



**ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΑΘΗΝΩΝ
ΔΙΑΤΜΗΜΑΤΙΚΟ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ
ΣΤΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ - (ΜΒΑ)**

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ:

**«ΤΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΣΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ
ΔΗΜΟΣΙΑ ΝΟΣΗΛΕΥΤΙΚΑ ΙΔΡΥΜΑΤΑ»**



ΑΘΗΝΑ, ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ 2005



0 000000 554299
OKONOMIKO ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΑΘΗΝΩΝ
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ



ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ
ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ
ΑΘΗΝΩΝ
ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ
εισ. 78603
Αρ.
παξ.



**ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΑΘΗΝΩΝ
ΔΙΑΤΜΗΜΑΤΙΚΟ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ
ΣΤΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ (ΜΒΑ)**

**ΥΠΕΥΘΥΝΗ ΔΙΑΤΡΙΒΗΣ:
ΒΑΡΤΕΛΑΤΟΥ ΧΡΙΣΤΙΑΝΑ**



**ΕΠΙΒΛΕΠΟΥΣΑ ΚΑΘΗΓΗΤΡΙΑ:
ΚΟΕΝ ΣΑΝΔΡΑ**



ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ
ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ
ΑΘΗΝΩΝ
ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ
εισ. 78603
Αρ.
παξ.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ



ΠΡΟΛΟΓΟΣσελ.8
ΕΙΣΑΓΩΓΗ (EXECUTIVE SUMMARY)σελ.9
ΣΤΟΧΟΙ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ.....σελ.10
ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑσελ.11

ΜΕΡΟΣ 1^ο: ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ – ΔΟΜΗ ΘΕΩΡΗΤΙΚΟΥ ΜΕΡΟΥΣσελ.13
ΣΤΟΧΟΙ ΘΕΩΡΗΤΙΚΟΥ ΜΕΡΟΥΣσελ.15
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: «ΤΑ ΔΗΜΟΣΙΑ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΑ».....σελ.16
 1.1 ΓΕΝΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΩΝ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΩΝσελ.16
 1.2 ΚΟΙΝΩΝΙΚΟΣ ΣΚΟΠΟΣ ΤΩΝ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΩΝσελ.22
 1.3 ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΤΩΝ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΩΝσελ.23
 1.4 ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΤΩΝ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΩΝσελ.27
 1.5 ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΙ ΣΤΟΧΟΙσελ.28
 1.6 ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΩΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑσελ.30
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: «ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΑΚΟ ΚΟΣΤΟΣ».....σελ.32
 2.1 ΓΕΝΙΚΑσελ.32
 2.2 ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΑΚΟ ΠΡΟΪΟΝ - ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ
 ΠΟΛΥΠΑΡΑΓΟΝΤΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣσελ.32
 2.2.1 Δυσκολίες μέτρησης – κοστολόγησης νοσοκομειακού προϊόντοςσελ.33
 2.3 ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΑΚΟ ΚΟΣΤΟΣσελ.34
 2.3.1 Σκοποί καθορισμού του νοσοκομειακού κόστουςσελ.35
 2.3.2 Παράγοντες διαμόρφωσης του νοσοκομειακού κόστουςσελ.36
 2.3.3 Είδη κόστους στο νοσοκομειακό χώροσελ.37
 2.3.4 Συντελεστές νοσοκομειακού κόστουςσελ.40



ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: «ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΑΚΩΝ

ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ»	σελ 42
3.1 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ	σελ.42
3.2 ΑΡΧΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ	σελ 42
3.3 ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑ	σελ 43
3.4 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΑΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	σελ 44
3.5 ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ	σελ 44
3.5 1 Τελικό αντικείμενο κόστους	σελ.45
3.5.2 Ενδιάμεσα αντικείμενα κόστους	σελ.45
3.5.3 Κέντρα κόστους	σελ.46
3.5.4 Προσδιορισμός κόστους	σελ 47
3.5 5 Επιμερισμός του κόστους	σελ 47
3.5.5.1 Η έννοια του επιμερισμού του κόστους	σελ 48
3.5.6 Βάσεις επιμερισμού	σελ 49
3.5.6.1 Προσδιορισμός δεικτών έμμεσου κόστους	σελ 49
3.5.6.2 Επιλογή της βάσης επιμερισμού	σελ 49
3.5 6 2.1 Εναλλακτικές βάσεις επιμερισμού	σελ 51
3.5.6.3 Χρήση προϋπολογισμένων δεικτών	σελ 51
3.5 7 Απόδοση του κόστους των κέντρων αποστολής στα ενδιάμεσα αντικείμενα κόστους	σελ 53
3.5 8 Κοινό κόστος	σελ 54
3.5 8 1 Μέθοδοι επιμερισμού κοινού κόστους	σελ.55
3.6 Ο ΙΣΧΥΩΝ ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ ΚΟΣΤΟΥΣ ΣΤΟΥΣ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΥΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΥΓΕΙΑΣ	σελ.56
3.7 ΤΑ ΒΑΣΙΚΑ ΒΗΜΑΤΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΥΡΕΣΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ	σελ.59
3.7 1 Μέθοδοι επιμερισμού των εξόδων από τα κέντρα κόστους στα κέντρα αποστολής	σελ 60
3.7.2 Προσεγγίσεις επιμερισμού του κόστους των κέντρων εσόδων στις μονάδες που καταναλώνουν τις παρεχόμενες υπηρεσίες	σελ.62
3.8 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	σελ 64
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 : «ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΚΕΣ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΕΙΣ</u>	
ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ»	σελ 66
4.1 ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ	σελ.66

4.2 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ	σελ 67
4.3 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΤΑ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑ	σελ.68
4.3.1 Σύγκριση Process Costing και Job Order Costing	σελ.70
4.4 ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ	
ΒΑΣΕΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ (ABC)	σελ.71
4.4.1 Παραδοσιακή προσέγγιση	σελ.71
4.4.2 Κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες – ABC	σελ.72
4.4.2.1 Ανάλυση της διαδικασίας / σταδίων κατανομής του έμμεσου κόστους	σελ.74
4.4.3 Σύγκριση ABC και Παραδοσιακής Κοστολόγησης	σελ 78
4.4.4 Αξιολόγηση της ABC	σελ.82
4.5 ΜΕΘΟΔΟΣ HORIZONTAL ACCOUNTING	σελ 84
4.6 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΝΟΣΗΛΕΥΤΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	σελ.85
4.7 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	σελ 87
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 : «ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ ΝΕΩΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΩΝ</u>	
<u>ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ ΑΠΟ ΤΑ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΑ</u> ».....	σελ.89
5.1 ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΠΟΥ ΕΠΗΡΕΑΖΟΥΝ ΤΗΝ ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΩΝ ΝΟΣΟ –	
- ΚΟΜΕΙΩΝ ΓΙΑ ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ ΝΕΩΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΩΝ	
ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ	σελ 89
5.1.1 Γενικοί οδηγοί ανάπτυξης ενός κοστολογικού συστήματος	σελ.90
5.1.2 Συγκεκριμένα νοσοκομειακά στοιχεία στην ανάπτυξη ενός	
κοστολογικού συστήματος	σελ.92
5.1.3 Συμπέρασμα	σελ.94
5.2 ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ ΤΗΣ ABC	σελ 96
5.2 1 Εφικτότητα και προϋποθέσεις υιοθέτησης της ABC	σελ.97
5.2.2 Αποτίμηση της ABC	σελ.99
5.3 ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ ABC ΣΕ	
ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΑ	σελ 101
5.3.1 Καρδιολογική Κλινική	σελ.101
5.3.2 Αιμοδοτικό Κέντρο	σελ 105
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 : «ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΗΣΗ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΑΚΩΝ</u>	
<u>ΙΔΡΥΜΑΤΩΝ</u> »	σελ.109
6.1 ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΕΣ ΜΟΡΦΕΣ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΗΣΗΣ ΤΩΝ	
ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΩΝ	σελ 105

6.2 CASEMIX MANAGEMENT – ΤΑΞΙΝΟΜΗΣΗ ΑΣΘΕΝΩΝ ΣΕ ΟΜΟΕΙΔΕΙΣ ΔΙΑΓΝΩΣΤΙΚΕΣ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ (DRGs)	σελ.111
6.2.1 Casemix Management	σελ.111
6.2.2 Ταξινόμηση ασθενών σε Ομοειδείς Διαγνωστικές Κατηγορίες	σελ.114
6.3 ΤΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΗΣΗΣ ΤΟΥ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΑΚΟΥ ΤΟΜΕΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ	σελ.116
6.4 ΜΕΤΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ	σελ.117
6.4.1 Γιατί απέτυχαν τα μέτρα ελέγχου του κόστους στην Ελλάδα	σελ.120
6.5 ΣΦΑΙΡΙΚΟΙ ΤΜΗΜΑΤΙΚΟΙ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΙ	σελ.122
6.5.1 Εργαλεία αποτύπωσης προϋπολογισμού	σελ.123

ΜΕΡΟΣ 2^ο: ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΕΞΕΤΑΣΗ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ – ΔΟΜΗ ΠΡΑΚΤΙΚΟΥ ΜΕΡΟΥΣ	σελ.126
ΣΤΟΧΟΙ ΠΡΑΚΤΙΚΟΥ ΜΕΡΟΥΣ	σελ.127
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 : «ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΕΡΕΥΝΑΣ»</u>	σελ.128
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: «ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΡΕΥΝΑΣ»</u>	σελ.135
2.1 ΤΑ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΑ ΤΟΥ ΔΕΙΓΜΑΤΟΣ	σελ.135
2.1.1 ΤΑ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΑ	σελ.135
2.1.2 ΣΚΟΠΟΣ ΤΩΝ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΩΝ	σελ.137
2.1.3 ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΤΩΝ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΩΝ	σελ.138
2.2 ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ	σελ.140
2.2.1 ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗΣ ΚΟΣΤΟΥΣ	σελ.143
2.3 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΑΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	σελ.145
2.3.1 ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ	σελ.145
2.3.2 ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΣ ΚΟΣΤΟΥΣ	σελ.146
2.3.3 ΕΜΜΕΣΑ ΚΟΣΤΗ ΚΑΙ ΓΕΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ	σελ.150
2.3.4 ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΟΦΕΛΗ ΑΠΟ ΤΗΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΤΩΝ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΑΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	σελ.152
2.3.5 ΛΗΠΤΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΣ	σελ.152
2.3.6 ΧΡΗΣΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ	σελ.153

2.3.7 ΧΡΗΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΣ	σελ.155
2.4 ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΗΣΗ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΩΝ	σελ.156
2.4.1 ΕΣΟΔΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΩΝ	σελ.156
2.4.2 ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΩΝ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΑΡΟΧΗ ΤΩΝ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΑΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	σελ. 157
2.4.3 ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΙΣΧΥΟΝΤΟΣ ΤΡΟΠΟΥ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΗΣΗΣ	σελ.158
2.4.4 ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΥ ΚΛΕΙΣΤΟΥ ΝΟΣΗΛΙΟΥ	σελ.159
2.4.5 ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΜΕΘΟΔΟΥ ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ ΚΛΕΙΣΤΟ ΝΟΣΗΛΙΟ	σελ 159
2.4.6 ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ ΝΕΩΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ	σελ.160
2.4.7 ΑΛΛΑΓΗ ΤΡΟΠΟΥ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΗΣΗΣ – ΝΕΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΠΛΗΡΩΜΗΣ	σελ.161
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 : «ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΕΡΕΥΝΑΣ»</u>	σελ.163
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 : «ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΕΡΕΥΝΑΣ – ΠΕΛΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΩΝ ΕΡΕΥΝΩΝ»</u>	σελ.167
ΕΠΙΛΟΓΟΣ – ΓΕΝΙΚΑ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	σελ.169
ΠΗΓΕΣ: ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ – ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ	σελ.170
Α) ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ	σελ 171
Β) ΕΛΛΗΝΙΚΗ	σελ 174
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ	σελ.176
ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ	σελ.177
ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ «ΓΕΝΙΚΟΥ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟΥ Β»	σελ.181

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η εκπόνηση της παρούσας διπλωματικής εργασίας με τίτλο «Τα Συστήματα Κοστολόγησης στα Ελληνικά Δημόσια Νοσηλευτικά Ιδρύματα» ολοκληρώνει τις σπουδές μου στο διατμηματικό μεταπτυχιακό πρόγραμμα στη διοίκηση των επιχειρήσεων (MBA). Καταρχάς, θα ήθελα να ευχαριστήσω την καθηγήτρια μου κυρία Κοέν Σάνδρα, για τη συνεργασία μας στο μεταπτυχιακό πρόγραμμα της Διοίκησης των Επιχειρήσεων, καθώς με τα μαθήματα της αύξησε το ήδη υπάρχον ενδιαφέρον μου για τον τομέα της λογιστικής. Επίσης, θα ήθελα να την ευχαριστήσω για το ενδιαφέρον θέμα που μου ανέθεσε να διερευνήσω και το οποίο διεύρυνε τους γνωστικούς μου ορίζοντες.

Επιπλέον, θα ήθελα να εκφράσω τις θερμές μου ευχαριστίες στους ανθρώπους που μου παρείχαν τις αναγκαίες πληροφορίες για τη μελέτη αυτή, που είναι τα στελέχη των εννέα δημόσιων νοσοκομείων – κυρίως Διευθυντές και Υποδιευθυντές Οικονομικής ή Διοικητικής Υπηρεσίας – οι απαντήσεις των οποίων αποτέλεσαν το περιεχόμενο του πρακτικού μέρους της παρούσας εργασίας, για το χρόνο που μου διέθεσαν προκειμένου να γίνουν οι προσωπικές συνεντεύξεις που κρίθηκαν αναγκαίες για την ποιοτική έρευνα. Τα στελέχη αυτά δεν κρίνεται σκόπιμο να αναφερθούν ονομαστικά, καθώς, στα πλαίσια των πραγματοποιούμενων συνεντεύξεων, έγινε ειδική αναφορά στην εχεμύθεια της έρευνας, τονίζοντας το γεγονός ότι η ανωνυμία του κάθε ερωτώμενου θα διατηρηθεί.



ΕΙΣΑΓΩΓΗ (EXECUTIVE SUMMARY)



Το ιδιαίτερο ενδιαφέρον μου για το χώρο των νοσοκομείων και γενικότερα για τον τομέα παροχής υπηρεσιών υγειονομικής περίθαλψης προήλθε μέσα από την παρακολούθηση ενός σεμιναρίου 400 ωρών που αφορούσε τη Διοίκηση Ολικής Ποιότητας των Υπηρεσιών Υγείας. Ταυτόχρονα, το ενδιαφέρον μου για τη λογιστική γεννήθηκε ήδη από την αρχή της φοίτησης μου στο Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών στο τμήμα Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων από τα πρώτα κύκλα μαθήματα που παρακολούθησα. Στη συνέχεια, κατά τη διάρκεια των μαθημάτων λογιστικής που παρακολούθησα στα πλαίσια του μεταπτυχιακού προγράμματος MBA το ενδιαφέρον μου έγινε ακόμη εντονότερο και έτσι μου δόθηκε το ερέθισμα για την εκπόνηση της παρούσας εργασίας, που διερευνά τα συστήματα κοστολόγησης που χρησιμοποιούνται στα ελληνικά δημόσια νοσοκομεία.

Στο πρώτο μέρος της διπλωματικής μου εργασίας επιδιώκεται μία βιβλιογραφική ανάλυση του θέματος. Πιο συγκεκριμένα, γίνεται μία παρουσίαση των γενικών χαρακτηριστικών των δημόσιων νοσοκομείων, του τρόπου οργάνωσης τους και του σκοπού τον οποίο επιτελούν. Στη συνέχεια επιχειρείται μία ανάλυση του νοσοκομειακού κόστους, των παραγόντων που το διαμορφώνουν και των μορφών με τις οποίες παρουσιάζεται. Ακολουθεί ο τρόπος κοστολόγησης των νοσοκομειακών υπηρεσιών, κάποιες βασικές αρχές κοστολόγησης καθώς και η χρησιμότητα της κοστολογικής πληροφορίας. Εν συνεχεία, παρουσιάζονται κάποιες μεθοδολογικές προσεγγίσεις κοστολόγησης, τα γνωστότερα διαθέσιμα συστήματα κοστολόγησης και γίνεται μία σύγκριση και αξιολόγηση των σημαντικότερων εξ' αυτών. Ερευνάται, ακόμη, η δυνατότητα υιοθέτησης νέων κοστολογικών συστημάτων από τα νοσοκομεία. Τέλος, παρουσιάζεται ο τρόπος χρηματοδότησης των νοσηλευτικών ιδρυμάτων, αλλά και κάποια πιο σύγχρονα συστήματα πληρωμής.

Στο δεύτερο μέρος της διατριβής επιδιώκεται η παρουσίαση του τρόπου και των δυνατοτήτων κοστολόγησης των υπηρεσιών που παρέχουν τα ελληνικά δημόσια νοσοκομεία, όπως αυτός προκύπτει από τις πληροφορίες που παρασχέθηκαν μέσα από τις προσωπικές συνεντεύξεις με διοικητικά στελέχη εννέα μεγάλων νοσοκομείων της χώρας μας. Ακόμη, στο τμήμα αυτό της εργασίας, αναφέρονται τα συμπεράσματα



που προκύπτουν από την πρακτική εξέταση του θέματος, οι περιορισμοί της έρευνας και τα πεδία μελλοντικής έρευνας.

Στο τέλος της εργασίας αυτής παρατίθενται οι πηγές άντλησης των δεδομένων της έρευνας - η βιβλιογραφία και η αρθρογραφία - που χρησιμοποιήθηκαν για την ανάπτυξη του θεωρητικού κυρίως μέρους, και ακολουθεί το παράρτημα το οποίο περιλαμβάνει το ερωτηματολόγιο που χρησιμοποιήθηκε ως βάση για τις προσωπικές συνεντεύξεις με τα στελέχη των νοσοκομείων, καθώς και έναν πίνακα με τα κέντρα κόστους ενός από τα νοσοκομεία που συμμετείχαν στην έρευνα.

ΣΤΟΧΟΙ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Βασικός στόχος της συγκεκριμένης εργασίας είναι η διερεύνηση των συστημάτων κοστολόγησης που χρησιμοποιούν τα δημόσια νοσοκομεία της χώρας μας. Για να επιτευχθεί ο παραπάνω γενικός στόχος θα πρέπει ο αναγνώστης να κατανοήσει τα γενικά χαρακτηριστικά των δημόσιων νοσοκομείων, τον τρόπο καθορισμού και τις μορφές που παρουσιάζει το νοσοκομειακό κόστος, τα διαθέσιμα συστήματα κοστολόγησης και τη δυνατότητα υιοθέτησης του από τα νοσοκομεία, καθώς και τον τρόπο χρηματοδότησης των νοσηλευτικών ιδρυμάτων. Τα παραπάνω, λοιπόν, αποτελούν τους επιμέρους στόχους της έρευνας.

Για να επιτευχθούν οι στόχοι αυτοί γίνεται μια θεωρητική προσέγγιση των συστημάτων κοστολόγησης που θα μπορούσαν να χρησιμοποιούνται από τα δημόσια νοσοκομεία αλλά και μία πρακτική εξέταση των συστημάτων που χρησιμοποιούνται στην πραγματικότητα από τα ελληνικά δημόσια νοσοκομεία, μέσα από τις προσωπικές συνεντεύξεις με τα αρμόδια στελέχη εννέα Ελληνικών Δημόσιων Νοσοκομείων.

ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ

Για την εκπόνηση της μελέτης της παρούσας διπλωματικής εργασίας έγινε ένας συνδυασμός μεθόδων συλλογής στοιχείων. Καταρχάς για το πρώτο μέρος της εργασίας (βιβλιογραφική ανάλυση) έγινε συλλογή δευτερογενών στοιχείων με βασικότερες πηγές βιβλία, περιοδικά και το διαδίκτυο.

Στο δεύτερο μέρος της εργασίας παρουσιάστηκαν συγκεντρωτικά τα αποτελέσματα από εννέα μελέτες περιπτώσεων ελληνικών δημόσιων νοσηλευτικών ιδρυμάτων. Για την μελέτη των περιπτώσεων αυτών έγιναν προσωπικές συνεντεύξεις με διοικητικά και οικονομικά στελέχη, κυρίως Διευθυντές ή Υποδιευθυντές Οικονομικής ή Διοικητικής Υπηρεσίας, και συλλέχθηκε υλικό γραπτό και οπτικό από τις σελίδες τους στο διαδίκτυο και από καταχωρήσεις που έχουν κάνει στον τύπο. Τη βάση των προσωπικών συνεντεύξεων αποτέλεσε ένα γραπτό ερωτηματολόγιο του οποίου ο σχεδιασμός βασίστηκε στην υπάρχουσα βιβλιογραφία. Ακόμη, παρουσιάζονται τα συμπεράσματα που προκύπτουν από την πρακτική εξέταση του θέματος και τη βιβλιογραφική ανάλυση που προηγήθηκε αυτής.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ



1^ο ΜΕΡΟΣ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ – ΔΟΜΗ ΘΕΩΡΗΤΙΚΟΥ ΜΕΡΟΥΣ

Το πρώτο μέρος της εργασίας περιλαμβάνει μία βιβλιογραφική ανάλυση του θέματος και περιλαμβάνει τα εξής κεφάλαια:

Στο πρώτο κεφάλαιο που έχει τίτλο «Τα Δημόσια Νοσοκομεία», παρουσιάζονται τα γενικά χαρακτηριστικά των νοσοκομείων και αναφέρεται ο κοινωνικός σκοπός τους και ο τρόπος οργάνωσής τους. Στη συνέχεια, αναφέρονται τα προϊόντα που παράγονται από τον τομέα της υγείας και οι οικονομικοί στόχοι των νοσοκομείων. Τέλος, παρουσιάζονται τα προβλήματα που αντιμετωπίζουν τα Δημόσια Νοσοκομεία στην Ελλάδα.

Το δεύτερο κεφάλαιο έχει τίτλο «Νοσοκομειακό Κόστος». Σε αυτό, γίνεται αρχικά μία αναφορά στο νοσοκομειακό προϊόν και στις δυσκολίες μέτρησης του. Στη συνέχεια, αναφέρονται οι σκοποί καθορισμού του νοσοκομειακού κόστους καθώς και οι παράγοντες από τους οποίους καθορίζεται. Τέλος, αναφέρονται τα είδη νοσοκομειακού κόστους που μπορεί να παρουσιαστούν καθώς και οι συντελεστές που το διαμορφώνουν.

Στο τρίτο κεφάλαιο, με τίτλο «Κοστολόγηση Νοσοκομειακών Υπηρεσιών», αναφέρονται αρχικά οι λειτουργίες καθώς και οι αρχές κοστολόγησης. Στη συνέχεια, γίνεται μία αναφορά στην κοστολογική πληροφορία. Ακολουθεί η παρουσίαση των αποφάσεων που καλείται να εκτελέσει ένα σύστημα κοστολόγησης. Παρουσιάζεται, ακόμη, ο ισχύων επιμερισμός του κόστους των νοσοκομείων και, τέλος, τα βασικά βήματα για την εύρεση του κόστους καθώς και κάποια γενικά συμπεράσματα.

Το τέταρτο κεφάλαιο έχει τίτλο «Μεθοδολογικές Προσεγγίσεις Κοστολόγησης». Σε αυτό παρουσιάζονται συνοπτικά τα γνωστότερα συστήματα κοστολόγησης που θα μπορούσαν να εφαρμοστούν στο νοσοκομειακό χώρο. Εκτενέστερη αναφορά γίνεται στη μέθοδο Κοστολόγησης με Βάση τις Δραστηριότητες (ABC), καθώς πρόκειται για μία νέα μέθοδο με πολλά πλεονεκτήματα, η οποία έχει αρχίσει να εφαρμόζεται διεθνώς, και αναλύεται η μεθοδολογία που χρησιμοποιεί. Η μέθοδος αυτή στη συνέχεια, συγκρίνεται με την παραδοσιακή προσέγγιση κοστολόγησης. Τέλος, παρουσιάζονται κάποια γενικά συμπεράσματα.

Το πέμπτο κεφάλαιο έχει τίτλο «Υιοθέτηση Νέων Κοστολογικών Συστημάτων από τα Νοσοκομεία». Αναφέρονται, έτσι, οι παράγοντες που επηρεάζουν την απόφαση των νοσοκομείων για υιοθέτηση νέων κοστολογικών συστημάτων. Παρουσιάζονται κάποιοι γενικοί οδηγοί και κάποια συγκεκριμένα νοσοκομειακά στοιχεία για την ανάπτυξη ενός κοστολογικού συστήματος. Στη συνέχεια, εξετάζεται η εφικτότητα και οι προϋποθέσεις υιοθέτησης από τα νοσοκομεία της μεθόδου Κοστολόγησης με Βάση τις Δραστηριότητες (ABC) και γίνεται μία αποτίμηση αυτής. Τέλος, αναφέρονται κάποιες συγκεκριμένες μελέτες περιπτώσεων (case studies) από την εφαρμογή της μεθόδου ABC από τα νοσοκομεία – μία επιτυχημένη και μία αποτυχημένη περίπτωση εφαρμογής της.

Το έκτο και τελευταίο κεφάλαιο της βιβλιογραφικής ανάλυσης έχει τίτλο «Χρηματοδότηση Νοσοκομειακών Ιδρυμάτων». Σε αυτό παρουσιάζονται οι παραδοσιακές μορφές χρηματοδότησης των νοσοκομείων αλλά εξετάζονται και κάποιες νεότερες μέθοδοι, όπως η ταξινόμηση των ασθενών σε Ομοειδείς Διαγνωστικές Κατηγορίες (DRGs), που χρησιμοποιούνται διεθνώς. Στη συνέχεια, γίνεται μία αναφορά στο σύστημα χρηματοδότησης που ισχύει στην Ελλάδα και παρουσιάζονται κάποια μέτρα που έχουν ληφθεί για τον έλεγχο του κόστους των νοσοκομείων, καθώς και οι αιτίες αποτυχίας αυτών. Τέλος, γίνεται μία αναφορά στους σφαιρικούς τμηματικούς προϋπολογισμούς.

Όσον αφορά τη συγκέντρωση του υλικού για το πρώτο αυτό μέρος της εργασίας, τη θεωρητική δηλαδή προσέγγιση, συλλέχθηκε βιβλιογραφία από τη βιβλιοθήκη του Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών και τη βιβλιοθήκη της Εθνικής Σχολής Δημόσιας Διοίκησης. Τα βιβλία και οι μελέτες που επιλέχθηκαν καλύπτουν τους τομείς της διοίκησης των δημόσιων και μη κερδοσκοπικών ιδρυμάτων, της κοστολόγησης των δημοσίων οργανισμών, καθώς και των οικονομικών της υγείας.

Τέλος, συλλέχθηκαν και άρθρα από εξειδικευμένα περιοδικά όπως το Financial Accountability and Management, το Healthcare Financial Management, το Healthcare Management Review, το Journal of Medical Systems, το International Journal of Health Planning and Management και πολλά άλλα. Πάντως τα περισσότερα από τα άρθρα που χρησιμοποιήθηκαν βρέθηκαν μέσω διαδικτύου και έγινε προσπάθεια συλλογής των πιο πρόσφατων εξ' αυτών.

ΣΤΟΧΟΙ ΘΕΩΡΗΤΙΚΟΥ ΜΕΡΟΥΣ

Βασικός στόχος του μέρους αυτού της εργασίας είναι η παρουσίαση των γενικών χαρακτηριστικών των δημόσιων νοσοκομείων, του σκοπού και της οργάνωσής τους καθώς αυτά θα αποτελέσουν το αντικείμενο της έρευνας. Στη συνέχεια, ο αναγνώστης θα πρέπει να κατανοήσει τις δυσκολίες μέτρησης του νοσοκομειακού προϊόντος και τους παράγοντες που διαμορφώνουν το κόστος αυτό, ώστε να είναι σε θέση στη συνέχεια να κατανοήσει και τον τρόπο κοστολόγησης των νοσοκομειακών υπηρεσιών. Επίσης, βασικό είναι να παρουσιασθούν και να αναλυθούν τα σημαντικότερα συστήματα κοστολόγησης, ώστε ο αναγνώστης να είναι σε θέση να κατανοήσει τα οφέλη αλλά και τα προβλήματα που θα μπορούσε να δημιουργήσει η εφαρμογή τους στα νοσοκομεία. Επίσης, κρίνεται απαραίτητο να κατανοήσει και τις προϋποθέσεις που απαιτούνται ώστε να είναι σε θέση ένα νοσοκομείο να εφαρμόσει μία σύγχρονη μέθοδο κοστολόγησης. Τέλος, σκοπός είναι να γίνει κατανοητός ο υπάρχων τρόπος χρηματοδότησης, ώστε να είναι σε θέση ο αναγνώστης να διακρίνει την αναγκαιότητα του εκσυγχρονισμού του.



ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΤΑ ΔΗΜΟΣΙΑ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΑ

1.1 ΓΕΝΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΩΝ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΩΝ

Οι οργανισμοί που λειτουργούν στις σύγχρονες οικονομίες διακρίνονται σε κυβερνητικούς (δημόσιους) και ιδιωτικούς, ενώ περαιτέρω μπορούν να διακριθούν σε κερδοσκοπικούς και μη οργανισμούς. Οι μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί διακρίνονται ανάλογα με την επιχειρησιακή στρατηγική τους σε τρεις κατηγορίες: (1) συνεργασίας, (2) αντιμετώπισης ή (3) περιορισμού ζημιών. (Jeggers et al. 2003)

Ένας μη κερδοσκοπικός οργανισμός είναι ένας οργανισμός του οποίου ο στόχος είναι διαφορετικός από την πραγματοποίηση κέρδους για τους ιδιοκτήτες του. Συνήθως, ο στόχος τους είναι να παρέχουν υπηρεσίες. Στους κερδοσκοπικούς οργανισμούς, οι αποφάσεις που λαμβάνονται από τη διοίκηση στοχεύουν στην αύξηση (ή τουλάχιστον τη διατήρηση) των κερδών. Η επιτυχία μετράται, σε σημαντικό βαθμό, από το ποσό του κέρδους που ένας οργανισμός κερδίζει. Αντίθετα, σε έναν μη κερδοσκοπικό οργανισμό, οι αποφάσεις που λαμβάνονται από τη διοίκηση στοχεύουν στην παροχή της καλύτερης δυνατής υπηρεσίας με τους διαθέσιμους πόρους. Η επιτυχία σε έναν μη κερδοσκοπικό οργανισμό μετράται κυρίως από το πόσες υπηρεσίες παρέχει ο οργανισμός και από το κατά πόσο σωστά διανέμονται οι υπηρεσίες αυτές. Πιο συγκεκριμένα, η επιτυχία ενός μη κερδοσκοπικού οργανισμού μετράται από το πόσο συνεισφέρει στη δημόσια ευημερία.

Ο διαχωρισμός ανάμεσα σε κερδοσκοπικούς και μη οργανισμούς δεν είναι ξεκάθαρος. Μία κερδοσκοπική επιχείρηση παρέχει υπηρεσίες τις οποίες οι πελάτες της θεωρούν κατάλληλες προκειμένου να αποκομίσουν κέρδη. Ένας μη κερδοσκοπικός οργανισμός πρέπει να λάβει κεφάλαια από λειτουργικά έσοδα ή άλλες πηγές, τα οποία να καλύπτουν τουλάχιστον τα έξοδα του, ώστε να είναι σε θέση να συνεχίσει να παρέχει τις υπηρεσίες του. Έτσι, ο διαχωρισμός δε βασίζεται στη ανάγκη για κεφάλαια, αλλά στην κυρίαρχη στάση προς τη χρήση των κεφαλαίων.

Επιπλέον, ο διαχωρισμός αυτός δε σχετίζεται μόνο με τους τύπους των υπηρεσιών που παρέχονται. Κάποια νοσοκομεία και ιατρικές κλινικές, για παράδειγμα, λειτουργούν ως κερδοσκοπικοί οργανισμοί, αν και οι υπηρεσίες που παρέχουν συχνά θεωρείται ότι παρέχονται από μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς. Επιπλέον, ένας αυξανόμενος αριθμός μη κερδοσκοπικών νοσοκομείων διοικούνται από κερδοσκοπικές εταιρείες. (Anthony et al., 1999; Bradley et al., 2003)

Σε αντίθεση με τους περισσότερους τομείς της οικονομίας, ο τομέας της υγείας αποτελείται από κερδοσκοπικούς και μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς. Επιπλέον, είναι άκρως εξαρτώμενος από την τεχνολογία και κατευθύνεται σε μεγάλο βαθμό από την κυβέρνηση. Αυτά τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του τομέα της υγείας έχουν οδηγήσει στην ανάπτυξη καινοτομικών τρόπων να επιζήσει και να αναπτυχθεί οικονομικά.

Οι μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί, στους οποίους ανήκουν και τα δημόσια νοσοκομεία, χαρακτηρίζονται από κάποια πολυπλοκότητα στους στόχους τους, στις επιρροές που δέχονται κατά το σχηματισμό της αποστολής τους στην κοινωνία καθώς και στις διάφορες σχέσεις ανταλλαγής που αναπτύσσουν. Αυτές οι πολύπλοκες διαστάσεις των δραστηριοτήτων των μη κερδοσκοπικών οργανισμών έρχονται σε αντίθεση με την ανάγκη για συνδιαλλαγή με τον εμπορικό κόσμο. Έτσι παρουσιάζεται επιτακτική η ανάγκη να οργανωθούν, να υιοθετήσουν τις διάφορες διοικητικές πρακτικές ώστε να επιβιώσουν σε ένα κόσμο όπου υπάρχει σφοδρός ανταγωνισμός στην άντληση κεφαλαίων.

Η εισαγωγή σύγχρονων διοικητικών πρακτικών στους μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς είναι περισσότερο εμφανής, όταν λαμβάνεται υπόψη η ετερογένεια αυτού του τομέα. Οι οργανισμοί αυτοί βρίσκονται σε ένα μεταβατικό στάδιο, κατά το οποίο χρειάζεται να τυποποιήσουν τους προϋπολογισμούς και τα σχεδιαστικά συστήματα, να κατανοήσουν τη σημασία της λογιστικής και της διοικητικής πληροφόρησης στις διαπραγματεύσεις τους σχετικά με δραστηριότητες και χρηματοδότηση από χορηγούς, κυβερνητικές υπηρεσίες και άλλους φορείς, να δεχτούν τις πιέσεις για εισαγωγή συστημάτων μέτρησης της αποδοτικότητας που ξεπερνούν την απουσία μιας «κατώτατης γραμμής» και τη μέτρηση κόστους – ωφέλειας και αιχμαλωτίζουν την πολυπλοκότητα των μη κερδοσκοπικών δραστηριοτήτων και τέλος, χρειάζεται να συμμορφωθούν με τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές που εφαρμόζονται στους άλλους τομείς και ίσως δεν ταιριάζουν στις συνήθειες και πρακτικές των μη κερδοσκοπικών οργανισμών. (Jegers et al., 2003).

Τα δημόσια νοσοκομεία, λοιπόν, ως μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί, έχουν κάποια ιδιαίτερα χαρακτηριστικά που τα διαχωρίζουν από τους κερδοσκοπικούς οργανισμούς. Τα χαρακτηριστικά αυτά, όπως ορίζουν οι Anthony και Young είναι τα εξής:

1) *Απουσία ενός μέτρου κερδοφορίας.* Το μέτρο κερδοφορίας, το οποίο υπάρχει στους κερδοσκοπικούς οργανισμούς, έχει πολλά πλεονεκτήματα. Παρέχει ένα απλό κριτήριο το οποίο μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την εκτίμηση των προτεινόμενων τρόπων δράσης, επιτρέπει μία ποσοτική ανάλυση των προτάσεων εκείνων των οποίων τα οφέλη μπορούν να συγκριθούν άμεσα με τα κόστη, παρέχει ένα απλό μέτρο της αποδοτικότητας, διευκολύνει την αποκέντρωση και επιτρέπει συγκρίσεις αποδοτικότητας μεταξύ οντοτήτων που εκτελούν παρόμοιες λειτουργίες. Σε ένα νοσοκομείο, αντίθετα, όπου ένα τέτοιο μέτρο απουσιάζει, δεν υπάρχει ένα ξεκάθαρο αντικειμενικό κριτήριο που να μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την ανάλυση προτεινόμενων εναλλακτικών τρόπων δράσης και είναι δύσκολο να ποσοτικοποιηθούν τα οφέλη που προσφέρουν εναλλακτικές προτάσεις. Επιπλέον, η αποδοτικότητα, όσον αφορά τους στόχους του οργανισμού, είναι δύσκολο εάν όχι αδύνατον να επιτευχθεί, εφόσον η ποσότητα και η ποιότητα των υπηρεσιών που παρέχονται δε μπορεί εύκολα να ποσοτικοποιηθεί, σημαντικές αποφάσεις είναι δύσκολο να ανατεθούν σε κατώτερα διοικητικά επίπεδα, καθώς ο οργανισμός έχει πολλαπλούς στόχους και δε διαθέτει έναν καλό τρόπο μέτρησης της αποδοτικότητας στην επίτευξη τους (πρόβλημα γραφειοκρατίας), και τέλος δεν υπάρχει τρόπος σύγκρισης νοσοκομείων διαφορετικών λειτουργιών (για παράδειγμα, ένα γενικό νοσοκομείο μπορεί να συγκριθεί μόνο με ένα αντίστοιχο γενικό νοσοκομείο).

2) *Διαφορετικές φορολογικές και νομικές ρυθμίσεις.* Τα νοσοκομεία απαλλάσσονται από φόρους εισοδήματος, περιουσίας, πωλήσεων για τις υπηρεσίες που παρέχουν και γενικά τους περισσότερους φόρους, εκτός εάν πρόκειται για δραστηριότητες εκτός του χαρακτήρα τους (για παράδειγμα πώληση ακινήτου). Οι νομικές υποχρεώσεις αφορούν την ιδιοκτησία της οντότητας, τη δημιουργία και τη διανομή κερδών και τις

νομικές υποχρεώσεις που αναφέρονται στο καταστατικό. Τα νοσοκομεία δε βρίσκονται υπό την ιδιοκτησία μετόχων οι οποίοι αναμένουν να λάβουν μερίσματα και ανατιμήσεις των μετοχών τους ως αντάλλαγμα των κεφαλαίων που συνεισφέρουν, όπως συμβαίνει στους κερδοσκοπικούς οργανισμούς. Αντίθετα, δε μπορούν να διανέμουν περιουσιακά στοιχεία ή εισόδημα ή να λειτουργούν προς όφελος οποιουδήποτε ατόμου. Επιπλέον, εάν τυχόν πραγματοποιήσουν κέρδη δεν έχουν τη δυνατότητα να το διανείμουν ως μέρισμα. Τέλος, ως αντάλλαγμα της κατάστασης έκπτωσης φόρων στην οποία βρίσκονται, απαιτείται να παρέχουν οφέλη, συγκεκριμένης έκτασης και φύσης, στις κοινωνίες (για παράδειγμα, νοσηλεία συγκεκριμένου αριθμού ασθενών στο σύνολο, παροχή διευκολύνσεων σε ορισμένους).

- 3) *Τάση να είναι οργανισμοί υπηρεσιών.* Τα νοσοκομεία είναι οργανισμοί παροχής υπηρεσιών. Οι υπηρεσίες δε δύναται να αποθηκευθούν. Αν οι εγκαταστάσεις και το προσωπικό που είναι διαθέσιμο για την παροχή της υπηρεσίας δε χρησιμοποιηθεί σήμερα, το πιθανό έσοδο από αυτά χάνεται για πάντα. Οι οργανισμοί αυτοί είναι εντάσεως εργασίας, οπότε απαιτείται η διοίκηση των ανθρώπων που παρέχουν αυτές τις υπηρεσίες, γεγονός που χρίζει και ιδιαίτερης κοστολογικής μεταχείρισης και εξαιτίας της μεγάλης μισθολογικής κλιμάκωσης των εργαζομένων ανά ειδικότητα (γιατροί, νοσηλευτικό προσωπικό, βοηθητικό και διοικητικό προσωπικό). Επίσης, δεν είναι πάντοτε εύκολο να μετρηθεί η ποσότητα των υπηρεσιών. Έτσι, αν και είναι εύκολο, για παράδειγμα, να μετρηθεί ο αριθμός των ασθενών που θεραπεύει ένας γιατρός κατά τη διάρκεια μιας ημέρας, ακόμα και να ταξινομηθούν οι επισκέψεις των ασθενών ανά τύπο παρουσιαζόμενου προβλήματος, δεν είναι καθόλου εύκολο να μετρηθεί η ποσότητα των υπηρεσιών που παρέχει ο γιατρός σε κάθε έναν από τους ασθενείς αυτούς. Τέλος, η ποιότητα των υπηρεσιών δε μπορεί να ελεγχθεί προκαταβολικά, παρά μόνο κατά τη διάρκεια της παροχής της στον ασθενή.
- 4) *Περιορισμοί στους στόχους και στις στρατηγικές.* Μέσα σε ευρεία όρια, ένας κερδοσκοπικός οργανισμός μπορεί να επιλέξει τον κλάδο ή τους κλάδους στους οποίους θα δραστηριοποιηθεί, τον αριθμό των διάφορων

τρόπων ανταγωνισμού σε αυτόν τον κλάδο και τη στρατηγική την οποία θα ακολουθήσει, την οποία και μπορεί να αλλάξει σχετικά εύκολα ανά πάσα στιγμή, εάν η διοίκηση το αποφασίσει. Τα νοσοκομεία έχουν πολύ μικρότερη ελευθερία επιλογής και τείνουν να αλλάζουν στρατηγικές εξαιρετικά αργά. Επιπλέον, πρέπει να παρέχουν τις υπηρεσίες τους κατευθυνόμενα από τις ανάγκες του κοινωνικού συνόλου και όχι σύμφωνα με τις αποφάσεις της διοίκησης τους. Οι δωρεές που δίνονται πολλές φορές στους οργανισμούς αυτούς περιορίζουν τις επιλογές όσον αφορά τις δυνατότητες χρήσης αυτών των κεφαλαίων.

- 5) *Λιγότερη εξάρτηση από πελάτες για χρηματοδοτική υποστήριξη.* Οι πηγές χρηματοδότησης των νοσοκομείων είναι δεδομένες και είναι το κράτος και οι ασφαλιστικοί φορείς και προσανξάνονται εκτάκτως από τυχόν ιδιωτικές δωρεές.
- 6) *Κυριαρχία επαγγελματιών.* Η επιτυχία στην επίτευξη των στόχων των νοσοκομείων εξαρτάται από τη συμπεριφορά των επαγγελματιών, δηλαδή των γιατρών. Οι γιατροί συχνά έχουν κίνητρα που δε συμβαδίζουν με την ορθή χρήση των πόρων. Δουλεύουν ανεξάρτητα από το νοσοκομείο, οπότε και δε θεωρούνται κατάλληλοι για τη θέση του γενικού διευθυντή του νοσοκομείου. Πολλές φορές όμως, αν και απαιτούνται περισσότερο διοικητικές παρά επαγγελματικές ικανότητες για αυτή τη θέση, η συνήθεια οδηγεί στον ορισμό ενός επαγγελματία για τη θέση αυτή. Έτσι, παραδοσιακά ο διευθυντής ενός νοσοκομείου είναι ένας γιατρός. Η εκπαίδευση ενός γιατρού δεν περιλαμβάνει το διοικητικό στοιχείο, καθώς θεωρείται ότι η εκπαίδευση στις ικανότητες του επαγγέλματος είναι πολύ πιο σημαντική από την εκπαίδευση στις ικανότητες που απαιτούνται για τη διοίκηση των οργανισμών αυτών. Συνεπώς, οι γιατροί συχνά υποτιμούν τη σημασία της διοικητικής λειτουργίας. Ενώ η εκπαίδευση και οι εξωτερικές πιέσεις για καλύτερη οργανωσιακή αποδοτικότητα λειτουργούν προς την αλλαγή αυτής της αντίληψης, η κουλτούρα πολλών νοσοκομείων ενδυναμώνει την τάση να υποτιμούνται οι διοικητές. Επιπλέον, τα χρηματοοικονομικά κίνητρα τείνουν να είναι λιγότερο αποτελεσματικά με τους γιατρούς, γιατί θεωρούν ότι η τρέχουσα αποζημίωση τους είναι

επαρκής και γιατί η βασική ικανοποίηση τους προέρχεται από τη δουλειά τους. Έτσι, δίνουν ανεπαρκή βαρύτητα στις χρηματοοικονομικές συνέπειες των αποφάσεων τους. Πολλοί γιατροί, για παράδειγμα, αισθάνονται ότι δε θα πρέπει να υπάρχει κανένας περιορισμός στο ποσό που θα δαπανηθεί προκειμένου να σωθεί μία ανθρώπινη ζωή. Δυστυχώς όμως, σε έναν κόσμο περιορισμένων πόρων, μία τέτοια στάση είναι μη ρεαλιστική.

- 7) *Διαφορές στη διακυβέρνηση.* Σε πολλούς μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς, η γραμμή υπευθυνότητας συχνά δεν είναι σαφής. Δεν υπάρχουν μέτοχοι, τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου σπάνια αμείβονται για τις υπηρεσίες τους, και ίσως έχουν επιλεγεί για πολιτικούς ή οικονομικούς λόγους παρά για την ικανότητα τους να ασκούν υγιή κριτική στη διοίκηση του οργανισμού. Συχνά, πληροφορείται ανεπαρκώς για σημαντικά θέματα του οργανισμού και έτσι οι αποφάσεις του δεν είναι πάντα ιδανικές. Έτσι, τα διοικητικά συμβούλια των μη κερδοσκοπικών οργανισμών έχουν μικρότερη δύναμη επιρροής από ότι τα αντίστοιχα των κερδοσκοπικών. Συχνά, δεν υπάρχει μία γενική αναγνώριση της ευθύνης του διοικητικού συμβουλίου. Στα νοσοκομεία, τα διοικητικά συμβούλια συχνά κυριαρχούνται από γιατρούς, οι οποίοι είναι εξουσιοδοτημένοι να επιβλέπουν την ποιότητα της περίθαλψης αλλά δεν έχουν την πείρα ούτε την προθυμία να εκτιμήσουν την αποτελεσματικότητα και την αποδοτικότητα της νοσοκομειακής διοίκησης. Ωστόσο, λόγω της έλλειψης ενός μέτρου κερδοφορίας, δεν είναι δυνατόν να υπάρξει μία σαφής προειδοποίηση για τυχόν χρηματοοικονομικά προβλήματα που μπορεί να αντιμετωπίζει ο οργανισμός, οπότε είναι απαραίτητος ένας συνεχής και ενδεδειγμένος έλεγχος της πορείας του.

Τα μη κερδοσκοπικά νοσοκομεία, τα νοσηλευτικά ιδρύματα, οι οργανισμοί διατήρησης υγείας, οι κλινικές και οι διάφοροι οργανισμοί παροχής υγειονομικής φροντίδας προσομοιάζουν με τους κερδοσκοπικούς ομολόγους τους. Πέρα από τη διαφορά στους στόχους – υπηρεσίες αντί για κέρδος – τα προβλήματα διοικητικού ελέγχου είναι τα ίδια με των κερδοσκοπικών οργανισμών. Υπάρχουν λίγες διαφορές ανάμεσα στα δημόσια και ιδιωτικά νοσοκομεία.

Το περιβάλλον υγειονομικής περίθαλψης αλλάζει δραματικά, και ο ανταγωνισμός ανάμεσα στους οργανισμούς παροχής υγειονομικής περίθαλψης έχει ενταθεί τα τελευταία χρόνια όσο ποτέ άλλοτε. Παρόλα αυτά, οι περισσότεροι οργανισμοί παροχής υγειονομικής περίθαλψης έχουν λιγότερες ανταγωνιστικές πιέσεις από τις τυπικές κερδοσκοπικές επιχειρήσεις. Το μεγαλύτερο μέρος των εσόδων τους λαμβάνεται από τρίτα μέρη (ασφαλιστικές εταιρείες, κυβέρνηση) παρά άμεσα από τους ασθενείς. Επιπλέον, κυριαρχούνται από επαγγελματίες και δεν έχουν σαφή γραμμή ευθύνης σε μία ορισμένη ομάδα ιδιοκτητών. Παρακινούμενα από τη δημόσια ανησυχία για το αυξανόμενο κόστος της υγειονομικής περίθαλψης και από την αναγκαιότητα δικαιολόγησης των αμοιβών τους στη βάση ενός εύλογου μέτρου του κόστους, τα νοσοκομεία έχουν κάνει δραματικές βελτιώσεις στα συστήματα κοστολόγησης τα τελευταία χρόνια. (Anthony et al., 1999)

1.2 ΚΟΙΝΩΝΙΚΟΣ ΣΚΟΠΟΣ ΤΩΝ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΩΝ

Τα δημόσια νοσοκομεία μπορούν να χαρακτηριστούν ως γραφειοκρατικοί οργανισμοί. (Butler et al., 1991). Οι μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί, όπως είναι τα δημόσια νοσοκομεία, έχουν χαλαρότερη εταιρική ιδεολογία, που οφείλεται στον κοινωνικό τους ρόλο, ο οποίος δε μπορεί εύκολα να ποσοτικοποιηθεί, συγκριτικά με τον ιδιωτικό τομέα, όπου υπάρχει ένα σαφές σύνολο στόχων όπως η μεγιστοποίηση του κέρδους. (Butler et al., 1991; Pettigrew, 1973; Pfeffer, 1981).

Έτσι, τα νοσοκομεία σε αντίθεση με τους περισσότερους κερδοσκοπικούς οργανισμούς, επιτελούν και έναν κοινωνικό σκοπό, ο οποίος υφίσταται στις εξής παραμέτρους :

- ✚ Παροχή ιατροφαρμακευτικής περίθαλψης στα άτομα της κοινωνίας με χαμηλή επιβάρυνση
- ✚ Παροχή ιατρικής φροντίδας χωρίς καμία επιβάρυνση στους άπορους, στα πλαίσια της άσκησης κοινωνικής πολιτικής

- ✦ Επιχορήγηση και συντονισμός ερευνών που συμβάλλουν στην εξεύρεση νέων μεθόδων θεραπείας των ασθενειών
- ✦ Παροχή ηθικής υποστήριξης σε άτομα που πάσχουν από βαριές ασθένειες. (Berman et al., 1982)

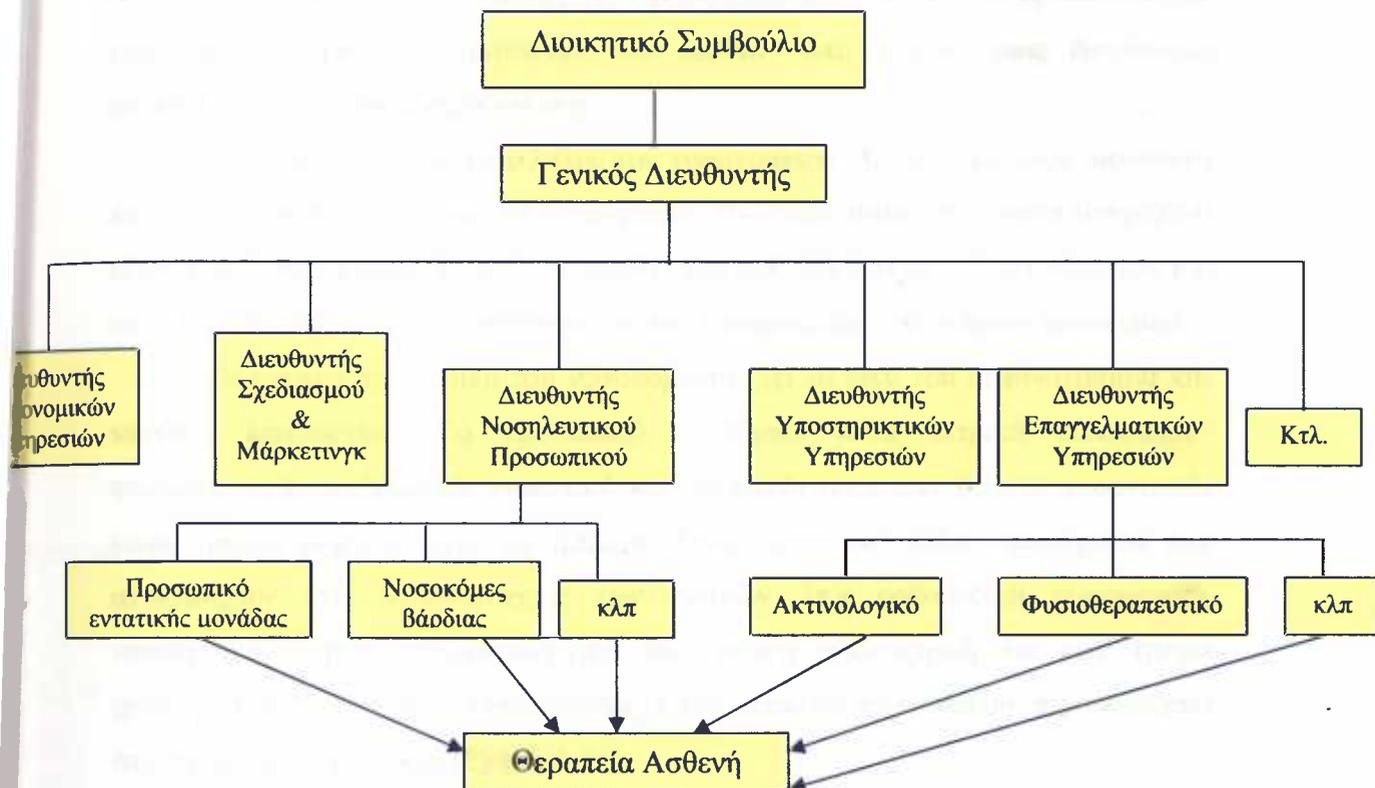
1.3 ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΤΩΝ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΩΝ

Τα μη κερδοσκοπικά νοσοκομειακά ιδρύματα, θεωρητικά, μπορούν να δημιουργήσουν κέρδη. Δε μπορούν όμως να διανείμουν αυτά τα κέρδη σε μετόχους (όπως θα συνέβαινε σε κάθε τύπου κερδοσκοπικό οργανισμό), επειδή η μορφή οργάνωσης τους δεν προβλέπει τη διανομή κερδών σε μετόχους. Σε έναν τυπικό κερδοσκοπικό οργανισμό, οι μέτοχοι είναι οι υπολειμματικοί διεκδικητές οι οποίοι θα λάβουν όλα τα έσοδα του οργανισμού που απομένουν όταν όλα τα κόστη έχουν καλυφθεί, συμπεριλαμβανομένης της εργασίας, των πρώτων υλών, των προμηθευτών, του τόκου επί των κεφαλαίων, των φόρων κλπ. Στους μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς, όμως, δεν υπάρχουν μέτοχοι και συνεπώς νομικοί υπολειμματικοί διεκδικητές.

Τα μη κερδοσκοπικά νοσοκομειακά ιδρύματα διαφέρουν σημαντικά από τις τυπικές επιχειρήσεις. Εφόσον δεν υπάρχει υπολειμματικός διεκδικητής, τα κέρδη θα πρέπει να διανεμηθούν κάπου αλλού. Με ποιο τρόπο και σε ποιόν θα γίνει η διανομή αυτή επηρεάζει το προϊόντικό μίγμα, τα κόστη, τις εισροές και πιθανώς το μέγεθος του νοσοκομείου.

Το οργανόγραμμα ενός τυπικού νοσοκομείου έχει την μορφή που παρουσιάζεται στο σχήμα (Σχήμα 1.3.1) :

Σχήμα 1.3.1: Οργανόγραμμα Νοσοκομείου



Πηγή: Phelps. E. C., (1997), "Health Economics", Addison – Wesley, p. 259

Στην κορυφή του οργανογράμματος είναι το Διοικητικό Συμβούλιο, εξουσιοδοτημένο από το καταστατικό του νοσοκομείου να διευθύνει όλα τα θέματα που αφορούν τον νοσοκομείο. Το συμβούλιο τυπικά λειτουργεί χωρίς πληρωμή. Τα μέλη του συμβουλίου δεν έχουν μετοχές (εφόσον δεν υπάρχουν), αλλά, αντίθετα, αναμένονται να κάνουν κατά καιρούς δωρεές στο νοσοκομείο. Επιλέγουν τους διοικητές του νοσοκομείου και παρέχουν τη γενική στρατηγική και άλλες συμβουλές σε αυτούς τους διοικητές.

Ο Γενικός Διευθυντής του νοσοκομείου επιτελεί τον ίδιο ρόλο με τους ομολόγους του στις διάφορες επιχειρήσεις, τουλάχιστον ονομαστικά. Σε αυτόν αναφέρεται μία σειρά Διευθυντών Τμημάτων, διαχωρίζοντας έτσι τη διοικητική ευθύνη του νοσοκομείου. Μία τυπική μορφή ενός τέτοιου διαχωρισμού ευθύνης μπορεί να περιλαμβάνει τους Διευθυντές Χρηματοοικονομικών υπηρεσιών,

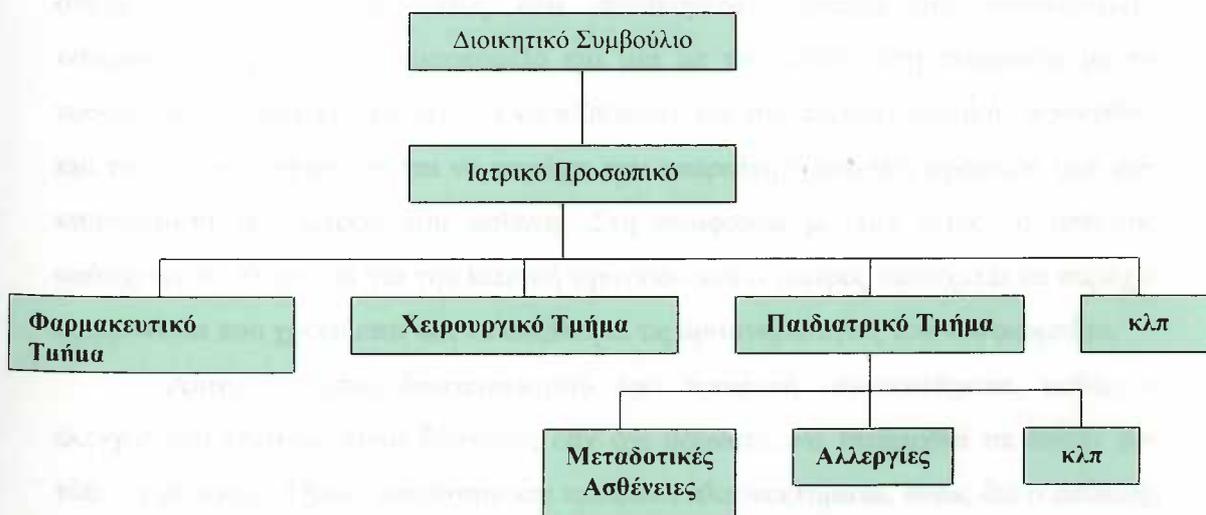


Σχεδιασμού και Μάρκετινγκ, Νοσηλευτικού Προσωπικού, Επαγγελματικών Υπηρεσιών (Μονάδας Εντατικής Θεραπείας, Εργαστηρίων, Κοινωνικών Υπηρεσιών, Φυσιοθεραπείας κλπ.) και Υποστηρικτικών Τμημάτων (όπως Διατροφικής Υπηρεσίας, Καθαριότητας, Ιματισμού, Προμηθειών κλπ.) αν και το οργανόγραμμα κάθε νοσοκομείου είναι μοναδικό. Σε καθέναν από αυτούς τους Διευθυντές αναφέρονται διάφορα μεσαία στελέχη.

Ο γιατρός δεν είναι υπάλληλος του νοσοκομείου. Δεν έχει κάποιον διευθυντή πάνω από αυτόν στον οποίο να αναφέρεται. Το άτομο αυτό, στο οποίο στηρίζεται ολόκληρη η διαδικασία ιατρικής φροντίδας του ασθενή, έχει μόνο έναν αδύναμο και αμφίβολο σύνδεσμο με το οργανόγραμμα του νοσοκομείου – το ιατρικό προσωπικό.

Το ιατρικό προσωπικό του νοσοκομείου έχει το δικό του οργανόγραμμα και κανόνες λειτουργίας. Το προσωπικό χωρίζεται κατά ιατρική ειδικότητα : φαρμακευτική, παιδιατρική, μαιευτική και γυναικολογία κ.ο.κ. Εάν το νοσοκομείο είναι αρκετά μεγάλο, αυτά τα τμήματα ίσως έχουν και άλλα υποτμήματα που αντιστοιχούν στις υποειδικότητες των γιατρών (π.χ ορθοπεδική χειρουργική, νευροχειρουργική, καρδιοχειρουργική και γενική χειρουργική σε ένα τμήμα χειρουργικής). Ένα τυπικό Οργανόγραμμα του ιατρικού προσωπικού παρουσιάζεται στο σχήμα που ακολουθεί (Σχήμα 1.3.2).

Σχήμα 1.3.2: Οργανόγραμμα Ιατρικού Προσωπικού



Πηγή: Phelps. E. C., (1997), "Health Economics", Addison – Wesley, p. 261

Υπάρχει μία σημαντική διαφορά ανάμεσα στα γραμμικά στελέχη και τους εργαζόμενους του νοσοκομείου και το ιατρικό προσωπικό. Τα γραμμικά στελέχη και οι εργαζόμενοι έχουν ένα συμβόλαιο με το νοσοκομείο, οπότε αυτό μπορεί να ελέγξει την απόδοσή τους, να πληρώσει τους μισθούς τους αλλά έχει και το δικαίωμα να τους απολύσει. Αντίθετα, οι γιατροί που αποτελούν το ιατρικό προσωπικό δε βρίσκονται σε μία τέτοια σχέση με το νοσοκομείο. Σε γενικές γραμμές, δε λαμβάνουν κανένα εισόδημα άμεσα από το νοσοκομείο. Η απόδοσή τους υπόκειται σε μία πολύ διαφορετική και ασθενέστερη διαδικασία ελέγχου, και, με ελάχιστες εξαιρέσεις, δε μπορούν να απολυθούν.

Νομικά, οι περισσότερες από τις δραστηριότητες που διεξάγονται με, στους και για τους ασθενείς σε ένα νοσοκομείο πρέπει να γίνονται υπό την καθοδήγηση ενός εγκεκριμένου ιατρού. Έτσι, ο γιατρός «γράφει εντολές» στην καρτέλα του ασθενή, που κατευθύνουν πρακτικά ολόκληρη τη ροή δραστηριοτήτων για κάθε ασθενή. Αυτές οι εντολές δημιουργούν «ζήτηση» για δραστηριότητες μέσα στο νοσοκομείο, τις οποίες η οργάνωση του νοσοκομείου «παρέχει». Ο γιατρός, λοιπόν, παρόλο που ο μισθός και η επίβλεψη του είναι ανεξάρτητα από το νοσοκομείο, είναι αυτός που πρακτικά κατευθύνει όλες τις δραστηριότητες και κατά συνέπεια τη χρήση των πόρων των νοσοκομείων.

Το νοσοκομείο είναι στην ουσία δύο ξεχωριστές οργανωτικές μονάδες- τα γραμμικά στελέχη και το ιατρικό προσωπικό –που εξυπηρετούν τους ρόλους της προσφοράς και της ζήτησης στην «αγορά» της νοσοκομειακής φροντίδας. Έτσι, στην ουσία, ο ασθενής μπαίνοντας στο νοσοκομείο συνάπτει δύο διαφορετικές «συμφωνίες»: μία με το νοσοκομείο και μία με τον ιατρό. Στη συμφωνία με το νοσοκομείο, ο ασθενής υπόσχεται να πληρώσει για την παροχή ιατρικής φροντίδας και το νοσοκομείο υπόσχεται να παρέχει την απαραίτητη ιατρική φροντίδα υπό την καθοδήγηση του ιατρού του ασθενή. Στη συμφωνία με τον ιατρό, ο ασθενής υπόσχεται να πληρώσει για την ιατρική φροντίδα και ο γιατρός υπόσχεται να παρέχει τη φροντίδα που χρειάζεται και να επιβλέπει τις δραστηριότητες του νοσοκομείου.

Αυτός ο τύπος διακανονισμού έχει προφανή μειονεκτήματα, καθώς ο έλεγχος του κόστους είναι δύσκολο, εάν όχι αδύνατο, να επιτευχθεί σε αυτόν τον τύπο οργάνωσης. Όμως, υπάρχουν και προφανή πλεονεκτήματα, όπως ότι ο ασθενής ίσως είναι καλύτερα να εξυπηρετείται έχοντας έναν ιατρό, ο οποίος είναι ανεξάρτητος από το νοσοκομείο, να ελέγχει τους πόρους που θα του διατεθούν. Επιπλέον, ο ασθενής ίσως μπορεί να ελέγξει τη δραστηριότητα του ιατρού καλύτερα από το

νοσοκομείο, εφόσον ο ασθενής έχει μοναδική γνώση για την επιτυχία του ιατρού.
(Phelps, 1997)



1.4 ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΩΝ

Προϊόντα που παράγονται από τον τομέα της υγείας μπορεί να θεωρηθεί ότι είναι κάθε προϊόν ή υπηρεσία που χρησιμοποιείται για να:

1. *Περιγράψει την τρέχουσα κατάσταση της φυσιολογίας ενός ατόμου.* Τα ακτινογραφικά μηχανήματα, τα ακτινογραφικά φιλμ και η ερμηνεία – διάγνωση μιας ακτινογραφίας είναι αγαθά και υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται για να περιγράψουν την τρέχουσα κατάσταση της φυσιολογίας ενός ατόμου. Μία ακτινογραφία του χεριού μπορεί να χρησιμοποιηθεί για να καθορίσει εάν ή όχι ένας πόνος σε αυτό το χέρι οφείλεται σε ένα κατεστραμμένο οστό. Η διεξαγωγή της ακτινογραφίας δεν εμποδίζει, διορθώνει ή ανακουφίζει τον πόνο. Χρησιμοποιείται για να βοηθήσει στην περιγραφή της φυσιολογικής κατάστασης που ίσως είναι η υποκείμενη αιτία του πόνου.
2. *Διορθώσει μία διαταραγμένη φυσιολογία.* Η ωτίτιδα (μία φλεγμονή στο αυτί) είναι ένα παράδειγμα μιας διαταραγμένης φυσιολογίας η οποία, αν δεν θεραπευθεί, μπορεί να οδηγήσει σε σοβαρές επιπλοκές. Η διαταραχή γενικά μπορεί να διορθωθεί πλήρως με τη χρήση αντιβιοτικών. Αυτές οι ουσίες και οι υπηρεσίες του ιατρού που θα επιλέξει την καταλληλότερη θεραπεία, είναι προϊόντα που μπορούν να διορθώσουν μία διαταραγμένη φυσιολογία.
3. *Ανακουφίσει τον πόνο, την ανησυχία ή την ανικανότητα που προκαλείται από μία διαταραγμένη φυσιολογία.* Αντιφλεγμονώδεις παράγοντες χρησιμοποιούνται συχνά για να μειώσουν τον πόνο και την ανησυχία που συνδέονται με εκφυλιστικές ασθένειες (οστεοαρθρίτιδα). Τα φάρμακα δε διορθώνουν, ούτε αναγκαστικά επιβραδύνουν την εξέλιξη της ασθένειας. Προσωρινά όμως, ανακουφίζουν από τα συμπτώματα της διαταραγμένης φυσιολογίας.



4. *Εμποδίζει ή επιβραδύνει τη διατάραξη της ανθρώπινης φυσιολογίας.* Διάφορα εμβόλια παράγονται και καταναλώνονται επειδή είναι γνωστό ότι εμποδίζουν τη μετάδοση στους ανθρώπους παραγόντων που θα διαταράξουν μία κατά τα άλλα υγιή φυσιολογία. Άλλα προϊόντα θα καθυστερήσουν την εξέλιξη μιας φυσιολογικής διατάραξης, αλλά δε θα διορθώσουν τη διαδικασία της ασθένειας. Για παράδειγμα ένα μόσχευμα bypass μετακινεί το αίμα γύρω από μία αποφραγμένη στεφανιαία αρτηρία για να παρέχει οξυγόνο στην καρδιά. Δε διορθώνει, όμως, τη διαδικασία της ασθένειας που οδήγησε στην απόφραξη της αρτηρίας. (Duncan et al., 1995)



1.5 ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΙ ΣΤΟΧΟΙ

Οι βασικοί οικονομικοί στόχοι των νοσοκομείων έχουν να κάνουν με την απόκτηση επαρκών κεφαλαίων, που να καλύπτουν τις καθημερινές ανάγκες λειτουργίας τους αλλά και τις ανάγκες τους για επενδύσεις που μπορεί να αφορούν αγορές νέων μηχανημάτων, επέκταση κτλ. Έχουμε δηλαδή τις εξής δύο κατηγορίες κεφαλαίων που απαιτούνται:

1. Κεφάλαια κίνησης

Η οικονομική σταθερότητα εξαρτάται από την ύπαρξη επαρκών μετρητών προκειμένου να ικανοποιηθούν οι τρέχουσες υποχρεώσεις τη στιγμή που γίνονται οφειλόμενες.

2. *Επενδυτικά κεφάλαια*

Τα κεφάλαια των υπηρεσιών υγείας απαιτείται να ικανοποιούν τις απαιτήσεις που προκύπτουν από παράγοντες όπως οι πληθυσμιακές αλλαγές (π.χ. τα τελευταία χρόνια έχει παρατηρηθεί γήρανση του πληθυσμού), ανεπάρκεια των ήδη παρεχομένων υπηρεσιών υγείας και αλλαγών στις κυβερνητικές απαιτήσεις όσον αφορά το είδος των υπηρεσιών που παρέχονται. Προκειμένου τα νοσοκομεία να είναι σε θέση να ανταποκριθούν στις αλλαγές των αναγκών της κοινωνίας χρειάζονται επαρκή κεφάλαια που να διατεθούν για επενδυτικούς σκοπούς.

Τα κεφάλαια αυτά πρέπει να εκτιμηθούν και να εγκριθούν από κυβερνητικούς φορείς και μπορούν να χρησιμοποιηθούν για τους εξής σκοπούς:

⊕ *Αναβαθμίσεις και επισκευές:*

Η πρόοδος της ιατρικής επιστήμης και της τεχνολογίας που αφορά τον τομέα της υγείας είναι ραγδαία. Για να εξασφαλισθεί λοιπόν συμβατότητα με τις νέες ανακαλύψεις, χρειάζεται τα νοσοκομεία να διαθέτουν κεφάλαια για αναβαθμίσεις ή αντικαταστάσεις του υπάρχοντος ιατρικού εξοπλισμού.

⊕ *Αντικατάσταση κτιριακών εγκαταστάσεων:*

Η πάροδος του χρόνου και η συνεχής χρήση υποβαθμίζουν τις κτιριακές εγκαταστάσεις και τον ξενοδοχειακό εξοπλισμό των νοσοκομείων και γι' αυτό θα πρέπει να αντικαθίσταται έτσι ώστε να ανταποκρίνεται στις ανάγκες των ασθενών.

⊕ *Επέκταση:*

Επαρκή κεφάλαια θα πρέπει να δίνονται για την απόκτηση επιπρόσθετων κτιρίων ή την αγορά νέων ιατρικών μηχανημάτων. (Berman et al., 1982)

1.6 ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΩΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Εκατόν τριάντα (130) δημόσια νοσοκομεία λειτουργούν στην Ελλάδα σήμερα. Μία εξέταση των ελληνικών νοσοκομείων ως οργανισμούς οδηγεί στα παρακάτω συμπεράσματα. Τα νοσοκομεία δεν είναι ούτε αυτόνομα ούτε αυτοδιοικούμενα. Οι παρεμβάσεις των κεντρικών αρχών στις λειτουργίες τους είναι έντονες και συχνά συγκρουόμενες. Με εξαίρεση ένα μικρό αριθμό νοσοκομείων, η χωροταξική τοποθεσία τους δεν είναι πάντα ιδανική, και οι εγκαταστάσεις των περισσότερων νοσοκομείων είναι ακόμα ιδιαίτερα ελλιπείς. Βέβαια, αυτές οι σημαντικές ελλείψεις στην κτιριακή υποδομή ασκούν αρνητική επίδραση στη λειτουργία των νοσοκομείων και στην ποιότητα των υπηρεσιών που παρέχουν. Παρά τον εκσυγχρονισμό που έχει λάβει χώρα τα τελευταία είκοσι χρόνια, με τη ραγδαία διάδοση στην Ελλάδα της βιοιατρικής τεχνολογίας, το επίπεδο του εξοπλισμού, τα εργαλεία και τις συσκευές υψηλής τεχνολογίας, δεν είναι αυτός ικανοποιητικός, αφού τα νοσοκομεία είναι συχνά ανίκανα να ανταποκριθούν πλήρως και ανεξάρτητα στις ανάγκες των ασθενών για διάγνωση και θεραπεία και χρειάζεται να προσφεύγουν στη βοήθεια του ιδιωτικού τομέα. Οι ανισότητες από νοσοκομείο σε νοσοκομείο στη διανομή της βιοιατρικής τεχνολογίας είναι ενδεικτικές της απουσίας κεντρικού σχεδιασμού και της έλλειψης αντικειμενικών κριτηρίων και κανόνων για τη διάδοση μιας τέτοιας τεχνολογίας. Τα νοσοκομειακά έσοδα εξαρτώνται από τις κεντρικές αρχές, οι οποίες θέτουν τις τιμές για την περίθαλψη και τις αμοιβές για τις ιατρικές υπηρεσίες που συλλέγονται οποιαδήποτε στιγμή και το επίπεδο των επιδοτήσεων που παρέχονται στα νοσοκομεία. Οι πηγές χρηματοδότησης για τα νοσοκομεία του δημοσίου τομέα είναι ο κρατικός προϋπολογισμός (74%), αμοιβές (13%) και ιδιωτικές ή άλλες πηγές (13%). Μία σύγκριση των εσόδων και των εξόδων αποκαλύπτει ότι όλες οι δαπάνες για το προσωπικό και το μεγαλύτερο μέρος των νοσοκομειακών προμηθειών καλύπτονται από τον κρατικό προϋπολογισμό, ενώ τα ποσά που συλλέγονται σε αμοιβές επαρκούν μόνο για να καλύψουν το κόστος τροφοδοσίας, φαρμακευτικών και άλλων λειτουργικών εσόδων (γενικά έξοδα όπως ενοίκια, μεταφορικά, ηλεκτρικό, ύδρευση, τηλέφωνο, καθαριότητα κλπ.). Οι ανθρώπινοι πόροι που επανδρώνουν τα νοσοκομεία έχουν αυξηθεί αριθμητικά σε σύγκριση με παλαιότερες περιόδους αλλά είναι ακόμα ανεπαρκείς,. Αυτό ισχύει ιδιαίτερα για το νοσηλευτικό προσωπικό, που αδυνατεί να καλύψει τις αυξημένες

απαιτήσεις των νέων και σύγχρονων μορφών θεραπείας και φροντίδας. Τα συστήματα σχεδιασμού και προγραμματισμού προϋπολογισμών των οποίων οι στόχοι και τα μέτρα εμφανίζονται σε οικονομικούς όρους είναι άγνωστα στα ελληνικά δημόσια νοσοκομεία. Ο ετήσιος προϋπολογισμός προετοιμάζεται στη βάση του προηγούμενου, με τα διάφορα κονδύλια να προσαρμόζονται ώστε να λαμβάνουν υπόψη τον προβλεπόμενο ρυθμό πληθωρισμού. Δε χρειάζεται να αναφέρουμε ότι, δεν υπάρχουν στόχοι για το εισόδημα ή τυχόν πλεόνασμα του προϋπολογισμού, έννοιες ευρέως χρησιμοποιούμενες σε άλλες χώρες. (Giokas, 2001)



ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΑΚΟ ΚΟΣΤΟΣ

2.1 ΓΕΝΙΚΑ

Σε μεγαλύτερη έκταση από οποιοδήποτε άλλο μη κερδοσκοπικό οργανισμό, οι οργανισμοί υγείας πρέπει να ενδιαφέρονται ιδιαίτερα για το κόστος τους. Πολλοί άλλοι μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί επικεντρώνονται κυρίως στην ανεύρεση κεφαλαίων και στη συνέχεια προσαρμόζουν το επίπεδο των υπηρεσιών στα διαθέσιμα έσοδα. Οι οργανισμοί υγείας χρεώνουν για τις υπηρεσίες τους. Συχνά το ποσό των αμοιβών που χρεώνουν περιορίζεται από τον ανταγωνισμό ή τους προκαθορισμένους δείκτες αποζημίωσης. Έτσι, πρέπει να ενδιαφέρονται ιδιαίτερα για τον καθορισμό και τον έλεγχο του κόστους των υπηρεσιών τους. (Granof, 1998)

2.2 ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΑΚΟ ΠΡΟΪΟΝ - ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΠΟΛΥΠΑΡΑΓΟΝΤΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ

Το νοσοκομειακό προϊόν είναι το αποτέλεσμα μιας πολυπαραγοντικής διαδικασίας, το κάθε στάδιο της οποίας συνεισφέρει στο πλαίσιο καθορισμού και αξιολόγησης της αποδοτικότητας. Το νοσοκομειακό προϊόν παράγεται σε ένα αριθμό από κέντρα κόστους (κλινικές, εργαστήρια, χειρουργεία, διοικητικές υπηρεσίες). Όταν ένα κέντρο κόστους προσδιορισθεί, το επόμενο βήμα είναι να αναγνωρισθούν όλοι οι μέτοχοι, οι δραστηριότητες και τα υλικά που συνδέονται μαζί του.

Η βασική μέθοδος μέτρησης του αποτελέσματος μιας νοσοκομειακής δραστηριότητας προέρχεται από τις παρατηρηθείσες ποσότητες νοσοκομειακού προϊόντος. Αυτές μεταφράζονται σε αντίστοιχους δείκτες εισροών και εκροών, με στόχο τη μέτρηση της αποδοτικής χρήσης των πόρων (Πολύζος, 1999).

2.2.1 Δυσκολίες μέτρησης – κοστολόγησης νοσοκομειακού προϊόντος

Η ανομοιογένεια και η πολυπαραγοντικότητα του νοσοκομειακού προϊόντος, καθώς και η ποικιλία των προσφερόμενων υπηρεσιών, καθιστούν δύσκολο τον ορισμό του νοσοκομειακού προϊόντος και κατά συνέπεια τη μέτρηση και αξιολόγηση του.

Στη διεθνή βιβλιογραφία, ως μέτρο για το νοσοκομειακό προϊόν συνήθως χρησιμοποιούνται εναλλακτικά η ημέρα νοσηλείας ή η περίπτωση. Το νοσοκομειακό προϊόν, όμως, όπως και αν μελετηθεί, παρουσιάζει ανομοιογένεια, η οποία οφείλεται σε δύο βασικούς παράγοντες:

α. Στις μεγάλες διαφορές στην έκταση και ένταση της χρησιμοποίησης των νοσοκομειακών πόρων, λόγω περιπτώσεων διαφορετικών διαγνωστικών κατηγοριών, αλλά ακόμη και για ασθενείς της ίδιας διαγνωστικής κατηγορίας.

β. Στην ανομοιογένεια της κάθε ημέρας νοσηλείας, από την άποψη των παραγωγικών πόρων, που απασχολούνται κατά τη διάρκεια νοσηλείας ενός ασθενούς.

Ο Λιαρόπουλος για την αντιμετώπιση των δύο πηγών ανομοιογένειας, προτείνει ένα δείκτη νοσοκομειακού προϊόντος, που αντικατοπτρίζει το παραγόμενο έργο του νοσοκομείου και ενσωματώνει διορθώσεις για τις δύο πηγές ανομοιογένειας του νοσοκομείου.

Συγκεκριμένα:

Για την ανομοιογένεια των διαφορετικών διαγνωστικών κατηγοριών, δίνεται μεγαλύτερο βάρος στις περιπτώσεις των κατηγοριών, που είναι περισσότερο δαπανηρές. Αυτό γίνεται με τον υπολογισμό του μέσου κόστους νοσηλείας για κάθε διαγνωστική κατηγορία, που θεωρητικά αντανακλά το βαθμό χρησιμοποίησης των διαφόρων πόρων του νοσοκομείου.

Για την ανομοιογένεια των ημερών νοσηλείας, προσαρμόζεται το παραγόμενο προϊόν, κατά τρόπο ώστε σε κάθε ημέρα νοσηλείας να αποδίδεται διαφορετικό βάρος, σύμφωνα με τις συνθήκες παραγωγής μέσα στο νοσοκομείο.

Αυτό επιτυγχάνεται με τη λογαριθμική προσαρμογή της μέσης διάρκειας νοσηλείας για τις περιπτώσεις κάθε διαγνωστικής κατηγορίας (Λιαρόπουλος, 1990).

2.3 ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΑΚΟ ΚΟΣΤΟΣ

Νοσοκομειακό κόστος είναι το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται από κάθε νοσοκομείο για την προσφορά υπηρεσίας νοσοκομειακής περίθαλψης, με τη χρησιμοποίηση του ιατρικού, νοσηλευτικού, διοικητικού και βοηθητικού προσωπικού, καθώς και των διαγνωστικών και θεραπευτικών μέσων που διαθέτει. (Παλαμά, 1996). Κόστος είναι η νομισματική αξία των πόρων, οι οποίοι καταναλώνονται στην παραγωγή ή διανομή του αγαθού ή της υπηρεσίας. Στον υγειονομικό τομέα, οι πόροι περιλαμβάνουν το ανθρώπινο δυναμικό, τα αναλώσιμα, το βασικό εξοπλισμό, το κεφαλαιουχικό κόστος και το κόστος των υποστηρικτικών λειτουργιών. Οι πόροι αυτοί (εισροές), με τη χρησιμοποίηση διαφόρων υπηρεσιών, παράγουν θεραπείες (εκροές).

Για τον καθορισμό του κόστους μιας υπηρεσίας φροντίδας υγείας, πρέπει:

- ⊕ Να προσδιορισθούν οι πόροι που καταναλώνονται, η μονάδα μέτρησης του κόστους τους και η βάση υπολογισμού του κόστους κατανάλωσης τους.
- ⊕ Να μετρηθούν οι μονάδες κάθε πόρου, που καταναλώνονται ανά μονάδα εκροής.
- ⊕ Να καθορισθούν οι νομισματικές αξίες τους.

Τα τελευταία χρόνια υπάρχει μία σημαντική αύξηση του κόστους της νοσοκομειακής περίθαλψης.

Σύμφωνα με το πόρισμα της ειδικής επιτροπής των εμπειρογνομόνων που επισκέφθηκε την Ελλάδα στις αρχές του 1994, οι δαπάνες των δημόσιων νοσοκομείων, παρόλο που είναι υψηλές (το 1992 πλησίασαν τα 435 δισεκατομμύρια δραχμές, ποσό το οποίο αντιστοιχεί στο 3,8% του ΑΕΠ της χώρας μας και αποτελεί το 83% του συνόλου των δημοσίων δαπανών για την υγεία το ίδιο έτος) δε χρησιμοποιούνται αποδοτικά λόγω της αυξημένης γραφειοκρατίας. (Παλαμά, 1996).

Επιπλέον, το ημερήσιο κλειστό νοσήλιο που εφαρμόζεται στη χώρα μας από το 1980 ως μέθοδος αποζημίωσης των δημόσιων νοσοκομείων, δε λαμβάνει υπόψη του το μέσο πραγματικό κόστος νοσηλείας, το είδος και τη σοβαρότητα της ασθένειας. Έτσι, παρατηρείται μεγάλη απόκλιση μεταξύ κόστους νοσηλείας και καταβαλλόμενου νοσηλίου με τα γνωστά αποτελέσματα της δημιουργίας ελλειμμάτων στους νοσοκομειακούς προϋπολογισμούς.

Για την αντιμετώπιση του παραμικρού προβλήματος υγείας πραγματοποιούνται διαφορετικές σε κάθε περίπτωση ιατρικές πράξεις (διαγνωστικές εξετάσεις, χειρουργικές επεμβάσεις, φαρμακευτική αγωγή, νοσηλεία κλπ.). Ο προσδιορισμός του κάθε επιμέρους συντελεστή του πραγματοποιούμενου κόστους αποτελεί ένα από τα σημαντικότερα προβλήματα στην κοστολόγηση της λειτουργίας των νοσοκομείων και γενικά των υπηρεσιών υγείας.

Η συνεχής αύξηση των δαπανών των υπηρεσιών υγείας και των νοσοκομείων ειδικότερα επιβάλλει τη σωστή οργάνωση και διαχείριση του τομέα αυτού και τον αποτελεσματικό έλεγχο της λειτουργίας του. Προκειμένου να επιτευχθούν αυτά πρέπει να εξασφαλιστεί η συλλογή και αξιοποίηση των στοιχείων κόστους, καθώς και η παρακολούθηση και ο έλεγχος της εξέλιξης τους.

2.3.1 Σκοποί καθορισμού του νοσοκομειακού κόστους

Για τον έλεγχο του κόστους οποιασδήποτε επιχείρησης υπάρχουν τα εξής στάδια:

- ⓐ Καθιέρωση προτύπων
- ⓐ Μέτρηση των αποτελεσμάτων
- ⓐ Σύγκριση των πραγματικών αποτελεσμάτων με τα πρότυπα που καθιερώθηκαν
- ⓐ Εντοπισμός των αποκλίσεων (θετικών ή αρνητικών) των πραγματικών αποτελεσμάτων από τα πρότυπα και των απαιτούμενων διορθωτικών ενεργειών για την εξάλειψη αυτών των αποκλίσεων.

Ο καθορισμός του κόστους λειτουργίας των νοσοκομείων έχει σαν στόχους:

- ▶ την αναλυτική και ακριβή κοστολόγηση της παρεχόμενης περίθαλψης στο νοσοκομείο, προκειμένου να αντιμετωπιστεί η ραγδαία αύξηση των νοσοκομειακών δαπανών,
- ▶ τη μεγιστοποίηση της απόδοσης με τη χρήση των υπάρχοντων πόρων (ανθρώπινων και υλικών),
- ▶ τον προσδιορισμό του ποσοστού συμμετοχής του κάθε τμήματος του νοσοκομείου στο συνολικό κόστος του και στην αποτελεσματικότητα των προσφερόμενων υπηρεσιών,
- ▶ τον καθορισμό όλων των δεδομένων κόστους που βοηθούν στη λήψη αποφάσεων κλπ.

Η γνώση του κόστους λειτουργίας των νοσοκομείων και των επιμέρους τμημάτων τους, βοηθά στον εντοπισμό και αιτιολόγηση των διαφορών του κόστους περίθαλψης μεταξύ των νοσοκομείων.

2.3.2 Παράγοντες διαμόρφωσης του νοσοκομειακού κόστους

Οι βασικότεροι παράγοντες διαμόρφωσης του λειτουργικού κόστους των νοσοκομείων είναι:

- ☞ Το κόστος κατασκευής και ο βαθμός τεχνολογικού εξοπλισμού του (ποσοστό προηγμένης ιατρικής τεχνολογίας)
- ☞ Ο αριθμός του απασχολούμενου προσωπικού και ο βαθμός εξειδίκευσης του
- ☞ Το είδος του νοσοκομείου (γενικό, ειδικό)
- ☞ Το μέγεθος του νοσοκομείου (μικρό, μεγάλο)
- ☞ Η τοποθεσία εγκατάστασης του (κεντρικό, περιφερειακό)
- ☞ Η δυναμικότητα του σε κλίνες
- ☞ Το ποσοστό κάλυψης των κλινών
- ☞ Η μέση διάρκεια νοσηλείας
- ☞ Ο ετήσιος αριθμός των νοσηλευθέντων
- ☞ Ο αριθμός των νοσηλευθέντων ανά κλίνη

- Η αναλογία απασχολούμενου προσωπικού ανά κλίνη
- Οι ώρες απασχόλησης του προσωπικού
- Το είδος της παρεχόμενης υπηρεσίας (εξετάσεις, φαρμακευτική αγωγή κλπ.)
- Το κόστος των εργαστηριακών εξετάσεων
- Το κόστος ανά ημέρα νοσηλείας
- Το κόστος ανά ασθενή
- Εκπαιδευτικές δραστηριότητες. (Παλαμά,1996)

2.3.3 Είδη κόστους στο νοσοκομειακό χώρο

Τα βασικά είδη κόστους που συναντώνται στο νοσοκομειακό χώρο είναι:

α) Το **συνολικό κόστος**, σαν σύνολο των εξόδων στα οποία προβαίνει το νοσοκομείο, προκειμένου να παρέχει νοσοκομειακή φροντίδα.

Το συνολικό κόστος εκφράζει όλα τα κόστη που σχετίζονται με το αντικείμενο κόστους, συμπεριλαμβανομένων τόσο του άμεσου όσο και μιας κατάλληλα επιμερισμένης μερίδας του έμμεσου κόστους (Finkler et al., 1999).



Από τους πολλούς τρόπους με τους οποίους το κόστος ταξινομείται, ο πιο σημαντικός από την πλευρά των μάνατζερ είναι ανάλογα με το βαθμό μεταβλητότητας του. Οι πληροφορίες για τη μεταβλητότητα είναι ουσιαστικές αν οι μάνατζερ πρόκειται να καθορίσουν το αποτέλεσμα των πράξεων τους ανάλογα με τα κόστη που θα πραγματοποιηθούν στο μέλλον ή να εκτιμήσουν τις αποκλίσεις ανάμεσα στα πραγματικά αποτελέσματα και τα ποσά που είχαν προϋπολογιστεί.

Ο διαχωρισμός σε σταθερό και μεταβλητό νοσοκομειακό κόστος δεν είναι πάντοτε εύκολος, δεδομένου ότι πρόκειται για μονάδα παραγωγής υπηρεσιών.

Σταθερό είναι το κόστος που δε μεταβάλλεται με τον όγκο παραγωγής (ο ετήσιος αριθμός των νοσηλευθέντων) αλλά παραμένει σταθερό για αρκετά ευρείες κλίμακες όγκου και περιλαμβάνει σταθερές δαπάνες μισθοδοσίας, αποσβέσεις κλπ.

Μεταβλητό είναι το κόστος το οποίο μεταβάλλεται σε άμεση αναλογία με τον όγκο. Ο όγκος αναφέρεται στην ποσότητα ή την απόδοση κάποιας δραστηριότητας. Κοινό μέτρο απόδοσης για ένα νοσοκομείο είναι ο ετήσιος αριθμός των νοσηλευθέντων. Έτσι, ως μεταβλητά κόστη μπορούν να θεωρηθούν οι δαπάνες για τρόφιμα, φάρμακα, υγειονομικό υλικό κλπ..

Τα σταθερά κόστη δεν είναι αμετάβλητα. Τα κόστη θέρμανσης και κλιματισμού μιας ιατρικής κλινικής ίσως είναι ιδιαίτερα ευμετάβλητα (ασταθή). Παρόλα αυτά, θα πρέπει να ταξινομηθούν ως σταθερά μάλλον παρά ως μεταβλητά, καθώς μεταβάλλονται ανάλογα με την εξωτερική θερμοκρασία και όχι ανάλογα με τον αριθμό των ασθενών που εξυπηρετείται.

β) Το **μέσο κόστος ανά νοσηλευθέντα** είναι το πηλίκο του συνολικού κόστους προς τον αριθμό νοσηλευθέντων. Το **μέσο κόστος ανά ημέρα νοσηλείας** ή μέσο ημερήσιο κόστος νοσηλείας είναι το πηλίκο του συνολικού κόστους προς τον συνολικό αριθμό ημερών νοσηλείας.

Άλλοι δείκτες μέσου κόστους είναι το κόστος ανά κλίνη, το κόστος ανά συνολικό αριθμό προσωπικού, το μέσο κόστος κατά κατηγορία θέσεως κλπ.

γ) Το **οριακό κόστος** είναι έννοια σημαντική για τον έλεγχο της λειτουργίας του νοσοκομείου. Το οριακό κόστος είναι το πηλίκο της μεταβολής (αύξηση ή μείωση) του συνολικού κόστους προς τη μεταβολή του αριθμού των νοσηλευθέντων.

Με το οριακό κόστος μπορεί να διαπιστωθεί κατά πόσο μία αύξηση ή μία μείωση του αριθμού των νοσηλευθέντων θα επηρεάσει αντίστοιχα το κόστος της νοσοκομειακής περίθαλψης. Συγκρίνονται, έτσι, τα οριακά οφέλη που έχει ο καταναλωτής υπηρεσιών υγείας από τη χρησιμοποίηση πρόσθετων μονάδων περίθαλψης, οι οποίες, θεωρητικά, αυξάνουν τις πιθανότητες θεραπείας του (αύξηση δηλαδή του οριακού οφέλους) αλλά και το οριακό κόστος.

Στο σημείο αυτό στο οποίο το οριακό όφελος είναι ίσο με το οριακό κόστος, η ποσότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών υγείας που θα χρησιμοποιηθεί είναι η βέλτιστη. (Παλαμά, 1996)

Το γενικότερο συμπέρασμα που προκύπτει, είναι ότι τα συνολικά κόστη εξαρτώνται ως ένα βαθμό από τον αριθμό των ασθενών. Περισσότεροι ασθενείς προσθέτουν περισσότερο μεταβλητό κόστος, αυξάνοντας τα συνολικά κόστη της υπηρεσίας. (Finkler et al., 1999).

Επίσης, παρατηρείται ότι το μέσο κόστος ανά ασθενή ή ανά εξέταση μειώνεται, εξαιτίας των σταθερών και όχι εξαιτίας των μεταβλητών. Τα μεταβλητά κόστη επηρεάζουν το συνολικό κόστος ως αλλαγές όγκου. Δεν επηρεάζουν το μέσο κόστος ως αλλαγές όγκου, επειδή κάθε μονάδα απαιτεί ίσο ποσό μεταβλητών πόρων / πηγών. Τα σταθερά κόστη, ωστόσο, μειώνονται, καθώς αυξάνει ο όγκος των ασθενών, γιατί τόσο περισσότερο διαμοιράζονται και έτσι το κόστος για την κάθε μονάδα γίνεται λιγότερο (δημιουργία οικονομικών κλίμακας). (Finkler et al., 1999; Fulop et al., 2002).

Βραχυπρόθεσμα, οι αποφάσεις λαμβάνονται με βάση το μεταβλητό κόστος. Μεσοπρόθεσμα, λαμβάνονται με βάση το μέσο κόστος και μακροπρόθεσμα όλα τα κόστη είναι μεταβλητά.

Το οριακό κόστος αφορά αλλαγή στο κόστος που σχετίζεται με αλλαγή στη δραστηριότητα. Συμπεριλαμβάνει μεταβλητά και επιπρόσθετα σταθερά κόστη που προκαλούνται, επειδή η αλλαγή στην ένταση ξεπερνά τη σχετική κλίμακα διακύμανσης των υπάρχοντων σταθερών κοστών.

Έτσι, για παράδειγμα, για ένα μηχάνημα X: αν ξεπεραστούν οι δυνατότητες του μηχανήματος – αριθμός εξετάσεων που μπορεί να πραγματοποιήσει – τότε θα πρέπει να εξεταστεί η ανάγκη απόκτησης νέου μηχανήματος και αν αυτό θα συνέφερε ή όχι στο Νοσοκομείο. Στην περίπτωση απόκτησης του νέου μηχανήματος, στο οριακό κόστος θα συμπεριλαμβανόταν όχι μόνο το μεταβλητό ανά ασθενή ή ανά εξέταση, αλλά και το κόστος απόκτησης τους. Συνεπώς, το κόστος εξαρτάται από την ένταση ή τον όγκο δραστηριότητας. Και η απόφαση από πλευράς του νοσοκομείου για την αποδοχή επιπλέον αριθμού ασθενών ή όχι, θα εξαρτηθεί και από το εάν το μηχάνημα έχει περιθώρια ή έχει υπερβεί τις δυνατότητες του. (Finkler et al., 1999).

Ομοίως μπορεί να ισχύει για το νοσοκομείο, όπου προκειμένου να εξυπηρετήσει περισσότερους ασθενείς εξετάζει την επιλογή για την πρόσληψη ενός επιπλέον γιατρού σε κάποια κλινική ή την αύξηση του αριθμού των κλινών και τη δημιουργία επιπλέον θαλάμων σε κάποια κλινική και αν αυτό συμφέρει ή όχι το νοσοκομείο.

2.3.4 Συντελεστές Νοσοκομειακού Κόστους

Οι συντελεστές κόστους για το νοσοκομείο είναι οι παρακάτω:

❖ **Μισθοδοσία του προσωπικού**

Για να προσδιοριστεί ο συντελεστής αυτός, υπολογίζεται η συνολική μεικτή (επί 14μηνης βάσης) μισθοδοσία όλου του προσωπικού (ιατρικού, νοσηλευτικού, τεχνολόγων, παρασκευαστών, γραμματέων, διοικητικών υπαλλήλων, τραπεζοκόμων, καθαριστριών, φυλάκων κλπ.). Δεν πρέπει να λησμονηθούν οι εφημερίες των ιατρών και οι υπερωρίες του υπολοίπου προσωπικού.

❖ **Τροφοδοσία νοσηλευομένων – προσωπικού**

Υπολογίζεται το συνολικό κόστος των τριών βασικών γευμάτων και του δεκατιανού, που προσφέρονται στους νοσηλευόμενους και στο εφημερεύον ιατρικό προσωπικό.

❖ **Φάρμακα**

Υπολογίζεται το σύνολο της αξίας των φαρμάκων που χορηγούνται στους νοσηλευόμενους και αναλώνονται στα χειρουργεία, εξωτερικά ιατρεία κλπ.

❖ **Ιματισμός**

Υπολογίζεται το κόστος του ιματισμού που αναλώνεται για τους νοσηλευόμενους (σεντόνια, μαξιλαροθήκες κλπ.) και για το προσωπικό (ρόμπες, ποδιές κλπ.)

❖ **Γενικά έξοδα**

Περιλαμβάνεται το κόστος ανάλωσης διαφόρων υλικών (υλικά καθαριότητας, γραφική ύλη), ρεύματος, νερού, τηλεφωνημάτων κλπ.

❖ **Αντιδραστήρια και αναλώσιμα**

Για τις εργαστηριακές εξετάσεις χρησιμοποιούνται αντιδραστήρια και διάφορα αναλώσιμα, όπως φιλμ, υγρά κλπ.

❖ **Νοσηλευτικό υλικό**

Από το κάθε τμήμα αναλώνεται νοσηλευτικό υλικό (υγειονομικό υλικό, επιδεσμικό κλπ.).

❖ **Εργαστηριακές και παρακλινικές εξετάσεις και θεραπείες**

Υπολογίζεται το κόστος των διαφόρων εξετάσεων και θεραπειών που γίνονται στους νοσηλευόμενους κατόπιν εντολής των θεραπόντων ιατρών. Ο συντελεστής αυτός πρέπει να προσδιοριστεί με πολλή προσοχή, αφού οι εξετάσεις και οι θεραπείες μπορεί να διενεργούνται όχι μόνο στα εργαστήρια του νοσοκομείου, αλλά και σε ιδιωτικά εργαστήρια.

❖ **Συντηρήσεις και επισκευές – ανταλλακτικά μηχανημάτων**

Για των ομαλή λειτουργία των μηχανημάτων και των κτιριακών εγκαταστάσεων του νοσοκομείου γίνονται συντηρήσεις και επισκευές και καταναλώνονται διάφορα ανταλλακτικά και αναλώσιμα.

❖ **Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων**

Στο χώρο του νοσοκομείου έχουμε δύο βασικές κατηγορίες αποσβέσεων:

- *Αποσβέσεις παγίων εγκαταστάσεων:* Για τις αποσβέσεις των παγίων εγκαταστάσεων των νοσοκομείων (κτίρια) ακολουθείται ότι ισχύει για τις αποσβέσεις κτιρίων. Συγκεκριμένα, πολλαπλασιάζεται η αξία των κτιριακών εγκαταστάσεων με τον ορισμένο συντελεστή απόσβεσης κτιρίων και έτσι βρίσκουμε την ετήσια απόσβεση (έξοδο).
- *Αποσβέσεις μηχανημάτων και συσκευών:* Και για τα νοσοκομειακά μηχανήματα και συσκευές ισχύουν οι ίδιοι συντελεστές αποσβέσεων που ισχύουν γενικά (10% - 15%). (Παλαμά,1996)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΑΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

3.1 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Τα συστήματα κοστολόγησης εξυπηρετούν τους πολλαπλούς σκοπούς της εξωτερικής αναφοράς, του λειτουργικού ελέγχου και της προϊόντικης κοστολόγησης (Karlan, 1988). Μεταξύ των οργανισμών παροχής υγειονομικής φροντίδας, η σχετική σημασία των τριών αυτών λειτουργιών αλλάζει συνεχώς τα τελευταία χρόνια. Ιδιαίτερα, οι απαιτήσεις της εξωτερικής αναφοράς έχουν επισκιασθεί από εκείνες του λειτουργικού ελέγχου, καθώς η βιωσιμότητα του νοσοκομείου εξαρτάται όλο και περισσότερο από την ικανότητα του να παρέχει χαμηλού κόστους και υψηλής ποιότητας φροντίδα για ένα μεγάλο αριθμό ασθενών. Αντιστοίχως, ο αυξανόμενος ανταγωνισμός στον τομέα υγειονομικής περίθαλψης έχει αυξήσει τη χρησιμότητα της προϊόντικης κοστολόγησης. Ο καθορισμός του κόστους θεραπείας των ασθενών είναι κεντρικής σημασίας για την ικανότητα ενός νοσοκομείου να μεγιστοποιήσει τους πόρους του μέσα από τη διοίκηση προϊόντων και υπηρεσιών. Ο καθορισμός των τιμών θεραπείας των ασθενών, επίσης, διευκολύνει τη διαπραγμάτευση των συμβολαίων και βοηθάει στο να λαμβάνονται αντί να αγοράζονται οι αποφάσεις. Η κάλυψη αυτών των ανόμοιων και πολύπλοκων αναγκών θέτει τεράστιες απαιτήσεις σε κάθε σύστημα νοσοκομειακής κοστολόγησης. (Carey et al., 2000)

3.2 ΑΡΧΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Οι εκτιμήσεις των διαφόρων μορφών κόστους, δίνουν το μέτρο της αποδοτικότητας ενός νοσοκομείου, δημιουργώντας τις κατάλληλες συνθήκες ελέγχου της δραστηριότητάς του.

Οι βασικές αρχές κοστολόγησης είναι:

- ▼ Η κωδικοποίηση που γίνεται με τη βοήθεια της αναλυτικής λογιστικής και είναι η ανάλυση λογαριασμών ανά κέντρο κόστους και κατηγορία δαπάνης.
- ▼ Η κατηγοριοποίηση του κόστους, ανάλογα με το κέντρο κόστους, σε άμεσο, έμμεσο και λειτουργικό ή επιμεριζόμενο, που δείχνει τις διακυμάνσεις του τελικού προϊόντος, όσον αφορά το κόστος του.
- ▼ Η ανάλυση του κόστους, ανάλογα με την κατηγορία δαπάνης, σε σταθερό και μεταβλητό, που δείχνει τις διακυμάνσεις των παραγωγικών συντελεστών σε σχέση με το τελικό προϊόν, ανάλογα με το επίπεδο δραστηριοτήτων. (Πολύζος, 1999).

3.3 ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑ

Το λογιστικό σύστημα συλλέγει πληροφορίες για τους πόρους που χρησιμοποιούνται από έναν οργανισμό. Αυτές είναι πληροφορίες για τις εισροές. Οι εισροές μπορούν να εκφραστούν ως φυσικές ποσότητες, όπως ώρες εργασίας ή κιλοβατώρες ηλεκτρισμού. Αν αυτές οι φυσικές ποσότητες μετατραπούν σε χρηματικές μονάδες, καλούνται κόστος. Τα χρήματα παρέχουν ένα κοινό παρανομαστή που επιτρέπει στις ποσότητες των ξεχωριστών πόρων να συνδυασθούν.

Το κόστος είναι ένα μέτρο της ποσότητας των πόρων που χρησιμοποιούνται για ένα σκοπό. Σε όρους λογιστικής, ο σκοπός αυτός καλείται αντικείμενο κόστους (για παράδειγμα η θεραπεία ενός ασθενή). Συνήθως, τα κέντρα ευθύνης δουλεύουν πάνω σε ένα αντικείμενο κόστους.

Οι εισροές είναι πόροι που χρησιμοποιούνται από ένα κέντρο ευθύνης για να δουλέψει πάνω σε ένα αντικείμενο κόστους. Έτσι, οι ασθενείς σε ένα νοσοκομείο δεν είναι οι εισροές σε ένα κέντρο ευθύνης. Οι εισροές ενός κέντρου ευθύνης είναι οι πόροι που χρησιμοποιεί για την επίτευξη των στόχων της θεραπείας των ασθενών. (Anthony et al., 1999)

3.4 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΑΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

Κοστολόγηση είναι η συστηματική και λεπτομερής διαδικασία σαφούς και ακριβούς προσδιορισμού του κόστους παραγωγής υλικών και υπηρεσιών.

Η κοστολόγηση των παρεχόμενων υπηρεσιών στο νοσοκομείο περιλαμβάνει τον προσδιορισμό του κόστους λειτουργίας του σε δεδομένη χρονική στιγμή, με ταξινόμηση των συνολικών δαπανών του νοσοκομείου σε κατηγορίες (άμεσες, έμμεσες, σταθερές κλπ.) και καταλογισμό τους στα επιμέρους τμήματα του. Ο υπολογισμός αυτός θα προσφέρει σημαντικές πληροφορίες σχετικά με την εξέλιξη των εξόδων του κάθε τμήματος (αν κάποιες αυξήσεις δαπανών ήταν αναπόφευκτες, ποια δαπάνη μπορεί να περιοριστεί, τυχόν σπατάλες κλπ.). Τα γενικά έξοδα λειτουργίας θα πρέπει να επιμερίζονται στα διάφορα τμήματα, προκειμένου να γνωστοποιηθεί το ακριβές επιμέρους λειτουργικό τους κόστος, ώστε με τους σχετικούς υπολογισμούς να μπορεί να εντοπιστεί το κόστος της κάθε διαγνωστικής και θεραπευτικής πράξης.

Για την κωδικοποίηση του κόστους κάθε ασθένειας ή κάθε προσφερόμενης ιατρικής πράξης θα πρέπει να δημιουργηθεί ένα μεγάλο και αποτελεσματικό σύστημα πληροφόρησης με τη βοήθεια μεγάλων συστημάτων πληροφορικής. (Παλαμά, 1996)

3.5 ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Ουσιαστικά, ο στόχος της πλήρους κοστολόγησης στους μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς είναι πολύ βασικός: να μετρήσει την ποσότητα των πόρων που καταναλώνονται για την παροχή κάθε υπηρεσίας. Στην πράξη, όμως, αυτό είναι δύσκολο, εξαιτίας διαφόρων αποφάσεων που πρέπει να ληφθούν στο σχεδιασμό ενός συστήματος κοστολόγησης. Οι αποφάσεις αυτές αφορούν το τελικό αντικείμενο κόστους, των προσδιορισμό των ενδιάμεσων αντικειμένων κόστους, τον προσδιορισμό του κόστους, την επιλογή των βάσεων επιμερισμού, την απόφαση για τη μέθοδο επιμερισμού, την απόδοση του κόστους στα έμμεσα αντικείμενα κόστους και το άθροισμα των ενδιάμεσων αντικειμένων κόστους.

Αυτές οι αποφάσεις συχνά λαμβάνονται από το προσωπικό λογιστηρίου ενός οργανισμού και όχι από τους μάντζερ, πράγμα που δεν είναι ιδανικό. Η ανώτερη

διοίκηση πρέπει να λαμβάνει ενεργό ρόλο στις αποφάσεις κοστολόγησης ώστε να έχει ένα σύστημα κοστολόγησης που να ικανοποιεί τις ανάγκες του οργανισμού.

3.5.1 Τελικό Αντικείμενο Κόστους

Μία κεντρική ερώτηση κατά το σχεδιασμό του συστήματος κοστολόγησης αφορά τη μονάδα της οποίας το κόστος πρόκειται να προσδιοριστεί. Σε ένα νοσοκομείο, για παράδειγμα, η μονάδα αυτή μπορεί να είναι μία ημέρα παραμονής, μία εισαγωγή ασθενή (στην οποία περιλαμβάνονται όλες οι δραστηριότητες που συνδέονται με τη φιλοξενία, τις εξετάσεις, τη θεραπεία και την έξοδο του ασθενή), ή κάτι άλλο. Η μονάδα αυτή καλείται *τελικό αντικείμενο κόστους* ή *τελικό προϊόν κόστους*.

Σε πολλές περιπτώσεις, η επιλογή ενός τελικού αντικειμένου κόστους περιορίζεται από τα διαθέσιμα δεδομένα. Σε ένα περιφερειακό κέντρο υγείας, για παράδειγμα, κάποιοι μάνατζερ θεωρούν ότι ένα επεισόδιο μιας ασθένειας είναι το καταλληλότερο τελικό αντικείμενο κόστους. Τα περισσότερα κέντρα υγείας, όμως, δε διαθέτουν συστήματα δεδομένων που να επιτρέπουν την εύκολη ανάκληση της πλήρους πληροφόρησης ενός επεισοδίου. Ως αποτέλεσμα αυτού, το τελικό αντικείμενο κόστους είναι μία επίσκεψη, για την οποία τα δεδομένα μπορούν να ανακτηθούν πιο εύκολα. (Anthony et al., 1999)

3.5.2 Ενδιάμεσα Αντικείμενα Κόστους

Μία δεύτερη ερώτηση αφορά τις δραστηριότητες που λαμβάνουν χώρα, ώστε να παραχθεί το τελικό αντικείμενο κόστους. Μία ημέρα νοσηλείας σε ένα νοσοκομείο περικλείει μία ευρεία γκάμα δραστηριοτήτων, για παράδειγμα, συμπεριλαμβανομένων των διαφορών στα επίπεδα νοσηλευτικής φροντίδας που παρέχονται, τους τύπους των εργαστηριακών εξετάσεων και τις ακτινολογικές διαδικασίες που διενεργούνται, και τις ανέσεις που παρέχονται.

Ως αποτέλεσμα, οι διαφορές στα ενδιάμεσα αντικείμενα κόστους αντιπροσωπεύουν αυτό που ονομάζεται *προϊοντικές διαφορές*. Αυτό σημαίνει, ότι για ένα τελικό αντικείμενο κόστους – όπως η έξοδος ενός υγιούς ασθενή – το τελικό προϊόν μπορεί να είναι αρκετά διαφορετικό από το ένα άτομο στο άλλο, ανάλογα με

το άθροισμα των ενδιάμεσων προϊόντων. Για παράδειγμα, για τη θεραπεία ενός ασθενή με μία συγκεκριμένη διάγνωση ή μία ομοειδή διαγνωστική ομάδα (DRG), κάποιοι γιατροί ίσως διατάζουν μία χειρουργική επέμβαση ενώ κάποιοι άλλοι όχι. Κάποιοι ίσως διατάζουν ένα συνδυασμό εξετάσεων και επεμβάσεων, ενώ κάποιοι άλλοι ίσως διατάζουν ένα διαφορετικό συνδυασμό. Αυτοί οι διαφορετικοί συνδυασμοί ενδιάμεσων προϊόντων επηρεάζουν το κόστος του τελικού αντικειμένου κόστους, ακόμα και αν το τελικό προϊόν – η έξοδος του ασθενή – είναι το ίδιο. (Anthony et al., 1999)

3.5.3 Κέντρα Κόστους

Πριν αποδοθούν στα ενδιάμεσα προϊόντα, τα κόστη πρώτα συλλέγονται σε κέντρα κόστους. Ένα κέντρο κόστους μπορεί να θεωρηθεί ως μία «δεξαμενή» στην οποία τα κόστη ενός οργανισμού ταξινομούνται και συσσωρεύονται για τους σκοπούς της ανάλυσης πλήρους κόστους. Συχνά, τα τμήματα ενός οργανισμού είναι τα κέντρα κόστους του. Για παράδειγμα, σε ένα νοσοκομείο, το ακτινολογικό τμήμα ίσως είναι ένα κέντρο κόστους, το τμήμα κοινωνικής εργασίας ένα άλλο, το τμήμα ιματισμού και καθαριότητας ένα άλλο, κ.ο.κ. Αλλά αυτό δε συμβαίνει πάντα. Το ακτινολογικό τμήμα, για παράδειγμα, μπορεί να διαιρείται σε ξεχωριστά κέντρα κόστους : αγγειογραφίας, ακτινογραφίας κ.ο.κ.

Υπάρχουν δύο ευρείς τύποι κέντρων κόστους: τα κέντρα αποστολής ή λειτουργικά κέντρα και τα υποστηρικτικά ή βοηθητικά κέντρα. Τα βοηθητικά κέντρα παρέχουν υποστήριξη στα κέντρα αποστολής και στα υπόλοιπα υποστηρικτικά κέντρα. Τα κέντρα αυτά μόνο έμμεσα συνδέονται με το κοστολογούμενο αντικείμενο. Σε ένα νοσοκομείο, το τμήμα ιματισμού και καθαριότητας, το τμήμα συντήρησης εγκαταστάσεων και το τμήμα διατροφής είναι υποστηρικτικά κέντρα. Τα κέντρα αποστολής είναι αυτά που συνδέονται άμεσα με το κοστολογούμενο αντικείμενο καθώς χρεώνουν τους πελάτες – ασθενείς για τις υπηρεσίες τους, ενώ τα υποστηρικτικά όχι. Για αυτό το λόγο τα κέντρα αποστολής καλούνται κέντρα δημιουργίας εσόδων ή κέντρα αποτελέσματος. Αυτά αντιστοιχούν στα κέντρα παραγωγής των παραγωγικών εταιρειών. Σε κάποιες περιπτώσεις τα υποστηρικτικά κέντρα μπορεί να χρεώνουν τα κέντρα αποστολής και τα άλλα υποστηρικτικά κέντρα

για τις υποστηρικτικές υπηρεσίες που τους παρέχουν, αλλά δε χρεώνουν άμεσα τους πελάτες (περίπτωση transfer pricing). (Anthony et al., 1999)

3.5.4 Προσδιορισμός Κόστους

Μία κατάλληλη ανάλυση κόστους, θα πρέπει να επιτρέπει τον προσδιορισμό και του κόστους που συνδέεται άμεσα (ή μπορεί να αποδοθεί φυσικά σε) με ένα κέντρο κόστους, καθώς και εκείνου που συνδέεται με περισσότερα από ένα. Ένα σύστημα κοστολόγησης πλήρους κόστους θα πρέπει να διαχωρίζει μεταξύ άμεσου και έμμεσου κόστους. Τα άμεσα κόστη συνδέονται αναμφίβολα με ένα συγκεκριμένο κέντρο κόστους, ενώ τα έμμεσα με περισσότερα από ένα.

Στο σύστημα κοστολόγησης πλήρους κόστους, όλα τα κόστη πρέπει να αποδοθούν στα κέντρα κόστους. Τα άμεσα κόστη, εξ ορισμού, μπορούν να αποδοθούν αρκετά εύκολα. Τα έμμεσα κόστη όμως, επειδή δε συνδέονται σαφώς με ένα συγκεκριμένο κέντρο αποστολής ή υποστηρικτικό, θέτουν ορισμένα προβλήματα. Συνήθως, ακολουθούνται συγκεκριμένες φόρμες για την απόδοση αυτού του κόστους, όσο το δυνατόν πιο δίκαια, στα κατάλληλα κέντρα κόστους. Κάποιες φορές, όμως, με την ανάπτυξη βελτιωμένων τεχνικών μέτρησης και κατάλληλων αρχείων, ένα έμμεσο κόστος μπορεί να μετατραπεί σε άμεσο. (Anthony et al., 1999)

3.5.5 Επιμερισμός του κόστους

Μία ανάλυση πλήρους κόστους θα ήταν ημιτελής εάν σταματούσε στην απόδοση του κόστους στα κέντρα κόστους. Τότε θα ήταν γνωστό το κόστος σε κάθε υποστηρικτικό κέντρο και κέντρο αποστολής, αλλά όχι και το πλήρες κόστος κάθε κέντρου αποστολής. Οπότε, μόλις αποδοθούν όλα τα κόστη, πρέπει να επιμεριστούν τα κόστη των υποστηρικτικών κέντρων στα κέντρα κόστους. Επιμερισμός είναι η διαδικασία της διανομής του κόστους των υποστηρικτικών κέντρων στα κέντρα αποστολής, ώστε να προσδιοριστεί το πλήρες κόστος κάθε κέντρου αποστολής.



3.5.5.1 Η έννοια του επιμερισμού του κόστους

Ο επιμερισμός κόστους αναφέρεται στη μεταφορά κόστους από μία περιοχή ή αντικείμενο κόστους και στην κατανομή / επιμερισμό του σε άλλα.

Υπάρχουν 2 κύριοι τύποι επιμερισμού του κόστους:

α) Επιμερισμός του έμμεσου κόστους σε συγκεκριμένους ασθενείς ατομικά στο εσωτερικό ενός τμήματος, όπως για παράδειγμα, πώς θα διαμοιραστεί στους ασθενείς ενός τμήματος το κόστος από το μισθό του Διευθυντή του συγκεκριμένου τμήματος.

β) Επιμερισμός από ένα τμήμα ή κέντρο κόστους σε άλλα τμήματα ή κέντρα κόστους, όπως για παράδειγμα, τα έξοδα καθαριότητας μεταβιβάζονται στα τμήματα που εξυπηρετούνται από το τμήμα καθαριότητας. Έτσι, από τη στιγμή που το κόστος καθαριότητας επιμεριστεί σε άλλα τμήματα, είναι δυνατός ο περαιτέρω επιμερισμός του σε συγκεκριμένους ασθενείς.

Πολλά επιμερισμένα κόστη αναφέρονται συχνά ως έμμεσα, τα οποία δε συνδέονται άμεσα με τις μονάδες της παρεχόμενης υπηρεσίας. Έτσι, απαιτείται πρώτα κάποιου τύπου άθροιση τους και μετά επιμερισμός στους ασθενείς. Σε κάποιες περιπτώσεις τα έμμεσα κόστη περιλαμβάνουν και κοινό κόστος. Για παράδειγμα, ο μισθός του Διευθυντή προκύπτει για όλους τους ασθενείς. Αντίθετα, σε άλλες περιπτώσεις, τα κόστη μπορεί να αφορούν συγκεκριμένα έναν ασθενή. Για παράδειγμα, το κόστος θέρμανσης ενός μονόκλινου δωματίου αποτελεί τέτοιου είδους κόστος, ωστόσο η συλλογή και επεξεργασία των δεδομένων, προκειμένου περί άμεσης συσχέτισης κόστους με το άτομο που το προκαλεί είναι πολύ δαπανηρή.

Ο βασικός στόχος του επιμερισμού είναι η όσο το δυνατόν πιο άμεση συσχέτιση των δαπανών με τους ασθενείς που τις προκαλούν. Σε μερικές περιπτώσεις, αυτό απαιτεί την απευθείας απόδοση του έμμεσου κόστους στους ασθενείς. Αντίθετα, σε άλλες περιπτώσεις, κάποια τμήματα θα πρέπει πρώτα να αποδώσουν τα κόστη τους σε άλλα τμήματα και μετά να γίνει ο επιμερισμός τους στους ασθενείς. Σε κάθε περίπτωση βέβαια, εκτός από τα οφέλη της πιο ορθής



απόδοσης κόστους στους ασθενείς, θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη και το κόστος συγκέντρωσης των απαιτούμενων πληροφοριών. (Finkler et al., 1999).

3.5.6 Βάσεις Επιμερισμού

3.5.6.1 Προσδιορισμός Δεικτών Έμμεσου Κόστους

Προκειμένου να αποδοθούν κόστη από μία περιοχή σε μία άλλη, απαιτείται τόσο μία δεξαμενή κόστους (cost pool) που θα ομαδοποιεί τα υπό επιμερισμό κόστη, όσο και μία βάση, δηλαδή ένα κριτήριο βάσει του οποίου θα γίνει ο επιμερισμός.

Για παράδειγμα, τα κόστη σε ένα τμήμα μπορούν να επιμερισθούν με βάση τις ημέρες νοσηλείας ή εναλλακτικά με βάση τις ώρες παροχής υπηρεσιών. Έτσι, αν διαιρεθεί το συνολικό κόστος από την παροχή μιας υπηρεσίας με το σύνολο της βάσης, θα προκύψει ένας δείκτης που θα αναπαριστά το κόστος ανά ημέρα νοσηλείας ή ανά ώρα παρεχόμενης υπηρεσίας, ανάλογα με την επιλεγόμενη βάση επιμερισμού. Δηλαδή, τελικά, προκύπτει το μέσο ημερήσιο κόστος για τον ασθενή ή το μέσο ωριαίο κόστος για το τμήμα.

Συνεπώς, αναφορικά με τα προηγούμενα παραδείγματα, κάθε τμήμα θα χρεωθεί για την καθαριότητα ποσό ίσο με τις ώρες παροχής υπηρεσιών καθαριότητας πολλαπλασιαζόμενο με το μέσο ωριαίο κόστος (δείκτη). Αντίστοιχα, ο ασθενής θα χρεωθεί ποσό ίσο με το συνολικό αριθμό ημερών νοσηλείας του στο τμήμα επί το μέσο κόστος ανά ημέρα νοσηλείας.

Ο δείκτης υπολογίζεται ως εξής:

$$\text{Κόστος} / \text{Βάση} = \text{Δείκτης}$$

3.5.6.2 Επιλογή της Βάσης Επιμερισμού

Θα πρέπει να υιοθετηθεί μία λογική βάση κατανομής κάθε γενικού και έμμεσου κόστους, που να προκαλεί τη μικρότερη δυνατή αλλοίωση στην ακρίβεια

της κοστολόγησης, και, για να υπάρχει ακρίβεια, η κατανομή θα πρέπει να έχει ως αποτέλεσμα την απόδοση περισσότερων γενικών έμμεσων δαπανών σε εκείνους τους ασθενείς που τις προκαλούν. Γενικά, η καλύτερη βάση για τον επιμερισμό του κόστους ενός δεδομένου υποστηρικτικού κέντρου είναι εκείνη που μετράει ακριβέστερα τη χρήση του από τα κέντρα κόστους που λαμβάνουν τις υπηρεσίες του. Το κύριο θέμα, δηλαδή, είναι η *αιτιώδης συνάφεια*, που σημαίνει ότι η βάση επιμερισμού θα πρέπει όσο το δυνατόν να αντανακλά τη χρήση του υποστηρικτικού κέντρου από ένα κέντρο κόστους. Για παράδειγμα, η βάση για τον επιμερισμό του κόστους της υπηρεσίας ιματισμού σε ένα νοσοκομείο είναι το βάρος των ιματίων, ενώ για το υποστηρικτικό κέντρο διατροφής, η συνήθης βάση είναι τα γεύματα που σερβίρονται. Σε κάθε περίπτωση, το νοσοκομείο αναζητά μία βάση επιμερισμού που να μετρά τη χρήση των υποστηρικτικών κέντρων ιματισμού και διατροφής από τα κέντρα κόστους που λαμβάνουν τις υπηρεσίες τους.

Επιπλέον, η βάση θα πρέπει να μπορεί να εφαρμοστεί σε όλους τους ασθενείς. Έτσι, για να γίνει ο επιμερισμός του γενικού κόστους αναπτύσσονται δείκτες. Π.χ. ένας τέτοιος δείκτης θα μπορούσε να προκύψει από τη διαίρεση του γενικού κόστους δια του αριθμού των ωρών νοσηλευτικής εργασίας, που είναι η βάση και ο δείκτης εφαρμογής να είναι το κόστος / ποσό ανά ώρα νοσηλευτικής εργασίας. Η προσπάθεια που γίνεται, όμως, εστιάζει στην ανάπτυξη δεικτών που θα οδηγούν στον υψηλότερο δυνατό βαθμό ακρίβειας στον επιμερισμό, με ένα λογικό κόστος στην κοστολόγηση (Finkler et al., 1999).

Κατά την επιλογή της βάσης επιμερισμού, οι διοικητές θα πρέπει να εκτιμήσουν την ανάγκη για ακρίβεια, εφόσον, γενικά, η μεγαλύτερη ακρίβεια αυξάνει το κόστος λειτουργίας του συστήματος κοστολόγησης. Για παράδειγμα, τα κόστη συντήρησης και καθαριότητας σε ένα νοσοκομείο επιμερίζονται με βάση τα τετραγωνικά μέτρα που καταλαμβάνει κάθε κέντρο κόστους που χρησιμοποιεί τις υπηρεσίες συντήρησης και καθαριότητας. Εναλλακτικά, και ακριβέστερα, τα κόστη συντήρησης και καθαριότητας θα μπορούσαν να επιμεριστούν με βάση τις ώρες υπηρεσίας που παρέχονται σε κάθε κέντρο κόστους από το τμήμα συντήρησης και καθαριότητας. Αν και οι ώρες υπηρεσίας είναι ένα ακριβέστερο μέτρο της αιτίας του κόστους, απαιτεί τη διατήρηση αρχείων ωρών πράγμα που δημιουργεί ένα επιπλέον έξοδο.

3.5.6.2.1 Εναλλακτικές Βάσεις Επιμερισμού (Finkler et al., 1999)

Κέντρο Κόστους	Εναλλακτικές Βάσεις Επιμερισμού	
	Καθαριότητα	Ωρες εργασίας
Διοικητικό Προσωπικό	Συσσωρευμένα κόστη	Αριθμός απασχολούμενου προσωπικού
Συμπλήρωση ιατρικών φακέλων	Ημέρες νοσηλείας	Ωρες καταγραφής
Αναλώσιμα	Κόστος υλικών	Ποσότητα υλικών
Ενέργεια	m ²	Κατανάλωση
Συντήρηση κτιρίων	m ²	Αριθμός εντολών επισκευής
Απόσβεση ιατρικού εξοπλισμού	Αξία μηχανήματος	Ωρες χρήσης εξοπλισμού

3.5.6.3 Χρήση Προϋπολογισμένων Δεικτών

Σε πολλές περιπτώσεις, οι δείκτες επιμερισμού προϋπολογίζονται βάσει του αντίστοιχου μέσου ετήσιου δείκτη. Με τη διαδικασία αυτή, διαιρείται το προϋπολογισμένο κόστος με τη βάση επιμερισμού που έχει επιλεγεί. Με τον τρόπο αυτό προκύπτει το προϋπολογισμένο κόστος ανά μονάδα της βάσης επιμερισμού ή ο προϋπολογισμένος δείκτης επιμερισμού.

Ο δείκτης υπολογίζεται ως εξής:

$$\text{Προϋπολογισμένο κόστος} / \text{προϋπολογισμένη βάση} \\ = \text{προϋπολογισμένος δείκτης έμμεσων δαπανών}$$

Αυτός ο δείκτης καθορίζεται στην αρχή του έτους. Κάθε φορά που μία μονάδα του προϊόντος (στην περίπτωση μας ένας ασθενής) καταναλώνει μια μονάδα της βάσης (π.χ. μια ώρα νοσηλευτικής φροντίδας), το προϊόν (ο ασθενής) θα χρεώνεται με το δείκτη επιμερισμού. Αυτό επιτρέπει τον προσδιορισμό του κόστους κάθε ασθενή σε μία συνεχή βάση. Έτσι, ένας προκαθορισμένος δείκτης απλοποιεί σημαντικά τη διαδικασία συγκέντρωσης όλων των δαπανών που σχετίζονται με ένα συγκεκριμένο ασθενή. Το αρνητικό είναι, ότι αυξάνει το βαθμό με τον οποίο η

κοστολόγηση προϊόντος βασίζεται στα αναμενόμενα κόστη παρά στα πραγματικά κόστη (συγκεκριμένα κόστη).

Αυτή η διαδικασία, όταν βασίζεται σε αναμενόμενα κόστη, ονομάζεται «κανονική κοστολόγηση» (normal costing), ενώ όταν βασίζεται σε πραγματικά κόστη ονομάζεται «πραγματική κοστολόγηση» (actual costing). Και στις δύο περιπτώσεις, οι έμμεσες δαπάνες επιμερίζονται σε κάθε μονάδα της βάσης που καταναλώνεται. Έτσι, αν ο δείκτης είναι ανά ημέρα νοσηλείας, τότε με την κανονική κοστολόγηση, κάθε φορά που έχουμε μία ημέρα νοσηλείας, ο ασθενής χρεώνεται με το συγκεκριμένο ποσό που έχει προϋπολογιστεί. Με την πραγματική κοστολόγηση, αν είναι γνωστά τα πραγματικά έμμεσα κόστη και οι πραγματικές ημέρες νοσηλείας, υπολογίζεται και χρεώνεται ένα πραγματικό ποσό ανά ημέρα νοσηλείας.

Η πραγματική κοστολόγηση είναι πιο ακριβής, γιατί δε βασίζεται σε προϋπολογισμένες πληροφορίες αλλά σε πραγματικές, και έτσι διαφοροποιεί το αποτέλεσμα σε περιπτώσεις υψηλής ροής και περιόδους μεγάλης πληρότητας, αλλά προκαλεί διαφοροποίηση για κάθε μήνα τόσο του σταθερού κόστους όσο και του δείκτη επιμερισμού των έμμεσων δαπανών.

Ας υποθεθεί ότι η κίνηση των ασθενών ποικίλει από μήνα σε μήνα. Τα σταθερά κόστη παραμένουν ίδια, οπότε στους μήνες με χαμηλή κίνηση θα υπάρχουν λιγότερες ώρες άμεσης φροντίδας για να επιμεριστούν τα σταθερά κόστη και αντίστροφα για τους μήνες με υψηλή κίνηση. Έτσι, με βάση την πραγματική κοστολόγηση, το ποσοστό των έμμεσων δαπανών θα διαφέρει σημαντικά από μήνα σε μήνα και θα φαίνεται ότι το κόστος θεραπείας παρόμοιων ασθενών μεταβάλλεται όταν παρατηρείται επίδραση της μεταβολής του όγκου των ασθενών. Ωστόσο, κάθε ασθενής καταναλώνει παρόμοιους πόρους, ανεξάρτητα του αν θα νοσηλευθεί μήνα με χαμηλή ή υψηλή κίνηση.

Με την κανονική κοστολόγηση, δεν υφίσταται τέτοιο ζήτημα, αφού εφαρμόζεται ο ίδιος δείκτης για όλους τους μήνες. Βέβαια, αν όλες οι δαπάνες π.χ. για την καθαριότητα προκύψουν όπως αναμένονταν, τότε η πραγματική κοστολόγηση θα χρέωνε λιγότερα ανά ώρα παροχής υπηρεσιών σε μήνες με υψηλή κίνηση και το αντίστροφο. Έτσι, τα σταθερά κόστη διανέμονται στις μονάδες υπηρεσιών κάθε μήνα και όχι σε ετήσια βάση. Με τέτοιου είδους επιμερισμό, τα σταθερά κόστη ανά ώρα υπηρεσίας (άρα και ο δείκτης επιμερισμού των έμμεσων δαπανών) μεταβάλλονται από μήνα σε μήνα. Έτσι, η κανονική προτιμάται καθώς κατανέμει τα σταθερά κόστη ισόποσα σε όλη τη διάρκεια του έτους. Με την κανονική κοστολόγηση, προκύπτουν

πληροφορίες πολύ πιο γρήγορα. Ο δείκτης βασίζεται σε προϋπολογισμένες πληροφορίες, οπότε δεν είναι απαραίτητη η αναμονή των πραγματικών πληροφοριών. (Finkler et al., 1999).

3.5.7 Απόδοση του Κόστους των Κέντρων Αποστολής στα Ενδιάμεσα Αντικείμενα Κόστους

Το επόμενο βήμα στη διαδικασία κοστολόγησης είναι να καθοριστεί το κόστος κάθε ενδιάμεσου αντικειμένου κόστους. Εφόσον ένα κέντρο αποστολής συχνά απασχολείται σε διάφορα ενδιάμεσα προϊόντα, τα κόστη του πρέπει να αποδοθούν σε καθένα από αυτά. Αυτά τα ενδιάμεσα αντικείμενα κόστους, στη συνέχεια, αθροίζονται για να δώσουν το κόστος του τελικού αντικειμένου κόστους. Κάποιες φορές αυτό είναι πολύ εύκολο, ενώ άλλες μπορεί να είναι εξαιρετικά πολύπλοκο.

Το πλήρες κόστος είναι ιδιαίτερα σημαντικό για τους δημόσιους και μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς που αποζημιώνονται για κάποιες από τις δραστηριότητες τους αλλά όχι για κάποιες άλλες. Τα μέσα με τα οποία τα γενικά έξοδα επιμερίζονται ανάμεσα στις δραστηριότητες είναι μία συχνή πηγή αντιρρήσεων. (Anthony et al., 1999)

Για τον καθορισμό του πλήρους κόστους ενός αντικειμένου, είναι απαραίτητο να εκχωρηθούν σε αυτό όλα τα σχετικά κόστη, άμεσα και έμμεσα. Ένα αντικείμενο είναι η μονάδα η οποία μετράται. Θα μπορούσε να είναι μία δραστηριότητα, ένα πρόγραμμα ή ένα προϊόν. Για παράδειγμα το αντικείμενο ενός νοσοκομείου θα μπορούσε να είναι ένας ασθενής που εξυπηρετείται. Εναλλακτικά, για να αναγνωρίσουμε σαφώς ότι το κόστος της φροντίδας των ασθενών εξαρτάται από τις ασθένειες τους, θα μπορούσε να είναι το κόστος της θεραπείας ενός ασθενή με μία συγκεκριμένη διάγνωση. Πράγματι, η Ιατροφαρμακευτική Μέριμνα των ΗΠΑ (Medicare) χρησιμοποιεί διαγνωστικές ομάδες (DRGs) ως αντικείμενο αποζημίωσης της. (Magnus et al., 2000).

3.5.8 Κοινό Κόστος (joint costs)

Ένα άλλο σοβαρό πρόβλημα που ανακύπτει, σχετίζεται με τον επιμερισμό του κοινού κόστους, δηλαδή του κόστους που προκύπτει από την παραγωγή δύο ή περισσότερων προϊόντων που προέρχονται από κοινή διαδικασία παραγωγής και τη χρησιμοποίηση κοινών πρώτων υλών. Έτσι, το κόστος για το κάθε προϊόν δε μπορεί να διαχωριστεί κατά την κοινή διαδικασία παραγωγής, λόγω της ομοιογένειας των προϊόντων, αλλά σε συγκεκριμένη φάση της παραγωγής γίνεται ο διαχωρισμός του με κάποια βάση επιμερισμού.

Στην περίπτωση των υγειονομικών προϊόντων, κοινό κόστος είναι αυτό που προκαλείται για την παροχή υπηρεσιών σε περισσότερους από έναν ασθενείς. Βέβαια, το ιδανικό θα ήταν κάθε ασθενής να χρεώνεται με το συγκεκριμένο κόστος που προκαλεί. Όμως, υπάρχει και κόστος που δημιουργείται για την παροχή υπηρεσιών σε μία ομάδα ασθενών, οπότε κάθε ασθενής ατομικά δεν επηρεάζει το συγκεκριμένο αντικείμενο κόστους. Κι αυτό γιατί, το κόστος αυτό υπάρχει ακόμα και αν δεν υπάρχουν ασθενείς. Από τη στιγμή που σε μία διαδικασία χρησιμοποιούνται κοινοί πόροι για διαφορετικούς ασθενείς, θα έχουμε κοινό κόστος. Ειδικά οι οργανισμοί υπηρεσιών υγείας, καταναλώνουν πολυάριθμους πόρους για τη φροντίδα όλων των ασθενών και κάποια κόστη (π.χ. μισθοί) δεν πραγματοποιούνται για ένα συγκεκριμένο ασθενή ή για μία κατηγορία ασθενών, ούτε και θα μηδενίζονταν αν δεν υπήρχαν αυτοί οι ασθενείς. Δηλαδή, ούτως ή άλλως αυτά τα κόστη υπάρχουν.

Οι 4 βασικοί λόγοι που πρέπει να επιμερίζεται το κοινό κόστος, κατά τους Horngren & Foster είναι οι εξής:

- 1) ως οδηγός για τη λήψη αποφάσεων που αφορούν την κατανομή πόρων
- 2) ως μέσο δημιουργίας κινήτρου, τόσο για τους μάνατζερ όσο και για τους εργαζόμενους
- 3) για την καταμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων και των εσόδων, τόσο στις εξωτερικές όσο και στις εσωτερικές αναφορές
- 4) για τον υπολογισμό κόστους και αποζημίωσης

Θα ήταν χρήσιμο, αν υπήρχε ένας επιμερισμός που θα εκ πλήρωνε και τους 4 προηγούμενους στόχους. Στην πραγματικότητα, βέβαια, αυτοί οι στόχοι

συγκρούονται μεταξύ τους στους περισσότερους οργανισμούς υπηρεσιών υγείας, οπότε τη στιγμή που δεν είναι εφικτό να πραγματοποιηθούν και οι 4 στόχοι ταυτόχρονα, ο κυρίαρχος στόχος καθοδηγεί τον επιμερισμό κόστους.

3.5.8.1 Μέθοδοι επιμερισμού κοινού κόστους

Αξιοσημείωτο είναι το γεγονός, ότι όλες οι προσεγγίσεις για τον επιμερισμό του κοινού κόστους είναι αυθαίρετες. Έτσι, καμία κατηγορία ασθενών δεν είναι περισσότερο υπεύθυνη για την πρόκληση του κοινού κόστους στον οργανισμό υπηρεσιών υγείας από κάποια άλλη. Δεν υπάρχει καμία «σωστή» κατανομή που θα μοιράσει «δίκαια» το κόστος σε κάθε κατηγορία ασθενών.

Έχοντας τα παραπάνω υπόψη, αναφέρονται ακολούθως 3 θεωρητικά μοντέλα, με βάση τα οποία μπορεί να επιμεριστεί το κοινό κόστος:

1) την τιμή που χρεώνεται ο ασθενής

Έτσι, αν ένας ασθενής χρεωθεί διπλάσια από ένα άλλο για τις υπηρεσίες νοσηλείας που κατανάλωσε, θα χρεωθεί και διπλάσιο κοινό κόστος. Αποτελεί αντικειμενική μέθοδο και φαίνεται δίκαιη, αν και κάποιοι υποστηρίζουν ότι οι ασθενείς θα έπρεπε να χρεώνονται το ίδιο ποσό. Συνήθως, εφαρμόζεται σε συστήματα DRGs, όπου οι τιμές – χρεώσεις είναι προκαθορισμένες, ανεξάρτητα από το πραγματοποιούμενο κόστος.

2) τη φυσική μέτρηση

Εδώ, για παράδειγμα, χρησιμοποιείται ο αριθμός ωρών που καταναλώθηκαν σε κάποιο τμήμα. Έτσι, π.χ. για το μισθό του Διευθυντή χειρουργείου θα χρεώνεται περισσότερο ο ασθενής, η εγχείρηση του οποίου διήρκεσε 2 ώρες, από εκείνον, η εγχείρηση του οποίου διήρκεσε 1 ώρα. Βέβαια, και αυτό είναι υποκειμενικό, αφού ο πρώτος ασθενής στην πραγματικότητα δεν κατανάλωσε περισσότερο από το χρόνο και τον κόπο του Διευθυντή από ότι ο δεύτερος. Παρόλα αυτά, με τη μέθοδο αυτή, επιτυγχάνεται η απόδοση του συνόλου του κόστους στους ασθενείς. Συνήθως εφαρμόζεται σε κάποια κρατικά Medicaid μακροχρόνιας φροντίδας, καθώς και σε ψυχιατρικά νοσοκομεία.

3) Αναφέρεται βιβλιογραφικά, και η εναλλακτική επιλογή του **μη επιμερισμού** του κοινού κόστους. Βέβαια, στην πραγματικότητα, ελάχιστοι οργανισμοί υπηρεσιών υγείας δε χρεώνουν καθόλου τους ασθενείς τους με κάποιο ποσοστό κοινού κόστους.

3.6 Ο ΙΣΧΥΩΝ ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ ΚΟΣΤΟΥΣ ΣΤΟΥΣ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΥΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΥΓΕΙΑΣ

Οι περισσότεροι οργανισμοί υπηρεσιών υγείας, χρησιμοποιούν συνήθως τη μέθοδο ICRs (Institutional Cost Reports), προκειμένου να καθορίσουν το κόστος. Κατά γενική ομολογία, είναι χρήσιμη μέθοδος, αν και παραλείπονται κάποια στοιχεία κατανομής κόστους. Στη μέθοδο αυτή, συσχετίζεται η κατανάλωση, είτε με υποστηρικτικά κέντρα κόστους, είτε με κέντρα αποτελέσματος.

Κάθε κέντρο συσσωρεύει τα άμεσα κόστη του, όπως την εργασία και τα υλικά. Το επόμενο βήμα, είναι ο επιμερισμός του κόστους από τα κέντρα κόστους που δεν παράγουν έσοδα στα κέντρα αποστολής (αποτελέσματος). Τα κέντρα αποτελέσματος είναι, όπως αναφέρθηκε και παραπάνω, τα τμήματα του οργανισμού τα οποία χρεώνουν για τις υπηρεσίες τους.

Για παράδειγμα, οι ασθενείς χρεώνονται συνήθως ένα συγκεκριμένο ποσό για κάθε εγχείρηση, ενώ δεν πληρώνουν κάτι προκαθορισμένο π.χ. για την ασφάλεια του κτιρίου. Οι μάνατζερ στα κέντρα αποτελέσματος είναι υπεύθυνοι, όχι μόνο για τα πραγματοποιούμενα κόστη στο τμήμα τους, αλλά και για τα έσοδα τους επίσης. Έτσι, παρόλο που αυτό τους επιβαρύνει με επιπλέον ευθύνες, τους προσθέτει και οφέλη.

Αν μία μονάδα ή ένα τμήμα είναι κέντρο αποτελέσματος, τότε μπορεί να δείξει ξεκάθαρα την οικονομική συνεισφορά που εξοικονομεί για τον οργανισμό. Τα έσοδα που δημιουργούνται, μπορεί να χρησιμοποιηθούν ως ένα επιχείρημα για να δοθούν επιπλέον πόροι προς δαπάνη στο κέντρο. Με δεδομένη την επιλογή τους, οι περισσότεροι διευθυντές ίσως επιθυμούν τα τμήματα τους να ταξινομηθούν ως κέντρα αποτελέσματος.

Τα υποστηρικτικά κέντρα (κόστους), καθώς και τα κέντρα αποτελέσματος (αποστολής) ενός τυπικού οργανισμού παροχής υπηρεσιών υγείας φαίνονται στον παρακάτω πίνακα (Πίνακας 3.1). (Finkler et al., 1999).

Πίνακας 3.1: Υποστηρικτικά Κέντρα και Κέντρα Αποστολής ενός τυπικού οργανισμού παροχής υπηρεσιών υγείας

ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ (ΥΠΟΣΤΗΡΙΚΤΙΚΑ)	ΚΕΝΤΡΑ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ (ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ)
ΔΙΟΙΚΗΣΗ	ΤΡΑΠΕΖΑ ΑΙΜΑΤΟΣ
ΥΠΟΔΟΧΗ	ΚΑΡΔΙΟΛΟΓΙΚΟ
ΤΑΜΕΙΟ	ΤΜΗΜΑ ΕΠΕΙΓΟΝΤΩΝ
ΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΕΣ	ΚΕΝΤΡΟ ΑΣΘΜΑΤΟΣ
ΔΙΑΙΤΟΛΟΓΙΚΟ	ΤΟΚΕΤΟΣ ΚΑΙ ΚΥΗΣΗ
ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟ	ΕΡΓΑΣΤΗΡΙΟ
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ	ΙΑΤΡΙΚΕΣ ΧΕΙΡΟΥΡΓΙΚΕΣ ΠΡΟΜΗΘΕΙΕΣ
ΚΑΘΑΡΙΟΤΗΤΑ	ΧΕΙΡΟΥΡΓΕΙΟ
ΚΕΝΤΡΟ ΜΟΛΥΝΣΕΩΝ	ΦΑΡΜΑΚΕΙΟ
ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ	ΦΥΣΙΚΟΘΕΡΑΠΕΙΑ
ΝΟΜΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ	
ΣΥΝΤΗΡΗΣΗ	
MARKETING	
ΙΑΤΡΙΚΑ ΑΡΧΕΙΑ	
ΝΟΣΗΛΕΥΤΙΚΟ ΤΜΗΜΑ	
ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ	
ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ	
ΔΗΜΟΣΙΕΣ ΣΧΕΣΕΙΣ	
ΑΣΦΑΛΕΙΑ (SECURITY)	
ΚΟΙΝΩΝΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ	

Πώς γίνεται η διάκριση σε οργανισμούς υπηρεσιών υγείας, ανάμεσα σε κέντρα κόστους που αποτελούν κέντρα αποτελέσματος και σε αυτά που δεν αποτελούν; Η απαραίτητη προϋπόθεση για ένα κέντρο αποτελέσματος, είναι ότι θα πρέπει να υπάρχει η δυνατότητα να εκτιμάται διαφορετική κατανάλωση υπηρεσιών αυτού του κέντρου από διαφορετικούς ασθενείς. Αν οι ασθενείς καταναλώνουν διαφορετική ποσότητα ενός πόρου, θα πρέπει να υπάρχουν συγκεκριμένες χρεώσεις που θα αντανakλούν αυτές τις διαφορές. Για παράδειγμα, αν ένας ασθενής εγχειριζόταν και ένας άλλος όχι, θα πρέπει να μπορούμε να χρεώσουμε μόνο αυτόν που έκανε την εγχείριση. Θα μπορούσαμε να χρησιμοποιήσουμε τον αριθμό των εγχειρήσεων σαν μία βάση για να αποφασίσουμε το ποσοστό. Γι' αυτό ακριβώς, ο χειρουργικός τομέας είναι ένα κέντρο αποτελέσματος. Στις μονάδες μακροχρόνιας περίθαλψης, τα κέντρα αποτελέσματος τυπικά περιλαμβάνουν διαφορετικά επίπεδα νοσοκομειακής φροντίδας και μία ποικιλία βοηθητικών υπηρεσιών (φυσικοθεραπείες,

λογοθεραπείες κ.α.). Για παράδειγμα, ένας τομέας μπορεί να χρησιμοποιεί τόσο εξειδικευμένες νοσηλευτικά εγκαταστάσεις όσο και μη. Ο αριθμός των ημερών που χρειάζεται κάποιος για να μείνει στις εξειδικευμένες εγκαταστάσεις είναι η βάση για να καθορίζονται οι χρεώσεις και γι' αυτό είναι ένα κέντρο αποτελέσματος.

Για να καθορίσουμε το κόστος των προϊόντων και υπηρεσιών, θα πρέπει να κατανέμονται διαφορετικές ποσότητες κόστους σε άτομα που χρησιμοποιούν διαφορετικές ποσότητες πόρων. Για παράδειγμα, στην περίπτωση του χειρουργείου θα επιθυμούσαμε να χρεώσουμε μεγαλύτερο ποσό σε κάποιον που έκανε πιο δαπανηρή εγχείρηση, από ότι σε κάποιον που έκανε μία λιγότερο δαπανηρή. Γι' αυτό ακριβώς, αντί να χρησιμοποιήσουμε τον αριθμό των εγχειρήσεων, μπορούμε να ανιχνεύσουμε μία εναλλακτική βάση, έτσι ώστε να αντιστοιχούνται καλύτερα τα κόστη στους ασθενείς. Ο χειρουργικός τομέας συχνά χρησιμοποιεί τον αριθμό των ωρών μιας εγχείρησης ως βάση για να αναπτύξει δείκτες επιμερισμού του κεφαλαιουχικού κόστους. Έτσι, με βάση αυτό, κάθε ασθενής χρεώνεται ανάλογα με τον αριθμό των ωρών ή των λεπτών που διήρκεσε η εγχείρηση του. Αυτός, όμως, δε θα είναι ένας ακριβής τρόπος μέτρησης της χρήσης των πόρων, αλλά μία βελτίωση της κατά μέρα προσέγγισης (*per diem approach*, ισόποση χρέωση ανά ασθενή ανά ημέρα), καθώς και της κατανομής που βασίζεται στο ίδιο κόστος ανά εγχείρηση.

Ο λόγος για τον οποίο η νοσηλεία δεν αποτελεί κέντρο αποτελέσματος για τους περισσότερους οργανισμούς υπηρεσιών υγείας, εξηγείται αφού απλά διαφορετικοί ασθενείς καταναλώνουν διαφορετική ποσότητα νοσηλείας κάθε μέρα.

Η ακριβής κοστολόγηση προϊόντος θα απαιτούσε την κατανομή αυτού του διαφορετικού κόστους νοσηλείας στους αντίστοιχους ασθενείς. Ωστόσο, γενικά είναι δύσκολη η καταμέτρηση του ποσού των πόρων νοσηλείας που καταναλώνει κάθε ασθενής. Κι αυτό γιατί θα απαιτούνταν ένας παρατηρητής για να ακολουθεί κάθε ασθενή και να αποφασίζει για το ποσό σε κάθε περίπτωση. Γι' αυτό ακριβώς, ακόμα κι αν οι περισσότερες υπηρεσίες νοσηλείας αποτελούσαν άμεσο κόστος εργασίας, θα ήταν πολύ δύσκολο και δαπανηρό να μετρηθεί αυτό το κόστος. Έτσι, είναι λογικό να θεωρείται ως έμμεσο κόστος και να μην αξιολογείται η νοσηλεία ως κέντρο αποτελέσματος.

Γιατί πρέπει τα έξοδα από κέντρα κόστους που δεν παράγουν έσοδα να κατανέμονται σε κέντρα αποτελέσματος; Οι οργανισμοί υπηρεσιών υγείας πληρώνονται χρεώνοντας τις υπηρεσίες που παρέχουν. Τη στιγμή που καθορίζονται οι τιμές, ο οργανισμός πρέπει να εξετάσει όλα τα κόστη του. Το πλυντήριο δεν είναι

κέντρο αποτελέσματος, αφού δε χρεώνει τους ασθενείς με αντίτιμο για τις υπηρεσίες που προσφέρει. Οι χειρουργικοί τομείς χρησιμοποιούν πολλά είδη που χρειάζονται πλούσιο. Αν ένα νοσοκομείο καθορίσει υψηλές τιμές στο χειρουργείο, έτσι ώστε να καλύψει τα άμεσα κόστη του, αλλά δεν υπολογίσει τα έμμεσα κόστη του πλυσίματος, τότε μπορεί τελικά να μην καλύψει όλα τα κόστη του οργανισμού.

Γι' αυτό ακριβώς, προκειμένου να διασφαλιστεί ότι ο οργανισμός καθορίζει αρκετά υψηλές τιμές έτσι ώστε να καλύψει όλες του τις δαπάνες, τα κόστη των κέντρων αποτελέσματος θα πρέπει να περιλαμβάνουν και όλα τα κέντρα κόστους που δεν περιλαμβάνουν έσοδα. Αυτό εξαναγκάζει την κατανομή για όλα τα κόστη, συμπεριλαμβανομένου και του κοινού κόστους. Από τη στιγμή που όλα τα κέντρα κόστους που δεν έχουν έσοδα επιμερισθούν σε κέντρα αποτελέσματος, κάθε ένα από αυτά μπορεί σε αντάλλαγμα να αναθέσει τα συνολικά άμεσα και έμμεσα κόστη του σε μονάδες υπηρεσιών, όπως οι ακτινογραφικές και εργαστηριακές εξετάσεις που έχουν παρασχεθεί σε ασθενείς τους. Κάποιος, τότε, θα μπορούσε να αθροίσει τα κόστη που έχουν χρεωθεί σε ένα συγκεκριμένο ασθενή με κάθε ένα από τα κέντρα αποτελέσματος, προκειμένου να αποφασιστεί το συνολικό κόστος θεραπείας του. (Finkler et al., 1999).

3.7 ΤΑ ΒΑΣΙΚΑ ΒΗΜΑΤΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΥΡΕΣΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

- 1) Αθροιση των άμεσων δαπανών κάθε κέντρου κόστους (π.χ. για το Χειρουργείο, άμεσες δαπάνες αποτελούν οι μισθοί του προσωπικού, επιβλεπόντων, τεχνικών κλπ.)
- 2) Καθορισμός της βάσης επιμερισμού. Από τη στιγμή που αθροίζονται τα άμεσα κόστη, πρέπει να κατανεμηθούν σε κέντρα αποτελέσματος, προσδιορίζοντας τη βάση επιμερισμού.
- 3) Κατανομή από τα κέντρα κόστους στα κέντρα αποτελέσματος. Όλα τα έξοδα που προέρχονται από κέντρα κόστους που δεν παράγουν έσοδα, επιμερίζονται στα κέντρα αποτελέσματος με χρήση της βάσης επιμερισμού.

3.7.1 Μέθοδοι επιμερισμού των εξόδων από τα κέντρα κόστους στα κέντρα αποστολής

Η απλούστερη είναι γνωστή ως *επιμερισμός ενός βήματος (single – step method)*. Με αυτή τη μέθοδο, τα κόστη κάθε υποστηρικτικού κέντρου επιμερίζονται στα διάφορα κέντρα αποστολής που χρησιμοποιούν τις υπηρεσίες τους, αλλά όχι στα υπόλοιπα υποστηρικτικά κέντρα. Για παράδειγμα, σε ένα νοσοκομείο, οι υπηρεσίες συντήρησης και καθαριότητας θα επιμερίζονταν στο παιδιατρικό τμήμα, το χειρουργικό και ούτω καθεξής, με βάση το μερίδιο τους στα τετραγωνικά εκατοστά. Όμως, αυτή η μέθοδος αποτυγχάνει να αναγνωρίσει ότι κάποια υποστηρικτικά κέντρα παρέχουν υπηρεσίες σε άλλα υποστηρικτικά κέντρα. Για παράδειγμα, το τμήμα συντήρησης και καθαριότητας καθαρίζει το τμήμα ιατρικών αρχείων ή το πλυντήριο, δύο άλλα, δηλαδή, υποστηρικτικά κέντρα.

Η Κλιμακωτή Μέθοδος (Step-down method). Η μέθοδος αυτή διορθώνει την αδυναμία της προηγούμενης. Με αυτή τη μέθοδο, η οποία καλείται και μέθοδος «δύο σταδίων», τα κόστη των υποστηρικτικών κέντρων μεταφέρονται σε άλλα υποστηρικτικά κέντρα και κέντρα αποστολής, χρησιμοποιώντας την επιλεγμένη βάση επιμερισμού. Τυπικά, ξεκινά από το κέντρο κόστους που εξυπηρετεί το μεγαλύτερο αριθμό άλλων κέντρων κόστους στον οργανισμό, και επιμερίζει τα κόστη του τμήματος αυτού στα υπόλοιπα κέντρα κόστους. Το ίδιο συνεχίζεται και με όλα τα υπόλοιπα κέντρα κόστους.

Δύο σημεία χρήζουν ιδιαίτερης προσοχής στη μέθοδο αυτή. Καταρχήν, δε λαμβάνει χώρα σε καμία περίπτωση αντίστροφος επιμερισμός. Αυτό σημαίνει ότι όταν τα κόστη ενός υποστηρικτικού κέντρου επιμερισθούν, το κέντρο αυτό δε μπορεί να λάβει πλέον κανένα επιμερισμό από άλλο υποστηρικτικό κέντρο. Κατά δεύτερον, τα κόστη των υποστηρικτικών κέντρων επιμερίζονται και σε άλλα υποστηρικτικά κέντρα και στα κέντρα αποστολής, τα κόστη, όμως, των κέντρων αποστολής δεν επιμερίζονται σε άλλα κέντρα αποστολής.

Επειδή ακριβώς δε γίνεται αντίστροφος επιμερισμός, η ακολουθία των βημάτων στη μέθοδο αυτή είναι μία σημαντική απόφαση κοστολόγησης. Αν και η επίδραση των διαφορετικών ακολουθιών δεν είναι μεγάλη, σε κάποιες περιπτώσεις η επιλογή ίσως έχει μία σημαντική επιρροή στα κόστη που επιμερίζονται στα διάφορα κέντρα αποστολής.

Η Αλγεβρική Μέθοδος (Reciprocal Method). Η ανάγκη να επιλεγεί μία ακολουθία μπορεί να προληφθεί χρησιμοποιώντας την αλγεβρική μέθοδο. Με αυτή τη μέθοδο, αναπτύσσεται ένα σύνολο σύγχρονων ισοτήτων που μετρά και επιμερίζει τα κόστη κάθε υποστηρικτικού κέντρου, βάσει της χρήσης των υπηρεσιών του από όλα τα άλλα κέντρα κόστους, κι όχι μόνο από αυτά που βρίσκονται κάτω από αυτό στην ακολουθία. Αυτή η τεχνική αποφεύγει το πρόβλημα της προηγούμενης, στην οποία δεν πραγματοποιείται αντίστροφος επιμερισμός. (Anthony et al., 1999)

Οι Μέθοδοι Πολλαπλών κατανομών (multiple distribution methods). Περιλαμβάνονται μέθοδοι, όπως της διπλής και της αλγεβρικής κατανομής, όπου γίνονται δύο επιμερισμοί. Μετά τον πρώτο που επιμερίζει προς όλα τα κέντρα κόστους και τα υποστηρικτικά, ακολουθεί ένας δεύτερος που είναι είτε step – down μέθοδος (μέθοδος διπλής κατανομής), είτε βασίζεται στην επίλυση μιας σειράς / ομάδας ταυτόχρονων εξισώσεων (μέθοδος αλγεβρικής κατανομής). (Finkler et al. 1999).

4) Επιμερισμός του κόστους των κέντρων αποτελέσματος ανά μονάδα παρεχόμενης υπηρεσίας. Από τη στιγμή που έχουν κατανεμηθεί όλα τα κόστη του οργανισμού σε όσα κέντρα κόστους είναι και κέντρα αποτελέσματος, το επόμενο βήμα στη διαδικασία προσδιορισμού του κόστους, είναι να κατανεμηθούν τα κόστη κάθε κέντρου αποτελέσματος στις επιμέρους μονάδες παρεχόμενων υπηρεσιών. Και στην περίπτωση αυτή, χρησιμοποιείται βάση επιμερισμού π.χ. αριθμός ασθενών, περιστατικών ή εξετάσεων. Κατά κάποιον τρόπο, αυτή θεωρείται μακρο-βάση, οπότε σε πολλές περιπτώσεις χρησιμοποιούνται μικρο-βάσεις, όπως αριθμός επισκέψεων ή αριθμός ανθρωποωρών. Σε κάθε περίπτωση, με την κοστολόγηση κατά παραγγελία ή εξατομικευμένη (job-order costing), τα άμεσα κόστη από την παροχή υπηρεσιών στους ασθενείς αφορούν συγκεκριμένους ασθενείς, ενώ τα έμμεσα κόστη των τμημάτων πρέπει να επιμερισθούν στους ασθενείς.

3.7.2 Προσεγγίσεις επιμερισμού του κόστους των κέντρων αποστολής στις μονάδες που καταναλώνουν τις παρεχόμενες υπηρεσίες

α) Ημερήσια χρέωση ή ημέρα νοσηλείας, η οποία χρησιμοποιείται όταν καμία άλλη βάση δε μπορεί να χρησιμοποιηθεί και το κύριο πρόβλημα είναι ότι υποθέτει ότι όλοι οι ασθενείς κάνουν την ίδια χρήση πόρων ανά ημέρα νοσηλείας, άσχετα από τη νόσο ή τη σοβαρότητα της κατάστασης υγείας τους. Χρησιμοποιείται κατά κύριο λόγο στην κοστολόγηση του νοσοκομειακού προϊόντος στην Ελλάδα. (Λιαρόπουλος, 1990)

β) Πρόσθετη επιβάρυνση, χρησιμοποιείται σε τμήματα, όπως το φαρμακείο και οι προμήθειες, καθώς κάθε συνταγή που εκτελείται, επιβαρύνεται με ένα ποσοστό με βάση το κόστος που έχει υπολογιστεί από το επιμερισμένο κόστος του συνολικού κόστους. Το κέντρο αποτελέσματος δημιουργεί ένα δείκτη ιατρικών ειδών «υπερχρέωσης», διαιρώντας το κόστος που σχετίζεται με το αντικείμενο ενασχόλησης του με τα λοιπά άμεσα κόστη.

Έτσι, π.χ. για το φαρμακείο:

Κόστος για φαρμακευτικά είδη / Λοιπό κόστος

Δείκτης πρόσθετης επιβάρυνσης

Με τον τρόπο αυτό, το κόστος για κάθε συνταγή προκύπτει από το πηλίκο του δείκτη πρόσθετης επιβάρυνσης επί το κόστος του φαρμάκου. Το πρόβλημα εδώ είναι ότι, η πιο ακριβή συνταγή φαρμάκου επιβαρύνεται με μεγαλύτερο κόστος γενικών εξόδων, χωρίς να καταναλώνει περισσότερο χρόνο από το φαρμακοποιό για να την εκτελέσει. Έτσι, συχνή λύση αποτελεί η εφαρμογή ελάχιστης χρέωσης για όλα τα χορηγούμενα φάρμακα.

γ) Ωριαία χρέωση

Καταμετράται ο αριθμός των υπηρεσιών που παρέχει το κέντρο αποτελέσματος σε μια ώρα. Αυτή η μέθοδος, συνήθως, εφαρμόζεται στα τμήματα χειρουργείου και στο θάλαμο ανάνηψης.

Έτσι, για παράδειγμα, για το χειρουργείο προκύπτει:

Συνολικό κόστος χειρουργείου / Άθροισμα ωρών επεμβάσεων

=

Ωριαίο κόστος

Λογική της μεθόδου αποτελεί, ότι οι επεμβάσεις που διαρκούν περισσότερο, καταναλώνουν και περισσότερους πόρους. Το πρόβλημα, όμως, εδώ, ανακύπτει σε περίπτωση που μία δίωρη εγχείρηση καταναλώνει περισσότερους πόρους από μία τρίωρη. Ωστόσο, αποτελεί γενικά αρκετά καλή μέθοδο, ιδίως όταν εφαρμόζεται σε φυσικοθεραπείες, όπου σε έναν ασθενή αντιστοιχεί ένας γιατρός. Βέβαια, και εδώ υπάρχει πρόβλημα, αν σε έναν ασθενή αντιστοιχούν περισσότεροι νοσηλευτές. Στην περίπτωση αυτή, λύση αποτελεί η τήρηση αρχείου π.χ. στο χειρουργείο όχι μόνο των ανθρωποωρών αλλά και των ωρών χειρουργείου.

δ) Σταθμισμένη διαδικασία

Βασίζεται στη σχετική κοστολόγηση κάθε τύπου παρεχόμενης υπηρεσίας. Συνήθως, χρησιμοποιείται στα εργαστήρια και το ακτινολογικό τμήμα, όπου υπάρχει συγκεκριμένος και περιορισμένος αριθμός διαφορετικών παρεχόμενων υπηρεσιών που παρέχονται κάθε φορά με τον ίδιο τρόπο.

Στην περίπτωση αυτή, μία διαδικασία θεωρείται ως βάση και οι υπόλοιπες αποκτούν σχετική αξία βάσει της πρώτης.

Έτσι, έστω ότι τα αέρια αίματος απαιτούν διπλάσιο χρόνο από τη γενική αίματος, οπότε απαιτούν και διπλάσιες μονάδες εργασίας.

Ας υποθεθεί ότι το συνολικό κόστος του εργαστηρίου ανέρχεται σε €5.000 και ότι πραγματοποιήθηκαν 300 εξετάσεις για αέρια αίματος και 400 γενικές αίματος. Αφού υποθέσαμε ότι τα αέρια αίματος απαιτούν διπλάσιες μονάδες εργασίας, θα έχουμε:

$$300 \times 2 = 600$$

$$400 \times 1 = 400$$

$$1000$$

Έτσι, €5.000 / 1.000 = €5 αναλογία ανά μονάδα εργασίας.

Άρα, €10 για τα αέρια αίματος και €5 για τη γενική αίματος

Ωστόσο, το πρόβλημα που παρουσιάζεται είναι ότι τα αέρια αίματος δεν έχουν πάντα διπλάσιο κόστος από τη γενική αίματος. Βέβαια, οι περισσότεροι οργανισμοί υπηρεσιών υγείας χρησιμοποιούν συγκεκριμένο ποσό για κάθε διαδικασία. (Finkler et al., 1999).

3.8 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Συνεπώς, καθίσταται αναγκαίος ο επιμερισμός του κόστους στις μονάδες της παρεχόμενης υπηρεσίας και ιδιαίτερα του Έμμεσου, που δε συνδέεται άμεσα με την παραγωγική διαδικασία. Ωστόσο, στην Ελλάδα, οι οργανισμοί υπηρεσιών υγείας δίνουν βαρύτητα στο Άμεσο Κόστος (Πρώτες Ύλες, Άμεση Εργασία), το οποίο δεν είναι ιδιαίτερα δύσκολο να επιμεριστεί σε συγκεκριμένους ασθενείς. Το ζήτημα περιπλέκεται, τη στιγμή που συνήθως παραγνωρίζεται το Έμμεσο Κόστος. Στην περίπτωση αυτή, αν χρησιμοποιηθούν οι υπάρχουσες τεχνικές (οι οποίες δε χρησιμοποιούνται..), οι ασθενείς θα χρεώνονται ποσό που αντιστοιχεί στους πόρους που κατανάλωσαν.

Όπως προαναφέρθηκε, το έμμεσο κόστος μπορεί να επιμεριστεί με τη χρήση του ομώνυμου δείκτη, ο οποίος προκύπτει διαιρώντας το συνολικό κόστος μιας υπηρεσίας με την επιλεγείσα βάση επιμερισμού. Εξίσου χρήσιμη μέθοδο επιμερισμού έμμεσου κόστους, αποτελεί η χρήση του προϋπολογισμένου δείκτη, ο οποίος καθορίζεται στην αρχή του έτους και, κάθε φορά που ο ασθενής καταναλώνει μία μονάδα υγειονομικής υπηρεσίας, χρεώνεται με το αντίστοιχο ποσό.

Σοβαρό ζήτημα ανακύπτει με τον επιμερισμό του κοινού κόστους, του κόστους δηλαδή που προκαλείται από την παροχή υπηρεσιών υγείας σε περισσότερους από έναν ασθενείς. Βέβαια, είναι αναγκαίος ο επιμερισμός του για πολλούς λόγους, όπως για τον υπολογισμό κόστους και αποζημίωσης. Τα θεωρητικά μοντέλα που έχουν αναπτυχθεί, βασίζονται ή στην τιμή που χρεώνεται ο ασθενής (όπου ο ασθενής που χρεώνεται διπλάσιο από έναν άλλο, χρεώνεται και διπλάσιο κοινό κόστος) ή στη φυσική μέτρηση (όπου ο ασθενής χρεώνεται με βάση την κατανάλωση μιας υπηρεσίας π.χ. τις ώρες εγχείρησης του).

Συνοψίζοντας, προκειμένου οι οργανισμοί υπηρεσιών υγείας να επιμερίσουν τα κόστη στους ασθενείς, αθροίζουν τις άμεσες δαπάνες σε κάθε κέντρο κόστους και

επιλέγεται η βάση επιμερισμού. Οι δαπάνες κατανέμονται από τα κέντρα κόστους που δεν παράγουν έσοδα, στα κέντρα αποτελέσματος, με τη χρήση είτε της μεθόδου ενός βήματος (*single – step method*) είτε της κλιμακωτής μεθόδου (*step – down method*).

Τέλος, τα κόστη από τα κέντρα αποτελέσματος επιμερίζονται στις μονάδες παρεχόμενης υπηρεσίας (δηλαδή στους ασθενείς), χρησιμοποιώντας κάποια μέθοδο επιμερισμού. Βιβλιογραφικά, αναφέρονται η ημερήσια χρέωση, η ωριαία χρέωση, η πρόσθετη επιβάρυνση και η μέθοδος της σταθμισμένης διαδικασίας.

Έτσι, ο επιμερισμός του κόστους, συμβάλλει στην όσο το δυνατό πιο άμεση συσχέτιση των δαπανών με τους ασθενείς που τις προκαλούν και την περαιτέρω χρέωση τους με το ποσό που τους αναλογεί. Επιπροσθέτως, αποτελεί καθοριστικό παράγοντα για την ορθολογικότερη και την αποδοτικότερη χρήση των υγειονομικών πόρων.



ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΚΕΣ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΕΙΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

4.1 ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ

Στο κεφάλαιο αυτό, θα ακολουθήσει μία συνοπτική παράθεση των κύριων θεωρητικών προσεγγίσεων στην κοστολόγηση του νοσοκομειακού προϊόντος. Με στόχο να διευθετηθούν τα προβλήματα ανομοιογένειας του προϊόντος, σήμερα η μέτρηση του κόστους γίνεται με τρία κύρια συστήματα.

Το πρώτο ονομάζεται «**Σύστημα κοστολόγησης διαδικασίας**» (**Process Costing System**) και βασίζεται στον τρόπο με τον οποίο καταγράφεται και παρακολουθείται το κόστος της παραγωγής.

Το δεύτερο είναι το «**Σύστημα κοστολόγησης κατά παραγγελία ή εξατομικευμένη κοστολόγηση**» (**Job Order Costing**) και βασίζεται στη φυσική ροή της παραγωγής και των προϊόντων που παράγονται.

Το τρίτο είναι η «**Κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες**» (**Activity Based Costing**), η οποία δίνει έμφαση στην ανάλυση των δραστηριοτήτων και τους συντελεστές του κόστους. Υπολογίζεται το μέσο κόστος της κάθε δραστηριότητας και το άθροισμα του κόστους όλων των δραστηριοτήτων αντιπροσωπεύει το κόστος του προϊόντος

Στη συνέχεια, θα περιγραφούν συνοπτικά και η μέθοδος της οριζόντιας κοστολόγησης (**horizontal costing**) και τέλος η μέθοδος κοστολόγησης των νοσηλευτικών υπηρεσιών.

4.2 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ (Process Costing System)

Η κοστολόγηση διαδικασίας εφαρμόζεται στις περιπτώσεις μαζικής παραγωγής ομοιόμορφων προϊόντων με τα ίδια χαρακτηριστικά. Είναι ένα σύστημα στο οποίο όλες οι μονάδες που παράγονται σε μία χρονική περίοδο «χρεώνονται» με το ίδιο κόστος και χρησιμοποιείται όταν όλα τα προϊόντα καταναλώνουν ακριβώς τις ίδιες εισροές. Για παράδειγμα, ένας κατασκευαστής αναψυκτικών χρησιμοποιεί τις ίδιες εισροές για κάθε κουτί αναψυκτικού που παράγεται. Επειδή, λοιπόν, κάθε κουτάκι είναι ουσιαστικά παρόμοιο και έχει παρόμοια τιμή, ανεξάρτητα από τη διαφορά στο κόστος της πορείας κατασκευής του, θεωρείται αρκετό να συγκεντρωθούν όλα τα κόστη για όλα τα κομμάτια που κατασκευάστηκαν και μετά να υπολογιστεί το μέσο κόστος.

Με την μέθοδο κοστολόγησης διαδικασίας, υπολογίζονται όλα τα κόστη του κέντρου αποστολής για μία δεδομένη λογιστική περίοδο, αθροίζονται, και στη συνέχεια διαιρούνται με το συνολικό αριθμό μονάδων που παράγονται ώστε να προσδιορισθεί ένα μέσο ανά μονάδα κόστος.

Πολλοί οργανισμοί υγείας υιοθετούν το process costing system επειδή είναι σχετικά φθηνό και γενικεύει τις πληροφορίες σύμφωνα με τις ανάγκες του οργανισμού. Το σύστημα υποθέτει ότι από όλα τα μέρη μιας υπηρεσίας, οι ασθενείς καταναλώνουν ίσες ποσότητες εργασίας, υλικών και έμμεσου κόστους. Συνεπώς, το κόστος ανά ασθενή ισούται με το συνολικό κόστος διαιρεμένο απλώς με τον αριθμό των ασθενών. (Σ' αυτή τη μέθοδο, τα επιμέρους κόστη, π.χ. νοσοκομειακή φροντίδα, χειρουργικές παροχές κλπ., υπολογίζονται αθροιστικά, για όλους τους ασθενείς μαζί).

Η κοστολόγηση διαδικασίας είναι ιδανική για τον προσδιορισμό της ατομικής υπευθυνότητας σε κάθε κόστος. Έτσι, αρχικά εκτιμώνται τα κόστη σε κάθε κέντρο κόστους και στη συνέχεια ελέγχονται τα άτομα που είναι υπεύθυνα για το κέντρο και τα κόστη του. (Finkler et al., 1999; Anthony et al., 1999).

4.3 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΤΑ ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΑ (Job Order Costing)

Η κοστολόγηση κατά παραγγελία χρησιμοποιείται κυρίως σε βιομηχανίες οι οποίες καταναλώνουν διαφορετικές ποσότητες εισροών για να παράγουν αγαθά. Για παράδειγμα, ένας κατασκευαστής επίπλων χρησιμοποιεί διαφορετικές ποσότητες εργασίας, υλικών ή επίβλεψης σε κάθε προϊόν της δουλειάς του. Το job order μετρά ξεχωριστά το κόστος για την παραγωγή κάθε κομματιού της εργασίας.

Με τη μέθοδο κοστολόγησης κατά παραγγελία, η εργασία, τα υλικά και τα υπόλοιπα άμεσα κόστη που συνδέονται με κάθε παραγγελία συλλέγονται χωριστά σε ένα αρχείο κόστους παραγγελίας, και τα έμμεσα κόστη διανέμονται σε κάθε παραγγελία χρησιμοποιώντας έναν ή περισσότερους συντελεστές γενικών βιομηχανικών εξόδων.

Το τυπικό μοντέλο job order costing για τους οργανισμούς υγείας, είναι η αντιμετώπιση του ασθενούς ως τελικού προϊόντος (το οποίο περιέχει εργασία και υλικά) και ο ακριβής καθορισμός της εργασίας ή των υλικών που χρησιμοποιούνται από κάθε ασθενή ξεχωριστά. Όταν ένας ασθενής μπαίνει σε έναν οργανισμό υγείας και ξεκινά η διαδικασία περίθαλψης του, ο οργανισμός καταγράφει οτιδήποτε καταναλώνει σε ένα αρχείο, το οποίο συμπεριλαμβάνεται στο συνολικό ιατρικό του φάκελο. Καταγράφεται, έτσι, στον ιατρικό φάκελο η ακριβής ποσότητα κάθε υλικού που χρησιμοποιήθηκε, χωρίς αρχικά να αναφέρεται η τιμή. Το σημαντικό στη φάση αυτή, είναι ο συσχετισμός του ασθενούς με τους πόρους που καταναλώνονται από αυτόν. Στη συνέχεια, εντοπίζεται η εργασία ανά ασθενή, δηλαδή ο χρόνος που αφιερώνει κάθε υπάλληλος όταν έρχεται σε άμεση επαφή με τον ασθενή. Ο γενικότερος σκοπός είναι ο προσδιορισμός του κόστους διαφορετικών ασθενών, έτσι ώστε τα κόστη αυτά να μπορούν να συγκριθούν με τα έσοδα από τους ασθενείς.

Εντούτοις, ακόμα και σε ένα τέτοιο σύστημα, κάποια μέρη δε θα είναι εύκολα και άμεσα συσχετίσιμα με εξειδικευμένους ασθενείς. Αυτά θα αποτελέσουν τα γενικά έξοδα, τα οποία επιμερίζονται σε ίσα ποσά στους ασθενείς (Συνολικά Γενικά Έξοδα / Αριθμός Ασθενών). Συνήθως, η μέθοδος αυτή δε μπορεί να εντοπίσει το ακριβές ποσό των γενικών εξόδων που καταναλώνονται για κάθε προϊόν ή ασθενή.

Το πλεονέκτημα της χρησιμοποίησης του συστήματος job order costing είναι ότι ο κάθε ασθενής θα χρεωθεί το κόστος όσο το δυνατόν περισσότερων άμεσων

κοστών, στη βάση της πραγματικής κατανάλωσης. Παρόλα αυτά, η κοστολόγηση ασθενών για νοσηλευτική φροντίδα, ιστορικά υπήρξε πολύ ανακριβής. Αυτή ήταν το αποτέλεσμα της αδυναμίας μέτρησης της διαφορετικής για κάθε ασθενή κατανάλωσης νοσηλευτικών εισροών.

Η έλευση των συστημάτων ταξινόμησης των ασθενών το 1980, παρέχει στα νοσοκομεία ένα εργαλείο βελτίωσης της κοστολόγησης. Η προσέγγιση job order, μπορεί να χρησιμοποιηθεί ώστε να είναι πλέον δυνατή η χρέωση διαφορετικού νοσηλευτικού κόστους σε διαφορετικούς ασθενείς με βάση την κατάταξη τους στις Ομογενείς Διαγνωστικές Κατηγορίες. Αυτό παρέχει μία πιο ακριβή μέτρηση της σχετικής κατανάλωσης των ασθενών, όσον αφορά τους νοσηλευτικούς πόρους. (Finkler et al., 1999; Anthony et al., 1999).

Γενικά, η επιλογή μεταξύ των δύο μεθόδων εξαρτάται από τη σημασία ενός αριθμού μέσου κόστους. Τα νοσοκομεία κατά κάποιο τρόπο, θα μπορούσαμε να πούμε ότι χρησιμοποιούν ένα σύστημα job order. Αθροίζουν τα κόστη των διάφορων κέντρων αποστολής για κάθε ασθενή, βάσει της πραγματικής χρήσης αυτών των κέντρων από τον ασθενή. Φαρμακευτικές αγωγές, ειδικές διατροφικές υπηρεσίες, χρήση χειρουργείου, βοηθητικές διαδικασίες, ιδιαίτερη νοσηλευτική φροντίδα και χρήση μονάδας εντατικής θεραπείας συσσωρεύονται σε ένα ιατρικό αρχείο ασθενή (job cost) ώστε να προσδιοριστεί το κόστος της θεραπείας του συγκεκριμένου ατόμου. Το τελικό κόστος κάθε ασθενή θα διαφέρει ανάλογα με τα ενδιάμεσα προϊόντα που χρησιμοποιούνται και το κόστος καθενός. Οι τρίτοι πληρωτές που αποζημιώνουν το νοσοκομείο στη βάση ενός συνολικού ανά θεραπεία ποσού, υποθέτουν (ίσως σιωπηρώς) ότι το νοσοκομείο χρησιμοποιεί την process method. Το σύστημα αποζημίωσης αντιμετωπίζει ολόκληρο το νοσοκομείο ως κέντρο αποστολής, υπολογίζει όλα τα κόστη για το νοσοκομείο, και καθορίζει το μέσο κόστος ανά ημέρα διαιρώντας τον αριθμό των ημερών περίθαλψης ασθενών με τα συνολικά κόστη. Η υπόθεση που γίνεται σε αυτή την προσέγγιση είναι ότι όλοι οι ασθενείς που περιθάλπονται λαμβάνουν σχεδόν τις ίδιες υπηρεσίες, και έτσι, το μέσο κόστος ανά ημέρα είναι ένας σημαντικός αριθμός. (Anthony et al., 1999)

4.3.1 Σύγκριση Process Costing System και Job Order Costing System:

Στους παρακάτω πίνακες 4.1 και 4.2 παρουσιάζονται οι κυριότερες διαφορές μεταξύ των δύο μεθόδων.

Πίνακας 4.1: Σύγκριση Process Costing System και Job Order Costing System

	ΕΡΓΑΣΙΑ	ΥΛΙΚΑ	ΓΕΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ
PROCESS COSTING SYSTEM	ΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ	ΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ	ΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ
JOB ORDER COSTING	ΕΙΔΙΚΑ ΚΟΣΤΗ	ΕΙΔΙΚΑ ΚΟΣΤΗ	ΜΕΣΟ ΚΟΣΤΟΣ

Πίνακας 4.2: Σύγκριση Process Costing System και Job Order Costing System

	JOB ORDER COSTING	PROCESS COSTING
ΛΕΠΤΟΜΕΡΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ	X	
ΑΚΡΙΒΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ	X	
ΛΙΓΟΤΕΡΟ ΔΑΠΑΝΗΡΟ ΣΥΣΤΗΜΑ		X
ΛΙΓΟΤΕΡΟ ΓΡΑΦΕΙΟΚΡΑΤΙΚΟ ΧΡΗΣΙΜΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ ΕΥΘΥΝΗΣ		X
ΚΑΛΥΤΕΡΗ ΛΗΨΗ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ	X	
ΜΙΚΡΟΤΕΡΗ ΑΠΟΔΟΧΗ	X	

Σε γενικές γραμμές, η μέθοδος job order είναι προτιμότερη, γιατί δίνει τόσο ειδικότερη όσο και ακριβέστερη πληροφόρηση. Εντούτοις, το αυστηρό job order costing απαιτεί την άμεση σύνδεση της εργασίας και όλων των προμηθειών με τον ασθενή, πράγμα που είναι αδύνατον. Για παράδειγμα, ο μισθός ενός Διοικητή, που

παρέχει τις υπηρεσίες του σε πολλούς ασθενείς, δεν είναι άμεσο αλλά ενιαίο κόστος, το οποίο πρέπει να μεριστεί στους ασθενείς. Κατά συνέπεια, στην πράξη, ελάχιστοι οργανισμοί υγείας χρησιμοποιούν αποκλειστικά μία εκ των δύο μεθόδων. Συνήθως χρησιμοποιούνται υβριδικά συστήματα, τα οποία επιτρέπουν τη συγκέντρωση κάποιων στοιχείων του κόστους των ασθενών, με βάση είτε το ένα είτε το άλλο σύστημα κοστολόγησης. (Finkler et al., 1999).

4.4 ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΙ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΒΑΣΕΙ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ (ABC)

Η ανάπτυξη συστημάτων κοστολόγησης από τους δημόσιους και μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς έχει μείνει πολύ πίσω σε σχέση με τη βιομηχανία. Μόνο κατά την τελευταία δεκαετία έχει δοθεί εντολή από τις κυβερνήσεις ότι οι στοιχειώδεις μονάδες τους θα παρέχουν πληροφορίες για το πλήρες κόστος των προγραμμάτων και των δραστηριοτήτων τους.

Και η παραδοσιακή και η πιο πρόσφατα ανεπτυγμένη μέθοδος κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες (ABC) για τον καθορισμό του πλήρους κόστους ενός αντικειμένου εφαρμόζονται στους δημόσιους και μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς όπως και στις επιχειρήσεις. (Granof, 1998)

Το πλήρες κόστος ενός αντικειμένου αποτελείται από τα άμεσα κόστη – άμεση εργασία και άμεσα υλικά –και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα. Η άμεση εργασία και τα άμεσα υλικά, εξ ορισμού, μπορούν άμεσα να συνδεθούν με συγκεκριμένες μονάδες προϊόντος. Τα γενικά (έμμεσα) κόστη είναι κοινά σε περισσότερα από ένα αντικείμενα. Τα συστήματα της παραδοσιακής και της κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες διαφέρουν μόνο στον τρόπο με τον οποίο κατανέμουν τα γενικά έξοδα στα διάφορα προϊόντα.

4.4.1 Παραδοσιακή Προσέγγιση

Με την παραδοσιακή προσέγγιση, ένας οργανισμός αρχικά κατανέμει όλα τα κόστη σε κέντρα κόστους, αποστολής και υποστηρικτικά. Τα κόστη των

βοηθητικών κέντρων (γενικά έξοδα) επιμερίζονται ανάμεσα στα διάφορα κέντρα αποστολής. Στη συνέχεια συνδέονται με τα γενικά έξοδα των ιδίων των κέντρων αποστολής και, με βάση ένα συντελεστή γενικών εξόδων, απορροφούνται από το κοστολογούμενο αντικείμενο. Ένας συντελεστής γενικών εξόδων προκαθορίζεται και χρησιμοποιείται προκειμένου να ενσωματωθούν τα γενικά έξοδα των τμημάτων αποστολής στο κοστολογούμενο αντικείμενο (τις μονάδες προϊόντος ή υπηρεσίας). Γενικά υπολογίζεται, διαιρώντας τα συνολικά γενικά έξοδα με ένα παράγοντα παραγωγής, όπως την άμεση εργασία ή τα άμεσα υλικά. Έτσι, αν ένα τμήμα αποστολής υπολογίζει ότι θα πραγματοποιήσει €100.000 σε γενικά έξοδα και θα χρησιμοποιήσει 5.000 ώρες άμεσης εργασίας, ο συντελεστής γενικών εξόδων θα είναι €20 ανά ώρα άμεσης εργασίας. Αν μία συγκεκριμένη υπηρεσία απαιτούσε 30 ώρες άμεσης εργασίας, τότε €600 γενικών εξόδων θα χρεώνονταν σε αυτή την υπηρεσία. (Granof, 1998)

4.4.2 Κοστολόγηση με Βάση τις Δραστηριότητες (Activity Based Costing – ABC)

Μία προσέγγιση που ακολουθείται για την απόδοση των γενικών εξόδων στα ενδιάμεσα προϊόντα είναι η Κοστολόγηση με Βάση τις Δραστηριότητες (ABC). Η ABC είναι χρήσιμη όταν μία μόνο δραστηριότητα (όπως οι μηχανώρες σε ένα εργοστάσιο, οι ώρες δοκιμών σε ένα εργαστήριο, ή τα μαθήματα σε ένα σχολείο) είναι ανεπαρκής για την απόδοση των γενικών εξόδων του κέντρου αποστολής στα προϊόντα. Σε γενικές γραμμές, αυτή η κατάσταση συμβαίνει όταν υπάρχει είτε διαφοροποίηση προϊόντος είτε διαφοροποίηση όγκου. Διαφοροποίηση προϊόντος υπάρχει όταν διαφορετικά προϊόντα χρησιμοποιούν υπηρεσίες σχετιζόμενες με τα γενικά έξοδα σε διαφορετικές αναλογίες, και όταν τα κόστη αυτών των υπηρεσιών είναι ιδιαίτερα διαφορετικά. Η διαφοροποίηση όγκου υπάρχει εάν τα προϊόντα κατασκευάζονται σε ομάδες διαφορετικών μεγεθών, και οι γενικές δραστηριότητες επηρεάζονται από το μέγεθος της ομάδας που παράγεται.

Όλο και περισσότεροι μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί και οργανισμοί παροχής υπηρεσιών έχουν αρχίσει να υιοθετούν τις αρχές της ABC για να αποδώσουν τα γενικά έξοδα στα ενδιάμεσα προϊόντα τους. Για παράδειγμα, ένα εργαστηριακό ή ένα ακτινολογικό τμήμα σε ένα νοσοκομείο παρουσιάζει σημαντική διαφοροποίηση

ανάμεσα στις εξετάσεις και τις διαδικασίες (τα ενδιάμεσα προϊόντα του), όπως συμβαίνει και σε μία παραγωγική επιχείρηση.

Όταν χρησιμοποιείται η ABC, η ανάλυση συνήθως ξεκινάει με τις δραστηριότητες που κάνουν τα κόστη μίας ομάδας υπηρεσιών (ή προϊόντων) να διαφέρουν από αυτά μιας άλλης ομάδας. Σε κάθε δραστηριότητα, στη συνέχεια, δίνεται ένας οδηγός κόστους. Εάν, για παράδειγμα, ένας τύπος εξέτασης σε ένα εργαστήριο απαιτεί ιδιαίτερα μεγαλύτερο χρόνο επεξεργασίας από έναν άλλο, ο κατάλληλος οδηγός κόστους θα έπρεπε να συνδέεται με την επεξεργασία αυτή. Εάν χρειάζεται υψηλός βαθμός επίβλεψης για ένα πρόγραμμα ή υπηρεσία αλλά για κάποιον άλλο όχι, ο κατάλληλος οδηγός κόστους θα είχε να κάνει με τις ώρες επίβλεψης. Με αυτό τον τρόπο, κάθε οδηγός κόστους μετρά τη χρήση των γενικών πόρων ενός προγράμματος ή υπηρεσίας που απαιτούνται για την παροχή της.

Έτσι, με την κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες, τα γενικά έξοδα συλλέγονται σε δεξαμενές δραστηριοτήτων. Στη συνέχεια, αντί να κατανεμηθούν σε άλλα τμήματα υποστηρικτικά και αποστολής, εκχωρούνται άμεσα στα κοστολογούμενα αντικείμενα.

Κάθε μία από τις δεξαμενές δραστηριοτήτων θα πρέπει να είναι ομοιογενής στο ότι τα κόστη θα πρέπει να οδηγούνται (να επηρεάζονται) από ένα κοινό παράγοντα. Οι δεξαμενές δραστηριοτήτων μπορούν να διασχίσουν τις τμηματικές γραμμές και μπορούν να συμπεριλάβουν γενικά έξοδα κέντρων αποστολής και υποστηρικτικών.

Μόλις τα γενικά έξοδα συλλεχθούν σε δεξαμενές δραστηριοτήτων, διανέμονται στα κοστολογούμενα αντικείμενα σύμφωνα με έναν οδηγό κόστους, έναν για κάθε δεξαμενή. Ένας οδηγός κόστους είναι ουσιαστικά όμοιος με ένα συντελεστή γενικών εξόδων. Όμως, ενώ στην πράξη ένας συντελεστής γενικών εξόδων βασίζεται στις ώρες άμεσης εργασίας ή στα άμεσα υλικά, οι οδηγοί κόστους είναι περισσότερο αντιπροσωπευτικοί των παραγόντων που επηρεάζουν το ποσό των γενικών εξόδων που υφίστανται. (Granof, 1998)

Η χρησιμοποίηση της μεθόδου αυτής, προϋποθέτει την ύπαρξη στο Νοσοκομείο ενός πληροφοριακού συστήματος, που να περιλαμβάνει και να μπορεί να επεξεργάζεται δεδομένα και στοιχεία για τις δραστηριότητες που λαμβάνουν χώρα σε αυτό και τις υπηρεσίες που παρέχονται.



4.4.2.1 Ανάλυση της διαδικασίας / σταδίων κατανομής του έμμεσου κόστους (Udpa, 1999):

1. Κατάταξη του γενικού νοσοκομειακού κόστους σε κατηγορίες κόστους

Σύμφωνα με την κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες, αρχικά εντοπίζονται όλα τα γενικά κόστη του νοσοκομείου και χωρίζονται σε «κατηγορίες κόστους», ανάλογα με τη φύση τους, π.χ. κόστη που σχετίζονται με το εργατικό δυναμικό, το χώρο που καταλαμβάνει το κτίριο του νοσοκομείου κλπ. Στη συνέχεια, για κάθε κατηγορία κόστους χρησιμοποιείται ένας «οδηγός κόστους» (πρώτου επιπέδου – first stage cost drivers). Οι οδηγοί κόστους πρώτου επιπέδου αποτελούν τη βάση για κατανομή κάθε επιμέρους κατηγορίας γενικού νοσοκομειακού κόστους στα διάφορα κέντρα / δεξαμενές δραστηριοτήτων (activity centers / pools) του νοσοκομείου.

Υπάρχουν οδηγοί κόστους δύο επιπέδων:

Οι πρώτου επιπέδου οδηγοί κόστους, αποδίδουν το κόστος εισροών στις κατηγορίες / ομάδες κόστους για κάθε κέντρο δραστηριότητας. Τα άμεσα κόστη αποδίδονται απ' ευθείας στα κέντρα κόστους, π.χ. μισθοί του προσωπικού που εργάζεται αποκλειστικά μέσα στο κέντρο δραστηριότητας / στο τμήμα. Τα κοινά και έμμεσα κόστη αποδίδονται σε διαφορετικά κέντρα δραστηριότητας, με τη χρήση διαφορετικών πρώτου επιπέδου οδηγών κόστους, π.χ. ώρες εργασίας, αριθμός προσωπικού, τετραγωνικά μέτρα, ποσότητα κλπ.

Οι δευτέρου επιπέδου οδηγοί κόστους, χρησιμοποιούνται για τη μέτρηση του όγκου των πόρων, σε δραστηριότητες που καταναλώνονται από διάφορες διαδικασίες ή ασθενείς, π.χ. αριθμός ασθενών, αριθμός εξετάσεων, ώρες εξέτασης ή χειρουργείου, κλπ.

Στον Πίνακα 4.3 που ακολουθεί (Udpa, 1999) φαίνεται η κατάταξη του γενικού νοσοκομειακού κόστους, με βάση τις εισροές σε κατηγορίες κόστους και η χρήση των οδηγών κόστους πρώτου επιπέδου.

Πίνακας 4.3: Κατάταξη γενικού νοσοκομειακού κόστους σε κατηγορίες κόστους με τη χρήση οδηγών κόστους πρώτου επιπέδου

ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΚΟΣΤΟΥΣ	Γενικά Κόστη Νοσοκομείου	Οδηγοί Κόστους Πρώτου Επιπέδου
Σχετιζόμενα με Εργασία	Εποπτεία Υπηρεσίες Προσωπικού	Αριθμός εργαζομένων
Σχετιζόμενα με Εξοπλισμό	Ασφάλιστρα Φόρος Απόσβεση Συντήρηση	Αξία Εξοπλισμού Αξία Εξοπλισμού Αξία Εξοπλισμού / Ώρες Χρήσης Εξοπλισμού Ώρες Συντήρησης
Σχετιζόμενα με Κτίρια	Ενοίκιο Ασφάλιστρα Ενέργεια Συντήρηση	m² m² m², ένταση m²
Σχετιζόμενα με Υπηρεσίες	Κεντρική Διοίκηση Προμήθεια & Συντήρηση Αναλωσίμων Ιατρική Φάκελοι & χρέωση / λογιστική	Αριθμός εργαζομένων Ποσότητα / Αξία Αναλωσίμων Αριθμός εγγράφων / ένταση ροής ασθενών

2. Δημιουργία «Δεξαμενών Δραστηριοτήτων» στο νοσοκομείο

Αρχικά, προσδιορίζονται οι δραστηριότητες που λαμβάνουν χώρα σε ένα τυπικό νοσοκομείο. Στη συνέχεια, ακολουθεί ομαδοποίηση δραστηριοτήτων που έχουν ομοιογενή μεταξύ τους στοιχεία και η δημιουργία μερικών διακριτών «δεξαμενών δραστηριοτήτων» στο νοσοκομείο. Ο λόγος για τον οποίο γίνεται ομαδοποίηση των επιμέρους δραστηριοτήτων είναι, ότι σε ένα νοσοκομείο συνήθως λαμβάνει χώρα πλήθος δραστηριοτήτων και είναι, ως εκ τούτου, οικονομικά ανέφικτο να δημιουργηθεί μία χωριστή «δεξαμενή δραστηριότητας» για καθεμία απ' αυτές. Για παράδειγμα, οι διάφορες δραστηριότητες που σχετίζονται με τη διαδικασία της εισαγωγής ασθενών (καθορισμός ραντεβού / προγραμματισμός, καταχώρηση ασθενών, έλεγχος εισαγωγών κλπ.) ομαδοποιούνται σε μία «δεξαμενή δραστηριότητας», την «εισαγωγή ασθενών».

Η δημιουργία δεξαμενών δραστηριοτήτων παρέχει τη δυνατότητα να χρησιμοποιηθεί ένας κατάλληλος «οδηγός κόστους δεύτερου επιπέδου» (second stage

cost drivers) για όλες μαζί τις δραστηριότητες του κάθε κέντρου και όχι για την καθεμία απ' αυτές χωριστά, γεγονός που θα δυσκόλευε αρκετά την κοστολόγηση.

3. Επιμερισμός του γενικού νοσοκομειακού κόστους στους ασθενείς μέσω των «δεξαμενών δραστηριοτήτων».

Κατά τη φάση αυτή, με βάση το ποσό από το γενικό νοσοκομειακό κόστος που αντιστοιχίστηκε σε μία δεξαμενή δραστηριοτήτων και με τη χρησιμοποίηση των «οδηγών κόστους» δευτέρου επιπέδου, μετράται τι καταναλώνει από τους πόρους των δραστηριοτήτων μιας δεξαμενής, κάθε ομάδα ασθενών (DRG) ή κάποιος ασθενής, που χρησιμοποίησε δραστηριότητες του κέντρου αυτού.

Θα πρέπει, πάντως, να σημειωθεί, ότι όσο περισσότερες δραστηριότητες αθροίζονται σε μία «δεξαμενή δραστηριοτήτων», τόσο μειώνεται η ικανότητα του «οδηγού κόστους» να προσδιορίσει με ακρίβεια τους πόρους που καταναλώνουν οι ασθενείς. Από την άλλη πλευρά, η δημιουργία ξεχωριστών «δεξαμενών δραστηριοτήτων» για δραστηριότητες παρόμοιες μεταξύ τους, περιπλέκει αδικαιολόγητα τη χρήση της μεθόδου.

Στον Πίνακα 4.4 που ακολουθεί, παρουσιάζονται ενδεικτικά διάφορες «Δεξαμενές Δραστηριοτήτων» σε ένα νοσοκομείο, καθώς και οι οδηγοί κόστους δευτέρου επιπέδου, που χρησιμοποιούνται κατά την κατανομή αυτή.

Πίνακας 4.4: Κατάταξη νοσοκομειακών δραστηριοτήτων σε δεξαμενές δραστηριοτήτων με τη χρήση οδηγών κόστους δευτέρου επιπέδου

ΔΕΞΑΜΕΝΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ	ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ	ΟΔΗΓΟΙ ΚΟΣΤΟΥΣ
1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΑΣΘΕΝΩΝ	π.χ. ραντεβού / προγραμματισμός, καταχώρηση νοσηλευόμενων, τιμολόγηση, τακτοποίηση σε δωμάτιο	Αριθμός εισδεχόμενων ασθενών
2. ΠΑΡΟΧΗ ΓΕΥΜΑΤΩΝ / ΤΡΟΦΟΔΟΣΙΑ	Σχεδιασμός γευμάτων, συναλλαγές προμηθειών, προετοιμασία φαγητού, καθαριότητα, υγιεινή κλπ.	Αριθμός γευμάτων ανά τύπο
3. ΠΑΡΟΧΗ ΝΟΣΗΛΕΥΤΙΚΗΣ ΦΡΟΝΤΙΔΑΣ	Μεταφορά ασθενών, ενημέρωση ιατρικών αρχείων, παροχή φροντίδας στους ασθενείς, προγραμματισμός εξιτηρίου κλπ.	Αριθμός μονάδων σχετικής αξίας (Relative Value Units)
4. ΠΑΡΟΧΗ ΘΕΡΑΠΕΙΑΣ	Προγραμματισμός, αξιολόγηση ασθενών, παροχή θεραπείας, εκπαίδευση ασθενή, διατήρηση αρχείου	Αριθμός ωρών ανά τύπο
5. ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑ ΔΙΑΓΝΩΣΤΙΚΩΝ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΕΩΝ	Προγραμματισμός ασθενών, εκτέλεση διαδικασίας, εμφάνιση του film, ερμηνεία αποτελεσμάτων, μεταφορά ασθενή	Αριθμός διαδικασιών ανά τύπο
6. ΕΓΧΕΙΡΙΣΗ ΑΣΘΕΝΗ	Προγραμματισμός ασθενών, παραγγελία προμηθειών, διατήρηση προμηθειών, εργαλεία & εξοπλισμός, παροχή νοσηλευτικής φροντίδας, μεταφορά ασθενή	Αριθμός ωρών χειρουργείου ανά χειρουργικό τύπο

Στην περίπτωση της μελέτης ενός συγκεκριμένου τμήματος ενός νοσοκομείου, αυτό που έχει σημασία δεν είναι οι διαδικασίες / συστήματα όλου του νοσοκομείου, αλλά κυρίως τα συστήματα παροχής φροντίδας προς τον ίδιο τον ασθενή ή αλλιώς η κρίσιμη διαδρομή. Άλλωστε, και μέχρι σήμερα, η ABC έχει εφαρμοστεί στο χώρο της υγείας περιορισμένα, δηλαδή, σε ένα τμήμα ενός νοσοκομείου ή μιας οργάνωσης. Το σύστημα παροχής φροντίδας προς τον ίδιο τον ασθενή ή αλλιώς ανάλυση της κρίσιμης διαδρομής, είναι μία συντομευμένη αναφορά, που δείχνει τα κρίσιμα γεγονότα ή γεγονότα «κλειδιά», που πρέπει να συμβούν σε αναμενόμενη και χρονική σειρά, προκειμένου να επιτευχθούν οι ιατρικοί και οικονομικοί στόχοι του Νοσοκομείου. Οι κρίσιμες διαδρομές είναι εργαλεία, που όταν εξατομικεύονται από το νοσηλευτή και τον ιατρό ενός συγκεκριμένου ασθενή μέσα στο πρώτο 24ωρο της εισαγωγής, χρησιμοποιούνται σε κάθε βάρδια, σε κάθε διαδοχικό τμήμα που μεταφέρεται, για να σχεδιάζεται και να κατευθύνεται η ροή της φροντίδας. Οι πληροφορίες που συλλέγονται, σχετικά με το είδος και την ποσότητα των πόρων που είναι αναγκαίοι και πραγματικά χρησιμοποιούνται για την παροχή φροντίδας στον ασθενή, οδηγούν σε βελτιώσεις της διαδικασίας και ελαχιστοποίηση των δραστηριοτήτων / ενεργειών που δεν προσθέτουν αξία για την κύρια λειτουργία, που είναι η παροχή φροντίδας.

4.4.3 Σύγκριση ABC και Παραδοσιακής Κοστολόγησης

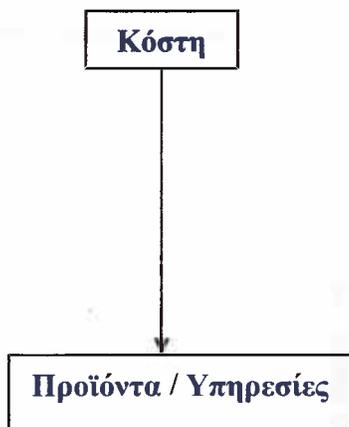
Ο ουσιαστικός στόχος της κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες είναι να προσδιορίσει τις κύριες δραστηριότητες των ατόμων που απασχολούνται μέσα σε έναν οργανισμό, και στη συνέχεια κατευθύνουν τα κόστη πρώτα σε αυτές τις δραστηριότητες και μετά από αυτές τις δραστηριότητες στα προϊόντα και τις υπηρεσίες. Οι ανθρώπινοι και οικονομικοί πόροι σε ένα τμήμα (παραγωγικό κέντρο) κατευθύνονται σε δραστηριότητες, και στη συνέχεια κατευθύνονται σε προϊόντα και υπηρεσίες (Σχήμα 4.1). Ο επιμερισμός του χρόνου που απασχολείται το προσωπικό στις διάφορες δραστηριότητες γίνεται το κύριο μέσο για τον επιμερισμό των έμμεσων και των άλλων γενικών εξόδων.

Οι διαδικασίες της παραδοσιακής κοστολόγησης τυπικά ομαδοποιούν τα έμμεσα κόστη σε μία δεξαμενή και καταναείμουν τα κόστη αυτά στα προϊόντα κατ'

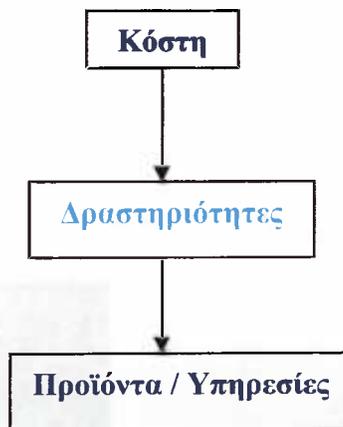
αναλογία με τον όγκο παραγωγής ή τα άμεσα κόστη. Εξαιτίας των οικονομιών κλίμακας στην παραγωγή, η προσέγγιση αυτή επιμερίζει ιδιαίτερα μεγάλο μέρος του κόστους σε προϊόντα μεγάλου όγκου παραγωγής και αρκετά χαμηλό μέρος του κόστους σε χαμηλού όγκου παραγωγής προϊόντα (Chan 1993). Η ABC προχωράει παραπέρα επιμερίζοντας τα υποστηρικτικά κόστη με βάση την πραγματική κατανάλωση των αγαθών και των υπηρεσιών που παρέχονται, τα οποία υπολογίζονται κατ' αναλογία χρόνου. Βασικά, τα κόστη που η ABC επιμερίζει στα προϊόντα και τις υπηρεσίες ενός οργανισμού είναι πραγματικά ανά μονάδα κόστη, σε αντίθεση με τις προσεγγίσεις που παρέχονται με την παραδοσιακή κοστολόγηση. (Waters et al., 2001)

Σχήμα 4.1: Σύγκριση Παραδοσιακής και ABC κοστολόγησης

Παραδοσιακή Κοστολόγηση



ABC κοστολόγηση



Υποθέτοντας ότι οι εκτιμήσεις που γίνονται για τον καθορισμό του συντελεστή γενικών εξόδων και των οδηγών κόστους είναι ακριβείς, οι μέθοδοι και της παραδοσιακής και της ABC κοστολόγησης θα διασφαλίσουν ότι όλα τα γενικά έξοδα έχουν ενσωματωθεί σε συγκεκριμένα κοστολογούμενα αντικείμενα. Όμως δε θα κατανέμουν απαραίτητα τα γενικά έξοδα ανάμεσα στα διάφορα αντικείμενα κατά τα ίδια ποσά. Ενδεχομένως, αν τα γενικά έξοδα επηρεάζονται περισσότερο από τους οδηγούς κόστους της ABC κοστολόγησης παρά από τους συντελεστές γενικών

εξόδων της παραδοσιακής, τότε η μέθοδος της ABC κοστολόγησης παρέχει μία περισσότερο αξιόπιστη μέτρηση των πόρων που καταναλώνονται στην παροχή των αγαθών και των υπηρεσιών. (Granof, 1998)

Το ανά μονάδα κόστος που υπολογίζεται με την κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων θα μπορούσε να συγκριθεί με το ανά μονάδα κόστος που προκύπτει από την παραδοσιακή κοστολόγηση. Όμως, η παραδοσιακή κοστολόγηση κατανέμει τα έμμεσα κόστη με βάση το μέγεθος της παραγωγής. Τα αγαθά και οι υπηρεσίες που παρέχονται από μία ιατρική κλινική ποικίλουν σε μεγάλο βαθμό, όσον αφορά την ένταση της προσπάθειας που απαιτείται για να παραχθούν. Για τον υπολογισμό του ανά μονάδα κόστους, η παραδοσιακή κοστολόγηση είναι προφανώς πιο τυχαία από την ABC, η οποία κατανέμει τα έμμεσα κόστη με βάση τον άμεσο επιμερισμό του χρόνου απασχόλησης του προσωπικού στα προϊόντα και τις υπηρεσίες.

Με την ABC, οι ίδιοι οι εργαζόμενοι αναφέρουν τον επιμερισμό του χρόνου τους μεταξύ των δραστηριοτήτων. Αυτός ο επιμερισμός είναι σαφώς υποκείμενος σε προκατάληψη. Η άμεση παρατήρηση είναι μία εναλλακτική προσέγγιση για τη μέτρηση του επιμερισμού του χρόνου, αν και στην περίπτωση αυτή υπάρχει η προκατάληψη να μεταβάλλει ο εργαζόμενος την κατανομή του χρόνου εξαιτίας του εξωτερικού παρατηρητή. (Waters et al., 2001)



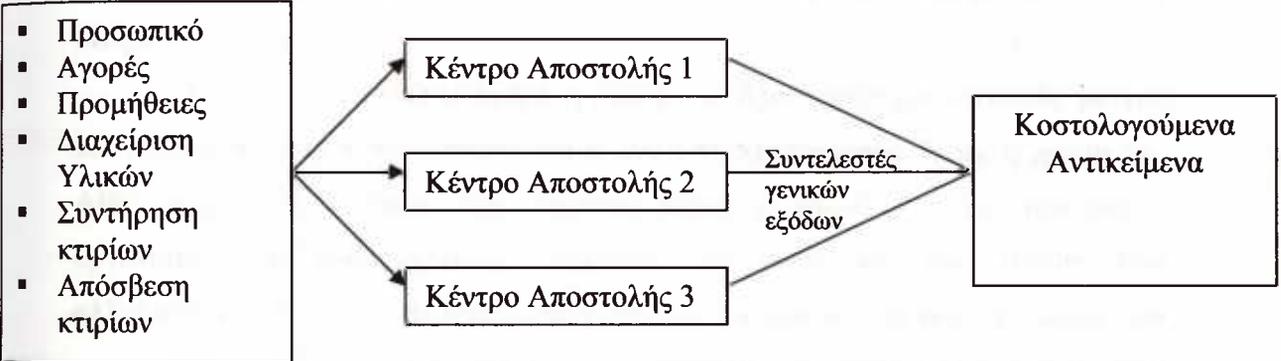
4.4.3. Παραδοσιακή έναντι ABC κοστολόγησης (Anthony et al, 1999)

I. Παραδοσιακή Κοστολόγηση

Απορροφημένα από τα κοστολογούμενα αντικείμενα (εργασίες, πελάτες, διαδικασίες, προϊόντα) χρησιμοποιώντας ένα συντελεστή γενικών εξόδων (συνήθως βασισμένο στις ώρες άμεσης εργασίας)

Γενικά Έξοδα

Επιμερισμένα στα Κέντρα Παραγωγής ή Αποστολής

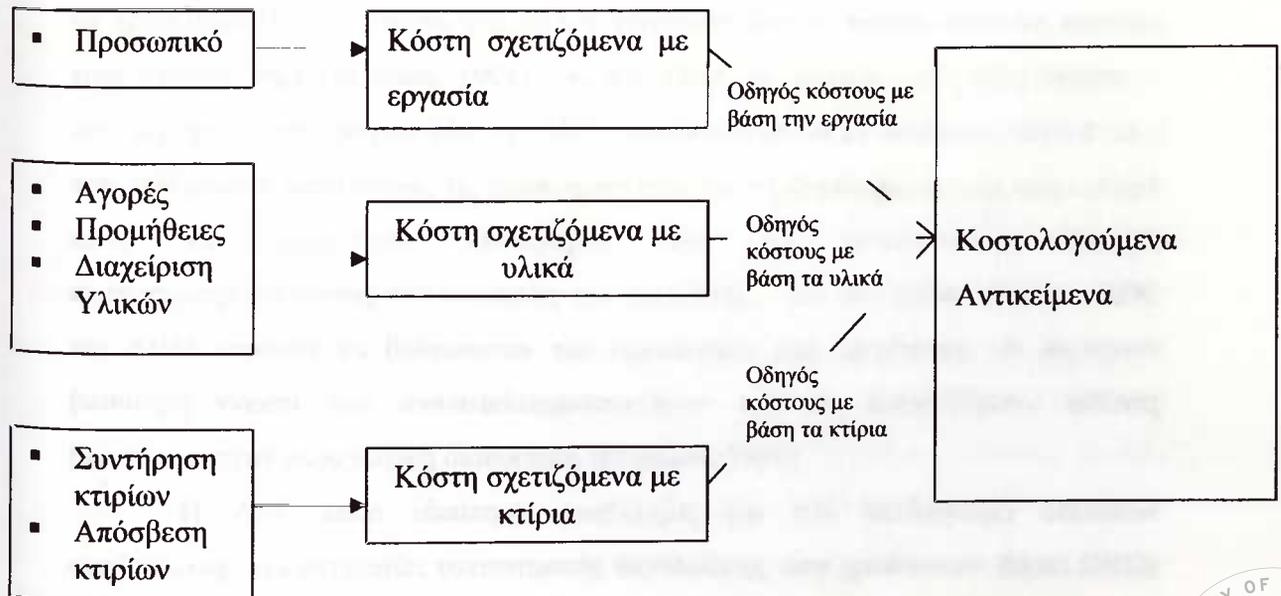


II. Κοστολόγηση με βάση τις δραστηριότητες

Κατανεμημένα στα κοστολογούμενα αντικείμενα (εργασίες, πελάτες, διαδικασίες, προϊόντα) χρησιμοποιώντας οδηγούς κόστους που ανατακλούν τη συμπεριφορά του κόστους

Γενικά Έξοδα

Συγκεντρωμένα σε ομογενείς δεξαμενές δραστηριοτήτων



4.4.4 Αξιολόγηση της ABC

Έχοντας ένα σύστημα ABC για την απόδοση των γενικών εξόδων των κέντρων αποστολής στα προϊόντα του κέντρου, η ανώτατη διοίκηση μπορεί όχι μόνο να διασφαλίσει ότι το λογιστικό σύστημα μετρά τα κόστη ακριβέστερα από πρώτα, αλλά και να αρχίσει να επικεντρώνεται στον έλεγχο του κόστους, ελέγχοντας τους οδηγούς κόστους, διοικώντας δηλαδή, τις δραστηριότητες μάλλον παρά τα κόστη. Αυτή η αλλαγή από τη μέτρηση στον έλεγχο είναι ένα από τα σημαντικότερα οφέλη ενός συστήματος ABC.

Η ABC είναι επίσης χρήσιμη για άλλες δραστηριότητες σχετικές με την κοστολόγηση, όπως η τιμολόγηση και η ανάλυση κερδοφορίας. Έτσι, η χρήση της ABC μπορεί να βοηθήσει την ανώτατη διοίκηση πολλών μη κερδοσκοπικών οργανισμών να προσδιορίσουν σαφέστερα τη φύση και την έκταση των αλληλοεπιδράσεων που γίνονται μεταξύ των προγραμμάτων και των υπηρεσιών του οργανισμού. Μπορεί να βοηθήσει, έτσι, στη σύνδεση της μέτρησης και του ελέγχου του κόστους με τη γενική στρατηγική του οργανισμού. (Anthony et al. 1999)

Η Κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων και οι συγγενείς μεθοδολογίες, Διοίκηση βάσει δραστηριοτήτων (Activity Based Management - ABM), επιδιώκουν να δείξουν τις σχέσεις αιτίας – αποτελέσματος που δημιουργούνται μέσα σε έναν οργανισμό. Όταν η πληροφόρηση που παρέχει η ABC, χρησιμοποιείται για να βελτιώσει την αποτελεσματικότητα των υπηρεσιών, υποστηρίζει την ABM. Η ABM είναι «η αποτελεσματική οργάνωση των δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης, με σκοπό να χρησιμοποιεί τους πόρους της με τον καλύτερο δυνατό τρόπο, ώστε να επιτύχει τους στόχους της» (Brimson, 1991). Για την ABM, οι κοστολογικές πληροφορίες – που παρέχονται από το μοντέλο της ABC - ομαδοποιούνται με πρότυπες διαδικασίες, που καθορίζουν λεπτομερώς τις δραστηριότητες και τις διαδικασίες ενός οργανισμού ώστε να εξεταστούν λεπτομερώς και να εντοπιστούν περιοχές αναποτελεσματικότητας και ευκαιρίες για βελτίωση. Με τον τρόπο αυτό, οι ABC και ABM μπορούν να βελτιώσουν την τιμολόγηση των προϊόντων, να παρέχουν βαθύτερη γνώση των αναποτελεσματικοτήτων και να ανακαλύψουν πιθανές βελτιώσεις στην παραγωγική διαδικασία (Brimson, 1991).

Η ABC είναι ιδιαίτερα κατάλληλη για τον υπολογισμό επιπέδων αποζημίωσης για υπηρεσίες υγειονομικής περίθαλψης, που χρεώνονται βάσει DRGs (Chan, 1993; Ramsey, 1994). Κάθε DRG περιλαμβάνει δραστηριότητες που

διασχίζουν την οργανωτική δομή ενός παρόχου υγειονομικής περίθαλψης – για παράδειγμα δραστηριότητες που σχετίζονται με την εξέταση του ασθενή, την εισαγωγή και τη θεραπεία του, την προετοιμασία, τη χρήση και τη συντήρηση του ιατρικού εξοπλισμού και των εγκαταστάσεων, τις ιατρικές διαδικασίες, τη νοσοκομειακή περίθαλψη. Η ABC προσδιορίζει κάθε δραστηριότητα και τους πόρους που καταναλώνονται από αυτή τη δραστηριότητα και συνδέει αυτές τις δραστηριότητες μαζί στην «παραγωγική διαδικασία» σε σχέση με μία συγκεκριμένη κατάσταση ή DRG για έναν ασθενή. Η ABC μπορεί έτσι αποτελεσματικά και περιεκτικά να κατευθύνει το χρόνο απασχόλησης του προσωπικού καθώς και τα άμεσα και έμμεσα κόστη σε σχέση με μία συγκεκριμένη κατάσταση ή DRG. Οι DRG δεν είναι συμβατικές με τα συστήματα παραδοσιακής κοστολόγησης, που τυπικά επιμερίζουν τα έμμεσα κόστη μεταξύ των διαφορετικών τύπων θεραπείας με βάση αποκλειστικά την αναλογία τους στην «παραγωγή» (Hoyt and Lay, 1995).

Η ABC έχει επίσης εφαρμοστεί στις ΗΠΑ σε σχέση με διοικητικές παρεμβάσεις ποιότητας για τη μεγιστοποίηση της αποτελεσματικότητας, τη μείωση του κόστους της αδρανούς δυναμικότητας, την υποστήριξη καλύτερων τιμολογιακών στρατηγικών μέσω της ακριβούς κοστολόγησης και τις στρατηγικές αποφάσεις για τη μείωση του κόστους (Player, 1998; Canby, 1995; Dowless, 1997).

Από την άλλη πλευρά, όμως, η ABC μπορεί να είναι χρονοβόρα και πολύπλοκη, καθώς απαιτεί μία πλήρη λίστα των προϊόντων, υπηρεσιών και δραστηριοτήτων σε κάθε τμήμα, τον υπολογισμό του ποσού της εργασίας και των άλλων πόρων που αναλώνονται σε κάθε κύρια ή δευτερεύουσα δραστηριότητα, και ρεαλιστικές εκτιμήσεις του όγκου των αγαθών και των υπηρεσιών που παράγονται. Η ABC έχει αποδειχθεί τεχνικά ανέφικτη για κάποιους οργανισμούς, οδηγώντας στο συμπέρασμα ότι θα πρέπει να υιοθετείται μόνο εάν τα οφέλη υπερτερούν σαφώς του κόστους (Chan, 1993).

Τα κόστη που δεν προσθέτουν αξία (non-value added costs) προκύπτουν είτε από νεκρό χρόνο – χρόνος στον οποίο το προσωπικό δεν απασχολείται σε κάποια παραγωγική κύρια ή δευτερεύουσα δραστηριότητα - ή από δραστηριότητες που επαναλαμβάνονται για αποφευκτούς λόγους, π.χ. ανακριβής διεξαγωγή εργαστηριακών εξετάσεων. Υψηλή συγκέντρωση τέτοιου είδους κόστους σε ένα τμήμα η επιχειρησιακή διαδικασία δηλώνει δυνατότητα για κέρδη αποτελεσματικότητας. Τα κόστη που δεν προσθέτουν αξία είναι δυνατόν να υποεκτιμηθούν από την ABC. (Waters et al., 2001)

4.5 ΜΕΘΟΔΟΣ HORIZONTAL ACCOUNTING

Η μέθοδος Horizontal Accounting εστιάζει στην ποιότητα και τις υπηρεσίες, παρά στον έλεγχο και τα κέρδη. Πρόκειται για μία μέθοδο που συνδυάζει τα σημαντικά στοιχεία μεθόδων που έχουν προηγηθεί και χτίζει πάνω σε αυτά. Οι ποιοτικές υπηρεσίες συμβάλλουν στην ικανοποίηση του πελάτη από αυτές, στην αύξηση της αξίας του προϊόντος και στη μείωση της «σπαταλημένης» εργασίας, για την οποία θα πρέπει να αφιερωθεί πάλι χρόνος ώστε να διορθωθεί.

Η Horizontal Accounting τονίζει ότι σημασία δεν έχουν οι δραστηριότητες αυτές καθαυτές, αλλά ο χρόνος που το προσωπικό καταναλώνει για αυτές. Ο χρόνος δημιουργεί κόστος και όχι οι δραστηριότητες, όπως ισχυρίζεται η ABC. Επιπλέον, υποστηρίζει ότι δεν έχουν όλες οι δραστηριότητες σημασία, αλλά αυτές που είναι αναγκαίες και προσθέτουν αξία στο προϊόν (added value δραστηριότητες), χωρίς τις οποίες δε γίνεται η παραγωγή του νοσοκομειακού προϊόντος. Εκείνες οι δραστηριότητες που δεν είναι αναγκαίες και δεν έχουν αξία για την παραγωγή ονομάζονται non added value και θα πρέπει να προσδιορίζονται και να ελαχιστοποιούνται. Τέτοιες θα μπορούσαν να είναι μερικά άχρηστα meeting προσωπικού, χρόνος για επίλυση προβλημάτων ή διορθώσεις λαθών και άσκοπων ενεργειών.

Ο καλύτερος τρόπος για να βρεθούν οι non added value δραστηριότητες και να ελαττωθούν ή να εξαλειφθούν, ώστε το προσωπικό να μη σπαταλά το χρόνο του για αυτές, είναι να παρατηρηθεί πόσο χρόνο και για ποια πράγματα το προσωπικό καταναλώνει τον εργάσιμο χρόνο του για να τα διορθώσει.

Συνεπώς, δύο είναι τα ουσιώδη στοιχεία για να καθορισθούν τα επιπρόσθετα ή προστιθέμενα κόστη (value added κόστη), η σχετικότητα και η ποιότητα.

Η Horizontal Accounting περιλαμβάνει πολλά στοιχεία λογιστικής που υπήρχαν ήδη και έχουν καθιερωθεί, μεταξύ των ποίων και η ABC (Finkler, 1999).

4.6 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΝΟΣΗΛΕΥΤΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

Οι δύο ευρέως χρησιμοποιούμενες τεχνικές για τη συλλογή πληροφοριών σχετικά με την εργασιακή δραστηριότητα, είναι η **work sampling** και η **time – and – motion**. Και οι δύο τεχνικές παρουσιάζουν πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα.

Η τεχνική *work sampling* συλλέγει στοιχεία σε διαστήματα χρόνου. Για παράδειγμα, τα δεδομένα μπορεί να συλλεχθούν με τον ακριβή υπολογισμό του τι κάνει ένας εργαζόμενος τέσσερις φορές κάθε ώρα. Μερικές φορές, τα δεδομένα συλλέγονται με παρατήρηση της δραστηριότητας του εργαζομένου στη συγκεκριμένη χρονική στιγμή που επιλέγεται για την παρατήρηση. Σε άλλες μελέτες, οι εργαζόμενοι χρησιμοποιούν ημερολόγια για να εκθέτουν και να περιγράφουν τις δραστηριότητες τους. Σε κάποιες περιπτώσεις, τα διαστήματα μεταξύ των παρατηρήσεων είναι προκαθορισμένης διάρκειας. Σε άλλες, οι παρατηρήσεις λαμβάνουν χώρα σε τυχαία επιλεγμένες χρονικές στιγμές. Τυπικά, εξάγεται ένα συμπέρασμα σχετικά με το τμήμα / κομμάτι της συνολικής εργασίας που δαπανάται για κάθε δραστηριότητα, βασισμένο στο ποσοστό της παρατήρησης που συνδέεται με τη συγκεκριμένη δραστηριότητα (Finkler et al., 1993).

Σε αντίθεση με την προηγούμενη μέθοδο, η τεχνική *time – and – motion* χρησιμοποιεί έναν παρατηρητή που καταγράφει με απόλυτη ακρίβεια πόσος χρόνος αφιερώνεται σε κάθε δραστηριότητα. Αυτή είναι μία περισσότερο διεξοδική, εργαστηριακά, μέθοδος, καθώς απαιτεί παρατήρηση ένα προς ένα. Οι παρατηρητές πρέπει να παρακολουθούν το υποκείμενο συνέχεια, για μεγάλα χρονικά διαστήματα. Κάθε δραστηριότητα και η διάρκεια της πρέπει να καταγράφεται σε ένα εργαλείο συλλογής δεδομένων.

Και οι δύο μεθοδολογίες έχουν πλεονεκτήματα και περιορισμούς, μερικοί από τους οποίους είναι οι λειτουργίες του είδους της παρατήρησης που γίνεται σε κάθε μία. Οι *work sampling* μελέτες, οι οποίες βασίζονται σε αναφορές ή ημερολόγια των ίδιων των εργαζομένων (*self – reported*), γενικά θεωρούνται ως οι λιγότερο αξιόπιστες, καθώς, πιθανότατα, οι εργαζόμενοι δεν καταγράφουν τις δραστηριότητες τους με επίκαιρο τρόπο και συχνά δεν είναι εντελώς ειλικρινείς, αναφορικά με τις δραστηριότητες που πραγματοποιούν στο δεδομένο χρόνο της δειγματοληψίας. Οι προσεγγίσεις *work sampling* που χρησιμοποιούν παρατηρητή / ες για να καταγράψουν τις δραστηριότητες αρκετών εργαζομένων, χρησιμοποιούνται πιο

συχνά, εάν οι εργαζόμενοι κινούνται σε μία προδιαγεγραμμένη περιοχή, π.χ. οι νοσοκόμες σε μία μονάδα. Εάν δε συμβαίνει αυτό, τότε οι προσεγγίσεις time – and – motion θεωρούνται πιο κατάλληλες (Finkler et al., 1993).

Παρόλο που και οι δύο μέθοδοι είναι υποκείμενες σε σφάλμα, εφόσον τα υποκείμενα, όταν γίνονται αντικείμενο παρατήρησης, ίσως να διαφοροποιήσουν τη συμπεριφορά τους, το πρόβλημα είναι πιο έντονο για τη διαρκή παρατήρηση (time – and – motion). Στη work sampling, οι παρατηρητές είναι λιγότεροι και πιο αποστασιοποιημένοι από τα παρατηρούμενα υποκείμενα, ενώ στην time – and – motion, οι παρατηρητές είναι πιο πιθανό να διακόψουν την καθημερινή ρουτίνα, εμποδίζοντας τον εργαζόμενο να ξεχάσει ότι είναι υπό παρατήρηση.

Ένα εξαιρετικά κρίσιμο ζήτημα για τους ερευνητές των υπηρεσιών υγείας, είναι το κόστος της συλλογής στοιχείων. Η μέθοδος work sampling είναι, συνήθως, λιγότερο δαπανηρή από τη διαρκή παρατήρηση (time – and – motion), όπου γίνονται λιγότερες παρατηρήσεις. Από τη στιγμή που η time – and – motion απαιτεί ένα παρατηρητή για κάθε υποκείμενο, περιορίζεται ο αριθμός των υποκειμένων. Από την άλλη, η work sampling προϋποθέτει μικρότερο αριθμό παρατηρήσεων αλλά περισσότερα υποκείμενα. Η διαρκής παρατήρηση αποφέρει λεπτομερείς περιγραφές των δραστηριοτήτων λίγων εργαζομένων, ενώ η work sampling δίνει λιγότερη λεπτομέρεια αλλά για μεγαλύτερο αριθμό δειγμάτων. Το αντιστάθμισμα είναι ανάμεσα στο βάθος και το εύρος (Finkler et al., 1993).

Στην περίπτωση, τώρα, της κοστολόγησης των νοσηλευτικών υπηρεσιών, επειδή δεν είναι δυνατό να ακολουθήσουμε μία νοσοκόμα καθημερινά και για όλο το δωρο, για να βρούμε πόσο χρόνο ακριβώς αφιερώνει για κάθε ασθενή, για αυτό και υπολογίζουμε το μέσο όρο του χρόνου της και θεωρούμε ότι είναι ίδιος για κάθε ασθενή. Υποθέτουμε, δηλαδή, ότι όλοι οι ασθενείς καταναλώνουν ακριβώς την ίδια ποσότητα νοσηλευτικής φροντίδας, αν και γνωρίζουμε σαφώς ότι διαφορετικοί ασθενείς έχουν διαφορετικές νοσηλευτικές απαιτήσεις. Ο ακριβής χρόνος που μία νοσοκόμα αφιερώνει για κάθε ασθενή, θα ήταν χρήσιμος για ένα μάνατζερ (Finkler, 1999).

Υπάρχουν 2 προσεγγίσεις για τον υπολογισμό του νοσηλευτικού κόστους:

Η πρώτη σχετίζεται με τη διεθνή τάση σήμερα, που είναι να υπολογιστεί ο χρόνος αυτός, με βάση τις ομογενείς διαγνωστικές κατηγορίες (DRGs). Το

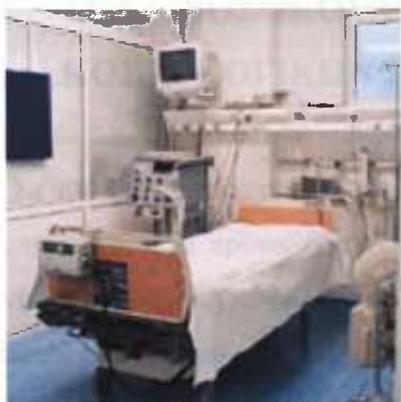
ενδιαφέρον, τα τελευταία χρόνια, για το κόστος των νοσηλευτικών υπηρεσιών, σχετίζεται με την αύξηση της ζήτησης σε νοσηλευτικό προσωπικό, που δεν οφείλεται σε κάτι άλλο, παρά σε αύξηση της ζήτησης για ώρες νοσηλευτικής φροντίδας ανά ημέρα ασθενούς. Ένας από τους παράγοντες που οδηγούν σε αυτή την κατεύθυνση, είναι τα DRGs, καθώς έχουν συμβάλει σε περιορισμό της διάρκειας παραμονής των ασθενών, με αποτέλεσμα κάθε μέρα που οι ασθενείς είναι στο νοσοκομείο να είναι πιο άρρωστοι και να απαιτούν περισσότερη φροντίδα. Το νοσηλευτικό προσωπικό επιχειρηματολογεί υπέρ των DRGs, παρόλο που ακόμα και μέσα στο ίδιο DRG, δεν καταναλώνουν όλοι οι ασθενείς τους ίδιους νοσηλευτικούς πόρους (Finkler, 1999).

Η δεύτερη αφορά την ακριβή μέτρηση του κόστους της νοσηλευτικής φροντίδας, ώστε να χρεώνονται διαφορετικά ποσά για διαφορετικούς ασθενείς, πράγμα που, για να είναι εφικτό, θα πρέπει να καθοριστούν διαφορετικά ποσά κατανάλωσης των πόρων. Ο διαχωρισμός της κοστολόγησης για διαφορετικού τύπου ασθενείς, επιτρέπει διαφορετική τιμολόγηση βάσει της πραγματικής κατανάλωσης πόρων. Από μία σκοπιά, βέβαια, η διαφοροποιημένη τιμολόγηση κινείται σε κατεύθυνση αντίθετη από τις μεθόδους χρηματοδότησης με DRGs. Σαφώς, η καλύτερη κοστολόγηση των νοσηλευτικών υπηρεσιών, απαιτεί συνεχή και άμεση παρατήρηση κάθε ασθενούς και καταγραφή των πραγματικών πόρων που καταναλώνονται. Αλλά, προφανώς, ένα σύστημα κοστολόγησης για τα νοσοκομεία δε θα έφτανε σε τόσο βάθος. (Finkler, 1999).

4.7 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Οι αποφάσεις που εμπλέκονται στην ανάπτυξη ενός συστήματος πλήρους κόστους ίσως είναι ιδιαίτερα δύσκολες. Ανεξάρτητα από τη δυσκολία, είναι σημαντικό να σημειωθεί ότι οι αλλαγές στο σύστημα που αυξάνουν το κόστος ενός αντικειμένου κοστολόγησης θα μειώνουν πάντα το κόστος ενός ή περισσότερων άλλων αντικειμένων κόστους. Αυτό συμβαίνει γιατί τα συνολικά κόστη της λειτουργίας του οργανισμού παραμένουν ανεπηρέαστα. Το σύστημα κοστολόγησης απλά διαχωρίζει το σύνολο μεταξύ των αντικειμένων κόστους. Παρόλα αυτά, οι αλλαγές στους ορισμούς και τις τεχνικές του συστήματος κοστολόγησης μπορεί να έχουν μία σημαντική επίδραση στα κόστη που αναφέρονται για ένα δεδομένο κέντρο

κόστους ή αντικείμενο κόστους. Σε πολλούς οργανισμούς, η ικανότητα των διοικητών να αναλύσουν αυτά τα αποτελέσματα διευκολύνεται από τη χρήση πακέτων λογισμικού υπολογιστών. Τα πακέτα αυτά επιτρέπουν σε έναν μάνατζερ ή αναλυτή να πάρει διάφορες αποφάσεις κοστολόγησης και να εξετάσει την επίδραση τέτοιων αλλαγών σε κάθε κέντρο κόστους ή αντικείμενο κόστους. (Anthony et al., 1999)



ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ ΝΕΩΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ ΑΠΟ ΤΑ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΑ

5.1 ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΠΟΥ ΕΠΗΡΕΑΖΟΥΝ ΤΗΝ ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΩΝ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΩΝ ΓΙΑ ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ ΝΕΩΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ

Σε πολλές χώρες, τα νοσοκομεία απαιτείται νομικά, για χρηματοδοτικούς σκοπούς, να έχουν ένα προκαθορισμένο πλάνο επιμερισμού του κόστους. Αυτό τα κάνει μοναδικά, σε σχέση με άλλους κλάδους όπου μία τέτοια νομική υποχρέωση δεν υφίσταται. Αυτό το νομικό σύστημα παίρνει κυρίως τη μορφή ενός *προς τα κάτω* (step – down) επιμερισμού του κόστους, από τα τμήματα υπηρεσιών (ιματισμού, διοίκησης, κυλικείου) στα τμήματα δημιουργίας εσόδων, όπως εντατικής θεραπείας, χειρουργείο, εργαστήρια. Μερικές φορές τα κόστη επιμερίζονται περαιτέρω μέχρι το επίπεδο του ασθενή. Συχνά το νομικό σύστημα χρησιμοποιεί ένα μεγάλο σύνολο προκαθορισμένων οδηγών κόστους. Ενώ τέτοια νομικά συστήματα είναι αρκετά λεπτομερή, αυτό δεν εμποδίζει τη διοίκηση να προσαρμόσει το κοστολογικό της σύστημα, ώστε να το κάνει περισσότερο σχετικό με τις εσωτερικές αποφάσεις της. Τα νοσοκομεία τείνουν να αλλάζουν σταδιακά το κοστολογικό τους σύστημα προς την ABC, αντί της άμεσης εγκατάστασης. Συχνά ξεκινούν προσαρμόζοντας το υπάρχον νομικό τους σύστημα ή πιθανόν πρώτα εξετάζουν σε βάθος την ABC. Από αυτήν την άποψη, τα νοσοκομεία ακολουθούν τα ίδια στάδια με τους άλλους κλάδους. Παρόλα αυτά, τα νοσοκομεία συχνά συνεργάζονται με ανεξάρτητους γιατρούς που καταναλώνουν ένα μεγάλο μέρος των νοσοκομειακών γενικών εξόδων. Σε αντίθεση με τις άλλες επιχειρήσεις, η απόφαση για αλλαγή ίσως δεν κινητοποιείται αποκλειστικά και μόνο από την ανώτατη διοίκηση.

5.1.1 Γενικοί οδηγοί ανάπτυξης ενός κοστολογικού συστήματος

1) Μεταβλητότητα του Κόστους

Οι εταιρείες με μεγαλύτερο επίπεδο έμμεσων γενικών εξόδων και μεγαλύτερη ετερογένεια στον τρόπο με τον οποίο τα προϊόντα κάνουν χρήση των πόρων της εταιρείας, αναμένεται να εισάγουν περισσότερο βελτιωμένα κοστολογικά συστήματα. Αυτό το ζήτημα ίσως παίζει σημαντικό ρόλο και στο νοσοκομειακό χώρο. Τα νοσοκομεία είναι γνωστά ως οργανισμοί με πολλές κατηγορίες έμμεσου κόστους. Περαιτέρω θεραπεύουν τους διάφορους ασθενείς μέσω δισταμένων διαδικασιών φροντίδας που συχνά καταναλώνουν με διαφορετικό τρόπο μέρος των γενικών εξόδων.

2) Σημαντικότητα του κόστους

Αυτό το θέμα αφορά κυρίως τον τρόπο με τον οποίο εταιρείες άλλων κλάδων αντιλαμβάνονται τις κοστολογικές πληροφορίες ως κρίσιμες για τις αποφάσεις τους και την ανταγωνιστική τους θέση. Όσο μεγαλύτερη λοιπόν η σημασία που δίδεται στις κοστολογικές πληροφορίες, τόσο πιθανότερο είναι το νοσοκομείο να προσαρμόσει το κοστολογικό του σύστημα.

3) Ποιοτική Σύνδεση

Οι εταιρείες που επικεντρώνονται στην ποιότητα, συχνά συνδέουν τα τυπικά προγράμματα ποιότητας με πιο ακριβή ABC συστήματα. Το ίδιο συμβαίνει και στο χώρο της υγείας. Τα νοσοκομεία που ξεκινούν προγράμματα για τη βελτίωση της ποιότητας των διαδικασιών περίθαλψης, ίσως χρειάζονται περισσότερο ένα κοστολογικό σύστημα το οποίο να συλλαμβάνει ακριβώς το κόστος των διαφορετικών αυτών διαδικασιών.

4) Κατάσταση του Συστήματος

Αυτό το θέμα αφορά κυρίως τη γενική ανάπτυξη ενός πληροφοριακού συστήματος σε μία εταιρεία. Όσο πιο εξελιγμένο και ολοκληρωμένο είναι το σύστημα και όσο περισσότερα μέτρα αποδοτικότητας συλλέγει, τόσο ευκολότερο είναι να εισαχθούν συστήματα ABC, που χρησιμοποιούν τα πληροφοριακά συστήματα και τις πληροφορίες τους. Όμως, δεδομένου ότι τα συστήματα στον τομέα της υγειονομικής περίθαλψης είναι συχνά σχεδιασμένα έτσι ώστε να καλύπτουν μόνο

τις νομικές απαιτήσεις, η κουλτούρα και οι πόροι μέσα σε ένα νοσοκομείο ίσως δεν είναι ακόμα σε θέση να ενοποιήσουν διάφορες εφαρμογές συστημάτων και διάφορους τύπους πληροφοριών αποδοτικότητας.

5) Αντιλαμβανόμενη Πολυπλοκότητα

Αυτό το θέμα στην πραγματικότητα έχει να κάνει με το αν το λειτουργικό περιβάλλον της επιχείρησης εκλαμβάνεται ως πολύπλοκο. Σε άλλους τομείς φαίνεται πως ιδιαίτερα οι πολύπλοκοι – δυναμικοί οργανισμοί επωφελούνται περισσότερο από τα ακριβή κοστολογικά συστήματα. Αυτό δείχνει να ισχύει για τους πολύπλοκους οργανισμούς όπως τα νοσοκομεία, που συχνά χρησιμοποιούν ιδιαίτερα πολύπλοκες διαδικασίες περίθαλψης. Μία πιθανή διαφωνία είναι ότι, η αντιλαμβανόμενη πολυπλοκότητα ίσως εμποδίζει τη βελτίωση του κοστολογικού συστήματος. Το πρόβλημα με το ABC είναι ότι απαιτεί πολύ συγκεκριμένα δεδομένα από αυτές τις πολύπλοκες διαδικασίες, οι οποίες ίσως είναι πολύ δύσκολο να αποκτηθούν σε νοσοκομειακούς οργανισμούς. (Cardinaels et al., 2004)

Όπως οι περισσότερες παραγωγικές εταιρείες, τα νοσοκομεία είναι πολυπροϊοντικοί οργανισμοί και χρησιμοποιούν εντολές, διαδικασίες και υβριδικά κοστολογικά συστήματα. Τα νοσοκομεία είναι, όπως αναφέρεται και παραπάνω, πολύπλοκοι οργανισμοί που παρέχουν πολλούς διαφορετικούς τύπους υπηρεσιών. Η πολυπλοκότητα αυτή κατά τους Freeman και Scott οφείλεται στο αυξανόμενο επίπεδο δεξιοτήτων των εργαζομένων, την υιοθέτηση σύγχρονων τεχνολογικών μεθόδων και τον αυξανόμενο αριθμό των παρεχόμενων υπηρεσιών. Οι πολύπλοκοι οργανισμοί αναμένεται να ωφεληθούν περισσότερο από το ABC ή άλλα κοστολογικά συστήματα βάσει συναλλαγών που χρησιμοποιούν πληροφορίες οδηγών κόστους όγκου και άλλων. Γενικά, τα νοσοκομεία δεν έχουν καλή ποιότητα κοστολογικής πληροφόρησης και δεν έχουν υιοθετήσει συστήματα ABC ούτε έχουν προσδιορίσει οδηγούς κόστους. (Mc Arthur et al., 1998)

5.1.2 Συγκεκριμένα νοσοκομειακά στοιχεία στην ανάπτυξη ενός κοστολογικού συστήματος

Τα νοσοκομεία έχουν κάποια μοναδικά χαρακτηριστικά που τυπικά δεν παρατηρούνται σε άλλους οργανισμούς.

1) Ικανοποίηση από το νομικό σύστημα

Τα νοσοκομεία απαιτείται να ακολουθούν ένα προκαθορισμένο πλάνο επιμερισμού του κόστους. Δεδομένου ότι τα νοσοκομεία ίσως δεν ελέγχουν εναλλακτικές επιλογές σχεδιασμού ενός κοστολογικού συστήματος, η ικανοποίηση από το υπάρχον σύστημα ίσως είναι υψηλή. Οι επικριτές, όμως, που θεωρούν ότι το υπάρχον κοστολογικό σύστημα παρέχει αναξιόπιστες εκτιμήσεις του κόστους, ίσως κινητοποιήσουν μία αλλαγή του κοστολογικού συστήματος.

2) Χρήση του νομικού συστήματος

Αυτός ο παράγοντας μπορεί να εκληφθεί ως ελαφρώς διαφορετικός από τον προηγούμενο. Ακόμα και αν τα νοσοκομεία δεν είναι ικανοποιημένα από το υπάρχον νομικό σύστημα, ίσως θεωρούν ότι είναι επαρκές και συνεπώς να το χρησιμοποιούν για τις αποφάσεις τους. Όμως, αν η διοίκηση αρχίσει να αμφισβητεί τη χρησιμότητα αυτών των αριθμών για τις αποφάσεις της, τα νοσοκομεία είναι πιο πιθανό να αλλάξουν προς περισσότερο βελτιωμένα κοστολογικά συστήματα, όπως το ABC.

3) Οργανωσιακή Υποστήριξη

Αυτή η διάσταση έχει να κάνει με την οργανωσιακή υποστήριξη προς τη χρήση του κοστολογικού συστήματος. Ενώ οι κοστολογικοί νεωτερισμοί σε άλλους κλάδους ρέουν μέσω της υποστήριξης της ανώτατης διοίκησης, τα νοσοκομεία είναι και εδώ μοναδικά με την έννοια ότι έχουν να συνεργαστούν με γιατρούς οι οποίοι συμβάλλονται σιωπηρώς με το νοσοκομείο, χωρίς να είναι υπάλληλοι του. Καθώς οι γιατροί είναι υπεύθυνοι για ένα μεγάλο μέρος των δαπανών της υγειονομικής περίθαλψης, η υποστήριξη των επικεφαλών των διαφόρων νοσηλευτικών τμημάτων είναι ένας επιπλέον παράγοντας που δε θα πρέπει να παραβλεφθεί. Επομένως, τα νοσοκομεία μπορούν να εξελιχθούν περισσότερο από την άποψη του σχεδιασμού κοστολογικού συστήματος, όταν τα διάφορα οργανωτικά μέλη υποστηρίζουν τον έλεγχο του κόστους.

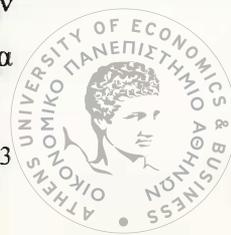
4) Σύγκρουση Διοίκησης - Γιατρών

Στα νοσοκομεία, οι γιατροί συχνά αντιλαμβάνονται τον έλεγχο του κόστους πολύ διαφορετικά από ότι η διοίκηση. Οι γιατροί θεωρούν ότι η σχέση παροχέα φροντίδας – ασθενή είναι μοναδική και είναι απρόθυμοι να εγκαταλείψουν την ελευθερία που διαθέτουν να χρησιμοποιούν όσους πόρους χρειάζεται για την ιδιαίτερη φροντίδα ενός ασθενή. Αυτό συχνά δε συμβαδίζει με τις ιδέες της κεντρικής διοίκησης που πρέπει να σχεδιάσει την κατανομή των πόρων για το νοσοκομείο ως σύνολο. Έχει παρατηρηθεί ότι μπορεί να προκύψει πιθανή σύγκρουση μεταξύ των μερών, η οποία μπορεί να παρεμποδίσει την καινοτομία, όπως τις βελτιώσεις του κοστολογικού συστήματος. Τέτοια σύγκρουση είναι πιο πιθανή, εάν οι γιατροί αισθανθούν ότι ελέγχονται από την κεντρική διοίκηση. Αυτό συμβαίνει κυρίως όταν ο επιμερισμός του κόστους χρησιμοποιείται μόνο για την αποτίμηση (έλεγχο) των οικονομικών σχέσεων μεταξύ γιατρών και νοσοκομείου. Έτσι, σύμφωνα και με την έρευνα των Cardinals et al. οι βελτιώσεις του κοστολογικού συστήματος, όπως το ABC, είναι πιο πιθανές όταν τέτοιες συγκρούσεις είναι ελάχιστες ή οι σχέσεις είναι άριστες.

5) Εσωτερικές οικονομικές συμφωνίες

Σε κάποιες χώρες, οι χρηματοοικονομικές ροές από αυτούς που πληρώνουν για την υγειονομική περίθαλψη προς αυτούς που την παρέχουν (νοσοκομεία, γιατρούς), διασπώνται όταν η υγειονομική περίθαλψη παρέχεται σε ένα νοσοκομείο. Υπάρχει μία άμεση ροή προς το νοσοκομείο για να καλύψει τα λειτουργικά κόστη και μία άμεση ροή προς το γιατρό για τις υπηρεσίες του. Αυτή η διάσπαση ίσως δημιουργήσει σύγκρουση, ειδικά σε χώρες όπου οι γιατροί λαμβάνουν αμοιβή-για-υπηρεσία. Το πρόβλημα είναι ότι οι γιατροί, όταν δουλεύουν για ένα νοσοκομείο, χρησιμοποιούν κάποιες νοσοκομειακές επενδύσεις (χώρο, εξοπλισμό) και άλλους πόρους. Για να επιλυθεί αυτή η διαφορά, τα νοσοκομεία εσωτερικά κάνουν κάποιες οικονομικές συμφωνίες με τους γιατρούς, ώστε να ανακτήσουν ένα μέρος από αυτά τα κόστη. Υπάρχουν διάφορες παραλλαγές μεταξύ των νοσοκομείων όσον αφορά τον τύπο των συμβολαίων, που ίσως επηρεάσει το επίπεδο σχεδιασμού του κοστολογικού συστήματος.

Η πρώτη μέθοδος είναι *βάσει εσόδων*. Ο γιατρός δίνει ένα ποσοστό της αμοιβής που λαμβάνει (από τα έσοδα του) στο νοσοκομείο, για τη χρήση των επενδύσεων του νοσοκομείου και τους επιπρόσθετους πόρους που αναλώνει. Μια



δεύτερη επικρατούσα μέθοδος είναι *βάσει κόστους γιατρού*. Οι γιατροί διατηρούν την αμοιβή τους, αλλά πληρώνουν στο νοσοκομείο το πραγματικό κόστος, που προκύπτει από ένα συγκεκριμένο εσωτερικό επιμερισμό κόστους. Στη δεύτερη περίπτωση, η διοίκηση του νοσοκομείου δεν έχει ιδιαίτερο κίνητρο να ελέγξει το κόστος, αφού οι γιατροί πληρώνουν τα περισσότερα από τα συγκεκριμένα νοσοκομειακά κόστη. Επιπλέον, οι γιατροί ίσως προτιμούν το προκαθορισμένο σύστημα κοστολόγησης για επιμερισμό του κόστους, γιατί ίσως φοβούνται ότι τα νέα κοστολογικά συστήματα όπως το ABC θα δώσουν στη διοίκηση τη δυνατότητα να μεγιστοποιήσει τις χρηματοοικονομικές ροές προς το νοσοκομείο. Τα νέα συστήματα οδηγούν σε ατέλειωτες συζητήσεις μεταξύ γιατρών και διοίκησης σχετικά με τον προσδιορισμό των γενικών εξόδων, πράγμα που παρεμποδίζει την αλλαγή του κοστολογικού συστήματος. Με την πρώτη μέθοδο, οι γιατροί θα συμφωνήσουν ευκολότερα με τις αλλαγές του κοστολογικού συστήματος, καθώς η πληρωμή τους δε συνδέεται με τα κόστη. Και δεδομένου ότι τα νοσοκομεία λαμβάνουν ένα μέρος του ποσού για αυτά τα κόστη, η διοίκηση έχει κάποιο κίνητρο να ελέγξει αυτά τα κόστη, πράγμα που επιτυγχάνεται με το ABC. (Cardinaels et al., 2004)

5.1.3 Συμπέρασμα

Από την έρευνα, λοιπόν, των Cardinaels et al., προκύπτει ότι οι γενικοί οδηγοί της υιοθέτησης του ABC που ισχύουν στους άλλους κλάδους είναι λιγότερο κρίσιμοι για την προώθηση του κοστολογικού συστήματος στα νοσοκομεία. Προφανώς, τα τυπικά χαρακτηριστικά του τομέα της υγειονομικής περίθαλψης, όπως η ικανοποίηση από τη χρήση του υπάρχοντος κοστολογικού συστήματος, η υποστήριξη από την ιατρική ομάδα, οι συγκρούσεις και ο τρόπος με τον οποίο οι γιατροί επιστρέφουν εσωτερικά ένα μέρος της αμοιβής τους (εσωτερικές χρηματοοικονομικές συμφωνίες) για κάποια συγκεκριμένα νοσοκομειακά έξοδα, εξηγούν τις διάφορες παραλλαγές της ανάπτυξης των κοστολογικών συστημάτων μεταξύ των νοσοκομείων.

Τα νοσοκομεία είναι ιδιαίτεροι οργανισμοί, με την έννοια ότι συνεργάζονται με ιδιαίτερα αυτόνομες ομάδες γιατρών. Ενώ οι αλλαγές του κοστολογικού συστήματος κανονικά ρέουν από την ανώτατη διοίκηση, τα αποτελέσματα της έρευνας δείχνουν ότι στα νοσοκομεία, οι γιατροί και τα άλλα ιατρικά μέρη προφανώς

αποτελούν ισχυρούς συνασπισμούς όταν πρόκειται για τον ανασχηματισμό του κοστολογικού συστήματος. Όχι μόνο η υποστήριξη του ιατρικού προσωπικού προς την αλλαγή του κοστολογικού συστήματος, αλλά και ένα ελάχιστο επίπεδο συγκρούσεων με τους γιατρούς, συγκλίνουν σε μία δυνατή επιρροή αυτού του συνασπισμού. Ο τρόπος με τον οποίο τα νοσοκομεία εσωτερικά θεσμοποιούν τις αποζημιώσεις από τους γιατρούς ίσως επίσης χρειάζεται επανεκτίμηση. Αν η χρηματοοικονομική συμφωνία στηρίζεται στον επιμερισμό του κόστους, ίσως υπάρξουν ατελείωτες συζητήσεις σχετικά με το κόστος που θα περιληφθεί στην ανάλυση. Επιπλέον, οι γιατροί ίσως να μη συμφωνούν με τις αλλαγές του κοστολογικού συστήματος, καθώς νέα συστήματα όπως το ABC, ίσως δίνουν στα νοσοκομεία μεγαλύτερη ευχέρεια να μεγιστοποιήσουν τις πληρωμές βάσει κόστους που λαμβάνουν από τους γιατρούς. Είναι σημαντικό, λοιπόν, για τα νοσοκομεία να λαμβάνουν υπόψη τα συμφέροντα των γιατρών και την υποστήριξη τους προς τα κοστολογικά συστήματα κατά τη διαδικασία της αναμόρφωσης του συστήματος.

Το γεγονός ότι συγκεκριμένα θέματα του τομέα είναι κρίσιμα για την προώθηση της αλλαγής του κοστολογικού συστήματος, ίσως εξηγούν γιατί τα νοσοκομεία τυπικά ίσως έχουν μείνει πίσω σε σχέση με άλλους κλάδους. Η υιοθέτηση του ABC προφανώς απαιτεί μία διαφορετική προσέγγιση στα νοσοκομεία. Για παράδειγμα, η αλλαγή της στάσης των γιατρών, με την υιοθέτηση νέου τύπου χρηματοοικονομικών συμφωνιών, απαιτεί χρόνο που μπορεί να καθυστερήσει την αλλαγή προς το ABC. Οι ιδιαίτεροι παράγοντες των νοσοκομείων ίσως αποτελούν το πρώτο βήμα για την αλλαγή του κοστολογικού συστήματος, ενώ οι γενικοί οδηγοί ίσως γίνονται ιδιαίτερα σημαντικοί στα τελευταία στάδια. Η ποιότητα των πληροφοριακών συστημάτων, η υποστήριξη της ανώτατης διοίκησης, η σύνδεση με μέτρα αποδοτικότητας και ποιότητας, η αντιλαμβανόμενη πολυπλοκότητα ίσως είναι κρίσιμοι παράγοντες στη διαδικασία ανάπτυξης του ABC σε ένα ολοκληρωμένο λειτουργικό σύστημα.

5.2 ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ ΤΗΣ ABC

Όπως έχει ήδη αναφερθεί, τα κόστη ενός νοσοκομείου χωρίζονται σε άμεσα και έμμεσα. Τα άμεσα κόστη μπορούν εύκολα να συνδεθούν με τον κάθε ασθενή, καθώς αφορούν υπηρεσίες που απευθύνονται αποκλειστικά σε αυτόν. Δυσκολίες ανακύπτουν κατά τον προσδιορισμό του έμμεσου κόστους, καθώς αφορά στην όλη λειτουργία του νοσοκομείου. Η μέθοδος κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες, ασχολείται κατά κύριο λόγο με το ζήτημα της κατανομής του έμμεσου κόστους σε ένα νοσοκομείο.

Η μέθοδος αυτή, αναπτύχθηκε στις ΗΠΑ και λαμβάνει υπόψη τις ιδιαιτερότητες και το ανταγωνιστικό περιβάλλον του αμερικανικού συστήματος υγείας. Στο σύστημα αυτό, παρατηρείται η συνύπαρξη διαφόρων μορφών και σχημάτων Οργανισμών Υγείας, όπως οι HMO's (Health Maintenance Organizations), οι PPO's (Preferred Provider Organizations) κλπ. Οι Οργανισμοί αυτοί «αγοράζουν» εξειδικευμένες υπηρεσίες υγείας από διάφορους προμηθευτές υγείας (γιατρούς, νοσοκομεία) σε εκ των προτέρων καθορισμένη τιμή και για μία ορισμένη διάρκεια χρόνου για τα άτομα που επιλέγουν να εγγραφούν σε αυτούς. Ιδιαίτερα το σχήμα των HMO's, λειτουργεί στο πλαίσιο ενός συγκεκριμένου προϋπολογισμού, αναλαμβάνοντας ουσιαστικά τον οικονομικό κίνδυνο της προσφοράς των υπηρεσιών υγείας, που θα απαιτηθούν από τα μέλη τους στη συγκεκριμένη χρονική περίοδο. Στο πλαίσιο αυτό, τα νοσοκομεία (προμηθευτές υπηρεσιών υγείας) έχουν άμεσο ενδιαφέρον να διατηρήσουν την ανταγωνιστικότητά τους και ως προς το κόστος των δραστηριοτήτων ή υπηρεσιών που «πωλούν».

Η μεθοδολογική αυτή προσέγγιση, αντιμετωπίζει την κοστολόγηση υπό το πρίσμα της οικονομικής διαχείρισης ενός νοσοκομείου, προβαίνοντας σε «ποσοτική μέτρηση» του κόστους με τη μορφή της αποτύπωσης του κόστους των υγειονομικών δραστηριοτήτων. Σκοπός της είναι, να συμβάλλει στην ακριβέστερη κοστολόγηση των επιμέρους δραστηριοτήτων και των τελικών προϊόντων σε ένα Νοσοκομείο / Οργανισμό Υγείας.

Το Activity Based Costing είναι ένα πληροφοριακό σύστημα που διατηρεί και αναπαράγει στοιχεία και πληροφορίες, σχετικά με τις δραστηριότητες και τα προϊόντα / υπηρεσίες μιας εταιρείας. Αναγνωρίζει τις δραστηριότητες που πραγματοποιούνται, ανιχνεύει τα κόστη αυτών των δραστηριοτήτων, και μετά

χρησιμοποιεί διάφορους οδηγούς κόστους για να εντοπίσει / αποδώσει το κόστος των δραστηριοτήτων στα τελικά προϊόντα / υπηρεσίες. (Udra, 1999). Πρόκειται, στην ουσία, για νέες τεχνικές που συνδέουν το κόστος με την πραγματική πηγή του, και που βρίσκονται στο επίκεντρο του ενδιαφέροντος στις μέρες μας. (Holmes et al., 1996).

5.2.1 Εφικτότητα και Προϋποθέσεις υιοθέτησης της ABC

Υπάρχουν αρκετοί λόγοι που δικαιολογούν γιατί η ABC είναι πολύ πιο δύσκολο να εφαρμοστεί στο χώρο της υγείας:

- Τα προϊόντα είναι πιο δύσκολο να οριστούν και να μετρηθούν
- Οι διαδικασίες και το κόστος τους είναι πιο περίπλοκες και λιγότερο ευδιάκριτα συνδεδεμένες με εύκολα μετρήσιμες δραστηριότητες, που προκαλούν τη δημιουργία κόστους
- Τα ενδιάμεσα προϊόντα είναι σκορπισμένα σε διάφορα πλαίσια / χώρους, το επίπεδο ανάλυσης είναι διαφορετικό για κάθε προϊόν, οπότε αυξάνουν το χρόνο και το κόστος της εφαρμογής / υλοποίησης, και τέλος
- Οι παραδοσιακές μέθοδοι κοστολόγησης που χρησιμοποιούνταν στην υγεία για αποζημίωση / απόδοση πληρωμών, έχουν απομονώσει την υγεία από την ανταγωνιστική αγορά, αναβάλλοντας την αναγνώριση της ανάγκης για ακριβή πληροφόρηση πάνω στη μονάδα κόστους και στον έλεγχο. (Holmes et al., 1996).

Η έρευνα των Waters et al. έδειξε ότι η υιοθέτηση ενός συστήματος ABC είναι εφικτή για ένα νοσοκομείο μιας αναπτυσσόμενης χώρας, εάν το νοσοκομείο διαθέτει ένα λογιστικό σύστημα οργανωμένο ανά κατηγορία κόστους και παραγωγικό τμήμα. Χωρίς αυτή τη λογιστική προϋπόθεση, σημαντική επιπρόσθετη αναδιοργάνωση και ανακατανομή του κόστους είναι απαραίτητη πριν χρησιμοποιηθεί η ABC. Μόλις εγκατασταθεί ένα πληροφοριακό σύστημα που καλύπτει τις ανάγκες

της μεθοδολογίας της ABC, το επίπεδο των πόρων που απαιτούνται για να επαναληφθεί η ABC μπορεί να μειωθεί σημαντικά. Χωρίς κοστολογικά δεδομένα οργανωμένα ανά τμήμα και κατηγορία κόστους, είναι δυνατόν να υιοθετηθεί μία πιο απλοποιημένη έκδοση της μεθοδολογίας της ABC, με τη χρήση φύλλων εργασίας και όχι εξειδικευμένου λογισμικού και κάνοντας υποθέσεις εξαιτίας περιορισμού των δεδομένων.

Σημαντικά προαπαιτούμενα για την εφαρμογή της ABC είναι τα ακόλουθα:

- *Η ABC απαιτεί συμπληρωματικά πληροφοριακά συστήματα λογιστικής και διοίκησης. Η ABC απαιτεί ένα λογιστικό σύστημα που να παρέχει ακριβή κόστη και να είναι οργανωμένο ανά κατηγορία κόστους και τμήματος παραγωγής.*
- *Η ABC χρειάζεται ακριβή πληροφόρηση για την παραγωγή των υπηρεσιών που θα κοστολογηθούν. Επειδή τα μεγέθη αυτά βρίσκονται στον παρανομαστή του κλάσματος για τον υπολογισμό του ανά μονάδα κόστους, εάν είναι ανακριβή ο υπολογισμός του ανά μονάδα κόστους θα είναι επίσης ανακριβής.*
- *Η ABC απαιτεί πρόσβαση σε πληροφορίες και προσωπικό, ώστε να είναι δυνατή η συλλογή των στοιχείων που απαιτούνται για την εφαρμογή της. (Waters et al., 2001)*

Η εφαρμογή της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων από ένα τυπικό νοσοκομείο, απαιτεί την ύπαρξη σε αυτό ενός πληροφοριακού συστήματος, στο οποίο θα υπάρχουν διαθέσιμα λεπτομερή στοιχεία για όλες τις δραστηριότητες που λαμβάνουν χώρα σε αυτό. Η προϋπόθεση αυτή δημιουργεί μία πρώτη δυσκολία εφαρμογής, καθώς η συλλογή των απαραίτητων δεδομένων που απαιτεί η μέθοδος αυτή κοστολόγησης είναι αφενός χρονοβόρα, αφετέρου δαπανηρή. Επιπλέον, χρειάζεται να υπάρχουν στο νοσοκομείο ειδικά εκπαιδευμένα άτομα, που να μπορούν να εφαρμόσουν την υπό εξέταση μέθοδο.

Σε σχέση με τον ισχύοντα τρόπο κοστολόγησης, η μέθοδος αυτή είναι πιο περίπλοκη και λεπτομερειακή, αφού, σύμφωνα με αυτή, τα κόστη κατανέμονται σε

διαφορετικές «δεξαμενές δραστηριοτήτων», καθεμία από τις οποίες υποδιαιρείται σε μερικές διαφορετικές δραστηριότητες. Η διαδικασία αυτή απαιτεί λεπτομερή μελέτη των λογιστικών – οικονομικών αρχείων του νοσοκομείου, καθώς και λεπτομερή έρευνα για τη συγκέντρωση πληροφοριών κόστους, καθώς και άλλων πληροφοριών για συγκεκριμένες δραστηριότητες. Σε ορισμένες δε περιπτώσεις, οι πληροφορίες που χρειάζεται το σύστημα Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων είναι πολύ δύσκολο έως αδύνατο να βρεθούν.

Η επιτυχημένη εφαρμογή του συστήματος ABC χρειάζεται ακόμα αλλαγή στη νοοτροπία όλου του νοσοκομειακού προσωπικού, από τους γιατρούς και τις νοσηλεύτριες έως το διοικητικό προσωπικό, καθώς και επανεκπαίδευση αυτού και, εν τέλει, στροφή του μάντζμεντ του νοσοκομείου από αυτό, σε μία περισσότερο διαλειτουργική άποψη (cross functional view).

Σε κάθε, πάντως, περίπτωση, θα πρέπει να συνυπολογίζεται το κόστος που προκαλεί η εφαρμογή της μεθόδου αυτής στο νοσοκομείο, σε σχέση με το τελικό όφελος που προκύπτει από την απόκτηση των σχετικών πληροφοριών κόστους και τη συνακόλουθη συμβολή τους στην οικονομική αποδοτικότητα του νοσοκομείου.

5.2.2 Αποτίμηση της ABC

Η μέθοδος κοστολόγησης με βάση τις δραστηριότητες, αναπτύχθηκε λαμβάνοντας υπόψη τις δομές του τομέα υγείας στις ΗΠΑ. Ως εκ τούτου, δημιουργήθηκε για να εφαρμοστεί καταρχήν στο ανταγωνιστικό περιβάλλον υγείας των ΗΠΑ, όπου υφίστανται μηχανισμοί υγειονομικής φροντίδας «managed care». Οι τελευταίοι έχουν οδηγήσει στην ανάγκη για ακριβέστερη κοστολόγηση των υπηρεσιών υγείας. Το ανταγωνιστικό πλαίσιο, στο οποίο δραστηριοποιούνται οι «προμηθευτές υγείας» (Νοσοκομεία, Οργανισμοί Υγείας) στις ΗΠΑ, καθιστά στοιχεία, όπως τον έλεγχο και την ανταγωνιστικότητα του κόστους των προσφερόμενων υπηρεσιών υγείας, ιδιαίτερα σημαντικά για την οικονομική αποδοτικότητα και βιωσιμότητα των Οργανισμών Υγείας.

Η ABC αντιπροσωπεύει μία νεώτερη τάση στον τομέα της κοστολόγησης και αποτελεί μία δομημένη προσέγγιση για την ανάλυση δραστηριοτήτων, την κοστολόγηση υπηρεσιών, τη μείωση του κόστους και τη βελτίωση της ποιότητας των παρεχόμενων υπηρεσιών υγείας.

Η βασική συμβολή της έγκειται στη βελτίωση της κοστολόγησης των τελικών προϊόντων (ασθενών) σε ένα νοσοκομείο. Αυτό συμβαίνει, καθώς η χρησιμοποίηση της καθιστά εφικτή στο νοσοκομείο την απόκτηση ακριβέστερων πληροφοριών για το κόστος του κάθε ασθενή / ομάδας ασθενών. Αυτό επιτυγχάνεται με τον ακριβέστερο προσδιορισμό του έμμεσου κόστους, που αποδίδεται σε κάθε ασθενή, με βάση την κατανάλωση των πόρων ή των δραστηριοτήτων απ' αυτόν.

Οι πληροφορίες για το κόστος των διαφόρων υγειονομικών δραστηριοτήτων, που αντλούνται μέσω της μεθόδου αυτής, αποτελούν για τη Διοίκηση του νοσοκομείου, σημαντικά στοιχεία για αποτελεσματικότερο έλεγχο του κόστους. Περαιτέρω, η αξιοποίηση αυτών των πληροφοριών κόστους από τη Διοίκηση των νοσοκομείων, μπορεί με τη σειρά της να οδηγήσει στη μείωση της λήψης λανθασμένων αποφάσεων ως προς την τιμολόγηση των υπηρεσιών και τον προϋπολογισμό του κεφαλαίου τους. Η μέθοδος αυτή κοστολόγησης, παρέχει στο νοσοκομείο τη δυνατότητα να έχει καλύτερη εικόνα για το ποια προϊόντα ή υπηρεσίες του είναι κερδοφόρα και ποια όχι. Επομένως, σε ορισμένες περιπτώσεις, μπορεί να συμβάλλει σε αναθεώρηση στην στρατηγική του marketing του νοσοκομείου ως προς διάφορες ομάδες προϊόντων / ασθενών. Πάντως, ακόμα και αν δεν αλλάξει ο αριθμός και το μίγμα των ασθενών, είναι πιθανόν, με τη χρησιμοποίηση της μεθόδου αυτής, να μειωθούν τα έξοδα του νοσοκομείου με τον περιορισμό μη αναγκαίων προμηθειών.

Συνεπώς, μπορεί να εξαχθεί το συμπέρασμα, ότι η Κοστολόγηση με Βάση τις Δραστηριότητες έχει τη δυνατότητα να ασκήσει θετική επίδραση στην ανταγωνιστικότητα και την οικονομική αποδοτικότητα του νοσοκομείου, καθώς περιορίζει – μέσα από τον έλεγχο του κόστους – τον κίνδυνο εκμετάλλευσης από ανταγωνιστικά νοσοκομεία / οργανισμούς υγείας ενδεχόμενων άστοχων διαχειριστικών αποφάσεων εκ μέρους της Διοίκησης του νοσοκομείου.

Η μεθοδολογική προσέγγιση της ABC, έχει αναπτυχθεί σε ένα περιβάλλον υγείας που εμφανίζει συγκεκριμένα δομικά χαρακτηριστικά, στην πράξη όμως, αποτελεί μία νέα τεχνική κοστολόγησης, που επιτυγχάνει κοστολόγηση υψηλής ακρίβειας. Ως εκ τούτου, θα μπορούσε να αποβεί χρήσιμη και στο ελληνικό σύστημα υγείας, όπου παρατηρείται σοβαρή αναντιστοιχία μεταξύ του πραγματικού κόστους νοσηλείας στα διάφορα νοσηλευτικά ιδρύματα και των ποσών που τελικά καταβάλλονται σε αυτά από τα διάφορα ασφαλιστικά ταμεία για τους ασφαλισμένους τους.

5.3 ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ ABC ΣΕ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΑ

Οι παρακάτω μελέτες περίπτωσης (case studies) που παρατίθενται, θα βοηθήσουν να γίνουν πιο κατανοητά τα οφέλη καθώς και τα προβλήματα που μπορεί να προκύψουν για ένα νοσοκομείο από την εφαρμογή συστημάτων Κοστολόγησης με Βάσει τις Δραστηριότητες. Έτσι, στη μία περίπτωση αναλύονται τα οφέλη που μπορεί να προκύψουν από την υιοθέτηση της ABC από μία Καρδιολογική Κλινική ενός Πανεπιστημιακού Νοσοκομείου στη Σουηδία. Στη δεύτερη περίπτωση, αναλύονται τα αίτια μιας αποτυχημένης προσπάθειας εφαρμογής της ABC από ένα Αιμοδοτικό Κέντρο στη Μ. Βρετανία.



5.3.1 Καρδιολογική Κλινική (Ridderstolpe et al., 2002)

Η καρδιολογική κλινική του πανεπιστημιακού νοσοκομείου του Linköping της Σουηδίας αποτελείται από έξι ανεξάρτητα τμήματα: Καρδιολογικό, Φυσιολογίας, Καρδιοθωρακικής Αναισθησίας και Εντατικής Θεραπείας, Καρδιοθωρακικής Ακτινολογίας, Καρδιοθωρακικής Χειρουργικής, και Αγγειοχειρουργικό. Τα τμήματα Καρδιολογίας, Καρδιοθωρακικής Χειρουργικής και Αγγειοχειρουργικής είναι «παραγωγικά» κέντρα κόστους, ενώ τα άλλα τμήματα είναι «βοηθητικά» κέντρα κόστους.

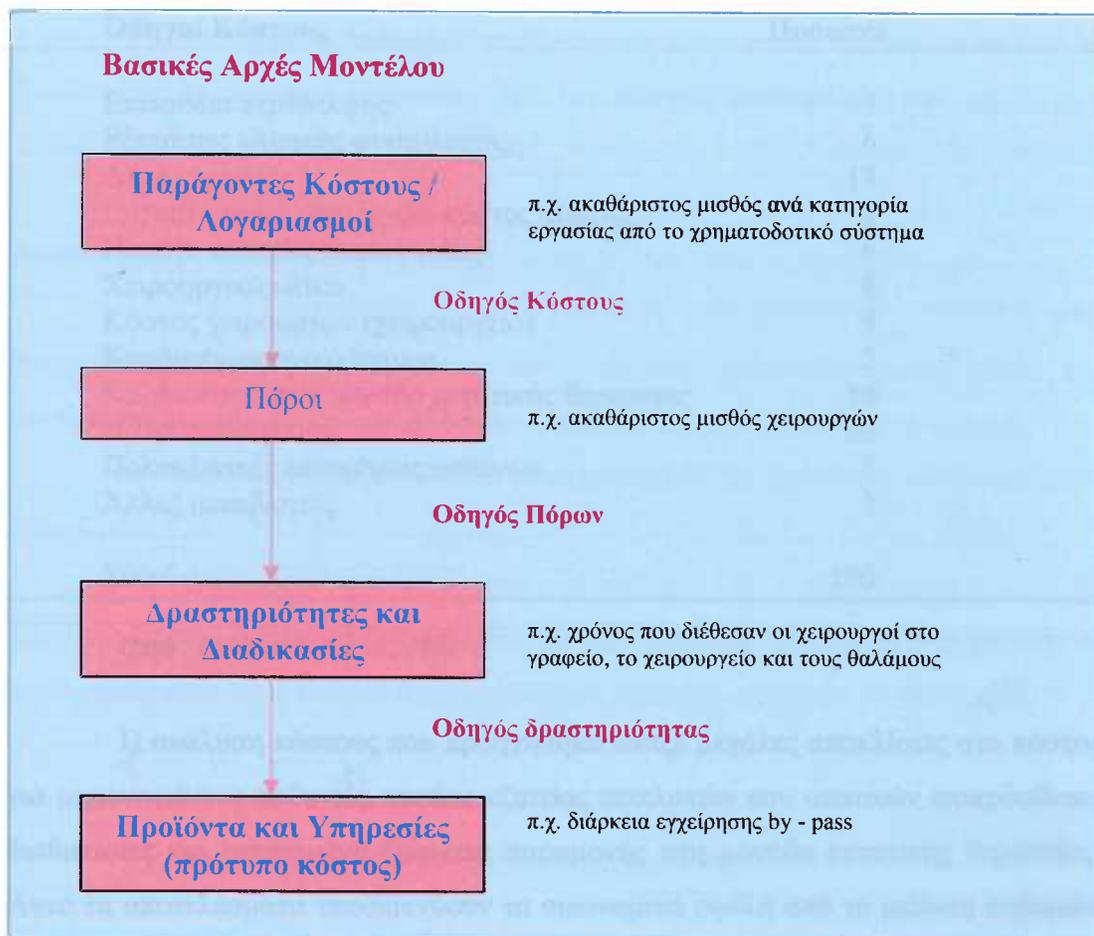
Μία πιλοτική μελέτη βασισμένη σε δεδομένα του 1998 πραγματοποιήθηκε στο τμήμα Αγγειοχειρουργικής με σκοπό τη διεξαγωγή κοστολόγησης με βάση τον ασθενή και τη διαδικασία.

Η βάση για το μοντέλο της ABC είναι η χαρτογράφηση της διαδικασίας, όπου κάθε διαδικασία χωρίζεται σε υποδιαδικασίες και δραστηριότητες. Οι διαδικασίες συλλέγουν τις δραστηριότητες σε μία ιεραρχία και έτσι δημιουργούν μία δομή υποδιαδικασιών και δραστηριοτήτων. Το μοντέλο της ABC αποτελείται από τέσσερα διαφορετικά αντικείμενα - παράγοντες κόστους, πόρους, δραστηριότητες / διαδικασίες και προϊόντα / υπηρεσίες - τα οποία διασυνδέονται με οδηγούς κόστους, οδηγούς πόρων και οδηγούς δραστηριοτήτων.

Το πρώτο βήμα του μοντέλου είναι να μετατρέψει τα κόστη του οργανισμού σε πόρους. Οι πόροι χωρίζονται σε κατηγορίες, π.χ. προσωπικό, εξοπλισμός, υλικά και εξωτερικοί πόροι. Το πραγματικό κόστος και η χρήση των πόρων στον οργανισμό μπορεί να υπολογιστεί σε ένα επόμενο στάδιο. Η κατανομή των παραγόντων κόστους στους πόρους λαμβάνει χώρα μέσω ενός οδηγού κόστους, που αντανακλά την κατανάλωση κόστους από κάθε πόρο. Στο δεύτερο βήμα, οι πόροι που καταναλώνονται από τις δραστηριότητες, και κατά συνέπεια το κόστος των δραστηριοτήτων υπολογίζεται. Οι πόροι κατανέμονται στις δραστηριότητες μέσα από ένα οδηγό πόρων (π.χ. αριθμός εργατωρών, ή αριθμός χρησιμοποιούμενων τετραγωνικών μέτρων). Στο τρίτο βήμα, τα προϊόντα ή οι υπηρεσίες είναι το αποτέλεσμα των δραστηριοτήτων του οργανισμού. Το κόστος μιας δραστηριότητας συνδέεται μέσω του οδηγού δραστηριότητας με τα προϊόντα / υπηρεσίες. Οι οδηγοί δραστηριότητας χρησιμοποιούνται για να κατευθύνουν την κατανάλωση δραστηριοτήτων από τα προϊόντα / υπηρεσίες, π.χ. διάρκεια αναισθησίας και εγχείρησης, αριθμός μονάδων αίματος που καταναλώνεται, αριθμός ακτινογραφιών, διάρκεια παραμονής στο νοσοκομείο, και ορίζονται με άμεση μέτρηση ή εκτίμηση. Αφού ολοκληρωθεί το μοντέλο, το κόστος των προϊόντων και των συστατικών τους (πρότυπα κόστη για οδηγούς δραστηριότητας για κάθε προϊόν) κατευθύνεται στο κόστος των δραστηριοτήτων, των πόρων και των παραγόντων κόστους στον οργανισμό.

Η διαδικασία αυτή απεικονίζεται και στο παρακάτω σχήμα (Σχήμα 5.1)

Σχήμα 5.1: Βασικές αρχές μοντέλου



Πηγή : Ridderstolpe et al., 2002

Περίπου 180 δραστηριότητες αναγνωρίστηκαν ως οδηγοί κόστους. 11 μεταβλητές δικαιολογούσαν το 98% του κόστους. Το υπόλοιπο 2% του κόστους συνδέθηκε με ένα μικρό αριθμό άλλων μεταβλητών. Η κατανάλωση πόρων για τον εκτιμώμενο χρόνο της εγχείρησης από τους ιατρούς στα τμήματα Καρδιοθωρακικής Χειρουργικής και Αγγειοχειρουργικής ήταν 67%, δείχνοντας ότι 33% του πραγματικού χρόνου τους στο χειρουργείο είχε υπερεκτιμηθεί.

Πίνακας 5.1

Οδηγοί Κόστους	Ποσοστό
Επεισόδια περίθαλψης	7
Εξετάσεις κλινικής φυσιολογίας	6
Ακτινογραφίες	17
Εργαστηριακό κόστος και κόστος αίματος	2
Πακέτο κόστους αναισθησίας	6
Χειρουργικό υλικό	8
Κόστος χειρουργών (χειρουργείο)	9
Καρδιοπνευμονικό bypass	2
Καρδιοθωρακική μονάδα εντατικής θεραπείας	10
Ημέρες νοσηλείας	26
Πολυκλινικές επισκέψεις ασθενών	5
Άλλες μεταβλητές	2
Σύνολο	100

Πηγή : Ridderstolpe et al., 2002

Η ανάλυση κόστους που προηγήθηκε έδειξε μεγάλες αποκλίσεις στο κόστος για μεμονωμένους ασθενείς, κυρίως εξαιτίας επιπλοκών που απαιτούν επιπρόσθετες διαδικασίες και εκτεταμένη διάρκεια παραμονής στη μονάδα εντατικής θεραπείας. Αυτά τα αποτελέσματα υποδεικνύουν τα οικονομικά οφέλη από τη μείωση σοβαρών επιπλοκών. Αυτό παρέχει υλικό για την ανάλυση των παραγόντων που επηρεάζουν το κόστος.

Συμπέρασμα:

Η χαρτογράφηση των διαδικασιών παρέχει μία ορατή δομή και χρήσιμη πληροφόρηση σε όλους μέσα στον οργανισμό και μπορεί να υποστηρίξει την αναγνώριση βημάτων που δεν προσθέτουν αξία και τις αιτίες της διαφοροποίησης της διαδικασίας. Η πληροφόρηση επιτρέπει στο προσωπικό να οργανώσει πιο αποδοτικά τις δραστηριότητες περίθαλψης καθώς και να βελτιώσει την κλινική διαδικασία. Όταν ένα κοστολογικό μοντέλο αναπτυχθεί για μία διαδικασία ροής, μπορεί εύκολα να τροποποιηθεί ώστε να εξυπηρετήσει και άλλες διαδικασίες. Συνδέοντας το κόστος με την απόδοση, το προσωπικό μπορεί να δει πως το πραγματικό κόστος μοιράζεται σύμφωνα με τα άτομα και τις ομάδες ασθενών καθώς και σύμφωνα με τα διάφορα μέτρα / θεραπείες. Αυτό μπορεί να προκαλέσει μία μείωση του κόστους και να

καταλήξει σε λιγότερη σπατάλη προσπάθειας σε δραστηριότητες που δεν προσθέτουν αξία στους ασθενείς.

Τα κοστολογικά δεδομένα αποτελούν τη βάση που χρησιμοποιείται από το διευθυντή της ιατρικής υπηρεσίας για τον έλεγχο διαδικασίας, την προϊοντική κοστολόγηση, τις τιμολογιακές αποφάσεις, τον προϋπολογισμό από πλευράς ασθενών και τις διαπραγματεύσεις συμβολαίων. Βρέθηκε ότι το σύστημα ελέγχου κόστους διευκόλυνε τον υπολογισμό της τιμής.

Από τη μελέτη προέκυψε ότι η εισαγωγή ενός συστήματος κοστολόγησης βάσει διαδικασίας περιλαμβάνει επενδύσεις τόσο σε χρόνο όσο και σε χρήμα, και απαιτεί αποδοχή από τους εργαζόμενους, συνεργασία και οργανωσιακή αλλαγή.

Ο Chan υποστηρίζει ότι ένα σύστημα ABC θα πρέπει να εισάγεται μόνο όταν η αξία των βελτιώσεων υπερβαίνει κατά πολύ το αυξημένο κόστος μέτρησης.

Το σύστημα κοστολόγησης χρειάζεται να συντηρείται και να εκσυγχρονίζεται καθώς τα χαρακτηριστικά των ασθενών, η ιατρική τεχνολογία, οι διαδικασίες και οι οργανισμοί υγειονομικής περίθαλψης αλλάζουν με τον καιρό.

5.3.2 Αιμοδοτικό Κέντρο (Arnaboldi et al., 2004)

Ο συγκεκριμένος φορέας υγείας είναι ένας οργανισμός, ο οποίος δημιουργεί προϊόντα υγειονομικής φροντίδας από υπηρεσίες μετάγγισης αίματος. Οι κύριες δραστηριότητες του αιμοδοτικού κέντρου είναι η συλλογή του αίματος, η οποία γίνεται με τη μορφή δωρεάς, ο έλεγχος του και η παραγωγή προϊόντων για ιατρικούς σκοπούς. Το κέντρο ονομάζει τη βασική δραστηριότητα του «αλυσίδα προσφοράς αίματος». Η αλυσίδα προσφοράς του αιμοδοτικού αυτού κέντρου χωρίζεται σε τέσσερις φάσεις: συλλογή, επεξεργασία και έλεγχος, διαχείριση αποθεμάτων, και διανομή. Μία πέμπτη φάση μπορεί να περιληφθεί σε αυτή την πρώτη διαδικασία: η ιατρική υπηρεσία. Πρόκειται για μία υποστηρικτική λειτουργία που εκτελείται τοπικά από συμβούλους που παρέχουν εξειδικευμένες συμβουλές και υπηρεσίες μετάγγισης στα νοσοκομεία.

Το κυριότερο γεγονός που άλλαξε δραματικά τις υπηρεσίες μετάγγισης αίματος στις αναπτυγμένες χώρες ήταν η ανακάλυψη του AIDS το 1981, οπότε ξαφνικά οι υπηρεσίες αυτές τέθηκαν στο επίκεντρο δημόσιας εξέτασης. Η ανάγκη για

αυστηρότερα μέτρα ασφαλείας και η συνεπαγόμενη αύξηση του κόστους, σε συνδυασμό με τις συνεχείς μειώσεις του προϋπολογισμού, κατέληξαν σε μία μεγάλη αναδιοργάνωση στο αιμοδοτικό κέντρο στα τέλη της δεκαετίας του '90.

Στα τέλη του '90 ένα ακόμα κρίσιμο γεγονός προκάλεσε ιδιαίτερο ενδιαφέρον και αλλαγές στο κέντρο: η εμφάνιση της σπογγώδους εγκεφαλοπάθειας και η ανθρώπινη παραλλαγή της νόσος Creutzfeldt – Jakob, η οποία αρχικά ανακαλύφθηκε το 1996 στη Μεγάλη Βρετανία. Η ύπαρξη της νόσου επηρέασε ιδιαίτερα τη λειτουργία του κέντρου. Από το 1998 απαγορεύθηκε η χρήση αγγλικού πλάσματος και συνεπώς χρειαζόταν να αγοραστεί από άλλες χώρες. Μία προηγουμένως δωρεάν πρώτη ύλη ρυθμιζόταν από τους κανόνες της αγοράς.

Ύστερα από δύο προηγούμενες αποτυχημένες προσπάθειες εφαρμογής της μεθόδου ABC από το κέντρο, η πρώτη λόγω έλλειψης πόρων και σύμπραξης της ανώτατης διοίκησης και η δεύτερη λόγω της επείγουσας αναδιοργάνωσης του '90, αποφασίστηκε κατά το 1996-97 να προχωρήσει το σχέδιο της ABC, με σκοπό την καλύτερη κατανόηση του κόστους του κέντρου και τη δημιουργία ενός χρήσιμου εργαλείου για τη λήψη διοικητικών αποφάσεων. Έτσι, δημιουργήθηκαν πέντε διαφορετικές ομάδες για την εφαρμογή της τεχνικής της ABC σε ολόκληρο τον οργανισμό: αλυσίδα προσφοράς αίματος, πρώτη παραγωγική εγκατάσταση, παραγωγική εγκατάσταση για διαγνωστικές υπηρεσίες, κλινικές υπηρεσίες, υποστηρικτικές υπηρεσίες..

Το πρώτο στάδιο της εφαρμογής ήταν ο προσδιορισμός των δραστηριοτήτων για κάθε περιοχή, στο οποίο οι ομάδες αντιμετώπισαν διάφορα προβλήματα. Πρώτον, δεν τους παρασχέθηκε επαρκής εκπαίδευση για το θεωρητικό πλαίσιο της ABC. Η μεταφορά από τη γενικότητα του τι σήμαινε η ABC στις συγκεκριμένες απαιτήσεις του οργανισμού, δημιούργησε δυσκολίες στους εμπλεκόμενους, οι οποίοι στερούνταν προηγούμενης έκθεσης στην ABC. Το πρόβλημα ήταν εντονότερο στις ιατρικές υπηρεσίες, όπου ο αρχηγός της ομάδας συνέλεγε πληροφορίες από πέντε διαφορετικές τοποθεσίες. Ζήτησε από τους λήπτες να καταγράψουν ένα χάρτη των δραστηριοτήτων και των οδηγιών αλλά η ατελής τους γνώση για την ABC και η κουλτούρα των νοσοκομειακών γιατρών οι οποίοι δεν ήταν έτοιμοι να «μιλήσουν σε ανθρώπους της λογιστικής» δημιούργησε πολλά προβλήματα.

Δεύτερον, έπρεπε να αναβαθμίσουν τις πληροφορίες που συλλέγονταν στο λογισμικό της ABC, αλλά η εκπαίδευση παρασχέθηκε τέσσερις μήνες μετά την

εκκίνηση του σχεδίου. Οι εμπλεκόμενοι έχασαν πολύ χρόνο στην κατανόηση του τύπου και του τρόπου που θα εισήγαγαν τις πληροφορίες.

Η έλλειψη γνωστικού υποβάθρου και οι ιδιαίτερες απαιτήσεις της ABC για το κέντρο και η μη ευθυγράμμιση της εκπαίδευσης καθυστέρησαν τη διαδικασία εφαρμογής και δημιούργησαν σύγχυση. Οι εμπλεκόμενοι δεν ήταν προετοιμασμένοι για ένα τέτοιο καθήκον, είχαν ανεπαρκή προετοιμασία και, επιπλέον, έπρεπε να ακολουθήσουν τα σχέδια της ABC συγχρόνως με τα καθημερινά τους καθήκοντα.

Μία άλλη σημαντική πλευρά της διαδικασίας εφαρμογής ήταν η κατανόηση των διαδικασιών, επειδή οι ομάδες αποτελούνταν από ανθρώπους των οικονομικών, χωρίς εμπειρία στο χώρο και τεχνική προετοιμασία. Η εμπειρία ενισχύει την πολυπλοκότητα της διαδικασίας εφαρμογής της ABC, ιδιαίτερα σε πολύπλοκους οργανισμούς όπως του τομέα της υγείας. Οι φάσεις της ABC, ιδιαίτερα η απογραφή των δραστηριοτήτων και η εξακρίβωση των οδηγών κόστους, απαιτούν μία διαδικασία γνώσης που παρασύρει την τεχνολογία βάσει δραστηριοτήτων μακριά από τη λογιστική ιδιοκτησία.

Ενώ αυτή η δυσκολία μπορεί να θεωρηθεί κοινή σε όλες τις ομάδες, ιδιαίτερα εμπόδια αντιμετωπίστηκαν στα διάφορα τμήματα του κέντρου. Στις ιατρικές υπηρεσίες, το κύριο πρόβλημα ήταν η αρχική αντίσταση των γιατρών. Αυτή η άρνηση στα πλαίσια της κουλτούρας, θεωρείται ένας από τους σημαντικότερους λόγους αποτυχίας εφαρμογής της ABC. Αυτή η διαπίστωση συνηχεί με τη γενική διαπίστωση ότι οι γιατροί είναι απρόθυμοι να υιοθετήσουν ή αντιστέκονται στις πληροφορίες λογιστικής και προϋπολογισμών. Το ιδιαίτερο πεδίο στο οποίο αυτό το θέμα προέκυψε δε μπορεί να θεωρηθεί ως ευκαιρία: δύο λόγοι μπορούν να εξηγήσουν τις διαφορές στην αντίδραση των χρηστών. Πρώτα απ' όλα το πολιτισμικό υπόβαθρο. Μετά την αναδιοργάνωση, οι άλλες τέσσερις περιοχές έγιναν περισσότερο συγκεντρωτικά ελεγχόμενες από τους μάντζερ του κέντρου, αλλά αντίθετα οι ιατρικές υπηρεσίες αποκεντρώθηκαν στα μεγάλα νοσοκομεία και ακόμα παρέμειναν υπό την ευθύνη των γιατρών, που είναι λιγότερο συνηθισμένοι να ασχολούνται με λογιστική, ορολογία κοστολόγησης και των οποίων η δουλειά καθοδηγείται κυρίως από το ενδιαφέρον των ασθενών. Δεύτερον, οι δραστηριότητες που εμπλέκονται στις άλλες τέσσερις διαδικασίες είναι πιο κοντά στη λειτουργία του ιδιωτικού τομέα. Όμως, οι ιατρικές υπηρεσίες, στην πράξη, μπορούν να θεωρηθούν ως κοντινότερες στην έννοια των οργανισμών του δημοσίου τομέα.

Μία άλλη λειτουργική δυσκολία ήταν ο προσδιορισμός των δεξαμενών κόστους. Οι εμπλεκόμενες ομάδες προσέγγισαν την ανάπτυξη του μοντέλου της ABC διαφορετικά, αντιμετωπίζοντας διάφορα προβλήματα στην ομαδοποίηση των δεδομένων. Για παράδειγμα, ο υπεύθυνος της πρώτης παραγωγικής εγκατάστασης ξεκίνησε το όλο σχέδιο από τα υπάρχοντα κέντρα κόστους, όχι από την καταγραφή των δραστηριοτήτων. Αυτή η αντίστροφη προσέγγιση αποδείχθηκε σημαντική τη στιγμή της σύνδεσης του κόστους με τις δραστηριότητες και δημιούργησε καθυστερήσεις στο όλο σχέδιο. Οι άλλες υπηρεσίες προσέγγισαν τη διαδικασία με τον παραδοσιακό τρόπο, που διευκόλυνε τη συγκέντρωση του κόστους σε δεξαμενές σύμφωνα με τις δραστηριότητες που το προκαλούν.

Τέλος, ένα μεγάλο λειτουργικό πρόβλημα κατά την εφαρμογή ήταν η ασυμβατότητα του λογισμικού με τα δύο υπάρχοντα πληροφοριακά συστήματα που διαχειρίζονταν τις χρηματοοικονομικές πληροφορίες και τις πληροφορίες του κύκλου παραγωγής. Η κατάσταση αυτή ανάγκασε τον υπεύθυνο της δεύτερης παραγωγικής εγκατάστασης να μεταφέρει τις πληροφορίες ανάμεσα στα συστήματα χειρονακτικά. Όλα τα παραπάνω υπονομεύουν το στόχο του κέντρου για την υποστήριξη ενός λειτουργικού συστήματος ABC.

Συμπέρασμα:

Εξετάζοντας τη δυνατότητα μεταφοράς των τεχνολογιών διοικητικής λογιστικής που προέρχονται από τον ιδιωτικό τομέα, η έρευνα αυτή υποστηρίζει την άποψη ότι η υποκείμενη πολυπλοκότητα των οργανισμών του δημοσίου τομέα υπονομεύει την απλή μεταφορά ιδεών και πρακτικών από τον ιδιωτικό τομέα στο δημόσιο. Η μίμηση του τι θεωρείται καλύτερη πρακτική στον ιδιωτικό τομέα και η ανάγκη απεικόνισης του οργανισμού ως «σύγχρονου» ήταν σημαντικά στοιχεία για την υιοθέτηση της ABC από το συγκεκριμένο αιμοδοτικό κέντρο.



ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΗΣΗ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΑΚΩΝ ΙΔΡΥΜΑΤΩΝ

Στη χώρα μας, η συζήτηση γύρω από την αναβάθμιση και τον εκσυγχρονισμό του συστήματος υγείας απέκτησε κρίσιμο χαρακτήρα μόλις στις αρχές της δεκαετίας του 1990, οπότε και ήταν πλέον πολύ εμφανή τα σημάδια αποδιοργάνωσης του υγειονομικού τομέα. Τα αίτια της παθογένειας του ελληνικού συστήματος μπορούν να συνοψιστούν στα παρακάτω (Πολύζος, 2000):

- ✗ μη ορθολογική κατανομή και χρήση των πόρων,
- ✗ μεγάλες γεωγραφικές ανισότητες,
- ✗ πολυκερματισμός του συστήματος χρηματοδότησης μέσα από την ύπαρξη μεγάλου αριθμού ασφαλιστικών ταμείων, την υψηλή κρατική επιχορήγηση και τις υψηλές ιδιωτικές δαπάνες
- ✗ έντονα φαινόμενα παραοικονομίας,
- ✗ ανεπαρκής διοίκηση – διαχείριση που οδηγεί στον περιορισμό της ευελιξίας στο προσωπικό, τους προϋπολογισμούς και τις τιμές,
- ✗ έλλειψη ολοκληρωμένου συστήματος πρωτοβάθμιας και δημόσιας υγείας με ταυτόχρονα φαινόμενα υδροκεφαλισμού του νοσοκομειακού τομέα, στον οποίο και σημειώνονται τεράστια δημοσιονομικά ελλείμματα.

Η σύντομη αυτή παρουσίαση των εγγενών αδυναμιών και αστοχιών του συστήματος υγείας της χώρας μας, αναδεικνύει τη σπουδαιότητα που λαμβάνει το ζήτημα της αναδιοργάνωσης του υφιστάμενου καθεστώτος χρηματοδότησης για τη μελλοντική εξέλιξη και βιωσιμότητα του.

6.1 ΠΑΡΑΔΟΣΙΑΚΕΣ ΜΟΡΦΕΣ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΗΣΗΣ ΤΩΝ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΩΝ

Ημερήσιο νοσήλιο

Ο κλασικός τρόπος χρηματοδότησης του νοσοκομειακού τομέα είναι το ημερήσιο νοσήλιο (per diem). Το ημερήσιο νοσήλιο αφορά το αντίτιμο που πληρώνει ο ίδιος ο νοσηλευόμενος ή ο ασφαλιστικός του φορέας για κάθε ημέρα νοσηλείας ή παραμονής του στο νοσοκομείο. Περιλαμβάνει τις τιμές όλων των υπηρεσιών υγείας που παρέχονται στο νοσοκομείο, όπως διαγνωστικών, ιατρικών, νοσηλευτικών, εργαστηριακών, φαρμακευτικών, ξενοδοχειακών κ.α. Το ημερήσιο νοσήλιο συναντάται με τρεις μορφές:

Κλειστό νοσήλιο

Υπολογίζεται με βάση τη σύμβαση που συνάπτεται ανάμεσα στους οργανισμούς που παρέχουν την ιατρική φροντίδα και τον ασφαλιστικό φορέα για όλο το φάσμα των υπηρεσιών, ανεξάρτητα από τη φύση της παροχής. Αφορά ένα πάγιο ποσό το οποίο καταβάλλεται για κάθε ημέρα νοσηλείας, ανεξάρτητα από την ποσότητα και το είδος των φροντίδων υγείας που θα παρασχεθούν από το νοσοκομείο στον ασθενή μέσα στην ημέρα αυτή. Το σύστημα αυτό χρηματοδότησης εφαρμόζεται στα νοσοκομεία της χώρας μας από το 1980 μέχρι σήμερα.

Ευλόγιστο ή σπαστό νοσήλιο

Αποτελεί παραλλαγή του κλειστού νοσηλίου. Ένα μέρος αυτού είναι δεδομένο και σταθερό, ενώ το κόστος μεταβάλλεται ανάλογα με τη σοβαρότητα των περιπτώσεων και στηρίζεται στην αμοιβή κατά πράξη και περίπτωση. Το σταθερό κόστος για όλους τους νοσηλευόμενους αφορά τις ξενοδοχειακές και διοικητικές δαπάνες, το δε μεταβλητό αφορά το είδος της ιατρικής φροντίδας που παρέχεται.

Ανοικτό νοσήλιο

Διαμορφώνεται από μία πάγια ημερήσια αμοιβή της νοσοκομειακής μονάδας και αφορά μόνο τις ξενοδοχειακές και διοικητικές υπηρεσίες που παρέχει. Στη συνέχεια, στην πάγια ημερήσια αμοιβή προστίθεται η αξία οποιασδήποτε άλλης υπηρεσίας που προκύπτει από την ημερήσια κατανάλωση υπηρεσιών υγείας του

νοσηλευομένου και την πάθηση του και κοστολογείται κατά πράξη και περίπτωση. Το σύστημα αυτό εφαρμόζεται κυρίως σε μεγάλες ιδιωτικές κλινικές. (Κοντούλη – Γείτονα, 1997)

6.2 CASEMIX MANAGEMENT – ΤΑΞΙΝΟΜΗΣΗ ΑΣΘΕΝΩΝ ΣΕ ΟΜΟΕΙΔΕΙΣ ΔΙΑΓΝΩΣΤΙΚΕΣ ΟΜΑΔΕΣ (DRGs)

Ο Avedis Donabedian (1980) ήταν εκείνος που εισήγαγε την έννοια της διαδικασίας στη φροντίδα, με την έννοια του συνόλου των ενεργειών που πραγματοποιούνται κατά τη φροντίδα του ασθενή. Στο πεδίο της οικονομικής διαχείρισης των νοσηλευτικών μονάδων, αναπτύχθηκαν συστήματα ομαδοποίησης διοικητικών και κλινικών διαδικασιών. Η λογική στηρίζεται στη συνθήκη, σύμφωνα με την οποία οι ασθενείς, που καταναλώνουν παρόμοιες ποσότητες πόρων, θα πρέπει να ομαδοποιηθούν σε διακριτές και διαχειρίσιμες κατηγορίες. Η βάση αυτής της τοποθέτησης είναι η σύνδεση του κόστους των παρεχόμενων υπηρεσιών με το πραγματικό κόστος (ή με την υψηλότερη προσέγγιση του) των εφαρμοζόμενων κλινικών διαδικασιών σε δεδομένο πληθυσμό ασθενών. (Λάσπα, 2005)

6.2.1 Casemix Management

Η διοίκηση του νοσολογικού φάσματος (casemix management) είναι η διοίκηση της κλινικής δραστηριότητας, στη βάση μιας σειράς κατηγοριών ασθενών (καθορισμένων ανά διάγνωση, ηλικία και θεραπεία) και η σχετιζόμενη διαφοροποίηση στην κατανομή των πόρων (Bloomfield, 1991). Είναι μία προσπάθεια διοίκησης ή ρύθμισης της ιατρικής πρακτικής σε σχέση με την κατανάλωση των πόρων.

Η επινόηση των συστημάτων νοσολογικού φάσματος αποτελεί μέρος μιας γενικότερης τάσης, που περιλαμβάνει την εισαγωγή διοικητικών θεωριών και πρακτικών στον τομέα των υπηρεσιών υγείας. Σκοπός είναι να δημιουργηθούν πληροφοριακά συστήματα που θα δημιουργούν και θα διαδίδουν πληροφορίες για την

ιατρική δραστηριότητα και το κόστος της μεταξύ του ιατρικού προσωπικού και της διοίκησης. Τα νοσοκομεία έχουν αναπτύξει συστήματα νοσολογικού φάσματος σε ποικίλες δομές ιατρικής ταξινόμησης, με σκοπό να δημιουργήσουν πληροφορίες για το κόστος παροχής υγειονομικής φροντίδας. (Doolin, 1999)

Τα πληροφοριακά συστήματα casemix αυξάνουν τη διαφάνεια της επαγγελματικής γνώσης, πείρας και εργασίας. Η διερεύνηση των ιατρικών διαδικασιών και η σαφής σύνδεση των αποφάσεων θεραπείας των ασθενών με τα πρότυπα κόστη, κάνει την ιατρική δραστηριότητα περισσότερο διάφανη. Η διοίκηση μπορεί να επηρεάσει τις αποφάσεις για εισαγωγή, θεραπεία, διάρκεια παραμονής και έξοδο. Τα συστήματα casemix παρέχουν μία θεώρηση της ιατρικής πρακτικής, που τονίζει τις διαφορές μεταξύ της απόδοσης του κάθε ιατρού ή ιατρικών ειδικοτήτων. Σκοπός είναι να τεθεί η ιατρική δραστηριότητα υπό εξέταση και να πεισθούν οι γιατροί να συμμορφωθούν με τις κανονικές πρακτικές εργασίας. Η ανάπτυξη αυτής της συγκριτικής πληροφόρησης παρέχει στη διοίκηση και την τεχνολογία και την ορθολογική κρίση για αυξημένη παρέμβαση στην ιατρική πρακτική (Doolin, 1999).

Αναλυτικότερα το Casemix είναι ένας όρος που περιγράφει ένα σύστημα που ποσοτικοποιεί και αναλύει τις υπηρεσίες υγείας. Είναι μια μέθοδος που κατηγοριοποιεί τις διαφορετικές νοσοκομειακές κινήσεις της παρεχόμενης υγείας δίνοντας τους έναν κωδικό. Κάθε ασθενής που εισέρχεται στο νοσοκομείο, ανάλογα με τη νόσο και τη θεραπεία που χρειάζεται, ταξινομείται σε έναν από τους προαναφερθέντες κωδικούς. Κάθε κωδικός αντιστοιχεί σε ομάδα ασθενειών που έχουν παρόμοια κλινική εικόνα. Παράλληλα οι ασθένειες που περιγράφονται στον ίδιο κωδικό χρίζουν παρόμοιο κόστος θεραπείας. Ισχύει συγχρόνως σε όλες τις νοσοκομειακές μονάδες της χώρας που το εφαρμόζει το ίδιο σύστημα ταξινόμησης των εισερχομένων ασθενών. Έτσι τα νοσοκομεία πληρώνονται από τις ασφαλιστικές βάση τιμολογίου προσυμφωνημένου για την εκάστοτε θεραπεία ανάλογα με τον κωδικό στον οποίο αντιστοιχεί, και όχι ανάλογα με τα έξοδα που συναθροίζονται έως την έξοδο του ασθενή από το νοσοκομείο. Με τον τρόπο αυτό αποφεύγονται οι άχρηστες διαγνωστικές εξετάσεις καθώς και οι υπερβολικές θεραπευτικές επεμβάσεις που αποσκοπούσαν κυρίως στην υπερτιμολόγηση του κόστους νοσηλείας για λόγους που δεν συνδέονται πάντα με το όφελος του ασθενή και την σωστή θεραπευτική αντιμετώπιση.

Στο σύστημα Casemix λόγω της ταξινόμησης όλων των ασθενών αλλά και των ιατρικών κινήσεων συλλέγεται μια μεγάλη βάση δεδομένων. Τα στοιχεία αυτά

διευκολύνουν την διαχείριση, παρακολούθηση, και σχεδιασμό των υπηρεσιών υγείας. Αυτό συμβαίνει καθώς παρέχουν πληροφορίες σχετικά με την ποιότητα της θεραπείας, πληροφορίες χρηματοδότησης, τις οικονομικές κινήσεις των παρεχόμενων υπηρεσιών υγείας, στοιχεία που μετρούν την παραγωγικότητα του νοσοκομείου, και στοιχεία που συγκρίνουν μεταξύ θεραπευτικών μεθόδων τόσο σε εθνικό όσο και τοπικό επίπεδο.

Το σύστημα πληρωμής με Casemix δημιουργεί οικονομικά κίνητρα στα νοσοκομεία να λειτουργούν αποτελεσματικότερα. Έτσι τα νοσοκομεία αρχίζουν να λειτουργούν και να σκέφτονται περισσότερο σαν επιχειρήσεις. Αυτό, βέβαια, δε σημαίνει ότι υπάρχει αντίκτυπος στην θεραπεία των ασθενών. Η διαφορά αναφέρεται στον τρόπο διαχείρισης των θεραπευτικών μέσων και των νοσοκομειακών παροχών.

Έτσι, οι μάνατζερ των νοσοκομείων, έχοντας πλέον στην διάθεση τους όλα τα απαραίτητα συγκριτικά στοιχεία που το σύστημα διαχείρισης του Casemix τους τροφοδοτεί, μπορούν να μειώσουν το κόστος και να αυξήσουν τα έσοδα, προβαίνοντας σε εύκολες σχετικά τροποποιήσεις όπως τον έλεγχο των άσκοπα και συχνά από συνήθεια συνταγογραφούμενων εργαστηριακών και ακτινογραφικών εξετάσεων που δεν βοηθούν στην διάγνωση και απλώς επιβαρύνουν το τελικό κόστος νοσηλείας. Τα νοσοκομεία μπορούν να συνάψουν συμβάσεις με κοντινά κέντρα τα οποία έχουν καλύτερη οργάνωση για την παροχή ορισμένων υπηρεσιών. Έτσι αντί να αναπτύξουν εντός του νοσοκομείου αυτές τις υπηρεσίες, όταν αυτές δεν συμφέρουν είτε λόγω του μικρού όγκου τους είτε λόγω του μεγάλου κόστους εγκατάστασης του εξοπλισμού, ίσως προτιμήσουν να συνεργαστούν με τα κέντρα αυτά για διάφορες υπηρεσίες. Τέτοιες υπηρεσίες είναι οι διάφορες εξειδικευμένες εργαστηριακές και ακτινοδιαγνωστικές εξετάσεις αλλά και υπηρεσίες όπως τα πλυντήρια ή η παρασκευή γευμάτων των ασθενών. Αυτό δεν θα έχει αντίκτυπο στα έξοδα νοσηλείας που πληρώνει ο ασθενής, αφού αυτά είναι προκαθορισμένα στο Casemix, απλώς το νοσοκομείο δεν σπαταλά πλέον σε υπηρεσίες που μπορεί αλλού να τις πραγματοποιήσει οικονομικότερα. Ο ποιοτικός έλεγχος εξασφαλίζεται αφού κάθε κίνηση καταγράφεται και υπάρχουν συγκριτικά στοιχεία που ελέγχονται ανά πάσα στιγμή.

Συνοψίζοντας με το σύστημα διαχείρισης Casemix:

- ▶ μπορούν να περιγραφούν τα «προϊόντα» της παρεχόμενης υγείας,

- με τα δεδομένα αυτά είναι πλέον δυνατή η σύγκριση τόσο εντός του ίδιου του νοσοκομείου όσο και μεταξύ των διάφορων νοσοκομειακών μονάδων, αλλά και μεταξύ των γιατρών
- δίνεται η δυνατότητα αναγνώρισης τρόπων που αυξάνουν την παραγωγικότητα και την παραγόμενη ποιότητα υπηρεσιών,
- παρέχεται καλύτερη ποιότητα ανάλογα με το κόστος,
- μπορεί να γίνει αξιολόγηση αποτελεσμάτων και ποιότητας θεραπείας.

Το σύστημα εφαρμόζεται δεκαετίες τώρα στις περισσότερες προηγμένες χώρες του κόσμου, με επιτυχία. (Ρούσσου, 2002)

6.2.2 Ταξινόμηση Ασθενών σε Ομοειδείς Διαγνωστικές Ομάδες (DRGs)

Τα συστήματα ταξινόμησης ασθενών που αναπτύχθηκαν είναι αρκετά, ωστόσο το σύστημα Diagnosis Related Groups - DRGs είναι η πιο ευρέως χρησιμοποιούμενη μέθοδος ταξινόμησης ενδονοσοκομειακών ασθενών και μέτρησης του νοσολογικού φάσματος (casemix). (Carey et al., 2000)

Εφαρμόστηκε το 1983 στις ΗΠΑ, ως σύστημα χρηματοδότησης των νοσοκομείων. Στηρίζεται στην εκ των προτέρων κοστολόγηση, με βάση την ομαδοποίηση των ασθενών σε είκοσι τρεις (23) ομάδες, σύμφωνα με τη Διεθνή Ταξινόμηση των Ασθενών – International Classification of Diseases – Clinical modification (ICD – CM). Οι ομάδες αυτές υποδιαιρούνται σε συνολικά τετρακόσιες ενενήντα πέντε (495) υποομάδες διαγνωστικών κατηγοριών, στις οποίες κατατάσσονται οι ασθενείς. Οι μεταβλητές που χρησιμοποιούνται για την ομαδοποίηση είναι αρκετές και περιλαμβάνουν την αρχική ιατρική διάγνωση, τις πιθανές επιπλοκές, την ηλικία, το φύλο και τη βαρύτητα της ασθένειας. Η μέθοδος αυτή εφαρμόζεται και σε αρκετές ευρωπαϊκές χώρες, όπως η Γερμανία, η Δανία, το Βέλγιο, η Μ. Βρετανία κ.α. (Υφαντόπουλος, 2003). Ο όρος Health Related Groups (HRGs) είναι η βρετανική εκδοχή των DRGs ή της προοπτικής αποζημίωσης των νοσηλευτικών μονάδων.

Οι ομάδες DRG ταξινομούν και ομαδοποιούν τους ενδονοσοκομειακούς ασθενείς με παρόμοια αρχική διάγνωση και πρωτόκολλα θεραπείας, καθώς και στατιστική ομοιότητα στη διάρκεια παραμονής τους. Η υπόθεση είναι ότι αυτοί οι

ασθενείς προϋποθέτουν παρόμοιο υπόδειγμα κατανάλωσης πόρων (Chua et al., 1994; Rayburn et al., 1991). Κάθε μία από τις 495 ομάδες συνδυάζει τις κλινικές διαδικασίες, τη νοσηλευτική φροντίδα και τους διαγνωστικούς ελέγχους που τυπικά απαιτούνται για τη θεραπεία μιας ιατρικής κατάστασης. Το μέσο κόστος των τεχνικών συστατικών κάθε ομοειδούς διαγνωστικής ομάδας καθορίζεται στη βάση διαδικασιών πρότυπης κοστολόγησης ή μέσα από διεθνή σύγκριση.

Κάθε DRG είναι ως αποτέλεσμα μία προϊοντική γραμμή, στην οποία ορίζεται μία πρότυπη τιμή. Οι διαδικασίες που εκτελούνται και οι πόροι που καταναλώνονται κατά τη διάρκεια της θεραπείας του ασθενή ορίζονται ως ενδιάμεσα προϊόντα. Το συγκεκριμένο σύνολο ενδιάμεσων προϊόντων που παρέχονται σε έναν ασθενή είναι το τελικό προϊόν του νοσοκομείου. Το νοσοκομείο γίνεται, έτσι, μία πολυπροϊοντική εταιρεία (Doolin, 1999). Οι Fetter και Freeman υποστηρίζουν ότι οι ίδιες μέθοδοι που επέφεραν βελτιώσεις στην ποιότητα και την αποτελεσματικότητα των παραγωγικών επιχειρήσεων έχουν τη δυνατότητα να επιτύχουν παρόμοια αποτελέσματα στα νοσοκομεία.

Ως πλεονεκτήματα της μεθόδου αυτής ταξινόμησης των ασθενών, μπορούμε να αναφέρουμε τα παρακάτω:

- Οι Ομογενείς Διαγνωστικές Ομάδες ή η ανάλυση του νοσολογικού φάσματος ενός νοσοκομείου παρέχουν τη δυνατότητα για έλεγχο ή χρησιμοποίηση των αρχείων των ασθενών.
- Διακρίνουν τις απλές ή πολύπλοκες, φθηνές ή δαπανηρές περιπτώσεις νοσηλείας.
- Δείχνουν κατά πόσο αυτές οι συχνότητες ποικίλουν μεταξύ των νοσοκομείων, των ειδικοτήτων ή των γιατρών.
- Καταγράφουν τη διάρκεια νοσηλείας και τις παρατηρούμενες αποκλίσεις της μεταξύ των ίδιων διαγνωστικών κατηγοριών, ειδικοτήτων και νοσοκομείων
- Η διάρκεια νοσηλείας και άλλες μεταβλητές μπορούν να μετρήσουν την ποσότητα των πόρων που χρησιμοποιούνται για κάθε περίπτωση νοσηλείας.
- Η αναγκαιότητα για ανεύρεση πόρων συνδέεται με μελλοντικό σχεδιασμό ή επέκταση ενός ιατρικού τμήματος ή και νοσοκομείου.

- Η πληροφόρηση για τη χρησιμοποίηση των πόρων μπορεί να συμβάλλει στην εκτίμηση του κόστους.
- Η χρησιμοποίηση των πόρων και ειδικότερα ο προσδιορισμός του κόστους κάθε διαγνωστικής κατηγορίας μπορεί να αποτελέσει την αφετηρία σύνταξης ή ελέγχου των νοσοκομειακών προϋπολογισμών.
- Αποτελούν ένα σύστημα χρηματοδότησης που στρέφει τους ασθενείς προς την εξωνοσοκομειακή περίθαλψη, υποδεικνύοντας εναλλακτικές μορφές νοσηλείας. (Κοντούλη – Γείτονα, 1997).

6.3 ΤΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΗΣΗΣ ΤΟΥ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΑΚΟΥ ΤΟΜΕΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Τα ελληνικά νοσοκομεία απορροφούν το 60% των συνολικών δαπανών υγείας (5% του ΑΕΠ) και το 83% των δημοσίων δαπανών υγείας.

Οι βασικές πηγές χρηματοδότησης τους είναι:

- Η ετήσια τακτική επιχορήγηση από τον κρατικό προϋπολογισμό και η επιχορήγηση από τον προϋπολογισμό δημοσίων δαπανών.
- Τα έσοδα από τα νοσήλια και άλλες εξετάσεις των ασφαλισμένων και των ιδιωτών (34% των εσόδων) και οι ίδιοι πόροι των νοσοκομείων (6% των εσόδων).

Στην πράξη, η κρατική επιχορήγηση καλύπτει σχεδόν το σύνολο των δαπανών μισθοδοσίας και τις επενδύσεις και τα νοσήλια απορροφώνται για τις υπόλοιπες λειτουργικές δαπάνες. (Πολύζος 1999).

Αξίζει να αναφερθεί ότι το 1992, για το οποίο υπάρχουν αξιόπιστα στοιχεία λόγω της λειτουργίας του Κεντρικού Συμβουλίου Υγείας, η κρατική επιχορήγηση κάλυπτε 85% των εσόδων του νοσοκομείου. Από αυτά, το 95% διετίθονταν σε λειτουργικές δαπάνες και το 5% για τη χρηματοδότηση κεφαλαιουχικών δαπανών από τα δημόσια νοσοκομεία. Τα νοσήλια κάλυπταν λιγότερο από το 13% των εσόδων των νοσοκομείων. Το 1993, οι κρατικές επιχορηγήσεις κάλυπταν μικρότερο ποσοστό

(65%) των εσόδων των νοσοκομείων, επειδή η συμβολή των ασφαλιστικών ταμείων ήταν μεγαλύτερη στα έσοδα των νοσοκομείων. Έφτασε το 34% επειδή αυξήθηκε η τιμή του νοσηλίου (Sissuras et al., 2000).

Το ενοποιημένο κλειστό νοσήλιο για όλες τις θέσεις και τα νοσοκομεία καθιερώθηκε με το ΠΔ 234/80 «Περί Καθορισμού Τιμολογίων Νοσηλίων των Νοσηλευτικών Μονάδων». Η διατήρηση των τιμών του νοσηλίου σε χαμηλά επίπεδα, παρόλο που είχε αυξηθεί από τη θέσπιση του, επέφερε τη διάσταση των ονομαστικών (κλειστό νοσήλιο) με τις πραγματικές τιμές (μέσο ημερήσιο κόστος νοσηλείας) και είχε σαν αποτέλεσμα την εμφάνιση ελλειμμάτων στους νοσοκομειακούς προϋπολογισμούς. Το νοσήλιο οδηγεί τα νοσοκομεία σε παράλληλη αύξηση εσόδων και όγκου δραστηριότητας, πολύ συχνά καταναλώνοντας διαγνωστικές εξετάσεις και θεραπείες που δεν είναι απαραίτητες.

Η έλλειψη αντιστοιχίας παρεχόμενου έργου και χρηματοδότησης είναι εμφανής. Έτσι, τα ελλείμματα αυξάνονται, ενώ κάθε προσπάθεια ελέγχου του κόστους είναι δύσκολη ή αποτυγχάνει.

Το 2001 η κυβέρνηση κάλυψε άμεσα από τον Κρατικό Προϋπολογισμό σωρευτικά χρέη των νοσοκομείων προς τις φαρμακευτικές εταιρείες ύψους €1.04 εκατομμυρίων. Αυτές οι υποχρεώσεις δεν εμφανίστηκαν στις οικονομικές καταστάσεις των δημόσιων νοσοκομείων, καθώς προετοιμάζονταν σε ταμιακή βάση και ήταν για καιρό μία κρυμμένη υποχρέωση που έτεινε να αυξάνεται με τον καιρό. Αυτή η «μαύρη τρύπα» όπως λεγόταν χαρακτηριστικά αντιστοιχεί στο 97% του λειτουργικού κόστους των νοσοκομείων κατά το 2000. (Venieris et al., 2003).

6.4 ΜΕΤΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Τις δεκαετίες 1980 και 1990 καμία μέθοδος μείωσης των δαπανών των νοσοκομείων δεν εφαρμόστηκε, επειδή επικρατούσε μία άλλη νοοτροπία που επικεντρωνόταν στη διεύρυνση του δημόσιου τομέα εις βάρος του ιδιωτικού. Στις αρχές της δεκαετίας του 1990, στόχος ήταν να μετατοπιστεί το βάρος της χρηματοδότησης των νοσοκομείων από τον προϋπολογισμό στα ασφαλιστικά ταμεία. Από το 1993, έγιναν προσπάθειες να μειωθούν τα συσσωρευμένα ελλείμματα των νοσοκομείων και να εκλογικευτεί το χρηματοδοτικό σύστημα των νοσοκομείων, σε

μία προσπάθεια να γίνουν εφικτές οι πολιτικές ελέγχου του κόστους. (Sissuras et al., 2000).

Εκτός από το νοσήλιο, και άλλες «μέθοδοι» μείωσης του κόστους που εφαρμόστηκαν, απέτυχαν. Πρόκειται για αποσπασματικά μέτρα ελέγχου του κόστους που εισήχθησαν από άλλες χώρες και είχαν περιορισμένα αποτελέσματα, καθώς εφαρμόστηκαν χωρίς συνέπεια και μακροχρόνια δέσμευση και αξιολόγηση. Αυτά τα μέτρα αφορούσαν τον ετήσιο συνολικό προϋπολογισμό, τη βελτίωση της νοσοκομειακής αποτελεσματικότητας – αποδοτικότητας, τον έλεγχο του αριθμού των κρεβατιών, το κόστος συμμετοχής του χρήστη των υπηρεσιών υγείας, τον έλεγχο της επέκτασης τεχνολογίας.

Συγκεκριμένα:

- ↳ Βελτίωση νοσοκομειακής αποτελεσματικότητας - αποδοτικότητας: Δεν υπάρχουν μηχανισμοί εκτίμησης αποδοτικότητας - αποτελεσματικότητας ή καταλληλότητας κλινικών πρακτικών.
- ↳ Δεν υπάρχει έλεγχος των αγοραστών υπηρεσιών υγείας στα αποτελέσματα του νοσοκομείου.
- ↳ Παρατηρείται έλλειψη μέτρησης απόδοσης έργου για όλους τους συμμετέχοντες στο σύστημα.
- ↳ Το απαρχαιωμένο λογιστικό σύστημα, η έλλειψη πληροφοριακών συστημάτων και η μονιμότητα των υπαλλήλων προσθέτουν δυσκολίες ακόμη και στην εφαρμογή προσωπικών κινήτρων για το προσωπικό από ένα μάνατζερ.
- ↳ Το πληροφοριακό σύστημα δεν έχει ολοκληρωθεί αλλά ακόμη και αν ολοκληρωθεί υπάρχει έλλειψη διαχειριστικών υποδομών και μέτρησης που το κάνουν αναποτελεσματικό.
- ↳ Η διάρκεια νοσηλείας έχει μειωθεί κυρίως λόγω των εξελίξεων στις ιατρικές πρακτικές και όχι λόγω λειτουργικής αποδοτικότητας.
- ↳ Δεν έχουν δοθεί κίνητρα για άλλες λιγότερο δαπανηρές μορφές φροντίδας, όπως η ημερήσια νοσηλεία ή η παροχή υπηρεσιών, που τώρα παρέχονται από τα νοσοκομεία από τους γιατρούς πρωτοβάθμιας φροντίδας.

Προϋπολογισμοί:

Η επιπλέον χρηματοδότηση κατά τη διάρκεια της χρονιάς δείχνει ότι δεν υπάρχουν σαφώς προκαθορισμένα όρια. Ο προϋπολογισμός των νοσοκομείων στηρίζεται σε προηγούμενου έτους δεδομένα, προσαρμοσμένα σύμφωνα με τον ετήσιο πληθωρισμό, έχοντας μικρή σχέση με τις πραγματικές δαπάνες, οι οποίες αντιμετωπίζονται με αναθεωρήσεις στους προϋπολογισμούς και μεταφορά χρημάτων από άλλους κωδικούς.

Τα ταμεία καθυστερούν τις πληρωμές τους στα νοσοκομεία. Το 27% του ελλείμματος των νοσοκομείων, που ήταν 181,5 δις τον Ιούνιο του 1996, θα μπορούσε να καλυφθεί από τις καθυστερημένες πληρωμές των ταμείων. Τα στοιχεία στα οποία στηρίζονται οι προϋπολογισμοί δεν είναι ακριβή, οι δαπάνες είναι περισσότερες και τα νοσοκομεία καθυστερούν τις πληρωμές τους στους προμηθευτές. Το 40% των ελλειμμάτων αφορά καθυστερημένες πληρωμές σε φαρμακοβιομηχανίες και το υπόλοιπο αναλώσιμα υλικά και ιατρικό τεχνολογικό εξοπλισμό (Sissuras et al., 2000).

Η έλλειψη προϋπολογιστικού ελέγχου δεν εξασφαλίζει στο προσωπικό κίνητρα για να αναπτύξουν διαδικασίες στη βάση κόστους – αποτελεσματικότητας. Η αναγκαιότητα εφαρμογής κλειστών σφαιρικών προϋπολογισμών ανά νοσοκομείο είναι άμεση.

Νοσοκομειακός Σχεδιασμός:

Η μείωση της μέσης διάρκειας νοσηλείας και το ποσοστό κάλυψης των νοσοκομείων, που παρατηρούνται, επιβαρύνει το ανά ημέρα κόστος των νοσοκομείων. Χρειάζεται εθνικός σχεδιασμός ανακατανομής των κλινών και επιβολή κανόνων σταθερής διακίνησης των ασθενών μέσα στο σύστημα (Πολύζος, Δερβένης, 1995).

Αμοιβές των γιατρών του ΕΣΥ:

Η διατήρησή τους σε χαμηλά επίπεδα, ενώ αρχικά φαίνεται ότι συγκρατεί το κόστος, στην πραγματικότητα το μετακινεί στους πολίτες ή στις κρατικές επιχορηγήσεις.

Παρατηρούνται φαινόμενα κακής ποιότητας υπηρεσιών, παραοικονομίας και διόγκωσης του ιδιωτικού τομέα.

Έλεγχος της επέκτασης της τεχνολογίας και της ανάπτυξης του ανθρωπίνου δυναμικού:

Η Ελλάδα έχει έναν από τους υψηλότερους δείκτες γιατρών, ενώ παρουσιάζει και υπερεπάρκεια σε υποδομή σύγχρονης τεχνολογίας. Υπάρχει ανάγκη για σωστή κατανομή της βιοιατρικής τεχνολογίας μέσω ανάπτυξης του υγειονομικού χάρτη και της έκδοσης πιστοποιητικών αναγκαιότητας. Παρέμβαση χρειάζεται και η παραγωγή γιατρών.

Συμμετοχή του ασθενούς στο κόστος:

Η συμμετοχή του ασθενούς στο κόστος επίσκεψης στα εξωτερικά ιατρεία, για κάθε εισαγωγή στο νοσοκομείο, στα φάρμακα και στις παρακλινικές εξετάσεις αφορά συγκεκριμένο χαμηλό ποσό. Πάντως αξιολόγηση της συμμετοχής του ασθενούς στο κόστος και στη μείωση της ζήτησης για τις παραπάνω υπηρεσίες δεν έχει γίνει. (Πολύζος, 1999).

Η Ελληνική Κυβέρνηση δεν έχει δώσει μεγάλη έμφαση σε αυτό το μέτρο ελέγχου του κόστους. Εφαρμόστηκε κυρίως στη φαρμακευτική περίθαλψη, αλλά εκεί εξαιτίας της έλλειψης ελέγχων συνταγογράφησης και της αύξησης τιμών και κατανάλωσης δεν οδήγησε σε μείωση δαπανών.

6.4.1 Γιατί απέτυχαν τα μέτρα ελέγχου του κόστους στην Ελλάδα

Το ζήτημα είναι ότι οι αιτίες αποτυχίας των παραπάνω μέτρων ελέγχου του κόστους παραμένουν και εξακολουθούν να υπονομεύουν κάθε ανάλογη προσπάθεια, η οποία έχει να αντιμετωπίσει τα εξής προβλήματα:

- × Έλλειψη αξιόπιστων δεδομένων. Τα δεδομένα των ιδιωτικών νοσοκομείων δε δημοσιεύονται και τα δεδομένα των δημόσιων νοσοκομείων είναι δύσκολο να βρεθούν. Μία πηγή είναι οι εθνικοί λογαριασμοί, όπου δημοσιεύονται οι προϋπολογισμοί των νοσοκομείων αλλά οι εκεί προβλεπόμενες δαπάνες λίγη σχέση έχουν με τις πραγματικές. Ακριβή είναι μόνο τα στοιχεία που αφορούν την περίοδο '92-'93, όταν είχε θεσμοθετηθεί το Κεντρικό Συμβούλιο Υγείας

(καταργήθηκε αργότερα) το οποίο έκανε αξιόπιστη βάση δεδομένων για νοσοκομειακές δαπάνες.

- * Έλλειψη φιλοσοφίας ελέγχου κόστους
- * Αντικρουόμενα συμφέροντα των υπαρχόντων οικονομικών μηχανισμών
- * Παρωχημένες διοικητικές πρακτικές
- * Κατακερματισμός των πηγών χρηματοδότησης

Επιτροπές που έχουν συσταθεί κατά καιρούς έδειξαν την έλλειψη νοσοκομειακής διαχείρισης σαν το μεγαλύτερο πρόβλημα, που οδηγεί σε κατασπατάληση των πόρων. Επιτροπή που συστάθηκε από το Υπουργείο Ανάπτυξης το 1996 αποφάνθηκε ότι μεγάλη εξοικονόμηση θα μπορούσε να γίνει αν εκλογικευόταν η διαχειριστική διαδικασία.

Για να είναι αποτελεσματικά τα μέτρα, θα πρέπει να συνοδευτούν με μέτρα αναδιοργάνωσης του συστήματος υγείας. Το θέμα είναι ότι λόγω της οικονομικής κρίσης, ενώ μεγαλώνουν και οι ιδιωτικές δαπάνες, οι κυβερνήσεις είναι απίθανο να περιορίσουν τις ιδιωτικές δαπάνες που λειτουργούν ως υποκατάστατο των δημοσίων δαπανών.

Ένα άλλο πρόβλημα είναι ότι οι προσπάθειες για οργανωτική και οικονομική αναδιοργάνωση συναντούν προβλήματα από τους νοσοκομειακούς γιατρούς. Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έχει κάνει συστάσεις για την επίλυση των παραπάνω θεμάτων, χωρίς να απειλείται ο δημόσιος χαρακτήρας των νοσοκομείων. Την εφαρμογή μέτρων αναδιοργάνωσης του συστήματος υγείας και των νοσοκομείων είχε προτείνει και η Επιτροπή Abel Smith, που συστάθηκε το 1994 από το Υπουργείο Υγείας (Abel Smith et al., 1994).

Η νέα προσπάθεια που περιλαμβάνει μέτρα που περιελάμβαναν οι συστάσεις των δύο Επιτροπών, είναι η δημιουργία δικτύων Πρωτοβάθμιας Φροντίδας Υγείας, τα οποία αποσκοπούν στη συνεργασία της παροχής υπηρεσιών υγείας ανάμεσα στα ασφαλιστικά ταμεία και τα νοσοκομεία. Αν και αυτό το μέτρο είναι αμφίβολο αν θα έχει αποτέλεσμα στη διαχείριση των πόρων, γιατί λείπουν οι οικογενειακοί γιατροί που θα μπορούσαν να παίξουν το ρόλο του πυλωρού στη διακίνηση των ασθενών προς τους ειδικούς γιατρούς και τα νοσοκομεία, και αυτή η προσπάθεια επικεντρώνεται πάλι στην παροχή φροντίδας και σε χρηματοδοτικά κίνητρα.

Αφού χρειάζεται αναμόρφωση της χρηματοδότησης του νοσοκομειακού τομέα, ο διαχωρισμός της παροχής από την αγορά, η αύξηση της διαπραγματευτικής

δύναμης των ταμείων και η δημιουργία ευέλικτων διαχειριστικών δομών, που θα μπορούσαν να συνδυάσουν τις αποφάσεις της αγοράς με τις τοπικές ανάγκες υγείας, είναι αναγκαία μέτρα. Η δημιουργία κοινού ταμείου διαχείρισης πόρων υγείας έχει αυτό το στόχο.

Στην πραγματικότητα, πρόκειται για μέτρα που ακόμη κι αν υιοθετηθούν είναι δύσκολο να εφαρμοστούν, γιατί υπάρχει ανεπαρκής πληροφόρηση, έλλειψη διοικητικών ικανοτήτων, ανυπαρξία έρευνας στις υπηρεσίες υγείας και εκπαίδευσης προσωπικού. Μόνο αν μία Κυβέρνηση επεδείκνυε μεγάλη αποφασιστικότητα και με την προϋπόθεση συνεργασίας μεταξύ των εμπλεκόμενων φορέων θα μπορούσαν να καρποφορήσουν τα παραπάνω μέτρα (Sissuras et al., 2000).

Μάλιστα, δεν υπάρχει χρόνος για άλλες αποτυχίες, αφού η Ελλάδα έχει μεγάλη αύξηση δαπανών υγείας, με κύρια αιτία τις ιδιωτικές δαπάνες. Να σημειωθεί ότι οι δαπάνες είναι υποτιμημένες, αφού ο ΟΟΣΑ χρησιμοποιεί διαφορετικό τρόπο υπολογισμού τους, υπάρχει παραοικονομία και στους εθνικούς λογαριασμούς δεν αποτυπώνεται πλήρως η φαρμακευτική φροντίδα. Τα χαρακτηριστικά του ελληνικού συστήματος υγείας είναι οι υπερβάσεις προϋπολογισμών εξαιτίας της έλλειψης συνεργασίας μεταξύ αυτών που πληρώνουν, η απουσία συστήματος οικονομικής διαχείρισης και λογιστικού συστήματος καθώς και ελεγκτικών διαδικασιών.

6.5 ΣΦΑΙΡΙΚΟΙ ΤΜΗΜΑΤΙΚΟΙ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟΙ

Στα πλαίσια της αξιολόγησης, της σύγκρισης και του ελέγχου της ανά τμήμα αποδοτικότητας, οι σφαιρικοί τμηματικοί προϋπολογισμοί αποτελούν ένα από τα σύγχρονα εργαλεία εσωτερικής κατανομής και διαχείρισης των πόρων σε ένα νοσοκομείο. Κάθε τμήμα καθορίζει τους στόχους του στα πλαίσια των γενικότερων στόχων του νοσοκομείου και συντάσσει το δικό του σφαιρικό προϋπολογισμό σε σχέση με την παραγωγικότητα και την ετήσια σφαιρική χρηματοδότηση του νοσοκομείου (Κοντούλη – Γείτονα 1992).

Ο προϋπολογισμός αποτελεί ένα σύγχρονο εργαλείο πληροφόρησης, ελέγχου και επιδίωξης της λειτουργικής εσωτερικής αποδοτικότητας. Οι υπεύθυνοι του νοσοκομείου μέσω του προϋπολογισμού επιτυγχάνουν τη χρήση των πόρων με βάση τους στόχους του νοσοκομείου, τον καθορισμό της μέτρησης του τελικού προϊόντος

και την επακόλουθη αποτύπωση του κόστους, απ' όπου φαίνεται η οικονομική αποδοτικότητα κάθε τμήματος ή ακόμα και ατόμου.

6.5.1 Εργαλεία αποτύπωσης προϋπολογισμού

Από τα βασικά εργαλεία τεχνικής αποτύπωσης του προϋπολογισμού είναι η λογιστική και η κοστολόγηση. Είναι γνωστό ότι το σύνολο των Κρατικών Νοσοκομειακών Μονάδων της χώρας χαρακτηρίζεται από έλλειψη σύγχρονης Λογιστικής και Κοστολογικής Οργάνωσης, με συνέπεια την πλήρη αδυναμία των Διοικήσεων αλλά και του Κράτους να πληροφορείται την περιουσιακή τους κατάσταση, το κόστος λειτουργίας, τον εξοπλισμό και την κατάσταση στην οποία αυτός βρίσκεται, την αποτελεσματικότητα των εισπραττόμενων κρατικών επιχορηγήσεων, την ταμειακή τους ανεπάρκεια για τη χρηματοδότηση των εξόδων λειτουργίας και των επενδύσεων τους.

Τα Δημόσια Νοσοκομεία στην πλειοψηφία τους μέχρι στιγμής

- ⊕ Δε τηρούν τη λογιστική τους με διπλογραφικό σύστημα
- ⊕ Δεν καταρτίζουν Ισολογισμό και Λογαριασμό Αποτελεσμάτων Χρήσης
- ⊕ Δεν καταρτίζουν Λογαριασμό Γενικής Εκμετάλλευσης
- ⊕ Δεν κοστολογούν τις υπηρεσίες που παρέχουν στο κοινό

Η ανυπαρξία της αναλυτικής λογιστικής (καταμερισμός του κόστους σε άμεσο ή έμμεσο, σταθερό ή μεταβλητό ή κατά τμήμα) καθώς και η μη εφαρμογή σύγχρονων λογιστικών αρχών, συνεπάγονται ένα δημόσιο λογιστικό σχέδιο που δεν παρέχει τις απαραίτητες οικονομικές πληροφορίες (έσοδα, έξοδα, αποσβέσεις, λογαριασμοί, κέντρα κόστους). Άρα, είναι αναγκαία η κατάρτιση ολοκληρωμένου Λογιστικού Σχεδίου Γενικής Λογιστικής, Αναλυτικής Λογιστικής και Δημόσιου Λογιστικού (Βαρβάκης, 2001).

Με το ΠΔ 205/98 «Περί Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου των Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου», τέθηκαν οι βάσεις για την κοστολόγηση, αφού στο

κεφάλαιο περί Αναλυτικής Λογιστικής καθορίζονται ορισμένες αρχές συγκέντρωσης του κόστους κατά θέση και φορέα. Η προθεσμία για την εφαρμογή του Προεδρικού Διατάγματος 205/98 αναφορικά με τη διπλογραφική λογιστική έληξε στην αρχή του 2000 και μόνο μία μειονότητα των Δημόσιων Νοσοκομείων συμμορφώθηκε. (Venieris et al., 2003). Με το νεότερο ΠΔ 146/2003 «Περί Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δημοσίων Μονάδων Υγείας», το οποίο αντικατέστησε το προηγούμενο, επιβάλλεται από 1/1/2004 η υποχρεωτική εφαρμογή της Γενικής Λογιστικής και των λογαριασμών τάξεως του Δημόσιου Λογιστικού και από 1/1/2005 η υποχρεωτική εφαρμογή της Αναλυτικής Λογιστικής από όλες τις Μονάδες Υγείας και τα Νοσηλευτικά Ιδρύματα, και σε περίπτωση μη συμμόρφωσης επιβάλλεται πρόστιμο ύψους 2-4% επί του συνολικού ύψους του ετήσιου προϋπολογισμού της Μονάδας Υγείας. Το Προεδρικό Διάταγμα καθορίζει λεπτομερώς στο λογαριασμό 92 «Κέντρα (Θέσεις) Κόστους» τις δραστηριότητες για τις οποίες υποχρεούται η Μονάδα Υγείας να προσδιορίσει το κόστος. Παρόλα αυτά παραμένει ελάχιστος ο αριθμός των νοσοκομείων που έχει συμμορφωθεί με αυτά τα μέτρα μέχρι σήμερα, όπως φαίνεται και από τη μελέτη των περιπτώσεων εννέα μεγάλων ελληνικών δημόσιων νοσηλευτικών ιδρυμάτων που ακολουθεί στο πρακτικό μέρος της παρούσας εργασίας.



ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΕΞΕΤΑΣΗ



2^ο ΜΕΡΟΣ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ – ΔΟΜΗ ΠΡΑΚΤΙΚΟΥ ΜΕΡΟΥΣ

Το δεύτερο και πρακτικό μέρος της εργασίας αυτής περιλαμβάνει συγκεντρωτικά τις μελέτες περιπτώσεων (case studies) εννέα ελληνικών δημόσιων νοσοκομείων. Για να γίνει αυτό επικοινωνήσαμε με αρμόδια διοικητικά στελέχη, κυρίως Διευθυντές και Υποδιευθυντές της Οικονομικής ή Διοικητικής Υπηρεσίας, των εννέα αυτών μεγάλων νοσοκομείων και τους ρωτήσαμε αναφορικά με κάποια γενικά χαρακτηριστικά του νοσοκομείου, όπως το μέγεθος του και ο τρόπος οργάνωσής του, αλλά κυρίως επικεντρωθήκαμε στον τρόπο παρακολούθησης του νοσοκομειακού κόστους, τις κατηγορίες στις οποίες παρακολουθείται, τον τρόπο αντιμετώπισης των έμμεσων και γενικών εξόδων, τυχόν οφέλη και προβλήματα που προκύπτουν από την κοστολόγηση, τους ενδιαφερόμενους για την κοστολογική πληροφορία αλλά και τη χρησιμότητα αυτής, καθώς και για τον τρόπο χρηματοδότησης του νοσοκομείου. Επίσης, ζητήθηκε η προσωπική τους άποψη αναφορικά με την καταλληλότητα των ημερών νοσηλείας ως μονάδα μέτρησης του κόστους αλλά και τη δυνατότητα εισαγωγής σύγχρονων μεθόδων κοστολόγησης όπως η ABC στα ελληνικά νοσοκομεία, όπως επίσης και τη δυνατότητα εφαρμογής συστημάτων πληρωμής, όπως η σταθερή βάση κόστους ανά κατηγορία διάγνωσης (PPS – DRG) που χρησιμοποιούνται ήδη σε άλλες χώρες.

Πληροφορίες για τη μελέτη συλλέχθηκαν από προσωπικές συνεντεύξεις με διοικητικά και οικονομικά στελέχη των νοσοκομείων, κατά κύριο λόγο Διευθυντές ή Υποδιευθυντές της Οικονομικής ή Διοικητικής Υπηρεσίας. Σε ότι έχει να κάνει με τα γενικά στοιχεία των νοσοκομείων αυτών, αρκετά από αυτά συλλέχθηκαν από τις σελίδες τους στο διαδίκτυο, ενώ άλλα εδόθησαν από τα στελέχη κατά τη διάρκεια των συνεντεύξεων. Οι συνεντεύξεις αυτές στηρίχθηκαν σε ένα γραπτό ερωτηματολόγιο που παρατίθεται στο παράρτημα της εργασίας. Για τη δημιουργία του ερωτηματολογίου αυτού χρησιμοποιήθηκαν στοιχεία από την βιβλιογραφία και αρθρογραφία.

ΣΤΟΧΟΙ ΠΡΑΚΤΙΚΟΥ ΜΕΡΟΥΣ

Βασικός στόχος αυτού του μέρους της εργασίας είναι να διερευνήσουμε σε πρακτικό επίπεδο τα κοστολογικά συστήματα που χρησιμοποιούν τα ελληνικά δημόσια νοσοκομεία και να εξετάσουμε τη δυνατότητα υιοθέτησης από αυτά νέων και βελτιωμένων συστημάτων κοστολόγησης.

Επίσης, σημαντικοί στόχοι του κεφαλαίου αυτού είναι να δούμε πως παρακολουθείται το νοσοκομειακό κόστος από τα δημόσια νοσοκομεία, σε ποιες κατηγορίες παρακολουθείται, ποια είναι τα κέντρα κόστους του νοσοκομείου, εάν βέβαια αυτά έχουν προσδιορισθεί και αν υπάρχει συμφωνία με το οργανόγραμμα του νοσοκομείου, πώς αντιμετωπίζονται τα έμμεσα και γενικά έξοδα, τυχόν οφέλη και προβλήματα που προκύπτουν από την κοστολόγηση, τους ενδιαφερόμενους για την κοστολογική πληροφορία αλλά και τη χρησιμότητα αυτής, καθώς και τον τρόπο αποζημίωσης του δημόσιου νοσοκομείου για τις υπηρεσίες που παρέχει.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΕΡΕΥΝΑΣ

Στο σημείο αυτό κρίνεται σκόπιμο να γίνει μία παρουσίαση της μεθοδολογίας που ακολουθήθηκε για τη διεξαγωγή του πρακτικού μέρους της παρούσας έρευνας. Αρχικά, πρέπει να σημειωθεί ότι επελέγη η μέθοδος της μελέτης περίπτωσης (case study). Η μελέτη περίπτωσης, ως ερευνητική στρατηγική, διερευνά ένα σύγχρονο φαινόμενο μέσα στα πραγματικά πλαίσια, στα οποία αυτό λαμβάνει χώρα και χρησιμοποιείται ευρέως στις ακόλουθες περιπτώσεις (Yin, R, 1994):

- ⊕ Στις πολιτικές επιστήμες και στις έρευνες για τη δημόσια διοίκηση
- ⊕ Στις επιστήμες της ψυχολογίας και της κοινωνιολογίας
- ⊕ Στις έρευνες μανάτζμεντ και οργανωσιακής θεωρίας
- ⊕ Στη διεξαγωγή διπλωματικών και διδακτορικών διατριβών στη διοίκηση επιχειρήσεων

Η μέθοδος της μελέτης περίπτωσης επελέγη, διότι θεωρείται ως η πλέον κατάλληλη και ενδεδειγμένη για να απαντήσει σε ερωτήματα σχετικά με τα συστήματα κοστολόγησης που τυχόν χρησιμοποιούνται, αν χρησιμοποιούνται, στα ελληνικά δημόσια νοσηλευτικά ιδρύματα, καθώς και τη χρησιμότητα που θα μπορούσε να έχει για τα δημόσια νοσοκομεία η συστηματική παρακολούθηση και ο έλεγχος του κόστους τους στη λήψη αποφάσεων. Η μέθοδος αυτή έρευνας, εστιάζει την προσοχή στην ειδική περίπτωση που μελετάται, χρησιμοποιείται για τη διερεύνηση σύγχρονων φαινομένων μέσα στα ρεαλιστικά πλαίσια τους και παρέχει τη δυνατότητα άντλησης πληροφοριών μέσα από ποικίλες πηγές, όπως επίσημα αρχεία και έγγραφα, δημοσιευμένα άρθρα και συνεντεύξεις. (Scarpens, 1990)

Ασφαλώς, το είδος της έρευνας που χρησιμοποιείται στην παρούσα μελέτη περίπτωσης θα μπορούσε να χαρακτηριστεί ως ποιοτική. Ο συγκεκριμένος τύπος έρευνας βοηθάει σημαντικά στη διερεύνηση και ερμηνεία των πολύπλοκων διαστάσεων της εξεταζόμενης συμπεριφοράς (Πανηγυράκης, 1999). Η ποιοτική

έρευνα είναι μία διαδικασία που παρουσιάζει αρκετές δυσκολίες, αλλά είναι πολύ αποτελεσματική και δυναμική και είναι δυνατό να προσδιορίσει και να εξηγήσει τη στάση των ερωτώμενων απέναντι σε κάποιο συγκεκριμένο ζήτημα. Ενώ η ποσοτική έρευνα μπορεί να οδηγήσει σε στατιστικώς έγκυρα και αξιόπιστα αποτελέσματα, το βάθος της ανάλυσης είναι μάλλον περιορισμένο. Στην περίπτωση, όμως, της ποιοτικής έρευνας, με τη δημιουργία μελέτης περίπτωσης δίνεται η δυνατότητα ανάλυσης σε βάθος (in – depth analysis), η οποία επιτρέπει στον ερευνητή να μελετήσει με κάθε λεπτομέρεια οργανωσιακές πρακτικές και διαδικασίες λήψης στρατηγικών αποφάσεων (Yin, 1994). Ο βασικός στόχος της δημιουργίας της μελέτης περίπτωσης είναι η επέκταση ή η γενίκευση μιας θεωρίας και όχι η στατιστική γενίκευση των συμπερασμάτων. Ο πίνακας Α.1 παρουσιάζει συνοπτικά τα χαρακτηριστικά της ποιοτικής έρευνας.

Πίνακας Α.1: Χαρακτηριστικά ποιοτικής έρευνας

Στόχος	Κατανόηση των υποσυνείδητων κινήτρων της συμπεριφοράς
Δείγμα	Μικρό, ειδικό κοινό
Συλλογή στοιχείων	Μη δομημένη
Ανάλυση δεδομένων	Ποιοτική, μη βασισόμενη σε στατιστικές μεθόδους
Αποτέλεσμα	Κατανόηση του ερευνούμενου προβλήματος

Πηγή: Πανηγυράκης Γ., «Στρατηγική Διοίκηση Επώνυμου Προϊόντος» - Α' Τόμος, Εκδόσεις Σταμούλης, 1999, σελ. 440

Οι πηγές άντλησης των δεδομένων, στα οποία βασίστηκε η παρούσα έρευνα καθώς και τα πλεονεκτήματα κάθε πηγής, παρουσιάζονται στον πίνακα 2.

Πίνακας Α.2 : Πλεονεκτήματα των πηγών άντλησης δεδομένων

	Πλεονεκτήματα
Επίσημα έγγραφα	<ul style="list-style-type: none"> ♦ Μπορούν να επανεξεταστούν πολλές φορές, καθώς είναι σταθερά και παραμένουν αναλλοίωτα ♦ Είναι ακριβή, καθώς περιέχουν με ακρίβεια ονόματα, αναφορές και άλλες σχετικές πληροφορίες ♦ Έχουν ευρεία κάλυψη, καθώς συχνά καλύπτουν εκτεταμένα χρονικά διαστήματα και πολλά γεγονότα
Αρχεία, άρθρα και σχετικές καταχωρήσεις	<ul style="list-style-type: none"> ♦ Τα ίδια με τα επίσημα έγγραφα ♦ Δυνατότητα ποσοτικοποίησης
Συνεντεύξεις	<ul style="list-style-type: none"> ♦ Είναι στοχευμένες, δηλαδή επικεντρώνονται απευθείας στο θέμα της μελέτης περίπτωσης ♦ Παρέχουν τη δυνατότητα εξαγωγής συμπερασμάτων και δημιουργίας σχέσεων αιτίου – αιτιατού ♦ Παρέχουν τη δυνατότητα διευκρινίσεων από την πλευρά του ερευνητή

Πηγή: Yin R., (1994), "Case Study Research, Design and Methods", Sage Publications, 2nd edition, p. 80

Όσον αφορά την πρώτη πηγή, δηλαδή τα επίσημα έγγραφα, στην παρούσα μελέτη περίπτωσης πραγματοποιούνται αναφορές σε προεδρικά διατάγματα και νομοσχέδια για τον τρόπο αποζημίωσης των νοσοκομείων για τις υπηρεσίες που

παρέχουν, αλλά και τη χρήση συστημάτων κοστολόγησης από τα δημόσια νοσοκομεία.

Η παρούσα μελέτη περίπτωσης βασίστηκε κατά κύριο λόγο στην πραγματοποίηση εννέα συστηματικών ανοιχτού τύπου συνεντεύξεων (systematic open – ended interviews) υπό τη μορφή άμεσης συζήτησης. Οι συνεντεύξεις πάρθηκαν από Διευθυντές ή Υποδιευθυντές της Οικονομικής ή Διοικητικής Υπηρεσίας, και Προϊσταμένους λογιστηρίου και τμήματος κινήσεως ασθενών των παρακάτω Ελληνικών Δημόσιων Νοσηλευτικών Ιδρυμάτων:

- Γενικό Κρατικό Νοσοκομείο Νίκαιας «Ο Άγιος Παντελεήμων»
- Γενικό Νοσοκομείο Πειραιά «Τζάνειο»
- Ψυχιατρικό Νοσοκομείο Αττικής «Δαφνί»
- «Αττικό» Νοσοκομείο Δυτικής Αττικής
- Γενικό Νοσοκομείο Ελευσίνας «Θριάσιο»
- Πανεπιστημιακό Νοσοκομείο «Λαϊκό»
- «Ιπποκράτειο» Νοσοκομείο
- Γενικό Νοσοκομείο Αττικής «Σισμανόγλειο»
- Αντικαρκινικό – Ογκολογικό Νοσοκομείο Αθηνών «Άγιος Σάββας»

Οι προσωπικές αυτές συνεντεύξεις (διάρκειας κατά μέσο όρο 40 – 45 λεπτά έκαστη), πραγματοποιήθηκαν σύμφωνα με ερωτηματολόγιο το οποίο αναλύεται παρακάτω και παρουσιάζεται στο παράρτημα της παρούσας εργασίας. Οι συμμετέχοντες κλήθηκαν να καταθέσουν τις γνώσεις τους σχετικά με τη χρήση μεθόδων κοστολόγησης από τα δημόσια νοσοκομεία, τη χρησιμότητα τέτοιων μεθόδων, τον τρόπο αποζημίωσης των δημόσιων νοσοκομείων για τις υπηρεσίες που παρέχουν αλλά και να καταθέσουν τις απόψεις τους σχετικά με την υιοθέτηση σύγχρονων μεθόδων κοστολόγησης από τα ελληνικά δημόσια νοσοκομεία.

Η υψηλή αξιοπιστία των ατόμων αυτών, προκύπτει μέσα από την άρτια επιστημονική τους κατάρτιση και κυρίως από την εκτεταμένη εμπειρία τους μέσα από την εργασία τους στο χώρο των δημόσιων νοσοκομείων.

Επιπλέον, πρέπει να σημειωθεί ότι η παρουσίαση των αποτελεσμάτων των προσωπικών συνεντεύξεων πρόκειται να γίνει με τη μορφή κειμένου. Το κεφάλαιο 2,

του δευτέρου μέρους της εργασίας, το οποίο αναφέρεται στα αποτελέσματα της έρευνας, προήλθε αποκλειστικά από τις απαντήσεις των ερωτώμενων. Παράλληλα, σε καθορισμένα σημεία του κεφαλαίου αυτού απεικονίζονται οι περισσότερο χαρακτηριστικές και σπουδαιότερες απαντήσεις των ερωτώμενων μέσα σε εισαγωγικά και με πλάγια γραφή.

Το βασικό ερωτηματολόγιο που σχεδιάστηκε περιέχει 18 ανοικτές ερωτήσεις σχετικά με την οργανωτική δομή του νοσοκομείου, τον τρόπο παρακολούθησης τους κόστους από τα δημόσια νοσοκομεία, την εισαγωγή σύγχρονων μεθόδων κοστολόγησης και μία ενότητα η οποία αφορά προσωπικές πληροφορίες για τους ερωτώμενους. Οι ερωτήσεις συνθέτουν το σκελετό της συζήτησης για το υπό εξέταση ζήτημα και πρέπει να σημειωθεί ότι επελέγη μία τυπική σειρά των ερωτήσεων αυτών, η οποία, όμως, δεν ήταν σταθερή και τροποποιήθηκε ανά συνέντευξη, ανάλογα με τις απαντήσεις που έδινε ο / η κάθε ερωτώμενος (η δυνατότητα αυτή παρέχεται στην ποιοτική έρευνα). Η χρησιμοποιούμενη μέθοδος συλλογής πρωτογενών στοιχείων, χαρακτηρίζεται ως (Σταθακόπουλος, 1997):

- A. Μη δομημένη, δηλαδή το ερωτηματολόγιο δεν περιέχει τυποποιημένες ερωτήσεις και απαντήσεις, αλλά αυτές είναι ανοικτές. Αυτός ο τύπος ερωτήσεων αποβλέπει στο να δίνει στον ερωτώμενο το ερέθισμα να εκφράσει ελεύθερα τις απόψεις του.
- B. Άμεση, δηλαδή ο κάθε ερωτώμενος γνωρίζει το σκοπό και το αντικείμενο της έρευνας.

Ο συγκεκριμένος τύπος ερωτήσεων είναι ο πλέον κατάλληλος σε περιπτώσεις, όπου ο ερευνητής επιδιώκει την παροχή αυτονομίας και ελευθερίας στον ερωτώμενο, όσον αφορά τις απαντήσεις που ο δεύτερος δίνει.

Η διαδικασία που ακολουθήθηκε στο σχεδιασμό του ερωτηματολογίου, είναι η εξής (Σταθακόπουλος, 1997):

1. Προκαταρκτικές αποφάσεις, αναφορικά με το είδος και τη φύση των πληροφοριών που πρέπει να συλλεχθούν, καθώς και τη μέθοδο συλλογής.

2. Αποφάσεις για το περιεχόμενο των ερωτήσεων (αναγκαιότητα – επάρκεια κάθε ερώτησης).
3. Αποφάσεις για τη διατύπωση των ερωτήσεων.
4. Αποφάσεις για τον τύπο των ερωτήσεων (π.χ. ανοικτές, πολλαπλής επιλογής, διχοτομικές).
5. Αποφάσεις για την τυπική σειρά των ερωτήσεων (στην ποιοτική έρευνα, όπως αναφέρθηκε στην προηγούμενη παράγραφο, μπορεί να τροποποιηθεί ανά συνέντευξη).
6. Προέλεγχος του ερωτηματολογίου (pilot test), για να διαπιστωθούν πιθανές ατέλειες που υπάρχουν στο ερωτηματολόγιο.

Γενικότερα, κατεβλήθη κάθε δυνατή προσπάθεια να σχεδιαστεί και να δημιουργηθεί ένα ερωτηματολόγιο με απλές, κατανοητές, σαφείς και όχι δύσκολες ή κοπιαστικές ερωτήσεις. Φυσικά, απώτερος στόχος ήταν η λήψη αξιόπιστων και άμεσα αξιοποιήσιμων πληροφοριών και η εξαγωγή ορθών συμπερασμάτων.

Πρέπει να σημειωθεί, ότι κατά τη διάρκεια αυτής της δοκιμαστικής έρευνας, ερωτήθηκαν 2 άτομα (μεταξύ των οποίων και η επιβλέπουσα της παρούσας έρευνας) με σκοπό να εντοπιστούν τυχόν σφάλματα, παραλείψεις και γενικότερα ατέλειες οι οποίες προέκυψαν κατά το στάδιο του σχεδιασμού του ερωτηματολογίου. Επίσης, έγινε προσπάθεια, ούτως ώστε οι δύο αυτοί ερωτώμενοι να αντικατοπτρίζουν όσο το δυνατόν το πραγματικό δείγμα της έρευνας μας, για τον καλύτερο έλεγχο και τη σφαιρικότερη αξιολόγηση του ερωτηματολογίου και την καταγραφή αντιδράσεων – παρατηρήσεων.

Ειδικότερα, οι διορθώσεις που έγιναν στο ερωτηματολόγιο, έπειτα από τον πιλοτικό έλεγχο του, είναι οι εξής:

- Αποφασίστηκε να πραγματοποιηθεί, στην αρχή κάθε προσωπικής συνέντευξης, ειδική αναφορά, σχετικά με την εχεμύθεια της έρευνας, τονίζοντας το γεγονός ότι η ανωνυμία του κάθε ερωτώμενου θα διατηρηθεί.

- Αναδιατυπώθηκαν ορισμένες ερωτήσεις, ώστε να είναι περισσότερο κατανοητές και πλήρεις.
- Προστέθηκαν δύο ερωτήσεις σχετικά με τα οφέλη και τα προβλήματα που προκύπτουν από την κοστολόγηση καθώς και για τη χρήση της κοστολογικής πληροφορίας για τη λήψη αποφάσεων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΡΕΥΝΑΣ

2.1 ΤΑ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΑ ΤΟΥ ΔΕΙΓΜΑΤΟΣ

2.1.1 ΤΑ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΑ

Η έρευνα πραγματοποιήθηκε σε ένα δείγμα εννέα νοσοκομείων. Αρμόδια στελέχη από το κάθε νοσοκομείο κλήθηκαν να απαντήσουν στα ερωτήματα της έρευνας. Από τα νοσοκομεία αυτά, δύο είναι νοσοκομεία ειδικού σκοπού (το ένα αντικαρκινικό – ογκολογικό, και το άλλο ψυχιατρικό), ενώ τα υπόλοιπα επτά είναι γενικά νοσοκομεία. Ειδικό νοσοκομείο θεωρείται εκείνο το οποίο διαθέτει τμήματα κύριας νοσηλείας σε μία θεραπευτική κατηγορία, όπως για παράδειγμα στο δείγμα μας στην αντικαρκινική – ογκολογική στη μία περίπτωση και στην ψυχιατρική στη δεύτερη.

Το «Γενικό Νοσοκομείο Α» ιδρύθηκε το 1985 και σήμερα αποτελεί μία οργανωμένη νοσηλευτική μονάδα, συνεχώς αναπτυσσόμενη με άριστη υποδομή σε ιατροτεχνολογικό και ξενοδοχειακό εξοπλισμό. Υπάγεται στο Γ' Πε.Σ.Υ.Π. Αττικής και η δυναμικότητα του σε κλίνες είναι 339.

Το δεύτερο Γενικό νοσοκομείο που εξετάζεται, στο εξής «Γενικό Νοσοκομείο Β», ιδρύθηκε το 1936 και ως το 1985 λειτουργούσε ως Ειδικό Νοσοκομείο, οπότε και μετατράπηκε σε Γενικό. Υπάγεται στο Β' Πε.Σ.Υ.Π. Αττικής και η δυναμικότητα του σε κλίνες είναι 386 αλλά αναμένεται να φτάσουν τις 700. Απασχολεί προσωπικό 1061 ατόμων.

Η τρίτη περίπτωση αφορά ένα Ειδικό Νοσοκομείο (αντικαρκινικό – ογκολογικό), στο εξής «Ειδικό Νοσοκομείο Γ», το οποίο ιδρύθηκε το 1935 ως Νομικό Πρόσωπο Ιδιωτικού Δικαίου. Σκοπός του ήταν η καταπολέμηση του καρκίνου και των νεοπλασμάτων, καθώς και η έρευνα για τη νόσο και τα μέσα προφύλαξης και θεραπείας της. Μετά την ψήφιση του Ν.2889/01, το Νοσοκομείο

διατηρεί το υφιστάμενο νομικό καθεστώς του, ενώ συνδέεται μόνο λειτουργικά με το Α' Πε.Σ.Υ.Π. Αττικής. Η συνολική του δυναμικότητα είναι 362 κλίνες και απασχολεί συνολικό προσωπικό 997 ατόμων.

Η τέταρτη περίπτωση αφορά το πλέον πρόσφατα ιδρυθέν νοσοκομείο της Αττικής - μόλις το 2000 ιδρύθηκε - το οποίο ακόμα δεν έχει αναπτυχθεί ολοκληρωτικά σε δυναμικότητα κλινών και προσωπικού. Παραμένει ακόμη αναξιοποίητο σημαντικό μέρος του πλέον σύγχρονου εξοπλισμού του και βρίσκεται σε διαδικασία συνεχούς ανάπτυξης. Υπάγεται στο Γ' Πε.Σ.Υ.Π. Αττικής. Στο εξής θα αναφέρεται ως «Γενικό Νοσοκομείο Δ».

Το «Γενικό Νοσοκομείο Ε» ξεκίνησε τη λειτουργία του ως Γενικό Νοσοκομείο το 1925. Σήμερα αποτελείται από ένα σύνολο κτιρίων, με συνολική δυναμικότητα 504 κλινών, κατανεμημένων στους παθολογικούς και χειρουργικούς τομείς. Το νοσοκομείο υπάγεται στο Α' Πε.Σ.Υ.Π. Αττικής. Συνολικά απασχολεί 2646 άτομα.

Ακολουθεί η περίπτωση του «Γενικού Νοσοκομείου Ζ», το οποίο ιδρύθηκε το 1866 και λειτούργησε για πρώτη φορά το 1873. Υπάγεται στην περιοχή ευθύνης του Γ' Πε.Σ.Υ.Π. Αττικής. Η δυναμικότητα του ανέρχεται σε 476 κλίνες και απασχολεί 1303 άτομα, από τα οποία 363 είναι ιατρικό προσωπικό, 561 άτομα νοσηλευτικό προσωπικό, 27 επιστημονικό μη ιατρικό προσωπικό, 125 διοικητικό, 159 τεχνικό και τεχνολογικό και 1411 άτομα λοιπό προσωπικό.



Το «Γενικό Νοσοκομείο Η» ιδρύθηκε το 1937. Από το 2001 εντάχθηκε στην περιοχή ευθύνης του Γ' Πε.Σ.Υ.Π. Αττικής και η δυναμικότητα του σε κλίνες είναι 716, από τις οποίες 343 στον Παθολογικό Τομέα, 343 στο Χειρουργικό Τομέα και 30 στον Ψυχιατρικό Τομέα. Το προσωπικό του νοσοκομείου αριθμεί περίπου 2.000 άτομα, από τα οποία 500 άτομα είναι ιατρικό προσωπικό, 774 νοσηλευτικό,

155 ανήκουν στη διοικητική υπηρεσία και τα υπόλοιπα ανήκουν σε διάφορες κατηγορίες (τεχνικό, βοηθητικό, παραϊατρικό, κλπ.).

Το «Γενικό Νοσοκομείο Θ» είναι πανεπιστημιακό νοσοκομείο και ιδρύθηκε το 1933. Η δυναμικότητα του είναι περίπου 380 κλίνες και αριθμεί προσωπικό περίπου 1000 ατόμων. Υπάγεται στο Α' Πε.Σ.Υ.Π. Αττικής.

Τέλος, η ένατη περίπτωση νοσοκομείου που εξετάζεται αφορά ένα ειδικό ψυχιατρικό νοσοκομείο, στο εξής «Ειδικό Νοσοκομείο Ι». Το νοσοκομείο αυτό ιδρύθηκε το 1925 και η δυναμικότητα του σε κλίνες είναι 2.300. Συνολικά απασχολεί 1596 άτομα, από τα οποία 508 στη διοικητική και τεχνική υπηρεσία, 949 στη νοσηλευτική, 94 στην ιατρική και τα υπόλοιπα σε διάφορες κατηγορίες. Υπάγεται στη δικαιοδοσία του Γ' Πε.Σ.Υ.Π. Αττικής.

2.1.2 ΣΚΟΠΟΣ ΤΩΝ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΩΝ

Σκοπός των νοσοκομείων αυτών, όπως και όλων των δημόσιων νοσοκομείων της χώρας, αναφέρθηκε από όλους τους ερωτώμενους ότι είναι :

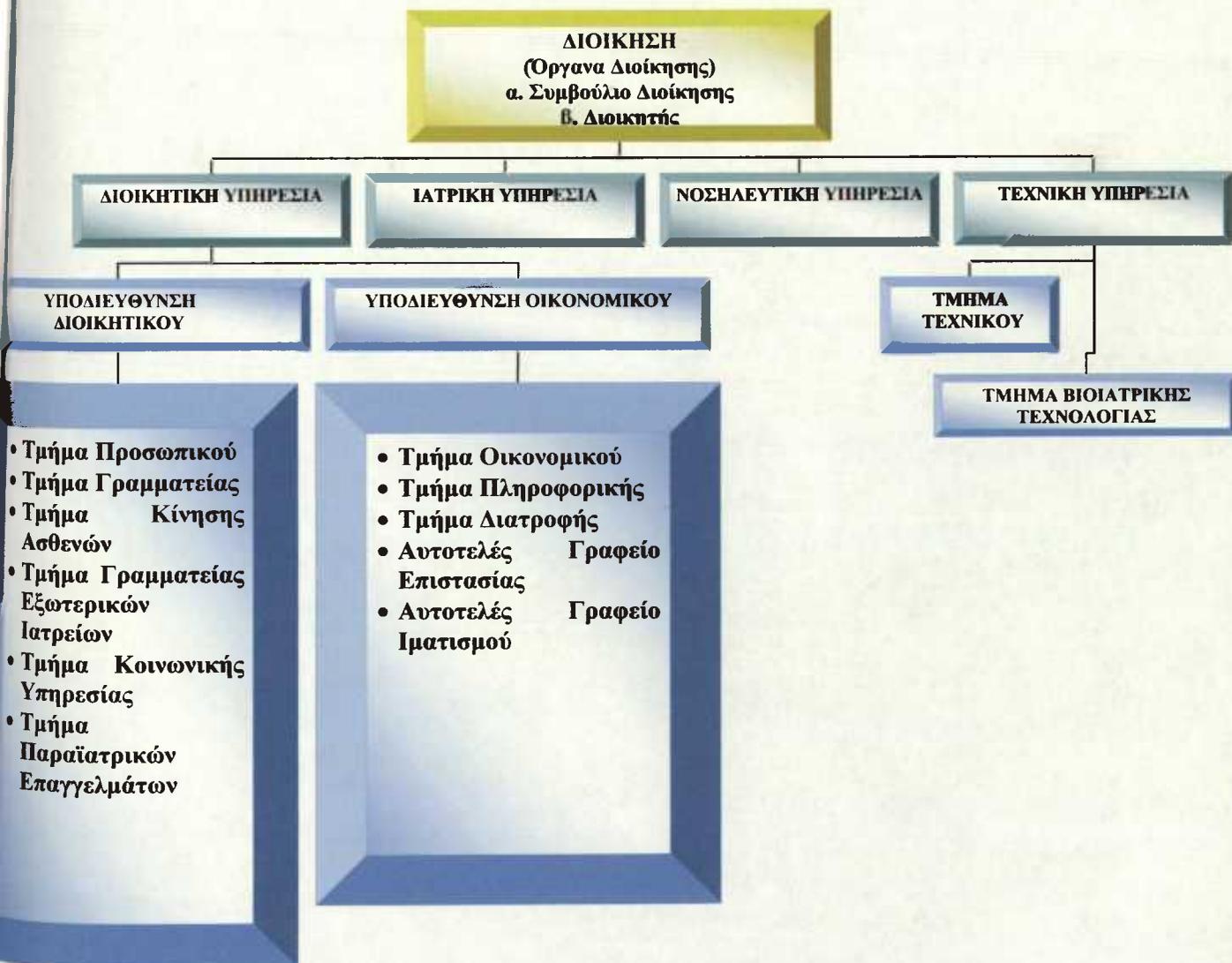
- η παροχή πρωτοβάθμιας και δευτεροβάθμιας περίθαλψης (πρόληψη, διάγνωση, θεραπεία και αποκατάσταση), στο πλαίσιο και την έκταση της διάρθρωσης της Ιατρικής τους Υπηρεσίας, ισότιμα για κάθε πολίτη, ανεξάρτητα από την οικονομική, κοινωνική και επαγγελματική του κατάσταση.
- η ανάπτυξη και προαγωγή της ιατρικής έρευνας και
- η εφαρμογή προγραμμάτων ειδίκευσης, συνεχούς εκπαίδευσης ιατρών, καθώς και εκπαίδευσης και επιμόρφωσης λειτουργών άλλων κλάδων υγείας.

2.1.3 ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΤΩΝ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΩΝ

Όλα τα νοσοκομεία του δείγματος ακολουθούν την οργάνωση που έχει καθοριστεί για όλα τα νοσοκομεία του ΕΣΥ (με το Ν.2889/2001). Έτσι, υπό τη Διοίκηση αναπτύσσονται οι Υπηρεσίες Ιατρική, Νοσηλευτική, Διοικητική – Οικονομική και Τεχνική – Ξενοδοχειακή.

Έτσι, σε πρώτη φάση το οργανόγραμμα όλων των νοσοκομείων παρουσιάζεται στο παρακάτω σχήμα. (Σχήμα 1).

Σχήμα 1: Οργανόγραμμα Νοσοκομείων



Η ιατρική υπηρεσία όλων των νοσοκομείων αναπτύσσεται σε τέσσερις τομείς. Αυτοί είναι οι εξής: Παθολογικός Τομέας, Χειρουργικός Τομέας, Εργαστηριακός Τομέας και Τομέας Ψυχικής Υγείας. Κάθε ένας από αυτούς τους τομείς αναπτύσσεται από το κάθε νοσοκομείο σε επιμέρους κλινικές και τμήματα ανάλογα με τις ανάγκες του και τις δυνατότητες του, και φυσικά ανάλογα με το αν πρόκειται για Γενικό ή Ειδικό Νοσοκομείο και τους τομείς τους οποίους πρόκειται να καλύψει. Έτσι, ο Παθολογικός Τομέας αναπτύσσεται σε Παθολογικό, Αιματολογικό, Γαστρεντερολογικό, Καρδιολογικό, Πνευμονολογικό, Ακτινοθεραπευτικό, Ενδοκρινολογικό, Νεφρολογικό κλπ. τμήμα / κλινική. Ο Χειρουργικός Τομέας αναπτύσσεται σε Χειρουργικό Α' Β' κλπ., Γυναικολογικό, Γναθοχειρουργικό, Θωρακοχειρουργικό, Νευροχειρουργικό, Ορθοπεδικό, Ουρολογικό, Οφθαλμολογικό, Πλαστική Χειρουργική, Μονάδα Εντατικής Θεραπείας (ΜΕΘ), Αναισθησιολογικό κλπ. Ο εργαστηριακός, τέλος, αναπτύσσεται σε Ακτινοδιαγνωστικό, Αιματολογικό, Αιμοδοσία, Αξονικό Τομογράφο, Βιοχημικό, Μικροβιολογικό κλπ. Ο νοσηλευτικός τομέας αναπτύσσεται σε τρεις τομείς: Παθολογικό Τομέα, Χειρουργικό Τομέα και Εργαστηριακό Τομέα, οι οποίοι είναι κατανεμημένοι επίσης σε κλινικές και τμήματα ανάλογα με τις δυνατότητες και τις ανάγκες του κάθε νοσοκομείου. Για σκοπούς απλοποίησης του σχήματος, οι υπηρεσίες αυτές δεν απεικονίζονται. Σχηματικά, όμως, θα αναπτύσσονταν οι αντίστοιχοι τομείς της ιατρικής υπηρεσίας υπό αυτής και οι τομείς της νοσηλευτικής υπηρεσίας, επίσης, υπό αυτής. Δεν κρίνεται σκόπιμο να παρουσιαστούν αναλυτικά τα οργανογράμματα του κάθε νοσοκομείου χωριστά, καθώς ακολουθούν την ίδια οργάνωση που έχει καθοριστεί για όλα τα νοσοκομεία του ΕΣΥ, με μικρές παραλλαγές μεταξύ τους, κυρίως όσον αφορά την ιατρική και νοσηλευτική υπηρεσία, ανάλογα με τις ανάγκες που εξυπηρετεί το κάθε ένα νοσοκομείο, τις δυνατότητες του και τη διάκριση του σε Γενικό ή Ειδικό.

2.2 ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Από το σύνολο των εννέα νοσοκομείων που συμμετείχαν στην έρευνα, μόνο τρία νοσοκομεία έχουν εφαρμόσει το διπλογραφικό σύστημα και την Αναλυτική Λογιστική. Αν και με το Προεδρικό Διάταγμα 146 / 2003 ορίζεται ότι από 1/ 1 / 2005 όλα τα Δημόσια Νοσηλευτικά Ιδρύματα υποχρεούνται στην εφαρμογή της Αναλυτικής Λογιστικής, αυτό δεν έχει πραγματοποιηθεί ακόμα για την πλειοψηφία των δημόσιων νοσοκομείων της χώρας μας, καθώς υπάρχουν σημαντικές ελλείψεις όσον αφορά τη μηχανοργάνωση των νοσοκομείων αυτών και τη στελέχωση τους από έμπειρο και καταρτισμένο προσωπικό σε θέματα αναλυτικής λογιστικής, όπως τόνισε διοικητικό – οικονομικό στέλεχος του «Γενικού Νοσοκομείου Θ». Από τα νοσοκομεία του δείγματος, το «Γενικό Νοσοκομείο Β», το «Ειδικό Νοσοκομείο Γ» και το «Γενικό Νοσοκομείο Δ» έχουν εφαρμόσει την αναλυτική λογιστική, όπως προβλέπεται, και μάλιστα αρκετά πρόσφατα, οπότε και βρίσκεται ακόμη σε πειραματικό στάδιο. Με την εισαγωγή του αναλυτικής λογιστικής σε όλα τα δημόσια νοσοκομεία, όπως ορίζεται από το 146/2003 ΠΔ, τα νοσοκομεία θα έχουν πολλές δυνατότητες όσον αφορά τη μέτρηση και τον έλεγχο του κόστους τους. Η μηχανοργάνωση των νοσοκομείων θα βοηθήσει πολύ προς την κατεύθυνση αυτή, όπως παρατήρησε ο διοικητικό – οικονομικό στέλεχος του «Γενικού Νοσοκομείου Θ».

Όσον αφορά το είδος του κόστους που υπολογίζεται από τα νοσοκομεία, συγκεκριμένο κόστος ανά ασθενή, σύμφωνα με το διοικητικό - οικονομικό στέλεχος του «Γενικού Νοσοκομείου Η», μπορεί να υπολογιστεί μόνο από τα Δημόσια Νοσοκομεία που εφαρμόζουν την Αναλυτική Λογιστική. Το Δημόσιο Λογιστικό και η Γενική Λογιστική δε μπορεί να το δώσει αυτό.

Στο «Γενικό Νοσοκομείο Β», όπως δήλωσε το αρμόδιο διοικητικό - οικονομικό στέλεχος του νοσοκομείου *«από το 2003 έχει γίνει μία προσπάθεια να γίνει μία κοστολόγηση των παρεχόμενων υπηρεσιών. Αναλυτικά στοιχεία δεν υπάρχουν, υπάρχουν όμως συγκεντρωτικά ανά έτος, δηλαδή πόσο είναι το κόστος του υγειονομικού υλικού, του εργαστηριακού, του φαρμακευτικού κλπ. Η κοστολόγηση ανά ασθενή την οποία προσπαθούμε τώρα να προσδιορίσουμε είναι ακόμα σε πειραματικό στάδιο»*.

Οι απαντήσεις της πλειοψηφίας των ερωτώμενων που συμμετείχαν στην έρευνα, συγκλίνουν ότι τα νοσοκομεία σε γενικές γραμμές δεν υπολογίζουν ένα μέσο κόστος ανά κατηγορία, καθώς, όπως δήλωσε το διοικητικό – οικονομικό στέλεχος του «Γενικού Νοσοκομείου Ε», «το Δημόσιο Λογιστικό δε δίνει καλή εικόνα για να προσπαθήσεις να βγάλεις κάποιους δείκτες μέσων κόστους. Παρουσιάζει ως δαπάνες μόνο αυτές που έχουν πληρωθεί, δηλαδή ότι δεν έχει πληρωθεί – που συνήθως πληρώνεται με οκτώ μήνες καθυστέρηση – δεν εμφανίζεται ως δαπάνη. Οπότε περίπου το 70% των δαπανών δεν εμφανίζονται. Αυτό που δείχνει ο απολογισμός του Δημόσιου Λογιστικού είναι ένα μόνο μέρος των πραγματικών δαπανών. Έτσι, αν προσδιορισθεί ένα μέσο κόστος με αυτά τα δεδομένα θα είναι πολύ μικρό σε σχέση με την πραγματικότητα. Οπότε, όσοι δείκτες μέσων κόστους βγαίνουν μέσα από το Δημόσιο Λογιστικό είναι λανθασμένοι. Γι' αυτό γίνεται προσπάθεια να εφαρμοστεί η Γενική και πολύ περισσότερο η Αναλυτική Λογιστική στα Δημόσια Νοσοκομεία».

Στο «Γενικό Νοσοκομείο Δ», όπως δήλωσε το αρμόδιο διοικητικό – οικονομικό στέλεχος του νοσοκομείου, υπολογίζεται ένα μέσο κόστος για όλες τις κατηγορίες, δηλαδή:

- ⊕ Μέσο Συνολικό Κόστος ανά ημέρα νοσηλείας
- ⊕ Μέσο Συνολικό Κόστος ανά ασθενή
- ⊕ Μέσο Κόστος φαρμάκου ανά ημέρα νοσηλείας
- ⊕ Μέσο Κόστος φαρμάκου ανά ασθενή
- ⊕ Μέσο Κόστος φαρμάκου ανά ασθένεια. Οι ασθένειες κωδικοποιούνται με βάση το σύστημα ICD (International Classification of Diseases), και προσδιορίζεται το κόστος φαρμάκου για μεγάλες κατηγορίες ασθενειών (π.χ. AIDS, καρκίνος κλπ.) .
- ⊕ Μέσο Κόστος εργαστηριακών εξετάσεων
- ⊕ Μέσο Κόστος ανά εξέταση
- ⊕ Μέσο Κόστος ανά αντιδραστήριο ανά εργαστηριακή εξέταση
- ⊕ Μέσο Κόστος υγειονομικού υλικού

«Βέβαια, για τον υπολογισμό ενός μέσου κόστους ανά ημέρα νοσηλείας, γίνεται η υπόθεση», όπως ανέφερε το στέλεχος του νοσοκομείου, «ότι οι ασθενείς λαμβάνουν ημερησίως κατά ομοίμορφο τρόπο τις νοσοκομειακές υπηρεσίες. Έτσι, διαιρείται το

συνολικό κόστος του νοσοκομείου με τον αριθμό των ημερών νοσηλείας, προκειμένου να προκύψει ο δείκτης αυτός. Αυτό, όμως είναι κάπως αυθαίρετο», σύμφωνα με δήλωση του ίδιου, «αφού οι νοσοκομειακές υπηρεσίες που παρέχονται σε έναν ασθενή από την ημέρα εισαγωγής του μέχρι και την έξοδο του, ποικίλουν σε ένταση και ανάλωση πόρων. Έτσι, για παράδειγμα, ένας ασθενής που έχει εισαχθεί στο νοσοκομείο προκειμένου να υποβληθεί σε κάποια χειρουργική επέμβαση, μπορεί όλες τις ημέρες που προηγούνται της επέμβασης να προκαλεί ελάχιστο κόστος, ουσιαστικά μόνο το ξενοδοχειακό, και κατά την ημέρα της επέμβασης να προκαλεί ένα κόστος €2.000 – €3.000. Ακόμη, πριν από την επέμβαση γίνονται κάποιοι προεγχειρητικοί έλεγχοι, ενώ μετά από αυτήν ακολουθεί εντατική αρχικά και μειωμένη στη συνέχεια ιατρική παρακολούθηση. Το ίδιο συμβαίνει και με τη νοσηλευτική υπηρεσία που του παρέχεται, η οποία επίσης ποικίλει για κάθε ημέρα νοσηλείας του ασθενή.

Όσον αφορά το μέσο κόστος ανά ασθενή, επίσης είναι ένας αυθαίρετος δείκτης, καθώς δεν προκαλούν όλοι ασθενείς το ίδιο κόστος στο νοσοκομείο. Έτσι, κάθε ασθενής, ανάλογα με το σκοπό για τον οποίο εισήχθη στο νοσοκομείο, θα υποβληθεί σε διαφορετικές εξετάσεις, θα αναλώσει διαφορετικούς πόρους και γενικά θα δημιουργήσει διαφορετικό κόστος στο νοσοκομείο από ότι κάποιος άλλος ασθενής. Αυτοί, λοιπόν, είναι δείκτες που μπορούν να χρησιμοποιηθούν μόνο για στατιστικούς σκοπούς.»

Όπως ανέφερε διοικητικό – οικονομικό στέλεχος του «Γενικού Νοσοκομείου Α», «Το νοσοκομείο δεν έχει μέσα στην έννοια λειτουργίας του την έννοια της κοστολόγησης, κι αυτό γιατί λειτουργεί με συγκεκριμένες τιμές που του καθορίζει το Κράτος μέσα από τα διάφορα ΦΕΚ. Τις τιμές εκείνες τις έχει καθορίσει το Κεντρικό Συμβούλιο Υγείας (Κε.Σ.Υ), το οποίο τις έχει προσδιορίσει με κάποιο δικό του τρόπο κοστολόγησης. Για τον υπολογισμό, βέβαια, αυτών των τιμών και την κοστολόγηση έχει ληφθεί υπόψη μόνο το λειτουργικό κόστος παροχής των υπηρεσιών του Νοσοκομείου, καθώς το σταθερό κόστος της μισθοδοσίας όλων αυτών που απασχολούνται καλύπτεται από το Κράτος, χωρίς αυτό να σημαίνει ότι δεν αποτελεί κόστος. Είναι κόστος που δημιουργείται από τη λειτουργία του Νοσοκομείου. Απλώς, επειδή δεν περιλαμβάνεται στον Προϋπολογισμό των Νοσοκομείων, κανένας δε σκέφτεται να αντιστοιχίσει το κόστος των μισθών σε σχέση με αυτό που παράγουν.

Οι μόνες υπηρεσίες που κοστολογούνται από τα Νοσοκομεία είναι όλες αυτές που δεν έχουν τιμές από τα ΦΕΚ, είναι δηλαδή καινούριες υπηρεσίες. Και στην

περίπτωση αυτή, όμως, δεν πρόκειται ακριβώς για κοστολόγηση. Στην πραγματικότητα λαμβάνεται η αντίστοιχη τιμή που χρησιμοποιούν τα ιδιωτικά νοσοκομεία ή κάποια άλλα δημόσια, καθορίζεται από το νοσοκομείο κάποια τιμή συγκριτικά με αυτή που λήφθηκε και ζητείται έγκριση».

2.2.1 ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗΣ ΚΟΣΤΟΥΣ

Σύμφωνα με το διοικητικό – οικονομικό στέλεχος του «Γενικού Νοσοκομείου Θ», το κόστος παρακολουθείται μέσα από τους λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής. Έτσι μπορεί να προσδιοριστεί το κόστος καθαριότητας για παράδειγμα αλλά δε γίνεται επιμερισμός σε Κέντρα Κόστους, αφού στο συγκεκριμένο νοσοκομείο δεν έχει εφαρμοστεί ακόμη η Αναλυτική Λογιστική.

Οι κατηγορίες στις οποίες παρακολουθείται το κόστος σύμφωνα με το διοικητικό – οικονομικό στέλεχος του «Γενικού Νοσοκομείου Η» είναι οι εξής:

Σταθερό Κόστος.

Σε αυτό περιλαμβάνεται :

- Κόστος Τακτικής Μισθοδοσίας (παροχή υπηρεσιών από υπαλλήλους) – καλύπτεται εξ ολοκλήρου από το Υπουργείο Υγείας. Παρακολουθείται ξεχωριστά η μισθοδοσία του ιατρικού προσωπικού, του νοσηλευτικού προσωπικού, του διοικητικού προσωπικού και των ειδικών κατηγοριών, προσδιορίζεται επακριβώς και λαμβάνεται η αντίστοιχη επιχορήγηση από το Υπουργείο.
- Αποσβέσεις



Μεταβλητό Κόστος.

Περιλαμβάνει τις λειτουργικές δαπάνες του νοσοκομείου, οι οποίες περιέχονται στον Προϋπολογισμό Εξόδων του νοσοκομείου. Πιο συγκεκριμένα, σε αυτό περιλαμβάνονται :

- Η νοσηλευτική κίνηση (δηλαδή ημέρες νοσηλείας, αριθμός επεμβάσεων κλπ.)
- Κόστος Έκτακτης Μισθοδοσίας προσωπικού. Παρακολουθείται επακριβώς και λαμβάνεται η ανάλογη επιχορήγηση από το Υπουργείο.
- Γενικά Έξοδα, όπως η ηλεκτρική ενέργεια, οι τηλεπικοινωνίες κλπ.
- Το κόστος των εργαστηριακών εξετάσεων
- Κόστος υγειονομικού υλικού (αναλώσιμου και μη υγειονομικού υλικού, αντιδραστήρια, προσθετικά και θεραπευτικά υλικά, ιατρικά αέρια κλπ.)
- Κόστος φαρμάκων, το οποίο μπορεί να διαιρείται ανά κατηγορία ασθένειας για την οποία προορίζεται – όπως, φάρμακα για διαβητικούς, φάρμακα για AIDS, φάρμακα για τον καρκίνο κλπ.
- Καύσιμα
- Συντήρηση
- Καθαριότητα
- Εστίαση
- Λοιπές δαπάνες
- Πρόσθετα υλικά

Σύμφωνα με το διοικητικό - οικονομικό στέλεχος του «Γενικού Νοσοκομείου Δ», «έτσι όπως λειτουργούν σήμερα τα νοσοκομεία δεν παρακολουθούν το κόστος τους. Παρακολουθούν την υλοποίηση του προϋπολογισμού ή την πορεία των δαπανών, αλλά όχι το πραγματικό τους κόστος. Οι δαπάνες με το πραγματικό κόστος νοσηλείας ή το πραγματικό κόστος λειτουργίας έχουν μεταξύ τους μεγάλη απόκλιση. Εάν υπάρχει δυνατότητα για κάποιους δείκτες του κόστους είναι αυτοί που αναφέρθηκαν παραπάνω ότι προσδιορίζονται από το συγκεκριμένο νοσοκομείο. Δεν ενδιαφέρεται όμως να παρακολουθήσει, για παράδειγμα, το κόστος των αναρρωτικών ή εκπαιδευτικών αδειών γιατί η μισθοδοσία δεν ανήκει στα λειτουργικά έξοδα του νοσοκομείου. Έρχεται χορηγούμενη, επομένως κανείς δεν ενδιαφέρεται για αυτού του είδους το κόστος».

2.3 ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΑΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

2.3.1 ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ

Το πρώτο πράγμα στη διαμόρφωση ενός κοστολογικού συστήματος είναι η διαμόρφωση των κέντρων κόστους.

Κέντρα κόστους, όπως παρατήρησε το διοικητικό – οικονομικό στέλεχος του «Γενικού Νοσοκομείου Ζ», μπορούν να οριστούν μόνο στα νοσοκομεία στα οποία λειτουργεί η Αναλυτική Λογιστική. Σε γενικές γραμμές τα κέντρα κόστους ενός νοσοκομείου μπορεί να συμφωνούν με το Οργανόγραμμα του, μπορεί να είναι πολύ περισσότερα ή να είναι και πολύ λιγότερα, ανάλογα με τον τρόπο με τον οποίο το κάθε νοσοκομείο αναπτύσσει την Αναλυτική του Λογιστική και τον αριθμό των κέντρων κόστους που το ίδιο θέλει να ορίσει.

Από το δείγμα των εννέα νοσοκομείων που περιλαμβάνονται στην έρευνα μας, μόνο τρία νοσοκομεία έχουν ορίσει κέντρα κόστους. Αυτά είναι το «Γενικό Νοσοκομείο Β», το «Γενικό Νοσοκομείο Δ» και το «Ειδικό Νοσοκομείο Γ».

Σύμφωνα με το διοικητικό - οικονομικό στέλεχος του Γενικού Νοσοκομείου Β, το πληροφοριακό σύστημα του νοσοκομείου έχει σχεδιαστεί σύμφωνα με το ΠΔ 146/2003 «Περί Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δημοσίων Μονάδων Υγείας», όπου επακριβώς προσδιορίζονται τα κέντρα κόστους, τα οποία είναι υποχρεωτικά περίπου 80 και δίνεται δυνατότητα για περαιτέρω ανάλυση.

Στο Γενικό Νοσοκομείο Δ τα κέντρα κόστους που έχουν οριστεί είναι λίγο περισσότερα από το αναλυτικό οργανόγραμμα και έχουν μπει στην κωδικοποίηση των λογαριασμών και υπολογαριασμών του 92 της Αναλυτικής Λογιστικής.

Σύμφωνα με το διοικητικό – οικονομικό στέλεχος του «Ειδικού Νοσοκομείου Γ», «τα κέντρα κόστους ακολουθούν τα τμήματα. Το κάθε νοσηλευτικό τμήμα έχει το δικό του, το κάθε εργαστήριο έχει το δικό του και η κάθε κλινική έχει το δικό της κ.ο.κ.»

Έτσι, συγκεκριμένα, και τα τρία αυτά νοσοκομεία έχουν ορίσει τα κέντρα κόστους που ορίζονται από την κωδικοποίηση των λογαριασμών και υπολογαριασμών του 92 της Αναλυτικής Λογιστικής. Τα κέντρα αυτά, όπως ανέφεραν οι ερωτώμενοι και από τα τρία νοσοκομεία είναι οι κλινικές, τα εργαστήρια, τα χειρουργεία, τα

νοσηλευτικά τμήματα, τα εξωτερικά ιατρεία, οι διοικητικές υπηρεσίες, το διαιτολογικό, το φαρμακευτικό, η επιστασία, το πειραματικό κέντρο, η τεχνική υπηρεσία κ.α. Ενδεικτικά, στο παράρτημα της παρούσας εργασίας παρατίθενται τα κέντρα κόστους του «Γενικού Νοσοκομείου Β», με τη μορφή και την κωδικοποίηση που προβλέπει το ΠΔ 146/2003 «Περί Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δημοσίων Μονάδων Υγείας».



2.3.2 ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΣ ΚΟΣΤΟΥΣ

Τα δημόσια νοσοκομεία δουλεύουν με βάση κάποιους διαχειριστικούς κανόνες που έχει ορίσει το κράτος σχετικά με το πώς θα γίνει η παραγγελία, πώς θα γίνει η παράδοση, τα οποία όμως δεν είναι συνδεδεμένα με την έννοια του κόστους. Είναι καθαρά διαχειριστικές πρακτικές.

Σύμφωνα με το διοικητικό - οικονομικό στέλεχος του «Γενικού Νοσοκομείου Ε», η περιγραφή της πορείας των εξόδων είναι η εξής: «Στην αρχή κάθε έτους βγαίνει ένα Ενιαίο Πρόγραμμα Προμηθειών και ένα Ενιαίο Πρόγραμμα Επενδύσεων για τα νοσοκομεία, τα οποία εγκρίνεται από το Υπουργείο Οικονομικών και το Υπουργείο Ανάπτυξης αντίστοιχα. Έτσι κάθε νοσοκομείο αναφέρει τις προμήθειες τις οποίες πρόκειται να πραγματοποιήσει στη διάρκεια του έτους, καθώς και τις επενδύσεις στις οποίες πρόκειται να προβεί. Εάν εγκριθούν αυτές οι προμήθειες, το νοσοκομείο προβαίνει σε διαγωνισμό, ανάλογα βέβαια την αξία της αγοράς που πρόκειται να γίνει (δηλαδή για μικρής αξίας προμήθειες συνήθως γίνεται απ' ευθείας ανάθεση) για την επιλογή προμηθευτή ή την ανάθεση του έργου. Οι δαπάνες αυτές θα πρέπει να περιλαμβάνονται και στον προϋπολογισμό του νοσοκομείου, δηλαδή για κάθε αγορά που σκοπεύει να πραγματοποιήσει το νοσοκομείο θα πρέπει να έχει προβλέψει να το

αναφέρει στην αντίστοιχη κατηγορία στον προϋπολογισμό της. Για την αγορά, για παράδειγμα ενός μηχανήματος, θα πρέπει στον προϋπολογισμό να έχει προβλεφθεί να «μπουν» χρήματα σε αυτόν τον κωδικό. Κάθε δαπάνη αντιστοιχίζεται με έναν κωδικό του Δημόσιου Λογιστικού. Μέχρι και την επιλογή του προμηθευτή δεν έχει δημιουργηθεί ακόμη κανένα είδος κόστους για το νοσοκομείο. Υπάρχει μόνο η υποχρέωση του νοσοκομείου για αγορά από το συγκεκριμένο προμηθευτή, συγκεκριμένης ποσότητας υλικού σε συγκεκριμένη τιμή. Στη συνέχεια, γίνεται η παραγγελία από το Τμήμα Διαχείρισης Υλικού. Την παραγγελία, στη συνέχεια, παραλαμβάνει μία Επιτροπή για τη διασφάλιση της ορθής εκτέλεσης της παραγγελίας. Συντάσσεται ένα πρωτόκολλο παράδοσης και παραλαβής του υλικού και δίνεται στο Τμήμα Διαχείρισης Υλικού. Το Τμήμα Διαχείρισης Υλικού δημιουργεί ένα νέο παραστατικό με την αξία και την ποσότητα της συγκεκριμένης παραγγελίας, πάνω στο οποίο επισυνάπτεται και η σύμβαση με τον προμηθευτή. Το υλικό αυτό καταχωρείται από το προσωπικό του Τμήματος Διαχείρισης Υλικού σε ένα συγκεκριμένο κωδικό. Στη συνέχεια, ακολουθείται μία πορεία ενταλματοποίησης της δαπάνης, που σημαίνει ότι εφόσον έγινε μία αγορά πρέπει να δοθούν κάποια χρήματα σε κάποιον προμηθευτή. Μαζεύονται, λοιπόν, όλα τα έγγραφα που απαιτούνται από τους διαχειριστικούς κανόνες – τρόπος διεξαγωγής της παραγγελίας, έγκριση από το Συμβούλιο Διοίκησης, πρωτόκολλο παραλαβής – παράδοσης παραγγελίας – επισυνάπτονται και αναμένεται η έγκριση από τον πάρεδρο. Ο πάρεδρος ελέγχει αν έχει προβλεφθεί η δαπάνη στον προϋπολογισμό, αν υπάρχουν όλα τα απαιτούμενα έγγραφα και στη συνέχεια δίνει την έγκριση για πληρωμή του προμηθευτή. Στο σημείο αυτό, η δαπάνη γίνεται έξοδο. Η πρώτη, λοιπόν, μορφή κόστους δημιουργείται με την αγορά του υλικού και τη δημιουργία υποχρέωσης προς τον προμηθευτή. Στη συνέχεια, το κάθε τμήμα ζητάει το υλικό από το Τμήμα Διαχείρισης Υλικού. Τα Νοσοκομεία που εφαρμόζουν τη Γενική Λογιστική έχουν χωρίσει τα υλικά σε γενικά και ειδικά. Τα γενικά χρεώνονται στο τμήμα. Δηλαδή, κάθε φορά που ένα τμήμα αιτείται υλικό από το Τμήμα Διαχείρισης Υλικού, το υλικό αυτό χρεώνεται στο τμήμα. Το τμήμα, από εκεί και έπειτα, έχει την υποχρέωση ή να το αναλώσει γενικά σε όλους τους ασθενείς ή να το χρεώσει ατομικά στους ασθενείς. Για τη δεύτερη κατηγορία, των ειδικών ή ατομικών υλικών, το κάθε τμήμα παραγγέλλει στο Τμήμα Διαχείρισης Υλικού, συγκεκριμένα υλικά ατομικά στο όνομα του ασθενή. Αυτά τα υλικά συνήθως δεν υπάρχουν σε απόθεμα γιατί είναι εξειδικευμένα και δεν είναι γνωστή εκ των προτέρων η ποσότητα που θα χρειασθεί, αλλά παραγγέλνονται μόλις ζητηθούν στον προμηθευτή. Με την παραλαβή του υλικού και του τιμολογίου γίνεται απ' ευθείας χρέωση στον ασθενή.

Η ίδια διαδικασία ακολουθείται και για το κόστος του φαρμάκου. Όσον αφορά τα γενικά έξοδα, όπως είναι η θέρμανση, η καθαριότητα κλπ. αυτά δεν χρεώνονται απ' ευθείας στον ασθενή, αλλά επιμερίζονται μόνο στο τέλος του έτους με βάση κάποιο δείκτη επιμερισμού ώστε να προσδιοριστεί το μέσο κόστος πετρελαίου ή καθαριότητας για παράδειγμα, ανά ασθενή. Δε γίνεται, δηλαδή, διαγωνισμός καθαριότητας λαμβάνοντας υπόψη τον αριθμό των ασθενών που θα επωφεληθούν από αυτή αλλά συνήθως αυτό που υπολογίζεται είναι τα τετραγωνικά μέτρα του νοσοκομείου».

Η λογιστική πορεία που ακολουθούν τα έξοδα μέχρι τον τελικό προορισμό τους, δηλαδή τη διαμόρφωση του κόστους παροχής των υπηρεσιών του νοσοκομείου είναι η εξής, σύμφωνα με το διοικητικό – οικονομικό στέλεχος του «Ειδικού Νοσοκομείου Γ»: «αρχικά τα έξοδα καταχωρούνται στους λογαριασμούς της ομάδας 6 της Γενικής Λογιστικής, κατά είδος εξόδου. Στη συνέχεια το κάθε έξοδο καταλογίζεται στο κέντρο κόστους για το οποίο προορίζεται. Συγκεκριμένα, όταν πρόκειται για έξοδο το οποίο προορίζεται άμεσα και αφορά ένα συγκεκριμένο κέντρο κόστους, χρεώνεται ο αντίστοιχος λογαριασμός της ομάδας 92 της Αναλυτικής Λογιστικής που περιγράφει το συγκεκριμένο κέντρο κόστους με το ποσό του εξόδου και πιστώνεται ο αντίστοιχος λογαριασμός της ομάδας 90 με το ίδιο ποσό. Η ομάδα 90 αποτελεί τη γέφυρα μεταξύ Γενικής και Αναλυτικής Λογιστικής. Όταν πρόκειται για έξοδο, το οποίο αφορά περισσότερα από ένα κέντρα κόστους, αυτό το έξοδο τότε θεωρείται έμμεσο. Στην περίπτωση αυτή, το έξοδο αυτό θα χρεωθεί σε ένα λογαριασμό της ομάδας 91. Στη συνέχεια με βάση ένα φύλλο επιμερισμού, μεταφέρεται στα κατάλληλα κέντρα κόστους της ομάδας 92 τα οποία αφορά. Μόλις ολοκληρωθεί ο καταλογισμός κάθε άμεσου και έμμεσου εξόδου στα κέντρα κόστους του νοσοκομείου, το συνολικό κόστος όλων των υποστηρικτικών κέντρων μεταφέρεται στα κύρια κέντρα κόστους. Αυτό γίνεται με τη δημιουργία φύλλων ανακοστολόγησης. Το συνολικό κόστος που περιέχει πλέον κάθε κύριο κέντρο κόστους αποτελεί το κόστος παροχής των νοσοκομειακών υπηρεσιών. Για τον προσδιορισμό του κόστους ανά ασθενή, χρεώνεται ο λογαριασμός του κάθε ασθενή της ομάδας 93 με το κόστος ανάληψης πρώτων και βοηθητικών υλών και λοιπών αποθεμάτων (φάρμακα, επιδεσμικό υλικό κλπ.) και με το κόστος επεξεργασίας που προέρχεται από το κόστος του αντίστοιχου κύριου κέντρου, με πίστωση όλων των υπολογισμών της ομάδας 94 των αποθεμάτων και του λογαριασμού του ανάλογου κέντρου κόστους της ομάδας 92».

Στο «Γενικό Νοσοκομείο Δ», σύμφωνα με το διοικητικό - οικονομικό στέλεχος του νοσοκομείου, υπάρχει εγγράφως η περιγραφή της διαδικασίας κοστολόγησης ανά τμήμα και της διαδικασίας λογιστικοποίησης του κόστους νοσηλείας ασθενών, πέραν του κλειστού νοσηλίου.

Όσον αφορά την κοστολόγηση ανά τμήμα, σκοπός είναι η καταγραφή των ενεργειών που απαιτούνται για τη λογιστικοποίηση του κόστους ανά τμήμα και ακολουθούνται οι εξής διαδικασίες:

- 1) Παραλαβή εκτυπωμένων καταστάσεων με στοιχεία Γενικής και Αναλυτικής Λογιστικής από το Λογιστήριο
- 2) Επεξεργασία και έλεγχος αυτών σε σχέση με τη μεταφορά και το λογισμό του κόστους που λογίζεται απ' ευθείας στα τμήματα και τις υπηρεσίες.
- 3) Εύρεση και καθορισμός κριτηρίων μερισμού, με βάση τις υπάρχουσες προϋποθέσεις και το προσδοκώμενο αποτέλεσμα.
- 4) Λογισμός του έμμεσου κόστους σε κάθε περίοδο λογισμού, με βάση τα καθορισμένα κριτήρια μερισμού.
- 5) Σύνταξη τακτικών αναφορών προς τον Προϊστάμενο της Οικονομικής Υποδιεύθυνσης και τη Διοίκηση, για τη διαμόρφωση κόστους ανά δραστηριότητα, υπηρεσία, ιατρική πράξη κλπ.

Η λογιστικοποίηση του κόστους νοσηλείας ασθενών πέρα του κλειστού νοσηλίου, σκοπό έχει την ενημέρωση της Γενικής και Αναλυτικής Λογιστικής με το κόστος νοσηλείας, πέραν του κλειστού νοσηλίου που επιβαρύνεται το νοσοκομείο, και έχει ως εξής:

- 1) Ενημερώνεται από το Σύστημα Διαχείρισης Ασθενών (εσωτερικών και εξωτερικών) η καρτέλα ασθενούς με το σύνολο των υλικών και φαρμάκων που αναλώνονται για αυτόν.
- 2) Υλικά και φάρμακα που πρακτικά δε μπορούν να χρεωθούν στον ασθενή, χρεώνονται στην κλινική ή στο ιατρείο.

- 3) Ακολουθεί λογισμός του κόστους σε κάθε περίοδο λογισμού κόστους και περιοδικών αποτελεσμάτων, στους ασθενείς της κλινικής με κριτήριο μερισμού το κόστος νοσηλείας που χρεώνεται στον ασφαλιστικό φορέα.
- 4) Ο λογισμός γίνεται σε μηνιαία βάση από το κόστος λειτουργίας κάθε υπηρεσίας, τομέα και τμήματος.
- 5) Προσδιορίζονται οι αποκλίσεις ανά υπηρεσία, τομέα και τμήμα μέσω του συστήματος προϋπολογιστικού ελέγχου.
- 6) Συντάσσονται πίνακες από τις καταστάσεις προϋπολογιστικού ελέγχου ανά υπηρεσία, τομέα και τμήμα και η εισηγητική έκθεση προς τη Διοίκηση του Νοσοκομείου
- 7) Διενεργείται λογισμός του κόστους και του μικτού αποτελέσματος των παρεχόμενων υπηρεσιών σε επίπεδο κλινικής, σε χρόνο που θα καθορίσει η Διοίκηση.
- 8) Ενημερώνεται σε τακτά χρονικά διαστήματα η Διοίκηση με αναφορές για τη διαμόρφωση του προαναφερόμενου κόστους.

2.3.3 ΕΜΜΕΣΑ ΚΟΣΤΗ ΚΑΙ ΓΕΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ

Στα 6 από τα εννέα νοσοκομεία του δείγματος, τα οποία δεν εφαρμόζουν ακόμη την Αναλυτική Λογιστική ούτε έχουν την απαραίτητη μηχανογραφική υποστήριξη, τα έμμεσα κόστη και τα γενικά έξοδα υπολογίζονται σωρευτικά και δεν επιμερίζονται.

Σύμφωνα με το διοικητικό - οικονομικό στέλεχος στο «Γενικό Νοσοκομείο Ζ», «τα γενικά έξοδα και τα έμμεσα κόστη δεν επιμερίζονται, αφού τα Δημόσια Νοσοκομεία δεν κοστολογούν. Αν όμως, θέλαμε για παράδειγμα να προσδιορίσουμε το κόστος της Α' Παθολογικής Κλινικής, θα έπρεπε σε αυτό να προσθέσουμε και την αναλογία των έμμεσων και γενικών εξόδων, αν θέλαμε να είμαστε ακριβείς και αληθινοί. Έτσι, θα έπρεπε να συνυπολογίζουμε και το κόστος των υποστηρικτικών διαδικασιών, όπως για παράδειγμα της Διοίκησης που αφορά όλα τα τμήματα του νοσοκομείου. Έτσι, σε κάθε μία κλινική θα αντιστοιχεί και ένα κομμάτι από το κόστος της Διοίκησης. Αλλά, από τη στιγμή που κανένας δεν ψάχνει να βρει το κόστος

νοσηλείας της Α' Παθολογικής Κλινικής, δε γίνεται και τέτοιος επιμερισμός. Αυτό που ενδιαφέρει είναι το κόστος νοσηλείας στο νοσοκομείο. Οπότε δεν επιμερίζεται αλλά λαμβάνεται σωρευτικά ως κόστος διοίκησης για παράδειγμα. Εξάλλου, με τον ισχύοντα τρόπο λειτουργίας των νοσοκομείων δεν υπάρχουν και οι απαιτούμενοι μηχανισμοί για να γίνει κάτι τέτοιο. Μετά την εφαρμογή της Αναλυτικής Λογιστικής κάτι τέτοιο θα γίνεται. Στο τέλος του χρόνου γίνεται ένας απολογισμός με βάση τον προϋπολογισμό. Προσδιορίζεται, δηλαδή, ο βαθμός υλοποίησης του προϋπολογισμού. Έτσι υπολογίζεται ένα σύνολο εσόδων και ένα σύνολο εξόδων. Το σύνολο των εξόδων το διαιρούμε με τον αριθμό των ημερών νοσηλείας και βγάζουμε κάποιους γενικούς δείκτες. Αυτό, όμως, δεν είναι κόστος. Είναι γενικοί, αδροί δείκτες που δεν έχουν σχέση με το κόστος».

Στα 3 νοσοκομεία, τα οποία εφαρμόζουν την Αναλυτική Λογιστική, έστω και σε πειραματικό στάδιο, έχουν ορίσει και κέντρα κόστους και έχουν την απαραίτητη μηχανογραφική υποστήριξη, ο επιμερισμός των γενικών εξόδων και του έμμεσου κόστους γίνεται αυτόματα από το πληροφοριακό σύστημα στα κέντρα κόστους, με βάση κάποια κριτήρια επιμερισμού, τα οποία έχουν καθορισθεί εκ των προτέρων με βάση αρχές κοστολόγησης. Έτσι, για παράδειγμα, όπως δήλωσε το διοικητικό – οικονομικό στέλεχος του «Γενικού Νοσοκομείου Δ», για το κόστος της υπηρεσίας καθαριότητας ορίζεται συνήθως ως βάση επιμερισμού τα τετραγωνικά μέτρα που καταλαμβάνει το κάθε τμήμα που τις χρησιμοποιεί, για το κόστος του τμήματος διατροφής ο αριθμός των ασθενών, για το υγειονομικό υλικό αν δεν χρεώνεται απ' ευθείας στα τμήματα ανάλογα και πάλι με τον αριθμό των ασθενών, αν και αυτό ίσως να μην είναι σωστό, για τα αέρια και πάλι τα τετραγωνικά μέτρα ή με βάση τον αριθμό των ασθενών. Έτσι, λοιπόν, τα έμμεσα κόστη και τα γενικά έξοδα επιμερίζονται με ένα συγκεκριμένο τρόπο.

Η κοστολόγηση στα τρία νοσοκομεία του δείγματος που την εφαρμόζουν γίνεται κάθε χρόνο. Κατά το διοικητικό – οικονομικό στέλεχος του «Ειδικού Νοσοκομείου Γ», η κοστολόγηση ουσιαστικά ξεκίνησε τώρα με την εφαρμογή της Αναλυτικής Λογιστικής από τα νοσοκομεία, καθώς η δυνατότητα που υπήρχε προηγουμένως για κοστολόγηση ήταν περιορισμένη και γινόταν μεμονωμένα, όταν υπήρχε ανάγκη.

2.3.4 ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΟΦΕΛΗ ΑΠΟ ΤΗΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗ ΤΩΝ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΑΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

Τα **οφέλη**, σύμφωνα με το διοικητικό - οικονομικό στέλεχος του «Ειδικού Νοσοκομείου Ι», είναι ότι δίνει τη δυνατότητα για εσωτερικό έλεγχο (internal audit) της διαμόρφωσης του κόστους, ώστε να γνωρίζει το νοσοκομείο πού δημιουργείται η δαπάνη, αν αυτή ξεφεύγει από τα όρια του αντίστοιχου εσόδου και αν υπάρχει αναγκαιότητα ύπαρξης αυτής της δαπάνης. Δίνει τη δυνατότητα σύγκρισης του πρότυπου κόστους σε σχέση με το πραγματικό. Ακόμη, είναι δυνατός ο έλεγχος των αποθεμάτων, ο έλεγχος του κόστους των αποθεμάτων σε σχέση με τη συνολική δαπάνη αγοράς, ο έλεγχος της ανάλωσης των υλικών που παραγγέλλονται, είναι δυνατή η αντιπαραβολή του παραγόμενου έργου ανά τμήμα σε σχέση με το κόστος ανά τμήμα, ώστε αν χρειαστεί, να ληφθούν ενέργειες μείωσης του κόστους ή μείωσης των γενικών εξόδων, μπορεί να ελεγχθεί η παραγωγικότητα του ανθρώπινου δυναμικού ανάλογα με τον αριθμό των εξετάσεων ή των επεμβάσεων κλπ.

Όσον αφορά τα **προβλήματα**, ως τέτοια αναφέρονται η έλλειψη κατάλληλα καταρτισμένου και έμπειρου προσωπικού που να μπορεί να υποστηρίξει τις απαιτήσεις ενός συστήματος κοστολόγησης, η έλλειψη συντονισμού και εκπαίδευσης του προσωπικού ώστε να μπορέσει τελικά να ανταποκριθεί, προβλήματα μηχανοργάνωσης που δεν υπάρχει σε όλα τα νοσοκομεία, κλπ. Ακόμη, ως πρόβλημα αναφέρεται και το γεγονός ότι οι γιατροί δεν έχουν αντίληψη της έννοιας του κόστους. Ενδιαφέρονται να παρέχουν τις υπηρεσίες τους χωρίς να εξετάζουν πώς θα μπορούσε η υπηρεσία αυτή να γίνει πιο αποδοτική, πιο παραγωγική, με μικρότερο κόστος. Αυτό δεν υπάρχει σαν έννοια στους γιατρούς και δεν τους υποχρεώνει κανείς γι' αυτό.

2.3.5 ΛΗΠΤΕΣ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΣ

Λήπτες της κοστολογικής πληροφορίας είναι, σύμφωνα με το διοικητικό και οικονομικό στέλεχος του «Γενικού Νοσοκομείου Α», οι εξής:

«Καταρχήν, είναι η Διοίκηση (το Διοικητικό Συμβούλιο, ο Πρόεδρος, οι Διοικητές κλπ.), σε δεύτερη φάση τα Π.ε.Σ.Υ.Π. που ζητάνε κατά καιρούς πληροφορίες, καθώς και το Υπουργείο Υγείας.

Κατ' επέκταση, ίσως ενδιαφέρονται και οι γιατροί, ώστε να δουν ποιο είναι το κόστος λειτουργίας του τμήματος τους, τις αναλώσεις φαρμάκων, τον αριθμό των εξετάσεων που διενεργούν. Όταν ένα τμήμα απασχολεί ειδικευόμενους γιατρούς, το κόστος του σε σχέση με ένα τμήμα που δε χρησιμοποιεί ειδικευόμενους είναι πολύ υψηλότερο λόγω του ιδιαίτερα αυξημένου αριθμού εξετάσεων που διενεργούνται. Έτσι, οι ειδικευόμενοι παραγγέλνουν εξετάσεις εν αγνοία τους. Ζητείται, λοιπόν, η συμμετοχή των ειδικευμένων, ώστε να μην παραγγέλνονται αορίστως εξετάσεις, αλλά να παραγγέλνονται αυτές που κρίνονται κάθε φορά απαραίτητες, μειώνοντας έτσι τον όγκο παραγγελιών εξετάσεων, μειώνοντας τη χρήση αντιδραστηρίων, μειώνοντας τις αγορές και τελικά μειώνοντας το κόστος ανά εξέταση».

Υπάρχουν κάποιες πληροφορίες που είναι εμπιστευτικές και διαθέσιμες μόνο στη Διοίκηση. «Το κόστος ανά τμήμα, όμως, για παράδειγμα», όπως αναφέρει το διοικητικό – οικονομικό στέλεχος του «Γενικού Νοσοκομείου Δ» «είναι κάτι κοινοποιήσιμο, δηλαδή στο τέλος του έτους ανακοινώνεται το κόστος των συγκεντρωτικών πινάκων σε όλους τους εργαζόμενους, και αυτό για να υπάρχει ένας εσωτερικός ανταγωνισμός μεταξύ των κλινικών, να υπάρχει μία διαφάνεια, μία ενημέρωση από την πλευρά της Διοίκησης προς όλους τους ενδιαφερόμενους, ώστε σιγά σιγά να μπου στη λογική της μείωσης του κόστους».

2.3.6 ΧΡΗΣΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ

Τα τρία μόνο από τα εννέα νοσοκομεία του δείγματος χρησιμοποιούν πληροφοριακά συστήματα για τη διαχείριση της κοστολογικής πληροφορίας, και είναι αυτά που έχουν εφαρμόσει και την Αναλυτική Λογιστική.

Το διοικητικό - οικονομικό στέλεχος του «Ειδικού Νοσοκομείου Γ», ανέφερε ότι το συγκεκριμένο σύστημα μηχανοργάνωσης αποτελεί μέρος του Ολοκληρωμένου Πληροφοριακού Συστήματος, η εγκατάσταση και εφαρμογή του οποίου δεν έχει ακόμα ολοκληρωθεί.

Το διοικητικό - οικονομικό στέλεχος του «Ειδικού Νοσοκομείου Ι», ανέφερε χαρακτηριστικά ότι «είχε προγραμματιστεί ότι μέχρι το τέλος του 2004 θα είχε αρχίσει η εφαρμογή του νέου λογιστικού συστήματος και θα είχε ολοκληρωθεί ο πρώτος κύκλος της μηχανογράφησης και της εγκατάστασης των πληροφοριακών συστημάτων, όμως κάτι τέτοιο δεν έχει γίνει ακόμη.

Το σύστημα παρακολούθησης και συντονισμού είναι μέχρι στιγμής χειρογραφικό. Είναι βέβαιο ότι χωρίς πληροφοριακά συστήματα δε μπορούν να αναπτυχθούν συστήματα κοστολόγησης ανά κέντρο κόστους.

Απαιτείται ουσιαστικός μηχανισμός υποστήριξης των σχεδίων εκσυγχρονισμού του νοσοκομείου, και μάλιστα για μεγάλο χρονικό διάστημα, σε ότι αφορά το σύστημα πληροφορικής. Εγκατάσταση Ολοκληρωμένων Πληροφοριακών Συστημάτων (ERP), εσωτερική αναδιοργάνωση διαδικασιών (λόγω και της εγκατάστασης των πληροφοριακών συστημάτων), εκπαίδευση του προσωπικού στη νέα τεχνολογία, είναι μερικοί από τους παράγοντες που θα επηρεάσουν το νοσοκομείο.

Επιπλέον, απαιτείται μηχανισμός υποστήριξης και εκπαίδευσης του προσωπικού για την εφαρμογή των τυχόν νέων λογιστικών συστημάτων και στη συνέχεια επέκταση των εκπαιδευτικών προγραμμάτων για την εφαρμογή της κοστολόγησης και του σφαιρικού (κλειστού) προϋπολογισμού».



2.3.7 ΧΡΗΣΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΣ

Όπως δήλωσε το διοικητικό – οικονομικό στέλεχος του «Γενικού νοσοκομείου Β», «η κοστολογική πληροφορία χρησιμοποιείται για τη λήψη διοικητικών αποφάσεων που αφορούν την περιστολή κάποιων δαπανών, την αλλαγή διαδικασιών και την εφαρμογή καλύτερου ελέγχου».

Το διοικητικό – οικονομικό στέλεχος του «Γενικού Νοσοκομείου Β», δήλωσε χαρακτηριστικά ότι αν υπήρχε σωστή και αντικειμενική κοστολογική πληροφορία θα ήταν ο βασικότερος παράγοντας στη λήψη αποφάσεων και τον προγραμματισμό.

Κατά την άποψη του διοικητικού – οικονομικού στελέχους του «Γενικού Νοσοκομείου Α»: «Σήμερα δεν υπάρχει πληροφόρηση για το κόστος. Η μόνη πληροφόρηση που υπάρχει, δεν είναι ακριβώς κόστος, είναι η ενδεχόμενη δαπάνη όταν πρόκειται να αγοραστεί μηχανολογικός εξοπλισμός για παράδειγμα. Στην περίπτωση αυτή, γίνονται οικονομικοτεχνικές μελέτες, όπου λαμβάνεται υπόψη το κόστος του νέου μηχανήματος και οι παραγωγικές του δυνατότητες και συγκρίνεται με το κόστος του ήδη χρησιμοποιούμενου μηχανήματος, στο οποίο βέβαια προστίθεται και το κόστος συντήρησης και λειτουργίας, συγκρίνονται τα αποτελέσματα που μπορούν να δώσουν και λαμβάνεται η τελική απόφαση. Εκεί κυρίως κάνουμε *cost minimization* και όχι *cost benefit* αναλύσεις».

Το διοικητικό – οικονομικό στέλεχος του «Γενικού Νοσοκομείου Ε» υποστήριξε ότι «η γνώση από την πλευρά της διοίκησης των πηγών του κόστους, είναι χρήσιμη ώστε να ελέγχεται αν υπάρχουν περιθώρια μείωσης του κόστους, με παρεμβατικές ενέργειες από την πλευρά της. Αυτό μπορεί να γίνει με την καλύτερη διαχείριση, τις προσεγμένες παραγγελίες, ίσως χρησιμοποιώντας μεθόδους εφοδιαστικής διαχείρισης στις αποθήκες, όπου υπάρχει δυνατότητα κλπ. Αν, για παράδειγμα, η Διοίκηση έχει την πληροφορία ότι μεγάλο μέρος του κόστους προέρχεται από υλικά που χαλάνε, αυτό είναι κάτι που μπορεί να το περιορίσει. Δε μπορεί, όμως, να περιορίσει τον όγκο των φαρμάκων που χρειάζονται για τη θεραπεία ενός ασθενή. Εάν, βέβαια, η

Διοίκηση έχει την κοστολογική πληροφορία, γνωρίζει το κόστος, αλλά δεν θέλει ή δε γνωρίζει ή δε μπορεί να επέμβει δεν υπάρχει κανένα όφελος από αυτή τη γνώση».

2.4 ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΗΣΗ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΩΝ

2.4.1 ΕΣΟΔΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΩΝ

Τα έσοδα των νοσοκομείων προέρχονται από τις εξής πηγές :

- Οι εισπράξεις από τον κρατικό τακτικό προϋπολογισμό, ο οποίος καλύπτει κυρίως την τακτική μισθοδοσία του προσωπικού καθώς και τις αμοιβές για τις υπερωρίες των γιατρών και του λοιπού επιστημονικού προσωπικού του νοσοκομείου. Παράλληλα, συνιστά μία μορφή επιχορήγησης για την κάλυψη δαπανών ιατρικής περίθαλψης και νοσηλείας απόρων, αλλοδαπών κλπ.
- Οι εισπράξεις από νοσήλια, εξέταστρα και λοιπές αμοιβές για παροχή υπηρεσιών στους ασθενείς, που λαμβάνονται είτε από τους ίδιους, είτε από την κοινωνική ασφάλιση ή την ιδιωτική ασφάλιση
- Οι πρόσοδοι από την ίδια αυτών περιουσία
- Τα έσοδα από δωρεές \ κληροδοτήματα, εκποιήσεις κλπ.

2.4.2 ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΩΝ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΑΡΟΧΗ ΤΩΝ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΑΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

Η αποζημίωση των Ελληνικών Δημόσιων Νοσηλευτικών Ιδρυμάτων, όπως χαρακτηριστικά δήλωσε το διοικητικό – οικονομικό στέλεχος του «Γενικού Νοσοκομείου Ζ» «είναι δεδομένη και γίνεται με βάση το κλειστό νοσήλιο και τις ημέρες νοσηλείας. Δηλαδή, κάθε ασθενής που νοσηλεύεται στο νοσοκομείο, ανάλογα με τον τομέα στον οποίο κατατάσσεται (χειρουργικό, παθολογικό, ψυχιατρικό) και, ανεξάρτητα από τον αριθμό των εξετάσεων ή των χειρουργικών επεμβάσεων στις οποίες μπορεί να υποβληθεί κατά τη διάρκεια παραμονής του στο νοσοκομείο, το ποσό που θα χρεωθεί θα είναι σταθερό – η τιμή του κλειστού νοσηλίου - και πολλαπλασιαζόμενο με τις ημέρες παραμονής του στο νοσοκομείο, θα προσδιορισθεί το συνολικό ποσό της αποζημίωσης του νοσοκομείου. Σε αυτό περιλαμβάνονται όλα τα φάρμακα που θα αναλώσει ο ασθενής, οι εξετάσεις, το υγειονομικό υλικό, το φαγητό, οι ξενοδοχειακές υπηρεσίες κλπ. Υπάρχουν όμως και κάποιες συγκεκριμένες «βαριές» εξετάσεις, οι οποίες χρεώνονται επιπλέον, εκτός κλειστού νοσηλίου, όπως είναι οι αξονικές ή οι μαγνητικές τομογραφίες, οι αγγειογραφίες κλπ. καθώς επίσης και κάποια προϊόντα τα οποία χρεώνονται επιπλέον του κλειστού νοσηλίου, όπως είναι οι βηματοδότες, τα φίλτρα τεχνητού νεφρού, πλέγματα κ.α. Τέλος, υπάρχουν και κάποιες πράξεις που έχουν μία συγκεκριμένη τιμή, ανεξάρτητα από τις ημέρες που θα παραμείνει ο ασθενής στο νοσοκομείο για νοσηλεία και ανεξάρτητα από τα υλικά που θα χρησιμοποιηθούν, όπως είναι η αρθροπλαστική, για την οποία χρεώνεται ένα δεδομένο σταθερό ποσό. Η αποζημίωση του νοσοκομείου σε αυτές τις περιπτώσεις είναι το κλειστό ενοποιημένο νοσήλιο. Ακόμη, στα εξωτερικά ιατρεία το νοσοκομείο αποζημιώνεται για τις υπηρεσίες λαμβάνοντας μία τιμή για τις επισκέψεις που δέχεται, όπως και στο Τμήμα Επειγόντων Περιστατικών για τις εξετάσεις που διενεργούνται σε αυτό».

2.4.3 ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΙΣΧΥΟΝΤΟΣ ΤΡΟΠΟΥ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΗΣΗΣ

Όπως δήλωσε το διοικητικό – οικονομικό στέλεχος του «Γενικού Νοσοκομείου Η», «τα προβλήματα είναι σαφώς σημαντικά, διότι ο τρόπος αυτός χρηματοδότησης των νοσοκομείων δεν καλύπτει το σύνολο του κόστους. Αν ληφθεί υπόψη και το γεγονός ότι η πληρωμή από τα ασφαλιστικά ταμεία γίνεται με μεγάλη καθυστέρηση, δημιουργείται πρόβλημα αφού και το νοσοκομείο αντίστοιχα θα καθυστερήσει να πληρώσει τους προμηθευτές του και οι προμηθευτές με τη σειρά τους όταν παίρνουν μέρος στους διαγωνισμούς γνωρίζουν ότι θα πληρωθούν μετά από ένα χρονικό διάστημα, οπότε προσφέρουν κατά πολύ υψηλότερη τιμή.

Επίσης, ο τρόπος αυτός χρηματοδότησης δε δίνει κίνητρο στα νοσοκομεία για τον προσδιορισμό του πραγματικού τους κόστους, αφού το ποσό που θα εισπράξουν είναι δεδομένο και ανεξάρτητο από το πραγματικό τους κόστος. Έτσι, δε γίνονται προσπάθειες για τον προσδιορισμό αυτού του κόστους και τη μείωση του».

Κατά την άποψη του διοικητικού και οικονομικού στελέχους του «Γενικού Νοσοκομείου Α», «σε όλα τα συστήματα χρηματοδότησης υπάρχουν θετικά και αρνητικά. Με τον τρόπο αποζημίωσης με βάση το κλειστό νοσήλιο, το όφελος για το νοσοκομείο είναι ότι δεν υπάρχουν περιθώρια για τη δημιουργία προκλητής ζήτησης από την πλευρά των γιατρών, καθώς δεν έχουν κανένα συμφέρον να προκαλούν ζήτηση, για παράδειγμα, επιπλέον εξετάσεων αφού το ποσό που τελικά θα εισπραχθεί είναι σταθερό και ανεξάρτητο από τον αριθμό των εξετάσεων που τυχόν έχουν διενεργηθεί. Άρα η παροχή υπηρεσιών περιορίζεται στις πραγματικά αναγκαίες. Το αρνητικό είναι ότι η τιμή με την οποία αποζημιώνεται το νοσοκομείο, η τιμή του εσόδου, υπολείπεται κατά πολύ της τιμής τους εξόδου. Υπάρχουν, βέβαια, υπηρεσίες που αποφέρουν περισσότερα έσοδα από ότι έξοδα, αλλά αυτές στο σύνολο τους δε μπορούν να ισοσκελίσουν τα έσοδα με τα έξοδα».

2.4.4 ΠΑΡΑΓΟΝΤΕΣ ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΥ ΚΛΕΙΣΤΟΥ ΝΟΣΗΛΙΟΥ



Σύμφωνα με το διοικητικό και οικονομικό στέλεχος του «Γενικού Νοσοκομείου Α», «το νοσήλιο έχει καθορισθεί εδώ και αρκετά χρόνια (ΠΔ 234/80 «Περί Καθορισμού Τιμολογίων Νοσηλίων των Νοσηλευτικών Μονάδων») από μία επιτροπή του Υπουργείου. Αυτό που λήφθηκε υπόψη για τον καθορισμό του είναι ότι ουσιαστικά αυτό που αποζημιώνει το νοσήλιο είναι το μεταβλητό κόστος, δηλαδή το υγειονομικό υλικό, τις εξετάσεις, την καθαριότητα, τη συντήρηση κλπ. Το σταθερό κόστος, δηλαδή τη μισθοδοσία του προσωπικού που απασχολείται στο νοσοκομείο την καλύπτει ο Κρατικός Προϋπολογισμός. Σε γενικές γραμμές το κόστος λειτουργίας του νοσοκομείου αποτελείται κατά 60 % περίπου από τη σταθερή του μισθοδοσία και κατά 40 % περίπου από το μεταβλητό κόστος. Οπότε, όταν η γενική αίματος, για παράδειγμα, αποζημιώνεται με €3, αυτά αφορούν αποκλειστικά την κάλυψη του μεταβλητού κόστους του νοσοκομείου, καθώς η μισθοδοσία έρχεται χορηγούμενη. Οπότε το κλειστό νοσήλιο έρχεται να καλύψει το 40 % του συνολικού κόστους λειτουργίας του νοσοκομείου. Όταν μπαίνει ένας ασθενής στο νοσοκομείο, για παράδειγμα, για να κάνει μία χειρουργική επέμβαση, το κόστος όλων των γιατρών και των νοσηλευτών που θα τον εξετάσουν και θα διενεργήσουν την επέμβαση καλύπτεται από το Κράτος. Οπότε, με το νοσήλιο θα αποζημιωθεί το μεταβλητό κόστος λειτουργίας του νοσοκομείου (τα φάρμακα, το υγειονομικό υλικό, οι εξετάσεις, το φαγητό, η καθαριότητα, η θέρμανση κλπ. που θα αναλώσει ο ασθενής)».

2.4.5 ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΜΕΘΟΔΟΥ ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ ΚΛΕΙΣΤΟ ΝΟΣΗΛΙΟ

«Η μέθοδος αυτή σε καμία περίπτωση δεν οδηγεί σε μέτρηση του πραγματικού κόστους παροχής των υπηρεσιών του νοσοκομείου», όπως δηλώνει το διοικητικό – οικονομικό στέλεχος του «Γενικού Νοσοκομείου Β». «Και αυτό γιατί κάθε ημέρα που μένει ο ασθενής στο νοσοκομείο, δε δημιουργεί το ίδιο κόστος. Για παράδειγμα, ένας ασθενής που έχει εισαχθεί στο νοσοκομείο προκειμένου να υποβληθεί σε κάποια χειρουργική επέμβαση, μπορεί όλες τις ημέρες που προηγούνται της επέμβασης να

προκαλεί ελάχιστο κόστος, ουσιαστικά μόνο το ξενοδοχειακό, και κατά την ημέρα της επέμβασης να προκαλεί ένα κόστος €2.000 – €3.000. Παρόλα αυτά, όμως, το ξενοδοχείο θα λάβει ως αποζημίωση τον αριθμό ημερών νοσηλείας – χωρίς διαφοροποίηση – επί την τιμή του κλειστού νοσηλίου, πλέον βέβαια εξετάσεων που τυχόν διενεργούνται και δεν περιλαμβάνονται στο κλειστό νοσήλιο. Αυτό φυσικά απέχει κατά πολύ από το πραγματικό κόστος που δημιουργείται στο νοσοκομείο από την παροχή υπηρεσιών υγειονομικής περίθαλψης στον ασθενή».

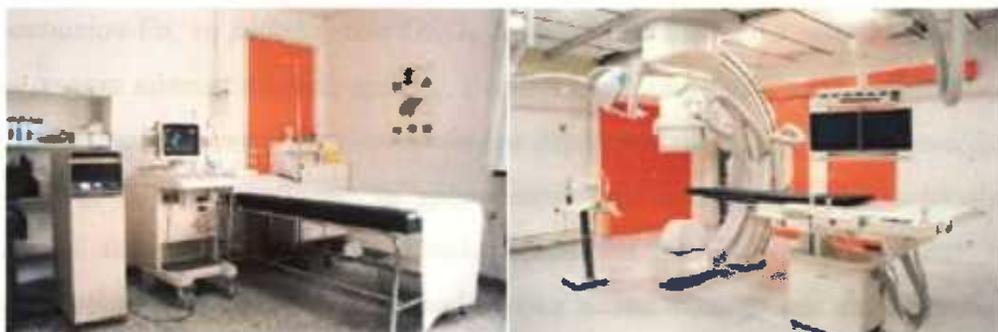
Επίσης, όπως παρατήρησε το διοικητικό και οικονομικό στέλεχος του «Γενικού Νοσοκομείου Α», «δε λαμβάνεται υπόψη το νοσολογικό φάσμα (*casemix*) των περιστατικών που δέχεται το νοσοκομείο ή η κλινική. Έτσι, αν πάρουμε για παράδειγμα δύο γενικά νοσοκομεία Α και Β, από τα οποία στο Α, υπάρχει μεγαλύτερη συχνότητα «βαρέων» περιστατικών, τα οποία κατά συνέπεια απαιτούν περισσότερο και καλύτερο εξοπλισμό, φάρμακα, αντιδραστήρια κλπ., το κόστος αυτού του νοσοκομείου θα είναι κατά πολύ μεγαλύτερο από το κόστος του νοσοκομείου στο οποίο νοσηλεύονται «ελαφρότερα» περιστατικά, δηλαδή του νοσοκομείου Β. Έτσι, για τον ίδιο αριθμό ασθενών, το ένα νοσοκομείο θα έχει ένα κόστος υποπολλαπλάσιο του άλλου, ανάλογα με το *casemix* των περιστατικών του, ενώ τα έσοδα τους, αν αποζημιώνονται με βάση τις ημέρες νοσηλείας θα είναι τα ίδια. Επομένως, η σύγκριση μεταξύ των δύο νοσοκομείων δε θα οδηγήσει σε χρήσιμα συμπεράσματα».

2.4.6 ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ ΝΕΩΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ

Στο ερώτημα σχετικά με την αξιολόγηση από τους ερωτώμενους της εισαγωγής νέων κοστολογικών συστημάτων, όπως αυτό της Κοστολόγησης Βάσει Δραστηριοτήτων (ABC) στα νοσοκομεία, η πλειοψηφία των ερωτώμενων δήλωσε άγνοια και διατυπώθηκαν διευκρινιστικές παρατηρήσεις από τον ερευνητή, οι οποίες ίσως να επηρέασαν τη γνώμη των ερωτώμενων ως προς αυτές ως ένα βαθμό.

«Για να γίνει εφικτό κάτι τέτοιο με τα ελληνικά δεδομένα», όπως παρατήρησε το διοικητικό – οικονομικό στέλεχος του «Ειδικού Νοσοκομείου Γ», «χρειάζεται αναδιάρθρωση ολόκληρου του συστήματος υγείας. Δεν αρκεί να εισάγουμε μία σύγχρονη

μέθοδο κοστολόγησης χωρίς να μπορούμε να τη χρησιμοποιήσουμε και να την αξιοποιήσουμε. Θα πρέπει, δηλαδή, η εισαγωγή της να συνεπάγεται και ένα βαθμό αποτελεσματικότητας για το νοσοκομείο. Δεν αρκεί, λοιπόν, να εισαχθεί ένα σύστημα κοστολόγησης για να προσδιορίζεται ακριβέστερα και με πιο αντικειμενικό τρόπο το κόστος, χωρίς να μπορεί να χρησιμοποιηθεί κάπου αυτή η πληροφόρηση που θα παρέχει για το νοσοκομείο. Σίγουρα, μία διοίκηση που ασκεί σύγχρονο *management* θα έχει όφελος από το να γνωρίζει ποιο ακριβώς είναι το κόστος της σε κάθε κλινική ή σε κάθε τμήμα. Έτσι, θα μπορούν να γίνονται και συγκρίσεις μεταξύ νοσοκομείων και μεταξύ τμημάτων, να γίνεται, δηλαδή, *benchmarking* μεταξύ των νοσοκομείων, ώστε να γίνεται και μεταφορά τεχνογνωσίας, του τρόπου δηλαδή και του μηχανισμού λειτουργίας του αποτελεσματικότερου νοσοκομείου εξ' αυτών. Βέβαια, σε τέτοιες συγκρίσεις πρέπει να λαμβάνεται υπόψη και ο πληθυσμός τον οποίο εξυπηρετεί το κάθε νοσοκομείο, η νοσηρότητα του και το επιδημιολογικό φάσμα».



2.4.7 ΑΛΛΑΓΗ ΤΡΟΠΟΥ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΗΣΗΣ - ΝΕΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΠΛΗΡΩΜΗΣ

«Ζητούμενο είναι, βέβαια», όπως υποστηρίζει το διοικητικό και οικονομικό στέλεχος του «Γενικού Νοσοκομείου Α», «να αλλάξει ο τρόπος χρηματοδότησης των νοσοκομείων. Όμως τα Δημόσια Νοσοκομεία δεν πάσχουν μόνο στον τρόπο με τον οποίο αποζημιώνονται. Υπάρχουν στοιχεία παθογένειας στα Δημόσια Νοσοκομεία που απορρέουν από την κουλτούρα των εργαζομένων, από την άγνοια τους, από το επίπεδο εκπαίδευσής τους, από τον τρόπο λειτουργίας του νοσοκομείου, τα οποία δε θα διορθωθούν με την αλλαγή του τρόπου χρηματοδότησης. Πρέπει να αλλάξουν πολλά πράγματα. Δηλαδή, ακόμα κι αν εισαχθεί στα νοσοκομεία ένα σύστημα ταξινόμησης των

ασθενών ανά κατηγορία ασθένειας (DRG) αυτό δε θα αλλάξει την ποιότητα των παρεχομένων υπηρεσιών του νοσοκομείου, ούτε θα αλλάξει ο τρόπος με τον οποίο οι εργαζόμενοι αντιμετωπίζουν τον ασθενή.

Από την άλλη μεριά, αν αλλάξει το σύστημα χρηματοδότησης, κάποιος θα πρέπει να επιβαρυνθεί τη διαφορά που θα προκύψει στο επίπεδο αποζημίωσης. Θα πρέπει, έτσι, και οι ασφαλιστικοί φορείς να είναι προετοιμασμένοι για αυτή την αλλαγή. Είναι πολύ εύκολο, για παράδειγμα, να αυξηθεί το νοσήλιο. Αυτό όμως στη συνέχεια μεταφέρεται στον ασφαλιστικό φορέα, ο οποίος προκειμένου να έχει τη δυνατότητα να το πληρώσει, θα επιβαρύνει τους εργαζόμενους με επιπλέον ασφαλιστικές εισφορές. Αυτό μπορεί να οδηγήσει σε πληθωρισμό κλπ., πράγματα τα οποία η δημοσιονομική πολιτική του κράτους προσπαθεί να αποφύγει. Η αλλαγή, κατά συνέπεια, του τρόπου χρηματοδότησης των νοσοκομείων είναι ένα φαινόμενο που θα προκαλέσει πολλές αλυσιδωτές αντιδράσεις.

Σύμφωνα με τον διοικητικό – οικονομικό στέλεχος του «Ειδικού Νοσοκομείου Γ», «η μέθοδος των DRGs μπορεί να θεωρηθεί ότι εφαρμόζεται και στη χώρα μας για κάποιες ιατρικές πράξεις, όπως είναι οι λαπαροσκοπικές επεμβάσεις, για τις οποίες αποζημιώνεται το νοσοκομείο ένα συγκεκριμένο ποσό (€1.320), ανεξάρτητα από το κόστος της επέμβασης, τα χρησιμοποιηθέντα υλικά, τις όποιες παρεχόμενες υπηρεσίες, τις ημέρες νοσηλείας ή άλλα έξοδα και ανεξάρτητα από τα εάν τυχόν παρουσιασθούν επιπλοκές και παραστεί ανάγκη επανεισαγωγής του ασθενή. Το ίδιο συμβαίνει και για τις αρθροπλαστικές επεμβάσεις, οι οποίες χωρίζονται και σε υποκατηγορίες, τις αγγειοπλαστικές επεμβάσεις κλπ.»



ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΕΡΕΥΝΑΣ

Από την έρευνα που πραγματοποιήσαμε στα πλαίσια του πρακτικού μέρους της παρούσας εργασίας, μέσα από τις συνεντεύξεις με τα αρμόδια διοικητικά – οικονομικά στελέχη εννέα μεγάλων Ελληνικών Δημόσιων Νοσηλευτικών Ιδρυμάτων, καταλήξαμε στα παρακάτω συμπεράσματα.

Όσον αφορά την οργανωτική δομή των νοσοκομείων αυτών, όλα τα νοσοκομεία του δείγματος ακολουθούν την οργάνωση που έχει καθοριστεί για όλα τα νοσοκομεία του ΕΣΥ (με το Ν.2889/2001). Το κάθε ένα βέβαια, ανάλογα με το μέγεθος του και τη διάκριση του σε Γενικό ή Ειδικό νοσοκομείο αναπτύσσει περαιτέρω τις υπηρεσίες του.

Από τα εννέα νοσοκομεία που συμμετείχαν στην έρευνα, μόνο τα τρία εφαρμόζουν ήδη την Αναλυτική Λογιστική, όπως προβλέπει και το νεότερο ΠΔ 146 / 2003 «Περί Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου των Δημοσίων Μονάδων Υγείας», αν και εφαρμόστηκε σχετικά πρόσφατα και σε αυτά, οπότε βρίσκεται ακόμα σε πειραματικό στάδιο. Στα υπόλοιπα έξι νοσοκομεία, όπως και γενικότερα συμβαίνει στην πλειοψηφία των δημοσίων νοσηλευτικών ιδρυμάτων της χώρας μας, δεν έχει εφαρμοστεί ακόμη η Αναλυτική Λογιστική, αν και το εν λόγω Προεδρικό Διάταγμα προβλέπει την υποχρεωτική εφαρμογή της από 1/1/2005, καθώς υπάρχουν σημαντικές ελλείψεις όσον αφορά τη μηχανοργάνωση των νοσοκομείων αυτών και τη στελέχωση τους από έμπειρο και καταρτισμένο προσωπικό σε θέματα αναλυτικής λογιστικής.

Συνέπεια της μη εφαρμογής της Αναλυτικής Λογιστικής, και σε αρκετές περιπτώσεις ακόμη και της Γενικής Λογιστικής, είναι η αδυναμία των νοσηλευτικών ιδρυμάτων να παρακολουθήσουν και να ελέγξουν το κόστος τους, καθώς το Δημόσιο Λογιστικό δε δίνει καλή εικόνα του κόστους όπως χαρακτηριστικά αναφέρθηκε από κάποια στελέχη, αφού παρουσιάζει ως δαπάνες μόνο αυτές που έχουν πληρωθεί, δηλαδή ότι δεν έχει πληρωθεί δεν εμφανίζεται ως δαπάνη. Έτσι, γίνεται προσπάθεια να εφαρμοστεί η Γενική και πολύ περισσότερο η Αναλυτική Λογιστική στα Δημόσια Νοσοκομεία, οπότε τα νοσοκομεία θα έχουν πολλές δυνατότητες όσον αφορά τη

μέτρηση και τον έλεγχο του κόστους τους. Η μηχανοργάνωση των νοσοκομείων θα βοηθήσει πολύ προς την κατεύθυνση αυτή.

Στα έξι από τα εννέα νοσοκομεία, η μηχανοργάνωση είναι σχεδόν ανύπαρκτη, δεν τηρούν μηχανογραφημένα αρχεία ασθενών και η διαχείριση των πληροφοριών μεταξύ των τμημάτων του νοσοκομείου αλλά και μεταξύ των νοσοκομείων είναι ανύπαρκτη. Αλλά και στα υπόλοιπα τρία νοσοκομεία του δείγματος, μόλις πρόσφατα ξεκίνησε η εφαρμογή της πληροφορικής υποστήριξης σε διοικητικές – οικονομικές λειτουργίες, οπότε ακόμα βρίσκεται σε πειραματικό στάδιο, καθώς υπάρχουν ελλείψεις σε έμπειρο και καταρτισμένο προσωπικό.

Τα έξι, λοιπόν, από τα εννέα νοσοκομεία, όπως και τα περισσότερα ελληνικά δημόσια νοσοκομεία, δεν έχουν σχεδιάσει ακόμη τα κέντρα κόστους τους, παρακολουθούν τα κόστη τους σωρευτικά και δεν επιμερίζουν τα έμμεσα κόστη και τα γενικά έξοδα. Έτσι, υπολογίζουν μόνο ένα δείκτη μέσου κόστους ανά ημέρα νοσηλείας για το σύνολο του νοσοκομείου και όχι για κάποιο συγκεκριμένο τμήμα για παράδειγμα, καθώς δεν έχουν ακόμη αυτή τη δυνατότητα λόγω της μη εφαρμογής της Αναλυτικής Λογιστικής και της έλλειψης μηχανογραφικής υποστήριξης. Τα υπόλοιπα τρία νοσοκομεία έχουν σχεδιάσει τα κέντρα κόστους τους σύμφωνα με την κωδικοποίηση της ομάδας 92 της Αναλυτικής Λογιστικής, με περαιτέρω ανάπτυξη ανάλογα με τις ανάγκες του κάθε νοσοκομείου. Όσον αφορά τα έμμεσα κόστη και τα γενικά τους έξοδα, αυτά επιμερίζονται αυτόματα από το πληροφοριακό σύστημα, ανάλογα τις βάσεις επιμερισμού που έχουν οριστεί, σύμφωνα με κάποιες αρχές κοστολόγησης, κατά το σχεδιασμό του πληροφοριακού συστήματος. Στα νοσοκομεία αυτά η κοστολόγηση των παρεχόμενων υπηρεσιών τους γίνεται κάθε χρόνο.

Όπως, όμως, παρατήρησαν στελέχη που συμμετείχαν στην έρευνα, το νοσοκομείο δεν έχει μέσα στην έννοια λειτουργίας του την έννοια της κοστολόγησης, κι αυτό γιατί λειτουργεί με συγκεκριμένες τιμές που του καθορίζει το Κράτος μέσα από τα διάφορα ΦΕΚ. Έτσι, τα νοσοκομεία είναι ουσιαστικά λήπτες τιμών και όχι δημιουργοί. Αυτό δε δίνει κίνητρο στα νοσοκομεία για την παρακολούθηση του κόστους τους, παρά μόνο εάν πρόκειται η κοστολογική πληροφορία να χρησιμοποιηθεί για περιορισμό και μείωση του κόστους, όπου βέβαια υπάρχει και δίνεται τέτοια δυνατότητα.

Όσον αφορά τον τρόπο αποζημίωσης των νοσοκομείων για το κόστος των παρεχόμενων υπηρεσιών τους, στη χώρα μας ισχύει η αποζημίωση με βάση το κλειστό νοσήλιο, η τιμή του οποίου παραμένει σε χαμηλά επίπεδα, καθώς από την

έγκριση του με το ΠΔ 234/80 «Περί Καθορισμού Τιμολογίων Νοσηλίων των Νοσηλευτικών Μονάδων» δεν έχει αναθεωρηθεί. Έτσι, κάθε ασθενής, ανεξάρτητα από το κόστος που θα προκαλέσει στο νοσοκομείο η νοσηλεία του, θα αποζημιώσει το νοσοκομείο με ένα συγκεκριμένο προκαθορισμένο ποσό – την τιμή του κλειστού νοσηλίου επί τις ημέρες νοσηλείας του – στο οποίο περιλαμβάνονται όλες οι εξετάσεις, οι αναλώσεις αναλώσιμου και μη υγειονομικού υλικού, τα φάρμακα, οι ξενοδοχειακές υπηρεσίες κλπ. Υπάρχουν όμως και κάποιες εξετάσεις ή προϊόντα τα οποία χρεώνονται εκτός κλειστού νοσηλίου, οπότε, προστίθενται επιπλέον του κλειστού νοσηλίου προκειμένου να προσδιορισθεί το ποσό της αποζημίωσης του νοσοκομείου. Τέλος, για κάποιες επεμβάσεις υπάρχει και το κλειστό ενοποιημένο νοσήλιο, το οποίο δε λαμβάνει υπόψη τις ημέρες νοσηλείας αλλά καθορίζεται μία συνολική τιμή («πακέτο νοσηλείας»). Το ποσό αυτό που τελικά ορίζεται ως αποζημίωση με τον παραπάνω τρόπο, το εισπράττει το νοσοκομείο από την κοινωνική η ιδιωτική ασφάλιση του ασθενή, από τον ίδιο αν είναι ανασφάλιστος ή από το κράτος αν πρόκειται για απόρους.

Για τον καθορισμό της τιμής του κλειστού νοσηλίου, αυτό που λήφθηκε υπόψη από τους αρμόδιους φορείς, όπως δήλωσαν οι ερωτώμενοι, είναι ότι προορίζεται να καλύψει μόνο το λειτουργικό κόστος του νοσοκομείου, καθώς το κόστος της μισθοδοσίας του προσωπικού που απασχολεί καλύπτεται από τον Τακτικό Κρατικό Προϋπολογισμό.

Το πρόβλημα του τρόπου αυτού αποζημίωσης είναι ότι υπάρχει μία διάσταση μεταξύ του πραγματικού κόστους νοσηλείας του ασθενή και της τιμής που λαμβάνει τελικά το νοσοκομείο ως αποζημίωση. Υπάρχουν, βέβαια, υπηρεσίες που αποφέρουν περισσότερα έσοδα από ότι έξοδα στο νοσοκομείο, αλλά αυτές στο σύνολο τους δε μπορούν να ισοσκελίσουν τα έσοδα με τα έξοδα. Ακόμη, δε δίνει κίνητρο στα νοσοκομεία για τον προσδιορισμό του πραγματικού τους κόστους, αφού το ποσό που θα εισπράξουν είναι δεδομένο και ανεξάρτητο από το πραγματικό τους κόστος. Έτσι, δε γίνονται προσπάθειες για τον προσδιορισμό αυτού του κόστους και τη μείωση του.

Όσον αφορά τη δυνατότητα εισαγωγής νέων μεθόδων κοστολόγησης, όπως η ABC στα δημόσια νοσοκομεία, αξίζει να αναφερθεί ότι τα περισσότερα στελέχη δήλωσαν άγνοια σχετικά με τις μεθόδους αυτές, τις δυνατότητες τους, καθώς και τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματά τους. Έτσι, δόθηκαν διευκρινίσεις από τον ερευνητή, οι οποίες ίσως καθοδήγησαν τη γνώμη των ερωτώμενων ως προς αυτές ως ένα βαθμό. Για να εφαρμοστούν, λοιπόν, τέτοιες μέθοδοι από τα δημόσια νοσοκομεία,

χρειάζεται αναδιάρθρωση ολόκληρου του συστήματος υγείας. Δεν αρκεί να εισαχθεί μία σύγχρονη μέθοδο κοστολόγησης χωρίς να υπάρχει η δυνατότητα χρησιμοποίησης και αξιοποίησης της. Θα πρέπει, δηλαδή, η εισαγωγή της να συνεπάγεται και ένα βαθμό αποτελεσματικότητας για το νοσοκομείο.

Τέλος, αναφορικά με την αλλαγή του συστήματος πληρωμής των νοσοκομείων, ζητούμενο είναι να γίνει, κάτι τέτοιο όμως θα προκαλέσει μία σειρά αλυσιδωτών αντιδράσεων, καθώς κάποιος θα πρέπει να επιβαρυνθεί τη διαφορά που θα προκύψει στο επίπεδο αποζημίωσης.

Συμπερασματικά, μπορούμε να ισχυριστούμε ότι σήμερα στα δημόσια νοσοκομεία της χώρας μας δεν υπάρχει μία κοινή προσέγγιση προσδιορισμού και καθορισμού του νοσοκομειακού κόστους. Επικρατεί ένα δυσλειτουργικό δημόσιο λογιστικό σύστημα, το οποίο εμμένει στη γραφειοκρατική και όχι ουσιαστική εφαρμογή των νομικών διατάξεων, ενώ η φιλοσοφία υπό την οποία θα λειτουργήσει η νοσοκομειακή μονάδα για να κατανείμει τα κόστη της είναι μάλλον υποκειμενική.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΕΡΕΥΝΑΣ – ΠΕΔΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΩΝ ΕΡΕΥΝΩΝ

Ασφαλώς, το υπό εξέταση ζήτημα των κοστολογικών συστημάτων που χρησιμοποιούνται από τα Ελληνικά Δημόσια Νοσοκομεία παρουσιάζει ιδιαίτερο ενδιαφέρον και απαιτεί ιδιαίτερα προσεκτικούς χειρισμούς όσον αφορά την ανάλυση του. Στις προηγούμενες ενότητες παρουσιάστηκε το πλάνο διεξαγωγής της έρευνας. Έτσι, προσδιορίστηκε επακριβώς το πρόβλημα, οριοθετήθηκαν οι στόχοι της έρευνας, αναπτύχθηκε η θεωρία, παρουσιάστηκε η ερευνητική μεθοδολογία, σχεδιάστηκε το ερωτηματολόγιο και παρουσιάστηκαν τα αποτελέσματα και η συμπερασματολογία. Γενικότερα, κατεβλήθη κάθε δυνατή προσπάθεια για τη δημιουργία ενός όσο το δυνατόν άρτιου σχεδίου έρευνας.

Παρόλα αυτά, ευνόητο είναι ότι το πλάνο έρευνας που παρουσιάστηκε περιέχει περιορισμούς. Οι κυριότεροι περιορισμοί της παρούσας έρευνας αφορούν τη διαδικασία διεξαγωγής των προσωπικών συνεντεύξεων. Οι ελεύθερες προσωπικές συνεντεύξεις μπορεί να οδηγήσουν στην επίδραση του ερευνητή πάνω στις απαντήσεις των ερωτώμενων και στην παροχή «κοινωνικά αποδεκτών απαντήσεων» (Σταθακόπουλος, 1997). Επιπλέον, εντοπίστηκαν στις περισσότερες συνεντεύξεις, σημεία άγνοιας των ερωτώμενων κυρίως σχετικά με τις νέες μεθόδους κοστολόγησης και τη δυνατότητα υιοθέτησης τους από τα Ελληνικά Δημόσια Νοσοκομεία. Έτσι, ζητήθηκαν διευκρινίσεις από τον ερευνητή, οι οποίες, όμως, θα μπορούσαν να κατευθύνουν και να επηρεάσουν τη γνώμη των ερωτώμενων όσον αφορά την καταλληλότητα και την εφαρμοσιμότητα των μεθόδων αυτών σύμφωνα με τα ισχύοντα στον τομέα παροχής υπηρεσιών υγείας του ελληνικού χώρου.

Ένας ακόμη βασικός περιορισμός της έρευνας ήταν ο περιορισμένος χρόνος που είχαμε για να την διεξάγουμε. Επίσης, καταφέραμε να έρθουμε σε επαφή με στελέχη μόλις εννέα δημόσιων νοσοκομείων καθώς λόγω του φόρτου εργασίας τους δεν ήταν εύκολο να μας δεχτούν. Ενδεχομένως τα συμπεράσματα μας να ήταν πιο ακριβή αν είχαμε ερευνήσει το θέμα σε μεγαλύτερο βάθος.

Ένας ακόμα περιορισμός αφορά την επιστημονική κατάρτιση των στελεχών και κυρίως αυτών μεγαλύτερης ηλικίας, οι οποίοι λόγω πιθανής άγνοιας νεότερων μεθόδων κοστολόγησης και τρόπου χρηματοδότησης των νοσοκομείων που χρησιμοποιούνται ήδη σε άλλες χώρες, να μην κατάφεραν να μας δώσουν ακριβείς πληροφορίες.

Σε αυτό το σημείο κρίνεται σκόπιμο να παρατεθούν κάποιες προτάσεις για μελλοντική έρευνα, η οποία θα είναι δυνατό να συμπληρώσει την παρούσα έρευνα και να καλύψει τα κενά της. Έτσι, ύστερα από την πλήρη και ουσιαστική εφαρμογή της Αναλυτικής Λογιστικής και του διπλογραφικού συστήματος από όλα τα Δημόσια Νοσηλευτικά Ιδρύματα, καθώς σήμερα, ακόμη και στα νοσηλευτικά ιδρύματα που ήδη εφαρμόζονται, βρίσκονται ακόμη σε πειραματικό στάδιο και οι δυνατότητες τους δεν αξιοποιούνται πλήρως, σκόπιμο θα ήταν να μελετηθούν οι δυνατότητες πλέον ελέγχου και μέτρησης του πραγματικού κόστους, και η χρησιμοποίηση της πληροφόρησης αυτής από τους αρμόδιους φορείς (Υπουργείο, Ασφαλιστικοί φορείς) για τη λήψη τιμολογιακών αποφάσεων και τον καθορισμό της τιμής του νοσηλίου. Ακόμη θα μπορούσε να μελετηθεί στην πράξη η δυνατότητα εφαρμογής μιας σύγχρονης μεθόδου κοστολόγησης, όπως η ABC, από ένα ελληνικό δημόσιο νοσοκομείο, οι δυνατότητες εφαρμογής του, το κόστος που θα δημιουργούσε η εφαρμογή του καθώς και τα πιθανά προβλήματα και οφέλη που θα επέφερε. Τέλος, κρίνεται σκόπιμο να μελετηθούν μελλοντικά οι δυνατότητες τροποποίησης ολόκληρου του συστήματος χρηματοδότησης των ελληνικών δημόσιων νοσοκομείων, ώστε να καταστεί δυνατή η εξυγίανση τους και η τακτοποίηση των χρεών τους. Να μελετηθούν οι προοπτικές που θα είχε ένα τέτοιο ενδεχόμενο, καθώς και οι επιδράσεις που θα είχε σε όλους τους τομείς της Ελληνικής Οικονομίας.

ΕΠΙΛΟΓΟΣ – ΓΕΝΙΚΑ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Ο τομέας της υγείας αντιμετωπίζει σήμερα την πρόκληση να γίνει περισσότερο αποτελεσματικός από πλευράς κόστους, ώστε να επιβιώσει σε ένα συνεχώς μεταβαλλόμενο περιβάλλον. Περισσότερο εξελιγμένα κοστολογικά συστήματα, όπως αυτό της Κοστολόγησης με Βάση τις Δραστηριότητες (Activity Based Costing -ABC), ίσως διευκολύνουν αυτό τον αγώνα για αποτελεσματικότητα από πλευράς κόστους. Το σύστημα ABC παρέχει περισσότερο λεπτομερείς κοστολογικές πληροφορίες για τις δραστηριότητες του νοσοκομείου, που θα μπορούσαν τυπικά να οδηγήσουν σε καλύτερη διαχείριση και μείωση του κόστους. Σε άλλους τομείς της οικονομίας έχει αποδειχτεί αποτελεσματικό, εφόσον οι εταιρείες που χρησιμοποιούν εκτενώς τη μέθοδο ABC υπερέχουν αντίστοιχων εταιρειών που δεν έχουν υιοθετήσει τη μέθοδο αυτή, κυρίως μέσω περισσότερο επιτυχημένων προσπαθειών για έλεγχο του κόστους. Όμως, ενώ υπάρχουν διάφορα επίπεδα σχεδιασμού ενός κοστολογικού συστήματος, είναι αξιοσημείωτο ότι ο αριθμός των νοσοκομείων που παρακολουθούν το κόστος σε μία πιο λεπτομερειακή βάση, παραμένει περιορισμένος. Σε σχέση με άλλους κλάδους, ο τομέας της υγείας υστερεί.

Ιδιαίτερα στην Ελλάδα, όπου και επικεντρώθηκε η έρευνα μας, μόλις πρόσφατα τέθηκαν ουσιαστικά οι βάσεις για τη δυνατότητα εσωλογιστικής κοστολόγησης των Δημόσιων Νοσηλευτικών Ιδρυμάτων, με το ΠΔ 146/2003 «Περί Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου των Δημοσίων Μονάδων Υγείας» και την υποχρεωτική εφαρμογή από 1/1/2005 της Αναλυτικής Λογιστικής από αυτά. Ο αριθμός των νοσοκομείων, όμως, που έχουν συμμορφωθεί με τη διάταξη αυτή παραμένει ακόμη και σήμερα περιορισμένος. Τα Ελληνικά Δημόσια Νοσηλευτικά Ιδρύματα παρουσιάζουν ακόμη σοβαρές ελλείψεις όσον αφορά τον τομέα την πληροφοριακής τεχνολογίας. Από την πρακτική εξέταση του θέματος που παρουσιάστηκε παραπάνω, είναι πρόδηλος ο βαθμός υστέρησης που έχουμε σαν χώρα στην υιοθέτηση και εφαρμογή σύγχρονων συστημάτων κοστολόγησης.

ΠΗΓΕΣ :
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ - ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ

A) ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ

1. Abel Smith, B., Mossialos, E., (1994), “Cost containment and Health Care Reform: A study of the European Union”, London School of Economics and Political Science, An occasional paper in Health Policy
2. Anthony, R. N. and Young W. D., (1999), ‘Management control in nonprofit organizations’, 6th edition
3. Arnaboldi, M. and Lapsley, I., (2004), “*Modern Costing Innovations and Legitimation: A Health Care Study*”, Abacus, February, p. 1 - 20
4. Berman, H. J. and Weeks, L. E., (1982), ‘*The financial management of hospitals*’, Health Administration Press, p. 5-6
5. Bloomfield, B. P., (1991), “*The Role of Information Systems in the UK National Health Service: Action at a Distance and the Fetish of Calculation*”, Social Studies of Science, Vol. 21, No 4, p. 701 - 734
6. Bradley, B., Jansen, P. and Silverman, C., (2003), “*The Non - Profit Sector’s \$100 billion opportunity*”, Harvard Business Review
7. Brimson, J., (1991), “*Activity Accounting: An Activity – Based Costing Approach*”, John Wiley & sons, Inc.
8. Butler, R. J., Davies, L., Pike, R. and Sharp, J., (1991), “*Strategic Investment Decision – Making: Complexities, Politics and Processes*”, Journal of Management Studies, 28, 24, p. 395 – 415
9. Canby, J., (1995), “*Applying Activity - Based Costing to health care setting*”, Healthcare Financial Management, 49(2), p. 50-56
10. Cardinaels, E., Roodhooft, F., van Herck, G., (2004), “*Drivers of cost system development in hospitals: Results of a survey*”, Health Policy Vol. 69, p. 239 - 252
11. Carey, K. and Burgess, F. J, (2000), “*Hospital Costing: Experience from the VHA*”, Financial Accountability and Management, Vol. 16 (4), p. 289 – 308
12. Chan, Y. C., (1993), “*Improving hospital cost accounting with Activity Based Costing*”, Healthcare Management Review, 18(1), p.71 – 77

13. Chua, W. F. and Preston, A., (1994), "*Worrying about accounting in Health Care*", Accounting, Auditing and Accountability Journal, Vol. 7 (3), p. 4-17
14. Donabedian, A., (1980), "*Explorations in quality assessment and monitoring*", Vol. I. The definitions and approaches to its assessment. Ann Arbor, Mich: Health Administration Press
15. Doolin, B., (1999), "*Casemix Management in a New Zealand Hospital: Rationalization and Resistance*", Financial Accountability and Management, Vol. 15 (3) & (4), p. 397 – 417
16. Dowless, R., (1997), "*Using Activity Based Costing to guide strategic decision making*", Healthcare Financial Management", Vol. 51(6), p.86 – 90
17. Duncan, W. J., Ginter, P. M. and Swayze, L. E., (1995), "*Strategic Management of Healthcare Organizations*", Blackwell
18. Fetter, R. B. and Freeman, J. L., (1986), "*Diagnosis Related Groups: Product line management within hospitals*", Academy of Management Review, Vol. 11(1), p. 41-54
19. Freeman, R. J. and Scott, R. B., (1985), "*The essentials of hospital accounting*", The CPA Journal (January), p. 40 – 45
20. Finkler, S., (1999), "*Costing Out Nursing Services*" In: Finkler, S., Ward, D., (eds) "Issues in Cost Accounting for Health Care Organizations", second edition, Aspen Publishers Inc., Gaitherburg, Maryland
21. Finkler, S., (1999), "*Horizontal Accounting for the Hospital Setting*": in: Finkler, S., Ward, D., (eds) "Issues in Cost Accounting for Health Care Organizations", second edition, Aspen Publishers Inc., Gaitherburg, Maryland
22. Finkler, S., Knickman, R., Hendrickson, G., Lipkin, M., Thomson J. and W., (1993), "*A Comparison of Work – Sampling and Time – and – Motion Techniques for studies in health Services Research*", Health Services Research, Vol. 28 (5)
23. Finkler, S., and Ward, D., (1999), "*Essentials of Cost Accounting for Health Care Organizations*", second edition, Aspen Publishers Inc, Gaitherburg, Maryland.
24. Finkler, S. and Ward, D., (1999), "Issues in *Cost Accounting for Health Care Organizations*", second edition, Aspen Publishers Inc., – (Chapter 17 – New Approaches to Cost Accounting)

25. Fulop, N., Protopsaltis, G., Hutchings, A., King, A., Allen, P., Normand, C., Walters, R., (2002), "*Process and Impact of mergers of NHS trusts: multicentre case study and management cost analysis*", British medical Journal, Vol. 325, p. 246 – 253
26. Giokas I. D., (2001), "*Greek hospitals: how well their resources are used*", Omega 29, pp. 73 – 81, Pergamon
27. Granof, H. M., (1998), "*Government and not – for - profit Accounting: Concepts and Practices*", Chapter 13
28. Holmes, R., and Schroeder, R., (1996), "*ABC Estimation of Unit Costs for Emergency Department Services*", Journal of Ambulatory Care Management, Vol. 19 (2), p. 22 - 31
29. Horngren C. T. and Foster, G., (1991), "*Cases and extended problems in cost accounting: a managerial emphasis*", seventh edition, Prentice Hall
30. Hoyt, R. and Lay, C., (1995), "*Linking cost control measures to health care services by using Activity Based Information*", Health Service Management Review, Vol. 8, p. 221 – 233
31. Jegers, M. and Lapsley, I. (2003), "*The 21st century challenge: managing charitable entities as business enterprises*", Financial Accountability and Management, Vol. 19 (3), p.206
32. Kaplan, R. S. (1988), "*One Cost System is not enough*", Harvard Business Review (January – February), p. 61-66
33. Mac Arthur, J. B. and Stranahan, H. A., (1998), "*Cost driver analysis in hospitals: A simultaneous equations approach*", Journal of Management Accounting Research (10), p. 279 - 312
34. Magnus, A. S. and Smith, D. G., (2000), "*Better Medicare Cost Report Data are needed to help Hospitals benchmark costs and performance*", Healthcare Management Review, Vol. 25, Issue 4, p.65
35. Pettigrew, A. M., (1973), "*The Politics of Organizational Decision – Making*", London, Tavistock Publications
36. Pfeffer, J., (1981), "*Power in Organizations*", Boston, Pitman
37. Phelps, E. C., (1997), "*Health Economics*", Addison – Wesley
38. Player, S., (1998), "*Activity - Based analyses lead to better decision making*", Healthcare Financial Management, 52(8), p. 66 – 70

39. Ramsey, R., (1994), “*Activity Based Costing for Hospitals*”, Hospitals and Health Services Administration, Vol. 39, p. 385 - 395
40. Rayburn, J. M. and Rayburn, L. G., (1991), “*Contingency theory and the impact of new accounting technology in uncertain hospital environments*”, Accounting, Auditing and Accountability Journal, Vol. 4 (2), p. 55-75
41. Ridderstolpe, L., Johansson, A., Skau, T., Rutberg, H. and Ahlfeldt, (2002), “*Clinical process analysis and Activity – Based Costing at a Heart Center*”, Journal of Medical Systems, Vol. 26 (4), p. 309 – 322
42. Scarpens, R., (1990), “*Researching Management Accounting Practice: The role of Case Study Methods*”, British Accounting Review, Vol. 22, p. 259-281
43. Sissuras, A., Karokis, A., Mossialos, E., (2000), “*Health Care and Cost Containment in Greece*” in “*Health Care and Cost Containment in the European Union*”, London, Aldershot.
44. Udpa, S., (1999) “*Activity – Based Costing for Hospitals*” in: Finkler, S., Ward, D., (eds) “*Issues in Cost Accounting for Health Care Organizations*”, second edition, Aspen Publishers Inc., Gaithersburg, Maryland
45. Venieris, G., Cohen, S. and Sikianakis, N., (2003), “*Accounting Reform in the Greek NHS*”, European Accounting Association, 26th Annual Congress, Seville – Spain
46. Waters, H., Abdallah, H., Santillan, D., (2001), “*Application of Activity – Based Costing for a Peruvian NGO Healthcare Provider*”, International Journal of Health Planning and Management, Vol. 16 (1)
47. Yin, R., (1994), “*Case Study Research, Design and Methods*”, Sage Publications, 2nd edition, p. 1-84

B) ΕΛΛΗΝΙΚΗ

48. Βαρβάκης, Κ., (2001), «*Λογιστική και Κοστολογική Οργάνωση των Κρατικών Νοσοκομείων*», Επιθεώρηση της Υγείας, τόμος 12, τεύχος 72, σελ. 17 - 18
49. Κοντούλη – Γείτονα, Μ., (1992), «*Σφαιρικός Προϋπολογισμός: Μία μορφή χρηματοδότησης των νοσοκομείων. Η περίπτωση του Ελληνικού Ερυθρού Σταυρού*», Διδακτορική Διατριβή, Εθνικό και Καποδιστριακό Πανεπιστήμιο Αθηνών.

50. Κοντούλη – Γείτονα, Μ., (1997), «Πολιτική και Οικονομία της Υγείας», ΕΞΑΝΤΑΣ / ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ ΥΓΕΙΑΣ
51. Λάσπα, Χ., (2005), «Τυποποίηση τιμής των υπηρεσιών υγείας και υποδείγματα ταξινόμησης ασθενών σε Διαγνωστικές Ομάδες», Οικονομικά Χρονικά, Φεβρουάριος – Απρίλιος, σελ. 29 - 30
52. Λιαρόπουλος Λ. (1990), «Το προϊόν του Νοσοκομείου: θεωρητικά και πρακτικά προβλήματα μέτρησης», Επιθεώρηση της Υγείας, τόμος 1, τεύχος 7, σελ. 59-64
53. Παλαμά Μ., (1996), «Μία προσέγγιση του νοσοκομειακού κόστους», Οικονομικά Χρονικά, σελ. 40 – 43
54. Πανηγυράκης, Γ., (1999), «Στρατηγική Διοίκηση Επώνυμου Προϊόντος» - Α΄ Τόμος, Εκδόσεις Σταμούλης, σελ 436
55. Πολύζος Ν. (1999), «Αποδοτικότητα των Νοσοκομείων με βάση την ταξινόμηση των ασθενών (DRGs)» Τ.Υ.Π.Ε.Τ
56. Πολύζος, Ν., (2000), «Η διαχείριση του υγειονομικού συστήματος: η εμπειρία και η προοπτική» στο Κυριόπουλος, Γ., Οικονόμου, Χ., Πολύζος, Ν., Σισσούρας, Α., «Προτεραιότητες για την αναμόρφωση της Διοίκησης – Διαχείρισης του Συστήματος Υπηρεσιών Υγείας, σελ. 45 – 70, Θέμα
57. Πολύζος, Ν., Δερβένης, Χ., (1995), «Μελέτη – Πρόταση για την οργάνωση και διοίκηση του Ε.Σ.Υ. και την ανάπτυξη του ιατρικού δυναμικού», Υπουργείο Υγείας και Πρόνοιας, Αθήνα
58. Προεδρικό Διάταγμα 234/80, (1980), «Καθορισμός Τιμολογίων των Νοσηλίων των Νοσηλευτικών Ιδρυμάτων και των Ιδιωτικών Κλινικών εν γένει»
59. Προεδρικό Διάταγμα 205/98, (1998), «Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου»
60. Προεδρικό Διάταγμα 146/2003, (2003), «Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο Δημοσίων Μονάδων Υγείας»
61. Ρούσσου, Ι., (2002), «Casemix: Ένα σύστημα διοίκησης νοσοκομείων που ισχύει σε όλο τον κόσμο...εκτός από την Ελλάδα», ΚΟΙΝΩΝΙΚΗ ΠΟΛΙΤΙΚΗ, 20/12/2002
62. Σταθακόπουλος, Β., (1997), «Μέθοδοι Έρευνας Αγοράς», Εκδόσεις Σταμούλης
63. Υφαντόπουλος, Γ., (2003), «Τα Οικονομικά της Υγείας: Θεωρία και Πολιτική», Εκδόσεις Τυπωθήτω

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ



Τίτλος διπλωματικής εργασίας: «Τα Συστήματα Κοστολόγησης στα Ελληνικά Δημόσια Νοσηλευτικά Ιδρύματα»

ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ

- (1) Ποια η οργανωτική δομή του νοσοκομείου; Σε πόσα και ποια τμήματα χωρίζεται; (Οργανόγραμμα του Νοσοκομείου)

- (2) Ποια είναι τα προϊόντα και οι υπηρεσίες που κοστολογούνται;

- (3) Υπολογίζεται ένα μέσο κόστος ανά κατηγορία (ασθενούς / θεραπείας / διάγνωσης) ή ένα συγκεκριμένο κόστος ανά ασθενή;

- (4) Ποιες είναι οι κατηγορίες στις οποίες παρακολουθείται το κόστος (π.χ. διοίκηση, συντήρηση κτλ.)

(5) Ποια είναι τα κέντρα κόστους του νοσοκομείου; Συμφωνούν αυτά με το Οργανόγραμμα;

(6) Κοστολογείται κάτι άλλο, εκτός από τα κέντρα κόστους και τα προϊόντα / υπηρεσίες;

(7) Περιγραφή της πορείας των εξόδων μέχρι τον τελικό προορισμό τους (δηλαδή τη διαμόρφωση του κόστους παροχής των νοσοκομειακών υπηρεσιών). Υπάρχει κάποια έγγραφη περιγραφή αυτής της διαδικασίας;

(8) Πώς αντιμετωπίζονται τα έμμεσα κόστη και τα γενικά έξοδα;

(9) Κάθε πότε γίνεται η κοστολόγηση των παρεχόμενων υπηρεσιών;

(10) Πότε ξεκίνησε η κοστολόγηση στο συγκεκριμένο νοσοκομείο; Ποια θεωρείτε τα βασικά οφέλη που προκύπτουν από την κοστολόγηση; Ποια τα βασικά προβλήματα (τεχνικά και διοικητικά);

(11) Ποιοι είναι οι λήπτες (ενδιαφερόμενοι) της κοστολογικής πληροφορίας; Υπάρχουν κάποιες φόρμες και πώς είναι αυτές; Πώς διαβαθμίζεται η κοστολογική πληροφορία;

(12) Χρησιμοποιούνται πληροφοριακά συστήματα για τη διαχείριση της κοστολογικής πληροφορίας;

(13) Χρησιμοποιείται η κοστολογική πληροφορία για τη λήψη αποφάσεων; Αν ναι, τι είδους αποφάσεις;

(14) Με ποιο τρόπο αποζημιώνεται το νοσοκομείο για το κόστος των παρεχόμενων υπηρεσιών; Παρουσιάζονται προβλήματα σε αυτόν τον τρόπο αποζημίωσης;

(15) Ποιοι παράγοντες λαμβάνονται υπόψη για τον καθορισμό του κλειστού νοσηλίου;



(16) Θεωρείτε τις ημέρες νοσηλείας κατάλληλη μονάδα μέτρησης του κόστους;

(17) Πώς κρίνετε την εισαγωγή στα νοσοκομεία σύγχρονων μεθόδων κοστολόγησης, όπως η ABC;

(18) Πώς κρίνετε συστήματα πληρωμής, όπως η σταθερή βάση κόστους ανά κατηγορία διάγνωσης (PPS – DRG) που χρησιμοποιούνται ήδη σε άλλες χώρες;

Σας ευχαριστώ πολύ για το χρόνο σας

ΚΕΝΤΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ «ΓΕΝΙΚΟΥ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟΥ Β»

ΚΩΔΙΚΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ
92.00.01.00	ΚΛΙΝΙΚΗ ΠΡΟΣΩΡΙΝΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ
92.00.21.00	Α' ΠΑΘΟΛΟΓΙΚΗ ΚΛΙΝΙΚΗ
92.00.21.01	Β' ΠΑΘΟΛΟΓΙΚΗ ΚΛΙΝΙΚΗ
92.00.21.03	ΜΟΝΑΔΑ ΕΙΔΙΚΩΝ ΛΟΙΜΩΞΕΩΝ
92.00.21.04	Δ' ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΑΚΗ ΠΑΘΟΛΟΓΙΚΗ
92.00.21.05	ΡΕΥΜΑΤΟΛΟΓΙΚΟ ΙΑΤΡΕΙΟ
92.00.21.10	ΝΟΣΗΛΕΥΤΙΚΟ Α' ΠΑΘΟΛΟΓΙΚΗΣ ΚΛΙΝΙΚΗΣ
92.00.21.11	ΝΟΣΗΛΕΥΤΙΚΟ Β' ΠΑΘΟΛΟΓΙΚΗΣ ΚΛΙΝΙΚΗΣ
92.00.21.13	ΝΟΣΗΛΕΥΤΙΚΟ ΜΟΝΑΔΑΣ ΕΙΔΙΚΩΝ ΛΟΙΜΩΞΕΩΝ
92.00.22.00	Α' ΠΝΕΥΜΟΝΟΛΟΓΙΚΗ ΚΛΙΝΙΚΗ
92.00.22.01	ΜΟΝΑΔΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΩΝ ΝΟΣΩΝ
92.00.22.02	ΜΟΝΑΔΑ ΑΝΑΠΝΟΗΣ ΚΑΙ ΥΠΝΟΥ
92.00.22.03	Β' ΠΝΕΥΜΟΝΟΛΟΓΙΚΗ ΚΛΙΝΙΚΗ
92.00.22.04	ΜΟΝΑΔΑ ΚΥΣΤΙΚΗΣ ΙΝΩΣΗΣ
92.00.22.05	ΜΟΝΑΔΑ ΒΡΟΓΧΟΣΚΟΠΗΣΕΩΝ
92.00.22.06	ΕΡΓΑΣΤΗΡΙΟ ΠΛΕΥΡΟΣΚΟΠΗΣΕΩΝ
92.00.22.07	Γ' ΠΝΕΥΜΟΝΟΛΟΓΙΚΗ
92.00.22.08	ΝΟΣΗΛΕΥΤΙΚΟ Β' ΠΝΕΥΜΟΝΟΛΟΓΙΚΗΣ ΚΛΙΝΙΚΗΣ
92.00.22.09	ΝΟΣΗΛΕΥΤΙΚΟ Γ' ΠΝΕΥΜΟΝΟΛΟΓΙΚΗΣ ΚΛΙΝΙΚΗΣ
92.00.22.10	ΝΟΣΗΛΕΥΤΙΚΟ Α' ΠΝΕΥΜΟΝΟΛΟΓΙΚΗΣ ΚΛΙΝΙΚΗΣ
92.00.22.13	ΝΟΣΗΛΕΥΤΙΚΟ ΚΥΣΤΙΚΗΣ ΙΝΩΣΗΣ
92.00.24.00	ΚΑΡΔΙΟΛΟΓΙΚΗ ΚΛΙΝΙΚΗ
92.00.24.10	ΝΟΣΗΛΕΥΤΙΚΟ ΚΑΡΔΙΟΛΟΓΙΚΗΣ ΚΛΙΝΙΚΗΣ
92.00.26.00	ΚΑΡΔΙΟΧΕΙΡΟΥΡΓΙΚΗ ΚΛΙΝΙΚΗ
92.00.26.10	ΝΟΣΗΛΕΥΤΙΚΟ ΚΑΡΔΙΟΧΕΙΡΟΥΡΓΙΚΗΣ ΚΛΙΝΙΚΗΣ
92.00.28.00	Α' ΧΕΙΡΟΥΡΓΙΚΗ ΚΛΙΝΙΚΗ
92.00.28.01	ΘΩΡΑΚΟΧΕΙΡΟΥΡΓΙΚΗ ΚΛΙΝΙΚΗ
92.00.28.02	Β' ΧΕΙΡΟΥΡΓΙΚΗ ΚΛΙΝΙΚΗ
92.00.28.03	Γ' ΧΕΙΡΟΥΡΓΙΚΗ ΚΛΙΝΙΚΗ
92.00.28.04	ΑΓΓΕΙΟΧΕΙΡΟΥΡΓΙΚΗ ΚΛΙΝΙΚΗ
92.00.28.10	ΝΟΣΗΛΕΥΤΙΚΟ Α' ΧΕΙΡΟΥΡΓΙΚΗΣ ΚΛΙΝΙΚΗΣ
92.00.28.11	ΝΟΣΗΛΕΥΤΙΚΟ ΘΩΡΑΚΟΧΕΙΡΟΥΡΓΙΚΗΣ ΚΛΙΝΙΚΗΣ
92.00.28.12	ΝΟΣΗΛΕΥΤΙΚΟ Β' ΧΕΙΡΟΥΡΓΙΚΗΣ ΚΛΙΝΙΚΗΣ
92.00.28.13	ΝΟΣΗΛΕΥΤΙΚΟ Γ' ΧΕΙΡΟΥΡΓΙΚΗΣ ΚΛΙΝΙΚΗΣ
92.00.32.00	ΝΕΥΡΟΧΕΙΡΟΥΡΓΙΚΗ ΚΛΙΝΙΚΗ
92.00.32.10	ΝΟΣΗΛΕΥΤΙΚΟ ΝΕΥΡΟΧΕΙΡΟΥΡΓΙΚΗΣ ΚΛΙΝΙΚΗΣ
92.00.33.00	ΟΥΡΟΛΟΓΙΚΗ ΚΛΙΝΙΚΗ
92.00.33.01	ΜΟΝΑΔΑ ΛΙΘΟΤΡΙΨΙΑΣ
92.00.33.10	ΝΟΣΗΛΕΥΤΙΚΟ ΟΥΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΚΛΙΝΙΚΗΣ
92.00.33.11	ΝΟΣΗΛΕΥΤΙΚΟ ΜΟΝΑΔΑΣ ΛΙΘΟΤΡΙΨΙΑΣ
92.00.33.12	ΟΥΡΟΔΥΝΑΜΙΚΟ ΕΡΓΑΣΤΗΡΙΟ
92.00.35.00	Α' ΟΡΘΟΠΕΔΙΚΗ ΚΛΙΝΙΚΗ

ΚΩΔΙΚΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ
92.00.35.01	Β' ΟΡΘΟΠΕΔΙΚΗ ΚΛΙΝΙΚΗ
92.00.35.10	ΝΟΣΗΛΕΥΤΙΚΟ Α' ΟΡΘΟΠΕΔΙΚΗΣ ΚΛΙΝΙΚΗΣ
92.00.35.11	ΝΟΣΗΛΕΥΤΙΚΟ Β' ΟΡΘΟΠΕΔΙΚΗΣ ΚΛΙΝΙΚΗΣ
92.00.38.00	ΩΡΛ ΚΛΙΝΙΚΗ
92.00.38.10	ΝΟΣΗΛΕΥΤΙΚΟ ΩΡΛ ΚΛΙΝΙΚΗΣ
92.00.39.00	ΓΑΣΤΡΕΝΤΕΡΟΛΟΓΙΚΗ ΚΛΙΝΙΚΗ
92.00.39.10	ΝΟΣΗΛΕΥΤΙΚΟ ΓΑΣΤΡΕΝΤΕΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΚΛΙΝΙΚΗΣ
92.00.39.11	ΓΑΣΤΡΕΝΤΕΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΡΓΑΣΤΗΡΙΟ
92.00.40.00	ΜΟΝΑΔΑ ΤΕΧΝΗΤΟΥ ΝΕΦΡΟΥ
92.00.40.10	ΝΟΣΗΛΕΥΤΙΚΟ ΜΟΝΑΔΑΣ ΤΕΧΝΗΤΟΥ ΝΕΦΡΟΥ
92.00.41.00	ΕΝΔΟΚΡΙΝΟΛΟΓΙΚΗ ΚΛΙΝΙΚΗ
92.00.41.10	ΝΟΣΗΛΕΥΤΙΚΟ ΕΝΔΟΚΡΙΝΟΛΟΓΙΚΗΣ ΚΛΙΝΙΚΗΣ
92.00.50.00	ΜΟΝΑΔΑ ΕΝΤΑΤΙΚΗΣ ΘΕΡΑΠΕΙΑΣ
92.00.50.10	ΝΟΣΗΛΕΥΤΙΚΟ ΕΝΤΑΤΙΚΗΣ ΘΕΡΑΠΕΙΑΣ
92.00.51.00	ΜΟΝΑΔΑ ΕΜΦΡΑΓΜΑΤΩΝ
92.00.51.10	ΝΟΣΗΛΕΥΤΙΚΟ ΜΟΝΑΔΑΣ ΕΜΦΡΑΓΜΑΤΩΝ
92.00.52.00	ΕΝΤΑΤΙΚΗ ΚΑΡΔΙΟΧΕΙΡΟΥΡΓΙΚΗ ΘΕΡΑΠΕΙΑ
92.00.53.00	ΑΙΜΑΤΟΛΟΓΙΚΗ ΚΛΙΝΙΚΗ
92.00.55.00	ΨΥΧΙΑΤΡΙΚΗ ΚΛΙΝΙΚΗ
92.00.55.01	ΕΡΓΑΣΤΗΡΙΟ ΗΛΕΚΤΡ/ΚΟ
92.00.55.10	ΝΟΣΗΛΕΥΤΙΚΟ ΨΥΧΙΑΤΡΙΚΗΣ ΚΛΙΝΙΚΗΣ
92.00.60.00	ΜΙΚΡΟΒΙΟΛΟΓΙΚΟ ΕΡΓΑΣΤΗΡΙΟ
92.00.60.01	ΜΟΝΑΔΑ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗΣ ΜΟΡΙΑΚΗΣ ΜΙΚΡΟΒΙΟΛΟΓΙΑΣ
92.00.61.00	ΒΙΟΧΗΜΙΚΟ ΕΡΓΑΣΤΗΡΙΟ
92.00.62.00	ΑΚΤΙΝΟΔΙΑΓΝΩΣΤΙΚΟ Β' (ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΑΚΟ)
92.00.63.00	ΠΑΘΟΛΟΓΟΑΝΑΤΟΜΙΚΟ ΕΡΓΑΣΤΗΡΙΟ
92.00.64.00	ΚΥΤΤΑΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΡΓΑΣΤΗΡΙΟ
92.00.64.01	ΜΟΝΑΔΑ ΚΥΤΤΑΡΟΓΕΝΕΤΙΚΗΣ
92.00.64.02	ΜΟΝΑΔΑ ΒΡΟΓΧΟΚΥΨΕΛΙΔΙΚΗΣ ΕΚΠΛΥΣΗΣ (LAVAGE)
92.00.65.00	ΑΙΜΑΤΟΛΟΓΙΚΟ ΕΡΓΑΣΤΗΡΙΟ
92.00.66.00	ΠΥΡΗΝΙΚΗΣ ΙΑΤΡΙΚΗΣ
92.00.69.00	ΑΙΜΟΔΥΝΑΜΙΚΟ ΕΡΓΑΣΤΗΡΙΟ
92.00.71.00	ΚΕΝΤΡΟ ΑΙΜΟΔΟΣΙΑΣ
92.00.73.00	ΑΚΤΙΝΟΛΟΓΙΚΟ ΤΜΗΜΑ
92.00.73.01	ΤΜΗΜΑ ΑΞΟΝΙΚΟΥ ΤΟΜΟΓΡΑΦΟΥ (ΙΚΑ)
92.00.73.02	ΤΜΗΜΑ ΜΑΣΤΟΓΡΑΦΟΥ
92.00.75.00	ΚΟΣΤΟΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΕΧΝΙΚΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ
92.00.76.00	ΚΟΙΝΩΝΙΚΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ
92.00.77.00	ΦΑΡΜΑΚΕΥΤΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ
92.00.78.00	ΧΕΙΡΟΥΡΓΕΙΑ
92.00.80.10	ΝΟΣΗΛΕΥΤΙΚΟ ΑΝΑΙΣΘΗΣΙΟΛΟΓΙΚΟΥ
92.00.84.00	ΚΟΣΤΟΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΠΑΡΑΪΑΤΡΙΚΩΝ ΕΠΑΓΓ/ΤΩΝ
92.00.86.00	Τ.Ε.Ι
92.00.86.01	Τ.Ε.Π
92.00.86.02	ΑΓΡΟΤΙΚΑ ΙΑΤΡΕΙΑ
92.00.87.00	ΚΟΣΤΟΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΔΙΑΚΕΚΡΙΜΕΝΩΝ ΘΕΣΕΩΝ
92.00.87.10	ΝΟΣΗΛΕΥΤΙΚΟ ΤΜΗΜΑ Α' ΔΙΑΚΕΚΡΙΜΕΝΩΝ ΘΕΣΕΩΝ

ΚΩΔΙΚΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ
92.00.87.11	ΝΟΣΗΛΕΥΤΙΚΟ ΤΜΗΜΑ Β' ΔΙΑΚΕΚΡΙΜΕΝΩΝ ΘΕΣΕΩΝ
92.00.89.00	ΚΕΝΤΡΟ ΥΓΕΙΑΣ ΣΠΑΤΩΝ
92.00.90.00	ΚΕΝΤΡΟ ΥΓΕΙΑΣ Ν. ΜΑΚΡΗΣ
92.00.94.00	ΜΟΝΑΔΑ LASER
92.00.94.01	ΤΜΗΜΑ ΦΥΣΙΟΘΕΡΑΠΕΥΤΩΝ
92.00.94.02	ΤΜΗΜΑ ΤΗΛΕΪΑΤΡΙΚΗΣ
92.00.94.03	ΠΡΩΤΟΣ ΣΤΑΘΜΟΣ Α' ΒΟΗΘΕΙΩΝ ΜΑΡΑΘΩΝΑ
92.00.94.04	ΔΕΥΤΕΡΟΣ ΣΤΑΘΜΟΣ Α' ΒΟΗΘΕΙΩΝ ΜΑΡΑΘΩΝΑ
92.00.94.05	ΤΡΙΤΟΣ ΣΤΑΘΜΟΣ Α' ΒΟΗΘΕΙΩΝ ΜΑΡΑΘΩΝΑ
92.00.94.06	ΣΤΑΘΜΟΣ ΑΜΑΡΟΥΣΙΟΥ – ΔΥΤΙΚΟ ΠΡΟΑΥΛΙΟ ΕΘ/ΚΗΣ ΑΣΦ/ΑΣ
92.01.01.00	ΚΟΣΤΟΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑΣ ΔΙΟΙΚ
92.01.02.00	ΚΟΣΤΟΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ
92.01.03.00	ΚΟΣΤΟΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑΣ
92.01.05.00	ΚΟΣΤΟΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΚΙΝΗΣΕΩΣ ΑΡΡΩΣΤΩΝ
92.01.10.00	ΚΟΣΤΟΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΕΠΙΣΤΑΣΙΑΣ
92.01.11.00	ΚΟΣΤΟΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΙΜΑΤΙΣΜΟΥ
92.01.12.00	ΚΟΣΤΟΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΔΙΑΤΡΟΦΗΣ
92.01.20.00	ΚΟΣΤΟΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ
92.01.21.00	ΚΟΣΤΟΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΠΛΗΡΟΦ-ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ
92.01.29.01	ΑΠΟΘΗΚΗ ΠΑΓΙΩΝ
92.01.40.00	ΓΡΑΦΕΙΟ ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ
92.01.97.00	ΕΞΟΔΑ ΧΩΡΟΥ ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟΥ
92.01.98.99	ΕΞΩΝΟΣΟΚΟΜΕΙΑΚΗ ΠΕΡΙΘΑΛΨΗ
92.01.99.00	ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ
92.02.01.01	ΝΟΣΗΛΕΥΤΙΚΗ ΠΑΘΟΛΟΓΙΚΗ ΕΙΔΙΚΟΤΗΤΑ
92.02.01.10	Κ.Ε.Κ - ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΚΩΔΙΚΟΣ Ε201.....
92.02.01.11	Κ.Ε.Κ - ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΚΩΔΙΚΟΣ.....
92.02.01.12	Κ.Ε.Κ - ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΚΩΔΙΚΟΣ.....
92.04.01.12	ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΠΡΟΜΗΘΕΙΕΣ ΤΡΑΠΕΖΩΝ
92.20.01.00	ΚΟΣΤΟΣ ΕΠΙΒΑΤΙΚΟΥ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΟΥ RENAULT ASRA ΚΗ05645
92.20.02.00	ΚΟΣΤΟΣ ΕΠΙΒΑΤΙΚΟΥ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΟΥ MAZDA ΚΗ06429
92.25.01.00	ΚΟΣΤΟΣ ΦΟΡΤΗΓΟΥ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΟΥ VW CADY ΚΗ06394
92.25.02.00	ΚΟΣΤΟΣ ΦΟΡΤΗΓΟΥ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΟΥ RENAULT TRAFF ΚΗ05661
92.25.03.00	ΚΟΣΤΟΣ ΦΟΡΤΗΓΟΥ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΟΥ NISSAN ΚΗ05660
92.30.01.00	ΚΟΣΤΟΣ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΟΥ ΑΣΘΕΝΟΦΟΡΟΥ VW ΚΗ02059
92.99.99.99	ΚΟΣΤΟΣ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΩΝ



Δυσία

