

ΕΞΑΔ-ΕΝΤ-13
Εκδόση:Α.0

**ΕΘΝΙΚΗ ΣΧΟΛΗ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΚΑΙ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗΣ**

**ΚΕ΄ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΗ ΣΕΙΡΑ
ΤΕΛΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

ΤΙΤΛΟΣ

**Η Διοικητική Λογιστική και οι Τμηματικοί Προϋπολογισμοί ως
Εργαλεία Διοίκησης**

ΤΜ. ΕΞΕΙΔΙΚΕΥΣΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΥΓΕΙΑΣ

Επιβλέπων:

Δαβαρίας Αλέξανδρος

Σπουδαστής:

Γαρίνης Παναγιώτης

ΑΘΗΝΑ - 2018

**ΕΘΝΙΚΗ ΣΧΟΛΗ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ
ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗΣ**

ΚΕ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΗ ΣΕΙΡΑ

ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΥΓΕΙΑΣ

ΤΕΛΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Θέμα

**Η Διοικητική Λογιστική και οι Τμηματικοί Προϋπολογισμοί ως
Εργαλεία Διοίκησης**

Επιβλέπων Δαβαρίας Αλέξανδρος

Εκπόνηση Γαρίνης Παναγιώτης

ΑΘΗΝΑ 2018

Δήλωση

«Δηλώνω ρητά ότι, η παρούσα εργασία αποτελεί αποκλειστικά προϊόν προσωπικής εργασίας, δεν παραβιάζει καθ' οιονδήποτε τρόπο πνευματικά δικαιώματα τρίτων και δεν είναι προϊόν μερικής ή ολικής αντιγραφής.»

Αθήνα, 12 /12 /2018

Υπογραφή

A handwritten signature in blue ink, consisting of several overlapping, fluid strokes that form a stylized, illegible name.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η εργασία πραγματεύεται τη συμβολή της Διοικητικής Λογιστικής, όπως αυτή εκφράζεται μέσα από το αυτόνομο λογιστικό κύκλωμα της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης, στη λήψη αποφάσεων της Διοίκησης. Πράγματι η συνδεσμολογία των λογαριασμών και υπολογαριασμών της ομάδας 9 προσφέρει έγκαιρα και αξιόπιστα στοιχεία στη διάθεση της διοίκησης. Είναι γενικώς παραδεκτό ότι η Διοικητική Λογιστική αποτελεί το πλέον χρήσιμο και εύχρηστο εργαλείο παρακολούθησης της οικονομικής αποτελεσματικότητας ενός οργανισμού. Η οικονομική και διοικητική αποτελεσματικότητα αποτελούν τις απαραίτητες προϋποθέσεις επίτευξης στόχων. Ωστόσο η διαμόρφωση στρατηγικού σχεδιασμού δεν περιορίζεται στις αυστηρές, απόλυτες σε αριθμητικά δεδομένα, λογιστικές αποτυπώσεις. Οι μεταβολές στο επιχειρησιακό περιβάλλον δυσχαιρένουν την πλήρη κοστολόγηση του έμμεσου κόστους και δη του έμμεσου κόστους παροχής υπηρεσιών. Η σύγχρονη θεωρία και πρακτική της επιστήμης του μανάτζμεντ εισάγει εργαλεία τα οποία παραμετροποιούν το σύνθετο περιβάλλον που δραστηριοποιούνται οι οικονομικοί οργανισμοί και αν η αναλυτική λογιστική θέλει να υπερβεί την κριτική που υφίσταται ως αντανάκλασεις τεχνοκρατικών νοοτροπιών οφείλουν να ακολουθήσουν τον ίδιο δρόμο. Η κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων αποτελεί την πλέον σύγχρονη προσέγγιση στη λειτουργία της αναλυτικής λογιστικής και σε συνδυασμό με την κάρτα εξισορρόπησης στοθεσίας είναι σε θέση να απαντήσουν στις πάντοτε επίκαιρες διοικητικές προκλήσεις.

Λέξεις-κλειδιά: διοικητική λογιστική, αναλυτική λογιστική, κόστος, κοστολόγηση, ελληνικό γενικό λογιστικό σχέδιο, στρατηγικό μανάτζμεντ

ABSTRACT

The paper deals with the contribution of Administrative Accounting, as expressed through the autonomous accounting system of analytical accounting, to management decisions. In fact, the linking of Group 9 accounts and sub-accounts provides timely and reliable data to the administration. It is generally accepted that Administrative Accounting is the most useful and easy-to-use tool to monitor the economic effectiveness of an organization. Economic and administrative efficiency are the necessary prerequisites for achieving objectives. However, strategic planning is not limited to strict, numerical, accounting records, changes in the business environment can not fully cost the indirect costs, in particular the indirect cost of providing services. Modern management theory and practice introduces tools that parameterize the complex environment in which financial organizations operate, and if analytical accounting wants to overcome criticism that follows it as a reflection of technocratic mentalities, it has to follow the same path. Activity Based Costing is the most up-to-date approach to analytical accounting and, in conjunction with the balance score card, is capable of responding to the ever-present administrative challenges.

Keywords: administrative accounting, analytical accounting, cost, costing, Greek general chart of accounts, strategic management

Πίνακας Περιεχομένων

Ευρετήριο διαγραμμάτων.....	7
Συνομογραφίες.....	8
Εισαγωγή.....	9
Διοικητική αποτελεσματικότητα και στρατηγικοί στόχοι.....	10
Προγραμματισμός και προϋπολογισμός.....	15
Η λογιστική προσέγγιση.....	18
Διαφορές γενικής και διοικητικής λογιστικής.....	20
Αρχές λογιστικής διαχείρισης.....	22
Το ελληνικό γενικό λογιστικό σχέδιο.....	24
Οι λογιστικές ομάδες του ΕΓΛΣ.....	27
Κόστος και κοστολόγηση.....	30
Η συνδεσμολογία της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης.....	35
Κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων.....	40
Επίλογος.....	45
Βιβλιογραφία.....	47

Ευρετήριο Πινάκων-Σχημάτων

Διάγραμμα 1 Διπλογραφική καταχώρηση σε νοσοκομειακό οργανισμό.....	19
Διάγραμμα 2 Σύνδεση ομάδων αναλυτικής με τη γενική λογιστική.....	41
Διάγραμμα 3 Πρότυπη κοστολόγηση κατά δραστηριότητα.....	44

Συντομογραφίες

Δ.Λ.:	Διοικητική Λογιστική
Χ.Λ.:	Χρηματοοικονομική Λογιστική
Γ.Λ.:	Γενική Λογιστική
Λ.Κ.:	Λογιστική Κόστους
Ε.Γ.Λ.Σ.	Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
ν.:	Νόμος
π.δ:	Προεδρικό Διάταγμα
ν.π.δ.δ.:	Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου
Κ.Λ.Σ.:	Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο
Π.Α.Δ:	Περιβάλλουσα Ανάλυση Δεδομένων
Ε.ΣΥ.Λ.:	Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής
ABC:	Activity Based Costing
PPBS:	Planning Programming Budgeting System\
ESA:	European System of National and Regional Accounts

Εισαγωγή

Η λειτουργία και η διαχειριστική ικανότητα ειδικά των σύγχρονων δημόσιων οργανισμών αποτελεί σχεδόν πάντα ένα φλέγον ζήτημα στο δημόσιο διάλογο όταν αναπτύσσεται. Αυτό είναι λογικό επειδή η κριτική όπου και όταν ασκείται μπορεί άμεσα να αναχθεί στη διάρθρωση και τη λειτουργία του υπό συζήτηση οργανισμού, στην αποτελεσματικότητά του, στο ευρύτερο διοικητικό και νομικό πλαίσιο που τον διέπει, στα φορολογικά έσοδα τα οποία του έχουν διατεθεί ακόμα και στην δομή του υφιστάμενου συστήματος διακυβέρνησης. Η διαφάνεια, η λογοδοσία και η χρηστή διοίκηση είναι κάποιοι από τους λόγους που η καταγραφή, η αποθήκευση και η συγκριτική ανάλυση δεδομένων είναι απαραίτητη. Η διοικητική τέχνη ή διοικητική αποτελεσματικότητα είναι ένας άλλος (Koontz et al 1984:28). Η έννοια της αποτελεσματικότητας σημαίνει ‘την επιδεξιότητα, την ικανότητα, την ευχερή και σύντομη επίτευξη του επιδιωκόμενου στόχου’ (Παπαδημητρίου 1971:8). Αποτελεσματικός οργανισμός θεωρείται εκείνος που μπορεί να επιφέρει το αναμενόμενο αποτέλεσμα., ενώ η έννοια της απόδοσης αφορά στο βαθμό αξιοποίησης των ικανοτήτων και μέσων που διαθέτει (Μπαμπινιώτης 2002:7). Θα μπορούσε να ειπωθεί ότι απόδοση είναι η βελτίωση της αποτελεσματικότητας. Ο όρος για τη διοικητική επιστήμη σημαίνει την ‘επίτευξη του τελικού αλλά και των κατά τη λειτουργία σκοπών της επιχείρησης...μέσω της προσπάθειας επίτευξης υψηλού βαθμού απόδοσης βάσει προτύπων’ (Παπαδημητρίου 1971:8). Τα πρότυπα αυτά μπορεί να οριστούν με γνώμονα τις αποδόσεις που έχουν ήδη πραγματοποιηθεί σε προηγούμενο χρόνο, με τις αποδόσεις που πρόκειται να πραγματοποιηθούν σε συγκεκριμένο,ορισμένο χρονικά ορίζοντα (τρέχον εξάμηνο, τρίμηνο, κοκ) με τις κανονικές αποδόσεις, όπου κανονικές αποδόσεις ορίζονται οι υψηλότερες των προηγούμενων ετών αποδόσεις ή τέλος από τις δυνητικές, ιδεατές αποδόσεις όπως αυτές έχουν οριστεί θεωρητικά (Παπαδημητρίου 1971:12). Ένα πρότυπο όμως μπορεί να λειτουργήσει και συγκριτικά αν ληφθεί υπόψη ο κλάδος στον οποίο δραστηριοποιείται η επιχείρηση λαμβάνοντας ως πρότυπο την καλύτερη επίδοση ανταγωνίστριας εταιρείας ή το ευρύτερο επιχειρηματικό περιβάλλον, λαμβάνοντας υπόψη την επίδοση τμημάτων επιχειρήσεων διαφορετικού κλάδου με τις οποίες όμως υπάρχουν κοινές λειτουργίες.

Η προτυποποίηση (Bench-marking) αναφέρεται ως ένα από τα κυριότερα εργαλεία στη βιβλιογραφία μέτρησης και επιδίωξης βέλτιστης απόδοσης. Οι μετρήσεις απόδοσης και αποτελεσμάτων αξιοποιούνται ώστε να καλυφθεί το έλλειμμα μεταξύ τρέχουσας και βέλτιστης απόδοσης, αναζητώντας και διαχέοντας με αυτό τον τρόπο τις βέλτιστες πρακτικές (Κοεμτζή et al:396,399). Αν και κάθε οργανισμός έχει να αντιμετωπίσει διαφορετικές συνθήκες στην ανάπτυξη της επιχειρησιακής του δραστηριότητας, θέτοντας τα δικά του πρότυπα εσωτερικής λειτουργίας, η προτυποποίηση επιτρέπει τη σύγκριση τόσο μεταξύ οργανισμών του ίδιου κλάδου όσο και διαφορετικών. Πράγματι η αυστηρή εφαρμογή της θεωρίας στην πράξη ενδεχομένως να παραβλέψει πρακτικά προβλήματα. Η διοικητική τέχνη συγκεράζει το χάσμα μεταξύ θεωρίας και πράξης τεκμηριώνοντας εμπειρικά τα αποτελέσματα που προκύπτουν από τις αποφάσεις που λαμβάνονται. (Koontz et al 1984, Μπουρσανίδης 2017). Παρόμοιες διαστάσεις με αυτές των προτύπων συναντάμε και στον ορισμό της στοχοθεσίας και κατα συνέπεια της αποτελεσματικότητας. Με αυτή την έννοια ένας οργανισμός μπορεί να προτιμήσει να παράγει περισσότερο προϊόν με λιγότερες εισροές, περισσότερο προϊόν με τις ίδιες εισροές, να παράγει το ίδιο προϊόν με λιγότερες εισροές ή τέλος να παράγει πολύ περισσότερο προϊόν με πολύ λιγότερες εισροές. Η σχετικοποίηση των εννοιών της αποτελεσματικότητας και της πρότυπης απόδοσης καθιστούν τον έλεγχο και την συνοδευόμενη αξιολόγηση απαραίτητα στοιχεία στη διαχείριση οργανισμών (Μιχαλόπουλος 2007:33).

Διοικητική αποτελεσματικότητα και στρατηγικοί στόχοι

Η έννοια της διοίκησης/μάνατζμεντ και δη της στρατηγικής διοίκησης είναι πολύπλοκη. Η βιβλιογραφία προσφέρει αρκετούς ορισμούς. μπορούμε όμως να πούμε ότι πραγματώνεται μέσα από το μοτίβο λειτουργίας οργανισμών, δημόσιων ή ιδιωτικών. Το μοτίβο αυτό περιλαμβάνει τον προγραμματισμό, την οργάνωση, τη διεύθυνση, το συντονισμό και τον έλεγχο (Γκέκας 2017:10-13). Έχει ως σκοπό την επίτευξη συγκεκριμένων στόχων με αποτελεσματικό τρόπο. Ο προγραμματισμός θέτει τους στόχους που θα ακολουθήσει ο οργανισμός, η οργάνωτική λειτουργία τον τρόπο που θα επιτευχθούν οι στόχοι αυτοί, η διεύθυνση την εφαρμογή και τη μετάβαση προς την κατεύθυνση που έχει τεθεί, ο συντονισμός τη βέλτιστη 'αρμονία' των εμπλεκόμενων συντελεστών και τέλος ο έλεγχος την παρακολούθηση της πορείας και

των αποκλίσεων που μπορεί να προκύπτουν (Γκέκας 2017:29-31). Προγραμματισμός και έλεγχος αποτελούν τις δύο όψεις του ίδιου νομίσματος (Koontz et al 1984:199). Η διαδικασία του προγραμματισμού δημιουργεί τις ικανές εκείνες προϋποθέσεις που θα συντελέσουν στην ανάπτυξη και εκπλήρωση των στόχων, εξορθολογίζει και θέτει αντικειμενικά κριτήρια επιτεύξης αυτών, ενώ ο έλεγχος βασιζόμενος στις ίδιες θεμελιώδεις αρχές ελέγχει και παρακολουθεί την αναδίπλωση της διαδικασίας. Είναι κατανοητό ότι η διεργασία που λαμβάνει χώρο κατά τη διενέργεια του ελέγχου αποτελεί ένα από τα πιο δυναμικά χαρακτηριστικά της ουσιαστικής διοικητικής λειτουργίας αφού απαιτεί την αξιολόγηση μετρήσεων απόδοσης, την απαραίτητη ανατροφοδότηση και τη λήψη διορθωτικών μέτρων (Γκέκας 2017:13). Μέσα από τη διαδικασία του ελέγχου αναπτύσσεται και εξελίσσεται ο χαρακτήρας του οργανισμού ως προς την ικανότητα του να προσαρμόζεται, την ευελιξία που διαθέτει και την μαθησιακή του κουλτούρα (Κριεμάδης 2018:1-4).

Η προσέγγιση της συστημικής θεωρίας ενστερνίζεται την αντίληψη μέτρησης των αποτελεσμάτων διοίκησης και βελτίωσης της αποδοτικότητας. Ενσωματώνεται στην σύγχρονη διοικητική μέθοδο και επιλαμβάνεται των απαραίτητων εκείνων επιχειρησιακών μέτρων ώστε οι τεθειμένοι στόχοι να είναι εφικτοί. Αναπτύσσεται διακριτά σε κάθε έναν από τους τομείς που συγκροτούν το συνολικό πλαίσιο λειτουργίας ενός οργανισμού, δίνοντας την πρέπουσα σημασία στα στοιχεία που απαρτίζουν το εκάστοτε διοικητικό σύστημα. Η αλληλεπίδραση που έχουν τα στοιχεία αυτά μεταξύ τους κρίνεται εξαιρετικά σημαντική, οι εσωτερικές διεργασίες του οργανισμού επίσης καθώς και το εξωτερικό περιβάλλον στο οποίο δραστηριοποιείται ο οργανισμός (Μπουρσανίδης 2017:13-14). Εύλογα κατανοούμε ότι η διοίκηση δημόσιων οργανισμών εμπίπτει σε ορισμένους περιορισμούς και ανάλογες εξαιρέσεις. Το θεσμικό πλαίσιο λειτουργίας της δημόσιας διοίκησης είναι αυστηρό, η ευχέρεια πράξεων της διοίκησης ορίζεται ρήτα από το νομοθετικό πλαίσιο. Το πολιτικό περιβάλλον αποτελεί ανασχετικό παράγοντα μακροπρόθεσμου σχεδιασμού ειδικά ως προς τον πολιτικό χρόνο και τον εκλογικό κύκλο, αυτό έχει ως αποτέλεσμα η διοικητική πολιτική ατζέντα να καθίσταται αρκετές φορές μη εφαρμόσιμη (Γκέκας 2017:15-16). Τέλος οι διαθέσιμοι οικονομικοί πόροι αποτελούν προϊόν άμεσης και έμμεσης φορολογίας και όχι κερδοφορίας και βραχυπρόθεσμου ή μακροπρόθεσμου ιδιωτικού δανεισμού. Εάν στις

συνθήκες αυτές συμπεριλάβουμε την εξυπηρέτηση του δημόσιου συμφέροντος σε αντιδιαστολή με το ατομικό γίνονται εμφανείς οι διαφορές μεταξύ του δημόσιου και του ιδιωτικού μανατζμεντ.

Ο Έλληνας νομοθέτης αντιλαμβανόμενος αυτές τις διαφοροποιήσεις ψηφίζει το 2004 το ν. 3230 (φεκ 44/11.2.2004) σύμφωνα με τον οποίο καθιερώνεται η 'Διοίκηση μέσω Στόχων'. Το άρθρο 1, παρ. 1, εδ. β ορίζει αυτήν ως τη 'διαδικασία προσδιορισμού σαφών επιδιώξεων - επιδόσεων στα ανώτατα ιεραρχικά επίπεδα κάθε φορέα και εν συνεχεία η διάχυση των γενικότερων αυτών επιδιώξεων υπό μορφή εξειδικευμένων δράσεων σε κάθε κατώτερο ιεραρχικό επίπεδο', ενώ στο ίδιο άρθρο παρ. 2, εδ. α 'Καθιερώνεται η μέτρηση της αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας της Διοίκησης.' Μάλιστα πέρα από την παρακολούθηση και τον έλεγχο υλοποίησης των στόχων του άρθρου 4, το άρθρο 5 εισαγάγει τους δείκτες μέτρησης. Συγκεκριμένα στο κεφ. Β, άρ 5, εδ. α αναφέρεται ότι 'Η αποδοτικότητα και η αποτελεσματικότητα των υπηρεσιών μετρώνται με βάση γενικούς και ειδικούς δείκτες.', με γενικούς δείκτες να αναφέρονται στο ποσοστό ικανοποίησης των παραπόνων πολιτών, την εισαγωγή νέων τεχνολογιών, στο κόστος διαχείρισης, στην ποιότητα των υπηρεσιών και στο χρόνο ανταπόκρισης αιτημάτων πολιτών (Γκέκας 2017:60-64). Οι ειδικοί δείκτες αποκτούν την απαραίτητη προσαρμογή ανάλογα με τις ανάγκες της οικείας υπηρεσίας.

Εισάγονται επομένως εργαλεία μετρήσεων τα οποία υπερβαίνουν την παραδοσιακή μορφή διαχείρισης οργανισμών η οποία στηρίζεται κυρίως σε χρηματοοικονομικούς δείκτες και λογιστικές αποτυπώσεις. Όντως, πλέον ο όρος μέτρηση απόδοσης αντιστοιχεί σε ένα ευρύτερο πλαίσιο και αγκαλιάζει το σύνολο των λειτουργιών ενός οργανισμού (Κοεμτζή et al:402-405). Η μέτρηση αφορά στην ποσοτικοποίηση μιας δράσης και η απόδοση στο αποτέλεσμα αυτής της δράσης. Ο αριθμός μόνιμου προσωπικού σε σχέση με το μη μόνιμο, ο βαθμός ικανοποίησης του προσωπικού, η αποτελεσματικότητα χρήσης πρώτων υλών, η ποιότητα της παρεχόμενης υπηρεσίας, ο χρόνος παράδοσης υλικών από τους προμηθευτές είναι μερικά παραδείγματα δεικτών που συμβάλλουν στη βελτίωση της επιχειρησιακής δραστηριότητας.

Η επιλογή του στρατηγικού στόχου αποτελεί διαφορετικό ζήτημα. Τα εργαλεία διοίκησης δεν μπορούν να αναπτύξουν πλήρως τις λειτουργικές τους λειτουργίες αν υποστηρίζουν ένα στόχο μη εφικτό, μη ορθολογικό ή αν δεν έχουν δημιουργηθεί οι απαραίτητες εκείνες προϋποθέσεις που διευκολύνουν την πρακτική εφαρμογή του στρατηγικού σχεδίου. Άλλωστε κάθε σύστημα δέχεται επιδράσεις από άλλα συστήματα και επιδρά πάνω σε αυτά. Είναι πολύ δύσκολο να βρούμε ‘κλειστα’ κυκλώματα, ειδικά στη λειτουργία δημόσιων οργανισμών, αφού τα δυναμικά χαρακτηριστικά της οικονομίας, της πολιτικής και της κοινωνίας μεταβάλλουν συνεχώς τα δεδομένα Γκέκας 2017:33-40). Το εξωτερικό περιβάλλον διαδραματίζει κρίσιμο ρόλο στις αποφάσεις επιχειρησιακών σχεδίων. Η παράβλεψη ή η άγνοια στις μεταβολές τους κοστίζει στους οργανισμούς ή καθιστά άκαιρους τους στόχους που έχουν τεθεί. Η χρήση εργαλείων που θα ανιχνεύουν τις εξωτερικές αυτές μεταβολές είναι απαραίτητη για την ανάπτυξη του στρατηγικού σχεδιασμού. Η ανάλυση των πλεονεκτημάτων-αδυναμιών-ευκαιριών-απειλών (SWOT analysis) θεωρείται, παρά τα στατικά χαρακτηριστικά της, από τα πλέον ενδεδειγμένα εργαλεία αφού εστιάζει τόσο στο εξωτερικό περιβάλλον όσο και στο εσωτερικό βοηθώντας τον κάθε οργανισμό να προλαμβάνει. Η ανάλυση PESTEL, η ανάλυση που περιλαμβάνει τα πολιτικά, οικονομικά, κοινωνικά, τεχνολογικά, περιβαλλοντικά και τα νομικά δεδομένα του περιβάλλοντος αναγνωρίζεται ως εξαιρετικά επαρκής, αν και η αναζήτηση και συλλογή αξιόπιστων στοιχείων σε ένα τόσο ευρύ φάσμα είναι δύσκολη (Γκέκας 2017:42-47).

Είναι όμως εξίσου σημαντικός ο τρόπος, η μέθοδος με την οποία θα χρησιμοποιηθούν. Οι κύριες μέθοδοι διακρίνονται από τη βιβλιογραφία στην Διοίκηση Ολικής Ποιότητας (ΔΟΠ), στο μοντέλο Baldridge, το Κοινό Πλαίσιο Αξιολόγησης (ΚΠΑ) , το ευρωπαϊκό μοντέλο αριστείας (EFQM), την Κάρτα Μέτρησης Απόδοσης (Balanced Scorecard), καθένα από τα οποία ακολουθεί και μια διαφορετική αντίληψη. Η ΔΟΠ δίνει έμφαση στη διασφάλιση και στη συνεχή βελτίωση της ποιότητας, στον ‘από κάτω προς τα πάνω’ προγραμματισμό και στον ανασχεδιασμό των διεργασιών ενός οργανισμού. Το μοντέλο Baldridge χρησιμοποιεί το τρίπτυχο ηγεσία- σχεδιασμός- πελάτες και το τρίπτυχο ανθρώπινο δυναμικό-λειτουργίες-αποτελέσματα. Ο συνδυασμός τους αναπτύσσεται και εξελίσσεται στη βάση δικτών μέτρησης, του οργανωτικού πλαισίου και το εξωτερικού περιβάλλοντος που δραστηριοποιείται ο οργανισμός. Το

μοντέλο EFQM αποτελεί την ευρωπαϊκή μέθοδο διοίκησης οργανισμών. Χρησιμοποιεί 9 βασικές μετρήσεις και 32 ύπομετρήσεις καταναμημένες αντίστοιχα σε προϋποθέσεις και επιδιωκόμενα αποτελέσματα, ενώ το ΚΠΑ αποτελεί το ευρωπαϊκό μοντέλο προσαρμοσμένο στους δημόσιους οργανισμούς (Γκέκας 2017:66-76). Ο ν. 3230/2004 με την εγκύκλιο ΔΙΠΑ/Φ.Α/οικ.5270/1.3.2007 χρησιμοποιεί την Κάρτα Εξισορροπημένης Στοχοθεσίας (Balanced Scorecard). Η μέθοδος γνωστή σήμερα ως σύστημα στρατηγικής διοίκησης αναπτύχθηκε από τους Norton - Kaplan και εστιάζει σε τέσσερις πτυχές της επιχειρησιακής ικανότητας ενός οργανισμού, στη χρηματοοικονομική, στις εσωτερικές διεργασίες/οργάνωση, στην ανάπτυξη μάθησιακής κουλτούρας και στην ικανοποίηση των πελατών/χρηστών. Οι τέσσερις παραμέτροι ορίζουν και τους αντίστοιχους δείκτες μέτρησης, για την επιτυχία του μοντέλου όμως απαιτείται όχι μόνο ο συγχρονισμός τους ως προς το επιδιωκόμενο αποτέλεσμα, αλλά και ο διευκολυντικός τους χαρακτήρας. Κάθε αποτέλεσμα που απορρέει από μία παράμετρο πρέπει να εξυπηρετεί μια άλλη. Η σύγχρονη θεώρηση δίνει έμφαση στον πολίτη-χρήστη του δημόσιου συστήματος (Γκέκας 2017:66-76).

Ανεξάρτητα από τη μέθοδο που θα χρησιμοποιηθεί αποτελεί επιτακτική ανάγκη οι υποστόχοι που τίθενται να είναι αντικειμενικοί, να μπορούν να ποσοτικοποιηθούν και να μπορούν να επαληθευτούν (Koontz et al 1984:239-251). Ακόμα και οι δύσκολα μετρήσιμοι ποιοτικοί στόχοι μπορούν να αναχθούν στη βάση των αριθμών αρκεί οι διοικήσεις των οργανισμών να μπορούν αρχικά να τους αναγνωρίσουν και αν δεν μπορούν να μετρηθούν απόλυτα, να προσδιορίσουν τον τρόπο ή/και το ποσοστό επιρροής τους στις διεργασίες τους (Koontz et al 1984:250). Αν σύμφωνα με τις αρχές της ΔΟΠ αναγνωρίσουμε ότι ο ίδιος ο προγραμματισμός αποτελεί μία διαδικασία, για να είναι αποτελεσματικός οφείλει να υπακούει σε συγκεκριμένες αρχές. Ο σχεδιασμός αφορά σε συγκεκριμένα χρονικά διαστήματα, βραχυπρόθεσμα και μακροπρόθεσμα, συχνά μάλιστα κάνει προβλέψεις και άρα όλα τα μέρη του συστήματος πρέπει να δεσμευθούν στην επίτευξη των επιδιωκόμενων στόχων (αρχή της δέσμευσης). Η πρακτική εφαρμογή του σχεδίου, η λεγόμενη διοικητική τέχνη, αναγνωρίζει ότι μέσα σε ένα 'ανοιχτό' κύκλωμα θα υπάρξουν αποκλίσεις στις απαραίτητες μετρήσεις, επομένως όσο πιο ελαστικός είναι ο σχεδιασμός τόσο μικρότερη ζημία θα επιφέρουν μη αναμενόμενα γεγονότα (αρχή της ελαστικότητας). Ωστόσο η επιχειρησιακή πρακτική

διαθέτει ως πρακτική, επαναληπτικότητα και αν είναι σχεδιασμένη καλά, δεν φέρει αντιφασεις στο εσωτερικό της. Ο έλεγχος (η αρχή της διόρθωσης πορείας) προσαρμόζει το σχέδιο και τις προσδοκίες ώστε να μπορέσει το σύστημα να συγκλίνει στο στόχο και στις δεσμεύσεις που έχουν αναληφθεί για αυτό. Οι αρχές αυτές σε συνδυασμό με τις αρχές της αποδοτικότητας, του πλαισίου θέσπισης στρατηγικών στόχων, της ύπαρξης των προϋποθέσεων καθιστούν εμφαντικά την σημαντικότητα του προγραμματισμού στην διαμόρφωση ενός στρατηγικού επιχειρησιακού σχεδίου (Koontz et al 1984:394-398).

Προγραμματισμός και προϋπολογισμός

Αν και από τους δείκτες μέτρησης απόδοσης οι χρηματοοικονομικοί και λογιστικοί δείκτες αποτελούν μέρος μόνο των δεκτών μέτρησης απόδοσης, και μάλιστα το παραδοσιακό μέρος, ο προϋπολογισμός και οι λογιστικές του αποτυπώσεις καταλαμβάνουν καίρια θέση στην στοχοθεσία του οργανισμού (Μιχαλόπουλος 2007:236, Koontz et al 1984:214-215). Η κριτική για τους λογιστικούς δείκτες έγκειται στο ότι αποτυπώνουν την παρελθοντική και όχι την τρέχουσα οικονομική κατάσταση ενός οργανισμού. Ειδικά ο ισολογισμός θεωρείται ότι απεικονίζει ένα στιγμιότυπο μόνο της χρηματοοικονομικής θέσης της επιχείρησης. Ωστόσο η κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων καλύπτει αυτό το κενό αφού αποτελεί το σύνδεσμο του προηγούμενου και του τρέχοντος ισολογισμού, δίνοντας έμφαση στην τρέχουσα εμπορική θέση της επιχείρησης (CISI 2007:215-216). Τα χρηματοοικονομικά μεγέθη επομένως επηρεάζουν τη λειτουργία όλης της διοικητικής επιχειρησιακής διαδικασίας, αφού αποτελούν τις αντίστοιχες στρατηγικές στοχεύσεις και προτεραιότητες μεταφρασμένες σε αριθμούς και για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα. Χωρίς την ύπαρξη λογιστικού καταστατικού σχεδίου και χωρίς την αντίστοιχη οικονομική πρόβλεψη είναι αδύνατο να λειτουργήσει ο οποιοσδήποτε οργανισμός. Η ανάγνωση του μας επιτρέπει να αντιληφθούμε τις προτεραιότητες που έχουν τέθει και η ανάγνωση του απολογισμού ως μέθοδος ελέγχου μας επιτρέπει να δούμε το ποσοστό επίτευξης των επιδιωκόμενων στόχων (Δαλαμάγκας 2003:151-152).

Πράγματι, τα αριθμητικά δεδομένα και οι πληροφορίες που αποτυπώνονται στο κείμενο του μπορεί να ποικίλουν. Η κατανομή των δαπανών ανά λογαριασμό τάξεως, οι

ταμειακές ροές, οι δαπάνες αποσβέσεων, οι ανθρωπόωρες είναι μερικοί δείκτες από τους οποίους μπορούμε να εξάγουμε χρήσιμα συμπεράσματα (Παπαδημητρίου 1971:10-14). Εξίσου χρήσιμα συμπεράσματα μπορούν να εξαχθούν και σε περιόδους ‘κλειστών’ προϋπολογισμών, προϋπολογισμών δηλαδή οι οποίοι ταυτόχρονα με την βασική λειτουργία τους, ‘...εγκαθιδρύουν... ένα πρόγραμμα συνείδησης εξόδων κατά την άσκηση της διοίκησης’ (Koontz et al 1984:214). Γενικά ένας άρτια καταρτισμένος προϋπολογισμός με αξιόπιστες προβλέψεις και μία με σαφήνεια αποτυπωμένη απολογιστική κατάσταση μπορούν να αποδώσουν σε μεγάλο βαθμό τους αντικειμενικούς στόχους που έχουν τεθεί ή πρόκειται να τεθούν σε εφαρμογή. Έμπειροι οικονομικοί αναλυτές είναι σε θέση να διαγνώσουν την κατεύθυνση του οργανισμού ή της επιχείρησης και μάλιστα για αρκετά χρόνια, καθώς η διοίκηση υλοποιεί και οι προϊστάμενοι ανά τμήμα εφαρμόζουν την οικονομική στρατηγική (Koontz et al 1984:214-215). Η αυξημένη βαρύτητα και το κύρος που προσάπτεται στον σχεδιασμό και την υλοποίηση του προϋπολογισμού προσάπτονται ακριβώς επειδή αναδεικνύει την οικονομική πολιτική που θα ακολουθήσει η διοίκηση και αποτελεί μέτρο ταυτόχρονα της αποτελεσματικής διαχείρισης των οικονομικών πόρων και της φερεγγυότητας της ίδιας της οικονομικής πολιτικής ως απότοκα στρατηγικού σχεδιασμού και επιδιωκόμενης αποδοτικότητας (Κλαουδάτου 2009:87). Άλλωστε οι αριθμητικές αποδόσεις του προϋπολογισμού και του απολογισμού δεν θα σήμαιναν τίποτα χωρίς ένα ευρύτερο οργανωτικό και λειτουργικό πλαίσιο.

Στο διάλογο που ανοίγεται για το πόσο αποτελεσματική διοίκηση ασκείται από δημόσιους οργανισμούς και τις μεταρρυθμίσεις που είναι απαραίτητες για τη βελτίωση του παραγόμενου έργου, ο προϋπολογισμός με τα λειτουργικά χαρακτηριστικά που τον διέπουν κατέχει πάντα κεντρική θέση. Ισχύει ότι η διοικητική ικανότητα εκφράζεται μέσα από την ικανότητα σύνταξης προϋπολογισμού (Schick 1990: Μιχαλόπουλος 2007 :235-236) , όπως ισχύει ότι οι έννοιες του προϋπολογισμού και της διοίκησης είναι άμεσα συνδεδεμένες και αλληλεξαρτώμενες (Schick 1990: Μιχαλόπουλος 2007 : 235-236). Όπως έχει ήδη αναφερθεί ένα σύστημα διαχείρισης οικονομικών πόρων για να καταστεί αποτελεσματικό πρέπει να ενταχθεί σε ένα ευρύτερο στρατηγικό πλαίσιο το οποίο θα ευνοεί την επίτευξη των στόχων, θα είναι διατυπωμένο με σαφήνεια και θα αξιολογεί τα αποτελέσματα. Η σύνδεση ωστόσο αποτελεσματικής διαχείρισης και

αξιολόγησες των αποτελεσμάτων παραμένει ζητούμενο για τους δημόσιους οργανισμούς (Μιχαλοπουλος 2007:243). Εξελικτικά στην ιστορία διαμόρφωσης αποδοτικών προϋπολογισμών αποτελεί τη δεκαετία του 1960 το σύστημα PPBS (Planning-Programming-Budgeting System), το οποίο αποτελεί προϊόν της συστημικής θεωρίας, της οικονομικής θεωρίας, της θεωρίας του προγραμματισμού και της θεωρίας λήψης αποφάσεων, τεχνολογίας και πληροφορικής (Μιχαλοπουλος 2007:240-242). Το συγκεκριμένο σύστημα αναπτύχθηκε από τον τότε Υπουργό Άμυνας των Η.Π.Α. McNamara και άσκησε μεγάλη επιρροή στην θεωρητική και πρακτική διαμόρφωση ενός συστήματος προϋπολογισμού, ως προς τη διοίκηση και μέτρηση των αποτελεσμάτων που παρήγαγε παρέμεινε περισσότερο μέτρο κατεύθυνσης οικονομικής πολιτικής παρά βελτίωσης της αποτελεσματικότητας των οργανισμών (Μιχαλοπουλος 2007:243-245).

Η μεταστροφή σε μία ‘αριθμοκεντρική’ προσέγγιση σύνταξης και υλοποίησης προϋπολογιστικών στόχων έγινε από την επόμενη αμερικανική κυβέρνηση η οποία έφερε στο προσκήνιο τους προϋπολογισμούς μηδενικής βάσης. Η ουσία της συγκεκριμένης προσέγγισης αφορά στους τμηματικούς προϋπολογισμούς. Κάθε τμήμα του οργανισμού συντάσσει βάσει λογικών ακολουθιών το σχέδιο των χρηματοροών που θα χρησιμοποιήσει και έχει την ευχέρεια λήψης αποφασής στα πλαίσια τα οποία καλείται να υπηρετήσει. Αναδεικνύεται έτσι η άποψη της διοίκησης ‘από κάτω προς τα πάνω’, άποψη που οδηγεί στους προϋπολογισμούς μέτρησης επίδοσης (performance budgeting) ή προϋπολογισμούς προγραμμάτων (π.π.) και επιπλέον αναγνωρίζει ότι η κατάρτιση ενός προϋπολογιστικού σχεδίου αποτελεί διαδικασία από μόνη της (Μιχαλοπουλος 2007:243-247, Κλαουδάτου 2009:193). Οι π.π. εφαρμόζονται από πολλές αναπτυγμένες χώρες και η λογική που ακολουθούν είναι απλή. Θέτονται οι στρατηγικοί στόχοι συνήθως στα πλαίσια ενός εκλογικού κύκλου και χωρίζονται σε βασικούς άξονες. Οι άξονες με τη σειρά τους σε έργα, και τα έργα σε αντίστοιχες δράσεις. Οι φορείς υλοποιούν το πρόγραμμα, έχουν την ευχέρεια διαρθρωτικών κινήσεων, ενώ ο έλεγχος επιτρέπει να φανεί αν και κατά πόσο προσεγγίζεται ο στρατηγικός στόχος όσο και η ικανότητα απόδοσης λειτουργίας των οργανισμών (Κλαουδάτου 2009:193-197).

Η λογιστική προσέγγιση

Ανεξάρτητα από τη μέθοδο σχεδίασης ενός προϋπολογισμού, η λογιστική παρακολούθηση αποτελεί τον αρμό μεταξύ εκτέλεσης και απολογιστικής αξιολόγησης. Είναι η επιχειρησιακή δραστηριότητα εντός πλαισίου του προϋπολογισμού; πόσο αποδοτικός είναι ο οργανισμός; ποιες είναι οι πηγές εσόδων του; ακόμα, πιο είναι το κόστος ανα τμήμα ή ανα μονάδα; είναι μερικές από τις ερωτήσεις που απασχολούν τις διοικήσεις οργανισμών (Κλαουδάτου 2009:206-208). Οι καταγραφές λογιστικών γεγονότων, οι οποίες συνδυάζονται και εξυπηρετούν τα σύγχρονα εργαλεία στρατηγικού μάνατζμεντ, δίνουν απαντήσεις σε καίρια ερωτήματα της διοίκησης ως προς το επιτεύξιμο των στόχων. Οι πληροφορίες που αντλούνται με τη χρήση λογιστικών αριθμοδεικτών βοηθούν τη διοίκηση στη λήψη αποφάσεων ως προς τη χρήση οικονομικών και υλικών πόρων, προάγουν τη διαφάνεια και αποτυπώνουν με συνέπεια και ακρίβεια τυχόν αποκλίσεις που μπορεί να έχουν δημιουργηθεί (Κλαουδάτου 2009:205-209). Διεθνώς ως λογιστική βάση, το σύνολο των κανόνων που διέπουν το λογιστικό σύστημα, χρησιμοποιείται κυρίως η δεδουλευμένη βάση. Η δεδουλευμένη βάση είναι μέθοδος λογιστικής απεικόνισης, σύμφωνα με την οποία τα έσοδα ή τα έξοδα εμφανίζονται λογιστικώς κατά την ημερομηνία ή κατά την περίοδο που δημιουργούνται και όχι κατά την ημερομηνία της είσπραξης ή της πληρωμής τους (ταμειακή βάση) (Κλαουδάτου 2009, Αρμάγου et al 2017). Θεωρείται η πλέον σωστή μέθοδος καταγραφής λογιστικών γεγονότων και χρησιμοποιεί τη διπλογραφική μέθοδο. Η διπλογραφική μέθοδος καταγράφει ένα λογιστικό γεγονός σε δύο λογαριασμούς όπου ένας ή περισσότεροι χρεώνονται και αντίστοιχα ένας ή περισσότεροι πιστώνονται. Η χρέωση αντισταθμίζει την πίστωση. Σε αντίθεση με την απλογραφική μέθοδο η οποία χρησιμοποιεί μία μόνο καταγραφή με συνέπεια να μην υπάρχει η δυνατότητα παρακολούθησης των υπόλοιπων λογιστικών γεγονότων ή η ασφαλής εξαγωγή συμπερασμάτων για την πορεία της επιχειρησιακής δραστηριότητας (Χρυσιβιτσιώτης 1995:744, Τσακλαγκάνος 2005:33-34). Η λογιστική βάση που χρησιμοποιεί η ελληνική δημόσια διοίκηση, άρα και τα ν.π.δ.δ., παραμένει η ταμειακή βάση. Οι καταγραφές των εσόδων γίνονται όταν εισπράττονται και οι καταγραφές των δαπανών όταν εξοφλούνται. Παράδειγμα διπλογραφικής καταγραφής φαίνεται στην παρακάτω εικόνα.

Παράδειγμα 1^ο Αγορά φαρμακευτικού υλικού αξίας 1.000.000 δρχ. με πίστωση

Αντιμεταβαλλόμενοι λογαριασμοί		Μεταβολές Λογαριασμών	
ΚΩΔΙΚΟΣ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	Χρέωση	Πίστωση
25	Αναλώσιμα υλικά	1.000.000 (+)	
50	Προμηθευτές		1.000.000 (-)

Παράδειγμα 2^ο Εξόφληση προμηθευτού 1.000.000 δρχ.

Αντιμεταβαλλόμενοι λογαριασμοί		Μεταβολές Λογαριασμών	
ΚΩΔΙΚΟΣ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	Χρέωση	Πίστωση
50	Προμηθευτές	1.000.000 (-)	
38	Χρηματικά Διαθέσιμα		1.000.000 (+)

Διπλογραφική καταχώρηση σε νοσοκομειακό οργανισμό¹

Με την οδηγία 2011/85/ΕΕ αρ.3, β '...τα κράτη μέλη δημοσιεύουν:... λεπτομερή πίνακα αντιστοιχίας, όπου εμφανίζεται η μεθοδολογία μετάβασης από ταμειακή βάση σε δεδομένα βάσει του ΕΣΟΛ 95'. Επομένως σε δεύτερο βαθμό γίνεται η αναγωγή από ταμειακή σε δεδουλευμένη βάση. Δηλαδή από το άθροισμα της ταμειακής βάσης και των δημοσιονομικών προσαρμογών προκύπτει η δεδουλευμένη. Για το σκέλος των εσόδων αυτό κυρίως σημαίνει τη μεταφορά τους από το προηγούμενο στο τρέχον έτος χρήσης, ενώ για το σκέλος των εσόδων την προσαρμογή των απλήρωτων υποχρεώσεων. Αύξηση του ταμειακού αποθέματος όταν οι απλήρωτες υποχρεώσεις είναι λιγότερες την τρέχουσα χρήση σε σχέση με την προηγούμενη και μείωση του ταμειακού αποθέματος όταν είναι περισσότερες (Αρμάγου et al 2017:14-20).

Η λογιστική χαρακτηρίζεται ως παλιά τέχνη και επιστήμη (Βενιέρης 2005:3). Η δημιουργία του εμπορίου και κατ'επέκταση του χρήματος οδήγησε στην ανάγκη παρακολούθησης των εμπορικών συναλλαγών. Η πρώτη αναφορά λογιστικής καταγραφής γίνεται το 3000π.χ. περίπου στη Βαβυλώνα όπου και καταγράφονται τα αγαθά που παράγονται και καταναλώνονται. Καταγραφές υπήρχαν και στην αρχαία Αθήνα ειδικά για να ελέγχουν και να ελέγχονται οι διαχειριστές του δημόσιου χρήματος. Καταχωρίσεις λογιστικών γεγονοτών επίσης χρησιμοποιούσαν και στην αρχαία Ρώμη. Η λογιστική αρχίζει να αναπτύσσεται την περίοδο της αναγέννησης με

1 Η μετάβαση από το απλογραφικό σύστημα δημόσιου λογιστικού στο διπλογραφικό σύστημα (Τα κρατικά νοσοκομεία μπροστά στη νέα πραγματικότητα). Δαβαρίας Α., Λαζαρήs Θ.
www.kainotom.gr/

τη σύστοιχη άνθηση του εμπορίου των ιταλικών και φλαμανδικών πόλεων. Ο Luca Paciolo το 1494 δημοσιεύει την πραγματεία του ‘Summa de Arithmetica Geometria Proportioni e Proportionalita’, η οποία αφορά σε στοιχεία άλγεβρας και γεωμετρίας, αφιερώνει όμως ένα κεφάλαιο στο οποίο περιγράφεται για πρώτη φορά η διπλογραφική μέθοδος (Κοντάκος 1995: 20-22). Ο Taglienta συμπληρώνει την ιταλική λογιστική βιβλιογραφία της εποχής γνωστή ως ιταλική λογιστική, καθώς αναπτύσσονται και άλλες λογιστικές προσεγγίσεις όπως αυτή της γαλλικής σχολής ως προς τη δημιουργία του συστήματος του ημερολογιού-καθολικού, της σχολής των πέντε λογαριασμών ως προς τη δημιουργία του λογαριασμού του ταμείου, των εμπορευμάτων, των εισπρακτέων-πληρωτέων γραμματίων και του λογαριασμού κερδών-ζημιών και της μαθηματικής λογιστικής η οποία εξισώνει το άθροισμα του παθητικού και της καθαρής περουσίας με το ενεργητικό (Εν.=Παθ.+Κ.Π.) (Ρεβάνογλου και Γεωργουλόπουλος 2014:19-23). Η λογιστική γνωρίζει ραγδαία ανάπτυξη την περίοδο της Βιομηχανικής επανάστασης όπου και ξεκινάει να διδάσκεται, ενώ η σύγχρονη περίοδος της παγκοσμιοποίησης, της διεθνοποίησης των συναλλαγών και των τεράστιων βιομηχανικών μονάδων την καθιστούν εκ των ων ουκ άνευ απαραίτητη ως πηγή αξιόπιστων πληροφοριών. Οι συνεχείς μεταβολές στο οικονομικό, τεχνολογικό και πληροφοριακό περιβάλλον συντελούν τόσο στη συστηματοποίηση της επιστήμης της λογιστικής όσο και στη δημιουργία διάφορων κλάδων αυτής (Ρεβάνογλου και Γεωργουλόπουλος 2014:19-23). Το αμερικάνικο ινστιτούτο ορκωτών λογιστών ορίζει τη λογιστική ως η ‘Τέχνη της καταχωρήσεως, της συστηματικής κατατάξεως και ταξινομήσεως και της συνοπτικής απόδοσης των συναλλαγών και γεγονότων που μπορούν να εκφραστούν σε χρήμα και έχουν μερικώς τουλάχιστον οικονομικό χαρακτήρα και της αναλύσεως και ερμηνείας αυτών για τη λήψη αποφάσεων (AICPA Bulletin no1 :Τσακλαγκάνος 2005:21-22).

Διαφορές Γενικής και Διοικητικής Λογιστικής

Από τον παραπάνω ορισμό γίνονται αντιληπτοί και οι βασικοί σκοποί της λογιστικής. Οι λογιστικές καταγραφές εμφανίζουν την (ιστορική) περιουσιακή κατάσταση του κάθε οικονομικού οργανισμού, υποστηρίζουν τη διενέργεια ελέγχων και παρέχουν αριθμητικά στοιχεία με βάση τους αντίστοιχους λογαριασμούς (Κοντάκος 1995:24-25). Η παρουσίαση της περιουσιακής κατάστασης αφορά στη Γενική ή

Χρηματοοικονομική Λογιστική, οι αριθμοδείκτες και ο έλεγχος στη Διοικητική ή Λογιστική Κόστους. Πράγματι οι δύο αυτές πτυχές αποτελούν τους δύο μεγαλύτερους άξονες της λογιστικής επιστήμης (Βενιέρης 200:6-15). Η παρουσίαση και η διάθεση στοιχείων σε δρώντες έκτος της επιχείρησης είναι πρακτική της χρηματοοικονομικής λογιστικής. Η γκάμα των εξωτερικών δρώντων ποικίλει ανάλογα με τον τρόπο που συνδέονται με την επιχείρηση. Οι τράπεζες, οι μέτοχοι, η εφορία και οι προμηθευτές είναι μερικά παραδείγματα. Εκφράζεται μέσα από τη δημοσίευση του ισολογισμού, της αποτίμησης δηλαδή της περιουσιακής κατάστασης της επιχείρησης, με την κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως ως προς τη συσχέτιση των λογαριασμών εσόδων και εξόδων, με τον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων ως προς τη διανομή των κερδών και μέσω του προσαρτήματος του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσης ως συμπλήρωμα διασαφήσεων των προηγούμενων καταστάσεων (Βενιέρης 2005:6-15). Με δεδομένο ότι οι πόροι είναι περιορισμένοι, οι πληροφορίες που προσφέρει η Διοικητική Λογιστική αφορούν στην κατά το δυνατόν αποτελεσματικότερη λειτουργία της οικονομικής μονάδας άρα στον τρόπο με τον οποίο οι εσωτερικοί δρώντες μπορούν να αξιοποιήσουν τους πόρους που έχουν διαθέσιμους. Με απλά λόγια η διαχείριση του κόστους, η ορθολογική του κατανομή διαχέεται σε όλες τις πτυχές της επιχειρησιακής δραστηριότητας και επηρεάζει τις αντίστοιχες αποφάσεις.

Τόσο η Χρηματοοικονομική Λογιστική όσο και η Λογιστική Κόστους χρησιμοποιούν τα ίδια δεδομένα για να παράγουν τις απαραίτητες πληροφορίες (Βενιέρης 2005:6). Τα δεδομένα αυτά εξάλλου έχουν ως βάση τις οικονομικές διεργασίες του υποκείμενου οργανισμού. Ωστόσο μερικές διαφορές μεταξύ τους είναι εμφανείς. Μία έχει ήδη αναφερθεί παραπάνω και αφορά στους ενδιαφερόμενους δρώντες. Η Χ.Λ. χρησιμοποιείται για να παράσχει πληροφορίες στους εξωτερικούς δρώντες, ενώ η Λ.Κ. για τους εσωτερικούς. Η Χ.Λ. υπακούει σε ορισμένους κανόνες και πρότυπα σύνταξης και κατάρτισης όπως είναι τα διυθνή αναγνωρισμένα λογιστικά πρότυπα ή όπως κανόνες που έχουν τεθεί από τη Βουλή -το π.δ. 1123/1980 είναι χαρακτηριστικό παράδειγμα- ή στα πλαίσια της Ε.Ε.-το ESA 2010- ενώ οι καταστάσεις της Λ.Κ. οφείλουν να εξυπηρετούν τα διοικητικά στελέχη τα οποία οργανώνουν την παραγωγή και εκτελούν τον προϋπολογισμό. Επιπλέον η δημοσίευση καταστάσεων με τη χρήση Χ.Λ. γίνεται υποχρεωτικά και σε συγκεκριμένα χρονικά διαστήματα ενώ οι

καταστάσεις που αφορούν στη χρήση Λ/Κ. Δεν δημοσιεύονται αλλά κοινοποιούνται στα στελέχη και κοινοποιούνται είτε σε περιοδική βάση είτε όποτε ζητηθεί. Τέλος η Χ.Λ. αφορά στο σύνολο του οργανισμού ενώ η Λ.Κ. αφορούν σε μεμονωμένες υπηρεσίες, τμήματα ή υποτμήματα. Γενικά ότι οτιδήποτε αφορά τα έσοδα και τα έξοδα αλλιώς τα αποτελέσματα χρήσης ως προς το σύνολο τους αποτελούν αντικείμενο της Χ.Λ. ενώ ως προς την ανάλυση τους (κατά προορισμό) αποτελούν αντικείμενο της Λ.Κ. Η κατά προορισμό ανάλυση έχει προσδώσει και το τίτλο αναλυτική λογιστική της εκμετάλλευσης για την Λ.Κ., έννοιες ταυτόσημες. Εξυπακούεται ότι και τα δύο αυτά πεδία της λογιστικής για συγκεκριμένο οικονομικό οργανισμό οφείλουν να χρησιμοποιούν κοινές αρχές (ιστορικού κόστους, τρέχουσας τιμής κοκ) και να παρουσιάζουν επίσης κοινό οικονομικό αποτέλεσμα (Βενιέρης 2005:6-15).

Αρχές λογιστικής διαχείρισης

Η αρχή του ιστορικού κόστους. Η συγκεκριμένη αρχή παρέχει την απαραίτητη αξιοπιστία στις λογιστικές καταστάσεις. Ορίζει ότι το κόστος των συντελεστων παραγωγής αποτιμάται με βάση την τιμή που τους απέκτησε η επιχείρηση και όχι με τις τρέχουσες τιμές. Αυτό συμβαίνει επειδή συχνά υπεισέρχονται υποκειμενικά στοιχεία στον καθορισμό τρέχουσας τιμής πώλησης και υπάρχει η ανάγκη για σταθερά, καθορισμένα και ομοιογενώς μετρήσιμα μεγέθη (Τσακλαγκάνος 2005:40-43)

Η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις αποτυπώνουν τα γεγονότα συγκεκριμένης χρονικής περιόδου. Συμβατικά η περίοδος αυτή διαρκεί ένα έτος και επιβάλλεται νομοθετικά. Στην Ελλάδα η λογιστική χρήση καλύπτει την περίοδο από την 1η Ιανουαρίου έως την 31η Δεκεμβρίου. Η παρακολούθηση του αποτελέσματος μπορεί να γίνεται και σε περιόδους μικρότερες του έτους τριμηνιαία, εξαμηνιαία ή με βάση το μήνα. Παρά τη συμπερίληψη ανάλογων σταθμίσεων ακριβή αριθμητικά στοιχεία είναι δύσκολο να απεικονισθούν επειδή κάποιες δαπάνες υπερβαίνουν ακόμα και την ετήσια λογιστική χρήση. Η αρχή της αυτοτέλειας ορίζει ότι κάθε λογιστική χρήση αφορά στα λογιστικά γεγονότα που αναφέρονται στην ίδια λογιστική χρήση και μόνο, ασυσχέτιστα με τα γεγονότα της προηγούμενης ή της επόμενης (Τσακλαγκάνος 2005:45-48) .

Η αρχή πραγματοποίησεως των εσόδων. Η αρχή ορίζει ότι το έσοδο, ως βασικός παράγοντας αύξησης της περιουσιακής κατάστασης της επιχείρησης, αναγνωρίζεται

την στιγμή που πραγματοποιείται (δεδουλευμένη βάση) και όχι όταν εισπράχθει (ταμειακή βάση) (Τσακλαγκάνος 2005:48-52).

Η αρχή του συσχετισμού των εσόδων με τα έξοδα. Βασική αρχή με την οποία συνδέονται για συγκεκριμένη διαχειριστική χρήση, το έξοδο που πραγματοποιήθηκε και το έσοδο που εισπράχθηκε. Η συσχέτιση όμως των προσδοκώμενων εσόδων με τα πραγματοποιηθέντα έξοδα δεν είναι πάντα εύκολη υπόθεση, ειδικά όταν προκειται για έξοδα που αφορούν στην έρευνα και ανάπτυξη, στη διαφήμιση ή στο κόστος που σχετίζεται με μη αναμενόμενα έσοδα (κόστος περιόδου). Σε αυτή την περίπτωση χρησιμοποιείται το φύλλο μερισμού εμμέσων δαπανών το οποίο διακρίνει τα έξοδα κατά είδος και κατά προορισμό στοχεύοντας όχι μόνο στο καθαρό αποτέλεσμα αλλά και στην αποτελεσματικότερη διοίκηση της επιχείρησης (Τσακλαγκάνος 2005:46-52).

Η αρχή της αντικειμενικότητας. Η αρχή ορίζει ότι οι πληροφορίες που αποτυπώνονται στις λογιστικές καταστάσεις οφείλουν να παρουσιάζουν την πραγματική κατάσταση της επιχείρησης, άρα να καθορίζονται με αντικειμενικό τρόπο και να είναι επαληθεύσιμες. Κάθε λογιστικό γεγονός πρέπει να αποτυπώνεται στην λογιστική κατάσταση και να φέρει τα απαραίτητα δικαιολογητικά έγγραφα (Τσακλαγκάνος 2005:53-54).

Η αρχή της συνεπειας των λογιστικών μεθόδων. Η λογιστική μέθοδος που χρησιμοποιεί η επιχείρηση στην τρέχουσα διαχειριστική χρήση πρέπει να είναι ίδια με αυτή που έχει χρησιμοποιήσει στις προηγούμενες χρήσεις. Με αυτό τον τρόπο επιτρέπεται η σύγκριση διαχρονικά όλων των προηγούμενων αποτελεσμάτων της επιχείρησης και προστατεύεται η αντικειμενικότητα των λογιστικών πληροφοριών. Η μεταβολή της λογιστικής μεθόδου επιτρέπεται ωστόσο δεν πρέπει να γίνεται συχνά ενώ οι μεταβολές στις αντίστοιχες τιμές θα πρέπει να εμφανίζονται στις καταστάσεις (Τσακλαγκάνος 2005:55-56).

Η αρχή της αποκαλύψεως. Δηλώνει την πληρότητα των λογιστικών πληροφοριών που δημοσιεύονται. Οι λογιστικές καταστάσεις παρουσιάζονται με αντικειμενικό και αμερόληπτο τρόπο κατά βαθμό σπουδαιότητας ώστε οι ενδιαφερόμενοι τρίτοι (μέτοχοι, επενδυτές, τράπεζες κοκ) να προβαίνουν σε βάσιμες ορθολογικές αποφάσεις(τσακλαγκάνος 2005:57-60).

Η αρχή της συντηρικότητας. Η υπερεκτίμηση των εσόδων και η αντίστοιχη υποτίμηση των εξόδων μπορούν να περιορισούν δραστικά την οικονομική ευχέρεια

μιας επιχείρησης. Σύμφωνα με αυτή την αρχή από τις προβλέψεις για τα έσοδα του έτους πρέπει να επιλέγεται η πρόβλεψη της μικρότερης αποτίμησης, ενώ για τα έξοδα η πρόβλεψη της υψηλότερης. Οι εκτιμήσεις των χρηματοροών πρέπει να γίνονται λελόγισμένα με τρόπο ώστε να προστατεύεται τόσο η επιχείρηση από ενδεχόμενες αποκλίσεις όσο και οι άμεσα ενδιαφερόμενοι τρίτοι (Τσακλαγκάνος 2005:63-65,Κλαουδάτου 2009: 155,176).

Η αρχή της συνέχειας της δραστηριότητας της επιχείρησης και η χρηματική αρχή. Οι αρχές αυτές δηλώνουν αφενός ότι οι λογιστικές καταστάσεις καταρτίζονται με γνώμονα τη συνέχεια της λειτουργικής δραστηριότητας της επιχείρησης, αφετέρου ως μονάδα μέτρησης του αποτελέσματος λογίζεται η νομισματική μονάδα. Πράγματι διαφορετικά θα αποτιμήσει η αγορά την χρηματική αξία περιουσία μιας επιχείρησης η οποία πρόκειται να σταματήσει να λειτουργεί και διαφορετικά όταν η επιχείρηση εξακολουθεί τη δραστηριότητα της. Αναντίρρητα τα πληροφοριακά στοιχεία που εκφράζονται μέσω των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μεταφράζονται σε χρηματικές μονάδες. Στις περιπτώσεις που η χρηματική απεικόνιση των αποτελεσμάτων της λειτουργίας μιας επιχείρησης καθίσταται δυσχερής (π.χ. αποτελεσματικότητα ανθρώπινων πόρων), χρησιμοποιούνται μη παραδοσιακοί δείκτες οι οποίοι συνδυάζονται με τους λογιστικούς για την επίτευξη του ευρύτερου στρατηγικό σχεδίου της οικονομικής μονάδας (Τσακλαγκάνος 2005:40,43-44)

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

Οι βασικές λογιστικές παραδοχές αποτελούν τον κορμό της λογιστικής πρακτικής. Η πολυπλοκότητα της επιχειρηματικής δραστηριότητας και η ανάγκη για αξιόπιστα πληροφοριακά στοιχεία οδήγησε στην υιοθέτηση των ίδιων αρχών σε διεθνές επίπεδο και στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ). Τα πρότυπα αυτά εφαρμόζουν μια κοινή λογιστική γλώσσα επικοινωνίας και καθορίζουν τον τρόπο σύνταξης και κατάρτισης των λογιστικών καταστάσεων. Σύμφωνα με αυτά οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις θεωρούνται πλήρεις όταν περιλαμβάνουν όχι μόνο τον ισολογισμό τα αποτελέσματα χρήσης και τις προσαρτήσεις αλλά επίσης την κατάσταση των ταμειακών ροών και την κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων. Στην Ελλάδα τα πρότυπα λειτουργούν από την εφαρμογή του 1606/2002 ευρωπαϊκού κανονισμού. Ο ν. 3929/2004 καθιστά την εφαρμογή ΔΠΛ και στις εισηγμένες στο χρηματιστήριο αξιών,

ενώ από την 1/1/2007 καθίσταται υποχρεωτική η εφαρμογή τους και για τους δημόσιους οργανισμούς (Τουρνά 2015:271-273).

Η τυποποίηση της λογιστικής διαδικασίας, οι κανόνες που διέπουν τη λειτουργία του λογιστικού κυκλώματος και η ομοιόμορφη απεικόνιση τους σε εθνικό επίπεδο διατυπώνεται μέσα από το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΓΛΣ). Όταν το σχέδιο αφορά σε τομείς ή κλάδους της πραγματικής οικονομίας ονομάζεται κλαδικό λογιστικό σχέδιο (ΚΛΣ) (Γρηγοράκος 1991:24). Η λειτουργία ενός άρτια καταρτισμένου λογιστικού σχεδίου ενσωματώνει τις βασικές αρχές που αναφέρθηκαν παραπάνω άπτεται όμως και θεμάτων που υπερβαίνουν τις αυστηρές αριθμητικές αποτυπώσεις και συνδέονται με την ευρύτερη οικονομική πολιτική του οργανισμού. Το ελληνικό γενικό λογιστικό σχέδιο (ΕΓΛΣ) θεσμοθετήθηκε με το π.δ. 1123/1980 έπειτα από εξουσιοδότηση του ν.1041/1980. Σύμφωνα με το άρθρο 49, παράγραφος 1 "Το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο αποτελεί σύστημα κανόνων ταξινομήσεως των λογιστικών μεγεθών, δια του οποίου σκοπείται η τυποποίησης των υπό των οικονομικών μονάδων της Χώρας τηρούμενων λογαριασμών, η καθ' ενιαίο τρόπο λειτουργία και συλλειτουργία αυτών, η βάσει παραδεδεγμένων αρχών και μεθόδων αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων, η σύνταξις και δημοσίευσις τυποποιημένων ισολογισμών, αποτελεσμάτων και λοιπών οικονομικών αποτελεσμάτων και ο εν γένει σχεδιασμός της λογιστικής εις εθνικήν κλίμακα".

Η διάρθρωσή του χωρίζεται σε έξι κεφάλαια. Το πρώτο περιλαμβάνει τις βασικές αρχές του ΕΓΛΣ, το δεύτερο την ύλη της Γ.Λ. (λογαριασμοί 1-8), το τρίτο στους λογαρισμούς τάξεως (ομάδα 10), το τέταρτο περιλαμβάνει αναλυτικά τις αρχές κατάρτισης λογιστικών καταστάσεων και τους αριθμοδείκτες, το πέμπτο την αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης και τον τρόπο σύνδεσης των λογαριασμών της ομάδας 9 και τέλος στο έκτο κεφάλαιο παρατίθενται παραρτήματα που αφορούν στην σημασία του ελέγχου του προϋπολογισμού, στην πρότυπη κοστολόγηση και στη διαδικασία οικονομικής δραστηριοποίησης της οικονομικής μονάδας (Γρηγοράκος 1991:54-56). Κατα βάση ακολουθεί το γαλλικό πρότυπο ειδικά ως προς την αυτονομία της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως (όρος συνώνυμος της Λ.Κ.), τη χρήση της ομάδας 9 στην αναλυτική λογιστική, της κατά είδος συγκέντρωσης και

παρακολούθησης της γενικής λογιστικής καθώς και της αρχής του εσωλογισμού της γενικής εκμετάλλευσης (Γρηγοράκος 1991:33,57-64). Η κατά είδος συγκέντρωση δηλώνει ότι τα στοιχεία της οικονομικής δραστηριότητας καταχωρούνται στους αντίστοιχους λογαριασμούς κατά είδος, άρα προς πληροφόρηση τρίτων ενδιαφερόμενων, και όχι κατά προορισμό, με στόχο τη μέτρηση αποτελεσμάτων ή τη λήψη αποφάσεων. Τα λογιστικά κατά είδος αποτελέσματα αφορούν την τρέχουσα λογιστική χρήση και μεταφέρονται στους λογαριασμούς εκμετάλλευσης (ομάδα 8) στο τέλος της χρήσης. Η εσωλογιστική αρχή αφορά στα άποθέματα, τα έξοδα και τα έσοδα. Σε κάθε τέλος χρήσης τα έσοδα με τα έξοδα αντισταθμίζονται και στον ισολογισμό καταγράφονται μέσω της απογραφής, τα αποθέματα. Η αρχή της αυτονομίας της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως με τη σειρά της δηλώνει ότι η ομάδα 9 αποτελεί ξεχωριστό λογιστικό κύκλωμα (Γρηγοράκος 1991:57-64). Οι λογαριασμοί ταξινομούνται με τη χρήση του δεκαδικού και του εκατονταδικού συστήματος. Οι λογιστικές ομάδες είναι δέκα και αυξάνονται ανά δεκαδικό αριθμό έως την επόμενη δεκάδα. Π.χ. οι λογαριασμοί της 1ης ομάδας είναι οι 10, 11, ..., 19 σε πρώτο βαθμό. Σε δεύτερο βαθμό οι λογαριασμοί της ομάδας 1 μπορούν να αυξηθούν ανά μονάδα έως το εκατό. Π.χ. δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί της ομάδας 1 είναι οι 10.001, 10.002, ..., 10.099 κ.ο.κ. (Γρηγοράκος 1991:45-46).

Το θεσμικό πλαίσιο που διέπει το δημόσιο λογιστικό ωστόσο δεν περιορίζεται στο στον 1123/80. Αναφέρεται το ν.δ. 496/74 (φεκ Α 204) περί λογιστικού των ν.π.δ.δ., ο ν. 1041/80 (φεκ Α 75/02.04.1980) ειδικά ως προς τα άρθρα 47 και 48 Καθιέρωση και Σκοπός του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, ο ν. 2362/1995 περί Δημόσιου Λογιστικού, Ελέγχων των Δαπανών του Κράτους και άλλες διατάξεις, ο ν. 3871/2010 (φεκ Α 141/17.08.2010) Δημοσιονομική Διαχείριση και Ευθύνη, το π.δ. 113/10 Ανάλυση Υποχρεώσεων από τους Διατάκτες, ο ν. 4270/2014 (φεκ Α 143/28.06.2014) Ενσωμάτωση της οδηγίας 2011/85/ΕΕ Δημόσιο Λογιστικό και άλλες διατάξεις. Επιπλέον ο νομοθέτης αναγνωρίζοντας τις διαφορετικές φύσεις της παραγωγικής διαδικασίας παροχής υπηρεσιών θεσπίζει κανόνες λογιστικής οργάνωσης ανά κλάδο. Το π.δ. 80/97 αφορά στον κλάδο κοινωνικής ασφάλισης, το π.δ. 205/98 στα ν.π.δ.δ. εν γένει, το π.δ. 315/99 στους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης, και το π.δ. 146/10 στις δημόσιες μονάδες υγείας. Το π.δ. 146/10 περι ορισμού του περιεχομένου

και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δημόσιων Μονάδων Υγείας, επέβαλε την εφαρμογή της γενικής λογιστικής την 1/1/2004, την εφαρμογή της αναλυτικής λογιστικής την 1/1/2005 και την περιοδική, τακτική ανά μήνα μέτρηση αποτελεσμάτων την 1/1/2006. Θεωρείται η απαρχή στην αντιμετώπιση των χρόνιων οικονομικών παθογενειών του τομέα υγείας συνολικά, καθώς η διοίκηση των οικονομικών πόρων καθίσταται εξαιρετικά αποτελεσματικότερη αλλά και επειδή αυξάνεται η διαφάνεια, η χρηστή διοίκηση και η αξιοπιστία μιας πλέον βασισμένης σε ορθολογικά κριτήρια πολιτικής. (Δαβαρίας 2018:1,26, Δαβαρίας και Λαζαρή²)

Οι λογιστικές ομάδες του ΕΓΛΣ

Οι δέκα στο σύνολο ομάδες λογαριασμών διακρίνονται περαιτέρω στην **ομάδα 1** πάγιο ενεργητικό. Το ενεργητικό αποτελεί το σύνολο της περιουσιακής κατάστασης μιας επιχείρησης. Με βάση τη δυνατότητα άμεσης ρευστοποίησης του και τη διάρκεια της λογιστικής χρήσης διακρίνεται σε κυκλοφορούν και μη κυκλοφορούν. Στο κυκλοφορούν επομένως ανήκουν στοιχεία όπως τα μετρητά, τα χρεόγραφα, οι επιταγές κτλ ενώ σε αντιδιαστολή στο μη κυκλοφορούν ανήκουν στοιχεία που υπερβαίνουν την λογιστική χρήση άρα και το πάγιο ενεργητικό. Στο πάγιο ενεργητικό αποτυπώνεται η δυναμική παραγωγική ικανότητα της επιχείρησης αφού σε αυτό περιλαμβάνονται τόσο τα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία όπως τα κτίρια, τα μηχανήματα, οι εδαφικές εκτάσεις και τα εμπράγματα δικαιώματα, όσο και τα άυλα (δικαιώματα ευρεσιτεχνίας, πνευματική ιδιοκτησία κοκ) πάγια στοιχεία, τα στοιχεία δηλαδή που δεν είναι δυνατό να χρησιμοποιηθούν ως μέσα συναλλαγής (Γρηγοράκος 1991:69-74) Η **ομάδα 2** είναι τα αποθέματα. Αποθέματα αποτελούν τα υλικά και τα προϊόντα που βρίσκονται στις αποθήκες τις επιχείρησης και πρόκειται είτε να πωληθούν είτε βρίσκονται στο στάδιο επεξεργασίας είτε πρόκειται να χρησιμοποιηθούν ως αναλώσιμα για τη συντήρηση του παγίου. Η ομάδα 2 αναδεικνύει το σημαντικό ρόλο που κατέχει η απογραφή στον έλεγχο της διαδικασίας παραγωγής. Η εξωλογιστική απογραφή καταγράφει τα ενσώματα στοιχεία της επιχείρησης ενώ για τα άυλα χρησιμοποιείται η έσωλογιστική απογραφή (Γρηγοράκος 1991:116-122). Η **ομάδα 3** είναι οι βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις και τα διαθέσιμα. Απαιτήσεις ή εισπρακτέοι λογαριασμοί είναι ουσιαστικά

² Δαβαρίας Α., Λαζαρή Θ., *Η μετάβαση από το απλογραφικό σύστημα δημόσιου λογιστικού στο διπλογραφικό σύστημα Τα κρατικά νοσοκομεία μπροστά στη νέα πραγματικότητα.* <http://www.kainotom.gr/userfiles/filepdf>

απαιτήσεις πληρωμών ύστερα από την πώληση προϊόντων ή υπηρεσιών. Αφορά κυρίως πελάτες της επιχείρησης οι οποίοι αγόρασαν επι πιστώσει και έχουν παραλάβει το αντίστοιχο τιμολόγιο, μπορεί όμως να αφορά και άλλες επιχειρήσεις που έχουν αγοράσει χονδρικός εμπορεύματα ή ακόμα και τους εργαζόμενους της επιχείρησης μέσω του 33.01 'χρηματικές διευκολύνσεις προσωπικού'. Η διάκριση σε βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις αφορά στις απαιτήσεις που εμπίπτουν στην τρέχουσα λογιστική χρήση, ενώ τα διαθέσιμα τα μέτρητά που έχει στη διάθεση της η επιχείρηση και μπορούν να ρευστοποιηθούν μέσα σε διάστημα 1-3 ημερών. Οι συγκεκριμένες ομάδες αποτελούν και τους λογαριασμούς του ενεργητικού (Γρηγοράκος 1991:127-133).

Η ομάδα 4 και η ομάδα 5 συγκροτούν το παθητικό μιας επιχείρησης. Συγκεκριμένα η **ομάδα 4** περιλαμβάνει την καθαρή θέση τις προβλέψεις και τις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις. Η καθαρή θέση ή καθαρή περιουσία της επιχείρησης είναι το κεφάλαιο που έχει χρησιμοποιηθεί για την έναρξη λειτουργίας της περιλαμβάνει επίσης τα μη διανεμημένα κέρδη . Από την μαθηματική εξίσωση της λογιστικής $E = \Pi + K\theta$ προκύπτει ότι αυτή μπορεί να έχει θετικό πρόσημο ($K\theta > E$), αρνητικό ($K\theta < E$) ή ουδέτερο πρόσημο όταν $K\theta = E$. Οι προβλέψεις αφορούν στη διαδικασία κλεισίματος του ισολογισμού όπου καταγράφονται κεφάλαια με σκοπό την κάλυψη έκτακτων οικονομικών αναγκών ή ενδεχόμενων ζημιών οι οποίες δεν μπορούν να καθορισθούν χρηματικά. Οι υποχρεώσεις ή ξένα κεφάλαια είναι οι οφειλές της επιχείρησης και απορέουν από δανεισμό ή πιστώσεις τρίτων. Ο μακροπρόθεσμος χαρακτηριμός τους σημαίνει ότι η αποπληρωμή τους υπερβαίνει την τρέχουσα λογιστική χρήση, σε αντίθεση με τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της **ομάδας 5** των οποίων η προθεσμία καταβολής της οφειλής ακολουθεί την περιοδικότητα της χρήσης (πληρωμή ρεύματος, βραχυπρόθεσμος δανεισμός, προκαταβολές πελατών κοκ) (Γρηγοράκος 1991:73,146,195-196, Κοντάκος 1995:29-33).

Οι ομάδες 6 και 7 αποτελούν τους λογαριασμούς εκμετάλλευσης. Η **ομάδα 6** αναφέρεται στα οργανικά έξοδα κατα είδος. Είναι τα έξοδα τα οποία επιτρέπουν στην επιχείρηση να συνεχίζει τη λειτουργία της κανονικά, εξ' ου και ο ο όρος οργανικά. Οι αμοιβές προσωπικού, οι φοροι, τα τέλη, τα έξοδα προς τρίτους συγκαταλέγονται σε

αυτό το λογαριασμό. Σε αντιδιαστολή δεν περιλαμβάνονται τα έκτακτα έξοδα, ποσά που δεν σχετίζονται με την άμεση εκμετάλλευση όπως και ο φόρος στα αδιανέμητα κέρδη τα οποία αντιμετωπίζονται από τον λογαριασμό 8 (Γρηγοράκος 1991:211-212). Η **ομάδα 7** αφορά τα οργανικά έσοδα κατά είδος. Όπως και προηγούμενα η ομάδα παρακολουθεί τα έσοδα εκείνα τα οποία αφορούν στην κανονική λειτουργία της επιχείρησης. Έσοδα από πωλήσεις προϊόντων ή υπηρεσιών, έσοδα επιχορηγούμενα έσοδα από παρεπόμενες ασχολίες, έσοδα κεφαλαίων ανήκουν σε αυτή την κατηγορία (Γρηγοράκος 1991:220-221). Η **ομάδα 8** είναι οι λογαριασμοί προσδιορισμού αποτελεσμάτων και περιλαμβάνει όλες τις καταστάσεις αποτελεσμάτων και τον ισολογισμό. Συγκεκριμένα στην ομάδα αυτή ανήκουν οι λογαριασμοί γενικής εκμετάλλευσης, έκτακτων και ανόργανων αποτελεσμάτων, εξόδων και εσόδων προηγούμενων χρήσεων, προβλέψεων για έκτακτους κινδύνους, αποσβέσεων φορολογικών κινήτρων, αποτελεσμάτων χρήσεως, διάθεσης αποτελεσμάτων και ο ισολογισμός (Γρηγοράκος 1991:231)

Η **ομάδα 9** είναι η αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης ή λογαριασμός λογιστικής κόστους. Χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό του κόστους των τελικών φορέων κόστους (τελικό προϊόν ή υπηρεσία), των ενδιάμεσων φορέων κόστους (ενδιάμεσοι συντελεστές παραγωγής) και της ευρύτερης λειτουργίας της οικονομικής μονάδας (διοικητική πρακτική, έρευνα και ανάπτυξη, παραγωγική διαδικασία κοκ). Οι πληροφορίες που αντλούνται από τα στοιχεία της ομάδας 9 υπερβαίνουν τον αυστηρό αριθμητικό χαρακτήρα της Γ.Λ. καθώς επεκτείνονται στην τιμολογιακή πολιτική της επιχείρησης, στην επιδίωξη του βέλτιστου σημείο της παραγωγικής διαδικασίας, στη συγκριση κόστους με τα αποτελέσματα άλλων επιχειρήσεων αλλά και μεταξύ των τμημάτων της ίδιας επιχείρησης και γενικά σε όλες τις πτυχές της επιχειρησιακής στρατηγικής. Όπως έχει αναφερθεί παραπάνω το λογιστικό κύλωμα της ομάδας 9 λειτουργεί αυτόνομα, που σημαίνει ότι οι λογαριασμοί της χρεώνονται και πιστώνονται μόνο μεταξύ τους. Η ομάδα 9 διακρίνεται περαιτέρω στους λογαριασμούς 90 διάμεσο-αντικριζόμενοι, 91 ανακατάξη εξόδων-αγορών και εσόδων, 92 κέντρα κόστους, 93 κόστος παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη), 94 αποθέματα, 95 αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος, 96 έσοδα-μικτά αναλυτικά αποτελέσματα, 97 διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού, 98 αναλυτικά αποτελέσματα. Από τους διάμεσους-

αντικριζόμενους λογαριασμούς διακρίνουμε τους παρακάτω δευτεροβάμιους 90.01 αρχικά αποθέματα λογισμένα, 90.02 αγορές λογισμένες, 90.06 οργανικά έξοδα κατά είδος λογισμένα, 90.07 οργανικά έσοδα κατά είδος λογισμένα και τον 90.08 αποτελέσματα λογισμένα επειδή επιτρέπουν τη σύνδεση της γενικής με τη διοικητική λογιστική. Συγκεκριμένα ο 90.01 και ο 90.02 αντιστοιχούν στην ομάδα 2 (αποθέματα), ο 90.06 στην ομάδα 6 (οργανικά έξοδα κατά είδος), ο 90.07 στην ομάδα 7 (οργανικά έσοδα κατά είδος) και ο 90.08 στους λογαριασμούς αποτελεσμάτων (81-85). Ο λογαριασμός 91 ανακατάξη εξόδων-αγορών και εσόδων, είναι ο διάμεσος λογαριασμός μεταξύ της Γ.Λ. και της Λ.Κ. αφού συλλεγει τα έξοδα κατά είδος της Γ.Λ. και τα επιμερίζει σε φορείς κόστους παρέχοντας σημαντικές πληροφορίες για τη διάρθρωση του κόστους της επιχείρησης. Η **ομάδα 10** λειτουργεί και αυτή ως ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα χωρίς ωστόσο να υπάρχει η δυνατότητα λειτουργικής σύνδεσης με τα άλλα δύο λογιστικά κυκλώματα. Περιέχει λογαριασμούς για την παρακολούθηση αμφοτεροβαρών ανεκτέλεστων συμβάσεων, αλλότροιων περιουσιακών στοιχείων, εγγυήσεις που έχει λάβει η επιχείρηση στατιστικά στοιχεία, νομικές δεσμεύσεις. Ως αυτόνομο μη συλλειτουργικό κύκλωμα οι λογαριασμοί λειτουργούν ανά δύο. Οι πιστώσεις του ενός αντισταθμίζουν τις χρεώσεις του άλλου (Γρηγοράκος 1991:63-68,232-234).

Κόστος και κοστολόγηση

Η διοικητική λογιστική ή λογιστική κόστους και η αντίστοιχη έκφραση αυτής μέσω του λογαριασμού αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης έχει όπως έχουμε ήδη αναφέρει σκοπό την πληροφόρηση των διοικητικών στελεχών του οργανισμού. Επιδιώκει με τη χρήση αριθμοδεικτών την βέλτιστη οικονομική, κατά κύριο λόγο, αποτελεσματικότητά έχοντας βασικό κριτήριο το κόστος. Οι οικονομικοί οργανισμοί ους βασικούς ρυθμιστές της οικονομικής πραγματικότητας. Από την πολιτική τιμολόγησης που ακολουθούν, κατηγοριοποίηση που μας ενδιαφέρει ειδικότερα, διακρίνονται σε εξισωτικούς όπου η καθαρή τους θέση ισούται με το ενεργητικό τους όπως τα δημόσια, κοινωφελή ιδρύματα, σε επεκτατικούς όπου η καθαρή τους θέση πρέπει να είναι μεγαλύτερη από το ενεργητικό τους όπως τα νοσκομεία όπου οι οικονομικές αναγκαιότητες είναι αυξημένες και σε επιχειρήσεις οι οποίες επιδιώκουν θετικές καθαρές θέσεις αποκλειστικά για δικό τους όφελος. (Κοντάκος 1995:13).

Οικονομικός θεωρείται ένας οργανισμός/μονάδα ο οποίος διαθέτει κεφάλαια για την παραγωγή και πώληση αγαθών ή υπηρεσιών, ενώ ως οικονομικά αγαθά λογίζονται τα αγαθά που καλύπτουν οικονομικές ανάγκες (Κοντάκος 1995:11-12). Οι ανάγκες προκύπτουν από το οικονομικό πρόβλημα όπως αυτό ορίζεται στην οικονομική θεωρία. Οι ανάγκες είναι απεριόριστες τα οικονομικά αγαθά περιορισμένα επομένως τίθενται προτεραιότητες, δημιουργούνται οι απαραίτητες εναλλακτικές και αναζητείτε το καλύτερο δυνατό οικονομικό αποτέλεσμα με το λιγότερο οικονομικό κόστος.

Για το ΕΓΛΣ ως κόστος νοείται 'η διάθεση αγοραστικής δύναμης για την απόκτηση υλικών ή άυλων αγαθών ή υπηρεσιών με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για την πραγματοποίηση εσόδων από πωλήσεις ή την κάλυψη κοινωνικών αναγκών' (ΕΓΛΣ:Σακελλής 1997:33). Τα έσοδα από πωλήσεις αφορούν αμιγώς επιχειρηματική δραστηριότητα ενώ τα έσοδα για την κάλυψη κοινωνικών αναγκών αφορά σε οικονομικές μονάδες, νομικής μορφής κυρίως ν.π.δ.δ., που αποβλέπουν στην εξυπηρέτηση του κοινωνικού συνόλου (Σακελλής 1997:34). Επίσης το κόστος ως έννοια διακρίνεται για τα εξής στοιχεία του. Αποτελεί καταβολή/διάθεση χρηματικού ποσού, για υλικά αγαθά ή υπηρεσίες και επιδιώκει το κέρδος (Παπαδημητρίου 1971:95). Η ανάγκη κατανόησης της χρησιμότητας της Δ.Λ. επιβάλλει τη διασαφήνιση ορισμένων εννοιών της λογιστικής ορολογίας. Το έξοδο αφορά στις πραγματοποιημένες πωλήσεις αγαθών ή υπηρεσιών, το κόστος για την αγορά πρώτων υλών μετατρέπεται σε έξοδο μετά την πώληση, μειώνει την καθαρή θέση και συγκρίνεται με το αντίστοιχο έσοδο. Η δαπάνη για το ΕΓΛΣ είναι η διαδικασία πραγματοποίησης των δύο παραπάνω εννοιών, ενώ ανάλωση είναι ο μετασχηματισμός του κόστους (αναλώνουμε πρώτες ύλες για τη δημιουργία του τελικού προϊόντος). (Σάκελλης 1997:34-37, Βενιέρης 2005:19-23).

Η έναρξη και διατήρηση οικονομικής δραστηριότητας επιβάλλει πέρα από την υλοποίηση ενός αναλυτικού σχεδίου επιχειρησιακής δράσης και τη διάγνωση από πλευράς διοίκησης του τρόπου συμπεριφοράς του κόστους στην παραγωγική διεργασία (Βενιέρης 2005:24). Υπό αυτή την έννοια το κόστος κατηγοριοποιείται με διάφορους τρόπους. Πτυχές του κόστους αποτελούν οι πρώτες ύλες, οι αμοιβές εργασίας, το ειδικό και το γενικό βιομηχανικό κόστος. Οι πρώτες ύλες, οι αμοιβές και το ειδικό

βιομηχανικό κόστος αναγνωρίζονται ως άμεσο κόστος επειδή ανταποκρίνονται σε συγκεκριμένα στάδια ή φορείς της παραγωγικής διαδικασίας. Το γενικό ή έμμεσο υποβοηθητικό κόστος αντίθετα επειδή δε συμβάλλει άμεσα στη δημιουργία του τελικού προϊόντος διασπάται/επιμερίζεται σε όλους τους φορείς κόστους (Βενιέρης 2005:24-26).

Η διοικητική λογιστική όπως έχουμε αναφέρει έχει το πλεονέκτημα να λογίζει το κόστος κατά προορισμό και όχι κατά είδος. Ο κατά είδος προσδιορισμός μελετά το κόστος των παραγωγικών συντελεστών με βάση τα αντικειμενικά τους χαρακτηριστικά, π.χ. αμοιβές, ρεύμα, τόκοι κ.ο.κ. Η μελέτη του κόστους κατά προορισμό επεκτείνει τη συλλογιστική, ομαδοποιεί και επιμερίζει το κόστος ανά παραγωγική λειτουργία, δηλαδή μελετά τη σύνθεση του κόστους ανά λειτουργία για αυτό ονομάζεται και λειτουργικό (Σακελλής 1997:162-165). Η κοστολογική μελέτη των λειτουργιών της επιχείρησης αποτελεί ένα από τα πλέον βασικά κριτήρια λήψης ορθολογικών αποφάσεων και αυτό γιατί βοηθάει στη μέτρηση της αποδοτικότητας (κόστος/δραστηριότητα), επιμερίζει το κόστος της κάθε δραστηριότητας ανά τμήμα/φορέα και προσδιορίζει το υποβοηθητικό κόστος διακρίνοντας τα κέντρα κόστους της οικονομικής μονάδας. Φορέας κόστους είναι το πεδίο εκείνο της παραγωγικής διαδικασίας στο οποίο σωρεύεται το κόστος, αφορά κυρίως στο τελικό παραγόμενο προϊόν (Βενιέρης 2005: 22). Ως κέντρο κόστους εννοούμε τα τμήματα της οικονομικής μονάδας τα οποία δημιουργούν ή σωρεύουν κόστος. Επομένως αντιλαμβανόμαστε διαφορετικά το λειτουργικό κόστος της διοικητικής υπηρεσίας, το κόστος διάθεσης των προϊόντων προς πώληση, το κόστος έρευνας και ανάπτυξης και το κόστος χρηματοοικονομικής λειτουργίας της επιχείρησης (Γρηγοράκος 1991:245). Από την τμηματική παρακολούθηση και τον έλεγχο κόστους εξάγονται έτσι πολύτιμα συμπεράσματα για την οικονομική αποτελεσματικότητα του οργανισμού.

Αν για να προσδιορίσουμε το κόστος εισάγουμε ως παράμετρο το χρόνο τότε αυτό διακρίνεται περαιτέρω στο ιστορικό και στο κόστος περιόδου (Βενιέρης 2005:44,Σακελλής 1997:39), ενώ αν το συσχετίσουμε με το σχεδιασμό της ευρύτερης επιχειρησιακής δραστηριότητας της επιχείρησης το διακρίνουμε σε πρότυπο και προϋπολογιστικό κόστος (Βενιέρης 2005,Σακελλής 1997), Το ιστορικό κόστος είναι κεφαλαιώδους σημασίας για τη λογιστική επιστήμη. Είναι ο βασικός συντελεστής

αποτίμησης της περιουσίας της επιχείρησης και βασικός δείκτης στους λογαριασμούς αποτελεσμάτων (Τσακλαγκάνος 2005:41). Ωστόσο όπως έχει ήδη αναφερθεί μειονεκτεί σε περιόδους πληθωριστικών τάσεων. Μοιάζει με το πραγματικό κόστος, είναι το άμεσο κόστος αθροιστικά, με την έννοια ότι και το πραγματικό κόστος μετράται μετά την εκτέλεση των δαπανών (Σακελλής 1997:39). Το κόστος μετατροπής είναι το κόστος μετασχηματισμού από πρώτη ύλη σε τελικό προϊόν, ενώ το κόστος περιόδου σχετίζεται με το κόστος που προκύπτει από μετρήσεις συγκεκριμένων χρονικών περιόδων (Βενιέρης 2005:28, Σακελλής 1997:561). Η διαδικασία προγραμματισμού, ελέγχου και λήψης αποφάσεων έχει ήδη αναλύθει διεξοδικά παραπάνω. Υπενθυμίζουμε ωστόσο ότι το πρότυπο κόστος προσδιορίζεται είτε με βάση τη δυναμική παραγωγική δυναμικότητα της οικονομικής μονάδας κατά σύνολο και κατά τμήματα, εσωτερικώς, είτε δίνεται εξωγενώς με βάση τις καλύτερες επιδόσεις επιχειρήσεων που δαρστηριοποιούνται στον ίδιο κλάδο. Το πρότυπο κόστος επιπλέον προσδιορίζεται στα πλαίσια του στρατηγικού σχεδιασμού που ακολουθεί η επιχείρηση όπως αυτός προκύπτει από τις μεθόδους και τα εργαλεία της επιστήμης του μάνατζμεντ και η οποία συνεπικουρεί με τη διοικητική λογιστική στην επίτευξη των επιδιωκόμενων αποτελεσμάτων. Τέλος ως προς το μέγεθος της παραγωγής το κόστος διακρίνεται σε μεταβλητό, το οποίο αυξάνεται όσο αυξάνεται η παραγωγή, σταθερό το οποίο με τη δημιουργία οικονομιών κλίμακας τείνει να μειώνεται και σε ημιμεταβλητό ή μικτό ως συνδυασμός των δύο προηγούμενων (Βενιέρης 2005:29-33).

Για τον οικονομικό λογισμό η κοστολόγηση είναι ο λογισμός κατά αντικείμενο ή διαφορετικά η διαδικασία που ακολουθεί μια επιχείρηση για να προσδιορίσει το κόστος ενός αγαθού, μιας υπηρεσίας ή μιας λειτουργίας. Αναζητά το σημείο στο οποίο η παραγωγή λειτουργεί με το μικρότερο δυνατό κόστος, άρα ρυθμίζει ανάλογα με τη μορφή της αγοράς την τιμολογιακή πολιτική και ανιχνεύει το ακριβές λογιστικό αποτέλεσμα (Σακελλής 1997:145). Η συμπεριφορά των παραγωγικών διεργασιών ορίζει και τον τρόπο κοστολόγησης. Από αυτή την άποψη δύο είναι τα συστήματα κοστολόγησης, η εξατομικευμένη και η κατά φάση κοστολόγηση. Στο πρώτο σύστημα οι απαραίτητες πληροφορίες εξάγονται αφού έχει ολοκληρωθεί η παραγωγή μέσω των αντίστοιχων φύλλων κόστους, ενώ στο δεύτερο οι πληροφορίες λαμβάνονται ανα΄συγκεκριμένες χρονικές περιόδους, ανά συγκεκριμένες ποσότητες, ανά στάδιο

παραγωγής και σύμφωνα με τις απαραίτητες σταθμίσεις (Βενιέρης 2005:229,303). Στοιχεία κόστους που χρησιμοποιεί η εξατομικευμένη κοστολόγηση είναι οι πρώτες ύλες και το κόστος μετατροπής. Στην κατά φάση παραγωγή αναπτύσσεται πλήρως η εργαλειακή χρήση της λογιστικής κόστους, συγκέντρωση επιμερισμός και καταλογισμός κόστους ανά φορέα/τμήμα/μονάδα/χρόνο μαζί με τις αντίστοιχες στάθμισεις παραγωγής σε εξέλιξη (Βενιέρης 2005). Διακρίνεται επιπλέον στην εσωλογιστική και στην εξωλογιστική κοστολόγηση. Εσωλογιστικά το κόστος του φορέα/τμήματος/μονάδας καταγράφεται σε αντίστοιχους λογαριασμούς ώστε να εξάγεται όχι μόνο το λειτουργικό αλλά και το μικτό αποτέλεσμα ανά προϊόν ή υπηρεσία, ως μικτό αποτέλεσμα νοείται η διαφορά των πωλήσεων από το κόστος πωλήσεων και καταγράφεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης. Ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του κόστους δεν αποτελεί επιστημονικά τεκμηριωμένο τρόπο κοστολόγησης, βασίζεται κυρίως σε εμπειρικά δεδομένα, π.χ. στις περιπτώσεις που επιχειρήσεις δεν χρησιμοποιούν ένα διαρκές σύστημα καταγραφής αποθεμάτων ή όταν ο επιμερισμός του κόστους δεν βασίζεται σε έγγραφα ή όταν δεν τηρούνται λογιστικά βιβλία (Σακελλής 1977:149-151).

Οι αποκλίσεις στο κόστος, θετικές ή αρνητικές, που προκύπτουν κατά τη διάρκεια της επιχειρησιακής δραστηριότητας και εμφανίζονται στο τέλος της χρήσης αναγονται στις προβλέψεις ή τις εκτιμήσεις του σχεδιασμού του προϋπολογισμού (Παπαδημητρίου 1971:80). Αποκλίσεις μπορεί να προκύπτουν ως αποτέλεσμα εξωτερικών παραγόντων, π.χ. αύξηση στις τιμές πρώτης ύλης ή ως συνέπεια της εσωτερικής λειτουργίας του οργανισμού (Βενιέρης 2005:523). Επειδή η δυνατότητα προσαρμογής σε μεταβολές του εξωτερικού περιβάλλοντος είναι περισσότερο χρονοβόρα διαδικασία, η διόρθωση των ενδοεπιχειρησιακών μεταβολών αποτελεί βαρύνουσα σημασίας προϋπόθεση αύξησης της αποδοτικότητας. Με την αναγνώριση των κοστολογικών αποκλίσεων η διοίκηση ερευνά το γιατί και το πώς δημιουργήθηκαν μέσω της λεγόμενης τεχνικής ανάλυσης τους. Η περιοδικότητα καταγραφής των στοιχείων στα λογιστικά βιβλία εξυπηρετεί στην έγκαιρη αναγνώριση τους. Οι θετικές αποκλίσεις καταχωρούνται ως δυνάμει κοστολογικές μειώσεις ενώ οι αρνητικές ως κοστολογικές αυξήσεις. Το μέγεθος των αποκλίσεων ορίζει και το βαθμό έντασης ανταπόκρισης της διοίκησης. Στη λογιστική πρακτική αποκλίσεις της τάξης του 4%

χαρακτηρίζονται ως αποκλίσεις εξαιρετικών περιπτώσεων για τις οποίες το διοικητικό επιτελείο πρέπει να ενεργήσει άμεσα (Βενιέρης 2005:523,559-560).

Το κριτήριο-δείκτης που προσδιορίζει τις αποκλίσεις ποικίλει ανάλογα με τις αρχές που διέπουν τις λογιστικές καταχωρήσεις της επιχείρησης. Συνήθως χρησιμοποιείται το πρότυπο κόστος (standard cost) και οι εκφάνσεις του όπως αναφέρθηκαν παράπανω για τα πλεονεκτήματα που προσφέρει, όπως είναι η εξασφάλιση της ομοιομορφίας του παραγωγικού αποτελέσματος και η αντικειμενικότητα του (Παπαδημητρίου 1971:107). Χρησιμοποιείται επίσης το προκαθορισμένο ή προϋπολογιστικό κόστος ως έκτίμηση της μελλοντικής παραγωγής (Παπαδημητρίου 1971:80-81, Βενιέρης 2005:45). Το προϋπολογιστικό κόστος εκφράζει την κοστολογική αποτύπωση της επιχειρησιακής δραστηριότητας στο σύνολο της. Άλλωστε μέσω του προϋπολογισμού διαφαίνεται η εφαρμόσιμη οικονομική πολιτική του οργανισμού. Βασίζεται στην ενδελεχή μελέτη όλων των πτυχών της παραγωγικής διαδικασίας, στα ιστορικά λογιστικά δεδομένα της επιχείρησης, άρα στο ιστορικό κόστος, και σε εμπειρικά δεδομένα τα οποία ποικίλουν βάσει της φύσης της εκάστοτε παραγωγικής διεργασίας (Παπαδημητρίου 1971:81). Οι ερμηνευτικές διαφορές που προκύπτουν ως προς την εννοιολογική προσέγγιση του πρότυπου κόστους (προτυπο ιδεατό, πρότυπο της τρέχουσας χρήσης, πρότυπο κανονικό κοκ) και η επίπονη διαδικασία συλλογής στοιχείων για τη διαμόρφωση ενός ακριβούς προσδιορισμένου προϋπολογιστικού κόστους κατέδειξαν το ιστορικό κόστος ως το βασίμο κριτήριο μελέτης και ανάλυσης των αποκλίσεων και των λογιστικών χρήσεων (Παπαδημητρίου 1971:108-111).

Η συνδεσμολογία της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης

Για την κατανόηση του βαθμού σημαντικότητας της λειτουργίας της διοικητικής λογιστικής στις αποφάσεις της διοίκησης κρίνεται σκόπιμη η παρουσίαση του λογιστικού κυκλώματος της ομάδας 9. Επισημαίνεται ότι η ομάδα της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης αποτελεί αυτόνομο κύκλωμα, επομένως οι λογαριασμοί της χρεώνονται και πιστώνονται μόνο μεταξύ τους. Διακρίνονται οι επιμέρους πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί. Ο 90 με τίτλο διάμεσοι-αντικρυζόμενοι, ο 91 με τίτλο ανακατάταξη εξόδων αγορών και εσόδων, ο 92 με τίτλο κέντρα (θέσεις) κόστους, ο 93

με τίτλο κόστος παραγωγής (παραγωγή σε εξέλιξη), ο 94 με τίτλο αποθέματα, ο 95 με τίτλο αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος, ο 96 με τίτλο έσοδα-μικτά αναούτικά αποτελέσματα, ο 97 με τίτλο διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού και ο 98 με τίτλο αναλυτικά αποτελέσματα. Από αυτούς οι 91, 95 και 97 θεωρούνται ως προαιρετικής χρήσης, χρήση όμως που καθίσταται υποχρεωτική από τη στιγμή που ο οργανισμός διατίθεται να τους συμπεριλάβει στην κοστολογική του ανάλυση (Γρηγοράκος 1991:233-234). Το ΕΓΛΣ επιτρέπει την συνολική ενημέρωση των λογαριασμών αυτών υπό τη συνθήκη ότι η ενημέρωση αυτή θα πραγματοποιείται σε μηνιαία βάση. Άλλωστε στα πλαίσια του σύγχρονου μανάτζμεντ η διοίκηση ενός οργανισμού οφείλει να παρακολουθεί τα αποτελέσματα χρήσης όσο πιο τακτικά μπορεί. Η έγκαιρη κοστολογική πληροφόρηση αποτελεί απαραίτητη προϋπόθεση στην επιδίωξη αποτελεσματικότητας. Σχετικά η γνωμάτευση 270/2.273/10.7.1996 του του Εθνικού Συμβουλίου Λογιστικής (Ε.ΣΥ.Λ) αναφέρει ‘...ο ορθός προσδιορισμός του πραγματικού κόστους σε μηνιαία βάση ‘χει ύψιστη σπουδαιότητα για την επιχείρηση και επιτρέπει στη διοίκηση της να αποφασίζει γρήγορα και αποτελεσματικά’ (Σακελλής 1997:475)

Έχουμε ήδη αναφέρει παραπάνω τον τρόπο συλλειτουργίας μεταξύ των κυκλωμάτων γενικής και αναλυτικής λογιστικής. Ο **λογαριασμός 90** αναπτύσσεται στους εξής λογαριασμούς σύνδεσης των δύο κυκλωμάτων. 90.01 αρχικά αποθέματα λογισμένα, ο οποίος πιστώνεται με χρέωση του 94 και των υπολογαριασμών του με βάση την ομάδα 2 της γενικής λογιστικής 90.02 αγορές λογισμένες. Ο οποίος πιστώνεται με χρεώσεις του 94 (αξίες κτήσεως) και του 91.09 εάν δεν έχει προϋπάρξει οικεία καταγραφή στην ομάδα 5 της γενικής λογιστικής και συγκεκριμένα στον 56.02 αγορές υπό τακτοποίηση. 90.06 οργανικά έξοδα κατά είδος λογισμένα (90.06.60-90.06.68), ο οποίος χρεώνεται τις αντίστοιχες μειώσεις εξόδων της ομάδας 6 και πιστώνονται αντίστοιχα με χρέωση ο 92 ως προς το λειτουργικό κόστος υπολογαριασμοί του 91 στις περιπτώσεις ανακατάξης εξόδων (91.01), μη χρήσης φύλλου μερισμού (91.05), μη καταχώρηση στον κύκλωμα γενικής λογιστικής (91.06) και στην περίπτωση μη κοστολογημένων εξόδων της ομάδας 6. 90.07 οργανικά έσοδα κατά είδος λογισμένα (90.07.70-90.07.78), στον οποίο πιστώνονται οι μειώσεις εσόδων της ομάδας 7 και χρεώνονται κατά περίπτωση οι 96.00-96.19 ως έσοδα της ομάδας 7, και οι υπολογαριασμοί του 91 σύμφωνα με την ανακατάξη εσόδων ή στην

περίπτωση ή μη καταγραφής τους στη γενική λογιστική. 90.08 αποτελέσματα λογισμένα (90.08.81-90.08.85). χρεώνεται με πίστωση τα αποτελέσματα χρήσεως της ομάδας 8 (98.99) και πιστώνεται με χρέωση τα έκτακτα έξοδα (98.99) και τα αποτελέσματα ενσωματωμένα προϋπολογιστικά (91.08) όταν δεν έχουν καταχωρηθεί στις καταστάσεις της γενικής λογιστικής. Η μεταφορά στοιχείων από τις ομάδες 2, 6, 7 και 8 της γενικής λογιστικής με βάση την αρχή του πραγματοποιημένου λογιστικού γεγονότος και με τη χρήση φύλλου μερισμού δηλαδή κατά κοστολογικό προορισμό (Γρηγοράκος 1991:236-242, Σακελλής 1997).

Ο **λογαριασμός 91** αποτελεί τον αρμό μεταξύ του 90 και των υπόλοιπων λογαριασμών ατης ομάδας 9. Λαμβάνει υπόψη τον επιμερισμό του κόστους, και το διακρίνει με βάση την επίπτωση που έχει σε σταθερό και μεταβλητό. Επεκτείνεται στους 91.01 και 91.02 οργανικά έξοδα και έσοδα κατά είδος προομαδοποιημένα, ως προς τον προδιορισμό του κόστους κατά λειτουργία ή υπηρεσία. Ο 91.01 χρεώνεται την πιστώσεις του 90.06 ενώ οι χρέωσεις του μεταφέρονται στον 92 (κέντρα κόστους). Ο 91.05 συνδέει τον 90.06 με τον 92. Χρεώνεται την πίστωση του 90.06 και αφορά στα έμμεσα έξοδα. Οι υπολογαριασμοί 91.06-91.09 χρησιμοποιούνται για να συγχρονίσουν τα έσοδα τα έξοδα και τα αποτελέσματα μεταξύ της γενικής και της αναλυτικής λογιστικής (Γρηγοράκος 1991:243-244, Σακελλής 1997).

Ο **λογαριασμός 92** αντανakλά τα έξοδα της ομάδας 6 τα απεικονίζει κατά προορισμό και κατά τμήμα, καθώς και τα αναλώσιμα από την ομάδα 2 της γενικής λογιστικής. Επεκτείνεται στους 92.00 έξοδα λειτουργίας παραγωγής, αφορά στο συνολικό παραγωγικό και λειτουργικό κόστος, δηλαδή σε όλη την ομάδα 6. Η σύνδεση των οικονομικών μονάδων με την διαδικασία παραγωγής γίνεται μέσω των 92.00.01.99 καταλογισμένο κόστος λειτουργίας βοηθητικών τμημάτων και 92.00.00.99 καταλόγισμένο κόστος λειτουργίας κύριων τμημάτων. Το τελικό κόστος μεταφέρεται στην ομάδα 93, όπου επίσης παρατίθεται το κόστος αδράνειας ή υποαπασχόλησης (μη κοστολογημένες αξίες που δεν πρέπει να επιβαρύνουν βασικά ή υποβοηθητικά τμήματα της παραγωγής). Το κόστος υποαπασχόλησης μεταφέρεται στον 98.99 αποτελέσματα χρήσεως. Ο 92.01 έξοδα διοικητικής λειτουργίας αφορά στο κόστος που προκύπτει από τη λειτουργία της διοικητικής υπηρεσίας (αναλώσεις, έξοδα προσωπικού κοκ) και

μεταφέρεται και αυτό στον 98.99. Ο 92.02 έξοδα λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης, αφορά πραγματοποιήσιμο παραγόμενο έργο άυλων πάγιων στοιχείων ενεργητικού και στο μη πραγματοποιήσιμο το οποίο μεταφέρεται στον 98.99. Ο 92.03 έξοδα λειτουργίας διαθέσεως, αφορά στην διαδικασία πραγματοποίησης πώλησης του παραγόμενου προϊόντος. Επεκτείνεται 92.03.04 άμεσα έξοδα πωλήσεων τα οποία μεταφέρονται στον 96 μικτά αποτελέσματα και στα γενικά έξοδα διαθέσεως τα οποία μεταφέρονται στον 98.99. Ο 92.04 έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας αφορούν στον λογαριασμό 65 τόκοι και συναφή έξοδα και μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσεως 98.99 (Γρηγοράκος 1991:245-254, Σακελλής 1997).

Ο **λογαριασμός 93** και οι αντίστοιχοι υπολογαριασμοί καταγράφουν το ολικό κόστος παραγωγής. Αφορά αποκλειστικά στα συνολικά άμεσα και έμμεσα κοστολογημένα έξοδα. Χρεώνεται με πιστώσεις από τους λογαριασμούς 94.23 παραγωγή σε εξέλιξη, 92.00 έξοδα λειτουργίας παραγωγής, 92.02 έξοδα έρευνας και ανάπτυξης, 95 θετικές αποκλίσεις, 97.10.00 με τις πιστωτικές διαφορές απογραφής, όπως αυτές έχουν καταγραφεί στα υπόλοιπα του 93, και τέλος του 94 ως προς τα εξαγόμενα αποθέματα. Πιστώνεται με χρεώσεις από τους 94 ως προς την αύξηση αποθεματικών, 94.23 παραγωγή σε εξέλιξη όταν κλείνει η λογιστική χρήση, 95 ως προς τις αρνητικές αποκλίσεις, 97.10.00 ως προς τις πιστωτικές διαφορές απογραφών και στον 92.02 ως προς το πραγματοποιήσιμο μη διαθέσιμο κόστος. (Γρηγοράκος 1991:254-257, Σακελλής 1997).

Ο **λογαριασμός 94** παρακολουθεί τα συνολικά αποθέματα όπως αυτά προκύπτουν από την αντίστοιχη ομάδα 2. Χρεώνεται όπως αναφέρθηκε παραπάνω με αντίστοιχες πιστώσεις από τους 90.01, 90.02 και τον προαιρετικό 91.09, καθώς και από τον 93 ως προς το κόστος τελικών και σε εξέλιξη προϊόντων ν 95 ως προς τις θετικές αποκλίσεις και τον 97.10.00.01 ως προς την θετική μεταβολή στην αξία των αποθεμάτων. Πιστώνεται με αντίστοιχες χρεώσεις του 92, του 93 ως προς το κόστος παραγωγής σε εξέλιξη και άμεσου κόστος, του 95 ως προς τις αρνητικές αποκλίσεις, του 97.00.00 ως προς την αρνητική μεταβολή της αξίας των αποθεμάτων, του 90 και του 98 ως προς το τέλος χρήσης. (Γρηγοράκος 1994:257-261, Σακελλής 1997).

Ο **λογαριασμός 95** αφορά στις αποκλίσεις από το πρότυπο κόστος. Για την πρότυπη κοστολόγηση έγινε αναφορά παραπάνω. Γενικά οι αποκλίσεις προσδιορίζονται από την εφαρμογή του μαθηματικού τύπου $\text{Αποκλίσεις κόστους} = (\text{Πρότυπο κόστος} - \text{Πραγματικό κόστος}) \times \text{πρότυπη τιμή}$. Όπως γίνεται αντιληπτό οι αποκλίσεις διαχέονται σε όλες τις πτυχές της παραγωγικής διαδικασίας και ο 95 συνδέεται άμεσα με τον 92.00 ως προς τα έξοδα λειτουργίας παραγωγής, με τον 93 ως προς το κόστος παραγωγής και με τον 94 αποθέματα. Ο 92 πιστώνεται με βάση το πραγματικό κόστος με χρέωση του 93. Οι πιστώσεις του 93 όμως ακολουθούν το πρότυπο κόστος και αντιστοιχούν στις χρέώσεις του 94 ώστε να προδιορίζονται οι τυχόν αποκλίσεις και να μεταφέρονται στον 95. Το αποτέλεσμα της παραγωγικής διαδικασίας στον 94 εκφράζεται πάντα σύμφωνα με το πρότυπο κόστος (Γρηγοράκος 1991:262-268, Σακελλής 1997).

Ο **λογαριασμός 96** αναπτύσσεται στους υπολογαριασμούς 96.00-96.19 ως προς την αντιστοίχιση με τα έσοδα της ομάδας 7, στον 96.20 κόστος παραγωγής ή αγοράς πωλημένων, στον 96.21 άμεσα έξοδα πωλήσεων και στον 96.22 μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης. Οι 96.00-96.19 χρεώνονται με τις αντίστοιχες πιστώσεις του 90.07 ως προς τη μείωση των εσόδων και πιστώνονται με την αντίστοιχη χρέωση του 90.07 ως προς τα έσοδα της ομάδας 7, του 91.02 ως προς τα έξοδα ανακατάταξης και του 91.07 ως προς έσοδα προϋπολογισμένα. Ο 96.20 χρεώνεται με πίστωση του 94 και πιστώνεται με αντίστοιχη χρέωση των αντίθετων υπολογαριασμών του. Στο υπόλοιπο του 96 καταγράφεται το συνολικό κόστος των πωλημένων. Ο 96.21 ως προς τα άμεσα έξοδα χρεώνεται από τον 92.03 και πιστώνονται οι αντίθετοι λογαριασμοί του, το υπόλοιπο των οποίων μεταφέρεται στον 96.22. Με τη σειρά του ο 96.22 χρεώνεται με τις αντίστοιχες πιστώσεις των 96.20 και 96.21 και πιστώνεται με χρέωση των 96.00-96.19. Για να υπάρξει πλήρης αντιστοίχιση μεταξύ του 80.01 μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης της γενικής λογιστικής και του 96.22 πρέπει να συνυπολογισθούν υπόλοιπα του 95 και του 97 (Γρηγοράκος 1991:268-272, Σακελλής 1997).

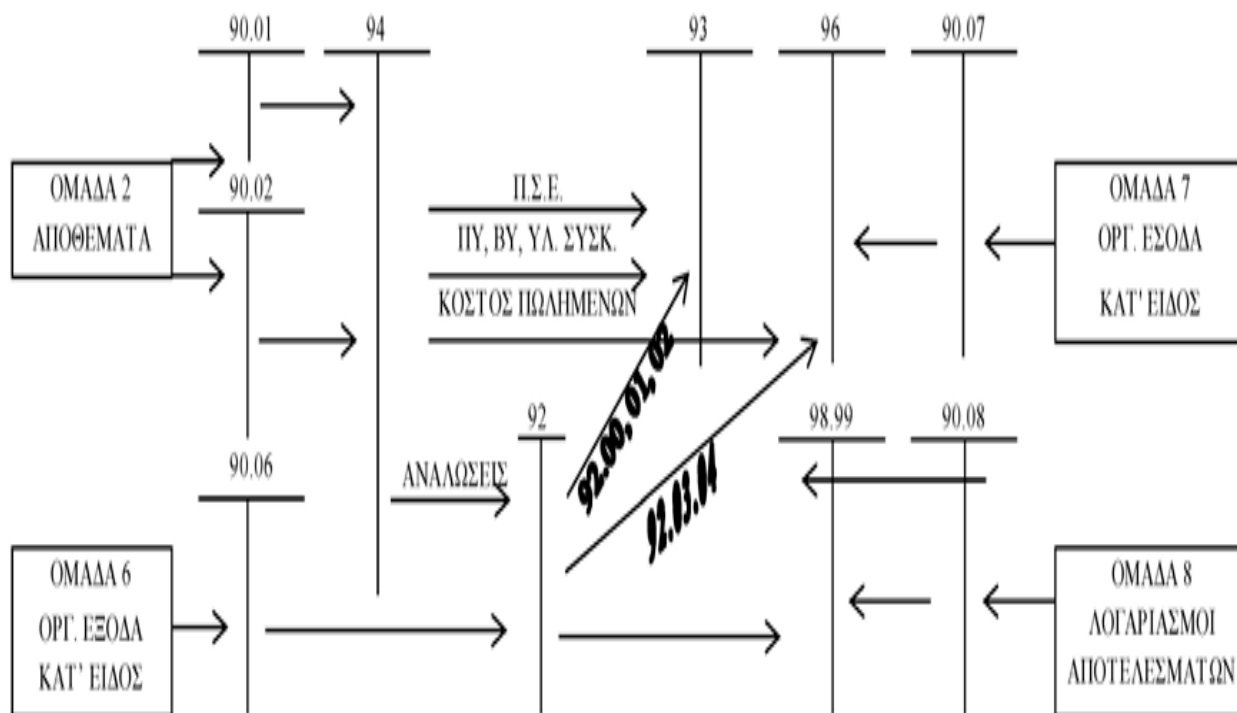
Ο **λογαριασμός 97** καταγράφει τις διαφορές μεταξύ εσόδων εξόδων που προκύπτουν ανά φορέα ή κέντρο κόστους καθώς και διαφορές που μπορεί να προκύψουν όταν μεταφέρονται λογιστικά στοιχεία από την ομάδα 7 οργανικά έσοδα

κατά είδος στο κύκλωμα της αναλυτικής λογιστικής. Επεκτείνεται στους 97.00 διαφορές ενσωμάτων υπολογιστικών εξόδων και αποσβέσεων, οι πιστώσεις του οποίου είναι χρεώσεις του 92, στον 97.01 διαφορές ενσωμάτωσης υπολογιστικών εσόδων ο οποίος χρεώνεται τις αντίστοιχες πιστώσεις των 96.00-96.19 όπως αναφέρθηκαν παραπάνω, στον 97.02 ο οποίος χρεώνεται και πιστώνεται από τους 91.06, 91.09, 94 και 98.99. Τα μη κοστολογημένα οργανικά έξοδα κατά είδος εκφράζονται ως χρέωση από τον 90.06 (Γρηγοράκος 1991:273-277, Σακελλής 1997).

Ο **λογαριασμός 98** παρουσιάζει τα λογιστικά αποτελέσματα της επιχειρησιακής δράσης της επιχείρησης. Όπως αυτά έχουν αποτυπωθεί αναλυτικά από τις χρεωπιστώσεις των λογαριασμών που περιγράφηκαν παραπάνω. Τα κέρδη ή οι ζημιές αποτυπώνονται ως αποτελέσματα χρήσης μέσω του λογαριασμού 98.99 αποτελέσματα χρήσεως. Η λειτουργία του 98.99 όπως και σύνδεση των λογαριασμών της ομάδας 9 παρουσιάζονται στα παρακάτω διαγράμματα. Η κοστολογική ανάλυση και η ανάπτυξη των μηχανογραφημένων λογιστικών συστημάτων καθιστούν προσδίδουν στις διοικήσεις οικονομικών οργανισμών την αναγκαία διαγνωστική ικανότητα ώστε να αντιμετωπίζουν άμεσα και ευέλικτα αποκλίσεις απόδοσης και να παραμένουν συνεπείς στους επιχειρησιακούς τους στόχους (Γρηγοράκος 1991:277-282, Σακελλής 1997).

Κοστολόγηση βάσει δραστηριοτήτων

Η σημασία της διοικητικής λογιστικής στη λήψη ορθολογικών αποφάσεων της διοίκησης έχει αναδειχθεί στα προηγούμενα κεφάλαια. Πράγματι η λειτουργία της ανάλυσης λογιστικών γεγονότων και οι πληροφορίες που μηχανιστικά μπορούν να εξαχθούν από τους κοστολόγους αναλυτές φαίνονται από το παρακάτω διάγραμμα.



Σύνδεση των ομάδων της αναλυτικής λογιστικής με τις ομάδες 2, 6, 7 και 8 της γενικής λογιστικής³

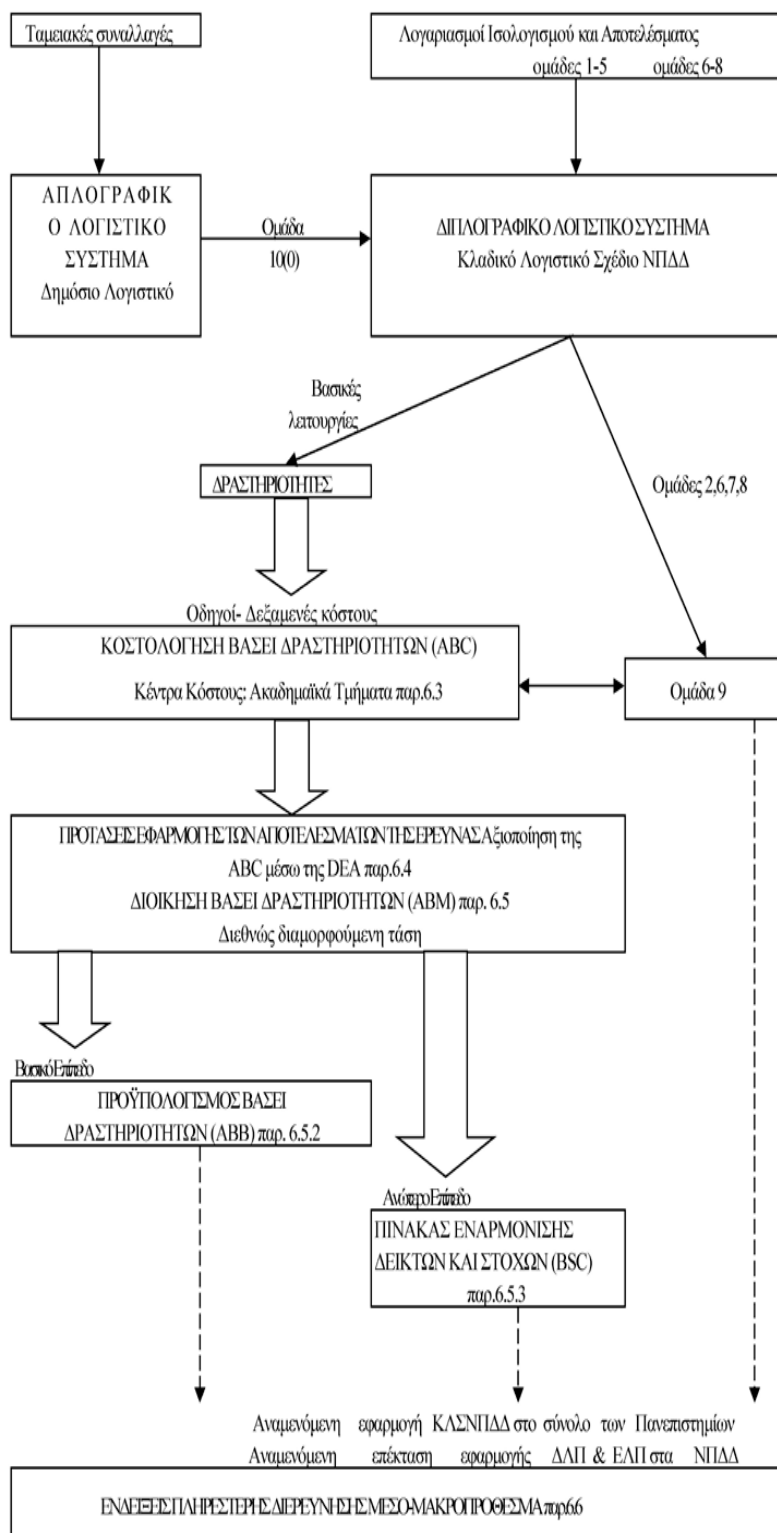
Οι συνεχείς μεταβολές όμως στα εξωτερικά και εσωτερικά περιβάλλοντα που δραστηριοποιούνται οι επιχειρήσεις, ανάπτυξη της τεχνολογίας αύξηση πολυπλοκότητας της παραγωγικής διαδικασίας απαίτηση για διατήρηση μεριδίου της αγοράς και διαρκούς μείωσης του κόστους, έχουν οδηγήσει και σε καινοτόμες αλλαγές στην ίδια τη διαδικασία ανάλυσης κόστους (Κοντάκος 1994:21). Ισχύει ότι στον επιμερισμό το αντικειμενικό κόστος της επιχείρησης έχει μειωθεί σε ποσοστό σε σχέση με το έμμεσο. Το ίδιο ισχύει στον τομέα παροχής υπηρεσιών όπου το κόστος αναλώνεται πριν την παροχή και χαρακτηρίζεται πλέον ως έμμεσο και ταυτόχρονα σταθερό στις λογιστικές χρήσεις, ειδικά για οργανισμούς με τη μορφή ν.π.δ.δ. όπου η αύξηση της επιχειρησιακής τους δραστηριότητας δεν αλλάζει τουλάχιστον βραχυπρόθεσμα την παραγωγική τους δυναμικότητα (Παπαδέας 2015:92). Η παροχή υπηρεσιών δεν μπορεί να συμβαδίσει με την κλασική αναλυτική αντιμετώπιση του κόστους/εξόδου πώλησης ενός προϊόντος επειδή πριν από όλα εξαντλείται τη στιγμή

³ Παπαδέας Β. Π. (2015, σ. 94), *Διοικητική Λογιστική Έλεγχος αποτελεσματικότητας και Λήψη Αποφάσεων*, ελληνικά ακαδημαϊκά συγγράμματα, www.kallipos.gr

που παρέχεται (δεν αποτελεί απόθεμα) και δεν ακολουθεί συγκεκριμένο πρότυπο αφού το τελικό αποτέλεσμα εξαρτάται από τις προσδοκίες του εκάστοτε χρήστη, ακόμα όμως και με την ύπαρξη προτύπου αυτό θα μεταβαλλόταν καθημερινά με τις συνδιαλλαγές ίδιας υπηρεσίας διαφορετικών όμως χρηστών και παρόχων (Brignall 1997, Παπαδέας 2015:93). Τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά του τομέα παροχής υπηρεσιών επεκτείνονται επίσης στη δυσκολία προσδιορισμού του τελικού αποτελέσματος. Είναι δύσκολο να μετρηθεί το συνολικό επίπεδο υγείας του ασθενούς μετά την ανάρρωση ή το επίπεδο παιδείας ενός πτυχιούχου μετά την αποφοίτηση του. Το κόστος ανάγεται στη συνολική λειτουργία του οργανισμού, δεν συνδέεται άμεσα με τη δεξαμενή δραστηριοτήτων και ταυτόχρονα οι απαιτήσεις για την κάλυψη νέων αναγκών συμβαδίζουν με τις αντίστοιχες προσδοκίες.

Η καινοτομία ως προς τη χρήση της αναλυτικής λογιστικής έγκειται ακριβώς σε αυτό το σημείο. Αφού για την παροχή υπηρεσιών αναπτύσσονται αντίστοιχες δραστηριότητες και οι δραστηριότητες αυτές παράγουν κόστος (έμμεσο), το οποίο δεν μπορεί να ελεγχθεί, οι μελετητές της διοικητικής λογιστικής ανέπτυξαν το σύστημα κοστολόγησής βάσει δραστηριοτήτων (ABC, activity based costing) (Παπαδέας 2015:95). Το σύστημα ανάπτυσσει την ανάλυση σε κάθε πεδίο δραστηριότητας παροχής υπηρεσίας, επιλέγει τα κατάλληλα κριτήρια και σταθμίζει ανάλογα τους συνταλεστές επιβάρυνσης του κόστους. Συγκεκριμένα διαιρείται η οικονομική μονάδα σε κέντρα ή θέσεις κόστους, το κόστος κάθε τμήματος αναγνωρίζεται εσωλογιστικά και οι αντίστοιχες δαπάνες επιμέρίζονται στα τμήματα και τέλος το κόστος καταλογίζεται σε κάθε τελικό προϊόν ή υπηρεσία. Για τους ερευνητές το συγκεκριμένο πεδίο παρέχει τεράστιες δυνατότητες άντλησης στοιχείων. Η μηχανογραφική λογιστική είναι σε θέση να εξυπηρετήσει την εφαρμογή. Στο λογαριασμό 92 κέντρα θέσεις κόστους, θεωρείται ότι η ABC ανάλυση μπορεί να αποδοθεί ως χρέωση στον υπολογαριασμό 92.01 (έξοδα διοικητικής λειτουργίας) και ως πίστωση στην ομάδα 6 (οργανικά έξοδα κατά είδος) λογαριασμό 66 (αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος) με τη διαδικασία να εφαρμόζεται παράλληλα στους λογαριασμούς τάξεως (ομάδα 10) ως αρμός μεταξύ γενικής λογιστικής και δημόσιου λογιστικού όπως παρουσιάζεται παρακάτω (Παπαδέας 2015:96).

Συγκεντρώνονται ανά κατηγορία οι παράμετροι που δύναται να μεταβάλλουν το κόστος κάθε δραστηριότητας στις αντίστοιχες σύμφωνα με τη βιβλιογραφία δεξαμενές κόστους. Τη συλλογή των στοιχείων αυτών διευκολύνει η χρήση της μηχανογραφημένης λογιστικής και η διπλογραφική μέθοδος. Οι παράγοντες αυτοί ονομάζονται οδηγοί κόστους (resource cost drivers) (Παπαδέας 2015:97). Οδηγός κόστους ορίζεται η προσπάθεια που καταβάλλεται για την πραγματοποίηση μιας δραστηριότητας, η χιλιομετρική απόσταση που πρέπει να διανύσει ένα για να πραγματοποιήσει μια πώληση, οι ώρες λειτουργίας των μηχανημάτων, ο χρόνος που χρειάζεται στο τηλέφωνο για να κλείσουμε μία συνάντηση με το γιατρό κοκ. Για τους οδηγούς κόστους δεν αποκτά προτεραιότητα τόσο ο ακριβής προσδιορισμός του του κόστους, όσο οι κατευθύνσεις που παρέχουν οι κοστολογημένες δραστηριότητες. Η σύνθεση αυτών των δραστηριοτήτων τμηματικά και κατά σύνολο ενισχύει την επίτευξη σταθερών αποτελεσμάτων στους στόχους και υποστόχους που έχει θέσει η επιχείρηση (Kaplan and Atkinson 1998, Παπαδέας 2015:98). Η μεθοδολογία άσκησης της κοστολόγησης δραστηριοτήτων όπως έχει διατυπωθεί παρουσιάζεται στο διάγραμμα.



Κοστολόγηση κατά δραστηριότητα με βάση την πρότυπη εφαρμογή της σε 37 ακαδημαϊκά ιδρύματα⁴

4 Παπαδέας Β. Π. (2015: σ.108), *Διοικητική Λογιστική Έλεγχος αποτελεσματικότητας και Λήψη Αποφάσεων*, ελληνικά ακαδημαϊκά συγγράμματα, www.kallipos.gr

Επίλογος

Αν και η εφαρμογή της ABC πρακτικής βρίσκεται σε πρώιμα στάδια στην Ελλάδα, Έλληνες ερευνητές επισημαίνουν ότι ακόμα και χωρίς το αυστηρό πλαίσιο της διοικητικής λογιστικής οι πληροφορίες που παρέχονται από το νέο κοστολογικό σύστημα προσδιορίζουν έγκυρα τις συμπεριφορές κόστους, δίνουν τη συνολική εικόνα της επιχειρησιακής δραστηριότητας εξυπηρετώντας το διοικητικό επιτελεί του οργανισμού (Καζαντζής 2004, Παπαδέας 2015:96). Δηλώνεται ταυτόχρονα όμως ότι απαιτείται η αξιολόγηση του συνολικού πλαισίου που επιχειρεί ο οργανισμός καθώς και η ανάπτυξη πιο σύνθετων, άρα πιο επίπονων και χρονοβόρων, δεικτών που αφορούν στο δίπολο κόστος-αποτελεσματικότητα (Acton and Cotton 1997, Παπαδέας 2015:101). Για αυτό ακριβώς το λόγο αναπτύχθηκε και η περιβάλλουσα ανάλυση δεδομένων (data envelopment analysis). Η ΠΑΔ ομαδοποιεί και συγκρίνει ομοιογενή τμήματα της διαδικασίας παροχής υπηρεσίας, τμήματα δηλαδή που μετατρέπουν πολλές εισροές σε πολλές εκροές και προσδιορίζει το λεγόμενο όριο της απόδοσης (Παπαδέας 2015:103). Όλα στοιχεία απαραίτητα για τη ορθή λήψη αποφάσεων σε δημόσιους οργανισμούς. Η διαδικασία αναλυτικής παρακολούθησης παραγωγής υπηρεσιών τέμνεται βεβαίως με τη διαδικασία σχεδιασμού και υλοποίησης του προϋπολογισμού της παραγωγικής μονάδας. Αναδεικνύεται με αυτό τον τρόπο ο βαθμός σημαντικότητας των προϋπολογισμών προγραμμάτων και τα πλεονεκτήματα που είναι σε θέση να παράσχουν. Υπενθυμίζεται ότι βασικό χαρακτηριστικό ενός τμηματικού προϋπολογισμού αποτελεί η ελαστικότητα που διαθέτει το τμήμα στην κατανομή κονδυλίων τόσο για την αντιμετώπιση τρεχουσών αναγκών όσο και για την επιδίωξη διοικητικής αποτελεσματικότητας. Ωστόσο οι προϋπολογισμοί των ν.π.δ.δ. λειτουργούν επαυξητικά με μικρές διακυμάνσεις, βασιζόμενες κυρίως στη χρήση του προηγούμενου έτους δυσχεραίνοντας τις επιδιώξεις βέλτιστων διοικητικών αποτελεσμάτων. Περιορίζεται έτσι η δυνατότητα της αναλυτικής λογιστικής να διαδραματίσει ρόλο στο πεδίο της κοινωνικής πραγματικότητας αφού η ιεραρχική σχέση κράτους-ν.π.δ.δ. ρυθμίζεται από το τρίπτυχο διασφάλισης ποιότητας/αποδοτικότητας, διαφάνειας/λογοδοσίας και κρατικής χρηματοδότησης (Παπαδέας 2015:108-110).

Στην πλήρη του έκταση, ακόμα και χωρίς τη χρήση ευέλικτων προϋπολογισμών, το σύστημα αναλυτικής λογιστικής παρακολούθησης αξιοποιεί χρηματοοικονομικά και

μη χρηματοοικονομικά δεδομένα. Αναφέραμε παραπάνω ότι η ακριβής κοστολόγηση δεν αποτελεί αυστηρά το μοναδικό μέλημα της διοικητικής κοστολόγησης αρκεί η ύπαρξη οδηγών κόστους να συνδράμουν στην πρέπουσα στρατηγική κατεύθυνση. Ως προς αυτό πρωτεύον ρόλο αναλαμβάνει η κάρτα εξισοροποιημένης στοχοθεσίας (balanced scorecard), η οποία έχει επιπλέον χαρακτηριστεί ως μορφότυπος παραμετρικής λογιστικής (Dean 1996, Παπαδέας 2015:111). Υπενθυμίζεται ότι οι τιθέμενοι στόχοι και υποστόχοι που υποστηρίζουν το στρατηγικό σχεδιασμό με βάση αντικειμενικά κριτήρια λαμβάνουν υπόψη το εξωτερικό περιβάλλον του οργανισμού και επιδιώκουν το αποτέλεσμα είτε διαδοχικά είτε ταυτόχρονα, πάντως σίγουρα διευκολυντικά μεταξύ τους. Η σύνθεση αναλυτικής λογιστικής κατά δραστηριότητα με την κάρτα εξισοροποιημένης στοχοθεσίας σε συνδυασμό με την περιοδικά καταγραφή και παρακολούθηση κοστολογικών δεδομένων είναι σε θέση να προσφέρει την σε βάθος διάγνωση χρηματοοικονομικών και μη χρηματοοικονομικών συμπεριφορών και την ίδια στιγμή να αναγνωρίζει πρόσθετες διαστάσεις που συμβάλλουν ή επηρεάζουν την συνολική επίδοση του οργανισμού. Τέλος αναγνωρίζεται ότι οι τρέχουσες συνθήκες επιβάλλουν πλέον τη χρησιμοποίηση σύγχρονων εργαλείων διοίκησης και στην Ελλάδα. Οι Κλαδης και Πανούσης 2004 (Παπαδέας 2015:110) προτείνουν το σύστημα συμφωνημένων στόχων (funding by objects) το οποίο συνεπάγεται τη δημιουργία διαδικασιών διαβούλευσης μεταξύ του κρατικού συστήματος χρηματοδότησης και των δημόσιων οργανισμών ξεχωριστά. Ωστόσο, πέρα από την ήδη νομοθετημένη εφαρμογή της κάρτας εξισοροποιημένης στοχοθεσίας υπάρχουν αρκετά παραδείγματα καλών πρακτικών με τα συναφή αποτελεσματα τους σε ευρωπαϊκές χώρες, από τα οποία οι διοικήσεις ελληνικών οργανισμών μπορούν να αντλήσουν χρήσιμα, πρακτικά συμπεράσματα οξύνοντας και αξιοποιώντας τις διαχειριστικές τους ικανότητες.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Koonz H., O'Donnel C., (1984) *Οργάνωση και Διοίκηση*. Τόμος 3, Εκδ. Παπαζήση.
- Morrisey L. George, (1976) *Management by objectives and results in the public sector*, Addison Wesley.
- Rabin J, Miller J. Gerald., Bartley Hildreth W., (1989) *Handbook of strategic Management.*, Marcel Decker.
- Securities and Investment Institute (2007), *Certificate in Investment Management*, SIS
- Αρμάγου Ι., Γιανακόπουλος Γ., Καρατζάς Δ., Τερζάκης Δ., Τρυποσκούφης Κ., (2017) *Προϋπολογισμός και Οικονομική Διοίκηση Δημόσιων Οργανισμών*. εκδ, εκπαιδευτικό εγχειρίδιο ΕΣΔΔΑ.
- Βενιέρης Γ., (2005) *Λογιστική Κόστους*. εκδ, Πελα Ιοαννίδου.
- Γκέκας Α., (2017) *Στρατηγικό Μάνατζμεντ*. εκδ. εκπαιδευτικό εγχειρίδιο ΕΣΔΔΑ
- Γρηγοράκος Γ. Θεόδωρος (1991) *Ανάλυση-Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου*, εκδ, Αντ. Ν. Σάκκουλα
- Δαβαρίας Α., (2018), *Χρηματοοικονομικό Μάνατζμεντ 2*, εκδ. εκπαιδευτικό εγχειρίδιο, ΕΣΔΔΑ
- Δαλαμάγκας Α. Β. (2010), *Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική*, 2η έκδοση, Κριτική
- Καζαντζής Ι. Χ., (2006) *Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος*, εκδ, Business Plus.
- Κλαουδάτου Μ., (2009) *Κρατικός Προϋπολογισμός, Προτάσεις για ένα μοντέλο αξιόπιστο και αποτελεσματικό*. εκδ, Κριτική.

- Κοντάκος Γ. Α., (1995) *Γενική Λογιστική*, εκδ, Έλλην.
- Κριεμάδης Α. (2018), *Ανθρώπινο Δυναμικό στη Δημόσια Διοίκηση*, εκπαιδευτικό εργχειρίδιο ΕΣΔΔΑ
- Μιχαλόπουλος Ν., (2007) *Η Δημόσια Διοίκηση στην Εποχή των Αποτελεσμάτων*, εκδ. Παπαζήση.
- Μπαμπινιώτης Γ. (2002), *Λεξικό της Νέας Ελληνικής Γλώσσας*, 2η έκδοση, Κέντρο λεξικολογίας
- Μπουρσανίδης Χ. (2017) *Συστήματα και Πολιτικές Υγείας*, εκδ. εκπαιδευτικό εργχειρίδιο, ΕΣΔΔΑ
- Παπαδημητρίου Δ. (1971) *Πρότυπο Κόστος* εκδ, Παπαζήση.
- Παπαδημητρίου Δ., (1971) *Βιομηχανικός Λογισμός* εκδ, Παπαζήση.
- Ρεβάνογλου Α., Γεωργουλόπουλος Ι. (2014), *Γενική Λογιστική με ΕΓΛΣ*, 2η έκδοση, Δίσιγμα
- Σακελλής Ι. Εμμανουήλ (1997) *Η ομάδα 9 του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου* εκδ, Βρυκούς.
- Τσακλαγκάνος Α., (2005) *Χρηματοοικονομική Λογιστική*, εκδ, Αδελφών Κυριακίδη
- Χρυσοβιτσιώτης Ι. Σταυρακοπούλου Ι., (1995), *Λεξικόν Εμπορικών-Τραπεζικών και Οικονομικών Όρων Αγγλοελληνικό ελληνοαγγλικό*, 4η έκδοση, Παπαζήση

ΔΙΑΔΙΚΤΥΑΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

- Δαβαρίας Α., Λαζαρής Θ., *Η μετάβαση από το απλογραφικό σύστημα δημόσιου λογιστικού στο διπλογραφικό σύστημα Τα κρατικά νοσοκομεία μπροστά στη νέα πραγματικότητα.* <http://www.kainotom.gr/userfiles/filepdf> [πρόσβαση 27 Νοεμβρίου-10 Δεκεμβρίου]
- Κοεμτζή Μ. Δ., Γκοτζαμάνη Κ. Δ., Τσιότρας Γ. Δ., Τιμητικός Τόμος για τον καθηγητή Αρ. Ιγνατιάδη, Το Bench marking και η Μέτρηση Απόδοσης Αντικρουόμενα ή Αλληλένδετα Εργαλεία; https://dspace.lib.uom.gr/bitstream/2159/16757/1/A013_timitik_ignatiadis_p393.pdf [πρόσβαση 27 Νοεμβρίου-10 Δεκεμβρίου]
- www.euretirio.com Ευρετήριο Οικονομικής Ορολογίας [πρόσβαση 27 Νοεμβρίου-10 Δεκεμβρίου]
- Παπαδέας Β. Π. (2015), *Διοικητική Λογιστική Έλεγχος αποτελεσματικότητας και Λήψη Αποφάσεων*, ελληνικά ακαδημαϊκά συγγράμματα, www.kallipos.gr
- Τουρνά Ε., (2015), *Χρηματοοικονομική Λογιστική*, ελληνικά ακαδημαϊκά συγγράμματα, www.kallipos.gr



Ε.Π.
**ΜΕΤΑΡΡΥΘΜΙΣΗ
ΔΗΜΟΣΙΟΥ
ΤΟΜΕΑ**



Με τη συγχρηματοδότηση της Ελλάδας και της Ευρωπαϊκής Ένωσης

Εθνική Σχολή Δημόσιας Διοίκησης και Αυτοδιοίκησης (ΕΣΔΔΑ)

Πειραιώς 211, ΤΚ 177 78, Ταύρος
τηλ: 2131306349 , fax: 2131306479

www.ekdd.gr