



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ  
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

Ο ΡΟΛΟΣ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΟΝ ΠΡΟΫΠΟΛΟΓΙΣΜΟ ΤΩΝ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ  
ΥΓΕΙΑΣ

Της

ΝΤΑΤΣΟΥ ΒΑΣΙΛΙΚΗΣ

Επιβλέπων Καθηγητής: Λαδάς Ανέστης

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στη  
Λογιστική και Χρηματοοικονομική

Θεσσαλονίκη 2018

*Αφιερώνεται στην κόρη μου Μαρία-Ελένη*

## **Ευχαριστίες**

Με την ολοκλήρωση της διπλωματικής μου εργασίας θα ήθελα να ευχαριστήσω όλους τους διδάσκοντες του τμήματος Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής που μας μετάδωσαν τις γνώσεις και τις εμπειρίες τους κατά τη διάρκεια του μεταπτυχιακού προγράμματος. Επίσης, θα ήθελα να ευχαριστήσω τον επιβλέποντα καθηγητή της παρούσας εργασίας κ. Λαδά Ανέστη για την πολύτιμη βοήθειά του καθώς και την καθοδήγησή του.

Επίσης, θα ήθελα να ευχαριστήσω την οικογένειά μου και ιδιαίτερα τον πατέρα μου Πέτρο και τον σύζυγό μου Ανδρέα που έδειξαν κατανόηση, υπομονή και με στήριξαν ηθικά κατά τη διάρκεια των σπουδών μου.

## Περίληψη

Η παρούσα διπλωματική εργασία εξετάζει το ρόλο του εσωτερικού ελέγχου και την συμβολή του στον προϋπολογισμό της δημόσιας μονάδας υγείας εξετάζοντας την εφαρμογή αυτή σε μία δημόσια υγειονομική μονάδα της χώρας.

Οι δαπάνες στον κλάδο της υγείας κατά την πρόσφατη εκτεταμένη ύφεση έχουν υποστεί περικοπές σε σημαντικό βαθμό. Λαμβάνοντας υπόψιν πως στον ίδιο κλάδο έχουν εμφανιστεί περιπτώσεις διαφθοράς είναι φυσικό να έχει δημιουργηθεί καχυποψία από τους πολίτες σχετικά με τη διαφάνεια που επικρατεί κατά την παροχή υγειονομικών υπηρεσιών.

Στο πρώτο κεφάλαιο αναφέρεται ο σκοπός της συγκεκριμένης εργασίας και τα ερευνητικά ερωτήματα που επιδιώκει να καλύψει. Στο δεύτερο κεφάλαιο ακολουθεί η επισκόπηση της βιβλιογραφίας όπου παρατίθενται οι απόψεις μελετητών σχετικά με τον τομέα της υγείας, τον εσωτερικό έλεγχο, την λογιστική τυποποίηση των μονάδων και τον κρατικό προϋπολογισμό. Στο τρίτο κεφάλαιο ακολουθεί το θεωρητικό πλαίσιο που διέπει την παρούσα εργασία. Στο τέταρτο κεφάλαιο αναλύεται η μελέτη περίπτωσης, όπου διενεργείται έλεγχος επί του προϋπολογισμού εξόδων, κατά τη διάρκεια της περιόδου χρήσεως, από τον εσωτερικό ελεγκτή της μονάδας. Τέλος, στο πέμπτο κεφάλαιο αναλύονται τα συμπεράσματα και δίνονται προτάσεις για μελλοντική έρευνα.

Keywords: Προϋπολογισμός, Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο, Εσωτερικός έλεγχος.

## Abstract

The current thesis examines the contribution of internal audit on the budget of a public healthcare entity. In order to evaluating this implementation it examines the case of a public entity.

During the recent recession, the public expenditures for the health sector has been reduced to a significant extent. Take into consideration that corruption have merged in the same industry, it is obvious that suspicion has been developed by the citizens about transparency that exists in the provision of health services.

On the first chapter is referred to the purpose of the current thesis and the questions it seeks to cover. On the second chapter is followed by a review of bibliography, where are presented views of researchers concerning the health sector, internal audit, accounting of the entity and the government budget. On the third chapter the theoretical framework is mentioned. The fourth chapter referred the case study, where an audit in the budget expenses is carried out by the internal auditor of the unit, during the accounting period. Finally, the fifth chapter analyzes the conclusions and gives suggestions for future research.

# Περιεχόμενα

## Κεφάλαιο 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1	Εισαγωγικές Παρατηρήσεις.....	10
1.2	Σκοπός και Ερευνητικά Ερωτήματα.....	10
1.3	Δομή της Διπλωματικής.....	11

## Κεφάλαιο 2: ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΙΣΗ

2.1	Εισαγωγή.....	12
2.2	Εσωτερικός Έλεγχος.....	12
2.3	Ο Κρατικός Προϋπολογισμός στις Μονάδες Υγείας.....	12
2.4	Ο Ρόλος των Κρατικών Προμηθειών.....	17
2.5	Απλογραφικό και Διπλογραφικό Σύστημα.....	20
2.6	Συμπεράσματα.....	22

## Κεφάλαιο 3: ΘΕΩΡΗΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

3.1	Εισαγωγή.....	23
3.2	Ορισμός Ελέγχου.....	23
3.3	Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου.....	23
3.4	Κανόνες Λειτουργίας ενός Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου.....	24
3.5	Λειτουργία της υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου.....	24
3.6	Διάκριση Εσωτερικών Ελέγχων.....	25
3.7	Αρχές της διακυβέρνησης στον Δημόσιο Τομέα.....	26
3.8	Ο Έλεγχος στον Δημόσιο Τομέα.....	27
3.9	Ο Ρόλος του Ελέγχου.....	28
3.10	Προϋποθέσεις ενός αποτελεσματικού ελέγχου στις μονάδες υγείας.....	29
3.11	Εθνικό Σύστημα Υγείας.....	30
3.12	Υγειονομικές Περιφέρειες.....	30
3.13	Προσωπικό των Μονάδων Υγείας.....	31
3.14	Ο Προϋπολογισμός στον τομέα της Υγείας.....	32
3.15	Έλεγχος του Προϋπολογισμού.....	34
3.16	Αποκλίσεις κατά την Χρήση.....	34

3.17	Ελλείμματα στις νοσοκομειακές μονάδες.....	35
3.18	Κρατικός Απολογισμός.....	35
3.19	Κρατικός Ισολογισμός.....	35
3.20	Μητρώο Δεσμεύσεων Προϋπολογισμού.....	36
3.21	Απλογραφικό και Διπλογραφικό Σύστημα στον Προϋπολογισμό.....	36
3.22	Λογιστική Απεικόνιση Λογαριασμών Προϋπολογισμού.....	37
3.23	Κρατικές Προμήθειες.....	41
3.24	Ενιαίο Πρόγραμμα Προμηθειών και Αντικείμενο των Συμβάσεων.....	41
3.25	Εθνική Κεντρική Αρχή Προμηθειών Υγείας.....	42
3.26	Μητρώο Προϊόντων.....	44
3.27	Προγραμματισμός των ετήσιων κρατικών προμηθειών.....	45
3.28	Λογιστική Τυποποίηση Μονάδων Υγείας.....	47
3.29	Διάρθρωση του Σχεδίου Λογαριασμών.....	47
3.30	Οικονομικές Καταστάσεις.....	48
3.31	Η Εφαρμογή των Δ.Λ.Π.Δ.Τ.....	48
3.32	Λογιστικά Βιβλία.....	49
3.33	Λογιστικό κύκλωμα.....	51
3.34	Απλογραφικό και Διπλογραφικό Σύστημα.....	51
3.35	Γενικές Αρχές του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου στην Υγεία.....	52
3.36	Μηχανογραφική τήρηση βιβλίων και στοιχείων.....	54
3.37	Λογιστικοποίηση Εσόδων.....	54
3.38	Λογιστικοποίηση Αγορών και Δαπανών.....	55
3.39	Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία.....	55
3.40	Μητρώο Παγίων Στοιχείων.....	56

3.41	Αποθέματα.....	57
3.42	Διαθέσιμα.....	59
3.43	Προμηθευτές.....	59
3.44	Συμπεράσματα.....	59

#### **Κεφάλαιο 4: ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ**

4.1	Εισαγωγή.....	61
4.2	Αρμοδιότητες Εμπλεκομένων Τμημάτων.....	61
4.3	Συμμόρφωση στις Αποφάσεις της Διοίκησης.....	64
4.4	Ορθή Λογιστικοποίηση των Εξόδων του Προϋπολογισμού.....	64
4.5	Συμπεράσματα.....	69

#### **Κεφάλαιο 5: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ.....71**

#### **Βιβλιογραφία.....73**



## Συντομογραφίες

- 1) Υ.Πε: Υγειονομική Περιφέρεια
- 2) Δ.Λ.Π.Δ.Τ: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα
- 3) Ν.: Νόμος
- 4) Π.Δ.: Προεδρικό Διάταγμα
- 5) Α.Φ.Μ.: Αριθμός Φορολογικού Μητρώου
- 6) Δ.Σ.: Διοικητικό Συμβούλιο
- 7) Ε.Π.Π.: Ενιαίο Πρόγραμμα Προμηθειών
- 8) Ε.Κ.Α.Π.Υ.: Εθνική Κεντρική Αρχή Προμηθειών Υγείας

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

### 1.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις

Το θέμα που πραγματεύεται η παρούσα διπλωματική εργασία είναι ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου στον προϋπολογισμό των δημοσίων μονάδων υγείας. Συγκεκριμένα, μελετά τόσο τις αρχές που πρέπει να διέπουν ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου αλλά και τη σημαντικότητα του κρατικού προϋπολογισμού για τις μονάδες υγείας. Προκειμένου να διενεργηθεί ένας αποδοτικός έλεγχος και να εξάγει αξιόπιστα συμπεράσματα σε σχέση με τον προϋπολογισμό μίας μονάδας πρέπει να υπάρχει και σωστή λογιστική παρακολούθηση των αντίστοιχων λογαριασμών.

Για μία μονάδα υγείας είναι επιτακτική η ύπαρξη ενός σωστά οργανωμένου συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Σύμφωνα με τους Sterck et al. (2006) κατά την εκτέλεση του κρατικού προϋπολογισμού είναι απαραίτητη η λογοδοσία εφόσον παρατηρηθούν αποκλίσεις. Επιπρόσθετα, τα σύγχρονα συστήματα ελέγχου πρέπει να έχουν συμμόρφωση με την ισχύουσα νομοθεσία και τους κανονισμούς. Στην πράξη, ένα σωστά οργανωμένο συστημάτων εσωτερικού ελέγχου αποτελεί εργαλείο για τους ασκούντες διοίκηση στον κλάδο της υγείας αλλά και για την ίδια την κυβέρνηση.

Σημαντικό ρόλο επίσης κατά την κατάρτιση του Προϋπολογισμού έχει το κλαδικό λογιστικό σχέδιο που εφαρμόζουν οι μονάδες υγείας. Σύμφωνα με το Ν. 146/03 όλες οι δημόσιες μονάδες υγείας παρακολουθούν την εκτέλεση του προϋπολογισμού χρησιμοποιώντας λογαριασμούς τάξεως και εν συνεχεία υπάρχει σύνδεση του Δημόσιου Λογιστικού Σχεδίου με τη Γενική Λογιστική για την ορθή απεικόνιση των διενεργούμενων συμβάντων.

Προκειμένου να εξεταστεί στην πράξη η σύνδεση μεταξύ εσωτερικού ελέγχου και Προϋπολογισμού αναπτύσσεται μία μελέτη περίπτωσης για ένα δημόσιο νοσοκομείο της χώρας.

### 1.2 Σκοπός και Ερευνητικά Ερωτήματα

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να παρουσιάσει τη σπουδαιότητα που παρουσιάζει η ορθή εκτέλεση του προϋπολογισμού για κάθε δημόσια μονάδα υγείας. Αυτό προϋποθέτει αφενός την ύπαρξη και την εύρυθμη λειτουργία του τμήματος εσωτερικού ελέγχου της μονάδας αλλά

και την εφαρμογή των λογιστικών κανόνων και αρχών, όπως αυτά ορίζονται σύμφωνα με το Ν. 146/03 και τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ. Σύμφωνα με τον Asare ( 2009) η σωστή λειτουργία του τμήματος εσωτερικού ελέγχου σε κάθε δημόσια υπηρεσία αποτρέπει τη δημιουργία απάτης και διαφθοράς για τη μονάδα αφού ο εσωτερικός ελεγκτής συγκεντρώνει επαρκείς και αντικειμενικές πληροφορίες που αποτελούν εργαλείο για τη διοίκηση της μονάδας κατά τη λήψη αποφάσεων ή την άσκηση πολιτικής.

Όσο αφορά το ερευνητικό τμήμα της διπλωματικής επικεντρώνεται στην ύπαρξη αποκλίσεων κατά την εκτέλεση του προϋπολογισμού των εξόδων και ποιες ενέργειες πραγματοποιεί ο εσωτερικός ελεγκτής της μονάδας προκειμένου να τις εντοπίσει καθώς και τα μέτρα που προτείνει για την αποφυγή των αποκλίσεων.

### **1.3 Δομή της Διπλωματικής**

Η δομή της παρούσας εργασίας είναι η εξής: Στο Δεύτερο Κεφάλαιο αναλύεται η Επισκόπηση της Βιβλιογραφίας η οποία υποδιαιρείται σε πέντε ενότητες και αφορούν τον εσωτερικό έλεγχο, τον κρατικό προϋπολογισμό, τις κρατικές προμήθειες και τη λογιστική τυποποίηση των μονάδων υγείας. Στο Τρίτο Κεφάλαιο υποδιαιρείται σε 44 ενότητες και αναφέρεται το Θεσμικό Πλαίσιο που διέπει τις μονάδες υγείας και αφορά τον εσωτερικό έλεγχο, τον κρατικό προϋπολογισμό, τις κρατικές προμήθειες και το κλαδικό λογιστικό σχέδιο. Στο Τέταρτο Κεφάλαιο της Εργασίας υποδιαιρείται σε πέντε ενότητες όπου αναλύεται η μελέτη περίπτωσης η οποία διερευνά την ύπαρξη αποκλίσεων στο προϋπολογισμό εξόδων κατά τη διάρκεια της χρήσεως. Στο Πέμπτο Κεφάλαιο αναφέρονται τα συμπεράσματα της παρούσας διπλωματικής καθώς και οι προτάσεις για μελλοντική έρευνα.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2**

### **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΙΣΗ**

#### **2.1 Εισαγωγή**

Σκοπός της παρούσας ενότητας είναι να παρατεθεί η βιβλιογραφική επισκόπηση που αφορά τον εσωτερικό έλεγχο των μονάδων υγείας, τον προϋπολογισμό τους, τη διαδικασία απόκτησης προμηθειών αλλά και τη λογιστική τυποποίηση. Για να αναλυθούν τα παραπάνω ζητήματα αντλήθηκαν στοιχεία τόσο από την ελληνική όσο και από τη διεθνή αρθρογραφία προκειμένου να υπάρξει μία αντικειμενική θεώρηση του ζητήματος.

#### **2.2 Εσωτερικός Έλεγχος**

Οι εσωτερικοί ελεγκτές σε ένα δημόσιο οργανισμό έχουν πολύ σημαντικό ρόλο και σκοπός τους είναι διεξάγοντας τους ανάλογους ελέγχους και προτείνοντας μέτρα για την αποφυγή κινδύνων να συμβάλλουν στην σωστή λειτουργία της δημόσιας επιχείρησης κατά τους Badara & Saitin (2014).

Σύμφωνα με τον Asare (2009) ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου σε μία μονάδα είναι εξαιρετικά σημαντικός. Το πεδίο εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου είναι ευρύ και μπορεί να περιλαμβάνει διάφορες δικλίδες ασφαλείας για την προστασία της μονάδας. Αυτές οι δικλίδες εφαρμόζονται προκειμένου να διασφαλιστεί η αποτελεσματική λειτουργία της μονάδας, η αξιοπιστία της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, η αποφυγή απάτης κατά τη διερεύνηση και την εκτίμηση πιθανών κινδύνων, η διασφάλιση των περιουσιακών στοιχείων και η συμμόρφωση με τους νόμους και κανονισμούς. Επομένως, οι δραστηριότητες εσωτερικού ελέγχου διασφαλίζουν την αποτελεσματικότητα του περιβάλλοντος εσωτερικού ελέγχου των φορέων του δημόσιου τομέα και μπορούν να εντοπίσουν ευκαιρίες για να βελτιωθεί η απόδοση.

#### **2.3 Ο Κρατικός Προϋπολογισμός στις Μονάδες Υγείας**

Σε αυτό το σημείο κρίνεται σκόπιμη η σημαντικότητα του Κρατικού Προϋπολογισμού στο Ε.Σ.Υ. Ο προϋπολογισμός αποτελεί εργαλείο για τους ασκούντες πολιτική προκειμένου να λάβουν ορθές αποφάσεις.

Η χρηματοδότηση του κρατικού προϋπολογισμού με τον σύμφωνα με τον Economidou (2010) χαρακτηρίζεται ως μικτή, δηλαδή είναι τόσο δημόσια όσο και ιδιωτική. Από το δημόσιο τομέα γίνεται μέσω της φορολογίας αλλά και των ασφαλιστικών εισφορών των μισθωτών και συνταξιούχων. Είναι σημαντικό να αναφερθεί ότι τα έξοδα που αφορούν την υγειονομική περίθαλψη αναφέρονται στον προϋπολογισμό και αφορούν την κάλυψη των διοικητικών δαπανών, τη χρηματοδότηση των κέντρων υγείας, την παροχή επιδοτήσεων στα δημόσια νοσοκομεία και τα ασφαλιστικά ταμεία, την επένδυση σε κεφάλαιο και τη χρηματοδότηση της ιατρικής εκπαίδευσης. Από τον ιδιωτικό τομέα η χρηματοδότηση επιτυγχάνεται από τις εισφορές των ίδιων των ασθενών σε περίπτωση που δεν υπάρχει ασφαλιστική κάλυψη για κάποια από τις υπηρεσίες που προσφέρει η Υγειονομική Μονάδα.

Ο Economidou (2010) εντοπίζει ένα από τα βασικότερα προβλήματα του Ε.Σ.Υ αφού δεν επιτυγχάνεται δίκαιη και αποτελεσματική χρηματοδότηση, γεγονός που πηγάζει κυρίως από την εκτεταμένη φοροδιαφυγή. Οι δαπάνες εκτός προϋπολογισμού αντιπροσωπεύουν το 37,6% των συνολικών δαπανών για την υγεία και το φορολογικό σύστημα με τη σειρά του συμβάλλει μόνο στο 29,1% των συνολικών δαπανών για την υγεία. Επιπροσθέτως, οι πληρωμές προς τους παρόχους υγειονομικής περίθαλψης είναι αναδρομικές, συμπεριλαμβανομένων των εφημεριών για το προσωπικό του ΕΣΥ, πληρωμές προς τους οργανισμούς κοινωνικής ασφάλισης αλλά και ιδιώτες που έχουν συνάψει συμβάσεις προμηθειών.

Η Vraniali (2010) υποστηρίζει πως ένα από τα κύρια προβλήματα του προϋπολογισμού είναι πως καταρτίζεται σε ταμειακή βάση και κατά συνέπεια η καταγραφή των εισπράξεων και των πληρωμών με αυτό το σύστημα δεν μπορεί να γίνει με ακρίβεια και αξιοπιστία. Επιπρόσθετα υποστηρίζει πως έλλειψη βασικών πληροφοριών σχετικά με τις συναλλαγές, τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις μίας μονάδας οδηγούν σε λανθασμένη αντίληψη σχετικά με την οικονομική κατάσταση της μονάδας.

Σύμφωνα με τον ΟΟΣΑ (2011) δεν υπάρχει ορθή λογιστική παρακολούθηση των εσόδων και εξόδων. Η Ελλάδα είναι μία από τις λίγες χώρες του ΟΟΣΑ που δεν έχει υιοθετήσει το Σύστημα Λογαριασμών Υγείας (System of Health Accounts) που προτείνεται. Αυτό με τη σειρά του οδηγεί σε ανακρίβειες για τα υπάρχοντα στοιχεία που υπάρχουν σχετικά με το ύψος και την κατανομή των δαπανών. Επιπρόσθετα, επηρεάζεται όχι μόνο η ποιότητα των δεδομένων αλλά

εντοπίζονται ανακρίβειες και στη πηγή προελεύσεώς τους. Για παράδειγμα, δεν υπάρχουν επίσημα στατιστικά στοιχεία για την κατανομή των συνολικών δαπανών, πως γίνεται η κατανομή μεταξύ δημοσίων και ιδιωτικών. Αυτή η ανεπάρκεια προέρχεται εν μέρει από μεθοδολογικές δυσκολίες. Σύμφωνα με τα υπάρχοντα δεδομένα η Ελλάδα έχει υψηλότερες υγειονομικές δαπάνες ακόμα και από τις Σκανδιναβικές χώρες χωρίς ταυτόχρονα να δίνει και τις ανάλογες παροχές προς τους περιθαλπόμενους. Ακόμη είναι μία από τις χώρες μέλη του ΟΟΣΑ με τα μεγαλύτερα μερίδια ιδιωτικών δαπανών αφού δαπανά μικρό ποσοστό του ΑΕΠ σε δαπάνες υγειονομικής περίθαλψης. Το σύστημα βασίζεται κυρίως στη δευτεροβάθμια υγειονομική περίθαλψη με τους περιθαλπόμενους να καλύπτουν το σύνολο των εξόδων τους για πρωτοβάθμια υγειονομική περίθαλψη. ένα εξίσου σημαντικό σημείο είναι πως η υγεία χαρακτηρίζεται ως κοινωνικό αγαθό σύμφωνα με το Σύνταγμα. Αυτό σημαίνει πως όλοι οι κάτοικοι της χώρας έχουν πρόσβαση σε αυτό, ανεξάρτητα αν έχουν ασφαλιστική ικανότητα ή όχι. Επίσης, πολλοί από τους ασφαλισμένους προτιμούν τις ιδιωτικές παροχές υγείας σε σχέση με τις δημόσιες. Αυτό παρατηρείται διότι πολλές υπηρεσίες δεν καλύπτονται από τα ασφαλιστικά ταμεία οπότε υπάρχει άμεση χρηματική επιβάρυνση του ίδιου του ασθενή.

Εδώ αξίζει να αναφερθεί το ίδιο το σύστημα αφού λόγω της εκτεταμένης ύφεσης που επικρατεί σύμφωνα με τους Economidou & Giorno (2009) χαρακτηρίζεται ως κατακερματισμένο. Αυτό σημαίνει πως η κατανομή των πόρων που αφορούν την υγεία δεν βασίζεται ούτε σε κριτήρια αποτελεσματικότητας ούτε σε κριτήρια δικαιοσύνης. Οι αρχές ασκούν τη διαπραγματευτική τους δύναμη σε ένα περιορισμένη έκταση μόνο. Ακόμη, δεν υπάρχει συντονισμός των συμβάσεων μεταξύ των ασφαλιστικών ταμείων. Ωστόσο, οι πρόσφατες προσπάθειες ενοποίησης και εξορθολογισμού των δημόσιων συμβάσεων των νοσοκομείων οδηγούν σε μία προσπάθεια ανασυγκρότησης. Πριν τη δημιουργία του Ε.Φ.Κ.Α κάθε ασφαλιστικό ταμείο έχει τη δική του διοικητική και οικονομική δομή και σύμφωνα με εκτιμήσεις διαδραμάτιζαν πολύ περιορισμένο ρόλο στην κατανομή των πόρων. Οι ελλείψεις στον τομέα των ιατρικών στατιστικών είναι ένα ακόμη εμπόδιο. Αυτό διότι, οι οικονομικοί πόροι των νοσοκομείων για ένα έτος καθορίζονται με βάση τις δαπάνες που έχουν γίνει σε παρελθόντα έτη.

Ο Economidou (2010) θεωρεί πως η μεταρρύθμιση που έγινε στον τομέα της υγείας με τη θέσπιση του Ε.Σ.Υ το 1983 συνέβαλλε στην αλλαγή της χρηματοδότησης των δημοσίων μονάδων υγείας. Στόχος της παραπάνω μεταρρύθμισης φαίνεται να είναι η αλλαγή του μείγματος χρηματοδότησης στην υγειονομική περίθαλψη με την ίδρυση μιας εθνικής υπηρεσίας υγείας που χρηματοδοτείται από φόρους. Στη δεκαετία του 1980 και αρχές της δεκαετίας του 1990 παρατηρείται αύξηση των δαπανών υγείας, η οποία χρηματοδοτήθηκε

μέσω της φορολογίας. Αυτό το φαινόμενο παρατηρήθηκε διότι οι άρχουσα τάξη επιδίωκε την διατήρηση των τιμών για την προσφορά υγειονομικών υπηρεσιών στο όσο το δυνατόν χαμηλότερο επίπεδο, προκειμένου να μετριαστούν τα ελλείμματα που παρατηρούνταν στα ταμεία κοινωνικής ασφάλισης αλλά ταυτόχρονα να αποθαρρύνουν την ιδιωτική υγειονομική περίθαλψη. Ωστόσο, η ισορροπία αυτή ανατράπηκε στα μέσα της δεκαετίας του 1990 με τον διπλασιασμό των νοσηλίων στις κρατικές μονάδες.

Ένα αξιοσημείωτο ζήτημα είναι και η χρηματοδότηση των τότε υπάρχοντων ασφαλιστικών ταμείων. Έως και την 1/1/2017 όπου ιδρύθηκε ο Ενιαίος Φορέας Κοινωνικής Ασφάλισης κάθε ασφαλισμένος πλήρωνε διαφορετικές εισφορές για υγειονομική περίθαλψη και είχε διαφορετικές παροχές ανάλογα με το ασφαλιστικό του ταμείο. Το κράτος από τη δική του πλευρά χρηματοδοτούσε μέσω του προϋπολογισμού το κάθε ασφαλιστικό ταμείο με διαφορετικό ποσοστό.

Ένα ακόμη ζήτημα που επηρέασε τον τομέα της υγείας ήταν η διοικητική μεταρρύθμιση που επήλθε με την εφαρμογή του Ν. 3527/07, όπου και θεσμοθετήθηκαν με αυτόν οι Υ.Πε, καθώς με τη δημιουργία των Υ.Πε. άλλαξε η οργανωτική δομή του συστήματος υγειονομικής περίθαλψης. Κατά τους Κακαλέτσης και συν (2012) η σύσταση των Υ.Πε αποτελεί το τελικό αποτέλεσμα των πολιτικών και νομοθετικών προσπαθειών για την πραγμάτωση ενός ευέλικτου και σταθερού Εθνικού Συστήματος Υγείας, το οποίο θα είναι ικανό να ανταποκριθεί άμεσα, έγκαιρα και αποτελεσματικά στις ανάγκες για παροχή υπηρεσιών υγείας των Ελλήνων πολιτών της Περιφέρειας. Η δημιουργία τους αποσκοπούσε στην αποκέντρωση ορισμένων αρμοδιοτήτων από το Υπουργείο Υγείας. Οι Υ.ΠΕ θεωρητικά, θα είχαν την ευθύνη του συντονισμού των περιφερειακών δραστηριοτήτων και της αποτελεσματικής οργάνωσης και διαχείρισης όλων των υγειονομικών μονάδων καθώς και το σύστημα οικονομικής λογιστικής και το σύστημα διαχείρισης πληροφοριών. Δεν θα έχουν ευθύνες και δεν θα λαμβάνουν αποφάσεις σχετικά με επενδύσεις κεφαλαίου ή παρόχους πληρωμών, τα οποία θα διαχειρίζεται το Υπουργείο Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης. Το Υπουργείο Υγείας εξακολουθούσε να υπεύθυνο για τον καθορισμό της χρηματοδότησης καθώς και της κατανομής των σχετικών πόρων.

Σύμφωνα με όσα αναφέρει ο Stamatziades(2009) οι προσπάθειες αποκέντρωσης στόχευαν αποκλειστικά στην αποκέντρωση της αυτονομίας από την πλευρά της πολιτικής και επιχειρησιακής εξουσίας κάθε Υ.Πε αλλά όχι και τη μεταβίβαση της οικονομικής εξουσίας προς τις Υ.Πε. Ως αποτέλεσμα, οι Υ.Πε. δεν θεωρούνται αυτοχρηματοδοτούμενες οντότητες,

δεδομένου ότι δεν διαθέτουν ξεχωριστούς προϋπολογισμούς και χρηματοδοτούνται πρωτίστως μέσω του ετήσιου κρατικού προϋπολογισμού. Οι οικονομικές συναλλαγές των Υ.Πε επικυρώνονται και διακανονίζονται από το Υπουργείο Υγείας και κατά συνέπεια παρόλο που έχει γίνει προσπάθεια για αποκέντρωση της οργάνωσης και διοίκησης των Υ.Πε. ωστόσο η οικονομική τους ανεξαρτησία δεν έχει επιτευχθεί

Κατά τον Economidou (2010) ένα ζήτημα που απαιτεί περαιτέρω διερεύνηση είναι το εάν είναι απαραίτητη η επιβολή ενός ανώτατου ορίου στις συνολικές δαπάνες για την υγεία. Τα ανώτατα όρια για τις δαπάνες δημόσιας υγείας συμφωνούνται στην αρχή κάθε οικονομικού έτους και ορίζονται τόσο στις δαπάνες του κρατικού προϋπολογισμού όσο και στις δαπάνες των οργανισμών κοινωνικής ασφάλισης. Στην πράξη όμως παρατηρείται έλλειψη συγκέντρωσης των πόρων υγείας, ανεπαρκής δημοσιονομικής διαχείρισης, μη ορθή τήρηση του λογιστικού συστήματος καθώς και ανύπαρκτο ελεγκτικό πλαίσιο τα οποία οδηγούν στην υπέρβαση του συνολικού προϋπολογισμού για την υγεία. Ως εκ τούτου, κάθε χρόνο οι πραγματοποιηθείσες δαπάνες υπερβαίνουν τις προβλέψεις του προϋπολογισμού. Το πρόβλημα εντοπίζεται κατά την κατάρτιση του προϋπολογισμού, αφού βασίζεται σε ιστορικά πρότυπα δαπανών και σε πολιτικές διαπραγματεύσεις. Ο συνολικός ετήσιος προϋπολογισμός του ΕΣΥ δεν καθορίζεται ανάλογα με τις ανάγκες του πληθυσμού αλλά σύμφωνα με ιστορικά δεδομένα, τα οποία προσαρμόζονται στις δημοσιονομικές προτεραιότητες της κυβέρνησης. Επίσης μέσω του προϋπολογισμού καλύπτονται οι λειτουργικές δαπάνες των μονάδων υγείας και όχι το σύνολο των δαπανών. Στην πράξη οι δαπάνες για την υγεία συνήθως υπερβαίνουν τα όρια του προϋπολογισμού με μεγάλα περιθώρια, γεγονός που απαιτεί επιπρόσθετες επιδοτήσεις. Επιπλέον, τα ελλείμματα των νοσοκομείων και των ταμείων κοινωνικής ασφάλισης επιχορηγούνται αναδρομικά από τον κοινωνικό προϋπολογισμό της κυβέρνησης. Τα ελλείμματα που προκύπτουν είναι αποτέλεσμα της μη ορθής τιμολογιακής πολιτικής που εφαρμόζεται από το Υπουργείο Υγείας και αφορά την παροχή υπηρεσιών από τα νοσοκομεία. Συμπερασματικά, πολλά δημόσια νοσοκομεία παρουσιάζουν ελλείμματα ως αποτέλεσμα:

- α) της απουσίας πραγματικών κινήτρων για τα νοσοκομεία να παραμείνουν εντός των προϋπολογισμών τους
- β) των καθυστερήσεων στην επιστροφή των δαπανών από τα ταμεία κοινωνικής ασφάλισης
- γ) των χαμηλών νομικών αμοιβών για τις νοσοκομειακές υπηρεσίες, σύγκριση με τα πραγματικά έξοδα ανά ημέρα



δ) υπηρεσίες που προσφέρονται δωρεάν στους μετανάστες και στον άπορο πληθυσμό. Τα ελλείμματα αυτά αντιμετωπίζονται περιοδικά μέσω των κρατικών επιδοτήσεων, οι οποίες με τη σειρά τους προέρχονται από φορολογικά έσοδα. Μπορούν όμως να αποφευχθούν με την πιστή εφαρμογή των προϋπολογισμών αλλά ταυτόχρονα και αλλαγές στις διοικητικές δομές των δημόσιων νοσοκομείων, έτσι ώστε να επιτευχθεί η σωστή παρακολούθηση του κόστους.

Κατά τους Economidou et al. ο έλεγχος των δαπανών για τη δημόσια υγεία χαρακτηρίζεται ως μία γραφειοκρατική διαδικασία. Ο τρόπος με τον οποίο ελέγχονται οι δαπάνες για τη δημόσια υγεία είναι αναποτελεσματικός. Οι αναλυτές έχουν επισημάνει ότι ο έλεγχος του κόστους από το Υπουργείο Υγείας είναι υπερβολικά γραφειοκρατικός και υπερβολικά συγκεντρωμένος. Το υπουργείο καθορίζει τις αμοιβές για τις δημόσιες ιατρικές υπηρεσίες και καθορίζει τα επίπεδα προσωπικού καθώς και τις αμοιβές του. Σε συνεργασία με το Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών, θέτει επίσης τις εισφορές των εργαζομένων στον τομέα της υγείας. Τα τέλη που χρεώνονται από τα άλλα ταμεία απαιτούν έγκριση από το Υπουργείο Απασχόλησης. Επιπλέον, η οικονομική διαχείριση των μονάδων ρυθμίζεται αυστηρά και το Υπουργείο δίνει πολύ λίγα περιθώρια στα νοσοκομεία τόσο στη διαχείριση και την οργάνωση, κάτι το οποίο είναι αναποτελεσματικό.

## **2.4 Ο Ρόλος των Κρατικών Προμηθειών**

Δεδομένου ότι τα αποθέματα για μία επιχειρησιακή οντότητα αποτελούν στοιχείο στο Κυκλοφορούν Ενεργητικό και επηρεάζουν όλες τις Οικονομικές Καταστάσεις μιας οντότητας αφού προσδιορίζουν το Αποτέλεσμα της Χρήσεως καθώς και τους Δείκτες Κυκλοφοριακής Ταχύτητας κρίνεται σκόπιμη η αναφορά στα αποθέματα των νοσοκομειακών μονάδων αλλά και στο γεγονός ότι σχετίζονται με ελλείμματα στους προϋπολογισμούς.

Σύμφωνα με τον Economidou (2009) τα ελλείμματα που παρουσιάζονται στους προϋπολογισμούς οφείλονται σε ένα βαθμό στη σύναψη κρατικών συμβάσεων με ιδιώτες για προμήθειες ιατροτεχνολογικών προϊόντων. Με την εφαρμογή του Νόμου 2955/2001 καθορίστηκε ένα νέο πλαίσιο για τις προμήθειες από νοσοκομεία και άλλες μονάδες υγειονομικής περίθαλψης. Σύμφωνα με αυτόν το νόμο αυτό, τα νοσοκομεία θα είχαν σημαντικό βαθμό αυτονομίας όσον αφορά την προμήθεια αναλώσιμων υλικών και θα υποχρεούνται να καταρτίζουν ετήσιο σχέδιο εφοδιασμού. Επίσης, ορίστηκαν αυτά τα αποθέματα που θεωρούνται απαραίτητα για τη λειτουργία των νοσοκομείων και καταχωρήθηκαν σε μία ηλεκτρονική λίστα. Για κάθε προϊόν της λίστας καθορίστηκαν προδιαγραφές που ήταν κοινές σε όλα τα δημόσια νοσοκομεία. Για ορισμένες ιατρικές

συσκευές που χρησιμοποιούνται στα χειρουργεία ή σε περιπτώσεις μακροχρόνιας νοσηλείας οι δημόσιες προμήθειες θα γινόταν με απευθείας διαπραγματεύσεις με τους προμηθευτές, λόγω του ότι δεν ήταν δυνατόν να προβλεφθούν οι αναγκαίες ποσότητες. Ο νόμος προέβλεπε επίσης ότι οι ιατρικές προμήθειες θα μπορούσαν να προμηθεύονται απευθείας και χωρίς προηγούμενο διαγωνισμό, όταν η ανάθεση αφορούσε συσκευές χωρίς υποκατάστατα. Ωστόσο, δεν επιτεύχθηκε η ορθή εφαρμογή του και οι αρχές προέβησαν σε αναθεώρηση.

Κατά τα έτη 2004-2007 παρατηρήθηκε μία σειρά από αλλαγές στον τομέα της υγείας με την καθιέρωση νέων νόμων προκειμένου να μειωθούν τα ελλείμματα του κρατικού προϋπολογισμού που οφειλόταν στις κρατικές προμήθειες. Το πρόγραμμα που προβλεπόταν να εφαρμοστεί χαρακτηρίστηκε ως μεταρρυθμιστικό για τον τομέα της δημόσιας υγείας. Οι στόχοι των παραπάνω δράσεων ήταν:

A) η μείωση του χρέους από προμήθειες, η οποία θα αντιμετωπιστεί με την καθιέρωση ενός κεντρικού διοικητικού συστήματος για τις δημόσιες συμβάσεις, ενός νέου συστήματος διαχείρισης για τα δημόσια νοσοκομεία με βάση την επιχειρησιακή αποκέντρωση σε τοπικό νοσοκομειακό επίπεδο και με ένα νέο μηχανογραφημένο λογιστικό σύστημα για όλες τις μονάδες.

B) περιορισμός του κόστους, ο οποίος θα επιτευχθεί μέσω της χρήσης τεχνολογιών πληροφορικής και συστημάτων προγραμματισμού σε όλο το Ε.Σ.Υ., με την εισαγωγή νέων μηχανισμών τιμολόγησης και κοστολόγησης καθώς και τη θέσπιση διαδικασιών ελέγχου.

Ωστόσο, μόνο ένα μικρό μέρος αυτών των μέτρων υλοποιήθηκε και οι πρωτοβουλίες που αναλήφθηκαν κατά την περίοδο 2005-2008 ήταν μάλλον αμφιλεγόμενες. Επιπλέον, οι πολιτικές περιορισμού του κόστους, οι νέοι μηχανισμοί τιμολόγησης και κοστολόγησης, οι διαδικασίες ελέγχου και η εισαγωγή μηχανογραφημένων λογιστικών συστημάτων δεν εφαρμόστηκαν στην πράξη.

Στο άρθρο των Kastanioti et al. (2013) γίνεται αναφορά στις δημόσιες συμβάσεις στον τομέα της υγείας. Τονίζεται ο ρόλος της Επιτροπής Προμηθειών Υγείας, στο εξής θα αναφέρεται ως Ε.Π.Υ., και χαρακτηρίζεται ως καταλυτικός και συντονιστικός στην περίπτωση των δημοσίων συμβάσεων. Ο πρωταρχικός στόχος της επιτροπής είναι να επιθεωρεί και να διασφαλίζει ένα αποδεκτό επίπεδο ποιότητας προϊόντων και υπηρεσιών, να ελέγχει και να μειώνει το υπερβολικό κόστος που παράγεται από τα δημόσια νοσοκομεία. Με την ενοποίηση των ετήσιων διαγωνισμών που πραγματοποιούνται στα νοσοκομεία, η αποστολή της είναι να μειώσει το κόστος προμήθειας, να βελτιώσει το χρόνο πληρωμής, να υπάρξει συμφωνία μεταξύ

των υλικών που επιθυμεί το ιατρικό προσωπικό να χρησιμοποιήσει, να μεταφέρει περιττά υλικά από το ένα νοσοκομείο σε άλλο και να βελτιώσει τη διαχείριση των προϊόντων που έχουν λήξει. Επιπρόσθετα, είναι υπεύθυνη για την ενσωμάτωση των διατάξεων της οδηγίας ΕΚ / 2004/18 για τον συντονισμό των διαδικασιών σύναψης δημόσιων συμβάσεων.

Επίσης, κάθε υγειονομική μονάδα θα πρέπει σε ετήσια βάση να καταρτίζει πρόγραμμα προμηθειών για τις υγειονομικές υπηρεσίες υπό την επιτήρηση της Επιτροπής Προμηθειών Υγείας. Δηλαδή θα καταχωρεί σε ένα πληροφοριακό σύστημα τις απαιτήσεις της για Υγειονομικό Υλικό, στη συνέχεια θα γίνεται επεξεργασία των αιτημάτων από τις Υ.Πε και θα λαμβάνει την τελική έγκριση από την Ε.Π.Υ. Τα υλικά που θα υπάρχουν στο σύστημα είναι καταχωρημένα με κωδικούς και η τιμή τους θα είναι με βάση το παρατηρητήριο τιμών υγείας. Σύμφωνα με τους Economidou και Giorno (2009) οι τιμές των φαρμάκων που ανήκουν στην λίστα καθορίζονται από το Υπουργείο Ανάπτυξης και Ανταγωνιστικότητας Ακολουθώντας την παραπάνω διαδικασία παρατηρήθηκε μείωση του κόστους προμήθειας και ταυτόχρονη μείωση του λειτουργικού κόστους των μονάδων.

Μία ιδιαίτερη περίπτωση διαχείρισης αποθεμάτων εξετάζεται στο άρθρο των Antonoglou et al. (2017) όπου διερευνούνται οι μέθοδοι απογραφής που χρησιμοποιούνται στο 401 Γ.Σ.Ν.Ε. Η συγκεκριμένη μονάδα αποτελεί μία ιδιαίτερη περίπτωση καθώς εποπτεύεται από το Υπουργείο Εθνικής Άμυνας. Συνεπώς, δεν χρηματοδοτείται από το Υπουργείο Υγείας αλλά από το Υπουργείο Εθνικής Άμυνας. Σε αυτό το σημείο είναι σκόπιμο να επισημανθούν οι τρεις μορφές μεθόδου απογραφών που είναι κοινά αποδεκτές και είναι οι ακόλουθες: ABC, VED, FSN.

Στην ABC τα αποθέματα ταξινομούνται σε 3 κατηγορίες. Τα στοιχεία που χαρακτηρίζονται με το γράμμα Α είναι αυτά που επηρεάζουν περισσότερο το συνολικό κόστος και αυτά που χαρακτηρίζονται με το γράμμα C αυτά που επηρεάζουν λιγότερο το συνολικό κόστος. Τα στοιχεία που χαρακτηρίζονται με το γράμμα Β είναι αυτά που είναι αντικείμενα εσωτερικής μονάδας. Με άλλα λόγια με το γράμμα Α χαρακτηρίζονται τα αποθέματα που υπάρχουν σε μεγαλύτερες ποσότητες και είναι απαραίτητα για την εύρυθμη λειτουργία μιας νοσοκομειακής μονάδας. Στόχος αυτής της μεθόδου απογραφής είναι να ελέγξει κατά πόσο κατανέμει η οντότητα ορθολογικά τους διαθέσιμους πόρους τους και κατ' επέκταση να επιτύχει το χαμηλότερο δυνατό κόστος.

Το σύστημα απογραφής VED System από τα αρχικά Vital, Essential, Desirable χρησιμοποιείται εξίσου ως σύστημα παρακολούθησης των αποθεμάτων στις υγειονομικές μονάδες. Εδώ κάθε απόθεμα που εντοπίζεται χαρακτηρίζεται ανάλογα με την χρησιμότητα του

στην υγειονομική περίθαλψη ως πρωτεύων, απαραίτητο και επιθυμητό. Ο χαρακτηρισμός αυτός γίνεται σύμφωνα με την άποψη του αρμόδιου ιατρικού προσωπικού και όχι κατά την κρίση του Οικονομικού Τμήματος.

Ένα ακόμη σύστημα απογραφής αποθεμάτων είναι και το FSN System από τα αρχικά Fast, Slow, No Moving. Δηλαδή τα αποθέματα χαρακτηρίζονται ανάλογα με την κυκλοφοριακή τους ταχύτητα από Γρήγορα ως Αργά. Η κυκλοφοριακή ταχύτητα των αποθεμάτων καθορίζεται από τις ποσότητες που χρησιμοποιούνται.

Στην περίπτωση του 401 ΓΣΝΕ διερευνήθηκε κατά πόσο ορθολογικά χρησιμοποιούνται τα αποθέματα καθώς και ποια από τις δύο μεθόδους είναι σκόπιμο να χρησιμοποιείται. Ένα σημαντικό στοιχείο στην παραπάνω έρευνα είναι το γεγονός ότι δεν υπάρχει κωδικοποίηση των αποθεμάτων η λογιστική παρακολούθηση των στοιχείων δεν συμβαδίζει με γενικά αποδεκτές αρχές και κανόνες που ακολουθούνται από αντίστοιχες υγειονομικές μονάδες του ιδιωτικού τομέα. Χρησιμοποιήθηκαν δεδομένα από το πληροφοριακό σύστημα ‘‘Φίλιππος’’, από την Κεντρική Διαχείριση, από το Γραφείο Αφίξεων Ασθενών καθώς και από το Τμήμα Στατιστικής. Μετά από την έρευνα συμπεραίνουμε ότι το 401 ΓΣΝΕ ακολουθεί την πιο ορθολογική και οικονομικά βέλτιστη επιλογή, που είναι ο συνδυασμός των συστημάτων απογραφής ABC και VED. Ακολουθώντας αυτήν την μεθοδολογία παρατηρείται καλύτερη διαχείριση των ιατρικών αναλωσίμων. Δεδομένης της εκτεταμένης ύφεσης που επικρατούσε το 2012 που διεξήχθει η παραπάνω έρευνα παρατηρείται ότι με την χρήση των παραπάνω μεθόδων απογραφής παρατηρήθηκε μείωση των ιατρολειτουργικών εξόδων.

## **2.5 Απλογραφικό και Διπλογραφικό Σύστημα**

Σε άρθρο του Stamatiades (2009) αναλύεται τη μεταρρύθμιση στο σύστημα υγείας που επήλθε μετά την εφαρμογή του Π.Δ. 146/03 που αποτέλεσε τη μετάβαση από το απλογραφικό στο διπλογραφικό σύστημα καταχώρισης των εσόδων και εξόδων στις δημόσιες μονάδες υγείας. Αρχικά αναφέρεται στην αναγκαιότητα που υπήρξε για αλλαγή του καθεστώτος που επικρατούσε στη λογιστική παρακολούθηση των μονάδων υγείας. Έως και την εφαρμογή του Π.Δ. 146/03, οι κρατικές δομές υγείας κατέγραφαν τα έσοδα και τα έξοδά τους με βάση την ταμειακή λογιστική.

Η ταμειακή λογιστική είναι ένα σύστημα με το οποίο προσδιορίζεται ο χρόνος αναγνώρισης των εσόδων και των εξόδων, δηλαδή πότε πραγματοποιούνται τα έσοδα και τα έξοδα και πότε καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία. Σύμφωνα με το παραπάνω σύστημα ο χρόνος που πραγματοποιείται ένα έσοδο ή ένα έξοδο πρέπει να συμπίπτει με τον χρόνο που

εισπράττεται. Ωστόσο, αυτό το σύστημα εγκαταλείφθηκε με την εφαρμογή του παραπάνω διατάγματος, αφού επέβαλλε την αρχή του δεδουλευμένου για την τήρηση των λογαριασμών των εσόδων και εξόδων. Η ειδοποιός διαφορά μεταξύ των δύο συστημάτων είναι πως κατά την εφαρμογή της αρχής των δεδουλευμένων εσόδων και εξόδων ο χρόνος της πραγματοποίησης των εσόδων και εξόδων δεν ταυτίζεται με τον χρόνο είσπραξής τους. Με την εφαρμογή της ταμειακής λογιστικής δεν αντικατοπτριζόταν η ρεαλιστική εικόνα της χρηματοοικονομικής κατάστασης και κατά συνέπεια του οικονομικού αποτελέσματος που είχαν οι μονάδες υγείας. Οι Ballas & Tsoukas (2004) υποστηρίζουν πως ήταν αναγκαία η μετάβαση από το απλογραφικό στο διπλογραφικό σύστημα καταχώρισης των εσόδων και εξόδων του Προϋπολογισμού μίας μονάδας. Επίσης, υποστηρίζουν πως το διπλογραφικό σύστημα αυξάνει τη βιωσιμότητα του ίδιου του συστήματος υγείας διότι παρουσιάζει την πραγματική εικόνα της μονάδας.

Κατά τον Stamatiades (2009) με την εφαρμογή της μεθόδου του δεδουλευμένου εντοπίστηκαν τόσο οφέλη όσο και μειονεκτήματα. Τα οφέλη που απορρέουν από την εφαρμογή της μεθόδου του δεδουλευμένου στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι τα παρακάτω:

- ορθός προσδιορισμός του συνολικού κόστους των κυβερνητικών δαπανών.
- ακριβοδίκαιη παρουσίαση των αποτελεσμάτων.
- μείωση των δαπανών και πιο αξιόπιστη μέτρηση αυτών.
- καλύτερη δημοσιονομική διαχείριση · βελτίωση των επιδόσεων.
- σωστή διαχείριση των περιουσιακών στοιχείων του ενεργητικού.

Τα μειονεκτήματα που εντοπίζονται είναι:

- σε επίπεδο κόστους δεν επιτυγχάνεται μείωση των δημοσίων δαπανών
- σε επίπεδο ανθρωπίνου δυναμικού: η πλειοψηφία των συμμετεχόντων δεν έχει εξοικειωθεί με τον νέο τρόπο μηχανοργάνωσης, με το 40% να θεωρεί το νέο πληροφοριακό σύστημα πολύ δύσκολο, πολλοί από τους συμμετέχοντες δεν διαθέτουν το κατάλληλο γνωστικό υπόβαθρο, υπάρχει απροθυμία για αφομοίωση του νέου συστήματος, δεν δίνονται οικονομικά κίνητρα προς τους εργαζόμενους.

Προκειμένου να επιτευχθεί η ομαλή μετάβαση από το απλογραφικό στο διπλογραφικό σύστημα απαιτείται η γνώση των παραπάνω μειονεκτημάτων προκειμένου να αποφευχθούν και να υπάρξει σωστή εφαρμογή. Αξίζει να ληφθεί υπόψιν ότι διενεργήθηκαν προσπάθειες για την εφαρμογή της μεθόδου του δεδουλευμένου από τα τέλη της δεκαετίας του 90. Επίσης για τον σκοπό αυτό κρίθηκε σκόπιμη η ανάπτυξη ενός Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου για τον τομέα της Υγείας. Αυτό περιλάμβανε κατευθυντήριες γραμμές σχετικά με την αυτοτέλεια των χρήσεων, σχέδιο λογαριασμών, ταξινόμηση περιουσιακών στοιχείων, παραδείγματα

καταχωρήσεων σε περιοδικά και το περιεχόμενο των δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων (δηλαδή ισολογισμός, κατάσταση ταμειακών ροών, Κατάσταση Διανομής Εισοδήματος, Προϋπολογισμός και ορισμένους προτεινόμενους οικονομικούς δείκτες).

Ένα ακόμη ζήτημα που παρουσιάζει ιδιαίτερο ενδιαφέρον είναι η ταυτόχρονη συνύπαρξη των δύο λογιστικών συστημάτων, δηλαδή του απλογραφικού και του διπλογραφικού, κατά την μεταβατική περίοδο που έδωσε ο Νόμος. Αυτό παρατηρήθηκε διότι η πλειοψηφία των εργαζομένων στις Διοικητικές και Οικονομικές Υπηρεσίες των Υγειονομικών Μονάδων δεν διέθεταν το κατάλληλο γνωστικό υπόβαθρο.

Μία εξίσου αξιοσημείωτη λογιστική μεταρρύθμιση στον τομέα της Υγείας επήλθε με την θέσπιση του Νόμου 3599/07, που επέβαλλε την υποχρεωτική υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Δημοσίου Τομέα. Με βάση αυτό το Νόμο όλες οι μονάδες θα έπρεπε να καταρτίζουν Οικονομικές Καταστάσεις και να διενεργούν Λογιστικές Εγγραφές με ένα σύστημα κανόνων και αρχών που είναι κοινά αποδεκτό από πολλές χώρες παγκοσμίως. Βέβαια, δεν εφαρμόστηκε έως και σήμερα στην πράξη και απλά είναι θεσμοθετημένο.

## **2.6 Συμπεράσματα**

Μετά τα όσα ειπώθηκαν καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι το Ε.Σ.Υ. παρουσιάζει αρκετά μειονεκτήματα σε οικονομικό επίπεδο. Η μη ορθή κατάρτιση του Προϋπολογισμού καθώς και η μη εφαρμογή του οδηγεί σε μεγάλα ελλείμματα. Τα ελλείμματα αυτά προέρχονται πρωτίστως από τις κρατικές προμήθειες, αφού το νομικό καθεστώς που τις διέπει δεν ακολουθείται πιστά. Επίσης, με την εφαρμογή του Π.Δ. 146/03 στον τομέα της υγείας τα οφέλη που απορρέουν από την εφαρμογή της μεθόδου του δεδουλευμένου υπερτερούν έναντι της ταμειακής που εφαρμοζόταν. Δυστυχώς, δεν εφαρμόζονται στην πράξη και μικρός αριθμός των εργαζομένων στα λογιστήρια των νοσοκομείων έχει γνώσεις και είναι σε θέση να τα εφαρμόσει.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

### ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

#### 3.1 Εισαγωγή

Σκοπός του παρόντος κεφαλαίου είναι η ανάλυση του θεωρητικού πλαισίου που διέπει τον εσωτερικό έλεγχο, τον κρατικό προϋπολογισμό, τις κρατικές προμήθειες και να αναλυθούν οι Αντίστοιχοι λογαριασμοί τόσο του Δημοσίου Λογιστικού Σχεδίου όσο και της Γενικής Λογιστικής που συνδέονται με τον Προϋπολογισμό.

#### 3.2 Ορισμός Ελέγχου

Στις δημόσιες μονάδες παροχής υγειονομικής περίθαλψης ο έλεγχος διακρίνεται σε εξωτερικό και εσωτερικό. Σύμφωνα με τον Καζαντζή: «Ελεγκτική είναι ο επιστημονικός κλάδος της συστηματικής διαδικασίας συγκέντρωσης και αξιολόγησης ελεγκτικών τεκμηρίων, από ένα ανεξάρτητο και ικανό για την περίπτωση πρόσωπο, τα οποία τεκμήρια αφορούν μετρήσιμες πληροφορίες συγκεκριμένης οικονομικής μονάδας, με σκοπό να εξακριβωθεί και να γνωστοποιηθεί στους ενδιαφερόμενους χρήστες κατά πόσο οι πληροφορίες αυτές ανταποκρίνονται σε προκαθορισμένα κριτήρια» (Καζαντζής, 2006).

#### 3.3 Υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου<sup>1</sup>

Η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου συστάθηκε προκειμένου να γίνει ορθή παρακολούθηση του τρόπου που λειτουργούν τα τμήματα του νοσοκομείου σε σχέση με τις διαδικασίες, τους σκοπούς και τους στόχους που έχει θέσει η Διοίκηση του νοσοκομείου. Ο εσωτερικός έχει τους ακόλουθους σκοπούς:

- Να αξιολογήσει την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα των επιμέρους λειτουργικών μονάδων του νοσοκομείου.
- Να συμμορφώσει και να εναρμονίσει το προσωπικό για κάθε επιμέρους λειτουργία σύμφωνα με την εκάστοτε νομολογία και με τη πολιτική που εφαρμόζει η Διοίκηση.
- Να προωθήσει την αξιοπιστία και την ακρίβεια των διαδικασιών και μεθόδων της οικονομικής διαχείρισης του νοσοκομείου.
- Να διασφαλίσει την ορθή διαχείριση των πόρων του νοσοκομείου σχετικά με σπατάλες, απάτες, καταδολιεύσεις.

---

<sup>1</sup> Πηγή: <http://www.moh.gov.gr>

### 3.4 Κανόνες Λειτουργίας ενός Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου<sup>2</sup>

Προκειμένου ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου να λειτουργεί εύρυθμα πρέπει να πληρούνται οι παρακάτω προϋποθέσεις:

- Ορθολογική λογιστική οργάνωση τόσο από άποψη Δημόσιου Λογιστικού, όσο και από άποψη διπλογραφικού συστήματος γενικής και αναλυτικής λογιστικής.
- Καθορισμός διαδικασιών, παραστατικών και δικαιολογητικών στοιχείων που επισυνάπτονται σε αυτά.
- Μηχανοργανωμένη υποστήριξη όλων των συστημάτων.
- Οργάνωση προσωπικού με σαφή κατανομή αρμοδιοτήτων και πεδίων ευθύνης.
- Δομημένη λειτουργική διάρθρωση με καθορισμό επιπέδων ευθύνης και συνυπευθυνότητας.

Είναι σημαντικό να αναφερθεί πως ο προϊστάμενος του Γραφείου Εσωτερικού ελέγχου απευθύνεται στο Διοικητή της μονάδας. Με αυτόν τον τρόπο διασφαλίζεται η απρόσκοπτη και ανεμπόδιστη πρόσβαση των απασχολούμενων με εσωτερικό έλεγχο σε όλα τα αρχεία και τις υπηρεσίες του νοσοκομείου.

### 3.5 Λειτουργία της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου<sup>3</sup>

Η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου λειτουργεί με τον εξής διαδικασία. Πρώτων, καταρτίζει το πρόγραμμα συνοπτικών τακτικών εσωτερικών ελέγχων ή το πρόγραμμα ειδικών ελέγχων όταν η Διοίκηση αναθέσει την εκτέλεση αυτών. Για αυτούς τους ελέγχους καθιερώνονται πρότυπα και διαδικασίες των εσωτερικών ελέγχων και παρακολουθείται η τήρησή τους. Πριν διενεργηθεί ο έλεγχος ειδοποιείται το αρμόδιο τμήμα ή γραφείο, ότι θα αποτελέσει αντικείμενο εσωτερικού ελέγχου. Ταυτόχρονα υποβάλλεται σχετικό ερωτηματολόγιο με βάση το οποίο συγκεντρώνονται οι απαραίτητες πληροφορίες. Κατά τη διάρκεια των ελέγχων λαμβάνονται, αναλύονται και εκτιμώνται τα δεδομένα του συστήματος και εξακριβώνεται κατά πόσο τα αρμόδια τμήματα εφαρμόζουν τους κανόνες και τις διαδικασίες που έχει θεσπίσει η Διοίκηση. Κατά τη διαδικασία του ελέγχου δίνεται έμφαση στα παρακάτω:

- Αν οι συναλλαγές εσωτερικές και εξωτερικές έγιναν σύμφωνα με την πολιτική του νοσοκομείου και τις εξουσιοδοτήσεις της διοίκησης.

---

<sup>2</sup> Πηγή: <http://www.moh.gov.gr>

<sup>3</sup> Πηγή: <http://www.moh.gov.gr>



- Αν οι συναλλαγές έχουν καταχωρηθεί στο πληροφοριακό σύστημα, ώστε να επιτρέψουν την λογιστική απεικόνιση εσόδων και εξόδων.
- Αν οι συναλλαγές έγιναν σύμφωνα με τις διαδικασίες και μεθόδους που έχει θεσπίσει η Διοίκηση για κάθε λειτουργική μονάδα του νοσοκομείου.

Ο έλεγχος στηρίζεται στη δειγματοληψία η οποία θα πρέπει να αποτελείται από έναν αντιπροσωπευτικό αριθμό συναλλαγών μεταξύ ενός τυχαίου και στατιστικού δείγματος από συναλλαγές με κοινά χαρακτηριστικά του υπό ελέγχου τμήματος. Στη συνέχεια καταρτίζονται εκθέσεις επί των ελέγχων που πραγματοποιήθηκαν και των αποτελεσμάτων τους. Οι εκθέσεις αυτές υποβάλλονται με εισήγηση στη Διοίκηση. Στην εισήγηση προτείνονται απαραίτητες βελτιώσεις και τροποποιήσεις των διαδικασιών που έχουν καθιερωθεί για να είναι περισσότερο αποτελεσματικές. Οι δραστηριότητες που συντελούν στην αύξηση της παραγωγικότητας του υπό εξέταση τμήματος εισηγούνται στο Διοικητή. Επιπρόσθετα, προτείνονται τρόποι και μέθοδοι βελτίωσης του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και των διαδικασιών που ακολουθούνται στις διάφορες υπηρεσίες του νοσοκομείου. Τέλος, συντάσσονται τακτικές αναφορές στα επιτελικά όργανα της Διοίκησης ώστε να βοηθηθούν στη ορθολογική διαχείριση των οικονομικών πόρων και της περιουσίας της μονάδας.

### **3.6 Διάκριση Εσωτερικών Ελέγχων<sup>4</sup>**

Οι εσωτερικοί έλεγχοι στον τομέα της Υγείας διακρίνονται σε :

- Διοικητικούς: αφορούν την ορθή τήρηση των ακολουθούμενων και προβλεπόμενων διαδικασιών.
- Λογιστικούς – Διαχειριστικούς: ασχολούνται με την ορθή απεικόνιση των λογιστικών γεγονότων, την τήρηση των λογιστικών αρχών και κανόνων που επιβάλλεται από την νομοθεσία καθώς και την διαχείριση των οικονομικών της μονάδας.
- Προληπτικούς και Κατασταλτικούς: προληπτικοί είναι όσοι διενεργούνται με σκοπό την πρόληψη λαθών κατά την τήρηση των λογαριασμών και διαδικασιών ενώ οι κατασταλτικοί είναι αυτοί που διενεργούνται μετά από την εκτέλεση μιας πράξης και αποβλέπουν στην εύρεση ή καταστολή εκούσιων ή ακούσιων σφαλμάτων.
- Προϋπολογιστικούς: ελέγχουν κατά πόσο τηρείται ο εγκεκριμένος προϋπολογισμός της μονάδας.

---

<sup>4</sup> Πηγή: [www.moh.gov.gr](http://www.moh.gov.gr)

### 3.7 Αρχές της διακυβέρνησης στον Δημόσιο Τομέα<sup>5</sup>

Επειδή ο δημόσιος τομέας έχει ιδιαίτερα χαρακτηριστικά για αυτόν τον λόγο οι αρχές που πρέπει να τηρούνται είναι οι ακόλουθες:

- **Λογοδοσία:** Οι δημόσιοι λειτουργεί είναι απαραίτητο να αναλαμβάνουν τις ευθύνες των αποφάσεων και κατ'έκταση των πράξεων τους. Για να επιτευχθεί η λογοδοσία θα πρέπει να υπάρχει σαφής διαχωρισμός των αρμοδιοτήτων μεταξύ των διαφόρων φορέων και των υπαλλήλων που υπηρετούν σε αυτούς.
- **Διαφάνεια:** Η διαφάνεια σχετίζεται με το πόσο ανοιχτός είναι ένας δημόσιος φορέας κατά την παροχή υπηρεσιών προς τους πολίτες. Δηλαδή είναι αναγκαία η γνωστοποίηση σημαντικών πληροφοριών στους ενδιαφερόμενους, έτσι ώστε να έχουν στη διάθεσή τους τα στοιχεία σχετικά με τη λειτουργία και την απόδοση του φορέα. Με αυτόν τον τρόπο οι πολίτες θα κατανοήσουν τα κίνητρα και τις δράσεις του φορέα. Επιπλέον, οι αποφάσεις, οι πράξεις και οι συναλλαγές πρέπει να διεξάγονται σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στα νομικά διατάγματα και το κοινό να έχει πρόσβαση σε αυτές τις πράξεις. Δηλαδή οι πράξεις και οι συναλλαγές πρέπει να διέπονται από αξιοπιστία.
- **Ακεραιότητα:** Η ακεραιότητα συνδέεται με τον τρόπο που ενεργούν οι δημόσιοι λειτουργοί. Κατά την εργασία τους είναι επιτακτικό να τηρούν τις αρχές, τις αξίες, τις προσδοκίες και την πολιτική δεοντολογίας του δημόσιου τομέα.
- **Δικαιοσύνη:** Η αρχή της δικαιοσύνης αναφέρεται στο βαθμό στον οποίο οι δημόσιοι λειτουργοί ασκούν με ισονομία και αμεροληψία την εξουσία που τους έχει εμπιστευθεί η άρχουσα τάξη.

<sup>6</sup>Προκειμένου να επιτευχθούν η λογοδοσία, η διαφάνεια, η ακεραιότητα και η δικαιοσύνη το Υπουργείο Υγείας έχει ορίσει μία σειρά από μέτρα που πρέπει να τηρούνται. Αυτά είναι τα παρακάτω:

- **Η Ηλεκτρονική Διακυβέρνηση:** μέσω του συστήματος ESY.NET γίνεται τόσο η πληροφόρηση όσο και ο έλεγχος για μία αποτελεσματικότερη και αποδοτικότερη διοίκηση των μονάδων υγείας. Περιλαμβάνει μία σειρά από πίνακες που αφορούν τα οικονομικά και λειτουργικά στοιχεία των μονάδων και δίνει τη δυνατότητα στους χρήστες σε επίπεδο υγειονομικής περιφέρειας και κεντρικής υπηρεσίας να αντλήσουν αναφορές με συγκριτικά στοιχεία ανά νοσοκομείο και υγειονομική περιφέρεια.

---

<sup>5</sup> Πηγή: [www.hiia.gr](http://www.hiia.gr)

<sup>6</sup> Πολύζος ( 2014) , Διοίκηση και Οργάνωση Υπηρεσιών Υγείας

- Η Μηχανοργάνωση: Με την πλήρη ψηφιοποίηση και ταυτόχρονα τη διασύνδεση των πληροφοριών που διακινούνται στους βασικούς τομείς ενός νοσοκομείου, όπως φαρμακεία-αποθήκες- γενικό λογιστήριο.
- Η Οικονομική Διαχείριση: Οι προϋπολογισμοί από το 2011 και έπειτα εκτελούνται μέσω διπλογραφικών συστημάτων και η υλοποίησή τους παρακολουθείται με τη βοήθεια των λογαριασμών τάξεως. Στόχος της παραπάνω διαδικασίας είναι ο αποτελεσματικός και αμερόληπτος έλεγχος των εσόδων και εξόδων του κρατικού προϋπολογισμού, μέσω των ανώτατων ορίων δαπανών.
- Ο ορισμός εσωτερικών ελεγκτών: σύμφωνα με το άρθρο 25 του Ν. 4025/2011 όλες οι μονάδες πρέπει να έχουν οργανωμένο τμήμα εσωτερικού ελέγχου, το οποίο ασχολείται με θέματα διαχειριστικά, λογιστικά και διοικητικά.
- Το Μητρώο Δεσμεύσεων: Από 01/01/2011 έχει επίσης εφαρμοστεί το διπλογραφικό σύστημα στο δημόσιο λογιστικό και αυτό έχει ως αποτέλεσμα να παρακολουθείται η εκτέλεση του προϋπολογισμού των νοσοκομείων, συμπεριλαμβανομένου και του μητρώου δεσμεύσεων.
- Οι Προμήθειες: Τα προγράμματα προμηθειών και υπηρεσιών υγείας αποτελούν αρμοδιότητα του Υπουργείου Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης. Παράλληλα, η επιτροπή προμηθειών υγείας έχει την εξουσιοδότηση να διενεργεί επιπλέον επτά διαγωνισμούς σε πανελλήνιο επίπεδο, εκτός των διαγωνισμών που αφορούν φάρμακα.
- Το Παρατηρητήριο Τιμών: Κατά τη λειτουργία του στην Επιτροπή Προμηθειών Υγείας επιτεύχθηκε η ανάρτηση 18.000 και πλέον ειδών με πιο συμφέρουσες τιμές και η ενιαία κωδικοποίησή τους, σύμφωνα με τις διεθνείς ονοματολογίες CPV και GMDN, τη γενική λογιστική και το δημόσιο λογιστικό.
- Η Ηλεκτρονική Συνταγογράφηση: πραγματοποιείται μέσω της Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης Κοινωνικής Ασφάλισης για όλες τις μονάδες πρωτοβάθμιας και δευτεροβάθμιας υγειονομικής περίθαλψης.

### **3.8 Ο Έλεγχος στον Δημόσιο Τομέα<sup>7</sup>**

Ο έλεγχος αποτελεί καταλυτικό στοιχείο της εύρυθμης διακυβέρνησης του δημόσιου τομέα. Ο στόχος του είναι να παρέχει απροκατάληπτες, αντικειμενικές αξιολογήσεις του βαθμού στον οποίο η διαχείριση των δημόσιων πόρων να διενεργείται με υπευθυνότητα και

---

<sup>7</sup> Πηγή: [www.hiia.gr](http://www.hiia.gr)

αποτελεσματικότητα, έτσι ώστε να επιτευχθούν τα επιθυμητά αποτελέσματα. Οι εσωτερικοί ελεγκτές βοηθούν τους οργανισμούς του δημόσιου τομέα να πετύχουν λογοδοσία και ακεραιότητα, να βελτιώσουν τις λειτουργίες τους και να κερδίσουν την εμπιστοσύνη των πολιτών και των ενδιαφερομένων μερών. Η επιτυχία του δημόσιου τομέα μετριέται πρωτίστως από την ικανότητά του να παρέχει υπηρεσίες αποτελεσματικά και να υλοποιεί προγράμματα με δικαιοσύνη και ακεραιότητα, ο έλεγχος στον δημόσιο τομέα θα πρέπει να έχει την εξουσία και την επάρκεια ώστε να αξιολογεί τη νομιμότητα, την αποτελεσματικότητα, την αποδοτικότητα και την οικονομικότητα των δράσεων και της χρήσης των πόρων. Επιπλέον, οι Ελεγκτές πρέπει να διαφυλάσσουν τις θεμελιώδεις αξίες του δημόσιου τομέα, καθώς αυτός υπηρετεί όλους τους πολίτες.

### **3.9 Ο Ρόλος του Ελέγχου<sup>8</sup>**

Ο ρόλος του εσωτερικού ελεγκτή στον δημόσιο τομέα υποστηρίζει τη διακυβέρνηση στις ακόλουθες λειτουργίες: της εποπτείας, της κατανόησης και της πρόβλεψης.

- **Εποπτεία:** Οι ελεγκτές βοηθούν αυτούς που λαμβάνουν αποφάσεις στην άσκηση εποπτείας, αξιολογώντας κατά πόσο οι φορείς του δημοσίου επιτελούν τις καθορισμένες για αυτούς λειτουργίες, δαπανώντας τους πόρους για τους σκοπούς που τους έχουν τεθεί και τηρούν τόσο τη νομοθεσία όσο και τις οδηγίες που τους έχουν δοθεί. Οι έλεγχοι εποπτείας εξετάζουν αν εφαρμόστηκε μία πολιτική έτσι όπως είχε σχεδιαστεί αρχικά και αν εφαρμόστηκαν από τους προϊσταμένους αποτελεσματικοί μηχανισμοί ελέγχου για την ελαχιστοποίηση των κινδύνων. Επιπλέον, οι έλεγχοι εποπτείας συμβάλλουν στη λογοδοσία των δημοσίων φορέων, αφού παρέχουν πρόσβαση σε στοιχεία σχετικά με την απόδοσή τους προς ενδιαφερόμενα μέρη εντός και εκτός του ελεγχόμενου οργανισμού. Επίσης, περιγράφουν το ρόλο που έχουν οι ελεγκτές του δημόσιου τομέα στην ανακάλυψη και στην αποτροπή της διαφθοράς, περιλαμβανομένης της απάτης, της σπατάλης, της κακοδιοίκησης και άλλων μορφών κακής χρήσης της εξουσίας και των πόρων που έχει εμπιστευτεί το κράτος στους δημόσιους λειτουργούς. Οι ελεγκτές παρακολουθούν και αξιολογούν πόσο αποτελεσματικοί είναι οι μηχανισμοί ελέγχου που αναπτύχθηκαν από τις διοικήσεις και έχουν ως σκοπό την αναγνώριση και τον περιορισμό των συνθηκών που δημιουργούν τη διαφθορά.

---

<sup>8</sup> Πηγή: [www.hiia.gr](http://www.hiia.gr)

- **Κατανόηση:** οι ελεγκτές βοηθούν αυτούς που λαμβάνουν τις αποφάσεις να αποκτήσουν αντίληψη και γνώση των καταστάσεων. Αυτό το επιτυγχάνουν αξιολογώντας ποια προγράμματα και ποιες πολιτικές εφαρμόζονται ορθά. Έχοντας ως στόχο την αναπροσαρμογή των πολιτικών η ελεγκτική λειτουργία παρέχει διαρκή πληροφόρηση. Οι ελεγκτές επιτελούν το έργο τους τόσο συστηματικά όσο και αντικειμενικά, έτσι ώστε να επιτευχθεί μία εμπεριστατωμένη κατανόηση των λειτουργιών και να εξαχθούν συμπεράσματα με βάση τα στοιχεία που τους δίνονται. Επομένως, οι έλεγχοι δίνουν μία περιγραφή των προβλημάτων, των πόρων, των ρόλων και των ευθυνών. Σε συνδυασμό με την κατανόηση της θεμελιώδους αιτίας του προβλήματος και τις χρήσιμες προτάσεις, ο έλεγχος μπορεί να ενθαρρύνει τα ενδιαφερόμενα μέρη να επανεξετάσουν τις λύσεις των προβλημάτων. Ακολουθώντας αυτήν την πορεία, επιτυγχάνεται η ενίσχυση της ικανότητας του δημόσιου τομέα να χειρίζεται προβλήματα και να θέτει ερωτήματα σχετικά με την αποτελεσματικότητα των δράσεων του. Λαμβάνοντας υπόψιν και τη λογοδοσία οι έλεγχοι συμβάλλουν στη βελτίωση των λειτουργιών του δημόσιου τομέα.
- **Πρόβλεψη:** οι ελεγκτές βοηθούν τους οργανισμούς που εργάζονται να προβλέπουν καταστάσεις, διαβλέποντας τάσεις και εφιστώντας την προσοχή σε πιθανές προκλήσεις πριν αυτές εξελιχθούν σε κρίσεις. Ο έλεγχος με βάση τον κίνδυνο επικεντρώνεται στο συνολικό πλαίσιο διαχείρισης κινδύνων του οργανισμού. Η προσέγγιση αυτή βοηθά στην έγκαιρη αναγνώριση και αποτροπή μη αποδεκτών κινδύνων. Ο έλεγχος που εστιάζει στην πρόβλεψη ασχολείται με το ποια αλλαγή πολιτικής ή προγράμματος θα μπορούσε να καλύψει μία μελλοντική ανάγκη ή έναν μελλοντικό κίνδυνο.

### **3.10 Προϋποθέσεις ενός αποτελεσματικού ελέγχου στις μονάδες υγείας<sup>9</sup>**

Για μία μονάδα υγείας είναι απαραίτητη η σωστή οργάνωση και λειτουργία του τμήματος εσωτερικού ελέγχου. Με αυτόν τον τρόπο επιτυγχάνεται η ενίσχυση της διακυβέρνησης, ενισχύοντας πραγματικά τη δυνατότητα των πολιτών να επιτυγχάνουν τη λογοδοσία των δημόσιων υπηρεσιών. Ο ρόλος των ελεγκτών είναι ιδιαίτερος σημαντικός, αφού προάγουν την αξιοπιστία, την ισονομία και την χρηστή συμπεριφοράς των δημόσιων λειτουργών, μειώνοντας ταυτόχρονα τον κίνδυνο της διαφθοράς. Επομένως, οι ελεγκτικές δραστηριότητες οφείλουν να είναι διαμορφωμένες καταλλήλως και να έχουν ευρεία εντολή. Ο έλεγχος πρέπει να διεξάγεται

---

<sup>9</sup> Πηγή: [www.hiia.gr](http://www.hiia.gr)

με ακεραιότητα, ώστε τα ελεγκτικά πορίσματα να είναι αξιόπιστα. Οι ελεγκτικές δραστηριότητες στις μονάδες υγείας πρέπει να χαρακτηρίζονται από:

- Οργανωτική ανεξαρτησία.
- Επίσημη εντολή.
- Απεριόριστη πρόσβαση.
- Επαρκή χρηματοδότηση.
- Ικανή ηγεσία.
- Ικανό και αντικειμενικό προσωπικό.
- Υποστήριξη από τα ενδιαφερόμενα μέρη.
- Επαγγελματικά πρότυπα ελέγχου.

### **3.11 Εθνικό Σύστημα Υγείας<sup>10</sup>**

Το Εθνικό Σύστημα Υγείας, από εδώ και πέρα θα αναφέρεται ως Ε.Σ.Υ., θεσμοθετήθηκε και ορίστηκε σύμφωνα με τον Νόμο 1397/83. Σκοπός της θεσμοθέτησης αυτού του συστήματος ήταν η παροχή προς τους πολίτες υψηλού επιπέδου υγειονομικών υπηρεσιών δίνοντας το ελάχιστο δυνατό κόστος. Το καινοτόμο που εισήχθη με την παραπάνω υποβολή ήταν η πρωτοβάθμια υγειονομική περίθαλψη, που ως τότε ήταν ανύπαρκτη. Οι μονάδες υγείας κατατάσσονται σύμφωνα με τις υπηρεσίες που παρέχουν στους ασθενείς σε πρωτοβάθμιες, όπου υπάγονται τα κέντρα υγείας, και σε δευτεροβάθμιες, στις οποίες περιλαμβάνονται τα νοσοκομεία. Ακόμη, ορίζονται τα κριτήρια πρόσληψης του ιατρικού προσωπικού καθώς και το μισθολογικό κόστος αυτών. Αξιοσημείωτη θεωρείται η αναφορά και διάκριση μεταξύ των παρόχων της δημόσιας και ιδιωτικής υγειονομικής περίθαλψης.

### **3.12 Υγειονομικές Περιφέρειες<sup>11</sup>**

Οι Υγειονομικές περιφέρειες θεσμοθετήθηκαν με το Νόμο 3329/05 και αρχικά ήταν 17. Με την εφαρμογή όμως του Νόμου 3527/07 συγχωνεύτηκαν και η χώρα σήμερα αποτελείται από 7 Υ.Πε οι οποίες είναι η 1<sup>η</sup> Υ.Πε Αττικής, η 2<sup>η</sup> Υ.Πε Πειραιώς Αιγίου, η 3<sup>η</sup> Υ.Πε Μακεδονίας, η 4<sup>η</sup> Υ.Πε Μακεδονίας και Θράκης, η 5<sup>η</sup> Υ.Πε Θεσσαλίας και Στερεάς Ελλάδας, η 6<sup>η</sup> Υ.Πε Πελοποννήσου, Ιονίων Νήσων, Ηπείρου και Δυτικής Ελλάδας και η 7<sup>η</sup> Υ.Πε Κρήτης. Οι σκοποί τους είναι οι ακόλουθοι:

---

<sup>10</sup> Πηγή: Ν. 1397/83

<sup>11</sup> Πηγές: Ν. 3329/05 και Ν. 3527/07

- Ο προγραμματισμός, συντονισμός εποπτεία και έλεγχος της λειτουργίας όλων των Φορέων Παροχής Υπηρεσιών Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης δηλαδή στα Νοσοκομεία, Κέντρα Υγείας, Περιφερειακά Ιατρεία, Τοπικές Ομάδες Υγείας εντός των όρια της συγκεκριμένης περιφέρειας.
- Η υποβολή προς τον Υπουργό Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης, εισηγήσεων, μέτρων και προτάσεων, τα οποία στοχεύουν στην βελτίωση των παρεχόμενων υπηρεσιών προς τον τοπικό πληθυσμό της κάθε περιφέρειας.
- Η παρακολούθηση των προβλεπόμενων θεσμοθετημένων πολιτικών από το Υπουργείο Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης πολιτικής, από τις Διοικήσεις των εποπτευόμενων Φορέων Παροχών Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης.

Ως όργανο διοικητικής ισχύος της εκάστοτε Υ.Πε ορίζεται ο διοικητής και οι δύο υποδιοικητές της. Ωστόσο, σημαντικό ρόλο παίζει και το Διοικητικό Συμβούλιο. Ο αριθμός των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου καθορίζεται σύμφωνα με τον αριθμό κλινών που διαθέτουν οι μονάδες υγειονομικής περίθαλψης της Υ.Πε. Όταν ο αριθμός των οργανικών κλινών μικρότερος του 399 ορίζεται πενταμελές Δ.Σ. ,το οποίο αποτελείται από τον διοικητή, δύο μέλη σε νοσοκομεία της αρμόδιας Υ.Πε, έναν εκπρόσωπο των ιατρών ή των ειδικευόμενων ιατρών και ένα μέλος του λοιπού προσωπικού. Σε εκείνες τις Υ.Πε, που οι οργανικές κλίνες είναι μεγαλύτερες ή ίσος του 400 το Δ.Σ. είναι επταμελές και αποτελείται από τον Διοικητή, τρία μέλη σε νοσοκομεία της εν λόγω Υ.Πε., τον αναπληρωτή Διοικητή ενός Νοσοκομείου ως Αντιπρόεδρο, έναν εκπρόσωπο των ιατρών ή των ειδικευόμενων ιατρών και ένα μέλος του λοιπού προσωπικού. Επίσης, σε κάθε Υ.Πε εξαιρετικά σημαντικός είναι και ο ρόλος της επιτροπής δαπανών και προμηθειών. Αυτή αποτελείται από τον διοικητή, έναν εκπρόσωπο των εργαζομένων, έναν εκπρόσωπο των ιατρών και σε περίπτωση απουσίας κάποιου μέλος ορίζονται αντικαταστάτες. Ο ρόλος αυτής της επιτροπής είναι η διαπραγμάτευση των δημοσίων συμβάσεων που θα συνάψει η Υ.Πε με ιδιώτες και αφορούν χρηματικά ποσά από 100.000€ έως και 234.000€.

### **3.13 Προσωπικό των Μονάδων Υγείας**

Το προσωπικό που στελεχώνει τις μονάδες υγείας διακρίνεται σε μόνιμο και επικουρικό προσωπικό. Οι εργαζόμενοι κατατάσσονται ανάλογα με τη βαθμίδα εκπαίδευσής τους σε Πανεπιστημιακής Εκπαίδευσης, Τεχνολογικής Εκπαίδευσης, Δευτεροβάθμιας Εκπαίδευσης, Υποχρεωτικής Εκπαίδευσης. Ανάλογα με το αντικείμενό του διακρίνεται σε: Ιατρικό Προσωπικό, Νοσηλευτικό Προσωπικό, Διοικητικό Προσωπικό και Λοιπό Επιστημονικό και μη Ιατρικό Προσωπικό.

### 3.14 Ο Προϋπολογισμός στον τομέα της Υγείας<sup>12</sup>

Ο ρόλος του Προϋπολογισμού στον τομέα της υγείας είναι ζωτικής σημασίας. Ο προϋπολογισμός αποτελεί νόμο του κράτους με ετήσια ισχύ και στον οποίο παρουσιάζονται τα προβλεπόμενα έσοδα και έξοδα της Κεντρικής Κυβέρνησης για την περίοδο χρήσης. Την ευθύνη για την κατάρτιση του προϋπολογισμού έχει το Υπουργείο Οικονομικών σε συνεργασία στην προκειμένη περίπτωση με το Υπουργείο Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης. Επειδή η κάθε Υ.Πε αποτελείται από πολλές και διαφορετικές μονάδες και συνεπώς υπάρχουν διαφορετικές ανάγκες υπεύθυνος για την κατάρτιση του προσχεδίου προϋπολογισμού προμηθειών της κάθε Περιφέρειας είναι ο διοικητής της. Για να γίνει αυτό ορθά πρέπει να λάβει υπόψιν του τους αντίστοιχους προϋπολογισμούς των φορέων της Περιφέρειας. Μία ακόμη αρμοδιότητα που έχει κατά το προσχέδιο του προϋπολογισμού είναι να συντάξει τον προϋπολογισμό προμηθειών και το πρόγραμμα έργων και υπηρεσιών που εκτελούνται. Στη συνέχεια αποστέλλει τα παραπάνω στο Υπουργείο Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης. Το Υπουργείο από την δική του πλευρά συμπεριλαμβάνει στο προσχέδιο του προϋπολογισμού όλα τα παραπάνω στοιχεία προερχόμενα από τις Υ.Πε. και επιπρόσθετα στοιχεία σχετικά με το προσωπικό που υπηρετεί σε αυτό και για τις μελλοντικές προσλήψεις που επιθυμεί να κάνει. Στη συνέχεια όλα τα παραπάνω στοιχεία στέλνονται στο Υπουργείο Οικονομικών προς έγκριση. Σε πολλές περιπτώσεις γίνονται αλλαγές στο προσχέδιο για να εξαχθεί το τελικό σχέδιο νόμου. Προκειμένου να εφαρμοστεί απαιτείται η ψήφισή του από την Ολομέλεια της Βουλής. Εφόσον γίνει η έγκριση του προϋπολογισμού επιστρέφει το τελικό κείμενο στην οικονομική υπηρεσία του νοσοκομείου και εκτελείται.

Οι αρχές κατάρτισης που πρέπει να διέπουν τον προϋπολογισμό είναι οι ακόλουθες:

- Η αρχή της δημοσιότητας: πρέπει κατά τη διαδικασία της κατάρτισης, της ψήφισης και της εκτέλεσης οι διαδικασίες που ακολουθούνται να είναι φανερές στη μελέτη και στον έλεγχο από κάθε ενδιαφερόμενο.
- Η αρχή του ενιαίου: πρέπει να καταρτίζεται για ένα και μόνο έτος ώστε να γίνεται ορθότερη εκτίμηση των εσόδων και εξόδων. Εξαίρεση αποτελεί η ανεπάρκεια των πιστώσεων.
- Η αρχή της ενότητας: όλα τα έσοδα και τα έξοδα του κράτους πρέπει να συγκεντρώνονται σε ένα ενιαίο κείμενο. Πρέπει επίσης να αναφέρονται και ως ένα

---

<sup>12</sup> Πηγές: [www.moh.gov.gr](http://www.moh.gov.gr) και Harvey S. Rosen (2009) Δημόσια Οικονομική Σύγχρονη Θεωρία και ελληνική πραγματικότητα



ενιαίο κείμενο και στον απολογισμό που ακολουθεί τον προϋπολογισμό ώστε να υπάρχει μία ορθή εικόνα για την εφαρμογή ή όχι του προϋπολογισμού. Εξαίρεση και σε αυτήν την περίπτωση αποτελεί η ανεπάρκεια των πιστώσεων.

- Η αρχή της σαφήνειας: η ταξινόμηση των εσόδων και εξόδων πρέπει να γίνεται με σαφή τρόπο, δηλαδή με ορθολογικά οικονομικά κριτήρια και οικονομικές αναλύσεις.
- Η αρχή της καθολικότητας: ο προϋπολογισμός που συντάσσεται θεωρείται ακαθάριστος δηλαδή δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός μεταξύ εσόδων και εξόδων.
- Η αρχή της ακρίβειας: απαιτείται η όσο το δυνατόν ακριβέστερη και ρεαλιστικότερη εκτίμηση των προβλεπόμενων εσόδων και εξόδων προκειμένου να αποφευχθούν οι αποκλίσεις στο τέλος της περιόδου αναφοράς.
- Η αρχή του μη ειδικού προορισμού των εσόδων και εξόδων : απαγορεύεται ρητά ένα έσοδο ή ένα έξοδο να μεταφερθεί από τον φορέα που αρχικά προοριζόταν σε έναν άλλο δημόσιο φορέα. Με αυτόν τον τρόπο επιτυγχάνεται η αποφυγή των πιστώσεων από έναν δημόσιο φορέα σε κάποιο άλλο.

Η κατάρτιση ενός ορθού προϋπολογισμού προϋποθέτει ιδιαίτερη προσοχή σε ορισμένα σημεία. Πρώτον, πρέπει να γίνει προσδιορισμός των συνολικών προϋπολογισθέντων εσόδων και εξόδων για όλο το οικονομικό έτος και από όλα τα τμήματα του νοσοκομείου μεμονωμένα και εν συνεχεία συγκεντρωτικά για όλη τη μονάδα. Η τιμολόγηση των παρεχόμενων υπηρεσιών πρέπει να γίνεται βάσει του παραγόμενου έργου, όπως τον αριθμό των εξωτερικών και εσωτερικών ασθενών, με στοιχεία που παρέχονται από το λογιστήριο. Επιπρόσθετα, η επεξεργασία των στοιχείων για την παρακολούθηση κάθε είδους και κατηγορίας υλικού πρέπει να βασίζεται στις ποσοτικές αναλώσεις του προηγούμενου οικονομικού έτους. Επιπλέον, είναι αναγκαία η συλλογή πραγματικών απολογιστικών στοιχείων κατανάλωσης από το προηγούμενο αλλά και το τρέχον οικονομικό έτος, με βάση τις αναλώσεις ανά τμήμα και λειτουργία στην μονάδα καθώς και διάθεση των αναλυτικών καταστάσεων ανά είδος στο σύνολο των τμημάτων. Οι διευθυντές των τμημάτων εφόσον κρίνουν αναγκαία την τροποποίηση των παραπάνω αναλυτικών καταστάσεων μπορούν να το πραγματοποιήσουν εφόσον συνοδεύεται από γραπτή αιτιολόγηση. Επίσης, πρέπει να συλλέγονται οι προτάσεις σε σχέση με τις ανάγκες των ειδών, τα οποία δεν εμφανίζονται στα απολογιστικά στοιχεία της προηγούμενης περιόδου. Ένα ακόμη σημείο που χρήζει ιδιαίτερης προσοχής είναι οι χρονικές προθεσμίες που έχει θέσει το υπουργείο για την κατάρτιση του προσχεδίου προϋπολογισμού. Ακόμη, η επεξεργασία των αιτημάτων του κάθε τμήματος από την οικονομική υπηρεσία πρέπει να συσχετίζονται με τα στοιχεία από το παραγόμενο έργο κάθε τμήματος. Είναι εξίσου

σημαντικό το ότι πριν από τη διαμόρφωση των τελικών προτάσεων η οικονομική υπηρεσία πρέπει να λάβει υπόψην της τα πραγματικά αποθέματα των υλικών που υπάρχουν τόσο στους κεντρικούς διαχειριστικούς αποθηκευτικούς χώρους, όσο και στις υποαποθήκες της μονάδας. Πιο συγκεκριμένα η οικονομική υπηρεσία είναι απαραίτητο και να συγκεντρώσει και να συμπεριλάβει στην κατάρτιση του προϋπολογισμού την πρόβλεψη για υλοποίηση δαπανών κεφαλαιουχικού και επενδυτικού χαρακτήρα αλλά ταυτόχρονα να προσδιορίσει και την πηγή χρηματοδότησή τους.

### **3.15 Έλεγχος του Προϋπολογισμού<sup>13</sup>**

Αφού ο προϋπολογισμός πάρει έγκριση από το υπουργείο οικονομικών είναι απαραίτητη τόσο η τήρηση του αλλά και ο τακτικός έλεγχος αυτού. Για να επιτευχθούν σωστά οι ελεγκτικές διαδικασίες πρέπει:

- Να εφαρμόζεται το διπλογραφικό σύστημα και οι λογαριασμοί που σχετίζονται με την εκτέλεση του προϋπολογισμού να είναι οι λογαριασμοί τάξεως. Επίσης, πρέπει να υπάρχει σύνδεση των λογαριασμών τάξεως με τη γενική λογιστική.
- Να παρακολουθείται η εκτέλεση του προϋπολογισμού από το μητρώο δεσμεύσεων του λογιστηρίου και γενικά από το οικονομικό τμήμα της μονάδας.
- Να συντάσσονται μηνιαίες οικονομικές αναφορές στο σύστημα esy.net που αφορούν την εκτέλεση του προϋπολογισμού και αυτές να συντάσσονται είτε από τον υποδιευθυντή οικονομικών είτε από τον διευθυντή οικονομικών και διοικητικών υπηρεσιών.

### **3.16 Αποκλίσεις κατά την Χρήση<sup>14</sup>**

Σε πολλές περιπτώσεις ο προϋπολογισμός αναθεωρείται κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους, εφόσον αυτό κριθεί απαραίτητο. Αν οι αρχικά προβλεπόμενες πιστώσεις δεν επαρκούν τότε δίνεται η δυνατότητα τροποποίησης του προϋπολογισμού. Η τελευταία διενεργείται με ανακατανομή των ποσών μεταξύ κωδικών ή με την αύξησή του. Ταυτόχρονα πρέπει να σχηματιστεί πρόβλεψη για αύξηση των εσόδων προκειμένου να υπάρχει ισοσκελίση. Κάθε νοσοκομείο μπορεί να τροποποιεί τον προϋπολογισμό του έως και τρεις φορές μέσα στην περίοδο χρήσεως και χωρίς να δίνονται περαιτέρω περιθώρια λαθών.

---

<sup>13</sup> Πηγή: Πολύζος (2014) Διοίκηση και Οργάνωση Υπηρεσιών Υγείας

<sup>14</sup> Πηγή: Πολύζος (2014) Διοίκηση και Οργάνωση Υπηρεσιών Υγείας

Σε περίπτωση που διενεργείται τροποποίηση τότε το Οικονομικό τμήμα θα συντάξει την ανάλογη εισήγηση και πρέπει να εγκριθεί από την Οικονομική Υπηρεσία της Υ.Πε. Εφόσον η Υ.Πε εξετάσει τα επιχειρήματα για αύξηση των πιστώσεων και κρίνει ότι είναι απαραίτητα για την εν λόγω μονάδα τότε αποστέλλει τα σχετικά αρχεία στο Υπουργείο Οικονομικών για έγκριση.

### **3.17 Ελλείμματα στις νοσοκομειακές μονάδες.**

Όπως αναφέρθηκε παραπάνω τα νοσοκομεία χρηματοδοτούνται μέσω του κρατικού προϋπολογισμού προκειμένου να καλύψουν τις ανάγκες τους σε υγειονομικά υλικά, αναλώσιμα και συντήρηση μηχανημάτων και κτιριακών υποδομών. Επιπρόσθετη πηγή εσόδων για τα νοσοκομεία αποτελούν τα ασφαλιστικά ταμεία, τα οποία χρηματοδοτούν για τις παρεχόμενες υπηρεσίες των ασφαλισμένων τους. Ακόμη, μπορούν να προκύψουν έσοδα απευθείας από τους ασθενείς διότι ορισμένες παροχές δεν καλύπτονται από τα ασφαλιστικά ταμεία ή από τις απογευματινές επισκέψεις στα εξωτερικά ιατρεία και τέλος από ιδιωτικές δωρεές. Το κύριο πρόβλημα που ενισχύει τα ελλείμματα των νοσοκομείων είναι το γεγονός πως τα ασφαλιστικά ταμεία χρηματοδοτούν τα νοσοκομεία με βάση το ημερήσιο νοσήλιο και όχι το πραγματικό κόστος που έχει η προσφερόμενη υπηρεσία.

### **3.18 Κρατικός Απολογισμός<sup>15</sup>**

Ο κρατικός απολογισμός είναι ουσιαστικά το αποτέλεσμα της εκτέλεσης του προϋπολογισμού. Ο απολογισμός των εσόδων περιλαμβάνει τα προϋπολογισμένα, βεβαιωμένα, διαγραμμαμένα καθώς και τα εισπραχθέντα έσοδα ανά είδος. Αντίστοιχα ο απολογισμός των εσόδων περιλαμβάνει και τις πιστώσεις που χορηγήθηκαν, υποχρεώσεις που αναλήφθηκαν, τις πληρωμές, τις αδιάθετες πιστώσεις καθώς και τυχόν υπερβάσεις των πιστώσεων. Υπεύθυνο για την κατάρτιση του απολογισμού είναι το Γενικό Λογιστήριο του κράτους και συντάσσεται με βάση τα στοιχεία που δίνουν οι Υ.Πε.

### **3.19 Κρατικός Ισολογισμός<sup>16</sup>**

Σύμφωνα με το άρθρο 74 του Ν. 2362/1995 “Ισολογισμός είναι ο νόμος στον οποίο εμφανίζονται οι λογαριασμοί τόσο του Προϋπολογισμού όσο και οι εκτός αυτού, που έχουν σχέση με τη χρηματιστική διαχείριση του Δημοσίου, μπορεί δε να περιλαμβάνονται και λογαριασμοί άλλων περιουσιακών στοιχείων του Δημοσίου.” Ο ισολογισμός μίας δημόσια

<sup>15</sup> Πηγή: Δράκος (1998) Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική

<sup>16</sup> Πηγές: Ν. 2362/2015 και Δράκος (1998) Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική.

μονάδας υγείας περιλαμβάνει: τα υπόλοιπα των διαθέσιμων κεφαλαίων και το λογαριασμό της ταμειακής διαχείρισης, τις εισπράξεις του προϋπολογισμού του προηγούμενου οικονομικού έτους, τις εισπράξεις εκτός προϋπολογισμού, τις πληρωμές του προϋπολογισμού του προηγούμενου έτους, το ταμειακό υπόλοιπο και τις πληρωμές εκτός προϋπολογισμού. Ο ισολογισμός συντάσσεται με βάση τα όσα ορίζει ο Ν. 146/03 για το κλαδικό λογιστικό σχέδιο των μονάδων υγείας και με τις αρχές που ορίζουν τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ

### **3.20 Μητρώο Δεσμεύσεων Προϋπολογισμού<sup>17</sup>**

Η εκτέλεση των προϋπολογισθέντων εσόδων και εξόδου της μονάδας παρακολουθείται μέσω του Μητρώου Δεσμεύσεων. Οι λειτουργίες που εκτελεί το Μητρώο Δεσμεύσεων είναι:

- A) Έλεγχος των χρηματικών διαθέσιμων για την κάλυψη των προϋπολογισθέντων εξόδων.
- B) Παρακολούθηση της εξέλιξης των δεσμεύσεων σε μηνιαία βάση
- Γ) Δέσμευση των αντίστοιχων ποσών του προϋπολογισμού πριν τη διενέργεια ενός λογιστικού γεγονότος.

Είναι αναγκαίο να επισημανθεί πως το Μητρώο Δεσμεύσεων ενημερώνεται αυτόματα μόλις κινούνται οι αντίστοιχοι λογαριασμοί του Δημοσίου Λογιστικού.

### **3.21 Απλογραφικό και Διπλογραφικό Σύστημα στον Προϋπολογισμό**

Η μετάβαση από το απλογραφικό σύστημα κατάρτισης του Προϋπολογισμού στο Διπλογραφικό έγινε ουσιαστικά με την εφαρμογή του Π.Δ. 146/03. Με βάση το απλογραφικό σύστημα ο προϋπολογισμός καταρτιζόταν με βάση το ύψος της εγκριθείσας επιχορήγησης. Επιπρόσθετα, είχε ως σημείο αναφοράς τα παρελθόντα έτη και συνεπώς το ιστορικό κόστος. Χρησιμοποιούνταν ως εργαλείο για έλεγχο για την εποπτεύουσα αρχή και ουσιαστικά γινόταν προσαρμογή των χρηματικών διαθέσιμων στις εγκεκριμένες πιστώσεις. Επιπλέον, τα έσοδα έπρεπε να ισοσκελίζονται με τα έσοδα. Ένα εξίσου σημαντικό σημείο είναι ότι καταχωρούνταν τα έσοδα και έξοδα μόνο όταν καθίστανται βεβαιωμένα. Ακόμη, τόσο η κατάρτιση του προϋπολογισμού όσο και του απολογισμού στη συνέχεια χαρακτηρίζεται ως υποτελής. Ο απολογισμός σε αυτήν την περίπτωση εμφανίζει το βαθμό υλοποίησης του προϋπολογισμού.

Αντίθετα το διπλογραφικό σύστημα κατάρτισης είναι ρεαλιστικότερο για τους παρακάτω λόγους. Πρωτίστως, ο προϋπολογισμός καταρτίζεται με σκοπό την υλοποίηση του

---

<sup>17</sup> Πηγή: [www.minfin.gr](http://www.minfin.gr)

προγράμματος λειτουργίας της μονάδας και προκειμένου να καλυφθούν οι στόχοι της. Επιπλέον, στηρίζεται στο πραγματικό κόστος και αποτελεί μέτρο ελέγχου για την αποτελεσματικότητα της μονάδας. Επίσης, προσφέρει ευελιξία στην διαχείριση των χρηματικών διαθεσίμων. Κατά τη διαδικασία κατάρτισης το αναμενόμενο θετικό αποτέλεσμα είναι απαραίτητο στοιχείο. Βασική αρχή κατά τη διαδικασία κατάρτισης είναι η αυτοτέλεια των χρήσεων και η αυτονομία. Ο απολογισμός που ακολουθεί του προϋπολογισμού δείχνει το βαθμό υλοποίησης των αρχικών στόχων της διοίκησης.

### **3.22 Λογιστική Απεικόνιση Λογαριασμών Προϋπολογισμού.<sup>18</sup>**

Είναι φανερό πως η απεικόνιση του προϋπολογισμού καθώς και του απολογισμού με τη διπλογραφική μέθοδο εξασφαλίζει την αξιοπιστία των αριθμητικών δεδομένων και υπερτερεί της απλογραφικής μεθόδου. Ο προϋπολογισμός όσο και ο απολογισμός της μονάδας παρακολουθούνται με τους λογαριασμούς τάξεως του Δημοσίου Λογιστικού Σχεδίου. Μόλις γίνει έγκριση του προϋπολογισμού χρεώνεται ο λογαριασμός 02.00 Προϋπολογισμός Εξόδων καθώς και των υπολογαριασμών του και πιστώνεται ο λογαριασμός 06.00 Προϋπολογισμός Εσόδων καθώς και οι υπολογαριασμοί του. Στον 02.00 αντιστοιχεί το σύνολο των εξόδων που έχει προϋπολογιστεί ενώ στον 06.00 το σύνολο των προϋπολογισμένων εσόδων. Αν ο προϋπολογισμός δεν είναι ισοσκελισμένος και υπάρχει έλλειμμα τότε αυτό θα καταχωρηθεί με πίστωση του λογαριασμού 06.05 Έλλειμμα Προϋπολογισμού, ενώ αν εντοπιστεί πλεόνασμα θα χρεωθεί ο λογαριασμός 02.05 Πλεόνασμα Προϋπολογισμού. Κατά τη διάρκεια χρήσεως και εφόσον εντοπιστούν αποκλείσεις δεν θα απεικονίζονται λογιστικά με κίνηση των παραπάνω λογαριασμών αλλά θα κινούνται οι λογαριασμοί 02.10 και 06.10, με τους οποίους ελέγχεται η εκτέλεση του προϋπολογισμού.

Η εγγραφή ανοίγματος που διενεργείται είναι η εξής: Χρεώνεται ο λογαριασμός 02.10 Προϋπολογισμός Εξόδων και πιστώνεται αντίστοιχα ο λογαριασμός 06.10 Προϋπολογισμός Εσόδων. Το έλλειμμα καταχωρείται με πίστωση του λογαριασμού 06.10.98 ενώ το πλεόνασμα με πίστωση του λογαριασμού 06.10.99

Κατά τη διάρκεια της χρήσεως οι παραπάνω λογαριασμοί κινούνται ως εξής:

Ο λογαριασμός 02.10 Εκτέλεση Προϋπολογισμού Εξόδων:

Χρεώνεται όταν υπάρξουν αυξήσεις των πιστώσεων του κρατικού προϋπολογισμού και αντίστοιχα πιστώνεται ο λογαριασμός 06.10.98 Έλλειμμα Προϋπολογισμού είτε ο

---

<sup>18</sup> Πηγή: Π.Δ. 146/03

λογαριασμός 06.10.99 Πλεόνασμα Προϋπολογισμού. Πιστώνεται αντίστοιχα στις εξής περιπτώσεις. Πρώτων, όταν υπάρξει μείωση των κονδυλίων λόγω τροποποιήσεων όπου θα υπάρξει χρέωση του λογαριασμού 02.20 Μεταβιβασθείσες Πιστώσεις. Επιπρόσθετα, σε περίπτωση που υπάρχει μεταβίβαση πίστωσης προς δευτερεύοντα διατάκτη με αντίστοιχη χρέωση του λογαριασμού 02.20 Μεταβιβασθείσες Πιστώσεις. Ακόμη, όταν υπάρξει ανάληψη υποχρέωσης για δαπάνη με χρέωση του λογαριασμού 02.21 Αναληφθήσες Υποχρεώσεις. Στο τέλος της περιόδου χρήσεως χρεώνεται από την μεταφορά των λογαριασμών 02.20 Μεταβιβασθείσες Πιστώσεις, 02.21 Δεσμεύσεις Πιστώσεων, 02.30 Ενταλματοποιηθήσες Δαπάνες, οι οποίοι πιστώνονται.

Ο λογαριασμός 02.20 Μεταβιβασθείσες Πιστώσεις:

Χρεώνεται με κάθε μεταβίβαση πίστωσης όπου θα πιστωθεί αντίστοιχα ο λογαριασμός 02.10. Πιστώνεται όταν υπάρξει ανάληψη υποχρέωσης από το όργανο που μεταβιβάστηκε η πίστωση με αντίστοιχο ποσό στην χρέωση του λογαριασμού 02.21. Αν κατά το τέλος της περιόδου χρήσεως ο λογαριασμός 02.20 εμφανίζει χρεωστικό υπόλοιπο τότε αυτό συνεπάγεται πως υπάρχουν ποσά από τις μεταβιβασθείσες πιστώσεις που δεν χρησιμοποιήθηκαν. Όσο αφορά τους δευτερεύοντες διατάκτες και εφόσον είναι περισσότεροι του ενός τότε η μονάδα έχει τη δυνατότητα να τηρεί παράλληλα με το λογαριασμό 02.20 και τους λογαριασμούς τάξεως 02.91 και 02.92. Σε περίπτωση που εμφανιστεί μεταβίβαση των πιστώσεων χρεώνεται ο λογαριασμός 02.91 και πιστώνεται αντίστοιχα ο 02.92. Όταν υπάρξει δέσμευση πιστώσεως θα χρεωθεί ο 02.92 και θα πιστωθεί ο 02.91. Επίσης, στο τέλος της χρήσεως ο 02.10 εμφανίζει χρεωστικό υπόλοιπο και μεταφέρεται στο λογαριασμό 06.10.99 Πλεόνασμα Προϋπολογισμού ή στο λογαριασμό 06.10.98 Έλλειμμα Προϋπολογισμού. Κατά τη διάρκεια της περιόδου χρήσεως τα χρεωστικά υπόλοιπα του λογαριασμού 02.10 αντικατοπτρίζουν τις πιστώσεις του προϋπολογισμού εξόδων που δεν έχουν διατεθεί. Το χρεωστικό υπόλοιπο που προκύπτει στο τέλος της περιόδου χρήσεως ουσιαστικά δείχνει πως υπάρχουν έξοδα τα οποία έχουν εγκριθεί αλλά δεν έχει γίνει ακόμη η εκταμίευση των ποσών αυτών.

Ο λογαριασμός 02.21 Αναληφθήσες Υποχρεώσεις:

Ο λογαριασμός χρεώνεται για κάθε ανάληψη υποχρέωσης (δέσμευση πίστωσης) με αντίστοιχη πίστωση του λογαριασμού 02.10. Επίσης χρεώνεται για κάθε ανάληψη υποχρέωσης από το όργανο στο οποίο έχει μεταβιβασθεί η πίστωση και αντίστοιχα πιστώνεται ο λογαριασμός 02.20. Ο λογαριασμό πιστώνεται όταν υπάρχουν δαπάνες που έχουν εκδοθεί τα εντάλματα πληρωμής τους, αλλά δεν έχουν εξοφληθεί ακόμη γιατί απαιτείται η θεώρησή τους, με χρέωση

του λογαριασμού 02.30 Ενταλματοποιείσες Δαπάνες. Επιπλέον, πιστώνεται για κάθε ένταλμα πληρωμής και χρεώνεται ο λογαριασμός 02.29 Προπληρωμές. Στο τέλος της περιόδου χρήσεως εμφανίζει χρεωστικό υπόλοιπο και πιστώνεται με αντίστοιχη χρέωση του λογαριασμού 02.10. Στο τέλος της περιόδου χρήσεως πιστώνεται με αντίστοιχη χρέωση του λογαριασμού 02.10. Αν στο τέλος της περιόδου χρήσεως ο λογαριασμός 02.21 εμφανίσει χρεωστικό υπόλοιπο τότε υπάρχουν ακόμη αναληφθείσες υποχρεώσεις της μονάδας για πραγματοποίηση δαπανών που δεν έχουν ακόμη γίνει εντάλματα.

Ο λογαριασμός 02.29 Προπληρωμές κινείται ως εξής:

Ο λογαριασμός χρεώνεται όταν υπάρχουν εκδιδόμενα εντάλματα πληρωμής και συνοδεύονται από τα αντίστοιχα αποδεικτικά στοιχεία με ισόποση πίστωση του λογαριασμού 02.21. Πιστώνεται όταν υπάρξουν γενόμενες κατά την χρήση αποδόσεις λογαριασμών από υπόλογους με πίστωση του λογαριασμού 02.31. Σε περίπτωση που ο λογαριασμός εμφανίσει χρεωστικό υπόλοιπο τότε υπάρχουν ποσά ενταλμάτων πληρωμής τα οποία εκκρεμούν, δηλαδή δεν έχει γίνει απόδοση της πληρωμής στους υπόλογους. Επιπρόσθετα, για την καλύτερη παρακολούθηση των υπόλογων δίνεται η δυνατότητα δημιουργίας λογαριασμών τάξεως. Πιο συγκεκριμένα όταν εκδίδεται ένα ένταλμα προπληρωμής χρεώνεται ο λογαριασμός 02.95 Υπόλογοι Ενταλμάτων Πληρωμής προς Έκδοση και πιστώνεται ο λογαριασμός 02.96 Εντάλματα Πληρωμής προς Έκδοση. Στην περίπτωση που παρατηρηθεί απόδοση λογαριασμού από τον υπόλογο ή επιστροφή τότε αυτό αποτυπώνεται λογιστικά με χρέωση του λογαριασμού 02.96 και πίστωση του 02.95. Κατά το τέλος της περιόδου χρήσεως εμφανίζει χρεωστικό υπόλοιπο κατά συνέπεια πιστώνεται και χρεώνεται αντίστοιχα ο λογαριασμός 02.31 Απολογισμός Εξόδων.

Ο λογαριασμός 02.30 Ενταλματοποιηθείσες Δαπάνες κινείται ως εξής:

Χρεώνεται για τις δαπάνες που έχουν αναγνωρισθεί, έχουν εκδοθεί τα εντάλματα πληρωμής τους και βρίσκονται στο στάδιο της θεώρησης με πίστωση του λογαριασμού 02.21. Πιστώνεται όταν υπάρχουν εξοφλούμενα εντάλματα πληρωμής με ισόποση χρέωση του λογαριασμού 02.31. Αν ο λογαριασμός 02.30 εμφανίσει χρεωστικό υπόλοιπο τότε υπάρχουν δαπάνες που έχουν εκδοθεί τα εντάλματα πληρωμής τους αλλά δεν έχει γίνει ακόμη η εξόφλησή τους. Στο τέλος της περιόδου χρήσεως πιστώνεται και χρεώνεται ισόποσα ο λογαριασμός 02.10.

Ο λογαριασμός 02.31 Απολογισμός Εξόδων κινείται ως εξής:

Χρεώνεται όταν υπάρχουν εξοφλούμενα εντάλματα πληρωμής και πιστώνεται αντίστοιχα ο λογαριασμός 02.30. Επιπρόσθετα, χρεώνεται όταν γίνεται απόδοση λογαριασμού σε υπόλογους με ισόποση πίστωση του 02.29. Αν εμφανίσει χρεωστικό υπόλοιπο τότε αυτό σημαίνει πως υπάρχουν πληρωμένα έξοδα. Στο τέλος της περιόδου χρήσεως πιστώνεται προκειμένου να κλείσουν οι λογαριασμοί του δημοσίου λογιστικού δίνεται όμως και η δυνατότητα αυτή η εγγραφή να διενεργηθεί με πίστωση του αντίθετου λογαριασμού του 02.31.99 Αντίθετος Λογαριασμός Κλεισίματος Χρήσης.

Στην περίπτωση των εσόδων κινούνται οι εξής λογαριασμοί:

Ο λογαριασμός 06.10 Εκτέλεση Προϋπολογισμού Εσόδων

Ο λογαριασμός αυτός χρεώνεται όταν υπάρχουν βεβαιωμένα έσοδα και πιστώνεται ο λογαριασμός 06.21 Βεβαιωμένα Έσοδα. Επιπρόσθετα χρεώνεται όταν υπάρξει είσπραξη των εσόδων χωρίς προηγούμενη βεβαίωση αυτών και εφόσον δεν μεσολαβεί ο λογαριασμός 06.21 με πίστωση του λογαριασμού 06.31 Απολογισμός Εσόδων. Επιπρόσθετα χρεώνεται εφόσον υπάρχουν μειώσεις στον προϋπολογισμό των εξόδων με ισόποση πίστωση του λογαριασμού 06.10.99 ή του 06.10.98. Πιστώνεται αντίστοιχα στην έναρξη της περιόδου χρήσεως με τα ποσά των εσόδων του προϋπολογισμού που έχουν εγκριθεί. Επίσης, πιστώνεται αν κατά τη διάρκεια της περιόδου χρήσεως προκύψουν αυξήσεις του προϋπολογισμού των εξόδων με αντίστοιχη χρέωση του λογαριασμού 06.10.99 ή του 06.10.98. Κατά το κλείσιμο της περιόδου χρήσεως αν εμφανίζει χρεωστικό υπόλοιπο τότε χρεώνεται και πιστώνεται ο λογαριασμός 02.10. Αν το υπόλοιπο που εμφανίζει στην εν λόγω περίοδο αναφοράς είναι πιστωτικό τότε πιστώνεται και χρεώνεται αντίστοιχα ο λογαριασμός 06.21 Βεβαιωθέντα Έσοδα.

Ο λογαριασμός 06.21 Βεβαιωθέντα Έσοδα

Ο λογαριασμός χρεώνεται όταν υπάρξουν έσοδα που εισπράττονται και είναι βεβαιωμένα και αντίστοιχα πιστώνεται ο λογαριασμός 06.31 Απολογισμός Εσόδων. Πιστώνεται για τα κονδύλια των εσόδων που βεβαιώνονται με ισόποση χρέωση του λογαριασμού 06.10. Αν ο λογαριασμός κατά τη διάρκεια της χρήσεως εμφανίσει πιστωτικό υπόλοιπο τότε αυτό συνεπάγεται πως υπάρχουν έσοδα που βεβαιώθηκαν αλλά δεν εισπράχθηκαν. Κατά το κλείσιμο της περιόδου χρήσης ο λογαριασμός χρεώνεται με αντίστοιχη πίστωση του λογαριασμού 06.10.

Ο λογαριασμός 06.31 Απολογισμός Εσόδων

Ο λογαριασμός χρεώνεται μόνο κατά τη διαδικασία κλεισίματος με πίστωση αντίστοιχα των λογαριασμών του δημοσίου λογιστικού που εμφανίζουν χρεωστικά υπόλοιπα. Πιστώνεται για



έσοδα που εισπράττονται και είναι βεβαιωμένα με πίστωση αντίστοιχα του λογαριασμού 06.21. Επιπλέον, πιστώνεται αν τα έσοδα που εισπράττονται δεν είναι βεβαιωμένα αλλά περιλαμβάνονται στον προϋπολογισμό με χρέωση του λογαριασμού 06.10. Σε περίπτωση που τα έσοδα δεν είναι ούτε βεβαιωμένα ούτε περιλαμβάνονται στον προϋπολογισμό τότε ο λογαριασμός θα πιστωθεί και θα χρεωθεί ο λογαριασμός 06.10 ταυτόχρονα όμως θα ξεκινήσει και η διαδικασία τροποποιητικών εγγραφών του προϋπολογισμού.

### **3.23 Κρατικές Προμήθειες<sup>19</sup>**

Ως κρατικές προμήθειες ορίζονται οι αγορές που πραγματοποιούνται από έναν Δημόσιο Φορέα σύμφωνα με συγκεκριμένες διαδικασίες. Εδώ παρατηρούνται δύο μέρη το ένα συμβαλλόμενο μέρος είναι το Δημόσιο και το δεύτερο κάποιος Ιδιώτης. Οι κρατικές προμήθειες ολοκληρώνονται με τη βοήθεια γραπτών συμβάσεων και πρέπει να διέπονται από τις παρακάτω βασικές αρχές:

A) Η αρχή της Δημοσιότητας: πρέπει οι ενδιαφερόμενοι να είναι ενημερωμένοι πως κάποιος φορέας προβαίνει σε Διακήρυξη Προμήθειας γι' αυτόν το λόγο είναι αναγκαία η δημοσιοποίηση στον εθνικό τύπο.

B) Η αρχή της Διαφάνειας των Διαδικασιών: Η όλη διαδικασία της διακήρυξης και επιλογής του προμηθευτή και ανάθεσης της σύμβασης πρέπει να βασίζεται σε κανόνες που είναι εκ των προτέρων γνωστοί και θα ισχύουν καθ' όλη τη διάρκεια του διαγωνισμού. Επιπλέον, πρέπει να είναι κατανοητοί και σαφείς. Μετά την προκήρυξη απαγορεύεται ρητά η αλλαγή των όρων.

Γ) Η αρχή της ίσης μεταχείρισης: Δεν μπορούν να αποκλειστούν από την διαγωνιστική διαδικασία επιχειρήσεις που είναι εκτός της Ελληνικής επικράτειας ή κάποια κατηγορία εγχώριων επιχειρήσεων εισάγοντας πολιτική διακρίσεων.

### **3.24 Ενιαίο Πρόγραμμα Προμηθειών και Αντικείμενο των Συμβάσεων<sup>20</sup>**

Κάθε χρόνο η Γενική Διεύθυνση Κρατικών Προμηθειών αποστέλλει στα νοσοκομεία εγκύκλιο και ζητά να κοινοποιήσουν τις ανάγκες τους σε προμήθειες για το επόμενο έτος. Στη συνέχεια γίνεται η σύνταξη του Ε.Π.Π. καθώς και η δημοσίευσή του στον τύπο. Για κάθε προμήθεια που

---

<sup>19</sup> Πηγή: [www.gge.gov.gr](http://www.gge.gov.gr)

<sup>20</sup> Πηγή: Ν. 3580/07

περιλαμβάνεται στο Ε.Π.Π. προκηρύσσεται διαγωνισμός και αντιστοιχεί μία προϋπολογισθείσα αξία.

Ως αντικείμενα των συμβάσεων προμηθειών χαρακτηρίζονται τα υλικά αγαθά και οι υπηρεσίες που είναι απαραίτητα για την εύρυθμη λειτουργία της μονάδας υγείας.

Τα παρακάτω υλικά αποτελούν αντικείμενο σύμβασης για προμήθειες:

ενεργά εμφυτεύσιμα προϊόντα, μη ενεργά εμφυτεύσιμα προϊόντα, οδοντιατρικά προϊόντα, «In Vitro» διαγνωστικά προϊόντα, αναισθησιολογικά και αναπνευστικά προϊόντα, οφθαλμολογικά προϊόντα και προϊόντα οπτικής, προϊόντα μίας χρήσεως, υλικά καθαριότητας, ιατρικά αέρια, καύσιμα, τρόφιμα – ποτά, έντυπα – γραφική ύλη, ναρκωτικά, εμβόλια και συναφή φαρμακευτικά σκευάσματα, αντιδραστήρες αιμοδοσίας κάθε μορφής και διαδικασίας ελέγχου του αίματος, ξενοδοχειακός εξοπλισμός, ιματισμός, ηλεκτρομηχανικά και ιατροτεχνολογικά προϊόντα, εξοπλισμός εγκαταστάσεων, επαναχρησιμοποιήσιμα εργαλεία, τεχνικά βοηθήματα για άτομα με ειδικές ανάγκες, προϊόντα διαγνωστικής και θεραπευτικής ακτινοβολίας, μεταφορικά μέσα, πληροφοριακά συστήματα, ηλεκτρολογικός και ηλεκτρονικός εξοπλισμός, μηχανολογικός εξοπλισμός.

Αντίστοιχα στις συμβάσεις υπηρεσιών υπάρχουν τα ακόλουθα:

Εστίαση, καθαριότητας, ασφάλεια – φύλαξη κτιριακών εγκαταστάσεων, συντήρηση κτιρίων και μηχανημάτων, μίσθωση ακινήτων, αξιοποίησης ακινήτων, πληροφοριακή οργάνωση και υποστήριξη, πλύση – καθαρισμός – σιδέρωμα ιματισμού, αποκομιδή μολυσματικών αποβλήτων, λογιστική υποστήριξη, εξειδικευμένες μεταφορές όπως μεταφορά αίματος είτε παραγώγων αίματος είτε μοσχευμάτων.

Τα υλικά που αποκτώνται από την μονάδα με διαγωνισμό προμηθειών είναι στοιχεία που συγκαταλέγονται στα αποθέματα είτε στο πάγιο ενεργητικό της μονάδας. Τόσο τα αποθέματα όσο και το πάγιο ενεργητικό αποτελούν στοιχεία του ενεργητικού της μονάδας υγείας και η σωστή τήρηση και παρακολούθηση των παραπάνω λογαριασμών είναι εξαιρετικά σημαντική για τον σωστό προσδιορισμό του αποτελέσματος χρήσεως.

### **3.25 Εθνική Κεντρική Αρχή Προμηθειών Υγείας**

Η Ε.Κ.Α.Π.Υ. συντάθηκε με τον Ν. 4472/17. Ο Σκοπός της είναι ο στρατηγικός και επιχειρησιακός σχεδιασμός του οικονομικού και εφοδιαστικού κύκλου προμήθειας προϊόντων και υπηρεσιών του συστήματος υγείας καθώς και η παρακολούθηση και ο έλεγχος των

αναλώσεών τους. Το όργανο διοίκησης της Ε.Κ.Α.Π.Υ είναι το διοικητικό συμβούλιο που είναι εννεαμελές και απαρτίζεται από τον πρόεδρο τον αντιπρόεδρο και επτά μέλη. Β) Η διενέργεια διαγωνισμών ανάθεσης προμηθειών, η σύνταξη διακηρύξεων και των συμβάσεων με τους αναδόχους, η προώθηση των κανόνων του ηλεκτρονικού εμπορίου καθώς και έλεγχος για την υλοποίηση αυτών.

Οι αρμοδιότητες της Ε.Κ.Α.Π.Υ. περιλαμβάνουν:

- τη δημιουργία, τήρηση και συνεχή επικαιροποίηση του Μητρώου Προμηθειών Υγείας, και των σχετικών με αυτό δεδομένων, το οποίο περιλαμβάνει τα μητρώα: Προϊόντων και Προμηθευτών, Ενιαίων Τεχνικών Προδιαγραφών, Κόστους και Αναλώσεων
- τον προγραμματισμό των προμηθειών για προϊόντα και υπηρεσίες που απαιτούνται για την κάλυψη των αναγκών των φορέων.
- την κατάρτιση των όρων των διακηρύξεων των διαγωνισμών που αυτή υλοποιεί, τη διαδικασία ανάθεσης των προϊόντων και των υπηρεσιών υγείας, τη διεξαγωγή και την κατακύρωση όλων των δημοπρασιών και των λοιπών διαγωνιστικών ή μη διαδικασιών, την παρακολούθηση εκτέλεσης των συμβάσεων και την εξασφάλιση του εφοδιασμού των φορέων.
- την τήρηση ηλεκτρονικού αρχείου παρακολούθησης του συνόλου των υπό εκτέλεση συμβάσεων στο χώρο της υγείας, μέσω των Ηλεκτρονικών συστημάτων «Κεντρικό Ηλεκτρονικό Μητρώο Παρακολούθησης Συμβάσεων» και «Εθνικό Σύστημα Ηλεκτρονικών Δημοσίων Συμβάσεων », όπου οι φορείς θα εισάγουν πληροφορίες αναφορικά με την πορεία εκτέλεσης των συμβάσεων, όπως χρόνος παράδοσης προϊόντων και υπηρεσιών, ποσότητα κλπ.
- την εγκαθίδρυση μηχανισμού Εσωτερικής Διακίνησης Αδρανών Αποθεμάτων προϊόντων, μεταξύ των φορέων, πέρα από την ποσότητας του ορίου ασφαλείας που προβλέπουν τα πρότυπα αναλώσεων, στον οποίο θα προβλέπεται ο τρόπος και η διαδικασία της εσωτερικής αυτής διακίνησης.
- την εγκαθίδρυση μηχανισμού εσωτερικής διακίνησης προϊόντων μεταξύ των φορέων για την υποστήριξη εξαιρετικών και επείγουσών αναγκών που προκύπτουν από έκτακτα και μη προβλέψιμα γεγονότα, στον οποίο θα προβλέπεται ο τρόπος και η διαδικασία της εσωτερικής αυτής διακίνησης.
- την παρακολούθηση του προγράμματος και του σχεδίου χρηματοροών προκειμένου να αποπληρωθούν όλες οι υποχρεώσεις.

Προκειμένου η Ε.Κ.Α.Π.Υ. να φέρει εις πέρας τις αρμοδιότητές της παραδίδονται σε αυτήν ο κατάλογος ενιαίας ονοματολογίας και κωδικοποίησης εργαστηριακών εξετάσεων της Επιτροπής Προμηθειών Υγείας του Υπουργείου Υγείας και ο αντίστοιχος κατάλογος του Εθνικού Οργανισμού Παροχής Υπηρεσιών Υγείας καθώς και όλες οι αποφάσεις έγκρισης τεχνικών προδιαγραφών προϊόντων και υπηρεσιών στον τομέα της υγείας της Επιτροπής Προμηθειών Υγείας και της τεχνικής υπηρεσίας του Υπουργείου Υγείας, το Μητρώο Ιατροτεχνολογικών Προϊόντων και Προμηθευτών καθώς και το Μητρώο Ενιαίων Τεχνικών Προδιαγραφών, όλα τα αρχεία ενιαίας κωδικοποίησης προϊόντων και υπηρεσιών υγείας, που έχουν καταρτίσει οι μονάδες υγείας, το παρατηρητήριο τιμών της Επιτροπής Προμηθειών Υγείας.

### **3.26 Μητρώο Προϊόντων<sup>21</sup>**

Υπεύθυνη για την τήρηση του παραπάνω μητρώου είναι η Ε.Κ.Α.Π.Υ. Το Μητρώο προϊόντων αποτελείται από 4 υπομητρώα:

- Το Μητρώο Προϊόντων και Προμηθευτών: σε αυτό περιλαμβάνονται το Μητρώο Κωδικοποίησης Προϊόντων, Υπηρεσιών και Προμηθευτών στο οποίο καταχωρούνται όλοι οι προμηθευτές των προϊόντων και υπηρεσιών που συναλλάσσονται με το σύνολο των μονάδων υγείας υπό συγκεκριμένη κατηγοριοποίηση και κωδικοποίηση. Επίσης, εντοπίζονται όλα τα προϊόντα και οι υπηρεσίες, που πωλούν οι προμηθευτές, υπό συγκεκριμένη κατηγοριοποίηση και κωδικοποίηση. Ακόμη, υπάρχει και το Μητρώο Εύρους Αποδεκτών Τιμών στο οποίο αναρτώνται τα περιθώρια των τιμών, προϊόντων και υπηρεσιών, που γίνονται αποδεκτά από την έρευνα αγοράς και την συνακόλουθη επεξεργασία των αποτελεσμάτων της, και οι οποίες λειτουργούν ενδεικτικά στο πλαίσιο των διαγωνιστικών διαδικασιών. Τέλος, παρατηρείται και το Μητρώο Παρατηρητηρίου Ανώτατων Αποδεκτών Τιμών, που αντικαθιστά το Παρατηρητήριο Τιμών, στο οποίο αναρτώνται οι χαμηλότερες τιμές που επιτυγχάνονται με οποιαδήποτε διαγωνιστική διαδικασία. Ο έλεγχος του Μητρώου Προϊόντων και Προμηθευτών διενεργείται από πενταμελή επιτροπή, η οποία αποτελείται από τέσσερα διευθυντικά στελέχη της Ε.Κ.Α.Π.Υ και ένα μέλος του Δ.Σ. Κατά τον έλεγχο εξετάζει την ανάρτηση ή μη των τιμών στο Μητρώο εφαρμόζοντας συγκεκριμένα κριτήρια, ώστε οι επιτευχθείσες χαμηλότερες τιμές να ορίζονται ως οι αποδεκτές, σύμφωνα με τα προαναφερόμενα

---

<sup>21</sup> Πηγή: Ν. 4472/17

κριτήρια. Ως βάση δεδομένων τιμών του παραπάνω Μητρώου αποτελούν οι τιμές του Παρατηρητηρίου Τιμών της Επιτροπής Προμηθειών Υγείας.

- Το Μητρώο Κεντριοποιημένων Προμηθειών: σε αυτό δημοσιεύονται οι δηλωθείσες ανάγκες από τις μονάδες.
- Το Μητρώο Κόστους και Αναλώσεων: αυτό περιλαμβάνει τα παρακάτω υποσυστήματα: το Μητρώο Αναλώσεων Δικτύου και το Μητρώο Πρότυπων Αναλώσεων. Στο πρώτο αναρτάται ο ρυθμός ανάλωσης των προϊόντων από τις μονάδες. Ο ρυθμός αυτός είναι εκφρασμένος τόσο σε ποσότητα όσο και σε αξία με καθορισμένη ημερολογιακή βάση. Στο Μητρώο Πρότυπων Αναλώσεων αναρτώνται οι στατιστικώς επεξεργασμένοι δείκτες ποσοτικής και χρονικής ανάλωσης προϊόντων προκειμένου να είναι συγκρίσιμοι με αντίστοιχους διεθνώς καθιερωμένους, και με στόχο την αληθή απεικόνιση του προφίλ των απαιτούμενων αναγκών, για την απρόσκοπτη λειτουργία των φορέων του άρθρου 3 και τον συνακόλουθο έλεγχο στην διαχείριση, τόσο των αποθεμάτων τους όσο και των ρυθμών ανάλωση.
- Το Μητρώο Τεχνικών Προδιαγραφών: σε αυτό περιλαμβάνονται το Μητρώο Αξιολογημένων Τεχνικών Προδιαγραφών και το Μητρώο Ενιαίων Εθνικών Προδιαγραφών. Στο Μητρώο Αξιολογημένων Τεχνικών Προδιαγραφών αναρτώνται οι τεχνικές προδιαγραφές που έχουν αξιολογηθεί από την Ε.Κ.Α.Π.Υ. , που έχουν αναπτυχθεί και αιτηθεί από τις μονάδες υγείας για τα προϊόντα και τις υπηρεσίες που είναι απαραίτητα για την λειτουργία τους. Στο Μητρώο Ενιαίων Εθνικών Τεχνικών Προδιαγραφών περιλαμβάνονται τα προϊόντα και οι υπηρεσίες που είναι υπό κεντριοποίηση.

### **3.27 Προγραμματισμός των ετήσιων κρατικών προμηθειών<sup>22</sup>**

Ο προγραμματισμός των ετήσιων κρατικών προμηθειών διενεργείται από την Ε.Κ.Α.Π.Υ. Οι Υ.Πε και οι μονάδες πρωτοβάθμιας και δευτεροβάθμιας υγειονομικής περίθαλψης μετά από αίτημα της Ε.Κ.Α.Π.Υ. πρέπει να προσδιορίσουν και αναρτήσουν στο Μητρώο υπό Κεντριοποίηση Αναγκών τις ανάγκες τους για τα υπό κεντριοποίηση προϊόντα και υπηρεσίες, με προθεσμία 30 ημερών. Οι ανάγκες αυτές είναι για ολόκληρο το ημερολογιακό έτος. Ο προσδιορισμός των αναγκών γίνεται μέσω των καταχωρημένων ειδών στο Μητρώο Ενιαίων Τεχνικών Προδιαγραφών Προϊόντων και Υπηρεσιών και στο πλαίσιο των αποδεκτών

---

<sup>22</sup> Πηγές: [www.opengov.gr](http://www.opengov.gr) και Ν. 4472/17

ορίων των προτύπων αναλώσεων του Μητρώου Προτύπων Αναλώσεων. Πιο συγκεκριμένα όσο αφορά τις νοσοκομειακές μονάδες και τα κέντρα υγείας δίνεται η δυνατότητα μέσω προστατευμένης πρόσβασης στην ηλεκτρονική πλατφόρμα, ο έλεγχος, η αξιολόγηση, η επεξεργασία, η οριστικοποίηση των αναγκών, η ομογενοποίηση ανά μοναδικό κωδικό των ζητούμενων ειδών και υπηρεσιών και η καταχώρηση αυτών στο Μητρώο Προμηθειών Υγείας. Μέσα σε αυτό το χρονικό διάστημα οι Υ.Πε και οι φορείς πρωτοβάθμιας και δευτεροβάθμιας υγειονομικής περίθαλψης καλούνται να καταθέτουν στην Ε.Κ.Α.Π.Υ. την ποσοτική ηλεκτρονική απογραφή όλων των προϊόντων και υπηρεσιών για τα οποία θα τους ζητηθεί, και τα οποία βρίσκονται στις αποθήκες τους, καθώς και αυτά που είναι σε αδράνεια. Αδρανή είναι εκείνα τα αποθέματα των οποίων οι απογραφόμενες ποσότητες προϊόντων είναι πέραν των ορίων ασφαλείας, που προσδιορίζονται βάσει του Μητρώου Πρότυπων Αναλώσεων, και έχουν διακινηθεί την χρονική περίοδο πριν την απογραφή τους. Τα αδρανή αποθέματα αναρτώνται στην Ηλεκτρονική Πλατφόρμα στο Μητρώο Αναλώσεων Δικτύου και αποτελούν το Αρχείο «Αδρανή Αποθέματα». Τα συνολικά αδρανή αποθέματα ομογενοποιούνται ανά μοναδικό κωδικό από την Ε.Κ.Α.Π.Υ. και το «Αρχείο Αδρανών Αποθεμάτων» είναι έτοιμο για τις αναγκαίες «ανταλλαγές» σε προϊόντα μεταξύ των μονάδων και των Υ.Πε. Σε περίπτωση που οι τελευταίοι διαπιστώσουν πως υπάρχουν ανάγκες που δεν έχουν καλυφθεί και τα ποσά αυτά είναι εντός του πλαισίου του εγκεκριμένου προϋπολογισμού τους μπορούν μέσα σε ένα μήνα να υποβάλλουν αίτημα για τροποποίηση. Η Ε.Κ.Α.Π.Υ. με τη σειρά της εξετάζει τα αιτήματα που έχουν υποβληθεί και καταρτίζει την κεντρική στρατηγική για τα είδη που κάθε φορά έχει αποφασίσει. Στη συνέχεια η Ε.Κ.Α.Π.Υ. μέσω του «Αρχείου Αδρανών Αποθεμάτων» πραγματοποιεί τις διαθέσιμες χρεοπιστώσεις σε προϊόντα, παράγει τις αναμορφωμένες ανάγκες και τις κοστολογεί για κάθε Υ.Πε., νοσοκομείο και κέντρο υγείας με βάση το Μητρώο Κόστους και Αναλώσεων. Οι τελικές ανάγκες των μονάδων, όπως προέκυψαν από την ανωτέρω διαδικασία, αποτελούν τον οριστικό Στρατηγικό Σχεδιασμό Κεντρικοποιημένων Προμηθειών. Σε περίπτωση που υπάρχουν προμήθειες προϊόντων και υπηρεσιών και εντάσσονται σε συγχρηματοδοτούμενα επιχειρησιακά προγράμματα του Εθνικού Στρατηγικού Πλαισίου Αναφοράς και συνεπώς χρηματοδοτούνται από κοινοτικούς πόρους τότε εξαιρούνται από το στρατηγικό σχέδιο προμηθειών. Παρόλα αυτά είναι υποχρεωτική η παρακολούθησή τους στο Μητρώο Ενιαίων Τεχνικών Προδιαγραφών.

### **3.28 Λογιστική Τυποποίηση Μονάδων Υγείας**

Σε αυτό το σημείο κρίνεται απαραίτητη η αναφορά στο κλαδικό λογιστικό σχέδιο των μονάδων υγείας, όπως αυτό ορίζεται στο Π.Δ. 146/03. Οι Δημόσιες μονάδες Υγειονομικής Περίθαλψης έχουν ως διαχειριστική περίοδο το χρονικό διάστημα από 1 Ιανουαρίου έως και 31 Δεκεμβρίου κάθε ημερολογιακού έτους. Οι λογιστικές εργασίες που υλοποιούνται το παραπάνω διάστημα γίνονται στα πλαίσια του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Ο λογιστικός κύκλος που ακολουθούν περιγράφεται παρακάτω. Οι εργασίες που διενεργούνται πριν και κατά την έναρξη της χρήσης είναι η σύνταξη φυσικής απογραφής και εν συνεχεία η έγκρισή της, η κατάρτιση ισολογισμού έναρξης, η καταχώρηση της απογραφής ισολογισμού στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών, η καταχώρηση της απογραφής στο ημερολόγιο καθώς και το άνοιγμα των λογαριασμών του γενικού και των αναλυτικών καθολικών, η διενέργεια των λογιστικών εγγραφών ανοίγματος χρήσεως. Οι εργασίες που πραγματοποιούνται κατά την διάρκεια της χρήσης είναι: η έκδοση ή λήψη ανάλογου παραστατικού στοιχείου που συνδέεται με ένα οικονομικό γεγονός, η καταχώρηση του οικονομικού γεγονότος με βάση το παραστατικό στο ημερολόγιο, η ενημέρωση των λογαριασμών του γενικού και αναλυτικών καθολικών, η περιοδική σύνταξη ισοζυγίων και ο έλεγχος σχετικά με την ορθή καταχώρηση στο ημερολόγιο και στα καθολικά. Κατά τη διάρκεια χρήσεως είναι δυνατή η κωδικοποίηση των διαδικασιών σε ημερήσιες εργασίες, σε εβδομαδιαίες και σε μηνιαίες.

### **3.29 Διάρθρωση του Σχεδίου Λογαριασμών<sup>23</sup>**

Το σχέδιο λογαριασμών περιλαμβάνει 10 ομάδες. Κάθε πρωτοβάθμιος λογαριασμός αναπτύσσεται σε δευτεροβάθμιο, τριτοβάθμιους και τεταρτοβάθμιους. Οι ομάδες 1 έως 8 αναφέρονται στη γενική λογιστική, η ομάδα 9 στην αναλυτική λογιστική και η ομάδα 0 στους λογαριασμούς τάξεως. Στις ομάδες 1 έως 3 ανήκουν οι λογαριασμοί του Ένεργητικού, στις ομάδες 4 και 5 οι λογαριασμοί του Παθητικού, στην ομάδα 6 οι λογαριασμοί των οργανικών εξόδων κατά είδος, στην ομάδα 7 οι λογαριασμοί των οργανικών εσόδων κατά είδος, στην ομάδα 8 οι λογαριασμοί της Γενικής Εκμετάλλευσης, των έκτακτων και ανόργανων αποτελεσμάτων, τα αποτελέσματα προηγούμενων χρήσεων, το αποτέλεσμα της χρήσεως, το αποτέλεσμα προς διάθεση και ο λογαριασμός του ισολογισμού. Οι ομάδες 1 έως 5 περιλαμβάνουν τους λογαριασμούς του ισολογισμού και είναι αυτοί οι λογαριασμοί που στο τέλος της περιόδου χρήσεως έχουν υπόλοιπα χρεωστικά ή πιστωτικά και επηρεάζουν τον ισολογισμό. Οι ομάδες 6 έως 8 αποτελούνται από τους αποτελεσματικούς λογαριασμούς, που

---

<sup>23</sup> Πηγή: Π.Δ. 146/03

μηδενίζονται στο τέλος της χρήσεως, αφού γίνεται η μεταφορά των υπολοίπων τους στο Λογαριασμό της Γενικής Εκμετάλλευσης προκειμένου να υπολογιστεί το αποτέλεσμα της χρήσεως.

### **3.30 Οικονομικές Καταστάσεις<sup>24</sup>**

Οι Οικονομικές Καταστάσεις που πρέπει να καταρτίζει κάθε Μονάδα Υγειονομικής Περίθαλψης δημοσίου συμφέροντος σε ετήσια βάση περιλαμβάνουν:

- A) Τον Ισολογισμό.
- B) Την Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων.
- Γ) Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης.
- Δ) Την Κατάσταση Ταμειακών Ροών
- E) Κατάσταση Προϋπολογιστικών και Απολογιστικών Κονδυλίων.
- ΣΤ) Σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων.

Οι αρχές που πρέπει να τηρούνται προκειμένου οι οικονομικές καταστάσεις να αντικατοπτρίζουν την πραγματική εικόνα της μονάδας πρέπει να συμβαδίζουν με όσα ορίζουν τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ. είναι οι ακόλουθες: Ακριβοδίκαιη Παρουσίαση και Συμμόρφωση, Συνεχιζόμενη Δραστηριότητα, Συνέπεια στην Παρουσίαση, Σημαντικότητα και Συγκέντρωση, Συμψηφισμός, Συγκριτική Πληροφόρηση, Λογιστικός Χειρισμός με Βάση την Αρχή των Δεδουλευμένων Εσόδων και Εξόδων.

### **3.31 Η Εφαρμογή των Δ.Λ.Π.Δ.Τ.<sup>25</sup>**

Τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ. πηγάζουν από τα αντίστοιχα Δ.Λ.Π. και Δ.Π.Χ.Α. και έχουν προσαρμοστεί κατάλληλα για να εφαρμόζονται στο Δημόσιο Τομέα. Ο σκοπός τους είναι να υπηρετούν το δημόσιο συμφέρον μέσα από την υιοθέτηση υψηλής και αναγνωρισμένης ποιότητας κανονισμών και διαδικασιών ετοιμασίας και κατάρτισης οικονομικών καταστάσεων για τις οντότητες του Δημόσιου Τομέα. Η εφαρμογή των εν λόγω προτύπων θα επιφέρει μία σειρά από πλεονεκτήματα τα όποια είναι:

---

<sup>24</sup> Πηγές: [www.moh.gov.gr](http://www.moh.gov.gr) και [www.ifac.org](http://www.ifac.org)

<sup>25</sup> Πηγή: [www.aiaworldwide.com](http://www.aiaworldwide.com)



- Η βελτίωση της αξιοπιστίας, διαφάνειας και συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων, αφού πραγματοποιείται απεικόνιση όλων των πραγματοποιηθέντων συναλλαγών ανεξάρτητα από το χρονικό σημείο της ταμειακής ροής.
- Η εξασφάλιση της λογιστικής αυτοτέλειας των λογιστικών χρήσεων.
- Η καλύτερη και πιο αξιόπιστη πληροφόρηση για την κατανομή και διαχείριση των οικονομικών πόρων.
- Η μείωση του κόστους λειτουργίας της δημόσιας διοίκησης.
- Η απεικόνιση της πραγματικής περιουσιακής κατάστασης των δημόσιων οντοτήτων και οργανισμών, διότι τα περιουσιακά στοιχεία αναγνωρίζονται στην εύλογη αξία τους.
- Η εφαρμογή της μεθόδου των δεδουλευμένων εσόδων και εξόδων θα οδηγήσει σε ορθολογική οικονομική διοίκηση, αφού θα υπάρξει συσχέτιση μεταξύ εσόδων και εξόδων.
- Οι οικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων του δημόσιου τομέα θα είναι συγκρίσιμες με τις οικονομικές καταστάσεις εταιρειών του ιδιωτικού τομέα, εφόσον ασκούν ίδια δραστηριότητα.
- Η βελτίωση κατά τη διαχείριση των περιουσιακών στοιχείων καθώς και των ταμειακών διαθεσίμων
- Η εμπιστοσύνη των πολιτών και των αγορών θα ενισχυθεί.
- Η αξιοπιστία των εκτιμήσεων των οίκων αξιολόγησης και άλλων χρηστών των οικονομικών καταστάσεων του δημοσίου τομέα θα αυξηθεί.
- Οι επιπτώσεις πολιτικών αποφάσεων θα μειωθούν.

### **3.32 Λογιστικά Βιβλία <sup>26</sup>**

Οι μονάδες υγείας είναι υποχρεωμένες με βάση το Ν. 496/74 να τηρούν τα ακόλουθα λογιστικά βιβλία:

- Βιβλίο Ταμείου
- Ημερολόγιο Εσόδων και Εξόδων
- Γενικό Καθολικό
- Βιβλίο Απογραφής
- Βιβλίο Ισολογισμού και Απολογισμού

---

<sup>26</sup> Πηγές: Ν.Δ. 496/74 και [www.moh.gov.gr](http://www.moh.gov.gr)

Οι λογιστικές εργασίες που υλοποιούνται στις Δημόσιες Μονάδες Υγείας κατατάσσονται σε καθημερινή, εβδομαδιαία, μηνιαία και ετήσια βάση.

Οι καθημερινές και εβδομαδιαίες λογιστικές εργασίες περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:

- Τον έλεγχο και τη συμφωνία των τριών λογιστικών κυκλωμάτων, δηλαδή της γενικής και αναλυτικής λογιστικής και του δημόσιου λογιστικού, για τις εγγραφές που έρχονται μέσω των διαχειρίσεων της μονάδας.
- Τη λογιστικοποίηση των παραστατικών που αφορούν τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, δαπανών και λοιπών εξόδων, όπως λογαριασμοί οργανισμών κοινής ωφέλειας ή ασφάλιστρα.
- Τις εγγραφές μισθοδοσίας μόνον στα κυκλώματα της γενικής και αναλυτικής λογιστικής.
- Την ενημέρωση του Μητρώου Παγίων όταν υφίσταται αγορά νέου παγίου ή διαγραφή κάποιου ήδη καταχωρημένου λόγω καταστροφής του.
- Την παρακολούθηση των ταμειακών εγγραφών, δηλαδή μεταφορά μετρητών από το ταμείο σε λογαριασμό όψεως είτε εξόφληση επιταγών είτε παρακολούθηση extrait τραπεζών.
- Την καθημερινή συμφωνία του ταμείου.
- Τη λογιστική παρακολούθηση των επιχορηγήσεων για επενδύσεις, τα υπόλοιπα των απαιτήσεων καθώς και των προμηθευτών.

Οι εργασίες του σε μηνιαία βάση έχουν ως αντικείμενο το κλείσιμο του μήνα και την εκτύπωση των προβλεπόμενων βιβλίων. Οι εργασίες που διενεργούνται είναι:

- Ο έλεγχος για την καταχώριση όλων των παραστατικών του τρέχοντος μήνα.
- Ο έλεγχος για την απόδοση των κρατήσεων, όπως φόροι ή ασφαλιστικές εισφορές, και η διενέργεια των αντίστοιχων εγγραφών στα βιβλία της γενικής λογιστικής.
- Ο έλεγχος για τη μεταφορά των λογαριασμών των ομάδων 2, 6 και 7 της γενικής λογιστικής στους αντίστοιχους λογαριασμούς 94, 92 και 96 της αναλυτικής λογιστικής.
- Η οριστικοποίηση των λογιστικών εγγραφών του μήνα.
- Η εκτύπωση των προβλεπόμενων βιβλίων, δηλαδή του γενικού ημερολόγιο, του γενικού καθολικού, του ισοζυγίου και του βιβλίου αποθήκης.

Οι εργασίες που πραγματοποιούνται στο τέλος της περιόδου χρήσεως περιλαμβάνουν:

- Τη Σύνταξη του Ά προσωρινού ισοζυγίου.

- Τη διενέργεια εξωτερικής απογραφής, όπως αυτή ορίζεται στις διαδικασίες διαχείρισης υλικού.
- Τη σύνταξη των εγγραφών προσαρμογής.
- Τον υπολογισμό των ετήσιων αποσβέσεων.
- Τη σύνταξη του Β΄ προσωρινού ισοζυγίου.
- Τη διενέργεια των εγγραφών προσδιορισμού του αποτελέσματος.
- Τη σύνταξη του οριστικού ισοζυγίου.
- Την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων τέλους χρήσεως.
- Το κλείσιμο των λογιστικών βιβλίων.
- Τη σύνταξη οικονομικών καταστάσεων με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δημοσίου Τομέα.

### **3.33 Λογιστικό κύκλωμα**

Στο λογιστικό σύστημα καταγράφονται τα έσοδα και τα έξοδα ανά κωδικό. Επιπρόσθετα, υπάρχει σύνδεση μεταξύ των λογαριασμών του προϋπολογισμού, δηλαδή του Δημοσίου Λογιστικού Σχεδίου, με αυτό της Γενικής Λογιστικής των αντίστοιχων λογαριασμών. Όταν διενεργείται μία λογιστική εγγραφή στο σύστημα και κινείται ένας λογαριασμός του προϋπολογισμού τότε ενημερώνεται και ο αντίστοιχος λογαριασμός στη Γενική Λογιστική. Το ενδιαφέρον στην περίπτωση των υγειονομικών μονάδων του Ε.Σ.Υ, επικεντρώνεται στην αναζήτηση, αξιολόγηση και εφαρμογή μιας από τις υπάρχουσες μεθοδολογίες. Το εγγενές πρόβλημα του ελληνικού δημόσιου λογιστικού σχεδίου είναι ότι δεν παρέχει τις κατάλληλες πληροφορίες για την ανυπαρξία της αναλυτικής λογιστικής, δηλαδή του καταμερισμού του κόστους σα άμεσο και έμμεσο, σταθερό ή μεταβλητό και να το επιμερίσει ανά τμήμα στην κάθε μονάδα. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να συνδέεται απαραίτητα με το πληροφοριακό σύστημα της μονάδας και παρακολουθεί κάθε αλλαγή και αξιολόγηση του οργανισμού.

### **3.34 Απλογραφικό και Διπλογραφικό Σύστημα<sup>27</sup>**

Με την επιβολή του Ν 146/03 έγινε η πρώτη μετάβαση στον τομέα της υγείας από την τήρηση απλογραφικού συστήματος στο διπλογραφικό. Στη συνέχεια μετά τη θέσπιση του Ν 3697/08 οι μονάδες είναι υποχρεωμένες να τηρούν το διπλογραφικό σύστημα αλλά ταυτόχρονα να τηρούν και τα όσα ορίζουν τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ.

<sup>27</sup> Πηγή: Πολύζος (2014) Διοίκηση και οργάνωση Υπηρεσιών Υγείας.

Με την απλογραφική μέθοδο γίνεται μοναδική καταχώρηση σε ένα βιβλίο και σε έναν λογαριασμό του λογιστικού γεγονότος. Για να καταχωρηθεί ένα έσοδο πρέπει να είναι βεβαιωμένο και να έχει γίνει η είσπραξη του σχετικού ποσού κατά την περίοδο χρήσεως. Το έξοδο ορίζεται ως κάθε πληρωμή με χρηματικό αντάλλαγμα. Ουσιαστικά οι έννοιες των εσόδων και εξόδων δεν είναι ταυτόσημες με τα όσα ορίζει η λογιστική. Επίσης, η ταξινόμηση των εσόδων και εξόδων διενεργείται με βάση το δεκαδικό κωδικό σύστημα. Συμπερασματικά, παρακολουθείται η ταμειακή κίνηση χωρίς να εξάγεται αποτέλεσμα. Στα μειονεκτήματα της παραπάνω μεθόδου ανήκουν η μη παροχή αξιόπιστων πληροφοριών καθώς και η μη ορθή παρακολούθηση των λογιστικών γεγονότων. Το πλεονέκτημά της είναι πως είναι απλή σαν μέθοδος και δεν απαιτεί ιδιαίτερη εκπαίδευση του προσωπικού.

Στο διπλογραφικό σύστημα για κάθε λογιστικό γεγονός που πραγματοποιείται μεταβάλλονται τουλάχιστον δύο λογαριασμοί. Η διπλογραφία σαν μέθοδος βασίζεται στην αρχή των δεδουλευμένων εσόδων και εξόδων σύμφωνα με την οποία η καταχώριση των εσόδων και εξόδων γίνεται κατά την ημερομηνία πραγματοποίησής τους. Ως έσοδο ορίζεται το σύνολο από πωλήσεις ή εκμετάλλευση αγαθών, υπηρεσιών και δικαιωμάτων. Αντίστοιχα ως έξοδο θεωρείται η κάθε απόκτηση αγαθών και υπηρεσιών που συντελούν στη δημιουργία εσόδων. Η διάκριση των σχετικών εσόδων και εξόδων γίνεται σύμφωνα με τους κωδικούς τους στο κλαδικό λογιστικό σχέδιο. Τα πλεονεκτήματα της διπλογραφίας αποτελούν η ρεαλιστικότητα των οικονομικών καταστάσεων και η αξιοπιστία στην πληροφόρηση των χρηστών.

### **3.35 Γενικές Αρχές του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου στην Υγεία<sup>28</sup>**

Σύμφωνα με το Π.Δ. 146/03 όλες οι υγειονομικές μονάδες πρωτοβάθμιας και δευτεροβάθμιας υγειονομικής περίθαλψης είναι υποχρεωμένες να τηρούν το διπλογραφικό σύστημα γενικής και αναλυτικής λογιστικής του δημοσίου λογιστικού. Οι βασικές αρχές που πρέπει να τηρούνται είναι οι ακόλουθες αρχές:

#### **Η αρχή της Αυτονομίας**

Σύμφωνα με αυτή το σχέδιο των λογαριασμών κατανέμεται σε τρία μέρη καθένα από τα οποία αποτελεί ιδιαίτερο και ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα. Οι λογαριασμοί καθενός από τα μέρη αυτά συνδέονται και συλλειτουργούν μεταξύ τους, χωρίς να επηρεάζουν λογιστικά τους λογαριασμούς των άλλων δύο μερών. Οι λογαριασμοί της γενικής λογιστικής που αναπτύσσονται στις ομάδες 1-8 θα λειτουργούν σε ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα όπως

---

<sup>28</sup> Πηγή: Π.Δ. 146/03

αντίστοιχα θα λειτουργούν ανεξάρτητα και οι λογαριασμοί τάξεως της ομάδας 0. Επιπρόσθετα, η αναλυτική λογιστική λειτουργεί ανεξάρτητα από τη γενική λογιστική, στους λογαριασμούς της ομάδας 9. Ακόμη, είναι δυνατή η συγχώνευση και η λειτουργία της Γενικής και της Αναλυτικής Λογιστικής, σε ένα ενιαίο σύστημα, με την προϋπόθεση ότι θα διατηρείται η Αυτονομία της Αναλυτικής Λογιστικής.

Η Αρχή της κατά είδους Συγκεντρώσεων των Αποθεμάτων, των Εσόδων και Εξόδων

Σύμφωνα με αυτή τα αντίστοιχα κονδύλια των αποθεμάτων θα κατατάσσονται στην ομάδα 2 του κλαδικού λογιστικού σχεδίου, των εσόδων στην ομάδα 7 και των εξόδων στην ομάδα 6 καθώς και τα έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα στην ομάδα 8. Οι αντίστοιχοι λογαριασμοί θα ανοίγονται και θα λειτουργούν ανάλογα με το είδος και όχι τον προορισμό για τον οποίο πραγματοποιούνται οι αντίστοιχες αγορές αποθεμάτων και τα αντίστοιχα έσοδα και έξοδα. Δηλαδή οι λογαριασμοί των αποθεμάτων καθώς και των εξόδων θα χρεώνονται ενώ ο λογαριασμός των εσόδων θα πιστώνεται. Επιτρέπεται ο αντιλογισμός των παραπάνω λογαριασμών αλλά δεν είναι δυνατή η μεταφορά των κονδυλίων τους κατά τη διάρκεια της χρήσεως. Τα υπόλοιπα των λογαριασμών αυτών θα μεταφέρονται στο τέλος της χρήσεως στο λογαριασμό της Γενικής Εκμετάλλευσης ή στα Αποτελέσματα Χρήσεως.

Η Αρχή της Καταρτίσεως του Λογαριασμού της Γενικής Εκμετάλλευσης

Ο λογαριασμός της Γενικής Εκμετάλλευσης καταρτίζεται έπειτα από την μεταφορά των υπολοίπων των λογαριασμών των αποθεμάτων, των εσόδων και εξόδων έτσι ώστε να προκύψει το Αποτέλεσμα της Χρήσεως.

Γενικές Αρχές Τηρήσεως των Λογαριασμών

Προκειμένου να γίνει η ενημέρωση ενός λογαριασμού πρέπει να υπάρχει το αντίστοιχο παραστατικό, δηλαδή αποδεικτικό πραγματοποίησης το εσόδου, του εξόδου, της είσπραξης ή πληρωμής. Τα παραστατικά καταχωρούνται με βάση τον αύξοντα αριθμό παραστατικού ακολουθεί σύντομη αιτιολογία της συναλλαγής που πραγματοποιήθηκε και τέλος η καταχώρησή της στο Αναλυτικό Καθολικό και στο Αναλυτικό Ημερολόγιο. Επίσης για τους αναλυτικούς λογαριασμούς, που ανήκουν στην τελευταία βαθμίδα της γενικής λογιστικής, αλλά και για τους λογαριασμούς τάξεως είναι αναγκαία η τήρηση αναλυτικών ατομικών μερίδων σε καρτέλες. Επίσης, οι περιληπτικοί λογαριασμοί είναι δυνατόν να ενημερώνονται μόνο με τη συνολική κίνηση είτε της χρέωσης είτε της πίστωσης, όταν ενημερώνονται οι

αντίστοιχοι αναλυτικοί λογαριασμοί τους, με την προϋπόθεση ότι η ενημέρωση των αναλυτικών λογαριασμών θα γίνονται κάθε μήνα.

### **3.36 Μηχανογραφική τήρηση βιβλίων και στοιχείων<sup>29</sup>**

Κάθε μονάδα είναι υποχρεωμένη να τηρεί τα ακόλουθα βιβλία:

Κάθε μονάδα υγειονομικής περίθαλψης είναι απαραίτητο να τηρεί βιβλία και να εκδίδει ηλεκτρονικά παραστατικά. Το πρόγραμμα είναι προσαρμοσμένο στο κλαδικό λογιστικό σχέδιο που τηρείται στον τομέα της υγείας και υπάρχει το αντίστοιχο ηλεκτρονικό εγχειρίδιο χρήσης, όπου απεικονίζονται τόσο οι διαδικασίες όσο και οι αρμοδιότητες του καθένα χρήστη στο σύστημα. Επίσης, είναι υποχρεωμένη σε περίπτωση ελέγχου από ορκωτούς ελεγκτές λογιστές να προσκομίσει τα ζητούμενα στοιχεία προκειμένου να γίνουν επαληθεύσεις περί ορθών καταχωρήσεων και κινήσεων λογαριασμών. Ακόμη, είναι αναγκαία η φύλαξη και τήρηση των βιβλίων και των παραστατικών σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία. Η μηχανογράφηση πραγματοποιείται σε δύο στάδια: της ενημέρωσης και της εκτύπωσης. Κατά το στάδιο της ενημέρωσης εισάγεται το παραστατικό και κατά το στάδιο της εκτύπωσης γίνεται η απεικόνισή του σε αντίστοιχο έντυπο. Εν συνεχεία αυτό το έντυπο θεωρείται από την εποπτεύουσα αρχή και στη συνέχεια ενημερώνεται το ημερολόγιο.

### **3.37 Λογιστικοποίηση των Εσόδων<sup>30</sup>**

Τα έσοδα παρακολουθούνται από τους αντίστοιχους λογαριασμούς της ομάδας 7. Λογιστικοποιούνται όταν βεβαιωθούν και έχουν εκκαθαριστεί, ανεξάρτητα από τον χρόνο είσπραξής τους. Για να καθιστούν βέβαια πρέπει να υπάρχουν τα ανάλογα αποδεικτικά στοιχεία, όπως το εξιτήριο ενός ασθενούς ή το *extrait* λογαριασμού τραπέζης. Για να γίνει η καταχώρησή τους στο σύστημα θα διενεργηθεί μία συμψηφιστική εγγραφή όπου θα χρεωθεί ο οφειλέτης και θα πιστωθεί αντίστοιχα το ανάλογο έσοδο. Δηλαδή με βάση το δελτίο παροχής υπηρεσιών δημιουργείται μία απαίτηση από την μονάδα για την είσπραξη του συγκεκριμένου εσόδου. Η απαίτηση αυτή πρέπει να απεικονισθεί λογιστικά και με για αυτόν το λόγο χρεώνεται ο οφειλέτης και πιστώνεται το έσοδο. Σε περίπτωση που ταυτόχρονα με τη βεβαίωση γίνεται και η εξόφληση της απαίτησης τότε σε αυτήν την περίπτωση διενεργείται και δεύτερη εγγραφή πίστωσης του οφειλέτη με χρέωση των διαθεσίμων.

---

<sup>29</sup> Πηγή Π.Δ. 146/03

<sup>30</sup> Πηγή Π.Δ. 146/03

### **3.38 Λογιστικοποίηση Αγορών και Δαπανών<sup>31</sup>**

Μόλις μία δημιουργείται μία δαπάνη, όπως παραδείγματος χάριν αυτή της μισθοδοσίας, ή μετά τη λήψη των παραστατικών από την απόκτηση αγαθών θα απεικονίζεται λογιστικά με συμψηφιστική εγγραφή. Συνεπώς, θα χρεώνονται οι λογαριασμοί των ομάδων 1,2,5 και 6 ή οι λογαριασμοί 81 – 82 και πιστώνονται αντίστοιχα οι λογαριασμοί της ομάδας 5 ή του πρωτοβάθμιου 45. Είναι απαραίτητο να τονιστεί ότι η έκδοση του δελτίου συμψηφιστικής εγγραφής είναι υποχρεωτική για όλες ανεξαιρέτως τις περιπτώσεις ακόμη και για εκείνες που η έκδοση του εντάλματος πληρωμής γίνεται αμέσως μετά τη δημιουργία ή λήψη των σχετικών νόμιμων δικαιολογητικών. Συνεπώς με κάθε καταχώρηση παραστατικών εκδίδεται από το μηχανογραφικό σύστημα της μονάδας το δελτίο συμψηφιστικής εγγραφής.

### **3.39 Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία<sup>32</sup>**

Στην πρώτη ομάδα του λογιστικού σχεδίου εντοπίζονται τα πάγια περιουσιακά στοιχεία. Στο πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνονται οι ακόλουθες κατηγορίες: τα ενσώματα πάγια στοιχεία, τα ασώματα πάγια στοιχεία, τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης και οι τίτλοι πάγιας επένδυσης και οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις. Ως πάγιο χαρακτηρίζεται ένα περιουσιακό στοιχείο όταν αποφέρει οικονομικά οφέλη στην μονάδα για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από ένα έτος και χρησιμοποιείται κατά τρόπο διαρκή. Το πάγιο ανήκει στην μονάδα όταν αγοράζεται από αυτήν ή όταν ιδιοκατασκευάζεται. Η αποτίμηση ενός παγίου γίνεται στο κόστος κτήσης προσαυξημένο με τυχόν κόστος που προκύπτει από επεκτάσεις, προσθήκες ή βελτιώσεις που διενεργούνται κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Στο κόστος κτήσης περιλαμβάνονται και τυχόν δασμοί εισαγωγής, ασφάλιστρα, έξοδα μεταφοράς και παραλαβής καθώς και έξοδα εγκατάστασης και συναρμολόγησης. Τα έξοδα συντήρησης και επισκευής ενός παγίου δεν συμπεριλαμβάνονται στο κόστος κτήσης και συγκαταλέγονται στα έξοδα της μονάδας. Ως ωφέλιμη ζωή του παγίου ορίζεται η χρονική περίοδος που το πάγιο χρησιμοποιείται παραγωγικά από την μονάδα. Η αποσβεστέα αξία ορίζεται ως το ιστορικό κόστος του παγίου μειωμένο κατά την υπολειμματική του αξία.

Τα πάγια αποσβένονται με βάση τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης. Οι συντελεστές απόσβεσης λογίζονται με βάση την ισχύουσα νομοθεσία και είναι διαφορετικοί για κάθε κατηγορία αποσβέσιμων παγίων. Η διαδικασία της απόσβεσης έχει ως αφετηρία της την χρονική στιγμή που αποκτάται το πάγιο. Σε περίπτωση που η ημερομηνία απόκτησης του παγίου δεν συμπίπτει

<sup>31</sup> Πηγή Π.Δ 146/03

<sup>32</sup> Πηγές: Π.Δ. 146/03 και [www.ifac.org](http://www.ifac.org)

με την αρχή της περιόδου χρήσεως η απόσβεση υπολογίζεται σε τόσα δωδέκατα όσοι είναι και οι μήνες μέχρι το τέλος της περιόδου χρήσεως και μέσα σε αυτούς περιλαμβάνεται ο μήνας που έχει ξεκινήσει να είναι λειτουργικό το πάγιο. Η διενέργεια των αποσβέσεων κάθε έτους είναι ανεξάρτητη από την ύπαρξη ή μη κερδών στην μονάδα. Για τα πάγια εκείνα που είναι σε αδράνεια για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από 6 μήνες λογίζεται απόσβεση για το χρονικό διάστημα που είναι λειτουργικά αλλά με μειωμένους συντελεστές. Η διαδικασία της απόσβεσης για ένα στοιχείο παύει να υφίσταται όταν το σύνολο των αποσβέσεων ισούται με την αποσβεστέα αξία του στοιχείου. Λογιστικά οι αποσβέσεις καταχωρούνται ως έξοδο με χρέωση του λογαριασμού 66 Αποσβέσεις Παγίων Στοιχείων Ενσωματωμένες στο Λειτουργικό Κόστος και πίστωση αντίστοιχα του αντίθετου λογαριασμού των αποσβεσμένων κατά περίπτωση στοιχείων, δηλαδή των λογαριασμών 10.99 Αποσβεσμένες Εδαφικές Εκτάσεις, 11.99 Αποσβεσμένα Κτίρια- Εγκαταστάσεις Κτιρίων- Τεχνικά Έργα, 12.99 Αποσβεσμένα Μηχανήματα- Τεχνικές Εγκαταστάσεις-Λοιπός Μηχανολογικός Εξοπλισμός, 13.99 Αποσβεσμένα Μέσα Μεταφοράς, 14.99 Αποσβεσμένα Έπιπλα και Αποσβεσμένος Λοιπός Εξοπλισμός, 16.99 Αποσβεσμένες Ασώματες Ακινητοποιήσεις και Αποσβεσμένα Έξοδα Πολυετούς Απόσβεσης. Επιπρόσθετα μπορούν να διενεργηθούν αποσβέσεις που δεν είναι ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος. Σε αυτήν την περίπτωση θα χρεωθεί ο λογαριασμός 85 Αποσβέσεις Παγίων Στοιχείων μη Ενσωματωμένες στο Λειτουργικό Κόστος και πίστωση αντίστοιχα ενός εκ των λογαριασμών 10.99, 11.99, 12.99, 13.99, 14.99. Οι λειτουργικές αποσβέσεις που καταχωρούνται στο λογαριασμό 66 μεταφέρονται στο τέλος της χρήσεως στο λογαριασμό 80 Γενική Εκμετάλλευση. Στην περίπτωση των μη λειτουργικών αποσβέσεων που περιλαμβάνονται στο λογαριασμό 85 στο τέλος της περιόδου χρήσεως γίνεται μεταφορά του υπολοίπου στο λογαριασμό 86.03 Αποτελέσματα Χρήσεως.

### **3.40 Μητρώο Παγίων Στοιχείων<sup>33</sup>**

Προκειμένου να υπάρχει αξιόπιστη απεικόνιση των αποκτηθέντων και υπάρχοντων παγίων στοιχείων είναι επιτακτική η ανάγκη τήρησης του μητρώου παγίων. Το τελευταίο ενημερώνεται εσωλογιστικά και αποτελεί την τελευταία ανάλυση των πρωτοβάθμιων λογαριασμών των παγίων περιουσιακών στοιχείων. Σε αυτό περιλαμβάνονται:

- Όλα τα πάγια στοιχεία που ανήκουν στην μονάδα κατά ονοματολογία και διακριτικά στοιχεία.
- Τα στοιχεία της λογιστικής εντάξεως του παγίου.

---

<sup>33</sup> Πηγή: Π.Δ. 146/03



- Τα παραστατικά απόκτησής του καθώς και οι τυχόν βελτιώσεις, αναπροσαρμογές της αξίας του, προσθήκες ή μειώσεις, καθώς και ο λόγος για τον οποίο το πάγιο πέρασε στην κατοχή της μονάδας.
- Ο τόπος εγκατάστασής του παγίου.
- Η ακριβής ημερομηνία που τέθηκε σε λειτουργία ή τυχόν περίοδος αδράνειας.
- Η τυχόν κτήση του με ευεργετική φορολογική διάταξη.
- Η πιθανή ύπαρξη βαρών πάνω σε αυτό.
- Ο κωδικός αριθμός της τελευταίας βαθμίδας, του λογαριασμού αποσβέσεων.
- Οι λογισμένες αποσβέσεις του παγίου συνοδευόμενες από τα ανάλογα παραστατικά καθώς και τυχόν αντιλογισμός των αποσβέσεων που έχει προκύψει.
- Τα στοιχεία και ο λόγος που έχει τερματιστεί η παραγωγική ζωή του παγίου.

### 3.41 Αποθέματα<sup>34</sup>

Στην δεύτερη ομάδα του κλαδικού λογιστικού σχεδίου εντοπίζονται τα αποθέματα. Τα τελευταία προέρχονται από αγορά, απογραφή, ιδιοπαραγωγή, ανταλλαγή, εισφορά σε είδος ή και δωρεά. Ως αποθέματα της υγειονομικής μονάδας είναι εκείνα τα αγαθά που προορίζονται:

A) Να πωληθούν κατά τον συνήθη κύκλο δραστηριοτήτων της μονάδας.

B) Να αναλωθούν κατά την διαδικασία παροχής υγειονομικών υπηρεσιών ή την καλή λειτουργία, συντήρηση ή επισκευή καθώς και τη ιδιοπαραγωγή παγίων στοιχείων.

Γ) Να χρησιμοποιηθούν για τη δημιουργία άλλων προϊόντων αναγκαίων για την παροχή υγειονομικών υπηρεσιών ή την γενικότερη δραστηριότητα της μονάδας.

Τα αποθέματα αποτελούνται από τους λογαριασμούς: Λογαριασμός 20 Εμπορεύματα, Λογαριασμός 21 Έτοιμα Προϊόντα και Ημιτελή Προϊόντα, Λογαριασμός 22 Υποπροϊόντα και Υπολείμματα, Λογαριασμός 23 Παραγωγή σε Εξέλιξη, Λογαριασμός 24 Πρώτες και Βοηθητικές Ύλες Παροχής Υγειονομικών Υπηρεσιών, Λογαριασμός 25 Αναλώσιμα Υλικά, Λογαριασμός 26 Ανταλλακτικά Παγίων Στοιχείων, Λογαριασμός 28 Είδη Συσκευασίας.

Οι λογαριασμοί Πρώτες και Βοηθητικές Ύλες, Αναλώσιμα Υλικά, Ανταλλακτικά Παγίων και Είδη Συσκευασίας εφόσον αγοράζονται ή παράγονται από τη μονάδα με σκοπό την περαιτέρω διάθεσή τους θεωρούνται εμπορεύματα και θα παρακολουθούνται στους λογαριασμούς 20 ή 21. Το κόστος αγοράς των αποθεμάτων αποτελείται από την τιμολογιακή τους αξία, τον φόρο

<sup>34</sup> Πηγές: Π.Δ. 146/03 και [www.ifac.org](http://www.ifac.org)

προστιθέμενης αξίας, τους δασμούς εισαγωγής, τα ασφάλιστρα, τα έξοδα μεταφοράς και παραλαβής και αφαιρούνται τυχόν εκπτώσεις .

Στην έναρξη της περιόδου χρήσεως όλοι οι ειδικοί υπολογαριασμοί των αποθεμάτων χρεώνονται με την αξία των αποθεμάτων απογραφής. Κατά τη διάρκεια χρήσεως οι λογαριασμοί των αποθεμάτων χρεώνονται με την απόκτηση αγαθών και πιστώνονται αν υπάρξει επιστροφή αγαθών ή εκπτώσεις που δεν έχουν καταχωρηθεί στο τιμολόγιο αγοράς. Στο τέλος της περιόδου χρήσεως πιστώνονται και το υπόλοιπό τους μεταφέρεται στο λογαριασμό 80.00 Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης, ο οποίος χρεώνεται με το αντίστοιχο ποσό.

Όταν διενεργείται αγορά ενός αποθέματος τότε πρέπει υποχρεωτικά να συνοδεύεται από το αντίστοιχο τιμολόγιο. Αν τα τιμολόγια περιέλθουν στην μονάδα πριν την παραλαβή των αποθεμάτων τότε οι λογιστικές εγγραφές θα διενεργηθούν με την παραλαβή του. Σε περίπτωση που υπάρχει δωρεά προς τη μονάδα τότε θα χρεωθεί ο λογαριασμός 75.10 έσοδα από Δωρεές, Κληρονομίες, Κληροδοσίες.

Είναι υποχρεωτική η πραγματοποίηση φυσικής απογραφής στο τέλος της περιόδου χρήσεως. Στην απογραφή όλα τα αποθέματα αναγνωρίζονται, καταμετρούνται και καταγράφονται κατά είδος, ποιότητα και ποσότητα. Η τιμή κτήσης του τελικού αποθέματος υπολογίζεται με βάση το μέσο σταθμικό κόστος. Το τελευταίο υπολογίζεται ως:

$$\frac{\text{Αξία Αποθεμάτων Ενάρξεως} : \text{Περίοδος} + \text{Αξία Αγορών Περίοδος στην τιμή Κτήσεως}}{\text{Ποσότητα Αποθεμάτων Ενάρξεως Περίοδος} + \text{Ποσότητα Αγορών Περίοδος}}$$

Επιπρόσθετα, δίνεται η δυνατότητα στη μονάδα με τη μέθοδο F.I.F.O με την προϋπόθεση ότι θα εφαρμόζεται παγίως και δεν θα αλλάζει μέθοδο απογραφής από χρήση σε χρήση.

Τα αποθέματα, με εξαίρεση τα υπολείμματα και τα υποπροϊόντα, αναγνωρίζονται και εν συνεχεία αποτιμώνται στην κατά είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ του κόστους κτήσεως και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας τους. Τα υπολείμματα και τα υποπροϊόντα αποτιμώνται στην πιθανή τιμή πώλησής τους αφαιρώντας τα άμεσα έξοδα που θα πραγματοποιηθούν κατά την πώληση.

### **3.42 Διαθέσιμα<sup>35</sup>**

Στην ομάδα 3 εντοπίζονται οι απαιτήσεις και τα διαθέσιμα της μονάδας. Δηλαδή παρακολουθούνται οι βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις, τα αξιόγραφα και τα διαθέσιμα περιουσιακά της στοιχεία. Στο λογαριασμό 38 παρακολουθούνται τα μετρητά και οι εισπρακτέες επιταγές, τα ληγμένα τοκομερίδια, οι καταθέσεις όψεως και προθεσμίας. Ο λογαριασμός 38 χρεώνεται ή πιστώνεται κατά περίπτωση μόνο όταν υπάρχουν τα αντίστοιχα παραστατικά στοιχεία.

### **3.43 Προμηθευτές<sup>36</sup>**

Στο λογαριασμό 50 παρακολουθούνται οι προμηθευτές της μονάδας. Όπως αναλύθηκε και παραπάνω οι προμηθευτές μίας μονάδας υγείας είναι όσοι συνάπτει η μονάδα σύμβαση προμήθειας για παροχή αγαθών και υπηρεσιών. Στο λογαριασμού 50.00 παρακολουθούνται οι προμηθευτές εσωτερικού ενώ στο. 50.01 οι προμηθευτές εξωτερικού από τους οποίους η μονάδα έχει πραγματοποιήσει αγορές επί πιστώσει. Αντίστοιχα στους λογαριασμούς 50.02 Ελληνικό Δημόσιο, 50.03 Ν.Π.Δ.Δ. και Δημόσιες επιχειρήσεις και 50.04 Ο.Τ.Α. παρακολουθούνται οι συμβάσεις προμήθειας που έχει συνάψει η μονάδα με φορείς του δημοσίου και ευρύτερα δημοσίου τομέα. Στο λογαριασμό 50.08 Προμηθευτές Εσωτερικού Λογαριασμός Παγίων Στοιχείων παρακολουθούνται οι δοσοληψίες που αφορούν τη βελτίωση απόκτηση ή κατασκευή παγίων στοιχείων από τους αντίστοιχους αναδόχους. Σε περίπτωση που δεν υπάρχει εξόφληση ολόκληρου του ποσού σε έναν προμηθευτή αλλά δοθεί προκαταβολή τότε κινείται ο λογαριασμός 50.10 προκαταβολές προμηθευτών. Σε περίπτωση που η προκαταβολή αφορά την αγορά, απόκτηση ή αναβάθμιση ενός παγίου τότε κινείται ο λογαριασμός 15.09 Προκαταβολές Κτήσεως Παγίων Στοιχείων. Σε περίπτωση που υπάρχουν εγγυήσεις τότε θα κινηθεί ο λογαριασμός 50.11 Προμηθευτές- Εγγυήσεις ειδών.

### **3.44 Συμπεράσματα**

Στο παρόν κεφάλαιο παρατέθηκε το θεωρητικό πλαίσιο που διέπει τον εσωτερικό έλεγχο, τον κρατικό προϋπολογισμό, τις κρατικές προμήθειες καθώς και το κλαδικό λογιστικό σχέδιο των μονάδων υγείας.

Όσο αφορά το σύστημα εσωτερικού ελέγχου των μονάδων υγείας είναι σύνηθες φαινόμενο πολλές μονάδες υγείας να μην έχουν δημιουργήσει ακόμη το αντίστοιχο τμήμα και να δίνεται

---

<sup>35</sup> Πηγή Π.Δ. 146/03

<sup>36</sup> Πηγή: Π.Δ 146/03

ο εσωτερικός έλεγχος της μονάδας με σύμβαση προμήθειας έργου σε ιδιώτη ελεγκτή. Σε περίπτωση που γίνει πιστή εφαρμογή των αρχών και κανόνων που διέπουν τον εσωτερικό έλεγχο τότε θα αυξηθεί η οικονομική απόδοση της μονάδας και θα εξασφαλιστεί η εύρυθμη λειτουργία της.

Λαμβάνοντας υπόψιν τα όσα αναπτύχθηκαν για τον προϋπολογισμό και τις κρατικές προμήθειες διαπιστώνεται πως υπάρχουν ακόμη σημεία βελτίωσης στη διαδικασία κατάρτισης και ελέγχου του ετήσιου προϋπολογισμού. Η διαδικασία κρατικών προμηθειών διεξάγεται με διαφάνεια σύμφωνα με γραπτές διαδικασίες και επηρεάζει τη δημιουργία αποκλίσεων επί του προϋπολογισμού εξόδων. Όσο αφορά τη δημιουργία ελλειμάτων είναι κοινά αποδεκτό πως εφόσον υπάρχει ορθότερη κατάρτιση καθώς και έλεγχος του προϋπολογισμού κατά τη διάρκεια χρήσεως θα μειωθούν δραστικά και στο μέλλον θα εξαληφθούν.

Μετά τα όσα αναλήθηκαν παρατηρούμε πως οι δημόσιες μονάδες υγείας έχουν ένα σωστά δομημένο σύστημα σχετικά με την λογιστική παρακολούθηση των λογαριασμών τους καθώς και σύνδεση μεταξύ του Δημοσίου Λογιστικού Σχεδίου με τη Γενική Λογιστική. Προκειμένου να εφαρμοστεί το παραπάνω σύστημα είναι απαραίτητη ύπαρξη ενός πληροφοριακού συστήματος μηχανοργάνωσης με εσωτερικές και εξωτερικές δικλίδες ασφαλείας καθώς και άρτια εκπαιδευμένο προσωπικό.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

### ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ

#### 4.1 Εισαγωγή

Σκοπός της παρούσας ενότητας είναι να διερευνήσει μία μελέτη περίπτωσης σε ένα δημόσιο γενικό νοσοκομείο της χώρας.

#### 4.2 Αρμοδιότητες των Εμπλεκόμενων Τμημάτων<sup>37</sup>

Το αρμόδιο τμήμα εκτέλεσης προϋπολογισμών του Γενικού νοσοκομείου <<Α>> διαπίστωσε μία απόκλιση ποσού στο λογαριασμό 02.10 εκτέλεση του προϋπολογισμού εξόδων κατά το μήνα Ιούνιο. Η απόκλιση αυτή παρατηρήθηκε από τον εσωτερικό ελεγκτή της μονάδας κατά τον μηνιαίο έλεγχο διοικητικών, διαχειριστικών και λογιστικών θεμάτων. Ο εσωτερικός έλεγχος των εξόδων του προϋπολογισμού αφορά την εξέταση των διαδικασιών που απαιτούνται να πραγματοποιηθούν από τον εσωτερικό ελεγκτή, ώστε να περιορίζεται η ύπαρξη λαθών και να διασφαλίζεται η ακρίβεια και αξιοπιστία των λογιστικών βιβλίων σε ό,τι αφορά τους συγκεκριμένους λογαριασμούς. Αποσκοπεί επίσης, στην εξασφάλιση της γνησιότητας των λογιστικών στοιχείων, της ορθής καταχώρησης, παρακολούθησης και παρουσίας των λογαριασμών στα λογιστικά βιβλία, της εξακρίβωσης της συνεπούς εφαρμογής των αποφάσεων της διοίκησης της ελεγχόμενης μονάδας υγειονομικής περίθαλψης. Η ορθή και αποτελεσματική λειτουργία της μονάδας προϋποθέτει την ύπαρξη ενός αποδοτικού και κατάλληλα δομημένου συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Η αποτελεσματική οργάνωση του ελέγχου των εξόδων του προϋπολογισμού οφείλει να περιλαμβάνει μια διάρθρωση που να ακολουθεί μία σειρά διαδικασιών κατάλληλων για την ανάδειξη ενός ελεγκτικού πορίσματος. Οι ελεγκτικές αυτές διαδικασίες αφορούν, κατά κύριο λόγο, τη σύγκριση πραγματικών με λογιστικά στοιχεία και έχουν ως στόχο την εξακρίβωση τυχόν παρεκκλίσεων, που μπορεί να λαμβάνουν σε διάφορα επίπεδα λειτουργιών και να αφορούν τους υπό εξέταση λογαριασμούς. Σε αυτήν την περίπτωση, ο έλεγχος οφείλει να επικεντρωθεί σε ζητήματα ορθής λογιστικοποίησης, συμμόρφωσης με τις αποφάσεις της διοίκησης και λοιπούς κινδύνους.

---

<sup>37</sup> Πηγή: Γούλα Α. (2007) Διοίκηση και Διαχείριση Νοσοκομείου

Πριν διερευνηθεί η πηγή δημιουργίας των αποκλίσεων είναι σκόπιμη η αναφορά των αρμοδιοτήτων των εμπλεκόμενων τμημάτων κατά τη διαδικασία σύναψης μίας προμήθειας μέχρι και την εξόφληση της τελικής υποχρέωσης. Είναι ιδιαίτερα σημαντικό σε μία μονάδα να υπάρχει σαφής διαχωρισμός αρμοδιοτήτων μεταξύ των εμπλεκόμενων. Προκειμένου να διεξαχθεί η διαδικασία της ανάθεσης και προμήθειας υλικών και υπηρεσιών μέσω συμβάσεων εμπλέκεται το τμήμα Υποδιεύθυνσης Οικονομικού μία μονάδας.

Στο Τμήμα Υποδιεύθυνσης Οικονομικού περιλαμβάνονται:

- Το γραφείο διαχείρισης υλικού και η αποθήκη υλικού.
- Το τμήμα προμηθειών.
- Το ταμείο.
- Το λογιστήριο.
- Το γραφείο μισθοδοσίας.
- Το τμήμα πληροφορικής.
- Το τμήμα διαχείρισης τροφίμων.
- Τα αυτοτελή γραφεία επιστασίας και ιματισμού.

Στη συνέχεια αναλύονται οι αρμοδιότητες των επιμέρους τμημάτων

Το γραφείο διαχείρισης υλικού είναι υπεύθυνο:

- Για τις παραγγελίες υγειονομικού υλικού βάση των συμβάσεων που έχουν υπογραφεί με τους προμηθευτές.
- Την παραλαβή του υλικού από τους προμηθευτές και την συμπλήρωση του πρωτόκολλου παραλαβής.
- Την παραλαβή αιτημάτων προμήθειας υλικού από τις κλινικές ή τα τμήματα.
- Την αντικατάσταση των υπόλογων.
- Την επιστροφή αναλώσιμου υλικού μετά από αχρήστευση.
- Την έκδοση στατιστικών στοιχείων για την κατανάλωση των υλικών.
- Την αποστολή τιμολογίων στο γραφείο προμηθειών για τον έλεγχο των τιμών βάσει των συμβάσεων.
- Την αποστολή των τιμολογίων στο λογιστήριο για πληρωμή των προμηθευτών.
- Την κωδικοποίηση του υλικού.

Προκειμένου να ελεγχθούν οι συμβάσεις προμηθειών κάθε μήνα συστήνεται τριμελής επιτροπή που είναι αρμόδια για τον ποσοτικό και τον ποιοτικό έλεγχο των υλικών που παραγγέλλονται είτε με τη μορφή σύμβασης είτε με τη μορφή μικροδαπάνης.

Η αποθήκη υλικού με τη σειρά της ασχολείται με τη φύλαξη και την παραλαβή των αναλώσιμων και μη υλικών καθώς και τη διανομή τους στα αρμόδια τμήματα. Συνεργάζεται άμεσα με το γραφείο υλικού αφού το συγκεκριμένο γραφείο πληροφορεί τους υπεύθυνους της αποθήκης για τις εξωτερικές και τις εσωτερικές παραγγελίες που γίνονται στο πλαίσιο λειτουργίας του νοσοκομείου.

Το γραφείο προμηθειών είναι υπεύθυνο:

- Τη συλλογή στοιχείων αιτημάτων από το γραφείο διαχείρισης, το φαρμακείο και τις κλινικές για την κατηγοριοποίηση των διαγωνισμών.
- Την επεξεργασία- ομαδοποίηση των αιτημάτων.
- Την ένταξη των υπο προμήθεια προϊόντων στο Ενιαίο Πρόγραμμα Προμηθειών του Υπουργείου Ανάπτυξης.
- Τη σύναψη συμβάσεων.
- Την έκδοση στατιστικών στοιχείων για τα έξοδα του νοσοκομείου.
- Τη διεξαγωγή πρόχειρων διαγωνισμών.
- Την εντολή προμήθειας διαφόρων ειδών προς την επιτροπή μικροδαπανών.

Στις αρμοδιότητες του Λογιστηρίου Περιλαμβάνονται:

- Η κατάρτιση του προϋπολογισμού.
- Οι τροποποιήσεις του προϋπολογισμού.
- Ο απολογισμός του προηγούμενου έτους.
- Ο ισολογισμός.
- Η παράδοση τριμηνιαίων τετραμηνιαίων και εξαμηνιαίων στατιστικών στοιχείων στο λογιστήριο του κράτους που αφορούν την κίνηση των λογαριασμών του νοσοκομείου.
- Η καταχώρηση τιμολογίων από το φαρμακείο, το τμήμα προμηθειών και το γραφείο τροφίμων.
- Ο διαχωρισμός των τιμολογίων σε συμβατικά και εξωσυμβατικά.
- Η χρέωση των τιμολογίων.
- Ο έλεγχος των τιμολογίων ως προς την τιμή.

- Η έκδοση κατάστασης τιμολογίων που ενταλματοποιούνται.
- Η πληρωμή των τιμολογίων στους προμηθευτές.
- Η καταχώριση των ενταλμάτων στο βιβλίο εσόδων και εξόδων.
- Η ενημέρωση και το κλείσιμο του βιβλίου τραπεζής.
- Η ενημέρωση του βιβλίου πιστώσεων.
- Ο υπολογισμός παρακράτησης φόρου από προμήθειες αγαθών ή παροχή υπηρεσιών.
- Η απόδοση κρατήσεων προς τρίτους ανά μήνα.
- Η έκδοση κατάστασης ανεξόφλητων υποχρεώσεων του νοσοκομείου.
- Η έκδοση γραμματίων είσπραξης από το τμήμα κίνησης, το ταμείο και τα εξωτερικά ιατρεία.

### **4.3 Συμμόρφωση με τις Αποφάσεις της Διοίκησης**

Αρχικά είναι αναγκαίο να διερευνηθεί αν υπήρξε αιτιολογημένη εισήγηση στο Διοικητή του Νοσοκομείου για αύξηση των κονδυλίων του λογαριασμού 02.10 εκτέλεση προϋπολογισμού εξόδων. Προκειμένου να θεωρηθεί έγκυρη η παραπάνω διεργασία πρέπει να υπάρχουν τα ανάλογα έγγραφα. Δηλαδή πρέπει να συνοδεύεται από την γραπτή εισήγηση του Διευθυντή Οικονομικού περί τροποποίησης του προϋπολογισμού εξόδων και να είναι εγκεκριμένη σε πρώτο επίπεδο από τον Διοικητή της Μονάδας και εν συνέχεια από την Υ.Πε. και το Υπουργείο Υγείας. Σε λογιστικό επίπεδο η εγγραφή που θα αναπαριστά στα βιβλία της μονάδας είναι η χρέωση του λογαριασμού 02.10- Εκτέλεση Προϋπολογισμού Εξόδων και η πίστωση με το αντίστοιχο ποσό του λογαριασμού 06.10.98- Έλλειμμα Προϋπολογισμού. Επίσης, η παραπάνω εγγραφή πρέπει να είναι καταχωρημένη στο σύστημα esy.net

### **4.4 Ορθή λογιστικοποίηση των Εξόδων του Προϋπολογισμού:**

Κύρια πηγή για δημιουργία αποκλίσεων σε μία υγειονομική μονάδα αποτελούν τα υλικά της. Όπως αναλύθηκε και σε παραπάνω κεφάλαια η μονάδα προμηθεύεται υλικά συνάπτοντας συμβάσεις προμήθειας. Η διαδικασία που ακολουθείται από τη στιγμή που συνάπτεται μία σύμβαση προμήθειας μέχρι και την λογιστικοποίηση της περιγράφεται από την παρακάτω γραπτή διαδικασία. Όταν παραλαμβάνεται ένα υλικό συμπληρώνεται το κατάλληλο έντυπο Δ4 204 σύμφωνα με οδηγία του Υπουργείου και φέρει υπογραφές από τον Οικονομικό Διευθυντή, από τον προϊστάμενο του τμήματος προμηθειών και από τον Διοικητή του Νοσοκομείου. Σε αυτό αναγράφεται το είδος ή τα είδη που προμηθεύεται η μονάδα, ο κωδικός του κάθε είδους



καθώς και η συνολική ποσότητα που προμηθεύεται η μονάδα. Εφόσον, τα υλικά παραλαμβάνονται συμπληρώνεται τα πρωτόκολλα παραλαβής αυτών δηλαδή το έντυπο Δ4 205 Α είτε το έντυπου Δ4 205 από το τμήμα προμηθειών. Πρέπει να υπάρχει από ένα στέλεχος του Πρωτόκολλου Παραλαβής και Εισαγωγής Υλικού στο αρχείο του Τμήματος Προμηθειών και ένα στο τμήμα της Διαχείρισης. Σε αυτό αναγράφονται όλα τα στοιχεία του προμηθευτή καθώς και το είδος, η ποσότητα, η τιμή και ο Φ.Π.Α. του υλικού που παραλήφθηκε. Πρέπει να φέρει υπογραφές από την επιτροπή παραλαβής και να είναι θεωρημένο από τον Προϊστάμενο του Οικονομικού Τμήματος και τον Διοικητή της μονάδας. Στη συνέχεια το υλικό τοποθετείται στην αποθήκη της μονάδας και συντάσσεται η εντολή διάθεσης υλικού- πράξη εισαγωγής από αποθήκη, όπου πρέπει να αναγράφεται ο κωδικός του υλικού καθώς και η ποσότητα και η τελική τιμή κτήσεως.

Σε ελεγκτικό επίπεδο διαπιστώνουμε ότι στην παραπάνω διαδικασία υπάρχει διαχωρισμός αρμοδιοτήτων μεταξύ των εμπλεκόμενων μερών. Επίσης, πρέπει να ελεγχθεί η ορθότητα των παραπάνω εντύπων: Δ4 204, Δ4 205 Α, Δ4 205. Είναι αναγκαίος ο έλεγχος των σχετικών συμβάσεων προμήθειας αλλά και η διαπίστωση ότι ο Α.Φ.Μ. του αναδόχου. Επίσης, τα υλικά που αποτελούν αντικείμενο προμήθειας πρέπει να έχουν επικαιροποιημένες τιμές στο παρατηρητήριο τιμών προμηθειών υγείας. Αυτό διερευνάται με δειγματοληπτικό έλεγχο επί του συνόλου των προμηθευόμενων υλικών.

Εφόσον ολοκληρωθεί η διαδικασία της παραλαβής ενός υλικού ακολουθεί η λογιστικοποίηση του εξόδου. Κατά την λογιστικοποίηση πρέπει να εφαρμόζονται οι αρχές του κλαδικού λογιστικού σχεδίου, όπως αυτές ορίζονται στο Π.Δ.146/03, αλλά και οι κανόνες που ορίζουν τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ. Επίσης, υπάρχουν οι ανάλογες γραπτές διαδικασίες σχετικά με τη λογιστικοποίηση των εξόδων και ορίζονται σύμφωνα με το Π.Δ. 146/03. Το λογιστήριο για να λογιστικοποιήσει το έξοδο πρέπει να έχει εκδοθεί το σχετικό ένταλμα πληρωμής έτσι ώστε να γίνει η καταχώρηση στο σύστημα. Στη συνέχεια πρέπει η εγγραφή αυτή να απεικονίζεται στο Αναλυτικό Καθολικό Εξόδων. Στη συνέχεια πρέπει να ενημερωθεί το Αναλυτικό Ημερολόγιο Ταμείου Πληρωμών και εν συνεχεία το Συγκεντρωτικό Ημερολόγιο, το Γενικό Καθολικό και το Γενικό Ισοζύγιο. Το γραφείο που είναι υπεύθυνο για την ορθότητα των τιμολογίων αλλά και την κωδικοποίηση των παραληφθέντων υλικών είναι το γραφείο προμηθειών της μονάδας. Κατά την παραλαβή ενός τιμολογίου το γραφείο προμηθειών έλεγχος που διενεργεί είναι σχετικά με την ορθότητα των καταχωρημένων στοιχείων στα τιμολόγια. Στη συνέχεια τα τιμολόγια αποστέλλονται στο Λογιστήριο της μονάδας, όπου διενεργείται και η λογιστικοποίησή τους. Το λογιστήριο με τη σειρά του κατατάσσει τα τιμολόγια σε συμβατικά

και εξωσυμβατικά και στη συνέχεια τα καταχωρεί. Επιπρόσθετα, πριν την καταχώριση ελέγχει τα τιμολόγια για την εγκυρότητα και την ακρίβεια των χρηματικών ποσών που απεικονίζουν. Στη συνέχεια ακολουθούν παραδείγματα σωστών καταχωρήσεων στο πληροφοριακό σύστημα της μονάδας.

Έστω ότι η μονάδα προβαίνει σε αγορά υλικών για τα οποία έχει συνάψει σύμβαση με ιδιώτη προμηθευτή. Τότε θα διενεργηθούν οι εξής εγγραφές:<sup>38</sup>

02.21- Αναληφθήσες υποχρεώσεις

Χρέωση

02.10- Εκτέλεση Προϋπολογισμού Εξόδων

Πίστωση

Αφού διενεργηθεί η παραπάνω εγγραφή ενημερώνεται η Γενική Λογιστική και διενεργείται η ακόλουθη εγγραφή:

24.01-Αγορές Α & Β Υλών

Χρέωση

50.00- Προμηθευτές

Πίστωση

Σε περίπτωση που έχω συντήρηση είτε αναβάθμιση κάποιου μηχανήματος με σύμβαση προμήθειας τότε οι εγγραφές που διενεργούνται θα είναι:

02.21- Αναβάθμιση Παγίου

Χρέωση

02.10- Εκτέλεση Προϋπολογισμού Εξόδων

Πίστωση

Η εγγραφή που θα διενεργηθεί στην Γενική Λογιστική θα είναι:

12.00.01- Μηχανήματα

Χρέωση

50.00.01- Προμηθευτές

Πίστωση

Σε περίπτωση που υπάρχει σύμβαση για παροχή υπηρεσιών τότε εκδίδεται δελτίο συμψηφιστικής εγγραφής και οι εγγραφές που διενεργούνται είναι οι παρακάτω:

<sup>38</sup> Πηγή: Πολύζος (2007) Χρηματοοικονομική Διοίκηση Μονάδων Υγείας

02.21.0832- Αναληφθείσες Υποχρεώσεις  
Χρέωση

02.10.0832- Εκτέλεση Προϋπολογισμού  
Πίστωση

Οι εγγραφές στη Γενική Λογιστική θα είναι:

02.21.0832- Αναληφθείσες Υποχρεώσεις  
Χρέωση

62.03.01-Τηλεφωνικά-Τηλεγραφικά  
Πίστωση

62.03.01-Τηλεφωνικά-Τηλεγραφικά  
Χρέωση

50.03.00- Προμηθευτής  
Πίστωση

Παρατηρείται πως υπάρχει διαχωρισμός αρμοδιοτήτων μεταξύ των εμπλεκόμενων μερών στην παραπάνω διαδικασία. Επιπρόσθετα, στις παραπάνω εγγραφές πρέπει να ελεγχθεί πρωτίστως η ορθή καταχώριση των ποσών που αναγράφονται στα τιμολόγια. Στη συγκεκριμένη περίπτωση θα ελεγχθούν όλα τα τιμολόγια ως προς την ορθότητα των στοιχείων που εμφανίζουν. Επίσης κατά τη λογιστικοποίηση των προϋπολογισθέντων εξόδων, πρέπει να τηρούνται, οι αρχές και κανόνες, όπως ορίζονται από το Ν. 146/03, ΔΛΠΔΤ, όπως αυτά αναλύονται σε προηγούμενη ενότητα. Επιπρόσθετα, είναι επιτακτική η εξέταση του Μητρώου Δεσμεύσεων του Προϋπολογισμού. Σε περίπτωση απόκτησης ή συντήρησης ενός παγίου πρέπει να υπάρχει ενημέρωση και του Μητρώου Παγίων και υπογραφή της παραπάνω πράξης από τον Διευθυντή του Τεχνικού Τμήματος. Θα πρέπει τόσα τα υπόλοιπα των λογαριασμών του Δημοσίου Λογιστικού όσο και της Γενικής Λογιστικής να συμφωνούν με το ποσά που εμφανίζονται στο ισοζύγιο της μονάδας για τον μήνα Ιούνιο. Αυτό δύναται να διαπιστωθεί με τη βοήθεια του συστήματος esy.net.

Σε αυτό το σημείο είναι αξιοσημείωτη η αναφορά στην διαδικασία εξόφλησης των προμηθευτών. Σύμφωνα με το Υπουργείο Υγείας προβλέπεται από την παρακάτω γραπτή διαδικασία: Το Γραφείο Χρηματικής Διαχείρισης είναι υπεύθυνο για την εξόφληση των υποχρεώσεων του νοσοκομείου. Πρωτίστως, είναι αναγκαία η παραλαβή από το προϊστάμενο του τμήματος εγκεκριμένης κατάστασης με τον προγραμματισμό τιμολογίων προς εξόφληση. Στην συνέχεια γίνεται επαναβεβαίωση του ύψους της ταμειακής ρευστότητας και προσδιορίζεται η δυνατότητα εξόφλησης υποχρεώσεων. Οι προμηθευτές με τη σειρά τους Ενημερώνονται τηλεφωνικά ή με αποστολή fax σχετικά με την εξόφληση των σχετικών ενταλμάτων ώστε να προσέλθουν στο νοσοκομείο. Ακολουθεί η έκδοση της επιταγής καθώς και οι απαραίτητες υπογραφές προς εξόφληση της υποχρέωσης. Είναι αναγκαία η καταχώριση του αριθμού επιταγής και η ενημέρωση του Βιβλίου Τραπέζης. Στη συνέχεια διαβιβάζονται

στο Ταμείο τα οι παραπάνω επιταγές προς εξόφληση. Η διαβίβαση γίνεται κατά το χρόνο που αναμένεται η προσέλευση του προμηθευτή στο χώρο του νοσοκομείου για να εξοφληθεί. Το Ταμείο με τη σειρά του παραλαμβάνει και ελέγχει τα χρηματικά εντάλματα. και τις επιταγές που διαβιβάζει το Γραφείο Χρηματικής Διαχείρισης. Η παραλαβή της επιταγής γίνεται από τον δικαιούχο προμηθευτή ή εξουσιοδοτημένο για το σκοπό αυτό ο οποίος υπογράφει επί του χρηματικού εντάλματος και εκδίδει εξοφλητική απόδειξη, η οποία επισυνάπτεται. Η εξοφλητική απόδειξη είσπραξης του προμηθευτή αποτελεί απαραίτητο δικαιολογητικό για τον κατασταλτικό έλεγχο από το Ελεγκτικό Συνέδριο. Η εξόφληση γίνεται και μέσω τραπέζης, οπότε αντίγραφο της εντολής επισυνάπτεται στο χρηματικό ένταλμα. Προϋπόθεση αυτής της ενέργειας αποτελεί η έγκριση από τον Προϊστάμενο της Υποδιεύθυνσης, για μετακίνηση χρημάτων από το λογαριασμό του νοσοκομείου.

Τα έντυπα που πρέπει να ελεγχθούν ως προς την ορθότητα των στοιχείων που εμφανίζουν είναι: το Χρηματικό Ένταλμα πληρωμής όπως αυτό απεικονίζεται στο έντυπο Δ5 251, το Γραμμάτιο Είσπραξης με έλεγχο του εντύπου Δ5 241 α, η Ημερήσια Κατάσταση Εισπράξεων και Πληρωμών, το Βιβλίο Επιταγών Τραπέζης καθώς και η Εντολή Μετακίνησης Χρημάτων προς Εξόφληση Προμηθευτών μέσω Τραπέζης κατά το έντυπο Δ1 101.

Οι λογιστικές εγγραφές που διενεργούνται όταν εξοφλείται ένας προμηθευτής είναι:

02.21- Αναληφθήσες Υποχρεώσεις  
Χρέωση

02.20-Μεταβιβασθείσες Πιστώσεις  
Πίστωση

02.31-Απολογισμός Εξόδων  
Χρέωση

02.30- Ενταλματοποιηθείσες Δαπάνες  
Πίστωση

Στη Γενική Λογιστική η εγγραφή που θα διενεργηθεί θα είναι:

50.03.00- Προμηθευτής  
Χρέωση

38.00.00- Καταθέσεις Όψεως σε Τράπεζα  
Πίστωση

Σε περίπτωση που υπάρχει ένταλμα προπληρωμής τότε η εγγραφή που διενεργείται είναι η εξής:

02.20- Μεταβιβασθείσες Πιστώσεις  
Χρέωση

02.10-Εκτέλεση Προϋπολογισμού Εξόδων  
Πίστωση

Η εγγραφή που θα διενεργηθεί στη Γενική Λογιστική είναι:

35.00-Λογαριασμός Διαχείρισης Προκαταβολών και Πιστώσεων

Χρέωση	
--------	--

38.00-Χρηματικά Διαθέσιμα

Πίστωση
---------

Είναι εμφανές πως κατά την εξόφληση των προμηθευτών υπάρχει διαχωρισμός αρμοδιοτήτων μεταξύ των εμπλεκομένων. Είναι αναγκαίο οι εγγραφές να ακολουθούν τις αρχές που ορίζουν ο Ν. 146/03 και τα Δ.Λ.Π.Δ.Τ. Επίσης, πρέπει να ληφθούν υπόψιν και οι οφειλές προς τους προμηθευτές που είναι ληξιπρόθεσμες όπως και οι τυχόν προκαταβολές που έχουν δοθεί πριν την εξόφληση. Οι παραπάνω πράξεις πρέπει να αναγράφονται στο Μητρώο Δεσμεύσεων του Προϋπολογισμού. Όλα τα παραπάνω στοιχεία πρέπει να εμφανίζονται και στις ετήσιες αναφορές στο esy.net.

Αφού εξετάστηκαν όλα τα παραπάνω στοιχεία για την ορθότητά τους διαπιστώθηκε πως το ποσό της απόκλισης δεν ήτανε σχετικά μεγάλο. Η εύρυθμη λειτουργία της μονάδας διεξήχθη δειγματοληπτικής έρευνα σε τιμολόγια προηγούμενων μηνών μέσα στο έτος και δεν εντοπίστηκε κάποια απόκλιση του προϋπολογισμού εξόδων. Ο εσωτερικός ελεγκτής της μονάδας κατέληξε πως το λάθος είναι ακούσιο και οφείλεται σε λάθος καταχώριση ποσού ενός τιμολογίου. Η λάθος καταχώριση διενεργήθηκε από υπάλληλο που δεν έχει ακόμη εξοικειωθεί με το σύστημα και αρνείται να επιμορφωθεί προκειμένου να ανταπεξέλθει στις υποχρεώσεις του. Συνεπώς, ο ελεγκτής στην τελικά αναφορά που συνέταξε πρότεινε την απομάκρυνση του συγκεκριμένου υπαλλήλου από το τμήμα του Λογιστηρίου και την αντικατάστασή του με κάποιον καταρτισμένο.

#### **4.5 Συμπεράσματα**

Στην παραπάνω μελέτη περίπτωσης διερευνήθηκε η περίπτωση ύπαρξης αποκλίσεων στον προϋπολογισμό των εξόδων κατά τη διάρκεια της περιόδου χρήσεως. Αναλύθηκε η μεθοδολογία που ακολούθησε ο εσωτερικός ελεγκτής καθώς και το ελεγκτικό πόρισμα. Είναι ιδιαίτερα σημαντικό κατά τη διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου να τηρούνται οι προβλεπόμενες διαδικασίες και να καταρτίζεται ο φάκελος ελέγχου προς επαλήθευση των

τελικών ευρημάτων. Ακόμη, διαπιστώθηκε πως το ποσό της απόκλισης οφειλόταν σε λανθασμένη καταχώριση ποσού και ήταν ακούσιο και προτάθηκε η απομάκρυνση και αντικατάσταση του αρμόδιου υπαλλήλου.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

### ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

Η νοσοκομειακή περίθαλψη στην Ελλάδα τα τελευταία είκοσι έτη έχει υποστεί μία σειρά από συνεχείς μεταρρυθμίσεις, που αφορούν την δομή της, την παροχή υπηρεσιών προς τους πολίτες την λογιστική απεικόνιση των συμβάντων καθώς και τον έλεγχο. Οι αλλαγές αυτές άλλοτε επέφεραν θετικά και άλλοτε αρνητικά αποτελέσματα.

Όσο αφορά τις μεταρρυθμίσεις που διεξήχθησαν σχετικά με την οργανωτική δομή του Εθνικού Συστήματος Υγείας δεν χαρακτηρίζονται ως επιτυχημένες. Σε κάθε μεταρρύθμιση της οργανωτικής δομής του συστήματος ο κύριος στόχος ήταν αφενός η μείωση των γραφειοκρατικών διαδικασιών και αφετέρου η αποκέντρωση του συστήματος υγείας. Στην πραγματικότητα όλα τα νομικά διατάγματα που ψηφίστηκαν και αφορούσαν αλλαγές στον τρόπο διοίκησης των φορέων υγείας δεν είχαν πραγματική βούληση για αποκέντρωση ούτε μακροπρόθεσμη χάραξη της συγκεκριμένης στρατηγικής. Σε πολλές περιπτώσεις τα νομοθετήματα απλά ψηφίστηκαν και δεν ακολούθησε η εφαρμογή τους ή εφαρμόστηκαν μερικώς.

Στην περίπτωση του Κρατικού Προϋπολογισμού απαιτείται πιο σωστή διαδικασία κατάρτισης και ελέγχου. Σε σύγκριση με τον ιδιωτικό τομέα όπου ο προϋπολογισμός αποτελεί εργαλείο για την λήψη αποφάσεων και την χάραξη πολιτικής στο δημόσιο τομέα απλά γίνεται μία καταγραφή των προβλεπόμενων εσόδων και εξόδων. Ακόμη και η καταγραφή αυτή δεν είναι ρεαλιστική διότι βασίζεται σε ιστορικά δεδομένα και δεν περιλαμβάνει και άλλους παράγοντες που επηρεάζουν τα έσοδα και τα έξοδα μίας μονάδας όπως οι τιμές των αγαθών, η οικονομική κατάσταση της χώρας, οι πολιτικές δυνάμεις και η κοινωνική ασφάλιση. Δεδομένου ότι οι διαδικασίες που διέπουν τον προϋπολογισμό κατά την κατάρτιση και τον έλεγχο ορίζονται για τις δημόσιες μονάδες υγείας σύμφωνα με το Π.Δ. 146/03 και δεν υπήρξε σχετική αναθεώρηση θεωρείται πως επηρεάζει αρνητικά την οικονομική απόδοση της μονάδας. Αυτό συμβαίνει διότι την περίοδο εφαρμογής του ως άνω διατάγματος η Ελληνική Οικονομία δεν βρισκόταν σε εκτεταμένη ύφεση, όπως συμβαίνει την τελευταία δεκαετία, και κατά συνέπεια τα οικονομικά, πολιτικά και κοινωνικά δεδομένα ήταν διαφορετικά. Το γεγονός πως δεν υπάρχει ρεαλιστική απεικόνιση οδηγεί σε ανακρίβειες σχετικά με την οικονομική βιωσιμότητα της μονάδας.

Ένα σημείο που αναλύθηκε ήταν και η μετάβαση από το απλογραφικό στο διπλογραφικό σύστημα. Η προκειμένη αλλαγή κρίθηκε σκόπιμη για την ρεαλιστική εικόνα των δημοσίων μονάδων υγείας. Παρόλο που έπρεπε να εφαρμοστεί άμεσα δόθηκε παράταση σε αρκετές μονάδες προκειμένου να το εφαρμόσουν. Οι λόγοι που δεν επιθυμούσαν να εφαρμόσουν άμεσα τη διπλογραφική μέθοδο στηριζόταν στο γεγονός πως δεν υπήρχε κατάρτιση του προσωπικού πάνω σε θέματα λογιστικών καταχωρήσεων και ενημερώσεων και σε πολλές περιπτώσεις το προσωπικό αρνιόταν παράτυπα να εφαρμόσει τις συγκεκριμένες διατάξεις. Είναι αξιοσημείωτο πως ακόμη και σήμερα υπάρχουν δημόσιες μονάδες υγείας που έχουν κάνει ανάθεση των λογιστικών εργασιών τους σε ιδιώτες λογιστές.

Στην περίπτωση των Δ.Λ.Π.Δ.Τ. και τη θεσμοθέτηση της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου τα δεδομένα είναι εξίσου απογοητευτικά. Στην περίπτωση εφαρμογής των ΔΛΠΔΤ έχει δοθεί παράταση για την εφαρμογή τους έως και το 2020 ,όμως δεν παρατηρείται κάποια προσπάθεια επιμόρφωσης του υπάρχοντος προσωπικού για τα ανάλογα θέματα. Όσο αφορά την υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου υπάρχουν μονάδες που υπάρχει εσωτερικός ελεγκτής και είναι υπάλληλος του νοσοκομείου, όπως ορίζεται, και σε κάποιες άλλες περιπτώσεις έχει γίνει και πάλι ανάθεση σε ιδιώτη εσωτερικό ελεγκτή. Σχετικά με τον εσωτερικό κανονισμό λειτουργίας κάθε μονάδα έχει τον δικό της και υπάρχει περίπτωση να διαφέρει μεταξύ δύο μονάδων.

Η παρούσα διπλωματική είχε σκοπό να εξετάσει κατά πόσο συμβάλλει ο εσωτερικός έλεγχος στην ορθή κατάρτιση και στον έλεγχο του προϋπολογισμού των δημοσίων μονάδων υγείας. Σε περίπτωση που εφαρμοστούν όλα τα σχετικά νομικά διατάγματα και οι μονάδες καταρτιστούν με επιστημονικά εξειδικευμένο προσωπικό τότε είναι βέβαιο πως ο εσωτερικός έλεγχος θα αποτελεί όντως εργαλείο της διοίκησης κατά τη λήψη αποφάσεων και τη χάραξη της σχετικής πολιτικής. Στην συγκεκριμένη περίπτωση και η ορθή και ρεαλιστική κατάρτιση του προϋπολογισμού θα φέρει θετικά αποτελέσματα τόσο για τις ίδιες τις μονάδες όσο και για την ίδια την ελληνική οικονομία, αφού θα υπάρχει ορθή κατανομή των πόρων. Περιορισμό στην παρούσα διπλωματική αποτελεί το γεγονός της μη-ανάλυσης των επιδράσεων της κατάρτισης προϋπολογισμών με την χρήση ποσοτικών μεθόδων, ωστόσο αυτό προτείνεται ως μελλοντική έρευνα.



## Βιβλιογραφία

### Ελληνική

- Πολύζος Ν. (2014). Διοίκηση και Οργάνωση Υπηρεσιών Υγείας
- Γούλα Α. (2007). Διοίκηση και Διαχείριση Νοσοκομείου
- Πολύζος Ν. (2007). Χρηματοοικονομική Διοίκηση Μονάδων Υγείας
- Δράκος Γ. (1998). Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική
- Rosen H., Gayer T., Ράπανος Β., Καπλάνογλου Γ. (2009). Δημόσια Οικονομική Σύγχρονη Θεωρία και Πραγματικότητα
- Νόμος 3580/07: Προμήθειες Φορέων εποπτευομένων από το Υπουργείο Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης και άλλες διατάξεις
- Νόμος 1397/83: Εθνικό Σύστημα Υγείας
- Π.Δ. 146/03: Περί Ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Δημοσίων Μονάδων Υγείας
- Νόμος 4472/17: άρθρα 21 έως 34 : Ίδρυση της Εθνικής Κεντρικής Αρχής Προμηθειών Υγείας για την Κεντροποίηση Προμηθειών των Εποπτευόμενων από το Υπουργείο Υγείας Φορέων.
- Νόμος 3697/08: Ενίσχυση της διαφάνειας του Κρατικού Προϋπολογισμού, έλεγχος των δημοσίων δαπανών, μέτρα φορολογικής δικαιοσύνης και άλλες διατάξεις.
- Νόμος 4025/11(ΦΕΚ 228/Α) : Ανασυγκρότηση Φορέων Κοινωνικής Αλληλεγγύης, Κέντρα Αποκατάστασης, Αναδιάρθρωση Ε.Σ.Υ. και άλλες διατάξεις

### Ξένη

- Antonoglou D., Kastanioti C., Niakas D. (2017). ABC and VED Analysis of Medical Materials of a General Military Hospital in Greece, *Journal of Health Management*, 19 (1), pp. 170-179.
- Mu'azu Saidu Badara, Siti Zabedah Saidin (2014). Empirical Evidence of the Moderating Effect of Effective Audit Committee on Audit Experience in the Public

Sector: Perception of Internal Auditors, *Mediterranean Journal of Social Sciences*, Vol 5 No 10, pp. 176-182.

Ballas A., Tsoukas H. (2004). Measuring nothing: The case of the Greek National Health System, *Human Relations* DOI:10.1177/0018726704044951, Volume 57(6), pp. 661–690

C. Economou, C. Giorno (2009). Improving the performance of the public health care system in Greece Economics Department Working Paper No, 722, Organization for Economic Co-operation and Development, pp. 5-32

Vraniali E. (2010). Rethinking Public Financial Management and Budgeting in Greece: time to reboot?, *GreeSE Paper No 37*, Hellenic Observatory Papers on Greece and Southeast Europe, pp. 1-32

C. Economou (2010). Health in Transition, *European Observatory on Health Systems and Policies*, Vol. 12 No. 7, pp. 47-155

Kastanioti C.,Kontodimopoulos N.,Stasinopoulos D.,Kapetaneas N.,Polyzos N. (2012). Public Procurement of Health Technologies in Greece in an era of economic crisis, [www.elsevier.com/locate/healthpol](http://www.elsevier.com/locate/healthpol), pp. 7-13

Stamatiades F. (2009). Governmental Accounting Reform in the Greek Public Hospitals: Some Preliminary Results of its Implementation, Paper presented at the 4<sup>th</sup> Hellenic Observatory PhD Symposium, London School of Economics and Political Science, pp. 2-22.

Gramling A., Maletta M., Schneider A., Church B. (2004). The Role of the Internal Audit Function in Corporate Governance: a synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research, *Journal of Accounting Literature*, Vol 23, pp. 194-244

Coram P., Ferguson S., Moroney R. (2008). Internal audit, alternative internal audit structures and the level of misappropriation of assets fraud, *Accounting and Finance* 48, pp. 543-559.