

Georgios Pappas  
Present and Future Infectious Diseases Challenges  
for the Greek State and Society

Konstantinos Lykostratis  
Use of Medical Protocols to Improve  
the Hospital Length of Stay and  
Quality of Care

Maria Mastrogianni, Petros Galanis, Olga Siskou,  
Daphne Kaitelidou, Theodoros Katsoulas  
Development of a Variable Cost Prediction Model  
for Hospitalized Critically Ill Patients in ICU

Ευαγγελία Λάζαρη  
Αποτύπωση της Οικονομικής Κατάστασης των Κρατικών  
Νοσοκομείων: Χρηματοοικονομική Ανάλυση  
των Δημοσιευμένων Ισολογισμών (2019-2021)

Κωνσταντίνος Λυκοστράτης  
Αξιοποίηση Ιατρικών Πρωτοκόλλων για τη Βελτίωση  
του Χρόνου Παραμονής και της Ποιότητας  
στη Νοσηλεία Ασθενών

Μαρία Μαστρογιάννη, Πέτρος Γαλάνης, Όλγα Σίσκου,  
Δάφνη Καϊτελίδου, Θεόδωρος Κατσούλας  
Δημιουργία Μοντέλου Πρόβλεψης του Μεταβλητού Κόστους  
Νοσηλείας των Βαρέως Πασχόντων Ασθενών στη ΜΕΘ

Evangelia Lazari  
The Operational and Financial Performance of Greek  
Public Hospitals: Analysis of the Published Financial  
Statements (2019 – 2021)



## Αποτύπωση της Οικονομικής Κατάστασης των Κρατικών Νοσοκομείων: Χρηματοοικονομική Ανάλυση των Δημοσιευμένων Ισολογισμών (2019-2021)

## The Operational and Financial Performance of Greek Public Hospitals: Analysis of the Published Financial Statements (2019 – 2021)

Ευαγγελία Λάζαρη

MSc Accounting & Financial Management,  
Διευθύνουσα Σύμβουλος, ΚΑΙΝΟΤΟΜΙΑ  
ΟΙΚΟΝΟΜΟΤΕΧΝΙΚΟΙ ΣΥΜΒΟΥΛΟΙ Α.Ε.

Evangelia LAZARI

MSc Accounting & Financial Management,  
CEO, ΚΑΙΝΟΤΟΜΙΑ ΟΙΚΟΝΟΜΟΤΕΧΝΙΚΟΙ  
ΣΥΜΒΟΥΛΟΙ S.A.

Υπεύθυνος αλληλογραφίας / Corresponding author  
Ευαγγελία Λάζαρη, e-mail: e.lazari@kainotom.gr

### ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Οι ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις των κρατικών νοσοκομείων συντάσσονται από λογιστές, ελέγχονται από ορκωτούς ελεγκτές λογιστές και αποτελούν τη μόνη πιστοποιημένη και έγκυρη πληροφόρηση, που αποτυπώνει την πραγματική οικονομική κατάσταση τους. Η λογιστική πληροφόρηση στοχεύει στην παροχή κάθε χρηματοοικονομικής πληροφορίας που γενικά κρίνεται χρήσιμη για λόγους διαφάνειας, τεκμηρίωσης στη λήψη αποφάσεων και λογοδοσίας ως προς τη διαχείριση των δημοσίων οικονομικών. Βασική επιδίωξη της παρούσας εργασίας είναι η διερεύνηση της σύνταξης Λογιστικών Καταστάσεων για τα κρατικά νοσοκομεία, η συγκριτική αξιολόγηση των οικονομικών και λειτουργικών μεγεθών και η ποιοτική ανάλυση των πιστοποιητικών ελέγχου των ορκωτών ελεγκτών λογιστών για τα έτη 2019-2021, σε επίπεδο νοσοκομειακής μονάδας και υγειονομικής περιφέρειας. Υλικό της μελέτης αποτέλεσαν οι δημοσιευμένες Οικονομικές Καταστάσεις των Δημοσίων Μονάδων Υγείας (ΔΜΥ), που πλέον αναρτώνται στην ιστοσελίδα του Υπουργείου Υγείας (ΥΥ) και στο πρόγραμμα «ΔΙΑΥΓΕΙΑ» καθώς και τα ανοικτά στοιχεία νοσηλευτικής κίνησης που αντλεί το Υπουργείο Υγείας από το Σύστημα Επιχειρηματικής Ευφυΐας (BI-Health). Στα ευρήματα, η ανάλυση των δεδομένων αποτυπώνει τη διαχρονική εξέλιξη συγκεκριμένων βασικών κονδυλίων του Ισολογισμού και της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης και δεικτών κόστους των κρατικών νοσοκομείων για τα έτη 2014-2021. Συμπερασματικά, η εφαρμογή της Λογιστικής Αρχής του Δεδουλευμένου και η Κατάρτιση Οικονομικών Καταστάσεων στα κρατικά νοσοκομεία δεν συνιστά απλώς μια νομική υποχρέωση αλλά πρέπει να λειτουργεί ως το χρηματοοικονομικό εργαλείο των διοικήσεων τους για την αξιολόγηση της απόδοσης, τη διαχείριση της δημόσιας περιουσίας και τη χάραξη πολιτικής.

**Λέξεις κλειδιά:** *ισολογισμός, αποτελέσματα χρήσης, γνώμη ορκωτών, λογοδοσία, απόδοση*

### ABSTRACT

Financial statements of public hospitals are prepared by accountants and are audited by Certified Public Accountants and they are the only reliable information that reflects the real financial performance. The accounting information provided is useful to users for transparency, accountability purposes, and decision-making regarding the public management of hospitals. The purpose of this study is to investigate the preparation of audited financial statements, the benchmarking of key operational and financial figures, the analysis of financial figures with cost indicators, and the qualitative analysis of certified public accountants' audit reports per hospital and per health region for the period from 2019 until 2021. The audited Financial Statements as published on the website of the Ministry of Health and the yearly hospital activity open data from the Business Intelligence (BI-Health) Platform were collected and processed. The analysis demonstrates key financial figures of the Balance Sheet and the Profit and Loss Statement and useful cost indicators for the period from 2014 until 2021. Overall, this study strengthens the idea that accrual accounting and the preparation of financial statements in public hospitals should be a management tool and not only a legal obligation. The financial reporting enhances performance management, effective management of public assets, and policymaking for public health.

**Keywords:** *balance sheet, profit and loss statement, opinion, accountability, performance*



## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η εισαγωγή της λογιστικής τυποποίησης στα Κρατικά Νοσοκομεία με την υιοθέτηση της δεδουλευμένης λογιστικής βάσης θεσπίστηκε με το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο των Δημοσίων Μονάδων Υγείας.<sup>1</sup> Οι ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις αποτελούνται από τον Ισολογισμό, την Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, τον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων και το Προσάρτημα. Επίσης, οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των ΔΜΥ ελέγχονται υποχρεωτικά από ορκωτούς ελεγκτές λογιστές.

Η σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων στοχεύει στην παροχή πληροφοριών σε φορείς και άτομα που έχουν εύλογο ενδιαφέρον για τη χρηματοοικονομική θέση και επίδοση των ΔΜΥ (π.χ. η Βουλή, οι Υγειονομικές Περιφέρειες, το Υπουργείο Υγείας, οι πολίτες, οι προμηθευτές, οι δωρητές κ.ά.). Η πληροφόρηση που παρέχεται εξυπηρετεί σκοπούς λογοδοσίας και τεκμηρίωσης στη λήψη αποφάσεων.<sup>2</sup> Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις παρέχουν, επίσης, πιστοποιημένη και αξιόπιστη πληροφόρηση και αποτυπώνουν την πραγματική οικονομική κατάσταση των ΔΜΥ, εφόσον καταρτίζονται από εξειδικευμένους λογιστές και ελέγχονται από ορκωτούς ελεγκτές λογιστές.

## ΣΚΟΠΟΣ

Η συγκεκριμένη μελέτη είναι η τρίτη κατά σειρά μελέτη που δημοσιεύεται με θέμα την ανάλυση των Οικονομικών Καταστάσεων των κρατικών νοσοκομείων.<sup>3,4</sup> Η έρευνα έχει σκοπό τη διερεύνηση της σύνταξης και διαθεσιμότητας των Οικονομικών Καταστάσεων των κρατικών νοσοκομείων στο ευρύτερο κοινό για το χρονικό διάστημα 2014-2022, τη συγκριτική αξιολόγηση των βασικών οικονομικών και λειτουργικών μεγεθών για τα έτη 2014-2021, την ανάλυση των οικονομικών μεγεθών μέσω δεικτών κόστους, όπως ενδεικτικά το μέσο κόστος ανά ασθενή, το μέσο κόστος ανά ημέρα νοσηλείας κ.λπ. για το διάστημα 2019-2021 και την ποιοτική ανάλυση των Εκθέσεων Ελέγχου των ορκωτών ελεγκτών λογιστών, επίσης για το διάστημα 2019-2021.

## ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ

Για τους σκοπούς της έρευνας, επικαιροποιήθηκε η βάση δεδομένων που τηρούμε για τους Ισολογισμούς των Κρατικών Νοσοκομείων με τα έτη 2019, 2020 και 2021. Οι Ισολογισμοί των συγκεκριμένων ετών συλλέχθηκαν, καταχωρήθηκαν στο εξειδικευμένο Πρόγραμμα Οικονομικής Ανάλυσης Ισολογισμών (Finan Expert) και αναλύθηκαν εκτενώς. Οι Ισολογισμοί των ετών 2014 - 2018 υπήρχαν ως βάση δεδομένων από προηγούμενες μελέτες.<sup>3,4</sup> Επίσης, μελετήθηκαν ποιοτικά οι Εκθέσεις των ορκωτών ελεγκτών λογιστών που συνοδεύουν τις Οικονομικές Καταστάσεις.

Για σκοπούς ομοιομορφίας και συγκρισιμότητας των δεδομένων, αποκλείστηκαν από την οικονομική ανάλυση τα νοσοκομεία που συνέταξαν καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (International Financial Reporting Standards - IFRS),<sup>5</sup> τα νοσοκομεία χωρίς δημοσιευμένους Ισολογισμούς, το Ωνάσειο Καρδιοχειρουργικό Κέντρο, το Γενικό Νοσοκομείο Παπαγεωργίου,

τα στρατιωτικά νοσοκομεία και τα νοσοκομεία που εποπτεύονται από το Υπουργείο Παιδείας και Θρησκευμάτων.

Τα δεδομένα της έρευνας, συνολικά για 88 μονάδες υγείας, αντλήθηκαν από τις ελεγμένες Οικονομικές Καταστάσεις, όπως δημοσιεύονται από το Υπουργείο Υγείας<sup>6</sup> αλλά και στο Πρόγραμμα ΔΙΑΥΓΕΙΑ.<sup>7</sup> Τα στοιχεία για την ετήσια νοσηλευτική κίνηση των νοσοκομείων συλλέχθηκαν από τον ιστότοπο του Υπουργείου Υγείας, το οποίο αντλεί πληροφόρηση από το Σύστημα Επιχειρηματικής Ευφυΐας (BI-Health / BI-Forms).<sup>8</sup>

## ΑΠΟΤΥΠΩΣΗ ΔΙΑΘΕΣΙΜΟΤΗΤΑΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

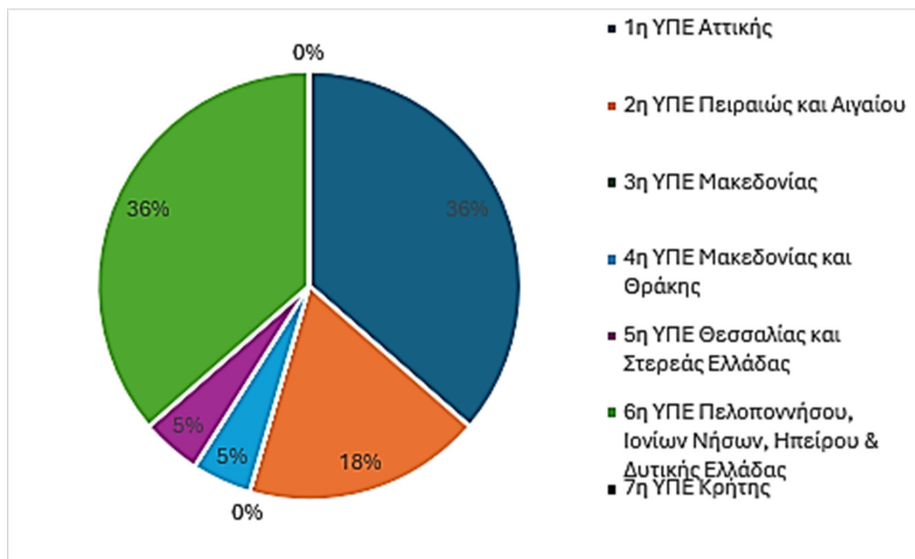
Σημαντικός αριθμός των κρατικών νοσοκομείων της χώρας (22 σε σύνολο 105) δεν έχει διεκπεραιώσει τη διαδικασία κατάρτισης των Οικονομικών Καταστάσεων και τη δημοσίευσή τους στη ΔΙΑΥΓΕΙΑ για το έτος 2022 έως και τις 15 Ιανουαρίου 2024 (Πίνακας 1). Για το λόγο αυτό, δεν έχουν συμπεριληφθεί τα κονδύλια του έτους 2022 στην οικονομική ανάλυση, μολονότι θα παρουσίαζε εξαιρετικό ενδιαφέρον για την εξαγωγή συμπερασμάτων σχετικά με την αξιολόγηση των οικονομικών των κρατικών νοσοκομείων.

Εκκρεμότητες υπάρχουν και για προηγούμενες διαχειριστικές χρήσεις. Για το 2018 όλα τα κρατικά νοσοκομεία κατάρτισαν Οικονομικές Καταστάσεις, είτε με το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο των ΔΜΥ, είτε με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.<sup>5</sup> Τονίζεται ότι, η σύνταξη και η δημοσίευση ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων έως την 31η Ιουλίου έκαστου έτους είναι υποχρεωτική. Παρατηρείται πως η ανωτέρω προθεσμία δεν τηρείται και, εντούτοις, σημειώνεται σημαντική χρονική καθυστέρηση στην σύνταξη, έλεγχο και δημοσίευση των λογιστικών καταστάσεων.

Πίνακας 1: Αποτύπωση Διαθεσιμότητας Οικονομικών Καταστάσεων των Κρατικών Νοσοκομείων

Κρατικά Νοσοκομεία	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Με δημοσιευμένο Ισολογισμό	105	105	105	105	105	103	100	98	83
Χωρίς δημοσιευμένο Ισολογισμό	0	0	0	0	0	2	5	7	22
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>105</b>	<b>105</b>	<b>105</b>	<b>105</b>	<b>105</b>	<b>105</b>	<b>105</b>	<b>105</b>	<b>105</b>

Για το έτος 2022, 8 νοσοκομεία (36% του δείγματος) χωρίς εγκεκριμένες Οικονομικές Καταστάσεις ανήκουν στην 1η Υγειονομική Περιφέρεια (ΥΠΕ) Αττικής. Καθίσταται σαφές πως τα νοσοκομεία της 1<sup>ης</sup> ΥΠΕ, η οποία συμπεριλαμβάνει τα μεγαλύτερα κρατικά νοσοκομεία της χώρας, δεν ανταποκρίνονται ικανοποιητικά στην υποχρέωση για έγκαιρη δημοσίευση οικονομικών καταστάσεων. Το ίδιο συμβαίνει και στην 6<sup>η</sup> ΥΠΕ Πελοποννήσου, Ιονίων Νήσων, Ηπείρου & Δυτικής Ελλάδας στην οποία επίσης 8 νοσοκομεία (36%) δεν έχουν δημοσιεύσει Ισολογισμό και ακολουθεί η 2<sup>η</sup> ΥΠΕ Πειραιώς και Αιγαίου με 4 νοσοκομεία (18%). Ένα νοσοκομείο στην 4η ΥΠΕ Μακεδονίας και Θράκης και ένα στην 5<sup>η</sup> ΥΠΕ Θεσσαλίας και Στερεάς Ελλάδας δεν έχουν δημοσιεύσει ακόμα Οικονομικές Καταστάσεις έτους 2022. Αξίζει να αναφερθεί ότι, όλα τα νοσοκομεία της 3<sup>ης</sup> ΥΠΕ Μακεδονίας και της 7<sup>ης</sup> ΥΠΕ Κρήτης έχουν δημοσιεύσει τον Ισολογισμό του 2022 εγκαίρως (Διάγραμμα 1).



Διάγραμμα 1: Κατανομή του δείγματος χωρίς Οικονομικές Καταστάσεις ανά ΥΠΕ για το έτος 2022.

### ΑΝΑΛΥΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΜΕΓΕΘΩΝ

Το δείγμα της μελέτης ανέρχεται σε 704 συνολικά Οικονομικές Καταστάσεις για την περίοδο 2014-2021, που συντάχθηκαν με βάση το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο των ΔΜΥ, και αφορούν συνολικά σε 88 νοσοκομεία. Από την ανάλυση έχουν εξαιρεθεί οι Ισολογισμοί 10 κρατικών νοσοκομείων που έχουν συνταχθεί βάσει των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και 7 νοσοκομεία τα οποία δεν έχουν συντάξει Οικονομικές Καταστάσεις για κανένα από τα οκτώ οικονομικά έτη αναφοράς. Επισημαίνεται ότι, τα νοσοκομεία που δεν έχουν δημοσιεύσει Ισολογισμό για το έτος 2021 δεν συμπεριλήφθηκαν στην ανάλυση των προηγούμενων ετών, προκειμένου τα οικονομικά μεγέθη να είναι απολύτως συγκρίσιμα (σταθερό δείγμα κρατικών νοσοκομείων).

Μέσω της οικονομικής ανάλυσης αντλούνται πληροφορίες για την τάση βασικών κονδυλίων, όπως το ύψος των μενόντων αποθεμάτων, οι βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις, τα ταμειακά διαθέσιμα και οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις από την Κατάσταση του Ισολογισμού, τα λειτουργικά έσοδα, το λειτουργικό κόστος αυτών, το λειτουργικό αποτέλεσμα και το αποτέλεσμα χρήσης (πλεόνασμα ή έλλειμμα) από την Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης (Πίνακας 2).

Πίνακας 2: Εξέλιξη Βασικών Χρηματοοικονομικών Στοιχείων (σε εκατ. €) για Σταθερό Δείγμα

	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Αριθμός νοσοκομείων	88	88	88	88	88	88	88	88
Αποθέματα	126	123	150	157	159	166	204	227
Απαιτήσεις	3.719	4.594	2.910	3.997	5.133	4.226	5.477	6.359
Διαθέσιμα	204	298	724	770	708	519	461	385
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	788	1.059	667	570	578	631	811	1.023
Λειτουργικά έσοδα	3.456	3.204	3.729	3.580	3.749	3.842	3.803	4.076
Λειτουργικό κόστος	3.109	2.813	2.858	3.069	3.148	3.270	3.411	3.650
Αποτελέσματα εκμετάλλευσης	347	391	870	511	601	571	393	426
Αποτελέσματα χρήσης	448	377	227	509	679	161	500	562

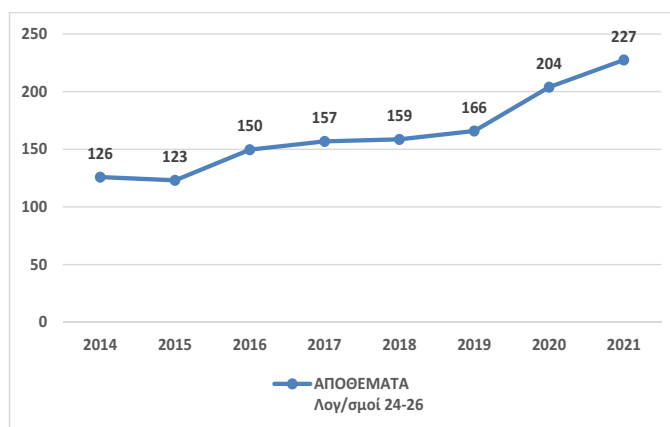
### ΑΝΑΛΥΣΗ ΒΑΣΙΚΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΜΕΓΕΘΩΝ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

#### Αποθέματα

Τα αποθέματα περιλαμβάνουν το φαρμακευτικό, υγειονομικό, ορθοπεδικό, ακτινολογικό υλικό, τρόφιμα, αντιδραστήρια, υλικά καθαριότητας, γραφική ύλη και λοιπά αναλώσιμα υλικά, που βρίσκονταν στις αποθήκες των νοσοκομείων στο τέλος κάθε έτους, βάσει των ετήσιων απογραφών που διενεργήθηκαν. Παρατηρείται μία σημαντική αυξητική τάση στο ύψος των μενόντων αποθεμάτων στα νοσοκομεία του δείγματος η οποία κλιμακώνεται τα έτη 2020 και 2021 (Διάγραμμα 2).

#### Απαιτήσεις

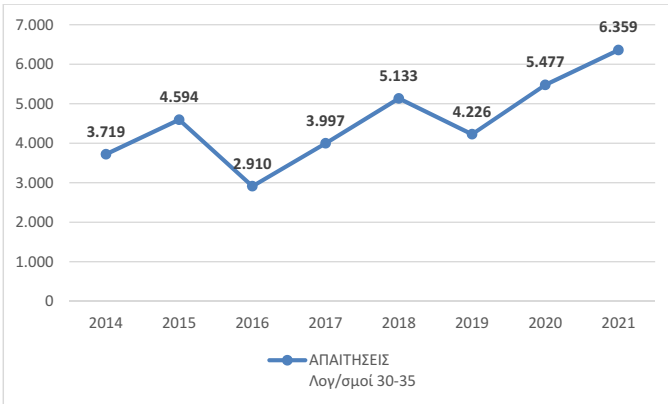
Οι απαιτήσεις των κρατικών νοσοκομείων του σταθερού δείγματος παρουσιάζουν έντονη μεταβλητότητα την περίοδο 2014-2021 καταγράφοντας ένα επαναλαμβανό-



Διάγραμμα 2: Διαχρονική εξέλιξη των αποθεμάτων.

μενο μοτίβο (Διάγραμμα 3). Ο Εθνικός Οργανισμός Παροχής Υπηρεσιών Υγείας (ΕΟΠΥΥ) δεν αποπληρώνει πλήρως τις οφειλές του προς τα κρατικά νοσοκομεία, αν και από το έτος 2017 πραγματοποιεί κάποιες πληρωμές-αποζημιώσεις στους παρόχους. Το κενό αυτό θεραπεύεται από επιχορηγήσεις του κράτους

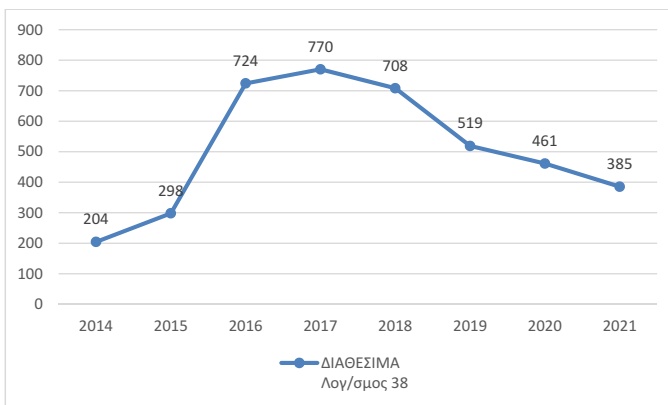
προς τα Νοσοκομεία για την πληρωμή των υποχρεώσεων τους και τις περιοδικές λογιστικές διαγραφές απαιτήσεων των κρατικών νοσοκομείων έναντι του ΕΟΠΥΥ μέχρι το ύψος της χρηματοδότησης τους από τον Κρατικό Προϋπολογισμό. Συγκεκριμένα, το έτος 2016, οι απαιτήσεις μειώθηκαν εξαιτίας της λογιστικής διαγραφής που διενεργήθηκε για τις παρεχόμενες υπηρεσίες των ετών 2012-2014.<sup>9</sup> Το έτος 2019 πραγματοποιείται διαγραφή των απαιτήσεων στις λογιστικές καταστάσεις σε εφαρμογή του Ν.4600/2019 για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες ετών 2015-2017.<sup>10</sup>



Διάγραμμα 3: Διαχρονική εξέλιξη των απαιτήσεων.

**Ταμειακά Διαθέσιμα**

Στα έτη 2016-2018 καταγράφονται τα υψηλότερα ταμειακά διαθέσιμα της οκταετίας 2014-2021 και επαρκούν για να καλύψουν πλήρως τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις. Αντίθετα, παρατηρείται επιδείνωση της ταμειακής ρευστότητας του σταθερού δείγματος των 88 κρατικών νοσοκομείων κατά τα έτη 2019-2021 (Διάγραμμα 4).



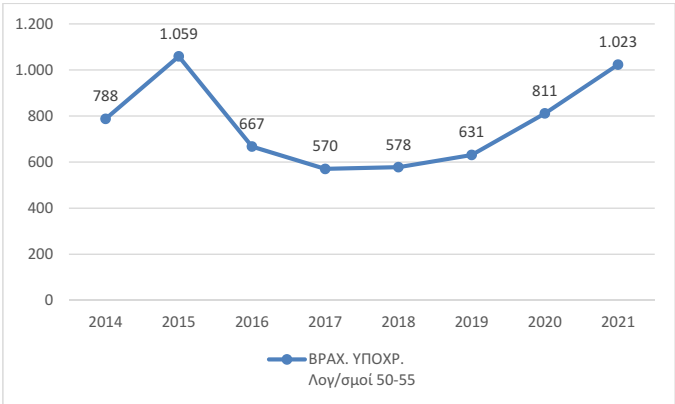
Διάγραμμα 4: Διαχρονική εξέλιξη των ταμειακών διαθεσίμων.

**Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις**

Οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις των νοσοκομείων, κυρίως προς προμηθευτές, έχουν πάρει την ανιούσα και εκτοξεύονται τα έτη 2020 και 2021 (Διάγραμμα 5). Ιδιαίτερα ενδιαφέρον είναι το γεγονός ότι, οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις των νοσοκομείων του σταθερού δείγματος την 31 Δεκεμβρίου 2021 ανέρχονταν στα ίδια περίπου επίπεδα με εκείνες της 31 Δεκεμβρίου 2015. Οι πραγματικές υποχρεώσεις των νοσοκομείων την 31 Δεκεμβρίου 2021 ανέρχονταν σε > 1,023 εκατ. €, δεδομένου ότι το δείγμα της μελέτης αποτελείται από 88 ισολογισμούς σε σύνολο 105. Τα ταμειακά υπόλοιπα (385 εκατ. €) του δείγματος δεν επαρκούν για την κάλυψη των χρεών προς προμηθευτές (1,023 εκατ. €) για το έτος 2021. Θεωρητικά θα μπορούσε να πραγματοποιηθεί άμεσα η εξόφληση μόνο ενός μέρους των οφειλών (περίπου 38%) των νοσοκομείων προς τους προμηθευτές από τους ήδη υπάρχοντες πόρους.

**Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης**

Τα λειτουργικά έσοδα των κρατικών νοσοκομείων περιλαμβάνουν τα έσοδα από παροχή υγειονομικών υπηρεσιών, παρε-

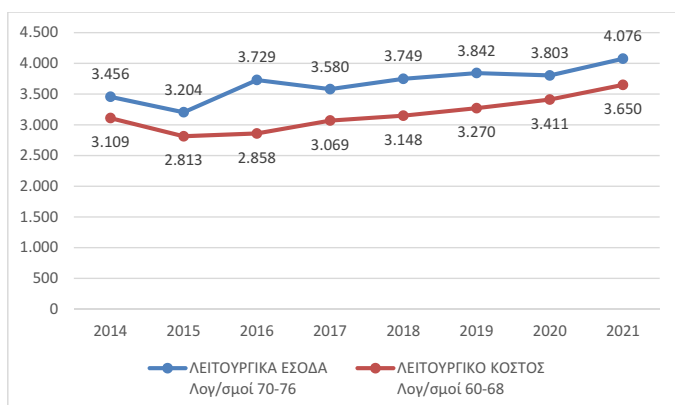


Διάγραμμα 5: Διαχρονική εξέλιξη των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων.

πόμενες ασχολίες, τόκους και επιχορηγήσεις για κάλυψη λειτουργικών δαπανών. Το κόστος της μισθοδοσίας του μόνιμου προσωπικού που δεν εμφανίζεται στον Προϋπολογισμό του νοσοκομείου, επειδή καλύπτεται απευθείας από το Υπουργείο Υγείας, συμπεριλαμβάνεται τόσο στα λειτουργικά έσοδα ως έσοδο από επιχορηγήσεις, όσο και στο λειτουργικό κόστος. Το λειτουργικό κόστος είναι το πλήρες κόστος, αφού περιλαμβάνει τη συνολική δαπάνη για μισθοδοσία, τις αναλώσεις των υλικών, τις αμοιβές και έξοδα τρίτων, τις παροχές τρίτων, τα διάφορα έξοδα, τις αποσβέσεις και τις προβλέψεις. Ο μηχανισμός αυτόματης επιστροφής (clawback και rebate) αντιμετωπίζεται λογιστικά ως έκπτωση επί της φαρμακευτικής δαπάνης και αποτελεί στοιχείο μειωτικό του κόστους αγαθών και υπηρεσιών και όχι έσοδο. Πέραν της τακτικής χρηματοδότησης των κρατικών νοσοκομείων, τα έτη 2020 και 2021 δόθηκε οικονομική ενίσχυση για την κάλυψη μισθοδοσίας προσωπικού που προσλήφθηκε για τις ανάγκες αντιμετώπισης της πανδημίας COVID-19 και αγοράς υγειονομικού υλικού για την αντιμετώπιση της πανδημίας.

**Λειτουργικό αποτέλεσμα (έσοδα – έξοδα)**

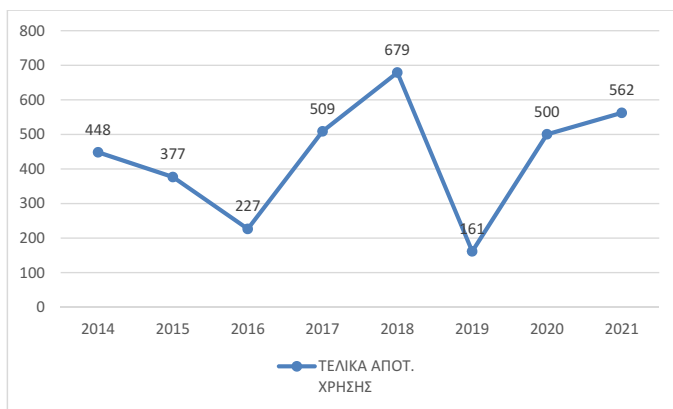
Συνολικά, τα κρατικά νοσοκομεία παρουσιάζουν λογιστικό πλεόνασμα (λειτουργικά έσοδα>λειτουργικά έξοδα) για κάθε έτος της οκταετίας 2014-2021. Τα λειτουργικά έσοδα των νοσοκομείων ακολουθούν αυξητική τάση από το έτος 2017 και μετά, με εξαίρεση το έτος 2020 στο οποίο καταγράφεται ελαφριά μείωση. Το λειτουργικό κόστος των νοσοκομείων βαίνει συνεχώς αυξανόμενο από το έτος 2015 έως το 2021, όπως φαίνεται στο Διάγραμμα 6.



Διάγραμμα 6: Διαχρονική εξέλιξη των λειτουργικών εσόδων - κόστους.



Τα καθαρά αποτελέσματα χρήσης των νοσοκομείων του σταθερού δείγματος διαμορφώθηκαν σε πλεόνασμα για όλα τα έτη της περιόδου 2014-2021, παρουσιάζοντας έντονη μεταβλητότητα. Το έτος 2021 ανήλθαν σε 562 εκατ. καταγράφοντας βελτίωση σε σχέση με τα έτη 2019 και 2020 (Διάγραμμα 7).



Διάγραμμα 7: Διαχρονική εξέλιξη των καθαρών αποτελεσμάτων χρήσης.

## ΝΟΣΗΛΕΥΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ και ΔΕΙΚΤΕΣ ΝΟΣΗΛΕΥΤΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ (2014-2021)

### Νοσηλευτική κίνηση - Νοσηλευθέντες ασθενείς και Ημέρες Νοσηλείας

Στις αρχές του 2020 τα μέτρα περιορισμού της μετάδοσης της πανδημίας COVID-19 συμπεριέλαβαν την ισχυρή σύσταση προς το γενικό πληθυσμό να μην επισκέπτεται τις Δημόσιες Δομές Υγείας παρά μόνο αν αυτό ήταν απαραίτητο. Κατά την περίοδο του γενικού lockdown, προγραμματισμένα / μη επείγοντα χειρουργεία αναβλήθηκαν και τα εξωτερικά ιατρεία περιόρισαν τη λειτουργία τους. Ως αποτέλεσμα, καταγράφηκε μείωση του αριθμού νοσηλευθέντων και ημερών νοσηλείας εν συγκρίσει με το αντίστοιχο διάστημα του έτους 2019. Το έτος 2021 η τάση αντιστρέφεται και η νοσηλευτική κίνηση αυξάνεται ελαφρώς, κινείται όμως σε χαμηλότερα επίπεδα από το έτος 2019 (Πίνακας 3).

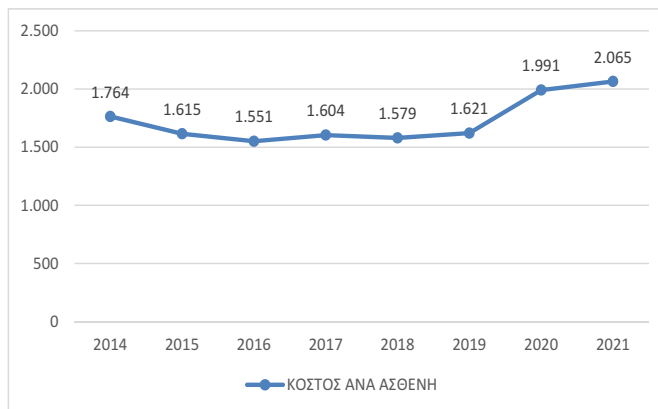
Πίνακας 3: Εξέλιξη νοσηλευτικής κίνησης για σταθερό δείγμα 88 νοσοκομείων

Νοσηλευτική κίνηση	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Αριθμός νοσηλευθέντων	1.762.241	1.741.571	1.842.797	1.913.349	1.993.723	2.017.524	1.713.301	1.767.445
Ημέρες νοσηλείας	6.765.290	6.639.536	6.557.278	6.620.568	6.687.476	6.626.810	5.808.888	6.257.854

### Δείκτες Κόστους – Κόστος ανά Ασθενή και ανά Ημέρα Νοσηλείας

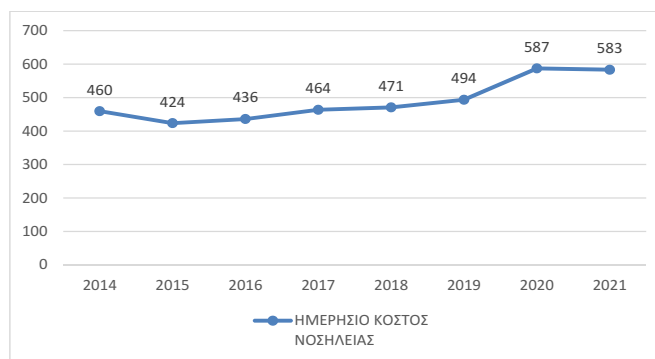
Αξιοποιώντας τα στοιχεία της νοσηλευτικής δραστηριότητας και το λειτουργικό κόστος καθίσταται δυνατή η δημιουργία δεικτών αξιολόγησης του κόστους, όπως ενδεικτικά το Μέσο Κόστος ανά Ασθενή και το Ημερήσιο Κόστος Νοσηλείας. Στο συνολικό λειτουργικό κόστος, που δημοσιεύεται στον Ισολογισμό, συμπεριλαμβάνεται και το κόστος που αφορά στη λειτουργία των Τακτικών Εξωτερικών Ιατρείων, των Επείγοντων Περιστατικών και των Απογευματινών Ιατρείων, με αποτέλεσμα στην παρούσα ανάλυση το Κόστος ανά Νοσηλευθέντα Ασθενή να επιβαρύνεται με το κόστος των εξωτερικών ασθενών. Το Κόστος ανά Ασθενή αυξάνε-

ται σημαντικά τα έτη 2020 και 2021, ως απόρροια της ανταπόκρισης των νοσοκομείων στην πανδημία (αύξηση του λειτουργικού κόστους των κρατικών νοσοκομείων και σχετική μείωση του αριθμού των νοσηλευθέντων). Το έτος 2021 το Μέσο Κόστος ανά Ασθενή αντιστοιχεί σε 2.065 € (Διάγραμμα 8).



Διάγραμμα 8: Διαχρονική εξέλιξη του μέσου κόστους ανά ασθενή.

Το Ημερήσιο Μέσο Κόστος της νοσηλευτικής δραστηριότητας αυξάνεται επίσης σημαντικά στα έτη 2020 και 2021 (Διάγραμμα 9).



Διάγραμμα 9: Διαχρονική εξέλιξη του Ημερήσιου Μέσου Κόστους της νοσηλευτικής δραστηριότητας.

Εξετάζοντας τους δείκτες Νοσηλευτικού Κόστους σε επίπεδο ΥΠΕ, διαπιστώνεται ότι, τα νοσοκομεία της 2<sup>ης</sup> ΥΠΕ παρουσιάζουν το μεγαλύτερο κόστος ανά ασθενή στην Ζετία 2019-2021, γεγονός που ενδεχομένως οφείλεται στη γεωγραφική ασυνέχεια, το νησιώτικο χαρακτήρα, την εποχικότητα και τη σημαντική δια-

σπορά του πληθυσμού ευθύνης. Στον αντίποδα, στα νοσοκομεία της 2<sup>ης</sup> και της 3<sup>ης</sup> ΥΠΕ καταγράφεται το χαμηλότερο Ημερήσιο Κόστος Νοσηλείας στο ίδιο διάστημα. Το μεγαλύτερο Ημερήσιο Κόστος Νοσηλείας καταγράφεται στα νοσοκομεία της 4<sup>ης</sup> ΥΠΕ Μακεδονίας και Θράκης (Πίνακας 4).

## ΠΟΙΟΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΕΚΘΕΣΕΩΝ ΤΩΝ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ

Η γνώμη του Ορκωτού Ελεγκτή αναβαθμίζει την αξιοπιστία των Οικονομικών Καταστάσεων με την παροχή υψηλού επιπέδου διασφάλισης, εφόσον διασφαλίζεται η απαλλαγή των Οικονομικών Καταστάσεων από κάθε ουσιώδη ανακρίβεια



Πίνακας 4: Δείκτες Μέσου Νοσηλευτικού Κόστους ανά ΥΠΕ (2019-2021)

ΥΠΕ	ΚΟΣΤΟΣ ΑΝΑ ΑΣΘΕΝΗ				ΗΜΕΡΗΣΙΟ ΚΟΣΤΟΣ ΝΟΣΗΛΕΙΑΣ			
	2019	2020	2021	Μ.Ο. ΤΡΙΕΤΙΑΣ	2019	2020	2021	Μ.Ο. ΤΡΙΕΤΙΑΣ
1η	1.857	2.213	2.143	2.071	559	669	626	618
2η	1.921	2.234	2.275	2.143	403	447	461	437
3η	1.307	1.794	1.911	1.671	365	473	471	436
4η	1.620	2.006	2.061	1.896	615	743	729	696
5η	1.378	1.698	1.864	1.647	552	655	646	618
6η	1.661	1.945	2.127	1.911	508	570	585	554
7η	1.321	1.842	1.940	1.701	444	614	626	561
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>1.621</b>	<b>1.990</b>	<b>2.065</b>	<b>1.892</b>	<b>494</b>	<b>587</b>	<b>583</b>	<b>555</b>

και απάτη. Η ποιοτική ανάλυση των Εκθέσεων Ελέγχου<sup>11</sup> που χορήγησαν οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές για τις Οικονομικές Καταστάσεις κατέδειξε ότι:

- Η συντριπτική πλειοψηφία των Οικονομικών Καταστάσεων χορηγείται με Έκθεση Ελέγχου η οποία περιέχει Γνώμη με επιφύλαξη.
- Μόλις δύο ελεγμένοι Ισολογισμοί συνοδεύονται από Έκθεση που περιείχε τη Σύμφωνη Γνώμη των Ορκωτών Ελεγκτών για το έτος 2019, ενώ ο αριθμός αυτός ανήλθε σε τρεις για τα έτη 2020 και 2021.
- Οι Ορκωτοί Ελεγκτές διατύπωσαν Αρνητική Γνώμη για τις Οικονομικές Καταστάσεις ενός κρατικού νοσοκομείου, λόγω της μη εύλογης παρουσίας της οικονομικής θέσης και επίδοσης του για τα έτη 2019-2021.

Ενδεικτικά, στις παρατηρήσεις τους, οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές αναφέρουν ότι:

- Σε αρκετές περιπτώσεις δεν διενεργήθηκε φυσική απογραφή στα τμήματα του Νοσοκομείου και δεν περιελήφθη στον Ισολογισμό η αξία των αντίστοιχων αποθεμάτων των τμημάτων και συνεπώς, διατηρούν επιφύλαξη ως προς την ακρίβεια της αξίας των αποθεμάτων.
- Δεν κατέστη δυνατόν να επιβεβαιωθούν με επιβεβαιωτική επιστολή ή άλλες εναλλακτικές ελεγκτικές διαδικασίες οι απαιτήσεις από τον ΕΟΠΥΥ και κατά συνέπεια, διατηρούν επιφύλαξη για την αξία των απαιτήσεων των νοσοκομείων έναντι του ΕΟΠΥΥ.
- Υπάρχουν εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις και αγωγές από τρίτους (προμηθευτές, ιδιώτες, εργαζομένους), από τις οποίες ενδέχεται να προκύψουν υποχρεώσεις καταβολής αποζημιώσεων και τόκων από μεριάς των νοσοκομείων.

## ΣΥΖΗΤΗΣΗ

Δεδομένου ότι, το λειτουργικό κόστος των Κρατικών Νοσοκομείων βαίνει συνεχώς αυξανόμενο τα τελευταία έτη, η προσπάθεια θα πρέπει να επικεντρωθεί στον περαιτέρω εξορθολογισμό του κόστους λειτουργίας, με παράλληλη αναβάθμιση της ποιότητας της παρεχόμενης φροντίδας υγείας προς τους ασθενείς. Η σοβαρή και επισταμένη αυτή προσπάθεια με πρωτοβουλία της Διοίκησης θα πρέπει να διαχυθεί σε όλες τις επιμέρους Διευθύνσεις και Τμήματα του Νοσοκομείου. Η υλοποίηση προϋπολογισμών κατά τμήμα για την κατανομή των πόρων και τον έλεγχο του κόστους, τόσο του

συνολικού, όσο και ανά τομέα/τμήμα/υπηρεσία, μέσω της εμπλοκής των αρμοδίων κλινικών στελεχών στην ευθύνη διαχείρισης των πόρων και η καθιέρωση και λειτουργία συστημάτων αναλυτικής λογιστικής για όλα τα κέντρα κόστους, αλλά και συστημάτων ελέγχου της ποιότητας των κλινικών και κοστολογικών δεδομένων μπορούν να συμβάλλουν, επίσης, στον εξορθολογισμό του λειτουργικού κόστους και στη βελτίωση της ολικής ποιότητας.

Σε πλήρη εφαρμογή και άμεσα αναμένεται η λειτουργία του νέου Συστήματος Κοστολόγησης Νοσοκομειακών Υπηρεσιών (ΣΥ.Κ.Ν.Υ.) από όλα τα κρατικά νοσοκομεία της χώρας.<sup>12</sup> Το νέο μοντέλο κοστολόγησης των υπηρεσιών με βάση τα DRG (Diagnosis Related Groups – Σύστημα Διαγνωστικά Ομοιογενών Ομάδων) διαδέχεται το σύστημα των Κλειστών Ενοποιημένων Νοσηλίων (ΚΕΝ) και πλέον ο ΕΟΠΥΥ θα αποζημιώνει τα νοσοκομεία σε τακτική βάση, με το Υπουργείο Υγείας να αναλαμβάνει μικρό ποσοστό της χρηματοδότησής τους. Αναμενόμενα οφέλη του έργου είναι η βελτίωση της κωδικοποίησης κατά DRG των περιστατικών νοσηλείας, η ορθή αποτύπωση του παραγόμενου έργου των νοσοκομείων, η δίκαιη, ορθολογική και τεκμηριωμένη κατανομή των διαθέσιμων πόρων και η βελτίωση του σχεδιασμού υπηρεσιών υγείας και της τεκμηριωμένης λήψης αποφάσεων για την κάλυψη αναγκών του πληθυσμού.

Η Λογιστική Μεταρρύθμιση στο Δημόσιο Τομέα θεσμοθετήθηκε αρχικά με το άρθρο 156 του Ν.4270/2014,<sup>13</sup> ενώ στη συνέχεια, με το Π.Δ. 54/2018<sup>14</sup> καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο χρόνος έναρξης εφαρμογής του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης (ΛΠΓΚ). Το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο των ΔΜΥ θα έχει ισχύ έως και την 31 Δεκεμβρίου 2024, ενώ από το 2025 θα εφαρμοστεί το νέο Λογιστικό Πλαίσιο Γενικής Κυβέρνησης. Πρόκειται για ένα σημαντικό εγχείρημα, που αποσκοπεί στην ποιοτική αναβάθμιση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που παρέχουν οι οντότητες της Γενικής Κυβέρνησης στους πολίτες, στους παρόχους πόρων (φορολογούμενους, επενδυτές, δανειστές κ.λπ.) και τους αποδέκτες των υπηρεσιών του Δημοσίου. Παράλληλα, θα επιφέρει ομοιομορφία και συγκρισιμότητα των στοιχείων, εφόσον όλες οι ΔΜΥ θα συντάσσουν Οικονομικές Καταστάσεις με ενιαίο πλαίσιο.

## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η διαπιστούμενη μη τήρηση των χρονικών ορίων, που προβλέπονται στη νομοθεσία, για τη σύνταξη και δημοσίευση των Ισολογισμών από τα κρατικά νοσοκομεία έχει ως αποτέλεσμα τη δημιουργία σημαντικού κενού στη δημόσια ενημέρωση και, ουσιαστικά, στην απαξίωση της χρησιμότητας των Οικονομικών Καταστάσεων. Η οικονομική πληροφόρηση πρέπει να παρουσιάζεται εγκαίρως για σκοπούς λογοδοσίας, διαφάνειας και τεκμηρίωσης στη λήψη αποφάσεων. Η εφαρμογή της Λογιστικής Αρχής του Δεδουλευμένου και η Κατάρτιση Οικονομικών Καταστάσεων στα κρατικά νοσοκομεία



μεία δεν συνιστά απλώς μια νομική υποχρέωση, αλλά πρέπει να λειτουργεί ως το χρηματοοικονομικό εργαλείο των διοικήσεων τους και των εποπτικών φορέων για την αξιολόγηση της απόδοσης, τη διαχείριση της δημόσιας περιουσίας και τη χάραξη πολιτικής υγείας.

Η επιδείνωση της ρευστότητας, η διόγκωση των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων και η μεταβλητότητα στο ύψος των απαιτήσεων αποτελούν τις βασικές τάσεις που καταγράφονται στους Ισολογισμούς των νοσοκομείων που δημοσιεύουν με συνέπεια τα οικονομικά τους στοιχεία την περίοδο 2019 - 2021. Παρατηρούνται καθυστερήσεις πληρωμών, οι οποίες παρεμποδίζουν την ανταγωνιστικότητα και την ανθεκτικότητα των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στον τομέα υγείας. Πρέπει να υπάρξει μέριμνα για την άμεση εξόφληση των εκκρεμών οφειλών, τη μείωση του χρόνου πληρωμής των προμηθευτών και τη συνακόλουθη αποκλιμάκωση των ληξιπρόθεσμων οφειλών των νοσοκομείων.

Το κόστος των υπηρεσιών υγείας του κρατικού τομέα βαίνει συνεχώς αυξανόμενο τα έτη 2015-2021, ακόμα και όταν η νοσηλευτική κίνηση καταγράφεται μειωμένη (2020 και 2021) λόγω της πανδημίας COVID-19. Τα συστήματα υγείας διεθνώς αντιμετωπίζουν πολλαπλές προκλήσεις, όπως είναι η γήρανση του πληθυσμού, η εξέλιξη και καινοτομία της ιατρικής τεχνολογίας, η πρόσφατη ενεργειακή κρίση, που αυξάνουν το κόστος και επιφέρουν ανισοτιμίες στην πρόσβαση. Αναμφίβολα, τα έτη 2020 και 2021 συνιστούν δύο ιδιαίτερες και κομβικές χρονιές που σηματοδεύτηκαν από τις επιπτώσεις της τεράστιας υγειονομικής κρίσης (COVID-19), ιδιαίτερα για τα κρατικά νοσοκομεία που επωμίστηκαν το βάρος αντιμετώπισης της πανδημίας, και δεν μπορούν να είναι άμεσα συγκρίσιμα με τα προηγούμενα έτη στην Οικονομική Ανάλυση.

Τέλος, διαπιστώθηκε πως οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές εκφράζουν γνώμη με Επιφύλαξη στην πλειοψηφία των Εκθέσεων Ελέγχου για μια σειρά από θέματα και θα πρέπει να υπάρξουν συντονισμένες προσπάθειες και βελτιωτικές ενέργειες (π.χ. βελτίωση του συστήματος καταγραφής και παρακολούθησης της κίνησης του αναλώσιμου υγειονομικού υλικού) από τη Διοίκηση και τα αρμόδια στελέχη των κρατικών νοσοκομείων για τον περιορισμό των παρατηρήσεων.

### ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΕΣ ΑΝΑΦΟΡΕΣ

1. Π.Δ. 146/2003, «Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο Δημοσίων Μονάδων Υγείας», ΦΕΚ Α' 122/21-05-2003.
2. International Public Sector Accounting Standards Board, (2014). Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities. Accessed on 1 Dec-2023. Available at <https://www.ipsasb.org/publications/conceptual-framework-general-purpose-financial-reporting-public-sector-entities-3>
3. Λάζαρη Ε. (2017). Συγκριτική Αξιολόγηση Οικονομικών Μεγεθών και Αποτελεσμάτων των Δημόσιων Νοσοκομείων βάσει Δημοσιευμένων Ισολογισμών (2013-2015). Επιθεώρηση ΥΓΕΙΑΣ, Τ.28 Ιουλ-Αύγ 2017, 167:7-20.
4. Lazari E. (2021). The Operational and Financial Performance of Public Hospitals During the Period 2014 – 2018, Based on Published Financial Statements. HEALTH Review, V.32, 182:13-19. DOI: <https://doi.org/10.54042/hr549hhsma>
5. International Financial Reporting Standards–IFRS. <https://www.ifrs.org/>

6. Υπουργείο Υγείας – Οικονομικές Καταστάσεις Νοσοκομείων. Πρόσβαση 1 Δεκ-2023. Διαθέσιμες στο <https://www.moh.gov.gr/articles/oikonomikes-katastaseis-nosokomeiwn/>
7. ΔΙΑΥΓΕΙΑ. <https://diavgeia.gov.gr/>
8. Σύστημα Επιχειρηματικής Ευφυΐας (BI-Health / BI-Forms). <https://portal.bi.moh.gov.gr/el/node/4>
9. Ν. 4384/2016, άρθ. 51, §6γ. ΦΕΚ Α' 78/26-4-2016.
10. Ν. 4600/2019, άρθ. 111. ΦΕΚ Α' 43/9-3-2019.
11. Ελεγκτικό Συνέδριο, (Φεβρουάριος 2023). ΓΙΑ ΕΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟ ΚΡΑΤΟΣ, Συνόψεις των Εκθέσεων θεματικών ελέγχων του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Πρόσβαση 1 Δεκ-2023. Διαθέσιμο στο [https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwj4ouesgKyEAXUU3QIHH-WJfCpIQFnoECBAQAQ&url=https%3A%2F%2Fwww.elsyn.gr%2Fsites%2Fdefault%2Ffiles%2Fbook\\_files%2F%25CE%2591%25CE%25A0%25CE%259F%25CE%25A4%25CE%2595%25CE%259B%25CE%2595%25CE%25A3%25CE%259C%25CE%2591%25CE%25A4%25CE%2599%25CE%259A%25CE%259F\\_%25CE%259A%25CE%25A1%25CE%2591%25CE%25A4%25CE%259F%25CE%25A3\\_0\\_0\\_0.pdf&usq=AOvVaw1-JnHJQ42E-BLDXmnhqej\\_e&opi=89978449](https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwj4ouesgKyEAXUU3QIHH-WJfCpIQFnoECBAQAQ&url=https%3A%2F%2Fwww.elsyn.gr%2Fsites%2Fdefault%2Ffiles%2Fbook_files%2F%25CE%2591%25CE%25A0%25CE%259F%25CE%25A4%25CE%2595%25CE%259B%25CE%2595%25CE%25A3%25CE%259C%25CE%2591%25CE%25A4%25CE%2599%25CE%259A%25CE%259F_%25CE%259A%25CE%25A1%25CE%2591%25CE%25A4%25CE%259F%25CE%25A3_0_0_0.pdf&usq=AOvVaw1-JnHJQ42E-BLDXmnhqej_e&opi=89978449)
12. Κέντρο Τεκμηρίωσης και Κοστολόγησης Νοσοκομειακών Υπηρεσιών - Ελληνικό Ινστιτούτο DRG (ΚΕ.ΤΕ.Κ.Ν.Υ. Α.Ε.). <https://instdrg.gr/>
13. Ν.4270/2014, άρθ. 156. ΦΕΚ Α' 143/28-6-2014.
14. Π.Δ. 54/2018, «Ορισμός του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της εφαρμογής του Λογιστικού Πλαισίου της Γενικής Κυβέρνησης». ΦΕΚ Α' 103/13-06-2018.