

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**VPLIV TRŽNE DEJAVNOSTI NA IZPLAČILO DELOVNE
USPEŠNOSTI – PRIMER JAVNIH BOLNIŠNIC**

Ljubljana, september 2012

JANA KOTNIK

IZJAVA O AVTORSTVU

Spodaj podpisana Jana Kotnik, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, izjavljam, da sem avtorica magistrskega dela z naslovom Vpliv tržne dejavnosti na izplačilo delovne uspešnosti – primer javnih bolnišnic, pripravljenega v sodelovanju s svetovalko prof. dr. Kavčič.

Izrecno izjavljam, da v skladu z določili Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah (Ur. l. RS, št. 21/1995 s spremembami) dovolim objavo magistrskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

S svojim podpisom zagotavljam, da

- je predloženo besedilo rezultat izključno mojega lastnega raziskovalnega dela;
- je predloženo besedilo jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem
 - poskrbela, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam v magistrskem delu, citirana oziroma navedena v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, in
 - pridobila vsa dovoljenja za uporabo avtorskih del, ki so v celoti (v pisni ali grafični obliki) uporabljena v tekstu, in sem to v besedilu tudi jasno zapisala;
- se zavedam, da je plagiatstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Zakonu o avtorskih in sorodnih pravicah (Ur. l. RS, št. 21/1995 s spremembami);
- se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega magistrskega dela dokazano plagiatstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom.

V Ljubljani, dne 10. 9. 2012

Podpis avtorice: _____

KAZALO

UVOD	1
1 POSLOVANJE JAVNIH ZAVODOV	4
1.1 Zakonska ureditev javnih zavodov v Sloveniji.....	4
1.2 Računovodstvo javnih zavodov v Sloveniji	10
1.3 Ureditev javnih služb v nekaterih drugih državah Evropske skupnosti	17
2 DEJAVNOST IN FINANCIRANJE JAVNIH BOLNIŠNIC	19
2.1 Zdravstvena dejavnost bolnišnic v Sloveniji	19
2.2 Sistem financiranja javnih bolnišnic	22
2.3 Modeli plačevanja storitev, ki jih izvajajo bolnišnice	30
3 TRŽNA DEJAVNOST V JAVNIH ZDRAVSTVENIH ZAVODIH	32
3.1 Značilnosti tržne dejavnosti in oblikovanje cen	33
3.2 Tržna dejavnost v povezavi z nagrajevanjem javnih uslužbencev	39
3.3 Podlage za razmejevanje prihodkov in odhodkov iz naslova tržne dejavnosti v javnih bolnišnicah.....	43
3.3.1 Pravne podlage za razmejevanje prihodkov	44
3.3.2 Pravne podlage za razmejevanje odhodkov.....	52
3.4 Analiza tržne dejavnosti v javnih bolnišnicah v obdobju 2001–2011.....	55
4 ANALIZA IZKAZA PRIHODKOV IN ODHODKOV PO VRSTAH DEJAVNOSTI V JAVNIH BOLNIŠNICAH V LETU 2010	71
4.1 Analiza razmejevanja tržnih prihodkov v javnih bolnišnicah v letu 2010	71
4.2 Analiza razmejevanja tržnih odhodkov v javnih bolnišnicah v letu 2010.....	73
4.3 Plačilo delovne uspešnosti v javnih bolnišnicah iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu v letu 2010	73
5 ANALIZA IZKAZA PRIHODKOV IN ODHODKOV PO VRSTAH DEJAVNOSTI V JAVNIH BOLNIŠNICAH V LETU 2011	76
5.1 Analiza razmejevanja tržnih prihodkov v javnih bolnišnicah v letu 2011	77
5.2 Analiza razmejevanja tržnih odhodkov v javnih bolnišnicah v letu 2011.....	78
5.3 Plačilo delovne uspešnosti v javnih bolnišnicah iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu v letu 2011	80
6 PREDLOGI ZA POENOTENJE IN NADGRADNJO RAZMEJEVANJA PRIHODKOV IN ODHODKOV IZ NASLOVA OPRAVLJANJA TRŽNE DEJAVNOSTI V JAVNIH BOLNIŠNICAH.....	81
SKLEP	84
LITERATURA IN VIRI	87
PRILOGE	

KAZALO SLIK

Slika 1: Delitev terciarne dejavnosti	21
---	----

Slika 2: Strukturna sestava celotnih prihodkov javnih bolnišnic v letu 2011.	23
Slika 3: Proces dogovarjanja v zdravstvu.....	27
Slika 4: Razmejitev prihodkov v javnih zdravstvenih zavodih	48
Slika 5: Strukturna sestava celotnih prihodkov iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu v letih 2010 in 2011.....	59
Slika 6: Indeks rasti celotnih prihodkov in celotnih odhodkov iz prodaje blaga in storitev na trgu (bazno leto 2001)	66
Slika 7: Strukturna sestava celotnih odhodkov iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu v obdobju 2001–2011.....	67
Slika 8: Poslovni izid iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu v obdobju 2001–2011 (v evrih).....	70

KAZALO TABEL

Tabela 1: Upravljanje ustanovitelja v javnih zavodih.....	7
Tabela 2: Poslovanje Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije v letu 2011 (v evrih).....	25
Tabela 3: Okvirna vrednost dogovorjenega programa v cenah januarja 2012 (v evrih)...	28
Tabela 4: Izhodišča planiranih sredstev za terciarno dejavnost v cenah januarja 2012 (v tisoč evrih)	28
Tabela 5: Plačilni mehanizmi in modeli plačevanja zdravstvenih storitev v Sloveniji.....	30
Tabela 6: Nominalna rast celotnih prihodkov iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu v obdobju 2001–2011.....	58
Tabela 7: Delež prihodkov iz naslova opravljanja tržne dejavnosti v celotnih prihodkih (v %).....	61
Tabela 8: Nominalna rast celotnih odhodkov iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu v obdobju 2001–2011.....	66
Tabela 9: Povprečne nominalne stopnje rasti celotnih prihodkov in odhodkov po posamezni bolnišnici v obdobju 2001-2011.....	68
Tabela 10: Možnost izplačila delovne uspešnosti iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu za leto 2010 (v evrih).....	74
Tabela 11: Bolnišnice, ki izkazujejo več kot 40 milijonov evrov poslovnih prihodkov (v evrih).....	79
Tabela 12: Možnost izplačila delovne uspešnosti iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu za leto 2011 (v evrih).....	80

UVOD

Oprelitev raziskovalnega problema. Javne bolnišnice, katerih ustanovitelj je Republika Slovenija (v nadaljevanju RS), pridobivajo sredstva za poslovanja iz naslova opravljanja javne službe in tržne dejavnosti. V izkazu prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti morajo ločeno prikazati prihodke in odhodke, pridobljene iz naslova opravljanja javne službe in tržne dejavnosti, ter s tem posledično tudi poslovni izid. Za primerjavo poslovnega izida po dejavnostih je nujno, da javne bolnišnice enotno in dosledno razmejujejo prihodke in odhodke na javno službo in tržno dejavnost. Razmejitev prihodkov in odhodkov iz naslova opravljanja javne službe in tržne dejavnosti je ključnega pomena zaradi uskladitve in primerljivosti računovodskih evidenc, preglednosti ločevanja prihodkov iz naslova javne službe in tržne dejavnosti ter možnosti določanja obsega nagrajevanja javnih uslužbencev iz naslova opravljanja tržne dejavnosti.

Z ločenim spremljanjem in izkazovanjem poslovanja s sredstvi javnih financ in drugimi sredstvi za opravljanje javne službe ter sredstvi, pridobljenimi na trgu, je omogočeno preverjanje namembnosti, gospodarnosti in učinkovitosti porabe javnih sredstev in s tem pregled nad zakonitostjo in smotrnostjo porabe sredstev ter pridobivanje sredstev za opravljanje posameznih dejavnosti. Pravilno razmejevanje prihodkov in odhodkov na javno službo in tržno dejavnost je pomembno tudi za določitev obsega delovne uspešnosti javnih uslužbencev iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu. Zato je ključnega pomena, da javne bolnišnice prihodke razmejujejo na enotnih podlagah in da tudi odhodke razmejujejo v skladu s predpisi. Le tako je poslovni izid iz opravljanja tržne dejavnosti enotna podlaga za ugotavljanje obsega izplačila delovne uspešnosti iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu.

Ker zakonodaja ni podrobneje opredelila prihodkov iz naslova opravljanja tržne dejavnosti v javnih zavodih, so k pripravi navodil, priporočil pristopila nekatera resorna ministrstva. Ministrstvo za zdravje RS je v letu 2000 z uveljavitvijo nove finančno-računovodske zakonodaje in nove klasifikacije javno-finančnih tokov pripravilo navodilo v zvezi z izvajanjem javne službe v javnih zdravstvenih zavodih. Kljub temu so bila omenjena navodila pomanjkljiva in zato je v letu 2010 Ministrstvo za zdravje RS izdalo celovit dokument v zvezi z razmejitvijo dejavnosti javnih zdravstvenih zavodov na javno službo in tržno dejavnost, na podlagi katerega so prihodki razmejeni po posameznih vrstah javnih zdravstvenih zavodov, izvzete so le javne lekarne.

Prav tako je zakonodajalec posegel tudi na področje razmejevanja odhodkov in določa, da se podatki o odhodkih oziroma stroških po vrstah dejavnosti, ki niso razvidni iz dokumentacije, ugotovijo na podlagi ustreznih sodil, ki jih določi pristojno ministrstvo. Ministrstvo za zdravje RS še ni izdalo ključev za razmejevanje posrednih stroškov, zato lahko javne bolnišnice v skladu z zakonodajo kot sodilo uporabijo razmerje med prihodki, doseženimi pri opravljanju posamezne vrste dejavnosti. Javne bolnišnice, s prihodki

večjimi od 40 milijonov evrov, pa so zavezane v okviru razporejanja posrednih stroškov po dejavnostih k posebnemu določanju sodil, njihovi reviziji in nadzoru.

Namen in cilji magistrskega dela. Namen je s pomočjo analize domače literature, računovodskih izkazov in analize letnih poročil javnih bolnišnic prikazati, ali slednje v letih 2010 in 2011 razmejujejo prihodke in odhodke na tržno dejavnost na enotnih podlagah ter vpliv tržne dejavnosti na nagrajevanje javnih uslužbencev. Cilji magistrskega dela so podrejeni namenu. Tako so cilji:

- predstavitev zakonskega okvira delovanja javnih zavodov, urejenosti izvajanja javne zdravstvene službe v nekaterih državah Evropske skupnosti in predstavitev nedavno predlagane reforme javnega sektorja in javnih zavodov v Sloveniji;
- predstavitev posebnosti računovodenja v javnih zavodih;
- predstavitev zdravstvene dejavnosti v Sloveniji s poudarkom na sekundarni in terciarni dejavnosti, ki jo izvajajo javne bolnišnice, ter sistemu financiranja javnih bolnišnic;
- predstavitev zakonskih podlag za opravljanje tržne dejavnosti v javnih bolnišnicah, predpisov, ki podrobneje urejajo razmejevanje prihodkov in odhodkov na dejavnost javne službe in tržno dejavnost v povezavi z zakonsko podlago za nagrajevanje javnih uslužbencev;
- analiza računovodskega izkaza prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti javnih bolnišnic v času in po strukturi, s posebnim poudarkom na celoviti analizi razmejevanja prihodkov in odhodkov v izkazu prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti javnih bolnišnic za leti 2010 in 2011.

Na izkazan poslovni izid iz naslova tržne dejavnosti vpliva tako razmejevanje prihodkov kot odhodkov. Na podlagi analize letnih poročil, v katerih morajo javne bolnišnice v posebnem poglavju razkriti, kako razmejujejo prihodke, in na podlagi katerih sodil razmejujejo odhodke, sem preverila temeljni hipotezi magistrskega dela, ki sta:

Hipoteza 1: V letu 2010 javne bolnišnice prihodkov iz naslova tržne dejavnosti niso prikazovale poenoteno, kar pomeni, da vsebinski vpliv tržne dejavnosti na delovno uspešnost iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu v javnih bolnišnicah ni enak. Hipotezo sem preverila s pomočjo analize letnih poročil javnih bolnišnic za leto 2010, tako da sem ugotavljala kriterije, podlage za razmejevanje prihodkov v posamezni bolnišnici in jih med bolnišnicami primerjala.

Hipoteza 2: V letu 2011 javne bolnišnice prihodke iz naslova tržne dejavnosti prikazujejo poenoteno, razlike so v razmejevanju odhodkov, kar pomeni, da so vsebinske razlike v ugotovljenem poslovnem izidu iz naslova opravljanja tržne dejavnosti, torej je osnova za ugotavljanje delovne uspešnosti iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu v javnih bolnišnicah različna. Hipotezo sem preverila s pomočjo analize letnih poročil javnih

bolnišnic za leto 2011, tako da sem ugotavljala kriterije, podlage za razmejevanje prihodkov in odhodkov v posamezni bolnišnici in jih med bolnišnicami primerjala.

Metode preučevanja. Za zagotavljanje celovitosti prikaza sem pri obravnavani temi uporabila različne metode raziskovanja. S kombinacijo deskriptivne metode ter metode kompilacije sem opisala glavne značilnosti zakonskega okvira delovanja javnih zavodov, poseben proces financiranja, zakonske podlage za pripravo letnih poročil, računovodskih izkazov in razmejevanje prihodkov in odhodkov na dejavnost javne službe in tržno dejavnost v javnih bolnišnicah. Z zbiranjem podatkov sem pridobila podatke iz računovodskih izkazov za javne bolnišnice za obdobje od leta 2001 do leta 2011 ter jih z metodo komparacije primerjala in analizirala glavne trende z uporabo indeksov, strukturnih deležev, povprečnih stopenj rasti. Hipoteze sem preverila z analizo letnih poročil javnih bolnišnic, kjer sem ugotavljala, ali slednje izkazan poslovni izid iz naslova opravljanja tržne dejavnosti v letih 2010 in 2011 prikazujejo na enotnih podlagah.

Vsebinska zasnova magistrskega dela. V prvem poglavju predstavljam poslovanje javnih zdravstvenih zavodov v Sloveniji, pri čemer se osredotočim na predstavitev zakonske ureditve in posebnosti računovodenja v javnih zavodih s poudarkom na pripravi letnih poročil in računovodskih izkazov. Prav tako predstavim izvajanje javnih zdravstvenih služb v Avstriji, Nemčiji in Veliki Britaniji. V drugem poglavju predstavim dejavnosti javnih bolnišnic in pridobivanje finančnih sredstev preko procesa partnerskih dogovarjanj, vključno z različnimi modeli plačevanja storitev, ki jih izvajajo bolnišnice. V tretjem poglavju predstavim različne opredelitve tržne dejavnosti v povezavi z njenimi značilnostmi. V nadaljevanju izpostavim oblikovanje cen v tržni dejavnosti in njeno povezavo z nagrajevanjem javnih uslužbencev. Podrobno predstavim podlage za razmejevanje prihodkov in odhodkov na dejavnost javne službe in tržno dejavnost v javnih bolnišnicah. V okviru tretjega poglavja podrobneje predstavim izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti, ki služi kot osnova za izračun dovoljenega obsega tržne delovne uspešnosti, ter analizo tržne dejavnosti v bolnišnicah v obdobju 2001–2011. V četrtem in petem poglavju prikazujem analizo razmejevanja prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti v javnih bolnišnicah v povezavi s plačilom delovne uspešnosti iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu v letih 2010 in 2011, v okviru katere preverjam postavljene hipoteze. V zadnjem, šestem poglavju predstavim predloge za poenotenje in nadgradnjo razmejevanja prihodkov in odhodkov iz naslova opravljanja tržne dejavnosti v javnih bolnišnicah, ki bi zagotovili enoten pristop k razmejevanju prihodkov in odhodkov. V sklepu povzemam ugotovitve magistrskega dela.

1 POSLOVANJE JAVNIH ZAVODOV

1.1 Zakonska ureditev javnih zavodov v Sloveniji

V letu 1991 je bil sprejet Zakon o zavodih (Ur. l. RS, št. 12/1991, št. 45I/1994, Odl. US: U-I-104/92, 8/1996, 18/1998 Odl. US: U-I-34/98, 36/2000-ZPDZC, 127/2006-ZJZP, v nadaljevanju ZZ), ki je organizacije posebnega družbenega pomena na področju družbenih dejavnosti preoblikoval v t.i. javne zavode, in je še vedno temeljni akt, ki ureja statusna vprašanja zavodov. Javni zavodi so pravne osebe (razen, če ni z zakonom oziroma odlokom občine ali mesta določeno drugače) in so pri nas pretežna organizacijska oblika, v kateri se izvajajo družbene dejavnosti, tako tisti del, ki pomeni javno službo, kot tisti del, ki pomeni ponudbo na trgu (Kamnar, 1999, str. 10). Ureditev zdravstvenih zavodov natančneje urejajo tudi nekateri členi Zakona o zdravstveni dejavnosti (Ur. l. RS, št. 23/2005-UPB2, št. 15/2008-ZPacP, 23/2008, 58/2008-ZZdrS-E, 77/2008-ZDZdr, v nadaljevanju ZZDej).

Ustanovitev in dejavnost zavoda. V skladu z ZZ se za opravljanje javnih služb ustanovijo javni zavodi, ki jih lahko ustanovijo republika, občina, mesto in druge z zakonom pooblašene javne pravne osebe. Tudi samoupravna narodnostna skupnost ima pravico soustanoviti ali tudi sama ustanoviti javni zavod, ki opravlja dejavnost, pomembno za uresničevanje pravic narodnosti. Tako je javni zavod le ena od vrst zavodov, ki se loči od drugih zavodov po tem, da opravlja javne službe. Javni zavodi se lahko ustanovijo tudi za opravljanje dejavnosti, ki niso opredeljene kot javne službe, če se opravljanje dejavnosti zagotavlja na način in pod pogoji, ki veljajo za javno službo. V primeru, da ima javni zavod več ustanoviteljev (druge pravne in fizične osebe), je potrebno pravice, odgovornosti in obveznosti večih ustanoviteljev urediti s posebno pogodbo. ZZ tudi pravi, da se zavod lahko ustanovi le, če so zagotovljena sredstva za ustanovitev in začetek dela zavoda in če so izpolnjeni drugi z zakonom določeni pogoji.

Javni zavodi so ustanovljeni za opravljanje javne službe, ki pa jo lahko poleg njih opravlja tudi zavod, gospodarska družba ali posameznik na podlagi koncesije (Bagon et al., 2006, str. 74). ZZ opredeljuje javne službe kot določene dejavnosti, katerih trajno in nemoteno opravljanje zagotavlja v javnem interesu republika, občina ali mesto na podlagi zakona ali odloka občine ali mesta. Bugarič in Pečarič (2011, str. 33) menita, da pojem javne službe opredeljujejo:

- dolžnost zagotavljanja izvajanja javne službe s strani države ali lokalne skupnosti,
- zagotavljanje izvajanja v javnem interesu,
- javne dobrine (javno blago in javne storitve) so inkluzivne (dostopne vsem pod enakimi pogoji),
- cena javne dobrine je regulirana,

- običajno gre za pravni ali dejanski monopol, kar pomeni, da se izvaja v posebnem javnopravnem režimu in da zato ni treba skrbeti za vzpostavitev ravnotežja med javnim interesom in prostim nastopanjem na trgu.

Kot javne dobrine so pojmovane tiste vrste blaga in storitev, katerih poraba posameznika ne zmanjšuje možnosti porabe istega blaga drugih porabnikov. Torej mejni stroški zagotavljanja te dobrine s povečevanjem števila uporabnikov ne naraščajo. Za razmejitve zasebnih in javnih dobrin sta ključna dva pogoja: netekmovalnost in neizključljivost (Perloff, 1999, str. 682). Načelo netekmovalnosti predpostavlja, da posameznik ob uporabi dobrine ne ovira drugih v porabi iste dobrine. Načelo neizključljivosti pa pravi, da uporabe dobrine ni mogoče prepovedati oziroma omejiti na natančno določenega posameznika oziroma skupino posameznikov (Stanovnik, 2008, str. 9–11). Če za razločitvena merila izberemo neizključljivost in netekmovalnost, ugotovimo, da je velika večina zdravstvenih storitev čistih zasebnih dobrin. Dobrin, ki so hkrati izključljive in tekmovalne (Bršičič & Tajnikar, 2007, str. 79).

Za posamezna področja so javne službe določene v področnih zakonih ali nacionalnih programih in so opredeljene z letnimi programi, proračunom in pogodbo z ustanoviteljem. Javne službe se po področju delijo na gospodarske in negospodarske javne službe in so pri nas sistemsko urejene z ZZ in Zakonom o gospodarskih javnih družbah (Ur. l. RS, št. 32/1993, št. 30/1998-ZZLPPO, 127/2006-ZJZP, 38/2010-ZUKN, 57/2011, v nadaljevanju ZGJS), posamezne dejavnosti javnih služb pa so določene v posameznih zakonih. Gospodarske javne službe zagotavljajo materialne javne dobrine kot proizvode in storitve, katerih trajno in nemoteno proizvodnjo v javnem interesu zagotavlja država, občina ali druga lokalna skupnost za zadovoljevanje javnih potreb, kadar in kolikor jih ni mogoče zagotavljati na trgu in so določene z zakoni s področja energetike, komunalnega in vodnega gospodarstva ter gospodarjenja z drugimi vrstami naravnega bogastva, varstva okolja ter z zakoni, ki urejajo druga področja gospodarske infrastrukture (Bugarič & Pečarič, 2011, str. 54–55).

Tudi Ivankjo (2001, str. 129) meni, da je bistvena razlika med gospodarsko javno službo in javno službo v tem, da gospodarske javne službe zagotavljajo materialne javne dobrine, javne službe pa nematerialne javne dobrine. V večini se negospodarske javne službe na področjih vzgoje, izobraževanja, znanosti, kulture, športa, socialnega varstva, otroškega varstva, invalidskega varstva, socialnega zavarovanja in zdravstva izvajajo v obliki javnih zavodov (Bugarič & Pečarič, 2011, str. 53–54), saj 1. člen ZZ pravi, da so zavodi organizacije, ki se ustanovijo za opravljanje dejavnosti s teh področij, če cilj opravljanja dejavnosti ni pridobivanje dobička.

Trpin (2004, str. 1276) je mnenja, da bi vzpostavitev tržnih mehanizmov na omenjenih dejavnostih lahko privedla do motenj v delovanju družbenega sistema. Zelo pogost razlog za zagotavljanje posameznih dejavnosti s strani države je namreč potreba po enakomerni in

uravnoteženi distribuciji posameznih dobrin oziroma storitev med vse prebivalstvo oziroma njihove posamezne skupine. Takšna dejavnost je po njegovem mnenju tudi zdravstvena oskrba oziroma zdravstvena varnost, ker mora biti do določene ravni enakomerno razporejena med vse državljane. Pogosto so navedeni trije razlogi, zakaj država zagotavlja zdravstvene dobrine. Najprej se navajata razloga morebitnega obstoja pozitivnih zunanjih učinkov, ki jih ustvarja potrošnja zdravstvenih storitev, ter dejstvo, da tržni mehanizem ne zagotavlja dovolj velikega obsega ponudbe. Bršič in Tajnikar (2007, str. 80) pa navajata še tretjo: če zdravje služi ohranjanju človekove najvišje vrednote (življenja), potem ta njegova instrumentalna funkcija poseben status podeljuje tudi zdravstvenim storitvam. Zanimiva so tudi spoznanja raziskav v Združenih državah Amerike, ki ugotavljajo, da premik k trgu prinaša s sabo manjšo verjetnost, da bodo neprofitne organizacije služile revnejšim slojem (Clarke & Estes, 1992, str. 969; Salamon, 1993, str. 39).

Sredstva za delo in odgovornost za obveznosti zavoda. Kerševan (2004, str. 8) je mnenja, da namen delovanja javnih zavodov ni doseganje tržne uspešnosti ter ustvarjanje dobička, temveč ustrezno zasledovanje javnega interesa, kot je s predpisi opredeljeno za posamezno področje njihovega delovanja. Javni zavodi se zato v večini financirajo iz javnih sredstev, pri čemer pa 48. člen ZZ pravi, da lahko zavod pridobiva sredstva za delo iz sredstev ustanovitelja, s plačili za storitve, s prodajo blaga in storitev na trgu in iz drugih virov na način in pod pogoji, določenimi z zakonom in aktom o ustanovitvi. Ivanjko (2001, str. 135) glede na način financiranja javne zavode deli v tri skupine, in sicer:

- javne zavode, ki se financirajo iz državnega in občinskih proračunov,
- javne zavode, ki se financirajo iz sredstev obveznega zdravstvenega zavarovanja ali drugi oblik obveznega financiranja, ter
- javne zavode, ki se financirajo z neposrednim plačilom storitev, ne glede na to, ali so te storitve opravljene na trgu in v skladu s tržnimi zakonitostmi ali pa se v njih uveljavlja stroškovni model plačil.

Bohinc (2009, str. 1826) poudarja, da javni zavod nima lastnega premoženja, s katerim bi odgovorno gospodaril, temveč le upravlja premoženje, ki je last ustanovitelja. Kamnarjeva (1999, str. 64) nadaljuje, da veljavna ureditev omejuje razpolagalno pravico javnega zavoda le v primeru nepremičnega premoženja, saj o razpolaganju z njim določa država. Javni zavod je dejansko pravna oseba brez lastnega premoženja, vendar v skladu z ZZ odgovarja za obveznosti zavoda s sredstvi, s katerimi razpolaga. Ustanovitelj, ki je dejanski lastnik premoženja zavoda, pa za njegove obveznosti odgovarja samo v primeru, če njegova odgovornost ni z zakonom ali aktom o ustanovitvi izključena (ZZ, 49. člen). Sistemsko vprašljiva je rešitev, da za obveznosti odgovarja zavod s sredstvi premoženja, ki ga ima le v upravljanju, lastnik premoženja pa je ali država ali občina. Očitno je v tem primeru zakonodajalec sledil cilju, da ustanovitelj ne bi odgovarjal še s kakšnim drugim premoženjem, ki ga ni namenil izvajanju dejavnosti javnega zavoda (Predlog Zakona o

opravljanju dejavnosti splošnega pomena na področju negospodarskega sektorja, 2011, str. 12).

ZZ dopušča tudi možnost, da se odgovornost ustanovitelja lahko z zakonom ali aktom o ustanovitvi celo samovoljno izključi, kar je vprašljivo tudi z vidika varnosti v pravnem prometu. Pri gospodarskih družbah – kapitalskih oblikah, kjer je odgovornost izključena, jo nadomeščajo drugi mehanizmi (na primer določen ustanovitven kapital), kar pa ni pravilo v ZZ. Nedvoumno pa za obveznosti zavoda odgovarja ustanovitelj, kadar zavod nima samostojne pravne osebnosti in izvršuje pooblastila v imenu in na račun ustanovitelja, čeprav v zakonu taka oziroma ta odgovornost ni opredeljena (Predlog Zakona o opravljanju dejavnosti splošnega pomena na področju negospodarskega sektorja, 2011, str. 13).

Tabela 1: Upravljanje ustanovitelja v javnih zavodih

Neposredno odločanje Vlade RS	Nadzorna vloga (soglasje Vlade RS)	Vpliv ustanovitelja preko predstavnikov v svetu zavoda
Pripojitev, spojitev, izločitev enote, preoblikovanje	Soglasje na pravila in interne predpise zavoda	Spremljanje programa dela in razvoja
Povezovanje v skupnosti zavodov	Soglasje na spremembo in razširitev dejavnosti	Določanje finančnega načrta in sprejemanje zaključnega računa
Ustanovitev zavoda*	Soglasje na statut zavoda	Program dela in razvoja
Imenovanje vršilca dolžnosti	Soglasje na ustanovitev drugega zavoda ali podjetja	Predlaganje razširitve ali spremembe dejavnosti
Imenovanje in razrešitev direktorjev	Soglasje na imenovanje direktorja, če sta poslovodna in strokovna funkcija združeni	Dajanje predlogov in mnenj o posameznih vprašanjih ustanovitelju in direktorju
		Imenovanje strokovnega vodje

Legenda: * ZZDej v 25. členu podrobneje določa, da se javni zdravstveni zavod na primarni ravni lahko ustanovi, spremeni ali razširi dejavnost ali preneha le s soglasjem ministrstva, pristojnega za zdravje, in po predhodnem mnenju Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije. Prav tako pa je mnenje Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije potrebno tudi za ustanovitev, spremembo ali razširitev dejavnosti in za prenehanje javnih zdravstvenih zavodov, ki opravljajo zdravstvene storitve na sekundarni in terciarni ravni.

Vir: H. Kamnar, Javni zavodi med državo in trgom, 1999, str. 74.

Organi zavoda. V vsaki organizaciji se izvajajo tri pomembne funkcije: upravljanje, ravnanje in izvajanje. Upravljanje je vir vse oblasti v organizaciji

in poteka v določanju temeljnih ciljev in načinov njihovega doseganja, da izpolni interese nosilcev upravljanja (Kovač, Mihelčič & Rozman 2011, str. 181). Kamnarjeva (1999, str. 72) meni, da država kot ustanoviteljica javnega zavoda izvaja svojo upravljaljsko funkcijo z regulacijo javne službe, sistemom financiranja dejavnosti in kapitalskih vlaganj, s predstavniki v organih upravljanja, z direktorjem in izvajanjem nadzora nad delovanjem javnih zavodov. Upravljanje ustanovitelja v javnih zavodih je razvidno iz Tabele 1.

Glavni organ upravljanja v javnih zavodih je svet zavoda (ali drugi kolegijski organ) in je sestavljen tripartitno: iz predstavnikov ustanovitelja, predstavnikov delavcev zavoda ter predstavnikov uporabnikov. ZZ nikjer ne opredeljuje številčnega razmerja med t.i. tripartitno sestavo sveta, temveč to vprašanje prepusti področnim zakonom ali aktom o ustanovitvi zavodov oziroma njihovim statutom. Tako 28. člen ZZDej določa, da v primeru, ko zdravstveni zavod po pogodbi opravlja zdravstvene storitve za Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije, predstavnike uporabnikov v svet zavoda imenuje tudi Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije. Svet javnega zdravstvenega zavoda, ki opravlja dejavnost na sekundarni ravni, pa sestavljajo tudi predstavniki občin oziroma mesta, na katerih območju zavod opravlja dejavnost.

Naloge sveta zavoda ZZ določa le primeroma in obsegajo sprejemanje statuta, pravil in drugih splošnih aktov, program dela in razvoja, spremljanje izvrševanja, določanje finančnega načrta, sprejetje zaključnega računa, imenovanje in razreševanje direktorja zavoda (Starč, 2006, str. 10). Svet zavoda lahko tudi ustanovitelju predlaga spremembo ali razširitev dejavnosti, daje ustanovitelju in direktorju zavoda predloge in mnenja o posameznih vprašanjih in opravlja druge z zakonom ali aktom o ustanovitvi oziroma statutom ali pravili zavoda določene zadeve. Odločanje običajno ne poteka soglasno, ampak v okviru glasa večine.

Kovač et al. (2011, str. 185) so ravnateljstvo ali ravnanje opredelili kot organizacijsko funkcijo in proces:

- ki usklajuje vsa organizacijska razmerja in procese same v sebi, med seboj, v povezavi z okoljem in dinamično, da ločene operacije posameznih izvajalcev ostanejo usklajen člen procesa uresničevanja cilja gospodarjenja,
- ki uresničuje cilje politike in strategije, ki jih okvirno določi upravljanje, ter
- ki obsega planiranje poslovanja, planiranje organizacije, uveljavljanje organizacije, kontrolo organizacije in kontrolo poslovanja.

Direktor zavoda je poslovodni organ, ki ga imenuje ustanovitelj ali pa svet zavoda na podlagi javnega razpisa in s soglasjem ustanovitelja. V skladu z ZZ direktor organizira in vodi delo in poslovanje zavoda, predstavlja in zastopa zavod in je odgovoren za zakonitost dela zavoda. Direktor vodi tudi strokovno delo zavoda in je odgovoren zanj, razen če ni z zakonom ali aktom o ustanovitvi določeno, da sta funkcija ravnanja in funkcija vodenja

strokovnega dela zavoda ločeni. V kolikor strokovno delo v zavodu opravlja strokovni vodja, so njegove pravice in dolžnosti določene s statutom ali pravili zavoda, imenuje pa ga svet zavoda po predhodnem mnenju strokovnega sveta. Starc (2006, str. 10) ugotavlja, da je z uvrstitvijo strokovnega vodje med organe zavoda strokovni vodja tudi del poslovodne funkcije in bi se moral nanj tudi prenašati del objektivne odgovornosti za celotno delovanje zavoda, kar pa se v praksi ne dogaja.

Strokovni svet zavoda je kolegijski strokovni organ, katerega sestava, način oblikovanja in naloge so določene s statutom ali pravili zavoda. Strokovni svet obravnava vprašanja s področja strokovnega dela zavoda, odloča o strokovnih vprašanjih v okviru pooblastil, določenih v statutu ali pravilih zavoda, določa strokovne podlage za programe dela in razvoja zavoda, daje svetu, direktorju in strokovnemu vodji mnenja in predloge glede organizacije dela in pogojev za razvoj dejavnosti. Starc (2006, str. 11) meni, da strokovni sveti pri upravljanju zavoda nimajo vidnejše vloge, predvsem zaradi neopredeljenih zakonskih pooblastil in splošni ravni opredeljenosti njihovih nalog.

Mrkaić in Pezdir (2007, str. 128–133) ugotavljata, da je zaradi nejasno določenih obveznosti in odgovornosti slabo določena pristojnost upravljanih in ravnalnih organov. Direktorji zavodov so zaradi tega omejeni v svojem odločanju, kar posredno pomeni neučinkovitost razdeljevanja javnofinančnih sredstev. Omejenost v odločanju je vidna tudi v odgovornosti za investicije. Ker je v javnih zavodih ustanovitelj odgovoren za naložbe in razvoj, prevzema tudi eno izmed ključnih funkcij vodstva zavoda: investicijsko funkcijo (Bohinc, 2009, str. 1837). Tudi Starc (2001, str. 11–12) je mnenja, da so pristojnosti slabo določene in da ima svet zavoda naloge, ki se v korporacijskem pravu gospodarskih družb uvrščajo med naloge nadzornih organov (imenovanje in razreševanje uprave), kot tudi naloge, ki jih štejemo med naloge najvišjih organov upravljanja (sprejemanje statuta).

Predlogi sprememb. Mihovar Globokarjeva (2010, str. 23) je mnenja, da je javni sektor v Sloveniji lastniško, strukturno in upravljavsko takšen, kot je bil leta 1991. Ureditev javnih zavodov v Sloveniji zaradi njihove samostojne pravne osebnosti in lastne upravljalvske strukture ustvarja videz, da gre za avtonomne subjekte. Vendar pa to ne drži, saj jih institucionalni okvir obravnava kot podaljšek države. Ustanovitelj jim namreč z ustanovitvenim aktom določi poslanstvo in s tem tudi poslovno politiko. Sistem javnih financ pa jih obravnava kot posredne proračunske uporabnike, kar pomeni, da država preko financiranja dejansko odloča tudi o njihovem programu dela. V teku 20 let so se pokazale nedorečenosti in pomanjkljivosti sedanje ureditve, ki zahtevajo novo sistemsko ureditev področja izvajanja javnih služb. V preteklosti so že bili poizkusi reforme ureditve, nazadnje pa je Vlada RS v aprilu 2011 sprejela Predlog zakona o izvajanju dejavnosti splošnega pomena, ki sistemsko ureja področje dejavnosti splošnega pomena, in ga posredovala v nadaljnjo obravnavo v Državni zbor RS (Novice državnih organov – Vlada sprejela Predlog zakona o izvajanju dejavnosti splošnega pomena, 2011). Predlog zakona je opredelil temeljno dejavnost javnega zavoda kot zagotavljanje javnih dobrin v okviru

dejavnosti splošnega pomena, hkrati pa v okviru izvajanja dopolnilne dejavnosti dopuščal tudi prodajo blaga in storitev na trgu, če slednja ne vpliva na izvajanje temeljne dejavnosti. Vsekakor pa zavod po predlogu zakona ne sme opravljati čiste tržne dejavnosti kot svoje glavne ali pretežne dejavnosti. Ker je predlog zakona med drugim predvideval tudi preoblikovanje zavodov, ki večino prihodkov pridobivajo z dopolnilno dejavnostjo, v gospodarsko družbo, je bil za sprejetje tega predloga potreben tudi širši družbeni konsenz. Tega pa ni bilo, zato zakon ni bil sprejet.

Tudi nedavno predstavljen Predlog o spremembah in dopolnitvah Zakona o zdravstveni dejavnosti (2012, str. 3) je reševal nekatere težave, ki so posledica nejasno določenih obveznosti in odgovornosti upravljanih in ravnalnih organov v zavodih. Tako je bilo predlagano, da se v primeru vodenja javnih zdravstvenih zavodov uvede zgolj funkcija direktorja, omeji pa se tudi število njegovih pomočnikov na 1 oziroma 2. Prav tako je nov predlog predvideval namesto sveta zavoda nadzorni svet in omejitev števila njegovih članov na največ 9, pri čemer predstavniki ustanovitelja predstavljajo večino. S strani zaposlenih je v javnem zdravstvenem zavodu v svetu zavoda bil predviden le 1 predstavnik, saj naj bi zaposleni interese v javnih zdravstvenih zavodih prenašali predvsem preko svojega delovnoppravnega razmerja. Predstavnik zavarovancev, ki je v veljavni ureditvi imenovan s strani Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije (kar predstavlja velik konflikt interesov), v novem predlogu v svetu zavoda ni bil predviden z utemeljitvijo, da plačnik svoje interese do javnega zdravstvenega zavoda uveljavlja preko pogodbenega razmerja z njim in ne preko organov upravljanja in nadzora. Nov predlog je opredelil tudi strokovni svet kot posvetovalni organ strokovnega direktorja. Poslovanje s primanjkljajem je bilo po predlogu zakona tudi eden izmed razlogov za razrešitev direktorja (Toth, 2009, str. 93).

1.2 Računovodstvo javnih zavodov v Sloveniji

Računovodstvo je osrednja informacijska dejavnost javnega zavoda in se ukvarja z vrednostnim spremljanjem in preučevanjem vseh poslovnih dogodkov, ki kakorkoli vplivajo na sredstva in obveznosti do virov sredstev, stroške, odhodke, prihodke in poslovni izid (Koletnik, 1997, str. 4). Računovodstvo zagotavlja uporabnikom (zunanjim in notranjim) informacije in je sistematična celota knjigovodstva, računovodskega preračunavanja, računovodskega nadziranja in analiziranja (Kavčič, Kokotec-Novak, Koželj, Melavc, Odar & Turk, 1999, str. 25). Naloga računovodstva je, da pomaga uporabnikom računovodskih informacij pri odločanju (Atrill & McLaney, 1997, str. 2), pri čemer pa Strletova (2008, str. 11) meni, da posebnost poročanja javnih zavodov izhaja iz potrebe spremljanja porabe javnofinančnih sredstev. Računovodstvo javnih zavodov urejajo:

- Zakon o javnih financah (Ur. l. RS, št. 11/2011-UPB4, v nadaljevanju ZJF),
- Zakon o računovodstvu (Ur. l. RS, št. 23/1999, 30/2002-ZJF-C, v nadaljevanju ZR),

- podzakonski predpisi, ki jih sprejme minister, pristojen za finance, in
- Slovenski računovodski standardi (Ur. l. RS, št. 118/2005, št. 9/2006, 10/2006 – popr., 20/2006, 70/2006, 75/2006, 112/2006 – popr., 114/2006 – ZUE, 3/2007, 22/2007, 22/2007, 12/2008, 119/2008, 126/2008, 1/2010, 33/2010, 58/2010, 85/2010 – popr., 90/2010 – popr., 80/2011, v nadaljevanju SRS).

ZJF, ki vsebinsko ureja sestavo, pripravo in izvrševanje proračuna RS in proračunov lokalnih skupnosti, upravljanje države in občin, poročstva države in občin, računovodstvo, notranji nadzor javnih financ in inšpekcijski nadzor (Bagon et al., 2006, str. 62), vsebuje tudi določila, ki jih javni zavodi uporabljajo pri sestavi in predložitvi finančnih načrtov, upravljanju z denarnimi sredstvi, premoženjem, zadolževanju, dajanju poroštev, računovodstvu, predložitvi letnih poročil in proračunskemu nadzoru.

ZR v javnih zavodih ureja vodenje poslovnih knjig in njihovo hranjenje, priznavanje in razčlenjevanje prihodkov in odhodkov, pripravo in predlaganje računovodskih izkazov in letnih poročil, popis sredstev in obveznosti do virov sredstev, izreden odpis, odpis drobnega inventarja ter določitev nalog in organizacije računovodstva in odgovornosti pooblaščenih oseb. ZR in SRS vsebinsko pokrivata razčlenjevanje prihodkov in odhodkov, vrednotenje postavk v računovodskih izkazih, amortizacijo ter opredelitev drobnega inventarja v javnih zavodih (Kavčič, 2009).

Zverova (2003, str. 3) meni, da sta pri opredelitvi računovodstva javnih zavodov pomembni:

- razvrstitev javnih zavodov v skupino posrednih proračunskih uporabnikov (določeno z ZJF) ter
- razvrstitev javnih zavodov v skupino določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta, to je pravnih oseb javnega prava, ki del prihodkov pridobivajo tudi iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu in drugih neproračunskih virov (določeno s Pravilnikom o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava).

Priznavanje prihodkov in odhodkov. Javni zavodi morajo kot proračunski uporabniki v skladu z ZR poslovne knjige voditi po sistemu dvostavnega knjigovodstva in pri tem upoštevati enotni kontni načrt, ki ga je predpisal minister, pristojen za finance. Kristančičeva (2006, str. 11) meni, da je to nujno zaradi sestavljanja konsolidirane bilance prihodkov in odhodkov in konsolidirane premoženjske bilance države, ki mora zagotoviti istovrstne podatke v posameznih razredih, skupinah, kontih in podkontih, saj so le tako podatki primerjavi in kakovostni. Javni zavodi morajo prihodke in odhodke priznavati v skladu z načelom denarnega toka (plačana realizacija), kar pomeni, da se prihodek oziroma odhodek prizna, ko sta izpolnjena dva pogoja: poslovni dogodek, ki ima za posledico izkazovanje prihodkov oziroma odhodkov, je nastal ter prišlo je do prejema ali izplačila

denarja oziroma njegovega ekvivalenta. Kot uporabniki enotnega kontnega načrta pa morajo javni zavodi, ki pridobivajo prihodke iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu in drugih neproračunskih virov, prihodke in odhodke priznavati tudi v skladu z računovodskimi standardi po načelu nastanka računovodskega dogodka.

Ločeno spremljanje poslovanja po dejavnostih. ZR določa, da morajo poslovne knjige in poročila javnih zavodov zagotavljati ločeno spremljanje poslovanja in izida poslovanja s sredstvi javnih financ in drugih sredstev za opravljanje javne službe od spremljanja poslovanja s sredstvi, pridobljenimi iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu. Tako morajo javni zavodi izkazovati prihodke po vrstah in namenih iz naslova sredstev javnih financ, z drugimi sredstvi za opravljanje javne službe in s sredstvi, pridobljenimi na trgu. Kavčičeva (2009, str. 9) zadnjo skupino prihodkov uvršča med prihodke iz naslova tržne dejavnosti, ostale pa med prihodke iz naslova opravljanja javne službe. Javni zavodi morajo tudi odhodke razmejevati glede na vrsto dejavnosti, na katero se nanašajo. Torej na odhodke, ki se nanašajo na opravljanje javne službe, in odhodke, ki se nanašajo na ustvarjanje prihodkov na trgu.

Razčlenjevanje prihodkov. V skladu s SRS morajo javni zavodi izkazovati prihodke od opravljanja negospodarskih javnih služb po vrstah in namenih, in sicer posebej prihodke iz proračunskih sredstev in posebej druge prihodke. Prav tako posebej izkazujejo prihodke, prejete za določen namen. Poslovne prihodke morajo razčlenjevati po dejavnostih posameznih negospodarskih javnih služb in lastni dejavnosti. Med poslovne prihodke štejejo vse zneske od prodaje proizvodov, trgovskega blaga oziroma storitev, ne glede na to, kdo je plačnik, ter tudi sredstva iz proračuna, prejeta za pokrivanje poslovnih odhodkov v obračunskem obdobju. Predpisano je razčlenjevanje celotnih prihodkov na:

- poslovne prihodke od opravljanja dejavnosti negospodarskih javnih služb, ki so seštevki prihodkov iz sredstev javnih financ, drugih prihodkov od opravljanja dejavnosti negospodarskih javnih služb in povečanja vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje, zmanjšan za vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje,
- poslovne prihodke od opravljanja lastne dejavnosti, ki so seštevki poslovnih prihodkov od opravljanja lastne dejavnosti in povečanja vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje, zmanjšan za zmanjšanje vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje,
- finančne prihodke in
- druge prihodke.

Posebnosti amortiziranja. SRS opredeljujejo stroške amortizacije kot zneske nabavne vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev s končnimi dobami koristnosti, ki v posameznih obračunskih obdobjih prehajajo iz teh sredstev v nastajajoče poslovne učinke. Obračunavanje amortizacije amortizirljivih sredstev urejajo pri javnih

zavodih: ZR, Pravilnik o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev, Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava ter Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava (Zupančič, 2011, str. 169).

V skladu s SRS 36 morajo javni zavodi obračunavati amortizacijo za vsa sredstva, za katera jo je po SRS 13 treba obračunavati, ne glede na to, kako so bila pridobljena: kupljena iz lastnega denarja, pridobljena brezplačno od ustanovitelja ali od drugih ali pa so mu bila dana v upravljanje (Dorić, 2007, str. 49). SRS zahtevajo, da se posebej izkazuje obračunana amortizacija in njena uporaba za osnovna sredstva za opravljanje dejavnosti negospodarskih javnih služb in osnovna sredstva za opravljanje lastne dejavnosti.

Če javni zavod z istimi osnovnimi sredstvi opravlja dejavnosti negospodarskih javnih služb in lastno dejavnost, mora z ustreznimi sodili ugotoviti deleže amortizacije teh osnovnih sredstev, ki odpadejo na posamezne dejavnosti. SRS opravljanje dejavnosti negospodarskih javnih služb opredeljuje kot opravljanje dejavnosti, ki so kot take opredeljene z zakonom ali drugim predpisom, ki ga sprejme v skladu z zakonom država ali lokalna skupnost, lastno dejavnost pa kot dejavnost, ki ni opravljanje negospodarske javne službe.

Posebnost obračuna amortizacije javnega zavoda je, da se v odhodkih izkaže le v znesku, ki se pokrije iz prihodkov proračunskega obdobja. Če se pokrijejo v breme obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje, ali dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitev, oblikovanih ob prejemu donacij v obliki osnovnih sredstev ali denarnih sredstev, namenjenih pridobitvi osnovnega sredstva, se v poslovnih knjigah sicer izkažejo, toda ker se pokrijejo neposredno v breme ustrezne obveznosti do vira sredstev, se v izkazu prihodkov in odhodkov ne prikažejo (Čižman & Zupančič, 2011, str. 38). Če znesek sredstev, prejetih od financerja za pokrivanje stroškov amortizacij, ki je vračunan v vrednosti prodanih storitev ali proizvodov obračunskega obdobja, presega znesek stroškov amortizacije tega obdobja, se za razliko prihodki kot namenski prihodki prenesejo prek kontov dolgoročnih razmejitev v naslednje obračunsko obdobje (Zupančič, 2011, str. 174).

Prikazovanje in razpolaganje s poslovnim izidom. Javni zavodi v izkazu prihodkov in odhodkov ter v bilanci stanja ne prikazujejo dobička ali izgube, ampak v skladu z ZR ugotavljajo presežek prihodkov nad odhodki (presežek) in presežek odhodkov nad prihodki (primanjkljaj), ki se razporeja oziroma krije v skladu z zakonom in odločitvijo ustanovitelja.

Tudi SRS 36 zajemajo posebnosti ugotavljanja in obravnavanja vrst poslovnega izida v javnem zavodu kot celoti in po posameznih dejavnostih:

- presežek prihodkov je pozitiven poslovni izid, ki se ugotovi kot razlika med večjimi prihodki in manjšimi odhodki v obračunskem obdobju,
- čisti presežek prihodkov je presežek prihodkov, zmanjšan za obračunani davek od dohodka pravnih oseb; namenjen je za opravljanje dejavnosti organizacije, za pokrivanje presežka odhodkov ter za drugo v skladu s predpisi in z ustanovitvenim aktom,
- presežek odhodkov je negativen poslovni izid, ki se ugotovi kot razlika med večjimi odhodki in manjšimi prihodki organizacije v obračunskem obdobju.

SRS 36 določajo tudi, da obračunani davek od dobička povečuje presežek odhodkov in da se presežek odhodkov pokriva v skladu s predpisi in z ustanovitvenim aktom. Poslovni izid posamezne dejavnosti je del poslovnega izida javnega zavoda (del presežka prihodkov, del čistega presežka prihodkov in del presežka odhodkov) glede na prihodke in odhodke te dejavnosti. Za tisti del presežka prihodkov, ki ga javni zavod nameni za pokrivanje izbranih stroškov v naslednjih obračunskih obdobjih, se oblikuje sklad za določen namen, ki se izkazuje posebej.

Javne bolnišnice so ustanovljene z namenom opravljanja javne službe, zato bi morale v okviru nje praviloma poslovati z izravnanim poslovnim rezultatom oziroma minimalnim presežkom prihodkov nad odhodki, saj je glavna značilnost opravljanja javne službe zadovoljevanje javnih potreb in njena neprofitnost.

Če javni zavod z opravljanjem dejavnosti realizira presežek, ga lahko v skladu z drugim odstavkom 48. člena ZZ uporabi za opravljanje in razvoj dejavnosti, razen če je z aktom o ustanovitvi določeno drugače. Opredelitev porabe presežka prihodkov nad odhodki je dokaj nejasna, saj je vsako razpolaganje mogoče opravičiti kot vlaganje v opravljanje in razvoj dejavnosti (Ivanjko, 2001, str. 136). Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava (Ur. l. RS, št. 134/2003, št. 34/2004, 13/2005, 138/2006, 120/2007, 112/2009, 58/2010) določa tudi razpolaganje s presežkom, in sicer se v skladu s 17. členom le-ta nameni za pokritje primanjkljaja iz prejšnjih let, preostanek pa se razporedi za druge namene v skladu s predpisi (Čižman & Zupančič, 2011, str. 29). V primeru, če ustanovitelj pred sprejemom letnega poročila zagotovi pokritje presežka odhodkov iz preteklih let iz drugih virov, pa lahko javni zavod ugotovljen presežek razporedi za druge namene v skladu s predpisi. Ugotovljen presežek iz naslova opravljanja tržne dejavnosti pa je tudi osnova za izračun obsega delovne uspešnosti iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu.

Obveznosti za sredstva, prejeta v upravljanje. V bilanci stanja javnega zavoda so sestavni del obveznosti do virov sredstev sredstva, prejeta v upravljanje (Čižman & Zupančič, 2011, str. 29):

- obveznosti za neopredmetena sredstva in opredmetena osnovna sredstva, ki je znesek knjigovodske vrednosti teh sredstev, povečane za znesek sredstev neporabljene obračunane amortizacije in namenskih denarnih sredstev, prejetih za pridobitev tovrstnih sredstev, ter zmanjšane za znesek neodplačanih posojil, najetih za nakup teh sredstev, znesek neplačanih obveznosti za pridobitev teh sredstev in znesek dolgoročnih pasivnih časovnih razmejitev, namenjenih nadomestitvi stroškov amortizacije osnovnih sredstev,
- obveznost za dolgoročne finančne naložbe, ki je znesek knjigovodske vrednosti dolgoročnih finančnih naložb in neodplačanega zneska glavnice dolgoročno danih posojil ter nevrnjenih zneskov dolgoročnih depozitov (razen vezave prostih denarnih sredstev),
- presežek odhodkov nad prihodki ter
- presežek prihodkov nad odhodki.

Obveznosti za neopredmetena in opredmetena osnovna sredstva povečujejo sredstva, prejeta od ustanovitelja, in sredstva, prerazporejena iz poslovnega izida, zmanjšujejo pa jih popravki in odpisi nabavne vrednosti teh sredstev, ki se pokrivajo v breme te obveznosti.

Računovodski izkazi in letno poročilo javnega zavoda. V Združenih državah Amerike, kjer so že leta 1999 izvedli nekatere spremembe na področju poročanja za splošni sektor države in na lokalni ravni, Allen in Chan (2002, str. 32–34) ugotavljata, da imata računovodstvo in računovodski izkazi pomembno vlogo v odgovornosti vlade do ljudi. Finkler in Ward (2006, str. 83) menita, da so računovodski izkazi pomemben vir informacij pri finančni analizi stanja in se pri bolnišnicah osredotočata na analizo bilance stanja, izkaza poslovnega izida ter izkaza denarnih tokov s pripadajočimi obrazložitvami.

ZJF določa, da morajo posredni uporabniki državnega proračuna najpozneje do 28. 2. resornemu ministrstvu predložiti letno poročilo za preteklo leto skupaj z obrazložitvijo, katero je pripravljeno v skladu z določili o računovodstvu. Letno poročilo je sestavljeno iz poslovnega in računovodskega poročila z računovodskimi izkazi (Čižman, 2011a, str. 8). Javni zavodi sestavljajo poročila o poslovanju in računovodske izkaze za poslovno leto, ki je enako koledarskemu, pri čemer računovodsko poročilo določenih uporabnikov sestavljajo (Zver, 2003, str. 17):

- bilanca stanja s prilogama stanje in gibanje neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev ter stanje in gibanje dolgoročnih finančnih naložb in posojil,
- izkaz prihodkov in odhodkov,
- izkaz prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti,

- izkaz prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka s prilogama izkaz računa finančnih terjatev in naložb določenih uporabnikov ter izkaz računa financiranja določenih uporabnikov,
- pisne računovodske informacije v obliki pojasnil k računovodskim izkazom, v katerih so javni zavodi dolžni tudi razkriti sodila, ki so jih uporabili za razmejevanje prihodkov in odhodkov na dejavnost javne službe in tržno dejavnost ter vzroke za izkazovanje presežka odhodkov nad prihodki v bilanci stanja ter v izkazu prihodkov in odhodkov.

V skladu s SRS 36 morajo javni zavodi v pojasnilih k računovodskim izkazom prikazati:

- prihodke in odhodke po dejavnostih posameznih negospodarskih javnih služb in lastni dejavnosti, razčlenjene po vrstah,
- posredne stroške in njihovo razporeditev na dejavnosti posameznih negospodarskih javnih služb in lastno dejavnost,
- obračunano in porabljeno amortizacijo po dejavnostih posameznih negospodarskih javnih služb in lastni dejavnosti,
- prejeta in porabljena namenska sredstva po namenih ter znotraj teh sredstev posebej prejeta in porabljena proračunska sredstva ter
- ugotovljeni in razporejeni presežek prihodkov oziroma ugotovljeni in pokriti presežek odhodkov po dejavnostih posameznih negospodarskih javnih služb in lastni dejavnosti.

ZJF tudi določa, da morajo posredni uporabniki državnega proračuna najpozneje do 28. 2. resornemu ministrstvu in ministrstvu, pristojnemu za finance, predložiti tudi poročilo o doseženih ciljih in rezultatih, v okviru katerega uporabnik poroča o uresničitvi ciljev, ki so določeni v obrazložitvi njegovega finančnega načrta ali programu dela za preteklo leto in rezultatih njegovega poslovanja, ter pri tem ocenjujejo svojo gospodarnost, učinkovitost ter uspešnost. Minister, pristojen za finance, je predpisal Navodilo o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna (Ur. l. RS, št. 12/2001, št. 10/2006, 8/2007, 102/2010), ki določa, da je omenjeno poročilo del poslovnega poročila posrednega uporabnika, prav tako pa je v 16. členu natančno določil vsebino poročila. V skladu z omenjenimi Navodili lahko pristojna ministrstva od posrednih uporabnikov zahtevajo tudi druge vsebine, ki jih morajo pojasniti v poročilu o doseženih ciljih in rezultatih.

V letu 2008 je tako Ministrstvo za zdravje RS pristopilo k pripravi podrobnih navodil za javne zdravstvene zavode, katerih ustanovitelj je RS, in jim predpisalo minimalen nabor obravnavanih vsebin v dokumentu Letno poročilo, katerega sestavni del je računovodsko poročilo in poslovno poročilo, vključno s poročanjem o ciljih in rezultatih. Vsebina dokumenta je vsako leto posodobljena z aktualnimi temami, natančneje je vsebina dokumenta za javne bolnišnice predstavljena v Prilogi 1.

1.3 Ureditev javnih služb v nekaterih drugih državah Evropske skupnosti

V državah članicah Evropske skupnosti, kot so Avstrija, Nemčija in Velika Britanija, je mogoče glede pravne organizacije statusa izvajalcev oziroma ponudnikov javnih služb na področju zdravstva zaznati veliko pestrost pravno-organizacijskih oblik, v katerih se le-te izvajajo.

Avstrija. V skladu z državno ustavo skoraj vsa področja zdravstvenega sistema in izvajanja javne zdravstvene službe v Avstriji uravnava državna vlada. Najpomembnejša izjema je dejavnost bolnišnic, kjer državna vlada sprejema le zakonodajo, implementacija in izvrševanje le-te pa je odgovornost devetih zveznih dežel. Ambulantna obravnava, rehabilitacija in dejavnost preskrbe z zdravili je organizirana s pogajanjem med 21 skladi zdravstvenega zavarovanja, federacijo avstrijskih institucij socialnega zavarovanja ter zbornicami (zdravniški, farmacevtski) in profesionalnimi združenji (Hofmarcher & Rack, 2006, str. 31). Zdravstveno varstvo zagotavljajo državna, deželna in lokalna oblast, storitve pa izvajajo tako javne in zasebne (profitne in neprofitne) organizacije ter posamezniki (The Austrian Health Care System – Key Facts, 2010, str. 6).

Od leta 2002 so vse zvezne dežele (razen Dunaja) izpeljale privatizacijo bolnišnic, kjer so bolnišnice iz neposrednih proračunskih uporabnikov preoblikovale v neprofitno usmerjene javne gospodarske družbe. Slednje odgovarjajo za obveznosti s svojim premoženjem (Hofbauer, 2006, str. 14). Pri tem so občinske bolnišnice vertikalno povezali v holdinške družbe, v katerih ostaja edini delničar deželna vlada, tako da so bolnišnice še vedno v javni lasti. Deželna vlada prek nadzornega sveta zagotavlja uresničevanje strateških ciljev in podaja usmeritve vlade. S preoblikovanjem se je spremenil tudi status zaposlenih v bolnišnicah, saj so izstopili iz sistema javnih uslužbencev. Bolnišnice so tako pridobile bistveno večjo avtonomijo pri upravljanju, neodvisnost pri upravljanju kapacitet in sredstev ter pri izkoriščanju ekonomij obsega (Predlog Zakona o opravljanju dejavnosti splošnega pomena na področju negospodarskega sektorja, 2011, str. 31–32).

Nemčija. V Nemčiji imajo zvezne dežele precejšno stopnjo avtonomije pri urejanju in organizaciji zdravstvene dejavnosti. Ponudniki zdravstvenih storitev so tako javne kot zasebne organizacije, zdravstvo pa je financirano iz javnih in iz zasebnih finančnih sredstev. Bolnišnice v Nemčiji so organizacije z različnimi statusi in se delijo na javne (v lasti občin, regij in zveznih dežel) in zasebne, pri čemer so slednje lahko neprofitno ali tudi profitno naravnane. V zasebnih bolnišnicah uveljavljajo svoje zahteve do zdravstvenih storitev predvsem tiste osebe, ki ne morejo biti vključene v sistem obveznega javnega zdravstvenega zavarovanja, predvsem zaradi visokih dohodkov na družinskega člana (Mihovar Globokar, 2010, str. 26).

V letu 2004 je kar 37 % javnih bolnišnic spremenilo statusno obliko v pravno obliko zasebnega prava, kar enako kot v Avstriji tudi v Nemčiji označujejo za formalno

privatizacijo. Busse (2007, str. 3–4) ugotavlja, da so bolnišnice tako v javni (zagotavljajo približno polovico vseh bolnišničnih postelj) kot v zasebni lasti (zagotavljajo približno tretjino vseh bolnišničnih postelj) večinoma neprofitno naravnane. Busse in Riesbergova (2006, str. 53) ugotavljata trend hitre rasti zasebnih, profitno naravnanih bolnišnic na račun prevzemanja javnih bolnišnic, predvsem v vzhodnem delu Nemčije. Trend privatizacije pojasnjujeta s pomanjkanjem kapitalskih investicij na strani države kot lastnika, ki pa jih lahko ponudi zasebni sektor. Kot razlog navajata tudi višji strošek dela, ki je posledica dogovarjanja plač med delodajalci in sindikati, v zasebnem sektorju pa je njihova višina odvisna od kolektivnih pogodb. Poudarjata tudi, da zakoni zaposlenim v javnih bolnišnicah zagotavljajo vidnejšo participacijo, kar otežuje stroškovno racionalizacijo poslovanja.

Tudi v nemškem pravnem redu je bil v skladu z Direktivo Komisije 2006/111/ES z dne 16. 11. 2006 sprejet Zakon o preglednosti finančnih odnosov, ki zahteva ločeno vodenje računov za različne dejavnosti podjetij, ki opravljajo dejavnosti splošnega pomena. Tako so zagotovili pravno podlago za ustrezno evidentiranje prejetih javnih sredstev v podjetjih, preprečitev prelivanja javnih sredstev za opravljanje storitev splošnega gospodarskega pomena v druge dejavnosti in s tem njihovega nedovoljenega subvencioniranja ter razkritje prejetih javnih sredstev v podjetjih, ki so pod prevladujočim vplivom državnih organov ali organov samoupravnih lokalnih skupnosti z namenom preprečitve nedovoljenih državnih pomoči in s tem nelojalne konkurence na skupnem trgu Evropske skupnosti (Predlog Zakona o preglednosti finančnih odnosov in ločenem evidentiranju različnih dejavnosti, 2010, str. 2–3).

Velika Britanija. Britanska nacionalna zdravstvena služba (angl. *National Health Service* – *NHS*) je bila ustanovljena leta 1948 po načelu brezplačne zdravstvene oskrbe za vse. NHS zagotavlja zdravstveno oskrbo (preventiva, primarno zdravstveno varstvo ter bolnišnične storitve) vsem rezidentom v Veliki Britaniji, pri čemer je večina storitev, z izjemo pregledov vida, zobozdravstvenih storitev, receptov in več storitev s področja osebne nege, brezplačnih. Zdravstvene storitve v Veliki Britaniji so v večini financirane iz javnih sredstev – splošnih davkov in prispevkov za zdravstveno zavarovanje, zagotavljajo pa se tudi na podlagi zasebnih sredstev, zbranih preko zasebnih zdravstvenih zavarovanj in neposrednih plačil uporabnikov (Boyle, 2011, str. 21).

V okviru britanske nacionalne zdravstvene službe delujejo na področju sekundarne zdravstvene dejavnosti bolnišnice, ki so v državni lasti (angl. *foundation trusts*). Premoženje je preneseno na bolnišnice, organizacije pa imajo visoko stopnjo avtonomije. Njihovi organi poslovanja so organizirani dvotirno, pri čemer je uprava odgovorna za operativno vodenje. Nadzorno telo sestavljajo predstavniki uporabnikov, zaposlenih in partnerjev (Predlog Zakona o opravljanju dejavnosti splošnega pomena na področju negospodarskega sektorja, 2011, str. 33–34). V preteklih letih so v Veliki Britaniji omogočili tudi delovanje zasebnega izvajanja zdravstvene dejavnosti in zasebno zdravstveno zavarovanje (Strle, 2006, str. 9). Zasebne bolnišnice so večjo dostopnost do

svojih storitev uporabnikom brez zasebnega zdravstvenega zavarovanja omogočile s ponujanjem paketov zdravstvenih storitev z nespremenljivo ceno. To pomeni, da je skupen strošek zdravljenja dogovorjen v naprej in je nespremenljiv, tudi v primeru nepredvidenih zapletov (Boyle, 2011, str. 97).

Tudi v Veliki Britaniji so leta 2009 implementirali Direktivo Komisije in sprejeli uredbo, angl. *The Financial Transparency (EC Directive) Regulations 2009*, ki nalaga podjetjem s posebno ali z izključno pravico in podjetjem, ki izvajajo storitve splošnega gospodarskega pomena in zato prejemajo sredstva iz naslova javnih financ ali sredstva iz drugi virov v povezavi s storitvijo, ločeno vodenje računov za različne dejavnosti (Predlog Zakona o preglednosti finančnih odnosov in ločenem evidentiranju različnih dejavnosti, 2010, str. 2–3).

2 DEJAVNOST IN FINANCIRANJE JAVNIH BOLNIŠNIC

2.1 Zdravstvena dejavnost bolnišnic v Sloveniji

Javne bolnišnice so bile ustanovljene za izvajanje javnih služb in so v svoji osnovi neprofitne organizacije, ki se od profitnih razlikujejo v mnogih značilnostih. Temeljna razlika med profitnimi in neprofitnimi organizacijami je v zasledovanju osnovnega cilja, kjer prva stremi k maksimiziranju dobička in s tem vrednosti za lastnike (Česen, 2003, str. 26), neprofitne pa praviloma služijo širšemu družbenemu interesu (Hrovatin, 2001, str. 71). Glavni cilj neprofitnih organizacij, v tem primeru javnih zdravstvenih zavodov, je zagotavljanje zdravstvenih storitev za doseganje zadovoljstva uporabnikov ter blaginje skupnosti. Freeman in Shoulders (1993, str. 1) menita, da neprofitne dejavnosti (ki jih izvajajo tudi javni zavodi) običajno izvajajo subjekti v državni lasti, ki jim cilje delovanja določi parlament (zagotavljanje javnih dobrin in storitev), in se financirajo iz javnofinančnih sredstev.

V Sloveniji so javni zdravstveni zavodi ustanovljeni za opravljanje zdravstvene dejavnosti. Javne bolnišnice spadajo med javne zdravstvene zavode, katerih ustanovitelj je RS. V Sloveniji je 26 javnih bolnišnic, katerih ustanovitelj je RS, in sicer so to: Splošna bolnišnica Brežice (v nadaljevanju SB Brežice), Splošna bolnišnica Celje (v nadaljevanju SB Celje), Center za zdravljenje bolezni otrok (v nadaljevanju CZBO), Splošna bolnišnica Izola (v nadaljevanju SB Izola), Splošna bolnišnica Jesenice (v nadaljevanju SB Jesenice), Ortopedska bolnišnica Valdoltra (v nadaljevanju OB Valdoltra), Bolnišnica za ginekologijo in porodništvo Kranj (v nadaljevanju BGP Kranj), Bolnišnica Golnik – klinični oddelek za pljučne bolezni in alergijo Golnik (v nadaljevanju Bolnišnica Golnik), Onkološki inštitut Ljubljana (v nadaljevanju OI Ljubljana), Univerzitetni klinični center Ljubljana (v nadaljevanju UKC Ljubljana), Univerzitetni rehabilitacijski inštitut Republike Slovenije – Soča (v nadaljevanju URI – Soča), Univerzitetni klinični center Maribor (v nadaljevanju UKC Maribor), Splošna bolnišnica Murska Sobota (v nadaljevanju SB

Murska Sobota), Splošna bolnišnica Novo mesto (v nadaljevanju SB Novo mesto), Bolnišnica za ženske bolezni in porodništvo Postojna (v nadaljevanju Bolnišnica Postojna), Splošna bolnišnica dr. Jožeta Potrča Ptuj (v nadaljevanju SB Ptuj), Bolnišnica Sežana, Splošna bolnišnica Slovenj Gradec (v nadaljevanju SB Slovenj Gradec), Splošna bolnišnica dr. Franca Derganca Nova Gorica (v nadaljevanju SB Nova Gorica), Bolnišnica Topolšica, Splošna bolnišnica Trbovlje (v nadaljevanju SB Trbovlje), Psihiatrična bolnišnica Idrija (v nadaljevanju PB Idrija), Psihiatrična klinika Ljubljana (v nadaljevanju PK Ljubljana), Psihiatrična bolnišnica Ormož (v nadaljevanju PB Ormož), Psihiatrična bolnišnica Begunje (v nadaljevanju PB Begunje) ter Psihiatrična bolnišnica Vojnik (v nadaljevanju PB Vojnik).

1. in 2. člen ZZDej opredeljujeta zdravstveno dejavnost, ki obsega ukrepe in aktivnosti, ki jih po medicinski doktrini in ob uporabi medicinske tehnologije opravljajo zdravstveni delavci oziroma delavke in zdravstveni sodelavci oziroma sodelavke pri varovanju zdravja, preprečevanju, odkrivanju in zdravljenju bolnikov in poškodovancev. Zdravstvena dejavnost obsega:

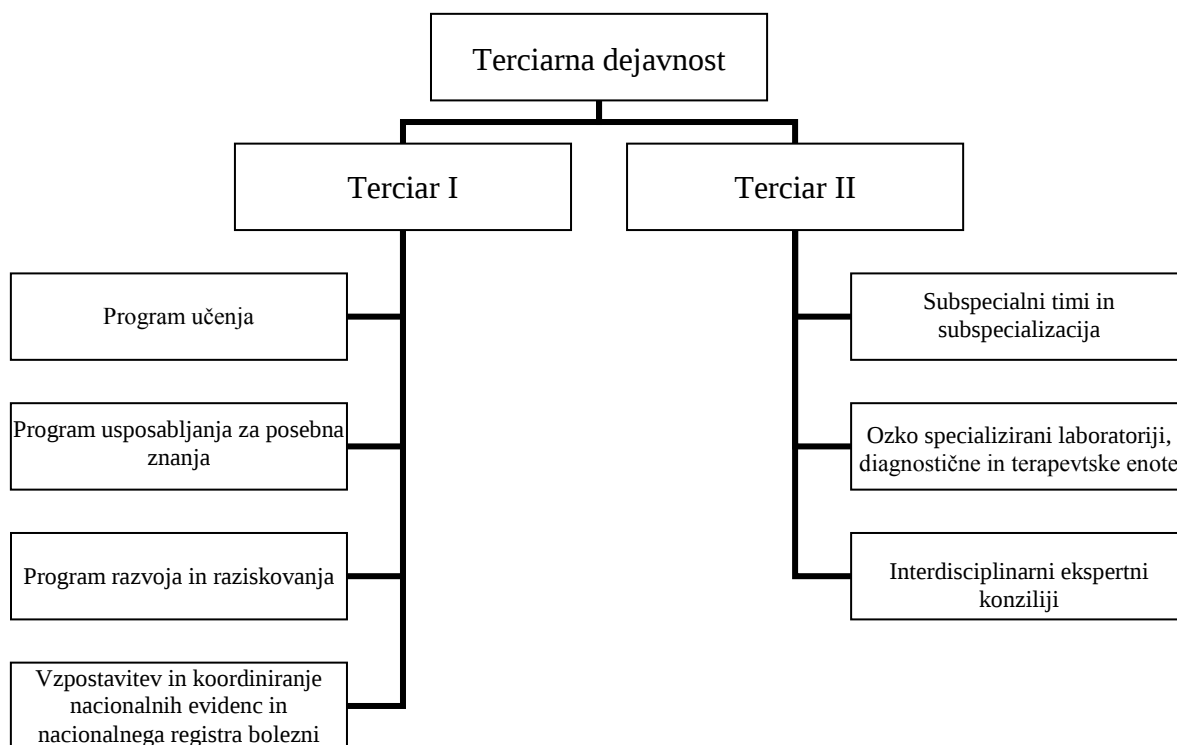
- na primarni ravni osnovno zdravstveno dejavnost in lekarniško dejavnost,
- na sekundarni obsega specialistično ambulantno in bolnišnično dejavnost,
- na terciarni ravni opravljanje dejavnosti klinik, kliničnih inštitutov ali kliničnih oddelkov ter drugih pooblaščenih zdravstvenih zavodov.

Kot posebna specialistična dejavnost se na sekundarni in terciarni ravni opravlja socialnomedicinska, higienska, epidemiološka in zdravstveno-ekološka dejavnost.

Bolnišnice opravljajo specialistično ambulantno dejavnost na sekundarni ravni, ki je v skladu s 13. členom ZZDej opredeljena kot nadaljevanje oziroma dopolnitev osnovne zdravstvene dejavnosti, in obsega poglobljeno diagnostiko, zdravljenje bolezni ali bolezenskih stanj ter izvajanje ambulantne rehabilitacije. Bolnišnica, ki izvaja specialistično ambulantno dejavnost, mora imeti za svoje potrebe organizirano ustrezno laboratorijsko in drugo diagnostično dejavnost. Bolnišnice na sekundarni ravni opravljajo tudi specialistično bolnišnično dejavnost, ki obsega poglobljeno diagnostiko, zdravljenje in medicinsko rehabilitacijo, zdravstveno nego, nastanitev in prehrano v splošnih in specialnih bolnišnicah. ZZDej postavlja tudi pogoje za opravljanje specialistično bolnišnične dejavnosti, in sicer mora bolnišnica imeti v svoji sestavi poleg posteljnih zmogljivosti enote za specialistično ambulantno zdravljenje, nujno medicinsko pomoč, anesteziološko dejavnost z reanimacijo, laboratorijsko, rentgensko in drugo diagnostiko v skladu s svojo strokovno usmeritvijo ter preskrbo z zdravili. Prav tako mora imeti bolnišnica zagotovljeno reševalno službo, ambulantno medicinsko rehabilitacijo, preskrbo s krvjo in krvnimi pripravki, če to zahteva narava njenega dela, in patoanatomsko dejavnost. ZZDej dovoljuje bolnišnici, da opravlja tudi dispanzersko dejavnost s področja pulmologije, nevropsihiatrije, dermatovenerologije in ginekologije, če te dejavnosti niso

organizirane v osnovni zdravstveni dejavnosti. V okviru Splošnega dogovora za pogodbeno leto 2012 je javnim bolnišnicam namenjenih 1.089.988.891 evrov, od tega 86,3 % za izvajanje sekundarne dejavnosti.

Slika 1: Delitev terciarne dejavnosti



Zdravstvena dejavnost na terciarni ravni je določena v 17. členu ZZDej, kjer je zapisano, da dejavnost klinik, kliničnih inštitutov ali kliničnih oddelkov obsega znanstvenoraziskovalno in vzgojno-izobraževalno delo za medicinsko fakulteto in druge visoke in višje šole ter opravljanje najzahtevnejših zdravstvenih storitev na ambulantni ali bolnišnični način, ki jih zaradi strokovne, kadrovske, tehnološke in organizacijske zahtevnosti ni možno niti ni smotno opravljati na nižjih ravneh. V nadaljevanju ZZDej določa, da zdravstvene storitve oziroma programe, ki se opravljajo na terciarni ravni, določi ministrstvo, pristojno za zdravje. V Prilogi BOL II/b Splošnega dogovora za pogodbeno leto 2012 (2012, str. 6), ki podrobneje zajema oblikovanje in financiranje programov na sekundarni in terciarni ravni, je natančneje opredeljena terciarna dejavnost kot zagotavljanje izvajanja najvišje izvedenske (ekspertne) ravni zdravstvene oskrbe, raziskovanja, razvoja in uveljavljanja novega znanja s področij nacionalne patologije ter prenos znanja in usposobljenosti na zdravstvene delavce in zdravstvene sodelavce vseh stopenj in oblikovanje usmeritev za celo državo ali pomemben del države. Terciarna dejavnost se v osnovi deli na Terciar I in Terciar II, podrobnejša delitev je prikazana v Sliki 1.

Priloga BOL II/b Splošnega dogovora za pogodbeno leto 2012 (2012, str. 6–7) podrobno opredeljuje Terciar I. Program učenja tako obsega dodiplomsko izobraževanje – klinični

del (fakultete, visoke in višje šole za zdravstvene sodelavce), javno zdravje ter podiplomsko izobraževanje (specializacija, magisterij in doktorat). Program usposabljanja za posebna znanja obsega usposabljanja, ki so organizirana znotraj terciarnih zavodov za zunanje zdravstvene delavce in sodelavce v smislu prenosa znanja in najnovejših dognanj iz prakse in literature v prakso na konkretnem zdravstvenem področju in daljša usposabljanja (en mesec in več) v tujini za zdravstvene delavce in zdravstvene sodelavce terciarnega zavoda. Program razvoja in raziskovanja obsega raziskovalne (aplikativne, klinične) in razvojne projekte, ki zagotavljajo napredek v izvajanju najvišje izvedenske (ekspertne) ravni zdravstvene oskrbe ter oblikovanje usmeritev zdravstvene oskrbe za celo ali pomemben del države. Ti projekti se izvajajo na vseh področjih zdravstva (na primer preventiva, diagnostika, zdravljenje, rehabilitacija, zdravstvena nega, laboratorijska dejavnost, dietetika, nujna medicinska pomoč, vodenje in organizacija dela in podobno) in obsegajo:

- patente in inovacije (razvoj in vpeljava novih metod in postopkov dela ter analize in izboljšave že obstoječih v terciarni instituciji),
- prenos lastnega znanja in dosežkov terciarne institucije v domači prostor in v tujino ter
- prenos znanja in dosežkov iz tujine v domači prostor.

Razvojne naloge in naloge nacionalnega pomena obsegajo vzpostavitev in delovanje nacionalnega sistema za farmakovigilanco.

Terciar II obsega najvišjo stopnjo usposobljenosti zdravstvenih timov na posameznem strokovnem področju (subspecialni timi), vključno s podpodročji (subspecializacija), ozko specializirane laboratorije, diagnostične in terapevtske enote ter trajno ali občasno horizontalno povezanost več strok za najboljše reševanje problemov zdravstvene oskrbe (interdisciplinarni ekspertni konziliji) (Priloga BOL II/b Splošnega dogovora za pogodbeno leto 2012, 2012, str. 7). V okviru Splošnega dogovora za pogodbeno leto 2012 je za izvajanje terciarne dejavnosti predvidenih 12,2 % vseh sredstev za javne bolnišnice.

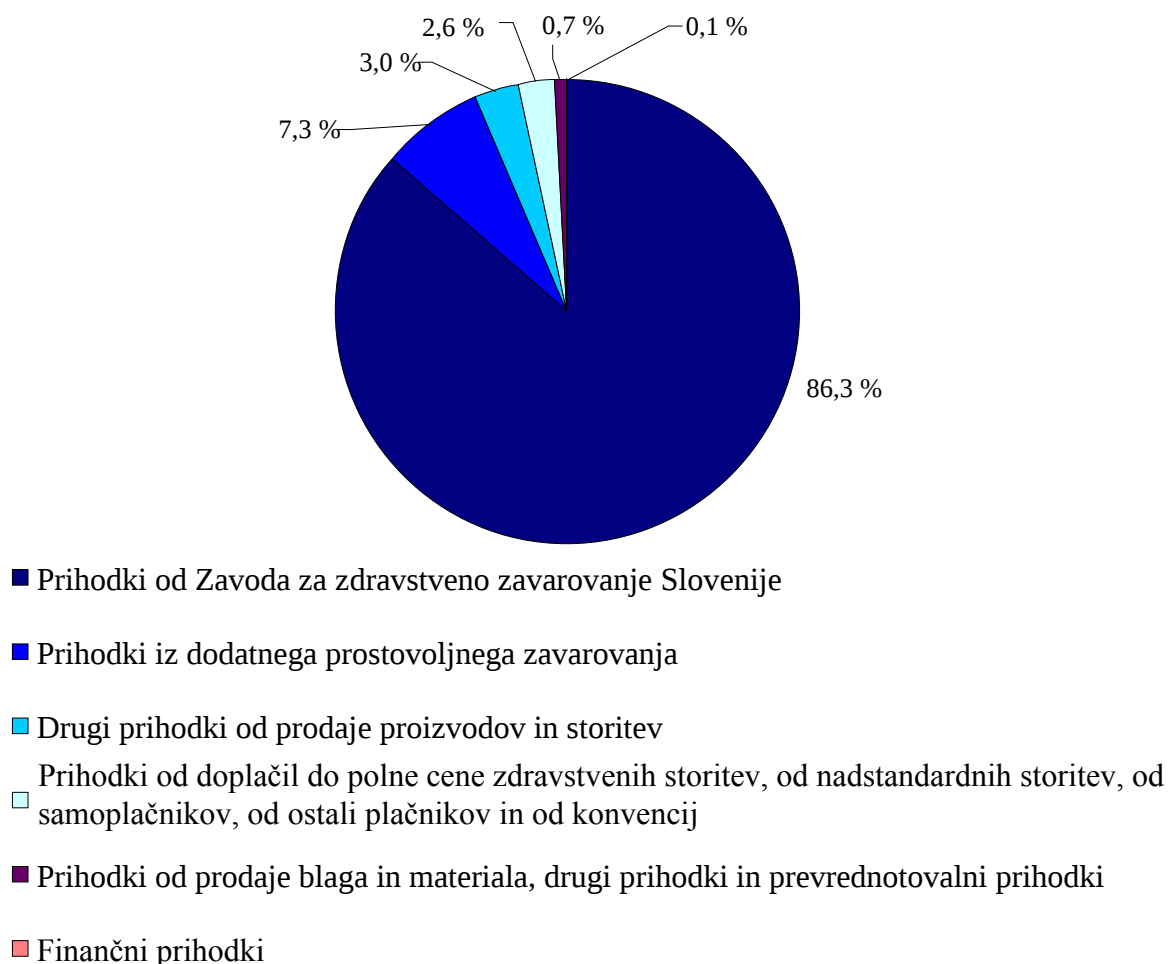
V Prilogi BOL II/b Splošnega dogovora za pogodbeno leto 2012 (2012, str. 7) je tudi natančneje opredeljeno, kdo so izvajalci terciarne dejavnosti, in sicer so to lahko zdravstveni zavodi oziroma oddelki zdravstvenih zavodov z nazivom klinika, klinični oddelek ali inštitut, ki ga podeli Ministrstvo za zdravje RS skladno s Pravilnikom o pogojih za pridobitev naziva klinika oziroma inštitut in zato izda ustrezno odločbo. V nadaljevanju so tudi taksativno naštet: UKC Ljubljana, UKC Maribor, OI Ljubljana, Bolnišnica Golnik, PK Ljubljana, URI – Soča in Inštitut za varovanje zdravja RS.

2.2 Sistem financiranja javnih bolnišnic

31. člen ZZDej pravi, da lahko zdravstveni zavod sredstva za delo pridobiva iz sredstev ustanovitelja v skladu z aktom o ustanovitvi, s plačili za storitve, po pogodbi z Zavodom za

zdravstveno zavarovanje Slovenije, po pogodbi z ministrstvom, pristojnim za zdravje, za naloge, ki se na podlagi zakona financirajo iz republiškega proračuna in iz drugih virov na način in pod pogoji, določenimi z zakonom, aktom o ustanovitvi in statutom zavoda. Iz Slike 2 je razvidno, da so v letu 2011 javne bolnišnice 86,3 % (to je 1.095.079.992 evrov) vseh prihodkov obračunale iz naslova Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije, pri čemer so v ta sredstva vključena tudi povračila za zaposlene pripravnike, sekundarije in specializante v bolnišnicah. Ker je prodaja storitev plačniku Zavodu za zdravstveno zavarovanje Slovenije najpomembnejši vir prihodkov v javnih bolnišnicah, se v nadaljevanju osredotočam na proces razporejanja sredstev za zdravstvene programe v sistemu obveznega zdravstvenega zavarovanja.

Slika 2: Strukturna sestava celotnih prihodkov javnih bolnišnic v letu 2011



Vir: Poročilo o poslovanju javnih zdravstvenih zavodov in JAZMP v letu 2011, str. 23.

Razporejanje sredstev za zdravstvene programe se v Sloveniji izvaja in nadzira z izbranimi demokratičnimi mehanizmi usklajevanja interesov, v katere se vključujejo pooblašene državne ustanove in z zakoni pooblašene ustanove s področja zdravstvenega varstva oziroma zdravstvenega zavarovanja, partnerji v zdravstvu (Obvezno zdravstveno

zavarovanje v Sloveniji, Danes za jutri, 2009, str. 33). Pretežni del vseh sredstev za zdravstveno varstvo predstavljajo sredstva obveznega in sredstva prostovoljnega zdravstvenega zavarovanja. Za razporejanje teh sredstev pa sta ključna dva dokumenta: potrjen finančni načrt Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije ter partnerska pogajanja, ki vodijo do sprejema Splošnega dogovora, v katerem sta opredeljena obseg in vrednost zdravstvenega programa.

Finančni načrt Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije. Finančni načrt Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije je pripravljen na enakih makroekonomskih izhodiščih, kot veljajo za pripravo državnega proračuna RS. Planiranje potrebnih sredstev temelji na pričakovanih gibanjih količine, strukture in cene storitev, pri čemer sta temelji projekciji prihodkov in odhodkov obveznega zdravstvenega zavarovanja, ki morata izkazovati uravnoteženo poslovanje. Predlog finančnega načrta se usklajuje z Ministrstvom za finance RS in Ministrstvom za zdravje RS, v sprejem pa se predloži najvišjemu organu upravljanja Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije, skupščini, (Toth, Petrič & Kramberger, 1999, str. 152–153) in v potrditev Vladi RS. S tem dokumentom se opredeli sredstva za področja:

- program zdravstvenih storitev, ki zajema osnovno zdravstveno varstvo, bolnišnično zdravljenje, zdraviliško zdravljenje, sredstva za socialne zavode ter sredstva za neprofitne ustanove (predstavljajo 70,3 % odhodkov Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije),
- zdravila in medicinsko-tehnične pripomočke (predstavljajo 16,4 % odhodkov),
- mednarodnega zavarovanja in zdravljenja v tujini (predstavljajo 1,6 % odhodkov),
- denarne dajatve, ki jih zagotavlja obvezno zdravstveno zavarovanje (nadmestila plač, potni stroški, pogrebne in posmrtnine predstavljajo 9,8 % odhodkov), ter
- odhodki za delo Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije (predstavljajo 1,9 % odhodkov).

Finančni načrt Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije za leto 2011 je predvideval prihodke in odhodke v višini 2.367.618.917 evrov, kar bi zagotovilo uravnoteženo poslovanje in nadaljnjo razpolaganje z rezervami v višini 18,7 milijonov evrov. V letu 2011 je Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije vsak mesec (razen v mesecu aprilu, juliju in septembru) posloval s primanjkljajem. Javna zdravstvena blagajna je posredni proračunski uporabnik, ki posluje po načelu denarnega toka, in v skladu z veljavnim Finančnim načrtom in Paktom stabilnosti v letu 2011 ni smela izkazovati niti zadolžitve niti tekočega primanjkljaja in je morala ob koncu leta izravnati tekoče odhodke s tekočimi prihodki. Zato je zavod v decembru 2011 preložil plačilo dela obveznosti v višini 41 milijonov evrov, ki zapadejo v letu 2011, v leto 2012 (Kos, 2012, str. 35). Struktura odhodkov Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije v letu 2011 je razvidna iz Tabele 2, pri čemer so prikazana tako sredstva po načelu denarnega toka kot sredstva, ki so jih izvajalci in uporabniki prejeli z zamikom.

Iz Tabele 2 je razvidno, da je Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije v letu 2011 največji del sredstev namenil za zdravstvene storitve, to je 70,2 % vseh odhodkov. V okviru te postavke je bilo 1.132.665.136 evrov namenjenih specialistično ambulantnemu in bolnišničnemu zdravljenju, 404.851.788 evrov osnovnemu zdravstvenemu varstvu, 120.837.452 evrov dejavnosti socialnih zavodov, 11.867.052 evrov zdraviliškemu zdravljenju ter 5.728.776 evrov neprofitnim ustanovam.

Tabela 2: Poslovanje Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije v letu 2011 (v evrih)

Kategorija	FN 2011	Realizacija 2011	Zamik plačil	Realizacija 2011 z zamikom plačil
	1	2	3	4 = 2 + 3
Skupaj prihodki	2.367.618.917	2.340.530.897	0	2.340.530.897
Odhodki za zdravstvene storitve	1.657.202.611	1.643.895.357	32.054.847	1.675.950.204
Odhodki za zdravila in ortopedske pripomočke	389.157.867	383.090.934	736.462	383.827.395
Odhodki za zdravljenje v tujini	2.592.520	3.017.603	13.067	3.030.669
Odhodki na podlagi mednarodnih sporazumov	28.000.000	35.871.986	37.522	35.909.509
Odhodki za delo ZZZS	48.869.376	43.544.216	373.197	43.917.413
Drugi odhodki*	241.646.543	229.255.265	7.793.119	237.048.384
Obresti	150.000	203.434		203.434
Celotni odhodki	2.367.618.917	2.338.878.795	41.008.214	2.379.887.009

Legenda: * postavka vsebuje tudi odhodke za nadomestila odsotnosti, pogrebne, posmrtnine, povračila stroškov, dnevnice, prevozev.

Vir: Poslovanje javnih zdravstvenih zavodov in JAZMP v letu 2011, str. 3–4, tabela 1.

Partnersko dogovarjanje. Sistem partnerskih dogovarjanj se nanaša na vzpostavljanje in urejanje odnosov med plačnikom, izvajalci zdravstvenih storitev, lekarnami in dobavitelji medicinskih pripomočkov. Plačnik se mora s predstavniki izvajalcev in z izvajalci dogovoriti o obsegu in vrsti storitev, zdravil in medicinskih pripomočkov, njihovi strukturi, dostopnosti po področjih zdravstvene dejavnosti in območjih, kakovosti storitev, vrednosti programa, cenah in drugih vsebinsko pomembnih vprašanjih, pri čemer v teh plačnih odnosih zastopa zavarovane osebe in se pogaja v njihovem imenu (Toth, 2012, str. 54). Za uveljavitev partnerskega modela dogovarjanja v okviru socialnega zdravstvenega varstva

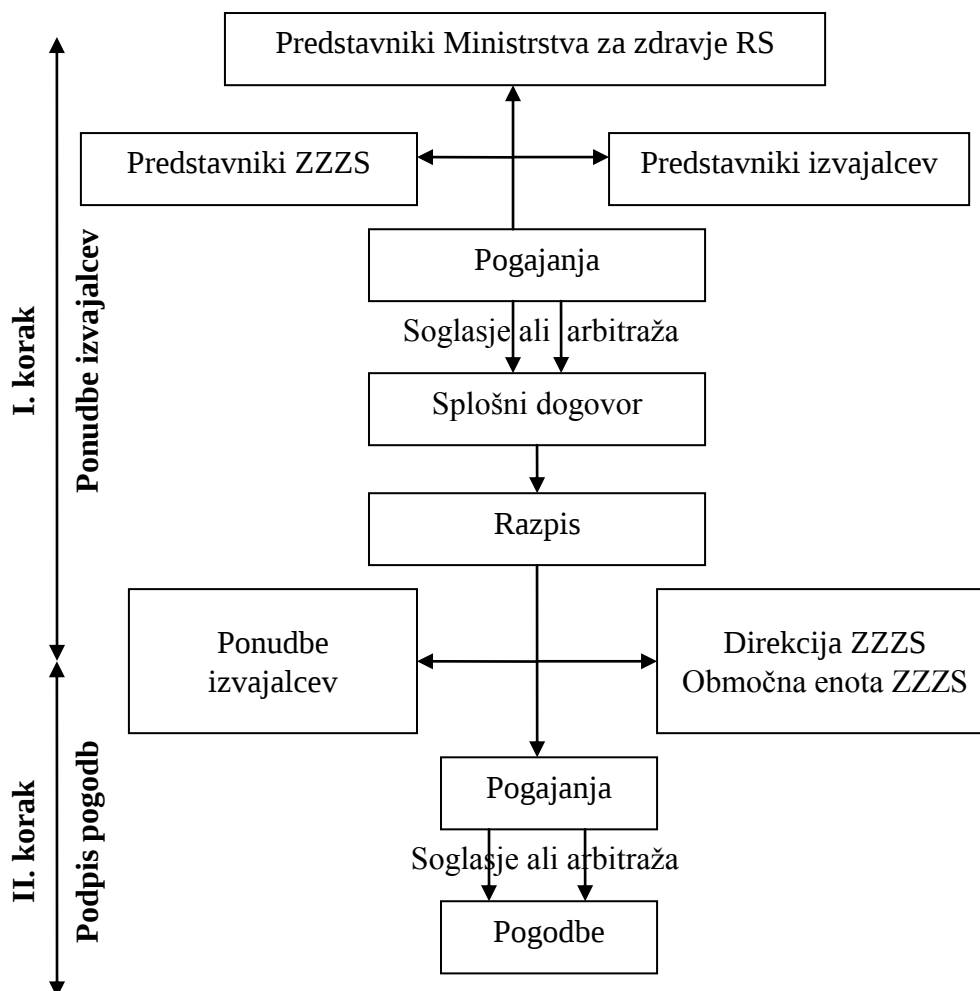
so podani posebni razlogi. Toth (2012, str. 54–55) ugotavlja, da v javnem zdravstvenem zavarovanju namreč pri količini in vrsti storitev ter ceni ni mogoče upoštevati zakona ponudbe in povpraševanja, ki deluje v tržni ekonomiji. Tudi Reisman (2007, str. 41) meni, da lahko pacient na povpraševanje po storitvah vpliva le v manjšem obsegu, saj nima dovolj obsežnega znanja o medicini. Zato bi lahko vzpostavitev tržnih odnosov povzročila prevladujoč interes izvajalcev zdravstvenih storitev. Kot dodaten razlog navaja tudi, da je sistem partnerskih dogovarjanj vzpostavljen v državah, kjer je javna zdravstvena dejavnost opredeljena kot javni interes države in se izvaja po načelih neprofitnosti.

V skladu s 63. členom Zakona o zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju (Ur. l RS, št. 9/1992, št. 13/1993, 13/1993, 9/1996, 29/1998, 77/1998 Odl. US: 6/1999, 56/1999-ZVZD, 99/2001, 60/2002, 42/2002-ZDR, 126/2003, 62/2005 Odl. US: 76/2005, 100/2005 Odl. US: 38/2006, 114/2006-ZUTPG, 91/2007, 71/2008 Skl. US: 76/2008, 62/2010-ZUPJS, 87/2011, v nadaljevanju ZZVZZ) se vsako leto Zavod za zdravstvo zavarovanje Slovenije, pristojne zbornice, združenja zdravstvenih zavodov in drugih zavodov ter organizacij, ki opravljajo zdravstveno dejavnost, ter ministrstvo, pristojno za zdravstvo, dogovorijo o programu storitev obveznega zdravstvenega zavarovanja. Najpomembnejši mehanizem za razporejanje sredstev programa zdravstvenih storitev so pogajanja med partnerji, s katerimi se določi obseg programov zdravstvenih storitev in potrebnih sredstev za plačilo programa na državni ravni. V okviru pogajanj se določi količina in vrsta zdravstvenih storitev ter njihova razporeditev po izvajalcih (za zdravstvene domove in zasebno zdravniško dejavnost, za bolnišnice, lekarne, socialnovarstvene zavode, zavode za usposabljanje in za naravna zdravilišča). V partnerska pogajanja se vključujejo predstavniki Ministrstva za zdravje RS, izvajalcev (Zdravniška in Lekarniška zbornica, Združenja zdravstvenih zavodov, zdravilišč, socialnih zavodov, domov za starejše idr.) in Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije. Tako se vsako leto določajo zgornje meje razpoložljivih sredstev za programe dejavnosti na letni ravni (Toth et al., 1999, str. 154). Celoten proces partnerskega dogovarjanja je poenostavljeno prikazan na Sliki 3.

Sprejetje Splošnega dogovora pomeni uskladitev različnih predlogov in interesov v okviru sredstev, ki jih je Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije zbral iz prispevkov in drugih prihodkov obveznega zdravstvenega zavarovanja. Zdravstvene programe in njihove morebitne širitve sestavijo partnerji na osnovi letnih analiz stanja ter v skladu s prednostnimi nalogami, določenimi v Finančnem načrtu Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije in v dogovoru z Ministrstvom za zdravje RS. Predlog Splošnega dogovora pripravi in poda v sprejem vsem partnerjem skupna pogajalska skupina, ki jo predlagajo partnerji v zdravstvu, in katere delo je organizirano po posebnih pravilih. Partnerji lahko predstavijo drugačna stališča, ki jih poskušajo vključiti v Splošni dogovor. Takšna sporna vprašanja so posredovana vsem partnerjem, ki skušajo pred postopkom arbitraže doseči o njih soglasje. V primeru, da do soglasja ne pride, o spornih vprašanjih odloča arbitraž, ki jo sestavljajo predstavniki vseh treh partnerjev. Če arbitraž ni

uspešna, o spornem vprašanju skladno odloči Vlada RS (Obvezno zdravstveno zavarovanje v Sloveniji, Danes za jutri, 2009, str. 35).

Slika 3: Proces dogovarjanja v zdravstvu



Vir: Obvezno zdravstveno zavarovanje v Sloveniji, Danes za jutri, str. 36

Toth (2012, str. 141) opozarja, da je ob navzkrižju interesov rezultat usklajevanja in dogovarjanja vedno odvisen od predstavnikov Ministrstva za zdravje RS, saj je arbitraža sestavljena iz enakega števila predstavnikov vseh treh partnerjev, ki naj bi sprejeli dogovor (predstavnik izvajalca, zavarovancev in predstavnik Ministrstva za zdravje RS). Nadaljuje, da ministrstvo ni nepristranski razsodnik, ampak kot partner, ki je lastnik vseh javnih zdravstvenih zavodov (torej izvajalcev), in ki ima največja pooblastila in vpliv, uveljavlja svoja stališča in predloge kot lastnik v svoj prid. Izpostavlja tudi posebnost slovenskega sistema, da lahko sklep arbitraže velja za nazaj, ter da ukrepanje ni predvideno, kadar dogovor ali pogodbe niso sklenjene v zakonsko določenem roku.

Na pobudo Ministrstva za zdravje RS se je dogovarjanje o Splošnem dogovoru za pogodbeno leto 2011 pričelo že v letu 2010. Bistvena novost Splošnega dogovora za pogodbeno leto 2011 je bilo podaljšanje veljavnosti oziroma prenos vsebine Splošnega dogovora za pogodbeno leto 2010 na Splošni dogovor za pogodbeno leto 2011 ter pričetek pogodbenega leta z dnem 1. 1. 2011. Pogodbeno leto je postalo izenačeno z obdobjem, za katere izvajalci zdravstvenih storitev pripravljajo računovodske izkaze, letne plane, programe dela in poročila, prav tako pa se je bistveno poenostavilo sklepanje dogovora.

Tudi Splošni dogovor za pogodbeno leto 2012 je postal veljaven s 1. 1. 2012, v Tabeli 3 pa so razvidna planirana sredstva po dejavnostih, ki vključujejo tako sredstva iz obveznega zdravstvenega zavarovanja kot prostovoljnega zdravstvenega zavarovanja. Javne bolnišnice naj bi tako v skladu s Splošnim dogovorom za pogodbeno leto 2012 v letu 2012 iz naslova obveznega in dopolnilnega zdravstvenega zavarovanja pridobile 1.089.988.891 evrov, predvidena sredstva po dejavnostih v letu 2012 pa so razvidna iz Tabel 3 in 4.

Tabela 3: Okvirna vrednost dogovorjenega programa v cenah januarja 2012 (v evrih)

Dejavnost	Vrednosti v letu 2012
Osnovna zdravstvena dejavnost	477.372.767
Specialistična ambulantna in bolnišnična sekundarna in terciarna dejavnost	1.179.339.708
Zdraviliška zdravstvena dejavnost	27.865.108
Lekarniška dejavnost	38.853.789
Dejavnost socialnovarstvenih zavodov	119.151.181
Skupaj	1.842.582.553

Vir: Splošni dogovor za pogodbeno leto 2012, str. 25.

Tabela 4: Izhodišča planiranih sredstev za terciarno dejavnost v cenah januarja 2012 (v tisoč evrih)

Izvajalec	Terciar I	Terciar II	Skupaj
UKC Ljubljana	21.550	66.472	88.021
UKC Maribor	8.806	16.305	25.110
Bolnišnica Golnik	1.298	2.592	3.890
OI Ljubljana	2.582	6.375	8.957
PK Ljubljana	1.872	931	2.803
URI – Soča	818	3.010	3.828
Inštitut za varovanje zdravja RS	252	1.302	1.554
Skupaj	37.177	96.987	134.164

Vir: Priloga BOL II/b Splošnega dogovora za pogodbeno leto 2012, str. 49.

Splošni dogovor predstavlja pravno podlago za javni razpis za izvajanje programov zdravstvenih storitev in pogodbenim odnosom med Ministrstvom za zdravje RS, Zavodom za zdravstveno zavarovanje Slovenije in izvajalci zdravstvenih storitev. Javni razpis se nanaša na vse javne zavode in zasebne izvajalce, ki imajo pravico (koncesijo) izvajanja zdravstvenih storitev v mreži javne zdravstvene službe, in so tako lahko pogodbeni partnerji bolnišnice, zdravstveni domovi, zasebne zdravniške ordinacije in drugi zasebni zdravstveni delavci, domovi za starejše občane, ustanove za osebe s posebnimi potrebami, lekarne in zdravilišča. Pogodba, ki jo sklene Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije s posameznim izvajalcem, predstavlja pravno podlago za financiranje programa, ki ga opravi izvajalec (Obvezno zdravstveno zavarovanje v Sloveniji, Danes za jutri, 2009, str. 37).

V skladu s 65. členom ZZVZZ so v pogodbi med Zavodom za zdravstveno zavarovanje Slovenije in izvajalcem zdravstvenih storitev v mreži javne zdravstvene službe določene vrste, obseg in kakovost ter roki za uresničevanje programa oziroma zdravstvenih storitev na podlagi strokovnih standardov za posamezni zavod oziroma organizacijo v celoti ali po dejavnostih oziroma za zasebnega zdravstvenega delavca. V pogodbi so določene cene programov oziroma storitev, način obračunavanja in plačevanja ter nadzor nad uresničevanjem pogodbe kakor tudi druge medsebojne pravice in obveznosti pogodbenih strank. Pri elementih za oblikovanje cene programov oziroma storitev se upoštevajo: plače in drugi prejemki v skladu s predpisi, kolektivnimi pogodbami in z drugimi splošnimi akti, materialni stroški, amortizacija, predpisana z zakonom, ter druge zakonske obveznosti.

V skladu s 67. členom ZZVZZ se pogodbe sklenejo najkasneje do 31. 3. za tekoče leto. Če pogodba ni sklenjena v roku, se predloži sporno vprašanje arbitraži, v katero vsaka pogodbeni stranka imenuje po dva predstavnika. Predsednika arbitraže določita sporazumno pogodbeni stranki, arbitraža pa mora odločiti o spornem vprašanju najpozneje v enem mesecu. Pogodbe se sklepajo za naprej, do sklenitve pogodbe veljajo obveznosti iz prejšnje pogodbe. Pogodba, sklenjena na podlagi odločitve arbitraže, velja za naprej, razen če arbitraža ne odloči drugače.

Omeniti je potrebno posebnost slovenskega sistema, in sicer obvezno zdravstveno zavarovanje, ki ga izvaja Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije, v primeru zdravstvenih storitev (vključno z zdravili in medicinsko-tehničnimi pripomočki) krije njihovo polno vrednost samo za zakonsko predpisane skupine zavarovanih oseb in za določene bolezni (ZZVZZ, 23. člen). V primeru vseh drugih storitev in skupin zavarovanih oseb pa obvezno zdravstveno zavarovanje krije le določen odstotek od polne vrednosti zdravstvenih storitev (od najmanj 95 % do največ 50 %). Razliko do polne vrednosti plačajo zavarovane osebe same oziroma jo krije prostovoljna zdravstvena zavarovalnica, pri kateri je zavarovana oseba sklenila prostovoljno zdravstveno zavarovanje za tovrstna doplačila (Obvezno zdravstveno zavarovanje v Sloveniji, Danes za jutri, 2009, str. 33). Medtem ko so v okviru partnerskih dogovarjanj v sistemu obveznega zdravstvenega zavarovanja vsako leto dogovorjena omejena sredstva za posamezno dejavnost in določene

cene zdravstvenih storitev, je s tem omejena tudi količina obsega dela, ki ga Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije plača izvajalcu. Medtem ko iz naslova obveznega zdravstvenega zavarovanja javne bolnišnice dobijo plačilo le za obseg realiziranih storitev največ do pogodbeno določenega plana, pa je plačilo opravljenih zdravstvenih storitev iz naslova dopolnilnega zdravstvenega zavarovanja neomejeno (do realizacije).

2.3 Modeli plačevanja storitev, ki jih izvajajo bolnišnice

Marušič, Ceglar in Prevolnik Rupel (2009, str. 178) modele plačevanja izvajalcem zdravstvenih storitev razvrščajo na podlagi več kriterijev. Na podlagi temeljev, po katerem so storitve financirane, ločijo:

- plačevanje na podlagi potreb, ki zagotavlja izvajalcu plačilo, ki je sorazmerno zdravstvenim potrebam prebivalcev določenega področja,
- plačevanje na podlagi vnosa, ki zagotavlja izvajalcu plačilo njegovih zmogljivosti za izvajanje zdravstvene dejavnosti,
- plačevanje na podlagi storitev, ki temelji na natančno opredeljenih zdravstvenih storitvah in njihovih relativnih cenah, ter
- plačevanje na podlagi izidov, ki zagotavlja izvajalcem dodatno plačilo, če njihovi izidi zdravljenja presegajo povprečje primerljivih izvajalcev.

Tabela 5: Plačilni mehanizmi in modeli plačevanja zdravstvenih storitev v Sloveniji

Zdravstvena storitev	Plačilni mehanizem	Model
Osnovno zdravstveno varstvo	Kombinacija glavarine in storitvenega sistema	Prospektiven
Specialistična ambulantna obravnava	Storitveni sistem	Prospektiven
Akutna bolnišnična obravnava	Skupine primerljivih primerov	Prospektiven
Neakutna obravnava	Bolnišnično oskrbni dan	Prospektiven
Psihiatrična obravnava	Primer	Prospektiven
Rehabilitacija	Primer	Prospektiven
Dialize	Storitveni sistem	Retrospektiven
Transplantacije	Primer	Retrospektiven

Vir: T. Albreht, E. Turk, M. Toth, J. Ceglar, S. Marn, R. Pribaković Brinovec in M. Schäfer, Slovenia. Health System Review, 2009, str. 62, tabela 3.5.

Modele plačevanja pa lahko delimo tudi po merilu nepredvidljivosti nastajanja in obvladovanja stroškov na retrospektivne in prospektivne. Pri uporabi retrospektivnega modela plačnik izve za višino izdatkov, ko mu izvajalec pošlje račun za opravljanje zdravstvene storitve. Vso tveganje obvladovanja stroškov zdravljenja se prenese na plačnika, saj slednji ne more v naprej oceniti višine izdatkov in tudi nanje ne more vplivati.

Takšni modeli plačevanja ustrezajo predvsem izvajalcem, saj dobijo plačane vse opravljene storitve, v ospredju pa je bolnik in njegova celovita zadovoljitev zdravstvenih potreb. Pri uporabi prospektivnih modelov se plačnik in izvajalec v naprej dogovorita za določeno plačilo dogovorjenega obsega zdravstvenega programa, kar tudi sili izvajalce v obvladovanje stroškov (Česen, 1997, str. 10). Pregled modelov prenosa sredstev od zavarovalnice k izvajalcu zdravstvenih storitev, ki so v uporabi v Sloveniji, je razviden iz Tabele 5.

V Sloveniji je v osnovni zdravstveni dejavnosti uveljavljen kombiniran sistem financiranja storitev. Polovica vrednosti programa je namreč plačana glede na število opredeljenih oseb (t.i. glavarina), druga polovica pa glede na količino opravljenih storitev pri izvajalcu. Določeno je povprečno oziroma najvišje možno število opredeljenih oseb, ki se pri posameznem zdravniku upošteva pri obračunu zneska glavarine. Omejeno je tudi število storitev, ki jih je Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije dolžan plačati posameznemu izvajalcu. V okviru plačila materialnih stroškov so upoštevana tudi sredstva za laboratorijske preiskave, ki jih neposredno plačuje izvajalec in ne zavarovalnica (Toth et al., 1999, str. 155).

V specialistični ambulantni dejavnosti je v veljavi storitveni sistem, pri katerem so podlaga za evidentiranje in obračunavanje dela storitve. Za posamezne ožje specialistične ambulantne dejavnosti se v vsakoletnem Splošnem dogovoru opredelijo standardi za delo ambulant, ki določajo letni plan finančnih sredstev na tim. Enotni seznam zdravstvenih storitev je opredeljen v t.i. Zeleni knjigi. Če posamezen izvajalec opravlja več ožjih specialističnih ambulantnih dejavnosti, za vsako pogodbeno dejavnost uporablja veljavno ceno točke. Tako morajo izvajalci doseči standardizirano število točk, da si zagotovijo 100 % plačilo planiranih finančnih sredstev. Partnerji lahko v Splošnem dogovoru opredelijo tudi druge elemente za ugotavljanje realizacije programa, kot je na primer število obiskov (Sistem financiranja zdravstvene dejavnosti, 2012).

V bolnišnični dejavnosti je v veljavi sistem plačevanja po številu odpuščenih primerov (bolnikov), ki je opredeljen kot zaključena stacionarna bolnišnična obravnava zavarovane osebe v eni dejavnosti, ki praviloma traja več kot 24 ur. Obseg finančnih sredstev bolnišnice se planira s številom primerov v skladu s standardno ležalno dobo. Za plačevanje enodnevne in dnevne bolnišnice je v veljavi sistem plačevanja po primeru (Sistem financiranja zdravstvene dejavnosti, 2012).

Akutna bolnišnična obravnava je skupek aktivnosti (opazovanje, diagnostika, zdravljenje), ki se nanašajo na celotno akutno zdravstveno oskrbo osebe v bolnišnici. Prične se s sprejemom osebe v prvo od zdravstvenih služb bolnišnice, ki izvajajo akutni tip obravnave, konča pa se z odpustom iz bolnišnice, s premeditvijo osebe v zdravstveno službo iste bolnišnice, ki ne izvaja akutnega tipa bolnišnične obravnave, ali s smrtjo osebe. Med akutno bolnišnično obravnavo uvrščamo akutno bolnišnično obravnavo, transplantacije,

psihijatrijo, rehabilitacijo (izvaja jo URI – Soča). Osnova za zaračunavanje opravljenega dela akutnih bolnišničnih obravnav temelji na seznamu skupin primerljivih primerov (v nadaljevanju SPP), v katerem ima vsak SPP svojo določeno utež, ki je dogovorjena v vsakoletnem Splošnem dogovoru (Zupanc & Morovič, 2009, str. 18–19).

Za programe na področju psihiatrije izvajalci obračunavajo primere, za program invalidne mladine pa obračunavajo bolnišnično oskrbne dni. Za transplantacije ledvic, srca, jeter, kostnega mozga, roženice in pljuč, ki se izvajajo v UKC Ljubljana in UKC Maribor, se Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije z izvajalci dogovori za posebno ceno za posamezni poseg.

Neakutna bolnišnična obravnava praviloma predstavlja nadaljevanje akutne diagnostične in terapevtske bolnišnične obravnave in obsega podaljšano bolnišnično zdravljenje, zdravstveno nego in paliativno oskrbo. Program neakutne bolnišnične obravnave izvajalci zaračunavajo Zavodu za zdravstveno zavarovanje Slovenije na podlagi bolnišnično oskrbnih dni (v nadaljevanju BOD), katerih cena je določena v Splošnem dogovoru. Neakutna bolnišnična obravnava se obračunava do 30 dni, daljše neakutne bolnišnične obravnave (od 31 do 45 dni) pa lahko obračunavajo tisti izvajalci, ki izvajajo program podaljšanega bolnišničnega zdravljenja (Sistem financiranja zdravstvene dejavnosti, 2012), ki ga v skladu s Splošnim dogovorom za pogodbeno leto 2012 izvajajo Bolnišnica Sežana, SB Murska Sobota, SB Ptuj, SB Brežice in CZBO (Priloga BOLII/b k Splošnemu dogovoru za pogodbeno leto 2012, 2012, str. 5).

Kot v osnovni zdravstveni dejavnosti tudi v dejavnostih akutne in neakutne bolnišnične obravnave izvajalec za hospitalizirane bolnike ne more ločeno zaračunati druge storitve, kot so na primer laboratorij, rentgen, fizioterapija in podobno, saj je njihova vrednost zajeta v ceni SPP, primera oziroma BOD.

Za izvajanje dializ je določena cena za dialize I, II in III, za dializi IV in V pa je določena cena na dan. Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije plačuje dialize vsem izvajalcem po enotnih, dogovorjenih cenah. Cena dialize oziroma cena na dan vključuje vse storitve in materiale, potrebne za njeno izvajanje, med katere sodi tudi generično zdravilo eritropoetin (Navodilo o beleženju in obračunavanju zdravstvenih storitev in izdanih materialov, 2011, str. 27).

3 TRŽNA DEJAVNOST V JAVNIH ZDRAVSTVENIH ZAVODIH

Ko govorimo o tržni dejavnosti, je potrebno ločiti med pojmom, ki se pojavlja v pravu Evropske skupnosti, od pojma, ki je uporabljen v slovenski zakonodaji. Pri uporabi prava Evropske skupnosti je namreč ključno vprašanje, ali so zdravstvene storitve tržne storitve in ali se pravila o svobodi opravljanja storitev in omejevanje konkurence tega prava uporabljajo za zdravstvene storitve. Razmejitev med tržnimi in netržnimi dejavnostmi po

pravu Evropske skupnosti ni jasna, saj niti v zakonodaji Evropske skupnosti niti v sodni praksi ni razviden popolnoma predvidljiv in zanesljiv sistem kriterijev za razmejitve tržnih od netržnih storitev (Ferčič, 2010, str. 792). Prinat (2009, str. 1504) ugotavlja, da je Sodišče evropske skupnosti (v nadaljevanju Sodišče) mnenja, da se vsako ponujanje dobrin in storitev na trgu obravnava kot gospodarska dejavnost in da to velja tudi za dejavnosti, ki se opravljajo v okviru siceršnjih socialnih funkcij. Tako Sodišče tudi zdravstvene storitve uvršča med tržne dejavnosti, ne glede na to, ali se v okviru nacionalnega prava države članice opravljajo kot javna služba ali ne in ali gre po tem pravu za gospodarsko ali socialno javno službo. Na tej podlagi je Sodišče postavilo tudi temelje t.i. mobilnosti pacientov. V nadaljevanju se osredotočam na opredelitev tržne dejavnosti v slovenskem pravnem prostoru.

3.1 Značilnosti tržne dejavnosti in oblikovanje cen

Zakonska osnova za opravljanje tržne dejavnosti. Javni zavod se lahko v skladu z ZZ ustanovi tudi za opravljanje dejavnosti, ki niso opredeljene kot javne službe, če se opravljanje dejavnosti zagotavlja na način in pod pogoji, ki veljajo za javno službo. Ivanjko (2001, str. 130) je mnenja, da to pomeni, da lahko javni zavod opravlja praktično vse vrste dejavnosti (tudi dejavnosti z namenom pridobivanja dobička), če se zagotavlja opravljanje teh dejavnosti na način in pod pogoji, ki veljajo za javno službo. Opravljanje dejavnosti z namenom pridobivanja dobička v javnih zavodih izhaja tudi iz zadnjega odstavka 3. člena ZZ, ki določa, da so ustanovitelji javnega zavoda lahko tudi pravne in fizične osebe, pri čemer določilo ne omejuje ciljev in dejavnosti takšnih zavodov. ZZ ne govori o izvajanju tržne dejavnosti, vendar iz 48. člena ZZ nedvoumno izhaja, da lahko vsak zavod (tudi javni) sredstva za delo pridobiva tudi s prodajo blaga in storitev na trgu. Kamnarjeva (1999, str. 78) je mnenja, da je končna odločitev o vrsti dejavnosti, ki jo bo javni zavod opravljal, ne glede na to, ali gre za javno službo ali drugo dejavnost, vedno v rokah ustanovitelja in se izraža z ustanovitvenim aktom in skozi proces dajanja soglasja na spremembo in razširitev dejavnosti javnega zavoda na Vladi RS.

Ivanjko (2001, str. 136) pri tem izpostavlja posebno problematiko financiranja javnega zavoda, ki lahko opravlja tudi drugo dejavnost in z njo ustvarja dobiček oziroma presežek prihodkov nad odhodki. Zavodi namreč v drugem delu svoje dejavnosti s prodajo blaga in storitev na trgu, ki je ponekod tudi precej obsežna, uveljavljajo tržni model in poizkušajo maksimizirati dobiček oziroma presežek prihodkov nad odhodki. K temu jih delno navaja tudi država, saj zavodi na podlagi ugotovljenega presežka prihodkov nad odhodki iz naslova opravljanja tržne dejavnosti določijo obseg delovne uspešnosti iz tržne dejavnosti. Na drugi strani pa je država opredelila namen porabe presežka prihodkov nad odhodki, saj ga sme v skladu z ZZ zavod uporabiti za opravljanje in razvoj dejavnosti, če ni z aktom o ustanovitvi drugače določeno (Kamnar, 1999, str. 93).

Opredelitev tržne dejavnosti. V zakonodaji, ki ureja dejavnost in računovodstvo javnih zavodov, ni enotne opredelitve niti poimenovanja, kaj tržna dejavnost sploh je. Različni zakonodajni akti vsebujejo različne izraze:

- ZZ in Zakon o varstvu konkurence (Ur. l. RS, št. 18/1993, št. 56/1999-ZPOmK, 110/2002, v nadaljevanju ZVK) govorita o izvajanju gospodarske dejavnosti, ki je v ZVK opredeljena kot vsaka dejavnost, ki se opravlja proti plačilu na trgu;
- ZZ in računovodska zakonodaja govorita o prodaji blaga in storitev na trgu;
- SRS govori o lastni dejavnosti zavoda, ki je v SRS opredeljena kot dejavnost, ki ni opravljanje negospodarske javne službe; ter
- Zakon o gospodarskih družbah (Ur. l. RS, št. 65/2009-UPB3, št. 83/2009 Odl. US: U-I-165/08-10, Up-1772/08-14, Up-379/09-8, 33/2011, 91/2011, 100/2011 Skl. US: U-I-311/11-5, nadaljevanju ZGD-1) in Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (Ur. l. RS, št. 117/2006, št. 90/2007, 56/2008, 76/2008, 92/2008, 5/2009, 96/2009, 43/2010, 59/2011, v nadaljevanju ZDDPO-2) govorita o pridobitni dejavnosti, ki je v ZGD-1 opredeljena kot vsaka dejavnost, ki se opravlja na trgu zaradi pridobivanja dobička, v ZDDPO-2 pa kot vsaka dejavnost, ki se opravlja na trgu zaradi pridobivanja dobička, oziroma dejavnost, z opravljanjem katere zavezanec konkurira na trgu z drugimi osebami, zavezanci po ZDDPO-2.

Opredelitev tržne dejavnosti bi bila preprostejša, v kolikor bi bila natančno opredeljena javna služba. Opravljanje negospodarskih javnih služb določa 22. člen ZZ, vendar pri tem ne opredeljuje natančneje, kaj javna služba je, saj določa le, da se javne službe opravljajo z zakonom oziroma odlokom občine ali mesta na podlagi zakona določene dejavnosti, katerih trajno in nemoteno opravljanje zagotavlja v javnem interesu republika, občina ali mesto. Horvat Korpičeva (2008, str. 6) meni, da je za opravljanje javne službe pri izvajanju negospodarskih dejavnosti pomembno dvoje:

- da se javna služba opredeli v zakonu ali odloku in
- da se zagotavlja v javnem interesu.

Zverova (2003, str. 19) povzema mnenje Ministrstva za finance RS, da so prihodki, ki jih javni zavod ustvari na trgu, vendar brez možnosti svobodnega oblikovanja cen, prihodki izvajanja javne službe. Poudarjajo namreč, da je pomembno, kakšna storitev je bila opravljena in ne kdo je njen plačnik oziroma ali so sredstva, s katerimi je bila storitev plačana, javna ali zasebna. Posebni zakoni za posamezne dejavnosti sicer bolj ali manj natančno določajo, kaj se šteje za javno službo na posameznem področju. Javne službe so natančneje opredeljene v nacionalnih programih, podzakonskih in ustanovitvenih aktih ter letnih programih dela ali pa z navodili in s stališči resornih ministrstev oziroma lokalnih skupnosti, vendar pri tem Zverova (2003, str. 19) ugotavlja, da so opredelitve javnih služb, pogosto premalo natančne. Storitve, ki se pojavljajo pri opravljanju posameznih javnih služb so namreč tako raznovrstne, da jih opredelitve javnih služb, vsebovane v predpisih,

ne morejo zajeti v celoti. Tako ločnica med javno službo in tržno dejavnostjo ni popolnoma jasna, saj opredelitev niti javne službe niti tržne dejavnosti ni razvidna iz predpisov, ki določajo negospodarsko javno službo.

Kavčičeva (2001, str. 153–154) meni, da je na podlagi ZR mogoče sklepati, da opravljajo javni zavodi:

- dejavnost javne službe, ki je financirana s poročuna, kjer obseg, cene in vsebino določi država (dejavnost javne službe),
- dejavnost javne službe, ki jo javni zavod prodaja na trgu, pri čemer vsebino in kakovost te dejavnosti določi država, lahko pa določi tudi obseg, vendar cene določi zavod sam,
- dejavnost, ki ne sodi v javno službo, in katere vsebino, obseg in cene določi zavod sam (tržna dejavnosti).

V katero dejavnost uvrstiti dejavnost iz druge alineje, ni enoznačna. Tržno dejavnost lahko namreč opredelimo kot vsako dejavnost, ki jo zavod opravlja na trgu, četudi ustanovitelj določa njeno vsebino, obseg in kakovost, saj se namreč zavod o vzpostavitvi te dejavnosti odloča sam v okviru prostih kadrovskih, materialnih in prostorskih zmogljivosti in tudi sam določa ceno. Po drugi strani pa lahko tržno dejavnost opredelimo kot tisto dejavnost, ki ne sodi v okvir javne službe. To pomeni, da med tržno dejavnost zavoda ni všteta dejavnost, ki jo zavod opravlja po lastni presoji, vendar je po vsebini in značaju javna služba. Tako Kavčičeva (2001, str. 154) tržno dejavnost opredeli kot dejavnost, ki ima značilnosti:

- o njenem izvajanju odloča zavod sam odvisno od kadrovskih in drugih zmogljivosti,
- zavod sam določi obseg in vsebino dejavnosti,
- zavod dejavnost izvaja, če je po njej povpraševanje,
- odvisno od povpraševanja prilagaja vsebino in obseg dejavnosti,
- izvaja trženjske aktivnosti, zato da lahko prodaja vnaprej določen obseg dejavnosti po določenih cenah,
- določa prodajno ceno takšni storitvi, ki lahko pokriva le stroške, ki so povezani s to dejavnostjo, ali poleg teh stroškov še del splošnih stroškov zavoda in prinaša tudi dobiček, katerega velikost je odvisna od politike zavoda, ter
- takšna dejavnost pomeni dodatno in ne osnovno dejavnost javnega zavoda.

Suhadolnikova (2011, str. 1) tržno dejavnost javnih zavodov enači s prodajo proizvodov in storitev na trgu in pri tem poudari značilnosti tržne dejavnosti: njen namen je ustvarjanje dobička, izvaja se v pogojih konkurenčnega okolja in je obdavčljiva. Tudi Čižmanova (2011b, str. 8) je mnenja, da bi lahko groba opredelitev tržnega dela poslovanja glede na značilnosti dejavnosti bila, da gre za pridobivanje prihodkov iz delovanja na trgu, kjer se pojavljajo tudi drugi izvajalci takšnih dejavnosti (konkurenca). Šoltes (2009, str. 1522) je

mnenja, da je nastopanje na trgu dopolnilna dejavnost zavoda in da pglavitni cilj tržne dejavnosti v javnih zavodih ne sme biti doseganje čim večjega dobička, temveč dopolnitev temeljne dejavnosti, izboljšanje kakovosti opravljanja te dejavnosti ter zmanjšanje porabe javnih sredstev. Javni zavod z izvajanjem tržne dejavnosti ne sme obremenjevati izvajanja javne službe in mora v tržnem delu izkazati vsaj izravnani poslovni izid.

Horvat Korpičeva (2008, str. 7) meni, da je izraz tržna dejavnost izveden iz besedne zveze »prodaja blaga in storitev na trgu« in zato tržno dejavnost opredeljuje kot dejavnost, katere proizvodi in storitve zavodi prodajajo na trgu, s tem ko opravljajo svojo temeljno dejavnost. ZZ v drugem odstavku 18. člena določa, da lahko zavod opravlja gospodarsko dejavnost, če je namenjena opravljanju dejavnosti, za katero je ustanovljen, hkrati pa ZZ ne določa, kdaj je dejavnost namenjena osnovni, temeljni dejavnosti. Tako javni zavodi lahko ustvarjajo s prodajo blaga in storitev na trgu prihodek tudi iz opravljanja gospodarskih dejavnosti. Pri tem pa je cilj opravljanja gospodarskih dejavnosti pri zavodih boljše opravljanje temeljne dejavnosti, ki se ne opravlja zaradi ustvarjanja dobička. V nadaljevanju Horvat Korpičeva (2008, str. 7) tržno dejavnost enači s pojmom lastna dejavnost, zanjo pa uporablja tudi pojem komercialna dejavnost. Tržno dejavnost opredeljuje kot prodajo blaga in storitev na trgu, ki jo določa 48. člen ZZ, in kot gospodarno dejavnost, ki jo zavod opravlja, če je namenjena opravljanju temeljne dejavnosti.

Razlogi za opravljanje tržne dejavnosti. Razlogi za opravljanje tržne dejavnosti so v javnih zdravstvenih zavodih različni. Pevcin (2010, str. 195) pravi, da je za zdravstveni sistem značilna prisotnost t.i. bolezni stroškov (angl. *cost disease*), ki se nanaša na dejstvo, da se zaradi počasnejše rasti produktivnosti stroški in relativne cene zdravstvenega sistema zvišujejo, temu pa ne sledi rast prihodkov. Posledično nastaja razlika med dejansko zbranimi in potrebnimi sredstvi, kar se imenuje pojav fiskalnega bremena (angl. *fiscal stress*). Trunk Širčeva in Tavčar (2000, str. 59) nadaljujeta, da z opravljanjem tržne dejavnosti javni zavodi zmanjšujejo svojo odvisnost od javnih sredstev (krčenje javne porabe) in poskušajo povečati prihodke zaradi rasti stroškov. Prav tako poskušajo zmanjšati vpliv državne uprave na svoje poslovanje in preživeti v konkurenčnem okolju, kjer tudi druge organizacije (usmerjene k pridobivanju dobička) opravljajo isto ali podoben dejavnost. Poleg tega lahko z realizacijo presežkov nagradijo svoje zaposlene. Ivanjko (2001, str. 136) ugotavlja, da v večini javnih zavodov interna ureditev ločuje med presežkom, ki je ustvarjen na trgu, in presežkom, ki je ustvarjen z opravljanjem javne službe. Pri tem nadaljuje, da o porabi presežka iz naslova opravljanja javne službe odloča svet zavoda, ustanovitelj pa daje na to soglasje. O porabi presežka, nastalega z opravljanjem tržne dejavnosti, pa zavodi odločajo samostojno.

Oblikovanje cen blaga in storitev, namenjenih za prodajo na trgu. V interesu javnega zavoda je, da pozna kalkulacijo cene storitve oziroma blaga, ki ga ponuja na trgu, saj je smisel izvajanja tržne dejavnosti v pridobivanju dobička in zavod se lahko le na tej podlagi

odloči za izvajanje posamezne tržne dejavnosti. Čižmanova (2011b, str. 9) kalkuliranje opredeli kot računski postopek, s katerim ugotavljamo nabavne, lastne, prodajne in druge cene pa tudi razporejamo stroške na tiste proizvode in storitve, ki so njihov nastanek povzročili, to je na stroškovne nosilce. Povzema, da je kalkuliranje ugotavljanje stroškov na količinsko enoto izdelka ali storitve, lahko pa tudi dejavnosti, kot to zahtevajo računovodski predpisi za javni sektor.

SRS razlikujejo med končnimi in začasnimi stroškovnimi nosilci. Poslovni učinki, namenjeni prodaji ali vključevanju med osnovna sredstva istega podjetja, so končni stroškovni nosilci, drugi poslovni učinki pa so začasni stroškovni nosilci, ki so med drugim tudi storitve proizvodne, nakupne oziroma prodajne službe ali splošnih služb, ki se razporejajo na končne stroškovne nosilce pri obračunavanju stroškov na podlagi sestavin dejavnosti. Kavčičeva (2001, str. 157) ugotavlja: »Če definicijo končnega stroškovnega nosilca prevedemo na razmere v javnem zavodu, vidimo, da je lahko končni stroškovni nosilec celoten program, del programa ali dejavnost, odvisno, kako pridemo do zneska, ki nam ga je dal financer za opravljanje določene dejavnosti po obsegu in kakovosti. Pogoji, da je neka dejavnost, nek program, neka storitev, nek proizvod, končni stroškovni nosilec, je, da za njega lahko določimo prodajno ceno, ki jo nekdo plača; ali tisti, ki storitev uporablja, ali kdo drug.«

Stroške glede na to, ali jih pripišemo neposredno stroškovnemu nosilcu ali ne, delimo na neposredne ali posredne. Neposredni so tisti, za katere lahko brez težav ugotovimo, koliko jih je povzročil stroškovni nosilec in jih lahko že v trenutku nastanka povezujemo z nastajajočimi poslovnimi učinki. Posredni stroški pa tisti, ki so skupni več stroškovnim nosilcem in jih je potrebno razporediti po metodah, ki vključujejo neko stopnjo presojanja in ocenjevanja, poleg tega pa jih ni mogoče zajeti v času njihovega nastanka in jih moramo s ključi razporediti na posamezne poslovne učinke (Čižman, 2011b, str. 10). Pri posrednih stroških moramo ločiti posredne spremenljive in posredne stalne stroške. Posredni sprejemljivi se namreč z obsegom dejavnosti spreminjajo in glede na to, kako se spreminjajo, ločimo napredujoče splošne spremenljive stroške, ki naraščajo hitreje od obsega poslovanja, in nazadujoče splošne spremenljive stroške, ki naraščajo počasneje od obsega poslovanja. Kavčičeva (2001, str. 159) ugotavlja, da je te stroške najtežje razporediti na stroškovne nosilce.

Čižmanova (2011b, str. 13) običajno sestavo cene (lastne oziroma stroškovne cene) opredeli kot seštevek neposrednih stroškov po prvinah poslovnega procesa (predmetov dela, delovnih sredstev, delovne sile in tujih storitev), posrednih spremenljivih stroškov dejavnosti, posrednih spremenljivih stroškov organizacije ter posrednih stalnih stroškov dejavnosti in organizacije. Ko na lastno ceno, preračunano na enoto učinka, dodamo še dobiček, govorimo o prodajni ceni. V SRS 16 so sestavine kalkulacije lastne cene stroškovnega nosilca pri nizni (serijski) oziroma posamični dejavnosti po naročilu podrobneje opredeljene:

- neposredni stroški materiala,
- neposredni stroški dela,
- drugi neposredni stroški,
- posredni proizvodjalni stroški v ožjem pomenu (stroški ustvarjanja učinkov),
- posredni stroški nakupovanja,
- posredni stroški prodajanja,
- posredni stroški splošnih služb,
- posredni finančni stroški in
- neposredni stroški prodaje.

Kavčičeva (2001, str. 158) pojasnjuje, da so neposredni stroški materiala izvirni stroški kupljenega materiala, ki se neposredno porablja pri ustvarjanju poslovnih učinkov, in je že iz knjigovodske listine razvidno, na katere stroškovne nosilce se nanašajo. Hkrati pa ugotavlja, da je v javnih zavodih stroškovno računovodstvo razmeroma slabo razvito, brez vzpostavljenih ustreznih evidenc, ki bi omogočale spremljanje stroškov ne le po obveznem kontnem načrtu, ampak tudi po drugih vidikih.

SRS neposredne stroške dela opredeljuje kot izvirne stroške, ki se nanašajo na obračunane plače in podobne zneske v kosmatih velikostih, pa tudi na dajatve, ki se obračunavajo od te osnove in niso sestavni del kosmatih zneskov. Ti stroški lahko neposredno bremenijo ustvarjanje poslovnih učinkov (stroški neposrednega dela) ali pa imajo naravo posrednih stroškov in so zajeti v ustrezne namenske (funkcionalne) skupine posrednih stroškov. Kavčičeva (2001, str. 158) je mnenja, da v primeru, ko ima organizacija razdelilnik plač primerno urejen, je razporejanje neposrednih plač na posamezne dejavnosti samodejno.

SRS opredeljuje druge neposredne stroške kot vse neposredne stroške stroškovnih nosilcev, ki niso neposredni stroški materiala ali neposredni stroški dela; med njimi so lahko poleg izvirnih stroškov tudi stroški lastnih polproizvodov oziroma delov. Snedčeva (2008, str. 26) vanje primeroma uvršča amortizacijo in neposredne stroške storitev, ki so izvirni stroški kupljenih storitev, ki so neposredno potrebne pri nastajanju poslovnih učinkov.

Zakonodaja vprašanj, ki se nanašajo na cene tržne storitve ali blaga, neposredno ne ureja in tako je oblikovanje cen v tržni dejavnosti v pristojnosti javnega zavoda. Šoltes (2009, str. 1524) meni, da mora javni zavod za zagotavljanje enakega položaja v primerjavi z vsemi drugimi subjekti na trgu s ceno tržne storitve ali blaga zagotoviti pokrivanje najmanj vseh neposrednih, posrednih in sorazmerni del skupnih stroškov, vezanih na zagotavljanje tržne storitve. Tako mora cena vključevati tudi stroške brezplačne uporabe osnovnih sredstev, ki jih zavodu zagotavlja ustanovitelj, saj je le tako mogoče preprečiti prevaletev dela stroškov v breme izvajanja javne službe in javnih sredstev. Suhadolnikova (2011, str. 9) dodaja, da mora cena vsebovati tudi ustrezen del dobička, višina katerega je odvisna od politike zavoda do tega dela poslovanja in od konkurence. Računsko sodišče RS v zvezi z

določanjem cene v tržnih dejavnostih ugotavlja, da nekateri javni zavodi cene za tržne storitve ne oblikujejo na podlagi kalkulacij in dejanskih stroškov, ampak so njihove cene primerljive z drugimi ponudniki v okolici (Šoltes, 2009, str. 1524).

3.2 Tržna dejavnost v povezavi z nagrajevanjem javnih uslužbencev

V skladu z 21. členom Zakona o sistemu plač v javnem sektorju (Ur. l. RS, št. 108/2009-UPB13, št. 8/2010 Odl. US: U-I-244/08-14, 13/2010, 16/2010 Odl. US: U-I-256/08-27, 50/2010 Odl. US: U-I-266/08-12, 59/2010, 85/2010, 94/2010-ZIU, 107/2010, 35/2011, 110/2011-ZDIU12, v nadaljevanju ZSPJS) so javni uslužbenci lahko upravičeni do redne delovne uspešnosti, delovne uspešnosti iz naslova povečanega obsega dela in delovne uspešnosti iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu. Natančneje obseg, pogoje in odločanje o razdelitvi in izplačilu sredstev delovne uspešnosti iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu določata 22. člen ZSPJS in Uredba o delovni uspešnosti iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu (Ur. l. RS, št. 69/2008, 97/2009). Na področju javnih zdravstvenih zavodov pa to tematiko natančneje ureja Pravilnik o določitvi obsega sredstev za delovno uspešnost iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu v javnih zavodih iz pristojnosti Ministrstva za zdravje RS (Ur. l. RS, št. 7/2010).

Obseg sredstev iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu. ZSPJS določa, da lahko uporabniki proračuna, ki poleg sredstev za izvajanje javne službe pridobivajo sredstva s prodajo blaga in storitev na trgu, del tako pridobljenih sredstev uporabijo za plačilo delovne uspešnosti iz tega naslova. Obseg sredstev za plačilo delovne uspešnosti iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu za posamezne resorje so v skladu z Uredbo o delovni uspešnosti iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu (Ur. l. RS, št. 69/2008, 97/2009) določili ministri s pravilnikom, vendar sme znašati največ 60 % dosežene razlike med prihodki in odhodki od prodaje blaga in storitev na trgu. Obseg sredstev za plačilo delovne uspešnosti iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu pa na področju kulture lahko znaša dodatno največ 25 % vseh nejavnih prihodkov iz izvajanja javne službe.

Ministrstvo, pristojno za podajanja pojasnil v zvezi s to tematiko, je podalo razlago, da presežek prihodkov nad odhodki iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu služi le za izračun obsega sredstev, ki se lahko izplača kot delovna uspešnost iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu in da se delovna uspešnost iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu izplačuje iz tekočih prihodkov (Uredba o delovni uspešnosti iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu – pogosta vprašanja uporabnikov proračuna, 2011, str. 1).

Ministrstvo za zdravje RS je v skladu z omenjeno Uredbo v Pravilniku o določitvi obsega sredstev za delovno uspešnost iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu v javnih zavodih iz pristojnosti Ministrstva za zdravje RS (Ur. l. RS, št. 7/2010) določilo, da lahko v javnih zavodih in javnih agencijah iz pristojnosti Ministrstva za zdravje RS obseg sredstev za

plačilo delovne uspešnosti iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu znaša največ 60 % razlike med prihodki in odhodki od prodaje blaga in storitev na trgu.

ZSPJS je določil, da Vlada RS z uredbo določi prihodke od prodaje blaga in storitev na trgu, pri čemer lahko določi, da se za plačilo delovne uspešnosti iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu namenijo tudi nekateri nejavni prihodki za javno službo. Z Uredbo o delovni uspešnosti iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu (Ur. l. RS, št. 69/2008, 97/2009) so bili v 6. členu podrobneje opredeljeni prihodki, pridobljeni s prodajo blaga in storitev na trgu, in sicer so to:

- prihodki od prodaje blaga in storitev na trgu, ki jih je uporabnik proračuna pridobil z dejavnostjo, ki jo je opravljal poleg javne službe, kakor je opredeljena v področnih zakonih, nacionalnih programih in njegovem ustanovitvenem aktu,
- prihodki od prodaje blaga in storitev na trgu, ki jih je uporabnik proračuna pridobil na podlagi projektov na javnih razpisih iz mednarodnih projektov.

Uredba v 9. členu omejuje izplačila dela plače za delovno uspešnost, saj določa, da se del plače za delovno uspešnost iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu ne izplačuje za delo, ki je bilo že plačano na podlagi podjemne ali avtorske pogodbe.

Pravilnik o določitvi obsega sredstev za delovno uspešnost iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu v javnih zavodih iz pristojnosti Ministrstva za zdravje RS (Ur. l. RS, št. 7/2010) v 2. členu natančneje opredeljuje prihodke od prodaje blaga in storitev na trgu. Vanje so uvrščeni prihodki od blaga in storitev, pridobljeni izven opravljanja dejavnosti iz naslova izvajanja javne službe, ki je opredeljena v ZZVZZ, programih javnega zdravja in ustanovitvenem aktu posrednega proračunskega uporabnika. Ob tem je v omenjenem Pravilniku zapisano, da se prihodki od prodaje blaga in storitev na trgu ustvarjajo v pogojih konkurence, pri čemer cene storitev določa posredni uporabnik proračuna sam.

V skladu z Uredbo o delovni uspešnosti iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu (Ur. l. RS, št. 69/2008, 97/2009) lahko uporabnik proračuna za tekoče leto v skladu s finančnim načrtom določi akontativni obseg sredstev delovne uspešnosti iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu, pri čemer pa se akontativni del sredstev ne prišteva v odhodke od prodaje blaga in storitev na trgu. Če uporabnik proračuna v letnem poročilu za preteklo leto izkaže, da v preteklem letu ni akontativno izplačal celotnega obsega sredstev za delovno uspešnost iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu, lahko v tekočem letu razdeli ostanek sredstev za ta namen. Če je v preteklem letu akontativno izplačal več, kot znaša dovoljeni obseg sredstev za delovno uspešnost iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu, mora v tekočem letu za preveč izplačani znesek zmanjšati obseg sredstev za plačilo delovne uspešnosti iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu.

Omenjena Uredba določa, da uporabnik proračuna ugotovi dovoljeni obseg sredstev za delovno uspešnost iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu v letnem poročilu za preteklo leto in ugotovitev dovoljenega obsega izkaže na obrazcu Elementi za določitev dovoljenega obsega sredstev za delovno uspešnost iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu (Priloga 2). Ker se na področju kulture v skladu z omenjeno Uredbo med prihodke iz prodaje blaga in storitev na trgu štejejo tudi nekateri nejavni prihodki za izvajanje javne službe, pridobljeni s prodajo blaga in storitev v okviru javne službe, za katero je uporabnik proračuna ustanovljen in je opredeljena v področnih zakonih ali nacionalnih programih ali ustanovitvenem aktu ali drugem aktu ustanovitelja, bi moral poseben obrazec za ugotovitev dovoljenega obsega sredstev za delovno uspešnost iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu za področje kulture predpisati resorni minister.

Pogoji za izplačilo sredstev iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu. ZSPJS v 22.j členu določa, da lahko uporabnik proračuna uporabi sredstva iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu za plačilo delovne uspešnosti, če izpolnjuje naslednje pogoje:

- opravlja storitve javne službe v dogovorjenem obsegu in kakovosti na podlagi sprejetih programov dela, katerih sestavni del je obseg posamezne javne službe, ki ga je potrdil financer, in finančni načrt za izvajanje posamezne javne službe oziroma v skladu s pogodbo o opravljanju storitev javne službe,
- v letnem poročilu za preteklo leto izkazuje izravnane prihodke in odhodke za izvajanje javne službe, razen v izjemnih primerih, določenih z uredbo Vlade RS,
- v letnem poročilu za preteklo leto izkazuje vsaj izravnane prihodke in odhodke od prodaje blaga in storitev na trgu,
- ima sprejet celoten program dela in celoten finančni načrt za tekoče leto ter
- ima normative za delitev stroškov, ki nastanejo pri opravljanju javne službe oziroma prodaji blaga in storitev na trgu.

Musar Mišeljčeva (2008a, str. 19–20) opozarja, da so nekateri zapisani pogoji problematični. V zvezi s prvim pogojem tako ni nikjer določeno, kolikšna odstopanja od predvidene realizacije so še dopustna, da je mogoče oceniti predviden obseg za dosežen v skladu s sprejetim planom dela. Meni namreč, da večina izvajalcev javnih služb opravlja v okviru javne službe več različnih vrst storitev, ki jih je le redno možno spraviti na skupni imenovalec, pri tem pa obstajajo večja ali manjša odstopanja (navzgor in navzdol) pri doseganju načrtovanega obsega pri vsaki od njih. V zvezi z izmero kakovosti opravljenih storitev javne službe opozarja, da niso predvideni ne postopki in ne izvajalci merjenja kakovosti, prav tako pa niso določena merila, na podlagi katerih bi kakovost opravljanja posameznih vrst storitev bilo sploh mogoče izmeriti.

Vlada RS je z Uredbo o delovni uspešnosti iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu (Ur. l. RS, št. 69/2008, 97/2009) opredelila, da uporabniki proračuna, za katere velja Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, uporabnike proračuna in druge osebe javnega prava

(Ur. l. RS, št. 115/2002, 21/2003, 134/2003, 126/2004, 120/2007, 124/2008, 58/2010 (60/2010 popr.), 104/2011), dokazujejo izpolnjevanje pogojev na podlagi obrazca Izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti, ki je priloga navedenega Pravilnika. Ostali uporabniki proračuna, ki niso zavezani poročati v skladu z omenjenim Pravilnikom, pa izpolnjevanje pogojev dokazujejo na podlagi podatkov iz svojih poslovnih knjig.

Odločanje o razdelitvi in izplačilu sredstev. Musar Mišeljčeva (2008b, str. 63–65) povzema, da ZSPJS v 22.k členu določa subjekte, pristojne za sprejemanje nekaterih odločitev v zvezi z izplačevanjem delovne uspešnosti iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu:

- višino sredstev, namenjeno izplačilu dela plače za delovno uspešnost iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu, določi direktor po predhodnem dogovoru z reprezentativnimi sindikati,
- višino sredstev, namenjeno izplačilu dela plače za delovno uspešnost iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu direktorja, ravnatelja in tajnika, določi organ pristojen za njihovo imenovanje ter
- dinamiko izplačil dela plače za delovno uspešnost iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu določi organ upravljanja uporabnika proračuna na predlog direktorja.

Musar Mišeljčeva (2008a, str. 30) ugotavlja, da uporabniki proračuna za izplačilo te vrste delovne uspešnosti ne potrebujejo soglasja ustanovitelja ali financerja. 8. člen Uredbe o delovni uspešnosti iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu (Ur. l. RS, št. 69/2008, 97/2009) namreč določa le, da uporabnik proračuna predloži obrazec Elementi za določitev dovoljenega obsega sredstev za delovno uspešnost iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu organu upravljanja skupaj z letnim poročilom. Letno poročilo, ki ga je sprejel organ upravljanja, pa z obrazcem v 30 dneh od sprejetja posreduje ustanovitelju. Ministrstvo, pristojno za plačni sistem v javnem sektorju, je podalo pojasnilo, da, kot izhaja iz 19. člena ZR, je predpogoj za razporeditev presežka odločitev ustanovitelja. Če torej odločitve oziroma soglasja ustanovitelja o razporejanju presežka ni, potem tudi delitev presežka za namen delovne uspešnosti iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu ni možna (Izplačilo sredstev za delovno uspešnost iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu, 2010, str. 1).

Musar Mišeljčeva (2008a, str. 30) tudi ugotavlja, da obseg plače javnega uslužbenca za delovno uspešnost iz naslova prihodkov s trga s predpisi ni omejen, prav tako predpisi ne določajo posebnega postopka ali pravil za dodelitev tega dela plače posameznemu javnemu uslužbencu. Glede na določilo 22.k člena ZSPJS bi se namreč morali direktor in sindikati mesečno dogovarjati o obsegu tega dela plače za vsakega uslužbenca posebej. Meni, da je direktor tisti, ki je ob pomanjkanju drugačnih določil, pristojen za sprejem zadevne odločitve oziroma za prenos pristojnosti na koga drugega.

Priporočila Vlade RS. Z namenom konsolidacije javnih financ je Vlada RS v letu 2012 sprejela Sklep (Sklep Vlade RS s 4. redne seje dne 29. 2. 2012, 2012, str. 3), kjer priporoča svetom javnih agencij, skladov in zavodov, da se presežki prihodkov nad odhodki, tudi iz tržnih dejavnosti, ne porabijo za izplačevanje nagrad zaposlenim. Prav tako je priporočila lokalnim skupnostim, da v javnopravnih subjektih, kjer so lokalne skupnosti ustanovitelji, sprejmejo enako stališče. V nadaljevanju je tudi pristojnim ministrstvom naročila, da o vsebini sklepa obvestijo posredne proračunske uporabnike, katerih ustanovitelj je država in ki sodijo v njihovo pristojnost, Ministrstvu za finance RS pa, da o tem sklepu obvesti vse lokalne skupnost. V nadaljevanju je Vlada RS v marčevskih Izhodiščih za pripravo rebalansa proračuna za leto 2012 (2012, str. 6) predlagala tudi znižanje višine sredstev, namenjenih za delovno uspešnost iz naslova tržne dejavnosti, iz 60 % na 20 % presežka. V nadaljevanju pa je bilo na pogajanjih Vlade RS z reprezentativnimi sindikati javnega sektorja v Dogovoru o ukrepih na področju plač, povračil in drugih prejemkov v javnem sektorju za uravnoteženje javnih financ za obdobje od 1. 6. 2012 do 1. 1. 2014 (2012, str. 4) določeno, da se najvišji dovoljen obseg sredstev, namenjen za delovno uspešnost iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu, s 60 % dosežene razlike med prihodki in odhodki zniža na 50 %.

3.3 Podlage za razmejevanje prihodkov in odhodkov iz naslova tržne dejavnosti v javnih bolnišnicah

V nadaljnjem besedilu tržno dejavnost enačim s prodajo blaga in storitev na trgu, kot je prikazana v izkazu prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti in opredeljena v skladu z navodili Ministrstva za zdravje RS.

Zahteva ZR je, da javni zavodi ločeno spremljajo in izkazujejo poslovanje s sredstvi javnih financ in z drugimi sredstvi za opravljanje javne službe ter s sredstvi, pridobljenimi na trgu, saj je s tem omogočeno preverjanje namembnosti, gospodarnosti in učinkovitosti porabe javnih sredstev in s tem pregled nad zakonitostjo in smotnostjo porabe sredstev ter pridobivanje sredstev za opravljanje posameznih dejavnosti. Natančno razmejevanje prihodkov in odhodkov iz naslova javne službe ter prodaje blaga in storitev na trgu v javnih bolnišnicah je pomembno iz več vidikov. Primerjava računovodskih evidenc javnih bolnišnic je mogoča in smiselna le, če so podlage za razmejevanje prihodkov in odhodkov poenotene. Pravilno razmejevanje prihodkov in odhodkov na javno službo in tržno dejavnost je pomembno tudi za določitev obsega delovne uspešnosti javnih uslužbencev iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu. Zato je ključnega pomena, da javne bolnišnice prihodke razmejujejo na enotnih podlagah in da tudi odhodke razmejujejo v skladu s predpisi. Le tako je ugotovljen poslovni izid iz opravljanja tržne dejavnosti enotna podlaga za izplačilo delovne uspešnosti iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu.

V javnosti je bil pred kratkim predstavljen Predlog Zakona o spremembah in dopolnitvah ZJF (2012, str. 4), ki je med drugim predvidel ostrejša pravila za zadolževanje posrednih

uporabnikov državnega proračuna, torej tudi javnih bolnišnic. In sicer je predlagani zakon dopuščal zadolževanje le v primeru, če uporabnik izkaže, da bo lahko pridobil vire za servisiranje dolga iz sredstev, ki niso sredstva blagajn javnega financiranja, oziroma iz naslova opravljanja tržne dejavnosti. Ministrstvo za finance RS bi tako izdalo soglasje za zadolževanje le na podlagi predhodnega soglasja resornega ministrstva in pod pogojem, da je zadolžitev oziroma poroštvo še v okviru kvote, ki bi bila določena z vsakoletnim zakonom o izvrševanju proračuna. Zaradi posebnosti financiranja javnih bolnišnic, kjer se jim v ceni storitev priznajo posamezne vrste stroškov, bi sprejetje Predloga zakona pomenilo, da javne bolnišnice kljub prejetim sredstvom iz naslova obveznega zdravstvenega zavarovanja, ki vsebujejo tudi del priznane amortizacije v ceni storitev, ne bi mogle teh sredstev uporabljati za odplačilo dolga v primeru zadolževanja. Poleg tega javne bolnišnice ne bi mogle kandidirati za evropska sredstva ali izvesti že odobrenih evropskih projektov, saj morajo za te projekte same zagotavljati ustrezen delež sredstev, ki pa je praviloma previsok, da bi ga bile bolnišnice sposobne zagotoviti v kratkem času. Predlog zakona je bil zavržen na matičnih odborih za finance in monetarno politiko ter gospodarstvo, prav tako pa v Državnem zboru RS.

3.3.1 Pravne podlage za razmejevanje prihodkov

Pravne podlage za razmejevanje prihodkov v javnih bolnišnicah od leta 2000 do leta 2010. Uveljavitev nove finančno-računovodske zakonodaje (ZJF in ZR) v letu 1999 je pomenila korenito reformo javnih financ v Sloveniji. Tako je bilo prvič določeno, da morajo poslovne knjige javnih zavodov in s tem tudi javnih bolnišnic zagotavljati ločeno spremljanje poslovanja in izida poslovanja s sredstvi javnih financ ter z drugimi sredstvi za opravljanje javne službe, od spremljanja poslovanja s sredstvi, pridobljenimi iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu (Navodilo v zvezi z izvajanjem javne službe v javnih zdravstvenih zavodih in ustrezne uskladitve računovodskih evidenc, 2000, str. 1). Čižmanova in Zupančičeva (2011, str. 42) ugotavljata, da so storitve, ki se pojavljajo pri opravljanju posamezne dejavnosti, ki sodijo med javne službe, tako raznovrstne, da jih opredelitve javnih služb, vsebovane v predpisih, nikoli ne morejo zajeti v celoti. Nadaljujeta tudi, da so najbolj pristojna za pojasnjevanje, kaj sodi v javno službo, resorna ministrstva.

Ministrstvo, pristojno za zdravje, je splošna navodila v zvezi z razmejevanjem prihodkov izdalo v sredini leta 2000. Pri opredelitvi javne službe so se opirali na veljavno zakonodajo, kot na primer ZZ, ZZVZZ, ZZDej ter statute in odloke o ustanovitvi zavodov ter drugo zakonodajo s področja živil, pitne vode, zdravil, predmetov splošne rabe, varstva pri delu, varstva okolja, veterinarstva, kmetijstva in ostalo. Opredelitev javne službe v javnih zdravstvenih zavodih in drugih izvajalcih javnih služb s področja zdravstva kot posrednih uporabnikov proračuna je tako bila določena na osnovi ZZVZZ, kjer je v določilih od 2. do 6. člena opredeljena vsebina in opravljanje zdravstvene dejavnosti (Prevolnik Rupel, 2001, str. 143).

Ker se zdravstvene storitve v Sloveniji plačujejo tako iz javnofinančnih sredstev, zasebnih in drugih sredstev, ki so opredeljena v aktih o ustanovitvi zavodov, je ministrstvo, pristojno za zdravje, predlagalo v Navodilih v zvezi z izvajanjem javne službe v javnih zdravstvenih zavodih in ustrezne uskladitve računovodskih evidenc razmejitev prihodkov v treh sklopih na prihodke iz javnih virov, nedavčne prihodke in prihodke od prodaje blaga in storitev na trgu.

Prihodki iz javnih virov so opredeljeni kot prihodki, ki se ustvarjajo iz opravljanja javne službe in so financirani iz naslova javnofinančnih sredstev. Vanje spadajo javnofinančna sredstva, zbrana iz prispevkov za obvezno zdravstveno zavarovanje, s katerimi se zagotavlja plačilo zdravstvenih storitev, ki so pravica iz obveznega zdravstvenega zavarovanja v skladu s 23. do 27. členom ZZVZZ, ki urejajo pravice iz zavarovanja, in so financirana preko Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije. V to skupino se uvrstijo tudi sredstva, ki jih zagotavlja RS za delovanje javne zdravstvene službe in pokrivanje storitev po 7. in 8. členu ZZVZZ.

Skupina nedavčnih prihodkov je v Navodilih v zvezi z izvajanjem javne službe v javnih zdravstvenih zavodih in ustrezne uskladitve računovodskih evidenc (2000. str. 3) opredeljena kot prihodki od storitev, ki jih javni zdravstveni zavodi opravljajo kot javno službo oziroma z javnimi pooblastili in so določeni s področnimi predpisi in z ostalo zakonodajo s področja živil, pitne vode, zdravil, predmetov splošne rabe, varstva pri delu, varstva okolja, veterinarstva, kmetijstva in ostalo, vendar se ne plačujejo iz javnofinančnih sredstev. Skupina nedavčnih prihodkov deli prihodke na 2 podkonta, in sicer:

- prihodki, ki se opravljajo na osnovi javnih pooblastil, se plačujejo izven javnofinančnih sredstev in niso odvisni od konkurence na trgu oziroma tržnih pogojev poslovanja. V to skupino se uvrščajo tudi doplačila iz zasebnih sredstev oziroma prostovoljno zavarovanje za razliko do polne vrednosti storitev iz 2. do 6. točke 23. člena ZZVZZ ter ostale storitve, ki jih javni zdravstveni zavodi opravljajo kot javno pooblastilo na osnovi področne zakonodaje oziroma aktov o ustanovitvi. V to skupino pa sodijo tudi prihodki javnih zdravstvenih zavodov, pridobljeni na podlagi javnih razpisov, ko gre za programe oziroma projekte iz naslova opravljanja dejavnosti, za katere je zavod ustanovljen oziroma ima z aktom o ustanovitvi to določeno v svoji dejavnosti, pri čemer ti prihodki niso odvisni od konkurence na trgu oziroma tržnih pogojev poslovanja (Navodilo v zvezi z izvajanjem javne službe v javnih zdravstvenih zavodih in ustrezne uskladitve računovodskih evidenc, 2000, str. 3);
- prihodki, ki se opravljajo na osnovi javnih pooblastil, se plačujejo izven javnofinančnih sredstev ter se ustvarjajo na osnovi tržnih zakonitosti, kar pomeni, da se ustvarjajo na podlagi javnih razpisov oziroma v konkurenčnih pogojih.

Prihodki od prodaje blaga in storitev so prihodki, ki jih zavodi opravljajo izven okvira dogovorjenih storitev javne zdravstvene službe ali presegajo določen obseg dejavnosti zavoda.

V nadaljevanju leta 2000 je ministrstvo, pristojno za zdravje, izdalo dokument Dopolnitve navodil za enotno razmejevanje poslovanja s sredstvi javnih financ in drugih sredstev za opravljanje javne službe od spremljanja poslovanja s sredstvi, pridobljenimi iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu (2000, str. 1–2, v nadaljevanju Dopolnitve), v katerem je podrobneje opredelilo prihodke iz naslova opravljanja javne službe in prihodke od prodaje blaga in storitev na trgu, slednje po skupinah zavodov (bolnišnice, lekarne, zdravstveni domovi). V Dopolnitvah je obrazloženo, da so pri razmejevanju prihodkov upoštevali več kriterijev. Eden izmed njih je obseg poslovanja zavoda, v okviru katerega ločijo redno dejavnost, ki je določena v aktih o ustanovitvi zavoda, statutih ter področni zakonodaji (torej dejavnost zavoda, za katero je zavod na osnovi javnih pooblastil ustanovljen, da jo opravlja) ter dejavnosti zavoda izven rednega in dogovorjenega obsega poslovanja. Drugi uporabljen kriterij je določitev uporabnika storitev (neposredni ali posredni proračunski uporabnik, pravne osebe javnega prava, prave osebe zasebnega prava in fizične osebe) ter tretji kriterij upoštevanje virov sredstev za plačilo opravljenih storitev (javnofinančni, zasebni in drugi viri).

V Dopolnitvah je poudarjeno, da je potrebno vse prihodke za izvajanje javne službe prikazati kot sredstva javne službe ne glede na to, ali gre za prihodke iz proračunov, sredstev Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije ali drugih javnih sredstev, kakor tudi za plačila ali doplačila iz zasebnih sredstev za storitve iz izvajanja javne službe (Prevolnik Rupel, 2011, str. 142). V skupino prihodkov iz opravljanja javne službe so poleg prihodkov iz javnih virov in nedavčnih prihodkov uvrstili tudi vse prihodke, ki jih zavod pridobi v zvezi z upravljanjem premoženja zavoda (obresti, najemnine, izredni prihodki) in izhajajo iz opravljanja javne službe, in vse prihodke, ki jih zavod pridobi iz sredstev državnega proračuna, občinskih proračunov ali drugih javnih sredstev na podlagi razpisov, drugih sklenjenih pogodb, kot so donacije, investicijska sredstva, programska sredstva za opravljanje redne dejavnosti (Dopolnitve navodil za enotno razmejevanje poslovanja s sredstvi javnih financ in drugih sredstev za opravljanje javne službe od spremljanja poslovanja s sredstvi, pridobljenimi iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu, 2000, str. 2).

V Dopolnitvah (Dopolnitve navodil za enotno razmejevanje poslovanja s sredstvi javnih financ in drugih sredstev za opravljanje javne službe od spremljanja poslovanja s sredstvi, pridobljenimi iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu, 2000, str. 3) so podrobneje opredeljeni prihodki, ustvarjeni na trgu, pri čemer v okviru dejavnosti bolnišnic razlikujejo med prihodki iz nadstandardnih storitev, ki pomenijo storitve izven obsega redne dejavnosti ter se financirajo z zasebnimi finančnimi sredstvi, ter prihodki iz izvajanja storitev, ki pomenijo dodatno dejavnost zavoda, kot so:

- storitve družbene prehrane (za zaposlene in zunanje uporabnike),
- gostinske dejavnosti,
- storitve pralnice, kotlovnice za zunanje uporabnike,
- vse ostale nezdravstvene storitve (kotizacija, izobraževanja, počitniške kapacitete in podobno),
- prodaja izdelkov delovne terapije,
- izposoja ortopedskih pripomočkov ter
- izvajanje reševalnih in drugih prevozov, ki presegajo okvir redne dejavnosti in so financirane z rednimi sredstvi.

Pravne podlage za razmejevanje prihodkov v javnih bolnišnicah od leta 2011.

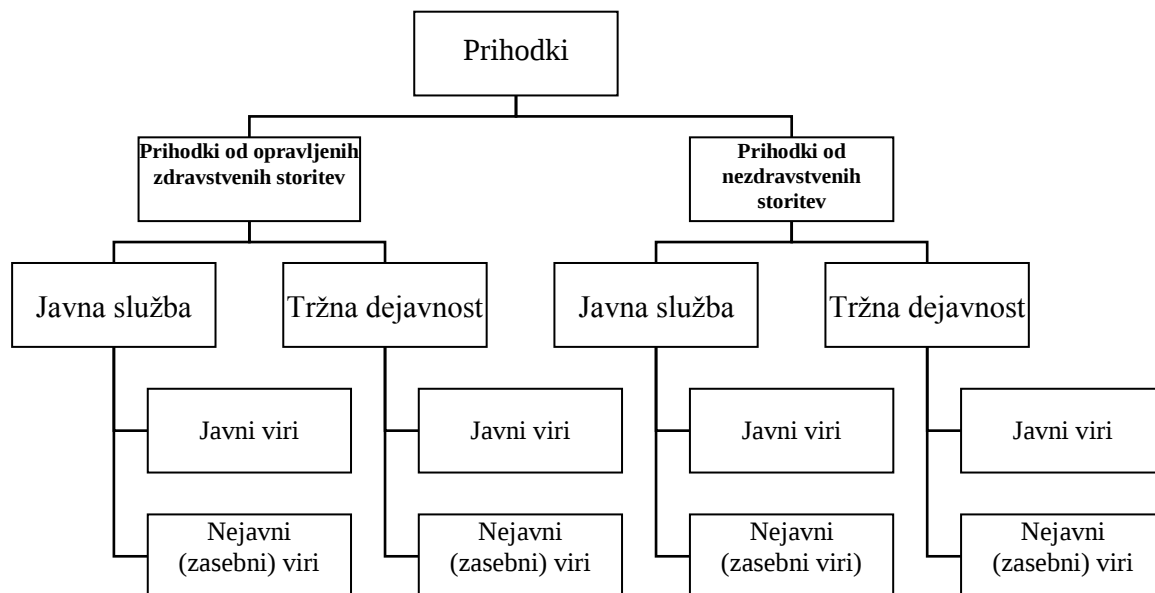
Ministrstvo za zdravje RS je ugotovilo, da posamezne bolnišnice prihodke iz naslova opravljanja enakih vrst storitev uvrščajo različno: nekatere med prihodke javne službe, druge med prihodke tržne dejavnosti (Ministrstvo za zdravje Republike Slovenije, 2011, str. 26). Prav tako je bilo ugotovljeno, da javni zdravstveni zavodi ne upoštevajo navodil za razmejevanje prihodkov in v večini upoštevajo opredelitev, da so vse storitve, ki ji zavod opravlja kot zdravstveno dejavnost, javne, ne glede na plačnika storitev in določitve obsega programa javne službe. Tudi Računsko sodišče RS je ob reviziji računovodskih izkazov SB Izola za leto 2006 ugotovilo, da je bolnišnica kljub navodilu Ministrstva za zdravje RS, da se prihodki v zvezi z upravljanjem premoženja zavoda upoštevajo med prihodki iz opravljanja javne službe, prihodke od najemnin, stanarin in obratovalnih stroškov v celoti štela med prihodke od dejavnosti na trgu (Računsko sodišče Republike Slovenije, 2008, str. 29).

Zaradi ugotovljenih pomanjkljivosti v javnih bolnišnicah je Ministrstvo za zdravje RS v letu 2010 izdalo celovita in podrobna navodila za razmejevanje vseh prihodkov, ki jih javni zdravstveni zavodi ustvarjajo z opravljanjem dejavnosti in ki bi se morala pričeti izvajati z letom 2011 ob pripravi finančnih načrtov javnih zdravstvenih zavodov za leto 2011 (Navodila v zvezi z razmejitvijo dejavnosti javnih zdravstvenih zavodov na javno službo in tržno dejavnost, 2010, str. 3, v nadaljevanju nova Navodila).

V novih Navodilih je povzeto, da opredelitev javne zdravstvene službe izhaja iz zakonskih opredelitev za posamezne vrste zdravstvene dejavnosti in je določena v določilih od 2. do 6. člena ZZDej. Kot kriterij za razmejitev prihodkov na javno službo in tržno dejavnost je uporabljena zakonodaja s področja zdravstva, obveznega zdravstvenega zavarovanja, ustanovitveni akti posameznih vrst zavodov in viri financiranja. Nova Navodila delijo prihodke v 2 skupini. In sicer razlikujejo med prihodki od opravljanja zdravstvenih storitev, ki so razmejeni po vrstah zavodov (bolnišnice in zdravstveni domovi, zavodi za zdravstveno varstvo in Inštitut za varovanje zdravja RS, Zavod RS za transfuzijsko medicino, Slovenija – Transplant (Zavod RS za presaditve organov in tkiv) ter Javna agencija RS za zdravila in medicinske pripomočke), ter prihodki, ustvarjenimi iz naslova opravljanja nezdravstvenih storitev. Prihodki obeh skupin pa so lahko plačani bodisi s

sredstvi iz javnih ali iz nejavnih (zasebnih) virov. Na Sliki 4 je prikazan podrobnejši prikaz razmejevanja prihodkov v javnih zdravstvenih zavodih v skladu z novimi Navodili.

Slika 4: Razmejitev prihodkov v javnih zdravstvenih zavodih



Med prihodke od opravljanja zdravstvenih storitev – javna služba, financirana iz javnih virov, se v primeru bolnišnic v skladu z novimi Navodili uvrščajo:

- prihodki od opravljenih zdravstvenih storitev v okviru pogodbeno dogovorjenega obsega dela na podlagi splošnega dogovora (plačnik: Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije – obvezno zdravstveno zavarovanje),
- prihodki od opravljenih zdravstvenih storitev v okviru pogodbeno dogovorjenega obsega dela za nezavarovane osebe (plačnik: proračun RS),
- prihodki od opravljenih dodatnih programov zdravstvenih storitev s pogodbo na podlagi splošnega dogovora, po razpisih Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije, kot so na primer operacija sive mreže, ortopedske operacije ... (plačnik: Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije),
- prihodki od izdelave medicinsko-tehničnih pripomočkov (plačnik: Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije),
- prihodki od opravljenih zdravstvenih storitev za ministrstva, sodišča, upravne enote, kot so na primer plačila ministrstva, pristojnega za notranje zadeve, za odvzem in pregled krvi (plačnik: proračun RS),
- prihodki od opravljenih zdravstvenih storitev za tujce po konvencijah (plačnik: Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije),
- prihodki od opravljenih programov zdravstvenih storitev oziroma projektih po razpisih in programov, sofinanciranih iz EU (plačnik: občine, ministrstva), ter

- prihodki od opravljenih sanitarnih in sodnih obdukcijskih storitev (plačnik: občine in sodišča, ministrstvo, pristojno za zdravje).

Med prihodke od opravljenih zdravstvenih storitev – javna služba, financirana iz nejavnih (zasebnih) virov, se v primeru bolnišnic v skladu z novimi Navodili uvrščajo prihodki od opravljenih zdravstvenih storitev v okviru pogodbeno dogovorjenega obsega dela na podlagi splošnega dogovora, katerih plačnik so zavarovalnice, ki izvajajo prostovoljno zdravstveno zavarovanje, ter fizične osebe, ki niso dopolnilno zavarovane.

Med prihodke od opravljenih nezdravstvenih storitev – javna služba, financirana iz javnih virov, se v skladu z novimi Navodili uvrščajo:

- prihodki od opravljenih projektov in znanstveno-raziskovalnih nalog (plačnik: ministrstva, Agencija za raziskave in razvoj),
- prihodki iz naslova kritja stroškov zaposlovanja brezposelnih oseb za izvajanje programa javne službe (plačnik: Zavod za zaposlovanje RS – javna dela),
- pavšal za dvojezičnost (plačnik: Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije),
- prihodki iz naslova kritja stroškov dela pripravnikov, sekundarijev, specializantov, raziskovalcev (plačnik: Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije, Agencija za raziskave in razvoj),
- prihodki iz naslova skladiščenja blagovnih rezerv (plačnik: Zavod za blagovne rezerve),
- prihodki iz naslova obresti enotnega zakladniškega računa: na vpogled, depoziti (plačnik: Ministrstvo za finance RS), ter
- drugi prevrednotovalni prihodki.

Med prihodke od opravljenih nezdravstvenih storitev – javna služba, financirana iz nejavnih (zasebnih) virov, se v skladu z novimi Navodili uvrščajo:

- donacije (plačnik: fizične in pravne osebe),
- prihodki iz naslova obresti (na vpogled, depozit, zamudne obresti) ter
- drugi prevrednotovalni prihodki.

Med prihodke tržne dejavnosti iz naslova opravljanja zdravstvenih storitev, ki so financirane iz javnih virov, bolnišnice v skladu z novim Navodilom uvrščajo:

- prihodke od opravljenih zdravstvenih storitev in izdelave medicinsko-tehničnih pripomočkov za druge javne zdravstvene zavode in koncesionarje izven dogovorjenega obsega dela s pogodbo na podlagi Splošnega dogovora, kadar so storitve sestavni del celovite storitve, kot so to na primer laboratorijske, rentgenske storitve, sterilizacija, zobotehnične storitve (plačnik: javni zdravstveni zavodi in koncesionarji),

- prihodke od sofinanciranja nočne zobozdravstvene ambulante, ambulante za nezavarovane osebe, dežurnega centra (višji standard izven obsega obveznega zdravstvenega zavarovanja) (plačnik: proračun lokalne skupnosti),
- prihodke od opravljenih programov zdravstvenih storitev oziroma projektih po razpisih in programov, sofinanciranih iz EU (plačnik: osebe javnega prava, organi EU),
- prihodke od opravljenih izvedenskih mnenj za sodišča in delodajalce iz javnega sektorja (plačnik: proračun RS),
- prihodke od dežurstev na športnih in drugih prireditvah (plačnik: proračun, ministrstva, občine) ter
- prihodke od zaračunanih storitev drugim pravnim osebam, kot so to na primer stroški dela, reševalni prevozi (plačnik: javni zdravstveni zavodi in koncesionarji).

Med prihodke tržne dejavnosti iz naslova opravljanja zdravstvenih storitev, ki so financirane iz nejavnih (zasebnih) virov, bolnišnice v skladu z novim Navodilom uvrščajo:

- prihodke od opravljenih zdravstvenih storitev, izdelave medicinsko-tehničnih pripomočkov in zobotehničnih storitev za nezavarovane osebe, kot so to na primer tujci in državljani RS, ki nimajo urejenega obveznega zdravstvenega zavarovanja, zasebniki brez koncesije (plačnik: fizične osebe, ki niso zavarovane in pravne osebe),
- prihodke od opravljenih:
 - zdravstvenih storitev in izdelave medicinsko-tehničnih pripomočkov, ki niso pravica iz obveznega zdravstvenega zavarovanja,
 - zdravstvenih storitev in izdelave medicinsko-tehničnih pripomočkov, ki so pravica iz obveznega zdravstvenega zavarovanja, vendar so opravljene po drugačnem ali višjem standardu (nadstandard), kot ga zagotavlja obvezno zdravstveno zavarovanje,
 - zdravstvenih storitev in izdelave medicinsko-tehničnih pripomočkov, ki niso pravica iz obveznega zdravstvenega zavarovanja, a jih ni mogoče opravljati ločeno od zdravstvenih storitev, ki jih zagotavlja obvezno zdravstveno zavarovanje,
 - zdravstvenih storitev in izdelave medicinsko-tehničnih pripomočkov, ki so pravica iz obveznega zdravstvenega zavarovanja, vendar jih zavarovana oseba uveljavlja izven sistema obveznega zdravstvenega zavarovanja in prostovoljnega zdravstvenega zavarovanja, kot so na primer samoplačniške storitve (plačnik: fizične osebe in pravne osebe),
- prihodke od opravljenih izvedenskih mnenj za zasebne delodajalce (plačnik: fizične in pravne osebe),
- prihodke od opravljenih zdravstvenih storitev medicine dela (plačnik: fizične in pravne osebe),
- prihodke od dežurstev na športnih in drugih prireditvah (plačnik: fizične in pravne osebe) ter

- prihodke od zaračunanih storitev drugim pravnim osebam, kot so na primer nenujni reševalni prevozi (plačnik: fizične in pravne osebe).

Med prihodke tržne dejavnosti iz naslova opravljanja nezdravstvenih storitev, kritih z javnimi viri, se uvrščajo:

- prihodki od opravljenih projektov in znanstveno-raziskovalnih nalog, tudi iz prejetih sredstev EU (plačnik: osebe javnega prava),
- prihodki iz naslova kritja stroškov zaposlovanja brezposelnih oseb za izvajanje programa tržne dejavnosti (plačnik: Zavod za zaposlovanje RS – javna dela),
- prihodki od nagrad za invalide nad kvoto (plačnik: Sklad RS za spodbujanje zaposlovanja invalidov),
- prihodki iz naslova kritja stroškov dela pripravnikov, sekundarijev, specializantov, raziskovalcev, mentorjev (plačnik: javni zdravstveni zavodi),
- prihodki od storitev na področju izobraževalne dejavnosti, pridobljeni z izvajanjem dejavnosti izven nacionalnega programa (plačnik: osebe javnega prava),
- prihodki od intelektualnih storitev, kot so to na primer pravne, revizijske, računovodske, računalniške (plačnik: osebe javnega prava),
- prihodki od povračil obratovalnih in drugih stroškov za uporabo nepremičnin in opreme, počitniških kapacitet in drugo, kot na primer prostor za postavitve opreme: avtomatov, oglasnih panojev, LCD ... (plačnik: osebe javnega prava), ter
- prihodki iz naslova obresti (na vpogled, depoziti, zamudne obresti) ter ostale obresti (plačnik: osebe javnega prava).

Med prihodke tržne dejavnosti iz naslova opravljanja nezdravstvenih storitev, kritih z nejavnih (zasebnih) virov, se uvrščajo:

- prihodki od opravljenih projektnih in znanstveno-raziskovalnih nalog, kliničnih raziskav (plačnik: fizične in pravne osebe),
- prihodki od storitev izdaje raznih potrdil (plačnik: fizične in pravne osebe),
- prihodki iz naslova kritja stroškov dela pripravnikov, sekundarijev, specializantov, raziskovalcev, mentorjev (plačnik: fizične in pravne osebe),
- prihodki od storitev na področju izobraževalne dejavnosti, pridobljeni z izvajanjem dejavnosti izven nacionalnega programa (plačnik: fizične in pravne osebe),
- prihodki od prodaje publikacij in brošur, na primer za pomoč pacientom in zdravnikom (plačnik: fizične in pravne osebe),
- prihodki od storitev knjižnice (plačnik: fizične in pravne osebe),
- prihodki od intelektualnih storitev, kot so na primer pravne, revizijske, računovodske, računalniške ... (plačnik: fizične in pravne osebe),

- prihodki od povračil obratovalnih in drugih stroškov za uporabo nepremičnin in opreme, počitniških kapacitet in drugo, kot na primer prostor za postavitev opreme: avtomatov, oglasnih panojev, LCD ... (plačnik: fizične in pravne osebe),
- prihodki od prodaje proizvodov in storitev: kotlovnice – ogrevanje, prodaja jedil in pijač v jedilnici zavoda, kavarni, catering, vzdrževanje čistilne naprave, vodarina, prodaja odpadkov, prodaja storitev, pralnice in šivalnice, oskrba z elektriko, kotizacija za strokovno izpopolnjevanje, parkirnina, koriščenje bazenskih in fizioterapevtskih storitev, prodaja izdelkov delovne terapije, izposoja ortopedskih pripomočkov, postelj, testiranje preparatov, izvajanje raznih prevozov, povrnitev obratovalnih stroškov, nastalih z uporabo prostorov in opreme, drugi proizvodi in storitve, drugo blago in materiali (plačnik: fizične in pravne osebe),
- prihodki iz naslova lastnine industrijskih pravic, kot so patenti, licence (plačnik: fizične in pravne osebe),
- prihodki od provizij zavarovalnic: premije prostovoljnih zdravstvenih zavarovalnic (plačnik: zavarovalnice, ki izvajajo prostovoljno zdravstveno zavarovanje),
- prihodki iz naslova odškodnin, pogodbenih kazni, taks (plačnik: zavarovalnice),
- prihodki od rabatov: krajši plačilni roki (plačnik: fizične in pravne osebe),
- obresti (na vpogled, depoziti, zamudne obresti) ter ostale obresti (plačnik: fizične in pravne osebe) ter
- drugi prevrednotovalni prihodki.

V novih Navodilih je posebej poudarjeno, da so najemnine od oddajanja prostorov in opreme ter kupnine od prostorov in opreme javnih zdravstvenih zavodov, katerih ustanovitelj je RS, v skladu z Zakonom o investicijah, prihodek ustanovitelja.

3.3.2 Pravne podlage za razmejevanje odhodkov

Zakonodajalec je posegel tudi na področje razmejevanja odhodkov na dejavnost javne službe in dejavnost prodaje blaga in storitev na trgu. 23. člen Pravilnika o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Ur. l. RS, št. 115/2002, 21/2003, 134/2003, 126/2004, 120/2007, 124/2008, 58/2010 (60/2010 popr.), 104/2011) določa, da se podatki o odhodkih oziroma stroških po vrstah dejavnosti, ki niso razvidni iz dokumentacije, ugotovijo na podlagi ustreznih sodil, ki jih določi pristojno ministrstvo. V nadaljevanju omenjeni Pravilnik določa, da če ni ustrežnejšega sodila, se kot sodilo lahko uporabi razmerje med prihodki, doseženimi pri opravljanju posamezne vrste dejavnosti. Čižmanova (2011b, str. 8) povzema, da se lahko posredni stroški delijo na posamezne dejavnosti po primernem sodilu, ki ga bodisi določi pristojno ministrstvo ali določeni uporabnik sam v soglasju z ustanoviteljem. Čižmanova in Zupančičeva (2011, str. 43) podajata pojasnila Ministrstva za finance RS, Direktorata za javno računovodstvo, da lahko določeni uporabnik, če pristojno ministrstvo še ni sporočilo sodil za razporejanje odhodkov na odhodke za izvajanje javne službe in odhodke tržne dejavnosti ter če ni ustrežnejših sodil, uporabi kot sodilo razmerje med prihodki od

poslovanja, doseženimi pri opravljanju javne službe, in tistimi, doseženimi pri prodaji blaga in storitev na trgu.

Ministrstvo za zdravje RS še ni izdalo ključev za razmejevanje posrednih stroškov, zato lahko javne bolnišnice v skladu z zakonodajo kot sodilo uporabijo razmerje med prihodki, doseženimi pri opravljanju posamezne vrste dejavnosti. V skladu s 26. členom omenjenega Pravilnika pa je v računovodskih informacijah potrebno razkriti sodila, če so bila ta uporabljena za razmejevanje prihodkov in odhodkov na dejavnost javne službe ter dejavnost prodaje blaga in storitev na trgu.

V letu 2011 je bil sprejet Zakon o preglednosti finančnih odnosov in ločenem evidentiranju različnih dejavnosti (Ur. l. RS, št. 33/2011, v nadaljevanju ZPFOLERD-1), ki v delu ureja tudi vodenje ločenih računovodskih evidenc in oblikovanje sodil za razmejevanje stroškov po dejavnostih. ZPFOLERD-1 zavezuje javna podjetja ter pravne osebe, samostojne podjetnike in zasebnike, ki na podlagi izključne ali posebne pravice ali javnega pooblastila izvajajo dejavnosti v splošnem interesu. Izključne pravice so opredeljene kot pravice do izvajanja tržne dejavnosti v splošnem interesu na določenem območju, ki so s pravico do nadomestila dodeljene z javnim pooblastilom enemu podjetju. Posebne pravice pa ZPFOLERD-1 opredeljuje kot pravice, ki jih država ali samoupravna lokalna skupnost za izvajanje tržne dejavnosti v splošnem interesu s pravico do nadomestila podeli omejenemu številu izvajalcev. Kunškova (2011, str. 22) ugotavlja, da je tržna dejavnost opredeljena kot pridobitna in nepridobitna dejavnost, ki se financira s prodajo blaga in storitev na prostem ali reguliranem trgu in nosi finančna tveganja iz povpraševanja na trgu. Čižmanova (2011c, str. 8) ugotavlja, da se za tržno dejavnost poleg prihodkov iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu šteje tudi dejavnost javne službe, ki se financira na takšen način.

Čižmanova (2011c, str. 8) ugotavlja, da med javna podjetja po ZPFOLERD-1 spadajo vse pravne osebe širšega javnega sektorja in zasebnega sektorja, ne glede na njihove pravno-organizacijske oblike, ki opravljajo gospodarsko dejavnost ter so neposredno ali posredno v prevladujoči lasti RS in samoupravnih lokalnih skupnosti oziroma pod njihovim neposrednim ali posrednim prevladujočim vplivom. Pri čemer je prevladujoč vpliv opredeljen, kadar lahko država ali državni organi, en ali več samoupravnih lokalnih skupnosti, neposredno ali posredno prek drugega javnega podjetja izvajajo prevladujoč vpliv na podlagi večinskega deleža vpisanega kapitala, ali ima država ali državni organi, en ali več samoupravnih lokalnih skupnosti, pravico nadzora večine ali lahko imenujejo več kakor polovico članov upravnega, vodstvenega ali nadzornega organa. ZPFOLERD-1 se tako uporablja tudi za javne zdravstvene zavode po ZZ.

ZPFOLERD-1 za javne zavode, katerih čisti letni prihodek v dveh poslovnih letih pred poslovnim letom, v katerem uživajo izključno ali posebno pravico, znaša več kot 40 milijonov evrov, in ki poleg dejavnosti, ki jih izvajajo na podlagi pravic in pooblastila, izvajajo še druge dejavnosti, predpisuje vodenje ločenih računovodskih evidenc po

posameznih dejavnostih. Ministrstvo za finance RS je v dokumentu št. 007-368/2011/26 z dne 25. 1. 2012 podalo razlago, da z vidika računovodskih izkazov javnih zavodov kriteriju »čistega prihodka« ustreza oznaka AOP 860 – prihodki iz poslovanja. ZPFOLERD-1 zahteva tudi, da izvajalci z izključnimi ali s posebnimi pravicami ali pooblastili ne smejo iz javnih sredstev in drugih sredstev, ki jih prejmejo v zvezi z dejavnostmi, ki jih opravljajo na podlagi pravic ali pooblastila, uporabiti za financiranje svojih drugih dejavnosti. S tem je preprečeno prelivanje javnih sredstev za opravljanje storitev splošnega gospodarskega pomena v druge dejavnosti in s tem njihovega nedovoljenega subvencioniranja (Zaprosilo za stališče – priprava letnega poročila v skladu z ZPFOLERD-1, 2012, str. 1).

V nadaljevanju ZPFOLERD-1 ureja tudi področje sodil. Tako morajo javni zdravstveni zavodi, ki poleg izvajanja dejavnosti v splošnem interesu izvajajo še druge dejavnosti, za vodenje ločenih računovodskih evidenc po posameznih dejavnostih uporabljati sodila. Čižmanova povzema (2011c, str. 9–10), da je predpisano:

- sodila so namenjena razporejanju posrednih stroškov po dejavnostih,
- sodila temeljijo na računovodskih načelih,
- sodila temeljijo na metodi razporejanja stroškov po aktivnostih poslovnega procesa,
- če ni mogoče določiti sodila po metodi iz prejšnje alineje, se lahko kot sodilo uporabi delež neposrednih stroškov,
- sodila določa in spreminja organ nadzora posameznega izvajalca na predlog organa vodenja,
- se ista sodila uporabljajo dosledno vsako poslovno leto,
- se ob koncu leta ugotovijo odmiki dejanskih stroškov od ocene na enoto proizvoda ali storitve,
- ustreznost sodil in pravilnost njihove uporabe enkrat letno, ob reviziji računovodskih izkazov, preveri revizor in poda pisno mnenje ter
- če izvajalec ni zavezan k reviziji računovodskih izkazov, revizor preveri ustreznost sodil in pravilnost njihove uporabe na podlagi pogodbe najpozneje do aprila tekočega leta za preteklo leto.

Ustreznost izbranih sodil nadzira ministrstvo, pristojno za področje dejavnosti, za katero ima izvajalec izključno ali posebno pravico ali posebno pooblastilo v skladu z 10. členom ZPFOLERD-1. Organ vodenja izvajalca mora tako seznaniti pristojno ministrstvo v 30 dneh po izdaji revizorjevega mnenja s sprejetimi in z revidiranimi pooblastili. Ministrstvo pa lahko v 30 dneh po prejemu zahteva, da organ nadzora ponovno odloča o njihovi ustreznosti. V kolikor pa organ nadzora po 30 dneh po prejemu zahteve pristojnega ministrstva ne odloči o ustreznosti sodil ali le-teh ne spremeni tako, da bi bila ustrezna, lahko pristojno ministrstvo začne postopek za odvzem izključne ali posebne pravice ali pooblastila.

Ministrstvo za finance RS v dokumentu št. 007-368/2011/15 z dne 10. 10. 2011 pojasnjuje, da so javni zdravstveni zavodi zavezanci tako po ZPFOLERD-1 kot po Pravilniku o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Ur. l. RS, št. 115/2002, 21/2003, 134/2003, 126/2004, 120/2007, 124/2008, 58/2010 (60/2010 popr.), 104/2011). Za potrebe vsakega od navedenih predpisov pa morajo sodila oblikovati na način, kot to določa posamezni predpis, saj se določbe omenjenih predpisov med sabo ne izključujejo (Tolmačenje ZPFOLERD-1, 2011, str. 1).

Ferkova (2011, str. 12) meni, da je ZPFOLERD-1 pomemben predvsem z vidika preprečevanja navzkrižnega subvencioniranja. Gre za primere, ko se izvajanje tržne dejavnosti subvencionira z javno financirano dejavnostjo, kar je problematično predvsem z vidika enakopravnosti ponudnikov na trgu, ker postavlja druge ponudnike v neenakopraven položaj tudi z vidika izvajanja javno financirane dejavnosti, saj se na račun subvencioniranja tržne dejavnosti povečujejo stroški izvajanja javne dejavnosti. To pa vpliva na transparentnost poslovanja javnih podjetij in izvajalcev javnih služb, ki so jim bile podeljene izključne ali posebne pravice.

3.4 Analiza tržne dejavnosti v javnih bolnišnicah v obdobju 2001–2011

Igličar (2009, str. 19–22) ugotavlja, da se pri analizi računovodskih izkazov največkrat uporablja analiza s kazalniki. Kazalnike opredeljuje kot relativna števila, dobljena z delitvijo določene ekonomske kategorije s kakšno drugo, in jih razčlenjuje na:

- stopnje udeležbe (ali odstotke udeležbe) sestavnega dela v celotni velikosti, ki jih izračunavamo pri navpični analizi. S prikazom postavk v računovodskih izkazih kot relativnih deležev glede na izbrano celoto se analizira pomembnost in smer sprememb ekonomskih kategorij v računovodskih izkazih. Ker so posamezne postavke prikazane kot relativno število, se izniči vpliv velikost podjetij oziroma zavodov, kar omogoča primerjavo med posameznimi podjetji oziroma zavodi;
- indekse dane velikosti (ali odstotek dane velikosti) v primerjavi z istovrstno izhodiščno velikostjo. Indekse dobimo s primerjanjem istovrstnih podatkov, ki zrcalijo različne, toda med seboj sorodne procese in stanja. Če se podatka, ki ju primerjamo, časovno razlikujeta, govorimo o časovnem indeksu, če pa se razlikujeta po kakšnem stvarnem znaku, govorimo o stvarnem indeksu. Običajno dobljeni količnik pomnožimo še s 100, da ga izrazimo v odstotkih. Pojasnjuje, da z vodoravnim analiziranjem računovodskih izkazov ugotavljamo vrednostni znesek in odstotkovne spremembe določene postavke v računovodskih izkazih. Pri uporabi vodoravne analize so postavke v predhodnem obdobju osnova za primerjanje s postavkami zadnjega leta in z njo pridobimo informacije o velikosti, smeri in relativni pomembnosti sprememb posameznih postavk;

- koeficiente, ki jih dobimo, če primerjamo raznovrstne podatke, ki zrcalijo med seboj primerljive procese ali stanja. Koeficient izračunamo, če podatek, ki ga primerjamo, delimo s podatkom, s katerim ga primerjamo.

Na podlagi analize računovodskih izkazov se lahko ugotovi, ali se je poslovanje v obdobju izboljšalo in na katerih področjih poslovanja podjetja so potrebne spremembe. Potrebno pa se je zavedati omejitev uporabe analize s kazalniki. Tako Kanji (2002, str. 720) meni, da imajo finančni kazalniki pomanjkljivo razlagalno in napovedno moč in niso zadosten pokazatelj učinkovitosti in uspešnosti poslovanja, saj so odraz posledic preteklih odločitev.

Izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti je po vsebini enak izkazu prihodkov in odhodkov, le da so v njem podatki po vrstah prihodkov in odhodkov oziroma stroškov razdeljeni na dejavnost javne službe in na podatke za tržno dejavnost (Čižman & Zupančič, 2011, str. 42). Izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov in Izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti sta razvida v Prilogi 3 in Prilogi 4.

V nadaljevanju je prikazana analiza podatkov iz Izkaza prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti za javne bolnišnice, katerih ustanovitelj je RS, v obdobju 2001–2011, pridobljenih s strani Agencije RS za javnopravne evidence in storitve. Podatki za obdobje 2001–2006 so v evre preračunani na podlagi tečaja 239,64 tolarjev za 1 evro. Najprej predstavljam opredelitve analiziranih postavk, nato pa z uporabo analize s kazalniki prikažem glavne trende pri prodaji blaga in storitev na trgu v javnih bolnišnicah.

Postavke izkaza prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti so se skozi čas spreminjale. Večja sprememba poročanja o Izkazu prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov ter Izkazu prihodkov in odhodkov uporabnikov po vrstah dejavnosti za javne zavode je bila sprejeta s Pravilnikom o spremembah Pravilnika o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Ur. l. RS, št. 104/2010), s katerim se je poročanje javnih zavodov približalo načinu poročanja, ki je značilen za gospodarske družbe. Pred spremembo omenjenega Pravilnika so javni zavodi v okviru celotnih odhodkov posebej prikazovali postavko »Davek od dobička«. V skladu s spremembami pa davek od dobička (oziroma postavka davek od dohodka pravnih oseb) ni več sestavni del odhodkov, ampak se ga odšteje od ugotovljenega poslovnega izida. Zato sem tudi ob analizi odhodkov v obdobju 2001–2011 postavko davek od dohodka pravnih oseb izločila iz prikaza celotnih odhodkov.

Opredelitev prihodkov. Prihodki so po SRS povečanja gospodarskih koristi v obračunskem obdobju v obliki povečanj sredstev (na primer denarja ali terjatev zaradi prodaje blaga) ali zmanjšanj dolgov (na primer zaradi opustitve njihove poravnave). Kot prihodek se izkazujejo tudi sredstva, prejeta od financerja za pokrivanje amortizacijski stroškov. V skladu s SRS se prihodki razčlenjujejo na poslovne, finančne in druge,

zaračunani prihodki določenih uporabnikov pa se razvrščajo v 5 skupin. To so prihodki od prodaje proizvodov in storitev, prihodki od prodaje blaga in materiala, finančni prihodki, drugi prihodki ter prevrednotovalni poslovni prihodki (Čižman, 2011a, str. 32–33).

Prihodki od prodaje proizvodov se merijo po cenah, navedenih v računih in drugih listinah, zmanjšanih za popuste, odobrene ob prodaji ali kasneje. To velja tudi za finančne popuste (kasaskonte). Poslovni prihodki, ki se nanašajo na dobljene subvencije, dotacije, regrese, kompenzacije, premije in podobno (če se nanašajo na prodajo proizvodov pa tudi blaga in materiala), se upoštevajo, če obstaja razumna gotovost, da bo podjetje izpolnilo pogoje v zvezi z njimi in jih tudi prejelo ali pa jih je že prejelo in razmejilo med dolgoročno odloženimi prihodki ter je že nastala potreba po njihovem prenosu zaradi pokrivanja ustreznih stroškov (Čižman, 2011a, str. 33–34).

Prihodki od prodaje storitev, razen tistih, na podlagi katerih prihaja do prihodkov od financiranja, se v skladu s SRS merijo po prodajnih cenah dokončanih storitev ali po prodajnih cenah nedokončanih storitev glede na stopnjo njihove dokončanosti, navedenih v računih ali drugih listinah. Dejavnost javnih bolnišnic je predvsem opravljanje storitev, zato so zlasti pomembne določbe SRS 18. Po njih se sredstva, prejeta za pokrivanje določenih stroškov, priznavajo med prihodki šele takrat, ko nastanejo stroški. Velja pa tudi pravilo, da se izkažejo kot prihodki zneski terjatev do financerja v obračunskem obdobju, na katero se terjatev nanaša, čeprav terjatev še ni poravnana, če je gotovo, da bo storitev plačana oziroma terjatev poravnana (Čižman, 2011a, str. 33–34). Prihodki javnih bolnišnic iz strani Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije se tako izkazujejo med prihodki od prodaje blaga in storitev, in sicer kot prihodki iz javnofinančnih sredstev, namenjenih pokrivanju stroškov proizvodov in storitev.

Prihodki od prodaje blaga in materiala se izkazujejo enako kot pri prodaji proizvodov.

Finančni prihodki so prihodki od naložbenja in se pojavljajo v zvezi s finančnimi naložbami in v zvezi s terjatvami. Sestavljajo jih obračunane obresti in deleži v dobičku drugih ter prevrednotovalni finančni prihodki. Med finančne prihodke v skladu s SRS sodijo vse obresti od kreditiranja kupcev, zamudne obresti kupcev zaradi prepoznega plačila obveznosti, obresti od danih posojil in depozitov ter prejeti zneski deležev v dobičku gospodarskih družb pa tudi prihodki od prodaje finančnih naložb (razlika med knjigovodsko in prodajno vrednostjo), prihodki od spremembe vrednosti finančnih naložb in morebitna prevrednotenja finančnih naložb (če bi bile izmerjene po pošteni vrednosti) pa tudi morebitne pogodbeno dogovorjene spremembe vrednosti in uskladitve. Med finančne prihodke sodijo tudi obračunane obresti na dan bilanciranja, ki izhajajo iz finančnih naložb v depozite in druge vezane vloge, blagajniški presežek ter zneski zaradi zaokroževanja (Čižman, 2011a, str. 35).

Prevrednotovalni poslovni prihodki se pojavljajo ob odtujitvi opredmetenih osnovnih sredstev in neopredmetenih sredstev kot presežki njihove prodajne vrednosti nad njihovo knjigovodsko vrednostjo.

Analiza prihodkov. V nadaljevanju prikazujem analizo celotnih prihodkov iz naslova opravljanja tržne dejavnosti po glavnih skupinah prihodkov, kot so prikazane v Izkazu prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti, ki ga javne bolnišnice oddajo na Agencijo RS za javnopravne evidence in storitve. To so: prihodki od poslovanja, finančni prihodki, drugi prihodki ter prevrednotovalni poslovni prihodki.

V letu 2001 so javne bolnišnice realizirale 653.484.155 evrov celotnih prihodkov, od tega 11.404.757 evrov iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu, kar je v povprečju predstavljalo 1,7 % celotnih prihodkov bolnišnic. V letu pa 2011 so celotni prihodki iz opravljanja dejavnosti znašali 1.268.856.087 evrov, od tega tržni prihodki 37.935.525 evrov, kar v povprečju predstavlja 3,0 % celotnih prihodkov bolnišnic. Iz Tabele 6 je razvidno, da je v obravnavanem obdobju nominalna rast prihodkov iz naslova tržne dejavnosti nihala, v poprečju je namreč znašala od -0,7 % pa do 62,3 %, prav tako pa je nihala rast prihodkov iz naslova opravljanja javne službe, v povprečju od 0,1 % do 20,1 %.

Tabela 6: Nominalna rast celotnih prihodkov iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu v obdobju 2001–2011

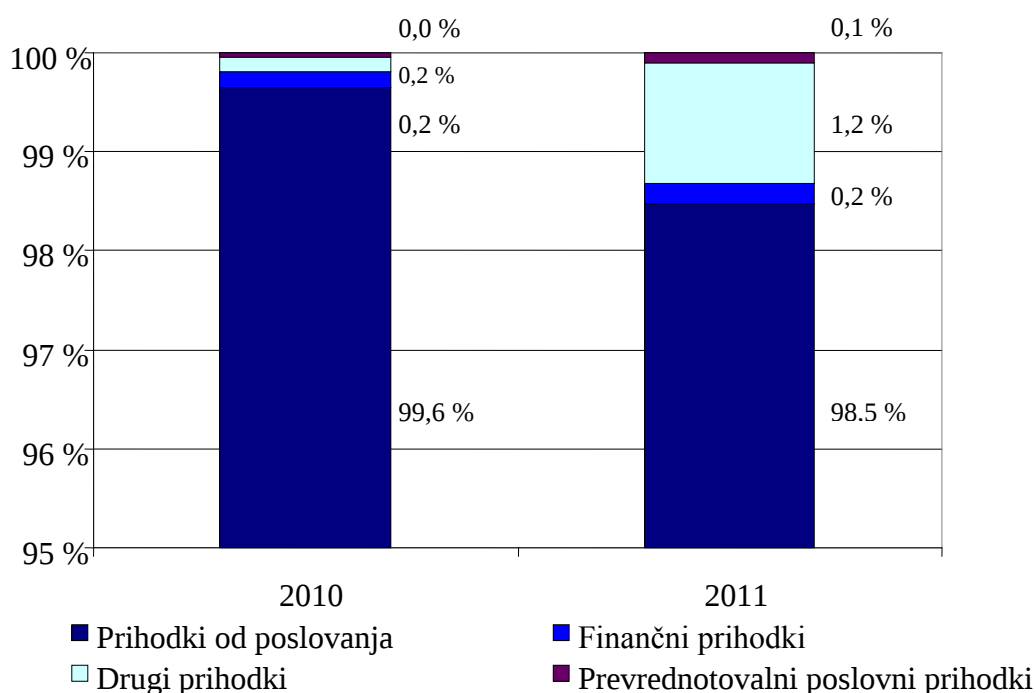
Leto	Tržna dejavnost			Javna služba		
	Celotni prihodki (v evrih)	Razlika (v evrih)*	Rast (v %)*	Celotni prihodki (v evrih)	Razlika (v evrih)*	Rast (v %)*
2001	11.404.757			642.079.398		
2002	11.376.849	-27.909	-0,2	707.025.776	64.946.378	10,1
2003	11.298.635	-78.213	-0,7	754.908.429	47.882.653	6,8
2004	12.289.092	990.457	8,8	808.780.996	53.872.567	7,1
2005	13.797.008	1.507.916	12,3	853.192.710	44.411.713	5,5
2006	13.956.673	159.664	1,2	899.537.540	46.344.830	5,4
2007	16.378.901	2.422.228	17,4	945.712.604	46.175.064	5,1
2008	17.337.649	958.748	5,9	1.135.779.249	190.066.645	20,1
2009	17.923.393	585.744	3,4	1.204.966.590	69.187.341	6,1
2010	29.097.971	11.174.578	62,3	1.206.582.083	1.615.493	0,1
2011	37.935.525	8.837.554	30,4	1.230.920.562	24.338.479	2,0

Legenda: * Podatki o razliki in rasti se nanašajo na primerjavo tekočega leta s predhodnim letom.

Vir: Podatki javnih zdravstvenih zavodov iz izkaza prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti za leta od 2001 do leta 2011.

Večja rast tržnih prihodkov v primerjavi s predhodnim letom je razvidna predvsem v letu 2010, ko so se prihodki iz te dejavnosti povišali za 11.174.578 evrov oziroma v povprečju za 62,3 %. Večji porast prihodkov in naslova tržne dejavnosti v letih 2010 in 2011 lahko delno pojasnimo z izrazito upočasnitvijo rasti prihodkov iz naslova javne službe, kar so bolnišnice poizkušale uravnotežiti s povečanjem tržnih prihodkov. Prav tako pa je Ministrstvo za zdravje RS na sestankih s predsedniki svetov bolnišnic, direktorji ter računovodji opozarjalo na dosledno razmejevanje prihodkov v skladu z veljavnimi navodili (veliko bolnišnic je namreč vse prihodke od opravljanja zdravstvene dejavnosti, ne glede na plačnika in pogoje konkurence, uvrščalo v javno službo). Povečanje tržnih prihodkov v letu 2011 v povprečju za 30,4 % pa lahko pojasnimo delno tudi z uveljavitvijo novih navodil za razmejevanje prihodkov v javno službo in tržno dejavnost. Ob primerjavi stopenj rasti prihodkov iz obeh dejavnosti v obdobju 2001–2011 je razvidno, da je povprečna nominalna letna stopnja rasti prihodkov iz naslova javne službe znašala 6,7 % in je nižja od stopnje rasti prihodkov, realiziranih s prodajo blaga in storitev na trgu, ki je znašala 12,8 %.

Slika 5: Strukturna sestava celotnih prihodkov iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu v letih 2010 in 2011



Vir: Podatki javnih zdravstvenih zavodov iz izkaza prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti za leta od 2001 do leta 2011.

Ob analizi strukturne sestave celotnih prihodkov iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu, ki je razvidna iz Slike 5, ugotavljam, da v obdobju od 2001–2011 večino prihodkov predstavljajo prihodki od poslovanja, kar je vidno tudi ob analizi prihodkov iz opravljanja javne službe. In sicer so v strukturi tržnih prihodkov v letu 2001 v povprečju predstavljali

95,2 %, v letu 2002 pa so se v povprečju povzpeli na 99,2 %. V naslednjih letih so ostali na 98 oziroma 99 %, pri čemer je ob primerjavi let 2011 in 2010 v strukturi prihodkov viden padec prihodkov od poslovanja za 1 odstotno točko, predvsem na račun povečanja drugih prihodkov za 1 odstotno točko. Drugi prihodki so se namreč iz 45.896 evrov v letu 2010 povišali na 459.282 evrov v letu 2011 na račun izrazitega povečanja v UKC Maribor (za 90.397 evrov) in v SB Nova Gorica (za 274.504 evrov).

Od skupaj 37.935.525 evrov prihodkov v letu 2011 izkazanih v tržni dejavnosti jih kar 12.900.238 evrov oziroma 34,0 % predstavljajo tržni prihodki UKC Ljubljana. Več kot 1 milijon evrov tržnih prihodkov pa izkazujejo še UKC Maribor (5.902.457 evrov), SB Celje (3.223.798 evrov), SB Nova Gorica (2.629.972 evrov), URI – Soča (2.349.165 evrov), OI Ljubljana (2.275.107 evrov), SB Novo mesto (1.269.945 evrov), SB Murska Sobota (1.070.370 evrov) in Bolnišnica Golnik (1.005.213 evrov).

Vlada RS je ustanoviteljica 26 javnih bolnišnic, ki jih v analitičnih primerjavah razvršča po skupinah primerljivih bolnišnic oziroma izvajalcev, in sicer v 6 skupin: univerzitetna klinična centra (UKC Ljubljana, UKC Maribor), regijske bolnišnice (SB Celje, SB Izola, SB Jesenice, SB Nova Gorica, SB Murska Sobota, SB Novo mesto, SB Slovenj Gradec), manjše splošne bolnišnice (SB Brežice, SB Trbovlje, SB Ptuj), specialne bolnišnice (Bolnišnica Topolšica, Bolnišnica Golnik, Bolnišnica Sežana, URI – Soča, OI Ljubljana, OB Valdoltra, CZBO), porodnišnice (BGP Kranj, Bolnišnica Postojna) ter psihiatrične bolnišnice (PB Vojnik, PB Begunje, PK Ljubljana, PB Idrija ter PB Ormož). Oblikovane skupine bolnišnic služijo za primerjavo posamezne bolnišnice z ostalimi primerljivimi zavodi v skupini, pri čemer pa se je potrebno zavedati posebnosti vsakega zavoda. Tako na primer programa psihiatrije ne izvajajo le v psihiatričnih bolnišnicah, ampak tudi v UKC Maribor (Navodila za izpolnitev vprašalnika za leto 2011, 2012, str. 1).

Glede na oblikovane skupine bolnišnic v obdobju 2001–2011 ob primerjavi deleža tržnih prihodkov s celotnimi prihodki ni razvidno, da bi zavodi v enaki skupini izkazovali primerljiv delež tržnih prihodkov. Razlike med bolnišnicami v posamezni skupini so namreč velike, na primer v skupini regionalnih bolnišnic tako delež tržnih prihodkov predstavlja od 1,5 % celotnih prihodkov v SB Jesenice pa do 6,3 % v SB Nova Gorica. Najvišji delež prihodkov iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu pa je v letu 2011 razviden v URI – Soča (to je 9,7 %), najmanjši pa v PB Vojnik (0,3 %).

V letu 2011 so se uveljavila nova navodila za razmejevanje prihodkov v dejavnost javne službe in tržno dejavnost, zato je tudi viden porast prihodkov od prodaje blaga in storitev na trgu v primerjavi z letom 2010 v povprečni višini 30,4 % ter tudi porast deleža tržnih prihodkov v celotnih prihodkih. V letu 2011 v primerjavi z letom 2010 je največji porast tržnih prihodkov v primerjavi s celotnimi prihodki viden v SB Nova Gorica, to je za 5,6 odstotne točke, sledi SB Celje (2,1 odstotne točke) in UKC Maribor (1,5 odstotne točke). V obdobju 2009–2011 je tako največji porast prihodkov iz naslova prodaje blaga in storitev

na trgu viden v SB Nova Gorica, OI Ljubljana, UKC Ljubljana, SB Celje ter UKC Maribor. Pri nekaterih bolnišnicah pa se je delež prihodkov iz prodaje blaga in storitev na trgu, delno zaradi padca prihodkov iz tega naslova, delno pa tudi zaradi uveljavitve novih navodil za razmejevanje, zmanjšal. Padec prihodkov iz naslova tržne dejavnosti v obdobju 2009–2011 je tako viden v 10 javnih bolnišnicah, največji padec pa je razviden v SB Ptuj, PB Vojnik, Bolnišnici Sežana, SB Brežice in BGP Kranj.

Tabela 7: Delež prihodkov iz naslova opravljanja tržne dejavnosti v celotnih prihodkih (v %)

Bolnišnica	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
1 UKC Ljubljana	0,7	0,7	0,6	0,5	0,6	0,6	0,7	0,7	0,7	2,6	2,8
1 UKC Maribor	1,2	1,2	1,3	1,4	1,2	1,1	1,3	1,2	1,6	1,9	3,4
2 SB Celje	1,3	1,3	1,3	1,6	1,7	1,6	1,6	1,5	1,0	1,4	3,5
2 SB Izola	0,6	0,6	0,6	0,8	1,9	1,9	2,0	1,7	2,1	1,9	2,5
2 SB Jesenice	1,7	1,8	1,7	1,8	1,8	1,6	0,9	1,1	0,9	1,3	1,5
2 SB Nova Gorica	1,2	1,2	1,2	1,2	0,7	0,7	1,0	0,8	0,9	0,7	6,3
2 SB Murska Sobota	3,2	2,0	1,2	0,5	0,9	1,2	3,7	3,5	2,8	2,2	2,5
2 SB Novo mesto	1,8	1,8	1,7	1,6	2,9	2,8	3,0	1,9	2,2	2,8	2,4
2 SB Slovenj Gradec	4,4	4,5	4,0	4,1	4,0	4,1	4,0	3,2	2,3	2,0	2,0
3 SB Brežice	3,5	3,3	3,6	3,7	3,3	3,0	2,7	3,0	3,6	3,4	2,7
3 SB Trbovlje	4,8	4,0	3,9	3,8	4,5	4,3	3,1	0,8	0,7	0,7	0,8
3 SB Ptuj	6,4	7,1	4,1	3,7	4,3	3,1	3,7	3,6	2,4	3,0	1,7
4 Bolnišnica Topolšica	2,9	3,4	3,9	3,3	3,2	3,4	3,3	3,6	3,3	3,4	3,3
4 Bolnišnica Golnik	2,2	2,3	2,2	2,6	2,3	3,4	4,2	4,2	4,5	3,9	4,1
4 Bolnišnica Sežana	15,0	8,0	5,5	4,0	2,6	2,0	2,5	2,4	1,9	1,6	1,3
4 URI – Soča	8,5	8,7	8,7	9,8	8,9	8,5	9,1	8,0	7,7	7,7	9,7
4 OI Ljubljana	0,4	0,3	0,5	0,7	0,8	0,7	0,9	1,0	0,6	3,1	2,5
4 OB Valdoltra	3,9	1,5	2,6	3,2	3,6	2,1	1,5	1,1	1,3	1,5	1,6
4 CZBO	6,2	6,3	6,6	6,9	6,9	6,6	6,7	6,8	6,6	6,9	5,8
5 BGP Kranj	4,2	4,4	4,7	4,3	4,2	3,9	3,8	3,7	3,9	3,4	3,0

se nadaljuje

nadaljevanje

Bolnišnica	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
5 Bolnišnica Postojna	2,0	2,6	1,9	2,2	2,5	2,8	3,3	3,4	3,1	2,8	2,8
6 PB Idrija	1,8	1,9	2,2	2,1	1,9	1,1	2,2	2,0	1,8	2,0	2,3
6 PK Ljubljana	1,5	0,8	0,6	0,7	0,6	1,1	1,0	0,6	0,8	0,8	1,2
6 PB Ormož	3,0	2,3	2,2	2,5	2,4	2,0	2,0	2,0	1,9	2,2	2,3
6 PB Begunje	3,6	3,6	3,7	3,0	2,9	2,6	2,0	1,8	2,0	3,2	2,9
6 PB Vojnik	0,5	0,4	0,4	0,6	0,4	0,3	0,3	0,3	0,4	0,4	0,3
Povprečje	1,7	1,6	1,5	1,5	1,6	1,5	1,7	1,5	1,5	2,4	3,0

Vir: Podatki javnih zdravstvenih zavodov iz izkaza prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti za leta od 2001 do leta 2011.

Ob pregledu letnih poročil bolnišnic ugotavljam, da ima veliko bolnišnic na področju tržne dejavnosti jasno postavljene cilje višanja tržnih prihodkov, zato lahko tudi v prihodnosti v tem segmentu poslovanja pričakujemo nadaljnjo rast. Bolnišnica Topolšica tako želi povečati prihodke tržnih storitev za vsaj 1,5 % z vzpostavitvijo novih samoplačniških programov s področja zdravstva, povečanjem prihodkov kuhinje s prodajo cateringa in aranžmajev za razne dogodke, povečanjem prihodkov pralnice, vrtnarije in vzdrževalne enote ter povečanjem prihodkov od oddaje raznih kapacitet (Bolnišnice Topolšica, 2012, str. 10). SB Brežice želijo povečati odstotek tržnih prihodkov na 3,5 % s povečanjem trženja laboratorijskih storitev za zdravstvene domove in koncesionarje, nadstandardnih namestitev, storitvami menze, samoplačniških zdravstvenih storitev ter storitev zdravstvene nege (Splošna bolnišnica Brežice, 2012, str. 10–11). SB Novo mesto med cilji izpostavlja tudi povečanje prihodkov iz naslova nadstandardnih namestitev, gostinskih storitev, samoplačniških zdravstvenih storitev, storitev zdravstvene nege (Splošna bolnišnica Novo mesto, 2012, str. 15). SB Celje med cilje uvršča tudi trženje robotske kirurgije (Splošna bolnišnica Celje, 2012, str. 18).

Tudi Bolnišnica Golnik ima med cilji zavoda opredeljeno uvajanje novih tržnih storitev ter povečanje odstotka tržnih prihodkov do leta 2015 na 10 % s pridobivanjem dodatnih virov financiranja (bioekvivalenčne študije, menedžerski pregledi, trženje storitev, tuje zdravstvene zavarovalnice) in vzpostavitvijo pogojev za sistematičen pritok bolnikov iz drugih držav (Bolnišnica Golnik – Klinični oddelek za pljučne bolezni in alergijo Golnik, 2012, str. 15–16). OB Valdoltra med dolgoročnimi cilji zavoda izpostavlja mreženje z drugimi zdravstvenimi rehabilitacijskimi centri z namenom nastopa na tujih trgih (Rusija, Italija) in povečevanjem tržnega deleža prihodkov (Ortopedska bolnišnica Valdoltra Ospedale Ortopedico Valdoltra, 2012, str. 10, 41). URI – Soča že izvaja večje tržne projekte za bolnike iz Albanije, Libije in Gaze, med njihovimi cilji pa je mogoče zaslediti povečanje tržne dejavnosti na 9 % celotnih prihodkov ter trženje nadstandardnih postelj in

zagotavljanje njihove 90 % povprečne izkoriščenosti na letni ravni (Univerzitetni rehabilitacijski inštitut Republike Slovenije – Soča, 2012, str. 15, 18).

Presežek prihodkov nad odhodki iz tržne dejavnosti pa naj bi v bolnišnicah služili delno tudi za pokrivanje presežka odhodkov nad prihodki iz naslova opravljanja javne službe in za zagotavljanje boljših pogojev dela.

Pri tem je potrebno poudariti, da izvajanje tržnega programa pomeni za bolnišnice zelo nestabilno dolgoročno financiranje. Zato so mnoge bolnišnice že pričele z izvajanjem postopkov za pridobitev mednarodne akreditacije (certifikat angl. *National Integrated Accreditation for Healthcare Organization* – NIAHO, ki ga podeljuje akreditacijska hiša Det Norske Veritas, certifikat angl. *Joint Commission International Accreditation* – JCI), saj bo tako njihova konkurenčnost bistveno večja. Tudi ob uveljavitvi odpiranja trga zdravstvenih storitev in prostega pretoka bolnikov, ki ga predvideva Direktiva EU o pravicah pacientov na področju čezmejnega zdravstvenega varstva, bodo bolnišnice s pridobitvijo mednarodne akreditacije zmanjšale tveganje prelivanja finančnih sredstev med nacionalnimi zdravstvenimi zavarovalnicami. V Sloveniji je trenutno sedem oziroma 27 % vseh javnih bolnišnic (Bolnišnica Golnik, URI – Soča, SB Novo mesto, SB Jesenice, SB Murska Sobota, OB Valdoltra in CZBO) z mednarodno akreditacijo (Minister Gantar na strokovnem srečanju v kliniki Golnik: slovenske bolnišnice z mednarodno akreditacijo so bolj konkurenčne, 2012). Da bi proces akreditacije še pospešili, je bilo v Prilogi BOLII/b k Splošnemu dogovoru za pogodbeno leto 2012 v 23. členu zapisano, da morajo izvajalci specialistične bolnišnične dejavnosti do 30. 9. 2012 pristopiti v proces pridobitve akreditacije, v nasprotnem primeru jim lahko Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije vrednost programa specialistične bolnišnične dejavnosti (akutna bolnišnična obravnava, psihiatrija, rehabilitacija) v redni pogodbi o izvajanju programa zdravstvenih storitev za leto 2012 enkratno zmanjša za 0,3 % (Priloga BOLII/b k Splošnemu dogovoru za pogodbeno leto 2012, 2012, str. 10–11).

Opredelitev odhodkov. Odhodki obračunskega obdobja so tisti znesek stroškov, nastalih v obračunskem obdobju, ter drugih stroškov, ki v skladu s sprejetimi računovodskimi pravili o vštevanju stroškov v odhodke obračunskega obdobja vpliva na poslovni izid obračunskega obdobja. Čižmanova (2011a, str. 36) je mnenja, da določeni uporabniki (torej tudi javne bolnišnice) opravljajo predvsem storitve, zato so stroški, ki nastanejo v posameznem obračunskem obdobju, odhodki tega obračunskega obdobja, razen kadar se v skladu s sprejetimi računovodskimi pravili vštevajo v odhodke v času, ki sledi obračunskemu obdobju (razmejevanje stroškov preko kontov usredstvenja, zalog gotovih proizvodov ali nedokončane proizvodnje in aktivnih časovnih razmejitev). Tako kot prihodki se tudi odhodki delijo na poslovne, finančne in druge, pri čemer se odhodki določenih uporabnikov razvrščajo v podskupine: stroški materiala, stroški storitev, stroški prodanih zalog, stroški dela, amortizacija, rezervacije, drugi stroški, finančni odhodki, drugi odhodki in prevrednotovalni poslovni odhodki (Čižman, 2011a, str. 36).

V skladu s Pravilnikom o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Ur. l. RS, št. 112/2009, št. 58/2010, 104/2010) se med stroški materiala izkazujejo stroški materiala, kupljenih polizdelkov, vgrajenih delov, pomožnega materiala, energije, nadomestnih delov za osnovna sredstva in materiala za vzdrževanje osnovnih sredstev, odpisi drobnega inventarja in lastne embalaže, uskladitev stroškov materiala zaradi ugotovljenih popisnih razlik, stroški pisarniškega materiala in strokovne literature ter drugi stroški materiala.

Med stroški storitev se v skladu z omenjenim Pravilnikom izkazujejo stroški storitev pri proizvodnji proizvodov, stroški transportnih storitev in storitev, povezanih z vzdrževanjem, najemnine, povračila stroškov zaposlencem v zvezi z delom, stroški plačilnega prometa in bančnih storitev, stroški intelektualnih in osebnih storitev, stroški sejmov, reklame in reprezentance, stroški storitev fizičnih oseb, ki ne opravljajo dejavnosti, skupaj z dajatvami, ki bremenijo pravno osebo, ter drugi stroški storitev.

V kontih podskupine 466 – stroški prodanih zalog se izkazujejo stroški prodanih zalog ter ugotovljeni presežki in primanjkljaji.

V skupini stroški dela so v skladu z omenjenim Pravilnikom izkazane plače zaposlencev, nadomestila plač zaposlencev, stroški dodatnega pokojninskega zavarovanja zaposlencev, regres za letni dopust, povračila in drugi prejemki zaposlencev, delodajalčevi prispevki in druge delodajalčeve dajatve od plač, nadomestil plač, bonitet, povračil in drugih prejemkov zaposlencev ter nagrade vajencem skupaj z dajatvami, ki bremenijo pravno osebo.

Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Ur. l. RS, št. 112/2009, št. 58/2010, 104/2010) določa, da se v okviru stroška amortizacije izkazuje amortizacija opredmetenih osnovnih sredstev, amortizacija neopredmetenih sredstev, amortizacija drobnega inventarja in embalaže. V okviru te skupine se izkazuje tudi zmanjšanje stroškov amortizacije, ki se nadomešča v breme obveznosti do virov sredstev.

Med stroške rezervacij se izkazujejo dolgoročne rezervacije za stroške reorganizacije pravne osebe, za pokrivanje pričakovanih izgub iz kočljivih pogodb in za pokrivanje drugih obveznosti, ki se nanašajo na sedanje učinke. Pri oblikovanju dolgoročnih rezervacij je Ministrstvo za finance RS, Direktorat za javno računovodstvo, dalo pojasnilo, da lahko dolgoročne rezervacije določeni uporabniki enotnega kontnega načrta oblikujejo v breme odhodkov, ki se nanašajo na prihodke, dosežene s prodajo blaga in storitev na trgu, vendar pa zaradi dolgoročnih rezervacij ne sme biti izkazan presežek odhodkov nad prihodki iz prodaje blaga in storitev na trgu, niti presežek odhodkov iz opravljanja vse dejavnosti določenega uporabnika (Čižman, 2011a, str. 39).

V kontih podskupine 465 – drugi stroški se v skladu z omenjenim Pravilnikom izkazujejo dajatve, ki niso odvisne od poslovnega izida, izdatki za varstvo okolja, nagrade dijakom in študentom na delovni praksi skupaj z dajatvami, štipendije dijakom in študentom ter ostali podobni stroški.

Med finančnimi odhodki se izkazujejo odhodki za obresti, odhodki od prevrednotenja dolgov zaradi spremembe vrednosti, odhodki od prodaje finančnih naložb, drugi finančni odhodki in prevrednotevalni finančni odhodki zaradi oslabitve finančnih naložb ter odhodki zaradi uskladitve rezervacij.

Drugi odhodki zajemajo v skladu s Pravilnikom o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Ur. l. RS, št. 112/2009, št. 58/2010, 104/2010) denarne kazni, odškodnine in druge neobičajne postavke. Kot drugi odhodki se izkazujejo tudi vračila preveč zaračunanih in vplačanih prihodkov iz preteklih let.

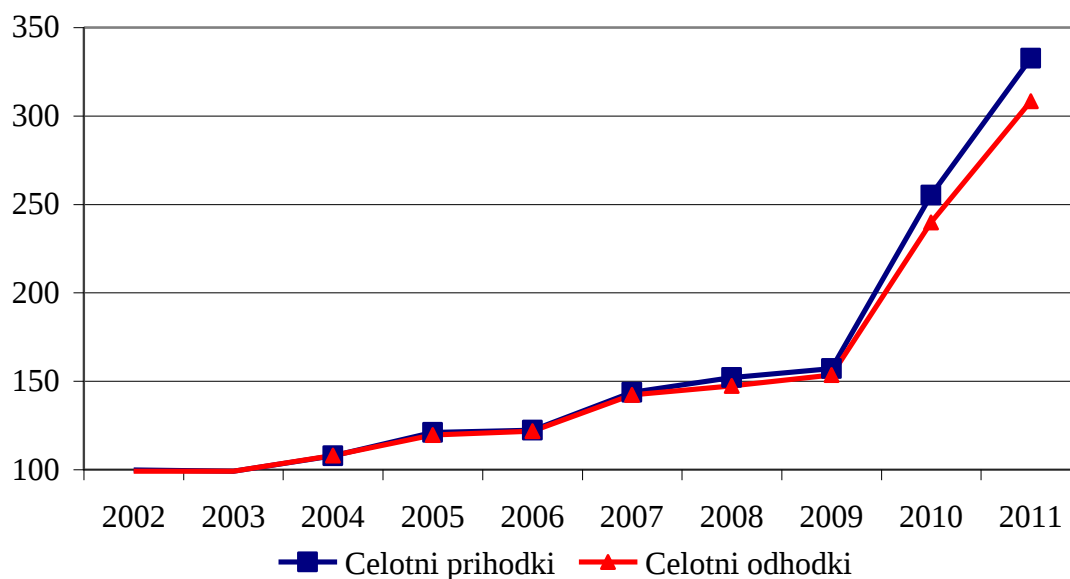
V skupini prevrednotovalnih poslovnih odhodkov se po omenjenem Pravilniku izkazujejo prevrednotevalni odhodki zaradi oslabitve zalog, terjatev iz poslovanja, neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev ter zaradi odtujitve neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev.

Analiza odhodkov. V nadaljevanju prikazujem analizo celotnih odhodkov iz naslova opravljanja tržne dejavnosti po glavnih skupinah odhodkov, kot so prikazani v Izkazu prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti in so stroški blaga, materiala in storitev, stroški dela, amortizacija, rezervacije, drugi stroški, finančni odhodki, drugi odhodki ter prevrednotovalni poslovni odhodki.

V letu 2001 so javne bolnišnice realizirale 657.869.258 evrov celotnih odhodkov (brez upoštevanja davka od dohodka pravnih oseb), od tega 11.407.386 evrov iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu, kar je v povprečju predstavljalo 1,7 % celotnih odhodkov bolnišnic. V nadaljnjih letih so celotni odhodki iz prodaje blaga in storitev na trgu naraščali vzporedno z obsegom dejavnosti (kar je razvidno tudi iz Slike 6 in Tabele 8) in so v letu 2011 v povprečju predstavljali 2,8 % celotnih odhodkov. V obdobju 2001–2011 je povprečna letna nominalna stopnja rasti celotnih odhodkov iz naslova prodaje blaga in storitev znašala 11,9 % in je nižja od povprečne stopnje rasti tržnih prihodkov, to je 12,8 %.

V obdobju 2001–2009 je bil povprečen delež tržnih odhodkov v celotnih odhodkih javnih bolnišnic enak povprečnemu deležu tržnih prihodkov v celotnih prihodkih bolnišnic. V letu 2010 pa se je rast tržnih odhodkov upočasnila v primerjavi z rastjo tržnih prihodkov in se je razlika med povprečnim deležem tržnih prihodkov v celotnih prihodkih in povprečnim deležem tržnih odhodkov v celotnih odhodkih povišala za 0,2 odstotni točki.

Slika 6: Indeks rasti celotnih prihodkov in celotnih odhodkov iz prodaje blaga in storitev na trgu (bazno leto 2001)



Vir: Podatki javnih zdravstvenih zavodov iz izkaza prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti za leta od 2001 do leta 2011.

Tabela 8: Nominalna rast celotnih odhodkov iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu v obdobju 2001–2011

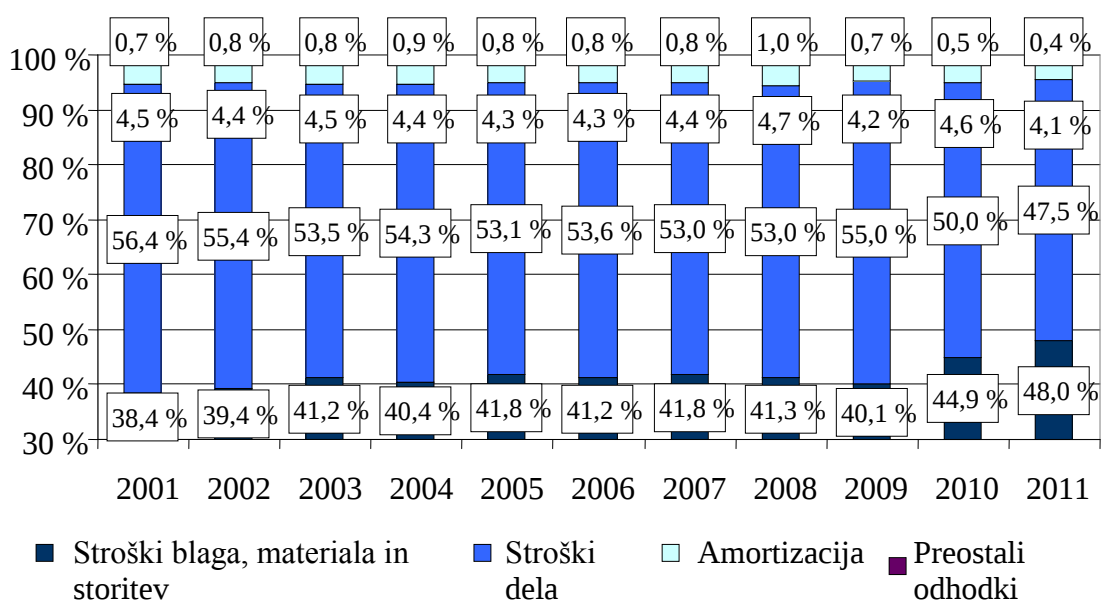
Leto	Tržna dejavnost			Javna služba		
	Celotni odhodki (v evrih)	Razlika (v evrih)*	Rast (v %)*	Celotni odhodki (v evrih)	Razlika (v evrih)*	Rast (v %)*
2001	11.407.386			646.461.872		
2002	11.304.578	-102.808	-0,9	705.158.842	58.696.970	9,1
2003	11.307.582	3.005	0,0	758.572.354	53.413.512	7,6
2004	12.325.918	1.018.336	9,0	813.374.261	54.801.907	7,2
2005	13.630.642	1.304.724	10,6	856.534.802	43.160.541	5,3
2006	13.897.242	266.600	2,0	903.599.687	47.064.885	5,5
2007	16.215.844	2.318.602	16,7	958.452.511	54.852.824	6,1
2008	16.799.755	583.911	3,6	1.100.363.479	141.910.968	14,8
2009	17.503.328	703.573	4,2	1.194.370.357	94.006.878	8,5
2010	27.343.148	9.839.820	56,2	1.214.366.674	19.996.317	1,7
2011	35.160.195	7.817.047	28,6	1.241.254.005	26.887.331	2,2

Legenda: * Podatki o razliki in rasti se nanašajo na primerjavo tekočega leta s predhodnim letom.

Vir: Podatki javnih zdravstvenih zavodov iz izkaza prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti za leta od 2001 do leta 2011.

Ob analizi strukturne sestave odhodkov iz naslova javne službe in tržne dejavnosti ugotavljam, da se je struktura stroškov v obdobju 2001–2011 pomembno spremenila, prav tako pa je struktura stroškov tržne dejavnosti bistveno drugačna od strukture stroškov javne službe. V letu 2001 so bolnišnice iz naslova opravljanja javne službe izkazovale v povprečju 39,2 % stroškov blaga, materiala in storitev v celotnih odhodkih iz naslova opravljanja javne službe, 55,9 % stroškov dela ter 3,6 % stroškov amortizacije. Rezervacije, drugi stroški, finančni odhodki, drugi odhodki ter prevrednotovalni poslovni odhodki so v povprečju skupaj predstavljali 1,3 % (t.i. skupina preostalih odhodkov).

Slika 7: Strukturna sestava celotnih odhodkov iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu v obdobju 2001–2011



Vir: Podatki javnih zdravstvenih zavodov iz izkaza prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti za leta od 2001 do leta 2011.

Iz naslova opravljanje tržne dejavnosti pa so v letu 2001 javne bolnišnice izkazovale v povprečju 38,4 % stroškov blaga, materiala in storitev v celotnih tržnih odhodkih, 56,4 % stroškov dela, 4,5 % stroškov amortizacije ter 0,7 % preostalih odhodkov. Delež stroškov blaga, materiala in storitev se je v obeh dejavnostih v obdobju 2001–2011 povečeval, v povprečju pa se je pri izvajanju javne službe povečal za 3,0 odstotne točke, pri izvajanju tržne dejavnosti pa se je povečal za 9,6 odstotne točke, pri obeh dejavnostih na račun zmanjšanja strukturnega deleža stroškov dela, kar je razvidno tudi iz Slike 7.

Tabela 9: Povprečne nominalne stopnje rasti celotnih prihodkov in odhodkov po posamezni bolnišnici v obdobju 2001–2011

Bolnišnica	Tržni prihodki	Tržni odhodki	Stroški blaga, materiala in storitev	Stroški dela	Amortizacija
1 UKC Ljubljana	22,4	21,4	23,3	19,5	28,8
1 UKC Maribor	19,2	17,6	25,8	7,6	9,1
2 SB Celje	18,0	17,7	17,5	17,8	17,5
2 SB Izola	23,5	26,4	27,5	26,3	30,3
2 SB Jesenice	5,2	4,6	3,8	5,0	8,8
2 SB Nova Gorica	24,5	25,6	26,6	24,9	26,7
2 SB Murska Sobota	3,2	3,3	4,1	2,9	5,8
2 SB Novo mesto	9,8	9,7	13,0	6,9	11,3
2 SB Slovenj Gradec	-1,2	-1,2	0,5	-2,3	-1,6
3 SB Brežice	4,9	4,9	7,2	3,2	5,5
3 SB Trbovlje	-11,9	-13,4	-12,1	-14,1	-13,6
3 SB Ptuj	-7,4	-7,1	-7,2	-7,4	-7,2
4 Bolnišnica Topolšica	7,2	6,2	6,6	6,5	4,0
4 Bolnišnica Golnik	12,6	13,3	15,4	11,6	16,5
4 Bolnišnica Sežana	-12,4	-13,9	-12,1	-15,2	-12,1
4 URI – Soča	6,3	4,5	-1,6	7,1	8,0
4 OI Ljubljana	34,4	27,2	30,6	25,0	-100,0
4 OB Valdoltra	-3,3	-3,2	0,6	-7,9	-13,2
4 CZBO	4,4	4,7	3,2	6,9	6,3
5 BGP Kranj	2,3	2,3	-0,1	4,4	3,3
5 Bolnišnica Postojna	14,8	8,0	14,7	0,4	4,6
6 PB Idrija	7,3	6,7	3,9	7,9	7,3
6 PK Ljubljana	1,9	1,5	0,6	1,7	0,3
6 PB Ormož	0,5	1,8	2,4	1,7	2,1
6 PB Begunje	2,4	2,4	0,9	2,4	13,2
6 PB Vojnik	0,2	0,2	-9,6	10,2	2,1
Povprečje	12,8	11,9	14,4	10,0	10,7

Vir: Podatki javnih zdravstvenih zavodov iz izkaza prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti za leta od 2001 do leta 2011.

Natančneje lahko spremembo strukture odhodkov tržne dejavnosti pojasnimo tudi z analizo povprečne letne nominalne stopnje rasti posamezne kategorije stroškov. Tako je v obdobju 2001–2011 povprečna letna stopnja rasti stroškov blaga, materiala in storitev znašala 14,4 %, stroškov dela 10,0 %, stroškov amortizacije 10,7 % ter preostalih stroškov 6,3 %. Pri čemer pa obstajajo med posameznimi bolnišnicami velike razlike, kot je razvidno iz Tabele 9.

V skladu s Pravilnikom o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Ur. l. RS, št. 112/2009, št. 58/2010, 104/2010) morajo javni zavodi posebej izkazovati amortizacijo sredstev za opravljanje dejavnosti javnih služb ter za opravljanje dejavnosti na trgu. Iz praks nekaterih javnih bolnišnic pa je bilo vidno, da tržne dejavnosti niso bremenile s stroškom amortizacije. Ob pregledu izkaza prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti namreč ugotavljam, da nekatere javne bolnišnice niso izkazovale stroška amortizacije iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu, kljub temu da so iz tega naslova izkazovale prihodek. Takšno stanje je razvidno pri OB Valdoltra v letu 2002, Bolnišnici Sežana v letu 2003 in OI Ljubljana v letih 2002, 2003, 2004, 2009, 2010 in 2011, pri čemer slednji pojasnjuje, da večino prihodkov tržne dejavnosti predstavljajo prihodki od kliničnih študij in izobraževanja in zato te dejavnosti ne bremenijo s stroškom amortizacije (Računsko sodišče Republike Slovenije, 2011, str. 18). Takšno prikazovanje stroška amortizacije, ki v celoti bremeni javno službo (kljub temu da bolnišnica izvaja tržno dejavnosti), pomeni, da se iz naslova opravljanja tržne dejavnosti prikazuje večji presežek oziroma manjši primanjkljaj, kot bi se, če bi tudi v tej dejavnosti prikazovali strošek amortizacije.

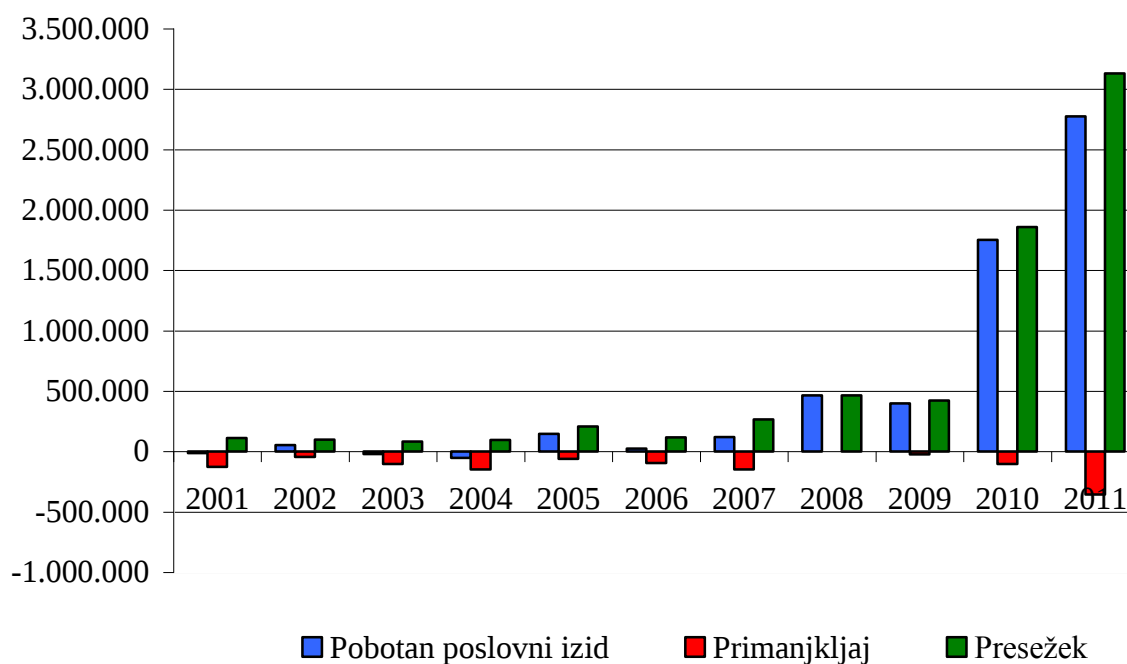
Davek od dohodka pravnih oseb. Tudi javne bolnišnice so zavezane k plačilu davka od dohodka pravnih oseb. V letu 2008 so skupaj izkazale 6.204.787 evrov davka od dohodka pravnih oseb iz naslova opravljanja javne službe ter 72.985 evrov iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu. V letu 2009 je stopil v veljavo nov Pravilnik o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti (Ur. l. RS, št. 109/2007, 68/2009), ki določa, da se sredstva za izvajanje javne službe iz javnofinančnih virov in namenska javna sredstva izvzamejo iz davčne osnove. Pravilnik prav tako določa, da se za pridobitne dohodke štejejo tudi sredstva za izvajanje javne službe, ki niso sredstva za izvajanje javne službe iz javnofinančnih virov (kot so doplačila uporabnikov). To tudi pojasni izrazit padec davka od dohodka pravnih oseb iz 6.277.772 evrov v letu 2008 na 228.640 evrov v letu 2009. V letu 2010 je davek od dohodka pravnih oseb znašal v javnih bolnišnicah skupaj le 3.515 evrov, v letu 2011 pa 973 evrov.

Poslovni izid z upoštevanjem davka od dohodka pravnih oseb. Iz analize poslovnih izidov javnih bolnišnic v obdobju 2001–2011 je razvidno, da mnoge izkazujejo presežek odhodkov nad prihodki v dejavnosti prodaje blaga in storitev na trgu in z opravljanjem tržne dejavnosti obremenjujejo izvajanje javne službe. Ministrstvo za zdravje RS ugotavlja, da nekatere javne bolnišnice primanjkljaj iz tržne dejavnosti izkazujejo tudi zaradi

razmejevanja celotnih odhodkov na podlagi kriterija celotnih prihodkov (Ministrstvo za zdravje Republike Slovenije, 2012, str. 43). Vendar pa je iz računovodskih izkazov javnih bolnišnic razvidno tudi, da so nekatere izkazovale presežek prihodkov nad odhodki iz naslova opravljanja javne službe in presežek odhodkov nad prihodki s prodajo blaga in storitev na trgu (na primer UKC Maribor v letu 2003 in PB Idrija v letu 2004).

Pobotan poslovni izid vseh javnih bolnišnic iz tržne dejavnosti je negativen v letih 2001, 2003 in 2004, v preostalih letih pa bolnišnice skupaj prikazujejo presežek. Le v letu 2008 so vse javne bolnišnice izkazovale presežek prihodkov nad odhodki iz prodaje blaga in storitev na trgu. Največ bolnišnic je presežek odhodkov nad prihodki iz naslova opravljanja tržne dejavnosti izkazovalo v letih 2001 in 2006, to je 9 bolnišnic. Kot je razvidno iz Slike 8, je najvišji skupen presežek odhodkov nad prihodki iz tržne dejavnosti razviden v letu 2011, ko je dosegel 355.273 evrov in ga je izkazovalo 5 bolnišnic (SB Celje, SB Izola, SB Murska Sobota, SB Nova Gorica in SB Slovenj Gradec). Ko negativni poslovni izid od prodaje blaga in storitev na trgu primerjamo s celotnimi tržnimi prihodki posamezne bolnišnice, ugotovimo, da je kazalnik v letu 2011 najvišji v SB Izola (25,5 %), sledita SB Slovenj Gradec (3,2 %) in SB Nova Gorica (2,8 %).

Slika 8: Poslovni izid iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu v obdobju 2001–2011 (v evrih)



Vir: Podatki javnih zdravstvenih zavodov iz izkaza prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti za leta od 2001 do leta 2011.

4 ANALIZA IZKAZA PRIHODKOV IN ODHODKOV PO VRSTAH DEJAVNOSTI V JAVNIH BOLNIŠNICAH V LETU 2010

Ministrstvo za zdravje RS je v okviru obravnavanih vsebin v dokumentu Letno poročilo 2010 natančneje določilo javnim bolnišnicam minimalen nabor vsebin poglavja »Pojasnila k izkazu prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti«. In sicer so bile podane usmeritve, da je potrebno podati pojasnilo, z opravljanjem katerih dejavnosti so nastali tržni prihodki, pojasnilo glede razmejevanja stroškov na dejavnost javne službe in tržne dejavnosti ter sprejeta sodila oziroma kriterije za delitev stroškov. Bolnišnice so tudi morale podati pojasnilo, koliko sredstev je bilo namenjenih za plačilo delovne uspešnosti iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu. Z analizo tega dela letnega poročila posamezne bolnišnice sem preverila hipotezo, ali so v letu 2010 bolnišnice prihodke iz naslova tržne dejavnosti prikazovale poenoteno in ali je vsebinski vpliv tržne dejavnosti na določanje obsega delovne uspešnosti iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu v javnih bolnišnicah enak.

4.1 Analiza razmejevanja tržnih prihodkov v javnih bolnišnicah v letu 2010

Po pregledu letnih poročil javnih bolnišnic ugotavljam, da so bolnišnice v letu 2010 razmejevale prihodke na dejavnost javne službe in tržno dejavnost po različnih navodilih, kar je razvidno tudi iz Priloge 5. Kljub temu da je Ministrstvo za zdravje RS v novih navodilih za razmejevanje zapisalo, da se pričnejo uporabljati z letom 2011 ob pripravi finančnih načrtov za leto 2011, so nekatere bolnišnice nova navodila uporabile že pri razmejevanju prihodkov v letu 2010 (OI Ljubljana, SB Ptuj in UKC Ljubljana). Le 3 od 26 bolnišnic so zapisale, da so v letu 2010 pri razmejevanju prihodkov na javno službo in tržno dejavnost uporabile navodila Ministrstva za zdravje RS iz leta 2000 (UKC Maribor, SB Slovenj Gradec in SB Brežice). SB Celje, SB Novo mesto in PB Ormož pa so zapisale le, da razmejujejo prihodke v skladu z zakonodajo in navodilom Ministrstva za zdravje RS, pri čemer ni razvidno, katera navodila so uporabile (iz leta 2000 ali iz leta 2010). Preostale bolnišnice niso navajale podlag, ki so jih upoštevale pri razmejevanju prihodkov, ampak so le naštele storitve, katerih prihodek so v letu 2010 uvrstile v tržno dejavnost.

Ugotavljam, da so nekatere bolnišnice opravljanje laboratorijske dejavnosti za zunanje naročnike (javne zavode, koncesionarje in ostale) v letu 2010 evidentirale kot tržno dejavnost (OI Ljubljana, UKC Ljubljana, SB Novo mesto), nekatere pa so jih uvrščale med javno službo (SB Celje).

Glede na veljavna navodila za razmejevanje prihodkov v javno službo in tržno dejavnost v letu 2010 bi morale javne bolnišnice uvrstiti vse prihodke, ki so jih pridobile v zvezi z upravljanjem premoženja zavoda (obresti, najemnine, izredni prihodki), med prihodke

javne službe. Ob pregledu letnih poročil javnih bolnišnic za leto 2010 pa je razvidno, da so Bolnišnica Topolšica, Bolnišnica Postojna, Bolnišnica Sežana, Bolnišnica Golnik, PK Ljubljana, SB Izola, SB Jesenice, SB Nova Gorica, SB Slovenj Gradec, SB Trbovlje, UKC Ljubljana, UKC Maribor, URI – Soča, PB Idrija in PB Begunje te vrste prihodkov uvrščale med tržne prihodke.

Navodila Ministrstva za zdravje RS za razmejevanje prihodkov, katera so bila veljavna v letu 2010, niso vsebovala navodil, kako razmejiti finančne, druge in prevrednotovalne prihodke med javno službo in tržno dejavnost. Iz analize izkaza prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti javnih bolnišnic za leto 2010 je razvidno, da je:

- finančne prihodke iz naslova tržne dejavnosti prikazalo 9 javnih bolnišnic (UKC Maribor, SB Jesenice, SB Nova Gorica, SB Slovenj Gradec, Bolnišnica Topolšica, Bolnišnica Sežana, URI – Soča, PB Idrija in PB Begunje),
- druge prihodke iz naslova tržne dejavnosti prikazovalo 10 bolnišnic (SB Jesenice, SB Novo mesto, SB Slovenj Gradec, SB Trbovlje, Bolnišnica Topolšica, Bolnišnica Sežana, URI – Soča, Bolnišnica Postojna, PB Idrija in PB Begunje) ter
- prevrednotovalne prihodke prikazovalo 5 bolnišnic (Bolnišnica Sežana, URI – Soča, OI Ljubljana, PB Idrija in PB Begunje).

Ob tem sta UKC Maribor in SB Murska Sobota podala pojasnilo, da sta finančne prihodke, druge prihodke in prevrednotovalne poslovne prihodke izkazala med prihodki iz opravljanja javne službe, razen tistih, za katere se je iz knjigovodskih listin lahko ugotovilo, da se nanašajo na tržno dejavnost. Enako pojasnilo je podala tudi SB Ptuj za razmejevanje finančnih in drugi prihodkov. SB Brežice, SB Celje in SB Novo mesto so vse finančne prihodke, druge prihodke in prevrednotovalne poslovne prihodke izkazale med prihodki iz opravljanja javne službe. SB Slovenj Gradec pa je vse prihodke od financiranja uvrstila med prihodke javne službe, izredne prihodke od izterjanih odpisanih terjatev, rabatov, popustov pri predčasnem plačilu pa so razdelili po deležu prihodkov od poslovanja, na delež prihodkov javne službe in na delež prihodkov od prodaje na trgu. Preostale bolnišnice niso podale pojasnil, kako so omenjene prihodke razmejevale med dejavnost javne službe in tržno dejavnost.

V letu 2010 javne bolnišnice prihodkov iz naslova tržne dejavnosti torej niso prikazovale poenoteno, kar pomeni, da vsebinski vpliv tržne dejavnosti na določitev obsega delovne uspešnosti iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu, kljub temu, da so ga vse bolnišnice ugotavljale v enakih pogojih, ni enak, kar potrjuje hipotezo 1.

4.2 Analiza razmejevanja tržnih odhodkov v javnih bolnišnicah v letu 2010

Na podlagi analiz letnih poročil javnih bolnišnic za leto 2010 ugotavljam, da bolnišnice različno razmejujejo celotne odhodke na dejavnost javne službe in tržno dejavnost, kar je razvidno tudi iz Priloge 6. Na podlagi različnih načinov razmejevanja odhodkov sem bolnišnice razvrstila v 3 skupine:

- prva skupina bolnišnic je najštevilčnejša in vsebuje bolnišnice, ki odhodke na javno službo in tržno dejavnost delijo v sorazmernem deležu glede na sestavo celotnih prihodkov ali prihodkov od poslovanja po dejavnostih (UKC Maribor, SB Celje, SB Brežice, SB Ptuj, Bolnišnica Golnik, PK Ljubljana, SB Izola, SB Jesenice, SB Nova Gorica, SB Murska Sobota, SB Slovenj Gradec, SB Trbovlje, Bolnišnica Sežana, OB Valdoltra, PB Ormož, PB Begunje in PB Vojnik),
- v drugi skupini so bolnišnice, ki v okviru tržne dejavnosti delno ali v celoti spremljajo neposredne stroške, preostale pa razmejijo po sorazmernem deležu (SB Novo mesto, Bolnišnica Topolšica, URI – Soča, OI Ljubljana, CZBO in BGP Kranj), ter
- v tretji skupini so bolnišnice, ki odhodke iz naslova tržne dejavnosti razmejujejo na podlagi kalkulacij in sodil (UKC Ljubljana in Bolnišnica Postojna).

PB Idrija ni podala razlage, kako razmejuje odhodke na dejavnost javne službe in tržno dejavnost.

SB Celje, SB Murska Sobota, SB Novo mesto in Bolnišnica Topolšica so finančne odhodke, druge odhodke in prevrednotovalne poslovne odhodke v celoti izkazale med odhodki iz opravljanja javne službe. SB Slovenj Gradec je uvrstila finančne odhodke med odhodke javne službe. Preostale bolnišnice razmejevanja teh vrst odhodkov v letnih poročilih ne pojasnjujejo podrobneje.

V letu 2010 so SB Celje, SB Izola, SB Nova Gorica, SB Brežice in SB Ptuj izkazovale presežek odhodkov nad prihodki iz naslova opravljanja tržne dejavnosti, kar je posledica razmejevanja odhodkov na javno službo in tržno dejavnost na podlagi razmerja prihodkov.

4.3 Plačilo delovne uspešnosti v javnih bolnišnicah iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu v letu 2010

Glede na predpise, ki urejajo določitev obsega delovne uspešnosti iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu, sem v Tabeli 10 oblikovala nabor javnih bolnišnic, ki bi v letu 2010 lahko izplačale javnim uslužbencem tržno delovno uspešnost. In sicer sem predpostavila, da lahko bolnišnica izplača delovno uspešnost iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu za leto 2010, če:

- v bilanci stanja na dan 31. 12. 2009 izkazuje kumulativen presežek prihodkov nad odhodki (če izkazuje kumulativni presežek odhodkov nad prihodki, mora namreč tekoči presežek v skladu s 17. členom Pravilnika o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava (Ur. l. RS, št. 134/2003, št. 34/2004, 13/2005, 138/2006, 120/2007, 112/2009, 58/2010) nameniti za pokrivanje primanjkljaja iz preteklih let),
- v letnem poročilu za leto 2010 izkazuje izravnane prihodke in odhodke za izvajanje javne službe ter
- v letnem poročilu za leto 2010 izkazuje vsaj izravnane prihodke in odhodke od prodaje blaga in storitev na trgu.

Prav tako sem predpostavila, da bolnišnice med letom 2010 niso akontativno izplačevale delovne uspešnosti iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu za leto 2010 ter da je razlika med dovoljenim in dejanskim izplačilom delovne uspešnosti iz tega naslova iz preteklih let enaka 0. Ob uporabi takšnih predpostavk je razvidno, da bi lahko 11 bolnišnic izplačalo delovno uspešnost iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu za leto 2010, pri čemer višina izplačil znaša od 74 evrov v PB Vojnik do 126.307 evrov v URI – Soča.

Tabela 10: Možnost izplačila delovne uspešnosti iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu za leto 2010 (v evrih)

Bolnišnica	Poslovni izid: javna služba 2010	Poslovni izid: tržna dejavnost 2010	Kumulativen presežek oziroma primanjkljaj na dan 31. 12. 2009	Možno izplačilo tržne delovne uspešnosti
UKC Ljubljana	-980.055	590.620	-26.709.891	
UKC Maribor	211.497	18.381	3.206.427	11.029
SB Celje	-588.029	-8.965	-656.398	
SB Izola	-2.699.280	-24.658	-7.354.202	
SB Jesenice	61.654	9.162	-2.491.260	
SB Nova Gorica	-688.288	-6.745	-408.307	
SB Murska Sobota	44.985	1.149	-2.661.912	
SB Novo mesto	3.735	5.777	-1.494.733	
SB Slovenj Gradec	11.055	229	-1.457.313	
SB Brežice	-310.584	-10.533	22.253	
SB Trbovlje	230.379	1.704	200.820	1.022
SB Ptuj	-1.718.261	-52.845	-933.729	

se nadaljuje

nadaljevanje

Bolnišnica	Poslovni izid: javna služba 2010	Poslovni izid: tržna dejavnost 2010	Kumulativen presežek oziroma primanjkljaj na dan 31. 12. 2009	Možno izplačilo tržne delovne uspešnosti
Bolnišnica Topolšica	164.756	26.261	-188.768	
Bolnišnica Golnik	119.169	601	3.919.214	361
Bolnišnica Sežana	161.557	2.660	38.158	1.596
URI – Soča	77.186	210.512	2.799.274	126.307
OI Ljubljana	-4.696.389	864.046	-7.105.055	
OB Valdoltra	17.931	2.055	2.868.989	1.233
CZBO	448	0	123	
BGP Kranj	10.637	40	-191.455	
Bolnišnica Postojna	306.934	92.140	252.349	55.284
PB Idrija	797.294	16.686	761.157	10.012
PK Ljubljana	952.301	9.545	1.157.917	5.727
PB Ormož	363.369	6.319	1.581.040	3.791
PB Begunje	293.390	0	726.821	
PB Vojnik	65.061	124	33.380	74
Skupaj	-7.787.548	1.754.265	-34.085.101	216.436

Vir: Podatki javnih zdravstvenih zavodov iz izkaza prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti za leta od 2001 do leta 2011 in podatki javnih zdravstvenih zavodov iz bilance stanja v letu 2011.

Ob pregledu letnih poročil bolnišnic za leto 2010 ugotavljam, da UKC Maribor, Bolnišnica Golnik, Bolnišnica Sežana, OB Valdoltra in PB Vojnik niso izplačali delovne uspešnosti iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu. SB Trbovlje, PB Idrija, PK Ljubljana in PB Ormož pa v letnih poročilih ne pojasnjujejo, ali so realizirali izplačilo delovne uspešnosti za leto 2010 iz tega naslova. URI – Soča in Bolnišnica Postojna sta zaposlenim izplačala delovno uspešnosti iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu.

Bolnišnica Postojna je v letnem poročilu za leto 2010 pojasnila, da so v letu 2010 obračunali 55.284 evrov za plačilo delovne uspešnosti iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu, kar znaša 100 % dovoljenega obsega sredstev od dosežene razlike med prihodki in odhodki od prodaje blaga in storitev na trgu v letu 2010. Vendar pa v letu 2010 ni bilo izplačane delovne uspešnosti iz tržne dejavnosti za tekoče leto in so njegovo izplačilo predvideli v letu 2011 (Bolnišnica za ženske bolezni in porodništvo Postojna, 2011, str. 46). V letu 2011 so tako izplačali 54.824 evrov za plačilo delovne uspešnosti iz naslova

prodaje blaga in storitev na trgu, kar znaša 99,2 % dovoljenega obsega sredstev za leto 2010.

Višino delovne uspešnosti za posameznega javnega uslužbenca v Bolnišnici Postojna določi direktor s sklepom, kjer so opredeljena tudi merila in kriteriji. V Bolnišnici Postojna pojasnjujejo, da so bila merila postavljena tako, da so pravico do izplačila delovne uspešnosti imeli sodelavci, ki so bili vsaj polovico delovnega časa v tem letu na delovnem mestu. Najbolj stimulirani pa so bili tisti zaposleni, ki so za svoje odsotnosti koristili le redni letni dopust. S tem so tudi največ prispevali k doseganju prihodkov iz tržne dejavnosti. Ostali sodelavci so se uvrstili med obe skrajnosti in so prejeli nižje zneske izplačila delovne uspešnosti.

URI – Soča pa pojasnjuje, da so v letu 2010 izplačali 107.226 evrov za plačilo delovne uspešnosti iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu, kar znaša 85 % dovoljenega obsega sredstev od dosežene razlike med prihodki in odhodki od prodaje blaga in storitev na trgu v letu 2010 (Univerzitetni rehabilitacijski inštitut Republike Slovenije – Soča, 2011, str. 60). V URI – Soča imajo oblikovan tudi interni Pravilnik o delovni uspešnosti iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu, v skladu s katerim del plače za delovno uspešnost iz tega naslova posameznemu javnemu uslužbencu določi direktor inštituta sam ali pa na predlog predpostavljenega javnega uslužbenca.

Kljub določilom 22.k člena ZSPJS, ki določa, da višino sredstev, namenjeno izplačilu dela plače za delovno uspešnost iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu, določi direktor po predhodnem dogovoru z reprezentativnimi sindikati, je iz pojasnil URI – Soča in Bolnišnice Postojna razvidno, da v določanje višine sredstev niso vključeni reprezentativni sindikati, ampak je določitev v pristojnosti direktorja. Slednji višino tržne delovne uspešnosti za posameznega javnega uslužbenca določi bodisi v skladu s prejetimi kriteriji ali pa na predlog nadrejenega javnemu uslužbencu.

5 ANALIZA IZKAZA PRIHODKOV IN ODHODKOV PO VRSTAH DEJAVNOSTI V JAVNIH BOLNIŠNICAH V LETU 2011

Tudi pri pripravi Letnega poročila za leto 2011 je Ministrstvo za zdravje RS natančneje določilo javnim bolnišnicam minimalen nabor vsebin poglavja »Pojasnila k izkazu prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti«. Podane so bile enake usmeritve kot v letu 2010, pri čemer so morale bolnišnice posebej pojasniti, ali so pri razmejevanju prihodkov upoštevale nova Navodila Ministrstva za zdravje RS (št. 012-11/2010-20 z dne 15. 12. 2010) ter kako so razmejile ostale prihodke, to je finančne, druge ter prevrednotovalne prihodke. Z analizo tega dela letnega poročila posamezne bolnišnice sem preverila hipotezo, ali so v letu 2011 bolnišnice prihodke iz naslova tržne dejavnosti prikazovale poenoteno in kako so razmejevale odhodke. Ugotavljala sem, ali je vsebinski

vpliv tržne dejavnosti na določitev obsega delovne uspešnosti iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu v javnih bolnišnicah enak.

5.1 Analiza razmejevanja tržnih prihodkov v javnih bolnišnicah v letu 2011

Ob pregledu pojasnil Izkaza prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti javnih bolnišnic za leto 2011 ugotavljam, da je 12 bolnišnic navedlo, da so pri razmejevanju prihodkov na dejavnost javne službe in tržno dejavnost uporabile nova navodila Ministrstva za zdravje RS za razmejevanje prihodkov (UKC Ljubljana, UKC Maribor, SB Celje, SB Jesenice, SB Nova Gorica, SB Murska Sobota, SB Slovenj Gradec, SB Brežice, SB Ptuj, CZBO, PK Ljubljana in PB Ormož). Preostale navajajo le storitve, na podlagi katerih so realizirale prihodke iz tržne dejavnosti, in so v večini bolnišnic enake kot v letu 2010. Le pri OI Ljubljana so med tržnimi prihodki v letu 2011 v skladu z navodili za razmejevanje prikazane tudi odškodnine, pri OB Valdoltra pa prihodki od projektov, ki se ne izvajajo preko Javne agencije za raziskovalno dejavnost RS. PB Idrija v letu 2011 ni podala pojasnil, kako je razmejevala prihodke med javno službo in tržno dejavnost.

UKC Ljubljana in Bolnišnica Postojna poročata, da sta v letu 2011 med prihodke tržne dejavnosti prikazali tudi prihodke iz naslova plačila prisotnosti ob porodu. Po podatkih Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije je v Sloveniji 14 porodnišnic, to so SB Celje, SB Izola, Bolnišnica Postojna, SB Jesenice, BGP Kranj, SB Brežice, SB Trbovlje, UKC Maribor, SB Ptuj, SB Murska Sobota, SB Nova Gorica, SB Novo Mesto, SB Slovenj Gradec in UKC Ljubljana (Podatki o planu in realizaciji prospektivnega programa za obdobje enega leta, 2012), pri čemer SB Nova Gorica, UKC Maribor, SB Trbovlje in SB Brežice ne zaračunavajo prisotnosti ob porodu (Zaračunavanje prisotnosti očetov pri porodu, 2012). Kljub temu da nova Navodila Ministrstva za zdravje RS za razmejevanje prihodkov podrobno razmejujejo prihodke na dejavnost javne službe in tržno dejavnost z naštevanjem storitev, pa teh vrst storitev niso zajela. Glede na to, da ostalih 8 bolnišnic prihodkov iz teh vrst storitev ni naštel med prihodki tržne dejavnosti, lahko sklepamo, da so jih uvrstili med prihodke javne službe. V letu 2011 je bilo v slovenskih porodnišnicah po podatkih Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije 21.388 porodov (Podatki o planu in realizaciji prospektivnega programa za obdobje enega leta, 2012). V kolikor bi pri vseh porodih bili prisotni tudi očetje, bi bolnišnice iz tega naslova po obstoječih cenikih realizirale največ 312.054 evrov, kar bi pomenilo, da sredstva v tej višini pri razmejevanju niso vsebinsko enako obravnavana.

V skladu z novimi Navodili za razmejevanje so najemnine od oddajanja prostorov in opreme ter kupnine od prostorov in opreme javnih bolnišnic prihodek ustanovitelja, torej prihodek državnega proračuna. Bolnišnice lahko iz tega naslova med tržnimi prihodki prikažejo le povračila od obratovalnih in drugih stroškov za uporabo nepremičnin in

opreme. Kljub temu pa 12 javnih bolnišnic prihodek od najemnin prikazuje med tržnimi prihodki.

Iz analize izkaza prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti javnih bolnišnic za leto 2011 je razvidno, da je:

- finančne prihodke iz naslova tržne dejavnosti prikazovalo 9 javnih bolnišnic (UKC Maribor, SB Jesenice, SB Nova Gorica, SB Slovenj Gradec, Bolnišnica Topolšica, Bolnišnica Sežana, URI – Soča, PB Idrija in PB Begunje),
- druge prihodke iz naslova tržne dejavnosti prikazovalo 13 bolnišnic (UKC Maribor, SB Jesenice, SB Nova Gorica, SB Novo mesto, SB Slovenj Gradec, SB Trbovlje, Bolnišnica Topolšica, Bolnišnica Sežana, Bolnišnica Postojna, PB Idrija, PK Ljubljana, PB Ormož in PB Begunje) ter
- prevrednotovalne prihodke prikazovalo 5 bolnišnic (UKC Maribor, SB Nova Gorica, Bolnišnica Sežana, PB Idrija in PB Begunje).

SB Celje, SB Novo mesto, SB Brežice in Bolnišnica Golnik pojasnjujejo, da so finančne, druge in prevrednotovalne poslovne prihodke v celoti prikazale kot prihodke javne službe, vendar pa je pri SB Novo mesto vidno, da so v letu 2011 2.190 evrov drugih prihodkov pripisali izvajanju tržne dejavnosti. Bolnišnica Postojna je vse finančne in prevrednotovalne poslovne prihodke pripisala javni službi. SB Murska Sobota in SB Ptuj pojasnjujeta, da sta v letu 2011 finančne, druge in prevrednotovalne poslovne prihodke izkazali med prihodki od opravljanja javne službe, razen tistih, za katere se je iz knjigovodskih listin lahko ugotovilo, da se nanašajo na tržno dejavnost. SB Slovenj Gradec je prihodke od financiranja prikazala kot prihodke javne službe, izredne prihodke od izterjanih odpisanih terjatev, rabatov, popustov pri predčasnem plačilu pa je razdelila po deležu prihodkov od poslovanja, na delež prihodkov javne službe in na delež prihodkov od prodaje na trgu. Preostale bolnišnice ne pojasnjujejo, kako so finančne prihodke, druge prihodke in prevrednotovalne poslovne prihodke razmejile med dejavnost javne službe in tržno dejavnost.

V zvezi s potrjevanjem hipoteze 2 ugotavljam, da bolnišnice v letu 2011 prihodkov iz naslova tržne dejavnosti ne prikazujejo poenoteno, kar ne potrjuje postavljene hipoteze.

5.2 Analiza razmejevanja tržnih odhodkov v javnih bolnišnicah v letu 2011

V letu 2011 so javne bolnišnice razmejevale odhodke na dejavnost javne službe in tržno dejavnost na enak način kot v letu 2010. Le UKC Maribor, ki je v letu 2010 razmejeval stroške v skladu z razmerjem med prihodki po dejavnostih, je v letu 2011 odhodke tržnih dejavnosti izkazal v dejanskih vrednostih iz poslovnih knjig, za dejavnosti, za katere pa

nimajo evidenc, pa so kot sodilo uporabili kalkulacije cen storitev po posameznih vrstah prihodkov.

V skladu z ZPFOLERD-1 bi morale ločene računovodske evidence po posameznih dejavnostih voditi bolnišnice, katerih čisti letni prihodek v dveh poslovnih letih pred poslovnim letom, v katerem uživajo izključno ali posebno pravico, znaša več kot 40 milijonov evrov. Pod to določilo zapade 7 bolnišnic, ki so prikazane v Tabeli 11, pri čemer pa SB Celje, SB Nova Gorica, SB Murska Sobota, SB Novo mesto odhodke na javno službo in tržno dejavnost delijo v sorazmernem deležu glede na sestavo celotnih prihodkov ali prihodkov od poslovanja po dejavnostih.

Tabela 11: Bolnišnice, ki izkazujejo več kot 40 milijonov evrov prihodkov od poslovanja (v evrih)

Bolnišnica	Prihodki od poslovanja		
	2009	2010	2011
UKC Ljubljana	430.356.972	440.974.933	449.744.533
UKC Maribor	166.821.264	172.265.062	175.861.142
SB Celje	87.294.215	88.250.872	90.770.771
SB Nova Gorica	40.208.511	40.454.792	41.487.831
SB Murska Sobota	42.285.148	42.246.056	43.157.384
SB Novo mesto	49.922.916	49.803.769	51.684.440
OI Ljubljana	85.371.506	82.084.613	89.900.956

Vir: Podatki javnih zdravstvenih zavodov iz izkaza prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti za leta od 2001 do leta 2011.

SB Celje, SB Murska Sobota, SB Novo mesto, Bolnišnica Topolšica in Bolnišnica Golnik so v letu 2011 finančne odhodke, druge odhodke in prevrednotovalne poslovne odhodke v celoti izkazale med odhodki iz opravljanja javne službe. PB Begunje je izredne ter prevrednotovalne odhodke uvrstila med javno službo, SB Slovenj Gradec pa je v javno službo štela vse odhodke financiranja, izredne odhodke pa je razdelila po deležu izrednih prihodkov. Preostale bolnišnice ne pojasnjujejo, kako so uvrščale te odhodke med dejavnost javne službe in tržno dejavnost.

V zvezi s hipotezo 2 ugotavljam, da so v letu 2011 med bolnišnicami vsebinske razlike v razmejevanju prihodkov in odhodkov, kar pomeni, da so tudi vsebinske razlike v ugotovljenem poslovnem izidu iz naslova opravljanja tržne dejavnosti, torej je osnova za ugotavljanje obsega delovne uspešnost iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu v javnih bolnišnicah vsebinsko različna.

5.3 Plačilo delovne uspešnosti v javnih bolnišnicah iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu v letu 2011

Pod enakimi predpostavkami, kot so predstavljene v poglavju 4.3, v Tabeli 12 prikazujem nabor javnih bolnišnic, ki bi lahko izplačale javnim uslužbencem delovno uspešnost iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu za leto 2011. Razvidno je, da bi lahko 11 bolnišnic izplačalo delovno uspešnost iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu, pri čemer višina izplačil znaša od 33 evrov v PB Vojnik do 234.143 evrov v URI – Soča.

Tabela 12: Možnost izplačila delovne uspešnosti iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu za leto 2011 (v evrih)

Bolnišnica	Poslovni izid: javna služba 2011	Poslovni izid: tržna dejavnost 2011	Kumulativen presežek oziroma primanjkljaj na dan 31. 12. 2010	Možno izplačilo tržne delovne uspešnosti
UKC Ljubljana	-5.256.575	867.053	-27.099.326	
UKC Maribor	-1.603.233	668.572	3.605.421	
SB Celje	-296.903	-781	-1.253.392	
SB Izola	-1.600.851	-248.058	-10.078.141	
SB Jesenice	-3.879	6.735	-2.420.444	
SB Nova Gorica	-1.089.536	-73.126	-1.103.339	
SB Murska Sobota	-850.343	-8.737	-2.615.778	
SB Novo mesto	-7.001	11.509	-1.485.221	
SB Slovenj Gradec	-1.216.419	-24.571	-1.446.029	
SB Brežice	30.206	853	-307.773	
SB Trbovlje	228.502	20.388	432.902	12.233
SB Ptuj	-848.928	3.262	-2.704.837	
Bolnišnica Topolšica	10.535	29.920	2.250	17.952
Bolnišnica Golnik	111.168	1.420	3.698.227	852
Bolnišnica Sežana	537.032	6.909	164.217	4.145
URI – Soča	92.820	390.238	2.834.412	234.143
OI Ljubljana	-433.333	1.004.887	-10.937.397	
OB Valdoltra	379.582	6.299	2.878.975	3.779
CZBO	13.187	0	448	
BGP Kranj	6.337	37	-180.777	
Bolnišnica Postojna	194.232	93.810	651.423	56.286
PB Idrija	377.948	8.981	813.980	5.389
PK Ljubljana	497.719	5.781	2.119.763	3.469

se nadaljuje

nadaljevanje

Bolnišnica	Poslovni izid: javna služba 2011	Poslovni izid: tržna dejavnost 2011	Kumulativen presežek oziroma primanjkljaj na dan 31. 12. 2010	Možno izplačilo tržne delovne uspešnosti
PB Ormož	161.123	3.880	1.950.728	2.328
PB Begunje	212.066	0	517.168	
PB Vojnik	20.142	55	65.185	33
Skupaj	-10.334.402	2.775.316	-41.897.355	340.429

Vir: Podatki javnih zdravstvenih zavodov iz izkaza prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti za leta od 2001 do leta 2011 in podatki javnih zdravstvenih zavodov iz bilancw stanja v letu 2011.

PK Ljubljana, PB Ormož in SB Trbovlje v letnem poročilu za leto 2011 ne pojasnjujejo, ali so v letu 2011 izplačale sredstva za delovno uspešnost iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu. Od preostalih bolnišnic sta, kot v letu 2010, tudi v letu 2011 tržno delovno uspešnost izplačala le URI – Soča in Bolnišnica Postojna.

Bolnišnica Postojna pojasnjuje, da je v letu 2011 obračunala 56.286 evrov za plačilo delovne uspešnosti iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu, kar znaša 100 % dovoljenega obsega sredstev od dosežene razlike med prihodki in odhodki od prodaje blaga in storitev na trgu v letu 2011. V letu 2011 so izplačali akontacijo delovne uspešnosti iz tržne dejavnosti za tekoče leto v višini 39.320 evrov oziroma 69,9 % dovoljenega obsega. Razliko dovoljenega obsega sredstev delovne uspešnosti za leto 2011 bodo izplačali v letu 2012.

URI – Soča pojasnjuje, da je letu 2011 izplačal 194.951 evrov za plačilo delovne uspešnosti iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu, osnova za izplačilo pa je znašala 243.278 EUR. Torej so v letu 2011 izplačali 80,0 % dovoljenega zneska.

6 PREDLOGI ZA POENOTENJE IN NADGRADNJO RAZMEJEVANJA PRIHODKOV IN ODHODKOV IZ NASLOVA OPRAVLJANJA TRŽNE DEJAVNOSTI V JAVNIH BOLNIŠNICAH

Po pregledu letnih poročil javnih bolnišnic za leto 2011 ugotavljam, da bolnišnice kljub novim podrobnejšim navodilom Ministrstva za zdravje RS celotne prihodke na dejavnost javne službe in tržno dejavnost ne razmejujejo poenoteno in na enakih podlagah. Problematično je prikazovanje najemnin med tržnimi prihodki, saj so ta sredstva prihodek ustanovitelja in bi se morala stekati v državni proračun. Zagotoviti je potrebno dosledno izvajanje Zakona o investicijah v javne zdravstvene zavode, katerih ustanovitelj je RS, za

obdobje 1994–2015 (Ur. l. RS, št. 19/1994, št. 28/2000, 111/2001, 76/2008, 59/2011), po katerem se prihodki od najemnin in oddajanja prostorov in opreme ter kupnin od prostorov in opreme javnih bolnišnic odvajajo neposredno v državni proračun in jih v skladu z novimi Navodili bolnišnice ne prikazujejo niti med prihodki javne službe niti med prihodki tržne dejavnosti.

Ministrstvo za zdravje RS je to problematiko že pričelo urejati, v začetku leta 2012 je namreč vsem direktorjem javnih zdravstvenih zavodov posredovalo dopis, v katerem je med drugim predstavljeno tudi sklepanje najemnih pogodb. In sicer je v dokumentu poudarjeno, da se sredstva od prodaje in oddaje v najem nepremičnin in opreme stekajo na poseben račun Ministrstva za zdravje RS, v sklad za investicije v zdravstvu. Izpostavljeno je tudi dejstvo, da večina statuten javnih zdravstvenih zavodov določa, da potrebujejo za oddajo prostorov v najem tudi soglasje ustanovitelja (Problematika sklepanja podjemnih in drugih civilnopravnih pogodb, 2012, str. 6).

Prav tako ugotavljam, da nekatere bolnišnice prihodek od plačil prisotnosti ob porodu izkazujejo med tržnimi prihodki, druge med prihodki javne službe, kar pomeni, da je po oceni 0,3 milijona evrov različno razmejenih. Menim, da bi bilo potrebno obstoječa navodila za razmejevanje prihodkov na dejavnost javne službe in tržno dejavnost dopolniti na področju razmejevanja poslovnih prihodkov z uvrščanjem prihodkov od prisotnosti pri porodu. Glede na to, da so obstoječa navodila pri opredelitvi prihodkov iz naslova javne službe izhajala iz obstoječe zakonodaje, bi lahko sklepali, da je plačilo prisotnosti ob porodu tržna dejavnost, saj ne izhaja iz pravic obveznega zdravstvenega zavarovanja. Vsekakor mora pristojno ministrstvo plačilo te storitve v dopolnjenih navodilih podrobneje urediti.

Bolnišnice bi morale imeti enoten pristop tudi pri razmejevanju finančnih prihodkov, drugih prihodkov in prevrednotovalnih poslovnih prihodkov med dejavnost javne službe in tržno dejavnost, saj je tudi tukaj razmejevanje bolnišnic različno. Smiselna je uporaba predloga Čizmanove in Zupančičeve (2011, str. 43), ki menita, da je potrebno finančne prihodke, druge prihodke in prevrednotovalne poslovne prihodke uvrstiti med prihodke javne službe, razen tistih, za katere se iz knjigovodski listin lahko ugotovi, da se nanašajo na tržno dejavnost.

V bolnišnicah pa je predvsem problematično evidentiranje stroškov na dejavnost javne službe in tržno dejavnost. Čeprav zakonodaja dopušča, da se za razvrščanje odhodkov, ki niso razvidni iz dokumentacije, uporabi odstotek doseženih poslovnih prihodkov, pa so bolnišnice to sodilo uporabile za vse vrste stroškov in ne le posrednih (saj stroškov po dejavnostih javne službe in tržne dejavnosti sploh ne spremljajo), kar pa ne more biti odraz dejanskih odhodkov iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu. Kar 17 od 26 javnih bolnišnic v letu 2010 (in 16 bolnišnic v letu 2011) ni ugotavljalo dejanskih materialnih stroškov in stroškov dela, ki nastajajo zaradi izvajanja tržne dejavnosti. Poleg tega so tudi

nekatero bolnišnice, ki so zavezane voditi ločene računovodske evidence po dejavnostih v skladu z ZPFOLERD-1, odhodke razmejevale po deležu realizacije prihodkov po dejavnostih. Na podlagi tega tudi podajam ugotovitev, da je stroškovno računovodstvo v bolnišnicah slabo razvito.

Nekatere bolnišnice ne izkazujejo stroškov amortizacije iz naslova opravljanja tržne dejavnosti, kljub temu da izvajajo tržno dejavnost. Tudi Računsko sodišče RS je mnenja, da morajo javni zdravstveni zavodi zagotavljati ločeno izkazovanje obračunane amortizacije, ki se nanaša na dejavnost na trgu, oziroma pri razmejitvi upoštevati vnaprej opredeljena sodila, saj se drugače iz naslova tržne dejavnosti izkazuje večji presežek oziroma manjši primanjkljaj, kot pa bi bil, če bi bolnišnica izkazovala tudi strošek amortizacije iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu. Tako je OI Ljubljana v letih 2010 in 2011 vso amortizacijo izkazal kot strošek izvajanja javne službe, kar pa je bilo v skladu z njegovim finančnim načrtom za leto 2010 in 2011, ki ga je tudi potrdil svet zavoda kljub preteklim ugotovitvam Računskega sodišča RS. Ministrstvo za zdravje RS je predsednikom svetov bolnišnic v letu 2012 posredovalo dopis, kjer je izpostavilo prikazovanje amortizacije v izkazu prihodkov in odhodkov po dejavnostih in opozorilo člane svetov bolnišnic, naj bodo pri obravnavi te tematike v okviru potrjevanja letnega poročila in finančnega načrta še posebej pozorni (Priprava letnih poročil za leto 2011 ter programov dela in finančnih načrtov za leto 2012, 2012, str. 1).

Tudi pri razmejevanju finančnih odhodkov, drugih odhodkov in prevrednotovalnih poslovnih odhodkov imajo bolnišnice različne pristope. Čižmanova in Zupančičeva (2011, str. 43) predlagata, da se finančni odhodki delijo na podlagi dejanskih podatkov, dokumentiranih s knjigovodskimi listinami. Drugi odhodki in prevrednotovalni poslovni odhodki pa naj bi se pri tržni dejavnosti pojavljali zgolj izjemoma (na primer izguba pri odtujitvi osnovnih sredstev, ki se uporabljajo za tržno dejavnost, odhodki, ki se nanašajo na odškodnine, povezane s tržno dejavnostjo in podobno).

Ministrstvo za zdravje RS je odgovorno za izdelavo sodil za razporejanje posrednih stroškov v javnih zdravstvenih zavodih, vendar pa jih v letu 2011 še ni določilo, saj (kot je razvidno iz novih Navodil) njihova določitev zahteva strokovno preučitev in uskladitev sodil glede na posebnosti javnih zdravstvenih zavodov glede organizacije, dejavnosti, vzpostavitve evidenc, načina spremljanja stroškov. Ministrstvo za zdravje RS je zato tudi predlagalo javnim zdravstvenim zavodom, kjer ustvarijo večji delež prihodkov iz opravljanja tržne dejavnosti, da sami pristopijo k opredelitvi sodil za razporejanje posrednih stroškov (Navodila v zvezi z razmejitvijo dejavnosti javnih zdravstvenih zavodov na javno službo in tržno dejavnost, 2010, str. 3).

Pomanjkljivosti na področju razmejevanja prihodkov in odhodkov na dejavnost javne službe in tržno dejavnost ugotavljata tako Računsko sodišče RS kot Ministrstvo za zdravje RS, vendar pa je zagotavljanje doslednega in transparentnega prikaza poslovanja iz

dejavnosti javne službe in tržne dejavnosti predvsem v pristojnosti vodstva zavoda. Tukaj bi pričakovali tudi večjo vlogo članov svetov bolnišnic, ki sprejemajo letna poročila in potrjujejo finančne načrte, v katerih je predstavljen izkaz prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti in pojasnila v zvezi z razmejevanjem prihodkov in odhodkov. Člani svetov bolnišnic bi namreč morali našteje pomanjkljivosti prepoznati in zahtevati vpeljavo oziroma izboljšanje spremljanja stroškov po dejavnostih javne službe in tržne dejavnosti. Tudi Ministrstvo za zdravje RS bi lahko na letnih sestankih s predsedniki svetov in predstavniki ustanovitelja v svetih bolnišnic aktivneje seznanjalo člane o tej problematiki.

SKLEP

Javne bolnišnice poleg opravljanja javne službe izvajajo tudi tržno dejavnost, ki je zelo raznovrstna, saj bolnišnice v okviru prodaje blaga in storitev opravljajo tako zdravstvene kot nezdravstvene storitve. V skladu z zakonodajo so zavezane ločeno prikazovati prihodke in odhodke iz naslova izvajanja javne službe in od prodaje blaga in storitev na trgu. Ministrstvo za zdravje RS je že v letu 2000 z uveljavitvijo nove finančno-računovodske zakonodaje kot pristojno ministrstvo izdalo navodila za razmejevanje prihodkov, ki so bila tekom leta tudi dopolnjena. Nova navodila za razmejevanje prihodkov pa so bila izdana v letu 2010 s pričetkom uporabe ob pripravi finančnih načrtov za leto 2011. Razmejevanje odhodkov na dejavnost javne službe in tržno dejavnost pa temelji na določilu, da se podatki o odhodkih oziroma stroških po vrstah dejavnosti, ki niso razvidni iz dokumentacije, ugotovijo na podlagi ustreznih sodil, ki jih določi pristojno ministrstvo. Večje bolnišnice zapadejo pod uporabo ZPFOLERD-1, ki natančneje določa vodenje ločenih računovodskih evidenc po posameznih dejavnostih, in uporabo sodil.

Ločeno prikazovanje prihodkov in odhodkov po dejavnostih je pomembno z vidika uskladitve in primerljivosti računovodskih evidenc med posameznimi bolnišnicami, preglednosti ločevanja prihodkov in odhodkov po dejavnostih za ugotavljanje uspešnosti poslovanja posamezne dejavnosti in možnosti nagrajevanja javnih uslužbencev, saj presežek prihodkov nad odhodki iz naslova opravljanja tržne dejavnosti služi za izračun obsega sredstev, ki se lahko izplača kot delovna uspešnost iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu.

Po analizi razmejevanja prihodkov na javno službo in tržno dejavnost ugotavljam, da so v letu 2010 bolnišnice prihodke razmejevale različno, saj so nekatere uporabljale navodila za razmejevanje iz leta 2000, druge nova navodila iz leta 2010. Razlike so bile tudi pri razmejevanju laboratorijske dejavnosti za zunanje naročnike, saj so prihodke nekatere bolnišnice prikazovale med prihodki javne službe, druge med prihodki tržne dejavnosti. Prav tako so vidni različni pristopi pri razmejevanju finančnih prihodkov, drugih prihodkov in prevrednotovalnih poslovnih prihodkov, saj so jih nekatere bolnišnice v celoti pripisale k javni službi, spet druge pa so jih med dejavnosti razvrstile na podlagi knjigovodskih listin, v kolikor je to bilo mogoče. Ugotavljam, da javne bolnišnice tržnih

prihodkov v letu 2010 niso prikazovale poenoteno, torej je tudi njihova osnova za določanje dovoljenega obsega za plačilo delovne uspešnosti iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu, vsebinsko različna, kar potrjuje hipotezo 1.

Ob pregledu letnih poročil za leto 2011 ugotavljam, da so javne bolnišnice kljub novim Navodilom za razmejevanje prihodkov tržne prihodke prikazovale vsebinsko različno. Plačila za prisotnost med porodom so namreč nekatere bolnišnice prikazale kot prihodek javne službe, nekatere kot prihodek iz tržne dejavnosti, prav tako pa bolnišnice med tržnimi prihodki prikazujejo najemnine, ki so prihodek ustanovitelja. Tudi v letu 2011 je kot v letu 2010 viden različen pristop pri razmejevanju finančnih prihodkov, drugih prihodkov in prevrednotovalnih poslovnih prihodkov. Torej je v letu 2011 osnova za ugotavljanje delovne uspešnosti iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu v javnih bolnišnicah vsebinsko različna.

Kljub temu da so v letih 2010 in 2011 bolnišnice razpolagale z Navodili za razmejevanje prihodkov na javno službo in tržno dejavnost, prihodkov niso prikazovale poenoteno, niti v celoti v skladu z navodili za razmejevanje. Pogoji razmejevanja prihodkov na dejavnosti so bili za vse bolnišnice enaki, vsebinski vpliv presežka prihodkov nad odhodki iz naslova tržne dejavnosti pa med bolnišnicami ni primerljiv, kar pomeni, da je bila v bolnišnicah v letih 2010 in 2011 osnova za izračun dovoljenega obsega za delovno uspešnost iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu vsebinsko različna, saj bolnišnice prihodkov od prodaje istovrstnega blaga in storitev na trgu niso razmejevale poenoteno med dejavnost javne službe in tržno dejavnost.

Prav tako ugotavljam, da večina bolnišnice odhodke na dejavnost javne službe in tržno dejavnost razmejuje na podlagi deleža prihodkov, kar pomeni, da ne spremljajo dejanskih neposrednih stroškov pa tudi za razmejevanje posrednih stroškov nimajo oblikovanih posebnih sodil. Tudi nekatere bolnišnice, ki so zavezane po ZPFOLERD-1, odhodke na javno službo in tržno dejavnost delijo v sorazmernem deležu glede na sestavo celotnih prihodkov ali prihodkov od poslovanja po dejavnostih.

Zaradi uporabe razmejevanja odhodkov iz tržne dejavnosti v sorazmernem deležu glede na prihodke v večini javnih bolnišnic in različnega pristopa pri razmejevanju drugih odhodkov, finančnih odhodkov in prevrednotovalnih poslovnih odhodkov dejanski stroški opravljanja posamezne dejavnosti niso znani in tudi vodstvo posameznega zavoda ne more soditi, ali je poslovanje iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu uspešno. Ni razvidno, ali se javna sredstva prelivajo v druge dejavnosti in jih s tem nedovoljeno subvencionirajo oziroma ali se tržna dejavnost izvaja v breme javne službe. Ugotavljam, da v večini bolnišnic sedanji način izkazovanja prihodkov in odhodkov javne službe in tržne dejavnosti ne zagotavlja možnosti ocenjevanja namembnosti, gospodarnosti in učinkovitosti porabe javnih sredstev ter ugotavljanja uspešnosti gospodarjenja s sredstvi, pridobljenimi z izvajanjem prodaje blaga in storitev na trgu. Ker so vsebinske razlike tako

v prikazovanju prihodkov kot v prikazovanju odhodkov iz naslova tržne dejavnosti, tudi osnova za izračun delovne uspešnosti iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu v bolnišnicah ni vsebinsko enaka in primerljiva.

Ugotavljam, da mora Ministrstvo za zdravje RS navodila za razmejevanje prihodkov na dejavnost javne službe in tržno dejavnost dopolniti v delu, ki se nanaša na razmejevanje prihodkov, ki jih bolnišnice pridobijo od zaračunavanja prisotnosti ob porodu, in hkrati podati usmeritve v zvezi z razmejevanjem finančnih prihodkov, drugih prihodkov in prevrednotovalnih poslovnih prihodkov. Hkrati pa mora aktivneje pristopiti k seznanjanju vodstev bolnišnic, predsednikov in članov svetov o pomembnosti ločenega evidentiranja dejavnosti, ki temelji na stroškovnem računovodstvu, saj bo le tako omogočeno ugotavljanje uspešnosti izvajanja tržne dejavnosti.

Bolnišnice so v zadnjem obdobju, ob upočasnitvi povečevanja prihodkov iz naslova obveznega zdravstvenega zavarovanja, aktivno pristopile k povečanju tržnih prihodkov, ki so v letu 2011 znašali dobrih 37,9 milijonov evrov in so v povprečju predstavljali 3 % celotnih prihodkov javnih bolnišnic. Med cilji večih bolnišnic je mogoče zaslediti tudi povišanje realizacije prihodkov in naslova tržne dejavnosti, saj tako poizkušajo izkoristiti proste kapacitete, ki jih v celoti ni zakupil Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije, prav tako pa izkoristiti preostale proste kapacitete nezdravstvenih dejavnosti (kuhinje, pralnice). Zaradi vedno večjega pomena tržne dejavnosti v bolnišnicah morajo le-te pristopiti k transparentnemu prikazu tako prihodkov kot odhodkov iz naslova opravljanja javne službe in prodaje blaga ter storitev na trgu, kar pa je mogoče le ob podpori vodstva bolnišnice in sveta zavoda kot nadzornega organa.

LITERATURA IN VIRI

1. Albreht, T., Turk, E., Toth, M., Ceglar, J., Marn, S., Pribaković Brinovec, R., & Schäfer, M. (2009). Slovenia. Health System Review. *Health Systems in Transition*, 11(3), 1–168.
2. Allen, T. L., & Chan, J. L. (2002). Public Accountability and Governmental Financial Reporting: Models of Public Budgeting and Accounting Reform. *OECD Journal on Budgeting*, 2(1), 12–36.
3. Atrill, P., & McLaney, E. (1997). *Accounting and Finance for Non-specialists* (2nd ed.). London: Prentice Hall.
4. Bagon, J., Kamnar, H., Kociper, M., Kričej, D., Matas, S., Perenič, G., Pirc Musar, N., Šturm, J., Vesel, T. M., Ulaga, Z., Verčič, D., Virant, G., Zavrl, F., & Zore Tavčar, U. (2006). *Priročnik za javne menedžerje*. Ljubljana: Portis, d. o. o.
5. Bohinc, R. (2009). Javni sektor – torzo tranzicije (predlog za razmejitev državnih zavodov od samostojnih zavodov). *Podjetje in delo: revija za gospodarsko delovno in socialno pravo*, 35(8), 1835–1851.
6. Bolnišnica Golnik – Klinični oddelek za pljučne bolezni in alergijo Golnik. (2011). *Letno poročilo Bolnišnice Golnik – Kliničnega oddelka za pljučne bolezni in alergijo Golnik za leto 2010*. Golnik: Bolnišnica Golnik – Klinični oddelek za pljučne bolezni in alergijo Golnik.
7. Bolnišnica Golnik – Klinični oddelek za pljučne bolezni in alergijo Golnik. (2012). *Letno poročilo Univerzitetne klinike za pljučne bolezni in alergijo Golnik za leto 2011*. 2011. Golnik: Bolnišnica Golnik – Klinični oddelek za pljučne bolezni in alergijo Golnik.
8. Bolnišnica Sežana. (2011). *Računovodsko poročilo za leto 2010*. Sežana: Bolnišnica Sežana.
9. Bolnišnica Sežana. (2012). *Računovodsko poročilo za leto 2011*. Sežana: Bolnišnica Sežana.
10. Bolnišnica Topolšica. (2011). *Letno poročilo Bolnišnice Topolšica za leto 2010*. Topolšica: Bolnišnica Topolšica.
11. Bolnišnica Topolšica. (2012). *Letno poročilo za leto 2011 Bolnišnice Topolšica*. Topolšica: Bolnišnica Topolšica.
12. Bolnišnica za ginekologijo in porodništvo Kranj. (2011). *Letno poročilo za leto 2010*. Kranj: Bolnišnica za ginekologijo in porodništvo Kranj.
13. Bolnišnica za ginekologijo in porodništvo Kranj. (2012). *Letno poročilo za leto 2011*. Kranj: Bolnišnica za ginekologijo in porodništvo Kranj.
14. Bolnišnica za ženske bolezni in porodništvo Postojna. (2011). *Letno poročilo 2010*. Postojna: Bolnišnica za ženske bolezni in porodništvo Postojna.
15. Bolnišnica za ženske bolezni in porodništvo Postojna. (2012). *Letno poročilo 2011*. Postojna: Bolnišnica za ženske bolezni in porodništvo Postojna.

16. Boyle, S. (2011). United Kindom (England). Health System Review. *Health Systems in Transition*, 13(1), 1–483.
17. Bršič, B., & Tajnikar, M. (2007). Zdravstvene storitve kot ekonomska dobrina. *Zdravstveno varstvo*, 46(2), 78–84.
18. Bugarič, B., & Pečarič, J. (2011). *Javne službe*. Ljubljana: Fakulteta za upravo.
19. Busse, R. (2007). *Descriptions Of Health Care Systems: Germany And The Netherlands*. Najdeno 24. februarja 2012 na spletnem naslovu www.allhealth.org/briefingmaterials/CountryProfiles-FINAL-1163.pdf
20. Busse, R., & Riesberg, A. (2004). Germany. *Health Care Systems in Transition*, 6(9), 1–232.
21. Center za zdravljenje bolezni otrok. (2011). *Letno poročilo za leto 2010*. Šentvid pri Stični: Center za zdravljenje bolezni otrok.
22. Center za zdravljenje bolezni otrok. (2012). *Letno poročilo za leto 2011 JZZ Center za zdravljenje bolezni otrok*. Šentvid pri Stični: Center za zdravljenje bolezni otrok.
23. Clarke, L., & Estes, C. L. (1992). Sociological and Economic Theories of Markets and Nonprofits: Evidence from Home Health Organizations. *American Journal of Sociology*, 97(4), 945–969.
24. Česen, M. (1997). *Oblika plačevanja izvajalcev zdravstvene dejavnosti v meri zdravstvene službe*. Ljubljana: Inštitut za varovanje zdravja.
25. Česen, M. (2003). *Management javne zdravstvene služb*. Ljubljana: Center za tehnološko usposabljanje.
26. Čizman, M. (2011a). Letna poročila določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta. *Revija za računovodstvo in finance Iks*, 38(3), 7–10.
27. Čizman, M. (2011b). Razporejanje stroškov po stroškovnih mestih in stroškovnih nosilcih. *Revija za računovodstvo in finance Iks*, 38(6), 7–27.
28. Čizman, M. (2011c). Zakon o preglednosti finančnih odnosov in ločenem evidentiranju različnih dejavnosti, *Revija za računovodstvo in finance Iks*, 38(7), 7–11.
29. Čizman, M., & Zupančič, V. (2011). Sestavljanje računovodskih izkazov določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta. *Revija za računovodstvo in finance Iks*, 38(3), 10–54.
30. *Dogovor o ukrepih na področju plač, povračil in drugih prejemkov v javnem sektorju za uravnoteženje javnih financ za obdobje od 1. 6. 2012 do 1. 1. 2014*. (2012). Ljubljana: Vlada Republike Slovenije.
31. *Dopolnitve navodil za enotno razmejevanje poslovanja s sredstvi javnih financ in drugih sredstev za opravljanje javne službe od spremljanja poslovanja s sredstvi, pridobljenimi iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu*. (2000). Ljubljana: Ministrstvo za zdravstvo Republike Slovenije.
32. Dorić, B. (2007). *Posebnosti računovodstva javnih zavodov (specialistično delo)*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.

33. Ferčič, A. (2010). Tržne in netržne storitve v kontekstu storitev oziroma služb splošnega pomena. *Podjetje in delo: revija za gospodarsko delovno in socialno pravo*, 36(5), 791–805.
34. Ferk, P. (2001). Novi Zakon o preglednosti finančnih odnosov in ločenem evidentiranju različnih dejavnosti. *Pravna praksa, časopis za pravna vprašanja*, 30(21), 12–13.
35. Finkler, S. A., & Ward, D. M. (2006). *Accounting Fundamentals for Health Care Management*. Sudbury: Jones and Barlett Publishers.
36. Freeman, R. J., & Shoulders, C. D. (1993). *Governmental and Nonprofit Accounting: Theory and Practice* (4th ed.). Englewood Cliffs: Prentice Hall.
37. Hofbauer, I. (2006). *Liberalisation, privatisation and regulation in the Austrian healthcare sector/hospitals*. Wien: Forschungs- und Beratungsstelle Arbeitswelt.
38. Hofmarcher, M. M., & Rack, H. M. (2006). Austria. Health System Review. *Health Systems in Transition*, 8(3), 1–247.
39. Horvat Korpič, E. (2008). *Razmejitev med dejavnostjo javne službe in drugimi dejavnostmi*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
40. Hrovatin, N. (2001). Jadranje po nemirnih vodah managementa nevladnih organizacij. V *Ekonomski vidiki menedžmenta nevladnih organizacij* (str. 71–92). Ljubljana: Zavod Radio Študent.
41. Igličar, A. (2009). *Računovodski izkazi in njihova analiza*. Gradivo za gostujoče predavanje pri predmetu finance: Ljubljana: Pravna fakulteta.
42. Ivanjko, Š. (2001). Tržna in netržna dejavnost javnega zavoda. *Zbornik referatov s 3. seminarja o javnih financah in državnem revidiranju* (str. 127–140). Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije.
43. *Izhodišče za pripravo rebalansa proračuna za leto 2012*. (2012). Ljubljana: Vlada Republike Slovenije.
44. *Izplačilo sredstev za delovno uspešnost iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu*. (2010). Ljubljana: Ministrstvo za javno upravo Republike Slovenije.
45. Kamnar, H. (1999). *Javni zavodi med državo in trgov*. Ljubljana: Znanstveno in publicistično središče.
46. Kanji, K. G. (2002). Performance Measurement System. *Total Quality Management*, 13(5), 715–728.
47. Kavčič, S. (2001). Javna in tržna dejavnost v javnih zavodih. *Zbornik referatov s 3. seminarja o javnih financah in državnem revidiranju* (str. 151–167). Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije.
48. Kavčič, S. (2009). *Računovodstvo za poslovanje*. Zapiski predavanj. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
49. Kavčič, S., Kokotec-Novak, M., Koželj, S., Melavc, D., Odar, M., & Turk, I. (1999). *Finančno računovodstvo*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
50. Kerševan, E. (2004). Urejanje položaja direktorjev javnih zavodov. *Pravna praksa, časopis za pravna vprašanja*, 23(7), 12–13.

51. Koletnik, F. (1997). *Računovodsko poročanje o ekonomskem položaju gospodarskih družb*. Brdo pri Kranju: Slovenski inštitut za management.
52. Kos, D. (2012, 4. januar). Finančno poslovanje Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije v letu 2011 in 2012. *Občasnik*, str. 35.
53. Kovač, J., Mihelčič, M., & Rozman, R. (2011). *Sodobne teorije organizacije*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
54. Kristančič, J. (2006). *Računovodstvo v javnem zavodu* (diplomska naloga). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
55. Kunšek, M. (2011). Z novim ZPFOLERD-1 do preglednejšega in bolj urejenega delovanja javnih podjetij. *Pravna praksa, časopis za pravna vprašanja*, 30(21), 22–24.
56. Marušič, D., Ceglar, J., & Prevolnik Rupel, V. (2009). Modeli plačevanja zdravstvenih storitev s poudarkom na plačevanju po skupinah primerljivih primerov v Sloveniji. *Zdravstveno varstvo*, 48(4), 177–183.
57. Mihovar Globokar, K. (2010). Zakaj potrebujemo nov zakon o javnih zavodih (Zakon o negospodarskih javnih službah)? *Priložnosti in možnosti za večjo učinkovitost v zdravstvu* (str. 23–28). Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije.
58. Minister Gantar na strokovnem srečanju v kliniki Golnik: slovenske bolnišnice z mednarodno akreditacijo so bolj konkurenčne. Najdeno 15. aprila 2012 na spletnem naslovu http://www.mz.gov.si/nc/si/medijsko_sredisce/novica/article//6444/
59. Ministrstvo za zdravje Republike Slovenije (2011). *Poročilo o poslovanju javnih zdravstvenih zavodov v letu 2010*. Ljubljana: Ministrstvo za zdravje Republike Slovenije.
60. Ministrstvo za zdravje Republike Slovenije. (2012). *Poročilo o poslovanju javnih zdravstvenih zavodov in JAZMP v letu 2011*. Ljubljana: Ministrstvo za zdravje Republike Slovenije.
61. Mrkaić, M., & Pezdir, R. (2007). Omejitve poslovanja bolnišnic – korenine neučinkovitosti slovenskega zdravstva. *Zdravstvena ekonomika*, 4 (23), 123–129.
62. Musar Mišeljic, N. (2008a). Nagrajevanje uspešnosti javnega uslužbenca. Povečan obseg dela. Prihodki s trga. Najdeno 10. marca 2012 na spletnem naslovu www.planetgv.si/upload/htmlarea/files/Urejanje%20delovnih%20razmerij%202008/NatasaMusarMiseljic.pdf
63. Musar Mišeljic, N. (2008b). Nagrajevanje uspešnosti javnega uslužbenca: povečan obseg dela in prihodki s trga. *HRM*, 6(24), 60–65.
64. Navodilo o beleženju in obračunavanju zdravstvenih storitev in izdanih materialov. (2011). Ljubljana: Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije.
65. Navodilo o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna. *Uradni list RS* št. 2/2001, 10/2006, 8/2007, 102/2010.
66. Navodilo v zvezi z izvajanjem javne službe v javnih zdravstvenih zavodih in ustrezne uskladitve računovodskih evidenc. (2000). Ljubljana: Ministrstvo za zdravstvo Republike Slovenije.

67. *Navodilo v zvezi z razmejitvijo dejavnosti javnih zdravstvenih zavodov na javno službo in tržno dejavnost.* (2010). Ljubljana: Ministrstvo za zdravje Republike Slovenije.
68. *Navodila za izpolnitev vprašalnika za leto 2011.* (2012). Ljubljana: Ministrstvo za zdravje Republike Slovenije.
69. *Obvezno zdravstveno zavarovanje v Sloveniji, Danes za jutri.* (2009). Ljubljana: Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije.
70. Onkološki inštitut Ljubljana. (2011). *Letno poročilo Onkološkega inštituta Ljubljana za leto 2010.* Ljubljana: Onkološki inštitut Ljubljana.
71. Onkološki inštitut Ljubljana. (2012). *Letno poročilo Onkološkega inštituta Ljubljana za leto 2011.* Ljubljana: Onkološki inštitut Ljubljana.
72. Ortopedska bolnišnica Valdoltra Ospedale Ortopedico Valdoltra. (2011). *Letno poročilo za leto 2010.* Valdoltra: Ortopedska bolnišnica Valdoltra Ospedale Ortopedico Valdoltra.
73. Ortopedska bolnišnica Valdoltra Ospedale Ortopedico Valdoltra. (2012). *Letno poročilo za leto 2011.* Valdoltra: Ortopedska bolnišnica Valdoltra Ospedale Ortopedico Valdoltra.
74. Perloff, J. M. (1999). *Microeconomics.* Reading: Addison-Wesley.
75. Pevcin, P. (2010): *Ekonomika javnih podjetij in zavodov.* Ljubljana: Fakulteta za upravo.
76. Pirnat, R. (2009). Javni zdravstveni zavodi med trgom in neprofitnostjo. *Podjetje in delo: revija za gospodarsko delovno in socialno pravo*, 6(7), 1503–1513.
77. *Podatki javnih zdravstvenih zavodov iz izkaza prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti za leta od 2001 do leta 2011.* (2012). Ljubljana: Agencija RS za javnopravne evidence in storitve.
78. *Podatki javnih zdravstvenih zavodov iz bilance stanja v letu 2011.* (2012). Ljubljana: Agencija RS za javnopravne evidence in storitve.
79. *Podatki o planu in realizaciji prospektivnega programa za obdobje enega leta.* Najdeno 15. aprila 2012 na spletnem naslovu [www.zzzs.si/zzzs/internet/zzzs.nsf/0/c05868fd214e157cc125702d0031aa82/\\$FILE/PRO%20SPP%20Plan%20in%20realizacija%201-12-2011-p1.xlsx](http://www.zzzs.si/zzzs/internet/zzzs.nsf/0/c05868fd214e157cc125702d0031aa82/$FILE/PRO%20SPP%20Plan%20in%20realizacija%201-12-2011-p1.xlsx)
80. Pravilnik o določitvi obsega sredstev za delovno uspešnost iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu v javnih zavodih iz pristojnosti Ministrstva za zdravje. *Uradni list RS* št. 7/2010.
81. Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava. *Uradni list RS* št. 112/2009, 58/2010, 104/2010.
82. Pravilnik o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti. *Uradni list RS* št. 109/2007, 68/2009.
83. Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava. *Uradni list RS* št. 115/2002, 21/2003, 134/2003, 126/2004, 120/2007, 124/2008, 58/2010 (60/2010 popr.), 104/2011.
84. *Predlog o spremembah in dopolnitvah Zakona o zdravstveni dejavnosti.* (2011). Ljubljana: Ministrstvo za zdravje Republike Slovenije.

85. *Predlog o spremembah in dopolnitvah Zakona o zdravstveni dejavnosti (ZZDej-J)*. (2012). Ljubljana: Ministrstvo za zdravje Republike Slovenije.
86. *Predlog Zakona o opravljanju dejavnosti splošnega pomena na področju negospodarskega sektorja*. (2011). Ljubljana: Ministrstvo za javno upravo Republike Slovenije.
87. *Predlog Zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona javnih financah*. (2012). Ljubljana: Ministrstvo za finance Republike Slovenije.
88. *Predlog Zakona o preglednosti finančnih odnosov in ločenem evidentiranju različnih dejavnosti*. (2010). Ljubljana: Ministrstvo za finance Republike Slovenije.
89. Prevolnik Rupel, V. (2001). Finančni izkazi posrednega proračunskega uporabnika na področju zdravstva s poudarkom na razmejitvi prihodkov iz javne in tržne dejavnosti. *Zbornik referatov s 3. seminarja o javnih financah in državnem revidiranju* (str. 141–149). Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije.
90. *Priloga BOL II/b Splošnega dogovora za pogodbeno leto 2012*. (2012). Ljubljana: Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije.
91. *Priprava letnih poročil za leto 2011 ter programov dela in finančnih načrtov za leto 2012*. (2012). Ljubljana: Ministrstvo za zdravje Republike Slovenije.
92. *Problematika sklepanja podjemnih in drugih civilnopravnih pogodb*. (2012). Ljubljana: Ministrstvo za zdravje Republike Slovenije.
93. Psihiatrična bolnišnica Begunje. (2011). *Letno poročilo 2010*. Begunje: Psihiatrična bolnišnica Begunje.
94. Psihiatrična bolnišnica Begunje. (2012). *Letno poročilo 2011*. Begunje: Psihiatrična bolnišnica Begunje.
95. Psihiatrična bolnišnica Idrija. (2011). *Poslovno poročilo za leto 2010*. Idrija: Psihiatrična bolnišnica Idrija.
96. Psihiatrična bolnišnica Ormož. (2011). *Letno poročilo za leto 2010*. Ormož: Psihiatrična bolnišnica Ormož.
97. Psihiatrična bolnišnica Ormož. (2012). *Letno poročilo za leto 2011*. Ormož: Psihiatrična bolnišnica Ormož.
98. Psihiatrična bolnišnica Vojnik. (2011). *Letno poročilo za leto 2010*. Vojnik: Psihiatrična bolnišnica Vojnik.
99. Psihiatrična bolnišnica Vojnik. (2012). *Letno poročilo za leto 2011*. Vojnik: Psihiatrična bolnišnica Vojnik.
100. Psihiatrična klinika Ljubljana. (2011). *Letno poročilo Psihiatrične klinike Ljubljana za leto 2010*. Ljubljana: Psihiatrična klinika Ljubljana.
101. Psihiatrična klinika Ljubljana. (2012). *Letno poročilo Psihiatrične klinike Ljubljana za leto 2011*. Ljubljana: Psihiatrična klinika Ljubljana.
102. Računsko sodišče Republike Slovenije. (2008). *Revizijsko poročilo, Računovodski izkazi in pravilnost poslovanja Splošne bolnišnice Izola*. Ljubljana: Računsko sodišče Republike Slovenije.

103. Računsko sodišče Republike Slovenije. (2011). *Revizijsko poročilo, Računovodski izkazi in pravilnost poslovanja Onkološkega inštituta Ljubljana*. Ljubljana: Računsko sodišče Republike Slovenije.
104. Reisman, D. (2007). *Health Care and Public Policy*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing Limited.
105. Salamon, L. M. (1993). The Marketization of Welfare: Changing Nonprofit and For-Profit Roles in American Welfare State. *Social Service Review*, 67(1), 17–39.
106. *Sistem financiranja zdravstvene dejavnosti*. Najdeno 4. marca 2012 na spletnem naslovu <http://www.zzzs.si/zzzs/internet/zzzs.nsf/o/2E4428989813AEA0C1256D34002865ED>
107. *Sklep Vlade Republike Slovenije s 4. redne seje dne 29. 2. 2012*. (2012). Ljubljana: Vlada Republike Slovenije.
108. Slovenski računovodski standardi. *Uradni list RS* št. 118/2005, 9/2006, 10/2006 – popr., 20/2006, 70/2006, 75/2006, 112/2006 – popr., 114/2006-ZUE, 3/2007, 22/2007, 12/2008, 119/2008, 126/2008, 1/2010, 33/2010, 58/2010, 85/2010 – popr., 90/2010 – popr., 80/2011.
109. Snedec, S. (2008). *Vpliv tržne dejavnosti na poslovanje javnih zavodov s poudarkom na visokošolskih zavodih* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
110. Splošna bolnišnica Brežice. (2011). *Letno poročilo za leto 2010 Splošne bolnišnice Brežice*. Brežice: Splošna bolnišnica Brežice.
111. Splošna bolnišnica Brežice. (2012). *Letno poročilo za leto 2011 za JZZ Splošne bolnišnice Brežice*. Brežice: Splošna bolnišnica Brežice.
112. Splošna bolnišnica Celje. (2011). *Letno poročilo za leto 2010*. Celje: Splošna bolnišnica Celje.
113. Splošna bolnišnica Celje. (2012). *Letno poročilo za leto 2011 Splošne bolnišnice Celje*. Celje: Splošna bolnišnica Celje.
114. Splošna bolnišnica Izola Ospedale Generale Isola. (2011). *Letno poročilo za leto 2010*. Izola: Splošna bolnišnica Izola Ospedale Generale Isola.
115. Splošna bolnišnica Izola Ospedale Generale Isola. (2012). *Letno poročilo za leto 2011*. Izola: Splošna bolnišnica Izola Ospedale Generale Isola.
116. Splošna bolnišnica Jesenice. (2011). *Letno poročilo za leto 2010*. Jesenice: Splošna bolnišnica Jesenice.
117. Splošna bolnišnica Jesenice. (2012). *Letno poročilo za leto 2011*. Jesenice: Splošna bolnišnica Jesenice.
118. Splošna bolnišnica Murska Sobota. (2011). *Letno poročilo za leto 2010*. Murska Sobota: Splošna bolnišnica Murska Sobota.
119. Splošna bolnišnica Murska Sobota. (2012). *Letno poročilo za leto 2011*. Murska Sobota: Splošna bolnišnica Murska Sobota.
120. Splošna bolnišnica dr. Franca Derganca Nova Gorica. (2011). *Letno poročilo za leto 2010*. Nova Gorica: Splošna bolnišnica dr. Franca Derganca Nova Gorica.
121. Splošna bolnišnica dr. Franca Derganca Nova Gorica. (2012). *Letno poročilo za leto 2011*. Nova Gorica: Splošna bolnišnica dr. Franca Derganca Nova Gorica.

122. Splošna bolnišnica Novo mesto. (2011). *Letno poročilo za leto 2010*. Novo mesto: Splošna bolnišnica Novo mesto.
123. Splošna bolnišnica Novo mesto. (2012). *Letno poročilo za leto 2011*. Novo mesto: Splošna bolnišnica Novo mesto.
124. Splošna bolnišnica dr. Jožeta Potrča Ptuj. (2011). *Letno poročilo za leto 2010*. Ptuj: Splošna bolnišnica dr. Jožeta Potrča Ptuj.
125. Splošna bolnišnica dr. Jožeta Potrča Ptuj. (2012). *Letno poročilo za leto 2011*. Ptuj: Splošna bolnišnica dr. Jožeta Potrča Ptuj.
126. Splošna bolnišnica Slovenj Gradec. (2011). *Letno poročilo za leto 2010 Splošne bolnišnice Slovenj Gradec*. Slovenj Gradec: Splošna bolnišnica Slovenj Gradec.
127. Splošna bolnišnica Slovenj Gradec. (2012). *Letno poročilo za leto 2011 JZZ Splošna bolnišnica Slovenj Gradec*. Slovenj Gradec: Splošna bolnišnica Slovenj Gradec.
128. Splošna bolnišnica Trbovlje. (2011). *Letno poročilo za leto 2010*. Trbovlje: Splošna bolnišnica Trbovlje.
129. Splošna bolnišnica Trbovlje. (2012). *Poslovno poročilo za leto 2011*. Trbovlje: Splošna bolnišnica Trbovlje.
130. Stanovnik, T. (2008). *Javne finance* (4. izdaja). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
131. Starc, I. (2006). Enotirni sistem upravljanja v javnih zavodih. *Pravna praksa, časopis za pravna vprašanja*, 25(17), 10–12.
132. Strle, A. (2006). *Analiza usklajenosti dodeljenih in potrebnih sredstev za delovanje zdravstvenih zavodov Slovenije* (specialistično delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
133. Strle, A. (2008). *Pomen izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ za kakovost letnega poročila javnega zdravstvenega zavoda* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
134. Suhadolnik, V. (2011, 20. september). Tržna dejavnost v javnih zavodih. *Ministrstvo za javno upravo Republike Slovenije*. Najdeno 29. septembra 2011 na spletnem naslovu http://www.mju.gov.si/si/delovna_podrocja/organizacija_kadri_in_place/upravna_akademija_usposabljanje_in_strokovni_izpiti/seminarji/ponudba_seminarjev_2011/
135. Šoltes, I. (2009). Smotrnost upravljanja javnih sredstev na področju javnih zavodov. *Podjetje in delo: revija za gospodarsko delovno in socialno pravo*, 35(6/7), 1522–1530.
136. *The Austrian Health Care System – Key Facts*. (2010). Vienna: Österreichisches Bundesministerium für Gesundheit.
137. *Tolmačenje ZPFOLERD-1*. (2011). Ljubljana: Ministrstvo za finance Republike Slovenije.
138. Toth, M. (2009). Zdravstvena reforma z vidika nove zakonodaje. *Zagotavljanje izvajanja zdravstvenih storitev v času gospodarske krize* (str. 85–96). Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije.
139. Toth, M. (2012). *Socialno zdravstveno zavarovanje*. Ljubljana: Slovensko zavarovalno združenje.

140. Toth, M., Petrič, D., & Kramberger, B. (1999). Sistem financiranja zdravstvenih programov v Sloveniji. V V. Ulrich, E. Wille, L. Vandermeulen, P. Zweifel, B. Ferguson, P. C. Smith, T. E. Getzen & A. Stepan (ur.), *Sistemi financiranja v zdravstvu. Mednarodna primerjava* (str. 145–167). Ljubljana: Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije.
141. Trpin, G. (2004). Javne službe in javni zavodi. *Podjetje in delo*, 30(6/7), 1376–1382.
142. Trunk Širca, N., & Tavčar, M. (2000). *Management nepridobitnih organizacij*. Koper: Visoka šola za management.
143. Univerzitetni klinični center Ljubljana. (2011). *Letno poročilo Univerzitetnega kliničnega centra Ljubljana za leto 2010*. Ljubljana: Univerzitetni klinični center Ljubljana.
144. Univerzitetni klinični center Ljubljana. (2012). *Letno poročilo 2011*. Ljubljana: Univerzitetni klinični center Ljubljana.
145. Univerzitetni klinični center Maribor. (2011). *Letno poročilo 2010*. Maribor: Univerzitetni klinični center Maribor.
146. Univerzitetni klinični center Maribor. (2012). *Letno poročilo 2011*. Maribor: Univerzitetni klinični center Maribor.
147. Univerzitetni rehabilitacijski inštitut Republike Slovenije – Soča. (2011). *Letno poročilo za leto 2010 za JZZ Univerzitetni rehabilitacijski inštitut Republike Slovenije – Soča*. Ljubljana: Univerzitetni rehabilitacijski inštitut Republike Slovenije – Soča.
148. Univerzitetni rehabilitacijski inštitut Republike Slovenije – Soča. (2012). *Letno poročilo za leto 2011 za JZZ URI – Soča*. Ljubljana: Univerzitetni rehabilitacijski inštitut Republike Slovenije – Soča.
149. Uredba o delovni uspešnosti iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu. *Uradni list RS* št. 69/2008, 97/2009.
150. *Uredba o delovni uspešnosti iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu – pogosta vprašanja uporabnikov proračuna*. (2011). Ljubljana: Ministrstvo za javno upravo Republike Slovenije.
151. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb. *Uradni list RS* št. 117/2006, 90/2007, 56/2008, 76/2008, 92/2008, 5/2009, 96/2009, 43/2010, 59/2011.
152. Zakon o gospodarskih družbah. *Uradni list RS* št. 65/2009-UPB3, 83/2009; *Odl. US*: U-I-165/08-10, Up-1772/08-14, Up-379/09-8, 33/2011, 91/2011, 100/2011; *Skl. US*: U-I-311/11-5.
153. Zakon o investicijah v javne zdravstvene zavode, katerih ustanovitelj je Republika Slovenija, za obdobje 1994–2015. *Uradni list RS* št. 19/1994, 28/2000, 111/2001, 76/2008, 59/2011.
154. Zakon o javnih financah. *Uradni list RS* št. 11/2011-UPB4.
155. Zakon o preglednosti finančnih odnosov in ločenem evidentiranju različnih dejavnosti. *Uradni list RS* št. 33/2011.
156. Zakon o računovodstvu. *Uradni list RS* št. 23/1999, 30/2002-ZJF-C.

157. Zakon o sistemu plač v javnem sektorju. *Uradni list RS* št. 108/2009-UPB13, 8/2010; *Odl. US*: U-I-244/08-14, 13/2010, 16/2010; *Odl. US*: U-I-256/08-27, 50/2010; *Odl. US*: U-I-266/08-12, 59/2010, 85/2010, 94/2010-ZIU, 107/2010, 35/2011, 110/2011-ZDIU12.
158. Zakon o varstvu konkurence. *Uradni list RS* št. 18/1993, 56/1999-ZPOmK, 110/2002.
159. Zakon o zavodih. *Uradni list RS* št. 12/1991, 45I/1994 *Odl. US*: U-I-104/92, 8/1996, 18/1998 *Odl. US*: U-I-34/98, 36/2000-ZPDZC, 127/2006-ZJZP.
160. Zakon o zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju. *Uradni list RS* št. 72/2006-UPB3, 114/2006-ZUTPG, 91/2007, 71/2008 *Skl. US*: U-I-163/08-7, 76/2008, 118/2008 *Skl. US*: U-I-163/08-12, 47/2010 *Odl. US*: U-I-312/08-31, 62/2010-ZUPJS, 87/2011.
161. Zakon o zdravstveni dejavnosti. *Uradni list RS* št. 9/1992 (26/1992 popr.) št. 45I/1994 *Odl. US*: U-I-104/92, 37/1995, 8/1996, 59/1999 *Odl. US*: U-I-77/98, 90/1999, 98/1999-ZZdrS, 31/2000, 36/2000-ZPDZC, 45/2001, 131/2003 *Odl. US*: U-I-60/03-20, 135/2003 *Odl. US*: U-I-137/01-23, 2/2004, 36/2004-UPB1, 80/2004, 23/2005-UPB2, 15/2008-ZPacP, 23/2008, 58/2008-ZZdrS-E, 77/2008-ZDZdr.
162. *Zaprosilo o stališču – priprava letnega poročila v skladu z ZPFOLERD-1.* (2012). Ljubljana: Ministrstvo za finance Republike Slovenije.
163. *Zaračunavanje prisotnosti očetov pri porodu.* Najdeno 15. aprila 2012 na spletnem naslovu http://www.ringaraja.net/googlesearch.asp?cx=003895394721023096174%Af9uj_wyowam&cof=FORID%3A11&q=zara%C4%8Dunavanje+prisotnosti+pri+porodu&x=0&y=0
164. Zupanc, I., & Morovič, B. (2009). *Poročilo o sistemu SPP 2003–2008.* Ljubljana: Inštitut Republike Slovenije za varovanje zdravja.
165. Zupančič, V. (2011). Končni obračun amortizacije pri pravnih osebah javnega prava. *Revija za računovodstvo in finance, Iks*, 38(3), 169–174.
166. Zver, E. (2003). *Poslovanje in finančni viri javnih zavodov v letih 2001 in 2002.* Ljubljana: Urad Republike Slovenije za makroekonomske analize in razvoj.

PRILOGE

KAZALO PRILOG

Priloga 1: Predpisana poglavja in vsebine v dokumentu Letno poročilo za javne bolnišnice v letu 2011	1
Priloga 2: Elementi za določitev dovoljenega obsega sredstev za delovno uspešnost iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu	3
Priloga 3: Izkaz prihodkov in odhodkov – določenih uporabnikov	4
Priloga 4: Izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti	5
Priloga 5: Razmejevanje prihodkov na javno službo in tržno dejavnost v javnih bolnišnicah v letih 2010 in 2011	6
Priloga 6: Razmejevanje odhodkov na javno službo in tržno dejavnost v javnih bolnišnicah v letih 2010 in 2011	15

Priloga 1: Predpisana poglavja in vsebine v dokumentu Letno poročilo za javne bolnišnice v letu 2011

Uvod

Osebnostna izkaznica zavoda

Predstavitev zavoda

Podrobnejša organizacija zavoda

Vodstvo zavoda

POSLOVNO POROČILO ZA LETO 2011

- 1 Zakonske in druge pravne podlage, ki pojasnjujejo delovno področje zavoda
- 2 Dolgoročni cilji zavoda
- 3 Letni cilji zavoda, ki izhajajo iz strateških ciljev
- 4 Ocena uspeha pri doseganju zastavljenih ciljev
 - 4.1 Realizacija letnih ciljev
 - 4.2 Realizacija delovnega programa
 - 4.2.1 Glavne značilnosti pogodbe z ZZS
 - 4.2.2 Uresničevanje planiranega fizičnega obsega dela v letu 2011 do ZZS in ostalih plačnikov
 - 4.2.3 Poročanje o terciarni dejavnosti
 - 4.3 Poslovni izid
- 5 Nastanek morebitnih nedopustnih ali nepričakovanih posledic pri izvajanju programa dela
- 6 Ocena uspeha pri doseganju zastavljenih ciljev
- 7 Ocena gospodarnosti in učinkovitosti poslovanja
 - 7.1 Kazalniki poslovne učinkovitosti
 - 7.2 Finančni kazalniki poslovanja
- 8 Ocena strokovne učinkovitosti – kakovosti in varnosti
- 9 Ocena notranjega nadzora javnih financ
- 10 Pojasnila na področjih, kjer zastavljeni cilji niso bili doseženi
- 11 Ocena učinkov poslovanja na druga področja
- 12 Druga pojasnila, ki vsebujejo analizo kadrovanja in kadrovske politike in poročilo o investicijskih vlaganjih
 - 12.1 Predstavitev zaposlenih po poklicih in področjih dela
 - 12.1.1 Analiza kadrovanja in kadrovske politike
 - 12.1.2 Ostale oblike dela
 - 12.1.3 Izobraževanje, specializacije in pripravništva
 - 12.2 Poročilo o investicijskih vlaganjih v letu 2011
 - 12.2.1 Investicije, ki niso sofinancirane s strani kohezijskih skladov
 - 12.2.2 Investicije v okviru projekta energetske sanacije
 - 12.2.3 Investicije v okviru projekta centrov nujne medicinske pomoči

12.3 Poročilo o opravljenih vzdrževalnih delih v letu 2011

RAČUNOVODSKO POROČILO ZA LETO 2011

1 Pojasnila k postavkam bilance stanja in prilogam k bilanci stanja

1.1 Sredstva

1.2 Obveznosti do virov sredstev

2 Pojasnila k postavkam izkaza prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov

2.1 Analiza prihodkov

2.2 Analiza odhodkov

2.3 Poslovni izid

2.3.1 Pojasnila k postavkam izkaza prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po načelu denarnega toka

2.3.2 Pojasnila k izkazu računa finančnih terjatev in naložb določenih uporabnikov

2.3.3 Pojasnila k izkazu računa financiranja določenih uporabnikov

2.3.4 Pojasnila k izkazu prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti

3 Poročilo o porabi sredstev poslovnega izida v skladu s sklepi sveta zavoda

4 Predlog razporeditve ugotovljenega poslovnega izida v letu 2011

Vir: Letno poročilo za leto 2011 za bolnišnice, 2011.

Priloga 2: Elementi za določitev dovoljenega obsega sredstev za delovno uspešnost iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu

OBRAZEC: Elementi za določitev dovoljenega obsega sredstev za delovno uspešnost iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu

ŠIFRA IN IME PRORAČUNSKEGA UPORABNIKA

IME JAVNEGA GOSPODARSKEGA ZAVODA

SEDEŽ UPORABNIKA.....

ELEMENTI ZA DOLOČITEV DOVOLJENEGA OBSEGA SREDSTEV ZA DELOVNO USPEŠNOST IZ NASLOVA PRODAJE BLAGA IN STORITEV NA TRGU za leto

V EVRIH

Zap. št.	NAZIV	ZNESEK
1	Presežek prihodkov nad odhodki iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu	
2	Izplačan akontativni obseg sredstev za delovno uspešnost iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu	
3	Osnova za določitev obsega sredstev za delovno uspešnost iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu (1 + 2)	
4	Dovoljeni obseg sredstev za plačilo delovne uspešnosti iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu	
5	Razlika med dovoljenim in izplačanim akontativnim obsegom sredstev za delovno uspešnost iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu (4 - 2)	

Kraj in datum:

Odgovorna oseba:

Žig

Opomba:

Zap. št.	Vir podatkov za izpolnitev obrazca:
1	letno poročilo: izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti, AOP 689, stolpec 5; javni gospodarski zavodi in drugi uporabniki proračuna, za katere ne velja pravilnik iz tretjega odstavka 1. člena te uredbe, podatek iz poslovnih knjig
2	izplačila akontacije delovne uspešnosti po Uredbi o enotni metodologiji in obrazcih za obračun in izplačilo plač v javnem sektorju (Uradni list RS, št. 14/09, 23/09 in 48/09) pod šifro D030
3	seštevek zneskov (zap. št. 1 + zap. št. 2)
4	dovoljeni obseg sredstev, ki je za uporabnika proračuna določen s pravilnikom, izdanem na podlagi Uredbe o delovni uspešnosti iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu
5	razlika zneskov (zap. št. 4 - zap. št. 2)

Vir: Uredba o delovni uspešnosti iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu (Ur. l. RS, št. 69/2008, 97/2009).

Priloga 3: Izkaz prihodkov in odhodkov – določenih uporabnikov

IME UPORABNIKA:

ŠIFRA UPORABNIKA*:

SEDEŽ UPORABNIKA:

ŠIFRA DEJAVNOSTI:

MATIČNA ŠTEVILKA:

IZKAZ PRIHODKOV IN ODHODKOV - DOLOČENIH UPORABNIKOV

od 1. januarja do

(v eurih, brez centov)

ČLENITEV PODSKUPIN KONTOV	NAZIV PODSKUPINE KONTOV	Oznaka za AOP	ZNESEK	
			Tekoče leto	Predhodno leto
1	2	3	4	5
	A) PRIHODKI OD POSLOVANJA (861+862-863+864)	860		
760	PRIHODKI OD PRODAJE PROIZVODOV IN STORITEV	861		
	POVEČANJE VREDNOSTI ZALOG PROIZVODOV IN NEDOKONČANE PROIZVODNJE	862		
	ZMANUŠANJE VREDNOSTI ZALOG PROIZVODOV IN NEDOKONČANE PROIZVODNJE	863		
761	PRIHODKI OD PRODAJE BLAGA IN MATERIALA	864		
762	B) FINANČNI PRIHODKI	865		
763	C) DRUGI PRIHODKI	866		
	Č) PREVREDNOTOVALNI POSLOVNI PRIHODKI (868+869)	867		
del 764	PRIHODKI OD PRODAJE OSNOVNIH SREDSTEV	868		
del 764	DRUGI PREVREDNOTOVALNI POSLOVNI PRIHODKI	869		
	D) CELOTNI PRIHODKI (860+865+866+867)	870		
	E) STROŠKI BLAGA, MATERIALA IN STORITEV (872+873+874)	871		
del 466	NABAVNA VREDNOST PRODAJNEGA MATERIALA IN BLAGA	872		
460	STROŠKI MATERIALA	873		
461	STROŠKI STORITEV	874		
	F) STROŠKI DELA (876+877+878)	875		
del 464	PLAČE IN NADOMESTILA PLAČ	876		
del 464	PRISPEVKI ZA SOCIALNO VARNOST DELODAJALCEV	877		
del 464	DRUGI STROŠKI DELA	878		
462	G) AMORTIZACIJA	879		
463	H) REZERVACIJE	880		
465,00	J) DRUGI STROŠKI	881		
467	K) FINANČNI ODHODKI	882		
468	L) DRUGI ODHODKI	883		
	M) PREVREDNOTOVALNI POSLOVNI ODHODKI (885+886)	884		
del 469	ODHODKI OD PRODAJE OSNOVNIH SREDSTEV	885		
del 469	OSTALI PREVREDNOTOVALNI POSLOVNI ODHODKI	886		
	N) CELOTNI ODHODKI (871+875+879+880+881+882+883+884)	887		
	O) PRESEŽEK PRIHODKOV (870-887)	888		
	P) PRESEŽEK ODHODKOV (887-870)	889		
del 80	Davek od dohodka pravnih oseb	890		
del 80	Presežek prihodkov obračunskega obdobja z upoštevanjem davka od dohodka (888-890)	891		
del 80	Presežek odhodkov obračunskega obdobja z upoštevanjem davka od dohodka (889+890) oz. (890-888)	892		
	Presežek prihodkov iz prejšnjih let, namenjen pokritju odhodkov obračunskega obdobja	893		
	Povprečno število zaposlenih na podlagi delovnih ur v obračunskem obdobju (celo število)	894		
	Število mesecev poslovanja	895		

Obrazec je pripravljen na podlagi 28. člena Zakona o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/99), PRILOGA 3 pravilnika o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava.

* Podatek šifra uporabnika je obvezen podatek za vse tiste, ki so navedeni v pravilniku o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov (štiri mestna šifra proračunskega uporabnika + kontrolna številka).

Vir: Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, uporabnike proračuna in druge osebe javnega prava
(Ur. l. RS, 115/2002, 21/2003, 134/2003, 126/2004, 120/2007, 124/2008, 58/2010 (60/2010 popr.), 104/2011).

Priloga 4: Izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti

IME UPORABNIKA:

ŠIFRA UPORABNIKA*:

SEDEŽ UPORABNIKA:

ŠIFRA DEJAVNOSTI:

MATIČNA ŠTEVILKA:

IZKAZ PRIHODKOV IN ODHODKOV DOLOČENIH UPORABNIKOV PO VRSTAH DEJAVNOSTI

od 1. januarja do

(v eurih, brez centov)

ČLENITEV PODSKUPIN KONTOV	NAZIV PODSKUPINE KONTOV	Oznaka za AOP	ZNESEK	
			Prihodki in odhodki za izvajanje javne službe	Prihodki in odhodki od prodaje blaga in storitev na trgu
1	2	3	4	5
	A) PRIHODKI OD POSLOVANJA (661+662-663+664)	660		
760	PRIHODKI OD PRODAJE PROIZVODOV IN STORITEV	661		
	POVEČANJE VREDNOSTI ZALOG PROIZVODOV IN NEDOKONČANE PROIZVODNJE	662		
	ZMANJŠANJE VREDNOSTI ZALOG PROIZVODOV IN NEDOKONČANE PROIZVODNJE	663		
761	PRIHODKI OD PRODAJE BLAGA IN MATERIALA	664		
762	B) FINANČNI PRIHODKI	665		
763	C) DRUGI PRIHODKI	666		
	Č) PREVREDNOTOVALNI POSLOVNI PRIHODKI (668+669)	667		
del 764	PRIHODKI OD PRODAJE OSNOVNIH SREDSTEV	668		
del 764	DRUGI PREVREDNOTOVALNI POSLOVNI PRIHODKI	669		
	D) CELOTNI PRIHODKI (660+665+666+667)	670		
	E) STROŠKI BLAGA, MATERIALA IN STORITEV (672+673+674)	671		
del 466	NABAVNA VREDNOST PRODANEGA MATERIALA IN BLAGA	672		
460	STROŠKI MATERIALA	673		
461	STROŠKI STORITEV	674		
	F) STROŠKI DELA (676+677+678)	675		
del 464	PLAČE IN NADOMESTILA PLAČ	676		
del 464	PRISPEVKI ZA SOCIALNO VARNOST DELODAJALCEV	677		
del 464	DRUGI STROŠKI DELA	678		
462	G) AMORTIZACIJA	679		
463	H) REZERVACIJE	680		
465,00	J) DRUGI STROŠKI	681		
467	K) FINANČNI ODHODKI	682		
468	L) DRUGI ODHODKI	683		
	M) PREVREDNOTOVALNI POSLOVNI ODHODKI(685+686)	684		
del 469	ODHODKI OD PRODAJE OSNOVNIH SREDSTEV	685		
del 469	OSTALI PREVREDNOTOVALNI POSLOVNI ODHODKI	686		
	N) CELOTNI ODHODKI(671+675+679+680+681+682+683+684)	687		
	O) PRESEŽEK PRIHODKOV (670-687)	688		
	P) PRESEŽEK ODHODKOV (687-670)	689		
del 80	Davek od dohodka pravnih oseb	690		
del 80	Presežek prihodkov obračunskega obdobja z upoštevanjem davka od dohodka (688-690)	691		
del 80	Presežek odhodkov obračunskega obdobja z upoštevanjem davka od dohodka (689+690) oz. (690-688)	692		
	Presežek prihodkov iz prejšnjih let, namenjen pokritju odhodkov obračunskega obdobja	693		

Obrazec je pripravljen na podlagi 28. člena Zakona o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/99), PRILOGA 3 pravilnika o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava.

* Podatek šifra uporabnika je obvezen podatek za vse tiste, ki so navedeni v pravilniku o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov (štiri mestna šifra proračunskega uporabnika + kontrolna številka).

Vir: Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, uporabnike proračuna in druge osebe javnega prava
(Ur. l. RS, 115/2002, 21/2003, 134/2003, 126/2004, 120/2007, 124/2008, 58/2010 (60/2010 popr.), 104/2011).

Priloga 5: Razmejevanje prihodkov na javno službo in tržno dejavnost v javnih bolnišnicah v letih 2010 in 2011

UKC Ljubljana 2010: UKC Ljubljana je predlog Ministrstva za zdravje RS glede delitve prihodkov po dejavnostih v letu 2010 v celoti upošteval. Prihodki in odhodki tržne dejavnosti v letu 2010 so tako nastali z opravljanjem naslednjih tržnih dejavnosti: zdravstvene storitve izven obsega dela s pogodbo na podlagi splošnega dogovora (plačniki fizične in pravne osebe, nadstandard in podobno), izobraževalna dejavnost (organizacija in izvedba seminarjev, delavnic, tečajev), klinično preizkušanje zdravil in testiranja preparatov, uporabnine za poslovne prostore, opremo in stanovanja, prodaja hrane, opravljene storitve po pogodbah, opravljene raziskovalne naloge na trgu, specializacije, prisotnost pri porodu, kontrola kakovosti, priprava razpisne dokumentacije ter drugi prihodki od prodaje proizvodov in storitev (Univerzitetni klinični center Ljubljana, 2011, str. 37, 101).

UKC Ljubljana 2011: Upoštevali so nov predlog razmejevanja prihodkov kot že v letu 2010. Tržni prihodki so nastali z izvajanjem samoplačniške dejavnosti in nadstandardnih storitev, najemnini, opravljenimi storitvami po pogodbi, opravljenimi raziskovalnimi nalogami na trgu, s prodajo hrane, kotizacijami, seminarji, simpoziji, tečaji, strokovnimi srečanji, specializacijami, prisotnostjo pri porodu, testiranjem preparatov in kliničnim preizkušanjem zdravil, kontrolo kakovosti ter z drugimi prihodki od prodaje proizvodov in storitev (Univerzitetni klinični center Ljubljana, 2012, str. 133–134).

UKC Maribor 2010: Pri razmejevanju prihodkov od poslovanja na prihodke za izvajanje javne službe in na prihodke od prodaje blaga in storitev na trgu so upoštevali navodilo Ministrstva za zdravje RS, št. 400-20/00-92, z dne 30. 5. 2000. Finančni prihodki, drugi prihodki in prevrednotovalni poslovni prihodki so izkazani med prihodki iz opravljanja javne službe, razen tistih, za katere se je iz knjigovodskih listin lahko ugotovilo, da se nanašajo na tržno dejavnost. Prihodki od tržne dejavnosti: samoplačniška zdravstvena dejavnost, prihodki od najemnin, prihodki od prodaje v menzi in kuhinji, prihodki od prodaje toplotne energije, prihodki od prodaje v pralnici, prihodki od zaračunanih obratovalnih stroškov, prihodki od vzdrževanja računalniških programov, prihodki od počitniške dejavnosti, prihodki od izvajanja programov zaposlovanja in javnih del, prihodki od izvajanja kliničnih raziskav, prihodki od izvajanja kliničnih vaj in praktičnega usposabljanja študentov, prihodki od kotizacij za učne delavnice, prihodki od zamudnih in interkalarnih obresti, drugi prihodki od tržne dejavnosti (Univerzitetni klinični center Maribor, 2011, str. 98–100).

UKC Maribor 2011: Pri razmejevanju prihodkov od poslovanja na prihodke za izvajanje javne službe in na prihodke tržne dejavnosti so upoštevali Navodila v zvezi z razmejitvijo dejavnosti javnih zdravstvenih zavodov na javno službo in tržno dejavnost, št. 012-11/2010-20, z dne 15. 12. 2010. Tržni prihodki: nadstandardne zdravstvene storitve, samoplačniška zdravstvena dejavnost, najemnine, prodaja v menzi in kuhinji, prodaja toplotne energije, prodaja v pralnici, vzdrževanje računalniških programov, zaračunani

obratovalni stroški, počitniška dejavnost, izvajanje programov zaposlovanja in javnih del, izvajanje kliničnih raziskav, kotizacije za strokovna srečanja in učne delavnice, nagrada in odstopljeni prispevki za zaposlovanje invalidov nad kvoto, zaračunane provizije zavarovalnicam, prodaja odpadkov, ostali prihodki, drugi in prevrednotovalni prihodki (Univerzitetni klinični center Maribor, 2012, str. 117–119).

SB Celje 2010: Prihodki in odhodki tržne dejavnosti so nastali z opravljanjem naslednjih tržnih dejavnosti: prodaja jedil in pijač v jedilnici bolnišnice, v kavarnici bolnišnice, v baru SBC, catering, pranje perila. Prihodke razmejujejo na dejavnost javne službe ter dejavnost prodaje blaga in storitev na trgu v skladu z zakonodajo in navodili Ministrstva za zdravje RS. Finančni prihodki, drugi prihodki in prevrednotovalni poslovni prihodki so v celoti izkazani med prihodki in odhodki iz opravljanja javne službe (Splošna bolnišnica Celje, 2011, str. 81–82).

SB Celje 2011: Upoštevana so nova navodila za razmejevanje prihodkov. Tržni prihodki: zdravstvene storitve za druge zdravstvene zavode in koncesionarje izven dogovorjenega obsega dela s pogodbo na podlagi Splošnega dogovora, prihodki od opravljenih zdravstvenih storitev za nezavarovane osebe in zdravstvenih storitev, ki niso pravica obveznega zdravstvenega zavarovanja (tudi tujci), prodaja jedil in pijač v bolnišnici, kavarni klet, kavarni SB Celje, catering, pranje perila, storitve izobraževalne dejavnosti, klinične raziskave, nagrade za invalide nad kvoto, parkirnine, prihodki od povračil obratovalnih in drugih stroškov za uporabo nepremičnin (stanovanja). Finančni, drugi in prevrednotovalni poslovni prihodki so v celoti prikazani kot prihodki javne službe (Splošna bolnišnica Celje, 2012, str. 113–114).

SB Izola 2010: Prihodki in odhodki tržne dejavnosti so nastali z opravljanjem naslednjih tržnih dejavnosti: prodaja hrane iz kuhinje, najemnine in storitve za MC Medicor in druge uporabnike, ogrevanje prostorov in oskrba z elektriko ter prodajo odpadnega materiala, provizije za avtomate za napitke in drugo (Splošna bolnišnica Izola Ospedale Generale Isola, 2011, str. 55).

SB Izola 2011: Prihodki in odhodki tržne dejavnosti so nastali z opravljanjem naslednjih tržnih dejavnosti: prodaja hrane iz kuhinje, najemnine in storitve za MC Medicor in druge uporabnike, ogrevanje prostorov in oskrba z elektriko ter prodajo odpadnega materiala, provizije za avtomate za napitke in drugo (Splošna bolnišnica Izola Ospedale Generale Isola, 2012, str. 72–73).

SB Jesenice 2010: Prihodki in odhodki tržne dejavnosti so nastali z opravljanjem naslednjih tržnih dejavnosti: storitve družbene prehrane za zaposlene in zunanje uporabnike, najemnine in zakupnine za nepremičnine ter osnovna sredstva, počitniška dejavnost, izobraževalna dejavnost, mentorstvo, nadomestilo za odtegotanje premij prostovoljnega zdravstvenega zavarovanja za zavarovalnice, znanstveno-raziskovalna dejavnost, prihodki od projektov (evropska sredstva), izposoja ortopedskih pripomočkov ter prodaja odpadkov (Splošna bolnišnica Jesenice, 2011, str. 77).

SB Jesenice 2011: Prihodke razmejujejo na dejavnost javne službe in na tržno dejavnost v skladu z navodili Ministrstva za zdravje RS. Prihodki in odhodki tržne dejavnosti so nastali z opravljanjem naslednjih tržnih dejavnosti: storitve družbene prehrane za zaposlene in zunanje uporabnike, najemnine in zakupnine za nepremičnine ter osnovna sredstva, počitniška dejavnost, izobraževalna dejavnost, mentorstvo, organizacija seminarjev, prihodki od nagrad za preseganje kvote invalidov, nadomestilo za odtegotanje premij prostovoljnega zdravstvenega zavarovanja za zavarovalnice, znanstveno-raziskovalna dejavnost, prihodki od projektov, izposoja ortopedskih pripomočkov, prodaja odpadkov (Splošna bolnišnica Jesenice, 2012, str. 83).

SB Nova Gorica 2010: Prihodki se ugotavljajo po dejanskih prihodkih in so prihodki od najemnin za poslovne prostore, prihodki od obresti za vezave prostih denarnih sredstev, prihodki od prodaje odpadkov ter prihodki od družbene prehrane (Splošna bolnišnica »Dr. Franca Derganca« Nova Gorica, 2011, str. 104–105).

SB Nova Gorica 2011: Uporabili so nova Navodila Ministrstva za zdravje RS za razmejevanje prihodkov. Tržni prihodki: prihodki od najemnin, prihodki od obresti, prihodki od prodaje odpadkov, prihodki od družbene prehrane in prihodki iz naslova kritja stroškov dela specializantov (Splošna bolnišnica »Dr. Franca Derganca« Nova Gorica, 2012, str. 91–92).

SB Murska Sobota 2010: Prihodki in odhodki tržne dejavnosti so nastali z opravljanjem naslednjih tržnih dejavnosti samoplačniških in drugih podobnih storitev, storitev družbene prehrane (za zaposlene in za zunanje uporabnike) ter storitev ogrevanja prostorov. Finančni prihodki, drugi prihodki in prevrednotovalni poslovni prihodki so izkazani med prihodki od opravljanja javne službe, razen tistih, za katere se je iz knjigovodskih listin lahko ugotovilo, da se nanašajo na tržno dejavnost (Splošna bolnišnica Murska Sobota, str. 66–67).

SB Murska Sobota 2011: Pri razmejitvi prihodkov na dejavnost javne službe in tržne dejavnosti so upoštevali Navodilo Ministrstva za zdravje RS (št. 012-11/2010-20 z dne 15. 12. 2010). Prihodki in odhodki tržne dejavnosti so nastali z opravljanjem naslednjih tržnih dejavnosti: samoplačniških in drugih podobnih storitev, storitev družbene prehrane (za zaposlene in za zunanje uporabnike), storitev ogrevanja prostorov. Preostali poslovni prihodki se nanašajo na javno službo. Finančni prihodki, drugi prihodki in prevrednotovalni poslovni prihodki so izkazani med prihodki od opravljanja javne službe, razen tistih, za katere se je iz knjigovodskih listin lahko ugotovilo, da se nanašajo na tržno dejavnost (Splošna bolnišnica Murska Sobota, 2012, str. 81).

SB Novo mesto 2010: Prihodki se razmejujejo v skladu z Navodili Ministrstva za zdravje RS. Prihodki in odhodki tržne dejavnosti so nastali z opravljanjem naslednjih tržnih dejavnosti: gostinska dejavnost (restavracija in bife), opravljanje storitev ogrevanja, pranja za zunanje kupce, pobiranje parkirnine, prihodki od oddajanja počitniških kapacitet, laboratorij in patologija ter ostalo. Finančne, druge in prevrednotovalne prihodke so v

celoti izkazali med prihodki iz javne službe (Splošna bolnišnica Novo mesto, 2011, str. 76).

SB Novo mesto 2011: Prihodki in odhodki tržne dejavnosti so nastali z opravljanjem naslednjih tržnih dejavnosti: opravljanje laboratorijskih preiskav za druge kupce, opravljanje patohistoloških preiskav, opravljanje gostinske dejavnosti (restavracija in bife), opravljanje storitev ogrevanja, pranja za zunanje kupce, pobiranje parkirnine in prihodki od oddajanja počitniških kapacitet. Finančne, druge in prevrednotovalne prihodke so v celoti izkazali med prihodki iz javne službe (Splošna bolnišnica Novo mesto, 2012, str. 85–87).

SB Slovenj Gradec 2010: Pri razporejanju prihodkov od poslovanja na dejavnost javne službe ter dejavnost prodaje blaga in storitev so upoštevali dopis Ministrstva za zdravstvo RS, št. 400-20/00-145 z dne 27. 7. 2000, prihodki od poslovanja – dejavnost prodaje blaga in storitev na trgu so: prihodki za nadstandardne storitve, prihodki od samoplačnikov, prihodki za pomožne medicinske storitve, prihodki od najemnin, prihodki od kosil in malic, prihodki interne realizacije, prihodki prodanega blaga in materiala, prihodki od ogrevanja, prihodki od financiranja – so vsi prihodki javne službe, izredni prihodki od izterjanih odpisanih terjatev, rabatov, popustov pri predčasnem plačilu pa so razdeljeni po deležu prihodkov od poslovanja, na delež prihodkov javne službe in na delež prihodkov od prodaje na trgu. Prihodki in odhodki tržne dejavnosti so nastali z opravljanjem naslednjih tržnih dejavnosti: prihodki od samoplačnikov, prihodki od prodaje malic, kosil, prihodki od prodaje materiala in storitev ter prihodki od nadstandardnih storitev (Splošna bolnišnica Slovenj Gradec, 2011, str. 81–82).

SB Slovenj Gradec 2011: Prihodki in odhodki tržne dejavnosti so nastali z opravljanjem naslednjih tržnih dejavnosti: prihodki od samoplačnikov, prihodki od prodaje malic in kosil, prihodki od prodaje materiala in storitev. Upoštevali so dopis Ministrstva za zdravje RS, št. 012-11/2010-20 z dne 15. 12. 2010, in sicer prihodki od poslovanja – dejavnost prodaje blaga in storitev na trgu so: prihodki za nadstandardne storitve, prihodki od samoplačnikov, prihodki za pomožne medicinske storitve, prihodki od najemnin, prihodki od kosil in malic, prihodki interne realizacije, prihodki prodanega blaga in materiala, prihodki od ogrevanja, prihodki od financiranja – so vsi prihodki javne službe, izredni prihodki od izterjanih odpisanih terjatev, rabatov, popustov pri predčasnem plačilu pa so razdeljeni po deležu prihodkov od poslovanja, na delež prihodkov javne službe in na delež prihodkov od prodaje na trgu (Splošna bolnišnica Slovenj Gradec, 2012, str. 94).

SB Brežice 2010: Pri razmejevanju prihodkov od poslovanja na prihodke za izvajanje javne službe in na prihodke od prodaje blaga in storitev na trgu je upoštevano Navodilo Ministrstva za zdravje RS, št. 400-20/00-92 z dne 30. 5. 2000. Finančni prihodki, drugi prihodki in prevrednotovalni poslovni prihodki so izkazani med prihodki iz opravljanja javne službe. Prihodki tržne dejavnosti so nastali z opravljanjem: storitev v menzi, laboratorijskih storitev za zunanje naročnike, zdravstvenih in nadstandardnih storitev za samoplačnike in ostalih storitev (skladiščenje blagovnih rezerv, provizija (Adriatic,

Vzajemna, Triglav), zdravniški pregledi za zaposlene ...) (Splošna bolnišnica Brežice, 2011, str. 92–93).

SB Brežice 2011: Pri razmejevanju prihodkov od poslovanja na prihodke za izvajanje javne službe in na prihodke od prodaje blaga in storitev na trgu je upoštevano Navodilo Ministrstva za zdravje RS, št. 012-11/2010-20 z dne 15. 12. 2010. Finančni prihodki, drugi prihodki in prevrednotovalni poslovni prihodki so izkazani med prihodki iz opravljanja javne službe. Prihodki tržne dejavnosti so nastali z opravljanjem storitev v menzi, laboratorijskih storitev za zunanje naročnike, zdravstvenih in nadstandardnih storitev za samoplačnike in ostalih storitev (skladiščenje blagovnih rezerv, provizija (Adriatic, Vzajemna, Triglav), zdravniški pregledi za zaposlene ...) (Splošna bolnišnica Brežice, 2012, str. 100–101).

SB Trbovlje 2010: Prihodki in odhodki tržne dejavnosti so nastali z opravljanjem naslednjih tržnih dejavnosti: prihodki od najemnin (stanovanja, oprema, poslovni prostori, parkirišče), prihodki od prodaje odpadkov, prihodki od družbene prehrane ter drugi prihodki (sterilizacija, prevozi, provizija, vzdrževanje čistilne naprave, trženje oglasnih površin, prihodki od znanstveno-raziskovalne dejavnosti) (Splošna bolnišnica Trbovlje, 2011, str. 84–85).

SB Trbovlje 2011: Prihodki in odhodki tržne dejavnosti so nastali z opravljanjem naslednjih tržnih dejavnosti: prihodki od najemnin (stanovanja, oprema, poslovni prostori, parkirišče), prihodki od prodaje odpadkov, prihodki od družbene prehrane, drugi prihodki (sterilizacija, prevozi, provizija, vzdrževanje čistilne naprave, trženje oglasnih površin, prihodki od znanstveno-raziskovalne dejavnosti). Finančne prihodke (obresti od vezave prostih denarnih sredstev pri enotnem zakladniškem računu in obresti sredstev na računu), druge prihodke od odškodnin in kazni (odškodnina za poškodovano opremo), prihodke od donatorskih sredstev ter druge prihodke od vračila šolnin in zapadle obveznosti so upoštevali med prihodke iz naslova javne službe (Splošna bolnišnica Trbovlje, 2012, str. 91–92).

SB Ptuj 2010: Pri razmejevanju prihodkov od poslovanja na prihodke za izvajanje javne službe in na prihodke od prodaje blaga in storitev na trgu so upoštevali Navodilo Ministrstva za zdravje RS, št. 012-11/2010-20, z dne 15. 12. 2010. Finančni prihodki in drugi prihodki so izkazani med prihodki iz opravljanja javne službe, razen tistih, za katere se je iz knjigovodskih listin lahko ugotovilo, da se nanašajo na tržno dejavnost. Prihodki in odhodki tržne dejavnosti so nastali z opravljanjem naslednjih tržnih dejavnosti: prodaja malic, plačila pacientov, ker niso imeli urejenega zdravstvenega zavarovanja, plačilo za bivanje enega starša z otrokom (otroški oddelek), opravljene laboratorijske storitve za druge zavode, opravljene rentgenske storitve ... (Splošna bolnišnica dr. Jožeta Potrča Ptuj, 2011, str. 82–83).

SB Ptuj 2011: Pri razmejevanju prihodkov od poslovanja na prihodke za izvajanje javne službe in na prihodke od prodaje blaga in storitev na trgu so upoštevali Navodilo Ministrstva za zdravje RS, št. 012-11/2010-20, z dne 15. 12. 2010. Finančni prihodki in

drugi prihodki so izkazani med prihodki iz opravljanja javne službe, razen tistih, za katere se je iz knjigovodskih listin lahko ugotovilo, da se nanašajo na tržno dejavnost. Tržni prihodki: prodaja malic, plačila pacientov, ker niso imeli urejenega zdravstvenega zavarovanja, plačilo za bivanje enega starša z otrokom (otroški oddelek), opravljene laboratorijske storitve za druge zavode, opravljene rentgenske storitve ... (Splošna bolnišnica dr. Jožeta Potrča Ptuj, 2012, str. 83–84).

Bolnišnica Topolšica 2010: Prihodki so razdeljeni na javno službo in trg na podlagi dejanskih podatkov. Prihodki in odhodki tržne dejavnosti so nastali z opravljanjem naslednjih tržnih dejavnosti oziroma storitev: zdravstvene storitve preventive, samoplačniki, neredni plačniki in zdravstvene storitve za zunanje izvajalce, storitve družbene prehrane za zaposlene in zunanje uporabnike, storitve pralnice in šivalnice, oddajanje stanovanj in poslovnih prostorov v najem, počitniške dejavnosti, nadomestilo za odtegotanje premij prostovoljnega zdravstvenega zavarovanja za zavarovalnice (Bolnišnica Topolšica, 2011, str. 97–99).

Bolnišnica Topolšica 2011: Prihodki so razdeljeni na javno službo in trg na podlagi dejanskih podatkov. Prihodki in odhodki tržne dejavnosti so nastali z opravljanjem naslednjih tržnih dejavnosti oziroma storitev: zdravstvene storitve preventive, samoplačniki, neredni plačniki in zdravstvene storitve za zunanje izvajalce, storitve družbene prehrane za zaposlene in zunanje uporabnike, storitve pralnice in šivalnice, oddajanje stanovanj in poslovnih prostorov v najem, počitniške dejavnosti, nadomestilo za odtegotanje premij prostovoljnega zdravstvenega zavarovanja za zavarovalnice (Bolnišnica Topolšica, 2012, str. 101).

Bolnišnica Golnik 2010: Prihodki tržne dejavnosti so nastali z opravljanjem naslednjih tržnih storitev: izobraževanje, raziskovalna dejavnost za farmacevtska podjetja in evropske projekte, najemnine, vodarina, ogrevanje, elektrika in počitniška dejavnost (Bolnišnica Golnik – Klinični oddelek za pljučne bolezni in alergijo Golnik, 2011, str. 86).

Bolnišnica Golnik 2011: Prihodki tržne dejavnosti so nastali z opravljanjem naslednjih tržnih storitev: izobraževanje, raziskovalna dejavnost za farmacevtska podjetja in evropske projekte, najemnine, vodarina, ogrevanje, elektrika in počitniška dejavnost. Finančni, drugi in prevrednotovalni poslovni prihodki so v izkazu v celoti upoštevani med prihodki javne službe (Bolnišnica Golnik – Klinični oddelek za pljučne bolezni in alergijo Golnik, 2012, str. 121–122).

Bolnišnica Sežana 2010: Prihodki in odhodki tržne dejavnosti so nastali z opravljanjem naslednjih tržnih dejavnosti: najemnine in samoplačniki (Bolnišnica Sežana, 2011, str. 10).

Bolnišnica Sežana 2011: Prihodki in odhodki tržne dejavnosti so nastali z opravljanjem naslednjih tržnih dejavnosti: najemnine in samoplačniki (Bolnišnica Sežana, 2012, str. 11).

URI – Soča 2010: Prihodki in odhodki tržne dejavnosti so nastali z opravljanjem naslednjih tržnih dejavnosti: prodaje proizvodov in storitev samoplačnikom in ostalim

zasebnim plačnikom, družbene prehrane, prehrane za trg, počitniških dejavnosti, izobraževalne dejavnosti, prodaje trgovskega blaga v lekarni, najemnine, prodaje blaga na tujem trgu (Univerzitetni rehabilitacijski inštitut Republike Slovenije – Soča, 2011, str. 60).

URI – Soča 2011: Prihodki in odhodki tržne dejavnosti so nastali z opravljanjem naslednjih tržnih dejavnosti (storitev): prodaje proizvodov in storitev samoplačnikom in ostalim zasebnim plačnikom, družbene prehrane, prehrane za trg, počitniških dejavnosti, izobraževalne dejavnosti, prodaje trgovskega blaga v lekarni, najemnine in prodaje blaga na tujem trgu (Univerzitetni rehabilitacijski inštitut Republike Slovenije – Soča, 2012, str. 64).

OI Ljubljana 2010: Pri določevanju prihodkov tržne dejavnosti so upoštevali novo metodologijo, ki jo je izdelalo Ministrstvo za zdravje RS. Prihodki in odhodki tržne dejavnosti so nastali z opravljanjem naslednjih tržnih dejavnosti: zdravstvene storitve za druge zdravstvene zavode in samoplačnike, storitve za opravljanje kliničnih študij, storitve izobraževalne dejavnosti, ostali tržni prihodki (Onkološki inštitut Ljubljana, 2011, str. 48–49).

OI Ljubljana 2011: Prihodke iz tržne dejavnosti so realizirali iz: zdravstvenih storitev za druge zdravstvene zavode in samoplačnike, storitev za opravljanje kliničnih študij, storitev izobraževalne dejavnosti, ostale tržne dejavnosti in odškodnine (Onkološki inštitut Ljubljana, 2012, str. 53–54).

OB Valdoltra 2010: Prihodki in odhodki tržne dejavnosti so nastali predvsem z opravljanjem naslednjih tržnih dejavnosti: operativne zdravstvene storitve pacientom iz tujine, ambulantne zdravstvene storitve za samoplačnike, izvajanje storitev slikovne diagnostike za samoplačnike ter prodaja hrane lastne kuhinje zaposlenim (Ortopedska bolnišnica Valdoltra Ospedale Ortopedico Valdoltra, 2011, str. 69).

OB Valdoltra 2011: Prihodki iz naslova tržne dejavnosti so ustvarjeni z naslednjimi storitvami: operativne zdravstvene storitve pacientom iz tujine, ambulantne zdravstvene storitve, storitve slikovne diagnostike, prodaja hrane zaposlenim in zunanjim odjemalcem, projekti, ki se ne izvajajo preko ARRS in drugo (Ortopedska bolnišnica Valdoltra Ospedale Ortopedico Valdoltra, 2012, str. 74).

CZBO 2010: Prihodki in odhodki tržne dejavnosti so nastali z opravljanjem naslednjih tržnih dejavnosti (storitev): trženje prostih kapacitet bazena in bazenskih storitev ter prodaja hrane starejšim občanom (Center za zdravljenje bolezni otrok, 2011, str. 38–39).

CZBO 2011: Prihodki in odhodki tržne dejavnosti so nastali z opravljanjem naslednjih tržnih dejavnosti: trženje prostih kapacitet bazena in bazenskih storitev ter prodaja hrane starejšim občanom. Pri razmejitvi prihodkov na dejavnost javne službe in tržno dejavnost so bila upoštevana Navodila Ministrstva za zdravje RS (št. 012-11/2010-20 z dne 15. 12. 2010) (Center za zdravljenje bolezni otrok, 2012, str. 45).

BGP Kranj 2010: Prihodki in odhodki tržne dejavnosti so nastali z opravljanjem prodaje storitev kuhinje (Bolnišnica za ginekologijo in porodništvo Kranj, 2011, str. 47).

BGP Kranj 2011: Prihodki in odhodki tržne dejavnosti so nastali z opravljanjem prodaje storitev kuhinje (Bolnišnica za ginekologijo in porodništvo Kranj, 2012, str. 50).

Bolnišnica Postojna 2010: Prihodki in odhodki tržne dejavnosti so nastali z opravljanjem naslednjih tržnih dejavnosti: pranje in sterilizacije za druge ustanove, zasebnike, priprava prehrane za zaposlene in zunanje uporabnike, nadstandardno bivanje, prisotnost pri porodu, najemnine in zakupnine ter izdelava CD-posnetka pri 3D UZ storitvah in nuhalni svetlini (Bolnišnica za ženske bolezni in porodništvo Postojna, 2011, str. 45).

Bolnišnica Postojna 2011: Prihodki in odhodki tržne dejavnosti so nastali z opravljanjem naslednjih tržnih dejavnosti (storitev): pranje in sterilizacije za druge ustanove, zasebnike, priprava prehrane za zaposlene in zunanje uporabnike, nadstandardno bivanje, prisotnost pri porodu, najemnine ter izdelava CD-posnetka pri 3D UZ storitvah in nuhalni svetlini. Vse ostale prihodke, vključno s finančnimi in prevrednotovalnimi, so pripisali javni službi (Bolnišnica za ženske bolezni in porodništvo Postojna, 2012, str. 45–47).

PB Idrija 2010: Prihodki na trgu predstavljajo prihodke od: priprave prehrane za delavce, prihodke od zakupnin za poslovne in stanovanjske prostore, prihodke od kotizacij, prihodke od provizij, prihodke od prodaje materiala in storitev, donacije in druge prihodke (Psihiatrična bolnišnica Idrija, 2011, str. 85).

PB Idrija 2011: Niso podali pojasnil v zvezi z razmejevanjem prihodkov.

PK Ljubljana 2010: Prihodki in odhodki tržne dejavnosti so nastali z opravljanjem naslednjih tržnih dejavnosti: z oddajanjem stanovanj in poslovnih prostorov v najem, s storitvami službe za prehrano in z izobraževalnimi storitvami (Psihiatrična klinika Ljubljana, 2011, str. 14).

PK Ljubljana 2011: Izkaz po vrstah dejavnosti je pripravljen z upoštevanjem navodil ustanovitelja za razmejitev dejavnosti, veljavnih od 1. 1. 2011 dalje. Med tržne prihodke so uvrstili prodajo blaga in storitev na trgu, vključno z najemninami, zakupninami, drugimi prihodki od premoženja ter drugimi tekočimi prihodki, ki ne izhajajo iz izvajanja javne službe (Psihiatrična klinika Ljubljana, 2012, str. 22–23).

PB Ormož 2010: Prihodke so razmejili na dejavnost javne službe in trga po Navodilih Ministrstva za zdravje RS. Prihodki tržne dejavnosti so nastali z opravljanjem naslednjih tržnih dejavnosti: interna realizacija, prehrana delavcev ter prodaja izdelkov delovne terapije in vrta (Psihiatrična bolnišnica Ormož, 2011, str. 52–53).

PB Ormož 2011: Prihodke so razmejili na dejavnost javne službe in trga po Navodilih Ministrstva za zdravje RS (št. 012-11/2010-20 z dne 15. 12. 2010). Prihodki in odhodki tržne dejavnosti so nastali z opravljanjem naslednjih tržnih dejavnosti: prihodki od samoplačnikov, prihodki posrednih uporabnikov proračuna države ali občin, prihodki od zasebnikov, prihodki od stanarin, prihodki od obračunanih malic ter drugi prihodki,

pridobljeni s prodajo proizvodov na trgu (izdelki delovne terapije, vrta, fotokopiranje ...) (Psihiatrična bolnišnica Ormož, 2012, str. 68–69).

PB Begunje 2010: Prihodki in odhodki tržne dejavnosti so nastali z opravljanjem naslednjih tržnih dejavnosti: prehrana, zakupnine, prodaja izdelkov delovne terapije, klub, knjige, prodaja osnovnih sredstev, drugi prevrednotovalni prihodki, provizija zavarovalnic, dividende ter izobraževalna in raziskovalna dejavnost (Psihiatrična bolnišnica Begunje, 2011, str. 16).

PB Begunje 2011: Prihodki in odhodki tržne dejavnosti so nastali z opravljanjem naslednjih tržnih dejavnosti: prehrana, zakupnine in prodaja izdelkov delovne terapije, klub, knjige, prodaja osnovnih sredstev, drugi prevrednotovalni prihodki, provizija zavarovalnic, dividende ter izobraževalna in raziskovalna dejavnost (Psihiatrična bolnišnica Begunje, 2012, str. 48).

PB Vojnik 2010: Prihodki in odhodki tržne dejavnosti so nastali s prodajo prehrane delavcem in prodajo izdelkov delovne terapije, pranjem perila za paciente in prodajo sadik iz vrta ter z organiziranjem seminarja (Psihiatrična bolnišnica Vojnik, 2011, str. 60–61).

PB Vojnik 2011: Prihodki in odhodki tržne dejavnosti so nastali s: prodajo prehrane delavcem, prodajo izdelkov delovne terapije, pranjem perila za paciente in prodajo sadik iz vrta (Psihiatrična bolnišnica Vojnik, 2012, str. 73).

Priloga 6: Razmejevanje odhodkov na javno službo in tržno dejavnost v javnih bolnišnicah v letih 2010 in 2011

UKC Ljubljana 2010: Vodstvo zavoda je za leto 2010 sprejelo sodilo, da se odhodke poslovanja med javno službo in tržno dejavnostjo razdeli glede na pravila kalkulacije cen storitev po posameznih vrstah prihodkov. Za pravilen prikaz celotnih stroškov, ki so povezani z izvajanjem tržne dejavnosti, so bila opredeljena sodila in ključni za evidentiranje stroškov za področje tržne dejavnosti, ki odražajo dejanske stroške, nastale z izvajanjem te dejavnosti (Univerzitetni klinični center Ljubljana, 2011, str. 101).

UKC Ljubljana 2011: Za leto 2011 je vodstvo zavoda, enako kot v letu 2010, sprejelo sodilo, da se odhodke poslovanja med javno službo in tržno dejavnostjo razdeli glede na pravila kalkulacije cen storitev po posameznih vrstah prihodkov (Univerzitetni klinični center Ljubljana, 2012, str. 133–134).

UKC Maribor 2010: Pri razmejevanju odhodkov so kot sodilo uporabili razmerje med prihodki od poslovanja, doseženimi pri opravljanju dejavnosti javne službe, in tistimi, ki so doseženi pri prodaji blaga in storitev na trgu (Univerzitetni klinični center Maribor, 2011, str. 98–100).

UKC Maribor 2011: Odhodke tržnih dejavnosti so izkazali v dejanskih vrednostih iz poslovnih knjig za dejavnosti, za katere imajo evidence. Za del tržnih dejavnosti so uporabili kot sodilo kalkulacije cen storitev po posameznih vrstah prihodkov (Univerzitetni klinični center Maribor, 2012, str. 117–119).

SB Celje 2010: Za razmejevanje odhodkov na dejavnost javne službe in dejavnost prodaje blaga in storitev na trgu uporabljajo razmerje med prihodki od poslovanja, doseženimi pri opravljanju dejavnosti javne službe, in tistimi, doseženimi pri prodaji blaga in storitev na trgu, ki so izkazani v vrstici z oznako AOP 660. Finančni odhodki, drugi odhodki in prevrednotovalni poslovni odhodki so v celoti izkazani med odhodki iz opravljanja javne službe (Splošna bolnišnica Celje, 2011, str. 81–82).

SB Celje 2011: Za razmejevanje odhodkov na dejavnost javne službe in dejavnost prodaje blaga in storitev na trgu uporabljajo razmerje med prihodki od poslovanja, doseženimi pri opravljanju dejavnosti javne službe, in tistimi, doseženimi pri prodaji blaga in storitev na trgu, ki so izkazani v vrstici z oznako AOP 660. Finančni odhodki, drugi odhodki in prevrednotovalni poslovni odhodki so v celoti izkazani med odhodki iz opravljanja javne službe (Splošna bolnišnica Celje, 2012, str. 113–114).

SB Izola 2010: Razmejevanje odhodkov na dejavnost javne službe in na tržno dejavnost je bilo izvedeno v sorazmernem deležu (Splošna bolnišnica Izola Ospedale Generale Isola, 2011, str. 55).

SB Izola 2011: Razmejevanje odhodkov na dejavnost javne službe in na tržno dejavnost je bilo izvedeno v sorazmernem deležu (Splošna bolnišnica Izola Ospedale Generale Isola, 2012, str. 72–73).

SB Jesenice 2010: V izkazu prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti izkazujejo odhodke tržne dejavnosti po načelu sorazmernega deleža prihodkov, ki znaša 0,012830 (Splošna bolnišnica Jesenice, 2011, str. 77).

SB Jesenice 2011: V izkazu prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti izkazujejo odhodke tržne dejavnosti po načelu sorazmernega deleža prihodkov, ki znaša 0,014602 (Splošna bolnišnica Jesenice, 2012, str. 83).

SB Nova Gorica 2010: Razmejevanje odhodkov je bilo izvedeno v skladu s sodilom razmejevanja prihodkov in odhodkov na podlagi deleža tržnih prihodkov in celotnih prihodkov ter na podlagi usmeritev Ministrstva za zdravje RS (Splošna bolnišnica »Dr. Franca Derganca« Nova Gorica, 2011, str. 104–105).

SB Nova Gorica 2011: Razmejevanje odhodkov je bilo izvedeno na podlagi deleža tržnih prihodkov in celotnih prihodkov (Splošna bolnišnica »Dr. Franca Derganca« Nova Gorica, 2012, str. 91–92).

SB Murska Sobota 2010: Pri razmejevanju odhodkov so kot sodilo uporabili razmerje med prihodki, doseženimi pri opravljanju dejavnosti javne službe, in tistimi, ki so doseženi pri prodaji blaga in storitev na trgu. Finančni odhodki, drugi odhodki in prevrednotovalni poslovni odhodki so v celoti izkazani med odhodki iz opravljanja javne službe (Splošna bolnišnica Murska Sobota, 2011, str. 66–67).

SB Murska Sobota 2011: Pri razmejevanju odhodkov so kot sodilo uporabili razmerje med prihodki, doseženimi pri opravljanju dejavnosti javne službe, in tistimi, ki so doseženi pri prodaji blaga in storitev na trgu. Finančni odhodki, drugi odhodki in prevrednotovalni poslovni odhodki so v celoti izkazani med odhodki iz opravljanja javne službe (Splošna bolnišnica Murska Sobota, 2012, str. 81).

SB Novo mesto 2010: Razmejevanje odhodkov na dejavnost javne službe in na tržno dejavnost je bilo izvedeno v skladu z naslednjimi sodili: plače po dejanski zasedenosti določenega stroškovnega mesta, materialni stroški po dejanskih stroških, za odhodek, kjer ni možne dejanske razdelitve, so uporabili sodilo razmerje med prihodki od poslovanja iz javne službe ter prihodki iz poslovanja na trgu. Finančne, druge in prevrednotovalne odhodke so v celoti izkazali med odhodki iz javne službe (Splošna bolnišnica Novo mesto, 2011, str. 76).

SB Novo mesto 2011: Razmejevanje odhodkov na dejavnost javne službe in na tržno dejavnost je bilo izvedeno v skladu z naslednjimi sodili: plače po dejanski zasedenosti določenega stroškovnega mesta, materialni stroški po dejanskih stroških, za odhodek, kjer ni možne dejanske razdelitve, so uporabili sodilo razmerje med prihodki od poslovanja iz javne službe ter prihodki iz poslovanja na trgu. Finančne, druge in prevrednotovalne in odhodke so v celoti izkazali med odhodki iz javne službe (Splošna bolnišnica Novo mesto, 2012, str. 85–87).

SB Slovenj Gradec 2010: V računovodstvu ne vodijo posebne evidence stroškov, ki nastajajo zaradi izvajanja tržne dejavnosti: odhodki od poslovanja so razdeljeni po deležu vseh prihodkov javne službe in prihodkov prodaje na trgu v enakem razmerju, odhodki financiranja – so vsi odhodki javne službe, izredni odhodki pa so razdeljeni po deležu izrednih prihodkov (Splošna bolnišnica Slovenj Gradec, 2011, str. 81–82).

SB Slovenj Gradec 2011: V računovodstvu ne vodijo posebne evidence stroškov, ki nastajajo zaradi izvajanja tržne dejavnosti: odhodki od poslovanja so razdeljeni po deležu vseh prihodkov javne službe in prihodkov prodaje na trgu v enakem razmerju, odhodki financiranja – so vsi odhodki javne službe, izredni odhodki pa so razdeljeni po deležu izrednih prihodkov (Splošna bolnišnica Slovenj Gradec, 2012, str. 94).

SB Brežice 2010: Za delitev odhodkov je uporabljeno razmerje med tržnimi prihodki in prihodki iz poslovanja iz naslova javne službe (AOP 660) – Izkaza prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti (Splošna bolnišnica Brežice, 2011, str. 92–93).

SB Brežice 2011: Za delitev odhodkov je uporabljeno razmerje med tržnimi prihodki in prihodki iz poslovanja iz naslova javne službe (AOP 660) – Izkaza prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti (Splošna bolnišnica Brežice, 2012, str. 100–101).

SB Trbovlje 2010: Razmejevanje odhodkov na dejavnosti javne službe in na tržno dejavnost je bilo izvedeno v skladu z razmerjem med prihodki od prodaje blaga in storitev na trgu ter celotnimi prihodki (0,7337) (Splošna bolnišnica Trbovlje, 2011, str. 84–85).

SB Trbovlje 2011: Razmejevanje odhodkov na dejavnosti javne službe in na tržno dejavnost je bilo izvedeno v skladu z naslednjimi sodili: razmerje med prihodki od prodaje blaga in storitev na trgu ter celotnimi prihodki (0,6971) (Splošna bolnišnica Trbovlje, 2012, str. 91–92).

SP Ptuj 2010: Razmejevanje odhodkov na dejavnost javne službe in na tržno dejavnost je bilo izvedeno v skladu z razmerjem med prihodki od poslovanja, doseženimi pri opravljanju dejavnosti javne službe, in tistimi, doseženimi pri prodaji blaga in storitev (Splošna bolnišnica dr. Jožeta Potrča Ptuj, 2011, str. 82–83).

SB Ptuj 2011: Razmejevanje odhodkov na dejavnost javne službe in na tržno dejavnost je bilo izvedeno v skladu z razmerjem med prihodki od poslovanja, doseženimi pri opravljanju dejavnosti javne službe, in tistimi, doseženimi pri prodaji blaga in storitev na trgu (Splošna bolnišnica dr. Jožeta Potrča Ptuj, 2012, str. 83–84).

Bolnišnica Topolšica 2010: Kot sodilo za delitev odhodkov je uporabljeno razmerje med prihodki od poslovanja, doseženimi pri opravljanju dejavnosti javne službe, in prihodki od poslovanja pri tržni dejavnosti. Kot odhodki za izvajanje javne službe so v celoti evidentirani finančni odhodki, drugi odhodki in prevrednotovalni poslovni odhodki. Na podlagi dejanskih podatkov so evidentirani odhodki za živila na javno službo in tržno dejavnost (Bolnišnica Topolšica, 2011, str. 97–99).

Bolnišnica Topolšica 2011: Kot sodilo za delitev odhodkov je uporabljeno razmerje med prihodki od poslovanja, doseženimi pri opravljanju dejavnosti javne službe, in prihodki od poslovanja pri tržni dejavnosti. Kot odhodki za izvajanje javne službe so v celoti evidentirani finančni odhodki, drugi odhodki in prevrednotovalni poslovni odhodki. Na podlagi dejanskih podatkov so evidentirani odhodki za živila na javno službo in tržno dejavnost (Bolnišnica Topolšica, 2012, str. 101).

Bolnišnica Golnik 2010: Za prikaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti je za delitev prihodkov in odhodkov za izvajanje javne službe ter od prodaje blaga in storitev na trgu kot merilo upoštevan delež prihodkov od prodaje blaga in storitev na trgu v prihodkih poslovanja (Bolnišnica Golnik – Klinični oddelek za pljučne bolezni in alergijo Golnik, 2011, str. 86).

Bolnišnica Golnik 2011: Finančni, drugi in prevrednotovalni poslovni odhodki so v izkazu v celoti upoštevani med prihodki oziroma odhodki javne službe. Za prikaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti je za delitev prihodkov in odhodkov za izvajanje javne službe ter od prodaje blaga in storitev na trgu kot merilo upoštevan delež prihodkov od prodaje blaga in storitev na trgu v prihodkih poslovanja (Bolnišnica Golnik – Klinični oddelek za pljučne bolezni in alergijo Golnik, 2012, str. 121–122).

Bolnišnica Sežana 2010: Razmejevanje odhodkov na dejavnost javne službe in na tržno dejavnost je bilo izvedeno v skladu z razmerjem med prihodki, ustvarjenimi na trgu, in ustvarjenimi prihodki iz javnih virov (Bolnišnica Sežana, 2011, str. 10).

Bolnišnica Sežana 2011: Razmejevanje odhodkov na dejavnost javne službe in na tržno dejavnost je bilo izvedeno v skladu z naslednjimi sodili: ustvarjeni prihodki na trgu 1,27 % in ustvarjeni prihodki iz javnih virov 98,73 % (Bolnišnica Sežana, 2012, str. 11).

URI – Soča 2010: Razmejevanje odhodkov na dejavnost javne službe in na tržno dejavnost je bilo izvedeno v skladu z naslednjimi sodili: nekatere odhodke je moč ustrezno razmejiti na javne in tržne na podlagi ustrezne dokumentacije, za tiste odhodke, ki jih ni mogoče razmejiti na ta način, uporabljajo kot sodilo razmerje med prihodki, doseženimi pri izvajanju javne službe, in prihodki, doseženimi pri prodaji blaga in storitev na trgu (Univerzitetni rehabilitacijski inštitut Republike Slovenije – Soča, 2011, str. 60).

URI – Soča 2011: Razmejevanje odhodkov na dejavnost javne službe in na tržno dejavnost je bilo izvedeno v skladu z naslednjimi sodili: nekatere odhodke je moč ustrezno razmejiti na javne in tržne na podlagi ustrezne dokumentacije, za tiste odhodke, ki jih ni mogoče razmejiti na ta način, uporabljajo kot sodilo razmerje med prihodki, doseženimi pri izvajanju javne službe, in prihodki, doseženimi pri prodaji blaga in storitev na trgu (Univerzitetni rehabilitacijski inštitut Republike Slovenije – Soča, 2012, str. 64).

OI Ljubljana 2010: Razmejevanje odhodkov na dejavnost javne službe in na tržno dejavnost je bilo izvedeno v skladu z: za zdravstvene storitve so direktne stroške tržne dejavnosti ugotavljali po deležu teh storitev v obsegu vseh opravljenih storitev, za ostale

tržne prihodke so direktne stroške sproti evidentirali, za posredne stroške so uporabili podatke o deležih teh stroškov (Onkološki inštitut Ljubljana, 2011, str. 48–49).

OI Ljubljana 2011: Sodila za razmejevanje odhodkov na dejavnost javne službe in tržno dejavnost so: za zdravstvene storitve so direktne stroške tržne dejavnosti ugotavljali po deležu teh storitev v obsegu vseh opravljenih storitev, za ostale tržne prihodke so direktne stroške sproti evidentirali, za posredne stroške so uporabili podatke o deležih teh stroškov (Onkološki inštitut Ljubljana, 2012, str. 53–54).

OB Valdoltra 2010: Pri razporejanju odhodkov uporabljajo kot sodilo ugotovljeni delež tržnih prihodkov v celotnih prihodkih (Ortopedska bolnišnica Valdoltra Ospedale Ortopedico Valdoltra, 2011, str. 69).

OB Valdoltra 2011: Pri razporejanju odhodkov se uporablja kot sodilo ugotovljeni delež tržnih prihodkov v celotnih prihodkih (Ortopedska bolnišnica Valdoltra Ospedale Ortopedico Valdoltra, 2012, str. 74).

CZBO 2010: Razmejevanje odhodkov na dejavnost javne službe in na tržno dejavnost je bilo izvedeno v skladu z/s: porabo materiala za pripravo hrane za zunanje uporabnike, porabljenim časom za pripravo hrane za zunanje uporabnike, sorazmernim deležem drugih stroškov za pripravo hrane za zunanje uporabnike, porabo vode, elektrike, kurilnega olja in drugih stroškov vzdrževanja bazenskega kompleksa, porabljenim časom fizioterapevta in delavcev za vzdrževanje bazenskega kompleksa (Center za zdravljenje bolezni otrok, 2011, str. 38–39).

CZBO 2011: Razmejevanje odhodkov na dejavnost javne službe in na tržno dejavnost je bilo izvedeno v skladu z naslednjimi sodili: poraba materiala za pripravo hrane za zunanje uporabnike, porabljen čas za pripravo hrane za zunanje uporabnike, sorazmerni delež drugih stroškov za pripravo hrane za zunanje uporabnike, poraba vode, elektrike, kurilnega olja in drugih stroškov vzdrževanja bazenskega kompleksa, porabljen čas fizioterapevta in delavcev za vzdrževanje bazenskega kompleksa (Center za zdravljenje bolezni otrok, 2012, str. 45).

BGP Kranj 2010: Delitev stroškov na kuhinjo poteka v skladu z naslednjimi sodili: merjeni so neposredni stroški, neposredni stroški materiala (energija je določena na podlagi ocene strokovnjakov – 7 % celotnih stroškov energije, voda 15 %, ogrevanje 1 %), neposredni stroški storitev (stroški storitev uprave so določeni: 0,7 % celotnih upravnih stroškov, zavarovalne premije 5 %, tehnične službe 2,5 %, ekonom 50 %, PTT-storitve 5 %), amortizacija stavbe je prenesena na kuhinjo v 2,5 % deležu, neposredni stroški dela, neposredno merjeni prihodki, razlika med stroški in prihodki mora pokrivati stroške hrane pacientov glede na bolnišnično oskrbne dneve, pri čemer se hrana na dan na pacienta giblje med 12 in 13,5 evrov (Bolnišnica za ginekologijo in porodništvo Kranj, 2011, str. 47).

BGP Kranj 2011: Delitev stroškov na kuhinjo poteka v skladu z naslednjimi sodili: merjeni so neposredni stroški, neposredni stroški materiala (energija je določena na podlagi ocene strokovnjakov – 7 % celotnih stroškov energije, voda 15 %, ogrevanje 1 %),

neposredni stroški storitev (stroški storitev uprave so določeni: 0,7 % celotnih upravnih stroškov, zavarovalne premije 5 %, tehnične službe 2,5 %, ekonom 50 %, PTT-storitve 5 %), amortizacija stavbe je prenesena na kuhinjo v 2,5 % deležu, neposredni stroški dela, neposredno merjeni prihodki, razlika med stroški in prihodki mora pokrivati stroške hrane pacientov glede na bolnišnično oskrbne dneve, pri čemer se hrana na dan na pacienta giblje okrog 15 evrov (Bolnišnica za ginekologijo in porodništvo Kranj, 2012, str. 50).

Bolnišnica Postojna 2010: Razmejevanje odhodkov na dejavnost javne službe in na tržno dejavnost je bilo izvedeno v skladu z izdelano kalkulacijo po posameznih dejavnostih, upoštevani odhodki tržne dejavnosti v 50,12 % od celotnega prihodka te dejavnosti (struktura stroškov je naslednja: stroški materiala 76 %, stroški storitev 11 %, stroški dela 11 %, stroški amortizacije 2%) (Bolnišnica za ženske bolezni in porodništvo Postojna, 2011, str. 45).

Bolnišnica Postojna 2011: Razmejevanje odhodkov na dejavnost javne službe in na tržno dejavnost je bilo izvedeno v skladu z naslednjimi sodili: izdelana kalkulacija po posameznih dejavnostih, upoštevani odhodki tržne dejavnosti v 55,49 % od celotnega prihodka te dejavnosti (struktura stroškov je naslednja: stroški materiala 59 %, stroški storitev 10 %, stroški dela 29 %, stroški amortizacije 2 %) (Bolnišnica za ženske bolezni in porodništvo Postojna, 2012, str. 45–47).

PB Idrija 2010: Ni podala pojasnil o razmejevanju odhodkov na javno službo in tržno dejavnost.

PB Idrija 2011: Razmejevanje odhodkov na dejavnost javne službe in na tržno dejavnost je bilo izvedeno v skladu z razmerjem med prihodki, doseženimi pri opravljanju posamezne vrste dejavnosti (Psihiatrična bolnišnica Idrija, 2012, str. 65–66).

PK Ljubljana 2010: Razmejevanje odhodkov na dejavnost javne službe in na tržno dejavnost je bilo izvedeno v skladu s sodilom za delitev stroškov: v razmerju med poslovnimi prihodki dejavnosti javne službe in tržne dejavnosti (Psihiatrična klinika Ljubljana, 2011, str. 14).

PK Ljubljana 2011: Ni podala pojasnil o razmejevanju odhodkov na javno službo in tržno dejavnost.

PB Ormož 2010: Odhodke so razmejili v sorazmernem deležu glede na prihodke (Psihiatrična bolnišnica Ormož, 2011, str. 52–53).

PB Ormož 2011: Odhodki so razporejeni v istem deležu glede na prihodke (Psihiatrična bolnišnica Ormož, 2012, str. 68–69).

PB Begunje 2010: Razmejevanje odhodkov na dejavnost javne službe in na tržno dejavnost je bilo izvedeno v skladu s strukturo prihodkov (javna služba, tržna dejavnost), izredni odhodki, prevrednotovalni odhodki so uvrščeni v javno službo (Psihiatrična bolnišnica Begunje, 2011, str. 16).

PB Begunje 2011: Razmejevanje odhodkov na dejavnost javne službe in na tržno dejavnost je bilo izvedeno v skladu s strukturo prihodkov (javna služba, tržna dejavnost), izredni odhodki, prevrednotovalni odhodki so uvrščeni v javno službo (Psihiatrična bolnišnica Begunje, 2012, str. 48).

PB Vojnik 2010: Odhodke iz tržnih dejavnosti so razmejili v sorazmernem deležu glede na prihodke (Psihiatrična bolnišnica Vojnik, 2011, str. 60–61).

PB Vojnik 2011: Odhodke iz tržnih dejavnosti so razmejili v sorazmernem deležu glede na prihodke (Psihiatrična bolnišnica Vojnik, 2012, str. 73).