

**UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA**

**MAGISTRSKO DELO**

**POSEBNOSTI REVIDIRANJA JAVNIH ZAVODOV  
S PODROČJA ZDRAVSTVA**

**Ljubljana, avgust 2004**

**HELENA KRALJ**

## **IZJAVA**

Študentka Helena Kralj izjavljam, da sem avtorica tega magistrskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom prof. dr. Slavke Kavčič in skladno s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovolim objavo magistrskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 24. avgusta 2004

Podpis: \_\_\_\_\_

## KAZALO

<b>1.</b>	<b>UVOD</b> .....	<b>1</b>
1.1	Področje proučevanja, namen in cilj magistrskega dela .....	1
1.2	Metode proučevanja in zasnova dela .....	2
<b>2.</b>	<b>REVIDIRANJE IN VRSTE REVIZIJ</b> .....	<b>3</b>
2.1	Opredelitev temeljnih pojmov revidiranja .....	3
2.2	Temeljna načela in standardi revidiranja .....	7
2.3	Posebnosti državnega revidiranja .....	8
2.4	Izvajanje revizij po zakonu o računskem sodišču v Sloveniji .....	10
2.4.1	Določanje revizij .....	14
<b>3.</b>	<b>ZDRAVSTVENO VARSTVO</b> .....	<b>16</b>
3.1	Sistem zdravstvenega varstva .....	16
3.2	Razvrščanje sistemov zdravstvenega varstva .....	16
3.3	Financiranje zdravstvene dejavnosti .....	18
3.4	Razporejanje sredstev za zdravstveno varstvo .....	20
3.5	Zdravstveno varstvo in zdravstveno zavarovanje v Sloveniji .....	23
3.5.1	Organiziranost zdravstvene dejavnosti .....	26
3.5.2	Izvajalci zdravstvene dejavnosti .....	27
3.5.2.1	Javni zavodi .....	28
3.5.2.2	Zasebna zdravstvena dejavnost .....	29
3.5.3	Zagotavljanje in razporejanje sredstev za zdravstveno varstvo .....	30
3.5.4	Poraba sredstev v zdravstvu .....	33
3.5.5	Nadzor in poročanje .....	35
3.5.5.1	Vrste nadzora .....	35
3.5.5.2	Poročanje o doseženih ciljih in rezultatih .....	37
3.5.6	Vloga strateškega načrtovanja v javnem zavodu .....	39
<b>4.</b>	<b>REVIZIJA IZVAJANJA NALOG V JAVNEM ZDRAVSTVENEM ZAVODU</b> .....	<b>41</b>
4.1	Načrtovanje revizije izvajanja nalog .....	41
4.1.1	Izbira tematskih področij revizije .....	43
4.1.1.1	Odločevalni sestav javnega zavoda .....	45
4.1.1.2	Finančna funkcija .....	48
4.1.1.3	Klinična funkcija .....	50
4.1.1.4	Funkcija ravnanja z ljudmi .....	52
4.1.1.5	Funkcija urejanja prostora .....	54
4.1.2	Predhodno proučevanje .....	56
4.2	Metodika revizije izvajanja nalog .....	58
4.2.1	Postopki zbiranja podatkov .....	58
4.2.2	Tehnike analiziranja informacij .....	59
4.3	Poročanje o reviziji izvajanja nalog .....	60
<b>5.</b>	<b>PRIKAZ NEKATERIH MOŽNIH PRISTOPOV K IZVEDBI REVIZIJE JAVNEGA NAROČANJA V BOLNIŠNICAH</b> .....	<b>62</b>
5.1	Predhodno proučevanje .....	63
5.2	Podrobno načrtovanje .....	64
5.3	Izvedba revizije .....	70
5.4	Predstavitev ugotovitev opravljene revizije pravilnosti poslovanja .....	75
5.5	Predstavitev ugotovitev opravljene revizije učinkovitosti poslovanja .....	77
5.6	Ocena in predlogi .....	82
<b>6.</b>	<b>SKLEPNE UGOTOVITVE</b> .....	<b>83</b>
<b>7.</b>	<b>LITERATURA</b> .....	<b>86</b>
<b>8.</b>	<b>VIRI</b> .....	<b>89</b>

## KAZALO TABEL

Tabela 1: Merila za razvrščanje sistemov v modele.....	18
Tabela 2: Ocena obravnavanih metod plačevanja na podlagi objektivnih kriterijev.....	23
Tabela 3: Ocena vseh javnih in zasebnih izdatkov za zdravstveno varstvo v Sloveniji v letu 2003..	31
Tabela 4: Ocena celotnih izdatkov za zdravstvo v Sloveniji v letih 2000 do 2003 v tekočih cenah in v odstotku od bruto domačega proizvoda .....	33
Tabela 5: Poslovanje zdravstvenih zavodov v obdobju 1999 do 2002.....	34
Tabela 6: Vrednost nepremičnin in opreme bolnišnic in zdravstvenih domov v letih 2001 in 2002..	55
Tabela 7: Značilnosti učinkovitega procesa .....	65
Tabela 8: Izbrani kazalniki in način njihovega izračunavanja .....	74
Tabela 9: Stroški zdravil in medicinskega potrošnega materiala po revidiranih bolnišnicah .....	75
Tabela 10: Vrednosti kazalnikov za zdravila .....	79
Tabela 11: Vrednosti kazalnikov za medicinski potrošni material.....	81

## KAZALO SLIK

Slika 1: Revizijski proces .....	12
Slika 2: Dejavniki obnašanja izvajalcev .....	20
Slika 3: Dvostopenjski proces partnerskega dogovarjanja .....	32
Slika 4: Proces strateškega načrtovanja v nedobičkonosni organizaciji.....	40
Slika 5: Model dejavnikov in meril uspešnega vodenja .....	53
Slika 6: Shematični prikaz aktivnosti v pripravi naročanja .....	67
Slika 7: Shematični prikaz aktivnosti v izvedbi naročanja.....	68
Slika 8: Sistem nabave .....	69
Slika 9: Delež neustreznega postopka izbire v vseh preverjenih nabavah medicinskega potrošnega materiala po bolnišnicah .....	76
Slika 10 : Delež nabav, pri katerih je bil postopek izveden nepravilno, v vseh preverjenih nabavah medicinskega potrošnega materiala po bolnišnicah .....	77
Slika 11: Primerjava rasti cen izbranih zdravil v obdobju januar–december 2002 po bolnišnicah....	80
Slika 12: Razmerja med povprečnimi letnimi nabavnimi cenami izbranih izdelkov, primerjava med bolnišnicami .....	82

# 1. UVOD

## 1.1 Področje proučevanja, namen in cilj magistrskega dela

V zadnjih letih javnost in ustrezni organi vedno pozorneje spremljajo poslovanje javnega sektorja. Razlogi so v težnjah po zmanjšanju javne porabe in po gospodarni porabi sredstev, v zahtevi po izboljšanju meril za ugotavljanje uspešnosti izvajanja nalog javnega sektorja ter v vedno ostrejših zahtevah po večji odgovornosti.

Da bi zadostili zahtevam po odgovornejši in gospodarnejši državi, so potrebne ustrezne, zadostne in zanesljive informacije. Zagotovila, ki jih dajejo revizorji tako glede teh informacij kot tudi glede sistemov, ki informacije pripravljajo, so danes morda pomembnejša kot kadarkoli prej. Iz potrebe po predložitvi obračunov o opravljenem delu je zrasla zahteva po celoviti informiranosti o tem, ali se z javnimi sredstvi ravna pravilno, to je skladno z zakoni in drugimi predpisi, ter ali se različni programi izvajajo gospodarno, učinkovito in uspešno oziroma ali dosegajo svoj namen. Navedeno nakazuje, da so državne revizije pogosto povezane s številnimi raznovrstnimi zahtevami (Taylor, Glazen, 1996, str. 104).

V številnih državah daje vrhovni revizijski instituciji pravico do določene oblike revidiranja izvajanja nalog že ustava ali zakon. V nekaterih državah so vrhovne revizijske institucije dolžne v določenih okoliščinah opraviti revidiranje izvajanja nalog ali oblikovati mnenje o zanesljivosti kazalnikov uspešnosti, ki jih revidirana enota objavi v svojih poročilih. Tudi v državah, kjer ustava ali zakon ne zahteva, da vrhovna revizijska institucija revidira gospodarnost, učinkovitost in uspešnost, praksa kaže, da se tovrstna revizija vse bolj izvaja kot del revizij pravilnosti poslovanja (INTOSAI, 1994, str. 14). Splošni cilj pri tem je dati ustreznim organom neodvisno zagotovilo o gospodarnem, učinkovitem in uspešnem uresničevanju nalog in programov ter zagotovilo glede zanesljivosti informacij v poročilih, ki jih pripravljajo revidirane enote, hkrati pa tudi opozarjati na slabosti v izvedbi in na primere dobre prakse (GAO, 1996, str. 21). Revizija izvajanja nalog zato vključuje sistematsko pregledovanje dokazov za pridobitev neodvisne ocene o izvajanju nalog z namenom priskrbeti informacije za večjo odgovornost do javnosti.

V slovenskem zdravstvenem sistemu, katerega dejavnosti se financirajo pretežno z javnimi sredstvi, se v zadnjem času kažejo nekateri problemi in dileme, ki jih je mogoče strniti v naslednje tri točke: v središču sistema so ustanove in izvajalci, ne pa porabniki, kapacitete zdravstvenih ustanov so slabo izkoriščene in sistem financiranja bolnišnic ne spodbuja racionalne izrabe virov (Keber, 2002, str. 7). Posledično prihaja, predvsem pri delovanju bolnišnic, do slabega gospodarjenja s sredstvi, slabe organizacije dela in dolgih čakalnih dob. Da bi odpravili naraščajoče odstopanje med pričakovanji in možnostmi, so potrebne spremembe financiranja, ki bi zagotavljale pravičnost tako za izvajalce kot tudi za porabnike zdravstvenih storitev in spodbujale uvajanje učinkovitejših načinov zdravljenja.

Javni zdravstveni zavodi zadovoljujejo širše družbene potrebe. Z omejenimi sredstvi, ki so jim na voljo, morajo zagotavljati izvajanje zdravstvene oskrbe skladno s strokovnimi smernicami. Razvijati morajo sistem celovite kakovosti z upoštevanjem strokovnih smernic, uvajanjem standardov, analiziranjem izidov in zadovoljstva uporabnikov ter primerjavo z drugimi (Albreht, 2002, str. 71). Kot porabniki javnih sredstev morajo skrbeti tudi za smotno porabo virov, tako ljudi kot tudi opreme in denarja.

Zahtevi po odgovornejši in gospodarnejši rabi javnih sredstev je mogoče zadostiti le z ustreznimi in zadostnimi informacijami. Da bi revizor, ki ocenjuje gospodarnost, učinkovitost in uspešnost, lahko prepoznal kritična področja in slabosti pri poslovanju ter s svojimi predlogi pripomogel k izboljšavam, mora dobro poznati zunanje in notranje okolje, v katerem posluje javni zdravstveni zavod.

Namen magistrskega dela je v sistematiziranju teoretičnih in praktičnih ugotovitev in dognanj, ki se nanašajo na revidiranje izvajanja nalog, ter v povezovanju in prilagajanju teh dognanj posebnostim poslovanja javnih zdravstvenih zavodov, da bi revizor, ki ocenjuje gospodarnost, učinkovitost in uspešnost, lahko te posebnosti zaznal ter s svojimi ugotovitvami in predlogi prispeval k nujno potrebnim spremembam.

Namen proučevanja je zato v tem, da raziščemo razpoložljivo tuje in domače znanje in izkušnje ter ugotovitve prilagodimo in uporabimo v slovenskih razmerah.

Glede na opisani namen, smo si v magistrskem delu zastavili naslednje cilje:

- v prvem delu predstaviti temeljna načela državnega revidiranja, ki opredeljujejo celoten potek revizije, in opozoriti na nekatere posebnosti državnega revidiranja v Sloveniji;
- v drugem delu predstaviti ureditev in delovanje sistema zdravstvenega varstva in zdravstvene dejavnosti v Sloveniji;
- v tretjem delu izdelati celovit pristop k izvedbi revizije izvajanja nalog, kar smo poskušali doseči s prilagoditvijo znanih teoretičnih izhodišč in prakse drugih zunanjemu in notranjemu okolju, v katerem delujejo javni zdravstveni zavodi, in
- v zadnjem delu predstaviti nekatere postopke revidiranja izvajanja nalog in oceniti uporabnost izbranih kazalnikov, ki so bili praktično preizkušeni v opravljeni reviziji pravilnosti in učinkovitosti javnega naročanja v bolnišnicah.

## 1.2 Metode proučevanja in zasnova dela

Metodika magistrskega dela, ki jo zahteva namen dela, sloni na povezovanju teoretičnih izhodišč in uveljavljene prakse vrhovnih revizijskih institucij z dolgoletno tradicijo delovanja s slovenskimi razmerami na obravnavanem področju ter predvsem z nalogami in zahtevami, s katerimi se soočajo revizorji.

Magistrsko delo v prvih dveh poglavjih temelji na proučevanju pisnih virov, analizi vsebine

teh virov in spoznavanju posebnosti, ki so značilne za obravnavano področje. V nadaljevanju so predstavljene teoretične rešitve, prilagojene spoznanim posebnostim, in nekateri primeri iz prakse vrhovnih revizijskih institucij.

V zadnjem delu, kjer so predstavljeni rezultati empirične raziskave, ki se nanaša na ugotavljanje učinkovitosti javnega naročanja v slovenskih bolnišnicah, je uporabljena tudi metoda anketiranja, posamezni pojavi in ugotovitve pa so medsebojno povezani z metodo sinteze.

## **2. REVIDIRANJE IN VRSTE REVIZIJ**

### **2.1 Opredelitev temeljnih pojmov revidiranja**

Revidiranje je posebna vrsta nadziranja. Z nadziranjem razumemo presojanje pravilnosti delovanja in odpravljanje nepravilnosti pri njem. Razlikujemo več vrst nadziranja: kontroliranje, inšpiciranje in revidiranje. Posamezne postopke razlikujemo predvsem glede na vključenost nadzornega organa v redni potek nadziranega poslovanja, glede na njihovo stalnost in glede na časovno umestitev v proces poslovanja (Turk, Melavc, 1994, str. 29).

Po Mednarodnih revizijskih standardih (1994, str. 19) je revidiranje neodvisno preiskovanje računovodskih izkazov ali z njimi povezanih računovodskih informacij pravne osebe, ne glede na to, ali je ta usmerjena v ustvarjanje dobička ali ne, in ne glede na njeno velikost ali pravno obliko, če je cilj takšnega preiskovanja podati sodbo o njih.

Slovenski računovodski standardi (2002, str. 203) opredeljujejo revidiranje kot pretežno popravljalno, na izvedenskem obravnavanju zasnovano kasnejše nadziranje, s katerim se ukvarjajo organi, ki niso organizacijsko vključeni v nadzirano poslovanje in v njem ne delujejo po načelu stalnosti.

Revidiranje v širšem pomenu nekateri avtorji opredeljujejo kot sistematičen postopek nepristranskega pridobivanja in vrednotenja dokazov v zvezi z uradnimi trditvami o gospodarskem delovanju, ugotavljanja stopnje skladnosti teh uradnih trditvev z uveljavljenimi sodili in poročanja o izsledkih zainteresiranim uporabnikom (Taylor, Glazen, 1996, str. 32). Pri tem uradne trditve lahko pojasnujemo tudi kot predstavitev, revizorji pa iščejo in ocenjujejo dokaze, ki so potrebni za presojo usklajenosti predstavitev z uveljavljenimi sodili. Podobna je tudi opredelitev avtorjev (Kelly, Boyton, Ziegler, 1989, str. 4), ki z revidiranjem prav tako razumejo sistematičen proces nepristranskega pridobivanja in vrednotenja uradnih trditvev o gospodarskem ciljnem delovanju, pri čemer se ugotavlja stopnja skladnosti med uradnimi trditvami in vpeljanimi sodili ter sporoča rezultate zainteresiranim uporabnikom.

Skupno navedenim opredelitvam je, da revidiranje opisujejo kot sistematičen postopek neodvisnega preiskovanja, pridobivanja in vrednotenja dokazov o uradnih trditvah,

njihovega nepristranskega presojanja ter poročanja o izsledkih.

Revidiranje v ožjem pomenu lahko razvrščamo predvsem glede na predmet oziroma cilje njegovega delovanja. Tako ga Taylor in Glazen (1996, str. 33) razvrščata na:

- *Revidiranje računovodskih izkazov*, ki predstavlja zbiranje dokazov o uradnih trditvah v računovodskih izkazih revidirane enote in uporabljanje teh dokazov za preverjanje njihove skladnosti s splošno sprejetimi računovodskimi načeli (standardi) ali drugimi splošnimi temelji računovodstva. Pri tem se uradna potrditev v obliki, ki se uporablja pri revidiranju računovodskih izkazov, nanaša na neodvisno in pristojno osebo, ki sporoči mnenje ali sodbo, ali uradne trditve v računovodskih izkazih revidirane enote v vseh pomembnih pogledih ustrezajo uveljavljenim sodilom. Mnenje ali presoja mora temeljiti na ustreznih in zadostnih dokazih.
- *Revidiranje skladnosti s predpisi*, ki je ugotavljanje, ali revidirana enota upošteva usmeritve, zakone ali druge predpise. Sodila, po katerih se preverja delovanje osebe ali podjetja, so lahko navodila poslovodstva ali zakon z izvedbenimi predpisi.
- *Revidiranje poslovanja*, ki predstavlja sistematično pregledovanje delovanja revidirane enote glede na določene cilje z namenom oceniti dosežke, izboljšave ali nadaljnje delovanje. Sestavine revizije poslovanja so lahko: pregled računalniškega računovodstva podjetja, ocena njegove učinkovitosti in zanesljivosti ter priporočila za izboljšave sistema.

Slovenski računovodski standardi (2002, str. 201–203) revidiranje delijo na notranje in zunanje revidiranje računovodenja:

- *Notranje revidiranje računovodenja* obsega kasnejše presojanje pravilnosti ureditve računovodskega kontroliranja podatkov in zanesljivosti njegovega delovanja. Izvaja ga lahko notranja revizijska služba, ki je ločena od računovodske službe, ali usposobljeni in pooblaščen zunanji izvajalec. Naloga notranje revizijske službe ni le revidiranje računovodenja, ampak tudi revidiranje poslovanja kot celote, torej tudi izvajalnih in odločevalnih nalog.
- *Zunanje revidiranje računovodenja* je opredeljeno kot kasnejše presojanje poštenosti in resničnosti računovodskih podatkov, zlasti v letni bilanci stanja, izkazu poslovnega izida in drugih računovodskih izkazih. Z njim se ukvarjajo zunanji revizorji, ki niso uslužbenci organizacij, katerih uradne trditve ali predstavitve revidirajo. Svoje neodvisne revizijske storitve opravljajo na podlagi pogodb ali v primeru državne revizije na podlagi pooblastila, ki ga daje zakon. Zunanji revizorji delujejo v javnem interesu, zato morajo biti odgovorni, neoporečni, nepristranski, neodvisni in poklicno skrbni.

Zunanje revidiranje letnih računovodskih izkazov je v določenih primerih obvezno. Tako Zakon o gospodarskih družbah v noveli F (2001)<sup>1</sup> določa krog pravnih subjektov, katerih letna poročila mora pregledati revizor na način in pod pogoji, določenimi z zakonom, ki ureja revidiranje. Revizor mora pregledati letna poročila velikih in srednjih družb, tistih

---

<sup>1</sup> Namen pravil o računovodenju, ki jih je uzakonila novela F Zakona o gospodarskih družbah, je uskladiti ureditev v našem pravnem redu z direktivami Evropske unije ter izdelati jasen in pregleden sistem pravil o računovodenju.



majhnih druž, s katerih vrednostnimi papirji se trguje na organiziranem trgu ter konsolidirana letna poročila. Podobna določila za javni sektor najdemo tudi v Zakonu o računskem sodišču (2001), ki v 25. členu določa obveznost računskega sodišča, da vsako leto revidira pravilnost izvršitve državnega proračuna in pravilnost poslovanja javnih zavodov, ki izvajata zdravstveno in pokojninsko zavarovanje. Širše zunanje revidiranje računovodenja, zlasti zunanje revidiranje poslovanja, pa je navadno prepuščeno odločitvam pravnega subjekta, ki pozna s tem povezane koristi. Zunanji revizorji tako lahko opravljajo tudi druge posle, ki niso predpisani in se obravnavajo kot svetovalni. Mednarodni standardi revidiranja<sup>2</sup> med revidiranjem sorodnimi storitvami omenjajo zlasti:

- *pregledovanje*, katerega namen je omogočiti revizorju, da ugotovi, ali je na podlagi postopkov, ki ne oskrbijo vseh dokazov, zahtevanih pri reviziji, prišel do spoznanj, zaradi katerih meni, da računovodski izkazi niso v vseh bistvenih pogledih pripravljeni skladno z opredeljenim okvirom računovodskega poročanja;
- *dogovorjene postopke*, pri katerih revizor izvede revizijske postopke, za katere se je dogovoril z organizacijo ali ustrezno tretjo osebo, o ugotovitvah, ki izhajajo iz opravljenih preveritev, pa le poroča, in ne izrazi nikakršnega zagotovila, saj uporabniki, na katere je poročilo naslovljeno, ugotovitve presojujejo sami, ter
- *paberkovanje računovodskih informacij*, ki obsega zbiranje, razvrščanje in povzemanje računovodskih informacij z namenom priprave podrobnih podatkov v obliki, ki jo je mogoče razumeti brez zahteve po preizkušanju uradnih trditev, zasnovanih na takšnih informacijah.

Pri delitvi revidiranja glede na cilj njegovega delovanja je treba posebej obravnavati tudi državno revidiranje kot obliko zunanjega revidiranja, ki ga opravljajo državni uslužbenci oziroma drugi revizorji, vendar v imenu in za račun države, vključuje pa predvsem revidiranje financiranja, skladnosti s predpisi, vse pogosteje pa tudi poslovanja v širšem pomenu, ki zajema tudi revidiranje izvajanja nalog.

Revizijski standardi INTOSAI<sup>3</sup> (1994, str. 47–48), ki predstavljajo osnovo za izvajanje in vodenje revizijskega dela pri državnih revizijah, opredeljujejo predvsem dve glavni vrsti revizij:

- *revidiranje pravilnosti poslovanja*, ki obsega potrjevanje finančne odgovornosti, revidiranje računovodskega obravnavanja poslovnih dogodkov in notranjega kontroliranja, skladnost poslovanja s predpisi ter tudi pravičnost in pravilnost upravnih odločitev, ter
- *revidiranje izvajanja nalog*, ki ga poznamo tudi kot revizijo gospodarnosti izvajanja dejavnosti, učinkovitosti izrabe dejavnikov in uspešnosti doseganja ciljev.

---

<sup>2</sup> Revidiranju sorodne storitve obravnavajo: Mednarodni standard revidiranja 910 - Posli preiskovanja računovodskih izkazov, Mednarodni standard revidiranja 920 - Posli opravljanja dogovorjenih postopkov v zvezi z računovodskimi informacijami in Mednarodni standard revidiranja 930 - Posli paberkovanja (kompiliranja) računovodskih informacij.

<sup>3</sup> Revizijske standarde INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions) je sprejel upravni odbor Mednarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucij na svoji 35. seji v Washingtonu leta 1991, vrhovne revizijske institucije pa so jih sprejele na XIV. kongresu leta 1992, prav tako v Washingtonu.

Standardi omenjajo tudi revidiranje uspešnosti ali učinkovitosti finančnega poslovanja oblasti kot posebno vrsto revizije, ki jo poznajo nekatere države članice INTOSAI. V tuji literaturi, ki obravnava državno revidiranje, najpogosteje zasledimo naslednje opredelitve revidiranja v ožjem pomenu (Jamnik, 1999, str. 40–44):

- revidiranje računovodskih izkazov in finančnih obračunov (financial audit),
- revidiranje poslovanja (operational audit),
- revidiranje pravilnosti poslovanja ali skladnosti s predpisi (regularity audit),
- revidiranje izvajanja nalog ali revizijo dosežkov porabljenega denarja oziroma revizijo smotrnosti poslovanja (performance audit, value for money audit) in
- revidiranje finančnega poslovanja (audit of financial management).

Evropske smernice za izvajanje mednarodnih standardov INTOSAI, ki obravnavajo vsa pomembnejša področja revizijskega procesa in dajejo metodološko podlago za revidiranje posamezne dejavnosti skladno z revizijskimi standardi INTOSAI, navajajo tudi več opredelitev pojma revizije izvajanja nalog: revizija dosežkov porabljenega denarja, revizija zdravega finančnega vodenja, ali revizija vodenja (1999, str. 110). Zakon o računskem sodišču (2001) uporablja za vsebinsko enake revizije pojem revidiranje smotrnosti poslovanja, pri čemer pomen in vsebina ostajata enaka. Med cilji revizije izvajanja nalog najpogosteje zasledimo zlasti naslednje:

- preskrbeti neodvisno zagotovilo, da je izvajanje programov in nalog gospodarno, učinkovito in uspešno,
- preskrbeti neodvisno zagotovilo glede zanesljivosti kazalnikov ali ugotovitev o izvajanju nalog, o katerih se poroča,
- ugotoviti področja, kjer gre za slabo izvajanje nalog,
- ugotoviti, na kakšen način pomagati revidirancu ali vladi, da izboljša gospodarnost, učinkovitost in uspešnost poslovanja, ter
- ugotoviti primere dobre prakse in nanje opozoriti.

Kljub velikemu številu opredelitev revidiranja v ožjem pomenu in tudi nekaterim razlikam, ki jih je mogoče zaslediti pri različnih avtorjih, se posamezne vrste revizije prepletajo in dopolnjujejo. Tako tudi državni revizor pri revidiranju računovodskih izkazov in finančnih obračunov skoraj vedno revidira tudi skladnost poslovanja s predpisi. Iz letnih poročil vrhovnih revizijskih institucij lahko razberemo, da se povečuje njihovo zanimanje za revizije izvajanja nalog, za katere je znano, da so tudi mnogo bolj zanimive za javnost kakor pa samo potrjevanje resničnosti in poštenosti računovodskih izkazov.

Ne glede na to, ali je revidiranje opredeljeno s predmetom (računovodski izkazi, skladnost s predpisi ali poslovanje) ali povezanostjo revizorjev (zunanji, notranji ali državni), poteka vedno v nekem teoretičnem okviru, ki ga določajo sprejeta pravila revidiranja. Pravila revidiranja, ki določajo pogoje in način izvajanja revidiranja, pri nas sestavljajo:

- določbe Zakona o revidiranju (2001) in drugih zakonov, ki urejajo revidiranje posameznih pravnih oseb oziroma druge oblike revizije;
- temeljna revizijska načela, mednarodni standardi revidiranja, mednarodna stališča o

revidiranju, stališča revizijskega sveta Slovenskega inštituta za revizijo in razlage določb zakona o revidiranju, navodila in pojasnila revizijskega sveta inštituta;

- metodološka gradiva inštituta, strokovna literatura in objavljeni strokovni prispevki ter
- splošno sprejeto delovanje oziroma postopki delovanja revizorjev v tuji praksi, kodeks poklicne etike zunanjih revizorjev in druga pravila, ki jih sprejema inštitut.

## 2.2 Temeljna načela in standardi revidiranja

Temeljna načela revidiranja, ki obravnavajo splošno priznana pravila za delovanje revizijske stroke ter oblikujejo podlago za standarde in postopke revidiranja, kot jih je opredelil svet Slovenskega inštituta za revizijo,<sup>4</sup> delimo na splošna načela, načela revidiranja in načela poročanja. Splošna načela poudarjajo zlasti:

- revizorjevo strokovno usposobljenost, ki predstavlja razumevanje in obvladovanje revizijskih in računovodskih standardov ter temeljnega znanja, ki se zahteva za opravljanje poklica revizorja;
- poklicne veščine, ki so revizorjeve sposobnosti uporabe teoretičnega znanja v konkretnih razmerah in pri posameznih nalogah in jih je mogoče pridobiti le z izkušnjami;
- neodvisnost, ki je posledica revizorjeve odgovornosti do uporabnikov računovodskih izkazov, ki se opirajo na delo neodvisnega revizorja, ter
- dolžno poklicno skrbnost, ki mora prežemati celotno revizorjevo delo.

Načela revidiranja revizorju nalagajo ustrezno načrtovanje in skrbno nadziranje dela morebitnih sodelavcev, zadostno poznavanje in razumevanje sistema notranjih kontrol ter izvajanje ustreznih postopkov pregledovanja, opazovanja, poizvedovanja in potrjevanja, ki bodo omogočili zbrati zadostno in zadovoljivo dokazno gradivo, ki bo razumna podlaga za oblikovanje mnenja o obravnavanih računovodskih izkazih. Tudi pri poročanju o izsledkih revidiranja morajo revizorji upoštevati pravila, ki določajo, da mora biti v poročilu neodvisnega revizorja vedno navedeno, ali so računovodski izkazi sestavljeni po slovenskih računovodskih standardih, ali je poslovno poročilo posloводства skladno z revidiranimi računovodskimi izkazi in ali so nedvoumno označene okoliščine, v katerih slovenski računovodski standardi v obračunskem obdobju niso bili upoštevani enako kot v prejšnjem. Razkritja in prikazi v listinah, ki vsebujejo revidirane računovodske izkaze, se vedno štejejo za ustrezne, razen če so v revizorjevem poročilu označeni kot drugačni. V revizorjevem poročilu je mnenje o računovodskih izkazih kot celoti bodisi izraženo bodisi nadomeščeno s trditvijo o vzroku, ki revizorju preprečuje izraziti mnenje. Če revizor celovitega mnenja ne more izraziti, mora navesti razloge za to.

Standardi revidiranja so sodila za ugotavljanje kakovosti izvedbe revizorjevega dela oziroma revizijskih postopkov. Standardi revidiranja, ki veljajo v različnih državah, se

---

<sup>4</sup> Temeljna revizijska načela je svet Slovenskega inštituta za revizijo sprejel na seji 7. marca 1994, uporabljajo pa se od 15. marca 1994.

razlikujejo tako po obliki kot tudi po vsebini. Opredeljuje jih zakon ali drug predpis, njihova uporaba pa je obvezna pri izvajanju revizije ali sorodnih storitev. Standardi revidiranja, ki določajo temeljna načela in pomembne postopke ter napotke za gospodarsko revidiranje, se kot sodila za presojanje kakovosti revizorjevega dela upoštevajo tudi pri državnem revidiranju. Pri tem veljajo nekatere posebnosti, ki od revizorjev zahtevajo dodatna pojasnila in dodatke, prilagojene posebnim zahtevam javnega sektorja.

### 2.3 Posebnosti državnega revidiranja

Nadziranje poslovanja ima zaradi svojih posebnosti že od nekdaj velik pomen. Nadziranje javnega sektorja je v posameznih državah različno urejeno, vendar se na določeni stopnji razvoja skupaj s procesi gospodarskega in upravnega sodelovanja pojavljajo že standardizirani modeli. Navadno države z dolgoletno parlamentarno demokracijo opredelijo pomen javnega sektorja že v ustavi, podrobneje pa v zakonih, ki urejajo financiranje javne porabe. Revidiranje javne porabe izvajajo v teh državah vrhovne revizijske institucije, ki se po posameznih državah razlikujejo tako po položaju ali statusu v državni ureditvi kot tudi po organizacijski sestavi, vodenju in odločanju. Vrhovne revizijske institucije se razlikujejo zlasti po tem, ali imajo kolegijsko ali individualno obliko odločanja in vodenja.

Revizijska poročila, ki so rezultat preveritve pravilnosti poslovanja posameznih oseb javnega prava, omogočajo posameznim voljenim in imenovanim funkcionarjem, uslužbencem upravnih organov, poslovodstvu in javnosti, da ocenijo sposobnost vlade pri upravljanju javnih financ. Poročila praviloma odkrivajo pomanjkljivosti v poslovanju, poudarjajo probleme v finančnem poslovanju in predlagajo ustrezne ukrepe. V večini držav z dolgoletno tradicijo revidiranja javnega sektorja vloga revizorja tako ni omejena zgolj na ugotavljanje pomanjkljivosti, nepravilnosti in napak pri poslovanju, temveč zajema tudi ugotavljanje vzrokov zanje in svetovanje za izboljšanje poslovanja. Revizor se pojavlja tudi v vlogi ocenjevalca ustreznosti pravil in daje zakonodajalcu oziroma pristojnim vladnim resorjem ustrezno sliko o kakovosti poslovanja posameznega uporabnika javnih sredstev.

Temeljna načela gospodarskega revidiranja, ki se nanašajo na revizorjevo strokovno odgovornost in opredeljujejo zahtevo po uporabi revizijskih postopkov in pravil poročanja, veljajo tudi za revidiranje javne porabe. Pri revidiranju javnega sektorja pa so nekatera načela bolj poudarjena (INTOSAI, 1994, str. 30-39):

- Načelo zakonitosti je v javnem sektorju bolj v ospredju. Revizor pri gospodarskem revidiranju išče morebitne odmike od računovodskih standardov, revizor v javnem podjetju, zavodu ali ministrstvu pa ugotavlja morebitno nespoštovanje oziroma kršitve zakonskih določil in veljavnih predpisov.
- Pri revidiranju javne porabe mora revizor preiskovati in potrjevati tudi namensko porabo sredstev.
- Predmet revizorjevega poizvedovanja je tudi izpolnjevanje z letnim načrtom sprejetih nalog. Zato k posebnim načelom revidiranja javnega sektorja spada tudi načelo izpolnitve načrtovanih ciljev. Revizor mora poročati o ugotovljenih odmikih od

sprejetega načrta in opozoriti na vzroke za neizpolnjevanje ciljev.

- Pri revidiranju javne porabe je posebej poudarjeno načelo neodvisnosti. Svet Slovenskega inštituta za revizijo ga opredeljuje kot posledico revizorjeve odgovornosti do uporabnikovih računovodskih izkazov. S tem načelom se želi preprečiti morebitno vplivanje izvršilnih in drugih oblasti na nadziranje.
- Prav tako je pri revidiranju javne porabe poudarjeno načelo zaupnosti. Pri svojem delu pridobi revizor številne zaupne informacije, zato mora spoštovati njihovo zaupnost in jih ne sme razkriti tretji osebi, če k temu ni poklicno zavezan.

Revizijski standardi INTOSAI (1994, str. 13-26), ki revizorjem javnega sektorja nudijo najnujnejše smernice in navodila ter so hkrati merila za vrednotenje kakovosti rezultatov revizije, temeljijo na naslednjih načelih državnega revidiranja:

- Zaradi načina dela in organizacijske ureditve posameznih vrhovnih revizijskih institucij ni možno uporabiti vseh revizijskih standardov za vse vrste njihovega dela, zato mora vsaka vrhovna revizijska institucija določiti, kateri standardi so zanjo uporabni in zagotavljajo visoko stopnjo kakovosti opravljenega dela.
- Zaradi vse višje stopnje javne zavesti postaja vse bolj očitna zahteva po obvezni predložitvi obračunov oseb ali enot, ki gospodarijo z javnimi sredstvi, tako da mora obstajati učinkovita javna predložitev obračunov za opravljene naloge.
- Razvijanje ustreznih sistemov informiranja, nadziranja, vrednotenja in poročanja v državni upravi bo omogočilo poenostavitev postopkov za javno predložitev obračunov. Vodstvo je odgovorno za pravilnost in ustreznost oblike in vsebine računovodskih izkazov in drugih informacij.
- Ustrezni organi morajo zagotoviti razširjanje sprejemljivih računovodskih standardov za poročanje o finančnem poslovanju in razkrivanje podatkov o njem. Revidirane enote pa morajo za svoje delo določiti posebne in merljive cilje ter merila kakovosti.
- Dosledna uporaba sprejemljivih računovodskih standardov naj bi se kazala v poštenu predstavitvi finančnega položaja in rezultatov delovanja.
- Obstoj ustreznega sistema notranjega kontroliranja kar najbolj zmanjša tveganje, da bi prišlo do napak in nepravilnosti.
- Zakonski in podzakonski predpisi morajo omogočati lažje sodelovanje revidiranih enot pri zagotavljanju dostopa do vseh ustreznih podatkov, ki so potrebni za celovito oceno njihovega delovanja.
- Vse revizijske dejavnosti morajo biti v mejah revizijskega pooblastila vrhovne revizijske institucije.
- Vrhovne revizijske institucije si morajo prizadevati za izboljšanje metod revidiranja.
- Vrhovne revizijske institucije se morajo izogibati nasprotjem interesov revizorjev in revidirane enote.

Osnovni cilj revidiranja opredeljuje mednarodni revizijski standard 1 – Cilj in temeljna načela revizije (1994, str. 20), ki pravi, da je cilj revizije računovodskih izkazov omogočiti revizorju, da izrazi mnenje o njih. Pri revidiranju javne porabe pa so cilji dosti širši in zajemajo tudi presojo namenske porabe sredstev, presojo učinkovitosti, gospodarnosti in

uspešnosti poslovanja pravnih oseb, ki porabljajo javna sredstva, ter presojo uresničevanja ciljev na drugih področjih, za katera so bila javna sredstva predvidena in porabljena.

V javnem sektorju se pri revidiranju pojavljata še dve zahtevi, ki ju ne najdemo med cilji revizije zasebnega sektorja, to sta primernost porabe javnih sredstev in odgovornost za odločitve, izvršene postopke in poslovne dogodke ter rezultate poslovanja. Medtem ko se pravilnost nanaša na usklajenost s pooblastili, gre primernost širše in se v večji meri nanaša na standarde vodenja in vedenja. Primernost se ukvarja z načinom upravljanja z javnimi sredstvi. Revizor si pri presoji pomaga s splošno sprejeto in uveljavljeno prakso javnega sektorja. Pri preverjanju, kaj je sprejemljiva praksa, si revizor poišče sodila v mnenjih in priporočilih, ki so jih dali različni pristojni organi (ministrstva, vlada, državni zbor), prav tako pa si pomaga tudi s prakso zasebnega sektorja.

Cilji, ki jih pri izvajanju revizij zasledujejo vrhovne revizijske institucije, so tako predvsem naslednji:

- pridobiti zagotovilo o zanesljivosti računovodskih izkazov,
- pridobiti zagotovilo o zakonitosti opravljanja nalog ter
- izdelati oceno o učinkovitosti, gospodarnosti in uspešnosti opravljanja nalog.

Odgovornost za usklajeno delovanje z ustreznimi pooblastili pomeni v javnem sektorju tudi odgovornost za pošteno predstavitev informacij in podatkov v finančnih poročilih in računovodskih izkazih, prav tako pa tudi odgovornost za učinkovito, gospodarno in uspešno uporabo sredstev, ki so bila odobrena za doseganje zastavljenih ciljev. Med dejavnike, ki krepijo odgovornost, lahko štejemo zlasti jasno razmejitev vlog in pristojnosti, jasno zastavljene cilje, uravnoteženost pričakovanj z možnostmi in zmogljivostmi, verodostojno in pravočasno poročanje o dosežkih in porabljenih sredstvih ter ustrezne povratne informacije.

## 2.4 Izvajanje revizij po zakonu o računskem sodišču v Sloveniji

Nadziranje javne porabe v Sloveniji je opredeljeno že v temeljnem zakonu države. Ustava Republike Slovenije določa računsko sodišče kot najvišji organ kontrole državnih računov, državnega proračuna in celotne javne porabe. Računsko sodišče je pri svojem delu neodvisno in vezano na ustavo in zakon, ki določa njegovo ureditev in pristojnosti. Podrobneje je nadzor javne porabe opredeljen v Zakonu o računskem sodišču (2001) in Poslovniku Računskega sodišča Republike Slovenije (2001).

Zakon določa sestavo in organizacijo računskega sodišča, pristojnosti računskega sodišča, način izvrševanja revizijske pristojnosti ter pogoje za njegovo delo. Pri tem sledi določilom Limske deklaracije o revizijskih smernicah, sprejeti na IX. kongresu Mednarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucij leta 1997. Deklaracija označuje naslednje smeri razvoja, za katerega si morajo prizadevati vse institucije državne revizije, ne glede na obliko državne ureditve, v kateri delujejo (Colić, 1997, str. 8):

- Pri opredeljevanju pomena državne revizije kot nepogrešljivega dela kontrolnega sistema za upravljanje javnih financ deklaracija posebej poudarja zgodnje odkrivanje odmikov od sprejetih standardov ter kršenja načel zakonitosti, učinkovitosti, uspešnosti in gospodarnosti. Posebej izpostavlja kontrolno vlogo državne revizije in njeno preprečevalno delovanje. Po tem načelu večina državnih revizijskih institucij ne začne neposredno postopka za ugotavljanje odgovornosti posameznika, kljub temu pa imajo nekatera zakonska pooblastila, ki veljajo v določenih primerih.

Računsko sodišče Republike Slovenije lahko v primeru utemeljenega suma, da je bil storjen prekršek ali kaznivo dejanje, predlaga uvedbo postopka zaradi prekrška oziroma vloži pri pristojnem organu ovadbo zoper odgovorno osebo uporabnika javnih sredstev. Če ugotovi, da je uporabnik javnih sredstev kršil obveznosti dobrega poslovanja, lahko predsednik računskega sodišča izda poziv za ukrepanje. Izda ga organu, za katerega oceni, da lahko v mejah svojih pristojnosti ustrezno ukrepa. Do kršitve obveznosti dobrega poslovanja pride, če v odzivnem poročilu niso izkazani zadovoljivi popravljalni ukrepi, če odzivno poročilo, ki ga je predložil uporabnik javnih sredstev, ni verodostojno ali če uporabnik javnih sredstev, ki bi moral predložiti odzivno poročilo, le-tega ne predloži niti v dodatnem roku po ponovnem pozivu.

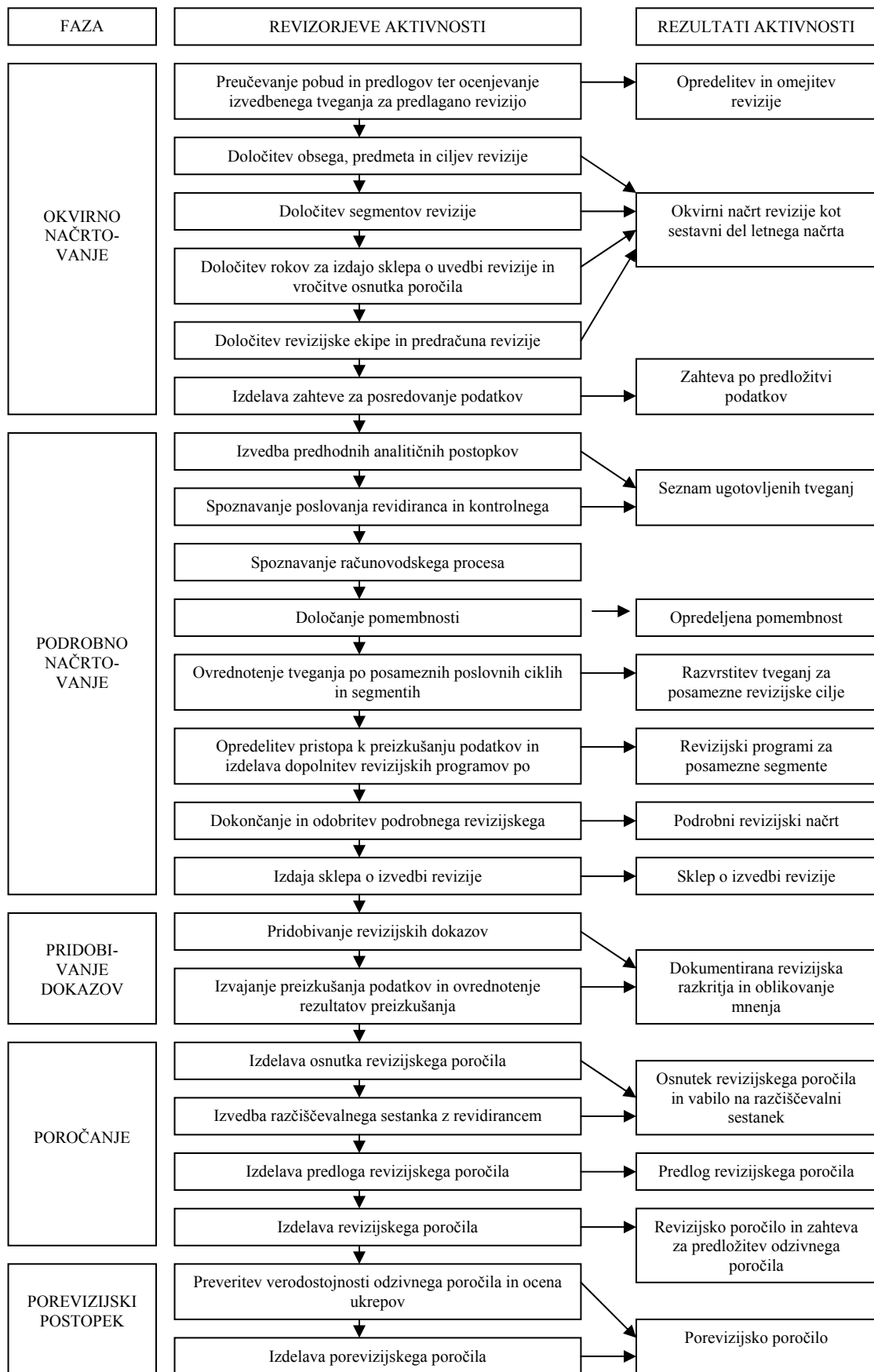
- Deklaracija posebno pozornost namenja vprašanju neodvisnosti vrhovne revizijske institucije, njenih članov in osebja ter poudarja, da morajo biti temeljne določbe o tem zapisane v ustavi, najvišjem zakonu vsake države, in podrobneje urejene z zakonom. Izpostavlja tudi pomen finančne neodvisnosti institucije državne revizije.

Podobno kot že v ustavi je tudi v zakonu določeno, da je računsko sodišče najvišji revizijski organ za kontrolo državnih računov, državnega proračuna in celotne javne porabe v Republiki Sloveniji. V razmerju do drugih državnih organov je samostojen in neodvisen. Predpisov, s katerimi računsko sodišče izvršuje svojo revizijsko pristojnost, ni dopustno izpodbijati pred sodišči niti pred drugimi državnimi organi. Sredstva za delo računskega sodišča so sestavni del državnega proračuna. Njihovo višino določi državni zbor na predlog računskega sodišča.

- Deklaracija rešuje tudi vprašanja odnosa med parlamentom, vlado in državnimi organi ter institucijo državne revizije. Predvideva možnost, da parlament daje instituciji državne revizije zahteve in napotke za opravljanje revizij, vendar mora pri tem upoštevati njeno z ustavo in zakonom zajamčeno neodvisnost.

Revizijski postopek, ki ga izvaja računsko sodišče, se začne z uvrstitvijo revizije v letni program dela in zaključi z izdajo revizijskega oziroma porevizijskega poročila. V posamezni fazi nastopajo različni udeleženci, katerih delovanje je podrobneje opredeljeno v Poslovniku Računskega sodišča Republike Slovenije (2001). Najpomembnejše aktivnosti in njihove rezultate prikazuje slika 1.

Slika 1: Revizijski proces



Vir: Interno gradivo računskega sodišča, 2004.



- Deklaracija obravnava tudi vprašanja pooblastil institucije državne revizije za preiskovanje, izvrševanje ukrepov na podlagi njenih ugotovitev in možnost vključevanja izvedencev. Institucija državne revizije mora imeti zagotovljen dostop do vseh dokumentov, ki se nanašajo na upravljanje javnih financ, in razpolaganje z njimi. Omejitve pri pridobivanju podatkov morajo biti za vsak primer posebej opredeljene v zakonu ali posebnem predpisu institucije.

Računsko sodišče lahko pred uvedbo revizije zahteva od uporabnika javnih sredstev vsa obvestila, ki se mu zdijo potrebna, knjigovodske listine, podatke in drugo dokumentacijo ter opravi druge poizvedbe, ki so potrebne za načrtovanje in izvajanje revizije. Uporabnik javnih sredstev, ki mu je bil vročen sklep o izvedbi revizije, mora pooblaščenec računskega sodišča omogočiti, da opravijo pregled, potreben za uresničitev revizijskih ciljev. Če uporabnik javnih sredstev med izvajanjem revizije ne izraža primerne pripravljenosti za sodelovanje pri izvedbi revizije, lahko računsko sodišče izda nalog za predložitev listin. Nalog mora biti izvršen v osmih dneh po vročitvi, v nasprotnem primeru uporabnik javnih sredstev stori prekršek.

- Pri obravnavanju vprašanja o revizijskih metodah in postopkih deklaracija predvideva možnost opravljanja revizije po programu, ki ga revizijska institucija določi sama, ne da bi ogrožala pravico nekaterih državnih organov, da mora v posebnih primerih opraviti revizijo tudi na njihovo zahtevo.

V okviru, ki ga postavlja zakon, računsko sodišče samostojno odloča, katere revizije bo izvedlo v posameznem obdobju. Pri določanju letnega programa dela poleg obveznih revizij, ki jih določa zakon, obravnava tudi predloge poslancev in delovnih teles državnega zbora, vlade, ministrstev in organov lokalnih skupnosti. Upoštevati mora najmanj pet predlogov državnega zbora, od tega najmanj dva poslancev opozicije in najmanj dva delovnih teles državnega zbora.

- Eno od načel deklaracije je tudi, da je treba z ustavo določiti pravice in pristojnosti institucije državne revizije glede letnega poročanja o izidih dela parlamentu ali drugemu pristojnemu organu z namenom informiranja. Poročilo mora biti nepristransko, vsebovati mora vse bistvene navedbe in mnenje revidirane osebe.

Računsko sodišče zagotavlja javnost svojega dela s poročilom o delu, ki ga predloži državnemu zboru, s tiskovnimi konferencami in drugimi načini obveščanja javnosti, z rednimi objavami o poteku dela, objavami revizijskih poročil v elektronskih publikacijah, z izdajanjem poročil za javnost in z objavljanjem pomembnejših mnenj o vprašanjih iz svoje pristojnosti.

- Deklaracija zahteva celoten nadzor državnega proračuna, ne glede na to, za katere namene in kdo uporablja proračunska sredstva.

Skladno z zakonom računsko sodišče revidira pravilnost in smotrnost poslovanja. Revidira lahko tudi različne akte o preteklem in o načrtovanjem poslovanju uporabnika javnih sredstev, ki jih predpisujejo zakon ali poseben računovodski izkaz in poročila, ki jih mora uporabnik javnih sredstev sestaviti na zahtevo računskega sodišča. Revidiranje poslovanja je pridobivanje ustreznih in zadostnih podatkov za izrek mnenja o poslovanju. Mnenje, ki ga poda računsko sodišče, mora spoštovati vsak državni organ, organ lokalne skupnosti in uporabnik javnih sredstev, na čigar poslovanje se mnenje nanaša. Poslovanje uporabnika javnih sredstev sestavljajo vsa dejanja, ki vplivajo na njegove prejemke oziroma izdatke, prihodke oziroma odhodke ali na sredstva in obveznosti do virov sredstev, ter vsa dejanja, ki vplivajo na stanje javnega premoženja, stanje javnega dolga, zagotavljanje javnih dobrin ali na stanje okolja.

#### 2.4.1 Določanje revizij

Vrste revizij, ki jih izvajajo vrhovne revizijske institucije, lahko na splošno delimo na revizije pravilnosti poslovanja in revizije izvajanja nalog. Prve se nanašajo na preverjanje verodostojnosti računovodskih izkazov in na preverjanje poslovanja revidirancev glede na skladnost z zakoni in drugimi predpisi. Druge obsegajo revidiranje gospodarnosti, uspešnosti in učinkovitosti poslovanja. Omenjena delitev izhaja iz standardov INTOSAI. Ti standardi niso obvezni za posamezne vrhovne revizijske institucije, ki so članice te organizacije, saj vsaka članica sama presodi, koliko so zanje primerni in uporabni glede na nacionalno zakonodajo oziroma pooblastila, ki jih ima pri izvajanju revizij. Računsko sodišče Republike Slovenije omenjene standarde uporablja kot usmeritev za izvajanje revizij po navodilih, ki jih je izdal predsednik računskega sodišča.

Za določanje revizij računskega sodišča je pomembna opredelitev pojmov javni sektor, uporabnik javnih sredstev in prejemnik proračunskih sredstev. V dosednji praksi računskega sodišča je večkrat prihajalo do dvomov, ali se določene pravne osebe razvrščajo v javni ali zasebni sektor, kakšne lastnosti imajo ter katere norme posameznih zakonov in drugih predpisov zanje veljajo. Osnovno vprašanje pri posameznih pravnih osebah ali organih je bilo, ali velja za njih javno ali zasebno pravo. Opredelitev tega problema vpliva na njihovo poslovanje. Poleg vrste posebnosti, ki veljajo za osebe javnega prava (statusne, računovodske, stečajne, delovnopravna zakonodaja), je omenjena presoja pomembna zaradi uporabe temeljnih načel, ki veljajo za njihovo poslovanje. Za osebe javnega prava velja, da je dovoljeno tisto, kar je izrecno določeno, za osebe zasebnega prava pa načelo, da je dovoljeno vse, kar ni prepovedano. Zato je uvrstitev, kateri subjekti spadajo v javni in kateri v zasebni sektor, pomembna. Poleg tega zakon o javnih financah zavezuje posredne proračunske uporabnike ter Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije in Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije, oba v obveznem delu zavarovanja, da morajo pri sestavi svojih finančnih načrtov upoštevati izhodišča, ki veljajo za državni proračun (Korpič, 2000, str. 46). Omenjena razvrstitev vpliva tudi na določitev izvajanja revizij računskega sodišča. Vpliv se kaže v tem, katere pravne osebe lahko revidira računsko sodišče, v določanju obsega in vsebine revizij ter v poročanju o revizijskih ugotovitvah.

Računsko sodišče skladno z zakonom revidira pravilnost poslovanja, ki zajema skladnost poslovanja s predpisi in usmeritvami, ki jih mora revidiranec upoštevati pri svojem poslovanju, in smotrnost poslovanja, ki zajema gospodarnost, učinkovitost in uspešnost. Po smernici za revizijsko poročanje, ki jo je sprejel predsednik računskega sodišča, revizija pravilnosti poslovanja zajema preveritev računovodskega izkaza ali drugega poročila o poslovanju in/ali preveritev skladnosti poslovanja s predpisi.

Eno izmed meril za določitev revidiranca računskega sodišča je njegova razvrstitev v javni ali zasebni sektor. Zakon o javnih financah (1999) v 8. točki 3. člena določa, katere pravne osebe spadajo v javni sektor. To so:

- neposredni uporabniki (državni in občinski organi in organizacije ter občinska uprava),
- posredni uporabniki (javni skladi, javni zavodi in agencije, katerih ustanovitelj je država oziroma občina),
- Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije ter Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije, oba v obveznem delu zavarovanja, javni gospodarski zavodi, javna podjetja in druge pravne osebe, v katerih imajo država ali občine odločujoč vpliv na upravljanje,
- druge pravne osebe, v katerih imajo država ali občine odločujoč vpliv na upravljanje.

Zakon o računskem sodišču (2001) določa revizijsko pristojnost računskega sodišča v 20. členu tako, da pooblašča računsko sodišče, da revidira poslovanje uporabnikov javnih sredstev. Pri tem v 4. točki tega člena podrobneje določa uporabnike javnih sredstev, in sicer so to:

- pravne osebe javnega prava ali njihove enote,
- pravne osebe zasebnega prava, če so prejele pomoč iz Evropske unije, proračuna Republike Slovenije ali proračuna lokalne skupnosti, če izvajajo javno službo ali zagotavljajo javne dobrine s koncesijo, če so gospodarske družbe, banke ali zavarovalnice, v kateri imajo država ali lokalne skupnosti večinski delež, ter
- fizične osebe, če zanje veljajo prvi dve enaki značilnosti kot za osebe zasebnega prava.

Če uporabimo obe omenjeni določbi zakona o javnih financah in zakona o računskem sodišču, lahko zaključimo, da se med pravne osebe javnega prava štejejo neposredni in posredni uporabniki, ker imajo temeljne značilnosti oseb javnega prava. Ustanovljeni so z javnopravnim aktom, ustanovila jih je država ali lokalna skupnost in izvajajo naloge ali opravljajo dejavnosti v javnem interesu. Zaradi enakih značilnosti se oba omenjena zavoda, ki po zakonu o javnih financah spadata v javni sektor, razvrščata med osebe javnega prava. Določene osebe zasebnega prava in fizične osebe, ki jih določa Zakon o računskem sodišču (2001) v 20. členu, so tako identificirane, da ne more biti dvoma, ali lahko imajo status revidiranca računskega sodišča. Prejemnika proračunskih sredstev opredeljuje Zakon o javnih financah (1999) v 7. točki 3. člena: to so fizične in pravne osebe, ki po pogodbi, sklenjeni z neposrednim uporabnikom, njegove odločbe ali sklepa, prejmejo proračunska sredstva. To je lahko vsaka pravna ali fizična oseba, ki na podlagi omenjenih aktov prejme proračunska sredstva.

Krog revidirancev računskega sodišča je tako določen z opredelitvijo pojma uporabnik javnih sredstev po zakonu o računskem sodišču ter z upoštevanjem opredelitev pojmov javni sektor, neposredni in posredni uporabnik državnega in občinskih proračunov in prejemnik proračunskih sredstev po zakonu o javnih financah.

### **3. ZDRAVSTVENO VARSTVO**

#### **3.1 Sistem zdravstvenega varstva**

Sistem pomeni zbir objektov, povezanih z določeno obliko urejenih medsebojnih aktivnosti in soodvisnosti. Lahko je tudi skupina različnih naravno povezanih enot, ki predstavljajo različne organizacije oziroma aktivnosti ljudi, ki so v takšnem medsebojnem odnosu, da predstavljajo celoto in delujejo ali se gibljejo usklajeno oziroma v podrejenosti določeni obliki nadzora (Žarković v Toth, 2003, str. 93). Sistem je skupina elementov, ki so v medsebojni odvisnosti in stalnem medsebojnem vplivanju (Kesić v Svetec, 1996, str. 3). Sistem lahko opredelimo tudi kot celoto elementov, smotrno in trajneje povezanih ali urejenih po podobnih lastnostih, funkcijah oziroma po nekem skupnem znaku, smotru, funkciji, cilju ali načelu (Černe, 1981, str. 13). Iz navedenih splošnih definicij izhaja, da o sistemu lahko govorimo le, kadar na nekem območju ali področju deluje veliko različnih enot, ki so v medsebojnem aktivnem odnosu in soodvisnosti ter pri tem zasledujejo skupni cilj. Njihovo skupno delovanje daje rezultat, ki se meri z uspehom pri doseganju cilja, zaradi katerega je sistem nastal ali zaradi katerega deluje.

Zdravje je univerzalna vrednota in človekova pravica. Ni zgolj odsotnost bolezni, temveč je čim večje telesno, duševno in socialno blagostanje posameznika oziroma čim večjega števila ljudi, uravnoteženo z okoljem, v katerem živijo in delajo.<sup>5</sup> Iz pojmovanja zdravja kot fizičnega, duševnega in socialnega blagostanja izhaja širša definicija sistema zdravstvenega varstva, po kateri sistem zdravstvenega varstva zajema celotno dejavnost človeštva in vse dejavnike okolja, ki vplivajo na zdravje (Letica v Toth, 2003, str. 97). Zdravstveno varstvo v ožjem pomenu pa predstavlja predvsem različne prakse preprečevanja in zdravljenja bolezni, ki bi jih lahko enačili tudi z nalogami zdravstvene dejavnosti pri zagotavljanju zdravstvenih storitev.

#### **3.2 Razvrščanje sistemov zdravstvenega varstva**

S širitvijo znanja o nastajanju bolezni, njihovem preprečevanju in o vplivih okolja na zdravje so se v preteklosti krepile in širile različne družbene, pravne in organizacijske aktivnosti na različnih področjih. Nastali so različni nacionalni zdravstveni sistemi, ki skupni cilj – izboljšati zdravje – dosegajo na različne načine. V Evropi so se razvili trije

---

<sup>5</sup> Navedeno definicijo zdravja je Svetovna zdravstvena organizacija sprejela leta 1999, povzema pa jo tudi Nacionalni program zdravstvenega varstva Republike Slovenije – Zdravje za vse do leta 2004, ki ga je Državni zbor Republike Slovenije sprejel leta 2000.

osnovni modeli zdravstvenega varstva, poimenovani po njihovih predlagateljih (Svetec, 1996, str. 15–20):

- Bismarckov model zdravstvenega zavarovanja, ki je kasneje prerasel v model socialnega zdravstvenega zavarovanja, je tipičen primer partnerskega sistema zdravstvenega varstva. Država je uzakonila pravila na področju zdravstvenega varstva in predpisala obveznost vseh ali skoraj vseh državljanov, da se zdravstveno zavarujejo in plačujejo prispevke. Prispevke zbira javna organizacija, ki ima vrsto pooblastil, med drugim določa tudi višino prispevne stopnje in pravice zavarovancev do zdravstvenih storitev.
- Beveridgeev model, ki ga uvrščamo med državoupravljanje sisteme, saj se sredstva zagotavljajo iz proračuna države. Država določa pravice ljudi v zdravstvenem varstvu, načrtuje mrežo zdravstvenih zmogljivosti ter določa cene storitev in način plačila izvajalcem.
- Semaškov model, ki je podoben Beveridgeevemu, saj oba izhajata iz prepričanja, da je poddržavljenje zdravstvene dejavnosti pogoj za večje zadovoljstvo ljudi in za boljšo dostopnost do zdravstvenih storitev. Razlike med obema modeloma izhajajo iz ideološke naravnosti Semaškovega modela, ki poudarja državno lastnino in dostopnost do zdravstvenih storitev za vse prebivalstvo kot eno od pridobitev socializma.

Omeniti je treba še tržni ali podjetniški model, ki temelji na načelih ravnovesja med ponudbo in povpraševanjem po zdravstvenih storitvah, kar je značilno za tržne zakonitosti v gospodarstvu. V ospredju tega sistema so izvajalci, ki poslujejo kot podjetniki na pridobitni osnovi, država pa le neznatno posega v zdravstveno varstvo.

Navedeni modeli so teoretični in jih v njihovi osnovni obliki ni najti v nobeni sodobni državi. Pri razvoju lastnega nacionalnega sistema je namreč vsaka država postopoma vnašala nove rešitve, ki so bile izvirne ali pa jih je povzela iz drugih sistemov. V katero skupino sodi posamezen sodoben sistem, lahko zato ugotovimo le po značilnostih, ki so prevladujoče. Na razvrstitev vplivajo predvsem: način financiranja in upravljanja, način sprejemanja odločitev o pravicah zavarovancev, vključenost prebivalstva v sistem, solidarnost in vzajemnost ter način načrtovanja. Značilnosti posameznega modela prikazuje tabela 1.

Tabela 1: Merila za razvrščanje sistemov v modele

	<b>Bismarckov model</b>	<b>Beveridgeev model</b>	<b>Semaškov model</b>	<b>Tržni model</b>
<b>Financiranje</b>	prispevki delodajalcev, delojemalcev in drugih zavezancev	davki, proračuni države, dežel in lokalnih skupnosti	državni proračun	zasebne zavarovalnice, zasebna sredstva
<b>Upravljanje</b>	samoupravno, v njem sodelujejo predstavniki delodajalcev in zavarovanih oseb	državni organi ali upravni organi na nižjih ravneh	vlada oziroma ministrstvo za zdravje	zasebna združenja, agencije
<b>Sprejemanje odločitev o pravicah zavarovancev</b>	organi upravljanja bolniških blagajn v okvirih, ki jim jih določa zakon	državni organi	državni organi	ni pravic, vse temelji na načelu ponudbe in povpraševanja
<b>Vključenost (obveza) prebivalstva v sistem</b>	vse prebivalstvo, ponekod so izločene le nekatere skupine	vse prebivalstvo	vse prebivalstvo	obveznosti zavarovanja ni
<b>Solidarnost, vzajemnost</b>	popolna	popolna	popolna	ne obstaja
<b>Načrtovanje področja</b>	država in nosilci zavarovanj	država	država	namesto načrta deluje trg

Vir: Toth, 2003, str. 148.

Če se sistem financira s prispevki in deluje na solidarnostnih načelih ter z njim upravljajo predstavniki zavarovancev in izvajalcev, lahko rečemo, da gre za Bismarckov model zdravstvenega varstva. V državah, kjer se dejavnost financira iz proračuna oziroma iz davkov in se praktično vse odločitve o njem sprejemajo na ravni države in njenih organov, imamo opravka z Beveridgeevim modelom. Vzhodno- in srednjeevropske države, ki so pred dobrim desetletjem še imele Semaškov model zdravstvenega varstva, so večinoma v prehodni fazi razvoja in šele iščejo odgovor, v katero smer bodo razvile svoje zdravstveno varstvo.

### 3.3 Financiranje zdravstvene dejavnosti

Viri financiranja zdravstvenega varstva v evropskih državah so državni proračuni, socialna zavarovanja skupaj s proračunom ali pa več neodvisnih zavarovalnic s prosto izbiro zavarovalnice in prispevki območnih ali lokalnih oblasti. Osnovno zavarovanje pogosto dopolnjujejo zasebna dodatna zavarovanja za posebne storitve, ki jih osnovno zavarovanje ne krije. V posameznih državah sočasno obstajajo različni motivi in izhodišča za organizacijo zdravstva, kljub temu pa lahko zasledimo tri osnovne modele (Stepan, 1999, str. 118):

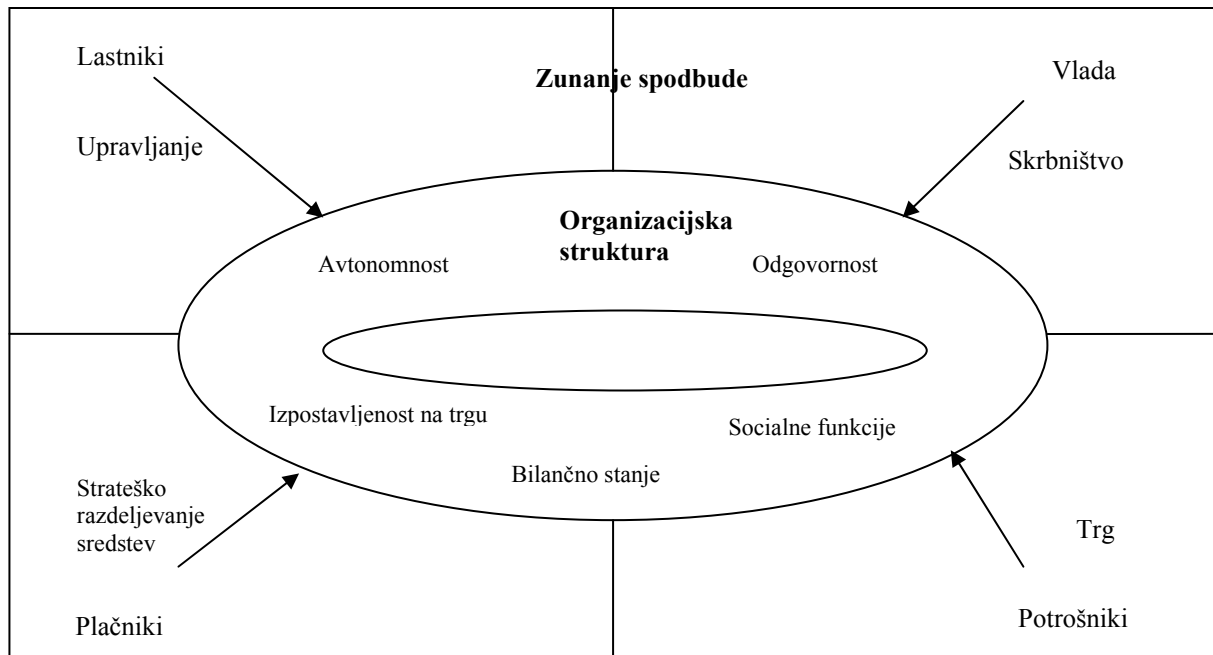
- Obvezno zavarovanje, ki temelji na solidarnosti: osnovno načelo je enaka dostopnost in enake zdravstvene storitve, ne glede na premoženjsko stanje in poreklo. Sredstva se zbirajo s premijami, ki pa ne krijejo stroškov v celoti, zato mora dodatna sredstva zagotavljati država s subvencijami iz splošnih davčnih prihodkov.
- Obvezno zavarovanje, ki izhaja iz individualističnega načela: izhodišče predstavljajo vrste tveganj, ki jih je mogoče zavarovati in za katere se je izoblikovalo zavarovalniško tržišče. Zavarovanje je obveznost, država pa določa pravila in s svojimi posegi jamči, da vsakdo lahko sklene pošteno pogodbo.
- Državno zdravstveno službo, ki temelji na socialno-ekonomskih in humanitarnih načelih: zaradi humanitarnih razlogov, pomena, ki ga ima zdravje ljudi za blaginjo naroda, in ker trg zdravstvenih storitev ne deluje, je prevladalo mnenje, da je ustrezen državni poseg. Zdravstvena služba se financira izključno iz splošnih davčnih prihodkov in je organizacijsko podobna uradu.

Temeljna načela vseh zdravstvenih sistemov predstavljajo dostojanstvo, enakopravnost, solidarnost in etičnost z usmeritvijo na potrebe državljana in njegovo celovito zdravje. Osnovno orodje za doseganje teh ciljev je pregleden in kakovosten sistem financiranja z učinkovitim načinom razporejanja sredstev in plačevanja storitev. Celovit sistem financiranja je namreč sestavljen iz zbiranja in razporejanja sredstev med izvajalce. Financiranje zdravstvenega varstva mora temeljiti na finančni poštenosti do izvajalcev, merila za razporejanje sredstev pa predstavljajo potrebe državljanov in kakovost zdravstvene oskrbe. Financiranje zdravstvene dejavnosti pomeni predvsem način poravnavanja stroškov njenega poslovanja, ki vključuje plače zaposlenecv, kritje tekočih stroškov materiala, raznih zakonskih obveznosti ter stroškov vzdrževanja in obnavljanja opreme. Cena zdravstvene storitve je predmet dogovarjanja, kar pomeni odsotnost pravil in načel trga (Toth, 2003, str. 353).

Idealen sistem financiranja vpliva na stroškovno učinkovitost izvajanja zdravstvenih storitev in uspešnost izboljševanja zdravja vseh državljanov, nima pa neposrednega vpliva na število opravljenih storitev. Zato je treba vsak sistem nadzorovati in spremljati, saj le sprotne ugotavljanje in odpravljanje neželenih učinkov zagotavljata stabilnost in uravnoteženost zdravstvenega sistema pri doseganju zastavljenih ciljev (Keber, 2003, str. 70).

Sistem financiranja z načinom razporejanja sredstev in plačevanja storitev ter vgrajenim nadzorom vpliva na obnašanje vseh delov zdravstvenega sistema, obseg in stroške zdravstvenih storitev, kakovost zdravstvenih storitev, načrtovanje in uporabo medicinske tehnologije. Na obnašanje izvajalcev vplivajo tako lastniki, plačniki storitev, porabniki storitev kot tudi država v vlogi regulatorja oziroma skrbnika. Obnašanje izvajalcev je odvisno od stopnje avtonomnosti pri sprejemanju odločitev, ki jo dopuščajo lastniki, od izpostavljenosti na trgu, od stopnje odgovornosti za rezultate poslovanja ter od vrste in obsega nadzora, ki ga vrši država neposredno ali preko pooblaščenih organov. Dejavnike obnašanja izvajalcev prikazuje slika 2.

Slika 2: Dejavniki obnašanja izvajalcev



Vir: McKee, 2002, str. 179.

V procesu financiranja je zelo pomemben odnos med plačniki in izvajalci, ki naj bi bili usmerjeni k potrebam državljanov. Zato morajo biti vgrajene pozitivne spodbude izvajalcem, ki jih usmerjajo k zagotavljanju celovite kakovosti ter odvrtaajo od povečevanja števila nepotrebnih obravnav in neracionalne nabave nove opreme. Idealen model razporejanja sredstev ne obstaja, vsak zdravstveni sistem pa se mu poskuša približevati z vzpostavljenim nadzorom, analizami in sprotnimi spremembami.

### 3.4 Razporejanje sredstev za zdravstveno varstvo

Zbrana sredstva za zdravstvo je treba razdeliti med različne ravni zdravstvenega varstva, od osnovnega do bolnišničnega, ter med preventivne in kurativne programe. Obstajata dva osnovna sistema razporejanja sredstev in plačevanja zdravstvenih storitev (Keber, 2003, str. 71): storitveni, ki upošteva za osnovne enote celotne ali delne zdravstvene storitve in njihovo plačevanje, ter proračunski, ki temelji na celotnem obsegu storitev s plačilom celotne vsote posameznemu izvajalcu.

V večini držav se uporablja kombinacija obeh sistemov. Pri plačevanju izvajalcev je mogoče zaslediti štiri različne pristope k plačevanju zagotavljanja zdravstvenih programov, vsak model s svojimi značilnostmi, prednostmi in slabostmi različno vpliva na stroškovno učinkovitost, dostopnost in kakovost zdravstvenega varstva. *Plačevanje na podlagi potreb* zagotavlja izvajalcu plačilo, ki je sorazmerno zdravstvenim potrebam prebivalcev določenega območja. Pri določanju zdravstvenih potreb določene populacije ali območja se uporabljajo različna merila, na primer: spol, starost, socialno-ekonomski status skupine ali



območja. *Plačevanje na podlagi vnosa* zagotavlja izvajalcu plačilo njegovih zmogljivosti za izvajanje zdravstvene dejavnosti. Sredstva za prihodnje plačilno obdobje se dodelijo na podlagi izdatkov preteklega obdobja, možne so delne prilagoditve s spremembo količine ali vsebine programov. *Plačevanje na podlagi storitev* temelji na natančno opredeljenih zdravstvenih storitvah (pregledu, oskrbnem dnevu, primeru ali posegu) in njihovih cenah. *Plačevanje na podlagi izidov* zagotavlja izvajalcem dodatna plačila, če njihovi izidi zdravljenja presegajo povprečje primerljivih izvajalcev. Gre za izjemno zahteven pristop, saj je izide za številne zdravstvene storitve zelo težko izmeriti. Osnovne metode plačevanja izvajalcev so tako naslednje (Keber, 2003, str. 74):

- *Plačevanje po ceni storitve*: pri tej metodi prejme izvajalec plačilo za opravljeno storitev, katere cena je vnaprej določena. Plačnik in izvajalec se dogovorita o količini storitev, kar določi obseg razpoložljivih sredstev za izvajalca. Metoda je administrativno zelo enostavna, zahteva pa natančnost pri sporočanju podatkov v predpisanih časovnih rokih. Izvajalce spodbuja k izvajanju večjega števila storitev, med katerimi so lahko tudi nepotrebne.
- *Plačevanje po oskrbnem dnevu* se uporablja pretežno pri plačevanju bolnišnic. Osnovna plačilna enota je oskrbni dan. Znesek za oskrbni dan vključuje povprečje stroškov storitev, zdravil, hrane in namestitve, kar ni v ničemer povezano z resnično zahtevnostjo obravnave bolnikov. Plačilo izvajalca temelji na številu opravljenih oskrbnih dni in vrednosti oskrbnega dne. Slabost metode je predvsem v tem, da spodbuja k podaljševanju ležalne dobe in povečevanju oskrbnih dni. Plačilo obravnave je enakomerno porazdeljeno, običajno pa so stroški višji v prvih dneh, v nadaljnjih pa postopoma padajo. Ob enotni ceni oskrbnega dne si izvajalci povečujejo prihodek s podaljševanjem ležalne dobe.
- *Plačevanje primerov, neodvisno od zahtevnosti*: pri tej metodi je določena enotna cena za vsakega bolnika. Plačila se lahko razlikujejo po strokah ali dejavnostih, vendar je takšen način razdeljevanja sredstev še vedno pregrob in ne upošteva različnih obravnav bolnikov z opravljenimi preiskavami, posegi in porabljenimi zdravili. Metoda je sicer jasen premik plačevanja od izvajalca k bolniku, vendar ne more biti pravična in učinkovita, saj ne upošteva različne zahtevnosti in dolžine obravnav. Izvajalce spodbuja k skrajševanju ležalnih dob, hkrati pa tudi k povečevanju neustreznih in nezahtevnih obravnav, pri katerih plačilo presega dejanske stroške.
- *Plačevanje po zahtevnosti primera*: pri tej metodi plačilo določa celoten postopek obravnave bolnika. Za različne primere se zagotovi različno plačilo, ki je sorazmerno stroškom. Model sledi osnovnemu načelu, da naj »denar sledi bolniku«. Zahtevnost primera določajo klinične diagnoze, opravljeni posegi in dolžina obravnave. Model razvršča bolnike v skupine primerov, ki so primerljivi po diagnozah ali standardiziranih tipih obravnav. V svetu je najbolj razširjena metoda DRG (Diagnosis Related Groups), ki se od leta 1982 uporablja v Združenih državah Amerike. V Sloveniji je od leta 2003 v uporabi metoda SPP (skupine primerljivih primerov), ki upošteva izkušnje avstralskega

modela. Pri tem imajo zdravstvene storitve v posamezni skupini podobno stroškovno strukturo, določitev posamezne uteži pa predstavlja ponavljajoč se proces kliničnih in statističnih ocenjevanj. Ta metoda je administrativno in izvedbeno najzahtevnejša, saj je povezana z dostopnostjo do podatkov o kliničnih obravnavah in stroških. Zagotavlja pravičnost in primerljivost razporejanja sredstev med posamezne izvajalce, pomaga pri načrtovanju prednostnih obravnav in pri nadzoru nad delovanjem in stroški izvajalcev ter spodbuja izvajalce k optimizaciji stroškov. Slabost metode je predvsem v tem, da je potreben ustrezen nadzor nad možnimi zlorabami (pretirano beleženje višjih obtežitev, neupravičene diagnoze in posegi), ki težijo k večjemu plačilu za primere.

- *Metoda proračuna:* celoten proračun predstavlja plačilo, ki krije vse stroške zdravstvenih storitev izvajalca v določenem časovnem obdobju, navadno v letu dni. Proračun izvajalca se določi s povprečnimi stroški in primeri ter demografskimi značilnostmi gravitacijskega območja. Spremembe proračuna so dopustne samo ob spremembah obolevnosti prebivalcev. Metoda omejuje rast cen in količin storitev, dovoljuje pa prožnost pri porabi sredstev znotraj proračuna. Morebitni prihranek ostane izvajalcu. Porabi ga lahko po lastni presoji. Enako velja tudi za presežek stroškov, saj mora izvajalec v tem primeru za pokritje poiskati notranje rezerve. Omejeni proračun sili izvajalce k učinkoviti porabi omejenih sredstev, kar lahko vodi v izogibanje dragim storitvam, postopkom in zdravilom.
- *Glavarina* predstavlja plačilo za zagotavljanje vseh potencialnih zdravstvenih potreb na določeni ravni oskrbe (na primer v osnovnem zdravstvu) za skupino ljudi v določenem časovnem obdobju. Osnovni model je navadno nadgrajen z dodatnim upoštevanjem razlik glede na spol, starost in socialno-ekonomski položaj. Na ravni osnovnega zdravstvenega varstva predstavlja glavarina preprosto plačilo za določeno število opredeljenih oseb. Metoda je enostavna in izvajalce spodbuja k celoviti in stroškovno učinkoviti obravnavi, vendar je treba z ustreznimi mehanizmi nadzora preprečiti pretirano varčevanje izvajalcev in njihove težnje k opravljanju minimalnega števila storitev.
- *Plačilo svežnja obravnave* zagotavlja plačilo za sklop različnih zdravstvenih obravnav določene skupine bolnikov za določeno časovno obdobje. Posebnost metode predstavlja časovna opredelitev z začetkom in zaključkom obravnave. Sveženj obravnav izvaja koordiniran tim, ki je odgovoren za bolnika v celotnem poteku. Plačilo je enotno in neodvisno od ravni oskrbe. Predstavlja najbolj kompleksen in tvegani model v izvedbenem in administrativnem smislu. Celotno obravnavo upravlja koordiniran tim, ki predstavlja kritično točko za učinkovito prerazporejanje sredstev in zagotavljanje porabe omejenih sredstev.

Vsaka od navedenih metod ima določene prednosti in slabosti. Njihova ocena z vidika učinkovitosti, dostopnosti in kakovosti zdravstvenih storitev je razvidna iz tabele 2.

Tabela 2: Ocena obravnavanih metod plačevanja na podlagi objektivnih kriterijev

<b>Enota plačila</b>	<b>Učinkovitost</b>	<b>Dostopnost</b>	<b>Kakovost</b>
Cena storitve	Negotova	Pozitivna pri kirurgiji	Negotova
Bolnišničnooskrbni dan	Negativna	Negotova	Negotova
Primer	Negativna	Pozitivna	Negotova
Obteženi primer	Pozitivna	Negotova	Negotova
Proračun	Pozitivna	Negotova	Negotova
Glavarina	Pozitivna	Negotova	Negotova

Vir: McKee, 2002, str. 157.

Nobena od obravnavanih metod ne omogoča doseganja vseh ciljev v plačilnih sistemih izvajalcev, vendar različne dopolnilne metode učinkovito odpravljajo vplive neravnovesij, povezanih z dostopnostjo, kakovostjo in obsegom zdravstvenih storitev.

### 3.5 Zdravstveno varstvo in zdravstveno zavarovanje v Sloveniji

Sistem zdravstvenega varstva, kakršnega v Sloveniji poznamo danes, je začel nastajati z reformo leta 1992. Zdravstvena zakonodaja iz tega obdobja, s katero je bil uveden sistem obveznega zdravstvenega zavarovanja, obsega naslednje zakone:

- Zakon o zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju (1992), ki ureja sistem zdravstvenega varstva in zdravstvenega zavarovanja, določa nosilce družbene skrbi za zdravje in njihove naloge, zdravstveno varstvo v zvezi z delom in delovnim okoljem, ureja odnose med zdravstvenim zavarovanjem in zdravstvenimi zavodi ter uveljavljanje pravic iz zdravstvenega zavarovanja. Zdravstveno varstvo po tem zakonu obsega skupek družbenih, skupinskih in individualnih aktivnosti, ukrepov in storitev za krepitev zdravja, preprečevanje bolezni, zgodnje odkrivanje, pravočasno zdravljenje, nego in rehabilitacijo zbolelih in poškodovanih. Poleg tega obsega tudi pravice iz zdravstvenega zavarovanja, s katerimi se zagotavlja socialna varnost v primeru bolezni, poškodbe, poroda ali smrti.
- Zakon o zdravstveni dejavnosti (1992) ureja vsebino in način opravljanja zdravstvene dejavnosti na primarni, sekundarni in terciarni ravni, javno zdravstveno službo ter povezovanje zdravstvenih organizacij in zdravstvenih delavcev v zbornice in združenja.
- Zakon o lekarniški dejavnosti (1992) opredeljuje lekarniško dejavnost kot del zdravstvene dejavnosti, ki zagotavlja preskrbo prebivalstva, zdravstvenih zavodov in drugih organizacij z zdravili, določa subjekte, ki lahko opravljajo lekarniško dejavnost, pogoje, ki jih morajo izpolnjevati, vlogo koncesije, različne organizacijske oblike, nadzor nad opravljanjem lekarniške dejavnosti in vlogo Lekarniške zbornice.

Od navedenih treh zdravstvenih zakonov je gotovo najpomembnejši zakon o zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju. Z njim je bilo ponovno uveljavljeno zdravstveno zavarovanje, s katerim je prišlo do sprememb sistema in odprave nacionalnega ali državno vodenega sistema zdravstvenega varstva. Pri tem so bila upoštevana predvsem naslednja načela (Košir, 1998, str. 21):

- za zdravje, zdravstveno varstvo in zavarovanje so odgovorni posamezniki, delodajalci, skupnosti in država, po načelu solidarnosti so vsi navedeni dolžni plačevati prispevke za zdravstveno zavarovanje;
- zdravstveno varstvo in zavarovanje je v delu, ki je zakonsko zagotovljen vsemu prebivalstvu, javna in nepridobitna dejavnost;
- zaradi boljšega obvladovanja tveganj in zagotavljanja stabilnih pogojev financiranja obvezno zdravstveno zavarovanje izvaja en sam izvajalec, javni zavod;
- javni zavod samostojno izvaja obvezno zdravstveno zavarovanje, zakonsko opredeljeno vlogo nadzora imajo parlament, vlada, ministrstvo za zdravje, prek svojih zastopnikov ga upravljajo delodajalci, plačniki prispevkov in zavarovane osebe;
- za kriterije tveganj, ki presegajo zakonsko zagotovljene pravice, se izvajajo po višjem standardu ali predstavljajo specifične interese posameznikov, se lahko uvedejo prostovoljna zavarovanja;
- tudi v zdravstvenem varstvu in zavarovanju je treba uvesti privatizacijo;
- oblikovanje in določanje programa zdravstvenih storitev mora potekati v demokratičnem dialogu partnerjev, ki so nosilci posameznih interesov;
- nova ureditev mora ohraniti vse najpomembnejše dotedanje pridobitve, vse spremembe morajo potekati postopoma.

Opisani sveženj zakonov, sprejetih v letu 1992, je omogočil bistvene vsebinske spremembe v sistemu zdravstvenega varstva, ki so se tako nanašale na:

- uvajanje novih ključnih subjektov oziroma nove opredelitve vlog posameznih nosilcev v sistemu,
- spremembe v mreži izvajalcev zdravstvenih storitev (uvajanje zasebnosti),
- uvajanje partnerskih in pogodbenih odnosov ter
- uvedbo obveznega in prostovoljnega zdravstvenega zavarovanja.

To naj bi bile tudi osnovne strategije za izvajanje reforme oziroma za prehod v bolj transparenten in finančno učinkovitejši sistem, sposoben prilagajanja različnim strukturnim spremembam na demografskem, ekonomskem in socialnem področju.

Ob določanju vlog subjektov v zdravstvenem varstvu je zakonodajalec natančno opredelil odgovornost posameznikov, skupnosti in države v širši skrbi za zdravje in zdravstveno varstvo. Pri tem je treba izpostaviti posameznikovo odgovornost za zdravje ter odgovornost delodajalcev za vzdrževanje zdravega delovnega okolja in zagotavljanje primerne zdravstvenega varstva delavcev. Na ravni lokalnih skupnosti je odgovornost za določitev in vzdrževanje primarne zdravstvene dejavnosti po zakonu zaupana ustanoviteljem – občinam. Na ravni države je vlada med drugim odgovorna za zagotavljanje zdravega okolja in

zdravega življenja, s tem pa tudi za izvajanje preventivnih javnozdravstvenih programov in promocijo zdravja. Pri tem ima pomembno vlogo Svet za zdravje, ki se pri delu opira na strategijo razvoja zdravstvenega varstva, kot ga priporoča Svetovna zdravstvena organizacija, in katerega naloga je med drugim tudi opredeliti mesto in vlogo zdravstvene službe in zdravstvenih zavarovalnic v celoviti skrbi za zdravje prebivalstva. Naloga ministrstva za zdravje kot organa ustanovitelja je določiti in izvajati zdravstveno politiko ter regulirati in nadzirati izvajanje predpisov. Ministrstvo je odgovorno tudi za financiranje kapitalskih investicij na sekundarni in terciarni ravni. Kot združenja izvajalcev zdravstvenih storitev so svojo vlogo v sistemu dobile tudi zbornice (zdravniška, lekarniška, zbornica zdravstvene nege). Edini nosilec in izvajalec obveznega zdravstvenega zavarovanja pa je Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije, ki je do ustanovitve družbe za vzajemno zavarovanje leta 1999 izvajal tudi prostovoljno zavarovanje.

Model zdravstvenega zavarovanja, ki je bil uveden leta 1992, ima osnovne značilnosti Bismarckovega modela zdravstvenega zavarovanja in vključuje vse državljane oziroma prebivalce Slovenije kot zavarovance ter družinske člane zavarovancev kot zavarovane osebe. Sredstva za obvezno zdravstveno zavarovanje se zbirajo s prispevki delodajalcev in delojemalcev ter drugih zavezancev za plačilo prispevkov. Zakon okvirno določa obseg oziroma osnovne pravice iz obveznega zdravstvenega zavarovanja, vendar je vrednost posameznih storitev pokrita le do določenega odstotka. Zakon namreč zagotavlja polno kritje vrednosti zdravstvenih storitev le zdravstveno in pod določenimi pogoji socialno ogroženim skupinam prebivalcev. Vse ostale zavarovane osebe so preostali delež dolžne doplačati same ali pa doplačila na osnovi njihovega prostovoljnega zavarovanja pokrivajo zavarovalnice. S tem je bil osnovni model obveznega zdravstvenega zavarovanja nadgrajen z načelom delitve med javnimi in zasebnimi stroški oziroma dodatnim zavarovanjem. Gre za zavarovanje, v katerem si izdatke za zdravstvene storitve delita v določenem deležu nosilec javnega zavarovanja in zavarovana oseba sama, in sicer na način, ki naj bi zagotavljal še upravičeno, vendar ekonomsko nujno potrebno boljše razmerje med deležem javnih in zasebnih sredstev za zdravstvo.

Kot ugotavljamo danes, je bil prenos dela stroškov za zdravstveno varstvo na zasebne vire ob tedanjem razkoraku med bruto domačim proizvodom in zdravstvenimi pričakovanji državljanov nujno potreben ukrep, vendar je bil izveden na socialno neobčutljiv način. Doplačila do polne vrednosti storitev, ki znašajo od pet do 75 odstotkov vrednosti storitev, so se v letih, ki so sledila, stalno povečevala. Dopolnilno zavarovanje temelji na vzajemnosti, ne pa tudi na solidarnosti, saj so letne premije skoraj enake za vse državljane. Ker zakon ni predvidel vsaj minimalnega svežnja pravic, ki bi jih v celoti pokrivalo obvezno zavarovanje in ki bi vsaj najmanj zahtevnim državljanom zadoščal za njihove zdravstvene potrebe brez poseganja v njihove zasebne vire, se danes že pojavlja neenakost državljanov v dostopnosti do storitev, ki jih zagotavlja sistem zdravstvenega varstva (Keber, 2003, str. 47).

### 3.5.1 Organiziranost zdravstvene dejavnosti

Z uveljavitvijo zakona o zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju se je v Sloveniji spremenila tudi organiziranost zdravstva. Na vrhu organizacijske sheme je ministrstvo za zdravje, ki je po Zakonu o Vladi Republike Slovenije (1993) samostojni organ. Njegovo delovno področje določa Zakon o državni upravi (2002). Ministrstvo opravlja naloge na področjih varovanja in krepitve zdravja, zdravstvenega varstva, zdravstvenega zavarovanja, zdravstvene dejavnosti, zdravstvene varnosti živil, zdravega prehranjevanja, zdravil in medicinskih pripomočkov ter kemikalij.

Kot organi v sestavi ministrstva delujejo Zdravstveni inšpektorat Republike Slovenije, ki nadzoruje spoštovanje zakonov in drugih predpisov s področja zdravstva, Agencija Republike Slovenije za zdravila in medicinske pripomočke, Uprava Republike Slovenije za varstvo pred sevanji, Urad Republike Slovenije za živila in prehrano ter Urad Republike Slovenije za kemikalije.

Za obvezno zdravstveno zavarovanje na območju Republike Slovenije skrbi Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije kot javni zavod, ki izvaja specifične strokovne, organizacijske, upravne, izvedenske in administrativne naloge. Pri tem ima določeno samostojnost, ki pa je omejena, saj mora o vrsti vprašanj pridobiti soglasja vlade oziroma ministrstva, za nekatera vprašanja (na primer glede višine prispevne stopnje) pa je samo predlagatelj. To velja tudi za natančnejše opredeljevanje pravic, postopkov, standardov in drugih pogojev, ki se urejajo s podzakonskimi predpisi. Najpomembnejše naloge sistemske narave, ki jih zavodu nalaga zakon, so tako predvsem naslednje:

- podrobnejše opredeljevanje pravic oseb in standardov storitev v zdravstvenem zavarovanju,
- sodelovanje pri pripravi plana zdravstvenega varstva Slovenije,
- predlaganje višine prispevne stopnje za zdravstveno zavarovanje in oblikovanje predloga o višini deleža vrednosti storitev, ki jih zagotavlja obvezno zdravstveno zavarovanje,
- zastopanje interesov zavarovanih oseb in plačnikov prispevkov v pogajanjih s partnerji o programu zdravstvenih storitev in o izhodiščih za njihovo izvajanje ter oblikovanje cen storitev,
- sklepanje pogodb z izvajalci zdravstvenih storitev in dobavitelji tehničnih pripomočkov,
- izdelava in izvajanje obračunskih metod za plačevanje zdravstvenih storitev,
- določanje višine pavšalnih prispevkov ter
- določanje listin in obrazcev, potrebnih za uresničevanje obveznega zavarovanja.

Kot najvišji usklajevalni in posvetovalni organ v ministrstvu deluje Zdravstveni svet, ki oblikuje predloge obsega in vsebine zdravstvenih programov s stališča njihove izvedljivosti, dostopnosti in enakomernega razvoja vseh strok. Zdravstveni svet obravnava predloge razširjenih strokovnih kolegijev in drugih predlagateljev, kadar ti predlogi vplivajo na

vsebino in obseg zdravstvenega varstva, s tem pa na zdravstveno politiko in financiranje zdravstvenega varstva.

Med ostalimi vplivnimi združenji, ki sooblikujejo zdravstveno politiko, so pomembni predvsem Zdravniška zbornica Slovenije, v katero se po zakonu o zdravstveni dejavnosti obvezno združujejo zdravniki in zobozdravniki, ki opravljajo svoj poklic na območju Republike Slovenije in delajo neposredno z bolniki, ter ostala združenja, kot so: Lekarniška zbornica, Združenje zdravstvenih zavodov Slovenije, Skupnost socialnih zavodov in Skupnost naravnih zdravilišč. Zdravstveni zavodi, druge pravne osebe, ki opravljajo zdravstveno dejavnost, in zasebni zdravstveni delavci se povezujejo predvsem zaradi sodelovanja pri oblikovanju izhodišč za določanje cen zdravstvenih storitev, sklepanju pogodb o izvajanju in financiranju zdravstvene dejavnosti, sklepanju kolektivnih pogodb ter zaradi uresničevanja drugih skupnih interesov.

### 3.5.2 Izvajalci zdravstvene dejavnosti

Zdravstvena dejavnost obsega ukrepe in aktivnosti, ki jih po medicinski doktrini in ob uporabi medicinske tehnologije opravljajo zdravstveni delavci. Opravlja se na treh ravneh: primarni, sekundarni in terciarni.

Primarno zdravstvo se deli na osnovno zdravstveno dejavnost in lekarniško dejavnost. Osnovna zdravstvena dejavnost se izvaja v zdravstvenih domovih ali zdravstvenih postajah. Zagotavljati jo mora lokalna skupnost, v primeru demografske ogroženosti pa pomaga tudi država. Osebni zdravnik predstavlja vstopno točko v zdravstveni sistem. Pacienta lahko napoti k izvajalcem zdravstvenih storitev na sekundarni ravni. Sekundarna raven obsega specialistično ambulantno in bolnišnično dejavnost. Bolnišnice izvajajo okoli 75 odstotkov zdravstvenega varstva na sekundarni ravni. V Sloveniji je 26 bolnišnic, od tega 9 regionalnih, 3 lokalne splošne bolnišnice, 2 zasebna sanatorija in 12 specialističnih bolnišnic. Terciarna zdravstvena dejavnost obsega zahtevnejše zdravstvene obravnave ter izobraževalno in drugo strokovno delo za določeno medicinsko področje. Glavna bolnišnica za terciarno raven in učna bolnišnica v Sloveniji je Klinični center v Ljubljani. Kot posebna specialistična dejavnost se na terciarni ravni opravlja tudi socialno medicinska, higienska, epidemiološka in zdravstveno ekološka dejavnost.

Zdravstvena dejavnost kot javna služba se opravlja v mreži javne zdravstvene službe. Merila za postavitev mreže določa plan zdravstvenega varstva ob upoštevanju:

- zdravstvenega stanja, števila, starostne in socialne strukture prebivalcev,
- enakih pogojev oziroma možnosti za uporabo zdravstvenih storitev,
- potrebnega obsega posamezne dejavnosti,
- stopnje urbanizacije in drugih posebnosti posameznih območij ter
- gospodarskih možnosti.

Merila in usmeritev za oblikovanje mreže javne zdravstvene službe podrobneje določa

Nacionalni program zdravstvenega varstva Republike Slovenije – Zdravje za vse do leta 2004, ki ga je Državni zbor Republike Slovenije sprejel v letu 2000.

Zdravstveno dejavnost lahko opravljajo z dovoljenjem ministrstva, pristojnega za zdravstvo, domače in tuje pravne in fizične osebe, če izpolnjujejo pogoje, ki jih določa zakon o zdravstveni dejavnosti. Razen nekaterih področij dejavnosti, ki jih izvajajo le klinike in inštituti, lahko zdravstveno dejavnost kot javno službo pod enakimi pogoji opravljajo javni zdravstveni zavodi ter druge pravne in fizične osebe na podlagi podeljene koncesije. Povezava med javnim in zasebnim se kaže kot problem opredelitve javne funkcije in oblikovanja mreže javne službe. V odnosu med socialnim in komercialnim zavarovanjem se to izraža v izločanju določenih tveganj ali dela plačila socialnega zavarovanja za dobrobiti, ki so sicer pravica zavarovancev. Za zavarovanje posledic teh tveganj so tudi komercialne zavarovalnice del javne službe, zato so urejene posebej ter jih še dodatno regulirajo in nadzirajo državni organi.

### 3.5.2.1 Javni zavodi

Javni zavodi so osebe javnega prava, ustanovljene z javnopravnim aktom, ki zasledujejo javne cilje. Lastnina in financiranje oseb javnega prava je pod posebnim javnopravnim režimom, enako velja tudi za nadzor nad njihovim finančnim in materialnim poslovanjem. Njihova notranja razmerja so v celoti urejena z javnim pravom, zunanja pa v veliki meri s pravili zasebnega prava, razen takrat, ko izvršujejo javno pooblastilo (Pirnat, 1995, str. 5).

Javni zavod je pravnoorganizacijska oblika, predvidena za opravljanje nepridobitne dejavnosti. Ustanovi ga lahko država, občina oziroma lokalna skupnost ali druga oseba javnega prava za opravljanje javne službe, lahko pa tudi za opravljanje druge nepridobitne družbene dejavnosti, če se opravlja na način in pod pogoji, ki veljajo za javno službo. Dejavnost zavodov je regulirana na različnih ravneh: prva raven izhaja iz Ustave Republike Slovenije (1991) in Zakona o zavodih (1992) ter pomeni najširši institucionalni okvir; drugo predstavlja področna zakonodaja ter drugi zakoni in pravila, ki urejajo opravljanje posamezne dejavnosti, opravljanje javne službe, financiranje in plače; tretjo pa predstavljajo ustanovitveni predpisi države ali lokalnih skupnosti in statuti.

Po zakonu so javni zdravstveni zavodi organizacije, ki jih ustanovijo država ali lokalne skupnosti za opravljanje javne zdravstvene službe, ki se opravlja v mreži javne zdravstvene službe. Značilnosti javne službe so naslednje (Šmidovnik, 1985 v Kamnar, 1999, str. 77):

- vezanost na zavestno usmerjeno pobudo družbe, ki nadomešča tržni mehanizem;
- vezanost na ozemlje, na katerem se zadovoljujejo potrebe občanov; vsaka izvajalska organizacija ima svoj okoliš; praviloma ima vsaka organizacija na svojem območju monopol;
- vezanost na naloge; vsaki organizaciji je natančno določena vrsta in obseg nalog, ki se ne morejo spreminjati; storitve se nudijo neprekinjeno, skladno z naravo dejavnosti in pod enakimi pogoji za vse uporabnike;



- vezanost na organizacijski status; pravnega statusa organizacije ni mogoče poljubno spreminjati niti ni mogoče poljubno spreminjati obsega dejavnosti;
- vezanost glede razpolaganja z materialnimi sredstvi;
- vezanost na sistem financiranja; sredstva za delovanje organizacije ne ustvarjajo same, dobijo jih iz proračuna, po fiskalni poti.

Javni zdravstveni zavod na primarni, sekundarni in terciarni ravni se lahko ustanovi, spremeni, razširi dejavnost ali preneha delovati le s soglasjem ministrstva za zdravje in po predhodnem mnenju Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije. Ministrstvo predpiše strokovne in tehnične pogoje, ki jih zavod mora izpolnjevati. Ustanovitelj mora zagotoviti ustrezne materialne pogoje za delo zavoda in za razširitev zmogljivosti. Zavod upravlja svet ali drug kolegijski organ upravljanja, ki ga sestavljajo predstavniki ustanovitelja, delavcev in uporabnikov oziroma zainteresirane javnosti. Poslovodni organ zavoda je direktor, ki vodi delo in poslovanje zavoda, predstavlja in zastopa zavod ter je odgovoren za zakonitost dela zavoda. Sredstva za delo zavod pridobiva iz sredstev ustanovitelja, s plačili za storitve, s prodajo blaga in storitev na trgu ter iz drugih virov na način in pod pogoji, določenimi z zakonom in aktom o ustanovitvi.

V letu 2003 je javno zdravstveno službo v Sloveniji izvajalo 26 bolnišnic, 61 zdravstvenih domov, 24 javnih lekarn, 9 zavodov za zdravstveno varstvo, 15 zdravilišč, 86 socialnovarstvenih zavodov in štirje posebni zdravstveni zavodi (Inštitut za varovanje zdravja Republike Slovenije, Zavod za farmacijo in preizkušanje zdravil, Zavod za transfuzijsko medicino ter Zavod za varstvo pri delu).

#### 3.5.2.2 Zasebna zdravstvena dejavnost

Zdravstveno dejavnost kot javno službo lahko pod enakimi pogoji, kot veljajo za javne zdravstvene zavode, opravljajo tudi druge pravne in fizične osebe. Zasebna zdravstvena dejavnost se usklajeno in pod pogoji enakih kadrovskih in storitvenih normativov izvaja na vseh področjih zdravstvenega varstva, razen na tistih, ki jih izvzema zakon. Zdravstveni delavci izvajajo zasebno zdravstveno dejavnost s koncesijo ali brez nje. Možnost pridobitve koncesije imajo vsi samostojni zdravstveni poklici v mreži javne zdravstvene službe, ob pogojih obstoječega obsega javne zdravstvene službe.

Razmerja v zvezi z opravljanjem javne službe so urejena s pogodbo o koncesiji, sklenjeno med koncedentom (državo ali občino) in koncesionarjem. S pogodbo so urejena vsa razmerja in pogoji za opravljanje javne službe: financiranje, vrsta zdravstvene dejavnosti, obseg izvajanja javne službe, začetek izvajanja koncesije, rok za odpoved koncesije in obseg sredstev, ki jih za opravljanje javne službe zagotavlja koncedent. Celotna vrednost storitev, ki jih v obveznem zdravstvenem zavarovanju vsako leto opravijo zdravniki s koncesijo in zdravstveni zavodi, ne sme presegati finančnih okvirov, ki jih za posamezno leto določa dogovor med partnerji in omogoča prispevna stopnja za zdravstvo. To pomeni, da zdravstveni zavodi z odhodom delavcev med zasebnike izgubijo tudi ustrezen obseg dogovorjenega programa dela.

V letu 2003 je javno zdravstveno službo izvajalo 1.146 zasebnih izvajalcev, s katerimi je Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije sklenil pogodbe o zagotavljanju sredstev za plače in prispevke ter druge prejemke skladno s predpisi, kolektivnimi pogodbami in drugimi splošnimi akti, za stroške materiala in storitev, amortizacijo, predpisano z zakonom, ter druge zakonske obveznosti. Delež zasebnih izvajalcev v finančnih sredstvih za zdravstvene programe je znašal 9,12 odstotka vseh sredstev za zdravstvene programe v letu 2003.

### 3.5.3 Zagotavljanje in razporejanje sredstev za zdravstveno varstvo

Sredstva, s katerimi razpolaga zdravstveno varstvo v Sloveniji, lahko razdelimo na javna in zasebna. Javna predstavljajo sredstva obveznega zdravstvenega zavarovanja in proračunska sredstva za zdravstvo. Proračunska sredstva, ki jih zagotavlja ministrstvo za zdravje in lokalni proračuni, so namenjena izvajanju nacionalnega programa za specifične (na primer preventivne) naloge, za kapitalske investicije v javne zdravstvene zavode ter za zagotavljanje zdravstvenega varstva nekaterih posebnih skupin državljanov in ostalih prebivalcev države.

Največji delež javnih sredstev predstavljajo sredstva obveznega zdravstvenega zavarovanja, ki so zbrana s solidarnostnimi prispevki različnih kategorij zavarovancev. Zakon o zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju (1992) kot temeljni zakon določa 21 različnih kategorij zavarovancev, ki so dolžni plačevati prispevke za obvezno zdravstveno zavarovanje v različni višini in od različnih osnov.

Naslednji pomemben vir sredstev so zasebna sredstva, med katera uvrščamo:

- premije dodatnega (prostovoljnega) zdravstvenega zavarovanja, ki jih skladno z določili zakona zbirajo komercialne zavarovalnice,
- doplačila do polne vrednosti storitev, če koristnik storitev ni dodatno zdravstveno zavarovan,
- plačila polne vrednosti za opravljene storitve, ki nimajo značaja javnih dobrin, ter
- plačila za opravljene nadstandardne storitve.

Celotni javni in zasebni izdatki za zdravstveno varstvo so v letu 2003 znašali 505,3 milijarde tolarjev, kar predstavlja 8,9 odstotka bruto domačega proizvoda v tem letu. Podrobnejša struktura po virih sredstev je razvidna iz tabele 3.

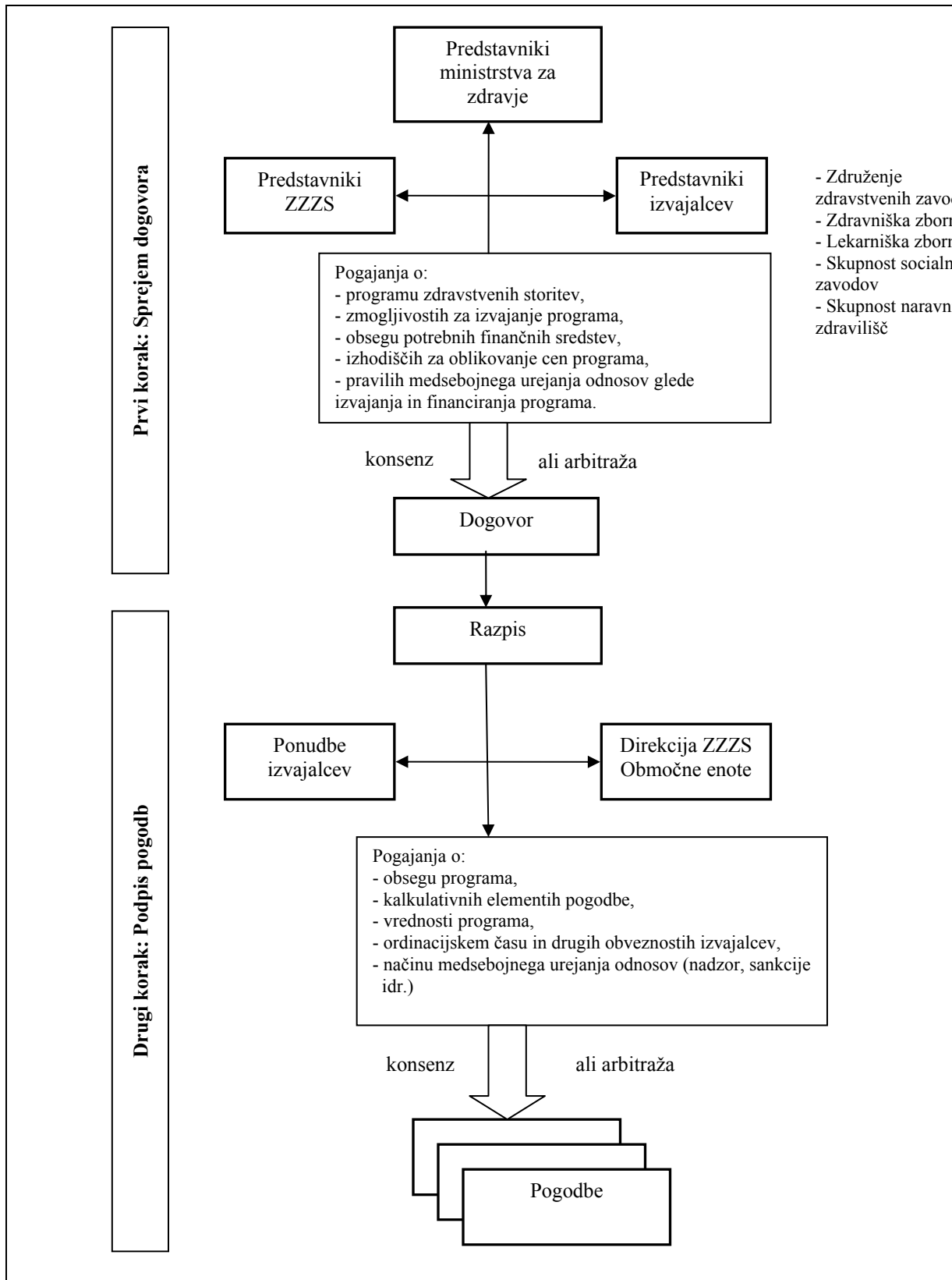
Tabela 3: Ocena vseh javnih in zasebnih izdatkov za zdravstveno varstvo v Sloveniji v letu 2003

<b>Financiranje vseh zdravstvenih programov</b>	<b>V milijardah tolarjev</b>	<b>Struktura v odstotkih</b>
1. država za investicije v zdravstvu	21,03	4,17
2. javno zdravstveno zavarovanje	378,87	74,98
3. zasebno zavarovanje	62,15	12,30
4. druga zasebna sredstva	43,22	8,55
skupaj	505,30	100,00

Vir: Poslovno poročilo Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije za leto 2003, str. 12.

Razporejanje sredstev za zdravstvene programe v Sloveniji izvaja in nadzira Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije, v usklajevanje interesov poglavitnih nosilcev pa se vključujejo z zakonom pooblašene državne ustanove. Zavod razporeja razpoložljiva sredstva s finančnim načrtom, ki je usklajen z makroekonomskimi izhodišči države. Finančni načrt sprejme skupščina zavoda kot njegov najvišji organ upravljanja. S tem dokumentom opredeli sredstva za štiri ožja področja, in sicer za: program zdravstvenih storitev, zdravila in medicinske pripomočke, denarne dajatve, ki jih zagotavlja obvezno zdravstveno zavarovanje, in administrativne stroške zavoda. S partnerskimi pogajanja se predstavniki ministrstva za zdravje, izvajalcev in zavoda dogovarjajo o obsegu in vrednosti zdravstvenega programa. Tako se vsako leto določajo zgornje meje možnih sredstev za programe dejavnosti na letni ravni, kar je izraženo tudi z izračunom višine prispevne stopnje. Dogovorijo se tudi za obračunske metode oziroma za ustrezen prenos sredstev do javnih ali zasebnih izvajalcev zdravstvenih storitev. Naslednji korak je podpisovanje pogodb z javnimi zavodi in zasebnimi izvajalci zdravstvenih storitev. Dvostopenjski proces partnerskega dogovarjanja prikazuje slika 3.

Slika 3: Dvostopenjski proces partnerskega dogovarjanja



Vir: Košir, 1998, str. 38.

### 3.5.4 Poraba sredstev v zdravstvu

Razvoj zdravstvene dejavnosti in rast sredstev za zdravstveno varstvo sledita demografskim spremembam prebivalstva, spremembam v načinu življenja in dela ter tehnološkemu razvoju. Obseg potrebnih sredstev za zdravstvo se tako vsako leto povečuje. Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije razpolaga le s tistim delom sredstev za zdravstvo, ki se zagotavlja s prispevki zavarovancev, delodajalcev in drugih zavezancev za obvezno zdravstveno zavarovanje. V letu 2003 so ta sredstva znašala 378,87 milijarde tolarjev, kar je predstavljalo 6,68 odstotka bruto domačega proizvoda, medtem ko so vsa sredstva, namenjena za zagotavljanje zdravstvenega varstva, znašala 505,27 milijarde tolarjev ali 8,91 odstotka bruto domačega proizvoda. Ocena izdatkov za zdravstvo je razvidna iz tabele 4.

Tabela 4: Ocena celotnih izdatkov za zdravstvo v Sloveniji v letih 2000 do 2003 v tekočih cenah in v odstotku od bruto domačega proizvoda

Vir in vrsta izdatkov	Leto 2000		Leto 2001		Leto 2002		Leto 2003	
	v mrd tolarjev	% BDP	v mrd tolarjev	% BDP	v mrd tolarjev	% BDP	v mrd tolarjev	% BDP
<b>1. Javni izdatki</b>								
<i>Obvezno zdravstveno zavarovanje</i>	270,40	6,70	313,42	6,86	349,20	6,62	378,87	6,68
Plačila za zdravstvene storitve	190,37	4,72	217,48	4,76	240,40	5,56	259,64	4,58
Plačila za zdravila in med. pripomočke	42,89	1,06	51,42	1,13	57,80	1,10	64,95	1,15
Delo zavoda	7,85	0,19	9,48	0,21	10,10	0,19	10,16	0,18
Denarna nadomestila	25,19	0,62	31,44	0,69	37,30	0,71	40,47	0,71
Ostali izdatki	4,10	0,10	3,60	0,08	3,60	0,07	3,68	0,06
<i>Proračunska sredstva države in občin</i>								
Za investicije	2,52	0,06	3,36	0,08	7,08	0,13	9,71	0,17
Za zdrav. programe in ostale izdatke	4,21	0,10	5,28	0,12	7,02	0,13	7,47	0,13
Proračuni občin	3,33	0,08	3,35	0,07	3,66	0,07	3,85	0,07
<b>Javni izdatki skupaj</b>	<b>280,46</b>	<b>6,95</b>	<b>325,69</b>	<b>7,13</b>	<b>367,01</b>	<b>6,96</b>	<b>399,90</b>	<b>7,05</b>
<b>2. Zasebna sredstva</b>								
Prostovoljno zdrav. zavarovanje	46,43	1,15	54,37	1,19	58,86	1,12	62,15	1,10
Vzajemna	41,66	1,03	48,00	1,05	52,00	1,99	54,91	0,97
Adriatic	4,77	0,12	6,37	0,14	6,86	0,13	7,24	0,16
Druga zasebna zavarovanja	32,28	0,80	36,53	0,80	40,93	0,78	43,22	0,76
Vsa zasebna zavarovanja skupaj	78,71	1,95	90,90	1,99	99,79	1,89	105,37	1,86
<b>3. Skupaj</b>	<b>359,17</b>	<b>8,90</b>	<b>416,59</b>	<b>9,12</b>	<b>466,80</b>	<b>8,85</b>	<b>505,27</b>	<b>8,91</b>
<b>4. Bruto domači proizvod</b>	<b>4.035,5</b>		<b>4.566,2</b>		<b>5.275,8</b>		<b>5.870,8</b>	

Vir: Poslovno poročilo Zavoda za zdravstveno zavarovanje za leto 2003, str. 12.

Delež vseh izdatkov za zdravstveno varstvo v bruto domačem proizvodu je po obdobju rasti v letih 2000 in 2001 v letu 2002 nekoliko padel in dosegel 8,85 odstotka bruto domačega proizvoda, v letu 2003 pa je le malenkost porasel. Podobno gibanje je značilno tudi za vsako posamezno obliko izdatkov. Kot je razvidno iz porazdelitve sredstev po posameznih

namenih, je večina sredstev namenjena izvajalcem zdravstvenih storitev, kot so bolnišnice, zdravstveni domovi, lekarne, zdravilišča in socialnovarstveni domovi. Največji porabniki sredstev za zdravstvo so bolnišnice in zdravstveni domovi. Iz podatkov o poslovanju v zadnjih letih, prikazanih v tabeli 5, je razvidno, da se predvsem bolnišnice stalno soočajo s presežkom odhodkov nad prihodki.

Tabela 5: Poslovanje zdravstvenih zavodov v obdobju 1999 do 2002

	Leto 1999		Leto 2000		Leto 2001		Leto 2002	
	v mio tolarjev	v mio tolarjev	<i>Indeks</i> <i>00/99</i>	v mio tolarjev	<i>Indeks</i> <i>01/00</i>	v mio tolarjev	<i>Indeks</i> <i>02/01</i>	
<b>Bolnišnice</b>								
Celotni prihodki	119.610	135.046	113	156.274	116	172.158	110	
Celotni odhodki	120.890	137.149	113	157.327	115	171.697	109	
Od tega:								
– stroški materiala	33.821	39.489	117	44.804	113	48.828	109	
– stroški dela	66.498	76.624	115	87.250	114	93.757	108	
– stroški storitev	12.347	13.630	111	16.592	122	18.504	116	
Presežek prihodkov nad odhodki	(1.280)	(2.103)	164	(1.053)	50	461		
<b>Zdravstveni domovi</b>								
Celotni prihodki	47.811	53.214	111	60.269	113	64.869	108	
Celotni odhodki	47.577	53.069	112	60.001	113	64.721	108	
Od tega:								
– stroški materiala	4.583	5.308	116	6.104	115	6.609	108	
– stroški dela	33.772	38.011	113	41.898	110	44.234	106	
– stroški storitev	5.863	6.887	118	8.887	129	9.969	112	
Presežek prihodkov nad odhodki	234	145	62	268	185	148	55	

Vir: Podatki in kazalci poslovanja zdravstvenih zavodov Slovenije za leta 1999, 2000, 2001 in 2002, Združenje zdravstvenih zavodov Slovenije.

Največji delež odhodkov zdravstvenih zavodov predstavljajo stroški dela, ki poleg plač zaposlenecv obsegajo tudi dajatve na plače in prispevke za zagotavljanje socialne varnosti, stroške prevoza na delo in prehrane med delom ter nagrade in podobna izplačila. Stroški dela so v letu 2002 predstavljali 55 odstotkov vseh odhodkov bolnišnic in 68 odstotkov vseh odhodkov zdravstvenih domov. Po podatkih Statističnega urada Republike Slovenije je bila povprečna mesečna bruto plača na zaposlenca v državi za obdobje januar–december 2002 235.436 tolarjev, kar je za 9,7 odstotka več kot v obdobju januar–december 2001, v dejavnosti zdravstva in socialnega varstva pa 291.318 tolarjev, kar je za 15,1 odstotka več kot v letu poprej. Druga pomembna postavka v poslovanju zdravstvenih zavodov so stroški zdravil in zdravstvenega materiala ter storitev. Rast teh stroškov je višja kot rast cen življenjskih potrebščin v državi, kar je delno tudi posledica stalnega uvajanja novih metod zdravljenja ter s tem povezanih novih in dragih materialov in zdravil.

### 3.5.5 Nadzor in poročanje

Za zdravstvo je značilno pomanjkljivo delovanje trga, do katerega prihaja tudi zaradi nesorazmernih informacij. Ker bolnik praviloma ni usposobljen povpraševalec, prepusti ponudniku zdravstvenih storitev tudi oblikovanje vrste in obsega povpraševanja. Finančno tveganje zdravljenja prevzame zavarovalnica, ki ima navadno samo pravico do formalnega nadzora, ni pa upravičena nadzorovati, ali je bilo zdravljenje smotno. Posledica nezadostnega nadzora in pomanjkljive odgovornosti za celotni izid je neučinkovitost, ki vodi do vedno novih zahtev po dodatnih sredstvih ter po zviševanju prispevkov in premij.

Za prenos sredstev v zdravstvenem zavarovanju se v Sloveniji za večino programov, ki se izvajajo na primarni, sekundarni ali terciarni ravni, razen nekaterih izjem (na primer dejavnost socialnih zavodov, lekarniška in zdraviliška dejavnost), uporablja vnaprej znane, limitirane oziroma proračunske metode plačevanja izvajalcev. Javni izdatki za zdravstveno varstvo so tako omejeni, bolj pregledni in jih je mogoče nadzorovati. Kljub temu obstaja možnost nezaželenega ravnanja pri izvajanju zdravstvenih programov in pri ravnanju poslovodstva v zdravstvenih zavodih.

#### 3.5.5.1 Vrste nadzora

Zagotavljanje zadovoljive zdravstvene oskrbe prebivalstva je eden izmed najpomembnejših družbenih ciljev vsake države. Za načrtovanje in izvajanje zdravstvenega varstva je pristojno ministrstvo za zdravje. Država ima pravico in dolžnost, da z zakonom določa zagotavljeni obseg, kakovost in dostopnost zdravstvenega varstva za vse prebivalce ter prednosti pri uresničevanju zdravstvenega varstva. Za zdravje ljudi so odgovorni tako posamezniki kot celotna družba. Država in vsi javni sektorji so soodgovorni za oblikovanje, sprejem in izvajanje zdravstvene politike in programov za krepitev zdravja.

Zakon o zdravstveni dejavnosti (1992), ki ureja vsebino in opravljanje zdravstvene dejavnosti, javno zdravstveno službo ter povezovanje zdravstvenih organizacij in zdravstvenih delavcev, podrobneje določa tudi vrste nadzora. Skladno z zakonom se strokovnost dela zdravstvenih delavcev in zavodov zagotavlja z notranjim strokovnim nadzorom, strokovnim nadzorom s svetovanjem, upravnim nadzorom in nadzorom, ki ga izvaja Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije.

Notranji strokovni nadzor se izvaja na podlagi splošnega predpisa zdravstvenega zavoda. Strokovni nadzor s svetovanjem izvaja pristojna zbornica v sodelovanju s klinikami, inštituti in drugimi zavodi ter po posebnem programu, ki ga sprejme zbornica s soglasjem ministrstva za zdravje. Strokovni nadzor obsega nadzor nad strokovnim delom ter uporabo strokovno preverjenih metod in dosežkov znanosti, spremljanje izvajanja navodil strokovnih kolegijev, ugotavljanje uporabe metod kakovosti pri zdravnikovem delu ter svetovanje zdravnikom. Strokovni nadzor je lahko redni, ki se izvaja na podlagi sprejetega in objavljenega letnega programa, ali izredni, ki ga zbornica lahko opravi na lastno pobudo, na

predlog ministra, plačnika zdravstvenih storitev ali drugega naročnika.

Upravni nadzor nad zakonitostjo dela zdravstvenih zavodov in zasebnih zdravstvenih delavcev izvaja ministrstvo. Opravlja se kot redni nadzor, po programu, ki ga določi minister, na podlagi zahteve oziroma pobude bolnika, njegovega svojca ali skrbnika, zdravstvenega zavoda, delodajalca, pristojne zbornice, sodišča ali po lastni presoji. Nadzor izvede posebna komisija, ki lahko pregleda dokumentacijo izvajalca, opravi razgovore s posameznimi delavci, direktorjem zavoda oziroma zasebnim izvajalcem in predlagatelji ter druga nadzorna dejanja. Na podlagi poročila, ki vsebuje ugotovitve komisije iz opravljenega postopka, lahko minister izda odločbo, s katero določi ukrepe in rok za odpravo nepravilnosti.

Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije je po zakonu pristojen za nadziranje izpolnjevanja pogodb, ki jih je sklenil za opravljanje zdravstvene dejavnosti. Zavod preverja uresničevanje programov zdravstvenih storitev, predpisovanje in izdajanje zdravil in medicinsko tehničnih pripomočkov, spoštovanje pogodbenih obveznosti glede delovnega časa, vodenja čakalnih knjig in drugih obveznosti pogodbenih partnerjev ter spoštovanje navodil zdravnikov in zdravstvene komisije glede ravnanja zavarovancev med začasno zadržanostjo z dela.

Izvajanje javne službe ali dejavnosti v javnem interesu se financira iz javnih sredstev. Pojem javni sektor je znatno širši od pojma institucionalni sektor država, saj sodijo med pravne osebe javnega sektorja tako država in občine kot tudi posredni uporabniki proračunov, kot so: Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije, Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije, oba v obveznem delu zavarovanja, javna podjetja in druge pravne osebe, v katerih imajo država in občine odločujoč vpliv na upravljanje. Med posredne uporabnike proračunov tako uvrščamo tudi javne zdravstvene zavode, katerih cilj delovanja je opravljanje javne zdravstvene službe. Zato tudi za javne zdravstvene zavode veljajo temeljna proračunska načela, katerih spoštovanje je potrebno za racionalno in učinkovito načrtovanje in vodenje fiskalne politike (Cvikl, 2000, str. 44). Zakon o javnih financah (1999) posredne uporabnike omejuje v delu, ki se nanaša na sestavo, pripravo in predložitev njihovih finančnih načrtov, upravljanje z denarnimi sredstvi, zadolževanje in dajanje poroštva, računovodstvo, predložitev letnih poročil ter nadzor.

Zakon opredeljuje notranji nadzor javnih financ kot sistem finančnega poslovanja in kontrol ter notranjega revidiranja pri neposrednih in posrednih uporabnikih ter stalno preverjanje tega sistema. Notranji nadzor javnih financ mora zagotoviti, da finančno poslovanje in sistem kontrol deluje po načelih zakonitosti, preglednosti, učinkovitosti, uspešnosti in gospodarnosti. Pomemben del notranjega nadzora javnih financ je tudi notranje revidiranje, ki zagotavlja neodvisno preverjanje sistemov finančnega poslovanja in kontrol ter svetovanje poslovodstvu za izboljšanje učinkovitosti. Poslovanje javnih zdravstvenih zavodov je tudi predmet zunanega, naknadnega nadzora, ki ga po zakonu izvaja računsko sodišče.



### 3.5.5.2 Poročanje o doseženih ciljnih in rezultatih

Poročanje o doseženih ciljnih in rezultatih ter o izvrševanju proračuna in finančnih načrtov neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna je obveznost, ki jo je uvedel zakon o javnih financah. Izkušnje mnogih držav so namreč pokazale, da ni dovolj le nadzor nad stroški za izvajanje posamezne aktivnosti, temveč da je ključnega pomena odgovor na vprašanje, zakaj se posamezna aktivnost izvaja (Cvikl, 2000, str. 227). Vsebinsko gre za premik od proračuna, usmerjenega v vire, na proračun, usmerjen v rezultate, ki zahteva povezavo finančnih načrtov z zastavljenimi strateškimi cilji in nalogami. Gre za določitev vsebine proračuna ter za izbiro med različnimi prednostnimi nalogami, aktivnostmi in programi.

Pred uveljavitvijo zakona o javnih financah je bilo poročanje o opravljenem delu notranja naloga zavoda, na katero ustanovitelj ni imel institucionalnega vpliva. Spremljanje programa dela in razvoja zavoda je bilo skladno z veljavnim zakonom o zavodih naloga sveta zavoda, in ne ustanovitelja. Nalogo ustanovitelja je zakon omejeval le na odobravanje spremembe ali širitve dejavnosti, dajanje predlogov in mnenj o posameznih vprašanih ter opravljanje drugih, z zakonom ali aktom o ustanovitvi oziroma statutom ali pravili zavoda določenih zadev. Ustanovitelj je preko svojih predstavnikov v svetu zavoda lahko vplival na odločitve in sooblikoval poslovno politiko zavoda, vendar je to možnost v praksi le redko tudi izkoristil. K temu je delno prispevalo slabo opredeljeno razmerje med funkcijo upravljanja in funkcijo poslovanja, delno pa tudi neustrezno razmerje med številom predstavnikov ustanovitelja in drugih predstavnikov v svetih zavodov.

Kljub temu da bi bila aktivnejša vloga ustanovitelja možna tudi pred uveljavitvijo zakona o javnih financah, saj ustanovitelj svojih nalog, ki mu jih je nalagal zakon o zavodih (odgovornost za izvajanje javne službe in za pokrivanje izgube zavoda ter zagotavljanje sredstev za investicije in širitev dejavnosti), ni mogel učinkovito izvajati brez spremljanja poslovanja zavoda, je šele po uveljavitvi Zakona o javnih financah (1999), ki je zahtevo po poročanju opredelil v 62. členu in podrobneje določil v podzakonskih predpisih, prišlo do pozitivnega premika.

Javni zdravstveni zavodi, katerih ustanovitelj so država ali občine, so posredni uporabniki proračunskih sredstev, ki imajo skladno z 11. členom Odredbe o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov uporabnikov enotnega kontnega načrta (1999) položaj določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta. Zakon o računovodstvu (1999) za pravne osebe, ki poslujejo s sredstvi javnih financ, določa tudi obvezno izdelavo letnega poročila. Letno poročilo mora poleg bilance stanja ter izkaza prihodkov in odhodkov vsebovati tudi pojasnila k izkazom in poslovno poročilo. Poročilo o doseženih ciljnih in rezultatih je skladno z Navodili o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljnih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna (2000) sestavni del poslovnega poročila. Navodilo ne določa obvezne vsebine poročila, temveč le priporoča, na katera področja naj se posredni uporabniki

pri poročanju posebej osredotočijo. Skladno z navodilom naj bi poročilo vsebovalo:

- zakonske in druge pravne podlage, ki pojasnjujejo delovno področje posrednega uporabnika,
- dolgoročne cilje, ki izhajajo iz večletnega programa dela in razvoja,
- letne cilje, zastavljene v obrazložitvi finančnega načrta ali v programu dela,
- oceno uspeha pri doseganju zastavljenih ciljev, upoštevaje fizične, finančne in opisne kazalce, določene v obrazložitvi finančnega načrta,
- nastanek morebitnih nepričakovanih posledic pri izvajanju programa dela,
- oceno uspeha pri doseganju zastavljenih ciljev v primerjavi z doseženimi cilji iz poročila preteklega leta ali več preteklih let,
- oceno gospodarnosti in učinkovitosti poslovanja glede na opredeljene standarde in merila, ki jih je predpisalo pristojno ministrstvo, ter ukrepe za izboljšanje učinkovitosti in kakovosti poslovanja,
- oceno delovanja notranjega finančnega nadzora,
- pojasnila za področja, kjer zastavljeni cilji niso bili doseženi,
- oceno učinkov poslovanja na druga področja, predvsem pa na gospodarstvo, socialno varnost, varstvo okolja, regionalni razvoj in urejanje prostora, ter
- pojasnila in analize v zvezi s kadrovsko politiko ter poročilo o investicijskih vlaganjih.

Poročanje o izvršitvi finančnih načrtov pomembno vpliva tudi na izvajanje revizij računskega sodišča, saj so finančni načrti, zaključni računi in poročila o njihovem izvajanju za računsko sodišče osnovni akti za preverjanje pravilnosti in smotrnosti poslovanja. Računsko sodišče revidira poslovanje uporabnikov javnih sredstev. Zakon o računskem sodišču (2001) v 5. odstavku 20. člena določa, kaj se šteje za poslovanje uporabnika javnih sredstev: deli ga na poslovanje v ožjem in širšem pomenu. V ožjem gre za vsa dejanja, ki vplivajo na finančno stanje uporabnika javnih sredstev (prejemke in izdatke oziroma prihodke in odhodke ali na sredstva in obveznosti do virov sredstev), za poslovanje v širšem pomenu pa šteje vsa dejanja uporabnika javnih sredstev, ki vplivajo na stanje javnega premoženja, stanje javnega dolga, zagotavljanje javnih dobrin ali na stanje okolja. Mnenje, ki ga izreče računsko sodišče, se lahko nanaša na pravilnost ali na smotrnost poslovanja. Prvo temelji na preverjanju skladnosti poslovanja s predpisi in usmeritvami, ki jih mora upoštevati uporabnik javnih sredstev. Revidiranje smotrnost poslovanja pa zajema presojo gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti uporabnika javnih sredstev.

Pri preverjanju pravilnosti poslovanja, ki ga izvaja računsko sodišče, ni pomembna le skladnost poslovanja s predpisi, ampak tudi z usmeritvami, ki jih mora uporabnik upoštevati pri svojem poslovanju. Pravilnost poslovanja zajema tudi preveritev verodostojnosti računovodskega izkaza in preveritev poročila o poslovanju. Poročilo o poslovanju, katerega sestavni del je tudi poročilo o doseženih ciljih in rezultatih, je zato vse bolj pomemben akt, ki zavezuje uporabnike javnih sredstev k verodostojnemu poročanju o izvršitvi finančnih načrtov.

### 3.5.6 Vloga strateškega načrtovanja v javnem zavodu

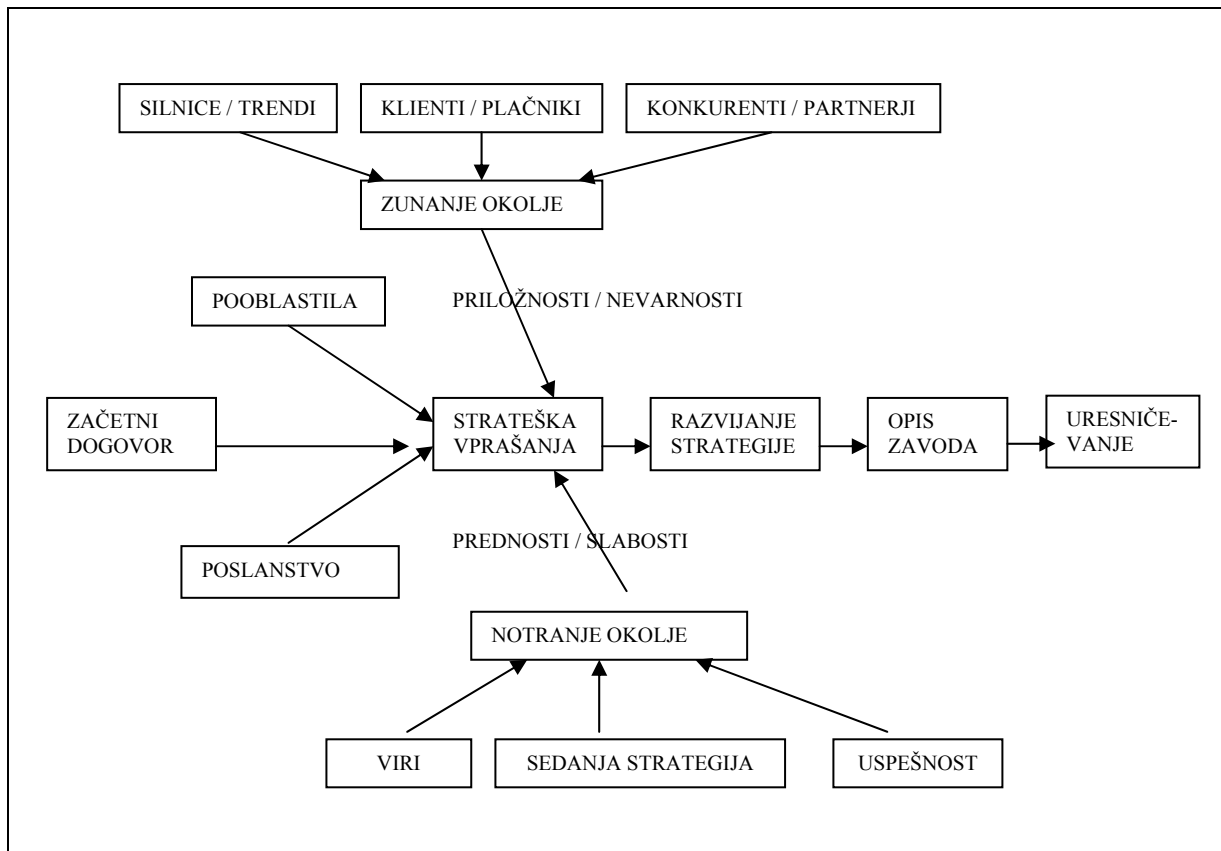
Zahteva po poročanju o doseženih ciljih in rezultatih pred uporabnike javnih sredstev in s tem tudi javne zavode postavlja nove naloge. Letni cilji, ki si jih kot cilj delovanja zastavijo v letnih finančnih načrtih, morajo izhajati iz dolgoročnih ciljev, določenih v večletnih programih dela in razvoja ter nacionalnih programih. Pri oceni upeha doseganja zastavljenih ciljev morajo upoštevati fizične, finančne in opisne kazalce, določene v obrazložitvi finančnega načrta. Oceno uspešnosti doseganja zastavljenih ciljev morajo primerjati z ocenami uspeha preteklega leta ali več let. Oceniti morajo gospodarnost in učinkovitost poslovanja glede na opredeljene standarde in merila, kot jih je določilo pristojno ministrstvo, ter oceniti ukrepe, ki jih je za izboljšanje učinkovitosti in kakovosti poslovanja predpisalo ministrstvo ali drugi pristojni organ. Na področjih, kjer cilji niso bili doseženi, morajo poleg analize razlogov prikazati tudi ukrepe in terminski načrt za doseganje zastavljenih ciljev. Prav tako morajo oceniti tudi učinek svojega poslovanja na druga področja, predvsem na gospodarstvo, socialno varstvo, varstvo okolja, regionalni razvoj in urejanje prostora.

Izpolnjevanje navedenih zahtev postavlja pred javne zavode in njihove ustanovitelje zahtevo po uvajanju procesov strateškega načrtovanja in uresničevanja strategije, ki ju lahko razumemo tudi kot proces strateškega poslovanja. Bistvena naloga strateškega poslovanja je usklajevati organizacijo in njene značilnosti s potrebami v njenem okolju. Strateško načrtovanje mora pomagati izoblikovati temeljne odločitve in akcije, ki bodo dale smer in značilnosti celotni organizaciji. Odločitve se nanašajo na pooblastila, ki jih dobiva organizacija, njeno poslanstvo, spekter in raven storitev, ki jih bo opravljala, stroške ter poslovodne in organizacijske rešitve. Proces strateškega načrtovanja je razčlenjen na naslednje korake (Pučko, 1996, str. 349):

- organiziranje procesa strateškega načrtovanja – začetni dogovor,
- opredelitev pooblastil javnega zavoda,
- identifikacija poslanstva zavoda,
- ocenjevanje zunanjega okolja zavoda,
- ocenjevanje notranjega okolja zavoda,
- identifikacija strateških vprašanj,
- razvijanje strategij in
- opis organizacije v prihodnosti.

Zaporedje korakov, ki vodijo do končnega cilja – uresničene strategije –, prikazuje slika 4.

Slika 4: Proces strateškega načrtovanja v nedobičkonosni organizaciji



Vir: Bryson v Pučko, 1996, str. 350.

*Začetni dogovor* predstavlja odločitev sveta zavoda kot organa upravljanja ali direktorja kot poslovodnega organa o tem, kakšen bo namen procesa, koraki, oblika in roki za pripravo analiz, dokumentov in poročil o uresničevanju. Dogovor služi predvsem organiziranju procesa strateškega načrtovanja.

*Opredelitev pooblastil*, ki jih zunanji dejavniki dajejo zavodu, je pomembna predvsem zato, da zavod ugotovi, kakšna je njegova avtonomija pri razvojnem odločanju. Pri opredeljevanju *poslanstva* gre za oblikovanje trajnih namenov zavoda, ki na zunaj razlikujejo organizacijo od drugih in jo delajo prepoznavno, navznoter pa deluje kot motivacija delavcev za dosežke.

Osnovni namen *ocenjevanja zunanjega okolja* mora biti predvsem v težnji po ugotavljanju priložnosti, ki se organizaciji odpirajo v prihodnosti, in nevarnosti, ki utegnejo vplivati na uspešnost delovanja ali obstoj organizacije.

*Ocenjevanje notranjega okolja* obsega ocenjevanje dosedanje uspešnosti poslovanja organizacije, ocenjevanje razpoložljivih virov in oceno obstoječe strategije organizacije.

Pri *identifikaciji strateških vprašanj* gre predvsem za iskanje jasnega odgovora na vprašanje,

katerim usmeritvam je organizacija sledila doslej, kar bo omogočilo presojo ustreznosti te usmeritve tudi za vnaprej. Opredelitev strateških vprašanj pomeni določitev strateških ciljev in vsebuje reševanje konfliktov. Z razpravo, argumentiranjem, sporazumevanjem, pa tudi pritiski, je treba priti do odgovorov na vprašanja, kot so: čemu dati prednost, s kakšnimi sredstvi doseči cilj, kdaj naj bo cilj dosežen, kdo bo pridobil in kako razrešiti problem.

Proces razvijanja strategije se začne z ugotavljanjem možnih alternativnih usmeritev, nadaljuje z opredeljevanjem ovir in zaključni z oblikovanjem glavnih predlogov, ki so bistvo strateškega načrta organizacije. Za uresničevanje strateških ciljev je navadno treba postaviti organizacijo, ki bo to omogočala, predvsem pa določiti ključne nosilce uresničevanja, ustrezno prilagoditi organizacijsko strukturo, razčleniti celovito strategijo na obvladljive dele, opraviti tudi določene kadrovske spremembe in prerazporeditve ter zagotoviti ustrezen nadzor in kontrolo nad izvajanjem aktivnosti. Javni zdravstveni zavodi so organizacije, v katerih imajo največji vpliv strokovnjaki, ki izvajajo storitve, in ne poslovodstvo. Vsako strateško načrtovanje, ki jih ne vključuje aktivno in neposredno, je zanje nepomembno. Ker je vpliv v zdravstvenih organizacijah na široko porazdeljen na večje število udeležencev, je najširša soudeležba v procesu strateškega načrtovanja za učinkovitost tega procesa več kot nujna. Vsak takšen proces je zato tudi nujno proces skupinskega odločanja (Pučko, 1996, str. 348).

## **4. REVIZIJA IZVAJANJA NALOG V JAVNEM ZDRAVSTVENEM ZAVODU**

### **4.1 Načrtovanje revizije izvajanja nalog**

Podati mnenje o izvajanju nalog revidirane enote je cilj, ki vključuje sistematsko pregledovanje dokazov za pridobitev neodvisne ocene o izvajanju nalog revidirane enote kot celote oziroma programa posamezne dejavnosti ali funkcije z namenom priskrbiti informacije za večjo odgovornost do javnosti in omogočiti lažje sprejemanje odločitev tistih, ki so odgovorni za nadziranje ali sprožanje popravljalnega ukrepanja (GAO, 1996, str. 21). Podobno opredelitev najdemo tudi v revizijskih standardih INTOSAI (1994, str. 75): revizija izvajanja nalog obsega revidiranje gospodarnosti, uspešnosti in učinkovitosti, torej ugotavljanje in presojanje, kako revidirana enota uporablja razpoložljive dejavnike pri izvajanju svojih nalog.

Med revizije izvajanja nalog spadajo revizije gospodarnosti in učinkovitosti, ki vključujejo dognanja o tem, ali revidirana enota gospodarno in učinkovito pridobiva, varuje in uporablja svoje dejavnike, kakšni so vzroki za neučinkovite in negospodarne postopke in ali je enota glede gospodarnosti in učinkovitosti ravnala skladno z zakoni in drugimi predpisi.

Z revizijo gospodarnosti in učinkovitosti lahko na primer proučujemo (GAO, 1996, str. 22), ali revidirana enota:

- uporablja smotrne postopke nabave,
- pridobiva ustrezno vrsto, kakovost in količino potrebnih dejavnikov po primerni ceni,
- dobro in ustrezno varuje in ohranja svoje dejavnike,
- preprečuje neizkoriščenost zmogljivosti ali preveliko število zaposlencev,
- uporablja učinkovite delovne postopke,
- uporablja optimalno količino dejavnikov (osebja, opreme in objektov) za pravočasno proizvodnjo ustrezne količine in kakovosti blaga ali storitev,
- upošteva zahteve zakonov in predpisov, ki bi lahko pomembno vplivali na pridobivanje, varovanje in uporabo njegovih dejavnikov,
- ima ustrezen sistem merjenja in spremljanja gospodarnosti in učinkovitosti programa ter poročanja o tem in
- izkazuje taka merila gospodarnosti in učinkovitosti, ki so veljavna in zanesljiva.

Med revizije izvajanja nalog spadajo tudi revizije programov, pri katerih so predmeti proučevanja, v kakšnem obsegu so doseženi želeni rezultati ali koristi, ki jih je zastavil zakonodajalec ali drug pooblaščen organ, kakšna je učinkovitost organizacije, programov, dejavnosti ali funkcij, in ali je enota ravnala skladno s posebnimi zakoni in drugimi predpisi, ki se nanašajo na program. Revizija programov lahko obsega (GAO, 1996, str. 23):

- ocenjevanje, ali so cilji novega ali obstoječega programa pravi, ustrezni ali primerni,
- ugotavljanje, v kolikšnem obsegu program dosega želene raven načrtovanih rezultatov,
- ocenjevanje učinkovitosti programa ali njegovih sestavin,
- ugotavljanje dejavnikov, ki ovirajo zadovoljivo izvajanje,
- ugotavljanje, ali je vodstvo pretehtalo druge možnosti za izvajanje programa, po katerih bi lahko dosegli želene rezultate učinkoviteje ali z manjšimi stroški,
- presojanje, ali program dopolnjuje ali podvaja druge sorodne programe, ali se z njimi prekriva ali pa je celo v nasprotju z njimi,
- predlaganje načinov za izboljšanje dela programa,
- ocenjevanje usklajenosti z zakoni in drugimi predpisi, ki veljajo za ta program,
- ocenjevanje ustreznosti poslovnega sistema merjenja in spremljanja gospodarnosti in učinkovitosti programa ter poročanja o tem in
- ocenjevanje, ali je poslovodstvo izkazalo taka merila učinkovitosti programa, ki so utemeljena in zanesljiva.

Revizor mora načrtovati revizijo tako, da zagotovi njeno gospodarno, učinkovito, uspešno in pravočasno izvedbo na visoki strokovni ravni (INTOSAI, 1994, str. 47). Načrtovanje je na podlagi predvidevanja prihodnosti zasnovano določanje prihodnjega delovanja, ki obsega postavljanje ciljev delovanja in nalog pri njem, ter postopkov za njihovo uresničevanje (Turk, 1994, str. 13).

Ne glede na zastavljene cilje, se revizija praviloma izvaja v naslednjih fazah:

- *faza pred načrtovanjem* obsega zbiranje in začetno ovrednotenje informacij, predhodno ovrednotenje sistemov in kontrol, opredeljevanje podrobnih ciljev revizije ter začetno ocenjevanje potrebnih virov in časovnih razporedov,

- *faza načrtovanja* obsega izdelovanje in pregledovanje načrta revizije, navezovanje stikov z revidirano enoto, pripravljanje revizijskih programov ter odobritev načrta,
- *faza revidiranja* obsega zbiranje in ovrednotenje revizijskih dokazov, pripravljanje začetnih sklepov, vmesno pregledovanje, ugotavljanje in odobritev morebitnih potrebnih sprememb v načrtu revizije,
- *faza poročanja* obsega pripravljanje osnutka in pregledovanje zaključkov, mnenj, priporočil in poročil, pregledovanje, odobritev in objavljanje ugotovitev, notranje usklajevanje med porabljenimi in v načrtu revizije predvidenimi in razporejenimi viri ter ocenjevanje revizijskega osebja in
- *faza po poročanju*, ki obsega spremljanje popravljalnih učinkov.

Zaradi navedenih posebnosti revizije izvajanja nalog je treba pridobiti veliko informacij že v fazi pred načrtovanjem revizije. Pomembno je predvsem razumevanje delovanja revidirane enote, ki je možno le s poznavanjem pomembnih dejavnikov zunanjega in notranjega okolja, v katerem deluje revidirana enota. Revizor se mora seznaniti s cilji revidirane enote, vloženimi viri (predvsem zakonskim okvirom delovanja, finančnimi in človeškimi viri) ter učinki revidirane enote. Ugotoviti mora, kako revidirana enota deluje v okolju, kar obsega seznanitev z organizacijsko shemo, porazdelitvijo odgovornosti, ključnimi vodstvenimi in finančnimi sistemi ter kontrolami. Revizor mora opredeliti, kako bosta poslovanje in okolje revidirane enote vplivala na revizijo. Ugotoviti mora, kakšna so tveganja pri delovanju revidirane enote, ki so povezana s posameznimi aktivnostmi ter izhajajo iz posebnosti organizacije in njenega okolja. Oceniti mora, kakšna so tveganja pri delovanju, ki so na splošno povezana s tovrstnimi enotami, in ugotoviti, kakšne kontrole je uporabilo vodstvo za zaščito pred temi tveganji. Pri reviziji izvajanja nalog je posebej pomembno, da so cilji revizije podrobno določeni, kar omogoča revizorju izbrati in opredeliti merila, po katerih bo ocenjeval in vrednotil pridobljene dokaze.

#### 4.1.1 Izbira tematskih področij revizije

Javni zavod je organizacija, katere cilj delovanja je zadovoljevanje širših družbenih potreb. Z organizacijo razumemo sestav medsebojnih razmerij med ljudmi, ki zagotavljajo obstoj in posebne značilnosti s tem omogočeni združbi ljudi ter smotrno uresničevanje v strukturi usklajenih ciljev delovanja združbe (Lipovec, 1987, str. 35). V združbi je človek povezan z drugimi ljudmi in s tem vpet v mrežo ali sestav razmerij, ki ga imenujemo organizacijska struktura. Zaradi teh razmerij ljudje pri delovanju dobivajo čisto določene vloge, ki jih organizacijska teorija imenuje funkcije. Organizacijsko strukturo zato lahko pojmuje tudi kot sestav medsebojno odvisnih vlog ali funkcij (Pučko, 1996, str. 7). Tri temeljna funkcionalno opredeljena razmerja med ljudmi v takšni združbi, ki jih kratko lahko imenujemo tudi organizacijske funkcije, so: funkcija upravljanja, funkcija ravnanja, ki jo lahko imenujemo tudi poslovodna funkcija, in funkcija izvajanja (Lipovec, 1987, str. 47).

Lipovec (1987, str. 47) upravljanje definira kot organizacijsko funkcijo, ki je opredeljena družbenoekonomsko, je vir vse oblasti v združbi in se dinamično razvija v procesu določanja ciljev združbe, splošne poslovne politike in drugih pomembnejših odločitev, s

čimer zastopa, varuje in razvija interese nosilca upravljanja. Poslovodna funkcija izraža neko organizacijsko dvojnost, ker je v razmerju tako z upravljanjem kot tudi z izvajanjem. Pod poslovodno funkcijo zato razumemo (Lipovec, 1987, str. 137):

- izvršilno funkcijo, ki zagotavlja, da poteka delo skladno z zahtevami lastnika in upravljavca, in
- usklajevalno funkcijo, ki zagotavlja, da so vse naloge in procesi, ki so zaradi tehnične delitve dela razdeljeni med različne izvajalce, med seboj povezani, tako da vodijo h končni uresničitvi cilja.

Vsako organizacijo je mogoče obravnavati tudi kot celoto med seboj povezanih sestavin, ki omogočajo njen poslovni proces in ki pri njej bolj ali manj vplivajo druga na drugo, hkrati pa tudi kot enoto, obdano z okoljem, ki bolj ali manj vpliva nanj. Poslovni proces posamezne organizacije lahko razčlenimo naravno in pridemo do naslednjih ožjih procesov: procesa priskrbovanja prvin, nastajanja učinkov in razpečevanja učinkov. Če pa poslovni proces posamezne organizacije razčlenimo vrednostno, pridemo do naslednjih ožjih procesov: priskrbovanja finančnih sredstev, ki je povezano z nastajanjem obveznosti do njihovih virov, naložbenja in preoblikovanja teh sredstev, pri čemer se pridobiva tudi dobiček, delitve dobička, preoblikovanja obveznosti do virov sredstev in tudi vračanja finančnih sredstev, skladno z zmanjševanjem obveznosti do njihovih virov. Temeljna poslovna področja nalog ali temeljne poslovne funkcije izvajalnega sistema vsake organizacije so: kadrovska funkcija, nakupna funkcija, proizvodjalna funkcija, prodajna funkcija in finančna funkcija. O teh procesih pa je treba sprejemati odločitve, kar sodi v sklop odločevalnega sestava vsake organizacije (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, 2003, str. 61–62).

Ne glede na predmet in cilj delovanja, je vsem poslovnim sistemom skupno, da jih organizirajo in upravljajo ljudje, da so sestavljeni iz več podsistemov ter da njihovega delovanja in vedenja ni mogoče natančno določiti, saj so izpostavljeni nenehnim vplivom okolja (konkurence, države in gospodarskih razmer). Osnovna transakcija v zdravstvenem zavodu je specifična zdravstvena storitev, ki jo opravi zdravstveni delavec. Potrebe ljudi po storitvah in tehnologija, ki omogoča izpolnjevanje teh potreb, ustvarjajo sklop poslovnih funkcij zdravstvenega zavoda. Te funkcije lahko razdelimo na: vodstveno funkcijo, finančno funkcijo, klinično funkcijo, funkcijo ravnanja z ljudmi in funkcijo urejanja prostora (Griffith, 1992, str. 106).

Navedene poslovne funkcije so odsev organizacijskih razmerij, v katere je vključen posameznik s svojim delovanjem pri zasledovanju cilja delovanja javnega zdravstvenega zavoda – izvajanju javne službe. Temeljna poslovna področja nalog javnega zdravstvenega zavoda tako predstavljajo okvir in nakazujejo možne usmeritve pri določanju tematskega področja revizije izvajanja nalog.



#### 4.1.1.1 Odločevalni sestav javnega zavoda

Odločanje o vseh procesih, ki jih vsebuje poslovni sistem, sodi v sklop odločevalnega sestava vsake organizacije in obsega odločevalna področja nalog načrtovanja, pripravljanja izvajanja in nadziranja. Načrtovanje je na podlagi predvidevanja prihodnosti zasnovano določanje prihodnjega delovanja, ki obsega postavljanje ciljev poslovanja, oblikovanje poslovne politike in tudi postopkov za njihovo uresničevanje. Pripravljanje izvajanja v specifičnem spletu usklajevanja, organiziranja in motiviranja dodeljuje naloge, ki so postavljene pred celotni poslovni sestav, zaposlencem ter sproži njihovo delo in ga uravnava. Nadziranje pa je presojanje pravilnosti delovanja in odpravljanje nepravilnosti pri njem (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, 2003, str. 62).

Navedena odločevalna področja nalog so v javnem zavodu razporejena na dva ločena dela odločevalnega sestava. Prvi del obsega družbenoekonomsko stran odločanja, ki je povezana z lastništvom, drugi pa poslovnoorganizacijsko stran odločanja, ki se nanaša na poslovanje. Težišče prvega je na načrtovanju in ustreznem delu nadziranja, težišče drugega na pripravljanju izvajanja in ustreznem delu nadziranja.

Država ali lokalna skupnost kot ustanoviteljica javnega zavoda izvaja svojo odločevalno funkcijo z regulacijo javne službe, s sistemom financiranja dejavnosti in investicijskih vlaganj, s predstavniki v organih upravljanja, z imenovanjem in razreševanjem direktorja ter z izvajanjem nadzora nad delovanjem javnega zavoda.

Svet zavoda kot organ upravljanja sprejema statut oziroma pravila in druge splošne akte zavoda, programe dela in razvoja zavoda ter spremlja njihovo izvrševanje, določa finančni načrt in sprejema letno poročilo, predlaga ustanovitelju spremembo ali razširitev dejavnosti, daje ustanovitelju in direktorju zavoda predloge in mnenja o posameznih vprašanih ter opravlja druge z zakonom ali aktom o ustanovitvi oziroma statutom določene naloge. V svet zavoda so navadno imenovani predstavniki ustanovitelja, zaposlencev in uporabnikov storitev ter Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije in lokalnih skupnosti. Sestava in naloge sveta zavoda zakonsko niso natančneje določene, zato je v posameznih aktih o ustanovitvi in statutih zaznati nekatere razlike, ki se nanašajo predvsem na pristojnosti sveta zavoda pri sprejemanju notranjih predpisov zavoda in pri gospodarjenju s sredstvi, ki jih zavod ustvari z opravljanjem svoje dejavnosti.

Skladno z zakonom o zavodih so v neposredni pristojnosti ustanovitelja odločitve, ki se nanašajo na dejavnost in ukinjanje ter statusno preoblikovanje zavoda, in v nekaterih primerih imenovanje direktorja. Hkrati zakon določa tudi nadzorno vlogo ustanovitelja s tem, da uvaja institut dajanja soglasja k nekaterim odločitvam sveta zavoda. Glede na to, da si je ustanovitelj v zadnjih letih v vseh javnih zavodih z imenovanjem svojih predstavnikov v ta organ zagotovil večino pri odločanju o zadevah, ki so v pristojnosti sveta zavoda, v praksi pogosto prihaja do podvajanja dela, saj o istih vprašanih najprej odločajo predstavniki ustanovitelja, ki so v svetu zavoda zastopani večinsko, potem pa se odločanje

ponovi še v vladi oziroma lokalni skupnosti. S tem se zmanjšuje kakovost odločanja, zamegljuje pa se tudi odgovornost za morebitne nepravilne odločitve ali neuspešno delovanje javnega zavoda. Razlikovanje med nadzorno vlogo ustanovitelja in njegovim neposrednim odločanjem je le navidezno ter zavodu daje občutek večje avtonomije, ki je v resnici ni, saj lahko ustanovitelj vpliva na vse tiste odločitve sveta zavoda, h katerim daje soglasje (Kamnar, 1999, str. 74).

Pri delovanju svetov zavodov se kažejo tudi druge pomanjkljivosti (Keber, 2003, str. 164-172):

- sestava svetov, predvsem število članov, je neracionalna (na primer: svet zavoda Kliničnega centra sestavlja kar 25 članov, srednje velike splošne bolnišnice 15 članov in manjšega zdravstvenega doma 7 članov);
- sveti zavodov nimajo izdelanih enotnih izhodišč za uresničevanje svoje nadzorne funkcije in nimajo ustreznih sodil za merjenje uspešnosti posloводства javnih zavodov z vidika preverjanja učinkovite porabe javnih sredstev glede na pričakovane dosežke;
- sveti zavoda ne sodelujejo v zadostni meri pri sprejemanju poslovnih odločitev, ki so v pretežni meri prepuščene direktorjem zavoda, pogosto pa kar strokovnim direktorjem.

Vpliv ustanovitelja je zagotovljen tudi z imenovanjem in razrešitvijo direktorja, ki je nosilec poslovodne funkcije. Direktor organizira in vodi delo in poslovanje zavoda, predstavlja in zastopa zavod ter je odgovoren za zakonitost dela zavoda. Direktor vodi tudi strokovno delo zavoda in je zanj odgovoren, če ni z zakonom ali aktom o ustanovitvi, glede na naravo dejavnosti in obseg dela, določeno, da sta poslovodna funkcija in funkcija strokovnega dela zavoda ločeni.

Poslovođenje je usklajevanje nalog in dejavnosti s postavljenimi cilji. Je načrtovanje, organiziranje, vodenje in nadziranje dela v organizaciji ter s tem v zvezi vseh nalog in aktivnosti, ki jih zaposlenci opravljajo (Igličar, Hočevvar, 1997, str. 257):

- Načrtovanje obsega stalno predvidevanje prihodnjega poslovanja ter s tem postavljanje ciljev in poti za njihovo doseganje, usklajevanje delov v celoto, predvidevanje smotrne porabe dela, delovnih sredstev in predmetov dela. Poteka v procesu analiziranja, predvidevanja, določanja ciljev in poti ter preverjanja odločitev.
- Organiziranje je dodeljevanje posameznih delovnih nalog zaposlencem v organizaciji. Delovna mesta je treba povezati v oddelke in v večje enote tako, da manjša enota prispeva k uspehu večje enote.
- Vodenje je spodbujanje dela, komuniciranje med nadrejenimi in podrejenimi ter motiviranje zaposlencev k zaželenemu vedenju tako, da se zagotovijo okoliščine, v katerih bodo zaposlenci lahko zadovoljili svoje potrebe.
- Nadziranje lahko opredelimo kot dejavnost, ki se ukvarja s presojanjem pravilnosti in z odpravljanjem nepravilnosti pri poslovnih procesih in stanjih. Izvedba, ki sledi načrtovanju, največkrat odstopa od načrta. Med nadziranjem je treba ta odstopanja odkriti, poiskati vzroke za nastale odmike in predlagati ustrezne ukrepe za doseg ali spremembo načrta.

Poslovođenje je proces, ki je osredotočen na doseganje ciljev organizacije, in sicer tako, da poslovodja deluje z ljudmi in na ljudi ter na druge dejavnike v organizaciji (Hočevar, 1995, str. 23). Njegova naloga je zagotavljati uspešno in učinkovito poslovanje, zato mora izbrati ustrezne ljudi in jih usposobiti za delo, jim svetovati in reševati probleme, zagotavljati zadovoljivo delovno okolje in disciplino, reševati nesporazume na mestu odgovornosti, pooblaščati podrejene za posamezna dejanja in komunicirati z njimi ter usklajevati delo.

Funkcija poslovođenja v javnih zdravstvenih zavodih je slabo definirana. Glavne pomanjkljivosti se kažejo v zapostavljanju pomena vizije in strateških ciljev, pomanjkanju sodobnih znanj, stilu vodenja, ki ne spodbuja zaposlencev, in v zanemarjanju pomena ustreznega informacijskega sistema (Keber, 2003, str. 129). Da bi direktor zavoda lahko opravil svojo nalogo, namreč potrebuje ustrezne informacije. Veliko informacij je neformalnih, saj jih dobi z opazovanjem in v pogovorih, pretežni del informacij, potrebnih za odločanje, pa se pripravlja v obliki formalnih poročil, ki so lahko (Anthony v Hočevar, 1995, str. 215):

- informacijska poročila, ki poslovodstvo sproti obveščajo o poslovanju;
- poročila o ekonomski uspešnosti poslovanja, ki so osredotočena na analiziranje uspešnosti poslovanja in izhajajo iz računovodskih informacij, ter
- nadzorna poročila, ki prikazujejo primerjavo med načrtovanimi in dejansko doseženimi rezultati.

Zaradi načina financiranja zdravstvene dejavnosti, ki je skoraj v celoti dogovorjeno s pogodbo o izvajanju storitev, so za odločanje direktorja javnega zdravstvenega zavoda pomembne predvsem informacije o izvajanju pogodbeno dogovorjenega programa ter informacije o stroških dela, materiala in storitev. Sistem sprotnega spremljanja poslovanja javnega zdravstvenega zavoda mora zato zajemati realizacijo programa storitev in obvladovanje stroškov poslovanja tako, da se (Bohinc, 2000, str. 116):

- z načrti predvidijo programski in materialni okviri poslovanja posameznih enot,
- sproti spremlja realizacijo,
- izdelava sistem kazalnikov, ki omogoča primerjavo med enotami,
- zaradi zagotavljanja informacij o stroških posamezne dejavnosti vzpostavi sistem interne realizacije in internih cen ter
- vpeljejo stroškovna mesta.

Informacijski sistem, iz katerega izhajajo informacije za poslovne odločitve, dobiva podatke iz vseh temeljnih procesov in vanje tudi posega s svojimi informacijami. Postavitev informacijskega sistema za poslovne odločitve v organizaciji tako predstavlja zbiranje, urejanje, obdelovanje in prikazovanje podatkov o notranjih in zunanjih dejavnikih na vsakem izmed temeljnih področij nalog, na katerih so potrebne poslovne odločitve, proučevanje tako zbranih informacij, ki omogoča čim boljše poslovne odločitve, ter nadziranje, ki omogoča čim hitrejšo in popolnejšo prepoznavanje odmikov od načrtovanega (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, 2003, str. 73). Problem poslovnih odločitev je problem ustreznih in pravočasnih informacij ter tudi njihove pravilne uporabe.

#### 4.1.1.2 Finančna funkcija

S finančno funkcijo razumemo priskrbovanje, naložbenje in vračanje sredstev ter preoblikovanje obveznosti do virov sredstev. Proces financiranja v širšem pomenu se prične s preskrbovanjem sredstev, praviloma v denarni obliki (financiranje v ožjem pomenu). Vzpostavljanje določenega obsega sredstev je vedno povezano s kapitalom in dolgovi v poslovnem sistemu. Nadaljuje se s preoblikovanjem denarja v delovna sredstva in predmete dela ter kasneje proizvode, dokler se končno ne pojavijo spet sredstva v izhodiščni, to je denarni obliki, s čimer je omogočeno ponavljanje celotnega procesa. Povečanje denarnih sredstev je pogoj ali posledica vseh drugih dejavnosti v organizaciji, njihovo zmanjšanje pa posledica vseh teh dejavnosti (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, 2003, str. 652).

Med naloge finančne funkcije lahko štejemo (Jurković v Bergant, 1995, str. 19):

- načrtovanje potrebnih sredstev,
- zagotavljanje potrebnih finančnih sredstev,
- racionalno uporabo razpoložljivih sredstev,
- stalno usklajevanje prilivov denarnih sredstev z roki dospetja finančnih obveznosti,
- delitev ustvarjenega finančnega rezultata ter
- analizo in kontrolo uporabe finančnih sredstev.

Ko govorimo o javni službi, je v finančni funkciji treba opazovati odnos med izvajalcem javne službe in plačnikom, ki je praviloma država, ter med državo in uporabnikom oziroma davkoplačevalcem. Zato se pri preučevanju finančne funkcije javnega zavoda nujno dotikamo sistema javnih financ, vključno s pravili, ki jih ta sistem vključuje.

Javni zdravstveni zavodi sredstva za izvajanje dejavnosti pridobivajo iz naslednjih virov:

- od Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije za opravljene storitve,
- iz proračuna Republike Slovenije za namene, za katere je z zakonom določeno, da se financirajo iz državnega proračuna,
- s prodajo storitev drugim ter
- z dotacijami, darili in iz drugih virov.

Obseg javnih sredstev za zdravstvo je znan. Določen je z višino obvezne prispevne stopnje zavezancev za plačilo prispevka na osnovi solidarnosti in z določenimi postavkami državnega proračuna, ki ga sprejme Državni zbor. Osnove za delitev razpoložljivih sredstev so opredeljene v splošnem dogovoru in področnih dogovorih za posamezno pogodbeno leto, ki jih v procesu dvostopenjskega partnerskega dogovarjanja sklenejo partnerji v pogajanjih. Letne pogodbe, ki jih Zavod za zdravstveno zavarovanje na tej podlagi sklene s posameznimi javnimi zavodi, predstavljajo finančni okvir, v katerem morajo javni zavodi izvajati pogodbeno dogovorjeni program storitev.

Problem financiranja zdravstvene dejavnosti iz obveznega zdravstvenega zavarovanja se kaže predvsem v ločitvi odločanja o stroških zdravstvene dejavnosti in o razpoložljivih

sredstvih zanjo. Odločitve o stroških zdravstvene dejavnosti sprejemajo izvajalci, o razpoložljivih sredstvih pa odloča država in izvajalec obveznega zdravstvenega zavarovanja. Takšne razmere so obvladljive le z dobrim sodelovanjem med partnerji, odgovornostjo za porabo sredstev in strogim nadzorom države kot sestavnim delom politike obvladovanja izdatkov za zdravstvo (Česen, 1998, str. 48).

Država mora svojim državljanom zagotoviti kakovostno zdravstveno varstvo, hkrati pa vzpostaviti mehanizme, ki bodo omogočali nadzor nad poslovanjem ponudnikov zdravstvenih storitev, ki jih financira. Ukrepe za obvladovanje izdatkov za zdravstveno varstvo lahko po njihovi vsebini ter po področjih, na katera se nanašajo, razdelimo v več skupin, najpomembnejši pa so ukrepi (Toth, 2003, str. 380):

- ki urejajo možnost vključevanja ljudi v zavarovanja in njihove pravice,
- ki urejajo način in postopke uveljavljanja pravic,
- ki se nanašajo na zdravstvene zmožljivosti,
- ki pomenijo zahteve po spremembi v strukturi programov ter
- ukrepi za nadzor nad količino in ceno zdravil,
- ukrepi za finančno obvladovanje programov in njihove vrednosti in
- ukrepi socialnomedicinske narave.

Javni zdravstveni zavodi, ki poslujejo z omejenimi sredstvi, se morajo spopadati z naraščajočimi pritiski po zmanjševanju stroškov, ob hkratnih zahtevah po boljši kakovosti opravljenih storitev. Vse bolj morajo upoštevati bolnike, katerih položaj se krepi na eni strani zaradi razvijajoče se pravne ureditve njihovih pravic, na drugi pa zaradi boljšega pretoka informacij, ki povečujejo njihovo ozaveščenost. Izzivi, s katerimi se sooča poslovodstvo zdravstvenih zavodov, so posledica sprememb v sistemih zdravstvenega varstva in njihovega financiranja, organiziranja procesov zdravljenja, pritiska bolnikov kot uporabnikov zdravstvenih storitev, naraščajočih zahtev po kakovosti storitev ter znanstvenotehnološkega razvoja, ki uvaja nove metode zdravljenja in povečuje učinkovitost zdravljenja.

V takih razmerah morajo tudi javni zdravstveni zavodi pristati na logiko poslovne odličnosti. S poslovno odličnostjo razumemo stroškovno učinkovito povezanost aktivnosti znotraj vseh organizacijskih enot, katere namen je nenehno izboljševanje proizvodov in storitev, ki zadovoljujejo želje kupcev (Brimson v Tekavčič, 2001, str. 298). V zdravstvu morda bolj kot v katerikoli dejavnosti velja, da kupci zahtevajo visoko kakovost storitev. Država mora svojim državljanom zagotoviti kakovostno zdravstveno varstvo, hkrati pa omogočiti nadzor nad poslovanjem ponudnikov zdravstvenih storitev, ki jih financira. Javni zdravstveni zavodi so tako soočeni z zahtevo po učinkovitem načrtovanju, organiziranju, vodenju in nadziranju procesov, ki potekajo v organizaciji, ob hkratnem zagotavljanju njihove stroškovne učinkovitosti. Tudi v javnih zdravstvenih zavodih se zato krepi spoznanje o nujnosti ustreznega merjenja in presojanja uspešnosti poslovanja ter uporaba sodobnih prijemov obvladovanja stroškov (Tekavčič, 2001, str. 299).

Javni zdravstveni zavodi pretežno del sredstev za izvajanje svoje dejavnosti pridobijo iz javnih sredstev. Delež sredstev od prodaje storitev drugim je različen glede na vrsto dejavnosti, ki jo zavod izvaja: pri zdravstvenih domovih dosega tudi do 12 odstotkov, pri bolnišnicah pa le do dva odstotka. Za določanje cene teh storitev so pomembne kalkulacije stroškov, saj trg, ki bi dal informacijo, da je neka cena previsoka, na področju zdravstva ne deluje. Zato javni zdravstveni zavodi sodijo med organizacije, v katerih je pravilna opredelitev stroškov še posebej pomembna (Kavčič, 2000, str. 121).

#### 4.1.1.3 Klinična funkcija

Kakovostna zdravstvena oskrba je najboljša možna oskrba z najboljšimi možnimi izidi zdravljenja, ki jo ljudje prejmejo vedno, kadar jo potrebujejo. Vsak udeleženec v procesu si kakovost predstavlja nekoliko drugače: bolnik pričakuje neoviran in časovno primeren dostop do zdravljenja ter prijazen odnos zdravstvenega osebja, zdravnik si kakovost predstavlja kot tehnično odličnost, medicinska sestra kot dober odnos med sestrami in bolniki ter dobro opravljeno zdravstveno nego, plačnik želi, da poteka zdravstvena oskrba čim ceneje in s čim manj pritožbami, zdravstvena politika pa si prizadeva zagotoviti učinkovito in kakovostno zdravstveno oskrbo ob danih virih (Keber, 2003, str. 138).

Če izločimo zakone in podzakonske predpise, so za zdravstveno dejavnost najznačilnejši medicinska doktrina, smernice in navodila za obravnavo posameznih bolezni in stanj, opravljanje različnih preventivnih in kurativnih programov in storitev ter različni standardi in normativi. Standard v zdravstvenem varstvu predstavlja kvantitativni indeks o stanju okolja, zdravstvenem stanju, epidemioloških razmerah, zdravstvenem varstvu, bolnišničnih zmogljivostih, preskrbljenosti prebivalstva z zdravili in medicinsko opremo, prevoznih sredstvih, stroških zdravstvenih storitev, prostorih in površinah zdravstvenih zmogljivosti ter finančnih sredstvih za izgradnjo in vzdrževanje zdravstvenih zmogljivosti (Toth, 2003, str. 417). Poleg omenjenih obstajajo tudi standardi, ki jih ni mogoče izraziti količinsko, temveč predstavljajo določena pravila in predpise ravnanja, enotna navodila ravnanja pri obravnavi bolnikov, varstva njihovih pravic ter kakovost obravnave. Gre za predpisane postopke, s katerimi naj bi bila zagotovljena enakost pri obravnavi vseh bolnikov, ko gre za enaka bolezenska stanja. Enakost pomeni uporabo istih metod diagnostike in terapije, ne glede na starostne, spolne, socialne ali kakšne druge razlike med bolniki. Standarde določajo strokovnjaki in predstavniki posameznih specialnosti, prav tako pa tudi medicinsko doktrino ali klinične smernice, ki predstavljajo enega od standardov zdravstvene dejavnosti.

Poleg standardov, ki predstavljajo enotno mero, obvezen vzorec ali navodilo, se v zdravstvu uporabljajo tudi normativi, ki predstavljajo napotek, usmeritev ali določeno pravilo (Toth, 2003, str. 411):

- kadrovske normativi, ki izražajo razmerje med zdravstvenimi delavci in prebivalstvom ali določeno populacijsko skupino;
- normativi bolnišničnih postelj, ki določajo, koliko bolnišničnih postelj je treba načrtovati in zagotoviti za realizacijo plana zdravstvenega varstva in bolnišnične dejavnosti znotraj njega;

- normativi medicinske opreme, ki določajo potrebno število določenih medicinskih naprav na določeno število prebivalstva;
- prostorski normativi, ki opredeljujejo, kakšni morajo biti prostori v zdravstveni službi po velikosti in prostornini, določajo spodnjo mejo površine ter druge tehnične pogoje, ki jih mora izpolnjevati določena enota zdravstvene službe;
- normativi stroškov materiala, ki določajo okvire za porabo določenih materialov v zdravstveni dejavnosti;
- normativi števila obiskov pri posameznem zdravljenju, ki predstavljajo povprečno število obiskov pri zdravnikih v ambulantni dejavnosti za vsa stanja ali ločeno po skupinah bolezni ter s tem razmerja med prvim in ponovnimi obiski;
- normativi povprečnega trajanja bolnišničnega zdravljenja, ki določa povprečno dolžino trajanja bolnišničnega zdravljenja, izraženo s številom dni stacionarne obravnave;
- časovni normativi, ki povedo, koliko časa je v povprečju potrebno za izvršitev posamezne zdravstvene storitve;
- delovni normativi, katerih namen je določiti delovne obveznosti zaposlenim zdravnikom in ostalim zdravstvenim delavcem.

Že iz opisa vsebine normativov v zdravstveni dejavnosti je mogoče razbrati tudi njihovo uporabnost. Normativi kadrov in bolnišničnih postelj služijo v prvi vrsti za planiranje zdravstvenega varstva oziroma dejavnosti na nacionalni ravni. To velja tudi za normative medicinske opreme. V tem pogledu imajo razvojni značaj, saj nakazujejo spremembe in načrtovane cilje v zdravstvenih zmogljivostih, ki jih bo treba doseči v določenem časovnem obdobju. S časovnimi in delovnimi normativi posamezni zdravstveni zavodi in drugi izvajalci zdravstvene službe določajo letni obseg dela oziroma količino storitev, ki jih lahko opravijo z razpoložljivimi viri. Priprava normativov je zapleteno in zahtevno strokovno delo, ki temelji na znanstvenih in raziskovalnih metodah dela ter upošteva zdravstvene potrebe, ugotovitve statističnih raziskovanj o razširjenosti posameznih bolezni in njihovih posledicah, demografske in statistične podatke države ali območja ter ustrezna planska obdobja. Normativi omogočajo povezavo med vsebinskimi usmeritvami plana in materialnimi okvirji za njegovo uresničitev. Ustrezno pripravljene normativi so skupaj še z nekaterimi finančnimi podatki (na primer o stroških poslovanja zdravstvene službe) podlaga za ugotavljanje potrebnih finančnih sredstev za posamezne prednostne in ostale naloge, za posamezna področja dejavnosti in za posamezna obdobja.

Z vidika revizije izvajanja nalog so normativi, ki so razvojno usmerjeni in določajo cilje delovanja izvajalcev zdravstvene službe, hkrati tudi kriteriji presoje pri ugotavljanju in ocenjevanju doseženih ciljev. Slabosti sedanje ureditve, ki jih vidijo tudi strokovnjaki v zdravstvu in predstavljajo veliko oviro pri naknadnem nadzoru, so med drugim (Keber, 2003, str. 145):

- neizdelane klinične poti kot orodje, ki je zasnovano na izsledkih podprti medicini ter ki pomaga doseči usklajeno zdravstveno oskrbo in želene izide v pričakovanem času z uporabo primernih virov, ki so na razpolago;
- neizdelani standardi procesov zdravljenja, diagnostike, nege in drugih postopkov ter

- pomanjkljivi in nesistematični kazalniki kakovosti, ki ne omogočajo primerljivosti in ne služijo svojemu namenu, to je poenotenju obravnav pri posameznih izvajalcih.

Eden izmed možnih pristopov k izvedbi revizije izvajanja nalog pri preučevanju klinične funkcije je tudi uporaba tehnike vrednotenja medicinskih tehnologij (Health Technology Assessment ali HTA). Vrednotenje medicinskih tehnologij je skupno ime za strokovno in sistematsko presojanje novih in že obstoječih medicinskih tehnologij, ki je sicer namenjeno ugotavljanju in presojanju klinične učinkovitosti medicinskih postopkov, vendar ugotavlja tudi stroškovno učinkovitost ter raziskuje in primerja ekonomske, socialne, etične, pravne ter organizacijske posledice uvajanja različnih medicinskih tehnologij. Pri tem išče odgovore predvsem na naslednja vprašanja (Novak, 2003, str. 97):

- ali nov medicinski postopek ponuja prednosti pred postopki, ki so že v uporabi;
- ali je medicinski postopek učinkovitejši v primerjavi s tem, da ne storimo nič;
- ali bo uporabljeni denar za določene medicinske postopke povzročil, da bo treba opustiti nekatere druge;
- kako izbrati med različnimi možnostmi;
- kakšne bodo pravne in etične posledice določenih sprememb, ki jih nameravamo uvesti.

Podobna je vsebina tehnik vrednotenja, ki jih za zdravila uvaja farmakoekonomika, ki opredeljuje, meri in primerja stroške in klinične izide različnih alternativnih strategij zdravljenja pri iskanju optimalne rešitve, to je najcenejšega zdravila z najboljšimi izidi. Obstaja več različnih vrst analiz (Džajkavska, 2003, str. 115):

- analiza zmanjševanja stroškov, ki vključuje dve ali več vrst zdravljenja, za katere se predpostavlja, da imajo primerljive učinke glede kliničnih izidov in dosežene kakovosti življenja;
- analiza stroškovne učinkovitosti, ki med seboj primerja stroške in učinkovitost zdravljenja;
- analiza stroškovne koristnosti, ki primerja neto stroške zdravljenja z neto koristmi, ki jih to zdravljenje prinaša;
- analiza stroškovne uporabnosti, ki je različica metode stroškovne učinkovitosti in upošteva prednostno izbiro bolnika glede učinkov terapije.

Končni cilj je ponuditi objektivne informacije o novih in že obstoječih medicinskih tehnologijah ali zdravilih tistim, ki odločajo o uvajanju novosti in razporejanju razpoložljivih sredstev. Izsledki vrednotenja predstavljajo tudi kriterij in izhodišče za naknadno presojo učinkovitosti, uspešnosti in gospodarnosti pri reviziji izvajanja nalog klinične funkcije.

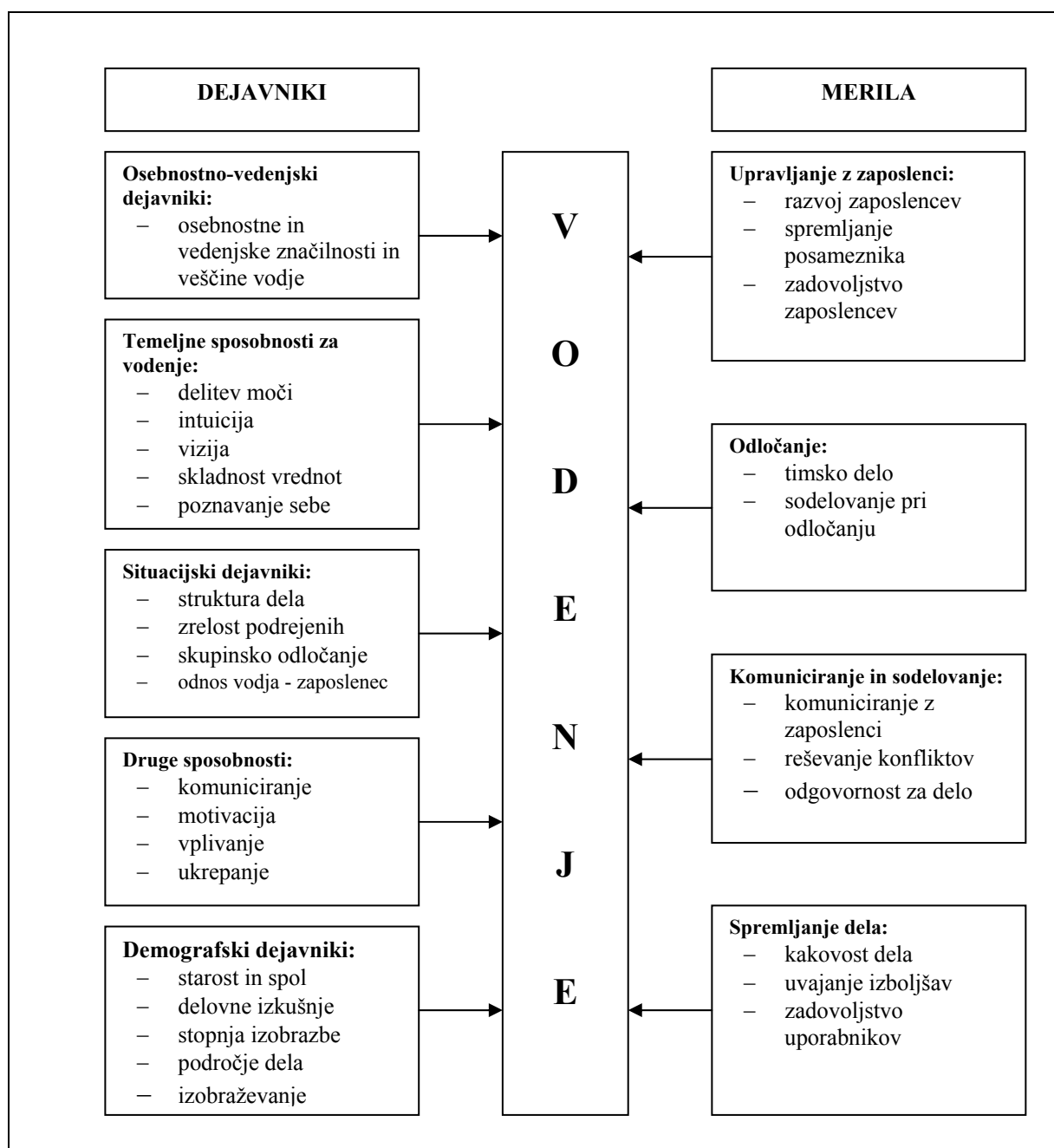
#### 4.1.1.4 Funkcija ravnanja z ljudmi

Vodenje je sestavni del poslovanja in se nanaša na ljudi in njihove zmožnosti. Je usmerjanje, vplivanje in motiviranje zaposlencev, da bi ustrezno opravljali svoje naloge, potrebne za doseganje organizacijskih ciljev. Različni pristopi k vodenju imajo tudi različne



uspehe, ki se merijo predvsem po tem, v kakšni meri je organizacija dosegla cilj (Lipičnik, 1997, str. 118). Zdravstveno varstvo predstavlja splet družbenih aktivnosti, ukrepanj in ravnanj posameznikov in skupin, ki so usmerjeni v ohranjanje, krepitev in povrnitev zdravja. Model dejavnikov uspešnega vodenja v javnem zdravstvenem zavodu, ki je bil postavljen kot izhodišče v letu 2002 opravljene raziskave dejavnikov in meril uspešnega vodenja, prikazuje vodenje kot splet različnih sposobnosti, osebnostnih in vedenjskih lastnosti ter drugih dejavnikov, ki vsi pomembno vplivajo na odnos med vodjem in podrejenimi.

Slika 5: Model dejavnikov in meril uspešnega vodenja



Vir: Skela, 2003, str. 30.

Raziskava, ki je bila opravljena na podlagi izdelanega modela, je pokazala naslednje stanje v slovenskem zdravstvu (Skela, 2003, str. 29–38):

- v slovenskem zdravstvu ni razvitega profesionalnega posloводства;
- direktorji javnih zdravstvenih zavodov so v večini vrhunski strokovnjaki z akademsko izobrazbo iz medicine;
- zdravniki kot najpogostejši vodje in poslovodje nimajo ustreznih znanj o vodenju in poslovođenju;
- odločevalna funkcija posloводства je v podrejenem položaju glede na stroko;
- spremljanje kakovosti dela ni stalna praksa, najpogosteje se ocenjuje kakovost preteklega dela, v praksi je občutno pomanjkanje merljivih kazalcev strokovne in poslovne učinkovitosti;
- sodelovanje med poklicnimi skupinami v zdravstvu je zelo pomanjkljivo, v ospredju je medicina kot prevladujoča stroka na vseh področjih dela v zdravstvenih organizacijah, druga področja pa so v podrejenem položaju;
- posameznik lahko v delovnem procesu dosega veliko produktivnost, vendar z neekonomičnim delom;
- vodilni delavci v zdravstvu se na področju poslovođenja malo izobražujejo.

Revizija izvajanja nalog, ki bi preučevala učinkovitost vodenja v javnih zdravstvenih zavodih, bi morala biti usmerjena predvsem v ugotavljanje modelov in slogov vodenja, načina komuniciranja med vodji in podrejenimi ter načina razreševanja konfliktov. Na podlagi vnaprej postavljenih sodil oziroma meril bi morala oceniti organizacijsko ozračje, uspešnost timskega dela, stališča vodij in zaposlencev do sprememb ter ugotoviti, kateri motivacijski elementi lahko pozitivno vplivajo na zavzetost udeležencev v procesu. Na tej osnovi bi bilo mogoče oblikovati predloge, ki bi pomagali vzpostaviti sistem spremljanja in razvoja posameznika, ki je ključnega pomena za uspešno in učinkovito delo zavoda kot celote.

#### 4.1.1.5 Funkcija urejanja prostora

Pod funkcijo urejanja prostora razumemo predvsem upravljanje z zgradbami in opremo ter s tem povezano zagotavljanje potrebnih sredstev za investicije in vzdrževanje ter zagotavljanje ustreznih dopolnilnih dejavnosti (Griffith, 1992, str. 13). Po Zakonu o zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju (1992) mora država za javne zdravstvene zavode, ki jih je ustanovila, zagotavljati tudi sredstva za investicije. Država zagotavlja sredstva za investicije v sprejetem proračunu za posamezno leto v proračunskih postavkah ministrstva za zdravje. Enako velja za občine oziroma lokalne skupnosti, ki so ustanoviteljice zdravstvenih domov na svojem območju.

Kljub temu da se pretežni del investicij v zdravstvu nanaša na zamenjavo izrabljene opreme v bolnišnicah in drugih zdravstvenih zavodih na sekundarni in terciarni ravni, se stopnja odpisanosti opreme povečuje. Leta 2002 je znašala že skoraj 84 odstotkov. Nekoliko manjša je stopnja odpisanosti opreme zdravstvenih domov. Podrobnejši podatki so prikazani v tabeli 6.

Tabela 6: Vrednost nepremičnin in opreme bolnišnic in zdravstvenih domov v letih 2001 in 2002

Izbrani podatki iz bilanc stanja in izkazov prihodkov in odhodkov bolnišnic in zdravstvenih domov ter izračuni	Leto 2001	Leto 2002	Indeks 02/01
	v milijonih tolarjev	v milijonih tolarjev	
<b>Bolnišnice:</b>			
Dolgoročna sredstva in sredstva v upravljanju	104.830	108.146	103
<i>Delež v celotnih sredstvih</i>	<i>85,3 %</i>	<i>83,9 %</i>	<i>98</i>
Nabavna vrednost nepremičnin	122.782	130.062	104
Sedanja vrednost nepremičnin	89.454	94.014	105
<i>Stopnja odpisanosti nepremičnin</i>	<i>27,1 %</i>	<i>27,7 %</i>	<i>102</i>
Nabavna vrednost opreme in drugih opredmetenih osnovnih sredstev	76.954	80.228	104
Sedanja vrednost opreme in drugih opredmetenih osnovnih sredstev	14.160	12.912	91
<i>Stopnja odpisanosti opreme in drugih opredmetenih osn. sredstev</i>	<i>81,6 %</i>	<i>83,9 %</i>	<i>103</i>
Obračunana amortizacija v posameznem letu	5.776	7.449	130
<i>Delež amortizacije v celotnih odhodkih tega leta</i>	<i>3,7 %</i>	<i>4,3 %</i>	<i>116</i>
<b>Zdravstveni domovi:</b>			
Dolgoročna sredstva in sredstva v upravljanju	29.927	29.503	99
<i>Delež v celotnih sredstvih</i>	<i>71,8 %</i>	<i>72,3 %</i>	<i>101</i>
Nabavna vrednost nepremičnin	32.595	33.699	103
Sedanja vrednost nepremičnin	22.527	22.888	102
<i>Stopnja odpisanosti nepremičnin</i>	<i>31,0 %</i>	<i>32,1 %</i>	<i>104</i>
Nabavna vrednost opreme in drugih opredmetenih osnovnih sredstev	27.399	28.285	103
Sedanja vrednost opreme in drugih opredmetenih osnovnih sredstev	6.633	6.077	92
<i>Stopnja odpisanosti opreme in drugih opredmetenih osn. sredstev</i>	<i>76,0 %</i>	<i>76,0 %</i>	<i>100</i>
Obračunana amortizacija v posameznem letu	2.393	3.231	135
<i>Delež amortizacije v celotnih odhodkih tega leta</i>	<i>4,0 %</i>	<i>4,0 %</i>	<i>100</i>

Vir: Podatki in kazalci poslovanja zdravstvenih zavodov Slovenije za leti 2001 in 2002.

Sredstva za investicije in vzdrževanje so všteta v cene storitev, ki jih zavodi izvajajo po pogodbi, sklenjeni z Zavodom za zdravstveno zavarovanje Slovenije. Zavodi, katerih ustanoviteljica je država in so zajeti v program investicij po Zakonu o investicijah v javne zdravstvene zavode, katerih ustanovitelj je Republika Slovenija, za obdobje 1994–2003 (1994), morajo zato del teh sredstev odvajati na posebni račun proračunskega sklada. Tako zbrana sredstva se poleg sredstev od prodaje stavb, zemljišč in opreme ter sredstev, predvidenih v proračunu, namenijo za investicije, predvidene v programu investicij, ki ga vsako leto pripravi ministrstvo za zdravje.

Ministrstvo presoja upravičenost investicij na podlagi kriterijev, določenih v Uredbi o enotni metodologiji za izdelavo programov za javna naročila investicijskega značaja na sektorju javnega zdravstva (2000). Postopek ovrednotenja predvideva naslednje korake:

- *Določitev ciljev*: cilji se določijo na osnovi evidentiranja zdravstvenega stanja prebivalstva ter demografskih značilnosti, potreb in možnosti ter načinov njihovega uresničevanja. Usklajeni morajo biti s strategijo in nacionalnim programom ter opredeljeni tako, da je možno ugotavljati in preverjati njihovo uresničevanje.
- *Pripravo predlogov variant*: izdelanih mora biti več variant, ki upoštevajo različne lokacije, vire financiranja, predračunske vrednosti investicije, roke izvedbe ali vsebinske razlike pri oddaji del. Pri oceni zmogljivosti je treba upoštevati tudi veljavne standarde in normative.
- *Opredelitev stroškov in koristi vsake variante*: v oceno morajo biti vključeni stroški in koristi posameznih udeležencev v celotnem procesu investiranja. Ocene morajo temeljiti na predpisani projektni dokumentaciji. Pri oceni stroškov in koristi morajo biti uporabljene predpisane metode.
- *Ugotavljanje občutljivosti variant*: Investicijska dokumentacija mora opredeliti kritične parametre projekta in prikazati ugotovitve analiz o možnih vplivih na končni rezultat.
- *Izbiro optimalne variante in predstavitev rezultatov*: vsako izmed variant je treba presojati tudi z vidika finančnih, zakonskih, okoljevarstvenih in drugih omejitvenih dejavnikov.

Poleg obveznega postopka, dokumentacije in odgovornosti udeležencev v celotnem postopku sprejemanja odločitve o investiciji uredba določa tudi merila za ugotavljanje učinkovitosti investicije. Deli jih na: finančna, ekonomska in razvojna merila, merila sledenja ciljem narodnogospodarskega razvoja, merila sektorske proizvodno-storitvene moči, zanesljivosti in kakovosti delovanja, merila varstva okolja ter merila usklajenosti z normativi, standardi in stroški na enoto učinka.

Obvezni postopek in spremljajoča dokumentacija predstavljata dobro podlago tudi za naknadni nadzor pri reviziji izvajanja nalog, ki bi morala pravzaprav le slediti predvidenim korakom in ugotavljati, ali je bil predpisani postopek izveden v celoti. Pri tem bi bilo treba posebno pozornost nameniti upoštevanju minimalnih prostorskih in kadrovskih standardov ter standardov za medicinsko opremo, vključno z minimalnim dnevним obratovanjem medicinske opreme.

#### 4.1.2 Predhodno proučevanje

Revizijski proces je zaporedje aktivnosti, ki se začnejo s prepoznavanjem in izbiro predlogov za revizijo ter nadaljujejo z izdelavo podrobnega načrta revizije. Kakovost izvedbe revizije je največkrat odvisna od kakovosti njenega načrtovanja. Smernica o revizijskem procesu, ki jo je na podlagi 12. člena Zakona o računskem sodišču (2001) sprejel predsednik računskega sodišča, določa dve vrsti načrtovanja: okvirno in podrobno.

Namen okvirnega načrtovanja je prepoznavanje predlogov za revizije in izbira revizij, ki jih bo računsko sodišče izvedlo. Predlog za uvedbo revizije mora opredeliti revidiranca in splošne cilje revizije ter podati utemeljitev revizije, revizijske segmente, predračun in čas, ki

je na voljo za revizijo. Predlog za uvedbo revizije je lahko podan tudi kot predlog za uvedbo predhodne revizije z namenom ocene tveganja pri izvedbi revizije. V tem primeru mora podrobni načrt predhodne revizije, skladno z veljavno smernico o revizijskem procesu, vsebovati najmanj:

- predhodno oceno tveganja pri delovanju in tveganja pri kontroliranju na podlagi znanih podatkov o poslovanju revidiranca,
- opredelitev procesov poslovanja, ki jih bo v oceni notranjega kontroliranja treba podrobno obravnavati,
- opredelitev obsega in načina preveritve delovanja kontrolnih postopkov ter
- druge podatke, potrebne za odločitev o uvedbi revizije.

Namen podrobnega načrtovanja je določitev revizijskih postopkov, s katerimi bo revizor pridobil revizijske dokaze skladno s splošnimi revizijskimi cilji in kriteriji. Podrobni načrt vsebuje predhodno oceno tveganja pri delovanju in kontroliranju. Zajemati mora vse potrebne informacije za izvedbo revizije. Tako morajo biti splošni cilji revizije razdeljeni na posebne cilje, ti pa nadalje na posamezne programe, ki so oblikovani tako, da revizor z njimi pridobi revizijske dokaze, s katerimi utemelji posebne cilje revizije. Podrobni načrt mora vsebovati tudi oceno možnih učinkov predhodne ocene tveganj za nadaljnje delo in sodila za vrednotenje revizijskih razkritij. Obvezno vsebino podrobnega načrta skladno z veljavno smernico za načrtovanje revizije, ki jo je predsednik računskega sodišča sprejel na podlagi Zakona o računskem sodišču (2001), sestavlja opredelitev elementov, kot so:

- segmenti revizije, ki predstavljajo smiselno zaključena področja proučevanja;
- posebni cilji revizije, ki so opredeljeni s splošnimi cilji in morajo biti tako podrobno določeni, da je mogoče na njihovi podlagi sestaviti revizijske programe za preizkušanje podatkov;
- kriteriji za opredelitev napačnih navedb in nepravilnosti, ki so določeni z zakoni in drugi predpisi ter standardi, ki urejajo področje poslovanja, ki je predmet proučevanja;
- pomembnost, ki označuje kakovost in količino revizijskih razkritij, ki lahko vplivajo na uporabnika revizijskega poročila;
- tveganja, ki so povezana s področjem proučevanja in vplivajo na potreben obseg preizkušanja podatkov;
- rezultati predhodnih analitičnih postopkov, ki kažejo smeri razvoja, nihanja in odmike od pričakovanega stanja ter prav tako vplivajo na določitev potrebnega obsega preizkušanja podatkov;
- pristop k preizkušanju podatkov, ki opredeljuje, na kakšen način si bo revizor pridobil zadostne dokaze po posameznih delih revizije;
- potreben obseg preizkušanja podatkov, ki je določen na podlagi stopnje pomembnosti in ugotovljenih tveganj ter kaže usmeritev revizorja v uporabo različnih tehnik vzorčenja;
- način preizkušanja podatkov, ki ga v največji meri opredeljujejo revizijski programi, s katerimi revizor določi vsebino revidiranja, ter postopke in način preizkušanja podatkov, ki ga bo izvedel na izbrani populaciji.

Opisani postopek predhodnega proučevanja je splošen in, glede na hierarhijo pravil revidiranja, ki je določena v zakonu, podzakonskih in notranjih predpisih računskega sodišča, obvezen pri vseh revizijah, ne glede na njihovo vsebino ali vrsto. Kljub temu je treba pri predhodnem preučevanju, ki se nanaša na revizijo izvajanja nalog in revizijo smotrnosti poslovanja, nekaterim področjem posvetiti posebno pozornost. Priprava načrta revizije izvajanja nalog terja poglobljeno razmišljanje in razpravo predvsem o vprašanjih: kaj in koliko revidirati, kateri revizijski prijem, metodiko in tehniko uporabiti za doseg ciljev ter katero znanje, discipline in izkušnje so potrebni za učinkovito izvedbo revizije.

#### 4.2 Metodika revizije izvajanja nalog

Podrobni načrt revizije je osnova za uspešno in učinkovito izvedbo revizije. Namen revizije izvajanja nalog je na podlagi obravnavanja preteklih dogodkov odpraviti ali zmanjšati sedanje probleme in oblikovati učinkovita priporočila za prihodnost, kar mora biti osnovna usmeritev pri izbiri področij revidiranja. Do uresničitve vsakega posameznega revizijskega cilja vodijo aktivnosti, ki obsegajo ponavljajoče se zbiranje, ocenjevanje, odločanje in presojanje. Revizor se stalno odloča, ali narediti naslednji korak ali je treba zbrati še dodatne dokumente, dokaze in pojasnila. Z uporabo empiričnih metod in ocenjevanjem dokazov opisuje in potrjuje obravnavana vprašanja ter ugotavlja posledice. Na podlagi ovrednotenja ugotovitev poda oceno stanja in oblikuje priporočila, ki vodijo z izboljšanjem delovanja ter večji učinkovitosti, gospodarnosti in uspešnosti.

Revizija izvajanja nalog mora imeti zastavljene tudi jasne cilje. Cilji revizije se navadno izražajo z vprašanji, na katera želimo dobiti odgovore. Da bi revizor lahko zastavil ustrezna vprašanja, mora dobro poznati predvsem predmet proučevanja, zakonodajo in druge predpise ter okolje, v katerem deluje revidirana enota, prav tako pa tudi področje delovanja, naloge, poslanstvo in pričakovane dosežke. Iskanje odgovorov na zastavljena vprašanja predstavlja preizkušanje domnev, primerjanje ugotovljenega dejanskega stanja s pričakovanim oziroma s standardi in normativi ter ugotavljanje in ocenjevanje dosežkov in učinkov.

##### 4.2.1 Postopki zbiranja podatkov

Revizor mora pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze, da lahko pride do utemeljenih sklepov, na podlagi katerih oblikuje revizijsko mnenje ali poročilo. Revizijske dokaze pridobi tako, da zbira različne podatke. Revizijski dokazi morajo biti zadostni in ustrezni, povezani s cilji revizije, stroški njihovega pridobivanja pa morajo biti v ustreznem sorazmerju z izidi revizije.

Zanesljivost revizijskih dokazov je odvisna od različnih okoliščin. Mednarodni standard revidiranja 500 – Revizijski dokazi, glede zanesljivosti revizijskih dokazov daje naslednje splošne usmeritve:

- revizijski dokazi iz zunanjih virov so zanesljivejši od tistih, ki so nastali znotraj vira,
- dokazi, nastali znotraj vira, so zanesljivejši, če so podprti z dokazi iz drugih notranjih

virov ter če sta z njimi povezani ureditvi računovodenja in notranjega kontroliranja uspešni,

- revizijski dokazi, ki jih pridobi revizor neposredno, so zanesljivejši kot tisti, ki jih pridobi revidirana oseba,
- revizijski dokazi v obliki listin in pisne predstavitve so zanesljivejši kot ustne predstavitve.

Zbiranje revizijskih dokazov je nepretrgan proces, ki poteka od predhodnega proučevanja do izdelave poročila o opravljeni reviziji. Smernica za pridobivanje revizijskih dokazov, ki jo je predsednik računskega sodišča sprejel na podlagi Zakona o računskem sodišču (2001) med postopki za pridobivanje revizijskih dokazov omenja zlasti:

- proučevanje dokumentacije ali preiskovanje ter poizvedovanje in potrjevanje, ki je lahko pisno ali ustno, naslovljeno na posameznike znotraj revidiranca ali na tretje osebe;
- opazovanje procesov, objektov, prostorov in določenih dogodkov;
- intervjuje, ki lahko potekajo ustno ali pisno, vprašanja so lahko strukturirana ali nestrukturirana in lahko služijo začetnemu spoznavanju poslovanja revidiranca ali potrjevanju že zbranih podatkov in informacij;
- ankete, ki predstavljajo sistematično pridobivanje informacij s pomočjo ustrezno strukturiranih vprašanj;
- izračunavanje, ki obsega preverjanje računske točnosti različnih zapisov;
- vzorčenje, ki predstavlja postopek izbire dela populacije, na podlagi katerega se z izbranimi tehnikami za pridobivanje revizijskih dokazov lahko sklepa o celotni populaciji;
- analiziranje, ki zajema proučevanje pomembnih kazalnikov, razmerij in trendov, ter raziskovanje nenavadnih nihanj;
- študije primerov, ki zajemajo podrobnejše preverjanje in predstavitev posameznih primerov iz populacije, ki so bili izbrani z uporabo drugih tehnik pridobivanja podatkov in informacij;
- primerjalno analizo, s katero revizor primerja metode, procese ali rezultate revidiranca s tistimi, ki jih dosegajo drugi, ki opravljajo podobne naloge, in jih prepozna kot primere dobre prakse ter
- uporabo referenčnih strokovnih mnenj za potrjevanje že pridobljenih revizijskih dokazov.

#### 4.2.2 Tehnike analiziranja informacij

Na osnovi zbranih revizijskih dokazov revizor oblikuje revizijska razkritja in jih ovrednoti. Revizijska razkritja so opredeljena z elementi, ki zajemajo pogoj, sodila, učinke in vzroke. Pogoj je obstoječa situacija, ki je bila opredeljena in dokumentirana med revizijo, sodila pa omogočajo razumevanje rezultatov revizije, saj predstavljajo standarde, na podlagi katerih revizor ugotovi, ali revidiranec dosega pričakovanja glede določenega ravnanja.

Evropske smernice za izvajanje revizijskih standardov INTOSAI (1999, str. 124) za revizije izvajanja nalog priporočajo naslednje tehnike analiziranja informacij:

- *Model programske logike* (Program Logic Model, PLM) posnema zgradbo ali logiko revidiranega programa. Kaže hierarhični ustroj programa glede cilja delovanja in odgovornosti. Model usmerja revizorjevo pozornost na razmerja med različnimi cilji programa ter na dosežke, učinke in posledice izvajanja programa ter pomaga iskati odgovore na vprašanja, kot so: ali cilji omogočajo jasno razumevanje logičnih temeljev programa, proizvodov ali storitev in prejemnikov teh proizvodov ali storitev; ali cilji omogočajo opredelitev jasnih in merljivih želenih izidov; ali so vzročne povezave med hierarhičnimi ravnmi verodostojne.
- *Opisna statistika* za razumevanje porazdelitve podatkov. Pri opazovanju podatkov so lahko pomembne predvsem tri osnovne razsežnosti porazdelitve podatkov: raven podatkov, razpršenost podatkov in oblika porazdelitve podatkov. Porazdelitev podatkov lahko revizorju pomaga odgovoriti na vprašanje, ali gibanje spremenljivke ustreza merilu revizije, uporabi jo lahko pri razlagi verjetnostne porazdelitve za oceno tveganja in pri oceni reprezentativnosti vzorčnih podatkov za celotno proučevano populacijo.
- *Regresijska analiza* je tehnika ocenjevanja stopnje medsebojne povezanosti spremenljivk. Revizor jo lahko uporabi pri ugotavljanju razmerij med spremenljivkami, pri preizkusu razmerij, za katera predpostavlja, da obstajajo, pri raziskovanju neobičajnih primerov, ki odstopajo od pričakovanj, in pri napovedovanju bodočih vrednosti.
- *Analiza stroškov in koristi* je proučevanje razmerja med stroški in koristmi programa ali projekta, pri čemer so tako stroški kot koristi izražene v denarnih enotah. Revizor lahko primerja stroške in koristi, kadar sta obe postavki znani ali ju je mogoče razumno oceniti, in primerja stroške drugih možnih rešitev, kadar predpostavlja, da so koristi enake.
- *Analiza stroškovne uspešnosti* obsega proučevanje razmerij med stroški programa in izidi, ki so izraženi kot stroški na enoto doseženega izida. Medtem ko analiza stroškov in koristi revizorju omogoča, da primerja učinkovitost različnih možnih izvedb programa, je analiza stroškovne uspešnosti namenjena iskanju najcenejšega načina za doseganje določenega cilja.

#### 4.3 Poročanje o reviziji izvajanja nalog

Revizor poroča o revizijskih razkritjih v revizijskem poročilu. Revizijsko poročilo računskega sodišča je namenjeno naslednjim uporabnikom:

- revidiranemu uporabniku javnih sredstev, da dobi informacijo, ali posluje pravilno in smotrno,
- državnemu zboru, da dobi informacijo, kako se izvajajo zakoni, ki jih sprejema, in kako se porabljajo javna sredstva,
- drugim organom, ki v mejah pristojnosti lahko vplivajo na boljše poslovanje uporabnikov javnih sredstev, in
- javnosti.



Poročila so lahko pisna ali ustna. Ustno poročanje poteka predvsem med izvajanjem revizije v obliki sestankov in razgovorov, ki so namenjeni predvsem sprotnemu seznanjanju revidiranca z ugotovljenimi napakami, nepravilnostmi in pomanjkljivostmi. Zakon o računskem sodišču (2001) z obveznim revizijskim postopkom določa več različnih poročil, med drugim tudi:

- pismo predstojniku oziroma pismo poslovodstvu,
- osnutek revizijskega poročila,
- predlog revizijskega poročila,
- revizijsko poročilo in
- porevizijsko poročilo.

Proces poročanja se začne že v fazi pridobivanja revizijskih dokazov, saj je že v tem delu poteka revizije treba zbrane revizijske dokaze sistematično evidentirati v delovnih zapisih. Na podlagi revizijskih razkritij, ki so oprta na zadostne, ustrezne in zanesljive revizijske dokaze, revizor sestavi osnutek revizijskega poročila, ki poleg revizijskih razkritij vsebuje tudi mnenje o poslovanju revidiranca. Osnutek revizijskega poročila je namenjen seznanitvi revidiranca z ugotovitvami revizije in je predmet razprave na razčiščevalnem sestanku. Revidiranec lahko revizijska razkritja izpodbija oziroma predloži dodatne dokaze, ki so pred pripravo predloga revizijskega poročila predmet ponovne presoje revizorja. Naslednja stopnja v revizijskem postopku je izdaja predloga revizijskega poročila. Zoper revizijska razkritja v predlogu revizijskega poročila lahko revidiranec vloži ugovor, ki ga obravnava senat. Senat lahko odloči, da se sporno razkritje izloči iz poročila ali da ostane v poročilu v nespremenjeni obliki ali v obliki, ki jo sam določi. Če je sporno razkritje obravnavano na senatu, se presoja senata oblikuje v sklep, ki je sestavni del dokončnega besedila revizijskega poročila. Če ni nobenega spornega razkritja, je predlog revizijskega poročila podlaga za pripravo končnega revizijskega poročila.

Sestavni del končnega revizijskega poročila je tudi zahteva po predložitvi odzivnega poročila. V odzivnem poročilu mora revidiranec, pri katerem so bile ugotovljene pomembne nepravilnosti in nesmotnosti, poročati o sprejetih popravljalnih ukrepih. Oceno ustreznosti sprejetih popravljalnih ukrepov vsebuje porevizijsko poročilo, ki tako predstavlja zadnje poročilo v revizijskem postopku računskega sodišča.

## **5. PRIKAZ NEKATERIH MOŽNIH PRISTOPOV K IZVEDBI REVIZIJE JAVNEGA NAROČANJA V BOLNIŠNICAH**

Transparentnost je eno temeljnih načel poslovanja javnega sektorja. V razmerah omejenih javnih sredstev, ki so na razpolago za izvajanje zdravstvene dejavnosti, in glede na pomemben delež stroškov materiala in storitev v celotnih stroških poslovanja, morajo javni zdravstveni zavodi zasledovati tudi načelo gospodarnosti in učinkovitosti. Pri tem ima pomembno vlogo trg, ki z mehanizmi konkurence, ob predpostavki enakopravnosti ponudnikov, vpliva na ceno blaga in storitev. Vsa navedena načela so temeljna načela javnega naročanja, ki jim morajo skladno z veljavnim zakonom slediti tudi javni zdravstveni zavodi.

Računsko sodišče z revizijami pravilnosti poslovanja redno preverja tudi spoštovanje temeljnih načel javnega naročanja, pri čemer se v večini primerov omejuje le na preverjanje skladnosti s predpisi. V letu 2003 je bila izvedena prečna revizija javnega naročanja v bolnišnicah, v kateri je bila poleg pravilnosti predmet presoje tudi učinkovitost poslovanja. Namen revizije je bil ugotoviti, v kolikšni meri in na kakšen način bolnišnice sledijo temeljnemu načelu javnega naročanja.

Cilji revizije so bili: ugotoviti stanje javnega naročanja v bolnišnicah, opozoriti na najpogostejše nepravilnosti, izpostaviti primere učinkovitih rešitev in pozitivne prakse, ki se je izoblikovala v posameznem okolju v času od uveljavitve relevantnih predpisov, ter oblikovati ustrezna priporočila, ki bodo tako pri posameznih revidirancih kot tudi na sistemski ravni sprožila ustrezno popravljivo ukrepanje.

V revizijo so bile zajete štiri splošne bolnišnice, v katerih so bile po enotnem pristopu izvedene samostojne revizije. Predmet proučevanju je bila nabava zdravil in medicinskega potrošnega materiala v letu 2002. Za preveritev skladnosti s predpisi so bili na podlagi mednarodnih standardov revidiranja izdelani podrobni revizijski programi, ki so bili uporabljeni na statistično določenem vzorcu nabav zdravil in medicinskega potrošnega materiala, opravljenih v letu 2002. Presoja učinkovitosti procesov ugotavljanja potreb, oddaje naročil in upravljanja pogodb se je izvajala z analitičnimi postopki z vnaprej postavljenimi kriteriji.

V nadaljevanju je predstavljen postopek priprave na revizijo, podrobnega načrtovanja in izvedbe revizije. Predstavljeni so tudi rezultati opravljenih revizij in glavne ugotovitve, ki so hkrati podlaga za oceno ustreznosti izvedenih revizijskih postopkov.

## 5.1 Predhodno proučevanje

Prečna revizija je bila uvrščena v program dela za izvrševanje revizijske pristojnosti računskega sodišča v letu 2002. Odločitev je bila sprejeta na osnovi ugotovitev, ki so izhajale iz predhodno opravljenih analiz. Predhodno analitično preiskovanje je bilo izvedeno v letu 2001 in razdeljeno na dve fazi. Prva faza analitičnega preiskovanja je temeljila na treh vrstah podatkov:

- na podatkih o javnih razpisih za zdravila, medicinski potrošni material in opremo, ki so jih javni zdravstveni zavodi v letu 2001 objavili v uradnem listu,
- na podatkih o izvedenih javnih razpisih in naročilih malih vrednosti za zdravila, medicinski potrošni material in opremo v letu 2001, ki jih je zbral Urad za javna naročila na osnovi statističnih poročil, ki jih morajo skladno z določili zakona o javnih naročilih posredovati vsi zavezanci, opredeljeni v zakonu, med njimi tudi javni zdravstveni zavodi, ter
- na podatkih o poslovanju javnih zdravstvenih zavodov, ki jih zbira in objavlja Združenje zdravstvenih zavodov Slovenije.

Na nadaljnje preiskovanje so vplivale predvsem naslednje ugotovitve:

- med vsemi 132 javnimi zdravstvenimi zavodi več kot dve tretjini vseh sredstev za zdravstvo porabi za svoje delovanje 26 bolnišnic;
- stroški zdravil in medicinskega potrošnega materiala predstavljajo 22 odstotkov vseh odhodkov bolnišnic;
- bolnišnice realizirajo skoraj 80 odstotkov vseh javnih naročil javnih zdravstvenih zavodov;
- med javnimi naročili velikih vrednosti, za katere je treba objaviti javni razpis, se kar 34 odstotkov nanaša na medicinski potrošni material;
- vseh 26 bolnišnic je v letu 2001 izvedlo 40 javnih razpisov za nabavo medicinskega potrošnega materiala, 42 za nabavo opreme in 3 za nabavo zdravil.

Na podlagi navedenih ugotovitev je bila sprejeta odločitev, da se v drugi fazi preiskovanje omeji na bolnišnice. Vse bolnišnice so bile pozvane, da posredujejo naslednje podatke in informacije:

- seznam izvedenih javnih razpisov v letu 2001 z navedbo predmeta in ocenjene vrednosti naročila, izbranih dobaviteljev in vrednosti sklenjenih pogodb;
- seznam izvedenih postopkov naročil malih vrednosti z navedbo predmeta naročila, izbranega dobavitelja in vrednostjo sklenjenih pogodb;
- seznam največjih dobaviteljev z navedbo letnega prometa;
- izpis analitičnih evidenc nabave zdravil, medicinskega potrošnega materiala in opreme;
- opis postopkov nabave in spremljanja porabe materiala.

Analiza prejetih podatkov je vodila do naslednjih usmeritev za nadaljnje delo:

- predmet revidiranja je nabava zdravil in medicinskega potrošnega materiala, ne glede na to, ali gre za naročilo velike ali male vrednosti;
- obdobje proučevanja je leto 2002;

- vzorec se določi na populaciji izdelkov, ki jih je bolnišnica nabavila v izbranem obdobju;
- splošna cilja revizije sta dva: izrek mnenja o pravilnosti in izrek mnenja o učinkovitosti poslovanja v delu, ki se nanaša na nabavo zdravil in medicinskega potrošnega materiala;
- v prečno revizijo se vključijo štiri splošne bolnišnice, pri katerih se po enotnem pristopu izvedejo samostojne revizije.

Navedene aktivnosti lahko označimo za okvirno načrtovanje, katerega namen je pripraviti strokovno podlago za odločanje o izbiri revizij, ki jih bo računsko sodišče izvedlo v posameznem koledarskem letu. Izbrane revizije so tako vključene v letni program dela za izvrševanje revizijske pristojnosti.

## 5.2 Podrobno načrtovanje

Skladno s smernico o podrobnem načrtovanju, ki jo je sprejel predsednik računskega sodišča, mora podrobni načrt obsegati najmanj:

- predhodno oceno tveganja pri delovanju in pri kontroliranju na podlagi znanih podatkov o poslovanju revidiranca,
- opredelitev procesov poslovanja, ki jih bo v oceni notranjega kontroliranja treba podrobno obravnavati,
- opredelitev obsega in načina preveritve delovanja kontrolnih postopkov ter
- druge podatke, potrebne za odločitev o izvedbi revizije.

V podrobnem načrtu prečne revizije je bilo zato poleg kratke predstavitve revidirancev, določitve obsega, predmeta in cilja revizije treba opredeliti tudi:

- pomembnost po naravi in po kontekstu tako, da se izbere oziroma določi kriterije za opredelitev pomembnih (bistvenih) nepravilnosti in kriterije za presojo učinkovitosti,
- specifična tveganja, povezana s področjem nabave,
- potreben obseg preizkušanja podatkov in
- način preizkušanja podatkov.

### A. Kriteriji za opredelitev pomembnih nepravilnosti

Pri javnem naročanju so bistvene tiste nepravilnosti, ki vplivajo na izbiro ponudnika ter s tem na ceno in ostale pogoje javnega naročila (na primer: plačilni rok, popusti, rabati, garancija ipd.). Prav tako bistvena je nepravilnost, ki se kaže kot neskladje med ponudbo in pogodbo ali pogodbo in dejanskim naročilom ali izplačilom.

Kot pomembne nepravilnosti so bili zato izpostavljeni predvsem primeri, da revidiranec:

- ni izvedel ustreznega postopka za izbiro najugodnejšega ponudnika,
- javnega razpisa ni objavil v uradnem listu,
- ni vnaprej opredelil meril izbire ali ni opredelil načina uporabe meril,
- opredeljenih meril in/ali načina njihove uporabe pri izbiri ni ustrezno upošteval,

- ni sklenil pogodbe skladno s predhodno izbrano ponudbo ali
- dejanskih nabav ni izvajal skladno s sklenjeno pogodbo.

## B. Kriteriji za presojo učinkovitosti

Učinkovitost izraža odnos med vložki v delovni proces in učinki. Pomeni odnos med količino ali vrednostjo vložka v proces in količino ali vrednostjo učinka v določenem času. V reviziji je bila predvidena presoja učinkovitosti sistema nabave zdravil in medicinskega potrošnega materiala ter s tem učinkovitost delovnih procesov ugotavljanja potreb, izbire dobaviteljev in obvladovanja pogodb. Presoja učinkovitosti ni mogoča brez ustreznih kriterijev, zato so bile predhodno določene nekatere značilnosti učinkovitega procesa. Primerjava dejanskega stanja s tako opredeljenim idealnim stanjem je pomagala pri iskanju odgovora, ali revidiranec posamezne aktivnosti izvaja učinkovito. Značilnosti učinkovitega procesa so navedene v tabeli 7.

Tabela 7: Značilnosti učinkovitega procesa

<b>Proces</b>	<b>Značilnosti učinkovitega procesa</b>
Ugotavljanje potreb	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Ugotavljanje potreb na podlagi načrtovanih nalog</li> <li>– Zagotavljanje prepoznavanja potreb uporabnikov</li> <li>– Oblikovanje kriterijev za porabo</li> <li>– Sprejemanje odločitev na podlagi analiz stroškov in koristi</li> <li>– Zagotavljanje skladnosti nabav s kriteriji</li> <li>– Združevanje potreb po istovrstnih izdelkih v enovita naročila</li> <li>– Zagotavljanje jasnih in natančnih specifikacij</li> <li>– Preprečevanje specifikacij po meri določenega dobavitelja</li> </ul>
Izbira dobaviteljev	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Določitev ustreznega načina oddaje naročila</li> <li>– Zagotavljanje ustreznega obsega konkurence med ponudniki</li> <li>– Izbira ustreznih razpisnih pogojev in objektivnih meril izbire</li> <li>– Sklenitev kakovostne pogodbe</li> </ul>
Obvladovanje pogodb	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Učinkovit nadzor nad upoštevanjem pogodbenih določil</li> <li>– Analiza izvajanja sklenjenih pogodb</li> <li>– Spremljanje izkušenj uporabnikov z dobavitelji in izdelki</li> <li>– Upoštevanje izkušenj pri pripravi nadaljnjih postopkov</li> </ul>

Vir: Podrobni načrt revizije, 2003.

## C. Opredelitev specifičnih tveganj

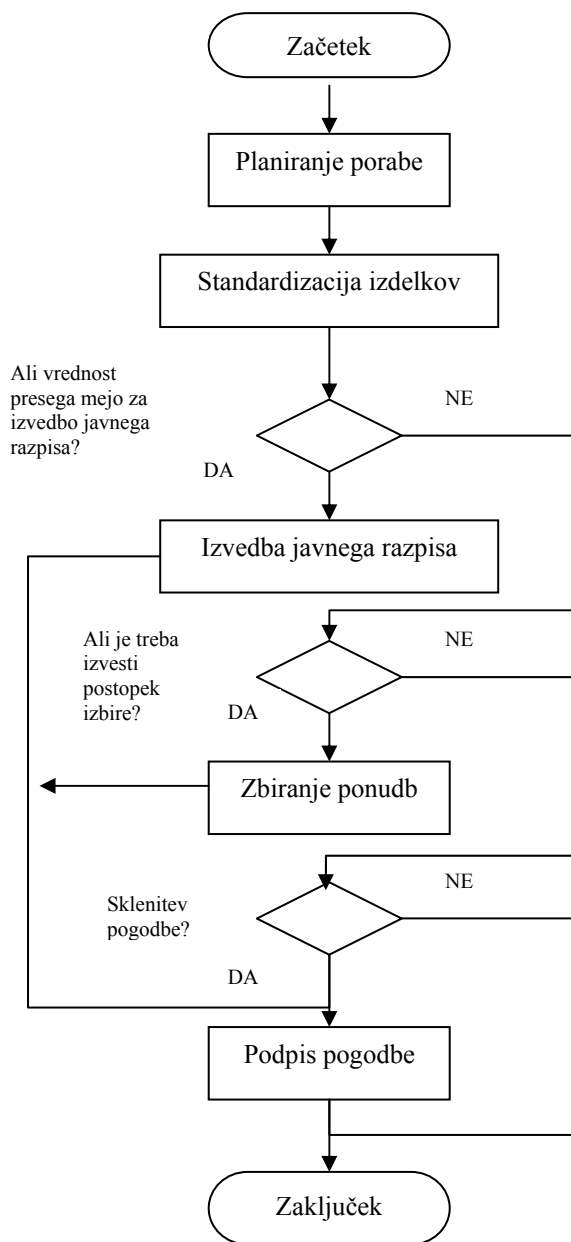
Pri nabavi se pojavljajo predvsem naslednja specifična tveganja:

- zaradi dolgotrajnih in zapletenih ali nestrokovno izvedenih postopkov, ki jih je treba ponavljati (razveljavitev postopkov), nastajajo tudi stroški izbiranja dobaviteljev;
- zaradi pomanjkljivega nadzora ali nestrokovno izvedenih postopkov lahko pride do

- nabave blaga iste kakovosti po višji ceni ali nižje kakovosti po isti ceni;
- zaradi pomanjkljivega nadzora lahko prihaja do nepotrebnih nabav blaga ali storitev;
  - nezadostno poznavanje področja lahko vodi do preseganja, in ne le zadovoljevanja potreb uporabnikov (višja kakovost ter s tem višja cena in stroški, kot je potrebno);
  - zaradi neuskklajenih postopkov lahko prihaja do nepravočasnih dobav in s tem do motenj v oskrbi uporabnikov;
  - pomanjkljivo in nepravočasno sodelovanje uporabnikov lahko privede do izdelave neustrezne specifikacije naročila;
  - drobljenje nabav na več dobaviteljev ne omogoča pridobivanja količinskih popustov;
  - zaradi pomanjkljivih pogodb, ki ne vsebujejo ustreznih mehanizmov za zaščito interesov naročnika, lahko nastane škoda;
  - prav tako lahko nastane škoda zaradi nepopolnega nadzora nad kakovostjo, količino ali ceno.

Postopki, ki jih revidiranci izvajajo v procesu nabave, so bili obravnavani s pomočjo shematičnih prikazov aktivnosti v pripravi in izvedbi naročanja. Aktivnosti, ki jih izvajajo v pripravi naročanja, prikazuje slika 6.

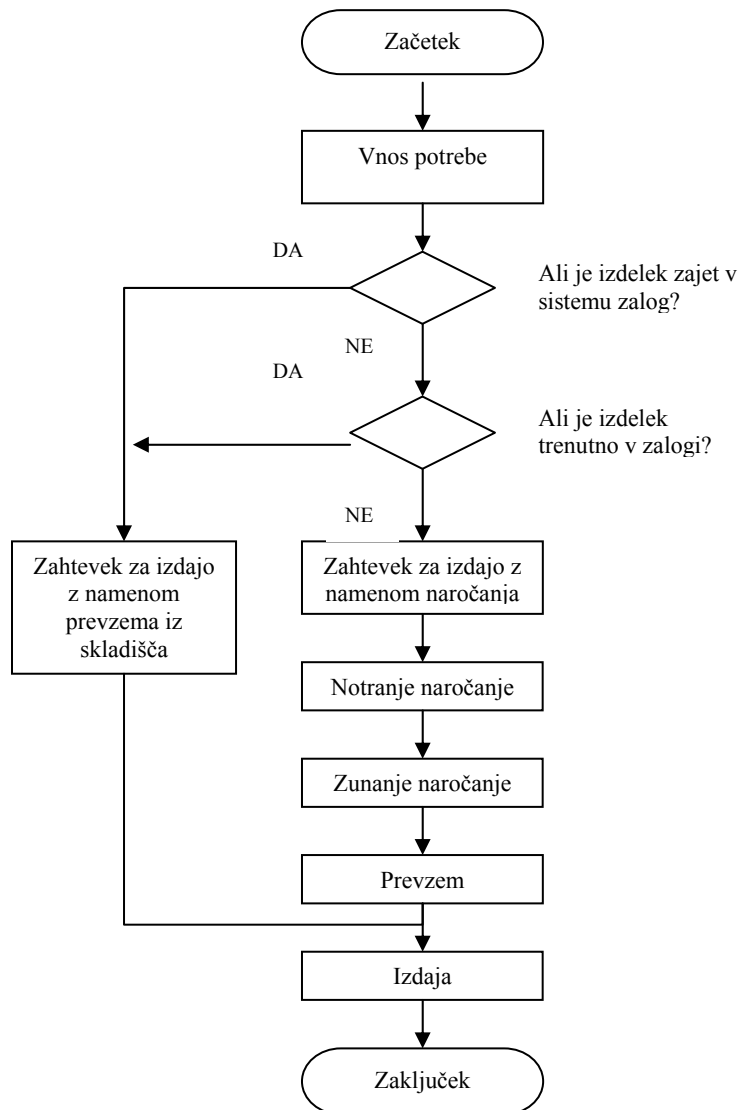
Slika 6: Shematični prikaz aktivnosti v pripravi naročanja



Vir: Podrobni načrt revizije, 2003.

Poleg aktivnosti v procesu priprave naročanja, ki se zaključijo s sklenitvijo pogodbe ali izdajo naročilnice, je bilo obravnavano tudi nadaljevanje procesa nabave, vse do izdaje zahtevanega blaga v uporabo. Poleg preveritve delovanja notranjih kontrol v poteku postopka, ki ga okvirno prikazuje slika 7, je bilo v podrobnem načrtu revizije predvideno tudi zbiranje podatkov o zalogah, ugotavljanje višine koeficienta obračanja zalog in ugotavljanje števila dni vezave zalog.

Slika 7: Shematični prikaz aktivnosti v izvedbi naročanja

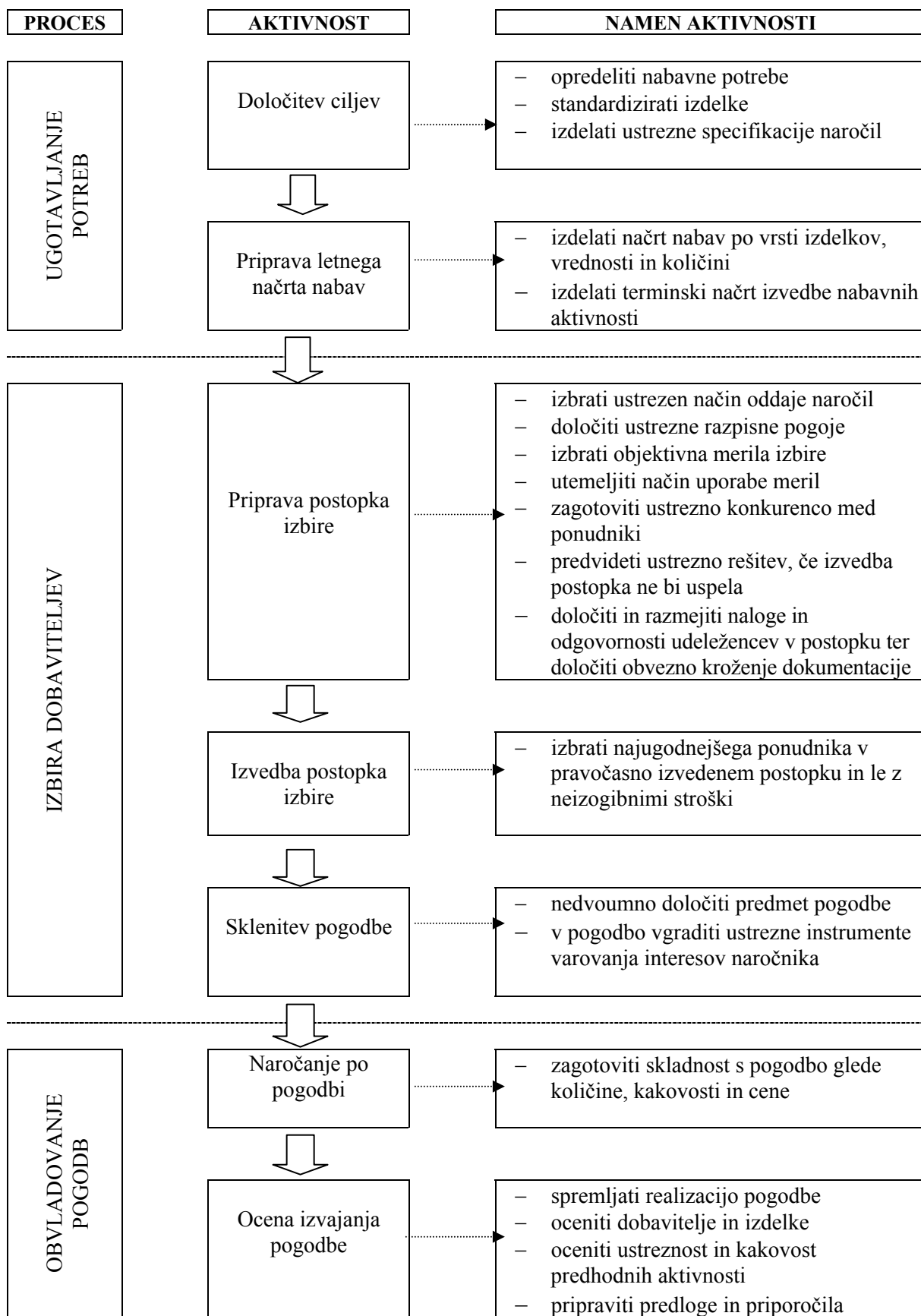


Vir: Podrobni načrt revizije, 2003.

Zaključena enota delovnega procesa je aktivnost, ki ji je mogoče opredeliti posamezne attribute, na primer: odgovorno osebo, izvajalca, časovne omejitve, vhodno in izhodno dokumentacijo ter navodila za delo. Na podlagi navedenih značilnosti učinkovitega procesa so bile določene temeljne aktivnosti, ki so bile predmet proučevanja, in opredeljen njihov namen, kot prikazuje slika 8.



Slika 8: Sistem nabave



Vir: Podrobni načrt revizije, 2003.

## D. Obseg preizkušanja podatkov

Na določitev potrebnega obsega preizkušanja podatkov je vplivala odločitev, da bo pri izbiri enot v vzorec uporabljena statistična metoda vzorčenja po denarni enoti (Monetary Unit Sampling), za katero je značilno, da so enote v vzorec izbrane naključno, večja pa je verjetnost, da bodo izbrane vrednostno pomembnejše enote. Skladno s predhodno določeno stopnjo pomembnosti po vrednosti in predhodne ugotovitve glede tveganj pri delovanju in pri kontroliranju, je bilo v vzorec v vsaki bolnišnici zajetih po 150 enot – posameznih nabav. Način preizkušanja podatkov je bil določen z revizijskimi programi, izdelanimi za posamezno področje proučevanja.

### 5.3 Izvedba revizije

Izvedba revizije je potekala kot iskanje odgovorov na zastavljena revizijska vprašanja, na podlagi pridobivanja, analiziranja, dokumentiranja in vrednotenja podatkov o poslovanju revidiranca. S podrobnimi revizijskimi programi so bila postavljena glavna revizijska vprašanja, ki so določila glavno smer preiskovanja, in dodatna vprašanja, ki so usmerjala k podrobnejšim postopkom preiskovanja. Revizijska vprašanja so bila postavljena za oba revizijska cilja: izrek mnenja o pravilnosti poslovanja in o učinkovitosti poslovanja.

### Cilj 1: Pravilnost poslovanja

*1. Ali je bila nabava izbranega izdelka ustrezno obravnavana kot naročilo velike oziroma male vrednosti?*

- Kolikšna je celotna letna vrednost nabave izdelka, izbranega v vzorec?
- Ali je revidiranec nabavo izbranega izdelka izvajal kot naročilo velike ali kot naročilo male vrednosti?
- Kateri oddelek je bil skladno z notranjimi predpisi revidiranca pristojen za javljanje obstoja in obsega potrebe po nabavi izbranega izdelka ter kdo je bil pristojen za dokončen sprejem odločitve o tem, ali gre za naročilo velike ali male vrednosti?
- Ali so pristojni subjekti izpolnili svoje obveznosti v posameznem primeru?
- Na kakšnih podlagah je revidiranec sprejel odločitev o tem, da bo izvedel postopek za oddajo naročila velike (ali male) vrednosti?
- Kako je revidiranec določil ocenjeno vrednost? Ali je uporabil ustrezne podatke in ali je upošteval pravila o določanju ocenjene vrednosti, ki jih predpisuje zakon?
- Ali je bilo izvajanje nabave izbranega izdelka kot javno naročilo velike oziroma male vrednosti skladno z določili zakona?

*2. Ali je bil postopek za oddajo javnega naročila velike vrednosti izveden skladno z določili zakona?*

- Ali je bil izpolnjen pogoj za začetek postopka, ki ga predpisuje 15. člen Zakona o javnih naročilih (2000): javno naročilo je bilo predvideno v načrtu dobav, v finančnem načrtu so bila predvidena sredstva?
- Ali so bili izdani vsi akti in izdelani drugi pisni dokumenti, ki jih pri izvedbi

posameznega postopka določa zakon (sklep o začetku postopka, sklep o imenovanju strokovne komisije, razpisna dokumentacija, zapisnik o odpiranju ponudb, poročilo o oddaji naročila oziroma sklep o zavrnitvi vseh ponudb, sklenjena pogodba z izbranim ponudnikom, poročilo o oddanih javnih naročilih)?

- Ali je bila izbrana ustrezna vrsta postopka znotraj določb zakona (odprti postopek, omejeni postopek, postopek s pogajanjem brez predhodne objave, postopek s pogajanjem s predhodno objavo)?
- Ali je bilo javno naročilo ustrezno objavljeno (ali sta bila način in vrsta objave skladna z določili zakona)?
- Ali je prišlo do pomembnega preseganja katerega od rokov, ki jih pri izvedbi postopka določa zakon?
- Ali so bila merila za izbiro najugodnejše ponudbe ustrezna, vnaprej določena in ovrednotena?
- Ali je prišlo do drugih nepravilnosti, ki so vplivale na izbiro dobavitelja?

*3. Ali je bil postopek za oddajo javnega naročila male vrednosti izveden skladno z določili notranjih predpisov?*

- Ali je bil, glede na določila notranjih predpisov, uporabljen ustrezen postopek za izbiro dobavitelja?
- Ali je izvedeni postopek zagotovil spoštovanje temeljnih določb (načel) zakona?
- Ali je bil izbrani postopek izveden skladno z določili notranjih predpisov?
- Ali so bile nabave izvršene skladno z rezultati postopka za oddajo javnega naročila?
- Ali je bila pogodba, sklenjena z izbranim ponudnikom, skladna z njegovo ponudbo?
- Ali so bila dejanska izplačila skladna s pogodbenimi določili?

## Cilj 2: Učinkovitost poslovanja

Učinkovitost poslovanja se je presojala v treh delovnih procesih: ugotavljanja potreb, izbire dobaviteljev in obvladovanja pogodb, zato so bila tako razdeljena tudi zastavljena vprašanja.

### **1. Ali je proces ugotavljanja potreb učinkovit?**

*1.1. Ali obstoječi proces ugotavljanja potreb zagotavlja, da so nabavne potrebe upravičene (z vidika potreb in predpisov)?*

- Ali v zavodu obstaja strategija nabave za ključne vrste izdelkov, ki se stalno nabavljajo?
- Ali strategija vsebuje ključne elemente (cilje za izboljšavo, merljive cilje, dolgoročne načrte za uresničevanje ciljev, analize preteklih obdobj)?
- Ali obstajajo standardi porabe materiala ali notranji predpisi?
- Ali zavod izvaja primerjavo dejanske porabe materiala s standardi in predpisi?
- Ali je z notranjim predpisom določena obveznost predložitve utemeljitve upravičenosti nabavnih potreb?
- Ali obstajajo navodila o načinu utemeljevanja potrebe po posamezni vrsti materiala?

*1.2. Ali obstoječi proces ugotavljanja potreb zagotavlja, da so nabave pravočasne z vidika zahtev uporabnikov in z vidika skladnosti z načrtovanim rokom za dobavo?*

- Ali je z notranjim predpisom določena obveznost izdelave terminskega načrta nabav?
- Ali se izvaja nadzor nad spremljanjem izvajanja načrta nabav?
- Ali so z notranjim predpisom določeni roki za navedena dejanja?
- Ali je predpisana obveznost spremljanja časovnega poteka postopkov?

*1.3. Ali obstoječi proces ugotavljanja potreb zagotavlja ustrezne specifikacije naročil z vidika skladnosti s potrebami uporabnikov ter z vidika objektivnosti in jasnosti do dobaviteljev?*

- Ali obstajajo poročila o preteklih nabavah?
- Ali ta poročila vključujejo predloge za izboljšavo (uporabnikov, na osnovi izkušenj, ocene blaga in dobaviteljev)?
- Ali je zagotovljeno sodelovanje uporabnikov (strokovnih delavcev)?
- Ali obstaja zahteva po obvezni raziskavi trga (poznavanje predmeta nabave, razvoj izdelkov, število ponudnikov)?

*1.4. Ali obstoječi proces ugotavljanja potreb zagotavlja združevanje potreb po istovrstnem blagu v enovito javno naročilo?*

- Ali je predpisana obveznost izdelave terminskega načrta nabav?
- Ali se spremlja poraba istovrstnih izdelkov pri različnih uporabnikih?
- Ali se spremlja nabava istovrstnih izdelkov po dobaviteljih?
- Ali se spremlja poraba po vrstah stroškov?
- Ali obstaja šifrant izdelkov in ali se redno posodablja?

## **2. Ali je proces izbire dobaviteljev učinkovit?**

*2.1. Ali obstoječi proces izbire dobaviteljev zagotavlja pogoje za izbiro najugodnejšega dobavitelja?*

- Ali je za določene skupine izdelkov vnaprej oblikovan profil dobaviteljev?
- Ali obstajajo za določene skupine izdelkov vnaprej določeni pogoji, merila izbire in način oddaje naročil?
- Ali obstaja nadzor nad upravičenostjo uporabe določenih meril za izbiro dobavitelja konkretnega izdelka?
- Ali obstaja zahteva po utemeljitvi uporabe določenega merila in/ali pogoja v konkretnem postopku?
- Ali se zbirajo in upoštevajo pripombe ponudnikov, ki se nanašajo na kakovost razpisne dokumentacije?

*2.2. Ali obstoječi proces izbire dobaviteljev zagotavlja sklenitev kakovostne pogodbe?*

- Ali obstaja analiza izvajanja preteklih pogodb?
- Ali se ugotovitve te analize upoštevajo pri pripravi novih pogodb?
- Ali so v pogodbe vgrajeni ustrezni instrumenti varovanja interesov naročnika?

*2.3. Ali obstoječi proces izbire dobaviteljev zagotavlja izvedbo s čim manjšimi stroški in v čim krajšem času?*

- Ali je z notranjimi predpisi ali navodili določeno kroženje dokumentacije?
- Ali so jasno določene naloge in odgovornosti udeležencev v procesu?
- Ali so določeni roki za izvedbo posameznih aktivnosti?
- Ali obstajajo analize predolgotrajnih ali razveljavljenih postopkov iz preteklosti?

### **3. Ali je obvladovanje pogodb učinkovito?**

*3.1. Ali obstoječi proces obvladovanja pogodb zagotavlja izvedbo skladno s pogodbo?*

- Ali je natančno določena odgovornost za izvajanje posameznega določila pogodbe?
- Ali je za spremljanje izvajanja pogodbe zadolžen skrbnik pogodbe?

*3.2. Ali obstoječi proces obvladovanja pogodb zagotavlja poročanje o izvedbi in predloge za izboljšanje?*

- Ali obstajajo navodila ali notranji predpisi za pripravo poročila o izvajanju pogodb?
- Ali je zagotovljena kontrola nad pripravljenimi poročili?
- Ali obstajajo dokazi o dejanskem spremljanju izvajanja konkretne pogodbe (npr. zavrnitve računov, ki niso skladni s pogodbo)?
- Ali je zagotovljeno (na primer: zahteva v notranjem predpisu), da se ugotovitve iz poročil upoštevajo pri nadaljnjih nabavah?

*3.3. Ali obstoječi proces obvladovanja pogodb zagotavlja izvedbo s čim manjšimi stroški ali v čim krajšem času?*

- Ali je natančno predpisano kroženje obvezne dokumentacije?
- Ali so predpisani roki za izvedbo posamezne faze aktivnosti?

Za presojo učinkovitosti nabavnega procesa, predvsem v delu, ki se nanaša na obvladovanje pogodb, so bili izbrani tudi nekateri kazalniki, za katere je bilo ocenjeno, da jih bo mogoče izračunati pri vseh bolnišnicah, zajetih v revizijo. Vsebina kazalnikov in način njihovega izračunavanja sta predstavljena v tabeli 8.

Tabela 8: Izbrani kazalniki in način njihovega izračunavanja

Naziv kazalnika	Podatek/izračun	Obrazložitev kazalnika
Odzivnost dobaviteljev	Število dni od naročila do dobave	Cilj naročnika je, da naročeno blago dobi v čim krajšem času. Zato je pomembno spremljati, kako to zahtevo izpolnjuje posamezni dobavitelj. Osnovna podatka sta datum naročilnice in datum prevzemnice. Število dni od naročila do dobave se lahko ugotavlja za vsako posamezno nabavo ali se za posameznega dobavitelja izračuna povprečni dobavni rok v določenem časovnem obdobju.
Zanesljivost dobavitelja	Število pravočasnih dobav/število vseh dobav  Vrednost pravočasnih dobav/vrednost vseh dobav	Cilj naročnika je, da blago dobi pravočasno glede na potrebe poslovnega procesa. Tako dobi dejanski dobavni rok pravo vrednost šele, ko ga primerjamo z zahtevanim oziroma dogovorjenim dobavnim rokom. Če je dejanski dobavni rok krajši od zahtevanega, je naročnik dosegel cilj, to je pravočasna dobava naročenega blaga.  Zanesljivost dobavitelja se ocenjuje z odstotkom nabav, izvršenih v zahtevanem roku, med vsemi nabavami.
Ustreznost dobavljenega blaga	Število reklamacij/število nabav  Vrednost reklamacij/vrednost nabav	Gre za količinsko in kakovostno ustreznost. Ustrezen kazalnik je razmerje med številom reklamacij in številom vseh nabav pri posameznem dobavitelju ali med vrednostjo nabav, pri katerih je prišlo do reklamacij, in skupno vrednostjo vseh nabav pri tem dobavitelju.
Elementi nabave v času: cena	Vrednost nabave/količina nabave	Spremlja se gibanje cen po posameznih izdelkih in po dobaviteljih v določenem obdobju.
Koeficient obračanja zalog  Število dni vezave zalog	Vrednost porabe v obdobju/povprečna vrednost posameznega izdelka na zalogi  Število dni vezave zalog = 365/koeficient obračanja zalog	Rezultat pove, kolikokrat se v preučevanem obdobju obrne enota izdelka. Cilj je čim hitrejše obračanje zalog, to je čim večja vrednost koeficienta obračanja zalog.  Povprečna zaloga = (zaloga na začetku obdobja + zaloga na koncu obdobja) / 2

Vir: Podrobni načrt revizije, 2003.

#### 5.4 Predstavitev ugotovitev opravljene revizije pravilnosti poslovanja

Prečna revizija je bila omejena na presojo pravilnosti javnega naročanja zdravil in medicinskega potrošnega materiala. Posamezne neodvisne revizije so bile izvedene v štirih splošnih bolnišnicah: Splošni bolnišnici Maribor (v nadaljevanju: SBMb), Splošni bolnišnici Celje (v nadaljevanju: SBC), Splošni bolnišnici Novo mesto (v nadaljevanju: SBNm) in Splošni bolnišnici Jesenice (v nadaljevanju: SBJ). Med navedenimi bolnišnicami je največja SBMb, kar je razvidno tudi iz podatkov o višini stroškov zdravil in medicinskega potrošnega materiala, ki jih primerjalno za vse obravnavane bolnišnice prikazuje tabela 9.

Tabela 9: Stroški zdravil in medicinskega potrošnega materiala po revidiranih bolnišnicah

Bolnišnice	Leto 2001		Leto 2002		Indeks 2002 /2001
	Stroški zdravil in MPM	Delež stroškov zdravil in MPM v celotnih stroških materiala in storitev	Stroški zdravil in MPM	Delež stroškov zdravil in MPM v celotnih stroških materiala in storitev	
	v tisočih tolarjih	v %	v tisočih tolarjih	v %	
<b>SBMb</b>	4.800.547	61,8	5.799.655	63,5	121
<b>SBNm</b>	1.305.335	53,4	1.345.707	53,1	103
<b>SBC</b>	2.599.684	57,9	2.796.070	57,3	108
<b>SBJ</b>	1.026.404	57,4	1.068.743	57,3	104

MPM je okrajšava za medicinski potrošni material.

Vir: Letna poročila bolnišnic za leto 2002.

Obravnavane bolnišnice so v letu 2002 nabavile v povprečju 4.551 različnih izdelkov pri 92 različnih dobaviteljih. Analiza podatkov o nabavljenih izdelkih je pokazala veliko razpršenost nabav, saj je delež posameznega izdelka v celotni letni vrednosti nabav le izjemoma presegel en odstotek.

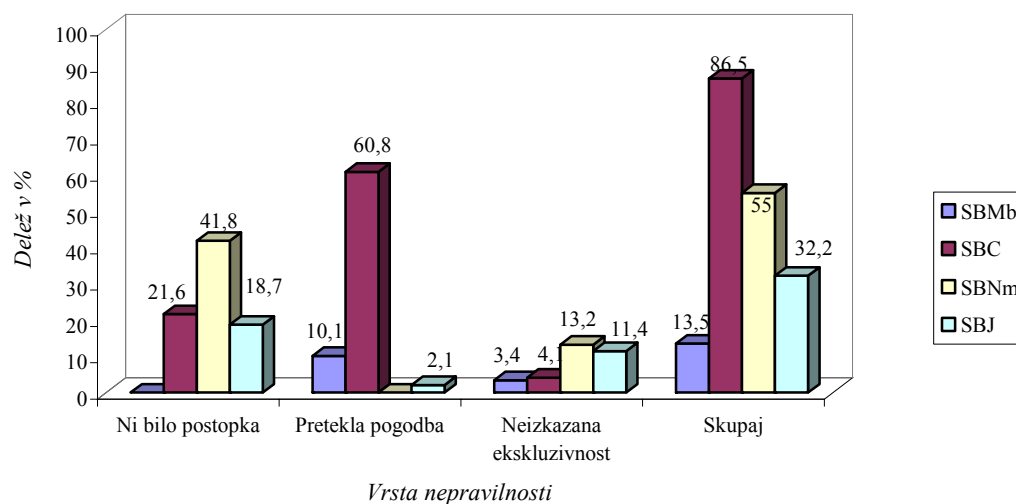
***Revizijsko vprašanje: Ali je bila nabava posameznega izdelka ustrezno obravnavana kot naročilo velike ali male vrednosti?***

Najpogostejša je bila ugotovitev, da bolnišnica ni izvedla ustreznega postopka izbire. Le ena od revidiranih bolnišnic je v letu 2002 za izbiro dobaviteljev večine nabavljenih zdravil izvedla ustrezen postopek, vse ostale pa so opustitev izvedbe kakršnegakoli postopka izbire utemeljevale z mnenjem ministrstva za finance, da zaradi državnega uravnavanja cen za zdravila ne veljajo tržne zakonitosti. Tovrstne nepravilnosti so bile ugotovljene tudi v 46,8 odstotka vseh pregledanih nabav medicinskega potrošnega materiala.

Pri nabavi medicinskega potrošnega materiala sta se pogosto pojavljali tudi naslednji nepravilnosti: pogodba, na podlagi katere je bolnišnica nabavljala medicinski potrošni material je že pretekla, novega postopka pa bolnišnica ni pravočasno izvedla ali pa je bolnišnica z dobaviteljem sklenila pogodbo neposredno, z obrazložitvijo, da je izbrani dobavitelj edini usposobljeni za dobavo določenega izdelka, pri tem pa te trditve ni ustrezno

utemeljila (tovrstna nepravilnost je v sliki 9 prikazana kot »neizkazana ekskluzivnost«). Delež nabav medicinskega potrošnega materiala, ki niso temeljile na ustreznem postopku izbire dobavitelja v vseh preverjenih nabavah po posameznih bolnišnicah prikazuje slika 9.

Slika 9: Delež neustreznega postopka izbire v vseh preverjenih nabavah medicinskega potrošnega materiala po bolnišnicah



Vir: Zbirno poročilo prečne revizije javnega naročanja v splošnih bolnišnicah, 2004.

**Revizijsko vprašanje:** *Ali je bil postopek za oddajo javnega naročila velike vrednosti izveden skladno z zakonom oziroma ali je bil postopek oddaje javnega naročila male vrednosti izveden skladno z določili notranjih predpisov?*

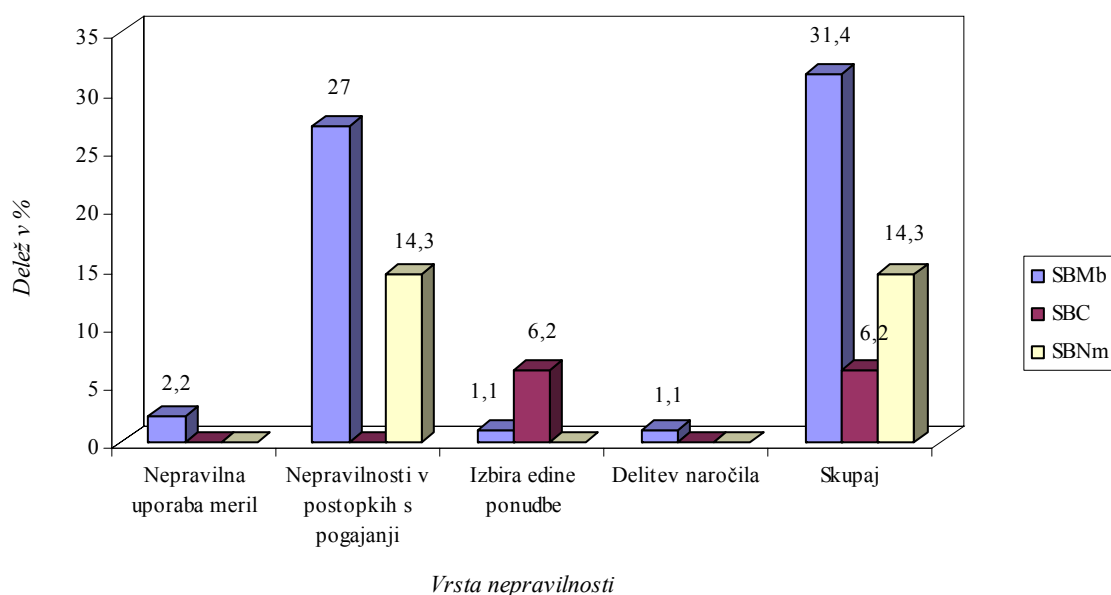
Ugotovljeno je bilo, da so bolnišnice v povprečju pri 13 odstotkih vseh obravnavanih nabav medicinskega potrošnega materiala izbrale ustrezen postopek, vendar je prišlo do nepravilnosti pri izvedbi postopka. Najpogosteje so se pojavljale naslednje nepravilnosti:

- bolnišnice niso izvedle pogajanj ali pred začetkom pogajanj niso zaprosile za mnenje Urada za javna naročila, kot to določa zakon;
- izbrana je bila edina prispela ponudba;
- merila izbire niso bila uporabljena skladno z razpisno dokumentacijo;
- naročilo je bilo razdeljeno med več enako ugodnih ponudnikov, ker bolnišnica v razpisni dokumentaciji te možnosti ni predvidela.

Največ nepravilnosti se je seveda pojavilo pri bolnišnicah, ki so izvedle največ postopkov, kar je razvidno tudi iz slike 10.



Slika 10 : Delež nabav, pri katerih je bil postopek izveden nepravilno, v vseh preverjenih nabavah medicinskega potrošnega materiala po bolnišnicah



Vir: Zbirno poročilo prečne revizije javnega naročanja v splošnih bolnišnicah, 2004.

***Revizijsko vprašanje: Ali so bile nabave izvršene skladno z rezultati izvedenega postopka za oddajo naročila?***

Najmanj ugotovljenih nepravilnosti se je nanašalo na izvajanje pogodb. Le pri 4,5 odstotka vseh pregledanih nabav medicinskega potrošnega materiala je bilo ugotovljeno, da nabave niso bile izvršene skladno s sklenjenimi pogodbami. Pogostejši sta bili predvsem dve vrsti nepravilnosti, in sicer: bolnišnica je nabavila istovrstni material tudi pri drugih dobaviteljih, in ne le pri tistih, s katerim je sklenila pogodbo in nabavila je material po ceni, ki je preseгла pogodbeno dogovorjeno. Opisani nepravilnosti sta se pojavljali predvsem pri dveh bolnišnicah, pri eni pa je skoraj 44 odstotkov vseh pregledanih nabav potekalo brez sklenjenih pogodb z dobavitelji.

Na podlagi zbranih podatkov o celotni letni vrednosti nabav zdravil in medicinskega potrošnega materiala, deleža obravnavanih nabav v celotni letni vrednosti nabav ter deleža nabav, pri katerih so bile ugotovljene nepravilnosti, je bilo ocenjeno, da so obravnavane bolnišnice v letu 2002, v pomembnem neskladju z veljavnim zakonom o javnih naročilih, oddale povprečno 75 odstotkov vseh nabav zdravil in medicinskega potrošnega materiala.

**5.5 Predstavitev ugotovitev opravljene revizije učinkovitosti poslovanja**

Učinkovitost javnega naročanja se je presojala glede na doseganje temeljnega namena posamezne aktivnosti v sistemu nabave, ki obsega delovne procese ugotavljanja potreb, izbire dobaviteljev in obvladovanja pogodb.

### ***Revizijsko vprašanje: Ali je proces ugotavljanja potreb učinkovit?***

Ugotovljene so bile naslednje pomanjkljivosti, ki so pomembno zmanjševale učinkovitost bolnišnic pri ugotavljanju in načrtovanju potrebnih nabav zdravil in medicinskega potrošnega materiala:

- bolnišnice niso imele opredeljenega postopka ugotavljanja potreb po nabavah in zato potreb niso ugotavljale sistematično, po vrstah ter potrebni količini zdravil in medicinskega potrošnega materiala;
- pri treh bolnišnicah, ki niso izvedle postopka izbire dobaviteljev zdravil, je bila ugotovljena tudi odsotnost vsakršnega terminskega načrtovanja nabav in teženj po združevanju potreb v enovito naročilo, kar je bistveno vplivalo na možnost pridobitve različnih ugodnosti;
- nobena od bolnišnic ni imela opredeljenih standardov za posamezne vrste medicinskega potrošnega materiala, kar je oteževalo presojo upravičenosti in smotrnosti tovrstnih nabav.

### ***Revizijsko vprašanje: Ali je proces izbire dobaviteljev učinkovit?***

Skladno z vnaprej postavljenimi kriteriji presoje učinkovitosti procesa izbire dobaviteljev je bila kot izrazito neučinkovita ocenjena odločitev posameznih bolnišnic, da oddajo naročila medicinskega potrošnega materiala glede na najnižjo ponujeno vrednost za celotni sklop materiala, saj si s tem niso zagotovile najugodnejših pogojev dobave za posamezne izdelke.

Prav tako je bila kot neučinkovita ocenjena tudi odločitev posameznih bolnišnic, da se ustreznost ponujenega materiala preveri šele v drugi fazi omejenega postopka, kar je pomembno vplivalo na trajanje postopkov izbire dobaviteljev in prekoračitve načrtovanih rokov oddaje naročila.

Ocenjeno je bilo, da so obravnavane bolnišnice premalo pozornosti namenjale izbiri ustrezne vrste postopka, ki je zelo povezan s predmetom nabave. Posamezna vrsta postopka se je pogosto šele v fazi izvedbe pokazala za neustrezno, kar je skoraj vedno vodilo v ponavljanje postopka.

### ***Revizijsko vprašanje: Ali je obvladovanje pogodb učinkovito?***

Glavne ugotovitve tega dela proučevanja so naslednje:

- sklenjene pogodbe niso vedno predstavljale kakovostne podlage za učinkovito naročanje;
- bolnišnice niso izvajale ustreznega nadzora nad izvajanjem pogodb in
- naloge udeležencev v celotnem procesu izbire dobaviteljev niso bile jasno določene, predvsem pa ni bila določena odgovornost nosilcev posameznih nalog.

Izračunani so bili tudi nekateri kazalniki, za katere je bilo ocenjeno, da bi lahko izražali učinkovitost obvladovanja pogodb. Z vidika dobaviteljev se je ugotavljala odzivnost in zanesljivost, z vidika izdelkov pa količinska in kakovostna ustreznost dobavljenega blaga, gibanje cen v proučevanem obdobju ter obračanje zalog. Kazalniki so bili izračunani tako za posamezen neodvisen vzorec za preizkušanje v posamezni bolnišnici kot tudi za vzorec izdelkov, ki so se pojavljali v vseh bolnišnicah in so zato predstavljali primernejše izhodišče za primerjavo. Izračunane vrednosti kazalnikov za zdravila so predstavljene v tabeli 10.

Tabela 10: Vrednosti kazalnikov za zdravila

Naziv kazalnika / bolnišnica	SBMb	SBC	SBNm	SBJ
<b>Osnovni vzorec izdelkov, različen za vsako bolnišnico:</b>				
Odzivnost dobaviteljev	od 0 do 43 dni, povprečno 3,5 dneva	od 0 do 7 dni, povprečno 1,4 dneva	ni podatkov	od 1 do 6 dni, povprečno 3,9 dneva
Zanesljivost dobaviteljev	45,9 %	84,9 %	ni podatkov	ni podatkov
Ustreznost dobavljenega blaga	ni podatkov	ni podatkov	ni podatkov	ni podatkov
Koeficient obračanja zalog	42,1	27,7	47,5	58,4
Število dni vezave zalog	8,7	13,2	7,7	6,3
<b>Vzorec izdelkov, enakih v vseh obravnavanih bolnišnicah:</b>				
Koeficient obračanja zalog	45,9	20,4	40,4	48,3
Število dni vezave zalog	8,0	17,9	9,0	7,6

Vir: Zbirno poročilo prečne revizije javnega naročanja v splošnih bolnišnicah, 2004.

*Odzivnost dobaviteljev:* Cilj naročnika je, da naročene izdelke prejme v čim krajšem času. Zato bi moral naročnik spremljati, kako to zahtevo izpolnjuje vsak posamezni dobavitelj. Načrtovano je bilo, da se odzivnost dobaviteljev preizkusi tako, da se za vsako posamezno nabavo, zajeto v vzorec, ugotavlja dejanski dobavni rok, to je število dni od naročila do prevzema zdravila. Pri izvedbi revizije se je pokazalo, da razpoložljivi podatki niso dovolj zanesljivi. Dve bolnišnici sta zdravila dosledno naročali s pisnimi naročilnicami, medtem ko sta se ostali dve v večji meri uporabljali telefonsko naročanje brez dodatnega dokumenta, na podlagi katerega bi bilo mogoče nedvoumno ugotoviti datum naročila. Pri vseh bolnišnicah so se pojavljali tudi izjemno dolgi datumi dobave, ki pa zaradi majhnega vzorca niso bili izločeni iz obravnave. Ugotovitve o nezanesljivosti podatkov glede datumov naročanja, ki so posledica dejstva, da nekatere bolnišnice za naročanje niso uporabljale predpisanega instrumenta – naročilnice –, so pokazale, da posamezne bolnišnice niso in tudi ne bi mogle učinkovito spremljati odzivnosti posameznih dobaviteljev.

*Zanesljivost dobaviteljev:* Cilj naročnika je, da naročene izdelke dobi pravočasno glede na potrebe poslovnega procesa. Dejanski dobavni rok zato dobi pravo vrednost šele ob primerjavi z zahtevanim dobavnim rokom, torej s pogodbeno določenim rokom oziroma rokom, navedenim na naročilnici. Tako opredeljeno zanesljivost dobavitelja je bilo mogoče

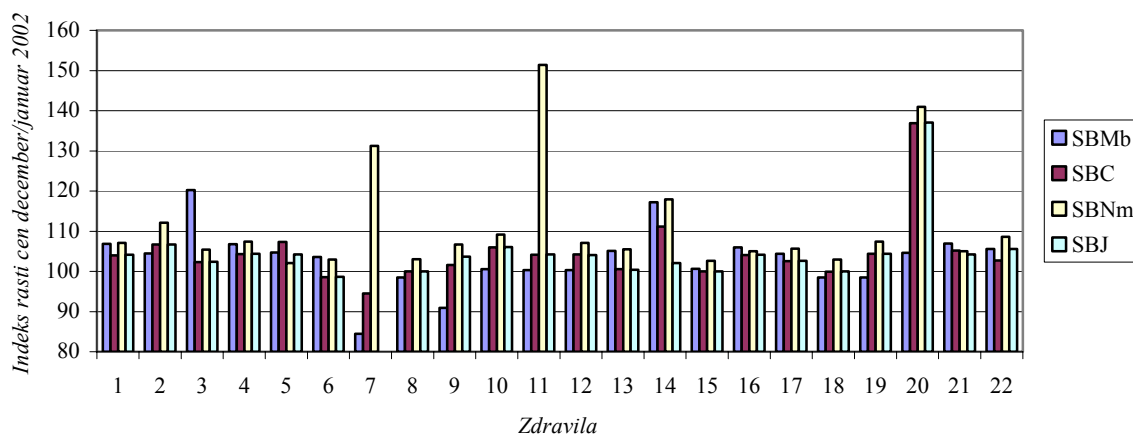
preveriti le pri dveh bolnišnicah, ki sta sklepali pogodbe z dobavitelji zdravil. Ostali dve bolnišnici z dobavitelji zdravil nista sklepali pogodb, prav tako naročil nista izvajali z naročilnicami. Dobavni rok ni bil dogovorjen, zato na ta način ni bilo mogoče preveriti zanesljivosti dobaviteljev.

*Ustreznost dobavljenega blaga:* Načrtovano je bilo, da se s primerjavo števila ali vrednosti reklamacij v celotnem številu ali vrednosti nabav pri posameznem dobavitelju oceni ustreznost dobavljenega blaga. Ugotovljeno je bilo, da bolnišnice ne spremljajo podatkov v obliki, ki bi omogočala primerjavo.

*Obračanje zalog:* Učinkovitost usklajevanja nabave in porabe zdravil, zajetih v vzorec, se je presojala s pomočjo koeficienta obračanja zalog, ki predstavlja število obratov enote izdelka v proučevanem obdobju. Cilj naročnika mora biti čim hitrejše obračanje zalog (čim večja vrednost kazalnika), kar pomeni, da nabava sledi porabi, s čim manjšimi zalogami, ki predstavljajo za zavod strošek financiranja zalog. Koeficienti za leto 2002 so znašali od 27,7 do 58,4. Podoben rezultat kot pri osnovnem vzorcu, različnem pri vsaki posamezni bolnišnici, je dalo tudi proučevanje koeficienta obračanja zalog na vzorcu izbranih izdelkov, enakih v vseh proučevanih bolnišnicah.

*Gibanje cen v izbranem obdobju:* Analiza zbranih podatkov za 22 izbranih zdravil je pokazala, da se je cena proučevanih zdravil v obdobju januar–december 2002 v posameznih bolnišnicah spreminjala različno. Spremembe cen podrobneje prikazuje slika 11, iz katere je razvidno, da je cena v obdobju januar–december le izjemoma ostala nespremenjena (v tem primeru je indeks enak 100), v večini primerov je prišlo do dviga cen za manj kot 10 indeksovskih točk, v nekaterih primerih pa povečanje cen močno odstopa od povprečja.

Slika 11: Primerjava rasti cen izbranih zdravil v obdobju januar–december 2002 po bolnišnicah



Vir: Zbirno poročilo prečne revizije javnega naročanja v splošnih bolnišnicah, 2004.

Tabela 11: Vrednosti kazalnikov za medicinski potrošni material

Naziv kazalnika / bolnišnica	SBMb	SBC	SBNm	SBJ
<b>Osnovni vzorec izdelkov, različen za vsako bolnišnico:</b>				
Odzivnost dobaviteljev	od 0 do 116 dni, povprečno 12,8 dneva	od 0 do 174 dni, povprečno 7,5 dneva	ni podatkov	od 0 do 80 dni, povprečno 6,9 dneva
Zanesljivost dobaviteljev	43,8 %	47,4 %	ni podatkov	ni podatkov
Ustreznost dobavljenega blaga	ni podatkov	ni podatkov	ni podatkov	ni podatkov
Koeficient obračanja zalog	14,7	21,8	36,9	43,0
Število dni vezave zalog	24,8	16,8	9,9	8,5
<b>Vzorec izdelkov, enakih v vseh obravnavanih bolnišnicah:</b>				
Koeficient obračanja zalog	14,7	27,1	42,6	19,6
Število dni vezave zalog	24,9	13,5	8,6	18,6

Vir: Zbirno poročilo prečne revizije javnega naročanja v splošnih bolnišnicah, 2004.

Podobno kot pri zdravilih tudi pri medicinskem potrošnem materialu podatki o dobavah, izvedenih v dogovorjenem roku, niso bili povsem zanesljivi zaradi telefonskega naročanja in nepopolne spremljajoče dokumentacije. Pri bolnišnicah, kjer so ustrezni podatki obstajali, so se dejanski dobavni roki gibali tudi do 174 dni, v povprečju pa od 6,9 do 12,8 dneva.

*Zanesljivost dobaviteljev*, to je število dobav v dogovorjenem ali krajšem roku, je bilo mogoče ugotavljati le pri dveh bolnišnicah, ki sta imeli v pogodbah dogovorjene dobavne roke. Pri obeh je bilo v dogovorjenih rokih opravljenih več kot 40 odstotkov dobav.

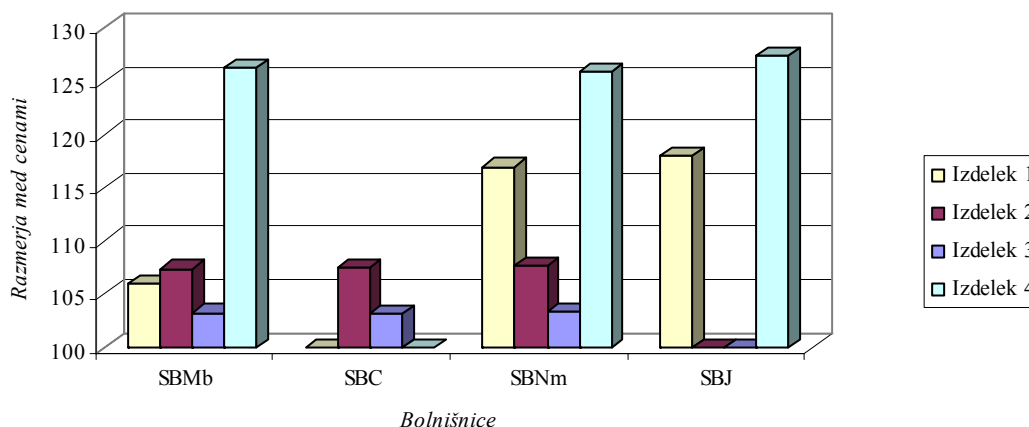
*Obračanje zalog*: Primerjava vrednosti kazalnikov, izračunanih za vzorec izdelkov, enakih v vseh bolnišnicah, je pokazala najvišjo vrednost koeficienta pri Splošni bolnišnici Novo mesto in najnižjo pri Splošni bolnišnici Maribor. Obravnavane izdelke so imele bolnišnice na zalogi od 8,6 do 24,9 dneva.

*Primerjava višine nabavnih cen nekaterih izbranih izdelkov*: V analizo so bili zajeti le štirje izdelki,<sup>6</sup> ki so se v enaki obliki pojavljali v vseh štirih bolnišnicah. Analiza je bila omejena na primerjavo povprečnih letnih cen, izračunanih na osnovi podatkov o skupni vrednosti letne nabave in o količini nabavljenih izdelkov. Ugotovljeno je bilo, da so se cene, po katerih so bolnišnice nabavljale obravnavane izdelke, kljub temu da so se pri posameznih izdelkih pojavljali celo isti dobavitelji, med bolnišnicami precej razlikovale. Razmerja med povprečnimi nabavnimi cenami prikazuje slika 12 (najnižja povprečna letna nabavna cena

<sup>6</sup> Izdelek 1: Vivasoft 12 cm x 10 m; izdelek 2: Hcv 3 rd gen. A 480t; izdelek 3: 1941 filter bakteriološki; izdelek 4: Ago005h monitoring sistem.

proučevanega izdelka, glede na povprečne letne nabavne cene v vseh štirih obravnavanih bolnišnicah, je enaka 100).

Slika 12: Razmerja med povprečnimi letnimi nabavnimi cenami izbranih izdelkov, primerjava med bolnišnicami



Vir: Zbirno poročilo prečne revizije javnega naročanja v splošnih bolnišnicah, 2004.

Med vsem štirimi obravnavanimi bolnišnicami sta najnižjo povprečno letno ceno za posamezni proučevani izdelek dosegli dve bolnišnici, obe v po dveh primerih. Največja odstopanja so bila ugotovljena med cenami izdelka pod številko štiri: razlika med najnižjo in najvišjo doseženo povprečno letno ceno je znašala kar 27,35 odstotka, pri čemer je bil dobavitelj isti pri vseh štirih bolnišnicah. Tudi pri izdelku pod številko tri je bil dobavitelj v vseh štirih bolnišnicah isti, razlika med najnižjo in najvišjo povprečno letno ceno pa je znašala 3,39 odstotka.

Na podlagi rezultatov opravljenih analiz je bil za obravnavane štiri izdelke ocenjen možni prihranek posamezne bolnišnice, ob predpostavki, da bi bolnišnice nabavljale obravnavane izdelke le po najnižjih letnih povprečnih cenah. Ocenjeno je bilo, da bi ob tej predpostavki prav vse bolnišnice dosegle prihranke, in sicer: Splošna bolnišnica Jesenice 7,04 odstotka, Splošna bolnišnica Novo mesto 6,77 odstotka, Splošna bolnišnica Maribor 6,64 odstotka in Splošna bolnišnica Celje 4,72 odstotka letne vrednosti nabav obravnavanih štirih izdelkov.

## 5.6 Ocena in predlogi

Na podlagi opravljenih preveritev je bilo ocenjeno, da so v obravnavanem obdobju vse bolnišnice, zajete v revizijo, ravnale v pomembnem neskladju s predpisi o javnih naročilih. Prav tako je bilo ocenjeno tudi, da bi bolnišnice lahko izboljšale sistem nabave zdravil in medicinskega potrošnega materiala v vseh treh fazah izvajanja procesa. Bolnišnicam je bilo priporočeno, da:

- v notranjih predpisih jasno opredelijo naloge in razmejijo odgovornost nosilcev posameznih nalog v procesu izbire dobaviteljev ter s pripravo ustreznih navodil in postopkov zagotovijo strokovno podlago za presojo upravičenosti nabav ter s tem zmanjšajo vpliv subjektivne presoje na odločitve o nabavah;
- ponovno ugotovijo, katera zdravila in material v bolnišnici dejansko uporabljajo, ter na tej podlagi oblikujejo sezname razpisnih izdelkov in jih sproti posodablajo tako, da bodo zajeli kar največji del izdelkov, ki jih bolnišnica uporablja, pri tem pa opredelijo tudi formalne postopke za sprotno upoštevanje novih potreb;
- v procesu načrtovanja nabav več pozornosti posvetijo soodvisnosti predmeta naročanja in izbranega postopka izbire;
- z uvedbo ustrezne programske opreme avtomatizirajo potek nabave po izvedenem ustreznem postopku oddaje javnega naročila, vpeljejo potrebne kontrolne mehanizme in hkrati zagotovijo ustrezno bazo za načrtovanje nabavnih aktivnosti ter
- z uvedbo spremljanja izvajanja pogodb in izdelavo obveznega pisnega poročila, ki naj vsebuje tudi oceno in priporočila oziroma predloge za morebitne spremembe in izboljšave, zagotovijo ustrezno podlago za načrtovanje novih nabav tako z vidika ugotavljanja potreb kot tudi z vidika odločanja o vrsti postopka za oddajo javnih naročil.

Ena od ugotovitev revizije je tudi, da je večina ugotovljenih nepravilnosti in neučinkovitosti pri javnem naročanju zdravil in medicinskega potrošnega materiala v veliki meri tudi posledica pomanjkljive systemske ureditve. Veliko število različnih izdelkov ter hitre spremembe in razvoj zdravil in medicinskega potrošnega materiala so namreč dejavniki, ki so za posameznega naročnika težko obvladljivi. Zato je na tem področju nujno potreben poseg ministrstva z uveljavitvijo enotnih standardov in strokovnih kriterijev presoje kakovosti ter drugih zahtevanih lastnosti zdravil in medicinskega potrošnega materiala.

## **6. SKLEPNE UGOTOVITVE**

Nadzor nad porabo javnih sredstev se v zadnjih letih tudi v Sloveniji vse bolj krepi. Davkoplačevalci se vse bolj zavedajo svoje pravice do obveščenosti o porabi javnih sredstev, ki jo je država omogočila z ustanovitvijo različnih organov nadzora. Zahtevajo neodvisna zagotovila, ne le da so bila javna sredstva porabljen skladno s predpisi, ampak tudi, da so bila porabljen gospodarno, učinkovito in uspešno. Tem zahtevam mora slediti tudi računsko sodišče kot najvišji revizijski organ za kontrolo državnih računov, državnega proračuna in celotne javne porabe v državi. Svojo revizijsko dejavnost mora zato usmerjati ne le v ugotavljanje pomanjkljivosti, nepravilnosti in napak pri poslovanju porabnikov javnih sredstev, ampak tudi v ugotavljanje vzrokov zanje in svetovanje za izboljšanje poslovanja.

Slovenija je država, ki skuša v kar največji meri omogočiti vsem državljanom univerzalen in pravičen dostop do dobrih zdravstvenih storitev. Ta odločitev izhaja iz naslednjih vrednot in načel:

- v središču pozornosti morajo biti ljudje;
- vsem mora biti zagotovljen splošen dostop in univerzalno zdravstveno varstvo, ki se ozira na potrebe ljudi, in ne na njihov gmotni položaj;
- zagotovljen mora biti pravičen dostop, kar pomeni zdravstveno oskrbo pod enakimi pogoji za vse ljudi, ne glede na njihove socialne okoliščine ali kraj prebivališča;
- zdravstveno varstvo, ki je v pristojnosti javnega sektorja mora temeljiti predvsem na solidarnosti, in ne toliko na individualnih pravicah;
- financiranje zdravstva mora temelji na solidarnosti in trajnosti, ne glede na to, ali se denar zbira z davki, prispevki socialnega zavarovanja ali kot kombinacijo obojega, ter
- zdravstvena dejavnost mora temeljiti na raznolikosti ponudnikov zdravstvenih storitev – javnih, nepridobitnih in zasebnih organizacij.

Postavljanje prioritet na osnovi učinkovitosti programov je v zdravstvu lahko etično sporno. Narava zagotavljanja zdravstvenih storitev je namreč taka, da prevladujejo etična načela, ki so vezana na pojme, kot so: enakost, solidarnost in pravičnost. Zaradi omejenosti razpoložljivih sredstev pa je lahko etično še bolj sporna neustrezna razporeditev redkih dobrin in nesmotrno ravnanje z omejenimi sredstvi. Zahtevo po večji učinkovitosti izvajalcev zdravstvene dejavnosti postavlja tudi nacionalni program Zdravje za vse do leta 2004, kar bi lahko prevedli v zahtevo po doseganju največje možne učinkovitosti pri razporeditvi razpoložljivih sredstev in pri njihovi porabi.

Revizija izvajanja nalog ali revizija smotrnosti poslovanja obsega revidiranje gospodarnosti, uspešnosti in učinkovitosti, torej ugotavljanje in presojanje, kako revidirana enota uporablja razpoložljive dejavnike pri izvajanju svojih nalog. Naloga javnega zdravstvenega zavoda je zadovoljevanje širših družbenih potreb in je hkrati zagotavljanje zdravstvenega varstva v ožjem pomenu, torej izvajanje specifične zdravstvene storitve, ki jo opravi zdravstveni delavec v poslovnem procesu. Pri odločanju o reviziji izvajanja nalog v javnem zdravstvenem zavodu, predvsem pa pri določanju cilja takšne revizije, je zato treba upoštevati posebnosti tovrstnih organizacij, ki izhajajo iz dejavnosti kot tudi iz dejstva, da gre za javne zavode kot porabnike javnih sredstev, ki so zato podvrženi posebnim zahtevam.

Pri poslovanju v razmerah omejenih sredstev morajo zato javni zdravstveni zavodi poleg načel gospodarnosti in učinkovitosti upoštevati tudi načelo transparentnosti. Omenjena načela so hkrati tudi temeljna načela javnega naročanja, ki jim morajo skladno z veljavnim zakonom slediti tudi javni zdravstveni zavodi. Od uveljavitve zakona, ki je kot zavezanec za izvajanje javnih naročil opredelil tudi javne zdravstvene zavode, je minilo šest let. Število javnih razpisov in ostalih zakonsko določenih načinov oddaje naročil vsako leto narašča. Ne nazadnje je med vsemi naročniki v državi, ki letno izvedejo največ postopkov izbire oziroma na podlagi teh postopkov sklenejo največ pogodb, tudi več javnih zdravstvenih zavodov, predvsem bolnišnic kot največjih porabnikov sredstev v zdravstvu. Postopki izbire, ki jih izvajajo, pa morajo biti prilagojeni posebnostim zdravstvene dejavnosti, kjer je težko jasno opredeliti zahteve, ne da bi posegli v deklarativno zagotovljeno pravico ponudnikov do svobodne konkurence. To kažejo tudi ugotovitve opravljene revizije javnega



naročanja v bolnišnicah, ki je pokazala na pomembne nepravilnosti v izvedenih postopkih pri vseh bolnišnicah, zajetih v reviziji. Pokazala je tudi na pomanjkljivosti v sistemu, ki še ni zagotovil ustreznih standardov presoje kakovosti in drugih zahtevanih lastnosti, v obravnavanem primeru zdravil in medicinskega potrošnega materiala.

Presoja učinkovitosti izvajanja nalog ter tudi v zakonu in notranjih predpisih določenih postopkov ni mogoča brez ustreznih in vnaprej postavljenih standardov ali kriterijev, ki so povezani s cilji organizacije. Cilje organizacije je mogoče meriti tudi s kazalniki, ki kažejo dosežke organizacije z določenega zornega kota, v obravnavanem primeru učinkovitost procesa nabave. Model kazalnikov učinkovitosti upravljanja pogodb, ki je bil postavljen z namenom primerjave med različnimi bolnišnicami, bi ob predpostavki zagotavljanja vseh potrebnih podatkov lahko služil kot podlaga za spremljanje in nadziranje učinkovitosti tega dela poslovanja bolnišnic.

Pri izpolnjevanju zahteve po doseganju največje možne učinkovitosti, pred katero so postavljeni javni zdravstveni zavodi pri gospodarjenju z omejenimi sredstvi, je tako najti mesto tudi reviziji izvajanja nalog, ne le kot ocenjevanje, ampak predvsem kot iskanje učinkovitih rešitev in ustreznih informacij za lažje sprejemanje odločitev tako tistih, ki so odgovorni za odločanje, kot tudi tistih, ki so pristojni za nadziranje in sprožanje popravljalnega ukrepanja.

## 7. LITERATURA

1. Albreht Tit et al.: Health Care Systems in Transition: European Observatory on Health Care Systems. Copenhagen : WHO Regional Office for Europe, 2002. 81 str.
2. Bergant Živko: Sistem kompleksne analize finančnega položaja podjetja. Ljubljana : ITEO – Inštitut za trženje, ekonomiko in organizacijo, 1995. 269 str.
3. Bohinc Franc: Sprotno spremljanje poslovanja – kontroling v javnem zavodu. 6. strokovno posvetovanje o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 2000. str. 114–124.
4. Cvikel M. Milan, Zemljič Petra: Zakon o javnih financah s komentarjem. Ljubljana : Bonex, 2000. 315 str.
5. Colić Josip: Pomen Limske deklaracije za obstoj in delovanje institucije državne revizije. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1997. str. 7–17.
6. Černe France: Splošna teorija ekonomskega sistema družbe. Ljubljana : ČZ Uradni list SRS, 1981. 367 str.
7. Česen Marjan: Osnove upravljanja sistema zdravstvenega varstva. Ljubljana : Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije, 1998. 90 str.
8. Džajkavska Biljana, Mrhar Aleš: Vloga in pomen farmakoekonomike pri optimizaciji učinkovitosti zdravljenja z zdravili. 10. strokovno srečanje ekonomistov v zdravstvu. Ljubljana : Zveza ekonomistov Slovenije, 2003. str. 112–123.
9. Evropske smernice za izvajanje mednarodnih revizijskih standardov INTOSAI, Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1999. 166 str.
10. Griffith John R.: The Well – Managed Community Hospital. Michigan : AUPHA Press / Health Administration Press, 1992. 685 str.
11. GAO – Državni revizijski standardi v Združenih državah Amerike. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1996. 116 str.
12. Glynn J. John, Perkins David: Managing Health Care. London : WB Saunders Company, 1995. 251 str.
13. Hočevar Marko: Oblikovanje računovodskih informacij za poslovodsko nadziranje po mestih odgovornosti. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev, 1995. 274 str.
14. Igljučar Aleksander, Hočevar Marko: Računovodstvo za managerje. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 1997. 423 str.
15. INTOSAI Revizijski standardi, Mednarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucij. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1994. 79 str.

16. Jamnik Silva: Posebnosti revidiranja v javnih zavodih. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1999. 115 str.
17. Jamnik Silva: Revidiranje neposrednih in posrednih proračunskih uporabnikov. 2. izobraževalni seminar o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 2000. str. 69–91.
18. Kamnar Helena: Javni zavodi med državo in trgom. Ljubljana : Znanstveno in publicistično središče, 1999. 196 str.
19. Kavčič Slavka: Merjenje uspešnosti poslovanja podjetja. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1998. 11 str.
20. Kavčič Slavka: Javna in tržna dejavnost v javnih zavodih: razmejevanje stroškov in merjenje dosežkov. 3. izobraževalni seminar o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 2001. str. 151–169.
21. Kavčič Slavka: Delitev posrednih stroškov javnega zavoda med javne in tržne storitve. 2. izobraževalni seminar o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 2000. str. 121–137.
22. Kavčič Slavka, Slapničar Sergeja: Uporaba standardnih stroškov pri analiziranju poslovanja. 6. strokovno posvetovanje o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 2000. str. 88–102.
23. Kavčič Slavka: Pomen računovodstva za pripravo in spremljanje uresničevanja finančnih načrtov uporabnikov proračuna. 4. izobraževalni seminar o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 2002. str. 99–115.
24. Keber Dušan: Strateške usmeritve Ministrstva za zdravje v obdobju 2001–2004. 9. strokovno srečanje ekonomistov in poslovnih delavcev v zdravstvu. Bled : Zveza ekonomistov Slovenije, 2002. 26 str.
25. Keber Dušan et al.: Bela knjiga zdravstvene reforme. Ljubljana : Ministrstvo za zdravje, 2003. 348 str.
26. Kelly Walter G., Boyton William C., Ziegler Richard E.: Modern Auditing. New York : John Wiley and Sons, 1989.
27. Koletnik Franc: Organizacijske in metodološke rešitve za obvladovanje stroškov. 5. strokovno srečanje ekonomistov in poslovnih delavcev v zdravstvu. Nova Gorica : Zveza ekonomistov Slovenije, 1998. str. 75–104.
28. Korpič Horvat Etelka: Revidiranje javnih financ (proračuna) po novem. 4. izobraževalni seminar o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 2002. str. 47– 60.
29. Korpič Horvat Etelka: Zunanja revizija porabe javnih sredstev po reformi upravljanja z javnimi financami. 2. izobraževalni seminar o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 2000. str. 45–55.

30. Košir Franc et al.: Strateški razvojni program zdravstvenega zavarovanja v Republiki Sloveniji. Ljubljana : Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije, 1998. 153 str.
31. Lipičnik Bogdan: Človeški viri in ravnanje z njimi. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1997. 326 str.
32. Lipovec Filip: Razvita teorija organizacije. Maribor : Obzorja, 1987. 365 str.
33. McKee Martin, Judith Healy: Hospital in a Changing Europe. Philadelphia : Open University Press, 2002. 278 str.
34. Mednarodni revizijski standardi – IFAC. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije in Slovenski inštitut za revizijo, 1994. 313 str.
35. Mednarodni standardi revidiranja in mednarodna stališča o revidiranju. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2001.
36. Novak Milojka: Razvoj vrednotenja medicinskih tehnologij. 10. strokovno srečanje ekonomistov v zdravstvu. Ljubljana : Zveza ekonomistov Slovenije, 2003. str. 97–102.
37. Performance Audit Reports 2000. Stockholm : The Swedish National Audit Office, 2001. 141 str.
38. Performance Auditing at the Swedish National Audit Bureau. Stockholm : The Swedish National Audit Bureau, 1993. 197 str.
39. Pučko Danijel: Strateško upravljanje. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1996. 394 str.
40. Retelj Mira: Benchmarking kot orodje za izboljševanje poslovnih rezultatov in poslovnih procesov v Splošni bolnišnici Novo mesto. 9. strokovno srečanje ekonomistov in poslovnih delavcev v zdravstvu. Bled : Zveza ekonomistov Slovenije, 2002. str. 12–23.
41. Sedej Metod: Analiziranje ugodnosti (bonitete) dobaviteljev. 6. strokovno posvetovanje o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 2000. str. 103–113.
42. Skela Savič Brigita: Dejavniki in merila uspešnega vodenja v slovenskih bolnišnicah. 10. strokovno srečanje ekonomistov in poslovnih delavcev v zdravstvu. Ljubljana : Zveza ekonomistov Slovenije, 2003. str. 30–36.
43. Slapničar Sergeja: Finančna analiza poslovanja podjetja. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1998. 23 str.
44. Slovenski računovodski standardi. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo in Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2002. 311 str.
45. Setnika Cankar Stanka: Ekonomika zdravstva – Izkušnje drugih držav in raziskava visoke upravne šole. Zbornik referatov. Ljubljana : Visoka upravna šola, 2001. str. 269–282.

46. Stepan Adolf et al.: Sistemi financiranja v zdravstvu. Ljubljana : Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije, 1999. 170 str.
47. Svetec Simona: Določanje storitev in cen storitev za bolnišnice v Sloveniji. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1996. 120 str.
48. Taylor Donald H., Glezen William G.: Revidiranje. Zasnove in postopki. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1996. 1055 str.
49. Tekavčič Metka: Pomen in možnosti obvladovanja stroškov v zdravstvu. Zbornik referatov. Ljubljana : Visoka upravna šola, 2001. str. 295–314.
50. Tekavčič Metka: Obvladovanje stroškov. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 1997. 193 str.
51. Toth Martin: Zdravje, zdravstveno varstvo, zdravstveno zavarovanje. Ljubljana : Zavod za zdravstveno zavarovanje, 2003. 524 str.
52. Turk Ivan, Melavc Dane: Uvod v računovodstvo. Kranj : Moderna organizacija, 1994. 492 str.
53. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Kokotec - Novak Majda: Poslovodno računovodstvo. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev, 2001. 620 str.
54. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Koželj Stanko: Stroškovno računovodstvo. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev, 2001. 591 str.
55. Vidovič Zdenka, Kamnar Helena: Revidiranje transferov javnim zavodom. 4. izobraževalni seminar o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 2002. str. 117–135.

## **8. VIRI**

1. Benchmarking. London : National Audit Office, 1997. 52 str.
2. Designing Value for Money Studies. A Guide. London : National Audit Office, 1997. 40 str.
3. Evaluation and its Use in Value for Money Studies. London : National Audit Office, 1999. 90 str.
4. Hierarhija pravil revidiranja (Uradni list RS, št. 96/02).
5. Interna gradiva Računskega sodišča Republike Slovenije.
6. Medicines Management. Audit Commission, 2002. [URL: <http://www.audit-commission.gov.uk/itc/acuteportfolio.shtml>], 15. 6. 2003.
7. Nacionalni program zdravstvenega varstva Republike Slovenije – Zdravje za vse do leta 2004 (Uradni list RS, št. 49/00).

8. Napotilo za izvajanje revizij (Uradni list RS, št. 41/01).
9. Navodila za uskladitev računovodskih evidenc za uporabnike enotnega kontnega načrta (Uradni list RS, št. 110/99, 26/00).
10. Navodilo o pripravi finančnih načrtov posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov (Uradni list RS, št. 91/00, 122/00).
11. Navodilo o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologija za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna (Uradni list RS, št. 12/01).
12. Odredba o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov (Uradni list RS, št. 97/01, 81/02).
13. Odredba o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov uporabnikov enotnega kontnega načrta (Uradni list RS, št. 86/99, 110/99).
14. Performance Measurement. London : National Audit Office, 1998. 38 str.
15. Pirnat Rajko: Osebe javnega prava – prispevek k reinstituciji pojma v slovenskem pravu. Ljubljana : Študijsko gradivo, 1995. 16 str.
16. Podatki in kazalci poslovanja zdravstvenih zavodov Slovenije za leto 2000. Ljubljana : Združenje zdravstvenih zavodov Slovenije, 2001. 310 str.
17. Podatki in kazalci poslovanja zdravstvenih zavodov Slovenije za leto 2001. Ljubljana : Združenje zdravstvenih zavodov Slovenije, 2002. 350 str.
18. Podatki in kazalci poslovanja zdravstvenih zavodov Slovenije za leto 2002. Ljubljana : Združenje zdravstvenih zavodov Slovenije, 2003. 350 str.
19. Področni dogovor za bolnišnice za pogodbeno leto 2002. Ljubljana : Občasnik Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije. 4/2002. 19 str.
20. Poročila o izvedenih revizijah računskega sodišča. [URL:<http://www.sigov.si/racs>], 1. 4. 2004.
21. Poslovno poročilo Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije za leto 2003. Ljubljana : Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije, 2004. 98 str.
22. Poslovnik Računskega sodišča Republike Slovenije (Uradni list RS, št. 91/01).
23. Pravilnik o vsebini, členitvi in obliki računovodskih izkazov ter pojasnil k izkazom za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Uradni list RS, št. 106/01).
24. Pravilnik o postopkih za izvrševanje proračuna Republike Slovenije (Uradni list RS, št. 66/01, 52/02, 88/02).

25. Pravilnik o zagotavljanju sredstev, pridobljenih iz dela amortizacije javnih zdravstvenih zavodov, katerih ustanovitelj je Republika Slovenija (Uradni list RS, št. 37/02).
26. Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ (Uradni list RS, št. 72/02).
27. Pravilnik o zaključku izvrševanja državnega in občinskih proračunov za leto 2002 (Uradni list RS, št. 88/02, 100/02).
28. Procurement and Supply. Review of National Findings. Audit Commission, [URL: <http://www.audit-commission.gov.uk/itc/acuteportfolio.shtml>], 15. 2. 2002.
29. Smernice za izvajanje revizij. Interno gradivo Računskega sodišča Republike Slovenije.
30. Splošni dogovor za pogodbeno leto 2002. Ljubljana : Občasnik Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije, 3/2002. 72 str.
31. Temeljna revizijska načela. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, Revizor, št.1/94.
32. Uredba o enotni metodologiji za izdelavo programov za javna naročila investicijskega značaja na sektorju javnega zdravstva (Uradni list RS, št. 34/01).
33. Zakon o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 30/93, 29/94, 82/94, 20/98, 32/98, 37/98, 84/98, 6/99, 54/99, 36/00, 45/01, 59/01, 50/02, 93/02, 57/04).
34. Zakon o javnih financah (Uradni list RS, št. 79/99, 124/00, 79/01, 30/2002, 56/02).
35. Zakon o javnih naročilih (Uradni list RS, št. 39/00, 102/00).
36. Zakon o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/99).
37. Zakon o računskem sodišču (Uradni list RS, št. 11/01).
38. Zakon o zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju (Uradni list RS, št. 9/92, 13/93, 9/96, 29/98, 6/99, 56/99, 99/01, 42/02, 60/02).
39. Zakon o lekarniški dejavnosti (Uradni list RS, št. 9/92, 38/99).
40. Zakon o zavodih (Uradni list RS, št. 12/91, 8/96).
41. Zakon o zdravstveni dejavnosti (Uradni list RS, št. 9/92, 37/95, 8/96, 59/99, 90/99, 98/99, 31/00, 36/00, 45/01).
42. Zakon o Vladi Republike Slovenije (Uradni list RS, št. 4/93, 71/94, 23/96, 47/97, 23/99, 119/00, 30/01).
43. Zakon o državni upravi (Uradni list RS, št. 52/02).