

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

MAGISTRSKO DELO

**POMEN IZJAVE O OCENI NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH FINANC ZA
KAKOVOST LETNEGA POROČILA JAVNEGA ZDRAVSTVENEGA ZAVODA**

Ljubljana, november 2008

ALOJZIJA STRLE

IZJAVA

Študentka Alojzija Strle 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,

Podpis: _____

Kazalo vsebine

UVOD	1
1 LETNO POROČILO PRORAČUNSKEGA UPORABNIKA.....	5
1.1 JAVNI ZDRAVSTVENI ZAVOD – PRORAČUNSKI UPORABNIK IN IZVAJALEC	
ZDRAVSTVENIH STORITEV V SLOVENIJI	7
1.2 ZAKONSKE IN DRUGE OSNOVE ZA PRIPRAVO LETNEGA POROČILA JAVNIH	
ZDRAVSTVENIH ZAVODOV – POSREDNIH PRORAČUNSKIH UPORABNIKOV	9
1.3 STRUKTURA LETNEGA POROČILA PRORAČUNSKEGA UPORABNIKA	10
1.3.1 <i>Računovodsko poročilo</i>	11
1.3.1.1 Računovodski izkazi posrednih proračunskih uporabnikov.....	11
1.3.1.2 Pisne računovodske informacije posrednih proračunskih uporabnikov	12
1.3.2 <i>Poslovno poročilo</i>	15
1.3.2.1 Vsebina poslovnega poročila	15
1.3.2.2 Poročilo o doseženih ciljih in rezultatih posrednih uporabnikov	16
1.4 USPEŠNOST POSLOVANJA JAVNIH ZDRAVSTVENIH ZAVODOV OD LETA 2003 DO LETA	
2007.....	17
1.4.1 <i>Realizacija pogodbenega programa javnih zdravstvenih zavodov za leto 2007</i>	18
1.4.1.1 Podatki o opravljenem obsegu programa v bolnišnicah v letu 2007.....	18
1.4.1.2 Podatki o opravljenem obsegu programa zdravstvenih domov v letu 2007	19
1.4.2 <i>Analiza uspešnosti poslovanja javnih zdravstvenih zavodov v Sloveniji v letih od</i>	
<i>2003 do 2007</i>	20
1.4.2.1 Prihodki, odhodki in rezultati poslovanja javnih zdravstvenih zavodov v	
<i>Sloveniji v letih od 2003 do 2007</i>	21
1.4.2.1.1 Prihodki in odhodki ter izidi poslovanja, ugotovljeni po računovodskem	
<i>načelu nastanka poslovnega dogodka, javnih zdravstvenih zavodov v letih od 2003</i>	
<i>do 2007.....</i>	22
1.4.2.1.2 Prihodki in odhodki ter izidi poslovanja po vrstah dejavnosti javnih	
<i>zdravstvenih zavodov</i>	29
1.4.2.1.3 Prihodki in odhodki ter izidi poslovanja javnih zdravstvenih zavodov,	
<i>ugotovljeni po računovodskem načelu denarnega toka.....</i>	31
1.2.4.2.4 Vzroki za izgube v javnih zdravstvenih zavodih v letih 2006 in 2007	32
1.4.2.1 Bilanca stanja – stanje sredstev in obveznosti do virov sredstev v javnih	
<i>zdravstvenih zavodih konec leta 2007</i>	33
2 NOTRANJI NADZOR PRI PRORAČUNSKIH UPORABNIKIH.....	39
1.2 ZGODOVINA RAZVOJA NADZORA NAD PORABO JAVNIH FINANC NA OZEMLJU	
DANAŠNJE SLOVENIJE	39
2.2 NOTRANJI NADZOR JAVNIH FINANC V REPUBLIKI SLOVENIJI DANES	40
2.3 PODSISTEMI NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH FINANC.....	41
2.3.1 <i>Kontrolno okolje.....</i>	42
2.3.2 <i>Sistem finančnega poslovanja</i>	42
2.3.3 <i>Sistem za obvladovanje tveganj – podlaga za opredeljevanje sistema notranjih</i>	
<i>kontrol</i>	44
2.3.4 <i>Sistem notranjega kontroliranja.....</i>	45
2.3.5 <i>Sistem notranjega revidiranja.....</i>	45
2.4 RAZISKAVA O IZVAJANJU NOTRANJEGA REVIDIRANJA V JAVNIH ZDRAVSTVENIH	
ZAVODIH.....	47

2.4.1	<i>Cilji raziskave.....</i>	47
2.4.2	<i>Potek raziskave.....</i>	47
2.4.3	<i>Izvedba in rezultati raziskave.....</i>	47
3	IZJAVA O OCENI NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH FINANC.....	49
3.1	NAMEN IN VSEBINA IZJAVE	50
3.2	KOMPONENTE SISTEMA NOTRANJIH KONTROL	51
3.3	PRAVNE IN STROKOVNE PODLAGE ZA PRIPRAVO IZJAVE	53
3.4	ORGANIZATOR IN KOORDINATOR PRIPRAV IN IZVEDBE AKTIVNOSTI PRI PRIPRAVI IZJAVE	54
3.4.1	<i>Računovodja – organizator in koordinator aktivnosti pri pripravi Izjave.....</i>	54
3.5	MODEL SAMOOCENITVE IN NJEGOVA IZVEDBA V JAVNEM ZDRAVSTVENEM ZAVODU	56
3.5.1	<i>Samoocenitveni vprašalnik.....</i>	56
3.5.2	<i>Izvedba samoocenitve.....</i>	57
3.5.3	<i>Predlog metodologije izpolnjevanja vprašalnika in obdelave odgovorov</i>	<i>60</i>
3.5.3.1	<i>Predlog metodologije izpolnjevanja vprašalnika</i>	<i>60</i>
3.5.3.2	<i>Predlog metodologije obdelave odgovorov.....</i>	<i>61</i>
3.5.4	<i>Prevedba ocen posameznih komponent NNJF v Izjavo</i>	<i>62</i>
3.5.5	<i>Arhiviranje Izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ.....</i>	<i>63</i>
3.6	RAZISKAVA O OCENJENEM STANJU NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH FINANC V JAVNIH ZDRAVSTVENIH ZAVODIH - SLOVENSКИH BOLNIŠNICAH IN ZDRAVSTVENIH DOMOVH ZA LETI 2006 IN 2007	63
3.6.1	<i>Cilj raziskave.....</i>	63
3.6.2	<i>Potek raziskave.....</i>	63
3.6.3	<i>Izvedba in rezultati raziskave.....</i>	64
3.6.3.1	<i>Uporabljene podlage za izdelavo izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ v bolnišnicah in zdravstvenih domovih v letih 2006 in 2007</i>	<i>64</i>
3.6.3.2	<i>Rezultati analize izjav o oceni notranjega nadzora javnih financ – v bolnišnicah in zdravstvenih domovih</i>	<i>65</i>
3.6.4	<i>Povezava med vzpostavljenim sistemom notranjega nadzora, izraženim v Izjavi, in kakovostjo letnega poročila</i>	<i>68</i>
3.6.5	<i>Povezava med vzpostavljenim sistemom notranjega nadzora, izraženim v Izjavi, in uspešnostjo poslovanja.....</i>	<i>71</i>
	ZAKLJUČEK.....	72
	LITERATURA IN VIRI	76
	PRILOGE	

Kazalo tabel

<i>Tabela 1: Realizacija opravljenega dela v bolnišnični dejavnosti v Sloveniji v letu 2007 v primerjavi s planom za leto 2007 (v ustreznih enotah: primeri, BOD-i*, točke, storitve)</i>	<i>19</i>
<i>Tabela 2: Realizacija opravljenega dela v dejavnosti zdravstvenih domov v Sloveniji v letu 2007 v primerjavi s planom za leto 2007 (v ustreznih enotah: količniki, točke, kilometri)</i>	<i>20</i>
<i>Tabela 3: Prihodki, odhodki, rezultat poslovanja javnih zdravstvenih zavodov v letih od 2003 do 2007 po dejavnostih</i>	<i>26</i>
<i>Tabela 4: Rezultat poslovanja javnih zdravstvenih zavodov od leta 2002 do 2007 po vrstah dejavnosti</i>	<i>29</i>
<i>Tabela 5: Delež prihodkov in odhodkov javnih zdravstvenih zavodov po vrstah dejavnosti (javna služba, tržna dejavnost) v letih od 2002 do 2007</i>	<i>30</i>
<i>Tabela 6: Celotni prihodki – obračunana in plačana realizacija javnih zdravstvenih zavodov v letu 2007 (v EUR)</i>	<i>31</i>
<i>Tabela 7: Javni zdravstveni zavodi, ki so imeli v bilanci stanja konec leta 2007 izkazan primanjkljaj – izgubo (v EUR)</i>	<i>36</i>
<i>Tabela 8: Struktura samoocenitvenega vprašalnika</i>	<i>57</i>
<i>Tabela 9: Prikaz procesov v javnem zdravstvenem zavodu in odgovorne osebe za izvajanje procesa (prejemniki samoocenitvenega vprašalnika)</i>	<i>59</i>
<i>Tabela 10: Tabelarni prikaz izvedbe samoocenitve</i>	<i>59</i>
<i>Tabela 11: Ocenitvena lestvica in legenda pripadajočih deležev poslovanja</i>	<i>61</i>
<i>Tabela 12: Uporabljene podlage za pripravo izjave v letih 2006 in 2007 v slovenskih bolnišnicah in zdravstvenih domovih</i>	<i>64</i>
<i>Tabela 13: Zbirni rezultati ocenjenih notranjih kontrol po elementih v slovenskih bolnišnicah za leti 2006 in 2007</i>	<i>65</i>
<i>Tabela 14: Zbirni rezultati ocenjenih notranjih kontrol po elementih v zdravstvenih domovih v Sloveniji za leti 2006 in 2007</i>	<i>65</i>
<i>Tabela 15: Deleži ocenjenih delujočih notranjih kontrol v % po elementih Izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ v slovenskih bolnišnicah in zdravstvenih domovih v letih 2006 in 2007</i>	<i>66</i>
<i>Tabela 16: Stopnje pokritosti poslovanja z elementi NNJF in ocena letnih poročil JZZ za leto 2007</i>	<i>70</i>
<i>Tabela 17: Stopnja pokritosti poslovanja z elementi NNJF in rezultat poslovanja JZZ v letu 2007</i>	<i>71</i>

Kazalo slik

<i>Slika 1: Vrednost celotnih prihodkov javnih zdravstvenih zavodov od leta 2000 do 2007 po dejavnostih</i>	<i>23</i>
<i>Slika 2: Rast celotnih prihodkov javnih zdravstvenih zavodov od leta 2000 do 2007 po dejavnostih</i>	<i>23</i>
<i>Slika 3: Prihodki in odhodki javnih zdravstvenih zavodov za leti 2006 in 2007 po dejavnostih</i>	<i>24</i>
<i>Slika 4: Struktura odhodkov javnih zdravstvenih zavodov po posameznih dejavnostih</i>	<i>25</i>
<i>Slika 5: Delež tekoče izgube v celotnem prihodku javnih zdravstvenih zavodov</i>	<i>29</i>
<i>Slika 6: Kumulativna izguba v javnih zdravstvenih zavodih na dan 31. 12. – bilanca stanja ..</i>	<i>34</i>
<i>Slika 7: Delež izgube posamezne bolnišnice v celotni izgubi dejavnosti bolnišnic za leti 2006 in 2007</i>	<i>35</i>
<i>Slika 8: Delež izgube posameznega zdravstvenega doma v celotni izgubi dejavnosti zdravstvenih domov za leti 2006 in 2007</i>	<i>35</i>
<i>Slika 9: Delež kumulativne izgube bolnišnice v njenem celotnem prihodku leta 2007</i>	<i>38</i>
<i>Slika 10: Delež kumulativne izgube zdravstvenega doma v njegovem celotnem prihodku leta 2007</i>	<i>38</i>
<i>Slika 11: Deleži ocenjenih delujočih notranjih kontrol v % po elementih Izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ v slovenskih bolnišnicah in zdravstvenih domovih v letih 2006 in 2007</i>	<i>67</i>

UVOD

Problematika magistrskega dela

Zadovoljevanje javnih potreb država zagotavlja z javnim sektorjem, ki se ukvarja s preskrbo javnih dobrin. V javnem sektorju se zagotavljajo dobrine, ki so potrebne za zadovoljevanje skupnih javnih potreb, kadar te dobrine ni mogoče zagotoviti s tržno proizvodnjo. Gre za dobrine, ki jih delimo po dveh specifičnih lastnostih, ki pogojujeta specifičen način njihovega zagotavljanja. Ti dve lastnosti javnih dobrin sta nedeljivost in lastnost nedelovanja izključitvenega načela. To pomeni, da koristi takih dobrin lahko uživajo vsi člani skupnosti in da poraba enega porabnika ne izključuje enake porabe drugega (Žibert, 2003, str. 6).

V Sloveniji je javni sektor opredeljen v Zakonu o javnih financah, 1999, ki ureja vse subjekte, ki sodijo v statistični sektor države. Pri identifikaciji in razvrščanju le-teh se je zakonodajalec zgledoval po klasifikaciji, ki je bila vpeljana z Uredbo o uvedbi in uporabi standardne klasifikacije institucionalnih sektorjev (1998). V javni sektor uvrščamo (Čok & Prevolnik-Rupel & Stanovnik & Cirman, 2003, str. 3):

- neposredne uporabnike državnega in občinskega proračuna, ki so organi in organizacije države in občin ter občinska uprava, ki se neposredno financirajo iz proračunov;
- posredne uporabnike državnega oziroma občinskega proračuna, ki so agencije, skladi, javni skladi in javni zavodi, katerih ustanovitelj je država ali občina; zanje je značilno, da se financirajo posredno, to je po neposrednih uporabnikih (resornih ministrstvih ali občinski upravi); med posredne uporabnike spadata tudi Zavod za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije ter Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije v delu poslovanja, ki se nanaša na obvezno zavarovanje;
- druge osebe javnega sektorja, ki so javni gospodarski zavodi, javna podjetja in pravne osebe, v katerih ima država ali občina odločujoč vpliv na upravljanje; javni gospodarski zavodi in javna podjetja so lahko osebe zasebnega ali javnega prava, delujejo na trgu in imajo lahko organizacijske oblike po Zakonu o gospodarskih družbah, 2006 (ZGD), ali po Zakonu o gospodarskih javnih službah, 1993 (ZGJS).

Javni sektor zajema vse tiste enote, v katerih ima država v širšem smislu (centralna ali lokalna) odločujoč vpliv na upravljanje, kar pomeni, da je država pretežni lastnik in izvaja nadzor nad poslovno politiko pravne osebe. Taka enota je tudi javni zdravstveni zavod.

Javni sektor porablja javna sredstva. V demokratičnih državah ima nadziranje porabe javnih sredstev velik pomen. Prejemki proračuna vseh držav so praviloma manjši od izdatkov, potrebe prebivalstva po javnih dobrinah se večajo, zato se iščejo možnosti, kako s pridobljenimi sredstvi dosegati cilje zadovoljevanja potreb v javnem interesu. Uporabniki proračunskih sredstev morajo zato poročati o tem, ali pravilno porabljajo javna sredstva (v

skladu z zakoni in drugimi predpisi) in ali s sredstvi ravnajo smotrno (gospodarno, učinkovito in uspešno).

Republika Slovenija je morala pred vstopom v Evropsko unijo (EU) zagotoviti, da bo vzpostavila popolnoma nov sistem notranjega nadzora javnih financ – NNJF (angl. *Public Internal Financial Control - PIFC*), ki bo temeljil na pravilih zanesljivega finančnega poslovanja (menedžmenta) in mednarodno sprejetih standardih notranjih kontrol in notranje revizije ter bo veljal tako za izvajanje evropskega proračuna kot tudi za celotno področje javnih financ posamezne kandidatke. Pomembna je bila torej ureditev zunanjega in notranjega nadzora javnih financ. Zunanji nadzor praviloma izvaja t. i. vrhovna revizijska institucija, pri nas je to Računsko sodišče Republike Slovenije, notranji nadzor pa je morala vzpostaviti izvršilna oblast. NNJF obsega na enotnih temeljih zasnovan sistem finančnega poslovanja in notranjih kontrol ter notranjega revidiranja pri neposrednih in posrednih uporabnikih državnega in občinskih proračunov ter stalno preverjanje tega sistema z namenom, da se obvladuje poslovanje in zagotavlja doseganje ciljev po načelih zakonitosti, smotnosti in preglednosti.

Zahteve glede sistema NNJF so bile, da morajo biti elementi sistema NNJF jasno opisani in da bodo imeli trdno podlago v nacionalni zakonodaji. Republika Slovenija je uvedla NNJF v letu 2002, ko je sprejela Zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o javnih financah (Zakon o javnih financah, 100. člen (1999), v nadaljevanju ZJF), oziroma je s tem zakonom določila formalne temelje za NNJF. Spremembe in dopolnitve so se nanašale na priporočila Evropske komisije. S tem zakonom je Slovenija postavila sistem NNJF, ki temelji na treh osnovnih elementih (Državni program Republike Slovenije za prevzem pravnega reda Evropske unije, 2002, str. 182), in sicer na odgovornosti predstojnikov neposrednih in posrednih proračunskih uporabnikov za vzpostavitev in delovanje primerne sistema finančnega poslovanja in kontrol, neodvisnih notranjerevizijskih službah, ki ocenjujejo učinkovitost in kakovost sistemov, ter centralnem organu, ki je odgovoren za razvoj in usklajevanje sistemov finančnega poslovanja in kontrol ter notranje revizije in za preverjanje njihovega delovanja.

Tudi v ostalih državah članicah EU imajo vzpostavljen zunanji in notranji nadzor javnih financ (Cohen, 2007, str. 34), vendar smo v Sloveniji nekoliko pred njimi. Uvedli smo obveznost poročanja predstojnikov vseh neposrednih in posrednih proračunskih uporabnikov o vzpostavitvi in delovanju ustreznega sistema finančnega poslovanja (menedžment) in kontrol ter notranjega revidiranja. Poročati je treba o tem, ali finančno poslovanje in sistem kontrol delujeta po načelih zakonitosti, preglednosti, učinkovitosti, uspešnosti in gospodarnosti. Obveznost poročanja o notranjem nadzoru je posledica ugotovitev iz analize obstoječega stanja NNJF v Sloveniji, ki izhaja iz poročila SIGME (angl. *Support for Improvement in Governance and Management*), revizijskih poročil Računskega sodišča Republike Slovenije in poročil Urada Republike Slovenije za nadzor proračuna (v nadaljevanju UNP). Analiza je pokazala, da v Sloveniji obstajajo ustrezni predpisi, ki

določajo obveznost vzpostavitve in vzdrževanja ustreznega sistema NNJF, ki pa se v praksi ne izvajajo. Zato je Vlada Republike Slovenije v juliju 2005 sprejela dokument Strategija razvoja notranjega nadzora javnih financ za obdobje od 2005 do 2008 (2005) (v nadaljevanju Strategija), ki vsebuje štiri posebne cilje, s katerimi bo dosežen splošni strateški cilj, to je izpolnitev zahtev veljavne zakonodaje na področju NNJF v praksi. Posebni cilji se nanašajo na pospešitev uresničevanja načrtovanja in poročanja na podlagi k rezultatom usmerjenega proračuna, izboljšanje in prenovo funkcije računovodenja pri proračunskih uporabnikih, uvajanje upravljanja¹ s tveganji in krepitev funkcije notranjega revidiranja pri proračunskih uporabnikih.

Na podlagi sprejete Strategije je bila za potrebe poročanja izdelana in v letu 2006 objavljena metodologija za pripravo izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ (v nadaljevanju Izjava). Metodologija je sestavni del Navodila o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna (2001) (v nadaljevanju navodilo o pripravi zaključnega računa). Gre za zelo kompleksno opredeljeno odgovornost, ki jo bodo predstojniki lahko kakovostno izpolnjevali le ob upoštevanju strogega reda v organizaciji, ki bo sistematično in zavestno usmerjena. Nadziranje, o katerem govorimo, se pojavlja v vseh organizacijskih enotah in poslovnih funkcijah proračunskega uporabnika. Izjava predstojnika je torej izjava o prevzemanju odgovornosti za področje NNJF (angl. *accountability*) oziroma je ocena NNJF proračunskega uporabnika.

Cilji in namen magistrskega dela

V magistrskem delu sem se omejila le na del proračunskih uporabnikov, in sicer na posredne proračunske uporabnike, natančneje: javne zdravstvene zavode (v nadaljevanju JZZ), predvsem bolnišnice in zdravstvene domove.

Temeljna teza, ki sem jo presojala v magistrskem delu, je, da so tisti JZZ, ki imajo vzpostavljen ustrezen sistem notranjega nadzora, izražen v Izjavi, tudi uspešnejši in da imajo zaradi tega tudi bolj kakovostno letno poročilo.

V ta namen sem v magistrskem delu zasledovala naslednje cilje:

- raziskati in primerjati rezultate poslovanja JZZ po posameznih dejavnostih (bolnišnice, zdravstveni domovi, zavodi za zdravstveno varstvo), na osnovi njihovih letnih poročil od leta 2003 do 2007;
- ugotoviti, ali v JZZ izvajajo določila predpisov o notranjem nadzoru – notranjem revidiranju;
- ugotoviti in prikazati rezultate analize ocen NNJF v JZZ, na podlagi Izjav JZZ za leto 2006 in 2007.

¹ Ker področna zakonodaja govori o upravljanju s tveganji, bom tudi v besedilu magistrskega dela uporabljala ta pojem, čeprav se v drugi strokovni literaturi rabi pojem obvladovanje tveganj (Turk, 2003, str. 66).

Na osnovi raziskave rezultatov poslovanja, ocen NNJF in raziskave izvajanja notranjega revidiranja sem utemeljila temeljno hipotezo, hkrati pa na osnovi trenutnega stanja notranjega nadzora v JZZ podala predloge, na katerih področjih NNJF je treba uvesti dodatne aktivnosti za izboljšanje sistema nadzora v JZZ oziroma katerim področjem NNJF nameniti več pozornosti v prihodnje.

Metode dela

Pri izdelavi magistrskega dela sem uporabila več znanstvenoraziskovalnih metod. V teoretičnem delu sem kot podlago uporabila strokovno literaturo in veljavne predpise oziroma pravni okvir s področij, ki urejajo delovanje posrednih proračunskih uporabnikov – JZZ, predvsem računovodenja, nadziranja in poročanja. Za izbor relevantnih vsebin je uporabljena metoda izbiranja, v nadaljevanju pa tudi metoda proučevanja. Iz obsežne literature in virov sem izbrala tista poglavja, ki so mi pomagala kot teoretična osnova pri proučevanju, analiziranju in primerjanju različnih vsebin in podatkov.

V magistrskem delu se praktične in teoretične vsebine z navedenim pristopom in metodami dela med seboj prepletajo in dopolnjujejo.

Za prikaz poslovanja JZZ od leta 2003 do leta 2007 po posameznih dejavnostih (bolnišnice, zdravstveni domovi in zavodi za zdravstveno varstvo) sem uporabila metodo zbiranja, analiziranja, primerjanja in izločevanja podatkov. Iz pridobljenih podatkov so izračunani računovodski in drugi kazalniki, ki so ustrezna podlaga za analiziranje poslovanja JZZ. Prikazane so različne strukture, dinamika je prikazana z indeksi, medsebojne povezave pa s koeficienti. Podatki o poslovanju JZZ oziroma vrednosti ekonomskih kategorij, ki prikazujejo poslovanje JZZ, so izražene v evrih, v tekočih cenah. Vrednosti, ki so se v preteklih letih izkazovale v slovenskih tolarjih, so zaradi potrebne primerjave prevedene v evre, po tečaju 239,64.

Zasnova dela s strukturo poglavij

Magistrsko delo obsega tri poglavja, ki se med seboj vsebinsko prepletajo in dopolnjujejo. V uvodu je prikazana opredelitev predmeta obravnave, ciljev in metod dela.

Na začetku predstavljam JZZ ter zakonske in pravne osnove za pripravo letnega poročila posrednih proračunskih uporabnikov ter njegovo predpisano strukturo. V nadaljevanju prvega poglavja so predstavljeni rezultati poslovanja JZZ v Sloveniji od leta 2003 do leta 2007, s poudarkom na ugotavljanju uspešnosti oziroma neuspešnosti poslovanja in analiziranju vzrokov za izgube v JZZ za zadnji dve obravnavani poslovni leti (2006 in 2007). Vzroki za izgube so povzeti iz navedb, ki so jih JZZ zapisali v obveznih računovodskih pojasnilih.

V drugem poglavju je opisan notranji nadzor, ki ga morajo predstojniki proračunskih uporabnikov zagotavljati glede na zakonske okvire. Posebej so predstavljeni načrtovani cilji, ki jih vsebuje sprejeta strategija razvoja notranjega nadzora javnih financ, in metodologija za podajanje Izjave. To poglavje vsebuje tudi rezultate analize, ki sem jo opravila z namenom, da prikažem organiziranost notranjerevizijskih služb (v nadaljevanju NRS) in število zaposlenih v njih, način izvajanja notranjih revizij, najpogosteje revidirana področja poslovanja (v letu 2007 in preteklih letih), kateri organi obravnavajo revizijska poročila, obseg sprejemanja priporočil izvajalcev notranjih revizij ter zavedanje pomena dejavnosti notranjega revidiranja v JZZ v letu 2007.

V prvem delu tretjega poglavja sem predstavila namen in vsebino Izjave proračunskega uporabnika – JZZ – ter pravne podlage za njeno pripravo. Z Izjavo predstojnik JZZ poda poročilo o ustreznosti vzpostavljenega sistema notranjega nadzora oziroma o prevzemanju odgovornosti za področje NNJF. Osrednji del tretjega poglavja vsebuje predstavitev modela za pripravo Izjave. To poglavje sem zaključila s prikazom ocen NNJF v slovenskih bolnišnicah in zdravstvenih domovih, iz uradno predloženih Izjav in prikazom ugotovitev glede morebitnih povezav med vzpostavljenim sistemom notranjega nadzora, izraženim v Izjavi in kakovostjo letnega poročila ter uspešnostjo poslovanja.

V zaključku sem povzela najpomembnejše ugotovitve in podala zaključno misel. Delo je končano z navedbo literature in virov.

1 LETNO POROČILO PRORAČUNSKEGA UPORABNIKA

Nepridobitne organizacije so zaradi svojega pomena pod državnim nadzorom. Država izvaja nadzor nad zakonitostjo, učinkovitostjo in gospodarnostjo poslovanja teh organizacij, in njihovo vodstvo mora poročati o poslovanju. V tuji literaturi zasledimo, da naj bi poročilo nepridobitnih organizacij med drugim zagotavljalo (Hay & Wilson, 1995, str. 408):

- informacije, potrebne za odločanje o alokaciji sredstev;
- informacije, potrebne za oceno storitev in zmožnosti zagotovitve sredstev;
- informacije, potrebne za oceno posloводства oziroma njihovega dela;
- informacije o sredstvih in obveznostih.

Letno poročilo proračunskih uporabnikov mora vsebovati informacije o doseženih ciljih in rezultatih, ki pa niso izražene le denarno, temveč tudi nenedenarno (neračunovodsko), s kazalniki in kazalci. Teh zahtevanih informacij ni mogoče posredovati le na podlagi knjigovodskih podatkov, temveč je treba povezati finančno in stroškovno računovodstvo s poslovnim. V tem primeru poslovodno računovodstvo prevzame nalogo, da informacije, ki jih pridobi iz stroškovnega in finančnega računovodstva, dopolni z informacijami, ki niso predmet računovodskega spremljanja (Kavčič, 2002, str. 107). Tudi tuja strokovna literatura

opozarja na takšno obravnavanje poslovnega računovodstva, ki ob poslovnem računovodstvu obravnava metode, pri katerih se upoštevajo tudi neračunovodski podatki. Med take sodijo: teorija omejitev (angl. *Theory of Constraints*), metoda ciljnih stroškov (angl. *Target Costing*), primerjalna presoja (angl. *Benchmarking*), uravnoteženo merjenje uspešnosti (angl. *Balanced Scorecard*) (Atkinsov, Banker, Kaplan, 2001), analiza dobičkovnosti kupcev (angl. *Customer Account Profitability*) itd. Sodobno računovodstvo torej ni več vezano na ozke knjigovodske podatke in pri računovodskem proučevanju niso več obravnavani le računovodski podatki (Kavčič, 2002, str. 108).

Pri sestavljanju letnega poročila je treba upoštevati načela kakovosti, ki zagotavljajo, da je poročanje proračunskega uporabnika primerljivo, verodostojno in preverljivo. Načela kakovosti poročanja so temelji vsebine poročanja, saj prispevajo k uravnoteženemu in smiselnemu prikazu trajnostnega delovanja organizacije, pospešujejo primerljivost poročil in naslavlja bistvene vrednote nepristranskim poročevalcem. Upoštevanje ali neupoštevanje načel kakovosti pri družbenem poročanju nam pomaga presoditi, ali je poročilo kakovostno oziroma neakovostno. Standard Global Reporting Initiative je eno najboljših vodil za poročanje o družbeni odgovornosti in temelji na enajstih načelih, ki so razvrščena v štiri sklope (Sustainability Reporting Guidelines, 2006, str. 8–17).

Načela enako veljajo tudi za proračunskega uporabnika, saj mora pošteno prikazati svoje poslovanje in položaj glede na pričakovanja interesnih skupin. Ti štirje sklopi načel kakovosti poročanja so:

- načela, ki sestavljajo okvir poročanja: preglednost (angl. *Transparency*), vključenost (angl. *Inclusiveness*), primernost za revizijo (angl. *Auditability*);
- načela, o katerih informacijah poročati: celovitost (angl. *Completeness*), relevantnost (angl. *Relevance*), trajnostni okvir (angl. *Sustainability Context*);
- načela o zagotovitvi kakovosti in zanesljivosti: natančnost (angl. *Accuracy*), nevtralnost (angl. *Neutrality*), primerljivost (angl. *Comparability*);
- načelo o dostopnosti poročila: pravočasnost (angl. *Timeliness*), jasnost (angl. *Clarity*).

Načela kakovosti poročanja zagotavljajo primarna cilja poročanja, in sicer primerljivost ter prilagodljivost poročanja o ekonomskih, družbenih in okoljskih vidikih družbeno odgovornega ravnanja. O tem, katerim kakovostnim merilom mora ustrezati letno poročilo, s katerim bi lahko zadovoljili zainteresirano javnost z zelenimi informacijami, pišeta tudi Glautier in Underdown (1997, str. 200).

1.1 Javni zdravstveni zavod – proračunski uporabnik in izvajalec zdravstvenih storitev v Sloveniji

Zavodi se ustanavljajo za opravljanje javnih služb, cilj opravljanja dejavnosti ni pridobivanje dobička, temveč zagotavljanje določenih storitev v skladu z interesi ali obveznostmi ustanovitelja oziroma opravljanje nepridobitne dejavnosti. Tipične značilnosti nepridobitnih dejavnosti pa so (Freeman & Shoulders, 1993, str. 1): Cilj njihovega delovanja ni ustvarjanje dobička, ampak zagotavljanje javnih dobrin in storitev; običajno so državna in ne zasebna last; njihovo delovanje se večinoma financira iz javnih sredstev, ne s prodajo blaga in storitev na trgu; temeljne cilje njihovega delovanja določi parlament.

JZZ sodijo med nepridobitne organizacije in so ustanovljeni za izvajanje javne službe oziroma za izvajanje zdravstvene dejavnosti na podlagi Zakona o zavodih (1991). Ustanoviteljice JZZ so tako država kot občine. Posebnost JZZ je, da sredstev za opravljanje javne službe v glavnem ne pridobivajo niti od ustanovitelja niti od prejemnikov storitev, pač pa od Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije.

Za spremljanje uresničevanja postavljenih ciljev v javnem sektorju je država vpeljala ekonomsko, funkcionalno in institucionalno klasifikacijo. Za uporabnike proračuna je najpomembnejša ekonomska klasifikacija, saj je s sprejetjem zakona o računovodstvu obvezna za vse uporabnike in podlaga za enotni kontni načrt, po katerem proračunski uporabniki knjižijo poslovne dogodke. Iz tega izhaja, da računovodstvo proračunskih uporabnikov temelji prav na ekonomski klasifikaciji (Kavčič, 2002, str. 99–100). Na osnovi kriterijev klasificiranja posameznega subjekta ali pravne osebe, ki so način financiranja, kdo je ustanovitelj (država ali občina), kakšna je statusna oblika subjekta, kateri so cilji organizacije, ki jo subjekt opravlja v družbi (Čižman, 2001, str. 7), so javni zavodi uvrščeni med posredne uporabnike državnega oziroma občinskih proračunov in na podlagi te razporeditve nadalje med določene uporabnike enotnega kontnega načrta (v nadaljevanju EKN). Določeni uporabniki EKN so pravne osebe javnega prava iz 4. odstavka 15. člena Zakona o računovodstvu (1999) oziroma posredni proračunski uporabniki.

Za potrebe magistrskega dela so predstavljeni le izvajalci zdravstvenih storitev iz obveznega zdravstvenega zavarovanja, ki predstavljajo mrežo javne zdravstvene službe v Sloveniji (Zakon o zdravstveni dejavnosti, 1992). Mreža javne zdravstvene službe obsega zdravstvene domove, lekarne, posamezne zdravniške ordinacije in ambulate, bolnišnice, klinike, inštitute ter druge zavode, ki v Sloveniji opravljajo zdravstveno dejavnost ter so jih občine in država bodisi ustanovile bodisi s koncesijo pooblastile za izvajanje zdravstvenih storitev. Mesta posameznih izvajalcev v mreži morajo biti določena tako, da je zagotovljena čim boljša dostopnost za ljudi, ob tem pa je seveda treba upoštevati tudi strokovno upravičenost in stroškovno razumnost. O tem odloča občina, ko gre za zdravstvene domove, zdravnike na primarni ravni zdravstvene dejavnosti in lekarne, ter ministrstvo, ko gre za bolnišnice, specialistično ambulantno dejavnost, klinike in inštitute.

- **Osnovno zdravstveno dejavnost** opravljajo *zdravstveni domovi, zdravstvene postaje* in *zasebni zdravstveni delavci*. Zdravstveni dom je zdravstveni zavod, ki ima organizirano najmanj preventivno zdravstveno varstvo vseh skupin prebivalstva, nujno medicinsko pomoč, splošno medicino, zdravstveno varstvo žensk, otrok in mladine, patronažno varstvo ter laboratorijsko in drugo diagnostiko.
- **Zdravstveno dejavnost na sekundarni ravni** izvajajo *specialistične ambulate* (specialistična ambulantna dejavnost), ki lahko delujejo v bolnišnicah ali zdraviliščih in zasebnih specialističnih ordinacijah, ter *bolnišnice*, ki so lahko splošne, specialne in univerzitetne. Bolnišnica je stacionarna ustanova, ki omogoča 24-urno oskrbo in nego, diagnostiko, zdravljenje in rehabilitacijo oseb, običajno za bolezenska in kirurška stanja.
- **Zdravstveno dejavnost na terciarni ravni** opravljajo *klinike, klinični inštituti* ali *klinični oddelki*. Programe oziroma zdravstvene storitve, ki se opravljajo na terciarni ravni, določi ministrstvo za zdravje. V zdravstveni dejavnosti na terciarni ravni se opravlja najzahtevnejše specialistično ambulantno in bolnišnično zdravljenje, oblikuje se doktrina stopenjske diagnostike in zdravljenja na svojem področju ter skrbi za poučevanje zdravnikov, zato so ti zavodi povezani z univerzo in zaposlujejo specialiste z osnovno specializacijo ali subspecializacijo. V letu 2005 so terciarno zdravstveno dejavnost opravljali: Univerzitetni klinični center Ljubljana, Onkološki inštitut Ljubljana, Psihiatrična klinika Ljubljana, Inštitut Republike Slovenije za rehabilitacijo, Univerzitetni klinični center Maribor, Bolnišnica Golnik – Klinični oddelki za pljučne bolezni in alergijo ter Inštitut za varovanje zdravja.
- **Socialno, higiensko, epidemiološko in zdravstveno-ekološko dejavnost** za območje Republike Slovenije opravlja *Inštitut za varovanje zdravja Republike Slovenije*, za območje več občin pa območni *zavodi za zdravstveno varstvo*. Ti zavodi so dolžni izvajati socialnomedicinsko, higiensko, epidemiološko in zdravstveno-ekološko dejavnost z uporabo sodobnih metod, postopkov in opreme na področju biostatističnih, epidemioloških, higienskih, ekoloških, socioloških, ekonomskih, organizacijskih in drugih ved ter zagotoviti ustrezno laboratorijsko podporo in pogoje za terensko delo. Naloga inštituta je tudi, da vodi baze podatkov in evidence s področja zdravstvenega in socialnega varstva v skladu z zakonom.
- **Poleg naštetih organizacij se z zdravstveno dejavnostjo ukvarjajo še:**
 - *naravna zdravilišča*, ki opravljajo zdraviliško zdravstveno dejavnost, ki obsega preventivno varstvo ter specialistično ambulantno in bolnišnično rehabilitacijo s souporabo naravnih zdravilnih sredstev;
 - *lekarne*, ki so lahko javni zavodi ali zasebne lekarne in opravljajo dejavnost po posebnem zakonu;
 - *ostali zavodi* v Sloveniji so še: Zavod Republike Slovenije za transfuzijsko medicino, Zavod Republike Slovenije za rehabilitacijo, Zavod za farmacijo in preizkušanje zdravil, Zavod Republike Slovenije za presaditve organov in tkiv Slovenija – transplant.

Zdravstveni zavodi in druge pravne osebe, ki opravljajo zdravstveno dejavnost, ter zasebni zdravstveni delavci se lahko povezujejo v ***združenja zdravstvenih zavodov***, zdravstveni delavci posameznih poklicnih skupin pa lahko ustanovijo ***poklicne zbornice*** in ***strokovna združenja***.

1.2 Zakonske in druge osnove za pripravo letnega poročila javnih zdravstvenih zavodov – posrednih proračunskih uporabnikov

Kot posredni proračunski uporabnik in določeni uporabnik enotnega kontnega načrta mora JZZ enkrat letno sestaviti poročilo za poslovne namene, v katerem predstavi dosežke poslovanja zavoda in njegovega posloводства. Na ta način se zavod predstavi ciljni javnosti v celoti, tako svoje dosežene poslovne rezultate kot perspektivo. Na osnovi ustreznega letnega poročila se zagotovi možnost ocenjevanja namembnosti, gospodarnosti in učinkovitosti porabe sredstev iz javnih financ. Zelo pomembno je, da je ustanovitelj javnega zavoda, ki ima aktivno pravico do upravljanja zavoda, na ustrezen način informiran o celotnem delovanju zavoda oziroma o tem, ali ima javni zavod na voljo dovolj zagotovljenih virov za izvajanje nalog, za katere ga je ustanovil, in ali za dodeljena (dogovorjena) sredstva dosega z načrtom zastavljene cilje.

Obliko in način poročanja predpisujeta dva temeljna zakona, in sicer ZJF (1999) in Zakon o računovodstvu (1999) (v nadaljevanju Zrač). Po določenih stroke morajo biti informacije pravočasne, resnične in pravilne. Proračunski uporabnik mora posredovati ustanovitelju in financerju številna poročila: od rednih mesečnih poročil, občasnih izrednih poročil do rednega letnega poročila, ki je najpomembnejše poročilo. Z letnim poročilom proračunski uporabnik predstavi uresničitev zastavljenih ciljev proračunskega uporabnika oziroma dosežke svojega poslovanja in vodstva.

Veljavne določbe za sestavljanje in predlaganje letnih poročil JZZ, določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta², so naslednje:

1. 62., 89. in 99. člen ZJF (1999),
2. 2. in 16.–18. člen navodila o pripravi zaključnega računa (2001),
3. 20. do 29. in 51. člen Zrač (1999),
4. 4.–8., 13.–17. in 21.–28. člen Pravilnika o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (2002) (v nadaljevanju pravilnik o sestavljanju letnih poročil),
5. Slovenski računovodski standardi (2005) (v nadaljevanju SRS).

² Določeni uporabniki enotnega kontnega načrta so vsi posredni proračunski uporabniki proračuna, navedeni v seznamu neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov, ki je dostopen na spletni strani <http://www.mf-ujp.si>. Podatki so pripravljeni po stanju na dan 31. decembra preteklega leta), razen javnih skladov, Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije ter Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije, ter pravne osebe javnega prava, ki niso uvrščene med posredne ali neposredne uporabnike proračuna države ali občin (4. odstavek 15. člena Zrač in 2. člen pravilnika o sestavljanju letnih poročil).

1.3 Struktura letnega poročila proračunskega uporabnika

Letno poročilo je sestavljeno iz dveh zaokroženih celot, in sicer iz računovodskega poročila, ki ima podlago v računovodskih informacijah in poslovnih knjigah, ter poslovnega poročila, ki ima podlago v različnih statističnih informacijah, evalvacijskih poročilih, zbirkah kazalnikov za vrednotenje ciljev, različnih analitičnih in primerjalnih podatkih med sorodnimi organizacijami ali programi in podobno (Kamnar, 2006, str. 89).

Letno poročilo posrednega proračunskega uporabnika je sestavljeno iz bilance stanja, izkaza prihodkov in odhodkov, pojasnil k izkazu in poslovnega poročila (21. člen Zrač, 1999) oziroma iz računovodskega in poslovnega poročila (4. člen Pravilnika o sestavljanju letnih poročil, 2002). V računovodskem poročilu je treba razkriti kategorije, določene v pravilniku o sestavljanju letnih poročil, način razkritja pa je odvisen od odločitve proračunskega uporabnika. Računovodsko poročilo je tesno povezano s poslovnim poročilom, zato se računovodski podatki in informacije vpletajo tudi v pojasnjevanje posameznih delov poslovnega poročila. Zato je smiselno v računovodskem poročilu podati strogo računovodska pojasnila, v poslovnem delu pa računovodske kategorije povezati z izpolnjevanjem nalog proračunskega uporabnika (Čižman, 2008, str. 8). Podrobnejše določbe o vsebini letnega poročila določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta so v pravilniku o sestavljanju letnih poročil oziroma v navodilu o pripravi zaključnega računa (2001) ter metodologiji za pripravo poročil o doseženih ciljih in rezultatih. Glede na vsebino navodila o pripravi zaključnega računa (2001) in pravilnika o sestavljanju letnih poročil (2002), mora letno poročilo posrednega proračunskega uporabnika vsebovati celo vrsto dodatnih pojasnil in obrazložitev. Tako široko zastavljena poročila zahtevajo temeljito prilagoditev za vsakega posameznega posrednega proračunskega uporabnika (Čižman, 2008, str. 9).

Informacije o poslovanju JZZ morajo biti celovite. Celovitost informacij je le en vidik, ki ga mora izpolniti letno poročilo. Drugi je vidik kakovosti informacij, ki jih vsebuje letno poročilo. Pomembno zagotovilo, da so informacije v letnem poročilu kakovostne, je prav gotovo ustrezno vzpostavljena računovodska poslovna funkcija, ki mora biti pri proračunskem uporabniku organizirana tako, da zagotavlja podatke in informacije, na podlagi katerih je mogoče pripraviti temeljne računovodske izkaze, ki kažejo resnično in pošteno finančno in poslovno uspešnost proračunskega uporabnika. Vzpostavljeni morajo biti pogoji, ki zagotavljajo spoštovanje temeljnih računovodskih predpostavk in kakovostne značilnosti računovodenja, kot so razumljivost, ustreznost, zanesljivost in primerljivost ter spoštovanje SRS (2005), Kodeksa računovodskih načel (Slovenski inštitut za revizijo, 1998) ter drugih zakonskih in podzakonskih predpisov, ki veljajo za proračunske uporabnike (Kavčič, 2002, str. 112).

1.3.1 Računovodsko poročilo

Računovodsko informiranje je končna stopnja računovodstva. Ker pomeni sporočanje računovodskih podatkov tistim, ki so zanje zainteresirani, ali spreminjanje podatkov v informacije, je tako informiranje v celoti odvisno od razvitosti knjigovodstva, računovodskega predračunavanja, nadziranja in analiziranja. Računovodsko informiranje je predstavljanje računovodskih podatkov in računovodskih informacij uporabnikom ter je del celotnega informiranja, potrebnega pri delovanju organizacije. Je sestavina finančnega računovodstva, kadar obravnava ustaljene računovodske podatke, pomembne za prikazovanje celotne organizacije ali njenih razmerij z drugimi, sestavina stroškovnega računovodstva takrat, kadar obravnava ustaljene računovodske podatke o podrobnostih z notranjega področja delovanja, sestavina poslovnega računovodstva pa, kadar obravnava enkratne računovodske informacije za enkratne posebne potrebe posloводства. Računovodsko informiranje se izvaja z računovodskimi poročili, ki vsebujejo računovodske podatke in/ali računovodske informacije (Kavčič, 2002, str. 107).

Računovodstvo je za vsako organizacijo, pridobitno in nepridobitno, izjemnega pomena in že dolgo ne velja, da mora sestavljati računovodske izkaze zgolj zato, ker tako določajo predpisi. Njegova naloga je, da pomaga uporabnikom računovodskih informacij pri odločanju (Atrill & McLaney, 1997, str. 2). Še posebno pomembno je računovodstvo v nepridobitnih organizacijah, saj se z informacijami, ki jih zagotavlja, usmerja javna poraba proračunskih sredstev, kar ima vpliv ne le na ozek krog zaposlencev v organizaciji, temveč na vse državljane. Vloga računovodstva javnih sredstev je povezana tudi z opredelitvijo obsega in dejavnosti širšega institucionalnega sektorja države. Specifičnost računovodstva javnih sredstev zato izhaja iz specifičnosti zahtev glede finančnega poročanja o porabi javnofinančnih sredstev. Zahteva se vse več razkritij v računovodskih in poslovnih poročilih ter takšno poročanje, ki upošteva ekonomske, okoljske in socialne razsežnosti delovanja organizacij ter vse zainteresirane udeležence njihovega delovanja. Izredno se povečuje pomen sodobnega poslovnega računovodstva v javnem sektorju in izpopolnjevanje finančnega računovodstva v javni upravi.

1.3.1.1 Računovodski izkazi posrednih proračunskih uporabnikov

Javna sredstva uporabljajo v Sloveniji neposredni in posredni uporabniki in zanje velja z računovodskega vidika Zrač (1999). Kljub temu so razlike med poročili, ki jih morajo obvezno pripravljati eni in drugi proračunski uporabniki. Glavna računovodska izkaza (20. člen Zrač, 1999), ki jih morajo posredni proračunski uporabniki in določeni uporabniki EKN sestavljati za zunanje uporabnike (Pravilnik o sestavljanju letnih poročil, 2002), sta:

- **Bilanca stanja**, ki se sestavi na obrazcu Bilanca stanja (priloga 1 k Pravilniku o sestavljanju letnih poročil (2002)), z obveznima prilogama:

- preglednica, ki se sestavi na obrazcu *stanje in gibanje neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev* (priloga 1/A k Pravilniku o sestavljanju letnih poročil (2002)), ter
 - preglednica, ki se sestavi na obrazcu *stanje in gibanje dolgoročnih kapitalskih naložb in posojil* (priloga 1/B k Pravilniku o sestavljanju letnih poročil (2002)).
- **Izkaz prihodkov in odhodkov**, ki se sestavi na obrazcu Izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov (priloga 3 k Pravilniku o sestavljanju letnih poročil (2002)). Obvezna priloga k temu izkazu so tudi obrazci:
 - *izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti* (priloga 3/B k Pravilniku o sestavljanju letnih poročil (2002)); v tem izkazu se ločeno prikažejo prihodki in odhodki za izvajanje javne službe od prihodkov od prodaje blaga in storitev na trgu, ter evidenčni izkazi, po 21.–25. člena Pravilnika o sestavljanju letnih poročil (2002), na obrazcih:
 - *izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po načelu denarnega toka* (priloga 3/A k Pravilniku o sestavljanju letnih poročil (2002)),
 - *izkaz računa finančnih terjatev in naložb določenih uporabnikov* (priloga 3/A-1 k Pravilniku o sestavljanju letnih poročil (2002)),
 - *izkaz računa financiranja določenih uporabnikov* (priloga 3/A-2 k Pravilniku o sestavljanju letnih poročil (2002)).

Evidenčni izkazi so posebna vrsta predpisanih vrednostnih pojasnil in so namenjeni za zagotavljanje podatkov o poslovanju določenega uporabnika EKN v skladu s pravili, ki sicer veljajo za izkazovanje prihodkov in odhodkov drugih uporabnikov EKN (2. člen Pravilnika o sestavljanju letnih poročil, 2002). Drugi uporabniki EKN so uporabniki EKN, razen pravnih oseb javnega prava iz 4. odstavka 15. člena Zrač (1999).

Z računovodskim poročilom morajo biti notranjim in zunanjim uporabnikom poročil podani podatki za več let, ki jih uporabniki lahko analizirajo ter na podlagi ugotovitev sklepajo o možnem prihodnjem položaju zavoda in načrtujejo potrebne razvojne aktivnosti. Pomembno je tudi, da so v računovodskem poročilu razkrite uporabljene računovodske usmeritve oziroma spremembe le-teh, saj je na tej podlagi mogoče predvidevati tudi učinke uporabljenih računovodskih usmeritev v prihodnosti.

1.3.1.2 Pisne računovodske informacije posrednih proračunskih uporabnikov

Proračunski uporabnik mora po 26. členu pravilnika o sestavljanju letnih poročil (2002) med pojasnila uvrstiti tudi pisne računovodske informacije, ki se nanašajo na razkrivanje podatkov, prikazanih v računovodskih izkazih in prilogah k njim. Razkriti je treba zlasti (Janc, 2003, str. 142–146):

- **Sodila, če so bila ta uporabljena za razmejevanje prihodkov in odhodkov na dejavnost javne službe ter dejavnost prodaje blaga in storitev na trgu**

To razkritje se nanaša na tiste pravne osebe javnega prava, ki pridobivajo prihodke in odhodke tudi s prodajo blaga in storitev na trgu, in ne samo z opravljanjem javne službe. To so vse tiste pravne osebe, ki po določbah 4. odstavka 15. člena Zrač (1999) priznavajo prihodke in odhodke po računovodskem načelu nastanka poslovnega dogodka. To velja predvsem za določene uporabnike EKN, ki morajo pri sestavljanju izkaza prihodkov in odhodkov oziroma pri razmejevanju prihodkov in odhodkov na del, ki se nanaša na dejavnost javne službe, in tiste, ki se nanašajo na tržno dejavnost, upoštevati določena merila oziroma sodila. Uporabljena sodila oziroma merila mora proračunski uporabnik obvezno razkriti in obrazložiti.

- **Nameni, za katere so bile oblikovane dolgoročne rezervacije, ter oblikovanje in poraba dolgoročnih rezervacij**

To razkritje se nanaša samo na določene uporabnike EKN. Pri razkrivanju podatkov o dolgoročnih rezervacijah je treba za vsako vrsto dolgoročnih rezervacij, glede na namen, ločeno razkriti njihovo oblikovanje in tudi porabo.

- **Vzroki za izkazovanje presežka odhodkov nad prihodki v bilanci stanja ter izkazu prihodkov in odhodkov**

To razkritje naj bi se praviloma nanašalo le na določene uporabnike EKN oziroma na posredne uporabnike državnega in občinskih proračunov, ki lahko poleg proračunskih sredstev pridobivajo še druga sredstva. Posredni proračunski uporabniki morajo navesti dejavnosti in vzroke za nastanek presežka prihodkov nad odhodki ter morajo obvezno navesti vzroke za nastali primanjkljaj, ki pa so lahko zelo različni. Za neposredne proračunske uporabnike je drugače. Ti priznavajo prihodke in odhodke po načelu denarnega toka ter prevzemajo obveznosti in izplačujejo sredstva proračuna v breme proračuna tekočega leta samo za namen in do višine, ki so določeni s proračunom (11. odstavek 2. člena ZJF, 1999). Do primanjkljaja lahko pride tudi pri neposrednih proračunskih uporabnikih, vendar ni treba navajati vzrokov za nastali primanjkljaj, saj je le-ta že planiran v državnem oziroma občinskem proračunu.

- **Metode vrednotenja zalog gotovih izdelkov in zalog nedokončane proizvodnje**

Tiste pravne osebe javnega prava, ki imajo ter izkazujejo zaloge gotovih izdelkov in zaloge nedokončane proizvodnje, lahko uporabijo katerokoli metodo vrednotenja zalog v skladu s SRS in jo navedejo v računovodskem poročilu. Pojasniti je treba tako metode vrednotenja zalog kot količinske in kakovostne metode.

- **Podatki o stanju neporavnanih terjatev in ukrepih za njihovo poravnavo oziroma razlogih za neplačilo**

Razkritje se nanaša na vse pravne osebe javnega prava. Razkriti je treba razloge neplačila oziroma pojasniti vse ukrepe, ki so bili ali bodo izvedeni, da bi do poravnave terjatev prišlo

(opominjanje, začetek postopka izterjave na sodišču in drugi ukrepi). Pri oblikovanju popravkov vrednosti terjatev je treba navesti tudi način njihovega oblikovanja.

- **Podatki o obveznostih, ki so do konca poslovnega leta zapadle v plačilo, in o vzrokih za neplačilo**

Vse pravne osebe javnega prava morajo razkriti razloge za neplačilo obveznosti po posameznih vrstah obveznosti, ki pa so lahko zelo različni. Za obrazložitev in razkrivanje vzrokov za neporavnane obveznosti se lahko uporabijo temeljni kazalniki vodoravnega finančnega ustroja (SRS (2005), SRS – 29 Računovodsko proučevanje (računovodsko analiziranje), 29.31. – temeljni kazalniki vodoravnega finančnega ustroja).

- **Viri sredstev, uporabljeni za vlaganje v opredmetena osnovna sredstva, neopredmetena dolgoročna sredstva ter dolgoročne finančne naložbe (kapitalske naložbe in posojila)**

Vsi uporabniki EKN morajo razkriti vire sredstev, ki so uporabljeni ob pridobivanju osnovnih sredstev, ki so lahko: namenska sredstva iz proračuna, donacije pravnih in fizičnih oseb, presežek prihodkov nad odhodki, amortizacijska sredstva, najeta posojila in pridobitev opredmetenih osnovnih sredstev s finančnim najemom. V tem delu morajo proračunski uporabniki pojasniti tudi namen in obliko dolgoročnih finančnih naložb, če usmerjajo del svojih sredstev v tovrstne naložbe.

- **Naložbe prostih denarnih sredstev**

Pravne osebe javnega prava morajo razkriti podatke o tem, kam, pod kakšnimi pogoji in za kakšno obdobje so bila prosta denarna sredstva naložena, saj tako proračunski uporabnik lahko ustanovitelju dokaže, da z danimi sredstvi ravna učinkovito in gospodarno.

- **Razlogi za pomembnejše spremembe stalnih sredstev**

To razkritje se nanaša na vse pravne osebe javnega prava ter zajema razloge za pomembnejše spremembe neopredmetenih dolgoročnih sredstev, opredmetenih osnovnih sredstev in dolgoročnih finančnih naložb. Pri razkrivanju razlogov za spremembe se lahko uporabijo podatki v pojasnilih k bilanci stanja.

- **Vrste postavk, ki so zajete v znesku, izkazanem na kontih zunajbilančne evidence**

Vsi uporabniki EKN morajo opisati posamezne vrste postavk, ki so zajete na kontih zunajbilančne evidence.

- **Podatki o pomembnejših opredmetenih osnovnih sredstvih in neopredmetenih dolgoročnih sredstvih, ki so že v celoti odpisana, pa se še vedno uporabljajo za opravljanje dejavnosti**

Pravne osebe javnega prava morajo navesti vzroke za uporabo opredmetenih in neopredmetenih osnovnih sredstev, ki so glede na dobo koristnosti že odpisana, pa se še vedno uporabljajo. Vzroki so lahko različni, in sicer so sredstva še v popolnosti ali delno

usposobljena za uporabo ali pa morajo še biti usposobljena za uporabo, ker novo sredstvo še ni bilo pridobljeno.

- **Drugi podatki, za katere pravna oseba javnega prava meni, da so pomembni za popolnejšo predstavitev poslovanja in premoženjskega stanja**

Pravne osebe javnega prava navedejo specifične podatke o svoji dejavnosti.

1.3.2 Poslovno poročilo

Poleg pojasnil in razkritij v računovodskih izkazih morajo proračunski uporabniki razkriti tudi izvajanje nalog oziroma doseganje ciljev proračunskega uporabnika kot celote in posameznih delov ter pojasniti doseganje učinkovitosti pri izvajanju nalog (16. člen navodila o pripravi zaključnega računa, 2001).

1.3.2.1 Vsebina poslovnega poročila

Da bo letno poročilo resnično kakovostno, mora biti tudi poslovno poročilo sestavljeno tako, da bo kazalo uresničevanje ciljev proračunskega uporabnika. Vsebina poslovnega poročila v predpisih, ki predpisujejo vsebino letnega poročila proračunskih uporabnikov, ni določena v celoti (Čižman, 2008, str. 9). To dopušča možnost, da proračunski uporabnik sam vključi vsebine, s katerimi želi seznaniti prejemnika letnega poročila. Obvezni sestavni del poslovnega poročila je od leta 2001 dalje le poročilo o doseženih ciljih in rezultatih. Njegova vsebina je podrobno določena v navodilu o pripravi zaključnega računa (2001), ki vključuje tudi metodologijo za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikih proračuna (navodilo o pripravi zaključnega računa (2001), 2. člen). Tako se lahko vsebini poslovnega poročila ter poročila o doseženih ciljih in rezultatih med seboj prepletata in dopolnjujeta. To je poročilo o smotrnosti poslovanja. To poročilo mora torej predstaviti programe in aktivnosti, ki jih je proračunski uporabnik vodil, da bi uresničil postavljene cilje (uspešnost poslovanja), ter nastale stroške. Za prikaz gospodarnega, učinkovitega in uspešnega delovanja proračunski uporabniki uporabljajo v letnem poročilu razne kazalce, kazalnike in merila. V poročilu o doseženih ciljih in rezultatih, ki je sestavni del poslovnega poročila, je treba z Izjavo poročati tudi o oceni NNJF ter navesti pomembna tveganja in negotovosti, ki jim je javni zavod izpostavljen. Izjavo je treba pripraviti po predpisani metodologiji (8. točka 10. člena in 8. točka 16. člena navodila o pripravi zaključnega računa, 2001) (Strle, 2008, str. 111).

Metodologija za pripravo Izjave (v nadaljevanju metodologija za pripravo izjave) k navodilu o pripravi zaključnega računa (2001) predvideva, da proračunski uporabnik oceni delovanje notranjega finančnega nadzora. Izjavi je namenjeno tretje poglavje.

1.3.2.2 Poročilo o doseženih ciljih in rezultatih posrednih uporabnikov

Proračunski uporabniki morajo pri svojem poslovanju upoštevati načelo racionalnosti in splošno blaginjske učinke, ki ponavadi niso merljivi v denarju, zato je treba za merjenje uspešnosti postaviti dvojne vrste meril, in sicer: denarno izražena merila, ki kažejo učinkovito rabo sredstev, in nedenarno izražena merila, ki kažejo raven doseganja splošno blaginjskih učinkov. Merila za merjenje uspešnosti proračunskih uporabnikov morajo biti določena vnaprej, kar navaja na obveznost proračunskih uporabnikov za poročanje o svojem delu, njihovo odgovornost do porabnikov storitev ter obveznost izboljševanja planiranja vsebine in vrednotenja programov. Pozitivni učinki so doseženi zlasti s tem, ko se ugotavlja razlika med tem, kaj bi se moralo delati in kaj se dela (Berman, 1998, str. 51).

Dosežki javnega sektorja in nepridobitnih organizacij se lahko merijo z izračunavanjem različnih kazalnikov. Berman (1998, str. 53–61) je razvil skupek mer, ki kažejo dosežke javnega sektorja in nepridobitnih organizacij, ter ga imenoval kazalnik produktivnosti. Za izračun tega kazalnika je treba specificirati vse aktivnosti procesa, jih oceniti in identificirati ter ovrednotiti vse vloške v proces in izloške iz njega. Ker tega ni mogoče storiti z enim kazalnikom, je v ta namen razvil: kazalnik uspešnosti (angl. *effectiveness*), kazalnik učinkovitosti (angl. *efficiency*) in druge, kot so kazalniki enakosti (angl. *equity*), kazalniki dela (angl. *workload*), kazalniki stroškov in koristi (angl. *cost - benefit*), kazalniki primerjalne presoje (angl. *benchmarks*). Poleg navedenih so tudi drugi, različni kazalniki, prilagojeni posameznim nepridobitnim organizacijam javnega sektorja, ki odražajo pogoje delovanja, posebnosti dejavnosti in razmere pri delu (Kavčič, 2001, str. 164).

Poročilo o doseženih ciljih in rezultatih mora temeljiti na obrazložitvi finančnega načrta oziroma programa dela posameznega posrednega uporabnika za preteklo leto. Na zahtevo ustanovitelja mora posredni proračunski uporabnik v poročilu o doseženih ciljih in rezultatih pojasniti tudi druge vsebine.

S tem ko je bila sprejeta obveznost o poročanju o doseženih ciljih, je bila sprejeta tudi obveznost ustreznega načrtovanja, saj o doseženih ciljih ni mogoče poročati, če se ne ve, kakšni cilji so bili postavljeni. Spremljava načrtov je mogoča, če sta načrt in kasneje obračun izdelana po isti metodiki ter če so za merjenje uspeha pri doseganju ciljev pripravljene primerni kazalniki in kazalci (SRS 29, 2005). Ozke računovodske kazalnike in kazalce je treba dopolnjevati z neračunovodskimi, ki bodo pokazali, koliko uporabniki proračuna pripomorejo k splošni blaginji družbe (Kavčič, 2002, str. 113).

Vsebina poročila o doseženih ciljih in rezultatih je za posredne proračunske uporabnike podrobneje opredeljena v 16. členu Navodila o pripravi zaključnega računa (2001). Po metodologiji za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih naj poročilo vsebuje:

- zakonske in druge pravne podlage, ki so osnova za delovanje posrednega uporabnika;

- dolgoročne cilje posrednega uporabnika, opredeljene v večletnih programih dela in razvoja posrednega uporabnika oziroma področnih strategijah in nacionalnih programih;
- letne cilje posrednega uporabnika, zastavljene v obrazložitvi njegovega finančnega načrta ali letnem programu dela;
- oceno uspeha pri doseganju zastavljenih ciljev, upošteva je fizične, finančne in opisne kazalce (indikatorje), določene v obrazložitvi finančnega načrta posrednega uporabnika ali v njegovem letnem programu dela, po posameznih področjih dejavnosti;
- nastanek morebitnih nedopustnih ali 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 od ustanovitelja opredeljene standarde in merila ter ukrepe za izboljšanje učinkovitosti in kakovosti poslovanja posrednega uporabnika;
- oceno notranjega nadzora javnih financ (po metodologiji za pripravo izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ); podpisano Izjavo posredni proračunski uporabniki hranijo kot trajno gradivo;
- pojasnila o nedoseženih ciljih na posameznih področjih; pojasnila morajo vsebovati seznam ukrepov in terminski načrt za doseganje zastavljenih ciljev ter predloge novih ciljev ali ukrepov, če prvotno zastavljeni cilji niso izvedljivi;
- oceno učinkov poslovanja posrednega uporabnika na druga področja, predvsem pa na gospodarstvo, socialo, varstvo okolja, regionalni razvoj in urejanje prostora;
- druga pojasnila, ki vsebujejo analizo kadrovanja in kadrovske politike ter poročilo o investicijskih vlaganjih.

1.4 Uspešnost poslovanja javnih zdravstvenih zavodov od leta 2003 do leta 2007

V tem delu prvega poglavja prikazujem vrsto, obseg in gibanje ekonomskih kategorij, ki so jih JZZ kot določeni proračunski uporabniki izkazovali v svojih letnih poročilih za obravnavano obdobje od leta 2003 do 2007. Nekoliko več pozornosti sem namenila končnim rezultatom poslovanja, predvsem presežku odhodkov nad prihodki v JZZ. Zbrane podatke in informacije sem potrebovala, ko sem kasneje, v zaključku magistrskega dela, ugotavljala povezavo med vzpostavljenim sistemom notranjega nadzora v JZZ, katerega ustreznost se odraža v Izjavi, in kakovostjo letnega poročila ter uspešnostjo poslovanja.

Podatki o poslovanju JZZ so zbrani iz letnih poročil vseh JZZ, vključenih v mrežo javne zdravstvene službe, katerih seznam je objavljen na spletni strani Združenja zdravstvenih zavodov Slovenije (<http://www.zdrzz.si>). Podatki so zbrani iz računovodskih izkazov: bilance

stanja, izkaza prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov, izkaza prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po načelu denarnega toka ter izkaza prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti (Podatki in kazalci poslovanja javnih zavodov v letu 2007, 2008).

Zbrani podatki JZZ so za obravnavana leta prikazani po posameznih dejavnostih, in sicer za 27 bolnišnic, 59 zdravstvenih domov, 9 zavodov za zdravstveno varstvo, Inštitut za varovanje zdravja, Zavod RS za transfuzijsko medicino in 3 skupnosti zavodov, ter za vse dejavnosti skupaj, kar je 100 zavodov. Število zavodov v posamezni dejavnosti in njihova struktura se v obravnavanih letih nista spreminjala.

V nadaljevanju so prikazani podatki o posameznih ekonomskih kategorijah, zbrani iz računovodskih izkazov, izračunani so finančni kazalniki poslovanja na podlagi računovodskih podatkov (koeficienti, stopnje udeležbe) in prikazana je realizacija pogodbenega programa JZZ za posamezna leta v obravnavanem obdobju.

1.4.1 Realizacija pogodbenega programa javnih zdravstvenih zavodov za leto 2007

Podatki o realizaciji pogodbenega programa za bolnišnice in zdravstvene domove so zbrani na osnovi podatkov Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije o realizaciji storitev po obračunskih obdobjih glede na planirano število storitev v pogodbah in na osnovi podatkov JZZ o opravljenem obsegu dela. Zdravstvene storitve so obračunane v skladu s splošnim in področnimi dogovori za zdravstveno dejavnost za posamezno leto (primeri, bolniško oskrbni dnevi (BOD-i), točke, storitve, količniki, kilometri).

1.4.1.1 Podatki o opravljenem obsegu programa v bolnišnicah v letu 2007

Bolnišnice so v letu 2007 dosegle oziroma presegle načrtovan obseg dela v akutni in neakutni bolnišnični obravnavi, razen programa podaljšanega bolnišničnega zdravljenja, ki je bil dosežen v 98,1 %. Tudi v specialistično ambulantni dejavnosti bolnišnic je planirani program dosežen, nedoseganje je bilo ugotovljeno le pri dializni dejavnosti, mamografiji, radioterapiji in PET CT (pozitronska emisijska tomografija). Podrobne podatke o realizaciji opravljenega dela v bolnišnični dejavnosti prikazuje tabela 1.

Tabela 1: Realizacija opravljenega dela v bolnišnični dejavnosti v Sloveniji v letu 2007 v primerjavi s planom za leto 2007 (v ustreznih enotah: primeri, BOD-i, točke, storitve)

Program		Plan I–XII 2007	Realizacija I–XII			Indeks	
			2005	2006	2007	R'07 / R'06	R'07 / P'07
Akutna bolnišnična obravnava – primeri		327.549	322.772	332.712	336.534	101,1	102,7
Neakutna bolnišnična obravnava – BOD	zdr. nega in paliativna oskrba	123.939	113.662	130.003	133.997	103,1	108,1
	podaljšano bol. zdrav.	27.771	25.621	26.581	27.254	102,5	98,1
Specialistična ambulantna dejavnost	brez funkcionalne diagnostike – točke	29.846.272	29.862.764	29.570.644	29.827.433	100,9	99,9
	dializna dejavnost – storitve	199.409	195.764	195.553	194.417	99,4	97,5
	rentgen in ultrazvok – točke	/	2.941.574	26	/	/	/
	magnetna resonanca – točke	386.683	245.792	331.846	394.101	118,8	101,9
	mamografija – točke	318.466	288.967	310.847	241.559	77,7	75,9
	računalniška tomografija-CT – točke	1.596.625	2.724.860	1.665.033	1.814.811	109,0	113,7
	ultrazvok-UZ – točke	1.518.938	/	1.544.343	1.683.171	109,0	110,8
	rentgen-RTG – točke	2.398.385	/	2.513.764	2.535.107	100,8	105,7
	radioterapija – točke	462.763	/	/	404.666	/	87,4
	PET CT – točke	30.400	/	/	10.093	/	33,2

Legenda: primeri, BOD-i, točke, storitve so enote za načrtovanje, evidentiranje in obračunavanje zdravstvenih storitev bolnišnic.

Vir: Podatki in kazalci poslovanja zdravstvenih zavodov za leto 2007, str. 37, tabela 22.

1.4.1.2 Podatki o opravljenem obsegu programa zdravstvenih domov v letu 2007

Podatki o opravljenem obsegu programa za leto 2007 za vse zdravstvene domove po posameznih dejavnostih so prikazani v tabeli 2. Podatki kažejo, da so zdravstveni domovi načrtovan program dela v pretežni meri opravili, nekoliko manj od planiranega obsega dela so opravljeni programi dispanzerjev za šolarje, specialistično ambulantnih dejavnosti in reševalnih prevozov (Podatki in kazalci poslovanja zdravstvenih zavodov Slovenije za leto 2007, 2008, str. 190–204).

Tabela 2: Realizacija opravljenega dela v dejavnosti zdravstvenih domov v Sloveniji v letu 2007 v primerjavi s planom za leto 2007 (v ustreznih enotah: količniki, točke, kilometri)

Program			Plan I–XII 2007	Realizacija I–XII			Indeks	
				2005	2006	2007	R'07 / R'06	R'07 / P'07
Osnovna zdravstvena dejavnost	splošna ambulanta – količniki		15.752.332	19.240.198	18.175.498	18.148.887	99,9	115,2
	dispanzer za otroke – količniki	kurativa	2.318.816	2.478.863	2.332.328	2.323.641	99,6	100,2
		preventiva	1.357.652	1.407.405	1.423.046	1.399.695	98,4	103,1
	dispanzer za šolarje – količniki	kurativa	3.041.565	2.796.198	2.711.089	2.759.133	101,8	90,7
		preventiva	1.528.852	1.632.604	1.543.454	1.473.580	95,5	96,4
	dispanzer za ženske – količniki		2.039.046	2.036.257	2.064.366	2.104.773	102,0	103,2
	fizioterapija, delovna terapija – točke		3.709.766	3.780.829	3.873.211	3.952.492	102,0	106,5
	patronažna služba in nega na domu – točke		11.736.887	12.899.346	12.972.286	13.065.888	100,7	111,3
Specialistična ambulantna dejavnost – točke			7.744.806	8.230.467	6.214.368	7.586.157	122,1	98,0
Zobozdravstvena dejavnost – točke			20.692.535	22.188.208	20.828.504	19.711.400	94,6	95,3
Reševalni prevozi – kilometri	reševalni prevozi – nenujni		9.520.808	19.307.361	14.538.649	14.729.005	101,3	154,7
	prevozi na dializo/z nje		6.811.336	6.431.607	6.532.007	6.524.214	99,9	95,8
	reševalni prevozi – nujni		/	3.523.857	3.514.858	3.621.448	103,0	/
	prevozi onko. bol. na obsevanja in kemo. na Onkološkem inštitutu		5.331.650	/	/	5.064.411	/	95,0

Legenda: količniki, točke, kilometri so enote za načrtovanje, evidentiranje in obračunavanje zdravstvenih storitev zdravstvenih domov.

Vir: Podatki in kazalci poslovanja zdravstvenih zavodov za leto 2007, str. 38., tabela 23.

1.4.2 Analiza uspešnosti poslovanja javnih zdravstvenih zavodov v Sloveniji v letih od 2003 do 2007

Letna poročila JZZ so razdeljena na računovodska in poslovna. Računovodska poročila vsebujejo vse podatke in informacije oziroma vsa s predpisi zahtevana pojasnila. Poslovna poročila vsebujejo obsežna pojasnila glede doseganja zastavljenih ciljev in rezultatov poslovanja JZZ. Iz poslovnih poročil je razvidno, da JZZ uporabljajo predpise, ki opredeljujejo njihovo delovanje. Poslovna poročila kažejo, da kratkoročni cilji izhajajo iz dolgoročnih ciljev JZZ, pri čemer je dan poudarek poslanstvu in viziji, ki omogočata strateški razvoj JZZ. JZZ v poslovnih poročilih izkazujejo spremljanje uresničevanja postavljenih ciljev. V JZZ se vse bolj zavedajo pomembnosti upoštevanja pravic bolnikov in v zvezi s tem kakovosti zdravstvenih storitev. Iz vsebin poslovnih poročil JZZ se lahko zazna težnja po

nenehnem izboljševanju procesov dela. Posledica tega je, da JZZ uvajajo številne nove protokole, standarde, klinične smernice, ki zagotavljajo večjo kakovost storitev ter večje zadovoljstvo pacientov in drugih uporabnikov storitev. Za uresničitev takšnih ciljev se navaja tudi potreba po sprejemanju ukrepov za izboljšanje delovnih razmer, usposobljenosti zaposlenih in pozitivne delovne klime. Vsi zavodi posebej izpostavljajo izobraževanje zaposlenih, skupaj s sistemom komuniciranja (notranjega in zunanjega) in informiranja, kot najpomembnejše dejavnike učinkovitosti in uspešnosti zavoda. Kljub pripravljenosti vodstva in zaposlenih v JZZ za čim hitrejši napredek na področju svoje dejavnosti je iz vsebine poslovnih poročil razvidno, da se pri svojem delovanju spopadajo s številnimi težavami, ki otežujejo ali celo preprečujejo doseganje ciljev. Najpogostejša navedba je pomanjkanje ustreznega obsega sredstev, ki ne dosega hitrega razvoja zdravstvene dejavnosti, in na določenih področjih pomanjkanje kadra. Iz leta v leto se spreminja tudi oblika letnih poročil JZZ. Poleg ustreznih obrazložitev letna poročila vsebujejo vsako leto več tabelarnih in grafičnih prikazov različnih kategorij, ki jih v JZZ pripravijo z uporabo vseh razpoložljivih programskih orodij. Pri posredovanju letnih poročil pa se uporabljajo različne komunikacijske poti. Na osnovi pregledanih letnih poročil JZZ, predvsem za leti 2006 in 2007, je ugotovljeno, da je pretežna večina le-teh zgledno sestavljena ter da so opazne pozitivne spremembe v vsebini, strukturi in obliki letnih poročil glede na pretekla leta (Strle, 2007, str. 44–45).

1.4.2.1 Prihodki, odhodki in rezultati poslovanja javnih zdravstvenih zavodov v Sloveniji v letih od 2003 do 2007

Noben gospodarski subjekt ne more delovati brez sredstev. Da bi podjetje lahko vodilo poslovni proces, mora v določenem trenutku razpolagati s posameznimi sredstvi v takšnih količinah, da lahko zagotovi normalen potek produkcijskega procesa. Sredstva, s katerimi podjetje razpolaga v določenem trenutku, predstavljajo premoženje podjetja (Pučko & Rozman, 1993, str. 57–58). Premoženje bi lahko opredelili kot stvari, pravice in denar, ki jih uporabljajo poslovni subjekti pri doseganju zastavljenih ciljev. Pri javnih zavodih mora ustanovitelj zagotoviti zadostna sredstva za normalno, gospodarno in racionalno izvajanje dejavnosti. JZZ zadovoljujejo širše družbene potrebe. Z omejenimi sredstvi, ki so jim na voljo, morajo zagotavljati izvajanje zdravstvene oskrbe, skladno s strokovnimi smernicami. Kot porabniki javnih sredstev morajo skrbeti tudi za smotno porabo sredstev, tako ljudi kot tudi opreme in denarja (Janc, 2003, str. 144). Vse navedeno velja tudi za JZZ, ki so osebe javnega prava, posredni uporabniki državnega in občinskih proračunov ter določeni uporabniki enotnega kontnega načrta.

Vsak gospodarski in negospodarski poslovni sistem mora delovati preudarno, torej se mora ukvarjati z ekonomskimi razsežnostmi vseh procesov in stanj. Temeljni ekonomski cilj vsakega sistema je, da koristi delovanja presežejo napore, kar pomeni, da vrednost ustvarjenih učinkov ne more biti nižja od stroškov, ki smo jih imeli pri uresničevanju učinkov. Če govorimo o gospodarskem sistemu, tedaj vemo, da gre za pridobitno dejavnost, katere organizatorji se ne zadovoljijo zgolj s tem, da bi pokrili nastale stroške, marveč želijo

presežek v obliki dobička in čistega pritoka denarja. V negospodarskih dejavnostih, v katerih nimamo opravljenih pridobitno dejavnostjo, morajo biti vrednosti opravljenih storitev (koristi) večje od vseh stroškov v zvezi z ustvaritvijo takih koristi (Koletnik, 1998, str. 78).

1.4.2.1.1 Prihodki in odhodki ter izidi poslovanja, ugotovljeni po računovodskem načelu nastanka poslovnega dogodka, javnih zdravstvenih zavodov v letih od 2003 do 2007

Izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov EKN je računovodski izkaz, v katerem so predstavljeni prihodki in odhodki v izbranem obdobju ter poslovni izid v njem. V izkazu prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov se izkazujejo prihodki in odhodki pravne osebe, ugotovljeni v skladu z Zrač (1999) in drugimi predpisi, izdanimi na njegovi podlagi ter na podlagi SRS (2005) (Štrekelj & Čižman, 2006, str. 28).

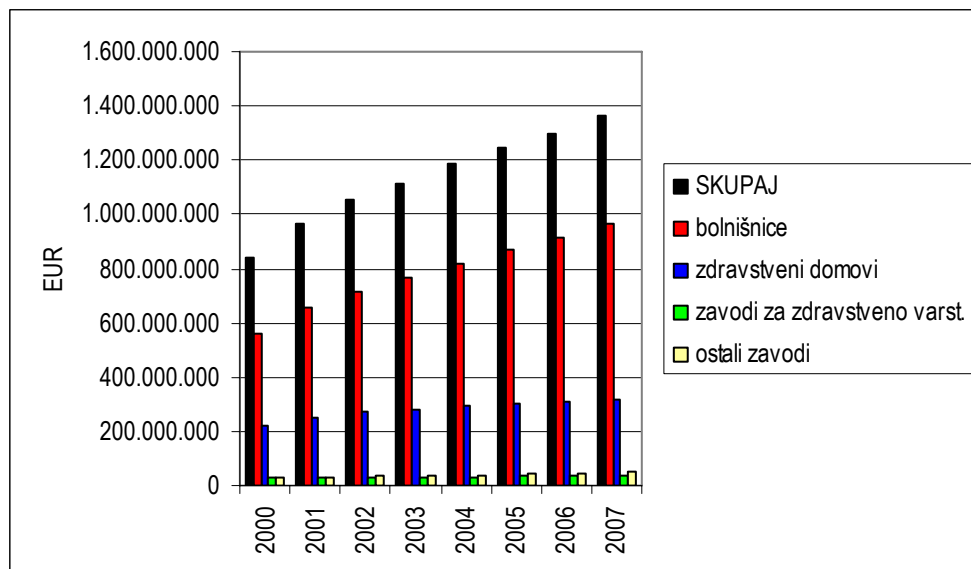
Prihodki

Prihodki (načelo nastanka poslovnega dogodka) se razčlenjujejo na prihodke od poslovanja, v katere so vključeni prihodki od prodaje proizvodov in storitev, sredstva iz proračuna ter prihodki od prodaje blaga in materiala. Nadalje se razčlenjujejo na finančne, druge in prevrednotovalne prihodke (Čižman, 2008, str. 33).

Prihodki od poslovanja predstavljajo prodajne vrednosti opravljenih zdravstvenih storitev, ki se financirajo v pretežni meri iz obveznega zdravstvenega zavarovanja, doplačil do polne cene storitev, sredstev samoplačnikov, konvencij, sredstev za nujno zdravstveno varstvo beguncev in plačil ostalih naročnikov zdravstvenih storitev (nadstandardne zdravstvene storitve). Prihodki od poslovanja od nezdravstvenih storitev izvirajo iz najemnin za poslovne prostore, opravljenih storitev družbene prehrane, nadstandardnih storitev, storitev tehnične službe drugim in zaračunane provizije. *Prihodke od financiranja* sestavljajo prihodki od obresti od danih depozitov, prejetih zamudnih obresti in pozitivne tečajne razlike. *Druge prihodke* sestavljajo prejete odškodnine in prejete namenske donacije. *Prevrednotovalni poslovni prihodki* se nanašajo na presežek, ki nastane pri odtujitvi opredmetenih osnovnih sredstev (Letna poročila JZZ za leto 2007).

V obravnavanem obdobju od leta 2003 do leta 2007 so se celotni prihodki in celotni odhodki vseh JZZ skupaj in po posameznih dejavnostih, ugotovljeni po načelu nastajanja poslovnega dogodka, povečevali nekako skladno z rastjo ugotovljene inflacije. Tudi deleži celotnih prihodkov posameznih dejavnosti v celotnih prihodkih vseh zavodov skupaj se v tem obdobju niso bistveno spreminjali.

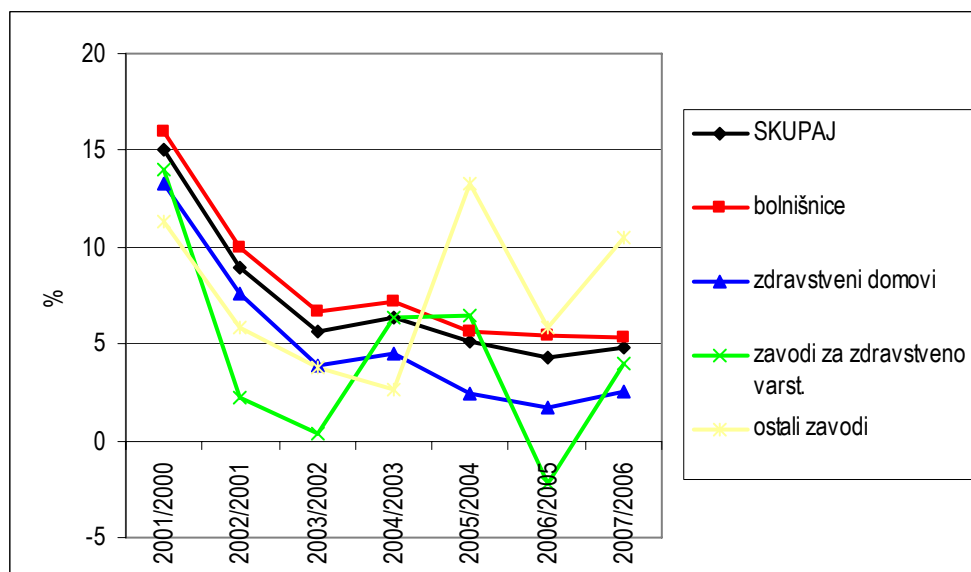
Slika 1: Vrednost celotnih prihodkov javnih zdravstvenih zavodov od leta 2000 do 2007 po dejavnostih



Vir: Podatki in kazalci poslovanja zdravstvenih zavodov za leto 2007, str. 1, slika 1.

Delež prihodkov bolnišnične dejavnosti predstavlja kar dve tretjini vseh prihodkov JZZ, ostali delež prihodkov pa so prihodki dejavnosti zdravstvenih domov in zavodov za zdravstveno varstvo (tabela 3 ter sliki 1 in 2).

Slika 2: Rast celotnih prihodkov javnih zdravstvenih zavodov od leta 2000 do 2007 po dejavnostih



Vir: Podatki in kazalci poslovanja zdravstvenih zavodov za leto 2007, str. 2, slika 2.

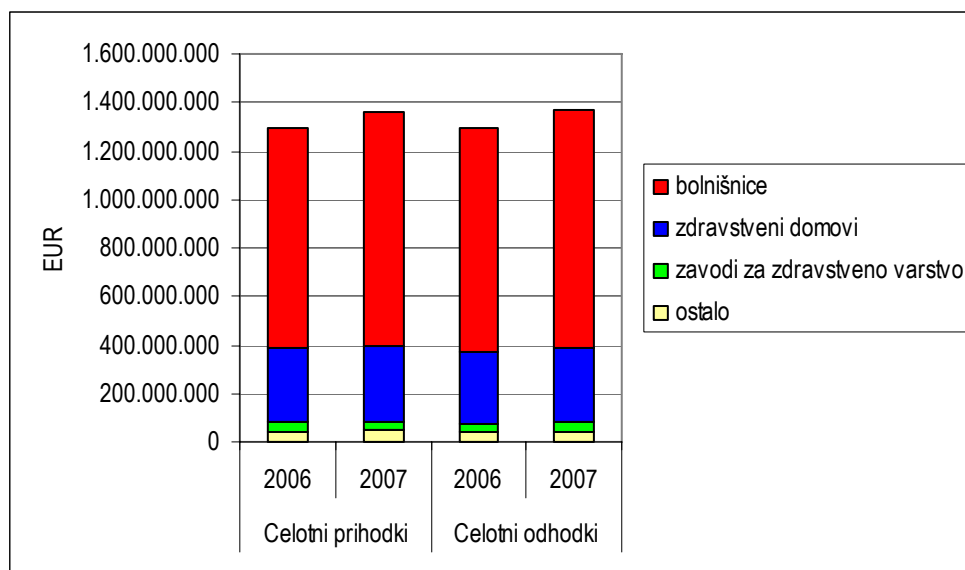
Odhodki

Odhodki JZZ se ugotavljajo po načelu nastanka poslovnega dogodka ali t. i. fakturirani realizaciji. Stroški JZZ so v posameznem obračunskem obdobju hkrati tudi odhodki tega obračunskega obdobja, razen tistih, ki se razmejujejo. Odhodki se po SRS delijo na *poslovne, finančne in druge*, poleg tega pa še na *prevrednotovalne poslovne odhodke* in

prevrednotovalne finančne odhodke. Po pravilniku o EKN so odhodki razčlenjeni na *stroške blaga, materiala in storitev, stroške dela, amortizacijo in druge stroške* (rezervacije, davek od dobička, drugo), *finančne odhodke, druge odhodke in prevrednotovalne poslovne odhodke* (Čižman, 2008, str. 36).

Rast celotnih odhodkov vseh JZZ skupaj je bila v obravnavanem obdobju od leta 2004 do 2007 manjša od rasti celotnih prihodkov v vseh obravnavanih letih, razen v letu 2007. Pri tem je bila rast celotnih odhodkov v bolnišnični dejavnosti večja od rasti celotnih prihodkov kar v treh letih obravnavanega obdobja, in sicer v letih 2004, 2006 in 2007. Deleži celotnih odhodkov posameznih dejavnosti v celotnih odhodkih vseh JZZ skupaj se od leta 2004 do leta 2007, tako kot deleži prihodkov, glede na deleže preteklega leta, skoraj niso spreminjali. Delež celotnih odhodkov bolnišnic v odhodkih vseh treh dejavnosti znaša okoli 71 %, zdravstvenih domov 23 % in ostalih zavodov 6 %.

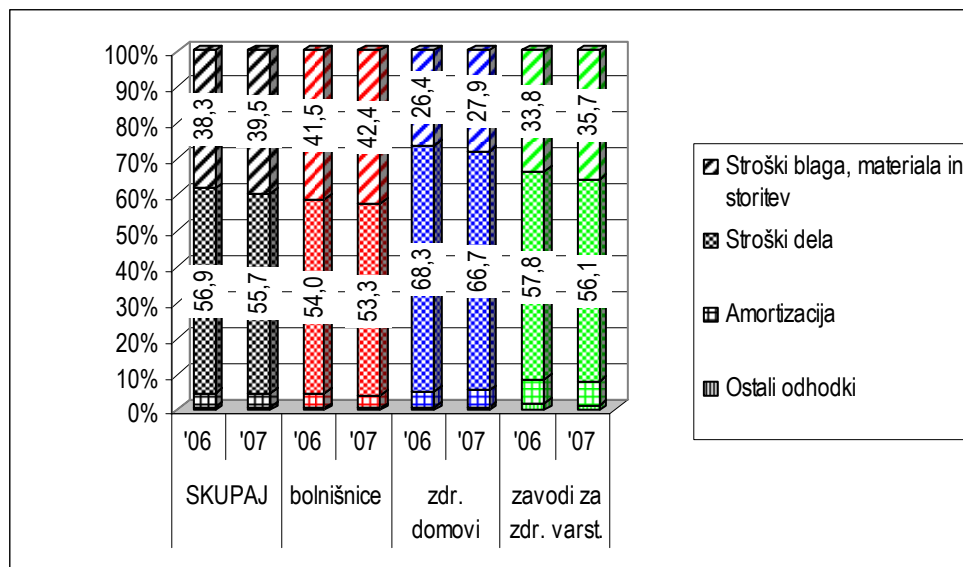
Slika 3: Prihodki in odhodki javnih zdravstvenih zavodov za leti 2006 in 2007 po dejavnostih



Vir: Podatki in kazalci poslovanja zdravstvenih zavodov za leto 2007, str. 2, slika 3.

Več kot polovico vseh stroškov JZZ predstavljajo stroški dela, ostalo pa stroški materiala in storitev, skupaj z amortizacijo. Največji delež stroškov dela je v zdravstvenih domovih, največji strošek materiala in storitev ter amortizacije pa v bolnišnicah. Strukturo odhodkov JZZ po posameznih dejavnostih kaže slika 4.

Slika 4: Struktura odhodkov javnih zdravstvenih zavodov po posameznih dejavnostih



Vir: Podatki in kazalci poslovanja zdravstvenih zavodov za leto 2007, str. 3, slika 4.

Podrobnejši pregled prihodkov in odhodkov ter poslovnega izida od leta 2003 do leta 2007 kaže tabela 3.

Rezultat poslovanja

JZZ ugotavljajo v izidu poslovanja presežek prihodkov nad odhodki (v nadaljevanju presežek) in presežek odhodkov nad prihodki (v nadaljevanju primanjkljaj ali izguba). Presežek in primanjkljaj se razporejata oziroma krijeta v skladu z zakonom in odločitvijo ustanovitelja. Poslovni izid se ugotavlja na kontih razreda 8, izkaže pa se na ustreznem kontu skupine 98.

V obravnavanem obdobju od leta 2003 do leta 2007 je celotno zdravstvo oziroma so vsi JZZ, ki so vključeni v mrežo javne zdravstvene službe, poslovali pozitivno v letih 2005 in 2006 ter negativno v ostalih obravnavanih letih 2003, 2004 in 2007. Podatki kažejo, da v bolnišnicah ustvarjajo izgube pri poslovanju že več let zapored, zdravstveni domovi in zavodi za zdravstveno varstvo pa so v vseh obravnavanih letih poslovali s presežkom.

Ugotovljen rezultat poslovanja in drugi podatki so za obravnavano obdobje od leta 2003 do leta 2007 prikazani v tabeli 3, sliki 5 in prilogi 2.

*Tabela 3: Prihodki, odhodki, rezultat poslovanja javnih zdravstvenih zavodov v letih od 2003 do 2007 po dejavnostih
(v EUR)*

	Element	Realizacija 2003	Realizacija 2004	Realizacija 2005	Realizacija 2006	Realizacija 2007	D e l e ž				I n d e k s			
							2004	2005	2006	2007	2004	2005	2006	2007
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11 (3/2)	12 (4/3)	13 (5/4)	14 (6/5)
1	Celotni prihodki - skupaj	1.114.165.177	1.184.675.997	1.244.795.481	1.298.835.912	1.361.536.576	100,0	100,0	100,0	100,0	106,3	105,1	104,3	104,8
-	bolnišnice	766.207.065	821.070.088	866.989.718	914.043.921	962.938.575	69,3	69,6	70,4	70,7	107,2	105,6	105,4	105,3
-	domovi	281.175.225	293.911.083	301.092.914	306.395.385	314.202.582	24,8	24,2	23,6	23,1	104,5	102,4	101,8	102,5
-	zavodi za zdravstveno													
-	varstvo	30.698.143	32.650.638	34.755.391	33.975.030	35.320.742	2,8	2,8	2,6	2,6	106,4	106,4	97,8	104,0
-	ostali zavodi	36.084.744	37.044.187	41.957.457	44.421.576	49.074.677	3,1	3,4	3,4	3,6	102,7	113,3	105,9	110,5
2	Celotni odhodki - skupaj	1.116.082.457	1.184.998.331	1.241.111.668	1.293.306.158	1.365.578.524	100,0	100,0	100,0	100,0	106,2	104,7	104,2	105,6
-	bolnišnice	769.892.339	825.713.570	870.184.443	918.403.910	975.683.688	69,7	70,1	71,0	71,4	107,3	105,4	105,5	106,2
-	domovi	281.088.299	291.783.509	297.346.019	299.716.152	310.078.623	24,6	24,0	23,2	22,7	103,8	101,9	100,8	103,5
-	zavodi za zdravstveno													
-	varstvo	29.978.301	31.079.953	33.320.815	32.859.587	34.803.513	2,6	2,7	2,5	2,5	103,7	107,2	98,6	105,9
-	ostali zavodi	35.123.519	36.421.299	40.260.391	42.326.509	45.012.700	3,1	3,2	3,3	3,3	103,7	110,5	105,1	106,3
3	Presežek prihodkov - skupaj	6.826.039	8.814.125	10.824.245	14.109.881	14.372.242	100,0	100,0	100,0	100,0	129,1	122,8	130,4	101,9
-	bolnišnice	3.026.323	3.949.387	3.257.803	3.471.912	4.093.203	44,8	30,1	24,6	28,5	130,5	82,5	106,6	117,9
-	zdravstveni	1.826.227	2.592.752	4.259.210	7.367.785	5.596.651	29,4	39,3	52,2	38,9	142,0	164,3	173,0	76,0

	Element	Realizacija 2003	Realizacija 2004	Realizacija 2005	Realizacija 2006	Realizacija 2007	Delež				Indeks			
							2004	2005	2006	2007	2004	2005	2006	2007
	domovi zavodi za zdravstveno													
-	varstvo	1.014.589	1.645.593	1.612.665	1.174.821	543.170	18,7	14,9	8,3	3,8	162,2	98,0	72,8	46,2
-	ostali zavodi	958.901	626.394	1.694.567	2.095.364	4.139.218	7,1	15,7	14,9	28,8	65,3	270,5	123,7	197,5
4	Presežek odhodkov - skupaj	8.746.370	9.137.164	7.140.757	8.580.250	18.414.189	100,0	100,0	100,0	100,0	104,5	78,2	120,2	214,6
-	bolnišnice	6.710.332	8.595.268	6.452.095	7.831.898	16.838.316	94,1	90,4	91,3	91,4	128,1	75,1	121,4	215,0
-	domovi zavodi za zdravstveno	1.740.565	464.171	512.022	688.975	1.472.691	5,1	7,2	8,0	8,0	26,7	110,3	134,6	213,8
-	varstvo	295.472	77.725	176.640	59.377	25.941	0,9	2,5	0,7	0,1	26,3	227,3	33,6	43,7
-	ostali zavodi	0	0	0	0	77.241	0,0	0,0	0,0	0,4	/	/	/	/
5	Poslovni izid – skupaj (pobot presežka in izgube)	-1.920.330	-323.039	3.683.488	5.529.632	-4.041.947								
-	bolnišnice	-3.684.009	-4.645.881	-3.194.291	-4.359.986	-12.745.113								
-	domovi zavodi za zdravstveno	85.662	2.128.580	3.747.187	6.678.810	4.123.960								
-	varstvo	719.116	1.567.868	1.436.025	1.115.444	517.229								
-	ostali zavodi	958.901	626.394	1.694.567	2.095.364	4.061.977								

Vir: Podatki in kazalci poslovanja zdravstvenih zavodov Slovenije za leto 2007, str. 4, tabela 1.

Presežek prihodkov nad odhodki

Presežek vseh JZZ skupaj se je v vseh obravnavanih letih (2003–2007) povečeval, vendar manj, kot se je povečevala izguba.

Od leta 2002 do leta 2007 se je število vseh JZZ, ki so ugotovili presežek, gibalo od 73 v letu 2002 do največ 82 v letu 2005. Število bolnišnic z ugotovljenim presežkom je bilo v teh letih 15 v letu 2006 in že 18 v zadnjem letu obravnavanega obdobja (2007). Največ zdravstvenih domov je presežek ugotovilo v letu 2006, najmanj pa v letu 2002, in sicer 43 zdravstvenih domov. Število zavodov za zdravstveno varstvo s presežki se je od leta 2002 do 2007 gibalo od 7 do 8 (Podatki in kazalci poslovanja zdravstvenih zavodov Slovenije za leto 2007, 2008, str. 11, tabela 6).

Največje rasti presežka 2004–2007 so ugotovljene pri zdravstvenih domovih, in sicer v treh letih, razen v letu 2007, ko se je presežek zelo zmanjšal. Bolnišnice so imele največjo rast presežka v letu 2004, in sicer 30,4 %, rast v letu 2007 je bila 17,9-odstotna, v letu 2006 6,6-odstotna, v letu 2005 pa je bil presežek manjši od presežka preteklega leta – ind 82,5 (tabela 3).

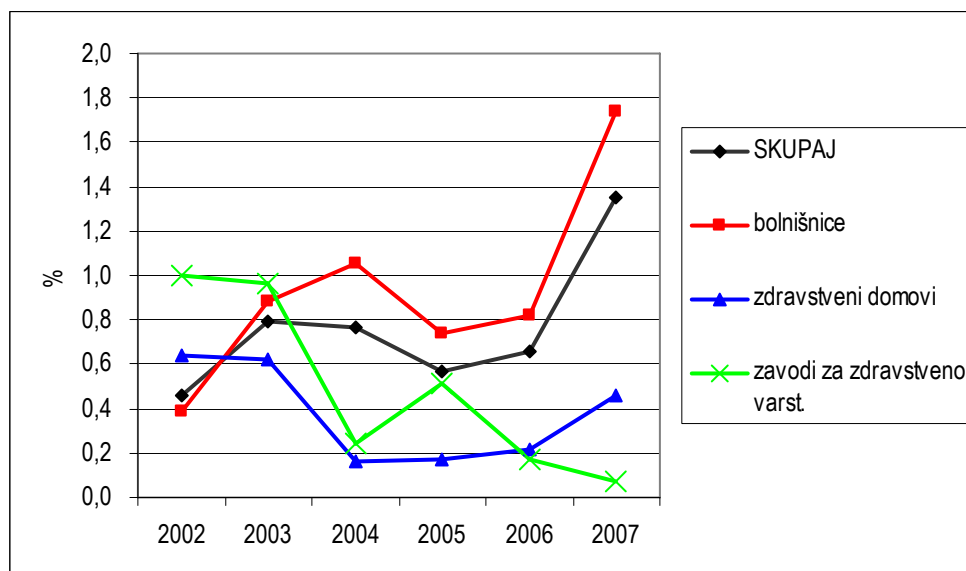
Presežek odhodkov nad prihodki – izguba

V obravnavanem obdobju 2002–2007 je najmanj JZZ, 17, zaključilo poslovno leto z izgubo v letu 2005 in največ JZZ v letu 2002, ko jih je bilo kar 28. Število bolnišnic z izgubo se je v tem obdobju gibalo od 8 v letu 2005 do 12 v letu 2006. Najmanj zdravstvenih domov, 6, je imelo izgubo v letu 2006, kar največ oziroma 16 pa v letu 2002. Število zavodov za zdravstveno varstvo z izgubo se je v obravnavanem obdobju gibalo od 1 do 2 (priloga 2).

Deleži tekoče izgube v celotnem prihodku posamezne dejavnosti so v letih od 2002 do 2007 največji v bolnišnični dejavnosti in znašajo za leto 2007 že 1,7 %, delež izgube vseh JZZ v celotnem prihodku vseh JZZ pa je za leto 2007 ugotovljen v višini 1,35 % (slika 5). Deleži tekoče izgube v celotnem prihodku zavodov, ki so v preteklih letih imeli izgubo pri poslovanju, so prikazani v prilogi 2.

Pomembna je ugotovitev, da se je delež izgube v prihodku posameznega zavoda, glede na deleže v letih od 2002 do 2006, v letu 2007 zelo povečal v Univerzitetnem kliničnem centru Ljubljana, Onkološkem inštitutu Ljubljana ter še v Univerzitetnem kliničnem centru Maribor, Splošni bolnišnici Murska Sobota, Splošni bolnišnici Nova Gorica, Bolnišnici Topolšica in nekaterih zdravstvenih domovih, pri ostalih oziroma kar večini JZZ pa se je ta delež nekoliko zmanjšal (priloga 2).

Slika 5: Delež tekoče izgube v celotnem prihodku javnih zdravstvenih zavodov



Vir: Podatki in kazalci poslovanja zdravstvenih zavodov Slovenije za leto 2007, str. 12, slika 5.

1.4.2.1.2 Prihodki in odhodki ter izidi poslovanja po vrstah dejavnosti javnih zdravstvenih zavodov

JZZ lahko poleg prihodkov, pridobljenih z opravljanjem javne službe, pridobivajo tudi prihodke tržne dejavnosti. Ker pa imajo javna sredstva in tudi javna služba v sistemu nadzora posebno mesto, je zakonska zahteva, da morajo imeti javni zavodi ločene evidence o prihodkih in stroških za ti dve dejavnosti. Ta izkaz je pomembna podlaga za sprejemanje poslovnih odločitev, saj pove, koliko stane posamezna dejavnost ter kakšna je razlika med prihodki in odhodki. Da bodo podatki in informacije v tem izkazu resnične in ustrezne, pa morajo organizacije predhodno izoblikovati kriterije, po katerih bodo celotno dejavnost razdelili na posamezne vrste dejavnosti, ločiti stroške na stalni in spremenljivi del ter izvesti delitev spremenljivih stroškov po dejavnostih (Kavčič, 2007, str. 85–88).

V nadaljevanju so predstavljeni rezultati poslovanja JZZ skupaj in po posameznih dejavnostih za obravnavano obdobje od 2002 do 2007 za opravljanje dejavnosti javne službe in t. i. tržne dejavnosti, s poudarkom na rezultatih za leti 2006 in 2007 (tabeli 4 in 5).

Tabela 4: Rezultat poslovanja javnih zdravstvenih zavodov od leta 2002 do 2007 po vrstah dejavnosti

Zavodi	Rezultat poslovanja																	
	Javna služba						Trg						SKUPAJ - JS, trg					
	'02	'03	'04	'05	'06	'07	'02	'03	'04	'05	'06	'07	'02	'03	'04	'05	'06	07
Skupaj	+	-	-	+	+	-	+	+	+	+	+	+	+	-	-	+	+	-
- BOL	+	-	-	-	-	-	+	-	-	+	+	+	+	-	-	-	-	-
- ZD	+	-	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
- ZZV	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+

Legenda: (+) = presežek prihodkov nad odhodki, (-) = presežek odhodkov nad prihodki

Vir: Podatki in kazalci poslovanja zdravstvenih zavodov Slovenije za leto 2007, str. 13, tabela 8.

Tabela 5 kaže, da se deleži prihodkov in odhodkov dejavnosti javne službe in tržne dejavnosti vse od leta 2002 niso bistveno spremenili oziroma se spreminjajo za eno ali dve odstotni točki oziroma se je delež tržne dejavnosti v zadnjem obravnavanem letu 2007 v primerjavi z letom 2006 povečal minimalno, na račun zmanjšanja deleža javne službe. Na strani odhodkov, ki se nanašajo na obe dejavnosti, so razmerja podobna razmerjem med prihodki. Delež prihodkov tržne dejavnosti v celotnih prihodkih posameznih dejavnosti je v obravnavanem obdobju 2002–2007 največji v zavodih za zdravstveno varstvo, najmanjši delež prihodka tržne dejavnosti v celotnih prihodkih dejavnosti pa je ugotovljen v bolnišnicah. Tabela 4 kaže rezultat poslovanja JZZ po posameznih dejavnostih za javno službo in tržno dejavnost. Razvidno je, da so le bolnišnice poleg izgube pri opravljanju javne službe v letih 2003 in 2004 ugotovljale tudi izgubo iz opravljanja tržne dejavnosti.

Od 25 zavodov, ki so v letu 2007 poslovali z izgubo, je kar 23 zavodov (6 bolnišnic, 14 zdravstvenih domov, 2 zavoda za zdravstveno varstvo in 1 drug zavod), ki so poleg javne službe opravljali tudi tržno dejavnost, izkazalo izgubo oziroma primanjkljaj iz tržne dejavnosti (Podatki in kazalci poslovanja zdravstvenih zavodov za leto 2007, 2008, str. 28–50).

Tabela 5: Delež prihodkov in odhodkov javnih zdravstvenih zavodov po vrstah dejavnosti (javna služba, tržna dejavnost) v letih od 2002 do 2007

ZAVODI	D e l e ž											
	Javna služba						Tržna dejavnost					
	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2002	2003	2004	2005	2006	2007
CELOTNI PRIHODKI	93,1	93,7	94,0	94,2	94,2	93,7	6,9	6,3	6,0	5,8	5,8	6,3
- bolnišnice	98,4	98,5	98,5	98,4	98,5	98,3	1,6	1,5	1,5	1,6	1,5	1,7
- zdravstveni domovi	87,6	88,6	88,8	89,9	89,7	89,1	12,4	11,4	11,2	10,1	10,3	10,9
- zavodi za zdrav. varstvo	52,9	53,7	55,7	55,1	54,4	52,2	47,1	46,3	44,3	44,9	45,6	47,8
CELOTNI ODHODKI	93,3	93,8	94,1	94,3	94,3	94,0	6,7	6,2	5,9	5,7	5,7	6,0
- bolnišnice	98,4	98,5	98,5	98,4	98,5	98,3	1,6	1,5	1,5	1,6	1,5	1,7
- zdravstveni domovi	87,7	88,8	89,0	90,0	89,7	89,0	12,3	11,2	11,0	10,0	10,3	11,0
- zavodi za zdrav. varstvo	53,6	53,2	54,9	54,8	54,3	52,1	46,4	46,8	45,1	45,2	45,7	47,9

Vir: Podatki in kazalci poslovanja zdravstvenih zavodov Slovenije za leto 2007, str. 15, tabela 10.

1.4.2.1.3 Prihodki in odhodki ter izidi poslovanja javnih zdravstvenih zavodov, ugotovljeni po računovodskem načelu denarnega toka

Za potrebe spremljanja javnofinančnih prihodkov in odhodkov, na ravneh države in občin, morajo JZZ pripraviti tudi izkaz prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka. V izkazu prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka so prejemki in izdatki prikazani glede na vir sredstev, in sicer imamo posebej prikazano javno službo, ki se financira iz javnih sredstev, ter posebej prodajo blaga in storitev na trgu. Finančni izid pa je razlika med plačanimi prihodki in plačanimi odhodki (Kavčič, 2007, str. 88–89).

Prihodki za izvajanje javne službe in tržne dejavnosti po načelu denarnega toka so bili v letu 2007 doseženi za vse zavode skupaj v višini 1.361.368.759 EUR, kar je za 4,6 % več kot v letu 2006, in sicer so bolnišnice dosegle 5,5 %, zdravstveni domovi 1,1 % in zavodi za zdravstveno varstvo za 4,8 % rast (Podatki in kazalci poslovanja zdravstvenih zavodov Slovenije za leto 2007, 2008, str. 17, tabela 12).

V letu 2007 so prihodki po načelu plačane realizacije vseh zavodov skupaj enaki prihodkom, ugotovljenim po načelu nastanka poslovnega dogodka – fakturirane realizacije – ind 100,0, oziroma so posamezne dejavnosti dobile večje prilive denarnih sredstev na račune, kot so bile vrednosti fakturiranih storitev, le nekaj drugih (posebnih) JZZ je dobilo 12,7 % manj prilivov denarnih sredstev, kot je bilo obračunanih prihodkov za leto 2007 (tabela 6).

*Tabela 6: Celotni prihodki – obračunana in plačana realizacija javnih zdravstvenih zavodov v letu 2007
(v EUR)*

Zavodi	Celotni prihodki		
	Načelo denarnega toka	Načelo nastanka poslovnega dogodka	IND
ZAVODI SKUPAJ	1.361.368.759	1.361.536.576	100,0
- bolnišnice	968.339.559	962.938.575	99,4
- zdravstveni domovi	314.592.106	314.202.583	99,9
- zavodi za zdr. varst.	35.558.027	35.320.742	99,3
-ostali zavodi	42.879.067	49.074.676	114,4

Vir: Tabela 3 ter Podatki in kazalci poslovanja zdravstvenih zavodov Slovenije za leto 2007, 2008, str. 53.

Rezultati poslovanja, ugotovljeni po načelu denarnega toka, kažejo, da JZZ pretežni del prihodkov, okoli 94 %, pridobijo iz opravljanja javne službe, in sicer iz zdravstvene blagajne oziroma Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije za opravljen dogovorjen program, ostalih 6 % pa z opravljanjem tržne dejavnosti (Podatki in kazalci poslovanja zdravstvenih zavodov Slovenije za leto 2007, 2008, str. 17–19).

Evidenčni odhodki vseh JZZ so bili v letih 2006 in 2007 manjši od evidenčnih prihodkov, in je bil ustvarjen minimalen presežek, le v bolnišnični dejavnosti je po načelu denarnega toka

ugotovljena izguba. Deleži posameznih vrst evidenčnih prihodkov v celotnih prihodkih in odhodkov v celotnih odhodkih se v obeh obravnavanih letih niso bistveno spremenili (Podatki in kazalci poslovanja zdravstvenih zavodov Slovenije za leto 2007, 2008, str. 18, tabeli 13 in 14).

1.2.4.2.4 Vzroki za izgube v javnih zdravstvenih zavodih v letih 2006 in 2007

Vzroki za izgube v JZZ so različni in so tako na strani prihodkov kot tudi odhodkov. Na negativni rezultat vplivajo različni zunanji in notranji dejavniki. Glavni vzroki za ugotovljene izgube, ki so jih JZZ navajali v svojih letnih poročilih za leti 2006 in 2007, so (Interno gradivo Združenja zdravstvenih zavodov Slovenije, 2007, 2008):

- V zdravstveni dejavnosti se pri določanju vrednosti programov niso upoštevala ustrezna izhodišča oziroma stroški poslovanja, ki so v veliki meri za zdravstvene zavode določeni z zakonskimi in podzakonskimi akti. V letu 2006 se je spremenil zakon o zdravniški službi, ki je določil boljše vrednotenje dežurstva, vendar pa stroški tega novega načina plačevanja niso bili ustrezno upoštevani v cenah zdravstvenih storitev.
- Na rezultate poslovanja je vplivalo tudi število zaposlenih, predvsem tam, kjer je na nekaterih področjih presežek določene vrste kadra in hkrati primanjkljaj kadra na drugih področjih, predvsem nosilcev dejavnosti. To je povzročilo večje stroške dela zaradi večjega števila kadra od priznanega, večjega obsega dela preko polnega delovnega časa in dela po pogodbah.
- Tudi dejanski materialni stroški se povečujejo hitreje, kot je priznано povečanje materialnih stroškov v cenah zdravstvenih storitev, ki temelji na osnovnih makroekonomskih izhodiščih za pripravo državnega proračuna – Urad za makroekonomske analize in razvoj (UMAR) (predvsem cene zdravstvenega materiala in storitev ter energije).
- Povečuje se tudi obseg predpisanih zahtevanih preiskav in raznih testiranj. Stroški so večji tudi zaradi večjega števila obravnavanih bolnikov, za katere ni prihodkov, saj se preseganje programov, niti v nujnih primerih, ne plačuje.
- Stroški poslovanja bolnišnic se povečujejo zaradi zahtevane širitve programa akutne bolnišnične obravnave, predvsem na področju operacij z dolgimi čakalnimi dobami, kar pa je treba izvesti brez dodatnih sredstev.
- Na povečanje stroškov so vplivali tudi nepotrebni finančni odhodki (obresti), ki so posledica najetih kreditov in nepravočasno plačanih računov poslovnim partnerjem,

predvsem dobaviteljem, in sicer zaradi prepozno povečanih akontacij za opravljen program zdravstvenih storitev.

- Vzrok za izgube v JZZ je bil tudi izpad prihodka zaradi zmanjšanega programa kot posledice odhodov nosilcev programov zdravstvenih storitev v zasebno zdravstveno dejavnost (podeljene koncesije) ter zaradi neplačanega preseženega in tudi nedoseženega programa.

Dodatni vzrok za izgubo v letu 2007 je, da je bila rast celotnih prihodkov vseh zavodov skupaj v letu 2007 manjša od rasti cen življenjskih potrebščin – 5,6 %, ki jo je ugotovil in objavil za leto 2007 Statistični urad Republike Slovenije na spletni strani (<http://www.stat.si>). Na drugi strani je rast celotnih odhodkov zavodov skupaj enaka rasti cen življenjskih potrebščin oziroma v bolnišnicah kar 6,2 %. To je predvsem posledica neustrezne valorizacije materialnih stroškov, saj je bila, do ugotovitve rezultatov poslovanja za leto 2007, priznana rast materialnih stroškov v cenah zdravstvenih storitev za leto 2007 le 2,2 %, kar je manj od ugotovljene rasti cen življenjskih potrebščin in celo manj od napovedi UMAR, 3,4 % (<http://www.umar.gov.si>).

1.4.2.1 Bilanca stanja – stanje sredstev in obveznosti do virov sredstev v javnih zdravstvenih zavodih konec leta 2007

V tem delu magistrskega dela so zbrani podatki le o presežku in izgubi JZZ, ki sta izkazana med viri sredstev v bilancah stanja JZZ konec leta 2007, in sicer o kumulativnem presežku in izgubi (preteklih let in tekočega poslovnega leta), oziroma predvsem podatki o izgubi, ki se v zdravstvu iz leta v leto povečuje.

Vrednost in struktura aktive in pasive se v obravnavanih letih nista bistveno spreminjali. Večina premoženja – 67,3 % – je v bolnišnicah, ostali delež pa predstavlja premoženje zdravstvenih domov in drugih zavodov. Pretežni del aktive predstavljajo dolgoročna sredstva in sredstva v upravljanju – 74,0 %, ostalo so kratkoročna sredstva in zaloge. Podatki kažejo, da se stopnje odpisanosti opreme postopno zmanjšujejo, kar kaže na večji obseg investiranja v JZZ (Podatki in kazalci poslovanja zdravstvenih zavodov Slovenije za leto 2007, 2008, str. 72–107).

V bilancah stanja vseh zavodov skupaj je ob koncu leta 2007 izkazan **kumulativni presežek** 53,2 EUR in **kumulativna izguba** 84,4 milijona EUR (Podatki in kazalci poslovanja zdravstvenih zavodov Slovenije za leto 2007, 2008, str. 83).

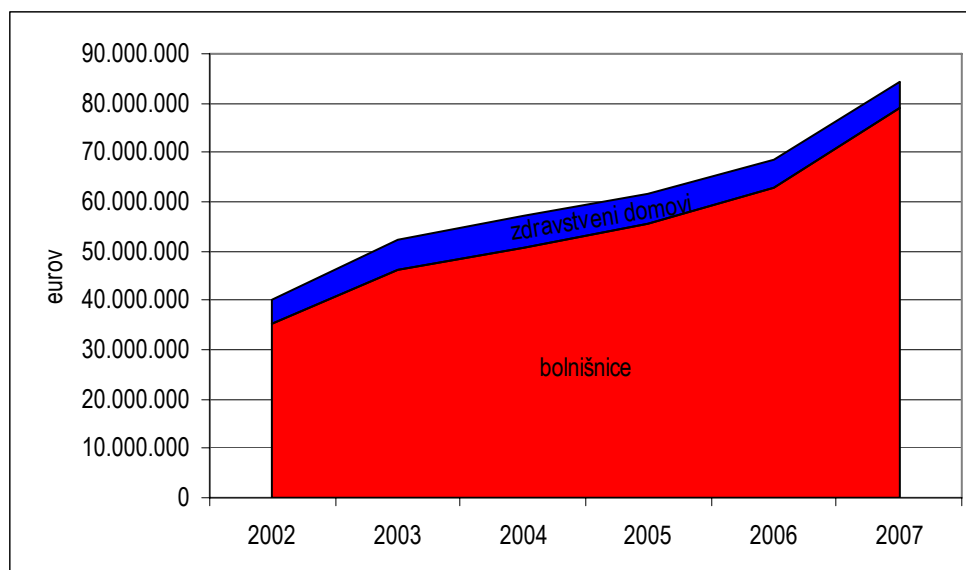
Neporavnana izguba se v obravnavanem obdobju 2002–2007 iz leta v leto v JZZ povečuje. 93,6 % celotne izgube ima konec leta 2007 15 slovenskih bolnišnic, ostalih 6,4 % izgube pa 10 zdravstvenih domov in 2 zavoda za zdravstveno varstvo. Največ nepokrite izgube imajo

največje slovenske bolnišnice. Pri nekaterih predstavlja ta izguba že znatni delež letnega obsega sredstev oziroma celotnega prihodka poslovnega leta (tabela 7 in slika 6).

Po podatkih je od leta 2002 dalje kumulativna izguba naraščala iz leta v leto. Tako je pasivo v bilancah stanja zavodov vseh dejavnosti konec leta 2007 zmanjšala že za 84.453.692 EUR in je porasla za 23,0 % v primerjavi s stanjem konec leta 2006. Višino, indekse rasti in deleže izgube za leta od 2002 do 2007 prikazujejo tabela 7 in slike 6–10.

Znotraj bolnišnične dejavnosti je konec leta 2007 delež izgube Univerzitetnega kliničnega centra Ljubljana največji – 46,2 %, sledijo Splošna bolnišnica Izola – 13,2 %, Onkološki inštitut Ljubljana – 9,9 % – in Splošna bolnišnica Jesenice – 6,0 %. V izgubi zdravstvenih domov ima največji delež izguba Zdravstvenega doma Maribor – 74,0 %, nato Zdravstveni dom Murska Sobota – 16,5 %, sledijo ostali zavodi z nižjimi deleži.

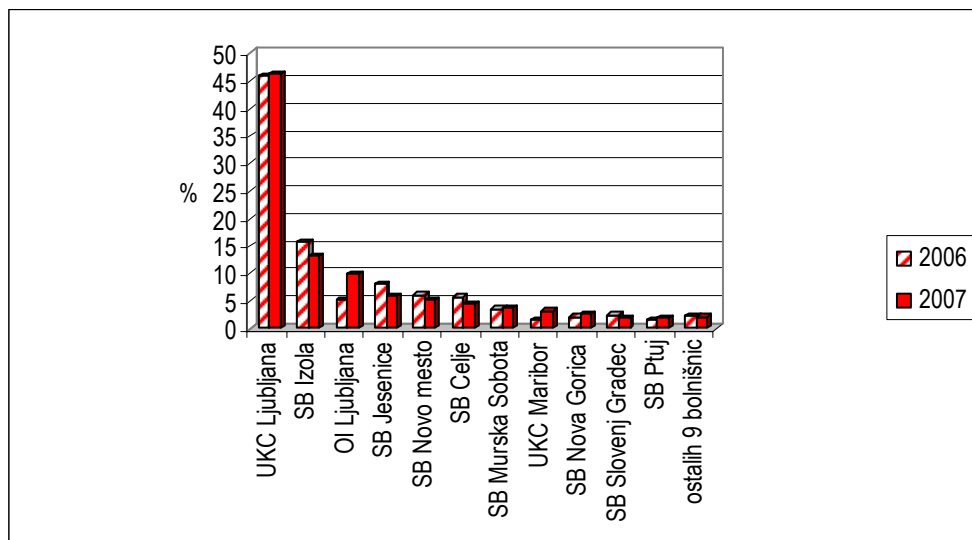
Slika 6: Kumulativna izguba v javnih zdravstvenih zavodih na dan 31. 12. – bilanca stanja



Vir: Podatki in kazalci poslovanja zdravstvenih zavodov Slovenije za leto 2007, 2008, str. 23.

Deleži nepokrite kumulativne izgube konec leta 2007 v celotnem prihodku zavodov so v največjih zavodih naslednji: Splošna bolnišnica Izola – 36,2 %, Splošna bolnišnica Jesenice – 19,2 %, Zdravstveni dom Maribor – 12,9 %, Onkološki inštitut Ljubljana – 12,8 %, Univerzitetni klinični center Ljubljana – 10,8 %, Zdravstveni dom Murska Sobota – 10,0 %, Splošna bolnišnica Novo mesto – 9,8 %, Splošna bolnišnica Murska Sobota – 8,5 %, Splošna bolnišnica Ptuj – 8,2 % – in ostali zavodi z 0,2 do 7,2 %.

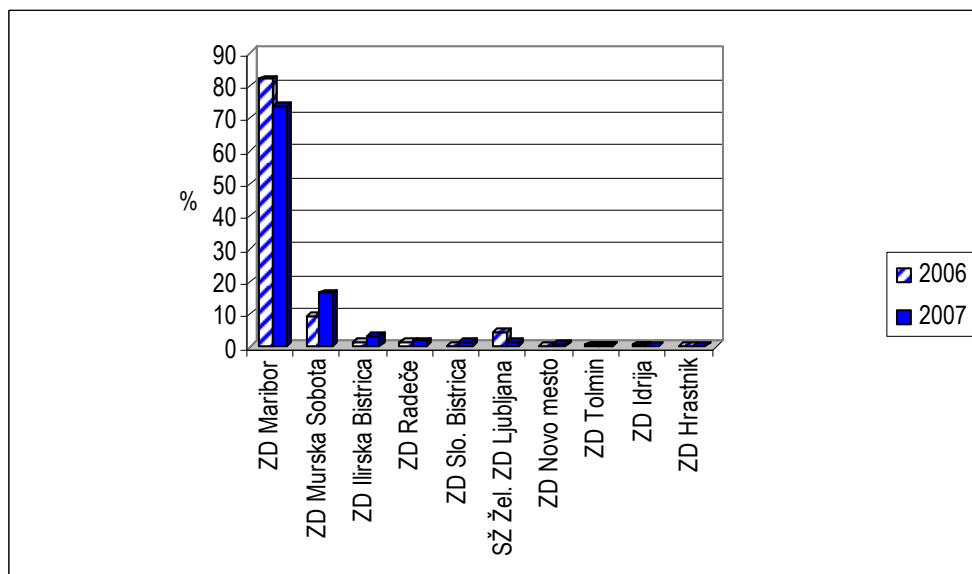
Slika 7: Delež izgube posamezne bolnišnice v celotni izgubi dejavnosti bolnišnic za leti 2006 in 2007



Vir: Tabela 11.

V tabeli 7 so prikazani poslovni izidi in stanja izgube ob koncu poslovnega leta, njihove rasti in deleži po posameznih JZZ.

Slika 8: Delež izgube posameznega zdravstvenega doma v celotni izgubi dejavnosti zdravstvenih domov za leti 2006 in 2007



Vir: Tabela 11.

V bilanci stanja za leto 2007 je izgubo izkazalo 28 zavodov (v letu 2006 26). Od skupaj nepokrite izgube 84.453.692 EUR jo je 15 bolnišnic izkazalo 79.060.585 EUR, 10 zdravstvenih domov 5.212.777 EUR in 2 zavoda za zdravstveno varstvo 125.746 EUR. Izgubo 54.584 EUR je izkazala tudi ena od treh skupnosti zavodov (tabela 7).

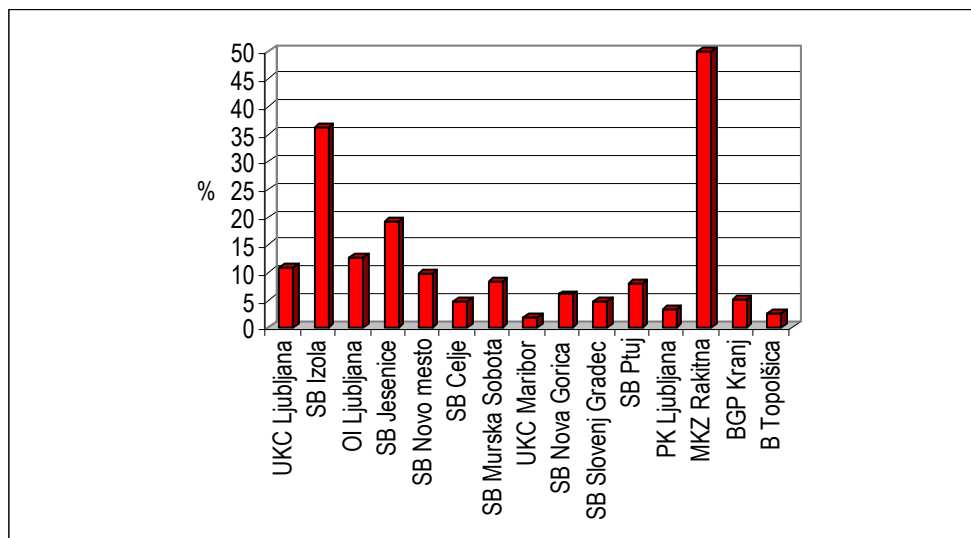
Tabela 7: Javni zdravstveni zavodi, ki so imeli v bilanci stanja konec leta 2007 izkazan primanjkljaj – izgubo (v EUR)

Zavodi s primanjkljajem na dan 31. 12. 2007	Stanje primanj.- izgube 31.12.2004	Poslovni izid leta 2005	Stanje primanj.- izgube 31.12.2005	Indeks 2004/ 2005	Poslovni izid leta 2006	Stanje primanj.- izgube 31.12.2006	Indeks 2005/ 2006	Poslovni izid leta 2007	Stanje primanj.- izgube 31.12.2007	Indeks 2007/ 2006	DELEŽ V IZGUBI DEJAVNOSTI			Celotni prihodek leta 2007	DELEŽ IZGUBE V CP 2007 (9/14)
											2005	2006	2007		
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
BOLNIŠNICE															
1 Splošna bolnišnica Celje	3.831.743	302.032	3.529.711	92,1	-137.131	3.666.842	103,9	227.473	3.439.369	93,8	6,29	5,76	4,35	69.948.047	4,92
2 Splošna bolnišnica Izola	7.301.786	-2.137.661	9.439.447	129,3	-617.760	10.057.207	106,5	-357.268	10.414.477	103,6	16,83	15,81	13,17	28.781.419	36,18
3 Bolnišnica Sežana	0	0	0	-	-81.013	81.013	-	24.540	0	0,0	0,00	0,13	0,00	4.211.910	0,00
4 Bol. za ženske bol. in porod. Postojna	6.080	3.418	2.662	43,8	21.587	-18.924	-710,8	72.280	0	0,0	0,00	-	0,00	4.728.327	0,00
5 Splošna bolnišnica Jesenice	3.680.250	-130.133	3.810.382	103,5	-1.268.232	5.078.614	133,3	360.604	4.736.283	93,3	6,79	7,98	5,99	24.696.705	19,18
6 Bol. za ginekologijo in porodništvo Kranj	286.113	9.569	276.544	96,7	9.180	267.364	96,7	2.536	247.801	92,7	0,49	0,42	0,31	4.916.936	5,04
7 Splošna bolnišnica Brežice	224.291	186.317	37.974	16,9	46.345	-8.371	-22,0	18.900	0	0,0	0,07	-	0,00	10.241.367	0,00
8 Univerzitetni klinični center Ljubljana	23.630.617	-2.870.205	26.500.822	112,1	-2.689.426	29.190.248	110,1	-7.352.760	36.543.010	125,2	47,24	45,88	46,22	337.331.292	10,83
9 Onkološki inštitut Ljubljana	2.456.067	-241.295	2.697.363	109,8	-556.072	3.253.434	120,6	-4.603.397	7.856.833	241,5	4,81	5,11	9,94	61.338.729	12,81
10 Psihiatrična klinika Ljubljana	712.318	8.997	703.322	98,7	77.450	625.872	89,0	54.807	717.682	114,7	1,25	0,98	0,91	22.285.178	3,22
11 Splošna bolnišnica Trbovlje	288.516	-52.829	341.345	118,3	149.712	191.633	56,1	273.456	0	0,0	0,61	0,30	0,00	11.750.456	0,00
12 Center za zdrav. bol. otrok Šentvid pri Stični	0	-11.622	11.622	0,0	409	11.213	96,5	74	0	0,0	0,02	0,02	0,00	1.454.593	0,00
13 Mladinsko klimatsko zdravilišče Rakitna	0	0	0	-	-320.973	320.973	-	-124.987	422.093	131,5	0,00	0,50	0,53	847.070	49,83
14 Univerzitetni klinični center Maribor	0	0	0	0,0	-973.181	973.181	-	-2.393.663	2.539.718	261,0	0,00	1,53	3,21	132.221.332	1,92
15 Splošna bolnišnica Ptuj	207.123	27.470	179.653	86,7	-845.986	1.025.638	570,9	-407.709	1.433.339	139,8	0,32	1,61	1,81	17.565.867	8,16
16 Splošna bolnišnica Murska Sobota	1.747.576	-410.921	2.158.496	123,5	-72.755	2.231.251	103,4	-643.493	2.874.743	128,8	3,85	3,51	3,64	33.875.781	8,49
17 Spl. bolnišnica dr. F. Derganc Nova Gorica	1.181.080	25.079	1.156.001	97,9	-121.428	1.277.429	110,5	-735.074	2.012.505	157,5	2,06	2,01	2,55	33.268.751	6,05
18 Splošna bolnišnica Novo mesto	3.844.934	2.537	3.842.397	99,9	597	3.841.800	100,0	111	4.064.985	105,8	6,85	6,04	5,14	41.325.996	9,84
19 Splošna bolnišnica Slovenj Gradec	810.040	-597.429	1.407.470	173,8	-147.943	1.555.412	110,5	1.083.680	1.555.405	100,0	2,51	2,44	1,97	31.916.662	4,87
20 Bolnišnica Topolšica								-219.965	202.342	-	0,00	0,00	0,26	7.442.242	2,72
SKUPAJ bolnišnice	50.208.534	-5.886.676	56.095.209	111,7	-7.526.619	63.621.829	113,4	-14.719.855	79.060.585	124,3	100,00	100,00	100,00	872.706.418	9,06
SKUPAJ bolnišnice - negativni izid		-6.452.095			-7.510.925			-16.838.316							
SKUPAJ bolnišnice - pozitivni izid		565.419			305.279			2.118.461							
II. ZDRAVSTVENI DOMOVI															
1 Zdravstveni dom Radeče	75.947	-12.164	88.111	116,0	12.122	75.989	86,2	-14.572	90.547	119,2	1,43	1,33	1,74	803.997	11,26
2 Zdravstveni dom Ilirska Bistrica	46.482	-43.127	89.609	192,8	217	89.392	99,8	-79.534	168.925	189,0	1,46	1,57	3,24	2.511.884	6,73
3 Zdravstveni dom Hrastnik								-31.265	2.904	-	0,00	0,00	0,06	1.529.730	0,19
4 Zdravstveni dom Idrija	141.675	20.885	120.790	85,3	93.707	27.082	22,4	4.760	22.317	82,4	1,96	0,48	0,43	3.394.805	0,66
5 SŽ Železniški zdravstveni dom Ljubljana	0	0	0	-	-260.816	260.816	-	-74.780	74.780	28,7	0,00	4,58	1,43	3.890.257	1,92
6 Zdravstveni dom Maribor	5.218.440	-117.689	5.336.129	102,3	652.579	4.683.550	87,8	796.012	3.857.282	82,4	86,72	82,20	74,00	29.904.972	12,90
7 Zdravstveni dom Slovenska Bistrica								-82.509	78.729	-	0,00	0,00	1,51	3.026.881	2,60
8 Zdravstveni dom Murska Sobota	335.353	8.667	326.686	97,4	-200.851	527.537	161,5	-336.504	860.334	163,1	5,31	9,26	16,50	8.595.114	10,01
9 Zdravstveni dom Tolmin	252.379	60.712	191.667	75,9	158.550	33.116	17,3	9.236	23.876	72,1	3,12	0,58	0,46	4.003.115	0,60
10 Zdravstveni dom Novo mesto								-457.520	33.083	-	0,00	0,00	0,63	8.974.392	0,37
SKUPAJ zdravstveni domovi	6.070.276	-82.716	6.152.992	101,4	455.508	5.697.484	92,6	-266.676	5.212.777	91,5	100,00	100,00	100,00	66.635.147	7,82
SKUPAJ zdravstveni domovi - negativni izid		-172.980			-461.668			-1.076.684							
SKUPAJ zdravstveni domovi - pozitivni izid		90.265			917.176			810.008							
III. ZAVODI ZA ZDRAVSTVENO VARSTVO															
1 Zavod za zdravstveno varstvo Koper	47.087	-133.805	180.892	384,2	33.333	147.559	81,6	37.056	110.499	74,9	80,85	59,08	87,87	2.479.236	4,46
2 Zavod za zdravstveno varstvo Nova Gorica	0	-42.835	42.835	-	-59.377	102.212	-	15.351	15.247	14,9	19,15	40,92	12,13	1.768.813	0,86

Zavodi s primanjkljajem na dan 31. 12. 2007	Stanje primanj.- izgube 31.12.2004	Poslovni izid leta 2005	Stanje primanj.- izgube 31.12.2005	Indeks 2004/ 2005	Poslovni izid leta 2006	Stanje primanj.- izgube 31.12.2006	Indeks 2005/ 2006	Poslovni izid leta 2007	Stanje primanj.- izgube 31.12.2007	Indeks 2007/ 2006	DELEŽ V IZGUBI DEJAVNOSTI			Celotni prihodek leta 2007	DELEŽ IZGUBE V CP 2007 (9/14)
											2005	2006	2007		
SKUPAJ zavodi za zdravstveno varstvo	47.087	-176.640	223.727	475,1	-26.043	249.770	111,6	52.407	125.746	50,3	100,00	100,00	100,00	4.248.049	2,96
SKUPAJ zavodi za zdravstveno varstvo - negativni izid		-176.640			-59.377			0							
SKUPAJ zavodi za zdravstveno varstvo - pozitivni izid		0			33.333			52.407							
IV. SKUPNOSTI ZDRAVSTVENIH ZAVODOV															
1 Skupnost zavodov osn. zdr. dej. Celje								-77.241	54.584	-	-	-	100,00	753.948	7,24
SKUPAJ zdravstveni zavodi	56.325.897	-6.146.032	62.471.929	110,9	-7.097.154	69.569.083	111,4	-15.011.365	84.453.692	121,4	100,00	100,00	100,00	944.343.562	8,94
SKUPAJ zdravstveni zavodi - negativni izid		-6.801.715			-8.031.969			-17.992.241							
SKUPAJ zdravstveni zavodi - pozitivni izid		655.684			1.255.788			2.980.876							

Vir: Podatki in kazalci poslovanja zdravstvenih zavodov Slovenije za leto 2007, str. 25, tabela 19.

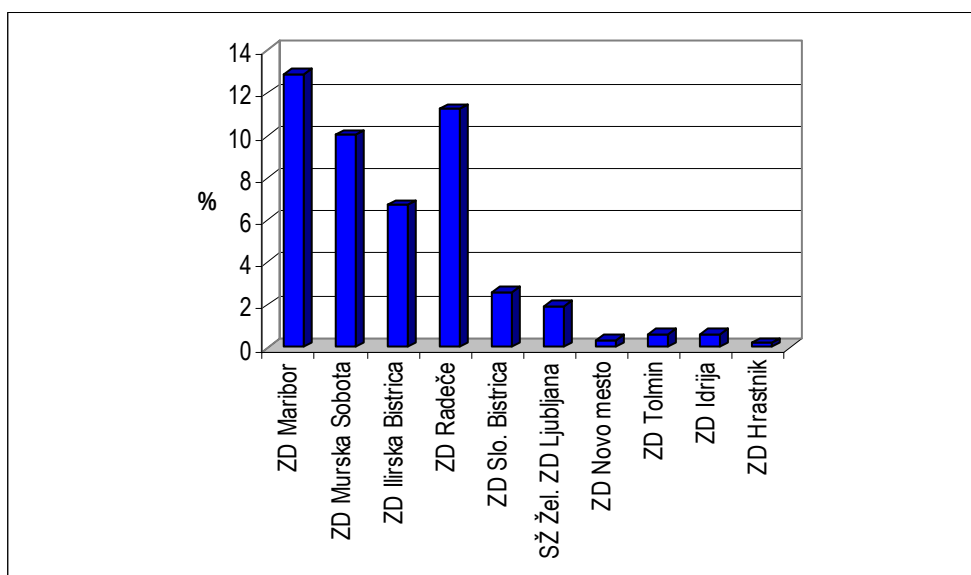
Slika 9: Delež kumulativne izgube bolnišnice v njenem celotnem prihodku leta 2007



Vir: Tabela 11.

Največji delež izgube konec leta 2007 je izguba bolnišnic, in sicer je ta delež 93,6-odstoten izguba zdravstvenih domov predstavlja 6,2 % in ostalih zavodov 0,2 %.

Slika 10: Delež kumulativne izgube zdravstvenega doma v njegovem celotnem prihodku leta 2007



Vir: Tabela 11.

Stanje v zavodih je tako, da nekateri zavodi v svojih poslovnih knjigah izkazujejo presežek odhodkov nad prihodki – izgubo in so nelikvidni, drugi, ki imajo primanjkljaj, vendar nimajo težav z likvidnostjo oziroma tekoče poravnavaajo svoje obveznosti. Izgube, ki bi jih morali pokriti ustanovitelji zavodov, so glavni vzrok za nelikvidnost zavodov, ki jo rešujejo na ta način, da manj investirajo, kar pa dolgoročno ni dobra rešitev. Zavodi z izgubo in velikimi težavami s tekočo likvidnostjo iščejo druge vire financiranja, kar dodatno poveča stroške tekočega poslovanja. Posledica takega načina reševanja težav iz preteklih obdobj je, da se

težave pri poslovanju nadaljujejo v tekočem poslovnem letu, kar lahko privede do ponovnega negativnega rezultata poslovanja in povečanja obstoječe izgube.

2 NOTRANJI NADZOR PRI PRORAČUNSKIH UPORABNIKIH

1.2 Zgodovina razvoja nadzora nad porabo javnih financ na ozemlju današnje Slovenije

Slovenske dežele so bile v preteklosti vključene pod okrilje različnih držav. Domneva se, da so revizijske prakse že obstajale tudi na slovenskem ozemlju, čeprav pisnih virov o tem ni. Prvi zametki javnega revidiranja se kažejo v zapisih državnih blagajnikov od 16. stoletja dalje, kasneje pa so pravila vodenja in prikazovanja računov državnih računovodstev določale cesarske zbornice (Korpič - Horvat, 2006, str. 4).

Med vladanjem cesarice Marije Terezije (v letih 1740–1780) in njenega sina, kasnejšega cesarja Jožefa II., je bila ustanovljena prva revizijska institucija, pod katero pristojnost je spadalo tudi ozemlje današnje Slovenije. V tistem času so bile izvedene številne reforme državne uprave. Leta 1761 je bila ustanovljena Dvorna računsko zbornica, ki je opravljala nadzor nad upravljanjem z državnimi financami, katerega glavni namen je bil preventivni nadzor nad celotnim računovodskim poslovanjem države. Že v tistem času so bili predpisani računovodski in revizorski postopki, ki so se uporabljali v vseh deželah habsburške monarhije (Korpič - Horvat, 2006, str. 4).

Ozemlje današnje Slovenije je po razpadu avstro-ogrske monarhije leta 1918 postalo del Države Srbov, Hrvatov in Slovencev oziroma kasneje Kraljevine Srbov, Hrvatov in Slovencev. Za javno revidiranje se je še naprej (do leta 1922) uporabljal avstrijski zakon iz leta 1892. Z Ustavo Kraljevine Srbov, Hrvatov in Slovencev iz leta 1921 se je določila vrhovna inštitucija za pregledovanje državnih računov in nadzor nad izvrševanjem državnega proračuna in oblastnih proračunov – Glavna kontrola (Korpič - Horvat, 2006, str. 7).

Za kontrolo dela Vlade Federativne ljudske republike Jugoslavije, vlad posameznih ljudskih republik, ljudskih odborov, državnih in združenih ustanov in podjetij ter vseh drugih ustanov in podjetij, nad katerimi je imela država kontrolo na podlagi zakona, je bila z zakonom leta 1946 ustanovljena **državna kontrola** (Korpič - Horvat, 2006, str. 9).

Vse do osamosvojitve Slovenije leta 1991 je poleg ostalih nalog kontrolno funkcijo in ekonomsko-finančno revizijo opravljala **Služba družbenega knjigovodstva Jugoslavije** (SDK), ki je bila ustanovljena z zakonom leta 1959. Ekonomsko-finančna revizija, ki jo je opravljala SDK, je zajemala predvsem revizijo zaključnih računov, pri katerih je ugotavljala

predvsem nezakonitost in nepravilnost stanja sredstev in njihovih virov oziroma rezultatov poslovanja (Korpič - Horvat, 2006, str. 10).

Po osamosvojitvi Slovenije leta 1991 je naloge SDK Jugoslavije v celoti prevzela Služba družbenega knjigovodstva v Republiki Sloveniji. Kasneje je pravno nasledstvo v letu 1994 prevzela Agencija Republike Slovenije za plačilni promet, nadziranje in informiranje. V letu 1994 je bil izdan tudi zakon o računskem sodišču, na podlagi katerega je bilo ustanovljeno **Računsko sodišče Republike Slovenije**, ki je začelo delovati 1. januarja leta 1995. Računsko sodišče Republike Slovenije je dobilo zelo pomembno nalogo oziroma pooblastilo, da nadzoruje celotno poslovanje javnega in tudi zasebnega sektorja, ki se nanaša na rabo sredstev javnih financ. Prevzelo je del nalog, ki jih je prej opravljala SDK, dobilo pa je tudi nove naloge, kar je pomenilo vzpostavitev nove systemske ureditve državne revizije (Korpič - Horvat, 2006, str. 9).

Med kandidaturo Slovenije za vstop v Evropsko unijo je Evropska komisija od Slovenije zahtevala, da vzpostavi popolnoma nov **sistem notranjega nadzora javnih financ**, ki bo temeljil na pravilih zanesljivega finančnega poslovanja (menedžmenta) in mednarodno sprejetih standardih notranjih kontrol in notranje revizije ter bo veljal tako za izvajanje evropskega proračuna kot tudi za celotno področje javnih financ posamezne kandidatke (Milatovič, 2003, str. 2–5).

2.2 Notranji nadzor javnih financ v Republiki Sloveniji danes

Pomembna je bila torej ureditev zunanjega in notranjega nadzora javnih financ. Zunanji nadzor praviloma izvaja t. i. vrhovna revizijska institucija (računsko sodišče), notranjega pa je morala vzpostaviti izvršilna oblast. Formalne temelje za NNJF je določil ZJF, ki je bil sprejet v letu 1999, z vsemi kasnejšimi spremembami in dopolnitvami. Poleg ZJF (1999) so ostali predpisi za notranji nadzor javnih financ naslednji:

- Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ (2002),
- Usmeritve za notranje kontrole (2004),
- Usmeritve za državno notranje revidiranje (2003),
- Strategija razvoja notranjega nadzora javnih financ za obdobje 2005 do 2008 (2005).

NNJF vključuje integriran sistem finančnega poslovanja in notranjih kontrol ter notranjega revidiranja pri neposrednih in posrednih uporabnikih državnega in občinskih proračunov, ki vključuje pet komponent sistema notranjega nadzora: kontrolno okolje, upravljanje s tveganji, kontrolne aktivnosti, informiranje in komuniciranje ter nadzor. NNJF je opredeljen v ZJF. Vzpostavitev sistemov notranjih kontrol, vključno z zagotavljanjem neodvisne notranjerevizijske funkcije, je zakonska obveza neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov ter odgovornost predstojnikov proračunskih uporabnikov

oziroma direktorjev JZ. UNP, ki je organ v sestavi ministrstva Republike Slovenije za finance, pa izvaja naloge centralnega organa za harmonizacijo in koordinacijo sistema NNJF. Na spletni strani <http://www.unp.gov> so podrobne navedbe glede nalog in pristojnosti UNP.

Sistem notranjih kontrol mora biti zasnovan tako, da daje razumno zagotovilo, ne pa absolutnega, da se splošni in posebni cilji poslovanja še obvladujejo na sprejemljivi ravni, kar zagotavlja doseganje zastavljenih ciljev. Sistem temelji na nepretrganem procesu, ki omogoča:

- da se opredelijo ključna tveganja, verjetnost nastanka in vpliv določenega tveganja na doseganje ciljev,
- da se tveganja obvladuje uspešno, učinkovito in gospodarno.

Finančno poslovanje (menedžment) obsega vzpostavitev in izvajanje načrtovanja in izvrševanja proračunov in finančnih načrtov, računovodenja in poročanja z namenom, doseči zastavljene cilje ter zagotoviti, da bodo sredstva zavarovana pred izgubo, oškodovanji in prevarami (drugi odstavek 100. člena ZJF, 1999).

Notranje kontrole obsegajo sistem postopkov in metod, katerih cilj je zagotoviti spoštovanja načel zakonitosti, preglednosti, učinkovitosti, uspešnosti in gospodarnosti (drugi odstavek 100. člena ZJF, 1999). Notranje kontrole obsegajo sistem postopkov in metod za obvladovanje tveganj, ki ogrožajo:

- doseganje postavljenih poslovnih ciljev;
- pregledno poslovanje v skladu z zakoni, drugimi predpisi in navodili vodstva;
- gospodarno, učinkovito in uspešno uporabo sredstev;
- varovanje sredstev pred izgubo zaradi malomarnosti, slabega gospodarjenja, napak in goljufij;
- pravočasno, celovito in zanesljivo poročanje.

Notranje revidiranje zagotavlja neodvisno preverjanje sistemov finančnega poslovanja (menedžmenta) in kontrol ter svetovanje poslovodstvu za izboljšanje njegove učinkovitosti (tretji odstavek 100. člena ZJF, 1999). Organizaciji pomaga uresničevati njene cilje z uvajanjem preišljenega in urejenega načina vrednotenja in izboljševanja uspešnosti postopkov ravnanja s tveganji, notranjih kontrol in upravljanja.

2.3 Podsistemi notranjega nadzora javnih financ

Sistem notranjega nadzora je sestavljen iz treh ločenih podsistemov (ZJF, 1999), in sicer iz:

- finančnega poslovanja,
- notranjega kontroliranja in
- notranjega revidiranja.

Ti podsistemi so med seboj v tesni medsebojni povezavi in se v določenih delih tudi prekrivajo, zato lahko o uspešnem delovanju notranjega nadziranja govorimo le, če vsi podsistemi nadzora delujejo skladno.

Vsi trije podsistemi so precej natančno predpisani, s čimer je proračunskim uporabnikom kot pripomoček podan osnovni metodološki okvir. Vzpostavitev in permanentno zagotavljanje kakovostnega delovanja sistema pa je odgovornost, ki jo mora zagotoviti predstojnik proračunskega uporabnika in o kateri mora redno letno poročati, na podlagi oblikovane metodologije za pripravo in podajanje Izjave. Podan metodološki okvir oziroma veljavni predpisi v tem primeru se uporabljajo kot sodilo pri podajanju ocene. Pravni okvir, ki opredeljuje delovanje proračunskih uporabnikov, je precej zahteven in se v nekaterih delih razlikuje glede na tip proračunskega uporabnika (neposredni ali posredni), pri zagotavljanju notranjega nadzora pa je v glavnem enoten za vse proračunske uporabnike (Pogačar, 2006, str. 8).

V nadaljevanju podajam opis notranjega nadzora na podlagi razumevanja veljavnih predpisov in usmeritev ter druge strokovne literature.

2.3.1 Kontrolno okolje

Notranje okolje je temelj sistema notranjega kontroliranja. Obsega »vzdušje«, ki je značilno za proračunskega uporabnika, ter tako določa celovit odnos zaposlenih do postavljanja in doseganja ciljev proračunskega uporabnika, do upravljanja s tveganji ter do notranjih kontrol in notranjega revidiranja. Na notranje okolje vplivajo predvsem etične vrednote, neoporečnost in usposobljenost vseh zaposlenih, način vodenja (kako vodstvo določa odgovornosti in pristojnosti ter skrbi za razvoj zaposlenih), organiziranost proračunskega uporabnika, odnos do nadzora s strani vodstva in podobni dejavniki. Predvsem od posloводства je odvisno opredeljevanje vrednot, in kako učinkovito je delovanje notranjega nadzora v proračunskem uporabniku.

2.3.2 Sistem finančnega poslovoidenja

Finančno poslovoidenje je v ZJF (1999) definirano kot menedžment, ki vključuje:

- načrtovanje,
- izvrševanje proračuna in finančnih načrtov,
- računovodenje in
- poročanje,

da bi se lahko dosegali zastavljeni cilji ter zagotavljalo, da bodo sredstva zavarovana pred izgubo, oškodovanji in prevarami. Menedžment je torej nadzor, ki vključuje glavne funkcije vodenja: načrtovanje, spremljanje in nadziranje.

Načrtovanje

Pri načrtovanju zakonodajalec od proračunskih uporabnikov pričakuje, da pripravijo dva planska dokumenta, ki morata biti med seboj usklajena. To sta program dela in finančni načrt. Finančni načrt je ovrednoten program dela, program dela pa predstavlja obrazložitev finančnega načrta, pri čemer je vsebina obrazložitve predpisana.

Obrazložitev k finančnemu načrtu naj bi vključevala (Pogačar, 2006, str. 10):

- povzetek ciljev iz razvojnih strategij, področij in glavnih programov ter podprogramov na posameznem področju proračunske porabe;
- prikaz ciljev projektov, aktivnosti in investicijskih projektov v okviru uresničevanja ciljev iz prejšnje alineje;
- zakonske in druge podlage, na katerih temeljijo predvidene strategije, glavni programi, podprogrami, projekti in investicijski projekti;
- fizične, finančne in opisne kazalce, s katerimi merimo zastavljene cilje;
- izhodišča in kazalce, na katerih temeljijo izračuni in ocene potrebnih sredstev;
- druga pojasnila, ki omogočajo razumevanje predlaganih ciljev;
- poročilo o doseženih ciljih in rezultatih strateških dokumentov ter glavnih programov oziroma podprogramov.

Od proračunskega uporabnika se pričakuje, da opredeli svoje splošne in posebne cilje, in sicer za proračunskega uporabnika kot celoto, po organizacijskih enotah in po funkcijah.

Izvrševanje proračuna in finančnih načrtov

Pri izvrševanju proračuna in finančnih načrtov morajo proračunski uporabniki upoštevati pravila, povezana s skrbnim ravnanjem s finančnimi sredstvi, ki so podrobno navedena v 7. in 8. členu Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ (2002).

Računovodenje

Predpisana pravila računovodenja so za proračunske uporabnike precej obsežna. Pri tem ni pomembna samo tehnika oblikovanja informacij, pomemben je tudi namen oblikovanja informacij. Informacije so namreč podlaga za sprejemanje poslovnih odločitev in izvajanje notranjega nadzora. Vloga računovodstva je v vsaki organizaciji, še posebno pa v nedobičkovnih, izjemno pomembna, saj se z informacijami, ki jih zagotavlja računovodstvo, usmerja javna poraba proračunskih sredstev. Računovodstvo je sistem, ki zavzema osrednje mesto v informacijskem podsistemu vsakega poslovnega sistema ter je povezan z drugima podsistemoma, izvajalnim in odločevalnim. Računovodstvo ima veliko število podatkov in informacij o poslovanju poslovnega sistema oziroma organizacije. V informacijski sistem morajo biti vključene notranje kontrole, ki zagotavljajo varno ravnanje s podatki in informacijami. Od posloводства se zahteva, da se zastavljeni cilji dosežejo na učinkovit in gospodaren način. Ustrezno vzpostavljen sistem računovodenja mora oblikovati take informacije, ki bodo učinkovitost in gospodarnost potrdile ali ovrgle.

Poročanje

Proračunski uporabnik mora posredovati ustanovitelju in financerju številna poročila: od rednih mesečnih, občasnih izrednih do rednega letnega poročila, ki je najpomembnejše poročilo organizacije oziroma javnega zavoda. Letno poročilo, ki je sestavljeno iz računovodskega in poslovnega poročila, vodstvo javnega zavoda pripravi enkrat letno. V njem predstavi dosežke poslovanja zavoda in njegovega posloводства. Tovrstno poročanje predstavlja nadzor nad doseganjem ciljev v upravljalnem smislu.

Z računovodskim poročilom morajo biti notranjim in zunanjim uporabnikom poročil podani podatki za več let, ki jih uporabniki lahko analizirajo ter na podlagi ugotovitev sklepajo o možnem prihodnjem položaju zavoda in načrtujejo potrebne razvojne aktivnosti. Pomembno je tudi, da so v računovodskem poročilu razkrite uporabljene računovodske usmeritve oziroma spremembe le-teh, saj je na tej podlagi mogoče predvidevati tudi učinke uporabljenih računovodskih usmeritev v prihodnosti.

Vodstvo javnega zavoda predstavi svoje delo v poslovnem poročilu. Z njim predstavi svoje delo, uspehe in neuspehe, uspešnost in učinkovitost poslovanja ter predvsem vizijo prihodnosti, ki ni razvidna iz računovodskih podatkov in informacij. Zelo pomembno je, da je ustanovitelj javnega zavoda, ki ima aktivno pravico do upravljanja zavoda, na ustrezen način informiran o celotnem delovanju zavoda oziroma o tem, ali ima javni zavod na voljo dovolj zagotovljenih sredstev za izvajanje nalog, za katere ga je ustanovil, in ali z dodeljenimi (dogovorjenimi) sredstvi dosega z načrtom zastavljene cilje. V poročilu o doseženih ciljeh in rezultatih, ki je sestavni del poslovnega poročila, je treba z izjavo poročati tudi o oceni NNJF ter navesti pomembna tveganja in negotovosti, ki jim je zavod izpostavljen.

Vsebina letnega poročila je določena v predpisih, navedenih v prvem poglavju magistrskega dela (točka 1.2).

2.3.3 Sistem za obvladovanje tveganj – podlaga za opredeljevanje sistema notranjih kontrol

Upravljanje s tveganji je naloga in odgovornost predstojnikov oziroma poslovodnih organov proračunskih uporabnikov, ki morajo zagotavljati doseganje zastavljenih ciljev. Doseganje ciljev pa lahko ogrozijo različne vrste tveganj. Naloga predstojnika oziroma poslovodnega organa proračunskega uporabnika je, da tveganja identificira in pripravi ustrezne odzive nanje, s čimer se povečuje verjetnost doseganja postavljenih ciljev. Predstojnik oziroma poslovodni organ mora razpolagati z ustreznimi modeli, orodji in znanjem, ki mu zagotavljajo, da bo s sprejemljivo stopnjo verjetnosti ter upoštevajoč razmerje med stroški in koristmi obvladoval tveganja ter dosegel zastavljene cilje. Strategija (2005) predvideva, da naj bi imeli vsi proračunski uporabniki do konca leta 2008 izdelan register tveganj, ki je formalno zapisana oblika identificiranih in ovrednotenih tveganj.

Za upravljanje s tveganji je treba vzpostaviti učinkovit sistem notranjih kontrol, ki vključujejo sistem organizacijskih postopkov in metod ter njihovo usklajeno delovanje, katerega glavni namen je doseganje ciljev ob spoštovanju načel zakonitosti, preglednosti, učinkovitosti in gospodarnosti.

Sistemi finančnega poslovanja, upravljanja s tveganji in notranjega kontroliranja so med seboj povezani, pri čemer je sistem notranjega kontroliranja tisti, ki pripomore k učinkovitejšemu doseganju poslovnih ciljev, vendar pa je njegovo ustreznost težko oceniti brez obravnavanja tveganj.

2.3.4 Sistem notranjega kontroliranja

Sistem notranjega kontroliranja je z ZJF (1999) definiran kot sistem postopkov in metod, katerih cilj je zagotoviti spoštovanje načel zakonitosti, preglednosti, učinkovitosti, uspešnosti in gospodarnosti.

Notranje kontrole morajo biti praviloma vgrajene v vse poslovne procese oziroma v vse funkcije in se morajo izvajati v vseh organizacijskih enotah. Vsak proračunski uporabnik jih mora prilagoditi svojim potrebam in organizaciji. Ne glede na posebnosti, pa se temeljni kontrolni postopki pri vseh proračunskih uporabnikih nanašajo predvsem na kontrole pravilnosti poslovnih dogodkov in podatkov. Ti postopki zajemajo (6. člen Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ, v nadaljevanju Pravilnik o usmeritvah, 2002):

- začetno evidentiranje poslovnih dogodkov, pristojnosti in odgovornosti oseb, ki začnejo in odobravajo poslovne dogodke (pristojnosti in odgovornosti morajo biti natančno opredeljene);
- popolnost zajemanja in obdelave poslovnih dogodkov in podatkov;
- točnost evidentiranja poslovnih dogodkov.

Vodstvene kontrole, katerih naloga je zagotavljanje neprekinjenega in pravilnega delovanja temeljnih kontrolnih postopkov, obsegajo:

- opravila, ki sledijo temeljnim kontrolnim postopkom in s katerimi se ponovno preverjajo že obdelani podatki;
- opravila za podporo rednega preverjanja in za nadgraditev temeljnih kontrolnih postopkov.

2.3.5 Sistem notranjega revidiranja

Notranje revidiranje, ki je najvišja oblika nadziranja, zajema neodvisno in nepristransko naknadno preverjanje poslovanja ter svetovanje, namenjeno izboljšanju poslovanja. Notranje revidiranje opravljajo organi, ki organizacijsko niso vključeni v redne nadzorne aktivnosti. Notranja revizija s sistematičnim in discipliniranim pristopom k vrednotenju in izboljšanju

učinkovitosti obvladovanja tveganj, kontrol in postopkov pomaga organizaciji pri doseganju njenih ciljev (prvi odstavek 9. člena Pravilnika o usmeritvah, 2002). Notranja revizija na sistematičen in urejen način vrednoti sisteme obvladovanja tveganj, notranjega kontroliranja in finančnega poslovanja. Tudi za vzpostavitev notranjega revidiranja je odgovoren predstojnik proračunskega uporabnika in se o načinu izvajanja notranjega revidiranja odloča samostojno. Izvajanje notranjega revidiranja predstojnik proračunskega uporabnika lahko zagotovi tako, da (10.–14. člen Pravilnika o usmeritvah, 2002):

- organizira lastno NRS (ustanovijo jo lahko le predlagatelji finančnega načrta iz 2. odstavka 19. člena ZJF, 1999);
- z drugimi proračunskimi uporabniki organizira skupno NRS;
- najame zunanje izvajalce, ki mora izpolnjevati določene pogoje in za katerega storitve mora izvesti postopke javnega naročanja;
- na druge načine (UNP, notranje revizijske službe pristojnega ministrstva ali občine).

Proračunski uporabniki, katerih letni proračun presega 2.086.463 EUR (500 milijonov tolarjev), so dolžni zagotoviti notranjo revizijo svojega poslovanja vsako leto z lastno ali skupno NRS ali z izbiro zunanje izvajalce notranjega revidiranja.

Notranjo revizijo pri proračunskih uporabnikih opravljajo državni notranji revizorji (v nadaljevanju DNR). S svojim strokovnim znanjem svetujejo vodstvu, predvsem predstojniku oziroma direktorju zavoda, glede možnih rešitev za boljše poslovanje. DNR preverjajo načrtovanje in izvrševanje proračunov in finančnih načrtov, ali se sredstva porabljajo pravilno in smotrno, predvsem pa skrbijo, da notranje kontrole delujejo pravilno in popolno, ker se na ta način zmanjšujejo tveganja za nepravilno in nesmotrno delovanje. Notranje revizije opravljajo na podlagi Usmeritev za državno notranje revidiranje (v nadaljevanju standardi), ki temeljijo na mednarodnih standardih Inštituta za notranjo revizijo (*IIA – The Institute of Internal Auditors*). Uporabljajo tudi standarde Mednarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucij (*International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI*). Pravna podlaga za delovanje DNR je določena v ZJF (1999) in imajo status javnih uslužbencev. Pogoje, ki jih mora izpolnjevati DNR ali preizkušeni DNR, določa 100. a člen ZJF (1999) ter podrobneje Pravilnik o izdajanju potrdil za naziv državni notranji revizor in preizkušeni državni notranji revizor (2002).

Vrste in okvirni obseg nalog notranjega revidiranja določata 3. in 9. člen Pravilnika o usmeritvah (2002), postopke in pravila pa 15. in 16. člen tega pravilnika.

2.4 Raziskava o izvajanju notranjega revidiranja v javnih zdravstvenih zavodih

2.4.1 Cilji raziskave

Glavni cilj raziskave je bil, pridobiti informacije, potrebne, da se ugotovi, ali v JZZ izvajajo določila predpisov s področja notranjega nadzora. Oziroma: želela sem ugotoviti, ali imajo v JZZ vzpostavljeno notranje revidiranje svojega poslovanja na način, ki zagotavlja njegovo ustreznost in smotrnost. Rezultati raziskave so mi bili v pomoč pri končni utemeljitvi hipoteze, ki sem jo postavila v uvodu magistrskega dela.

2.4.2 Potek raziskave

Raziskava je potekala na različnih stopnjah: priprava vzorca, priprava in testiranje vprašalnika, izvedba raziskave in analiza podatkov.

Vprašalnik sem posredovala vsem slovenskim bolnišnicam (27) in vsem zdravstvenim domovom (59), ki so vključeni v mrežo javne zdravstvene službe, oziroma v kar 86,0 % vseh JZZ v Sloveniji.

V skladu s postavljenim ciljem sem izdelala vprašalnik, ki je vseboval 13 vprašanj. Vprašanja so se nanašala na: organiziranost NRS in število zaposlenih v njih, zagotavljanje funkcionalne neodvisnosti NRS, način izvajanja notranjih revizij, najpogosteje revidirana področja poslovanja in predvidena področja revidiranja v prihodnjih letih, vrsto organa, ki obravnava revizijsko poročilo, obseg sprejemanja priporočil izvajalcev notranjih revizij, zavedanje pomena dejavnosti notranjega revidiranja in drugo. V prvem delu vprašanj (1.–9. vprašanje) so anketiranci izbirali med navedenimi možnimi odgovori, v drugem delu vprašanj (10.–13. vprašanje) pa so odgovore lahko navajali sami. Ustreznost vsebine vprašalnika sem preverila s pomočjo strokovnjakov, ki v JZZ delujejo na področju notranjega nadzora. Vprašalnik je bil ocenjen kot ustrezen. Vprašalnik je priloga magistrskega dela.

2.4.3 Izvedba in rezultati raziskave

Anketiranje je potekalo v maju 2008. Posredovanje vprašalnika v JZZ in tudi vračanje vprašalnika anketiranih JZZ je potekalo po elektronski pošti. V raziskavi je sodelovalo oziroma je vprašalnik izpolnilo in vrnilo 58 JZZ, od tega 22 BOL in 36 ZD oziroma 67,4 % vseh JZZ, zajetih v vzorec, kar kaže na to, da lahko posplošujemo in sklepamo na celotno populacijo v Sloveniji. Pri tem je pomembno tudi to, da imajo JZZ, ki so sodelovali v anketi, kar 78,6 % (1.069.713.861 EUR) celotnega prihodka vseh JZZ v letu 2007 (1. poglavje magistrskega dela) in da je bila v njih konec leta 2007 zaposlena večina oziroma 79,4 %

(24.940) vseh zaposlenih v JZZ (Podatki in kazalci poslovanja zdravstvenih zavodov v letu 2007, 2008, str. 136).

V nadaljevanju predstavljam ugotovitve opravljene raziskave, na osnovi posredovanih odgovorov JZZ (vprašalnik je priloga 1 magistrskega dela).

V 58 JZZ, ki so izpolnili vprašalnik (bolnišnice in zdravstveni domovi), izvajajo storitve notranjega revidiranja pretežno oziroma kar 86,2 % vseh anketiranih zunanji izvajalci notranjega revidiranja. Glede na predpisane zahteve (zadnji odstavek 12. člena Pravilnika o usmeritvah, 2002) morajo JZZ za storitve notranjega revidiranja izvesti ustrezne postopke javnega naročanja. Lastno NRS imajo organizirano le štirje JZZ in štirje notranjo revizijo zagotavljajo s skupno NRS.

V obstoječih NRS JZZ je bilo konec leta 2007 le 9 zaposlenih, od tega kar 8 notranjih revizorjev, dva zaposlena pa se za ta naziv še ustrezno izobražujeta v programu Centra za razvoj financ, ki je regionalna ustanova za organiziranje strokovnih izobraževanj s področja upravljanja z javnimi sredstvi, ki jo je leta 2001 ustanovila slovenska vlada v okviru Pakta stabilnosti za JV Evropo (angl. *Center of Excellence in Finance*). Podatki kažejo na zelo majhno število delujočih notranjih revizorjev, saj v JZZ ocenjujejo, da bi jih potrebovali vsaj 22.

Manj kot polovica anketiranih ocenjuje, da direktor podpira delovanje NRS oziroma notranjega revizorja, da lahko deluje po kodeksu poklicne etike in da mu je zagotovljena neodvisnost pri njegovem delu. Zanimivo je, da ostali anketiranci na to vprašanje niso odgovorili, kar kaže na določeno stopnjo zadržanosti pri navajanju odgovora na to vprašanje.

Notranje revidiranje izvajajo pretežno v vseh JZZ, saj od 58 anketiranih JZZ le dva nista izvedla notranje revizije in sta navedla opravičene razloge za to.

Ker notranjo revizijo opravljajo zunanji izvajalci, ki morda premalo poznajo dejavnost zdravstva, je presenetljiv rezultat, da so z zunanjimi izvajalci notranjih revizij v JZZ v pretežni meri (82,8 % anketirancev) zadovoljni in ocenjujejo, da izvajalci dobro poznajo zakonske in druge podlage za delovanje oziroma poslovanje JZZ. Popolnega nezadovoljstva ni izrazil noben JZZ.

Revizijsko poročilo najpogosteje obravnavata direktor JZZ in odgovorna oseba revidiranega področja (procesa), pogosto pa tudi člani sveta in kolegija JZZ.

Vodstvo JZZ priporočila notranjega revizorja sprejema, pogosto v celoti, sicer pa v pretežni meri, kar izraža pozitiven odnos vodstva JZZ do te oblike notranjega nadzora.

Anketirani zagotavljajo, da jim opravljena revizija prinaša določene koristi. Seveda so pomembni tudi stroški teh storitev, saj je za JZZ kot naročnika storitev notranjega revidiranja oziroma pri izbiri ponudnika najpomembnejša cena storitve, takoj za njo pa tudi referenca ponudnika.

Register tveganj morajo JZZ kot posredni proračunski uporabniki izdelati do konca leta 2008 (Strategija, 2005). Večina anketiranih je na to vprašanje odgovorila, da registra tveganj še nimajo oziroma da so šele začeli priprave za njegovo izdelavo. To pomeni, da registrov tveganj v JZZ ni in lahko sklepamo, da tudi ni ustreznega sistema notranjih kontrol, ki bi tveganja obvladoval, saj jih formalno ne poznajo.

V letu 2007 so se v JZZ notranje revizije izvajale najpogosteje za nabave blaga, storitev in gradenj, sledijo poslovanje z gotovino, področja plač, osebnih prejemkov in povračil stroškov, letnega popisa sredstev in obveznosti ter druga, to so področja investicij, davkov, zavarovanj, prodaje osnovnih sredstev, oddajanja poslovnih prostorov in druga.

JZZ pri izbiri ponudnika kot najpomembnejša elementa ponudbe, ki sta odločilna pri izbiri ponudnika, navajajo ceno in reference, sledijo še poznavanje poslovanja dejavnosti zdravstva, kakovost in dostopnost.

Področja, ki so bila v JZZ revidirana najpogosteje, so navedena v tabeli 11 priloge 1. Druga navedena področja poslovanja, ki so se revidirala do konca leta 2007, so še: terjatve, najemna razmerja, področje davkov, donacije, izobraževanje, organizacija dela tehničnovzdrževalnih služb in drugo.

V prihodnje v JZZ ocenjujejo, da bodo v proces notranjega revidiranja vključili tudi davčno področje in druga nova področja, kot so: področje upravljanja s sredstvi (oprema), zdravstvene dokumentacije, informacijskega sistema, izvajanja zdravstvene dejavnosti, stroškov, delovnega časa in druga.

3 IZJAVA O OCENI NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH FINANC

Izjava je temeljni dokument, v katerem predstojnik proračunskega uporabnika predstavi oziroma oceni sistem notranjega nadzora, ki ga je vzpostavil. Zato ocena sistema NNJF pomeni ugotavljanje, koliko ta sistem zagotavlja doseganje ciljev proračunskega uporabnika (merjenje uspešnosti sistema), pri čemer stroški sistema ne smejo presegati koristi, ki jih ta prinaša (merjenje učinkovitosti sistema) (Žnidar, 2008, str. 274). Postopek priprave Izjave je zelo kompleksna in zahtevna naloga, zato želim v magistrskem delu predstaviti namen in vsebino Izjave, model za njeno pripravo, primeren za pripravo Izjave tudi v JZZ, s poudarkom na pripravi in izvedbi samoocenitve posameznih organizacijskih enot ali procesov proračunskega uporabnika. Predstavljam tudi vlogo organizatorja in koordinatorja aktivnosti

pri pripravi Izjave. Na koncu magistrskega dela bom predstavila rezultate izvedene raziskave o oceni NNJF v slovenskih bolnišnicah in zdravstvenih domovih za leti 2006 in 2007.

3.1 Namen in vsebina Izjave

Izjava je od leta 2006 dalje obvezni del letnega poročila proračunskega uporabnika in mora biti sestavljena po predpisanih navodilih in metodologiji (Navodilo o pripravi zaključnega računa, 2001). Predpisana metodologija je pomoč proračunskemu uporabniku pri uvajanju upravljanja s tveganji in vzpostavitvi učinkovitega sistema notranjih kontrol v skladu z zakonskimi določili za NNJF, pri katerem sta nujni ozaveščenost in podpora direktorja oziroma predstojnika, ki je tudi podpisnik Izjave ter po ZJF (1999) odgovoren za vzpostavitev in delovanje ustreznega in uspešnega sistema notranjega nadzora. S svojim podpisom potrdi, da se zaveda svoje odgovornosti za vzpostavitev in s tem tudi za izboljšanje NNJF, torej sistemov finančnega poslovanja, notranjih kontrol in notranjega revidiranja, z namenom obvladovati tveganja ter zagotavljati doseganje ciljev poslovanja in uresničevanja proračuna. Predstojnik poda poročilo o ustreznosti vzpostavljenega sistema notranjega nadzora na obrazcu Izjava o oceni notranjega nadzora javnih financ.

Predstojnik proračunskega uporabnika pri oceni stanja NNJF ocenjuje:

- ali je vzpostavljeno primerno kontrolno okolje;
- ali so cilji proračunskega uporabnika realni in merljivi, to je ali so določeni indikatorji za merjenje doseganja ciljev;
- ali so tveganja, da se cilji ne bodo uresničili, opredeljena in ovrednotena ter ali je določen način ravnanja z njimi;
- ali je vzpostavljen na obvladovanju tveganj temelječ sistem notranjega kontroliranja in ali so vzpostavljene kontrolne aktivnosti, ki zmanjšujejo tveganja na sprejemljivo raven;
- ali je vzpostavljen ustrezen sistem informiranja in komuniciranja na vseh ravneh ter
- ali je vzpostavljen ustrezen sistem nadziranja, ki vključuje tudi primerno NRS.

Pri oceni stanja NNJF in odgovorih na našeta vprašanja se mora predstojnik odločiti za eno izmed petih ravni vzpostavitve ustreznega sistema, ki zajemajo:

- a. celotno poslovanje,
- b. pretežni del poslovanja,
- c. posamezna področja poslovanja,
- d. začetek prvih aktivnosti, ko sistem še ni vzpostavljen, ali
- e. aktivnosti so predvidene šele za naslednje leto oziroma sistem, ki bi zagotavljal nadzor javnih financ, še ni vzpostavljen.

V sklepnem delu Izjave navede še tri najpomembnejše izboljšave sistema notranjega nadzora, ki jih je izvedel v obdobju, na katerega se nanaša Izjava, ter pomembna tveganja in ukrepe za obvladovanje teh tveganj, za katere predstojnik meni, da jih ne obvladuje v zadostni meri.

Notranje kontrole se v javnem sektorju običajno ocenjujejo z merili INTOSAI (angl. *International Organisation of Supreme Audit Institutions*), ki pozna pet sestavin sistema (kontrolno okolje, analizo tveganj, kontrolne dejavnosti, informiranje in komuniciranje ter nadzor nad delovanjem sistema), ki skupaj sestavljajo celotni sistem NNJF.

Potrebne aktivnosti za sestavo Izjave mora najvišje vodstvo organizirati tako, da bo ocena sistema notranjega nadzora v organizaciji kar najbolj realna.

Podlage za izpolnjevanje Izjave

Podrobne napotke pri izpolnjevanju Izjave določa metodologija. Podlag za pripravo ocene stanja NNJF je več. Upoštevajo se lahko podlage, kot so:

- poročila NRS (notranjega revizorja) za revidirana področja,
- samoocenitev vodij organizacijskih enot ter
- ugotovitev revizorjev računskega sodišča, proračunske inšpekcije, revizorjev UNP in drugih nadzornih organov EU za preverjena področja.

Ker vsa področja delovanja proračunskega uporabnika, JZZ, v poslovnem letu niso nadzorovana v celoti, je treba največkrat predhodno izvesti postopek samoocenitve z uporabo vprašalnika (vprašalnikov), ki je sestavni del metodologije za pripravo Izjave, ki mora biti izdelana v skladu s Strategijo (2005). Kako bo samoocenitev potekala v praksi, je odvisno od odločitve vodstva posameznega JZZ.

Vloga Računskega sodišča Republike Slovenije pri Izjavi

Kako je pripravljena Izjava in kakšna je njena vsebina, je pomembno tudi zato, ker Računsko sodišče Republike Slovenije v skladu s svojo strategijo razvoja kontroliranja in revidiranja pri izvajanju revizij izvrševanja državnega proračuna posebno pozornost namenja tudi Izjavi. Računsko sodišče ocenjuje, kakšen je bil pristop proračunskega uporabnika k pripravi Izjave, in ugotavlja njeno realnost. Ocenjuje potek priprave, samoocenitvene vprašalnike, pretvorbe rezultatov samoocenitve in drugih podlag v Izjavo. Ugotavlja morebitne slabosti in priporoča izboljšave. Vse njegove ocene v zvezi z Izjavo so oziroma bodo vključene v revizijsko poročilo UNP ali Računskega sodišča Republike Slovenije.

Ocena o NNJF je v pomoč računskemu sodišču predvsem v fazi načrtovanja revizije. Ocena je lahko eden od elementov ocene notranjega kontrolnega okolja in ena od podlag za oceno tveganj ali za oblikovanje revizijske strategije. Pri tem pa Izjava ni revizijski dokaz o sistemu notranjega kontroliranja.

3.2 Komponente sistema notranjih kontrol

Inštitut za notranjo revizijo (*IIA – The Institute of Internal Auditors*) podaja opredelitev samoocenjevanja kontrol kot proces, v katerem se preiskuje in ocenjuje uspešnost notranjih kontrol, z namenom pridobitve zagotovila, da bodo doseženi vsi cilji poslovanja. Odgovornost

za notranje kontrole je porazdeljena med vse zaposlene v organizaciji (A perspective on Control Self-Assessment, Profesional Practices Pamphlet 98-2, 1998, str. 5).

Posamezne komponente sistema notranjih kontrol: kontrolno okolje, ocenjevanje tveganj, kontrolne dejavnosti, informiranje in komuniciranje ter nadziranje delovanja, so podrobno opisane v samoocenitvenem vprašalniku, ki je sestavni del metodologije za pripravo Izjave. Izvedba samoocenitve je ena od osnov za podajo Izjave.

Kako je opredeljenih pet medsebojno odvisnih komponent sistema notranjih kontrol v metodologiji za pripravo Izjave, je na kratko opisala Cukon Mavčeva (2006, str. 153) in je prikazano v nadaljevanju.

a. Kontrolno okolje

Kontrolno okolje je celota odnosa, zavesti in ciljnega delovanja predvsem vodstva proračunskih uporabnikov do vzpostavljanja in delovanja notranjih kontrol ter splošno do moralno-etičnih vrednot, kar se odraža na ravnanju zaposlenih. Vsak zaposleni, še posebej pa vodstvo, mora biti seznanjen z notranjimi kontrolami in razumeti njihov pomen. Kontrolno okolje je učinkovito, če zaposleni poznajo svoje odgovornosti in pooblastila, spoštujejo kodeks etike, ustrezajo zahtevam delovnega mesta ter če ima organizacija kot celota učinkovit način zaposlovanja.

b. Ocenjevanje tveganj

Ocenjevanje tveganj je sistematičen proces, ki obsega opredeljevanje ciljev poslovanja proračunskih uporabnikov, določitev možnih tveganj, ki lahko vplivajo na doseganje ciljev, njihovo ocenitev glede na verjetnost nastanka in možne posledice, vzpostavitev ustreznih ukrepov za obvladovanje tveganj na sprejemljivi ravni, upoštevajoč razmerje med stroški in koristmi.

c. Kontrolne dejavnosti

Kontrolne dejavnosti so usmeritve in postopki, ki pomagajo zagotavljati, da se uresničujejo usmeritve vodstva. Pomagajo zagotavljati, da se izvajajo ustrezni postopki za zmanjševanje tveganj pri uresničevanju ciljev organizacije. Pojavljajo se v celotni organizaciji na vseh ravneh in vseh funkcijah. Vključujejo celo vrsto dejavnosti, kot so odobritve, potrjevanja, preverjanja, usklajevanja, zavarovanje sredstev, delitev dolžnosti ipd.

d. Informiranje in komuniciranje

Proračunski uporabniki morajo imeti vzpostavljene postopke ter zagotovljene možnosti za prenos informacij in komunikacij v obliki rednih in nujnih sestankov, poročil delovnih skupin, za zbiranje in usmerjanje informacij, tudi informacij zaposlenih o nepravilnostih, zagotovljeno mora biti komuniciranje zaposlenih z vodstvom. Zaposleni morajo imeti ustrezne informacije za nemoteno izvajanje svojih nalog.

e. Nadziranje

Kakovost delovanja sistemov notranjega kontroliranja v določenem okolju je treba nenehno nadzirati in ocenjevati. Temeljna naloga notranjega revidiranja je vrednotenje delovanja sistema notranjih kontrol, poročanje o slabostih in predlaganje izboljšav. Poleg notranjega revidiranja se notranje kontroliranje nadzira tudi s samoocenitvijo, s poročili zaposlenih in zunanjih organov in institucij o nepravilnostih ter z drugimi oblikami izmenjave informacij.

Ugotovitev je, da notranje kontroliranje, ki je opredeljeno v navedenih petih elementih, vsebuje vse tri sestavne dele notranjega nadzora javnih financ. Finančno poslovanje je vključeno v vseh pet elementov modela COSO (angl. *The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*), notranje kontroliranje v ožjem smislu, kot je opredeljeno v ZJF (1999), se nanaša na kontrolne dejavnosti, notranje revidiranje pa je del nadziranja. Odločitev za uporabo modela COSO pri pripravi Izjave o oceni NNJF za proračunske uporabnike in pri pripravi vprašalnika za samooceno se zato zdi smiselna, še posebej zaradi strokovnih podlag za ocenjevanje po tem modelu, ki so že bile temeljito preizkušene v praksi v mnogih državah po svetu.

3.3 Pravne in strokovne podlage za pripravo Izjave

Izjava je bila za leto 2005 neobvezni, od leta 2006 dalje pa obvezni sestavni del letnega poročila proračunskega uporabnika in s tem tudi za JZZ. Pravno podlago predstavljata ZJF (1999) in Navodilo o pripravi zaključnega računa (2001). UNP je k navodilu o pripravi zaključnega računa (2001) izdelal Metodologijo za pripravo Izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ (2001) (v nadaljevanju metodologija za pripravo Izjave), ki skupaj s Pravilnikom o usmeritvah (2002) predstavlja pripomoček neposrednim in posrednim proračunskim uporabnikom pri uvajanju upravljanja s tveganji, v skladu z desetim poglavjem ZJF (1999), ki obravnava področje NNJF. Pri pripravi metodologije za pripravo izjave so upoštevana priporočila mednarodnega združenja vrhovnih revizijskih institucij INTOSAI, vsebina Izjave pa je zasnovana na mednarodno priznanem modelu notranjega kontroliranja COSO 1 in COSO 2. To je mednarodno priznan model notranjega kontroliranja, v katerem je notranje kontroliranje opredeljeno kot proces, ki ga izvajajo vsi zaposleni v organizaciji (od najvišjega vodstva navzdol). Vzpostavljen in oblikovan je tako, da daje razumno zagotovilo, da bodo cilji doseženi na področjih, kot so: uspešnost in učinkovitost poslovanja, zanesljivost računovodskega poročanja, skladnost poslovanja s predpisi.

Po določbi 2. člena navodila o pripravi zaključnega računa (2001) je letno poročilo akt neposrednega oziroma posrednega uporabnika, ki je pripravljen v skladu z 21. členom Zrač (1999) ter mora, poleg bilance stanja, izkazati prihodkov in odhodkov in pojasniti k izkazu, vsebovati tudi poslovno poročilo, ki vsebuje poročilo o doseženih ciljih in rezultatih neposrednega in posrednega proračunskega uporabnika. Po navodilu o pripravi zaključnega računa (2001) mora poslovno poročilo o doseženih ciljih in rezultatih proračunskega

uporabnika vsebovati tudi oceno delovanja sistema notranjega finančnega nadzora (8. točka 10. člena in 8. točka 16. člena tega navodila).

3.4 Organizator in koordinator priprav in izvedbe aktivnosti pri pripravi Izjave

Zaradi kompleksnosti in zahtevnosti te naloge je treba v njeno pripravo vključiti čim več nosilcev procesov in predstavnikov posloводства JZZ. Za dobro izvedbo priprave Izjave so potrebne dobro premišljene in dobro organizirane aktivnosti, ki jih mora organizirati posloводство. Čim večje število udeležencev je vključeno v pripravo Izjave, tem bolj kompleksna je lahko metodologija za njeno izvedbo.

Pri pripravi in izvajanju samoocenitve ter pri pripravi Izjave so glavne naloge organizatorja - koordinatorja naslednje:

- izbira obstoječih podlag za pripravo Izjave (samoocnitev vodij organizacijskih enot in ocena notranjega revizorja za posamezna področja, ugotovitev računskega sodišča, proračunske inšpekcije, UNP, nadzornih organov EU ...);
- organizacija in koordinacija procesa samoocenjevanja organizacijskih enot ali procesov ter priprava metodologije izpolnjevanja vprašalnika in obdelave odgovorov, poročanje vodstvu (direktorju) JZZ o vsebini pripravljene Izjave za poslovno leto;
- priprava in vključitev Izjave v letno poročilo za poslovno leto;
- arhiviranje pripravljene Izjave in vseh uporabljenih podlag za njeno pripravo.

Priporočila pripravljalca predpisa, to je ministrstva Republike Slovenije za finance – UNP, so, da vse aktivnosti v zvezi s pripravo Izjave organizira in koordinira notranji revizor, če deluje v proračunskem uporabniku, saj je usposobljen za vrednotenje vseh elementov NNJF. Organizator in koordinator aktivnosti za pripravo Izjave pa je sicer lahko vsaka oseba, ki jo direktor JZZ pooblasti za izvajanje teh nalog.

3.4.1 Računovodja – organizator in koordinator aktivnosti pri pripravi Izjave

Zelo primeren organizator in koordinator priprav in izvedbe aktivnosti pri pripravi Izjave je vodja računovodstva (v nadaljevanju računovodja). Računovodstvo je namreč zelo povezano z drugimi podsistemi v poslovnem sistemu (izvajalnim, informacijskim in odločevalnim) ter ima številne podatke in informacije o poslovanju poslovnega sistema oziroma organizacije, zato mora imeti računovodja široko strokovno znanje za uspešno vodenje tega sistema, predvsem na računovodskem, davčnem, finančnem in seveda na informacijskem področju (Strle, 2008, str. 108–109).

Poleg tega mora imeti računovodja pri opravljanju računovodskih nalog celo paleto znakov odličnosti, med katere se šteje: izobraženost, olikanost, preudarnost, prizadevnost, izvirnost, zanesljivost, pravičnost, resnicoljubnost, poštenost in sposobnost vodenja. Ravnati se mora v skladu s Kodeksom poklicne etike računovodje (Slovenski inštitut za revizijo, 1995), ki je zapis pravil, po katerih se ravnaajo računovodje pri opravljanju svojih strokovnih nalog. Kodeks govori o tem, da mora oseba, ki vodi računovodstvo, vzdrževati visoke standarde strokovne sposobnosti, morale in dostojanstva (Koželj, 2006, str. 11–13).

Iz prakse v JZZ je ugotovljeno, da je računovodja velikokrat izbran za sodelavca pri pripravljanju podatkov in informacij, tako za notranje kot zunanje uporabnike, in tako je bil izbran tudi za pripravo Izjave v letih 2006 in 2007. Zato v nadaljevanju predstavljam svoje ugotovitve v zvezi z delovanjem računovodje JZZ v izvajalnem, informacijskem in odločevalnem podsistemu v JZZ z namenom, da potrdim primernost računovodje za koordinatorja in organizatorja aktivnosti pri pripravi Izjave.

Prvič: Računovodja vodi računovodstvo v okviru izvajalne funkcije, ki vključuje vse štiri sestavine računovodstva, in sicer knjigovodstva, računovodskega načrtovanja, analiziranja in nadziranja. Vse te sestavine računovodstva so usmerjene k računovodskemu informiranju, to je k posredovanju računovodskih podatkov in informacij njihovim uporabnikom. Tudi Kavčičeva (2002, str. 112) navaja, da je prva naloga računovodje ta, da vzpostavi ustrezno računovodsko funkcijo v organizaciji.

Drugič: Vodja računovodstva vodi sistem, ki zavzema osrednje mesto v informacijskem podsistemu poslovnega sistema. Računovodja pozna oziroma bi moral poznati vse štiri funkcije celotnega informacijskega podsistema v JZZ, ki so funkcija obravnavanja podatkov o preteklosti, funkcija obravnavanja podatkov o prihodnosti, funkcija analiziranja podatkov in funkcija nadziranja obravnavanja podatkov, ki bi jo moral še posebno poznati, ker skrbi za pravilno prikazovanje delovanja poslovnega sistema oziroma JZZ. Funkcija nadziranja obravnavanja podatkov je torej presojanje pravilnosti in odpravljanje nepravilnosti pri oblikovanju informacij.

Tretjič: Računovodja je glavni in odgovorni oblikovalec in usklajevalec računovodskega informacijskega sistema, zato je njegovo mesto brez dvoma v poslovodstvu organizacije, v kateri oziroma za katero dela (Koželj, 2006, str. 14). Računovodja je običajno tudi član vodstva oziroma desna roka direktorja za področje financ v JZZ. Direktor v JZZ izvaja odločevalno funkcijo in računovodja na neki način sodeluje pri odločanju. Uradno ne odloča, ker pa ima velik vpliv na izbiro informacij za potrebe notranjih in zunanjih uporabnikov, na ta način dejansko vsebinsko soodloča. Seveda mora pri svojem delu oziroma strokovnem ravnanju vedno upoštevati kodeks poklicne etike računovodje.

3.5 Model samoocenitve in njegova izvedba v javnem zdravstvenem zavodu

Tudi če imajo JZZ vzpostavljeno funkcijo notranjega revidiranja, z organiziranjem lastne NRS ali s pomočjo zunanjega izvajalca, zaradi pomanjkanja oziroma premajhnega števila notranjih revizorjev ne izvedejo revizij na vseh področjih delovanja JZZ, prav tako pa tudi Računsko sodišče Republike Slovenije pregleda le majhen delež JZZ. Zato mora večina JZZ zagotoviti podlago za izpolnitev Izjave s samoocenitvijo svojega poslovanja.

Pri samoocenjevanju je zelo pomemben vidik smotrnosti. Pri zagotavljanju smotrnosti samoocenitve se obravnava njena uspešnost, gospodarnost in učinkovitost. Samoocnitev je uspešna, če je bil dosežen njen cilj, to pa je, podati čim bolj realno oceno o stanju notranjega nadzora pri proračunskem uporabniku. Z vidika učinkovitosti morajo biti koristi, ki jih prinaša samoocnitev, večje od stroškov, ki jih s samoocenitvijo imamo. Gospodarnost samoocenitve zagotavlja dobra priprava vseh aktivnosti samoocenitve, s katero se ne povzročajo nepotrebni stroški.

Možni koraki izvedbe samoocenitve so naslednji:

1. korak: predstavitev namena Izjave in načina njene priprave na skupnem sestanku prejemnikov samoocenitvenih vprašalnikov;
2. korak: predstavitev vsebine samoocenitvenega vprašalnika, obrazložitev navodil za izpolnitev vprašalnika in razdelitev vprašalnikov izvajalcem samoocenjevanja;
3. korak: izpolnjevanje samoocenitvenih vprašalnikov;
4. korak: ovrednotenje odgovorov in priprava Izjave ter arhiviranje dokumentacije;
5. korak: predstavitev rezultatov samoocenjevanja.

V nadaljevanju magistrskega dela predstavljam model samoocenitve in njegove izvedbe, ki je bil predstavljen JZZ (Združenje zdravstvenih zavodov Slovenije, 2007), s katerim je možno pripraviti kakovostno Izjavo, ki lahko zadosti pričakovanjem in zahtevam tako notranjega kot zunanjega okolja.

3.5.1 Samoocenitveni vprašalnik

Samoocenitveni vprašalnik je sestavni del metodologije za pripravo Izjave. Pomembno je, da JZZ pripravi samoocenitveni vprašalnik tako, da ustreza poslovnemu okolju JZZ oziroma naj bi bil čim bolj prilagojen organizaciji oziroma organizacijski enoti, ki samoocnitev izvaja. Pri prilagoditvah pa je treba z navajanjem ustreznih podlag za oceno zagotoviti njihovo preverljivost in paziti, da osnovni model COSO, na katerem temelji objavljen vprašalnik, ne spremenimo. Pomembno je, da se pri pripravi vprašalnikov določijo tista vprašanja, kjer so kontrole urejene skupno za celotnega proračunskega uporabnika (na primer vprašanje 1.1. Ali obstaja utečen postopek, ki zagotavlja, da so vsi zaposleni seznanjeni s kodeksom ravnanja javnih uslužbencev?), oziroma vprašanja, ki se nanašajo na eno organizacijsko enoto (na

primer vprašanje 3.7. Ali računovodski sistem vključuje ustrezne računovodske kontrole?). Samoocenitveni vprašalnik je, tako kot Izjava, razdeljen na pet medsebojno odvisnih sestavin sistema notranjih kontrol. Vsaka ima po več vprašanj, ki so urejena v vsebinske skupine in na katera je treba odgovoriti oziroma označiti odgovore, kot se zahteva tudi pri pripravi Izjave, kot je prikazano v tabeli 8. Na vprašalniku je tudi prostor za opombe, kjer se navedejo dokumenti, ki potrjujejo izjave oziroma izbrane odgovore.

Tabela 8: Struktura samoocenitvenega vprašalnika

Oznaka	Element	Ocena					Opombe
		DA – na celotnem poslovanju	DA – na pretežnem delu poslovanja	DA – na posameznih področjih poslovanja	NE – uvedene so začetne aktivnosti	NE	
1.	NOTRANJE (KONTROLNO) OKOLJE						
1.1.	Neoporečnost in etične vrednote						
1.2.	Zavezanost k usposobljenosti in upravljanju s kadri						
1.3.	Filozofija vodenja in način delovanja						
1.4.	Organizacijska struktura						
2.	UPRAVLJANJE S TVEGANJI*						
2.1.	Ocenitev ciljev						
2.2.	Ocenitev tveganj						
3.	KONTROLNE DEJAVNOSTI						
4.	INFORMIRANJE IN KOMUNICIRANJE						
5.	NADZIRANJE						

Opomba: Zaradi kasnejše prevedbe rezultatov samoocenitvenega vprašalnika v končno Izjavo je potrebno, da JZZ obvezno ločijo element ocenjevanja – upravljanje s tveganji – na dva dela, in sicer na oceno ciljev in oceno tveganj.

Vir: Lastni prikaz, Samoocenitveni vprašalnik na spletni strani Urada RS za nadzor proračuna.

3.5.2 Izvedba samoocenitve

Za organizacijo izvedbe samoocenitve obstaja več možnosti. Zakonodajalec ni podrobno predpisal načina izvedbe samoocenitve, zato je JZZ lahko pri izvedbi samoocenitve relativno samostojen. Preden se začne postopek samoocenjevanja, mora organizator - koordinator poskrbeti, da se sprejmejo odločitve oziroma da se določijo:

- **organizacijske enote**, ki bodo izvajale samoocenitev.

JZZ se lahko odločijo, da bodo samoocenjevanje izvajali v organizacijskih enotah ali da bodo samoocenitev izvedli po procesih, kar pa je zahtevnejši pristop. Če bodo samoocenjevanje

izvajale organizacijske enote, je treba odločiti o tem, katere organizacijske enote bodo vključene v samoocenitev (do katere ravni organizacijske strukture), kar pa je odvisno od velikosti in organizacijske razvejanosti JZZ. Celotno poslovanje JZZ je treba razdeliti na posamezne poslovne procese.

- **osebe**, ki bodo sodelovale pri samoocenjevanju, oziroma kdo bo prejemnik vprašalnika in na katera vprašanja bo podal odgovore.

V postopek priprave Izjave so vključeni zaposleni in predvsem vodje vseh organizacijskih enot in ravni odločanja, ki kot člani vodstva JZZ sodelujejo v procesih načrtovanja, izvajanja (organiziranja, usmerjanja in notranjega kontroliranja), nadziranja in poročanja. Naštete naloge predstavljajo ključne elemente notranjega kontrolnega sistema. S sodelovanjem v postopku priprave Izjave vodje pridobijo dodatno znanje v zvezi z notranjim nadzorom kot pripomočkom za dobro poslovanje. Pomembno je, da so ocenjevalci in prejemniki vprašalnikov določeni tako, da so z vprašalniki pokrite vse organizacijske enote oziroma vsi procesi v JZZ.

Vsem udeležencem samoocenitve je treba opredeliti naloge, pooblastila in odgovornosti. Primerno je, da se pisno določi oseba, ki bo ocenjevalec in prejemnik vprašalnika.

- **koordinatorja** aktivnosti samoocenitve (kadar je več ocenjevalcev).

V JZZ je treba poleg oseb, ki bodo izvajale samoocenjevanje, določiti tudi koordinatorja samoocenitve. Koordinacija vključuje pripravo in razdelitev vprašalnikov, obdelavo odgovorov, poročanje, izpolnitev dokumenta Izjava, arhiviranje dokumentov, povezanih z ocenitvijo, in druge potrebne naloge.

- **način izvedbe** samoocenitve.

Samoocenjevanje se lahko izvede v obliki samoocenitvenih delavnic oziroma sestankov, na katerih organizator oziroma koordinator (notranji revizor, računovodja ali druga oseba) sproti usmerja samoocenjevanje. Po koncu samoocenitve pa je treba tudi na sestankih in delavnicah predstaviti potek samoocenitve, analizirati rezultate in sprejeti morebitne ukrepe.

- **časovni okvir**, v katerem bo potekalo samoocenjevanje.

Samoocenitev naj poteka po vnaprej pripravljenem časovnem razporedu, ki naj ga pripravi koordinator. Vsem sodelujočim je treba zagotoviti dovolj časa za pripravo in izvedbo. Samoocenitev naj se konča do konca leta, da se pri ocenjevanju prepreči morebitno upoštevanje stanja v začetku prihodnjega poslovnega leta.

Tabela 9: Prikaz procesov v javnem zdravstvenem zavodu in odgovorne osebe za izvajanje procesa (prejemniki samoocenitvenega vprašalnika)

Poslovna področja zavoda	Odgovorne osebe za izvajanje procesa
Osnovna dejavnost (izvajanje zdravstvenih storitev)	predstojniki medicinskih oddelkov oziroma vodje služb
Nabavna dejavnost	predstojniki bolnišnične lekarne vodja nabavne službe ...
Vzdrževanje in investiranje	vodja tehnično preskrbovalnih služb vodja investicij vodja službe za prehrano vodja pralnice ...
Prevzemanje obveznosti v imenu JZZ in izvrševanje plačil	vse osebe, ki imajo pooblastila (strokovni direktor, pomočniki direktorja, predstojniki medicinskih oddelkov in služb, glavna medicinska sestra, predstojnik lekarne, vodja nabavne službe ...)
Upravljanje s finančnimi sredstvi	vodja službe za plan in analize
Upravljanje s kadri	pomočnik direktorja oziroma vodja službe za kadre
Računovodsko spremljanje in poročanje	pomočnik direktorja oziroma vodja računovodstva
Informiranje	vodja službe za informatiko

Vir: Kovač, 2006, str. 6, tabela 1.

Praktični primer možne izvedbe samoocenitve je prikazan tudi v tabeli 10, ki razvršča JZZ v tri velikostne razrede.

Tabela 10: Tabelarni prikaz izvedbe samoocenitve

Velikost JZ	Organizacijska raven	Odgovorna oseba	Koordinator	Način izvedbe	Predviden čas/zaključek
1	2	3	4	5	6
Veliki JZ Število zaposlenih: več kot 200	najvišja	Predstojniki organizacijskih enot	Strokovni delavec(notranji revizor, računovodja ...)	Delavnice – sestanek	1 mesec december
Srednji JZ Število zaposlenih: od 100 do vključno 200	najvišja	Predstojnik organizacijske enote	Strokovni delavec(notranji revizor, računovodja ...)	Delavnice – sestanek	1 teden december
Majhni JZ Število zaposlenih: manj kot 100	najvišja	Predstojnik JZ – direktor	Predstojnik (direktor)	Sestanek – kolegij	1 dan december

Vir: Lastni prikaz.

Obrazložitev vsebine tabele:

1. stolpec: Osnovni kriterij za razvrstitev določenega JZZ v posamezni razred je število zaposlenih. Za vsak posamezni red velikosti je v tabeli opredeljeno priporočilo.
2. stolpec: Katera organizacijska raven vodstva v JZZ naj bi bila odgovorna za samoocenitev z uporabo vprašalnika.
3. stolpec: Oseba, ki naj bi odgovarjala na posamezna vprašanja. Za samoocenitev je odgovorna tista oseba, ki jo določi direktor – predstojnik. Direktor pa je odgovoren za vsebino Izjave, ki jo sestavi na podlagi samoocenitvenih vprašalnikov, poročil notranjega in zunanjega revizorja ...
4. stolpec: Oseba, ki naj bi koordinirala posamezne aktivnosti v procesu priprave. Koordinator je lahko vsaka oseba, ki jo direktor pooblasti za koordinacijo. Priporoča se, da je koordinator notranji revizor, če deluje v JZZ, saj je strokovno usposobljen za vrednotenje vseh elementov notranjega nadzora. Koordinatorji so lahko npr. tudi pomočniki direktorja za posamezna poslovna področja, vodje služb
5. stolpec: Na kakšen način naj se izvede samoocenitev.
6. stolpec: Predviden čas trajanja za pripravo Izjave, zaključek postopka samoocenitve.

3.5.3 Predlog metodologije izpolnjevanja vprašalnika in obdelave odgovorov

Samoocenitveni vprašalnik je treba izpolniti po navodilih in pojasnilih za njegovo izpolnjevanje (spletna stran UNP), ki so sestavni deli metodologije za pripravo Izjave o oceni NNJF. Navodila in pojasnila morajo biti pripravljena v pisni obliki in posredovana vsem odgovornim osebam za samoocenitev.

3.5.3.1 Predlog metodologije izpolnjevanja vprašalnika

Za vsako posamezno vprašanje izpolnjevalec izbere enega od pet možnih odgovorov, in sicer je možnih pet odgovorov prikazanih v tabeli 8. Vsaka posamezna izbira se posebej označi (križec, bold ...) v izbranem stolpcu.

V posebnem stolpcu je možno zapisati pripombo, da vprašanje za določen proces ali organizacijske enote ni ustrezno, in v tem primeru nanj ni treba odgovarjati in ga tudi ni treba upoštevati pri vrednotenju odgovorov, tako da ne vpliva na povprečni rezultat samoocenitve. Neupoštevanje vprašanja je treba obrazložiti v opombi.

Za določena vprašanja mora izpolnjevalec v rubriko »Opombe« obvezno vpisati tudi dokument oziroma podlago, s katerim utemeljuje svoj odgovor. Podlage za utemeljitev izbranega odgovora ocenjevalca posamezne komponente notranjega nadzora pri samoocenjevanju poslovnega procesa ali organizacijske enote so lahko:

- zakoni in drugi podzakonski akti,

- kodeksi,
- statut, notranji akti in drugi dokumenti zavoda (pravilniki, zapisniki, poročila, sklepi, pogodbe, programi (kratkoročni, dolgoročni), priročniki, hišni red),
- postopki, navodila (potek procesov),
- ankete, testi, analize,
- standardi,
- drugo.

3.5.3.2 Predlog metodologije obdelave odgovorov

Ocenjevanje mora potekati v dveh korakih. V prvem poteka ocenjevanje vsakega posameznega poslovnega procesa oziroma organizacijske enote po posameznih elementih notranjega nadzora z izračunom povprečne ocene, v drugem pa se iz povprečnih ocen elementov posameznih procesov oziroma organizacijskih enot izračuna povprečna ocena posameznega elementa za celotni zavod.

1. **korak:** Izračun povprečne ocene komponent notranjega nadzora iz samoocenitve za posamezni poslovni proces oziroma organizacijsko enoto.

Zaradi kasnejše obdelave podatkov je treba vsak posamezni odgovor ovrednotiti z ocenami. Za vsako oceno je treba opredeliti delež pokritosti celotnega poslovanja s posamezno komponento, ki ga ocena predstavlja. Predlog ocene posamezne komponente kaže tabela 11.

Tabela 11: Ocenitvena lestvica in legenda pripadajočih deležev poslovanja

Možni odgovori iz samoocenitvenega vprašalnika	Pripadajoča ocena ³	Povprečje vrednosti odgovorov vseh organizacijskih enot ⁴	Pripadajoči delež poslovanja
DA – na celotnem poslovanju	5	5	več kot 80 %
DA – na pretežnem delu poslovanja	4	3,6 do 4,9	od 60 % do 80 %
DA – na posameznih področjih poslovanja	3	2,1 do 3,5	manj kot 60 %
NE – uvedene so začetne aktivnosti	2	0,2 do 2,0	0 %
NE – 0	1	0 do 0,1	0 %

Vir: Lastni prikaz.

³ To so predlagane vrednosti avtorice magistrskega dela.

⁴ To so predlagane ocenitve povprečnih vrednosti avtorice magistrskega dela.

Posebnosti pri ocenjevanju

Za istovrstne poslovne procese, ki jih ocenjuje več ocenjevalcev, se izračuna povprečna ocena po posameznih komponentah oziroma sklopih samoocenitvenega vprašalnika. To so lahko področje osnovne zdravstvene dejavnosti in druga področja, kjer sta dva ali več ocenjevalcev. Za vsak tak posamezni poslovni proces se izračuna povprečna ocena za vsako komponento posebej (1. primer: proces lahko ocenjujejo predstojniki medicinskih oddelkov in služb, strokovni direktor, glavna medicinska sestra; 2. primer: nabavni proces lahko ocenjujeta vodja nabavne službe in vodja lekarne).

Če na posamezno vprašanje ni danega odgovora in hkrati ni obrazložitve razloga, zakaj odgovora ni (primer: da ocenjevalec ne zna odgovoriti, da nima pristojnosti, da to ni področje, ki ga pokriva, itd.), se oceni z oceno 0 oziroma isto kot odgovor NE. Če je označen pritrdilni odgovor, ni pa navedenega dokumenta, ki bi utemeljil odgovor, se tak odgovor oceni z oceno 1 oziroma isto kot odgovor NE – uvedene so začetne aktivnosti.

2. **korak:** Izračun skupne povprečne ocene posameznih komponent notranjega nadzora iz samoocenitve za javni zavod kot celoto.

Iz povprečnih ocen posameznih komponent notranjih kontrol vseh poslovnih procesov oziroma organizacijskih enot, ugotovljenih z izvedbo samoocenitve, se izračuna povprečna ocena posamezne komponente za celotni zavod. Tako dobljena povprečna ocena predstavlja določen delež (na primer: 5 – več kot 80 %, 4 – od 60 do vključno 80 % in 3 – manj kot 60 %) celotnega poslovanja zavoda, opredeljenega s posamezno komponento.

Pri izračunu povprečja lahko zavod uporabi tudi ustrezne uteži, glede na stopnjo pomembnosti, ki jo pripisuje posameznim organizacijskim enotam ali procesom v zavodu.

3.5.4 Prevedba ocen posameznih komponent NNJF v Izjavo

Metodologija za pripravo Izjave jasno določa, da z izjavo predstojnik poda oceno NNJF za celotno poslovanje JZZ. Metodologija ne vsebuje določil za prevedbo ocen posameznih komponent ocenjevanja v Izjavo. JZZ za prevedbo izdelajo lastno metodologijo. Vendar pa se v praksi vse pogostejše pojavlja dilema, kako v skupno oceno, poleg rezultatov iz samoocenitvenih vprašalnikov, vključiti tudi ocene oziroma notranjerevizijske ugotovitve, morebitne ocene in ugotovitve računskega sodišča ali drugih nadzornih organov, če le-te obstajajo. Menim, da je to ena temeljnih pomanjkljivosti obstoječe metodologije za pripravo Izjave in jo bo treba v prihodnje dopolniti z določili, s katerimi bi odpravili ugotovljeno pomanjkljivost.

V praksi JZZ obstajajo različni načini vključevanja ocen notranjih revizorjev in ostalih nadzornih organov v Izjavo. Od tega, da se v Izjavi samo navedejo poslovna področja, ki so

bila revidirana v določenem poslovnem letu, pa do različnih oblik vključitve teh ocen v izračun za pripravo Izjave. Ena od možnih rešitev bi bila, da ugotovitve računskega sodišča in drugih nadzornih organov prevede kar direktor – predstojnik JZZ sam, na osnovi lastne presoje. Druga rešitev bi bila, da notranji revizorji in ostali nadzorni organi oblikujejo svoje poročilo v smislu ocen za posamezna področja NNJF, ki so vključena v Izjavo. Na ta način bi bila podana osnova za vključitev tovrstnih ocen v skupno oceno, ki se vpiše v Izjavo.

Poleg ocen posameznih komponent notranjega nadzora je treba na koncu predpisanega obrazca – Izjava o oceni notranjega nadzora javnih financ – navesti tudi tri pomembne izboljšave, ki jih je predstojnik izvedel na področju notranjega nadzora v poslovnem letu, in tri pomembna tveganja, za katera predstojnik meni, da jih še ne obvladuje v zadostni meri. Za ta tveganja opredeli tudi predvidene ukrepe za njihovo obvladovanje na sprejemljivi ravni. Obrazec mora podpisati predstojnik oziroma direktor JZZ, zapisan mora biti datum podpisa. V tej obliki je obrazec Izjava del letnega poročila JZZ.

3.5.5 Arhiviranje Izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ

Vsi dokumenti, povezani s samoocenitvijo (sklepi, navodila, vprašalniki), se morajo ustrezno arhivirati, saj predstavljajo osnovno dokumentacijo izvedene samoocenitve in so skupaj z dokumentacijo o opravljenem nadzoru drugih organov (računsko sodišče, notranja revizija) podlaga oziroma sestavni del Izjave. Izjava je del letnega poročila JZZ in jo je treba hraniti trajno (2. člen Navodila o spremembah in dopolnitvah Navodila o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna (2007)).

3.6 Raziskava o ocenjenem stanju notranjega nadzora javnih financ v javnih zdravstvenih zavodih - slovenskih bolnišnicah in zdravstvenih domovih za leti 2006 in 2007

3.6.1 Cilj raziskave

Cilj raziskave je bil, ugotoviti deleže ocenjenih delujočih notranjih kontrol po posameznih elementih Izjave v slovenskih bolnišnicah in zdravstvenih domovih v letih 2006 in 2007, da bi na podlagi ugotovitev lahko podala predloge, na katerih področjih notranjega nadzora je treba uvesti dodatne aktivnosti za izboljšanje sistema nadzora v JZZ oziroma katerim področjem notranjega nadzora bo treba nameniti več pozornosti v prihodnje.

3.6.2 Potek raziskave

Raziskava je potekala v naslednjem zaporedju: priprava vzorca, zbiranje Izjav in analiziranje dobljenih podatkov. V vzorec sem vključila vse slovenske bolnišnice in vse zdravstvene

domove, ki sestavljajo mrežo javne zdravstvene službe. Konec leta 2006 je bilo takih bolnišnic 26, konec leta 2007 pa 27. Zdravstvenih domov je bilo v mreži v obeh obravnavanih letih 58. Vzorec je torej v letu 2006 sestavljalo 84, v letu 2007 pa 85 JZZ, od skupaj 100 JZZ.

3.6.3 Izvedba in rezultati raziskave

Od aprila do junija 2008 sem od vseh JZZ, vključenih v vzorec, pridobila izpolnjene obrazce – Izjava o oceni notranjega nadzora javnih financ, za leti 2006 in 2007, ki so jih skupaj z letnim poročilom posredovali Agenciji Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve (AJ PES). Navedene uporabljene podlage za pripravo Izjave in ocene posameznih komponent notranjih kontrol posameznih zavodov sem vnesla v posebno tabelo ter jih ustrezno analizirala, kar prikazujem v naslednjih tabelah in slikah.

3.6.3.1 Uporabljene podlage za izdelavo izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ v bolnišnicah in zdravstvenih domovih v letih 2006 in 2007

V JZZ so lahko za pripravo Izjave uporabili poročila notranjih in zunanjih revizorjev, rezultate samoocenitve vodij organizacijskih enot za posamezno področje (proces) in tudi ugotovitve drugih organov (Računskega sodišča Republike Slovenije, inšpekcij, organov EU in drugih nadzornih organov).

Tabela 12: Uporabljene podlage za pripravo izjave v letih 2006 in 2007 v slovenskih bolnišnicah in zdravstvenih domovih

Izvedene aktivnosti / podlaga za Izjavo	Leto		BOLNIŠNICE (Σ 07=26; 07=27)				ZDRAVSTVENI DOMOVI (Σ 06 in 07=58)			
			Število		%		Število		%	
	06	07	06	07	06	07	06	07	06	07
1. ugotovitve NRS	19	16	73,1	59,3	32	38	55,2	65,5		
2. samoocenitev vodij OE za področja	23	26	88,5	96,3	48	54	82,8	93,1		
3. ugotovitve RS in drugih organov	3	4	11,5	14,8	2	2	3,4	3,4		
Kombinacije uporabljenih podlag za Izjavo:										
- ugotovitve NRS <u>in</u> samoocenitev	17	15	65,4	55,6	22	34	37,9	58,6		
- <u>ali</u> ugotovitve NRS <u>ali</u> samoocenitev	8	12	30,8	44,4	36	24	62,1	41,4		
- <u>le</u> ugotovitve zunanjega organa	1	0	3,8	-	-	0	-	-		

Legenda: OE – organizacijska enota, NRS – notranjerevizijska služba, RS – računsko sodišče.

Vir: Lastna analiza podatkov iz izjav bolnišnic in zdravstvenih domov v Sloveniji za leti 2006 in 2007.

Bolnišnice in zdravstveni domovi so pri oceni NNJF za leti 2006 in 2007 uporabili različne podlage, in sicer je delež izvedenih samoocenitev največji, sledijo ugotovitve NRS, zelo malo

pa je bilo uporabljenih ugotovitev drugih nadzornih organov. Ugotovljeno je, da je delež zdravstvenih domov, ki so uporabili kombinacijo podlag za Izjavo v letu 2007 (samoocenitev, notranja revizija), večji od deleža, ugotovljenega za bolnišnice. Delež kombinacije podlag za oceno NNJF se je v letu 2007 v primerjavi z deležem leta 2006 pri bolnišnicah nekoliko zmanjšal, v zdravstvenih domovih pa bistveno povečal.

3.6.3.2 Rezultati analize izjav o oceni notranjega nadzora javnih financ – v bolnišnicah in zdravstvenih domovih

Tabela 13: Zbirni rezultati ocenjenih notranjih kontrol po elementih v slovenskih bolnišnicah za leti 2006 in 2007

Možnost		Komponente:											
		1.		2.1.		2.2.		3.		4.		5.	
		2006	2007	2006	2007	2006	2007	2006	2007	2006	2007	2006	2007
a.	Št. bol.	1	0	1	1	0	0	1	0	4	1	3	1
	%	3,8	0,0	3,8	3,7	0,0	0,0	3,8	0,0	15,4	3,7	11,6	3,7
b.	Št. bol.	12	13	8	8	2	3	6	11	11	13	9	12
	%	46,2	48,1	30,8	29,7	7,7	11,1	23,1	40,7	42,3	48,1	34,6	44,4
c.	Št. bol.	9	12	12	12	11	10	14	11	10	11	8	10
	%	34,6	44,4	46,2	44,4	42,3	37,1	61,5	40,7	38,5	40,7	30,8	37,1
d.	Št. bol.	3	2	4	5	12	11	4	5	1	2	5	4
	%	11,6	7,5	15,4	18,5	46,2	40,7	15,4	18,5	3,8	7,5	19,2	14,8
e.	Št. bol./	1	0	1	1	1	3	1	0	0	0	1	0
	%	3,8	0,0	3,8	3,7	3,8	11,1	3,8	0,0	0,0	0,0	3,8	0,0

Opomba: Število bolnišnic v letu 2006 = 26, v letu 2007 = 27; 1. = kontrolno okolje, 2.1. = ocenitev ciljev, 2.2. = ocenitev tveganj, 3. = kontrolne dejavnosti, 4. = informiranje in komuniciranje, 5. = nadziranje.

Vir: Lastna analiza podatkov iz Izjav bolnišnic in zdravstvenih domov v Sloveniji za leti 2006 in 2007.

Tabela 14: Zbirni rezultati ocenjenih notranjih kontrol po elementih v zdravstvenih domovih v Sloveniji za leti 2006 in 2007

Možnost		Komponente:											
		1.		2.1.		2.2.		3.		4.		5.	
		2006	2007	2006	2007	2006	2007	2006	2007	2006	2007	2006	2007
a.	Št. ZD	2	3	5	5	3	3	3	3	4	10	0	2
	%	3,4	5,2	8,6	8,6	5,2	5,2	5,2	5,2	6,9	17,2	0,0	3,4
b.	Št. ZD	18	24	17	22	5	7	13	14	25	26	19	19
	%	31,0	41,3	29,3	37,9	8,6	12,0	22,4	24,1	43,1	44,9	32,8	32,8
c.	Št. ZD	30	28	27	27	16	21	26	30	25	20	22	25
	%	51,7	48,3	46,6	46,6	27,6	36,2	44,8	51,7	43,1	34,5	37,9	43,1
d.	Št. ZD	8	3	8	4	25	24	13	9	3	2	15	11
	%	13,8	5,2	13,8	6,9	43,1	41,4	22,4	15,6	5,2	3,4	25,9	19,0
e.	Št. ZD	0	0	1	0	9	3	3	2	1	0	2	1
	%	0,0	0,0	1,7	0,0	15,5	5,2	5,2	3,4	1,7	0,0	3,4	1,7

Opomba: Število zdravstvenih domov v letu 2006 in 2007 = 59; 1. = kontrolno okolje, 2.1. = ocenitev ciljev, 2.2. = ocenitev tveganj, 3. = kontrolne dejavnosti, 4. = informiranje in komuniciranje, 5. = nadziranje.

Vir: Lastna analiza Izjav zdravstvenih domov v Sloveniji za leti 2006 in 2007.

Večina slovenskih bolnišnic in zdravstvenih domov je ocenila, da je **kontrolno okolje** ustrezno vzpostavljeno le na pretežnem delu in ne na celotnem poslovanju. Ocene elementa notranjih kontrol – **upravljanje s tveganji** – velikega števila bolnišnic in zdravstvenih domov kažejo, da njihovi cilji še niso realni in merljivi ter da se tveganja še ne obvladujejo v zadostni meri za celotno poslovanje, temveč le za posamezna področja poslovanja.

Tudi **kontrolne dejavnosti** v večini bolnišnic in zdravstvenih domovih ne pokrivajo celotnega poslovanja, temveč ocene kažejo, da so vzpostavljene na pretežnem delu in posameznih področjih poslovanja.

Tabela 15: Deleži ocenjenih delujočih notranjih kontrol v % po elementih Izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ v slovenskih bolnišnicah in zdravstvenih domovih v letih 2006 in 2007

Ocenjene komponente sistema notranjih kontrol v Izjavi o oceni notranjega nadzora javnih financ (NNJF)	BOL		ZD		JAVNI ZAVODI SKUPAJ**	
	2006*	2007*	2006*	2007*	2006	2007
PRIMERNO KONTROLNO OKOLJE – Odnos, zavest in ciljno delovanje predvsem vodstva zavoda do notranjih kontrol in moralno etičnih vrednot.	66,9	68,1	64,8	69,3	67,0	72,0
UPRAVLJANJE S TVEGANJI – Cilji so realni in merljivi (določeni so indikatorji za merjenje doseganja ciljev).	63,1	62,2	65,9	69,7	69,0	74,0
UPRAVLJANJE S TVEGANJI – Tveganja, da se cilji ne bodo uresničili, so opredeljena in ovrednotena, določen je način ravnanja z njimi.	50,8	49,6	49,0	54,1	51,0	58,0
Na obvladovanju tveganj temelječ SISTEM NOTRANJEGA KONTROLIRANJA IN KONTROLNE AKTIVNOSTI, ki zmanjšujejo tveganja na sprejemljivo raven.	61,5	64,4	60,0	62,4	63,0	68,0
USTREZEN SISTEM INFORMIRANJA IN KOMUNICIRANJA – Za prenos informacij in komunikacij, potrebnih za izvajanje nalog.	73,8	69,6	69,7	75,2	77,0	80,0
USTREZEN SISTEM NADZIRANJA, ki vključuje tudi primerno (lastno, skupno, pogodbeno) NRS; za nadziranje in ocenjevanje kakovosti delovanja sistemov notranjega kontroliranja.	66,2	67,4	60,0	63,4	50,0	62,0
SPLOŠNA OCENA NOTRANJIH KONTROL (povprečna ocena vseh komponent)	63,7	63,6	61,6	65,7	63,0	69,0

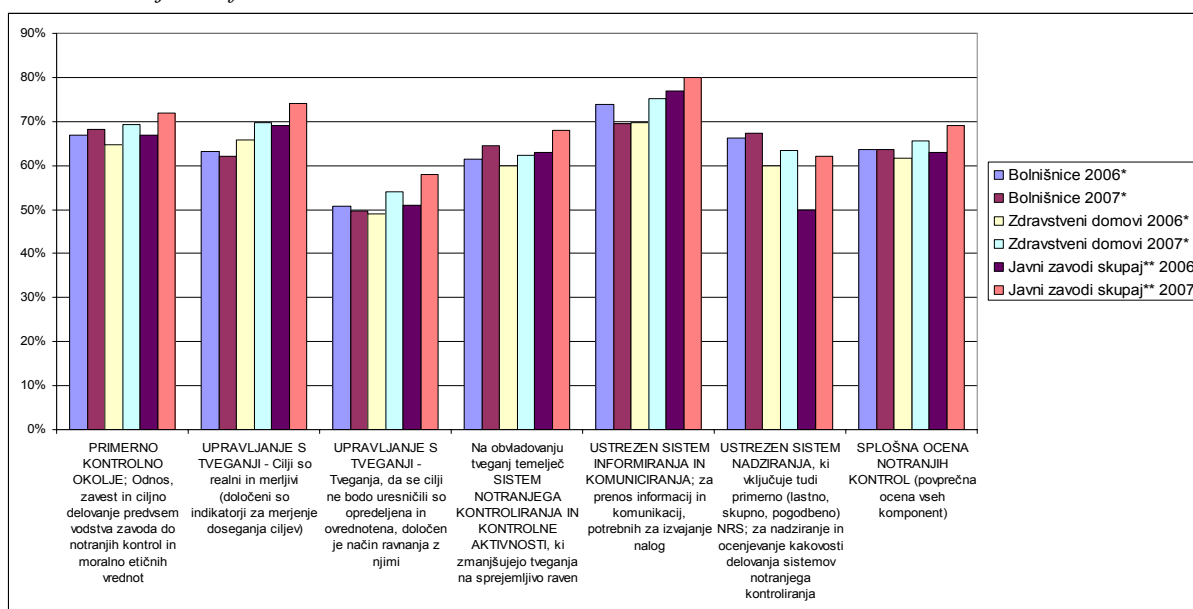
Vir: *Lastni izračuni iz Izjav bolnišnic in zdravstvenih domov za leti 2006 in 2007, ** Analiza izjav o oceni notranjega nadzora javnih financ za leto 2007, http://www.unp.gov.si/slov/notranji_nadzor//Analiza_izjav_o_oceni_NNJF.pdf.

Velika večina bolnišnic in zdravstvenih domov je ocenila, da ima z elementom notranjih kontrol – **informiranje in komuniciranje** – pokrito celotno poslovanje oziroma vsaj posamezna področja poslovanja. Večina bolnišnic in zdravstvenih domov je ocenila, da imajo pomemben element notranjih kontrol – **nadziranje** – vzpostavljen le na pretežnem delu in na

posameznih področjih poslovanja, nekaj pa je celo takih, ki ocenjujejo, da so nadziranje šele začeli vzpostavljati (tabeli 13 in 14).

V tabeli 15 so deleži ocenjenih delujočih notranjih kontrol po posameznih elementih izračunani na podlagi ocenjenih odgovorov posamezne komponente s petstopenjsko lestvico (5 – na celotnem obsegu poslovanja, 4 – na pretežnem delu poslovanja, 3 – na posameznih področjih poslovanja, 2 – še ni vzpostavljen(o), šele prve aktivnosti in 1 – še ni vzpostavljen(o), v naslednjem letu se bodo začele ustrezne aktivnosti). Točke so sešete in izračunan je njihov delež glede na maksimalno možno doseženo število točk (za konkretni primer za leto 2007: 27 bolnišnic krat 5 točk – na celotnem obsegu poslovanja je skupaj maksimalno število točk 135; 58 zdravstvenih domov krat 5 točk – na celotnem obsegu poslovanja je skupaj maksimalno število točk 290).

Slika 11: Deleži ocenjenih delujočih notranjih kontrol v % po elementih Izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ v slovenskih bolnišnicah in zdravstvenih domovih v letih 2006 in 2007



Vir: Lastni prikaz, tabela 15.

Tabela 15 in slika 11 kažeta, da je v letu 2007 v primerjavi z letom 2006 zaznati boljšo oceno vseh elementov pri zdravstvenih domovih. Bolnišnice so imele prav tako večino elementov v letu 2007 bolje ocenjeno v primerjavi z ocenami leta 2006, razen dveh elementov, ki sta bila nekoliko slabše ocenjena, in sicer sta bila to upravljanje s tveganji ter sistem informiranja in komuniciranja. Povprečna ocena vseh komponent notranjih kontrol je v letu 2007 pri zdravstvenih domovih boljša od ocene bolnišnic in pri obeh skoraj enaka oceni v letu 2006. Povprečna ocena vseh komponent notranjih kontrol bolnišnic in zdravstvenih domov je v letih 2006 in 2007 slabša od povprečne ocene vseh javnih zavodov v Sloveniji, prav tako pa so slabše tudi ocene zdravstvenih domov in bolnišnic po vseh komponentah notranjih kontrol v primerjavi z ocenami za vse javne zavode v Sloveniji, razen ocene sistema nadziranja, ki je pri bolnišnicah in zdravstvenih domovih boljša od ocene za vse javne zavode skupaj. Pri vseh analiziranih skupinah sta ugotovljena šibko upravljanje s tveganji in tudi manj razvit sistem

nadziranja. Splošna ocena notranjih kontrol (povprečna) za vse komponente v Izjavi je v letu 2007 za vse bolnišnice znašala 63,6 %, za zdravstvene domove 65,1 % in za vse javne zavode 69,0 %.

3.6.4 Povezava med vzpostavljenim sistemom notranjega nadzora, izraženim v Izjavi, in kakovostjo letnega poročila

Pravilne usmeritve poslovanja omogočajo zakonito, učinkovito, uspešno in gospodarno poslovanje proračunskega uporabnika, ob ustreznem sistemu NNJF pa tudi zagotavljajo, da bodo zastavljeni cilji doseženi, sredstva zavarovana pred izgubo, oškodovanji in prevarami.

Pri tem je treba izvajati podrobno načrtovanje vsebine programa dela in njegovega ovrednotenja (finančni načrt), vzpostaviti ustrezne finančne kontrole pri izvrševanju finančnih načrtov in ustrezen informacijski sistem oziroma računovodenje, ki poleg informacij, ki se vključujejo v računovodske izkaze, omogoča tudi oblikovanje informacij, ki kažejo, ali so bili cilji doseženi na učinkovit in gospodaren način. O doseženih ciljih in rezultatih je treba tudi poročati oziroma pripravljati kakovostne informacije.

O celotnem delovanju proračunskega uporabnika oziroma o doseženih ciljih in rezultatih mora poročati vodstvo proračunskega uporabnika. Za poročanje proračunskega uporabnika je predpisano letno poročilo, katerega sestavni del je poleg računovodskega in poslovnega poročila tudi Izjava, s katero predstojnik proračunskega uporabnika izjavi, da prevzema odgovornost za področje NNJF oziroma poda s to izjavo kar oceno svojega dela na tem področju. Predstojnik je osebno odgovoren za izbrane trditve v Izjavi, ki dajo informacijo o ustreznosti vzpostavljenega NNJF. Prav zaradi osebne odgovornosti si predstojnik prizadeva, da nenehno izboljšuje oziroma dopolnjuje sistem notranjega nadzora proračunskega uporabnika, ki ga vodi, saj mora v Izjavi navajati ustrezne podlage za izbiro ustrezne trditve, kar preverja računsko sodišče.

Kakovostno letno poročilo mora vsebovati vse predpisane sestavne dele, informacije v njem morajo biti kakovostne in celovite. Glede na to, da so tisti javni zavodi, ki so v predpisanem roku upoštevali zakonsko obvezo, da morajo v letno poročilo vključiti tudi Izjavo, takoj sledili novostim na področju poslovanja in obvladovanja tveganj, sem predpostavljala, da ti javni zavodi sledijo strokovnim dosežkom na vseh področjih. V konkretnem primeru sem predvidevala, da so bili enako vestni tudi pri pripravi letnega poročila. Sklepala sem, da so njihova letna poročila kakovostna, kar pomeni, da imajo vse zakonsko predpisane sestavine, da so razkritja ustrezna ter dajejo uporabnikom zagotovilo, da so javna sredstva porabljena učinkovito in namensko.

Za potrditev svojih predvidevanj oziroma sklepanj glede povezave med vzpostavljenim sistemom notranjega nadzora, izraženim v Izjavi, in kakovostjo letnega poročila sem morala

letna poročila bolnišnic in zdravstvenih domov pregledati ter oceniti kot kakovostna in nekovostna.

Kriteriji, ki sem jih uporabila pri razvrščanju letnih poročil na *nekovostna*, so naslednji:

- če letna poročila niso imela pet (5) ali več obveznih pojasnil in informacij, predpisanih v obvezni vsebini:
 - poslovnega poročila oziroma njegovega sestavnega dela – poročila o doseženih ciljih in rezultatih – ter
 - računovodskega poročila, v okviru predpisanih obveznih pojasnil, to je pisnih računovodskih informacij;
- če letna poročila niso bila ustrezno strukturirana (poslovno in računovodsko poročilo);
- če letna poročila niso bila ustrezno oblikovana:
 - če niso vsebovala vsaj deset (10) dodatnih tabelarnih ali grafičnih prikazov posameznih kategorij,
 - če ni bila izbrana ustrezna oblika črk in števil.

Glede na ugotovitve, JZZ v **poročilu o doseženih ciljih in rezultatih** najpogosteje niso imeli naslednjih vsebin in informacij oziroma so le-te pomanjkljive in jih navajam v nadaljevanju:

1. Pomanjkljiva je navedba zakonskih in drugih pravnih podlag, na podlagi katerih JZZ izvajajo svojo dejavnost, ter tistih, ki bistveno vplivajo na njegovo delovanje.
2. Dolgoročni cilji JZZ, ki izhajajo iz večletnega programa dela in razvoja oziroma področnih strategij ter nacionalnih programov, so največkrat le opisni oziroma niso tudi številčno izraženi.
3. Ni prikazanih dovolj kazalcev o oceni uspeha pri doseganju zastavljenih ciljev v primerjavi z doseganjem zastavljenih ciljev tekočega leta, v primerjavi z doseženimi cilji preteklega leta in več preteklih let, niti kazalcev ocene gospodarnosti in učinkovitosti poslovanja, glede na opredeljene standarde in merila, ki jih je predpisalo resorno ministrstvo.
4. Pogosto ni navedenih ocen učinkov poslovanja JZZ na druga področja.
5. Drugo.

Pri **pisnih računovodskih informacijah** v letnih poročil JZZ najpogosteje ni bilo zaslediti informacij o:

1. namenu in viru oblikovanja dolgoročnih rezervacij in o porabi obstoječih rezervacij;
2. stanju neporavnanih terjatev in obveznostih ter razlogih za njihovo neplačilo in izvedenih ukrepih za poravnavo;
3. naložbah prostih denarnih sredstev; kam, pod kakšnimi pogoji in za kakšno obdobje so bila prosta denarna sredstva naložena;
4. postavkah na kontih zunajbilančne evidence; katera so ta razmerja in postavke, namen in obseg teh kategorij ter vzroki za tovrstno spremljanje;

5. drugo.

Tabela 16 kaže stopnje pokritosti poslovanja z elementi NNJF in posebej število JZZ, ki so imeli za leto 2007 izdelana kakovostna letna poročila, in število tistih z nekovostnimi letnimi poročili ter razmerja med njimi.

Tabela 16: Stopnje pokritosti poslovanja z elementi NNJF in ocena letnih poročil JZZ za leto 2007

Stopnje pokritosti poslovanja z elementi NNJF v JZZ (razredi)	JZZ		Letno poročilo					
	Število	Delež	Kakovostno			Nekakovostno		
			Število JZZ	Delež		Število JZZ	Delež	
				v vseh JZZ	v razredu		v vseh JZZ	v razredu
1	2	3	4	5	6	7	8	9
od 46,7 % do 63,3 %	42	49,4	29	34,1	69,0	13	15,3	31,0
od 66,7 % do 76,7 %	31	36,5	22	25,9	71,0	9	10,6	29,0
od 80,0 % do 100 %	12	14,1	6	7,0	50,0	6	7,0	50,0
Skupaj JZZ	85	100,0	57	67,1	67,1	28	32,9	32,9

Vir: Lastni prikaz.

Pri analiziranju letnih poročil sem namreč ugotovila, da je relativno velik delež tistih JZZ, ki imajo nekovostna letna poročila, kljub temu da imajo v Izjavi izraženo visoko oceno NNJF oziroma imajo visoko stopnjo pokritosti celotnega poslovanja z elementi notranjega nadzora. So pa tudi taki JZZ, ki imajo nizko stopnjo pokritosti poslovanja z elementi notranjega nadzora in kljub temu zelo kakovostno letno poročilo, z vsemi potrebnimi sestavnimi deli in informacijami. Iz tega sklepam, da trenutno ni povezave med kakovostjo letnega poročila in vzpostavljenim sistemom NNJF. Vzrokov za to je lahko več, med njimi bi izpostavili:

1. Če je v Izjavi napisano, da imajo v zavodu vzpostavljen sistem notranjega nadzora, to še ni zagotovilo, da NNJF resnično obstaja v obsegu in kakovosti, ki jo predvideva zakonodaja. Zato bi bilo treba za potrditev ali nepotrditev predpostavke povezanosti med kakovostjo NNJF in kakovostjo letnega poročila podrobneje analizirati vsebino NNJF v vsakem posameznem zavodu ter šele nato izvesti analizo povezanosti med Izjavo in kakovostjo letnega poročila. Menim, da je treba v to smer nadalje raziskovati, saj sicer Poročilo o doseženih ciljih in rezultatih oziroma letno poročilo ne ustreza kriterijem, ki jih mora izpolnjevati dobro letno poročilo. Njegova vsebina ni nujno odraz resničnega stanja v zavodu.
2. V zadnjem času je o obvladovanju tveganj v javnem sektorju veliko govora, kar je tudi razlog, da je Izjava o vzpostavljanju NNJF obvezni del letnega poročila. Poleg tega je na tem področju zelo aktivno računsko sodišče. Posamezni javni zavodi so se zavedeli

dejstva, da je velika nevarnost, da bi računsko sodišče resnično preverilo verodostojnost Izjave, in so se na tem področju zelo potrudili. Čeprav računsko sodišče preverja, ali ima letno poročilo vse sestavne dele in ali je pripravljeno v skladu s strokovnimi priporočili, vendar ob ugotovljenih pomanjkljivostih praviloma ne daje negativnega mnenja. Prav zaradi tega zavodi ne dajejo pretirane pozornosti letnim poročilom, zlasti takrat, kadar jim primanjkuje ustreznega strokovnega kadra ali če jim tega pripravljajo zunanji izvajalci.

3.6.5 Povezava med vzpostavljenim sistemom notranjega nadzora, izraženim v Izjavi, in uspešnostjo poslovanja

Iz knjige Podatki in kazalci poslovanja javnih zavodov Slovenije za leto 2007 (2008) sem zbrala podatke o rezultatih poslovanja JZZ (presežke in izgube) v poslovnem letu 2007 ter podatke o presežkih in izgubah, izkazanih v bilancah stanja JZZ ob koncu leta 2007.

V tabeli 17 je prikazan pregled stopnje pokritosti NNJF in stanja presežka oziroma primanjkljaja v JZZ. Pri obeh kategorijah je navedeno število JZZ, ki imajo določeno stopnjo pokritosti poslovanja z elementi NNJF, imajo pa presežek ali primanjkljaj.

Tabela 17: Stopnja pokritosti poslovanja z elementi NNJF in rezultat poslovanja JZZ v letu 2007

Stopnja pokritosti poslovanja z elementi NNJF v JZZ*	Število JZZ			
	Rezultat poslovanja v poslovnem letu 2007 – število zavodov		Stanje presežka v bilanci stanja na dan 31. 12. 2007 – število zavodov	
	pozitiven	negativen	pozitiven	negativen
od 46,7 % do 63,3 %	28	14	29	13
od 66,7 % do 76,7 %	26	5	24	7
od 80,0 % do 100,0 %	9	3	8	4
Skupaj zavodov	63	22	61	24

Opomba: * Posamezne komponente sistema notranjega nadzora so ocenjene na način, kot je navedeno v delu poglavja 3 (3.5.3), oziroma so ocene prikazane v tabeli 11.

Vir: Lastni prikaz.

Podatki iz tabele kažejo, da ima kar 32,9 odstotka JZZ, ki ima sorazmerno nizko stopnjo pokritosti poslovanja z elementi NNJF, pozitiven rezultat v letu 2007 in le 16,5 odstotka negativnega. Obratno pa je le dobrih 10 % tistih JZZ, ki so imeli visoko pokritost celotnega poslovanja z elementi NNJF v letu 2007, poslovalo pozitivno. Da je mogoče sklepati na povezanost med negativnim poslovanjem in pokritostjo poslovanja z elementi NNJF, pa kaže podatek, da je bilo v letu 2007 takih, ki so imeli poslovanje visoko pokrito z elementi notranjega nadzora in so imeli pozitivni rezultat, 10,6 odstotka vseh zavodov, takih, ki so imeli negativnega, pa le 3,5. Premik v povezanosti je mogoče zaznati tudi s primerjavo pozitivnega izida oziroma negativnega izida poslovanja v letu 2007 in pozitivnega ali

negativnega izida v bilanci stanja, v kateri je poleg izida iz leta 2007 upoštevana tudi izguba oziroma presežek iz preteklih let. Pri poslovanju v letu 2007 se kaže večja povezanost kot pri poslovanju za več let nazaj.

Izjava o nadzoru je bila obvezna sestavina letnega poročila za leto 2006. Iz tega izhaja, da se v tistih javnih zavodih, ki v prejšnjih letih NNJF niso posvečali posebne pozornosti, kljub temu da so v letu 2007 vzpostavili nadzor, ta še ne more pokazati v poslovanju v letu 2007. Učinki obvladovanja tveganj bodo vidni v naslednjih letih. Analizo povezanosti med stopnjo pokritosti NNJF in uspešnostjo poslovanja smo napravili pod predpostavko, da so tisti JZZ, ki so v letu 2007 lahko dali Izjavo, da imajo kakovosten NNJF, tega imeli organiziranega že v prejšnjih letih, ne glede na to, da to ni bila zakonska zahteva. Kakovosten NNJF pa naj bi zagotavljal boljše poslovanje. Naša predpostavka se ni uresničila, za kar sta lahko dva razloga:

- ali da notranjega nadzora prej ni bilo; vzpostavljen je bil šele v letu 2007, rezultati pa se bodo pokazali šele v naslednjih letih;
- notranji nadzor je bil sicer vzpostavljen, vendar ne v obsegu in ne v dejavnikih, ki vplivajo pozitivno na poslovanje; kakovosten nadzor je bil vzpostavljen šele v letu 2007.

ZAKLJUČEK

Pred vstopom v EU je morala Slovenija zagotoviti, da bo vzpostavila nov sistem NNJF, ki bo temeljil na pravilih zanesljivega finančnega poslovanja ter mednarodno sprejetih standardih notranjih kontrol in notranjega revidiranja. Vlada Republike Slovenije je oblikovala tak sistem NNJF, ki omogoča ustrezno izvajanje tako evropskega kot tudi nacionalnega proračuna ter je usklajen s celotnim sistemom javnih financ v Sloveniji.

Naša država namenja velik delež bruto domačega proizvoda za izvajanje zdravstvene dejavnosti. Obseg sredstev za delovanje JZZ se skozi obravnavana leta ni bistveno spreminjal. Predpisi, na podlagi katerih JZZ sestavljajo letna poročila, omogočajo zavodom, njihovim ustanoviteljem in drugi zainteresirani javnosti spremljanje uspešnosti njihovega poslovanja. Zbrani podatki o poslovanju JZZ kažejo, da je celotno javno zdravstvo oziroma vsi JZZ, ki so vključeni v mrežo javne zdravstvene službe, imeli v zadnjih letih poslovanja slabe poslovne rezultate. Celotni prihodki vseh JZZ skupaj in tudi po posameznih dejavnostih so se nekako povečevali z rastjo ugotovljene inflacije, rast celotnih odhodkov pa je bila v posameznih letih višja od rasti inflacije. Izguba je nastajala predvsem v bolnišnicah, se iz leta v leto povečevala in je na koncu leta 2007 obsegala že znaten delež prihodka posameznega JZZ oziroma bolnišnice. Vzroki za izgube in dejavniki, ki povzročajo izgube, so zelo različni in so tako na strani odhodkov kot tudi prihodkov. Prav zaradi ugotovljenih izgub v zdravstvu se lahko postavi vprašanje, ali in kako je vzpostavljen NNJF v teh zavodih.

Iz letnih poročil je ugotovljeno, da JZZ v okviru finančnega poslovanja izvajajo naloge načrtovanja, izvrševanja proračuna in finančnih načrtov, računovodenja in poročanja. Glede vzpostavljenih notranjih kontrol v JZZ, kot pomembnega dela sistema NNJF, pa se postavlja vprašanje, ali so le-te vzpostavljene in v kakšnem obsegu, saj je opravljena raziskava pokazala, da v JZZ ob koncu leta 2007 ni bilo izdelanih registrov tveganj, ki so podlaga za oblikovanje notranjih kontrol. V takšnem registru so tveganja identificirana, ovrednotena, predlagani so ukrepi za njihovo omejevanje na sprejemljivo raven (notranje kontrole). Upravljanje s tveganji bo moralo zaradi svojih prednosti, ki povečujejo gotovost doseganja zastavljenih ciljev, postati sistematična dejavnost ter stalna aktivnost direktorjev JZZ in njihovih sodelavcev na vseh ravneh. Ustrezno upravljanje s tveganji je eno od orodij, ki zmanjšujejo tveganja za nastanek izgub pri poslovanju JZZ. Ena od pomembnih ugotovitev raziskave je tudi ta, da v JZZ izvajajo notranje revizije poslovanja, ki je poleg finančnega poslovanja in notranjih kontrol tretji del sistema NNJF, ki nadzira delovanje prvih dveh navedenih sistemov. Presenetljiva je ugotovitev, da je v JZZ organiziranih izredno malo lastnih NRS oziroma je zaposlenih le nekaj notranjih revizorjev, kljub dejstvu, da so sredstva, ki jih JZZ potrebujejo za izvedbo svojih programov, in tveganja v dejavnosti izredno visoka. Le-ti bi namreč lahko neodvisno in nepristransko preverjali sistem finančnega poslovanja in notranjih kontrol, vsi trije deli sistema NNJF skupaj, med seboj ustrezno povezani, bi zagotavljali zakonito, učinkovito, uspešno in gospodarno poslovanje zavoda. To pomeni, da bi direktor vodil svoj zavod oziroma njegovo poslovanje tako, da bi bili postavljeni cilji doseženi. Trenutno direktorji JZZ notranje revidiranje zagotavljajo pretežno z zunanjimi izvajalci.

O obstoju in delovanju sistema NNJF v JZZ mora podati oceno direktor JZZ s posebnim obrazcem – Izjava o oceni notranjega nadzora javnih financ, ki je predpisan sestavni del letnega poročila. Ocena sistema NNJF pomeni ugotavljanje, koliko ta sistem zagotavlja doseganje ciljev zavoda (merjenje uspešnosti sistema), pri čemer stroški sistema ne smejo presegati koristi, ki jih ta prinaša (merjenje učinkovitosti sistema). Ocenjevanje posameznih komponent sistema notranjih kontrol (kontrolno okolje, ocenjevanje tveganj, kontrolne dejavnosti, informiranje in komuniciranje ter nadziranje) mora potekati v skladu s predpisi in strokovnimi usmeritvami oziroma predpisano metodologijo za pripravo Izjave, ki je obvezni sestavni del letnega poročila proračunskega uporabnika oziroma JZZ. Postopek priprave Izjave je zelo zahteven in obsežen, zato je zelo pomembna vloga koordinatorja tega procesa.

Na podlagi v Izjavah JZZ ocenjenega NNJF je bila opravljena raziskava o stanju NNJF v JZZ, to je v slovenskih bolnišnicah in zdravstvenih domovih, za leti 2006 in 2007 in kaže, da je povprečna ocena vseh komponent notranjih kontrol tako v letu 2006 kot tudi v letu 2007 pri bolnišnicah in zdravstvenih domovih nekoliko slabša, kot je povprečna ocena, ugotovljena za vse javne zavode v Sloveniji. Ugotovljena sta šibko upravljanje s tveganji in tudi manj razvit sistem nadziranja.

Na osnovi analiziranja Izjav in letnih poročil JZZ sem ugotovila, da ne morem dokazati povezave med vzpostavljenim sistemom NNJF, izraženim v Izjavi, in kakovostjo letnega poročila. Morda te povezanosti za leto 2007 ni mogoče potrditi, lahko pa se bo ta povezava pokazala kasneje, ko bodo razvidni rezultati ukrepov, sprejetih v letu 2008. Predvidevam, da se bo ta sistem v prihodnosti moral razvijati v smeri večje transparentnosti in učinkovitosti porabe javnih sredstev. Razvoj bo potekal v državnih institucijah, odgovornih za nadzor nad porabo javnih sredstev, za razvoj sistema NNJF znotraj proračunskega uporabnika pa bodo osebno odgovorni predstojniki oziroma direktorji JZZ.

Glede morebitne povezave med vzpostavljenim sistemom notranjega nadzora, izraženim v Izjavi, in uspešnostjo poslovanja pa na osnovi ugotovitev iz raziskave menim, da povezava trenutno ne obstaja oziroma te povezave ne morem potrditi, saj zbrani podatki kažejo, da tisti JZZ, ki imajo z elementi NNJF pokrit pretežni del poslovanja, niso nujno tudi bolj uspešni. V zvezi s to ugotovitvijo sta možna vsaj dva vzroka, in sicer, da je pripravljena ocena NNJF v Izjavi nerealna ali da obstajajo nekateri pomembni zunanji dejavniki, ki vplivajo na uspešnost poslovanja JZZ.

Glede tega vprašanja, kako realna je ta slika NNJF v JZZ, sem ugotovila, da so metodologija in navodila v metodološkem smislu na več segmentih nedodelana oziroma nedorečena, predvsem v delu, kako izvajati prevedbo ocen posameznih komponent ocenjevanja v Izjavo. Odpira se dilema, kako v skupno oceno, poleg rezultatov iz samoocenitvenih vprašalnikov, vključiti tudi ocene oziroma notranjerevizijske ugotovitve, morebitne ocene ter ugotovitve računskega sodišča ali drugih nadzornih organov, če le-te obstajajo. Menim, da je to ena temeljnih pomanjkljivosti obstoječe metodologije za pripravo Izjave in jo bo treba v prihodnje ustrezno dopolniti. Pomembna ugotovitev je tudi ta, da so v samoocenitvenem vprašalniku, ki je najpogostejša podlaga za pripravo Izjave, številna vprašanja postavljena tako, da je možno nanje dati zelo subjektivne odgovore, kar zmanjšuje verodostojnost ocene notranjega nadzora proračunskega uporabnika.

Izmed pomembnih zunanjih dejavnikov, ki vplivajo na uspešnost poslovanja, pa navajam le dva, in sicer sta to obstoječ sistem financiranja programov JZZ in izgube iz preteklih let, ki se kumulirajo v bilancah stanja JZZ iz leta v leto, ker jih ustanovitelji ne poravnavajo že vrsto let. Raziskava je pokazala, da so pri enakih stopnjah pokritosti poslovanja z elementi notranjih kontrol posameznega JZZ ugotovljeni rezultati poslovanja zelo različni, in sicer eni izkazujejo pozitivni rezultat poslovanja in ne izkazujejo izgub iz preteklih let, drugi pa poslujejo z izgubo in tudi ne pokrijejo izgube iz preteklih let. Po mojem mnenju sta, poleg ostalih posledic, ki jih prinaša nepokrita izguba pri posameznem JZZ, najpomembnejša plačilna nesposobnost in posledično tudi manjši obseg investiranja. Zaradi pomanjkanja likvidnih sredstev JZZ z izgubo iščejo druge vire financiranja, kar dodatno povečuje stroške tekočega poslovanja, in izguba se iz leta v leto povečuje.

S potrebnimi spremembami in dopolnitvami celotnega sistema NNJF ter preveritvijo ustreznosti oziroma izvedbe morebitne reorganizacije obstoječega sistema financiranja zdravstvene dejavnosti ter pokritjem obstoječih izgub v zdravstvenem sistemu se bo morala v prihodnosti nujno pokazati tudi ta povezava, to je povezava med vzpostavljenim NNJF, izraženim v Izjavi, in uspešnostjo poslovanja JZZ.

Nov sistem NNJF se je začel izvajati šele leta 2006 in v praksi še ne kaže pravih rezultatov. Pomembno je, da se postavljen sistem NNJF izvaja, da se bo razvijal in dopolnjeval ter prinašal predvidene koristi celotni družbi. Ko se bo celotni sistem dokončno razvil, bo možno realno oceniti stanje NNJF pri vsakem proračunskem uporabniku. Do takrat pa Izjava zame nima velike veljave in menim, da na njeni podlagi ni mogoče podajati nikakršnih ugotovitev in izvajati nikakršnih ukrepov.

LITERATURA IN VIRI

1. Atrill, P. & McLaney, E. (1997). *Accounting and Finance for Non-specialists* (Second Edition). London: Prentice Hall.
2. Beloe, S., Elkington, J., Fry-Hestoer, K., Loose, M. & Zollinger, P. (2006). *Tommorow's Value – The Global Reporters 2006 Survey of Corporate Sustainability Reporting*. SustainAbility Ltd.
3. Berman, E. M. (1998). *Productivity in Public and Non-profit Organisations*. London: Sage Publications.
4. Cohen A. G. (2007). *Public Internal Financial Control. A New Framework for Public Sector Management*. Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF).
5. Cukon-Mavec, N. (2008). Vloga računskega sodišča pri izjavi o oceni NNJF. Najdeno 15. julija 2008 na spletnem naslovu http://www.unp.gov.si/slov/notranji_nadzor/vloga_RSRS_izjava-pdf.
6. Cukon-Mavec, N. (2006). Priprava samoocenitve pri neposrednih in posrednih proračunskih uporabnikih. *Zbornik referatov 8. izobraževalni seminar o javnih financah in državnem revidiranju* (str. 147-160). Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije.
7. Čižman, M. (2001). *Posebnosti računovodstva javnih zavodov v povezavi z razporejanjem posrednih stroškov na dejavnosti (primer Univerze)* [magistrsko delo]. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
8. Čižman, M. (2008). Letna poročila določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta. *IKS*, 35 (3), 7-9.
9. Čok, M., Prevolnik-Rupel, V., Stanovnik, T. & Cirman, A. (2003). *Javne finance v Sloveniji*. (6. Izdaja) Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
10. *Državni program Republike Slovenije za prevzem pravnega reda Evropske unije do konca leta 2002*. (2002). Ljubljana: Služba Vlade Republike Slovenije za evropske zadeve.
11. Freeman, R. J. & Craig, D. S. (1993). *Governmental and Nono-profit Accounting*. Englewood Cliffs (New Jersey): Prentice Hall.
12. Glautier, M. W. E. & Underdown, B. (1997). *Accounting Theory and Practice* (Sixth Edition). London: Pitman.
13. Hay, E. L. & Wilson, R. E. (1995). *Accounting for Governmental and Nonprofit Entities*. Chicago: IRWIN.
14. *Indeksi inflacije 2007*. (2008). Ljubljana: Statistični urad Republike Slovenije.
15. *Interna gradiva Ministrstva za zdravje Republike Slovenije*.
16. *Interna gradiva Združenja zdravstvenih zavodov Slovenije*.
17. Internal Control – Intergrated Framework Executive Summary. Najdeno 15. Julija 2008 na spletnem naslovu http://www.coso.org/publications/executive_summary_integrated_framework.htm.
18. Janc, M. (2003). Računovodsko in poslovno poročilo kot del letnega poročila. *Zbornik*

- referatov V. seminarja o javnih financah in državnem revidiranju* (str. 141-152). Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije.
19. Kamnar, H. (2006). Položaj posrednih proračunskih uporabnikov v javnih financah. *Zbornik referatov 8. izobraževalnega seminarja o javnih financah in državnem revidiranju* (str. 75-93). Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije.
 20. Kavčič, S. (2001). Javna in tržna dejavnost v javnih zavodih, razmejevanje stroškov in merjenje dosežkov. *Zbornik referatov III. seminarja o javnih financah in državnem revidiranju* (str. 151-167). Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije.
 21. Kavčič, S. (2002). Pomen računovodstva za pripravo in spremljanje uresničevanja finančnih načrtov uporabnikov proračuna. *Zbornik referatov IV. seminarja o javnih financah in državnem revidiranju* (str. 99-115). Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije.
 22. Kavčič, S. (2007). Računovodski vidik javnih sredstev. *Zbornik referatov 9. izobraževalnega seminarja o javnih financah in državnem revidiranju* (str. 81 – 94). Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije.
 23. *Kodeks poklicne etike računovodje*. (1998). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo. Najdeno 18. aprila 2008 na spletnem naslovu [HTTP://www.si-revizija.si/racunovodje/dokumenti/Kodeks_etike-racunovodja.pdf](http://www.si-revizija.si/racunovodje/dokumenti/Kodeks_etike-racunovodja.pdf).
 24. *Kodeks računovodskih načel*. (1998). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo. Najdeno 18. aprila 2008 na spletnem naslovu http://www.si-revizija.si/racunovodje/dokumenti/Kodeks_racunovodskih_nacel.pdf.
 25. Koletnik, F. (1998). Organizacijske in metodološke rešitve za obvladovanje stroškov. *Zbornik referatov 5. strokovnega srečanja ekonomistov in poslovnih delavcev v zdravstvu* (str. 75-104). Ljubljana: Društvo ekonomistov v zdravstvu.
 26. Korpič Horvat, E. (2005). *Revizija poslovanja uporabnikov javnih sredstev*, [delovno gradivo za specialistični študij računovodstvo, revizija in davčno svetovanje]. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
 27. Kovač, I. (2006). *Priprava izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ v Splošni bolnišnici Celje*, [gradivo posveta poslovnih delavcev zdravstvenih zavodov Priprava izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ za leto 2006]. Ljubljana: Združenje zdravstvenih zavodov Slovenije.
 28. Koželj, S. (2006). Računovodja – član posloводства. *Zbornik referatov 9. letne konference računovodij* (str. 5-25). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
 29. *Letna poročila javnih zdravstvenih zavodov za leto 2007*.
 30. *Metodološko navodilo za predložitev letnih poročil pravnih oseb javnega prava za leto 2007*. (2008). Agencija za javno pravne evidence in storitve. Najdeno 30. aprila 2008 na spletnem naslovu <http://www.ajpes.si/dokumenti/dokument.asp?id=495>.
 31. Milatovič, J. (2003). *Zahteve EU za ureditev notranjega nadzora*, [gradivo za izobraževanje za pridobitev naziva državni notranji revizor]. Ljubljana: Center za razvoj financ.
 32. *Navodila o izobraževanju notranjih revizorjev javnega sektorja*. (2008). Center za razvoj financ. Najdeno 1. avgusta 2008 na spletnem naslovu <http://www.cef->

see.org/index.php?location=1152.

33. Navodilo o pripravi finančnih načrtov posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov. (2000). *Uradni list RS*. (Št. 91/2000, 21. oktober 2000).
34. Navodilo o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna. (2001). *Uradni list RS*. (Št. 12/2001, 24. februarja 2001).
35. *Podatki in kazalci poslovanja zdravstvenih zavodov Slovenije za leto 2007*. (2008). Ljubljana: Združenje zdravstvenih zavodov Slovenije.
36. Pogačar, B. (2006). *Notranji nadzor pri proračunskih uporabnikih*, [gradivo za seminar Notranje revidiranje v zdravstvenih organizacijah]. Ljubljana: Družba za revizijo in računovodsko svetovanje LM Veritas.
37. *Pojasnila kot dopolnitev Navodil za izpolnjevanje samoocenitvenega vprašalnika za pripravo Izjave o oceni NNJF*. (2007). Urad RS za nadzor proračuna. Najdeno 18. aprila 2008 na spletnem naslovu http://www.unp.gov.si/slov/notranji_nadzor/izjava_o_oceni_notranjega_nadzora_javni_h_financ.htm.
38. *Politika vzpostavitve in razvoja sistema NNJF v Republiki Sloveniji*. (2003). Vlada Republike Slovenije. Najdeno 18. aprila 2008 na spletnem naslovu http://www.unp.gov.si/slov/zakonske_podlage/politika_NNJF.pdf.
39. Pravilnik o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov. (2003). *Uradni list RS*. (Št. 46/2003, 22. maj 2003).
40. Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava. (2002). *Uradni list RS*. (Št. 54/2002, 22. junij 2002).
41. Pravilnik o izdajanju potrdil za naziv državni notranji revizor in preizkušeni državni notranji revizor. (2002). *Uradni list RS*. (Št. 112/2002, 21. februar 2002).
42. Pravilnik o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev. (2005). *Uradni list RS*. (Št. 45/2005, 7. maj 2005).
43. Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava. (2003). *Uradni list RS*. (Št. 134/2003, 31. december 2003).
44. Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava. (2002). *Uradni list RS*. (Št. 115/2002, 28. december 2002).
45. *Pravilnik o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ*. (2002). Urad RS za nadzor proračuna. Najdeno 18. aprila 2008 na spletnem naslovu http://www.unp.gov.si/slov/notranji_nadzor/pravilnikNNJF.pdf.
46. Pučko, D. & Rozman, R. (1993). *Ekonomika in organizacija podjetja*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
47. Slovenski računovodski standardi. (2005). *Uradni list RS*. (Št.118/2005, 1. januar 2006).
48. *Stališča Urada RS za nadzor proračuna*. Najdeno 18. aprila 2008 na spletnem naslovu http://www.unp.gov.si/slov/zakonske_podlage/staliska_urada_RS_za_nadzor_proracu_na-pdf.

49. *Strategija razvoja notranjega nadzora javnih financ v Republiki Sloveniji. (2005).* Ljubljana: Vlada Republike Slovenije. Najdeno 18. aprila 2008 na spletnem naslovu http://www.unp.gov.si/slov/zakonske_podlage/strategija_razvoja_notranjega_nadzora_javnih_financ-htm.
50. Strle, A. (2007a). *Navodila in usmeritve za pripravo izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ v javnih zdravstvenih zavodih in analiza izjav bolnišnic o notranjem nadzoru za leto 2006*, [gradivo posveta poslovnih delavcev zdravstvenih zavodov]. Ljubljana: Združenje zdravstvenih zavodov Slovenije.
51. Strle, A. (2007b). Ocena stanja na področju notranjega nadzora javnih financ v zdravstvenih zavodih. *Zbornik referatov 10. jesenskega srečanja članov Društva ekonomistov v zdravstvu* (str. 25-32). Ljubljana: Društvo ekonomistov Slovenije.
52. Strle, A. (2007c). *Letna poročila in rezultati poslovanja javnih zdravstvenih zavodov Slovenije za leto 2006*, [gradivo posveta poslovnih delavcev zdravstvenih zavodov]. Ljubljana: Združenje zdravstvenih zavodov Slovenije.
53. Strle, A. (2008). Vloga računovodje pri pripravi izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ v javnem zavodu. *Zbornik referatov 11. letne konference računovodij* (str. 105-128). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
54. Štrekelj, V. & Čizman M. (2006). Zgledi računovodskih izkazov in prilog računovodskih izkazov določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta. *IKS*, 33 (4), 28–76.
55. Turk, I. (2006). Nekaj pojmov s področja gospodarske ureditve. *Revizor*, 13 (3), 122.
56. Turk, I. & Melavc, D. (1994). *Uvod v računovodstvo*. Kranj: Moderna organizacija.
57. Uredba o uvedbi in uporabi standardne klasifikacije institucionalnih sektorjev. (1998). *Uradni list RS*. (Št. 56/1998, 7. avgust 1998).
58. *Usmeritve za državno notranje revidiranje. (2003).* Ministrstvo za finance Služba za nadzor proračuna. Najdeno 18. aprila 2008 na spletnem naslovu http://www.unp.gov.si/slov/zakonske_podlage/usmeritve.pdf.
59. *Usmeritve za notranje kontrole. (2004).* Urad RS za nadzor proračuna. Najdeno 18. aprila 2008 na spletnem naslovu http://www.unp.gov.si/slov/zakonske_podlage/usmeritve_notr_kontr-pdf.
60. Zakon o gospodarskih družbah. (2006). *Uradni list RS*. (Št. 42/2006, 19. april 2006).
61. Zakon o gospodarskih javnih službah. (1993). *Uradni list RS*. (Št. 32/1993, 17. junij 1993).
62. Zakon o javnih financah. (2002). *Uradni list RS*. (Št. 79/1999, 15. oktober 2002).
63. Zakon o računovodstvu. (1999). *Uradni list RS*. (Št. 23/1999, 23. april 1999).
64. Zakon o računskem sodišču. (1994). *Uradni list RS*. (Št. 48/1994, 5. avgust 1994).
65. Zakon o zavodih. (1991). *Uradni list*. (Št. 12/1991, 30. marec 1991).
66. Zakon o zdravniški službi (2006). *Uradni list RS*. (Št. 72/2006, 11. julij 2006).
67. Zakon o zdravstveni dejavnosti. (1992). *Uradni list RS*. (Št. 9/1992, 7. december 1992).
68. Žibert, F. (2003). *Financiranje javnega trošenja*, [gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva državni notranji revizor in državni revizor]. Ljubljana:

Slovenski inštitut za revizijo.

69. Žnidar, S. (2008). Izjava o oceni notranjega nadzora javnih financ. *IKS*, 35 (9), 273-282.

PRILOGA 1: Vprašalnik

1. Vprašanje: **Kako je organizirana notranjerevizijska služba (NRS) v vašem zavodu po stanju konec leta 2007?**

Tabela 1: Organizacija notranjerevizijske službe v javnih zdravstvenih zavodih

Oblika organizacije/Število in delež zavodov	BOL N=22	ZD N=36	Skupaj N=58
Lastna služba, podrejena neposredno direktorju zavoda	2 9,1 %	1 2,8 %	3 5,2 %
Lastna služba, posredno podrejena direktorju zavoda	1 4,5 %	0 0,0 %	1 1,7 %
Individualna izvedba postopkov javnega naročanja	10 45,5 %	13 36,1 %	23 39,6 %
Skupna izvedba postopkov javnega naročanja (Združenje)	9 40,9 %	18 50,0 %	27 46,6 %
Skupne notranjerevizijske službe za več PU	0 0,0 %	4 11,1 %	4 6,9 %
Drugo	0 0,0 %	0 0,0 %	0 0,0 %

Vir. Lastna anketa – analiza podatkov iz anketnega vprašalnika.

V 58 JZZ, ki so izpolnili vprašalnik (bolnišnice in zdravstveni domovi), izvajajo storitev notranjega revidiranja pretežno oziroma kar 86,2 % vseh anketiranih zunanji izvajalci notranjega revidiranja. Glede na predpisane zahteve (zadnji odstavek 12. člena Pravilnika o usmeritvah za usklajeno delovanje sistema notranjega nadzora javnih financ, 2002) morajo JZZ za storitve notranjega revidiranja izvesti ustrezne postopke javnega naročanja. Lastno notranjerevizijsko službo (NRS) imajo organizirano le štirje JZZ in štirje notranjo revizijo zagotavljajo s skupno NRS.

2. Vprašanje: **Število in izobrazba zaposlenih v notranjerevizijski službi konec leta 2007 v vašem zavodu?**

Tabela 2: Zaposleni v notranjerevizijski službi na dan 31. 12. 2007

Opis/Število in delež zaposlenih v NRS	BOL	ZD	Skupaj
Število vseh zaposlenih v NRS	4 44,4 %	5 55,6 %	9 100,0 %
Število revizorjev, ki imajo strokovni naziv državni notranji revizor (DNR)	3 37,5 %	5 62,5 %	8 100,0 %
Število revizorjev, ki so vključeni v izobraževalni proces za pridobitev strokovnega naziva DNR	1 50,0 %	1 50,0 %	2 100,0 %
Število revizorjev, ki jih po vašem mnenju potrebujete za obvladovanje revizijskega okolja v vašem zavodu	8,5 38,6 %	13,5 61,4 %	22,0 100,0 %

Vir. Lastna anketa – analiza podatkov iz anketnega vprašalnika.

V obstoječih NRS JZZ je bilo konec leta 2007 le 9 zaposlenih, od tega kar 8 notranjih revizorjev, dva zaposlena pa se za ta naziv še ustrezno izobražujeta v programu Centra za

razvoj financ, ki je regionalna ustanova za organiziranje strokovnih izobraževanj s področja upravljanja z javnimi sredstvi, ki jo je leta 2001 ustanovila slovenska vlada v okviru Pakta stabilnosti za JV Evropo (angl. *Center of Excellence in Finance*). Podatki kažejo na zelo majhno število delujočih notranjih revizorjev, saj v JZZ ocenjujejo, da bi jih potrebovali vsaj 22.

3. Vprašanje: Ali direktor zavoda podpira delovanje NRS (notranjega revizorja)?

Tabela 3: Odnos vodstva do vloge NRS

Trditev/Število in delež zavodov	BOL	ZD	Skupaj
DA	10 40,0 %	15 60,0 %	25 100,0 %
NE	0 0,0 %	0 0,0 %	0 0,0 %

Opomba: 33 anketiranih zavodov na to vprašanje ni odgovorilo.

Vir. Lastna anketa – analiza podatkov iz anketnega vprašalnika.

Manj kot polovica anketiranih ocenjuje, da direktor podpira delovanje NRS (notranjega revizorja), da lahko deluje po kodeksu poklicne etike in da mu je zagotovljena neodvisnost pri njegovem delu. Zanimivo je, da ostali anketiranci na to vprašanje niso odgovorili, kar kaže na določeno stopnjo zadržanosti pri navajanju odgovora na to vprašanje.

4. Vprašanje: Ali ste v letu 2007 zagotovili izpolnitev zakonskega določila o obveznem notranjem revidiranju poslovanja?

Tabela 4: Način zagotavljanja notranjega revidiranja v javnih zdravstvenih zavodih v letu 2007

Trditev/Število in delež zavodov	BOL N=22	ZD N=36	Skupaj N=58
DA, z udeležbo pri skupnem javnem naročilu v izvedbi Združenja	8 36,4 %	16 44,4 %	24 41,4 %
DA, z lastno notranjo revizijo	2 9,1 %	1 2,8 %	3 5,2 %
DA, z oddajo javnega naročila v lastni izvedbi	11 50,0 %	15 41,7 %	26 44,8 %
NE, ker	1 4,5 %	2 5,6 %	3 5,2 %

Opomba: 2 anketirana zavoda nista imela v letu 2007 notranje revizije.

Vir. Lastna anketa – analiza podatkov iz anketnega vprašalnika.

Notranje revidiranje izvajajo pretežno v vseh JZZ, saj od 58 anketiranih JZZ le dva nista izvedla notranje revizije in sta navedla opravičene razloge za to.

5. Vprašanje: **Ali ocenjujete, da so izvajalci notranje revizije dovolj dobro poznali zakonske in druge podlage za delovanje oziroma poslovanje JZZ?**

Tabela 5: Ocena poznavanja dejavnosti javnih zdravstvenih zavodov izvajalcev notranje revizije

Stopnja zadovoljstva/Število in delež zavodov	BOL N=22	ZD N=36	Skupaj N=58
zadovoljivo	19 86,4 %	29 80,6 %	48 82,8 %
manj zadovoljivo	2 9,1 %	4 11,1 %	6 10,3 %
nezadovoljivo	0 0,0 %	0 0,0 %	0 0,0 %

Opomba: 4 zavodi niso dali odgovora.

Vir. Lastna anketa – analiza podatkov iz anketnega vprašalnika.

Ker notranjo revizijo opravljajo zunanji izvajalci, ki morda premalo poznajo dejavnost zdravstva, je presenetljiv rezultat, da so z zunanjimi izvajalci notranjih revizij v JZZ v pretežni meri (82,8 % anketirancev) zadovoljni ter ocenjujejo, da izvajalci dobro poznajo zakonske in druge podlage za delovanje oziroma poslovanje JZZ. Popolnega nezadovoljstva ni izrazil noben JZZ.

6. Vprašanje: **Kdo je obravnaval revizijsko poročilo o ugotovitvah in priporočilih notranjega revizorja?**

Tabela 6: Obravnavanje revizijskih poročil v javnih zdravstvenih zavodih

Organ/število navedb	BOL	ZD	Skupaj
Direktor	18	21	39
Odgovorna oseba revidiranega področja (procesa)	13	12	25
Svet zavoda	8	10	18
Kolegij	8	4	12

Vir. Lastna anketa – analiza podatkov iz anketnega vprašalnika.

Revizijsko poročilo najpogosteje obravnavata direktor JZZ in odgovorna oseba revidiranega področja (procesa), pogosto pa tudi člani sveta in kolegija JZZ.

7. Vprašanje: **Ali so bila vsa priporočila NRS (notranjega revizorja) s strani vodstva zavoda sprejeta?**

Tabela 7: Obseg sprejemanja priporočil NRS (notranjega revizorja) v javnih zdravstvenih zavodih

Opredelitev/število zavodov	BOL N=22	ZD N=36	Skupaj N=58
Da, vsa	11 50,0 %	13 36,1 %	24 41,4 %
Da, pretežni del	9 40,9 %	19 52,8 %	28 48,3 %
Da, samo posamezna	0 0,0 %	0 0,0 %	0 0,0 %
Nobeno priporočilo ni bilo sprejeto	1 4,5 %	0 0,0 %	1 1,7 %

Opomba: 5 zavodov ni odgovorilo na to vprašanje.

Vir. Lastna anketa – analiza podatkov iz anketnega vprašalnika.

Vodstvo JZZ priporočila notranjega revizorja sprejema, pogosto v celoti, sicer pa v pretežni meri, kar izraža pozitiven odnos vodstva JZZ do te oblike notranjega nadzora.

8. Vprašanje: **Menite, da vam je opravljena revizija poslovnega področja zavoda prinesla določene koristi?**

Tabela 8: Ocena koristi opravljenih notranjih revizij v javnih zdravstvenih zavodih

Opredelitev/Število in delež zavodov	BOL N=22	ZD N=36	Skupaj N=58
Da	19 86,4 %	28 77,8 %	47 81,0 %
Ne	0 0,0 %	0 0,0 %	0 0,0 %
Delno	3 13,6 %	5 13,9 %	8 13,8 %

Opomba: 3 zavodi niso odgovorili na to vprašanje.

Vir. Lastna anketa – analiza podatkov iz anketnega vprašalnika.

Anketirani zagotavljajo, da jim opravljena revizija prinaša določene koristi. Seveda so pomembni tudi stroški teh storitev, saj je za JZZ kot naročnika storitev notranjega revidiranja oziroma pri izbiri ponudnika najpomembnejša cena storitve, takoj za njo pa tudi referenca ponudnika (vprašanje 11).

9. Vprašanje: V kateri fazi izdelave registra tveganj ste v vašem zavodu?

Tabela 9: Register tveganj v javnih zdravstvenih zavodih – stanje 31. 12. 2007

Opredelitev/Število in delež zavodov	BOL N=22	ZD N=36	Skupaj N=58
Nismo še začeli aktivnosti	7 31,8 %	20 55,6 %	27 46,6 %
Začeli smo priprave	8 36,4 %	14 38,9 %	22 37,9 %
Aktivnosti vzpostavitve so v teku	4 18,2 %	1 2,8 %	5 8,6 %
Aktivnosti so v zaključni fazi	0 0,0 %	0 0,0 %	0 0,0 %
Register tveganj je vzpostavljen za posamezna poslovna področja	0 0,0 %	1 2,8 %	1 1,7 %
Register tveganj je vzpostavljen za celotno poslovno področje	1 4,5 %	0 0,0 %	1 1,7 %

Opomba: 2 zavoda na to vprašanje nista odgovorila.

Vir. Lastna anketa – analiza podatkov iz anketnega vprašalnika.

Register tveganj morajo JZZ kot posredni proračunski uporabniki izdelati do konca leta 2008 (Strategija razvoja notranjega nadzora javnih financ za obdobje od 2005 do 2008, 2005). Večina anketiranih je na to vprašanje odgovorila, da registra tveganj še nimajo oziroma da so šele začeli priprave za njegovo izdelavo. To pomeni, da registrov tveganj v JZZ ni in lahko sklepamo, da tudi ni ustreznega sistema notranjih kontrol, ki bi tveganja obvladoval, saj jih formalno ne poznajo.

10. Vprašanje: Navedite, katera področja poslovanja vašega zavoda so bila revidirana v letu 2007.

Tabela 10: Področja revidiranja v javnih zdravstvenih zavodih v letu 2007

Področja notranjega revidiranja/Število notranjih revizij	BOL	ZD	Skupaj
nabava blaga, storitev in gradenj	7	16	23
blagajniško poslovanje	5	11	16
plače, osebni prejemki in povračila stroškov	6	9	15
letni popis sredstev in obveznosti	2	13	15
podjemne in avtorske pogodbe	5	7	12
računovodski izkazi	5	6	11

Vir. Lastna anketa – analiza podatkov iz anketnega vprašalnika.

V letu 2007 so se v JZZ notranje revizije izvajale najpogosteje za nabavo blaga, storitev in gradenj, sledijo področja poslovanja z gotovino, plač, osebnih prejemkov in povračil stroškov, upravljanja s sredstvi in obveznostmi (letni popis) ter druga, navedena v tabeli 17 (področje investicij, davkov, zavarovanj, prodaje osnovnih sredstev, oddajanja poslovnih prostorov in drugo).

11. Vprašanje: Navedite, kateri elementi ponudbe so za vas odločilni pri izbiri ponudbe storitev notranjega revidiranja.

Kot najpomembnejša elementa ponudbe, ki sta odločilna pri izbiri ponudnika, JZZ navajajo ceno in reference, sledijo še poznavanje poslovanja dejavnosti zdravstva, kakovost in dostopnost.

12. Vprašanje: Navedite, katera poslovna področja so bila do sedaj pregledana s strani notranje revizije v vašem zavodu.

Tabela 11: Obseg vseh opravljenih notranjih revizij v javnih zdravstvenih zavodih do konca leta 2007

Področja notranjega revidiranja/Število in delež notranjih revizij	BOL	ZD	Skupaj
nabava blaga, storitev in gradenj	18 17,8 %	30 16,7 %	48 17,1 %
plače, osebni prejemki in povračila stroškov	18 17,8 %	29 16,1 %	47 16,7 %
podjemne in avtorske pogodbe	15 14,9 %	26 14,4 %	41 14,6 %
blagajniško poslovanje	12 11,9 %	27 15,0 %	39 13,9 %
letni popis sredstev in obveznosti	12 11,9 %	27 15,0 %	39 13,9 %
letno poročilo	10 9,9 %	11 6,1 %	21 7,5 %
prodaja blaga in storitev	6 5,9 %	11 6,1 %	17 6,0 %
glavna knjiga	8 7,9 %	9 5,0 %	17 6,0 %
izločanje osnovnih sredstev	2 2,0 %	10 5,6 %	12 4,3 %
Skupaj opravljene revizije do konca leta 2007	101 100,0 %	180 100,0 %	281 100,0 %

Vir. Lastna anketa – analiza podatkov iz anketnega vprašalnika.

Področja, ki so bila v JZZ revidirana najpogosteje, so navedena v tabeli 12. Druga navedena področja poslovanja, ki so se revidirala do konca leta 2007, so še: terjatve, najemna razmerja, področje davkov, donacije, izobraževanje, organizacija dela tehnično vzdrževalnih služb in drugo.

13. Vprašanje: Vpišite vsaj tri pomembna področja, ki jih želite vključiti v proces notranjega revidiranja v prihodnje.

V prihodnje v JZZ ocenjujejo, da bodo v proces notranjega revidiranja vključili tudi davčno področje in druga nova področja, kot so: področje upravljanja s sredstvi (oprema), zdravstvene dokumentacije, informacijskega sistema, izvajanja zdravstvene dejavnosti, stroškov, delovnega časa in druga.

PRILOGA 2: Javni zdravstveni zavodi, ki so imeli v bilanci stanja konec leta 2007 izkazan primanjkljaj-izgubo (v EUR)

Z A V O D		Celotni prihodek zavoda						Rast	Rast	Rast	Rast	I z g u b a						Delež izgube v prihodku zavoda							Delež izgube v celotni izgubi dejavnosti 2007		
		2002	2003	2004	2005	2006	2007	2004/03	2005/04	2006/05	2007/06	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2002	2003	2004	2005	2006	2007				
								Ind (4/3)	Ind (5/4)	Ind (6/5)	Ind (7/6)							12/2	13/3	14/4	15/5	16/6	17/7				
1		2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24			
A Bolnišnice																											
1	SB Celje	53.371.724	55.925.555	59.601.903	(63.966.784)	66.458.020	(69.948.047)	106,57	107,32	103,89	105,25	279.586	951.427	600.901		137.707		0,5	1,7	1,0	0,0	0,2	0,0	0,0			
2	SB Izola	20.126.022	21.248.539	23.860.791	24.966.617	27.950.259	28.781.419	112,29	104,63	111,95	102,97	425.638	1.176.765	509.097	2.136.538	617.593	357.268	2,1	5,5	2,1	8,6	2,2	1,2	2,1			
3	B Sežana		(2.829.244)	2.916.875	(3.350.860)	3.976.799	(4.211.910)	103,10	114,88	118,68	105,91			400.601		79.286			0,0	13,7	0,0	2,0	0,0	0,0			
4	SB Jesenice	18.744.784	(19.641.963)	(21.089.968)	22.341.846	23.205.642	(24.696.705)	107,37	105,94	103,87	106,43	1.093.307			129.361	1.268.570		5,8	0,0	0,0	0,6	5,5	0,0	0,0			
5	BGP Kranj	(4.047.738)	4.227.174	(4.523.452)	(4.506.760)	(4.757.136)	(4.916.936)	107,01	99,63	105,56	103,36		25.038					0,0	0,6	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0			
6	SB Brežice	7.552.996	(8.045.401)	8.541.980	(9.142.881)	(9.493.407)	(10.941.367)	106,17	107,03	103,83	115,25	95.977		91.804				1,3	0,0	1,1	0,0	0,0	0,0	0,0			
7	UKC Ljubljana	257.369.387	278.375.897	298.877.483	313.411.784	326.485.562	337.331.292	107,36	104,86	104,17	103,32	66.767	1.468.870	2.462.026	2.870.973	2.687.364	7.352.760	0,0	0,5	0,8	0,9	0,8	2,2	43,7			
8	OI Ljubljana	33.425.138	36.116.675	(40.861.292)	45.551.661	54.181.272	61.338.729	113,14	111,48	118,94	113,21	304.624	1.118.344		242.030	554.999	4.603.397	0,9	3,1	0,0	0,5	1,0	7,5	27,3			
9	SB Trbovlje	9.785.512	9.960.774	10.553.330	10.878.818	(11.387.915)	(11.750.456)	105,95	103,08	104,68	103,18	204.473	488.232	296.278	54.248			2,1	4,9	2,8	0,5	0,0	0,0	0,0			
10	PB Idrija	5.533.300	(5.867.134)	(6.313.637)	(6.614.088)	(6.430.479)	(6.931.523)	107,61	104,76	97,22	107,79	141.879						2,6	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0			
11	CZBO Šentvid			(1.326.990)	1.347.855	(1.397.930)	(1.454.593)		101,57	103,72	104,05				12.519					0,0	0,9	0,0	0,0	0,0			
12	MKZ Rakitna	/	/	/	(901.352)	550.826	847.070	/	/	61,11	153,78	/	/	/	/	321.315	124.987	/	/	/	/	58,3	14,8	0,7			
13	UKC Maribor	96.365.381	(104.982.474)	112.573.026	(120.330.496)	126.164.246	132.221.332	107,23	106,89	104,85	104,80	204.473		2.578.868		972.292	2.393.663	0,2	0,0	2,3	0,0	0,8	1,8	14,2			
14	SB Ptuj	(15.356.368)	15.727.758	(16.537.306)	(17.113.170)	16.495.577	17.565.867	105,15	103,48	96,39	106,49		308.797			847.104	407.709	0,0	2,0	0,0	0,0	5,1	2,3	2,4			
15	SB Murska Sobota		(27.921.048)	29.410.783	30.733.600	32.310.966	33.875.781	105,34	104,50	105,13	104,84			517.443	408.947	70.940	643.493		0,0	1,8	1,3	0,2	1,9	3,8			
16	SB Nova Gorica				(30.545.819)	31.271.908	33.268.751			102,38	106,39					121.015	735.074				0,0	0,4	2,2	4,4			
17	SB Novo mesto	(29.828.075)	31.372.058	33.412.619	(36.684.193)	(38.015.356)	(41.325.996)	106,50	109,79	103,63	108,71		805.375	609.247				0,0	2,6	1,8	0,0	0,0	0,0	0,0			
18	SB Slovenj Gradec	(21.160.908)	21.640.795	22.867.635	24.983.308	27.966.950	(31.916.662)	105,67	109,25	111,94	114,12		367.217	529.962	596.728	146.052		0,0	1,7	2,3	2,4	0,5	0,0	0,0			
19	B Topolišica					(6.912.959)	7.442.242				107,66					219.965						0,0	3,0	1,3			
S k u p a j:		502.274.245	474.595.226	602.616.425	474.215.490	736.467.201	651.825.413							2.816.725	6.710.065	8.596.228	6.451.344	7.824.236	16.838.316	0,6*	1,4*	1,4*	1,4*	1,1*	2,6*	100,0	
Število zavodov														9	9	10	8	12	9								
B Zdravstveni domovi																											
1	ZD Laško					(2.275.935)	2.332.245				102,47						67.560					0,0	2,9	4,6			
2	ZD Radeče	642.631	(684.360)	(734.435)	684.360	(788.683)	803.997	107,32	93,18	115,24	101,94	16.692			12.519		14.572	2,6	0,0	0,0	1,8	0,0	1,8	1,0			
3	ZD Slovenske Konjice					(2.451.343)	2.304.129				93,99						12.644					0,0	0,5	0,9			
4	ZD Šmarje					(4.053.422)	4.059.448				100,15						135.721					0,0	3,3	9,2			
5	ZD Koper	(6.221.833)	6.438.825	6.409.614	(6.647.471)	(6.647.471)	(6.973.553)	99,55	103,71	100,00	104,91			108.496				0,0	0,0	1,7	0,0	0,0	0,0	0,0			
6	ZD Izola	2.278.418	2.315.974	(2.545.485)	(2.741.612)	(2.921.048)	(3.032.209)	109,91	107,70	106,54	103,81	221.165	75.113					9,7	3,2	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0			
7	ZD Ilirska Bistrica	2.174.094	(2.399.432)	2.491.237	2.541.312	(2.628.943)	2.511.884	103,83	102,01	103,45	95,55	70.940		12.519	41.729		79.534	3,3	0,0	0,5	1,6	0,0	3,2	5,4			
8	ZD Krško	(4.156.234)	4.327.324	(4.552.662)	(4.427.475)	(4.352.362)	(4.661.490)	105,21	97,25	98,30	107,10		125.188					0,0	2,9	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0			
9	ZD Ivančna Gorica			(1.744.283)	1.723.418	(1.881.990)	(1.934.143)		98,80	109,20	102,77				54.248					0,0	3,1	0,0	0,0	0,0			
10	ZD Medvode	1.560.674	1.740.110	1.777.666	(1.806.877)	(1.886.163)	(1.964.273)	102,16	101,64	104,39	104,14	16.692	16.692	12.519				1,1	1,0	0,7	0,0	0,0	0,0	0,0			
11	ZD za študente v Ljubljani	1.957.102	(2.044.734)	(2.144.884)	(2.082.290)	(1.907.027)	(1.998.581)	104,90	97,08	91,58	104,80	4.173						0,2	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0			

	Z A V O D	Celotni prihodek zavoda						Rast	Rast	Rast	Rast	I z g u b a						Delež izgube v prihodku zavoda							Delež izgube v celotni izgubi dejavnosti 2007
		2002	2003	2004	2005	2006	2007	2004/03 Ind (4/3)	2005/04 Ind (5/4)	2006/05 Ind (6/5)	2007/06 Ind (7/6)	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2002	2003	2004	2005	2006	2007		
																		12/2	13/3	14/4	15/5	16/6	17/7		
12	ZD Litija	(2.282.591)	2.366.049	(2.487.064)	(2.674.846)	(2.712.402)	(2.801.330)	105,11	107,55	101,40	103,28		70.940					0,0	3,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
13	ZD Kočevje	(1.702.554)	1.840.260	(1.982.140)	(2.044.734)	(2.299.282)	(2.444.304)	107,71	103,16	112,45	106,31		4.173					0,0	0,2	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
14	ZD Ribnica	2.107.328	2.219.997	2.395.260	2.424.470	(2.420.297)	2.384.713	107,89	101,22	99,83	98,53	37.556	29.210	12.519	20.865		33.257	1,8	1,3	0,5	0,9	0,0	1,4	2,3	
15	ZD Trbovlje	(3.663.829)	3.722.250	(3.830.746)	(4.064.430)	(4.335.670)	(4.731.053)	102,91	106,10	106,67	109,12		58.421					0,0	1,6	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
16	ZD Hrastnik	1.539.810	(1.602.404)	(1.631.614)	1.581.539	(1.610.749)	1.529.730	101,82	96,93	101,85	94,97	8.346					31.265	0,5	0,0	0,0	0,0	0,0	2,0	2,1	
17	ZD Vrnika				(1.957.102)	1.973.794	1.586.557			100,85	80,38					95.977	42.772				0,0	4,9	2,7	2,9	
18	ZD Idrija	2.336.839	2.532.966	2.733.267	(2.883.492)	(3.129.695)	(3.394.805)	107,91	105,50	108,54	108,47	37.556	83.459	8.346				1,6	3,3	0,3	0,0	0,0	0,0	0,0	
19	SŽ-Železniški ZD Ljubljana	3.613.754	3.734.769	(3.889.167)	3.805.709	3.651.310	3.890.257	104,13	97,85	95,94	106,54	20.865	104.323		204.473	262.894	74.780	0,6	2,8	0,0	5,4	7,2	1,9	5,1	
20	ZD Maribor	27.870.973	28.551.160	28.676.348	29.197.964	(29.615.256)	(29.904.972)	100,44	101,82	101,43	100,98	730.262	872.142	271.240	116.842			2,6	3,1	0,9	0,4	0,0	0,0	0,0	
21	ZD Lenart	1.961.275	(2.169.922)	(2.299.282)	(2.357.703)	(2.507.929)	2.631.252	105,96	102,54	106,37	104,92	108.496					70.802	5,5	0,0	0,0	0,0	0,0	2,7	4,8	
22	ZD Slovenska Bistrica					(3.429.386)	3.026.881				88,26						82.509					0,0	2,7	5,6	
23	ZD Murska Sobota	7.386.079	7.694.876	(8.208.146)	(8.525.288)	8.621.265	8.595.114	106,67	103,86	101,13	99,70	187.782	196.128			200.300	336.504	2,5	2,5	0,0	0,0	2,3	3,9	22,8	
24	ZD Gornja Radgona	(3.050.409)	3.158.905	(3.380.070)	(3.505.258)	(3.555.333)	(3.810.165)	107,00	103,70	101,43	107,17		104.323					0,0	3,3	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
25	ZD Ljutomer	2.399.432	(2.432.816)	(2.653.981)	(2.695.710)	(2.862.627)	(2.799.056)	109,09	101,57	106,19	97,78	12.519						0,5	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
26	ZD Nova Gorica-zobozdr.			(2.691.537)	2.741.612	(2.854.281)	(2.963.057)		101,86	104,11	103,81				41.729					0,0	1,5	0,0	0,0	0,0	
27	ZD Tolmin	2.996.161	3.192.288	(3.400.935)	(3.559.506)	(3.939.242)	(4.003.115)	106,54	104,66	110,67	101,62	196.128	4.173					6,5	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
28	ZD Metlika	1.039.059	(1.080.788)	(1.105.825)	(1.089.134)	(1.164.246)	(1.323.336)	102,32	98,49	106,90	113,66	12.519						1,2	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
29	ZD Novo mesto					(10.210.034)	8.974.392				87,90						457.520					0,0	5,1	31,0	
30	ZD Dravograd				(963.946)	993.156	(1.099.883)			103,03	110,75					29.210					0,0	2,9	0,0	0,0	
31	ZD Radlje			(2.478.718)	2.436.989	2.361.876	(2.204.272)		98,32	96,92	93,33				12.519	75.113				0,0	0,5	3,2	0,0	0,0	
32	ZD Ravne		(4.139.543)	4.252.212	(4.498.414)	(4.556.835)	(4.954.227)	102,72	105,79	101,30	108,72			41.729					0,0	1,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
33	ZD Slovenj Gradec	2.245.034	(2.278.418)	(2.295.109)	(2.228.343)	2.249.207	2.357.868	100,73	97,09	100,94	104,83	58.421				25.038	33.251	2,6	0,0	0,0	0,0	1,1	1,4	2,3	
	S k u p a j:	64.108.663	67.396.929	48.735.603	45.555.834	19.850.609	46.988.467					1.740.110	1.744.283	467.368	504.924	688.533	1.472.691	2,7*	2,6*	1,0*	1,1*	3,5*	3,1*	123,9	
	Število zavodov											16	13	7	8	6	14								
C	Zavodi za zdr. varstvo																								
1	ZZV Ljubljana	2.378.568	2.245.034	2.307.628	(2.929.394)	(2.904.357)	3.042.446	102,79	126,94	99,15	104,75	308.797	187.782	62.594			25.941	13,0	8,4	2,7	0,0	0,0	0,9	100,0	
2	ZZV Koper	(2.699.883)	2.566.350	(2.562.177)	2.324.320	(2.236.688)	(2.479.236)	99,84	90,72	96,23	110,84		108.496		133.534			0,0	4,2	0,0	5,7	0,0	0,0	0,0	
3	ZZV N.Gorica		(1.836.087)	1.669.170	1.664.997	1.664.997	(1.768.813)	90,91	99,75	100,00	106,24			12.519	41.729	58.421			0,0	0,8	2,5	3,5	0,0	0,0	
	S k u p a j:	2.378.568	4.811.384	3.976.799	3.989.317	1.664.997	3.042.446					308.797	296.278	75.113	175.263	58.421	25.941	13,0*	6,2*	1,9*	4,4*	3,5*	0,9*	100,0	
	Število zavodov											1	2	2	2	1	1								
D	Skupnosti zdr. zavodov																								
1	SZOZD Celje					(761.096)	753.948				99,06						77.241					0,0	10,2	100,0	
	S k u p a j:	0	0	0	0	0	753.948					0	0	0	0	0	77.241						10,2*	100,0	
	Število zavodov											0	0	0	0	0	1								
	V s e g a s k u p a j:	568.761.476	546.803.539	655.328.827	523.760.641	757.982.808	702.610.274					4.865.632	8.750.626	9.138.708	7.131.531	8.571.190	18.414.189	0,9*	1,6*	1,4*	1,4*	1,1*	2,6*		
	Število zavodov											28	26	21	20	21	27								

PRILOGA 3: IZJAVA O OCENI NOTRANJEGA NADZORA JAVNIH FINANC

v/na(naziv

proračunskega uporabnika)

Podpisani se zavedam odgovornosti za vzpostavitev in stalno izboljševanje sistema finančnega poslovanja in notranjih kontrol ter notranjega revidiranja v skladu s 100. členom Zakona o javnih financah z namenom, da obvladujem tveganja in zagotavljam doseganje ciljev poslovanja in uresničevanje proračuna.

Sistem notranjega nadzora javnih financ je zasnovan tako, da daje razumno, ne pa tudi absolutnega zagotovila o doseganju ciljev: tveganja, da splošni in posebni cilji poslovanja ne bodo doseženi, se obvladujejo na še sprejemljivi ravni. Temelji na nepretrganem procesu, ki omogoča, da se opredelijo ključna tveganja, verjetnost nastanka in vpliv določenega tveganja na doseganje ciljev in pomaga, da se tveganja obvladuje uspešno, učinkovito in gospodarno. Ta ocena predstavlja stanje na področju uvajanja procesov in postopkov notranjega nadzora javnih financ v/na(naziv *proračunskega uporabnika*).

Oceno podajam na podlagi:

- ocene notranjerevizijske službe za področja:

.....

- samoocenitev vodij organizacijskih enot za področja:

.....

- ugotovitev (Računskega sodišča RS, proračunske inšpekcije, Urada RS za nadzor proračuna, nadzornih organov EU...) za področja:

.....

V/Na(naziv

proračunskega uporabnika)

je vzpostavljen(o):

1. Primerno kontrolno okolje (*predstojnik izbere eno od naslednjih možnosti*):

a) na celotnem poslovanju,

b) na pretežnem delu poslovanja,

c) na posameznih področjih poslovanja,

d) še ni vzpostavljeno, pričeli smo s prvimi aktivnostmi,

e) še ni vzpostavljeno, v naslednjem letu bomo pričeli z ustreznimi aktivnostmi.

☐
☐
☐
☐
☐

2. Upravljanje s tveganji

2.1. Cilji so realni in merljivi, to pomeni, da so določeni indikatorji za merjenje doseganja ciljev (predstojnik izbere eno od naslednjih možnosti):

- a) na celotnem poslovanju,
- b) na pretežnem delu poslovanja,
- c) na posameznih področjih poslovanja,
- d) še niso opredeljeni, pričeli smo s prvimi aktivnostmi,
- e) še niso opredeljeni, v naslednjem letu bomo pričeli z ustreznimi aktivnostmi.

☐
☐
☐
☐
☐

2.2. Tveganja, da se cilji ne bodo uresničili, so opredeljena in ovrednotena, določen je način ravnanja z njimi (predstojnik izbere eno od naslednjih možnosti):

- a) na celotnem poslovanju,
- b) na pretežnem delu poslovanja,
- c) na posameznih področjih poslovanja,
- d) še niso opredeljena, pričeli smo s prvimi aktivnostmi,
- e) še niso opredeljena, v naslednjem letu bomo pričeli z ustreznimi aktivnostmi.

☐
☐
☐
☐
☐

3. Na obvladovanju tveganj temelječ sistem notranjega kontroliranja in kontrolne aktivnosti, ki zmanjšujejo tveganja na sprejemljivo raven (predstojnik izbere eno od naslednjih možnosti):

- a) na celotnem poslovanju,
- b) na pretežnem delu poslovanja,
- c) na posameznih področjih poslovanja,
- d) še ni vzpostavljen, pričeli smo s prvimi aktivnostmi,
- e) še ni vzpostavljen, v naslednjem letu bomo pričeli z ustreznimi aktivnostmi.

☐
☐
☐
☐
☐

4. Ustrezen sistem informiranja in komuniciranja (predstojnik izbere eno od naslednjih možnosti):

- a) na celotnem poslovanju,
- b) na pretežnem delu poslovanja,
- c) na posameznih področjih poslovanja,
- d) še ni vzpostavljen, pričeli smo s prvimi aktivnostmi,
- e) še ni vzpostavljen, v naslednjem letu bomo pričeli z ustreznimi aktivnostmi.

☐
☐
☐
☐
☐

5. Ustrezen sistem nadziranja, ki vključuje tudi primerno (lastno, skupno, pogodbeno) notranjerevizijsko službo (predstojnik izbere eno od naslednjih možnosti):

- a) na celotnem poslovanju,
- b) na pretežnem delu poslovanja,
- c) na posameznih področjih poslovanja,
- d) še ni vzpostavljen, pričeli smo s prvimi aktivnostmi,
- e) še ni vzpostavljen, v naslednjem letu bomo pričeli z ustreznimi aktivnostmi.

☐
☐
☐
☐
☐

V letu (leto, na katerega se Izjava nanaša) sem na področju notranjega nadzora izvedel naslednje pomembne izboljšave (navedite 1, 2 oziroma 3 pomembne izboljšave):

-

.....(izboljšava 1)

-

.....(izboljšava 2)

-

.....(izboljšava 3)

Kljub izvedenim izboljšavam ugotavljam, da obstajajo naslednja pomembna tveganja, ki jih še ne obvladujem v zadostni meri (navedite 1, 2 oziroma 3 pomembnejša tveganja in predvidene ukrepe za njihovo obvladovanje):

-(tveganje 1, predvideni ukrepi)

-(tveganje 2, predvideni ukrepi)

-(tveganje 3, predvideni ukrepi)

Predstojnik oziroma poslovodni organ proračunskega uporabnika:.....

Podpis:.....
.....

Datum podpisa predstojnika:

.....