

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

SPECIALISTIČNO DELO

LETNO POROČILO JAVNEGA ZAVODA – PRIMER KLINIČNI CENTER

Ljubljana, marec 2007

Marija Dolžan

IZJAVA

Študentka **Marija Dolžan**, izjavljam, da sem avtorica tega specialističnega 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 specialističnega dela na fakultetnih spletnih straneh.

Ljubljana, dne _____

Podpis: _____

KAZALO

1. UVOD.....	1
1.1. PODROČJE PROUČEVANJA, NAMEN IN CILJI SPECIALISTIČNEGA DELA.....	1
1.2. METODE PROUČEVANJA IN ZASNOVA DELA.....	2
2. LETNO POROČILO.....	2
2.1. POTREBA PO INFORMACIJAH.....	2
2.2. POMEN RAČUNOVODSKIH INFORMACIJ IN RAČUNOVODSKEGA POROČANJA.....	5
3. POSEBNOSTI LETNEGA POROČILA V JAVNEM ZAVODU.....	7
3.1. KAJ JE JAVNI SEKTOR.....	7
3.2. JAVNI ZAVODI.....	8
3.2.1. SREDSTVA ZA DELOVANJE JAVNIH ZAVODOV V SLOVENIJI.....	10
3.2.2. USTANOVITEV IN PRENEHANJE JAVNEGA ZAVODA.....	11
3.2.3. ORGANI ZAVODA.....	11
3.3. JAVNI ZDRAVSTVENI ZAVODI.....	12
3.3.1. ZDRAVSTVENO VARSTVO IN ZDRAVSTVENO ZAVAROVANJE.....	14
3.3.2. MODELI SOCIALNE VARNOSTI.....	16
3.3.3. ORGANIZIRANOST ZDRAVSTVENE DEJAVNOSTI.....	17
3.3.4. FINANCIRANJE ZDRAVSTVENE DEJAVNOSTI.....	19
3.3.5. RAZPOREJANJE SREDSTEV ZA ZDRAVSTVENO VARSTVO.....	21
3.4. POROČANJE O DELOVANJU OSEB JAVNEGA PRAVA.....	23
3.5. LETNO POROČILO JAVNEGA ZAVODA V SLOVENIJI.....	23
3.5.1. RAČUNOVODSKO POROČILO.....	24
3.5.2. POSLOVNO POROČILO.....	25
3.6. PRAVILNIK O RAČUNOVODSTVU IN LETNO POROČILO.....	31
4. LETNO POROČILO KLINIČNEGA CENTRA LJUBLJANA.....	32
4.1. PREDSTAVITEV KLINIČNEGA CENTRA.....	32
4.2. LETNO POROČILO.....	34
4.2.1. RAČUNOVODSKO POROČILO.....	35
4.2.2. POSLOVNO POROČILO.....	35
4.2.3. POROČILO O DOSEŽENIH CILJIH IN REZULTATIH.....	35
4.2.4. UGOTOVITVE IZ LETNEGA POROČILA.....	50
4.2.5. UKREPI ZA IZBOLJŠANJE GOSPODARSKIH REZULTATOV.....	51
5. KRITIČNI POGLED NA OBSTOJEČE LETNO POROČILO.....	51
6. SKLEPNE UGOTOVITVE.....	54
7. LITERATURA IN VIRI.....	55
7.1. LITERATURA.....	55
7.2. VIRI.....	58

KAZALO TABEL

TABELA 1: KLJUČNI PODATKI O KC	34
TABELA 2: ŠTEVILO ZDRAVLJENIH BOLNIKOV V KC	37
TABELA 3: REALIZACIJA BOLNIŠNIČNEGA PROGRAMA V KC	38
TABELA 4: POVPREČNA LEŽALNA DOBA V KC	39
TABELA 5: POVPREČNA LEŽALNA DOBA V KC PO SPS IN KLINIKAH.....	39
TABELA 6: REALIZACIJA SPECIALISTIČNE AMBULANTNE DEJAVNOSTI V KC.....	40
TABELA 7: ENKRATNI DODATNI PROGRAM V KC	41
TABELA 8: POVPREČNO ŠTEVILO ZAPOSLENCEV V KC	42
TABELA 9: PRIHODKI KC	43
TABELA 10: ODHODKI KC	45
TABELA 11: STROŠKI PORABLJENEGA MATERIALA V KC	46
TABELA 12: PREGLED STROŠKOV DELA V KC.....	47
TABELA 13: KAZALNIKI GOSPODARNOSTI V KC	48
TABELA 14: KAZALNIKI STANJA INVESTIRANJA V KC.....	49
TABELA 15: KOEFICIENT OBRAČANJA ZALOG MATERIALA V KC.....	49
TABELA 16: KAZALNIKI DOBIČKOVNOSTI V KC	49
TABELA 17: KAZALNIKI STANJA FINANCIRANJA V KC.....	50
TABELA 18: KAZALNIKI LIKVIDNOSTI V KC	50

KAZALO SLIK

SLIKA 1: STRUKTURA PRIHODKOV KC	44
SLIKA 2: STRUKTURA ODHODKOV KC.....	45
SLIKA 3: STRUKTURA STROŠKOV DELA V KC	48

1. Uvod

1.1. Področje proučevanja, namen in cilji specialističnega dela

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

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

V slovenskem zdravstvenem sistemu, katerega dejavnost se financira pretežno z javnimi sredstvi, se v zadnjem času kažejo nekateri problemi in dileme, ki jih je mogoče strniti v naslednje tri točke (Keber, 2002, str. 7):

- v središču sistema so ustanove in izvajalci, ne pa porabniki;
- kapacitete zdravstvenih ustanov so slabo izkoriščene;
- sistem financiranja bolnišnic ne spodbuja racionalne izrabe virov.

Posledično prihaja, predvsem pri delovanju bolnišnic, do slabega gospodarjenja s sredstvi, slabe organizacije dela in dolgih čakalnih dob.

Zakon o javnih financah (1999) celovito ureja vse elemente, potrebne za učinkovito ravnanje z javnofinančnimi izdatki v državi. Ker se nanaša na vse nosilce javnega financiranja – to je subjekte, ki sodijo v statistični sektor države –, je z zakonskimi določili posegel na številna področja delovanja neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov. Omenjeni zakon posredne uporabnike ureja v manjšem obsegu, kot to velja za neposredne, vendar tudi za njih določa sestavo, pripravo in predložitev finančnih načrtov, način poročanja o izvrševanju finančnih načrtov in o izvajanju nalog, računovodstvo, predložitev letnih poročil, nadzor (zunanji in notranji) ter analiziranje in ocenjevanje poročil.

Namen specialističnega dela je povezati teoretične podlage s praktičnim primerom letnega poročila.

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

- v prvem delu opredeliti letno poročilo, njegovo vsebino in namen;
- nadaljevati z opredelitvijo javnih zavodov in njihovih značilnosti ter posebnosti letnega poročila javnega zavoda;

- predstaviti primer letnega poročila, in sicer Letno poročilo Kliničnega centra za leto 2005;
- podati kritični pogled na obstoječe letno poročilo in zaključiti s sklepnimi ugotovitvami.

1.2. Metode proučevanja in zasnova dela

Metodika specialističnega dela, ki jo zahteva namen dela, sloni na povezovanju teoretičnih izhodišč s praktičnim primerom.

Specialistično delo v prvih treh poglavjih temelji na proučevanju pisnih virov, analizi vsebine teh virov in spoznavanju posebnosti, ki so značilne za obravnavano področje. V nadaljevanju pa obravnavamo praktični primer, in sicer Letno poročilo Kliničnega centra za leto 2005.

2. Letno poročilo

2.1. Potreba po informacijah

Minili so časi, ko so nekateri razmišljali, da mora računovodstvo sestavljati letne računovodske izkaze samo zato, ker tako določajo različni zakonski predpisi. Namen računovodstva je pomagati uporabnikom računovodskih informacij pri odločanju (Atrill, McLaney, 1997, str. 2). Uporabniki računovodskih informacij so različne interesne skupine, ki zasledujejo različne cilje glede poslovanja podjetja. Najpomembnejše računovodske informacije, ki so namenjene tako zunanjim kot tudi notranjim uporabnikom računovodskih informacij, so zbrane v letnih računovodskih izkazih.

Ključnega pomena za podjetje je spremljanje, v kakšni meri je njegovo poslovanje uspešno. Te informacije so pomembne za poslovodstvo, lastnike in posojilodajalce oziroma za vse, ki so kakorkoli povezani s podjetjem. Lahko rečemo tudi drugače: informacije so pomembne za vse, ki imajo do podjetja interes. Tem ljudem rečemo tudi deležniki. To so tisti, ki so povezani s podjetjem, ker tako oni kot podjetje vplivajo drug na drugega s svojimi dejanji, odločitvami, politiko, prakso in normami. Vsi do podjetja nimajo enakega interesa, zato jih lahko razdelimo v več različnih skupin, ki jih imenujemo interesne skupine, glede na posledice, ki jih povzroča delovanje podjetja do ljudi, in na posledice, ki jih ravnanje ljudi povzroča podjetju. Interesne skupine so lahko notranje (vodstvo, zaposlenci) in zunanje (lastniki, kupci, dobavitelji, upniki, država). Lahko so vplivne, če imajo vpliv na delovanje podjetja, če ga nimajo, so nevplivne. Če želijo uveljaviti svoje interese glede delovanja podjetja, so aktivne, če ne, so pasivne. Interesi pa so želene koristi, ki so nematerialne in materialne, kratkoročne ali dolgoročne ter izhajajo iz okoliščin in vrednot interesne skupine ali posameznika (Horvat, 2000, str. 25).

Informacije, ki zanimajo različne uporabnike računovodskih informacij, lahko razvrstimo v naslednje skupine (Horvat, 2003a, str. 20–21):

- gospodarsko okolje: priložnosti in nevarnosti, ki jih prinaša okolje, splošne razmere v gospodarstvu ter v panogi, delovanje in uspehi tekmovalnih podjetij;
- donosnost: ali je dobiček podjetja primeren glede na vire (ali ga je mogoče obdržati in povečati, zmožnost podjetja, da ustvarja dobiček iz razpoložljivih virov) in glede na stroške, ki jih ima;
- solventnost: eno ključnih vprašanj je, ali je podjetje zmožno priskrbeti dovolj denarja, da zadovolji današnje in prihodnje potrebe; pomembna sta razmerje med likvidnimi sredstvi in kratkoročnimi obveznostmi ter učinkovitost upravljanja z obratnimi sredstvi; ni dovolj, da je podjetje uspešno, pomembno je tudi, da dejansko ima denar, to pa je odvisno od njegovih razmerij s kupci in dobavitelji;
- rast: podjetje za preživetje nujno potrebuje rast; iz podatkov o pretekli rasti je mogoče oceniti prihodnjo; pomembno je, da so napovedi realne;
- financiranje: ali ima podjetje dovolj virov financiranja in kako so sestavljeni oziroma kakšno je razmerje med dolgom in kapitalom, kakšna je zapadlost dolgov;
- naložbe: delničarji želijo izvedeti, kako podjetje upravlja njihove naložbe, na kakšen način bo izplačevalo dividende in kako so pri tem uspešni konkurenti podjetja.

Interesne skupine torej zahtevajo informacije, ki jim pomagajo ovrednotiti njihove gospodarske in druge povezave s podjetjem ter se odločiti o njihovi prihodnosti. Iz računovodskih izkazov pogosto ne dobijo vseh neposrednih odgovorov na svoja vprašanja. Zato si morajo pogosto poiskati razlago še ob pomoči drugih virov, kot so npr. informacije, ki so na voljo javnosti v skladu s predpisi, zakoni, standardi. To so običajno razni registri, mnenja revizorjev, publikacije gospodarske zbornice, prispevki in informacije, ki jih podjetja posredujejo borzi. Sem sodijo še razne informacije, ki jih podjetja prostovoljno objavljajo v raznih revijah in internetnih publikacijah, v sporočilih za javnost, akcijski in promocijski literaturi, člankih, intervjujih in podobno. Primeren vir so tudi baze podatkov ter poslovni in delovni časopis ter strokovne revije.

Klasični računovodski izkazi torej ne zadoščajo za zadovoljevanje vseh potreb. Podjetja morajo zagotavljati mnogo več od tega, in to zagotavljajo v letnem poročilu. Zaradi različnih interesov ni vedno nujno, da letno poročilo lahko zadovolji vse potrebe. Čedalje bolj se zahtevajo informacije, ki ne kažejo uspešnosti podjetja samo z vidika dobička, ampak tudi s širšega družbenega in gospodarskega vidika. Pojavljajo se zahteve po tako imenovanem družbenem poročilu, ki naj bi vsebovalo naslednje skupine informacij (Kavčič, 1997, str. 151):

- o vplivu na okolje;
- o porabi energije;
- o delovanju podjetja s socialnega in širšega družbenega vidika (odnos do manjšin, mladih, nezaposlenih, invalidov, žensk ...);
- o skrbi za zaposlene z vidika varstva pri delu, izobraževanja, komunikacij, participacije ...;
- o sodelovanju z družbenopolitičnimi skupnostmi (odnos do zdravstvene ravni, kulture, umetnosti ...);

- o varnosti uporabe proizvodov, o onesnaževanju ...;
- o drugih vplivih na družbo.

Zahteve po takem poročilu in informacijah v bistvu pomenijo razširitev računovodstva izven njegove tradicionalne vloge pri zagotavljanju zgolj finančnih informacij lastnikom kapitala oziroma delničarjem. Tudi v praksi čedalje več podjetij v svoja letna poročila vključuje poleg informacij o finančnih tveganjih tudi informacije o nefinančnih tveganjih in negotovosti, vključno z družbenimi in okoljskimi področji. Ne glede na to, iz katerega vira interesne skupine pridobivajo informacije, je pomembno to, da so le-te točne in popolne, razvrščene po pomembnosti, pravočasne ter take, ki kažejo tudi pričakovanja in načrte podjetja.

Podjetja torej v svoja poročila vključujejo naslednje podatke (Horvat, 2003a, str. 28–29):

- Računovodski in neračunovodski podatki: računovodski izkazi in razkritja, drugi podatki o poslovanju, ki so običajno javno dostopni in dajejo računovodsko sliko podjetja. Uporabljajo jih lahko najrazličnejše interesne skupine, pomembni pa so zato, ker veliko naložbenih odločitev temelji ravno na njih. Poslovna merila v podporo poslovodstvu pri upravljanju podjetja se nanašajo na ključne procese v podjetju, na stroške, na razvoj, na kakovost proizvodov.
- Poslovodska analiza računovodskih in neračunovodskih podatkov: pomembna sta dva vidika, in sicer so v prvem vsebovani razlogi za spremembe, ki zanimajo deležnike, drugi pa se nanaša na bistvene smeri poslovanja in na razpravo o preteklem poslovanju, obenem pa je v pomoč pri razumevanju načrtov za prihodnje poslovanje.
- Informacije o prihodnjem poslovanju: okolje, v katerem posluje podjetje, prinaša priložnosti in nevarnosti. Razumevanje le-teh je pomembno za interesne skupine, o njih pa mora razmišljati tudi poslovodstvo, zato da jih lahko obvlada in podjetju zagotavlja pravilno smer prihodnjega poslovanja.
- Informacije o poslovodstvu in delničarjih: poslovodstvo po organizacijskih ravneh, plače, vrsta in količina vrednostnih papirjev, ki jih ima v lasti najvišja raven, lastniška sestava, večji lastniki, nadzor, glavni delničarji ter odnosi in transakcije z njimi.
- Ozadje poslovanja podjetja: splošni cilji in strategije, ki so pomembni tudi za razumevanje prihodnjega razvoja, obseg in opis poslov ter lastnosti, posebnosti lastnine, vpliv industrijske sestave na podjetje, predvsem z vidika razvoja novih proizvodov oziroma storitev, ki vplivajo na položaj podjetja v primerjavi s tekmeci.

Poslovno poročanje (angl. business reporting) je proces predstavljanja računovodskih in neračunovodskih¹ informacij o dejavnikih in poslovanju poročajoče enote. Uporabo enostavnega modela za poslovno poročanje, ko podjetje priskrbi informacije in jih uporabniki uporabljajo, spremlja v praksi veliko število zapletenih problemov, npr. o čem poročati, kdaj poročati, kako poročati, kdo je odgovoren za poročanje in tako naprej. Ta vprašanja so bila podlaga za številne razprave povsod po svetu in predmet akademskih raziskovanj vse od leta

¹ Neračunovodske informacije so informacije, ki niso izražene v denarni merski enoti, npr. količine, število zaposlenecv, kakovost, pritožbe, napake, delovni čas in drugo.

1960, vrh pa so dosegle danes. Lahko rečemo, da letno poročilo spada med najpomembnejša orodja poslovnega poročanja (Horvat, 2003, str. 62).

Računovodska poročila, ki se predlagajo uporabnikom informacij v njih, so lahko obdobjna ali občasna. Obdobjna računovodska poročila se jim predlagajo v določenih časovnih presledkih, vsebujejo pa ustaljene računovodske podatke in/ali računovodske informacije, ki se nanašajo na obračunska obdobja. Občasna računovodska poročila se jim predlagajo v časovnih presledkih, ki niso določeni, ter vsebujejo računovodske podatke in/ali računovodske informacije za posebne namene (Turk, Melavec, Korošec, 2004, str. 36–37).

Računovodska poročila so glede na namen informacij v njih pobudna, nadzorna ali informativna. Pobudna računovodska poročila so namenjena uporabnikom, ki sodelujejo pri odločanju o načrtovanju, pripravljanju izvajanja in izvajanju. Nadzorna računovodska poročila so namenjena uporabnikom, ki sodelujejo pri odločanju o nadziranju ali pripravljanju izvajanja. Informativna računovodska poročila pa so namenjena uporabnikom, ki morajo biti le na splošno informirani, a ne sodelujejo pri odločanju (Turk, Melavec, Korošec, 2004, str. 36–37).

2.2. Pomen računovodskih informacij in računovodskega poročanja

Računovodstvo je osrednja informacijska dejavnost vsake poslovne osebe. Ukvarja se z vrednostnim spremljanjem in preučevanjem vseh poslovnih dogodkov, ki kakorkoli vplivajo na sredstva in obveznosti do virov sredstev, stroške, odhodke, prihodke in poslovni izid (Koletnik, 1997, str. 4). Vse druge informacijske dejavnosti spremljajo le del poslovnih dejavnosti podjetja. Poleg tega je računovodstvo tudi edina informacijska dejavnost, ki vse poslovne dogodke združi pod skupni imenovalec, to je denar. Zato je mogoče računovodske podatke seštevati in odštevati ter uspešnost delovanja podjetja kot gospodarskega subjekta prikazati s temeljnim poslovnim izidom, to je dobiček ali izguba, delovanje podjetja kot finančnega subjekta pa s končnim stanjem denarja oziroma z razliko med začetnim in končnim stanjem sredstev.

Osnovni namen letnega poročila je sporočiti ekonomske dimenzije (mere) in informacije o virih ter poslovanju, ki bi bile uporabne za interesnike s pravico do takšnih informacij. Da bi zadovoljili ta namen, mora letno poročilo ustrezati naslednjim kakovostnim merilom (Glautier, Underdown, 1997, str. 200):

- **Pomembnost.** Da je informacija v letnem poročilu uporabna, mora biti dovolj pomembna za tistega, ki se na njeni podlagi odloča. To pomeni, da pomaga interesentom ovrednotiti pretekle, sedanje in prihodnje poslovne dogodke ali potrditi ali popraviti njihove zdajšnje vrednosti.
- **Zanesljivost.** Informacija je pomembna, če je tudi zanesljiva. Zanesljivost informacije je zagotovljena, če ne vsebuje pomembnih napak in pristranskih stališč ter se interesenti lahko nanjo zanesejo, ker verodostojno predstavlja pomembne dogodke.

Informacija mora biti popolna in mora upoštevati potrebo po previdnosti. Za večjo zanesljivost informacij v letnih računovodskih izkazih je potrebno njihovo revidiranje.

- **Primerljivost.** Primerljivost informacij olajša oblikovanje sodb na njihovi podlagi, denimo, če jih želimo primerjati s časovnega vidika ali med različnimi podjetji.
- **Razumljivost.** Informacija mora biti uporabnikom razumljiva.
- **Popolnost.** Informacija v računovodskih izkazih je popolna znotraj meja njene bistvenosti in stroškov.
- **Objektivnost.** Da je informacija nevtralna, ne sme biti pristranska. Računovodski izkazi niso nevtralni, če vsebujejo informacije, ki jih je podjetje izbralo in predstavilo tako, da bi vplivalo na odločitev ali presojo uporabnika in da bi doseglo želeni poslovni izid.
- **Previdnost.** Številni poslovni dogodki so neizogibno povezani z negotovostjo, zato je treba računovodske izkaze pripravljati previdno. Staro računovodsko načelo pravi, da je vedno bolje imeti skrite dobičke kot skrite izgube.
- **Pravočasnost.** Da priskrbimo informacijo pravočasno, je mnogokrat pomembneje kot pa to, da poznamo vse vidike poslovnih dogodkov. Če smo s poročanjem v zaostanku zato, da bi poznali vse vidike poslovnega dogodka, je lahko takšna informacija zelo zanesljiva za interese, a ima majhno uporabno vrednost za tistega, ki je medtem že moral sprejeti odločitev. Zato moramo pogosto iskati ravnotežje med pravočasnostjo informacije in njeno zanesljivostjo.

Letno poročilo je pravzaprav najbolj izrazito komunikacijsko orodje, s katerim podjetje prikaže preteklo poslovanje vsem, ki jih to zanima, hkrati pa poudari najpomembnejše dele strategije in načrte (Horvat, 2003a, str. 15). V letnem poročilu podjetje poroča o preteklem poslovanju, ga razlaga, hkrati pa je namenjeno tudi prihodnosti. Je eden izmed glavnih virov, ki jih uporabljajo različne interesne skupine, obenem pa vpliva tudi na položaj in razpoznavno podobo podjetja.

Letno poročilo je sestavljeno iz bilance stanja, izkaza poslovnega izida, priloge s pojasnili k izkazom in dodatnih izkazov iz drugega odstavka 56. člena Zakona o gospodarskih družbah (v nadaljevanju ZGD). Letno poročilo podjetij, zavezanih k reviziji, pa je sestavljeno tudi iz izkaza finančnega izida, izkaza gibanja kapitala in poslovnega poročila (Horvat, 2004, str. 46).

Računovodski izkazi in priloge s pojasnili sestavljajo po zakonu letno poročilo. Gre torej predvsem za računovodsko poročilo, ki pri zunanjem poročanju sestavlja celoto. Vsa podjetja morajo sestaviti bilanco stanja in izkaz poslovnega izida, izkaz gibanja kapitala, izkaz finančnega izida in poslovno poročilo, ki nima računovodske narave, pa sestavijo le velika in srednja podjetja, mala podjetja, s katerih vrednostnimi papirji se trguje na organiziranem trgu, ter podjetja, ki so vključena v skupinske (konsolidirane) računovodske izkaze. Lahko rečemo, da obsega letno poročilo poslovno poročilo in računovodsko poročilo z računovodskimi izkazi in pojasnili postavk (Horvat, 2004, str. 46).

Namen sestavljanja letnega poročila je po 57. členu ZGD jasno in pregledno podati resničen in pošten prikaz premoženja in obveznosti družbe, njenega finančnega položaja ter poslovnega izida. Pri tem mora družba poleg določb ZGD in ostalih zakonskih predpisov upoštevati tudi slovenske računovodske standarde. Če upoštevanje zakonov in slovenskih računovodskih standardov ne zadošča za resničen in pošten prikaz, mora priloga k računovodskemu izkazu vsebovati ustrezna pojasnila, ki to razkrivajo in pojasnjujejo (Zalar, 2002, str. 21).

3. Posebnosti letnega poročila v javnem zavodu

3.1. Kaj je javni sektor

Javni sektor (nepridobitni sektor ali državni sektor) zajema področje državnih dejavnosti, ki jih organizira in usmerja, praviloma pa tudi financira država (Kavčič, 1999, str. 5). Obsega zlasti državno upravo, javno upravo, javne gospodarske službe (javna podjetja na področju prometa, energetike, komunalnih dejavnosti ...) in negospodarske službe (vzgoja in izobraževanje, zdravstvo, znanost, socialno varstvo, kultura ...) (Kavčič, Smodej, 2003, str. 5). V javni sektor torej sodijo vse osebe, ki se v celoti ali delno financirajo s prihodki, zbranimi davki, prispevki in drugimi javnimi dajatvami, torej javna uprava na državni in krajevni ravni ter vse druge osebe javnega sektorja, kot so skladi, zavodi in agencije oziroma druge ustanove, ki izvajajo naloge v imenu države in pod njenim nadzorom. Poleg teh spadajo vanj tudi podjetja, ki so v celoti ali delno v lasti države.

Nepridobitne organizacije so zaradi svojega pomena pod strogim državnim nadzorom. Država izvaja nadzor nad zakonitostjo, učinkovitostjo in gospodarnostjo njihovega poslovanja, vodstvo nepridobitnih organizacij pa ji mora o svojem poslovanju poročati. Tako je v tuji literaturi zaslediti, 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, uporabne pri oceni posloводства in rezultatov njihovega dela;
- informacije o sredstvih in obveznostih.

Vse javne službe pa niso organizirane v obliki nepridobitnih organizacij. Organizacija javnih služb je odvisna od konkretne državne politike in pravne ureditve. Ravno zato pojma javni in pridobitni nimata istega pomena. Javni je širši, saj zajema vse pridobitne in nepridobitne organizacije, ki jih je ustanovila država in ima nanje odločujoč vpliv, medtem ko lahko v nepridobitne organizacije vključimo tudi organizacije zasebnega prava (Pečar, Goričan, 2003, str. 63).

Javne službe lahko glede na slovensko zakonodajo razdelimo na:

- gospodarske, ki jih ureja Zakon o gospodarskih javnih službah (1993), in

- negospodarske, ki jih izvajajo organizacije s področja družbenih dejavnosti ter jih ureja Zakon o zavodih (1991) in drugi zakoni, ki urejajo posamezno dejavnost, ki se izvaja kot javna služba.

Značilnost, ki javni sektor ločuje od zasebnega, je »javnost«. Pri tem ne gre samo za javnost poslovanja, temveč tudi za javnost vodilnih funkcij in ne nazadnje za javni nadzor nad porabo sredstev davkoplačevalcev (Jones, Bates, 1994, str. 1).

V Sloveniji javni sektor sestavljajo neposredni in posredni uporabniki proračuna (Zakon o javnih financah, 1999).

Odredba o določitvi neposrednih in posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov razvršča proračunske uporabnike v naslednje skupine subjektov (Vencelj, 2003, str. 118):

1. neposredni uporabniki proračunov:

- neposredni uporabniki državnega proračuna,
- neposredni uporabniki občinskih proračunov.

2. posredni uporabniki proračuna:

- skladi socialnega zavarovanja in drugi izvajalci obveznega socialnega zavarovanja,
- javni zavodi in drugi izvajalci javnih služb,
- javne agencije,
- javni skladi,
- proračunski skladi in posebni računi.

Organizacije in organi države in občin ter občinske uprave, ki se financirajo neposredno iz proračuna, so tako imenovani neposredni uporabniki.

3.2. Javni zavodi

Javni zavodi so ena od vrst zavodov, ki se razlikuje od drugih zavodov po tem, da opravljajo javno službo. Bistveno pri tem pa je, da cilj opravljanja dejavnosti ni pridobivanje dobička. Vendar lahko tudi javni zavod pridobiva sredstva za delo s prodajo blaga in storitev na trgu (Ivanjko, 2001, str. 130).

Freeman in Shoulders (1993, str. 1) navajata naslednje značilnosti nepridobitnih organizacij:

- cilj njihovega delovanja je pridobivanje javnih dobrin in ne dobička;
- običajno so v državni in ne zasebni lasti;
- njihovo delovanje je skoraj v celoti financirano iz javnih sredstev in ne s sredstvi, ki so pridobljena s prodajo izdelkov in storitev na trgu;
- pomembne cilje njihovega delovanja določi parlament;
- rezultati njihovega delovanja so težko merljivi;

- njihovo delovanje se pogosto nadzira.

Čeprav cilj opravljanja dejavnosti javnega zavoda ni pridobivanje dobička, mora zavod sredstva, vložena za svoje delovanje, porabiti čim koristneje. To pomeni, da javni zavodi storitve opravijo kakovostno in po nizkih cenah. Drugače povedano: denar je dobro porabljen, če je storitev opravljena gospodarno, uspešno in učinkovito. Vsi ti izrazi se med seboj prepletajo. Gospodarnost in učinkovitost sta podobni: obe sta povezani z varčevanjem sredstev. Gospodarnost zahteva, da so stroški vložnih sredstev minimalni, učinkovitost pa, da sta proizvod ali storitev maksimalna z najmanjšo stopnjo vložnih sredstev, ki še vedno zadoščajo za uspešnost. Učinkovitost in gospodarnost se torej medsebojno dopolnjujeta. Delovanje subjekta torej ne more biti učinkovito in negospodarno hkrati, lahko pa je gospodarno in neuspešno. Uspešnost torej pomeni, da je bila izvedena storitev namenjena zadovoljevanju pravih potreb (Jones, Bates, 1994, str. 23).

Javni zavodi v Sloveniji so po Zakonu o zavodih (1991) opredeljeni kot organizacije, ki so ustanovljene za opravljanje dejavnosti vzgoje in izobraževanja, znanosti, kulture, športa, zdravstva, socialnega, otroškega in invalidskega varstva, socialnega zavarovanja in drugih dejavnosti, če cilj opravljanja dejavnosti ni pridobivanje dobička.

Dejavnost nejavne službe je tista dejavnost, za katero je bil zavod ustanovljen, vendar opravljanje njegove dejavnosti ni opredeljeno z zakonom ali odlokom kot javna služba. Lahko jo opravljajo zavodi ali javni zavodi. Financira se s prodajo blaga in storitev na trgu (Korpič Horvat, 2001, str. 6).

Javni zavodi ločeno spremljajo poslovanje in izkazujejo izid poslovanja s sredstvi javnih financ in drugimi sredstvi za opravljanje javne službe, pridobljenimi s prodajo blaga in storitev na trgu (Zakon o računovodstvu, 1999).

Z ločenim spremljanjem in izkazovanjem se omogoči preverjanje namembnosti, gospodarnosti in učinkovitosti porabe javnih sredstev. Smotno porabo javnih sredstev nalagajo Zakon o javnih financah (1999) in posamezni področni zakoni. To ločeno izkazovanje ne pomeni ločenega poslovanja zavoda. Omogoča pregled nad zakonitostjo in smotnostjo porabe sredstev ter pridobivanje sredstev za opravljanje posameznih dejavnosti. Javni zavodi so si dolžni zunaj okvirov obveznega financiranja iz javnih sredstev zagotoviti sredstva na trgu, če obvezni del financiranja ne zadošča za njihovo poslovanje. Seveda pri tem ne sme prihajati do nenamenske porabe javnih sredstev, ki so namenjena za izvajanje javne službe.

Javni zavodi so torej posredni uporabniki državnega oziroma občinskih proračunov. Zakon o zavodih (1991) jih opredeljuje kot nepridobitne organizacije, katerih cilj ne sme biti ustvarjanje dobička oziroma maksimiranje tržne vrednosti lastniškega kapitala, ampak predvsem zagotavljanje določenih dobrin in storitev v javnem interesu.

Zavod seveda sme ustvariti dobiček, vendar to ne pomeni oblike koristi lastnikov, kot je to v komercialnih podjetjih. Zavod namreč pridobljenega dobička oziroma presežka ne sme razdeliti, temveč ga mora porabiti za opravljanje in razvoj dejavnosti ali za nagrajevanje delovne uspešnosti zaposlencev v javnem zavodu v skladu s splošnim aktom. Ustanovitelj javnega zavoda se lahko odloči, da se ustvarjeni dobiček vrne v proračun in usmeri na druga področja v skladu s prioriteto javnega interesa.

Dejavnost javnega sektorja se ponavadi utemeljuje kot javni interes, ki naj bi bil vodilo ustanov v javnem sektorju pri njihovem delovanju in uresničevanju javnih odločitev. Javni interes bi lahko opredelili kot (Kavčič, Smodej, 2003, str. 20):

- tisto, kar želi večina; torej nekaj, kar želijo vsi ali vsaj večina, da bi država uresničevala;
- državni ali uradni interes; torej tisto, kar je bistvo države; problem je v tem, koliko je državni interes pravzaprav interes njegovih uresničevalcev, predvsem uradnikov.

Vsi izvajalci storitev socialne varnosti morajo kljub temu, da namen njihovega opravljanja storitev ni ustvarjanje dobička, z denarjem, dobljenim za svoje delovanje, dobro razpolagati. Žal se v javnem sektorju vedno pojavlja del neučinkovitosti in neuspešnosti (Bates, 1993, str. 16).

3.2.1. Sredstva za delovanje javnih zavodov v Sloveniji

Zavod je pravna oseba z obveznostmi, odgovornostmi in pravicami, določenimi z zakonom in aktom o ustanovitvi. Sredstva za delovanje zavoda so (Kavčič, 2001, str. 152):

- sredstva ustanovitelja,
- plačila za storitve,
- prodaja blaga in storitev na trgu,
- drugi viri.

Sredstva za ustanovitev so sredstva, ki naj bi zavodu zagotovila oziroma omogočila začetek njegovega delovanja. Pri plačilih za storitev gre za sredstva, ki jih zavod za opravljanje javne službe pridobiva od financerja ali pa kot neposredno plačilo ali doplačilo k ceni storitve, ki jo plača kupec. S prodajo blaga in storitev na trgu se razumejo prihodki, ki jih ustvarja zavod s svojimi storitvami, ki naj ne bi sodile v javno službo (Zakon o zavodih, 1991).

Glede na način pridobivanja prihodkov poznamo tri skupine javnih zavodov (Kamnar, 1999, str. 121):

- javni zavodi, ki se financirajo iz državnega proračuna in občinskih proračunov;
- javni zavodi, ki se financirajo iz sredstev obveznega zdravstvenega zavarovanja;
- javni zavodi, ki se financirajo s prodajo svojih storitev oziroma proizvodov na trgu.

Prihodek javnih zavodov poleg naštetih predstavljajo tudi donacije, prispevki sponzorjev, prispevki gospodarskih združenj in zbornic, šolnine in prispevki staršev (v šolstvu) in podobno.

3.2.2. Ustanovitev in prenehanje javnega zavoda

Javne zavode lahko ustanovijo domače in tuje fizične in pravne osebe, če ni za posamezne dejavnosti ali za posamezne vrste zavodov določeno drugače. Da se zavod lahko ustanovi, morajo biti zagotovljena sredstva za njegovo ustanovitev in za začetek delovanja ter izpolnjeni drugi z zakonom določeni pogoji (Zakon o zavodih, 1991). Minimalni znesek za ustanovitev zavoda torej ni predpisan, kot je to predpisano za ustanovitev podjetja, temveč se obveznost financiranja ustanovitve in začetnega financiranja prepušča ustanovitelju, ki imenuje tudi vršilca dolžnosti poslovodnega organa, ki pod nadzorstvom ustanovitelja opravi priprave za začetek delovanja zavoda (Žnidaršič Kranjc, 1996, str. 23).

Z vpisom akta o ustanovitvi v sodni register zavod pridobi pravno sposobnost. Sestavine akta o ustanovitvi zavoda so (Zakon o zavodih, 1991):

- ime in sedež oziroma prebivališče ustanovitelja;
- ime in sedež zavoda;
- dejavnost zavoda;
- določbe o organih zavoda;
- sredstva za ustanovitev in začetek delovanja zavoda;
- viri, pogoji in način pridobivanja sredstev za opravljanje dejavnosti zavoda;
- način razpolaganja s presežkom prihodkov nad odhodki in način kritja primanjkljaja sredstev za delo zavoda;
- pravice, odgovornosti in obveznosti zavoda v pravnem prometu;
- določbe o odgovornosti ustanovitelja za obveznosti zavod;
- medsebojne pravice in obveznosti ustanovitelja zavoda;
- druge določbe v skladu z zakonom.

Zavod po Zakonu o zavodih (1991) preneha delovati:

- če se s pravnomočno odločbo ugotovi ničnost vpisa zavoda v sodni register;
- če je zavodu izročen ukrep prepovedi opravljanja dejavnosti, ker ne izpolnjuje pogojev za opravljanje dejavnosti, pa v roku, določenim z izrečenim ukrepom, ne izpolni pogojev za opravljanje dejavnosti;
- če ustanovitelj sprejme akt o prenehanju zavoda, ker so prenehale potrebe oziroma pogoji za opravljanje dejavnosti, za katero je bil ustanovljen;
- če se pripoji ali spoji z drugim zavodom ali razdeli v dvoje ali več zavodov;
- če se organizira kot podjetje;
- v drugih primerih, določenih z zakonom ali aktom o ustanovitvi.

3.2.3. Organi zavoda

Organi zavoda so (Zakon o zavodih, 1991):

- svet zavoda,
- direktor,
- strokovni vodja in
- strokovni svet.

Svet zavoda je organ upravljanja, sestavljen iz predstavnikov ustanovitelja, uporabnikov in zaposlencev zavoda. Sprejema statut ali pravila ali splošne akte zavoda, program razvoja in dela zavoda, spremlja uresničevanje programov razvoja dela, določa finančni načrt in sprejema zaključni račun zavoda.

Poslovodni organ zavoda je *direktor*, ki organizira in vodi delo ter poslovanje zavoda, predstavlja in zastopa zavod in je odgovoren za zakonitost dela zavoda. Direktorja zavoda imenuje in razrešuje ustanovitelj, če ni z zakonom ali aktom o ustanovitvi za to pooblaščen svet zavoda. Mandat direktorja traja štiri leta z možnostjo ponovnega imenovanja.

Strokovno delo zavoda vodi *strokovni vodja*. Njegove pravice, dolžnosti in odgovornosti pa se določijo s statutom ali pravili zavoda v skladu z zakonom ali aktom o ustanovitvi. Vodjo zavoda imenuje in razrešuje svet zavoda po predhodnem mnenju strokovnega sveta.

Strokovni svet zavoda obravnava vprašanja strokovnega dela zavoda, odloča o strokovnih vprašanjih po svojih pooblastilih, določa strokovne podlage za programe dela in razvoja zavoda, daje svetu, direktorju in strokovnemu vodji mnenja in predloge glede organizacije dela in pogojev za razvoj dejavnosti ter opravlja druge naloge, določene z zakonom, statutom ali pravili zavoda.

3.3. Javni zdravstveni zavodi

Zavodi, ki so ustanovljeni po Zakonu o zavodih (1991), so organizacije, ustanovljene za opravljanje javnih služb. Sem sodi tudi zdravstvena dejavnost. Najpomembnejši cilji poslovanja javnih zdravstvenih zavodov so zdravstveno varstvo prebivalstva, zagotavljanje enakih možnosti zdravljenja za vse, uresničevanje dogovorjenega programa z zdravstveno zavarovalnico in pozitiven izid poslovanja (Bohinc, 2000, str. 115).

Zakon o zdravstveni dejavnosti (1992) v 1. členu opredeljuje dejavnost javnih zdravstvenih zavodov. Le-ta zajema ukrepe in aktivnosti, ki jih po medicinski doktrini in ob uporabi zdravstvene tehnologije uporabljajo zdravstveni delavci pri varovanju zdravja, pri preprečevanju bolezni in poškodb ter pri odkrivanju in zdravljenju bolnikov ali poškodovancev. Država v ta namen ustanavlja izvajalce zdravstvenih storitev ali pa jim podeljuje koncesije. Večino sredstev za njihovo delovanje zagotavlja Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije (v nadaljevanju ZZZS) z obveznostjo plačevanja prispevkov za zdravstveno zavarovanje.

Zdravstvena dejavnost se opravlja na primarni, sekundarni in terciarni ravni. Na primarni obsega osnovno zdravstveno dejavnost in lekarniško dejavnost, na sekundarni specialistično ambulantno in bolnišnično dejavnost, na terciarni pa dejavnost klinik in inštitutov. Zdravstveni program, ki poteka na tej ravni, določi ministrstvo za zdravje. Na primarni ravni zdravstveno dejavnost opravljajo zdravstveni domovi, zdravstvene postaje in zasebni zdravstveni delavci. Sem se uvrščajo tudi socialnozdravstveni zavodi ter zavodi za usposabljanje in izobraževanje otrok ter mladoletnikov z motnjami v duševnem in telesnem razvoju, le-ti opravljajo zdravstveno nego in rehabilitacijo (Zakon o zdravstveni dejavnosti, 1992).

Zdravstveni dom se ustanovi na območju občine, več občin ali mesta ob upoštevanju obolevnosti prebivalstva, naseljenosti in prometnih povezav (Kolenc, 2003, str. 8).

Specialistično zdravstveno dejavnost kot nadaljevanje oziroma dopolnitev osnovne zdravstvene dejavnosti opravljajo bolnišnice, zdravilišča ali zasebni zdravniki specialisti posameznih strok. Specialistična bolnišnična dejavnost, ki obsega poglobljeno zdravljenje, se opravlja v splošnih ali specialističnih bolnišnicah (Kolenc, 2003, str. 8).

Dejavnost na terciarni ravni obsega znanstvenoraziskovalno delo in najzahtevnejše zdravstvene storitve. Opravljajo jih klinike in inštituti (Kolenc, 2003, str. 8).

Poleg opisanih subjektov se z zdravstveno dejavnostjo v Sloveniji ukvarjajo še (Kolenc, 2003, str. 8):

- naravna zdravilišča,
- lekarne, ki so lahko javni zavodi ali zasebne lekarne,
- zavodi,²
- domovi starejših občanov in posebni socialni zavodi.

Zdravstvena dejavnost kot javna služba se opravlja v mreži javne zdravstvene službe. Merila za njeno postavitve se določijo s planom zdravstvenega varstva Republike Slovenije. Pri tem se upoštevajo naslednji kriteriji (Kolenc, 2003, str. 8):

- zdravstveno stanje prebivalstva, število prebivalcev, starostna in socialna struktura;
- enake možnosti uporabe zdravstvenih storitev;
- stanje urbanizacije območij, posebnosti poselitve, dostopnosti na demografsko ogroženih območjih, onesnaženost okolja;
- gospodarske možnosti.

Zakon o zdravstveni dejavnosti (1992) v 26. členu posredno določa tudi postavitev mreže zdravstvene službe, in sicer jo na primarni ravni določa in zagotavlja občina oziroma mesto.

² V Sloveniji imamo šest takšnih zavodov, to so Zavod Republike Slovenije za transfuzijo krvi, Zavod za rehabilitacijo mladine, Zavod za sodno medicino in patologijo, Zavod za rehabilitacijo Soča, Zavod za varstvo pri delu ter Zavod za varstvo in preizkušanje zdravil.

Na demografsko ogroženih območjih sodeluje pri postavitvi mreže Republika Slovenija oziroma ministrstvo za zdravje, ki tudi zagotavlja mrežo na sekundarni in terciarni ravni.

Javni zdravstveni zavod na primarni, sekundarni in terciarni ravni se lahko ustanovi, spremeni, razširi dejavnost ali preneha delovati s soglasjem ministrstva za zdravje in po predhodnem mnenju ZZZS. Ministrstvo za zdravje predpiše strokovne in tehnične pogoje, ki jih javni zavod mora izpolnjevati. Ustanovitelj zdravstvenega zavoda mora zagotoviti ustrezne materialne pogoje za delo in za razširitev zmogljivosti (Kolenc, 2003, str. 8).

Zdravstveno dejavnost kot javno službo pod enakimi pogoji opravljajo javni zdravstveni zavodi ter druge pravne in fizične osebe s sklenjeno pogodbo – koncesijo s koncedentom. V pogodbi koncesionar in koncedent uredata vsa razmerja in pogoje v zvezi z opravljanjem javne službe, tudi financiranje. Podrobneje se določijo predvsem vrsta zdravstvene dejavnosti, obseg izvajanja javne službe, začetek izvajanja koncesije, rok za odpoved koncesije in obseg sredstev, ki jih za opravljanje javne službe zagotavlja koncedent (Kolenc, 2003, str. 9).

ZZZS vsem izvajalcem zdravstvene dejavnosti, s katerimi sklene pogodbo, zagotavlja sredstva za plače in prispevke ter druge prejemke v skladu s predpisi, kolektivnimi pogodbami in drugimi splošnimi akti, stroške materiala in storitev, amortizacijo, predpisano z zakonom, in druge zakonske obveznosti (Kolenc, 2003, str. 9).

3.3.1. Zdravstveno varstvo in zdravstveno zavarovanje

Socialno zavarovanje v Sloveniji je obvezno, kar s stališča socialne varnosti pomeni visoko stopnjo urejenosti družbe. Obvezno zavarovanje je tako v interesu posameznika kot tudi v interesu države, saj veljavna Ustava Republike Slovenije (1994) v 50. členu določa, da država ureja obvezno zdravstveno, pokojninsko, invalidsko in drugo socialno zavarovanje ter skrbi za njihovo delovanje (Kolenc, 2003, str. 9).

Ustava Republike Slovenije v 51. členu ureja pravico do zdravstvenega varstva. Vsakdo ima tako pravico do zdravstvenega varstva pod pogoji, ki jih določa Zakon o zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju (1992). Zakon določa pravico do zdravstvenega varstva iz javnih sredstev. K zdravljenju ni mogoče prisiliti nikogar, razen v primerih, ki jih določa zakon (Kolenc, 2003, str. 9).

Poleg ustave Republike Slovenije urejajo zdravstveno dejavnost še številni zakoni in predpisi, ker je sistem zdravstvenega varstva, katerega temeljni cilj je zdravje prebivalstva, izredno obsežen. Zdravstveno varstvo je razvejan, odprt in dinamičen družbeni sistem, je splet individualnih, skupinskih in družbenih ukrepov ter aktivnosti za krepitev, ohranitev ali povrnitev zdravja (Toth, 1999, str. 15).

Zdravstveno varstvo, kakršnega v Sloveniji poznamo danes, je začelo nastajati z reformo leta 1992. Zdravstvena zakonodaja iz tega obdobja, s katero je bil uveden sistem obveznega zdravstvenega zavarovanja, obsega naslednje zakone (Kralj, 2004, str. 23):

- Zakon o zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju (1992) je najpomembnejši zakon, ki ureja področje in sistem zdravstvenega varstva in zdravstvenega zavarovanja. Z njegovim sprejetjem je bilo v Sloveniji ponovno uvedeno obvezno zdravstveno zavarovanje. Zakon določa nosilce družbene skrbi za zdravje in njihove naloge, zdravstveno varstvo v zvezi z delom in delovnim okoljem, ureja odnose med zdravstvenim zavarovanjem in zdravstvenimi zavodi ter uveljavljanje pravic iz zdravstvenega zavarovanja. Poleg tega določa, da so vsi, ki imajo stalno prebivališče v Republiki Sloveniji oziroma državljanstvo ali opravljajo na območju države pridobitno dejavnost, obvezno zdravstveno zavarovani. V 7. členu so določene naloge, za katere zagotavlja sredstva proračun Republike Slovenije. Država tudi zagotavlja naložbena sredstva javnim zavodom, ki jih ustanavlja. V členih od 45 do 60 so določeni načini zagotavljanja sredstev za obvezno zdravstveno zavarovanje, členi od 63 do 68 urejajo razmerje med ZZZS ter zdravstvenimi zavodi in zasebnimi koncesionarji.
- Zakon o zdravstveni dejavnosti (1992) ureja vsebino in opravljanje zdravstvene dejavnosti, javno zdravstveno službo ter povezovanje zdravstvenih organizacij in zdravstvenih delavcev v zbornice in združenja. 27. člen opredeljuje zagotavljanje materialnih pogojev za delo zavoda, člen 42 pa podeljevanje koncesij.
- Zakon o lekarniški dejavnosti (1992) ureja lekarniško dejavnost, katere temeljna skrb je zagotavljanje preskrbe prebivalstva ter zdravstvenih zavodov in drugih organizacij z zdravili in je tudi del zdravstvene dejavnosti. Lekarniško dejavnost lahko opravljajo javni zavodi ali zasebniki.

Poleg omenjenih urejajo dejavnost zdravstva še drugi predpisi. Tako morajo izvajalci pri svojem delu upoštevati tudi Pravilnik o minimalnih pogojih za ureditev in delo ter Pravilnike o strokovnih in tehničnih pogojih glede opreme in kadrov v zavodih, Sklep o predpisovanju zdravil, Zakon o evidencah na področju zdravstva, Pravilnik o pogojih za opravljanje lekarniške dejavnosti, Zakon o dajanju zdravil v promet, Pravilnik o načinu predpisovanja in izdajanja zdravil, Pravilnik o razvrščanju zdravil in drugo (Kralj, 2004, str. 23).

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

- za zdravje, zdravstveno varstvo in zavarovanje so odgovorni posamezniki, delodajalci, skupnosti in država; po načelu solidarnosti so vsi navedeni dolžni plačevati prispevke za zdravstveno zavarovanje;
- zdravstveno varstvo in zavarovanje je v delu, ki je zakonsko zagotovljen vsemu prebivalstvu, javna in nepridobitna dejavnost;

- zaradi boljšega obvladovanja tveganj in zagotavljanja stabilnih pogojev financiranja obvezno zdravstveno zavarovanje izvaja en sam izvajalec – javni zavod;
- javni zavod samostojno izvaja obvezno zdravstveno zavarovanje, zakonsko opredeljeno vlogo nadzora imajo parlament, vlada, ministrstvo za zdravje, s svojimi zastopniki ga upravljajo delodajalci, plačniki prispevkov in zavarovane osebe;
- za kriterije tveganj, ki presegajo zakonsko zagotovljene pravice, se izvajajo po višjem standardu ali predstavljajo specifične interese posameznikov, se lahko uvedejo prostovoljna zavarovanja;
- tudi v zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju je treba uvesti privatizacijo;
- oblikovanje in določanje programa zdravstvenih storitev mora potekati v demokratičnem dialogu partnerjev, ki so nosilci posameznih interesov;
- nova ureditev mora ohraniti vse najpomembnejše dotedanje pridobitve, vse spremembe morajo potekati postopno.

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

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

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

3.3.2. Modeli socialne varnosti

ZZZS je javni zavod, ki je po Zakonu o zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju (v nadaljevanju ZZVZZ), sprejetem leta 1992, nosilec in izvajalec obveznega zdravstvenega zavarovanja v Republiki Sloveniji. S sprejetjem omenjene zakonodaje je bilo financiranje zdravstva izločeno iz proračuna Republike Slovenije in preneseno na ZZZS. V proračunu je ostalo le financiranje investicij v zdravstvo (Čok et al., 2001, str. 51).

Zdravstveno zavarovanje v Sloveniji temelji na Bismarckovem modelu socialne varnosti, za katero lahko ugotovimo, da zagotavlja relativno dobro zdravstveno oskrbo. Sredstva za financiranje zdravstvene dejavnosti se zagotavljajo s prispevki. Prispevki predstavljajo obligatorno dajatev, ki vključuje širši krog oseb za financiranje določne dejavnosti, ki je družbeno splošno koristna in od katere zavezanec plačila prispevka pričakuje neko korist (Stanovnik, 1998, str. 31; Žibert, 1993, str. 75–79).

Za Bismarckov model je značilno, da so prispevki delodajalcev in delojemalcev prevladujoči finančni vir socialnega zavarovanja. Obseg pravic je na sorazmerno visoki ravni in so

pogojene s plačevanjem prispevkov. Vloga države je majhna, razen če gre za brezposelne osebe, begunce itd., za katere je država prevzela obveznost plačevanja prispevkov ali pa je predvidela nekatere rešitve. Država torej določi pravila na področju zdravstvenega varstva, predpiše obveznosti skoraj vseh državljanov, da se zdravstveno zavarujejo, in obveznosti vseh, ki imajo prihodke, da plačujejo prispevke. Prispevke pobira javna organizacija, ki ima vrsto pooblastil, da določa višino prispevne stopnje in pravice do zdravstvenih storitev. Ta model je tipični predstavnik partnerskega sistema zdravstvenega varstva.

V literaturi lahko zasledimo še naslednje modele (Stanovnik, 1998, str. 141–142; Stojin, 1998, str. 40):

- Skandinavski model – Zanj je značilen velik vpliv države, ki z davčnimi prihodki financira sistem socialne varnosti. Obseg pravic je sorazmerno visok. Večina pravic je univerzalna, kar pomeni, da pravice izvirajo že iz državljanstva.
- Beveridgeev model – Zanj je značilno, da davki (tako kot pri skandinavskem modelu) predstavljajo relativno pomemben vir zagotavljanja pravic. Vendar je celotni sistem skromno zasnovan, s skromnim obsegom prispevkov in zelo skromnim obsegom pravic. Prispevki za pokojninsko zavarovanje so v fiksnem znesku in ne kot odstotek od plače, prav tako je enotna tudi pokojnina. Zdravstvena oskrba pa je univerzalna in financirana v celoti z davki. Opisani sistem sodi med državno vodene sisteme, saj so sredstva zagotovljena iz proračuna, država pa tudi določa pravice s področja zdravstvenega varstva, mrežo zdravstvenih zmogljivosti in višino sredstev za izvajalce. Sistem NSH (angl. National Health Service) imajo Velika Britanija, Danska, Švedska, Irska, Španija, Grčija, Kanada, Avstralija in Nova Zelandija.
- Semaškov model je podoben Beveridgeevemu, saj oba izhajata iz prepričanja, da je poddržavljenje zdravstvene dejavnosti pogoj za večje zadovoljstvo ljudi in za boljšo dostopnost do zdravstvenih storitev. Razlike med obema modeloma izhajajo iz ideološke naravnosti Semaškovega modela, ki poudarja državno lastnino in dostopnost do zdravstvenih storitev za vse prebivalstvo kot eno od pridobitev socializma.

Omeniti je treba še tržni ali podjetniški model, ki temelji na načelih ravnovesja med ponudbo in povpraševanjem po zdravstvenih storitvah, kar je značilno za tržne zakonitosti v gospodarstvu. V ospredju tega sistema so izvajalci, ki poslujejo kot podjetniki na pridobitni osnovi, država pa le neznatno posega v zdravstveno varstvo (Kralj, 2004, str. 17).

3.3.3. Organiziranost zdravstvene dejavnosti

Zdravstvene storitve so najobsežnejše in med najdražjimi storitvami javnega sektorja v državi. Hkrati posegajo na zelo specifično področje, tj. na področje zdravja. Vse to je vodilo do nenehnih sprememb na področju organiziranosti zdravstvene dejavnosti v preteklosti. Z osamosvojitvijo Slovenije je država nadaljevala reformo sistema zdravstvenega varstva. Poleg Zakona o zavodih (1991), ki je uredil vrsto pravnih vprašanj na področju javnih služb, so bila

osnovna načela, na katerih je temeljila zdravstvena reforma, naslednja (Stepan et al., 1999, str. 147):

- Področje zdravstvenega zavarovanja in zdravstvenih storitev mora biti v delu, ki je zakonsko zagotovljen vsem prebivalcem, organizirano kot lahko dostopna, javna in nepridobitna dejavnost.
- Za ohranitev ravni zdravstvenih storitev je treba poiskati tudi druge vire sredstev in ne le sredstva iz javnih financ. Eden izmed takšnih virov naj bi bilo prostovoljno zdravstveno zavarovanje za storitve, ki niso predmet obveznega zdravstvenega zavarovanja.
- Tudi na področju zdravstvenega zavarovanja je treba uvesti privatizacijo. To pomeni možnost opravljanja zdravstvene dejavnosti v obliki zasebnega dela.
- Gospodarjenje z ožjim sistemom zdravstvenega varstva, ki se nanaša na program zdravstvenih storitev, njegovo vrednotenje in pogoje izvajanja, je treba organizirati na demokratičen način, kjer o teh vprašanih odločajo interesno organizirani partnerji, ki so zanj odgovorni. Zato je treba dotedanje državno urejanje zamenjati s pogajanjem med omenjenimi nosilci interesov.
- Vzpostaviti je treba sistem zdravstvenega varstva in zavarovanja, v katerem bo pravno in dejansko odgovornost vsakega posameznika, njegove družine, lokalnih oblasti, delodajalcev, zdravstvene službe in države.
- Zdravstveno zavarovanje mora biti organizirano kot avtonomno področje, ki sicer deluje po načelih javnih služb in pod ustreznim nadzorom države, vendar ne sme biti zaradi dnevnih političnih interesov izpostavljeno poskusom destabilizacije njegovega delovanja oziroma financiranja. Zato naj bi z njim upravljali predstavniki delodajalcev in zavarovancev, pri čemer so okviri za njihovo odločanje opredeljeni z zakonom.
- Sistem zdravstvenega zavarovanja mora biti centralno in enotno organiziran ter upravljan, izvajanje določenih nalog pa mora biti decentralizirano in približano prebivalstvu.

S sprejetjem ZZVZZ (1992) je bilo v začetku leta 1992 v Sloveniji ponovno uvedeno obvezno zdravstveno zavarovanje,³ ki zagotavlja zavarovancem dve skupini pravic, in sicer:

- Pravice do zdravstvenih storitev iz obveznega zdravstvenega zavarovanja, do katerih so upravičene vse zavarovane osebe in med njimi ni razlik. Med te storitve sodijo preventivni pregledi in storitve, storitve zdravljenja na primarni, sekundarni in terciarni ravni, zdravljenje in nega na domu ter v posebnih socialnih zavodih in domovih za starejše, prevozi z reševalnimi vozili, zdravila, uvrščena na listo, in medicinski tehnični pripomočki. Obvezno zdravstveno zavarovanje ne krije vseh navedenih storitev v celoti, ker zakon določa najnižji odstotek,⁴ ki ga mora le-ta pokriti pri posameznih skupinah storitev. Razliko do polne cene mora plačati zavarovana oseba neposredno zdravstveni službi ob uveljavljanju svojih zahtev ali pa se za ta doplačila prostovoljno zavaruje.

³ Obvezno zdravstveno zavarovanje obsega zavarovanje za primer bolezni in poškodb izven dela ter zavarovanje za primer poškodbe pri delu in poklicne bolezni.

⁴ Odstotek kritja določi ZZVZZ v soglasju z vlado Republike Slovenije.

- Pravice do denarnih prejemkov, to so nadomestila plače za čas začasne zadržanosti od dela iz bolezenskih razlogov, povračilo potnih stroškov, dnevnice, pogrebne in posmrtnine.

Hkrati z uvedbo obveznega zdravstvenega zavarovanja se je v Sloveniji spremenila tudi organiziranost zdravstva.

Najpomembnejše je ministrstvo za zdravje, ki je po določilih Zakona o Vladi Republike Slovenije (1993) samostojen organ. Njegovo delovno področje določa Zakon o organizaciji in delovnem področju ministrstev (1994). Po tem zakonu opravlja ministrstvo za zdravje zadeve, ki se nanašajo na zdravstvene dejavnosti, zdravstveno varstvo in zdravstveno zavarovanje, na zdravstvene ukrepe ob naravnih ali drugih hudih nesrečah, na varstvo prebivalstva pred nalezljivimi boleznimi, na zdravstveno neoporečnost živil in predmetov splošne rabe.

Kot organi v sestavi ministrstva delujejo Zdravstveni inšpektorat Republike Slovenije, ki nadzoruje spoštovanje zakonov in drugih predpisov in splošnih aktov s področja zdravstva, ter Urad Republike Slovenije za sodelovanje s Svetovno zdravstveno organizacijo, Urad Republike Slovenije za zdravila in Urad Republike Slovenije za kemikalije.

Za izvajanje obveznega zdravstvenega zavarovanja v Sloveniji je bil ustanovljen ZZZS, kar je bilo opisano že prej.

Strokovne podlage za oblikovanje zdravstvene politike, doktrinarna vprašanja usklajuje zdravstveni svet kot republiški strokovni kolegij, ki se oblikuje pri ministrstvu za zdravje iz predstavnikov razširjenih strokovnih kolegijev, medicinske fakultete in pristojnih zbornic. Sestavo, način imenovanja in način dela zdravstvenega sveta določi minister.

V Zdravniško zbornico Slovenije se po Zakonu o zdravstveni dejavnosti (1992) obvezno združujejo zdravniki in zobozdravniki, ki opravljajo zdravstveno dejavnost in delajo neposredno z bolniki.

3.3.4. Financiranje zdravstvene dejavnosti

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

- Obvezno zavarovanje, ki temelji na solidarnosti: Osnovno načelo je enaka dostopnost in enake zdravstvene storitve, ne glede na premoženjsko stanje in poreklo. Sredstva se zbirajo s premijami, zato mora dodatna sredstva zagotavljati država s subvencijami iz splošnih davčnih prihodkov.

- Obvezno zavarovanje, ki izhaja iz individualističnega načela: Izhodišče predstavljajo vrste tveganj, ki jih je mogoče zavarovati in za katere se je izoblikovalo zavarovalniško tržišče. Zavarovanje je obveznost, država pa določa pravila in s svojimi posegi jamči, da vsakdo lahko sklene pošteno pogodbo.
- Državna zdravstvena služba, ki temelji na socialno-ekonomskih in humanitarnih načelih: Zaradi humanitarnih razlogov, pomena, ki ga ima zdravje ljudi za blaginjo naroda, in ker trg zdravstvenih storitev ne deluje, je prevladalo mnenje, da je ustrezen državni poseg. Zdravstvena služba se financira izključno iz splošnih davčnih prihodkov in je organizacijsko podobna uradu.

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

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

Sistem financiranja z načinom razporejanja sredstev in plačevanja storitev ter vgrajenim nadzorom vpliva na obnašanje vseh delov zdravstvenega sistema, obseg in stroške zdravstvenih storitev, kakovost zdravstvenih storitev, načrtovanje in uporabo medicinske tehnologije. Na obnašanje izvajalcev vplivajo tako lastniki, plačniki storitev, porabniki storitev kot tudi država v vlogi regulatorja oziroma skrbnika. Obnašanje izvajalcev je odvisno od stopnje avtonomnosti pri sprejemanju odločitev, ki jo dopuščajo lastniki, od izpostavljenosti na trgu, od stopnje odgovornosti za rezultate poslovanja ter od vrste in obsega nadzora, ki ga izvaja država neposredno ali s pooblaščenimi organi (McKee, 2002, str. 179).

V procesu financiranja je zelo pomemben odnos med plačniki in izvajalci, ki naj bi bili usmerjeni k potrebam državljanov. Zato morajo biti vgrajene pozitivne spodbude izvajalcem, ki jih usmerjajo k zagotavljanju celovite kakovosti ter odvrčajo od povečevanja števila nepotrebnih obravnav in neracionalne nabave nove opreme. Idealen model razporeditve

sredstev ne obstaja, vsak zdravstveni sistem pa se mu poskuša približevati z vzpostavljanjem nadzora, analizami in sprotnimi spremembami (Kralj, 2004, str. 20).

3.3.5. Razporejanje sredstev za zdravstveno varstvo

Zbrana sredstva za zdravstvo je treba razdeliti med različne ravni zdravstvenega varstva, od osnovnega do bolnišničnega, ter med preventivne in kurativne programe. Obstajata dva osnovna sistema razporejanja sredstev in plačevanja zdravstvenih storitev (Keber et al., 2003, str. 71):

- storitveni, ki upošteva za osnovne enote celotne ali delne zdravstvene storitve in njihovo plačevanje;
- proračunski, ki temelji na celotnem obsegu storitev s plačilom celotne vsote posameznemu izvajalcu.

V večini držav se uporablja kombinacija obeh sistemov. Pri plačevanju izvajalcev je mogoče zaslediti štiri različne pristope k plačevanju zagotavljanja zdravstvenih programov, vsak model s svojimi značilnostmi, prednostmi in slabostmi različno vpliva na stroškovno učinkovitost, dostopnost in kakovost zdravstvenega varstva. *Plačevanje po potrebah* zagotavlja izvajalcu plačilo, ki je sorazmerno zdravstvenim potrebam prebivalcev določenega območja. Pri določanju zdravstvenih potreb določene populacije ali območja se uporabljajo različna merila, npr.: spol, starost, socialno-ekonomski status skupine ali območja. *Plačevanje po vnosu* zagotavlja izvajalcu plačilo njegovih zmogljivosti za izvajanje zdravstvene dejavnosti. Sredstva za prihodnje plačilno obdobje se delijo glede na nastale izdatke v preteklem obdobju, možne so delne prilagoditve s spremembo količine ali vsebine programa. *Plačevanje po storitvah* temelji na natančno opredeljenih zdravstvenih storitvah (pregledu, oskrbnem dnevu, primeru ali posegu) in njihovih cenah. *Plačevanje po izidih* zagotavlja izvajalcu dodatna plačila, če njihovi izidi zdravljenja presegajo povprečje primerljivih izvajalcev. Gre za izjemo zahteven pristop, saj je izide za številne zdravstvene storitve zelo težko izmeriti. Osnovne metode plačevanja izvajalcev so tako naslednje (Keber et al, 2003, str. 74):

- Plačevanje po ceni storitve: Pri tej metodi prejme izvajalec plačilo za opravljeno storitev, katere cena je določena vnaprej. Plačnik in izvajalec se dogovorita o količini storitev, kar določi obseg razpoložljivih sredstev za izvajalca. Metoda je administrativno zelo enostavna, zahteva pa natančnost pri sporočanju podatkov v predpisanih časovnih rokih. Izvajalce spodbuja k izvajanju večjega števila storitev, med katerimi so lahko tudi nepotrebne.
- Plačevanje po oskrbnem dnevu se uporablja pretežno pri plačevanju bolnišnic. Osnovna enota je plačilni dan. Znesek za oskrbni dan vključuje povprečje stroškov storitev, zdravil, hrane in namestitev, kar ni v ničemer povezano z resnično zahtevnostjo obravnave bolnikov. Plačilo izvajalcem temelji na številu opravljenih oskrbnih dni in vrednosti oskrbnega dne. Slabost metode je predvsem v tem, da spodbuja k podaljševanju ležalne dobe in povečevanju oskrbnih dni. Plačilo obravnave je enakomerno porazdeljeno, običajno pa so stroški višji v prvih dneh, v nadaljevanju

postopoma padajo. Ob enotni ceni oskrbnega dne si izvajalci povečujejo prihodke s podaljševanjem ležalne dobe.

- Plačevanje primerov, neodvisno od zahtevnosti: Pri tej metodi je določena enotna cena za vsakega bolnika. Plačilo se lahko razlikuje po strokah ali dejavnostih, vendar je takšen način razdeljevanja sredstev še vedno pregrob in ne upošteva različnih obravnav bolnikov z opravljenimi preiskavami, posegi in porabljenimi zdravili. Metoda je sicer jasen premik plačevanja od izvajalca do bolnika, vendar ne more biti pravična in učinkovita, saj ne upošteva različne zahtevnosti in dolžine obravnave. Izvajalce spodbuja k skrajševanju ležalnih dob, hkrati pa tudi k povečanju neustreznih in nezahtevnih obravnav, pri katerih plačilo presega dejanske stroške.
- Plačevanje po zahtevnosti primera: Pri tej metodi plačilo določa celoten postopek obravnave bolnika. Za različne primere se zagotovi različno plačilo, ki je sorazmerno stroškom. Model sledi osnovnemu načelu, da naj »denar sledi bolniku«. Zahtevnost primera določajo klinične diagnoze, opravljeni posegi in dolžina obravnave. Model razvršča bolnike v skupine primerov, ki so primerljivi po diagnozah ali standardiziranih tipih obravnave. V svetu je najbolj razširjena metoda DRG (angl. Diagnosis Related Groups), ki se od leta 1982 uporablja v Združenih državah Amerike. V Sloveniji je od leta 2003 v uporabi metoda SPP (skupine primerljivih primerov), ki upošteva izkušnje avstralskega modela. Pri tem imajo zdravstvene storitve v posamezni skupini podobno stroškovno strukturo, določitev posamezne uteži pa predstavlja ponavljajoč se proces kliničnih statističnih ocenjevanj. Ta metoda je administrativno in izvedbeno najzahtevnejša, saj je povezana z dostopnostjo do podatkov o kliničnih obravnavah in stroških. Zagotavlja pravičnost in primerljivost razporejanja sredstev med posameznimi izvajalci, pomaga pri načrtovanju prednostnih obravnav in pri nadzoru nad delovanjem in stroški izvajalcev ter spodbuja izvajalce k optimizaciji stroškov. Slabost metode je predvsem v tem, da je potreben ustrezen nadzor nad možnimi zlorabami (pretirano beleženje višjih obtežitev, neupravičene diagnoze in posegi), ki težijo k večjemu plačilu za primere.
- Metoda proračuna: Celoten proračun predstavlja plačila, ki krijejo vse stroške zdravstvenih storitev izvajalcev v določenem časovnem obdobju, navadno v letu dni. Proračun izvajalca se določi s povprečnimi stroški in primeri ter demografskimi značilnostmi gravitacijskega območja. Spremembe proračuna so dopustne samo ob spremembi obolevnosti prebivalstva. Metoda omejuje rast cen in količin storitev, dovoljuje pa prožnost pri porabi sredstev znotraj proračuna. Morebitni prihranek ostane izvajalcu. Porabi ga lahko po lastni presoji. Enako velja za presežek stroškov, saj mora izvajalec v tem primeru za pokritje poiskati notranje rezerve. Omejeni proračun sili izvajalce k učinkoviti porabi omejenih sredstev, kar lahko vodi v izogibanje dragim storitvam, postopkom in zdravilom.
- Glavarina predstavlja plačilo za zagotavljanje vseh potencialnih zdravstvenih potreb na določeni ravni oskrbe (npr. v osnovnem zdravstvu) za skupino ljudi v določenem časovnem obdobju. Osnovni model je navadno nadgrajen z dodatnim upoštevanjem razlik glede na spol, starost in socialno-ekonomski položaj. Na ravni osnovnega zdravstvenega varstva predstavlja glavarina preprosto plačilo za določeno število

opredeljenih oseb. Metoda je enostavna in izvajalce spodbuja k celoviti in stroškovno učinkoviti obravnavi, vendar je treba z ustreznimi mehanizmi nadzora preprečiti pretirano varčevanje izvajalcev in njihove težnje k opravljanju minimalnega števila storitev.

- Plačilo svežnja obravnave zagotavlja plačilo za sklop različnih zdravstvenih obravnav določene skupine bolnikov za določeno časovno obdobje. Posebnost metode predstavlja časovna opredelitev z začetkom in zaključkom obravnave. Sveženj obravnav izvaja koordiniran tim, ki je odgovoren za bolnike v celotnem postopku. Plačilo je enotno in neodvisno od ravni oskrbe. Predstavlja najbolj kompleksen in tvegan model v izvedbenem in administrativnem smislu. Celotno obravnavo upravlja koordiniran tim, ki predstavlja kritično točko za učinkovito prerazporejanje sredstev in zagotavljanje porabe omejenih sredstev.

3.4. Poročanje o delovanju oseb javnega prava

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

Odgovornost do javnosti (angl. public accountability) zahteva, da osebkji javnega prava poročajo prebivalstvu, da bi s tem upravičili zbiranje javnih sredstev za namene, za katere se uporabljajo. Da bi prebivalstvo in drugi uporabniki (storitev) mogli oceniti delovanje osebkov javnega prava, morajo pridobiti takšne informacije, ki ocenjevanje omogočajo, to pa so take, ki se nanašajo oziroma merijo bistvene vidike njihovega delovanja in ki zadostijo naslednjim zahtevam (Perner, 2005, str. 88):

- povečujejo odgovornost do javnosti,
- povečujejo angažiranje prebivalcev,
- omogočajo prebivalstvu, da analizira, pojasnjuje in ocenjuje javno delovanje,
- podpirajo odločanje prebivalstva in
- povečujejo zaupanje prebivalstva do osebkov javnega sektorja.

Iz zunanjega poročila o delovanju oseb javnega prava mora biti razvidno, v kakšnem obsegu je organizacija uresničila poslanstvo, namen in cilje delovanja.

3.5. Letno poročilo javnega zavoda v Sloveniji

Vsebina letnega poročila za pravne osebe javnega prava, med katere spadajo tudi javni zavodi, je opredeljena v več zakonskih in podzakonskih predpisih (Čižman, 2003, str. 21):

- zakonu o računovodstvu,

- zakonu o javnih financah,
- pravilniku o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava,
- navodilu o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih.

Letno poročilo javnega zavoda, kot ga predpisuje pravilnik, je sestavljeno iz:

- računovodskega poročila, ki obsega bilanco stanja, izkaz prihodkov in odhodkov ter pripadajoče preglede in pojasnila k izkazu;
- poslovnega poročila, ki vsebuje tudi poročilo o doseženih ciljih in rezultatih, s katerim posredni uporabnik poroča o uresničitvi ciljev, ki so določeni v obrazložitvi njegovega finančnega načrta ali programa dela za preteklo leto, in rezultatih svojega poslovanja ter pri tem ocenjuje svojo gospodarnost, učinkovitost in uspešnost.

3.5.1. Računovodsko poročilo

Računovodsko poročilo sestavljajo računovodski izkazi in pojasnila k izkazu. Za njegovo pripravo je odgovoren pooblaščen računovodja oziroma oseba, ki je odgovorna za računovodstvo (Janc, 2003, str. 10).

Računovodski izkazi v predpisani obliki načrtno in urejeno predstavljajo računovodske podatke. Prikazovati morajo resnično ter pošteno stanje sredstev in obveznosti do virov sredstev, prihodkov in odhodkov ter presežek oziroma primanjkljaj. Računovodska izkaza sta (Janc, 2003, str. 10):

- bilanca stanja,
- izkaz prihodkov in odhodkov.

Pojasnila k izkazu so dopolnila, ki razlagajo, pojasnjujejo oziroma logično utemeljujejo postavke v računovodskih izkazih, pojasnjujejo podlago za pripravo računovodskih izkazov, razkrivajo informacije, ki iz računovodskih izkazov niso razvidne, in dajejo dodatne informacije, potrebne za pošteno predstavitev poslovanja (Janc, 2003, str. 10). Med pojasnila k izkazu je treba uvrstiti naslednje priloge oziroma pojasnila (Štrekelj, 2004, str. 8–9):

- prilogi k bilanci stanja:
 - pregled stanja in gibanja neopredmetenih dolgoročnih in opredmetenih osnovnih sredstev;
 - pregled stanja in gibanja dolgoročnih kapitalskih naložb.
- priloga k izkazu prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov:
 - izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti, v katerem se ločeno prikažejo prihodki in odhodki za izvajanje javne službe ter prihodki in odhodki od prodaje blaga in storitev na trgu, razčlenjeni po vrstah prihodkov in odhodkov.
- evidenčni izkazi:
 - izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po načelu denarnega toka;

- izkaz računa finančnih terjatev in naložb določenih uporabnikov;
 - izkaz računa financiranja določenih uporabnikov.
- pisne računovodske informacije, ki se nanašajo na razkrivanje podatkov, izkazanih v bilanci stanja, izkazu prihodkov in odhodkov ter prilogah k njim; mednje spadajo:
- sodila, uporabljena za razmejevanje prihodkov in odhodkov na dejavnost javne službe ter dejavnost prodaje blaga in storitev na trgu;
 - nameni, za katere so bile oblikovane dolgoročne rezervacije, ter oblikovanje in poraba dolgoročnih rezervacij po namenih;
 - vzroki za izkazovanje presežka odhodkov nad prihodki v bilanci stanja ter izkazu prihodkov in odhodkov; metode vrednotenja zalog gotovih proizvodov in zalog nedokončane proizvodnje;
 - podatki o stanju neporavnanih terjatev in ukrepi za njihovo poravnavo oziroma razlogi neplačil; podatki o obveznostih, ki so do konca poslovnega leta zapadle v plačilo, in o vzrokih neplačila;
 - viri sredstev, uporabljeni za vlaganje v opredmetena osnovna sredstva, neopredmetena dolgoročna sredstva in dolgoročne finančne naložbe (kapitalske naložbe in posojila);
 - naložbe prostih denarnih sredstev;
 - razlogi za pomembnejše spremembe stalnih sredstev;
 - vrste postavk, ki so zajete v znesku, izkazanem 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;
 - drugo, kar je pomembno za popolnejšo predstavitev poslovanja in premoženjskega stanja uporabnikov enotnega kontnega načrta.

3.5.2. Poslovno poročilo

V poslovnem poročilu javni zavod, tako kot vsaka druga pravna oseba javnega prava oziroma uporabnik enotnega kontnega načrta, poda informacije o svojem poslovanju. Poslovno poročilo pripravi poslovodni organ, ki mora pridobiti informacije iz vseh služb, saj je le tako poročilo lahko vsebinsko popolno (Možič, 2002, str. 50–52).

V predpisih o letnem poročilu uporabnikov enotnega kontnega načrta ni celovitih določb glede tega, kaj vse mora poročilo vsebovati. Tudi vsi napotki, ki temeljijo na slovenskih računovodskih standardih, ki se uporabljajo za podjetja, skoraj niso uporabni, saj se poslovanje in poslovni cilji, s tem pa tudi ekonomske kategorije v gospodarstvu bistveno razlikujejo od tistih v negospodarstvu. Je pa v Navodilu o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna ter v Pravilniku o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava določeno, kaj mora vsebovati del poslovnega poročila (Štrekelj, 2004, str. 9).

V pravilniku o sestavljanju letnih poročil je določeno, da vsebino poslovnega poročila, ki kaže na probleme in dosežke pri poslovanju proračunskega uporabnika, določi uporabnik sam, vsebina poslovnega poročila pa mora biti prilagojena področju, na katerem deluje uporabnik enotnega kontnega načrta. Navodilo o pripravi zaključnega računa in metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih določa, da poslovno poročilo vsebuje tudi poročilo o doseženih rezultatih posrednega uporabnika proračuna. Poročilo o doseženih ciljih in rezultatih poslovanja je torej pomembna in obsežna sestavina poslovnega poročila (Štrekelj, 2004, str. 9).

Poslovno poročilo obsega (Čižman, 2005, str. 44-47):

1. Splošni del, ki vsebuje:

- predstavitev določenega uporabnika,
- kratek opis njegovega razvoja,
- predstavitev njegovega vodstva,
- predstavitev njegovih pomembnejših organov,
- kratek pregled njegove dejavnosti ter
- kratek opis gospodarskih, monetarnih, fiskalnih in drugih vplivov na njegovo delovanje.

V predstavitvi določenega uporabnika je smiselno podati osnovne podatke iz registracije in drugih listin, ki ga opredeljujejo kot pravno osebo: njegov naziv, morebitni skrajšani naziv, naslov, matično številko, številko proračunskega uporabnika, lahko tudi davčno številko in številko podračuna pri Upravi za javna plačila, telefonsko številko, elektronski naslov in podobno.

V kratkem opisu razvoja omenimo, kdo ga je ustanovil, kako se je razvijal v teh letih, kakšen je njegov položaj v okolju. Poudarimo nekatere prednosti, ki jih ima glede na pridobljen položaj, morebitna priznanja in posebne uspehe in podobno.

V predstavitvi vodstva določenega uporabnika moramo navesti funkcije, ki jih opravljajo njegovi člani, in morebitne druge nazive, ki izhajajo iz izobrazbe.

Pri predstavitvi pomembnejših organov določenega uporabnika, ki bodisi poslovno bodisi strokovno sodelujejo v delovanju tega uporabnika kot celote, je posebno pomembno navesti tiste organe, ki so imeli največji vpliv na izide poslovanja, predstavljene v poročilu. Tako npr. navedemo svet določenega uporabnika, upravni odbor, nadzorni svet, poslovodni odbor, senat in podobno. Drugih morebitnih organov ne omenjamo, razen če je njihova vloga bistveno vplivala na delovanje določenega uporabnika.

V kratkem pregledu dejavnosti določenega uporabnika se lahko dejavnosti naštevajo po pomembnosti, glede na medsebojno prepletanje, glede na lokacije in podobno. Pomembno je, da zajamemo v predstavitev vse tiste dejavnosti, zaradi katerih je bil določen uporabnik

ustanovljen, ne glede na to, ali gre za glavne ali za pomožne dejavnosti. Pri vsaki dejavnosti na kratko opišemo, kaj so njene glavne naloge.

Kratek opis gospodarskih, monetarnih, fiskalnih in drugih vplivov na delovanje določenega uporabnika je potreben, ker se okolje prav v zadnjih letih hitro spreminja, uvaja se nova zakonodaja, ki zahteva prilagajanje vseh delov družbe, zaradi gospodarskih gibanj se spreminja gospodarsko okolje, to pa povzroča spremembe v fiskalnem okolju.

2. Posebni del, ki vsebuje:

- opisna poročila o izvedbi njegovih programov, dejavnosti in projektov ter
- poročilo o doseženih ciljih in rezultatih.

V krajših opisnih poročilih o izvedbi programov, dejavnosti in projektov določenega uporabnika se za njegove posamezne dejavnosti navede:

- kakšni cilji so bili zastavljeni pri izvajanju nalog,
- kako so bili doseženi,
- kako se doseženi cilji povezujejo v uresničitev cilja določenega uporabnika kot celote,
- kakšne nove zamisli izvirajo iz izkušenj v dosedanjem delovanju ter v povezavi s spremembami v okolju in novimi izzivi in podobno.

Poročilo o doseženih ciljih in rezultatih je torej del poslovnega poročila posrednega uporabnika, v katerem ta poroča o uresničitvi ciljev, določenih v obrazložitvi svojega finančnega načrta ali programa dela za preteklo leto, in izidih svojega poslovanja ter pri tem oceni svojo gospodarnost, učinkovitost in uspešnost. Poročilo o doseženih ciljih in rezultatih mora po 16. členu Navodila o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna vsebovati:

1. Zakonske in druge pravne podlage, ki pojasnjujejo delovno področje posrednega uporabnika.

Vsebina te točke je prilagojena vsakemu posameznemu uporabniku enotnega kontnega načrta glede na dejavnost, na ustanovitveni akt in na druge, tudi interne predpise, ki določajo delovno področje uporabnika (Milanovič, 2003, str. 10). Določba je smiselna, ker področje delovanja posameznih zavodov urejajo različni zakoni, zavodi pa morajo delovati skladno z veljavno zakonodajo. Navajanje podlage pa bo postalo rutina, saj bo drugače le, če se bo spremenila zakonodaja (Kavčič, 2005, str. 7).

2. Dolgoročne cilje posrednega uporabnika, kot izhajajo iz večletnega programa dela in razvoja posrednega uporabnika oziroma področnih strategij in nacionalnih programov.

Nacionalni programi oziroma področne strategije so navadno določeni v dokumentih, ki jih sprejme državni zbor ali občinski svet. Njihova vsebina predstavlja tudi osnovo za

oblikovanje večletnega programa dela in razvoja ter oblikovanja oziroma določitev ciljev posrednega uporabnika proračuna (Milanovič, 2003, str. 11). Te obrazložitve bodo v poročilu verjetno vsako leto enake. Spremenile se bodo le, če se bo spremenil dolgoročni program dela (Kavčič, 2005, str. 7).

3. *Letne cilje posrednega uporabnika, zastavljene v obrazložitvi finančnega načrta posrednega uporabnika ali v njegovem letnem programu dela.*

Letni cilji posameznega posrednega uporabnika imajo svojo osnovo v dolgoročnih ciljih oziroma dolgoročnih programih dela. Prve tri točke poročila o ciljih in rezultatih morajo biti povezane in morajo druga drugo dopolnjevati. Vse tri skupaj pa predstavljajo uvod v nadaljevanje poročila (Milanovič, 2003, str. 11).

4. *Oceno uspeha pri doseganju zastavljenih ciljev, upošteva fizične, finančne in opisne kazalce (indikatorje), določene v obrazložitvi finančnega načrta posrednega uporabnika ali v njegovem letnem programu dela po posameznih področjih dejavnosti.*

Določba od posrednega uporabnika zahteva, da pripravi kazalce in kazalnike, primerne za merjenje uspeha pri doseganju ciljev. Znani so tudi primeri, ko kazalnike pripravijo ustrezna ministrstva in z njimi nadzirajo doseganje ciljev svojega posrednega uporabnika proračuna. Sicer so ti opredeljeni v pravilniku o računovodstvu ali morda v pravilniku o finančnem poslovanju posrednega uporabnika (Kavčič, 2005, str. 8).

5. *Nastanek morebitnih nedopustnih ali nepričakovanih posledic pri izvajanju programa dela.*

Izvajanje dejavnosti po zastavljenem programu dela ima lahko negativne ali pozitivne učinke na rezultate poslovanja. Pozitivni učinki se prikažejo kot ocena uspeha poslovanja. Negativni učinki lahko nastanejo zaradi notranjih ali zunanjih vplivov na dejavnost proračunskega uporabnika. Prav je, da se v poročilu navedejo takšni vplivi, ter tudi njihove posledice in ukrepi, ki so bili izvedeni, da so se negativni učinki omilili ali v kasnejšem poslovanju tudi odpravili (Milanovič, 2003, str. 11).

6. *Oceno uspeha pri doseganju zastavljenih ciljev v primerjavi z doseženimi cilji iz poročila preteklega leta ali več preteklih let.*

To oceno je najbolje združiti v točki s prikazano oceno uspeha obravnavanega obdobja, saj le skupni podatki dajo realno sliko o oceni poslovanja (Milanovič, 2003, str. 12). S spremljanjem podatkov iz leta v leto se pokaže, ali so dolgoročni cilji stvarni in ali jih bo mogoče v času, za katerega so postavljeni, tudi doseči (Kavčič, 2005, str. 8).

7. *Oceno gospodarnosti in učinkovitosti poslovanja glede na opredeljene standarde in merila, ki jih je predpisalo pristojno ministrstvo oziroma župan, ter ukrepe za izboljšanje učinkovitosti in kakovosti poslovanja posrednega uporabnika.*

Kazalniki, ki jih predvidevajo slovenski računovodski standardi (SRS 29), niso popolnoma uporabni za merjenje gospodarnosti in učinkovitosti posameznega proračunskega uporabnika. Vendar je z njihovo prilagoditvijo in upoštevanjem normativov, ki jih predvidi pristojno ministrstvo oziroma župan, ter z oblikovanjem lastnih kazalnikov možno podati oceno gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti (Milanovič, 2003, str. 12).

Po mnenju Kavčičeve (2005, str. 8–9) je določba nekoliko nelogična, saj naj bi silila posredne uporabnike proračunov, da uporabljajo prihodke natanko za tiste namene in v tolikšnih zneskih, kot so bili določeni v proračunu. To pomeni, da posredni uporabnik pri porabi prihodka, dobljenega za neko nalogo (program), ni samostojen, temveč mu je hkrati z velikostjo prihodka določena tudi njegova poraba. Določeno mu je, koliko lahko porabi za plače, koliko za material in tako naprej. Hkrati s ceno storitve (programa) mu je torej določena tudi sestava zanj, to pa ne omogoča zamenjave prvin poslovnega procesa med seboj, četudi bi bilo zaradi tega opravljanje dejavnosti racionalnejše. Določba pa je logična, če je njen namen preprečiti nenamensko uporabo sredstev (npr. prenos iz enega programa v drugega). Tako za tiste programe, ki imajo večjo stopnjo soglasja, ni mogoče dobiti več sredstev, za tiste, ki pri stvarni oceni stroškov morda ne bi dobili soglasja, pa ne prikazati manjših stroškov in jih pokriti iz precenjenega programa.

8. *Oceno delovanja notranjega finančnega nadzora posrednega uporabnika.*

Po zakonu o javnih financah je predstojnik neposrednega in posrednega uporabnika proračuna odgovoren za vzpostavitev in delovanje ustreznega sistema finančnega poslovanja in kontrole ter notranjega rediviranja. Zakon tudi odgovarja na vprašanje, kako organizirati notranje revizijske službe. Predlagatelji finančnih načrtov morajo za pripravo predloga državnega proračuna organizirati skupne notranje revizijske službe za svoje potrebe in potrebe organov v sestavi. Občine ter drugi posredni uporabniki državnega in občinskih proračunov, ki zaradi gospodarnosti poslovanja ne organizirajo lastne notranje revizijske službe, lahko to nalogo zaupajo zunanjim izvajalcem, ki so pooblaščen za notranje revidiranje, ali pa ministrstvu za finance (Milanovič, 2003, str. 13).

Po mnenju Kavčičeve (2005, str. 9) mora oziroma bi morala določba zagotoviti, da so pripravljene podatki in informacije kakovostni, da odsevajo dejansko stanje premoženja in obveznosti do virov sredstev ter da je poslovanje posamezne organizacije skladno s cilji, smotno in zakonito. To je zagotovljeno le, če služba ni podrejena tistemu, ki jo nadzira. Tej zahtevi pa v praksi velikokrat ni zadoščeno. V poročilu o doseženih ciljih in rezultatih se tako opiše odločitev proračunskega uporabnika o načinu organiziranja in zagotavljanja

notranjega finančnega nadzora ter poda tudi ocena njegovega delovanja (Milanovič, 2003, str. 13).

9. *Pojasnila na področjih, kjer zastavljeni cilji niso bili doseženi, zakaj cilji niso bili doseženi. Pojasnila morajo vsebovati seznam ukrepov in terminskih načrtov za doseganje zastavljenih ciljev ter predloge novih ciljev ali ukrepov, če zastavljeni cilji niso izvedljivi.*

Prav je, da proračunski uporabnik v svojem poročilu navede tista področja svojega delovanja, kjer zastavljeni cilji niso bili doseženi. Vzroki, da določeni cilji niso bili doseženi, so lahko subjektivne ali objektivne narave. V poročilu naj bi se prikazali tudi posledice, nastale zaradi nedoseganja ciljev, in predlogi ukrepov, ki jih proračunski uporabnik namerava izvesti, da bi cilje dosegel. Če proračunski uporabnik ugotovi, da s predvidenim programom ne dosega želenih ciljev in rezultatov, je treba program dela dopolniti oziroma ustrezno prilagoditi (Milanovič, 2003, str. 13).

Smiselnost določbe se kaže predvsem pri medletnem poročanju. Pri letnem poročanju je smiselno le, če je nedoseganje ciljev razlog, da mora posredni uporabnik proračuna ponovno preveriti svoje dolgoročne cilje in ugotoviti, ali bodo doseženi ali ne. Sicer pa je zastavljanje novih ciljev včasih tudi sprememba dolgoročnih ciljev, kar pa lahko v celoti spremeni dotedanje usmeritve javnega zavoda (Kavčič, 2005, str. 9).

10. *Oceno učinkov poslovanja posrednega uporabnika na druga področja, predvsem pa na gospodarstvo, socialo, varstvo okolja, regionalni razvoj in urejanje prostora.*

Tovrstni učinki poslovanja se razlikujejo glede na dejavnosti, ki jih izvajajo posamezni proračunski uporabniki. Tako ima npr. izvajanje dejavnosti v zdravstvenih zavodih pozitiven učinek tudi na gospodarstvo, saj je manj bolniških izostankov, zagotovljena je preventiva in ne samo kurativna med zaposlenci v gospodarstvu, vse to pa daje pozitivne učinke tudi k regionalnemu razvoju (Milanovič, 2003, str. 13).

Določba zagotavlja pregled, ali so učinki takšni, kot so bili predvideni s finančnim načrtom, saj se pri negativnih vplivih na omenjene subjekte takšna dejavnost ne bi smela opravljati (Kavčič, 2005, str. 9).

11. *Druga pojasnila, ki vsebujejo analizo kadrovanja in kadrovske politike, ter poročilo o investicijskih vlaganjih.*

Te podatke oziroma pojasnila v svojem poročilu navedejo le posredni proračunski uporabniki. Najpomembnejše informacije o zaposlencih ter analizo kadrovanja in kadrovske politike lahko ponazorimo v naslednjih točkah:

- gibanje celotnega števila zaposlencev,
- število zaposlencev po organizacijskih enotah, lokacijah ...
- odsotnost in vzroki zanjo,

- izobrazbena struktura,
- starostna struktura,
- fluktuacija,
- dodatno izobraževanje zaposlencev in stroški izobraževanja,
- povprečna plača in primerjava z dejavnostjo,
- delež stroškov dela glede na celotne odhodke poslovanja.

Osnovo za pripravo poročila o investicijskih vlaganjih nam lahko predstavlja obvezna priloga k bilanci stanja ter gibanja neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev (Milanovič, 2003, str. 14).

Poročilo o doseženih ciljih in rezultatih mora posredni uporabnik pripraviti, izhajajoč iz obrazložitve svojega finančnega načrta oziroma programa dela za preteklo leto. To pomeni, da mora biti vse, kar je navedeno v poročilu, navedeno tudi v načrtu, saj drugače ni podlage za primerjavo (Kavčič, 2005, str. 9). Pristojno ministrstvo oziroma župan lahko od posrednega uporabnika zahtevata tudi druge vsebine, ki jih mora posredni uporabnik pojasniti v poročilu o doseženih ciljih in rezultatih (Štrekelj, 2004, str. 10).

3. Zaključni del, ki vsebuje:

- datum sprejetja letnega poročila v ustreznem organu določenega uporabnika,
- datum in kraj nastanka letnega poročila ter
- podpis oseb, ki so odgovorne za pripravo letnega poročila.

Določeni uporabnik, ki je posredni uporabnik državnega proračuna, predloži letno poročilo Agenciji Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve ter pristojnemu ministrstvu in na njegovo zahtevo ministrstvu, pristojnemu za finance.

3.6. Pravilnik o računovodstvu in letno poročilo

Predpisi, ki urejajo računovodstvo v Sloveniji, so sestavljeni iz zakonov, predpisov in pravilnikov. Osnovni zakon, ki ureja računovodstvo, je ZGD, ki opredeljuje vsebino letnega poročila, členitev izkazov in njihovo vsebino (Schwarzmann, Premk, 2006, str. 9).

ZGD napotuje na uporabo slovenskih računovodskih standardov, ki govorijo o pravilih pri evidentiranju poslovnih dogodkov, in zahteva uporabo kontnega okvira, ki je za vsako posamezno obliko organiziranja družbe tudi predpisan (gospodarske družbe, samostojni podjetniki, društva, zavodi, zadrage itd.). Na podlagi kontnega okvira si vsaka družba glede na svoje potrebe izdela svoj kontni načrt, ki je prilagojen potrebam družbe. Slovenski računovodski standardi pa dajejo možnost o odločanju pri evidentiranju in vrednotenju posameznih ekonomskih kategorij. Te odločitve mora sprejeti vsaka družba za sebe. Za takšne namene si izdela pravilnik o računovodstvu (Schwarzmann, Premk, 2006, str. 10).

Nekatere oblike družb morajo pri računovodstvu upoštevati tudi Zakon o računovodstvu, ki ureja predvsem vodenje poslovnih knjig in izdelavo letnih poročil za proračun in proračunske uporabnike, za pravne osebe zasebnega prava in pravne osebe javnega prava, ki ne vodijo poslovnih knjig po ZGD (Schwarzmann, Premk, 2006, str. 10). Glede na obliko družbe pa mora vsaka družba upoštevati posamezne zakone, ki opredeljujejo to obliko družbe (Zakon o društvih, Zakon o zavodih, Zakon o zadrugah itd.). Seveda je treba za uspešno in kakovostno vodenje poslovnih knjig poznati in pravilno uporabljati tudi ostalo zakonodajo (Zakon o delovnih razmerjih, Zakon o prispevkih za socialno varnost, Zakon o zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju ...).

Na zakon in podzakonske akte družba nima nobenega vpliva, mora jih dosledno uporabljati in upoštevati. Ima pa velik vpliv na pravila računovodstva, ki si jih izbere in določi sama. To določi v svojem temeljnem internem aktu oziroma v pravilniku o računovodstvu. Izdelava pravilnika je zelo pomembna, saj zahteva dosledno uporabo v poslovanju. Pravilnik o računovodstvu mora sprejeti in potrditi družba (Schwarzmann, Premk, 2006, str. 11).

Pravilnik o računovodstvu je notranji akt družbe. Njegova vsebina in obseg nista natančno predpisana. Slovenski računovodski standardi podajajo zahtevo, kaj mora družba v svojem aktu opredeliti. Družba pa se sama odloči, kako in v kakšni obliki bo izdelala pravilnik o računovodstvu (Schwarzmann, Premk, 2006, str. 88).

Priporočljiva vsebina pravilnika o računovodstvu je sestavljena iz splošnega dela ter načina organiziranja in vodenja računovodstva. Naslednji del je namenjen inventurnim popisom in usklajevanju poslovnih knjig. Sledi izdelava računovodskih izkazov s pojasnili in hranjenje. Nato opredelimo vrednotenje in izkazovanje posameznih ekonomskih kategorij. Posebej določimo vsebino razkritij. Določimo tudi ostale naloge računovodstva in odgovornost oseb, zaposlenih v računovodstvu. Na koncu pravilnika o računovodstvu opredelimo končne določbe in priloge. Priloge so namenjene predvsem stvarjem, ki so podvržene spreminjanju opredelitev, saj se na ta način izognemo stalnemu spreminjanju pravilnika oziroma omogočimo lažje spreminjanje pravilnika. Med priloge sodi tudi kontni načrt. Pri njegovi izdelavi moramo upoštevati kontni okvir, ki je predpisan za vsako posamezno obliko družbe (gospodarske družbe, društva, zavodi ...) (Schwarzmann, Premk, 2006, str. 89).

Zlasti je pomembno, da se v pravilniku o računovodstvu opredeli fizične, finančne in opisne kazalce za oceno doseganja ciljev. Izbor kazalcev je odvisen od področja, na katerem družba deluje. Izbrati je potrebno kazalce, ki kar najbolj odsevajo dejavnost družbe. V pravilniku o računovodstvu opredeljeni kazalci (fizični, finančni, opisni) so podlaga za oceno uspeha pri doseganju zastavljenih ciljev.

4. Letno poročilo Kliničnega centra Ljubljana

4.1. Predstavitev Kliničnega centra

Klinični center Ljubljana (v nadaljevanju KC) je javni zdravstveni zavod. Opravlja zdravstveno dejavnost na sekundarni in terciarni ravni ter obsežno izobraževalno in znanstvenoraziskovalno dejavnost. Zdravstveno dejavnost na primarni ravni opravlja le izjemoma. Ustanovitelj zavoda je Republika Slovenija, ustanoviteljske pravice in obveznosti pa izvaja Vlada Republike Slovenije (Letno poročilo KC za leto 2005, str. 4).

Zametki KC segajo v leto 1786, ko je bila v Ljubljani ustanovljena civilna bolnišnica. Po drugi svetovni vojni se je takratna Splošna bolnica preimenovala v Klinične bolnice. Istočasno je bila v Ljubljani ustanovljena medicinska fakulteta in Klinične bolnice so postale njena učna baza. Slovesna otvoritev glavne stavbe KC je bila leta 1975. Leta 1996 je Vlada Republike Slovenije sprejela sklep o preoblikovanju javnega zavoda KC in sprejet je bil nov statut. KC je tako postal enovita pravna oseba s številnimi strokovnimi organizacijskimi enotami.

Po 6. členu statuta dejavnost KC obsega (Letno poročilo KC za leto 2005, str. 5):

- bolnišnično zdravstveno dejavnost,
- specialistično izvenbolnišnično zdravstveno dejavnost,
- drugo izobraževalno in raziskovalno dejavnost ter eksperimentalni razvoj na področju medicine in naravoslovja,
- dejavnost lekarn in trgovine na debelo s farmacevtskimi izdelki,
- druge dejavnosti, ki so potrebne za izvajanje temeljne dejavnosti.

Strokovne organizacijske enote, klinike, klinični inštituti, klinični oddelki, centri in službe izvajajo temeljno dejavnost. Organizacijske enote na področjih interne medicine, kirurgije, ginekologije, nevrologije, stomatologije in pediatrije so glede na skupne strokovne in ekonomske interese povezane v strokovno-poslovne skupnosti (SPS). Koordinacijski svet uveljavlja skupne ekonomske interese za tiste organizacijske enote, ki izvajajo temeljne dejavnosti zavoda in niso povezane v strokovno-poslovne skupnosti (to so NSOE) (Letno poročilo KC za leto 2005, str. 5).

Dejavnosti skupnega pomena za KC izvajajo lekarna, reševalna postaja, upravno administrativne službe, oskrbovalne službe zdravstvene nege, služba bolniške prehrane in dietoterapije ter tehnično-vzdrževalne službe.

KC je največja zdravstvena ustanova v Sloveniji, pa tudi ena največjih bolnišnic v srednji Evropi. V nadaljevanju sledijo ključni podatki o KC.

Tabela 1: Ključni podatki o KC

Število bolniških postelj	2.390
Število obravnavanih bolnikov v hospitalni dejavnosti	98.113
Število specialističnih ambulantnih pregledov	702.414
Povprečna ležalna doba	6,40 dni
Število zaposlencev na dan 31.12.2005	7.184
Zdravstveni delavci	5.047
Zdravniki in zobozdravniki	1.164
Medicinske sestre	896
Zdravstveni tehniki	1.970
Nezdravstveni delavci	2.137

Vir: Letno poročilo KC za leto 2005, str. 5.

Organi KC so svet zavoda, strokovni svet, generalni direktor in strokovni direktor. Svet zavoda kot organ upravljanja ima 11 članov. Šest jih imenuje ustanovitelj, tri zaposlenci, po enega pa zavarovanci (ZZZS) in Mestna občina Ljubljana. Vodi ga predsednik sveta, ki ga izvolijo na predlog ustanovitelja. Strokovni svet sestavljajo strokovni direktorji SPS, dva predstavnika NSOE in glavna medicinska sestra KC. Vodi ga strokovni direktor (Letno poročilo KC za leto 2005, str. 6).

Poslovodni organ KC je generalni direktor, ki ga imenuje in razrešuje svet KC s soglasjem vlade Republike Slovenije za dobo štirih let. Generalni direktor organizira in vodi delo in poslovanje KC, predstavlja in zastopa KC ter odgovarja za zakonitost poslovanja. Strokovni direktor pa vodi, usklajuje in odgovarja za strokovno dejavnost KC. Imenuje in razrešuje ga svet KC na predlog strokovnega sveta KC (Letno poročilo KC za leto 2005, str. 6).

Zavod pridobiva sredstva za poslovanje:

- po pogodbi o izvajanju zdravstvenih programov iz obveznega zdravstvenega zavarovanja od ZZZS;
- od zavarovalnic po pogodbah o izvajanju prostovoljnega zdravstvenega zavarovanja;
- iz državnega proračuna za namene, za katere je določeno z zakonom;
- s prodajo storitev;
- z donacijami, darili in iz drugih virov.

4.2. Letno poročilo

Letno poročilo KC za leto 2005 je sestavljeno iz:

- računovodskega poročila, ki obsega bilanco stanja, izkaz prihodkov in odhodkov ter pripadajoče preglede in pojasnila k izkazom, ter
- poslovnega poročila.

4.2.1. Računovodsko poročilo

Računovodsko poročilo KC za leto 2005 obsega:

- bilanco stanja s prilogama o:

- stanju in gibanju neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev,
- stanju in gibanju kapitalskih naložb in posojil.

- izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov:

- po vrstah dejavnosti in
- po načelu denarnega toka.

- izkaz računa finančnih terjatev in naložb določenih uporabnikov,

- izkaz računa financiranja določenih uporabnikov,

- pojasnila k računovodskim izkazom.

4.2.2. Poslovno poročilo

Poslovno poročilo KC za leto 2005 zajema predstavitev javnega zavoda KC, kratek opis njegovega razvoja, predstavitev vodstva in pomembnejših organov javnega zavoda ter kratek opis gospodarskih, monetarnih in drugih vplivov na poslovanje KC. Izpostavljeno je predvsem sodelovanje z ZZZS kot najpomembnejšim partnerjem. Velika pozornost je namenjena novim metodam in postopkom zdravljenja, ki so jih v KC razvili v letu 2005, ter realizaciji delovnega programa.

Del poslovnega poročila je tudi Poročilo o doseženih ciljih in rezultatih, ki ga obravnavamo v naslednjem poglavju.

4.2.3. Poročilo o doseženih ciljih in rezultatih

Poročilo o doseženih ciljih in rezultatih KC za leto 2005 je zelo obsežno, zato tukaj povzemamo samo nekatere podatke.

Poslanstvo in vizija

KC Ljubljana je vrhunska univerzitetna klinična bolnišnica, ki izvaja klinično, pedagoško in raziskovalno dejavnost. Terciarno raven zdravstvene oskrbe, ki jo označuje kompleksnost obravnav in ekspertnost nosilcev, izvaja na najvišji kakovostni ravni.

Vizija KC je, da bi ohranil status vrhunske zdravstvene, pedagoške in raziskovalne institucije tudi v Evropski uniji in sooblikoval evropske centre odličnosti.

Dolgoročni cilji

V Letnem poročilu KC za leto 2005 so opredeljeni naslednji dolgoročni cilji:

- izvajanje celovite zdravstvene oskrbe za prebivalce Ljubljane in okolice na sekundarni ravni in deloma tudi na primarni ravni;
- izvajanje zahtevnih terciarnih zdravstvenih storitev za državljane celotne Republike Slovenije;
- nenehni razvoj in izboljšave novih oblik in načinov zdravstvene obravnave ter prenos znanja in veščin na druge bolnišnice;
- zagotavljanje sistema celovite kakovosti;
- povečanje izobraževalnega in raziskovalnega dela in mednarodne odmevnosti ter razširitev sodelovanja s sorodnimi institucijami v Evropski uniji;
- izboljšanje učinkovitosti in dostopnosti storitev s skrajševanjem čakalnih in ležalnih dob;
- nenehno posodabljanje prostorskih in organizacijskih rešitev v skladu s sodobnim razvojem medicinskih strok;
- pridobitev evropske akreditacije in mednarodne konkurenčnosti;
- združevanje dejavnosti skupnega pomena z namenom učinkovitejše organizacije in zmanjševanja stroškov;
- večja finančna stabilnost in učinkovitejše poslovanje;
- prenova informacijskega sistema;
- ustvarjanje možnosti za osebni razvoj in stimulacijo zaposlencev v KC v skladu z opravljenim delom in doseženimi rezultati;
- razvoj izobraževanja za vse zdravstvene profile;
- vzpostavitev mehanizma soodločanja uporabnikov zdravstvenih storitev;
- povečanje zadovoljstva zaposlencev in uporabnikov zdravstvenih storitev.

Doseganje planiranih ciljev in usmeritev

V Letnem poročilu KC za leto 2005 je navedeno, da je v drugi polovici leta 2005 novo vodstvo KC pristopilo k poglobljeni analizi stanja na poslovnem in strokovnem področju. Rezultati analize so pokazali na nujnost ukrepov za izboljšanje ekonomskega poslovanja in sprememb v organizaciji tako na poslovnem kot tudi na strokovnem področju. Zastavljeni kratkoročni in dolgoročni cilji novega vodstva so bili vključeni v spremembe dopolnil finančnega načrta KC za leto 2005, ki jih je sprejel Svet KC 15. 12. 2005.

Prioritetne poslovne aktivnosti, katerih cilj je doseganje večje učinkovitosti poslovanja in višje kakovosti zdravstvenih storitev, so:

- preglednost poslovanja,
- reorganizacija upravljanja z decentralizacijo finančnega upravljanja,
- izboljšanje nabavnega procesa,
- izboljšanje izrabe človeških zmogljivosti,
- izboljšanje tehnične opremljenosti.

Bolnišnična dejavnost

KC Ljubljana je v letu 2005 izvajal bolnišnični program po sprejetem delovnem načrtu za zavarovane osebe ZZZS, samoplačnike in ostale plačnike.

Število zdravljenih bolnikov v letu 2005 glede na plačnika storitev in obliko hospitalizacije v primerjavi s planom za leto 2005 in realizacijo za leto 2004 in 2003 bomo podrobneje predstavili v naslednji tabeli.

Tabela 2: Število zdravljenih bolnikov v KC v letu 2005 v primerjavi s planom za leto 2005 in realizacijo za leto 2003 in 2004⁵

	PLAN	REALIZACIJA			INDEKSI		
Leto	2005	2003	2004	2005	4:1	4:2	4:3
	1	2	3	4	5	6	7
Bolniki za ZZZS	92.628	90.995	92.988	94.397	101,9	103,7	101,5
- akutne bolnišnične obravnave - primeri	92.412	90.861	92.801	94.168	101,9	103,6	101,5
- transplantacije	151	134	187	175	115,9	130,6	93,6
- pedopsihiatrija	65			54	83,1		
Bolniki za druge plačnike, samoplačniki	1.880	1.659	1.750	1.860	98,9	112,1	106,3
VSI BOLNIKI SKUPAJ	94.508	92.654	94.738	96.257	101,9	103,9	101,6
Neakutne bolnišnične obravnave - BOD	29.870	0	4.028	26.063	87,3		647,0
Doječe matere in spremljevalci	1.980	1.826	2.201	2.262	114,2	123,9	102,8

Vir: Letno poročilo KC za leto 2005, str. 31.

Glavnino bolnišničnega programa v letu 2005 je KC opravljal za zavarovance ZZZS, in sicer:

- v prvih treh mesecih po pogodbi za leto 2004;
- od aprila dalje po pogodbi za leto 2005;
- oktobra je bil sklenjen aneks št. 1 k pogodbi za leto 2005, s katerim je bil program zmanjšan zaradi odhoda zdravnika med zasebnike;
- novembra je bila sklenjena pogodba za izvajanje enkratnega dodatnega programa z dolgimi čakalnimi vrstami;
- januarja 2006 je bil sklenjen aneks št. 2 k pogodbi za leto 2005, s katerim je KC pridobil dodatna sredstva za zdravlilo Remicade⁶ še za leto 2005.

Pogodba z ZZZS za leto 2005 je bila sklenjena na podlagi splošnega in področnega dogovora za bolnišnice za leto 2005. Ta dva dogovora sta nalagala bolnišnicam povečanje števila zdravljenih bolnikov za 2 % brez zagotovila dodatnih sredstev.

Pogodba za leto 2005 je KC omogočila pridobitev dodatnih sredstev za:

- kardiovaskularni program – 118 koronografij, 97 karotidnih angioplastik z vstavitvijo žilne opornice, 390 PTCA brez stenta, 307 PTCA s stentom,
- 415 operacij sive mreže,
- 450 preiskav z magnetno resonanco,
- zdravlilo Xigris,⁷
- očesne proteze iz akrila,

⁵ V tabeli navedena kratica BOD pomeni bolnišnično oskrbni dan.

⁶ Zdravljenje Chronove bolezni in revmatoidnega artritisa.

⁷ Zdravilo za zdravljenje sepse.

- ventilatorje pri bolnikih z ACL-bolezni,
- razširitev storitev specialistične ambulantne dejavnosti in funkcionalne diagnostike – merjenje pljučne funkcije pri dojenčkih, ultrazvočni mikcijski cistogram, ambulantno zdravljenje sladkorne bolezni z inzulinsko črpalko, nevrološke ambulantne dejavnosti in storitve EMG (elektronska triaža),
- neakutno bolnišnično obravnavo.

V letu 2005 je bilo v akutno bolnišnično obravnavo sprejetih 94.168 zavarovancev ZZZS, kar je za 1,9 % več, kot je bilo predvideno v delovnem načrtu. Število teh obravnav je v letih 2003–2005 nenehno naraščalo. V neakutni bolnišnični obravnavi je bilo realiziranih 26.063 bolniško oskrbnih dni, kar predstavlja 87-odstotno realizacijo sprejetega plana. Skupaj z doječimi otroci je bilo na različne organizacijske enote KC Ljubljana sprejeto 2.262 doječih mater in spremljevalcev. Letni plan je bil presežen za 282 primerov oziroma za 14,2 %.

V letu 2005 je bilo od načrtovanih 151 transplantacij izvedenih 175 oziroma za 15,9 % več. Opravljeno je bilo 6 transplantacij srca, 12 transplantacij jeter, 29 transplantacij ledvic, 67 transplantacij kostnega mozga, 45 transplantacij roženice in 16 transplantacij hondrocitov.

Skoraj v celoti oziroma 98,9-odstotno je bil realiziran plan bolnišničnega zdravljenja bolnikov, ki si zdravljenje plačajo sami oziroma jim plačilo zagotavljajo druge institucije.

Pregled realizacije bolnišničnega programa po posameznih organizacijskih enotah je prikazan v tabeli 3.

Tabela 3: Realizacija bolnišničnega programa KC po posameznih SPS in klinikah v primerjavi s planom za leto 2005

	ZZZS		OSTALI PLAČNIKI 2005		REALIZ.	SKUPAJ 2005		INDEKS
	PLAN	REAL.	PLAN	REAL.	2004	PLAN.	REAL.	7:6
	1	2	3	4	5	6	7	8
SKUPAJ - VSI BOLNIKI	92.628	94.397	1.880	1.860	94.738	94.508	96.257	101,9
Akutna boln. obravnava - primeri	92.412	94.168	1.880	1.860	94.551	94.292	96.028	101,8
SPS Interna klinika	18.564	18.654	130	122	18.710	18.694	18.776	100,4
SPS Kirurška klinika	23.575	24.318	610	555	24.486	24.185	24.873	102,8
SPS Nevrološka klinika	2.571	2.511	20	18	2.534	2.591	2.529	97,6
SPS Pediatrična klinika	9.741	10.185	50	56	10.000	9.791	10.241	104,6
SPS Ginekološka klinika	19.161	18.448	200	270	18.499	19.361	18.718	96,7
Kl. za otolaringolog. in cervik. krg.	3.476	3.600	35	114	3.489	3.511	3.714	105,8
Očesna klinika	4.698	4.270	220	136	4.868	4.918	4.406	89,6
Ortopedska klinika	3.128	3.151	20	34	3.254	3.148	3.185	101,2
Kl. za infekcijske bol. in vroč. stanja	5.491	6.822	560	536	6.667	6.051	7.358	121,6
Dermatovenerološka klinika	1.578	1.764	30	19	1.617	1.608	1.783	110,9
Klinika za nuklearno medicino	429	445	5	0	427	434	445	102,5
Transplantacije	151	175	0	0	187	151	175	115,9
Srce	6	6	0	0	2	6	6	100,0
Jetra	10	12	0	0	16	10	12	120,0
Ledvice	44	29	0	0	55	44	29	65,9
Kostni mozeg	30	67	0	0	69	30	67	223,3
Roženice	40	45	0	0	45	40	45	112,5
Pljuča	1	0	0	0	0	1	0	
Hondrociti	19	16	0	0	0	19	16	84,2
Kože - z gojenjem kože	1	0	0	0	0	1	0	
Pedopsihiatrija	65	54	0	0	0	65	54	83,1
Doječe matere in spremljevalci	1.880	2.260	100	2	1.621	1.980	2.262	114,2
Neakutna bolnišnična obravnava BOD	29.870	26.022	0	41	16.519	29.870	26.063	87,3

Vir: Letno poročilo KC za leto 2005, str. 34.

Plan vseh bolnikov v akutni bolnišnični obravnavi, kjer je plačnik ZZZS, je bil najbolj presežen na Kliniki za infekcijske bolezni in vročinska stanja (za 21,6 %), Dermatovenerološki kliniki (za 10,9 %) ter na Kliniki za otolaringologijo in cervik. kirurgijo (za 5,8 %).

Ležalna doba

Realizirana skupna povprečna ležalna doba hospitaliziranih bolnikov v KC je v letu 2005 znašala 6,40 dneva in je bila skoraj enaka načrtovani oziroma ležalni dobi za leto 2004, kar je razvidno tudi iz naslednje tabele.

Tabela 4: Povprečna ležalna doba v KC v letu 2005 v primerjavi s planom za leto 2005 in realizacijo za 2004

LEŽALNA DOBA	PLAN 2005	REALIZACIJA		INDEKS	
		2004	2005	3:1	3:2
	1	2	3	4	5
Vsi bolniki	6,39	6,39	6,40	100,2	100,2

Vir: Letno poročilo KC za leto 2005, str. 35.

V tabeli 5 je prikazana realizacija povprečne ležalne dobe v KC po posameznih klinikah.

Tabela 5: Povprečna ležalna doba bolnikov v KC po SPS in klinikah v letu 2005 v primerjavi s planom za leto 2005

	PLAN 2005	REALIZACIJA 2005	INDEKS 2:1
	1	2	3
SPS Interna klinika	7,50	7,51	100,13
SPS Kirurška klinika	7,60	7,09	93,29
SPS Nevrološka klinika	13,20	13,20	100,00
SPS Pediatrična klinika	3,90	3,54	90,77
SPS Ginekološka klinika	4,80	5,90	122,92
Kl. za otolaringolog. in cervik. krg.	5,20	4,60	88,46
Očesna klinika	3,40	3,29	96,76
Ortopedska klinika	7,80	7,38	94,62
Kl. za infekcijske bol. in vroč. stanja	6,20	5,78	93,23
Dermatovenerološka klinika	8,70	8,62	99,08
Klinika za nuklearno medicino	5,90	5,76	97,63
SKUPAJ KLINIČNI CENTER	6,39	6,40	100,16

Vir: Letno poročilo KC za leto 2005, str. 35.

Čakalne dobe

Povečanje delovnega programa in prekoračitev načrtovanega obsega programa ter v zadnjih mesecih leta 2005 še realizacija dodatnega enkratnega programa so pomembno vplivali na

skrajševanje čakalnih dob. Za posege, pri katerih je bilo evidentirano največje število čakajočih, so se čakalne dobe najbolj skrajšale za operacije kil in žolčnih kamnov za 9 mesecev, operacijo golše za 7 mesecev in za operacijo sive mreže za 3 mesece.

Čakalne dobe nad eno leto:

- operacija kolena, gležnja – 33 mesecev;
- operacija kile – 25 mesecev;
- operacija žolčnih kamnov – 25 mesecev;
- korekcija prirojenih anomalij – 24 mesecev;
- operacija OSM – EX – 12 mesecev;
- operacija golše – 15 mesecev.

Klinike in inštituti KC zagotavljajo za vsa nujna zdravljenja takojšen sprejem in obravnavo bolnikov.

Specialistična ambulantna dejavnost

Realizacijo specialistične ambulantne dejavnosti KC po klinikah prikazujemo v tabeli 6.

Tabela 6: Realizacija specialistične ambulantne dejavnosti KC v letu 2005 v primerjavi s planom 2005 in realizacijo 2004

	ZZZS		OSTALI PLAČNIKI 2005		REALIZ.	SKUPAJ 2005		INDEKS
	PLAN	REAL.	PLAN	REAL.	2004	PLAN.	REAL.	7:6
	1	2	3	4	5	6	7	8
Specialistična ambulantna dejavnost - obiski	672.553	701.186	5.500	5.854	708.330	678.053	707.040	104,3
SPS Interna klinika	135.787	150.657	643	599	146.909	136.430	151.256	110,9
SPS Kirurška klinika	256.571	258.474	1.653	2.039	263.687	258.224	260.513	100,9
SPS Nevrološka klinika	17.119	17.292	67	91	17.823	17.186	17.383	101,1
SPS Pediatrična klinika	34.336	39.078	127	135	37.406	34.463	39.213	113,8
SPS Ginekološka klinika	31.365	32.584	259	322	35.792	31.624	32.906	104,1
Kl. za otolaringolog. in cerv. krg.	37.784	37.469	77	129	39.006	37.861	37.598	99,3
Očesna klinika	50.996	56.634	568	433	52.764	51.564	57.067	110,7
Ortopedska klinika	24.855	27.377	56	51	27.156	24.911	27.428	110,1
Kl. za infektivne bol. in vroč. stanja	27.150	23.750	166	155	27.790	27.316	23.905	87,5
Dermatovenerološka klinika	38.899	39.800	109	107	36.945	39.008	39.907	102,3
Center za medicinsko rehabilitacijo	5.054	5.288	2	12	6.066	5.056	5.300	104,8
Klinika za nuklearno medicino	11.000	11.146	8	16	11.828	11.008	11.162	101,4
Inštitut za medicino dela	1.637	1.637	1.765	1.765	5.158	3.402	3.402	100,0
CT - obiski	6.000	10.117	50	1.271	7.973	6.050	11.388	188,2
RTG + UZ	993.035	765.565	0	219.038	1.392.253	993.035	984.603	99,2
Magnetna resonanca - preiskave	4.431	3.424	50	12	5.908	4.481	3.436	76,7
Dialize	65.832	65.227	55	11	64.249	65.887	65.238	99,0
Dializa I	15.250	14.819	5	7	15.810	15.255	14.826	97,2
Dializa II	3.153	3.340	5	4	2.760	3.158	3.344	105,9
Dializa III	28.031	29.759	45	0	27.517	28.076	29.759	106,0
Dializa IV - na dan	13.274	12.490	0	0	12.756	13.274	12.490	94,1
Dializa V - na dan	6.124	4.819	0	0	5.406	6.124	4.819	78,7
Fizioterapija - točke	399.965	298.886	0	0	274.352	399.965	298.886	74,7
Zobozdravstvo - točke	881.763	810.405	70.000	60.000	1.013.101	951.763	870.405	91,5
Ginekološki dispanzer - količniki	191.221	116.170	0	0	129.441	191.221	116.170	60,8
Osnovna dejavnost - količniki	65.971	67.241	0	0	87.463	65.971	67.241	101,9
Nujni reševalni prevozi - točke	318.080	421.214	1.102	3.400	302.609	319.182	424.614	133,0
Nujni reševalni prevozi - km	0	0	4.000	1.102	1.102	4.000	1.102	27,6
Lekarna - točke	127.220	78.417	200.000	182.500	282.585	327.220	260.917	79,7

Vir: Letno poročilo KC za leto 2005, str. 37.

V letu 2005 se je ambulantna dejavnost za bolnike ZZZS bolj približala planu, saj je bila prekoračitev letnega plana manjša kot v preteklih letih, vendar je 4,3-odstotna prekoračitev še vedno pomembno vplivala na realizirane stroške. Največje odstopanje letnega načrta

specialistične ambulantne dejavnosti za leto 2005 je bilo v SPS Pediatrični kliniki (za 13,8 %), Očesni kliniki (za 10,7 %), SPS Interni kliniki (za 10,9 %) in SPS Ginekološki kliniki (za 4,1 %). Program specialističnih ambulantnih obiskov, ki se lahko zaračunavajo ZZZS, ni dosegla Infekcijska klinika, ker je velik delež bolnikov, ki pridejo v urgentno ambulantno, hospitaliziran in zato se specialističnega ambulantnega pregleda ne more posebej zaračunati.

Enkratni dodatni program

V tabeli 7 prikazujemo izvajanje enkratnega dodatnega programa v KC po posameznih klinikah in po vrstah programov.

Tabela 7: Enkratni dodatni program v KC

VRSTA PROGRAMA	PLAN PO POGODBI (št. primerov, posegov, točk)	REALIZACIJA 2005	INDEKS 2:1
	1	2	3
SPS INTERNA KLINIKA			
- angiografija	653	137	20,98
- koronografija	589	576	97,79
- balonske dilatacije koronarnih arterij z/brez stenta	448	115	25,67
SPS KIRURŠKA KLINIKA			
- operacije kil	256	211	82,42
- operacije žolčnih kamnov	208	179	86,06
- operacija golše	32	32	100,00
- hiperhidroza	40	40	100,00
- korekcija prirojenih anomalij	20	20	100,00
- laparaskopska funduplikacija	40	40	100,00
- limfadenektomija	4	4	100,00
- operacija nestabilne poškodbe	50	48	96,00
- operacije OSM-EX	100	100	100,00
- radikalna nefrektomija	10	10	100,00
- radikalna prostatektomija	26	26	100,00
SPS GINEKOLOŠKA KLINIKA			
- TVT operacije	250	156	62,40
OČESNA KLINIKA			
- operacija sive mreže	347	347	100,00
ORTOPEDSKA KLINIKA			
- endoproteza kolena in gležnja	30	30	100,00
- operacija hrbtnice v ortopediji	12	12	100,00
KLINIČNI INŠTITUT ZA RADIOLOGIJO			
- CT	347	347	100,00
- UZ	150	150	100,00
- PTA	200	200	100,00
- stent grafi - anevrizme torakalne in abdominalne aore	30	2	6,67
KLINIKA ZA NUKLEARNO MEDICINO			
- perfuzijska scintigrafija miokarda	160	160	100,00
SPS STOMATOLOŠKA KLINIKA			
- zobna in čeljustna ortopedija	62.275	32.017	51,41

Vir: Letno poročilo KC za leto 2005, str. 40.

Na podlagi Aneksa št. 1 k Splošnemu dogovoru za leto 2005 je KC podpisal pogodbo z ZZZS za dodatni enkratni program, s katerim bi morali zagotoviti skrajšanje čakalnih dob programov z najdaljšimi čakalnimi dobami. S to pogodbo so bili KC dodeljeni programi za dodatno bolnišnično zdravljenje 3.115 bolnikov, in sicer:

- 1.690 bolnikov na SPS Interni kliniki,
- 786 bolnikov na SPS Kirurški kliniki,
- 250 bolnikov na Ginekološki kliniki,
- 347 bolnikov na Očesni kliniki,
- 42 bolnikov na Ortopedski kliniki;

ter 887 diagnostičnih posegov:

- 160 na Kliniki za nuklearno medicino,
- 727 na Kliničnem inštitutu za radiologijo;

in program enega tima specialistične ambulantne dejavnosti SPS Stomatološke klinike.

Rok za izvedbo teh programov je bil kratek – le tri mesece –, zato programi niso bili realizirani v celoti. Največji izpad realizacije programov je bil na SPS Interni kliniki, na kar je vplivala delna okvara enega aparata in prezasedenost posteljnih kapacitet.

Število zaposlencev po stanju

V KC je bilo v letu 2005 po povprečju mesečnih stanj 7.090 zaposlencev. To je za 2,8 % več od povprečja leta 2004. Povprečno število zaposlencev v KC po profilih v obdobju 2003–2005 prikazujemo v tabeli 8.

Tabela 8: Povprečno število zaposlencev v KC v letih 2003–2005

PROFIL	2003	2004	2005	INDEKS	RAZLIKE
1	2	3	4	5=4:3	6=4-3
1. ZDRAVNIKI IN ZOBOZDRAVNIKI - VSI	935	1.007	1.100	109,2	93
1.1 Zdravniki in zobozdravniki KC	756	764	776	101,6	12
1.2. Raziskovalci	61	54	45	83,3	-9
1.3. Sekundariji	118	119	128	107,6	9
1.4. Zdravniki specializanti - ZZZS	0	70	151	215,7	81
2. VIŠJE MEDICINSKE SESTRE	835	869	886	102,0	17
3. ZDRAVSTVENI TEHNIKI	1.844	1.909	1.948	102,0	39
4. DIPL. FARMACEVTI, FAR.TEH. IN INŽ.	84	90	97	107,8	7
5. MEDICINSKI BIOKEMIKI	28	27	28	103,7	1
6. RADIOLOŠKI INŽENIRJI	130	133	134	100,8	1
7. LABORATORIJSKI TEHNIKI	198	196	196	100,0	0
8. FIZIOTERAPEVTI IN DELAVNI TERAPEVTI	178	183	187	102,2	4
9. ZOBOTEHNIKI INŽ. PROT. ZOB. ASIS.	31	31	28	90,3	-3
10. ZDRAVSTVENI SODELAVCI	111	119	128	107,6	9
11. DRUGI MLADI RAZISKSOVALCI	5	6	8	133,3	2
12. BOLNIČARJI	79	84	88	104,8	4
13. STREŽNICE, ČISTILKE	585	594	598	100,7	4
14. KUHARSKO OSEBJE	191	194	196	101,0	2
15. TEHNIČNO OSEBJE	201	196	203	103,6	7
16. VOZNIKI REŠEVALNIH VOZIL	24	24	20	83,3	-4
17. UPRAVNO-ADMINISTR. DELAVCI	825	842	849	100,8	7
- v upravi	256	259	259	100,0	0
- v drugih OE	569	583	590	101,2	7
18. OSTALI NEZDRAVSTVENI DELAVCI	258	276	284	102,9	8
19. PRIPRAVNIKI MZZ	135	119	112	94,1	-7
20. SKUPAJ ZDRAVSTVENI DELAVCI (od 1 do 12 in 19)	4.593	4.773	4.940	103,5	167
21. SKUPAJ NEZDRAVSTVENI DELAVCI (od 13 do 18)	2.084	2.126	2.150	101,1	24
22. SKUPAJ VSI DELAVCI (20 + 21)	6.677	6.899	7.090	102,8	191

Vir: Letno poročilo KC za leto 2005, str. 42.

Prihodki

V letu 2005 so bili prihodki KC realizirani v višini 75.106 mio SIT, kar je za 0,2 % več glede na plan in za 4,9 % več v primerjavi z letom 2004. Glede na indeks rasti cen življenjskih potrebščin (102, 5) so se skupni prihodki realno povečali za 2,37 %.

Tabela 9: Prihodki KC v letu 2005 v primerjavi s planom 2005 in realizacijo za 2004

v 1000 SIT	PLAN 2005	REALIZACIJA		INDEKS	
		2004	2005	3 : 1	3 : 2
	1	2	3	4	5
Pogodba z ZZZS	69.984.402	66.747.348	70.349.034	100,5	105,4
- OZZ	64.630.810	62.326.007	64.585.980	99,9	103,6
- PZZ (Vzajemna, Adriatic, doplačila)	5.353.592	4.421.341	5.763.054	107,6	130,3
Ostali porabniki proračunskih sredstev	316.000	307.809	360.470	114,1	117,1
Samoplačniki in ostali plačniki	1.507.000	1.462.852	1.562.920	103,7	106,8
Prihodki od drugih dejavnosti	2.929.000	2.857.591	2.683.887	91,6	93,9
Skupaj prihodki od prodaje storitev	74.736.402	71.375.600	74.956.311	100,3	105,0
Prihodki od prodaje blaga in materiala	400	394	444	111,0	112,7
Finančni prihodki	75.081	75.081	56.846	75,7	75,7
Izredni prihodki	26.754	26.754	43.438	162,4	162,4
Prevrednotevalni prihodki	145.132	145.132	49.021	33,8	33,8
SKUPAJ PRIHODKI	74.983.769	71.622.961	75.106.060	100,2	104,9

Vir: Letno poročilo KC za leto 2005, str. 47.

Največji delež prihodkov v višini 70.349 mio SIT (93,7 %) je bil ustvarjen z realizacijo sklenjenih pogodbenih dokumentov z ZZZS – pogodbo za izvajanje rednega programa in pogodbo za izvajanje enkratnega dodatnega programa. V primerjavi z letom 2004 so se ti prihodki nominalno povečali za 5,4 %. Povečanje prihodkov v letu 2005 je posledica dodatno pridobljenih prihodkov:

- s pogodbo 2005 povečani redni programi in pridobljena dodatna sredstva – 779 mio SIT;
- povečanje uteži SPP (skupine primerljivih primerov) – 127 mio SIT;
- plačila stroškov epidemije gripe – 141 mio SIT;
- enkratni programi z namenom skrajšanja čakalnih dob – 1.155 mio SIT;
- zagotovljena sredstva za stroške dela zdravnikov specializantov – 614 mio SIT.

Prihodki iz obveznega zdravstvenega zavarovanja so se povečali za 3,6 %, prihodki iz prostovoljnega zdravstvenega zavarovanja pa za 30,3 % v primerjavi z letom 2004.

Ostali porabniki proračunskih sredstev – ZZZS in ministrstvo za zdravje – zagotavljajo plačilo zdravstvenih storitev za tujce, zavarovane po konvencijah, za nujno zdravljenje oseb neznanega prebivališča, za nujno zdravljenje tujcev iz držav, s katerimi nimamo sklenjene konvencije, in za tujce, ki začasno prebivajo v Republiki Sloveniji. V letu 2005 so se ti prihodki povečali za 17 % predvsem zaradi zagotavljanja zdravstvenega varstva bolnikom, ki so imeli zavarovanje urejeno s konvencijo.

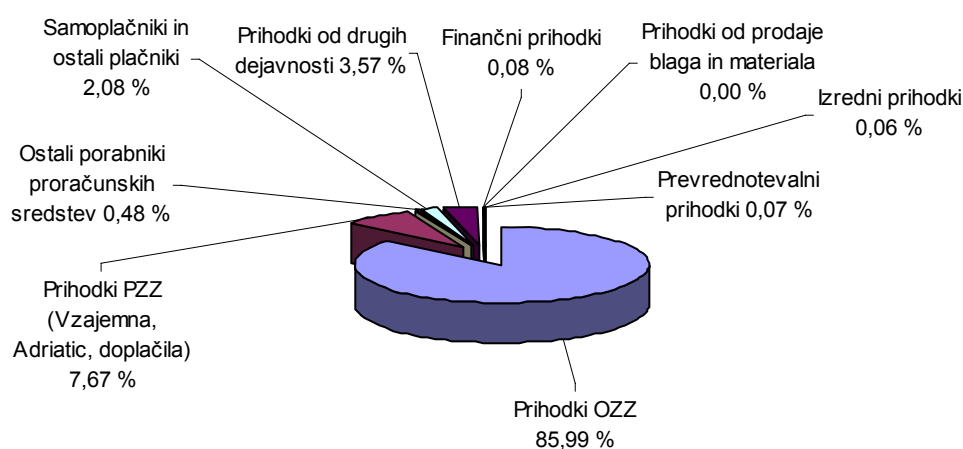
Z izvajanjem zdravstvene dejavnosti za samoplačnike in druge plačnike (podjetja, društva ...) je bilo realizirano 1.563 mio SIT prihodkov. V primerjavi z letom 2004 so se ti prihodki povečali za 6,8 %.

Med poslovne prihodke vštevamo tudi prihodke drugih (nezdravstvenih) dejavnosti:

- izvajanje raziskovalne dejavnosti,
- refundacije stroškov plač zdravnikov sekundarijev,
- refundacije stroškov plač pripravnikov – medicinskih sester in zdravstvenih tehnikov,
- refundacije stroškov mladih raziskovalcev,
- donacije za izobraževanje zaposlencev in za tekoče poslovanje,
- najemnine v samskih domovih in stanovanjih,
- drugo.

Na sliki 1 so prikazani strukturni deleži posameznih prihodkov KC v letu 2005.

Slika 1: Struktura prihodkov KC v letu 2005



Vir: Letno poročilo KC za leto 2005, str. 49.

Odhodki

V letu 2005 so odhodki KC znašali 75.793 mio SIT in so v primerjavi z letom 2004 nominalno porasli za 5,0 %. Povečani odhodki so posledica načrtovanega povečanja delovnega programa, prekoračitve delovnega programa, zdravljenja večjega števila zahtevnejših in dražjih bolnikov, večjih stroškov dela zaradi načrtovanih novih zaposlitev, stroškov dela specializantov ter povečanega obsega dela zunanje lekarne.

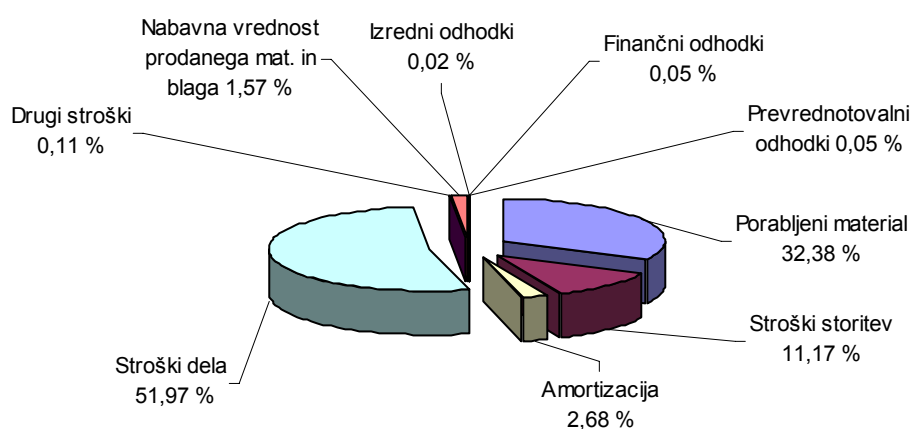
Tabela 10: Odhodki KC v letu 2005 v primerjavi s planom za leto 2005 in realizacijo za leto 2004

v 1000 SIT	PLAN 2005	REALIZACIJA		INDEKS	
		2004	2005	3 : 1	3 : 2
	1	2	3	4	5
Porabljeni material	23.962.565	22.734.095	24.542.146	102,4	108,0
Stroški storitev	8.430.170	8.423.569	8.468.896	100,5	100,5
Amortizacija	2.185.198	2.432.764	2.028.390	92,8	83,4
Stroški dela	39.018.872	37.263.360	39.390.517	101,0	105,7
Srugi stroški	79.000	77.539	80.924	102,4	104,4
Nabavna vrednost prodanega mat. in blaga	1.064.000	1.038.059	1.193.740	112,2	115,0
Skupaj poslovni odhodki	74.739.805	71.969.386	75.704.613	101,3	105,2
Finančni odhodki	188.053	188.053	35.732	19,0	19,0
Izredni odhodki	27.720	27.730	13.738	49,6	49,5
Prevrednotovalni odho	28.181	28.181	39.793	141,2	141,2
SKUPAJ ODHODKI	74.983.759	72.213.350	75.793.876	101,1	105,0

Vir: Letno poročilo KC za leto 2005, str. 50.

Na sliki 2 so prikazani strukturni deleži posameznih odhodkov KC v letu 2005.

Slika 2: Struktura odhodkov KC v letu 2005



Vir: Letno poročilo KC za leto 2005, str. 51.

Materialni stroški

Materialni stroški so v letu 2005 znašali 24.708 mio SIT in so se v primerjavi z letom 2004 nominalno povečali za 7,9 %, realno pa za 3,2 %. V primerjavi z letom 2004 je poraba medicinskega materiala narasla za 9,2 %, poraba energije pa za 4,1 %.

Tabela 11: Stroški porabljenega materiala v KC v letu 2005 v primerjavi z letom 2006

Stroški v mio SIT	REALIZACIJA		INDEKS
	2004	2005	3 : 2
1	2	3	4
Gotova zdravila	6.738.577.973	7.492.767.970	111,2
Medicinski material za enkratno uporabo	3.644.244.224	3.748.095.358	102,8
Izdelki, ki se vgrajujejo v organizem	2.172.829.889	2.160.188.470	99,4
Dializni material	1.263.786.942	1.275.207.447	100,9
Kri in krvne sestavine	1.397.469.486	1.584.738.103	113,4
Rentgenološki material	1.546.496.098	2.145.017.826	138,7
Diagnostična sredstva, ki se ne vnašajo v telo	1.091.770.253	1.208.746.667	110,7
Zavoji in šivalni material	749.814.381	724.083.138	96,6
Izotopi	362.459.169	362.671.252	100,1
Razkužila in dezinficiensi	206.823.498	222.898.412	107,8
Laboratorijski material	157.439.117	181.080.365	115,0
Farmacevtske kemikalije in droge	78.898.233	104.737.376	132,7
Stomatološki material	65.394.351	71.087.659	108,7
Pribor za večkratno uporabo	138.487.936	124.544.802	89,9
Medicinski plini	81.491.066	79.068.990	97,0
Drugi material	171.999.085	201.649.045	117,2
Skupaj stroški zdravstvenega materiala	19.867.981.701	21.686.582.880	109,2
Živila, jedila - gotova prehrana	504.091.619	524.975.041	104,1
Splošni potrošni, tekstilni in tehnični material	1.495.251.868	1.413.108.902	94,5
Skupaj stroški nezdravstvenega materiala	1.999.343.487	1.938.083.943	96,9
Porabljena energija (elektrika, ogrevanje, voda)	1.040.798.029	1.083.469.901	104,1
SKUPAJ PORABLJENI MATERIAL	22.908.123.217	24.708.136.724	107,9

Vir: Letno poročilo KC za leto 2005, str. 52.

Največji delež v strukturi porabljenega materiala predstavljajo stroški zdravil, krvi in medicinskega materiala (87,7 %). V primerjavi z letom 2004 so se povečali za 9,2 %. Največ je k temu povečanju prispevalo povečanje stroškov zdravil, in sicer za 11,2 %, stroški krvi in krvnih pripravkov za 13,4 %, stroški rentgenološkega materiala za 38,7 % in stroški materiala, ki se ne vnaša v telo, za 10,7 %.

Večje število zdravljenih bolnikov je vplivalo na večjo porabo zdravil. Delno so bili ti stroški pokriti s pogodbo z ZZZS za leto 2005, s katero je bilo zagotovljenih dodatnih 39,7 mio SIT za draga zdravila. Največ sredstev za eno zdravilo je bilo v letu 2005 porabljenih za zdravljenje Gaucherjeve bolezni. Bolniki so prejeli za 752 mio SIT zdravila Cerezyme. V primerjavi z letom 2004 so se stroški tega zdravila povečali za 20 %. ZZZS je te stroške poravnal v celoti. Za zdravljenje bolnikov s hemofilijo je bilo porabljeno 215 mio SIT za zdravilo Novo seven.

Stroški krvi in krvnih derivatov so se v letu 2005 v primerjavi z letom 2004 povečali za 13,4 %. Do tako velikega povečanja je prišlo, ker Zavod RS za transfuzijsko medicino v letu 2005 KC ni več priznal posebnega popusta na obseg prometa, kar je priznal v letu 2004.

Povečanje stroškov rentgenskega materiala in izdelkov, ki se vgrajujejo v telo, je povezano z izpolnjevanjem dodatnega programa, pridobljenega v letu 2005, in dodatnega programa za skrajševanje čakalnih vrst ter s povečanjem števila posegov in preiskav (stentiranje bolnikov, ortopedske operacije, storitve magnetne resonance in CT).

Stroški nemedicinskega materiala predstavljajo v strukturi stroškov 7,8 % in so se v letu 2005 zmanjšali za 3,1 % v primerjavi z letom 2004. Med temi stroški zavzemajo največji delež stroški živil, ki so se v letu 2005 povečali zaradi povečanega števila zdravljenih bolnikov in povečanega števila obrokov za bolnike Onkološkega inštituta. Med ostalimi stroški so v primerjavi z letom 2004 najbolj porasli stroški tehničnega materiala (za 21,6 %). Na znižanje te skupine stroškov so vplivali predvsem nižji stroški materiala za pranje in čiščenje bolniško perilnega materiala in nadomestnih delov.

Pri dobaviteljih je KC v letu 2005 dosegel 166 mio SIT rabatov in popustov tako, da so se skupni materialni stroški zmanjšali za ta znesek.

Stroški dela

Stroški dela predstavljajo v odhodkih KC največji delež, in sicer 52 %. V letu 2005 so bili izplačani v višini 39.390 mio SIT. V primerjavi s predhodnim letom so se povečali za 5,7 %, zlasti zaradi povečanega števila zaposlencev.

Tabela 12: Pregled stroškov dela v KC v letih 2004 in 2005

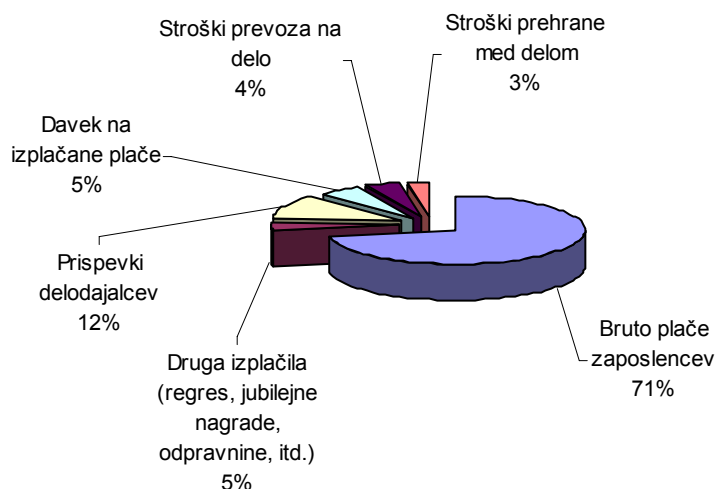
Stroški v mio SIT	REALIZACIJA		INDEKS 3 : 2
	2004	2005	
1	2	3	4
Bruto plače zaposlencev	26.483.137.323	28.175.631.097	106,4
- plače z dodatki in nadomestila	23.688.747.225	25.066.797.670	105,8
- sredstva za nadurno delo	2.486.047.145	2.769.294.537	111,4
- sredstva za delovno uspešnost	308.342.953	339.538.890	110,1
Druga izplačila	1.946.691.222	1.824.282.597	93,7
- regres	967.798.616	1.033.289.823	106,8
- jubilejne nagrade	58.448.728	56.918.683	97,4
- odpravnine	107.820.236	109.997.268	102,0
- solidarnostne pomoči	44.206.328	48.811.198	110,4
- kolektivno zavarovanje	754.489.688	575.125.239	76,2
- druga izplačila	13.927.626	140.386	1,0
Prispevki delodajalcev	4.290.574.167	4.562.898.032	106,3
Davek na izplačane plače	1.848.589.065	1.946.312.203	105,3
Drugi stroški dela	2.694.388.455	2.881.393.229	106,9
- stroški prevoza na delo	1.583.225.056	1.763.953.075	111,4
- stroški prehrane med delom	1.086.656.325	1.097.045.103	101,0
- drugi stroški	24.507.074	20.395.051	83,2
SKUPAJ STROŠKI DELA	37.263.380.232	39.390.517.158	105,7

Vir: Letno poročilo KC za leto 2005, str. 55.

Plače so bile izplačane po določenih kolektivne pogodbe za dejavnost zdravstva in socialnega varstva Slovenije, kolektivne pogodbe za zdravnike in zobozdravnike v Republiki Sloveniji in kolektivne pogodbe za zaposlene v zdravstveni negi. V letu 2005 je bila v KC povprečno izplačana bruto mesečna plača za redno delo z nadomestili, delom preko rednega delovnega časa, dežurstvom in pripravljenostjo ter nagrajevanjem uspešnosti 454.277,40 SIT. V primerjavi s preteklim letom je narasla za 0,9 %. V letu 2005 so bila izplačana sredstva za delovno uspešnost v višini 1,3 % mase plač oziroma 63 % dovoljene višine.

Na sliki 3 so prikazani strukturni deleži posameznih stroškov dela v KC v letu 2005.

Slika 3: Struktura stroškov dela v KC v letu 2005



Vir: Letno poročilo KC za leto 2005, str. 56.

Kazalniki poslovanja

Ekonomška komisija skupščine Združenja zdravstvenih zavodov Slovenije je pripravila izbor kazalnikov, ki naj bi jih (ni pa obvezno) izračunavali in vključili v svoja letna poročila vsi zdravstveni zavodi. Ti kazalniki so: koeficient celotne gospodarnosti, koeficient gospodarnosti poslovanja, stanje čiste dobičkovnosti prihodkov, koeficient obračanja zalog materialov, koeficient obračanja zalog zdravil, koeficient obračanja sredstev, stopnja odpisanosti osnovnih sredstev, stopnja osnovanosti investiranja, stopnja dolgoročnega financiranja, pospešeni koeficient ter koeficient dolgoročne pokritosti dolgoročnih sredstev in normalnih zalog. Izbrani kazalniki naj bi služili tudi kot orodje za poslovne odločitve, saj se njihova izrazna moč v primerjavi z drugimi zavodi še poveča ter kaže na odstopanja glede na položaj posameznega zavoda in njegovo poslovno politiko. Letno poročilo KC za leto 2005 zajema naslednje kazalnike:

Tabela 13: Kazalniki gospodarnosti v KC za leto 2005

KAZALNIKI GOSPODARNOSTI	Plan 2005	Realizacija 2004	Realizacija 2005
GOSPODARNOST POSLOVANJA (poslovni prihodki / poslovni odhodki)	1,0000	0,9917	0,9901
CELOTNA GOSPODARNOST (prihodki / odhodki)	1,0000	0,9918	0,9909

Vir: Letno poročilo KC za leto 2005, str. 63.

Kazalnika gospodarnosti izračunamo kot razmerje med prihodki iz poslovanja in odhodki iz poslovanja ter razmerje med celotnimi prihodki in celotnimi odhodki. Kazalnika kažeta, da je imel KC v letu 2005 več odhodkov kot prihodkov in sta izkazana kazalnika pod sto.

Tabela 14: Kazalniki stanja investiranja v KC za leto 2005

KAZALNIKI STANJA INVESTIRANJA	Plan 2005	Realizacija 2004	Realizacija 2005
ODPISANOST OSNOVNIH SREDSTEV (popravek vrednosti OS / nabavna vrednost OS)	0,5484	0,5517	0,5657
ODPISANOST NEPREMIČNIN (popravek vrednosti nepremičnin / nabavna vrednost nepremičnin)	0,3306	0,3333	0,3548
ODPISANOST OPREME (popravek vrednosti opreme / nabavna vrednost opreme)	0,8770	0,8796	0,8729

Vir: Letno poročilo KC za leto 2005, str. 63 in 64.

Koeficienti odpisanosti osnovnih sredstev nam kažejo visoko stopnjo odpisanosti osnovnih sredstev, in sicer pri opremi 87,29 % in pri nepremičninah 35,48 %. Razlog za visoko stopnjo odpisanosti osnovnih sredstev je v premajhnih sredstvih, namenjenih za nove investicije, in deloma tudi v visokih amortizacijskih stopnjah, kar pa ni neposredno povezano z uporabnostjo opreme.

Tabela 15: Koeficient obračanja zalog materiala v KC za leto 2005

	Plan 2005	Realizacija 2004	Realizacija 2005
KOEFICIENT OBRAČANJA ZALOG (porabljene zaloge materiala v letu dni / povprečno stanje zalog)	13,2401	9,6103	10,1993

Vir: Letno poročilo KC za leto 2005, str. 64.

Koeficient obračanja zalog nam kaže, da so se v letu 2005 zaloge obrnile 10,2-krat, to pomeni, da so bile v letu 2005 zaloge materiala v povprečju vezane 35,8 dneva oziroma za 2,2 dneva manj kot lani.

Tabela 16: Kazalniki dobičkovnosti v KC za leto 2005

KAZALNIKI DOBIČKOVNOSTI - v 000 SIT	Plan 2005	Realizacija 2004	Realizacija 2005
DOBIČKOVNOSTI PRIHODKOV (prihodki - odhodki)	0	-590.389	-687.816

Vir: Letno poročilo KC za leto 2005, str. 65.

Kazalnik dobičkovnosti nam kaže na naravo KC, ki je nedobičkoven javni zavod in izkazuje negativni rezultat poslovanja.

Tabela 17: Kazalniki stanja financiranja v KC za leto 2005

KAZALNIKI STANJA FINANCIRANJA	Plan 2005	Realizacija 2004	Realizacija 2005

DELEŽ KRATKOROČNEGA FINANCIRANJA (kratkor. dolgovi in pas.čas.raz. / obv. do virov sredstev)	0,3779	0,3842	0,4084
DELEŽ DOLGOROČNEGA FINANCIRANJA (kapital, dolg.dolgovi, pas.čas.raz. / obv. do virov sredstev)	0,6182	0,6158	0,5916

Vir: Letno poročilo KC za leto 2005, str. 65.

Kazalniki stanja financiranja kažejo, da je KC v letu 2005 razpolagal z 59,16 % dolgoročnih in 40,84 % kratkoročnih obveznosti do virov sredstev.

Tabela 18: Kazalniki likvidnosti v KC za leto 2005

KAZALNIKI LIKVIDNOSTI	Plan 2005	Realizacija 2004	Realizacija 2005
POKRITOST KRATKOROČNIH OBVEZNOSTI (likvidna sredstva / kratkoročni dolgovi)	0,0040	0,0040	0,0042
POKRITOST DOLGOROČNIH OBVEZNOSTI (kapital, dolg.dolgovi, pas.čas.raz. / dolgoročna sredstva)	0,7500	0,7528	0,7473

Vir: Letno poročilo KC za leto 2005, str. 66.

Kazalniki likvidnosti kažejo, da so likvidna sredstva (sredstva na računih) zadoščala za 0,4-odstotno izplačilo kratkoročnih dolgov.

4.2.4. Ugotovitve iz letnega poročila

KC je poslovno leto 2005 zaključil z negativnim finančnim izidom poslovanja v višini 688 mio SIT. Pokrivanje odhodkov z ustvarjenimi prihodki je bilo 99,2-odstotno, kar pomeni, da je bil primanjkljaj sredstev 0,9-odstoten. V primerjavi z letom 2004 se je presežek odhodkov nad prihodki povečal za 98 mio SIT.

V prvi polovici leta 2005 je bil presežek odhodkov nad prihodki realiziran v višini 690 mio SIT. Z izvajanjem vseh sprejetih ukrepov za racionalizacijo poslovanja je KC v drugi polovici leta dosegel, da se razkorak med odhodki in prihodki ni nadaljeval. Torej je KC v drugem polletju uspelo pokrivati stroške s prihodki in izravnati poslovanje.

V ocenjevanju poslovanja za leto 2005 je bilo ugotovljeno, da se je v letu 2005:

- povečalo število sprejetih bolnikov na bolnišnično zdravljenje; delovni načrt z ZZZS je bil prekoračen za 1.745 bolnikov; ta prekoračitev ni bila plačana;
- povečalo število nujnih sprejemov bolnikov;
- povečal delež zahtevnih bolnišnično zdravljenih bolnikov; s tem so povezani povečani stroški zdravlil in drugega medicinskega materiala;
- povečalo število premeščenih bolnikov iz drugih slovenskih bolnišnic za 10 %;
- povečalo število napotitev na drage diagnostične preiskave, za katere niso zagotovljena sredstva v potrebnem obsegu (storitve CT, genetske in druge drage laboratorijske preiskave);
- prekoračil program specialistične ambulantne dejavnosti za 4,3 %; ta prekoračitev ni bila plačana;

- povečala uporaba dragih in novih zdravil ter medicinskega materiala, ki ga zahteva nova sodobnejša medicinska oprema;
- povečala poraba materialov in storitev, ki so potrebni za zagotavljanje preprečevanja bolnišničnih okužb.

Na rezultat poslovanja je vplivalo tudi izkazano nedoseganje programa neakutne bolnišnične obravnave bolnikov. Nedosledno beleženje te oblike obravnave bolnikov je bilo predvsem v prvem polletju in le 87-odstotna realizacija tega programa na koncu leta je povzročila izpad prihodkov za 80 mio SIT. Zaradi novega obračuna storitev magnetne resonance (za hospitalne bolnike se storitve ne smejo več obračunavati) je bil izpad prihodkov 70 mio SIT, kljub temu da je bil v letu 2005 realiziran program za 3 % večji kot v letu 2004.

Kljub izkazanemu negativnemu rezultatu je bilo poslovanje KC v letu 2005 uspešno. Upoštevati je treba, da KC ni prejel plačila za zdravljenje 1.745 bolnikov, ki so bili sprejeti nad dogovorjenim delovnim programom. V prihodkih niso bili upoštevani stroški zahtevnega zdravljenja. Ugotovljeno je bilo, da bi KC ob doslednem financiranju bolnišničnega zdravljenja po doseženi uteži SPP (skupina primerljivih primerov) prejel za 1.331 mio SIT več sredstev za planiran obseg dela. S temi sredstvi bi bili zagotovljeni normalni pogoji poslovanja. Večji delež sredstev bi lahko namenili za obnovo in povečanje obsega medicinske opreme, strokovni razvoj zavoda in boljše pogoje za bolnike.

4.2.5. Ukrepi za izboljšanje gospodarskih rezultatov

Ob pravičnejšem načinu financiranja bi bil izkazan rezultat poslovanja KC pozitiven. Pričakuje se, da bo KC v letu 2006 uspel pridobiti dodatna sredstva za programe, ki so bili v letu 2005 prekoračeni, in da bo narejen naslednji korak k doslednemu plačevanju bolnišničnih storitev po doseženi uteži SPP ter da bodo programi realizirani le v obsegu dogovorjenega delovnega programa. Tako bi bili vzpostavljeni boljši pogoji za izvajanje dejavnosti in dejansko potrebna finančna sredstva bi ustrezala načrtovanim.

5. Kritični pogled na obstoječe letno poročilo

Letno poročilo KC za leto 2005 v skladu s predpisi zajema računovodsko in poslovno poročilo. Vendar je precej nepregledno, ker ni natančno navedena njegova vsebina. Iz kazala vsebine izhaja, da zajema poslovno poročilo in bilanco stanja, kljub temu da vsebuje tudi vse računovodske izkaze s prilogami in pojasnili. Letno poročilo bi moralo biti jasno in pregledno razdeljeno na računovodsko in poslovno poročilo.

KC, njegova zgodovina in vodstvo so v letnem poročilu predstavljeni nazorno.

Dobro so predstavljeni cilji poslovanja, zlasti dolgoročni. Kratkoročni cilji niso posebej navedeni, pač pa so večinoma navedeni pri primerjavah doseženega stanja z načrtovanim. Menim, da bi bilo dobro kak zelo pomemben kratkoročni cilj še posebej izpostaviti in mogoče

predstaviti tudi posledice nedoseganja tega cilja (npr. dogovor z ZZZS o obsegu storitev). Tudi v nadaljevanju letnega poročila ni nobene obrazložitve glede dogovarjanja KC kot delodajalca s posameznimi sindikati dejavnosti kot predstavniki delojemalcev.

V letnem poročilu so navedene številne pravne podlage delovanja KC v letu 2005. Glede na veliko število zaposlencev v KC pa pogrešam navedbo kolektivnih pogodb, ki jih mora KC ravno tako upoštevati pri svojem delovanju. Pomembno bi bilo tudi prikazati finančne posledice, ki izhajajo iz posamezne kolektivne pogodbe, zlasti iz kolektivne pogodbe za zdravnike in zobozdravnike.

Pri predstavitvi doseganja planiranih ciljev in usmeritev ni posameznih podatkov oziroma primerjav, ki bi kazale na določena gibanja, zato menim, da ni transparentnega prikaza doseženih ciljev, temveč so nanizane le določene aktivnosti za leto 2005, ki so se izvajale. O izvajanih aktivnostih ni ključnih podatkov o tem, v kakšnem obsegu so potekale. Npr.: navedeno je, da je bila na področju notranjega nadzora v KC v letu 2005 vzpostavljena notranja revizijska služba, ki je bila aktivno vključena v zagotavljanje neodvisnega nadzora naključno izbranih delov poslovnega procesa. Menim, da bi moralo biti natančno navedeno, kateri deli poslovnega procesa so bili revidirani. Prav tako bi morali biti predstavljeni natančni podatki in ugotovitve notranje revizije ter kakšni ukrepi so sledili ob morebitno ugotovljenih nepravilnostih in pomanjkljivostih.

Precejšen del letnega poročila zajemajo ključni strokovni dosežki v letu 2005. Izpostavljen je zlasti razvoj novih metod in postopkov. Ker je letno poročilo namenjeno notranjim in zunanjim uporabnikom, med katerimi je precej laikov, bi morali te metode razložiti na preprost način. Pogrešam tudi podatke o tem, ali se nova metoda oziroma postopek že uporablja, prednosti uporabe nove metode oziroma postopka, kdo plačuje zdravljenje po novi metodi (zavarovalnica ali je samoplačniška), finančne učinke uporabe novih metod in postopkov.

Pri realizaciji delovnega programa niso posebej poudarjena pozitivna gibanja, ki se kažejo na posameznih področjih poslovanja v primerjavi s postavljenimi cilji ob pripravi predloga finančnega načrta in doseženimi cilji v preteklem letu (npr. glede izvajanja bolnišnične dejavnosti, ležalne dobe, čakalne dobe ...). Doseženi rezultati poslovanja bi se morali primerjati z doseženimi rezultati iz več preteklih let. Tako bi lahko opazovali trend gibanja na posameznih področjih (npr. kaj se je dogajalo z ležalnimi dobami v zadnjih petih letih). Pomembno bi bilo tudi, da bi bili dodatni programi, ki jih je KC izvajal v letu 2005, finančno ovrednoteni. Prikazati bi bilo torej treba, za koliko so se povečali prihodki in stroški zaradi izvajanja dodatnega programa. Na nekaterih področjih je bil dogovorjeni program presežen, na nekaterih pa se je ugotovilo nedoseganje dogovorjenega programa. Tudi posledice odstopanja od dogovorjenega programa bi bilo treba finančno ovrednotiti in prikazati njihov

vpliv na končni rezultat. Pri opisovanju realizacije delovnega programa se pojavljajo številni strokovni izrazi, ki bi jih bilo treba dodatno obrazložiti.

KC je v letu 2005 imel dnevno izredno visoko odsotnost zaposlencev, povprečno kar 21,9 % oziroma 1.702 zaposlenca, izračunano iz ur (zaradi bolezni, izobraževanja, poročniškega dopusta, letnih dopustov in drugo). Niso pa predvideni nobeni ukrepi za zmanjšanje tako velike odsotnosti z dela.

KC je v letu 2005 realiziral presežek odhodkov nad prihodki. V letnem poročilu so premalo obrazloženi vzroki za porast odhodkov. Navedeno je, da so se odhodki povečali zaradi prekoračitve delovnega programa, zdravljenja večjega števila zahtevnejših in dražjih bolnikov, novih zaposlitev, stroškov dela specializantov in povečanega obsega dela zunanje lekarne. Tudi ti razlogi za povečanje odhodkov v letu 2005 bi morali biti natančno finančno ovrednoteni in za vsak razlog posebej bi moral biti prikazan njegov učinek na končni rezultat. Predvideni pa bi morali biti tudi ukrepi za izboljšanje poslovanja in natančen nadzor nad izvajanjem programa, da ne bi prihajalo do prekoračitev. Če pa do prekoračitev prihaja zaradi nujnega zdravljenja, ki ga ni mogoče odložiti, ne da bi bila ogrožena zdravje in življenje ljudi, bi morali biti predvideni ukrep, ki bi preprečili negativni vpliv na poslovanje (npr. dogovor z ZZZS oziroma ministrstvom za zdravje glede reševanja problematike nujnega zdravljenja).

Pri realiziranih investicijah v letu 2005 ni primerjave z doseženimi investicijami v preteklih letih in glede razpoložljivosti sredstev. V letnem poročilu sta dve preglednici, ki se nanašata na investicije. V prvi so razpoložljiva sredstva po vrstah (lastni viri, proračunska sredstva, donacije), v drugi pa poraba načrtovanih sredstev za investicije v letu 2005 v primerjavi s planiranimi investicijami in investicijami v predhodnem letu. Za boljšo preglednost bi bilo treba ti dve tabeli združiti.

V letnem poročilu so posebej prikazani le kazalniki, izračunani iz računovodskih podatkov, ki sicer kažejo na specifičnost dejavnosti zdravstvenih zavodov, vendar pogrešam primerjave za leto nazaj oziroma več let. Kazalniki, ki so zajeti v letnem poročilu KC za leto 2005, so kazalniki, ki se uporabljajo za vse zavode. KC bi moral v letnem poročilu zajeti tudi svoje kazalnike, ki bi kar najbolj odsevali njegovo dejavnost.

Pojasnila k izkazom za poslovno leto 2005 je KC podal kot prilogo k letnemu poročilu. Menimo, da bi bilo smiselno predpisana pojasnila podatki oziroma vključiti že v posamezna poglavja letnega poročila.

V letnem poročilu ni nikjer posebej obravnavana problematika tržne dejavnosti. V pojasnilih k izkazom je sicer navedeno sodilo za razmejitev prihodkov in odhodkov na prihodke in odhodke od opravljanja javne službe ter prihodke in odhodke od prodaje blaga in storitev na

trgu. Pomembno bi bilo navesti v letno poročilo, katere vrste storitev, ki se uvrščajo v prihodke tržne dejavnosti, je KC izvajal v letu 2005, ter v nadaljevanju prikazati vpliv tržne dejavnosti na rezultat poslovanja.

6. Sklepne ugotovitve

V Sloveniji so javni zavodi opredeljeni z Zakonom o zavodih. Cilj njihovega delovanja ni pridobivanje dobička. Javni zdravstveni zavodi zadovoljujejo širše družbene potrebe. Z omejenimi sredstvi, ki so jim na voljo, morajo zagotavljati izvajanje zdravstvene oskrbe skladno s strokovnimi smernicami. Najpomembnejši cilji poslovanja zdravstvenih zavodov so zdravstveno varstvo prebivalstva, zagotavljanje enakih možnosti zdravljenja, uresničevanje dogovorjenega programa z zdravstveno zavarovalnico in pozitiven izid poslovanja.

Zdravstveno varstvo, kakršnega v Sloveniji poznamo danes, je začelo nastajati z reformo leta 1992. Takrat je bil sprejet najpomembnejši zakon s tega področja, in sicer Zakon o zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju. S tem zakonom je bilo v Sloveniji ponovno uvedeno obvezno zdravstveno zavarovanje, ki zavarovancem omogoča dve skupini pravic: pravice do zdravstvenih storitev iz obveznega zdravstvenega zavarovanja in pravice do denarnih prejemkov (npr. nadomestila plače za časčasne zadržanosti od dela iz bolezenskih razlogov ...).

Zakon o javnih financah celovito ureja vse elemente, potrebne za učinkovito upravljanje z javnofinančnimi izdatki v državi. Ta zakon določa sestavo, pripravo in predložitev finančnih načrtov, način poročanja o izvrševanju finančnih načrtov in o izvajanju nalog, računovodstvo, predložitev letnih poročil, nadzor (zunanji, notranji) ter analiziranje in ocenjevanje poročil.

Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava določa, da letno poročilo sestavljata računovodsko in poslovno poročilo. Računovodsko poročilo zajema računovodske izkaze in pojasnila k izkazom, poslovno pa poročilo o doseženih ciljih in rezultatih ter druge informacije o poslovanju.

V zadnjem delu specialistične naloge smo povzeli nekatere poudarke iz Letnega poročila Kliničnega centra za leto 2005. Ugotovili smo, da je sestavljeno iz računovodskega in poslovnega poročila. Menimo, da bi moralo biti letno poročilo bolj pregledno, s tem da bi bilo jasno razdeljeno na računovodsko in poslovno poročilo. Opozorili smo na nekatere podatke, ki bi morali biti zajeti v letnem poročilu (npr. o izvajanju tržne dejavnosti). Opozorili smo tudi, da bi razlogi za presežek odhodkov nad prihodki morali biti ne samo naštet, pač pa tudi natančno finančno ovrednoteni in za vsak razlog posebej bi moral biti prikazan njegov vpliv na končni rezultat. Le na ta način bi lahko ugotovili, na katere dejavnike se je treba usmeriti, da bi izboljšali poslovanje.

7. Literatura in viri

7.1. Literatura

1. Albreht Tit et al.: Health Care Systems in Transition: European Observatory on Health Care Systems. Copenhagen : WHO Regional Office for Europe, 2002. 81 str.
2. Atrill Peter, McLaney Eddie: Accounting and Finance for Non-specialists. Second Edition. London : Prentice Hall, 1997. 407 str.
3. Bates G. Jonathan: Why Value for Money is Important. Managing Value for Money in the Public Sector. London : Chapman&Hall, 1993. 251 str.

4. Bohinc Franc: Sprotno spremljanje poslovanja – kontroling v javnem zdravstvenem sektorju. Zbornik VI. strokovnega posvetovanja o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 2000, str. 114–120.
5. Čižman Milenka: Vsebina letnih poročil javnih zavodov. IKS, Ljubljana, XXX(2003), 12, str. 21-28.
6. Čižman Milenka: Vsebina letnih poročil določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta. IKS, Ljubljana, XXXII(2005), 12, str. 24-47.
7. Čok Mitja et al.: Javne finance v Sloveniji. Tretja dopolnjena izdaja. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2001. 89 str.
8. Freeman J. Robert, Shoulders D. Craig: Governmental and Nonprofit Accounting. New Jersey : Prentice Hall, 1993. 811 str.
9. Glautier Michel W. E., Underdown Brian: Accounting Theory and Practice. Šesta izdaja. London : Pitman, 1997. 788 str.
10. Hay E. Leon, Wilson R. Earl: Accounting for Governmental and Nonprofit Entities. Chicago : IRWIN, 1995. 808 str.
11. Horvat Tatjana: Priprava letnega poročila za komuniciranje z interesnimi skupinami podjetja. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 2000. 249 str.
12. Horvat Tatjana: Prostovoljna razkritja v letnem poročilu. Revizor, Ljubljana, XIV(2003), 2, str. 61–91.
13. Horvat Tatjana: Priprava razkritij v letnem poročilu gospodarske družbe. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2003a. str. 442.
14. Horvat Tatjana: Učinkovit prikaz razkritij v letnem poročilu za presojanje uspešnosti poslovanja. Revizor, Ljubljana, XV(2004), 2, str. 24–53.
15. Ivanjko Šime: Tržna in netržna dejavnost javnega zavoda. Zbornik referatov s 3. seminarja o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 2001, str. 127–140.
16. Jones P. C., Bates J. G.: Public Sector Auditing, Practical Techniques for an Integrated Approach. University and Professional Division. 2. izdaja. London : Chapman&Hall, 1994. 404 str.
17. Kamnar Helena: Javni zavodi med državo in trgom. Ljubljana : Znanstveno in publicistično središče, 1999. 196 str.
18. Kavčič Bogdan: Poslovanje v javnem sektorju. Novo mesto : Visoka šola za upravljanje in poslovanje, 1999. 173. str.
19. Kavčič Bogdan, Smodej Vera: Javni sektor. Novo mesto : Visoka šola za upravljanje in poslovanje, 2003. 319 str.
20. Kavčič Slavka: Računovodske informacije za zunanje uporabnike. Zbornik 29. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah. Portorož : Društvo ekonomistov Slovenije, 1997, str. 143–153.
21. Kavčič Slavka: Javna in tržna dejavnost v javnih zavodih. Zbornik referatov s 3. seminarja o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 2001, str. 151–167.
22. Kavčič Slavka: Preračunavanje in priprava finančnih načrtov v javnih zavodih. 3. izobraževalni seminar o poglobljenem knjigovodstvu določenih uporabnikov enotnega

- kontnega načrta. Gradivo za računovodske šole Zveze računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2005. 20 str.
23. Keber Dušan: Strateške usmeritve Ministrstva za zdravje v obdobju 2001–2004. 9. strokovno srečanje ekonomistov in poslovodnih delavcev v zdravstvu. Bled : Zveza ekonomistov Slovenije, 2002. 26 str.
 24. Keber Dušan et al.: Bela knjiga zdravstvene reforme. Ljubljana : Ministrstvo za zdravje, 2003. 348 st.
 25. Kolenc Tatjana: Prenova računovodskega sistema v Zavodu za zdravstveno zavarovanje Slovenije. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2003. 115 str.
 26. Koletnik Franc: Računovodsko poročanje o ekonomskem položaju gospodarskih družb. Brdo pri Kranju : Slovenski inštitut za management Ljubljana, 1997. 45 str.
 27. Korpič Horvat Etelka: Razmejitve med dejavnostjo javne službe in drugimi dejavnostmi. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2001. 15 str.
 28. Košir Franc et al.: Strateški razvojni program zdravstvenega zavarovanja v Republiki Sloveniji. Ljubljana : Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije, 1998. 153 str.
 29. Kralj Helena: Posebnosti revidiranja javnih zavodov s področja zdravstva. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2004. 91 str.
 30. McKee Martin, Judith Healy: Hospital in a Changing Europe. Philadelphia : OpenUniversity Press, 2002. 278 str.
 31. Možic Cecilija: Poslovno poročilo za leto 2001. Zbornik predavanj Poslovanje javnega zavoda v praksi. Ljubljana : Zavod za tehnično izobraževanje, 2002, str. 49–63.
 32. Pečar Zdravko, Goričan Alja: Ekonomika javnih podjetij in javnih zavodov. Ljubljana : Fakulteta za upravo, 2003. 109 str.
 33. Perner Vili: Vloga revizorja pri merjenju delovanja osebkov javnega prava. Zbornik referatov VII. seminarja o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 2005, str. 79–109.
 34. Schwarzmann Andreja, Premk Urška: Novi pravilnik o računovodstvu, Ljubljana : Primath, 2006. 511 str.
 35. Stanovnik Tine: Javne finance. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1998. 203 str.
 36. Stepan Adolf et al.: Sistem financiranja v zdravstvu. Ljubljana : Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije, 1999. 170 str.
 37. Stojin Tone: Uvod v zdravstveno pravo. Ljubljana : ČZ Uradni list RS, 1998. 199 str.
 38. Štrekelj Vlado: Letno poročilo določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta. IKS, Ljubljana, XXXI(2004), 3, str. 7–10.
 39. Toth Martin: Pogled na razvoj zdravstvenega varstva in zdravstvenega zavarovanja v Sloveniji v luči ureditve Evropske unije. Ljubljana : Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije, 1999. 15 str.
 40. Toth Martin: Zdravje, zdravstveno varstvo, zdravstveno zavarovanje. Ljubljana : Zavod za zdravstveno zavarovanje, 2003. 524 str.

41. Turk Ivan, Melavec Dane, Korošec Bojana: Uvod v računovodstvo. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2004. 599 str.
42. Vencelj Stane: Institucionalna klasifikacija sektorja država, neposredni in posredni uporabniki proračunov in prikazi konsolidiranih bilanc države. Zbornik referatov s 5. seminarja o javnih financah in državnem revidiranju. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 2003, str. 111-132.
43. Zalar Katarina: Računovodske informacije iz letnih računovodskih izkazov za potrebe odločanja. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2002. 101 str.
44. Žibert Franc: Teorija javnih financ. Ljubljana : ČZ Uradni list RS, 1993. 206 str.
45. Žnidaršič Kranjc Alenka: Ekonomika in upravljanje neprofitne organizacije. Postojna : Dej, 1996. 233 str.

7.2. Viri

1. Aneks št. 1 k Splošnemu dogovoru za pogodbeno leto 2005. NOVIS: glasilo Združenja zdravstvenih zavodov Slovenije, Ljubljana, XXXII(2005), 9, str. 46–55.
2. Interno gradivo Kliničnega centra Ljubljana.
3. Janc Marija: Osnovna načela računovodstva v javnem sektorju. Seminarsko gradivo. Ljubljana, 2003. 19 str.
4. Milanovič Vesna: Priprava letnih poročil. Seminarsko gradivo. Ljubljana, 2003. 15 str.
5. Nacionalni program zdravstvenega varstva RS (Uradni list RS, št. 49/00).
6. Navodilo o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologija za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna (Uradni list RS, št. 12/01).
7. Navodilo za pripravo finančnih načrtov posrednih uporabnikov državnega in občinskih proračunov (Uradni list RS, št. 91/2000, 122/2000).
8. Področni dogovor za bolnišnice za pogodbeno leto 2005. NOVIS: glasilo Združenja zdravstvenih zavodov Slovenije, Ljubljana, XXXII(2005), 7-8, str. 2–37.
9. Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Uradni list RS, št. 54/02, 117/02, 58/03, 134/03, 34/04 75/04, 117/04, 141/04, 175/05).
10. Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava (Uradni list RS, št. 134/03, 34/04, 13/05, 138/06).
11. Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Uradni list RS, št. 115/02).
12. Slovenski računovodski standardi (Uradni list RS, št. 107/01).
13. Splošni dogovor za pogodbeno leto 2005. NOVIS: glasilo Združenja zdravstvenih zavodov Slovenije, Ljubljana, XXXII(2005), 6, str. 20–47.
14. Ustava RS (Uradni list RS, št. I-33/94).
15. Zakon o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 30/93, 29/94, 82/94, 20/98, 84/98, 6/99, 45/01, 57/04, 130/04, 42/06).
16. Zakon o gospodarskih javnih službah (Uradni list RS, št. 32/93, 30/98, 127/06).

17. Zakon o izvrševanju proračuna RS za leti 2004 in 2005 (Uradni list RS, št. 130/03, 61/05, 90/05).
18. Zakon o javnih financah (Uradni list RS, št. 79/99, 124/00, 79/01, 79/01, 30/02, 56/02, 110/02).
19. Zakon o lekarniški dejavnosti (Uradni list RS, št. 9/92, 38/99, 2/04, 36/04).
20. Zakon o organizaciji in delovnem področju ministrstev (Uradni list RS, št. 71/94, 47/97, 60/99, 30/01).
21. Zakon o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/99).
22. Zakon o zavodih (Uradni list RS, št. 12/91, 8/96, 18/98, 36/00, 127/06).
23. Zakon o zdravstveni dejavnosti (Uradni list RS, št. 9/92, 37/95, 8/96, 90/99, 31/00, 45/01, 2/04, 80/04, 23/05).
24. Zakon o zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju (Uradni list RS, št. 9/92, 13/93, 9/96, 29/98, 77/98, 6/99, 56/99, 99/01, 42/02, 60/02, 11/03, 126/03, 62/05, 76/05, 100/05).
25. Zakon o vladi RS (Uradni list RS, št. 4/93, 71/94, 23/96, 47/97, 23/99, 119/00, 30/01, 52/02, 123/04).