

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

RAČUNOVODSTVO JAVNIH ZAVODOV

Ljubljana, junij 2003

MATEJA ČADEŽ

IZJAVA

Študentka Mateja ČADEŽ izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom dr. Sergeje SLAPNIČAR in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne _____

Podpis: _____

1. UVOD.....	1
2. OPREDELITEV ZAVODOV	3
2.1. Inštitut za varovanje zdravja republike Slovenije	4
3. USTANOVITEV ZAVODA.....	5
3.1. Dejavnosti zavoda	7
3.2. Organizacija Inštituta za varovanje zdravja	8
3.3. Dejavnosti inštituta.....	8
4. PODOBNOSTI IN RAZLIKE MED ZAVODI TER PRIDOBITNIMI IN DRUGIMI NEPRIDOBITNIMI ORGANIZACIJAMI.....	12
5. NADZOR NAD DELOVANJEM JAVNIH ZAVODOV	14
5.1. Notranji nadzor.....	15
5.1.1. Standardi notranjega nadzora	16
5.2. Zunanji nadzor.....	17
5.3. Nadzor javne porabe.....	18
6. RAČUNOVODSTVO IN RAČUNOVODSKA POROČILA	20
7. RAČUNOVODSKE REŠITVE ZA JAVNE ZAVODE V SLOVENSКИH RAČUNOVODSKIХ STANDARDIH.....	21
7.1. SRS 36 Računovodske rešitve v nepridobitnih organizacijah - pravnih osebah zasebnega prava.....	22
7.1.1. Posebnosti pri izkazovanju sredstev in obveznosti do virov sredstev pri javnih zavodih	22
7.1.2. Posebnosti amortizacije.....	23
7.1.3. Posebnosti pri izkazovanju stroškov, odhodkov, prihodkov in poslovnega izida..	24
8. SESTAVA LETNEGA POROČILA JAVNIH ZAVODOV	25
8.1. Poročilo o doseženih ciljih in rezultatih.....	27
8.2. Finančni načrt Inštituta za varovanje zdravja.....	28
9. SKLEP.....	34
LITERATURA.....	37
VIRI.....	38
SEZNAM UPORABLJENIH KRATIC.....	39

1. UVOD

Povsod po svetu in tako tudi v Sloveniji se pojavljajo zahteve po zniževanju javne porabe. V Sloveniji je v letošnjem letu prišlo že do tretjega rebalansa proračuna oblikovanega za leti 2003 in 2004. Na finančnem ministrstvu so namreč ugotovili, da dejanski proračunski prihodki še zdaleč ne dosegajo zneskov, ki so bili načrtovani v proračunu in zato so morali znižati tudi postavke na odhodkovni strani. Zaradi pereče problematike javnih financ sem se odločila, da se v diplomskem delu osredotočim na problematiko računovodstva javnih zavodov ter na možnost vplivanja te službe na gospodarno in učinkovito porabo proračunskih sredstev. Delovanje javnih zavodov zadeva vsakega posameznika naše družbe, ne le kot uporabnika tovrstnih storitev, temveč tudi kot davkoplačevalce.

Potrebe človeka po javnih dobrinah so navadno večje, kot so možnosti za njihovo pridobitev z lastnimi sredstvi. Zato je na področjih, kot so zdravstvo, kultura, izobraževanje in podobne dejavnosti, na trge posegla država z ustanavljanjem javnih zavodov. Njihova naloga je zagotoviti dobrine na posameznih področjih, ki so posledica oblikovanega nacionalnega programa. Naloga države pa je zagotoviti zadostna sredstva, da se bodo oblikovani programi zavodov lahko izvajali.

Med pisanjem diplomskega dela so v javnost prišle informacije o nepravilnostih pri poslovanju na Inštitutu za varovanje zdravja Republike Slovenije. Zato bom splošno tematiko (računovodstvo javnih zavodov) skozi diplomsko delo skušala dopolniti s praktičnim primerom (računovodstvo na Inštitutu za varovanje zdravja). Zaradi zakona o varstvu podatkov bom navajala le tiste podatke, ki so pomembni za razumevanje besedila. Drugih podatkov v diplomsko delo nisem vključevala.

V prvih dveh poglavjih sem se osredotočila na lastnosti javnih zavodov, njihovo ustanovitev in financiranje. Na kratko je opisana tudi zgodovina in organizacija inštituta. Osrednje mesto v zavodu predstavlja direktor, ki sprejema vse najpomembnejše odločitve. Predstavljene so tudi dejavnosti, s katerimi se ukvarja Inštitut. Med njimi je tudi ena, ki ima oziroma jim predstavlja monopolni položaj na trgu. To je dejavnost oskrbe, skladiščenje, nabava ter ostale aktivnosti povezane s programom cepljenja. Navedena dejavnost je tista, ki je v okviru IVZ-ja jabolko spora in poglobitni vzrok za negativno mnenje računskega sodišča o pravilnosti poslovanja. Inštitut po ugotovitvah računskega sodišča, ki je opravil revizijo za leto 2001 in prvo polovico leta 2002, ni upošteval zakona o javnih naročilih ter oblikoval višjo veleprodajno ceno cepiv, kot jo dopušča pravilnik o oblikovanju cen na debelo. Inštitut je zaračunaval bistveno previsoko ceno cepiv in previsoke stroške manipuliranja predvsem Zavodu za zdravstveno zavarovanje Slovenije, saj je slednji plačnik tovrstnih zdravstvenih storitev, ki spadajo v program nacionalnega varstva. Poleg navedenih očitkov dobavitelj cepiv ni bil izbran v skladu z zakonom o javnih naročilih, z njim pa je posloval tudi po poteku pogodbe. Navedeni zakon namreč nalaga skrbno izbiro dobavitelja pri nabavah nad 8 mio. SIT, kar je merilo za velike nakupe. Zakona o javnih naročilih, ki predstavlja enega od

temeljev racionalnega trošenja proračunskih sredstev, tako niso upoštevali pri skoraj 40 odstotkih vseh nabav. Kot sem že omenila, IVZ deluje na področju cepiv kot monopolist in nima kakšnega večjega zunanjega nadzora. Zato ostali strokovnjaki z navedenega področja očitajo, da takšnega področja ne bi smel pokrivati zgolj en za to pristojen poslovni subjekt, vendar na IVZ-ju zatrjujejo, da je področje cepiv tako zahtevno, pomembno in potrebno velikega nadzora glede kakovosti, da to ne more biti predmet ostalih poslovnih subjektov, ki bi se poleg Inštituta še lahko ukvarjali s tem področjem na trgu.

Zavodi so neprofitne organizacije, ki delujejo na področjih, kjer ni oblikovanih tržnih cen za njihove storitve niti stroškovnih normativov, s katerimi bi lahko ugotavljali gospodarno rabo sredstev, predvsem sredstev javnih financ. Cilj poslovanja javnega zavoda ni dobiček, zato negativni poslovni rezultati niso posebnost in ne predstavljajo alarmantnih stanj, tako kot je to navada na trgu. Zato je zelo težko, včasih celo nemogoče, ugotavljati uspešnost njegovega delovanja ter nadzirati gospodarnost in učinkovitost izvrševanja nalog, oziroma porabo proračunskih sredstev. V nadaljevanju sem prikazala osnovne podobnosti in razlike z drugimi pridobitnimi in nepridobitnimi organizacijami. Javni zavodi so v marsičem podobni enim in drugim, bistvena razlika pa je v različnem načinu financiranja dejavnosti in ugotavljanju poslovnega izida. V tem poglavju je opisano tudi poslovodenje in upravljanje javnih zavodov z nakazanimi novostmi, ki se pripravljajo v državi.

Sledi poglavje, v katerem je opisan nadzor nad delovanjem javnih zavodov, saj so le ti kot posredni proračunski uporabniki deležni pogostejših revizij kot ostali poslovni subjekti v pridobitnih dejavnostih, ki izvajajo nadzor nad porabo denarja davkoplačevalcev ter zahtevajo gospodarno rabo in trošenje proračunskih sredstev, ki jih preko davkov in prispevkov javnost vplačuje v proračun. Predstavljena sta notranji in zunanji nadzor. Zunanji nadzor pri nas izvaja računsko sodišče, ki nadzira zakonitost poslovanja in namenskost porabe proračunskih sredstev. Z njim so se na proučevanem inštitutu srečevali le vsakih sedem let, če niso imeli kakšnih posebnosti. Notranji nadzor pa bodo v proučevanem zavodu uvedli z letom 2003, saj jim spremembe zakona o računovodstvu konec leta 2002 nalagajo uvedbo notranje revizije. Notranja revizija je z navedeno novelo postala obvezen del notranjih kontrol v vseh javnih zavodih, ki presegajo v zakonu predpisane omejitve. Več o noveli zakona o računovodstvu je napisanega v poglavju o notranjih kontrolah. Notranji nadzor mora ustrezati v tem poglavju predstavljenim standardom. To so standardi notranjega nadzora, ki jih je oblikovalo mednarodno revizijsko združenje INTOSAI. Ob koncu poglavja je prikazan še nadzor javne porabe, ki pridobiva vedno večji pomen zaradi čedalje močnejših teženj javnosti po zmanjševanju javne porabe, saj je le ta iz leta v leto višja in pomeni čedalje večje davke in druge obremenitve davkoplačevalcev.

V šestem in sedmem poglavju diplomskega dela je predstavljena funkcija računovodstvo kot ena izmed najpomembnejših poslovnih funkcij vsakega poslovnega subjekta. Računovodstvo je področje, ki je v zadnjem desetletju tudi v svetu deležno velikih sprememb in razvoja. Postaja namreč vse pomembnejša funkcija tako v zasebnem kot v javnem sektorju. Zelo pomembno je, da snovalci računovodskih informacij dobro poznajo potrebe in zahteve

uporabnikov računovodskih informacij ter vlogo oziroma pomen teh informacij v procesu odločanja. Pripraviti jih morajo v primerni obliki in vsebini, da bodo sprejete odločitve posloводства, ki temeljijo na njihovih informacijah, pravilne.

Sledi del, v katerem opisujem posebnosti računovodskih rešitev za javne zavode, v katerih so opisane posebnosti evidentiranja in vrednotenja računovodskih postavk po slovenskem računovodskem standardu 36. Čeprav so pravila za računovodstva za vse organizacije enaka, se na določenih področjih pojavljajo posebnosti in v diplomskem delu sem se osredotočila le nanje. Te izhajajo že iz financiranja, saj se javni zavodi financirajo večji del z javnimi sredstvi in je premoženje s katerim upravljajo, v lasti države oz. ustanovitelja.

V poglavju, ki sledi, je prikazana sestava letnega poročila za javne zavode. Opisana je sestava letnega poročila, ki je sestavljeno iz bilance stanja z obveznimi prilogami, izkaz prihodkov in odhodkov z obveznimi prilogami ter pojasnila k izkazu. Prikazana je tudi sestava poročila o doseženih ciljih in rezultatih kot obvezna priloga letnemu poročilu.

V zadnjem poglavju se navedenih ugotovitev lotevam na primeru Inštituta za varovanje zdravja Republike Slovenije. Prikazala sem izdelavo finančnega načrta, kot ga pripravljajo na Inštitutu.

2. OPREDELITEV ZAVODOV

Zakon o zavodih definira javni zavod (1991) kot: »organizacije, ki se ustanovijo za opravljanje dejavnosti vzgoje in izobraževanja, znanosti, kulture, športa, zdravstva, socialnega varstva, otroškega varstva, invalidskega varstva, socialnega zavarovanja ali drugih dejavnosti, če cilj opravljanja dejavnosti ni pridobivanje dobička.« Definicija javnih zavodov, njihova ustanovitev, pravice in obveznosti ter ostala dejstva povezana z javnimi zavodi so torej utemeljena z zakonom o zavodih.

Javni zavod predstavlja organizacijsko obliko, prek katere država oziroma lokalna skupnost organizira javno preskrbo za svoje državljane oziroma občane. Zato lahko rečemo, da je javni zavod podaljšana roka države oziroma lokalne skupnosti, prek katere izvaja svojo servisno funkcijo. Javni zavod ima tako določeno mandatno poslanstvo, torej formalno določene naloge, ki jih mora izpolnjevati. S tem je že v izhodišču bistveno omejena njegova samostojnost. Javni zavod tako nima izbire in ne more samostojno odločati o tem, s čim se bo ukvarjal. Obstaja torej medsebojno razmerje »principal – agent«. Država kot ustanovitelj je *principal - nalogodajalec*, zavod pa je kot izvajalec ustanoviteljeve volje njen *agent - izvajalec*.

Javne službe opravljajo predvsem javni zavodi. Vendar pa na trgu srečujemo tudi druge poslovne subjekte oz. zavode, ki so si pravico za opravljanje javne službe pridobili na podlagi

podeljene koncesije, s strani države, občine ali mesta. Tak zavod ima glede javne službe pravice, dolžnosti in odgovornosti javnega zavoda (Zakon o zavodih, 1991).

V vsaki državi obstajajo področja, ki tržno niso zanimiva saj poslovnim subjektom ne zagotavljajo visokih dobičkov. Zato na takšna področja poseže država z ustanavljanjem javnih zavodov in javnih podjetij ter jim z razporeditvijo davkov zagotavlja sredstva ter s tem omogoča njihovo delovanje. Za posamezen javni zavod sklene resorno ministrstvo pogodbo o zagotavljanju storitev nacionalnega programa, ki predstavlja zahtevane naloge, ki jih mora izvajati javni zavod. V pogodbi so določena tudi zavodu namenjena sredstva za delovanje. V primeru, da pride do drastičnih sprememb državnega proračuna oz. rebalansa, se lahko pogodba spremeni. Ker so storitve javnih zavodov bistvenega pomena za kulturo, znanost, šport, socialno in zdravstveno varstvo, odvisno od namena ustanovitve, je kriterij za uspešnost poslovanja doseganje čim višje kakovosti teh storitev in zadostna oz. ravno pravšnja količina, ki zadovolji povpraševanje in ne dobiček.

2.1. Inštitut za varovanje zdravja republike Slovenije

Eno od področij, na katera z ustanavljanjem javnih zavodov posega država, je prav gotovo področje zdravstva. Za zagotavljanje javnega zdravstva je bil prvi javni zdravstveni inštitut, Higienški zavod v Ljubljani, ustanovljen že leta 1923. K njegovi ustanovitvi je največ pripomogel dr. Andrija Štampar, ki je bil med drugim tudi prvi predsednik.

Higienški zavod se je na začetku ukvarjal predvsem z dostopnostjo in nadzorom pitne vode, zdravstveno vzgojo ter varovanjem žensk in otrok. Skozi desetletja se je zavod nenehno prilagajal novim zahtevam na področju javnega zdravstva. Leta 1992 je bil z vladnim sklepom ustanovljen Inštitut za varovanje zdravja RS z devetimi območnimi zavodi za zdravstveno varstvo. Med najpomembnejša področja, s katerimi se ukvarjajo strokovnjaki inštituta danes sodijo: socialna medicina, higiena in zdravstvena ekologija, epidemiologija nalezljivih bolezni, javnozdravstveni laboratoriji, raziskovalne dejavnosti in organizacija, ekonomika in informatika zdravstva.

3. USTANOVITEV ZAVODA

Država ali lokalne skupnosti so tiste, ki ustanovijo javni zavod. Ustanavljajo jih z namenom zagotoviti čim boljše storitve, ki bodo zadovoljile javni interes. Za ustanovitev zavoda so tako potrebna sredstva, najprej za ustanovitev – registracijo in nato še sredstva, ki omogočajo začetek in nadaljevanje opravljanja dejavnosti.

Pravno osnovo ustanovitve zavoda predstavlja ustanovni akt, ki vsebuje naslednje postavke (Zakon o zavodih, 1991):

- ime in sedež oziroma prebivališče ustanovitelja,
- ime in sedež zavoda,
- dejavnosti zavoda,
- določbe o organih zavoda,
- sredstva, ki so zavodu zagotovljena za ustanovitev in začetek dela,
- vire, način in pogoje pridobivanja sredstev za delo zavoda,
- način razpolaganja s presežkom prihodkov nad odhodki in način kritja primanjkljaja sredstev za delo zavoda,
- pravice, obveznosti in odgovornosti zavoda v pravnem prometu,
- določbe o odgovornosti ustanovitelja za obveznosti zavoda,
- medsebojne pravice in obveznosti ustanovitelja in zavoda,
- druge določbe v skladu z zakonom.

Osnovna pravna izhodišča delovanja zavodov določa zakon o zavodih. Natančnejša določila pa so postavljena še s posebnim zakonom posebej za vsako vrsto dejavnosti, s katero se ukvarja zavod, npr. zakon o šolstvu, zakon o zdravstvu ipd.

Osnovna figura zavoda je direktor in predstavlja *poslovodni organ*. On-a organizira in vodi poslovanje zavoda ter predstavlja in zastopa zavod. Odgovoren je tudi za zakonitost dela zavoda. V velikih javnih zavodih se zaradi prevelike količine raznovrstnih nalog, ki so naložene direktorju, pojavlja delitev dela tako, da sta poslovodna funkcija in funkcija strokovnega dela ločeni. S tem zagotovijo učinkovitejše vodenje in nadzor ter večjo strokovnost dela. Kot dve najpomembnejši funkciji sta tako opredeljeni funkciji upravljanja in vodenja, ki pa se srečujeta s problemi, kot je racionalizacija vodenja in upravljanja javnih zavodov ter revitalizacija vloge svetov javnih zavodov. Zavedati se je potrebno, da predstavlja vodenje in upravljanje v javnih zavodih zelo velik del nalog, saj morajo pri svojem poslovanju upoštevati celo množico predpisov in uredb, pravilnikov in zakonov ter tako odvrčajo pomemben del strokovnega kadra, oziroma zasedajo delovna mesta, ki bi jih z vidika poslanstva javnega zavoda lahko bistveno bolj koristno zasedli s strokovnimi profili. Opisani problemi zadevajo predvsem manjše javne zavode, pri katerih je v upravljanje in vodenje zavoda vključenih bistveno več ljudi kot v njegovo strokovno delo, za kar je zavod pravzaprav ustanovljen (Vodenje in upravljanje javnih zavodov, 2002) .

Drugi problem, ki se pojavlja, je statusna ureditev javnih zavodov, ki v Sloveniji daje občutek, da so javni zavodi zaradi samostojne pravne osebnosti in lastne upravljalvske strukture avtonomni subjekti. To pa ne drži, ker jih širši institucionalni okvir obravnava kot podaljšek roke države, torej kot del oblastne hierarhije. Ustanovitelj jim namreč z ustanovnim aktom določa mandatno poslanstvo in s tem poslovno politiko. Sistem javnih financ jih obravnava kot posredne proračunske uporabnike, kar pomeni, da država de facto odloča, preko financiranja, o njihovem programu dela. Posledica je nepreglednost odločanja, zamegljevanje odgovornosti in na koncu zaviranje resnične modernizacije, ki bi bila primerljiva s procesi v zahodnoevropskih državah.

Politiko gospodarskih organizacij na trgu določajo tržne zakonitosti, ki z zakoni ponudbe in povpraševanja vplivajo na ravnanje organizacije. Politiko javnih zavodov pa določajo vrednote, s katerimi je politična opcija zmagala na volitvah, oziroma vrednote, ki jih mora politična stranka ohranjati in razvijati, če želi ohraniti zaupanje volivcev. V tej smeri javni zavodi predstavljajo mehanizem za uveljavljanje določene politike.

Naravi javnega zavoda ustreza tudi način njegovega financiranja. Sredstva za izvajanje svojega namena pridobivajo javni zavodi iz proračuna kot posredni porabniki, kar pomeni, da jim ustanovitelj v vlogi financerja določa program dela, oziroma prevzema vlogo nevidne roke, ki sicer tržnim subjektom daje tisto pravo samostojnost. Če je pri tržnih subjektih trg vrhovni upravitelj, ima pri javnih zavodih to vlogo njihov financer, torej ustanovitelj. Le ta mu s pogodbo, ki je v skladu z nacionalnim programom določi naloge, ki bodo v nacionalnem interesu.

Svet zavoda, ki predstavlja *organ upravljanja zavoda* in ga sestavljajo predstavniki ustanovitelja, delavcev zavoda in uporabnikov oz. javnosti, ne sme biti okupiran z nalogami, na katere v resnici, kot izhaja iz navedenih dejstev, sploh nima vpliva (sprejemanje programa dela, statuta in drugih splošnih aktov zavoda...). Svet zavoda namreč sprejme statut in druge splošne akte zavoda, finančni načrt, program dela in razvoja zavoda ipd. Namesto tega naj dobi svet zavoda vlogo nadzora, tako nad delovanjem vodstva, kot tudi nad politiko ustanovitelja, potrebno pa bi bilo poskrbeti tudi za ustrezno kadrovsko in ne zgolj politično ustreznost članov sveta javnih zavodov.

Novosti, ki so opisane v osnutkih novel zakona, govorijo v smeri, da naj bi svet zavoda sestavljali predstavniki interesnih skupin in bi morali biti čim bolj samostojni v odnosu do javnih oblasti. Glede uprave pa enako kot doslej, javni zavod vodi uprava, ki je lahko enoosebna, tako da poslovno in strokovno funkcijo opravlja ena oseba, ali pa jo sestavlja več članov, pri čemer poslovni direktor vodi upravo in poslovanje, strokovni direktor pa odgovarja za strokovnost dela zavoda. Predlagana novost je v tem, da se ukinja »dvokonzolstvo« in uvaja delovanje uprave kot kolektivnega organa, če je sestavljena iz več članov. S tem se ukinja problem premajhne povezanosti oziroma prevelike ločenosti poslovne in strokovne funkcije.

Prehodne določbe v novostih zakona o javnih zavodih posvečajo posebno pozornost tudi statusni preobrazbi javnih zavodov. Tako naj bi država ugotovila, kakšne vrste pravni status je za konkretnega javnega izvajalca najbolj ustrezen in mu ga za delovanje v prihodnosti tudi dodelila.

Sodobna vodstva zavodov iščejo nove poti, kako bi uvedle sodobne trende kot je PPP (private public partnership), to je sodelovanje privatnega in javnega sektorja pri zagotavljanju javnih dobrin. Hkrati pa je tudi država začela uvajati mehanizme, ki naj bi dajali vtis tekmovalnosti in proste izbire najboljšega ponudnika za zagotavljanje javnih dobrin, tako imenovane »notranje trge«, predvsem s podeljevanjem koncesij na področjih, kjer jih do pred kratkim še ni bilo.

3.1. Dejavnosti zavoda

Zavode se ustanavlja v dejavnostih, ki ne prinašajo visokih prihodkov ali presežkov prihodkov nad odhodki. V zavodu tako lahko opravljajo zgolj eno, lahko pa več dejavnosti, ki pa morajo biti v skladu z namenom, za katerega je zavod ustanovljen. V zadnjem času je vse več zavodov v položaju, ko morajo zagotoviti nove vire financiranja za svoje delovanje, saj jih država sili v zniževanje stroškov poslovanja. Zato so prisiljeni iskati priložnosti tudi v novih dejavnostih, na največkrat sorodnih področjih, za katere se doregistriirajo v soglasju z ustanoviteljem.

Vedno bolj občutijo tudi pojav zasebnikov na področjih, ki so bila do nedavnega le v njihovi delovni pristojnosti. V Sloveniji je namreč omogočeno, da s podeljevanjem koncesij tudi zasebniki postanejo izvajalci javnih služb (Zakon o zavodih, 1991). Zasebniki skušajo z maksimalno racionalizacijo stroškov oblikovati nižje cene storitev ter zaradi želje po pridobivanju čim več strank – pacientov tudi opraviti čim kakovostnejše storitve. Pojav zasebnikov na opisanem področju bi bil lahko razmeroma dober pokazatelj potrebnih stroškov za opravljanje javnih služb. Nadzorniki bi na njihovi osnovi lahko oblikovali približno oceno o gospodarni rabi proračunskih sredstev v sorodnih dejavnostih. Vendar pa je potrebno biti previden pri določanju stroškov in upoštevati tudi ostale kazalce, kot je npr. uspešnost opravljenih nalog, in ne zgolj višino porabljenih sredstev, saj zasebnike nemalokrat zavede težnja po profitu.

Opisani trendi silijo poslovodstva javnih zavodov, da tudi v javnih zavodih zagotovijo čim bolj racionalno delovanje. To pomeni z danimi sredstvi doseči največji učinek ter ekonomično razpolaganje s sredstvi, ki so jim dodeljena.

3.2. Organizacija Inštituta za varovanje zdravja

Poslovodni organ zavoda IVZ predstavlja direktor, ki opravlja predvsem poslovodno funkcijo. Nema lokrat je tudi strokovni vodja in s pomočjo strokovnega sveta rešuje strokovna vprašanja. Inštitut je organizacijsko razdeljen na centre, ki jih vodijo predstojniki, centri pa so razdeljeni na posamezne oddelke, ki ji vodijo njihovi vodje. Vodje centrov so za svoje in za delo svojega centra neposredno odgovorni direktorju.

Organ upravljanja Inštituta predstavlja svet zavoda, ki je sestavljen iz predstavnikov ustanovitelja (8 članov), v katerem so predstavniki ministrstva za zdravstvo, vlade in zainteresirane javnosti, kot so predstavnik Mestne občine Ljubljana (1 član), Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije (1 član) in zaposlenih na Inštitutu (5 članov).

Svet zavoda je poleg direktorja najpomembnejši organ, ki upravlja s sredstvi zavoda in skrbi za uresničevanje začrtanih programov dela. Opravlja namreč funkcijo nadzora in je vezni člen med ministrstvom za zdravje in Inštitutom. Opravlja tudi odločilno funkcijo pri potrjevanju finančnega načrta opisanega v nadaljevanju diplomskega dela. Glede na to, da je v svetu zavoda več kot polovica članov iz vrst ustanovitelja, jim je zaupana funkcija potrjevanja finančnega načrta za prihodnje leto. Finančni načrt mora biti pripravljen v skladu z zakonom in navodili s strani ministrstva, potrjen s strani sveta zavoda in sredstva za delovanja v prihodnjem letu so zagotovljena.

3.3. Dejavnosti inštituta

Javni zavod Inštitut za varovanje zdravja se ukvarja z različnimi dejavnostmi med katerimi prevladujejo dejavnosti javne službe nekaj pa je tudi takšnih, ki zahtevajo delovanje na trgu.

1. Dejavnost centra za organizacijo, ekonomiko in informatiko v zdravstvu:

- priprava indikatorjev in standardov v zdravstvenem varstvu,
- proučevanje organizacije zdravstvene dejavnosti,
- strateške rešitve za informacijsko podporo pri načrtovanju, spremljanju in vrednotenju pospeševanja in povrnitve zdravja ter izvajanju zdravstvenega varstva,
- proučevanje kvalitete dela in njegove izboljšave,
- zdravstvena ekonomska vprašanja,
- vrednotenje financiranja zdravstvene dejavnosti,
- proučevanje politike in strategije razvoja zdravstveno-informacijskega sistema,
- priprava in vzdrževanje baz podatkov na področju organiziranosti, ekonomike in informatike v zdravstvu,
- priprava zakonskih predpisov,
- priprava najpogosteje zahtevanih podatkov.

2. Dejavnost centra za raziskovanje zdravja prebivalstva

Nacionalni program na področju spremljanja zdravstvenega stanja in zdravstvene dejavnosti obsega naloge, ki jih v sodelovanju z regionalnimi zavodi za zdravstveno varstvo izvaja navedeni center. Opravlja predvsem dolgoročne projekte, ki omogočajo vzdrževanje podatkovnih zbirk o zdravstvenem stanju prebivalstva in o delu zdravstvene službe. Rezultati statističnih raziskav so namenjeni predvsem ministrstvu za zdravje ter ostalim, ki se na nacionalni ravni ukvarjajo z zdravstveno politiko in zdravstvenim stanjem prebivalstva. Širši javnosti pa so obravnavani podatki dostopni preko publikacije Zdravstveni statistični letopis RS.

Nacionalni program centra za raziskovanje zdravja prebivalstva zajema naslednje zbirke podatkov:

- primarnega zdravstvenega varstva žensk,
- perinatalnega zdravstvenega varstva (zbiranje podatkov o porodnicah in novorojencih),
- spremljanje vitalne statistike in fetalnih smrti,
- zdravstvenega varstva šolskih otrok in mladine,
- dejavnosti splošne medicine,
- poškodb pri delu,
- rehabilitacije,
- ambulantno specialistične dejavnosti,
- bolnišnične dejavnosti,
- umrlih,
- ambulantnega predpisovanja zdravil,
- publikacija Zdravje v Sloveniji,
- Zdravstveni statistični letopis,
- spremljanje fetalnih smrti v Sloveniji,
- analiza hospitalizacij,
- analiza bolniškega dopusta,
- analiza umrljivosti,
- analiza pošiljanja podatkov »Zdravniško poročilo o umrli osebi«,
- ambulantno predpisovanje zdravil v Sloveniji po ATC klasifikaciji,
- priprava kazalnikov Zdravje za vse za SZO,
- spremljanje in proučevanje izdatkov za zdravstvo v Sloveniji,
- spremljanje mreže javne zdravstvene službe v Sloveniji.

3. Dejavnost centra za zdravstveno ekologijo

Vzdrževanje baz podatkov in priprava letnih poročil o:

- zdravstveni ustreznosti živil,
- registru vodovodov,
- zdravstveni ustreznosti pitne vode in varnosti oskrbe z vodo,

- registru kopališč,
- sanitarno higienski ustreznosti kopalnih voda,
- monitoring tehnoloških odpadnih voda v skladu s pooblastilom ministrstva za okolje in prostor (za štiri leta).

Poleg navedenih aktivnosti se oddelek ukvarja še z mikrobiološkimi in kemijskimi analizami živil, pitne vode in predmetov splošne uporabe.

4. Dejavnost centra za nalezljive bolezni

Center za nalezljive bolezni se ukvarja s spremljanjem in proučevanjem nalezljivih bolezni ter sodeluje pri njihovem obvladovanju. Oblikuje in koordinira program cepljenja ter z mikrobiološkimi analizami ugotavlja povzročitelje nalezljivih bolezni. Skrbi za baze podatkov o nalezljivih boleznih, opravljenih cepljenjih ipd. Predstavniki centra sodelujejo tudi pri strokovnih srečanjih in pripravi zakonskih določil za navedenega področja.

Za veliko večino javnih zavodov je značilno, da je njihovo delo težko vrednotiti. Tuja avtorja pa razloge za to opisujeta takole (Freeman, Shoulders, 1993, str. 5):

- 1) Javni zavodi ne prodajajo svojih izdelkov in storitev na konkurenčnem trgu, ki bi storitvam in proizvodom določal realno vrednost.
- 2) Povezanost med tistim, ki prispeva sredstva za delovanje zavodov, in prejemnikom javnih dobrin je posredna in nejasna.
- 3) Ker organizacije niso pridobitno usmerjene, se navadno tudi ne pričakuje, da bodo poslovale donosno.
- 4) Država lahko doseže zbiranje sredstev za delovanje teh organizacij s pobiranjem davkov in prispevkov.

Te postavke sicer držijo, vendar pa se bodo oblikovalci proračuna morali soočiti z dejstvi, da proračunski viri niso neskončni in da bo potrebno oblikovati učinkovitejši nadzor nad porabo teh sredstev. Vsak dan namreč slišimo za korupcijo, prevare, nepravilnosti pri poslovanjih kar vse kaže na nenamensko trošenje sredstev javnih financ. Redkokdaj slišimo za razplet, za kazen skoraj nikoli. Vse navedeno bo potrebno skušati spremeniti v smer, kjer bo konec poti znan.

Največji del sredstev za delo zavod pridobi od ustanovitelja, saj je le ta z zakonom zavezan zagotavljati sredstva za delovanje zavoda. Ostali del sredstev si lahko pridobijo s pridobitno dejavnostjo, to je s prodajo blaga in storitev na trgu in iz drugih virov, kot so donacije sponzorjev. Struktura prihodkov IVZ zanaša 82% sredstev iz proračuna ter le 18% sredstev iz tržne dejavnosti. To se po eni strani zdi popolnoma v redu, saj bi moral biti program zdravstvenega varstva za Republiko Slovenijo eden izmed temeljnih ciljev v programu nacionalnega varstva in ne bi smel imeti cene. Zavedati se moramo, da je precepljenost na

različne nalezljive bolezni, ki so terjale veliko žrtev v preteklosti, posledica dobrega dela zaposlenih v tej službi ter pravilno usmerjen zdravstveni nacionalni program. Po drugi strani pa se poraja vprašanje, »zakaj tako velik neposredni porabnik proračuna ni bil deležen pogostejših nadzorov«, saj notranje revizije niso bili dolžni oblikovati, računsko sodišče pa jih je pregledovalo le vsakih sedem let.

Katere javne zavode, v kolikšen obsegu in katere naloge bo financiral proračun določajo zakoni, nacionalni programi, podzakonski in ustanovitveni akti in letni programi dela zavodov. *Letni proračun in zakon o izvrševanju proračuna* (2002) sta pravni podlagi, ki omogočata določitev obsega dejavnosti posameznega zavoda, ki ga bo država financirala iz javnih sredstev in sta tudi edini osnovi za soglasje ustanovitelja zavoda na letni program dela in finančni načrt zavoda. Sicer pa je obseg dodeljenih proračunskih sredstev podrobneje določen v *pogodbi med financerjem - ustanoviteljem in zavodom*. Ustanovitelj namreč razpolaga z bolj ali manj natančnimi podatki oz. merili za financiranje posameznih vrst storitev ali zavodov ki jih tudi smiselno vključijo v pogodbo.

Temeljno izhodišče za proračunsko financiranje pomenijo *Zakon o razmerjih plač v javnih zavodih* (1994), *pravilnik o napredovanju zaposlenih ter kolektivne pogodbe*, ki urejajo višino plač v javnih zavodih. Ta del stroškov je tudi najtežje obvladljiv oz. nanj skoraj ni mogoče vplivati, razen z večanjem oz. zmanjševanjem števila zaposlenih, vse ostale postavke so določene z omenjenimi zakoni.

Za javne zavode je pomemben *predvsem poseben del proračuna*, v katerem posamezna proračunska postavka določa obseg dodeljenih sredstev. Včasih je postavka namenjena enemu samemu zavodu in je že takoj jasna višina sredstev, ki jih bo zavod prejel. Pogosteje pa je postavka namenjena skupini istovrstnih zavodov. Razdelitev med posamezne zavode pa opravi pristojno ministrstvo. Natančno znana višina sredstev pa postane jasna šele s soglasjem ustanovitelja na finančni načrt zavoda, ki se opredeli v pogodbi med financerjem in izvajalcem.

Za obveznosti zavoda je odgovoren predvsem zavod sam in jamči z vsemi s svojimi sredstvi. Posredno pa je odgovoren tudi ustanovitelj. Posebnost javnih zavodov je tudi uporaba presežka prihodkov nad odhodki, saj ga sme zavod uporabiti le za opravljanje in razvoj dejavnosti. Navadno ga uporabi za razširitev osnovne dejavnosti ali izboljšanje kakovosti storitev. (Zakon o zavodih, 1991) Prav zadnja trditev je pomembna pri opominjanju vseh zaposlenih v javnih zavodih, da presežek prihodkov ne bi smel biti vir za njihove nagrade in stimulacije, sploh pa ne tisti del presežka, ki zadeva opravljanje javne službe. Te presežke bi bilo opravičljivo izplačevali v obliki nagrad le, če bi izhajali oziroma bi bili posledica opravljenih dejavnosti na trgu.

4. PODOBNOSTI IN RAZLIKE MED ZAVODI TER PRIDOBITNIMI IN DRUGIMI NEPRIDOBITNIMI ORGANIZACIJAMI

Poglavitna razlika med dejavnostjo zavoda in dejavnostjo podjetja kot pridobitno organizacijo je v tem, da je za zavod, ker ni pridobiten, storitev končni cilj, za podjetje pa sredstvo za doseganje čim večjega dobička. Cilj neprofitne organizacije je torej proizvodnja storitev. Z dobro organizacijo lahko povečamo kakovost teh storitev in s tem zadovoljstvo uporabnikov ter zmanjšamo stroške proizvodnje teh storitev.

Kot nepridobitne organizacije so v tuji literaturi opisane dejavnosti z naslednjimi značilnostmi (Freeman in Shoulders, 1993, str. 1):

- 1) Cilj njihovega delovanja je proizvodnja javnih dobrin in ne dobiček.
- 2) Običajno so nepridobitne organizacije v državni in ne v zasebni lasti.
- 3) Delovanja takšnih organizacij je skoraj v celoti financirano iz javnih sredstev in ne s sredstvi, pridobljenimi s prodajo izdelkov in storitev na trgu.
- 4) Poglavitne cilje njihovega delovanja določi parlament.
- 5) Rezultati dela javnih zavodov so težko merljivi.
- 6) Delovanje zavodov se pogosto nadzira.

Posamezni javni zavod mora uresničevati del nacionalnega programa na področju, na katerem deluje. Nacionalni program oblikuje vlada, sprejme pa parlament. S tem za posamezno dejavnost (zdravstvo, šolstvo, kulturo in tudi za javne zavode) postavi temeljne cilje poslovanja - določi poslanstvo.

Javni zavodi so financirani tudi in predvsem iz proračuna. Zato pri njih govorimo o javni porabi. Ko govorimo o javni porabi, torej mislimo na porabo sredstev pri tistih osebah javnega prava, ki opravljajo dejavnosti, ki so posebnega družbenega pomena in delujejo na neprofitni podlagi. Del sredstev si lahko javni zavod priskrbi tudi z opravljanjem dejavnosti na trgu. Ta del je v posameznih javnih zavodih različen. Denimo na IVZ znaša 18%, na Območnem zavodu za zdravstveno varstvo v Kranju pa 60%. Poznamo tudi poslovne subjekte, kot so javni gospodarski zavodi, ki spadajo v javni sektor kljub ustvarjanju dobička, saj imajo naravni ali zakonski monopol.

Dejavniki, ki določajo osebe javnega prava (Vidovič, 1997, str. 253), so:

- 1) Pravna oblika; oseba je ustanovljena z javnopravnim aktom. Javni zavodi so ustanovljeni na podlagi Zakona o zavodih.
- 2) Javna narava funkcije oziroma delovanja: Z dejavnostjo, ki jo opravljajo pravne osebe, zasledujejo praviloma javne cilje.

- 3) **Financiranje:** Dejavnost se financira preko proračuna po določenih Zakona o financiranju javne porabe (2002).
- 4) **Lastnina in upravljanje s premoženjem:** Država in občine kot ustanoviteljice oseb javnega prava ohranijo lastništvo nad premoženjem in določajo pogoje za upravljanje z njim.
- 5) **Odgovornost do tretjih oseb:** Razmerja, v katera vstopajo osebe javnega prava, se urejajo po določenih javnega prava. Država odgovarja za obveznosti do tretjih oseb npr. na podlagi jamstev bankam, odplačuje kredite namesto podjetij.
- 6) **Računovodstvo:** Evidentiranje poslovnih dogodkov in vodenje knjigovodskih evidenc poteka bodisi po proračunskih načelih ali po računovodskih načelih za proračunske uporabnike.

Primerjava med javnimi zavodi in drugimi nepridobitnimi organizacijami (npr. javnimi gospodarskimi zavodi) kaže, da je med njimi več podobnosti kot razlik. Že zakon o gospodarskih javnih službah (1993) predpisuje v 24. členu, da se za urejanje nekaterih zadev s področja delovanja javnega gospodarskega zavoda, kot so: ustanovitev javnega gospodarskega zavoda, njegovo ime, nadzor, statusne spremembe, povezovanje ter prenehanje zavoda in njegov vpis v register, uporabljajo določbe zakona o zavodih.

Z gospodarskimi javnimi službami se zagotavljajo materialne javne dobrine in javne storitve, katerih trajno in nemoteno proizvodnjo v javnem interesu zagotavlja Republika Slovenija, občina ali druga lokalna skupnost. Zakon o gospodarskih javnih službah ločuje pet oblik njihovega izvajanja (Zakon o gospodarskih javnih službah, 1993):

- *Režijski obrat:* V navedeni obliki se javna služba izvaja takrat, kadar je zaradi majhnosti obsega ali značilnosti javne službe neekonomično oziroma neracionalno ustanoviti javno podjetje ali podeliti koncesijo.
- *Javni gospodarski zavod* je organizacija ustanovljena po zakonu o gospodarskih javnih službah, za razliko od zavodov, ki so ustanovljeni po zakonu o zavodih. Računovodstvo se vodi tako, kot je določeno za gospodarske družbe oz. javna podjetja. Ustanovi se, ko gre za opravljanje ene ali več gospodarskih javnih služb, ki jih zaradi njihove narave ni mogoče opravljati kot profitne oz. če to ni njihov cilj.
- *Javna podjetja* se ustanovijo, ko gre za opravljanje ene ali več gospodarskih javnih služb večjega obsega ali kadar to narekuje narava monopolne dejavnosti, ki je določena kot gospodarska javna služba, gre pa za dejavnost, ki jo je mogoče opravljati kot profitno. Cilj javnih podjetij ni dobiček, temveč redno in nemoteno zagotavljanje določenih proizvodov in storitev, ki morajo biti na razpolago vsem posameznikom in organizacijam v družbi, saj so zaradi splošnega interesa obvezne. Uporabnikov dobrin javnih podjetij ni mogoče individualizirati, njihovi proizvajalci pa so v monopolnem položaju. Tovrstna podjetja se pojavljajo na različnih področjih, najpogosteje pa jih najdemo na področju, kot so energija, komunikacije, transport, proizvodnja nafte, atomske energije, področje financ, kot so banke in zavarovalnice ter področje izobraževanja in zdravstva (Kamnar, 1999, str. 20).

- *Podeljevanje koncesij osebam zasebnega prava in vlaganje javnega kapitala v dejavnosti oseb zasebnega prava*, ko je takšna oblika primernejša od prej predstavljenih pa sta preostali dve obliki izvajanja javnih služb.

Javno podjetje opredeljujejo različni avtorji različno, vendar pa je vsem skupno naslednje (Turk, 1999, str. 284):

- 1) Javno podjetje teži pri svojem poslovanju k doseganju čim večjega dobička in prispevka k splošni blaginji.
- 2) Njegova lastnica ali vsaj večinska lastnica je država, saj je večinska delničarka; država v celoti nadzira njegovo delovanje.
- 3) Ima določeno stopnjo samostojnosti, odvisno od tega, za kakšno vrsto podjetja oziroma za kakšno panogo dejavnosti gre.
- 4) Je komercialno dejavno, kar kaže željo po kar največjem doseganju dobička in kar največjemu zmanjševanju stroškov ter kar največjemu uresničevanju družbenih interesov.

Iz navedenega izhajata dve temeljni lastnosti javnega podjetja. Prva je podjetniška, enaka drugim gospodarskim družbam, ter druga, ki izhaja iz posebne vloge za življenje državljanov. Javno podjetje mora delovati tako, da so zagotovljeni temeljni družbeni interesi in cilji. Ti cilji pa pogosto niso v skladu s cilji javnega podjetja kot gospodarske družbe, zato na tem področju deluje država. Tako se javno podjetje pojavlja v rokah dveh krojačev, na eni strani trg ter na drugi strani država, katere roka je največkrat močnejša. Pridobivanje dobička je tako podrejeno zadovoljevanju javnih potreb.

Država kot lastnica javnega podjetja določa dejavnost in obseg dejavnosti tega podjetja. Prav tako izdelkom ali storitvam določa prodajno ceno. Kot večinska lastnica odloča o naložbah v podjetju in razporeja ustvarjeni dobiček oziroma skrbi za pokrivanje izgube, če jo podjetje ima. Le ta lahko izhaja iz dveh razlogov. Eden je ta, da se za izgubo država odloči vnaprej, ko dobrinam postavi nižjo prodajno ceno, kot je lastna cena. To je načrtovana izguba. Druga je posledica nižjih prihodkov od odhodkov in jo mora ravno tako pokriti država, ne glede na to, če je posledica negospodarnega poslovanja.

5. NADZOR NAD DELOVANJEM JAVNIH ZAVODOV

Nadzor v javnih zavodih določata Zakon o računovodstvu (2002) z novelo v letu 2002, ki uvaja notranji nadzor, ter Zakon o računskem sodišču (2001), ki opredeljuje obveznosti za zunanjo revizijo. Tako zakon o računovodstvu z novelo v 53.členu nalaga obvezno notranjo revizijo vsem pravnim osebam javnega prava, torej tudi javnim zavodom, pri katerih ustanovna vloga države znaša več kot 500 mio SIT ali višina dodeljenih proračunskih sredstev v poslovnem letu znaša več kot 100 mio SIT. Tovrstni nadzor poteka preko celega leta in ob

nastopu zunanje revizije pomaga pri delu vrhovne revizijske institucije. (Zakon o računovodstvu, 2002)

Državno revidiranje je vezano na davčne organe, če gre za revidiranje obračunavanja in plačevanja davkov, ali pa na računsko sodišče, če gre za revidiranje uporabe proračunskih sredstev ali gospodarjenje z državnimi sredstvi nasploh (Vidovič, 1995, str. 3).

Majhni javni zavodi, po opisanih pogojih, zaenkrat še niso zavezani k reviziji, vendar pa bi bilo smiselno tovrstni nadzor v določeni - poenostavljeni obliki uvesti v prav vse organizacije, ki trošijo denar javnih financ. Eden od načinov, bi bil npr. tudi ta, da bi nadzor opravljal revizor zaposlen na občini (za zavode, katerih ustanoviteljica je občina). Občina bi z usposobljenimi kadri, lažje nadzorovala svoje proračunske izdatke. Majhnim zavodom pa tako ne bi bilo potrebno imeti svojih notranjih revizorjev, saj bi to pomenilo bistveno prevelike stroške za posamezen javni zavod v primerjavi s koristmi opisanega nadzora.

Eden od nadzorov, ki zadeva IVZ, je tudi oddajanje trimesečnih poročil o porabi dodeljenih proračunskih sredstev resornemu ministrstvu, torej ministrstvu za zdravje. Navedeno ministrstvo tako dobi podatke, ali se dodeljena proračunska sredstva trosijo v skladu s pogodbo in potrjenim finančnim načrtom. Z navedenim nadzorom zagotavljajo izvajanje nacionalnega programa ter sproten pregled porabe sredstev.

5.1. Notranji nadzor

V proučevanem zavodu opisan nadzor še ni uveljavljen, vendar bo v letu 2003, saj prihodki javnih financ znašajo skoraj dve milijardi SIT. V ta namen bodo zaposlili notranjega revizorja in oblikovali sistem notranjih kontrol na v nadaljevanju opisanih temeljih.

Notranji nadzor je ena pomembnejših nalog posloводства, ki zagotavlja uresničevanje zastavljenih ciljev. Pomembno pa je, da oseba, ki opravlja notranji nadzor, deluje čim bolj samostojno in neodvisno oziroma tako kot mu narekuje stroka. Osebe notranjega nadzora niso v službi računovodstva temveč so odgovorne neposredno direktorju.

Učinkovito delovanje notranjih kontrol zagotavlja (Gradišar, 1997, str. 107):

- 1) Zakonito, gospodarno, učinkovito in uspešno poslovanje ter kakovost storitev v skladu z nalogami in cilji posamezne organizacije.
- 2) Varovanje zaupanih javnih sredstev, zato da se le ta ne bi zmanjšala zaradi zlorab in poneverb, slabega ravnanja, napak ali malomarnosti in drugih nepravilnosti.
- 3) Poslovanje v skladu z zakoni, predpisi in ravnateljevimi navodili.
- 4) Zanesljive finančne in druge poslovne podatke, ki so prikazani v računovodskih izkazih in drugih poročilih po načelu resničnega in poštenega.

5.1.1. Standardi notranjega nadzora

Naloge državne uprave postajajo vse kompleksnejše, zato morajo v vseh državah delovati vrhovne revizijske institucije, katerih neodvisnost mora biti zakonsko opredeljena, da lahko strokovno in pravočasno zagotavljajo informacije o odstopanjih od zakonitosti, gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti javne porabe. Eden temeljnih pogojev za uspešno delovanje tega sistema je sistem stalno delujočih notranjih kontrol in notranje revidiranje kot način spremljanja delovanja le teh. Notranje revidiranje zagotavlja neodvisno preverjanje sistemov finančnega poslovanja in kontrol ter svetovanje poslovodstvu za izboljšanje njihove učinkovitosti. Notranji revizorji pa izvajajo aktivnosti, ki naj bi navedeno zagotavljale.

Ob oblikovanju sistema notranjih kontrol je potrebno upoštevati naslednje splošne in posebne standarde, ki zagotavljajo uspešno delovanje notranjih kontrol (Špiletič, 1994, str. 193):

SPLOŠNI STANDARDI

- primerno zagotovilo,
- pripravljenost za pomoč,
- neoporečnost in sposobnost,
- cilji notranjega nadzora,
- spremljanje delovanja notranjega nadzora.

POSEBNI STANDARDI

- dokumentacija,
- takojšnje pravilno evidentiranje,
- odobravanje transakcij,
- delitev dolžnosti,
- ustrezen nadzor,
- dostop do sredstev, evidenc,
- odgovornost za sredstva in evidence.

Da sistem notranjih kontrol daje *primerno zagotovilo* pomeni, da bodo izpolnjeni splošni cilji organizacijske enote in upoštevani stroški, koristi in tveganja. Stroški vzpostavljenih notranjih kontrol ne smejo biti večji od koristi, ki jih zagotavljajo oblikovane notranje kontrole.

Pripravljenost za pomoč *se kaže tako na strani vodstva kot na strani uradnikov. S strani vodstva se kaže v obliki sistematične odgovornosti pri vseh dejanjih povezanih z organizacijo svoje enote – kadrovanje, nadziranje, varovanje sredstev, spremljanje delovanja sistema, poudarjanje pomena notranjih kontrol, ustrezno odzivanje na informacije notranje revizije ipd. Uradniki pa so dolžni izvajati naloge, ki pomenijo izvajanje sistema notranjih kontrol.*

Vodstvo in uradniki morajo biti *osebno in strokovno primerni* in morajo sproti skrbeti za ustrezno usposobljenost, ki jim omogoča strokovno izvajanje nalog v skladu z zakoni, kar pomeni pogoj za učinkovito izvajanje nalog notranjih kontrol.

Cilje notranjih kontrol je potrebno opredeliti za vsak del organizacijske enote (podsystem) in organizacijsko enoto (sistem), ki morajo biti določeni tako, da zajemajo vse aktivnosti delov organizacijskih enot in vodijo (so integrirani) k doseganju splošnih ciljev organizacijske enote.

Za učinkovito delovanje sistema je potrebno *stalno spremljanje in nadzor* izvajanja nalog s strani vodje enote ter hitro ukrepanje ob ugotovljenih nezakonitih, negospodarnih, neučinkovitih ali neuspešnih dejanjih.

Predstavljeni standardi veljajo za minimum, ki naj bi ravnateljstvo upoštevalo pri svojem delovanju. Standardi za nadziranje javne porabe (izdalo jih je združenje INTOSAI-International Organisation of Supreme Audit Institutions – Mednarodno združenje vrhovnih revizijskih institucij) ugotavljajo, da ustrezen nadzor zmanjšuje tveganja in pripomore, da nastane čim manj napak in nepravilnosti.

Notranji revizor deluje v skladu s kodeksom poklicne etike notranjih revizorjev ter s standardi notranjega revidiranja. Notranji revizor mora biti pri svojem delu samostojen in neodvisen. Predvsem mora biti samostojen pri pripravi predlogov revizijskih načrtov, izbiri revizijskih metod, poročanju, dajanju priporočil ter spremljanju njihovega izvajanja. Notranji revizor mora pri svojem delu imeti dostop do prostorov, dokumentov in oseb, povezanih z revizijo, ne sme pa opravljati nobenih drugih operativnih nalog in ne sme opravljati revizije v postopkih, v katerih je poprej sodeloval (Zakon o računovodstvu, 1999).

Notranja revizijska enota predstavlja del notranjih kontrol in igra pomembno vlogo pri izobraževanju kadrov, svetovanju in spremljanju delovanja notranjih kontrol. Zmotno bi bilo mišljenje, da lahko nadomesti sistem notranjih kontrol. O svojih ugotovitvah je dolžna poročati poslovodstvu ter podajati svoja mnenja o učinkovitosti delovanja notranjih kontrol. Prav tako so notranji revizorji dolžni vzpostaviti postopke, s katerimi lahko spremljajo, kako se izvajajo ukrepi o njihovih ugotovitvah.

5.2. Zunanji nadzor

Potreba po kontroli javne porabe se je pokazala že zelo zgodaj. V Franciji je prvo takšno institucijo oblikoval kralj Philippe le Long, ko je leta 1318 ustanovil Cambre Royal des Comptes. Pri nas se je do ustanovitve računskega sodišča leta 1994 s kontrolo oseb javnega prava ukvarjala, sicer v zelo majhnem obsegu, Agencija Republike Slovenije za plačilni promet, nadziranje in informiranje.

Zunanji nadzor opravlja računsko sodišče, ki samostojno določa, katere revizije bo izvedlo v posameznem obdobju. Pri svojih odločitvah mora upoštevati predloge poslancev, vlade, ministrstev in organov lokalnih skupnosti. Računsko sodišče pa mora vsako leto revidirati

pravilnost poslovanja države (državni proračun), pravilnost poslovanja javnega zavoda za zdravstveno zavarovanje, pravilnost poslovanja javnega zavoda za pokojninsko zavarovanje, poslovanje ustreznega števila mestnih in drugih občin, poslovanje ustreznega števila izvajalcev gospodarskih javnih služb in poslovanje ustreznega števila izvajalcev negospodarskih javnih služb. Revizijo zavoda za zdravstveno zavarovanje in zavoda za pokojninsko zavarovanje opravi računsko sodišče le za del, ki obsega obvezni del zavarovanj (Zakon o računskem sodišču, 2001).

Zunanji nadzor zadeva predvsem množico različnih oseb javnega prava, zato so tudi cilji in naloge revizije javne porabe obsežni. Predmet revidiranja niso zgolj računovodski izkazi zavodov, javnih podjetij, skladov in drugih javnih oseb, temveč tudi proračuni države in lokalnih skupnosti, posamezne proračunske postavke upravnih organov ter organi upravljanja in nadzora. Glede na zahteve po informiranju državnega zbora, vlade in celotne javnosti o finančnem poslovanju oseb, ki se financirajo iz javnofinančnih prihodkov, se revizije razlikujejo po vrstah. Pri nadzoru javne porabe se tako srečujemo z dvema osnovnima vrstama revizije, to je revizijo računovodstva, ki vsebuje revizijo računovodskih izkazov in pravilnosti poslovanja, ter revizijo izvajanja nalog (Vidovič, 1997, str. 251).

Posebnost revidiranja javnega sektorja je vidik javnosti. Ta zahteva pri poročanju posebno skrbnost in tega bi se morali poleg revizorjev zavedati tudi člani vlade in parlamenta, ki so jim predstavljena revizijska poročila računskega sodišča. Pri nadzoru javne porabe se poleg vlade torej pojavlja tudi parlament, ki ima oblikovano posebno skupino za nadzor nad porabo javnih sredstev, za katerega lahko trdimo, da je najpomembnejši nadzornik, ki mu je pri nadzoru v veliko pomoč vrhovna revizijska inštitucija – računsko sodišče. Parlament ima veliko moč pri sooblikovanju in kontroli dejavnosti države. To počne bodisi preko oblikovanja zakonskih predpisov bodisi pri sprejemanju vsakoletnega proračuna.

V Sloveniji revizorji ugotavljajo, da odnos parlamenta do računskega sodišča ni najboljši. Državni zbor namreč nameni premalo pozornosti obravnavanim letnim revizijskim poročilom računskega sodišča (Vidovič, 1999, str. 40).

5.3. Nadzor javne porabe

Javni sektor se zaradi svojih zakonskih, ekonomskih in finančnih posebnosti močno razlikuje od zasebnega. Pritisk javnosti po zmanjšanju sredstev javne porabe zahteva izboljšanje standardov notranjega in zunanjega nadziranja porabe sredstev ter razkrivanja izsledkov revidiranja in pregledovanja javnega sektorja, zlasti gospodarnost in uspešnost izpolnjevanja nalog in s tem porabe proračunskih sredstev.

Nadziranje javne porabe in njeno ocenjevanje je zelo težavno, saj je porabo proračunskih sredstev težko ovrednotiti. Pri nadziranju javne porabe se tako srečujemo z naslednjimi težavami (Vidovič, 1995, str. 21):

- Pomanjkanje informacij o stroških: Kljub številnim podatkom v vladnih poročilih je zelo malo informacij o dejanskih denarnih sredstvih, ki so bila porabljena za izvedbo konkretnih programov. Le redko katera institucija namreč skrbi za razporejanje stroškov po stroškovnih mestih ali nosilcih. Največji problem v Sloveniji je, da nimamo izdelanih meril za vrednotenje opravljenih nalog in porabljenih sredstev.
- Neustreznost razkritih stroškov in obveznosti: Nemalokrat se razkriti stroški izkažejo za napačne, npr. v zvezi z velikostjo in vrsto stroškov.
- Pomanjkljivost pri načrtovanju opredmetenih osnovnih sredstev: Problemi se pojavljajo na ravneh, ki odločajo o pridobitvi opredmetenih osnovnih sredstev, saj se odločitve ne sprejemajo v skladu s potrebami in tudi zakonski predpisi so velikokrat kršeni.
- Državni intervencionizem : Vmešavanje državnih organov v poslovanje javnih podjetij in zavodov z raznimi ukrepi je pogosto v nasprotju z veljavno zakonodajo. Revizor je pogosto obremenjen s političnimi odločitvami, kot so sklepi vlade ali navodila ministrstva pri sestavi računovodskih obračunov in zato je delo revizorjev pri presojanju računovodskih izkazov zelo težavno.
- Nedorečenost zakonodaje: Zakonodaja na nekaterih področjih še ne sledi vsem družbenim spremembam.
- Zagotavljanje načela neodvisnosti pri nadziranju: Pogosto se pri nadziranju išče politično ozadje, saj se pregled poslovanja velikokrat navezuje na zahtevo kakega organa ali politične stranke.

Za učinkovito nadziranje javne porabe je zato potrebno zagotoviti kakovostno računovodstvo, pogostejše revidiranje pravnih oseb javnega sektorja in ustrezno poročanje. Informacije, ki jih posredujejo v poročilih, morajo biti popolne, zanesljive in pravočasne. Prav tako morajo biti zanesljiva, dosledna in pravočasna ter lahko razumljiva tudi poročila, pripravljena za notranje in zunanje uporabnike.

Za učinkovit nadzor javne porabe je poleg navedenega potrebno vzpostaviti sisteme meril, s katerimi bo mogoče meriti izpolnjevanje nalog, saj preiskovanje stroškov in dosežkov dejavnosti brez njih ni mogoče.

Sestavni del revizije javne porabe je tudi revidiranja dosežkov porabljenega denarja (value for money). Izraz bi lahko opisali kot »najcenejša enota stroška« na eni strani ali »najboljša možna kakovost« na drugi. Dosežki porabljenega denarja morajo v javnem zavodu zagotavljati ravnovesje med vložkom javnih sredstev in opravljeno storitvijo javnega zavoda. To pomeni opravljanje storitev ob največji gospodarnosti stroškov. Ob tem pa je potrebno omeniti, da najmanjši stroški na enoto storitve ne pomenijo vedno tudi najboljših dosežkov porabljenega denarja in da je najcenejša rešitev redko tudi najboljša. Za dosežke porabljenega denarja je odgovoren predvsem direktor javnega zavoda, seveda pa tudi sleherni delavec

zavoda, od snažilke naprej. Trije E – ji, kot nosilni steber dosežkov porabljenega denarja, pomenijo pojme; *economy* (gospodarnost), *efficiency* (učinkovitost) in *effectiveness* (uspešnost) (Vidovič, 1995, str. 58).

Gospodarnost je mišljena kot največje možno zmanjšanje stroškov za dejavnike, porabljene za posamezne dejavnosti ob upoštevanju ustrezne kakovosti. Lahko bi rekli, da pomeni tudi razmerje med trgom in vložki. Z računanjem želimo ugotoviti, ali je organizacija ravnala ekonomično oz. gospodarno (ali zavod stane več kot drugi primerljivi zavodi).

Učinkovitost je pojmovana kot razmerje med dosežki v obliki proizvodov, storitev in drugih rezultatov ter med dejavniki, ki so bili porabljeni za njihovo pridobitev. Predstavlja torej razmerje med vložki / izložki in se kaže v uspešni uporabi blaga in storitev. Pomeni najpomembnejši kazalnik za ocenjevanje delovanja zavoda.

Uspešnost pomeni stopnjo doseganja ciljev in razmerje med predvidenimi in dejanskimi vplivi določene dejavnosti. Je razmerje med izidi in cilji. To je merilo za obseg izidov, politike dejavnosti, s katero je zavod dosegel postavljeni cilj. Uspešnost je usmerjena na doseganje najugodnejših izločkov ob najmanjših stroških in se kaže v razmerju med izložki / cilji.

Pri reviziji revizor preišče prva dva E – ja. S tem se prepriča, ali zavod skrajno gospodarno izkorišča sredstva in s tretjim še, ali jih uporablja najuspešneje. Pri preiskovanju učinkovitosti pa velikokrat naleti na težave, saj naleti na odpor revidirane osebe, ko hoče oceniti, kako učinkovita je njena politika pri izpolnjevanju ciljev zavoda (Vidovič, 1995, str. 58).

Vsa tri merila so med seboj povezana in ne smemo uporabiti zgolj enega od njih. Gospodarnost je pomanjkljivo merilo, saj ne zadošča, da vemo o določenem področju le to, da smo zanj porabili najmanj denarja. Premalo nam pove o tem, ali smo cilj dosegli ali ne. Ni namreč nujno, da je najbolj gospodaren tisti javni zavod, ki je porabil najmanj denarja. pomanjkljivo merilo je tudi uspešnost, saj nam premalo pove o stroških, porabljenih za dosego cilja. Edino učinkovitost nam pove dovolj o vložkih in izločkih, zato bi samo to smeli uporabljati samostojno. Učinkovit je torej tisti javni zavod, ki je dosegel svoje cilje s sprejemljivimi stroški.

6. RAČUNOVODSTVO IN RAČUNOVODSKA POROČILA

Poslovne knjige in poročila, ki jih pripravljajo računovodske službe zavodov, morajo zagotavljati spremljanje poslovanja in prikaz izida poslovanja s sredstvi javnih financ in drugih sredstev za opravljanje javne službe, ločeno od spremljanja poslovanja s sredstvi, pridobljenimi iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu. Zagotavljati morajo možnost ocenjevanja namembnosti, gospodarnosti in učinkovitosti porabe sredstev iz javnih financ.

Javni zavod mora po zakonu o računovodstvu oddajati letno poročilo, ki vsebuje bilanco stanja in izkaz prihodkov in odhodkov, pojasnila k danim izkazom ter finančni načrt, ki mora nujno vsebovati fizične kazalce, na katerih temelji pripravljen finančni načrt. Poleg navedenega mora zavod predložiti še poslovno poročilo, v katerem je opisano celotno poslovanje zavoda. Navedena poročila, ki vsebujejo podatke o doseženih ciljih in rezultatih poslovanja, se oddajajo enkrat letno pristojnim organom, npr. ministrstvu, oz. ustanovitelju. Letno poročilo je potrebno predložiti tudi pristojni agenciji RS za javnopravne evidence in storitve (AJPES). Letna poročila mora zavod izdelati tudi med letom v primeru, ko pride do statusnih sprememb, v primeru prenehanja delovanja in v drugih primerih, če tako določa zakon (Zakon o računovodstvu, 1999).

Letno poročilo je tiskani dokaz poslovanja poslovodstva lastnikom, zaposlenim, poslovnim partnerjem in drugim interesnim skupinam. V svetu je to eno najbolj uveljavljenih komunikacijskih sredstev, s katerim se ciljni javnosti predstavi poslovni subjekt v celoti, in sicer tako njegove dosežene poslovne izide kot njegovo načrtovanje prihodnosti.

Temeljne podatke in informacije o poslovanju zagotavljajo računovodski izkazi in čeprav je iz teh izkazov mogoče razbrati veliko pomembnih informacij, se vedno znova pojavljajo zahteve po še številnejših, ustrežnejših in predvsem hitrejših informacijah. Zato imajo vedno večji pomen dodatki oz. razkritja v dodatkih k računovodskim izkazom. Razkritja se oblikujejo vedno bolj v smeri, ki zagotavlja tudi podatke in informacije, ki jih računovodski izkazi ne zagotavljajo, kar nam kaže, da so za poslovne odločitve pomembne tudi druge informacije in ne le zgolj računovodske.

7. RAČUNOVODSKE REŠITVE ZA JAVNE ZAVODE V SLOVENSКИH RAČUNOVODSKIH STANDARDIH

V Sloveniji imamo 30 splošnih računovodskih standardov, ki se uporabljajo za vse vrste organizacij. Sledi jim še 9 posebnih računovodskih standardov, ki obravnavajo posebnosti računovodenja in se še dopolnjujejo, med katerimi je tudi SRS 36, ki je namenjen nepridobitnim organizacijam – pravnim osebam zasebnega prava. Kot pravne osebe zasebnega prava pojmujejo osebe zasebnega prava, v katerih je država delni lastnik podjetja. Ta standard je tako kot vsi ostali povezan z vsemi slovenskimi računovodskimi standardi, razen tistimi, ki obravnavajo posebnosti na izbranih področjih. Ureja tiste posebnosti pri vrednotenju in izkazovanju postavk, ki so značilne za nepridobitne organizacije.

7.1. SRS 36 Računovodske rešitve v nepridobitnih organizacijah - pravnih osebah zasebnega prava

7.1.1. Posebnosti pri izkazovanju sredstev in obveznosti do virov sredstev pri javnih zavodih

V nadaljevanju opisujem samo tiste posebnosti računovodstva javnih zavodov, ki se pomembno razlikujejo od računovodstva pridobitnih organizacij.

Javni zavodi so ustanovljeni za opravljanje javne službe, vendar lahko v skladu z zakonom o zavodih opravljajo tudi pridobitno ali tržno dejavnost. Zato mora računovodstvo zavoda zagotoviti ločeno spremljanje sredstev za posamezno dejavnost. Organizacija mora izkazovati opredmetena osnovna *sredstva* prevzeta v upravljanje, ločeno od lastnih sredstev. Izkazovati jih mora po vrstah sredstev in lastnikih, v primeru da je ustanovitelj več pa tako, da je mogoče ugotoviti soustanoviteljski delež posameznih ustanoviteljev.

Opredmetena osnovna sredstva javni zavod lahko pridobi na več načinov. Ločimo sredstva pridobljena v upravljanje, sredstva pridobljena z dotacijami in najeta sredstva od drugih pravnih oseb. Računovodska služba mora zagotoviti ločen prikaz *obveznosti*, ki jih ima zavod na podlagi vseh treh vrst sredstev in jih v svojih knjigah izkazuje kot dolgoročno obveznost do lastnikov sredstev. Med obveznosti do lastnika sredstev v upravljanju sodijo tudi donosi od posojenih namenskih denarnih sredstev za nadomestitev ali povečanje sredstev v upravljanju in prejete dotacije v primeru, da so le te prejete za obnavljanje opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju, torej zamenjavi delov, zaradi katerih se poveča doba njihove uporabe in obseg ter kakovost proizvodov ali storitev. Na Inštitutu za varovanje zdravja izkazujejo zgolj sredstva prejeta v upravljanje, ostalih možnih oblik pridobitve osnovnih sredstev nimajo in jih zato ne izkazujejo.

Med dolgoročnimi rezervacijami, kot obveznostmi do virov sredstev, se izkazujejo:

- a) dolgoročne rezervacije oblikovane iz *dotacij* iz proračuna, torej dolgoročne rezervacije za nabavo sredstev namenjenih izključno dejavnostim, za katere je bil zavod ustanovljen;
- b) dolgoročne rezervacije oblikovane na podlagi *podarjenih denarnih sredstev* namenjenih za pridobivanje osnovnih sredstev;
- c) dolgoročne rezervacije oblikovane na podlagi *podarjenih osnovnih sredstev*.

Dolgoročne rezervacije iz naslova donacij za osnovna sredstva se oblikujejo ob prejemu denarnih sredstev, ki so namenjena nakupu osnovnih sredstev, ali ob prejemu osnovnih sredstev v naravi. Znesek je namenjen pokrivanju stroškov amortizacije tovrstnih sredstev. Znesek tako oblikovanih dolgoročnih rezervacij se nato zmanjšuje za zneske obračunane amortizacije. Pri oblikovanju in porabi dolgoročnih rezervacij mora zavod ločeno izkazovati

rezervacije za nabavo opredmetenih osnovnih sredstev namenjenih opravljanju javne službe in ločeno rezervacije za nabavo in izgradnjo drugih osnovnih sredstev.

Po zakonu o računovodstvu pravne osebe, ki se financirajo iz sredstev javnih financ, ne smejo oblikovati dolgoročnih rezervacij z vnaprejšnjim vračunavanjem drugih stroškov ali odhodkov oziroma z dolgoročnim razmejevanjem prihodkov v breme sredstev javnih financ.

Poleg navedenega mora računovodska služba zagotoviti tudi ločeno prikazovanje kreditov in posojil za osnovna sredstva v lasti zavoda in tistih, ki so namenjena nabavi ali izdelavi opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju.

7.1.2. Posebnosti amortizacije

Amortizacijo, kot računovodsko postavko, podrobno obravnava Navodilo o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih dolgoročnih sredstev (2002). Navedeni pravilnik natančno določa predmet obračunavanja amortizacije, amortizacijsko osnovo in tudi najvišje dovoljene amortizacijske stopnje. Navedeno torej omejuje organizacijo tako, da nima neomejenih možnosti pri oblikovanju stroškov amortizacije.

V primeru, da ustanovitelj za tisti del sredstev, ki so v upravljanju, ne zagotovi sredstev za pokrivanje amortizacije in če zaradi omejitev stroškov ni mogoče vkalkulirati v ceno storitve, se ta del stroškov nadomesti v breme obveznosti do lastnika sredstev v upravljanju. Takšne primere mora organizacija prikazati v pojasnilih k računovodskim izkazom. Za ostali del sredstev v lasti zavoda, ki so namenjena pridobitni dejavnosti, pa mora stroške za pokritje amortizacije pokriti iz doseženih prihodkov dejavnosti.

Kot amortizacijska metoda, za sredstva dana v upravljanje, se uporablja metoda enakomernega časovnega amortiziranja, razen če je s pogodbo o prenosu sredstev v upravljanje ali drugim aktom lastnika določeno drugače. Navedeno metodo uporabljajo tudi na proučevanem Inštitutu.

Zavod obračunava amortizacijo za vsa sredstva ne glede na to, ali so bila kupljena iz lastnega denarja (sredstev pridobitne dejavnosti), pridobljena brezplačno od ustanovitelja in drugih ali pa so mu bila dana v upravljanje (sredstva v lasti ustanovitelja). Obračunano amortizacijo in njeno porabo morajo prikazovati ločeno po osnovnih sredstvih v upravljanju, osnovnih sredstvih za opravljanje dejavnosti javne službe in ločeno po osnovnih sredstvih za opravljanje pridobitne dejavnosti. Posebej mora prikazovati tudi podatke o amortizaciji opredmetenih in neopredmetenih osnovnih sredstev pridobljenih z donacijami. Tako npr. na IVZ v izkazu odhodkov prikazujejo ločeno amortizacijo opredmetenih osnovnih sredstev v upravljanju, ki znaša 96% vse obračunane amortizacije ter amortizacijo DI z življenjsko dobo več kot eno leto, ki tudi predstavlja sredstva v upravljanju, in znaša 4% obračunane

amortizacije. Ostalih možnih postavk amortizacije, kot so amortizacija sredstev pridobljenih iz donacij, amortizacija namensko pridobljenih sredstev ter amortizacija sredstev za opravljanje dejavnosti na trgu, pa na IVZ-ju nimajo.

7.1.3. Posebnosti pri izkazovanju stroškov, odhodkov, prihodkov in poslovnega izida

V svojih poslovnih knjigah mora zavod izkazovati *stroške* ločeno po posameznih dejavnostih, kadar poleg dejavnosti javne službe opravlja tudi druge dejavnosti. V primeru, da opravlja več različnih dejavnosti javnih služb, mora prikazati stroške za vsako dejavnost javne službe posebej. Zagotoviti mora, da bo iz evidenc in na podlagi uporabe ustreznih sodil mogoče ugotoviti neposredne spremenljive stroške, splošne spremenljive stroške in stalne stroške za posamezno dejavnost javnih služb. Delež stroškov se lahko, če drugače ni mogoče, ugotavlja tudi na podlagi prihodkov, pridobljenih iz posameznih dejavnosti.

Zavod mora posebej prikazati stroške, ki se nanašajo na osnovna sredstva v upravljanju.

Slovenski računovodski standard 36.16 določa, da če je to gospodarno, naj se za vsako posamezno dejavnost oblikuje organizacijska enota, v kateri naj se določijo stroškovna mesta in stroškovni nosilci.

Prihodki od poslovanja so zneski, doseženi s prodajo proizvodov, trgovskega blaga in storitev, ne glede na vrsto plačnika. Prihodki so tudi dotacije iz proračuna, prejete za pokrivanje odhodkov poslovanja. Prihodke od poslovanja je v zavodih potrebno razčleniti na prihodke po posameznih dejavnostih javnih služb ter na prihodke lastne dejavnosti. Posebej morajo prikazovati prihodke iz proračunskih sredstev in ločeno druge prihodke, vse pa morajo prikazovati po vrstah in namenih.

V zavodih ločimo naslednje temeljne *vrste poslovnega izida* (Gradišar, 1997, str. 68):

- presežek prihodkov – pozitiven poslovni izid,
- čisti presežek prihodkov – ugotovljeni poslovni izid, zmanjšan za plačan davek, ki je namenjen opravljanju dejavnosti v skladu s predpisi; namenjen je za opravljanje dejavnosti zavoda in druge namene v skladu s predpisi in ustanovitvenim aktom; navedeni presežek se lahko prenese v prihodnje obračunsko obdobje;
- presežek odhodkov – negativen poslovni izid; presežek odhodkov se pokriva na način, kakor je določeno s predpisi in aktom o ustanovitvi.

Poslovne izide je potrebno v zavodih prikazovati za vsako dejavnost posebej, skupaj pa določajo poslovni izid organizacije kot celote.

V proučevanem zavodu je poslovni izid pridobitne dejavnosti pozitiven, rezultat opravljanja dejavnosti javne službe pa negativen. Poslovni izid zavoda kot celote je čisti presežek prihodkov. Navedeno je posledica opravljanja dejavnosti na trgu, kjer lahko dosega cene, ki

jim omogočajo doseganje pozitivnega rezultata. Za dejavnosti javne službe jim ceno storitev določa država in je največkrat nižja, kot znašajo stroški opravljanja teh storitev.

8. SESTAVA LETNEGA POROČILA JAVNIH ZAVODOV

Podrobnosti o sestavi letnih poročil določa Pravilnik o sestavi letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (2002). Poleg zakonskih določil resorno ministrstvo vsako leto pošlje dodatna navodila in zahteve, kako sestaviti letna poslovna poročila.

Vsako leto morajo posredni uporabniki proračuna (tudi zavodi) do 28. februarja oddati letno poročilo, ki govori o doseženih ciljih in rezultatih za preteklo leto, ter finančni načrt za leto, ki sledi. To je bilo največkrat najtežje delo, saj naj bi bilo načrtovanje narejeno tudi na podlagi dodeljenih sredstev iz proračuna, le ta pa so bila znana kasneje, kot se je izdelovalo poročilo. Šele v zadnjem letu je bil proračun sprejet pravočasno in so bili pravočasno znani podatki o dodeljenih sredstvih iz javnih financ. To je eden izmed temeljnih pogojev, da se finančni načrt postavi na realnih predpostavkah.

Letno poročilo javnih zavodov je sestavljeno iz poslovnega poročila in računovodskega poročila, ki vsebuje:

- bilanco stanja,
- izkaz prihodkov in odhodkov,
- pojasnila k izkazom.

Računovodski izkazi in priloge s pojasnili sestavljajo zakonsko predpisano letno poročilo. Drugi del letnega poročila pa predstavlja poslovno poročilo, ki nima računovodske narave, temveč pomeni informacije, ki jih pripravi poslovodstvo o poslovanju.

Računovodska izkaza sta bilanca stanja in izkaz prihodkov in odhodkov. Sestavljena sta na posebnih obrazcih, predpisanih za določene uporabnike kontnega načrta in SRS 36.

Po pravilniku o sestavljanju letnih poročil so obvezna priloga k bilanci stanja tudi pojasnila k izkazom, ki so sestavljeni iz sledečih postavk:

- preglednica, ki se sestavi na obrazcu stanje in gibanje neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev;
- preglednica, ki se sestavi na obrazcu stanje in gibanje dolgoročnih kapitalskih naložb in posojil.

Ti dve preglednici spadata med predpisana vrednostna pojasnila k bilanci stanja, določeni uporabniki enotnega kontnega načrta pa morajo navesti še krajša opisna pojasnila, med katera

sodijo informacije o uporabljenih metodah vrednotenja postavk v bilanci stanja, dodatne členitve posameznih postavk ipd.

Obvezna priloga k izkazu prihodkov in odhodkov je obrazec izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti. V njem je potrebno ločeno prikazati prihodke in odhodke za izvajanje javne službe ter prihodke in odhodke od prodaje blaga in storitev na trgu, razčlenjeni po vrstah prihodkov in odhodkov.

Posebna vrsta predpisanih vrednostnih pojasnil pa so evidenčni izkazi, ki jih določa pravilnik o sestavljanju letnih poročil:

- izkaz prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka,
- izkaz računa finančnih terjatev in naložb,
- izkaz računa financiranja.

Našteti izkazi so namenjeni zagotavljanju podatkov o poslovanju subjekta v skladu s pravili, ki veljajo za izkazovanje prihodkov in odhodkov.

Med pojasnila se uvrstijo tudi pisne računovodske informacije, ki se nanašajo na razkrivanje podatkov, izkazanih v bilanci stanja, izkazu prihodkov in odhodkov ter njihovih prilogah.

V računovodskih informacijah je potrebno razkriti predvsem (Štrekelj, 2003, str. 9):

- sodila, uporabljena za razmejevanje prihodkov in odhodkov na dejavnosti javne službe ter dejavnost prodaje blaga in storitev na trgu;
- namene, za katere so bile oblikovane dolgoročne rezervacije, ter oblikovanje in porabo dolgoročnih rezervacij po namenih;
- vzroke za izkazovanje presežka odhodkov nad prihodki v bilanci stanja ter izkazu prihodkov in odhodkov;
- metodo vrednotenja zalog gotovih proizvodov in zalog nedokončane proizvodnje;
- podatke o stanju neporavnanih terjatev in ukrepih za njihovo poravnavo oziroma razlogih neplačila;
- podatke o obveznostih, ki so do konca poslovnega leta zapadle v plačilo, in o vzrokih neplačila;
- vire sredstev, uporabljene za vlaganje v opredmetena osnovna sredstva, neopredmetena dolgoročna sredstva in dolgoročne finančne naložbe (kapitalske naložbe in posojila);
- naložbe prostih denarnih sredstev;
- razloge za pomembnejše spremembe stalnih sredstev;
- vrste postavk, ki so zajete v znesku, izkazanem na kontih zunajbilančne evidence;
- podatke 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.

Poslovno poročilo mora vsebovati poročilo o doseženih ciljih in rezultatih uporabnika proračuna. To poročilo je del poslovnega poročila iz letnega poročila, v katerem ta poroča o uresničitvi ciljev, določenih v obrazložitvi njihovega finančnega načrta ali programa dela za preteklo leto, in izidih svojega poslovanja ter pri tem oceniti svojo gospodarnost, učinkovitost in uspešnost (Štrekelj, 2003, str. 9).

8.1. Poročilo o doseženih ciljih in rezultatih

Poročilo o doseženih ciljih in rezultatih mora vsebovati (Štrekelj, 2003, str. 9):

- zakonske in druge pravne podlage, ki pojasnjujejo delovno področje posrednega uporabnika;
- dolgoročne cilje posrednega uporabnika, kot izhajajo iz njegovega večletnega programa dela in razvoja oz. iz področnih strategij in nacionalnih programov;
- letne cilje posrednega uporabnika zastavljene v obrazložitvi njegovega finančnega načrta ali v njegovem letnem programu dela;
- oceno uspeha pri doseganju zastavljenih ciljev, upošteva fizične, finančne in opisne kazalce (indikatorje), določene v obrazložitvi finančnega načrta ali v njegovem letnem programu dela po posameznih področjih dejavnosti;
- opis morebitnih nedopustnih ali nepričakovanih posledic pri izvajanju programa dela;
- oceno uspeha pri doseganju zastavljenih ciljev v primerjavi z doseženimi cilji iz proračuna preteklega leta ali več preteklih let;
- oceno gospodarnosti in učinkovitosti poslovanja glede na opredeljene standarde in merila, kot jih je predpisalo pristojno ministrstvo, ter ukrepe za izboljšanje učinkovitosti in kakovosti poslovanja;
- oceno delovanja sistema notranjega finančnega nadzora;
- pojasnila na področjih, na katerih zastavljeni cilji niso bili doseženi, zakaj niso bili doseženi; pojasnila morajo vsebovati seznam ukrepov in rokovni načrt za doseganje zastavljenih ciljev ter predloge novih ciljev ali ukrepov, če zastavljeni cilji niso izvedljivi;
- oceno učinkov poslovanja posrednega uporabnika na druga področja, predvsem na gospodarstvo, socialno dejavnost, varstvo okolja, regionalni razvoj in urejanje prostora;
- druga pojasnila, ki vsebujejo analizo kadrovanja in kadrovske politike ter poročilo o investicijah.

Poročilo o doseženih rezultatih mora temeljiti na finančnem načrtu oz. programu dela za poslovno leto, vsebina poslovnega poročila pa mora biti prilagojena področju, na katerem deluje poslovni subjekt. Pristojno ministrstvo lahko v poročilu zahteva tudi dodatna pojasnila.

8.2. Finančni načrt Inštituta za varovanje zdravja

V nadaljevanju bom predstavila pripravo finančnega načrta kot eno pomembnejših nalog računovodske službe Inštituta. Zavodi so kot posredni uporabniki proračuna namreč dolžni predložiti tudi finančni načrt, ki služi kot kvantitativna opredelitev programa dela v okviru dodeljenih proračunskih sredstev. Le ta mora temeljiti na realnih predpostavkah, saj jim le tak omogoča ocenjevanje oziroma primerjavo z doseženim stanjem v prihodnosti. Finančni načrt je dokument, na katerem temeljijo dodeljena proračunska sredstva, in predstavlja osnovo za kontrolo v prihodnjem letu. Ko je finančni načrt pripravljen na Inštitutu, ga mora potrditi še svet zavoda. V njem so tudi predstavniki ustanovitelja, ki zagotovi sredstva za prihodnje leto. Ko svet zavoda potrdi finančni načrt, jim sprostijo njim namenjena sredstva, katerih namenskost porabe kontrolirajo v trimesečnih poročilih.

Pravno podlago za pripravo finančnega načrta zavoda predstavlja Zakon o javnih financah (1999, 2000, 2002), ki v 10. in 11. členu zavezuje vse posredne proračunske uporabnike, da sestavijo finančne načrte na način, kot ga predpiše minister za finance. Druga pravna podlaga za njegovo pripravo je predpisana s strani ministrstva za zdravje, ki vsako leto pošlje navodila za pripravo finančnega načrta. Ministrstvo za zdravje predpiše tudi obvezne priloge oz. načrte kot dodatek k finančnemu načrtu.

Posredni uporabniki proračuna morajo finančne načrte pripraviti tudi v skladu z makroekonomskimi izhodišči, ki so razvidni iz makroekonomskega okvira Vlade RS in proračunskega memoranduma za leti 2003 in 2004, ter iz priloženih Noveliranih makroekonomskih okvirov razvoja Slovenije v letih 2002 – 2006 (Zakon o izvrševanju proračuna, 2001, 2002).

Poleg zakonskih predpisov, kako mora biti sestavljen finančni načrt, je za javne zdravstvene zavode in tako tudi za IVZ Ministrstvo za zdravje RS v navodilih št.: 42-16/2002 in št.: 402-27/2002-1 predpisalo naslednja poglavja, ki jih mora finančni načrt vsebovati:

1. Poslovne smernice razvoja zavoda

Ministrstvo je zahtevalo, da v predpisanih smernicah opišejo svojo poslovno vizijo za delovanje v prihodnosti.

Vizija Inštituta je vzpostavitev primerne mesta kot nacionalnega inštituta za javno zdravje. Zagotavljanje virov za izvajanje nalog na področju javnega zdravstva je naloga države, zato pričakujejo, da se bo v prihodnosti uredilo stabilnejše financiranje dejavnosti inštituta neposredno iz proračuna in bi lahko opustili nekatere aktivnosti, ki jih danes izvajajo na trgu in so po svoji vsebini vezane na dejavnosti območnih Zavodov za zdravstveno varstvo. Na Inštitutu se zavedajo pomembnosti nastopov na tujih trgih, predvsem na trgu prihajajoče Evropske unije. Pripravljajo tudi reorganizacijo posameznih enot in povezovanje z drugimi

institucijami, kar bi pomenilo specializacijo in racionalizacijo dela na tistih področjih, kjer je to smiselno ali nujno z vstopom v evropske integracije. V smernicah opisujejo tudi področje izobraževanja in načrtovane naloge posameznih oddelkov v prihodnjem letu in tudi v daljšem časovnem obdobju, če gre za dolgoročne projekte.

2. Načrt obsega dela

Navodila ministrstva jim nalagajo pripravo načrta tako, da predvidijo realizacijo fizičnega obsega dela v okviru delovnega programa ZZZS in predvideno realizacijo tržnih storitev izven programa ZZZS. Pri planiranju obsega dela, ki se financira iz sredstev ZZZS, morajo upoštevati podpisane pogodbe med ZZZS in zavodom ter upoštevati pričakovane spremembe razvidne iz programov dela in finančnega načrta ZZZS. Javni zavodi, ki se financirajo iz proračuna in iz sredstev pridobljenih na trgu, upoštevajo v veljavnem proračunu RS za leto 2003 zagotovljena sredstva ter predvideni program dela zavoda na javnem in tržnem delu. Načrt obsega dela mora vsebovati podatke za leto 2001, ocenjene podatke za leto 2002 in plan za leto 2003, ki morata temeljiti na obrazloženih izhodiščih za oceno in plan.

V finančnem načrtu so natančno predstavljene načrtovane aktivnosti po posameznih centrih. Predstavljene so predvsem dejavnosti izven nacionalnega programa za leto 2003, saj pri izvajanju aktivnosti, ki sodijo v nacionalni program nimajo prostih rok.

Kot prvi center je predstavljen center za raziskovanje zdravja, pri katerem so opisane načrtovane aktivnosti, ki bodo posodobile register zdravil, oblikovanj novega šifrantna funkcioniranja ter izdaja novega registra zdravil, ki se izdajajo brez recepta. Ker se center ukvarja predvsem s statistiko in informatiko, zanj ni mogoče prikazati smiselnih kazalnikov ali podobnih sodil o gospodarnosti.

Center za organizacijo, ekonomiko in informatiko v letu 2003 načrtuje izvedbo nekaj projektov v sodelovanju s svetovno zdravstveno organizacijo. Le ta bo tudi krila stroške teh raziskav, v katerih bodo proučevali zdravstveno stanje v Sloveniji in je del projekta »Vprašalnik o svetovnem zdravju«.

Center za zdravstveno ekologijo pa je eden tistih, ki se ukvarja z dejavnostmi, ki omogočajo pridobivanje sredstev na trgu, saj sredstva iz proračuna namenjena temu oddelku ne bi zadostovala za njegovo delovanje. Tako v letu 2003 načrtujejo povečanje obsega dela v oddelku za prehrano in higieno okolja ter v laboratorijih za sanitarno mikrobiologijo. V navedenih oddelkih načrtujejo povečanje prihodkov za polovico. Prikazani so tudi načrtovani prihodki za leto 2003 v primerjavi z leti 2001 in 2002.

Inštitut je edina ustanova v Sloveniji, ki ureja področje cepiv. V zadnjem času aktualen center za nalezljive bolezni, si sredstva zagotavlja s planiranjem obveznega cepljenja, shranjevanjem in kontrolo cepiv.

V letu 2003 si obetajo podpis nove pogodbe s Slovensko vojsko, s katero bi opravljali naloge preventivne medicine na področju nalezljivih bolezni, kar bi jim zagotovilo dodaten vir sredstev za delo.

Center, ki se pri svojem delovanju srečuje z največ težavami, je center za promocijo zdravja. V tem oddelku imajo kadrovske, prostorske, vodstvene težave ter zastarelo opremo in težave z lokacijsko razdrobljenostjo. Zato v novem letu načrtujejo kar precej izdatkov, ki bodo zmanjšali navedene težave. Naloge tega centra so povezane s promocijo zdravja, ki je po Ottavski listini opredeljena kot strategija posredovanja med ljudmi in njihovim okoljem za zdravje. Je proces, ki omogoča, da ljudje povečajo nadzor nad dejavniki, ki vplivajo na zdravje in ga izboljšajo. V načrtu obsega dela so opisane predvsem naloge izobraževanja, ki so opredeljene v nacionalnem planu za leto 2003 ter ostale aktivnosti, ki jih v nacionalnem planu sicer ni, vendar so ravno tako pomembne za nacionalno zdravje.

Na Inštitutu so pripravili načrt obsega dela opremljen z vrednostmi samo za tiste oddelke, za katere je to smiselno, sicer pa so načrt pripravili bolj opisno.

3. Finančni načrt s predračunskimi izkazi

V finančnem načrtu morajo biti predstavljeni vsi predpisani izkazi iz 28.člena zakona o računovodstvu. To so bilanca stanja, izkaz prihodkov in odhodkov ter pojasnila k izkazom. Upoštevati morajo tudi Pravilnik o vsebini, členitvi in obliki računovodskih izkazov ter pojasnil k izkazu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (2001). Izkazi morajo vsebovati realizirane postavke v letu 2001, oceno realizacije za leto 2002, pri kateri je nujno upoštevati novelirani makroekonomski okvir razvoja Slovenije za obdobje 2001-2006, in načrt za leto 2003.

Finančni načrt predstavlja prikaz predvidenih prihodkov in odhodkov za leto 2003. Ločeno prikazujejo prihodke, ki temeljijo na planiranem programu dela v okviru nalog iz nacionalnega programa in vseh ostalih prihodkov, ki izhajajo iz nalog izven nacionalnega programa ob predpostavki, da se obseg storitev v letu 2003 ne bo bistveno zmanjšal.

V izkazu načrtovanih prihodkov in odhodkov so ločeno prikazali prihodke in odhodke po vrstah dejavnosti, to je na tiste iz opravljanja javne službe in ločeno tiste, ki zadevajo prodajo blaga in storitev na trgu, po načelu nastanka poslovnega dogodka, to je zaračunane realizacije. Predstavljeni so podatki za leto 2001, ocena za leto 2002 ter plan za leto 2003. V strukturi prihodkov prevladujejo javnofinančni prihodki 65%, pri katerih osrednji del predstavljajo načrtovani prihodki iz obveznega zdravstvenega zavarovanja 55%, prihodki za izvajanje nacionalnega programa pa 28%.

Sodila za razmejevanje splošnih spremenljivih stroškov in stalnih stroškov so razmerja med prihodki od poslovanja posamezne dejavnosti v prihodkih od poslovanja celega Inštituta.

Za leto 2003 na Inštitutu načrtujejo malenkost višje odhodke, kar je posledica:

- stroškov materiala, blaga, storitev: večje nabave cepiva ob koncu leta 2002, le te pa predstavljajo 70% vseh stroškov osnovnih elementov poslovanja; drugi vzrok za višje stroške je pričakovano povečanje cen ostalih vrst blaga in materiala ter električne energije, prevozov, goriva ipd;
- stroškov dela: na te stroške imajo najmanj vpliva, saj ji oblikujejo kolektivne pogodbe in ostale uredbe, ki urejajo plače v negospodarstvu; glede na višino izplačanih plač pa se oblikujejo tudi prispevki za socialno varnost in ostali prispevki iz plač; nekaj povečanja gre na račun novih zaposlitev v skladu z načrtom zaposlovanja;
- stroškov amortizacije, ki bodo nekoliko višji predvsem zaradi načrtovanih nabav novih osnovnih sredstev .
- na Inštitutu načrtujejo presežek prihodkov v višini 2,5 mio SIT; presežek prihodkov izhaja iz presežka prihodkov pridobljenih na trgu, saj je le ta v višini 17,5 mio SIT za 2,5 mio SIT višji kot za dejavnost izvajanja javne službe načrtovani presežek odhodkov v višini 15 mio SIT;
- V finančnem načrtu so prikazani še prihodki in odhodki po načelu denarnega toka in prikazujejo negativni saldo izkaza računa finančnih terjatev in naložb ter izkaza financiranja;

Razlog za to je v načinu izplačevanja sredstev iz naslova nacionalnega programa; zadnjo dvanajstino sredstev iz nacionalnega programa bodo prejeli šele v januarju 2004.

V bilanci stanja so prikazana *sredstva*, ki se bodo predvsem na račun sredstev pridobljenih v upravljanje povečala za 6%. Kratkoročna sredstva in AČR se bodo v primerjavi z letom 2002 povečala predvsem zaradi neplačanih terjatev iz prodaje blaga in storitev. Zaloge, ki pomenijo zaloge cepiv, pa se ne bodo povečale.

Obveznosti do virov sredstev v obliki kratkoročnih obveznosti in PČR se bodo povečale zaradi obveznosti do dobaviteljev in drugih kratkoročnih obveznosti iz poslovanja. V letu 2003 načrtujejo tudi povečanje lastnih virov in dolgoročnih obveznosti, na račun sredstev prejetih v upravljanje. Iz povedanega izhaja načrtovano stanje bilance na dan 31.12.2003, ki izkazuje povečanje bilančne vsote za 20% točk, in sicer zaradi načrtovanega investiranja v neopredmetena dolgoročna sredstva in opredmetena osnovna sredstva. Investicije so predstavljene v planu investiranja.

4.Pregled fizičnih in finančnih kazalcev poslovanja (predpiše jih ministrstvo za zdravje RS v navodilih za pripravo finančnega načrta)

Ker za Inštitut ni predpisanih fizičnih kazalnikov, tako kot so predpisani npr. za bolnišnice ali ambulantno dejavnost, morajo v svoje finančne načrte vključiti vse najpomembnejše opisne kazalnike izvajanja programa dela in poslovanja, ki pa za razliko od fizičnih kazalnikov, kot so število zdravnikov na primer, povprečna ležalna doba po dejavnostih ipd., niso tako zanimivi in največkrat ne povedo informacij, ki bi bile zanimive.

Temeljni kazalniki gospodarnosti oziroma donosnosti :

- kazalnik gospodarnosti poslovanja (prihodki od poslovanja / odhodki poslovanja),
- kazalnik celotne gospodarnosti (prihodki / odhodki),
- stopnja čiste dobičkonosnosti prihodkov - dobičkonosnost prihodkov (presežek prihodkov nad odhodki / prihodki).

Kazalniki stanja financiranja:

- stopnja kratkoročnosti financiranja (kratkoročni dolgovi + kratkoročne PČR / obveznosti do virov sredstev),
- stopnja dolgoročnosti financiranja (kapital + dolgoročne rezervacije + dolgoročni dolgovi / obveznosti do virov sredstev).

Kazalniki vodoravnega finančnega ustroja:

- koeficient neposredne pokritosti kratkoročnih obveznosti (likvidna sredstva / kratkoročni dolgovi),
- koeficient dolgoročne pokritosti dolgoročnih obveznosti (kapital + dolgoročni dolgovi + dolgoročne rezervacije / dolgoročna sredstva).

Gospodarnost porabe proračunskih sredstev lahko dosežajo s povečanjem produktivnosti pri enakih stroških poslovanja ali pa z znižanjem stroškov poslovanja pri enakem obsegu dela. Ker v večini primerov kot javni zavod nimajo možnosti povečevati produktivnosti oziroma bistveno povečevati obsega dela, gospodarnost zagotavljajo z zniževanjem stroškov, kolikor je to sploh mogoče. Natančno spremljajo vse stroške in odhodke in jih tudi prilagajajo trenutnemu stanju oziroma pogojem dela.

Temeljni cilji, h katerim težijo, da bi znižali stroške in okrepili finančno moč, so:

- nabava materiala z odloženim plačilom zaradi poslabševanja plačilne sposobnosti,
- investicije v skladu z investicijskim načrtom in v obsegu razpoložljivih finančnih sredstev,
- večje in učinkovitejše uvajanje inštrumentov za zavarovanje plačil,
- sprotno in natančno spremljanje kazalnikov uspešnosti poslovanja ter vodenje ustrezne finančne politike, ki pomeni zadovoljivo priskrbo in porabo sredstev ter dobro gospodarjenje z njimi.

5. Načrt investicij in investicijskega vzdrževanja

Investicijski načrt IVZ-ja za leto 2003 mora biti po navodilih ministrstva sestavljen iz realizacije za leto 2001, ocene realizacije za leto 2002 ter načrta za leto 2003. V vseh delih investicijskega načrta morajo biti natančno opredeljeni finančni viri ter razpoložljiva finančna sredstva za nove naložbe. Posebej morajo biti izpostavljena sredstva amortizacije.

V investicijskem načrtu morajo biti navedeni vsi dokumenti in sklepi pristojnih organov, ki so potrdili investicije, ki se načrtujejo.

Na inštitutu so kot vir investicij navedene v največjem delu donacije, ki predstavljajo kar 67,9% vseh za to namenjenih sredstev. Kot donatorji se pojavljajo ministrstvo za zdravstvo, šolstvo in sredstva iz programa PHARE. Ostalih 29,5% za to namenjenih sredstev izhaja iz amortizacije, 2,6% sredstev pa predstavljajo lastni viri.

Na Inštitutu so v planu investiranja predstavili dve vrsti investicij. Prve so neobhodne investicije (prioriteta a), ki bodo zagotavljale nemoteno delovanje inštituta, drugo pa so investicije (prioriteta b), ki bodo izvedene le, če bo dosežen planiran rezultat in hkrati zagotovljena zadostna likvidna sredstva.

V planu investicij so posebej predstavljene planirane nabave laboratorijske opreme, plan nabave ostale opreme, kot je pohištvo in računalniki ter plan investicij in investicijskega vzdrževanja. Za vsako postavko v planu je določena prioriteta a ali b, načrtovana vrednost ter v primerih prioritete, če je določen, tudi vir financiranja.

Za primer sem se odločila na kratko predstaviti načrt investicij, pri katerih kot prioriteto a obravnavajo izvedbo samostojnega električnega priključka, nabavo agregata 125, izvedba centralnega nadzora nad temperaturami aparatov, predelava skladiščnih prostorov v druge namene, klimatiziranje laboratorijev ter nabavo agregata 95. Skupna vrednost nujnih investicij znaša 25 mio SIT. Kot vir investicij je pri vseh predstavljeno Ministrstvo za zdravje.

Kot prioriteta b so opisane investicije, kot so obnova ogrevanja, obnova sanitarij in klimatiziranje pisarn. Vrednost navedenih investicij znaša 19 mio SIT.

6. Načrt zaposlenosti

Načrt naj po navodilih ministrstva zajema podatke za leto 2001, oceno za leto 2002 ter načrt za leto 2003.

Na inštitutu ne planirajo povečanja povprečnega števila zaposlenih v primerjavi z letom 2002. Nadoknaditi nameravajo le zaostanek na področju zaposlovanja arhivarja, varnostnega inženirja in internega revizorja s posebnim pooblastilom. Vsa tri delovna mesta so v skladu z zakonom o arhivih in arhivskem gradivu, zakonom o varnosti in zdravju pri delu ter zakonom o računovodstvu dolžni sistematizirati in uvesti v delovni proces Inštituta. Poleg navedenih planirajo zaposliti še analitika raziskovalca – zdravnika, pravnika in višjo medicinsko sestro. Zaposlovalna politika se bo tekom leta prilagajala potrebam zaradi odpovedi, upokojitev ipd. Nove zaposlitve pa bodo možne le v primeru in pod pogojem pridobitve novega projekta, ki mora zagotavljati finančno upravičenost in s tem pokrivanje stroškov dela.

7. Usmeritve za zagotavljanje celovite kakovosti poslovanja

Opisane so usmeritve za delovanje zavoda v smeri, ki zagotavlja učinkovito in kakovostno poslovanje v prihodnosti.

Pri svojem delovanju skušajo zagotavljati čim več pogojev, ki jih predstavljajo mednarodni standardi. V laboratoriju je to ISO 17025, ki ga bo v letu 2003 presojala tudi slovenska stroka. Na osnovi istega standarda uvajajo sistem kakovosti tudi v ostale laboratorije ter nenehno medlaboratorijsko primerjanje, ki predstavlja najpomembnejše orodje za zagotavljanje kakovosti dela in s tem rezultatov. Na osnovi standarda ISO 9001:2000 so začeli vzpostavljati sistem vodenja kakovosti, ki ga bodo sproti nadgrajevali z usmeritvami po modelu poslovne odličnosti.

Na nivoju spremljanja poslovanja zagotavljajo kakovost tudi s preglednostjo in sledljivostjo, saj prihodke in odhodke spremljajo po mestu nastanka, torej po stroškovnih mestih. To jim omogoča zagotavljanje gospodarnosti in tudi primerljivost med posameznimi primerljivimi dejavnostmi. V letu 2003 so s pomočjo zunanje revizijske hiše izvedli revizijo poslovanja, ki je odkrila nekatere pomanjkljivosti, ki pa so jih kot pravijo, odpravili. Z notranjim revizorjem, ki ga bodo zaposlili v letu 2003, bo omogočeno še boljše in sprotno spremljanje ter odpravljanje neskladnosti.

9. SKLEP

Diplomsko delo predstavlja računovodstvo javnih zavodov in zahtevana računovodska poročila. Računovodske informacije postajajo vse pomembnejše, saj na njih temeljijo odločitve, ki omogočajo zmanjševanje stroškov v zavodih. V naši državi primanjkuje sredstev za polnjenje proračuna in zato so težnje po zmanjševanju proračunskih izdatkih vedno večje. Zavodi kot porabniki tovrstnih sredstev morajo zato vedno bolj racionalizirati svojo porabo. Poleg povedanega se na trgu pojavlja vedno več zasebnikov, ki delujejo na področjih, ki so bila do sedaj izključno v pristojnosti zavodov. Na trg prihajajo predvsem z nižjimi cenami ter boljšo kakovostjo storitev, zato so v to smer prisiljeni delovati tudi javni zavodi. Za doseg tovrstnih ciljev pa poslovodstva javnih zavodov potrebujejo natančne in pravočasne informacije ter dobro poznavanje tržnih razmer. Veliko večino potrebnih informacij lahko zagotovi prav računovodska služba.

V manj kot letu dni se bo Slovenija priključila evropskim integracijam in bo postala enakovredna partnerica na vseh področjih. Na Inštitutu se na te spremembe že pripravljajo. Z vključevanjem mednarodnih standardov kakovosti v svoje poslovanje ter združevanjem nekaterih oddelkov ter tako zmanjševanjem stroškov bodo skušali doseči čim nižje stroške in maksimalno racionalizacijo poslovanja.

Kar zadeva področje računovodstva javnih zavodov, je danes že razmeroma dobro urejena zakonska podlaga za to področje javnih zavodov. Natančno so namreč opredeljene rešitve za javne zavode v SRS 36. V nalogi sem tako lahko povzela načine izkazovanja sredstev in obveznosti, obračun amortizacije, vrste in način izkazovanja stroškov in odhodkov, razčlenjevanje prihodkov, razčlenjevanje in merjenje poslovnega izida. Natančno je določena oblika bilance stanja, oblika prihodkov in odhodkov ter vsebina predpisanih pojasnil k računovodskim izkazom.

Največje težave so imeli v zavodih zaradi nepravočasnega sprejemanja državnega proračuna. V času, ko so se izdelovali finančni načrti za prihodnje leto, namreč še niso imeli podatkov o višini dodeljenih sredstev. V letošnjem letu teh težav ni bilo več, saj je bil državni proračun sprejet pravočasno. Izdelovanje predračunov je ena izmed najpomembnejših nalog računovodstva zavodov. Predračuni predstavljajo vez med načrtovanjem in nadzorom. V kolikor predračuni niso kakovostno izdelani, je njihovo izvrševanje nemogoče in pojavijo se velika odstopanja, kar otežuje delo predvsem zunanjemu nadzoru oziroma Računskemu sodišču, ki proučuje učinkovito porabo proračunskih sredstev.

Javni zavodi za svoje delovanje porabljajo proračunska sredstva. Prav zato je nadzor nad njimi pogostejši kot nad ostalimi organizacijami. V nalogi sta opisani dve veji nadzora, notranji in zunanji. Notranji se izvaja v okviru zaposlenih revizorjev znotraj zavodov, zunanji pa opravlja računsko sodišče, ki pregleduje predvsem namenskost porabe dodeljenih sredstev. Z notranjo revizijo se bodo na Inštitutu za varovanje zdravja srečali šele v letošnjem letu, saj do sedaj tovrstni nadzor ni bil obvezen. Z zunanjim nadzorom pa so se srečevali vsakih sedem let ter v letu 2002, ko so odkrili kar nekaj nepravilnosti pri delovanju. Na Inštitutu so si vodilni delavci izplačevali previsoke nagrade za uspešno delo. Le to naj bi bilo stimulirano z 10 do največ 50 odstotnim dodatkom k plači. Navedeni dodatek pa je po pravilniku ministrstva za zdravstvo mogoče izplačevati le, če je delež prihodkov pridobljenih na trgu vsaj 50 do 70 odstoten. Navedenega kriterija na IVZ-ju namreč ne izpolnjujejo, saj delež tovrstnih prihodkov znaša le 18 odstotkov. Poleg navedenega je računsko sodišče ugotovilo tudi zaračunavanje previsokih cen cepiv ZZS in na ta način protipravno pridobitev zajetnega dela sredstev, za katere sedaj še ugotavljajo, v kakšna namene so jih na IVZ porabili.

V zadnjem poglavju je prikazana priprava finančnega načrta na primeru Inštituta za varovanje zdravja. Opisane so zahteve, ki jih predstavljajo zakoni in usmeritve ministrstva za zdravje, nato pa še povzetek pripravljenega načrta na IVZ-ju. Ker so usmeritve na ministrstvu napisane za vse javne zavode enako, se pripravljen načrt nekajkrat razlikuje od standardiziranih zahtev, vendar vsebinsko ni nič manj popoln.

Ob pisanju naloge sem prišla do ugotovitev, da v Sloveniji nadzor nad porabo proračunskih sredstev ne deluje, kot bi moral. Nimamo namreč oblikovanih standardov oz. normativov, s katerimi bi lahko ovrednotili porabo proračunskih sredstev pri javnih porabnikih. Slabo pa deluje tudi vlada, ko se mora odzvati na ugotovitve Računskega sodišča. To se mi zdita dva

temeljna problema, ki jih bo treba rešiti, če bomo želeli pravilno nadzorovati javno porabo. Kar zadeva možnost vplivanja službe računovodstva v javnih zavodih na podobne nepravilnosti, kot so se dogajale na IVZ-ju, pa menim, da je vloga direktorja zavoda premočna, da bi drugi zaposleni vplivali na njegove odločitve. On je namreč tisti, ki sprejema vse najpomembnejše odločitve in posredno preko sveta zavoda tudi odločitve o nagrajevanjih. V opisanem primeru je direktorju uspelo znižati kar precejšen del neupravičenih stroškov in privilegijev zaposlenih, ko pa je šlo za vprašanje njegovih nagrad, ni dosledno upošteval zakonskih določil in si jih je razlagal tako, da so koristili njemu. Predvsem bo potrebno vlogo direktorjev javnih zavodov spremeniti v smeri, ki bo onemogočala, da bi bile vse pristojnosti le v rokah direktorjev. Bistvenega pomena bi bila tudi določitev sankcij in odgovornosti za vse morebitne kršitelje, ki bi prekomerno neupravičeno trosili denar javnih financ.

LITERATURA

- 1) Bohinc Franc: Računovodske informacije v neprofitnih organizacijah. Zbornik referatov – 28. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 1996, str. 129 – 141.
- 2) Freeman J. Robert, Shoulders D. Craig: Government and Nonprofit Accounting. New Jersey : Prentice Hall, 1993. 811 str.
- 3) Gradišar Vera: Računovodstvo javnih zavodov. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1997. 119 str.
- 4) Horvat Tatjana: Sestavitev letnega poročila s poudarkom na poslovnem poročilu. Revizor, Ljubljana, 14 (2003), 1, str. 25 – 43.
- 5) Kamnar Helena: Javni zavodi med državo in trgom. Ljubljana : Znanstveno in publicistično središče, 1999. 196 str.
- 6) Kamnar Helena: Proračunsko financiranje javnih zavodov. Zbornik referatov – 27. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 1995, str. 19 – 27.
- 7) Kavčič Slavka: Problemi poslovnih poročil iz računovodstva. Zbornik referatov - 29. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 1997, str. 305 – 315.
- 8) Kavčič Slavka: Računovodske informacije za zunanje uporabnike. Zbornik referatov - 29. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 1997, str. 305 - 315.
- 9) Perner Vili: Uvedba notranjega revidiranja v državnem zavodu. Zbornik referatov – 28. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 1996, str. 193 – 206.
- 10) Revizijski standardi INTOSAI. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1994. 79 str.
- 11) Špiletič Bogomir: Sistem notranjih kontrol v javnem sektorju in tamkajšnje notranje revidiranje. Zbornik referatov - 26. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah. Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 1994, str. 191 - 199.
- 12) Štrekelj Vlado: Letna poročila določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta. IKS, Ljubljana, 30(2003), 3, str.7-43.
- 13) Turk Ivan et al.: Finančno računovodstvo. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1999. 841 str.
- 14) Vidovič Zdenka: Obravnavanje revizijskih poročil v parlamentu in vladi. Revizor, Ljubljana, 10(1999) št. 3, str. 24 – 43.
- 15) Vidovič Zdenka: Revidiranje javne porabe s poudarkom na javnih podjetjih. Zbornik referatov - 29. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah, Portorož : Zveza ekonomistov Slovenije, 1997, str. 251 - 270.
- 16) Vidovič Zdenka: Revidiranje zdravstvenih zavodov. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1995. 170 str.

VIRI

- 1) Dodatek k finančnemu načrtu za leto 2003. Ljubljana : Inštitut za varovanje zdravja Republike Slovenije, 2003. 15 str.
- 2) Finančni načrt za leto 2003. Ljubljana : Inštitut za varovanje zdravja Republike Slovenije, 2003. 41 str.
- 3) Kocmur Helena : Razčiščevanja na IVZ .
[URL: <http://www.dnevnik.si/clanek.asp?id=46968>], 29.3.2003.
- 4) Navodila direktorjem javnih zdravstvenih zavodov za pripravo finančnih načrtov, št. 403-27/2002-1 , št. 400-2/2003-1-LP , št. 403-4/2003-1-FN
- 5) Nepravilnosti na Inštitutu za varovanje zdravja.
[URL: http://24ur.com/naslovnica/slovenija/20030331_2022672.php], 31.3.2003.
- 6) Poslovno poročilo Inštituta za varovanje zdravja za leto 2002. Ljubljana : Inštitut za varovanje zdravja, 2003. 72 str.
- 7) Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Uradni list RS, št. 54/02, 117/02)
- 8) Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Uradni list RS, št. 115/02)
- 9) Proračunski memorandum za leti 2003 in 2004. Ljubljana : Vlada RS, 2002. 17 str.
- 10) Slovenski računovodski standardi (Uradni list RS, št. 107/01, 65/02)
- 11) Vodenje in upravljanje javnih zavodov.
[URL: <http://www.gov.si/mk/slo/kajsedogaja/novice/k4.htm>], 23.10.2002.
- 12) Zakon o gospodarskih javnih službah (Uradni list RS, št. 32/93)
- 13) Zakon o izvrševanju proračuna RS za leto 2002 in 2003 (Uradni list RS, št. 103/01, 64/02)
- 14) Zakon o javnih financah (Uradni list RS, št. 79/99, 124/00, 79/01, 30/02)
- 15) Zakon o računovodstvu (Uradni list RS, št. 23/99, 30/02)
- 16) Zakon o zavodih (Uradni list RS, št. 12/91)

SEZNAM UPORABLJENIH KRATIC

AČR – aktivne časovne razmejitve

AJPES - Agencija za javnopravne evidence in storitve

INTOSAI – Mednarodno združenje vrhovnih revizijskih institucij

IVZ – Inštitut za varovanje zdravja

PPP – Sodelovanje privatnega in javnega sektorja

SZO – Svetovna zdravstvena organizacija

ZZZS – Zavod za zdravstveno zavarovanje