

VIŠJA STROKOVNA ŠOLA ACADEMIA,

MARIBOR

DIPLOMSKO DELO

TRŽNA DEJAVNOST V JAVNIH ZAVODIH

Kandidatka: Vlasta Marko

Študentka izrednega študija

Številka indeksa: 1190122684

Program: Računovodja

Mentorica: dr. Vlasta Črčinovič Krofič

Maribor, januar 2012

IZJAVA O AVTORSTVU DIPLOMSKEGA DELA

Podpisana Vlasta Marko, št. indeksa 11190122684, sem avtorica diplomskega dela z naslovom **Tržna dejavnost v javnih zavodih**, ki sem ga napisala pod mentorstvom dr. Vlaste Črčinovič Krofič.

S svojim podpisom zagotavljam, da:

- je predloženo diplomsko delo izključno rezultat mojega dela;
- sem poskrbela, da so dela in mnenja drugih avtorjev, ki jih uporabljam v predloženi nalogi, navedena oz. citirana skladno s pravili višje strokovne šole Academia;
- se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del oz. misli kot moje lastne – kaznivo po Zakonu o avtorskih in sorodnih pravicah; UL št. 1672007; (v nadaljevanju ZASP), prekršek pa podleže tudi ukrepom VSŠ Academia skladno z njenimi pravili;
- skladno z 32. členom ZASP dovoljujem VSŠ Academia objavo diplomskega dela na spletnem portalu šole.

Maribor,

Podpis študenta:

ZAHVALA

Za strokovno vodenje, nasvete in pomoč pri izdelavi diplomskega dela se iskreno zahvaljujem mentorici dr. Vlasti Črčinovič Krofič.

Za lektoriranje se zahvaljujem lektorici Jasmini Vajda Vrhunec.

POVZETEK

Javni zavodi so kot nepridobitne organizacije ustanovljeni z namenom opravljanja javne službe, njihov cilj pa ni pridobivanje dobička. Za opravljanje svojih dejavnosti so financirani s strani ustanovitelja. Z Zakonom o zavodih je tudi javnim zavodom omogočeno opravljanje tržne dejavnosti, kadar je le-ta povezana z izvajanjem javne službe. Pogoj je ločeno vodenje prihodkov in odhodkov posamezne dejavnosti. Spremljanje prihodkov ne povzroča večjih težav, spremljanje in razporejanje odhodkov pa je veliko težja naloga.

Z diplomskim delom smo želeli ugotoviti obseg tržne dejavnosti v obravnavanih javnih zavodih, katere storitve predstavljajo tržno dejavnost in sodila, ki jih uporabljajo za razporejanje odhodkov javne službe in tržne dejavnosti.

Javni zavodi so poleg javne službe prisotni na trgu s tržno dejavnostjo, kjer konkurirajo med seboj v iskanju priložnosti za prodajo samoplačniških in nadstandardnih storitev. Zaradi vedno bolj omejenega financiranja javne službe bo ta boj v prihodnje postal še bolj izrazit.

Ključne besede: javni zavodi, javna služba, tržna dejavnost, sodila za razporejanje odhodkov javne službe in tržne dejavnosti.

ABSTRACT

COMMERCIAL ACTIVITY IN PUBLIC INSTITUTES

Public institutes as non-profit organizations are established for the purpose of performing public services, their aim is not the generation of profit. Funding for their activities is provided by their founder. The Institutes Act, however, enables public institutes to perform commercial activities when these are linked to the performance of public services. The condition for this is a separate management of the revenue and expenditure from particular activities. Monitoring the revenue does not raise any major difficulties, whereas monitoring and allocating the expenditure is a much more difficult task.

This thesis tries to establish the scope of commercial activity in the public institutes analysed, the services that represent commercial activities, as well as criteria used to allocate the expenditure from public services and commercial activities.

Apart from carrying out public services, public institutes appear on the market with commercial activities and compete with each other in finding opportunities for the sale of self-payment and above-standard services. Given the increasingly limited funding of public services, this competition will become even more intense in the future.

Key words: public institutes, public service, commercial activity, criteria for allocating the expenditure from public services and commercial activities.

KAZALO VSEBINE

1	UVOD	8
1.1	Oprelitev obravnavane zadeve	8
1.2	Namen, cilji in osnovne trditve	8
1.3	Predpostavke in omejitve raziskave	9
1.4	Predvidene metode raziskovanja	9
2	SPLOŠNO O JAVNIH ZAVODIH	11
2.1	Oprelitev javnih zavodov	11
2.2	Predpisi, ki so podlaga za delo javnih zavodov	12
2.2.1	Določila pravilnika o pridobitni in nepridobitni dejavnosti	12
2.2.2	Prihodki od pridobitne in nepridobitne dejavnosti po Pravilniku o pridobitni in nepridobitni dejavnosti	13
2.3	Dejavnosti javnih zavodov	14
3	TRŽNA DEJAVNOST V JAVNIH ZAVODIH	16
3.1	Oprelitev pojma tržna dejavnost	16
3.2	Obveznost ločenega evidentiranja po različnih dejavnostih	17
4	JAVNI ZAVODI – ZDRAVSTVENI DOMOVI V SLOVENIJI	19
4.1	Dejavnosti zdravstvenih domov	20
4.2	Pridobivanje prihodkov zdravstvenih domov	22
5	ANALIZA PRIHODKOV IN ODHODKOV V ZDRAVSTVENIH DOMOVIH.....	25
5.1	Vrste prihodkov.....	25
5.2	Gibanje prihodkov v letih 2008, 2009 in 2010 v obravnavanih zavodih.....	26
5.3	Izkazovanje odhodkov tržne dejavnosti obravnavanih zavodov	34
5.4	Sodila za ločevanje odhodkov tržne dejavnosti obravnavanih zavodov	36
6	SKLEPNE UGOTOVITVE	39
7	LITERATURA IN VIRI	41
7.1	Literatura	41
7.2	Viri	41
7.3	Internetni viri	42

KAZALO TABEL

Tabela 1: Primerjava značilnosti dejavnosti javne službe in tržne dejavnosti	17
Tabela 2: Delež prihodkov po vrstah dejavnosti v letu 2008	27
Tabela 3: Delež prihodkov po vrstah dejavnosti v letu 2009	28
Tabela 4: Delež prihodkov po vrstah dejavnosti v letu 2010	29
Tabela 5: Primerjava deleža prihodkov tržne dejavnosti v letih 2008, 2009 in 2010	30
Tabela 6: Primerjava presežka prihodkov nad odhodki iz dejavnosti javne službe v letih 2008, 2009 in 2010	31
Tabela 7: Primerjava presežka prihodkov nad odhodki tržne dejavnosti v letih 2008, 2009 in 2010	33
Tabela 8: Delež odhodkov po vrstah dejavnosti v letih 2008, 2009 in 2010	35

KAZALO GRAFOV

Graf 1: Delež prihodkov po vrstah dejavnosti v letu 2008.....	27
Graf 2: Delež prihodkov po vrstah dejavnosti v letu 2009.....	28
Graf 3: Delež prihodkov po vrstah dejavnosti v letu 2010.....	29
Graf 4: Primerjava deleža prihodkov tržne dejavnosti v letih 2008, 2009 in 2010	30
Graf 5: Primerjava presežka prihodkov nad odhodki iz dejavnosti javne službe v letih 2008, 2009 in 2010	32
Graf 6: Primerjava presežka prihodkov nad odhodki tržne dejavnosti v letih 2008, 2009 in 2010	33
Graf 7: Delež odhodkov po vrstah dejavnosti v letih 2008, 2009 in 2010	36

1 UVOD

1.1 Opredelitev obravnavane zadeve

Javni zavodi so kot nepridobitne organizacije ustanovljeni z namenom opravljanja oziroma izvajanja javne službe na področju zdravstva, socialnega varstva, vzgoje in izobraževanja, kulture in športa, njihov cilj pa ni pridobivanje dobička.

Za opravljanje svojih dejavnosti so javni zavodi financirani s strani države oziroma občine. Samo financiranje s strani proračuna največkrat ne zadošča, zato zavodi iščejo financiranje prek pridobitne oziroma tržne dejavnosti.

Zakon o zavodih (1991) dopušča tudi javnim zavodom opravljanje pridobitne oziroma tržne dejavnosti, kadar je ta povezana z izvajanjem javne službe. Pogoj je ločeno vodenje prihodkov in odhodkov javne službe ter tržne dejavnosti. Vodenje prihodkov glede na vrsto dejavnosti v glavnem ne predstavlja večjih težav, česar pa ne moremo trditi za odhodke. V večini primerov je zelo težko ugotoviti, kolikšen del odhodkov se nanaša na tržni del in kolikšen na javno službo. Kot podlaga za ugotavljanje deleža odhodkov tržne dejavnosti je največkrat uporabljen ključ, izdelan na podlagi prihodkov.

1.2 Namen, cilji in osnovne trditve

Naš namen je opredeliti pojme, kot so javni zavod, nepridobitna dejavnost, pridobitna dejavnost oziroma tržna dejavnost.

Cilj diplomskega dela je ugotoviti obseg tržne dejavnosti v izbranih javnih zavodih in gibanje obsega tržne dejavnosti v zadnjih treh letih. Iz letnih poročil izbranih javnih zavodov bomo

ugotovili, katere storitve predstavljajo tržno dejavnost in na kakšen način zavodi ugotavljajo delež odhodkov tržne dejavnosti.

Osnovna trditev v diplomskem delu je, da so poleg javne službe tudi javni zavodi prisotni na trgu, kjer tekmujejo med seboj v iskanju priložnosti za prodajo na trgu, prav tako pa skušajo čim bolj izboljšati svoj javni ugled in podporo javnosti. Privatizacija zdravstva in množično podeljevanje koncesij zasebnikom je prisililo tudi javne zavode k izrazitejšemu iskanju možnosti za prodajo na trgu, saj z odhodom zdravnikov v zasebništvo izgubljajo pomemben del prihodkov iz naslova javne službe.

1.3 Predpostavke in omejitve raziskave

Računovodstvo javnih zavodov se razlikuje od računovodstva v gospodarskih družbah in ga urejajo različni predpisi, ki bodo tudi podlaga za teoretični del diplomskega dela.

Podatke za analizo v praktičnem delu naloge bomo povzeli iz javno objavljenih in na spletu dostopnih letnih poročil javnih zavodov. Zaradi varovanja podatkov bodo javni zavodi označeni s črkami, in sicer kot Zavod A, Zavod B, Zavod C, Zavod D in Zavod E. Iz analize podatkov bomo ugotavljali obseg in rast oziroma padec obsega tržne dejavnosti v izbranih javnih zavodih. Prav tako bomo raziskali vrste prihodkov tržne dejavnosti in ugotavljali, kateri prihodki tržne dejavnosti prevladujejo in katera sodila za določitev odhodkov tržne dejavnosti izbrani javni zavodi uporabljajo ter ali so sodila vsem skupna.

1.4 Predvidene metode raziskovanja

V diplomskem delu bomo uporabili poslovno-ekonomsko raziskavo, saj se analiza nanaša na podatke iz letnih poročil javnih zavodov.

V teoretičnem delu diplomskega dela bomo uporabili podatke, ki jih bomo pridobili iz zakonodaje, objavljene v Uradnih listih Republike Slovenije. Podlaga bodo slovenska literatura in podatki iz člankov, ki obravnavajo obdelovano temo, objavljeni na svetovnem spletu.

Podatke za raziskovalni del diplomskega dela bomo dobili iz letnih poročil obravnavanih javnih zavodov, objavljenih in javno dostopnih na spletnih straneh. Podatke bomo pregledali in rezultate analize predstavili v preglednih tabelah.

Iz dobljenih podatkov bomo iskali odgovore na vprašanja o obsegu tržne dejavnosti, o njeni rasti oziroma padanju in sodilih za določanje odhodkov tržne dejavnosti.

2 SPLOŠNO O JAVNIH ZAVODIH

2.1 Opredelitev javnih zavodov

Zavodi so 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 (1. člen Zakona o zavodih, 1991; v nadaljevanju ZZ).

Zavode lahko ustanovijo domače in tuje fizične ter pravne osebe, če ni za posamezne dejavnosti ali za posamezne vrste zavodov z zakonom drugače določeno (2. člen ZZ).

Javne zavode ustanovijo republika, občine, mesto in druge z zakonom pooblašcene javne pravne osebe. Samoupravna narodnostna skupnost ima pravico soustanoviti ali tudi sama ustanoviti javni zavod, ki opravlja dejavnost, pomembno za uresničevanje pravic narodnosti. Soustanovitelji javnega zavoda so lahko tudi druge pravne in fizične osebe (3. člen ZZ).

Zavod se lahko ustanovi, če so zagotovljena sredstva za ustanovitev in začetek dela zavoda in če so izpolnjeni drugi z zakonom določeni pogoji (7. člen ZZ).

Zavod lahko ustanovi več ustanoviteljev, vendar se morajo njihove medsebojne pravice, obveznosti in odgovornosti urediti s pogodbo (9. člen ZZ).

Javni zavodi se torej ustanovijo za opravljanje javne službe, katere cilj ni pridobivanje dobička. Zavodi niso pridobitne organizacije, temveč je njihov namen predvsem zagotavljanje določenih storitev v skladu z interesi ustanovitelja.

Vrste javnih zavodov so:

- javni zavod, katerega ustanovitelj je država ali lokalna skupnost;
- zavod s pravico javnosti: to je zavod, ki za opravljanje javne službe pridobi koncesijo in ima enake pravice, dolžnosti ter odgovornosti kot javni zavod;
- privatni zavod.

2.2 Predpisi, ki so podlaga za delo javnih zavodov

Delo javnih zavodov ureja množica predpisov in podzakonskih aktov. Med pomembnejše sodijo:

- Zakon o zavodih;
- Zakon o računovodstvu;
- Zakon o javnih financah;
- Pravilnik o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti;
- Pravilnik o spremembah in dopolnitvah Pravilnika o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti;
- Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava;
- Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava;
- Slovenski računovodski standardi;
- drugi predpisi, ki urejajo področje računovodstva javnih zavodov.

2.2.1 Določila pravilnika o pridobitni in nepridobitni dejavnosti

Pravilnik o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti (Ur. l. RS, št. 109/2007) podrobneje opredeljuje, kaj šteje za pridobitno in kaj za nepridobitno dejavnost.

Dejavnost ima lahko pridobitne in nepridobitne prihodke. Dejavnost je tako po omenjenem pravilniku pridobitna, če je izpolnjen vsaj eden od naslednjih pogojev (2. člen, Ur. l. RS, št. 109/2007):

- dejavnost se opravlja na trgu zaradi pridobivanja dobička;
- zavezanec z njenim opravljanjem konkurira na trgu z drugimi osebami, zavezanci po ZDDPO2.

Prihodki se torej ločijo na prihodke nepridobitne dejavnosti in prihodke pridobitne dejavnosti.

2.2.2 Prihodki od pridobitne in nepridobitne dejavnosti po Pravilniku o pridobitni in nepridobitni dejavnosti

Prihodki nepridobitne dejavnosti so zlasti:

- donacije;
- članarine (obvezni dejavni prispevek članov zavezancu);
- volila in dediščine;
- prihodki iz davkov in dajatev ter prispevkov, ki so plačani neposredno Zavodu za zdravstveno zavarovanje Slovenije in Zavodu za pokojninsko in invalidsko zavarovanje (3. člen, Ur. l. RS, št. 109/2007).

Prihodki pridobitne dejavnosti so:

- dohodki iz opravljanja javne službe;
- bančne obresti, razen obresti na transakcijskih računih in obresti za vezane vloge pri bankah in hranilnicah (nad 1000 evrov letno);
- dividende in drugi dohodki iz naložb;
- dohodki od prodaje blaga in storitev, vključno z donosi od prodaje spominkov članom in nečlanom, vključno s hrano in pijačo, ki jo proda zavezanec članom in nečlanom, običajno v klubskih prostorih, kadar obiščejo zavezanca;
- najemnine in druga plačila iz oddajanja prostorov zavezanca, drugih zmogljivosti zavezanca ali opreme drugim osebam;

- dohodki, doseženi z odsvojitvijo osnovnih sredstev;
- plačila članov in nečlanov zavezanca za udeležbo na večerjah, zabavah, plesih ali drugih družabnih srečanjih, ki jih organizira zavezanec;
- plačila članov in nečlanov zavezanca za udeležbo na razgovorih, predstavitev ali delavnicah, ki jih organizira zavezanec;
- dohodki od srečelovov in podobnih iger, ki jih organizira zavezanec (4. člen Ur. l. RS, št. 109/2007).

Pravilnik o spremembah in dopolnitvah Pravilnika o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti je kot dohodke iz opravljanja nepridobitne dejavnosti dodal še:

- obresti za sredstva na podračunih, ki so vključeni v sistem enotnega zakladniškega računa (EZR) države oziroma občin, in obresti za vloge, naložene v okviru sistema enotnega zakladniškega računa države oziroma občin;
- sredstva za izvajanje javne službe iz javnofinančnih virov (v pridobitni dejavnosti ostajajo sredstva, ki ne spadajo sem, npr. doplačila občanov);
- namenska javna sredstva (prenesejo se iz pridobitne v nepridobitno dejavnost) (3. člen Ur. l. RS, št. 109/2007).

2.3 Dejavnosti javnih zavodov

Javni zavodi se praviloma ustanovijo za opravljanje javne službe, vendar pa ZZ dopušča tudi opravljanje dejavnosti, ki niso opredeljene kot javna služba, kadar je le-ta povezana z izvajanjem javne službe, za katero je javni zavod ustanovljen. Iz tega izhaja, da lahko javni zavod pridobiva sredstva tudi s prodajo blaga in storitev na trgu. Presežek prihodkov nad odhodki mora uporabiti le za opravljanje in razvoj dejavnosti, razen če je z aktom o ustanovitvi drugače določeno (48. člen ZZ).

Dejavnosti, ki jih opravljajo javni zavodi, lahko na splošno razvrstimo v tri skupine (Bohinc, 2005, 287):

- redna dejavnost javne službe;
- dejavnost javne službe, ki jo javni zavod prodaja na trgu;
- dejavnost, ki ne sodi v javno službo – tržna dejavnost.

Cilj javnega zavoda je z danimi, omejenimi sredstvi doseči maksimalne koristi in zadovoljstvo uporabnikov storitev javne službe (Zver, 2003, 9).

3 TRŽNA DEJAVNOST V JAVNIH ZAVODIH

3.1 *Opredelitev pojma tržna dejavnost*

Tržna dejavnost je dejavnost, ki jo javni zavod opravlja s prodajo blaga in storitev, ki niso opredeljene kot javna služba.

To so prihodki od prodaje blaga, od kongresne dejavnosti, od kotizacij za izobraževanje, od gostinske dejavnosti, od nadstandardnih zdravstvenih storitev, od prodaje storitev na področju zdravstvene dejavnosti, prihodki, pridobljeni z izvajanjem dejavnosti izven nacionalnega zdravstvenega programa in za delo, ki je opravljeno izven rednega obsega dela, dogovorjenega s splošnimi in področnimi zakoni, prihodki od prodaje reklamnih izdelkov, promoviranja sponzorjev, od trgovske dejavnosti v lekarnah, prihodki od prodaje storitev na področju visokošolske dejavnosti, pridobljeni z izvajanjem dejavnosti izven nacionalnega programa visokega šolstva, prihodki od šolnin, oddajanja prostorov v najem in prihodki od drugih storitev izven javne službe. Tržne dejavnosti je zato v javnih zavodih relativno malo (Rakita, 2009, 13).

Kot tržno dejavnost lahko razumemo le tisto dejavnost, ki ima naslednje značilnosti (Kavčič, 2001, 153):

- o njenem izvajanju odloča zavod sam, odvisno od kadrovskih in drugih zmogljivosti;
- zavod sam določi obseg in vsebino dejavnosti;
- izvaja jo le, če je povpraševanje dovolj veliko;
- izvaja trženjske aktivnosti, zato da lahko prodaja vnaprej določen obseg dejavnosti po določeni ceni;
- določa prodajno ceno takšni storitvi, ki lahko pokriva le stroške, ki so povezani s to dejavnostjo, ali poleg teh stroškov še del splošnih stroškov zavoda ali pa prinaša še dobiček;
- takšna dejavnost pomeni dodatno in ne osnovno dejavnost javnega zavoda.

Stroški izvajanja tržne dejavnosti morajo biti vedno pokriti, da ne prihaja do prelivanja sredstev, namenjenih izvajanju javne službe. Obseg tržne dejavnosti v zavodih je praviloma majhen in ga javni zavodi določajo že v finančnih načrtih.

Dejavnost javne službe	Tržna dejavnost
– zadovoljevanje javnih potreb – neprofitabilnost	– ustvarjanje dobička – obdavčljivost tako prodaje kakor dohodkov – izpostavljenost konkurenci

Tabela 1: Primerjava značilnosti dejavnosti javne službe in tržne dejavnosti

Vir: Suhadolnik, 2005, 2

Oblikovanje cene tržne dejavnosti je v pristojnosti javnega zavoda. Cena naj bi pokrivala stroške tržne dejavnosti in sorazmeren delež splošnih stroškov, pri čemer mora biti obvezno vključen tudi strošek amortizacije neopredmetenih in opredmetenih osnovnih sredstev. Cena mora vsebovati tudi ustrezen del dobička, katerega višina je odvisna od politike zavoda do tega dela poslovanja in od konkurence ter jo praviloma sprejme svet zavoda (Suhadolnik, 2011, 9).

3.2 Obveznost ločenega evidentiranja po različnih dejavnostih

Glede na dejstvo, da javni zavodi del prihodkov pridobivajo tudi s tržno dejavnostjo, morajo javni zavodi v poslovnih knjigah in poročilih zagotavljati ločeno spremljanje poslovanja ter prikaz izida poslovanja s sredstvi javnih financ in drugih sredstev za opravljanje javne službe od spremljanja poslovanja s sredstvi, pridobljenimi iz naslova prodaje blaga in storitev na trgu. Zagotavljati morajo možnost ocenjevanja namembnosti, gospodarnosti in učinkovitosti porabe sredstev iz javnih financ (9. člen ZZ).

Za pojasnjevanje, ali določena dejavnost spada pod javno službo, so pristojna resorna ministrstva, ki naj bi dopolnila področno zakonodajo in ustanovitvene akte javnih zavodov

oziroma izdala ustrezna navodila. Če resorno ministrstvo še ni določilo sodila za razporejanje prihodkov in odhodkov na dejavnost javne službe ter tržno dejavnost, lahko sodilo določi in sprejme javni zavod sam (Rakita, 2009, 15).

4 JAVNI ZAVODI – ZDRAVSTVENI DOMOVI V SLOVENIJI

Zdravstveni domovi v Sloveniji so oblika organizacije dela v osnovnem zdravstvenem varstvu. Zdravstveni dom je zdravstveni zavod, ki ima organizirano najmanj preventivno zdravstveno varstvo vseh skupin prebivalcev, nujno medicinsko pomoč, splošno medicino, zdravstveno varstvo žensk, otrok in mladine, patronažno varstvo in laboratorijsko ter drugo diagnostiko. Na svojem območju zdravstveni dom zagotavlja tudi družinsko medicino in preventivno ter kurativno zobozdravstvo, medicino dela in fizioterapijo, če opravljanje teh dejavnosti ni urejeno drugače. Zdravstveni dom zagotavlja tudi reševalno službo, če ta služba ni organizirana v bolnici. Zdravstveni dom se lahko ustanovi za območje občine, več občin ali mesta ob upoštevanju zbolewnosti prebivalstva, naseljenosti in prometnih povezav (Zakon o zdravstveni dejavnosti, 2005; v nadaljevanju ZZDej-UPB2).

V Sloveniji imamo veliko število zdravstvenih domov, ki pokrivajo območje celotne Slovenije. Ministrstvo za zdravje na svoji spletni strani objavlja naslednji seznam zdravstvenih domov (http://www.mz.gov.si/si/mz_zavodov/strokovne_institucije_koristne_povezave/javni_zavodi_zdravstveni_domovi/, dne 10. 12. 2011):

- Združenje zdravstvenih zavodov Slovenije;
- Zdravstveni dom Cerknica;
- Zdravstveni dom Hrastnik;
- Zdravstveni dom Ivančna Gorica;
- Zdravstveni dom Jesenice;
- Zdravstveni dom Koper;
- Zdravstveni dom Kočevje;
- Zdravstveni dom Kranj;
- Zdravstveni dom Ljubljana;
- Zdravstveni dom dr. Adolfa Drolca Maribor;
- Zdravstveni dom Medvode;
- Zdravstveni dom Novo mesto;
- Zdravstveni dom Ormož;
- Zdravstveni dom Piran;

- Zdravstveni dom Ptuj;
- Zdravstveni dom Radlje ob Dravi;
- Zdravstveni dom Sežana;
- Zdravstveni dom Slovenj Gradec;
- Zdravstveni dom Slovenska Bistrica;
- Zdravstveni dom Velenje;
- Zdravstveni dom Tolmin;
- Zdravstveni dom Zagorje;
- Zdravstveni dom Žalec;
- Zdravstveni dom za študente Univerze v Ljubljani.

Med njimi so velike razlike, in to tako v velikosti glede na število zaposlenih (od 100 do 3000) kot v sami organizaciji.

4.1 Dejavnosti zdravstvenih domov

Zdravstveni domovi v Sloveniji so ustanovljeni za opravljanje osnovne in specialistične zdravstvene dejavnosti. Ustanoviteljice zdravstvenih domov v Sloveniji so občine.

Zdravstvena dejavnost obsega ukrepe in aktivnosti, ki jih po medicinski doktrini in ob uporabi medicinske tehnologije opravljajo zdravstveni delavci oziroma delavke in zdravstveni sodelavci oziroma sodelavke pri varovanju zdravja, preprečevanju, odkrivanju in zdravljenju bolnikov in poškodovancev (1. člen ZZDej-UPB2).

Zdravstvena dejavnost se opravlja na:

- primarni ravni (osnovna zdravstvena dejavnost in lekarniška dejavnost);
- sekundarni ravni (obsega specialistično ambulantno in bolnišnično dejavnost);
- terciarni ravni (obsega opravljanje dejavnosti klinik, kliničnih inštitutov ali kliničnih oddelkov in drugih pooblaščenih zdravstvenih zavodov).

Kot posebna specialistična dejavnost se na sekundarni in terciarni ravni opravlja socialnomedicinska, higienska, epidemiološka in zdravstveno-ekološka dejavnost (2. člen ZZDej-UPB2).

Osnovna zdravstvena dejavnost, ki jo opravljajo zdravstveni domovi, zdravstvene postaje in zasebni zdravstveni delavci, obsega naslednje dejavnosti (ZZDej-UPB2):

- spremljanje zdravstvenega stanja prebivalcev in predlaganje ukrepov za varovanje, krepitev in izboljšanje zdravja ter preprečevanje, odkrivanje, zdravljenje in rehabilitacijo bolnikov in poškodovancev;
- preventivno zdravstveno varstvo rizičnih skupin in drugih prebivalcev v skladu s programom preventivnega zdravstvenega varstva in z mednarodnimi konvencijami;
- zdravstveno vzgojo ter svetovanje za ohranitev in krepitev zdravja;
- preprečevanje, odkrivanje in zdravljenje ustnih in zobnih bolezni ter rehabilitacijo;
- zdravstveno rehabilitacijo otrok in mladostnikov z motnjami v telesnem in duševnem razvoju;
- patronažne obiske, zdravstveno nego, zdravljenje in rehabilitacijo bolnikov na domu ter oskrbovancev v socialnovarstvenih in drugih zavodih;
- nujno medicinsko pomoč in reševalno službo, če ta ni organizirana pri bolnišnici;
- zdravstvene preglede športnikov;
- zdravstvene preglede nabornikov;
- ugotavljanje začasne nezmožnosti za delo;
- diagnostične in terapevtske storitve.

Nemedicinske dejavnosti zdravstvenih domov pa v glavnem obsegajo naslednje dejavnosti:

- upravljanje z nepremičninami za plačilo ali po pogodbi;
- dajanje pisarniške ali računalniške opreme v najem;
- dajanje drugih strojev ali opreme v najem;
- računovodske in knjigovodske dejavnosti;
- fotokopiranje;
- dejavnosti higiensko čistilnega servisa;
- dejavnosti pralnice;

- dejavnosti tehnično vzdrževalne enote;
- dejavnosti avtomehanične delavnice.

Zdravstveni dom ne sme opravljati nove dejavnosti ali spremeniti pogojev za opravljanje dejavnosti, dokler ne pridobi vseh zakonsko določenih soglasij ustanoviteljev.

4.2 Pridobivanje prihodkov zdravstvenih domov

Zdravstveno varstvo v Sloveniji je urejeno po tako imenovanem Bismarckovem modelu zdravstvenega zavarovanja, ki ga je leta 1889 ustanovil nemški kancler Otto von Bismarck. Bismarckov model zdravstvenega varstva je model, ki temelji na načelih obveznega, z zakonom predpisanega javnega zavarovanja, ki ga nato avtonomno upravljajo predstavniki delodajalcev in zavarovanih oseb. Vsi državljani, ki imajo dohodek, morajo plačevati prispevke v ustreznem deležu od dohodka ustanovi, ki ni profitna. Po principu solidarnosti pa so tudi osebe brez dohodkov (otroci, študentje, nezaposleni) upravičene do zavarovanja. Cene storitev se oblikujejo po principu pogajanj med izvajalci storitev in plačniki storitev (http://sl.wikipedia.org/wiki/Bismarckov_model_zdravstvenega_varstva, dne 11. 12. 2011).

Izvajalec obveznega zdravstvenega zavarovanja v Sloveniji je Zavod za zdravstveno zavarovanje Slovenije (ZZZS). Ima status javnega zavoda in svojo dejavnost opravlja na sedežu in po posameznih območnih enotah z izpostavami (Zakon o zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju, Ur. l. RS, št. 72/06 UPB3, 91/07, 76/08; v nadaljevanju ZZVZZ).

Zavarovane osebe uveljavljajo pravice do zdravstvenih storitev pri izvajalcih zdravstvenih storitev, s katerimi ima ZZZS sklenjeno pogodbo. ZZZS vsako leto objavi nov seznam izvajalcev zdravstvenih storitev, s katerimi je predhodno na podlagi dogovora, ki ga sprejmejo Ministrstvo za zdravje, Zdravniška zbornica Slovenije, Lekarniška zbornica Slovenije, Združenje zdravstvenih zavodov, Skupnost socialnih zavodov, Skupnost organizacij za usposabljanje in Skupnost slovenskih naravnih zdravilišč, sklenil pogodbe.

V dogovoru opredelijo programe zdravstvenih storitev po dejavnostih, vrednost posameznih programov, izhodišča za oblikovanje cen zdravstvenih storitev in programov, standarde nudenja zdravstvenih storitev zavarovanim osebam ter druge medsebojne pogodbene obveznosti

([http://www.zzzs.si/ZZZS/info/egradiva.nsf/0/e89e07f4d96561dec1257856003fd7a8/\\$FILE/Poslovno%20poro%C4%8Dilo%20za%20leto%202010_18.4.2011.pdf](http://www.zzzs.si/ZZZS/info/egradiva.nsf/0/e89e07f4d96561dec1257856003fd7a8/$FILE/Poslovno%20poro%C4%8Dilo%20za%20leto%202010_18.4.2011.pdf), dne 11. 12. 2011).

Zdravstveni domovi v Sloveniji kot javni zavodi lahko sredstva za svoje delovanje pridobijo (48. člen ZZ):

- od ustanovitelja;
- s plačili za storitve;
- s prodajo blaga in storitev na trgu;
- iz drugih virov (donacije, volila).

Sredstev za izvajanje javne službe zdravstveni domovi ne dobijo od ustanovitelja (občine), niti od prejemnikov storitev, temveč na podlagi pogodbe s strani ZZZS, kar predstavlja večji del.

Manjši del sredstev zdravstveni domovi dobijo s tržno dejavnostjo. Opravljanje le-te dovoljuje ZZ, ki določa, da se javni zavod lahko ustanovi tudi za opravljanje dejavnosti, ki niso opredeljene kot javna služba, če se opravljanje zagotavlja na način in pod pogoji, ki veljajo za javno službo, in da javni zavod lahko opravlja gospodarsko dejavnost, če je ta namenjena opravljanju dejavnosti, za katero je javni zavod ustanovljen (3. in 18. člen ZZ).

Resorna ministrstva oziroma lokalne skupnosti določijo, katere dejavnosti lahko javni zavodi opravljajo kot tržno dejavnost (navadno v ustanovnem aktu). Zaradi nejasnosti so nekatera ministrstva izdala tudi posebna navodila oziroma zavzela stališča (Suhadolnik, 2011, 4).

Ministrstvo za zdravje je tako v navodilih natančno opredelilo delitev prihodkov na javno službo in tržno dejavnost za posamezne javne zavode.

Za zdravstvene domove in bolnišnice tako velja, da prihodke tržne dejavnosti predstavljajo prihodki od:

- nadstandardnih zdravstvenih storitev;
- storitev, ki pomenijo dodatno dejavnost, to je od storitev družbene prehrane do izvrševanja reševalnih in drugih prevozov izven obsega redne dejavnosti, financirane z zasebnimi sredstvi.

Javni zavodi torej lahko opravljajo le tiste tržne dejavnosti, ki so namenjene opravljanju temeljne dejavnosti. Tako je javnim zavodom omogočeno, da poleg osnovne dejavnosti, za katero so bili ustanovljeni, opravljajo še tiste tržne dejavnosti, s katerimi dopolnjujejo osnovno dejavnost.

5 ANALIZA PRIHODKOV IN ODHODKOV V ZDRAVSTVENIH DOMOVIH

5.1 Vrste prihodkov

Prihodki zdravstvenih domov (po načelu nastanka poslovnega dogodka) se delijo na (Štrekelj, Čižman, 2006, 29):

- prihodke od poslovanja, v katere so vključeni prihodki od prodaje proizvodov in storitev;
- sredstva iz proračuna;
- prihodke od prodaje blaga in materiala.

Nadalje se razčlenjujejo še na:

- finančne prihodke;
- prevrednotovalne prihodke;
- druge prihodke.

Prihodke iz poslovanja delimo na:

- prihodke od poslovanja, ki so pridobljeni na podlagi opravljenih zdravstvenih storitev in se v pretežni meri financirajo iz obveznega zdravstvenega zavarovanja, doplačil do polne cene storitev, plačil samoplačnikov, konvencij, sredstev za nujno zdravstveno varstvo beguncev ter ostalih plačil zdravstvenih storitev, npr. plačil nadstandardnih zdravstvenih storitev;
- prihodke iz poslovanja od nezdravstvenih storitev, kamor prištevamo najemnine za poslovne prostore, nadstandardne storitve, storitve tehnične službe drugim in zaračunane provizije.

Prihodke od financiranja sestavljajo prihodki od obresti od danih depozitov, prejetih zamudnih obresti.

Prevrednotovalni poslovni prihodki nastanejo ob presežku, ki nastane pri odtujitvi opredmetenih osnovnih sredstev.

Druge prihodke sestavljajo prejete odškodnine in prejete namenske donacije.

Presežek prihodkov nad odhodki iz tržne dejavnosti lahko zavod uporablja le za opravljanje in razvoj dejavnosti, če ni z aktom o ustanovitvi drugače določeno.

5.2 Gibanje prihodkov v letih 2008, 2009 in 2010 v obravnavanih zavodih

V diplomskem delu smo pregledali in analizirali prihodke petih zdravstvenih domov v Sloveniji za obdobje treh let, in sicer za leto 2008, 2009 in 2010. Analizirali smo podatke iz letnih poročil, ki so dostopna na spletnih straneh izbranih zdravstvenih domov. Čeprav imamo v Sloveniji veliko število zdravstvenih domov, vsi ne objavljajo letnih poročil na svojih spletnih straneh – nekateri imajo objavljene podatke le za zadnje leto ali za zadnji dve leti. Zaradi primerljivosti podatkov smo analizo omejili na skupne prihodke in skupne odhodke. Zdravstvene domove smo poimenovali s črkami A, B, C, D in E.

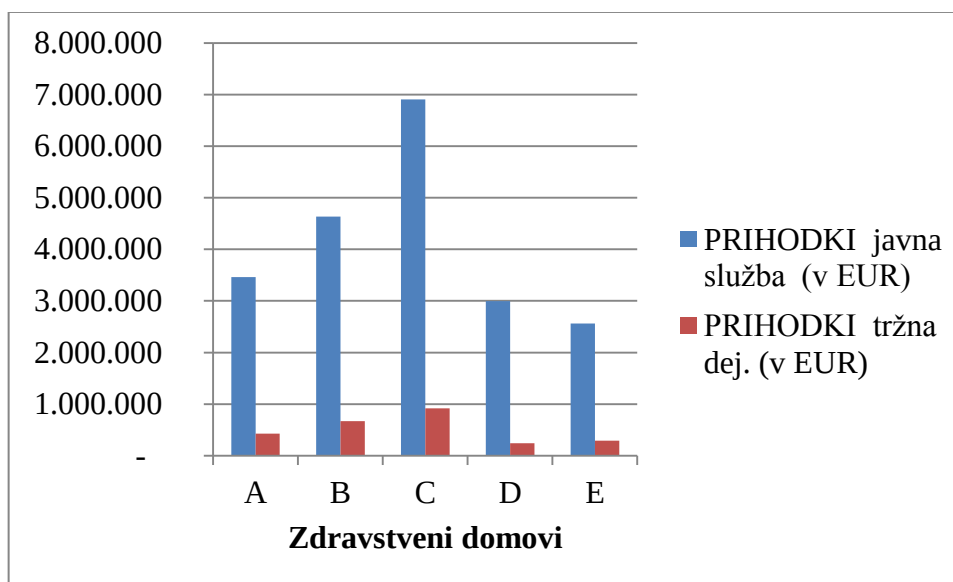
Letno poročilo javnega zavoda je sestavljeno iz poslovnega in računovodskega poročila. Del računovodskega poročila je izkaz prihodkov in odhodkov po vrstah dejavnosti, v katerem javni zavodi poročajo o višini prihodkov, doseženih z javno službo, in višini prihodkov, doseženih na trgu.

V tabeli 2 so prikazani prihodki obravnavanih zdravstvenih domov v letu 2008 po posamezni vrsti dejavnosti in delež prihodkov iz posamezne dejavnosti v celotnih prihodkih. Ugotovimo lahko, da povprečni delež tržne dejavnosti v celotnih prihodkih dosega 10,58 % celotnih prihodkov; pri posameznem zdravstvenem domu je ta delež 7,45–12,62 %.

ZD	PRIHODKI			DELEŽ PRIHODKOV	
	javna služba (v EUR)	tržna dej. (v EUR)	skupaj (v EUR)	javna služba (v %)	tržna dej. (v %)
A	3.462.534	426.315	3.888.849	89,04	10,96
B	4.636.900	669.692	5.306.592	87,38	12,62
C	6.907.675	914.401	7.822.076	88,31	11,69
D	2.994.208	241.187	3.235.395	92,55	7,45
E	2.561.475	289.594	2.851.069	89,84	10,16
SKUPAJ	20.562.792	2.541.189	23.103.981	89,42	10,58

Tabela 2: Delež prihodkov po vrstah dejavnosti v letu 2008

Vir podatkov: Lasten prikaz na podlagi letnih poročil obravnavanih zdravstvenih domov za leto 2008



Graf 1: Delež prihodkov po vrstah dejavnosti v letu 2008

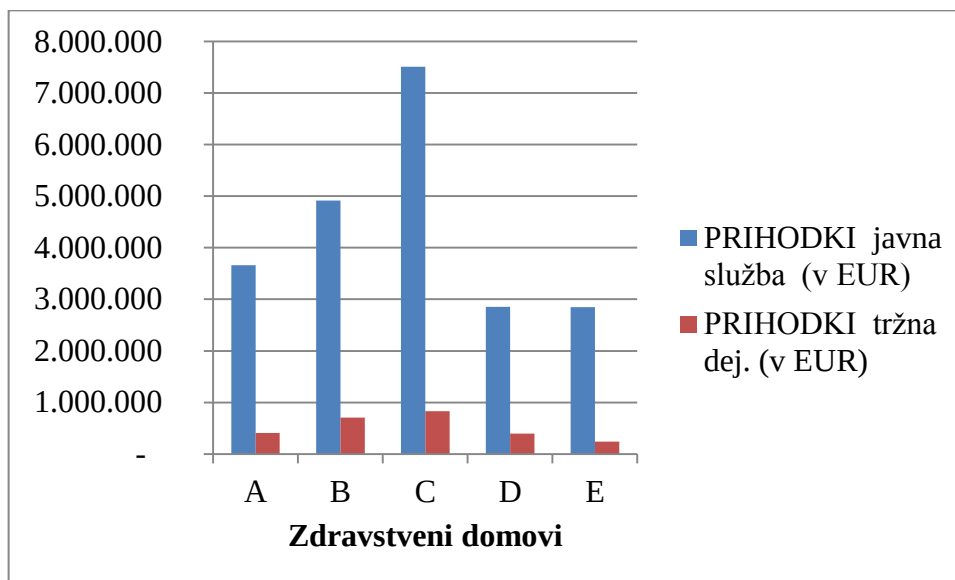
Vir: Lasten prikaz na podlagi letnih poročil obravnavanih zdravstvenih domov za leto 2008

Tabela 3 prikazuje delež prihodkov obravnavanih zdravstvenih domov v letu 2009 po vrstah dejavnosti in delež prihodkov posamezne dejavnosti v celotnih prihodkih. Povprečni delež tržne dejavnosti v celotnih prihodkih znaša 10,50 % in se je v primerjavi z letom 2008 znižal za 0,08 %.

ZD	PRIHODKI			DELEŽ PRIHODKOV	
	javna služba (v EUR)	tržna dej. (v EUR)	skupaj (v EUR)	javna služba (v %)	tržna dej. (v %)
A	3.661.661	408.816	4.070.477	89,96	10,04
B	4.913.167	705.734	5.618.901	87,44	12,56
C	7.510.676	827.108	8.337.784	90,08	9,92
D	2.854.659	395.319	3.249.978	87,84	12,16
E	2.846.452	241.237	3.087.689	92,19	7,81
SKUPAJ	21.786.615	2.578.214	24.364.829	89,50	10,50

Tabela 3: Delež prihodkov po vrstah dejavnosti v letu 2009

Vir: Lasten prikaz na podlagi letnih poročil obravnavanih zdravstvenih domov za leto 2009



Graf 2: Delež prihodkov po vrstah dejavnosti v letu 2009

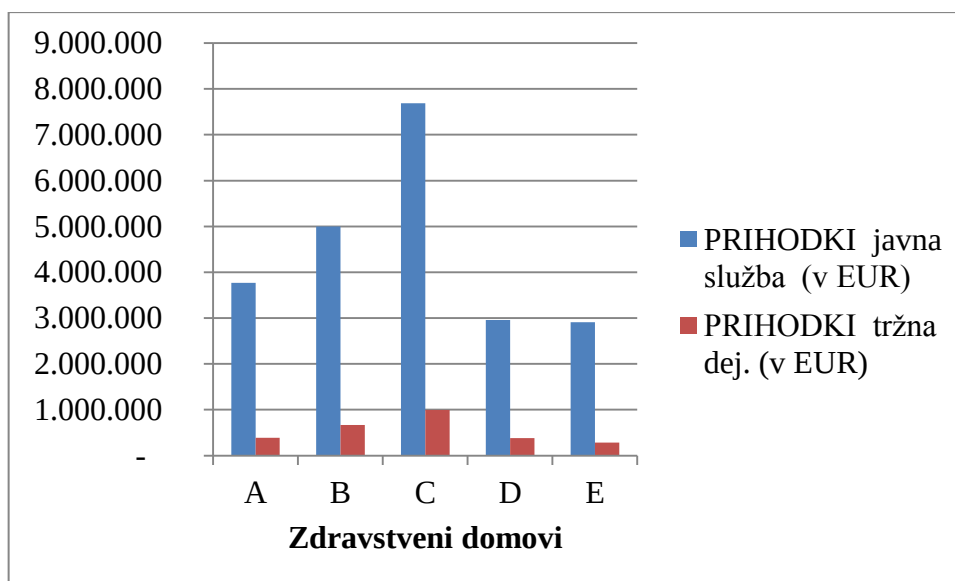
Vir: Lasten prikaz na podlagi letnih poročil obravnavanih zdravstvenih domov za leto 2009

V tabeli 4 so prikazani prihodki po vrstah dejavnosti za leto 2010 in delež posamezne vrste dejavnosti v celotnih prihodkih. Povprečni delež je podoben deležu iz let 2008 in 2009 ter se je v primerjavi z letom 2009 zvišal za 0,07 %.

ZD	PRIHODKI			DELEŽ PRIHODKOV	
	javna služba (v EUR)	tržna dej. (v EUR)	skupaj (v EUR)	javna služba (v %)	tržna dej. (v %)
A	3.771.384	390.460	4.161.844	90,62	9,38
B	5.000.813	665.189	5.666.002	88,26	11,74
C	7.684.481	994.626	8.679.107	88,54	11,46
D	2.956.971	381.250	3.338.221	88,58	11,42
E	2.909.529	282.359	3.191.888	91,15	8,85
SKUPAJ	22.323.178	2.713.884	25.037.062	89,43	10,57

Tabela 4: Delež prihodkov po vrstah dejavnosti v letu 2010

Vir: Lasten prikaz na podlagi letnih poročil obravnavanih zdravstvenih domov za leto 2010



Graf 3: Delež prihodkov po vrstah dejavnosti v letu 2010

Vir: Lasten prikaz na podlagi letnih poročil obravnavanih zdravstvenih domov za leto 2010

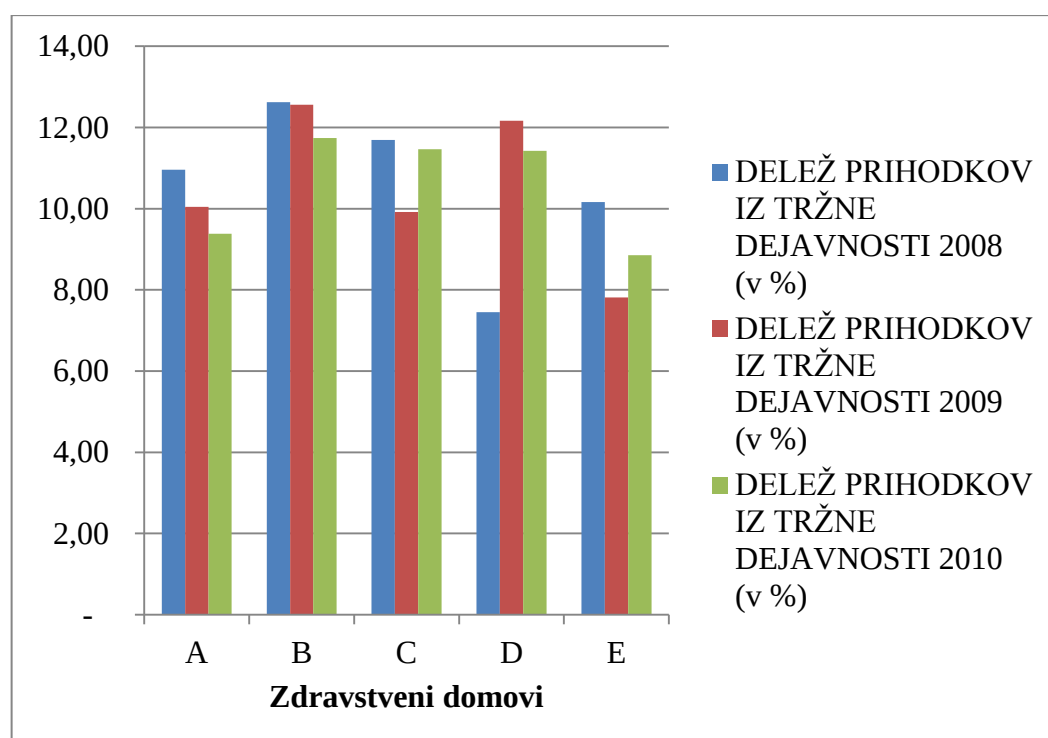
Iz tabele 5 je razvidna primerjava deležev prihodkov iz tržne dejavnosti v obravnavanih letih 2008, 2009 in 2010. V povprečnem deležu tržne dejavnosti v obravnavanih letih ni

pomembnih odstopanj. Delež tržne dejavnosti se v obravnavanih zdravstvenih domovih giblje med 7,45 % v letu 2008, ko je delež najnižji, in 12,62 %, prav tako v letu 2008, ko je delež tržne dejavnosti najvišji.

ZD	DELEŽ PRIHODKOV IZ TRŽNE DEJAVNOSTI				
	2008 (v %)	2009 (v %)	2010 (v %)	indeks 2009/2008	indeks 2010/2009
A	10,96	10,04	9,38	92	93
B	12,62	12,56	11,74	100	93
C	11,69	9,92	11,46	85	116
D	7,45	12,16	11,42	163	94
E	10,16	7,81	8,85	77	113
POVPREČJE	10,58	10,50	10,57	103	102

Tabela 5: Primerjava deleža prihodkov tržne dejavnosti v letih 2008, 2009 in 2010

Vir: Lasten prikaz na podlagi letnih poročil obravnavanih zdravstvenih domov za leta 2008, 2009 in 2010



Graf 4: Primerjava deleža prihodkov tržne dejavnosti v letih 2008, 2009 in 2010

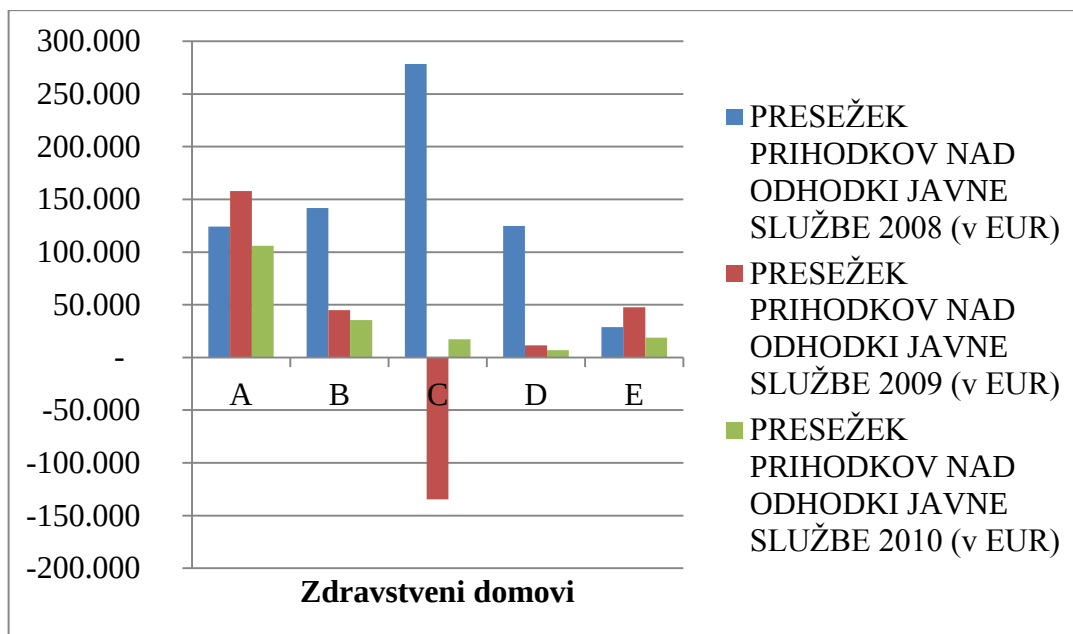
Vir: Lasten prikaz na podlagi letnih poročil obravnavanih zdravstvenih domov za leta 2008, 2009 in 2010

V tabeli 6 smo primerjali presežek prihodkov nad odhodki iz dejavnosti javne službe. V letu 2008 vsi zdravstveni domovi izkazujejo presežek prihodkov nad odhodki. Tudi v letu 2009 zdravstveni domovi izkazujejo presežek prihodkov nad odhodki – dva izmed petih sta delež presežka v letu 2009 precej povišala, medtem ko en zdravstveni dom izkazuje presežek odhodkov nad prihodki. V letnem poročilu omenjenega zavoda presežek odhodkov nad prihodki razlagajo z nedorečenostjo financiranja, veliko negotovostjo glede krize in uvedbo novega plačnega sistema. Upad prihodkov so želeli nadomestiti predvsem z aktivnejšo udeležbo na trgu, kar pa jim v celoti ni uspelo.

ZD	PRESEŽEK PRIHODKOV NAD ODHODKI JAVNE SLUŽBE				
	2008 (v EUR)	2009 (v EUR)	2010 (v EUR)	indeks 2009/2008	indeks 2010/2009
A	124.255	158.014	105.832	127	67
B	141.715	44.914	35.609	32	79
C	278.375	– 134.623	17.274	– 48	– 13
D	124.878	11.423	7.060	9	62
E	28.670	47.619	18.815	166	40
SKUPAJ	697.893	127.348	184.590	18	145

Tabela 6: Primerjava presežka prihodkov nad odhodki iz dejavnosti javne službe v letih 2008, 2009 in 2010

Vir: Lasten prikaz na podlagi letnih poročil obravnavanih zdravstvenih domov za leta 2008, 2009 in 2010



Graf 5: Primerjava presežka prihodkov nad odhodki iz dejavnosti javne službe v letih 2008, 2009 in 2010

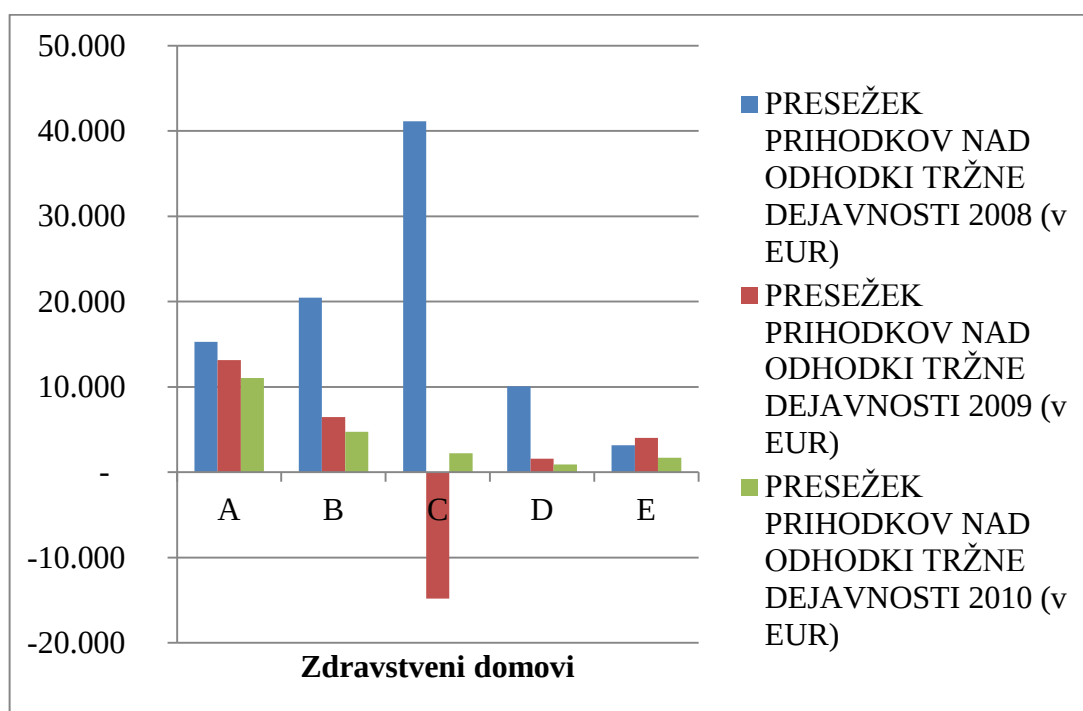
Vir: Lasten prikaz na podlagi letnih poročil obravnavanih zdravstvenih domov za leta 2008, 2009 in 2010

V tabeli 7 smo analizirali presežek prihodkov nad odhodki iz tržne dejavnosti. V letu 2008 vseh pet zdravstvenih domov izkazuje presežek prihodkov nad odhodki tržne dejavnosti. V letu 2009 se je presežek prihodkov nad odhodki tržne dejavnosti precej znižal, v enem zdravstvenem domu pa so tako v tržni dejavnosti kot v dejavnosti javne službe izkazovali presežek odhodkov nad prihodki. Praviloma javni zavod v tržni dejavnosti ne sme imeti presežka odhodkov nad prihodki, saj to pomeni, da je prišlo do prelivanja sredstev iz dejavnosti javne službe v tržno dejavnost. V letu 2010 so vsi obravnavani zdravstveni domovi ponovno izkazovali presežek prihodkov nad odhodki, ki pa je v primerjavi s predhodnima letoma še nižji.

ZD	PRESEŽEK PRIHODKOV NAD ODHODKI IZ TRŽNE DEJAVNOSTI				
	2008 (v EUR)	2009 (v EUR)	2010 (v EUR)	indeks 2009/2008	indeks 2010/2009
A	15.299	13.126	11.042	86	84
B	20.467	6.451	4.735	32	73
C	41.151	- 14.826	2.222	- 36	- 15
D	10.059	1.582	910	16	58
E	3.159	4.036	1.693	128	42
SKUPAJ	90.135	10.368	20.602	12	199

Tabela 7: Primerjava presežka prihodkov nad odhodki tržne dejavnosti v letih 2008, 2009 in 2010

Vir: Lasten prikaz na podlagi letnih poročil obravnavanih zdravstvenih domov za leta 2008, 2009 in 2010



Graf 6: Primerjava presežka prihodkov nad odhodki tržne dejavnosti v letih 2008, 2009 in 2010

Vir: Lasten prikaz na podlagi letnih poročil obravnavanih zdravstvenih domov za leta 2008, 2009 in 2010

Prihodki tržne dejavnosti obravnavanih zdravstvenih domov so:

- storitve medicine dela;
- doplačila za nadstandardne storitve;
- samoplačniške zdravstvene storitve;
- laboratorijske storitve;
- prihodki najemnin;
- prihodki od obresti (vezave depozitov).

5.3 Izkazovanje odhodkov tržne dejavnosti obravnavanih zavodov

Odhodki zdravstvenih domov se ugotavljajo po načelu nastanka poslovnega dogodka oziroma po fakturirani realizaciji.

Stroški javnega zavoda so v posameznem obračunskem obdobju tudi odhodki tega obračunskega obdobja, z izjemo tistih, ki se razmejujejo.

Odhodki se delijo na:

- poslovne odhodke;
- finančne odhodke;
- druge odhodke.

Odhodki se razmejujejo na del, ki se nanaša na opravljanje javne službe, in del, ki se nanaša na tržno dejavnost (16. člen Zakona o računovodstvu, 1999; v nadaljevanju ZR).

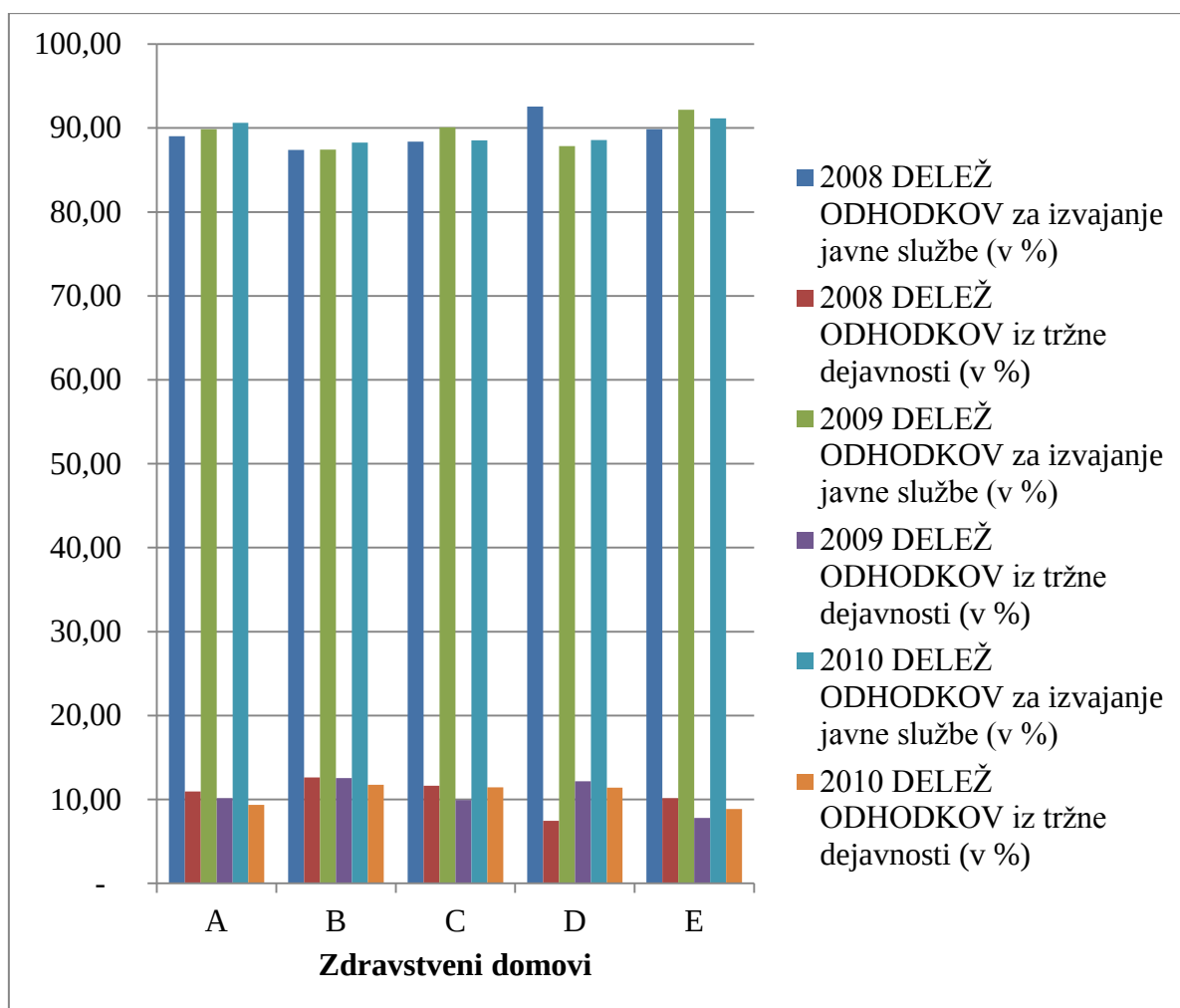
Nekateri odhodki se lahko že na podlagi dokumentacije neposredno pripišejo ustrezni dejavnosti. Ostale odhodke javni zavodi razvrščajo na podlagi ustreznih sodil. Za ugotavljanje uspešnosti poslovanja posamezne vrste dejavnosti je ključnega pomena čim doslednejše razmejevanje odhodkov med obema dejavnostma (Suhadolnik, 2011, 10).

V tabeli 8 smo analizirali delež odhodkov po vrstah dejavnosti in ugotovili, da so v obravnavanih zdravstvenih domovih kot sodilo za razmejevanje odhodkov med obema dejavnostma uporabili delež med prihodki javne službe in tržne dejavnosti, kar so tudi pojasnili v letnih poročilih. Le v dveh primerih so zapisali, da imajo izdelana sodila, niso pa razkrili, katera so.

ZD	2008		2009		2010	
	DELEŽ ODHODKOV		DELEŽ ODHODKOV		DELEŽ ODHODKOV	
	za izvajanje javne službe (v %)	iz tržne dejavnosti (v %)	za izvajanje javne službe (v %)	iz tržne dejavnosti (v %)	za izvajanje javne službe (v %)	iz tržne dejavnosti (v %)
A	89,04	10,96	89,85	10,15	90,62	9,38
B	87,38	12,62	87,44	12,56	88,26	11,74
C	88,36	11,64	90,08	9,92	88,54	11,46
D	92,55	7,45	87,84	12,16	88,58	11,42
E	89,84	10,16	92,19	7,81	91,15	8,85
SKUPAJ	89,43	10,57	89,48	10,52	89,43	10,57

Tabela 8: Delež odhodkov po vrstah dejavnosti v letih 2008, 2009 in 2010

Vir: Lasten prikaz na podlagi letnih poročil obravnavanih zdravstvenih domov za leta 2008, 2009 in 2010



Graf 7: Delež odhodkov po vrstah dejavnosti v letih 2008, 2009 in 2010

Vir: Lasten prikaz na podlagi letnih poročil obravnavanih zdravstvenih domov za leta 2008, 2009 in 2010

5.4 Sodila za ločevanje odhodkov tržne dejavnosti obravnavanih zavodov

Določeni uporabniki enotnega kontnega načrta sestavijo izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti, v katerem ločeno prikažejo prihodke in odhodke tekočega obračunskega obdobja za izvajanje javne službe ter prihodke in odhodke tekočega obračunskega obdobja od prodaje blaga in storitev na trgu, razčlenjeno po vrstah prihodkov in odhodkov (23. člen Pravilnika o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske

uporabnike in druge osebe javnega prava, Ur. l. RS, št. 115/02 s spremembami, Ur. l. RS št. 21/03, 134/03, 126/04, 120/07, 124/08, 58/2010 (60/2010 popr.), 104/10).

Za realno ugotavljanje uspešnosti poslovanja posamezne vrste dejavnosti moramo dosledno razmejevati med odhodki javne službe in odhodki tržne dejavnosti.

Podatki o odhodkih oziroma stroških po vrstah dejavnosti, ki niso razvidni iz dokumentacije, se ugotovijo na podlagi ustreznih sodil, ki jih določi pristojno ministrstvo. Če ni ustrežnejšega sodila, se kot sodilo lahko uporabi razmerje med prihodki, doseženimi pri opravljanju posamezne vrste dejavnosti.

Javni zavodi so zavezani k obveznemu razkritju sodil v računovodskih informacijah (26. člen, Ur. l. RS, št. 115/02 s spremembami).

V vseh petih obravnavanih zdravstvenih domovih so kot sodilo pri ugotavljanju odhodkov tržne dejavnosti uporabili razmerje med prihodki javne službe in prihodki tržne dejavnosti.

Enostavno sodilo se lahko uporabi, kadar tržna dejavnost predstavlja le manjši del poslovanja in se na posamezno vrsto dejavnosti neposredno razdeli čim več stroškov. Takšno sodilo je lahko zavajajoče, kar vpliva na nerealno izkazano poslovanje iz opravljanja javne službe kot poslovanja iz tržne dejavnosti in ima lahko vpliv na obseg sredstev za povečano delovno uspešnost (Suhadolnik, 2011, 12).

Določene stroške in odhodke lahko že na podlagi dokumentacije pripišemo posamezni dejavnosti. Takšni stroški so stroški dela, ki jih lahko pripišemo neposredno na podlagi časa, ko je določena oseba delala na posamezni vrsti dejavnosti. Tudi stroške vzdrževanja lahko vodimo po vrstah in stroškovnih mestih in jih več ni treba razporejati.

Po razporejanju stroškov in odhodkov, ki se na podlagi dokumentacije lahko pripišejo posameznima dejavnostma, ostanejo še splošni stroški, kot so material za vzdrževanje, poraba električne energije, poraba vode in komunalne storitve, stroški bančnih storitev itd.

Za razdelitev splošnih stroškov se lahko uporabijo različna sodila:

- stroški porabe energije in vode (poraba po števcu);
- najemnina, stroški razsvetljave in ogrevanja, stroški čiščenja (površina poslovnega prostora);
- plače posloводства, stroški nadziranja, stroški menze (število zaposlenih v posamezni dejavnosti);
- stroški prevoza (število prevoženih kilometrov ali pa teža prepeljanega tovora).

Ugotoviti je treba tudi tisti del stroškov amortizacije, ki odpade na opravljanje tržne dejavnosti (Suhadolnik, 2011, 15).

K ločenemu evidentiranju različnih dejavnosti javne zavode obvezuje tudi Zakon o preglednosti finančnih odnosov in ločenem evidentiranju različnih dejavnosti (Ur. l. RS, št. 53/2007, 65/2008, 33/2011; v nadaljevanju ZPFOLERD-1).

Sodila za delitev stroškov in odhodkov med javno službo in tržno dejavnostjo mora javni zavod običajno oblikovati sam. Zapisana naj bi bila v notranjem aktu in se dosledno spoštovala iz obdobja v obdobje. Temeljiti morajo na aktivnostih, ki te stroške povzročajo, če se teh aktivnosti ne da določiti, pa na podlagi deleža neposrednih stroškov (Suhadolnik, 2011, 17).

Sodila sprejme organ nadzora na predlog organa vodenja. Revizor enkrat letno ob letni reviziji računovodskih izkazov preveri ustreznost sodil in pravilnost njihove uporabe ter poda pisno mnenje. Po opravljenem revizijskem pregledu pa mora zavezanec o reviziji seznanimi pristojno ministrstvo, ki lahko zahteva ponovno presojo in spremembo sodil (ZPFOLERD-1).

6 SKLEPNE UGOTOVITVE

Namen diplomskega dela je prikazati specifičnosti tržne dejavnosti v javnih zavodih. Računovodstvo javnih zavodov se razlikuje od računovodstva v gospodarskih organizacijah že zaradi specifičnosti njihovega poročanja. Javni zavodi morajo v poslovnih knjigah zagotoviti ločeno spremljanje poslovanja s sredstvi javnih financ za opravljanje javne službe in ločeno poslovanje s sredstvi, pridobljenimi iz prodaje blaga in storitev na trgu.

Na podlagi opravljene analize prihodkov obravnavanih zdravstvenih domov ugotavljamo, da prihodki iz tržne dejavnosti predstavljajo sorazmerno nizek delež celotnih prihodkov. Prav tako med posameznimi leti ni večjih odstopanj v razmerju med dejavnostjo javne službe in tržno dejavnostjo. Obravnavani zdravstveni domovi so v skoraj vseh pregledanih letih kot sodilo za razmejitev med odhodki dejavnosti javne službe in odhodki tržne dejavnosti uporabili razmerje prihodkov med obema dejavnostma, čeprav je uporaba razmerja med prihodki javne službe in prihodki tržne dejavnosti kot sodilo le priporočilo v primerih, kadar ne moremo uporabiti drugih sodil. Iz analize letnih poročil obravnavanih zdravstvenih domov prav tako ugotavljamo, da med prihodki tržne dejavnosti zdravstveni domovi navajajo enake vrste prihodkov.

Javni zavodi bodo morali že pri poročanju za leto 2011 izdelati primerna sodila, saj jih k temu zavezuje ZPFOLERD-1. Naloga ni enostavna, saj je izdelava primernih sodil zahtevna, presoja o primernosti sodil pa v glavnem prepuščena zavodom samim. Le-ti bodo morali za natančno vodenje stroškov dodelati sistem stroškovnega računovodenja in organizacijo dela. Pri določanju in presojanju sodil je zelo pomembno tudi sodelovanje stroke oziroma strokovnjakov z določenega (obravnavanega) področja, ki dejavnost in z njo povezane stroške dobro poznajo.

Sredstva, ki jih država namenja javnim zavodom za izvajanje javne službe, se iz leta v leto nižajo in praviloma zadoščajo le za pokrivanje odhodkov javne službe. Zaradi podeljevanja

koncesij zasebnikom zdravstveni domovi izgubljajo del programov in s tem pogodbenih obveznosti. To se odraža na poslovanju zdravstvenih domov, zato bo iskanje možnosti za prodajo storitev na trgu toliko pomembneje.

7 LITERATURA IN VIRI

7.1 Literatura

1. Bohinc, R.: *Osebe javnega prava; javni zavodi, javna podjetja, javne agencije, javni skladi*, Založba GV, Ljubljana, 2005.
2. Kavčič, S.: *Javna in tržna dejavnost v javnih zavodih: Razmejevanje stroškov in merjenje dosežkov, Novosti v državnem revidiranju in izvajanje zakona o javnih financah*, Zveza ekonomistov Slovenije, Portorož, 2001.
3. Pevcin, P.: *Ekonomika javnih podjetij in zavodov*, Ljubljana, Fakulteta za upravo, 2008.
4. Rakita, M.: *Tržna dejavnost javnih zavodov*, Diplomsko delo, Koper, Univerza na Primorskem, 2009.
5. Suhadolnik, V.: *Upravljanje in evidentiranje tržne dejavnosti v javnih zavodih*, Konferenca, 2005.
6. Štrekelj, V., Zupančič, V., Čizman, M.: *Sestavljanje računovodskih izkazov določenih uporabnikov enotnega kontnega načrta*, Iks, Ljubljana, 2006.
7. Zver, E.: *Poslovanje in finančni viri javnih zavodov v letih 2001 in 2002*, Umar, Ljubljana, 2003.

7.2 Viri

1. Letna poročila javnih zavodov A, B, C, D in E za leta 2008, 2009 in 2010.
2. Pravila obveznega zdravstvenega zavarovanja (Ur. l. RS, št. 30/03 prečiščeno besedilo, 35/03, 78/03, 84/04, 44/05, 86/06, 90/06, 63/07, 33/08, 71/08, 7/09, 88/09)
3. Pravilnik o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti (Ur. l. RS, št. 109/2007)
4. Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava (Ur. l. RS, št. 134/03 s spremembami, 34/04, 13/05, 138/06, 120/07, 112/09, 58/10)
5. Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava (Ur. l. RS, št. 115/02 s spremembami, 21/03, 134/03, 126/04, 120/07, 124/08, 58/2010 (60/2010 popr.), 104/10)
6. Pravilnik o spremembah in dopolnitvah Pravilnika o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti (Ur. l. RS, št. 68/2009)

7. Razlaga pravilnika o opredelitvi pridobitne in nepridobitne dejavnosti (pojasnila DURS, št. 4200-31/2008, 25. 2. 2008)
8. Zakon o preglednosti finančnih odnosov in ločenem evidentiranju različnih dejavnosti (Ur. l. RS, št. 53/2007, 65/2008, 33/2011 – ZPFOLERD-1)
9. Zakon o računovodstvu, 1999, Ur. l. RS, št. 23/1999
10. Zakon o zavodih, 1991, Ur. l. RS, št. 12/1991 s spremembami, 451/1994, Odl. US: U-I-104/92, 8/1996, 18/1998, Odl. US: U-I-34/98, 36/2000 – ZPDZC, 127/2006-ZJZP
11. Zakon o zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju (Ur. l. RS, št. 72/96 UPB3, 91/07, 76/08)
12. Zakon o zdravstveni dejavnosti (Ur. l. RS, št. 23/05 UPB2, 23/08)

7.3 Internetni viri

1. http://www.mz.gov.si/si/mz_zavod/strokovne_institucije_koristne_povezave/javni_zavodi_zdravstveni_domovi/, dne 10. 12. 2011
2. http://www.mju.gov.si/fileadmin/mju.gov.si/pageuploads/mju_dokumenti/UA/Irena/Zakonodajne_novosti/Trzna_dejavnostv_javnih_zavodih_-_Ucinkovito_upravljanje_z_javnimi_sredstvi__2011_01.ppt, dne 1. 12. 2011
3. [http://www.zzzs.si/ZZZS/info/egradiva.nsf/0/e89e07f4d96561dec1257856003fd7a8/\\$FILE/Poslovno%20poro%C4%8Dilo%20za%20leto%202010_18.4.2011.pdf](http://www.zzzs.si/ZZZS/info/egradiva.nsf/0/e89e07f4d96561dec1257856003fd7a8/$FILE/Poslovno%20poro%C4%8Dilo%20za%20leto%202010_18.4.2011.pdf), dne 11. 12. 2011
4. http://sl.wikipedia.org/wiki/Bismarckov_model_zdravstvenega_varstva, dne 11. 12. 2011