

izv.prof.dr.sc. Davor Vašiček

Ekonomski fakultet, Sveučilište u Rijeci, RH
dvasicek@efri.hr

izv.prof.dr.sc. Ivana Dražić Lutilsky

Ekonomski fakultet, Sveučilište u Zagrebu, RH
idruzic@efzg.hr

doc.dr.sc. Tatjana Jovanović

Fakultet za upravo, Sveučilište u Ljubljani, Republika Slovenija
tatjana.jovanovic@fu.uni-lj.si

KOMPARACIJA RAČUNOVODSTVENIH SUSTAVA JAVNOG ZDRAVSTVA REPUBLIKE HRVATSKE, SLOVENIJE I BOSNE I HERCEGOVINE¹

Pregledni rad

Sažetak

Visoki udio u javnim rashodima, specifičnosti financiranja i složenost obavljanja djelatnosti javnog zdravstva iziskuju kvalitetan računovodstveni model i sustav financijskog izvještavanja. U radu se prezentiraju rezultati komparativne analize normativnih okvira, informacijskih mogućnosti i ograničenja aktualnih sustava računovodstva i eksternog financijskog izvještavanja subjekata javnog zdravstva u Republici Hrvatskoj, Sloveniji i Bosni i Hercegovini. Opći je zaključak provedenih istraživanja da analizirani sustavi u svojim normativnim postavkama daju relativno pouzdanu informacijsku podlogu za eksterno izvještavanje. Ovaj zaključak proizlazi iz činjenice da zdravstvene ustanove u Republici Sloveniji i Bosni i Hercegovini koriste za evidenciju poslovnih događaja obračunsku osnovu dok se u Republici Hrvatskoj koristi modificirana obračunska osnovu. Hrvatski model, zbog primjenjene modifikacije u priznavanju prihoda i dijela rashoda ne odražava u potpunosti stvarni financijski rezultat i financijski položaj, no određenim se reklasifikacijama ova informacijska manjkavost može otkolniti.

Što se tiče relevantnosti računovodstvenih informacija i financijskih izvještaja pri praćenju javnozdravstvene potrošnje te donošenju ekonomskih, socijalnih i političkih odluka na makro razini, konstatira se niska razina jer se prema resornim ministarstvu i izvorima financiranja (lokalnoj i središnjoj državi) dodatno izvještava po računovodstvenoj osnovi na kojoj se temelji donošenje proračuna

¹ Ovaj rad je financirala Hrvatska zaklada za znanost projektom br. 8509 Accounting and financial reporting reform as a means for strengthening the development of efficient public sector financial management in Croatia.

(novčanoj osnovi ili po modificiranoj obračunskoj osnovi ili po obje osnove). Tako s aspekta ključnih eksternih korisnika računovodstvenih informacija, propisani računovodstveni i izvještajni sustavi pokazuju određena ograničenja u osiguravanju cjelovite informacije koja omogućava učinkovitu kontrolu raspolaganja javnim dobrima i razvoj financijskog menadžmenta uvođenjem standarda odgovornosti.

U radu se sažeto prikazuje razvoj te iznosi ocjena stanja i poželjni pravci razvoja sustava računovodstva za potrebe praćenja poslovanja u djelatnosti javnog zdravstva.

Ključne riječi: *sustav računovodstva, računovodstvene informacije, financijski izvještaji, javno zdravstvo*

JEL: M40

1. UVOD

U prvim godinama samostalnosti nakon raspada bivše zajedničke države i promjene društveno-političkog poretka, slijedom političko-ekonomskih prioriteta sve tri promatrane zemlje su donosile sustavne zakone i izgrađivale svoju pravnu državnu infrastrukturu. U međuvremenu, primjenjivali su se, uz određene prilagodbe, propisi preuzeti od bivše zajedničke države. Tako je i bilo s propisima koji su regulirali područje državnog računovodstva i javnog zdravstva kao subjekta-sastavnice opće države. U početku nastanka sve tri promatrane države imale su sličan razvoj računovodstva u sustavu javnog zdravstva. Ovim se radom ne prikazuje razvojna retrospektiva već se analiziraju aktualne različitosti i dosegnuti stupanj napretka pojedine zemlje u računovodstvenom sustavu javnog zdravstva. O aktualnom sustavu financijskog izvještavanja javno-zdravstvenih ustanova može se općenito reći da je složen je zbog svoje formalne opsežnosti, česte periode, kratkih rokova, ali i zbog činjenice da su zdravstvene ustanove specifičan poslovni subjekt u javnom sektoru. Ova specifičnost proizlazi iz činjenice da se radi o djelatnosti koja se iz sustava proračuna dominantno financira na temelju individualizirane javne potrošnje odnosno temeljem ugovornog odnosa i stvarnom izvršenju svojih usluga. Za potrebe objektivne ocjene uspješnosti poslovanja i financijskog položaja, to upućuje na nužnost sučeljavanja prihoda s rashodima nastalima za njihovo ostvarivanje. Pritom je nužno da se ove temeljne ekonomske kategorije priznaju i mjere na istim računovodstvenim načelima, konkretno na načelima nastanka događaja, a ne da se, prihodi se priznaju po novčanom načelu, a rashodi u trenutka njihova nastanka, dakle neovisno o plaćanju obveza povezanih s njima. Ovo nužno ima za posljedicu da svako odgađanje naplate prihoda rezultira nepovoljnim financijskim rezultatom. Također, izostanak kapitalizacije troškova nabave dugotrajne imovine u pojedinim sustavima računovodstva

promatranih država, onemogućava utvrđivanje stvarne cijene pruženih usluga čime izostaje temeljna pretpostavka utvrđivanju ekonomičnosti poslovanja javno zdravstvenih ustanova. Ovaj rad ima za primarni cilj prikazati sličnosti i razlike u aktualnom zakonskom definiranju računovodstvenih postupaka i mjerenju elemenata financijskih izvještaja u sustavu javnog zdravstva triju susjednih država.

2. AKTUALNI RAČUNOVODSTVENI I IZVJEŠTAJNI SUSTAVI JAVNOG ZDRAVSTVA

2.1. Sustav računovodstva i financijskog izvještavanja u Republici Hrvatskoj

Razdoblje od početka 2002. godine do danas, obilježava intenziviranje reformi u hrvatskom javnom sektoru uključujući i reformu državnog računovodstva. Napušten je novčani računovodstveni koncept i fondovsko računovodstvo, te je uveden prilagođeni koncepta nastanka događaja kao daljnji korak približavanju suvremenim međunarodnim trendovima. Istodobno u izvještajni sustav cjelovito su i dosljedno uvedene relevantne međunarodne klasifikacije koje osiguravaju transparentnost i usporedivost poslovanja države i njenih jedinica. Provedena je i reforma u financiranju sustava javnog zdravstva kojom je Hrvatskom zavodu za zdravstveno osiguranje (HZZO) promijenjen status izvanproračunskog fonda te je postao dio središnjeg državnog proračuna. Time su javne ustanove u zdravstvu koje se financiraju iz doprinosa posredstvom HZZO-a, te se ponašaju u skladu sa standardima (pružanje usluga, formiranje cijena...) utvrđenim na razini središnje države (Ministarstvo zdravlja) i u smislu primjene računovodstvenih propisa postale klasični oblik proračunskog korisnika. Ipak, posebnost sustava javnog zdravstva je u tome što se zdravstvene ustanove kao proračunski korisnici ne financiraju isključivo po pojedinim vrstama rashoda usvojenog financijskog plana, nego na temelju stvarnog izvršenja usluga, u okvirima ugovora sa HZZO-om odnosno državom koja preko njih građanima indirektno pruža zdravstvene usluge (Vašiček, Roje, 2010).

Navedenom financijskom reformom sektor javnog zdravstva uključen je u obveznu primjenu aktualnog sustava državnog računovodstva koji se temelji na specifičnom prilagođenom konceptu nastanka događaja. Zakonsku osnovu danas aktualnog računovodstvenog sustava javnog zdravstva čine slijedeći propisi:

- 1) Zakon o proračunu (NN 136/14);
- 2) Pravilnik o proračunskim klasifikacijama (NN 26/10);
- 3) Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu (124/14).

Ovaj računovodstveni koncept konkretno ima slijedeća glavna obilježja:

- 1) rashodi su određeni kao smanjenja ekonomskih koristi tijekom izvještajnog razdoblja što znači da se priznaju u trenutku nastanka poslovnog događaja neovisno o trenutku plaćanja²,
- 2) prihodi su određeni kao povećanje ekonomskih koristi tijekom izvještajnog razdoblja u obliku priljeva novca i novčanih ekvivalenata, što nedvojbeno upućuje da se u priznavanju prihoda zadržava novčani koncept,
- 3) ne iskazuju se prihodi i rashodi uslijed promjena vrijednosti i obujma (vrijednosna usklađenja, manjkovi/viškovi, otpisi, ...) nefinancijske imovine i obveza, već se ove promjene odražavaju izravno na pozicijama vlastitih izvora (javnog kapitala),
- 4) troškovi stjecanja nefinancijske dugotrajne imovine ne kapitaliziraju se već se u ukupnosti priznaju kao rashodi razdoblja u kojemu je stjecanje izvršeno. Posljedično tome, zdravstveni subjekti ne obračunavaju amortizaciju dugotrajne imovine kao sustavni raspored troška tijekom korisnog vijeka njene uporabe čime se izravno narušava mogućnost praćenja ekonomičnosti poslovanja.
- 5) također, u izravnoj svezi s prethodnim, priznavanje primljenih kapitalnih potpora od osnivača (države i JLPRS) za financiranje investicijskih aktivnosti (kapitalnih rashoda) ne provodi se prema ekonomskoj logici zastupljenoj u međunarodnim računovodstvenim standardima (dobitni ili kapitalni pristup), nego se priznaju u ukupan prihod izvještajnog razdoblja u kojemu su ostvareni³.
- 6) stjecanje ili otuđivanje nefinancijske imovine bez naknade (donacije) u okviru sustava proračuna ne priznaje se kao prihod ili rashod već se izravno izražava kao promjena izvora vlasništva (javnog kapitala).

Valja naglasiti da je od početka 2015. godine, Hrvatski zavod za zdravstveno osiguranje kao dominantni „kupac“ javno-zdravstvenih usluga, nakon 13 godina funkcioniranja u okviru sustava Državne riznice, ponovo dobio svoju financijsku samostalnost. Ova činjenica međutim nije uzrokovala promjenu proračunskog i računovodstvenog statusa javno zdravstvenih ustanova kao što je to bio slučaj kada je HZZO bio uključen u sustav Državne riznice. Za javne zdravstvene ustanove koje su u potpunom vlasništvu središnje države, ova promjena rezultirala je dodatnim izvještajnim zahtjevima o čemu će više biti navedeno u nastavku.

² Za razliku od ostalih proračunskih subjekata, u sustavu javnog zdravstva ovo se odnosi i na utroške kratkotrajne nefinancijske imovine čiji se trošak priznaje razmjerno stvarnom utrošku.

³ O usklađenosti računovodstvenog okvira sa MRSJS vidjeti detaljno u : Skupina autora (2015): (ur. Vašiček V., Roje. G.): Harmonizacija proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj s međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor, TIM4PIN, d.o.o., Zagreb.

Kao i za ostale subjekte u sustavu proračuna, sustav eksternog financijskog izvještavanja za javne zdravstvene ustanove uređen je Pravilnikom o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (NN 3/2015). To uključuje opću obvezu sastavljanja temeljnih financijskih izvještaja i to:

- 1) bilance,
- 2) izvješća o poslovanju (prihodima i rashodima, primicima i izdacima),
- 3) izvješća o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza,
- 4) bilješki .

Bilanca je sustavan pregled imovine, potraživanja, obveza i izvora vlasništva na određeni dan. Izvještaj o prihodima i rashodima, primicima i izdacima pokazuje pokrivenost tekućih rashoda tekućim prihodima, ostvarivanje kapitalnih prihoda i kapitalnih rashoda te izdatke i primitke iz financijskih transakcija. Ovaj izvještaj dosljedno slijedi strukturu, odnosno ekonomsku klasifikaciju na kojoj se temelji računski plan proračuna. U Izvještaju o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza iskazuju se svi utjecaji na neto vrijednost koji nisu rezultat poslovnih aktivnosti odnosno financijskih transakcija, a klasificiraju se kao promjene u vrijednosti ili promjene u obujmu imovine i obveza. Bilješke uz financijske izvještaje detaljna su razrada i dopuna podataka iz prethodno navedenih financijskih izvještaja, te u suštini ne predstavljaju zaseban financijski izvještaj. Uz temeljne izvještaje obvezno je sastavljanje i pomoćnih djelomičnih izvještaja o obvezama. U Izvještaj o obvezama unose se podaci o stanju i promjeni stanja dospjelih i nedospjelih obveza tijekom kvartala i to klasificirano kao:

- 1) međuproračunske obveze (obveze stvorene između proračunskih korisnika),
- 2) obveze za rashode poslovanja,
- 3) obveze za nabavu nefinancijske imovine,
- 4) obveze za financijsku imovinu.

Izvještaj o novčanom toku zdravstvene ustanove (osim onih u sanaciji) sastavljaju fakultativno.

Uz navedene temeljne financijske izvještaje koji se prezentiraju Ministarstvu financija, Državnoj reviziji, Ministarstvu zdravlja i HZZO-u, zdravstvene ustanove su temeljem ugovora dužne periodično i kontinuirano dodatno izvještavati HZZO o elementima financijskog poslovanja. U tu svrhu HZZO zahtjeva od zdravstvenih ustanova niz dodatnih podataka na mjesečnoj, kvartalnoj i godišnjoj razini temeljem čega su kreirane tzv. Tablice pokazatelja poslovanja zdravstvenih ustanova (posebno za bolnice, a posebno za ostale zdravstvene ustanove). Ova obveza znatno uslojava izvještajni sustav zdravstvenih ustanova jer je sadržaj i periodika pripreme i dostavljanja podataka bitno različita od zahtjeva u temeljnim financijskim izvještajima. To se posebice odražava u primjeni zastupljenih

klasifikacija, a također i u pogledu računovodstvenog koncepta. Naime, izvještaji prema HZZO-u iziskuju financijske podatke o poslovanju zasnovane na novčanom toku (izdaci i primici) dok financijski izvještaji prezentiraju prihode i rashode priznate prema računovodstvenim pravilima. Kao ilustraciju složenosti zahtjeva dodatnog izvještavanja u nastavku je prikazana osnovna struktura dodatnih izvještaja prema HZZO-u. Dodatni izvještaji sastoje se od:⁴

- 1) Pokazatelja financijskog poslovanja (mjesečno, kvartalno, godišnje),
- 2) Izvještaja o dospelosti obveza (mjesečno, kvartalno, godišnje),
- 3) Izvještaja o dospelosti potraživanja (mjesečno, kvartalno, godišnje),
- 4) Izvještaja o izdacima za pripravnike koji se refundiraju putem HZZO-a (mjesečno),
- 5) Izvještaja o izdacima za dežurstva i pripravnosti (mjesečno, kvartalno, godišnje),
- 6) Podataka o strukturi zaposlenih - broj zaposlenih na zadnji dan u mjesecu (mjesečno) i broj zaposlenika (kvartalno, godišnje),
- 7) Izvještaja o kratkoročnoj imovini i stanju žiro računa (kvartalno, godišnje),
- 8) Izvještaja o izdacima za posebno skupe lijekove i transplantacije (mjesečno, kvartalno, godišnje).

Za zdravstvene ustanove u procesu sanacije⁵, izvještajni sustav dobio je još jednu, vrlo zahtjevnu komponentu. Postupak i praćenje provođenja sanacije detaljno je razrađen, od zahtjeva za provođenjem analiza i utvrđivanja uzroka gubitaka i nelikvidnosti, do načina podmirenja dospjelih obveza ustanova u postupku sanacije. To uključuje i postavljanje niza informacijskih zahtjeva prema ustanovama u sanaciji. Višekriterijsko financijsko izvještavanje upotpunjeno je obvezom praćenje novčanih tokova (likvidnosti i solventnosti) te nefinancijskim podacima i pokazateljima. Ovi informacijski zahtjevi izravno nalažu zdravstvenim ustanovama ustrojavanje odgovarajućeg sustava internog troškovnog i upravljačkog računovodstva (internog obračuna)⁶. Naime, Ministarstvo zdravlja je za ustanove u

⁴ Detaljnije vidjeti :Hrvatski zavod za zdravstveno osiguranje (2015.) Prikupljanje financijskih izvješća ustanova u zdravstvu <http://www.hzzo.hr/hzzo-za-partnere/prikupljanje-financijskih-izvjesca-ustanova-u-zdravstvu/>

⁵ Temeljem Zakona o sanaciji javnih ustanova, (NN136/12, 151/14), tijekom 2013.g. Vlada RH je donijela odluke o sanaciji 9 najvećih zdravstvenih ustanova čiji je osnivač Republika Hrvatska, a kasnije je procesom sanacije obuhvaćeno i 14 zdravstvenih ustanova u vlasništvu JLP(R) S. Sanacija se provodi u zdravstvenim ustanovama zbog nemogućnosti pokrivanja nastalog gubitka i ispunjavanja novčanih obveza u zakonom utvrđenim rokovima iz redovnih izvora financiranja.

⁶ O stanju razvoja internog računovodstva u javnom sektoru vidjeti iscrpno u: Skupina autora (ur.Vašiček, V.), (2011.): Upravljačko računovodstvo i računovodstvo troškova u javnom sektoru – izabrane teme, Zagreb, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika

sanaciji standardiziralo niz izvještaja koje su u obvezi dostavljati mjesečno kako bi se pratilo poslovanje za vrijeme provedbe sanacije. Ti izvještaji se sastoje od:⁷

- 1) Pokazatelja financijskog poslovanja (po mjesecima),
- 2) Izvještaja o novčanim tokovima,
- 3) Izvještaja o prihodima i rashodima, primicima i izdacima,
- 4) Izvještaja o obvezama,
- 5) Izvještaja o potraživanjima,
- 6) Izvještaja o stanju zaliha,
- 7) Podataka o izvršenju Ugovora s HZZO-om,
- 8) Liste čekanja,
- 9) Podataka o broju i strukturi zaposlenih,
- 10) Naturalnih pokazatelja i usporedbe po godinama.

Zdravstvene ustanove u vlasništvu jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave imaju još dodatnih zahtjeva u svezi financijskog izvještavanja. To proizlazi iz činjenice njihovog decentraliziranog financiranja. To znači da osim osnovnih prihoda od pružanja zdravstvenih usluga imaju pravo na prihode od svojih vlasnika – osnivača, koji su dužni osigurati minimalne financijske standarde za unaprjeđenje materijalne osnove rada⁸. To u pravilu uključuje: investicijsko ulaganje zdravstvenih ustanova u prostor, medicinsku i nemedicinsku opremu i prijevozna sredstva, investicijsko i tekuće održavanje zdravstvenih ustanova – prostora, medicinske i nemedicinske opreme i prijevoznih sredstava, informatizaciju zdravstvene djelatnosti, a sve sukladno planu i programu mjera zdravstvene zaštite i mreži javne zdravstvene službe.

O ispunjenju propisanih minimalnih standarda i namjenskom utrošku ostvarenih prihoda osnivači zdravstvenih ustanova moraju izvještavati nadležno ministarstvo, a podatke o stvarnim utrošcima za navedene namjene prikupljaju od zdravstvenih ustanova – korisnika ovih sredstava. Za zdravstvene ustanove na lokalnoj razini ovo znači dodatnu kontinuiranu obvezu izvještavanja o ostvarenim i utrošenim prihodima za navedene namjene. Već spomenuto izdvajanje HZZO-a iz sustava Državne riznice od početka 2015.godine, u kombinaciji s primjenom nove statističke metodologije obuhvata javnog sektora (ESA 2010) donijelo je zdravstvenim ustanovama u 100% državnom vlasništvu dodatne zahtjevne obveze financijskog izvještavanja o ostvarivanju vlastitih i namjenskih prihoda. Zakonom o izvršavanju Državnog proračuna Republike Hrvatske za 2015.g., kao i ranijih godina, propisano je izuzeće od uplate vlastitih i namjenskih prihoda

⁷ Ministarstvo zdravlja svim je ustanovama u sanaciji po donošenju odluka o sanaciji dostavilo interni Napatok o metodologiji izrade i provođenja programa sanacije zdravstvenih ustanova.

⁸ Čl. 9. Zakona o zdravstvenoj zaštiti, NN 150/2008, 71/2010, 139/2010, 22/2011, 84/2011, 154/2011 i 12/2012),

i primitaka državnih ustanova u zdravstvu u državni proračun. No, prihodi državnih ustanova u zdravstvu koje planiraju ostvariti temeljem ugovornog odnosa sa HZZO u razdoblju od 2015.-2017. iskazani su u Državnom proračunu za 2015. godinu i projekcijama za 2016.-2017., kao i rashodi koji će se financirati iz tih prihoda. Dakle, namjenski prihodi od HZZO-a državnih ustanova u zdravstvu dio su državnog proračuna za iduće srednjoročno razdoblje, ali neće biti dio novčanog tijeka sustava državne riznice. Ustanove u zdravstvu će i nadalje na svojim računima ostvarivati te prihode te sa svojih računa podmirivati obveze/rashode koji se financiraju iz ovih izvora. Obveza ovih ustanova je izvještavati o korištenju namjenskih prihoda od HZZO-a (po svim osnovama), ali i ostalih namjenskih i vlastitih prihoda koje ustanove ostvaruju, a koji ne prolaze preko računa državnog proračuna. Pritom ovaj izvještaj ne obuhvaća sredstva koja ustanove ostvaruju izravno iz državnog proračuna (od ministarstava, Hrvatskog zavoda za zapošljavanje i sl.). Polugodišnji i godišnji izvještaj o izvršenju državnog proračuna koji će se podnositi Hrvatskom saboru na četvrtoj razini ekonomske klasifikacije, odnosno razini odjeljka u 2015. godini, odnosno 2016. godini mora dakle sadržavati i izvršenje rashoda ustanova u zdravstvu na gotovinskoj osnovi financiranih iz novo uključenih izvora financiranja. Ministarstvo zdravlja u 2015. od ustanova u zdravstvu, proračunskih korisnika državnog proračuna iz svoje nadležnosti, mjesečno prikuplja podatke o iznosu naplaćenih prihoda i primitaka koji nisu uplaćeni u državni proračun te svih rashoda i izdataka koji su iz tih prihoda plaćeni. Prihodi i primici u izvještaju koji ustanove dostavljaju Ministarstvu zdravlja trebaju biti iskazani po osnovnim računima računskog plana (peta razina računskog plana), a Ministarstvo zdravlja će dodatno utvrditi za svaku pojedinu ustanovu koje prihode treba iskazati analitički.

Vrlo zahtjevna je obveza da se u izvještaju prihodi i primici, ali i rashodi i izdaci iskazuju po novčanom načelu. Navedeno uključuje i eventualno provedene kompenzacije. Prihodi i primici u izvještaju koji ustanove dostavljaju Ministarstvu zdravlja također trebaju biti iskazani po izvorima financiranja. Rashodi i izdaci u izvještaju koji ustanove dostavljaju Ministarstvu zdravlja trebaju biti iskazani po osnovnim računima računskog plana (peta razina računskog plana). Evidentno, rashodi iskazani u ovom izvještaju razlikuju se od rashoda u knjigovodstvenim evidencijama ustanova u kojima se isti iskazuju temeljem nastanka poslovnog događaja. Rashodi i izdaci u izvještaju koji ustanove dostavljaju Ministarstvu zdravlja trebaju biti iskazani, uz ekonomsku klasifikaciju, također i po:

- 1) izvorima financiranja,
- 2) aktivnostima i projektima,
- 3) funkcijskom području.

Opisana izvještajna obveza detaljno je obrađena u Uputi o načinu praćenja ostvarivanja i trošenja vlastitih i namjenskih prihoda i primitaka državnih ustanova u zdravstvu uključenih u Državni proračun RH za 2015. godinu⁹.

Iz svega navedenog može se zaključiti da aktualni računovodstveni model i sustav financijskog izvještavanja javnih zdravstvenih ustanova u Republici Hrvatskoj nije u mogućnosti :

- 1) osigurati potpuno relevantnu i pouzdanu informacijsku podlogu potrebnu za donošenje ekonomskih odluka na mikro razini, te ekonomskih, socijalnih i političkih odluka na makro razini.
- 2) osigurati cjelovite informacije koja će omogućiti učinkovitu kontrolu raspolaganja javnim dobrima i pomoći razvoj financijskog menadžmenta uvođenjem standarda odgovornosti.

Posebnosti poslovanja zdravstvenih ustanova u kontekstu primjene općeg modela proračunskog računovodstva uzrokuju određene manjkavosti pri sagledavanju stvarnih financijskih pokazatelja poslovanja i izvještavanju o izvršavanju planskih ograničenja. U tom smislu propisani izvještajni sustav za eksterne korisnike, potrebno je prilagoditi za potrebe upravljanja i harmonizirati na razini svih komparabilnih subjekata. Uvažavajući posebnosti djelatnosti zdravstva prisutna je potreba za izgradnjom kvalitetnijeg računovodstvenog informacijskog sustava, a time i zasebnog podsustava financijskog izvještavanja u odnosu na opći model državnog računovodstva. Zaključno o aktualnom sustavu financijskog izvještavanja zdravstvenih ustanova može se reći da je složen je zbog svoje formalne opsežnosti, česte periodike, kratkih rokova, ali i zbog činjenice da su zdravstvene ustanove specifičan poslovni subjekt u javnom sektoru. Ova specifičnost proizlazi iz činjenice da se radi o jedinoj djelatnosti koja se iz sustava proračuna dominantno financira na temelju ugovornog odnosa o stvarnom izvršenju svojih usluga, a ne financiranjem rashoda poslovanja prema ekonomskoj klasifikaciji što je karakteristično za klasične proračunske korisnike.

Za potrebe objektivne ocjene uspješnosti poslovanja, to upućuje na nužnost sučeljavanja prihoda s rashodima nastalima za njihovo ostvarivanje. Pritom je nužno da se ove temeljne ekonomske kategorije priznaju i mjere na istim računovodstvenim načelima, konkretno na načelima nastanka događaja. U sustavu računovodstva proračuna koji se primjenjuje i u zdravstvu, prihodi se priznaju po novčanom načelu, a rashodi u trenutka njihova nastanka, dakle neovisno o plaćanju obveza povezanih s njima. Ovo nužno ima za posljedicu da svako odgađanje naplate prihoda rezultira formalno nepovoljnim financijskim rezultatom.

⁹ Dostupno na: <http://www.mfin.hr/hr/upute-o-nacinu-pracenja-ostvarivanja-i-trosenja-vlastitih-i-namjenskih-prihoda-i-primitaka>

Radi ispravljanja ovog nedostatka, za stvarno sagledavanje financijskog rezultata potrebno je u kreirati izvještajni sustav koji će uključiti i obračunate (ostvarene) prihode koji još nisu naplaćeni, ali je njihova naplata u budućnosti izvjesna.

Za utvrđivanje financijskog rezultata nužno je nadalje pravilno obuhvatiti elemente koji ga čine. Operativni rezultat poslovanja čini razlika između prihoda i rashoda poslovanja, a ukupni rezultat formira se uključivanjem prihoda i rashoda od nefinancijske imovine. Zbog činjenice da se investicijski rashodi iskazuju u cijelosti u trenutku nabave dugotrajne imovine, ukupan rezultat nije dovoljno relevantno mjerilo za ocjenu uspješnosti poslovanja. Primici i izdaci financijske imovine nastali u postupku financiranja poslovanja (zaduživanje, otplate zajmova i sl.) nisu elementi uspješnosti. Oni ne utječu izravno na financijski rezultat. Njihovo prezentiranje u financijskim izvještajima o poslovanju zastupljeno je u računovodstvenom sustavu opće države iz razloga postizanja univerzalnosti računovodstvenih evidencija i za praćenje izvršavanja proračuna. Hrvatski model državnog računovodstva po navedenome je vrlo vjerojatno originalan i u međunarodnim razmjerima. Ostali računovodstveni sustavi ne sadrže ovakvu vrstu praćenje ni izvještavanja o financijskim transakcijama, već se takve promjene prate u okviru bilančnih pozicija kao povećanje ili smanjenje zaduženosti, a prikazuju u izvještaju o novčanom toku.

2.2. Sustav računovodstva i financijskog izvještavanja u Republici Sloveniji

Temeljni pravni akt u vezi računovodstva javnog sektora je Zakon o javnim financijama (Službeni glasnik RS 79/99109/08), koji je usvojen 2000. godine. Taj Zakon definira proceduralna i materijalna pitanja koja se tiču javnih financija općenito, ali on je usmjeren na računovodstvo javnog sektora u posebnoj poglavlju (Poglavlje 8., članak 89 - 95.). U članku 91. Zakona o javnim financijama navodi se da računovodstvo obrađuje uplate, bilježi i prenosi podatke, priprema zakonska računovodstvena izvješća, provodi računovodstvene kontrole i kontrole na ispunjenje potraživanja i plaćanja obveza i pohranjuje izvorne knjigovodstvene isprave. Ono što je najvažnije, Zakon o javnim financijama propisuje korištenje Zakona o računovodstvu (Službeni glasnik RS 23/99 u 30/021253), koji je također na snazi od 2000. godine, nakon nekoliko godina priprema i koordinacija. Usvajanje tog Zakona značilo je radikalnu reformu javnih financija i računovodstva u Sloveniji, nakon gotovo 10 godina od slovenske neovisnosti i izlaska iz Jugoslavije.

Osim Zakona o javnim financijama i Zakona o računovodstvu, postoji nekoliko izvršnih pravnih akata. Osim toga, valja napomenuti, da zakoni i propisi u računovodstvu javnog sektora, temelje se na Kodeksu računovodstvenih načela, kao i na međunarodnim i slovenskim računovodstvenim standardima. Na temelju

Zakona o računovodstvu i dijelom Zakona o javnim financijama izdane su uredbе koje uređuju računovodstvo javnog sektora (Jovanović, 2013).

Zakon o financijama dijeli svoje proračunske obveznike na posredne i neposredne. Zakonom o računovodstvu (članak 15.) uz Uredbu o klasifikaciji i mjerenje prihoda i rashoda u jedinstvenom kontnom planu određuje priznavanje prihoda i rashoda na gotovinskoj osnovi (novčana osnova) za neposredne korisnike proračunskih sredstava, kao što su vlada, ministarstva i općinska tijela te lokalne zajednice. Usprkos činjenici da su Zavod za zdravstveno osiguranje i Zavod za mirovinsko i invalidsko osiguranje javnih sredstava, koje država svrstava među posredne korisnike proračuna, princip je također uporaba gotovinske osnove. Posredni proračunski korisnici koji u skladu s pravilima o klasifikaciji mjerenja prihoda i rashoda kod pravnih osoba javnog sektora pod nazivom specifični korisnici jedinstvenog kontnog plana koriste punu obračunsku osnovu odnosno načelo nastanka događaja. Prema tome proizlazi kako neke zdravstvene ustanove kao npr. bolnice evidentiraju poslovne događaje prema načelu nastanka događaja, a izvještavaju prema resornom ministarstvu prema novčanoj osnovi (Jovanović, 2014).

Prema Zakonu o računovodstvu (članak 51.), Zakonu o javnim financijama (članak 99.), Pravilniku o sastavljanju godišnjih izvješća za proračun, proračunske i druge javne subjekte, javne zdravstvene ustanove moraju pripremiti i godišnje izvješće. Godišnje izvješće se sastoji od financijskih izvještaja i poslovnog izvješća. Financijsko izvješće obuhvaća bilancu, izvješće o prihodima i rashodima te bilješke uz financijske izvještaje. Treba napomenuti da se ova izvješća prosljeđuju AJPES-u, Agenciji za javnopravne evidencije i usluge (oni skupljaju izvješća te ih javno objavljuju), resornom ministarstvu odnosno županu (u ovisnosti tko je osnivač javne zdravstvene ustanove). Potrebni prilozi uz bilancu su: pregled stanja i kretanja nematerijalne imovine i materijalne dugotrajne imovine i pregled stanja i kretanja dugoročnih ulaganja i zajmova. Financijski podaci moraju biti objavljeni u bilješkama uz financijske izvještaje. U njima se objavljuju kriteriji koji su korišteni za razgraničenje prihoda i rashoda u djelatnosti javne usluge i djelatnost prodaje robe i usluga na tržištu, svrhe za koje su formirane dugoročna rezerviranja, te stvaranje i korištenje odredbi po funkciji, razlozi za višak rashoda nad prihodima u bilanci i izvještaju o prihodima i rashodima, način vrednovanja zaliha gotovih proizvoda i proizvodnje u tijeku zaliha, informacija o stanju nepodmirenih potraživanja i mjera za podmirenje ili zbog neplaćanja, informacije o obvezama koje se do kraja godine trebaju platiti te o uzrocima neplaćanja, sredstva za ulaganja u dugotrajnu materijalnu imovinu, nematerijalnu imovinu i dugoročna ulaganja (ulaganja i zajmovi), ulaganje raspoloživog novca, razlozi za značajne promjene u dugotrajnoj imovini, vrste evidencija koje su uključene u izvanbilančnu evidenciju, detalji dugotrajne materijalne imovine i nematerijalne

imovine koje su u potpunosti otpisane, ali se još uvijek koriste u poslovne svrhe, te sve ostalo što je važno za potpuniju sliku poslovanja i financijskog položaja korisnika jedinstvenog kontnog plana.

Osim osnovnog financijskog izvještavanja zdravstvene ustanove dužne su dostavljati i određene obrasce kao što su npr. za bolnice: ¹⁰

- 1) Obrazac o realizaciji programa rada,
- 2) Obrazac o prihodima i rashodima,
- 3) Obrazac o praćenju osoblja,
- 4) Obrazac o ulaganjima,
- 5) Obrazac o održavanju,
- 6) Obrazac o tercijarnim djelatnostima,
- 7) Obrazac o pokazateljima uspješnosti

Zakon o financijama već od 2000. godine navodi kako je proračun Republike Slovenije sastavljen od državnog proračuna, proračuna lokalnih jedinica te dvije zasebne blagajne – Zavoda za zdravstveno osiguranje te Zavoda za mirovinsko i invalidsko osiguranje. Prema članku 9. istog Zakona navedeno je kako proračunski korisnici poslovne knjige i završne račune pripremati odvojeno za poslovanje iz javnih prihoda, drugih prihoda za obavljanje javnih usluga te prihoda koji se ostvaruju na tržištu (vlastiti prihodi). Uz to navedeno je, da poslovne knjige i završni računi moraju omogućavati ocjenjivanje namjenskog i učinkovitog trošenja javnih prihoda. To ne znači da se vode različite poslovne knjige već da se u objedinjenim poslovnim knjigama omogućava odvojeno prikazivanje prihoda i rashoda prema različitim izvorima financiranja odnosno poslovanja. Kako bi se omogućilo razdvajanje rashoda na te izvore potreban je ključ za raspored odnosno baza za alokaciju. Međutim, ključevi za raspored nisu određeni na državnom nivou već su ih zdravstvene ustanove same odredile. Tako neke zdravstvene ustanove koriste udio prihoda iz neke djelatnosti kao ključ za izračun rashoda. Važno je za napomenuti kako pritom vjerojatno dolazi do „prelijevanja dijela“ rashoda na vlastite prihode jer su zdravstvene ustanove dužne platiti porez na dobit na one prihode koji su ostvareni na tržištu i to u iznosu od 17%.

Prema članku 51. Zakona o izvršenju proračuna Republike Slovenije za 2013. godinu je prvi puta uveo obvezu polugodišnjeg izvještavanja. To znači da zdravstvene ustanove pod okriljem države ili općine do 15. kolovoza moraju predočiti polugodišnje izvještaje tekuće godine u kojem se prikazuju podaci o financijskom planu, o izvršenju za razdoblje siječanj – lipanj (usporedba planirano - ostvareno) te ocjena realizacije financijskog plana do kraja tekuće godine. Ako iz ocjene

¹⁰ Detaljnije vidjeti: (http://www.mz.gov.si/si/delovna_podrocja/poslovanje_javnih_zdravstvenih_zavodov/gradivo_za_pripravo_letnih_porocil/).

realizacije financijskog plana do kraja godine proizlazi višak rashoda nad prihodima na kraju godine, odgovorna osoba je dužna uz polugodišnje izvješće predložiti sanacijski prijedlog koji prikazuje aktivnosti prema kojima će se rashodi izjednačiti s prihodima na kraju godine. Važno je naglasiti kako se polugodišnje izvješće priprema na novčanoj osnovi što zapravo znači kako evidencija poslovnih događaja na obračunskoj osnovi u zdravstvenim ustanovama nema nikakvu informacijsku vrijednost (Zafred, Jovanović, 2013).

Sustav financiranja zdravstva u Sloveniji zasniva se na tome da javne zdravstvene ustanove za obavljene usluge ispostavljaju račune, zahtjeve za plaćanje i izvještaje Zavodu za zdravstveno osiguranje. Računi, zahtjevi za plaćanje i izvještaji moraju se dostaviti Zavodu najkasnije do 10. u mjesecu za prošli mjesec. Obračun obavljenih usluga radi se na temelju ugovora za jednu godinu te a osnovi izvještaja o realizaciji dogovorenog programa. Taj se izvještaj zdravstvene ustanove predaju Zavodu za prvi i drugi kvartal u godini te za drugo polugodište kao konačni godišnji obračun. Uz taj izvještaj (o obavljenom broju i obujmu usluga) zdravstvene ustanove dužne su pripremiti i pokazatelje poslovne uspješnosti koji se koriste za vrednovanje poslovanja i investicijskog djelovanja zdravstvenih ustanova.

2.3. Sustav računovodstva i financijskog izvještavanja u Bosni i Hercegovini

Javno zdravstvo u Bosni i Hercegovini se nalazi u nadležnosti entiteta, odnosno pod nadležnošću Distrikta Brčko, Republike Srpske i Federacije BiH. U Vladi Republike Srpske za tu oblast zaduženo je ministarstvo zdravlja i socijalne zaštite, a važnu ulogu ima i Fond zdravstvenog osiguranja Republike Srpske putem kojeg se vrši ostvarivanje prava iz obaveznog zdravstvenog osiguranja. Dok je u Republici Srpskoj sam sustav prilično centraliziran kao i u Distriktu Brčko, u F BiH se nadležnost raspoređuje na 11 ministarstava zdravlja (federalno ministarstvo i deset županijskih), dakle može se reći kako je sam sustav decentraliziran.

Ministarstvo zdravlja F BiH financira Zavod zdravstvenog osiguranja F BiH, Institut javnog zdravlja F BiH te Institut transfuziologije F BiH, dok županijska ministarstva zdravlja sredstva spuštaju na županijske zavode za zdravstvo i županijske institute za zdravstvo te kliničke centre koji dalje sredstva spuštaju na bolnice, domove zdravlja i ambulante. Dakle, svaka županija unutar F BiH ima svoj Zavod za zdravstvo, pri čemu skupštine vlada tih županija donose financijske planove nakon čega se sa zavodima sklapaju ugovori o primarnoj zaštiti a onda sredstva od zavoda idu prema ostalim korisnicima. Zavodi za javno zdravstvo, kako federalni tako i županijski, spadaju u kategoriju izvanproračunskih fondova te podliježu pravilima računovodstva proračuna jednako kao i sama ministarstva

koja su u sustavu proračuna, dok klinički centri, bolnice, domovi zdravlja i ambulante vode računovodstveni sustav prema kontnom planu poduzeća, ponegdje i udruženja.

Privatne zdravstvene ustanove (najčešće ordinacije, laboratorije, stomatološke i opće poliklinike) obvezne su voditi se računovodstvenim propisima predviđenim za privatni sektor, odnosno za poduzeća što podrazumijeva poštivanje Međunarodnih računovodstvenih standarda financijskog izvještavanja te sastavljanje financijskih izvješća u skladu s tim.

Oblikovanje računovodstvenog informacijskog sustava u Republici Srpskoj pod utjecajem je pravnih akata koji uređuju područje računovodstva, a koja se u velikoj mjeri nalaze u nadležnosti entiteta. Koji će se pravni propisi, koji reguliraju oblast računovodstva, primjenjivati u zdravstvenom sektoru u određenoj mjeri zavisi od toga da li se radi o javnim ili privatnim zdravstvenim ustanova. Trenutno, u Republici Srpskoj postoji i značajna razlika u oblikovanju računovodstvenog sustava u zavisnosti od toga koji dio zdravstvenog sustava promatramo, tj. da li se radi o Fondu zdravstvenog osiguranja ili o kliničkom centru, bolnicama ili domovima zdravlja i sl. Privatne zdravstvene institucije primjenjuju sve propise iz oblasti računovodstva koje se odnose na privatni sektor, što znači da su obavezne da sastavljaju set financijskih izvještaja, poštuju Međunarodne računovodstvene standarde, primjenjuju kontni plan za poduzeća, zadruge, druga pravna lica i poduzetnike.

Računovodstvo proračuna i proračunskih korisnika koje je danas u primjeni u Federaciji BiH temelji se na Zakonu o proračunima i drugim propisima iz oblasti proračuna, a uređeno je u suradnji s odjelom Vlade trezora SAD-a – Ureda za tehničku pomoć još 1998. godine, pri čemu su sami propisi do danas pretrpili određene formalne, ali ne i suštinske promjene. Kao najvažniji zakoni, pravilnici i druga pravna akta koja utiču na organizaciju računovodstvenog sustava zdravstva mogu se izdvojiti sljedeći koji su prikazani u Tablici 1.

Tablica 1. Normativni okvir računovodstva u Republici Srpskoj i Federaciji BiH

Federacija BiH	Republika Srpska
Zakon o proračunima FBiH (Službene novine FBiH, br. 19/06, 76/08, 5/09, 32/09, 51/09, 9/10, 36/10 i 45/10)	Zakon o budžetskom sistemu („Službeni glasnik Republike Srpske“, br. 121/12, 52/14 n.d.)
Uredba o računovodstvu proračuna FBiH (Službene novine FBiH, br. 87/10)	Pravilnik o kriterijumima za sticanje statusa budžetskih korisnika („Službeni glasnik Republike Srpske“, br. 116/13 n.d.)
Pravilnik o finansijskom izvještavanju i godišnjem obračunu proračuna FBiH (Službene novine FBiH, br. 27/12 i 67/14)	Pravilnik o budžetskim klasifikacijama, sadržini računa i primjeni kontnog okvira za korisnike prihoda budžeta Republike, opština, gradova i fondova („Službeni glasnik Republike Srpske“, br. 90/10 n.d.)
Pravilnik o knjigovodstvu proračuna FBiH (Službene novine FBiH, br. 1/11)	Pravilnik o finansijskom izvještavanju za korisnike prihoda budžeta Republike, opština, gradova i fondova („Službeni glasnik Republike Srpske“, br. 16/11, 126/11 n.d.)
Zakon o trezoru (Službene novine FBiH“, br. 19/03 i 79/07)	Pravilnik o računovodstvu, računovodstvenim politikama i računovodstvenim procjenama za budžetske korisnike u Republici Srpskoj („Službeni glasnik Republike Srpske“, br. 127/11 n.d.)
Zakon o računovodstvu i reviziji (Službene novine FBiH“, br. 83/09)	Zakon o trezoru („Službeni glasnik Republike Srpske“, br. 28/13 n.d.)
Zakon o reviziji proračuna (reviziju vrši Ured za reviziju proračuna)	

Izvor: obrada autora

Fond zdravstvenog osiguranja u Republici Srpskoj ima status proračunskog korisnika koji ima vlastiti poslovni (žir) račun i čije poslovanje se u potpunosti odvija izvan glavne knjige riznice (trezora), a sve transakcije iskazuju se preko općeg fonda (fond 01). U skladu sa navedenim, a kako je propisano i Pravilnikom o finansijskom izvještavanju za korisnike prihoda budžeta Republike, općina, gradova i fondova, Fond sastavlja sljedeće izvještaje u okviru godišnjeg izvještavanja:

- 1) bilancu stanja (Izveštaj o finansijskom stanju),
- 2) bilancu uspjeha (izvještaj o finansijskoj uspješnosti),
- 3) izvještaj o promjenama neto imovine,
- 4) izvještaj o novčanim tokovima,
- 5) periodični izvještaj o izvršenju proračuna (budžeta),
- 6) periodični izvještaj po računovodstvenim fondovima.

Ako se promatra računovodstveni informacijski sustav kliničkog centra, općih bolnica ili domova zdravlja, bez obzira što se radi o javnim ustanovama, situacija je nešto drugačija u odnosu na Fond zdravstvenog osiguranja i druge proračunske korisnike. Iako je klinički centar, kao i bolnice osnovan odlukom Vlade Republike Srpske, a domovi zdravlja odlukom skupštine lokalne samouprave i

financiraju se prvenstveno iz sredstava Fonda, svoje financijske izvještaje, još uvijek, prezentiraju u formi koja je propisana Pravilnikom o sadržaju i formi obrazaca financijskih izvještaja za privredna društva, zadruge, druga pravna lica i poduzetnike („Službeni glasnik Republike Srpske“, br. 84/09, 120/11).

U pogledu sadržaja pojedinih računa i grupe računa, u članu 2. navedenog pravilnika postupa se prema odredbama Pravilnika o kontnom okviru i sadržaju računa u kontnom okviru za poduzeća, zadruge, druga pravna lica i poduzetnike („Službeni glasnik Republike Srpske, br. 99/14“). Klinički centar, bolnice i domovi zdravlja sastavljaju propisani set financijskih izvještaja: bilancu stanja, bilancu uspjeha, izvještaj o tokovima gotovine, izvještaj o promjenama na kapitalu i bilješke uz financijske izvještaje u skladu sa Pravilnikom o sadržaju i formi obrazaca financijskih izvještaja za privredna društva, zadruge, druga pravna lica i poduzetnike (“Službeni glasnik Republike Srpske”, br. 84/09, 120/11 n.d.). Sastavljanje financijskih izvještaja obavezno je na kraju poslovne (kalendarske) godine i podnosi se do 28. veljače sljedeće godine. Agenciji za posredničke, informatičke i financijske usluge.

Načela iskazivanja temeljnih računovodstvenih kategorija u zdravstvenom sektoru FBiH razlikuju se u zavisnosti od toga da li se govori o financijskom izvještavanju Fonda zdravstvenog osiguranja ili o bolnicama i domovima zdravlja. Fond, odnosno u sustavu javnog zdravlja Zavod za zdravstveno osiguranje, kao proračunski korisnik primjenjuje propisani kontni plan za proračun i proračunske korisnike.

Prema zahtjevima proračuna, proračunski dokumenti (planovi i dokumenti o izvršenju proračuna) moraju sadržavati sve javne prihode i primitke (uključujući i prihode koji se smatraju vlastitim prihodom proračunskih korisnika), rashode i izdatke koji se pokrivaju iz izvora prihoda i primitaka. Zbog toga, u cilju efikasnijeg praćenja prihoda proračunski korisnici su obvezni pratiti da li se određene vrste prihoda i primitaka koriste u zakonom predviđene svrhe. Transakcije između fondova istog proračunskog korisnika ne evidentiraju se i ne iskazuju kao prihodi, odnosno rashodi tog proračunskog korisnika. Svaki transfer između fondova mora biti evidentiran kao primitak jednog fonda i izdatak drugog odgovarajućeg fonda u istom iznosu.

Bolnice i domovi zdravlja u F BiH priznaju i mjere osnovne računovodstvene kategorije kao i gospodarska društva, odnosno u skladu sa MRS, odnosno MSFI. Primjenjuju dvojno knjigovodstvo i punu obračunsku osnovu. Osnovne računovodstvene kategorije u računovodstvu navedenih ustanova su sredstva, obaveze, kapital, prihodi i rashodi. Prihode javne zdravstvene institucije najvećim dijelom ostvaruju po osnovu zaključenog ugovora sa Fondom o pružanju i financiranju određenog nivoa zdravstvene zaštite. Kada su u pitanju eksterni financijski izvještaji zdravstvenih ustanova rokovi podnošenja ovisiti će o karakteru ustanove

– javne ustanove dužne su podnositi kvartalna te godišnje izvješće, dok privatna imaju obvezu podnošenja najčešće samo godišnjeg, a rijetko (ovisno o veličini i drugim kriterijima ispunjavanja prema Zakonu o računovodstvu i reviziji) i polugodišnja izvješća.

Potrebno je naglasiti da privatne zdravstvene ustanove podnose financijska izvješća kao i poduzeća: bilanca stanja tj. Izvještaj o financijskom položaju na kraju razdoblja, bilanca uspjeha tj. Izvještaj o ukupnom rezultatu ili sveobuhvatnoj dobiti, Izvještaj o promjenama glavnice, Izvještaj o novčanom toku i Bilješke. Javne zdravstvene ustanove u F BiH su obveznici Zakona o proračunu F BiH te Uredbe o računovodstvu proračuna F BiH, što podrazumijeva vođenje računovodstva po proračunskom kontnom planu te sastavljanje financijskih izvještaja čiji je oblik i sadržaj kao i rokovi podnošenja definiran Pravilnikom o financijskom izvještavanju i godišnjem obračunu proračuna F BiH. Sukladno navedenoj zakonskoj regulativi, temeljni financijski izvještaji proračunskih korisnika u F BiH za proračunsku godinu su:

- 1) PR - račun prihoda i rashoda,
- 2) BS - bilanca stanja,
- 3) NT - izvještaj o novčanim tokovima,
- 4) KIF - izvještaj o kapitalnim izdacima i financiranju.

a uz njih se na godišnjoj razini sastavljaju i predaju i:

- 1) Obrazac Posebni podaci o plaćama i broju zaposlenih,
- 2) GIB - godišnji izvještaj o izvršenju budžeta,
- 3) INV - godišnji izvještaj o investicijama,
- 4) ZS - izvještaj o obračunatoj i uplaćenju naknadi za zaštitu od prirodnih i drugih nesreća;

„Izvještaj o novčanim tokovima“ sastavljaju riznice (trezori) ministarstva financija, službe za financije i proračunski korisnici koji imaju svoje vlastite transakcijske račune – u ovu kategoriju spadaju zavodi za javno zdravstvo kao izvanproračunski fondovi, odnosno korisnici budžeta koji imaju vlastiti transakcijski račun te mogućnost slobodnog raspolaganja vlastitim sredstvima. Njihovo poslovanje se odvija izvan glavne knjige riznice (za razliku od nadležnih ministarstava zdravlja, federalnog i deset županijskih koji se nalaze u sustavu riznice), a sve transakcije idu preko općeg fonda (01). Proračunski korisnici izrađuju i podnose financijske izvještaje osim na godišnjoj razini i za kvartalne periode: od 1. siječnja do 31. ožujka, od 1. siječnja do 30. lipnja, od 1. siječnja do 30. rujna, od 1. siječnja do 31. prosinca. Proračunski korisnici popunjene obrasce u elektronskoj i pisanoj formi dostavljaju nadležnom ministarstvu financija, odnosno službi za financije. U periodične financijske izvještaje spadaju:

- 1) pregled prihoda, primitaka i financiranja po ekonomskim kategorijama,
- 2) rashodi i izdaci po ekonomskim kategorijama,
- 3) posebni podaci o plaćama i broju zaposlenih,
- 4) posebni podaci o tekućim i kapitalnim transferima,
- 5) Unakrsna klasifikacija rashoda i izdataka budžeta po ekonomskoj i funkcionalnoj klasifikaciji,
- 6) Registar doznaka iz tekuće rezerve budžeta,
- 7) Registar neizmirenih obveza,
- 8) Pregled prihod, primitaka, rashoda i izdataka po ekonomskim kategorijama,
- 9) Rashodi, izdaci i doznačena sredstva po izvorima financiranja za razvojno - investicijske projekte,
- 10) Izvještaj o namjenskom utrošku transfera.

Može se zaključiti kako su pravila za evidenciju poslovnih događaja na razini Bosne i Hercegovine ista, čak i izvještajni sustav dok je različit način financiranja proračunskim prihodima odnosno da li je sustav centraliziran ili decentraliziran. Izvještavanje o izvršenju proračuna na razini Bosne i Hercegovine provodi se temeljem modificirane obračunske osnove.

3. ZAKLJUČAK

Prema provedenom istraživanju zakonskih okvira promatranih zemalja može se zaključiti kako i Republika Slovenija i Bosna i Hercegovina imaju vrlo sličan način evidencije poslovnih događaja na razini primarnih zdravstvenih ustanova i to po načelu nastanka događaja odnosno punoj obračunskoj osnovi. Izvještavanje prema resornim ministarstvima i osnivačima zdravstvenih ustanova provodi se prema različitim osnovama i to u Republici Sloveniji prema novčanoj osnovi dok u Bosni i Hercegovini prema modificiranoj obračunskoj osnovi. Može se zaključiti kako obje zemlje imaju predispozicije osigurati potpuno relevantnu i pouzdanu informacijsku podlogu potrebnu za donošenje ekonomskih odluka na mikro razini, te ekonomskih, socijalnih i političkih odluka na makro razini, ukoliko se ujednači izvještavanje. Također, mogu se osigurati cjelovite informacije koja će omogućiti učinkovitu kontrolu raspolaganja javnim dobrima i pomoći razvoj financijskog menadžmenta uvođenjem standarda odgovornosti. Može se zaključiti kako se u Republici Hrvatskoj i evidencija poslovnih događaja i izvještavanje provodi prema modificiranoj obračunskoj osnovi što uvelike otežava zdravstvenim ustanovama praćenje efikasnosti niti im omogućava financijsku održivost u specifičnom načinu financiranja.

Također, u svezi razvijenosti primjene računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva neosporno je da se ono u ograničenoj mjeri i s ograničenim informacijskim učinkom primjenjuje u djelatnosti javnog zdravlja sve tri zemlje, što

se i planira istražiti u bližoj budućnosti. Njegovu primjenu i razvijenost može se promatrati primarno kroz praćenje ukupne razine troškova te strukture troškova po prirodnim vrstama i mjestima troškova ali i po pruženim uslugama. Praćenju ukupne razine troškova pridaje se posebna pozornost u kontekstu ugovorom ograničenih ukupnih financijskih sredstava za ugovorene obveze izvršenja određene količine usluga. Praćenje troškova po nositeljima troškova nije razvijeno, a isto tako niti mjerenje uspješnosti pruženih usluga. Primjene tehnika i metoda financijske analize poslovanja na niskoj je razini u sve tri promatrane zemlje.

LITERATURA

1. Hrvatski zavod za zdravstveno osiguranje (2015.) Prikupljanje financijskih izvješća ustanova u zdravstvu <http://www.hzzo.hr/hzzo-za-partnere/prikupljanje-financijskih-izvjesca-ustanova-u-zdravstvu>
2. Jovanović, Tatjana. Public sector accounting reform. V: »Regionalisation and inter-regional cooperation«. Belgrade: NISPAcee, 2013, tabele. http://www.nispa.org/files/conferences/2013/papers/201304102049310.Public%20sector%20accounting%20reform-Jovanovi%C4%87.pdf?fs_papersPage=9. [COBISS.SI-ID 4103854].
3. Jovanović, Tatjana. The importance of the public sector accounting reform in time of financial crisis. V: SETNIKAR-CANKAR, Stanka (ur.), STARE, Janez (ur.), PEVCIN, Primož (ur.). *Ekonomika in menedžment v javnem sektorju v razmerah gospodarske krize*, (Upravna misel). 1. natis. Ljubljana: Univerza v Ljubljani, Fakulteta za upravo, 2014, str. 27-38. [COBISS.SI-ID 4436910]
4. Kontinuirana profesionalna edukacija iz zdravstvenog menadžmenta. Zdravstveni sistem Federacije BiH. Sarajevo, septembar, 2012.
5. Ministarstvo financija RH(2014), Uputa o načinu praćenja ostvarivanja i trošenja vlastitih i namjenskih prihoda i primitaka državnih ustanova u zdravstvu uključenih u Državni proračun RH za 2015. godinu, (<http://www.mfin.hr/hr/upute-o-nacinu-pracenja-ostvarivanja-i-trosenja-vlastitih-i-namjenskih-prihoda-i-primitaka>).
6. Ministarstvo zdravlja RH : Naputak o metodologiji izrade i provođenja programa sanacije zdravstvenih ustanova, interna dokumentacija.
7. Pravilnik o budžetskim klasifikacijama, sadržini računa i primjeni kontnog okvira za korisnike prihoda budžeta Republike, opština, gradova i fondova, „Službeni glasnik Republike Srpske“, br. 90/10. (n.d.).
8. Pravilnik o financijskom izvještavanju i godišnjem obračunu proračuna FBiH (Službene novine FBiH, br. 27/12 i 67/14)
9. Pravilnik o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu (NN 3/2015).
10. Pravilnik o finansijskom izvještavanju za korisnike prihoda budžeta Republike, opština, gradova i fondova, „Službeni glasnik Republike Srpske“, br. 16/11, 126/11. (n.d.).

11. Pravilnik o knjigovodstvu proračuna FBiH (Službene novine FBiH, br. 1/11)
12. Pravilnik o kontnom okviru i sadržini računa u kontnom okviru za privredna društva, zadruge, druga pravna lica i preduzetnike, „Službeni glasnik Republike Srpske, br. 99/14“. (n.d.).
13. Pravilnik o kriterijumima za sticanje statusa budžetskih korisnika („Službeni glasnik Republike Srpske“, br. 116/13 n.d.).
14. Pravilnik o proračunskim klasifikacijama (NN 26/10).
15. Pravilnik o proračunskom računovodstvu i računskom planu (NN124/14).
16. Pravilnik o računovodstvu, računovodstvenim politikama i računovodstvenim procjenama za budžetske korisnike, „Službeni glasnik Republike Srpske“, br. 127/11. (n.d.).
17. Pravilnik o sticanju statusa budžetskog korisnika, „Službeni glasnik Republike Srpske“, br. 116/13. (n.d.).
18. Pravilnik o sadržini i formi obrazaca finansijskih izvještaja za privredna društva, zadruge, druga pravna lica i preduzetnike, „Službeni glasnik Republike Srpske“, br. 84/09, 120/11. (n.d.).
19. Skupina autora (2015): (ur. Vašiček, V., Roje, G.): Harmonizacija proračunskog računovodstva u Republici Hrvatskoj s međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor, TIM4PIN, d.o.o., Zagreb.
20. Skupina autora (ur. Vašiček, V.), (2011.): Upravljačko računovodstvo i računovodstvo troškova u javnom sektoru – izabrane teme, Zagreb, Hrvatska zajednica računovođa i finansijskih djelatnika.
21. Uredba o računovodstvu proračuna FBiH (Službene novine FBiH, br. 87/10).
22. Vašiček, Davor; Roje, Gorana (2010): Accounting System in Croatian Public Healthcare Organizations: an Empirical Analysis. // Theoretical and Applied Economics. XVII (2010), 6 (547).
23. Zafred, Jasna Ida, Jovanović, Tatjana. The support of management accounting to (internal) performance audits. V: XX. Dnevi slovenske uprave, Ljubljana, 26.-27. september 2013. SETNIKAR-CANKAR, Stanka (ur.). Ustvarjalnost, odprtost in strokovnost - uresničljivi cilji delovanja javnega sektorja? : mednarodna znanstvena konferenca : zbornik referatov. V Ljubljani: Fakulteta za upravo, 2013, 14 str. [COBISS.SI-ID 76061953].
24. Zakon o budžetskom sistemu („Službeni glasnik Republike Srpske“, br. 121/12, 52/14 n.d.).
25. Zakon o proračunima FBiH (Službene novine FBiH, br. 19/06, 76/08, 5/09, 32/09, 51/09, 9/10, 36/10 i 45/10).
26. Zakon o računovodstvu i reviziji (Službene novine FBiH“, br. 83/09).
27. Zakon o reviziji proračuna (reviziju vrši Ured za reviziju proračuna).
28. Zakon o sanaciji javnih ustanova, (NN136/12, 151/14).
29. Zakon o trezoru („Službeni glasnik Republike Srpske“, br. 28/13 n.d.)

Davor Vašiček, Ph.D.

Faculty of Economics, University of Rijeka, Croatia
dvasicek@efri.hr

Ivana Dražić Lutilsky, Ph.D.

Faculty of Economics and Business, University of Zagreb, Croatia
idrusic@efzg.hr

Tatjana Jovanović, Ph.D.

Faculty of Administration, University of Ljubljana, Republic Slovenia
tatjana.jovanovic@fu.uni-lj.si

COMPARISON OF ACCOUNTING SYSTEM OF PUBLIC HEALTH OF THE REPUBLIC OF CROATIA, SLOVENIA AND BOSNIA AND HERZEGOVINA¹¹

Review

Abstract

The high share of public expenditure, the specifics of financing and complexity of activities in public health require a high quality accounting model and system of financial reporting. The paper presents the results of a comparative analysis of regulatory frameworks, information capabilities and limitations of the current system of accounting and external financial reporting of public health institutions in the Republic of Croatia, Slovenia and Bosnia and Herzegovina. The general conclusion of the research is that analyzed systems in their normative preferences give relatively reliable information basis for external reporting. This conclusion stems from the fact that health care institutions in the Republic of Slovenia and Bosnia and Herzegovina are used to track business events under accrual basis while in the Republic of Croatia a modified accrual basis is used. Croatian model, because of applied modifications in the recognition of income and expenditure part does not fully reflect the actual financial results and financial position, but certain reclassifications to the information deficiency can be removed.

As for the relevance of accounting information and financial statements in monitoring public health expenditure and making economic, social and political decisions at the macro level, observed is low level because to the ministries and funding sources (local and central government) further reporting is on the basis for adoption of the budget (cash basis or on a modified accrual basis or on

¹¹ This paper is financed by by Croatian Science Foundation in the context of the project No. 8509 Accounting and financial reporting reform as a means for strengthening the development of efficient public sector financial management in Croatia.

both grounds). So, in terms of key external users of accounting information, the prescribed accounting and reporting systems show some limitations in providing complete information that enables effective control over public goods and the development of financial management by introducing standards of accountability. The paper summarizes the development and assessing the situation and desirable directions of development of accounting systems for monitoring business activities in public health sector.

Keywords: *accounting system, accounting information's, financial statements, public health sector*

JEL: M40