

THE DEVELOPMENT OF THE CROATIAN PUBLIC HEALTH SECTOR'S ACCOUNTING INFORMATION SYSTEM

RAZVOJ RAČUNOVODSTVENOG INFORMACIJSKOG SUSTAVA JAVNOG ZDRAVSTVA U REPUBLICI HRVATSKOJ

VASICEK, Davor

Abstract: *The system of public health is basic segment of the Croatian public sector. Social and economical significance of the public health sector demands systematic and quality oriented monitoring of activities of health subjects and public health sector in total. System of public health accounting was reformed in several phases. In spite of certain improvements, information generated by accountancy through the system of external financial reporting are not sufficient in terms of quality. In addition, both systems of management and cost accounting are not developed to the level necessary for successful management.*

Key words: *public health, accounting, basis of accounting*

Sažetak: *Sustav javnog zdravstva sastavni je segment hrvatskog javnog sektora. Društveni i ekonomski značaj javne zdravstvene djelatnosti iziskuje sustavno i kvalitetno praćenje ekonomičnosti i efikasnosti poslovanja zdravstvenih subjekata i sustava javnog zdravstva u cjelini. Sustav računovodstva javnog zdravstva reformirao se u nekoliko faza. Unatoč izvjesnim poboljšanjima, informacije koje računovodstvo generira kroz sustav eksternog financijskog izvještavanja ne udovoljavaju u potpunosti zahtjevima kvalitete. Pritom, niti sustav upravljačkog i troškovnog računovodstva nisu razvijeni do razine koja je potrebna za uspješno upravljanje.*

Ključne riječi: *javno zdravstvo, računovodstvo, računovodstvene osnove*



Authors' data: Davor Vašiček, doc.dr.sc., Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci, Rijeka, dvasicek@rif.hr

1. Uvod

U prvim godinama samostalnosti, slijedom političko-ekonomskih prioriteta Hrvatska je donosila sustavne zakone i izgrađivala svoju pravnu državnu infrastrukturu. U međuvremenu, primjenjivali su se, uz određene prilagodbe, propisi preuzeti od bivše zajedničke države. Od 1993. godine se u Hrvatskoj izgrađuje vlastiti državni računovodstveni informacijski sustav.

U tom procesu razvoja nastojalo se što prije udovoljiti međunarodnim zahtjevima usporedivosti i transparentnosti kao pretpostavkama za uključivanje u međunarodne financijske tokove. Sustav je do današnjih dana prošao razvojni put od primjene fondovskog računovodstva i modificiranog novčanog koncepta do aktualnog modificiranog koncepta nastanka događaja.

U tom kontekstu, bez uvažavanja značajnih posebnosti, oblikovan je i računovodstveni sustav praćenja poslovanja u javnom zdravstvu koji i u ovoj razvojnoj fazi pokazuje stanovite manjkavosti koje valja sustavno istražiti i otkloniti.

2. Faze razvoja sustava računovodstva javnog zdravstva

U razdoblju od 1991. godine do uvođenja aktualnog računovodstvenog informacijskog sustava javnog zdravstva 2002. godine, mogu se prepoznati dvije osnovne faze. Prvu fazu, u razdoblju od 1991. pa do konca 1993. godine, obilježava kontinuitet primjene preuzetih propisa bivše države. Računovodstveni izvještajni sustav opće države u tom razdoblju temeljio se na, također preuzetim zakonima i njima propisanim obračunskim i bilančnim shemama.

Računovodstveni informacijski sustav javnog sektora bio je razjedinjen na različite kategorije pravnih osoba kao što su samoupravne interesne zajednice (kasnije fondovi), organi i organizacije društveno-političkih zajednica, ostali i određeni korisnici društvenih sredstava, te proračuni društveno političkih zajednica. U tom je razdoblju računovodstveni sustav pravnih osoba tzv. društvene djelatnosti bio utemeljen na konceptu nastanka događaja. Odsutnost primjene relevantnih međunarodnih klasifikacija ovaj izvještajni sustav bio je vrlo netransparentan i u međunarodnim okvirima neusporediv bez radikalnih reklasifikacija. Drugu fazu, u razdoblju od 1994. do kraja 2001. godine, obilježava postupno osuvremenjivanje sustava proračuna i državnog računovodstveno-informacijskog sustava.

Nakon 1994. godine, a u kontekstu intenzivnijeg uključivanja u međunarodne financijske i uopće ekonomske tokove Hrvatska je donijela svoj prvi cjeloviti Zakon o proračunu.

Tim su zakonom u područje javnih financija stvorene normativne pretpostavke za uvođenje državne riznice, a u područje državnog financijskog izvještavanja novčani računovodstveni koncept i klasifikacijski sustavi bliži međunarodno priznatim sustavima državne financijske statistike. 1994. godinu obilježava uvođenje novog, zajedničkog računovodstvenog sustava za sve, dakle i državne i nevladine tzv. "neprofitne organizacije". Sustav je bio idejno projektiran na temelju fondovskog računovodstva i prilagođenog koncepta nastanka događaja (Vašiček, 1999.). Nakon godinu dana primjene napušten je u javnom sektoru, no sve do 2002. godine, ostao je

u primjeni za subjekte u sustavu javnog zdravstva. Računovodstveni sustav se temeljio na modificiranom računovodstvenom konceptu nastanka događaja čija obilježja su bila sljedeća (Vašiček, 2005.):

- trošak stjecanja dugotrajne nefinancijske imovine ne kapitalizira se ;
- prihodi se priznaju kada udovoljavaju kriteriju mjerljivosti i raspoloživosti pri čemu kriterij raspoloživosti podrazumijeva da se priznati iznosi prihoda mogu prikupiti (naplatiti) u roku 20 dana od isteka izvještajnog razdoblja;
- rashodi se iskazuju u obračunskom razdoblju u kojem su nastali uz uvjet da je plaćanje obavljeno najkasnije 20 dana nakon isteka obračunskog razdoblja.

Ovom se zakonskom formulacijom zapravo pravila priznavanja prihoda i rashoda zapravo svode na primjenu prilagođenog novčanog koncepta jer se proračunska godina produžava za "specifično razdoblje" od 20 dana.

Zbog primjene, de facto novčanog koncepta, u izvještavanju o poslovanju zdravstvenih subjekata javnoga sektora dolazile su do izražaja sve informacijske manjkavosti i ograničenja primjene novčanog koncepta. Ono što je za operativni menadžment u sektoru javnog zdravstva bilo "povoljno" u ovom razdoblju je činjenica da ovakav računovodstveni sustav nije omogućavao iskazivanje "gubitaka", odnosno manjkova prihoda u odnosu na rashode. Rashodi se naime priznavali samo do razine plaćenih obveza, a razmjerno naplaćenim приходima. S druge strane, stvarno stanje i rezultati poslovanja imali su za posljedicu kumuliranje nepodmirenih obveza prema dobavljačima o kojima se izvještavalo u suplementarnim izvještajima. Uz primjenu opisanog računovodstvenog koncepta, zdravstvene su ustanove bile duže primjenjivati i sustav fondovskog računovodstva.

Prethodno opisani računovodstveni sustav generirao je i odgovarajući sustav financijskog izvještavanja koji nije bio usklađen s relevantnim klasifikacijama zastupljenim u sustavu državnog računovodstva te su informacije o poslovanju zdravstvenih ustanova u ovom razdoblju, bez sastavljanja veznih tablica i opsežnih reklasifikacija, potpuno neusporedive s ostalim subjektima u sustavu proračuna.

3. Aktualni računovodstveni sustav javnog zdravstva

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 zdravstva) i u smislu primjene računovodstvenih propisa postale

klasični oblik proračunskog korisnika (Maletić, et al., 2007.). Ipak, posebnost sustava javnog zdravstva je u tome što se zdravstvene ustanove kao proračunski korisnici ne financiraju 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 (Maletić, et al., 2007.).

Navedenom financijskom reformom sektor javnog zdravstva uključen je u obveznu primjenu aktualnog sustava državnog računovodstva koji se temelji na specifičnom prilagođenom konceptu nastanka događaja. Ovaj koncept konkretno podrazumijeva slijedeće:

- rashodi (uz iznimku amortizacije) priznaju se na temelju računovodstvenog načela nastanka događaja,
- prihodi se priznaju primjenom novčanog računovodstvenog načela,
- promjene vrijednosti nefinancijske imovine (revalorizacija) izravno se priznaje kao promjena vlastitih izvora (javnog kapitala),
- troškovi stjecanja nefinancijske dugotrajne imovine ne kapitaliziraju se,
- primici kapitalnih potpora priznaju u izravno u cijelosti u ukupan приход.

Izveštajni sustav za javne zdravstvene ustanove uključuje obvezu sastavljanja temeljnih financijskih izvještaja: bilance, izvješća o poslovanju (prihodima i rashodima, primicima i izdacima), izvješća o promjenama u vrijednosti i obujmu imovine i obveza i bilješki (Narodne novine, 2005.).

4. Ocjena aktualnog sustava računovodstva i mogući pravci razvoja

Istraživanje kvalitete aktualnog sustava računovodstva i eksternog financijskog izvještavanja javnog zdravstva pokazuju da aktualni računovodstveni model i sustav financijskog izvještavanja javnih zdravstvenih ustanova nije u mogućnosti (Vašiček, 2007.):

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 informaciju koja će omogućiti učinkovitu kontrolu raspolaganja javnim dobrima i pomoći razvoj financijskog menadžmenta uvođenjem standarda odgovornosti.

Uvažavajući posebnosti djelatnosti zdravstva osjeća se potreba za izgradnjom kvalitetnijeg računovodstvenog informacijskog sustava u odnosu na opći model državnog računovodstva. Objektivna ocjena uspješnosti poslovanja iziskuje sučeljavanje prihoda s rashodima na istim računovodstvenim načelima, konkretno na načelima nastanka događaja. 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.

U svezi razvijenosti primjene računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva rezultati istraživanja pokazuju da se računovodstvo troškova u ograničenoj mjeri i s ograničenim informacijskim učinkom primjenjuje u djelatnosti javnog zdravstva.

Njegovu primjenu i razvijenost valja promatrati primarno kroz praćenje ukupne razine troškova te strukture troškova po prirodnim vrstama i mjestima troškova.

Praćenje troškova po nositeljima troškova nije razvijeno, a isto tako niti mjerenje uspješnosti pruženih usluga.

5. Zaključak

Računovodstveni informacijski sustav javnog zdravstva u Hrvatskoj u svim razvojnim fazama kontinuirano pokazuje ozbiljna informacijska ograničenja. Složenost sustava javnog zdravstva, raspolaganje značajnim materijalnim i ljudskim resursima i procesni način pružanja zdravstvenih usluga podrazumijeva postojanje sposobnog menadžmenta kojemu za uspješno upravljanje i odlučivanje trebaju ažurne, potpune i u svakom pogledu kvalitetne financijske i nefinancijske informacije.

S makro stajališta, ekonomičnost i djelotvornost sektora javnog zdravstva snažno se odražava na uspješnost ukupnog javnog sektora. Stoga je nužno osigurati da računovodstveni informacijski sustav generira pouzdane upravljačke informacije. Nameće se zaključak da postojeći sustav državnog računovodstva treba nadograđivati u pravcu opće ili selektivne primjene koncepta nastanka događaja, poglavito u sadašnjem trenutku aktualne reforme sustava javnog zdravstva.

6. Literatura

Maletić, I. (2007.). Računovodstvo proračuna, (ur.) Vašiček, D., *Specifičnosti računovodstva u zdravstvu*, str. 205-211, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, ISBN 978-953-6480-95-1

Vašiček, D. (2005). *Računovodstvo neprofitnih organizacija*, (ur.) Vašiček, D., str. 37-47, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, ISBN 978-953-277-006-2

Vašiček, D. (2007.). *Državno računovodstvo u funkciji odlučivanja javnog menadžmenta*, Doktorska disertacija, Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci, Rijeka

Vašiček, V. (1999.). Ocjena stanja računovodstvenog sustava neprofitnih organizacija i primjerenost izabranog modela fondovskog računovodstva", str.32-46, *Revizija* br. 1, HUR, Zagreb, ISSN 1331-2340

Narodne novine (2005.). *Pravilnik o financijskom izvješćivanju u proračunskom računovodstvu*, Zagreb, Narodne novine d.d.