

Šolić, Ana

Master's thesis / Diplomski rad

2019

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Split, Faculty of economics Split / Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:124:028779>

Rights / Prava: [In copyright](#)/[Zaštićeno autorskim pravom.](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2025-03-02**

Repository / Repozitorij:

[REFST - Repository of Economics faculty in Split](#)



SVEUČILIŠTE U SPLITU
EKONOMSKI FAKULTET



DIPLOMSKI RAD

DRŽAVNA REVIZIJA ZDRAVSTEVNIH
USTANOVA

Mentorica:

Izv. prof. dr. sc. Tina Vuko

Student:

Ana Šolić (2161400)

Split, rujan 2019.

SADRŽAJ:

1. UVOD	4
1.1. Problem istraživanja	4
1.2. Predmet istraživanja	6
1.3. Ciljevi istraživanja.....	7
1.4. Istraživačke hipoteze	8
1.5. Metode istraživanja	10
1.6. Doprinos istraživanja	11
1.7. Struktura diplomskog rada	12
2. POJMOVNO ODREĐENJE I ULOGA ZDRAVSTVENIH USTANOVA	13
2.1. Povijesni razvoj zdravstvenih ustanova	14
2.2. Značaj zdravstvenih ustanova za funkcioniranje javnog sektora.....	16
2.3. Upravljanje zdravstvenim ustanovama	17
2.4. Organizacijski ustroj zdravstvenih ustanova.....	18
2.5. Pružanje usluga od općeg javnog interesa	19
2.6. Uspješnost poslovanja zdravstvenih ustanova	20
3. DRŽAVNA REVIZIJA I PROCES DRŽAVNE REVIZIJE	22
3.1. Zdravstvene ustanove kao subjekti državne revizije	22
3.2. Djelokrug državne revizije zdravstvenih ustanova	24
3.3. Financijska revizija zdravstvenih ustanova	25
3.4. Revizija usklađenosti u zdravstvenim ustanovama	26
3.5. Revizija učinkovitosti zdravstvenih ustanova	26
3.6. Ciljevi djelovanja državne revizije zdravstvenih ustanova	27
4. EMPIRIJSKO ISTRAŽIVANJE NALAZA DRŽAVNE REVIZIJE ZDRAVSTVENIH USTANOVA	28
4.1. Metodologija istraživanja	28
4.2. Rezultati provedene deskriptivne analize.....	29
4.2.1. Planiranje	31
4.2.2. Računovodstveno poslovanje.....	31
4.2.3. Prihodi.....	32

4.2.4. Rashodi	33
4.2.5. Obveze	33
4.2.6. Javna nabava	34
4.3. Rezultati testiranja hipoteza	36
4.3.1. Testiranje prve istraživačke hipoteze	36
4.3.1.1. Planiranje	38
4.3.1.2. Računovodstveno poslovanje	39
4.3.1.3. Prihodi	40
4.3.1.4. Rashodi	41
4.3.1.5. Obveze	42
4.3.1.6. Javna nabava	43
4.3.2. Testiranje druge hipoteze	44
4.3.3. Testiranje treće hipoteze	48
4.3.4. Testiranje četvrte hipoteze	49
5. ZAKLJUČAK	52
LITERATURA	54
SAŽETAK	56
SUMMARY	57

1. UVOD

1.1. Problem istraživanja

Pod pojmom državne revizije podrazumijeva se „*postupak ispitivanja i ocjenjivanja financijskih izvještaja i financijskih transakcija jedinica državnog sektora, jedinica regionalne i lokalne samouprave i uprave, pravnih subjekata koji se u cijelosti financiraju iz proračuna ili su u većinskom vlasništvu države ili jedinica lokalne samouprave i uprave*“.¹

Državna revizija obavlja se u ime i za račun države, a područje i način njezina djelovanja je na nacionalnoj razini najčešće određeno kroz zakonske odredbe. Državna revizija je također i postupak ispitivanja financijskih transakcija koje predstavljaju državne izdatke u smislu zakonskog korištenja sredstava, a obuhvaća i davanje ocjene o djelotvornosti i ekonomičnosti obavljanja djelatnosti, te davanje ocjene o učinkovitosti ostvarenja ciljeva iz programa. Kao što je vidljivo iz prethodno navedenog obuhvata državne revizije, njezin značaj je vrlo sveobuhvatan i odnosi se na različite subjekte ispitivanja. Između ostalog, kao subjekti državne revizije nalaze se i javna poduzeća.

Javno poduzeće objedinjava elemente javnosti s jedne, i poduzeća, tj. tržišnosti s druge strane. Tako se elementi javnosti ogledaju u tri točke:²

- „*najvažnije poslovne odluke donosi država kao vlasnik trajnog kapitala, bilo putem neke svoje agencije, bilo putem upravnih odbora u kojima sjede državni predstavnici. Kriteriji za donošenje odluka nisu vezani isključivo uz financijsku dobit, već i uz šire društvene interese (npr. socijalnu politiku);*
- *dobit odnosno gubici poslovanja putem državnog proračuna pripadaju cijeloj zajednici;*
- *javno poduzeće je odgovorno za svoje poslovanje cijelom društvu, odnosno parlamentu kao krajnjem „čuvaru“ javnog interesa“.*

Državna revizija je temelj dobrog upravljanja u javnom sektoru. Ona bi trebala pružiti nepristrane i objektivne procjene o temeljnim financijskim izvještajima, ali i revizijom učinkovitosti utvrditi jesu li javna poduzeća uspjela postići željeni cilj. Državni revizori bi svojim djelovanjem trebali imati utjecaj na poboljšanje poslovanja javnih poduzeća te tako ulijevati povjerenje među građane i investitore. Kvalitetna državna revizija pomaže

¹ Tušek B., Žager L. (2007): Revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str.75.

² Kersner Šveb, M. (1993): Javna poduzeća, Financijska praksa, 17 (1). Zagreb, str. 91 - 93.

investitorima i svim zainteresiranim korisnicima financijskih izvještaja javnih poduzeća da bolje procijene situaciju, kako u konkretnom poduzeću, tako i cjelokupnom javnom sektoru. Cjelokupni djelokrug državne revizije usmjeren je na provođenje financijske revizije i revizije učinkovitosti. Neovisna institucija državne revizije temeljni je preduvjet za uspostavljanje javne odgovornosti svih korisnika državnog računovodstva za zakonito i svrhovito upravljanje javnim financijama, te važan čimbenik u sprječavanju i otkrivanju prijevargog financijskog izvještavanja javnih poduzeća.

U fokusu ovog istraživanja je analiza rezultata provedbe državne revizije zdravstvenih ustanova kojom su obuhvaćeni financijski izvještaji i poslovanje za 2016. godinu. Revizijom je obuhvaćeno 12 kliničkih ustanova, 20 općih bolnica, 15 specijalnih bolnica te dvije poliklinike. Rezultati provedene revizije ukazuju na različite nepravilnosti u području planiranja, računovodstvenog poslovanja te javne nabave. U ovom radu detaljnije će se analizirati priroda i učestalost otkrivenih nepravilnosti, veza između razine uspostavljenosti internih kontrola i učestalosti otkrivenih nepravilnosti te uvjetnih mišljenja revizora. Također, testirati će se razlike u učestalosti modifikacije mišljenja između različitih kategorija zdravstvenih ustanova, a sve kako bi se dobio detaljniji uvid u razinu usklađenosti poslovanja sa zakonima i drugim propisima relevantnima za poslovanje zdravstvenih ustanova.

1.2. Predmet istraživanja

Predmet ovog rada jest analizirati jesu li financijskom revizijom zdravstvenih ustanova utvrđene nepravilnosti i propusti u pojedinim područjima učestale te jesu li utjecale na izražavanje uvjetnog mišljenja o financijskim izvještajima i poslovanju. Potrebno je istražiti u kojim područjima poslovanja su utvrđene nepravilnosti i propusti te kako se to odražava na cjelokupno poslovanje zdravstvenih ustanova.

Prema Zakonu o zdravstvenoj zaštiti³, zdravstvena djelatnost je djelatnost koja je od interesa za Republiku Hrvatsku. Revizijom financijskih izvještaja utvrđene su nepravilnosti u području planiranja, računovodstvenog poslovanja, prihoda, rashoda, te javne nabave.

Glavni predmet istraživanja je analizirati što utječe na uvjetno mišljenje revizora kod različitih kategorija zdravstvenih ustanova. Analiziraju se potencijalni faktori kao što je razina uspostavljenosti internih kontrola, nepravilnosti i propusti koji nastaju u postupku izrade financijskih izvještaja, te načini korištenja prihoda.

³ Narodne novine, (2015): Zakon o zdravstvenoj zaštiti, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 150/08, 71/10, 139/10, 22/11, 84/11, 154/11, 12/12, 35/12, 70/12, 144/12, 82/13, 159/13, 22/14, 154/14, 70/16, 131/17

1.3. Ciljevi istraživanja

Cilj ovog istraživanja jest utvrditi pojavu nepravilnosti u zdravstvenim ustanovama u Republici Hrvatskoj u 2016. godini, a što se odnosi na 12 kliničkih ustanova, 20 općih bolnica, 15 specijalnih bolnica te dvije poliklinike. Istražiti će se u kojim područjima poslovanja najčešće dolazi do utvrđenih nepravilnosti te koja je učestalost utvrđenih nepravilnosti. Također, analizirati će se postojanje veze između razine uspostavljenosti internih kontrola i učestalosti otkrivenih nepravilnosti te uvjetnih mišljenja revizora.

Potrebno je napomenuti da je posebnost zdravstvenog sustava u tome što se zdravstvene ustanove kao proračunski korisnici financiraju na temelju izvršenih i obračunanih usluga.

Konkretno ciljevi istraživanja su sljedeći:

- utvrditi učestalost i vrstu nepravilnosti zbog nedefiniranog jasnog plana i načina upravljanja resursima i приходima svake pojedine zdravstvene ustanove koje dovode do modifikacije mišljenja
- analizirati vezu između razine uspostavljenosti internih kontrola te vrste mišljenja revizora
- istražiti postoji li razlika između učestalosti modifikacije mišljenja i različitih kategorija zdravstvenih ustanova.
- Utvrditi postoji li pozitivna veza između osnivača zdravstvene ustanove i učinkovitog korištenja financijskih sredstava

1.4. Istraživačke hipoteze

U ovom radu će se postaviti sljedeće hipoteze koje će na kraju rada biti prihvaćene ili odbačene:

H1: Nepravilnosti u poslovanju i financijskom izvještavanju zdravstvenih ustanova te s njima povezane modifikacije mišljenja revizora su učestale.

Revizija zdravstvenih ustanova ukazuje na širok splet nepravilnosti u različitim područjima poslovanja. Očekujemo da će nepravilnosti biti učestale zbog nedefiniranog jasnog plana i načina upravljanja resursima i prihodima svake pojedine zdravstvene ustanove. Za potrebe testiranja hipoteze, u radu se smatra da su nepravilnosti učestale ako je u preko polovice analiziranih zdravstvenih ustanova uočene nepravilnosti i modificirano mišljenje.

H2: Postoji negativna veza između razine uspostavljenosti internih kontrola te vrste mišljenja revizora.

Podaci iskazani u financijskim izvještajima su osnova za donošenje poslovnih odluka. Ukoliko su interne kontrole neučinkovite, postavlja se pitanje koliko se kvalitetne buduće poslovne odluke. Uspostavljanje sustava unutarnjih kontrola važno je zbog zakonskog i namjenskog upravljanja resursima, te načina efikasnog poslovanja i odlučivanja. Pretpostavlja se da povećanjem razine uspostavljenosti internih kontrola, smanjuje se razina nepravilnosti i modifikacije mišljenja. Suprotno tome ukoliko je razina uspostavljenih kontrola postavljena na nižoj razini, dolazi do nastanka nepravilnosti u financijskim izvještajima zdravstvenih ustanova.

H3: Postoji razlika u učestalosti modifikacije mišljenja između različitih kategorija zdravstvenih ustanova.

Modificirano mišljenje upućuje na nepravilnosti u financijskom izvještavanju, te ga je potrebno dodatno provjeriti kako bi se otklonile nesigurnosti. Klinike, kliničke bolnice i kliničke bolničke centre osnovala je Republika Hrvatska, izuzev Kliničke bolnice Sveti Duh i Klinike za psihijatriju Vrapče (osnivač Grad Zagreb).

Opću bolnicu može osnovati jedinica područne(regionalne) samouprave.

Specijalnu bolnicu može osnovati jedinica područne(regionalne) samouprave, grad i druga pravna osoba, dok polikliniku mogu osnovati jedinica područne(regionalne) samouprave i druga fizička ili pravna osoba.

H4: Postoji pozitivna veza između učinkovitog korištenja financijskih sredstava i osnivača zdravstvene ustanove.

Pretpostavlja se da postoji pozitivna veza između osnivača zdravstvene ustanove i učinkovitog korištenja financijskih sredstava. Zdravstvena ustanova koja pravilno primjenjuje propise i jača sustav internih kontrola, ostvaruje bolje financijske rezultate, a samim time ne stvara financijski gubitak.

1.5. Metode istraživanja

Pri pisanju teorijskog dijela rada korišteni su sekundarni izvori podataka, odnosno relevantna domaća i svjetska znanstvena i stručna literatura. Također, koriste se brojne znanstveno istraživačke metode:

- Metoda analize i sinteze koristiti se za analizu okvira revizije financijskih izvještaja
- Metoda generalizacije i specijalizacije u teoretskom dijelu rada pomaže da se konceptualno odrede najznačajnija obilježja revizije, a onda pomoću metode specijalizacije se izoliraju nepravilnosti utvrđene revizijom.
- Pomoću metode indukcije se od posebnih činjenica dolazi do općih zaključaka, dok se deduktivnom metodom iz općih postavki dolazi do konkretnih zaključaka, u ovom radu najviše će se koristiti za dokazivanje hipoteza.
- Induktivnom metodom donosi se zaključak o tome kolika je učestalost nepravilnosti u reviziji zdravstvenih ustanova.
- Metoda deskripcije koristi se za opisivanje različitih računovodstvenih standarda, metoda, postupaka i slično.
- Metoda kompilacije - postupak preuzimanja tuđih rezultata znanstveno- istraživačkog rada, opažanja, stavova, zaključaka i spoznaja
- Komparativna metoda - postupak uspoređivanja istih ili srodnih činjenica, utvrđivanja njihovih sličnosti i različitosti
- Empirijski dio rada će se temeljiti na statističkim metodama te će obuhvaćati prikupljanje, obradu i prezentaciju dobivenih podataka.

1.6. Doprinos istraživanja

Doprinos istraživanja se ogleda u boljem shvaćanju problematike obavljanja državne revizije zdravstvenih ustanova. Hrvatski zdravstveni sustav veći dugi niz godina bilježi gubitak koji se akumulira i prenosi iz godine u godinu. Rezultati dobiveni ovim istraživanjem mogu poslužiti za razumijevanje čimbenika koji utječu na modifikaciju mišljenja revizora. Razmatranjem uočenih nepravilnosti kao što su nepropisno sastavljanje financijskih planova, netočni financijski izvještaji i obračuni plaća zaposlenih, ne uspostavljanje adekvatnih unutarnjih kontrola, stvara se osnova za razumijevanje kakav utjecaj na cjelokupno poslovanje zdravstvenog sustava ima državna revizija i kako ona može pospješiti efikasnije i kvalitetnije poslovanje zdravstvenih ustanova.

1.7. Struktura diplomskog rada

Rad se sastoji od pet poglavlja.

U uvodnom poglavlju definiraju se problem i predmet istraživanja, postavljaju se hipoteze, iznose se ciljevi istraživanja, navode se znanstveno istraživačke metode koje će biti korištene u radu i doprinos rada, te se navodi struktura rada.

U drugom poglavlju se govori o pojmovnom određenju i ulozi zdravstvenih ustanova, njihovom organizacijskom ustroju i značaju. Pozornost je usmjerena na upravljanje zdravstvenim ustanovama, te uspješnosti poslovanja zdravstvenih ustanova u Republici Hrvatskoj.

U trećem poglavlju se objašnjava uloga državne revizije u zdravstvenim ustanovama, djelokrug državne revizije, te vrste revizije zdravstvenih ustanova (financijska revizija, revizija usklađenosti te revizija učinkovitosti), te ciljevi djelovanja državne revizije zdravstvenih ustanova.

U četvrtom poglavlju se provodi empirijsko istraživanje nepravilnosti revizije zdravstvenih ustanova. Istraživanje će se fokusirati na 2016. godinu te zdravstvene ustanove u pogledu 12 kliničkih ustanova, 20 općih bolnica, 15 specijalnih bolnica te dvije poliklinike.

U petom poglavlju se donose zaključci vezani za nalaze državne revizije u zdravstvenim ustanovama.

Na kraju rada se navodi literatura, popis slika i tablica, sažetak rada na hrvatskom i engleskom jeziku.

2. POJMOVNO ODREĐENJE I ULOGA ZDRAVSTVENIH USTANOVA

Zdravstvene usluge u okviru polikliničke zdravstvene zaštite u Republici Hrvatskoj se pružaju u domovima zdravlja, ustanovama za hitnu medicinsku pomoć i ljekarnama. Domovi zdravlja su dužni pružati hitnu medicinsku pomoć, dijagnostičke usluge (laboratorijske i radiološke) i javnozdravstvene usluge, što uključuje higijenu. U udaljenim područjima domovi zdravlja su pod nadzorom bolnica za pružanje specijalističke vanbolničke zaštite. U zdravstvenom sustavu Hrvatske prisutne su i privatne zdravstvene ustanove koje najčešće unajmljuju prostor u domovima zdravlja u vlasništvu države. Privatne prakse moraju zadovoljiti određene kriterije koje je postavilo Ministarstvo zdravlja, što uključuje minimalni broj upisanih pacijenata i omogućiti minimalni opseg zdravstvenih usluga. Bolnice se kategoriziraju u četiri kategorije, a to su: nacionalne bolnice, županijske bolnice regionalnog značenja, županijske bolnice i lokalne bolnice. Što se tiče pružanja zdravstvene zaštite strancima, ulaskom u EU bilateralni ugovori, koji su se prije koristili radi davanja prava građanima država članica na određene zdravstvene usluge za vrijeme boravka u Republici Hrvatskoj, zamijenjeni su Uredbom 883/2004 o koordinaciji sustava socijalne sigurnosti, a za ostale države, nečlanice EU, vrijede i dalje bilateralni ugovori.⁴

Zdravstvena zaštita na sekundarnoj razini organizira se u obliku poliklinika i bolnica. Poliklinika se definira kao zdravstvena ustanova u kojoj se obavlja specijalističko-konzilijarna zdravstvena zaštita, dijagnostika i medicinska rehabilitacija, osim bolničkog liječenja, dok je bolnica zdravstvena ustanova koja obavlja djelatnost dijagnostike, liječenja, medicinske rehabilitacije i zdravstvene njege bolesnika te osigurava boravak i prehranu bolesnika.⁵

Djelatnost na tercijarnoj razini se provodi u klinikama, kliničkim bolnicama i kliničkim bolničkim centrima. Klinika jest zdravstvena ustanova ili dio zdravstvene ustanove koja obavlja najsloženije oblike zdravstvene zaštite iz neke specijalističko-konzilijarne djelatnosti te se u njoj izvodi nastava visokih učilišta i provodi znanstvenoistraživački rad za djelatnost za koju je osnovana. Klinički zavod se definira kao dio zdravstvene ustanove koji obavlja

⁴ Hrvatski zavod za zdravstveno osiguranje (2016) Opis zdravstvenog sustava [online]. Dostupno na: <http://www.hzzo.hr/zdravstveni-sustav-rh/opis-zdravstvenog-sustava/> [06.12.2018.]

⁵ Mateljak, Ž. i Kekez-Poljak, J. (2015) Unaprijeđenje sustava zdravstva u republici hrvatskoj primjenom koncepta Leana. Zbornik Sveučilišta u Dubrovniku (2) str. 127-144.

djelatnost dijagnostike, a klinička bolnica jest opća bolnica u kojoj najmanje dvije od navedenih djelatnosti (interna medicina, kirurgija, pedijatrija, ginekologija i porodiljstvo) nose naziv klinika kao i najmanje još dvije druge djelatnosti drugih specijalnosti, odnosno dijagnostike. Klinički bolnički centar jest opća bolnica u kojoj osim naziva klinika za djelatnost interne medicine, kirurgije, pedijatrije, ginekologije i porodiljstva, naziv klinika ima više od polovice ostalih specijalnosti i u kojima se izvodi više od polovice nastavnog programa medicinskog, stomatološkog, odnosno farmaceutsko-biokemijskog fakulteta.⁶

2.1. Povijesni razvoj zdravstvenih ustanova

Raspadom federacije civilno zdravstvo u prvim danima stvaranja države suočeno je s problemima kao i cijela država i oslonjeno isključivo na vlastite snage i rezerve. Agresija na Hrvatsku, prometna izolacija područja, pojava prognanih i izbjeglih povećalo je probleme i naizgled smanjilo izgleda za opstanak Hrvatske u što je, danas se već zna, sumnjao cijeli svijet.⁷

Dana 26. prosinca 1990. ustrojen je Krizni stožer sa zadaćom predviđanja posljedica i pripreme zdravstvenog sustava. U Ministarstvu zdravstva izrađen je model za ratne okolnosti u kojima se očekuje u kratkom vremenu između 20 000 – 30 000 ranjenih te 10 000 poginulih. Temeljem tih pokazatelja kao i geostrateške prosudbe izrađen je prijedlog organizacije ratnog zdravstvenog sustava, a nažalost stavljen je u punu funkciju svega nekoliko mjeseci kasnije.⁸

Zakon o zdravstvenom osiguranju 1993. uvodi obvezno zdravstveno osiguranje. Doprinosi za osiguranje su u stvari pristojba na plaću, a podjednako ih snose poslodavci i zaposlenici. Doprinosi poslodavaca, zaposlenika i samozaposlenih čine 63% od HZZO u 1995. Primarna zdravstvena zaštita obavlja se putem domova zdravlja, centara hitne skrbi, centara za njegu u kući (patronažne sestre) te ljekarni. Svaka općina ima jedan zdravstveni centar koji pružaju

⁶ Mateljak, Ž. i Kekez-Poljak, J. (2015) Unaprijeđenje sustava zdravstva u republici hrvatskoj primjenom koncepta Leana. Zbornik Sveučilišta u Dubrovniku (2) str. 127-144.

⁷ Ljubičić, M., Dešković, S., Baklaić, Ž, Medved, I, Golem, A. (2006) Glavni sanitetski stožer osnivanje, uloga i rad. Domovinski rat. Zdravstvena i humanitarna zaštita Vol 2. Broj 7.

⁸ Hebrang A, Ljubičić M., Baklaić Ž. (2007) Izvješće o stanju i razvoju hrvatskog zdravstvenog sustava od 1990. do 1995. godine. Domovinski rat. Zdravstvena i humanitarna zaštita Vol 3. Broj 10.

opće medicinske konzultacije, ginekologiju primarne zdravstvene zaštite, skrb o djeci predškolske dobi, školsku medicinu i stomatološke usluge. Neki izolirani seoski zdravstveni centri pružaju usluge specijalističkog bolničkog liječenja pod nadzorom bolnica, a vrlo ih malo može pružiti trudničku skrb. Osim toga, tu je i rastući broj privatnih usluga kao što su usluge opće medicine, patronažne sestre, ljekarne i dijagnostičke usluge. Prvi hrvatski zdravstveni projekt, koji je započeo u kolovozu 1994., financira Svjetska banka i Hrvatski zavod za zdravstveno osiguranje te sadrži razne aktivnosti namijenjene za poboljšanje zdravstvene zaštite.⁹

Po uspostavi stabilne crte razdvajanja od agresora, nastavlja se reorganizacija mirnodopskog sustava te se pristupa promjenama odlučujućih za funkcioniranje zdravstva i to u sustavu vlasništva nad zdravstvenim ustanovama, izmjena načina upravljanja, te cjelokupna reorganizacija financiranja sustava.

Početak 2000-ih: novi pokušaji reforme, novi projekt Svjetske banke dogovoren s Vladom RH krajem 1999. godine, a koji je postao efektivan u ožujku 2000. godine označio je novo razdoblje ambiciozne zdravstvene reforme. Njegova prva podkomponenta odnosila se na primarnu zdravstvenu skrb, tj. razvoj grupne prakse. Riječ je jednostavno o tome da je prethodno opisani proces privatizacije urušio model domova zdravlja što je otežalo ulogu ionako nedostatno razvijene primarne zdravstvene zaštite.¹⁰

U narednom razdoblju ključni dokument za nastavak reformi bila je “Nacionalna strategija razvitka zdravstva 2006.-2011.” koja je usvojena u Hrvatskom saboru u lipnju 2006. godine. U izmjenama je ponajviše došlo do izražaja uvođenjem dviju lista lijekova, osnovne (besplatne za osiguranike) i dopunske (zahtijeva participaciju osiguranika) liste. U ovom periodu donesen je i zaseban Zakon o dobrovoljnom zdravstvenom osiguranju (NN 85/2006, 150/08) kojim je definirano dopunsko, dodatno i privatno zdravstveno osiguranje.¹¹

U travnju 2015. najavljene su daljnje velike izmjene Zakona o obveznom zdravstvenom osiguranju i Zakona o zdravstvenoj zaštiti. U najavljenim izmjenama iskristaliziralo se nekoliko spornih točaka; daljnja privatizacija primarne zaštite, izmjena mreže javne zdravstvene službe, stavljanje naglaska na medicinski turizam, daljnje osamostaljivanje

⁹ Vulić, S., Healy, J., Novotny, T., Orešković, S., (1999) Health Care Systems in Transition.

¹⁰ Zrinščak, S. (2007) Zdravstvena politika Hrvatske. U vrtlogu reformi i suvremenih društvenih izazova. *Revija za socijalnu politiku* 14 (2). str. 193-220.

¹¹ Bilten, regionalni portal (2015) Postepena privatizacija hrvatskog zdravstva: kratki pregled [online]. Dostupno na: <http://www.bilten.org/?p=7965> [06.12.2018.]

HZZO-a i njegovo usmjeravanje prema tržištu, probne najave o većim premijama dopunskog osiguranja za građane koji žive nezdravim načinom života, itd. Hrvatski zdravstveni sustav nije privatiziran naglo, ali svaka reforma donosila je neku novu promjenu zakona kojima su uvedeni tržišni mehanizmi (zakup, privatna zdravstvena osiguranja, privatna liječnička praksa, privatne klinike), a građanima su se njihova prava postupno smanjivala.¹²

2.2. Značaj zdravstvenih ustanova za funkcioniranje javnog sektora

Javno financiranje karakterizira društveno opredjeljenje da zdravstvena zaštita ima humane i etičke konotacije, da je važna u moralnom i političkom smislu te da pristup zdravstvenoj zaštiti ne smije ovisiti o financijskoj mogućnosti pojedinca da plaća tu zaštitu. Država osigurava financiranje zdravstvene zaštite tako da kupuje zdravstvenu zaštitu za osobe za koje je postignut dogovor. Država kupuje zdravstvenu zaštitu za neke kategorije stanovnika, većina zemalja za svo ili većinu stanovnika kroz nacionalno zdravstveno osiguranje.¹³

Zdravstveni sustav se financira iz različitih izvora. Svi zaposleni građani i svi poslodavci imaju obavezu plaćanja doprinosa za zdravstveno osiguranje u Hrvatskoj. Ukoliko se radi o radno aktivnom članu obitelji koji uzdržava članove obitelji, njihovi doprinosi se pokrivaju u doprinosima osobe koja je radno aktivna. Ukoliko se radi o samozaposlenju, također postoji obaveza plaćanja doprinosa za zdravstveno osiguranje. Hrvatski građani koji su svrstani u socijalno osjetljivu kategoriju oslobođeni su plaćanja doprinosa za zdravstveno osiguranje; skupine kao što su umirovljenici i osobe s niskim primanjima i dalje imaju osiguran pristup državnim zdravstvenim ustanovama.¹⁴

Prema veličini udjela javne zdravstvene potrošnje u ukupnoj potrošnji zdravstva Hrvatska je vodeća među tranzicijskim zemljama i među prvima u usporedbi s razvijenim europskim zemljama. Izdaci za zdravstvenu zaštitu i činjenica da se kompenzacije i naknade kao što su bolovanja i porodiljski dopusti te kompenzacije transportnih troškova plaćaju iz obveznog zdravstvenog osiguranja dovele su Hrvatski zavod za zdravstveno osiguranje (HZZO) do

¹² Bilten, regionalni portal (2015) Postepena privatizacija hrvatskog zdravstva: kratki pregled [online]. Dostupno na: <http://www.bilten.org/?p=7965> [06.12.2018.]

¹³ Kovač, N. (2013) Financiranje zdravstva – situacija u Hrvatskoj. Ekonomski vjesnik, Broj 2/2013. str. 551-563.

¹⁴ Hrvatski zavod za zdravstveno osiguranje – Opis zdravstvenog sustava [online]. Dostupno na: <http://www.hzzo.hr/zdravstveni-sustav-rh/opis-zdravstvenog-sustava/> [06.12.2018.]

akumulacije gubitaka. Navedeni su gubici djelomično pokriveni zajmovima i državnim subvencijama.¹⁵

Sadašnjom „Nacionalnom strategijom razvoja zdravstva 2012. - 2020.“ predviđa se povećanje efikasnosti javnoga zdravstvenog sustava kroz projekt informatizacije, središnji sustav primarne zdravstvene zaštite, povećanjem dostupnosti i kvalitete zdravstvene zaštite itd. Iako su od donošenja Strategije protekle dvije godine, još uvijek se ne naziru nikakvi pozitivni rezultati, naprotiv javni zdravstveni sustav je u velikim financijskim problemima, dolazi do gubitka zdravstvenih djelatnika itd. U Hrvatskoj još uvijek manje od jedne petine ukupne zdravstvene potrošnje dolazi iz privatnih izvora, a udjel javnoga financiranja zdravstva jedan je od najvećih u Europi. Javna potrošnja predstavlja potrošnju financiranu iz javnih fondova, državnoga, regionalnoga i lokalnoga proračuna uključujući socijalno osiguranje. Nadalje, javnu potrošnju predstavljaju i investicije u sustavu zdravstva iz državnih fondova, kao što je izgradnja infrastrukture te financiranje kupnje medicinske opreme. Privatna potrošnja za zdravstvo predstavlja potrošnju iz privatnih izvora, kao što su izravno plaćanje (doplata, administrativna pristojba) i dobrovoljno osiguranje.¹⁶

2.3. Upravljanje zdravstvenim ustanovama

Svaki zdravstveni sustav zemlje ima na stotine različitih institucija; domova zdravlja bolnica, bolničkih zavoda, ljekarni i drugih, u kojima se godišnje obave milijuni usluga, i vrlo je važno njihovo upravljanje kako bi se pružila što kvalitetnija zdravstvena skrb stanovništvu. Ovisno o vlasništvu, zdravstvenim ustanovama s financijskog aspekta mogu upravljati država ili privatne osobe, ili kombinacija jednih i drugih. „Razina zdravstvene skrbi postala je ključno globalno pitanje s povećanjem brige za kvalitetu zdravstvene usluge i sigurnost pacijenata. Dobar zdravstveni sustav pacijentima omogućuje veću sigurnost, što pridonosi očuvanju radne sposobnosti i povećanju produktivnosti. Zdravstvene ustanove diljem svijeta nastoje poboljšati kvalitetu skrbi za pacijente, njihovu sigurnost i zadovoljstvo, uz ograničenu medicinsku opremu, ljudske, financijske i ostale resurse. Unaprjeđenja kvalitete su primarno

¹⁵ Nacionalna strategija razvoja zdravstva 2012. – 2020. godine. Vlada Republike Hrvatske. Ministarstvo zdravlja Republike Hrvatske, str. 31.

¹⁶ Barić, V., Smolić, Š. (2012) Strategija ljudskih resursa u hrvatskom zdravstvu - izazovi ulaska u Europsku uniju; U: Družić G., Družić I. (ur.), Razvojna strategija malog nacionalnog gospodarstva u globaliziranome svijetu: Znanstveni skup povodom 90. godine rođenja akademika i profesora Jakova Sirotkovića, Hrvatska akademija znanosti i umjetnosti (HAZU) Zagreb: Ekonomski fakultet. str. 209-226.

fokusirana na poboljšanje kvalitete skrbi i ostalih ishoda usluge za pacijente. Međutim, zdravstvene ustanove istodobno moraju udovoljiti postavljenim standardima kvalitete na nacionalnoj razini. Političke institucije i javno mišljenje utječu na procese osiguranja kvalitete zdravstvenih ustanova.¹⁷

Kvalitetne vještine upravljanja u bolnicama neophodne su na svim razinama, od organizacije odjela, upravljanja ustanovom, klinikom, KBC-om ili zdravstvenim osiguranjem, lokalnom upravom ili zdravstvenom administracijom, a kadrovi zahtijevaju često visoko obrazovanje i višegodišnju edukaciju. U Republici Hrvatskoj Državni zdravstveni zavod, kliniku kao samostalnu ustanovu, kliničku bolnicu i klinički bolnički centar može osnovati Republika Hrvatska. Opću bolnicu može osnovati jedinica područne (regionalne) samouprave. Specijalnu bolnicu može osnovati jedinica područne (regionalne) samouprave, grad i druga pravna osoba. Dom zdravlja, zavod za hitnu medicinu i zavod za javno zdravstvo može osnovati jedinica područne (regionalne) samouprave. Polikliniku, lječilište, ustanovu za zdravstvenu njegu, ustanovu za palijativnu skrb i ljekarničku ustanovu mogu osnovati jedinica područne (regionalne) samouprave i druga pravna i fizička osoba. Ustanovu za zdravstvenu skrb mogu osnovati fizičke osobe sa završenim sveučilišnim diplomskim studijem zdravstvenog usmjerenja.¹⁸

2.4. Organizacijski ustroj zdravstvenih ustanova

Čimbenici zdravstvenog sustava u Hrvatskoj su Ministarstvo zdravlja RH, županijske i gradske zdravstvene vlasti, Hrvatska liječnička, stomatološka i farmaceutska komora, Hrvatski liječnički zbor i Hrvatski zavod za zdravstveno osiguranje. Ministarstvo zdravlja je krovna organizacija zdravstvenog sustava koja se bavi planiranjem i upravljanjem zdravstvenom zaštitom na razini čitave zemlje. Županijske i gradske zdravstvene vlasti su odgovorne za funkcioniranje općih bolnica i zdravstvene službe na prvoj razini. Hrvatska liječnička, stomatološka i farmaceutska komora zastupaju interese svojih članova, dok se Hrvatski liječnički zbor brine o usavršavanju svojih članova, međunarodnom povezivanju te etičkom ponašanju članova (liječnika i stomatologa). Hrvatski zavod za zdravstveno

¹⁷ Žabica, S., Lazibat, T., Dužević, I. (2014) Implementacija sustava upravljanja kvalitetom na različitim razinama zdravstvene djelatnosti. Poslovna izvrsnost 8(1) str. 9.

¹⁸ Narodne novine (2014) Uredba o izmjenama i dopuni zakona o zdravstvenoj zaštiti. Broj 154/14

osiguranje povodi obvezno zdravstveno osiguranje na načelima uzajamnosti i solidarnosti među osiguranicima.¹⁹

Hrvatsko zdravstveno osiguranje je obvezno i dobrovoljno. Hrvatski zavod za zdravstveno osiguranje provodi obvezno zdravstveno osiguranje, a njime se svakoj osiguranoj osobi jamče prava i obveze iz obveznog zdravstvenog osiguranja prema načelima jednakosti, uzajamnosti i solidarnosti. Obveznici obveznog zdravstvenog osiguranja su sve osobe sa prebivalištem u Republici Hrvatskoj i stranci s odobrenim stalnim boravkom u Republici Hrvatskoj. Prava iz obveznog zdravstvenog osiguranja su pravo na zdravstvenu zaštitu i pravo na novčanu naknadu. Dobrovoljno zdravstveno osiguranje uključuje dopunsko, dodatno i privatno zdravstveno osiguranje. Dopunskim zdravstvenim osiguranjem mogu se osigurati samo osobe koje imaju definiran status osigurane osobe u obveznom zdravstvenom osiguranju kod HZZO-a. Dodatno zdravstveno osiguranje pruža viši standard zdravstvene zaštite i širi opseg prava u odnosu na obvezno zdravstveno osiguranje. Privatno zdravstveno osiguranje osigurava zdravstvenu zaštitu fizičkim osobama koje nisu obveznici obveznog zdravstvenog osiguranja.²⁰

2.5. Pružanje usluga od općeg javnog interesa

Vrlo često socijalno konotirane usluge nisu tržišno najprivlačnije. Međutim, riječ je o uslugama neophodnim za dobrobit građana čija cijena je prihvatljiva te kojima građani trebaju imati neograničeno pravo pristupa.⁸⁸ U takvim slučajevima državne (centralne, regionalne ili lokalne) vlasti reagiraju na način da definiraju usluge od općeg gospodarskog interesa kao unaprijed utvrđenu obvezu konkretnog poduzetnika koji inače posluje sukladno tržišnim uvjetima.²¹

Usluge od općeg gospodarskog interesa zauzimaju iznimno značajno mjesto u društvu, jer upravo ove usluge determiniraju kvalitetu života potrošača, te su važan čimbenik za prevladavanje socijalne isključenosti i izoliranosti. Također, ove usluge mogu se promatrati u

¹⁹ Šimurina N., Šimović H., Mihelja Žaja, M., Primorac, M. (2012) Javne financije u Hrvatskoj. Zagreb: Ekonomski fakultet. str. 64-65.

²⁰ Hrvatski zavod za zdravstveno osiguranje. Dopunsko zdravstveno osiguranje koje provodi Zavod [online]. Dostupno na: <http://dzo.hzzo.hr/dopunsko-zdravstveno-osiguranje-koje-provodi-zavod-2/> [06.12.2018.]

²¹ Gyselen, L. (2010) Services of General Economic Interest and Competition under European Law - A Delicate Balance. Oxford University Press :Journal of European Competition Law & Practice, Broj 6 Vol. 1. str. 491.

kontekstu temeljnih ljudskih prava, budući da učinkovito i kvalitetno pružanje usluga od općeg gospodarskog interesa, kao što je zdravstvo, utječe na blagostanje njihovih korisnika. Usluge od općeg gospodarskog interesa su usluge kojima se istovremeno zadovoljava javni i privatni interes i nad čijim obavljanjem tijela javne vlasti zadržavaju odgovornost, u smislu da reguliraju modalitete pružanja tih usluga, određuju standarde i provode monitoring. Dobro funkcioniranje, dostupnost, financijska pristupačnost, te visoka kvaliteta ključna su obilježja navedenih usluga. Drugim riječima, potrošačima korisnicima usluga od općeg gospodarskog interesa pripada univerzalno pravo da ove usluge dobivaju kontinuirano i po razumnim uvjetima u pogledu cijene i kvalitete. Naime, sama činjenica da je neka gospodarska aktivnost povezana s pružanjem usluga od općeg interesa ne znači da će ona u potpunosti biti izuzeta od primjene tržišnih pravila, već upravo suprotno jedan od suvremenih trendova koji prati komercijalne javne službe je njihova tržišna orijentacija, liberalizacija, te uvođenje konkurencije.²²

2.6. Uspješnost poslovanja zdravstvenih ustanova

U razdoblju siječanj-prosinac 2017. godine, u Hrvatskom zavodu za zdravstveno osiguranje (HZZO) prosječno je evidentirano 4.244.232 osobe, što je 1,25% osoba manje u odnosu na isto razdoblje prethodne godine, kada je prosječno evidentirano 4.298.008 osiguranih osoba. Prosječan broj aktivnih osiguranika je za 1,68% više u odnosu na razdoblje siječanj-prosinac 2016. godine. Prihodi od doprinosa veći su od istih prihoda naplaćenih u prethodnoj godini za 3,61%. Prihodi od proračuna u 2017. godini iznose 2.629.755.626 kn, ostvaraju se sukladno članku 72. i 82. Zakona o obveznom zdravstvenom osiguranju (čine ih prihodi od doprinosa za nezaposlene osobe, prihodi od posebnog poreza na duhanske prerađevine, prihodi od doprinosa za osobe kojima je odlukom nadležnog suda oduzeta sloboda, dodatni doprinos za osiguranike korisnike mirovina po propisima o mirovinskom osiguranju i prema Zakonu o pravima hrvatskih branitelja, te prihodi za dopunsko zdravstveno osiguranje za koje se polica osiguranja pokriva na teret Državnog proračuna). U prethodnom iznosu sadržana su i sredstva u iznosu od 129.755.626 kn, koja su krajem 2017. godine osigurana za izmirenje obveza za naknade zbog privremene nesposobnosti za rad korisnika državnog proračuna. Prihodi po posebnim propisima ostvareni su u iznosu od 1.867.889.321 kn, a čine ih prihodi od premije

²² Petrović, A. (2012) Pravni položaj potrošača korisnika usluga od općeg ekonomskog interesa. Tuzla: Prava potrošača u BiH i evropske prakse. str. 10.

od dopunskog zdravstvenog osiguranja u iznosu od 853.479.877 kn. Sredstva sudjelovanja osigurane osobe u primarnoj zdravstvenoj zaštiti za osiguranike koji imaju policu dopunskog zdravstvenog osiguranja iznose 532.605.460 kn, iskazuju se kao prihod obveznog zdravstvenog osiguranja, te prihodi od sudjelovanja – naplaćena gotovina i od drugih osiguravajućih društava, u iznosu od 52.353.149 kn, tako da ukupni prihodi od sudjelovanja osigurane osobe iznose 584.958.610 kn. Na stavci prihoda po posebnim propisima iskazani su i ostali prihodi koje čine prihodi po regresnim postupcima, sudskim taksama, rabat, povrati sredstava od korisnika u iznosu od 73.446.297 kn. Prihodi od obveznog osiguranja od automobilske odgovornosti, kojeg izdvajaju društva za osiguranje iznose 47.804.398 kn i manji su od istih prihoda ostvarenih u istom razdoblju prethodne godine, kada su iznosili 47.891.809 kn, a uplaćuju se po stopi od 4% na ime naplaćene funkcionalne premije osiguranja od obveznog osiguranja od automobilske odgovornosti. U razdoblju siječanj-prosinac 2017. godine za ukupnu zdravstvenu zaštitu izdvojeno je 20.588.389.597 kn ili 87,84% ukupnih izdataka, od kojih je za zdravstvenu zaštitu u obveznom zdravstvenom osiguranju (s ozljedama na radu) utrošeno 19.376.887.814 kn, a za zdravstvenu zaštitu dopunskog zdravstvenog osiguranja 1.211.501.783 kn. Ukupni izdaci za zdravstvenu zaštitu u prethodnoj godini iznosili su 20.260.904.343 kn, što znači da su u promatranoj godini izdaci za zdravstvenu zaštitu veći za 327.485.254 kn, odnosno 1,62%. Kao što je iz prethodne tablice vidljivo, najznačajnija stavka u zdravstvenoj zaštiti je bolnička zdravstvena zaštita koja iznosi 8.184.019.578 kn, skoro je na nivou istih izdataka prethodne godine i čini 42,24% izdataka zdravstvene zaštite. Ukupno planirani prihodi za 2017. godinu iznosili su 22.846.672.000 kn. Prema izvješću za 2017. godinu ostvareni prihodi-primici iznose 23.679.490.400 kn, što je za 3,65% više od planiranih. Osiguranim sredstvima u proračunu u 2017. godini vršena su plaćanja obveza prema redoslijedu dospijeća i ugovorenim rokovima plaćanja, što znači da su se podmirile prenesene obveze iz 2016. godine, te obveze u 2017. godini u skladu s raspoloživim sredstvima.²³

²³ Hrvatski zavod za zdravstveno osiguranje (2018) Izvješće o poslovanju hrvatskog zavoda za zdravstveno osiguranje za 2017. godinu [online]. Dostupno na: http://www.hzzo.hr/wp-content/uploads/2018/04/Izvjescje_o_poslovanju_hzzo_01122017.pdf [06.10.2018.]

3. DRŽAVNA REVIZIJA I PROCES DRŽAVNE REVIZIJE

3.1. Zdravstvene ustanove kao subjekti državne revizije

Zdravstvene ustanove kao korisnici proračuna dužne su sastavljati financijske izvještaje u skladu sa zakonom. Državni ured za reviziju je obavio financijsku reviziju za 2016. godinu u 49 zdravstvenih ustanova. Pod revizijom se podrazumijeva ispitivanje dokumenata, isprava i izvješća, sustava unutarnje kontrole i unutarnje revizije, računovodstvenih i financijskih postupaka, te drugih evidencija radi utvrđivanja iskazuju li financijski izvještaji istinit financijski položaj i rezultate financijskih aktivnosti u skladu s prihvaćenim računovodstvenim načelima i standardima. Revizija je i postupak ispitivanja financijskih transakcija u smislu zakonskog korištenja sredstava. Revizija obuhvaća i davanje ocjene o djelotvornosti i ekonomičnosti obavljanja djelatnosti te davanje ocjene o učinkovitosti ostvarenja ciljeva poslovanja ili ciljeva pojedinih financijskih transakcija, programa i projekata.

Bolnice ostvaruju prihode i primitke iz različitih izvora, a odnose se na prihode i primitke iz proračuna, od prodaje proizvoda i robe te pruženih usluga i prihode od donacija, prihode od upravnih i administrativnih pristojbi, pristojbi po posebnim propisima i naknada, prihode od imovine, pomoći od subjekata unutar opće države, prihode od prodaje nefinancijske imovine, prihode od financijske imovine i zaduživanja. Vrijednosno najvažniji prihodi i primici su prihodi iz nadležnog proračuna za financiranje redovne djelatnosti zdravstvenih ustanova i od HZZO-a na temelju ugovornih obveza, koji su ostvareni u iznosu 9.745.173.012,00 kn i čine 84,4 % ukupnih prihoda i primitaka. U okviru navedenih prihoda, iskazani su prihodi od HZZO-a u iznosu 9.411.401.504,00 kn i prihodi iz nadležnog proračuna u iznosu 333.771.508,00kn.

„Prihodi iz nadležnog proračuna za financiranje redovne djelatnosti se odnose na prihode ostvarene od Ministarstva zdravstva za financiranje nabave opreme i ulaganja u građevinske objekte te na prihode iz županijskih proračuna i proračuna Grada Zagreba na temelju Odluke o minimalnim financijskim standardima za decentralizirane funkcije za zdravstvene ustanove u 2016.“²⁴ U okviru prihoda od upravnih i administrativnih pristojbi, pristojbi po posebnim

²⁴ Narodne novine, (2016): Zakon o zdravstvenoj zaštiti, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 33/16, 83/16

propisima i naknada, koji su ostvareni u iznosu 1.030.609.512,00 kn, iskazani su prihodi od dopunskog zdravstvenog osiguranja i sudjelovanja korisnika zdravstvene zaštite u pokriću dijela troškova zdravstvene zaštite (participacije). „Zakonom o obveznom zdravstvenom osiguranju, propisano je u kojim su slučajevima osigurane osobe obvezne sudjelovati u pokriću troškova zdravstvene zaštite.“²⁵ „Prema odredbama Zakona o dobrovoljnom zdravstvenom osiguranju, dopunsko zdravstveno osiguranje se ustanovljuje ugovorom o dopunskom zdravstvenom osiguranju, koji zaključuju ugovaratelj osiguranja i osiguravatelj. Pokriće troškova sudjelovanja zdravstvene zaštite iz obveznoga zdravstvenog osiguranja za ugovaratelja osiguranja, u skladu sa Zakonom o obveznom zdravstvenom osiguranju, zdravstvena ustanova, naplaćuje od HZZO-a i drugih osiguravatelja.“²⁶ Prihodi od prodaje proizvoda i robe te pruženih usluga (vlastiti prihodi) ostvareni su pružanjem usluga u iznosu 367.678.286,00 kn i prodajom roba u iznosu 30.865.773,00 kn. Prihodi od pruženih usluga, najvećim dijelom se odnose na prihode od naknada korisnika zdravstvenih usluga koji nemaju osnovno zdravstveno osiguranje, usluga smještaja i prehrane koje najvećim dijelom pružaju specijalne bolnice (toplice). Ostale vlastite prihode čine prihodi od sistematskih pregleda, kliničkih ispitivanja lijekova, te iznajmljivanja prostora. Odredbama godišnjih zakona o izvršavanju državnog proračuna, vlastiti prihodi zdravstvenih ustanova, proračunskih korisnika državnog proračuna, izuzeti su od uplate na račun državnog proračuna. Za zdravstvene ustanove čiji su osnivači županije i Grad Zagreb, izuzeće od uplate vlastitih prihoda u nadležni proračun, propisuje se odlukama o izvršavanju proračuna, koje donose skupštine. Donacije od pravnih i fizičkih osoba izvan općeg proračuna iskazane su u iznosu 191.067.743,00 kn, a vrijednosno važnije odnose se na donacije lijekova i medicinskog potrošnog materijala. Primitke od financijske imovine i zaduživanja ostvarilo je pet zdravstvenih ustanova, a vrijednosno najvažniji primici u iznosu 46.500.000,00 kn odnose se na kreditno zaduženje Opće bolnice Pula.²⁷

²⁵ Narodne novine, (2013): Zakon o obveznom zdravstvenom osiguranju, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 80/13, 137/13

²⁶ Narodne novine, (2010): Zakon o dobrovoljnom zdravstvenom osiguranju, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 85/06, 150/08, 71/10

²⁷http://www.revizija.hr/datastore/filestore/162/IZVJESCE_O_OBAVLJENOJ_FINANCIJSKOJ_REVIZIJI_ZDRAVSTVENIH_USTANOVA.pdf

3.2. Djelokrug državne revizije zdravstvenih ustanova

„Državna revizija je ispitivanje dokumenata, isprava, izvješća, sustava unutarnje kontrole i unutarnje revizije, računovodstvenih i financijskih postupaka te drugih evidencija radi utvrđivanja iskazuju li financijski izvještaji istinit financijski položaj i rezultate financijskih aktivnosti u skladu s prihvaćenim računovodstvenim načelima i računovodstvenim standardima. Državna revizija je i postupak ispitivanja financijskih transakcija u smislu zakonskog korištenja sredstava. Nadalje, državna revizija obuhvaća i davanje ocjene o djelotvornosti i ekonomičnosti obavljanja djelatnosti, te davanje ocjene o učinkovitosti ostvarenja ciljeva poslovanja ili ciljeva pojedinih financijskih transakcija, programa i projekata.“²⁸ Poslovi koje obavlja državna revizija u Republici Hrvatskoj definirani su Zakonom o Državnom uredu za reviziju. Zakon definira djelokrug rada državne revizije.

„Državnoj reviziji podliježu državni prihodi i rashodi, financijski izvještaji i financijske transakcije jedinica državnog sektora, jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, pravnih osoba koje se financiraju iz proračuna, pravnih osoba kojima je osnivač Republika Hrvatska ili jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, društava i drugih pravnih osoba u kojima Republika Hrvatska, odnosno jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave imaju većinsko vlasništvo nad dionicama, odnosno udjelima te korištenje sredstava Europske unije i drugih međunarodnih organizacija ili institucija za financiranje javnih potreba. Pod jedinicama državnog sektora i jedinicama lokalne i područne (regionalne) samouprave, u smislu ovoga Zakona, podrazumijevaju se sva tijela zakonodavne, izvršne i sudbene vlasti, kao i sve agencije, institucije i drugi subjekti na razini Republike Hrvatske i razini jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, financirana iz državnog proračuna ili proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave.“²⁹

²⁸ Zakon o Državnom uredu za reviziju, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 80/2011, čl. 7.

²⁹ Zakon o Državnom uredu za reviziju, Narodne novine d.d., Zagreb, broj 80/2011, čl. 6.

3.3. Financijska revizija zdravstvenih ustanova

Financijski izvještaji predstavljaju važan segment svakog poslovanja. Korisnici informacija iz financijskih izvještaja trebaju pouzdane i istinite informacije koje će koristiti kao osnovu za odlučivanje i donošenje poslovnih odluka. „Revizija financijskih izvještaja nastoji utvrditi jesu li financijski izvještaji obavljeni u skladu s određenim kriterijima. Ta vrsta revizije obično se primjenjuje na slijedeće godišnje financijske izvještaje: Izvještaj o financijskom položaju (bilanca), račun dobiti i gubitka, izvještaj o stalnoj sveobuhvatnoj dobiti, izvještaj o novčanim tokovima, izvještaj o promjenama kapitala, te bilješke uz financijske izvještaje. Kao kriterij za tu vrstu revizije obično se uzimaju međunarodni standardi financijskog izvještavanja, odnosno Hrvatski standardi financijskog izvještavanja, ovisno o tome koje je standarde dužan primjenjivati revidirani subjekt.“³⁰

„Financijskoj reviziji u pravilu podliježu:

- Državni proračun i javni dug
- Ministarstva i proračunski korisnici na javnoj razini
- Županije, sjedišta županija i veliki gradovi te druge jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave i proračunski korisnici na lokalnoj razini, u skladu s utvrđenim kriterijima.
- Političke stranke
- Nezavisni zastupnici i članovi predstavničkih tijela jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave izabranih s liste birača koji ostvare godišnje prihode veće od 100.000,00 kuna, prema podacima iz financijskih izvještaja
- Drugi subjekti prema kriterijima utvrđenim Zakonom o Državnom uredu za reviziju

Ured će obavljati financijske revizije te će na temelju njih davati mišljenje o financijskim izvještajima subjekta revizije. Revizija će se obavljati na način i prema postupcima utvrđenim okvirom revizijskih standarda Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI) i Kodeksom profesionalne etike državnih revizora. „³¹

³⁰ Filipović I., Bartulović M., Filipović M., (2018): REVIZIJA mehanizam nadzora i provjere, Split, str. 16.

³¹ Republika Hrvatska, Državni ured za reviziju, Strateški plan, Strateški plan rada 2019. – 2021., str. 5.-6., dostupno na: <http://www.revizija.hr/hr/o-nama/planovi-i-financijski-izvjestaji/strateski-plan>

3.4. Revizija usklađenosti u zdravstvenim ustanovama

„Revizija usklađenosti nastoji utvrditi poštuje li revidirani subjekt, primjerice, određena pravila, donesene odluke i utvrđene politike, zakone i podzakonske propise, ugovore i dr. Objekt revizorskog angažmana može biti jedan, ili više, od prethodno navedenih kriterija. Tako trgovačko društvo može angažirati revizore kako bi se utvrdilo poštuju li pojedine organizacijske jedinice donesene odluke i utvrđene politike tog društva. U tom su slučaju kriteriji za utvrđivanje razine usklađenosti donesene odluke i definirane politike trgovačkog društva.“³²

„Revizija usklađenosti usredotočena je na pitanje je li dani predmet revizije u skladu s mjerodavnim podlogama koje su određene kao kriterij. Revizija usklađenosti obavlja se tako što se ocjenjuje jesu li aktivnosti, financijske transakcije i informacije u svakom bitnom pogledu u skladu s mjerodavnim podlogama kojima se subjekt revizije rukovodi u svom radu. Mjerodavne podloge mogu obuhvaćati pravila, zakone i propise, odluke o proračunu, politike, utvrđene kodekse, dogovorene uvjete ili opća načela kojima se rukovodi dobro financijsko upravljanje u javnom sektoru i postupanje javnih dužnosnika. Revizija usklađenosti može biti sastavni dio kombinirane revizije koja može obuhvaćati i druge vrste revizije. Revizija usklađenosti provodi se uglavnom:

- a) revizijom financijskih izvještaja
- b) odvojeno od revizije financijskih izvještaja
- c) s revizijom učinkovitosti“³³

3.5. Revizija učinkovitosti zdravstvenih ustanova

„Revizija učinkovitosti usredotočena je na pitanje ostvaruju li se projekti, programi i aktivnosti subjekta javnog sektora ekonomično, djelotvorno i svrsishodno te ima li prostora za poboljšanja. Učinkovitost se ispituje u odnosu na odgovarajuće kriterije te se analiziraju uzroci odstupanja od tih kriterija ili drugi problemi. Cilj revizije učinkovitosti je odgovoriti na ključna revizijska pitanja iznijeti preporuke za poboljšanje. Za provedbu revizije učinkovitosti sastavlja se popis mogućih tema koje se strateškim planom za odgovarajuće razdoblje

³² Filipović I., Bartulović M., Filipović M., (2018): REVIZIJA mehanizam nadzora i provjere, Split, str. 17.

³³ Filipović I., Bartulović M., Filipović M., (2018): REVIZIJA mehanizam nadzora i provjere, Split, str. 85.-86.

redovito ažurira, ovisno o ocjeni važnosti pojedinih tema. Financijska revizija i revizija učinkovitosti mogu se u praksi preklapati. U takvim slučajevima klasifikacija revizije ovisi o primarnoj svrsi te revizije. Financijskom revizijom obuhvaćaju se svi subjekti za koje je propisana obaveza godišnje revizije financijskih izvještaja i poslovanja te subjekti utvrđeni godišnjim programom rada na temelju kriterija propisanih Zakonom o Državnom uredu za reviziju. Prijedlog tema za reviziju učinkovitosti utvrđuje se u okviru godišnjeg plana rada na temelju provedenih istraživanja i prethodnih studija. „³⁴

3.6. Ciljevi djelovanja državne revizije zdravstvenih ustanova

„Ciljevi revizije bili su:

- utvrditi istinitost i vjerodostojnost financijskih izvještaja
- analizirati ostvarenje prihoda i primitaka te rashoda i izdataka u skladu s planiranim aktivnostima i namjenama
- provjeriti usklađenost poslovanja sa zakonima i drugim propisima koji mogu imati znatan učinak na financijske izvještaje - provjeriti mogućnost podmirenja obveza
- provjeriti druge aktivnosti u vezi s poslovanjem zdravstvenih ustanova.“³⁵

Kako bi se revizija kvalitetno provela, bitno je postaviti ciljeve revizije kojima se utvrđuju činjenice o financijskim izvještajima i poslovanju zdravstvenih ustanova da bi se adekvatno utvrdilo postojeće stanje, te dalo naloge i preporuke za otklanjanje pronađenih nepravilnosti.

„Revizori bi trebali planirati svoj rad kako bi osigurali djelotvornu i učinkovitu provedbu revizije. Planiranje za potrebe određene revizije obuhvaća strateške i operativne vidove. Strateški gledano, planiranjem bi se trebao odrediti opseg i ciljevi revizije i revizijski pristup. Ciljevi se odnose na ono što se revizijom želi postići. Opseg se odnosi na predmet revizije i kriterije kojima će se revizori koristiti kako bi ga ocijenili i izvijestili o njemu, a izravno je povezan s ciljevima. Pristupom će se opisati priroda i razmjeri postupaka koji će se koristiti za prikupljanje revizijskih dokaza. Reviziju treba planirati kako bi se revizijski rizik sveo na prihvatljivo nisku razinu. Operativno gledano, planiranje za sobom povlači utvrđivanje vremenskog rasporeda revizije i određivanje prirode i razmjera revizijskih postupaka.

³⁴ Filipović I., Bartulović M., Filipović M., (2018): REVIZIJA mehanizam nadzora i provjere, Split, str. 85.

³⁵REPUBLIKA HRVATSKA DRŽAVNI URED ZA REVIZIJU (2018): http://www.revizija.hr/datastore/filestore/162/IZVJESCE_O_OBAVLJENOJ_FINANCIJSKOJ_REVIZIJI_ZDR_AVSTVENIH_USTANOVA.pdf

Tijekom planiranja, revizori bi trebali primjereno rasporediti članove svog tima i utvrditi druge resurse koji bi mogli biti potrebni, kao što su stručnjaci za predmet revizije. Pri planiranju revizije treba voditi računa o mogućnosti odgovora na značajne promjene u okolnostima i uvjetima. Riječ je o ponavljajućem procesu koji se odvija tijekom čitave revizije. „³⁶

4. EMPIRIJSKO ISTRAŽIVANJE NALAZA DRŽAVNE REVIZIJE ZDRAVSTVENIH USTANOVA

4.1. Metodologija istraživanja

U empirijskom dijelu ovog rada upotrebom kvantitativnih metoda u ekonomiji testiraju se postavljene hipoteze rada.

Za potrebe ovog istraživanja korišteno je revizijsko izvješće za 49 bolničkih ustanova od čega je uvjetno mišljenje dato za 39 medicinskih ustanova.

U radu se koriste metode grafičkog i tabelarnog prikazivanja, Hi kvadrat test, test razlike u proporcijama dva nezavisna skupa, te T-test.

Upotrebom metoda grafičkog i tabelarnog prikazivanja prezentiraju se rezultati provedene analize gdje se ukazuje na postojanje strukture. Testiranje razlika u zastupljenosti nepravilnosti u cjelini, kao i prema vrstama testira se Hi kvadrat testom, dok se razlika u proporcijama testira upotrebom testa razlika u proporcijama dva nezavisna skupa.

Razlika u razini nepravilnosti s obzirom na osnivača bolničkih ustanova testira se T-testom.

Analiza je rađena u statističkom programu SPSS 21.

Zaključci se donose pri razini signifikantnosti od 5%.

³⁶ REPUBLIKA HRVATSKA, Državni ured za reviziju, O nama, Revizijski standardi INTOSAI-a, ISSAI 100-Temeljna načela revizije javnog sektora, op. cit., toč. 48

4.2. Rezultati provedene deskriptivne analize

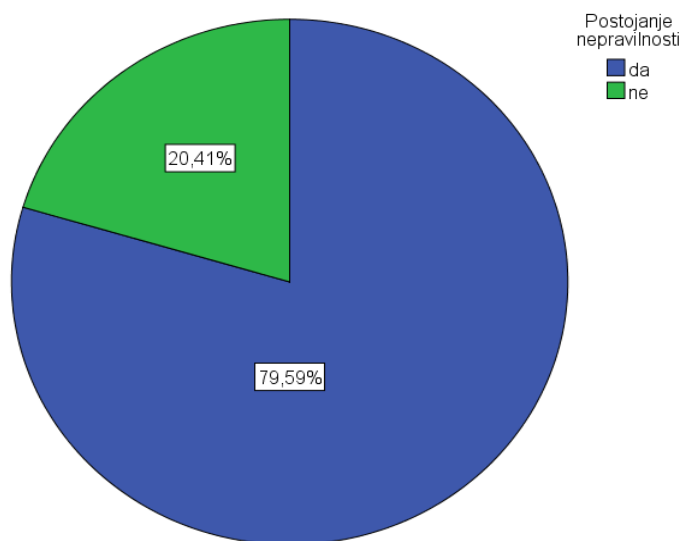
Postojanje nepravilnosti u poslovanju utvrđeno je kod dijela promatranih zdravstvenih ustanova prikazano u tablici. Da ustanova ima uvjetno mišljenje utvrđeno je ukoliko barem u jednom od područja revizije postoje nepravilnosti.

Tablica 1: Postojanje nepravilnosti u poslovanju zdravstvenih ustanova

Postojanje nepravilnosti	Broj opažanja	%	5 (važeci odgovori)	Kumulativ
da	39	79,6	79,6	79,6
ne	10	20,4	20,4	100,0
Ukupno	49	100,0	100,0	

Izvor: Izrada autorice

Među 49 promatranih bolničkih ustanova nepravilnost je postojala kod 39 (79,60%). Riječ je o statistički značajnoj većini bolničkih ustanova ($p < 0,001$). U nastavku je prikazana struktura nepravilnosti prema vrsti.



Slika 1: Grafički prikaz udjela nepravilnosti u ukupnom broju opažanja

Izvor: Izrada autorice

Nepravilnost je utvrđena kod zdravstvenih ustanova disperziranog vlasništva, kategorija i uspostavljenih internih kontrola. Struktura zdravstvenih ustanova prema postojanju nepravilnosti prikazana je u tablici.

Tablica 2: Popis zdravstvenih ustanova prema revizorskom nalazu

Zdravstvena ustanova	Postojanje nepravilnosti
Klinički bolnički centar Osijek	Da
Klinički bolnički centar Rijeka	Da
Klinički bolnički centar Sestre Milosrdnice, Zagreb	Da
Klinički bolnički centar Split	Da
Klinički bolnički centar Zagreb	Da
Klinička bolnica Dubrava, Zagreb	Da
Klinička bolnica Merkur, Zagreb	Da
Klinička bolnica Sveti Duh, Zagreb	Da
Klinika za dječje bolesti Zagreb	Da
Klinika za infektivne bolesti „Dr. Fran Mihaljević“, Zagreb	Da
Klinika za psihijatriju Vrapče, Zagreb	Da
Opća bolnica Bjelovar	Da
Opća bolnica Dr. Ivo Pedišić, Sisak	Da
Opća bolnica Dr. Josip Benčević Slavonski Brod	Da
Opća bolnica Dr. Tomislav Bardek Koprivnica	Da
Opća bolnica Dubrovnik	Da
Opća bolnica Gospić	Da
Opća bolnica i bolnica branitelja domovinskog rata Ogulin	Da
Opća bolnica Našice	Da
Opća bolnica Pula	Da
Opća bolnica Šibensko-kninske županije	Da
Opća bolnica Varaždin	Da
Opća bolnica Virovitica	Da
Opća bolnica Zabok i bolnica hrvatskih veterana	Da
Opća bolnica Zadar	Da
Opća i veteranska bolnica „Hrvatski ponos“ Knin	Da
Opća županijska bolnica Požega	Da
Opća županijska bolnica Vinkovci	Da
Opća županijska bolnica Vukovar i bolnica hrvatskih veterana	Da
Županijska bolnica Čakovec	Da
Daruvarske toplice, specijalna bolnica za medicinsku rehabilitaciju	Da
Dječja bolnica Srebrnjak, Zagreb	Da
Neuropsihijatrijska bolnica Dr. Ivan Barbot Popovača	Da
Psihijatrijska bolnica Sveti Ivan, Zagreb	Da
Psihijatrijska bolnica Ugljan	Da
Specijalna bolnica za medicinsku rehabilitaciju Krapinske toplice	Da
Specijalna bolnica za ortopediju, Biograd na moru	Da
Specijalna bolnica za plućne bolesti, Zagreb	Da
Thalassotherapia Crikvenica, specijalna bolnica za medicinsku rehabilitaciju Primorsko-goranske županije	Da
Kliniku za ortopediju Lovran	Ne
Opća bolnica Karlovac	Ne
Psihijatrijska bolnicu Rab	Ne
Specijalna bolnica za medicinsku rehabilitaciju Biokovka, Makarska	Ne
Specijalna bolnica za medicinsku rehabilitaciju	Ne
Specijalna bolnica za medicinsku rehabilitaciju Stubičke toplice	Ne
Specijalna bolnica za medicinsku rehabilitaciju Varaždinske toplice	Ne
Thalassotherapija Opatija - specijalnu bolnicu za medicinsku rehabilitaciju bolesti srca, pluća i reumatizma	Ne
Poliklinika za rehabilitacija slušanja i govora SUVAG, Zagreb	Ne
Stomatološka poliklinika Zagreb	Ne

Izvor: Izrada autorice

Revizorskom analizom obuhvaćena su sljedeća područja rada:

- Planiranje
- Računovodstveno poslovanje
- Prihodi
- Rashodi
- Obveze
- Javna nabava

4.2.1. Planiranje

Zdravstvene ustanove su proračunski korisnici te su obvezne sastavljati financijski plan u skladu s odredbama Zakona o proračunu i uputama Ministarstva financija za izradu državnog proračuna, odnosno proračuna jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave. Financijski plan treba sadržavati: prihode i primitke iskazane po vrstama, rashode i izdatke predviđene za trogodišnje razdoblje, razvrstane prema proračunskim klasifikacijama i obrazloženje prijedloga financijskog plana. (Izvor: Ured za državnu reviziju, 2018)

Tablica 3:Planiranje

Postojanje nepravilnosti	Broj opažanja	%	5 (važeci odgovori)	Kumulativ
Ne	43	87,8	87,8	87,8
Da	6	12,2	12,2	100,0
Ukupno	49	100,0	100,0	

Izvor:Izrada autorice

Iz tablice se može utvrditi da je nepravilnost u obliku planiranja prisutna kod 6 promatranih bolničkih ustanova (12,2%), dok navedena nepravilnost nije utvrđena kod 43 promatrane ustanove (87,8%).

4.2.2. Računovodstveno poslovanje

Zdravstvene ustanove su obvezne primjenjivati proračunsko računovodstvo prema odredbama Pravilnika o proračunskom računovodstvu i Računskom planu i Pravilnika o financijskom izvještavanju u proračunskom računovodstvu. Propisani su: organizacija knjigovodstva, poslovne knjige, načela iskazivanja prihoda i primitaka, rashoda i izdataka, imovine, obveza i

vlastitih izvora, sadržaj računskog plana i druga područja koja se odnose na proračunsko računovodstvo te oblik, sadržaj i rokovi predaje financijskih izvještaja. (Izvor: Ured za državnu reviziju, 2018).

Tablica 4: Računovodstveno poslovanje

Postojanje nepravilnosti	Broj opažanja	%	5 (važeci odgovori)	Kumulativ
Ne	14	28,6	28,6	28,6
Da	35	71,4	71,4	100,0
Ukupno	49	100,0	100,0	

Izvor: izrada autorice

Nepravilnost u obliku računovodstvenog poslovanja prisutna je kod 35 promatranih bolničkih ustanova (71,4%), dok navedena nepravilnost nije utvrđena kod 14 promatranih ustanova (28,6%).

4.2.3. Prihodi

Vrijednosno najvažnije prihode zdravstvene ustanove ostvaruju od HZZO-a na temelju ugovornih obveza, odnosno na temelju izvršenih i obračunanih zdravstvenih usluga. HZZO i zdravstvene ustanove zaključuju ugovor kojim se uređuju međusobna prava i obveze u vezi s provođenjem bolničkog liječenja i specijalističko-konzilijarne zdravstvene zaštite iz obveznog zdravstvenog osiguranja. Ugovorom se utvrđuje maksimalni godišnji iznos sredstava za provođenje zdravstvene zaštite (limit), kao i iznos sredstava za dodatne aktivnosti i programe. (Izvor: Ured za državnu reviziju, 2018)

Tablica 5: Prihodi

Postojanje nepravilnosti	Broj opažanja	%	5 (važeci odgovori)	Kumulativ
Ne	39	79,6	79,6	79,6
Da	10	20,4	20,4	100,0
Ukupno	49	100,0	100,0	

Izvor: Izrada autorice

Nepravilnosti u na području prihoda su prisutne su kod 10 promatranih bolničkih ustanova (20,4%), dok navedena nepravilnost nije utvrđena kod 39 promatranih ustanova (79,6%).

4.2.4. Rashodi

Rashodi za zaposlene ostvareni su u iznosu 6.408.152.538,00 kn i predstavljaju vrijednosno najvažnije rashode u gotovo svim zdravstvenim ustanovama. Njihov udjel u ukupnim rashodima i izdacima zdravstvenih ustanova je 41,9 % do 80,7 %. Odnose se na bruto plaće, doprinose na plaću te druge rashode za zaposlene (nagrade i naknade). (Izvor: Ured za državnu reviziju, 2018)

Tablica 6: Rashodi

Postojanje nepravilnosti	Broj opažanja	%	5 (važeci odgovori)	Kumulativ
Ne	33	67,3	67,3	67,3
Da	16	32,7	32,7	100,0
Ukupno	49	100,0	100,0	

Izvor: Izrada autorice

Na području rashoda nepravilnosti su prisutne kod 16 promatranih bolničkih ustanova (32,7%), dok navedena nepravilnost nije utvrđena kod 33 promatrane ustanove (67,3%).

4.2.5. Obveze

U financijskim izvještajima zdravstvenih ustanova obuhvaćenih revizijom, ukupne obveze koncem 2016. iskazane su u iznosu 4.829.841.623,00 kn. U odnosu na prethodnu godinu, veće su za 564.060.711,00 kn ili 13,2 %. Dospjele obveze iskazane su u iznosu 2.593.033.238,00 kn, što čini 53,7 % ukupnih obveza. Dospjele obveze s prekoračenjem roka plaćanja preko 60 dana iznose 1.972.547.393,00 kn.

Tablica 7: Obveze

Postojanje nepravilnosti	Broj opažanja	%	5 (važeci odgovori)	Kumulativ
Ne	15	30,6	30,6	30,6
Da	34	69,4	69,4	100,0
Ukupno	49	100,0	100,0	

Izvor: Izrada autorice

Obveze su na pravilan način iskazivane kod 15 promatranih bolničkih ustanova (30,6%), dok su nepravilnosti utvrđene kod 34 promatranih ustanova (69,4%).

4.2.6. Javna nabava

Zdravstvene ustanove su bile obvezne u postupku nabave roba, radova i usluga primjenjivati odredbe Zakona o javnoj nabavi (Narodne novine 90/11, 83/13, 143/13 i 13/14), koji je bio na snazi do konca 2016. Prema izvješćima o javnoj nabavi iz Elektroničkog oglasnika javne nabave, tijekom 2016., zdravstvene su ustanove zaključile 3 636 ugovora i okvirnih sporazuma za nabavu roba, radova i usluga u vrijednosti 3.333.531.598,00 kn, od čega se na zaključene ugovore po provedenim postupcima odnosi 1.141.737.676,00 kn (3 003 ugovora), okvirne sporazume koje su zdravstvene ustanove zaključile samo za svoje potrebe 978.130.362,00 kn (419 sporazuma) te okvirne sporazume za zajedničku nabavu 1.213.663.560,00 kn (214 sporazuma). (Izvor: Ured za državnu reviziju, 2018)

Tablica 8: Javna nabava

Postojanje nepravilnosti	Broj opažanja	%	5 (važeci odgovori)	Kumulativ
Ne	22	44,9	44,9	44,9
Da	27	55,1	55,1	100,0
Ukupno	49	100,0	100,0	

Izvor: Izrada autorice

Iz tablice se može utvrditi da je nepravilnost u postupcima javne nabave prisutna kod 27 promatranih bolničkih ustanova (55,1%), dok navedena nepravilnost nije utvrđena kod 22 promatrane ustanove (44,9%).

Nepravilnosti u poslovanju su utvrđene kod 39 promatranih bolničkih ustanova. Međutim, kada se bolničke ustanove promatraju kao cjelina (cijeli uzorak od 49 ustanova), zastupljenost nepravilnosti je veoma visoka.

Tablica 9: Deskriptivna statistika- Utvrđena nepravilnost poslovanja (%)

N		49
	Nedostaje podatak	0
Prosječna vrijednost		43,54
Medijan		50,00
Mod		50,00 ^a
Standardna devijacija		28,83
Minimum		,00
Maksimum		100,00
Percentili	25	16,67
	50	50,00
	75	66,67

a. Multiple Mods exist. The smallest value is shown

Izvor: Izrada autorice

Promatrane medicinske ustanove u prosjeku posluju s 43,54% nepravilnosti na promatranim područjima koja su obuhvaćena revizijom s prosječnim odstupanjem od aritmetičke sredine 28,83 postotna poena od čega polovica promatranih ustanova ima 50% ili manje, dok polovica 50% ili više nepravilnosti. Najčešći broj nepravilnosti među promatranim medicinskim ustanovama je 50%, te se kretala u rasponu od 0 do 100%.

4.3. Rezultati testiranja hipoteza

U ovom radu su postavljene četiri hipoteze koje će nakon provedenog testiranja biti prihvaćene ili odbačene:

4.3.1. Testiranje prve istraživačke hipoteze

Prvom hipotezom se očekuje da su nepravilnosti u poslovanju i financijskom izvještavanju zdravstvenih ustanova te s njima povezane modifikacije mišljenja revizora učestale.

Revizija zdravstvenih ustanova ukazuje na širok splet nepravilnosti u različitim područjima poslovanja. Očekujemo da će nepravilnosti biti učestale zbog nedefiniranog jasnog plana i načina upravljanja resursima i prihodima svake pojedine zdravstvene ustanove. Za potrebe testiranja hipoteze, u radu se smatra da su nepravilnosti učestale ako je u preko polovice analiziranih zdravstvenih ustanova uočene nepravilnosti i modificirano mišljenje.

Tablica 10: Postojanje nepravilnosti

Postojanje nepravilnosti	Stvarne vrijednosti (n)	Očekivane vrijednosti (n)	Rezidual
Ne	10	24,5	-14,5
Da	39	24,5	14,5
Ukupno	49		

Izvor: Izrada autorice

Iz tablice se može utvrditi da kod 10 promatranih bolničkih ustanova nije utvrđena nepravilnost, što je za 14,5 manje od polovice promatranih ustanova. Je li utvrđena i statistički značajna manjina ustanova koja posluju bez nepravilnosti testira se Hi kvadrat testom.

Tablica 11: Testiranje

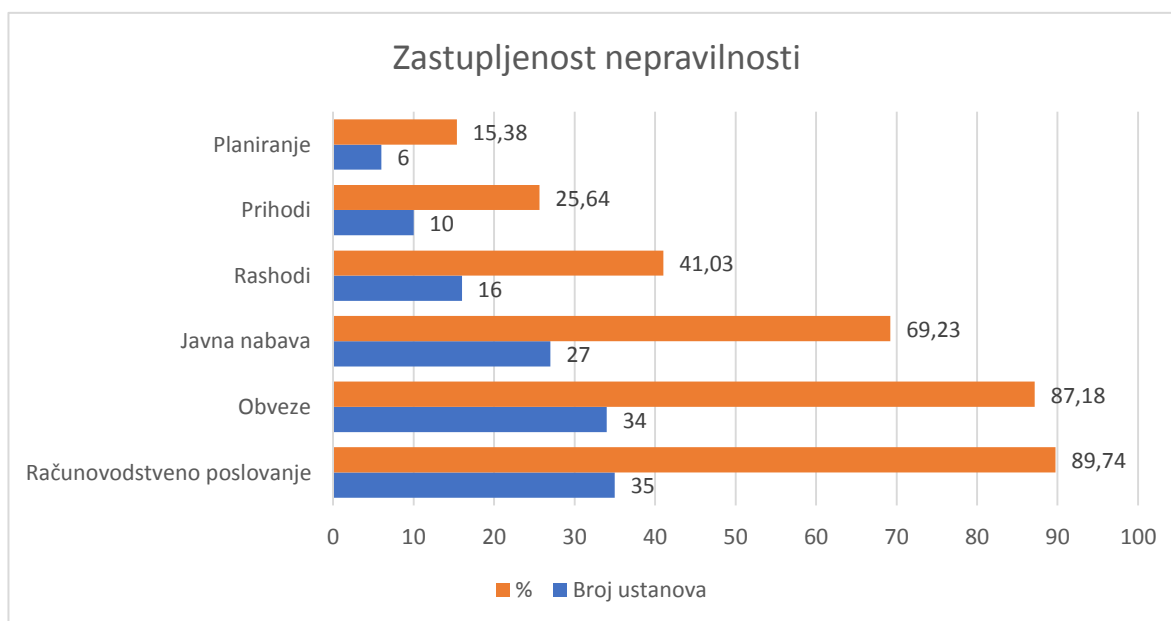
	Postojanje nepravilnosti
Hi kvadrat	17,163 ^a
df (stupnjevi slobode)	1
Empirijska p vrijednost	,000

a. 0 cells (0,0%) have expected frequencies less than 5. The minimum expected cell broj ispitanika is 24,5.

Izvor: Izrada autorice

Na temelju empirijske Hi kvadrat vrijednosti 17,163 pri jednim stupnjem slobode može se donijeti zaključak da statistički značajna većina bolničkih ustanova bilježi nepravilnosti u poslovanju, odnosno manjina posluje bez nepravilnosti (emp. $p < 0,001$).

Struktura utvrđenih nepravilnosti radi se samo na ustanovama kod kojih su utvrđene nepravilnosti.

Slika 2: Analiza bolničkih ustanova kod kojih su utvrđene nepravilnosti

Izvor: Izrada autorice

Iz grafičkog prikaza se može utvrditi da su u najvećoj mjeri zastupljene nepravilnosti u računovodstvenom poslovanju (35 bolničkih ustanova; 89,74%), dok su nepravilnosti u najmanjoj mjeri utvrđene kod ustanova u obliku planiranja (6 bolničkih ustanova; 15,38%).

Slično testiranje je provedeno i na razini pojedinih područja obuhvaćenih revizijom kod kojih su pronađene nepravilnosti.

4.3.1.1. Planiranje

Tablica 12: Planiranje

Postojanje nepravilnosti	Stvarne vrijednosti (n)	Očekivane vrijednosti (n)	Rezidual
Ne	33	19,5	13,5
Da	6	19,5	-13,5
Ukupno	39		

Izvor: Izrada autorice

Iz tablice se može utvrditi da kod 6 promatranih bolničkih ustanova nije utvrđena nepravilnost, što je za 13,5 manje od polovice promatranih ustanova. Je li utvrđena i statistički značajna manjina ustanova koja posluju sa nepravilnosti planiranja testira se Hi kvadrat testom.

Tablica 13: Testiranje

	Planiranje
Hi kvadrat	18,692 ^a
df (stupnjevi slobode)	1
Empirijska p vrijednost	<0,001

minimalna vrijednost je barem 5

Izvor: Izrada autorice

Na temelju empirijske Hi kvadrat vrijednosti 18,692 pri jednim stupnjem slobode može se donijeti zaključak da statistički značajna većina bolničkih ustanova sa utvrđenim nepravilnostima ne bilježi nepravilnosti na području planiranja (emp. p <0,001).

4.3.1.2. Računovodstveno poslovanje

Tablica 14: Računovodstveno poslovanje

Postojanje nepravilnosti	Stvarne vrijednosti (n)	Očekivane vrijednosti (n)	Rezidual
Ne	4	19,5	-15,5
Da	35	19,5	15,5
Ukupno	39		

Izvor: Izrada autorice

Iz tablice se može utvrditi da je kod 35 promatranih bolničkih ustanova utvrđena nepravilnost u obliku računovodstvenog poslovanja što je za 15,5 više od polovice promatranih ustanova. Je li utvrđena i statistički značajna većina ustanova koja posluju sa nepravilnosti u računovodstvenom poslovanju testira se Hi kvadrat testom.

Tablica 15: Testiranje

	Računovodstveno poslovanje
Hi kvadrat	24,641 ^a
df (stupnjevi slobode)	1
Empirijska p vrijednost	<0,001

minimalna vrijednost je barem 5

Izvor: Izrada autorice

Na temelju empirijske Hi kvadrat vrijednosti 24,641 pri jednim stupnjem slobode može se donijeti zaključak da statistički značajna većina bolničkih ustanova sa utvrđenim nepravilnostima bilježi nepravilnosti na području računovodstvenog poslovanja (emp. p <0,001).

4.3.1.3. Prihodi

Tablica 16: Prihodi

Postojanje nepravilnosti	Stvarne vrijednosti (n)	Očekivane vrijednosti (n)	Rezidual
Ne	29	19,5	9,5
Da	10	19,5	-9,5
Ukupno	39		

Izvor: Izrada autorice

Iz tablice se može utvrditi da je kod 10 promatranih bolničkih ustanova utvrđena nepravilnost u obliku prihoda što je za 9,5 manje od polovice promatranih ustanova. Je li utvrđena i statistički značajna manjina ustanova koja posluju sa nepravilnosti u prihodima testira se Hi kvadrat testom.

Tablica 17: Testiranje

	Prihodi
Hi kvadrat	9,256 ^a
Df (stupnjevi slobode)	1
Empirijska p vrijednost	,002

minimalna vrijednost je barem 5

Izvor: Izrada autorice

Na temelju empirijske Hi kvadrat vrijednosti 9,256 pri jednim stupnjem slobode može se donijeti zaključak da statistički značajna većina bolničkih ustanova sa utvrđenim nepravilnostima ne bilježi nepravilnosti na području prihoda (emp. p = 0,002).

4.3.1.4. Rashodi

Tablica 18: Rashodi

Postojanje nepravilnosti	Stvarne vrijednosti (n)	Očekivane vrijednosti (n)	Rezidual
Ne	23	19,5	3,5
Da	16	19,5	-3,5
Ukupno	39		

Izvor: Izrada autorice

Iz tablice se može utvrditi da je kod 16 promatranih bolničkih ustanova utvrđena nepravilnost u obliku rashoda što je za 3,5 manje od polovice promatranih ustanova. Je li utvrđena i statistički značajna manjina ustanova koja posluju sa nepravilnosti u rashodima testira se Hi kvadrat testom.

Tablica 19: Testiranje

	Rashodi
Hi kvadrat	1,256 ^a
Df (stupnjevi slobode)	1
Empirijska p vrijednost	,262

minimalna vrijednost je barem 5

Izvor: Izrada autorice

Na temelju empirijske Hi kvadrat vrijednosti 1,256 pri jednim stupnjem slobode može se donijeti zaključak da iako veći broj promatranih bolničkih ustanova sa utvrđenim nepravilnostima ne bilježi nepravilnosti na području rashoda ne može se reći da je riječ i o statistički značajnoj većini (emp. p =0,262).

4.3.1.5. Obveze

Tablica 20: Obveze

Postojanje nepravilnosti	Stvarne vrijednosti (n)	Očekivane vrijednosti (n)	Rezidual
Ne	5	19,5	-14,5
Da	34	19,5	14,5
Ukupno	39		

Izvor: Izrada autorice

Iz tablice se može utvrditi da je kod 34 promatrane bolničke ustanove utvrđena nepravilnost u obliku prihoda što je za 14,5 više od polovice promatranih ustanova. Je li utvrđena i statistički značajna većina ustanova koja posluju sa nepravilnosti u obvezama testira se Hi kvadrat testom.

Tablica 21: Testiranje

	Obveze
Hi kvadrat	21,564 ^a
Df (stupnjevi slobode)	1
Empirijska p vrijednost	<0,001

minimalna vrijednost je barem 5

Izvor: Izrada autorice

Na temelju empirijske Hi kvadrat vrijednosti 21,564 pri jednim stupnjem slobode može se donijeti zaključak da statistički značajna većina bolničkih ustanova sa utvrđenim nepravilnostima bilježi nepravilnosti na području obveza (emp. $p < 0,001$).

4.3.1.6. Javna nabava

Tablica 22: Javna nabava

Postojanje nepravilnosti	Stvarne vrijednosti (n)	Očekivane vrijednosti (n)	Rezidual
Ne	12	19,5	-7,5
Da	27	19,5	7,5
Ukupno	39		

Izvor: Izrada autorice

Iz tablice se može utvrditi da je kod 27 promatranih bolničkih ustanova utvrđena nepravilnost u kod provođenja javnih nabava što je za 7,5 više od polovice promatranih ustanova. Je li utvrđena i statistički značajna većina ustanova koja posluju sa nepravilnosti u provođenju javnih nabava testira se Hi kvadrat testom.

Tablica 23: Testiranje

	Javna nabava
Hi kvadrat	5,769 ^a
Df (stupnjevi slobode)	1
Empirijska p vrijednost	,016

minimalna vrijednost je barem 5

Izvor: Izrada autorice

Na temelju empirijske Hi kvadrat vrijednosti 5,769 pri jednim stupnjem slobode može se donijeti zaključak da statistički značajna većina bolničkih ustanova sa utvrđenim nepravilnostima bilježi nepravilnosti na području javne nabave (emp. p =0,016).

Slijedom rezultata provedenog testiranja može se donijeti zaključak da se hipoteza H1 kojom se pretpostavlja da su nepravilnosti u poslovanju i financijskom izvještavanju zdravstvenih ustanova te s njima povezane modifikacije mišljenja revizora su učestale prihvaća kao istinita.

4.3.2. Testiranje druge hipoteze

Na temelju druge hipoteze očekuje se da postoji veza između razine uspostavljenosti internih kontrola te vrste revizijskog mišljenja revizora.

Podaci iskazani u financijskim izvještajima su osnova za donošenje poslovnih odluka. Ukoliko su interne kontrole neučinkovite, postavlja se pitanje koliko se kvalitetne buduće poslovne odluke. Uspostavljanje sustava unutarnjih kontrola važno je zbog zakonskog i namjenskog upravljanja resursima, te načina efikasnog poslovanja i odlučivanja. Pretpostavlja se da povećanjem razine uspostavljenosti internih kontrola, smanjuje se razina nepravilnosti i modifikacije mišljenja. Suprotno tome ukoliko je razina uspostavljenih kontrola postavljena na nižoj razini, dolazi do nastanka nepravilnosti u financijskim izvještajima zdravstvenih ustanova.

„Unutarnja kontrola je skup postupaka koje oblikuju uprava, rukovoditelji i drugi djelatnici sa svrhom stjecanja razumnog uvjerenja glede postizanja ciljeva na području ovih kategorija:

1. Učinkovitost poslovanja
2. Pouzdanost financijskog izvješćivanja
3. Usklađenost s primjenjivim zakonima i propisima³⁷

Kako bi smo testirali ovu hipotezu pretpostavili smo tri razine uspostavljenosti interne kontrole (niska, srednja i visoka). „ Zdravstvene ustanove za koja su izražena uvjetna mišljenja nisu u dovoljnoj mjeri uspostavile unutarnje kontrole kojima bi se osiguralo zakonito i namjensko korištenje sredstava, što je utjecalo i na pojavu nepravilnosti i propusta.“³⁸

Pretpostavit će se da je za 39 zdravstvenih ustanova izraženo uvjetno mišljenje, te shodno tome, za te zdravstvene ustanove je označena niska razina internih kontrola.

Za preostalih 10 zdravstvenih ustanova za koje je izraženo bezuvjetno mišljenje, kod Specijalne bolnice za medicinsku rehabilitaciju Lipik revizijom za 2016. godinu nisu utvrđene nepravilnosti i propusti, te je za tu zdravstvenu ustanovu označena visoka razina internih kontrola. Za 9 zdravstvenih ustanova za koje je izraženo bezuvjetno mišljenje označena je

³⁷ Messier, William F. Jr.: Revizija, priručnik za revizore i studente s rješenjima zadataka, Faber & Zgomic Plus, Zagreb, 2000., str. 191

³⁸ REPUBLIKA HRVATSKA DRŽAVNI URED ZA REVIZIJU (2018): http://www.revizija.hr/datastore/filestore/162/IZVJESCE_O_OBAVLJENOJ_FINANCIJSKOJ_REVIZIJI_ZDRAVSTVENIH_USTANOVA.pdf

srednja razina internih kontrola jer su revizijom za 2016. godinu, otkriveni propusti koji nisu bili značajni, no to nas upućuje da razina internih kontrola nije na visokoj razini.

Tablica 24: Razina interne kontrole

Mišljenje o financijskim izvještajima i poslovanju Zdravstvenih ustanova za 2016. godinu				
KLINIČKE USTANOVE	VRSTA MIŠLJENJA	RAZINA INTERNE KONTROLE		
		NISKA	SREDNJA	VISOKA
Klinika za ortopediju Lovran	bezuwjetno		+	
Klinički bolnički centar Osijek	uwjetno	+		
Klinički bolnički centar Rijeka	uwjetno	+		
Klinički bolnički centar Sestre Milosrdnice, Zagreb	uwjetno	+		
Klinički bolnički centar Split	uwjetno	+		
Klinički bolnički centar Zagreb	uwjetno	+		
Klinički bolnica Dubrava, Zagreb	uwjetno	+		
Klinički bolnica Merkur, Zagreb	uwjetno	+		
Klinički bolnica Sveti Duh, Zagreb	uwjetno	+		
Klinika za dječje bolesti Zagreb	uwjetno	+		
Klinika za infektivne bolesti "Dr. Fran Mihaljević", Zagreb	uwjetno	+		
Klinika za psihijatriju Vrapče, Zagreb	uwjetno	+		
OPĆE BOLNICE				
Opća bolnica Karlovac	bezuwjetno		+	
Opća bolnica Bjelovar	uwjetno	+		
Opća bolnica Dr. Ivo Pedišić, Sisak	uwjetno	+		
Opća bolnica Dr. Josip Benčević Slavonski Brod	uwjetno	+		
Opća bolnica Dr. Tomislav Bardek Koprivnica	uwjetno	+		
Opća bolnica Dubrovnik	uwjetno	+		
Opća bolnica Gospić	uwjetno	+		
Opća bolnica i bolnica branitelja domovinskog rata Ogulin	uwjetno	+		
Opća bolnica Našice	uwjetno	+		
Opća bolnica Pula	uwjetno	+		

Opća bolnica Šibensko-kninske županije	uvjetno	+		
Opća bolnica Varaždin	uvjetno	+		
Opća bolnica Virovitica	uvjetno	+		
Opća bolnica Zabok i bolnica hrvatskih veterana	uvjetno	+		
Opća bolnica Zadar	uvjetno	+		
Opća i veteranska bolnica "Hrvatski ponos" Knin	uvjetno	+		
Opća županijska bolnica Požega	uvjetno	+		
Opća županijska bolnica Vinkovci	uvjetno	+		
Opća županijska bolnica Vukovar i bolnica hrvatskih veterana	uvjetno	+		
Županijska bolnica Čakovec	uvjetno	+		
SPECIJALNE BOLNICE				
Psihijatrijska bolnica Rab	bezuwjetno		+	
Specijalna bolnica za medicinsku rehabilitaciju Biokovka, Makarska	bezuwjetno		+	
Specijalna bolnica za medicinsku rehabilitaciju Lipik	bezuwjetno			+
Specijalna bolnica za medicinsku rehabilitaciju Stubičke toplice	bezuwjetno		+	
Specijalna bolnica za medicinsku rehabilitaciju Varaždinske toplice	bezuwjetno		+	
Thalassoterapiu Opatija - specijalna bolnica za medicinsku rehabilitaciju bolesti srca, pluća i reumatizma	bezuwjetno		+	
Daruvarske toplice, specijalna bolnica za medicinsku rehabilitaciju	uvjetno	+		
Dječja bolnica Srebrnjak, Zagreb	uvjetno	+		
Neuropsihijatrijska bolnica Dr. Ivan Barbot Popovača	uvjetno	+		
Psihijatrijska bolnica Sveti Ivan, Zagreb	uvjetno	+		
Psihijatrijska bolnica Ugljan	uvjetno	+		
Specijalna bolnica za medicinsku rehabilitaciju Krapinske toplice	uvjetno	+		
Specijalna bolnica za ortopediju, Biograd na moru	uvjetno	+		
Specijalna bolnica za plućne bolesti, Zagreb	uvjetno	+		
Thalassoterapiu Crikvenica, specijalna bolnica za medicinsku rehabilitaciju Primorsko-goranske županije	uvjetno	+		
POLIKLINIKE				
Poliklinika za rehabilitaciju slušanja i govora SUVAG, Zagreb	bezuwjetno		+	
Stomatološka poliklinika Zagreb	bezuwjetno		+	

Izvor: Izrada autorice

Tablica 25: Razine interne kontrole

	RAZINA INTERNE KONTROLE - SREDNJA I VISOKA	RAZINA INTERNE KONTROLE - NISKA	Row - Totals
bezuovjetno	10	0	10
%	100,00%	0,00%	
uvjetno	0	39	39
%	0,00%	100,00%	
Ukupno	10	39	49

Izvor: Izrada autorice

Sve institucije koje imaju nisku razinu interne kontrole su imale uvjetno mišljenje, dok su sve koje imaju srednju i visoku razinu interne kontrole imale bezuvjetno mišljenje. Iako je veza između razine interne kontrole i uvjetnog mišljenja revizora očita, provelo se testiranje kako bi se dokazalo da rezultat nije statistička pogreška.

Tablica 26: Hi kvadrat test

Statistics: VRSTA MIŠLJENJA(2) x RAZINA INTERNE KONTROLE(2)			
	Chi-square	df	p
Pearson Chi-square	49,00	df=1	P<0,001

Izvor: Izrada autorice

Na temelju Hi kvadrat testne vrijednosti 49,00 se može donijeti zaključak da postoji povezanost između razine interne kontrole i mišljenja. Zaključak je donesen pri empirijskoj razini signifikantnosti <0,001.

Slijedom rezultata provedenog istraživanja može se donijeti zaključak da se hipoteza H2 kojom se pretpostavlja da postoji veza između razine uspostavljenosti internih kontrola i vrste revizijskog mišljenja prihvaća kao istinita.

4.3.3. Testiranje treće hipoteze

Na temelju treće hipoteze očekuje se da postoji razlika u učestalosti modifikacije mišljenja između različitih kategorija zdravstvenih ustanova.

Modificirano mišljenje upućuje na nepravilnosti u financijskom izvještavanju, te ga je potrebno dodatno provjeriti kako bi se otklonile nesigurnosti. Klinike, kliničke bolnice i kliničke bolničke centre osnovala je Republika Hrvatska, izuzev Kliničke bolnice Sveti Duh i Klinike za psihijatriju Vrapče (osnivač Grad Zagreb).

Opću bolnicu može osnovati jedinica područne(regionalne) samouprave.

Specijalnu bolnicu može osnovati jedinica područne(regionalne) samouprave, grad i druga pravna osoba, dok polikliniku mogu osnovati jedinica područne(regionalne) samouprave i druga fizička ili pravna osoba.

Tablica 27: Vrsta bolnice * Postojanje nepravilnosti Crosstabulation

			Postojanje nepravilnosti		Ukupno
			da	ne	
Vrsta bolnice	kliničke ustanove	Broj ispitanika	11	1	12
		%	91,7%	8,3%	100,0%
	opće bolnice	Broj ispitanika	19	1	20
		%	95,0%	5,0%	100,0%
	poliklinike	Broj ispitanika	0	2	2
		%	0,0%	100,0%	100,0%
specijalne bolnice	Broj ispitanika	9	6	15	
	%	60,0%	40,0%	100,0%	
Ukupno	Broj ispitanika	39	10	49	
	%	79,6%	20,4%	100,0%	

Izvor: Izrada autorice

Iz tablice se može utvrditi da je najveći broj nepravilnosti utvrđen među općim bolnicama (n=12; nepravilnost utvrđena kod 95,0%), dok je najmanji broj nepravilnosti utvrđen među promatranim poliklinikama (n=2; nepravilnost utvrđena kod 0,0%).

Upotrebom testa razlika u proporcijama dvaju nezavisnih skupova utvrđeno je da nema statistički značajne razlike u zastupljenosti nepravilnosti između kliničkih ustanova (p=0,354). Razlika između zastupljenosti nepravilnosti između kliničkih ustanova i specijalnih bolnica je statistički značajna razlika (p=0,031) gdje je veća vrijednost utvrđena kod kliničkih ustanova u odnosu na specijalne bolnice.

Zastupljenost nepravilnosti u radu općih bolnica je statistički značajno veći kod općih bolnica u odnosu na specijalne bolnice ($p=0,005$). U analizi su korišteni podatci o dvije poliklinike, zbog čega bi rezultati testiranja razlika bile nepouzdana.

Slijedom rezultata provedenog istraživanja može se donijeti zaključak da se hipoteza H3 kojom se pretpostavlja da postoji razlika u učestalosti modifikacije mišljenja između različitih kategorija zdravstvenih ustanova prihvaća kao istinita gdje je utvrđen statistički značajno najveći broj nepravilnosti kod općih bolnica, te kliničkih ustanova.

4.3.4. Testiranje četvrte hipoteze

Konačno, na temelju četvrte hipoteze očekuje se da postoji pozitivna veza između učinkovitog korištenja financijskih sredstava i osnivača zdravstvene ustanove.

Pretpostavlja se da postoji pozitivna veza između osnivača zdravstvene ustanove i učinkovitog korištenja financijskih sredstava. Zdravstvena ustanova koja pravilno primjenjuje propise i jača sustav internih kontrola, ostvaruje bolje financijske rezultate, a samim time ne stvara financijski gubitak. U praksi imamo mnogo primjera gdje se pokazalo da privatni sektor kvalitetnije i efikasnije upravlja sa svojim resursima u odnosu na državnu upravu.

Osnivač klinika, kliničkih bolnica i kliničkih bolničkih centara je Republika Hrvatska, osim Kliničke bolnice Sveti Duh i Klinike za psihijatriju Vrapče, kojih je osnivač Grad Zagreb. Osnivači drugih zdravstvenih ustanova su županije i Grad Zagreb.

Tablica 28: Deskriptivna statistika

	Osnivač	N	Prosječna vrijednost	Standardna devijacija	Std. Error Prosječna vrijednost
Utvrđena nepravilnost poslovanja (%)	RH	10	65,000000	26,5855247	8,4070811
	Županije i grad Zagreb	39	38,034188	27,0230349	4,3271487

Izvor: Izrada autorice

U prosjeku su nepravilnosti poslovanja koji je utvrđen kod bolničkih ustanova koje su osnovane od strane Republike Hrvatske zastupljene sa 65,00% sa prosječnim odstupanjem od aritmetičke sredine 26,59 postotnih poena, dok su nepravilnosti u poslovanju kod bolničkih ustanova koje su osnovane od strane županija i grada Zagreba zastupljene sa 38,03% promatranih bolničkih ustanova sa prosječnim odstupanjem od aritmetičke sredine 27,02 postotna poena.

Razlika u zastupljenosti nepravilnosti u poslovanju su obzirom na osnivača testira se T-testom.

Tablica 29: Testiranje T testom

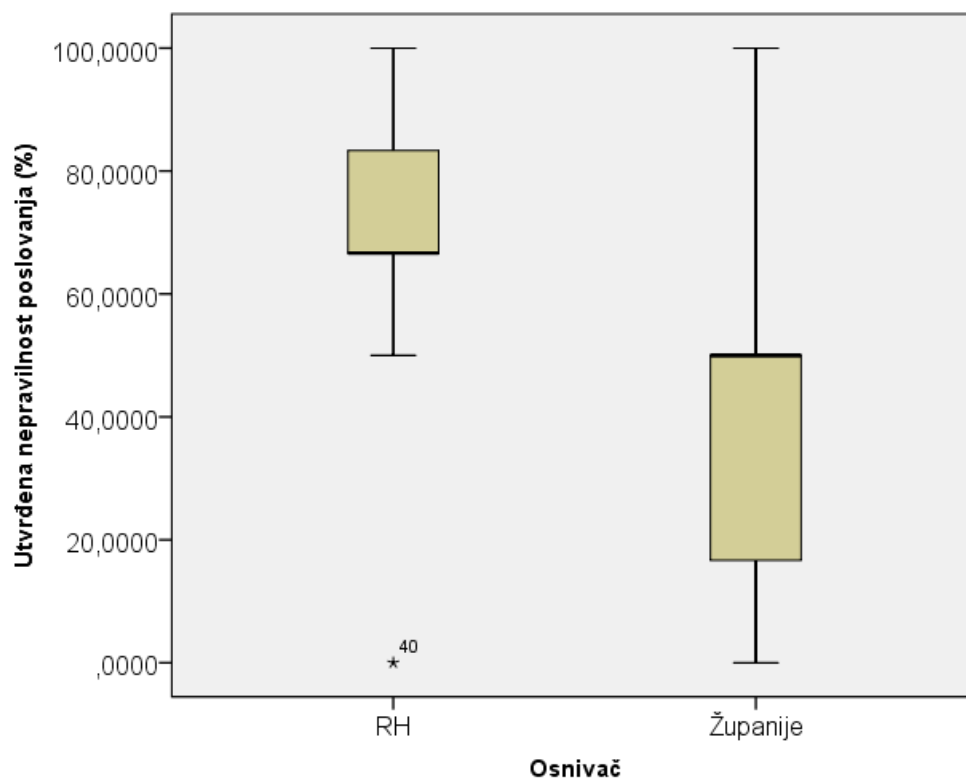
		Levene's Test za jednakost varijance		t-test za jednakost (prosječna vrijednost)						
		F	Sig.	t	df (stupnjevi slobode)	Sig. (2-tailed)	Prosječna vrijednost razlika	Standardna pogreška razlika	95% interval pouzdanosti	
									Donji	gornji
Utvrđena nepravilnost poslovanja (%)	Jednaka varijanca utvrđena	1,356	,250	2,824	47	,007	26,97	9,55	7,76	46,18

Izvor: Izrada autorice

U prvom koraku provedbe T-testa testira se jednakost varijance upotrebom Levene's testa gdje se na temelju empirijske F vrijednosti 1,356 može donijeti zaključak da je uvjet jednakosti distribucije zadovoljen (emp. $p = 0,250$).

Na temelju empirijske t vrijednosti 2,824 pri 47 stupnjeva slobode može se utvrditi postojanje statistički značajne razlike u razini nepravilnosti među bolničkim ustanovama osnovanim od strane Republike Hrvatske i Županija sa gradom Zagrebom (emp. $p=0,007$).

Razlika je prikazana i grafički.



Slika 3: Grafički prikaz razlike u razini nepravilnosti među bolničkim ustanovama

Izvor: Izrada autorice

Veća razina nepravilnosti poslovanja utvrđena je među bolničkim ustanovama osnovanim od strane Republike Hrvatske.

Slijedom rezultata provedenog istraživanja može se donijeti zaključak da se hipoteza H4 kojom se pretpostavlja da postoji pozitivna veza između učinkovitog korištenja financijskih sredstava i osnivača zdravstvene ustanove prihvaća kao istinita.

5. ZAKLJUČAK

Temeljem provedenoga istraživanja međusobnog utjecaja i odnosa financijskog izvješćivanja, unutarnjih kontrola i revizijskog nadzora, u ovom radu se nastojalo ukazati na nepravilnosti u radu zdravstvenih ustanova koje su otkrivene prilikom obavljanja financijske revizije 49 zdravstvenih ustanova kojom su obuhvaćeni financijski izvještaji i poslovanje za 2016. godinu. Posebnost zdravstvenog sustava je u tome što se zdravstvene ustanove kao proračunski korisnici financiraju na temelju izvršenih i obračunanih usluga. Financijskom revizijom zdravstvenih ustanova utvrđene su nepravilnosti i propusti u području planiranja, računovodstvenog poslovanja, prihoda, rashoda, obveza i javne nabave. Da bi zdravstveni sustav Republike Hrvatske bio učinkovit, potrebno je novac poreznih obveznika trošiti racionalno i po postavljenom planu. Uspostavljenost unutarnjih kontrola u zdravstvenim ustanovama još uvijek nije na visokoj razini, ali se teži prema tome. Državni ured za reviziju kontinuirano izdaje naloge i preporuke prema kojima zdravstvene ustanove i postupaju.

Prilikom testiranja prve hipoteze utvrđeno je kako su nepravilnosti u poslovanju i financijskom izvještavanju zdravstvenih ustanova, te s njima povezane modifikacije mišljenja revizora učestale jer zdravstvene ustanove nisu definirale jasan plan i način upravljanja resursima i приходima.

Nadalje, kod testiranja druge hipoteze utvrđeno je da postoji veza između razine uspostavljenosti internih kontrola te vrste revizijskog mišljenja revizora. Hipoteza se prihvaća kao istinita jer neučinkovite interne kontrole dovode u pitanje buduće poslovne odluke, a samim time su signal revizorima da izraze uvjetno mišljenje.

U trećoj postavljenoj hipotezi slijedom provedenog istraživanja utvrđeno je da postoji razlika u učestalosti modifikacije mišljenja između različitih kategorija zdravstvenih ustanova jer je utvrđen statistički značajan broj nepravilnosti kod općih bolnica, te kliničkih ustanova.

Iz četvrte postavljene hipoteze može se zaključiti da postoji pozitivna veza između učinkovitog korištenja financijskih sredstava i osnivača zdravstvene ustanove. Veća razina nepravilnosti u poslovanju utvrđena je kod zdravstvenih ustanova koje su osnovane od strane Republike Hrvatske.

Iz svega navedenog može se zaključiti da zdravstveni sustav Republike Hrvatske u velikom dijelu svog sustava nema adekvatan plan budućeg poslovanja, iz godine u godinu gomilaju se dugovi, sustav javnih kontrola nije postavljen na odgovarajućoj razini, te samim time smanjuje se realnost i objektivnost financijskih izvješća.

LITERATURA

Knjige:

1. Akrap, V., Čoh Mikulec, B., Kasum, V. (2009) Državna revizija. Zagreb: Masmedia.
2. Državni ured za reviziju (2002) Priručnik za reviziju pretvorbe i privatizacije. Zagreb.
3. Državni ured za reviziju (1999) Kodeks profesionalne etike državnih revizora. Zagreb.
4. Filipović I., Bartulović M., Filipović M. (2018.): Revizija mehanizam nadzora i povjerenja, Split.
5. Jelčić, B. (2001) Javne financije. Zagreb: Računovodstvo, revizija i financije-RRiF.
6. Okanović I., Redžepagić, Z. (2012) Revizija učinkovitosti u javnom sektoru. Sarajevo: Privredna štampa.
7. Sever, Mališ, S., Tušek, B., Žager, L. (2012) Revizija. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.
8. S., Tušek, B., Lajoš, Ž. (2007) Revizija. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.
9. Tušek, B. (2011) Revizija - instrument poslovnog odlučivanja. Zagreb: TEB poslovno savjetovanje.

Časopisi:

1. Borić, A. (2011) Zakon o Državnom uredu za reviziju. Zagreb: Narodne novine, br. 80/11.
2. Crnković, B., Požega, Ž., Karačić, D. (2011) Izazovi korporativnog upravljanja državnim poduzećima-hrvatske perspektive. Ekonomski vjesnik, Vol. No. 2,
3. Dečman, N. (2012) Financijski izvještaji kao podloga za ocjenu sigurnosti i uspješnosti poslovanja malih i srednjih poduzeća u Republici Hrvatskoj, Ekonomski pregled, Vol.63, No.7-8, Zagreb.
4. Gulin, D., Tušek, B., Žager, L. (2004) Poslovno planiranje, kontrola i analiza. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.
5. Institut za javne financije (2010) Analiza sustava zaposlenih u hrvatskom javnom sektoru. Zagreb: Istraživački projekt.
6. Mijoč, I., i Mahaček, D. (2013) Financijska revizija i namjensko korištenje sredstava. Zagreb: Ekonomski vjesnik, God.26, Br. 1.

7. Sever Mališ, S., Tušek, B., Žager, L. (2012) Revizija, načela-standardi-postupci. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.
8. Vašiček, V. (1998) Nadzor i kontrola izvršenja proračuna. Zagreb: Revizija, časopis za revizijsku teoriju i praksu. HUR Zagreb, god. V., br.2.

Zakoni:

1. Narodne novine, (2003): Zakon o državnoj reviziji, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 43/03
2. Narodne novine, (2011): Zakon o državnom uredu za reviziju, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 80/11
3. Narodne novine, (2015): Zakon o zdravstvenoj zaštiti, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 150/08, 71/10, 139/10, 22/11, 84/11, 154/11, 12/12, 35/12, 70/12, 144/12, 82/13, 159/13, 22/14, 154/14, 70/16, 131/17

Izvor s Interneta:

1. Državni ured za reviziju Republike Hrvatske [online]. Dostupno na: <http://www.revizija.hr/>
2. INTOSAI, ISSAI 300–Standards and guidelines for performance auditing [online]. Dostupno na: <http://www.issai.org/media/69912/issai-300-english.pdf>
3. INTOSAI, ISSAI 400–Fundamental Principles of Compliance Auditing [online]. Dostupno na: <http://www.issai.org/media/69912/issai-400-english.pdf>
4. INTOSAI, ISSAI 5240-Guideline on Best Practice for the Audit of Risk in Public/Private Partnership [online]. Dostupno na: http://www.issai.org/media/13020/issai_5240_e.pdf
5. INTOSAI, Standards and Guidelines for Performance Auditing based on INTOSAI Audit Standards and Practical Experience, INTOSAI Professional Standards Committee, Denmark, 2004 [online]. Dostupno na: http://www.issai.org/media/13224/issai_3000_e.pdf
6. <http://www.revizija.hr/hr/o-nama/planovi-i-financijski-izvjestaji/strateski-plan>
7. http://www.revizija.hr/datastore/filestore/162/IZVJESCE_O_OBAVLJENOJ_FINANCIJSKOJ_REVIZIJI_ZDRAVSTVENIH_USTANOVA.pdf

SAŽETAK

Državna revizija obavlja se u ime i za račun države kako bi se efikasno i učinkovito utrošila proračunska sredstva.

Cilj rada je utvrditi u kojim područjima poslovanja zdravstvenih ustanova najčešće dolazi do nepravilnosti u poslovanju, koja je učestalost utvrđenih nepravilnosti, kako utječu na izražavanje uvjetnog mišljenja revizora, te na temelju provedenog istraživanja zaključiti kakav je cjelokupni utjecaj nepravilnosti na poslovanje zdravstvenih ustanova.

Provedena analiza dovela je do zaključka da postoje nepravilnosti u područjima: planiranja, računovodstvenog poslovanja, prihoda, rashoda, obveza i javne nabave, koje utječu na izražavanje uvjetnog mišljenja revizora.

Ključne riječi: Državna revizija, zdravstvena ustanova, mišljenje revizora, učinkovitost

SUMMARY

State auditing is done on behalf and for the account of the state in order to spend budget funds effectively.

The aim of this paper is to determine in which areas of business of healthcare institutions the most frequent business irregularities occur, which is the frequency of identified irregularities, how they affect the expression of conditional opinion of auditors, and to conclude on the basis of the conducted research what is the overall impact of irregularities on health care business operations.

The analysis has led to the conclusion that there are irregularities in the areas of planning, accounting, revenue, expenditure, liabilities and public procurement planning that influence the audit of the conditional opinion of the auditor.

Keywords: State auditing, healthcare institutions, opinion of auditors, effectiveness