

# KONTROLING U PRIVATNIM ZDRAVSTVENIM USTANOVAMA



**Natalija Stanić,**  
struč. spec. oec.  
Vodoopskrba i odvodnja  
Zagrebačke županije d.o.o.  
Referent naplate potraživanja



**Dr. sc. Josip Kereta**  
Veleučilište Baltazar  
Zaprešić  
Visokoškolski  
nastavnik

Problem koji se obrađuje u radu je uspješnost poslovanja privatnih poliklinika, a predmet rada je potencijalno povećanje uspješnosti poslovanja uvođenjem kontrolinga i provođenjem različitih instrumenta, metoda i tehnika. Cilj ovog rada je dokazati opravdanost uvođenja kontrolinga u privatne zdravstvene ustanove usporedbom Specijalne bolnice „Magdalena” iz Krapinskih toplica, koja je uvela kontroling, s privatnim poliklinikama koje nemaju kontroling. Svrha ovoga rada je ukazati na važnost dobrog usklađivanja funkcije upravljačkog računovodstva kao važnog izvora informacija potrebnih menadžmentu za donošenje odluka, a u cilju kvalitetne i pravodobne analize brojki te smanjenja troškova i racionalnog korištenja resursa. Kontroling je pogled u budućnost, za razliku od financijskih izvještaja, koji pripadaju prošlosti. Dobar kontroler prikupit će informacije klasičnim metodama, ali će se njima pozabaviti pojedinačno, za točno određeno poduzeće. Dobar upravljački koncept, koji je prilično zanemaren u hrvatskim zdravstvenim ustanovama, može znatno utjecati na povećanje učinkovitosti, što je u konačnici i cilj uspješnog poslovanja.

## Uvodno o kontrolingu

U suvremenim uvjetima poslovanja, koje karakteriziraju dinamika i kompleksnost okruženja (turbulencija), te sve veća diferencijacija unutar poduzeća, kontroling se nameće kao dopuna i stručna potpora menadžmentu u ciljnom prilagođavanju unutarnjim i vanjskim promjenama (Kereta, 2004.). Točnu definiciju kontrolinga teško je odrediti zato što se kontroling neprestano razvija te na njega utječu nova znanja i iskustva menadžmenta. Ipak, kontroling se može objasniti kao izvanhijerarhijska stručna funkcija koja ponajviše pomaže menadžmentu u upravljanju i donošenju odluka, a svoje rezultate postiže tako da brojne kvantitativne i kvalitativne podatke izvan i unutar poduzeća pretvara u informacije potrebne za odlučivanje na svim razinama upravljanja. Kontroling poduzeća je disciplina poslovne

ekonomije, a osobe koje se time bave su kontroleri. Kontroleri su vješti u rukovanju brojkama, pri čemu se posebno uvažavaju oni koji iz često teško preglednih skupova podataka i znanja mogu brzo i stručno izdvojiti, kategorizirati, komprimirati, interpretirati i staviti na raspolaganje brojke (posebice ekonomske pokazatelje) u svrhu internog upravljanja i sve više vanjskog (financijskog) izvješćivanja (Ziegenbein, 2008.). Kontroling treba razlikovati od kontrole. Dok je kontroling usmjeren na sustavnu i sveobuhvatnu koordinacijsku i integracijsku podršku menadžmentu, kontrola je pojedinačni instrument. Ta se dva pojma međusobno razlikuju i po objektu. Kontroling je podrška menadžmentu i odnosi se na menadžment i njegove funkcije, a kontrola se primarno veže na sustav izvođenja (Osmanagić Bedenik, 2007.).

Sve zdravstvene ustanove, a osobito privatne, trebaju poslovati po svim načelima ekonomičnosti i profitabilnosti. Prema saznanjima autora ovog rada, ne postoje pouzdani podaci koliko je privatnih zdravstvenih ustanova u Hrvatskoj u svoje poslovanje uvelo kontroling. Kroz razgovor s petnaest privatnih zdravstvenih ustanova autori su ustanovili da su tri ustanove, privatna Specijalna bolnica „Magdalena“ iz Krapinskih Toplica te dvije poliklinike uvele kontroling, što možda i najbolje govori o nedostatku percepcije na koji način riješiti probleme u zdravstvenom sustavu koji svake godine gomila gubitke. U hrvatskim je bolnicama većina ravnatelja medicinske struke, što u svijetu nije slučaj. Opće je poznato da najbolje funkcioniraju sustavi u kojima su zaposlenici usko specijalizirani, tako da ovaj rad upućuje na potrebu uvođenja ekonomske struke za jedan segment upravljanja zdravstvenim ustanovama. Za ostvarivanje ciljeva svakog poduzeća, pa tako i zdravstvene ustanove, treba pomno odabrati strategiju za implementaciju putem različitih načina i instrumenata.

## 1. Uvođenje kontrolinga u privatne zdravstvene ustanove

Ovaj se rad bavi potrebom uvođenja kontrolinga u privatne zdravstvene ustanove, nastojeći dokazati kako je teško biti konkurentan na tržištu i ostvarivati profit bez prave pomoći koju kontroling pruža vodstvu poduzeća. Kompleksnost i jedinstvenost u poslovanju uvelike su pridonijeli razvoju kontrolinga. Brzi rast tehnologije, globalizacija i povezanost tržišta povećali su problematiku koordinacije zbog sve bržih tehnoloških promjena, stagnacije, recesije i depresije, kada nacionalna gospodarstva ne bilježe rast i potražnju za proizvodima, već smanjenje *outputa* i negativni razvoj.

Najveći problem u suradnji menadžmenta i kontrolinga može predstavljati i profesija vrhovnog menadžmenta. S obzirom na to da su u hrvatskim zdravstvenim ustanovama ravnatelji često po struci liječnici, specijalizirani u medicini, te nemaju dovoljno ekonomskoga znanja, osobito iz područja financija i računovodstva, odjel kontrolinga i uvažavanje stručnoga znanja i prijedloga itekako su važni za donošenje kvalitetnih odluka nužnih za opstanak. Svjedoci smo alarmantnoga stanja u hrvatskim bolnicama, koje grcaju u dugovima, ali nitko se nije sjetio vođenje bolnice prepustiti ekonomskom stručnjaku.

S obzirom na to da je tema rada usko vezana za poslovanje zdravstvenih ustanova, u empirijskom dijelu istraživanja podaci su prikupljeni razgovorom s odgovornim osobama (ravnateljima) petnaest zdravstvenih ustanova u obliku strukturiranoga intervjua s unaprijed poznatim pitanjima. Analizirana su istraživačka pitanja kojima će se

pokušati odgovoriti prepoznaje li menadžment potrebu uvođenja kontrolinga u privatne zdravstvene ustanove. Analizirani su strateški ciljevi, organizacijska struktura, sustav nagrađivanja i sustav razvoja karijere, procedure i upute, planiranja, mjerenje rezultata, korektivne mjere i izvještavanje u privatnim zdravstvenim ustanovama, a interpretacija rezultata istraživanja trebala bi dati odgovor na pitanje je li malim privatnim zdravstvenim ustanovama preskupo uvođenje kontrolinga i interno organiziranje upravljačkog računovodstva.

## 2. Opis prikupljenih i analiziranih podataka

Istraživanje putem strukturiranih intervjua u kojima se pokušalo odgovoriti na osnovno pitanje trebaju li privatne poliklinike uvesti kontroling u svoje poslovanje provedeno je na 15 privatnih zdravstvenih ustanova. Među intervjuiranim šest ustanova spada u mikro poduzetnike (zapošljavaju manje od 10 zaposlenika), sedam ustanova su mali poduzetnici (s manje od 50 zaposlenih), a dvije ustanove spadaju u srednje poduzetnike (zapošljavaju više od 50 zaposlenika). Intervjuirane privatne zdravstvene ustanove bave se različitim zdravstvenim djelatnostima, kao što su stomatologija, otorinolaringologija, dermatovenerologija, ginekologija i dr.

Dvije intervjuirane ustanove su specijalne bolnice, dok su ostalih 13 sudionika strukturiranoga intervjua poliklinike, od kojih je samo jedna u sustavu PDV-a. Važno je naglasiti da su na pitanja iz strukturiranoga intervjua većinom odgovarali vlasnici poliklinika, po struci uglavnom liječnici, koji se prvi put susreću s pojmom kontrolinga te nemaju organizirano računovodstvo unutar poliklinike, već se koriste uslugama vanjskih računovodstvenih servisa. Strukturirani intervjui provedeni su na 15 sudionika koji se bave pružanjem zdravstvenih usluga u privatnom sektoru. Cilj strukturiranoga intervjua bio je dokazati važnost uvođenja kontrolinga u zdravstvene ustanove, što je postalo uobičajena praksa u razvijenim državama Europe i svijeta.

## 3. Rezultati istraživanja

Od 15 ispitanika troje ih je, odnosno 20%, uvelo kontroling u poslovanje, s tim da je važno napomenuti da su dvije zdravstvene ustanove srednji poduzetnici i zapošljavaju više od 50 zaposlenika te je samo jedan od njih mikro poduzetnik, s manje od 10 zaposlenih (slika 1.). Ostali ispitanici, njih 12, što čini ukupno 80%, spadaju u skupinu mikro i malih poduzetnika te nisu uveli kontroling u poslovanje. Većina ih smatra da su u stanju sami provoditi sustav kontrole, analize i obrade podataka.

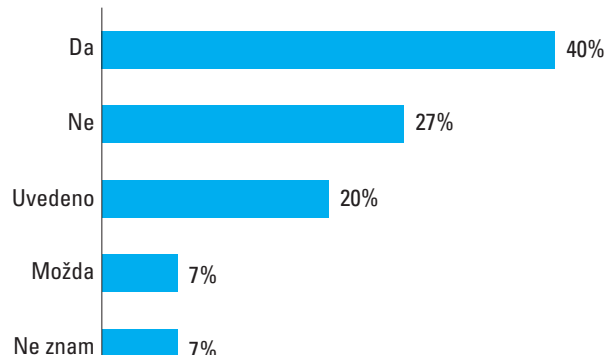
**Slika 1. Postoji li odjel kontrolinga?**


Izvor: istraživanje i obrada autora.

Na pitanje kako doživljavaju kontroling, dvoje ispitanika, odnosno 13%, nikada nije ni čulo za taj pojam, 27%, tj. njih četvero nije odgovorilo na to pitanje, a ostalih devet sudionika strukturiranoga intervjua, odnosno njih 60%, prilično se namučilo s odgovorom, osim ono troje ispitanika koji su uveli i razvili sustav kontrolinga. Privatna zdravstvena ustanova koja ima ustrojen odjel kontrolinga dala je najporezniji odgovor, u kojem je naglašeno kako je kontroling stručna podrška menadžmentu, ali i svim drugim funkcijama u ustanovi u postizanju djelotvornosti i učinkovitosti poslovanja tako što brojne kvantitativne i kvalitativne podatke izvan i unutar ustanove pretvara u informacije koje su potrebne za odlučivanje na svim razinama upravljanja. I druga privatna zdravstvena ustanova koja je uvela kontroling u poslovanje smatra da je kontroling alat za postizanje učinkovitosti i djelotvornosti. Čak i neke poliklinike koje nemaju kontroling, a koje spadaju u male poduzetnike i vode interno računovodstvo unutar poliklinike, smatraju da je kontroling pomoć menadžmentu kako bi bio sigurniji i odlučniji u procesu donošenja poslovnih odluka, no trenutačno nemaju sustav kontrolinga, što ne znači da ga u skorije vrijeme neće uvesti.

Ostali ispitanici većinom spadaju u mikro poduzetnike te su na ovo pitanje većinom odgovarali kako je kontroling odjel koji bi mogao pozitivno djelovati na rezultat, ali smatraju da je potreban većim sustavima, uzimajući u obzir činjenicu da nemaju ni vlastiti računovodstveni odjel unutar ustanove, pa smatraju da je uvođenje kontrolinga preskupo i neučinkovito. Također smatraju da kontroling spada u računovodstvo, a s obzirom na to da oni takav odjel nemaju u svom poslovanju, već se koriste uslugama vanjskoga računovodstvenog servisa, takva bi im usluga predstavljala samo dodatni trošak.

Sljedeće pitanje odnosilo se na korisnost uvođenja kontrolinga. Dobiven je niz različitih odgovora, od toga 6% ispitanika nije znalo bi li uvođenje kontrolinga bilo korisno za njihovu ustanovu, 7% ispitanika je odgovorilo s možda, 20% ispitanika uvelo je kontroling u poslovanje, 27% ih smatra da uvođenje kontrolinga ne bi bilo korisno za njihovu ustanovu, a 40% ih smatra da bi uvođenje bilo korisno, ali trenutačno nemaju takvih potreba, što ne znači da u bliskoj budućnosti neće doći do promjene (slika 2.).

**Slika 2. Korisnost uvođenja kontrolinga**


Izvor: istraživanje i obrada autora.

Izradu SWOT analize provodi 40% ispitanika, dok je 60% ispitanika ne izrađuje. U skupinu ispitanika koji izrađuju SWOT analizu spadaju specijalne bolnice „Magdalena” i „Podobnik”, poliklinika „Sunce”, poliklinika „IVF” te stomatološke poliklinike.

**Slika 3. Izrada SWOT analize**


Izvor: istraživanje i obrada autora.

Što se tiče strateških ciljeva poslovanja od 15 ispitanika, 93% odnosno 14 sudionika strukturiranog intervjua ima jasne strateške ciljeve, što je jako pozitivno. Naime, svaki privatni poduzetnik, pa radilo se tu o zdravstvenoj ili bilo kojoj drugoj djelatnosti, teško će se odlučiti na pokretanje vlastitog biznisa bez jasnog strateškog cilja te pogleda u budućnost (slika 4.). Samo je jedan sudionik odgovorio negativno, što bi se moglo pripisati brzopletosti prilikom odgovaranja na anketu.

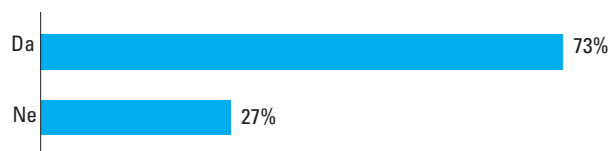
**Slika 4. Definiranost strateških ciljeva u poslovanju**


Izvor: istraživanje i obrada autora.

Na pitanje koje se odnosi na jasne korektivne mjere važne za doprinos ostvarenja ciljeva četvero ispitanika tj.

27% odgovorilo je negativno, dok je 73% odnosno ukupno 11 ispitanika odgovorilo pozitivno, te točno znaju koje su to korektivne mjere koje će pridonijeti ostvarenju ciljeva (slika 5.).

Slika 5. Definiranost korektivnih mjera za ostvarenje ciljeva



Izvor: istraživanje i obrada autora.

Prema pitanju o redovitosti izrade mjesečnih planova poslovanja 7% ispitanika izrađuje godišnje planove poslovanja, 8 ispitanika odnosno 53% ih uopće ne izrađuje, dok 40% ispitanika izrađuje planove svaki mjesec (slika 6.).

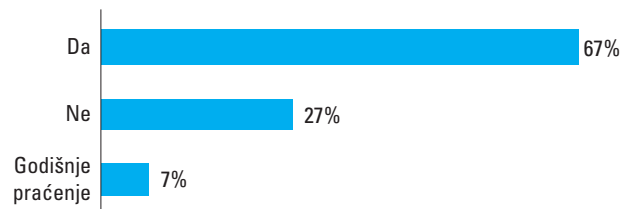
Slika 6. Redovitost izrade mjesečnih planova poslovanja



Izvor: istraživanje i obrada autora.

Sljedeće pitanje odnosilo se na praćenje realizacije ključnih pokazatelja uspjeha na mjesečnoj razini, od toga 27% odnosno njih četvero uopće ne ocjenjuje realizaciju ključnih pokazatelja, 67% je odgovorilo pozitivno, dok ih 6% ocjenjuje na godišnjoj razini (slika 7.).

Slika 7. Praćenje realizacije ključnih pokazatelja uspjeha



Izvor: istraživanje i obrada autora.

## Budućnost kontrolinga u zdravstvenim ustanovama

Nakon analize intervjuiranih poliklinika, koje su većinom mikro poduzetnici, može se zaključiti da zdravstvene ustanove malog opsega poslovanja i s malim brojem

zaposlenika nemaju vlastito, unutarnje organizirano računovodstvo, da većinom nisu ni čuli za pojam kontrolinga te ga miješaju s pojmom kontrole. Istodobno smatraju da su dovoljno kompetentni da sami kontroliraju troškove, zapošljavaju djelatnike i razmišljaju o donošenju strateških odluka, kao što to čini svaki privatni poduzetnik, te zapravo smatraju da nemaju potrebe za uvođenjem odjela kontrolinga u svoje poslovanje. U razgovoru s ravnateljima došlo je do zaključka kako bi se mali i mikro poduzetnici eventualno mogli spojiti u klastere te bi računovodstvo i kontroling bili izdvojeni sustav u kojemu bi se radili planovi i analize za više zdravstvenih ustanova odjednom.

Također se može zaključiti da su veći sustavi, kao što su specijalne privatne bolnice, odnosno poliklinike, koje spadaju u srednje velike poduzetnike s većim brojem zaposlenika, uvidjeli važnost i potrebu za uvođenjem kontrolinga i imaju odjel kontrolinga po ugledu na njemačke i austrijske sustave. Stomatološke poliklinike u Hrvatskoj počele su razvijati dentalni turizam. Uslijed širenja posla izvan granica države, sve se više moderniziraju te uviđaju važnost marketinga. Većinom imaju zaposlene stručnjake ekonomske struke, no još uvijek nemaju odjel kontrolinga.

S obzirom na to da se kod zdravstvenih ustanova radi o specifičnoj djelatnosti, vrlo je važno usmjeriti pažnju na proces odlučivanja te isporučiti odgovornim osobama kratke i sažete informacije kako bi poslovanje bilo ekonomično i sukladno njihovim potrebama. Krajnji rezultat trebao bi se iskazati kao doprinos ukupnoj dodanoj vrijednosti, pri čemu je vrlo važan segment upravo troškovno računovodstvo.

Doprinos kontrolinga iznimno je važan jer stvara transparentnost i objektivnost, nudi kvalitetu, povećava učinkovitost i djelotvornost te prodire u sve segmente poslovanja i pridonosi moderniziranom poduzetničkom upravljanju, no njegovo je uvođenje prilično dugotrajan proces koji si zasad ipak mogu priuštiti tek veći zdravstveni sustavi, ponajviše bolnice, kojima bi bio itekako koristan, odnosno velike privatne ustanove, kojih je u Hrvatskoj sve više, a uviđaju značaj kontrolinga kao uspješnoga navigatora k uspjehu.

## Literatura

Kereta, J. (2004.) *Uloga i značaj kontrolinga*. Suvremeno poduzetništvo, 9, str. 9.–11.

Osmanagić Bedenik, N. (2007.) *Kontroling abeceda poslovnog uspjeha*. Zagreb, Školska knjiga

Ziegenbein, K. (2008.) *Kontroling* [9. izd.] (T. Grbac, prev.) Zagreb, RRIF plus