

Фінансовий план діяльності закладів первинної медичної допомоги: запровадження, реалізація, звітність

Планування власної діяльності для закладів первинної медичної допомоги як потреба виникла в результаті зміни форми господарювання з бюджетних установ на комунальні некомерційні підприємства. Як застосовувати нові правила планування? Як використовувати кошти, які буде отримувати підприємство? Які особливості звітування? Пропонуємо ознайомитися з відповідями на ці та інші дотичні питання, що виникають у менеджерів охорони здоров'я в умовах медичної реформи.



Нагадаємо, раніше наше видання запропонує читачам розглянути тему фінансування закладів первинної медичної допомоги (ПМД) у формі комунальних некомерційних підприємств (КНП) за новим принципом та порядком медичного обслуговування населення на первинній ланці. Обговоренню цих питань була присвячена окрема сесія тренінгу «Фінансово-економічні та юридичні засади господарювання надавача первинної медичної допомоги», який відбувся 28–30 серпня 2018 р. в місті Дніпрі. Ми продовжуємо висвітлювати подробиці тренінгу, зокрема, частину, яка стосувалась правового регулювання планування діяльності закладів охорони здоров'я у формі КНП. Фахові роз'яснення надавала **Олена Хитрова**, асоційований партнер Юридичної компанії «ІЛФ», консультант Проекту USAID «Реформа ВІЛ-послуг у дії».

Нормативне регулювання

Як відомо, регулювання діяльності закладів ПМД до реорганізації в КНП здійснювалося згідно з бюджетним кодексом. Але після відповідного перетворення відбувається перехід таких закладів до сфери регулювання господарського законодавства і набуття ними статусу суб'єктів господарювання. Однак заклади ПМД все ж належать до комунальної власності територіальної громади, тому їх діяльність має певні обмеження та особливості.

Фінансовий план

В Господарському кодексі України (ГКУ) зазначено, що особливості господарської діяльності комунальних підприємств визначаються відповідно до вимог, встановлених цим Кодексом щодо діяльності державних комерційних або казенних підприємств, а також інших вимог, передбачених законодавством (ч. 10, ст. 78 ГКУ). Інші особливості діяльності казенних підприємств визначаються цим Кодексом, законодавством про державні підприємства та іншими законодавчими актами (ч. 9 ст. 77 ГКУ). Зокрема, у ч. 1 ст. 75 ГКУ зазначено, що державне комерційне підприємство зобов'язане складати і виконувати фінансовий звіт (річний та з поквартальною розбивкою) на кожен наступний рік. Порядок розподілу та використання прибутку (доходу) казенного підприємства визначається фінансовим планом, який затверджується у порядку, встановленому ст. 75 ГКУ для державних комерційних підприємств (ч. 8 ст. 77 ГКУ).

Фінансовий план — основний документ, відповідно до змісту якого комунальне підприємство отримує доходи і здійснює видатки, визначає обсяг та спрямування коштів для виконання визначених статутом функцій протягом року. Фінансовий план також забезпечує механізм погодження витрат із Власником. Оскільки реорганізовані центри ПМД відносяться до комунального сектору економіки, то, не зважаючи на отриманий статус суб'єкта господарювання, відповідно до законодавства Власник має контролювати спрямування витрат. Таким чином, фінансовий

план, з одного боку, слугує інструментом контролю, а з іншого — забезпечує легалізацію запланованих видатків підприємства за умови, що витрати враховані в цьому плані та погоджені з Власником. В питаннях оподаткування фінансовий план є обґрунтуванням відповідності витрат до статутної діяльності та заporукою збереження статусу неприбутковості.

Фінансовий план і кошторис

При складанні фінансового плану не можна спиратися на досвід роботи з кошторисами, враховуючи принципові відмінності цих документів. Наприклад, розмір дохідної частини кошторису визначається обсягом коштів, які надходять з бюджету, а планування видатків здійснюється відповідно до отриманого обсягу фінансування. У більшості випадків кошторис складається тільки на бюджетні кошти (наприклад медичну субвенцію), а надходження до спеціального рахунку та інше він не враховує. Фінансовий план, на відміну від цього, передбачає планування надходжень із різних джерел, оскільки це загальний документ про всі доходи підприємства. У свою чергу, щоб спланувати видатки КНП, керівники закладів ПМД мають враховувати річну кількість підписаних декларацій про вибір лікаря та всі інші ймовірні надходження.

Ще одна відмінність фінансового плану полягає в тому, що його дохідна частина не обов'язково має дорівнювати видаткам. Навпаки, менший за прибуток рівень видатків є позитивним явищем для підприємства, оскільки залишки коштів можна спрямувати до резервного чи інвестиційного фонду і використати в подальшій діяльності. Іншими словами, у фінансовому плані видатки = потреби + дохід, причому видатки плануються, виходячи з потреб. Приміром, якщо закладу ПМД необхідно придбати певне обладнання і розмір видатків дозволяє це зробити, то відповідні витрати слід спланувати та включити до фінансового плану КНП. Подібним чином, якщо підприємство планує отримати додатковий дохід за рахунок закупівлі та експлуатації нового обладнання, попередньо це має бути закладено у фінансовому плані.

Фінансовий план має певні індикатори, за допомогою яких Власник має змогу контролювати діяльність підприємства/перевіряти виконання фінансового плану. Кожен Власник може самостійно встановлювати такі індикатори, виходячи із власного фінансового стану (наприклад щодо витратної чи дохідної частини або щодо зменшення якихось видатків за окремими частинами). Зміни у фінансовому плані можна здійснювати за спрощеною процедурою, яку попередньо необхідно погодити з Власником.

Розробка фінансового плану

В ч. 1 ст. 24 ГКУ зазначено, що «Управління господарською діяльністю у комунальному секторі економіки здійснюється через систему організаційно-господарських повноважень територіальних громад та органів місцевого самоврядування щодо суб'єктів господарювання, які належать до комунального сектору економіки». Тобто Власник (орган місцевого самоврядування) безпосередньо здійснює управління тими комунальними підприємствами, які є його власністю. Розробка фінансового плану і порядку звіту-

вання щодо його виконання також належать до повноважень Власника. Але відповідно до законодавства про місцеве самоврядування, Власник може делегувати виконавчому органу функції затвердження та контролю виконання фінансового плану. На це законодавчих обмежень немає.

Отже, порядок розробки, затвердження та виконання фінансового плану можуть бути визначені рішенням Власника або відповідної ради і діяти у межах територіальної громади. Оскільки для медичних закладів не всі статті типового положення для комунальних підприємств та строки виконання заходів фінансового плану є актуальними, вони можуть бути змінені рішенням Власника чи відповідної ради (наприклад щодо порядку і частоти змін до фінансового плану). В тих закладах ПМД, які активно здійснюють підписну кампанію буде зростати як дохідна, так і видаткова частина. У цьому разі для дотримання фінансового плану зростає необхідність у змінах до нього.

Невеликі громади іноді не мають окремого діючого положення про порядок розробки та затвердження фінансового плану, але він може бути включений до статуту комунального підприємства. У таких положеннях статуту зазначають, яку інформацію має містити фінансовий план і які індикатори контролю до нього застосовуються. Додатковим пунктом можна визначити, хто має затверджувати зміни до такого фінансового плану (управління охорони здоров'я, управління планової економіки, заступник з відповідних питань в органах виконавчої влади або ін.) залежно від рішення Власника. Якщо все вищенаведене буде зазначено в статуті комунального підприємства, то Власник матиме можливість створити порядок планування діяльності підприємства з високим рівнем відповідності до діючого законодавства.

У разі відсутності окремого положення про порядок розробки та затвердження фінансового плану і відповідного визначення в статуті підприємства — необхідно керуватися Наказом Міністерства економічного розвитку та торгівлі (МЕРТ) України від 02.03.2015 р. № 205 «Про затвердження Порядку складання, затвердження та контролю виконання фінансового плану суб'єкта господарювання державного сектору економіки». Зазначений Наказ регулює діяльність державних комерційних та казенних підприємств, тому запропонована у ньому форма фінансового плану досить об'ємна, а інформація, яку вона містить, не завжди потрібна й актуальна для медичного закладу. «В цілому планування діяльності за цим наказом може створити проблеми, пов'язані з необхідністю вчинення додаткових дій як у процесі складання фінансового плану, так і під час звітування про його виконання», — зазначила О. Хитрова.

Строки розробки та внесення змін

Відповідно до ГКУ річний фінансовий план підприємства затверджується до 1 вересня року, який передусє плановому. Порядок розробки затвердження фінансового плану встановлює Власник. Зазвичай до 1 червня необхідно подати проект фінансового плану до уповноваженого органу/відповідної ради (можливо, комісії, якщо це зазначено в статуті) або визначено Власником. Після розгляду і можливого доопрацювання проект передається на затвердження Власнику, відповідній раді або уповноваженому виконавчому органу. Після затвердження фінансовий план вважається погодженим і діючим. Законодавством заборонено внесення змін у фінансовий план за минулі періоди. Тобто, якщо певні зміни необхідно зробити в січні, то спланувати і внести їх необхідно до січня. З цього погляду індивідуальний порядок внесення змін до фінансового плану для медичного закладу зручніший, оскільки можна збільшити кількість разів змін протягом року. Так, здійснюючи планування за наказом МЕРТ № 205, вносити зміни можна тільки 3 рази — 1 раз у фінансовий план на наступний рік та 2 рази протягом поточного. На відміну від цього, є приклади медичних закладів, які погодили із Власником можливість вносити зміни до фінансового плану до 10 разів протягом року виконання. Внесення змін може відбуватися за рішенням Власника або уповноваженого органу — як вирішить Власник.

Форма фінансового плану

Найпоширеніша форма фінансового плану складається з кількох розділів про:

- очікувані доходи із поквартальним зазначенням їх обсягу і розподіленням за джерелами надходження (наприклад доходи за договором з НСЗУ, доходи за місцевою програмою, від оренди майна, від надання платних послуг тощо);
- очікувані витрати, на які буде витрачено дохід постатейно (заробітна плата, витратні матеріали, капітальні витрати, закупівля обладнання тощо), з деталізацією інформації (наприклад заробітна плата медичного персоналу, адміністративно-господарського персоналу, керівників тощо) або без неї, що залежить від рішення Власника;
- фінансові результати діяльності: валовий дохід, результат від операційної діяльності, фінансовий результат від діяльності (прибуток чи збиток), який визначається співвідношенням доходу та витрат;
- обов'язкові платежі КНП до бюджету (включається до фінансового плану на вимогу Власника для зручності формування місцевого бюджету; показує, які додаткові податки з дохідної частини має сплатити КНП);
- індикатори та коефіцієнти для аналізу фінансового плану та звіту про його виконання, за допомогою яких Власник має відстежувати діяльність КНП.

Звіт про виконання

Спочатку звіт про виконання фінансового плану необхідно подати Власнику чи визначеному уповноваженому органу. Форми звіту у підприємств можуть різнитися і мати власний вигляд. Якщо статутом врегульований порядок розробки та затвердження фінансового плану, то у статуті доцільно зазначити, що звіт про виконання фінансового плану має відображати досягнення певних індикаторів, дані про дохідну і витратну частини загальної суми або інші показники, необхідні для Власника. Щоквартально звітиність подається уповноваженому органу, а річна (звіт про виконання фінансового плану) — уповноваженому органу і власнику. Відповідна рада може провести сесію щодо розгляду звіту про виконання фінансового плану. В обох випадках власник може зобов'язати здійснити оприлюднення звітів у порядку та через джерела, зазначені в рішенні Власника. За рішенням Власника може бути проведена аудиторська перевірка такої звітності, але обов'язкової законодавчої вимоги не існує.

Оприлюднення звітності

Заклади ПМД у формі КНП, незважаючи на отримання статусу суб'єкта господарювання, все ж належать до сектору комунальної економіки, на який поширюється Закон України «Про відкритість використання публічних коштів». Відповідно до положень цього закону, заклади ПМД зобов'язані оприлюднювати інформацію про свою діяльність як комунальні підприємства. Оприлюднення звітів, про які йшлося у попередньому розділі, здійснюється на веб-сторінці КНП, або на офіційному веб-сайті відповідного підрозділу органу місцевого самоврядування, що здійснює функції управління підприємством. Строки та порядок оприлюднення визначаються рішенням відповідної місцевої ради. На сайті КНП згідно із законодавством має міститися така інформація:

- цілі підприємства;
- квартальна, річна фінансова звітність;
- аудиторські висновки (якщо проводилася перевірка);
- Статут КНП;
- біографічна довідка керівника;
- річні звіти керівника;
- інформація про операції та зобов'язання КНП, що виникають у результаті державно-приватного партнерства;
- інше.

Відповідальність

За складання та виконання фінансового плану відповідає керівник підприємства. Недотримання розмірів видаткової частини або порушення строків подання змін тягне за собою дисциплінарну та навіть кримінальну відповідальність за недбалість (наприклад, якщо видаткова частина змінюється в рази, що не було погоджено із Власником). Заклади ПМД після реорганізації в КНП є суб'єктами господарювання. Але навіть після переходу на фінансування за договором з НСЗУ вони залишаються у комунальній власності й мають погоджу-

вати із Власником витрати отриманих коштів. Зміна дохідної частини в бік збільшення є позитивним показником, але протилежна ситуація розцінюється як службова небалість та невиконання фінансового плану.

Поширені запитання

Як перейти з кошторису на фінансовий план?

Рішення про перехід на фінансовий план приймає Власник, але заклад ПМД може ініціювати розгляд такого рішення. У деяких громадах діють комунальні підприємства за відсутності порядку розробки фінансового плану. Однак в інтересах підприємства прийняти і затвердити фінансовий план, оскільки від цього, перше, залежить безпека господарської діяльності КНП, а подруге — фінансовий план спрощує співпрацю з органами місцевого самоврядування.

Як регулювати діяльність у період відсутності фінансового плану?

Процес розробки і прийняття фінансового плану потребує певного часу. Необхідно виробити єдине бачення в цьому питанні як керівництва підприємства, так і Власника, визначитися, що має бути зазначене в фінансовому плані та як його затверджувати. До того часу доцільно подавати на погодження із Власником, принаймні, загальні суми за дохідною та витратною частинами. Власник має право володіти інформацією, який дохід планує отримати підприємство, і за якими напрямками цей дохід буде розподілений. Загальна рекомендація в ситуації відсутності фінансового плану — пришвидшити його створення та подання на погодження із Власником і здійснювати контроль дозволених витрат відповідно до Постанови КМУ від 03.10.2012 р. № 899.

Чи потрібно оприлюднювати фінансовий план?

Власне фінансовий план не підлягає обов'язковому оприлюдненню. Натомість оприлюднюється звіт про його виконання і звіт про фінансову діяльність підприємства.

Питання одночасного фінансування з кількох джерел

Законодавством дозволяється отримувати фінансування КНП одночасно з кількох джерел, які слід зазначити у фінансовому плані. Надходження коштів з додаткового джерела може бути розпочато в міжсесійний період, для чого необхідно внести зміни до фінансового плану.

Програма «доступні ліки»

Відповідно до Постанови КМУ від 17.03.2017 р. № 152 «Про забезпечення доступності лікарських засобів» договори про відшкодування вартості лікарських засобів укладаються між розпорядниками бюджетних коштів і суб'єктами господарювання. Для забезпечення програми «доступні ліки» аптечні установи можуть напряму укладати договори з розпорядниками бюджетних коштів. Але багато медичних закладів вже уклали договори з аптечними установами та були розпорядниками коштів за програмою «доступні ліки». Зі зміною форми господарювання цей механізм припиняє свою дію. Переміщення фінансів за існуючими договорами контролює Державна казначейська служба України і блокує перерахування коштів новостворених КНП. Виходом із цієї ситуації може бути підписання додаткової, тристоронньої угоди із зазначенням заміни сторін зобов'язання між аптечною установою, органом-розпорядником бюджетних коштів і медичним закладом. Таким чином відшкодування вартості лікарських засобів здійснюватиме розпорядник бюджетних коштів. Додатковою угодою також можна розв'язати проблему погашення існуючої заборгованості

перед аптечними установами, зазначивши її обсяг і період утворення.

Керування фінансовою діяльністю

Фінансовий план дозволяє керувати як дохідною, так і видатною його частинами. Якщо заклад ПМД не підписує запланованої кількості декларацій про вибір лікаря, то керівник може знайти способи впливу на зростання цього показника. Якщо ж рівень підписання залишиться низьким, то необхідно відповідним чином зменшити витратну частину фінансового плану. Якщо ж витратна частина буде перевищувати дохідну, то утримання закладу відбуватиметься за рахунок органів місцевого самоврядування. Інших джерел надходжень або процедури банкрутства для КНП не передбачено законодавством. Натомість Власник має вирішити питання шляхом збільшення фінансування, а за потреби розглянути питання відповідності займаній посаді керівника закладу ПМД. «Зрозумійте, пасивної позиції більше не буде! Ви вийшли на ринок, де необхідно залучати нових пацієнтів і продавати медичні послуги», — зазначила О. Хитрова.

Питання комунальних платежів та орендної плати

Відшкодування витрат за комунальні платежі та енергоносії триватиме тільки до кінця 2019 р. Із 2020 р. заплановано задіяти іншу норму бюджетного кодексу, за якою органи місцевого самоврядування мають закуповувати медичні послуги для фінансування комунальних послуг та енергоносіїв. Порядок виконання цієї норми буде відомий приблизно в середині 2019 р., але зрозуміло, що додатковим джерелом дохідної частини закладів ПМД стане договір з органом місцевого самоврядування на закупівлю медичних послуг, що не входять до гарантованого переліку ПМД. До них належать, наприклад, вакцинація населення від грипу поза календарем щеплення, фізіотерапія, денний стаціонар тощо. Тобто послуги, які наразі входять до різних програм, пізніше можуть бути перенесені в зазначений договір з органами місцевої влади. Відповідно до законодавства тарифи на комунальні послуги та енергоносії затверджує громада, яка може встановити пільги на їх оплату для певних верств ринку або юридичних осіб.

Громада своїм рішенням має право встановити пільгу або внести зміни до методики розрахунку орендної плати на об'єктах комунальної власності. Якщо раніше для бюджетних установ пільгова оренда була встановлена на рівні 1 грн./рік, то в новому рішенні можна додати до цього тексту також «комунальні підприємства, які надають медичні послуги за договором з НСЗУ», або, наприклад, встановити коефіцієнт розрахунку вартості орендної плати на рівні 0,01 або 0,10: як вирішить відповідна рада. Керівництво КНП має пояснити Власнику, що встановлення пільгової оренди дозволить зменшити витратну частину фінансового плану.

Питання новостворених закладів ПМД

Якщо в певному населеному пункті створюється заклад ПМД, то місцеві органи влади мають звернутися до відповідної районної ради, до бюджету якої раніше надходила медична субвенція. КНП може здійснювати необхідні виплати з коштів, отриманих від НСЗУ, але головною умовою при цьому залишається вчасне надання медичних послуг в повному обсязі.

У наступній публікації за матеріалами тренінгу буде розглянуто особливості ведення бухгалтерського обліку та звітності закладів ПМД у формі КНП.

Олександр Гузій,
фото автора