

Бухгалтерський облік закладів первинної медичної допомоги: методика, ситуації, роз'яснення фахівців



Згідно з законодавством, бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні — обов'язкові елементи облікової політики. Концепція медичної реформи передбачає зміну командно-адміністративної моделі фінансування системи охорони здоров'я на контрактну. Перехід на нову форму господарювання — необхідний крок для впровадження медичної реформи на первинному рівні надання медичної допомоги. При цьому для закладів охорони здоров'я змінюється законодавче поле, умови діяльності, а також бухгалтерський облік і звітність.

Одна з наших недавніх публікацій була присвячена методиці підготовки та реалізації фінансового плану комунального неприбуткового підприємства (КНП). Продовжуючи тему фінансово-економічного та юридичного підґрунтя в організації первинної медичної допомоги (ПМД), торкнемося особливостей бухгалтерського обліку та фінансової звітності закладів охорони здоров'я у формі КНП. Розібратися у цих питаннях нам допоможе **Олена Хитрова**, асоційований партнер Юридичної компанії «ILF», консультант Проєкту USAID «Реформа ВІЛ-послуг у дії», яка надавала фахові роз'яснення стосовно бухгалтерського обліку та звітності КНП під час тренінгу «Фінансово-економічні та юридичні засади господарювання надавача первинної медичної допомоги», що відбувся 28–30 серпня 2018 р. в місті Дніпрі.

Організація бухгалтерського обліку КНП

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», обов'язок організації ведення бухгалтерського обліку покладено на керівника підприємства. До здійснення реорганізації та зміни форми господарювання бухгалтерський облік у медичних закладах здійснювався згідно з Наказом Міністерства фінансів (Мінфін) України від 31.12.2013 р. № 1203 «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі». На відміну від цього, законодавчим підґрунтям для здійснення бухгалтерського обліку в КНП є Наказ Мінфіну від 30.11.1999 р. № 291 «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування». Зазначеного плану рахунків мають дотримуватися всі діючі організації та підприємства на території України, включно із закладами ПМД у формі КНП. З моменту реорганізації у КНП заклади ПМД зобов'язані здійснювати бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність за іншим планом рахунків.

Зміна форми рахунків

Оскільки організація ведення бухгалтерського обліку є прямим обов'язком керівника, то головний лікар, або директор (зазначається у статуті) має видасти наказ, яким зобов'язати відповідальну особу, починаючи з певної дати, здійснювати ведення бухгалтерського обліку відповідно до Наказу Мінфіну від 30.11.1999 р. № 291 «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування». Від цього моменту всі майбутні дії підприємства необхідні здійснювати відповідно до зазначеного плану рахунків. Спершу постає питання про використання вже наявних облікових даних, вирішити яке можна в тому ж таки наказі керівника, визначивши відповідальну особу і строки (перехідний період, який може тривати 2–3 міс. залежно від обсягу) для перенесення інформації з одного плану рахунків на інший.

Форми організації бухгалтерського обліку

Для закладів охорони здоров'я у формі КНП існують три можливі форми організації бухгалтерського обліку: 1) введення

до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером; 2) користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи — за договором; 3) ведення бухгалтерського обліку на договірних засадах: централізованою бухгалтерією, суб'єктом підприємницької діяльності, самозайнятою особою, що провадять діяльність у сфері бухгалтерського обліку та/чи аудиторської діяльності. Керівник має можливість вибрати одну з цих форм і організувати ведення бухгалтерського обліку та подання фінансової звітності підприємства відповідно до законодавства.

Особливості розподілу і використання коштів КНП

У фінансовому плані необхідно обов'язково відобразити всі видатки підприємства. Їх спрямування може бути узагальненим, більш широким, наприклад на закупівлю обладнання (без обов'язкового зазначення, якого конкретно), або оплати консультаційних послуг (інформаційних, юридичних, бухгалтерських), або проведення капітального ремонту тощо. Водночас, якщо в дохідній частині фінансового плану знаходяться кошти місцевих бюджетних програм, то їх спрямування можливе тільки за цільовим використанням. Недотримання одержувачем принципу цільового використання коштів місцевих програм цілком може бути підставою для притягнення до адміністративної і навіть кримінальної відповідальності.

З моменту реорганізації заклади ПМД набувають статусу суб'єктів господарювання, що дозволяє розпоряджатися коштами, отриманими від Національної служби здоров'я України (НСЗУ). Водночас, враховуючи ймовірні додаткові джерела фінансування з місцевих бюджетних програм, заклади ПМД зберігають за собою статус одержувача бюджетних коштів. Тобто заклад охорони здоров'я у формі КНП може бути у двох ролях: 1) одержувача коштів за цільовими бюджетними програмами; 2) суб'єкта господарювання — за іншими коштами. Цю особливість необхідно враховувати під час подання звітності та визначення цільового використання коштів.

Фінансова звітність суб'єкта господарювання

Фінансова звітність закладу ПМД (річна та квартальна) як суб'єкта господарювання подається у відповідний період та строки органам, до сфери управління яких належить підприємство. За вимогою звітність може бути надана трудовим колективам. Власники (засновники) мають отримувати звітність відповідно до установчих документів. Отримувачами звітності можуть бути інші органи та користувачі, зокрема органи державної статистики. Законодавче питання звітування регулюється Постановою Кабінету міністрів України (КМУ) від 28.02.2000 р. № 419 «Про затвердження Порядку подання фінансової звітності» та Наказом Мінфіну від 07.02.2013 р. № 73 «Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Квартальна звітність подається не пізніше 25-го числа місяця, наступного за звітним, а річна — не пізніше 28 лютого наступного за звітним року. Звітність містить інформацію про активи підприємства, його зобов'язання, розміри власного капіталу, дохід, грошові потоки суб'єкта державного сектору та бюджету. Звітність складається з балансу, звіту про фінансові результати, звіту про власний капітал, звіту про рух грошових коштів, приміток до звітів. Усі дані подаються на підставі нового плану рахунків суб'єкта господарювання. Звітність підлягає оприлюдненню на сайті КНП і окремо — на сайті власника, якщо останнє передбачено положенням.

Нові ролі закладу охорони здоров'я

Відповідно до Бюджетного кодексу України реорганізовані в КНП заклади охорони здоров'я не можуть мати статусу розпорядників бюджетних коштів за визначенням, але можуть отримувати фінансування з державного чи місцевого бюджету в статусі одержувачів бюджетних коштів. У взаємодії з НСЗУ медичні заклади не мають статусу одержувача бюджетних коштів. Зокрема, в листі Державної казначейської служби від 25.09.2015 р. № 14-08/868-23932 «Щодо визначення одержувача бюджетних коштів» наведено алгоритм визначення — хто саме є одержувачем бюджетних коштів. Першою ознакою того, що особа визначена одержувачем бюджетних коштів, є включення її до мережі одержувачів і розпорядників бюджетних коштів. Заклади ПМД, які уклали договори з НСЗУ, не мають такої ознаки.

За договорами з НСЗУ заклади ПМД фактично надають послуги, отримуючи за них плату. Оскільки фінансування від НСЗУ є коштами, отриманими за надання послуг з медичного обслуговування, то стосовно цих коштів немає зобов'язань дотримуватися цільового використання або подавати звітність, подібно до одержувачів бюджетних коштів. Заклади ПМД вільні у питаннях використання коштів НСЗУ за умови дотримання головної вимоги договору — надання медичної допомоги в повному обсязі, визначеному порядком надання ПМД та самим договором. Надлишок коштів можна спрямовувати на розвиток підприємства, навчання працівників, оновлення обладнання тощо за тими статтями витрат, які будуть затверджені у фінансовому плані й погоджені з власником. Разом з цим кошти місцевих програм, завдяки яким у закладів охорони здоров'я залишились статус одержувача бюджетних коштів, необхідно так само включити в фінансовий план. У подальшому необхідно готувати та подавати пакет документів щодо коштів, за якими заклад ПМД має статус одержувача бюджетних коштів: план використання коштів та звітності відповідно до наказу Мінфіну від 24.01.2012 р. № 44 «Про затвердження Порядку складання бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів, звітності фондами загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування». «Щоразу необхідно ставити запитання: це кошти програмні, чи це кошти НСЗУ? Якщо кошти програмні, то у них має бути особливий порядок використання та звітування. Якщо ж це кошти НСЗУ, то за ними не передбачено такого порядку, а, навпаки, використовувати їх можна вільно», — підкреслила О. Хитрова.

Планування та звітність одержувача бюджетних коштів

Заклади охорони здоров'я як одержувачі бюджетних коштів, відповідно до наказу Мінфіну від 24.01.2012 р. № 44, повинні складати:

- План використання коштів.
- Звіт про надходження та використання коштів загального фонду (форма № 2д, № 2м).
- Звіт про надходження і використання коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень (форма № 4-2д, № 4-2м).
- Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (форма № 4-3д, № 4-3м).
- Звіт про надходження і використання інших надходжень спеціального фонду (позики міжнародних фінансових організацій) (форма № 4-3д.1, № 4-3м.1).
- Звіт про заборгованість за бюджетними коштами (форма № 7д, № 7м).
- Звіт про заборгованість за окремими програмами (форма № 7д.1, № 7м.1) + бюджетною програмою можуть бути встановлені особливості звітності.

Місячна звітність подається органам Казначейства (форми № 4-3д.1, № 4-3.1, № 7д.1; № 7м.1). Квартальна і річна звітність подається органам Казначейства та розпоряднику бюджетних коштів (форми № 2д, № 2м, № 4-2д, № 4-2м, № 4-3д, № 4-3м, № 4-3д.1, № 4-3м.1, № 7д, № 7м, № 7д.1, № 7м.1).

Питання неприбутковості

До податкової служби необхідно подавати підтвердження використання коштів, зокрема щодо відповідності до статуту підприємства і узгодженого з Власником фінансового плану. Однією з вимог до КНП як неприбуткової організації є використання власних доходів (прибутків) виключно на видатки з утримання підприємства, реалізації мети (цілей, завдань) та напрямів діяльності, визначених установчими документами. Підтвердження цільового використання коштів — у фінансовому плані КНП. Форма звіту до податкової служби міститься у Наказі Мінфіну № 469 від 28.04.2017 р. «Про затвердження змін до форми Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації». Річну звітність подають неприбуткові організації, які відповідають вимогам п. 133.4 Податкового кодексу (ПК) України та внесені до Реєстру неприбуткових установ та організацій. Місячний звіт — для неприбуткових підприємств, які порушили вимоги п. 133.4 ПК. У цьому разі інформація подається за період з початку року по останній день місяця, в якому вчинено таке порушення.

Податок на додану вартість

Статус платника податку на додану вартість (ПДВ) за законодавством суб'єкт набуває у разі, якщо загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню, відповідно до ПК України, нарахована (сплачена) протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно перевищує 1 млн грн. Така особа зобов'язана зареєструватися у контролюючому органі за своїм місцезнаходженням як платник ПДВ. Судова практика та позиція податкових органів сходяться на тому, що в обсяг товарів та послуг, які підлягають оподаткуванню, враховуються товари та послуги, звільнені від оподаткування. Тому, якщо КНП надає послуги, вартість яких перевищує 1 млн грн., то відповідно зобов'язане отримати статус платника ПДВ.

Державний фінансовий контроль

У минулому Державна аудиторська служба України перевіряла заклади охорони здоров'я як одержувачів бюджетних коштів щодо їх цільового використання, а також в частині дотримання порядку публічних закупівель. Ці повноваження аудиторської служби стосовно закладів охорони здоров'я у формі КНП залишаються, але перевірку щодо цільового використання коштів органи Державної аудиторської служби України можуть проводити лише щодо бюджетних програм. Після реорганізації до закладів ПМД застосовується три види контролю:

1. Аудит — перевірка відповідності прийнятих управлінських рішень досягненню мети діяльності КНП; державна аудиторська служба може бути залучена власником з метою перевірки звіту про фінансовий план.
2. Інспектування використання бюджетних коштів одержувачем та їх цільового використання.
3. Контроль за дотриманням законодавства у сфері закупівель (моніторинг закупівель, перевірка закупівель у замовників).

Юридичні аспекти фінансування закладу з декількох джерел

На відміну від бюджетних установ, для КНП фінансування з декількох джерел законодавством не заборонено. Фактично КНП можуть отримувати кошти як на рахунки в казначействі, такі і на рахунки в банках. Заклади охорони здоров'я, крім надходжень від НСЗУ, можуть отримувати фінансування за договором про надання медичних послуг з органами місцевого самоврядування, страховими компаніями, юридичними та фізичними особами; за надання послуг фізичним особам — підприємцям; із благодійних внесків та коштів від благодійних організацій; за цільовими програмами органів місцевого самоврядування; у вигляді дотацій з місцевого бюджету та інших джерел.

Договірні відносини. Платні медичні послуги

Свобода договору — одна з основних засад цивільного законодавства. Комунальні підприємства як суб'єкти господарю-

вання приймають рішення про вступ у договірні відносини за власним волевиявленням, відповідно до законодавства (зокрема про публічні закупівлі) і положень статуту.

Законодавчим підґрунтям для надання платних медичних послуг у закладах охорони здоров'я є Постанова КМУ від 17.09.1996 р. № 1138 «Про затвердження переліку платних послуг, які можуть надаватися в державних та комунальних закладах охорони здоров'я». Ціни на медичні послуги є регульованими відповідно до п. 12 Постанови КМУ від 25.12.1996 р. № 1548 «Про встановлення повноважень органів виконавчої влади та виконавчих органів міських рад щодо регулювання цін (тарифів)». Регуляторна функція органів місцевого самоврядування полягає в затвердженні чи погодженні запропонованих тарифів.

Межа відповідальності

Права та обов'язки реорганізованих у КНП закладів охорони здоров'я встановлені законодавством або визначені на підставі договору. Зокрема, це стосується умов НСЗУ, в яких закріплено обов'язки і відповідальність; кримінальної відповідальності (наприклад ненадання допомоги у станах, що загрожують життю); досягнень певних результатів та виконання зобов'язань за одержані програмні кошти. Решту зобов'язань з організації та забезпечення системи покладено на власника та органи місцевого самоврядування.

Зміна форми фінансового обліку

Змінити форму фінансового обліку допоможе якомога швидший перехід на фінансовий план. Річний баланс реорганізовані заклади охорони здоров'я мають подавати вже за новою системою, а більшість підприємств використовують загальні для всіх форми звітності. Враховуючи, що реорганізація тягне за собою цілу низку змін, керівництво має вирішити, в які строки підприємство зможе зробити певні кроки, і закріпити це рішення відповідним наказом. Наприклад, деякі заклади ПМД на складання порівняльної таблиці для переходу на новий план рахунків витратили всього 1 робочий день. Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку покладено на керівника, який приймає рішення з огляду на можливі організаційні перетворення. Змінивши план рахунків, підприємство має по-іншому обліковувати витрати, інакше під час формування звіту для податкової служби виявиться невідповідність. Звітність до органів статистики також потребуватиме подання нової форми про неприбутковість, яка формується на підставі даних бухгалтерського обліку. У разі необхідності, за наявності спірних питань, є сенс звертатися до інших комунальних підприємств регіону, які, можливо, мають досвід успішного вирішення певних ситуацій з ведення обліку і звітності. Також можна звертатися до аудиторських служб і бухгалтерів приватних підприємств.

Оренда приміщень КНП

Відповідно до ст. 87 Господарського кодексу України рішення про передачу в оренду приміщення загальною площею до 200 м² може приймати керівник, а отримані за договором оренди кошти належать підприємству. Понад цю межу питання оренди має розглядати власник та, у разі позитивного рішення, отримані за договором оренди кошти розподіляються між власником та балансоутримувачем. Якщо ж можливість передання в оренду розглядає тільки власник, то розподіл коштів за договором оренди цілком залежить від рішення власника. В окремих випадках передання приміщень в оренду потребує рішення керівника і письмового звернення до засновника з проханням погодження. Іноді статут підприємства має власні положення щодо процедури передачі майна в оренду. Укласти договір оренди після закінчення його строку з іншим орендодавцем КНП можуть у тому разі, якщо з цього приводу немає певних обмежень у статуті та якщо орендована площа сумарно не перевищує 200 м². Тобто на кінець року, коли старі договори з орендарями припинять свою дію, нові договори вони зможуть укласти напряму з реорганізованими закладами охорони здоров'я за дотримання попередньо зазначених умов.

Використання коштів НСЗУ

Перед менеджерами закладів охорони здоров'я часто постає запитання, чи можна використати гроші від НСЗУ, наприклад на ремонт приміщень, закупівлю діагностичних тестів, обладнання тощо. Насправді важливо спочатку врахувати всі витрати закладу, необхідні для надання ПМД відповідно до Порядку надання

ПМД. Надлишок коштів, отриманий у результаті цих розрахунків, дійсно може бути витрачений на додаткові, фактично безоплатні, послуги для пацієнтів або на нове обладнання (з характеристиками згідно з ліцензійними вимогами). Це не є порушенням. Але подібні закупівлі можна здійснювати за кошти місцевої влади, а не витрачати вже зароблені кошти, за які було надано відповідні послуги.

Безоплатний і пільговий відпуск ліків

Забезпечення пільгового і безоплатного відпуску лікарських засобів, відповідно до Постанови КМУ від 7 серпня 1998 р. № 1303 «Про впорядкування безоплатного та пільгового відпуску лікарських засобів за рецептами лікарів у разі амбулаторного лікування окремих груп населення та за певними категоріями захворювань», має відбуватися за кошти програм Державного чи місцевого бюджету. Також в цій постанові зазначено, що керівники закладів охорони здоров'я мають проводити переговори з власниками та місцевою владою про наявність громадян пільгової категорії, які мають необхідність у забезпеченні лікарськими засобами. Обсяги цієї потреби і розрахунок відповідної суми коштів є передумовою для включення у програму фінансової підтримки комунальних підприємств.

Первинна ланка в перехідний період

Перехідний період за планом медичної реформи триватиме до початку 2020 р. Одне з найскладніших питань, що виникає після реформування первинної ланки медичної допомоги — це взаємодія зі вторинною ланкою, яка ще знаходиться на стадії перетворення, а подальша співпраця з нею має відбуватися вже у формі КНП. Джерелом фінансування вторинної ланки є медична субвенція, тому інколи лікарі спеціалізованого рівня відмовляються обслуговувати пацієнтів за направленнями сімейних лікарів з інших регіонів. Виникає питання, як правильно направляти пацієнтів, щоб вони змогли отримати медичну допомогу? Намагаючись знайти вихід із цієї ситуації, деякі заклади охорони здоров'я пропонують частково перерозподілити медичну субвенцію, призначену для первинної ланки медичної допомоги, на вторинну.

Користуючись правом вільно вибирати сімейного лікаря, чимала кількість пацієнтів підписали декларації за межами власної територіальної громади. Оцінивши це положення, заклади охорони здоров'я складають списки обслуговуваних пацієнтів з інших територіальних громад і подають запити на перерозподіл медичної субвенції. Проблеми у взаємодії між елементами системи є типовим явищем для перехідного періоду. О. Хитрова радить вирішувати подібні питання лише за допомогою перемовин, оскільки вибудувати взаємодію по-іншому неможливо.

Невдовзі для лікарів буде розроблено програмний додаток (електронне направлення), який допоможе налагодити взаємодію між первинним та спеціалізованими рівнями медичної допомоги. Але станом на сьогодні з метою запобігти ускладненню процесу необхідно обговорювати всі можливі обставини з пацієнтами та керівництвом медичного закладу того рівня, на який планується направити пацієнта. Водночас на вторинній ланці починають все глибше усвідомлювати необхідність вибудовувати відносини з первинною ланкою, оскільки згодом це буде запорукою надходження пацієнтів. Вибудовуючи ці відносини зараз, лікарі вторинної ланки виграють час і формують власну базу пацієнтів.

Оскільки для направлення до вузького спеціаліста необхідна взаємодія із сімейним лікарем, у багатьох пацієнтів виникають побоювання з приводу суб'єктивності, або навіть корупційної складової такого механізму доступу до спеціалізованої медичної допомоги. Власне тому не варто не запевняти колег із вторинної ланки про можливість направлення пацієнтів за вибірковим принципом. Пацієнт, який зіткнеться з подібною схемою, з високою імовірністю вибере іншого сімейного лікаря.

Призначення лабораторних досліджень

Практично кожен із реорганізованих закладів охорони здоров'я зіткнувся з проблемою виконання лабораторних досліджень. Річ у тому, що на перехідний період Постановою КМУ від 25.04.2018 р. № 407 «Про затвердження Порядку реалізації державних гарантій медичного обслуговування населення за програмою медичних гарантій для первинної медичної допомоги на 2018 рік» затверджено тарифи на надання медичних послуг,

пов'язаних з ПМД. Ці тарифи встановлюються як капітаційна ставка за обслуговування одного пацієнта протягом календарного року і включають ставку на оплату медичної послуги та ставку на оплату діагностичних послуг, у тому числі лабораторних досліджень. Таким чином, заклади охорони здоров'я у формі КНП мають забезпечити виконання лабораторних досліджень власними силами або замовити цю послугу на підставі договору про надання послуг. Зауважимо, що мова йде тільки про лабораторні дослідження з переліку, визначеного наказом МОЗ України від 19.03.2018 р. № 504 «Про затвердження Порядку надання первинної медичної допомоги».

Фінансування вузьких спеціалістів та інтернів

Лікарі-інтерни для закладів охорони здоров'я є певною інвестицією в майбутнє. Враховуючи кількість лікарів-пенсіонерів і тих, хто може залишити практику в найближчі роки, важливо підтримувати лікарів-інтернів, щоб зберегти потенціал закладу і обсяги обслуговування населення. Фінансування лікарів-інтернів можна здійснювати з фонду розвитку, інвестиційного фонду або залишкових коштів підприємства. Це саме стосується і вузькопрофільних спеціалістів, оскільки їх наявність у закладі є певною стратегічною перевагою у можливості залучення нових пацієнтів.

Функціонування денного стаціонару

У багатьох центрах ПМД функціонують денні стаціонари. За бажанням КНП можуть продовжувати їх фінансування за умови

достатності коштів для надання повного обсягу ПМД. У разі нестачі можна звернутися до власника, зазначивши, яка кількість населення користується денним стаціонаром і які категорії пацієнтів обслуговуються; визначити, скільки необхідно коштів для утримання, розробити програму додаткового фінансування. Для місцевих органів влади наявність денного стаціонару може бути електоральною перевагою, якщо населення бажає і звикло користуватися цією послугою. З іншого боку, лікування в умовах денного стаціонару оптимізує витрати вторинної ланки на ліжко-місце та утримання амбулаторій.

Заключення

Над розробленням порядку надання ПМД працювали лікарі, економісти, юристи та інші фахівці. Виходячи зі світової практики, враховано все найнеобхідніше для визначення стану та діагнозу у 80% випадків. Досвід доводить, що ефективне використання коштів, спрямованих на медичну сферу, залежить більшою мірою від профілактики різних гострих станів і травматизму (гіпертензивний криз і перелом шийки стегна наприклад). У ситуації нестачі коштів громада чи власник, чи страхова компанія виходить на стадію перемовин із місцевим закладом охорони здоров'я. На завершення О. Хитрова зазначила: «Безвихідних ситуацій не існує: пропонуйте своє рішення, — буде зустрічне, аж доки не дідете згоди».

Олександр Гузій,
фотоматеріал

РЕФЕРАТИВНА ІНФОРМАЦІЯ

Панкреатодуоденэктомия и профилактика формирования постоперационных фистул

Актуальность

Послеоперационный панкреатический свищ (ПОПС) является основной причиной развития вторичных послеоперационных осложнений и смерти после панкреатодуоденэктомии (ПД). Отсутствие единообразия в определении ПОПС вносит значительные расхождения в статистику учета этого вида осложнений, составляющие 2–20%. На сегодня ПОПС, по определению международной панкреатологической ассоциации по изучению процесса формирования фистул (International Study Group of Pancreatic Fistula — ISGPF), это сток любого измеряемого объема жидкости непосредственно после операции либо на третий день с содержанием амилазы, превышающим в три раза ее активность в сыворотке крови. Это значительно облегчило проведение статистического учета. Существенно отличаются и результаты клиник по частоте осложнений и летальности. Клиники, имеющие значительный опыт лечения патологии поджелудочной железы и владеющие методами профилактики осложнений, а также проведения жесткой периоперационной терапии и раннего выявления послеоперационных осложнений после ПД, демонстрируют частоту осложнений $\leq 5\%$.

Значительный вклад, как считают, в прогресс лечения внесла фармакотерапия. С этой целью предложен подход с периоперационным использованием препарата октреотида — ингибитора экзокринной функции поджелудочной железы, препарата длительного действия, являющегося аналогом соматостатина. Несмотря на противоречивые результаты эффективности препарата для профилактики ПОПС, полученные в различных рандомизированных контролируемых исследованиях (РКИ), его широко применяли в последние два десятилетия для сокращения развития свищей.

Несмотря на наметившийся прогресс, проблема далека от решения. Настоящий метаанализ направлен на оценку эффективности применения октреотида в профилактике ПОПС после ПД. Исследование проведено под руководством Панкадж Кумар Гарг (Pankaj Kumar Garg, Department of Surgery, University College of Medical Sciences and Guru Teg Bahadur Hospital, University of Delhi, New Delhi, Delhi, India), Дели, Индия. Работа опубликована в журнале «Хирургия» («The Surgery Journal») в 2018 г.

Методы поиска и анализ информации

Для анализа были отобраны данные РКИ, представленных в PubMed, в которых проводили сравнительную оценку результатов

применения октреотида с плацебо для профилактики ПОПС после выполнения ПД, опубликованные до октября 2016 г. Для анализа использовали программное обеспечение Cochrane Collaboration версии RevMan 5.2. В анализ были включены только материалы, представляющие результаты РКИ применения октреотида по сравнению с плацебо. Материалы, где приведены результаты смешанного лечения, в анализ не включались. Эффект для дихотомических и непрерывных данных выражался как отношение шансов (ОШ) и взвешенная средняя разница (ВСР) соответственно с 95% доверительными интервалами (ДИ). Модель с фиксированным эффектом или случайными эффектами использовалась для объединения данных в соответствии с результатом статистического теста неоднородности. Неоднородность между исследованиями оценивалась с использованием статистики Cochrane Q и I^2 ($p < 0,05$), что указывает на значительную гетерогенность.

Результаты

Для анализа было доступно восемь РКИ. В метаанализ включено 959 пациентов: 492 получали с профилактической целью октреотид, а 467 пациентов получали плацебо. В результате анализа выявлено, что профилактическое назначение октреотида не уменьшает общее количество образовавшихся ПОПС (ОШ 1,03; 95% ДИ 0,73–1,45; $p=0,85$) и формирование осложнений либо выраженность клинической картины проявлений функционирующей фистулы (ОШ 0,76; 95% ДИ 0,35–1,65; $p=0,49$) по сравнению с плацебо. Профилактическое назначение октреотида также не способствовало сокращению продолжительности пребывания в стационаре (ВСР 1,19; 95% ДИ 1,84–4,23; $p=0,44$) или послеоперационной летальности (ОШ 2,04; 95% ДИ 0,87–4,78; $p=0,10$) между двумя группами. Не выявлено также уменьшения эвакуации содержимого из желудка при назначении октреотида по сравнению с плацебо (ОШ 0,76; 95% ДИ 0,41–1,40; $p=0,38$). В результате авторы исследования пришли к заключению о неэффективности применения октреотида.

Заключение

Настоящий метаанализ не подтверждает эффективность профилактического применения октреотида для предотвращения формирования послеоперационных фистул у пациентов, у которых проведено удаление поджелудочной железы. Не установлена его эффективность также и в снижении послеоперационной летальности.

Garg P.K., Sharma J., Jakhetiya A., Chishi N. (2018) The role of prophylactic octreotide to prevent postoperative pancreatic fistula: A meta-analysis of the Randomized Controlled Trials. Surg. J., 4: e182–e187. DOI: <https://doi.org/10.1055/s-0038-1673559>.

Александр Осадчий