

АНОТАЦІЯ

Кирик В. І. Облік і аналіз в системі управління закладами охорони здоров'я. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття ступеня доктора філософії за спеціальністю 071– Облік і оподаткування. Західноукраїнський національний університет, Тернопіль, 2026.

В дисертаційній роботі вирішено важливе наукове завдання, яке полягає у розвитку теоретико-методичних, організаційних і нормативно-правових засад обліку та аналізу в управлінні закладами охорони здоров'я в умовах реформування галузі та цифровізації обліково-аналітичних процесів. Обґрунтовано необхідність удосконалення нормативно-правового забезпечення обліку в сфері охорони здоров'я. Запропоновано внесення змін до законодавства в частині класифікації бюджетних установ за рівнями розпорядників бюджетних коштів і джерелами фінансування. Доведено потребу уточнення Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку в частині положень щодо регулювання електронного документообігу та його узгодження з вимогами чинного облікового законодавства.

Розвинуто теоретико-організаційні підходи до формування облікових даних в умовах застосування комп'ютерних інформаційних систем і цифровізації та запропоновано структуру стандарту «Обліково-аналітичне забезпечення, інформаційні системи та захист даних» і відповідного внутрішнього положення, що регламентують питання організації та використання інформаційних систем, захисту, архівування й збереження обліково-аналітичної інформації, що забезпечує якісне електронне документування в закладах охорони здоров'я.

Удосконалено понятійний апарат аналізу діяльності закладів охорони здоров'я шляхом уточнення поняття «кластер» як форми організації закладів охорони здоров'я відповідно до специфіки їх діяльності в межах певної

територіальної одиниці з метою підвищення якості послуг населенню та забезпечення економічного розвитку, що формує підґрунтя для конкретизації напрямів і показників аналізу.

Розвинуто теоретико-методичні положення фінансового аналізу через уточнення його означення для закладів охорони здоров'я, змісту та обґрунтування необхідності впровадження сучасного інструментарію оцінювання результативності діяльності суб'єктів цієї сфери. На основі вивчення міжнародного досвіду запропоновано структуру «Положення про організацію фінансового аналізу в закладах сфери охорони здоров'я», яке охоплює загальні засади, принципи організації, методика й порядок проведення аналізу, його систему репрезентації результатів і рекомендацій. Це сприятиме підвищенню якості аналітичного забезпечення управлінських рішень, дозволить сформувати в закладі охорони здоров'я якісну систему аналізу, яка здійснюватиме комплексне дослідження його діяльності та фінансового стану з використанням сучасних методів й інструментарію.

Доведено, що реформування системи охорони здоров'я, сучасні виклики і відповідні їм управлінські запити спричинили трансформацію мети та завдань обліку і аналізу, як інформаційних джерел управління. Якщо раніше основна увага приділялася цільовому використанню коштів, то сучасні умови вимагають орієнтації на ефективність та оптимізацію ресурсовикористання. Відповідно, набули подальшого розвитку теоретичні положення щодо визначення мети та завдань обліку й аналізу в закладах охорони здоров'я, які, на відміну від існуючих, орієнтовані не тільки на забезпечення контролю за використанням фінансових ресурсів, а й на оцінку ефективності їх використання загалом, максимізацію результатів діяльності при мінімальних витратах і підвищення якості медичних послуг.

На основі узагальнення галузевої специфіки, багатоканального фінансування та сучасних інформаційних потреб менеджменту доведено доцільність посилення ролі управлінського обліку в закладах охорони здоров'я. Уточнено підхід до його трактування як інтегрованої системи формування, накопичення, оброблення та аналітичної інтерпретації економічної інформації

про діяльність медичного закладу, спрямованої на забезпечення оперативного-тактичного й стратегічного управління, підвищення ефективності використання ресурсів і якості медичних послуг. Відповідно до цього розроблено структурну модель інтегрованої системи обліково-аналітичного забезпечення управління комунальними некомерційними підприємствами – медичними закладами, яка, на відміну від існуючих, враховує специфіку діяльності суб'єктів охорони здоров'я, особливості їх фінансування, потреби контролю якості медичних послуг і передбачає інтеграцію облікових підсистем з медичними інформаційними системами, інструментами бізнес-аналітики та іншими цифровими рішеннями. Така модель забезпечує мультидисциплінарність інформації для обґрунтування управлінських рішень, розширює можливості її формування в реальному часі та сприяє підвищенню ефективності діяльності закладів охорони здоров'я.

Доведено доцільність позиціонування медичної послуги як специфічного об'єкта обліку, який характеризується поєднанням соціальної значущості, складного механізму фінансового забезпечення, високого рівня державного регулювання та залежності від професійної компетентності медичного персоналу. Виявлено необхідність розвитку управлінського обліку як інтегрованої інформаційної системи управління діяльністю медичних закладів. Запропоновано підхід до рейтингування медичного персоналу з використанням розробленої блок-схеми оцінювання, що забезпечує можливість об'єктивної оцінки ефективності праці персоналу та підвищення якості управлінських рішень.

Обґрунтовано теоретико-регуляторні та організаційно-методичні засади управлінського обліку доходів і витрат у комунальних некомерційних підприємствах охорони здоров'я. Запропоновано багаторівневу класифікацію витрат за джерелами фінансування, структурними підрозділами, напрямками медичної допомоги та економічним змістом.

Розвинуто методичні засади організації управлінського обліку витрат шляхом розроблення чотирирівневої моделі, яка охоплює класифікацію, об'єкти обліку, управлінські процеси та рішення. Розроблено формалізовані

блок-схеми управлінського обліку доходів і витрат, адаптовані до особливостей функціонування медичних закладів, удосконалено методичні положення аналізу беззбитковості в системі управлінського обліку комунальних некомерційних підприємства медичних закладів шляхом адаптації його інструментарію до галузевої специфіки та особливостей неприбуткових установ. Доведено, що аналіз беззбитковості в охороні здоров'я доцільно розглядати не тільки як інструмент оцінки фінансових результатів, а й як механізм обґрунтування обсягів фінансування та пошуку резервів підвищення ефективності діяльності. Розроблено алгоритм і блок-схему проведення аналізу відповідно до адаптованого порядку визначення точки беззбитковості з урахуванням специфіки формування доходів і витрат закладів охорони здоров'я.

Досліджено існуючі підходи до калькулювання медичних послуг і виявлено недоліки традиційних методик розподілу непрямих витрат у практиці діяльності закладів охорони здоров'я. Визначено, що використання єдиних баз розподілу витрат не забезпечує належного рівня об'єктивності визначення собівартості медичних послуг. Запропоновано методичний підхід до калькулювання медичних послуг на основі використання драйверів витрат, зважених за часовими параметрами та трудомісткістю медичних процедур. Доведено, що застосування такого підходу забезпечує більш точний розподіл непрямих витрат, підвищує достовірність калькулювання собівартості медичних послуг та створює інформаційну основу для оптимізації витрат і прийняття ефективних управлінських рішень.

Сформовано модель звітності закладів охорони здоров'я, адаптовану до потреб аналізу та управління. Розроблено структуру Звіту про управління, визначено його зміст, інформаційне наповнення та етапи практичної реалізації. Обґрунтовано доцільність використання управлінської звітності як основного інформаційного джерела проведення аналізу діяльності медичних закладів і прийняття управлінських рішень. Запропоновано підхід до оцінки рівня використання звітності в аналітичній роботі на основі авторської анкети-опитувальника. Рекомендовано використання запропонованої моделі звітності

для підвищення прозорості, інформаційності, об'єктивності аналітичних висновків та повноти задоволення інформаційних запитів менеджменту.

Розроблено підхід до аналізу фінансових показників діяльності закладів охорони здоров'я на основі регресійного відбору найбільш релевантних показників та побудови блок-схеми семициклового експрес-аналізу. Встановлено, що використання автоматизованих переходів між етапами аналізу залежно від отриманих результатів дозволяє оптимізувати аналітичні процедури та скоротити затрати часу на проведення розрахунків. Доведено, що запропонований підхід забезпечує достатню точність аналітичних результатів, формування матриці ризиків і можливостей діяльності медичних закладів, а також створює підґрунтя для формування обґрунтованих стратегічних альтернатив їх розвитку.

Розроблено алгоритмізовану модель аналізу показників Звіту про управління закладів охорони здоров'я, яка базується на системному відборі, структуризації, формалізації та алгоритмізації аналітичних процедур. Визначено, що використання моделі забезпечує комплексну та цілісну інтерпретацію інформації про діяльність медичних закладів, підвищує якість інформаційного забезпечення менеджменту та створює передумови для автоматизації аналітичної роботи в умовах цифровізації управлінських процесів.

Результати дослідження забезпечують комплексне удосконалення обліку і аналізу в управлінні діяльністю закладів охорони здоров'я, сприяють підвищенню релевантності, оперативності, достовірності та аналітичної цінності інформації, оптимізації управлінських процесів, раціональному використанню фінансових, матеріальних і трудових ресурсів, підвищенню ефективності та результативності діяльності закладів охорони здоров'я і дозволяють формування якісного інформаційного підґрунтя для прийняття ефективних управлінських рішень.

Ключові слова: облік і аналіз, система управління, охорона здоров'я, цифровізація обліку, інформаційні системи, завдання обліку і аналізу, управлінський облік, витрати, доходи, собівартість, заклади охорони здоров'я,

звітність (фінансова, управлінська, нефінансова), медична послуга, фінансовий аналіз.

ANNOTATION

Kyryk V. I. Accounting and analysis in the healthcare facility management system – Qualification scientific work in the form of a manuscript.

Dissertation for the degree of Doctor of Philosophy in specialty 071 «Accounting and Taxation», Western Ukrainian National University, Ternopil, 2026.

The dissertation solves an important scientific problem, which consists in the development of theoretical and methodological, organizational and regulatory and legal principles of accounting and analysis in the management of healthcare institutions in the context of industry reform and digitalization of accounting and analytical processes. The need to improve the regulatory and legal support for accounting in the healthcare sector is substantiated. Amendments to the legislation are proposed in terms of the classification of budgetary institutions by levels of budget funds managers and sources of financing. The need to clarify the Regulations on Documentary Support of Accounting Records in terms of provisions on the regulation of electronic document flow and its coordination with the requirements of current accounting legislation is proven.

Theoretical and organizational approaches to the formation of accounting data in the conditions of the use of computer information systems and digitalization have been developed and the structure of the standard “Accounting and analytical support, information systems and data protection” and the corresponding internal regulations have been proposed, regulating the issues of organization and use of information systems, protection, archiving and preservation of accounting and analytical information, which ensures high-quality electronic documentation in healthcare institutions. The conceptual apparatus for the analysis of the activities of medical institutions has been improved by clarifying the concept of “cluster” as a form of organization of healthcare institutions in accordance with the specifics of their activities within a certain territorial unit in order to improve the quality of services to

the population and ensure economic development, which forms the basis for specifying the areas and indicators of analysis.

Theoretical and methodological provisions of financial analysis have been developed by clarifying its definition for healthcare institutions, the content and justification of the need to implement modern tools for assessing the effectiveness of the activities of entities in this sphere. Based on the study of international experience, the structure of the “Regulations on the Organization of Financial Analysis in Healthcare Institutions” has been proposed, which covers the general principles, principles of organization, methodology and procedure for conducting analysis, its system of representation of results and recommendations. This will contribute to improving the quality of analytical support for management decisions, will allow forming a high-quality analysis system in a healthcare institution that will carry out a comprehensive study of its activities and financial condition using modern methods and tools. It has been proven that the reform of the healthcare system, modern challenges and the corresponding management requests have caused a transformation of the goals and objectives of accounting and analysis as information sources of management. If earlier the main attention was paid to the targeted use of funds, then modern conditions require an orientation towards efficiency and optimization of resource use. Accordingly, theoretical provisions have been further developed regarding the definition of the purpose and objectives of accounting and analysis in healthcare institutions, which, unlike existing ones, are focused not only on ensuring control over the use of financial resources, but also on assessing the effectiveness of their use in general, maximizing performance at minimal costs, and improving the quality of medical services.

Based on the generalization of industry specifics, multi-channel financing and modern information needs of management, the feasibility of strengthening the role of management accounting in healthcare institutions has been proven. The approach to its interpretation as an integrated system of formation, accumulation, processing and analytical interpretation of economic information about the activities of a healthcare institution, aimed at ensuring operational-tactical and strategic management, increasing the efficiency of resource use and the quality of medical services, has been

clarified. Accordingly, a structural model of an integrated system of accounting and analytical support for the management of municipal non-profit enterprises - medical institutions has been developed, which, unlike existing ones, takes into account the specifics of the activities of healthcare entities, the features of their financing, the needs for quality control of medical services and provides for the integration of accounting subsystems with medical information systems, business analytics tools and other digital solutions. Such a model ensures the multidisciplinary nature of information to substantiate management decisions, expands the possibilities of its formation in real time and contributes to increasing the efficiency of healthcare institutions.

The feasibility of positioning a medical service as a specific accounting object is proven, which is characterized by a combination of social significance, a complex mechanism of financial support, a high level of state regulation and dependence on the professional competence of medical personnel. The need to develop management accounting as an integrated information system for managing the activities of medical institutions is identified. An approach to rating medical personnel is proposed using the developed evaluation flowchart, which provides the possibility of objectively assessing the effectiveness of personnel work and improving the quality of management decisions.

Theoretical, regulatory and organizational and methodological principles of management accounting of income and expenses in municipal non-profit healthcare enterprises are substantiated. A multi-level classification of costs by sources of financing, structural units, areas of medical care and economic content is proposed.

Methodological principles for organizing management accounting of costs are developed by developing a four-level model that covers classification, accounting objects, management processes and decisions. Formalized flow charts of management accounting of income and expenses have been developed, adapted to the specifics of the functioning of medical institutions, and methodological provisions for break-even analysis in the management accounting system of municipal non-profit enterprises of medical institutions have been improved by adapting its tools to the industry specifics and features of non-profit institutions. It has been proven that break-even analysis in

healthcare should be considered not only as a tool for assessing financial results, but also as a mechanism for justifying funding volumes and finding reserves to increase the efficiency of activities. An algorithm and flow chart for conducting the analysis have been developed in accordance with the adapted procedure for determining the break-even point, taking into account the specifics of the formation of income and expenses of healthcare institutions.

Existing approaches to calculating medical services were studied and shortcomings of traditional methods of distributing indirect costs in the practice of medical institutions were identified. It was determined that the use of unified cost allocation bases does not provide the proper level of objectivity in determining the cost of medical services. A methodical approach to calculating medical services based on the use of cost drivers weighted by time parameters and labor intensity of medical procedures was proposed. It was proven that the use of such an approach provides a more accurate distribution of indirect costs, increases the reliability of calculating the cost of medical services and creates an information basis for optimizing costs and making effective management decisions. A reporting model for healthcare institutions was formed, adapted to the needs of analysis and management. The structure of the Management Report was developed, its content, information content and stages of practical implementation were determined. The feasibility of using management reporting as the main information source for analyzing the activities of medical institutions and making management decisions was substantiated. An approach to assessing the level of reporting use in analytical work based on the author's questionnaire is proposed. The use of the proposed reporting model is recommended to increase transparency, informativeness, objectivity of analytical conclusions and completeness of satisfaction of management information requests. An approach to analyzing financial indicators of health care institutions is developed based on regression selection of the most relevant indicators and construction of a flowchart of a seven-cycle express analysis. It is established that the use of automated transitions between analysis stages depending on the results obtained allows optimizing analytical procedures and reducing time spent on calculations. It is proven that the proposed approach ensures sufficient accuracy of analytical results, formation of a

matrix of risks and opportunities for the activities of medical institutions, and also creates a basis for the formation of justified strategic alternatives for their development.

An algorithmic model for analyzing the indicators of the Report on the Management has been developed, which is based on the systematic selection, structuring, formalization and algorithmization of analytical procedures. It has been determined that the use of the model provides a comprehensive and holistic interpretation of information on the activities of medical institutions, improves the quality of information support for management and creates the prerequisites for automating analytical work in the conditions of digitalization of management processes.

The results of the study provide a comprehensive improvement of accounting and analysis in the management of the activities of medical institutions, contribute to increasing the relevance, efficiency, reliability and analytical value of information, optimizing management processes, rational use of financial, material and labor resources, increasing the efficiency and effectiveness of the activities of medical institutions and allow the formation of a high-quality information basis for making effective management decisions in the field of healthcare.

Keywords: accounting and analysis, management system, healthcare, digitalization of accounting, information systems, accounting and analysis tasks, management accounting, expenses, income, cost, healthcare institutions, reporting (financial, managerial, non-financial), medical service, financial analysis.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ:

Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Sysiuk S., Yunger V., Kyryk V., Timchev M. Analysis and analytical methods in the planning system of health care institutions. Public Policy and Accounting. 2023. №1 (7). С. 41–46. DOI: [https://doi.org/10.26642/ppa-2023-1\(7\)-41-46](https://doi.org/10.26642/ppa-2023-1(7)-41-46) (0,7 д. а. / 0,2 д. а; особистий внесок: розроблено підхід до аналізу для покращення точності та обґрунтованості формування фінансових планів суб'єктів сфери охорони здоров'я).

2. Сисюк С. В., Кирик В. І. Використання аналітичних методів управління закладами охорони здоров'я: проблеми та перспективи. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту*. 2024. № 1 (93). С. 160-174. DOI: <http://doi.org/10.34025/2310-8185-2024-1.93.12> URL : <https://herald.chite.edu.ua/content/download/archive/2024/v1/12.pdf> (0,6 д. а. / 0,4 д. а.; особистий внесок: розроблено концепцію позиціонування та використання аналітичних методів в системі управління).

3. Кирик В. І. Облік витрат і калькулювання платних медичних послуг: український та зарубіжний досвід. *Вісник Одеського національного університету*. Серія: Економіка. 2025. Том 30. Випуск 2 (104). С. 31-36. DOI: <https://doi.org/10.32782/2304-0920/2-104-5>. (0,6 д. а.).

4. Кирик В. І. Організація та завдання обліку в медичних закладах України. *Економічний аналіз*. 2025. Том 35, № 1. С. 102-111. DOI: <https://doi.org/10.35774/econa2025.01.102> URL : <https://www.econa.org.ua/index.php/econa/article/view/6279> (0.5 д. а.)

5. Sysiuk S., Kyryk V. Cost accounting and costing of healthcare services: theory and practice. *Вісник економіки*. 2025. № 2 (116). Р. 160-192. DOI: <https://doi.org/10.35774/visnyk2025.02.160>. URL <https://visnykj.wunu.edu.ua/index.php/visnykj/article/view/1777> (0,58 д. а. / 0,29 д. а.; особистий внесок: модифіковано підхід до процесу калькулювання і розроблено блок-схему алгоритму розрахунку виробничої собівартості медичної послуги).

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

6. Кирик В. І. Місце стратегічного аналізу у визначенні пріоритетів діяльності медичних закладів. *Актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в соціально-орієнтованій системі управління підприємством* : Матеріали VIII Всеукраїнської науково-практичної конференції. Частина 1. (м. Полтава, 25 березня 2025 р.). Полтава : Полтавський державний аграрний університет, 2025. С. 440-441 URL :

https://drive.google.com/file/d/1iAoMnZw_zZiSS6dD9tSSUVfT3V8AW5xf/view

(0,1 д. а).

7. Кирик В. І. Стратегічний аналіз і побудова оптимізаційної моделі діяльності з надання медичних послуг в умовах війни. *Трансформація обліку та звітності в умовах соціально-економічних викликів: тези доп. Міжнар. наук.-практ. конф. (Київ, 27 березня 2024 р.)* / відп. ред. О. В. Фоміна. Київ : Держ. торг.-екон. ун-т, 2024. С.285-289. URL : <https://ur.knute.edu.ua/handle/123456789/5701> (0,3 д. а).

8. Кирик В. І. Аналіз і методи управління закладами охорони здоров'я. *Сучасні стратегії сталого розвитку держави та суспільства: наукові горизонти та перспективи: збірник матеріалів I-ї Науково-практичної конференції з міжнародною участю / за наук. ред. проф. О. В. Чепелюк, В. Д. Філіппової, В. М. Демченка (м. Хмельницький, 22 лютого 2024 р.)*. Хмельницький: ХНТУ, 2024. С. 65-69. URL : <https://mku.edu.ua/wp-content/uploads/2026/03/ZBIRNYK-Konferentsiyi-22.02.24.pdf> (0,2 д.а).

9. Кирик В. І. Медичні послуги та їх калькулювання: українська і зарубіжна практика. *Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна візія та виклики глобалізації : збірник праць XX міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених (м. Тернопіль, 19 травня 2023 р.)*. Тернопіль : ЗУНУ, 2023. С. 842-846 URL : https://www.wunu.edu.ua/pdf/rmv/zb%D1%96rnik_rmv_23.pdf (0,2 д.а).

10. Кирик В. Завдання аналізу в управлінні діяльністю закладів охорони здоров'я. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали VII Міжнародної науково-практичної конференції, присвяченій 55-річчю кафедри обліку і оподаткування та 85-річчю від дня народження д. е. н., проф. Б. М. Литвина (м. Тернопіль, 26-27 вересня 2024 р.)*. Том 2. Тернопіль: ЗУНУ, 2024. С. 454-458. URL : <http://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/52134> (0,15 д.а).

11. Кирик В. Інформаційно-аналітичне забезпечення оцінки результативності діяльності закладів охорони здоров'я: проблеми та виклики в умовах ІТ. *Розвиток обліку, аудиту та оподаткування в умовах інноваційної*

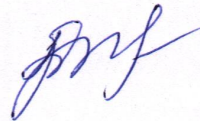
Кропивницький: ЦНТУ, 2025. С. 158-160 URL:
https://audit.kntu.kr.ua/file/content/25925/zbirnyk_2025.pdf (0,2 д. а.).

12. Кирик В. Управлінський облік доходів і витрат як інструмент фінансової стійкості комунальних неприбуткових підприємств охорони здоров'я. *Модерні фінанси: національна стійкість, безпека, інноваційне лідерство : матеріали III Міжнародного фінансового форуму (Тернопіль – Буковель, 13-17 травня 2026 р.)* / ред. кол. : А. І. Крисоватий, З. М. Лободіна, В. П. Горин, В. А. Валігура, В. В. Сідляр, О. Є. Коваль. Тернопіль: ЗУНУ, 2026. С. 335-336. URL: https://fin-forum.wunu.edu.ua/files/Forum_2026_Zbirnyk.pdf(0,2 д. а.).

Науковий керівник,

к.е.н., доцент,

доцент кафедри обліку і оподаткування



Світлана СИСЮК