

РЕЦЕНЗІЯ

кандидата економічних наук, доцента, доцента кафедри обліку і оподаткування
Західноукраїнського національного університету

Омецінської Ірини Ярославівни

на дисертаційну роботу Кирика Василя Ігоровича
на тему «Облік і аналіз в системі управління закладами охорони здоров'я»,
поданої на здобуття ступеня доктора філософії з галузі знань 07 «Управління
та адміністрування» за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування»

Актуальність теми дисертації та її зв'язок з науковими програмами, планами, темами. Заклади охорони здоров'я відіграють важливу роль у забезпеченні суспільного добробуту, підвищенні якості життя населення та реалізації соціальної функції держави. У сучасних умовах їх діяльність здійснюється в умовах реформування галузі, обмеженості фінансових, матеріальних і кадрових ресурсів, посилення конкуренції за джерела фінансування та підвищення вимог населення до якості медичних послуг. При цьому заклади охорони здоров'я повинні поєднувати соціальну спрямованість своєї діяльності з необхідністю досягнення економічної результативності. Це зумовлює потребу у формуванні якісної обліково-аналітичної інформації, що дасть змогу оцінювати доходи, витрати, ефективність використання ресурсів, ризики та можливості подальшого розвитку медичного закладу.

Якісне інформаційне забезпечення є важливою передумовою ефективного управління закладами охорони здоров'я. Облік і аналіз мають значний потенціал для подальшого розвитку, впровадження сучасних методів та інноваційного аналітичного інструментарію, спрямованого на оптимізацію управлінських процесів. Водночас специфіка діяльності закладів охорони здоров'я потребує адаптації традиційних облікових і аналітичних систем до особливостей надання медичних послуг, джерел їх фінансування, формування тарифів, структури витрат і порядку оцінювання результативності діяльності медичних закладів. Це зумовлює необхідність удосконалення обліково-

аналітичного забезпечення системи управління з урахуванням галузевих особливостей та сучасних інформаційних потреб менеджменту.

З огляду на вищезазначене, дисертаційна робота Кирика Василя Ігоровича на тему «Облік і аналіз в системі управління закладами охорони здоров'я» є актуальною та сприятиме удосконаленню теоретичних, організаційних, методичних і практичних положень обліково-аналітичного забезпечення системи управління, що дасть змогу підвищити обґрунтованість управлінських рішень, якість медичних послуг і ефективність діяльності закладів охорони здоров'я.

Дисертаційна робота виконана відповідно до планів науково-дослідних робіт Західноукраїнського національного університету, зокрема за темами «Цифрова трансформація обліку для забезпечення кібернетичної безпеки» (державний реєстраційний номер 0125U002881), «Розвиток системи бухгалтерського та управлінського обліку в умовах соціально економічних викликів» (державний реєстраційний номер 0122U000927) та «Цифровізація обліку в системі управління енергетичною та кібернетичною безпекою України у воєнний та повоєнний періоди» (державний реєстраційний номер 0126U002206), в межах яких автором узагальнено завдання та засади формування нормативно-інструктивних положень щодо обліково-аналітичного забезпечення в умовах використання сучасних інформаційних систем, сформовано концепцію управлінського обліку та застосування в ньому аналітичних методів.

Ступінь обґрунтованості та достовірності наукових положень, висновків і рекомендацій. Наукові результати, висновки та рекомендації дисертаційної роботи обґрунтовані, достовірні й аргументовані, що підтверджується ґрунтовним аналізом наукових публікацій українських і зарубіжних вчених, даних інформаційно-аналітичних видань, а також власними розробками автора з використанням сучасних методів дослідження. Для досягнення мети дослідження та реалізації його завдань використано комплекс загальнонаукових і спеціальних методів, що дозволили забезпечити належний

рівень обґрунтованості сформульованих положень і висновків, а також достовірність одержаних наукових результатів.

У дисертації автором проведено ґрунтовне дослідження теоретичних засад обліку й аналізу з урахуванням особливостей діяльності закладів охорони здоров'я, а також визначено сучасні управлінські запити щодо формування релевантної інформації для прийняття управлінських рішень. Здобувачем удосконалено підхід до визначення мети й завдань обліку та аналізу відповідно до специфіки комунальних некомерційних підприємств охорони здоров'я, що забезпечує адаптованість інформаційних систем до потреб менеджменту, прозорість та транспарентність даних (с. 64-71). Особливої уваги заслуговує удосконалений підхід до позиціонування медичних послуг як специфічного об'єкта обліку.

Запропонований автором підхід до рейтингування медичного персоналу та побудована блок-схема його оцінювання мають вагоме практичне значення для вдосконалення системи управлінського обліку в закладах охорони здоров'я (с. 83-85).

Належним рівнем наукової обґрунтованості характеризуються результати другого розділу дисертаційної роботи, присвяченого удосконаленню організаційних та методичних засад обліку доходів, витрат та калькулювання собівартості медичних послуг. Заслуговує на увагу запропонована автором інтегрована система обліку для управління комунальними некомерційними підприємствами медичної сфери, яка поєднує фінансовий і управлінський облік, сучасні інформаційні технології, звітність, що дає змогу формувати актуальні дані відповідно до інформаційних потреб менеджменту (с. 100). Запропоновано багаторівневу класифікацію витрат за джерелами фінансування, напрямками медичної допомоги, структурними підрозділами та економічним змістом. Такий підхід дає змогу детально досліджувати склад і структуру витрат та формувати інформацію, необхідну для управління ними (с. 103-106).

Наукову та практичну цінність має запропонована адаптація інструментарію аналізу беззбитковості до умов функціонування комунальних

некомерційних підприємств шляхом використання тарифів НСЗУ та фінансового результату пакетів медичних послуг, що сприяє підвищенню релевантності інформаційно-аналітичного забезпечення управління (с. 109-117).

Особливої уваги заслуговує запропонований у підрозділі 2.3 підхід до калькулювання собівартості медичних послуг. Його основою є використання драйверів витрат, зважених за часовими параметрами. Такий підхід враховує трудомісткість та інтенсивність медичних процесів і забезпечує точний розподіл непрямих витрат. Отримана інформація може бути використана для контролю витрат, обґрунтування тарифів і прийняття ефективних управлінських рішень.

Значний науковий інтерес становлять результати третього розділу дисертаційної роботи, присвяченого удосконаленню аналізу як основи ефективного управління діяльністю закладів охорони здоров'я. Автором систематизовано основні форми звітності закладів охорони здоров'я та визначено їх інформаційне значення для проведення аналізу (с. 145-156). Обґрунтованими є також пропозиції щодо вдосконалення структури і змісту Звіту про управління з урахуванням галузевих особливостей закладів охорони здоров'я (с. 157-158).

Автором також удосконалено підхід до аналізу фінансових показників діяльності закладів охорони здоров'я (підрозділ 3.2). Розроблено блок-схему семициклового обчислення аналітичних оцінок за експрес-методом, що дозволяє побудувати матрицю ризиків і можливостей та сформулювати об'єктивні висновки щодо перспектив розвитку закладів охорони здоров'я.

На особливу увагу заслуговує розроблена автором алгоритмізована модель аналізу показників Звіту про управління закладів охорони здоров'я, яка передбачає системний відбір, структуризацію та формалізацію аналітичних процедур, забезпечуючи цілісну інтерпретацію інформації та підвищення ефективності інформаційного забезпечення управлінської діяльності (с. 186-187).

Загалом отримані автором результати є обґрунтованими, мають наукову новизну та практичне значення. Запропоновані підходи спрямовані на підвищення якості інформаційного забезпечення системи управління та ефективну діяльність закладів охорони здоров'я.

Новизна наукових положень і отриманих результатів дисертації. Наукова новизна одержаних у дисертаційній роботі Кирика В. І. результатів полягає в обґрунтуванні та розробленні теоретичних, організаційних, методичних і прикладних рекомендацій щодо розвитку обліку й аналізу в системі управління закладами охорони здоров'я. До найбільш значущих здобутків автора можна віднести наступні:

- уточнено положення нормативних актів і документів щодо класифікації бюджетних установ за ієрархічною системою та джерелами фінансування, що визначає підхід до ведення обліку й формування звітності, а також розвинуто засади цифровізації обліку та аналізу шляхом формування «Положення про обліково-аналітичне забезпечення, інформаційні системи та захист даних» відповідно до запропонованої структури, що дозволить вирішити проблеми ідентифікації специфіки даних, ефективного їх захисту й збереження;

- удосконалено підхід до визначення мети й складу завдань обліку та аналізу відповідно до специфіки комунальних некомерційних підприємств з акцентом на ефективності та якості медичних послуг, а також з урахуванням виявленого причинно-наслідкового зв'язку і дій факторів внутрішнього й зовнішнього середовищ;

- обґрунтовано позиціонування медичних послуг як специфічного об'єкта обліку, який характеризується поєднанням соціальної значущості, специфіки взаємодії з пацієнтами, особливих умов фінансування й високого рівня регулювання, використання кваліфікованого медичного персоналу (оцінку якого запропоновано здійснювати за розробленим підходом до рейтингування і побудованою блок-схемою), а також потребує відповідного інструментарію, що впливає на побудову системи управлінського обліку;

– удосконалено методичні засади групування витрат в системі управлінського обліку з урахуванням особливостей діяльності комунальних некомерційних підприємств охорони здоров'я, що передбачають багаторівневу класифікацію витрат за джерелами фінансування, напрямками медичної допомоги, структурними підрозділами й економічним змістом, а також адаптацію інструментарію аналізу беззбитковості до умов функціонування комунальних некомерційних підприємств;

– розроблено підхід до калькулювання медичних послуг у комунальних некомерційних підприємствах охорони здоров'я, який базується на використанні драйверів витрат, зважених на основі часових параметрів, що забезпечує більш точний розподіл непрямих витрат завдяки врахуванню трудомісткості та інтенсивності медичних процесів;

– удосконалено аналіз фінансових показників діяльності закладів охорони здоров'я на основі запропонованого регресійного відбору релевантних показників, формування блок-схеми семициклового обчислення аналітичних оцінок за експрес методом;

– розроблено алгоритмізовану модель аналізу показників Звіту про управління закладів охорони здоров'я, яка передбачає системний відбір, структуризацію та формалізацію аналітичних процедур, що дозволяє забезпечити цілісну інтерпретацію даних та підвищити ефективність інформаційного забезпечення управління;

– розвинуто підхід до оцінки рівня використання звітності для проведення аналізу показників діяльності медичних закладів через використання авторської версії анкети-опитувальника, обґрунтування доцільності та етапів удосконалення звітності з пропозицією щодо збалансування структури й змісту Звіту про управління з урахуванням галузевих особливостей та адаптації для цілей аналізу.

Структура дисертаційної роботи. Дисертаційна робота Кирика В. І. має традиційну структуру та складається з анотації, вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Обсяг основного тексту

дисертації становить 190 сторінок друкованого тексту. Загальний обсяг роботи становить 272 сторінки. Робота містить 39 рисунків, 23 таблиці, 16 додатків на 39 сторінках. Список використаних джерел налічує 217 найменувань і розміщений на 28 сторінках. Оформлення дисертаційної роботи відповідає Вимогам до оформлення дисертації, затверджених наказом Міністерства освіти і науки України від 12.01.2017 р. № 40.

Розділи дисертаційної роботи є структурованими, систематизованими, взаємопов'язаними та забезпечують реалізацію мети й вирішення завдань дослідження, що підтверджується науковою новизною та представленими висновками.

У дисертаційній роботі простежується авторський стиль. Робота підготовлена діловою українською мовою з використанням наукової фахової термінології.

Теоретичне та практичне значення результатів дослідження. Наукова новизна, висновки та пропозиції мають достатній рівень наукової обґрунтованості, теоретичне та практичне значення. Результати дослідження будуть цінними для формування ефективної системи обліково-аналітичного забезпечення управління закладами охорони здоров'я, удосконалення процесів калькулювання медичних послуг, проведення аналізу показників діяльності медичних закладів, а також забезпечення їх адаптивності до сучасних викликів і потреб системи охорони здоров'я.

Окремі пропозиції автора отримали практичне застосування в діяльності: КНП «Тернопільська комунальна міська лікарня № 2» (довідка №01-18/1364 від 28.05.2026 р.), КНП «Глинянська міська лікарня» (довідка № 63Б від 06.05.2026 р.), Медичного центру «Клініка професора Стефана Хміля» (довідка № 21 від 01.06.2026 р.). Теоретичні положення та науково-практичні рекомендації автора використовуються у навчальному процесі Західноукраїнського національного університету при викладанні дисциплін: «Галузевий бухгалтерський облік», «Управлінський облік», «Облік і аналіз в

управлінні суб'єктами державного сектору» (довідка № 126-28/1374 від 29.05.2026 р.).

Повнота висвітлених наукових положень, висновків і рекомендацій в опублікованих працях. Теоретичні та прикладні положення, висновки та рекомендації повною мірою відображено у 12 наукових працях загальним обсягом 4,33 д.а., особисто автору належить 3,34 д. а., із них: 5 статей у фахових наукових виданнях (з яких 3 у співавторстві), в яких опубліковані основні наукові результати, 7 публікацій апробаційного характеру, які додатково відображають наукові результати дослідження.

Основні положення і результати наукового дослідження обговорювались й отримали позитивну оцінку на 4 міжнародних науково-практичних конференціях, а також науково-практичній конференції з міжнародною участю, всеукраїнській науково-практичній конференції та міжнародному фінансовому форумі.

Викладені в роботі положення наукової новизни, отримані практичні результати, сформульовані висновки й рекомендації одержані дисертантом особисто. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, використано лише ті ідеї та положення, що є результатом самостійного дослідження здобувача.

Відсутність (наявність) порушення академічної доброчесності. Дисертаційна робота Кирика Василя Ігоровича не містить запозичень без належного посилання на джерела, що підтверджено результатами перевірки на наявність текстових запозичень, та відповідає принципам академічної доброчесності.

Дискусійні положення та зауваження до змісту дисертації. Позитивно оцінюючи дисертаційне дослідження, його наукову новизну, теоретичну та практичну значимість, в роботі мають місце окремі положення, що носять дискусійний характер:

1. Заслугує на позитивну оцінку запропонований автором підхід до визначення сучасних вимог до інформації для управління закладами охорони здоров'я (рис. 1.1). Водночас, на нашу думку, доцільно було б розширити їх

перелік вимогою щодо соціальної спрямованості інформації з урахуванням ролі закладів охорони здоров'я у забезпеченні сталого розвитку економіки.

2. Науково обґрунтованою є удосконалена багаторівнева класифікація витрат комунальних некомерційних підприємств охорони здоров'я (с. 103-107) та відображення її зв'язку з управлінськими процесами і рішеннями (рис. 2.7). Проте, на нашу думку, рисунок доцільно було б доповнити виокремленням джерел фінансування як самостійного елемента класифікації. Крім того, практичну цінність роботи посилила б конкретизація аналітичних рахунків для обліку непрямих витрат у розрізі центрів витрат (відповідних підрозділів).

3. Заслугує на позитивну оцінку запропонований автором підхід до систематизації основних форм звітності закладів охорони здоров'я та визначення їх інформаційного значення для проведення аналізу (рис. 144-147). Проте доцільно було б виокремити в структурі рисунків 3.1 і 3.2 нефінансову звітність як самостійний елемент інформаційного забезпечення управління, що дозволило б більш повно відобразити її роль у формуванні аналітичної інформації для прийняття управлінських рішень.

4. Вагомим результатом дослідження є розроблена автором модель аналізу управлінської звітності, яка забезпечує формування інформації для оцінювання діяльності закладів охорони здоров'я (с. 186-190). Водночас дискусійною є пропозиція автора щодо виключення наступних етапів аналізу за відсутності критичних значень показників (рис. 3.9), межі та критерії встановлення яких доцільно було б у роботі конкретизувати.

Разом з тим, зазначені зауваження та дискусійні положення не зменшують наукової і практичної цінності результатів дисертаційної роботи Кирика Василя Ігоровича та не впливають на загальну позитивну її оцінку.

Загальний висновок. Дисертаційна робота Кирика Василя Ігоровича на тему «Облік і аналіз в системі управління закладами охорони здоров'я» є завершеним, структурованим, самостійним науковим дослідженням, виконаним на актуальну тему з дотриманням принципів академічної

добросовісності. За своїм змістом робота відповідає спеціальності 071 «Облік і оподаткування».

Робота характеризується високим рівнем теоретичної і практичності значущості та відповідає темі дисертації. Мета дослідження досягнута, поставлені завдання вирішені, представлені наукові результати в сукупності забезпечують нове вирішення наукового завдання, що полягає в розвитку систем обліку та аналізу в управлінні діяльністю закладів охорони здоров'я. Публікації здобувача відображають зміст основних наукових результатів та висновків.

Дисертаційна робота відповідає вимогам постанови Кабінету Міністрів України № 44 від 12.01.2022 року «Про затвердження Порядку присудження ступеня доктора філософії та скасування рішення разової спеціалізованої вченої ради закладу вищої освіти, наукової установи про присудження ступеня доктора філософії» та наказу МОН України № 40 від 12.01.2017 року «Про затвердження вимог до оформлення дисертації» (зі змінами), а її автор – Кирик Василь Ігорович – заслуговує на присудження ступеня доктора філософії з галузі знань 07 «Управління та адміністрування» за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування».

Рецензентка:

**кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку і оподаткування
Західноукраїнського
національного університету**

Ірина ОМЕЦІНСЬКА

