

ВІДГУК

офіційного опонента

**кандидата економічних наук, доцента, доцента кафедри обліку і
оподаткування Волинського національного університету імені Лесі Українки
Кулинич Мирослави Богданівни
на дисертацію 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 дослідження та її зв'язок
з напрямками науково-дослідних робіт**

Актуальність теми дослідження проблематики обліку й аналізу в системі управління закладами охорони здоров'я зумовлена багатьма важливими чинниками. Найперше, – це існування стійкої негативної динаміки в питаннях фінансового забезпечення, його хронічна нестача та гостра потреба оптимізації використання ресурсів в умовах їхньої обмеженості. Посилює проблему забезпечення ефективного функціонування також сучасна політична ситуація. В результаті воєнних дій багато закладів охорони здоров'я зазнали руйнувань і нищення інфраструктури. Облік і аналіз, як важливі функції управління, допомагають не тільки забезпечити облікове відображення усіх процесів, які відбуваються в сучасних умовах у закладах охорони здоров'я, але й оптимізувати витрати та уникати неефективного ресурсовикористання. Тож дослідження й пошук шляхів удосконалення і покращення цих систем прямо впливає на ефективність використання ресурсів, якість медичних послуг та подальший стратегічний розвиток закладів охорони здоров'я. Для України, яка до того ж здійснює реформування цієї сфери, і перебуває в процесі реалізації його заходів, дослідження такого плану має винятково важливе значення, адже без якісного обліку та аналізу неможливо забезпечити належну реалізацію завдань з охорони здоров'я населення, прозорість та фінансову стабільність діяльності її закладів, а також суспільну довіру до них.

Проблематика обліку і аналізу в системі управління закладами охорони здоров'я органічно пов'язана з пріоритетними напрямками наукових досліджень. Вона повністю корелює з сучасними програмами й стратегією розвитку охорони здоров'я, які спрямовані на забезпечення якості та ефективності медичних послуг. Усе вищезазначене підкреслює актуальність і своєчасність дослідження Кирика Василя Ігоровича, яке присвячене теоретико-організаційному обґрунтуванню та прикладному вирішенню проблемних аспектів обліку й аналізу для забезпечення формування якісної інформаційної бази управління та прийняття оптимізаційних рішень щодо ресурсовикористання та діяльності закладів охорони здоров'я.

Актуальність теми дисертаційної роботи додатково підтверджується зв'язком здійснюваного дослідження з планами науково-дослідних робіт Західноукраїнського національного університету. Результати дослідження Кирика Василя Ігоровича знайшли гармонійне відображення у виконаних науково-дослідних темах: «Цифрова трансформація обліку для забезпечення кібернетичної безпеки» (державний реєстраційний номер 0125U002881), «Розвиток системи бухгалтерського та управлінського обліку в умовах соціально економічних викликів» (державний номер реєстраційний номер 0122U000927) та «Цифровізація обліку в системі управління енергетичною та кібернетичною безпекою України у воєнний та повоєнний періоди» (державний номер реєстраційний номер 0126U002206) в рамках 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 та рекомендацій, сформульованих у дисертації

Наукові положення, висновки й рекомендації, узагальнені та сформульовані у дисертації, характеризуються високим рівнем обґрунтованості, що впливає з проведеного критичного аналізу значної кількості наукових і прикладних публікацій, присвячених проблемам обліку і аналізу в управлінні закладами охорони здоров'я та їх розвитку й удосконаленню. Отримані у дисертаційній роботі наукові результати, пропозиції, висновки й рекомендації є науково обґрунтованими та достовірними, що забезпечується застосуванням сучасних методів наукових досліджень, серед яких використано такі методи: абстрактно логічний, діалектичний метод і системний підхід (п. 1.1, 1.3, 2.1, 2.2, 2.3); порівняння, аналогія, індукція та дедукція (п. 1.1, 1.2, 3.1); аналіз, синтез і узагальнення (п. 2.2, 3.2, 3.3); структуризація та класифікація (п. 2.2, 2.3, 3.2, 3.3); формалізація та алгоритмізація (п. 2.2, 2.3, 3.2, 3.3); економіко аналітичні методи (п. 3.1, 3.2, 3.3); моделювання (п.3.2, 3.3); графічний метод (п. 1.3, 3.3).

Автором при проведенні дослідження опрацьовано та критично оцінено 217 вітчизняних і зарубіжних літературних джерел, що вказує на ґрунтовну базу наукового пошукування, свідчить про якісне опрацювання теми дисертації та наукове доведення всіх окреслених положень, формулювання пропозицій і висновків у дисертаційній роботі.

Високий рівень достовірності наукових розробок, спрямованих на удосконалення обліку та аналізу в закладах охорони здоров'я, репрезентованих у дисертації, підтверджується проведенням комплексним критичним аналізом наукових публікацій українських і зарубіжних вчених та практиків, оприлюднених результатів пошукувань в збірниках науково-практичних конференцій, симпозіумів, форумів, нормативно-правових, інструктивних і методичних документів, статистичних збірників, інших інформаційно довідкових видань, внутрішніх положень та методик медичних закладів, Інтернет ресурсів. Наукові положення, результати й висновки дисертаційної роботи підтверджені публікаціями у наукових фахових виданнях та апробацією на науково-практичних конференціях. Достовірність наукових висновків і

пропозицій підтверджена їх впровадженням у практику обліково-аналітичної діяльності трьох закладів охорони здоров'я.

В цілому обґрунтованість одержаних наукових результатів визначається чіткою логікою постановки завдань дослідження та методологічною коректністю їх вирішення, внаслідок чого автору вдалося обґрунтувати та розробити теоретичні, організаційно-методичні та прикладні рекомендації щодо розвитку обліку й аналізу в управлінні діяльністю медичних закладів відповідно до сучасних вимог і викликів.

Зміст дисертаційної роботи

Дисертація складається з анотації, вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Загальний обсяг наукової роботи становить 272 сторінки. Робота містить 39 рисунків, 23 таблиці та 16 додатків на 39 сторінках. Список використаних джерел налічує 217 найменувань.

Дисертаційна робота характеризується завершеністю, логічною структурою, консеквентною побудовою й змістовністю, яка повною мірою висвітлює тему, відповідає меті та завданням дослідження. Робота написана науковим стилем, проілюстрована відповідним графічним матеріалом. У вступі розкрито актуальність теми дослідження (с.16 дисертації), сформульовано мету та завдання дослідження, визначено його об'єкт і предмет (с.18-19), наукову новизну і практичне значення результатів наукового пошукування, наведено відомості про їх апробацію й впровадження (с.20-24).

У першому розділі «Теоретичні основи обліку й аналізу в закладах охорони здоров'я» проведено комплексне дослідження теоретико-організаційних засад обліку та аналізу з акцентом на критичну оцінку нормативно-правового їх забезпечення в закладах охорони здоров'я. Обґрунтовано можливості подолання виявлених юридичних колізій через внесення уточнень у чинне облікове законодавство доповнень щодо класифікації бюджетних установ за рівнями розпорядників бюджетних коштів і джерелами фінансування, положень з питань регулювання електронного документообігу. Запропоновано структуру стандарту «Обліково-аналітичне забезпечення, інформаційні системи та захист даних» та «Положення про організацію фінансового аналізу в закладах сфери охорони здоров'я» для уніфікації загальних засад електронного документування та комплексного дослідження й оцінки діяльності й фінансового стану медичних закладів з використанням сучасного інструментарію і дотриманням запропонованих принципів. Визначено особливості інформаційних потреб управління та розкрито еволюцію вимог до інформації для прийняття рішень й обґрунтовано необхідність інтеграції облікових і аналітичних процесів. Узагальнено сучасні вимоги та запити системи управління до інформаційного забезпечення прийняття рішень й ідентифіковано мету й завдання обліку та аналізу, які на відміну від існуючих, орієнтовані на оцінку ефективності ресурсовикористання та максимізацію результатів господарювання.

У другому розділі «Облік в системі управління закладами охорони здоров'я» досліджено галузеву специфіку та її вплив на систему обліку й звітності медичних закладів, питання обліку і управління доходами та витратами, а також калькулювання собівартості медичних послуг. Доведено доцільність розвитку та посилення ролі управлінського обліку, уточнено його

трактування як інтегрованої системи в діяльності медичних закладів і розроблено його структурну модель, яка забезпечує формування міждисциплінарної інформації для прийняття рішень. Удосконалено підходи до класифікації доходів і витрат, методичні положення аналізу беззбитковості, що враховують специфіку діяльності комунальних некомерційних підприємств – медичних закладів, і здійснено формалізацію й розроблено алгоритм і блок-схему проведення такого аналізу. Обґрунтовано підхід і побудовано блок-схему внутрішньої оцінки рівня фаховості медичного працівника (лікаря) на основі бальної оцінки накопичувального характеру. Науковий інтерес становлять запропоновані автором рекомендації щодо калькулювання собівартості медичних послуг з використанням коефіцієнтів розподілу непрямих витрат, що базуються на врахуванні часових драйверів виконання операцій та забезпечує точніше визначення вартості медичних послуг з урахуванням трудомісткості та інтенсивності медичних процесів. Запропонована ієрархічна потокова модель і блок-схема калькулювання медичних послуг більшою мірою забезпечує точніший розрахунок собівартості та тарифів на медичні послуги.

У третьому розділі «Аналіз як основа ефективного управління діяльністю закладів охорони здоров'я» досліджено інформаційні базу та методичні засади аналізу діяльності закладів охорони здоров'я й можливості його використання для підвищення ефективності управління. Доведено потребу в удосконаленні звітності та побудовано її модель для закладів охорони здоров'я, адаптовану до потреб аналізу та управління. Удосконалено структуру за зміст Звіту про управління, інформаційне забезпечення та етапи його формування. Розроблено підхід до оцінки фінансового стану і результативності діяльності закладів охорони здоров'я на основі проведення експрес-аналізу за ключовими показниками, обраними шляхом регресійного відбору фінансових індикаторів, що забезпечує оптимізацію аналітичних процедур, скорочення часу оцінки, а також отримання достатньо точних аналітичних результатів, на основі яких уможлиблюється формування матриці ризиків і можливостей покращення діяльності з надання медичних послуг. Відповідно до запропонованої форми Звіту про управління розроблено алгоритм та формалізовано модель аналізу його показників, адаптовану для автоматизації.

Висновки й рекомендації, узагальнені в дисертаційній роботі, підтверджуються довідками про впровадження результатів проведеного дослідження.

Наукова новизна отриманих результатів

Наукові положення дослідження Кирика Василя Ігоровича сформульовані самостійно й відображають особистий внесок дисертанта в розвиток обліково-економічної науки. Проведений критичний аналіз дисертаційної роботи та публікацій здобувача дозволяє ідентифікувати й підтвердити наявність системно, послідовно й конкретно сформованих елементів наукової новизни, які по новому вирішують завдання з розвитку систем обліку та аналізу в управлінні закладами охорони здоров'я.

Найважливішими науковими результатами, отриманими в результаті проведеного дослідження, є:

– удосконалення 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 (п. 2.1);

– обґрунтування та удосконалення підходу до калькулювання медичних послуг у комунальних некомерційних підприємствах охорони здоров'я, який на відміну від існуючих, базується на використанні драйверів витрат, зважених на основі часових параметрів, що забезпечує більш точний розподіл непрямих витрат завдяки врахуванню трудомісткості та інтенсивності медичних процесів (п. 2.3);

– розвиток й уточнення положень нормативних актів і документів щодо класифікації бюджетних установ за ієрархічною системою та джерелами фінансування, що визначає підхід до ведення обліку й формування звітності, в тому числі в комунальних неприбуткових підприємствах, утворених в сфері охорони здоров'я після реформування, 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 (п. 1.1);

– уточнення формулювання означень дефініцій, зв'язаних з автентичністю аналізу в медичних закладах, здійснення обґрунтування переліку принципів, напрямів аналізу і відповідних їм показників, а також пропозиція щодо структури Положення про організацію фінансового аналізу в закладах охорони здоров'я, що уможливило встановлення чітких правил його проведення, більш ефективне управління ресурсами, забезпечуватиме кращу стійкість, результативність, якість та меншу ризиковість діяльності з надання медичних послуг (п. 1.2);

– розвиток підходу до оцінки рівня використання звітності для проведення аналізу показників діяльності медичних закладів через використання авторської версії анкети-опитувальника, обґрунтування доцільності та етапів запровадження удосконалення звітності з пропозицією щодо збалансування структури й змісту Звіту про управління з урахуванням галузевих особливостей та адаптації для цілей аналізу, що забезпечує максимальне задоволення усіх управлінських запитів і високу об'єктивність аналітичних обчислень та висновків (п. 3.1).

Важливим науково-практичним доробком здобувача у дисертаційній роботі, що має наукову новизну й практичну цінність слід також визнати: удосконалення групування витрат в системі управлінського обліку з урахуванням особливостей діяльності комунальних некомерційних підприємств охорони здоров'я, що, на відміну від існуючих, передбачає багаторівневу їх класифікацію за джерелами фінансування, напрямками медичної допомоги, структурними підрозділами й економічним змістом, а також покращення здобувачем рівня адаптації інструментарію аналізу беззбитковості до умов функціонування комунальних некомерційних підприємств через заміну

класичних параметрів формули на тариф НСЗУ та фінансовий результат пакета послуг, що забезпечує підвищення релевантності інформаційно-аналітичного забезпечення прийняття управлінських рішень (п. 2.2); удосконалення аналізу фінансових показників діяльності закладів охорони здоров'я на основі запропонованого регресійного відбору релевантних показників, формування блок-схеми обчислення аналітичних оцінок за експрес методом, що дозволяє суттєво скоротити затрати часу на опрацювання даних, отримати точну аналітичну інформацію, побудувати матрицю ризиків і можливостей медичних закладів й зробити реалістичні висновки щодо майбутніх перспектив їхньої діяльності (п. 3.2); розробку алгоритмізованої моделі 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 (п. 3.3).

Теоретичне і практичне значення результатів дисертації

Викладені в дисертаційній роботі Кирика Василя Ігоровича наукові положення є основою для забезпечення належної організації обліку й аналізу в закладах охорони здоров'я та сприяють формуванню релевантних, оперативних і актуальних даних для управління в умовах нестабільності й реформування.

Сформовані інноваційні положення, висновки й пропозиції реалізовано в практику діяльності: КНП «Тернопільська комунальна міська лікарня №2» в частині використання моделі аналізу показників Звіту про управління та формування Положення про організацію фінансового аналізу в закладі охорони здоров'я (довідка №01-18/1364 від 28.05.2026 р.). КНП «Глинянська міська лікарня» в частині використання підходу до розподілу накладних витрат, ієрархічної покрокової моделі калькулювання медичних послуг для внутрішніх потреб, застосування методики аналізу беззбитковості й підходу до проведення експрес-аналізу результатів діяльності комунальних неприбуткових підприємств – медичних закладів (довідка №63Б від 06.05.2026 р.); Медичного центру «Клініка професора Стефана Хміля» в частині використання для калькулювання медичних послуг підходу до розподілу непрямих витрат на основі застосування часових драйверів та застосування аналізу фінансових показників діяльності на основі розробленого регресійного їх відбору (довідка № 126-28/1374 від 29.05.2026 р.).

Отримані результати дисертаційної роботи впроваджено в освітній процес 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 викладених наукових і практичних результатів дисертації в опублікованих роботах

За результатами проведеного наукового дослідження Кирика Василя Ігоровича опубліковано 12 наукових праць загальним обсягом 4,33 д.а., з яких

особисто автору належать 3,34 д.а., в тому числі 5 статей у фахових наукових виданнях (з яких 3 у співавторстві), в яких опубліковані основні наукові результати (обсягом 1,99 д.а.) та 7 публікацій апробаційного характеру, які додатково відображають наукові результати дослідження (обсягом 1,35 д.а.).

Опубліковані наукові праці повною мірою відображають зміст дисертаційної роботи. Аналіз публікацій автора дозволяє зробити висновок про повноту викладу основних наукових положень його дисертаційної роботи у науковій літературі. Кількість публікацій є достатньою для висвітлення результатів дисертації на здобуття наукового ступеня доктора філософії відповідно до чинних вимог.

Відповідність тексту дисертації вимогам академічної доброчесності

Аналіз тексту дисертації та публікацій здобувача свідчить про відсутність ознак порушення автором вимог академічної доброчесності. Зокрема, дисертаційна робота містить посилання на джерела інформації; відповідає нормам законодавства про авторське право та суміжні права; відображає прагнення автора надати достовірну інформацію про результати власної наукової діяльності, використанні методики досліджень та інформаційні ресурси.

Ідентичність змісту дисертації та основних положень дисертації

Порівняльний аналіз анотації та основних положень дисертації Кирика Василя Ігоровича засвідчує їхню повну відповідність. Анотація не містить інформації, яка була б відсутня у тексті дисертаційної роботи. Дисертація та оприлюднена анотація оформлені відповідно до вимог, встановлених МОН України.

Дискусійні положення та зауваження до дисертаційної роботи

В цілому позитивно оцінюючи наукові результати, отримані на основі проведеного дослідження та написання дисертації, слід звернути увагу на окремі зауваження щодо роботи Кирика Василя Ігоровича, які можуть бути вирішені в процесі дискусії.

1. В процесі дослідження автором розвинуто категорійний апарат, пов'язаний з темою дисертаційної роботи, зокрема удосконалено ідентифікацію поняття медичних послуг (п. 2.1, с.81-83). Відповідно до авторського означення запропоновано підхід до рейтингування медичного персоналу (лікарів) (рис.2.2, с. 84). Попри раціональність пропозиції та реальні можливості її реалізації в системі управлінського обліку, вона розглянута точково та є дещо відособленою від загальної логіки дослідження.

2. Раціональним є обґрунтування підходу до розподілу непрямих витрат лабораторії з використанням часових драйверів, що відповідає принципам процесно-орієнтованого калькулювання (п. 2.3, с. 133-134). Разом з тим, слід зазначити, що запропонований підхід має локальний характер, адже для інших груп непрямих витрат (адміністративних чи загальновиробничих) використовуються традиційні бази розподілу. Це певною мірою обмежує можливості комплексної реалізації потенціалу запропонованої моделі калькулювання та використання часових драйверів витрат.

3. У дисертації розроблені автором рекомендації щодо формування інтегрованої системи управлінського обліку, зокрема доходів і витрат (п. 2.2, с. 99-100, 111), проведення експрес-аналізу (п. 3.2, с.169-178) супроводжуються висновками про позитивний вплив на інформаційну базу управління та прийняття рішень. Разом з тим, ці твердження переважно мають якісний характер і не підкріплені кількісною оцінкою очікуваних результатів від їх впровадження. Визначення прогностного економічного чи організаційного ефекту від реалізації авторських пропозицій суттєво посилює б практичну цінність дослідження та переконливість сформульованих висновків.

4. Піднімаючи проблему покращення інформаційної бази аналізу та формуючи рекомендації з удосконалення звітності закладів охорони здоров'я як основного його джерела, в роботі пропонується удосконалити структуру Звіту про управління (п.3.1, с. 156-158). Позитивно оцінюючи пропозиції здобувача, слід зазначити, що їх практична доцільність була б більш переконливою за умови наведення порівняльної характеристики чинного та запропонованого формату звіту та визначення інформаційних переваг кожного нового розділу для потреб управління закладом охорони здоров'я.

5. Розвиваючи питання формування структурованого відповідно до авторської позиції Звіту про управління, здобувач цілком логічно вирішує організаційні питання – ідентифікує етапи аналізу, формує алгоритм і блок-схему його проведення (п. 3.3, с 183-191). За змістом графічної візуалізації (рис. 3.8, 3.9), а також проведеними оцінками показників за запропонованою методикою, зроблено відповідні висновки й узагальнено пропозиції щодо стратегічних пріоритетів досліджуваних медичних закладів. Але вимагає пояснення вживання в окремих випадках поняття «Управлінський звіт» за текстом і у рисунках.

Наведені міркування в цілому не впливають на загальну позитивну оцінку результатів проведеного дослідження Кириком Василем Ігоровичем, але є підставою для дискусії при захисті дисертації й підкреслюють складність проблематики проведеного дослідження.

Загальний висновок

Дисертаційна робота Кирика Василя Ігоровича на тему «Облік і аналіз в системі управління закладами охорони здоров'я» є завершеною, самостійно виконаною працею, в якій отримані науково обґрунтовані та розроблені теоретичні, організаційно-методичні й прикладні рекомендації щодо розвитку обліку й аналізу в управлінні діяльністю медичних закладів відповідно до сучасних викликів і вимог. Дослідження є цілісним, логічно структурованим, носить завершений характер. Обрану тему дисертації розкрито, поставлену мету досягнуто, задачі дисертаційної роботи вирішено. Основні положення роботи обґрунтовано, повноцінно висвітлено в опублікованих наукових працях. Дисертацію виконано на достатньо високому науково-теоретичному, методичному та практичному рівнях.

На підставі викладеного можна зробити висновок, що дисертація Кирика Василя Ігоровича на тему «Облік і аналіз в системі управління закладами охорони здоров'я», подана на здобуття наукового ступеня доктора філософії відповідає вимогам Порядку підготовки здобувачів вищої освіти доктора

філософії та доктора наук у закладах вищої освіти (наукових установах), затвердженому Постановою Кабінету Міністрів України від 23 березня 2016 року (зі змінами), Вимогам до оформлення дисертацій, затвердженим наказом Міністерства освіти і науки України від 12 січня 2017 року №40 (зі змінами), Порядку присудження ступеня доктора філософії та скасування рішення разової спеціалізованої вченої ради закладу вищої освіти, наукової установи про присудження ступеня доктора філософії, затвердженому Постановою Кабінету Міністрів України від 12 січня 2022 року №44 (зі змінами), а її автор Кирик Василь Ігорович заслуговує на присудження йому наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування» галузі знань 07 «Управління та адміністрування».

Опонент:

доцент кафедри обліку і оподаткування
Волинського національного університету
імені Лесі Українки,
кандидат економічних наук, доцент

Миросялава КУЛИНИЧ

