

ВІДГУК

офіційного опонента Струк Наталії Семенівни,

доктора економічних наук, професора, професора кафедри обліку і аудиту
Львівського національного університету імені Івана Франка про дисертацію

Кирика Василя Ігоровича

«Облік і аналіз в системі управління закладами охорони здоров'я», подану до
захисту для здобуття наукового ступеня доктора філософії з галузі знань 07
«Управління та адміністрування» за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування»

Актуальність теми дисертації та її зв'язок із науковими програмами, планами, темами. Заклади охорони здоров'я України сьогодні функціонують, поєднуючи різні напрями системних трансформацій: продовження медичної реформи; перехід постачальників медичних послуг до фінансування Національною службою здоров'я України (НСЗУ) на договірних засадах; забезпечення фінансової стійкості комунальних некомерційних підприємств (КНП) в умовах обмежених бюджетних ресурсів; ускладнення логістики, кадрового забезпечення, постачання ресурсів у медичній сфері під час повномасштабної збройної агресії. Такі обставини зумовили суттєве зростання вимог до якості обліково-аналітичного забезпечення управління закладами охорони здоров'я, адже саме дані обліку та результати аналізу є основним джерелом обґрунтування управлінських рішень щодо ефективного, економного і водночас якісного надання медичних послуг населенню.

У цьому контексті вибір автором теми дисертаційної роботи, присвяченої розвитку теоретико-методичних, організаційних і практичних засад обліку й аналізу в управлінні закладами охорони здоров'я, є обґрунтованим і своєчасним. Дисертант слушно акцентує увагу на трансформації мети й завдань обліку і аналізу – від контролю за цільовим використанням бюджетних коштів до орієнтації на оцінку ефективності використання ресурсів, оптимізацію витрат і підвищення якості медичних послуг, що відповідає сучасним запитам менеджменту КНП сфери

охорони здоров'я. Актуальність теми підсилюється й недостатньою узгодженістю чинної нормативно-правової бази обліку зі сучасними реаліями функціонування медичних закладів після їх перетворення на КНП, а також відсутністю уніфікованих підходів до формування управлінської звітності, калькулювання собівартості медичних послуг і методичного забезпечення фінансового аналізу.

Доречно зауважити, що актуальність теми дисертації має перспективи зростання. Зокрема, з 2026 року Програма медичних гарантій зазнала найдинамічніших змін за увесь час існування: бюджет програми зріс на 16,1 млрд грн і досяг 191,6 млрд грн, а модель оплати за послуги принципово трансформується – від оплати «за обсяг» до оплати «за складність, якість і необхідність», з керованим переходом до системи діагностично-споріднених груп (DRG) у хірургії. Тому й широко дискутуються сьогодні питання адаптації методів калькулювання й аналізу до умов фінансування за тарифами НСЗУ.

Додатковим аргументом своєчасності дослідження такої теми є схвалення Кабінетом Міністрів України у лютому 2026 року Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2026–2030 роки, де серед ключових напрямів виокремлено гармонізацію системи бухгалтерського обліку державного сектору зі стандартами Європейського Союзу.

Зв'язок дисертаційної роботи з науковими програмами та дослідницькими темами є логічним і обґрунтованим. Дисертація 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), у межах яких автором узагальнено засади формування нормативно-правових положень

щодо обліково-аналітичного забезпечення в системі управління закладами охорони здоров'я.

Рівень достовірності й обґрунтованості наукових положень, висновків і результатів дисертації. Основні наукові результати автора достатньо обґрунтовані. Здобувачем застосовано комплекс загальнонаукових і спеціальних методів пізнання – абстрактно-логічний, діалектичний метод і системний підхід, порівняння, аналогію, індукцію та дедукцію, структуризацію й класифікацію, формалізацію та алгоритмізацію, моделювання, графічний метод, що відповідає поставленим меті й завданням дослідження.

Дисертант критично опрацював значний обсяг наукових джерел: інформаційною базою дослідження слугували 217 найменувань, із них близько чверті – публікації іноземних авторів і зарубіжні інституційні звіти (щорічні звіти NHS Digital, матеріали HFMA, наукові публікації у виданнях Clinical Therapeutics, Health Services Management Research, BMC Health Services Research, інших), що підтверджує обізнаність автора зі зарубіжним досвідом організації обліку та аналізу в медичній сфері.

Дисертація Кирика В. І. є завершеним, самостійним науковим дослідженням, має логічну структуру: вступ, три розділи (26–201 стор.), висновки до кожного розділу, загальні висновки (стор. 202–205), список використаних джерел (стор. 206–233) та 16 додатків (стор. 234–272). Загальний обсяг роботи становить 272 сторінки, основний текст – 190 сторінок, що відповідає встановленим вимогам до обсягу дисертації для здобуття ступеня доктора філософії. Достовірність одержаних результатів підтверджується також довідками про їх впровадження у практичну діяльність трьох суб'єктів господарювання і в освітній процес Західноукраїнського національного університету.

Наукова новизна положень, висновків та результатів дисертації. У дисертаційній роботі Кирика В. І. сформульовано та обґрунтовано положення, висновки й пропозиції, які загалом характеризуються науковою новизною та мають прикладну спрямованість. Доцільно констатувати, що автором:

– удосконалено методичний підхід до калькулювання медичних послуг на основі драйверів витрат, зважених за часовими параметрами виконання медичних процедур, що, на відміну від чинної Методики розрахунку вартості послуги з медичного обслуговування (Постанова Кабінету міністрів України № 1075), забезпечує точніший розподіл непрямих витрат з урахуванням трудомісткості й інтенсивності лікувальних процесів (стор. 122–141);

– удосконалено багаторівневу класифікацію витрат комунальних некомерційних підприємств охорони здоров'я за джерелами фінансування, напрямками медичної допомоги, структурними підрозділами та економічним змістом, що дає змогу розширити аналітичну функцію управлінського обліку (стор. 94–121);

– удосконалено інструментарій аналізу беззбитковості в умовах функціонування КНП через заміну класичних параметрів на тариф НСЗУ та фінансовий результат пакету медичних послуг (стор. 130–140);

– удосконалено підхід до формулювання мети і складу завдань обліку й аналізу відповідно до специфіки КНП, з урахуванням причинно-наслідкових зв'язків факторів внутрішнього й зовнішнього середовища (стор. 20–22, 63–78);

– розроблено алгоритмізовану блок-схему моделі аналізу показників Звіту про управління закладами охорони здоров'я, що передбачає системний відбір, структуризацію та формалізацію аналітичних процедур (стор. 183–198).

Набули подальшого розвитку: уточнення нормативно-правових засад класифікації бюджетних установ за ієрархічною системою та джерелами фінансування (стор. 26–44, 78–79); теоретико-регуляторні основи аналітичної роботи в закладах охорони здоров'я, зокрема уточнення дефініції поняття «кластер» та поняття фінансового аналізу (стор. 45–62, 79–80); підхід до оцінки рівня застосування звітності для цілей аналізу на основі запропонованої автором анкети-опитувальника (стор. 144–161).

На окрему позитивну згадку заслуговує запропонована алгоритмізована модель аналізу управлінської звітності (стор. 183–198), побудована за принципом

послідовних циклів прийняття рішення: у разі виявлення критичних значень одного блоку показників система автоматично переходить до аналізу пов'язаного з ним наступного блоку. Такий підхід наближає запропонований інструментарій до логіки автоматизованих систем підтримки прийняття управлінських рішень.

Теоретична і практична цінність положень, результатів та висновків дисертаційної роботи. Теоретичне значення дисертаційної роботи Кирика В. І. полягає у поглибленні концептуальних засад обліку та аналізу як складових системи управління закладами охорони здоров'я в умовах їх функціонування як КНП. Автором систематизовано й розвинуто понятійно-категоріальний апарат дослідження: уточнено дефініцію поняття «кластер» закладів охорони здоров'я (стор. 79) і тлумачення фінансового аналізу з урахуванням специфіки суб'єктів медичної сфери (стор. 79–80), що формує термінологічне підґрунтя для наукового пошуку у цій сфері. Теоретичну цінність має також обґрунтована багаторівнева класифікація витрат КНП охорони здоров'я за джерелами фінансування, напрямками медичної допомоги, структурними підрозділами та економічним змістом (стор. 94–121), – це розширює наявні в економічній науці підходи до класифікації витрат суб'єктів державного й комунального секторів.

Вагомим теоретичним результатом є концептуальне обґрунтування трансформації мети й складу завдань обліку та аналізу відповідно до специфіки закладів охорони здоров'я – від контрольної функції за цільовим використанням бюджетних коштів до орієнтації на оцінку ефективності використання ресурсів (стор. 20–22, 63–78). Таке положення розвиває теорію управлінського обліку в контексті адаптації його цільової функції до умов діяльності неприбуткових суб'єктів господарювання, які поєднують соціальну місію з ринковими механізмами фінансування.

Практичною цінністю є розроблений підхід до формування методичної та прикладної бази удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління закладами охорони здоров'я. Зокрема, цікавими є запропоновані:

- проєкт структури стандарту «Обліково-аналітичне забезпечення, інформаційні системи та захист даних» і відповідного внутрішнього положення (стор. 76–78);
- проєкт Положення про організацію фінансового аналізу в закладах сфери охорони здоров'я (стор. 61–62, 79–80);
- блок-схема оцінки та рейтингування медичного персоналу на основі бальної системи оцінювання показників (стор. 82–85);
- блок-схема управлінського обліку доходів і витрат та покрокова схема калькулювання медичних послуг за процесно-орієнтованим підходом (стор. 122–141);
- матриця ризиків і можливостей КНП медичних закладів, побудована за результатами експрес-аналізу фінансових показників (стор. 174–182).

Результати дисертації впроваджено в освітній процес Західноукраїнського національного університету під час викладання дисциплін «Галузевий бухгалтерський облік», «Управлінський облік», «Облік і аналіз в управлінні суб'єктами державного сектору» (довідка № 126-28/1374 від 29.05.2026 р.), а також у практичну діяльність 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.) та Медичного центру «Клініка професора Стефана Хміля» (довідка № 126-28/1374 від 29.05.2026 р.). Наявність довідок про впровадження результатів дисертаційної роботи підтверджує практичну затребуваність розроблень автора.

Повнота викладу основних результатів дисертації в наукових виданнях. Основні положення дисертаційної роботи оприлюднено в 12 наукових працях загальним обсягом 4,33 друкованих аркушів (особисто автору належить 3,34 друк. арк.), зокрема 5 статей у наукових фахових виданнях України (з них 3 – у співавторстві) та 7 публікацій апробаційного характеру за матеріалами науково-практичних конференцій і форумів.

Результати дослідження доповідалися й обговорювалися на чотирьох міжнародних науково-практичних конференціях, всеукраїнській науково-практичній конференції, науково-практичній конференції з міжнародною участю та Міжнародному фінансовому форумі «Модерні фінанси: національна стійкість, безпека, інноваційне лідерство» (2023–2026 рр.). Зміст наукових праць здобувача за темою дисертації та профіль друкованих видань відповідають чинним вимогам до висвітлення результатів наукової роботи для здобуття ступеня доктора філософії з галузі знань 07 «Управління та адміністрування» за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування».

Відсутність (наявність) порушення академічної доброчесності. Ознайомлення з дисертацією та науковими працями Кирика В. І. дає підстави стверджувати, що автором загалом дотримані принципи і норми академічної доброчесності. Використання положень, результатів та висловлювань інших авторів супроводжується коректними посиланнями на першоджерела. Академічний плагіат не виявлено.

Водночас у вступі (стор. 25–26) здобувач задекларував використання інструменту генеративного штучного інтелекту ChatGPT «виключно як допоміжного інструменту літературного редагування тексту». Сама декларація та взяття автором відповідальності за автентичність і науковість результатів заслуговують на позитивну оцінку.

Дискусійні положення та зауваження до змісту дисертації. Загалом, оцінюючи дисертаційну роботу позитивно, доцільно звернути увагу на такі дискусійні положення та зауваження:

1) Методику калькулювання на основі часових драйверів не доведено до рівня облікових записів. Запропонований підхід до розподілу непрямих витрат за трудомісткістю медичних процедур (стор. 122–141) представлений на рівні формул і блок-схем, проте не супроводжується кореспонденцією рахунків обліку.

2) Не розглянуто первинні документи, що підтверджують вартість наданих послуг. Автор наголошує на цифровізації документообігу (підрозділ 1.3), проте не

згадує про конкретні первинні документи (акт наданих медичних послуг, електронний випадок в електронній системі охорони здоров'я, електронний рецепт тощо), що слугують підставою для відображення в обліку господарських операцій за такою методикою калькулювання.

3) Не висвітлено облік гуманітарної та грантової допомоги. Під час дії воєнного стану медикаменти, обладнання, кошти від міжнародних донорів є суттєвою статтею активів і доходів КНП, проте у дисертації класифікація доходів і витрат (підрозділ 2.2) обмежується типовими джерелами фінансування (бюджет, НСЗУ, платні послуги) без окремого підходу в обліку до гуманітарних надходжень.

4) Недостатнє обґрунтування емпіричної бази дослідження, зокрема у підрозділі 3.1 (табл. 3.2–3.4, стор. 149–151) наведені результати анкетування керівних фахівців закладів охорони здоров'я щодо управлінських запитів на аналітичну інформацію, проте автор не зазначає кількість респондентів, спосіб формування вибірки та її інституційне охоплення.

5) Потребує обґрунтування розрахункова база дослідження: запропонована в підрозділі 2.1 блок-схема оцінки та рейтингування лікарів (рис. 2.2, стор. 83–85) передбачає оцінювання (від 1 до 10 балів) за сімома критеріями, проте у дисертаційній роботі не обґрунтовано вагові коефіцієнти критеріїв, не розкрито джерела вихідних даних для формалізації якісних критеріїв («комунікаційність», «інноваційність»), не проаналізовано ризики суб'єктивізму такого оцінювання.

Водночас такі дискусійні положення та зауваження не зменшують наукову та практичну цінність основних положень дисертації, зроблених висновків і наданих рекомендацій, а лише підкреслюють актуальність, складність та комплексність обраної теми дослідження.

Загальна оцінка дисертації та висновки. Дисертаційна робота Кирика Василя Ігоровича «Облік і аналіз в системі управління закладами охорони здоров'я» є завершеним, самостійним науковим дослідженням, у якому теоретично узагальнено та запропоновано нове вирішення актуального наукового завдання розвитку систем обліку й аналізу в управлінні діяльністю закладів охорони

здоров'я в умовах реформування такої сфери, цифровізації обліково-аналітичних процесів та воєнного стану.

Зважаючи на актуальність теми, наукову новизну, значущість отриманих результатів, фахове спрямування, представлена дисертаційна робота відповідає вимогам до її оформлення, затвердженим наказом Міністерства освіти і науки України від 12.01.2017 року № 40 (зі змінами), а також Порядку присудження ступеня доктора філософії та скасування рішення разової спеціалізованої вченої ради закладу вищої освіти, наукової установи про присудження ступеня доктора філософії, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 12.01.2022 року № 44 (зі змінами), а її автор, Кирик Василь Ігорович, заслуговує на присудження наукового ступеня доктора філософії з галузі знань 07 «Управління та адміністрування» за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування».

Офіційний опонент:

доктор економічних наук, професор,
професор кафедри обліку і аудиту
Львівського національного
університету імені Івана Франка

Наталія СТРУК

Підпис доктора економічних наук, професора Н. С. Струк підтверджую:

Вчений секретар

Львівського національного
університету імені Івана Франка



Ольга ГРАБОВЕЦЬКА