

## **Облікова дефектологія: класифікація та діагностування**

Система бухгалтерського обліку будь-якого підприємства функціонує в динамічних умовах, що спричиняють виникнення кризових ситуацій, бар'єрів у розвитку та різноманітних дефектів. При цьому рівень дефектності не визначається виключно технічними характеристиками через складність та комплексність облікової системи, яка поєднує в собі інформаційні, технологічні, організаційно-методичні елементи, людський фактор та умови зовнішнього середовища. Важливо розрізняти поняття «облікова помилка» та «обліковий дефект (дефект облікової системи)». Облікова помилка може спричинитися обліковим дефектом, однак сама по собі вона ще не засвідчує наявності останнього. Метою статті є представлення теоретичного підґрунтя та методики діагностування дефектів систем бухгалтерського обліку при диференційованому підході до об'єктів дослідження та з використанням засобів адаптивного аналізу. Виокремлено базові ознаки класифікації дефектів облікових систем, згідно яких конкретизовано дефекти дії та дефекти взаємодії, а також екзо- та ендодефекти (інформаційні, технічні, організаційно-методичні дефекти, а також дефекти, пов'язані з існуванням людського фактору). Обґрунтовано необхідність та представлено основні завдання діагностування дефектів облікових систем. Наведено та охарактеризовано етапи діагностування облікових систем. Визначено характеристики стану облікової системи при діагностуванні наявних у ній дефектів (кількісні, якісні параметри, тривалість, динаміка та інтенсивність, усвідомленість, потенціал) та запропоновано рівні діагностичних висновків у обліковій дефектології (емпіричний, етіологічний та теоретико-типологічний) з використанням існуючих наукових напрацювань у психодіагностиці. Схематично представлено комплекс ознак, характерних для дефектів облікової системи у матричній формі з виокремленням категорій (субкатегорій) та видів дефектів, їх ознак та ступеню прояву.

**Ключові слова:** бухгалтерський облік, обліковий дефект, дизонтогенез облікової системи, діагностування, етіологія.

**O.S. VYSOCHAN**

('Lviv Polytechnic' National University, Lviv, Ukraine)

## **Accounting Defectology: Classification and Diagnostics**

The accounting system of any enterprise operates under dynamic conditions that cause the emergence of crisis situations, barriers to development and various defects. At the same time, the level of defectiveness is not determined solely by technical characteristics due to the complexity of the accounting system, which combines information, technological, organizational and methodological elements, human factor and environmental conditions. It is important to take into account that the concepts "accounting error" and "accounting defect (accounting system defect)" are not identical. Accounting error can be caused by an accounting defect, but it does not yet indicate the presence of the latter. The purpose of the article is to present the theoretical basis and methods for diagnosing defects in accounting systems with a differentiated approach to research objects and using adaptive analysis tools. The basic signs of the classification of defects in accounting systems were singled out, according to which action defects and interaction defects were specified, as well as exo and endo defects (information, technical, organizational and methodical defects, as well as defects related to the existence of a human factor). The necessity and the main tasks of diagnosing the defects of accounting systems were substantiated. The stages of diagnosing accounting systems were described. Characteristics of the state of the accounting system were determined which must be taken into account in diagnosing defects (quantitative and qualitative parameters, duration, dynamics and intensity, awareness, potential). The levels of diagnostic conclusions in accounting defectology (empirical, etiological and theoretical-typological) were proposed with the use of existing scientific developments in psychodiagnostics. The matrix of signs of defects of the accounting system was constructed. In matrix the categories (subcategories) and types of defects, their characteristics and the degree of manifestation were disclosed.

**Keywords:** accounting, accounting defect, accounting system dysontogenesis, diagnostics, etiology.

---

\* **Височан Олег Степанович**, професор кафедри обліку та аналізу Національного університету «Львівська політехніка» (м. Львів), доктор економічних наук, доцент.

**Постановка проблеми.** Система бухгалтерського обліку будь-якого підприємства (установи, організації) функціонує в контекстних динамічних умовах, що спричиняють виникнення кризових ситуацій, бар'єрів у розвитку та дефектів різного масштабу охоплення та інтенсивності прояву. Проблема ускладнюється тим, що рівень дефектності не визначається виключно технічними характеристиками через складність та комплексність облікової системи, яка поєднує в собі інформаційні, технологічні, організаційно-методичні елементи, людський фактор та умови зовнішнього середовища.

Важливо розрізнити поняття «облікова помилка» та «обліковий дефект (дефект облікової системи)». Облікова помилка може спричинитися обліковим дефектом, однак сама по собі вона ще не засвідчує наявність останнього. Доказом дефектності облікової системи певного рівня може бути виявлення систематичних та масових помилок, які спричиняють виникнення тривалих кризових явищ в діяльності суб'єкта господарювання та виправлення яких вимагає залучення значних матеріальних та людських ресурсів. Ознаками дизонтогенезу облікової системи можуть бути й інші (окрім технічних помилок) порушення якості облікової інформації (повноти, релевантності, надійності, швидкості опрацювання та передачі та ін.), технічні збої, вади організаційно-методичного забезпечення тощо.

Для вирішення проблем облікової теорії та практики корисним є доповнення та модифікування напрацьованих вітчизняних науковців-бухгалтерів існуючими здобутками в інших сферах наукових досліджень, зокрема психології. Запозичення валідної частини понятійно-термінологічного апарату (категорії дизонтогенезу як відхилення від норми, етіології як встановлення причин виникнення дефектів), а також окремих аспектів методики встановлення дефектів облікових систем та прогнозування їх розвитку (засобами діагностування) дозволить збагатити облікову науку та підвищити ефективність практичного впровадження результатів теоретичних досліджень.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Внесок у вирішення проблем, пов'язаних із допущенням помилок у бухгалтерському обліку, здійснили такі вітчизняні науковці: К.В. Безверхий, М.В. Дубініна, Дм.Л. Кузьмін, Р.Р. Кулик, Т.Г. Маренич, З.Ю. Мельник, К.Є. Нагірська, М.Т. Шендригоренко та інші. Однак більшість публікацій стосується технічної складової недоліків облікових систем та методики виправлення помилок, допущених при заповненні первинних документів, здійсненні поточного обліку та формуванні звітності. Водночас, вирішення проблем виявлення та усунення системних вад в організації та веденні обліку у суб'єктів господарювання залишаються поза увагою дослідників.

У власних дослідженнях [15, с. 9] проф. Т.Г. Маренич вказує на існування таких способів виявлення помилок в бухгалтерському обліку: арифметично-логічний контроль; поточний контроль;

інвентаризація; взаємоперевірка облікових реєстрів; перевірка порівнянності показників фінансової звітності; зовнішній аудит; перевірка вищестоящих організацій; перевірка контролюючих організацій. Вважаємо за необхідне доповнити вказаний перелік таким всеохоплюючим методом виявлення облікових дефектів як діагностування (до завдань якого відносимо, окрім інших, виявлення причин появи та прогнозування тенденції розвитку), про що піде мова у представленій статті.

У попередніх публікаціях нами вже оприлюднювалися результати досліджень дефектів облікових систем: інформаційного характеру [4, 6, 7, 8, 11], технічних засобів [7], а також дефекти, що виникають під впливом людського фактору [5, 9, 10].

**Мета статті** полягає у представленні теоретичного підґрунтя та методики діагностування дефектів систем бухгалтерського обліку при диференційованому підході до об'єктів дослідження та з використанням засобів адаптивного аналізу.

Завдання дослідження:

- виокремити базові ознаки класифікації дефектів облікових систем;
- обґрунтувати необхідність та представити основні завдання діагностування дефектів облікових систем;
- навести та охарактеризувати етапи діагностування облікових систем;
- навести характеристики стану облікової системи при діагностуванні наявних у ній дефектів та запропонувати рівні діагностичних висновків у обліковій дефектології з використанням існуючих наукових напрацьованих у психодіагностиці;
- схематично представити комплекс ознак, характерних для дефектів облікової системи.

**Виклад основних результатів дослідження.** Діагностування є ефективним засобом вирішення складноструктурованих проблем, які виникають при встановленні дефектів систем бухгалтерського обліку.

Використання діагностування як повноцінного та ефективного методу вирішення проблематики дефектів облікової системи продиктоване такими обставинами:

- 1) необхідність встановлення не лише симптоматики проблеми, але й основних причин, які спричинили виникнення облікових дефектів;
- 2) необхідність диференційованого підходу до дослідження вад облікової системи, оскільки однакові фактори можуть призводити до різних за своєю економічною сутністю та впливом на результати функціонування й розвитку об'єкту дефекти;
- 3) ймовірність існування не лише одного дефекту, а їх комбінації, що впливає на дослідження та остаточні висновки;
- 4) необхідність застосування у діагностичному дослідженні інструментарію, який нехарактерний або мало використовуваний для «класичних» обліково-аналітичних практик: експерименту, спостереження, прогностичної оцінки тощо;
- 5) поєднання типової (шаблонної) картини дизонтогенезу (яка вже має напрацьовані, апробовані

## Бухгалтерський облік

механізми коригування) з атиповою (специфічною), притаманною лише окремим об'єктам, що впливає як на прогноз розвитку, так і на рекомендації щодо коригування/усунення дефектів.

Відповідно, основними завданнями діагностування дефектів облікової системи є:

- виявлення дефектів;
- встановлення причин виникнення дефектів;
- визначення впливу та взаємозв'язку різних дефектів при комплексних вадах облікової системи;
- напрацювання рекомендацій та підтримка (технічна, юридична, організаційна тощо) процесу усунення/коригування дефектів;
- прогнозування дизотогенезу на основі розроблених типових чи специфічних моделей.

Складність діагностування облікових дефектів пов'язана із низкою причин:

– облікова система більшості підприємств (установ, організацій) має специфічні характеристики та функціонує в неоднорідному середовищі, яке, хоча й врегульоване нормами законодавства та відповідає загальноприйнятим принципам, та все ж має індивідуальні риси;

– багато видів дефектів мають прихований (латентний) характер, який проблемно ідентифікувати відомими методиками;

– необхідність врахування сотень факторів, інформація про які отримується на основі об'єктивних та суб'єктивних даних, які не лише характеризують окремі аспекти діяльності досліджуваного підприємства (установи, організації) на конкретний момент часу, але й мають неоднакові значення на різних стадіях розвитку дефекту, перетворює діагностику в трудомістке, затратне та довгострокове завдання;

– відсутність єдиного підходу до побудови експертної системи для оцінки рівня дефективності облікової системи та прогнозування її розвитку в середньо- та довгостроковому періоді;

– однозначній оцінці заважають перепони, пов'язані із закритістю облікової системи та недовірою облікового персоналу до ефективності засобів внутрішнього та зовнішнього контролю.

Для послідовного вирішення проблем, пов'язаних із дизотогенезом облікової системи, важливою є побудова ефективної моделі діагностування з використанням інструментарію системного аналізу.

Класичними етапами системного аналізу (викладені, зокрема, в роботі [1, с. 118]) можна вважати такі: 1) визначення цілей і задач дослідження та показників (критеріїв) системних досліджень; 2) встановлення об'єкту і предмету дослідження; 3) збір і опрацювання інформації, яка відноситься до вирішуваної проблеми; 4) встановлення структури об'єкту, описання його властивостей, організування і умов існування; 5) встановлення цілей життєдіяльності об'єкту; 6) побудова гіпотези про механізм функціонування об'єкту; 7) дослідження об'єкту за допомогою моделей і неформальних методів; 8) прогнозування наслідків реалізації обраних альтернативних умов управління і вибір з

них найбільш раціональних альтернатив, тобто прийняття рішення.

Етапи діагностування облікової системи формують модель варіативу вирішення дефектів, які виникають в обліковому процесі. Така модель може виступати не лише як засіб реалізації контрольної функції управління, але й як самостійна форма прикладного дослідження для підтримки прийняття рішень.

Етапи діагностування облікових дефектів передбачають:

- 1) формування проблеми;
- 2) збір даних та первинний моніторинг;
- 3) висунення гіпотези про причини виникнення дефектів та первинні рекомендації щодо їх коригування;
- 4) вибір методів та інструментарію дослідження;
- 5) безпосереднє здійснення дослідження;
- 6) оцінка отриманих результатів (підтвердження або спростування гіпотези);
- 7) формування остаточних висновків та рекомендацій;
- 8) прогнозування розвитку;
- 9) адаптація висновків для їх адекватного сприйняття користувачами;
- 10) коригування дефектів, їх типологізація та профілювання досліджуваних об'єктів.

При діагностуванні облікових дефектів значна увага повинна приділятися фактору часу і пов'язаним із ним ситуаційним змінним, тому на перших етапах дослідження пріоритет віддається неформалізованим методам для встановлення первинної гіпотези про причини виникнення проблем. Такі методики дозволяють зробити лише узагальнені проміжні висновки, які не можуть розглядатися як остаточні, однак дозволяють окреслити сутність проблем і надати первинні рекомендації, за необхідності мінімізації часу та матеріальних ресурсів. Рівень суб'єктивізму при оцінці ситуації у цьому випадку залежить від досвіду, професіоналізму, інтелектуального потенціалу та інтуїції експерта. Для мінімізації ризиків формування неправильних проміжних висновків рекомендуємо застосування методів типологізації дефектів облікових систем та профілювання об'єктів експертного дослідження. Мінімізація рівня суб'єктивізму в судженнях експерта на останніх етапах дослідження досягається завдяки використанню кількісних показників та їх статистичному опрацюванню (спроби використання кількісних методів для оцінки викривлень в бухгалтерському обліку присутні в спеціалізованих дослідженнях – див. наприклад, роботу К.В. Безверхого [2]). Однак кінцевий результат повинен бути інтерпретованим, виходячи із вимог споживача, перекладений на «мову» останнього для отримання максимальної цінності. Досягнення балансу між використанням нестандартизованих та об'єктивних методик є надважливою задачею при оцінці дефектів облікової системи.

На етапі безпосереднього дослідження слід отримати всі можливі докази для підтвердження або

спростування первинної гіпотези та виокремити превалюючий (-і) фактор (-і), що найбільше впливає (-ють) на дефекти облікової системи. Це дає змогу зіставити існуючу картину дизонтогенезу в кожному окремому випадку із типовими та встановити можливість використання стандартного

інструментарію для усунення/коригування виявлених дефектів.

Блок етапів, пов'язаних із оцінкою отриманих результатів діагностування та прийняттям рішень завершується формуванням висновків щодо досліджуваної проблеми (табл. 1).

Таблиця 1

**Рівні діагностичних висновків у психодіагностиці та обліковій дефектології**

Рівні діагностичних висновків	У психодіагностиці (за Н. Сандбергом та Л. Тайлером*)	В обліковій дефектології (власна розробка)
I (емпіричний)	Діагностичний висновок здійснюється безпосередньо на основі даних про досліджуваний об'єкт	Висновок про відсутність або наявність дефектів та їхній рівень на основі якісних та кількісних показників функціонування облікової системи
II (етиологічний)	Створення свого роду посередників між результатами окремих досліджень і діагнозом (описове узагальнення і гіпотетичний конструкт)	Висновки на основі виявлення причин виникнення факторів, які впливають на поточний стан облікової системи та прогнозування її розвитку в середньо- та довгостроковій перспективі
III (теоретико-типологічний)	Перехід від описового узагальнення, гіпотетичних конструктів до теорії особистості	Узагальнення і систематизація результатів дослідження з типологізацією дефектів облікових систем та профілюванням об'єктів експертного дослідження

\* Примітка: цитується за [3, с. 154-157].

Джерело: складено автором.

Перший рівень висновків максимально механістичний, піддається стандартизації, значна частка робіт з їх формування може бути автоматизована програмними засобами. Проте висновки на цьому рівні часто бувають хибними, оскільки один і той самий фактор на різних стадії розвитку дефекту, по відношенню до різних об'єктів дослідження та умов функціонування може вказувати на існування різних за своєю сутністю проблем, а, відповідно, необхідність застосування диференційованих методик та інструментарію коригування чи усунення. Два наступних – складно детерміновані, вимагають додаткових інтелектуальних зусиль, креативності мислення, значного професійного досвіду експерта. У сучасній

практиці, досить часто, формування висновків і пропозицій здійснюється на емпіричному рівні, без ґрунтового аналізу “причинно-наслідкового” взаємозв'язку між параметрами досліджуваного об'єкта, обґрунтування прогнозів та належного теоретичного моделювання. Таким чином експерт прагне зняти з себе відповідальність, обмежуючись поверхневими, загальними, орієнтовними рекомендаціями.

Стан облікової системи на емпіричному рівні діагностування характеризується низкою параметрів, оцінювання яких дає можливість формування початкової гіпотези щодо рівня дефективності та тенденції розвитку системи (табл. 2).

Таблиця 2

**Характеристики стану облікової системи при діагностуванні наявних у ній дефектів**

Характеристики	Пояснення
Кількісні параметри	Показники, отримані з використанням числових методів, які характеризують поточний стан та закономірності розвитку облікової системи
Якісні параметри	Показники, отримані нестандартизованими методами, за допомогою яких прагнуть пояснити сутність явища, із значним впливом на результати аналізу досвіду та системи цінностей дослідника
Тривалість	Часові показники, які характеризують протяжність дефективного стану облікової системи
Динаміка та інтенсивність	Темпи зміни та активність параметрів/факторів, які вказують на наявність дефектів облікової системи
Усвідомленість	Розуміння керівництвом наявності проблем в системі обліку, встановлених засобами самоконтролю, та бажання докласти зусилля для їх виправлення
Потенціал	Наявність власних чи залучених ресурсів для усунення/коригування дефектів облікової системи

Джерело: розробка автора.

При діагностуванні дефектів облікової системи на перший план виходять якісні методи дослідження, які дозволяють не лише виявити відхилення, але й встановити їх причини та можливості усунення чи коригування дефектів (зміна інструкцій, модернізація технічного забезпечення, розширення/звуження часових діапазонів на виконання облікових процедур тощо). При якісному дослідженні особливий акцент роблять на здатності працівників бухгалтерії адекватно приймати запропоновані зміни та можливості перенесення отриманого досвіду на вирішення подібних завдань у майбутньому (оцінюється працездатність, концентрація уваги, здатність до самоорганізованості та багато інших психофізіологічних критеріїв). Корисний ефект для результатів діагностування дає комбіноване використання всіх характеристик картини дизонтогенезу облікової системи. При цьому можливим є як паралельне, так і послідовне використання кількісних та якісних методів діагностування.

Складність етіологічного діагностування може призводити до виникнення помилок, причини яких описав у своїй роботі [12, с. 318] відомий вчений-психолог Л.С. Виготський: «дуже часто етіологічний аналіз розуміється надзвичайно спрощено: вказуються найбільш віддалені причини або загальні і малозмістовні формули, на зразок переважання біологічних або соціальних факторів тощо. Джерелом помилок може слугувати незнання низки причин, зокрема найближчих причин, що визначають явище, і вказання на віддалені причини, які безпосередньо не визначають дане явище, а встановлюють його лише в кінцевому результаті».

Важливим завданням діагностування дефектів є виявлення ознак первинності та вторинності факторів, які їх спричиняють. Особливо важливим цей етап діагностування є зважаючи на необхідність зменшення ризиків прогнозування розвитку системи обліку в майбутньому. Значний обсяг штрафних санкцій, нарахований фіскальними органами, а також їх зростання в динаміці, вказує на наявність дефекту, пов'язаного із правильністю нарахування та сплати податків і зборів, причина якого, швидше за все, криється у непрофесіоналізмі та низькій кваліфікації бухгалтера. Первинним фактором може бути як дефіцит кваліфікованих кадрів на ринку праці, так і вади механізму підбору персоналу, що реалізований на підприємстві. У такому разі, звільнення бухгалтера усуває симптом, однак не вирішує проблему. Однак, не виключено, що первинним фактором є гіпенгіюфобія або страх відповідальності бухгалтера; у такому разі вирішенням є спеціалізовані тренінги та тимчасове переведення його на ділянку облікових робіт, з меншим рівнем психологічного тиску.

Фахівці-психологи до етіологічного компоненту відносять контекстні фактори та бар'єри [14, с. 67]. Стосовно облікових досліджень, контекстні фактори складають середовище (як внутрішнє, так і зовнішнє) функціонування та розвитку облікової системи, в той час як бар'єри накладають обмеження на зміни її

параметрів. Бар'єри виступають перепонами на шляху до досягнення основної мети ведення бухгалтерського обліку.

Сформовані та систематизовані на третьому рівні типи облікових дефектів та профілі об'єктів дослідження слугують для спрощення діагностування в майбутньому та підвищення точності прогнозів за результатами діагностування. Засоби діагностування облікових дефектів повинні бути максимально зорієнтовані на встановлення прогнозних параметрів функціонування системи в майбутньому, зважаючи на можливість типового розвитку подій, характерного для конкретного виду дефекту чи їх сукупності та виходячи з профілю об'єкта дослідження. Саме типологізація дефектів та профілювання об'єктів, які відбуваються на третьому рівні, є процесами, що вирізняють діагностування з-поміж інших видів досліджень явищ економічної та будь-якої іншої природи.

Діяльність облікової системи в конкретний момент часу та в динаміці може розглядатися як послідовна зміна двох станів: функціонування та розвитку. Саме тому, як базову класифікацію дефектів облікових систем пропонуємо їх розподіл на дефекти функціонування та дефекти розвитку.

Функціонування і розвиток – це прояв функції системи у часі. При функціонуванні системи явно не відбувається якісної зміни інфраструктури системи; при розвитку системи її інфраструктура якісно змінюється [13, с. 50]. Розвиток – незворотна, спрямована, закономірна зміна матеріальних та ідеальних об'єктів. Розвиток в бажану сторону має назву прогрес. В небажану сторону – регрес [16, с. 144].

Дефекти розвитку облікової системи завжди призводять до регресу і є однією з його основних ознак. Дефекти функціонування спричиняють порушення у нормальному функціонуванні облікової системи. Оскільки основною метою функціонування системи бухгалтерського обліку є надання користувачам інформації з конкретними характеристиками для прийняття ними управлінських рішень, дефекти функціонування, в першу чергу викликають відхилення у якісних параметрах облікової інформації. Як наслідок, суттєво зростає ризик прийняття хибного рішення. Дефекти розвитку виникають при зміні параметрів початкового стану облікової системи і заважають максимальному використанню її інформаційного потенціалу. Тісна інтегрованість обліку з іншими функціональними ланками управління підприємством (організацією, установою) неминуче спричиняє негативний вплив дефектів розвитку системи обліку на прогрес суб'єкта господарювання в цілому.

Вважаємо, що дефекти функціонування можна розділити на два підвиди, виходячи зі сфери впливу негативних результатів:

– дефекти дії – внутрішньосистемні порушення при виконанні локальних завдань та реалізації облікових процедур;

– дефекти взаємодії – порушення у взаємозв'язках

між системою бухгалтерського обліку та іншими системи підприємства (організації, установи), а також між системою бухгалтерського обліку та навколишнім середовищем.

Побудова класифікаційних груп та номенклатури субкатегорій дефектів облікових систем є предметом подальших детальних наукових пошуків, однак для встановлення стандартизованого поділу можемо запропонувати виокремлення ендефектів або дефектів, спровокованих внутрішнім середовищем та екзодефектів або дефектів, спровокованих зовнішнім середовищем.

До першої групи відносимо такі категорії дефектів:

– інформаційні дефекти – вади інформаційного циклу та безпосередньо обліково-інформаційного ресурсу;

– технічні дефекти – порушення, пов'язані із роботою технічних засобів збору, обробки, передачі

та зберігання облікової інформації;

– дефекти, пов'язані з існуванням людського фактору – порушення, спричинені індивідуальними та/або колективними психо-фізіологічними особливостями персоналу, що зайнятий на ділянці облікових робіт;

– організаційно-методичні дефекти – порушення, що пов'язані з порядком і технологією здійснення облікових робіт, прийнятими на підприємстві (установі, організації).

Екзодефекти, в основному, пов'язані з негативним впливом сегментів макросередовища: інституціональним, соціальним, технологічним, політичним тощо.

Категорії (субкатегорії), види дефектів, їх ознаки та ступінь прояву формують картину дизонтогенезу облікової системи (рис. 1), яка дозволяє максимально ефективно здійснити його діагностування, обрати засоби коригування/усунення дефектів та здійснити прогноз їх розвитку.

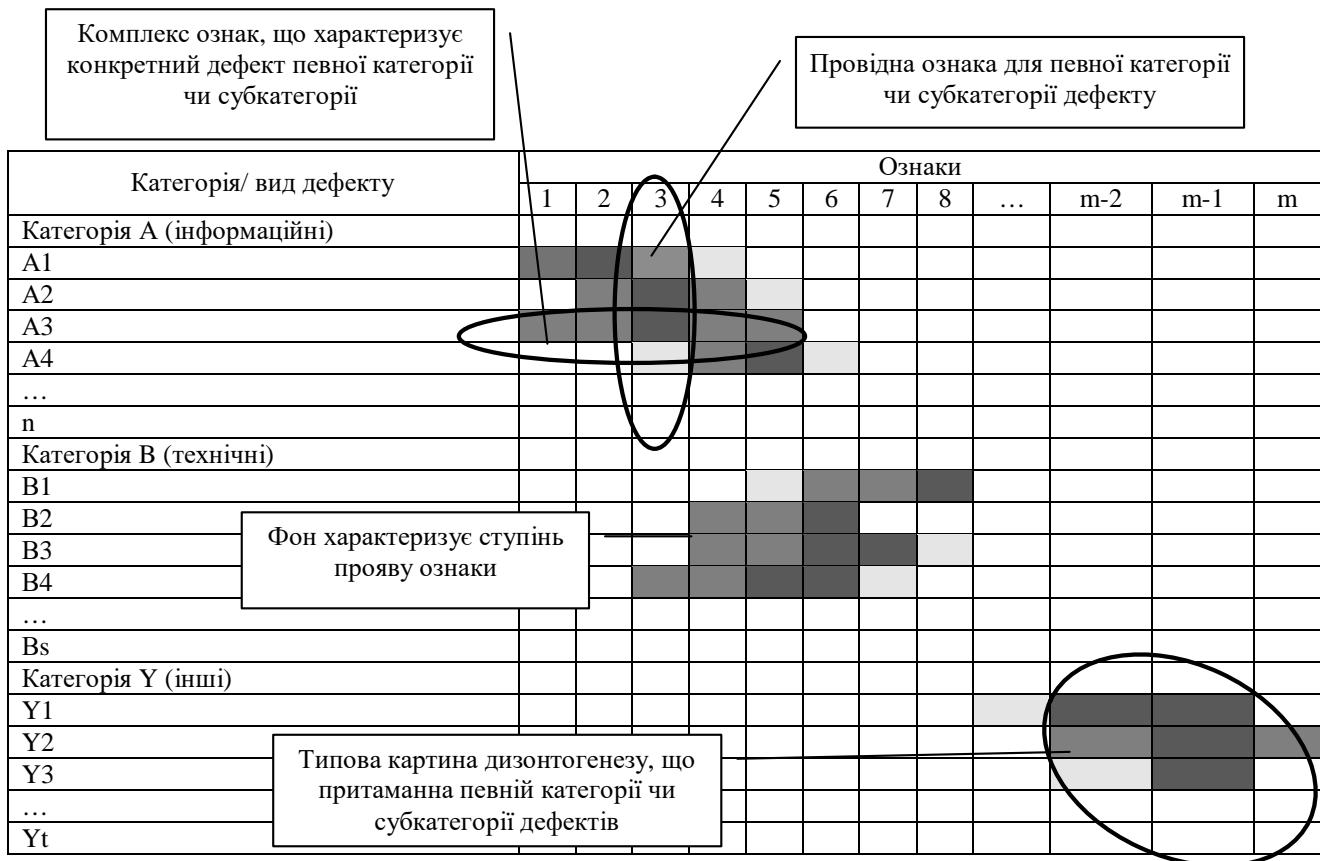


Рис. 1. Схематичне відображення комплексу ознак, характерних для дефектів облікової системи

Джерело: розробка автора.

Ступінь прояву ознаки може оцінюватись як конкретними кількісними методами, так і якісними, використовуючи шкалу ранжування (від неявної до яскраво вираженої) з подальшою деталізацією до необхідного рівня точності оцінки. Пряма залежність між ступенем прояву та силою впливу відсутня. Яскраво виражена ознака може мати незначний вплив на розвиток дефекту, в той час як прихована – призводити до незворотних наслідків. Провідна ознака вказує на наявність дефекту певної категорії, однак не встановлює його конкретний вид. Для

конкретизації дефекту необхідно виявити низку супутніх ознак, які створюють унікальний комплекс, притаманний виключно йому.

Достовірність прогнозів визначається як правильністю висновків, зроблених за результатами діагностування дефектів, так і професійними якостями експерта-аналітика.

Всі три рівні діагностування є взаємодоповнюючими, оскільки висновки, отримані на одному з них, можуть використовуватися для формування рекомендацій на іншому.

**Висновки.** Перетворення облікової дефектології у важливий розділ облікової науки спричиняється її винятковою важливістю для практичної діяльності з коригування/усунення виявлених дефектів та оптимізації функціонування й розвитку облікових систем. Встановлено, що найбільш ефективним методом дослідження облікових дефектів є діагностування.

При діагностуванні дефективності облікової системи найкращий результат надає використання комбінованого підходу, при якому для виявлення вад детермінованого характеру застосовується системний аналіз, в той час як вирішення нестандартних проблем – адаптивний підхід.

Коригування/виправлення встановлених дефектів (максимальне наближення облікової системи до ідеальної) повинно відбуватися за розробленою програмою, в якій деталізується послідовність дій залежно від отриманого результату та даються рекомендації з вибору найбільш ефективних методів та інструментів для підтримки прийняття рішень.

#### 4 Список використаних джерел

1. Бажин И. И. Исследование систем управления: Компакт-учебник. Харьков: Консум, 2004. 336 с.

2. Безверхий К. В. Удосконалення методики виявлення ознак викривлень і помилок у фінансовій звітності підприємства на основі аналітичних процедур. *Облік і фінанси*. 2014. № 4(66). С. 8-16.

3. Бурлачук Л. Ф. Психодиагностика: учебник для вузов. 2-е изд. СПб.: Питер, 2015. 384 с.

4. Височан О. С. Аберация інформаційних потоків у системі бухгалтерського обліку. *Економіка і менеджмент – 2015: перспективи інтеграції та інноваційного розвитку*: Міжнародна науково-практична конференція, 23-24 квітня 2015 р.: збірник наукових праць. Дніпропетровськ: Дніпропетровський національний університет імені Олеся Гончара, 2015. С. 6-7.

5. Височан О. С. Вплив стереотипів на сприймання облікової інформації реципієнтом. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія»*. Серія «Економіка»: науковий журнал. 2018. № 8(36). С. 90-94.

6. Височан О. С., Височан О. О. Когерентність інформації як причина порушення надійності облікових систем. *Облік, аналіз і аудит в системі формування транскордонного співробітництва*: Міжнародна науково-практична конференція, 26-27 травня 2016 р. Чернівці: Чернівецький торговельно-економічний інститут КНТЕУ. 2016. С. 199-200.

7. Височан О. С. Концептуалізація розвитку бухгалтерського обліку у суб'єктів, що здійснюють туристичну діяльність: монографія. Львів: Видавництво Тараса Сороки, 2015. 312 с.

8. Височан О. С. Облікова дисторсія: поняття, класифікація, причини виникнення та мінімізація негативних наслідків. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія»*. Серія «Економіка»: науковий журнал. 2017. № 5(33). С. 127-132.

9. Височан О. С. Причини виникнення дефектів сприймання облікової інформації реципієнтом. *Стратегії та інновації: актуальні управлінські практики*: III Міжнар. наук.-практ. конф., 28 квітня 2018 р.: матеріали. Кривий Ріг: Донецький національний університет економіки і торгівлі імені М. Туган-Барановського. 2018. С. 27-29.

10. Височан О. С., Височан О. О. Стереотип по відношенню до облікової інформації як причина комунікаційних порушень у системі менеджменту підприємства. *Емерджентність економічних систем у сфері управління суспільним розвитком*: Міжнародна науково-практична конференція, 18-19 квітня 2018 р.: збірник тез доповідей. Черкаси: Східноєвропейський університет економіки і менеджменту. 2018. С. 144-146.

11. Височан О. С. Сферична аберация як різновид відхилень обліково-інформаційних потоків за умови їх руху до споживача. *Фінансовий ринок: інституції та інструменти*: XVII Міжнародна наукова конференція, 3-6 червня 2018 р. Львів: Національний університет «Львівська політехніка», 2018. С. 17-18.

12. Выготский Л. С. Собрание сочинений: в 6 т. Т. 5: Основы дефектологии / Под ред. Т. А. Власовой. М.: Педагогика, 1983. 368 с.

13. Колосов С. В., Колосов Д. В. Применение основных положений теории информационных систем в экономике. *Новая наука: проблемы и перспективы*. 2016. № 2-2(61). С. 49-53.

14. Макарьев И. С. Концепция дифференциальной диагностики особых образовательных потребностей обучающихся: методическое пособие. СПб.: СПб ГБ ПОУ «Охтинский колледж», 2017. 92 с.

15. Маренич Т. Г. До питання класифікації бухгалтерських помилок. *Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства імені П. Василенка*. 2017. № 188. С. 3-14.

16. Новиков А. М., Новиков Д. А. Методология: словарь системы основных понятий. М.: Либроком, 2013. 208 с.

#### 4 References

1. Bazhin, I. I. (2004). Issledovanie sistem upravleniya: Kompakt-uchebnik [Study of Control Systems: A Compact Textbook]. Harkov: Konsum.

2. Bezverkhyy, K. V. (2014). Udoskonalennja metodyky vyjavlennja oznak vykryvlenj i pomylok u finansovij zvitnosti pidpryjemstva na osnovi analitychnykh procedur [Improvement of Methods for Detection of Signs of Errors and Omissions in the Financial Statements Based on Analytical Procedures]. *Oblik i finansy*, (4 (66)), 8-16.

3. Burlachuk, L. F. (2015). Psihodiagnostika: uchebnik dlya vuzov [Psychodiagnostics: A Textbook for High Schools] (2<sup>nd</sup> edition). Sankt-Peterburg: Piter.

4. Vysochan, O. S. (April, 23-24, 2015). Aberacija informacijnykh potokiv u systemi bukghalters'jokogho obliku [Aberration of information flows in the accounting system]. In *Ekonomika i menedzhment – 2015: perspektyvy integraciji ta innovacijnogho rozvytku* (pp. 6-7). Dnipropetrovs'jk: Dnipropetrovs'jkyj nacional'nyj universytet imeni Olesja Ghonchara.

5. Vysochan, O. S. (2018). Vplyv stereotypiv na spryjmannja oblikovoji informaciji recypijentom [The Influence of Stereotypes on the Perception of Accounting Information by a Recipient]. *Naukovi zapysky Nacionaljnogho universytetu «Ostrozjka akademija»*, (8 (36)), 90-94.
6. Vysochan, O. S., Vysochan, O. O. (May, 26-27, 2016). Kogherentnistj informaciji jak prychna porushennja nadijnosti oblikovykh system [Coherence of Information as a Reason for the Breach of the Reliability of Accounting Systems]. In *Oblik, analiz i audyt v systemi formuvannja transkordonnogho spivrobotnyctva* (pp. 199-200). Chernivci: Cherniveckyj torghoveljno-ekonomichnyj instytut KNTEU.
7. Vysochan, O. S. (2015). Konceptualizacija rozvytku bukhghaltersjkogho obliku u sub'ektiv, shho zdijnsnjutj turystychnu dijalnistj: monohrafija [Conceptualization of the Development of Accounting in Subjects Engaged in Tourism Activities: Monograph]. Lviv: Vydavnyctvo Tarasa Soroky.
8. Vysochan, O. S. (2017). Oblikova dystorsija: ponjattja, klasyfikacija, prychny vynyknennja ta minimizacija neghatyvnykh naslidkiv [Accounting Distortion: Concept, Classification, Causes and Negative Effects Minimization]. *Naukovi zapysky Nacionaljnogho universytetu «Ostrozjka akademija»*, (5 (33)), 127-132.
9. Vysochan, O. S. (April, 28, 2018). Prychny vynyknennja defektiv spryjmannja oblikovoji informaciji recypijentom [Causes of Defects in the Perception of Accounting Information by Recipient]. In *Strateghiji ta innovaciji: aktualjni upravljnsjki praktyky* (pp. 27-29). Kryvyj Righ: Doneckyj nacionaljnyj universytet ekonomiky i torghivli imeni M. Tughan-Baranovskogho.
10. Vysochan, O. S., Vysochan, O. O. (April, 18-19, 2018). Stereotyp po vidnoshennju do oblikovoji informaciji jak prychna komunikacijnykh porushenj u systemi menedzhmentu pidpryjemstva [A Stereotype in Relation to Accounting Information as a Cause of Communication Violations in the Enterprise Management System]. In *Emerdzhentnistj ekonomichnykh system u sferi upravlinnja suspilnym rozvytkom* (pp. 144-146). Cherkasy: Skhidnojevropejskij universytet ekonomiky i menedzhmentu.
11. Vysochan, O. S. (June, 3-6, 2018). Sferychna aberacija jak riznovyd vidkhylenj oblikovo-informacijnykh potokiv za umovy jikh rukhu do spozhyvacha [Spherical Aberration as a Kind of Deviations of Accounting and Information Flows, Provided they Move to the Consumer]. In *Finansovyj rynek: instytuciji ta instrumenty*: (pp. 17-18). Lviv: Nacionaljnyj universytet «Ljvivs'jka politekhnika».
12. Vyigotskij, L. S. (1983) *Sobranie sochinenij [Collected Works]* (in 6 volumes, Vol. 5: Fundamentals of Defectology, ed. by. T.A. Vlasovoy). Moskva: Pedagogika.
13. Kolosov, S. V., Kolosov, D. V. (2016) *Primenenie osnovnykh polozhenij teorii informatsionnykh sistem v ekonomike [Application of the Main Provisions of the Theory of Information Systems in the Economy]*. *Novaya nauka: problemy i perspektivy*, (2-2 (61)), 49-53.
14. Makarev, I. S. (2017). Kontseptsija differentsialnoy diagnostiki osobykh obrazovatelnykh potrebnostry obuchayuschihsy [The Concept of Differential Diagnosis of Special Educational Needs of Students]. Sankt-Peterburg: SPb GB POU «Ohtinskij kolledzh».
15. Marenych, T. Gh. (2017). Do pytannja klasyfikaciji bukhghaltersjkykh pomylok [To the Classification of Accounting Mistakes]. *Visnyk Kharkivskogho nacionaljnogho tekhnichnogho universytetu siljskogho ghospodarstva imeni P. Vasylenka*, (188), 3-14.
16. Novikov, A. M., Novikov, D. A. (2013). *Metodologiya: slovar systemy osnovnykh ponyaty [Methodology: A dictionary of basic concepts]*. Moskva: Librokom.