

назначается, он будет чистить счета, чтобы иметь возможность использовать их в будущем для сглаживания доходов, заверяя акционеров о своей роли в постоянном потоке прибыли.

В отличие от управления прибылью и сглаживания, которые, главным образом, дают импульс для исследования ученым, концепцией креативного учета занимаются профессионалы (особенно журналисты) и, в меньшей степени ученые. Креативный учет является выражением того, что было разработано в основном практиками и комментаторами (журналистами) относительно рыночной деятельности. Их подход основан на наблюдениях за рынком, а не на основе какой-либо теории. Они понимали, что мотивы определенной деятельности могут ввести в заблуждение инвесторов, представляя им то, что они хотят видеть, например, неуклонный рост прибыли. Поэтому креативный учет в научной литературе, в частности в Великобритании, часто ассоциируют с ярлыком «декорация».

Граница между креативным учетом и бухгалтерским мошенничеством может быть ближе, чем многим кажется. Использование методов креативного учета не обязательно является фальсификацией. Однако это может быть началом пути, когда руководство пытается манипулировать прибылью.

Классический "треугольник мошенничества" наличия следующих обстоятельств: 1) мотивационное давление; 2) наличие возможности и 3) рационализации действий.

Если в США имеют место факты завышения прибыли, то в Украине, наоборот, прослеживается тенденция к завышению резерва сомнительной задолженности и, следовательно, занижению прибыли. В [8] приведен пример ОАО «Крымгаз», которое на протяжении 6 лет имело чистый убыток. На формирование чистого убытка предприятия значительно влияли суммы резерва сомнительной задолженности. При этом наблюдалась тенденция списания дебиторской задолженности связанным сторонам.

Выводы. Одна из целей этой работы было установление различий между способами манипуляции в бухгалтерском учете. Можно смириться с тем, что бизнес оправдывает бухгалтерские манипуляции. В этом смысле финансовая отчетность является обычным продуктом, который желают продать. Однако роль государственных и профессиональных органов заключается в том, чтобы организации готовили правдивую и справедливую информацию, особенно если речь идет о государственном секторе экономики.

Источники и литература:

1. Ayres, F. L. 1994. Perceptions of earnings quality : What managers need to know / F. L. Ayres. // Management Accounting. – 1994. – 75(9) . – P. 27–29.
2. Copeland, R. M. and Licastrо, R. D. A note on income smoothing / R. M. Copeland, R. D. Licastrо // The Accounting Review. – 1068. – 43 (July) . – P. 540–545.
3. Cormier, D., Magnan, M. and Morard, B. 1998. La gestion stratégique des resultants : le modèle anglo-saxon convient-il au contexte suisse ? (Earnings management: is the Anglo-Saxon model relevant to the Swiss context?) / D. Cormier, M. Magnan and B. Morard // Comptabilité – Contrôle – Audit. – 1998. – 4(1) (March). – P. 25–48.
4. Erickson, M., Heitzman, S., Zhang X. F. The effect of financial misreporting on corporate mergers and acquisitions / Merle Erickson, Shane Heitzman, X. Frank Zhang // [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.bu.edu/questrom/files/2012/11/EHZ_NOV2012.pdf
5. Jones, J. Earnings management during import relief investigations / J. Jones // Journal of Accounting Research. – 1991. – 29(2) . – P. 193–228.
6. Kellogg, I. and Kellogg, L. B. Fraud, window dressing and negligence in financial statements / I. Kellogg, L. B. Kellogg // McGraw Hill, Colorado Springs. 1991.
7. Stolowy, H., Breton, G. A framework for the classification of accounts manipulations / Hervé Stolowy, Gaétan Breton // Working Paper, 2000. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.hec.fr/content/download/45271/377962/version/1/file/CR708.pdf>
8. Чепорова Г. Е. Резерв сомнительной задолженности как фактор влияния на прибыльность предприятия / Г. Е. Чепорова // Научные труды VI Международной школы-симпозиума АМУР-2012 «Анализ, моделирование, управление, развитие экономических систем», (Севастополь, 17-23 сентября 2012г.) – Симферополь : ОО «ДЭН», 2012. – С. 367–369

Чепорова Г.Е.

УДК 65.011.46

ИЗМЕРИТЕЛИ И ПЕРФОМАНСНЫЕ ИНДИКАТОРЫ В ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ВЫСШИХ УЧЕБНЫХ ЗАВЕДЕНИЙ

***Аннотация.** Результаты деятельности любого предприятия могут быть оценены по значительному числу показателей. Некоторые из этих показателей являются второстепенными или производными от других, а некоторые являются основными или ключевыми. Деление на второстепенные и ключевые показатели или индикаторы зависят от их полезности для принятия решений или эффективности использования выделяемых ресурсов. В работе отмечено, что полезность является ключевым принципом, отделяющим обычные измерители от ключевых индикаторов.*

***Ключевые слова:** показатели, ключевые индикаторы, полезность.*

***Анотація.** Результати діяльності будь-якого підприємства можуть бути оцінені по значному числу показників. Деякі з цих показників є другорядними або похідними від інших, а деякі є основними або ключовими. Поділ на другорядні та ключові показники або індикатори залежить від їх корисності для прийняття рішень або ефективності використання виділених ресурсів. У роботі зазначено, що корисність є ключовим принципом, що відокремлює звичайні вимірювачі від ключових індикаторів.*

***Ключові слова:** показники, ключові індикатори, корисність.*

Summary. The results of operations of any enterprise can be evaluated by a significant number of indicators. Some of these measurers are secondary or came from others, and some are chief or key. The division into secondary and key performance measurers or indicators depends on their usefulness for decision-making or efficiency of resource allocation. The paper noted that the utility is a key principle of separating conventional meters from key indicators.

Keywords: measurers, key indicators, utility.

Проблема названия измерителей эффективности является вопросом многолетних дискуссий: измерители, индикаторы, перформансные индикаторы, ключевые перформансные индикаторы (КПИ). Во многих организациях очень свободно используют терминологию, которая отражает эти отдельные фразы и слова в одном смысле. Есть организации, где каждый простой измеритель в их системе сбалансированных показателей называется КПИ. Это существенная ошибка, поскольку не все показатели являются ключевыми - что-то должно быть более важным, чем другое. Некоторые из них измеряют результат меры, а не перформанса. Понимание проблемы разного подхода к простому измерению и выбору ключевых индикаторов позволяет получить большую ясность в том, как эти измерители, индикаторы, перформансные индикаторы, ключевые перформансные индикаторы (КПИ) выбираются, разрабатываются и используются. В конечном итоге можно получить конкурентные преимущества от понимания различия между этими концепциями за счет улучшения, оценивания и управления эффективностью.

Целью работы является попытка размежевания произвольно выбранных измерителей деятельности предприятия и тех измерителей, которые принимают более высокий статус- индикаторов.

Широко принятое определение измерения повышения эффективности (в англоязычной литературе - performance) приводит Нили и др. [4], которые под этим понимают процесс количественного определения эффективности (effectiveness) и результативности (efficiency) действий. Обсуждение эффективности и результативности должно относиться к различным условиям и субъектам измерения, таким как входы (input), выходы (output) и результаты (outcomes). Согласно определению Кармона и Саеха [2], результативность, как правило, описывает соотношение входа и выхода и относится к таким характеристикам, как количество выходов и т.д. Эффективность описывает соотношение между выходом и эффектом результата. Нили [5, с. 5) описывает эффективность организационных действий, как то, «в какой степени требования заказчика будут выполнены». Измерения эффективности и результативности изменяется в рамках организационных контекстов и целей. Если результативность рассматривать только как измерение качества продукции на выходе в производственной компании, то, возможно, необходимо измерить соотношение забракованных продуктов в общем объеме выпущенных. В действительности результативность должна быть следствием многочисленных усилий по достижению организационных целей с наименьшими затратами.

Одним из существенных теоретических вопросов является вопрос о том, считать ли измерители перспектив в системе сбалансированных показателей индикаторами или нет.

На наш взгляд, существует большая разница между измерителями и индикаторами. Индикатор показывает что-то. Измеритель измеряет что-то. В одной из дискуссий обсуждалась следующая ситуация. Плотник хочет знать, что стол имеет размеры 2 метра на 1 метр. Это является мерой. Существует стандартный метр и все могут соглашаться с плотником до тех пор, пока это будет так. В отличие от плотника, владелец ресторана хочет знать, что за стол смогут сесть шесть человек. Это является индикатором. Это указывает на его размер, но не измеряет его (по универсально согласованной метрике).

Так «перформансный индикатор» указывает (а не измеряет) на перформанс. «Индикатор результата» показывает результат. «Ключевой перформансный показатель» является «перформансным индикатором», поскольку является более важным (ключевым), чем другие. Для плотника стандартное измерение 2 метра на 1 метр является наиболее полезным. Знание о необходимости посадки шести человек за стол не помогает ему в заказе древесины. Плотник требует очень точных измерителей. Для менеджера ресторана знание того, что можно посадить шесть человек за стол является, более полезным, а конкретные измерения не имеют значения. Это более полезно, поэтому используется индикатор.

Некоторые измерители измеряются, а некоторые являются индикаторами. Следует обратить внимание, что для менеджера ресторана «измеренный» размер стола менее полезен, чем указанный размер, основанный на профессиональном суждении. Измеренная величина является плохим показателем того, сколько людей ресторан мог бы вместить в любой момент времени. Поэтому то, что является измеримым, не всегда полезно.

Разница между мерой и показателем, на наш взгляд, заключается в контексте организации и управления. Объективного показателя (без учета субъективного взгляда на данный момент) в изоляции не существует. Он должен служить нескольким людям для какой-то цели.

Таким образом, ключевым вопросом является полезность оценки измерителя. Полезность оценки может породить и подходы к классификации.

Так, в организациях государственного сектора измерение эффективности и результативности усложняется из-за взаимосвязей между функциями бизнеса и социальными функциями. Поэтому и следует рассматривать индикаторы в разрезе этих двух функций.

Академическая эффективность традиционно состоит из двух видов деятельности: научных исследований и обучения. Эти два вида деятельности университета лежат в основе развития общества. Исследовательская и образовательная активность обеспечивает людей знаниями и готовит их для работы. Она также является источником новых теоретических и практических знаний. Образовательная и научно-исследовательская деятельность является наиболее распространенным видом деятельности в широком разнообразии университетов.

Критерии эффективности образовательного процесса должны сосредоточиться в большей мере на характеристиках учебной деятельности. При измерении эффективности образовательного процесса можно отметить следующие общие критерии: Широкий спектр конкурентных образовательных программ;

Превосходство в академическом персонале; Наличие иностранных студентов, представляющих различные культуры; Трудоустройство выпускников; Высокая степень сохранения персонала и уровня ученых степеней.

Для измерения того, имеет ли университет отличную эффективность исследований, обычно рассматривают следующие критерии: Отличные научные кадры и признанные научно-исследовательские группы или факультеты; Суммы ежегодных расходов на исследовательскую деятельность; Количество преподавателей с учеными степенями; Суммы государственных и негосударственных исследовательских грантов; Превосходство в научной продукции и результатах.

Эффективность менеджмента обычно состоит из двух компонент, которые важны для эффективности университета в целом. Это человеческие ресурсы (работники) и финансовые ресурсы. Менеджеры в университетах должны иметь финансовые ресурсы, чтобы обслуживать клиентов и, следовательно, эффективность в финансовом измерении определяет, насколько стабильно менеджеры университета способны предоставлять услуги в долгосрочной перспективе. Это зависит, в том числе, от инвестиций в инфраструктуру, исследовательское оборудование и т.д. Вместе с тем, социальные услуги, предоставляемые сотрудниками университетов, прежде всего профессорско-преподавательским составом, играют решающую роль в преобразовании организационных входов в выходы.

Ранние методы измерения повышения организационной эффективности в некоммерческих секторах экономики почерпнули многое из финансовых и бухгалтерских моделей. Широко применяются такие модели, как возврат на инвестиции (ROA), рост продаж и рентабельность чистой прибыли. Они предоставляют пользователям легкий инструмент измерения и общую основу для сравнения с другими организациями. Между тем, опора только на финансовые и бухгалтерские модели в перформансном измерении вызвала много критики при адаптации в изменяющихся условиях к непрерывному улучшению.

В ответ на широкую критику таких моделей были разработаны многомерные структуры, которые покрывали более широкие организационные интересы в финансовых и нефинансовых областях. Система сбалансированных показателей (BSC) Каплана и Нортон является примером многомерных структур, которая нашла широкое применение в государственном секторе.

BSC является успешной системой оценки повышения эффективности на основе сочетания четырех основных аспектов деятельности: финансовой, клиентской, внутренних бизнес-процессов, обучения и перспектив роста. Четыре измерения основываются на видении и стратегии организации. Таким образом, на их основе строится стратегическое видение руководства в отношении аспектов, связанных с повышением эффективности деятельности.

Соотношение между управлением человеческими ресурсами и эффективностью деятельности организации хорошо изучены в научной литературе. Однако, если университеты не имеют четких целей, то трудно измерить, в какой степени цели были достигнуты посредством управления человеческими ресурсами. Так, в показатели человеческого капитала в программах развития некоторых российских университетов включены возрастные характеристики научно-педагогических работников. Они обеспечивают руководителей университета информацией по возрастному распределению сотрудников университета. Однако, одной из потенциальных ловушек в этом случае является неопределенность в том, какой средний возраст идеально подходит для сотрудников университета.

На развитие измерителей и индикаторов существенное влияние оказывает способ финансирования высшего образования. Так, в исследовании ОЭСР [3] предложена логика системы результативности бюджетной программы, которая включает следующие показатели: показатель затрат, признак продукта, показатель эффективности, показатель качества.

В Украине те же показатели характеризуют исполнение Программ подготовки кадров высшими учебными заведениями. Также в Украине в приказе МОН Украины «Об утверждении ориентировочных критериев оценивания деятельности высших учебных заведений» введены ориентировочные критерии оценивания деятельности вузов по обеспечению качества образования, состоящие из 10 критериев со 114 индикаторами на основе 199 показателей.

Выводы.

Несмотря на широкий выбор показателей, которые можно связать с деятельностью предприятий, часть из них носит второстепенный характер. Одной из задач руководства предприятиями является выбор показателей, которые существенным образом характеризуют его деятельность. Такие показатели называют индикаторами. При этом принцип полезности является ключевым принципом, отделяющим обычные измерители от ключевых индикаторов.

Источники и литература:

1. Индикаторы науки : 2014 [Электронный ресурс] – Режим доступа : <http://www.hse.ru/data/2015/02/25/1090554266/Индикаторы%20науки202014.pdf>
2. Carmona M. and Sieh L. Measuring Quality in Planning : Managing the Performance Process. – Publisher : Taylor & Francis, 2004
3. Education at a Glance 2009/ OECD indicators [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.oecd.org/dataoecd/41/25/43636332.pdf>
4. Neely A. D., Greory M., Platts K. Performance Measurement System Design : Theory and practices / International Journal of operational & Production Management. – 1995. – vol. 15(4). – P. 80–116.
5. Neely A. D, Measuring Business Performance – Why, What, How. – Profile Books Ltd, London, 1998.