

# 10.21. СТРАТЕГИЧЕСКИЙ УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ В КОРПОРАТИВНОЙ СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ОРГАНИЗАЦИОННЫМИ ЗНАНИЯМИ

Несветаилов В.Ф., старший преподаватель

*Российский экономический университет им. Г.В. Плеханова*

Стратегический управленческий учет постепенно занимает важное место в российской практике управления, оставаясь при этом одной из наименее изученных тем современной учетной практики. Одним из важнейших вопросов, связанных с ним является четкое концептуальное разграничение стратегического управленческого учета от иных форм учетной практики. Автор, опираясь на собственные исследования потребительских свойств учетной информации и современной концепции управления знаниями, предлагает концептуальную платформу стратегического управленческого учета. Последний рассматривается как основа разработки и исполнения знанцевой стратегии компании.

Более чем за 30 лет существования концепции стратегического управления в мировой практике так и не сформировалось общей методологической платформы для единой формулировки определения стратегического управленческого учета. Тем не менее у исследователей выработалось достаточно ясное общее понимание его природы и внутренней сущности, поскольку используемые при изучении данной предметной области подходы базируются на сходных предпосылках, суть которых сводится к тому, что стратегический управленческий учет:

- направлен на поддержку стратегически-ориентированных решений;
- тесно связан с рыночно-ориентированной внешней информацией, имеющей как финансовый, так и нефинансовый характер;
- ориентирован не столько на фиксацию конкретных фактов, сколько на отслеживание трендов, тенденций или значимых изменений;
- оперирует с плановыми и прогнозными данными долгосрочного характера.

Общим для всех существующих подходов является представление о роли и месте стратегического управленческого учета в процессе стратегического управления. Везде он рассматривается как основное связующее звено между процессом стратегического управления и общим учетным процессом. Указанный тезис может быть использован в качестве основы для построения новой концепции стратегического управленческого учета.

В рамках единого учетного процесса в целом по компании формируется учетно-аналитическая информация, обладающая тремя группами потребительских свойств (рис. 1):

- первая группа свойств носит общий характер и связана с качественными характеристиками учетной информации, которые универсальны и не зависят от характера информационных запросов пользователей. Сюда можно отнести свойства – своевременности, проверяемости, репрезентативности, предсказуемости, сравнимости. Кроме того, к этой группе следует отнести требование независимости и доступности. Особенностью указанной группы является то, что все перечисленные свойства могут быть четко измере-

ны путем соотнесения с заданным извне эталоном. Объединяющей основой для всех них является то, что они обеспечиваются исключительно в рамках информационной системы, в которой происходит их регистрация, обработка и представление;

- вторую группу свойств можно обозначить как валидные свойства. Они не вытекают непосредственно из качественных характеристик исходного набора данных, а задаются пользователями в процессе их оценки и фильтрации, исходя из поставленных перед ними задач. Пользовательский выбор в данном случае определяется набором явных или неявных алгоритмов работы с информационными массивами и реализуется на уровне формулировки информационных запросов. Например, оценка существенности учетной информации определяется набором явных или неявных алгоритмов работы с информационными массивами и реализуется на уровне формулировки информационных запросов. Например, оценка существенности учетной информации определяется набором явных или неявных алгоритмов работы с информационными массивами и реализуется на уровне формулировки информационных запросов. Например, оценка существенности учетной информации определяется набором явных или неявных алгоритмов работы с информационными массивами и реализуется на уровне формулировки информационных запросов.
- третья группа условно может быть названа эмерджентными свойствами. Она объединяет в себе две ключевые характеристики – надежности и релевантности. В терминах системного подхода, эмерджентность означает несводимость свойств системы к характеристикам ее составных элементов. Эмерджентность – это характеристика системной сложности анализируемого объекта.

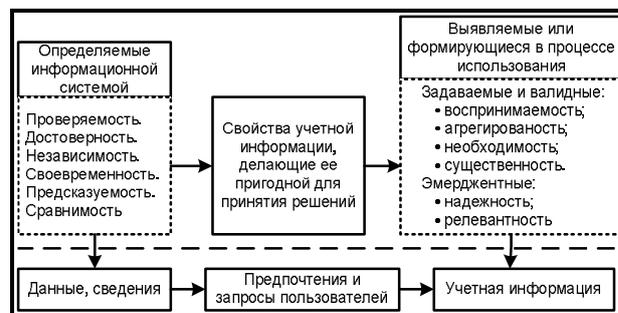


Рис. 1. Группировка свойств учетной информации

Эмерджентные свойства представляют наибольший интерес. Оба свойства, входящие в данную группировку – надежность и релевантность – имеют ключевое значение для реальной оценки пользователями конечной ценности информации для принятия решений. Именно через них определяются мера действительной полезности учетной информации для каждого уровня управления. Наибольшее значение для авторской концепции имеет релевантность. Понятие релевантности предполагает, что информация уместна (то есть удовлетворяет требованиям полноты, своевременности и достоверности, отвечая при этом информационным ожиданиям пользователей), если позволяет принимать вовремя необходимые решения [10].

Потребность в целенаправленном формировании большого массива учетной информации, релевантной стратегическому уровню принятия решений, неизбежно будет требовать выхода за традиционные формы учета и отчетности. На определенном этапе развития бизнеса, когда принятие стратегических решений становится регулярно осуществляемой управленческой функцией, создание учетной системы, ориентированной на производство и предоставление релевантной информации, оказывается необходимостью. Ключевым моментом здесь является постоянство и системность представле-

ния именно стратегически значимой информации. Причем, конечное значение здесь получают не столько общие и валидные свойства производимой в учетной системе информационных потоков, сколько их реальное соответствие решаемым задачам и ориентированность на определенные потребности пользователей.

Понятие релевантности учетной информации предполагает соответствие ее информационным ожиданиям пользователей по следующим критериям (табл. 1).

Таблица 1

#### КРИТЕРИИ РЕЛЕВАНТНОСТИ СТРАТЕГИЧЕСКОЙ УЧЕТНОЙ ИНФОРМАЦИИ

№	Критерий	Содержание критерия
1	Критерий необходимости	Учетная информация должна, так или иначе, характеризовать отдельные компоненты стратегические позиции отчитывающейся единицы либо выступать основой для определения стратегически значимых показателей. Без этой информации, стратегическая оценка и работа с этими объектами либо невозможна, либо ограничена
2	Критерий полезности	Учетная информация должна выступать регулярной информационной основой для решений, так или иначе имеющих стратегический характер
3	Критерий достаточности	Учетная информация может быть использована в стратегическом анализе без существенной дополнительной трансформации
4	Общесистемное требование	Учетная информация должна отвечать критериям надежности и своевременности предоставления

Основное отличие системы традиционного управленческого учёта от системы стратегического управленческого учёта, таким образом, будет сводиться к тому, что он не ориентирован на регулярное представление стратегически значимой информации.

Это существенное замечание. Разовые стратегические решения могут строиться на любой информационной основе, даже в системе традиционного бухгалтерского учета. Но только наличие регулярности и системности производства стратегически значимой информации позволяет говорить о стратегическом управленческом учете. Характерной особенностью последнего оказывается наличие возможности регулярной информационной поддержки процесса принятия стратегических решений.

Именно это определяет характер различий между видами учета, и позволяет выделять стратегический управленческий учет в качестве самостоятельного дисциплинарного направления.

Разграничение видов учета между собой можно осуществить на основании трех положений:

- различные виды учета ориентируются на различные типы и уровни принятия решений;
- в различных видах учета используются собственные критерии признания информации релевантной;
- информационная поддержка соответствующего типа решений должна осуществляться на регулярной основе.

Такой подход позволяет методологически более точно разграничить три вида учета. Так, финансовый учет правильно рассматривать в качестве системы, ориентированной на информационное взаимодействие со стейкхолдерами. Его ключевой задачей является информирование о текущем хозяйственно-финансовом

положении и представление конечных финансовых результатов без оценки и представления определяющих эти результаты процессов. Соответственно, в качестве релевантной здесь будет рассматриваться информация, которая позволяет наиболее полно выполнить задачу объективного и непредвзятого информирования внешних пользователей. Приоритет решения данной задачи перед всеми остальными обусловил снижение внутренней управленческой ценности традиционного бухгалтерского учета.

В противоположность бухгалтерскому, традиционный управленческий учет направлен непосредственно на процессы внутри предприятия. Функционально он концентрируется на основных задачах управления и в большей степени строится на основе промежуточной, инсайдерской информации. Основные его задачи – реализация функций управленческого контроля, распределения ресурсов и регулирования отношений внутри предприятия. Соответственно, он будет ориентирован на производство информации, релевантной для решения задач операционного характера.

Отличие стратегического управленческого учета следует искать в характере и особенностях принимаемых на его основе решениях. Его можно определить как организационно-информационную систему поддержки управленческих решений, имеющих стратегическую направленность. Поскольку стратегическое видение в бизнесе ориентируется не столько на ретроспективные, сколько на перспективные оценки бизнеса и его окружения, работа с учетной информацией здесь приобретает более объемный и глубокий характер. Это обуславливает появление технологий, методик и процедур, не использовавшихся в традиционном управленческом учете, но оказавшихся востребованными на стратегическом уровне управления.

Использованный автором подход может обозначен как системно-информационный. В качестве основы анализа здесь используется ключевая функция любой учетно-информационной системы – способность генерировать релевантную информацию соответствующего уровня принятия решений в удобной для конечных пользователей форме.

Природа и сущность стратегического управленческого учета, таким образом, может быть сведена к трем основным позициям:

1. Стратегический управленческий учет представляет собой систему сбора и группировки необходимой (релевантной) для менеджеров информации.
2. Эта информация носит как финансовый, так и нефинансовый характер, при этом ее оценка и измерение могут осуществляться не единственным способом.
3. Формирование и эксплуатация системы стратегического управленческого учета, происходит в первую очередь с утилитарных позиций необходимости достижения определенных стратегических целей.

Опираясь на сделанные выше замечания о характере, особенностях стратегически релевантной информации, сущностных свойствах системы стратегического управленческого учета, можно дать его определение. Стратегический управленческий учет представляет собой систему сбора и обработки стратегической информации как финансового, так и нефинансового характера, включая интенционально-эвентуализированные суждения, о позиции, целях, действиях стейкхолдеров, в целях агрегирования и представления их заинтересованным пользователям в удобном для анализа отчетном формате.

В данном определении слово «стратегический» намеренно используется по отношению к информации, уже обработанной и представленной в соответствующей отчетности. Это связано с тем, что только будучи представленной в виде готового к представлению отчета учетная информация может характеризоваться своими эмерджентными свойствами. В первую очередь – быть релевантной.

На основе всего вышесказанного представляется логичным представлять стратегический управленческий учет как расширение традиционного управленческого учета, происходящее путем увеличения сферы информационного охвата и более полной интеграции учетной информации на всех уровнях принятия решений (рис. 2).



**Рис. 2. Интегрированное информационное пространство управленческого учета**

Однако можно заметить, что сам по себе информационный аспект стратегического управленческого учета на определенном этапе развития бизнеса оказывается не единственным. Опираясь на последние исследования в области экономики знаний и ресурсной концепции в стратегической теории фирмы, можно сделать вывод, что по мере своей эволюции активно действующая система стратегического управленческого учета рано или поздно переориентируется на работу с организационными знаниями.

Это связано с тем, что на зрелых этапах жизненного цикла компании для поддержки стратегических решений требуется уже не просто система информационной поддержки, пассивно фиксирующая и представляющая данные в нужном формате, а связанный информационный комплекс, обеспечивающий понимание и аналитическое представление основных стратегических процессов. В современных условиях важным условием успешности формирования и реализации выбранной стратегии является не столько наличие информации о продуктах, процессах, внешней и внутренней среде, сколько связанный комплекс знаний о них. Соответственно в пределе стратегический управленческий учет должен выстраиваться не в форме пассивной информационной системы, а в качестве активной платформы производства и управления знаниями о стратегии бизнеса.

В теории стратегического управления взгляд на необходимость учета знаний ресурсов компании нашел отражение в разработке концепций знаниевой стратегии и стратегии управления знаниями. В основу первой из них положена идея, согласно которой процесс формирования и реализации корпоративной стратегии базируется не только на простом наборе тщательно подготовленной и подобранной информации, но во многом определяется сложившейся в системе корпоративных представлений, а также явных и неявных знаний о ресурсах, возможностях, рисках компании и окружающем мире.

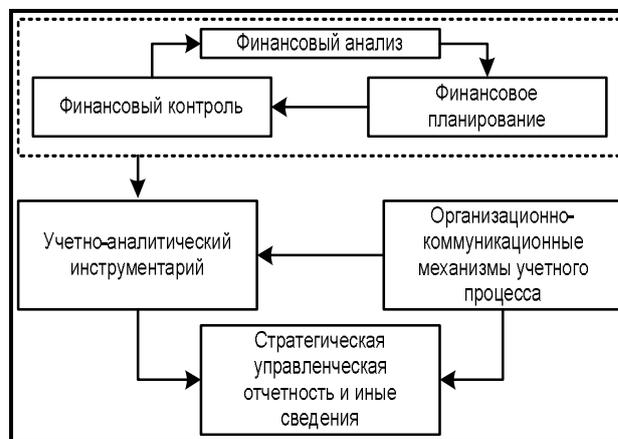
Второй подход связан с необходимостью выстраивать управленческие процессы в целях целенаправленного воздействия на существующую внутрикорпоративную систему знаний. Здесь система внутрифирменных знаний сама выступает стратегическим объектом управления. В противоположность первому подходу в центре внимания здесь оказывается вопрос, каким образом осуществляется стратегическое управление организационными знаниями.

Рассматривая эти два возможных направления можно заметить, что первое из них связано с накоплением, созданием и расширением знаний, необходимых для формирования и поддержки выбранной корпоративной стратегии. При этом основной целью создания системы стратегического управленческого учета, в этом случае, является создание необходимого информационного контента, позволяющего выстраивать знаниевую стратегию компании.

Второе же направление определяется необходимостью управления системой стратегических знаний компании. Стратегический управленческий учет выступает здесь как необходимый элемент этой системы, интегрирующий и структурирующий различные ее части. Через него реализуется её центрирование, консолидация и реализуются внутренние координационные механизмы. Таким образом, знание о стратегии оказывается вписанным в общую структуру управления, стратегический управленческий учет выполняет здесь в первую очередь координирующую роль, связывая задачи стратегического и операционного уровня.

В целях дальнейшего изложения необходимо более подробно рассмотреть процесс трансформации учетной информации в организационные знания.

Обобщенную схему процесса стратегического управленческого учета в традиционном представлении можно представить на рис. 3.



**Рис. 3. Обобщенный процесс реализации стратегического управленческого учета**

Использование знаниевого подхода расширяет концепцию стратегического управленческого учета за счет введения предпосылки о возможности трансформации стратегической учетной информации в организационные знания, что превращает её в ценный управленческий ресурс.

Необходимость в постоянном принятии стратегических решений предполагает наличие постоянно поддерживаемого непрерывного информационного потока, реализуемого в системе стратегического управлен-

ческого учета. Наглядно последний может быть представлен в виде цепочки ценности учетной информации (рис. 4).

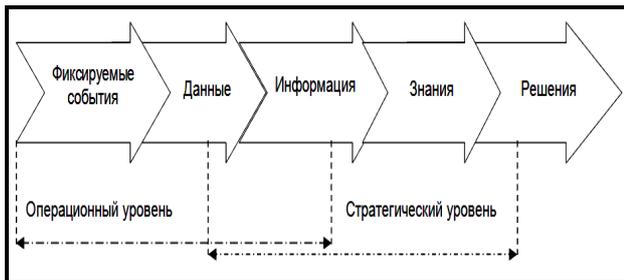


Рис. 4. Цепочка ценности учетной информации

Логика цепочки ценности учетной информации достаточно проста и в какой-то мере соответствует логике корпоративной системы принятия решений [13, р. 3].

На самой низкой ступени, представленной на рис. 4, цепочки ценности происходит сбор и простое суммирование данных о бизнес – событиях. Далее происходит их трансформация в информацию через анализ данных и их профессиональную экспертизу. После – происходит комбинирование полученной информации с другой информацией, в том числе о корпоративной стратегии и конкурентной среде, в целях производства организационных знаний. На последнем этапе происходит использование этих знаний для принятия стратегических решений.

По мере продвижения по цепочке ценности учетной информации действующая учетная система глубже интегрируется в соответствующие управленческие процессы. Операционный уровень управления предполагает работу преимущественно с нижними элементами цепочки, в то время как стратегический – в большей степени ориентируется, на ее верхние элементы. Соответственно происходит и внутренняя ориентация учетных систем.

При этом общая логика стратегического управленческого учета не является простой, а выстраивается в виде комбинации трех различных процессов, связанных с учетной информацией – непосредственного ведения учета, интеграции учетной информации в систему организационных знаний и, наконец, собственно процесса стратегических решений. Все они тесно переплетены, но вместе с тем, каждый из них разворачивается вполне самостоятельно. Для удобства изложения их можно представить в виде последовательных звеньев стратегического уровня цепочки ценности учетной информации, хотя такое линейное представление является заведомым упрощением.

Большое значение здесь имеет процесс трансформация учетной информации в знания. В системе стратегического управленческого учета данный процесс происходит путем наложения на явные и неявные стратегические и этические ориентиры деятельности. Эти ориентиры могут быть заданы имплицитно, например, в виде общих для компании целей, ценностей, представлений, традиций, в совокупности формирующих то, что принято называть корпоративной культурой, а также скрытых организационных навыков, знаний и компетенций, представляющих собой внутренние организационные знания. Но часть ориентиров задается эксплицитно и выражены достаточно явно. К ним можно отнести кодифицированные принципы корпоративного поведения и иные системные документы общекорпоративного уровня. Кроме

того, могут иметь место институализированные, т.е. явно обозначенные, но не кодифицированные ориентиры, например, внутренние ноу-хау, инновационные технологии, иные эксплицитные знания, использование которых с новой информацией стратегического управленческого учета способно породить новые представления о корпоративной стратегии.

Знаниевый подход позволяет переосмыслить природу и сущность стратегического управленческого учета, который здесь рассматривается в качестве сложной системы сбора, хранения и аккумулирования информационных ресурсов и знаний, необходимых для принятия стратегических решений. Знания в данной системе имеют динамический характер, поскольку в ней происходит не только их фиксация, но и постоянное обновление, актуализация и трансформация. Интеграция системы стратегического управленческого учета в общий контур корпоративного управления знаниями позволяет рассматривать эту систему не только как регистрирующую и информационно нейтральную, но и как порождающую новые информационные связи и соответствующие знания.

Именно в данном направлении должно происходить дальнейшее осмысление основного функционального содержания стратегического управленческого учета.

Эффективно работающая система должна обеспечивать информацию как минимум в трех измерениях:

- о стейкхолдерах;
- о ресурсном и знаниевом потенциале предприятия;
- о внешних конкурентных и институциональных условиях функционирования.

В рамках системы стратегического управленческого учета соответственно будет формироваться некий информационный куб), позволяющий работать с информацией и знаниями в указанных трех измерениях, рассматривая различные сочетания заданных в нем измерений (рис. 5).

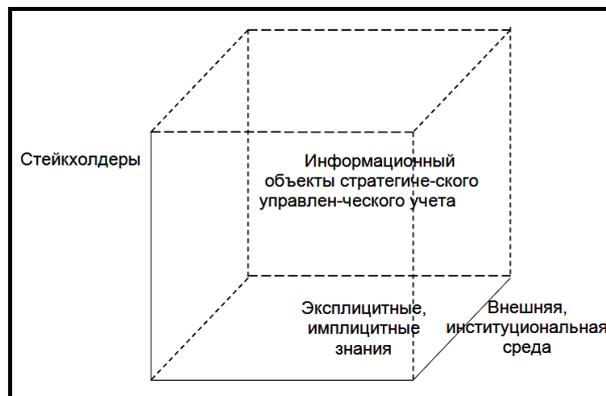


Рис. 5. Информационный куб стратегического управленческого учета

Каждое из представленных измерений может быть разбито на совокупность индивидуальных аналитических позиций, каждая из которых в свою очередь может вступать во взаимодействие с другой и одновременно определять стратегическое влияние последней. Информационный куб появляется на пересечении двух дисциплинарных подходов: стратегического управленческого учета и менеджмента знаний. Рассмотрим более подробно последнюю концепцию.

В практической деятельности как правило четко разграничиваются понятия управления информацией и управления знаниями. Управление информацией со-

стоит в совершенствовании рутинного реагирования на ожидаемые стимулы (легко поддается автоматизации), а управление знанием направлено на развитие инновационного реагирования на новые возможности и вызовы (включает в себя неформализованный креативный элемент). «В самой общей форме управление знанием можно определить как намеренное манипулирование коллективным опытом организации с целью повышения эффективности ее функционирования» [9, с. 32].

Управлять знаниями – значит систематически, точно и продуманно формировать, обновлять и применять их с целью максимизации эффективности компании и прибыли от имеющихся в ее распоряжении ресурсов и возможностей. В современных условиях способность компании производить, трансформировать и накапливать новые знания все чаще рассматриваются в качестве важнейшего условия корпоративного роста и успешности выбранной стратегии. При этом, большое внимание уделяется вопросу производства нового знания внутри самой компании. «Для того, чтобы поспеть за изменениями внешней среды, необходимо не только организационное обучение, но и непрерывное «создание информации и знаний», которые будут опережать изменения внешней среды» [4, с. 244].

В основу большинства современных теорий управления знаниями был положен тезис о разграничении явных и неявных организационных знаний. Идея неявного знания принадлежит известному английскому философу болгарского происхождения М. Поланьи, который первым исследовал вопрос о соотношении обоих видов знаний и выстроил теорию о приобретении и использовании людьми имплицитного (неявного) знания [11].

В отличие от явного знания, которое может быть сообщено и документировано при помощи языка, неявное знание транслируется только непосредственно, путем личного участия обучающей и обучаемой сторон в процессе передачи. Неявные знания соотносятся с личным опытом, иначе их можно назвать «знаниями из опыта» [4, с. 249], и потому зачастую они оказываются не до конца осознаваемыми и потому плохо описываемыми. К ним могут относиться убеждения, размышления, ноу-хау, техническое мастерство. Как отмечает И. Нонака «мастер ремесленник с многолетним опытом развивает в себе множество навыков, но он часто неспособен сформулировать научные и технические принципы того, что ему известно» [7, с. 33].

Согласно М. Поланьи, наличие неявного знания всегда является предпосылкой явного, что происходит благодаря появлению определенного смыслового контекста, позволяющего формировать и институализировать личностные практики и понимание в явное знание. Такой контекст зачастую сложно определяем, субъективен и тесно связан с формирующим его культурным и институциональным фоном. Можно сказать, что неявное знание в организациях порождается культурной организационной динамикой, проистекающей из сети коммуникаций (вербальных и невербальных) в процессе информационного обмена. Таким образом, организационное обучение, есть в первую очередь социальный феномен. Трансформация неявного знания, в явное происходит всегда в рамках данной корпоративной и профессиональной среды.

С другой стороны, системный подход к пониманию процессов производства, накопления и передачи орга-

низационных знаний предполагает обязательное наличие в нем индивидуальной компоненты. Личностная компонента определяется субъективным характером неявных знаний, которые по определению неотделимы от своего носителя – «новое знание всегда начинается с конкретного человека» [7, с. 32].

Но если индивидуум, являющийся основным носителем неявных знаний, посредством коммуникативных и когнитивных практик постоянно пополняет свой запас знаний, организация, в которой он работает, обеспечивает необходимые условия и контекст, для реализации этого процесса. «Для организационного создания знаний важно то, что, основываясь на накоплении неявной информации на индивидуальном уровне, организация, в конце концов создает сложную систему знаний, в которую входят конкретные технологии, продукция и стратегическое поведение» [4, с. 249].

Процесс конверсии неявных знаний в явные происходит в четырех режимах [8]:

- социализация – распространение имплицитного знания среди индивидов. Неявное знание здесь переходит также в неявное. Этот процесс всегда имеет в своей основе совместную деятельность и социальное взаимодействие индивидов через непосредственное общение, а не через письменные или устные предписания. Примером такой практики трансформации организационного знания является общение на неформальной основе персонала между собой, служб сбыта с постоянными клиентами и т.д.;
- экстернализация предполагает переход имплицитного знания, в эксплицитное, путем перевода его в доступные для восприятия других членов группы формы, с помощью особых инструментов: метафора, месесис и т.д. Личное знание становится здесь достоянием коллектива, в который входит индивид, что на языке философии означает выход последнего за свои личные внешние границы. Неявное знание здесь облекается в конкретную форму, обретая тем самым выраженный формальный характер. Примером здесь может являться общение в рамках профессиональной группы относительно выполнения профессиональных обязанностей (например, внутри бухгалтерии, плановой службы и т.д.);
- комбинирование означает преобразование эксплицитного знания в более сложные формы. Эта форма трансформации знаний выступает в качестве основы для обеспечения основных коммуникационных процессов в рамках иерархии либо сети управления. Здесь происходят процессы трех типов:
  - интеграции ранее неизвестных знаний в существующие формы знаний;
  - презентация явного знания в процессе деловых переговоров и встреч;
  - переработка и перегруппировка уже имеющегося явного знания.

В качестве примера комбинирования можно привести работу бухгалтерии по формированию годовой бухгалтерской отчетности;

- интернализация – процесс, обратный экстернализации, связанный с тем, что различные формы эксплицитного знания трансформируются в имплицитное, определяя в конечном итоге профессиональные навыки и опыт индивида. Ярким примером интернализации является процесс профессионального обучения. «Интернализация – это воплощение того, что понимается рационально, и для нее необходимо обучение в процессе производства» [4, с. 250]. Такое обучение происходит в основном на практике, что обеспечивает индивиду непосредственное включение в процессы организационного накопления и передачи знаний.

Каждый из четырех режимов конверсии может осуществляться автономно, но в идеале между ними должно устанавливаться динамическое равновесие. Согласованное их существование и постоянное воспроизводство обеспе-

чивает раскрутку так называемой спирали знаний. «Создание организационного знания происходит только в том случае, если все четыре режима конверсии формируют единый непрерывный цикл» [9, с. 54]. В компаниях, ориентированных на знания, каждый раз эти режимы возобновляются, но на более высоком уровне.

Данная концепция популярна в Японии, но определенную поддержку она получает по всему миру. Благодаря ей становятся возможными не только объяснение, но и практическая разработка управленческих решений в области инновационной политики и формирования корпоративных систем управления знаниями.

Но каким образом на практике может проявляться связь организационных знаний со стратегией? Этот вопрос не является однозначным и существуют различные подходы к его рассмотрению. Но их объединяет то, что все они воздвигнуты на одинаковой интеллектуальной платформе, в качестве которой используется так называемая знаниевая теория фирмы (knowledge-based theory of firm). Последняя в свою очередь рассматривается как одно из ответвлений более широкой концепции ресурсного подхода (resource-based view) к стратегии, в первую очередь в более продвинутой его версии – анализа динамических способностей.

В отличие от иных подходов в стратегическом управлении, большая часть которых ориентировано на исследование внешних факторов рыночного позиционирования, ресурсная концепция строится с упором на внутреннюю сторону стратегии. Основу ресурсного подхода определяет идея, согласно которой эффективная корпоративная стратегия во многом базируется на наличии у компании ряда уникальных ресурсов. «Аксиомами ресурсного подхода являются два эмпирических обобщения, отправные для теории стратегического управления:

- между фирмами имеются системные различия в степени контроля ресурсов, необходимых для реализации стратегий, т.е. фирмы неоднородны;
- эти различия относительно устойчивы» [5, с. 330].

Согласно данному подходу стратегия фирмы встраивается вокруг неких стратегических преимуществ, вытекающих из наличия важных в стратегическом плане ресурсов. Эти стратегические преимущества имеют достаточно продолжительный и устойчивый характер, что определяет несопадение и неоднородность компаний на рынке друг относительно друга, и тем самым – разнообразие стратегических решений.

Центральным элементом ресурсной концепции является понятие ресурсов. Д. Коллиз и С. Монтгомери определяют их как совокупность активов, навыков и возможностей, которыми располагает компания. В общем случае их можно рассматривать как «долгосрочные активы, определяющие конкурентоспособность на уровне бизнес – подразделения и позволяющие отличить одну фирму от другой» [6, с. 15].

Один из основателей ресурсного подхода Дж. Барни в классической статье 1991 г. предложил рассматривать в качестве ресурсов «все активы, способности, организационные процессы, фирменные атрибуты, информацию, знания, и т.д. контролируемые фирмой, и дающие ей возможность разрабатывать и реализовывать стратегии, повышающие ее результативность и эффективность» [12, с. 1].

Для того чтобы обеспечивать необходимое стратегическое преимущество ресурс должен обладать стратегической значимостью, что определяется выполнением трех основных условий:

- ресурс должен обладать определенной ценностью – то есть благодаря ему, у компании появляется устойчивая возможность извлекать добавленную стоимость, оставаясь в лучшей конкурентной позиции. Ценность ресурса не является абсолютной. По замечанию Дж. Барни «ценность конкретных ресурсов зависит от специфического

рыночного контекста, в котором они используются» [1, с. 85]. Это подразумевает постоянное отслеживание и пересмотр перечня имеющихся у компании ресурсов, а также даваемых им менеджерами оценок. Основным показателем ценности является способность ресурса обеспечивать устойчивое конкурентное преимущество;

- ресурс должен быть редким – то есть он не должен быть тиражирован и не иметь близких аналогов в свободном доступе. Помимо физической редкости ему должна сопутствовать редкость коммерческая, то есть малая возможность купли на рынке. Дефицит и труднодоступность ресурса для конкурентов превращает его в источник серьезных конкурентных преимуществ;
- ресурс должен быть трудно воспроизводим и имитируем – возможность тиражировать его конкурентами должна быть ограничена либо в связи с высокой стоимостью воспроизводства, либо отсутствием соответствующих навыков, опыта или технологий. Ресурс, который воспроизведен конкурентами, перестает быть источником конкурентных преимуществ и потому полностью или частично теряет свою ценность для компании.

Ресурсы могут принимать различную форму. Основное их разделение происходит по линии наличия или отсутствия материальной формы. Так, Д. Коллиз и С. Монтгомери различают материальные и нематериальные ресурсы, а также организационные возможности [6, с. 15].

Материальные активы включают в себя объекты, обладающие конкретными физическими свойствами, и как правило, находящие отражение в бухгалтерском учете. Нематериальные активы, не поддаются физическому измерению, а зачастую не имеют и точного стоимостного выражения. Концепция нематериальных активов рассматривается не в бухгалтерском измерении, а гораздо шире, в том значении, которое придавал термину «информационные ресурсы» ее разработчик, японский ученый Х. Итами. В своей работе он определил ресурсы как людей, товары и капитал, которые фирма может мобилизовать для достижения кратко- и долгосрочных целей, и далее продолжил: «Небольшое, но все возрастающее количество менеджеров добавляет информацию в этот список. Этот последний пункт не просто словесная игра. Информация значит гораздо больше чем любая технология. Доверие потребителей, имидж бренда, контроль дистрибуции, корпоративная культура, и управленческие навыки – это все примеры информационных ресурсов. Я называю информационные ресурсы невидимыми активами, и они являются настолько же важными для эффективной деятельности как и осязаемые корпоративные ресурсы. Более того, я полагаю, что они очень важны для долгосрочного успеха» [14].

Концепция нематериальных ресурсов включают в себя репутацию, торговые марки, патенты, ноу-хау, навыки и опыт персонала и т.д. Как видно, к ним вполне приложима характеристика «информационные», поскольку ценность им придает именно возможность использовать заложенную в них информацию. Логичным продолжением данной идеи является рассмотрение их при определенных условиях в качестве «знаниевых» активов компании.

Также в качестве самостоятельного ресурса могут быть рассмотрены организационные возможности, которые не являются конкретными объектами, а появляются из уникальных сочетаний активов, людей, информационных связей, процессов, в совокупности обеспечивающих вполне осязаемый синергетический эффект. Как правило, материальные активы, как легче всего идентифицируемые и поддающиеся однозначной оценке, редко становятся главными ресурсами для достижения устойчивого конкурентного преимущества. В то же время, нематериальные активы и организационные возможности, в силу своей специфичности, уникальности и невозможности

мости, зачастую становятся реальной основой формирования устойчивой и выгодной стратегической позиции.

Таким образом, основные элементы подхода к стратегии с точки зрения знаний (knowledge-based view) можно найти в ресурсной теории. Главным здесь является тезис о том, что организационные знания представляют собой один из важнейших знаниевых ресурсов, позволяющих достигать устойчивых конкурентных преимуществ. В предлагаемой трактовке они могут рассматриваться как нематериальные (информационные) ресурсы и организационные возможности.

Несмотря на сложность представления знаний в качестве ключевого актива, что определяется такими их атрибутами как неосвязаемость, неотделимость и трудность юридического признания, они, тем не менее, поддаются идентификации и оценке. При этом, будучи однажды идентифицированными, они также могут быть определены с позиций ценности, редкости и невозпроизводимости. В частности, это относится к явным (кодифицируемым) внутрифирменным знаниям, которые зачастую, будучи неотделимыми от организационного контекста, тем не менее, могут быть переданы по договору или оказаться скопированными.

Строго говоря, знание всегда имеет индивидуальный характер и создается не организацией, а входящими в нее индивидуумами. И потому общий процесс формирования организационного знания, раскручиваемый по «спирали знания», следует понимать как процесс, организационно умножающий неявные знания и навыки в коллективный опыт и представления о стратегической миссии компании. Нематериальные (информационные) ресурсы компании аккумулируются в большей степени как неявные (неформализованные) знания, которые находят эффективную реализацию только в определенном организационном контексте.

Признание знаний в качестве важного драйвера стоимости расширяет взгляд на стратегическое управление. Здесь появляется возможность выделить сразу два теоретико-методологических аспекта изучения вопроса соотношения организационных знаний и корпоративной стратегии. Рассмотрение обоих целесообразно осуществлять на основе методологической позиции, предложенной М. Заком [2, 3].

Первый подход связан с возможностью представления корпоративной стратегии, как выстраиваемой «вокруг интеллектуальных ресурсов и способностей фирмы» [3, с. 192]. Такая стратегия может быть определена как знаниевая стратегия. В основу данного подхода положена идея, что процесс формирования и реализации корпоративной стратегии базируется не только на простом наборе тщательно подготовленной и подобранной информации, сколько определяется сложившейся в компании системой корпоративных представлений, а также явных и неявных знаний о ресурсах, возможностях, рисках компании и окружающем мире. Такие знания появляются не на равном месте. Их следует рассматривать, как результат синтеза имеющейся в распоряжении компании информации, сконцентрированной на разных уровнях управления и совокупности неформальных навыков, умений и опыта, накопленных как в индивидуальном порядке, так и в постоянной совместной работе.

Как отмечает М. Зак «по существу, фирмам необходимо проводить анализ, основанный на знаниях, сопоставляя свои знаниевые ресурсы и способности, со стратегическими возможностями и угрозами, чтобы лучше понимать свои сильные и слабые стороны. Эта карта знаний может применяться для принятия стратегических решений в управлении знаниями, направленных на усиление своих преимуществ в знаниях и минимизацию слабых мест. Таким образом, знаниевую стратегию можно понимать как процесс согласования основанных на знаниях (интеллек-

туальных) ресурсов и способностей со знаниями, необходимыми для производства продукции и выполнения услуг, превосходящих аналоги конкурентов» [2, с. 169]. Основу знаниевой стратегии определяет, понимание внешнего и внутреннего контекста организации:

- текущей и потенциальной стратегических позиций, стратегических рисков и возможностей;
- наборов ресурсов и способов действий реализации выбранной стратегии и т.д.

Логическим продолжением идеи знаниевой стратегии является предложение о том, что «способность к реализации стратегии сама по себе является ресурсом, который может служить источником устойчивого конкурентного преимущества» [1, с. 89].

Второй подход, определяется необходимостью выстраивать управленческие процессы и структуры в целях целенаправленного воздействия на существующую внутрикорпоративную систему знаний. В фокусе его рассмотрения оказывается то, что можно назвать стратегией управления знаниями. Данный подход предполагает иную методологическую позицию, согласно которой, система внутрифирменных знаний превращается в стратегический объект управления.

Отправным тезисом здесь является признание наличия у компании целого ряда характерных только для нее элементов и особенностей, не имеющих аналогов у конкурентов. Знания об этих элементах и особенностях, равно как и наличие специфичных для компании активов (ноу-хау, патентов, научно-исследовательских и опытно-конструкторских разработок и т.д.) могут рассматриваться как совокупность организационных знаний. Когда эти организационные знания приобретают критическое значение для стратегических действий компании, у нее возникает необходимость в формировании системы управления этими знаниями, поскольку теперь они могут рассматриваться в качестве стратегического ресурса. Соответственно возникает необходимость в выстраивании соответствующей системы управления и стратегии. В системной концепции Г.Б. Клейнера такая стратегия называется когнитивной. Необходимость в ней определяется потребностью целенаправленного поиска методов и способов расширения уже существующего организационного знания, новых его форм и более эффективное использование уже имеющихся и т.д. «Стратегия управления знаниями направляет и определяет процессы и инфраструктуру (организационную и технологическую) для управления знаниями» [3, с. 193]. Концепция стратегического управления знаниями получила дальнейшее развитие в идее обучающейся компании и организационного обучения.

Следует отметить, что управление знаниями является более широким понятием поскольку, помимо стратегического, включает в себя еще и операционный аспект. Разграничение между ними происходит на основе понимания, что знания требуются не только для выработки стратегии, но и в целях обеспечения и организации текущей деятельности. Предметом операционного управления знаниями, являются знания, необходимые выполнения необходимых рутинных действий и процессов, обеспечивающих штатный режим реализации выбранной стратегии [3, с. 193].

Возвращаясь к основной теме настоящей статьи следует обозначить те элементы знаниевого подхода, которые оказываются значимыми для стратегического управленческого учета. Основываясь на подходе М. Зака можно выделить два функциональных направления построения и развития системы стратегического управленческого учета. Первое из них связано с накоплением, созданием и расширением знаний, необходимым для формирования и поддержки выбранной корпоративной стратегии. Основной целью создания системы стратегического управлен-

ческого учета в этом случае является создание и поддержание необходимого информационного массива, позволяющего выстраивать знаниевую стратегию компании.

Второе направление определяется необходимостью управления системой стратегических знаний компании. Здесь стратегический управленческий учет может рассматриваться как необходимый ключевой элемент этой системы, интегрирующий и структурирующий различные ее части. Благодаря его наличию реализуется центрирование и консолидация этой системы. Знание о стратегии, таким образом, оказывается вписанным в общую структуру управления. При этом, стратегический управленческий учет выполняет не только информационную, но и координирующую роль, связывая задачи стратегического и операционного уровня.

Изложенный выше материал позволяет переосмыслить традиционно понимаемые задачи и функции стратегического управленческого учета. Последний нельзя теперь рассматривать в отрыве от корпоративной системы организационных знаний. Напротив, будучи вписанным в знаниевый контекст, стратегический управленческий учет становится основой поддержки и дальнейшего развития данной системы, осознается это руководством компании или нет.

## Литература

1. Барни Дж.Б. Может ли ресурсная концепция принести пользу исследованиям в области стратегического управления [Текст] / Дж. Б. Барни // Российский журнал менеджмента. – 2009. – Т. 7 ; №2. – С. 71-92.
2. Зак М.Х. Разработка знаниевой стратегии [Текст] / М.Х. Зак // Управление знаниями: хрестоматия / пер. с англ. ; С.-Петерб. гос. ун-т, Высшая школа менеджмента, 2009. – С. 162-188.
3. Зак М.Х. Разработка знаниевой стратегии. Эпilog [Текст] / М.Х. Зак // Управление знаниями: хрестоматия / пер. с англ. ; С.-Петерб. гос. ун-т, Высшая школа менеджмента, 2009. – С. 189-204.
4. Исии Д. и др. Теория стратегического управления [Текст] : пер. с японского / Д. Исии, А. Окумура, Т. Кагано, И. Нонака. – М. : Миракл, 2010.
5. Катькало В.С. Эволюция теории стратегического управления [Текст] / В.С. Катькало. – СПб. : Высшая школа менеджмента ; Издат. дом С.-Петербургского гос. ун-та, 2008.
6. Коллис Д. Корпоративная стратегия. Ресурсный подход [Текст] : пер. с англ. / Д. Коллис, С. Монтгомери. – М. : Олимп-Бизнес, 2007.
7. Нонака И. Компания – создатель знания [Текст] / И. Нонака // Управление знаниями (классика Harvard Business Review) : пер. с англ. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2006. – С. 27-49.
8. Нонака И., Конно Н. Концепция ба: организационный механизм создания знаний [Текст] / И. Нонака, Н. Конно // Управление знаниями : хрестоматия / пер. с англ. ; С.-Петерб. гос. ун-т, Высшая школа менеджмента, 2009. – С. 278-281.
9. Осипов Г.В. Экономика и социология знания [Текст] : практ. пособие / Г.В. Осипов, С.В. Степашин. – М. : Наука, 2009.
10. Панков В.В. и др. Институциональные аспекты бухгалтерского учета и контроля [Текст] / В.В. Панков, Л.А. Чайковская и др. – М. : ГОУ ВПО РЭА им. Г.В. Плеханова, 2009.
11. Поланья М. Личностное знание [Текст] : пер. с англ. / М. Поланья. – М. : Прогресс, 1985.
12. Barney J.B. Firm resources and sustained competitive advantage // Journal of management. 1991. №17(1). Pp. 99-120/
13. Blocher E.J., Stout D.E., Cokins G. Cost management: a strategic emphasis. – NY : McGraw-Hill/Irwin, 2010.
14. Itami H., Roehl T. Mobilizing Invisible assets. – Boston: Harvard University Press, 1987.

## Ключевые слова

Знаниевая стратегия; стратегический управленческий учет; стратегическое управление; ресурсно-ориентированный подход; управление знаниями.

*Несветаилов Василий Федорович*

## РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы: В современных условиях рост и развитие среднего и крупного бизнеса оказывается невозможным без соответствующей информационной поддержки принимаемых стратегических решений. Именно поэтому тема стратегического управленческого учета неизменно вызывает к себе повышенный интерес. Но вместе с тем, в ней по-прежнему остается место для множества белых пятен и дискуссионных вопросов. Именно поэтому особый интерес вызывает каждая новая публикация, позволяющая по-новому взглянуть на столь дискуссионную область.

Использование концепции организационных знаний применительно к стратегическому управлению представляет собой достаточно молодое направление управленческой мысли, начитывающее чуть более двадцати лет. Российский бизнес, для которого идея стратегического управления и формирования долгосрочных трендов развития бизнеса стала значимой совсем недавно, только формирует свои системы управления корпоративными знаниями.

Актуальность выбранной темы исследования определяется, во-первых, обращением к теме стратегического управленческого учета, а во-вторых, предлагаемой постановкой вопроса о необходимости и возможности рассмотрения последнего в качестве элемента корпоративной системы управления организационными знаниями.

Научная новизна: В статье обсуждаются вопросы интеграции стратегического управленческого учета и корпоративной системы управления знаниями. С этой целью автором подробно рассматриваются две важные проблемы: формулировка авторского определения понятия «стратегический управленческий учет» и рассмотрение включения этого понятия в более широкий исследовательский контекст, связанный с формированием и функционированием системы организационных знаний.

Последние десятилетия привели к осознанию бизнесом важности неосознаемых нематериальных активов, таких как бренд, имидж, организационные способности и т.д. К настоящему времени сформировался и некоторый практический опыт в области управления ими. Опираясь на последние исследования в области экономики знаний и ресурсной концепции в стратегической теории фирмы, автор делает обоснованный вывод, что на определенном этапе существования активно действующая система стратегического управленческого учета приобретает всё большее значение как основа работы с корпоративными знаниевыми активами. Научную новизну такого подхода определяет то, что данное положение вводится в научный оборот впервые.

Его применение позволяет не только уточнить содержание традиционных задач и функций стратегического управленческого учета, но и переформулировать их в более современной форме.

В частности, автором выделяется два функциональных направления построения и развития системы стратегического управленческого учета. Первое из них связано с накоплением, созданием и расширением знаний, необходимых для формирования и поддержки выбранной корпоративной стратегии – знаниевой стратегии компании. Второе направление определяется необходимостью управления системой стратегических знаний компании, где стратегический управленческий учет выполняет здесь не только информационную, но и координирующую роль, связывая задачи стратегического и операционного уровня.

Недостатки работы: Проблемы и выводы, обозначенные в рецензируемой статье, потребуют дальнейших исследований. Следует отметить и недостаток работы – недостаточно полное раскрытие вопроса дихотомии знаниевой стратегии и стратегии управления знаниями. Дополнительный анализ позволил бы более полно раскрыть используемую аргументацию и расширить рамки проведенного исследования. Вместе с тем, данное замечание не носит принципиального характера и не снижает научной ценности проведенного исследования.

Выводы и заключения: Изложенный в работе материал позволяет переосмыслить традиционно понимаемые задачи и функции стратегического управленческого учета. Сделанный автором вывод о необходимости рассмотрения стратегического управленческого учета в комплексе с корпоративной системой организационных знаний имеет важное научное значение. Статья оценивается рецензентом положительно.

*Казакова Н.А., д. э. н., профессор РЭУ им. Г.В. Плеханова*

## 10.21. STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING IN THE CORPORATE MANAGEMENT SYSTEM OF ORGANIZATIONAL KNOWLEDGE

*V.F. Nesvetailov, Senior Lecturer REU G.V. Plekhanov*

Strategic management accounting gradually occupies an important place in the Russian practice of management, while remaining one of the least understood by modern accounting practices. One of the major issues related to the subject is a clear conceptual distinction of strategic management accounting from other forms of accounting practice. The author, relying on our own research of consumer properties of accounting information and the modern concept of knowledge management, offers a new conceptual platform of strategic management accounting. The latter is considered as the basis for the development and execution of knowledge-based strategy.

### Literature

1. J.B. Barney. 2001. Is the resource-based «view» a useful perspective for strategic management research? Yes. // Russian Management Journal, 2009, vol. 7, №2. – p. 71-92.
2. M.H. Zack. Developing a knowledge strategy // in Knowledge Management: A Reader: Trans. from English. – SPb.:St. Petersburg. state. University, Graduate School of Management, 2009. – p. 162-188.
3. M.H. Zack. Developing a knowledge strategy: Epilogue // in Knowledge Management: A Reader: Trans. from English. – SPb.:St. Petersburg. state. University, Graduate School of Management, 2009. – p. 189-204
4. Ishii, D., Okumura, A., Kahan, T., Nonaka I. Strategic Management Theory: trans. from Japanese. – M.:Miracle, 2010.
5. V.S. Katkalo. The evolution of strategic management theory. – SPb.:St. Petersburg. state. University, Graduate School of Management, 2008.
6. Kollis D., Montgomery S. Corporate strategy. Resource-based approach: trans. from English – M.: ZAO Olymp-Business, 2007.
7. I. Nonaka. The knowledge-creating company. // in On knowledge management (Harvard Business Review Classic): trans. from English. – Moscow: Alpina Business Books, 2006. – p. 27-49.
8. I. Nonaka, N. Konno. The concept of «ба». // in Knowledge Management: A Reader: Trans. from English. / SPb.:St. Petersburg. state. University, Graduate School of Management, 2009. – p. 278-281.
9. G.V. Osipov, S.V. Stepashin. Economics and sociology of knowledge: a practical guide. – M.: Nauka, 2009.
10. V.V. Pankov, L.A. Chaikovskaya and other Institutional aspects of accounting and control. – M: GOU VPO REA G.V.Plehanova, 2009.
11. M. Polanyi. Personal knowledge: trans. from English. – M.: Progress, 1985.
12. J.B. Barney. Firm resources and sustained competitive advantage // Journal of Management, 1991, №17(1) (p. 99-120). – p.101.
13. E.J. Blocher, D.E. Stout, G. Cokins. Cost management : a strategic emphasis. – NY: McGraw-Hill/Irwin, 2010. – p. 3.
14. H. Itami, T. Roehl. Mobilizing Invisible Assets. – Boston: Harvard University Press, 1987.

### Keywords

Knowledge-based strategy; strategic management accounting, strategic management; resource-based view; knowledge management