



«Евразийский национальный  
университет имени Л.Н.Гумилева»

Экономический факультет

Кафедра учет и анализа

ФГАОУ ВО «Российский  
университет дружбы народов»

Экономический факультет

Кафедра бухгалтерского учета,  
аудита и статистики

**«МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ УЧЕТА И АУДИТА:  
ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ В УСЛОВИЯХ ЦИФРОВОЙ  
ЭКОНОМИКИ»**

**Сборник статей Международной научно-практической  
конференции 16 апреля 2021 г.**

Нурсултан

УДК 657(47+57)

ББК 65.053

П78

Рекомендовано к печати Ученым советом  
Евразийского национального университета им. Л.Н. Гумилева

**Рецензент** – доктор экономических наук, профессор *Алиев М.К.*

**Научные редакторы:**

заведующая кафедрой учета и анализа ЕНУ им. Л.Н. Гумилева, кандидат экономических наук, ассоциированный профессор *Г.Д. Аманова*  
PhD, и.о.доцент ЕНУ им. Л.Н.Гумилева, Жолаева М.А.  
заведующая кафедрой бухгалтерского учета, аудита и статистики РУДН, кандидат экономических наук *М.В. Петровская*

**П78** «Международные стандарты учета и аудита: практика применения в условиях цифровой экономики»: сборник статей Международной научно-практической конференции. Астана, 16 апреля 2021 г. – Нур-Султан: ЕНУ им Л.Н.Гумилева, 2021. – 256 с.

ISBN 978 601 337 121 4

Сборник статей научно-исследовательских работ студентов, магистрантов, докторантов, профессорско-преподавательского состава по итогам Международной научно-практической конференции 16 апреля 2021 г.

Предназначен для широкого круга читателей.

Электронная версия материалов сборника размещается на сайте [www.enu.kz](http://www.enu.kz)

*Сборник научных статей участников конференции подготовлен по материалам, представленным в электронном виде. Ответственность за содержание материалов несут авторы статей.*

© Коллектив авторов, 2021  
© ЕНУ имени Л.Н.Гумилева, 2021

ISBN 978 601 337 121 4

## Концепция цепочки ценностей в стратегическом управленческом учете затрат

*Акимова Б.Ж., Коробаев Б.С.*

*кандидат экономических наук, магистр  
ЕНУ имени Л.Н. Гумилева, г. Нур-Султан, Казахстан*

**Аннотация.** В статье описано значение и роль концепции цепочки ценностей. Раскрыто принципиальное отличие концепции цепочки ценностей от концепции добавленной стоимости. Обобщены элементы старой и новой парадигмы стратегического управленческого учета.

**Ключевые слова:** цепочка ценностей, концепция, стратегический управленческий учет, управление затратами

### Value chain concept in strategic management cost accounting

*Akimova B. Zh., Korabayev B.S.*

*Candidate of economic Sciences, master  
L. N. Gumilev ENU, Nursultan city, Kazakhstan*

**Annotation.** The article describes the meaning and role of the value chain concept. The fundamental difference between the value chain concept and the value added concept is revealed. The elements of the old and new paradigm of strategic management accounting are summarized

**Key words:** value chain, concept, strategic management accounting, cost management

В рамках SCM (StrategicCostManagement), эффективное управление затратами требует более широкого рассмотрения и выхода за пределы конкретной организации. М. Портер (Porter) (1985) назвал это - широкое рассмотрение цепочкой ценностей [1]. Цепочка ценностей для любого предприятия в любом бизнесе представляет собой согласованный набор видов деятельности, создающих ценность для компании, начиная с исходных источников сырья для поставщиков данной компании вплоть до готовой продукции, доставленной конечному пользователю, включая обслуживание потребителя (Рис.1). Изучение цепочки ценностей позволит управлять затратами в следующих звеньях: по поставщикам, потребителям, технологическим связям в цепочке ценностей одного подразделения предприятия, по связям между цепочками ценностей подразделений внутри предприятия.

Вспомогательная деятельность	Инфраструктура фирмы (финансовая деятельность, планирование)				Позиционная прибыль
	Управление людскими ресурсами				
	Развитие технологии				
	Снабжение				
	Обеспечение поставок сырья и т. д.	Выпуск продукции	Обеспечение сбыта продукции	Маркетинг и продажа	

Рисунок 1. Цепочка ценностей по М. Портеру

Процесс использования цепочки ценностей проходит в три этапа: создание возможности проанализировать и обосновать, как увеличение затрат в процессе одного вида экономической деятельности может привести к снижению общих затрат; установление затратнообразующих факторов, регулирующих каждый вид экономической деятельности; создание устойчивого конкурентного преимущества либо путем лучшего, чем у конкурентов, управления факторами издержек, либо посредством реконфигурации цепочки ценностей.

Здесь упор делается на процессы за пределами предприятия, и каждое предприятие анализируется в общей цепочке деятельности по созданию стоимости, как одна из частей этой цепочки, от сырья до последнего потребителя.

В отличие от этой точки зрения, современный управленческий учет часто фокусируется в основном на процессах, совершающихся внутри фирмы - ее закупках, процессах, функциях, продуктах и клиентах. Иными словами, управленческий учет рассматривает процесс

добавления стоимости, от оплаты поставщикам до взимания платы с клиентов. Максимальное увеличение разницы между закупками и продажами считается ключевым моментом [2,3].

Однако концепция цепочки ценности принципиально различается от концепции добавленной стоимости. Со стратегической точки зрения концепция добавленной стоимости создает две большие проблемы: она возникает слишком поздно и завершается очень рано. Запуск анализа затрат во время покупки не приносит выгоды от отношений с поставщиками. Эти возможности могут быть весьма важны для бизнеса [4].

Рассмотрим следующий пример. Несколько лет назад, одна из ведущих американских автомобильных компаний стала использовать на своем сборочном заводе (Хоулихан (Houlihan, 1987)) концепции управления «точно в срок» (JIT — JastinTime). Производственные затраты представляли 30% от объемов реализации этой автомобильной фирмы. Планировалось, что концепции JIT смогут устранить 20% этих затрат, поскольку было известно, что издержки на сборку в японских автомобильных заводах были более, чем на 20% ниже, чем издержки на американских заводах. Поскольку компания начала по-другому управлять своими заводами, чтобы избежать отходов и требований к запасам, затраты на сборку значительно снизились. В то же время компания столкнулась с острыми проблемами со своими основными поставщиками. Они призвали к повышению цен, которое перевесило экономию на затратах на сборку. Автомобильная компания начала рекомендовать своим поставщикам также применять принципы JIT при управлении своей хозяйственной деятельностью. Так, подход, который ориентирован на цепочку ценностей открыл абсолютно другую картину общей ситуации. Из общего объема продаж этой автомобильной компании 50% составила стоимость закупок от поставщиков деталей; из этой суммы 37% представили стоимость закупок компаний-поставщиков и 63% составили добавленную стоимость поставщиков. Следовательно, поставщики добавляли больше издержек производства к автомобилю, нежели сборочные заводы ( $63\% \times 50\% = 31.5\%$  против 30%). Поскольку автомобильная компания уменьшила свою потребность в резервных запасах, значение быстрой реакции поставщиков значительно выросло. Издержки производства поставщиков выросли в большей степени. Когда ее выявили, причина оказалась очень простой. Сборочные заводы имели огромные и незапланированные отклонения в своем производственном графике. За неделю до начала производства, график был более, чем на 25% неверен в 95 случаях из 100. Когда материальные запасы были использованы в результате крайне непредсказуемого производственного процесса, работа поставщиков превратилась в кошмар. На каждый доллар производственных затрат, который сборочные предприятия сэкономили благодаря переходу на JIT-менеджмент, предприятиям-поставщикам пришлось потратить более чем на доллар больше из-за нестабильных графиков работы.

Таким образом, старания американской компании сводятся на «ноль» из-за несогласованности планов, построенных с точки зрения цепочки ценности. Незнание концепций анализа цепочки ценности бухгалтерами этой компании оказалось очень дорогостоящим упущением. Бухгалтеры в этом бизнесе должны были получить представление о концепции цепочки затрат на каком-то этапе своего бухгалтерского образования.

Также, учет и анализ добавленной стоимости затрат на производство начинается чрезмерно поздно (не учитывается при анализе затрат на коммуникацию с поставщиками, лишь проводится анализ затрат, связанных с производством и выпуском продукции) и прекращается слишком рано (после принятия продукции к учету). Отсутствие анализа затрат во время продажи снижает вероятность улучшения отношений с клиентами. Отношения с клиентами могут быть столь же важны, как и отношения с поставщиками.

Использование отношений с клиентами - центральная идея при оценке затрат жизненного цикла. При подсчете затрат на весь срок службы точно рассчитывается взаимосвязь между тем, что покупатель платит за продукт, и общими затратами, которые клиент несет в течение срока службы продукта. Пристальное внимание к затратам после покупки может привести к более результативной сегментации рынка и позиционированию продукта. Разработка продукта таким образом, чтобы снизить затраты для потребителя после

покупки продукта, может стать существенным оружием в получении конкурентного преимущества. Зачастую именно более низкая стоимость жизненного цикла импортных японских машин оказывало содействие их успеху на рынке США [5,6].

И так же, как многие проблемы управления затратами возникают из-за игнорирования воздействия всей цепочки ценности, многие возможности для управления затратами упускаются.

Концепция стратегического управленческого учета затрат содержит финансовые элементы по трем темам, вытекающим из теории стратегического управления: построение цепочек ценности, учет стратегического позиционирования и учет факторов, генерирующих затраты (Рис.2). В рыночной экономике основная проблема для бизнеса - это выживание и развитие.



Рисунок 2. Концепция стратегического управленческого учета

Метод охватывает три концепции, то есть три части анализа: анализ цепочки ценностей (на основании функционального анализа стоимости), анализ стратегического позиционирования и анализ затрат или факторов затрат. Вместе они создают предпосылки для создания стабильного конкурентного лидерства перед компаниями, чьи системы учета затрат находятся в беспорядке [7,8].

Полностью осознавая указанные здесь ограничения, можно сравнить каждую из трех концепций (учет и анализ цепочки создания стоимости на основе функционального анализа стоимости, учет и анализ стратегического позиционирования, а также учет и анализ факторов затрат) к аналогичной теме традиционного управленческого учета. Согласно этому каждая из этих трех концепций относится к фундаментальным вопросам, на которые стратегический управленческий учет дает ответы, которые, как правило, значительно отличаются от традиционного управленческого учета. Серия из трех ключевых вопросов с двумя очень разными ответами составляет суть идеи смены парадигмы. Пока менеджеры, использующие бухгалтерские сведения, готовы анализировать эти три фундаментальных вопроса с точки зрения расширенного стратегического учета затрат, продолжится недооценивание важности хаотичной среды управленческого учета в современном бизнесе.

Этот подход можно трансформировать в метод стратегического учета корпоративных затрат, основанный на применении этих трех концепций в сочетании. У метода значительный аналитический потенциал, при содействии которого можно решать конструктивные аналитические задачи [9,10].

Стратегический управленческий учет - это настолько иной взгляд на систему управленческого учета, что он предписывает своего рода смену парадигмы. Этот подход не является полностью новым методом, это, скорее, подход с более широкой сферой применения, чем традиционный подход к управленческому учету. Принятие концепций стратегического управленческого учета требует отказа от отдельных основных допущений, которые формируют современные взгляды на управленческий учет. Нужно отказаться от некоторых элементов старой парадигмы для пользы новой. Например, бухгалтерский учет и анализ окупаемости инвестиций практически не играют никакой роли в системе стратегического

управленческого учета затрат, которая рассчитывает долгосрочные перспективы при оценке производственных затрат. (таблица 11).

Таблица 11 - Парадигма управленческого учета затрат в сопоставлении с парадигмой стратегического управления затратами

Задачи управленческого учета	Парадигма управленческого учета затрат	Парадигма стратегического управления затратами
Каков наиболее полезный способ анализа затрат?	С точки зрения: изделия, заказчиков и функций с основным акцентом на внутреннее положение в компаний, добавленная стоимость является ключевой концепцией.	Сточки зрения различных этапов общей цепочки ценности, частью которой является данная фирма с сильным внешним акцентом. Концепция добавленной стоимости рассматривается как опасная узкая концепция. Несмотря на то, что рассмотренные три задачи всегда присутствуют, планирование систем управления затратами резко меняется в зависимости от основного стратегического позиционирования данной фирмы: либо в рамках стратегического направления на лидерство по затратам, либо на дифференциацию продукции. Затраты - это функция стратегических выборов, связанных со структурой, для того, чтобы успешно конкурировать и управленческой квалификацией при осуществлении выбора стратегических направлений: на языке структурных факторов затрат и функциональных факторов.
Что является целью анализа затрат?	Тремя задачами, которые все решают без рассмотрения их в стратегическом контексте, являются удержание преимущества, направление внимания и разрешение проблем.	
Как нам следует понять поведения затрат?	Функция объема продукции: постоянные издержки, переменные издержки, смешанные издержки.	

Анализ затрат подвергается рассмотрению как процесс оценки финансового воздействия аналогичных управленческих решений.

Сведения о затратах применяются для разработки обобщенной стратегии достижения стабильного конкурентного преимущества. Всестороннее понимание структуры затрат предприятия может иметь большое значение для достижения стабильного конкурентного преимущества. Особый интерес должно вызвать применение информации стратегического управленческого учета при формировании ценовой политики. Общеизвестно, что цена в рыночных условиях зачастую складывается под прямым влиянием спроса и предложения. Компания должна адаптироваться к ценам, уже установленным на рынке для ее продуктов или аналогичных продуктов, или, когда речь идет о новых продуктах и услугах, предлагать им цены и тарифы, допустимые для себя и для клиентов. В обоих случаях необходимо знать стоимость собственного производства и продаж не только в разрезе поставки в целом, но и в разрезе конкретных видов продукции, работ и услуг. Кроме того, надобно уточнить степень, в которой компания может позволить себе понизить цену предложения за счет скидок, не уменьшая при этом общую величину прибыли. Какими путями это сделать, должно быть рассмотрено в системе стратегического управления [9,10,11].

Сосредоточение внимания на будущем развитии компании значительно меняет взгляд к бухгалтерскому учету. Ранее бытовало мнение, что, так как бухгалтерский учет имеет дело с прошлыми периодами, то есть с фактами, которые уже произошли, он не имеет ничего общего с будущим. Однако эта точка зрения на сегодняшний день не выдерживает серьезной критики. Будущее всегда основано на прошлом, учитывает тенденции, которые сложились в прошлые времена, результативность достигнутого проверяется и оценивается в прошлом. Поэтому учетные и управленческие данные необходимы не только как основа для прогноза и

плана, но и для оценки полученных результатов, обнаружения отклонений от оптимального решения и уточнения их причин.

### Список литературы

- 1 Портер М. Конкуренция: пер. с англ./ М. Портер.– М.: Издательский дом «Вильямс», 2005. –608 с.
- 2 Вахрушина М.А., Сидорова М.И., Борисова Л.И. Стратегический управленческий учет. Полный курс МВА: Учеб. пособие. М.: РИД ГРУПП, 2011. 192 с.
- 3 Кузьмина М.С., Акимова Б.Ж. Управление затратами предприятия (организации). Учебное пособие. – М.: КНОРУС, 2020. - 320 с.
- 4 Шолпанбаева К.Ж. Особенности стратегического управленческого учета и стратегического анализа затрат. Сборник научных трудов по материалам международной научно-практической конференции; Посвящается 45-летию кафедры бухгалтерского учета НГУЭУ. 2013. С. 540-547.
- 5 Илышева Н.И., Крылов С.И. Стратегический управленческий учет как инструмент управления финансовыми потоками организации / Экономика и управление: проблемы, решения. 2018. Т.4. №8. С. 144-153
- 6 Керимов В.Э. Стратегический учет: учеб. пособие / М.: Омега-Л,2010. -166 с.
- 7 Уорд Кит. Стратегический управленческий учет. ЗАО «Олимп-бизнес», 2002 г.
- 8 Никифорова Н.А. Управленческий анализ: учебник для магистров / Никифорова Н.А., Тафинцева В.Н.; под общей ред. Н.А. Никифоровой. – М.: Издательство Юрайт, 2013. – 442 с.
- 9 Лесняк В.В. Стратегический управленческий учет на промышленных предприятиях: концептуальный подход, моделирование и организация. – Ростов-на-Дону: РГСУ, 2005
- 10 Маклейни Э., Этрилл П. Финансовый менеджмент и управленческий учет для руководителей и бизнесменов. –М.: Издательство Альпина Пабlisher, 2019. – 648 с.
- 11 Попова Н.А., Буянова Т.И. Концепции и технологии стратегического управленческого учета: возможности и преимущества. Сборник УГУ, г. Уральск, 2011 г.