

**Ахметова А.Е.<sup>1</sup>, Абдыкерова Г.Ж.<sup>2</sup>**

<sup>1</sup>докторант, e-mail: Ahmetovan1978@gmail.com

<sup>2</sup>кандидат технических наук, e-mail: gizat\_ab@mail.ru

Казахский агротехнический университет им. С. Сейфуллина, Казахстан, г. Астана

## **МЕТОДИКА ПОСТРОЕНИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА С ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ КОНЦЕПЦИИ ЦЕПОЧКИ ЦЕННОСТИ В ПРОИЗВОДСТВЕ И РЕАЛИЗАЦИИ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ПРОДУКЦИИ**

Развивающаяся теория и практика отечественного управленческого учета, его сближение с зарубежным опытом вызывают необходимость пересмотра традиционных представлений и подходов к системе управленческого учета и анализа. Использование современных инструментов управленческого учета и анализа позволяет более четко управлять ресурсами и затратами, ориентируя их на конечные результаты: объем продукции, прибыль, маржу, финансовые операции.

В настоящее время не используются колоссальные возможности данных бухгалтерского учета и отчетности. Практика требует разработки новых подходов к формированию учетной информации, создаваемой в рамках финансовой и управленческой бухгалтерии, используемой для принятия плано-управленческих решений в области управления собственностью. В связи с этим целью работы является исследование проблем управления сельскохозяйственным производством на основе использования современных методов и инструментов стратегического менеджмента, в частности, на основе анализа цепочки добавленной стоимости в производстве и реализации сельскохозяйственной продукции.

В данной статье предложена методика управления затратами сельскохозяйственных предприятий на основе анализа цепочки создания добавленной стоимости в производстве и реализации продукции в молочном скотоводстве. Обоснована ее актуальность и значимость в современных условиях организации бизнеса, доказано, что углубленный анализ бизнес-процессов молочной отрасли позволяет выявить резервы снижения себестоимости молочной продукции, предотвратить нерациональное использование ресурсов, рост непроизводительных затрат и, как следствие, рост себестоимости продукции и снижение ее конкурентоспособности.

Исследование основывается на аргументальных теоретических положениях в области управления затратами агропромышленного комплекса Республики Казахстан. Методологической посылкой работы стало подтверждаемое многочисленными исследованиями классических и современных отечественных и зарубежных авторов наличие актуальных вопросов создания стратегии развития отрасли сельского хозяйства на основе современных концепций управления затратами. Научная новизна исследования состоит в развитии перспектив от использования методов и инструментов стратегического менеджмента в деятельности сельскохозяйственного предприятия. Исходя из исследования агропромышленного комплекса РК, выявлены особенности молочной цепочки и возможности оптимизации ее бизнес-процессов.

**Ключевые слова:** управление затратами, цепочка добавленной стоимости, сельскохозяйственное производство, бизнес-процесс, молочная продукция, межотраслевая цепочка ценности.

Akhmetova A.Ye.<sup>1</sup>, Abdykerova G.Zh.<sup>2</sup>

<sup>1</sup>Doctoral student, e-mail: Ahmetovan1978@gmail.com

<sup>2</sup>Candidate of Technical Sciences, e-mail: gizat\_ab@mail.ru

Kazakh Agrotechnical University of S. Seifullin, Kazakhstan, Astana

### **Method of building management accounting using concept of the value chain in the production and sale of agricultural products**

The evolving theory and practice of native management accounting, its convergence with foreign experience necessitates a revision of the traditional view and approaches to the system of management accounting and analysis. Using modern tools of management accounting and analysis allows you to more clearly manage the resources and costs, focusing them on the final results: product volume, profit, margin, financial transactions.

At the present time, colossal possibilities of accounting and reporting data are not used. Practice requires the development of new approaches to the formation of accounting information created in the financial and management accounting used to make planning and management decisions in the field of property management. In this connection, the goal of the work is to study the problems of agricultural production management using modern methods and tools of strategic management, in particular, on the basis of analysis of chain of the added value in the production and sale of agricultural products.

This article proposes a methodology for managing the costs of agricultural enterprises based on the analysis of chain of the added value in the production and sale of products in dairy cattle. It substantiates its relevance and importance in modern business organization, it is proved that an in-depth analysis of the business processes of the dairy industry makes it possible to identify the reserves of reducing the cost of dairy products, to prevent irrational use of resources, increase non-production costs and, as a result, increase production costs and reduce its competitiveness.

The study is based on the theoretical arguments in the field of managing the costs of the agro-industrial complex of the Republic of Kazakhstan. The methodological premise of the work was confirmed by numerous studies of classical and modern, native and foreign authors the availability of topical issues of creating a strategy for the development of the agricultural sector based on modern concepts of cost management. The scientific novelty of the research is the development of prospects from the use of methods and tools of strategic management in the activities of the agricultural enterprise. Based on the research of the agro-industrial complex of the Republic of Kazakhstan, the features of the milk chain and the opportunities for optimizing its business processes have been revealed.

**Key words:** cost management, chain of added value, agricultural production, business process, dairy products, inter-branch value chain of cross-sectoral value.

Ахметова А.Е.<sup>1</sup>, Абдыкерова Г.Ж.<sup>2</sup>

<sup>1</sup>докторант, e-mail: Ahmetovan1978@gmail.com

<sup>2</sup>техника ғылымдарының кандидаты, e-mail: gizat\_ab@mail.ru

С. Сейфуллин атындағы Қазақ агротехникалық университеті, Қазақстан, Астана қ.

### **Ауылшаруашылық өнімдерін өндіру мен сатуда құндылық тізбек тұжырымдамасын қолдана отырып басқару есебін құру әдістемесі**

Отандық басқару есебі мен оны шетелдік тәжірибеге жақындату тәжірибесі, басқару есебі мен талдау жүйесіне дәстүрлі көзқарас пен тәсілдерді қайта қарауды талап етеді. Басқару есебі мен талдаудың заманауи құралдарын пайдалану ресурстарды және шығынды неғұрлым нақты басқаруға мүмкіндік береді, оларды соңғы нәтижелерге бағдарлау: өнімнің көлемі, пайда, маржа, қаржылық операциялар.

Қазіргі уақытта бухгалтерлік есеп пен есептілік деректерінің орасан зор мүмкіндіктері пайдаланылмайды. Практикада жылжымайтын мүлікті басқару саласындағы жоспарлау және басқару шешімдерін қабылдау үшін пайдаланылатын қаржылық және басқару есебінде қалыптастырылған бухгалтерлік ақпаратты қалыптастыруға жаңа тәсілдерді әзірлеу қажет. Осыған байланысты жұмыстың мақсаты ауылшаруашылық өнімдерін өндіру мен сатуда құндылық тізбегін талдау негізінде стратегиялық менеджменттің қазіргі заманғы әдістері мен құралдарын пайдалану негізінде ауыл шаруашылығы өндірісін басқару проблемасын зерттеу болып табылады.

Бұл мақалада ауыл шаруашылығы кәсіпорындарында шығындарды басқару әдістемесінің өндірісте және сатуда сүтті мал шаруашылығы өнімдерінде тізбекті талдау негізінде қосылған құнды құру.

Зерттеу Қазақстан Республикасының агроөнеркәсіптік кешенінің шығындарын басқару саласындағы теориялық дәлелдерге негізделген. Жұмыстың әдістемелік негізі классикалық және қазіргі заманғы отандық және шетелдік авторларға шығынды басқарудың заманауи тұжырымдамалары негізінде аграрлық секторды дамыту стратегиясын құрудың өзекті

мәселелерінің болуы туралы көптеген зерттеулермен расталған. Зерттеудің ғылыми жаңалығы ауылшаруашылық кәсіпорнының қызметінде стратегиялық басқару әдістерін және құралдарын қолдану перспективаларын дамыту болып табылады. Қазақстан Республикасының агроөнеркәсіптік кешенін зерттеу негізінде сүт тізбегінің ерекшеліктері және оның бизнес-процестерін оңтайландыру мүмкіндіктері анықталды.

**Түйін сөздер:** шығындарды басқару, қосылған құн тізбегі, ауылшаруашылық өндірісі, бизнес-процесс, сүтті өнім, сектораралық құндылық тізбегі.

## Введение

В современных условиях все более актуальное значение в агропромышленном комплексе Республики Казахстан приобретает проблема повышения конкурентоспособности выпускаемой продукции, что становится главным критерием эффективной организации системы управленческого учета как основы для принятия управленческих решений и стремления к устойчивому развитию сельскохозяйственных организаций и перерабатывающих предприятий аграрного сектора.

Сегодня в сфере управления затратами и финансовыми результатами деятельности предприятия существуют две основные проблемы. Первая – переориентировать отечественную теорию и накопленный опыт на решение новых задач, стоящих перед управлением предприятием в условиях рынка. Вторая – создание новых, нетрадиционных систем получения информации о затратах, применение новых подходов к калькулированию себестоимости, подсчету финансовых результатов, а также методов анализа, контроля и принятия на этой основе управленческих решений. В этом отношении значительный интерес для отечественных предприятий представляет изучение цепочки создания добавленной стоимости как инструмента стратегического управления затратами и результатами деятельности предприятия (Алборов 2017: 4979).

Управленческая учетно-аналитическая система должна решать проблемы использования методов и инструментов стратегического менеджмента на предприятии и иметь стратегическую ориентацию. Она должна обеспечивать разработку и принятие как тактических, так и стратегических управленческих решений. Президент французской национальной компании комиссаров по счетам г-н Didier KНng в выступлении на XXV Международном конгрессе по бухгалтерскому учету по основным проблемам бухгалтерского учета и аудита подчеркнул: «Нас зачастую критикуют за то, что финансовая информация, это как птица-сова Минерва, она появляется но-

чью и говорит только о прошлом» (Аткинсон 2012: 880).

В связи с пониманием роли и значения управленческой составляющей информационно-аналитического обеспечения деятельности предприятий различных отраслей основной целью исследования является анализ проблем, связанных с формированием цепочки ценностей при стратегическом планировании в разрезе основных процессов производства, сбыта и продвижения с учетом географического положения предприятия и спецификой реализуемых товаров. Объектом исследования являются бизнес-процессы сельскохозяйственных предприятий отрасли молочного скотоводства. Предметом исследования являются особенности формирования цепочки ценностей в разрезе бизнес-процессов сельскохозяйственного предприятия. Теоретическую и методологическую основу исследования составили труды отечественных и зарубежных экономистов по проблемам организации учета затрат на сельскохозяйственных предприятиях посредством развития и совершенствования управленческого учета.

## Материал и Методы

Одной из стратегических задач предприятия на современном этапе является оптимизация издержек. Издержки присутствуют в каждом виде деятельности предприятия, поэтому для их количественной оценки и контроля над ними необходимо разделить деятельность организации на стратегически значимые элементы и процессы. Данную методику анализа затрат предлагает концепция цепочки ценностей.

Основная идея концепции цепочки ценностей заключается в сравнительном анализе потребительских свойств продукта, создаваемых на разных этапах его разработки, производства и сбыта в соизмерении с затратами на получение этих ценностей, которые признаются и оплачиваются потребителями. Если вначале управление соотношением функциональность/затраты ограничивалось рамками конкретного предприятия, то в настоящее время пришло понимание

того, что его цепочка ценностей интегрирована в более глобальную систему создания конечного продукта, включающую цепочки ценностей поставщиков и потребителей. Таким образом, акцент сместился на создание и управление общепромышленными и межотраслевыми цепочками ценности (Байс 2014: 406).

Д.Н. Ильина, изучая методику цепочки добавленной стоимости в сельском хозяйстве, в своей статье отмечает: «В современной мировой практике разработана концепция создания добавленной стоимости товара, предложенная М. Портером и Д. Муру, которая широко применяется для разработки стратегии развития, в основе которой лежит рассмотрение отраслей экономики как ЦДС. Суть этой концепции заключается в том, что каждую отрасль можно рассматривать как цепь производств, которые последовательно добавляют стоимость конечного продукта. Цепочка добавленной стоимости описывает полный ассортимент деятельности, которая требуется для разработки продукта или услуги, начиная от его концепции, через различные этапы производства (включая комбинацию физических изменений и вклада различных поставщиков услуг), а также доставку конечному потребителю и послепродажные услуги.» (Ильина 2014: 350).

Бамман определил три важных уровня ЦДС (Бамман 2017: 125):

- действующие лица стоимостной цепочки
- кто непосредственно имеет дело с производи-

ей, то есть производители, перерабатывающие предприятия, и торговля;

- поддержка стоимостной цепочки – услуги, предоставляемые различными субъектами, которые никогда непосредственно не имеют дело с продуктом, но чьи услуги повышают его ценность;

- управление стоимостной цепочкой – нормативно-правовая база, политика, инфраструктура и т.д.

Добавленная стоимость и стоимость конечного продукта являются взаимосвязанными экономическими категориями. При создании стоимости продукта в отдельной отрасли каждый из участников цепочки производства, осуществляя свою деятельность, создает не просто стоимость промежуточного продукта, а добавленную стоимость. Продажная цена конечного продукта определяется суммированием добавленной стоимости каждого этапа производства и реализации продукта. Добавленная стоимость возрастает по мере роста числа переделов в продуктовой цепочке от производства сырья до реализации продукции. Именно поэтому углубленная переработка сырья, диверсификация производства приводят к росту добавленной стоимости на отдельных стадиях цепочки создания продукта и к росту цены конечного продукта отрасли (Боярова 2017: 193).

Рассмотрим модель создания цепочки добавленной стоимости в агропромышленном секторе экономики на рисунке 1.



Рисунок 1 – Цепочка создания добавленной стоимости в производстве и реализации продукции в АПК

Агропромышленный комплекс (АПК) является важной составной частью экономики нашей страны, которая включает отрасли по производству сельскохозяйственной продукции и ее переработке и доведению до потребителя, а также обеспечивает сельское хозяйство и перерабатывающую промышленность средствами производства. Среднеотраслевые данные, представленные на рисунке 1, свидетельствуют о том, что добавленная стоимость в АПК создается, в основном, в пищевой промышленности (Буянов 2016: 55).

Тем не менее, сельское хозяйство – важное и основное звено АПК, так как является главным источником продовольствия страны. Современное состояние сельского хозяйства свидетельствует о появлении положительных тенденций в отрасли, о чем свидетельствует

динамика валового выпуска продукции, представленная на рисунке 2 (Комитет по статистике Министерства национальной экономики РК 2017:99).

В тоже время необходимо отметить, что около 80% произведенной продукции сельского хозяйства реализуется в виде сырья без переработки, а готовая продукция имеет слабую конкурентоспособность из-за технологической отсталости перерабатывающих предприятий. Как видно по данным таблицы 1, доля переработки сельскохозяйственной продукции в общем объеме производства в 2015 году составила по мясу 28%, молоку – 35%, плодам и овощам – 4,3%. Большие резервы для перерабатывающего производства имеют шкуры КРС, МРС, так как более 90% данного сырья в стране не перерабатывается (Кожаметова 2016: 82).

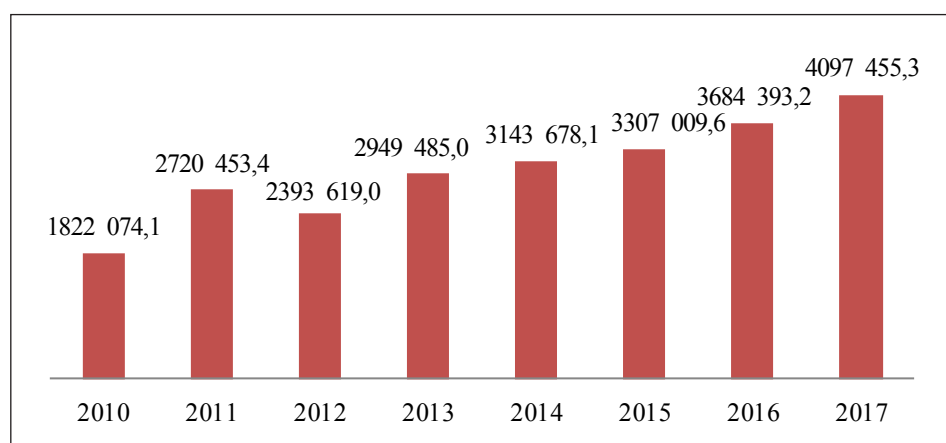


Рисунок 2 – Валовой выпуск продукции (услуг) сельского хозяйства в действующих ценах за период с 2010 года по 2017 год, млн. тенге

Таблица 1 – Уровень переработки сельскохозяйственного сырья в РК, 2015 г.

Сырье	Произведено, тыс. т.	Из них переработано, тыс.т./%	Готовая продукция
Молоко	4815,1	1680/35%	Масло сливочное, сыр, сухое молоко
Мясо	934	264/28%	Мясные консервы, колбасные изделия
Плоды и овощи	3279,8	141/4,3%	Фруктовоовощные консервы
Семена масличных культур	976,7	976,7/100%	Растительное масло, маргарин
Зерно	9847,1	4019,9/55%	Макароны, крупа
Шкуры, тыс.шт.	КРС 2425,3 МРС 7669,8	КРС 226,6/9,3% МРС 0,4/0,005%	Кожсырье КРС Кожсырье МРС

Ситуация в молочной отрасли характеризуется нестабильностью и низкой конкурентоспособностью, поскольку положительные тенденции, как правило, являются следствием не интенсивных, а экстенсивных факторов развития. С этой целью необходимо отметить, что в настоящее время имеющаяся теоретическая основа управления стоимостью продукта не подкреплена соответствующим методическим обеспечением для решения проблем прикладного характера. В частности, отсутствуют методики формирования цепочек создания стоимости с учетом отраслевых особенностей и оптимизации распределения добавленной стоимости между участниками процесса формирования стоимости продукта в отрасли (Волкова 2013б: 116). Поэто-

му рассмотрим особенности формирования цепочки создания стоимости в молочной отрасли.

Модель создания ценности в молочной цепочке можно представить следующим образом (рисунок 3). В производстве кормов закладываются гарантии экологичности, в молочном скотоводстве создается биологическая ценность, в молочной промышленности – широта ассортимента с заданными биологическими, органолептическими и функциональными свойствами, востребованная фасовка и упаковка. Сфера обращения (оптовая и розничная торговля) добавляет ценность, связанную с удобством приобретения. Создание ценности сопровождается производственными, логистическими и транзакционными затратами (Бергер 2010: 495).



Рисунок 3 – Цепочка ценности молочной отрасли

Особенности молочной цепочки задаются скоропортящимся характером большинства молочных продуктов и отсутствием страховых запасов для поддержания устойчивости и непрерывности всех процессов. Поэтому главное требование к физическому слою молочной цепочки – скорость логистических процессов перемещения материального потока в производстве, распределении и транспортировке. Главной задачей становится совместное создание всеми участниками цепочки эффективной «холодовой цепи». Промежуточная позиция молокоперерабатывающих предприятий в отраслевой цепочке характеризуется тем, что они де-факто несут основную часть логистических и транзакционных издержек, возникающих при взаимодействии с

поставщиками и потребителями. Данная ситуация связана с рыночной силой и уровнем развития их непосредственных партнеров по цепочке ценности (Ильина 2012: 226).

Сельскохозяйственные товаропроизводители, как правило, не способны взять на себя логистические затраты из-за своего слабого финансового и кадрового потенциала, а розничные сети как основной канал продаж для молокоперерабатывающих предприятий используют свое доминирующее положение для отказа от подобных затрат (Имлау 2017: 237).

Для анализа затратообразования и формирования стоимости молочной продукции по этапам межотраслевой цепочки использована статистическая информация о структуре розничной цены

с необходимыми корректировками и досчетами. На сегодняшний день на прилавках отечественных супермаркетов представлен широкий ассортимент молочных продуктов из Казахстана, Беларуси, России, Кыргызстана, Туркменистана и Украины. Средний ценовой диапазон на питьевое молоко составляет около 220 тенге за литр. При этом в магазинах молоко продается по цене в 2-3 раза выше закупочной – от 180 до 280 тенге. Переработчики не скрывают, что в продукте «молоко питьевое» стоимость сырья – далеко не основная статья расходов. Доля сырья в стоимости конечного продукта обозначена в 10-25%. Остальные расходы – зарплата (5-10%), упаковка (10-25%) и маркетинг (2-20%). Получается, фермеры несут всю основную тяжесть в производстве молока (заготовка кормов, содержание животных, дойка), а переработчики снимают сливки с этого труда, ограничивая собственные усилия лишь пастеризацией, упаковкой и доставкой продукта (Инвестиционный центр ФАО 2018: 55).

Высокие транспортные издержки или отсутствие транспортной инфраструктуры снижают способность посредников поставлять продукцию по разумным ценам. Если основные центры потребления расположены далеко от границ страны, отечественная продукция становится выгодней, чем импортная, и наоборот. Транзакционные и транспортные издержки указываются как одна из основных причин нелинейной ценовой трансмиссии (Волкова, 2013а: 24).

Наряду с этим, по данным статистики, общая себестоимость реализованного молока по итогам 2015 года составила 15242,8 млн. тенге, что составляет порядка 80,9% от совокупной стоимости реализации данной продукции (18861,3 млн.тенге), в то время как валовая прибыль только 19,2% (3618,6 млн. тенге) (Кузнецова 2016: 418).

В целом, казахстанские производители обеспечивают 83,7% спроса на молочную продукцию, в том числе – 93,6% спроса на молоко и сливки, 68,6% спроса – на сливочное масло, 56% спроса – на сыр и творог, 39,1% спроса – на сгущенное молоко и сливки и всего 14,5% – на сухое молоко (Кузнецова 2017: 257).

В региональном разрезе за 2016 год в сегменте производства молока и сливок лидируют СКО, Алматинская и Костанайская области, в сегменте сливочного масла и спредов – Алматы, Костанайская область и СКО, в сырно-творожном производстве – Алматинская область, ВКО и Алматы.

В СКО работают такие крупные предприятия молочной промышленности, как, например, ТОО «Молпродукт», «Молсервис», «Молочный Союз», филиал ТОО «Масло-Дел»; в Алматинской области – АО «Компания Фудмастер», АО «Агропромышленная компания «Адал», ТОО «Raimbek – Agro», ТОО «Сорра Italia»; в Костанайской области – ТОО «ПК Вита», ТОО «ДЕП» в Костаное, а также филиал ТОО «ДЕП» в Лисаковске, ТОО «Милх», Костанайский филиал ТОО «RG Brands Kazakhstan» – «Космос», ТОО «Лидер-2010»; в ВКО – ТОО «Эмиль», «Восток-Молоко», «Багратион Улан»; в Алматы – Молочный завод «Солнечный», производитель мороженого – «Компания Айсмастер – Айс Крим» и т.д. (Марота 2017: 33).

Таким образом, производство молочной продукции, как и в целом пищепром, входит в приоритетные сектора развития экономики. Государство обеспечивает субсидирование затрат и льготное кредитование предприятий в секторе, например, через НУХ «КазАгро» в рамках Государственной программы развития агропромышленного комплекса РК на 2017-2021 годы, а также по линии НУХ «Байтерек» и его дочерней компании – фонда «Даму» в рамках ГПИИР. В свете принятия указанных программ ФАО и Европейский банк реконструкции и развития (ЕБРР) оказывают содействие молочной промышленности Казахстана, особенно мелким и средним производителям.

В рамках проекта ФАО и ЕБРР «Поддержка инклюзивности цепочки добавленной стоимости молока» две организации разработали ряд пособий, в том числе мультипликационный материал «Хорошие правила хорошего молока», внедрили технологические инструменты, такие как приложение Collect Mobile, способствующее повышению эффективности цепочек поставки, и содействовали поддержанию широкого диалога по вопросу соответствия стандартам качества (Марчук 2017: 85).

### Обзор литературы

Развитие и рост влияния управленческого учета на эффективность организации производства и управление деятельностью бизнес-процессов организации обусловили возрастание объема теоретических и прикладных исследований учета и контроля затрат. Общая методология управления затратами изложена в трудах зарубежных ученых Дж. Манна, Дж. Харрисона, Дж. Хиггинс А., Г. Черча, Т. Хиромото,

Д. Мак-Илхаттана, Р.А. Хауэлла, С.Р. Соуси, Р. Коуза, О. Уильямсона, Ф. Визера. Наиболее существенное влияние на формирование концепции стратегического управления затратами оказали фундаментальные работы Дж. Шанка и В. Говиндараджана, М. Портера, Ч. Стабелла, О. Фьельдстада, Дж. Д. Томпсона, К. Друри, М. Кристофера, Дж. Сигела, Дж. Форстера.

Среди российских экономистов, внесших существенный вклад в развитие проблематики стратегического и текущего управления затратами, можно выделить И.В. Алексееву, И.Н. Богатаю, М.А. Вахрушину, В.Б. Ивашкевича, С.А. Николаеву, А.Д. Шеремет, Т.П. Карпову, О.Д. Каверину, и др. В отечественной литературе данная проблема разработана значительно меньше, однако свое внимание на проблематику исследования обращали В.Л. Назарова, К.Т. Тайгашинова, Ж.К. Нургазина, И.В. Астафьева, Ф.С. Сейдахметова и др.

В целом, общим вопросам, касающимся становления, эволюции и развития управленческого учета, посвящено много научных трудов. Вместе с тем, до настоящего времени основное внимание уделяется вопросам учёта, анализа и частично планирования затрат безсистемного рассмотрения всего цикла управления. Как правило, рекомендации направлены на поиск резервов снижения текущих затрат в краткосрочном периоде, без исследования затратнообразующих факторов в долгосрочной перспективе.

Кроме того, практика адаптации научных концепций в систему управленческого учета, которые принимают во внимание специфические особенности деятельности сельскохозяйственного предприятия, требует дополнительного и обособленного изучения. Учитывая наличие отраслевых особенностей в моделях поведения затрат, следует отметить, во-первых, недостаточность теоретических и практических исследований управления затратами в молочной промышленности при концентрации внимания ученых на вопросах снижения себестоимости производства в молочном скотоводстве, а во-вторых, их традиционную направленность на учетные аспекты. Незавершенность проблемы постановки системы стратегического управления затратами на предприятиях молочной промышленности определили актуальность выбранной темы исследования.

Учитывая особенности сельскохозяйственной деятельности, наиболее актуальным является развитие учетной модели на основе концепции цепочки ценностей. Анализ современных дискуссий ученых дает возможность

сделать вывод о том, что характеризуется эта область знаний различным восприятием содержания концепции. Кроме того, применительно к предприятиям АПК специфика методических и организационных аспектов стратегического управления затратами на основе концепции цепочки ценностей остается до сих пор малоисследованной. Комплексный подход к постановке и решению организационных проблем изучаемых объектов практически отсутствует. Поэтому в работе определяется необходимость выработки системного подхода к решению проблемы практической интеграции концепции цепочки ценностей в систему стратегического управленческого учета многопрофильных бизнес-единиц предприятий АПК.

Таким образом, признавая важность выполненных исследований в рассматриваемой области, следует отметить, что в научной отечественной и зарубежной литературе с середины прошлого века и до настоящего времени многие вопросы управленческого учета и контроля затрат в сельскохозяйственных организациях продолжают оставаться дискуссионными, поскольку они не были достаточно подкреплены методическими разработками комплексного характера (Раскалиев 2017: 58). Исследования сущности, содержания и характеристик современных концепций стратегического управления затратами, которые учитывают специфику функционирования в рыночной среде, в научных трудах, не раскрыты в достаточном объеме, что сказалось на упрощении подходов к учету затрат в практической деятельности предприятий. Также ограничены описания сфер и возможностей применения современных инструментов анализа себестоимости производимой продукции в сельском хозяйстве. Именно в сельскохозяйственных организациях, имеющих не только специфичное основное производство, но и самые разнохарактерные вспомогательные и обслуживающие производства и хозяйства, возникает потребность в различных концепциях развития предприятий, адаптированных к рыночной среде (Сосненко 2012: 46). В этой связи особую актуальность приобретает разработка методических аспектов стратегического учета, что создаст реальные предпосылки моделирования учета, ориентированного на оптимизацию учетно-аналитической работы в сфере управления затратами.

В процессе исследования были изучены нормативные и методические материалы, специальная и периодическая литература по избранной теме, результаты исследований отечественных



и зарубежных авторов, основные законодательные акты и нормативно-методические материалы, материалы научных и научно-практических конференций по вопросам управленческого учета, экономического анализа и контроллинга. Изучение литературных источников позволило высказать свои суждения по ряду рассматриваемых вопросов и на этой основе разработать собственные рекомендации.

### Результаты и обсуждение

Несмотря на позитивные тенденции в молочном животноводстве, перерабатывающая промышленность продолжает функционировать в условиях дефицита ресурсов качественного сырого молока, обусловленного наличием в секторе целого ряда нерешенных проблем. К основным проблемам создания стоимости рассматриваемых молочных продуктов в Республике Казахстан можно отнести:

- достаточно высокую себестоимость производства молока – 80,9% от общей стоимости реализации данного продукта;

- преобладание материальных затрат на производство молока в структуре затрат, при этом, 75,7% от общего объема материальных затрат составляют затраты на обеспечение животных кормами;

- высокий уровень добавленной стоимости, к примеру при реализации молока (необработанного) в розницу порядка 46,9% от конечной стоимости данного продукта (Мораи 2017: 24).

С учетом вышеизложенного, повышению доступности молокопродуктов для населения путем снижения их конечной стоимости, может способствовать реализация мер, направленных, в первую очередь, на:

- развитие логистической инфраструктуры для сокращения затрат при осуществлении поставок от производителей продукции к конечным потребителям;

- стимулирование расширения аграриями посевов кормов и реализации ими кормов по невысоким ценам, в том числе посредством механизма субсидирования;

- совершенствование технологий производства и переработки молочной продукции;

- созданию условий способствующих развитию конкуренции между переработчиками, а также представителями торговли и снабжения (Комитет по статистике Министерства национальной экономики РК 2017: 99).

Успешная реализация данных мер может быть выполнена только при разработке четко спланированной комплексной стратегии развития сельскохозяйственных предприятий отрасли молочного скотоводства, что, в свою очередь, зависит от эффективности системы организации учетно-аналитического обеспечения процесса управления затратами каждого бизнес-процесса, функционирующего в цепочке ценности.

Как и любая концепция, концепция цепочки создания ценности, имеет свои преимущества и недостатки. К преимуществам относят информацию, полученную в итоге анализа, на её основе можно проверить, насколько каждый из видов деятельности организации соответствует лучшим показателям в отрасли. В дальнейшем при помощи этого возможно эффективнее планировать деятельность, определять пути повышения конкурентоспособности предприятия по издержкам, и соответственно выбирать наиболее оптимальный способ минимизации издержек (Обещо 2017: 487).

Единственным и весьма значимым недостатком для реализации концепции цепочки создания ценности является недоступность информации об издержках других организаций, так как данная информация является конфиденциальной. К тому же, сравнение по издержкам не всегда возможно, потому что компании-конкуренты стараются и пытаются применять различные друг от друга методы учета определения своих затрат (Петер 2017: 791).

Если в текущем управлении затратами главной задачей является их снижение любыми путями, то в стратегическом управлении затратами эта установка зависит от позиционирования предприятия и приобретает характер оптимизации. На стратегическом уровне ключевой становится стоимость процессов в рамках общей цепочки ценностей, частью которой являются предприятия. При этом поведение затрат рассматривается как функция не только объема продукции, но и более широкого набора функциональных и структурных факторов (Тикенс 2017: 29).

Стратегическое позиционирование казахстанскими молокоперерабатывающими предприятиями своей продукции является следствием сложившихся характеристик рынка молочной продукции. Конкурентоспособность отрасли, конечно же, во многом зависит от себестоимости продукции. По данным ФАО, закупочная цена молока у населения в регионах РК варьирует от 60 до 110 тенге за литр при себестоимости 55–65

тенге. Больше половины затрат обычно уходит на корма. При этом не всегда ясна методика расчета субсидий. Самые крупные фермы получают по 25 тенге субсидий за литр, а молочные кооперативы – по 10 тенге.

А пока общие проблемы объединяют всех участников цепочки добавленной стоимости. Приобретение собственных мощностей для переработки молока и другой продукции не под силу большинству хозяйств из-за нехватки средств и квалифицированных кадров, высоких затрат на проведение комплекса мер по соблюдению санитарных требований, несовершенства налогового законодательства. Сказывается также отсутствие собственной торговой сети, создание и содержание которой весьма накладно. Мелкому и среднему фермеру к тому же не всегда доступны земля, вода, племенной скот (Тулешева 2017: 35).

Большую потребность в значительном оборотном капитале испытывают и заготовители молока (перекупщики). Сложности в их работу добавляет фрагментация структуры производства – они вынуждены работать практически с каждым двором.

Переработчик молока, в свою очередь, вынужден конкурировать за сырье с неформальным сектором, отсюда и низкое качество сырья. Заводам приходится работать с сотнями поставщиков, которые возят молоко за сотни километров.

Полученные результаты разрушают устоявшее мнение о несправедливо высокой доходности предприятий молочной промышленности и свидетельствуют, что они занимают неконкурентоспособную позицию, создавая большую

добавленную стоимость и ценность, которые затем перераспределяются в пользу других участников. Данный вывод объясняет, почему стратегия минимизации издержек становится основной для абсолютного большинства отечественных переработчиков, а рост фальсификата – практически единственным способом удержаться в рамках цен, заданных импортом и розничными сетями (Цоопер 2017: 991).

Стадия зрелости основных сегментов молочного рынка обуславливает необходимость использования всеми игроками гибридной конкурентной стратегии оптимальных издержек и создания двойного преимущества как по цене, так и по отличительным характеристикам продукции. Это актуализирует поиск резервов снижения издержек во всех бизнес-процессах предприятий, а с другой стороны, приводит к увеличению затрат на брендинг и рыночное продвижение (Шинкеева 2016: 48).

Таким образом, в современном бизнесе многие предприятия, работающие на зрелых рынках с высокой конкуренцией, вынуждены реализовывать гибридную стратегию оптимальных издержек, базирующуюся сразу на двух видах конкурентных преимуществ. Обобщение данных концепций обусловило изучение методического подхода к стратегическому анализу затратообразования и поиску направлений оптимизации затрат молокоперерабатывающих предприятий, основанного на построении межотраслевой цепочки ценностей, анализе затратообразующих факторов и эффективности реализуемых стратегий (таблица 2) (Щанг 2017: 45).

**Таблица 2** – Методический подход к стратегическому анализу затратообразования в молочной промышленности

Этапы	Цель	Информационная база	Методы
1. Построение межотраслевой цепочки ценностей молокоперерабатывающих предприятий	Определение участников цепочки, количества звеньев, затрат и доходов в каждом звене	Статистические данные о структуре розничной цены на молочную продукцию, отчеты о финансовых результатах	Факторный и статистический анализ
2. Анализ затратообразующих факторов, регулирующих каждый вид экономической деятельности в рамках цепочки ценности	Выявление ключевых функциональных и структурных факторов для поиска направлений оптимизации	Годовые отчеты о финансовых результатах, экспертные оценки	Корреляционно – регрессионный анализ, интервьюирование
3. Анализ эффективности реализуемых стратегий и обоснование способов создания устойчивого конкурентного преимущества	Обоснование стратегий управления затратами и направлений реконструкции цепочки ценностей	Годовые отчеты молокоперерабатывающих предприятий, отраслевые обзоры рынка, экспертные оценки	Логический, сравнительный, расчетно- конструктивный

Таким образом, необходимым условием выступает внедрение на молокоперерабатывающих предприятиях системы стратегического управления затратами, что позволит повысить конкурентоспособность его продукции, обеспечить рост прибыли и создать основу для расширения рынков сбыта, освоения новых видов производств и т.д.

### Заключение

В настоящее время руководству любой организации рано или поздно приходит понимание того, что для улучшения деятельности и повышения эффективности бизнес-процессов, а также обеспечения конкурентных преимуществ необходимо упорядочивание всех направлений деятельности. Возникает вопрос: «Как это осуществить? Какую систему управления необходимо принять, чтобы получить желаемый эффект?». Одним из актуальных и эффективных современных инструментов повышения конкурентоспособности предприятий по праву считается концепция цепочки ценности.

Проводя оценку потоков создания ценности, следует учитывать, что ценность, созданная отдельным экономическим субъектом, является частью ценности, созданной целым комплексом субъектов, для удовлетворения потребностей конечного покупателя. Поэтому в рамках управленческого учета необходимо давать оценку с нескольких позиций: отдельного субъекта и группы компаний. Цепочки поставок по различным молочным продуктам включают ряд звеньев между потребителем и фермой: закупки, транспортировку, переработку, хранение продукции, упаковку, дистрибуцию, розничную торговлю и общественное питание. На этапе переработки можно выделить производство жидких молочных продуктов (молоко, сливки), промышленных продуктов, побочных продуктов и остатки производства. Наряду с основными игроками, в цепочке поставок молочной продукции принимает участие ряд сотрудничающих участников.

Выбор инструментов, способов и принципов реализации повышения устойчивости цепочки зависит от размера и структуры организации,

конкретной ситуации, а также и от масштаба возможностей.

В рамках проведенного исследования обоснована модель управленческого учета на молокоперерабатывающих предприятиях, которая включает следующие составляющие: методологический блок, ориентированный на определение решаемых задач, отраслевые особенности, влияющие на учет, принципы и процедуры; организационно-технический блок, предполагающий организацию управленческого учета, технику учета, требования к информации; управленческий блок, характеризующий финансовый аспект, управленческий аспект (оценка потоков создания ценностей, оценка потребительских характеристик, оценка системы мотивации), отчетность, дающая возможность формировать многопрофильную информацию, обеспечивающую управление экономическим субъектом в условиях непрерывного совершенствования деятельности предприятий.

В заключении следует отметить, что современная среда является сложной, многофакторной, постоянно изменяющейся системой, обуславливающей необходимость постоянного совершенствования методов и способов оценки и управления конкурентоспособностью предприятий. Предложенная концепция управления затратами на основе цепочки создания ценностей является практичным инструментом для обобщения задач, стоящих перед предприятием, позволяет определить потенциальные возможности, необходимые для достижения конкурентного преимущества сельскохозяйственного предприятия. Фактически каждый вид деятельности в цепочке создания ценности является потенциальным источником конкурентного преимущества. Это зависит в конечном итоге от знания отраслевой структуры, выбора типовой стратегии и тех видов деятельности в цепочке ценности, в которых заключен максимальный потенциал конкурентоспособности предприятия.

Таким образом, можно сказать, что использование концепции цепочки создания ценности в современных условиях является неотъемлемым условием выживания и устойчивого развития в условиях конкурентной борьбы и нестабильного внешнего окружения.

## Литература

- 1 Алборов Р.А., Концевая С.М., Клычева Г.С., Кузнецов В.П. (2017) Развитие управленческого и стратегического управленческого учета в сельском хозяйстве // Инженерно-прикладные науки. – № 19, р. 12. – С. 4979-4984.
- 2 Аткинсон Э.А., Банкер Р.Д., Каплан Р.С., Янг М.С. (2012) Управленческий учет: пер с англ. – М.: Вильямс, 880 с.
- 3 Байс, Р., Ван Дер Линде, М. (2014). Предложенная операционная система оперативного учета в агрохимической компании // Проблемы и перспективы в управлении. – Р. 12, № 4. – С. 406 – 414.
- 4 Бамман Х. (2017) Приближается анализ цепочки добавленной стоимости для улучшенного фермера. Возможности трудоустройства и продовольственная безопасность // Тихоокеанский экономический бюллетень. – № 22. – 125 с.
- 5 Бергер, Р., Ховав, А. (2010) Прецизионное сельское хозяйство в молочной промышленности: случай системы Afi-Milk® // 16-я Конференция по информационным системам в Америке 2010, том. 1. – С. 495-506
- 6 Боярова З.Р. (2017) Калькулирование как метод учета затрат на продукцию молочного скотоводства // Экономические аспекты регионального развития: история и современность. – № 40. – С. 193-197.
- 7 Буянов С. (2016) Почему в Казахстане молоко стоит дешевле воды // КазахЗерно.kz. – (Электронный ресурс) <http://kazakh-zerno.kz/novosti/agrarne-novosti-kazakhstana/225738-pochemu-v-kazakhstane-moloko-stoit-deshevle-vody>
- 8 Ванг, Х., Ли, З., Лонг, Р., Чен, У., Суи, Р. (2017) Оценка устойчивости рециркуляции в сельскохозяйственных системах путем учета выбросов в атмосферу // Ресурсы, консервация и переработка. – Р. 11, № 1. – С. 114-124.
- 9 Волкова Т. С. (2013) Стратегическое управление затратами предприятий молочной промышленности: Автореферат дисс. – Саратов, 24 с. <http://en.sgau.ru/files/pages/3746/13855460900.pdf>
- 10 Волкова Т.С. (2013) Основы концепции стратегического управления затратами // Всероссийская научно-практическая конференция молодых ученых: сб. научных статей. – Пенза: ФГБОУ ВПО «Пензенская государственная сельскохозяйственная академия», С. 116-118.
- 11 Ильина Д.Н. (2014) Анализ цепочки добавленной стоимости в сельском хозяйстве // Сборник статей по итогам X Осенней конференции молодых ученых в новосибирском Академгородке. – Новосибирск: ННИГУ, С. 350-354.
- 12 Ильина З.М., Мирочичка И.В. (2012) Рынки сельскохозяйственного сырья и продовольствия: учеб. пособие. – Мн.: БГЭУ, 226 с.
- 13 Имлау, Ж.М., Гасспарето, В. (2017) Практика управленческого учета в сельскохозяйственных кооперативах в штате Риу-Гранди-ду-Сул // Кастос е Агронегио. – р. 13. № 2, стр. 237-264.
- 14 Качество и безопасность – основа молочной промышленности Казахстана (2018). Инвестиционный центр ФАО (Электронный ресурс) <http://www.fao.org/europe/news/detail-news/ru/c/1100698/>
- 15 Кожаметова Г.А. (2016) Развитие рынка молочной продукции Республики Казахстан // Проблемы агрорынка. – №4. – С. 82-87.
- 16 Кузнецова Н. В., Алексеева Е. А. (2016) Цепочка создания ценностей М. Портера в рамках оценки конкурентоспособности предприятий металлургической отрасли // Молодой ученый. — №27, С. 418-423. URL <https://moluch.ru/archive/131/36272/>
- 17 Кузнецова Ю.В., Богатая И.Н., Хахонова Н.Н., Катеринин С.П. (2017) Методология формирования поддержки бухгалтерского и аналитического управления организациями в России // Журнал европейских исследований. – №. 20, р. 1. – С. 257-266.
- 18 Марота, Р., Ритчи, Х., Кхасанах, У., Абади, Р.Ф. (2017) Подход учета затрат на материальный расход для системы управления устойчивой системой поставок // Международный журнал управления цепочками поставок. – №. 6, р. 2. – С. 33-37.
- 19 Марчук У., Фабянская В. (2017) Качество продукции как условие максимизации прибыли: аспекты учета и контроля // Экономические летописи. – р. 12, № 1-2, стр. 85-90.
- 20 Мораи, М.И., Муньяо, Э.Е., Пимента, П.Р. (2012) Контроль за расходами в сельском хозяйстве: исследование об арендованности культуры сои Андраде // Цустос е Агронегио, – р. 8, № 3, С. 24-45.
- 21 Официальная статистическая информация Статистика сельского, лесного, охотничьего и рыбного хозяйства (2017) // Экспресс-информация. Основные показатели сельскохозяйственного производства. – Астана: Комитет по статистке Министерства национальной экономики РК.
- 22 Оыешо, Б. (2017) Предикторы эффективности функции управленческого учета в нигерийских фирмах // Научные журналы экономики и бизнеса. – №. 64, р 4. – С. 487-512.
- 23 Петер С., Фиоре, А., Хагеман, У., Нендел, С., Хилоннис, С. (2017) Совершенствование учета полевых выбросов в углеродном следе сельскохозяйственной продукции: сравнение методов МГЭИК по умолчанию с легкодоступные средние моделирующие подходы // Международный журнал оценки жизненного цикла. – р. 21, № 6. С. 791-805.
- 24 Раскалиев Т. (2017) Некоторые особенности создания стоимости молочных продуктов в Республике Казахстан // Экономика и статистика. – № 3. – С. 791-61.
- 25 Сосненко Л.С., Гончаренко Г.В. (2012) Управленческие аспекты калькулирования себестоимости продукции молочного скотоводства // Экономический анализ: теория и практика. – № 37 (292). – С. 46-52.

- 26 Тикенс, К.Ф., Шулъп, С.Ж., Леверс, С., Пленинжер, Т., Вербург, Р.Н. (2017) Характеристика европейских культурных ландшафтов: учет структуры, интенсивности управления и стоимости сельскохозяйственных и лесных ландшафтов // Политика землепользования. – р. 62, № 3. – С. 29-39.
- 27 Тулешева Г. (2017) Не сыр в масле // Казахстанская правда. – № 26.
- 28 Цоопер, Д.Й., Еззамел, М., Яу, С.Я. (2017) Популяризация идеи управленческого учета: пример сбалансированной системы показателей // Современные исследования бухгалтерского учета. – №. 34, р. 2. – С. 991-1025.
- 29 Шинкеева Г. (2016) Анализ сельского хозяйства Республики Казахстан / АО «Рейтинговое агентство РЦФА»
- 30 Щанг Л., Сонг, Ы., Сонг, Ф., Щанг, Л., Янг, Х. (2017) Метод определения наивысшего урожая и наибольшего отношения урожайности к стоимости качества сельскохозяйственной земли // Нонгыг Гонгченг.

## References

- 1 Alborov, R.A., Kontsevaya, S.M., Klychova, G.S., Kuznetsov, V.P. (2017) The development of management and strategic management accounting in agriculture // Journal of Engineering and Applied Sciences. – vol. 12, no 19, pp. 4979-4984
- 2 Atkinson EA, Bunker RD, Kaplan RS, Yang M.S. (2012) Management accounting / per from the English. – M.: Williams, 880 p.
- 3 Buys, P., Van Der Linde, M. (2014) Proposing an activity-driven operational accounting framework at an agricultural chemical company // Problems and Perspectives in Management. – vol. 12, no 4, pp. 406-414
- 4 Bamman H. (2017) An analysis of the value chain for an improved farmer is approaching. Employment Opportunities and Food Security // Pacific Economic Bulletin. – № 22, 125 p.
- 5 Berger, R., Hovav, A. Precision agriculture in the dairy industry: The case of the AfiMilk® system // 16th Americas Conference on Information Systems 2010, vol. 1, 2010, pp. 495-506
- 6 Bojarova Z.R. Kal'kulirovanie kak metod ucheta zatrat na produkciju molochного skotovodstva // Jekonomicheskie aspekty regional'nogo razvitiya: istoriya i sovremennost'. – 2017. – № 40. – s. 193-197.
- 7 Buyanov S. (2016) Why in Kazakhstan milk is cheaper than water // KazakhZerno.kz. – (Electronic resource) <http://kazakhzerno.kz/novosti/agnarye-novosti-kazahstana/225738-pochemu-v-kazahstane-moloko-stoit-deshevle-vody>
- 8 Wang, X., Li, Z., Long, P., Chen, Y., Sui, P. (2017) Sustainability evaluation of recycling in agricultural systems by emergy accounting // Resources, Conservation and Recycling. – vol. 117, no 1, pp. 114-124
- 9 Volkova TS (2013) Strategic management of the costs of enterprises of the dairy industry: Abstract of diss. – Saratov, 24 p. <http://en.sgau.ru/files/pages/3746/13855460900.pdf>
- 10 Volkova TS (2013) Fundamentals of the concept of strategic management of costs // All-Russian scientific-practical conference of young scientists: Sat. scientific articles. – Penza: The Penza State Agricultural Academy, P.116-118
- 11 Ilyina D.N. (2014) Analysis of the value chain in agriculture // Collection of articles on the results of the X Autumn Conference of Young Scientists in the Novosibirsk Academgorodok. – Novosibirsk: NNIGU, S. 350-354
- 12 Ilyina ZM, Mirochitskaya IV (2012) Agricultural raw materials and food markets: Proc. allowance. – Moscow: BSEU, 226 p.
- 13 Imlau, J.M., Gasspareto, V. (2017) Practice of management accounting in agricultural cooperatives in the state of Rio Grande do Sul // Kastos e Agronegocio. – R. 13. No. 2, pp. 237-264
- 14 Quality and safety are the basis of Kazakhstan's dairy industry (2018). FAO Investment Center (Electronic resource) <http://www.fao.org/europe/news/detail-news/en/c/1100698/>
- 15 Kozhakhmetova G.A. (2016) Development of the market of dairy products of the Republic of Kazakhstan // Problems of the agro market. – № 4, P. 82-87
- 16 Kuznetsova N. V., Alekseeva E. A. (2016) The chain of value creation M. Porter in the evaluation of the competitiveness of enterprises of the metallurgical industry // Young Scientist. – № 27, P. 418-423. URL <https://moluch.ru/archive/131/36272/>
- 17 Kuznetsova, Y.V., Bogataya, I.N., Khakhonova, N.N., Katerinin, S.P. (2017) Methodology of building up the accounting and analytical management support for organizations in Russia // European Research Studies Journal. – vol. 20, no 1, pp.257-266
- 18 Marota, R., Ritchi, H., Khasanah, U., Abadi, R.F. (2017) Material flow cost accounting approach for sustainable supply chain management system // International Journal of Supply Chain Management. – vol. 6, no 2, pp. 33-37
- 19 Marchuk, U., Fabianska, V. (2017) Product quality as a condition for maximisation of profit: Accounting and control aspects // Economic Annals. – vol. 12, no 1-2, pp. 85-90
- 20 Morais, M.I., Munhão, E.E., Pimenta, P.R. (2012) Costs control in agriculture: A study about rentability among soybean culture de Andrade // Custos e Agronegocio, – vol. 8, no 3, pp. 24-45.
- 21 Oficial'naja statisticheskaja informacija /Statistika sel'skogo, lesnogo, ohotnich'ego i rybnogo hozjajstva /Jekspress-informacija /Osnovnye pokazateli sel'skohozjajstvennogo proizvodstva/. – Astana: Komitet po statistke Ministerstva nacional'noj jekonomiki RK, 2017.
- 22 Oyewo, B. (2017) Predictors of the effectiveness of management accounting function in Nigerian firms // Scientific Annals of Economics and Business. – vol. 64, no 4, pp. 487-512

- 23 Peter, C., Fiore, A., Hagemann, U., Nendel, C., Xiloyannis, C. (2017) Improving the accounting of field emissions in the carbon footprint of agricultural products: a comparison of default IPCC methods with readily available medium-effort modeling approaches // *International Journal of Life Cycle Assessment*. – vol. 21, no 6, pp. 791-805
- 24 Raskaliev T. Nekotorye osobennosti sozdaniya stoimosti molochnyh produktov v Respublike Kazahstan // *Jekonomika i statistika*. – 2017. – № 3. – s. 58-61.
- 25 Sosnenko L.S., Goncharenko G.V. Upravlencheskie aspekty kal'kulirovaniya sebestoimosti produkcii molochnogo skotovodstva // *Jekonomicheskij analiz: teorija i praktika*. – 2012. – № 37 (292). – s. 46-51.
- 26 Tieskens, K.F., Schulp, C.J., Levers, C., Plieninger, T., Verburg, P.H. (2017) Characterizing European cultural landscapes: Accounting for structure, management intensity and value of agricultural and forest landscapes // *Land Use Policy*. – vol. 62, no 3, pp. 29-39
- 27 Tulesheva G. (2017) Not cheese in oil // *Kazakhstan's truth*. No. 26
- 28 Cooper, D.J., Ezzamel, M., Qu, S.Q. (2017) Popularizing a Management Accounting Idea: The Case of the Balanced Scorecard // *Contemporary Accounting Research*. – vol. 34, no 2, pp. 991-1025
- 29 Shinkeeva G. (2016) Analysis of Agriculture of the Republic of Kazakhstan / JSC «Rating Agency of the RCFA»
- 30 Wang, L., Song, Y., Song, F., Wang, L., Yang, X. (2017) Determination method of highest yield and highest ratio of yield to cost for agricultural land quality grade // *Nongye Gongcheng*