

РОЗДІЛ 2. ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ЯК ОСНОВИ ДЛЯ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ НА МІКРО- ТА МАКРОРІВНЯХ

УДК 657.221:504.03

І.В. Замула, д-р екон. наук,

Житомирський державний технологічний університет, м. Житомир, Україна

ГЕНЕТИЧНО МОДИФІКОВАНІ ОРГАНІЗМИ: ОБЛІКОВИЙ АСПЕКТ

И.В. Замула, д-р. экон. наук, профессор

Житомирский государственный технологический университет, г. Житомир, Украина

ГЕНЕТИЧЕСКИ МОДИФИЦИРОВАННЫЕ ОРГАНИЗМЫ: УЧЕТНЫЙ АСПЕКТ

Irina V. Zamula, Doctor of Economic Sciences, Professor,

Zhitomir State Technological University, Zhitomir, Ukraine

GENETICALLY MODIFIED ORGANISMS: ACCOUNTING ASPECT

Розкрито поняття, нормативне регулювання та порядок оприлюднення інформації щодо генетично модифікованих організмів у продуктах споживання на Україні. Запропоновано методологічні засади бухгалтерського обліку таких організмів для суб'єктів господарювання, що виробляють продукцію з генетично модифікованими організмами.

Ключові слова: бухгалтерський облік генетично модифікованих організмів, оцінювання генетично модифікованих організмів, генетично модифіковані організми.

Раскрыто понятие, нормативное регулирование и порядок раскрытия информации о генетически модифицированных организмах в продуктах потребления на Украине. Предложены методологические основы бухгалтерского учета таких организмов для субъектов хозяйствования, которые производят продукцию с генетически модифицированными организмами.

Ключевые слова: бухгалтерский учет генетически модифицированных организмов, оценка генетически модифицированных организмов, генетически модифицированные организмы.

Term, normative regulation and way of proclamation of information towards genetically modified organisms in consumers' products in Ukraine have been revealed. Methodological aspects of accounting for GMO for business entities which produce goods with genetically modified organisms have been suggested.

Key words: accounting for GMO, estimation of GMO, genetically modified organisms.

Актуальність теми дослідження. Значне погіршення стану навколишнього природного середовища в останні десятиріччя все більше впливає на якість життя населення, зросла кількість екологічно обумовлених захворювань, більшість людей в Україні проживають в умовах постійного перевищення гранично допустимих концентрацій шкідливих для здоров'я речовин у навколишньому середовищі, що найзначніше проявляється у сфері споживання, а саме у продуктах харчування.

Однією з особливостей сучасного суспільства є те, що ефективність його розвитку багато в чому визначена обмеженістю та дефіцитністю ресурсів. Водночас загострилася необхідність здійснення заходів, пов'язаних із захистом довкілля. Наслідком цього стало застосування у промисловому виробництві генетично модифікованих організмів (ГМО). Разом з цим виникла одна з найбільших загроз сучасності – генетичне забруднення, яке відбувається на фоні втрат біологічного та генетичного різноманіття. Незважаючи на це, спостерігається широке розповсюдження ГМО, що погіршує якість продукції та негативно впливає на здоров'я людей. Голова Держспоживстандарту О. Шнипко зазначив, що з проведених у тестовому режимі випробувань 42 продуктів ГМО виявлено у 18 з них [8, с. 6].

Обсяги виробництва ГМ-продукції з часом зростають, що зумовлено їх значною прибутковістю. Так, фермери США, які вирощували трансгенну сою, отримали за 2006 р. додатковий дохід 1170 млн дол США. У світі ж трансгенні рослини у 2007 р. вирощувалися вже на 114,3 млн га, і кожен з цих гектарів давав від 20 до 70 дол США додаткового доходу [1, с. 29].

В умовах глобалізації ринку проблема якості є актуальною для всіх країн та підприємств, адже тільки продукція високої якості може бути конкурентоспроможною. Отже, ця проблема багатогранна та має політичний, соціальний, економічний і науково-технічний аспекти.

Огляд останніх досліджень і публікацій. Дослідженням питань, присвячених економічній інтерпретації проблем забруднення довкілля, виробництва екологічно чистої продукції, застосування генної інженерії, займалися О.В. Ангурець, С.Н. Вадзюк, Л.С. Гринів, С.І. Дорогунцов, Л. Максимів, Н.М. Малюга, А.Д. Остапенко, С.А. Подолінський, М. Руденко, К.М. Ситник, О.І. Ситник, Я.В. Соколов, С.Н. Тимочко, М.А. Хвесик, В.О. Шевчук. Питанням відображення в бухгалтерському обліку суб'єктів господарювання ГМО, використаних у виробництві, та вмісту ГМО у готовій продукції присвячено праць не було.

Щодо законодавчого регулювання вмісту ГМО у продуктах споживання, то 2002 р. на розгляд Верховної Ради України винесено законопроект “Про державну систему біобезпеки при створенні, випробуванні та практичному використанні ГМО”. Зокрема, в проекті закону передбачалося покарання для виробників, що вирощують ГМ-рослини через можливість горизонтального перенесення генів. Законопроект пройшов перше читання, але зазнав неабиякої критики. Лише 31 травня 2007 р. прийнято Закон України “Про державну систему біобезпеки при створенні, випробуванні, транспортуванні та використанні генетично модифікованих організмів”.

Відповідно до ст. 13 зазначеного Закону, промислове виробництво та введення в обіг ГМО, а також продукції, отриманої з використанням ГМО, дозволяється лише після їх державної реєстрації [5]. Але механізмів дії цього Закону забезпечено не було, тому обіг генетично модифікованої продукції на українському ринку був юридично забороною, але фактично неконтрольованим.

З 1 серпня 2007 р. Кабінет Міністрів України (КМУ) ухвалив Постанову “Питання обігу харчових продуктів, що містять ГМО та/або мікроорганізми” [3]. Цією Постановою передбачено:

- запровадження обов'язкового маркування харчових продуктів, які містять або можуть містити ГМО;
- зазначення якісного складу ГМО або мікроорганізмів, вміст яких перевищує 0,9 %;
- заборона ввезення, виробництва та реалізації дитячого харчування, що містить ГМО.

У 2008 р. КМУ скасовано зазначену Постанову. Голова Держспоживстандарту О. Шнипко повідомив, що скасування постанови Кабміну про маркування продукції, що містить ГМО, вимагає американська частина групи зі вступу України до СОТ [9, с. 5]. Однак це дискримінує права громадян України, надані їм ст. 50 Конституції України щодо вільного доступу до інформації про якість харчових продуктів.

Станом на 2008 р. поводження з ГМО в Україні регулював “Тимчасовий порядок ввезення та випробувань трансгенних сортів рослин” [10]. У цьому ж році Наказом Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики затверджено Державний стандарт “ДСТУ 4518:2008 Національний стандарт України. Продукти харчові. Маркування для споживачів. Загальні правила” № 267 від 4 серпня 2008 р., який у рекомендаційній формі встановлював норми маркування продукції, що містить ГМО.

Виробникам продукції запропоновано добровільно в рекламних цілях проводити маркування на відсутність ГМО. Проте достовірність інформації при такому маркуванні ніким не контролювалася, що спричиняло зловживання. В Україні діяли три лабораторії для досліджень на наявність ГМО, а необхідно їх мати щонайменше 27, на що потрібно 15 млн грн. Ще 2 млн грн потрібно на запровадження національних методик дослідження [9, с. 5]. Тому контроль за якістю продукції, а також достовірністю інформації про продукцію на етикетках фактично не здійснювався.

З 2009 р. контрольованість процесу обігу ГМО почала набирати оберти:

- Рада національної безпеки і оборони України своїм рішенням від 27 лютого 2009 р. “Про біологічну безпеку України” вирішила: розробити та внести до 1 жовтня 2009 р. в установленому порядку на розгляд Верховної Ради України законопроект про внесення змін до деяких законів України щодо запровадження маркування продукції, яка містить ГМО, відповідно до міжнародних стандартів [4, с. 11];

- з 1 червня 2009 р. набула чинності Постанова Кабінету Міністрів України № 114 “Про затвердження Порядку державної реєстрації генетично модифікованих організмів джерел харчових продуктів, а також харчових продуктів, косметичних лікарських засобів, які містять такі організми або отримані з їх використанням” від 18 лютого 2009 р.;

- з 1 липня 2009 р. діє Постанова Кабінету Міністрів України № 468 “Про затвердження Порядку етикетування харчових продуктів, які містять генетично модифіковані організми або вироблені з їх використанням та вводяться в обіг” від 13 травня 2009 р.;

- з 01 вересня 2009 р. на базі випробувального центру ДП “Луганськстандартметрологія” функціонує лабораторія з перевірки харчових продуктів на вміст ГМО [2]. На створення лабораторії у Луганську витрачено близько 1 млн грн. За словами генерального директора ДП “Луганськстандартметрологія” В’ячеслава Шахова, в Україні існує тільки дві аналогічні лабораторії – у Києві та Вінниці, а до вересня мали відкрити не менше п’ятнадцяти [2];

- з 24 листопада 2009 р. введено в дію Постанову КМУ від 18.11.2009 р. № 1223 “Про затвердження розмірів тарифів на проведення експертизи, що є підставою для державної реєстрації генетично модифікованих організмів сортів сільськогосподарських рослин у відкритій системі” [6].

З 2010 р. реалізовано законодавчу вимогу щодо обов’язкового маркування продуктів харчування на вміст у них ГМО.

Практичну реалізацію положень діючих нормативних документів за умови відповідної організації здатна забезпечити система бухгалтерського обліку через надання інформації про фактичний склад сировини і матеріалів, використаних для виробництва продукції.

Метою дослідження є розроблення системи забезпечення зовнішніх і внутрішніх відносно підприємства користувачів інформацією з системи бухгалтерського обліку про якість і безпечність продукції, що виробляється.

Виклад основного матеріалу. В ринкових умовах успішність товаровиробників визначається рівнем ефективності виробництва, яка, в основному, залежить від ступеня задоволення потреб суспільства з найменшими витратами. На сьогодні визначальною характеристикою, яка формує попит на продукцію, є її якість.

Однією з найгостріших проблем сьогодення, яка значно впливає на якість продукції, є виробництво продуктів, що містять ГМО. Впровадження у виробництво ГМО, використання кормів і споживання продуктів харчування з продуктами їх переробки є потенційно ризиковим для здоров’я населення та екологічного балансу на генетичному рівні.

Захист споживачів можна забезпечити через розміщення на ярлику товару інформації про ризик, пов’язаний з його використанням. Така інформація частково знімає відповідальність з виробника, але не завжди втримує покупця від споживання зазначеного товару. Такі випадки є проявом недостатньої екологічної свідомості суспільства. Проте навіть незалежно від того, шкідлива чи корисна така продукція та чи використовують всі користувачі зазначену інформацію, покупці мають право знати з чого вона складається.

У світі існують прецеденти розміщення на етикетках до товарів неправильної та неправдивої інформації. Завдання уряду через законодавство не допустити, щоб виробники наводили неправильні та неточні дані про склад і властивості товарів й послуг, або приховували таку інформацію.

Група експертів з етичних аспектів біотехнології при Європейській Комісії (1995 р.) у випадках істотної модифікації продуктів харчування засобами генетичної інженерії висуває такі вимоги щодо інформації:

- корисність і об'єктивність;
- чіткість, зрозумілість, непереобтяженість технологічною термінологією;
- правдивість з повним викладом застережень щодо можливостей фальсифікації;
- наявність достатнього правового забезпечення, доступність для контролю та забезпеченість штрафними компенсаційними можливостями [12, с. 16-17].

Більшість вітчизняних суб'єктів господарювання не надають інформацію про склад своєї продукції, стверджуючи, що це комерційна таємниця. Хоча згідно з Постановою КМУ “Про перелік відомостей, що не становлять комерційної таємниці”, не становить комерційної таємниці “інформація про забруднення навколишнього природного середовища, реалізацію продукції, що завдає шкоди здоров'ю” [7]. Отже, приховувати інформацію про вміст речовин, що шкодять здоров'ю людини та навколишнього природного середовища, є порушенням норм чинного законодавства України. Хоча в ньому і не зазначено, у якому вигляді необхідно розкривати інформацію, вважаємо, що це і є одним із факторів порушення його вимог.

Кількість генетично модифікованих рослин, тварин, мікроорганізмів постійно зростає і хоча питання про безпеку ГМО для людини офіційно залишається неврегульованим, споживач повинен бути повністю поінформованим про склад продуктів харчування, щоб мати можливість вибору.

Системою, в якій формується інформація, пов'язана з фактами господарського життя суб'єктів господарювання, є бухгалтерський облік. Отже, постає питання: чи є ГМО об'єктом бухгалтерського обліку?

Термін “генетично модифіковані організми” на сьогодні трактується як рослини, тварини або мікроби, які є носіями додаткового генетичного матеріалу (як правило, додатковий ген вводиться в організм, щоб надати йому нових властивостей).

ГМО на підприємстві можуть бути у вигляді сировини та готової продукції, відповідно, як об'єкт бухгалтерського обліку, вони втілені у виробничих запасах підприємства, які безпосередньо беруть участь у процесі виробництва.

Основні підходи щодо відображення в бухгалтерському обліку операцій з ГМО не розкриті в жодному нормативному документі, що ускладнює ведення бухгалтерського обліку та здійснення контролю за такими операціями. Тому з урахуванням завдань бухгалтерського обліку ГМО сформульовано передумови раціональної організації бухгалтерського обліку ГМО (рис. 1).

Облік ГМО як запасів підприємства регулюється П(С)БО 9 “Запаси”. Для обліку ГМО у складі виробничих запасів та поточних біологічних активів необхідно відкрити аналітичні рахунки до рахунків 20 “Виробничі запаси” та 21 “Поточні біологічні активи”; для незавершеного виробництва та готової продукції, що містять ГМО, – до рахунку 23 “Виробництво”, 26 “Готова продукція” або 27 “Готова продукція сільськогосподарського виробництва”.

При реалізації продукції з ГМО необхідно використовувати такі ціни, які б стимулювали виробників не виробляти, а споживачів не споживати продукцію, що не відповідає екологічним стандартам якості. Порядок формування цін на екологічно чисту і забруднену продукцію запропонували Г.В. Черевко, М.І. Яцків [11, с. 76-77]. Базуючись на напрацюваннях названих учених, запропоновано модель формування цін на продукцію залежно від її екологічної якості (рис. 2).

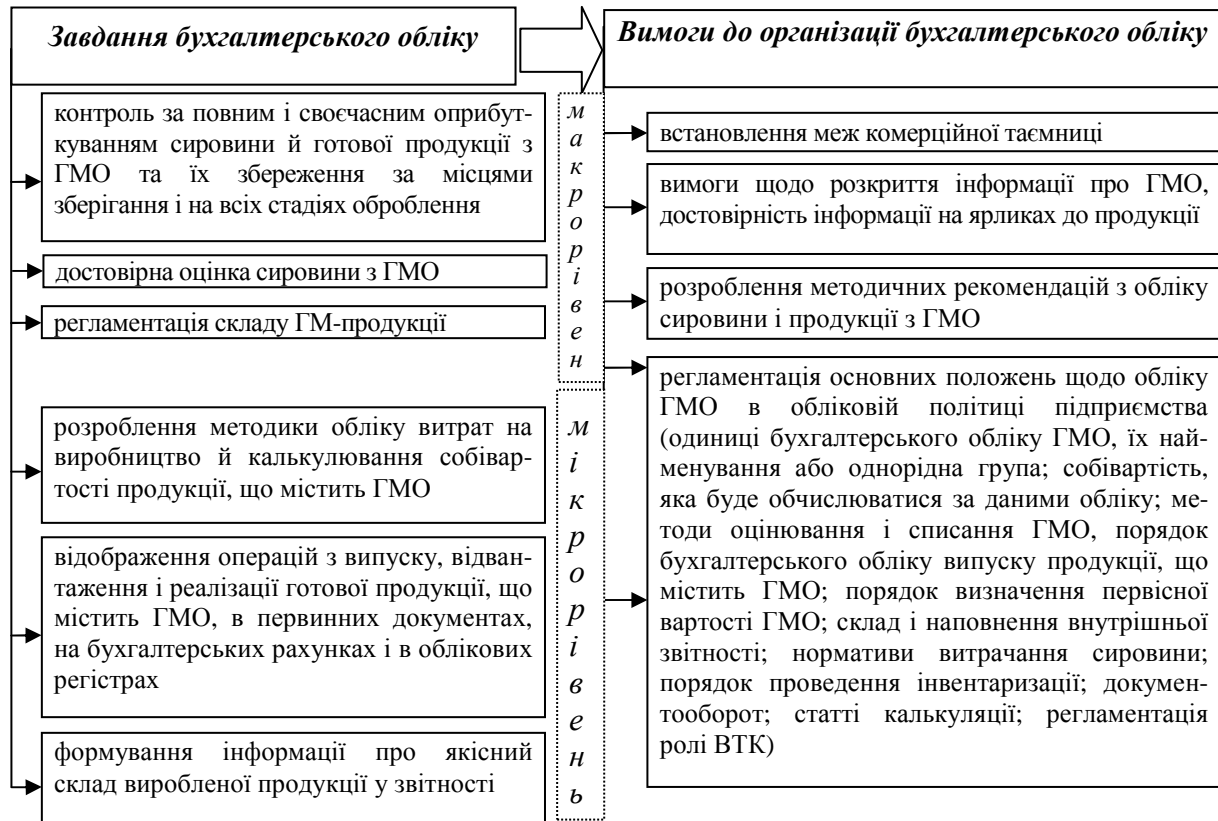
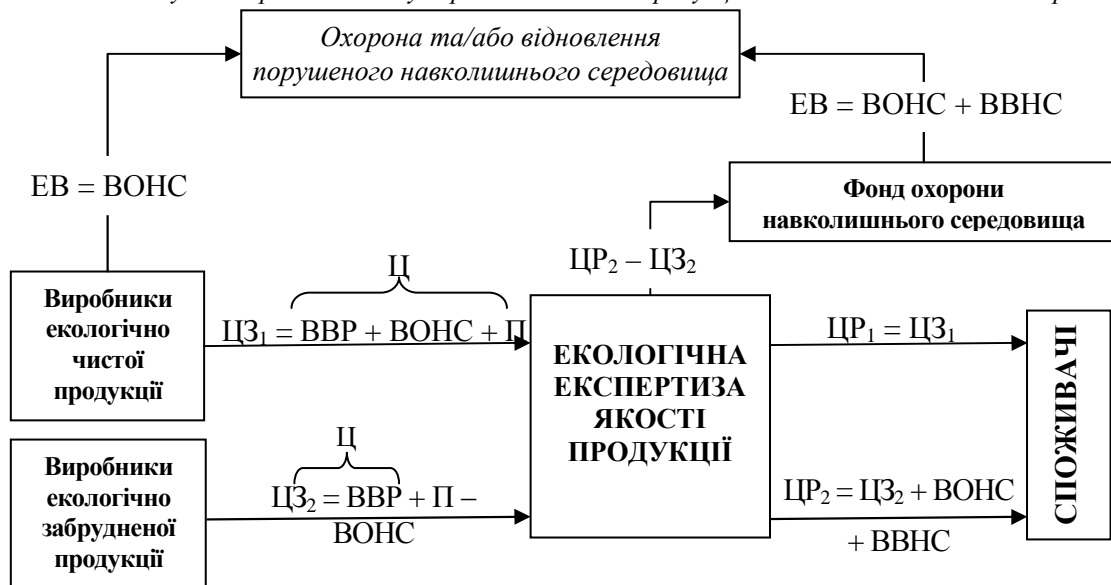


Рис. 1. Завдання бухгалтерського обліку сировини і готової продукції з ГМО та вимоги до його організації



Умовні позначення:

- $ЦЗ_1$ – ціна закупівлі екологічно чистої продукції, грн.;
- $ЦЗ_2$ – ціна закупівлі екологічно забрудненої продукції, грн.;
- $ВВР$ – витрати на виробництво та реалізацію продукції, грн.;
- $ЕВ$ – екологічні витрати, грн.;
- $П$ – прибуток, запланований виробником, грн.;
- $ВОНС$ – витрати на охорону навколишнього середовища, грн.;
- $Ц$ – ціна, запропонована виробником, грн.;
- $ЦР_1$ – ціна реалізації екологічно чистої продукції споживачам, грн.;
- $ЦР_2$ – ціна реалізації екологічно забрудненої продукції споживачам, грн.;
- $ВВНС$ – витрати на відновлення навколишнього середовища, грн.

Рис. 2. Модель формування цін на продукцію залежно від її екологічної якості

Ціни на продукцію різну за екологічною якістю повинні відрізнятися і бути регульованими. Так, ціна на екологічно чисту продукцію складається з витрат на її виробництво та реалізацію, витрат на охорону навколишнього природного середовища, здійснених при її виробництві, та суми прибутку виробника. Виробництво такої продукції є екологічно чистим і передбачає охорону навколишнього природного середовища через здійснення відповідних екологічних витрат.

Ціна реалізації такої продукції споживачам не відрізняється від ціни закупівлі, адже її виробник вже на етапі виробництва потурбувався про охорону навколишнього природного середовища (використання екологічно чистих технологій, сировини, експертиза якості продукції тощо).

Щодо ціни закупівлі екологічно забрудненої продукції, то вона складається з ціни, пропонованої виробником, а саме витрат на виробництво та реалізацію продукції, і суми запланованого виробником прибутку, за мінусом суми витрат на охорону навколишнього природного середовища, які не були понесені при виробництві зазначеної продукції.

Ціна реалізації споживачам такої продукції складається з ціни закупівлі, витрат на охорону навколишнього природного середовища, які повинен був здійснити виробник під час виробництва та витрат на відновлення навколишнього природного середовища, що необхідно понести для відновлення балансу в навколишньому середовищі після виробництва екологічно забрудненої продукції. У зв'язку з тим, що витрати на відновлення порушеного навколишнього природного середовища у більшості випадків перевищують витрати на його охорону та незабруднення, ціна реалізації екологічно забрудненої продукції за такою схемою буде більшою за ціну реалізації аналогічної екологічно чистої продукції. Такий порядок ціноутворення буде сприяти зменшенню виробництва та споживання екологічно забрудненої продукції.

Різниця між цінами реалізації і закупівлі екологічно забрудненої продукції формує фонд охорони навколишнього середовища, засоби з якого використовуються для охорони та/або відновлення порушеного навколишнього природного середовища.

Для забезпечення дії запропонованої моделі необхідно налагодити систему бухгалтерського обліку діяльності суб'єкта господарювання, яка б забезпечила надання інформації про склад витрат на виробництво продукції у їх розрізі та з виділенням класифікаційної групи "Екологічні витрати".

Висновки. Неналагодження бухгалтерського обліку засобів з ГМО унеможлиблює формування достовірної інформації про екологічно чистоту продукцію для споживачів. Встановлено, що ГМО на підприємстві виступають у вигляді сировини та готової продукції, їх бухгалтерський облік запропоновано здійснювати з використанням аналітичних рахунків до синтетичних 20 "Виробничі запаси", 21 "Поточні біологічні активи", 23 "Виробництво", 26 "Готова продукція", 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва". Запропоновано основні положення організації бухгалтерського обліку ГМО. Реалізація наведених пропозицій дозволить створити умови для забезпечення соціальної безпеки суспільства та окремої особи як члена суспільства.

Список використаних джерел

1. Дивак М. ГМО: викинути шкода, а їсти бридко / М. Дивак // Голос України. – 2009. – № 4503. – С. 28-29.
2. Закон України "Про державну систему біобезпеки при створенні, випробуванні, транспортуванні та використанні генетично модифікованих організмів" від 31.05.2007 № 1103-V [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1103-16>.
3. Офіційний сайт Держкомстату України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

4. Питання обігу харчових продуктів, що містять генетично модифіковані організми та/або мікроорганізми, затверджений постановою КМУ від 1 серпня 2007 р. № 985 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=985-2007-%E>.

5. Постанова КМУ від 9 серпня 1993 р. № 611 “Про перелік відомостей, що не становлять комерційної таємниці” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=611-93-п>.

6. Постанову КМУ від 18.11.2009 р. № 1223 “Про затвердження розмірів тарифів на проведення експертизи, що є підставою для державної реєстрації генетично модифікованих організмів сортів сільськогосподарських рослин у відкритій системі” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.kmu.gov.ua>.

7. Прокопенко О. ГМ продукти усе-таки їмо / О. Прокопенко // Урядовий кур’єр. – 2008. – № 4. – С. 6.

8. Рішення Ради національної безпеки і оборони України від 27 лютого 2009 р. “Про біологічну безпеку України” // Урядовий кур’єр. – 2009. – № 68. – С. 11.

9. Стадільна Я. Екологи не вірять у силу заборон на трансгенні продукти / Я. Стадільна // Голос України. – 2007. – № 211 (4211). – С. 5.

10. Стандарт ISO 9004 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.vashdom.ru/gost/9004-4>.

11. Тимчасовий порядок ввезення та випробувань трансгенних сортів рослин, затверджений постановою КМУ від 17 серпня 1998 р. № 1304 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1304-98-%EF>.

12. Черевко Г.В. Економіка природокористування / Г.В. Черевко, М.І. Яцків. – Львів: Світ, 1995. – 208 с.