

УДК 657.221:504.03

### **Ірина ЗАМУЛА**

*доктор економічних наук, професор, професор кафедри обліку і аудиту  
Житомирського державного технологічного університету  
м. Житомир, Україна  
e-mail: zamulairina@gmail.com*

### **Надія СИРОЇД**

*аспірант  
Житомирського державного технологічного університету  
м. Житомир, Україна  
e-mail: shcherbelova@ukr.net*

## **ОБЛІКОВО-ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕКОЛОГООРІЄНТОВАНОГО УПРАВЛІННЯ ЯКІСТЮ ПРОДУКЦІЇ**

*У зв'язку зі стрімким погіршенням екологічного стану як в Україні, так і у світі сьогодні є дуже актуальною проблема екологічної якості продукції. За результатами дослідження обґрунтовано необхідність розробки прогресивних підходів до екологоорієнтованого управління виробництвом генетично модифікованої продукції, які ґрунтуються на достовірному обліково-інформаційному забезпеченні. Сформовано пропозиції щодо бухгалтерського відображення процесу виробництва генетично модифікованої продукції та екологічно якісної продукції (без ГМО), в частині документування, відображення на рахунках та у звітності. Розробки спрямовані на підвищення інформативності облікових даних, уможливлення формування відомостей з необхідним рівнем деталізації відповідно до потреб та особливостей управління виробництвом екологічно чистої продукції.*

*Ключові слова: генетично модифіковані організми, екологічна якість продукції, бухгалтерський облік, обліково-інформаційне забезпечення, управління, сталий розвиток, екологоорієнтоване управління.*

У зв'язку зі стрімким погіршенням екологічного стану як в Україні, так і у світі сьогодні є дуже актуальною проблема екологічної якості продукції. Якість продукції визначає стиль нашого життя, складає соціальну, економічну й екологічну основу для успішного розвитку суспільства і людини. Тому, питання розробки системних заходів із переведення шкідливих з екологічного боку технологій на екологічно чисті та їх інвестиційного забезпечення посідає визначне місце в сучасній економіці.

Глобалізаційні процеси в економіці та посилення нецінової конкуренції стимулюють вітчизняні підприємства до пошуку інноваційних шляхів розвитку, які, в першу чергу, пов'язані з проблемами підвищення якості виготовленої продукції, адаптації її до міжнародних вимог. Одним із напрямів вирішення даної проблеми є виробництво екологічно чистих продуктів харчування, зокрема таких, що не містять генетично модифіковані організми. Поряд з

цим, якщо і застосовувати ГМО у виробництві певної продукції, але забезпечувати споживачів достовірною інформацією про їх вміст.

Тому, дослідження обліково-інформаційного забезпечення управління генетично модифікованими продуктами харчування, яке є гарантом стабільності виробництва та постачання продукції визначеної якості, набуває пріоритетного характеру. Розробка та впровадження бухгалтерського обліку якості продукції, як основного джерела інформації, є одним із стратегічних напрямів діяльності господарюючих суб'єктів, що значно підвищує їх результативність, соціо-економічну ефективність і конкурентоспроможність на ринку.

Розв'язанню екологічних завдань в обліковій системі присвячено праці таких учених: Л. Р. Воляк, В. М. Жук, Г. Г. Кірейцев, Г. Б. Марушевський, Т. В. Машкова, О. І. Фурдичко, В. О. Шевчук, О. Ф. Ярмолюк та інші. Водночас не визначеною наразі є методика обліково-

інформаційного забезпечення управління екологічною якістю продукції, зокрема подальшого дослідження потребують питання відображення в обліковій системі генетично модифікованих продуктів харчування, з метою надання інформації для формування екологоорієнтованої маркетингової стратегії суб'єкта господарювання.

Мета дослідження полягає в обґрунтуванні організаційно-методичних положень та розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення механізму формування обліково-інформаційного забезпечення екологоорієнтованого управління генетично модифікованими продуктами харчування.

Основною метою продуктової безпеки держави є забезпечення населення країни безпечною і якісною продукцією та сировиною. Основною перешкодою для її досягнення стало використання генетично модифікованих організмів в процесі виробництва продуктів харчування.

Генетично модифіковані продукти харчування – продукти, які призначені для споживання людиною, але генетичний матеріал яких був змінений за допомогою штучних прийомів переносу генів, які не відбуваються в природних умовах.

Незалежні дослідження доводять, що є негативні наслідки від використання ГМО:

- 1) небезпека для здоров'я споживачів. Так, продукція, яка містить генно-модифіковані організми може викликати харчові отруєння, небезпечні алергії, безплідність, онкологічні захворювання, високого рівня смертності й захворювання новонароджених дітей;
- 2) виникнення екологічних проблем, зокрема руйнівний вплив на біологічні системи, створення нових паразитів;
- 3) загрожують харчовій різноманітності та харчовій безпеці;
- 4) можуть спричинити генетичну проблему (зміна генома організму, незапланована зміна метаболізмів клітини);
- 5) виникнення економічної проблеми (монополізація ринку).

На сьогодні в Україні офіційно не зареєстровано жодної продукції, яка б містила ГМО. Проте, за інформацією бізнес-інсайдерів на ринку українського продовольства містяться генетично модифіковані продукти, зокрема соя, картопля, кукурудза, ячмінь, а також ге-

нетично модифікована бавовна, які є сировиною для виробництва продуктів харчування багатьох галузей харчової промисловості. У зв'язку з цим, генетично модифікована продукція набуває швидкого розповсюдження на вітчизняному продовольчому ринку. Крім того, відсутність контролю за якістю сировини, яка використовується в процесі виробництва продуктів харчування сприяє використанню виробниками ГМ сировини, оскільки, це забезпечує приріст прибутку.

У березні 2011 р. було підготовлено зміни до ст. 25 “Про екологічну інформацію” Закону України “Про охорону навколишнього природного середовища” [1]. Україна запровадила обов'язкове інформування громадськості щодо генетично модифікованих організмів. Допомогти вирішити зазначене завдання може система бухгалтерського обліку, оскільки саме вона може реєструвати, накопичувати та передавати інформацію про виробництво продуктів харчування, які містять генетично-модифіковані організми.

Чинна система документування, яка є важливою ланкою в процесі функціонування бухгалтерського обліку та є його основою, не передбачає розкриття інформації про вміст генетично модифікованих організмів у запасах. Вважаємо, що саме в документах на оприбуткування товарів (накладні, акт приймання-передачі), які є сировиною і використовуються в процесі виробництва продуктів харчування слід додати такий обов'язків для заповнення реквізит “Вміст генетично модифікованих організмів”, що має підтверджувати прикріплений висновок лабораторного дослідження продукції на показник ГМО.

Облік витрат на виробництво генетично модифікованих продуктів харчування доцільно вести на рахунку 23 “Виробництво” з аналітичним поділом за ознакою наявності ГМО у продукції, яка виготовляється: 231 “Виробництво без ГМО” (передбачає облік екологічно-чистої продукції); 232 “Виробництво із застосуванням ГМО” (передбачає облік продукції, яка містить генетично модифіковані організми).

Виходячи з вище наведеного, розроблено порядок відображення в бухгалтерському обліку інформації про генетично модифіковану продукцію (див. рис. 1).

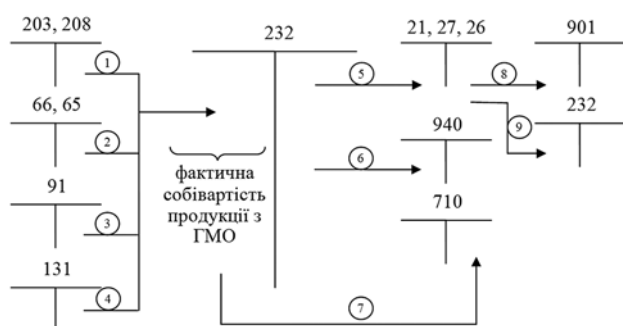


Рис. 1. Відображення інформації про витрати на виробництво продукції, що містить ГМО в системі рахунків бухгалтерського обліку:

1 – списано на виробництво продукції з ГМО паливо, сировину; 2 – нараховано заробітну плату та здійснено відрахування на соціальні заходи працівникам, які безпосередньо зайняті у процесі виробництва; 3 – віднесено на виробництво загальновиробничі витрати (витрати на управління виробництвом; амортизація основних засобів загальновиробничого призначення; витрати на опалення, освітлення, водопостачання, інші витрати); 4 – нараховано амортизацію на основні засоби виробничого призначення; 5 – оприбутковано готову продукцію з ГМО; 6 – відображено перевищення виробничої собівартості продукції з ГМО над її справедливою вартістю; 7 – відображено перевищення справедливої вартості продукції з ГМО над її виробничою собівартістю; 8 – списано собівартість реалізованої продукції з ГМО; 9 – списано продукцію з ГМО власного виробництва на виробництво іншого виду продукції

Для отримання екологічно чистої продукції підприємство понесе додаткові витрати, зокрема, основні з них наведено в табл. 1.

Зважаючи на понесені додаткові витрати на виробництво, ціна на екологічно якісну продукцію буде вищою ніж на іншу продукцію. Тобто витрати на забезпечення якості продукції, що є додатковими відносно до основних виробничих витрат, передбачених традиційними технологіями виробництва, повинні бути економічно виправданими і компенсуватися надлишковим попитом на якісну продукцію. Водночас, необхідним є визначення і досягнення оптимального рівня цих витрат, що забезпечується тоді, коли абсолютний розмір різниці між отриманими доходами від реалізації високоякісної продукції та витратами на досягнення якісних показників є максимальним.

На етапі формування звітності інформація про продукцію з ГМО підлягає розкриттю в управлінській та фінансовій звітності підприємства. Зокрема, управлінська звітність повинна містити детальну інформацію щодо витрат та доходів від виробництва та реалізації продукції з ГМО та екологічно чистої, що дозволить приймати рішення щодо доцільності їх виробництва з огляду на рентабельність

Таблиця 1

**Відображення на рахунках бухгалтерського обліку витрат на виробництво екологічно чистої продукції**

Етапи господарської діяльності	Склад витрат	Рахунки обліку
Підготовчий	– витрати на маркетингові дослідження; – витрати на сертифікацію продукції; – витрати на метрологічне забезпечення виробництва та оцінку екологічної якості продукції; – витрати на придбання та встановлення високотехнічного, новітнього обладнання; – придбання програмного забезпечення необхідного для проведення виробництва екологічної та високоякісної продукції харчування	91
Придбання	– витрати на заробітну плату персоналу, який займається оприбуткуванням та визначенням якості придбаної сировини; – нарахування на заробітну плату; – додаткові витрати на перевірку відповідності сировини; – додаткові витрати на транспортування високоякісної сировини	91
Виробництво	– витрати, пов'язані із навчанням персоналу питанням якості; – витрати на підтвердження якості зразків; – відрядження працівників пов'язанні із вдосконаленням навичок; – вартість ліцензій, патентів; – витрати на перевірку зразків продукції	23, 91
Реалізація	– витрати на надання споживачам доказів відповідності продукції встановленим вимогам; – витрати, пов'язані із рекламою екологічно якісної продукції	93

таких видів продукції. Щодо фінансової звітності, то доцільно інформацію розкривати у Примітках до річної фінансової звітності, що буде цікавити громадськість та інвесторів при оцінці екологічності діяльності підприємства.

Таким чином, система бухгалтерського обліку є основним джерелом інформаційного забезпечення, що використовується менеджерами в процесі управління виробництвом як екологічно чистої продукції, так і продукції з ГМО. Враховуючи зазначене, для удосконалення бухгалтерського обліку на підприємствах необхідно підвищувати інформативність облікової інформації та розкривати управління інформацію щодо екологічної якості готової продукції, що дозволить впливати як на показники економічної ефективності діяльності підприємства (через зростання виручки від реалізації продукції, що є екологічно чистою), так і на імідж підприємства з погляду його відношення до охорони навколишнього природного середовища

(формується довіра суспільства, зростає зацікавленість інвесторів тощо).

Отже, в умовах мінливого економічного середовища, що супроводжується підвищенням рівня нестабільності та ризикованості господарювання важливим є створення дієвого механізму управління діяльністю підприємств, інформаційне підґрунтя якої формує система бухгалтерського обліку. Реалізація економічних і виробничих цілей підприємств потребує формування достовірного облікового забезпечення як основи інформаційного поля прийняття управлінських рішень. З урахуванням вищенаведеного, сформовано пропозиції щодо бухгалтерського відображення процесу виробництва генетично модифікованої продукції та екологічно якісної продукції (без ГМО), спрямовані на підвищення інформативності облікових даних, уможливлення формування відомостей в необхідному рівні деталізації відповідно до потреб та особливостей управління виробництвом екологічно чистої продукції.

#### Список використаних джерел

1. Закон України "Про охорону навколишнього природного середовища" №1264-12 від 25.06.1991. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1264-12/page>.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», Наказ Міністерства фінансів України № 318 від 31 груд. 1999 р. — URL: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=z0027-00>.
3. Правдюк М. В. Обліково-інформаційне забезпечення управління виробництвом продукції аквакультури // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. — 2017. — № 2. — С. 79—92.

#### References

1. Zakon Pro okhoronu navkolyshnoho pryrodnoho seredovyscha: pryiniaty 25 cher. 1991 roku № 1264-12 [Law of Ukraine About the protection of the environment from June 25 1991, № 1264-12]. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1264-12/page> [in Ukrainian].
2. Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 16 «Vytraty»: pryiniaty 31 hrud. 1999 roku № 318 [Regulation (standard) of accounting 16 «Expenses» from December 31 1999, № 318]. Retrieved from <http://zakon.nau.ua/doc/?code=z0027-00> [in Ukrainian].
3. Pravdiuk, M. V. (2017) Oblikovo-informatsiine zabezpechennia upravlinnia vyrobnytstvom produktsii akvakultury [Olkovo-informational support for production management of aquaculture products]. *Ekonomika. Finansy. Menedzhment: aktualni pytannia nauky i praktyky. – Economy. Finances. Management: topical issues of science and practice*, 2, 79-92. [in Ukrainian].

#### Замула І. В., Сыроед Н. П. Учетно-информационное обеспечение экологоориентированного управления качеством продукции

*В связи со стремительным ухудшением экологического состояния как в Украине, так и в мире сегодня очень актуальна проблема экологического качества продукции. В результате исследования обоснована необходимость разработки прогрессивных подходов к экологоориентированному управлению производством генетически модифицированной продукции, основанные на достоверном учетно-информационном обеспечении. Сформированы предложения по бухгалтерскому отображению процесса производства генетически модифицированной продукции и экологически качественной продукции (без ГМО), в части документирования, отражение на счетах и в отчетности. Разработки направлены на повышение информативности учетных данных, обеспечение формирования информации с необходимым уровнем детализации в соответствии с потребностями и особенностями управления производством экологически чистой продукции.*

*Ключевые слова: генетически модифицированные организмы, экологическое качество продукции, бухгалтерский учет, учетно-информационное обеспечение, управление, устойчивое развитие, экологоориентированное управление*

**Zamula I. V., Syroid N. P. Accounting-information supply of ecologically oriented quality management of production**

*The accounting system is the main source of information support used by managers in the process of managing the production of environmentally friendly products. Taking into account the above mentioned, in order to improve accounting at enterprises, it is necessary to increase the informativeness of accounting information and to disclose to managers information on the ecological quality of finished products, which will influence both the indicators of economic efficiency of the enterprise (due to the growth of revenue from the sale of products that is environmentally friendly), and on the image of the enterprise in terms of its relation to the protection of the environment (the confidence of society is formed, interested persons are growing investors, etc.).*

*In a changing economic environment, accompanied by an increase in the level of instability and riskiness of management, it is important to create an effective mechanism for managing the activities of enterprises, the information basis of which forms the accounting system. Implementation of economic and production goals of enterprises requires the formation of reliable accounting as the basis of the information field for the adoption of managerial decisions. Taking into account the foregoing, proposals for the accounting representation of the process of production of genetically modified products and ecologically high-quality products have been formed, aimed at increasing the informativeness of the accounting data, making information available at the required level of detail in accordance with the needs and specifics of the management of the production of environmentally friendly products.*

*Key words: genetically modified organisms, ecological quality of products, accounting, accounting and information support, management, sustainable development, ecologically oriented management.*

Стаття надійшла до редколегії 01.12.2017