

ЕКОЛОГО-СОЦІАЛЬНІ ПОКАЗНИКИ В ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

У статті обґрунтована доцільність відображення показників еколого-соціального значення в звітності підприємств, надано власне визначення категоріям "генетично модифіковані матеріальні ресурси" та "генетично модифікована харчова продукція", уточнено методику організації обліку та контролю таких ресурсів для підприємств харчової промисловості України.

В статті обоснована целесообразность отражения показателей эколого-социального значения в отчетности предприятий, приведено собственное толкование категорий "генетически модифицированные материальные ресурсы" и "генетически модифицированная пищевая продукция", уточнена методика организации учета и контроля таких ресурсов для предприятий пищевой промышленности Украины.

Ключові слова: харчова промисловість України, показники еколого-соціального значення, звітність підприємств, генетично модифіковані матеріальні ресурси, генетично модифікована харчова продукція.

В епоху нано-технологій, генної інженерії відбувається зміна пріоритетів з кількісних на якісні. Це потребує від керівництва підприємств постійного аналізу власної позиції на ринку, дослідження впливу різного роду чинників серед яких не останню роль займають споживачі та конкуренти. Перші, в силу погіршення екологічної ситуації, загострення економічних проблем намагаються забезпечити себе висоякісною продукцією. Другі, стараються збільшити коло потенційних споживачів і ринків збуту за рахунок останніх досягнень науково-технічного прогресу, у тому числі в сфері сировинної бази.

У цьому сенсі, актуальною є проблема забезпечення однозначності методик та уніфікації підходів стосовно визначення та відображення показників еколого-соціального значення в звітності підприємств (починаючи від даних про походження ресурсів з яких буде виготовлятися продукт і закінчуючи

наданням достеменної інформації про місце його виробництва, зберігання та особливості утилізації).

Однак окреслена проблема є дуже глибокою ніж здається спочатку. У її структурі принаймні можна виділити: нормативну (регламенти правового, економічного, технічного, санітарно-епідеміологічного, медичного та іншого характеру) та управлінську (включає окремі інформаційні підсистеми - облік, контроль, аналіз тощо, які здатні створювати та надавати користувачам відповідну інформацію на мікро -, макро - і мегорівнях) складові.

За останнє десятиріччя в усіх без винятку галузях знань помітна тенденція щодо збільшення кількості публікацій, присвячених еколого-соціальним аспектам.

Наприклад, у Російській Федерації [1], щорічно проводяться слухання стосовно застосування корпоративної соціальної звітності, обговорюється склад показників, які повинні знайти відображення. У західних країнах вже не дозволяють розташовувати на власних територіях виробництво та збут продукції тим фірмам, які не надають соціальну звітність за декілька років за встановленими формами. З одного боку, такі держави охороняють власне населення від недоброякісної продукції, зменшують екологічні ризики, а з іншого стимулюють наші підприємства, які намагаються потрапити на світовий ринок, дотримуватися тенденцій соціальної відповідальності [1, с. 101].

Отже, не можна залишатися байдужими до таких вкрай важливих питань, особливо в частині аспектів якості матеріальних ресурсів з яких виготовляються продукти (і перш за все в зв'язку з появою генетично модифікованої продовольчої сировини і продуктів, вироблених з її використанням). На сьогодні, жодна форма української фінансової та статистичної звітності не містить таких даних, не кажучи вже про поінформованість споживачів про результати вибіркового моніторингових спостережень та перевірок різних етапів життєвого циклу таких продуктів.

На важливість питання визнання та відображення в системі обліку та

контролю показників якості матеріальних ресурсів свого часу звертали увагу: А. М. Кашаєв, Н. І. Ладутько, В. С. Левін, В. Д. Новодворський; у харчовій промисловості – М. С. Білоусов, З. В. Гуцайлюк, Л. В. Жилкіна, В. Е. Керімов, Т. А. Козіна, В. К. Радостовець, Б. А. Тітов, П. Д. Трубіцин, В. Н. Шестьоркіна та інші вчені.

При вивченні літературних джерел, які висвітлюють облікові аспекти, лише у В. Д. Новодворського [2, с. 78] зроблений наголос на тому, що серйозною причиною втрат матеріальних цінностей є недостатня увага до визначення їх якості при надходженні. З відповідною метою ним запропоновано створення секторів якості на стадії приймання. У інших авторів взагалі дане питання згадується вузько.

У літературі, пов'язаній із товарознавством, основами технології подібна проблема розглядається в дещо іншій площині, але не менш важливій для обліково-контрольної системи. Наприклад, С. М. Малютенкова підкреслює: " ... У кондитерській галузі актуальна проблема використання вхідної сировини із завданими та стабільними показниками якості ... "[3, с. 8]; Г. Т. Зайцева, Т. М. Горпинко відмічають: " ... Якість сировини, що надходить на виробництво, повинна відповідати вимогам діючої нормативно-технічної документації ... " [4, с. 25]. П. Х. Пономарьов, І. В. Донцова вказують на відсутність на теренах України відповідних санітарних правил медико-біологічного оцінювання генетично модифікованих організмів і матеріально-технічної бази для визначення генетично модифікованих інгредієнтів [5, с. 86-88] тощо.

Підводячи підсумок, можна констатувати, що в системі обліку та контролю матеріальних ресурсів відсутні загальні правила щодо визначення, формування та надання інформації про придбання генетично модифікованої сировини. Звідси, основною метою статті є дослідження інформаційного забезпечення системи управління генетично модифікованими матеріальними ресурсами на підприємствах харчової промисловості. Саме такі підприємства

мають справу з генетично модифікованими сировиною (соеві боби, папайя, гарбузи, картопля тощо) та продуктами її переробки (соеве борошно, крохмаль, рисові пластівці, кукурудзяна олія та інші).

Для досягнення поставленої мети доцільно:

по-перше, дати визначення для відповідної категорії;

по-друге, розробити рекомендації стосовно організації обліку та контролю генетично модифікованих матеріальних ресурсів для підприємств харчової промисловості України.

На протязі останніх років у наукових колах відбуваються постійні дискусії відносно корисності вживання в їжу нових харчових продуктів з вмістом генетично модифікованих організмів. Задля з'ясування їхньої сутності звернемося до нормативної бази та спробуємо розібратися з відповідним терміном.

Так, у Законі України "Про державну систему безпеки при створенні, випробуванні, транспортуванні та використанні генетично модифікованих організмів" від 31.05.07 р. № 1103-V наводиться наступне визначення:

"генетично модифікований організм, живий змінений організм (ГМО) – будь-який організм, у якому генетичний матеріал був змінений за допомогою штучних прийомів переносу генів, які не відбуваються у природних умовах, а саме:

– рекомбінантними методами, які передбачають формування нових комбінацій генетичного матеріалу шляхом внесення молекул нуклеїнової кислоти (вироблених у будь-який спосіб ззовні організму) у будь-який вірус, бактеріальний плазмід або іншу векторну систему та їх включення до організму господаря, в якому вони зазвичай не зустрічаються, однак здатні на тривале розмноження;

– методами, які передбачають безпосереднє введення в організм спадкового матеріалу, підготовленого ззовні організму, включаючи мікроін'єкції та мікроінкапсуляції;

– злиття клітин (у тому числі злиття протоплазми) методами гібридизації, коли живі клітини з новими комбінаціями генетичного матеріалу формуються шляхом злиття двох або більше клітин у спосіб, який не реалізується за природних обставин”[6].

Спираючись на зазначену багатоаспектність, на нашу думку, під *"генетично модифікованими матеріальними ресурсами"* для підприємств харчової промисловості слід розуміти: матеріальні ресурси, вирощені (вироблені) за допомогою штучних змін їхньої первісної генної структури.

Звідси, *"генетично модифікована харчова продукція"* - це продукція, у складі якої містяться матеріальні ресурси, вирощені (вироблені) за допомогою штучних змін їхньої первісної генної структури.

При отриманні генетично модифікованих матеріальних ресурсів радимо, у бухгалтерському обліку харчового підприємства поряд із назвою субрахунків до синтетичного рахунку 20 "Виробничі запаси" проставляти загальноприйняту аббревіатуру "ГМО", наприклад, 201 ГМО "Генетично модифікована сировина й матеріали", доповнити позабалансові рахунки субрахунком 026 "Виробничі запаси на лабораторному обстеженні". На субрахунку 026 необхідно враховувати сировину й матеріали відносно яких немає висновку щодо вмісту генетично модифікованих організмів. Такі матеріальні цінності потребують й окремого зберігання.

Аналітичний облік необхідно вести за кожним видом зазначеної сировини й матеріалів та місцями зберігання.

При внутрішній перевірці операцій, пов'язаних з отриманням вказаних матеріальних ресурсів необхідно звернути увагу на:

- наявність висновків спеціально акредитованих лабораторій стосовно якості та біобезпечності відповідних матеріальних ресурсів;
- дату та наявність наказу керівника підприємства про призначення складу комісії;
- склад комісії, що займалася вивченням вмісту генетично модифікованих

організмів на території підприємства;

- доцільність прийомів, способів та процедур, застосованих при перевірці матеріальних ресурсів з вмістом генетично модифікованих організмів;
- відповідність умов транспортування та зберігання матеріальних ресурсів з вмістом генетично модифікованих організмів до місця розташування підприємства;
- своєчасність та правильність відображення даних, пов'язаних з придбанням матеріальних ресурсів з вмістом генетично модифікованих організмів, наприклад, у "Відомості обліку транспортно-заготівельних витрат, пов'язаних з придбанням матеріальних ресурсів з вмістом генетично модифікованих організмів" із графами - характеристика матеріальних ресурсів (номенклатурний номер, назва), постачальник, вид транспорту, надійшло, вартісна оцінка витрат, пов'язаних з: транспортуванням, імпортом запасів (мита, платежі), оплатою тарифів за вантажно-розвантажувальні роботи, відрядженнями, додатковими дослідженнями тощо;
- повноту, своєчасність і правильність відображення загальної суми та кількості оприбуткованих і використаних матеріальних ресурсів з вмістом генетично модифікованих організмів на підприємстві на рахунках аналітичного (026 "Виробничі запаси на лабораторному обстеженні" - доки немає висновку) та синтетичного обліку (рахунок 20 з відповідними субрахунками), у первинних документах і регістрах обліку таких як: "Відомість обліку матеріальних ресурсів з вмістом генетично модифікованих організмів" із графами - характеристика матеріальних ресурсів (номенклатурний номер, назва), назва постачальника, документи, надійшло (дата, кількість, сума), відмітка лабораторії, вибуло (дата, кількість, сума).

Результати перевірки можна узагальнити у формі "Результати перевірки оприбуткування матеріальних ресурсів з вмістом генетично модифікованих організмів" із такими графами – отримано (номенклатурний номер, найменування, документ, кількість, сума, кореспонденція рахунків),

використано (документ, кількість, сума, напрям, кореспонденція рахунків).

Далі така інформація після відображення в формах внутрішньої звітності (кількість та строки складання яких мають встановлюватися виключно, виходячи зі специфіки фінансово-господарської діяльності підприємства) має бути узагальнена в формах зовнішньої звітності.

Наприклад, у структурі фінансової звітності, а саме: форми 1 "Баланс" [7] доречно передбачити деталізацію статті 100 "Виробничі запаси". Так, у вписуємому рядку 101 має наводитися інформація про – "вміст генетично модифікованих організмів" у складі виробничих запасів підприємства, такі ж відомості необхідно приводити і в рядках 801, 811 розділу VIII форми 5 "Примітки до річної фінансової звітності".

Необхідно для харчових підприємств передбачити спеціальну форму статистичної звітності з докладною характеристикою виробників, видів продукції, із зазначенням гранично допустимих рівнів вмісту генетично модифікованих організмів взагалі в світі та тих, які існують на підприємстві. Така форма спостереження, на відміну від інших, не повинна бути знеособленою, кожен бажаючий має змогу знати, який виробник, які саме види матеріальних ресурсів з вмістом генетично модифікованих організмів застосовує в технологічному процесі.

Відстеження процесів руху матеріальних ресурсів з вмістом генетично модифікованих організмів змусить харчові підприємства, підсилити й відповідальність осіб, які безпосередньо зайняті на етапах, що супроводжують рух подібних ресурсів.

Так, на відділ матеріально-технічного постачання такого підприємства покладатиметься особливе завдання – укладання угод з чітким визначенням відповідальності постачальників за умови, терміни та температурні режими поставок у різні сезони року; на лабораторію підприємства – об'єктивної оцінки сировини й матеріалів, що надійшли; на персонал складів – суворого дотримання умов зберігання матеріальних ресурсів з вмістом генетично

модифікованих організмів; на технологів у цехах – своєчасного і раціонального використання, дотримання норм та усіх вимог технологічної обробки та у випадку необхідності правильної утилізації.

На підставі результатів проведеного дослідження можна зазначити:

- погіршення екологічної ситуації змушує споживачів уважніше ставитися до якості товарів, робіт та послуг. Ця обставина, вимагає надання достеменних відомостей про сировину та матеріали з яких вони виготовляються;
- для правильного відображення інформації про об'єкт варто знайти адекватне його визначення. У зв'язку з цим, запропоновано під *"генетично модифікованими матеріальними ресурсами"* для підприємств харчової промисловості розуміти: матеріальні ресурси, вирощені (вироблені) за допомогою штучних змін їхньої первісної генної структури, а під *"генетично модифікованою харчовою продукцією"* - продукцію, у складі якої містяться матеріальні ресурси, вирощені (вироблені) за допомогою штучних змін їхньої первісної генної структури;
- з метою удосконалення обліку матеріальних ресурсів з вмістом генетично модифікованих організмів на підприємствах харчової промисловості, пропонується поряд із назвою субрахунків до рахунку 20 "Виробничі запаси" проставляти аббревіатуру "ГМО", наприклад, 201 ГМО "Генетично модифікована сировина й матеріали", доповнити позабалансові рахунки - субрахунком 026 "Виробничі запаси на лабораторному обстеженні" на якому враховувати сировину і матеріали відносно яких немає висновку щодо вмісту генетично модифікованих організмів;
- для надання повної, правдивої та неупередженої інформації користувачам рекомендується доповнити форму 1 "Баланс" вписуємим рядком 101, а розділ VIII форми 5 "Примітки до річної фінансової звітності" - вписуємими рядками 801, 811, у яких має наводитися інформація про "вміст генетично модифікованих організмів".

Передбачити спеціальну форму статистичного спостереження для

харчових підприємств із зазначенням: виробника, докладної характеристики видів продукції, гранично допустимих рівнів вмісту генетично модифікованих організмів для подібних продуктів і тих, які існують на конкретному підприємстві. Така форма спостереження не повинна бути знеособленою, кожен бажаючий має змогу знати, який виробник, які саме види матеріальних ресурсів з вмістом генетично модифікованих організмів застосовує в технологічному процесі;

– дещо по-іншому, будуть розподілятися функціональні обов'язки співробітників відділу матеріально-технічного постачання, персоналу складів, центральної лабораторії, цехів.

Вважаємо, що питання пов'язані з обліком та контролем матеріальних ресурсів з вмістом генетично модифікованих організмів на підприємствах харчової промисловості ще не раз будуть предметом окремих досліджень і чисельних науково-практичних обговорень.

Література:

1. Карагод В.С. Проблемы внедрения корпоративной социальной отчетности на постсоветском пространстве // Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції "Сучасні вимоги до обліку та контролю у контексті глобалізації". – Одеса: ОДЕУ, 2009. – С. 101-103.

2. Новодворский В.Д. Бухгалтерский учет производственных ресурсов. (Вопросы теории и практики). - М.: Финансы и статистика, 1989. - 254 с.

3. Малютенкова С.М. Товароведение и экспертиза кондитерских товаров. - СПб.: Питер, 2004.- 180 с.

4. Зайцева Г.Т., Горпинко Т.М. Технологія виготовлення борошняних кондитерських виробів. - К.: Вікторія, 2002. - 400 с.

5. Пономарьов П.Х., Донцова І.В. Генетично модифікована продовольча сировина і харчові продукти, вироблені з її використанням: Навч. посіб. – К.: ЦУЛ, 2009. - 126 с.

6. Закон України "Про державну систему безпеки при створенні,

випробуванні, транспортуванні та використанні генетично модифікованих організмів" від 31.05.2007 р. № 1103-V // www.nau.com.ua

7. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 2 "Баланс", утвержденное приказом Министерства финансов Украины от 31.03.1999 г. № 87, зарегистрированное в Министерстве юстиции Украины 21.06.1999 г. под № 396/3689 (с изменениями и дополнениями) // www.nau.com.ua