

УДК 657. 63

*О. В. Коваль,  
к. е. н., доцент кафедри організації обліку та звітності,  
Вінницький національний аграрний університет*

## БІОЛОГІЧНІ АКТИВИ З ГМО – НОВІ ОБ'ЄКТИ ОБЛІКУ В СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ

*O. V. Koval,  
Ph.D., Associate Professor, of Department of Organization of account and accounting,  
Vinnytsa National Agrarian University*

### BIOLOGICAL ASSETS GMO ARE NEW OBJECTS REGISTERED IN AGRICULTURE

*У статті розглянуто питання обліково-інформаційного забезпечення управління, державного та суспільного контролю за біологічними активами з генетично модифікованими формами. Обґрунтовано необхідність розробки комплексного підходу до побудови системи бухгалтерського обліку біологічних активів з ГМО, з огляду на підвищення суспільних запитів до облікової інформації за умови сталого розвитку.*

*Registration-informative providing of management, state and public control for the biological assets with the genetically modified forms is considered in this article. Due to the increasing public demand for accounting information is necessary to create a comprehensive approach to creation a system of accounting of biological assets of GMO.*

**Ключові слова:** біологічні активи, ГМО, облік, організація обліку.

**Key words:** biological assets, GMO, account, organization of account

**Постановка проблеми.** Останнім часом Україна привертає особливу увагу провідних біотехнологічних компаній, що зацікавлені у просуванні своєї продукції на нові ринки збуту. Так, за неофіційними даними, тільки за останні роки було засіяно генетично модифікованою соєю 45% посівних площ цієї культури в Україні, а також картоплі та кукурудзи. Насіння, харчові продукти та продовольча сировина, що ввозиться в Україну, не реєструється та не перевіряється на вміст ГМО, а це, у свою чергу, має ризик неконтрольованої появи на продовольчому ринку продуктів харчування, що містять ГМО. Такий перебіг подій потребує від України встановлення правил біобезпеки, розробки нормативно-правових актів та державного контролю.

На сьогодні жодна організація України не володіє достовірною інформацією про кількість засіяних площ рослинами ГМО, кількість продукції, виробленої та ввезеної з ГМО, зазначає Ю.А.Карамазін. Однак в Україні вже давно така продукція вирощується на полях, використовується під час виробництва харчових продуктів та потрапляє до українського споживання без будь-якого повідомлення [2, с. 102].

Сьогодні в Україні єдиним документом щодо завезення та випробувань ГМО є лише «Тимчасовий порядок ввезення, державного випробування, реєстрації та використання трансгенних сортів рослин в Україні», затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 17 серпня 1998 р. за № 1304, який фактично не виконується, тому що за останні роки в Україні офіційно не зареєстровано жодного ГМО.

**Аналіз останніх досліджень.** Питання щодо вирощування сільськогосподарської продукції з ГМО є не нове і дослідженню його, приділяється велика увага з боку вчених економічного профілю. Серед них: Ф.Ф. Бутинець, Н.О. Голуб, І.В. Замула, Н.М. Малога, В.А. Межерин, М.М. Шігун та інші.

Наукові праці різних авторів вирішують досить складну проблему формування та оприлюднення інформації щодо екологічно чистої продукції на сільськогосподарських підприємствах України. Однак, ряд питань щодо методики, організації обліку біологічних активів та сільськогосподарської продукції з ГМО потребує більш поглибленого вивчення та розробки.

**Метою** написання статті є розробка методики побудови обліку генетично модифікованих біологічних активів та операцій з їх біологічних перетворень, з метою контролю виробництва й реалізації таких об'єктів обліку.

**Результати досліджень.** Сьогодні Україна прагне до членства у Європейському союзі. Очевидно, шлях до цього передбачає тісніші зв'язки у торгівлі, інвестиційну та економічну співпрацю між Україною та блоком.

Європейський союз є одним із головних імпортерів української сільськогосподарської продукції. Він використовує імпортовану сою для виробництва олії для продуктів харчування, харчових добавок та інгредієнтів, кормів для худоби. Кукурудза також використовується як корм для худоби. Рапс використовується для виробництва біодизелю.

Щодо ринку Європейського союзу, то, якщо ГМО, не дозволений ЄС, знаходять у партії імпортованих товарів, ЄС може застосувати захисні заходи, починаючи від вимог додаткового тестування та сертифікації і закінчуючи тимчасовим припинення імпорту проблемного продукту. У випадку, якщо партія товарів містить ГМО, але лише ті, що дозволені у ЄС, вони мають бути відповідно марковані. Якщо, наприклад, українська кукурудза, один із основних експортних видів зернових України, буде містити ГМО, як у випадку із соєю, що споживається на внутрішньому ринку, країна може зітхнути із серйозними проблемами під час експорту до ЄС.

Хоча нормативні акти Європейського союзу із питань генетично модифікованих організмів дотепер мали досить обмежений вплив на український експорт, можливості економічного зростання можуть опинитися перед серйозними загрозами у майбутньому. Якщо ЄС залишиться одним із головних імпортерів України, вона має потурбуватись про відповідність своєї продукції вимогами Європейського союзу. Отже, економічні причини говорять на користь вибору підходу ЄС до ГМО.

Сьогодні, немає жодної спроби системного аналізу ринку стосовно того, як може і наскільки готова велика аграрна держава Україна представити себе на світовому ринку. Не відбувається жодного фахового аналізу щодо шляхів розвитку агропромислового комплексу. Хто ми є? Що є пріоритетним для вітчизняного агропромислового комплексу з урахуванням дефіциту на світовому ринку продовольства? Чи позиціонуємо ми себе як виробника «чистої продукції», чи ми є сировинним додатком для постачання товарного зерна та реалізації планів інших країн? Чи готові ми знову поборотися за почесне звання «житниці Європи»?

Історія законотворчості у галузі біобезпеки в Україні почалася у 1992 році, коли Урядом була створена Комісія з контролю безпеки та регулювання робіт з генетично зміненими організмами. Одним із завдань комісії було розроблення нормативних документів, що регулюють дослідження та практичне використання генетично модифікованих організмів. Приблизно через рік був розроблений перший проект Закону України з біобезпеки. Оскільки у ті часи ще не було подібних законів, він більше нагадував посібник з техніки безпеки робіт у галузі генної інженерії [3, с. 14].

Як бачимо, система регулювання ГМО продукції в Україні відносно нова. Основний закон - закон «Про державну систему біобезпеки при створенні, випробуванні, транспортуванні та використанні генетично модифікованих організмів» (далі Закон про біобезпеку), був прийнятий 30 травня 2007 року - є незавершеним та в значній мірі не функціональним. Однак, варто відмітити, що протягом останніх місяців багато важливих питань, включаючи ключові механізми реєстрації та маркування ГМО, нарешті були врегульовані законодавцями України. Останні зусилля Кабінету Міністрів України щодо регулювання ГМО в Україні дають надію, що система в найближчому майбутньому буде працювати.

У Законі про біобезпеку викладено основні принципи державної політики у галузі поводження з ГМО, головні з яких – пріоритетність збереження здоров'я людини і охорони навколишнього природного середовища порівняно з отриманням економічних переваг від застосування ГМО, а також забезпечення заходів безпеки при створенні, дослідженні та практичному використанні ГМО у господарських цілях [3, с. 15].

Відповідно до Закону, повноваження щодо контролю та регулювання у сфері ГМО розподілені між п'ятьма центральними органами виконавчої влади: Кабінетом міністрів, Міністерством освіти та науки, Міністерством охорони навколишнього природного середовища, Міністерством охорони здоров'я та Міністерством аграрної політики (табл. 1.).

**Таблиця 1.**  
**Органи влади, що регулюють ГМО відповідно до Закону України «Про державну систему біобезпеки при створенні, випробуванні, транспортуванні та використанні генетично модифікованих організмів»**

Установи	Повноваження
Кабінет Міністрів України	Забезпечує державне регулювання та контроль у сфері поводження з ГМО та генетично-інженерної діяльності; Забезпечує здійснення заходів щодо державної підтримки генетично-інженерної діяльності; Спрямує і координує роботу центральних органів виконавчої влади та інших органів виконавчої влади в галузі поводження з ГМО та генетично-інженерної діяльності; Організовує міжнародне співробітництво з метою забезпечення безпечного поводження з ГМО та розвитку наукових знань у цій галузі; Затверджує порядок державної реєстрації ГМО та продукції, отриманої з їх використанням; Затверджує порядок ввезення ГМО джерел харчових продуктів, кормів і харчових продуктів та кормів, вироблених із ГМО; Затверджує порядок надання дозволу на транзитне переміщення ГМО через територію України; Затверджує порядок ліцензування генетично-інженерної діяльності у замкненій та відкритій системах; Затверджує порядок проведення державної апробації (випробувань) ГМО у відкритій системі та отримання дозволу на їх проведення; Затверджує критерії безпеки поводження з ГМО у замкненій системі.
Міністерство освіти та науки України	Забезпечує розвиток наукового і науково-технічного потенціалу в галузі генетично-інженерної діяльності; Забезпечує захист міжнародних і національних патентів та інших видів інтелектуальної власності в галузі поводження з ГМО; Розробляє критерії безпеки поводження з ГМО та генетично-інженерної діяльності у замкнених системах; Розробляє та вдосконалює систему контролю за дотриманням правил безпеки генетично-інженерної діяльності; Здійснює ліцензування генетично-інженерної діяльності у замкнених системах (наприклад, лабораторії); Надає дозволи на ввезення незареєстрованих ГМО, якщо вони використовуються виключно для науково-дослідних цілей, а також з метою їх державних випробувань.
Міністерство охорони навколишнього природного середовища України	Здійснює державну екологічну експертизу ГМО призначених для використання у відкритій системі; Розробляє критерії оцінки ризику потенційного впливу ГМО на навколишнє природне середовище; Здійснює державну реєстрацію засобів захисту рослин, отриманих з використанням ГМО; Здійснює державний нагляд і контроль за дотриманням заходів біологічної і генетичної безпеки щодо біологічних об'єктів природного середовища при створенні, дослідженні та практичному використанні ГМО у відкритій системі; Надає дозволи на вивільнення ГМО у відкритій системі.
Міністерство охорони здоров'я України	Розробляє критерії оцінки ризику потенційного впливу на здоров'я людини ГМО та продукції, отриманої з використанням ГМО, у тому числі харчових продуктів; Здійснює державну санітарно-епідеміологічну експертизу продукції, отриманої з використанням ГМО; Здійснює державну реєстрацію ГМО для харчового використання (ГМО джерел харчових продуктів), а також державну реєстрацію харчових продуктів, косметичних засобів, лікарських засобів, які містять ГМО або отриманих з їх використанням; Затверджує перелік харчових продуктів, щодо яких здійснюється контроль вмісту ГМО та перелік відповідних методик детекції та ідентифікації ГМО; Здійснює моніторинг харчових продуктів, отриманих із застосуванням ГМО, за критерієм наявності в них тільки зареєстрованих ГМО джерел.
Міністерство аграрної політики України	Забезпечує державну апробацію та державну реєстрацію створених на основі ГМО сортів сільськогосподарських рослин, порід тварин, мікробіологічних сільськогосподарських і ветеринарних препаратів; Здійснює державний нагляд і контроль за дотриманням заходів біологічної і генетичної безпеки щодо сільськогосподарських рослин і тварин при створенні, дослідженні та практичному використанні ГМО у відкритих системах на підприємствах, в установах і організаціях агропромислового комплексу незалежно від їх підпорядкування і форми власності; Здійснює державну реєстрацію ГМО для використання 12 кормів (ГМО джерел кормів), а також реєстрацію кормових добавок та ветеринарних препаратів, у яких містять ГМО або отриманих з їх використанням; Затверджує перелік кормів, у яких здійснюється контроль вмісту ГМО, та перелік відповідних методик детекції та ідентифікації ГМО; Здійснює моніторинг кормів, отриманих із застосуванням ГМО, за критерієм наявності в них тільки зареєстрованих ГМО джерел.

Джерело: Закон про біобезпеку

У Законі приділено увагу регулюванню генетично-інженерної діяльності у замкненій і відкритій системах, державній реєстрації ГМО, їх використанню, транспортуванню, зберіганню та утилізації. У заключних положеннях Закону окреслено відповідальність за його порушення, основні вимоги до дозвільної системи у сфері генетично-інженерної діяльності та доступу до інформації щодо ГМО [3, с.17].

Постановою Кабінету Міністрів України від 23.07.2009 р. №808 затверджується порядок, який визначає проведення державного випробування та державної реєстрації генетично модифікованих сортів рослин, як об'єктів інтелектуальної власності, що проходять процедуру державної реєстрації майнових прав інтелектуальної власності на сорт рослин та/або майнового права інтелектуальної власності на поширення сорту рослин, відповідно до вимог Закону України «Про охорону прав на сорти рослин», при наявності документів, що підтверджують можливість вивільнення ГМО у відкритій системі та їх екологічну, біологічну та генетичну безпеку, які видаються уповноваженими центральними органами виконавчої влади [146].

Згідно постанови Кабінету Міністрів України, об'єктом державної апробації ГМО є конкретно визначений сорт сільськогосподарської рослини (її частини або насіння), який вважається таким, що придатний для відтворення цілісних рослин.

За законом терміни розгляду реєстраційних документів не можуть перевищувати 120 днів від дня їх подачі, включаючи строки проведення відповідних експертиз (стаття 14), а термін розгляду документів для видачі дозволу на ввезення незареєстрованих ГМО не може перевищувати 45 днів від їх подачі [3, с.18].

Підставою для відмови у держреєстрації є наявність науково обґрунтованої інформації про небезпеку ГМО для здоров'я людини або навколишнього середовища під час його використання.

Зауважено також, що Державна реєстрація ГМО проводиться безоплатно строком на п'ять років [4].

Українські виробники сільськогосподарської продукції є достатньо відкритими до біотехнологій та насамперед бачать переваги ГМО (більш високий рівень врожайності через стійкість до гербіцидів). Щодо таких даних не існує офіційної статистики, але за підрахунками підприємців близько 50% - 80% сої, що вирощується в Україні є генетично модифікованою. Крім того, Державний комітет з технічного регулювання та захисту прав споживачів підтверджує, що 45 % обробленої сої в Україні є генетично модифікована соя. Експерти пояснюють це тим, що українська соя споживається всередині країни, а не експортується. У випадку експорту, активні трейдери на українському ринку втрутилися б і жорсткіше контролювали б закупівлі.

Картопля, кукурудза та пивоварний ячмінь, а також бавовна теж містять ГМО, але в значно меншій кількості. Очевидно, відсутність програм нагляду за полями та систематичного обліку та контролю проданого насіння заохочує сільськогосподарських виробників використовувати нелегальну (на сьогодні) технологію [1, с. 19].

Глобалізація економіки, прагнення досягти аграрним сектором України лідируючих позицій у світовому виробництві продовольства обумовлюють додаткову потребу посилення обліково-інформаційного забезпечення управління, державного та суспільного контролю за біологічними активами з генетично модифікованими формами. Постає необхідність розробки комплексного підходу до побудови системи бухгалтерського обліку біологічних активів з ГМО, з огляду на підвищення суспільних запитів до облікової інформації в умовах сталого розвитку.

ГМО є активами майже всіх сільськогосподарських підприємств у вигляді біологічних активів та сільськогосподарської продукції. Тому, для «прозорого» ведення обліку на підприємстві потрібно їх відображати як окремі об'єкти обліку. Вирішення облікових проблем підприємств залежить від правильно сформованої облікової політики. Тому, основні положення щодо обліку генетично модифікованих організмів потрібно зазначити в обліковій політиці, а саме:

- перелік рахунків, що відображають БА з ГМО;
- порядок документообігу БА з ГМО;
- методи оцінювання БА з ГМО;
- порядок визначення первісної вартості ГМО; складу та наповнення внутрішньої звітності; нормативів витрачання сировини; вартості БА з ГМО;
- собівартість, яка буде обчислюватись за даними обліку;
- перелік статей калькуляції;
- порядок бухгалтерського обліку випуску продукції, що містить ГМО;
- методи списання БА з ГМО;
- порядок проведення інвентаризації БА з ГМО.

Представлені елементи облікової політики щодо біологічних активів з ГМО, які доцільно враховувати при організації обліку з детальним розкриттям усіх положень, які впливають на формування та відображення даних об'єктів в обліку та звітності. Обов'язкове відображення в обліковій політиці біологічних активів з ГМО підвищить інформативність обліку, аналізу, контролю та сприятиме прийняттю раціональних рішень.

**Висновок.** Запропонована нами методика ведення обліку біологічних активів з ГМО є одним із шляхів ведення «прозорого» обліку даних активів, що забезпечить правдивою інформацією споживачів про якість продукції на активному ринку. Адже, найцінніше у людини – її здоров'я, тому поділ активів ще при їх вирощуванні на ті, які містять ГМО та ті, що їх не містять, є і буде досить актуальним.

Необхідність ведення окремого бухгалтерського обліку біологічних активів з ГМО вимагає доповнень елементів облікової політики підприємства, розробки та прийняття відповідних первинних документів, реєстрів, звітних форм щодо даних об'єктів обліку.

Організація обліку біологічних активів з генетично модифікованими організмами дозволить отримувати відповідну інформацію щодо даних об'єктів, що в свою чергу сприятиме посиленню державного та суспільного контролю за використанням ГМО.

Відокремлене відображення в обліку генетично модифікованих організмів прискорить прийняття і інших незрілих змін до галузевих стандартів обліку.

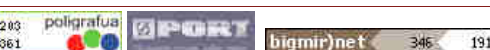
#### Список використаних джерел:

1. Замула І.В., Шигун М.М. Аналітична модель бухгалтерського обліку екологічної діяльності: vlp.com.ua/files/59\_4.pdf
2. Карамазін Ю.А. Про деякі аспекти продовольчої та екологічної безпеки України в контексті відродження українського села. //Микроволновое технології в народном хозяйстве. Внедрение. Проблемы. Перспективы: Вып. 7-8/ под ред ак. Л.Г.Калинина. - Одеса: "Видавництво Бартнева", 2009. – С. 99-105.
3. Новожилов О.В. Законодавча і нормативно-правова база для використання та регулювання обігу генетично модифікованих організмів в Україні // Генетично модифіковані організми: проблеми і перспективи використання їх в Україні. – К.: Аграрна наука. - 2008.- 116 с.
4. Постанова кабінету міністрів України «Деякі питання проведення апробації (випробування) та реєстрації генетично модифікованих організмів сортів сільськогосподарських рослин» від 23.08.2009 р. №808

#### References.

1. Zamula I.V., Shyhun M.M. (2009), "The analytical model accounting environmental performance", [Online], vol. 337, available at: vlp.com.ua/files/59\_4.pdf
2. Karamazin Yu.A. (2009) "Some aspects of food and environmental security in the context of the revival of Ukraine Ukrainian village", *Mykrovolnovoye tekhnolohyy v narodnom khozaiystve. Vnedrenye. Problemy. Perspektivy*, vol. 7-8, pp. 99–105.
3. Novozhylov O.V. (2008), "Legislative and regulatory framework for the use and regulation of genetically modified organisms in Ukraine", *Henetychno modyfikovani orhanizmy: problemy i perspektivy vykorystannia ikh v Ukrain*, pp. 116.
4. Cabinet of Ministers of Ukraine (2009), "Resolution "Some issues of testing (testing) and registration of genetically modified organisms crop varieties", available at: http://zakon.rada.gov.ua (Accessed 23 August 2009).

Стаття надійшла до редакції 09.02.2014 р.



ТОВ "ДКС Центр"