



DOI: 10.58423/2786-6742/2025-11-264-279

УДК 630.2:657

Юлія БАРАНЕНКО

аспірантка третього року навчання зі спеціальності D1 Облік і оподаткування
Вінницького національного аграрного університету
м. Вінниця, Україна

ORCID ID: [0009-0009-1722-3255](https://orcid.org/0009-0009-1722-3255)

e-mail: yuliaagrolis@gmail.com

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ПІДХОДИ ДО ВИЗНАЧЕННЯ СУТНОСТІ ЛІСОВИХ РЕСУРСІВ ДЕРЕВНОГО ПОХОДЖЕННЯ ТА УДОСКОНАЛЕННЯ ЇХ КЛАСИФІКАЦІЇ У ЦІЛЯХ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Анотація. Лісові ресурси деревного походження є стратегічною складовою природно-економічного потенціалу держави, що забезпечує екологічну стабільність, економічне зростання та соціальний добробут. У сучасних умовах переходу України до моделі «зеленої» економіки питання ефективного управління, раціонального використання й належного бухгалтерського відображення лісових ресурсів набуває особливої актуальності. Водночас недосконалість теоретико-методологічного обґрунтування їх сутності та відсутність єдиної класифікації ускладнюють їх ідентифікацію, оцінку та відображення в системі бухгалтерського обліку.

У статті систематизовано підходи до трактування поняття «лісові ресурси» у працях вітчизняних і зарубіжних науковців, розкрито їх економічну та екологічну сутність, визначено місце у системі бухгалтерського обліку біологічних активів. Акцентовано увагу на тому, що лісові ресурси деревного походження мають власний життєвий цикл, який охоплює етапи лісорозведення, догляду, стиглості, заготівлі та відновлення. Доведено, що на кожному з цих етапів виникають специфічні облікові об'єкти, які потребують диференційованого методичного підходу.

Проведено аналіз практики їх бухгалтерського відображення, який засвідчив невідповідність чинних підходів принципу нарахування та відповідності доходів і витрат, що призводить до викривлення фінансових результатів діяльності лісогосподарських підприємств. Запропоновано удосконалену класифікацію лісових ресурсів деревного походження з урахуванням їхнього життєвого циклу та економічного потенціалу. Такий підхід забезпечує інтеграцію екологічних, біологічних і фінансових аспектів у систему бухгалтерського обліку, підвищує аналітичну інформативність звітності, сприяє більшій точній оцінці вартості активів і прозорості управлінських рішень. Отримані результати формують теоретичне підґрунтя для подальшої розробки моделей оцінки біологічних активів лісівництва та впровадження екологічно орієнтованої облікової політики в корпоративних структурах.

Ключові слова: лісові ресурси, лісові ресурси деревного походження, бухгалтерський облік, біологічні активи, класифікація, життєвий цикл, сталий розвиток, «зелена» економіка.

JEL Classification: M41, Q23, Q56, O13.



This is an Open Access article distributed under the terms of the [Creative Commons CC BY-NC 4.0](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/)



Absztrakt. A fa eredetű erőforrások az állam természeti-gazdasági potenciáljának stratégiai elemét képezik, amely biztosítja az ökológiai stabilitást, a gazdasági növekedést és a társadalmi jólétet. Ukrajna „zöld” gazdaság modelljére való átállásának jelenlegi feltételei között különös aktualitást nyer az erdei erőforrások hatékony irányítása, racionális felhasználása és megfelelő számviteli elszámolása. Ugyanakkor lényegük elméleti-módszertani megalapozásának tökéletlensége és az egységes osztályozás hiánya megnehezíti azonosításukat, értékelésüket és a számviteli rendszerben való megjelenítésüket.

A cikk rendszerezi az „erdei erőforrások” fogalmának értelmezési megközelítéseit a hazai és külföldi tudósok munkáiban, feltárja azok gazdasági és ökológiai lényegét, valamint meghatározza helyüket a biológiai eszközök számviteli rendszerében. Kiemelt figyelmet kap az a tény, hogy a fa eredetű erőforrások saját életciklussal rendelkeznek, amely magában foglalja az erdőtelepítést, a gondozást, a vágásérettséget, a kitermelést és a felújítás szakaszait. Bizonyítást nyert, hogy ezen szakaszok mindegyikében specifikus elszámolási objektumok keletkeznek, amelyek differenciált módszertani megközelítést igényelnek.

A számviteli elszámolásuk gyakorlatának elemzése igazolta, hogy a jelenlegi megközelítések nem felelnek meg az elhatárolás elvének, valamint a bevételek és ráfordítások összemérése elvének, ami az erdőgazdálkodási vállalatok pénzügyi eredményeinek torzulásához vezet. Javaslat készült a fa eredetű erdei erőforrások továbbfejlesztett osztályozására, figyelembe véve azok életciklusát és gazdasági potenciálját. Ez a megközelítés biztosítja a környezeti, biológiai és pénzügyi szempontok integrálását a számviteli rendszerbe, növeli a beszámolók elemzési információs értékét, valamint elősegíti az eszközök értékének pontosabb becslését és a vezetői döntések átláthatóságát. A kapott eredmények elméleti alapot képeznek az erdőszeti biológiai eszközök értékelési modelljeinek további kidolgozásához és a környezetorientált számviteli politika bevezetéséhez a vállalati struktúrákban.

Kulcsszavak: erdei erőforrások, fa eredetű erdei erőforrások, számvitel, biológiai eszközök, osztályozás, életciklus, fenntartható fejlődés, „zöld” gazdaság.

Abstract. Wood-based Forest resources constitute a strategic component of the state's natural and economic potential, ensuring environmental stability, economic growth, and social well-being. In the context of Ukraine's transition to a “green” economy, the issues of effective management, rational utilization, and proper accounting representation of forest resources are gaining particular relevance. At the same time, the imperfection of the theoretical and methodological foundations of their essence and the absence of a unified classification complicate their identification, measurement, and representation within the accounting system.

The article systematizes approaches to interpreting the concept of “forest resources” in the works of domestic and foreign scholars, reveals their economic and ecological nature, and defines their place within the accounting system of biological assets. Emphasis is placed on the fact that wood-based forest resources have their own life cycle, which includes the stages of afforestation, maintenance, maturity, harvesting, and regeneration. It is proved that each of these stages generates specific accounting objects that require a differentiated methodological approach.

An analysis of current accounting practices demonstrated the inconsistency of existing approaches with the principles of accrual and matching of income and expenses, leading to distortions in the financial results of forestry enterprises. An improved classification of wood-based forest resources has been proposed, taking into account their life cycle and economic potential. This approach ensures the integration of environmental, biological, and financial aspects into the accounting system, enhances the analytical informativeness of reporting, and contributes to a more accurate assessment of asset value and transparency of management decisions. The obtained results form a theoretical basis for the further development of models for evaluating forestry biological assets and for the implementation of environmentally oriented accounting policies in corporate structures.

Keywords: forest resources, wood-based forest resources, accounting, biological assets, classification, life cycle, sustainable development, green economy.

Постановка проблеми. Ліс є складною екосистемою, яка постійно змінюється: росте, розвивається, накопичує біомасу та проходить різні стадії – від молодого насадження до стиглого лісу, готового до рубки. Лісові ресурси, зокрема, деревного походження відіграють ключову роль у забезпеченні екологічної рівноваги, економічного розвитку та соціального добробуту України. Їх ефективне управління, раціональне використання та збереження залежать від багатьох факторів, серед яких важливе місце посідає якісний бухгалтерський облік. Проте, чинна класифікація лісових ресурсів деревного походження для потреб бухгалтерського обліку, як правило, зосереджується на статичних показниках, таких як вік або запас деревини на момент потенційного використання та часто ігнорує їхню біологічну природу та динамічний життєвий цикл. Зазначене призводить до проблем у відображенні лісових ресурсів деревного походження у бухгалтерському обліку.

Актуальність теми дослідження зумовлена необхідністю удосконалення теоретико-методологічних підходів до визначення сутності лісових ресурсів деревного походження з урахуванням їх біологічної природи, динамічних властивостей та економічного потенціалу. Удосконалення їх класифікації для цілей бухгалтерського обліку є важливим кроком до формування більш об'єктивної, екологічно орієнтованої системи обліку, яка сприятиме забезпеченню прозорості управління лісовими ресурсами, оцінці їх реальної вартості та інтеграції принципів сталого розвитку у практику лісогосподарської діяльності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У попередніх роботах автора досліджено існуючу класифікацію дров'яної деревини. Запропоновано доповнити її поділом дров'яної деревини за сировиною, з якої отримано дров'яну деревину на дров'яну деревину зі стовбура, крупномірні відходи, ліквід із крони та порубкові рештки [1]. Проте, здійснивши подальші дослідження, вважаємо, що не можна обмежувати облік лісових ресурсів лише дров'яною деревиною.

Проблематику розвитку лісового господарства, його економічної ефективності та бухгалтерського обліку лісових ресурсів розглядали у своїх працях В.М. Гончар [2], Л.М. Дриманова [3; 4], Н.С. Дружинська [5; 6], І.В. Замула [7], Н.Г. Здирко [4], Т.М. Сторожук [5; 6], М.М. Танасієва [7], О.В. Шавурська [7], Б.Ф. Ширко [2]. У працях зазначених авторів сформовано наукові засади ідентифікації, оцінки та класифікації лісових ресурсів, проте їх дослідження обмежується загальними підходами без урахування біологічних етапів розвитку та економічного потенціалу лісових ресурсів деревного походження.

Відсутність єдиного теоретико-методологічного підходу до визначення сутності лісових ресурсів деревного походження та їх класифікації в системі бухгалтерського обліку обумовлює необхідність подальших досліджень у цьому напрямі.



Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на наявність наукових напрацювань у сфері бухгалтерського обліку лісових ресурсів, питання визначення сутності та класифікації лісових ресурсів деревного походження залишаються недостатньо опрацьованими. Відсутність єдиних методологічних підходів до їх оцінки, ідентифікації та відображення в обліковій системі з урахуванням екологічних і біологічних особливостей лісівництва зумовлює необхідність подальших досліджень у цьому напрямі.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою дослідження є обґрунтування теоретико-методологічних засад визначення сутності лісових ресурсів деревного походження та удосконалення їх класифікацію для потреб бухгалтерського обліку з урахуванням особливостей лісгосподарської діяльності.

Виклад основного матеріалу дослідження. Лісистість території України станом на 2024 рік становить 15,9%, а загальна площа лісових ділянок лісового фонду України – 10,4 млн га, у т.ч. 9,49 млн га – вкриті лісовою рослинністю, загальний запас деревини досягає 2,3 млрд м³ [8]. Однак, фактична лісистість території країни є однією з найнижчих у Європі (табл. 1).

Таблиця 1.

Лісистість деяких країн ЄС та України, 2022 р.*

№ з/п	Країна	Загальна площа території країни, тис. га	Площа вкритих лісом земель, тис. га	Лісистість, %
1	Швеція	45218	27980	61,9
2	Фінляндія	33814	22409	66,3
3	Іспанія	50596	18576	36,7
4	Франція	54919	17700	32,2
5	Норвегія	32376	12128	37,5
6	Німеччина	35702	11482	32,2
7	Італія	30132	9620	31,9
8	Україна	60370	9690	15,9
9	Польща	31268	9477	30,3

*Узагальнено автором за даними Eurostat [9] та Державного агентства лісових ресурсів України [10]

Для досягнення оптимального рівня лісистості, який фахівці оцінюють у 19–20%, необхідно збільшити площу лісів щонайменше на 2–2,5 мільйона гектарів. Таке розширення лісових масивів є критично важливим для підтримки екологічної рівноваги на всій території країни, а також для значного зростання ресурсного потенціалу лісового господарства. Європейська служба статистики оприлюднює дані щодо площ, вкритих лісовою рослинністю європейських країн станом на 2022 р. (рис. 1).

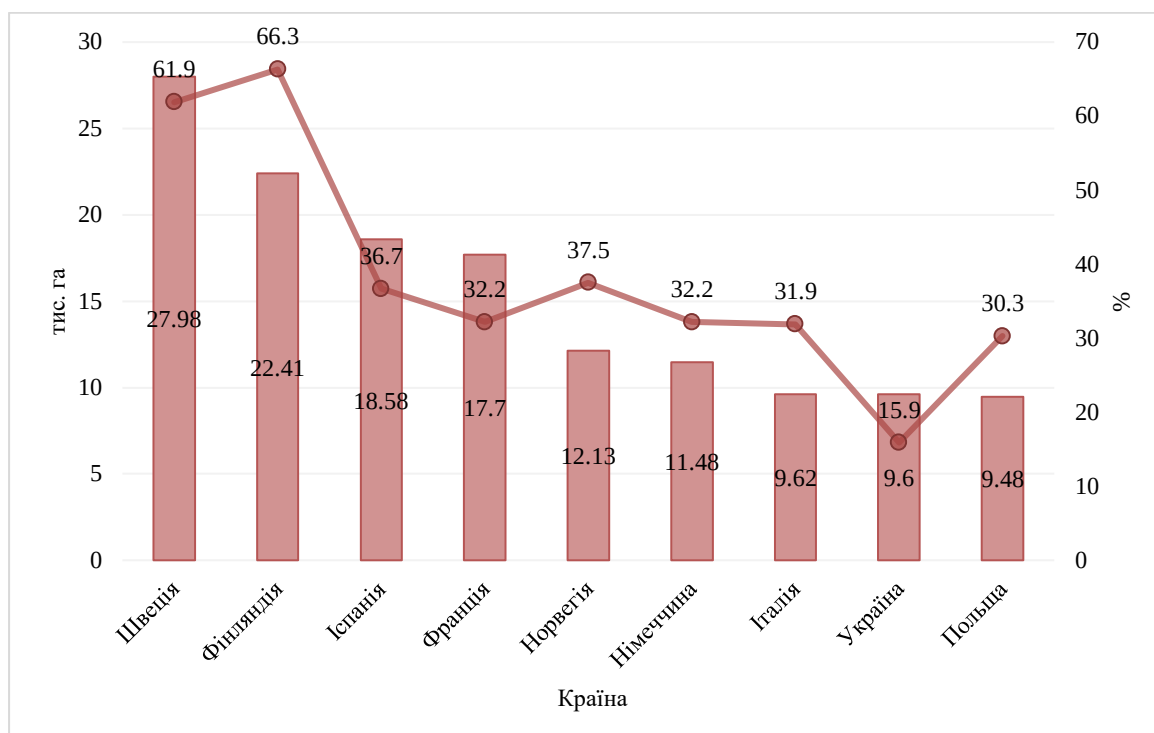


Рис. 1. Площа вкритих лісовою рослинністю земель та лісистість у країнах ЄС та в Україні, 2022 р.*

*Побудовано автором за даними Eurostat [9] та Державного агентства лісових ресурсів України [10]

Так, станом на 2022 р. серед країн ЄС Україна займала 8 місце за площами земель, вкритих лісовою рослинністю, хоча згідно даних ДАЛРУ за 2024 р. [8], Україна посідає 9 місце у Європі (не враховуючи рф) за даним показником. Можемо припустити, що це насамперед пов'язано з веденням бойових дій на території України. За даними Державного агентства лісових ресурсів України, наданими UWEC Work Group, станом на червень 2024 року, 708,9 тис. га лісів зазнали безпосереднього впливу війни, а повністю знищеними вважаються 893,9 га, а загальна сума збитків лісам становить 2,457 млн грн. [11].

Зазначимо, що процес виробництва в лісовому господарстві вимагає накопичення значних запасів деревини. Деревні запаси неможливо відновити за короткий термін. Втрати деревного запасу безповоротні, а лісовирощування характеризується великою тривалістю виробничого циклу. Вирощування стиглих березових, грабових осикових насаджень триває 40–50 років соснових ялинових і ялицевих – 70–90 років дубових, букових – 100–120 років. Процес вирощування лісових ресурсів деревного походження проходить у декілька етапів – лісових процесів, а саме: лісорозведення/лісовідновлення, лісодогляд, лісорубка, лісозаготівля (табл. 2).



Таблиця 2.

Характеристика основних лісопроцесів*

№ з/п	Лісопроцес	Характеристика
1	Лісовідновлення	процес відновлення лісової рослинності на територіях, де ліс був знищений (наприклад, після суцільних рубок, пожеж, стихійних лих), метою якого є забезпечення неперервності лісового покриву та збереження функцій лісу. Може бути природнім, штучним або комбінованим.
2	Лісорозведення	комплекс заходів зі створення нових лісів на територіях, де їх раніше не було (наприклад, на еродованих землях, відпрацьованих кар'єрах, деградованих сільськогосподарських угіддях).
3	Лісодогляд	система заходів, спрямованих на формування високопродуктивних, стійких та якісних лісових насаджень протягом всього періоду їхнього росту, постійна робота, що починається фактично з моменту посадки молодих дерев і триває до їхньої стиглості.
4	Лісорубка	технологічний процес або система методів заготівлі деревини, що визначає, як саме відбувається вилучення дерев з лісу, це не просто «зрубати дерево», а ціла стратегія, яка враховує екологічні, економічні та соціальні аспекти.
5	Лісозаготівля	сукупність технологічних операцій, пов'язаних із валкою дерев, обрубкою гілок, розкрязуванням стовбурів на сортименти, їхнім трелюванням (транспортуванням від місця валки до проміжного складу) та вивезенням з лісу, тобто це практична реалізація рішення про рубку.

*Сформовано автором

Вищезазначені процеси є взаємопов'язаними, складають частини єдиної системи сталого лісоуправління і утворюють замкнений цикл. (рис. 2). Циклічність цих процесів впливає з їхньої логічної послідовності та взаємної залежності. Будь-яке раціональне використання лісу, особливо через лісозаготівлю, вимагає подальшого його відновлення (лісорозведення, лісовідновлення), після висаджування молодого лісу, вони потребують постійного догляду (лісодогляд). Після десятиліть росту та догляду, ліс досягає стиглості. Саме тоді настає черга лісорубки (як способу вилучення деревини) та лісозаготівлі (як практичного процесу заготівлі). Саме лісорубка та лісозаготівля створюють потребу у новому циклі лісовідновлення. Заготовлена ділянка стає місцем для вирощування нового покоління лісу.

Таким чином, кожен етап не лише впливає на наступний, але й завершується створенням умов для початку нового циклу. Це забезпечує безперервність лісокористування та можливість отримувати ресурси з лісу на постійній основі, не виснажуючи його.

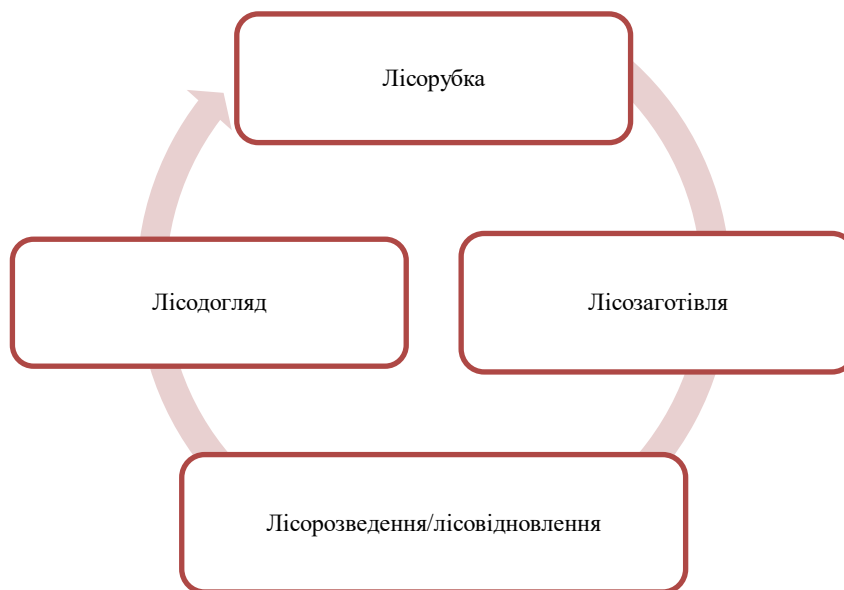


Рис. 2. Замкнений цикл процесів у лісовому господарстві*

**Побудовано автором*

Лісові ресурси мають особливе значення для розвитку галузей лісового господарства, вони є джерелом цінної промислової сировини, продуктів харчування, впливають на якість води і повітря, а також здатні забезпечувати екологічну стійкість.

Людство ще кілька століть тому почало втручатися у лісопроцеси, починаючи з ранніх стадій його формування з метою отримання максимальної кількості висоякісних лісових ресурсів деревного походження. Спочатку процеси проводилися інтуїтивно, господарські дії носили суто практичний характер, але згодом, коли у багатьох країнах деревина набула статусу цінного товару, постала нагальна потреба у систематизації знань, розробці наукових підходів до лісовирощування та впровадженні планового, раціонального лісокористування [12, с. 193]. Тобто, традиційне розуміння лісових ресурсів зводилося виключно до деревини як основного товарного продукту, проте дане бачення не відображає багатофункціональності лісів. Окрім того, сьогодення ставить перед лісовим господарством нові виклики, а саме: наслідки повномасштабного вторгнення, зміна клімату, незаконні рубки, недостатня лісистість, зношеність матеріально-технічної бази та кадровий дефіцит. Все вищезазначене вимагає уточнення сутності поняття «лісові ресурси» з врахуванням сучасних умов господарювання.

Згідно ст. 6 Лісового кодексу України, лісовими ресурсами є деревні, технічні, лікарські й інші продукти лісу, що використовуються для задоволення потреб населення і виробництва та відтворюються в процесі формування лісових природних комплексів. До лісових ресурсів також належать корисні властивості



лісів (здатність лісів зменшувати негативні наслідки природних явищ, захищати ґрунти від ерозії, запобігати забрудненню навколишнього природного середовища та очищати його, сприяти регулюванню стоку води, оздоровленню населення та його естетичному вихованню тощо), що використовуються для задоволення суспільних потреб» [13].

Варто звернути увагу на розуміння сутності лісових ресурсів Я.В. Коваль та іншими, які зауважують, що «лісові ресурси виконують роль сировинних запасів деревних лісоматеріалів (запаси лісу на корені), важливого засобу виробництва лісового господарства (лісоземельне угіддя), елемента біосфери і охорони природи (лісова екосистема). В економічному аспекті лісові ресурси включають як ліс на корені (деревостан), так і лісові землі, разом взяті, які виступають в ролі основного засобу виробництва в лісовому господарстві. Особливістю лісових ресурсів є те, що будь-яка ділянка лісу одночасно виконує роль сировинного ресурсу, засобу виробництва і екосистеми» [14]. Цей підхід розглядає лісові ресурси більш комплексно, визначаючи їх як сировинні запаси (ліс на корені), засіб виробництва (лісоземельне угіддя) і елемент біосфери та охорони природи (лісова екосистема).

Б.Ф. Ширко та В.М. Гончар переконані, що «кінцевим результатом лісогосподарського виробництва є вирощений стиглий ліс і сукупність матеріальних благ, які отримує народне господарство і населення в процесі вирощування лісу» [2, с. 138]. Наведене визначення відрізняється тим, що чітко вказує на кінцевий результат лісогосподарського виробництва – не тільки вирощений стиглий ліс, а й «сукупність матеріальних благ», що є важливо для управлінського обліку.

Т.М. Сторожук та Н.С. Дружинська наполягають на тому, що окрім деревини, невід'ємними компонентами лісових ресурсів також є недеревні лісові ресурси, до яких належать їстівні гриби, дикорослі ягоди, плоди тощо [6, с. 261]. Автори дуже влучно акцентують увагу на недеревних лісових ресурсах (гриби, ягоди, плоди тощо), що розширює джерела цінності лісових ресурсів.

Поділяє думку попередніх науковців Л.М. Дриманова, яка під поняттям «лісові ресурси» розуміє «частину природних ресурсів, яка містить у собі сукупність корисних матеріальних, екологічних і соціально-економічних елементів, із яких складаються лісові екосистеми, а саме деревну й не деревну (гриби, ягоди, плоди, горіхи, лікарські ресурси, кормові й технічні ресурси недеревної рослинності тощо) продукцію лісового господарства разом із його екологічними і соціально-економічними функціями» [3, с. 102]. На нашу думку, визначення Л.М. Дриманової є найбільш комплексним та сучасним серед наведених. Воно інтегрує всі аспекти цінності лісових ресурсів – продукцію, послуги, функції.

Представлені визначення сутності лісових ресурсів демонструють еволюцію поглядів: від вузького, сировинного підходу до більш комплексного, що враховує багатofункціональність лісу.

Аналіз наведених літературних джерел і підходів різних науковців дійсно

виявляє відсутність чіткого, комплексного трактування поняття «лісових ресурсів деревного походження» як окремої категорії. Переважна більшість джерел зосереджується на «лісових ресурсах» у цілому, що охоплює як деревні, так і недеревні компоненти, а також екосистемні функції.

Окремо виділяють поняття лісових ресурсів деревного походження Р.Г. Дубас, який визначає деревні лісові ресурси як «деревину різних порід, зростаючих чи зрубаних дерев у процесі головного (кінцевого) і проміжного користування лісом, а також інших рубань» [15, с. 271]. Також І.В. Замула та інші під деревними лісовими ресурсами розуміють «лісові культури на різних стадіях розвитку» [7, с. 46].

Вважаємо, що ці визначення є цінними, проте є досить вузькими і суто утилітарними, оскільки вони акцентують увагу лише на деревині, обмежуючи лісові ресурси деревного походження лише сировинним аспектом, ігнорують біологічну природу лісу як живого організму, що проходить різні стадії розвитку – життєвий цикл лісових ресурсів деревного походження. Ліс – це не просто сукупність деревини, а складна біологічна система, яка постійно зростає, змінюється і накопичує вартість. Також визначення автора не враховує екологічні та соціальні функції, які виконує саме деревна складова лісу (наприклад, роль дерев у поглинанні вуглецю, захисті ґрунтів, формуванні мікроклімату).

Отже, виходячи з усього вищевикладеного, існує нагальна потреба в уточненні сутності поняття «лісові ресурси деревного походження». Таке уточнення є фундаментальним для системного удосконалення інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку. Сучасний облік не може обмежуватися лише відображенням «зрубаної деревини» чи «деревини на корені» як суто матеріального запасу.

Згідно статті 4 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [16], одним із принципів бухгалтерського обліку є принцип нарахування та відповідності доходів і витрат, тобто для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів [16].

Виходячи з практичного досвіду облікового відображення лісових ресурсів деревного походження на лісогосподарських підприємствах, виявлено проблему невідповідності цьому принципу бухгалтерського обліку. Зрілі лісові ресурси (стиглий ліс) обліковуються на лісогосподарських підприємствах як біологічні активи, тоді як незрілі лісові ресурси (ліс, що знаходиться на етапі посіву/висадки та подальшого росту) – відображаються як витрати. Вони включають вартість садивного матеріалу, витрати на підготовку ґрунту, посадку, агротехнічні догляди, захист від шкідників та хвороб тощо. Такі витрати накопичуються роками, а то й десятиліттями, без відповідного визнання доходу,



що формується. На етапі стиглості та заготівлі (зрілі лісові ресурси) дохід визнається лише тоді, коли деревина досягає стиглості, зрубується і реалізується (або оприбутковується як готова продукція).

Ця практика призводить до значного часового розриву між моментом визнання витрат і моментом визнання доходу. Витрати, понесені сьогодні на вирощування молодняку, спрямовані на отримання доходу, який з'явиться лише через 50, 80 або навіть 100 років. Це порушує принцип відповідності, оскільки:

1) виникає «перекіс» у фінансовому результаті, адже у періоди активного лісорозведення та лісовирощування підприємство показує значні витрати, які не «покриваються» доходами від тих самих насаджень, оскільки вони ще не готові до реалізації, що може призводити до штучного заниження фінансового результату (прибутку) в цих періодах;

2) невідображення накопиченої вартості, тобто лісові ресурси деревного походження, що ростуть, щороку збільшуються в обсязі та якості, накопичуючи вартість. Проте, якщо вони не визнаються активами до моменту стиглості, це накопичене зростання вартості не відображається у бухгалтерському обліку, що спотворює реальний майновий стан підприємства;

3) неефективне управління – без належного обліку лісових ресурсів деревного походження як активу на всіх стадіях його життєвого циклу, управлінські рішення щодо інвестицій у лісовирощування, оцінки ефективності лісогосподарської діяльності та планування стають менш обґрунтованими.

З огляду на зазначене, незрілі лісові ресурси (молодняки, середньовікові насадження) повинні бути визнані біологічними активами. Хоча їхня справедлива вартість на ранніх етапах може бути складною для достовірного визначення, можна використовувати моделі оцінки, засновані на накопичених витратах або потенційному прирості. Це дозволить відображати їхнє зростання як збільшення активів, а не просто як поточні витрати.

Зрілі лісові ресурси (пристигаючі, стиглі, перестійні) також мають обліковуватися як біологічні активи, з оцінкою, що максимально наближена до їхньої справедливої вартості (яку вже легше визначити через потенційну ринкову вартість деревини). Це відображатиме їхню готовність до отримання доходу.

Принцип відповідності буде реалізовано через: визнання витрат на всіх етапах життєвого циклу лісових ресурсів; визнання приросту вартості лісу (як біологічного активу) як доходу або іншого комплексного доходу, що дозволить зіставити витрати, які формують цю вартість, з її приростом; списання балансової вартості лісових ресурсів (активу) у момент його реалізації проти отриманого доходу.

Такий підхід забезпечить більш точне відображення фінансового стану лісогосподарських підприємств, зробить їхню звітність прозорішою та відповідатиме логіці приросту біологічних активів, як це передбачається міжнародними стандартами фінансової звітності. Це також створить міцну основу для подальшого розвитку галузі та залучення інвестицій.

Висвітлена проблема зумовлює необхідність удосконалення як сутності, так і класифікації лісових ресурсів деревного походження із врахуванням їх поділу на незрілі та зрілі, що враховуватиме їхній біологічний цикл розвитку та економічний потенціал.

Отже, на нашу думку, *лісові ресурси деревного походження – це незрілі (молодняки, середньовікові насадження) та зрілі (пристигаючі, стиглі, перестійні) біологічні активи, які є джерелом різноманітних матеріальних благ і водночас відіграють ключову роль у забезпеченні економічних, екологічних та соціальних функцій.*

Перевагами наведеного визначення є його комплексність, адже у ньому відображено поділ лісових ресурсів деревного походження за життєвим циклом, що показує його зростаючу економічну цінність; також досліджені визначення трактують лісові ресурси як сукупність деревини, тоді як у авторському визначенні акцентується увага на тому, що лісові ресурси – це біологічні активи; багатofункціональність визначення, що закладено у виконанні лісовими ресурсами економічних, екологічних та соціальних функцій.

З огляду на запропоноване визначення лісових ресурсів деревного походження та виявлену проблему їх облікового відображення, необхідно проаналізувати існуючі підходи до класифікації лісових ресурсів.

Так, згідно пункту 2 статті 256 Податкового кодексу України [17], об'єктами оподаткування рентною платою є:

- деревина, заготовлена в порядку рубок головного користування;
- деревина, заготовлена під час проведення заходів: щодо поліпшення якісного складу лісів, їх оздоровлення, посилення захисних властивостей; з розчищення лісових ділянок, вкритих лісовою рослинністю, у зв'язку з будівництвом гідровузлів, трубопроводів, шляхів тощо;
- другорядні лісові матеріали (заготівля живиці, пнів, лубу та кори, деревної зелені, деревних соків та інших другорядних лісових матеріалів, передбачених нормативно-правовими актами з ведення лісового господарства);
- побічні лісові користування (заготівля сіна, випасання худоби, заготівля дикорослих плодів, горіхів, грибів, ягід, лікарських рослин, збирання лісової підстилки, заготівля очерету та інших побічних лісових користувань, передбачених нормативно-правовими актами з ведення лісового господарства);
- використання корисних властивостей лісів для культурно-оздоровчих, рекреаційних, спортивних, туристичних і освітньо-виховних цілей та проведення науково-дослідних робіт [17].

Н.Г. Здирко та Л.М. Дриманова досліджують підходи вчених до класифікації лісових ресурсів та їх ідентифікації в бухгалтерському обліку, а також визначають, що лісові ресурси необхідно обліковувати як біологічні активи, що дозволяє більш точно оцінювати їх економічну цінність [4].

Т.М. Сторожук та Н.С. Дружинська класифікують лісові ресурси за послідовністю надходження у господарський обіг на первинні та вторинні, окремо розподіляючи лісові ресурси на деревні та недеревні, залучені до



господарського обліку [5]. Такий поділ є важливим для бухгалтерського обліку, планування та оцінки ефективності використання ресурсів, проте, він потребує доповнення екологічною та правовою класифікацією, щоб відобразити багатогранність функцій лісових ресурсів. У іншому випадку виникає ризик надмірної орієнтації лише на господарське використання, що суперечить сучасним принципам сталого розвитку.

І.В. Замула та інші [7, с. 45] зауважують, що існуючі підходи до класифікації лісових ресурсів не забезпечують достатньої інформаційно бази щодо всіх видів лісових ресурсів, що призводить до прийняття неефективних управлінських рішень, зменшення дохідності та рентабельності діяльності. Автори для організації аналітичних розрізів бухгалтерського обліку пропонують класифікувати лісові ресурси:

- за функціональним призначенням на деревні та недеревні;
- за тривалістю участі в господарському процесі на довгострокові та поточні. Довгострокові у свою чергу класифікуються за можливістю отримання економічної вигоди на експлуатаційні та неексплуатаційні;
- за способом створення на природні та штучні.

Така класифікація, на думку І.В. Замули та інших [7, с. 45], враховує запити управлінського персоналу та статистичних органів.

Життєвий цикл лісу охоплює повний шлях розвитку деревних ресурсів – від моменту їх появи до завершення біологічного циклу та повторного відновлення. У поєднанні з основними лісогосподарськими процесами він утворює цілісну систему, яка дозволяє відстежувати трансформацію лісових ресурсів деревного походження як біологічних активів, так і об'єктів економічної діяльності (табл. 3).

Таблиця 3

Класифікація лісових ресурсів деревного походження за життєвим циклом та лісопроцесами*

Етап життєвого циклу лісу	Лісові процеси	Основні процеси	Облікове значення	Аналітичне значення
Незрілі лісові ресурси деревного походження	Лісовідновлення / Лісорозведення (створення лісу)	Висів, садіння, природне відновлення	Капіталізація витрат, формування первісної вартості біологічних активів	Планування інвестицій та майбутньої продуктивності
Незрілі лісові ресурси (молодняки та середньовікові насадження)	Догляд за лісом	Освітлення, очищення, проріджування, рубки догляду	Облік витрат на догляд, формування вартості біологічних активів	Оцінка ефективності витрат і прогноз росту

Етап життєвого циклу лісу	Лісові процеси	Основні процеси	Облікове значення	Аналітичне значення
Зрілі лісові ресурси (стиглі та перестійні насадження)	Лісорубка/ Лісозаготівля	Головні та санітарні рубки, заготівля	Визнання доходу, калькуляція собівартості деревини, формування доходів, витрат і результатів від діяльності	Аналіз рентабельності заготівель, оцінка фінансових результатів операційної діяльності
Відновлення циклу (ділянки після рубки)	Лісовідновлення / Лісорозведення (повторне відновлення лісу)	Очищення місць рубок, створення культур	Відображення нових капітальних витрат на створення культур	Контроль відновлюваності ресурсів, сталий розвиток

**Власна розробка автора*

Запропонована лісових ресурсів деревного походження забезпечує відображення їх повного життєвого циклу, що дозволяє поєднати біологічні процеси росту лісу з економічними аспектами формування його вартості. Вона створює можливість більш точної оцінки і контролю за змінами у складі біологічних активів, сприяє узгодженню облікових даних із принципами сталого розвитку та підвищує аналітичну цінність управлінської інформації. Крім того, така класифікація формує основу для побудови ефективної системи моніторингу, планування та фінансової звітності у сфері лісового господарства.

Отже, класифікація лісових ресурсів деревного походження за життєвим циклом та лісопроцесами є дієвим інструментом поєднання екологічних, біологічних та економічних аспектів їх обліку. Її застосування сприяє підвищенню прозорості управління лісовими активами та достовірності облікової інформації. Реалізація такого підходу формує підґрунтя для ефективного розвитку лісогосподарських підприємств у контексті «зеленої» економіки.

Висновки та перспективи подальших досліджень. У результаті проведеного дослідження доведено, що ефективне управління лісовими ресурсами деревного походження неможливе без їх достовірного бухгалтерського відображення як біологічних активів, здатних до самовідтворення та зміни вартості у процесі життєвого циклу. Запропоновано теоретико-методологічний підхід, який дозволяє розглядати лісові ресурси не лише як економічну категорію, а й як об'єкт екологічного та управлінського аналізу.

Удосконалення класифікації таких ресурсів із урахуванням етапів їх життєвого циклу забезпечує системність відображення лісогосподарських процесів у бухгалтерському обліку, сприяє підвищенню точності оцінки активів, формуванню достовірних фінансових результатів і підвищенню ефективності



прийняття управлінських рішень. Розроблена класифікація лісових ресурсів деревного походження за життєвим циклом та лісопроцесами дозволяє відобразити взаємозв'язок між біологічним розвитком деревних насаджень та їх економічним використанням, створюючи основу для формування екологічно збалансованої моделі управління лісовими ресурсами.

Запропонований підхід формує основу для інтеграції екологічного обліку у систему фінансової звітності, підвищення достовірності фінансових результатів та формування облікової політики, зорієнтованої на принципи сталого розвитку і «зеленої» економіки. Він також може бути використаний для розробки галузевих стандартів обліку біологічних активів лісівництва, адаптованих до вимог МСБО 41 «Сільське господарство» та МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості».

Список використаних джерел

1. Бараненко Ю.В. Особливості облікового відображення дров'яної деревини у лісогосподарських підприємствах. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2024. № 3 (69). С. 69–87. DOI: 10.37128/2411-4413-2024-3-5
2. Широко Б.Ф., Гончар В.М. Організація лісогосподарського виробництва та покращення використання лісових ресурсів. *Вісник Національного університету водного господарства та природокористування (серія «Економічні науки»)*. 2017. Вип. 2 (78). С. 137–142. URL: <https://ep3.nuwm.edu.ua/11929/1/Ve7816%20%D0%B7%D0%B0%D1%85.pdf> (дата звернення: 22.09.2025).
3. Дриманова Л.М. Особливості облікового відображення готової продукції як складової лісових ресурсів. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2024. № 2 (68). С. 93–112. DOI: 10.37128/2411-4413-2024-2-6
4. Здирко Н.Г., Дриманова Л.М. Класифікація та оцінка продукції лісівництва для потреб бухгалтерського обліку. *Інвестиції: практика та досвід*. 2022. № 11–12. С. 26–31. DOI: 10.32702/2306-6814.2022.11-12.26
5. Сторожук Т.М., Дружинська Н.С. Удосконалення класифікації лісових ресурсів. *Бізнес Інформ*. 2015. № . С. 138–142. URL: https://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2015-7_0-pages-138_142.pdf (дата звернення: 26.09.2025).
6. Сторожук Т.М., Дружинська Н.С. Недеревні лісові ресурси. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Економіка і менеджмент*. 2015. Вип. 10. С. 260–263. URL: <http://www.vestnik-econom.mgu.od.ua/journal/2015/10-2015/58.pdf> (дата звернення: 18.09.2025).
7. Замула І.В., Танасієва М.М., Шавурська О.В. Бухгалтерський облік, аналіз і аудит лісових ресурсів і витрат на їх відтворення та використання: монографія. Житомир, 2021. 257 с.
8. Публічний звіт Голови Державного агентства лісових ресурсів України за 2024 рік. URL: <https://forest.gov.ua/storage/app/sites/8/uploaded-files/%20%D0%B7%D0%B2%D1%96%D1%82%20%D0%B7%D0%B0%202024%20%D1%80%D1%96%D0%BA.pdf> (дата звернення: 21.08.2025).
9. Eurostat. URL: <https://ec.europa.eu/eurostat/web/main/data/database> (дата звернення: 18.09.2025).
10. Державне агентство лісових ресурсів України. URL: <https://forest.gov.ua/> (дата звернення: 27.08.2025).
11. Вігер С., Губарева В. Лісовідновлення в Україні у військовий і післявоєнний час. *Ukraine War Environmental Consequences Work Group*. 2024. URL: <https://uwecworkgroup.info/uk/reforestation-in-ukraine-during-and-after-wartime/> (дата звернення: 23.09.2025).



12. Лісівництво: навч. посіб. для здобувачів вищої освіти за спеціальністю 205 «Лісове господарство» / уклад. В.М. Хрик, І.В. Кімейчук. Біла Церква, 2021. 444 с.
13. Лісовий кодекс України: Закон України від 21.01.1994 № 3852-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3852-12#Text> (дата звернення: 23.09.2025).
14. Коваль Я.В., Блажкевич Т.П., Волочков В.В. Планування виробництва в лісовому господарстві: навч. посіб. Житомир: Житомирський національний агроекологічний університет, 2011. 504 с.
15. Дубас Р.Г. Економіка природокористування: навч. посіб. [2-ге вид., стереотип.]. Київ: КНТ, 2009. 448 с.
16. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 23.09.2025).
17. Податковий кодекс України: Закон України № 2755-VI від 02.12.2010 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 23.09.2025).

References

1. Baranenko, Yu. V. (2024). Peculiarities of accounting for firewood in forestry enterprises. *Ekonomika, finansy, menedzhment: aktualni pytannia nauky i praktyky*, 3 (69), 69–87. <https://doi.org/10.37128/2411-4413-2024-3-5> [in Ukrainian]
2. Shyrko, B. F., & Honchar, V. M. (2017). Shyrko B.F., Gonchar V.M. Organization of forestry production and improvement of the use of forest resources. *Visnyk Natsionalnoho universytetu vodnoho hospodarstva ta pryrodokorystuvannia (Serii "Ekonomichni nauky")*, 2 (78), 137–142. <https://ep3.nuwm.edu.ua/11929/1/Ve7816.pdf> [in Ukrainian]
3. Drymanova, L. M. (2024). Features of accounting for finished products as a component of forest resources. *Ekonomika, finansy, menedzhment: aktualni pytannia nauky i praktyky*, 2 (68), 93–112. <https://doi.org/10.37128/2411-4413-2024-2-6> [in Ukrainian]
4. Zdyrko, N. H., & Drymanova, L. M. (2022). Classification and Evaluation of Forestry Products for Accounting Needs. *Investytsii: praktyka ta dosvid*, (11–12), 26–31. <https://doi.org/10.32702/2306-6814.2022.11-12.26> [in Ukrainian]
5. Storozhuk, T. M., & Druzhynska, N. S. (2015). Improving the classification of forest resources. *Biznes Inform*, (7), 138–142. https://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2015-7_0-pages-138_142.pdf [in Ukrainian]
6. Storozhuk, T. M., & Druzhynska, N. S. (2015). Non-timber forest resources. *Naukovyi visnyk Mizhnarodnoho humanitarnoho universytetu. Serii: Ekonomika i menedzhment*, (10), 260–263. <http://www.vestnik-econom.mgu.od.ua/journal/2015/10-2015/58.pdf> [in Ukrainian]
7. Zamula, I. V., Tanasieieva, M. M., & Shavurska, O. V. (2021). *Accounting, analysis and audit of forest resources and costs of their reproduction and use: monograph*. Zhytomyr [in Ukrainian]
8. Public report of the Head of the State Agency of Forest Resources of Ukraine for 2024. <https://forest.gov.ua/storage/app/sites/8/uploaded-files/zvit2024.pdf> [in Ukrainian]
9. Eurostat. <https://ec.europa.eu/eurostat/web/main/data/database> [in Ukrainian]
10. State Agency of Forest Resources of Ukraine. <https://forest.gov.ua/> [in Ukrainian]
11. Viter, S., & Hubareva, V. (2024). Reforestation in Ukraine during the war and post-war period. *Ukraine War Environmental Consequences Work Group*. <https://uwecworkgroup.info/uk/reforestation-in-ukraine-during-and-after-wartime/> [in Ukrainian]
12. Khrik, V. M., & Kimeichuk, I. V. (Eds.). (2021). *Forestry: a manual for higher education applicants in the specialty 205 "Forestry"*. Bila Tserkva [in Ukrainian]
13. Forest Code of Ukraine. Law of Ukraine № 3852-XII (1994, January 21). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3852-12> [in Ukrainian]
14. Koval, Ya. V., Blazhkevych, T. P., & Volochkov, V. V. (2011). *Production planning in forestry: a manual*. Zhytomyr: Zhytomyrskyi natsionalnyi ahroekolohichniy universytet [in Ukrainian]



15. Dubas, R. H. (2009). *Economics of nature management: teaching manual*. (2-he vyd.). Kyiv: KNT [in Ukrainian]
16. On accounting and financial reporting in Ukraine. Law of Ukraine № 996-XIV (1999, July 16). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> [in Ukrainian]
17. Tax Code of Ukraine. Law of Ukraine № 2755-VI (2010, December 2). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> [in Ukrainian]

<i>Отримано:</i>	29.10.2025	<i>Beérkezett:</i>	2025.10.29	<i>Received:</i>	29.10.2025
<i>Прийнято до друку:</i>	25.11.2025	<i>Elfogadva:</i>	2025.11.25	<i>Accepted:</i>	25.11.2025
<i>Опубліковано:</i>	17.12.2025	<i>Megjelent:</i>	2025.12.17	<i>Published:</i>	17.12.2025