

ISHCHENKO Yana – Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of the Department of Accounting and Taxation, Vinnytsia National Agrarian University (21008, Vinnytsia, 3, Soniachna Str., e-mail: jana_2006@ukr.net).

PODOLIANCHUK Olena – Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Head of the Department of Accounting and Taxation, Vinnytsia National Agrarian University (21008, Vinnytsia, 3, Soniachna Str., e-mail: podolianchuk_1@i.ua).

SERHIEIEV Yaroslav – Postgraduate Student of the First Year of Study of the Department of Accounting and Taxation, Vinnytsia National Agrarian University (21008, Vinnytsia, 3, Soniachna Str., e-mail: Eco.que.teran@gmail.com).

УДК 657:630.6

DOI: 10.37128/2411-4413-2024-2-6

**ОСОБЛИВОСТІ
ОБЛІКОВОГО
ВІДОБРАЖЕННЯ
ГОТОВОЇ
ПРОДУКЦІЇ ЯК
СКЛАДОВОЇ
ЛІСОВИХ
РЕСУРСІВ**

ДРИМАНОВА Л.М.,
аспірантка третього року навчання
кафедри аналізу та аудиту,
Вінницький національний аграрний університет
(м. Вінниця)

Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики, 2024, №2

Різні дисципліни й галузі науки (економіка, екологія, соціологія тощо) мають власні підходи до розуміння поняття «лісові ресурси», що може призводити до розбіжностей у його трактуванні. У статті проаналізовано підходи до розуміння сутності основних категорій лісового господарства, зокрема, «ліс» і «лісові ресурси». Зазначено, що різноманітність підходів у визначенні поняття «лісові ресурси» відображається у варіативності розуміння цього поняття у контексті екологічних, економічних, соціально-культурних й інших аспектів. Представлено авторське визначення категорії «лісові ресурси» як об'єкту бухгалтерського обліку й визначено, що лісові ресурси є частиною природних ресурсів країни, до яких належать не тільки продукти лісу, але і його корисні властивості (наприклад, рекреація та оздоровлення). Автором наведено найбільш поширені підходи до розуміння сутності поняття «лісові ресурси», серед яких екологічний, економічний, соціокультурний, екосистемний та інтегрований. Залежно від призначення та особливостей використання компонентів лісових ресурсів, усю їхню сукупність поділено на декілька груп: сировинні ресурси деревного походження; ресурси недеревного походження; ресурси тваринного походження; багатосторонні корисні функції лісу. Визначено особливості лісових ресурсів як категорії бухгалтерського обліку. Встановлено, що лісові ресурси відображаються у обліку як біологічні активи.

Здійснено оцінку основних еколого-економічних показників функціонування лісового господарства в Україні за період 2019–2023 років і зроблено висновки про те, що, поряд із покращенням економічних показників діяльності у лісовій галузі, протягом аналізованого періоду простежується погіршення екологічних показників лісогосподарської діяльності. Проаналізовано підходи науковців до класифікації готової продукції як складової лісових ресурсів і запропоновано власну класифікацію за господарською цінністю та економічними вигодами від використання на основну продукцію та відходи, раціональне використання яких може забезпечити підприємствам додаткові економічні вигоди.

Ключові слова: лісові ресурси, готова продукція лісівництва, бухгалтерський облік, продукція деревного походження, продукція недеревного походження, біологічні активи.

Табл.: 5. Рис.: 1. Літ.: 32.

FEATURES OF ACCOUNTING DISPLAY OF FINISHED PRODUCTS AS A COMPONENT OF FOREST RESOURCES

*DRYMANOVA Liudmyla,
Postgraduate Student of the Third Year of Study
of the Department of Analysis and Audit,
Vinnytsia National Agrarian University
(Vinnytsia)*

Different disciplines and branches of science (economics, ecology, sociology, etc.) have their own approaches to understanding the concept of «forest resources», which can lead to differences in its interpretation. The article analyzes approaches to understanding the essence of the main categories of forestry, in particular, «forest» and «forest resources». It is noted that the diversity of approaches in defining the concept of «forest resources» is reflected in the variability of the understanding of this definition in the context of ecological, economic, socio-cultural and other aspects. The author's definition of the category «forest resources» as an object of accounting is presented and it is determined that forest resources are part of the country's natural resources, which include not only forest products, but also its useful properties (for example, recreation and health). The author gives the most common approaches to understanding the essence of the concept of «forest resources», including ecological, economic, socio-cultural, ecosystem and integrated. Depending on the purpose and specifics of the use of the components of forest resources, their totality is divided into several groups: raw resources of wood origin; resources of non-wood origin; resources of animal genesis; multifaceted beneficial functions of the forest. The peculiarities of forest resources as a category of accounting are determined. It has been established that forest resources are recorded as biological assets.

The assessment of the main ecological and economic indicators of the functioning of forestry in Ukraine was carried out and the conclusion was made that along with the improvement of the economic indicators of activity in the forestry sector, during the analyzed period, the deterioration of the ecological indicators of forestry activity was observed. The approaches of scientists to the classification of finished products as a component of forest resources were traced and their own classification was proposed according to the economic value and economic benefits from the use of the main and waste products, the rational use of which can provide enterprises with additional economic benefits.

Key words: forest resources, finished products of forestry, accounting, products of wood origin, products of non-wood origin, biological assets.

Tabl.: 5. Fig.: 1. Ref.: 32.

Постановка проблеми. Лісове господарство загалом – це галузь сільського господарства, до якої належить управління лісами, підтримання та збереження їхніх природоохоронних функцій, а також використання лісових ресурсів для задоволення різноманітних потреб, зокрема економічних, екологічних і соціальних. Лісові ресурси відіграють важливу роль у структурі ресурсів української економіки й сприяють розвитку національного господарського комплексу. Україна є країною з дефіцитом лісових ресурсів, але водночас використовує їхні значні природні переваги, такі як водоохоронні, захисні, кліматично-регулятивні, санаторно-гігієнічні й оздоровчі якості лісів. Зважаючи на важливе значення лісових ресурсів у сучасних умовах здійснення господарської діяльності, першочерговим завданням є їхнє збереження та недопущення пошкоджень лісових екосистем для забезпечення сталого розвитку людства.

Лісові ресурси здебільшого сприймаються як ключовий фактор екологічної, економічної та соціокультурної стійкості суспільства. Однак, розуміння цього поняття – різне і залежить від контексту й методології дослідження. У зв'язку з цим виникає необхідність проведення дослідження підходів до трактування сутності поняття «лісові ресурси» для більш точного уявлення про їхню природу й значення. У статті зосереджено увагу на аналізі різних підходів до розуміння поняття «лісові ресурси» і їхнього впливу на сучасну екологічну й економічну парадигми.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні надбання науковців щодо визначення економічної природи лісу й доцільності бухгалтерського обліку готової продукції як складової лісових ресурсів, які можуть бути оцінені, не визнані практиками і залишаються за межами нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку в Україні. Тому важливим питанням є визначення ролі й місця лісу, а також його компонентів як об'єктів економіки для розробки теоретико-методичних засад бухгалтерського обліку специфічних окремих об'єктів із урахуванням вітчизняного й зарубіжного досвіду.

Дослідженням питань сутності, ролі та значення лісу, а також особливостей облікового відображення готової продукції як складової лісових ресурсів присвячено праці низки вітчизняних вчених, серед яких: В.В. Бадзян [17], О.М. Гамзіна [8], Р.Г. Дубас [21; 22], І.В. Замула [19; 28], А.В. Киян [24], Т.А. Ковбаса [25], С.С. Макаренко [13], Т.О. Мулик [30], Я.І. Мулик [30], Т.І. Пономаренко [23], В.К. Савчук [23], І.М. Синякевич [27], Л.А. Суліменко [24], М.М. Танасієва [19], О.В. Шавурська [19; 28] й ін.

Сучасні реалії, такі як глобальні зміни клімату, посилення екологічних вимог, розвиток цифрових технологій і зростання попиту на готову продукцію лісового господарства, ставлять перед вітчизняними лісогосподарськими підприємствами нові виклики. Тому доцільно провести всебічну оцінку сучасного стану й особливостей обліку готової продукції лісогосподарських підприємств, визначити наявні проблеми й прогалини, а також розробити пропозиції щодо вдосконалення системи обліку з урахуванням актуальних тенденцій і вимог.

Проведення аналізу підходів до розуміння сутності поняття «лісові ресурси» дозволить розширити економічний зміст цієї категорії, що забезпечить більш ґрунтовне здійснення вибору об'єкта оцінки у бухгалтерському обліку й визначення економічної цінності готової продукції у складі лісових ресурсів.

Формулювання цілей статті. Мета дослідження полягає в обґрунтуванні особливостей облікового відображення готової продукції як складової лісових ресурсів в українській практиці.

Виклад основного матеріалу дослідження. Відповідно до висновків Продовольчої та сільськогосподарської організації ООН (далі – ФАО) [1], сьогодні надважливим завданням є збереження та стале використання лісів, оскільки вони є джерелом різноманітних матеріальних і нематеріальних благ, таких як забезпечення деревними, технічними, лікарськими й іншими лісовими ресурсами; зберігання ґрунтових вод; запобігання руйнуванню ґрунтів і

біорізноманіття; регулювання викидів вуглекислого газу в атмосферу тощо. Це підтверджується тим, що серед Цілей сталого розвитку (далі – ЦСР), які проголошені Генеральною Асамблеєю ООН у вересні 2015 р. № 70/1 «Глобальні цілі сталого розвитку до 2030 року» [2], визначено ціль 15 – раціональне лісокористування. Основними напрямками реалізації ЦСР, що стосується забезпечення раціонального користування є:

- забезпечення збереження, відновлення і раціонального використання наземних, а також внутрішніх прісноводних екосистем і їхніх послуг, зокрема лісів, водно-болотних угідь, гір і посушливих земель, відповідно до зобов'язань, які випливають із міжнародних угод;

- сприяння впровадженню методів раціонального використання усіх типів лісів, мінімізації знеліснення, відновленню деградованих лісів і розширенню масштабів лісонасадження і лісовідновлення в усьому світі;

- забезпечення обліку цінності екосистем і біологічного різноманіття у процесі загальнонаціонального й місцевого планування і процесів розвитку, а також під час розробки стратегій і планів скорочення масштабів бідності;

- мобілізація ресурсів з усіх джерел і на всіх рівнях для фінансування раціонального лісокористування і надання країнам, що розвиваються, адекватних стимулів для застосування таких методів управління, зокрема для збереження та відновлення лісів [3].

Отже, на макроекономічному рівні для кожної країни метою раціонального використання лісових ресурсів мають стати процеси лісовідновлення та лісонасадження, а також фінансування збереження, відновлення та використання лісів.

Україна не є найбільш густозалісною країною та посідала 9 місце серед країн Європи за рівнем лісистості (15,9 %) і 7 місце – за запасами деревини у 2022 році (табл. 1).

Таблиця 1

Місце України за площею лісів і запасами деревини у Європі, 2022 р.

№ з/п	Країна	Площа вкритих лісом земель, тис. га	Лісистість, %	№ з/п	Країна	Запаси деревини, млрд м ³
1	Швеція	30625	67,7	1	Німеччина	3,7
2	Іспанія	27748	54,8	2	Швеція	3,7
3	Фінляндія	23116	68,4	3	Франція	3,1
4	Туреччина	21702	27,8	4	Польща	2,7
5	Франція	17572	32,0	5	Фінляндія	2,5
6	Норвегія	12884	38,3	6	Румунія	2,4
7	Німеччина	11076	31,0	7	Україна	2,3
8	Італія	10916	36,2	8	Італія	1,4
9	Україна	9574	15,9	9	Норвегія	1,2
10	Польща	9313	29,8	10	Австрія	1,2

Джерело: сформовано автором на основі даних [4]

До складу лісових ресурсів належить як деревна, так і недеревна продукція. Ефективність виконання лісами своїх еколого-економічних функцій тісно пов'язана з обсягами використання деревних ресурсів. Лісове господарство, використовуючи ці ресурси, збільшує власні грошові надходження, які, як правило, спрямовуються на фінансування заходів із

підвищення продуктивності, охорону й відновлення лісів, а також на покращення їхніх якісних характеристик.

Аналіз параметрів еколого-економічного розвитку свідчить про те, що лісове господарство України переходить до етапу інтенсивного екологічно незбалансованого лісокористування (табл. 2). Незважаючи на покращення економічних показників лісового господарства, спостерігається погіршення екологічних показників. Багато важливих аспектів лісового господарства, таких як охорона лісів, лісовпорядкування, інвентаризація лісів, лісовідновлення та захисне лісорозведення, практично не розвиваються і знаходяться на низькому рівні. Крім того, податкові надходження до державного бюджету не покривають необхідних витрат на охорону й відтворення природних ресурсів у лісовому господарстві.

Таблиця 2

Оцінка основних еколого-економічних показників функціонування лісового господарства в Україні, 2019–2023 рр.^{1,2}

Показники	Роки					Відхилення 2023/2019, +/-
	2019	2020	2021	2022	2023	
Обсяги заготівлі ліквідної деревини від усіх видів рубок, тис. м ³	20869,6	17826,2	17649,4	15934,3	15693,9	-5175,7
зокрема від рубок головного користування	7914,6	7124,6	7114,0	6298,9	6683,4	-1231,2
від рубок формування і оздоровлення лісів й інших заходів	12721,5	10569,6	10273,5	9511,6	8936,7	-3784,8
Площа рубок лісу й заходів, тис. га	436,8	382,0	378,6	372,4	369,1	-67,7
головного користування	29,6	30,1	31,0	31,7	32,8	3,2
формування і оздоровлення лісів й інших заходів	402,9	348,6	340,2	339,7	336,9	-66,0
Відтворення лісів, тис. га	48,8	44,8	49,4	36,9	41,2	-7,6
Висівання і садіння лісу, тис. га	32,1	30,2	33,4	26,5	30,9	-1,2
Природне поновлення лісових ресурсів, тис. га	16,7	14,6	15,9	10,3	10,3	-6,4
Обсяг реалізованих лісоматеріалів у діючих оптових цінах (без ПДВ), млрд грн	16,8	17,5	17,9	18,9	20,5	3,7
Ціна знеособленого м ³ реалізованої деревини, грн (без ПДВ)	916,8	874,7	1412,0	1700,0	1720,0	803,2
Чистий прибуток, млн грн	289,0	194,9	1017,5	1190,7	2892	2603,0
Рентабельність діяльності, %	1,9	1,0	4,4	4,9	12,3	10,4
Надходження платежів до зведеного бюджету, млрд грн	4,9	4,9	7,3	7,8	9,2	4,3

1. Дані за 2019–2021 роки наведено без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим, м. Севастополя та частини тимчасово окупованих територій у Донецькій та Луганській областях.

2. Починаючи з 2022 року дані наведено без урахування тимчасово окупованих російською федерацією територій та частини територій, на яких ведуться (велися) бойові дії.

Джерело: узагальнено автором на основі даних [5; 6]

Загалом відзначимо негативну тенденцію зменшення кількості здійснених заходів із відновлення лісів на противагу збільшенню обсягу суцільних рубок головного користування. Суцільними рубками головного користування щороку вирубується понад 30 тис. га лісів. Щорічно лісовідновлювальні заходи проводяться на вирубках й інших некритих лісовою рослинністю землях площею понад 40 тис. га. Однак, через значну загибель лісових насаджень,

рівень еколого-збалансованого лісокористування поки не досягнутий [6].

Основними факторами, що призводять до погіршення стану лісових ресурсів, є порушення технології вирубування лісу, що спричиняє знищення попереднього відновлення деревних порід; перевищення розрахункової лісосіки у експлуатаційних лісах. Це призводить до втрати лісових масивів; виникнення лісових пожеж; неконтрольоване пасовищне господарство у лісах; надмірне використання побічних ресурсів лісових екосистем, таких як збір ягід і заготівля лікарських рослин. Зменшення площі лісів призводить до порушення балансу між лісосировинними запасами, обсягами використання лісових ресурсів й екологічними вимогами.

На думку Л.І. Максимів, нераціональне лісокористування в Україні у минулому, яке проявлялося у безсистемних і надмірних рубках лісів, негативно вплинуло на стан довкілля й економіку лісового господарства країни внаслідок зменшення лісистості території, погіршення стану лісового фонду і природних комплексів, інтенсивного розвитку ерозійних явищ, зниження родючості ґрунтів, зміни водного режиму річок й інших водойм, підвищення рівня забруднення навколишнього середовища. Автор вважає, що використання лісових ресурсів має бути тісно пов'язане з природоохоронними заходами [7, с. 163].

О.М. Гамзіна, досліджуючи сучасні трансформації лісового господарства України, зазначає, що принцип стійкості й невиснажливості лісів забезпечується однаковим об'ємом лісозаготівель і відтворення лісових ресурсів в усьому їхньому різноманітті. Для покращення якості лісів, підвищення їхньої продуктивності й виявлення земель, які потребують лісовідновлення, потрібно здійснювати державний моніторинг лісовідтворення, до якого належать такі складові, як: характеристики лісових насаджень під час відтворення насіння, що використовується, і посадкового матеріалу лісових рослин (саджанців, сіянців) й ефективності відтворення лісів. Авторка вважає, що моніторинг лісовідтворення має бути частиною державного моніторингу навколишнього природного середовища [8, с. 91].

Погоджуючись із дослідженнями попередніх авторів, ми дійшли до висновків про те, що збалансованим використанням деревних й інших ресурсів у лісовому секторі економіки є такий підхід, де щорічний обсяг вирубування лісів не перевищує щорічного приросту, що гарантує їхнє розширене і збалансоване відновлення, достатнє для потреб майбутніх поколінь.

О.В. Мошак у своїх дослідженнях висвітлює проблеми формування та розвитку потенціалу лісових ресурсів у системі лісогосподарського комплексу, що формується завдяки вкритим і не вкритим лісом земелям, на базі яких здійснюється розширене відтворення деревних і не деревних лісових ресурсів [9, с. 212]. Автор переконаний, що лісоресурсний потенціал важливо розглядати з позицій ресурсного підходу, оскільки, з одного боку, ліс є ресурсом, що належить до природних ресурсів, складовими якого є і лісові ресурси. З іншого боку, поняття «потенціал» характеризує наявні й потенційні можливості залучення тих чи інших ресурсів, що дає підстави для формування поняття «ресурсний потенціал», невід'ємним компонентом якого є «природно-

ресурсний потенціал». На перетині цих двох підходів і формується поняття «лісоресурсний потенціал», до якого належать лісові насадження, полезахисні смуги й інші захисні насадження, недеревна продукція лісу, екологічні й соціальні функції лісових насаджень [9, с. 214].

М.В. Щурик і З.В. Осипенко переконані, що важливість лісогосподарських ресурсів неможливо переоцінити. Особливо це стосується головного ресурсу – ділової лісової деревини, її генези, використання, реалізації, фінансових відносин, які виникають. Також автори влучно зазначають, що у структурі лісових ресурсів на особливу увагу заслуговують нелісові, нематеріальні функції, що продукуються лісогосподарськими землями. Насамперед це стосується екології, водоресурсних джерел, соціально-виховних функцій, генези грибів, ягід, лікарських рослин, рослинного й тваринного світу, інших видимих і невидимих інгредієнтів, біоценозу, що присутні на землях лісового господарства. На жаль, у зв'язку з використанням і розвитком біоценозу, а людства зокрема, не завжди здійснюється оцінка важливості й значущості допоміжних (неосновних) функцій у лісовому господарстві [10, с. 17].

Таку ж думку поділяє Н.М. Лось [11], який вважає, що «разом із традиційним призначенням лісу як постачальника деревних ресурсів, все більшого значення набувають інші його функції: рекреаційні, водоохоронні, ґрунтозахисні. Ліси є ефективним фактором підтримки природного стану біосфери, набули незамінного соціально-культурного значення і незалежно від віку й категорій є для суспільства вагомим економічним цінністю».

Ліси й лісові ресурси роблять величезний внесок в економіку будь-якої країни, а саме забезпечують національне господарство цінними ресурсами, такими як ділова деревина, дров'яна деревина, недеревні лісові ресурси, цінні лікарські рослини, корм для худоби й інших тварин, які пасуться, а також ліси забезпечують рекреаційну функцію, є популярними місцями для відпочинку й додають естетичної цінності природи.

Бухгалтерський облік як підсистема управління є важливим інструментом для збереження лісових ресурсів і зменшення антропогенного впливу на ці повільно відновлювальні природні ресурси, оскільки надає інформацію про витрати на збереження, використання та відтворення лісових ресурсів. Для удосконалення методичного забезпечення бухгалтерського обліку операцій з лісокористування потребують вирішення ряд теоретичних питань: обґрунтування понятійного апарату й підходу до класифікації лісових ресурсів як об'єкта бухгалтерського обліку [19, с. 26].

Деякі автори ототожнюють поняття «ліс» і «лісові ресурси», тому перш ніж досліджувати підходи до розуміння поняття «лісові ресурси», необхідно визначити, що вкладається науковцями у поняття лісу.

Науковці зазначають, що сьогодні у світі налічується більше ніж 200 визначень поняття «ліс», які відображені, зокрема, у нормативно-правових актах різних країн світу. У Лісовому кодексі України, який регламентує ведення лісового господарства, наведено наступне визначення: «ліс – тип природних комплексів (екосистема), у якому поєднуються переважно деревна й чагарникова рослинність з відповідними ґрунтами, трав'яною рослинністю,

тваринним світом, мікроорганізмами й іншими природними компонентами, що взаємопов'язані у своєму розвитку, впливають один на одного і на навколишнє природне середовище» [12].

С.С. Макаренко аналізує різні підходи і виділяє три групи трактувань поняття «ліс», а саме: 1) ліс трактується як територія, яка формально належить до лісу, незалежно від фактичного стану; 2) ліс визначається як екологічна система, елемент ландшафту, де домінує деревна рослинність; 3) ліс – це територія, але та, що використовується для ведення лісового господарства [13, с. 75].

В.М. Хрик й І.В. Кімейчук визначають ліс як «складне утворення природи, складову частину географічного ландшафту, біологічне й фізико-географічне явище, а також невід'ємний компонент біосфери» [14, с. 18].

Водночас Л.І. Ткач наводить більш ширше визначення. На його думку, «ліс – це природна система взаємозв'язаних і взаємодіючих між собою компонентів, яка характеризується рівновагою, динамічністю, стійкістю і стабільністю, тобто факторами, які сформувались упродовж тривалої еволюції й природного добору. Ліс наділений високою здатністю до відтворення і оновлення, особливим балансом речовин й енергії, постійним обміном і кругообігом речовин і енергії» [15, с. 7].

Ю.В. Корнєєв й А.Ю. Корнєєв зазначають, що до визначення поняття «лісу» необхідно додати важливе уточнення та доповнення: ліс – це постійно відновлювальний природний об'єкт, особливістю якого є те, що у ньому можуть поєднуватись як трава й чагарники, так і дерева, тобто все те, що має назву рослинність, але за умови, що вона росте в лісі, а також у ньому поєднуються природні компоненти й мікроорганізми, які існують у тісному взаємозв'язку, а також впливають на довкілля [16, с. 345].

Вважаємо, що всі існуючі визначення можна узагальнити у трьох основних підходах: 1) ліс – частина навколишнього природного середовища; 2) ліс – об'єкт лісових правовідносин; 3) ліс – природний ресурс.

В.В. Бадзян [17, с. 29] влучно зазначає, що визначення понять «лісові ресурси» і «ліс», які представлені у вітчизняному законодавстві, ґрунтуються не так з погляду комплексного розкриття їхніх функцій, як із погляду розкриття їхніх компонентів (складових). Автор переконаний, що уточнене визначення лісових ресурсів має поєднувати в собі виконання лісовими ресурсами (лісом) різноманітних функцій як щодо людини і її потреб, так і щодо навколишнього природного середовища загалом.

У Лісовому кодексі України лісові ресурси визначаються як «деревні, технічні, лікарські й інші продукти лісу, що використовуються для задоволення потреб населення, а також виробництва і відтворюються у 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 й очищати його, сприяти регулюванню стоку води, оздоровленню населення та його естетичному вихованню тощо), що використовуються для задоволення суспільних потреб» [12].

С.В. Матчук зазначає, що лісові ресурси є частиною природних ресурсів, поряд із водними, земельними, мінеральними, енергетичними й біологічними ресурсами. Лісовими ресурсами, на думку автора, є всі природні компоненти лісу, які використовуються чи можуть бути використані в економічній, виробничо-господарській, оздоровчо-рекреаційній, культурно-освітній, спортивній та інших діяльностях людини для задоволення її потреб [18, с. 163].

І.В. Замула, М.М. Танасієва й О.В. Шавурська визначають лісові ресурси як продукти й корисні властивості лісу, що відтворюються у процесі ведення лісового господарства й використовуються для задоволення матеріальних і культурних потреб суспільства. Автори відносять до складу лісових ресурсів деревну, технічну, харчову, кормову, лікарську сировину, інші продукти, а також захисні й соціальні властивості лісу [19, с. 31].

Г.М. Шевченко й О.В. Базіль [20] трактують лісові ресурси як сукупність матеріальних благ лісу, які можуть бути використані у господарській діяльності без нанесення значної шкоди навколишньому середовищу. Автори об'єднують сукупність лісових ресурсів у три групи, а саме:

- сировинні ресурси деревного походження (деревина, деревна зелень, кора);
- ресурси недеревного походження (гриби, ягоди, плоди, горіхи, лікарські ресурси, кормові й технічні ресурси недеревної рослинності тощо);
- ресурси тваринного походження (корисна і шкідлива лісова фауна, яйця, мед тощо) [20].

Р.Г. Дубас вважає, що до лісових ресурсів належать деревна, технічна, харчова, кормова, лікарська сировина, інші продукти, а також захисні й соціальні корисні властивості лісу [21, с. 271]. В іншій праці автор зазначає, що з відомих напрямів використання лісових ресурсів, тобто складових лісового природокористування, окрім заготівлі деревини в процесі головних рубок, побічного користування та інших складових в останнє півстоліття акцентується увага на еколого-функціональному лісовому природокористуванні, суть якого полягає у незримому використанні людиною у повсякденному житті захисної, водоохоронної, меліоративної, санітарно-гігієнічної, бальнеологічної ролі лісів [22, с. 61].

Найбільш поширеними підходами до розуміння сутності поняття «лісові ресурси» є екологічний, економічний, соціокультурний, екосистемний та інтегрований.

Отже, відносно екологічного підходу, лісові ресурси розглядаються як екологічна система, до якої належать: різноманіття видів, біорізноманіття, гідрологічні функції, а також регулюючий вплив на клімат і забезпечення інших екосистемних послуг.

Згідно з економічним підходом, лісові ресурси розглядаються як джерело матеріальних благ, які використовуються у виробництві, будівництві, енергетиці й інших сферах господарської діяльності.

Соціокультурний підхід передбачає, що лісові ресурси є важливою складовою соціально-культурної сфери, що забезпечує місця для відпочинку, рекреації, тощо, а також є об'єктом культурної спадщини.

Екосистемний підхід розглядає лісові ресурси як частину екосистеми, взаємодія якої з іншими компонентами природного середовища визначає стійкість і функціонування біорізноманітних систем.

Інтегрований підхід комбінує елементи екологічного, економічного, соціокультурного й екосистемного підходів для забезпечення комплексного розуміння, а також управління лісовими ресурсами.

Ці підходи можуть варіюватися залежно від контексту, цілей дослідження та інтересів сторін, але разом вони допомагають визначити різноманітні аспекти й значення лісових ресурсів у сучасному світі.

Виходячи з проведеного аналізу підходів до трактування поняття «лісові ресурси», наведемо власне визначення даної категорії. Отже, на нашу думку, лісові ресурси – це частина природних ресурсів, яка містить у собі сукупність корисних матеріальних, екологічних і соціально-економічних елементів, з яких складаються лісові екосистеми, а саме деревну й не деревну (гриби, ягоди, плоди, горіхи, лікарські ресурси, кормові й технічні ресурси недревної рослинності тощо) продукцію лісового господарства разом із його екологічними і соціально-економічними функціями.

Сучасні методи управління лісогосподарськими підприємствами ґрунтуються на використанні механізмів, які забезпечують втілення політики раціонального використання лісових ресурсів. Однією з умов збереження та раціонального використання лісових ресурсів є створення системи обліково-аналітичного забезпечення на рівні лісових господарств. Для цього необхідно чітко виокремлювати об'єкти й одиниці обліку, які, виходячи з особливостей лісогосподарської діяльності, є проблемними щодо готової продукції, її форм і видів.

Потрібно висвітлити думку Т.І. Пономаренко й В.К. Савчук, які стверджують, що лісові ресурси належать до біологічних активів. До біологічних активів лісового господарства автори також зараховують не тільки деревну й недревну продукцію лісового господарства, але й земельні ресурси, зайняті лісом, лісорозсадники, лісові масиви, лісонасінневі плантації, чагарники, ягідники, диких тварин і птахів [23, с. 115]. Такий підхід передбачає і НП(С)БО 30 «Біологічні активи» [31], проте він поширюється тільки на сільськогосподарські підприємства.

Думку попередніх авторів розділяють Л.А. Суліменко, А.В. Киян, С.А. Вітер [24] і Т.А. Ковбаса [25, с. 323], які стверджують, що дія НП(С)БО 30 «Біологічні активи» [31] має поширюватися також і на лісові біологічні активи (лісові насадження, земля, зайнята лісами, мисливські ресурси тощо), а їхній облік проводиться з дотриманням усіх вимог, викладених у зазначеному стандарті. Автори переконані, що лісові ресурси підпадають під визначення біологічних активів, оскільки задовольняють всі критерії належності до біологічних активів, а саме:

- здатні до біологічних перетворень, внаслідок яких вони продукують додаткові біологічні активи й/або лісогосподарську продукцію;
- існує можливість отримання підприємством майбутніх економічних вигод, пов'язаних із використанням біологічних активів;

– підприємство контролює актив внаслідок минулих подій (оскільки природних корінних лісостанів в Україні практично не залишилося, тому можна вважати, що вони створені людиною);

– вартість (справедливу, первісну або собівартість) активу достовірно можна визначити [25, с. 324].

Окрім НП(С)БО 30 «Біологічні активи», облік біологічних активів сьогодні регулюється також Методичними рекомендаціями бухгалтерського обліку біологічних активів і МСБО 41 «Сільське господарство».

Лісові ресурси є важливою категорією бухгалтерського обліку, оскільки вони представляють значну частину активів підприємств, які займаються лісовим господарством. Як категорія бухгалтерського обліку лісові ресурси мають свої особливості, адже їх характеризують унікальні властивості й специфіка використання. Виокремлені нами особливості лісових ресурсів як категорії бухгалтерського обліку наведені на рис. 1.



Рис. 1. Особливості лісових ресурсів як категорії бухгалтерського обліку

Джерело: визначено й сформовано автором

Усі ці особливості впливають на бухгалтерський облік лісових ресурсів і вимагають відповідного підходу, а також специфічних методів обліку, щоб забезпечити точність й об'єктивність фінансової інформації щодо цих ресурсів.

Так, лісові ресурси не тільки слугують важливим сировинним фактором для діяльності галузей народного господарства, але і мають вагоме значення для збереження навколишнього середовища. Проте сьогодні існує низка проблем використання лісових ресурсів країни, до яких, зокрема, потрібно віднести неефективне використання деревини, яка зазвичай використовується як дров'яна, в умовах гострого дефіциту ділової деревини, яку можна було б використати як повноцінну сировину для виробництва целюлози, картону, дерев'яних дощок, деревоволокнистих плит й іншої продукції з високою споживчою ефективністю.

Відповідно до Класифікатора видів економічної діяльності, до лісового господарства України належить 4 підвиди: лісівництво й інша діяльність у лісовому господарстві (02.1), лісозаготівлі (02.2), збирання дикорослих недеревних продуктів (02.3), надання допоміжних послуг у лісовому господарстві (02.4) (табл. 3) [26].

Таблиця 3

Класи економічної діяльності згідно з Класифікатором видів економічної діяльності України, які стосуються лісового господарства

Класи і їхня сутність	Структура класу	Винятки
02.10 Лісівництво й інша діяльність у лісовому господарстві. Ці види діяльності можуть здійснюватися безпосередньо в місцях природних лісів або лісонасаджень	Вирощування будівельного лісу: посадки, пересаджування саджанців, проріджування й охорону лісів і лісосік; вирощування молодого порослевого лісу, балансової деревини й паливної деревини; діяльність лісорозсадників	Вирощування новорічних (різдяних) дерев; діяльність розсадників дерев, за винятком лісорозсадників; збирання грибів й інших дикорослих недеревних продуктів; одержання тріски
02.20 Лісозаготівлі. Результатом цієї діяльності є необроблені лісоматеріали або паливна деревина	Виробництво круглого лісоматеріалу для деревообробної промисловості; виробництво круглого лісоматеріалу, який використовують у необробленому вигляді, такого як рейки, огорожі, стовпи й жердини; збирання та виробництво паливної деревини; збирання та виробництво залишків паливної деревини після лісозаготівель; виробництво деревного вугілля у лісі (традиційним методом)	Вирощування новорічних (різдяних) дерев; вирощування будівельного лісу: посадки, пересаджування саджанців, проріджування й охорону лісів і лісосік; збирання дикорослих недеревних продуктів; одержання тріски; виробництво деревного вугілля дистиляцією деревини
02.30 Збирання дикорослих недеревних продуктів	Збирання дикорослих недеревних матеріалів: грибів, трюфелів, ягід, горіхів, балати й інших каучукоподібних смол, кори коркового дерева, шелаку (природного лаку) і живиці, бальзамів, рослинного ворсу, взморника (зостеру), жолудів, кінського каштану, мохів і лишайників	Вирощування будь-якого продукту з низки зазначених у цьому класі (крім вирощування коркових дерев), вирощування грибів і трюфелів, вирощування ягід і горіхів, збирання паливної деревини, одержання тріски
02.40 Надання допоміжних послуг у лісовому господарстві	Надання послуг у лісовому господарстві: таксацію лісу, консультування з питань ведення лісового господарства, оцінку будівельного лісу, гасіння пожеж і протипожежний захист лісів, боротьбу зі шкідниками лісу; надання послуг у лісозаготівлі: транспортування необробленої деревини у межах лісу	Діяльність лісорозсадників, дренаж (осушення) лісових земель, підготовку будівельних майданчиків

Джерело: узагальнено автором [26]

Найбільш детальну класифікацію лісових ресурсів як біологічних активів надає Т.А. Ковбаса [25, с. 324]. Класифікацію продукції лісівництва як об'єкта обліку потрібно здійснювати з погляду її визнання як біологічних активів, додаткових біологічних активів, продукції, готової до споживання або подальшої переробки й продуктів переробки (табл. 4).

Таблиця 4

Класифікація біологічних активів у лісовому господарстві

Біологічні активи	Додаткові біологічні активи	Продукція, готова до споживання або подальшої переробки	Продукти переробки
Земля, зайнята лісом	Рослини, тварини	Деревина, деревні соки, мисливська продукція, ягоди, гриби, недеревна продукція	Продукція переробки лісодеревини, консервна продукція, м'ясопродукти, тощо
Лісовий масив	Дерева, що формують основу природного поновлення лісонасаджень	Продукція, визначена Державним класифікатором продукції та послуг	Пиломатеріали, ефірні масла, дьоготь, каніфоль, скипидар, крихта коркова
Лісорозсадники, маточні плантації, лісонасінневі плантації	Сіянци, саджанці	Дерева для реалізації, насіння, плоди	Продукти консервування, ефірні масла
Чагарники	Підріст	Кущі для реалізації, плоди	Продукти консервування
Ягідники	Розсада, живці	Ягоди	Продукти консервування
Дикі тварини	Приплід	Туші тварин, шкурки	М'ясопродукти, декоративні опудала
Дикі птахи	Приплід, яйця	Тушки пернатих, яйця (для реалізації), пух перо	М'ясопродукти, декоративні опудала

Джерело: [25, с. 324]

Заслугує на увагу класифікація продукції лісового господарства, яку запропонував професор І.М. Синякевич. До неї належать три групи: продукцію лісовирощування; продукцію лісогосподарського виробництва; продукцію лісозаготівель. Автор зазначає, що «під продукцією лісовирощування необхідно розуміти сукупність усіх компонентів лісових ресурсів (Д – деревного походження, М – недеревного рослинного походження, Ф – тваринного походження, Р – корисних властивостей лісу), які вирощені культурним способом або без втручання людської праці, і використовуються або придатні для використання для потреб національної економіки й населення. Під продукцією лісогосподарського виробництва необхідно розуміти сукупність послуг, які виконуються юридичними і не юридичними особами для забезпечення відтворення і охорони лісів, а продукція лісозаготівлі – це корисний результат виробничо-господарської діяльності, отриманий у процесі заготівлі продукції лісовирощування» [27, с. 45].

І.В. Замула й О.В. Шавурська переконані, що лісову продукцію необхідно класифікувати на основну, супутню та побічну. Основною продукцією лісового господарства є продукція, отримана від рубок головного й проміжного користування, інших рубок у вигляді круглих лісоматеріалів і деревних хлестів. До основної продукції належать: пиловник, фансировина, товарні стовбури, адже вирощування лісових насаджень є основною метою діяльності лісових господарств. Супутня лісова продукція – це продукція, що отримується від лісових ресурсів одночасно з основною, яка за якістю відповідає стандартам і

призначена для подальшої обробки або відпуску споживачеві. Побічною є продукція, що утворюється від лісових ресурсів поруч з основною і не потребує додаткових витрат на доведення до стану придатного для використання або реалізації.

Крім того, побічна й супутня лісова продукція за функціональним призначенням поділяється на деревну й недеревну. До побічної продукції деревного походження належать: хмиз, насіння та кору, а до супутньої продукції деревного походження – паливні дрова, живиця, деревні соки. Гриби, лікарські трави, лісові ягоди (малина, чорниця, суниця, горобина тощо) належать до побічної продукції недеревного походження, а до супутньої – сіно [28].

Вважаємо, що недеревна продукція (гриби, лісові ягоди, лікарські трави, деревні соки тощо) не належить до побічної продукції, оскільки згідно з Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів», побічною є сільськогосподарська продукція, яка одержується від одного біологічного активу або їхньої групи одночасно з основною, але має другорядне значення, а економічні вигоди від її використання є несуттєвими (у рослинництві – солома, гичка, бадилля; у тваринництві – гній, пташиний послід тощо). Недеревна продукція лісового господарства (лісові ягоди, гриби, лікарські рослини, сіно тощо) не виникає внаслідок ні лісозаготівлі, ні лісопереробки, а, отже, є лише частиною лісових ресурсів [32].

Взявши до уваги те, що лісогосподарські підприємства не обліковують недеревну продукцію, оскільки її не заборонено збирати населенню, а спрогнозувати потенційні її обсяги неможливо, то, зважаючи на практичну потребу, вважаємо, що готову продукцію лісівництва, як складову лісових ресурсів, доцільно класифікувати за господарською цінністю та економічними вигодами від використання на дві групи – основну й відходи; за лісогосподарськими процесами на: готову продукцію, утворену завдяки лісозаготівлі й готову продукцію, утворену за допомогою лісопереробки (табл. 5).

Таблиця 5

Пропонована класифікація готової продукції лісівництва як складової лісових ресурсів за призначенням

Класифікаційна ознака		За господарською цінністю та економічними вигодами від використання	
		Основна	Відходи
За лісогосподарськими процесами	Вид готової продукції - утворена завдяки лісозаготівлі	- ділова деревина (до 6 м рівного стовбура): * промислового використання; * непромислового використання; - напівділова деревина (до 3 м рівного стовбура); - дров'яна деревина (дерево має вади, зарослі, гніль тощо)	- тріска; - верхівки дерев; - гілля; - корені
	- утворена за допомогою лісопереробки	- дошки	- кора; - тирса; - інші відходи

Джерело: власна розробка автора

Значну увагу в запропонованій класифікації готової продукції лісівництва приділено деревним відходам, адже їхнє раціональне використання здатне забезпечити підвищення ефективності діяльності лісогосподарських

підприємств. Внаслідок проведення рубок на лісових ділянках залишаються відходи: коріння (12 %), верхівки, гілля, сучки (11,0 %), хвоя, листя (36 кг на 1 м³ вивезеної деревини), тонкі гілки й молоді пагони (20 кг на 1 м³ вивезеної деревини), кори (10,0 %) [29, с. 61]. Більша частина деревних відходів (а інколи й повністю) від усіх видів рубок спалюється у лісі або вивозиться на сміттєзвалище, що свідчить про безгосподарність, а також значно забруднює навколишнє середовище, ґрунт і ґрунтові води. Таке господарювання є нераціональним, оскільки деревні відходи можуть бути використані, особливо в умовах загрози блекаутів як альтернативне джерело енергії. У період ведення військових дій на території країни, систематичних масованих ракетних обстрілів об'єктів енергетичної інфраструктури, дефіциту енергетичних ресурсів в Україні таке використання лісових ресурсів недопустиме.

Висновки. Отже, лісові ресурси є невід'ємною складовою частиною лісу як одного з компонентів навколишнього природного середовища, важливим за своїм економічним і соціальним значенням природним ресурсом. Визначено, що лісові ресурси є джерелом деревини й інших лісових продуктів, які використовуються у будівництві, меблевій промисловості, паперовиробництві й інших сферах. Вирішенням проблем раціонального лісокористування та ведення лісового господарства на умовах самоокупності діяльності є збільшення виходу ліквідної (ділової) деревини й одночасне підвищення об'ємів лісовідтворення, адже ці процеси є єдиним цілим кругообігу лісокористування.

Під час дослідження встановлено, що нині не існує єдиного підходу до розуміння поняття «лісові ресурси» як у нормативних джерелах, так і у працях науковців, які спеціалізуються на дослідженні особливостей діяльності лісового господарства. Проаналізувавши бачення науковців щодо сутності лісових ресурсів, наведено авторське визначення вказаної категорії. На нашу думку, лісові ресурси є комплексним і багатогранним поняттям, а їхня класифікація залежить від багатьох чинників: типу продукції, призначення, екологічних функцій, рівня відновлюваності тощо. Запропоновано здійснювати класифікацію готової продукції, що належать до лісових ресурсів для цілей бухгалтерського обліку за господарською цінністю та економічними вигодами від використання на основну продукцію та відходи. Зазначено, що сьогодні відходи лісового господарства не враховуються в обліку, зокрема, їхнє раціональне використання може створювати додаткові економічні вигоди.

Список використаних джерел

1. Food and Agriculture Organization of the United Nations (FAO). URL: <https://www.fao.org/about/about-fao/en/> (дата звернення: 14.03.2024).
2. Генеральна Асамблея ООН. Резолюція, прийнята Генеральною Асамблеєю 25 вересня 2015 року. URL: https://www.ua.undp.org/content/dam/ukraine/docs/SDGreports/Agenda2030_UA.pdf (дата звернення: 11.04.2024).
3. Організація Об'єднаних Націй в Україні. Цілі сталого розвитку 2016-2030. URL: <http://www.un.org.ua/ua/tsili-rozvytku-tysiacholittia/tsili-stalohorozvytku> (дата звернення: 18.03.2024).
4. Eurostat. URL: <https://ec.europa.eu/eurostat/web/main/data/database> (дата звернення: 21.04.2024).

5. Державна служба статистики України. URL: <https://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення: 20.04.2024).

6. Державне агентство лісових ресурсів України. URL: <https://forest.gov.ua/> (дата звернення: 18.04.2024).

7. Максимів Л.І. Лісові ресурси як складова природного капіталу: деякі підходи до розширення показника національного багатства. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2004. Вип. 14.1. С. 160-167.

8. Гамзіна О.М. Оновлення системи управління лісовими ресурсами в умовах їх інтеграції до ринкового середовища. *Економіка природокористування і сталий розвиток*. 2020. № 8 (27). С. 87-94. DOI: 10.37100/2616-7689/2020/8(27)/12

9. Мошак О.В. Регіональні проблеми формування і розвитку лісоресурсного потенціалу. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія «Економіка»*. 2013. Вип. 3 (40). С. 211-215.

10. Щурик М.В., Осипенко З.В. Лісогосподарські ресурси: пріоритети використання й розвитку. *Агросвіт*. 2020. № 16. С. 15-23. DOI: 10.32702/2306&6792.2020.16.15

11. Лось Н.М. Ліси як фактор стабілізації біосфери. URL: https://kadrlis.com.ua/fileadmin/user_upload/naukovi_doslidzhennja/Gilpert_N._M/LISI_JAK_FAKTOR_STABILIZACII_BIOSFERI.pdf (дата звернення: 12.03.2024).

12. Лісовий кодекс України: Закон України від 21.01.1994 р. № 3852-ХІІ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/3852-12> (дата звернення: 12.03.2024).

13. Макаренко С.С. Лісове господарство як суб'єкт економіко-суспільного інтересу. *Агросвіт*. 2018. № 24. С. 73-80. DOI: 10.32702/2306#6792.2018.24.73

14. Лісівництво: навч. посіб. для здобувачів вищої освіти за спеціальністю 205 «Лісове господарство» / уклад. В.М. Хрик, І.В. Кімейчук. Біла Церква: Сектор оперативної поліграфії БНАУ, 2021. 444 с.

15. Ткач Л.І. Економіка лісового і садово-паркового господарства : конспект лекцій для студентів денної форми навчання освітнього рівня «бакалавр» за спеціальністю 206 – Садово-паркове господарство. Харків: ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2018. 47 с.

16. Корнеєв Ю.В., Корнеєв А.Ю. Поняття лісу як природного об'єкту та об'єкту правової охорони. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія «Право»*. 2023. Вип. 80 (1). С. 343-348. DOI: <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2023.80.1.50>

17. Бадзян В.В. Теоретичні засади використання лісових і земельних ресурсів. *Збалансоване природокористування*. 2016. № 2. С. 28-34.

18. Матчук С.В. Місце лісових ресурсів в системі природо-ресурсного комплексу України. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Юриспруденція*. 2014. Вип. 9-1. С. 161-163.

19. 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.

20. Шевченко Г.М., Базіль О.В. Економічна, соціальна та екологічна роль лісових ресурсів. URL: <https://www.essuir.sumdu.edu.ua/bitstream/123456789/28652/1/Shevchenko.pdf> (дата звернення: 15.03.2024).

21. Дубас Р.Г. Економіка природокористування. Київ: КНТ, 2009. 448 с.
22. Дубас Р.Г. Еколого-економічна оцінка лісових ресурсів. *Стратегія розвитку України*. 2011. Т. 1, № 4. С. 58-63.
23. Пономаренко Т.І., Савчук В.К. Управління відтворенням лісових біологічних активів: обліково-аналітичне забезпечення: монографія. Київ: Аграр Медіа Груп, 2010. 218 с.
24. Суліменко Л.А., Киян А.В., Вітер С.А. Особливості обліку біологічних активів та продукції на підприємствах лісового господарства. URL: http://ir.polissiauniver.edu.ua/bitstream/123456789/9978/3/MV_2017_8_474-480.pdf (дата звернення: 18.07.2024).
25. Ковбаса Т.А. Особливості визнання біологічних активів лісового господарства. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2016. Вип. 5 (05). С. 322-325.
26. Класифікатор видів економічної діяльності. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vb457609-10#Text> (дата звернення: 20.04.2024).
27. Синякевич І.М. Економіка лісокористування. Львів: ІЗМН, 2000. 402 с.
28. Замула І.В., Шавурська О.В. Бухгалтерський облік лісової продукції на засадах сталого розвитку. URL: <https://core.ac.uk/reader/32610300> (дата звернення: 20.04.2024).
29. Мигаль А.В., Бокоч В.В. Недеревні ресурси: навч. посіб. Ужгород: Вид-во УжНУ «Говерла», 2017. 128 с.
30. Мулик Т.О., Мулик Я.І., Колонюк О.Ю. Електронний облік деревини як інструмент ефективності лісогосподарської діяльності. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. Серія: «Економічні науки». 2024. № 7. URL: <https://www.inter-nauka.com/uploads/public/17225507004072.pdf>
DOI: <https://doi.org/10.25313/2520-2294-2024-7-10141> (дата звернення: 21.06.2024).
31. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: Наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05#Text> (дата звернення: 21.07.2024).
32. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів: Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1315201-06#Text> (дата звернення: 21.07.2024).

References

1. Food and Agriculture Organization of the United Nations (FAO). *fao.org*. Retrieved from: <https://www.fao.org/about/about-fao/en/> [in English].
2. Heneralna Asambleia OON. Rezoliutsiia, pryiniata Heneralnoiu Asambleieiu 25 veresnia 2015 roku [UN General Assembly. Resolution adopted by the General Assembly on September 25, 2015]. *ua.undp.org*. Retrieved from: <https://www.ua.undp.org/content/dam/ukraine/docs/SDGreports/Agenda2030-UA.pdf> [in Ukrainian].
3. Orhanizatsiia Obiednanykh Natsii v Ukraini. Tsili staloho rozvytku 2016-2030 [United Nations in Ukraine. Goals of sustainable development 2016-2030].

un.org.ua. Retrieved from: <http://www.un.org.ua/ua/tsili-rozvytku-tysiacholittia/tsilistalohorozvytku> [in Ukrainian].

4. Eurostat. *ec.europa.eu*. Retrieved from: <https://ec.europa.eu/eurostat/web/main/data/database> [in Ukrainian].

5. Derzhavna sluzhba statystyky Ukrainy [State Statistics Service of Ukraine]. *ukrstat.gov.ua*. Retrieved from: <https://www.ukrstat.gov.ua/> [in Ukrainian].

6. Derzhavne ahentstvo lisovykh resursiv Ukrainy [State Agency of Forest Resources of Ukraine]. *forest.gov.ua*. Retrieved from: <https://forest.gov.ua/> [in Ukrainian].

7. Maksymiv, L.I. (2004). Lisovi resursy jak skladova pryrodnogho kapitalu: dejaki pidkhody do rozshyrennja pokaznyka nacionaljnogho baghatstva [Forest resources as a component of natural capital: some approaches to the expansion of the indicator of national wealth]. *Naukovyj visnyk NLTU Ukrainy – Scientific bulletin of NLTU of Ukraine*, 14.1, 160-167 [in Ukrainian].

8. Ghamzina, O.M. (2020). Onovlennja systemy upravlinnja lisovymy resursamy v umovakh jikh integraciji do rynkovogho seredovyssha [Update of the forest resources management system in terms of their integration into the market environment]. *Ekonomika pryrodokorystuvannjam i stalyj rozvytok – Economics of nature use and sustainable development*, 8 (27), 87-94. DOI: 10.37100/2616-7689/2020/8(27)/12 [in Ukrainian].

9. Moshak, O.V. (2013). Rehionaljni problemy formuvannja i rozvytku lisoresursnogho potencialu [Regional problems of formation and development of forest resource potential]. *Naukovyj visnyk Uzhhorodskogo universytetu. Serija «Ekonomika» – Scientific Bulletin of Uzhhorod University. «Economy» series*, 3 (40), 211-215 [in Ukrainian].

10. Shhuryk, M.V., & Osypenko, Z.V. (2020). Lisoghospodarsjki resursy: priorityty vykorystannja j rozvytku [Forestry resources: priorities of use and development]. *Ahrosvit – Agroworld*, 16, 15-23. DOI: 10.32702/2306&6792.2020.16.15 [in Ukrainian].

11. Losj, N.M. Lisy jak faktor stabilizaciji biosfery. *kadrlis.com.ua*. Retrieved from: https://kadrlis.com.ua/fileadmin/user_upload/naukovi_doslidzhennja/Gilpert_N._M/LISI_JAK_FAKTOR_STABILIZACII_BIOSFERI.pdf [in Ukrainian].

12. Lisovy kodeks Ukrainy: Zakon Ukrainy № 3852-XII [Forest Code of Ukraine: Law of Ukraine № 3852-XII]. (1994, January 21). *zakon.rada.gov.ua*. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/3852-12> [in Ukrainian].

13. Makarenko, S.S. (2018). Lisove ghospodarstvo jak subjekt ekonomiko-suspiljnogho interesu [Forestry as a subject of economic and social interest]. *Ahrosvit – Agroworld*, 24, 73-80. DOI: 10.32702/2306#6792.2018.24.73 [in Ukrainian].

14. Khryk, V.M., & Kimejchuk, I.V. (2021). *Lisivnyctvo [Forestry]*. Bila Cerkva: Sektor operatyvnoji polighrafiji BNAU [in Ukrainian].

15. Tkach, L.I. (2018). *Ekonomika lisovogho i sadovo-parkovogho ghospodarstva [Economics of forestry and horticulture]*. Kharkiv: KhNUMGh im. O.M. Beketova [in Ukrainian].

16. Kornieiev, Yu.V., & Kornieiev, A.Yu. (2023). Poniattia lisu yak pryrodnogho obiektu ta obiektu pravovoi okhorony [The concept of a forest as a natural object and an object of legal protection]. *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho universytetu. Serija «Pravo» – Scientific Bulletin of Uzhhorod University. «Law»*

series, 80 (1), 343-348. DOI: <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2023.80.1.50> [in Ukrainian].

17. Badzjan, V.V. (2016). Teoretychni zasady vykorystannja lisovykh i zemeljnykh resursiv [Theoretical principles of the use of forest and land resources]. *Zbalansovane pryrodokorystuvannja – Balanced nature management*, 2, 28-34 [in Ukrainian].

18. Matchuk, S.V. (2014). Misce lisovykh resursiv v systemi pryodo-resursnogo kompleksu Ukrajinjy [The place of forest resources in the system of the natural resource complex of Ukraine]. *Naukovyj visnyk Mizhnarodnogho ghumanitarnogho universytetu. Serija: Jurysprudencija – Scientific Bulletin of the International Humanitarian University. Series: Jurisprudence*, 9-1, 161-163 [in Ukrainian].

19. Zamula, I.V., Tanasijeva, M.M., & Shavursjka, O.V. (2021). *Bukhghaltersjkyj oblik, analiz i audyt lisovykh resursiv i vytrat na jikh vidtvorennja ta vykorystannja [Accounting, analysis and audit of forest resources and costs for their reproduction and use]*. Zhytomyr [in Ukrainian].

20. Shevchenko, Gh.M., & Bazilj, O.V. (2021). Ekonomichna, socialjna ta ekolohichna rolj lisovykh resursiv [Economic, social and ecological role of forest resources]. *essuir.sumdu.edu.ua*. Retrieved from: <https://www.essuir.sumdu.edu.ua/bitstream/123456789/28652/1/Shevchenko.pdf> [in Ukrainian].

21. Dubas, R.Gh. (2009). *Ekonomika pryrodokorystuvannja [Economics of nature use]*. Kyjiv: KNT [in Ukrainian].

22. Dubas, R.Gh. (2011). Ekoloho-ekonomichna ocinka lisovykh resursiv [Ecological and economic assessment of forest resources]. *Strateghija rozvytku Ukrajinjy – Development strategy of Ukraine*, 1 (4), 58-63 [in Ukrainian].

23. Ponomarenko, T.I., & Savchuk, V.K. (2010). *Upravlinnia vidtvorenniam lisovykh biolohichnykh aktyviv: oblikovo-analitychne zabezpechennia [Management of reproduction of forest biological assets: accounting and analytical support]*. Kyiv: Ahrar Media Hrup [in Ukrainian].

24. Sulimenko, L.A., Kyian, A.V., & Viter, S.A. (2017). Osoblyvosti obliku biolohichnykh aktyviv ta produktsii na pidpryemstvakh lisovoho hospodarstva [Peculiarities of accounting for biological assets and products at forestry enterprises]. *ir.polissiauniver.edu.ua*. Retrieved from: http://ir.polissiauniver.edu.ua/bitstream/123456789/9978/3/MV_2017_8_474-480.pdf [in Ukrainian].

25. Kovbasa, T.A. (2016). Osoblyvosti vyznannia biolohichnykh aktyviv lisovoho hospodarstva [Peculiarities of recognition of biological assets of forestry]. *Skhidna Yevropa: ekonomika, biznes ta upravlinnia – Eastern Europe: Economy, Business and Management*, 5 (05), 322-325 [in Ukrainian].

26. Klasyfikator vydiv ekonomichnoi diialnosti [Classifier of types of economic activity]. zakon.rada.gov.ua. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vb457609-10#Text> [in Ukrainian].

27. Syniakevych, I.M. (2000). *Ekonomika lisokorystuvannia [Economics of forest use]*. Lviv: IZMN [in Ukrainian].

28. Zamula, I.V., & Shavurska, O.V. *Bukhghalterskyi oblik lisovoi produktsii na zasadakh staloho rozvytku [Accounting of forest products on the basis of sustainable development]*. *core.ac.uk*. Retrieved from: <https://core.ac.uk/reader/32610300> [in Ukrainian].

29. Myhal, A.V., & Bokoch, V.V. (2017). *Nederevni resursy [Non-wood resources]*. Uzhhorod: Vyd-vo UzhNU «Hoverla» [in Ukrainian].

30. Mulyk, T.O., Mulyk, Ya.I., & Koloniuk, O.Yu. (2024). Elektronnyi oblik derevyny yak instrument efektyvnosti lisohospodarskoi diialnosti [Electronic accounting of wood as a tool for the efficiency of forestry activities]. *Mizhnarodnyi naukovyi zhurnal «Internauka». Serii: «Ekonomichni nauky» – International scientific journal «Internauka». Series: «Economic Sciences», 7*. Retrieved from: <https://www.inter-nauka.com/uploads/public/17225507004072.pdf>
DOI: <https://doi.org/10.25313/2520-2294-2024-7-10141> [in Ukrainian].

31. Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 30 «Biologichni aktyvy»: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy № 790 [National regulation (standard) of accounting 30 «Biological assets»: Order of the Ministry of Finance of Ukraine № 790]. (2005, November 18). zakon.rada.gov.ua. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05#Text> [in Ukrainian].

32. Pro zatverdzhennia Metodychnykh rekomendatsii z bukhhalterskoho obliku biologichnykh aktyviv: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy № 1315 [n the approval of Methodological recommendations for the accounting of biological assets: Order of the Ministry of Finance of Ukraine № 1315]. (2006, December 29). zakon.rada.gov.ua. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1315201-06#Text> [in Ukrainian].

Відомості про автора

ДРИМАНОВА Людмила Миколаївна – аспірантка третього року навчання кафедри аналізу та аудиту, Вінницький національний аграрний університет (21008, м. Вінниця, вул. Сонячна, 3, e-mail: ldrimanova623@ukr.net).

DRYMANOVA Liudmyla – Postgraduate Student of the Third Year of the Department of Analysis and Audit, Vinnytsia National Agrarian University (21008, Vinnytsia, 3, Soniachna Str., e-mail: ldrimanova623@ukr.net).

УДК 338.432:001.8

DOI: 10.37128/2411-4413-2024-2-7

**ХАРЧОВА БЕЗПЕКА
В РЕСТОРАННОМУ
ГОСПОДАРСТВІ**

БЕЗРУЧЕНКОВ Ю.В.,
кандидат педагогічних наук, доцент
кафедри туризму та готельно-ресторанної справи,
Львівський торговельно-економічний університет
(м. Львів)

ЩУКА Г.П.,
доктор педагогічних наук, професор
кафедри географії та туризму,
Закарпатський угорський інститут імені
Ференца Ракоці II
(м. Берегове)

У статті розглядаються проблеми харчової безпеки й гігієни в ресторанному бізнесі на основі спостережень за робочими процесами кухарів на прикладі окремих підприємств