

DOI: [https://doi.org/10.26642/ema-2026-1\(115\)-59-67](https://doi.org/10.26642/ema-2026-1(115)-59-67)
УДК 657.1:630*9(477)

І.В. Замула, д.е.н., проф.
В.В. Травін, к.е.н., доц.

Державний університет «Житомирська політехніка»

ESG-звітність і принципи корпоративної соціальної відповідальності у лісгосподарських підприємствах: обліково-аналітичний контекст

У статті досліджено теоретико-методологічні та практичні аспекти трансформації системи бухгалтерського обліку лісових ресурсів України в умовах сталого розвитку, євроінтеграційних процесів та післявоєнного відновлення економіки. Обґрунтовано необхідність розширення традиційного підходу до обліку лісових ресурсів шляхом інтеграції екологічних, соціальних та управлінських компонентів у фінансову й нефінансову звітність підприємств лісового сектору.

Проаналізовано взаємозв'язок національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку з міжнародними стандартами фінансової звітності у частині визнання, оцінки та знецінення біологічних активів і формування резервів. Визначено вплив воєнних ризиків, деградації лісових насаджень та мінунання територій на методологію оцінки активів і розкриття інформації у звітності. Особливу увагу приділено імплементації принципів ESG, вимог Директиви CSRD та положень EU Тахопоту у систему обліково-аналітичного забезпечення діяльності лісгосподарських підприємств.

Запропоновано напрями розширення практики нефінансового звітування у лісовому господарстві. Доведено, що модернізація облікової системи сприятиме підвищенню прозорості, інвестиційної привабливості та фінансової стійкості підприємств галузі. Реалізація пропозицій підвищить рівень прозорості, інвестиційної привабливості та інституційної довіри до лісгосподарських підприємств, особливо в умовах післявоєнної відбудови та залучення міжнародної фінансової допомоги.

Результати дослідження можуть бути використані під час формування державної політики у сфері лісового господарства, удосконалення національного облікового регулювання та впровадження європейських стандартів звітності зі сталого розвитку.

Ключові слова: бухгалтерський облік; аналіз; звітність зі сталого розвитку; лісові ресурси; сталий розвиток; кліматичні зміни; циркулярна економіка; екологічні ризики; післявоєнне відновлення; ESG; CSRD.

Актуальність теми дослідження. Глобальна трансформація економічних систем під впливом кліматичних змін та впровадження «Зеленого курсу» вимагає фундаментального переосмислення ролі бухгалтерського обліку як стратегічного інструменту управління природним капіталом. Лісовий сектор України, що забезпечує значні валютні надходження та виконує критичні екологічні функції, на сучасному етапі стикається з безпрецедентними викликами, які вимагають не лише оперативного реагування, а й глибокого наукового аналізу та розробки нових методологічних підходів. Повномасштабна агресія російської федерації завдала катастрофічної шкоди лісгосподарському комплексу, що оцінена у понад 20 мільярдів гривень, що враховує знищення техніки на 420 мільйонів гривень та пошкодження нерухомого майна на 1,2 мільярда гривень [1, с. 2]. У цих складних умовах лісова галузь України, представлена єдиним оператором ДП «Ліси України», змушена балансувати між фіскальними зобов'язаннями перед державою, соціальною відповідальністю та необхідністю дотримання жорстких міжнародних стандартів простежуваності деревини.

Макроекономічний аналіз свідчить про поступове зменшення частки лісового господарства у структурі валового внутрішнього продукту. Якщо у 2021 році частка сільського господарства, лісівництва та рибальства становила 10,9 % ВВП, то у 2022 році вона скоротилася до 8,6 %, а у 2023 році – до 7,4 % [2, с. 2]. Аналогічну негативну динаміку демонструє і частка лісової ренти, яка знизилася з 0,21 % ВВП у 2021 році до 0,15 % у 2023 році [2, с. 3]. Такі тенденції відображають насамперед зміну міжгалузевих пропорцій в економіці в умовах воєнного стану, а не виключно абсолютне падіння обсягів виробництва лісопродукції.

Разом із тим фіскальна роль галузі залишається значною. У 2023 році підприємства лісового господарства перерахували до бюджетів усіх рівнів 10,8 млрд грн (близько 300 млн дол. США) [2, с. 3]. Ця сума у 41 раз перевищила обсяг коштів, передбачених Державним бюджетом на ведення лісового господарства, охорону та захист лісів, утримання природоохоронних територій, проведення національної інвентаризації лісів і лісовпорядні роботи.

У воєнний період простежується скорочення обсягів заготівлі деревини як бази формування експортного потенціалу. Загальний обсяг заготівлі зменшився з 17,8 млн м³ у 2020 році до 14,9 млн м³ у 2024 році, що відповідає скороченню на 16,4 % [3]. Найбільш істотне зниження зафіксовано щодо ділового круглого лісу, особливо хвойних порід, тоді як заготівля паливної деревини за цей період навіть дещо зросла.

Експортні показники у 2020–2024 роках також характеризуються нестабільністю. За офіційними даними, вартість експорту деревини та виробів з неї зазнала значних коливань під впливом зовнішніх чинників. Якщо у 2021 році експорт становив понад 2 млрд дол. США, то у 2024 році він скоротився до 1,46 млрд дол., що означає зниження на 27 % порівняно з 2021 роком. Особливо відчутним було падіння у 2023 році, коли обсяг експорту становив лише 81,7 % від показника попереднього року. Водночас частка лісопродукції у загальному експорті країни залишалася відносно стабільною – у межах 2,9–4,3 % [4].

Поряд з тим, Україна займає стратегічне місце за запасами деревини, що вимагає належного облікового відображення ресурсів. Географічна структура експорту країни за 2024 рік є такою: Польща – 25,02 % (лідер ринку, зростання на 3,05 % за рік), Румунія – 15,01 % (+1,91 %), Франція – 10,52 % (+2,92 %), Німеччина – 9,50 % (+1,49 %), Китай – 5,00 % (падіння на 12,38 % через логістичні складнощі) [5]. Концентрація на європейських ринках (понад 72 % експорту) вимагає повної готовності до Регламенту EUDR [6].

Основними аспектами та вимогами EUDR є: простежуваність – обов'язкова прив'язка кожної партії товару до конкретної географічної ділянки (координати GPS); «без знеліснення» – товари повинні бути вироблені на землях, де не проводилася вирубка лісів після 31 грудня 2020 року; законність – продукція має відповідати законодавству країни виробництва (екологічному, трудовому, правам на землю); належна обачність – оператори повинні впровадити систему перевірки, оцінки ризиків та звітування перед виведенням продукції на ринок ЄС [6].

Регламент є обов'язковим для українських експортерів. Впровадження електронного кабінету експортера та оцифрування лісового господарства є основними кроками України для адаптації. Невиконання вимог призведе до заборони ввезення товарів на ринок ЄС. Це вимагає від українських лісогосподарських підприємств розробки нових методичних підходів до бухгалтерського обліку їх діяльності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження інформаційного забезпечення аграрних підприємств підкреслюють роль сучасних обліково-аналітичних систем, вимоги до якості інформації, користувачів та принципів її систематизації [7]. Вони спрямовані на удосконалення обліково-аналітичної системи, враховуючи електронний кабінет платника податків, методики контролю, моніторингу зовнішньоекономічної діяльності [8], аналітичного забезпечення управління в лісовому господарстві з використанням систем показників та методик аналізу діяльності лісогосподарських підприємств [9].

Концепцію сталого розвитку як основу корпоративної соціальної відповідальності (КСВ) у бізнес-середовищі України досліджено в аспекті її еволюції, цілей сталого розвитку для України, національних практик КСВ у контексті ЦСР [10]. Публікації про КСВ аграрного бізнесу та вертикально інтегрованих структур (зокрема в лісовому господарстві) вказують, що КСВ є умовою сталого розвитку та релевантна для інтеграції її у стратегії лісоекспортних компаній [11]. Також дослідники розкривають проблематику формування та оцінки інтегрованої корпоративної звітності та нефінансового розкриття інформації (ESG, звіти зі сталого розвитку), надають моделі звітності, що комбінує фінансові та еколого-соціальні показники [13, 14, 10]. Дослідження стану й мотивів впровадження КСВ в Україні, включно з воєнним періодом, є важливим для обґрунтування соціального виміру експорту лісопродукції [13, 12, 16]. Погоджуючись з необхідністю впровадження ESG-звітування та корпоративної соціальної відповідальності у лісогосподарських підприємствах, можна стверджувати, що в цьому контексті потребує удосконалення зокрема і обліково-аналітичне забезпечення їх діяльності.

Метою статті є обґрунтування теоретичних положень і розробка практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення діяльності лісогосподарських підприємств із інтеграцією показників сталого розвитку та КСВ у систему прийняття управлінських рішень на основі ESG-звітності.

Викладення основних результатів дослідження. Сучасні трансформаційні процеси в економіці України, зумовлені євроінтеграційним вектором розвитку, цифровізацією управління та післявоєнними викликами, актуалізують необхідність перегляду концептуальних засад бухгалтерського обліку в лісовому секторі. Традиційно облікова система в галузі формувалася в межах фіскальної парадигми, орієнтованої насамперед на відображення фінансових результатів діяльності та забезпечення податкового контролю. Проте така модель дедалі більше втрачає відповідність сучасним вимогам глобалізованого ринку, де ключового значення набувають екологічні та соціальні аспекти господарювання. За цих умов облікова парадигма лісового сектору має еволюціонувати до моделі сталого розвитку, інтегрованої з принципами ESG.

Інституційні передумови такої трансформації пов'язані з імплементацією європейського екологічного та корпоративного регулювання, зокрема вимог щодо розширеної нефінансової звітності, простежуваності ланцюгів постачання та підтвердження легальності походження деревини. Поглиблення співпраці з ЄС обумовлює необхідність гармонізації національної системи обліку з положеннями Директиви CSRD [17].

Регламенту щодо запобігання знеціненню (EUDR) [6], принципами таксономії ЄС. Відтак бухгалтерський облік експорту лісопродукції повинен забезпечувати не лише достовірність фінансових показників, а й формування інформаційної бази для оцінки екологічних ризиків, обсягів відновлення лісів, рівня вуглецевого сліду та відповідності стандартам сталого лісокористування.

Зміна регуляторного середовища супроводжується трансформацією вимог з боку міжнародних контрагентів. Європейські імпортери дедалі частіше вимагають підтвердження відповідності продукції критеріям ESG, наявності сертифікації FSC або PEFC, а також розкриття даних щодо впливу на довкілля та соціальну сферу. У цих умовах облікова система є не лише інструментом внутрішнього контролю, а й механізмом забезпечення конкурентоспроможності підприємства на зовнішніх ринках. Нездатність інтегрувати нефінансові показники в систему обліку обмежує експортний потенціал та підвищує ризики втрати міжнародних контрактів.

Трансформація облікової парадигми передбачає розширення об'єкта бухгалтерського обліку. Якщо в межах класичної моделі основним об'єктом є фінансовий капітал, то сучасна концепція сталого розвитку ґрунтується на багатокapітальній моделі створення вартості, яка охоплює природний, соціальний та репутаційний капітал. Лісові ресурси в такому підході розглядаються не лише як товарна продукція, а як відтворюваний природний актив, що генерує екосистемні послуги – поглинання вуглецю, збереження біорізноманіття, водорегулювання. Ігнорування цих компонентів у системі обліку призводить до викривлення оцінки ефективності господарської діяльності та недооцінки реальної вартості природного капіталу.

У цьому контексті трансформації зазнає й категорія «дохід від експорту». Його економічна інтерпретація має враховувати не лише фінансовий результат реалізації продукції, а й витрати на відновлення лісових ресурсів, природоохоронні заходи, соціальні інвестиції в розвиток територіальних громад. Такий підхід забезпечує формування об'єктивної оцінки результативності зовнішньоекономічної діяльності та дозволяє зіставити економічні вигоди з екологічними й соціальними наслідками.

Реалізація зазначеної трансформації потребує створення інтегрованої інформаційної системи, здатної поєднати фінансові, виробничі, екологічні та соціальні дані в єдиному аналітичному просторі. Використання цифрових інструментів простежуваності ланцюгів постачання, галузевих електронних реєстрів і систем моніторингу відкриває можливості переходу від ретроспективного відображення операцій до превентивно-аналітичної моделі управління. Така система забезпечує зниження експортних ризиків, підвищення прозорості та формування довіри з боку міжнародних партнерів і фінансових інституцій.

Економічна доцільність переходу до ESG-орієнтованої моделі обліку також зумовлена зростанням ролі нефінансової інформації у процесі прийняття інвестиційних рішень. Підприємства, що забезпечують прозоре розкриття екологічних та соціальних показників, мають ширший доступ до «зеленого» фінансування, міжнародних грантових програм та довгострокових кредитних ресурсів. Відтак облік стає інструментом формування інвестиційної привабливості та довгострокової вартості підприємства.

Особливої актуальності зазначені трансформації набувають у контексті післявоєнного відновлення України. Лісовий сектор виконує важливу роль у рекультивативній території, створенні робочих місць, стабілізації регіональних економік та відновленні природного балансу. Відповідно, система бухгалтерського обліку повинна відображати внесок галузі в соціально-економічну стійкість територіальних громад, забезпечуючи комплексну оцінку її впливу на розвиток країни.

Таким чином, еволюція облікової парадигми лісового сектору від фінансово орієнтованої моделі до моделі сталого розвитку, заснованої на принципах ESG, є об'єктивною відповіддю на інституційні, ринкові та суспільні виклики. Трансформація бухгалтерського обліку експорту лісопродукції в інтегровану інформаційну систему, що відображає фінансовий, екологічний і соціальний капітал, формує підґрунтя для забезпечення конкурентоспроможності галузі, підвищення її інвестиційної привабливості та реалізації стратегічних цілей сталого розвитку.

Окремого наукового осмислення потребує облік витрат на екологічну сертифікацію лісогосподарської діяльності за стандартами FSC [18] та PEFC [19], оскільки в умовах європейської інтеграції такі витрати набувають не допоміжного, а стратегічного характеру. Якщо раніше сертифікація розглядалася переважно як добровільний елемент корпоративної соціальної відповідальності, то нині вона фактично трансформувалася у необхідну передумову доступу на ринки ЄС. Відсутність відповідного сертифіката істотно обмежує можливість експорту лісопродукції, знижує конкурентоспроможність і підвищує ризик втрати довгострокових контрактів. За таких умов витрати на сертифікацію слід трактувати як витрати, безпосередньо пов'язані із забезпеченням функціонування виробництва та реалізації продукції на зовнішніх ринках.

З методологічної точки зору доцільним є їх виокремлення у складі рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Такий підхід обґрунтовується тим, що сертифікація не формує окремий об'єкт обліку, а створює необхідні організаційно-технологічні умови для здійснення господарської діяльності в цілому. Вона охоплює

аудит лісоуправління, впровадження процедур простежуваності, навчання персоналу, моніторинг екологічних показників, що мають системний характер і забезпечують відповідність виробничого процесу міжнародним стандартам сталості. Включення цих витрат до складу загальноновиробничих дозволяє обґрунтовано розподіляти їх між видами продукції та формувати більш реалістичну собівартість експортної лісопродукції з урахуванням вимог ринку.

Водночас стратегічний характер сертифікації зумовлює необхідність розширення традиційних підходів до оцінки її економічного ефекту. Фактично йдеться про інвестиції у доступ до ринку, мінімізацію регуляторних ризиків і формування довіри з боку міжнародних партнерів. Таким чином, витрати на FSC та PEFC слід розглядати не лише як поточні виробничі витрати, а як елемент формування довгострокової вартості підприємства та його репутаційного капіталу.

У цьому контексті дискусійним, але перспективним є підхід до капіталізації витрат на створення нових лісів, що перевищують нормативно встановлені зобов'язання з лісовідновлення. Якщо підприємство здійснює додаткові заходи з висадки лісів або підвищення біорізноманіття понад мінімально необхідний рівень, такі витрати створюють не лише майбутній ресурсний потенціал, а й формують додану екологічну цінність, що позитивно впливає на імідж, інвестиційну привабливість і можливості залучення «зеленого» фінансування.

З позицій сучасної концепції багатокapітальної моделі доцільно розглядати такі перевищуючі витрати, як підґрунтя для формування специфічного нематеріального активу – «екологічного гудвілу». Екологічний гудвіл може відображати накопичений репутаційний та природоохоронний потенціал підприємства, підтверджений фактичними інвестиціями у відтворення лісових екосистем. Його економічна сутність полягає у здатності генерувати майбутні вигоди у вигляді підвищеної ринкової вартості продукції, стабільного доступу до міжнародних ринків, отримання грантів, «зелених» кредитів або доходів від вуглецевих механізмів.

Методологічно впровадження категорії «екологічного гудвілу» потребує чіткого визначення критеріїв визнання, оцінки та амортизації такого активу, а також розмежування витрат, що забезпечують нормативну відповідність, і витрат, що створюють додаткову екологічну цінність. Вартісна оцінка може базуватися на сумі фактично понесених інвестицій з урахуванням їх довгострокового ефекту та можливих дисконтованих майбутніх вигід.

Крім того, ліси дедалі більше розглядаються не лише як джерело деревини, а як природний капітал, що продукує вимірювані екосистемні послуги, зокрема поглинання та зберігання вуглецю. Питання відображення у балансі вартості екосистемних послуг належить до найбільш дискусійних у сучасній теорії бухгалтерського обліку, оскільки воно виходить за межі традиційної концепції активів як контрольованих підприємством ресурсів, здатних генерувати майбутні економічні вигоди. Водночас у контексті глобального переходу до низьковуглецевої економіки ця проблематика набуває стратегічного значення для лісового сектору України.

Українські ліси виконують важливу кліматорегулюючу функцію, будучи частиною глобального механізму пом'якшення змін клімату. У межах Паризької кліматичної угоди та розвитку міжнародних систем торгівлі квотами на викиди CO₂ формується ринок вуглецевих кредитів, де об'єктом купівлі-продажу стає скорочення або поглинання парникових газів. За таких умов здатність лісових екосистем акумулювати вуглець перетворюється на потенційне джерело економічних вигід, що відповідає критеріям визнання активу з позицій концепції майбутніх грошових потоків.

Однак традиційна модель бухгалтерського обліку не передбачає відображення у балансі вартості екосистемних послуг, оскільки вони мають нематеріальний, публічний і довгостроковий характер. Це породжує методологічну дискусію щодо можливості їх ідентифікації, оцінки та визнання як окремого об'єкта обліку – чи у складі біологічних активів, чи як елемента природного капіталу, чи як окремого виду нематеріальних активів. Водночас ігнорування вартості екосистемних послуг у фінансовій звітності призводить до заниження реальної економічної цінності лісогосподарських підприємств і не відображає їхнього внеску у досягнення кліматичних цілей.

Стратегічна доцільність розробки методики вартісної оцінки поглинання вуглецю обумовлена перспективами інтеграції України до європейського вуглецевого ринку та можливістю участі у міжнародних механізмах торгівлі вуглецевими одиницями. За умов належного нормативного врегулювання лісництва можуть бути постачальниками сертифікованих вуглецевих кредитів, отримуючи додаткові доходи без збільшення обсягів заготівлі деревини. Таким чином, економічна модель функціонування галузі трансформується від ресурсно-сировинної до кліматично орієнтованої, де частина доходів формується завдяки екосистемним функціям лісів.

Реалізація такого підходу потребує створення науково обґрунтованої системи кількісної та вартісної оцінки процесів поглинання CO₂. Йдеться про розробку складних математичних моделей, що інтегрують дані державної інвентаризації лісів (породний склад, вік насаджень, біомаса, темпи приросту), коефіцієнти накопичення вуглецю та ринкові ціни на викиди парникових газів. Такі моделі повинні враховувати

динамічний характер біологічних процесів, ризики втрати вуглецю внаслідок пожеж чи бойових дій, дисконтовану вартість майбутніх вигід та сценарні зміни цін на вуглецеві одиниці.

Інтеграція зазначених розрахунків у систему бухгалтерського обліку передбачає поєднання екологічного моніторингу з фінансовою аналітикою, що фактично формує новий напрям розвитку – кліматично орієнтований облік. Такий підхід забезпечує повне відображення структури створення вартості, підвищує інвестиційну привабливість підприємств та створює передумови для диверсифікації джерел доходів лісового сектору.

Дискусія навколо розвитку лісового сектору України зосереджується і на суперечності між тривалим експортним мораторієм на необроблену деревину та стратегічною необхідністю стимулювання внутрішньої переробки. Продовження урядом заборони на експорт необробленої деревини та паливної сировини до кінця 2026 року [20] обґрунтовується прагненням зменшити дефіцит ресурсів для вітчизняних деревообробних підприємств, стабілізувати ціни на внутрішньому ринку та гарантувати забезпечення енергетичних потреб населення в умовах воєнних і післявоєнних викликів. Такий крок має чітко виражене стратегічне підґрунтя, оскільки спрямований на формування моделі економіки з вищою доданою вартістю та зменшення сировинної орієнтації експорту.

Запровадження нульових квот на експорт стратегічної лісової сировини об'єктивно стимулює розвиток деревообробної промисловості, що проявляється у зростанні частки експорту продукції глибокої переробки. Водночас адміністративне обмеження експорту створює низку побічних ефектів, серед яких особливої уваги заслуговує накопичення надлишкових обсягів низькоякісної (дров'яної) деревини. Оскільки така сировина не підлягає реалізації на зовнішніх ринках, а її внутрішній попит має сезонний або обмежений характер, формується профіцит запасів, що негативно впливає на фінансовий стан лісогосподарських підприємств.

У цьому контексті центральною проблемою сучасної облікової системи лісового господарства стає невідповідність балансової вартості запасів низькоякісної деревини їхній фактичній ринковій цінності. За умов профіциту дров'яної сировини облік за історичною собівартістю заготівлі призводить до завищення вартості активів та викривлення показників фінансової звітності. Така ситуація суперечить принципу достовірності та може створювати ілюзію фінансової стабільності при фактичному зниженні ліквідності підприємства.

Вирішення цієї суперечності можливе шляхом системної імплементації механізму оцінки запасів за чистою вартістю реалізації відповідно до міжнародних і національних стандартів бухгалтерського обліку [21]. Застосування цього підходу забезпечує дотримання принципу обачності та унеможливує завищення вартості активів.

Водночас знецінення низькоякісної деревини має не лише облікове, а й стратегічне значення. Відображення системних втрат від накопичення нереалізованих запасів у фінансовій звітності є економічним сигналом для управлінського персоналу щодо необхідності зміни бізнес-моделі. Зокрема, це створює обґрунтовані передумови для інвестування у виробництво продукції з більшою доданою вартістю – біопалива, пелет, брикетів, тріски, що дозволяє трансформувати відходи виробництва у ліквідний та конкурентоспроможний продукт.

Проблема надлишку дров'яної сировини, актуалізована дією мораторію, логічно інтегрується у ширший контекст розвитку біоенергетики та циркулярної економіки. Використання відходів лісозаготівлі для виробництва твердого біопалива сприяє підвищенню ефективності використання ресурсів, скороченню втрат і формуванню додаткових джерел доходів для лісництва. Крім того, розвиток біоенергетики зміцнює енергетичну незалежність держави, що набуває особливої ваги в умовах нестабільності енергетичних ринків та енергетичних викликів, спричинених війною.

У 2024–2025 роках в Україні спостерігається активізація проєктів у сфері виробництва біометану та твердого біопалива. Попри те, що собівартість виробництва біометану залишається відносно високою порівняно з цінами на природний газ, використання низькоякісної деревини для виготовлення пелет і брикетів є економічно доцільним завдяки доступності сировини та мінімізації витрат на її придбання [22]. За таких умов облікова система повинна забезпечувати коректне калькулювання собівартості біопаливної продукції з урахуванням ефекту утилізації відходів, перерозподілу загальнопромислових витрат та потенційної економії на зберіганні надлишкових запасів.

Окрім того, нова державна політика у сфері управління державними лісогосподарськими підприємствами, закріплена Постановою КМУ № 1280 від 08.11.2024 [23], суттєво трансформує фінансово-економічні умови їх функціонування. Встановлення з 2025 року обов'язкового спрямування 50 % чистого прибутку до державного бюджету та 30 % на охорону і відтворення лісів формує жорстко регламентовану модель розподілу фінансового результату, що істотно обмежує дискреційні можливості підприємств щодо використання прибутку.

З одного боку, така структура розподілу відповідає стратегічній логіці посилення ролі держави як власника природного капіталу та гаранта його відтворення. Спрямування 30 % прибутку на лісовідновлення створює стабільне фінансове джерело для реалізації довгострокових екологічних програм, що узгоджується з принципами

сталого розвитку та підвищує екологічну відповідальність галузі. Фактично формується механізм цільового реінвестування частини економічних вигід від використання лісових ресурсів у підтримання їх відтворюваності.

З іншого боку, вилучення 80 % чистого прибутку у вигляді бюджетних відрахувань та внесків до цільових екологічних фондів залишає у розпорядженні підприємства лише 20 % фінансового результату, що обмежує можливості модернізації, цифрової трансформації та підвищення операційної ефективності. В умовах необхідності впровадження сучасних ІТ-рішень – зокрема систем IoT-моніторингу лісових масивів, електронної простежуваності деревини та blockchain-платформ для контролю ланцюгів постачання – таке обмеження формує суттєвий фінансовий тиск. Інвестиції у цифрову інфраструктуру мають високий початковий капіталомісткий характер і потребують довгострокового горизонту окупності, що ускладнюється скороченням внутрішніх джерел фінансування.

За цих умов зростає роль підвищення ефективності управління витратами та оптимізації виробничих процесів. Облікова система повинна забезпечувати деталізований контроль за структурою витрат, виявлення резервів економії та формування аналітичної інформації для прийняття управлінських рішень щодо пріоритетності інвестицій. Особливого значення набуває впровадження управлінського обліку за центрами відповідальності та проєктного бюджетування, що дозволяє оцінити економічну доцільність впровадження інноваційних технологій навіть в умовах обмеженого власного фінансового ресурсу.

Обмеженість внутрішніх джерел фінансування об'єктивно стимулює пошук альтернативних механізмів залучення капіталу, зокрема через інструменти «зелених» інвестицій, кліматичних фондів, програм технічної допомоги та грантів ЄС. Наявність стабільного цільового фінансування відтворення лісів у розмірі 30 % прибутку може стати додатковим аргументом для міжнародних донорів щодо надійності екологічної стратегії підприємств. Таким чином, жорстка модель розподілу прибутку, попри фінансові обмеження, водночас створює інституційні передумови для інтеграції лісового сектору у систему міжнародного «зеленого» фінансування.

Важливим аспектом є також вимога обов'язкового щорічного державного фінансового аудиту використання коштів, спрямованих на охорону та відтворення лісів [24]. Це підвищує вимоги до прозорості та якості бухгалтерського обліку, зокрема в частині капітальних інвестицій у створення лісових культур, придбання спеціалізованої техніки, будівництво розсадників та інфраструктури. Облікова система має забезпечувати чітке розмежування поточних витрат і капітальних інвестицій, документальне підтвердження їх цільового характеру та можливість простежуваності кожного проєкту від планування до завершення.

У результаті нова політика розподілу прибутку формує подвійний ефект. З одного боку, вона посилює фіскальне навантаження та обмежує можливості самофінансування інновацій. З іншого – стимулює підвищення фінансової дисципліни, розвиток системи внутрішнього контролю, удосконалення управлінського обліку та активізацію залучення зовнішніх «зелених» ресурсів. За таких умов якість бухгалтерського забезпечення стає ключовим чинником фінансової стійкості та стратегічної адаптивності лісогосподарських підприємств у новому регуляторному середовищі.

Висновки та перспективи подальших досліджень. У дослідженні обґрунтовано необхідність трансформації системи бухгалтерського обліку лісових ресурсів України в парадигмі сталого розвитку, післявоєнного відновлення та євроінтеграційних процесів. Розширено теоретичне розуміння лісових ресурсів не лише як біологічних або матеріальних активів, а як складних еколого-економічних систем, що генерують екосистемні послуги, виконують кліматорегулюючу функцію та формують довгострокову суспільну цінність.

Удосконалення підходів до обліку витрат на екологічну сертифікацію та лісовідновлення дозволяє інтегрувати екологічний вимір у фінансову звітність підприємств лісового сектору. Виокремлення витрат на FSC і PEFC у складі загальноновиробничих забезпечує адекватне формування собівартості та управління експортними ризиками, тоді як концепція «екологічного гудвілу» відкриває можливості для відображення накопиченого природоохоронного та репутаційного капіталу в системі бухгалтерського обліку, формуючи підґрунтя для довгострокової сталості та конкурентоспроможності галузі.

Попри наявність методологічних дискусій, відображення у балансі вартості екосистемних послуг, зокрема функції поглинання вуглецю, є стратегічно виправданим кроком у напрямі формування сучасної облікової парадигми. Розробка комплексних математичних моделей оцінки та їх інтеграція з ринковими механізмами торгівлі вуглецевими кредитами відкриває можливості для трансформації природного капіталу українських лісів у вимірюваний економічний ресурс, що забезпечує довгострокову фінансову та екологічну стійкість галузі.

Мораторій на експорт необробленої деревини, попри наявність дискусійних аспектів, формує нову економічну реальність для лісового сектору. Вона вимагає адаптації облікових механізмів до умов профіциту низькоякісної сировини, впровадження оцінки запасів за чистою вартістю реалізації та формування аналітичної бази для прийняття інвестиційних рішень у сфері біоенергетики. Саме інтеграція облікових інструментів зі стратегією розвитку циркулярної економіки дозволяє трансформувати регуляторні обмеження у фактор структурної модернізації галузі та підвищення її довгострокової стійкості.

Запропоновані напрями сприятимуть підвищенню прозорості, інвестиційної привабливості та інституційної довіри до лісгосподарських підприємств, особливо в умовах післявоєнної відбудови та залучення міжнародної фінансової допомоги. Дослідження має переважно концептуально-методологічний характер. Емпірична верифікація запропонованих моделей обліку потребує подальшого кількісного тестування на рівні підприємств. Крім того, динамічність нормативного середовища в Україні та ЄС може впливати на практичну реалізацію окремих рекомендацій.

Подальші дослідження доцільно спрямувати на розроблення комплексної методики грошової оцінки екосистемних послуг лісів та їх інтеграцію до систем інтегрованої звітності, а також формування моделей бухгалтерського обліку втрат лісових активів унаслідок воєнних дій та механізмів документування екологічних збитків для міжнародних компенсаційних процедур. Реалізація зазначених напрямів сприятиме формуванню стійкої, прозорої та орієнтованої на сталий розвиток системи бухгалтерського обліку, здатної забезпечити довгострокове екологічне й економічне відновлення лісового сектору України.

Список використаної літератури:

1. Мулик Т.О. Облік продукції лісгосподарських підприємств: виклики та перспективи розвитку / Т.О. Мулик, І.Т. Забродський, А.Ю. Донюк // *Агросвіт*. – 2024. – № 16. – С. 134–143. DOI: 10.32702/2306-6792.2024.16.134.
2. Ukraine 2024 Statement on the Wood Market / UNECE. – 2024 [Electronic resource]. – Access mode : <https://unece.org/sites/default/files/2024-10/Ukraine%2520Statement%25202024%2520country%2520market%2520statement.pdf>.
3. Ukraine's Forestry at a Glance: Lessons from Sweden. – KSE, 2025 [Electronic resource]. – Access mode : <https://kse.ua/wp-content/uploads/2025/04/Ukraines-Forestry-at-a-Glance-Lessons-from-Sweden.pdf>.
4. Зовнішня торгівля України товарами / Державна служба статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.ukrstat.gov.ua/>.
5. Зовнішня торгівля України із зазначенням основних країн-контрагентів за період з 01.01.2024 по 31.03.2024 р. : статистичний випуск / Державна служба статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://skilky-skilky.info/wp-content/uploads/2024/04/Zovnishnia-torhivlia-Ukrainy-iz-zaznachenniam-osnovnykh-krain-kontrahtentiv-za-period-z-01.01.2024-po-31.03.2024-r.pdf>.
6. Regulation (EU) 2023/1115 of the European Parliament and of the Council of 31 May 2023 on the making available on the Union market and the export from the Union of certain commodities and products associated with deforestation and forest degradation and repealing Regulation (EU) No 995/2010 / Official Journal of the European Union. – P. 206–247 [Electronic resource]. – Access mode : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32023R1115>.
7. Ігнатенко М. Інформаційне забезпечення організаційно-економічних пріоритетів розвитку фермерських господарств та сільськогосподарських підприємств / М.Ігнатенко, Л.Леваєва, І.Романюк // *Ефективна економіка*. – 2020. DOI: 10.32702/2307-2105-2020.5.3.
8. Калінеску Т. Обліково-аналітичне забезпечення експортно-імпортних операцій підприємств / Т.Калінеску, К.Голка // *Часова характеристика економічних реформ*. – 2020. DOI: 10.32620/cher.2020.3.06.
9. Прокопенко Ж. Механізм формування аналітичного забезпечення управління діяльністю лісгосподарських підприємств / Ж.Прокопенко, І.Мельник // *Економіка, управління та адміністрування*. – 2020. – С. 69–73. DOI: 10.26642/ema-2020-4(94)-69-73.
10. Ляшук К. Концепція сталого розвитку як основа корпоративної соціальної відповідальності в бізнес-середовищі України / К.Ляшук // *Проблеми системного підходу в економіці*. – 2020. DOI: 10.32782/2520-2200/2020-1-17.
11. Зінчук Т. Корпоративна соціальна відповідальність вертикально інтегрованих суб'єктів господарювання як умова сталого розвитку / Т.Зінчук, Ю.Левківський // *Економіка АПК*. – 2019. DOI: 10.32317/2221-1055.201901039.
12. Ровенська В. Корпоративна соціальна відповідальність як складова стратегії розвитку бізнесу на вітчизняних підприємствах / В.Ровенська, В.Кошова, М.Вержбицький // *Проблеми системного підходу в економіці*. – 2019. DOI: 10.32782/2520-2200/2019-5-18.
13. Звітність про сталий розвиток підприємств як інструмент розвитку екологічної відповідальності / Г.Кірейцева, С.Хоменко, В.Устименко та інші // *Екологічні науки*. – 2023. DOI: 10.32846/2306-9716/2023.eco.6-51.3.
14. Вибір між сталим розвитком та корпоративною соціальною відповідальністю в міжнародному бізнесі / А.Зубкова, А.Макаренко, Р.Місюня та інші // *Науковий вісник Одеського національного економічного університету*. – 2022. DOI: 10.32680/2409-9260-2022-3-4-292-293-81-93.
15. Гудзь Т. Забезпечення сталого розвитку підприємства: теоретичний аспект / Т.Гудзь, Н.Проскурня // *Науковий вісник Одеського національного економічного університету*. – 2023. DOI: 10.32680/2409-9260-2023-3-4-304-305-7-12.
16. Єрмаков М. Корпоративна соціальна відповідальність підприємств в Україні / М.Єрмаков, О.Карпенко // *Науковий вісник Одеського національного економічного університету*. – 2023. DOI: 10.32680/2409-9260-2023-7-8-308-309-98-105.
17. European Parliament and Council of the European Union. Directive (EU) 2022/2464 of 14 December 2022 amending Regulation (EU) No 537/2014, Directive 2004/109/EC, Directive 2006/43/EC and Directive 2013/34/EU as regards corporate sustainability reporting (Corporate Sustainability Reporting Directive – CSRD) / Official Journal of the European Union. – 2022. – P. 15–80 [Electronic resource]. – Access mode : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32022L2464>.

18. Forest Stewardship Council. FSC Principles and Criteria for Forest Stewardship (FSC-STD-01-001 V5-3). – Bonn: FSC International, 2018 [Electronic resource]. – Access mode : <https://fsc.org/en/document-centre/documents/resource/392>.
19. Sustainable Forest Management Requirements (PEFC ST 1003:2018). – Geneva : PEFC Council, 2018 [Electronic resource]. – Access mode : <https://www.pefc.org/standards/sustainable-forest-management>.
20. Уряд продовжив заборону на експорт дров і необробленої деревини до кінця 2026 року. – 2026 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://se.forest.gov.ua/press-sluzhba/novini-upravlinnya/uryad-prodovzhiv-zaboronu-na-eksport-drov-i-neobroblenoi-derevini-do-kinczya-2026-roku.html>.
21. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : Наказ М-ва фінансів України від 20.10.1999 № 246 / Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.
22. International Accounting Standard 2 Inventories (IAS 2) / IFRS [Electronic resource]. – Access mode : <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-2-inventories/>.
23. Про внесення зміни до пункту 1 Порядку відрахування до державного бюджету частини чистого прибутку (доходу) державними унітарними підприємствами та їх об'єднаннями : Постанова Кабінету Міністрів України від 08.11.2024 № 1280 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/go/1280-2024-%D0%BF>.
24. Левіна Г. Аналіз державного управління та фінансування у лісовій галузі України: організаційно-правові аспекти / Г.Левіна. – WWF-Ukraine, 2020 [Electronic resource]. – Access mode : https://wwfeu.awsassets.panda.org/downloads/_____2.pdf?420591/forest-law-report.

References:

1. Mulyk, T.O., Zabrodskiy, I.T. and Doniuk, A.Yu. (2024), «Oblik produktii lisohospodarskykh pidpriemstv: vyklyky ta perspektyvy rozvytku», *Ahrosvit*, No. 16, pp. 134–143, doi: 10.32702/2306-6792.2024.16.134.
2. UNECE (2024), *Ukraine 2024 Statement on the Wood Market*, [Online], available at: <https://unece.org/sites/default/files/2024-10/Ukraine%20Statement%202024%20country%20market%20statement.pdf>
3. KSE (2025), *Ukraine's Forestry at a Glance: Lessons from Sweden*, [Online], available at: <https://kse.ua/wp-content/uploads/2025/04/Ukraines-Forestry-at-a-Glance-Lessons-from-Sweden.pdf>
4. Derzhavna sluzhba statystyky Ukrainy, *Zovnishnia torhivlia Ukrainy tovaramy*, [Online], available at: <https://www.ukrstat.gov.ua/>
5. Derzhavna sluzhba statystyky Ukrainy, *Zovnishnia torhivlia Ukrainy iz zaznachenniam osnovnykh krain-kontrahentiv za period z 01.01.2024 po 31.03.2024 r.*, statystychnyi vypusk, [Online], available at: <https://skilky-skilky.info/wp-content/uploads/2024/04/Zovnishnia-torhivlia-Ukrainy-iz-zaznachenniam-osnovnykh-krain-kontrahentiv-za-period-z-01.01.2024-po-31.03.2024-r.pdf>
6. *Regulation (EU) 2023/1115 of the European Parliament and of the Council of 31 May 2023 on the making available on the Union market and the export from the Union of certain commodities and products associated with deforestation and forest degradation and repealing Regulation (EU) No 995/2010*, Official Journal of the European Union, pp. 206–247 [Online], available at: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32023R1115>
7. Ihnatenko, M., Levaieva, L. and Romaniuk, I. (2020), «Informatsiine zabezpechennia orhanizatsiino-ekonomichnykh prioritetiv rozvytku fermerskykh gospodarstv ta silskohospodarskykh pidpriemstv», *Efektivna ekonomika*, doi: 10.32702/2307-2105-2020.5.3.
8. Kalinesku, T. and Holka, K. (2020), «Oblikovo-analitychne zabezpechennia eksportno-importnykh operatsii pidpriemstv», *Chasova kharakterystyka ekonomichnykh reform*, doi: 10.32620/cher.2020.3.06.
9. Prokopenko, Zh. and Melnyk, I. (2020), «Mekhanizm formuvannia analitychnoho zabezpechennia upravlinnia diialnistiu lisohospodarskykh pidpriemstv», *Ekonomika, upravlinnia ta administruvannia*, pp. 69–73, doi: 10.26642/ema-2020-4(94)-69-73.
10. Liashuk, K. (2020), «Kontseptsia staloho rozvytku yak osnova korporatyvnoi sotsialnoi vidpovidalnosti v biznes-seredovyschi Ukrainy», *Problemy systemnoho pidkhodu v ekonomitsi*, doi: 10.32782/2520-2200/2020-1-17.
11. Zinchuk, T. and Levkivskiy, Yu. (2019), «Korporatyvna sotsialna vidpovidalnist vertykalno integrovanykh subiektiv gospodaruvannia yak umova staloho rozvytku», *Ekonomika APK*, doi: 10.32317/2221-1055.201901039.
12. Rovenska, V., Koshova, V. and Verzhbytskyi, M. (2019), «Korporatyvna sotsialna vidpovidalnist yak skladova stratehii rozvytku biznesu na vitchyznianykh pidpriemstvakh», *Problemy systemnoho pidkhodu v ekonomitsi*, doi: 10.32782/2520-2200/2019-5-18.
13. Kireitseva, H., Khomenko, S., Ustyomenko V. et al. (2023), «Zvitnist pro stalyy rozvytok pidpriemstv yak instrument rozvytku ekolohichnoi vidpovidalnosti», *Ekolohichni nauky*, doi: 10.32846/2306-9716/2023.eco.6-51.3.
14. Zubkova, A., Makarenko, A., Misiunia, R. et al. (2022), «Vybir mizh stalym rozvytkom ta korporatyvnoiu sotsialnoiu vidpovidalnistiu v mizhnarodnomu biznesi», *Naukovi visnyk Odeskoho natsionalnoho ekonomichnoho universytetu*, doi: 10.32680/2409-9260-2022-3-4-292-293-81-93.
15. Hudz, T. and Proskurnia, N. (2023), «Zabezpechennia staloho rozvytku pidpriemstva: teoretychnyi aspekt», *Naukovi visnyk Odeskoho natsionalnoho ekonomichnoho universytetu*, doi: 10.32680/2409-9260-2023-3-4-304-305-7-12.
16. Yermakov, M. and Karpenko, O. (2023), «Korporatyvna sotsialna vidpovidalnist pidpriemstv v Ukraini», *Naukovi visnyk Odeskoho natsionalnoho ekonomichnoho universytetu*, doi: 10.32680/2409-9260-2023-7-8-308-309-98-105.
17. *European Parliament and Council of the European Union. Directive (EU) 2022/2464 of 14 December 2022 amending Regulation (EU) No 537/2014, Directive 2004/109/EC, Directive 2006/43/EC and Directive 2013/34/EU as regards corporate*

- sustainability reporting (Corporate Sustainability Reporting Directive – CSRD) (2022)*, Official Journal of the European Union, pp. 15–80, [Online], available at: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32022L2464>
18. *Forest Stewardship Council. FSC Principles and Criteria for Forest Stewardship (FSC-STD-01-001 V5-3) (2018)*, FSC International, Bonn, [Online], available at: <https://fsc.org/en/document-centre/documents/resource/392>
 19. *Sustainable Forest Management Requirements (PEFC ST 1003:2018) (2018)*, PEFC Council, Geneva, [Online], available at: <https://www.pefc.org/standards/sustainable-forest-management>
 20. «Uriad prodovzhiv zaboronu na eksport drov i neobroblenoi derevyny do kintsia 2026 roku» (2026), [Online], available at: <https://se.forest.gov.ua/press-sluzhba/novini-upravlinnya/uryad-prodovzhiv-zaboronu-na-eksport-drov-i-neobroblenoi-derevini-do-kinczya-2026-roku.html>
 21. Ministerstvo finansiv Ukrainy, *Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 9 «Zapasy»*, Nakaz vid 20.10.1999 No. 246, [Online], available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>
 22. *International Accounting Standard 2 Inventories (IAS 2)*, IFRS, [Online], available at: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-2-inventories/>
 23. Kabinet Ministriv Ukrainy, *Pro vnesennia zminy do punktu 1 Poriadku vidrakhuvannia do derzhavnoho biudzhetu chastyny chystoho prybutku (dokhodu) derzhavnymy unitarnymy pidpriemstvamy ta yikh obiednanniamy*, Postanova vid 08.11.2024 No. 1280, [Online], available at: <https://zakon.rada.gov.ua/go/1280-2024-%D0%BF>
 24. Levina, H. (2020), *Analiz derzhavnoho upravlinnia ta finansuvannia u lisovii haluzi Ukrainy: orhanizatsiino-pravovi aspekty*, WWF-Ukraine, [Online], available at: https://wwf.eu.awsassets.panda.org/downloads/_____2.pdf?420591/forest-law-report

Замула Ірина Валеріївна – доктор економічних наук, професор, професор кафедри інформаційних систем в управлінні та обліку Державного університету «Житомирська політехніка».

<https://orcid.org/0000-0002-6075-095X>.

Наукові інтереси:

- проблеми розвитку бухгалтерського обліку та аналізу для забезпечення стійкого розвитку економіки;
- теорія та методологія бухгалтерського обліку, контролю й аналізу природно-ресурсного потенціалу країни.

E-mail: zamula@ztu.edu.ua.

Травін Віталій Вікторович – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри цифрової економіки та міжнародних економічних відносин Державного університету «Житомирська політехніка».

<https://orcid.org/0000-0002-7386-7372>.

Наукові інтереси:

- інституційні механізми сталого розвитку аграрного сектору економіки України.

E-mail: travin@ztu.edu.ua.

Zamula I.V., Travin V.V.

ESG reporting and principles of corporate social responsibility in forestry enterprises: accounting and analytical context

The article examines the theoretical, methodological, and practical aspects of transforming the accounting system for forest resources in Ukraine under conditions of sustainable development, European integration processes, and post-war economic recovery. The necessity of expanding the traditional approach to forest resource accounting through the integration of environmental, social, and governance (ESG) components into both financial and non-financial reporting of forestry enterprises is substantiated.

The relationship between National Accounting Standards (NAS) and International Financial Reporting Standards (IFRS) in terms of recognition, measurement, impairment of biological assets, and the formation of provisions is analyzed. The impact of war-related risks, forest degradation, and landmine contamination on asset valuation methodology and disclosure requirements is identified. Particular attention is paid to the implementation of ESG principles, the requirements of the Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD), and the provisions of the EU Taxonomy within the accounting and analytical framework of forestry enterprises.

The paper proposes directions for expanding non-financial reporting practices in the forestry sector. It is demonstrated that modernization of the accounting system will enhance transparency, investment attractiveness, and financial resilience of enterprises in the industry. The proposed measures will also contribute to strengthening institutional trust in forestry enterprises, particularly in the context of post-war reconstruction and the attraction of international financial assistance.

The research findings may be used in the development of public policy in the forestry sector, improvement of national accounting regulation, and implementation of European sustainability reporting standards.

Keywords: accounting; analysis; sustainability reporting; forest resources; sustainable development; climate change; circular economy; environmental risks; post-war recovery; ESG; CSRD.

Стаття надійшла до редакції 05.01.2026.