

Міненкова Н.В.

*магістр, спеціаліст вищої категорії,
Комунальний заклад «Донецький обласний центр
фінансово-статистичного моніторингу,
матеріально-технічного забезпечення закладів освіти»*

Minenkova Natalia

*Municipal Institution "Donetsk Regional Center
For Financial And Statistical Monitoring, Material
And Technical Support Of Educational Institutions"*

ПІДХОДИ ДО РОЗРОБКИ ГАЛУЗЕВО-СПЕЦИФІЧНОЇ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ: KEYСИ АГРОСЕКТОРУ, IT ТА ОБОРОННОЇ СФЕРИ

APPROACHES TO DEVELOPING INDUSTRY-SPECIFIC ACCOUNTING POLICIES: CASES OF THE AGRICULTURAL, IT AND DEFENSE SECTORS

Анотація. Основну увагу у статті зосереджено на розробці галузевих облікових політик, адаптованих до унікальних характеристик сільськогосподарського сектору, інформаційних технологій та оборонної промисловості в контексті сучасних вимог бухгалтерського обліку. Обґрунтовується необхідність адаптації облікової політики до конкретних операційних, регуляторних та технологічних умов кожної галузі. Аналізуються ключові аспекти формування облікової політики, включаючи облік біологічних активів у сільському господарстві (НСН 30), нематеріальних активів в IT (НСН 8) та витрат на дослідження та розробки (НДДКР) в оборонному секторі (НСН 8, 16). Розглядаються перешкоди для впровадження, включаючи регуляторні, технологічні та проблеми з людськими ресурсами. Алгоритм розробки галузевих облікових політик включає модифікацію плану рахунків, інтеграцію цифрових інструментів та внутрішній контроль.

Ключові слова: галузева облікова політика, бухгалтерський облік, агросектор, IT-сфера, оборонна промисловість, П (С) БО, IFRS, цифрова трансформація, воєнний стан.

Постановка проблеми. Сучасні трансформації економічного середовища, зокрема інтеграція України в глобальний ринок, гармонізація нормативної бази з вимогами ЄС та вплив воєнного стану, обумовлюють потребу у перегляді підходів до формування облікової політики на рівні окремих галузей. В умовах зростаючої ролі аграрного сектору, IT-сфери та оборонно-промислового комплексу для економічної та національної безпеки, постає завдання адаптації бухгалтерського обліку до

специфіки їх операційної діяльності, структури активів та джерел фінансування. Ключовими об'єктами обліку в зазначених галузях виступають біологічні активи (агросектор), нематеріальні активи – зокрема програмне забезпечення (IT-сфера), а також витрати на дослідження й розробки у межах державного оборонного замовлення (оборонна промисловість). Разом із тим, наявна облікова практика в Україні не забезпечує належної відповідності міжнародним стандартам (IFRS, ESRS) через низку чинників: фрагментарність нормативної бази (П (С) БО), відсутність галузевих методичних рекомендацій, обмежену сумісність застарілих IT-систем з інструментами цифрової звітності (наприклад, iXBRL), а також дефіцит фахівців із відповідною експертизою. Воєнний стан, запроваджений в Україні, значно ускладнив ведення бухгалтерського обліку, спричинивши фізичні втрати активів, порушення ланцюгів постачання, релокацію підприємств і втрату облікових даних. У цьому контексті актуалізується необхідність розроблення комплексних підходів до побудови галузево-специфічної облікової політики, що поєднує національні нормативні вимоги із міжнародними стандартами, враховує цифрові трансформації та адаптаційні механізми в умовах форс-мажору. Такі підходи мають забезпечити не лише достовірність і релевантність фінансової звітності, але й сприяти підвищенню інвестиційної привабливості підприємств зазначених секторів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Питання формування галузево-специфічної облікової політики є актуальним у контексті адаптації бухгалтерського обліку до особливостей функціонування різних секторів економіки, зокрема агропромислового комплексу, IT-сфери та оборонної промисловості. У дослідженні С. Кононенка, Л. Кононенко та Г. Назарової [1] основну увагу присвячено стандартизації та сертифікації в обліку й аудиті як ключових детермінант підвищення достовірності та довіри до фінансової звітності. Автори підкреслюють важливість гармонізації національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку з Міжнародними стандартами фінансової звітності (IFRS). Зазначено, що застарілі інформаційні системи (зокрема 1С) ускладнюють впровадження сучасних цифрових інструментів, таких як iXBRL.

Питання адаптації до міжнародних стандартів більш детально розглядається у роботі Н. Пономарьової, К. Романенка та І. Балли [2], де аналізується досвід запровадження IFRS в українських компаніях, зокрема за умов воєнного стану. Як приклад наводиться діяльність компанії ASTARTA HOLDING PLC. Автори вказують на основні бар'єри впровадження: нормативно-правову неузгодженість, дефіцит кваліфікованих кадрів, слабку інтеграцію цифрових рішень та труднощі адаптації в умовах надзвичайної ситуації.

У дослідженні М. Негрей та Р. Фінгера [3] досліджено початковий вплив збройної агресії РФ на аграрний сектор України та заходи державної політики у відповідь. Зафіксовано масштабні втрати, зокрема блокування портів, знищення інфраструктури та крадіжку врожаю. Дослідники вказують на нагальну потребу підтримки малих і середніх фермерських господарств та цифровізації агросектору.

Питання обліку біологічних активів висвітлено у роботі Г. Гришук та співавт. [4]. Авторами відзначається складність контролю витрат у рослинництві, пов'язаних із сезонністю, тривалістю виробничого циклу та специфікою формування собівартості. Визначено недоліки існуючих підходів, зокрема орієнтацію на постфактум-оцінювання, що ускладнює оперативне управління. Запропоновано напрями посилення контролю: використання цифрових систем обліку, застосування елементів точного землеробства, оптимізація закупівельної політики.

У дослідженні Ель Х. Біялі та Бен Т. Хас-сена [5] здійснено систематичний аналіз впливу війни в Україні на глобальні агропродовольчі

системи. Огляд понад 60 публікацій дозволив авторам визначити основні канали впливу: зменшення обсягів виробництва, зростання витрат на ресурси, погіршення продовольчої безпеки, інфляційні ризики. Відзначено необхідність формування адаптивних механізмів регулювання та обліку в умовах невизначеності, зокрема для країн, що розвиваються.

Значення державної аграрної політики та її еволюції розкрито в роботі О. Нів'євського, П. Мартишева та С. Кваші [6]. Автори систематизували основні етапи аграрної трансформації, виокремивши ключові інституційні та регуляторні зміни. Визначено низький рівень продуктивності внаслідок переважання сировинної моделі, фіскальні преференції великим агрохолдингам та обмежений доступ до фінансування.

Дослідження Я. Мокандера та Л. Флоріді [7] присвячене впровадженню етично орієнтованого аудиту (*Ethics-Based Auditing – EBA*) як механізму управління штучним інтелектом в компанії AstraZeneca. На основі кейс-аналізу і 12-місячного спостереження доведено, що інституціоналізація етичних принципів має вирішальне значення для підвищення прозорості, підзвітності та запобігання «етичному демпінгу» в умовах цифровізації.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Проведений аналіз засвідчив фрагментарність наукових підходів до формування галузево-специфічної облікової політики в умовах воєнного стану. Не дивлячись на значну кількість окремих дослідницьких напрямів, відсутня єдина методологічна концепція, що інтегрувала б вимоги міжнародних стандартів, національні регуляції та галузеву специфіку. Це визначає наукову новизну та практичну цінність подальших досліджень у цьому напрямі.

Метою статті є розробка методичних підходів до формування галузево-специфічної облікової політики для аграрного сектору, IT-сфери та оборонної промисловості з урахуванням положень національних стандартів бухгалтерського обліку (П (С) БО), Міжнародних стандартів фінансової звітності (IFRS), Європейських стандартів сталості (ESRS) та викликів, зумовлених воєнним станом в Україні.

Виклад основного матеріалу. В Україні досі відсутні офіційні методичні рекомендації щодо ведення бухгалтерського обліку з урахуванням галузевої специфіки. Мінфін не розробив окремих інструкцій для секторів, де існують суттєві відмінності у структурі активів, витрат і ризиків. У результаті підприємства змушені або адаптувати загальні положення національних

стандартів П (С) БО, або діяти «наосліп», особливо в умовах воєнного стану. Цей регуляторний вакуум посилює проблему достовірності та прозорості звітності, унеможливорює повноцінну інтеграцію з міжнародними стандартами та стримує інвестиційну активність.

Галузеві розриви в обліковій політиці проявляються найяскравіше в агросекторі, ІТ-сфері та оборонній промисловості. В агросекторі ключовим є питання обліку біологічних активів відповідно до П (С) БО 30 або міжнародного IFRS 41. Сільськогосподарські підприємства стикаються з труднощами оцінки справедливої вартості на тлі втрати контролю над активами, знищення земель і розриву ланцюгів постачання. За оцінкою Мінагрополітики, з початку повномасштабної війни зруйновано або втрачено сільськогосподарських активів на понад 10 млрд дол. США [8]. Це викликає необхідність гнучкого підходу до оцінки та документування втрат – включаючи облік недоступних земель і загиблих біоактивів.

У сфері ІТ облік нематеріальних активів (НМА), зокрема програмного забезпечення, відіграє провідну роль. Однак компанії часто не проводять капіталізацію витрат на розробку, а списують їх як поточні, що суперечить принципам П (С) БО 8 та IFRS 38. Це пов'язано як з браком знань у персоналу, так і з обмеженнями існуючих ERP-систем. Наприклад, платформи на кшталт 1С або її похідних у BAS мають обмежену сумісність із міжнародними стандартами звітності, зокрема iXBRL [10].

Оборонна промисловість характеризується складністю обліку НДДКР, оскільки підприємства працюють з державним оборонним замовленням, часто в умовах секретності або нестабільного фінансування. Положення П (С) БО 8 та 16 формально визначають порядок обліку витрат на дослідження й розробки, однак не враховують реалій воєнного часу. Підприємства, як-от ДП «Антонов», змушені були релокувати частину виробництва, що створило труднощі в оцінці незавершених розробок, знеціненні частин активів, а також у фіксації витрат на відновлення. Частково допоміжними є положення Інструкції №440 Міноборони щодо військового майна, однак вона стосується лише ЗСУ й не охоплює весь ОПК [9].

Усі ці галузі стикаються із системними бар'єрами для впровадження повноцінної облікової політики. По-перше, спостерігається регуляторна розбіжність між П (С) БО і міжнародними стандартами (IFRS, ESRS). Наприклад, у межах ЄС уже діє вимога щодо ESG-звітності

за стандартами ESRS – понад 1100 показників, які значною мірою ігноруються в українській практиці. По-друге, технологічна відсталість ERP-рішень створює бар'єри для цифрової трансформації – вартість переходу на сучасні платформи, сумісні з ESG-модулями, може становити від 0,6 до 2,5 млн дол. США на рік для середнього бізнесу. По-третє, виражений кадровий дефіцит – до 60% компаній не мають фахівців, які володіють як галузевою експертизою, так і знанням стандартів IFRS / ESRS [8].

Воєнний стан вніс додаткові спотворення у процес обліку. Масштабні втрати інфраструктури – понад 170 млрд дол. США за оцінками Київської школи економіки – призвели до масової втрати активів, техніки, земельних ділянок, баз даних. Ускладнено ведення обліку через релокацію підприємств, вимушену міграцію ІТ-спеціалістів, невиконання контрактів у секторі оборони. В цих умовах підприємства змушені створювати тимчасові облікові модулі: субрахунки для обліку витрат на відновлення, резерви на покриття втрат, адаптовані методи оцінки у випадку недоступності первинної документації – наприклад, фотофіксація з дронів або використання супутникових знімків [11].

У довгостроковій перспективі має відбутися гармонізація національних стандартів із міжнародними (IFRS 38, IFRS 41, ESRS). Це можливо шляхом створення дворівневої моделі адаптації: базові стандарти для МСП і розширені – для публічних компаній, за аналогією з пропозиціями Макаренка. Інструментом переходу можуть виступати галузеві методичні рекомендації, які одночасно відображають регуляторні, операційні й технічні нюанси. Для подолання бар'єрів потрібна цілісна стратегія: створення SaaS-рішень для МСП, розробка програм підготовки фахівців з галузевого обліку та ESG (спільно з університетами), а також формування міжфункціональних ESG-комітетів, які забезпечуватимуть контроль і аудит на рівні ISAE 3000. Лише за цих умов можна забезпечити як релевантність звітності, так і її привабливість для іноземного інвестора.

Впровадження галузево-специфічної облікової політики в агросекторі, ІТ-сфері та оборонній промисловості стикається з трьома системними обмеженнями: регуляторними, технологічними та кадровими. У контексті війни та потреби адаптації до міжнародних стандартів (IFRS, ESRS), ці бар'єри значною мірою ускладнюють достовірне відображення активів, витрат і ризиків у фінансовій звітності. Як наслідок, порушується принцип прозорості,

знижується інвестиційна привабливість і погіршується управління ресурсами.

В українських П (С) БО відсутні положення, які б дозволяли враховувати специфіку біологічних активів, інтелектуальної власності або військового майна відповідно до міжнародних вимог. У сільському господарстві різниця між П (С) БО 30 і IFRS 41 ускладнює оцінку біоактивів, що особливо критично в умовах втрат через бойові дії [4]. В ІТ-компаніях правила П (С) БО 8 не охоплюють моделі капіталізації витрат на створення програмного забезпечення в резидентів Дія. City, що потребує інтеграції положень IFRS 38 [8]. В оборонному секторі нормативна база, зокрема Наказ МОУ №440, не містить рекомендацій щодо оцінки релокованих об'єктів та науково-дослідних розробок в умовах евакуації [9].

Ситуація ускладнюється вимогами до подання фінансової звітності у форматі iXBRL. Її недотримання тягне штрафи відповідно до Кодексу України про адміністративні правопорушення – від 17 до 51 тис. грн. [12]. Формат потребує складної процедури: реєстрації в СФЗ, аналізу таксономії, конвертації даних та валідації – усе це надмірне навантаження для МСП [13].

Дефіцит фахівців, здатних працювати з IFRS, ESRS, iXBRL або ESG-звітністю, є структурною проблемою. За даними ЄБА, понад 70% роботодавців в Україні повідомляють про нестачу профільних кадрів. У сільському господарстві це обмежує можливість проведення якісної інвентаризації біологічних активів [11]. В ІТ-сфері нестача аналітиків, здатних налаштовувати ERP-системи під міжнародні вимоги, підвищує вартість зовнішнього консалтингу. У військовій галузі міграція технічного персоналу (до 10%) і вигорання серед управлінців (до 37%) посилюють проблему управлінського контролю за витратами на інновації та переміщене майно [14].

Комплекс бар'єрів – регуляторних, технологічних та кадрових – не лише перешкоджає впровадженню галузево-специфічної облікової політики, а й стримує стратегічну трансформацію фінансової звітності в умовах війни. Подолання цих викликів потребує системних дій на рівні нормативної політики, цифрової інфраструктури та освітньої екосистеми. Формування галузево-специфічної облікової політики є необхідним етапом гармонізації національного облікового середовища з вимогами міжнародних стандартів (IFRS, ESRS), директиви CSRD (EU Directive 2022 / 2464) та положен-

нями національного законодавства щодо звітності у сфері сталого розвитку. Така політика має враховувати не лише технічні вимоги до обліку, а й галузеву специфіку впливів, ризиків, можливостей, що виявляються внаслідок застосування концепції подвійної суттєвості (dual materiality) згідно з ESRS 1 AR 16 [15].

Запропонований алгоритм (Таблиця 1) є системним інструментом інтеграції принципів сталого розвитку в облікову політику підприємств аграрної, ІТ- та оборонної галузей. Його побудовано з урахуванням масштабності підприємства (мікро, малі, середні, великі), хронології впровадження ESRS (2026–2028 рр.) [16] і специфіки цифровізації в умовах воєнного стану. Він включає чотири взаємопов'язані етапи: оцінку суттєвості, модифікацію плану рахунків, цифрову трансформацію, внутрішній контроль і аудит.

Методологічні пояснення до етапів алгоритму:

Етап 1. Оцінка матеріальності. На цьому етапі підприємства ідентифікують релевантні впливи, ризики та можливості у сферах сталого розвитку, відповідно до ESRS 1 AR 16 [15]. У центрі уваги – застосування концепції подвійної суттєвості, яка передбачає аналіз як впливу бізнесу на довкілля й суспільство, так і зворотного впливу ESG-факторів на діяльність підприємства. Агросектор акцентується на екологічних аспектах (CO₂, ерозія ґрунтів), ІТ-сфера – на нематеріальних та соціальних ризиках, оборонна промисловість – на управлінських і безпекових викликах.

Етап 2. Модифікація плану рахунків. Відображення галузевої специфіки вимагає адаптації діючого плану рахунків. Зокрема, створення субрахунків для фіксації ESG-показників (наприклад, CO₂-викиди), нематеріальних активів або релокованого майна. Це забезпечує прозорість обліку та можливість подальшого автоматизованого аналізу показників сталого розвитку.

Етап 3. Інтеграція цифрових інструментів. Автоматизація обліку та звітності передбачає впровадження ERP-систем, що підтримують iXBRL (наприклад, SAP, BAS), а також інтеграцію IoT-рішень у виробничі процеси. Портал СФЗ (Стале Фінансове Звітування) вимагає уніфікованої структури даних, що робить цифрову трансформацію не просто рекомендованою, а обов'язковою умовою звітності для середніх і великих підприємств з 2026 р. [16].

Етап 4. Внутрішній контроль і аудит. Розробка процедур верифікації звітності на основі ISAE 3000 дозволяє забезпечити її достовір-

**Алгоритм формування облікової політики підприємства
в умовах впровадження стандартів ESRS: галуzeвий аспект**

Етап	Опис	Агросектор	ІТ-сфера	Оборонна промисловість
Оцінка матеріальності	Визначення матеріальних впливів, ризиків і можливостей за ESRS 1 AR 16 з урахуванням подвійної матеріальності (CSRD). Скринінг питань сталого розвитку (екологія, соціальні аспекти, управління) для вибору вимог розкриття інформації.	Оцінка біологічних активів (П (С) БО 30, IFRS 41) з урахуванням екологічних ризиків (викиди CO ₂ , втрати угідь). Для великих підприємств (>250 працівників, >25 млн євро активів) – аналіз Score 1 / 2 / 3 викидів.	Оцінка НМА (П (С) БО 8, IFRS 38) у Дія. City, включаючи соціальні ризики (міграція кадрів). Для середніх ІТ-компаній (>50 млн грн обороту) – аналіз захисту даних.	Оцінка НДДКР і релокованих активів (П (С) БО 8, 16), з урахуванням ризиків безпеки та секретності. Для великих підприємств (>500 працівників) – аналіз ESG-впливів.
Модифікація плану рахунків	Адаптація плану рахунків для відображення галуzeвих активів, витрат і ESG-даних, враховуючи воєнний стан і вимоги CSRD	Створення субрахунків для біологічних активів (рахунок 23 «Виробництво») і резервів на втрати (П (С) БО 11), а також для обліку викидів CO ₂	Розробка субрахунків для НМА (рахунок 12 «НМА») та підг Дія. City, узгоджених із IFRS 38, з урахуванням ESG-даних	Включення субрахунків для НДДКР (рахунок 15 «Капітальні інвестиції») та релокаційних витрат за Інструкцією, з розкриттям ESG-ризиків
Інтеграція цифрових інструментів	Впровадження iXBRL, ERP-систем (SAP, BAS) і систем збору ESG-даних для автоматизації звітності за порталом СФЗ	Інтеграція IoT для моніторингу врожаю та BAS для iXBRL-звітності, адаптованої до IFRS 41 і ESRS (Score 1 / 2 / 3 викиди)	Налаштування SAP / BAS для iXBRL-звітності та автоматизації НМА в Дія. City, з модулями для ESG-даних	Впровадження ERP-модулів для НДДКР і релокованих активів, сумісних із iXBRL та ESRS
Внутрішній контроль	Розробка процедур аудиту за ISAE 3000, включаючи ESG-комітети та верифікацію звітності за ESRS E1	Чек-листи для біологічних активів і ESG-даних (викиди, водокористування). ESG-комітети для аудиту великих підприємств із 2026	Процедури контролю для НМА та iXBRL / ESRS-звітності, з ESG-комітетами для середніх компаній із 2028	Контроль за секретністю НДДКР і релокованих активів, з аудитом за ISAE 3000 для великих підприємств із 2026

Джерело: складено автором на основі [4; 9; 10; 13; 15; 16]

ність. Формування ESG-комітетів, створення чек-листів для аудиту, використання внутрішнього моніторингу – є критичними інструментами для забезпечення відповідності вимогам ESRS E1 [15]. Особливої ваги ці інструменти набувають в оборонному секторі, де фактори безпеки значно ускладнюють зовнішній аудит.

Воєнний стан, спричинений російською агресією, створює суттєві виклики для бухгалтерського обліку в агросекторі, ІТ-сфері та оборонній промисловості, ускладнюючи оцінку активів, визнання витрат і формування звітності. Руїнування інфраструктури призводить до фізичного знищення техніки, земель, серверів та НДДКР-об'єктів, що вимагає списання або переоцінки активів за П (С) БО і IFRS [15–17]. В агросекторі 20% зимових культур не зібрано, що вимагає списання біологічних активів за

П (С) БО 30 і оцінки знецінення за IFRS 41 [17]. Пошкодження серверів та дата-центрів потребує списання нематеріальних активів за П (С) БО 8 та оцінки impairment за IFRS 38 [17]. В оборонній промисловості знищення обладнання та НДДКР-об'єктів регулюється П (С) БО 7 і IFRS 36 [17].

Операційні ризики, включно з релокацією підприємств, міграцією фахівців і порушенням контрактів, створюють невизначеність у прогнозуванні та оцінці going concern (ISA 570). Перебої в експорті зерна потребують перегляду прогнозів за П (С) БО 11 і оцінки ESG-ризиків за ESRS E1 [15; 17]. Міграція до 20% ІТ-фахівців ускладнює облік витрат на релокацію за П (С) БО 16 і соціальних ризиків за ESRS S1 [16; 17]. Порушення контрактів на озброєння передбачає перегляд за IAS 10 та оцінку впливу на бюджетні

витрати (близько 50% державного бюджету спрямовується на потреби сектору оборони) [18].

Адаптаційні механізми охоплюють створення субрахунків для витрат на відновлення, переоцінку активів у разі недоступності даних і застосування цифрових інструментів (iXBRL, ERP). В агросекторі це субрахунки для відновлення земель (рахунок 23) та iXBRL-звітність за порталом СФЗ [13,17]. В IT-сфері – субрахунки для релокаційних витрат (рахунок 12) та BAS у Дія. City [10,16]. В оборонній промисловості – субрахунки для НДДКР (рахунок 15) та ERP для iXBRL [9,16] (Таблиця 2).

Гармонізація П (С) БО з міжнародними стандартами IFRS і ESRS є стратегічним кроком для підвищення прозорості та конкурентоспроможності, передбачає адаптацію П (С) БО 30 і 8 до IFRS 41 і 38 та інтеграцію ESG-звітності (ESRS E1, S1) [15; 16] (Таблиця 3).

Подолання регуляторних, кадрових і організаційних бар'єрів передбачає застосування SaaS-платформ, освітніх програм з ESG-обліку, створення міжфункціональних комітетів та уніфікацію вимог регуляторів. У агросекторі, IT-сфері та оборонній промисловості це сприяє прозорості, стандартизації процесів і забезпеченню відповідності CSRD, створюючи основу для залучення інвестицій та відновлення економіки в умовах воєнного стану та євроінтеграції.

Висновки і пропозиції. Результати дослідження дозволяють стверджувати, що в агросекторі ключовими є проблеми обліку біологічних активів у воєнних умовах, зокрема через втрати земель і техніки, що вимагає адаптації П (С) БО 30 до IFRS 41 та впровадження цифрових інструментів для моніторингу. В IT-сфері акцент зроблено на облік нематеріальних активів, зокрема капіталізацію витрат на розробку

Таблиця 2

Вплив воєнного стану на облікові процеси

Аспект впливу	Опис	Агросектор	IT-сфера	Оборонна промисловість
Руйнування інфраструктури	Фізичне знищення активів, що потребує списання або переоцінки за П (С) БО 7, 30, IFRS 36	Збитки техніки та земель (20% зимових культур не зібрано). Списання за П (С) БО 30, оцінка за IFRS 41.	Пошкодження серверів і дата-центрів. Списання НМА за П (С) БО 8, оцінка impairment за IFRS 38.	Знищення військового обладнання та НДДКР-об'єктів. Списання за П (С) БО 7, облік за IFRS 36.
Операційні ризики	Релокація, міграція фахівців, порушення контрактів, що впливають на безперервність діяльності (ISA 570).	Перебої в експорті зерна. Перегляд прогнозів за П (С) БО 11, ESG-ризик за ESRS E1.	Міграція IT-фахівців (до 20% виїхало). Облік релокації за П (С) БО 16, ESG-ризик за ESRS S1.	Порушення контрактів на озброєння. Перегляд going concern за ISA 570, облік санкцій за IAS 10.
Адаптаційні механізми	Субрахунки, переоцінка активів, iXBRL для прозорості.	Субрахунки для відновлення земель (рахунок 23), iXBRL-звітність за СФЗ	Субрахунки для релокаційних витрат (рахунок 12), BAS у Дія. City	Субрахунки для НДДКР (рахунок 15), ERP для iXBRL

Джерело: складено автором на основі [9; 10; 13; 15; 17; 18]

Таблиця 3

Гармонізація П (С) БО з міжнародними стандартами

Аспект	Опис	Агросектор	IT-сфера	Оборонна промисловість
Пріоритетні напрямки	Адаптація П (С) БО до IFRS / ESRS для активів і ESG.	Гармонізація П (С) БО 30 з IFRS 41, облік викидів CO ₂ .	Адаптація П (С) БО 8 до IFRS 38, захист даних за ESRS S1.	Узгодження П (С) БО 8, 16 з IFRS 38, ESG-управління.
Інструменти	Методичні настанови	Настанови для біоактивів, iXBRL для ESRS E1	Рекомендації для НМА в Дія. City, ERP для IFRS S1 / S2	Настанови для НДДКР, адаптація Інструкції до ESRS.
Інвестиційний аспект	Прозора звітність для капіталу	Прозорість викидів приваблює інвесторів у зелені проекти	Довіра до НМА та ESG сприяє венчурному капіталу	Прозорий облік НДДКР підвищує довіру до контрактів

Джерело: складено автором на основі [2; 8; 13; 15; 16]

програмного забезпечення, ускладнену міграцією фахівців і застарілими ERP-системами. В оборонній промисловості наголошено на специфіці обліку витрат на НДДКР і релокованих активів, що потребує гармонізації П (С) БО 8 і 16 з IFRS 38 та інтеграції ESG-звітності.

Виявлено основні бар'єри впровадження галузево-специфічної облікової політики: регуляторні (невідповідність національних стандартів П (С) БО міжнародним IFRS і ESRS), технологічні (обмежена сумісність ERP-систем з iXBRL та ESG-модулями) і кадрові (дефіцит фахівців із знаннями міжнародних стандартів та галузевою експертизою). Для їх подолання запропоновано чотириетапний алгоритм розробки облікової політики, який включає оцінку матеріальності, модифікацію плану рахунків, інтеграцію цифрових інструментів і внутрішній контроль. Цей алгоритм дозволяє системно враховувати галузеві особливості та вплив воєнного стану, зокрема руйнування інфраструктури й операційні ризики.

Воєнний стан суттєво ускладнює облік активів і витрат у всіх трьох секторах, що вимагає перегляду методів оцінки та адаптаційних механізмів. Гармонізація національних стандартів (П (С) БО) з міжнародними (IFRS 38, IFRS 41, ESRS) визначена як стратегічний пріоритет, який сприяє підвищенню прозорості звітності та залученню іноземного капіталу. Для реалізації цього запропоновано інструменти, такі як національні методичні рекомендації, а також стратегії подолання бар'єрів: розробка галузевих SaaS-платформ, освітні програми з ESG-обліку та створення міжфункціональних ESG-комітетів. Ці заходи відповідають Національній стратегії сталого розвитку та сприяють інтеграції принципів сталості в бухгалтерський облік.

Отримані результати можуть бути використані для створення національних методичних настанов і модернізації облікових систем. Перспективи подальших досліджень включають розробку галузевих SaaS-платформ для спрощення звітності, вдосконалення аудиту за ISAE 3000 та інтеграцію штучного інтелекту в облікові процеси.

Література:

1. Кононенко С. О., Кононенко Л. В., Назарова Г. Б. Стандартизація і сертифікація в обліку і аудиті як фактор підвищення надійності та довіри до інформаційного забезпечення користувачів фінансової звітності. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2023. № 9 (23). С. 195–206. DOI: [https://doi.org/10.52058/2786-6025-2023-9\(23\)-195-206](https://doi.org/10.52058/2786-6025-2023-9(23)-195-206)
2. Пономарьова Н. А., Романенко К. М., Балла І. В. Впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності (IFRS) в українських компаніях. *Соціальний розвиток: економіко-правові проблеми*. 2025. № 5. DOI: <https://doi.org/10.70651/3083-6018/2025.5.08>
3. Nehrey M., Finger R. Assessing the initial impact of the Russian invasion on Ukrainian agriculture: Challenges, policy responses, and future prospects. *Heliyon*. 2024. № 10. e39208. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.heliyon.2024.e39208>
4. Hryshchuk H., Kaliuha Y., Kuprina N., Onegina V., Kashperska A. Information systems for cost control of current biological assets of crop production. *Journal of Information Technology Management*. 2022. Vol. 14 (Special Issue). P. 78–103. DOI: <https://doi.org/10.22059/jitm.2022.88882>
5. El Bilali H., Ben Hassen T. The Russia-Ukraine war and agri-food systems: A systematic literature review of the impacts and policy responses. *Policy Studies*. 2024. DOI: <https://doi.org/10.1080/01442872.2024.2329587>
6. Nivievskiy O., Martyshev P., Kvasha S. Agricultural policy. NUBiP, Kyiv. 2022. URL: <https://arxiv.org/pdf/2305.01478>
7. Mökander J., Floridi L. Operationalising AI governance through ethics-based auditing: an industry case study. *AI Ethics*. 2022. URL: <https://arxiv.org/pdf/2407.06232>
8. M&A Radar 2023: Україна. KPMG в Україні. Лютий 2024. KPMG : веб-сайт. URL: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/ua/pdf/2024/02/ma-radar-2023-ukraine-ua.pdf>
9. Інструкція з обліку військового майна у Збройних Силах України: Наказ Міністерства оборони України від 17.08.2017 № 440. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1192-17>
10. Облік нематеріальних активів в BAS Бухгалтерія ред. 2.1. *Співка автоматизаторів бізнесу* : веб-сайт. URL: <https://aktiv.ua/ua/materials/articles/oblik-nematerialnikh-aktiviv-v-bas-bukhgalteriya>
11. Релокація майна із зони бойових дій: що з обліком та податками. *Журнал «Головбух Бюджет»* : веб-сайт. URL: <https://oblikbudget.com.ua/article/1301-relokatsiya-mayna-z-zoni-boyovih-dy-shcho-z-oblikom-ta-podatkami>
12. Рогозний С. Звичні всім нам форми, викладені в НПСБО 1, мають залишитись тільки для підприємств, що звітують за національними стандартами. *Практика МСФЗ*. 2022. № 2. URL: <https://ibuhgalter.net/ru/material/1276/25505>
13. Фінансова звітність у форматі iXBRL. *BDO в Україні* : веб-сайт. 2024. URL: <https://www.bdo.ua/getmedia/74c2a6ff0-b1b8-4e0b-85e3-dc8a8baf97c/iXBRL-2024-ukr.pdf>
14. Три чверті роботодавців відчувають дефіцит кадрів в Україні. *Європейська Бізнес Асоціація* : веб-сайт. 24.04.2024. URL: <https://eba.com.ua/try-chverti-robotodavtsiv-vidchuvayut-defitsyt-kadriv-v-ukrayini>
15. ID 177 – Mapping sustainability matters (ESRS 1 AR 16) with Disclosure Requirements. *EFRAG* : website. November 2024. URL: <https://www.efrag.org/sites/default/files/media/document/2024-12/ID%20177%20%E2%80%93%20Mapping%20sustainability%20matters%20%28ESRS%201%20AR%2016%29%20with%20Disclosure%20Requirements.pdf>
16. ESRS-звітність в Україні: впровадження європейських стандартів. *BDO в Україні* : веб-сайт. 2025. URL: <https://www.bdo.ua/en-gb/insights-1/information-materials/2025/esrs-reporting-in-ukraine-implementing-european-standards>
17. Звіт про прямі збитки інфраструктури від руйнувань внаслідок військової агресії Росії проти України станом на листопад 2024 року. *KSE* : веб-сайт. Лютий 2025. URL: https://kse.ua/wp-content/uploads/2024/04/01.01.24_Damages_Report.pdf

18. Ukraine War Economy Tracker. *Centre for Economic Strategy* : website. 2025. URL: <https://ces.org.ua/en/ukraine-war-economy-tracker/>
19. Концепція сталого розвитку та ESG в українському регуляторному полі. *Sayenko Kharenko* : веб-сайт. 2025. URL: <https://sk.ua/uk/koncepcija-stalogo-rozvitku-ta-esg-v-ukrainskomu-reguljatornomu-poli>

References:

1. Kononenko, S. O., Kononenko, L. V., & Nazarova, H. B. (2023). Standartyzatsiia i sertyfikatsiia v obliku i audyti yak faktor pidvyshchennia nadiinosti ta doviry do informatsiinoho zabezpechennia korystuvachiv finansovoi zvitnosti [Standardization and certification in accounting and auditing as a factor of increasing reliability and trust in financial reporting information support]. *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho natsionalnoho universytetu. Seriya: Mizhnarodni ekonomichni vidnosyny ta svitove hospodarstvo – Scientific Bulletin of Uzhhorod National University. Series: International Economic Relations and the World Economy*, (9(23)), 195–206. DOI: [https://doi.org/10.52058/2786-6025-2023-9\(23\)-195-206](https://doi.org/10.52058/2786-6025-2023-9(23)-195-206) [In Ukrainian].
2. Ponomarova, N. A., Romanenko, K. M., & Balla, I. V. (2025). Vprovadzhennia mizhnarodnykh standartiv finansovoi zvitnosti (IFRS) v ukrainskykh kompaniiakh [Implementation of international financial reporting standards (IFRS) in Ukrainian companies]. *Sotsialnyi rozvytok: ekonomiko-pravovi problemy–Social Development: Economic and Legal Problems*, (5). DOI: <https://doi.org/10.70651/3083-6018/2025.5.08> [In Ukrainian].
3. Nehrey, M., & Finger, R. (2024). Assessing the initial impact of the Russian invasion on Ukrainian agriculture: Challenges, policy responses, and future prospects. *Heliyon*, 10, e39208. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.heliyon.2024.e39208>
4. Hryshchuk, H., Kaliuha, Y., Kuprina, N., Onegina, V., & Kashperska, A. (2022). Information systems for cost control of current biological assets of crop production. *Journal of Information Technology Management*, 14 (Special Issue), 78–103. DOI: <https://doi.org/10.22059/jitm.2022.88882>
5. El Bilali, H., & Ben Hassen, T. (2024). The Russia-Ukraine war and agri-food systems: A systematic literature review of the impacts and policy responses. *Policy Studies*. DOI: <https://doi.org/10.1080/01442872.2024.2329587>
6. Nivievskiy, O., Martyshev, P., & Kvasha, S. (2022). Agricultural policy. NUBiP, Kyiv. Available at: <https://arxiv.org/pdf/2305.01478>
7. Mökander, J., & Floridi, L. (2022). Operationalising AI governance through ethics-based auditing: An industry case study. *AI Ethics*. Available at: <https://arxiv.org/pdf/2407.06232>
8. M&A Radar 2023: Ukraina [M&A Radar 2023: Ukraine]. (2024, February). *KPMG v Ukraini – KPMG in Ukraine*. Available at: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/ua/pdf/2024/02/ma-radar-2023-ukraine-ua.pdf> [In Ukrainian].
9. Instruktisiia z obliku viiskovoho maina u Zbroinykh Sylakh Ukrainy: Nakaz Ministerstva oborony Ukrainy vid 17.08.2017 № 440 [Instruction on accounting of military property in the Armed Forces of Ukraine: Order of the Ministry of Defense of Ukraine of 17.08.2017 № 440]. (2017). Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1192-17> [In Ukrainian].
10. Oblik nematerialnykh aktiviv v BAS Bukhhalteriiia red. 2.1 [Accounting of intangible assets in BAS Accounting ver. 2.1]. (n.d.). *Spilka avtomatyzatoriv biznesu – Union of Business Automators*. Available at: <https://aktiv.ua/ua/materials/articles/oblik-nematerialnykh-aktiviv-v-bas-bukhgalteriiia> [In Ukrainian].
11. Relokatsiia maina iz zony boiovykh dii: shcho z oblikom ta podatkami [Relocation of property from the combat zone: what about accounting and taxes]. (n.d.). *Zhurnal “Holovbukh Biudzheth” – Journal “Holovbukh Budget”*. Available at: <https://oblikbudget.com.ua/article/1301-relokatsiya-mayna-z-zoni-boiovih-dy-shcho-z-oblikom-ta-podatkami> [In Ukrainian].
12. Rohoznyi, S. (2022). Zvychni vsim nam formy, vyklazheni v NPSBO 1, maiut zalyshytys tilky dlia pidpriemstv, shcho zvituiut za natsionalnymy standartamy [The familiar forms set out in NSAU 1 should remain only for enterprises reporting under national standards]. *Praktyka MSFZ – IFRS Practice*, (2). Available at: <https://ibuhgalter.net/ru/material/1276/25505> [In Ukrainian].
13. Finansova zvitnist u formati iXBRL [Financial reporting in iXBRL format]. (2024). *BDO v Ukraini – BDO in Ukraine*: веб-сайт. Available at: <https://www.bdo.ua/getmedia/74c2a6f0-b1b8-4e0b-85e3-dcba8baf97c/XBRL-2024-ukr.pdf> [In Ukrainian].
14. Try chverti robotodavtsiv vidchuvaiut defitsyt kadriv v Ukraini [Three quarters of employers experience a shortage of staff in Ukraine]. (2024, April 24). *Yevropeiska Biznes Asotsiatsiia – European Business Association*: веб-сайт. Available at: <https://eba.com.ua/try-chverti-robotodavtsiv-vidchuvayut-defitsyt-kadriv-v-ukrayini> [In Ukrainian].
15. ID 177 – Mapping sustainability matters (ESRS 1 AR 16) with Disclosure Requirements. (2024, November). *EFRAG: website*. Available at: <https://www.efrag.org/sites/default/files/media/document/2024-12/ID%20177%20%E2%80%93%20Mapping%20sustainability%20matters%20%28ESRS%201%20AR%2016%29%20with%20Disclosure%20Requirements.pdf> [In English].
16. ESRS-zvitnist v Ukraini: vprovadzhennia yevropeiskykh standartiv [ESRS reporting in Ukraine: implementation of European standards]. (2025). *BDO v Ukraini – BDO in Ukraine*. Available at: <https://www.bdo.ua/en-gb/insights-1/information-materials/2025/esrs-reporting-in-ukraine-implementing-european-standards> [In Ukrainian].
17. Zvit pro priami zbytky infrastruktury vid ruinyvan vnaslidok viiskovoi ahresii Rosii proty Ukrainy stanom na lystopad 2024 roku [Report on direct infrastructure losses from destruction due to Russia's military aggression against Ukraine as of November 2024]. (2025, February). *KSE*. Available at: https://kse.ua/wp-content/uploads/2024/04/01.01.24_Damages_Report.pdf [In Ukrainian].
18. Ukraine War Economy Tracker. (2025). *Centre for Economic Strategy: website*. Available at: <https://ces.org.ua/en/ukraine-war-economy-tracker/> [In English].
19. Kontseptsiiia staloho rozvytku ta ESG v ukrainskomu rehuliatornomu poli [Concept of sustainable development and ESG in the Ukrainian regulatory field]. (2025). *Sayenko Kharenko*. Available at: <https://sk.ua/uk/koncepcija-stalogo-rozvitku-ta-esg-v-ukrainskomu-reguljatornomu-poli> [In Ukrainian].

Summary. The article is devoted to the development

of approaches to the formation of industry-specific accounting policies for the agricultural sector, information technology (IT) and defense industry in Ukraine, taking into account the challenges of martial law and the requirements of European integration. The study substantiates the need to adapt accounting policies to the unique operational, regulatory and technological conditions of each industry, which contributes to increasing the transparency of reporting and attracting investments. The analysis focuses on the accounting of biological assets in the agricultural sector (P (S) BO 30, IFRS 41), intangible assets in the IT sphere (P (S) BO 8, IFRS 38) and expenses for scientific research and development (R&D) in the defense industry (P (S) BO 8, 16, IFRS 38). The research methodology includes an analysis of regulatory requirements, in particular EU Directive 2022 / 2464 (CSRD), which defines ESG reporting standards (ESRS), and the impact of martial law, which caused significant infrastructure damage (20% of unharvested crops in the agricultural sector, damage to data centers in IT, destruction of equipment in the defense industry). Martial law complicates accounting due to the destruction of assets, migration of specialists (up to 20% in IT) and breach of contracts, which requires adaptation mechanisms, such as the creation of sub-accounts (accounts 23, 12, 15), revaluation of assets and the use of digital tools (iXBRL, ERP). The implementation barriers are analyzed: regulatory (non-compliance of the P (S) BO with international standards), technological (limited compatibility of ERP systems) and personnel (shortage of specialists with industry expertise). A four-step algorithm for developing accounting policies is proposed, which includes materiality assessment, chart of accounts modification, integration of digital tools, and internal control. Strategies have been developed to overcome barriers: implementation of industry SaaS platforms to simplify ESRS reporting for SMEs, educational programs on ESG accounting to train specialists in IFRS / ESRS requirements, creation of cross-functional ESG committees to coordinate ISAE 3000 audits.

Keywords: industry-specific accounting policy, accounting, agriculture, IT sector, defense industry, NAS, IFRS, digital transformation, wartime conditions.

Стаття надійшла: 21.08.2025

Стаття прийнята: 14.09.2025

Стаття опублікована: 24.09.2025