

DOI: 10.33994/kndise.2024.69.55
УДК 343.98

Оксана Олександрівна Маркіна

Докторка філософії з фінансів, банківської справи та страхування, судова експертка вищого кваліфікаційного класу, завідувачка відділу досліджень бухгалтерського та податкового обліку та звітності лабораторії економічних досліджень Київського науково-дослідного інституту судових експертиз Міністерства юстиції України

ORCID: 0000-0003-4602-1512, e-mail: markina.oksana33@gmail.com

Марина Ігорівна Рудая

Кандидатка економічних наук, старша наукова співробітниця, провідна наукова співробітниця Київського науково-дослідного інституту судових експертиз Міністерства юстиції України

ORCID: 0000-0002-4986-4112, e-mail: ruday@ukr.net

Практика проведення судових економічних досліджень, пов'язаних із підтвердженням розміру збитків (упущеної вигоди) підприємств у зв'язку із збройною агресією російської федерації

Стаття присвячена узагальненню підходів до проведення судових економічних досліджень, пов'язаних із підтвердженням розміру збитків (упущеної вигоди) підприємствам у зв'язку із збройною агресією російської федерації. Наведено методичні підходи, які застосовують експерти-економісти відповідно до діючої нормативної бази при визначенні матеріальних збитків підприємств, організацій, установ. Обґрунтовано алгоритм підтвердження за допомогою економічної експертизи питань розміру збитків (упущеної вигоди) підприємствам через неможливість провадження господарської діяльності внаслідок збройної агресії та фактичного вторгнення військ російської федерації.

Ключові слова: *судова економічна експертиза; збитки; витрати; доходи; втрата активів; упущена вигода.*

Постановка проблеми. Збройний конфлікт, ініційований російською федерацією проти України, спричинив значні матеріальні збитки, включаючи руйнування інфраструктури та ушкодження майна підприємств різних форм власності. Особливо суттєвими стали втрати для сектора малого, середнього та великого бізнесу, який характеризується

підвищеним ризиком та нестабільністю доходів через вплив зовнішніх факторів. Розвиток бізнесу, виконуючи ключові соціально-економічні функції, відіграє вирішальну роль у глобальних економіках і є критично важливим для повоєнної відбудови економіки України.

Актуальність дослідження полягає в тому, що ключовим викликом як для науковців, так і для практиків експертів є точне визначення обсягу матеріальних збитків та збору достатніх доказів для відшкодування. А отже, необхідно застосувати методику оцінювання матеріальних збитків підприємств, організацій, установ, яка передбачає стандартизацію підходів до дослідження експертами-економістами реальних збитків, завданих підприємствам, установам, організаціям усіх форм власності в результаті втрат, руйнувань або пошкоджень їх майна внаслідок бойових дій, терористичних актів, диверсій, ракетно-бомбових ударів під час збройної агресії російської федерації. Також необхідно врахувати оцінку упущеної вигоди від перешкод у здійсненні господарської діяльності та оцінити потреби у відновленні майна цих суб'єктів господарювання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Методичні підходи, що зараз можуть застосовуватися під час проведення в Україні судових економічних досліджень, пов'язаних із підтвердженням розміру збитків (упущеної вигоди) підприємствам, організаціям, установам у зв'язку із збройною агресією російської федерації, визначені у законах України [12, 13], підзаконних нормативних і методичних джерелах [2, 3, 4, 9, 10, 14] та висвітлювалися у окремих оглядах [11] і публікаціях [7]. При цьому наукових праць, в яких розкривається і узагальнюється реалізація таких методичних підходів при проведенні в сучасних умовах відповідних досліджень, явно недостатньо.

Мета дослідження. Узагальнення методичних підходів та практики визначення проведення судових економічних досліджень, пов'язаних із підтвердженням розміру збитків (упущеної вигоди) підприємств у зв'язку із збройною агресією російської федерації у дослідженнях експертів-економістів.

Викладення основного матеріалу. Відшкодування збитків є одним з ключових аспектів відновлення порушених прав підприємства як учасника господарських відносин. Так, у господарському праві учасник господарських відносин, який порушив господарське зобов'язання або установлені вимоги щодо здійснення господарської діяльності, повинен відшкодувати завдані цим збитки суб'єкту, права або законні інтереси якого порушено. *Відшкодування збитків передбачено Цивільним та Господарським кодексами України [12, 13], законами, іншими нормативними актами.*

З позиції бухгалтерського обліку, відповідно до п. 1 положення (стандарту) бухгалтерського обліку (далі — П(С)БО) 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [6], «збиток» — перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати. Водночас відповідно до п. 5 П(С)БО 15 «Дохід» [8], «доходи» — це збільшення

економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які приводять до зростання власного капіталу за звітний період; а «прибуток» — сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати. Це узгоджується зі ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1], у якій зазначено, що «господарська операція» — це дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства, а «економічна вигода» — це потенційна можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів. Здійснення господарських операцій та їхня економічна вигода для підприємства є лише потенційною можливістю, оскільки за умови збитковості цих операцій, тобто відсутності вигоди, це впливає на зміни у структурі активів та зобов'язань і компенсується іншими господарськими операціями за наявності їхньої економічної вигоди. Відображенням результативності (збитковості або прибутковості) фінансово-господарської діяльності підприємства є фінансова (бухгалтерська) звітність.

З огляду на наведене, при проведенні досліджень з питань, що потребують встановлення розміру завданої шкоди, збитків, завданням судово-економічної експертизи є визначення тільки економічних складових цих понять у грошовому виразі. При цьому за своєю сутністю збитки — це втрата активів чи недоотримання належних доходів об'єктом контролю та/або державою, що сталися внаслідок порушення законодавства об'єктом контролю шляхом дій або бездіяльності його посадових (службових) осіб.

Таким чином, стосовно визначення і документального підтвердження розміру збитків вважаємо, що сума збитків для суб'єктів господарювання має визначається як балансова вартість активу на момент його втрати або як втрачена вигода, розрахована як недоотриманий дохід від володіння та користування активами. За необхідності сума збитків може бути визначена шляхом оцінювання вартості втрачених активом незалежним оцінювачем. Слід зазначити, що залучення незалежного оцінювача має відбуватися з урахуванням його досвіду щодо оцінки аналогічних об'єктів, роботи на відповідному ринку.

Слід зазначити, що до компетенції судових експертів не належить встановлення протиправності поведінки суб'єктів дослідження, внаслідок дій яких були завдані збитки. Протиправність поведінки є обов'язковою ознакою будь-якого порушення, що тягне за собою цивільно-правову відповідальність. Протиправність поведінки у договірних правовідносинах означає будь-яке невиконання або неналежне виконання договору, що тягне за собою заподіяння шкоди, якщо інше не передбачено законом. Питання протиправності є юридичним, і може бути вирішене лише слідчим або судом.

Відповідно до частини 2 статті 224 Господарського кодексу України (далі — *ГК України*), під «збитками» розуміються: витрати, зроблені управненою стороною, втрата або пошкодження її майна, а також не

одержані нею доходи, які управнена сторона одержала б у разі належного виконання зобов'язання або додержання правил здійснення господарської діяльності другою стороною [12].

У відповідь на виклики, які стоять перед нашою державою по відновленню та відбудові, 20 березня 2022 року Кабінет Міністрів України ухвалив постанову № 326 «Про затвердження Порядку визначення шкоди та збитків, завданих Україні внаслідок збройної агресії Російської Федерації» (далі — *Порядок № 326*) [9], яка включає процедуру оцінки розміру збитків та шкоди за 15 напрямками. Порядком № 326 встановлено процедуру визначення шкоди та збитків за наступними напрямками:

- *економічні втрати підприємств* (крім підприємств оборонно-промислового комплексу), у тому числі господарських товариств — напрям включає втрати підприємств усіх форм власності внаслідок знищення та пошкодження їх майна, втрати фінансових активів, а також упущену вигоду від неможливості чи перешкод у провадженні господарської діяльності (пп. 18 п. 2 Порядку № 326);
- *втрати установ та організацій* (крім установ та організацій оборонно-промислового комплексу) — напрям, що включає втрати установ та організацій усіх форм власності внаслідок знищення та пошкодження їх майна (крім втрат громадських будівель та споруд комунальної власності) (пп. 19 п. 2 Порядку № 326) [9].

Одним із напрямів є врахування економічних втрат підприємств, охоплюючи знищене та пошкоджене майно, а також упущену вигоду, викликану неможливістю або перешкодами у веденні господарської діяльності. Згідно із підпунктами 18 і 19 пункту 2 Порядку № 326 [9], визначення шкоди та збитків підприємств за даними напрямками здійснюється відповідно до Методики визначення шкоди та обсягу збитків, завданих підприємствам, установам та організаціям усіх форм власності внаслідок знищення та пошкодження їх майна у зв'язку із збройною агресією Російської Федерації, а також упущеної вигоди від неможливості чи перешкод у провадженні господарської діяльності, затвердженої спільним наказом Мінекономіки та Фонду державного майна від 18.10.2022 № 3904/1223 (далі — *Методика № 3904/1223*) [3].

Таким чином, основним нормативним документом, який регламентує проведення оцінки недоотриманого прибутку, є Методика визначення шкоди та обсягу збитків, завданих підприємствам, установам та організаціям усіх форм власності внаслідок знищення та пошкодження їх майна у зв'язку із збройною агресією Російської Федерації, а також упущеної вигоди від неможливості чи перешкод у провадженні господарської діяльності, яка затверджена наказом Міністерства економіки України та Фонду державного майна України. Методика № 3904/1223 передбачає механізми оцінки (визначення розміру) збитків, завданих підприємствам, установам, організаціям та іншим суб'єктам господарювання всіх форм власності внаслідок збройної агресії, оцінки (визначення

розміру) упущеної вигоди від неможливості чи перешкод у провадженні господарської діяльності зазначеними суб'єктами господарювання, а також оцінки потреб у відновленні майна суб'єктів господарювання станом на дату оцінки, яка є датою не раніше ніж 23 лютого 2022 року. Обчислені результати можуть бути представлені у вигляді офіційного документа, як то Звіт про незалежну оцінку або Висновок судового експерта. Звіт, що містить деталі оцінки збитків, готується як у цифровому, так і у паперовому форматах, залежно від вимог та потреб. Висновок судової експертизи, у свою чергу, традиційно оформлюється у паперовому вигляді.

Для прикладу розглянемо основні підходи у вирішенні питань підтвердження розміру збитків (упущеної вигоди) підприємства через неможливість провадження господарської діяльності внаслідок збройної агресії та фактичного вторгнення військ російської федерації.

На вирішення судової економічної експертизи виноситься питання:

1. Який розмір збитків (втраченої вигоди), завданих в період із 24.02.2022 по xxxxx 2022 року підприємству ХХХХ, яке розташоване за адресою: ХХХХХХ?

Проведення дослідження здійснюється за таким алгоритмом:

- Підбір та вивчення нормативно-правової бази з досліджуваного питання.
- Дослідження фінансової звітності підприємства (балансу (звіту про фінансовий стан), звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід), звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал і приміток до фінансової звітності) за період 2020 рік — перше півріччя 2022 року.
- Дослідження наказів, протоколів про діяльність підприємства за досліджуваний період.
- Розрахунок, згідно Методики №3904/1223, розміру збитків (упущеної вигоди) підприємству.

Відповідно до наведеного вище алгоритму:

Як зазначалось вище, згідно із Цивільним кодексом України (далі — *ЦК України*) поняття «збитків» визначено як реальний збиток та упущена вигода. При цьому, відповідно до частини 2 статті 22 ЦК України, доходи, які особа могла б реально одержати за звичайних обставин, якби її право не було порушене, відносяться до упущеної вигоди [13]. Окрім зазначених вище збитків, ст. 225 ГК України [12] до складу збитків, що підлягають відшкодуванню особою, яка вчинила господарське правопорушення, зараховуються: вартість втраченого, пошкодженого чи знищеного майна; додаткові витрати (штрафні санкції, сплачені іншим суб'єктам, вартість додаткових робіт, додатково виплачених матеріалів), здійснені стороною, що зазнала збитків внаслідок порушення зобов'язання другою стороною; неодержаний прибуток (втрачена вигода), на

який сторона, яка зазнала збитків, мала право розраховувати у разі належного виконання зобов'язання другою стороною і матеріальна компенсація моральної шкоди. Незалежну оцінку розміру упущеної вигоди виконують стосовно майна, власнику (балансоутримувачу) якого заподіяні реальні збитки щодо вказаного майна, які й були причиною упущеної вигоди.

Згідно із підпунктами 18 і 19 пункту 2 Порядку № 326 [9], визначення шкоди та збитків підприємств за даними напрямками здійснюється відповідно до Методики визначення шкоди та обсягу збитків, завданих підприємствам, установам та організаціям усіх форм власності внаслідок знищення та пошкодження їх майна у зв'язку із збройною агресією Російської Федерації, а також упущеної вигоди від неможливості чи перешкод у провадженні господарської діяльності, затвердженої спільним наказом Мінекономіки та Фонду державного майна — Методика № 3904/1223 [3].

Визначення розміру упущеної вигоди стосовно майна, що призначалося для здійснення комерційної діяльності з метою отримання прибутку або доходу в іншій формі: сільсько-, рибо- та лісгосподарська нерухомість, інвестиційна нерухомість, нерухомість з комерційним потенціалом, єдиних майнових комплексів (ЄМК) підприємств, установ та організацій усіх форм власності, корпоративні частки, об'єкти у матеріальній та нематеріальній формах, вартість яких визначається вартістю ЄМК, що створений на їх основі (об'єкти, асоційовані з бізнесом), тощо здійснюється відповідно до розділу IV «Методичні засади оцінки (визначення розміру) упущеної вигоди (неотриманого прибутку)» Методики № 3904/1223 [3].

Згідно Методики № 3904/1223, під упущеною вигодою розуміють розмір накопиченого протягом визначеного періоду часу прибутку, що його міг отримати власник (балансоутримувач, користувач) пошкодженого, втраченого та (або) знищеного майна за умови, що майно не було пошкоджене, знищене або втрачене внаслідок збройної агресії [3].

Відповідно, грошовий потік, що відображає упущену вигоду, визначають як такий, що номінований в умовних грошових одиницях. Для цілей Методики за умовну грошову одиницю приймають долар США (п. 3 розділу IV Методики № 3904/1223) [3]. Згідно з пунктом 4 розділу IV Методики № 3904/1223 визначено, що якщо підприємство, утворене на основі ЄМК, демонструвало збиткову діяльність за підсумками 2020 і 2021 років, оцінку упущеної вигоди щодо нього не проводять. Оскільки грошові надходження від майбутнього відшкодування упущеної вигоди, як правило, оподатковуються як звичайний дохід, для цілей цієї Методики грошовим потоком, що використовують для визначення розміру упущеної вигоди, є прибуток до оподаткування, крім випадків, передбачених абзацом другим цього підпункту. Неотриманий прибуток за визначений період часу обчислюють як такий, що мав би бути отриманий підприємством, діяльність якого заснована на майні, визначеному

в пункті 1 цього розділу, за умови відсутності наслідків збройної агресії (п. 5.3 розділу IV Методики № 3904/1223) [3].

Відповідно до п. 5.4 розділу IV Методики №3904/1223, вхідними даними для розрахунку такого неотриманого прибутку є значення статей доходів та витрат підприємства, діяльність якого заснована на майні, визначеному в пункті 1 цього розділу, із звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) за 2020 та 2021 роки [3]. Згідно з пунктом 5.5 розділу IV Методики № 3904/1223 визначено, що у разі якщо майно, на якому заснована діяльність підприємства, втрачено, знищено повністю або до такого рівня, що операційна діяльність підприємства неможлива без повної заміни та відновлення пошкодженого та знищеного майна, неотриманий прибуток, що в подальшому необхідно компаундувати, для базового періоду часу один рік обчислюють як середнє арифметичне [3].

Згідно з п. 5.6 розділу IV Методики №3904/1223, у загальному випадку значення прибутків до оподаткування E2020, E2021 обчислюють за даними звіту про фінансові результати (форма № 2) за відповідний рік за такою формулою [3].

Правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні визначає Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV (із змінами і доповненнями) (далі — *Закон № 996-XIV*) [1]. Цей Закон поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності (далі — *підприємства*), які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно із законодавством. Метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства. Бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться підприємством. Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку (п. 2 ст. 3 Закону № 996-XIV) [1].

Відповідно до п. 1 ст. 11 Закону № 996-XIV [1], підприємства зобов'язані складати фінансову звітність на підставі даних бухгалтерського обліку. Фінансова звітність підписується керівником (власником) підприємства або уповноваженою особою у визначеному законодавством порядку та бухгалтером або особою, яка забезпечує ведення бухгалтерського обліку підприємства. Нормами ст. 13 Закону № 996-XIV встановлено [1], що звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Проміжна звітність складається щоквартально наростаючим підсумком з початку звітного року в складі балансу та звіту про фінансові результати.

Мету, склад і принципи складання фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів визначає Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України 07.02.2013 № 73 (далі — *НП(С)БО 1*) [6]. Фінансова звітність — бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період. Згідно п. 1 Розділу II НП(С)БО 1, фінансова звітність складається з: балансу (звіту про фінансовий стан), звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід), звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал і приміток до фінансової звітності. Баланс підприємства складається на кінець останнього дня звітного періоду. Проміжна (місячна, квартальна) звітність, яка охоплює певний період, складається наростаючим підсумком з початку звітного року. У балансі відображаються активи, зобов'язання та власний капітал підприємства. У звіті про фінансові результати розкривається інформація про доходи, витрати, прибутки і збитки, інший сукупний дохід та сукупний дохід підприємства за звітний період (п. 8 Розділу II НП(С)БО 1).

З цього приводу наведемо приклад судово-експертної практики. На дослідження надано фінансову звітність *підприємства ХХХХ* за період 2020 рік — перше півріччя 2022 року, зокрема:

- Баланс (Звіт про фінансовий стан) на 30 червня 2021 року;
- Баланс (Звіт про фінансовий стан) на 30 червня 2022 року;
- Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) за 2020 рік;
- Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) за I півріччя 2021 року;
- Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) за 2021 рік;
- Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) за I півріччя 2022 року.

За формою та змістом зазначена фінансова звітність *підприємства ХХХХ* відповідає вимогам НП(С)БО 1, містить підписи від імені керівника та головного бухгалтера, відтиск печаток «Електронний підпис» та «Документ прийнято».

Згідно розділу III «Зміст статей звіту про фінансові результати» Методичних рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджених Наказом Міністерства фінансів України від 28.03.2013 року № 433 (далі — *Методичні рекомендації № 433*) [5]:

- у статті «Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» відображається дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг (у т.ч. платежі від оренди об'єктів інвестиційної нерухомості) за вирахуванням наданих знижок, вартості

повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів (п. 3.3);

- у статті «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)» відображається виробнича собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) та/або собівартість реалізованих товарів. Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) визначається згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» (п. 3.5);
- у статті «Інші операційні доходи» відображаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг): дохід від операційної оренди активів; дохід від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; дохід від роялті, відсотків, отриманих на залишки коштів на поточних рахунках в банках; дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття; дохід від списання кредиторської заборгованості; одержані штрафи, пені, неустойки тощо (п. 3.10);
- у статті «Адміністративні витрати» відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства (п. 3.11);
- у статті «Витрати на збут» відображаються витрати підприємства, пов'язані з реалізацією продукції (товарів),— витрати на утримання підрозділів, що займаються збутом продукції (товарів), рекламу, доставку продукції споживачам тощо (п. 3.12);
- у статті «Інші операційні витрати» відображаються собівартість реалізованих виробничих запасів, необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття; відрахування на створення резерву сумнівних боргів і суми списаної безнадійної дебіторської заборгованості відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість»; втрати від знецінення запасів; втрати від операційних курсових різниць; визнані економічні (фінансові) санкції; відрахування для забезпечення наступних операційних витрат, а також усі інші витрати, що виникають в процесі операційної діяльності підприємства (крім витрат, що включаються до собівартості продукції (товарів, робіт, послуг) (п. 3.13);
- у статті «Інші доходи» відображається дохід від реалізації фінансових інвестицій; дохід від неопераційних курсових різниць; дохід підприємств (крім тих, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами) від зміни балансової вартості фінансових

інструментів, які оцінюються за справедливою вартістю, та інші доходи, які виникають у процесі господарської діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства (п. 3.17);

- у статті «Інші витрати» відображаються собівартість реалізації фінансових інвестицій; втрати від неопераційних курсових різниць; втрати від уцінки фінансових інвестицій та необоротних активів; витрати підприємств (крім тих, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами) від зміни балансової вартості фінансових інструментів, які оцінюються за справедливою вартістю; інші витрати, які виникають у процесі господарської діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства (п. 3.20).

Згідно наданої на дослідження фінансової звітності підприємства ХХХХ, фінансовий результат від операційної діяльності за 2020 рік склав ХХХХ тис. грн, при цьому фінансові та інші витрати склали ХХХХХ тис. грн та фінансовий результат до оподаткування склав (ххххх тис. грн), тобто діяльність підприємства ХХХХ протягом 2020 була збитковою. Діяльність підприємства ХХХХ у 2021 році за результатами звітного періоду є прибутковою, а саме за 2021 рік фінансовий результат від операційної діяльності склав хххх тис. грн, чистий дохід від реалізації продукції ххххх тис. грн, фінансовий результат до оподаткування склав хххххх тис. грн.

У I півріччі ж 2022 року спостерігається різке падіння показників доходів та збитковість діяльності підприємства ХХХХ за цей період. Так, чистий дохід від реалізації продукції за цей період склав ххххх тис. грн порівняно з хххх тис. грн за аналогічний період 2021 року.

Таким чином, з наданої на дослідження фінансової звітності підприємства ХХХХ вбачається падіння доходів та збитковість діяльності за період I півріччя 2022 року, тоді як за аналогічний період попереднього року та за 2021 рік діяльність підприємства ХХХХ не була збитковою.

Отже, оскільки діяльність підприємства ХХХХ у 2020 була збитковою, для розрахунку значення неотриманого прибутку для базового періоду часу один рік значення прибутку підприємства за 2020 рік приймається на рівні нуля.

Значення прибутку до оподаткування E2021 обчислено за даними звіту про фінансові результати (форма № 2) за 2021 рік за формулою визначеною Методикою №3904/1223 [3]:

$$\begin{aligned} E_{2020}(E_{2021}) &= p.(2000) - p.(2050) + p.(2120) - p.(2130) - \\ &- p.(2150) - p.(2180) + p.(2240) - p.(2270), \\ &= \text{ххххх тис. грн.} \end{aligned}$$

Таким чином, неотриманий прибуток підприємства ХХХХ для базового періоду часу один рік становить:

$$EL_{year} = \frac{0 + \frac{\text{хххххххх}}{27.29}}{2} = \text{хххххххх дол. США}$$

Щомісячне значення неотриманого прибутку підприємства ХХХХ розраховується на базі розміру неотриманого прибутку для базового періоду часу один рік шляхом її нормування на кількість місяців у році за такою формулою:

$$EL = \frac{EL \text{ year}}{12} = \text{xxxxxxx}/12 = \text{xxxxxxx} \text{ дол. США}$$

Згідно п. 5.10 розділу IV Методики №3904/1223 [3], для цілей цієї Методики ставку компаундування Y_{Comp} визначають як норму прибутку, що відображає вартість грошей у часі та премію за ризик країни та відповідає обраній для проведення оцінки упущеної вигоди моделі грошового потоку.

За норму прибутку, значення якої становить 8,61%, обирають дохідність українських єврооблігацій з терміном погашення у 2032 році (строк 10 років до погашення), усереднену за період з листопада 2021 року по січень 2022 року включно. Дохідність українських єврооблігацій усереднена за три місяці (листопад 2021 року - січень 2022 року) за даними сайту Інвестиційної компанії Eavex Capital [15], що безпосередньо передують початку військових дій та є репрезентативними з точки зору такої дохідності.

Ставка компаундування в перерахунку на місяць розраховується за такою формулою:

$$Y_{Comp} = \sqrt[12]{1 + Y_{Comp}} - 1.$$

Таким чином,

$$Y_{Comp} = \sqrt[12]{1 + 0,xxxx} - 1 = 0,xxxxxx$$

Компаундування для визначення загального розміру упущеної вигоди здійснено за формулою, визначеною пунктом 5.11 розділу IV Методики № 3904/1223, а саме:

$$LP = EL \times \frac{(1 + Y_{Comp})^N - 1}{Y_{Comp}},$$

де: LP — розмір упущеної вигоди;

N — кількість календарних місяців, що складають строк компаундування [3];

Y_{Comp} — ставка компаундування в перерахунку на місяць.

На дослідження надано Наказ підприємства ХХХХ від 24 лютого 2022 року, згідно якого «Керуючись Законом України «Про правовий режим воєнного стану» № 389-VIII від 12.05.2015р., у зв'язку з введенням

в Україні воєнного стану відповідно до Указу Президента України № 64/22 від 24.02.2022 р., з огляду на фактичне вторгнення військ РФ, в цілях забезпечення життя і здоров'я працівників підприємства ХХХХ... вирішено зупинити повністю господарську діяльність підприємства ХХХХ, включаючи виробничі, логістичні, економічні та інші процеси, а також трудові обов'язки працівників перед роботодавцем». Крім того, на дослідження надано Наказ підприємства ХХХХ, згідно якого на час дії воєнного стану в Україні призупинено дію трудових договорів, укладених роботодавцем із працівниками. Також надано наказ про відновлення господарської діяльності підприємства ХХХХ з хх.хх.2022.

Отже, з вищенаведених наказів вбачається, що господарську діяльність підприємства ХХХХ було зупинено повністю, включаючи виробничі, логістичні, економічні та інші процеси, а також трудові обов'язки працівників перед роботодавцем, у період з 24.02.2022 по хх.хх.2022 року через неможливість її провадження внаслідок збройної агресії та фактичного вторгнення військ російської федерації. Таким чином, тривалість строку компаундування, у межах якого враховується упущена вигода від активу (майна) становить х повних місяці та х днів 2022 року. Враховуючи, що середня кількість днів у місяці складає 30 днів, то х днів становить 0,хх календарного місяця. Таким чином, кількість календарних місяців, що складають строк компаундування визначається як х,хх.

Розмір упущеної вигоди підприємства ХХХХ за період з 24.02.2022 по хх.хх.2022 року становить:

$$LP = \text{хххххх дол. США} \times \frac{(1+0,\text{хххх})^{\text{хххх}}-1}{0,0\text{ххх}} = \text{хххххх дол. США},$$

де: хххххххх дол. США (EL) — щомісячне значення неотриманого прибутку підприємства ХХХХ;

$0,\text{ххххх}$ ($Y_{\text{Комп}}$) — ставка компаундування в перерахунку на місяць;

х,хх (N) — кількість календарних місяців, що складають строк компаундування.

Отже, розмір збитків (упущеної вигоди) підприємства ХХХХ, яке розташоване за адресою: ххххх, через неможливість провадження господарської діяльності внаслідок збройної агресії та фактичного вторгнення військ російської федерації за період з 24.02.2022 по ххххх 2022 року в еквіваленті умовної грошової одиниці складає хххххх,хх дол. США.

Відповідно до п. 5.12 розділу IV Методики № 3904/1223 [3], після визначення розміру упущеної вигоди в еквіваленті умовної грошової одиниці її значення переводять в гривневий еквівалент за курсом Національного банку України на дату оцінки: ххххххх,хх дол. США за курсом Національного банку України на дату оцінки (хх.хх.2023) складає $\text{ххх ххх,хх} * \text{хх,ххх}$ (курс на дату оцінки) = хххххххх,хх грн.

Таким чином, розмір збитків (упущеної вигоди) підприємства ХХХХ, яке розташоване за адресою: ххххх, через неможливість провадження господарської діяльності внаслідок збройної агресії та фактичного

вторгнення військ російської федерації у за період з 24.02.2022 по xxxxx 2022 року складає xxxxxxxx,xxxx грн.

Висновки. Отже, в статті узагальнено методичні підходи у вирішенні питань, пов'язаних з завданням збитків (упущеної вигоди) підприємству через неможливість провадження господарської діяльності внаслідок збройної агресії. На сьогодні затверджена деталізована методика з питань визначення шкоди та обсягу збитків, завданих підприємствам, установам та організаціям усіх форм власності внаслідок знищення та пошкодження їх майна у зв'язку із збройною агресією російської федерації, а використання спеціальних знань експертів дають можливість у систематизованому вигляді проводити дослідження на основі узагальнення практики призначення і провадження економічних експертиз та надавати практичні рекомендації для вирішення питань, що стосуються визначення шкоди та обсягу збитків, завданих підприємствам, установам та організаціям у зв'язку із збройною агресією російської федерації.

Перелік посилань

References

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 14.01.2024).
 2. Методика аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств державного сектору економіки : затв. наказом Міністерства фінансів України від 14.02.2006 № 170. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0332-06#Text> (дата звернення: 14.01.2024).
 3. Методика визначення шкоди та обсягу збитків, завданих підприємствам, установам та організаціям усіх форм власності внаслідок знищення та пошкодження їх майна у зв'язку із збройною агресією Російської Федерації, а також упущеної вигоди від неможливості чи перешкод у провадженні господарської діяльності : затв. наказом Міністерства економіки України та Фонду державного майна України №3904/1223 від 18.10.2022. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1522-22#Text> (дата звернення: 14.01.2024).
- On Accounting and Financial Reporting in Ukraine: Law of Ukraine dated 16.07.1999 No. 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (access date: 14.01.2024) [in Ukrainian].
- Methodology of analysis of financial and economic activities of enterprises of the public sector of economy, approved by the order of the Ministry of Finance of Ukraine No. 170 of 14.02.2006. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0332-06#Text> (access date: 14.01.2024) [in Ukrainian].
- Methodology for determining damage and the amount of losses caused to enterprises, institutions and organizations of all forms of ownership as a result of the destruction and damage to their property in connection with the armed aggression of the Russian Federation, as well as lost profits from the impossibility or obstacles in the conduct of economic activity, approved by the order of the Ministry of Economy of Ukraine and the State Property Fund of Ukraine dated 18.10.2022 No. 3904/1223. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1522-22#Text> (access date: 14.01.2024) [in Ukrainian].

4. Методика з питань підтвердження розміру матеріальної шкоди (збитків) підприємств (організацій, установ) (реєстраційний код — 11.0.57). URL: <https://rmpse.minjust.gov.ua/page/11> (дата звернення: 14.01.2024). Methodology for confirming the amount of material damage (losses) of enterprises (organizations, institutions) (registration code — 11.0.57). URL: <https://rmpse.minjust.gov.ua/page/11> (access date: 14.01.2024) [in Ukrainian].
5. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності : затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.03.2013 №433. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13#Text> (дата звернення: 14.01.2024). Methodical recommendations for filling in financial reporting forms, approved by the order of the Ministry of Finance of Ukraine of 28.03.2013 No. 433. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13#Text> (access date: 14.01.2024) [in Ukrainian].
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення: 14.01.2024). National Accounting Regulation (Standard) 1 «General Requirements for Financial Reporting», approved by the Order of the Ministry of Finance of Ukraine of 07.02.2013 No. 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (access date: 14.01.2024) [in Ukrainian].
7. Подколзін І. В. Деякі аспекти збитків за цивільним та господарським законодавством України. *Удосконалення правового статусу учасників відносин у сфері господарювання* : зб. наук. праць за мат-лами Всеукр. наук.-практ. конф., 20 листопада 2008 р. Київ : НДІ приватного права та підприємництва АПРн України, 2009. С. 98—111. Podkolzin, I. V. (2009). Some aspects of losses under civil and economic legislation of Ukraine. Improvement of the legal status of participants in relations in the sphere of economic activity: Coll. scientific papers based on the materials of the All-Ukrainian Science-Practice. Conf., November 20, 2008. Kyiv : Research Institute of Private Law and Entrepreneurship of the Academy of Legal Sciences of Ukraine. Pp. 98—111 [in Ukrainian].
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : затв. наказом Міністерства фінансів України 29.11.99 № 290 (із змін. та допов.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> (дата звернення: 14.01.2024). Accounting Regulation (Standard) 15 «Income», approved by the Order of the Ministry of Finance of Ukraine 29.11.1999 No. 290 (as amended). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> (access date: 14.01.2024) [in Ukrainian].
9. Порядок визначення шкоди та збитків, завданих Україні внаслідок збройної агресії Російської Федерації : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 20.03.2022 № 326. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/326-2022-%D0%BF#Text> (дата звернення: 14.01.2024). The procedure for determining damage and losses caused to Ukraine as a result of the armed aggression of the Russian Federation, approved by the Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine of 20.03.2022 No. 326. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/326-2022-%D0%BF#Text> (access date: 14.01.2024) [in Ukrainian].

10. Про затвердження Порядку взаємодії органів державної контролю-ревізійної служби, органів прокуратури, внутрішніх справ, Служби безпеки України : наказ від 19.10.2006 № 346/1025/685/53. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1166-06#Text> (дата звернення: 14.01.2024). On approval of the Procedure for interaction of the bodies of the State Control and Revision Service, the Prosecutor's Office, Internal Affairs, the Security Service of Ukraine: order of 19.10.2006 No. 346/1025/685/53. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1166-06#Text> (access date: 14.01.2024) [in Ukrainian].
11. Про деякі питання практики застосування господарськими судами законодавства у справах, в яких заявлено вимоги про відшкодування збитків : оглядовий лист Вищого господарського суду України від 14.01.2014 № 01-06/20/2014. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v0020600-14> (дата звернення: 14.01.2024). On some issues of the practice of application of legislation by economic courts in cases in which claims for compensation of losses are filed: newsletter of the Supreme Economic Court of Ukraine dated 14.01.2014 No. 01-06/20/2014. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v0020600-14> (access date: 14.01.2024) [in Ukrainian].
12. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (дата звернення: 14.01.2024). Commercial Code of Ukraine from 16.01.2003 No 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (access date: 14.01.2024) [in Ukrainian].
13. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text> (дата звернення: 14.01.2024). Civil Code of Ukraine from 16.01.2003 No 435-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text> (access date: 14.01.2024) [in Ukrainian].
14. Про затвердження Положення про визначення критеріїв для списання знецінених фінансових активів банків України за рахунок оціночних резервів під очікувані кредитні збитки : постанова Нацбанку України від 13.04.2020 № 49. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0361500-04#Text> (дата звернення: 14.01.2024). On Approval of the Regulation on Determining the Criteria for Writing Off Impaired Financial Assets of Ukrainian Banks at the Expense of Estimated Reserves for Expected Credit Losses: Resolution of the National Bank of Ukraine dated April 13, 2020 No. 49. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0361500-04#Text> (access date: 14.01.2024) [in Ukrainian].
15. Вебсайт інвестиційної компанії *Eavex Capital*. URL: <https://www.eavex.com.ua/ukr/research/> (дата звернення: 14.01.2024). Website of Eavex Capital Investment Company. URL: <https://www.eavex.com.ua/ukr/research/> (access date: 14.01.2024). [in Ukrainian].

The practice of conducting forensic economic studies related to confirming the amount of losses (lost profits) of enterprises in connection with the armed aggression of the russian federation
O. Markina, M. Rudaya

The article is devoted to generalization of approaches to forensic economic research related to confirmation of the amount of losses (lost

profits) incurred by enterprises in connection with the armed aggression of the Russian Federation in the studies of expert economists. The article presents methodological approaches used by expert economists in accordance with the current regulatory framework for determining material losses of enterprises, organizations and institutions during the armed aggression of the Russian Federation, which can be applied in modern realities in Ukraine. The author substantiates the algorithm of confirmation by means of economic expertise of the amount of losses (lost profits) incurred by enterprises due to the inability to conduct economic activities as a result of armed aggression and the actual invasion of the Russian Federation troops. The armed conflict initiated by the Russian Federation against Ukraine has caused significant material losses, including the destruction of infrastructure and damage to property of enterprises of various forms of ownership. The losses were particularly significant for the small, medium and large business sector, which is characterized by increased risk and income instability due to the impact of external factors. Business development, performing key socio-economic functions, plays a crucial role in global economies and is critical for the post-war economic recovery of Ukraine. The relevance of the study lies in the fact that the key challenge for both scientists and expert practitioners is to accurately determine the amount of material damage and collect sufficient evidence for adequate compensation. Therefore, it is necessary to apply a methodology for assessing material losses of enterprises, organizations, and institutions. This involves standardizing approaches to the study by expert economists of the real damage caused to enterprises, institutions, organizations of all forms of ownership as a result of losses, destruction or damage to their property as a result of hostilities, terrorist acts, sabotage, missile and bomb attacks during the armed aggression of the Russian Federation. It is also necessary to take into account the assessment of lost profits from obstacles to business activities and assess the need to restore the property of these business entities. The article summarizes the methodological approaches the main approaches to resolving issues related to the infliction of losses (lost profits) to an enterprise due to the inability to conduct economic activity as a result of armed aggression. To date, a detailed methodology has been approved for determining the damage and amount of losses incurred by enterprises, institutions and organizations of all forms of ownership as a result of destruction and damage to their property in connection with the armed aggression of the Russian Federation, and the use of expert knowledge makes it possible to conduct research in a systematic form on the basis of generalization of the practice of appointing and conducting economic examinations and to provide practical recommendations for solving issues related to determining the damage and the amount of losses caused to enterprises, institutions and organizations in connection with the armed aggression of the Russian Federation.

Keywords: forensic economic expertise; losses; expenses; income; loss of assets; lost profits.

⇒ Маркіна, О. О., Рудая, М. І. (2024). Практика проведення судових економічних досліджень, пов'язаних із підтвердженням розміру збитків (упущеної вигоди) підприємств у зв'язку із збройною агресією російської федерації. *Криміналістика і судова експертиза*. Вип. 69. С. 617—632. DOI: 10.33994/kndise.2024.69.01.