

РОЗДІЛ 8. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

ІМПЕРАТИВИ СУДОВО-ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ ЗБИТКІВ
ВНАСЛІДОК ЗБРОЙНОЇ АГРЕСІЇ РФIMPERATIVES OF FORENSIC AND ECONOMIC EXAMINATION OF DAMAGES
AS A CONSEQUENCE OF ARMED AGGRESSION OF THE RUSSIA

Стаття присвячена проблемі поглиблення організаційних та методичних підходів судово-експертного обґрунтування доказовості сум збитків підприємств внаслідок збройної агресії рф. Проаналізовано законодавче регулювання правовідносин суб'єктів оцінки збитків, встановлено організаційні засади послідовності дій суб'єкта господарювання під час звернення до суду з позовами, спрямованими на отримання компенсації (відшкодування) збитків, завданих збройною агресією та дії судово-економічного експерта під час етапів доказового процесу у межах кримінального провадження. Охарактеризовано сутність поняття «збитки» та його складові в контексті інформаційних джерел їх обґрунтування та методичного забезпечення розрахунку. Розглянуто особливості інвентаризації активів, які зазнали пошкоджень або знищені внаслідок збройної агресії російської федерації. Уточнено характеристики інвентаризаційних описів підприємства щодо окремих видів активів (товарів, запасів) та їх відображення та документального оформлення, їх використання для цілей судово-економічної експертизи збитків.

Ключові слова: судово-економічна експертиза, збитки, інвентаризація, шкода, документальне підтвердження збитків.

The article is devoted to the problem of deepening organizational and methodological approaches to forensic substantiation of evidence of the amounts of losses of enterprises as a result of the armed aggression of the Russian Federation. The legislative regulation of legal relations between the subjects of damages assessment is analyzed, the organizational basis for the sequence of actions of an enterprise when filing claims in court aimed at obtaining compensation (compensation) for damage caused by armed aggression and the actions of a forensic economic expert at the stages of the evidentiary process within the framework of criminal proceedings are established. The essence of the concept "losses" and its components are characterized in the context of information sources for their justification and methodological support for calculation. An analysis of the formation of an evidence base by a forensic expert for calculating the cost of damage as a result of armed aggression was carried out. The features of the inventory of assets that were damaged or destroyed as a result of the armed aggression of the Russian Federation are considered. The characteristics of the enterprise's inventory records for certain types of assets (goods, stocks) and their reflection and documentation have been clarified. The main requirements for reflecting the book value of assets in the accounting policies of the enterprise are noted. The features of reflecting losses of financial assets, in particular accounts receivable, in the reporting of an enterprise have been studied. A comparative assessment of the features of methods for calculating damage and harm as a result of war was carried out. Conclusions are drawn regarding the elements of calculating losses, including losses of enterprises of all forms of ownership as a result of destruction and damage to their property, loss of financial assets, as well as lost profits from the impossibility or obstacles in carrying out business activities. Differences in the normative regulation of damage are established and the characteristics of reporting elements for assessing losses and calculating their amount for the purposes of compensation for damage are determined.

Key words: forensic economic examination, damage, inventory, losses, documentary evidence of losses.

УДК 343.98

DOI: <https://doi.org/10.32782/bses.84-27>

Іванков В.М.

к.е.н.,

Науково-дослідна судово-експертна
установа

Ivankov Volodymyr

Forensic research institution

Постановка проблеми. Через воєнні дії рф, Україна та її народ зазнають значних втрат. Люди втрачають життя, рідних, здоров'я, стають інвалідами, втрачають своє нажите протягом життя майно. Країна-агресор повинна нести відповідальність та компенсувати всі завдані Україні та українцям збитки в результаті злочинів проти людства на українській землі. Питання розробки методології відшкодування збитків, завданих збройною агресією рф в Україні, є важливим і охоплює різні виміри, такі як правовий, гуманітарний та геополітичний.

Створення Реєстру збитків, завданих Україні російською агресією, який міститиме інформацію про шкоду бізнесу та державі, потребує методичного забезпечення та обґрунтування суми збитків для реалізації механізму репарацій від держави-агресорки.

На сьогодні нормативно-правові акти не відповідають в повній мірі тим засадам, на яких відбувається відшкодування шкоди майну, життю та здоров'я в Європі. Щоб реалізувати право на компенсацію понесених збитків виникає необхідність систематизувати в чинному законодавстві види заподіяної шкоди та уточнити порядок розрахунків збитків.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання сутності поняття «збитки» знаходило своє відображення у дослідженнях вчених економічних та юридичних наук, що суттєвим чином збагатили практику в частині розуміння методичних та організаційних засад здійснення оцінок вартості збитків підприємств, установ, осіб за різних обставин. Наше дослідження спирається на досягнення таких вчених як Крисань Т. Є. [1],

Мітрофанов І. І., Гайкова Т. В. [2], Розізнана І. В. [3], Адамовська О. А. [4]. Для цілей судово-економічної експертизи тлумачення збитків, як предмет вивчення у кримінальному провадженні досліджували Рибкіна Т. М., Хомутенко О. В. [5], Аніщенко О. В. та Данильченко О. Л. [6]. Актуалізацію кримінально процесуальних питань відшкодування збитків, завданих громадянину внаслідок збройної агресії здійснили Капліна О. та Шаренко С. [7]. Разом з тим нагальні проблеми методичного та організаційного плану відшкодування збитків, які стоять перед судово-економічними експертами, потребують подальшого дослідження в період значних запитів суспільства на точні і всеохоплюючі рішення в цій сфері.

Постановка завдання статті є визначення організаційних та методичних підходів судово-експертного дослідження в ході кримінального провадження, як імперативних складових обґрунтування доказовості сум збитків підприємств, установ та організацій внаслідок збройної агресії рф.

Виклад основного матеріалу дослідження. Оцінка збитків, завданих постраждалим внаслідок збройної агресії, здійснюється шляхом проведення незалежної оцінки збитків або є результатом проведення судової експертизи (експертного дослідження). Незалежна оцінка збитків забезпечується суб'єктами оціночної діяльності – суб'єктами господарювання, які визнані у такій якості Законом України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» (далі – суб'єкти оціночної діяльності) [8], із дотриманням національних стандартів оцінки майна та Міжнародних стандартів оцінки майна.

Судова експертиза, що пов'язана з оцінкою збитків здійснюється на умовах і в порядку, передбачених Законом України «Про судову експертизу» [9], з урахуванням особливостей методичного регулювання оцінки збитків, спричинених втратою, руйнуванням та пошкодженням майна державної, комунальної та приватної форм власності в ході збройної агресії рф.

Роль судово-економічної експертизи у процесі визначення збитків внаслідок збройної агресії рф регулюється положеннями нормативних документів щодо організації процесу звернення до суду щодо визначення збитків та методиками їх розрахунку. Утім, варто зауважити вразливі імперативи процесу оцінки шкоди, пов'язані із обґрунтуванням та визначенням суми збитків у разі завдання шкоди збройною агресією, їх доказування в ході кримінального провадження. Послідовність дій суб'єкта господарювання під час звернення до суду з позовами, спрямованими на отримання компенсації (відшкодування) збитків, завданих збройною агресією передбачає, серед іншого, формування документів, необхідних для роботи судового економічного експерта.

Основним джерелом підтвердження збитків можуть бути задокументовані свідчення щодо наявності шкоди, протиправності діяння її заподіювача, наявності причинного зв'язку між шкодою і протиправним діянням заподіювача та вини останнього в її заподіянні. Це складові, які підлягають відповідно до загальних підстав цивільно-правової відповідальності обов'язковому з'ясуванню, тобто доказуванню, при вирішенні спору про відшкодування майнової шкоди. Інформацію про збитки та шкоду заявник підтверджує довідками ДСНС, Національної поліції, Торгово-промислової палати, документами, виданими органами місцевої влади, іншими офіційними документами відповідних уповноважених органів, де зафіксований факт нанесення шкоди воєнними діями, а також фотографіями руйнувань.

Отже, лише за наявності всіх зазначених складових виникають підстави для прийняття судом рішення про відшкодування шкоди. Відсутність хоча б одного з цих елементів виключає відповідальність за заподіяну шкоду.

Вагомим інформаційним джерелом доказів для судово-економічної експертизи виступають внутрішні документи підприємства, у яких фіксується факт нанесення збитків, перелік знищених або пошкоджених активів та їх балансова вартість на цей момент.

Разом з тим важливо, що такі документи мають свідчити про об'єкти, до яких є доступ і які перебувають на контрольованій території. Для організації формування таких внутрішніх документів рекомендується призначити спеціальну комісію на підприємстві, діяльність якої спрямована на виявлення та фіксацію збитків, нанесених підприємству воєнними діями, оформлену наказом керівника.

Щодо активів, які знаходяться на непідконтрольній території, рекомендовано їх обліковувати за нульовою балансовою вартістю до моменту відновлення контролю та можливості проведення інвентаризації.

Проте якими б не були складними обставини щодо інформаційних джерел для проведення експертизи збитків, статтею 102 Господарського кодексу України унормовані зміст та дії експерта щодо збирання матеріалів для проведення експертизи [10].

Оцінка розміру збитків (матеріальних збитків та упущеної вигоди), завданих внаслідок збройної агресії може проводитись одним із двох суб'єктів – оцінювачем або судово-економічним експертом. У даному дослідженні ми зупинимось на основних сутнісних, методичних та організаційних моментах визначення збитків саме судово-економічною експертизою. Результатом її роботи є висновок експерта, що являється процесуальним документом і доказом розміру збитків у суді. Судова експертиза збитків і шкоди виконується судовим експер-

том – економістом, що має кваліфікацію судового експерта ЦЕКК Міністерства юстиції України за спеціальностями

11.1 – експертиза документів бухгалтерського, податкового обліку та звітності;

11.2 – експертиза документів про економічну діяльність підприємств і організацій;

11.3 – експертиза документів фінансово-кредитних операцій (у випадку необхідності)

Відповідно до законодавства, експертизу можуть виконувати як експерти державної експертної установи, так і приватні експерти-економісти.

Для початку процесу визнання збитків та рішення про їх відшкодування здійснюється підготовка позовної заяви, з якою постраждала сторона звертається до суду. Змістовне наповнення такої заяви повинно найточніше інформувати суд про факти збитків відповідно до їх правової та економічної природи (матеріальних збитків та упущеної вигоди). Відповідь на ці питання надає аналіз поняття «збитки» та його складових, визначених Господарським та Цивільним кодексами України.

Нормами Цивільного та Господарського кодексів України збитки поділяються на 2 види:

- матеріальні (реальні) збитки – втрата майна, понесення витрат;

- упущена вигода – прибутки, які не змогла отримати постраждала сторона внаслідок впливу сторонніх незаконних дій.

Відповідно до ч. 2 ст. 224 Господарського кодексу України (далі – ГКУ), під збитками розуміють:

- витрати, здійснені стороною;

- втрата чи пошкодження її майна;

- неотримані нею доходи, які уповноважена сторона одержала б у разі належного виконання зобов'язання або дотримання правил провадження господарської діяльності другою стороною [10].

Відповідно до урядової постанови № 326, «збитки – це об'єктивне зменшення будь-яких майнових благ кредитора, яке пов'язане з утиском його інтересів як учасника певних суспільних відносин і що виражається у зроблених ним витратах, у втраті або пошкодженні його майна, у втраті доходів, які він повинен був отримати» [11].

Категорія упущеної вигоди для розрахунку є дещо складнішою. Незважаючи на її трактування відповідно до частини 2 статті 22 ЦК України як «доходи, які особа могла б реально одержати за звичайних обставин, якби її право не було порушене» [12], саме визначення суми доходів, потенційно одержаних особою за звичайних обставин, складає найбільш проблемну частину розрахунку збитків з точки зору її доказовості. Особливо це питання загострюється щодо розрахунків упущеної вигоди за інвестиційними проектами, розпочатих напередодні повномасштабної збройної агресії, коли доходи так і залишились виключно розрахунковою складовою цих проектів.

Окрім зазначених вище збитків, статтею 225 ГКУ 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 випланих матеріалів), здійснені стороною, що зазнала збитків внаслідок порушення зобов'язання другою стороною; неотриманий прибуток і матеріальна компенсація моральної шкоди [10].

Незалежну оцінку розміру упущеної вигоди виконують власникові (балансоутримувачу) майна, стосовно якого заподіяні реальні збитки, що слугували причиною упущеної вигоди.

Господарський кодекс України, зокрема ч. 2 ст. 224 тлумачить збитки як:

- витрати, здійснені стороною;

- втрата чи пошкодження її майна;

- неотримані нею доходи, які уповноважена сторона одержала б у разі належного виконання зобов'язання або дотримання правил провадження господарської діяльності другою стороною.

Отже, питання визначення збитків знаходиться в площині документального підтвердження фактів знищення (втрати) активів внаслідок дії обставин непереборної сили у період дії воєнного, надзвичайного стану. Разом з тим, окремі види знищених (пошкоджених) активів потребують інших підтверджень. До таких об'єктів відносяться товари, дію обставин непереборної сили по фактам знищення яких засвідчує Торгово-промислова палата України. Вона надає документальне підтвердження факту, що введення воєнного стану в Україні з 24.02.2022 до його офіційного закінчення є обставинами непереборної сили (форс-мажорними обставинами) [13].

З метою фіксації знищення (втрати) товарів внаслідок дії обставин непереборної сили у період дії воєнного, надзвичайного стану постраждалою стороною стали, як правило, платники податків. Тому вони мають:

- провести інвентаризацію;

- за результатами проведеної інвентаризації скласти акт списання матеріальних цінностей, втрачених внаслідок впливу активних бойових дій
- звернутися до органів ДСНС, які мають скласти акт пошкодження майна із зазначенням причини;

- звернутись до місцевих органів влади, які можуть додатково підтвердити факт знищення товарів;

- зафіксувати наслідки руйнування на фото.

Керуватись при організації таких дій доцільно Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань (наказ Мінфіну 02.09.2014 № 879), пунктом 7 якого зазначено обов'язковість проведення інвентаризації [14]. Цей перелік доповнено

проведенням інвентаризації у разі можливості безпечного та безперешкодного доступу уповноважених осіб до активів, первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку, в яких відображені зобов'язання та власний капітал підприємств, які «з дати початку тимчасової окупації мали місцезнаходження на території Автономної Республіки Крим та м. Севастополя, на тимчасово окупованій території у Донецькій та Луганській областях, території проведення антитерористичної операції та/або здійснення заходів із забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі і стримування збройної агресії Російської Федерації у Донецькій та Луганській областях, та підприємства, які мали (мають) місцезнаходження в районах проведення воєнних (бойових) дій у період дії воєнного стану, або підприємства, структурні підрозділи (відокремлене майно) яких розташовані на (в) таких територіях (районах)» [14].

Такі райони проведення воєнних (бойових) дій у період дії воєнного стану визначаються законодавчо. Для зазначених підприємств обов'язком є проведення інвентаризації станом на 01 число місяця, що настає за місяцем, у якому зникли перешкоди доступу до активів, первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку з відповідним відображенням результатів інвентаризації в бухгалтерському обліку відповідного звітної періоду.

Також врегульовано питання щодо особливостей проведення інвентаризації майна підприємствами, які знаходяться на тимчасово окупованій території та/або в районах проведення воєнних (бойових) дій (або їх структурні підрозділи (відокремлене майно) перебувають на зазначених територіях). Керівникам таких підприємств створені підстави для оперативного прийняття рішень щодо проведення інвентаризації окремо визначеного майна у разі виявлення фактів його розкрадання чи псування задля забезпечення фіксування таких подій.

Судово-економічний експерт під час аналізу джерел для розрахунку збитків враховує особливості документування пошкодження чи зіпсування інших видів активів, які належать підприємствам, зокрема, запасів. Для запасів варто складати окремі інвентаризаційні описи, зокрема, на непридатні і зіпсовані запаси із зазначенням ступеня непридатності, характеру псування, пропозицій по уцінці, списанню або можливості використання цих предметів у господарській діяльності [14]. Висновки щодо виявлених розбіжностей між фактичною наявністю активів з даними бухгалтерського обліку, зазначені в порівняльних відомостях і пропозиціях по їх врегулюванню, відображаються інвентаризаційною комісією в протоколі, який складається після закінчення інвентаризації і протягом 5 робочих днів розглядається і затверджується керівником підприємства [14]. Якщо запаси зіпсовано чи втрачено через пожежу, то підприєм-

ство звертається із заявою в довільній формі до місцевого підрозділу МНС України для складання акту про пожежу [15].

У разі знаходження запасів підприємства на непідконтрольній території або коли їх місцезнаходження невідоме, доцільно використати обліковий інструмент нарахування резерву уцінки запасів, який, за своєю суттю, відображає витрати, пов'язані з дією несприятливих зовнішніх факторів і може забезпечити обґрунтованість такої оцінки у невизначеній ситуації. Резерв уцінки запасів проводиться на суму знецінення запасів, визначену за результатами здійснення процедур тестування запасів на предмет відповідності їх балансової вартості очікуваній ціні продажу і обліковується в сумі перевищення балансової вартості запасів (з урахуванням попередньо створеного резерву за окремими позиціями та партіями запасів) над їх очікуваною вартістю реалізації. У цьому випадку резерв втрати чи пошкодження запасів створюється на всю вартість запасів, щодо яких втрачено контроль. Судовий економічний експерт отримує вартість резерву уцінки запасів з контрактивного субрахунку 2811 («Товари») «Резерв уцінки запасів», де за кредитом субрахунку відображається створення резерву уцінки, за дебетом – списання раніше створеного резерву у зв'язку з вибуттям запасів, щодо яких резерв було створено.

Цю ж суму відображено у балансі з урахуванням облікової оцінки запасів за чистою вартістю реалізації за мінусом резерву уцінки запасів. Перевагами такого методу оцінки запасів в фінансовій звітності є можливість відтворити в обліку історичну вартість придбання запасів з подальшим відслідковуванням випадків продажу товарів за цінами, нижчими ніж ціни придбання.

Оцінюючи збитки постраждалої сторони внаслідок наявної дебіторської заборгованості, варто зважати на місцезнаходження дебіторів. Резерв сумнівних боргів щодо покупців, що знаходяться на тимчасово непідконтрольній території розраховують за нормами п. 7 НП(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» (далі – НП(С)БО 10). За нормами цього стандарту «поточну дебіторську заборгованість, яка є фінансовим активом (крім придбаної заборгованості та заборгованості, призначеної для продажу), включають до підсумку балансу за чистою реалізаційною вартістю. Для визначення чистої реалізаційної вартості на дату балансу обчислюють величину резерву сумнівних боргів» [16].

Пункт 8 НП(С)БО 10 передбачає розрахунок резерву сумнівних боргів за одним із двох методів:

- застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості;
- застосування коефіцієнта сумнівності.

За методом абсолютної суми сумнівної заборгованості величину резерву визначають на підставі аналізу платоспроможності окремих дебіторів.

Згідно з п. 4 НП(С)БО 10, сумнівний борг – поточна дебіторська заборгованість, щодо якої є невпевненість в її погашенні боржником, а відповідно до п. 10 НП(С)БО 10, нарахування суми резерву сумнівних боргів за звітний період показують у звіті про фінансові результати у складі інших операційних витрат [16].

Судовий економічний експерт, застосовуючи вартість нарахованого резерву сумнівних боргів по дебіторській заборгованості, строк позовної давності якої не настав, оцінює обґрунтованість такої дії. Підставою для цього слугуватимуть наступні обставини: відсутність контактування з дебіторами, які перебувають на тимчасово окупованій території, відсутність такого дебітора у реєстрах на ліквідацію або визнання банкрутом. Очевидно, що підприємство не впевнене у погашенні цієї заборгованості. Тож така заборгованість є сумнівною, що є підставою для нарахування резерву. В даному випадку визначення величини резерву за методом абсолютної суми сумнівної заборгованості є доречним. При цьому обрання одного з методів має бути зафіксовано в обліковій політиці підприємства.

Цивільний кодекс України визначає позовну давність як «строк, у межах якого особа може звернутися до суду з вимогою про захист свого цивільного права чи інтересу (ст. 256 ЦКУ) [12]. Норма статті 257 ЦКУ про загальний строк позовної давності (три роки) на період дії воєнного стану в Україні призупинена.

Порядок документального оформлення операцій з запасами та основними засобами, що знаходяться на непідконтрольній території або місцезнаходження яких невідомо потребує обов'язкового відображення в обліковій політиці підприємства.

Аналізуючи інформаційні джерела для виконання судово-експертних дій щодо оцінки збитків, слід особливу увагу звернути на дані фінансової звітності підприємств, які постраждали внаслідок збройної агресії.

Рішенням Кабінету Міністрів України під час воєнного стану внесено зміни до Порядку подання фінансової звітності, якими врегульовано питання щодо строків подання фінансової звітності підприємствами, які під час дії воєнного стану не подали проміжну, річну звітність у передбачені строки. Однак зобов'язання прозвітувати залишається, тому такі підприємства мають подати відповідну звітність протягом трьох місяців після припинення чи скасування воєнного стану.

Для методичного забезпечення діяльності судово-економічного експерта статтею 8 Закону України «Про судову експертизу» передбачено атестацію та державну реєстрацію методик проведення судових експертиз (крім судово-медичних та судово-психіатричних) в порядку, що визначається Кабінетом Міністрів України [9].

Отже, чинним методичним забезпеченням судово-економічної експертизи розрахунку збитків від збройної агресії РФ є Методика з питань підтвердження розміру матеріальної шкоди (збитків) підприємств (організацій, установ) (реєстраційний код у Реєстрі методик проведення судових експертиз – 11.0.57), яка визначає наступну послідовність оцінки розміру упущеної вигоди:

- 1) ідентифікація правопорушення та встановлення винних осіб;
- 2) встановлення наслідків правопорушення;
- 3) встановлення наявності завдання збитків;
- 4) оцінка розмірів збитків.

Інша методика проведення судових експертиз (реєстраційний код в реєстрі методик проведення судових експертиз – 11.0.22) визначає, що відповідно до принципу повного відшкодування збитків, відшкодуванню підлягають не тільки реальні збитки потерпілої особи, але і неодержані доходи, що одержала б така особа при звичайних умовах цивільного обороту, якщо б її право не було порушено (упущена вигода).

Одним з можливих наслідків порушення договірних зобов'язань є зменшення обсягів виробництва або реалізації продукції (робіт, послуг) постраждалою особою, що призводить до недоодержання доходу. Так, недоодержання доходу може статися внаслідок:

- зменшення обсягу реалізації продукції (робіт, послуг);
- зміни асортименту продукції (робіт, послуг), що виготовляється;
- зниження якості виробленої продукції (робіт, послуг).

Дохід, недоодержаний внаслідок зменшення обсягу реалізації продукції (робіт, послуг), визначається як різниця між ціною реалізації і собівартістю одиниці продукції (робіт, послуг), помножена на кількість не виробленої або не реалізованої з вини контрагента продукції (робіт, послуг).

Методологічна основа розрахунків збитків внаслідок збройного конфлікту внесла корективи у єдиний підхід до оцінки збитків, який існував до початку повномасштабного вторгнення. Верховна Рада України прийняла низку рішень, які є передосновою для обрахування шкоди майну, життю та здоров'ю постраждалих громадян та підприємств України. Так, основні показники, які мають бути оцінені при визначенні шкоди та збитків та відповідальних за їх визначення унормовано Постановою № 326 [11].

Відповідно до цього документу «збитки» – це об'єктивне зменшення будь-яких майнових благ кредитора, яке пов'язане з утиском його інтересів як учасника певних суспільних відносин і що виражається у зроблених ним витратах, у втраті або пошкодженні його майна, у втраті доходів, які він повинен був отримати [11].

Суб'єктами втрат майна визначені приватні підприємства та підприємства з державною часткою власності з деталізацією напрямків таких економічних втрат, який «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» [11].

Основні показники, які оцінюються в якості вартості втраченого знищеного чи пошкодженого майна пов'язані з видами і формами підприємств і стосуються вартості втрачених фінансових активів, майна, упущеної вигод, втрат від неоплачених товарів, робіт і послуг, наданих та спожитих на тимчасово окупованих територіях.

Для оцінки реальних збитків, завданих підприємствам, установам та організаціям всіх форм власності внаслідок втрати, руйнування або пошкодження їх майна у зв'язку зі збройною агресією РФ, 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 спільним наказом Мінекономіки та Фонду державного майна за погодженням з Мінреінтеграції затверджено методика (далі – Методика № 3904/1223) [17].

Механізми оцінки (визначення розміру) реальних збитків, упущеної вигоди та оцінки потреб у відновленні, що наведені в Методиці № 3904/1223, розроблено на підставі національних та міжнародних стандартів оцінки, а також керівних принципів Світового банку щодо оцінки збитків та інших матеріалів, що розроблені організаціями, визначеними у світовому співтоваристві.

Методика № 3904/1223 є обов'язковою для використання під час оцінки збитків, завданих постраждалим внаслідок збройної агресії, а її положення переважають над іншими положеннями нормативно-правових актів, методик, рекомендацій тощо, які регулюють ці питання.

Оцінка шкоди та збитків, що проводиться відповідно до цієї Методики, здійснюється з метою визначення збитків, завданих внаслідок збройної агресії, у межах кримінальних проваджень відповідно до законодавства України, для цілей подання постраждалими заяв на компенсацію, для цілей подання позовів (у тому числі колективних) постраждалими до судових інстанцій, зокрема міжнародних, а також подання позову державою України до міжнародних судових інстанцій, може передбачати інші цілі, визначені законодавством [17].

Така мета згідно з цією Методикою досягається шляхом визначення у вартісному виразі розміру реальних збитків, упущеної вигоди та потреб у витратах, необхідних для відновлення майна та майнових прав, що зазнали руйнівного впливу внаслідок збройної агресії.

Для цілей цієї Методики за умовну грошову одиницю приймають долар США. Отриманий результат в еквіваленті умовної грошової одиниці переводять у гривневий еквівалент за курсом НБУ на дату оцінки.

Інформаційними джерелами, що застосовуються під час оцінки збитків, є:

- результати огляду об'єкта оцінки, що здійснений, зокрема із використанням технічних засобів та інформаційних джерел (фотоматеріали, відеоматеріали, дані дистанційного зондування Землі та їх похідні продукти, аналітика соціальних мереж, існуюча публічна інформація та інше);

- ринкові дані, які застосовуються під час проведення оцінки збитків: інформація про угоди купівлі-продажу подібного до об'єкта оцінки майна, ринкові ціни на подібне майно тощо;

- інформація з інших актів (звітів, висновків експертів), складених за результатами оцінки збитків;

- інші інформаційні джерела, які можуть бути застосовані під час оцінки збитків [17].

Під час оцінки збитків відповідно до цієї Методики необхідним є отримання визначеного законодавством документа, який підтверджує, що втрата, руйнування або знищення майна відбулася внаслідок збройної агресії.

Рецензування звітів про оцінку збитків є обов'язковим у разі, якщо об'єктом оцінки є майно, яке належить до державної або комунальної форми власності.

Реалізація кримінального провадження та вирішення його завдань забезпечуються через використання кримінально-процесуальної форми, як сукупності юридичних процедур, умов та гарантій, які закріплені законодавчо.

Ця кримінально-процесуальна форма, згідно з Кримінально-процесуальним кодексом України, визначає регламентований порядок проведення кримінального розслідування та забезпечує правильне виконання його завдань. Включаючи ретельне дотримання визначених процедур і стандартів, ця форма забезпечує правоохоронним органам та судовим органам необхідний інструментарій для ефективного ведення кримінального провадження.

Система засобів, передбачених у межах кримінально-процесуальної форми, охоплює важливі етапи доказового процесу, такі як збирання об'єктивних даних (фактів), їхнє закріплення, проведення перевірок та аналіз, а також оцінювання зібраних доказів. Це важливо не лише для забезпечення обґрунтованості та точності розслідування, але й для гарантування справедливості та додержання прав людини під час кримінального провадження. Тому питання доказів, які надає в ході проведення розрахунків збитків судово-економічна експертиза, є вирішальним в контексті результату судового рішення на користь постраждалих від

збройного нападу осіб та підприємств. Тож враховуючи критерії достовірності та обґрунтованості, суб'єкт оціночної діяльності складає відповідний звіт про оцінку збитків (таблиця 1), а судово-економічний експерт формує висновок експерта.

Є важливим зазначений у таблиці елемент «Дата проведення оцінки», оскільки дата впливає на судові рішення стосовно визначення розміру збитків з точки зору врахування цін, що існували за місцем виконання зобов'язань боржниками – на день подання до суду відповідного позову про стягнення збитків (ч. 3 ст. 225 Господарського кодексу України) [10].

Кримінально-процесуальним кодексом України предмет доказування не визначається, адже він може бути ширшим, ніж обставини, які підлягають доказуванню за статтею 91 [18]. Визначення поняття доказів згідно статті 73 Господарського процесуального кодексу України (далі – ГПКУ) засвідчує правову підставу для прийняття висновків експертів в якості доказування факту вчинення збитків у сумі, зазначеній у Звіті про оцінку або у висновку експерта [19]. Стаття 98 ГПКУ визначає вимоги до висновку експерта як «докладний опис проведених експертом досліджень, зроблених у результаті них висновки та обґрунтовані відповіді на питання, поставлені експертові, складений у порядку, визначеному законодавством» [19]. Серед обмежень визначено норму, коли питання права не можуть виступати предметом висновку експерта.

У відповіді на питання, яке вирішує судово-економічна експертиза, чи підтверджуються розрахунково та документально збитки у вигляді упущеної

вигоди / реальних збитків (через втрату активів) у тому чи іншому розмірі, слід враховувати існуючі обмеження при складанні висновків експерта. Так, питання дотримання відповідальними особами організаційно-правових вимог до проведення закупівлі товарів, робіт, послуг за державні кошти, порушення податкового законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб, визнання поточної дебіторської заборгованості безнадійною не належить до завдань економічної експертизи [20].

Разом з тим слід враховувати, що затверджені урядом Методика № 326 [11] та Методика № 3904/1223 [17] визначення шкоди та обсягу збитків, завданих збройною агресією конкретизують їх склад для державних установ та організацій і установ та підприємств недержавної форми власності (крім установ та організацій оборонно-промислового комплексу). Однак Методика № 3904/1223 не охоплює всіх показників, передбачених Постановою КМУ № 326, наприклад в частині розрахунку вартості втрачених фінансових активів та втрат від неоплачених товарів, робіт і послуг, наданих та спожитих на тимчасово окупованих територіях. Отже, такі прогалини створюють методологічні підстави для неповного або неточного обрахунку вартості збитків, які має відшкодувати країна-агресорка.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Розбудова системи справедливого відшкодування майнових збитків, шкоди життю та здоров'ю в Україні, що включає накладання на винну особу – країну агресорку витрат, дозволить максимально компенсувати кожному українцю,

Таблиця 1

Характеристика елементів звітності про оцінку збитків

№	Елементи	Характеристики
1.	Підстава	Договір або рішення суду. Процес призначення визначений Кримінально-процесуальним кодексом України та може бути проведений у рамках кримінального розслідування або під час розгляду цивільних справ.
2.	Цілі Звіту	Як доказ відповідно до обставин, що підлягають доказуванню, окреслено у ст. 91 КПК України; з метою подання позову до міжнародних судів.
3.	Дата проведення оцінки	Визначена завданням на проведення оцінки збитків або згідно договору, дата передує або збігається з датою подання позову до суду, однак не може бути раніше, ніж 24 лютого 2022 року; з урахуванням ч. 3 ст. 225 Господарського кодексу України на день подання до суду відповідного позову.
4.	Структура Звіту	Опис об'єкта оцінки; стислий опис характеру та ступінь пошкоджень майна, з посиланням на наявні підтверджувальні матеріали; мету оцінки, вид вартості та дату, на яку проведено оцінку; використані вхідні дані та джерело їх отримання; аналіз достовірності та достатності наявної вхідної інформації для виконання оцінки; припущення, на які спирався оцінювач під час проведення оцінки; оціночні процедури, що були застосовані під час оцінки; висновок про вартість; дату складання звіту про оцінку збитків.
5.	Форма та термін дії	Повна або стисла форми. Звіт дійсний до моменту відшкодування збитків

Джерело: складено автором за матеріалами [8; 10; 11; 17]

підприємству та державі завдані збитки та страждання, стане вагомим внеском у забезпечення міжнародних правових норм.

У дослідженні запропоновано організаційний та методичний підходи до питання проведення судово-економічною експертизою розрахунку збитків від збройної агресії РФ, підданий аналітичній оцінці правового статусу. Обґрунтовано доцільність використання методичного забезпечення розрахунку шкоди та збитків для цілей виконання судово-економічної експертизи в рамках механізму їх компенсації. Подальші дослідження спрямовані на вивчення правових імперативів функціонування процесу відшкодування збитків для відновлення майна, фінансування реконструкції та реабілітації постраждалих територій, включаючи будинки, школи, лікарні, критичну інфраструктуру, що створить стримуючий фактор проти майбутніх актів агресії.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Крисань Т.Є. Склад збитків за цивільним законодавством України. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2008. Вип. 1. С. 120–122.
2. Мітрофанов І. І., Гайкова Т. В. Шкода та збитки: співвідношення понять. *Вісник КрНУ імені Михайла Остроградського*. 2012. № 3. С. 196–200.
3. Розізнана, І. В. Поняття та зміст збитків при порушенні договірних зобов'язань. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2014. № 26. С. 78–81.
4. Адамівська О.А. Штрафні санкції та заздальгидь встановлені збитки. *Підприємство, господарство і право*. 2007. № 8. С. 45–48.
5. Рибкіна Т.М., Хомутенко О.В. Місце судово-економічної експертизи процесі встановлення шкоди та збитків. *Теорія та практика судової експертизи і криміналістики* : зб. наук. праць Харківського науково-дослідного інституту судових експертиз ім. засл. проф. М.С. Бокаріуса. Харків : Право, 2008. Вип. 8. С. 121–127.
6. Аніщенко О.В., Данильченко О.Л. Збитки як предмет судової економічної експертизи у кримінальному провадженні. *Теорія та практика судової експертизи і криміналістики*. 2019. Том 20. № 2. С. 367–377.
7. Капліна О., Шаренко С. Проблеми відшкодування збитків, завданих громадянину внаслідок збройної агресії: кримінальний процесуальний аспект. *Теорія та практика судової експертизи і криміналістики*. 2022. Вип. 2 (27). С. 12-31. DOI: 10.32353/khrife.2.2022.02
8. Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні : Закон України від 12.07.2001 року № 2658-III (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2658-14#Text> (дата звернення: 12.12.2023).
9. Про судову експертизу : Закон України від 25.02.1994 року № 4038-XII (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4038-12#Text> (дата звернення: 12.12.2023).
10. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV (Редакція станом на 08.10.2023). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (дата звернення: 12.12.2023).
11. Про затвердження Порядку визначення шкоди та збитків, завданих Україні внаслідок збройної агресії Російської Федерації : Постанова КМУ від 20.03.2022 р. № 326 (зі змін. та допов.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/326-2022-D0%BF/ed20220512#Text> (дата звернення: 12.12.2023).
12. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV (зі змін. та допов.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/ru/435-15/ed20220507> (дата звернення: 12.12.2023).
13. Лист Торгово-промислової палати України від 28.02.2022 № 2024/02.0-7.1. URL: <https://ucco.org.ua/uploads/files/621c8a543cda9382669631.pdf> (дата звернення: 12.12.2023).
14. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text> (дата звернення: 12.12.2023).
15. Звіт про пожежі та їх наслідки : Наказ Міністерства внутрішніх справ України 14.06.2017 № 503. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0829-17#Text> (дата звернення: 12.12.2023).
16. НП(С)БО 10 Дебіторська заборгованість: наказ Міністерства фінансів України № 237 від 08.10.1999. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99#Text> (дата звернення: 12.12.2023).
17. 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 : наказ Міністерства економіки України та Фонду державного майна України від 18.10.2022 № 3904/1223. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1522-22#Text> (дата звернення: 12.12.2023).
18. Кримінальний процесуальний кодекс України від 13.04.2012 р. № 4651-VI (зі змін. та допов.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4651-17/ed20220520#Text> (дата звернення: 12.12.2023).
19. Господарський процесуальний кодекс України від 6 листопада 1991 року № 1798-XII (зі змін. та допов.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1798-12#Text> (дата звернення: 12.12.2023).
20. Інструкція про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень : затв. наказом Міністерства юстиції України від 08 жовтня 1998 року № 53/5 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98#Text> (дата звернення 12.12.2023).

REFERENCES:

1. Krysan T.Ie. (2008) Sklad zbytkiv za tsyvilnym zakonodavstvom Ukrainy [Composition of damages according to the civil legislation of Ukraine]. *Pivdennoukrainskyi pravnychy chasopys*, vol. 1, pp. 120–122. (in Ukrainian)
2. Mitrofanov I. I., Haikova T. V.(2012) Shkoda ta zbytky: spivvidnoshennia poniat [Damage and losses:

relationship of concepts]. *Visnyk KrNU imeni Mykhaila Ostrohradskoho*, no. 3, pp. 196–200. (in Ukrainian)

3. Roziznana, I. V. (2014) Poniattia ta zmist zbytkiv pry porushenni dohovirnykh zoboviazan [The concept and content of damages in case of violation of contractual obligations]. *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho natsionalnogo universytetu*, no. 26, pp. 78–81. (in Ukrainian)

4. Adamovska, O. A. (2007) Shtrafni sanktsii ta zazdalehid vstanovleni zbytky [Penalties and liquidated damages]. *Pidpriumstvo, hospodarstvo i pravo*, no. 8, pp. 45–48. (in Ukrainian)

5. Rybkina, T. M., Khomutenko, O. V. (2008) Mistse sudovo-ekonomichnoi ekspertyzy protsesi vstanovlenia shkody ta zbytkiv [The place of forensic economic examination in the process of establishing damage and losses]. *Teoriia ta praktyka sudovoi ekspertyzy i kryminalistyky*: zb. nauk. prats Kharkivskoho naukovodoslidnogo instytutu sudovykh ekspertyz im. zasl. prof. M. S. Bokarius. Kharkiv: Pravo, vol. 8, pp. 121–127. (in Ukrainian)

6. Anishchenko, O. V. Danylchenko, O. L. (2019) Zbytky yak predmet sudovoi ekonomichnoi ekspertyzy u kryminalnomu provadzhenni [Damages as a subject of forensic economic examination in criminal proceedings]. *Teoriia ta praktyka sudovoi ekspertyzy i kryminalistyky*, tom 20, no. 2, pp. 367–377. (in Ukrainian)

7. Kaplina, O., Sharenko, S. (2022) Problemy vidshkoduvannia zbytkiv, zavdanykh hromadianynovi vnaslidok zbroinoi ahresii: kryminalnyi protsesualnyi aspekt [Problems of compensation for damages caused to a citizen as a result of armed aggression: criminal procedural aspect]. *Teoriia ta praktyka sudovoi ekspertyzy i kryminalistyky*, vol. 2 (27), pp. 12–31. DOI: 10.32353/khrife.2.2022.02 (in Ukrainian)

8. Pro otsinku maina, mainovykh prav ta profesiinu otsinochnu diialnist v Ukraini [On valuation of property, property rights and professional valuation activity in Ukraine]: Zakon Ukrainy vid 12.07.2001 roku № 2658-III (zi zminamy ta dopovnenniamy) Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2658-14#Text> (accessed December 12, 2023). (in Ukrainian)

9. Pro sudovu ekspertyzu [On forensic examination]: Zakon Ukrainy vid 25.02.1994 roku № 4038-XII (zi zminamy ta dopovnenniamy). Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4038-12#Text> (accessed December 12, 2023). (in Ukrainian)

10. Hospodarskyi kodeks Ukrainy [Economic Code of Ukraine] vid 16.01.2003 № 436-IV (Redaktsiia stanom na 08.10.2023). Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (accessed December 12, 2023). (in Ukrainian)

11. Pro zatverdzhennia Poriadku vyznachennia shkody ta zbytkiv, zavdanykh Ukraini vnaslidok zbroinoi ahresii Rosiiskoi Federatsii [On the approval of the Procedure for determining damage and losses caused to Ukraine as a result of the armed aggression of the Russian Federation]: Postanova KMU vid 20.03.2022 r. № 326 (zi zmin. ta dopov.). Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/326-2022-D0%BF/ed20220512#Text> (accessed December 12, 2023). (in Ukrainian)

12. Tsyvilnyi kodeks Ukrainy [Civil Code of Ukraine] vid 16.01.2003 r. № 435-IV (zi zmin. ta dopov.). Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/ru/435-15/ed20220507> (accessed December 12, 2023). (in Ukrainian)

13. Lyst Torhovo-promyslovoi palaty Ukrainy [Letter of the Chamber of Commerce and Industry of Ukraine] vid 28.02.2022 № 2024/02.0-7.1. Available at: <https://ucc.org.ua/uploads/files/621cba543cda9382669631.pdf> (accessed December 12, 2023). (in Ukrainian)

14. Polozhennia pro inventaryzatsiiu aktyviv ta zoboviazan [Regulations on the inventory of assets and liabilities]: nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 02.09.2014 № 879. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text> (accessed December 12, 2023). (in Ukrainian)

15. Zvit pro pozhezhi ta yikh naslidky [Report on fires and their consequences]: Nakaz Ministerstva vnutrishnikh sprav Ukrainy 14.06.2017 № 503. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0829-17#Text> (accessed December 12, 2023). (in Ukrainian)

16. NP(S)BO 10 Debitorska zaborhovanist [NP(S)BO 10 Receivables]: nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy № 237 vid 08.10.1999. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99#Text> (accessed December 12, 2023). (in Ukrainian)

17. Metodyka vyznachennia shkody ta obsiahu zbytkiv, zavdanykh pidpriumstvom, ustanovam ta orhanyzatsiiam usikh form vlasnosti vnaslidok znyshchennia ta poshodzhennia yikh maina u zviazku iz zbroinoiu ahresiiu Rosiiskoi Federatsii, a takozh upushchenoi vyhody vid nemozhlyvosti chy pereshkod u provadzhenni hospodarskoi diialnosti [Methodology for determining the damage and the amount of damage 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 the lost profit from the impossibility or obstacles in the conduct of economic activity]: nakaz Ministerstva ekonomiky Ukrainy ta Fondu derzhavnoho maina Ukrainy vid 18.10.2022 № 3904/1223. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1522-22#Text> (accessed December 12, 2023). (in Ukrainian)

18. Kryminalnyi protsesualnyi kodeks Ukrainy [Criminal Procedure Code of Ukraine] vid 13.04.2012 r. № 4651-VI (zi zmin. ta dopov.). Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4651-17/ed20220520#Text> (accessed December 12, 2023). (in Ukrainian)

19. Hospodarskyi protsesualnyi kodeks Ukrainy [Economic Procedure Code of Ukraine] vid 6 lystopada 1991 roku № 1798-XII (zi zmin. ta dopov.). Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1798-12#Text> (accessed December 12, 2023). (in Ukrainian)

20. Instruktsiia pro pryznachennia ta provedennia sudovykh ekspertyz ta ekspertnykh doslidzhen [Instructions on appointment and conduct of forensic examinations and expert studies]: zatv. nakazom Ministerstva yustytisii Ukrainy vid 08 zhovtnia 1998 roku № 53/5 (zi zminamy ta dopovnenniamy). Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98#Text> (accessed December 12, 2023). (in Ukrainian)