

**Valerii Zhuk<sup>1</sup>***“Institute of Agrarian Economics” National Scientific Centre, Kyiv, Ukraine***Yuliia Bezdushna<sup>2</sup>***“Institute of Agrarian Economics” National Scientific Centre, Kyiv, Ukraine***Nataliia Zhuk<sup>3</sup>***“Institute of Agrarian Economics” National Scientific Centre, Kyiv, Ukraine***Volodymyr Pavlenko<sup>4</sup>***“Institute of Agrarian Economics” National Scientific Centre, Kyiv, Ukraine*

## Methodology of Expert and Accounting Assessment of Damage and Losses from the War in Ukraine

**Abstract.** In Ukraine, the issue of assessing losses as a result of military aggression became relevant in 2014 after the annexation of part of the country's territory by the Russian Federation. Until 2022, Ukraine's state structures developed several regulatory documents regulating these issues. However, the problems of methodology and techniques for assessing damage and losses as a result of military actions in Ukraine have again come into the focus of academics and expert practitioners after the full-scale and extremely destructive aggression that began on February 24, 2022. It became clear that it would be impossible to assess the volume and variety of damage and losses caused to Ukraine based on previous approaches and methods. The purpose of the article is to substantiate the need and ways of developing the methodology for assessing damage and losses of enterprises as a result of the war, to determine the possibilities of mutual enrichment of the methodology of expert and accounting evaluation for their combined application when calculating losses from military actions in Ukraine. The work reveals the economic and regulatory essence of the approaches to assessing the damage and losses of enterprises from the war applied in Ukraine: the World Bank's rapid assessment methodology; methods of property-by-object assessment of the State Property Fund of Ukraine; methodology based on the accounting assessment methodology of the National Academy of Agrarian Sciences of Ukraine. The authors critically analysed their potential and opportunities to achieve the goals set by the Ukrainian authorities for conducting a mass and operational assessment of economic losses from the war and ensuring a transparent and fair compensation policy. The main criteria for evaluating efficiency when choosing and using one or another approach for assessing enterprises' losses from the war were determined. The essence of the assessment methodology was revealed, and the methodological features of expert and accounting approaches to determining the damage and losses of enterprises from the war were defined. Reasoned possibility of mutual enrichment of the methodological bases of expert and accounting assessment through reciprocal borrowing of methods, procedures, techniques and methods. The practicality of both individual and combined application of expert and accounting approaches to assessing damage and losses to achieve the goals set by the Government of Ukraine has been proven.

**Keywords:** methodology of expert assessment, methodology of accounting assessment, assessment of damage and losses from the war, assessment methods, accounting methods, reporting, assets, liabilities, income, expenses, agricultural enterprise, management, martial law.

### Suggested Citation

Zhuk, V., Bezdushna, Yu., Zhuk, N., Pavlenko, V. (2023). Methodology of Expert and Accounting Assessment of Damage and Losses from the War in Ukraine. *Oblik i finansi*, 4(102), 11-25. [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2023-4\(102\)-11-25](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2023-4(102)-11-25)

---

<sup>1</sup> Valerii Zhuk, “Institute of Agrarian Economics” National Scientific Centre, Kyiv, Ukraine.

ORCID 0000-0003-1367-5333

E-mail: zhuk@faaf.org.ua (Corresponding author)

<sup>2</sup> Yuliia Bezdushna, “Institute of Agrarian Economics” National Scientific Centre, Kyiv, Ukraine.

ORCID 0000-0002-5924-0805

<sup>3</sup> Nataliia Zhuk, “Institute of Agrarian Economics” National Scientific Centre, Kyiv, Ukraine.

ORCID 0000-0001-9882-4718

<sup>4</sup> Volodymyr Pavlenko, “Institute of Agrarian Economics” National Scientific Centre, Kyiv, Ukraine.

ORCID 0000-0003-3859-2796

## Методологія експертної та облікової оцінки шкоди та збитків за наслідками війни в Україні<sup>1</sup>

**Анотація.** В Україні питання оцінки втрат за наслідками військової агресії набули актуальності у 2014 році після анексії частини території країни Російською Федерацією. У період до 2022 року державними структурами України було розроблено ряд нормативних документів, якими регулюються ці питання. Проте, проблематика методології та методик оцінки шкоди і збитків за наслідками військових дій в Україні знову з'явилася в центрі уваги науковців і експертів-практиків після повномасштабної й вкрай руйнівної агресії, що розпочалася 24 лютого 2022 року. Стало зрозуміло, що об'єми та різноманітність завданої Україні шкоди і збитків буде неможливо оцінити на базі попередніх підходів та методик. Метою статті є обґрунтування потреби та шляхів розвитку методології оцінки шкоди і збитків підприємств за наслідками війни, визначення можливостей взаємозбагачення методології експертної та бухгалтерської оцінки для їх комбінованого застосування при розрахунку втрат від воєнних дій в Україні. В роботі розкрито економічну та нормативно-правову сутність застосованих в Україні підходів до оцінки шкоди та збитків підприємств від війни: методик швидкої оцінки Світового банку; методики пооб'єктної оцінки Фонду державного майна України; методик на основі методології бухгалтерської оцінки НААН. Проведено критичний аналіз їх потенціалу та можливостей по досягненню визначених владою України цілей з проведення масової й оперативної оцінки втрат економіки від війни та забезпечення прозорої й справедливої компенсаційної політики. Визначено головні критерії оцінки ефективності при виборі та використанні того чи іншого підходу для оцінки втрат підприємств за наслідками воєнних дій. Розкрито сутність методології оцінки та визначено методологічні особливості експертного й бухгалтерського підходів з визначення шкоди та збитків підприємств від війни. Обґрунтовано можливості взаємозбагачення методологічних базисів експертної та облікової оцінки шляхом взаємозапозичень методів, процедур, прийомів та способів. Доведено доцільність як окремого, так і комбінованого застосування експертного й бухгалтерського підходів з оцінки шкоди та збитків для досягнення визначених Урядом України цілей.

**Ключові слова:** методологія експертної оцінки, методологія бухгалтерської оцінки, оцінка шкоди та збитків від війни, методи оцінки, методи бухгалтерського обліку, звітність, активи, зобов'язання, доходи, витрати, аграрне підприємство, управління, воєнний стан.

---

<sup>1</sup> У статті представлені результати дослідження, отримані в процесі виконання проекту «Розробити методичні підходи до визначення втрат, оцінювання впливу військової агресії та компенсаційної політики на розвиток аграрного підприємництва» № 2022.01/0145 конкурсу «Наука для відбудови України в воєнний та повоєнний періоди» за рахунок грантової підтримки Національного фонду досліджень України.

**Постановка проблеми.** Майже два роки триває повномасштабна агресія Російської Федерації. Економіка, екологія та інфраструктура України зазнають масових руйнувань. В офіційних та наукових джерелах наводиться лише узагальнена оцінка втрат України від війни. Як правило, такі розрахунки базуються на методології швидкої оцінки завданої шкоди та потреб на відновлення від Світового банку. Станом на 24.02.2023 р. розрахована за цією методологією шкода становить 423,8 млрд дол. США, з яких пряма матеріальна шкода складає 134,7 млрд дол. США, збитки – 289,1 млрд дол. США, а потреба відновлення визначена в сумі 410,6 млрд дол. США [1]. При цьому Світовий банк не гарантує точність та повноту розрахунків, а застерігає про їх узагальнення та неможливість використання для пооб'єктних компенсацій.

Натомість експертна спільнота України звертає увагу владних структур на необхідність активізації роботи з пооб'єктної (окрім швидкої узагальної) оцінки шкоди та збитків за наслідками військових дій, що передбачено Постановою Кабінету міністрів України від 22.03.2022 р. № 326 [2]. Обрана Фондом державного майна України та Мінекономіки України методологія оцінки втрат має суттєві проблеми в реалізації. Йдеться як про фізичні обмеження професійних оцінювачів та судових експертів проводити таку роботу, так і про складність для широкого застосування обраного методологічного підходу. Все це актуалізує дослідження по удосконаленню пооб'єктної методології оцінки шкоди та збитків за наслідками військових дій в Україні, з метою її практичної реалізації у відповідні методичні рекомендації та залучення до проекту оцінки втрат широкого кола фахівців.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Більшість дослідників схиляються на так звані словникові визначення поняття методології, наприклад, на визначення видатного П.Ф. Йолона, наведене в Енциклопедії сучасної України. Так, методологія – це «сукупність підходів, способів, методів, прийомів і процедур, які застосовують у процесі наукового пізнання та практичної діяльності для досягнення наперед визначеної мети [28].

Про визначальність у сутності методології шляху «досягнення наперед визначеної мети» зазначається нами і в основах інституціональної теорії бухгалтерського обліку. Зокрема, щодо методології облікової оцінки зазначено: «Бухгалтерському обліку як науці важливо розуміти природу інституціонального впливу на оцінку .... Тому інституціональна теорія, на відміну від попередніх теорій бухгалтерського обліку, розкриваючи природу оцінки, дає великі можливості розвитку її методології за рахунок розширення (запозичення) нових підходів, способів, методів ...» [27, с. 309].

Сьогодні одним із найголовніших завдань перед фахівцями, які здатні оцінювати активи, бізнес за справедливою чи ринковою вартістю, є оцінка шкоди і збитків підприємств та організацій за наслідками

війни. Це вимагає удосконалення методології експертної та облікової оцінки.

Питання методології експертної оцінки досліджували такі вчені як В.М. Заєць, С.Й. Максимов, Р.М. Пасько, Я.І. Маркус, А.Г. Мартин [3, 4, 5, 6].

Про необхідність відпрацювання комплексної методології оцінки шкоди та збитків спричинених збройною агресією Російської Федерації в Україні йшлося у дослідженнях Центру Разумкова ще у 2019 році [30]. Ставилась мета по методичному забезпеченню підготовки консолідованих позовів до агресора в міжнародних судових установах. Однак, ця проблема не вирішена і досі.

Вчені Київської школи економіки досліджують та наводять розрахунки збитків від війни за методологією як швидкої оцінки від Світового банку, так і за методологією оцінки за міжнародними стандартами оцінки [12].

Методологія та методи оцінки мають важливе значення в бухгалтерському обліку, де оцінка активів і пасивів є ключовим аспектом об'єктивності та достовірності. Використання цієї методології для оцінки шкоди та збитків підприємств від війни є складовою вирішення поставлених війною завдань. Цим питанням приділялась значна увага в наших попередніх дослідженнях [7, 8].

Проблеми визначення розміру шкоди і збитків підприємств за наслідками військових дій в Україні, присвячено також і ряд аналітичних матеріалів та оцінок [9-13].

**Метою статті** є обґрунтування потреби та шляхів розвитку методології оцінки шкоди і збитків підприємств за наслідками війни, визначення можливостей взаємозбагачення методології експертної та бухгалтерської оцінки для їх комбінованого застосування при розрахунках втрат від воєнних дій в Україні.

Для досягнення мети в статті визначено наступні завдання:

- критичний аналіз наявних в Україні нормативних (експертних) та пропонованого наукою (бухгалтерського) підходів до оцінки шкоди і збитків від війни;
- визначення критеріїв ефективності при виборі підходів до оцінки шкоди і збитків підприємств;
- розкриття методологічної сутності «швидкої» (узагальної) та пооб'єктної оцінки втрат від війни;
- оцінка методологічних особливостей експертного й бухгалтерського підходів до визначення збитків і шкоди підприємств від війни та можливостей їх взаємозбагачення й комбінованого застосування.

**Методика дослідження.** У роботі застосовано абстрактно-логічний метод дослідження (означення наслідків збройної агресії та потреби в оцінці заподіяної шкоди і збитків; визначення підходів до оцінки втрат від війни). Застосування методу порівняння, міждисциплінарного підходу дозволило розглядати переваги і недоліки експертної (незалежної) та облікової методології оцінки втрат підприємства за наслідками війни. Системний підхід

у дослідженні дав можливість переосмислити теоретичні уявлення щодо розвитку методології оцінки, окреслити її розвиток з позиції запозичення методів, прийомів, процедур із суміжних сфер діяльності (експертна збагачується обліковою та навпаки). Застосування методів аналізу і синтезу, індукції та дедукції, логічного узагальнення, моделювання дозволило обґрунтувати пропозиції щодо використання при оцінці збитків підприємств від війни, поряд з експертним, бухгалтерського та комбінованого підходів, посилити методологічний базис кожного з них. Використання методу аналогії дозволило посилити обґрунтування потреби застосування в Україні облікової оцінки, виходячи з досвіду Кувейту.

Обрані методи забезпечили комплексне виконання мети дослідження як з емпіричних, так і з раціональних позицій.

**Виклад основного матеріалу.** В Україні проблеми оцінки втрат за наслідками військової агресії Російської Федерації виникли з 2014 року. У період з 2014 р. по 2022 р. державними структурами України розроблено ряд нормативних документів, якими регулюються ці питання [2, 14, 15]. Проте

особливої актуальності питання методології та методик оцінки шкоди і збитків за наслідками військових дій в Україні набули після повномасштабної й вкрай руйнівної агресії з 24.02.2022 р. Стало зрозуміло, що об'єми та різноманітність завданої Україні шкоди і збитків буде неможливо оцінити на базі попередніх підходів й методик.

За основу вітчизняного наукового забезпечення визначення збитків економіки України від війни була взята методологія та методика «Швидкої оцінки шкоди та потреб в Україні» (Ukraine Rapid Damage and Needs Assessment – RDNA2), Світового банку (далі «швидка оцінка») [1]. Закладений там підхід передбачає визначення втрат за трьома напрямками: завдана шкода (йдеться про пряму шкоду активам за наслідками воєнних дій); збитки (йдеться про упущену вигоду/непрямі збитки для суб'єктів господарювання за наслідками війни); потреби на відновлення (йдеться про ринкову вартість заміщення втрачених активів). Узагальнену оцінку завданих Україні збитків за методикою Світового банку наведено у таблиці 1.

Таблиця 1. Узагальнена оцінка Світовим банком завданої Україні шкоди, збитків та обсяг потреб на відновлення в розрізі виробничих секторів станом на 24.02.2023 р. у млрд дол. США

Сектор	Завдані		Потреба відновлення
	шкода	збитки	
Виробничі сектори	20,0	124,4	68,6
в т. ч. сільське господарство	8,7	31,5	29,7
Всього	134,7	289,1	410,6

Джерело: узагальнено авторами за даними «швидкої оцінки».

Об'єктами «швидкої оцінки» від Світового банку є загальні та галузеві статистичні дані, система національних рахунків України та інша узагальнена секторальна інформація. Дані цієї оцінки є важливими для прийняття нормативних та політичних рішень як нашою державою, так і урядами союзників, в т. ч. по арештах і передачі Україні активів агресора (Російської Федерації).

Саме з причин «узагальненості» цієї оцінки, її дані не можуть використовуватися для формування інформаційної бази щодо політики компенсацій постраждалим суб'єктам. Для останнього має проводитись пооб'єктна оцінка.

У березні 2022 р. Урядом України прийнято Постанову Кабінету міністрів України № 326, якою затверджено Порядок визначення шкоди та збитків, завданих Україні внаслідок збройної агресії Російської Федерації [2]. Порядок встановлює:

– процедуру визначення шкоди та збитків, завданих Україні внаслідок збройної агресії Російської Федерації;

– напрями за якими здійснюється визначення шкоди та збитків;

– показники, які оцінюються за кожним напрямом;

– державні інституції, відповідальні за розробку Методики розрахунку та безпосереднє визначення шкоди та збитків.

Порядок [2] націлює владні структури на підготовку методик та організацію проведення за ними саме пооб'єктної оцінки шкоди і втрат від війни. Серед таких об'єктів у сфері господарювання Порядок [2] виділяє:

1) економічні втрати підприємств – напрям включає втрати підприємств усіх форм власності внаслідок знищення та пошкодження їх майна, а також упущену вигоду від неможливості чи перешкод у провадженні господарської діяльності;

2) шкода, завдана особистим селянським господарствам та/або фермерським господарствам, що зареєстровані як фізичні особи-підприємці, – напрям, що включає шкоду від каліцтва, тілесного ушкодження, загибелі сільськогосподарських тварин, а також збитки внаслідок знищення чи пошкодження сільськогосподарської техніки та обладнання для агропромислового комплексу.

Проте протягом 2022 року запропонована вченими й практиками методологія концентрувалась на документальній фіксації фізичних параметрів втрат майна та документального оформлення їх ув'язки

саме з військовими подіями. Зрозуміло, що за відсутності на той час офіційно затверджених методик оцінки шкоди та збитків, вартісні параметри втрат могли мати або поодинокі, або узагальнені суб'єктивні оцінки фахівців. Окрім того, в створених громадськістю інформаційних ресурсах щодо фіксації збитків були різні рекомендації і щодо первинної документації та фіксації втрат, і щодо їх оцінки.

У професійних колах та на інформаційних ресурсах дотепер фігурують різні цифри щодо узагальненої оцінки втрат [9-12]. Ці узагальнення наводились як експертним середовищем, так і міністерствами й відомствами України та міжнародними організаціями та проектами в Україні.

Слід відзначити, що вже у березні 2022 року в Україні було усвідомлення про обмежену цінність узагальненої оцінки втрат від війни. Інформація від такої оцінки не могла бути в основі прийняття управлінських рішень щодо компенсації та будь-яких видів позовів до агресора. Це засвідчує вимога Уряду (Постанова № 326) до Міністерств про розробку пооб'єктних методик оцінки втрат від війни. Також з початку березня 2022 року вченими Національної академії аграрних наук України розпочато позапланову роботу з формування методології з пооб'єктної оцінки шкоди та збитків підприємств АПК за наслідками військових дій. Проміжні підсумки такої роботи були обговорені вченими радами ННЦ «Інститут аграрної економіки» та ТДВ «Інститут обліку і фінансів» НААН 14 та 15 квітня 2022 р. У подальшому до ініціативи вчених долучились представники професійних громадських організацій оцінювачів і судових експертів та виробників АПК. Зокрема, Асоціації фахівців оцінки, Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України, Агарного союзу України, Асоціації фермерів та приватних землевласників України, Корпорації «Укрвипром» та Асоціації «Укроліяпром» [16].

22 червня 2022 року вищезазначеними ініціаторами було проведено Круглий стіл з обговорення методології та методик з пооб'єктного визначення шкоди і збитків за наслідками військових дій в Україні [16]. Саме там було досягнуто згоди щодо необхідності окремого або комплексного застосування для цієї роботи методик, які базуються на експертних та облікових методологіях.

Так, на Круглому столі представники Фонду державного майна України відстоювали експертну основу методології оцінки. Вченими та професійною громадськістю пропонувались більш прості у застосуванні методики, які базувалися на бухгалтерській методологічній основі, або поєднанні експертних й облікових підходів.

В кінці 2022 р., на виконання Постанови Кабінету міністрів України № 326 від 20.03.2022 р., прийнято пооб'єктну методологію експертної оцінки завданих війною підприємствам України шкоди і збитків за «Методикою 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» Фонду державного майна України від 18.10.2022 р. № 3904/1223 (далі Методика). Станом на листопад 2023 року роботи з пооб'єктної оцінки завданої підприємствам шкоди та збитків лише розпочато.

Об'єктами оцінки за Методикою є активи і звітність конкретних підприємств. Їх методологія та інструментарій має численні професійні нарікання. У контексті даної статті головними проблемами її застосування є:

1) неспівставність масштабів об'єктів оцінки прямої шкоди і непрямих збитків від війни та чисельності (а отже, професійної спроможності) незалежних оцінювачів та судових експертів, які за рішенням уряду по вищезазначеній Методиці можуть проводити таку пооб'єктну оцінку;

2) пріоритетність пооб'єктної оцінки шкоди і збитків, перш за все, у секторах соціальної сфери, інфраструктури, наскрізних секторах над виробничим сектором, що в умовах дефіциту професійних оцінювачів та судових експертів призведе до відтермінування пооб'єктної оцінки на підприємствах (особливо малих і середніх аграрних) та посилення проблем з фіксацією, визначенням й обліком втрат;

3) нормативне обмеження можливості розраховувати/оцінювати непрямі збитки лише для тих підприємств, які понесли пряму шкоду від воєнних дій, що унеможливує компенсацію збитків для переважної більшості підприємств України. І це у той час, коли за оцінкою Світового банку непрямі збитки в рази перевищують втрати від прямої шкоди (див. табл. 1).

Окрім того, за Методикою об'єктом оцінки непрямих збитків підприємств від війни є їх фінансова звітність. Саме така оцінка є вкрай складною (передбачає застосування 12 рівнів (формул)). Очевидно, що якщо нічого не змінювати, то підприємства за межами воєнних дій не зможуть компенсувати понесені від війни непрямі збитки. Необхідні зміни як у діючих методологічних підходах, так і застосування інших підходів до оцінки втрат.

Запропонована нами бухгалтерська методологія оцінки втрат базується на підходах, що:

1) таку роботу проводитиме широке коло фахівців (а саме оцінювачі, судові експерти, аудиторів, та, що головне, і фахівці обліково-економічних служб підприємств);

2) в основу методик з оцінки закладаються міжнародні та національні стандарти з бухгалтерського обліку і фінансової звітності;

3) розрахунки упущеної вигоди можуть проводитись і по суб'єктах господарювання, що не зазнали прямої шкоди, як на підставі фінансової, так і статистичної звітності;

4) контроль за якістю робіт здійснюється незалежним аудитом та/або професійними громадськими організаціями виробників. Надалі у цій статті цей підхід будемо називати бухгалтерським.

Як зазначалося вище, була проявлена ініціатива щодо розробки методик на основі бухгалтерської методології оцінки, оскільки експертним напрямом займався Фонд державного майна України. Ми виходили (і виходимо й тепер) з того, що виконання завдань як Уряду (Постанова [2]), так і Президента України (Указ від 21.04.2022 р. № 266/2022 [17]) щодо ефективного проведення робіт з оцінки втрат підприємств і організацій за наслідками війни, потребує розробки методик на базі двох підходів: методологічного та бухгалтерського.

27 липня 2022 року відбулося засідання Президії НААН з питанням щодо «Наукового забезпечення визначення шкоди та збитків завданих аграрним підприємствам війною: обліково-оціночний аспект». У Постанові Президії НААН відзначалась підтримка ініціативи таких досліджень та необхідність їх узгоджень з наявними плановими завданнями програм Наукових досліджень установ НААН. Новим імпульсом та можливостями реалізації таких досліджень став проект «Розробити методичні підходи до визначення втрат, оцінювання впливу військової агресії та компенсаційної політики на розвиток аграрного підприємництва» № 2022.01/0145 конкурсу «Наука для відбудови України в воєнний та повоєнний періоди» Національного фонду досліджень України.

Досліджуючи питання методології оцінки втрат від війни, варто відмітити Урядові рішення щодо

контролю за виконанням Постанови [2]. Так, 2 червня 2022 року було сформовано Персональний склад Комісії з проведення аудиту збитків, завданих Україні внаслідок збройної агресії Російської Федерації [18]. У неї увійшли представники усіх міністерств та відомств України (на рівні міністрів чи їх заступників), Фонду державного майна України, Державної служби статистики, представники науки, громадських організацій, народні депутати України. Окремо слід виділити наявність у ній представників Європейського союзу, Світового банку, США та посольств Великої Британії і Канади в Україні. На першому засіданні цієї Комісії заслуховувалися дані про узагальнену оцінку втрат України за наслідками агресії Російської Федерації. Разом з тим, на цьому засіданні перед міністерствами та відомствами поставлено питання «щодо розроблення методичної рамки пооб'єктної оцінки пошкодженого майна та узгодження законодавства про оцінку майна, майнових прав і професійної оціночної діяльності із законодавством про судову експертизу у частині застосування такої єдиної пооб'єктної оцінки» [18].

Проте, з початку повномасштабної агресії і по цей час, як в офіційному, так і в публічному просторі України, продовжують фігурувати цифри лише з узагальненої оцінки. Також спостерігається експертна різноманітність сумарної оцінки втрат від війни (табл. 2).

Таблиця 2. Оцінка завданої шкоди: розрахунки окремих міністерств, експертів в Україні

№	Вид збитків	Інституція визначення	Оцінена сума збитку, млрд дол.США
1	Збитки, завдані доквіллю та екосистемам (більше 2500 задокументованих збитків)	Міністерство захисту довкілля та природних ресурсів України	54,7
2	Збитки завдані доквіллю через підлив греблі Каховської ГЕС	Міністерство захисту довкілля та природних ресурсів України	4
3	Прямі збитки (втрати житлово-комунального сектора, енергетики, сільського господарства, транспорту, екології та промисловості) через підлив Каховської ГЕС України	Міністерство економіки України	2
4	Збитки енергосистеми України (без урахування Каховської ГЕС)	Програма розвитку ООН та Світовий банк	10
5	Прямі збитки заподіяні інфраструктурі України	Київська школа економіки	147,5
6	Збитки рибної галузі України внаслідок знищення Каховського водосховища	Державне агентство меліорації та рибного господарства України	0,3
7	Збитки Державному майну меліоративних систем та каналів	Міністерство аграрної політики та продовольства України	4,1-4,4
8	Прямі та непрямі втрати українського агросектору від підливу Каховської ГЕС	Міністерство аграрної політики та продовольства України	10
9	Прямі збитки економіки через руйнування активів (станом на 13 червня 2022 р.)	Національна рада з відновлення України від наслідків війни	95,5
10	Втрати сільськогосподарської продукції через підтоплення земель внаслідок підливу Каховської ГЕС		1,5

\* Інформація в грн. переведена в дол. США по курсу НБУ станом на 02.08.2023 р.

Джерело: [9, 10, 11, 19, 20].

Ця різноманітність пов'язана з тим, що кожна експертна група застосовує ту чи іншу методологію (методики) оцінки, в переважній більшості – методологію Світового банку [1]. Аналізуючи застосовані методичні підходи по таких узагальнених оцінках можна побачити їх «узагальнюючу» методологію по ключових аспектах:

1) такі оцінки спирається на загальну (без пооб'єктних оформлень справ) інформацію про втрати та усереднену їх оцінку;

2) вони не базуються на документально підтверджених розрахунках конкретних втрат, а мають узагальнені розрахунки.

На нашу думку, ключовими аспектами пооб'єктної оцінки є:

по-перше, оформлена на кожний об'єкт втрат (або групи об'єктів по підприємствах, організаціях) окрема справа (звіт оцінювача, звіт комісії тощо), що включає документи, які підтверджують зв'язок шкоди та збитків з війною, документи, які підтверджують належність пошкоджених активів до конкретного підприємства, їх бухгалтерську вартість, оформлені та підтверджені підписами фахівців розрахунки втрат й інші документальні докази;

по-друге, проведення пооб'єктної оцінки здійснюється за певною методологією (методикою), яка прийнята владними структурами України;

по-третє, пооб'єктна оцінка оформлюється окремими Справами (звітами) з оцінки втрат.

Очевидно, що в узагальненій та пооб'єктній оцінках втрат розрахунки проводяться за різними методологічними підходами, які продиктовані досягненням наперед визначеної мети. Метою узагальненої оцінки є формування інформації для прийняття рішень у зовнішній та внутрішній політиці. Така інформація важлива і для загальної економічної політики України.

Метою пооб'єктної оцінки є формування інформації для прийняття управлінських рішень з відпрацювання й реалізації політики компенсації втрат з різноманітних джерел (від бюджету України до компенсацій через різні Фонди при ООН, відповідних структур ЄС, США тощо). Звісно, що пооб'єктна оцінка слугуватиме доказами у конкретних судових позовах до країни-агресора.

Вибираючи той чи інший методологічний підхід до пооб'єктної оцінки втрат від військових дій в

Україні, варто враховувати їх ефективність у досягненні мети. Серед головних критеріїв цього є:

– собівартість (або ринкова вартість) робіт з оцінки втрат;

– можливості масового залучення (кількості) фахівців до такої роботи;

– масове охоплення об'єктів та оперативність розрахунків в постраждалих регіонах;

– якість розрахунків;

– можливості з організації контролю за достовірністю та реалістичністю розрахунків.

Щодо ефективності методологічних підходів закладених в Методиці [15], варто відмітити наступне:

1) Запропонований підхід забезпечує високу якість розрахунків понесених суб'єктами господарювання шкоди та збитків. Розрахунки спираються на чітко регламентовані процедури, формули та умови її застосування. Методика враховує певні функціональні та галузеві особливості об'єктів оцінки, а також регламентує стандартизований порядок оформлення звітів оцінювачів. Разом з тим, застосування цієї Методики вимагає високого професіоналізму від оцінювачів та судових експертів.

2) Застосування цього методологічного підходу має обмежені можливості з організації контролю за якістю розрахунків. У самій Методиці це питання опущено. Разом з тим, за заявами Фонду державного майна [24], він готовий до організації роботи з контролю якості звітів. Проте, з цих заяв не зрозуміло якою буде організація такої роботи. Чи силами фахівців апарату Фонду державного майна (чого явно не достатньо для такого об'єму оцінки), чи через процедури рецензувань звітів професійною спільнотою оцінювачів, яких теж недостатньо, враховуючи їх безпосереднє залучення до робіт з оцінки.

3) Суттєвим недоліком Методики Фонду державного майна є обмеження можливості залучення широкого кола фахівців до оцінки, а, відтак, масового й оперативного проведення робіт. Методикою передбачено, що оцінку шкоди і збитків за наслідками військових дій в Україні мають проводити лише сертифіковані оцінювачі та судові експерти. Наразі в Україні в реєстрі оцінювачів є близько 4,2 тис. оцінювачів, 136 судово-економічних експертів, які за фахом здатні проводити розрахунки втрат за Методикою [15] (табл. 3).

Таблиця 3. Кадрове забезпечення оцінки збитків від війни в Україні

Суб'єкти	Кількість	Джерело
Атестовані судові експерти за напрямом «Економічна експертиза»	136	Аналітична звітність Міністерства юстиції України ( <a href="https://minjust.gov.ua/m/1-kvartal-2022-roku">https://minjust.gov.ua/m/1-kvartal-2022-roku</a> )
Суб'єкти оціночної діяльності	2512	Державний реєстр оцінювачів та суб'єктів оціночної діяльності ( <a href="https://www.spfu.gov.ua/ua/list/spf-estimate-registers-subjects.html">https://www.spfu.gov.ua/ua/list/spf-estimate-registers-subjects.html</a> )
Оцінювачі	4212	Державний реєстр оцінювачів та суб'єктів оціночної діяльності (кількість оцінювачів, які мають чинні свідоцтва, не враховуючи тих, свідоцтва яких призупинено через відсутність підвищення кваліфікації) ( <a href="https://www.spfu.gov.ua/ua/content/reestr-ocin.html">https://www.spfu.gov.ua/ua/content/reestr-ocin.html</a> )

Джерело: дані із публічних джерел.

Окрім того, не всі з цих фахівців будуть залучені до роботи з оцінки втрат, оскільки частина з них активно не займається саме оціночною діяльністю. Це припущення ґрунтується на дослідженнях активності членів професійних громадських об'єднань оцінювачів України.

4) Складність дотримання процедур й інших вимог Методики призводить до високої собівартості роботи з оцінки втрат. До того ж, обмежена кількість фахівців, яким дозволяється проводити такі роботи та постійно зростаючий об'єм руйнувань, призводить до значного дисбалансу в пропозиції та попиті і зростанню ринкової вартості цих послуг. Зазначимо, що за Методикою такі роботи мають оплачуватися за кошти замовників, тобто постраждалих суб'єктів господарювання. Пропозиції щодо залучення міжнародного чи вітчизняного грантового фінансування робіт з оцінки шкоди та збитків за наслідками військових дій не витримують критики, оскільки ці кошти більше потрібні постраждалому бізнесу чи інфраструктурі чим юридичному чи економічному консалтингу.

5) Методологія Методики не враховує реалій воєнних дій в Україні, а саме значних руйнувань соціальної, енергетичної, транспортної та іншої інфраструктури, екологічних катастроф тощо. Це означає, що і так незначна кількість вітчизняних фахівців з оцінки та судової експертизи буде задіяна (і очевидно пріоритетно) по інфраструктурних об'єктах втрат. У таких умовах постраждалий вітчизняний бізнес (особливо малоплатоспроможний малий та середній) отримає залишкову черговість проведення робіт з оцінки втрат. З часом він втратить

певну документальну доказовість шкоди і збитків, що потребуватиме додаткових витрат на їх відновлення підприємствами та збільшить обсяг експертних доказів і розрахунків.

б) На кінець, Методика об'єднує в собі порядок визначення у вартісному виразі:

- розміру реальних збитків;
- упущеної вигоди;

– потреб у витратах, необхідних для відновлення майна та майнових прав, що зазнали руйнівного впливу внаслідок збройної агресії.

Проте методологією Методики непрямі збитки (упущена вигода) підприємств за наслідками війни ідентифікуються та визначаються лише коли суб'єкт господарювання поніс прямі втрати за наслідками військової агресії. Звідси і пряма шкода, і упущена вигода розраховується за однією Методикою [15]. Такий методологічний підхід не забезпечить формування в Україні повної інформації про втрати вітчизняної економіки від війни, спотворить політику компенсацій та управлінських рішень.

Наші дослідження обґрунтовують доцільність застосування окремих методик оцінки як для прямих втрат, так і непрямих збитків. Це, як видно з рис. 1, продиктовано можливістю більш ефективного вибору застосування різних методів оцінки, що в свою чергу пов'язано з класифікаційними ознаками певних об'єктів втрат. Таке розмежування засвідчує, що бухгалтерська методологія оціни втрат застосовує свої специфічні методи та може досягати результатів більш простішими (і дешевшими) доказами і розрахунками.

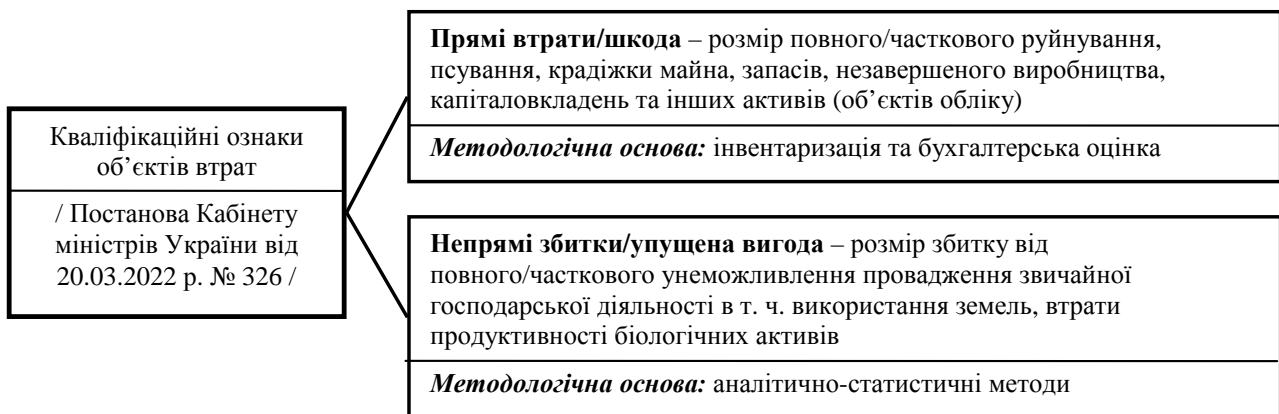


Рис. 1. Класифікація об'єктів втрат, як передумова застосування окремих методик оцінки (методологічна основа рекомендацій НААН)

Джерело: розроблено авторами.

Проведений аналіз ефективності методології оцінки шкоди і збитків за наслідками війни за Методикою [15], засвідчує наявність її потенційних переваг в проведенні скурпульозної експертизи, що може бути виправдано її використанням в конкретних судових позовах. У той же час, для завдань масової, оперативної та недорогої оцінки, з метою забезпечення інформацією управлінських рішень влади чи інших органів (в тому числі, міжнародних)

щодо компенсаційних виплат, застосування Методики є неефективним.

Вирішення цих проблем вбачається у додатковому задіянні підходів і методик за бухгалтерською методологією оцінки втрат від війни. Як уже зазначалось, в основі бухгалтерського підходу є ціль збільшення кола фахівців з такої оцінки за рахунок аудиторів та працівників обліково-економічних служб підприємств та проведення розрахунків з

## Accounting

врахуванням вимог вітчизняних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності (МСБО, МСФЗ та Н(С)ПБО).

У таблиці 4 наведено основні відмінності в сутності та застосуванні експертного та бухгалтерського підходів до оцінки втрат. Бачимо, що за бухгалтерським підходом оцінку втрат від

війни може самостійно провести відповідна Комісія на підприємстві, у склад якої окрім інженерних, будівельних чи інших знавців специфіки зруйнованих (втрачених) активів, входять обліково-економічні працівники підприємства. Комісія проводить розрахунок втрат та оформляє відповідну Справу з документальними доказами їх оцінки.

Таблиця 4. **Методологічні особливості застосування експертного й бухгалтерського підходів до оцінки втрат від війни**

№	Зміст	«Експертний» підхід	«Бухгалтерський» підхід	Можливості їх комбінованого застосування
1	Визначення втрат: – на основі	МСО	МСБО, П(С)БО	+
	– складом	Незалежних експертів	Комісії на підприємстві	+/-
2	Контроль якості звітів з оцінки	Рецензії ФДМ (міжнародний аудит)	Громадські організації (вітчизняний аудит)	+
3	Накопичення інформації з оцінки	Інформаційні ресурси	Інформаційні ресурси, Статистична звітність	+
4	Пріоритетність підходу для:	Судових органів, міжнародних інституцій	Урядових структур, громадських об'єднань	-/+
5	Ініціатори застосування	ФДМ України, міжнародні проекти	Наука, громадські об'єднання виробників	+

Джерело: побудовано авторами.

У процесі обговорення ініціатив науки, громадських об'єднань виробників по застосуванню поряд з експертним і бухгалтерським підходу до оцінки втрат від війни, основними опонентами стали не оцінювачі чи судові експерти, а чиновники Фонду державного майна України та представники міжнародних грантових проектів. Головним їх аргументом проти є можлива (умовна) зацікавленість представників підприємств у відповідних Комісіях завищувати розмір втрат. При цьому, не враховується, що подібне можливе й в експертному підході, оскільки експертна оцінка проводиться за договором, який замовляє і сплачує постраждале підприємство.

Безперечно, що незалежні оцінювачі та судові експерти мають професійну відповідальність за об'єктивність своєї роботи й висновків та можуть бути позбавлені регулятором ліцензій чи сертифікатів. Проте, можливим є і запровадження певної нормативно визначеної відповідальності за достовірність справ (звітів) з оцінки і членів Комісій з оцінки на підприємствах.

Важливою відмінністю представлених методологічних підходів є організація контролю якості справ (звітів) з оцінки втрат. Автори експертного підходу бачать вирішення цієї проблеми через певну адаптацію існуючої практики рецензування звітів оцінювачів у представництвах Фонду державного майна України. Висловлюються думки і щодо залучення до цього процесу

міжнародного аудиту. Особливо коли йдеться про використання звітів з оцінки в міжнародних судових інстанціях.

Бухгалтерський підхід не претендує на використання справ (звітів) з оцінки у закордонних (міжнародних) судах. Вважаємо, що такі випадки будуть поодинокі та пов'язані з великим бізнесом. Для переважної більшості вітчизняних підприємств більш важливим є справедлива компенсація втрат, яку проведуть з державного бюджету чи з міжнародних фондів. Для них не важливо як наповнюватимуться компенсаційні джерела (рішеннями ООН, ЄС, США про репарації та їх розподіл). Для них важливо, щоб усі могли за єдиною методикою порохувати свої втрати; щоб цією інформацією оперувала держава чи міжнародні відповідні фонди для справедливих (пропорційних) компенсацій. Вони не мають змоги нести витрати на дорогу експертну оцінку та ще більш дорогі послуги судових супроводжень. Для них прийнятним буде недорогий контроль якості роботи Комісій з оцінки на підприємствах з боку вітчизняного аудиту та професійних громадських організацій, куди переважна більшість з них входять.

Як видно з таблиці 4, бухгалтерський підхід передбачає запровадження періодичної статистичної звітності щодо оцінки втрат від війни підприємства. Нажаль війна триває, і розміри прямої шкоди (нові випадки) та, особливо, нові випадки упущеної вигоди (непрямих втрат), змушуватимуть Комісії з оцінки

поновлювати свою роботу або заключати нові договори з оцінювачами. У зв'язку з цим, поряд з відповідними державними інформаційними ресурсами, статистична звітність (як додаток до діючих форм звітності) сформує більш актуальну інформаційну базу для прийняття ефективніших управлінських та політичних рішень щодо справедливого розподілу компенсацій, розробки державних програм підтримки бізнесу.

Порівнюючи переваги та недоліки різних методологічних підходів оцінки втрат від війни, важливо з'ясувати, які принципи і категорії вартості у них є пріоритетними. У таблиці 5 наведено основні методи та принципи, на які спираються експертна та бухгалтерська методологія оцінки шкоди і збитків за наслідками військових дій в Україні.

**Таблиця 5. Основні методологічні принципи експертного й бухгалтерського підходів до оцінки втрат підприємств від війни**

№	Принципи	Експертний підхід	Бухгалтерський підхід
1	Основні принципи		
2	Принципова основа оцінки	Вартість відновлення	Справедлива вартість
3	Основні методи оцінки	Порівняльний, витратний, дохідний	Порівняльний
4	Суб'єкт оцінки	Оцінювач, судовий експерт	Бухгалтер, економіст
5	Об'єкт оцінки	Майно, права та ін. об'єкти будь-якого бізнесу	Активи/пасиви лише свого підприємства

*Джерело: побудовано авторами.*

У відповідності до Національного стандарту оцінки № 1 оцінка майна проводиться з дотриманням принципів корисності, попиту і пропонування, заміщення, очікування, граничної продуктивності внеску, найбільш ефективного використання [25].

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» бухгалтерський облік та фінансова звітність ґрунтуються на таких принципах:

повне висвітлення – фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі;

автономність – кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства;

последовність – постійне (з року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, міжнародними стандартами фінансової звітності та національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку у державному секторі, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності;

безперервність – оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати й надалі;

нарахування – доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів;

превалювання сутності над формою – операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;

єдиний грошовий вимірник – вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюються в єдиній грошовій одиниці;

інших принципах, визначених міжнародними стандартами або національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, або національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі залежно від того, які з наведених стандартів застосовуються підприємством [26].

У відповідності до чинного законодавства та міжнародних положень (стандартів) щодо експертної оцінки та бухгалтерського обліку ці два методологічні підходи мають різну і, водночас, близьку принципову основу оцінки вартості. Так, експертна методологічна основа оцінки оперує вартістю відтворення (див. табл. 5).

Вартість відтворення – визначена на дату оцінки поточна вартість витрат на створення (придбання) в сучасних умовах нового об'єкта, який є ідентичним об'єкту оцінки [25].

В основі бухгалтерської оцінки є справедлива вартість – сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату.

Для оцінки (визначення) вартості втрат підприємства (його активів) від війни експертний підхід спирається на свої основні методи оцінки: порівняльний, витратний і дохідний. Бухгалтерський підхід для визначення справедливої вартості втрат в основному використовує лише порівняльний метод оцінки.

Звісно, використання при розрахунках втрат навіть одного методу (порівняльного) буде проблемним для частини бухгалтерів. Це пов'язано зі складністю віднайти й документально підтвердити вартість аналогів втрачених (зруйнованих, зіпсованих) активів підприємства в умовах війни.

## Accounting

Проте з такими ж труднощами зіштовхнуться і незалежні оцінювачі та судові експерти. Відтак, для Фонду державного майна України важливим завданням стає формування та постійна актуалізація відповідних інформаційних баз, організація вільного доступу до них як експертів, так і бухгалтерів.

Головним при виборі того чи іншого методологічного підходу, як уже зазначалось вище, є доцільність (ефективність) його застосування. Незалежні оцінювачі, судові експерти та інші фахівці могли б з більшою ефективністю застосовувати простіші методики оцінки втрат, які побудовані на бухгалтерській методологічній основі. Безперечно, для цього такі методики мають бути прийняті та затверджені Урядом України. Їх застосування має бути узгоджене з відповідними міжнародними фондами, організаціями, оскільки інформація про втрати на базі справ (звітів) з розрахунків на бухгалтерській основі слугуватиме базою розподілу компенсацій.

Важливою відмінністю в підходах, які аналізуються, є різниця в суб'єктах і об'єктах оцінки. Суб'єктами оцінки в експертному підході є лише оцінювачі та судові експерти. У бухгалтерському, окрім оцінювачів, судових експертів, незалежних аудиторів, розрахунки втрат можуть проводити і працівники обліково-економічних служб підприємств (як члени відповідних Комісій). У той же час, як видно з таблиці 5, об'єктами оцінки останніх можуть бути лише активи/пасиви підприємств, де вони безпосередньо працюють та, за обліковою політикою

підприємства, відповідають за бухгалтерську (справедливу чи історичну) оцінку активів і пасивів. Бухгалтери, економісти підприємства не можуть проводити оцінку ніде, окрім свого підприємства. Проте цього достатньо для вирішення проблем оперативної та масової оцінки збитків, що завдані підприємствам війною. За нашими оцінками в Україні працюють біля 300 тисяч фахівців обліково-економічних служб підприємств. Тобто потенціал бухгалтерського підходу у сотні разів вищий за експертний.

Про застосування бухгалтерської методології при оцінці втрат бізнесу від війни свідчить і досвід Кувейту, де відшкодування збитків проводилось за оцінкою на базі бухгалтерського обліку та фінансової звітності [29].

Таким чином, дослідження засвідчують наявність як переваг, так і недоліків щодо експертного та бухгалтерського підходів до оцінки шкоди і збитків підприємств за наслідками війни. Сучасні теорії експертних оцінок [3-6] та бухгалтерського обліку [27] свідчать про перспективи й практичні тенденції їх розвитку шляхом розширення й запозичень із суміжних сфер діяльності методів, прийомів, процедур, що посилює їх функціональність та здатність вирішувати проблеми в умовах новітніх викликів (у нашому дослідженні – викликів по оцінці шкоди та збитків підприємств за наслідками війни). У таблиці 6 наведені основні напрями розвитку експертної та бухгалтерської методології оцінки шкоди і збитків підприємств від війни.

Таблиця 6. Розвиток експертної та бухгалтерської методології оцінки шкоди і збитків підприємств війни

№	Основні складові методології	Методологічний підхід			
		Експертний		Бухгалтерський	
		Ядро	Розвиток	Ядро	Розвиток
1	Мета оцінки	<ul style="list-style-type: none"> <li>• пооб'єктна</li> <li>• індивідуальна</li> <li>• ринкова</li> <li>• облікова</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• пооб'єктна</li> <li>• масова</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• облікова</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• пооб'єктна</li> <li>• масова</li> <li>• ринкова</li> </ul>
2	Методи оцінки	<ul style="list-style-type: none"> <li>• вартість заміщення/відтворення</li> <li>• ринковий/порівняльний</li> <li>• капіталізації</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• оцінка</li> <li>• калькулювання</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• документування</li> <li>• інвентаризація</li> <li>• оцінка</li> <li>• калькулювання</li> <li>• рахунки</li> <li>• звітність</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• вартість заміщення/відтворення</li> <li>• ринковий/порівняльний</li> </ul>
3	Прийоми оцінки	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ринкові</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• історичний</li> <li>• справедливої вартості</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• історичний</li> <li>• справедливої вартості</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ринкові</li> </ul>
4	Способи оцінки	<ul style="list-style-type: none"> <li>• зовнішня</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• внутрішня</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• внутрішня</li> </ul>	–
5	Процедури оцінки	<ul style="list-style-type: none"> <li>• запити</li> <li>• зовнішнє підтвердження</li> <li>• повторне обчислення</li> <li>• цільове оприлюднення</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• аналітичні</li> <li>• перевірки</li> <li>• звітне оприлюднення</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• аналітичні</li> <li>• перевірки</li> <li>• звітне оприлюднення</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• запити</li> <li>• зовнішнє підтвердження</li> <li>• повторне обчислення</li> <li>• цільове оприлюднення</li> </ul>

Джерело: побудовано авторами.

Запозичення один в одного й опанування цими видами діяльності певної частини процедур, способів, методів та прийомів оцінки дозволяє кожному з них сформулювати більш дієву методологічну основу стандартизованих методик оцінки шкоди і збитків підприємств від війни, як для роботи незалежних оцінювачів, так і для фахівців обліково-економічних служб підприємств. Залучення спільноти бухгалтерів до масової та оперативної оцінки втрат бізнесу від війни відкриває можливість задіяння в практиці комбінованого підходу такої оцінки, де попередня робота з оцінки втрат за бухгалтерським підходом враховувалася б (формула основа) при експертній оцінці. Формування методик з оцінки шкоди та збитків підприємств за наслідками війни за методологією комбінованого підходу є перспективою подальших досліджень.

**Висновки.** Результати проведеного дослідження свідчать про наступне:

1) У сучасній практиці та теоріях, методологія будь-якого наукового пізнання і практичної діяльності розвивається шляхом розширення, запозичення із суміжних сфер підходів, способів, методів, прийомів, процедур для досягнення наперед визначеної мети. Обмеженість теоретичними та/або стандартизованими рамками експертної чи облікової методології оцінки активів та бізнесу робить ці напрями діяльності слабкими для вирішення ними проблем практики. Це стосується і проблем (завдань) оцінки шкоди та збитків підприємств від війни.

2) Нормативно затверджена визначальність експертного підходу до оцінки втрат бізнесу України від війни не тільки протирічить сучасній науковій думці, але й має очевидно практичні недоліки: обмеженість у застосуванні; високу собівартість; не виправдану складність розрахунків тощо. Такий підхід, без удосконалення його методології, не забезпечить Україні досягнення наступних цілей: проведення масової та оперативної оцінки шкоди та збитків від війни; формування та постійна актуалізація інформаційної бази для ефективної і, головне, справедливої компенсаційної політики.

3) Недооцінка науковцями, практикуючими експертами та владними структурами бухгалтерського підходу (методології) при оцінці шкоди і збитків підприємств, установ та організацій за наслідками війни ґрунтується, як на відсутності вітчизняної практики такої роботи, так і недостатності відповідного наукового забезпечення.

4) Поєднання застосування експертного та бухгалтерського підходів у практиці оцінки втрат підприємств від війни, розвиток їх методологічної бази на основі розширення (запозичення один в одного) методів, прийомів, процедур є пріоритетними завданнями вітчизняної науки.

Вирішення цих проблем і формує напрями наших подальших досліджень.

#### 4 Список використаних джерел

1. Ukraine Rapid Damage and Needs Assessment: February 2022 – February 2023. *World Bank; Government of Ukraine; European Union; United Nations*. URL: <http://documents.worldbank.org/curated/en/099184503212328877/P1801740d1177f03c0ab180057556615497>
2. Порядок визначення шкоди та збитків, завданих Україні внаслідок збройної агресії Російської Федерації, затв. постановою Кабінету міністрів України від 20.03.2022 р. № 326. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/326-2022-%D0%BF#Text>
3. Заяць В. М., Заяць Р. В. Управління власністю в сільськогосподарських підприємствах: монографія. Київ: ННЦ «ІАЕ», 2017. 400 с.
4. Максимов С. Й. Розмір реальних збитків внаслідок пошкодження, втрати або знищення майна. *ВГО «Асоціація Фахівців Оцінки»*, 2023. URL: <http://www.afo.com.ua/uk/news/1/1482>
5. Пасько Р. М., Маркус Я. І. Концептуальний підхід до оцінки майна на дату віддалену від поточної. *Криміналістика і судова експертиза*. 2018. Вип. 63(2). С. 100-111. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/krise\\_2018\\_63\(2\)\\_15](http://nbuv.gov.ua/UJRN/krise_2018_63(2)_15)
6. Мартин А. Г. Методика нормативної грошової оцінки земель несільськогосподарського призначення: напрями вдосконалення. *Землеустрій, кадастр і моніторинг земель*. 2012. № 3-4. С. 76-83. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Zemleustriy\\_2012\\_3-4\\_13](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Zemleustriy_2012_3-4_13)
7. Zhuk V., Pugachov M., Shpykuliak O., Bezдушna Y., Popko Y. Application of accounting for the assessment of war losses for agribusiness enterprises of Ukraine. *Agricultural and Resource Economics: International Scientific E-Journal*. 2023. No. 9(3). pp. 197-215. <https://doi.org/10.51599/are.2023.09.03.09>
8. Жук В. М., Бездушна Ю. С., Попко Є. Ю. Амортизація активів підприємств у воєнний час. *Облік і фінанси*. 2022. № 1(95). С. 5-12. [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2022-1\(95\)-5-12](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2022-1(95)-5-12)
9. Krasnolutskiy O. War with Russia: environmental damage to Ukraine exceeds UAH 2 trillion. *Ukrinform*, 2023. URL: <https://www.ukrinform.net/rubric-ato/3738413-war-with-russia-environmental-damage-to-ukraine-exceeds-uah-2-trillion.html>
10. Збитки гідротехнічної меліорації вже сягнули понад 150 млрд гривень. *Міністерство аграрної політики та продовольства України*, 2023. URL: <https://minagro.gov.ua/news/zbitki-gidrotehnichnoyi-melioraciyi-vzhesyagnuli-ponad-150-mlrd-griven>

11. Висоцький Т. Втрати агросектору від підриву Каховської ГЕС можуть зрости до більш як \$10 мільярдів. *Укрінформ*, 2023. URL: <https://www.ukrinform.ua/rubric-economy/3720710-vtrati-agrosetoru-vid-pidrivu-kahovskoi-ges-mozut-zrosti-do-bils-ak-10-milardiv-visockij.html>
12. Over \$54 billion in damage to Ukraine's housing stock as a result of a full-scale war as of the end of May 2023. *Kyiv School of Economics*. URL: <https://kse.ua/about-the-school/news/over-54-billion-in-damage-to-ukraine-s-housing-stock-as-a-result-of-a-full-scale-war-as-of-the-end-of-may-2023/>
13. Горай О. С. Бухгалтерський облік зобов'язань та активів, що втрачено або пошкоджено в результаті бойових дій та окупації державних територій. *Інвестиції: практика та досвід*. 2018. № 2. С. 69-77.
14. Методика визначення розміру шкоди, завданої землі, ґрунтам внаслідок надзвичайних ситуацій та/або збройної агресії та бойових дій під час дії воєнного стану, затв. наказом Міністерства захисту довкілля та природних ресурсів України від 4.04.2022 р. № 167. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0406-22#Text>
15. Методика оцінки 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 від 18.10.2022 р. № 3904/1223. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1522-22#Text>
16. Круглий стіл «Обговорення змісту і порядку застосування методичних рекомендацій з визначення шкоди та збитків, завданих агропідприємствам війною», 22 червня 2022 р. URL: <https://federation.faaf.org.ua/novini.html?start=5>
17. Питання Національної ради з відновлення України від наслідків війни: Указ Президента України від 21.04.2022 р. № 266/2022. URL: <https://www.president.gov.ua/documents/2662022-42225>
18. Про утворення комісії з проведення аудиту збитків, завданих Україні внаслідок збройної агресії Російської Федерації: постанова Кабінету міністрів України від 27.05.2022 р. № 640. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/640-2022-%D0%BF#Text>
19. \$147.5 billion – the total amount of damages caused to Ukraine's infrastructure due to the war, as of April 2023. *Kyiv School of Economics*. URL: <https://kse.ua/about-the-school/news/147-5-billion-the-total-amount-of-damages-caused-to-ukraine-s-infrastructure-due-to-the-war-as-of-april-2023/>
20. Strilets R. The explosion of the Kakhovka Hydroelectric Power Plant has caused environmental damage worth 146 billion hryvnias. *Ukrinform*, 2023. URL: <https://www.ukrinform.ua/rubric-economy/3729833-pidriv-kahovskoi-ges-zavdav-skodi-dovkillu-na-146-milardiv.html>
21. The explosion at the Kakhovka Hydroelectric Power Plant Dam has caused Ukraine at least \$2 billion in direct damages, according to the initial calculations of KSE Institute. *Kyiv School of Economics*. URL: <https://kse.ua/about-the-school/news/the-explosion-at-the-kakhovka-hydroelectric-power-plantdam-has-caused-ukraine-at-least-2-billion-in-direct-damages-according-to-the-initial-calculations-of-kse-institute/>
22. Haq F. UNDP: Damage to Ukraine's energy system caused by Russian shelling exceeds \$10B. *Ukrinform*, 2023. URL: <https://www.ukrinform.net/rubric-economy/3725575-undp-damage-to-ukraines-energy-system-caused-by-russian-shelling-exceeds-10b.html>
23. Понад 11 млрд грн можуть скласти збитки рибній галузі внаслідок знищення Каховського водосховища. *Державне агентство меліорації та рибного господарства України*, 2023. URL: <https://www.facebook.com/dargua/posts/pfbid0WPwMhM2uAqe8aY2bjWR7GcXbjJjeq72FJN5YkYtEmJyVi63CnAgzioPj7w83t7bVI>
24. Як бізнесу оцінити завдані агресією РФ збитки? Інструкція. Фонд державного майна України, 2023. URL: <https://www.spfu.gov.ua/ua/news/9424.html>
25. Про затвердження Національного стандарту № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав»: постанова Кабінету міністрів України від 10.09.2003 р. № 1440. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1440-2003-%D0%BF#Text>
26. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
27. Жук В. М. Розвиток теорії бухгалтерського обліку: інституціональний аспект: монографія. К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2018. 408 с
28. Методологія – П.Ф. Йолон – Енциклопедія Сучасної України / Редкол.: І. М. Дзюба, А. І. Жураковський, М. Г. Желєзняк та ін. К.: Інститут енциклопедичних досліджень НАН України, 2018. URL: <https://esu.com.ua/article-66724>
29. The United Nations Compensation Commission (UNCC). URL: <https://uncc.ch/home>
30. Центр Разумкова. Війна на Донбасі: реалії і перспективи врегулювання. Київ, 2019. 144 с.
31. Остапчук С., Царук Н. Оцінка та документування наслідків війни на підприємстві: аналіз професійного потенціалу бухгалтера. *Вісник економіки*. 2023. Вип. 3. С. 115-130. <https://doi.org/10.35774/visnyk2023.03.115>

## 4 References

1. World Bank, Government of Ukraine, European Union, United Nations Ukraine. (2022). Rapid Damage and Needs Assessment: February 2022 – February 2023. Retrieved from <http://documents.worldbank.org/curated/en/099184503212328877/P1801740d1177f03c0ab180057556615497>
2. Kabinetu ministriv Ukrainy. (20.03.2022). Poriadok vyznachennia shkody ta zbytkiv, zavdanykh Ukraini vnaslidok zbroinoi ahresii Rosiiskoi Federatsii № 326 [The procedure for determining damage and losses caused to Ukraine as a result of the armed aggression of the Russian Federation No. 326]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/326-2022-%D0%BF#Text>
3. Zaiats, V. M., Zaiats, R. V. (2017). Upravlinnia vlasnistiu v silskohospodarskykh pidpriemstvakh [Property management in agricultural enterprises]. Kyiv: NNTs “IAE”.
4. Maksymov, S. Y. (2023). Rozmir realnykh zbytkiv vnaslidok poskodzhennia, vtraty abo znyshchennia maina [The amount of real damages due to damage, loss or destruction of property]. *Asotsiatsiia Fakhivtsiv Otsinky*. Retrieved from <http://www.afo.com.ua/uk/news/1/1482>
5. Pasko, R. M., Markus, Ya. I. (2018). Kontseptualnyi pidkhid do otsinky maina na datu viddalenu vid potochnoi [A conceptual approach to property valuation on a date remote from the current one]. *Kryminalistyka i sudova ekspertyza*, 63(2), 100-111. Retrieved from [http://nbuv.gov.ua/UJRN/krise\\_2018\\_63\(2\)\\_15](http://nbuv.gov.ua/UJRN/krise_2018_63(2)_15)
6. Martyn, A. H. (2012). Metodyka normatyvnoi hroshovoi otsinky zemel nesilskohospodarskoho pryznachennia: napriamy vdoskonalennia [Methods of normative monetary assessment of non-agricultural lands: areas of improvement]. *Zemleustrii, kadastr i monitorynh zemel*, 3-4, 76-83. Retrieved from [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Zemleustriy\\_2012\\_3-4\\_13](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Zemleustriy_2012_3-4_13)
7. Zhuk, V., Pugachov, M., Shpykuliak, O., Bezduzhna, Y., Popko, Y. (2023). Application of accounting for the assessment of war losses for agribusiness enterprises of Ukraine. *Agricultural and Resource Economics: International Scientific E-Journal*, 9(3), 197-215. <https://doi.org/10.51599/are.2023.09.03.09>
8. Zhuk, V. M., Bezduzhna, Yu. S., Popko, Ye. Yu. (2022). Amortyzatsiia aktyviv pidpriemstv u voiennyi chas [Depreciation of Enterprise Assets in Wartime]. *Oblik i finansy*, 1(95), 5-12. [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2022-1\(95\)-5-12](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2022-1(95)-5-12)
9. Krasnolutskiy, O. (2023). War with Russia: environmental damage to Ukraine exceeds UAH 2 trillion. *Ukrinform*. Retrieved from <https://www.ukrinform.net/rubric-ato/3738413-war-with-russia-environmental-damage-to-ukraine-exceeds-uah-2-trillion.html>
10. Ministerstvo aharnoi polityky ta prodovolstva Ukrainy. (2023). Zbytky hidrotekhnichnoi melioratsii vzhe siahnuly ponad 150 mlrd hryven [Damage to hydrotechnical reclamation from the explosion of the Kakhovka hydroelectric power plant exceeded UAH 150 billion]. Retrieved from <https://minagro.gov.ua/news/zbitki-gidrotekhnichnoyi-melioratsiyi-vzhe-syagnuli-ponad-150-mlrd-griven>
11. Vysotskyi, T. (2023). Vtraty ahrosektoru vid pidryvu Kakhovskoi HES mozht zrosty do bilsh yak \$10 miliardiv [Losses of the agricultural sector from the explosion of the Kakhovskaya HPP may increase to more than \$10 billion]. *Ukrinform*. Retrieved from <https://www.ukrinform.ua/rubric-economy/3720710-vtrati-agrosektoru-vid-pidryvu-kahovskoi-ges-mozut-zrosti-do-bils-ak-10-milardiv-visockij.html>
12. Kyiv School of Economics. (2023). Over \$54 billion in damage to Ukraines housing stock as a result of a full-scale war as of the end of May 2023. Retrieved from <https://kse.ua/about-the-school/news/over-54-billion-in-damage-to-ukraine-s-housing-stock-as-a-result-of-a-full-scale-war-as-of-the-end-of-may-2023/>
13. Horai, O. S. (2018). Bukhhalterskyi oblik zoboviazan ta aktyviv, shcho vtracheno abo poskodzheno v rezultati boiovykh dii ta okupatsii derzhavnykh terytorii [Accounting of liabilities and assets lost or damaged in result of board action and building of public territories]. *Investytsii: praktyka ta dosvid*, 2, 69-77.
14. Ministerstvo zakhystu dokillia ta pryrodnykh resursiv Ukrainy. (4.04.2022). Metodyka vyznachennia rozmiru shkody, zavdanoi zemli, gruntam vnaslidok nadzvychnykh sytuatsii ta/abo zbroinoi ahresii ta boiovykh dii pid chas dii voiennoho stanu № 167 [Methods for determining the amount of damage caused to land and soil as a result of emergency situations and/or armed aggression and hostilities during martial law No. 167]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0406-22#Text>
15. Ministerstvo ekonomiky Ukrainy ta Fond derzhavnogo maina Ukrainy. (18.10.2022). Metodyka otsinky vyznachennia shkody ta obsiahu zbytkiv, zavdanykh pidpriemstv, ustanovam ta orhanizatsiiam usikh form vlasnosti vnaslidok znyshchennia ta poskodzhennia yikh maina u zviazku iz zbroinoiu ahresiieiu Rosiiskoi Federatsii, a takozh upushchenoi vyhody vid nemozhlyvosti chy pereshkod u provadzhenni hospodarskoi diialnosti № 3904/1223 [Method determination of 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 of 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 No. 3904/1223]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1522-22#Text>
16. Federation of Auditors, Accountants and Financiers of the Agro-Industrial Complex of Ukraine. (2023). Kruhlyi stil «Obhovorennia zmistu i poriadku zastosuvannia metodychnykh rekomendatsii z vyznachennia shkody ta zbytkiv, zavdanykh ahropidpriemstvami viinoiu», 22 chervnia 2022 [Round table “Discussion of the content and procedure of application of methodological recommendations for determining damage and losses caused to agricultural enterprises by war”, June 22, 2022]. Retrieved from <https://federation.faaf.org.ua/novini.html?start=5>

17. Prezydent Ukrainy. (21.04.2022). Pytannia Natsionalnoi rady z vidnovlennia Ukrainy vid naslidkiv viiny: Ukaz № 266/2022 [Issue of the National Council for the Recovery of Ukraine from the Consequences of the War: Decree No. 266/2022]. Retrieved from <https://www.president.gov.ua/documents/2662022-42225>
18. Kabinet ministriv Ukrainy. (27.05.2022). Pro utvorennia komisii z provedennia audytu zbytkiv, zavdanykh Ukraini vnaslidok zbroinoi ahresii Rosiiskoi Federatsii: postanova № 640 [On the creation of a commission to conduct an audit of damages caused to Ukraine as a result of the armed aggression of the Russian Federation: Resolution No. 640]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/640-2022-%D0%BF#Text>
19. Kyiv School of Economics. (2023). \$147.5 billion – the total amount of damages caused to Ukraines infrastructure due to the war, as of April 2023. Retrieved from <https://kse.ua/about-the-school/news/147-5-billion-the-total-amount-of-damages-caused-to-ukraine-s-infrastructure-due-to-the-war-as-of-april-2023/>
20. Strilets, R. (2023). The explosion of the Kakhovka Hydroelectric Power Plant has caused environmental damage worth 146 billion hryvnias. *Ukrinform*. Retrieved from <https://www.ukrinform.ua/rubric-economy/3729833-pidriv-kahovskoi-ges-zavdav-skodi-dovkillu-na-146-milardiv.html>
21. Kyiv School of Economics. (2023). The explosion at the Kakhovka Hydroelectric Power Plant Dam has caused Ukraine at least \$2 billion in direct damages, according to the initial calculations of KSE Institute. Retrieved from <https://kse.ua/about-the-school/news/the-explosion-at-the-kakhovka-hydroelectric-power-plantdam-has-caused-ukraine-at-least-2-billion-in-direct-damages-according-to-the-initial-calculations-of-kse-institute/>
22. Haq, F. (2023). UNDP: Damage to Ukraines energy system caused by Russian shelling exceeds \$10B. *Ukrinform*. Retrieved from <https://www.ukrinform.net/rubric-economy/3725575-undp-damage-to-ukraines-energy-system-caused-by-russian-shelling-exceeds-10b.html>
23. Derzhavne ahentstvo melioratsii ta rybnoho hospodarstva Ukrainy. (2023). Ponad 11 mlrd hrn mozhut sklady zbytky rybnii haluzi vnaslidok znyshchennia Kakhovskoho vodoskhovyshcha [More than UAH 11 billion may be lost to the fishing industry as a result of the destruction of the Kakhovka reservoir]. Retrieved from <https://www.facebook.com/dargua/posts/pfbid0WPwMhM2uAqe8aY2bjWR7GcXbjJjeq72FJN5YkYtEmJyBi63CnAgzioPj7w83t7bVl>
24. Fond derzhavnoho maina Ukrainy. (2023). Iak biznesu otsinyty zavdani ahresiiieu rf zbytky? Instruktsiia [How can a business assess the damage caused by Russian aggression? Instruction]. Retrieved from <https://www.spfu.gov.ua/ua/news/9424.html>
25. Kabinet ministriv Ukrainy . (10.09.2003). Natsionalnyi standart № 1 «Zahalni zasady otsinky maina i mainovykh prav» [National Standard No. 1 “General Principles of Valuation of Property and Property Rights”]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1440-2003-%D0%BF#Text>
26. Verkhovna Rada Ukrainy. (16.07.1999). Pro bukhhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini: Zakon Ukrainy № 996-XIV [On accounting and financial reporting in Ukraine: Law of Ukraine No. 996-XIV]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
27. Zhuk, V. M. Rozvytok teorii bukhhalterskoho obliku: instyutsionalnyi aspekt [Development of accounting theory: institutional aspect]. Kyiv: NNTs “Instytut aharnoï ekonomiky”.
28. Dziuba I. M. et al. (2018) Metodolohiia – P.F. Yolon – Entsyklopediia Suchasnoi Ukrainy [Methodology – P.F. Yolon - Encyclopedia of Modern Ukraine]. Kyiv: Instytut entsyklopedychnykh doslidzhen NAN Ukrainy. Retrieved from <https://esu.com.ua/article-66724>
29. The United Nations Compensation Commission (UNCC). Retrieved from <https://uncc.ch/home>
30. Tsentr Razumkova. (2019). Viina na Donbasi: realii i perspektyvy vrehuliuвання [The war in Donbas: realities and prospects for settlement]. Kyiv.
31. Ostapchuk, S., Tsaruk, N. (2023). Otsinka naslidkiv viiny na pidpriemstvi: analiz profesiinoho potentsialu bukhhaltera [Assessment and documenting of the war consequences at the enterprise: analysis of the accountant’s professional potential]. *Visnyk ekonomiky – Herald of Economics*, 3, 115-130. <https://doi.org/10.35774/visnyk2023.03.115>