ХМЕЛЬНИЦЬКА ОБЛАСНА РАДА
ХМЕЛЬНИЦЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ УПРАВЛІННЯ ТА ПРАВА
ІМЕНІ ЛЕОНІДА ЮЗЬКОВА

Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису

ВАЩУК ОЛЕНА ВОЛОДИМИРІВНА

УДК 343.22

ДИСЕРТАЦІЯ
АУДИТОР ЯК СПЕЦІАЛЬНИЙ СУБ'ЄКТ КРИМІНАЛЬНОГО ПРАВОПОРУШЕННЯ ЗА ЗАКОНОДАВСТВОМ УКРАЇНИ

Спеціальність 081 Право

Галузь знань 08 Право

Подається на здобуття ступеня доктора філософії

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело _____ **О. В. ВАЩУК**

Науковий керівник – **ТАРАСЕВИЧ Тетяна Юріївна**, кандидат юридичних наук, доцент

Хмельницький – 2023

АНОТАЦІЯ

Ващук О. В. Аудитор як спеціальний суб'єкт кримінального правопорушення за законодавством України. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 Право. – Хмельницький університет управління та права імені Леоніда Юзькова, Хмельницький, 2023.

Дисертацію присвячено дослідженню кримінально-правових відносин, що складаються у разі вчинення аудитором кримінального правопорушення.

У розділі 1 дисертації встановлено правовий статус аудитора, визначено сутність державного та недержавного аудиту, класифіковано кримінальні правопорушення, в яких аудитора визначено спеціальним суб'єктом, виділено періоди становлення та розвитку аудиторської діяльності в Україні, а також проаналізовано підстави притягнення до кримінальної відповідальності аудитора за законодавством окремих зарубіжних країн.

Встановлення кримінальної відповідальності аудитора як спеціального суб'єкта кримінального правопорушення, було обумовлено підписанням та ратифікацією Кримінальної конвенції про боротьбу з корупцією, Конвенції ООН проти корупції, а також Додаткового протоколу до Кримінальної конвенції про боротьбу з корупцією.

Кримінальний кодекс України передбачає відповідальність аудитора: за умисне порушення вимог антилегалізаційного законодавства (ст. 209^1); за умисне розголошення комерційної, банківської, професійної таємниці на ринках капіталу та організованих товарних ринках (ст. 232); за незаконне використання інсайдерської інформації (ст. 232^1); за складання чи видачу завідомо підробленого офіційного документу, який посвідчує певні факти, що мають юридичне значення (ч. 2 ст. 358); за порушення вимог антикорупційного законодавства (ст. 365^2, ст. 368^4).

На підставі аналізу наукової та юридичної літератури зроблено висновок, що поняття «аудиторська діяльність» включає в себе поняття «аудит», який є аудиторською послугою з перевірки даних бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності юридичної особи щодо її відповідності вимогам національних положень бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів аудиту та іншим вимогам. Аудит проводиться аудитором як фізичною особою-підприємцем або як працівником аудиторської фірми.

Паралельно з аудитом існує державний аудит, який здійснює перевірку та аналіз фактичного стану справ щодо законного і ефективного використання державних чи комунальних коштів, майна, інших активів держави, а також правильність ведення бухгалтерського обліку та достовірність фінансової звітності. Державний аудит проводиться державним аудитором. В Україні також проводиться екологічний аудит, який забезпечує додержання законодавства про охорону навколишнього природного середовища в процесі господарської або іншої діяльності. Екологічний аудит проводиться екологічним аудитором.

Запропоновано певний алгоритм, який може бути врахований під час кваліфікації досліджуваних кримінальних правопорушень: необхідно встановити, якому об’єкту кримінально-правової охорони заподіяна шкода в результаті вчинення кримінального правопорушення; визначити, чи є особа аудитором, а також встановити обсяг його повноважень на час вчинення кримінального правопорушення; виявити, в чому виражається суспільно небезпечне діяння та які наслідки воно спричинило. Кримінальні правопорушення, що вчиняються аудитором як спеціальним суб’єктом кримінального правопорушення, за ступенем тяжкості поділяються на кримінальні проступки, нетяжкі та тяжкі злочини.

Здійснено порівняльно-правовий аналіз підстав притягнення до кримінальної відповідальності аудитора в Україні та в окремих зарубіжних

країнах, зокрема, США передбачає кримінальну відповідальність аудитора за встановленні факти умисного подання недостовірної фінансової звітності, яка дезінформує державні органи або несе збиток клієнту. У Великобританії аудитор підлягає кримінальній відповідальності за зловживання своїми повноваженнями, а також за свідоме чи необережне внесення до звіту будь-якої неправдивої або оманливої інформації. В Австрії, Болгарії, Естонії, Ізраїлі, Іспанії, Китаї, Польщі, Туреччині, Угорщині та Чехії аудитор підлягає кримінальній відповідальності за внесення до аудиторського звіту недостовірної або неповної інформації.

Позитивним для України, на нашу думку, є досвід зарубіжних країн, які передбачають кримінальну відповідальність аудитора за внесення до аудиторського звіту недостовірної або неповної інформації.

Розділ 2 дисертації присвячено кримінально-правовій характеристиці кримінальних правопорушень, що вчиняються аудитором як спеціальним суб’єктом кримінального правопорушення. Видовим та додатковим безпосереднім об’єктом досліджуваних кримінальних правопорушень є встановлений порядок здійснення професійної діяльності, пов’язаної з наданням публічних послуг, що охороняється КК. Предметом цих кримінальних правопорушень є: інформація про фінансові операції, що підлягають фінансовому моніторингу, або інформація щодо відповідного запиту, доручення, рішення спеціально уповноваженого органу; професійна таємниця аудитора; інсайдерська інформація; офіційний документ та неправомірна вигода.

Обґрунтовано необхідність криміналізації умисного неподання, несвоєчасного подання або подання недостовірної інформації, що може бути пов’язана з проведенням фінансового моніторингу, спеціально уповноваженому органу, якщо такі діяння заподіяли істотну шкоду.

Запропоновано в статтях 209^1, 232^1 та 365^2 КК змінити формулювання суспільно небезпечних наслідків на «істотна шкода охоронюваним законом

правам, свободам чи інтересам окремих фізичних осіб, державним чи громадським інтересам або інтересам окремих юридичних осіб», оскільки Конституція України гарантує права і свободи як громадян, так і іноземців, а також осіб без громадянства, що перебувають в Україні на законних підставах.

Зроблено висновок про доцільність кримінально-правової охорони відомостей, що становлять професійну таємницю аудитора від незаконного збирання з метою використання або використання, оскільки професійна таємниця є інформацією з обмеженим доступом.

Запропоновано передбачити кримінальну відповідальність за внесення до офіційних документів не тільки завідомо неправдивої інформації, а також і за внесення неповної інформації, тобто інформації, яка має бути внесена до офіційного документу відповідно до закону. Оскільки підроблення документів особою, яка здійснює професійну діяльність, пов'язану з наданням публічних послуг, посягає на встановлений порядок суспільних відносин, що охороняється нормами розділу XVII Особливої частини КК, то КК доцільно доповнити ст. 366^4 під назвою «Підроблення документів особою, яка здійснює професійну діяльність, пов'язану з наданням публічних послуг».

Відповідно з ч. 2 ст. 358 КК необхідно виключити перелік осіб, які здійснюють професійну діяльність, пов'язану з наданням публічних послуг, та доповнити п. 1 примітки до ст. 358 КК вказівкою на ст. 366^4 КК.

Встановлено, що аудитор як спеціальний суб'єкт кримінального правопорушення – це фізична, осудна особа, яка досягла двадцяти одного року, відповідає кваліфікаційним вимогам, має відповідний документ, що надає право займатися професійною діяльністю в Україні, та здійснює професійну діяльність пов'язану з наданням публічних послуг.

Кримінальні правопорушення, в яких аудитора визначено спеціальним суб'єктом, характеризуються умисною формою вини, при цьому психічне ставлення аудитора до діяння виявляється у прямому, заздалегідь

обміркованому та конкретизованому умислі, а до суспільно небезпечних наслідків – може бути як умисним, так і необережним.

Обґрунтовано недосконалість підходу законодавця щодо вибору прийомів законодавчої техніки формулювання статей 365^2 та 368^4 КК.

Запропоновано змінити нумерацію ст. 365^2 КК на ст. 364^3 КК, у назві та в ч. 1 статті застосувати формулювання: «Зловживання повноваженнями особою, яка здійснює професійну діяльність, пов'язану з наданням публічних послуг», в ч. 3 статті слово «дії» замінити на слово «діяння».

Назву ст. 368^4 КК доцільно замінити на «Підкуп особи, яка здійснює професійну діяльність, пов'язану з наданням публічних послуг», з ч. 1 та ч. 3 статті виключити перелік відповідних осіб, застосувавши також формулювання «особа, яка здійснює професійну діяльність, пов'язану з наданням публічних послуг».

У примітці до ст. 364^3 КК доцільно закріпити перелік осіб, які на думку законодавця здійснюють професійну діяльність, пов'язану з наданням публічних послуг, а також зазначити статті Особливої частини КК, в яких передбачається відповідальність цих осіб (статті 364^3, 366^4 та 368^4 КК).

У розділі 3 дисертації розглянуто особливості кримінально-правової кваліфікації та караності за правопорушення, що вчиняються аудитором як спеціальним суб'єктом кримінального правопорушення.

Обґрунтовано, що кримінально караним зловживанням визнається діяння аудитора, обумовлене його професійною діяльністю, пов'язаною з наданням публічних послуг, та наданими аудитору повноваженнями. При кваліфікації фактів зловживання аудитором своїми повноваженнями вчинене потрібно спочатку оцінювати з позиції регулятивного законодавства, яке відіграє роль бланкетної складової відповідної кримінально-правової заборони, і лише після того, як буде встановлено незаконність діянь аудитора, останні мають оцінюватись з точки зору КК.

Якщо повноваження в аудитора на час вчинення кримінального правопорушення ще не виникли або вже були припинені, то відповідні діяння не можуть кваліфікуватися за ст. 365^2 КК. Одержання аудитором неправомірної вигоди за виконання або невиконання дій, які виходять за межі наданих йому повноважень, не утворює складу кримінального правопорушення, передбаченого ст. 368^4 КК.

Відповідно до чинного законодавства аудитор є особою, яка надає публічні послуги, та має доступ до первинних документів своїх клієнтів, які можуть вказувати на активи, що належать особам, які організовують, забезпечують, а також провокують проведення агресивної війни росії щодо України, як на території України так і за її межами.

Крім того, атилегалізаційне законодавство покладає обов’язок проведення первинного фінансового моніторингу на аудитора та аудиторську фірму. Державний аудитор та екологічний аудитор не є суб’єктами первинного фінансового моніторингу.

Аудитор, який є керівником аудиторської фірми, виконує організаційно-розпорядчі (щодо співробітників фірми) та адміністративно-господарські (щодо майна фірми) функції і, в цій частині, є службовою особою юридичної особи приватного права.

Встановлено, що суддя під час призначення покарання, окрім визначення виду та розміру покарання, має також надати належне мотивування щодо достатності покарання для досягнення цілей виправлення засудженого, а також запобігання вчиненню ним нових кримінальних правопорушень. Покарання має бути адекватним характеру вчинених дій, їх суспільній небезпечності та особі винного.

Запропоновано обмежити можливість укладати угоди про визнання винуватості у кримінальному провадженні щодо корупційних кримінальних правопорушень та кримінальних правопорушень, пов’язаних з корупцією.

Визначено, що санкції статей кримінальних правопорушень, в яких аудитора визначено спеціальним суб'єктом, є кумулятивними, альтернативно-кумулятивними, альтернативними та відносно визначеними. Найбільш поширеним покаранням для осіб, які здійснюють професійну діяльність, пов'язану з наданням публічних послуг, є основне покарання у виді штрафу та додаткове покарання у виді позбавлення права на обіймання посади або зайняття діяльністю.

Ключові слова: кримінальне правопорушення, корупційне кримінальне правопорушення, спеціальний суб'єкт, аудитор, фінансовий моніторинг, корупція, професійна таємниця, офіційний документ, зловживання повноваження, неправомірна вигода, кваліфікація, санкція, покарання.

SUMMARY

Vashchuk Olena. The auditor as a special subject of a criminal offense under the legislation of Ukraine. – Qualifying scientific work on manuscript rights.

Dissertation research for the scientific degree of PhD in specialty 081 Law. – Leonid Yuzkov Khmelnytskyi University of Management and Law, Khmelnytskyi, 2023.

The dissertation is devoted to the study of criminal-legal relations that arise in the event of an auditor committing a criminal offense.

Chapter 1 of the dissertation establishes the legal status of the auditor, defines the essence of state and non-state audits, classifies criminal offenses in which the auditor is defined as a special subject, proposes to conditionally divide the formation and development of auditing activity in Ukraine into periods, and also analyzes the grounds for bringing the auditor to criminal liability under the legislation of certain foreign countries.

Establishing the auditor's criminal liability as a special subject of a criminal offense was conditioned by the signing and ratification of the Criminal Convention

on Combating Corruption, the UN Convention against Corruption and the Additional Protocol to the Criminal Convention on Combating Corruption.

The Criminal Code of Ukraine provides for the auditor's responsibility: for willful violation of the requirements of the anti-legalization legislation (Article 209^1); for intentional disclosure of commercial, banking, and professional secrets on capital markets and organized commodity markets (Article 232); for illegal use of insider information (Article 232^1); for drawing up or issuing knowingly forged official document testifying to certain facts of legal significance (part 2 Article 358); for violating the requirements of anti-corruption legislation (Article 365^2, Article 368^4).

Based on the analysis of scientific and legal literature, it was concluded that the concept of "auditing activity" includes the concept of "audit", which is an audit service for checking accounting data and financial reporting indicators of a legal entity regarding its compliance with the requirements of national accounting regulations, international standards audit and other requirements. The audit is conducted by the auditor as an individual entrepreneur or as an employee of an auditing firm. In parallel with the audit, there is a state audit, which verifies and analyzes the actual state of affairs regarding the legal and effective use of state or communal funds, property, other state assets, as well as the correctness of accounting and the reliability of financial reporting. The state audit is conducted by the state auditor. In Ukraine, an environmental audit is also carried out, which ensures compliance with the legislation on environmental protection in the course of economic or other activities. An environmental audit is conducted by an environmental auditor.

A certain algorithm is proposed, which can be taken into account during the qualification of investigated criminal offenses: it is necessary to establish which object of criminal law protection was damaged as a result of the commission of a criminal offense; determine whether a person is an auditor, as well as establish the scope of his powers at the time of committing a criminal offense; to find out what

the socially dangerous act is and what consequences it caused. Criminal offenses committed by an auditor as a special subject of a criminal offense are divided by degree of severity into criminal misdemeanors, minor and serious crimes.

A comparative legal analysis of the reasons for bringing the auditor to criminal liability in Ukraine and in some foreign countries, in particular, the USA provides for the criminal liability of the auditor for establishing the facts of the intentional submission of unreliable financial statements, which misinforms the state authorities or causes damage to the client. In the UK, an auditor is subject to criminal liability for abuse of authority and for knowingly or negligently including in the report any false or misleading information. In Austria, Bulgaria, Estonia, Israel, Spain, China, Poland, Turkey, Hungary and the Czech Republic, the auditor is subject to criminal liability for entering inaccurate or incomplete information in the report.

Positive for Ukraine, in our opinion, is the experience of foreign countries, which provide for the auditor's criminal liability for entering inaccurate or incomplete information in the audit report.

Chapter 2 of the dissertation is devoted to the criminal-legal characteristics of criminal offenses committed by the auditor as a special subject of a criminal offense. The specific and additional direct object of the investigated criminal offenses is the established procedure for carrying out professional activities related to the provision of public services, which is protected by the Criminal Code. The subject of these criminal offenses are: information about financial transactions subject to financial monitoring, or information about the requests, orders, decisions of specially authorized institution; auditor's professional secrecy; insider information; official document and undue advantage.

There is a well-founded need to criminalize intentional non-submission, untimely submission or submission of inaccurate information, which may be related to financial monitoring, to a specially authorized institution, if such actions caused significant damage.

It is proposed in articles 209^1, 232^1 and 365^2 of the Criminal Code to change the wording of socially dangerous consequences to "substantial damage to the legally protected rights, freedoms or interests of individual individuals, state or public interests or the interests of individual legal entities", since the Constitution of Ukraine guarantees the rights and freedoms of citizens, as well as foreigners and stateless persons staying in Ukraine on legal grounds.

A conclusion was made about the expediency of the criminal law protection of information that constitutes the professional secret of the auditor from illegal collection for the purpose of use or use, since the professional secret is information with limited access.

It is proposed to provide for criminal liability for entering not only knowingly false information into official documents, but also for entering incomplete information, that is, information that should be entered into an official document in accordance with the law. Since the forgery of documents by a person engaged in professional activities related to the provision of public services encroaches on the established order of social relations, which is protected by the norms of Chapter XVII of the Special Part of the Criminal Code, it is appropriate to supplement Article 366^4 entitled "Forgery of documents by a person engaged in professional activities related to the provision of public services."

In accordance with Part 2 of Art. 358 of the Criminal Code, it is necessary to exclude the list of persons who carry out professional activities related to the provision of public services, and to add paragraph 1 of the notes to Art. 358 of the Criminal Code with reference to Art. 366^4 of the Criminal Code.

It has been established that an auditor as a special subject of a criminal offense is a physical, culpable person who has reached the age of twenty one, meets the qualification requirements, has the appropriate document granting the right to engage in professional activities in Ukraine, and carries out professional activities related to the provision of public services.

Criminal offenses in which the auditor is defined as a special subject are characterized by an intentional form of guilt, while the auditor's attitude to the act is manifested in a direct, premeditated and specified intention, and the attitude to the consequences can be both intentional and careless.

The imperfection of the legislator's approach to the choice of techniques of the legislative technique for the formulation of Articles 365^2 and 368^4 of the Criminal Code is substantiated.

It is proposed to change the numbering of Art. 365^2 of the Criminal Code on Art. 364^3 of the Criminal Code, in the title and in part 1 of the article, apply the wording: "Abuse of authority by a person who carries out professional activities related to the provision of public services", in part 3 of the article, replace the word "actions" with the word "action".

The name of Art. 368^4 of the Criminal Code should be replaced by "Bribery of a person engaged in professional activities related to the provision of public services" from part 1 and part 3 of the article to exclude the list of relevant persons, also applying the wording "a person engaged in professional activities related to associated with the provision of public services".

In the note to Art. 364^3 of the Criminal Code, it is necessary to fix the list of persons who carry out professional activities related to the provision of public services, and to indicate the articles of the Special Part of the Criminal Code, which provide for the responsibility of these persons (Articles 364^3, 366^4 and 368^4 of the Criminal Code).

Chapter 3 of the dissertation examines the specifics of criminal-legal qualification and punishment for offenses committed by an auditor as a special subject of a criminal offense.

It is substantiated that the action of the auditor, caused by his professional activity related to the provision of public services and the powers granted to the auditor, is recognized as a criminally punishable abuse. When qualifying the facts of the auditor's abuse of his powers, the act must first be evaluated from the standpoint

of regulatory legislation, which plays the role of a blanket component of the corresponding criminal law prohibition, and only after the illegality of the auditor's actions has been established, the latter should be evaluated from the point of view of the Criminal Code.

If the powers of the auditor at the time of the commission of the criminal offense have not yet arisen or have already been terminated, then the relevant actions cannot be qualified under Art. 365^2 of the Criminal Code. The auditor's receipt of an illegal benefit for the performance or non-performance of actions that go beyond the limits of the powers granted to him does not constitute a criminal offense provided for in Art. 368^4 of the Criminal Code.

According to the current legislation, an auditor is a person who carries out professional activities related to the provision of public services and has access to primary documents, information and data of his clients, in particular, which can indicate assets belonging to persons who organize, provide, as well as provoke russia's aggressive war against Ukraine, both on the territory of Ukraine and abroad.

In addition, the de-legalization legislation imposes the obligation to conduct primary financial monitoring on the auditor and the audit firm. The state auditor and the environmental auditor are not subjects of primary financial monitoring.

The auditor, who is the head of the auditing firm, performs organizational and managerial (regarding the firm's employees) and administrative-economic (regarding the firm's property) functions and, in this part, is an official of a legal entity under private law.

It has been established that, in addition to determining the type and size of the punishment, the judge, when imposing a punishment, must also provide adequate motivation regarding the sufficiency of the punishment to achieve the goals of the convict's correction, as well as to prevent him from committing new criminal offenses. Punishment must be adequate to the nature of the committed actions, their social danger and the person of the culprit.

It is proposed to limit the possibility of entering into plea agreements in criminal proceedings for corruption criminal offenses and corruption-related criminal offenses.

It was determined that the sanctions of articles of criminal offenses in which the auditor is defined as a special entity are cumulative, alternative-cumulative, alternative and relatively defined. The most common punishment for persons who carry out professional activities related to the provision of public services is the main punishment in the form of a fine and the additional punishment in the form of deprivation of the right to hold a position or engage in an activity.

Key words: criminal offense, corruption criminal offense, special entity, auditor, financial monitoring, corruption, professional secret, official document, abuse of authority, undue advantage, qualification, sanction, punishment.

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Ващук О. В. Професійні аудиторські злочини: поняття та система злочинів. *Збірник наукових праць «Держава і право»*. Випуск 89. 2021. С. 160-168.

2. Ващук О. В. Кримінальна відповідальність аудитора за підроблення офіційних документів. *Економіка. Фінанси. Право*. 2022. № 10. С. 12-16.

3. Ващук О. В. Кримінально-правова кваліфікація правопорушень, вчинених аудитором як спеціальним суб’єктом кримінального правопорушення. *Правовий часопис Донбасу*. № 4 (81). ч. 2. 2022. С. 67-71.

4. Ващук О. В. Кримінальна відповідальність аудитора за зловживання повноваженнями. *Економіка. Фінанси. Право*. 2023. № 1. С. 23-27.

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

5. Ващук О. В. Відповідальність аудитора за кримінальним законодавством України та США. *Актуальні проблеми економіки, обліку, менеджменту та права: матеріали міжнародної науково-практичної конференції* (м. Полтава, 16 вересня 2020 р.). Полтава: Центр фінансово-економічних наукових досліджень, 2020. С. 56-58.

6. Ващук О. В. Відповідальність аудитора за кримінальним законодавством України, Франції та ФРН. *Сучасні тенденції в юридичній науці України та зарубіжних країн: матеріали міжнародної науково-практичної конференції* (м. Запоріжжя, 25-26 вересня 2020 р.). Запоріжжя: Запорізька міська громадська організація «Істина», 2020. С. 99-102.

7. Ващук О. В. Відповідальність аудитора за кримінальним законодавством України, Польщі та Молдови. *Актуальні проблеми сучасної юридичної науки та практики: матеріали круглого столу КУП НАН України* (1 жовтня 2020 р.). Київ: Видавництво Ліра-К, 2020. С. 13-16.

8. Ващук О. В. Генезис кримінально-правових норм, що передбачають відповідальність аудитора як спеціального суб'єкта кримінального правопорушення. *Національне та міжнародне право: історія, сучасність, перспективи розвитку: матеріали міжнародної науково-практичної конференції* (9-10 червня 2022 р.). Вінниця, 2022. С. 183-188.

9. Ващук О. В. Предмет кримінальних правопорушень, що вчиняються аудитором як спеціальним суб'єктом кримінального правопорушення. *Актуальні проблеми сучасної юридичної науки та практики : збірник наукових праць молодих вчених та аспірантів КУП НАН України*. Київ: Видавництво Ліра-К, 2022. С. 39-51.

Наукові праці, які додатково відображають наукові результати дисертації:

10. Ващук О. В. Кримінальна відповідальність аудитора за порушення вимог щодо здійснення фінансового моніторингу. *Scientific issue of Knowledge, Education, Law and Management.* Lublin. 2022. # 5 (49). P. 130-138.

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ……..……..…...……18

ВСТУП……..…….……..20

РОЗДІЛ 1. ПОНЯТТЯ, СИСТЕМА ТА ЕВОЛЮЦІЯ КРИМІНАЛЬНО-ПРАВОВИХ НОРМ, ЩО ПЕРЕДБАЧАЮТЬ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА ЯК СПЕЦІАЛЬНОГО СУБ'ЄКТА КРИМІНАЛЬНОГО ПРАВОПОРУШЕННЯ……...…….…...……..28

1.1. Генезис кримінальної відповідальності аудитора як спеціального суб'єкта кримінального правопорушення…….....…..……28

1.2. Поняття аудиторської діяльності та система кримінальних правопорушень, що вчиняються аудитором як спеціальним суб'єктом кримінального правопорушення……..……..40

1.3. Кримінальна відповідальність аудитора за законодавством окремих зарубіжних країн…….……....……51

Висновки до розділу 1..…….…….69

РОЗДІЛ 2. КРИМІНАЛЬНО-ПРАВОВА ХАРАКТЕРИСТИКА ПРАВОПОРУШЕНЬ, ЩО ВЧИНЯЮТЬСЯ АУДИТОРОМ ЯК СПЕЦІАЛЬНИМ СУБ'ЄКТОМ КРИМІНАЛЬНОГО ПРАВОПОРУШЕННЯ.……..……..73

2.1. Об'єкт та предмет кримінальних правопорушень, що вчиняються аудитором як спеціальним суб'єктом кримінального правопорушення..……..73

2.2. Об'єктивна сторона кримінальних правопорушень, що вчиняються аудитором як спеціальним суб'єктом кримінального правопорушення……96

2.3. Загальні та спеціальні ознаки аудитора як спеціального суб'єкта кримінального правопорушення……..…….…..…137

2.4. Суб’єктивна сторона кримінальних правопорушень, що вчиняються аудитором як спеціальним суб’єктом кримінального правопорушення…..…146
Висновки до розділу 2……..……...…….…….155

РОЗДІЛ 3. КРИМІНАЛЬНО-ПРАВОВА КВАЛІФІКАЦІЯ ТА КАРАНІСТЬ ЗА ПРАВОПОРУШЕННЯ, ЩО ВЧИНЯЮТЬСЯ АУДИТОРОМ ЯК СПЕЦІАЛЬНИМ СУБ’ЄКТОМ КРИМІНАЛЬНОГО ПРАВОПОРУШЕННЯ……...…..……..…158
3.1. Особливості кваліфікації правопорушень, що вчиняються аудитором як спеціальним суб’єктом кримінального правопорушення…….158
3.2. Особливості призначення покарання за правопорушення, що вчиняються аудитором як спеціальним суб’єктом кримінального правопорушення……..…172
Висновки до розділу 3…….……..……185

ВИСНОВКИ……..……189

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ……195

ДОДАТКИ……...…...……224

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

ВРУ – Верховна Рада України.

ГК – Господарський кодекс України.

Держаудитслужба – Державна аудиторська служба України.

ЄДР – Єдиний державний реєстр юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань.

ЄС – Європейський Союз.

Закон про аудит – Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21 грудня 2017 року № 2258-VIII.

Закон про запобігання та протидію – Закон України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» від 06 грудня 2019 року № 361-IX.

ЗУ – Закон України.

КК – Кримінальний кодекс України.

КК Австрії – Кримінальний кодекс Республіки Австрія.

КК Болгарії - Кримінальний кодекс Республіки Болгарія.

КК Естонії – Пенітенціарний кодекс Естонської Республіки.

КК Ізраїлю – Кримінальний кодекс Держави Ізраїль.

КК Іспанії – Кримінальний кодекс Королівства Іспанія.

КК Казахстану – Кримінальний кодекс Республіки Казахстан.

КК КНР – Кримінальний кодекс Китайської Народної Республіки.

КК Молдови – Кримінальний кодекс Республіки Молдова.

КК Монголії - Кримінальний кодекс Монголії.

КК Польщі – Кримінальний кодекс Республіки Польща.

КК Туреччини – Кримінальний кодекс Турецької Республіки.

КК Угорщини – Кримінальний кодекс Угорської Республіки.

КК Фінляндії - Кримінальний кодекс Республіки Фінляндія.

КК Франції – Кримінальний кодекс Французької Республіки.

КК ФРН – Кримінальний кодекс Федеративної Республіки Німеччина.

КК Чехії – Кримінальний кодекс Чеської Республіки.

КК Швейцарії – Кримінальний кодекс Швейцарії.

КК Швеції – Кримінальний кодекс Швеції.

КМУ – Кабінет Міністрів України.

Кодекс США – зведена кодифікація федерального законодавства США.

КПК – Кримінальний процесуальний кодекс України.

КУпАП – Кодекс України про адміністративні правопорушення.

Лімська декларація – Лімська декларація керівних принципів фінансового контролю.

Міжнародні стандарти аудиту – Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг.

НАБУ – Національне антикорупційне бюро України.

нмдг – неоподатковуваний мінімум доходів громадян.

ООН – Організація Об’єднаних Націй.

СПФМ – суб’єкт первинного фінансового моніторингу.

ст. – стаття.

Угода про асоціацію – Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони.

ЦК – Цивільний кодекс України.

ч. – частина.

ВСТУП

Обґрунтування вибору теми дослідження. Поширення гострої респіраторної хвороби COVID–19 у світі та в Україні, а також проведення агресивної війни росії проти України, спричинили загострення фінансової кризи в державі, що, в свою чергу, посилило необхідність ретельної перевірки даних бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності, а також дотримання вимог антилегалізаційного законодавства.

Відповідно до чинного законодавства України аудитор є особою, яка надає публічні послуги, та має доступ до первинних документів своїх клієнтів, зокрема, які можуть вказувати на активи, що належать особам, які організовують або забезпечують проведення агресивної війни росії щодо України. Аудитор також здійснює первинний фінансовий моніторинг. Саме тому актуальним стає питання кримінальної відповідальності аудитора.

КК передбачає відповідальність аудитора за: умисне порушення вимог антилегалізаційного законодавства (ст. 209^1); за умисне розголошення комерційної, банківської, професійної таємниці на ринках капіталу та організованих товарних ринках (ст. 232); за незаконне використання інсайдерської інформації (ст. 232^1); за складання чи видачу завідомо підробленого офіційного документу, який посвідчує певні факти, що мають юридичне значення (ч. 2 ст. 358) та за порушення вимог антикорупційного законодавства (ст. 365^2, ст. 368^4). Разом з тим, кримінальна відповідальність щодо аудитора в Україні майже не застосовується.

Питання, пов’язані із суб’єктом кримінального правопорушення, вивчалися такими вченими як П. П. Андрушко, З. А. Загиней, О. М. Костенко, А. А. Музика, В. О. Навроцький, В. В. Налуцишин, Є. Л. Стрельцов, В. Я. Тацій, М. І. Хавронюк та інші.

Дослідженням спеціального суб’єкта кримінального правопорушення займалися у своїх роботах Д. В. Бараненко, В. М. Захарчук, О. В. Коротюк,

С. А. Крушинський, М. І. Мельник, А. С. Осадча, Т. Ю. Тарасевич, В. В. Устименко та інші.

Особливості кримінальної відповідальності осіб, які надають публічні послуги, опрацювали у своїх дисертаційних дослідженнях Коротюк О. В. «Нотаріус як спеціальний суб'єкт злочину» (м. Київ, 2013 рік) [81], Шиндель Ю. І. «Кримінально-правова характеристика зловживання повноваженнями особами, які надають публічні послуги» (м. Харків, 2014 рік) [243], Бондаренко О. С. «Предмет злочинів у сфері службової діяльності та професійної діяльності, пов'язаної з наданням публічних послуг» (м. Київ, 2016 рік) [11], Рябенко М. В. «Кримінально-правова охорона професійної діяльності, пов'язаної з наданням публічних послуг» (м. Київ, 2016 рік) [200], Перешивко О. С. «Кримінальна відповідальність за підкуп особи, яка надає публічні послуги» (м. Київ, 2018 рік) [146], Ніколенко Р. О. «Кримінально-правова протидія зловживанню повноваженнями особами, які надають публічні послуги» (м. Одеса, 2018 рік) [130], Яциніна М. М. «Зловживання владою, службовим становищем або повноваженнями за Кримінальним кодексом України (ст. ст. 364, 364^1, 365^2 КК України)» (м. Київ, 2021 рік) [251], Комарницька М. О. «Відповідальність за прийняття пропозиції, обіцянки або одержання неправомірної вигоди за кримінальним правом України» (м. Київ, 2021 рік) [73].

Проте, незважаючи на значну кількість дисертаційних досліджень, в яких розглядалися окремі питання кримінальної відповідальності осіб, які надають публічні послуги, комплексне дослідження аудитора як спеціального суб'єкта кримінального правопорушення не проводилося.

Зазначене свідчить про актуальність дослідження аудитора як спеціального суб'єкта кримінального правопорушення за законодавством України.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, грантами, темами. Дисертація виконана в межах науково-дослідної теми кафедри

кримінального права та процесу Хмельницького університету управління та права імені Леоніда Юзькова «Забезпечення прав людини у сфері боротьби зі злочинністю» (номер державної реєстрації 0117U000106).

Крім того, дисертація виконана також згідно з планами науково-дослідної роботи Київського університету права Національної академії наук України в межах теми «Державно-правове регулювання суспільних відносин в умовах нових глобалізаційних викликів: вітчизняні та міжнародні реалії» (номер державної реєстрації U11U004745).

Мета і завдання дослідження. Метою дисертації є комплексна кримінально-правова характеристика аудитора як спеціального суб'єкта кримінального правопорушення, а також розроблення пропозицій щодо удосконалення відповідних кримінально-правових норм. Мета дослідження конкретизується у таких завданнях:

- розкрити еволюцію кримінально-правових норм, які передбачають відповідальність аудитора як спеціального суб'єкта кримінального правопорушення;
- визначити правовий статус аудитора, а також сутність державного та недержавного аудиту;
- з'ясувати особливості правових норм, що передбачають кримінальну відповідальність аудитора за законодавством окремих зарубіжних країн;
- визначити об'єктивні та суб'єктивні ознаки кримінальних правопорушень, що вчиняються аудитором як спеціальним суб'єктом кримінального правопорушення;
- обґрунтувати доцільність криміналізації внесення до офіційних документів неповної інформації, тобто інформації, яка має бути внесена до офіційного документу відповідно до закону;
- встановити особливості кваліфікації правопорушень, що вчиняються аудитором як спеціальним суб'єктом кримінального правопорушення;

- визначити проблемні питання призначення покарання за правопорушення, що вчиняються аудитором як спеціальним суб'єктом кримінального правопорушення, та запропонувати шляхи їх вирішення.

Об'єктом дослідження є кримінально-правові відносини, що виникають у разі вчинення аудитором кримінального правопорушення.

Предметом дослідження є аудитор як спеціальний суб'єкт кримінального правопорушення за законодавством України.

Методи дослідження. Дисертацію підготовлено з використанням комплексу наукових методів дослідження з урахуванням мети, об'єкта та предмета дослідження. У процесі проведення дисертаційного дослідження було використано такі методи:

- метод історичного аналізу, за допомогою якого було досліджено еволюцію кримінально-правових норм, які передбачають відповідальність аудитора як спеціального суб'єкта кримінального правопорушення (підрозділ 1.1.);

- системно-структурний метод застосовано для визначення сутності державного та недержавного аудиту, встановлення значення тернімів, що застосовуються в цих відносинах, а також особливостей правового статусу аудитора (підрозділ 1.2.);

- порівняльно-правовий метод, який дав змогу виявити позитивний досвід у правовому регулюванні поведінки аудитора за кримінальним законодавством України та окремих зарубіжних країн (підрозділ 1.3.);

- формально-логічний метод, на підставі якого здійснено аналіз і тлумачення кримінально-правових норм та інших норм законодавства, а також аналіз судової практики, у тому числі правові позиції Верховного Суду (підрозділи 2.1., 2.2., 2.3., 2.4., 3.1., 3.2.).

Емпіричну основу дисертації становлять результати вивчення та узагальнення судової практики, яка стосується притягнення осіб, які надають

публічні послуги, до кримінальної відповідальніості; правові позиції Верховного Суду, дотичні до вказаних питань.

Теоретичну основу дисертації становлять наукові праці з адміністративного, кримінального права, кримінології, а також енциклопедичні видання.

Нормативною основою дослідження є Конституція України, міжнародні акти, згода на обов'язковість яких надана ВРУ, а також ГК, КУпАП, КК та проєкт нового КК. Під час вивчення зарубіжного досвіду притягнення аудитора до кримінальної відповідальності було проаналізоване законодавство Австрії, Англії, Болгарії, Естонії, Ізраїлю, Іспанії, Китаю, Молдови, Монголії, Німеччини, Польщі, США, Туреччини, Угорщини, Фінляндії, Франції, Чехії, Швейцарії та Швеції.

Наукова новизна отриманих результатів полягає в тому, що дисертація є першим комплексним дослідженням аудитора як спеціального суб'єкта кримінального правопорушення за законодавством України. Дисертанткою запропоновано низку нових наукових положень, висновків і пропозицій, які виносяться на захист. Наукову новизну, зокрема, мають такі положення:

уперше:

1) встановлено правовий статус аудитора, визначено основні ознаки аудитора, які характеризують його як спеціального суб'єкта кримінального правопорушення та дозволяють виділити його серед інших суб'єктів кримінальних правопорушень;

2) обґрунтовано необхідність криміналізації умисного неподання, несвоєчасного подання або подання недостовірної інформації, що може бути пов'язана з проведенням фінансового моніторингу, спеціально уповноваженому органу, якщо такі діяння заподіяли істотну шкоду;

3) обґрунтовано доцільність криміналізації втручання у професійну діяльність аудитора, зокрема, у разі незаконного збирання з метою

використання або використання відомостей, що становлять професійну таємницю аудитора;

4) запропоновано передбачити кримінальну відповідальність за внесення до офіційних документів неповної інформації, тобто інформації, яка має бути внесена до офіційного документу відповідно до закону;

удосконалено:

5) прийоми законодавчої техніки формулювання ст. 365^2 КК, зокрема: запропоновано змінити нумерацію ст. 365^2 на ст. 364^3, у назві та в ч. 1 статті застосувати формулювання: «Зловживання повноваженнями особою, яка здійснює професійну діяльність, пов'язану з наданням публічних послуг», в ч. 3 статті слово «дії» замінити на слово «діяння», а також доповнити статтю приміткою, в якій закріпити перелік осіб, які здійснюють професійну діяльність, пов'язану з наданням публічних послуг, та зазначити статті Особливої частини КК, в яких передбачається відповідальність цих осіб (статті 364^3, 366^4 та 368^4 КК);

6) прийоми законодавчої техніки формулювання ст. 368^4 КК, зокрема: запропоновано нову назву статті: «Підкуп особи, яка здійснює професійну діяльність, пов'язану з наданням публічних послуг», з ч. 1 та ч. 3 статті виключити перелік відповідних осіб, застосувавши формулювання «особа, яка здійснює професійну діяльність, пов'язану з наданням публічних послуг»;

7) практичні рекомендації щодо кваліфікації правопорушень, які вчиняються аудитором як спеціальним суб'єктом кримінального правопорушення;

отримали подальший розвиток:

8) положення щодо спричинення шкоди охоронюваним законом правам, свободам та інтересам не тільки окремих громадян, а також і окремих іноземців та осіб без громадянства, що перебувають в Україні на законних підставах (в статтях 209^1, 232^1 та 365^2 КК);

9) дослідження положень зарубіжного законодавства щодо кримінальної відповідальності аудитора, яке визначило доцільність їх використання в кримінальному законодавстві України;

10) позиція про необхідність доповнення КК окремою статтею, яка буде передбачати відповідальність за підроблення документів особою, яка здійснює професійну діяльність, пов'язану з наданням публічних послуг, оскільки такі дії посягають на встановлений порядок суспільних відносин, що охороняється нормами розділу XVII Особливої частини КК;

11) положення про доцільність обмежити можливість укладати угоди про визнання винуватості у кримінальному провадженні щодо корупційних кримінальних правопорушень та кримінальних правопорушень, пов'язаних з корупцією, оскільки КК у ст. 69 забороняє за вчинення таких кримінальних правопорушень призначати основне покарання, нижче від найнижчої межі, встановленої в санкції статті (санкції частини статті) Особливої частини КК.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що їх можна використати в таких сферах:

– *у науково-дослідній* – для подальшого вивчення проблем притягнення аудитора до кримінальної відповідальності;

– *у правотворчій* – під час підготовки змін та доповнень до КК щодо вдосконалення підстав притягнення аудитора до кримінальної відповідальності (Додатки Б, В);

– *у правозастосовній* – під час кваліфікації протиправних діянь, вчинених аудитором як спеціальним суб'єктом кримінального правопорушення;

– *в освітній* – під час підготовки підручників та навчальних посібників з кримінального права, а також під час викладання навчальних дисциплін у закладах вищої освіти (акт впровадження Київського університету права НАН України – Додаток Е).

Апробація матеріалів дисертації. Основні положення і висновки дисертації обговорювалися та були оприлюднені на міжнародних науково-практичних конференціях, зокрема, «Актуальні проблеми економіки, обліку, менеджменту та права» (м. Полтава, 16 вересня 2020 року); «Сучасні тенденції в юридичній науці України та зарубіжних країн» (м. Запоріжжя, 25-26 вересня 2020 року); «Актуальні проблеми сучасної юридичної науки та практики» (м. Київ, 1 жовтня 2020 року); «Національне та міжнародне право: історія, сучасність, перспективи розвитку» (м. Вінниця, 9-10 червня 2022 року); «Актуальні проблеми сучасної юридичної науки та практики в умовах воєнного стану» (м. Київ, 12 вересня 2022 року).

Публікації. Основні результати та висновки дисертації відображено у 10 працях, з яких 4 – статті в наукових фахових виданнях України, 1 – стаття у зарубіжному виданні, 5 – матеріали науково-практичних конференцій.

Структура та обсяг дисертації. Робота складається з переліку умовних позначень, вступу, трьох розділів, що містять дев’ять підрозділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Загальний обсяг дисертації становить 239 сторінок, з них список використаних джерел на 29 сторінках (266 найменувань) і додатки на 16 сторінках.

РОЗДІЛ 1
ПОНЯТТЯ, СИСТЕМА ТА ЕВОЛЮЦІЯ КРИМІНАЛЬНО-ПРАВОВИХ НОРМ, ЩО ПЕРЕДБАЧАЮТЬ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА ЯК СПЕЦІАЛЬНОГО СУБ'ЄКТА КРИМІНАЛЬНОГО ПРАВОПОРУШЕННЯ

1.1. Генезис кримінальної відповідальності аудитора як спеціального суб'єкта кримінального правопорушення

Дослідження еволюції кримінально-правових норм, що передбачають відповідальність аудитора як спеціального суб'єкта кримінального правопорушення, почнемо з часів перебування України в складі Російської імперії, оскільки за часів Київської Русі та Галицько-Волинського князівства ще не існувало таких понять як аудитор чи аудиторська діяльність, тому і відповідальності аудитора закони не передбачали.

Крім того, після підписання Люблінської унії у 1569 році українські землі відійшли до Польського королівства (Київщина, Волинь, Поділля). В ті часи у Польському королівстві було два чиновники, які відповідали за контроль над витратами: один контролював витрачання королівських коштів, а інший - стежив за витрачанням державних грошей [265].

Навесні 1648 року на українських землях, що відійшли до Польського королівства, почалася народно-визвольна війна та сформувалася Українська козацька держава – Військо Запорозьке, яка існувала до 1783 року. Джерелами права були Литовський статут 1588 року, акти гетьманської влади та звичаєвого права.

Аудиторська діяльність в Україні починає розвиватися з введенням Петром I в росії звання аудитора, якого було віднесено до військових чинів у військовому статуті «Табелі про ранги» 1716 року. Пізніше в Санкт-Петербурзі в 1833 році було засновано Аудиторське училище [6, с. 12].

Розуміння аудиту, що існувало у світовій економіці, для російської влади було неприйнятним, оскільки були відсутні навіть передумови його запровадження, хоча військові аудитори запозичили окремі принципи професії аудитора для своєї діяльності, а саме: встановлення відповідності дій нормам законодавства, підготовка відповідних документів та інше.

В 1892 році у Москві був скликаний І З'їзд Рахівників, який ухвалив постанову про відкриття Спілки Рахівників. У червні 1892 року Спілка Рахівників починає свою роботу, проте їй не вдалося перерости у всеросійську організацію бухгалтерів, оскільки не змогли залучити до своїх рядів представників спілки з Санкт-Петербурга [6, с. 12].

Перша спроба створення аудиту як професійної діяльності з перевірки показників фінансової звітності була зроблена в кінці XIX століття бухгалтером П. Д. Гопфенгаузеном, який запропонував ввести за прикладом Англії інститут присяжних бухгалтерів (аудиторів) та направив свій проєкт закону до міністра фінансів С. Ю. Вітте. Проте цей документ було повернуто на доопрацювання.

У квітні 1896 року доопрацьований проєкт було направлено на розгляд Міністерства фінансів росії. В проєкті закону давалося визначення присяжного бухгалтера (аудитора), визначався порядок його призначення та звільнення, встановлювалися його завдання та функції, кримінальної відповідальності присяжного бухгалтера (аудитора) не передбачалося. Однак, цей законопроєкт так і не було прийнято [66, с. 58].

Але в 1917 році все ж таки був проведений І Всеросійський з'їзд працівників контрольної справи, рішенням якого визначалося, що контрольний орган має бути самостійним і не залежати від міністерств, однак визнавалася його централізація та колегіальність [66, с. 59].

У період Директорії розпочинається наступний етап становлення аудиторської діяльності. В 1919 році у Харкові було утворено Народний комісаріат державного контролю УРСР, що здійснював ревізії фінансово-

господарської діяльності. Робочий контроль нерідко підміняв собою управління, як наслідок він був спрощений, а орган перетворений на Народний комісаріат робітничо-селянської інспекції, що формувався обранням контролерів у трудових колективах, а з 1923 року обмежувався ревізіями в державних установах [66, с. 60].

В 1924 році при Народному комісаріаті робітничо-селянської інспекції було створено Інститут державних бухгалтерів-експертів, завданням якого було складання висновків з питань звітності. Після реорганізації в 1940 році було створено Народний комісаріат державного контролю СРСР, що здійснював контроль за використанням державних ресурсів та матеріальних цінностей, після війни його було реорганізовано в міністерство.

Спроба створити органи народного контролю з метою перекласти контрольні функції на плечі мас, по суті, нічого спільного з аудитом не мали, оскільки наявність централізації влади і державної власності не залишали місця для розвитку підприємницької діяльності та формування недержавного фінансового контролю. В сучасному розумінні аудиторська діяльність як така була відсутня, проте в 1907–1914 роках діяв Інститут бухгалтерів, а в 1924–1940 роках – Інститут державних бухгалтерів-експертів [67, с. 40].

Таким чином, у радянській довоєнній Україні почали виникати великі банківські монополії, проходив процес об’єднання банківського капіталу з промисловим, який відігравав все більш помітну роль в економіці, проте аудиторська діяльність як така була відсутня.

Л. Л. Кінащук зазначала, що запровадження аудиторської діяльності в СРСР пов’язано зі створенням спільних підприємств та забезпеченням потреб іноземних інвесторів на радянському ринку [67, с. 40].

У кінці 80-х років XX століття починають створюватися спільні підприємства з метою забезпечення потреб іноземних інвесторів, Міністерство фінансів СРСР приймає Інструкцію «Про оподаткування спільних підприємств» від 04 травня 1987 року № 124 (Д).

Відповідно до п. 9 Інструкції, спільні підприємства були зобов'язані до 15 березня року, наступного за звітним, подавати у фінансовий відділ за місцем знаходження річний бухгалтерський звіт (баланс), перевірений радянською аудиторською організацією [133].

Із влиттям в економіку іноземних коштів починається розвиток діяльності приватних суб'єктів господарювання. Після відкриття кордонів починається залучення іноземного капіталу, утворюються спільні підприємства в 1987–1989 роках, що спонукало до створення консалтингової фірми «Інаудит» у Москві, та дочірнього відділення «Інаудит-Україна» в Києві, для надання послуг спільним підприємствам [6, с. 11].

Пропозиція щодо користування послугами аудитора надходила від іноземних інвесторів, які звикли до незалежного контролю. Головне управління валютного контролю Міністерства фінансів СРСР здійснювало контроль за їхньою діяльністю та консультувало з фінансового та податкового законодавства.

Ф. Ф. Бутинець відзначає, що радянським бухгалтерам пояснювали, нібито функції аудиторів полягали в тому, щоб на прохання клієнтів за плату перевірити об'єктивність наданої їм звітності. При цьому аудитори брали на себе відповідальність за якість своєї роботи та відшкодовували збитки, якщо не знаходили наявні у звітності помилки [16, с. 487].

Таким чином, у СРСР існував тільки народний, державний і партійний контроль. Незалежна Україна успадкувала систему фінансового контролю колишнього СРСР, орієнтовану на обслуговування потреб держави та вирішення ідеологічних питань імперативними методами, які не притаманні аудиторській діяльності.

Наступний етап розвитку аудиторської діяльності в Україні пов'язаний з проголошенням її незалежності. Саме в цей час важливим завданням стає удосконалення нормативно-правового регулювання аудиторської діяльності, встановлюється кримінальна відповідальність аудитора.

На початку 90-х років XX століття організація системи суб'єктів фінансового контролю в Україні характеризувалася відсутністю чіткої програми утворення та діяльності відповідних органів. Не зовсім належно здійснювалося й нормативно-правове регулювання фінансово-господарської діяльності, а вплив іноземної економіки ставав для України все більш відчутним. Починають формуватися системи органів фінансового контролю: в 1990 році було створено Державну податкову службу України, а в 1993 році – Державну контрольно-ревізійну службу.

Державний фінансовий контроль майже не діяв, що призвело до зростання кількості крадіжок державного майна, зловживань, неналежного внутрішнього контролю на підприємствах та інших негативних явищ. Розвал існуючої системи обліку та контролю, відсутність чітких роз'яснень нормативних актів вимагали нової організації фінансового контролю. В цей час починається процес роздержавлення та приватизації, з'являються приватні підприємства, банки, страхові компанії, які потребували допомоги у веденні фінансових питань. Залучення іноземного капіталу і зарубіжного досвіду організації недержавного контролю зумовило появу аудиторських фірм.

27 березня 1991 року було прийнято Закон УРСР «Про підприємства в Українській РСР», яким легалізовувалася аудиторська діяльність, також передбачалася дисциплінарна, матеріальна та кримінальна відповідальність для службових осіб підпримств за перекручення державної звітності (ч. 4 ст. 29) [189].

Таким чином, суспільство привчали до потреби у використанні послуг аудиту. Спочатку активно поширювалися консультативні та інші послуги аудиту, що було зумовлено великою кількістю податків, нестабільністю податкового законодавства, великими розмірами штрафних санкцій та нездатністю суб'єктів господарювання самостійно розібратися в новелах законодавства.

Відповідно до вимог ст. 11 Закону УРСР «Про державну податкову службу в Українській РСР», у разі неподання або несвоєчасного подання державним податковим інспекціям аудиторських висновків до підприємств, установ та організацій застосовувалися фінансові санкції у вигляді стягнення всієї суми прихованого прибутку або суми податку за інший прихований об'єкт оподаткування і штрафу у двократному розмірі тієї ж суми. Винні в цьому керівники та інші службові особи підприємств притягувалися до адміністративної відповідальності у виді штрафу в розмірі середньомісячної заробітної плати [169].

Бажання уникнути відповідальності та штрафних санкцій змусило суб'єктів господарювання користуватися послугами професійних бухгалтерів. Тому аудит сприймався насамперед як попереджувальна міра захисту від помилок, оскільки передбачав приведення в належний стан справ перед перевіркою органів державної податкової служби.

Такий аудит відповідав потребам суб'єктів господарювання, але був далеким від загальноприйнятого у світі. На бухгалтерів було покладено обов'язки по веденню не лише бухгалтерського обліку, але і податкового, а також надання консультацій керівництву з метою вигідного здійснення відповідної операції, недопущення втрати прибутку і попередження правопорушень.

Інтенсивний розвиток підприємництва, що ознаменувався прийняттям в 1991 році законів України «Про підприємництво» та «Про підприємства в Україні», вимагав організації і системи фінансового контролю за станом збереження приватної власності, достовірності звітності та зловживаннями керівництвом суб'єктів господарювання. Саме за прикладом зарубіжних країн починає організовуватися аудиторська діяльність в Україні.

В 1991 році міжнародна фірма «Ернст енд Янг» (Ernst & Young), що надавала професійні послуги з аудиту, першою відкрила офіс в Україні. В законодавстві України існувала норма щодо необхідності подання

аудиторського висновку, проте не було створено правового підґрунтя для діяльності аудиторів. Відсутність нормативної бази з питань організації аудиторської діяльності давала можливість будь-якій людині здійснювати аудит, необхідно було лише вказати в установчих документах про здійснення аудиторської діяльності як підприємницької діяльності.

У всьому світі ніхто не сприймає серйозно партнера, якщо його фінансова звітність не підтверджена авторитетною аудиторською фірмою, тому постала необхідність у створенні нового виду контролю, який не повинен бути державним, і водночас цей контроль не мав здійснюватися внутрішніми підрозділами суб’єкта господарювання.

Аудиторська діяльність в Україні з’являється 22 квітня 1993 року з прийняттям ЗУ «Про аудиторську діяльність», в якому аудит визнавався перевіркою бухгалтерської звітності, первинних документів, а також іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб’єктів господарської діяльності (ст. 4) [156].

Аудиторська палата України надавала дозволи на зайняття аудиторською діяльністю, здійснювала сертифікацію аудиторів, затверджувала програми їх підготовки, затверджувала також норми та стандарти аудиту, вела Реєстр аудиторських фірм та аудиторів [156].

В 1993 році була створена Спілка аудиторів України для захисту своїх законних професійних прав та інтересів.

Таким чином, після проголошення незалежності в Україні законодавче визначення аудиту дозволило на більш високому рівні здійснювати контроль якості аудиторської діяльності, що позитивно вплинуло на формування та розвиток аудиторської спільноти.

В 1953 році була створена Міжнародна організація вищих органів аудиту (INTOSAI), яка є міжнародною професійною організацією, що об'єднує вищі органи аудиту країн, що є членами ООН. Рахункова палата України є її повноправним членом з 1998 року.

01 січня 1977 року на IX Конгресі Міжнародної організації вищих контрольних органів була підписана Лімська декларація, яка визначила основні принципи фінансового контролю [112]. Ряд положень Лімської декларації дістали подальше закріплення в національному законодавстві України.

27 січня 1999 року Україна підписала Кримінальну конвенцію про боротьбу з корупцією (ETS 173) [85], 31 жовтня 2003 року – Конвенцію ООН проти корупції [75], а також Додатковий протокол до Кримінальної конвенції про боротьбу з корупцією (ETS 191) від 15 травня 2003 року [47]. Кримінальна конвенція про боротьбу з корупцією і Конвенція ООН проти корупції містять перелік правопорушень, що підлягали обов'язковій криміналізації за національним законодавством держав-членів.

18 жовтня 2006 року зазначені міжнародно-правові акти були ратифіковані ВРУ шляхом прийняття відповідних законів [190, 191, 192].

На думку О. М. Броневицької, міжнародно-правові акти щодо протидії та запобігання корупції, безумовно, мають кримінально-правовий характер і являють собою міжнародну домовленість, яка виражається в єдиному формальному акті, що укладено між сторонами, двоє чи усі з яких є суб'єктами міжнародного права та володіють міжнародною правосуб'єктністю, а також правоздатністю укладати міжнародні договори, метою якої є боротьба з певними злочинними діяннями та запобігання таким злочинним проявам [13, с. 15].

Конституція України зазначає, що чинні міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана ВРУ, є частиною національного законодавства України (ст. 9) [77]. У зв'язку з цим ВРУ було прийнято ряд законів, якими встановлювалася кримінальна відповідальність аудитора.

Так, ЗУ «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо відповідальності за корупційні правопорушення» від 11 червня 2009 року були внесені зміни до ст. 358 КК, якими встановлювалася кримінальна

відповідальність аудитора за складання чи видачу завідомо підробленого офіційного документу, який посвідчує певні факти, що мають юридичне значення [159].

ЗУ «Про внесення змін до Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом» від 18 травня 2010 року були внесені зміни до ст. 209^1 КК, які встановили кримінальну відповідальність аудитора за умисне неподання, несвоєчасне подання або подання недостовірної інформації спеціально уповноваженому органу про фінансові операції, що підлягають фінансовому моніторингу, а також за розголошення в будь-якому вигляді інформації, що надається спеціально уповноваженому органу, якщо такі діяння, заподіяли істотну шкоду [160].

07 квітня 2011 року ЗУ «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо відповідальності за корупційні правопорушення» КК було доповнено ст. 365^2, яка передбачає кримінальну відповідальність аудитора за зловживання своїми повноваженнями, та ст. 368^4, яка встановила кримінальну відповідальність за підкуп аудитора [161].

Однак, О. О. Дудоров реформування антикорупційного законодавства України називає незавершеним, а окремі положення цього законодавства, на його думку, повною мірою не відповідають стандартам, передбаченими Кримінальною конвенцією про боротьбу з корупцією, Конвенцією ООН проти корупції, Додатковим протоколом до Кримінальної конвенції про боротьбу з корупцією, згоду на обов’язковість яких надано ВРУ, а також рекомендаціям Групи держав Ради Європи проти корупції та інших міжнародних інституцій. Тому 18 квітня 2013 року було ухвалено ЗУ «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо приведення національного законодавства у відповідність із стандартами Кримінальної конвенції про боротьбу з корупцією» [52, с. 457].

ЗУ «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо інсайдерської інформації» від 22 квітня 2011 року були внесені зміни до ст. 232[1] КК, якими визначалися конкретні прояви незаконного використання інсайдерської інформації та встановлювався перелік осіб, які можуть нести відповідальність за цією статтею, а саме: аудитори, нотаріуси, оцінювачі, експерти, арбітражні керуючі, а також інші особи, які мають доступ до інсайдерської інформації у зв'язку з виконанням ними трудових обов'язків або договірних зобов'язань [162].

А. М. Ришелюк відмічає, що фактично суб’єктом цього злочину може бути будь-яка особа, якій відома інсайдерська інформація, незалежно від її відносин з емітентом цінних паперів або від того, яким чином відповідна інформація стала відома особі [126, с. 784].

05 травня 1998 року Україною була підписана угода про створення Групи держав по боротьбі з корупцією ГРЕКО (GRECO), діяльність якої складається з рекомендацій, які надсилаються державі-члену, що підлягає оцінці, з метою удосконалення національного законодавства та практичної діяльності щодо боротьби з корупцією [225].

Україна приєдналася до антикорупційного моніторингового механізму Ради Європи з 1 січня 2006 року.

Оціночні звіти ГРЕКО (GRECO) щодо України були затверджені на 32-му пленарному засіданні (19-23 березня 2007 року), на 42-му пленарному засіданні (11-15 травня 2009 року), на 52-му пленарному засіданні (17-21 жовтня 2011 року), на 59-му пленарному засіданні (18-22 березня 2013 року), на 63-му пленарному засіданні (24-28 березня 2014 року), на 68-му пленарному засіданні (15-19 червня 2015 року), на 70-му пленарному засіданні (30 листопада – 4 грудня 2015 року), на 75-му пленарному засіданні (20-24 березня 2017 року), на 76-му пленарному засіданні (19-23 червня 2017 року), на 84-му пленарному засіданні (2-6 грудня 2019 року) та на 89-му пленарному засіданні (29 листопада – 3 грудня 2021 року).

Кожний оціночний звіт містить достатньо ретельний аналіз як позитивних моментів запровадження Україною змін до кримінального законодавства щодо протидії та запобігання корупції, так і аналіз виявлених під час оцінювання недоліків у цьому напрямі [60].

В 1995-1996 роках в Україні були прийняті тимчасові вітчизняні нормативи з аудиту підприємств, з 1 січня 1999 року діяли Національні нормативи аудиту, а з 2006 року в якості національних стандартів в Україні впроваджено Міжнародні стандарти аудиту, що підлягають обов'язковому застосуванню аудиторами та аудиторськими фірмами.

Таким чином, в Україні після підписання та ратифікації Кримінальної конвенції про боротьбу з корупцією, Конвенції ООН проти корупції, а також Додаткового протоколу до Кримінальної конвенції про боротьбу з корупцією відбувається перехід до Міжнародних стандартів аудиту та адаптація аудиторської діяльності до них, встановлюється кримінальна відповідальність аудитора.

21 березня 2014 року Україною була підписана Угода про асоціацію, цілями якої є, зокрема, сприяння поступовому зближенню України з ЄС та його державами-членами, а також посилення співробітництва у сфері юстиції, безпеки та свободи з метою забезпечення верховенства права, поваги до прав людини і основоположних свобод [224].

21 грудня 2017 року з метою гармонізації національного законодавства у сфері аудиту з положеннями Директиви ЄС «Про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності» [185] та Регламенту ЄС «Про конкретні вимоги стосовно обов'язкового аудиту суспільно значимих суб'єктів господарювання» [183] було прийнято Закон про аудит, який визначив правові засади аудиту фінансової звітності та закріпив основні принципи аудиторської діяльності [157].

Відповідно до рішення Аудиторської палати України від 08 червня 2018 року № 361, Міжнародні стандарти аудиту видання 2016-2017 років (в

перекладі українською мовою) повинні застосовуватися аудиторами та аудиторськими фірмами при складанні звітів із завдань, у разі їх виконання після 1 липня 2018 року [174].

М. Т. Білуха писав, що аудиторські стандарти дають змогу підтримувати аудиторську діяльність на відповідному рівні, а отже, суб'єкти господарювання, після проведення аудиту, можуть бути впевнені у достовірності податкової звітності [10, с. 110].

22 листопада 2018 року було прийнято ЗУ «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо спрощення досудового розслідування окремих категорій кримінальних правопорушень», яким в КК вводилося поняття «кримінальне правопорушення», зміни набрали чинності з 1 липня 2020 року [164].

ЗУ «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо спрощення залучення інвестицій та запровадження нових фінансових інструментів» від 19 червня 2020 року були внесені зміни до ст. 232 КК, якими встановлена кримінальна відповідальність за розголошення професійної таємниці на ринках капіталу або організованих товарних ринках [166].

Таким чином, генезис кримінально-правових норм, що передбачають відповідальність аудитора, обумовлено підписанням та ратифікацією Кримінальної конвенції про боротьбу з корупцією, Конвенції ООН проти корупції та Додаткового протоколу до Кримінальної конвенції про боротьбу з корупцією.

Вказівка в КК на спеціального суб'єкта – аудитора, означає визнання законодавцем суспільної небезпечності вчинюваних аудитором діянь і можливості останнього завдати шкоди відповідним об'єктам кримінально-правової охорони.

КК передбачає відповідальність аудитора за:

- умисне порушення вимог антилегалізаційного законодавства (ст. 209^1);

- умисне розголошення комерційної, банківської, професійної таємниці на ринках капіталу та організованих товарних ринках (ст. 232);

- незаконне використання інсайдерської інформації (ст. 232^1);

- складання чи видачу завідомо підробленого офіційного документу, який посвідчує певні факти, що мають юридичне значення (ч. 2 ст. 358);

- порушення вимог антикорупційного законодавства (ст. 365^2, ст. 368^4) [99].

1.2. Поняття аудиторської діяльності та система кримінальних правопорушень, що вчиняються аудитором як спеціальним суб'єктом кримінального правопорушення

Протягом багатьох років зберігається інтерес науковців до дослідження проблеми правових відносин узагалі і кримінально-правових зокрема, а також їх взаємозв'язку з кримінальною відповідальністю – одним із ключових понять кримінального права. Це пояснюється головним чином значущістю тих теоретичних і практичних рішень, які можуть бути отримані в результаті такого дослідження. Відомо, що правильне вирішення поставлених питань безпосередньо впливає на вдосконалення не тільки правотворчості, а й правозастосовної діяльності, тому що від цього залежить процес реалізації права [216, с. 25].

Окремі питання кримінальної відповідальності осіб, які здійснюють професійну діяльність, пов'язану з наданням публічних послуг, були висвітлені у роботах П. П. Андрушка, Ю. В. Бауліна, О. С. Бондаренка, О. О. Дудорова, В. М. Киричка, М. О. Комарницької, О. В. Коротюк, О. М. Литвинова, Р. О. Ніколенка, О. С. Перешивко, М. В. Рябенка, Є. Л. Стрельцова, В. І. Тютюгіна, М. І. Хавронюка, Ю. І. Шиндель та інших.

Правове регулювання аудиторської діяльності досліджували М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бутинець, В. М. Дереконь, Л. Л. Кінащук, О. А. Петрик, В. Є. Труш, Л. А. Савченко та інші.

У науковій літературі дискусійним залишається питання, що являє собою аудит, серед вчених зустрічаються різні точки зору щодо визначення понять «аудит» та «аудиторська діяльність».

А. О. Баранова визначає аудиторську діяльність як підприємницьку діяльність зі здійснення незалежних позавідомчих перевірок фінансової звітності [9, с. 24]. В. Є. Труш вважає, що аудиторська діяльність ширша і передбачає практичне виконання як аудиту, так і аудиторських послуг [135, с. 4].

Л. Л. Кінащук запропонувала власне авторське визначення поняття «аудиторська діяльність», якою є самостійна, ініціативна, на власний ризик фінансового-контрольна діяльність аудиторів і аудиторських фірм, що включає проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг з метою забезпечення фінансових інтересів суб’єктів господарювання та держави.

У даному випадку, враховуючи позицію про те, що аудит має здійснюватися і щодо державних органів, то під поняттям суб’єкт господарювання, вчена визначала підконтрольні суб’єкти, на які поширюватиметься аудиторський фінансовий контроль. Фінансовий контроль, який проводять аудитори та аудиторські фірми доцільно назвати «аудиторським фінансовим контролем» [67, с. 112].

Під аудитом вчена розуміла метод аудиторського фінансового контролю, який передбачає оцінку публічної фінансової звітності, обліку первинних документів, іншої інформації з фінансової діяльності та представлення результатів зацікавленим користувачам з метою зменшення їх фінансового ризику та захисту публічних інтересів [67, с. 119].

На думку В. Я. Савченко, аудит є видом підприємницької діяльності аудиторів чи аудиторських фірм, що покликані захищати інтереси власників,

інвесторів, а також держави [201, с. 9]. В. Є. Слюсаренко у своєму монографічному дослідженні пише, що сучасний аудит – це особлива організаційна форма економічного контролю [208, с. 9].

О. А. Петрик також розглядає аудит як форму незалежного контролю звітності та діяльності суб'єктів господарювання [5, с. 8].

М. Т. Білуха вважав, що аудит відноситься до інтелектуальної діяльності, яка здійснює дослідження фінансово-господарської діяльності з метою підвищення прибутковості, відповідно до замовлень, передбачених угодами між аудиторськими організаціями і суб'єктами підприємницької діяльності. На думку вченого, аудит слід включити у систему фінансово-господарського контролю як окремий вид фінансового контролю [10, с. 78, 98].

Л. А. Савченко пропонує визначати аудит як консультативно-дорадчу діяльність, яка має відповідну мету та здійснюється на основі відповідних стандартів чи інших нормативних документів аудиторськими фірмами (приватними аудиторами), державними органами, їх підрозділами (державними аудиторами), а також внутрішніми аудиторськими службами підконтрольних суб'єктів [203, с. 99].

Інші вчені визначають аудит як необхідну, своєрідну експертизу бізнесу, за допомогою якої визначаються критерії достовірності показників фінансової звітності, а також ведення обліку та аналізу [6, с. 19].

Закон про аудит визначає аудиторську діяльність як незалежну професійну діяльність аудиторів та аудиторських фірм з надання аудиторських послуг, які зареєстровані в Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності. Аудит фінансової звітності є аудиторською послугою з перевірки даних бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності юридичної особи з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність вимогам національних положень бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів аудиту та іншим вимогам (п. 1, п. 3 ч. 1 ст. 1) [157].

Аудитор може здійснювати аудиторську діяльність у складі аудиторської фірми або самостійно як фізична особа - підприємець, якщо не є працівником аудиторської фірми (ч. 2 ст. 4).

Аудиторськими послугами є: аудит, огляд фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності, виконання завдань з надання впевненості, а також інші професійні послуги, що надаються відповідно до міжнародних стандартів аудиту (п. 7 ч. 1 ст. 1) [157].

ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» містить перелік суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані щорічно проводити аудит фінансової звітності, а також оприлюднювати фінансову звітність разом з аудиторським звітом на своїй вебсторінці:

- підприємства, що становлять суспільний інтерес (банки, емітенти цінних паперів, недержавні пенсійні фонди, страховики, великі підприємства);
- суб'єкти природних монополій на загальнодержавному ринку;
- публічні акціонерні товариства;
- суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях;
- середні підприємства, мікропідприємства та малі підприємства (ч. 3 ст. 14) [158].

Таким чином, поняття «аудиторська діяльність» включає в себе поняття «аудит», який є аудиторською послугою з перевірки даних бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності юридичної особи щодо її відповідності вимогам національних положень бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів аудиту та іншим вимогам. Аудит проводиться аудитором як фізичною особою-підприємцем або як працівником аудиторської фірми.

До основних особливостей аудиту фінансової звітності слід віднести:

- аудиторський звіт щодо фінансової звітності зменшує ризики прийняття неправильних рішень при його використанні;

- аудит не лише виявляє порушення в діяльності, але й надає допомогу по їх усуненню, зокрема, аудит нерідко проводять перед плановою перевіркою органів державного фінансового контролю з метою уникнення фактів виявлення правопорушень та накладення штрафів;

- аудитор працює на договірних засадах з клієнтом, тому має відповідні зобов'язання перед ним та несе відповідальність за їх порушення;

- аудитор складає звіт, в якому надає рекомендації щодо усунення виявлених недоліків та порушень;

- аудитор відповідає за достовірність аудиторського звіту, який суб'єкти господарської діяльності зобов'язані щорічно оприлюднювати на своїй вебсторінці.

У науковій літературі також звертають увагу на наявність паралельно двох аудитів, зокрема, державного та недержавного.

На думку О. А. Музики-Стефанчук та Ю. А. Михальського, державний аудит має характеристики відносної незалежності та об'єктивності на відміну від недержавного, а також піддається контролю з боку державних органів фінансового контролю [120, с. 270].

В. М. Дероконь також зазначає, що аудит як форма фінансового контролю за суб'єктом його ініціювання та здійснення може бути двох видів – державним і недержавним [43, с. 72].

Л. Л. Кінащук навпаки вважала, що аудит за своєю сутністю не може бути державним, оскільки державний контроль – це регламентована нормами права діяльність державних органів влади, спрямована на забезпечення дотримання усіма суб'єктами господарської діяльності законів та інших нормативно-правових актів. Аудит створює підґрунтя для управлінських рішень, що, у свою чергу, сприяє підвищенню ефективності діяльності управлінського апарату [67, с. 131].

Л. А. Савченко вважає, що має існувати комплексне визначення аудиту, яке охопить державний аудит, недержавний та внутрішній, що дасть змогу визначити місце аудиту в системі фінансового контролю [203, с. 99].

Державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю, який полягає у перевірці та аналізі фактичного стану справ щодо законного і ефективного використання державних чи комунальних коштів, майна, інших активів держави, а також правильності ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової звітності (ст. 363 ГК) [41].

Закон про аудит не поширюється на діяльність органів державної влади та посадових осіб, уповноважених на здійснення державного фінансового аудиту (ч. 2 ст. 2) [157].

28 жовтня 2015 року була утворена Держаудитслужба [198]. Відповідно до Положення про Держаудитслужбу, затвердженого постановою КМУ від 03 лютого 2016 року № 43, Держаудитслужба є центральним органом виконавчої влади, який реалізує державну політику в сфері державного фінансового контролю через здійснення, зокрема, державного фінансового аудиту [177].

Відповідно до Порядку проведення Держаудитслужбою державного фінансового аудиту діяльності суб’єктів господарської діяльності, аудит проводиться державним аудитором.

Державним аудитором є посадова особа органу Держаудитслужби, яка наділена повноваженнями з проведення аудиту та користується правами, визначеними законом.

Об’єктами державного аудиту є:

- суб’єкти господарської діяльності державної та комунальної власності;
- державні, казенні, комунальні підприємства;
- господарські товариства, у статутному капіталі яких частка державної власності перевищує 50 відсотків, їх дочірні підприємства;

- підприємства та господарські товариства, у статутному капіталі яких 50 і більше відсотків належить державним підприємствам та господарським товариствам з державною часткою власності не менше 50 відсотків, а також об'єднання таких підприємств (підпункти 4 та 7 п. 4) [178].

Отже, державний аудит є різновидом державного фінансового контролю, який здійснює перевірку та аналіз фактичного стану справ щодо законного і ефективного використання державних чи комунальних коштів, майна, інших активів держави, а також правильність ведення бухгалтерського обліку та достовірність фінансової звітності. Державний аудит проводиться державним аудитором.

В Україні також проводиться екологічний аудит, який забезпечує додержання законодавства про охорону навколишнього природного середовища в процесі господарської або іншої діяльності (ст. 8) [171].

ЗУ «Про екологічний аудит» до об'єктів екологічного аудиту відносить:

- підприємства, установи, організації, їх філії, представництва чи об'єднання, окремі виробництва;
- інші господарські об'єкти;
- системи екологічного управління.

Екологічний аудит проводиться екологічним аудитором (ч. 1 ст. 2, ст. 3) [171].

Таким чином, поняття «аудитор» фактично охоплює два різних суб'єкта: аудитора-підприємця, який надає замовнику за договором послуги господарсько-фінансового або екологічного характеру, та аудитора-держслужбовця, який виконує контрольно-ревізійну функцію щодо об'єктів державного аудиту.

Дослідження аудитора як спеціального суб'єкта кримінального правопорушення комплексно не здійснювалося, тому визначимо в яких кримінально-правових нормах законодавець визначив аудитора спеціальним суб'єктом.

КК не містить норм, в яких аудитор був би єдиним суб’єктом. Це свідчить про те, що на даний час законодавцем не виявлено можливості вчинення аудитором кримінально-протиправних посягань тільки на порядок здійснення аудиторської діяльності.

Кримінальним правопорушенням є передбачене КК суспільно небезпечне винне діяння, вчинене суб'єктом кримінального правопорушення (ст. 11 КК) [99].

Аудитор визначений спеціальним суб’єктом кримінального правопорушення в статтях 209^1, 232, 232^1, 358, 365^2 та 368^4 КК.

У статтях 209^1 та 232 КК відсутня вказівка на відповідного спеціального суб’єкта, проте це випливає зі змісту статті (у ст. 232) та з іншого нормативно-правового акту (у ст. 209^1).

Так, Закон про запобігання та протидію СПФМ визначає, зокрема, аудитора та аудиторську фірму (п. 7 ч. 2 ст. 6) [173].

З’ясувавши кримінальні правопорушення, в яких аудитор визначений спеціальним суб’єктом, спробуємо їх класифікувати. КК поділяє кримінальні правопорушення на кримінальні проступки та злочини. Злочини поділяються на нетяжкі, тяжкі і особливо тяжкі. За вчинення кримінального проступку передбачене основне покарання у виді штрафу в розмірі не більше трьох тисяч нмдг або інше покарання, не пов’язане з позбавленням волі.

За вчинення нетяжкого злочину КК передбачає основне покарання у виді штрафу в розмірі не більше десяти тисяч нмдг або позбавлення волі на строк не більше п’яти років, а за вчинення тяжкого злочину в КК передбачено основне покарання у виді штрафу в розмірі не більше двадцяти п’яти тисяч нмдг або позбавлення волі на строк не більше десяти років (ст. 12) [99].

Отже, є всі підстави класифікувати кримінальні правопорушення, в яких аудитор визначений спеціальним суб’єктом, за цим критерієм.

Так, у ст. 209^1 КК санкція ч. 1 визначає це кримінальне правопорушення як кримінальний проступок, а ч. 2 – як нетяжкий злочин.

Санкція ч. 1 ст. 232 КК визначає це кримінальне правопорушення як кримінальний проступок. У ст. 232^1 КК в ч. 1, ч. 2, ч. 3 та ч. 4 передбачені нетяжкі злочини.

В ст. 358 КК санкція ч. 2 визначає це кримінальне правопорушення як кримінальний проступок, а ч. 3 – як нетяжкий злочин.

В ч. 1 та ч. 2 ст. 365^2 КК передбачені нетяжкі злочини, а в ч. 3 – тяжкий злочин. У ст. 368^4 КК санкції ч. 1, ч. 2 та ч. 3 визначають ці кримінальні правопорушення як нетяжкі злочини, а ч. 4 – як тяжкий злочин [99].

За формами вчинення суспільно небезпечного діяння зазначені кримінальні правопорушення поділяються на такі:

- що вчиняються тільки шляхом дії (ч. 2 ст. 209^1, ст. 232, ст. 232^1, ч. 2 ст. 358, ст. 368^4 КК);

- що вчиняються як шляхом дії так і шляхом бездіяльності (ч. 1 ст. 209^1, ст. 365^2 КК).

За наявністю суспільно небезпечних наслідків:

- кримінальні правопорушення, які мають формальний склад (ст. 358, ст. 368^4 КК);

- кримінальні правопорушення, які мають матеріальний склад (ст. 209^1, ст. 232, ст. 232^1, ст. 365^2 КК).

Залежно від ступеня вираженості ознак аудитора у кримінально-правовій нормі:

- кримінальні правопорушення, в яких передбачено, що їх може вчинити аудитор (ст. 232^1, ст. 358, ст. 365^2, ст. 368^4 КК);

- кримінальні правопорушення, в яких немає вказівки на те, що вони можуть бути вчинені аудитором (ст. 209^1, ст. 232 КК).

Таким чином, серед кримінальних правопорушень, які передбачені в КК, доцільно виділити кримінальні правопорушення з урахуванням специфіки суб’єкта їх вчинення. Кримінальні правопорушення, що вчиняються аудитором як спеціальним суб’єктом кримінального правопорушення, за

ступенем тяжкості поділяються на кримінальні проступки, нетяжкі та тяжкі злочини.

Враховуючи наведену класифікацію можна запропонувати певний алгоритм, який може бути врахований під час кваліфікації відповідних кримінальних правопорушень:

- необхідно встановити, якому об'єкту кримінально-правової охорони заподіяна шкода в результаті вчинення кримінального правопорушення;
- визначити, чи є особа аудитором, а також встановити обсяг його повноважень на час вчинення кримінального правопорушення;
- виявити, в чому виражається суспільно небезпечне діяння та які наслідки воно спричинило.

Аудиторська діяльність в Україні характеризується наявністю складної та багаторівневої суб'єктної системи, яку слід розглянути більш детально. Перш за все, це відносини між державою та аудиторською системою, особливістю яких є те, що держава виступає в ролі суб'єкта, наділеного владними повноваженнями щодо створення та правової регламентації аудиту фінансової звітності, в тому числі щодо сприяння реалізації основних принципів аудиторської діяльності.

В якості іншої сторони цих відносин виступає аудиторська система в цілому, як самостійне формування, що має свою внутрішню структурну організацію. Основним інструментом регулювання відносин даного рівня є імперативна норма права.

Усі аудитори та аудиторські фірми, згідно з Законом про аудит, підлягають суспільному нагляду, який здійснює Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю (ч. 1 ст. 15). Зазначений орган також здійснює розгляд справ про адміністративні правопорушення щодо ненадання інформації, а також щодо неоприлюднення фінансової звітності разом з аудиторським звітом (ч. 4 ст. 15) [157].

Аудиторська палата України здійснює реєстрацію аудиторів та аудиторських фірм, забезпечує захист професійних прав аудиторів тощо. Також Аудиторська палата України щорічно отримує від аудиторів та аудиторських фірм звіти про надані ними послуги, аналізує їх та подає до Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю узагальнену інформацію про діяльність цих суб'єктів (ч. 4 ст. 47) [157].

Відносини аудиторів між собою зумовлюються рівністю учасників. Аудитори мають право об'єднатися в громадське об'єднання за професійними ознаками.

Одним з таких об'єднань є Спілка аудиторів України, яка створена та діє відповідно до Конституції України, ЗУ «Про громадські об'єднання», Закону про аудит, інших законодавчих актів України та Статуту Спілки [211].

Відносини між аудитором та клієнтом відображають специфіку договірних відносин між виконавцем та замовником аудиторських послуг, у яких пріоритетне значення набуває імперативний характер аудиту.

Особливе місце посідають міжнародні відносини в галузі аудиту, які здійснюються відповідно до національного законодавства та міжнародних договорів. Суб'єктами міжнародних відносин є Аудиторська палата України та Спілка аудиторів України.

Аудиторська палата України має право здійснювати міжнародне співробітництво з метою належного виконання делегованих повноважень (п. 9 ч. 5 ст. 47) [157].

Спілка аудиторів України взаємодіє з іншими національними та міжнародними професійними організаціями аудиторів, бухгалтерів, фахівців з права тощо (п. 2.3.4. Статуту Спілки) [211].

Таким чином, аудиторська діяльність в Україні характеризується наявністю складної та багаторівневої суб'єктної системи. Між державою та аудитором наявні «вертикальні» відносини підпорядкування, відповідальності

та підзвітності аудитора. При цьому аудитор має статус процесуально незалежної особи під час здійснення професійної діяльності.

Поняття «аудитор» фактично охоплює два різних суб'єкта: аудитора-підприємця, який надає замовнику за договором послуги господарсько-фінансового або екологічного характеру, та аудитора-держслужбовця, який виконує контрольно-ревізійну функцію щодо об'єктів державного аудиту.

1.3. Кримінальна відповідальність аудитора за законодавством окремих зарубіжних країн

Зародження сучасної аудиторської діяльності відбувалося у вигляді контрольно-ревізійної діяльності посадових осіб держави з метою здійснення контролю за порядком формування та витрачанням державних грошових ресурсів. Потреба в ефективній реалізації завдань держави з обліку доходів та витрат, збору податків стала основою для встановлення фінансового контролю в державі, метою якого було зменшення помилок і обману з боку нечесних чиновників.

Батьківщиною аудиту в сучасному розумінні справедливо вважають Великобританію. У період з 1862 по 1900 роки відбувається різке збільшення числа компаній, що супроводжується значним зростанням числа професійних бухгалтерів. В цей час також зароджується громадський контроль за діяльністю представників окремих професій. Однак відсутність вимоги обов'язкового аудиту призвело до зниження якості ведення бухгалтерського обліку, зростанню числа банкрутств та шахрайств. Як наслідок з 1900 року призначення незалежних аудиторів стає обов'язковим для компаній.

З 1948 року вводиться обов'язкове подання звіту про прибутки та збитки, складання консолідованої звітності та вимога об'єктивного та правильного підходу до ведення бухгалтерського обліку, визначаються кваліфікаційні вимоги до аудиторів, а в 1977 році формується Комітет з

аудиторської практики. Прийняті у Великобританії норми та стандарти аудиту, як загальні принципи, яких необхідно дотримуватись при проведенні аудиту, забезпечують високий рівень аудиторської таємниці в країні [5, с. 76].

У 2006 році було прийнято Закон Великобританії «Про компанії», який здійснив реформу корпоративного права та затвердив в новій редакції більшість нормативно-правових актів, що мають відношення до компаній. Діяльність аудиторів регулюється частиною XVI, яка має назву «Аудит».

Так, відповідно до ст. 507 Закону, особа вчиняє правопорушення: 1) якщо свідомо чи необережно внесе до звіту будь-яку інформацію, яка вводить в оману, неправдиву чи оманливу істотну інформацію; 2) якщо свідомо чи необережно зробить звіт з метою приховати: а) твердження, що рахунки компанії не узгоджуються з обліковими записами та деклараціями; б) заяву про необхідність отримання інформації та пояснень; в) твердження про те, що директори неправильно скористалися звільненням від зобов’язань щодо підготовки групових рахунків.

Ця стаття стосується: якщо аудитором є фізична особа; якщо аудитором є фірма, то будь-який директор, член, працівник або агент фірми, який має право на призначення аудитором компанії. До винної особи застосовується покарання у виді штрафу або позбавлення волі на строк до дванадцяти місяців [253].

Таким чином, у Великобританії аудитор та аудиторська фірма несуть кримінальну відповідальність за зловживання своїми повноваженнями, а також якщо свідомо чи необережно внесуть до звіту будь-яку інформацію, яка вводить в оману, неправдиву чи оманливу істотну інформацію. До винної особи застосовується покарання у виді штрафу або позбавлення волі на строк до дванадцяти місяців.

До XX століття незалежний аудит в США будувався за англійською моделлю, проте надалі американський аудит став розвиватися незалежно. Перш за все, необхідність розвитку незалежного аудиту було зумовлено

значною мірою потребою кредиторів, а особливо банків, в отриманні надійної фінансової інформації, яка виступала основою у прийнятті рішень про надання кредитів.

Особливу роль у розвитку аудиту відіграла глибока економічна криза 1929-1933 років, що викликала хвилю масових банкрутств акціонерних товариств та інших підприємств. Це зумовило необхідність проведення у більш жорсткій формі перевірок і затвердження бухгалтерської та іншої фінансової звітності організацій з боку незалежних аудиторів.

У 1934 році була створена Комісія з цінних паперів та бірж (Securities and Exchange Commission), яка відповідала за розвиток і стійкість фінансового ринку, одним із завдань якої було упорядкування бухгалтерського обліку та звітності американських компаній. З цього часу всі акціонерні товариства, зареєстровані на біржі, повинні публікувати свої річні звіти не пізніше трьох місяців після закінчення фінансового року. При цьому річні звіти в обов'язковому порядку повинні бути завірені бухгалтером-аудитором або аудиторською фірмою [5, с. 128].

30 липня 2002 року Президент США підписав закон Сарбанса-Окслі, який він охарактеризував як «найбільш далекі реформи американської ділової практики з часів Франкліна Делано Рузвельта». Закон передбачав проведення ряду реформ для посилення корпоративної відповідальності, розширення фінансових перевірок, посилення боротьби з корпоративним та бухгалтерським шахрайством, а також створював Раду з нагляду за бухгалтерським обліком державних компаній (PCAOB).

Зведена кодифікація федерального законодавства США (United States Code) складається з 54 розділів, кожний з яких присвячений окремій галузі права чи правовому інституту. Кримінальне законодавство зосереджено в розділі XVIII, який має назву «Злочини та кримінальна процедура» та складається з п'яти частин.

§ 1520 Кодексу США передбачає кримінальну відповідальність за

знищення записів корпоративного аудиту.

(a) (1) Будь-який бухгалтер, який проводить аудит емітента цінних паперів, до якого застосовується розділ 10A (a) Закону про торгівлю цінними паперами 1934 року, повинен підтримувати всі перевірки або перевірки робочих документів протягом 5 років з моменту закінчення фінансового періоду, в якому було проведено аудит.

(2) Комісія з цінних паперів та бірж оприлюднює протягом 180 днів після відповідного повідомлення такі норми та правила, які є обґрунтовано необхідними, стосовно зберігання відповідних записів, таких як робочі папери, документи, що формують основу аудиту, меморандуми, кореспонденцію, повідомлення, інші документи та записи (включаючи електронні записи), які створюються, надсилаються або отримуються у зв'язку з аудитом і містять висновки, думки, аналізи або фінансові дані, що стосуються аудиту, який проводився будь-яким бухгалтером, що проводить аудит емітента цінних паперів.

(b) Той, хто свідомо і навмисно порушує підпункт (a) (1) або будь-яке правило чи положення, що оприлюднені Комісією з цінних паперів та бірж згідно з підпунктом (a) (2), карається штрафом або позбавленням волі на строк не більше 10 років, або одночасне застосування обох покарань.

(c) Ніщо в цьому параграфі не має вважатися таким, що зменшує або звільняє будь-яку особу від будь-яких інших обов'язків чи зобов'язань, покладених федеральним чи законодавством штата, для збереження або утримання від знищення будь-якого документа [266].

Відповідно до § 3571 Кодексу США, штраф за вчинення злочину фізичною особою не може перевищувати 250 тисяч доларів США, штраф за вчинення злочину корпорацією не може перевищувати 500 тисяч доларів США [266].

Таким чином, в США важливу роль у проведенні аудиторських перевірок відіграють національні традиції. Аудиторська діяльність

здійснюється бухгалтером-аудитором або аудиторською фірмою. За встановленні факти умисного подання недостовірної фінансової звітності, яка дезінформує державні органи чи несе збиток клієнту, аудитор карається штрафом та/або позбавленням волі на строк не більше десяти років.

У Франції головна роль у зовнішньому фінансовому контролі за діяльністю підприємств та організацій недержавного сектору економіки належить незалежним бухгалтерам і ревізорам. Історія незалежних ревізорів у Франції почалася з декрету 1969 року та постанови уряду від 24 січня 1994 року, відповідно до яких була створена Національна компанія незалежних ревізорів. В країні є дві основні організації, які займаються аудиторською діяльністю: Палата експертів-бухгалтерів, які залучаються до перевірок бухгалтерського обліку і звітності, та Національна компанія комісарів із перевірок по рахункам, що призначаються в обов'язковому порядку.

КК Франції містить норми, які передбачають відповідальність за посягання на професійну таємницю, а також за підробку, отримання чи використання підробленого документа.

Так, відповідно до ст. 226-13 КК Франції, розкриття інформації секретного характеру особою, яка володіє нею або в силу свого положення, або професії, або в силу своєї посади чи тимчасово виконуючих обов'язків, карається одним роком тюремного ув'язнення та штрафом у розмірі 15 000 євро.

Відповідно до ст. 441-1 КК Франції, підробкою є будь-яке неправдиве спотворення істини, здатне будь-яким чином зашкодити та вчинене будь-яким способом, у будь-якому письмовому тексті або на будь-якому іншому носії інформації, метою якого є встановлення доказу будь-якого права чи факту, що має юридичні наслідки. Підробка та використання підробки караються трьома роками тюремного ув'язнення та штрафом у розмірі 45 000 євро [100].

Відповідно до ст. 441-2 КК Франції, підробка, здійснена в будь-якому документі, виданому органом державного управління з метою підтвердження

будь-якого права, тотожності чи якості, чи надання будь-якого дозволу, карається п’ятьма роками тюремного ув’язнення та штрафом у розмірі 75 000 євро.

Використання підробки, згаданої у попередньому абзаці, карається такими ж покараннями. Покарання збільшується до семи років тюремного ув’язнення та штрафу у розмірі 100 000 євро, якщо підробка чи використання підробки вчинені: особою, яка володіє публічною владою, чи виконуючою обов’язки з державної служби, та яка діє при виконанні своїх повноважень; систематично або з метою полегшення вчинення будь-якого злочину чи забезпечення безкарності виконавця [100].

Відповідно до ст. 441-3 КК Франції, зловмисне зберігання одного із підроблених документів, визначених у ст. 441-2, карається двома роками тюремного ув’язнення та штрафом у розмірі 30 000 євро. Покарання збільшується до п’яти років тюремного ув’язнення та штрафу у розмірі 75 000 євро у випадку зловмисного зберігання декількох підроблених документів [100].

Відповідно до ст. 441-4 КК Франції, підробка, вчинена по відношенню до державних ділових паперів або паперів, засвідчених посадовими особами, або по відношенню до даних реєстрації, здійсненої за приписом державної влади, карається десятьма роками тюремного ув’язнення та штрафом у розмірі 150 000 євро. Використання підробки карається такими ж покараннями.

Покарання збільшується до п’ятнадцяти років ув’язнення та штрафу у розмірі 225 000 євро, якщо підробка або використання підробки здійсненні будь-якою особою, яка володіє публічною владою або виконує обов’язки з державної служби, та діє при виконанні своїх повноважень або своїх обов’язків [100].

Замах на вчинення проступків, передбачених статтями 441-1, 441-2 та 441-4, карається такими ж покараннями (ст. 441-9 КК Франції).

Відповідно до ст. 441-10 КК Франції, фізичні особи, винні у вчинені злочинів та проступків, передбачених даною главою, підлягають наступним покаранням:

- заборона користуватися політичними, цивільними та сімейними правами;

- заборона обіймати публічну посаду або займатися професійною чи громадською діяльністю, при здійсненні або у зв'язку із виконанням якої злочинне діяння було вчинено, або займатися комерційною чи промисловою діяльністю, керувати, контролювати, безпосередньо або опосередковано, комерційною чи промисловою установою або комерційним закладом. Ці заборони можуть призначатися сумісно;

- вилучення із участі у державних угодах;

- конфіскація речі, яка слугувала чи була призначена для вчинення злочинного діяння, за винятком предметів, що підлягають реституції [100].

Таким чином, аудиторська діяльність у Франції повністю контролюється державними органами. КК Франції передбачає кримінальну відповідальність за розкриття таємної інформації, а також за підробку, отримання чи використання підробленого документа. Підробка будь-якого офіційного документа карається п'ятьма роками тюремного ув'язнення та штрафом у розмірі 75 000 євро. При підробці або використанні підробки державним аудитором покарання збільшується до п'ятнадцяти років ув'язнення та штрафу у розмірі 225 000 євро.

Перші кроки становлення аудиторської діяльності в Німеччині були зроблені в 1870 році, коли відповідно до додатку до Закону «Про акціонерні товариства» спостережні ради цих товариств зобов'язані були здійснювати перевірку балансу, звіту та розподілу прибутку, а також доповідати про результати перевірки на загальних зборах акціонерів.

Після закінчення Другої світової війни у Дюссельдорфі було створено Інститут аудиторів Німеччини. Метою діяльності Інституту і до цього часу є

сприяння розвитку даної професії, розробка єдиних норм для її представників та забезпечення країни аудиторськими кадрами. Державний вплив на аудиторську діяльність в Німеччині пов’язаний з тим, що всі аудитори та аудиторські фірми в обов’язковому порядку повинні бути членами Аудиторської палати, головне завдання якої полягає у захисті професійних інтересів аудиторів та сприянні зростанню авторитету аудиторської професії [16, с. 471-472].

КК ФРН передбачає відповідальність за розкриття аудитором таємної інформації. До винної особи застосовується покарання у виді штрафу або позбавлення волі на строк до одного року (ч. 1 § 203) [255].

Аудит та публікація фінансової звітності в Швейцарії є обов’язковими для акціонерних товариств і великих компаній. Для невеликих компаній аудит може здійснюватися незареєстрованим аудитором [16, с. 484].

КК Швейцарії передбачає відповідальність аудитора за розголошення таємниці, що була їм отримана внаслідок його професійної діяльності.

Так, відповідно до ст. 321 КК Швейцарії, аудитор зобов'язаний зберігати таємницю на підставі зобов'язального права, а також помічник аудитора, у разі якщо розголошують таємницю, що була довірена їм внаслідок їхньої професійної діяльності, караються за скаргою потерпілої особи позбавленням волі на строк до трьох років або штрафом. Так само караються особи, які навчаються відповідній професії, у разі якщо вони розголосили таємницю, яку повинні були зберігати під час навчання. Розголошення таємниці карається також і після припинення професійної діяльності або навчання [261].

Отже, аудитор, його помічник, а також особа, яка навчається відповідній професії, в Швейцарії несуть кримінальну відповідальність за розголошення таємниці, що була довірена їм внаслідок їхньої професійної діяльності. До винної особи застосовують покарання у виді штрафу або позбавлення волі на строк до трьох років. Розголошення таємниці також карається і після припинення професійної діяльності або навчання.

КК Іспанії у главі II під назвою «Про підробку документів» містить норми, які передбачають відповідальність за підробку державних, офіційних і комерційних документів, а також за внесення неправдивих даних до них.

Так, відповідно до ч. 1 ст. 390 КК Іспанії, карається позбавленням волі на строк від трьох до шести років, штрафом від шести до двадцяти чотирьох місячних ставок і позбавленням права займати відповідну посаду на строк від двох до шести років посадова особа або державний службовець, який, здійснюючи свої посадові обов'язки: підробить будь-яку частину документу, або його реквізити, які мають істотне значення; вчинить симуляцію документу або його частини, що призведе до помилкового сприйняття його справжності; зазначить осіб, які начебто брали участь в акті (правочині), коли насправді вони цього не робили, чи зазначить осіб, які брали участь в акті (правочині), їх заяви або волевиявлення, відмінні від тих, які вони здійснили насправді; зазначить неправдиві дані.

Відповідно до ч. 1 ст. 392 КК Іспанії, приватна особа, яка здійснить підробку державного, офіційного або комерційного документа, визначену в трьох перших пунктах ч. 1 ст. 390, карається позбавленням волі на строк від шести місяців до трьох років і штрафом на суму від шести до дванадцяти місячних ставок [96].

Таким чином, в Іспанії відсутні кримінально-правові норми, в яких аудитор визначений спеціальним суб'єктом, проте за підробку офіційного документа або за внесення неправдивих даних до аудитора застосовується покарання у виді штрафу на суму від шести до дванадцяти місячних ставок з позбавленням волі на строк від шести місяців до трьох років.

КК Австрії містить норму, яка передбачає відповідальність за надання аудиторами неприйнятних звітів певним асоціаціям.

Так, відповідно § 163b КК Австрії, (1) якщо будь-яка особа, яка виконує функції аудитора, аудитора організації, спеціального аудитора, аудитора злиття, аудитора фонду, члена екзаменаційної комісії або будь-якого експерта,

призначеного на підставі положень законодавства про асоціації щодо асоціацій, перелічених в § 163c, в аудиторському звіті чи під час розголошення інформації на загальних зборах, зборах акціонерів або членів асоціації:

- невірно, неповно або неприйнятним чином подає важливу інформацію;

- не згадує про річну або консолідовану фінансову звітність, про звіт керівництва, або інший висновок, контракт, звіт чи іншу важливу інформацію, яка передбачена в § 163a (1), та якщо це завдало значної шкоди компанії, асоціації, її акціонерам, членам, кредиторам або інвесторам, то такі дії караються позбавленням волі на строк до двох років [256].

Відповідно § 163c КК Австрії, §163b застосовується до таких асоціацій: товариство з обмеженою відповідальністю; акціонерні корпорації; європейські компанії (SE); кооперативи; європейські кооперативи (SCE); асоціації взаємного страхування; великі асоціації у значенні, предбаченому в ч. 2 § 22 Закону про асоціації 2002 року; відкриті компанії та товариства з обмеженою відповідальністю у значенні, передбаченому в § 189; ощадні каси; приватні фонди; іноземні асоціації, порівнянні з зазначеними асоціаціями [257].

Отже, в Австрії аудитор несе кримінальну відповідальність за надання неповної або недостовірної інформації в аудиторському звіті, а також за розголошення такої інформації на загальних зборах, зборах акціонерів або членів асоціації, якщо це завдало значної шкоди компанії, асоціації, її акціонерам, членам, кредиторам або інвесторам. Винна особа карається позбавленням волі на строк до двох років.

КК Чехії передбачає відповідальність аудитора за видачу неправдивого аудиторського звіту або неправдивого висновку щодо іншої особи про її фінансовий стан або майнові відносини. Винна особа підлягає покаранню у виді позбавлення волі на строк до двох років або заборони діяльності (ст. 259) [101].

В Угорщині застосовується кримінальна відповідальність у разі порушення правил бухгалтерського обліку, зокрема, будь-яка особа, яка

порушує систему документації або порушує річну звітність, бухгалтерські та аудиторські зобов'язання, передбачені Законом про бухгалтерський облік або нормативними актами, а отже:

- спричиняє помилку, яка тлумачиться як суттєвий вплив на справжнє та чесне уявлення;

- перешкоджає огляду чи інспектуванню його фінансового стану у даному фінансовому році;

- є винним у вчиненні тяжкого злочину, що карається позбавленням волі на строк до трьох років (ст. 403 КК Угорщини) [260].

КК Польщі містить норму, яка передбачає відповідальність за засвідчення в документі обставин, що мають юридичне значення, але не відповідають дійсності.

Так, відповідно до § 1 ст. 271 КК Польщі, посадова особа або інша особа, уповноважена до видачі документа, яка внесла до нього неправдиву інформацію щодо обставин, що мають юридичне значення, підлягає покаранню у виді позбавлення волі від трьох місяців до п’яти років.

У випадку незначного значення діяння винний підлягає покаранню у виді штрафу або обмеження волі. Якщо винний вчинив діяння, передбачене в § 1, з метою отримання майнової чи особистої вигоди, він підлягає покаранню у виді позбавлення волі на строк від шести місяців до восьми років (§ 2, § 3 ст. 271 КК Польщі) [98].

Таким чином, у Польщі аудитор несе кримінальну відповідальність у разі внесення до звіту неправдивої інформації щодо обставин, що мають юридичне значення. До винної особи застосовується покарання у виді позбавленням волі на строк від трьох місяців до п’яти років, яке може бути збільшене до восьми років у разі вчинення діяння з метою отримання майнової чи особистої вигоди.

КК Швеції передбачає відповідальність за розголошення таємниці, що була отримана внаслідок професійної діяльності.

Так, особа, яка розкриває інформацію, яку вона мала зберігати в секреті відповідно до закону або іншого нормативного акта або наказу або положення, виданого на основі закону або іншого нормативного акта, або якщо вона незаконно використовує такий секрет, якщо покарання за це діяння по-іншому спеціально не встановлено, то така особа за порушення професійної конфіденційності карається штрафом або позбавленням волі строком не більше одного року. Особа, яка через необережність здійснює зазначене діяння, карається штрафом (ч. 1 ст. 3 глава 20) [256].

Отже, у Швеції аудитор несе кримінальну відповідальність за необережне або умисне порушення професійної таємниці.

Цікавим є досвід Фінляндії, яка застосовує кримінальну відповідальність до особи, яка здійснює діяльність під особливим наглядом органу влади, представника або працівника такої особи, а також аудитора корпорації, який під час обов’язкової інспекції або іншим чином виконуючи передбачений законом обов’язок звітування забезпечує контролюючий орган юридично значимою неправдивою усною інформацією.

Винній особі призначається покарання у виді штрафу або позбавлення волі на строк не більше шести місяців, якщо законодавство не передбачає більш суворе покарання за вчинене (розділ 8, глава 16 КК Фінляндії) [259].

У Болгарії кримінальна відповідальність застосовується до аудитора, який засвідчив неправдивий фінансовий звіт, а також за допомогу в ухиленні від нарахування або сплати податкових зобов'язань у великих чи особливо великих розмірах, а також за допомогу у приховуванні у великих чи особливо великих розмірах обов'язкових внесків на державне соціальне забезпечення або медичне страхування.

Так, відповідно до ч. 2 ст. 260 КК Болгарії, зареєстрований аудитор, який засвідчує неправдивий річний фінансовий звіт, знаючи про цей факт, карається позбавленням волі на строк до одного року з позбавленням права обіймати

певну державну чи громадську посаду та займатися певною професією чи діяльністю [258].

Крім того, за ухилення від нарахування або сплати податкових зобов'язань у великих розмірах шляхом складання або використання документа неправдивого змісту, фальшивого чи підробленого документа в господарських операціях, у бухгалтерському обліку або при наданні інформації органам доходів і зборів чи державним виконавцям, якщо зазначені дії вчинені за участю зареєстрованого аудитора, призначається покарання у виді позбавлення волі на строк від двох до шести років та штраф до 5000 левів з позбавленням права обіймати певну державну чи громадську посаду та займатися певною професією чи діяльністю (ч. 2 ст. 255 КК Болгарії).

За ухилення від нарахування або сплати податкових зобов'язань в особливо великих розмірах призначається покарання у виді позбавлення волі на строк від трьох до восьми років з конфіскацією частини або всього майна винної особи (ч. 3 ст. 255 КК Болгарії).

Якщо податкове зобов’язання разом із належними відсотками сплачується до бюджету до завершення судового розслідування в суді першої інстанції, то винній особі призначається покарання у виді позбавлення волі на строк до двох років та штраф до 500 левів, а згідно з ч. 3 – до трьох років позбавлення волі та штраф до 1000 левів (ч. 4 ст. 255 КК Болгарії) [258].

Кримінально караним також є приховування у великих розмірах обов'язкових внесків на державне соціальне забезпечення або медичне страхування шляхом складання або використання в господарській діяльності, бухгалтерському обліку або при наданні інформації органам доходів і зборів документа, що містить неправдиві відомості, фальшивого або підробленого документа, вчиненого разом із зареєстрованим аудитором.

Зазначені дії караються позбавленням волі на строк від одного до шести років та штрафом до 5000 левів з позбавленням права обіймати певну

державну чи громадську посаду та займатися певною професією чи діяльністю (ч. 2 ст. 255b КК Болгарії) [258].

За приховування в особливо великих розмірах обов'язкових внесків на державне соціальне страхування або медичне страхування призначається покарання у виді позбавлення волі на строк від двох до восьми років з конфіскацією частини або всього майно винної особи (ч. 3 ст. 255b КК Болгарії).

Якщо до завершення судового слідства в суді першої інстанції обов'язкові внески на державне соціальне страхування або медичне страхування сплачуються до бюджету разом із відсотками на них, то винній особі призначається покарання у виді позбавлення волі на строк до двох років та штраф до 500 левів, а згідно з ч. 3 – до трьох років позбавлення волі та штраф до 1000 левів (ч. 4 ст. 255b КК Болгарії) [258].

Отже, в Болгарії кримінальній відповідальності підлягає зареєстрований аудитор, який засвідчив неправдивий фінансовий звіт, а також видав документ, що містить неправдиві відомості чим допоміг ухилитися від нарахування або сплати податкових зобов'язань у великих чи особливо великих розмірах, а також якщо допоміг приховати у великих чи особливо великих розмірах обов'язкові внески на державне соціальне забезпечення або медичне страхування. До винної особи може бути застосоване покарання у виді позбавлення волі на строк до восьми років з конфіскацією частини або всього майно. Якщо податкове зобов’язання або обов'язкові внески разом із належними відсотками сплачуються до бюджету до завершення судового розслідування в суді першої інстанції, то винній особі призначається більш м’яке покарання.

В Естонії аудитор підлягає кримінальній відповідальності за заздалегідь невірне відображення у звіті обставин, що стали йому відомі під час проведення аудиторської перевірки.

До винної особи застосовується покарання у виді штрафу або позбавлення волі на строк до одного року (ст. 148-13 КК Естонії) [263].

КК Молдови передбачає відповідальність за умисне використання особою, керуючим комерційною, громадською чи іншою недержавною організацією або працюючим для такої організації свого службового становища в корисливих чи інших особистих інтересах, що призвело до заподіяння шкоди у значних розмірах.

До винної особи застосовується покарання у виді штрафу в розмірі від 150 до 400 умовних одиниць або позбавлення волі на строк до трьох років з позбавленням права на обіймання посади чи зайняття діяльністю на строк від двох до п’яти років.

Якщо зазначені дії вчинені в інтересах організованої злочинної групи або злочинної організації, або спричинили тяжкі наслідки, то винній особі призначається покарання у виді позбавлення волі на строк від трьох до семи років з позбавленням права на обіймання посади чи зайняття діяльністю на строк від двох до п’яти років (ст. 335) [97, с. 436-437].

Значний або істотний характер заподіяної шкоди встановлюється з урахуванням вартості, кількості та значущості матеріальних цінностей для жертви, її матеріального стану та доходів, наявності осіб, що знаходяться на її утриманні, інших обставин, що істотно впливають на матеріальне становище жертви (ч. 2 ст. 126). Одна умовна одиниця штрафу дорівнює 20 леям (ч. 2 ст. 64) [97, с. 278, 307].

Таким чином, аудитор та керівник аудиторської фірми в Молдові несуть кримінальну відповідальність за зловживання своїми повноваженнями. Кваліфікуючими ознаками є вчинення протиправних дій в інтересах організованої злочинної групи або злочинної організації, або якщо вони спричинили тяжкі наслідки. До винної особи застосовується покарання у виді позбавлення волі на строк від трьох до семи років з позбавленням права на обіймання посади чи зайняття діяльністю на строк від двох до п’яти років.

КК Туреччини передбачає відповідальність аудитора за надання неправдивої інформації про компанії або кооперативи, а також за отримання неправомірної вигоди.

Так, відповідно до ст. 164 КК Туреччини, якщо засновник, партнер, менеджер, директор, представник, член правління директорів, член ради внутрішнього аудиту або ліквідатор самі по собі або через іншого, зробили публічну заяву, або доповідь, або зробили рекомендації для Генеральної Асамблеї та надали неправдиву і важливу інформацію, яка здатна завдати шкоди зацікавленим особам, засуджуються до покарання у виді позбавлення волі на строк від шести місяців до трьох років або судовий штраф [264].

Відповідно до ч. 7 ст. 252 КК Туреччини, якщо особа, яка отримує або вимагає неправомірну вигоду або погоджується на це, є суддею, свідком-експертом, державним нотаріусом або аудитором, покарання, яке накладається, збільшується від третини до половини [264].

Отже, аудитору за надання неправдивої інформації про компанії або кооперативи в Туреччині призначається покарання у виді позбавлення волі на строк від шести місяців до трьох років або судовий штраф. У разі вимагання та отримання неправомірної вигоди аудитором, а також якщо аудитор погоджується її отримати, покарання, яке накладається, збільшується від третини до половини.

В Ізраїлі кримінально караним є видача неправдивого документа стосовно істотних відомостей, що можуть вплинути на права особи, зокрема, той, хто законно уповноважений або від нього вимагається за законом видати документ, який може вплинути на права особи, і він видає його, усвідомлюючи, що даний документ є хибним щодо істотних відомостей, карається позбавленням волі строком на п'ять років (ст. 281 КК Ізраїлю) [59].

КК Казахстану передбачає відповідальність за зловживання повноваженнями аудитором, який працює в аудиторській фірмі, або керівником аудиторської фірми з корисливих мотивів в своїх інтересах або інших осіб або

організацій, чи спричинення шкоди іншим особам або організаціям, якщо таке діяння заподіяло істотну шкоду.

Винна особа карається штрафом у розмірі до чотирьох тисяч місячних розрахункових показників або виправними роботами у тому ж розмірі, або з залученням до громадських робіт, або обмеженням волі на строк до чотирьох років, або позбавленням волі на той самий строк з конфіскацією майна або без такої, з позбавленням права на обіймання посади чи зайняття діяльністю на строк до п’яти років.

Ті самі дії, вчинені щодо завідома неповнолітньої або недієздатної особи, або повторно, караються штрафом у розмірі до п’яти тисяч місячних розрахункових показників або виправними роботами у тому ж розмірі, або з залученням до громадських робіт, або обмеженням волі на строк до п’яти років, або позбавленням волі на той самий строк з конфіскацією майна або без такої, з позбавленням права на обіймання посади чи зайняття діяльністю на строк до п’яти років (ст. 251) [225].

Таким чином, у Казахстані кримінальній відповідальності за зловживання своїми повноваженнями підлягає аудитор, який працює в аудиторській фірмі, а також керівник аудиторської фірми. Кваліфікуючими ознаками є вчинення кримінального правопорушення щодо завідомо неповнолітньої або недієздатної особи чи повторно. Санкція статті має високий рівень диференціації кримінальної відповідальності та передбачає покарання у виді штрафу, виправних робіт, громадських робіт, обмеження волі або позбавлення волі з конфіскацією майна або без такої, з позбавленням права на обіймання посади чи зайняття діяльністю.

КК Монголії передбачає відповідальність за розголошення інформації про особу.

Так, якщо особа, яка отримала охоронювану законом інформацію про іншу особу, розголошує її без дозволу цієї особи, то це карається штрафом від чотирьохсот п'ятдесяти до п'яти тисяч чотирьохсот грошових одиниць або

громадськими роботами, або обмеженням права вільного проїзду на строк від одного місяця до одного року.

Якщо зазначене правопорушення було вчинене медичним експертом, педагогом, адвокатом, працівником правоохоронного органу, нотаріусом, соціальним працівником, державним службовцем, психологом, посередником, банківським службовцем або аудитором, який під час роботи дізнався таку особисту, ділову чи комерційну таємницю, то винна особа карається штрафом від п’яти тисяч чотирьохсот до двадцяти семи тисяч грошових одиниць або обмеженням права вільного проїзду за на строк від одного до п'яти років, або позбавленням волі на строк від одного до п'яти років (ст. 13.11) [254].

КК Китаю передбачає відповідальність для осіб, які здійснюють оцінку майна, експертизу, бухгалтерське, аудиторське чи юридичне обслуговування, та які умисно видали неправдиві свідоцтва, якщо такі дії спричинили обтяжуючі обставини. Винній особі призначається покарання у виді позбавлення волі на строк до п’яти років або короткостроковий арешт та штраф. Якщо винна особа при цьому зажадала або незаконно отримали майно третіх осіб, то призначається покарання у виді позбавлення волі на строк від п’яти до десяти років та штраф.

Вкрай недбале ставлення винної особи до своїх посадових обов'язків, що спричинило значні неточності у виданих свідоцтвах та призвело до серйозних наслідків, карається позбавленням волі на строк до трьох років або короткостроковим арештом та штрафом (ст. 229) [226].

Таким чином, в Китаї кримінально караним є умисна видача аудитором неправдивого звіту. Кваліфікуючою ознакою кримінального правопорушення є бажання отримати або незаконне одержання майна третіх осіб.

Позитивним для України, на нашу думку, є досвід Австрії, Болгарії, Великобританії, Естонії, Ізраїлю, Іспанії, Китаю, Польщі, США, Туреччини, Угорщини та Чехії, які передбачають кримінальну відповідальність аудитора за внесення до аудиторського звіту недостовірної або неповної інформації.

Висновки до розділу 1

Таким чином, дослідивши поняття, систему та еволюцію кримінально-правових норм, що передбачають відповідальність аудитора як спеціального суб'єкта кримінального правопорушення, ми дійшли наступних висновків.

1. Визначено, що становлення та розвиток аудиторської діяльності в Україні можна умовно поділити на наступні періоди:

- радянський період, за якого система фінансово-економічного контролю була орієнтована на обслуговування потреб держави і вирішення ідеологічних питань імперативними методами, що не притаманно аудиторській діяльності (1922-1991 роки);

- період становлення аудиторської діяльності після проголошення незалежності України, за якого формується нормативно-правова база аудиторської діяльності, з'являються представники іноземних аудиторських послуг (1992-1998 роки);

- період розвитку аудиторської діяльності в Україні, за якого відбувається підписання та ратифікація Кримінальної конвенції про боротьбу з корупцією, Конвенції ООН проти корупції, а також Додаткового протоколу до Кримінальної конвенції про боротьбу з корупцією; перехід до Міжнародних стандартів аудиту та адаптація аудиторської діяльності до них; встановлюється кримінальна відповідальність аудитора (1999-2013 роки);

- період гармонізації законодавства України до законодавства ЄС після підписання Угоди про асоціацію, за якого здійснюється імплементація актів законодавства ЄС та прийняття Закону про аудит (2014 рік і дотепер).

2. З'ясовано, що встановлення кримінальної відповідальності аудитора як спеціального суб'єкта кримінального правопорушення, було обумовлено підписанням та ратифікацією Кримінальної конвенції про боротьбу з корупцією, Конвенції ООН проти корупції, а також Додаткового протоколу до Кримінальної конвенції про боротьбу з корупцією.

Вказівка в КК на спеціального суб'єкта – аудитора, означає визнання законодавцем суспільної небезпечності вчинюваних аудитором діянь і можливості останнього завдати шкоди відповідним об'єктам кримінально-правової охорони.

КК передбачає відповідальність аудитора:

- за умисне порушення вимог антилегалізаційного законодавства (ст. 209^1);

- за умисне розголошення комерційної, банківської, професійної таємниці на ринках капіталу та організованих товарних ринках (ст. 232);

- за незаконне використання інсайдерської інформації (ст. 232^1);

- за складання чи видачу завідомо підробленого офіційного документу, який посвідчує певні факти, що мають юридичне значення (ч. 2 ст. 358);

- за порушення вимог антикорупційного законодавства (ст. 365^2, ст. 368^4).

3. Встановлено, що поняття «аудиторська діяльність» включає в себе поняття «аудит», який є аудиторською послугою з перевірки даних бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності юридичної особи щодо її відповідності вимогам національних положень бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів аудиту та іншим вимогам. Аудит проводиться аудитором як фізичною особою – підприємцем або як працівником аудиторської фірми.

Державний аудит є різновидом державного фінансового контролю, який здійснює перевірку та аналіз фактичного стану справ щодо законного і ефективного використання державних чи комунальних коштів, майна, інших активів держави, а також правильність ведення бухгалтерського обліку та достовірність фінансової звітності. Державний аудит проводиться державним аудитором.

В Україні також проводиться екологічний аудит, який забезпечує додержання законодавства про охорону навколишнього природного

середовища в процесі господарської або іншої діяльності. Екологічний аудит проводиться екологічним аудитором.

4. До основних особливостей аудиту фінансової звітності слід віднести:

- аудиторський звіт щодо фінансової звітності зменшує ризики прийняття неправильних рішень при його використанні;

- аудит не лише виявляє порушення в діяльності, але й надає допомогу по їх усуненню, зокрема, аудит нерідко проводять перед плановою перевіркою органів державного фінансового контролю з метою уникнення фактів виявлення правопорушень та накладення штрафів;

- аудитор працює на договірних засадах з клієнтом, тому має відповідні зобов'язання перед клієнтом та несе відповідальність за їх порушення;

- аудитор складає звіт, в якому надає рекомендації щодо усунення виявлених недоліків та порушень;

- аудитор відповідає за достовірність аудиторського звіту, який відповідні суб'єкти господарської діяльності зобов'язані щорічно оприлюднювати на своїй вебсторінці.

5. Визначено, що кримінальні правопорушення, які вчиняються аудитором як спеціальним суб'єктом кримінального правопорушення, за ступенем тяжкості поділяються на кримінальні проступки, нетяжкі та тяжкі злочини.

Запропоновано певний алгоритм, який може бути врахований під час кваліфікації відповідних кримінальних правопорушень:

- необхідно встановити, якому об'єкту кримінально-правової охорони заподіяна шкода в результаті вчинення кримінального правопорушення;

- визначити, чи є особа аудитором, а також встановити обсяг його повноважень на час вчинення кримінального правопорушення;

- виявити, в чому виражається суспільно небезпечне діяння та які наслідки воно спричинило.

6. Встановлено, що аудиторська діяльність в Україні характеризується наявністю складної та багаторівневої суб'єктної системи. Між державою та аудитором наявні «вертикальні» відносини підпорядкування, відповідальності та підзвітності аудитора. При цьому аудитор має статус процесуально незалежної особи під час здійснення професійної діяльності.

Поняття «аудитор» фактично охоплює два різних суб'єкта: аудитора-підприємця, який надає замовнику за договором послуги господарсько-фінансового або екологічного характеру, та аудитора-держслужбовця, який виконує контрольно-ревізійну функцію щодо об'єктів державного аудиту.

7. Проаналізовано кримінальне законодавство окремих зарубіжних країн та визначено підстави застосування кримінальної відповідальності до аудитора, зокрема, в США передбачено кримінальну відповідальність аудитора за встановленні факти умисного подання недостовірної фінансової звітності, яка дезінформує державні органи або несе збиток клієнту.

У Великобританії аудитор підлягає кримінальній відповідальності за зловживання своїми повноваженнями, а також за свідоме чи необережне внесення до аудиторського звіту будь-якої неправдивої або оманливої інформації.

В Австрії, Болгарії, Естонії, Ізраїлі, Іспанії, Китаї, Польщі, Туреччині, Угорщині та Чехії аудитор підлягає кримінальній відповідальності за внесення до аудиторського звіту недостовірної або неповної інформації.

У Монголії, Німеччині, Франції, Швейцарії та Швеції кримінально караним є розголошення таємної інформації, що була довірена аудитору внаслідок його професійної діяльності.

У Молдові та Казахстані до аудитора застосовується кримінальна відповідальність за зловживання своїми повноваженнями з корисливих мотивів у своїх інтересах або інтересах третіх осіб, якщо це завдало істотної шкоди.

РОЗДІЛ 2
КРИМІНАЛЬНО-ПРАВОВА ХАРАКТЕРИСТИКА ПРАВОПОРУШЕНЬ, ЩО ВЧИНЯЮТЬСЯ АУДИТОРОМ ЯК СПЕЦІАЛЬНИМ СУБ'ЄКТОМ КРИМІНАЛЬНОГО ПРАВОПОРУШЕННЯ

2.1. Об'єкт та предмет кримінальних правопорушень, що вчиняються аудитором як спеціальним суб'єктом кримінального правопорушення

Визначення поняття «склад кримінального правопорушення» існує лише в науковій літературі і має багато спільних ознак із ознаками кримінального правопорушення, проте поняття «склад кримінального правопорушення» не тільки дозволяє відмежувати кримінальне правопорушення від інших правопорушень, а й порівняти кримінальні правопорушення між собою, а також виділити серед них те, яке найбільш точно відповідає ознакам діяння, вчиненого винною особою.

Підставою кримінальної відповідальності є вчинення суспільно небезпечного діяння, яке містить склад кримінального правопорушення, передбаченого КК (ч. 1 ст. 2 КК) [99].

В. Я. Тацій визначав поняття «склад кримінального правопорушення» як сукупність встановлених у законі про кримінальну відповідальність юридичних ознак, що визначають вчинене суспільно небезпечне діяння як кримінально-протиправне [93, с. 108].

Таким чином, склад кримінального правопорушення виступає єдиною підставою кримінальної відповідальності та гарантує дотримання прав і свобод як винної особи, так і потерпілого від кримінального правопорушення, а також є основою кваліфікації та виступає об'єктом криміналізації (декриміналізації) суспільно небезпечних діянь.

Склад кримінального правопорушення складається з чотирьох елементів: об’єкт, об’єктивна сторона, суб’єкт та суб’єктивна сторона, які у свою чергу характеризуються певними ознаками.

Об’єкт та об’єктивна сторона разом характеризують об’єктивні ознаки складу кримінального правопорушення (тобто такі, що характеризують зовнішній прояв кримінального правопорушення, а також його об’єктивні властивості), а суб’єкт та суб’єктивна сторона – суб’єктивні (тобто такі, що характеризують особу, що вчинила кримінальне правопорушення, а також ставлення особи до вчиненого діяння).

Розглянемо елементи складів кримінальних правопорушень, в яких аудитор визначений спеціальним суб’єктом кримінального правопорушення, а також визначимо ознаки кожного з них.

Поняття «кримінальне правопорушення» почало застосовуватися в КК з 01 липня 2020 року, тому в науці кримінального права розповсюджене визначення об’єкта злочину, під яким традиційно вважають те, чому завдається шкода внаслідок вчинення злочину або створюється загроза її заподіяння. Найбільш розповсюдженими теоріями визначення об’єкта злочину є наступні:

- теорія суспільних відносин як об’єкта злочину (В. І. Борисов, М. Й. Коржанський, Є. В. Лащук, А.А. Музика, В. Я. Тацій).

Об’єктом злочину є охоронювані кримінальним законом суспільні відносини, на які посягає злочин, завдаючи їм певної шкоди чи створюючи загрозу заподіяння такої шкоди [12, с. 607; 79, с. 24; 80, с. 20; 86, с. 77-78; 89, с. 60; 212, с. 133; 215, с. 35].

В. Я. Тацій висловлюв думку, що об’єктом будь-якого кримінального правопорушення врешті-решт завжди є об’єктивно існуючі в суспільстві відносини між людьми, які поставлені під охорону закону про кримінальну відповідальність [93, с. 120].

- теорія цінностей як об’єкта злочину (А. В. Андрушко, Р. В. Вереша, П. С. Матишевський, Є. В. Фесенко, С. С. Яценко).

Об’єктом злочину визнаються цінності, що охороняються кримінальним законом, проти яких спрямований злочин та яким він може заподіяти чи заподіює шкоду [3, с. 6; 95, с. 134; 232, с. 9].

Є. В. Фесенко підкреслює, що суспільні відносини не є універсальною характеристикою об’єкта злочину. Цим поняттям, на думку вченого, не охоплюються такі особисті блага людини, як життя і здоров’я [233, с. 46].

Саме ціннісна теорія об’єкта злочину, вважає А. В. Андрушко, є оптимальною для визначення об’єкта злочинів проти волі, честі та гідності особи [1, с. 119].

- теорія правовідносин як об’єкта злочину (С. Я. Лихова, О. М. Готін).

Об’єктом злочину виступають врегульовані правом суспільні відносини, які поставлені під охорону кримінального закону [42, с. 57-59; 110, с. 78-79].

С. Я. Лихова вважає, що об’єктом злочину є лише ті суспільні відносини, які врегульовані нормами права – правовідносини; окремі елементи правовідносин (сама людина, цінності, свободи, права, блага) не можуть виступати як самостійні об’єкти злочину [109, с. 11].

- теорія блага як об’єкта злочину (С. Б. Гавриш).

Об’єктом злочину є конкретні блага, що охороняються кримінальним законом [40, с. 37].

Як би не доводилась теза, що злочином заподіюється шкода суспільним відносинам, пише С. Б. Гавриш, у реальній дійсності нічого подібного не відбувається та відбутися не може. Можуть бути знищені матеріальні предмети, з приводу яких вчиняються злочини, зникнути явища, що викликали останні, проте суспільні зв’язки залишаться незмінними або ж будуть видозмінені нашою свідомістю, але не більше [40, с. 37].

- теорія об’єкта злочину як встановленого порядку суспільних відносин у суспільстві (О. М. Костенко, А. В. Ландіна-Виговська).

Об’єктом злочину є встановлений порядок суспільних відносин у суспільстві, який визначений регулюючими нормами (юридичними, моральними) [82, с. 101-105; 83, с. 239].

О. М. Костенко та А. В. Ландіна-Виговська зазначають, що при вчиненні злочину в першу чергу порушується певний порядок відносин у суспільстві з приводу певних предметів – матеріальних і нематеріальних.

Суспільні відносини – це багатогранні зв’язки між соціальними групами, класами, націями, також в середині них у процесі їх економічної, соціальної, політичної і культурної діяльності; вони визначають істотні сторони особистих відносин людей, які безпосередньо пов’язані контактами. Але такі зв’язки в групі існують у чітко встановленому певними регулюючими нормами (юридичними, моральними) порядку [82, с. 104].

- теорія соціальної оболонки людини як об’єкта злочину (В. М. Трубніков).

Об’єктом злочину є соціальна оболонка людини, яку утворюють соціальні суспільні відносини [217, с. 86; 218, с. 81, 83; 219, с. 14].

Аргументи, які використані авторами даних концепцій, зауважує В. М. Трубніков, не можуть достатньою мірою переконати в правильності власних міркувань, тим більше й самі терміни «блага», «цінності», «інтереси», «сфери діяльності» є дуже розпливчастими, неконкретними та ще потребують додаткового роз’яснення і пояснення.

На думку вченого, будь-який злочин завжди, у всіх випадках, перш за все посягає та руйнує або порушує соціальну оболонку людини, яка виступає невід’ємною властивістю кожного члена суспільства [217, с. 81, 83].

- теорія про права та свободи як об’єкт злочину (Т. А. Павленко).

Права та свободи людини й громадянина, на думку вченої, у всіх випадках є об’єктом кримінально-правової охорони й виступають загальним об’єктом злочину [137, с. 99].

Вважаємо, що найбільш прийнятною є теорія об’єкта злочину як встановленого порядку суспільних відносин у суспільстві, оскільки саме вона відображає специфіку кримінально-правової охорони в державі.

У науці кримінального права виділяють класифікацію об’єктів злочину «за вертикаллю» та «за горизонталлю».

При класифікації об’єктів злочину «за вертикаллю» розрізняють загальний, родовий та безпосередній об’єкти (триступенева класифікація) [91, с. 90; 92, с. 95; 93, с. 123; 95, с. 135-136]. Окремі вчені є прихильниками чотириступеневої класифікації об’єктів злочинів, за якої вони поділяються на загальний, родовий, видовий та безпосередній об’єкти.

В. О. Навроцький визначає видовий об’єкт як об’єкт, який є спільним для безпосередніх об’єктів кількох злочинів. Видові об’єкти, вважає вчений, виокремлюються як щодо злочинів, які у чинному законодавстві передбачені статтями одного й того ж розділу, так і тих, що «розкидані» по різних розділах [228, с. 166].

В. Я. Тацій вважав, що виділення видового об’єкта не суперечить тричленній класифікації, а існує поряд із нею для виокремлення окремих груп суспільних відносин, які входять до родового об’єкта [215, с. 135].

Є. В. Фесенко зауважує, що хоча в чинному Кримінальному кодексі України розділи не поділяються на глави, є підстави вирізняти в кримінальному праві видові об’єкти. Вчений вважає, що видовим об’єктом злочину виступають цінності, на які посягає група злочинів і які становлять частину цінностей, визнаних законодавцем як родовий об’єкт злочинів, передбачених відповідним розділом Особливої частини КК [233, с. 82].

Структурі Особливої частини КК відповідає триступенева класифікація об’єктів кримінальних правопорушень, проте чотириступенева класифікація повністю прийнятна для наукової характеристики кримінальних правопорушень із спеціальним суб’єктом.

Склади кримінальних правопорушень, що вчиняються аудитором як спеціальним суб’єктом кримінального правопорушення, розміщені в трьох розділах КК, тому вони мають різний родовий об’єкт. Видовим об’єктом доцільно визнавати встановлений порядок здійснення професійної діяльності, пов’язаної з наданням публічних послуг, що охороняється КК.

Відповідний порядок суспільних відносин може виступати як видовим об’єктом кримінального правопорушення, що об’єднує групу кримінальних правопорушень, які вчиняються аудитором, так і безпосереднім (основним або додатковим) об'єктом конкретних складів кримінальних правопорушень.

Крім класифікації об’єктів «за вертикаллю», виділяють їх класифікацію і «за горизонталлю», сутність якої полягає в тому, що на рівні безпосереднього об’єкта виокремлюють основний та додатковий об’єкти.

Це має місце тоді, коли одним і тим же кримінальним правопорушенням заподіюється шкода кільком видам суспільних відносин. При цьому основний об’єкт присутній у кожному кримінальному правопорушенні, а його визначення дозволяє кваліфікувати суспільно небезпечне діяння, тоді як додатковий безпосередній об’єкт може бути або обов’язковим, або факультативним [64, с. 73].

Стаття 209^1 КК передбачає відповідальність за умисне порушення вимог антилегалізаційного законодавства [99].

Відповідно до п. 1 Положення про Держфінмоніторинг, затвердженого постановою КМУ від 29 липня 2015 року № 537, Держфінмоніторинг є центральним органом виконавчої влади, який реалізує державну політику у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму тощо [176].

Безпосереднім об’єктом кримінального правопорушення, передбаченого в ч. 1 ст. 209^1 КК, на думку В. Я. Тація, є суспільні відносини, які виникають при здійснені фінансового моніторингу за фінансовими операціями з метою виявлення їх зв’язку з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних

кримінально-протиправним шляхом, фінансування тероризму або розповсюдження зброї масового знищення. В ч. 2 ст. 209^1 КК – суспільні відносини, що забезпечують встановлений законом режим обмеженого доступу до інформації, яка надається спеціально уповноваженому органу [94, с. 258-259, 261].

О. О. Дудоров основним безпосереднім об'єктом в ч. 1 ст. 209^1 КК називає порядок забезпечення спеціально уповноваженого органу інформацією про фінансові операції, що відповідно до закону підлягають фінансовому моніторингу, з боку суб'єктів первинного фінансового моніторингу, а основним безпосереднім об'єктом в ч. 2 ст. 209^1 КК - встановлений законом порядок обмеженого доступу до інформації, яка надається спеціально уповноваженому органу.

Додатковими об'єктами цих злочинів, на думку вченого, є порядок здійснення службової діяльності та професійної діяльності, пов'язаної з наданням публічних послуг, встановлений порядок обігу та використання офіційних документів, комерційної і банківської таємниці, інтереси правосуддя, громадська безпека [126, с. 688-689; 127, с. 697].

Ю. Г. Старовойтова основний безпосередній об'єкт в ч. 1 ст. 209^1 КК визначає як правовідносини щодо інформаційного забезпечення Уповноваженого органу з боку суб'єктів первинного фінансового моніторингу, а в ч. 2 ст. 209^1 КК - правовідносини із забезпечення режиму обмеженого доступу до інформації, яка надається Уповноваженому органові, в частині виконання обов'язку не розголошувати таку інформацію.

Додатковими безпосередніми об'єктами злочинів, передбачених ст. 209^1 КК, є відносини у сфері службової діяльності. Цей об'єкт завжди зазнає шкоди оскільки в процесі надання відповідної інформації працівник СПФМ реалізує покладений на нього службовий обов'язок. Невиконання цього обов'язку неодмінно завдає шкоди нормальній, урегульованій законом діяльності такого суб'єкта й Уповноваженого органу.

У свою чергу розголошення інформації, яка надається Уповноваженому органу, є невиконанням покладеного на особу службового або професійного обов'язку, що також завдає шкоди певним відносинам у сфері службової діяльності. Додатковими факультативними об'єктами зазначених злочинів, на думку дослідниці, є відносини у рамках яких забезпечуються інтереси правосуддя [210, с. 63-64, 67-68].

У науково-практичному коментарі КК за редакцією І. М. Копотуна об'єктом злочину, передбаченого ст. 209^1 КК, визначено встановлений діючим законодавством порядок функціонування системи фінансового моніторингу [128, с. 362].

З огляду на визначення об'єкта кримінального правопорушення, якого ми дотримуємося в даному дослідженні, безпосереднім об'єктом кримінального правопорушення, передбаченого ч. 1 ст. 209^1 КК, виступає встановлений порядок забезпечення Держфінмоніторинга інформацією про фінансові операції, що відповідно до закону підлягають фінансовому моніторингу, а безпосереднім об'єктом ч. 2 ст. 209^1 КК – встановлений законом порядок обмеженого доступу до інформації, яка надається Держфінмоніторингу.

Додатковими безпосередніми об'єктами зазначених кримінальних правопорушень є встановлений порядок здійснення професійної діяльності, пов'язаної з наданням публічних послуг, а також встановлений порядок обігу і використання офіційних документів, комерційної, банківської та професійної таємниці.

Стаття 232 КК передбачає відповідальність за умисне розголошення комерційної, банківської, професійної таємниці на ринках капіталу або організованих товарних ринках [99].

Безпосереднім об'єктом зазначеного кримінального правопорушення є встановлений порядок суспільних відносин у сфері охорони комерційної, банківської або професійної таємниці. Додатковим безпосереднім об'єктом є

встановлений порядок здійснення професійної діяльності, пов'язаної з наданням публічних послуг.

Стаття 232^1 КК передбачає відповідальність за незаконне використання інсайдерської інформації [99].

В. Я. Тацій писав, що безпосереднім об'єктом є суспільні відносини, що виникають із приводу розкриття та використання інформації на фондовому ринку, а також забезпечують для всіх учасників ринку справедливі умови для торгівлі цінними паперами на основі однакової інформації про цінні папери та їх емітентів [94, с. 284].

У науково-практичному коментарі КК за редакцією І. М. Копотуна об'єктом злочину, передбаченого ст. 232^1 КК, визначено встановлений діючим законодавством порядок функціонування фондового ринку цінних паперів [128, с. 429].

О. О. Дудоров також вважає, що основним безпосереднім об'єктом є встановлений порядок здійснення господарської діяльності в частині забезпечення нормального функціонування ринку цінних паперів. Додатковим обов'язковим об'єктом, на думку вченого, є відносини власності, а факультативним – можуть бути відносини добросовісної економічної конкуренції [126, с. 782; 127, с. 790].

Р. А. Волинець висловлює думку, що право власності є складовою основних безпосередніх об'єктів злочинів проти фондового ринку. Воно належить відповідним учасникам ринку цінних паперів та реалізується через соціальні зв'язки на фондовому ринку, що набувають форми правовідносин [38, с. 151].

Вчений звертає увагу на те, що фондовий ринок є складовою фінансового ринку та фінансової системи. Отже, фінансова система в частині встановленого порядку випуску та обігу державних цінних паперів це, власне кажучи, фондовий ринок, який слід прямо називати, визначаючи безпосередні

об'єкти злочинів, передбачених статтями 199, 222^1, 223^2, 224, 232^1 та 232^2 КК [38, с. 145].

У свою чергу, особи, які здійснюють професійну діяльність, пов'язану з наданням публічних послуг (аудитори, експерти, нотаріуси), можуть бути суб'єктами злочинів, передбачених статтями 223^1 та 232^1 КК. Тому, на думку вченого, додатковим безпосереднім об'єктом цих злочинів виступає порядок здійснення професійної діяльності, пов'язаної з наданням публічних послуг [39, с. 186-187].

Отже, безпосереднім об'єктом кримінального правопорушення, передбаченого ст. 232^1 КК, виступає встановлений порядок розкриття та використання інсайдерської інформації на фондовому ринку. Додатковим безпосереднім об'єктом є встановлений порядок здійснення професійної діяльності, пов'язаної з наданням публічних послуг.

Стаття 358 КК передбачає відповідальність за підроблення документів, печаток, штампів і бланків, збут або використання підроблених документів, печаток та штампів [99].

У науково-практичному коментарі КК за редакцією І. М. Копотуна об'єктом злочину, передбаченого ст. 358 КК, визначено встановлений законодавством порядок обігу і використання офіційних документів, який забезпечує нормальну діяльність підприємств, установ, організацій незалежно від форми власності, а також права та законні інтереси громадян, порядок документального посвідчення фактів, які мають юридичне значення [128, с. 596].

Таким чином, безпосереднім об'єктом кримінального правопорушення, передбаченого ст. 358 КК, виступає встановлений порядок документального посвідчення фактів, які мають юридичне значення, обігу та використання офіційних документів. Додатковим безпосереднім об'єктом є встановлений порядок здійснення професійної діяльності, пов'язаної з наданням публічних послуг.

Останніми із досліджуваних кримінальних правопорушень є зловживання повноваженнями особами, які надають публічні послуги (ст. 365^2 КК), та підкуп особи, яка надає публічні послуги (ст. 368^4 КК). Зазначені кримінальні правопорушення є корупційними кримінальними правопорушеннями.

Поняття «публічні послуги» в чинному законодавстві не міститься. Згадка про визначення публічних послуг міститься лише у Концепції розвитку системи надання адміністративних послуг органами виконавчої влади, в якій визначено, що сферу публічних послуг становлять послуги, які надаються органами державної влади, органами місцевого самоврядування, підприємствами, установами та організаціями, щоперебувають в їх управлінні [197].

Разом з тим, ЗУ «Про запобігання корупції» визначає осіб, які надають публічні послуги, до яких відносяться, зокрема, і аудитори (підпункт б п. 2 ч. 1 ст. 3) [172].

У науковій літературі зустрічаються два підходи щодо визначення поняття «публічні послуги», а саме: його ототожнюють за змістом із поняттями «державні послуги» чи «адміністративні послуги» або застосовують більш широке розуміння поняття «публічні послуги» – як дії чи бездіяльність, що створює певну користь для особи, яка її споживає в процесі її надання, результати якої не знаходять матеріального втілення у речах [29, с. 89].

Так, І. В. Венедіктова визначає публічну послугу як суспільно значущу діяльність апріорі чітко регламентовану законодавством, для якої характерними є інтерес споживача послуги, а також індивідуальний характер її надання будь-якій особі, яка має на це право або звертається за реалізацією своїх прав, свобод та законних інтересів, на рівних підставах безоплатно або в межах цін, визначених державою [29, с. 90].

На думку В. Я. Тація, публічні послуги, які надають зазначені у ст. 365^2 КК особи, характеризуються такими ознаками:

- вони надаються фізичним або юридичним особам;

- спрямовані на набуття, зміну чи припинення прав та/або обов'язків;

- такі послуги породжують наслідки правового характеру;

- право на надання таких послуг, їх види, порядок та форма реалізації визначаються відповідними нормативно-правовими актами, які виходять від державних органів чи органів місцевого самоврядування;

- результати надання публічних послуг, як правило, оформлюються офіційним документом [94, с. 618].

М. І. Хавронюк звертає увагу на те, що виокремлення в КК такої категорії суб'єктів, як особи, які провадять (здійснюють) професійну діяльність, пов'язану з наданням публічних послуг, і запровадження спеціальних кримінально-правових заборон, розрахованих на зловживання зазначених осіб (статті 365^2, 368^4), покликане було об'єднати в одну групу спеціальних суб'єктів злочинів (прирівняних до злочинів у сфері службової діяльності) тих осіб, стосовно кримінально-правової оцінки діяльності яких раніше виникали суперечливі судження. Адже в одних випадках цих осіб (нотаріуси, експерти, аудитори, тощо) визнавали службовими, а в інших – ні.

При цьому криміналізація зловживань повноваженнями особами, які надають публічні послуги, а також підкупу таких осіб загалом не була обумовлена ратифікацією Україною міжнародних актів, що визначають стандарти протидії корупційним злочинам, та виконанням рекомендацій, які випливають з таких актів [126, с. 1175; 127, с. 1187].

Вчений пропонує публічні послуги визначити як послуги, які надає: публічний сектор, тобто органи державної влади, органи місцевого самоврядування, підприємства, установи, організації державної чи комунальної форми власності або приватний сектор під відповідальність публічної влади та повністю, або частково за рахунок коштів державного чи місцевих бюджетів.

У КК (назва Розділу XVII, а також статті 358, 365^2 і 368^4), на думку М. І. Хавронюка, згадується не про осіб, які надають публічні послуги, а про осіб, які здійснюють професійну діяльність, пов'язану з наданням публічних послуг [126, с. 95].

Ю. І. Шиндель також зазначає, що публічні послуги, характеризуються тим, що вони надаються або безоплатно, або в межах цін, визначених державою, за рахунок коштів Державного або місцевих бюджетів (публічних коштів) [243, с. 179-180].

Проте така позиція не позбавлена недоліків, оскільки не враховує, що, наприклад, аудитор не фінансується за рахунок публічних коштів, хоча відповідно до чинного законодавства належить до осіб, які надають публічні послуги.

О. С. Перешивко пише, що характерною ознакою публічних послуг є те, що правом на надання таких послуг осіб наділяють орган державної влади або орган місцевого самоврядування. Зазначене пояснюється тим, що раніше такі послуги надавались виключно державою. Проте, через зміну ролі, яку вона виконує, частину послуг, які носять юридично значущий характер, держава делегувала іншим структурам, у тому числі і приватним, залишивши за собою право допуску до професії.

Дослідниця робить висновок, що публічну послугу можна розуміти як визначену законодавством юридично значущу діяльність певної категорії осіб, у межах делегованих їм повноважень органами державної влади або органами місцевого самоврядування [139, с. 286].

Науковці з Національної академії прокуратури України в контексті аналізу статей 365^2 та 368^4 КК визначають публічні послуги як послуги:

- які породжують наслідки правового характеру, що спрямовані на реалізацію прав та законних інтересів фізичних чи юридичних осіб;

- порядок та форма надання публічних послуг визначаються державою чи органами місцевого самоврядування у відповідних нормативних актах або угодах;

- які надаються особами, що не є державними службовцями або посадовими особами місцевого самоврядування.

До публічних послуг науковці відносять такі види послуг: адміністративні, з надання правової допомоги, соціальні, житлово-комунальні, інформаційні, послуги з оздоровлення, медичні, освітні, послуги з протипожежного захисту та рятування, транспортні, послуги зв'язку, послуги з фізичної культури і спорту тощо [114].

М. В. Рябенко пропонує доповнити КК авторською дефініцією поняття «публічні послуги» – це урегульовані нормами публічного права юридично значущі послуги, які спрямовані на задоволення суспільно корисного інтересу та надаються публічним суб’єктом [200, с. 61].

Таким чином, на нормативному рівні поняття «публічні послуги» не визначене, а положення Концепції розвитку системи надання адміністративних послуг органами виконавчої влади суперечить положенням КК. У науковій літературі поняття «публічні послуги» ототожнюють за змістом із поняттями «державні послуги» чи «адміністративні послуги» або застосовують більш широке його розуміння.

Підтримуємо позицію М. І. Хавронюка щодо доцільності застосування в назві Розділу XVII, а також статтях 358, 365^2 і 368^4 КК формулювання «особи, які здійснюють професійну діяльність, пов’язану з наданням публічних послуг».

Отже, безпосереднім об’єктом кримінальних правопорушень, передбачених статтями 365^2 та 368^4 КК, є встановлений порядок здійснення професійної діяльності, пов’язаної з наданням публічних послуг.

Визначивши безпосередні об’єкти (як основні, так і додаткові) кримінальних правопорушень, що вчиняються аудитором як спеціальним

суб'єктом кримінального правопорушення, слід зробити висновок, що вони мають однаковий додатковий об'єкт, а основні безпосередні об'єкти кримінальних правопорушень, передбачених статтями 365^2 та 368^4 КК, є аналогічними.

Предмет кримінального правопорушення, що існує поряд із об'єктом, є факультативною ознакою складу кримінального правопорушення.

В юридичній літературі предмет кримінального правопорушення визначається:

- як речі, певні цінності матеріального світу [95, с. 138];
- як речі матеріального світу, у зв'язку з якими вчиняється кримінальне правопорушення [90, с. 74; 91, с. 96; 93, с. 128];
- як речі або інші явища об'єктивного світу [199, с. 96];
- як інформація, у визначених кримінальним законом випадках [92, с. 91].

А. А. Музика та Є. В. Лащук предмет кримінального правопорушення визначають як факультативну ознаку об'єкта кримінального правопорушення, що знаходить свій прояв у матеріальних цінностях, котрі людина може сприймати органами чуття чи фіксувати спеціальними технічними засобами, з приводу яких та/або шляхом безпосереднього впливу на які вчиняється злочинне діяння [118, с. 110; 119, с. 109-110].

Предмет кримінального правопорушення є факультативною ознакою складу кримінального правопорушення, проте у випадку коли предмет кримінального правопорушення прямо передбачений у кримінально-правовій нормі, він стає обов'язковою ознакою кримінального правопорушення.

Для складів кримінальних правопорушень, що вчиняються аудитором як спеціальним суб'єктом кримінального правопорушення, предмет кримінального правопорушення виступає обов'язковою ознакою.

Так, відповідно до ст. 209^1 КК предметом кримінального правопорушення є інформація про фінансові операції, що підлягають

фінансовому моніторингу, або інформація щодо відповідного запиту, доручення, рішення Держфінмоніторингу; в ст. 232 КК – професійна таємниця; в ст. 232^1 КК – інсайдерська інформація; в ст. 358 КК – офіційний документ; в ст. 365^2 та ст. 368^4 КК – неправомірна вигода.

Визначимо значення термінів «інформація», «інсайдерська інформація», «документ», «офіційний документ» та «неправомірна вигода».

ЗУ «Про інформацію» визначає інформацію як будь-які відомості та/або дані, які можуть бути збережені на матеріальних носіях чи відображені в електронному вигляді (ч. 1 ст. 1) [181].

За порядком доступу інформація поділяється на відкриту інформацію і інформацію з обмеженим доступом (ч. 1 ст. 20). Інформацією з обмеженим доступом поділяється на конфіденційну, таємну та службову інформацію (ч. 1 ст. 21).

Конфіденційною є інформація про фізичну особу, а також інформація, доступ до якої обмежено фізичною або юридичною особою, крім суб'єктів владних повноважень (ч. 2 ст. 21) [181].

ЗУ «Про доступ до публічної інформації» таємною інформацією визначає інформацію, доступ до якої обмежується відповідно до закону, а також розголошення якої може завдати шкоди особі, суспільству та державі. Таємною є інформація, яка містить державну, банківську, професійну або розвідувальну таємницю, а також таємницю досудового розслідування чи іншу передбачену законом таємницю (ч. 1 ст. 8) [170].

Н. А. Плакся висловлює думку, що інформація, яка становить аудиторську чи банківську таємниці не відноситься до категорії конфіденційної, а належить до категорії таємної інформації. Вона повинна поширюватися у чітко встановлених законодавством межах, порядку та на належним чином оформлений запит чітко визначених суб’єктів.

Дослідниця робить висновок, що відповідно до ЗУ «Про доступ до публічної інформації» конфіденційна інформація і таємна інформація є

різними видами інформації з обмеженим доступом. Таємною є інформація, яка містить державну, професійну, банківську таємниці, а отже й аудиторську таємницю [146, с. 81].

Варто звернути увагу на те, що Закон про аудит зобов'язує аудиторів при наданні аудиторських послуг дотримуватися принципів конфіденційності і професійної таємниці (ч. 1 ст. 8), тобто аудитори зобов'язані не розголошувати відомостей, які були отриманні під час надання аудиторських послуг, а також не використовувати їх у власних інтересах або в інтересах третіх осіб (ч. 1 ст. 11).

Закон про аудит визначає професійну таємницю аудитора як інформацію (матеріали, документи та інше), що стала відома аудитору в процесі надання аудиторських послуг. Крім того, ця інформація є невідомою та не є загальнодоступною, її розголошення може завдати шкоди інтересам особи, яка звернулася до аудитора (п. 18 ч. 1 ст. 1).

Також заборонено членам адміністративних, керівних та контролюючих органів, власникам (засновникам, учасникам) аудиторської фірми, а також пов'язаним особам втручатися в діяльність аудитора у спосіб, що порушує його незалежність (ч. 1 ст. 12). Під пов'язаною особою розуміється будь-який суб'єкт господарської діяльності, який пов'язаний з аудитором спільною власністю, контролем чи управлінням (п. 17 ч. 1 ст. 1) [157].

Міжнародна федерація бухгалтерів (IFAC) у липні 2018 року представила Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів, який був схвалений Міністерством фінансів України у грудні 2020 року.

Кодекс є основою етичних вимог до професійних бухгалтерів, він також стосується і аудиторів. Професійний бухгалтер повинен зберігати конфіденційність інформації, отриманої внаслідок професійних та ділових відносин (розділу 114.1 Кодексу) [117, с. 25].

Таким чином, під інформацією розуміються будь-які відомості та/або дані, що можуть бути збережені на матеріальних носіях, а також відображені в електронному вигляді.

Аудитори зобов'язані зберігати конфіденційність інформації, що стала їм відома в процесі надання аудиторських послуг. Членам адміністративних, керівних і контролюючих органів, власникам аудиторської фірми та пов'язаним особам забороняється втручатися в діяльність аудитора.

Термін «інсайдерський» з англійської перекладається як «внутрішній», тобто ця інформація є внутрішньою інформацією компанії. Інсайдерською інформацією є істотна публічно не розкрита службова інформація компанії, яка в разі її розголошення здатна негативно вплинути на діяльність компанії (наприклад, втрата конкурентоздатності, рейдерське захоплення, банкрутство) [209, с. 165].

В. В. Саєнко висловлює думку, що поняття «інформації з обмеженим доступом», «комерційної таємниці» та «конфіденційної інформації», які закріплені законодавством України, відрізняються від поняття «інсайдерської інформації», причому співвідношення між ними є складним і неоднозначним.

Інсайдерською, вважає вчений, є будь-яка конкретна неоприлюднена інформація про емітента, його цінні папери чи договори щодо них, що є істотною, тобто у разі розголошення може значно вплинути на ринкову вартість цінних паперів. Інсайдерська інформація існує окремо від встановлених чинним законодавством розмежувань інформації на відкриту і інформацію з обмеженим доступом [204, с. 4].

Відмінність між комерційною таємницею та інсайдерською інформацією, на думку О. С. Яри, полягає в сукупності правових та організаційних заходів, які використовуються власниками інформації.

Основною метою регулювання комерційної таємниці як об'єкта права інтелектуальної власності, пише вчена, є можливість її власника активними діями, спрямованими на збереження конфіденційності інформації обмежити її

поширення, яке може завдати шкоди підприємству або репутації власника тощо.

У свою чергу інсайдерська інформація, вважає О. С. Яра, покликана забезпечити учасникам фондового ринку рівні можливості, що виникають під час розміщення та обігу цінних паперів, а також провадження професійної діяльності на фондовому ринку, з метою забезпечення відкритості функціонування фондового ринку [244, с. 259-260].

А. Ю. Нашимець-Наумова звертає увагу на те, що інсайдерська інформація може міститись як у бухгалтерських, фінансових документах, звітах, договорах, а також в усній формі. Порядок розкриття інсайдерської інформації встановлюється виключно нормативнми актами Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку [129, с. 74].

О. О. Дудоров також вважає, що інсайдерська інформація має особливий статус, визначений законодавством про фондовий ринок і відмінний від правового режиму комерційної і банківської таємниці, а порядок її обігу як складова фондового ринку охороняється окремою кримінально-правовою забороною [52, с. 781].

ЗУ «Про ринки капіталу та організовані товарні ринки» інсайдерською визначає неоприлюднену інформацію про емітента, його цінні папери чи інші фінансові інструменти, які перебувають в обігу на організованому ринку капіталу, якщо оприлюднення цієї інформації може істотно вплинути на вартість фінансових інструментів (ст. 145) [194].

Таким чином, інсайдерською інформацією є неоприлюднена інформація про емітента, його цінні папери, а також інші фінансові інструменти, які перебувають в обігу на організованому ринку капіталу, якщо оприлюднення цієї інформації може істотно вплинути на вартість фінансових інструментів.

Закон про запобігання та протидію до таємниці фінансового моніторингу відносить інформацію про фінансові операції та їх учасників, додаткову інформацію, а також іншу інформацію, що може бути пов’язана з фінансовим

моніторингом та/або іншими незаконними фінансовими операціями (п. 59 ч. 1 ст. 1) [173].

Відповідно до ч.1 ст. 1 ЗУ «Про інформацію» документом є матеріальний носій, який містить інформацію, основними функціями якого є її збереження і передавання у часі та просторі [181].

На думку П. П. Андрушко, норми, сформульовані у статтях 357, 358 та 366 КК, щодо визначення предметів, передбачених ними складів злочинів, є бланкетними, тобто зміст термінів «документ», «офіційний документ», вжитих законодавцем у диспозиціях цих статей, має визначатись на основі його тлумачення та визначення змісту його ознак у інших галузях права та сферах правозастосування, які повинні базуватись на визначеннях відповідних терміно-понять та їх ознак у документознавстві [2, с. 67].

Розглядаючи поняття «документ», вчений слушно зазначає, що для різних галузей діяльності, які мають справу з документом, його визначення може бути специфічним, оскільки є різні вимоги до того, яким має бути цей документ [2, с. 27].

Аудитор складає та підписує аудиторський звіт, яким є документ, підготовлений аудитором за результатами аудиту фінансової звітності відповідно до міжнародних стандартів аудиту та вимог закону (п. 17 ч. 1 ст. 1) [157].

В аудиторському звіті повинна наводитися наступна інформація:

- повне найменування юридичної особи;

- склад фінансової звітності за звітний період та відповідно до яких стандартів її складено, а також дата, на яку вона складена;

- думка аудитора про те, чи розкриває фінансова звітність достовірно і об’єктивно фінансову інформацію згідно з міжнародними стандартами та положеннями національного законодавства;

- про узгодженість звіту про управління з фінансовою звітністю та про наявність суттєвих викривлень у звіті та їх характер;

- окремі питання, на які аудитор вважає за доцільне звернути увагу;

- суттєва невизначеність, яка ставить під загрозу здатність продовження діяльності юридичної особи (за наявності);

- основні відомості про аудитора, що провів аудит [157].

Державний аудитор за результатами проведення державного фінансового аудиту формує та підписує звіт про результати аудиту [178].

Екологічний аудитор за результатами проведення екологічного аудиту складає та засвідчує підписом і печаткою висновок екологічного аудиту, який є професійною оцінкою об'єкта екологічного аудиту (ст. 7) [171].

Великий тлумачний словник сучасної української мови дає наступний зміст слова «офіційний»: який запроваджується або регулюється урядом, службовою особою чи урядовою установою; службовий, урядовий. Витриманий відповідно до встановлених правил, формальностей [28, с. 868].

Визнання документа офіційним, зауважує П. П. Андрушко, не обумовлюється тим, ким створений такий документ – фізичною особою, державним органом або юридичною особою. Основне, вважає вчений, щоб документ був створений у формі, визначеній законом для даного виду документа [2, с. 35].

О. О. Дудоров виокремлює наступні основні ознаки офіційного документа: формальна визначеність; походження від уповноваженого суб'єкта; виконання в системі документообігу посвідчувальної функції; також має бути складений з дотриманням визначених законом форм та повинен містити передбачені законом реквізити [52, с. 470].

Верховний Суд України у постанові від 09.07.2015 № 5-50кс15 визначає критерії визнання документа офіційним:

1) документ має бути складено, видано або посвідчено відповідною особою в межах її професійної компетенції за визначеною законом формою, а також з належними реквізитами;

2) зафіксована в такому документі інформація повинна мати юридично значущий характер, зокрема, підтверджені або засвідчені нею конкретні події, явища чи факти мають спричиняти, чи бути здатними спричинити наслідки правового характеру у вигляді виникнення, зміни або припинення певних прав та/або обов’язків [150]. Крім того, у примітці до ст. 358 КК надається визначення офіційного документа [99].

Варто зазначити, що проєкт нового КК (станом на 29 вересня 2022 року) офіційний документ визначає як документ, який складається, видається або посвідчується з метою:

а) надання права або звільнення від обов’язку;

б) підтвердження або посвідчення певного явища, події, обставини чи факту, які спричинили або здатні спричинити наслідки правового характеру (ст. 7.8.1) [149].

Підтримуємо висновок Є. В. Лащука про те, що інформація не може передаватися без певного матеріального носія, але з іншого боку, – ані документ, ані дискета, ані плівка не матимуть ніякого значення, якщо вони не міститимуть у собі певної інформації. Отже, інформацію слід визнавати предметом злочину окремо від її носія чи поряд з ним [107, с. 99].

У статтях 365^2 та 368^4 КК під неправомірною вигодою слід розуміти грошові кошти чи інше майно, переваги, послуги, пільги, нематеріальні активи, будь-які інші вигоди негрошового або нематеріального характеру, які пропонують, надають або одержують без законних на те підстав (примітка до ст. 364^1 КК) [99].

ЦК до грошових коштів відносить грошову одиницю України – гривню, а також іноземну валюту (ст. 192). Майном, відповідно до ЦК, вважаються окрема річ та сукупність речей, а також майнові права та обов'язки. Майнові права визнаються речовими правами (ст. 190). Послугою може бути лише та діяльність, яка не заборонена чинним законодавством [237].

М. І. Хавронюк синонімами слова «переваги» називає слова «привілей», «пріоритет», «вищість», «першість», «виключне право» [234, с. 35].

О. С. Перешивко під пільгою розуміє можливість для певної категорії осіб у певній сфері на повне чи часткове звільнення від обов'язку або на отримання додаткових прав, порівняно з особами, які права на такі пільги не мають [143, с. 186; 145, с. 82].

До нематеріальних активів відносяться:

- права користування майном та користування природними ресурсами;
- права на об'єкти промислової власності та на комерційні позначення;
- авторське право, а також суміжні з ним права;
- право на ведення діяльності;
- вартість ділової репутації (гудвіл) тощо (ст. 138) [148].

В. І. Тютюгін та Ю. В. Гродецький під вигодами нематеріального характеру розуміють цінності або блага, що не мають матеріальної форми, та відносять до них, зокрема, інформацію [222, с. 277].

М. В. Рябенко висловлює цікаву думку, що термінологія КК, а також антикорупційного законодавства України має бути приведена у відповідність з офіційним перекладом Конвенції ООН проти корупції. І замість терміна «вигода» слід вжити термін «перевага» [200, с. 70].

Таким чином, проаналізувавши чинне законодавство, було встановлено, що предметом кримінальних правопорушень, що вчиняються аудитором як спеціальним суб'єктом кримінального правопорушення, є:

- інформація про фінансові операції, що підлягають фінансовому моніторингу, або інформація щодо відповідного запиту, доручення, рішення спеціально уповноваженого органу;
- професійна таємниця аудитора;
- інсайдерська інформація;
- офіційний документ;
- неправомірна вигода.

2.2. Об’єктивна сторона кримінальних правопорушень, що вчиняються аудитором як спеціальним суб’єктом кримінального правопорушення

Об’єктивна сторона кримінального правопорушення – це сукупність установлених кримінальним законом ознак кримінального правопорушення, які характеризують зовнішній процес протиправної поведінки. На відміну від інших структурних елементів складу кримінального правопорушення, об’єктивна сторона містить більше інформації, необхідної для кваліфікації діяння, а її ознаки завжди закріплені в диспозиції кримінально-правової норми.

Об’єктивна сторона кримінального правопорушення характеризується обов’язковими ознаками: діяння у формі дії або бездіяльності, а також факультативними ознаками: суспільно небезпечні наслідки, причинний зв'язок між діянням і наслідками, місце, час, обстановка, спосіб, засоби вчинення правопорушення.

Факультативні ознаки підлягають обов’язковому встановленню, якщо вони передбачаються в диспозиції статті Особливої частини КК. Дія визнається активною, свідомою, вольовою, суспільно небезпечною, протиправною поведінкою суб’єкта. Тоді як бездіяльністю є пасивна форма поведінки особи, яка полягає у невчиненні нею конкретної дії, які вона повинна була та могла вчинити [93, с. 138; 142].

Обов’язок особи діяти певним чином може виникати з різних підстав, зокрема, із професійних обов’язків. Об’єктивна сторона кримінальних правопорушень, що вчиняються аудитором як спеціальним суб’єктом кримінального правопорушення, має свою специфіку, яка полягає в тому, що диспозиції відповідних норм є бланкетними, тобто, для встановлення об’єктивних ознак складів кримінальних правопорушень необхідно звертатися до інших нормативно-правових актів. Охарактеризуємо ознаки об’єктивної сторони досліджуваних кримінальних правопорушень.

Для запобігання та протидії відмиванню доходів злочинного походження, фінансуванню тероризму та розповсюдженню зброї масового знищення в Україні було створено систему фінансового моніторингу. Система фінансового моніторингу складається з первинного і державного рівнів та спрямована на: ведення обліку фінансових операцій, що підлягають фінансовому моніторингу, або є підозрілими, та їх учасників; ідентифікацію, верифікацію та перевірку клієнтів; інформаційний обмін між суб'єктами фінансового моніторингу; аналіз, опрацювання та узагальнення інформації про фінансові операції; забезпечення режиму обмеженого доступу до відповідної інформації, тощо.

СПФМ є, зокрема, суб'єкти аудиторської діяльності (аудитор та аудиторська фірма) (п. 7 ч. 2 ст. 6), а державного фінансового моніторингу – Держфінмоніторинг, Національний банк України, Міністерство цифрової трансформації України, Міністерство юстиції України, Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку (ч. 3 ст. 6) [173]. Державний аудитор та екологічний аудитор не є СПФМ.

Відповідно до п. 3 Положення про Держфінмоніторинг, затвердженого постановою КМУ від 29 липня 2015 року № 537, основними завданнями Держфінмоніторингу є, зокрема, збирання, оброблення і проведення аналізу інформації про фінансові операції, що підлягають фінансовому моніторингу, інші фінансові операції чи інформації, що може бути пов'язана з фінансовим моніторингом [176].

За порушення аудитором вимог щодо здійснення фінансового моніторингу законодавством України передбачено адміністративну та кримінальну відповідальність. Адміністративним проступком є порушення вимог антилегалізаційного законодавства (ст. 166^9 КУпАП) [70].

Кримінальним проступком є умисне неподання, несвоєчасне подання чи подання недостовірної інформації про фінансові операції, які підлягають

фінансовому моніторингу, Держфінмоніторингу, якщо такі діяння заподіяли істотну шкоду (ч. 1 ст. 209^1 КК) [99].

В юридичній літературі під неподанням Держфінмоніторингу інформації про фінансові операції, що підлягають фінансовому моніторингу, розуміється відсутність на обліку належним чином оформленого та поданого повідомлення про такі фінансові операції [128, с. 364].

Порядок подання інформації для взяття на облік СПФМ, реєстрації та подання ними Держфінмоніторингу інформації про фінансові операції, що підлягають фінансовому моніторингу, іншої підозрілої інформації, затверджений постановою КМУ від 9 вересня 2020 року № 850 (далі - Порядок) [45].

Так, аудитор, що провадить свою діяльність одноособово, без утворення юридичної особи, повинен стати на облік у Держфінмоніторингу як СПФМ не пізніше дати встановлення ділових відносин з клієнтом (п. 5). Інформація подається Держфінмоніторингу шляхом внесення її до е-кабінету (п. 15).

Якщо Держфінмоніторинг повідомив про відмову у взятті на облік поданої інформації, то аудитор зобов’язаний протягом трьох робочих днів з дати отримання повідомлення подати Держфінмоніторингу належним чином оформлену інформацію (п. 17).

Фінансовими операціями, які підлягають фінансовому моніторингу, є порогові фінансові операції і підозрілі фінансові операції (діяльність) (п. 67 ч. 1 ст. 1).

Фінансова операція є пороговою, якщо сума, на яку вона здійснюється дорівнює або перевищує 400 тисяч гривень (для суб’єктів господарювання, які проводять лотереї, азартні ігри, - 55 тисяч гривень), а також якщо дорівнює чи перевищує суму в іноземній валюті, банківських металах або інших активах, еквівалентну на момент проведення цієї фінансової операції (ч. 1 ст. 20).

Фінансова операція, а також спроба її проведення незалежно від суми, на яку вона здійснюється, вважається підозрілою, якщо аудитор має підозру чи

має достатні підстави для підозри, що ця операція є результатом злочинної діяльності чи стосується фінансування тероризму, чи фінансування розповсюдження зброї масового знищення (ч. 1 ст. 21) [173].

Варто зазначити, що відповідно до п. 8 ч. 2 ст. 8 Закону про запобігання та протидію, аудитор зобов'язаний повідомляти Держфінмоніторинг про:

- порогові і підозрілі фінансові операції;
- про розбіжності між відомостями про кінцевого бенефіціарного власника клієнта, що містяться в ЄДР, та з інформації, отриманої аудитором в результаті здійснення належної перевірки клієнта [173].

Крім того, аудитор зобов'язаний здійснювати наступні заходи належної перевірки, зокрема заходи, що включають:

- ідентифікацію, а також верифікацію клієнта;
- встановлення кінцевого бенефіціарного власника клієнта або його відсутність;
- забезпечення актуальності отриманих документів, даних та інформації про клієнта тощо (ст. 11) [173].

Закон про запобігання та протидію також зобов'язує аудитора відмовити клієнту в обслуговуванні у разі якщо, зокрема:

- здійснення ідентифікації та верифікації клієнта, а також встановлення кінцевих бенефіціарних власників є неможливим;
- ненадання клієнтом необхідних документів чи відомостей;
- подання клієнтом аудитору недостовірної інформації чи подання інформації з метою введення в оману (ст. 15) [173].

03 березня 2022 року ВРУ прийняла ЗУ «Про основні засади примусового вилучення в Україні об'єктів права власності російської федерації та її резидентів», яким здійснюється примусове вилучення об'єктів права власності росії та її резидентів з мотивів суспільної необхідності (ч. 1 ст. 2) [187].

Резидентами є юридичні особи, їх представництва, філії, які здійснюють свою діяльність в Україні, засновником (учасником, акціонером) чи бенефіціаром яких прямо або опосередковано є російська федерація та/або в яких російська федерація прямо чи опосередковано має частку в статутному капіталі, акції, паї, інше членство в юридичній особі (ч. 1 ст. 1) [187].

Таким чином, чинне законодавство України зобов'язує аудитора перевірити результати проведеного первинного фінансового моніторингу станом на дату прийняття клієнта. Аудитор також зобов'язаний повідомити Держфінмоніторинг про порогові фінансові операції, підозрілі фінансові операції (діяльність) та про розбіжності між відомостями про кінцевого бенефіціарного власника клієнта, що містяться в ЄДР, та з інформації, отриманої аудитором під час належної перевірки клієнта. Аудитор повинен відмовити клієнту в проведенні перевірки у разі неможливості встановлення даних про кінцевого бенефіціарного власника, а також у разі отримання недостовірної інформації від клієнта.

Відповідно до п. 10 та п. 11 Порядку, реєстрація суб'єктом фінансових операцій, що підлягають фінансовому моніторингу, а також іншої інформації, пов'язаної з проведенням фінансового моніторингу, проводиться шляхом внесення інформації до реєстру.

До реєстру вноситься наступна інформація:

- порогові та підозрілі фінансові операції, а також спроба їх проведення;
- відмова від встановлення ділових відносин;
- розбіжності між відомостями про кінцевого бенефіціарного власника клієнта, що містяться в ЄДР, та з інформації, отриманої суб'єктом у результаті проведення належної перевірки клієнта, тощо [45].

Проте в ч. 1 ст. 209^1 КК кримінально караним є лише умисне неподання, несвоєчасне подання чи подання недостовірної інформації про фінансові операції, що підлягають фінансовому моніторингу, Держфінмоніторингу, якщо такі діяння заподіяли істотну шкоду [99].

Виправити зазначену прогалину в законодавстві пропонуємо шляхом внесення відповідних змін до ч. 1 ст. 209^1 КК, зокрема, після слів «фінансовому моніторингу» необхідно додати слова «іншої інформації, що може бути пов'язана з проведенням фінансового моніторингу».

Відповідно до ч. 2 ст. 209^1 КК злочином є розголошення в будь-якому вигляді таємниці фінансового моніторингу або факту обміну інформацією про фінансову операцію, її учасників між суб'єктами фінансового моніторингу, іншими державними органами, або факту подання відповідної інформації (а також відповіді на запит, доручення, рішення) Держфінмоніторингу, якщо такі дії заподіяли істотну шкоду [99].

На думку О. О. Дудорова, розголошення інформації означає, що особа, якій відповідна інформація стала відома в процесі професійної чи службової діяльності, ознайомлює з нею сторонніх осіб або своєю поведінкою створює умови, які надають можливість стороннім особам ознайомитися з інформацією, яка подається Спеціально уповноваженому органу. Положення про розголошення в будь-якому вигляді означає, що способи розголошення інформації (письмово, усно, передача документів, із застосуванням засобів зв'язку, повідомлення в наукових статтях, виступах, тощо) можуть бути різними та на кваліфікацію за ч. 2 ст. 209^1 КК не впливають [52, с. 345].

В. Я. Тацій під розголошенням інформації також розумів її передачу хоча б одній сторонній особі будь-яким способом [94, с. 261].

В юридичній літературі зазначається, що об'єктивну сторону ч. 1 ст. 209^1 КК складає умисне неподання, несвоєчасне подання чи подання недостовірної інформації про фінансові операції, що підлягають фінансовому моніторингу, спеціально уповноваженому органу, а ч. 2 ст. 209^1 КК – розголошення в будь-якому вигляді інформації, яка надається спеціально уповноваженому органу, особою, якій ця інформація стала відома у зв'язку з професійною або службовою діяльністю [128, с. 364, 367].

О. О. Дудоров зазначає, що криміналізація розголошення факту подання відповідної інформації видається доцільною через потребу захисту ділової репутації суб'єктів господарської діяльності, які є учасниками фінансових операцій [52, с. 345].

Суспільна небезпека діянь, передбачених ст. 209^1 КК, визначається тим, що вони порушують: встановлений порядок інформаційного обміну між СПФМ та Держфінмоніторингом; режим обмеженого доступу до певних відомостей, що може створити суттєві перешкоди виявленню відповідних фінансових операцій, які пов'язані із відмиванням доходів, одержаних протиправним шляхом, а також фінансуванням тероризму та фінансуванням розповсюдження зброї масового знищення.

Кримінальне правопорушення, передбачене ч. 1 ст. 209^1 КК, може бути вчинене аудитором як шляхом дії так і шляхом бездіяльності, зокрема, у разі неподання, несвоєчасного подання або подання недостовірної інформації Держфінмоніторингу про фінансові операції, що підлягають фінансовому моніторингу, а за ч. 2 ст. 209^1 КК – тільки шляхом дії, зокрема, у разі розголошення аудитором у будь-якому вигляді відомостей, що становлять таємницю фінансового моніторингу, або факту подання відповідної інформації (а також відповіді на запит, доручення, рішення) Держфінмоніторингу.

Суспільно небезпечні наслідки визначаються як шкода, яка заподіюється кримінально-протиправним діянням суспільним відносинам, які знаходяться під охороною кримінального закону, або як реальна загроза заподіяння такої шкоди [93, с. 147].

Притягнення винної особи до відповідальності за ч. 1 або ч. 2 ст. 209^1 КК можливе лише за умови спричинення істотної шкоди:

- правам, свободам та інтересам окремих громадян, які охороняються законом;
- державним, громадським інтересам;
- інтересам окремих юридичних осіб [99].

Якщо діяння, передбачені ст. 209^1 КК, не заподіяли істотної шкоди, то вчинене має кваліфікуватися як адміністративне правопорушення (ст. 166^9 КУпАП).

Конституція України гарантує, що усі люди є вільні і рівні у своїй гідності та правах. Права і свободи людини є невідчужуваними та непорушними (ст. 21) [77].

Поняття «охоронюваний законом інтерес», відповідно до рішення Конституційного Суду України від 1 грудня 2004 року № 18рп/2004, слід розуміти як прагнення до користування матеріальним та/або нематеріальним благом, а також як простий легітимний дозвіл, що є самостійним об'єктом судового захисту та інших засобів правової охорони, метою якого є задоволення індивідуальних чи колективних потреб, які не суперечать Конституції та законам України, загальновизнаним принципам права, а також суспільним інтересам [188].

Аналізуючи формулювання «за умови спричинення істотної шкоди охоронюваним законом правам, свободам або інтересам окремих громадян, державним, або громадським інтересам, або інтересам окремих юридичних осіб», З. А. Загиней слушно зазначає, що з такого формулювання може скластися враження, що у випадку спричинення шкоди правам, свободам та інтересам іноземців, а також особам без громадянства кримінальна відповідальність за цією статтею не наставатиме [84, с. 80].

Погоджуємося із цим зауваженням, оскільки Конституція України гарантує права і свободи як громадян України, так і іноземців, а також осіб без громадянства, що перебувають в Україні на законних підставах. Враховуючи зазначене, пропонуємо внести відповідні зміни до диспозицій ч. 1 та ч. 2 ст. 209^1 КК, зокрема, слова «окремих громадян» замінити на слова «окремих фізичних осіб».

Варто зазначити, що розмір істотної шкоди для ст. 209^1 у КК не визначений. Однак, В. Я. Тацій вважав, що істотність такої шкоди

встановлюється на підставі оцінки фактичних даних про таку шкоду, зокрема, даних, які саме права, свободи чи законні інтереси були порушені, характер заподіяної шкоди (майнова або фізична шкода), кількість потерпілих осіб, кількісні показники шкоди та ступінь негативного впливу на відповідні суспільні відносини тощо [94, с. 260].

Істотною шкодою, на думку О. О. Дудорова, може бути визнане, наприклад, не викриття особи, яка вчинила відмивання, фінансування тероризму, фінансування розповсюдження зброї масового знищення або інший злочин, шкода суб'єкту первинного фінансового моніторингу як наслідок накладення на нього штрафу за порушення вимог антилегалізаційного законодавства, анулювання ліцензії або іншого спеціального дозволу на право провадження суб'єктом первинного фінансового моніторингу певних видів діяльності [126, с. 693].

Проблеми встановлення істотності шкоди, завданої інтересам, на думку І. Присяжнюка та І. Пилипенка, можливо вирішити за наявності єдиного способу з'ясування цього питання. Він має ґрунтуватися на індивідуалізації інтересів і диференційованому підході до оцінки завданої шкоди [155, с. 125].

Погоджуємося з думкою вчених про доцільність визначення розміру істотної шкоди на підставі диференційованого підходу до оцінки фактичних даних про завдану шкоду в залежності від конкретних обставин справи.

Причинний зв'язок необхідно встановлювати, якщо суспільно небезпечні наслідки є обов'язковою ознакою об'єктивної сторони. О. О. Дудоров слушно звертає увагу на те, що спочатку має бути вчинене діяння, а згодом – настати наслідок. Важливо також, зазначає вчений, щоб діяння породжувало наслідок, адже зовнішня послідовність подій не завжди свідчить про наявність причинного зв'язку [52, с. 61].

Отже, у разі неподання, несвоєчасного подання або подання аудитором недостовірної інформації Держфінмоніторингу про фінансові операції, що підлягають фінансовому моніторингу, а також при розголошенні аудитором у

будь-якому вигляді відомостей, що становлять таємницю фінансового моніторингу, або факту подання відповідної інформації (а також відповіді на запит, доручення, рішення) Держфінмоніторингу існує безпосередній причинний зв'язок між вчиненими діяннями та суспільно небезпечними наслідками, що настали.

Місце, час, обстановка, спосіб та засоби вчинення кримінального правопорушення в ст. 209^1 КК не передбачені, тому вони є факультативними ознаками, їх встановлення здійснюється в залежності від конкретних обставин справи.

Разом з тим, слід зазначити, що відповідно до інформації, отриманої з Єдиного державного реєстру судових рішень, в Україні з 2015 по 2022 роки відсутня судова практика застосування ч. 1 або ч. 2 ст. 209^1 КК щодо аудитора.

Проєкт нового КК склади зазначених кримінальних правопорушень виділяє в дві окремі статті, які передбачають відповідальність за неналежне інформування про операції, які підлягають фінансовому моніторингу, та за розголошення таємниці фінансового моніторингу.

Так, особа, яка спеціально уповноваженому органу:

- не подала інформацію про операції, що підлягають фінансовому моніторингу;

- несвоєчасно подала таку інформацію або подала недостовірну інформацію про зазначені операції, - вчинила проступок (ст. 6.3.18).

Особа, яка розголосила таємницю фінансового моніторингу, - вчинила проступок (ст. 6.3.19) [149].

Проте декриміналізується розголошення факту подання відповідної інформації Держфінмоніторингу, що, на нашу думку, є недоцільним через можливий негативний вплив на ділову репутацію суб'єктів господарської діяльності, які є учасниками фінансових операцій.

Крім того, проєкт нового КК не передбачає відповідальності за неповідомлення Держфінмоніторингу про розбіжності між відомостями про

кінцевого бенефіціарного власника клієнта, що містяться в ЄДР, та з інформації, отриманої аудитором в результаті здійснення належної перевірки клієнта.

Таким чином, об'єктивна сторона кримінального правопорушення, передбаченого ч. 1 ст. 209^1 КК, полягає у неподанні, несвоєчасному поданні або поданні недостовірної інформації Держфінмоніторингу про фінансові операції, що підлягають фінансовому моніторингу, а в ч. 2 ст. 209^1 КК – у розголошенні в будь-якому вигляді відомостей, що становлять таємницю фінансового моніторингу, або факту подання відповідної інформації (а також відповіді на запит, доручення, рішення) Держфінмоніторингу, якщо такі діяння, заподіяли істотну шкоду.

При виконанні аудитором об'єктивної сторони існує безпосередній причинний зв'язок між вчиненими діяннями та суспільно небезпечними наслідками, що настали. Кримінальні правопорушення мають матеріальні склади та вважаються закінченими з моменту настання суспільно небезпечних наслідків.

Розвинений фінансовий сектор є головною умовою для зростання економіки будь-якої країни. Розбудова повноцінно функціонуючих ринків капіталу є вкрай важливим і відповідальним завданням на сучасному етапі розвитку української економіки, зважаючи на важливість її інтегрування у європейську та світову економічну спільноту.

Відповідно до зобов'язань, передбачених Угодою про асоціацію, до законодавства України повинні бути імплементовані наступні акти ЄС:

- Директива ЄС «Про кримінальні санкції щодо ринкових зловживань» [184];
- Директива ЄС «Про ринки фінансових інструментів» [195];
- Регламент ЄС «Про зловживання ринком» [180];
- Регламент ЄС «Про ринки фінансових інструментів» [196].

З метою імплементації до законодавства України положень наведених актів ЄС 19 червня 2020 року було прийнято ЗУ «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо спрощення залучення інвестицій та запровадження нових фінансових інструментів», яким також вносилися зміни і до статей 232 та 232^1 КК [166].

Так, ст. 232 КК передбачає відповідальність аудитора за умисне розголошення комерційної, банківської, професійної таємниці на ринках капіталу або організованих товарних ринках без згоди її власника, якщо такі дії вчинені з корисливих чи інших особистих мотивів та завдали істотної шкоди суб'єкту господарювання [99].

Варто зазначити, що відповідні зміни не були застосовані до ст. 231 КК, яка передбачає відповідальність за умисні дії, спрямовані на отримання відповідних відомостей, з метою розголошення чи іншого використання, а також їх незаконного використання, якщо це спричинило істотну шкоду суб'єкту господарювання [99].

Враховуючи те, що Закон про аудит забороняє членам адміністративних, керівних та контролюючих органів, власникам аудиторської фірми, а також пов’язаним особам, втручатися в діяльність аудитора, проте чинне законодавство не передбачає жодної відповідальності за порушення цієї заборони, вважаємо доцільним до ст. 231 КК також внести відповідні зміни та викласти її в наступній редакції.

Стаття 231. Незаконне збирання з метою використання або використання відомостей, що становлять комерційну, банківську таємницю або професійну таємницю.

Умисні дії, спрямовані на отримання відомостей, що становлять комерційну, банківську таємницю або професійну таємницю, з метою розголошення чи іншого використання цих відомостей, а також їх незаконного використання, якщо це спричинило істотну шкоду суб'єкту господарювання.

Такі зміни забезпечать комплексну кримінально-правову охорону відомостей, що становлять професійну таємницю, від незаконного збирання з метою використання або використання, а також від їх умисного розголошення без згоди власника.

Суспільна небезпека діяння, передбаченого ст. 232 КК, визначається тим, що воно порушує встановлений порядок суспільних відносин у сфері охорони комерційної, банківської або професійної таємниці.

Кримінальне правопорушення може бути вчинене аудитором тільки шляхом дії, а саме: у разі умисного розголошення професійної таємниці на ринках капіталу або організованих товарних ринках без згоди її власника.

Притягнення винної особи до відповідальності можливе лише за умови спричинення істотної шкоди суб'єкту господарювання. Розмір істотної шкоди для ст. 232 у КК не визначено. Між діями та суспільно небезпечними наслідками, що настали, існує безпосередній причинний зв’язок.

У ст. 232 КК не передбачені місце, час, обстановка, спосіб та засоби вчинення кримінального правопорушення.

Таким чином, об’єктивна сторона кримінального правопорушення, передбаченого ст. 232 КК, полягає в умисному розголошенні комерційної, банківської, професійної таємниці на ринках капіталу або організованих товарних ринках без згоди її власника, якщо такі дії спричинили істотну шкоду суб'єкту господарювання.

При виконанні аудитором об’єктивної сторони кримінального правопорушення існує безпосередній причинний зв’язок між діями та суспільно небезпечними наслідками, що настали. Кримінальне правопорушення має матеріальний склад та вважається закінченим з моменту настання суспільно небезпечних наслідків.

Стаття 232^1 КК передбачає відповідальність за незаконне використання інсайдерської інформації. В ч. 1 та ч. 2 ст. 232^1 КК передбачені самостійні склади кримінальних правопорушень з однаковими конструкціями та деякими

однаковими ознаками. Зазначені в цих частинах дії спрямовані на порушення спеціальних заборон, які встановлені в ч. 1 ст. 146 ЗУ «Про ринки капіталу та організовані товарні ринки» [194].

Кримінально караним є порушення заборони використання інсайдерської інформації (ч. 1 ст. 232^1 КК), а також вчинення з використанням інсайдерської інформації на власну користь або на користь інших осіб правочинів, яких стосується інсайдерська інформація (ч. 2 ст. 232^1 КК), якщо зазначені дії призвели до отримання необґрунтованого прибутку в значному розмірі або уникнення значних збитків, або заподіяли значну шкоду.

Під особами, які вчинили дії, передбачені статтею 232^1 КК, розуміються, зокрема, аудитори (ч. 3 примітки до ст. 232^1 КК) [99].

А. М. Ришелюк під незаконним розголошенням інсайдерської інформації розуміє її повідомлення будь-яким способом хоча б одній особі, яка не має права на ознайомлення з нею. Передачею інсайдерської інформації є передача сторонній особі будь-яких документів (у тому числі електронних) чи носіїв, які містять таку інформацію. Наданням доступу до інсайдерської інформації є надання особі, яка не має права на ознайомлення з такою інформацією, можливості ознайомитися із нею, одержати чи зробити копії документів чи інших носіїв, які містять відповідну інформацію.

Рекомендації, про які йдеться в статті, пише вчений, можуть стосуватися як самого факту придбання, відчуження цінних паперів чи похідних (деривативів), так і моменту вчинення відповідних дій (порада відкласти придбання, продаж певних паперів) або кількості цінних паперів чи похідних, які мають стати предметом відповідних правочинів [126, с. 783].

Нагадаємо, інсайдерською інформацією є неоприлюднена інформація про емітента, його цінні папери, інші фінансові інструменти, які перебувають в обігу на організованому ринку капіталу, та якщо оприлюднення відповідної інформації може істотно вплинути на вартість фінансових інструментів (ч. 1 ст. 145) [194].

В юридичній літературі зазначено, що однією з передумов криміналізації діянь, які пов'язані з професійною діяльністю на фондовому ринку України, є виникнення нових видів фінансових інструментів, запровадження на національному ринку цінних паперів західних моделей регулювання та відсутність відповідної кримінально-правової регламентації, що неминуче призвело до нових зловживань, відповідальність за вчинення яких не була передбачена в законі про кримінальну відповідальність [205, с. 201].

Зокрема, великі спекулянти можуть штучно «збити» або, навпаки, придушити ринок чи його частину, що створює ризики краху і так званого інвестиційного «голодування». А тому держава зобов'язана через наявні в неї важелі підтримувати правопорядок на ринку, забезпечуючи його відносну безпеку і привабливість для інвесторів. В іншому випадку інвестиції спрямовуватимуться в інші сегменти глобалізованого ринку [69, с. 92].

О. О. Дудоров зауважує, що використання інсайдерської інформації, будучи недобросовісною практикою ведення бізнесу на фондовому ринку і порушуючи механізм котирування (зіставлення попиту і пропозиції на цінні папери), дезорганізує стабільність фондового ринку, призводить до його розбалансованості, утворення штучних цін, виникнення економічної диспропорції та отримання необґрунтованого прибутку, має наслідком скорочення інвестицій у цінні папери [87, с. 474].

Д. В. Каменський висловлює думку, що зловживання інсайдерською інформацією породжує інформаційну асиметрію: чутлива, економічно значуща та потенційно «прибуткова» інформація опиняться у розпорядженні та згодом використовується декількома інсайдерами, тим самим ставлячи абсолютну більшість інших зацікавлених учасників фондового ринку у завідомо невигідне (дискримінаційне становище) [64, с. 594].

Прикладом того, як чутливо фондовий ринок реагує на різноманітні прояви інформаційної асиметрії, слугує справа відомого розробника і бізнесмена Ілона Маска.

27 вересня 2018 року Комісія по цінних паперах і біржах США звинуватила його у вчинені шахрайства з цінними паперами через оприлюднення ним серії фальшивих текстових повідомлень у соціальній мережі «Твітер» (Twitter) про потенційну угоду щодо перетворення компанії «Тесла» (Tesla) з публічної у приватну.

Розслідуванням Комісії було встановлено, що 7 серпня 2018 року Ілон Маск повідомив у згаданій соціальній мережі 22 мільйонам своїх прихильників про те, що: він може купити акції «Тесла» (Tesla) за ціною 420 доларів США за одну акцію, що істотно перевищувало встановлену на той час вартість акції; фінансування такої угоди гарантовано; невизначеність щодо такої угоди пов’язана лише з результатами голосування акціонерів по ній.

Також було встановлено, що повідомлення Маска мало реальний фінансовий ефект – протягом 7 серпня вартість акцій «Тесла» (Tesla) зросла більш ніж на 6%, що, в свою чергу, призвело до помітної турбулентності на фондовому ринку. Згодом Ілон Маск і Комісія уклали мирову угоду, яку у жовтні 2018 року затвердив федеральний суд. За умовами угоди Ілон Маск повинен був сплатити штраф у розмірі 20 мільйонів доларів США та подати у відставку з посади голови правління «Тесла» (Tesla) протягом 45 днів після затвердження угоди і на період не менше трьох років [253].

Суспільна небезпека діянь, передбачених ст. 232^1 КК, зумовлена тим, що незаконне використання неоприлюдненої інформації про емітента, його цінні папери чи інші фінансові інструменти, що перебувають в обігу на організованому ринку капіталу, може істотно вплинути на вартість відповідних фінансових інструментів, заподіявши значної шкоди емітенту, іншим юридичним особам, окремим громадянам чи державі.

Кримінальні правопорушення, передбачені ч. 1 та ч. 2 ст. 232^1 КК, можуть бути вчинені аудитором тільки шляхом дії, зокрема, у разі вчинення хоча б однієї із заборонених законом дій, однак інші дії, які вчиняються за допомогою інсайдерської інформації, не утворюють склад кримінального

правопорушення. Між діями та суспільно небезпечними наслідками, що настали, існує безпосередній причинний зв’язок.

У ст. 232^1 КК не передбачені місце, час, обстановка, спосіб та засоби вчинення кримінального правопорушення.

Кваліфікуючими ознаками кримінального правопорушення є вчинення заборонених дій повторно, групою осіб за попередньою змовою або спричинення тяжких наслідків (ч. 3 ст. 232^1 КК). Особливо кваліфікуючою ознакою є вчинення заборонених дій організованою групою (ч. 4 ст. 232^1 КК).

Значною вважається шкода, яка в п'ятсот і більше разів перевищує нмдг. Тяжкими наслідками вважаються матеріальні збитки, які в тисячу і більше разів перевищують нмдг (п. 1, п. 2 примітки до ст. 232^1 КК) [99].

Повторним є вчинення двох або більше кримінальних правопорушень, передбачених тією самою статтею або частиною статті Особливої частини КК (ч. 1 ст. 32 КК).

Кримінальне правопорушення є вчиненим за попередньою змовою групою осіб, коли його спільно вчинили дві або більше особи, які до початку кримінального правопорушення домовилися про спільне його вчинення.

Кримінальне правопорушення є вчиненим організованою групою коли в його готуванні або вчиненні брали участь троє або більше осіб, які попередньо зорганізувалися в стійке об'єднання з єдиним планом та розподілом функцій учасників групи, спрямованих на досягнення цього плану, який був відомий всім учасникам групи (ч. 2, ч. 3 ст. 28 КК) [99].

В. Я. Тацій звертав увагу на те, що при встановленні зазначених у ст. 232^1 КК наслідків потрібно врахувати, що отримання прибутку або уникнення збитків обумовлене врахуванням особами інсайдерської інформації при прийнятті певних рішень щодо цінних паперів на фондовому ринку.

На думку вченого, з цим пов’язане заподіяння значної шкоди іншим учасникам фондового ринку, права яких щодо торгівлі цінними паперами на основі однакової інформації про цінні папери, а також їх емітентів були

порушені. Тому заподіяння такої шкоди вирішальним чином пов'язане з тим, що оприлюднення конкретної інформації, з якою вчинені кримінально-протиправні дії, впливає на збільшення або зменшення вартості цінних паперів, яких стосується конфіденційна інформація, а також на поведінку осіб, які вчиняють операції з ними [94, с. 285].

Д. В. Каменський доволі критично ставиться до виключно матеріального характеру значної шкоди, заподіяної фізичним і юридичним особам унаслідок незаконного використання інсайдерської інформації, оскільки нематеріальні суспільно небезпечні наслідки незаконного використання інсайдерської інформації можуть бути для фондового ринку не менш вагомими (припинення біржових торгів, зрив ділових переговорів, підрив ділової репутації учасника фондового ринку тощо) [64, с. 613].

А. М. Ришелюк висловлює думку, що неправильно називати отримання необґрунтованого прибутку в значному розмірі та уникнення значних збитків суспільно небезпечними наслідками незаконного використання інсайдерської інформації [126, с. 783].

Р. А. Волинець звертає увагу на те, що законодавство ЄС не вимагає, щоб кримінально-правова заборона, присвячена незаконному використанню інсайдерської інформації, обов'язково передбачала настання суспільно небезпечних наслідків [39, с. 206-208].

Так, Директива ЄС «Про кримінальні санкції щодо ринкових зловживань» зобов'язує держави-члени вжити необхідних заходів для забезпечення того, щоб незаконне розголошення інсайдерської інформації являло собою кримінальний злочин, принаймні в серйозних випадках і коли воно вчинялося навмисно.

Незаконне розголошення інсайдерської інформації виникає, якщо особа володіє внутрішньою інформацією і розкриває цю інформацію будь-якій іншій особі, крім випадків, коли розкриття інформації відбувається в нормальному

робочому процесі, під час виконання професійних обов'язків, у тому числі коли розкриття кваліфікується як дослідження ринку (ст. 4) [184].

Варто зазначити, що законодавство США та Великобританії також не передбачає настання суспільно небезпечних наслідків у разі умисного незаконного розголошення інсайдерської інформації.

Кодекс США передбачає кримінальну відповідальність за шахрайство на фондовому ринку, маніпуляцію та інсайдерську торгівлю (крім правил, що встановлюють або визначають вимоги до звітності чи ведення обліку, процедури чи стандарти як профілактичні заходи проти шахрайства, маніпуляцій та інсайдерської торгівлі) (§ 78j розділ XV).

Будь-яка фізична особа, яка умисно вчинила незаконні дії, буде підлягати покаранню у виді штрафу в розмірі не більше ніж 5 мільйонів доларів США та/або позбавлення волі на строк не більше 20 років; юридична особа буде підлягати покаранню у виді штрафу в розмірі не більше 25 мільйонів доларів США.

Але жодна особа не підлягає ув'язненню відповідно до цього розділу за порушення будь-якого правила чи положення, якщо вона доведе, що не була обізнана про таке правило чи положення (§ 78ff розділ XV) [266].

У Великобританії відповідальність за інсайдерську торгівлю передбачена в Акті про кримінальне правосуддя 1993 року (в редакції від 01 листопада 2021 року), відповідно до якого фізична особа, яка володіє інформацією як інсайдер, винна в інсайдерських операціях, якщо за обставин, зазначених у ч. 3, вона здійснює операції з цінними паперами, які є цінними паперами, що впливають на цю інформацію.

Особа, яка володіє інформацією як інсайдер, також винна в інсайдерських операціях, якщо:

(а) заохочує іншу особу здійснювати операції з цінними паперами, які є цінними паперами, що впливають на ціну, у зв'язку з інформацією (незалежно від того чи знає особа про це);

(b) розкриває інформацію іншій особі, окрім належного виконання своїх службових або професійних функцій (ч. 1, ч. 2 ст. 52).

Обставини, про які йдеться вище, полягають у тому, що придбання або відчуження відбувається на регульованому ринку, або що особа, яка займається операцією, покладається на професійного посередника або сама діє як професійний посередник (ч. 3 ст. 52).

Винній особі призначається покарання: у разі спрощеного провадження – у виді штрафу та/або позбавлення волі на строк не більше шести місяців; у разі засудження за обвинуваченням – у виді штрафу або позбавлення волі на строк, що не перевищує 10 років (ст. 61) [262].

Таким чином, законодавство США та Великобританії, а також Директива ЄС умисне незаконне розголошення інсайдерської інформації визнають злочином незалежно від настання суспільно небезпечних наслідків.

Проєкт нового КК містить дві норми, які передбачають відповідальність за незаконне використання інсайдерської інформації. Так, особа, яка незаконно використала інсайдерську інформацію, що спричинило істотну майнову шкоду, - вчинила злочин 1 ступеня (ст. 6.3.11.). Особа, яка незаконно використала інсайдерську інформацію, - вчинила проступок (ст. 6.3.17.).

Істотною вважається майнова шкода, яка в сто і більше разів перевищує розмір розрахункової одиниці, встановленої Кодексом (ст. 1.3.4.).

Для визначення розмірів предмета чи засобу вчинення кримінального правопорушення, спричиненої ним майнової шкоди, розміру штрафу та грошового стягнення, застосовується розрахункова одиниця, яка дорівнює 200 гривням (ст. 1.3.2.) [149].

Вважаємо позитивними зміни, які зазначені в проєкті нового КК щодо незаконного використання інсайдерської інформації.

В Україні протягом 2015-2022 років за статтями 232 та 232^1 КК судами не було винесено жодного обвинувального вироку щодо аудитора. Однак, сам

по собі факт незастосування кримінально-правової норми не може слугувати достатньою підставою для виключення цієї норми з КК.

Крім того, зміни до зазначених кримінально-правових норм були внесені у зв'язку з імплементацією до національного законодавства України відповідних положень актів ЄС.

Д. В. Каменський слушно зазначає, що відсутність відповідної правозастосовної практики пояснюється головним чином не прогалинами кримінального закону, а внутрішніми особливостями функціонування національного фондового ринку, його нерозвиненістю.

На думку вченого, без розроблення якісної, бажано за участю фахівців Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку та економістів, криміналістичної методики розслідування незаконного використання інсайдерської інформації та професійного застосування цієї методики кваліфікованими правоохоронцями, стаття 232^1 КК і надалі матиме суто декларативний характер, залишаючись «мертвою» забороною при тому, що передбачена нею суспільна небезпечна поведінка уже спостерігається в сучасній діловій практиці [64, с. 630].

Таким чином, об'єктивна сторона кримінальних правопорушень, передбачених ч. 1 та ч. 2 ст. 232^1 КК, полягає в незаконному використанні інсайдерської інформації, якщо це призвело до отримання необґрунтованого прибутку в значному розмірі або уникнення значних збитків, або заподіяло значну шкоду. Аудитор може вчинити зазначені кримінальні правопорушення тільки шляхом дії, зокрема, вчинивши хоча б одну із заборонених законом дій. Кримінальні правопорушення мають матеріальні склади та вважаються закінченими з моменту настання суспільно небезпечних наслідків.

Стаття 358 КК передбачає відповідальність за підроблення офіційних документів, бланків, штампів, печаток, а також за збут або використання підроблених документів, штампів, печаток. Кримінально караним є складання

або видача аудитором завідомо підробленого офіційного документу, який посвідчуює певні факти, що мають юридичне значення (ч. 2 ст. 358 КК) [99].

В. Я. Тацій замість терміну «завідомо підроблені офіційні документи» використовував термін «неправдиві документи», під складанням яких розуміє повне виготовлення документа, який містить інформацію, що не відповідає дійсності. Видачею є надання фізичній чи юридичній особі такого документа, зміст якого повністю чи частково не відповідає дійсності, а також який був складений службовою особою, яка його видала, чи іншою службовою особою [94, с. 540].

На думку О. О. Дудорова, складання підробленого офіційного документа – це створення (виготовлення) документа, який будучи правильно оформленим зовні, містить відомості, що повністю або частково не відповідають дійсності. Видача підробленого офіційного документа означає передачу документа заінтересованій особі, вчинену як тим хто цей документ склав чи підробив, так і тим працівником юридичної особи, іншим спеціальним суб’єктом, вказаним у ч. 2 ст. 358 КК [126, с. 1112].

Отже, в науковій літературі під складанням завідомо підробленого офіційного документа розуміється створення документа, який будучи правильно оформленим зовні, містить відомості, що повністю або частково не відповідають дійсності, а видачею – є передача офіційного документа заінтересованій особі.

Однак, ч. 2 ст. 358 КК не охоплюється внесення до офіційного документа неповної інформації, тобто інформації, яка має бути внесена відповідно до закону. Варто відзнасити, що Єдиний державний реєстр судових рішень з 2015 по 2022 роки не містить жодного обвинувального вироку за ч. 2 ст. 358 КК щодо аудитора.

Проєкт нового КК передбачає відповідальність за фальсифікацію офіційного документа, його видання, передавання чи використання. Так, кримінальну відповідальність несе особа, яка:

1) сфальсифікувала офіційний документ з метою використання його підроблювачем або іншою особою,

2) видала сфальсифікований офіційний документ,

3) передала такий сфальсифікований документ,

4) використала його, - вчинила злочин 1 ступеня (ст. 7.8.4.) [149].

Проєкт нового КК використовує дієприкметник «сфальсифікований», який є синонімом дієприкметника «підроблений».

03 березня 2022 року ВРУ прийняла ЗУ «Про основні засади примусового вилучення в Україні об'єктів права власності російської федерації та її резидентів», яким здійснюється примусове вилучення в Україні об'єктів права власності росії та її резидентів з мотивів суспільної необхідності (ч.1 ст. 2) [187].

30 березня 2022 року Міністерство фінансів України звернулося із запитом до аудиторів як до СПФМ щодо перевірки первинних документів своїх клієнтів на наявність активів, що належать особам, які організовують, забезпечують та провокують проведення агресивної війни росії щодо України, як на території України так і за її межами.

Разом з тим, Закон про аудит не зобов'язує аудитора зазначати в аудиторському звіті відомості про кінцевого бенефіціарного власника юридичної особи або його відсутність.

Вважаємо необхідним внести відповідні зміни до чинного законодавства та пропонуємо в підпункті 1 ч. 3 ст. 14 Закону про аудит слова «повне найменування юридичної особи» доповнити словами «та її кінцевого бенефіціарного власника або його відсутність».

М. В. Рябенко у своєму дисертаційному дослідженні звертає увагу на те, що ч. 2 ст. 358 КК не охоплюються внесення до документів неправдивих відомостей, інше їх підроблення, тому дослідник пропонує кримінальну відповідальність за підроблення документів, вчинене особою, яка здійснює професійну діяльність, передбачити у розділі XVII Особливої частини КК,

оскільки це діяння посягає на ті ж суспільні відносини, що й інші злочини, що містяться у ньому. Окрім того, таке вирішення питання зніме ті проблеми, які існують під час тлумачення ч. 2 ст. 358 КК, а отже під час кримінально-правової кваліфікації.

Враховуючи структуру розділу XVII Особливої частини КК відповідна норма могла б бути розміщеною у ст. 366^2 під назвою «Підроблення документів особою, яка надає публічні послуги», а ч. 1 ст. 366^2 дослідник пропонує викласти в наступній редакції:

«1. Складання, видача особою, яка здійснює професійну діяльність з надання публічних послуг, завідомо неправдивих офіційних документів, внесення до офіційних документів завідомо неправдивих відомостей або інше підроблення офіційних документів» [200, с. 99, 180].

Підтримуємо позицію М. В. Рябенка, оскільки підроблення документів особою, яка здійснює професійну діяльність, пов'язану з наданням публічних послуг, посягає на встановлений порядок суспільних відносин, що охороняється нормами розділу XVII Особливої частини КК.

Разом з тим, вважаємо, що запропонована М. В. Рябенком нова редакція ст. 366^2 КК, є недостатньо вдалою, оскільки передбачає відповідальність лише за внесення до офіційних документів завідомо неправдивих відомостей та не передбачає відповідальності за внесення до офіційних документів неповної інформації, тобто інформації, яка має бути внесена відповідно до закону.

Відповідно до пропозиції М. В. Рябенка, наприклад, аудитор за внесення до аудиторського звіту неповної але правдивої інформації, тобто інформації, яка має бути внесена до звіту відповідно до вимог закону, не буде підлягати кримінальній відповідальності.

Крім того, ЗУ «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо встановлення відповідальності за декларування недостовірної інформації, а також неподання суб'єктом декларування декларації особи, уповноваженої на виконання функцій держави чи місцевого самоврядування»

від 04 грудня 2020 року КК було доповнено статтями 366^2 та 366^3, а ст. 366^1 було виключено [167].

Враховуючи зазначене, пропонуємо КК доповнити ст. 366^4, виклавши її назву та диспозицію в наступній редакції:

«Стаття 366^4. Підроблення документів особою, яка здійснює професійну діяльність, пов'язану з наданням публічних послуг.

1. Складання та/або видача особою, яка здійснює професійну діяльність, пов'язану з наданням публічних послуг, завідомо неправдивих офіційних документів, внесення до офіційних документів неповної або завідомо неправдивої інформації, інше підроблення офіційних документів».

Відповідно з ч. 2 ст. 358 КК необхідно виключити перелік осіб, які здійснюють професійну діяльність, пов'язану з наданням публічних послуг, та доповнити п. 1 примітки до ст. 358 КК вказівкою на ст. 366^4 КК.

Аудитор за результатами аудиту фінансової звітності (консолідованої фінансової звітності) складає та видає підписаний ним аудиторський звіт відповідно до міжнародних стандартів аудиту та вимог закону. Державний аудитор за результатами проведеного державного фінансового аудиту формує та підписує звіт про результати аудиту. Екологічний аудитор за результатами проведеного екологічного аудиту складає та засвідчує підписом і печаткою висновок екологічного аудиту.

Суспільна небезпека діяння, передбаченого ч. 2 ст. 358 КК, визначається тим, що воно порушує встановлений порядок документального посвідчення фактів, які мають юридичне значення, а також порядок здійснення професійної діяльності, пов'язаної з наданням публічних послуг.

Кримінальне правопорушення може бути вчинене аудитором тільки шляхом дії, а саме: у разі складання та видачі підписаного ним офіційного документа, який будучи правильно оформленим зовні, містить відомості, що повністю чи частково не відповідають дійсності. Кваліфікуючими ознаками

кримінального правопорушення є вчинення його повторно або за попередньою змовою групою осіб (ч. 3 ст. 358 КК) [99].

Таким чином, об'єктивна сторона кримінального правопорушення, передбаченого ч. 2 ст. 358 КК, полягає в складанні чи видачі офіційного документа, який будучи правильно оформленим зовні, містить відомості, що повністю або частково не відповідають дійсності. Аудитор може вчинити зазначене кримінальне правопорушення тільки шляхом дії. Кримінальне правопорушення має формальний склад і вважатися закінченим з моменту вчинення зазначених дій.

Стаття 365^2 КК передбачає відповідальність за зловживання своїми повноваженнями аудитором з метою отримання неправомірної вигоди, якщо це завдало істотної шкоди [99].

В. Я. Тацій під зловживанням повноваженнями розумів протиправне використання особою наданих їй повноважень у зв'язку зі здійсненням професійної діяльності, пов'язаної з наданням публічних послуг [94, с. 615].

Зловживанням повноваженнями, зауважує О. О. Дудоров, визнається не будь-яке діяння, пов'язане з професійною діяльністю аудитора, оцінювача, експерта чи третейського судді, а лише таке, що обумовлено професійною діяльністю вказаних осіб, пов'язаною з наданням публічних послуг [87, с. 498].

Ю. І. Шиндель також зазначає, що саме реалізація наданих аудитору прав та виконання покладених на нього обов'язків і визначають коло його повноважень, зловживання якими під час здійснення професійної діяльності, пов'язаної з наданням публічних послуг, й утворює суспільно небезпечну поведінку, передбачену диспозицією ст. 365^2 КК [242, с. 235].

Саме тому, для кваліфікації діяння за ст. 365^2 КК необхідно правильно встановити характер та обсяг повноважень аудитора. Для цього потрібно звернутися до відповідних законів та міжнародних стандартів аудиту.

Так, Закон про аудит під аудиторською діяльністю розуміє незалежну професійну діяльність аудиторів, зареєстрованих у Реєстрі аудиторів та

суб'єктів аудиторської діяльності, з надання аудиторських послуг (п. 3 ч. 1 ст. 1).

Аудиторам також дозволяється надавати неаудиторські послуги, зокрема: складання фінансової звітності; ведення бухгалтерського обліку; розрахунок обов'язкових зборів та платежів, складання податкової звітності, представництво юридичних осіб у спорах із зазначених питань; послуги з оцінки тощо (ч. 2 ст. 6) [157].

Варто зазначити, що в законі не міститься повного переліку завдань з іншого надання впевненості, а також інших професійних послуг, що надаються аудитором відповідно до міжнародних стандартів аудиту.

Проте цей перелік надає Аудиторська палата України в інформаційному листі від 23 вересня 2021 року (див. Додаток Г) [62]. Потенційно застосовані стандарти визначені згідно з Додатком Д.

Аудиторські послуги надаються на підставі укладеного договору. Неаудиторські послугу можуть надаватися на підставі договору, усного або письмового звернення замовника (ч. 1, ч. 2 ст. 7) [157].

Крім того, ЗУ «Про іпотечні облігації» покладає на аудитора обов'язок щодо підтвердження на момент реєстрації випуску іпотечних облігацій відповідності стану та розміру їх іпотечного покриття вимогам закону та нормативних актів Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку (ч. 4 ст. 7) [182].

Аудитор у своїй діяльності зобов'язаний дотримуватися міжнародних стандартів аудиту, вимог чинного законодавства України, відповідних рішень Аудиторської палати України, своєчасно подавати звіти про свою діяльність, а також обмежувати свою діяльність наданням аудиторських послуг та інших послуг, які безпосередньо стосуються аудиторської діяльності.

Отже, повноваження аудитора обумовлені колом наданих йому прав та покладених на нього обов'язків відповідно до чинного законодавства України та міжнародних стандартів аудиту. Аудитор має право надавати послуги з

аудиту фінансової звітності, огляду консолідованої фінансової звітності, неаудиторські послуги, виконувати інші завдання з надання впевненості, а також надавати інші професійні послуги відповідно до міжнародних стандартів аудиту. Крім того, аудитор зобов'язаний підтверджувати відповідність іпотечних облігацій на момент їх випуску.

Паралельно з аудитом проводиться державний фінансовий аудит. Відповідно до п. 6 Положення про Держаудитслужбу, державний аудитор в ході державного фінансового аудиту має право:

- користуватися необхідними інформаційними базами даних державних органів та іншими технічними засобами;

- отримувати від державних органів, органів місцевого самоврядування, підприємств, організацій, установ, їх посадових осіб та громадян документи, а також матеріали, необхідні для здійснення аудиту;

- перевіряти фінансові звіти, кошториси, бухгалтерські документи, дані на електронних носіях, а також інші документи, що підтверджують обіг коштів та матеріальних цінностей, проводити перевірку фактичної наявності цінностей;

- безперешкодного доступу на склади, а також інші приміщення, що належать підприємствам, організаціям, установам, тощо [177].

Крім того, в Україні також проводиться екологічний аудит. Відповідно до ст. 16 ЗУ «Про екологічний аудит», екологічний аудитор має право:

- самостійно визначати методи та форми екологічного аудиту відповідно до чинного законодавства та укладеного із замовником договору;

- отримувати матеріали, документи та інші відомості, наявні у замовника або у об'єкта екологічного аудиту, які необхідні для проведення екологічного аудиту тощо [171].

Отже, обсяг повноважень державного аудитора визначений Положенням про Держаудитслужбу, а обсяг повноважень екологічного аудитора – ЗУ «Про екологічний аудит».

Конкретні форми зловживання повноваженнями аудитором можуть бути різними та залежати від змісту наданих повноважень і сфери їх застосування. Однак, правомірна реалізація аудитором своїх повноважень виключає кримінальну відповідальність за ч. 1 ст. 365^2 КК.

Суспільна небезпека діяння, передбаченого ч. 1 ст. 365^2 КК, визначається тим, що зловживання аудитором своїми повноваженнями порушує встановлений порядок здійснення професійної діяльності, пов'язаної з наданням публічних послуг.

Кримінальне правопорушення, передбачене ч. 1 ст. 365^2 КК, може бути вчинене шляхом дії, а також шляхом бездіяльності, оскільки саме використання аудитором наданих йому повноважень, крім активних дій, також можливе у формі невиконання обов'язків, що були покладені на нього під час здійснення відповідних повноважень.

Кримінальна відповідальність за бездіяльність настає за умов, якщо аудитор у конкретній ситуації зобов'язаний був вчинити відповідну дію та міг її вчинити, проте цього не зробив, наприклад, не перевірив відомості про кінцевого бенефіціарного власника юридичної особи під час належної перевірки клієнта.

Зловживання повноваженнями є кримінально караним, виключно якщо воно було вчинене з метою отримання неправомірної вигоди та завдало істотної шкоди. Кваліфікуючими ознаками є вчинення діяння стосовно неповнолітньої або недієздатної особи, особи похилого віку чи повторно (ч. 2 ст. 365^2 КК). Особливо кваліфікуючою ознакою є спричинення тяжких наслідків діями, передбаченими ч. 1 або ч. 2 цієї статті (ч. 3 ст. 365^2 КК).

Істотною вважається шкода, яка в сто та більше разів перевищує нмдг. Тяжкими вважаються наслідки, які у двісті п'ятдесят та більше разів перевищують нмдг (п. 3 та п. 4 примітки до ст. 364 КК) [99].

В ч. 3 ст. 365^2 КК міститься описка у формулюванні, так як протиправні діяння, які передбачені в ч. 1 та ч. 2 ст. 365^2 КК, можуть бути вчинені як

шляхом дії так і шляхом бездіяльності. Тому, пропонуємо в ч. 3 ст. 365^2 КК слово «дії» замінити на слово «діяння».

Для кваліфікації вчинених діянь береться той розмір нмдг, що був визначений за правилами, які передбачені в Податковому кодексі України, на 1 січня року вчинення відповідного кримінального правопорушення незалежно від того, в якому році воно було розкрите.

У науковій літературі зустрічаються різні позиції щодо визначення «істотної шкоди» та «тяжких наслідків».

Так, В. І. Тютюгін зазначає, що у пунктах 3 та 4 примітки до ст. 364 КК визначення «істотної шкоди» та «тяжких наслідків» розкриваються лише стосовно заподіяння матеріальної шкоди, однак вказані ознаки охоплюють також наслідки немайнового (нематеріального) характеру.

Свою позицію вчений обґрунтовує тим, що в диспозиціях статей в розділі XVII Особливої частини КК істотна шкода характеризується через вказівку на охоронювані законом права, свободи та інтереси, яким вона може бути завдана, а останні, в свою чергу, не можуть мати суто майнового характеру. Тому шкода може бути визнана істотною, якщо порушуються не тільки майнові, а й інші, наприклад, основні конституційні права та свободи людини і громадянина (наприклад, право на життя, здоров’я, особисту безпеку і недоторканність, житлові, виборчі, трудові права тощо).

До того ж наявність примітки у відповідній статті не означає, що в ній у повному обсязі розкривається зміст відповідних ознак складу злочину. Як правило, зауважує вчений, примітка (це стосується і примітки до ст. 364 КК) лише уточнює, конкретизує окремі положення, які використані в диспозиції. Відповідно, істотна шкода як результат вчинення службових злочинів може виражатись в наслідках тільки нематеріального характеру, а може поєднувати в собі наслідки матеріального та нематеріального характеру [61, с. 9-10; 221, с. 130].

В. Б. Харченко також вважає, що «істотна шкода» та «тяжкі наслідки» мають місце у випадку спричинення матеріальних збитків, а також у разі заподіяння суспільно небезпечних наслідків нематеріального характеру [235, с. 60; 236, с. 174-175].

Суспільно небезпечні наслідки, які позначаються термінами «істотна шкода» та «тяжкі наслідки», на думку О. О. Дудорова, передусім можуть полягати в конкретних матеріальних, а точніше майнових збитках.

Це, зокрема: втрата власності на грошові кошти чи інше майно; ненадходження коштів, які повинні були надійти як обов'язкові платежі; пошкодження, знищення чи зношування майна; за певних умов це може бути також і упущена вигода. Зводити суспільно небезпечні наслідки як ознаки складів злочинів, передбачених ст. ст. 364–367 КК, лише і саме до наслідків, що піддаються грошовій оцінці, вчений вважає принципово неправильним.

Разом з тим, зауважує О. О. Дудоров, неприйнятним буде і повернення до стану справ, коли істотна шкода та тяжкі наслідки в частині, відмінній від майнової шкоди, носили оціночний («гумовий») характер [52, с. 478-479].

М. М. Сивак пропонує для тих статей Особливої частини КК, де майнова шкода може мати характер виключно реальних збитків, у примітках робити відповідну вказівку. Якщо ж остання відсутня, як це і має місце в чинних редакціях п. 3 і п. 4 ст. 364 КК, то майнова шкода може мати вигляд реальних збитків, а також упущеної вигоди [206, с. 136].

Н. М. Ярмиш слушно пише, що вказівка на завдання істотної шкоди охоронюваним законом правам, свободам та інтересам відповідних суб'єктів, означає, що йдеться про всі без винятку блага, які належать людині, суспільству та державі [246, с. 138].

В. О. Навроцький звертає увагу на те, що наслідки нематеріального характеру, пов'язані із заподіянням шкоди морального, соціального, політичного, організаційного або іншого характеру, не мають грошової оцінки.

Відповідно, неможливо визначити еквівалент такої шкоди в одиницях, які кратні нмдг.

Винятком, вважає вчений, може бути хіба що врахування похідних наслідків, а саме заподіяння: фізичної шкоди – витрати на лікування потерпілої особи; порушення законних прав або інтересів громадян – витрати на відновлення таких прав тощо [122, с. 35-36].

Наслідки у вигляді істотної шкоди та тяжких наслідків, на думку В. Я. Тація, можуть виглядати як: майнові збитки; немайнова шкода, яка підлягає грошовій оцінці; немайнова шкода, яка не підлягає виміру грошима (наприклад, заподіяння смерті) [94, с. 572].

Верховний Суд України в постанові від 27.10.2016 № 5-99кс16 зазначив, що заподіяння істотної шкоди може становити не лише майнову шкоду, а й включати прояви немайнової шкоди, але тільки ті, які можуть одержати майнове відшкодування [152].

З. А. Загиней слушно пише про відсутність кримінальної відповідальності у випадку спричинення шкоди правам, свободам і інтересам іноземців та особам без громадянства, а також звертає увагу на вказівку законодавця в одних статтях на заподіяння шкоди правам, свободам та інтересам, а в інших (ч. 1 ст. 365^2 КК) – правам або інтересам. Вчена пропонує при формулюванні істотної шкоди вказувати не лише на права та інтереси, а й свободи [84, с. 81].

Підтримуємо позиції вчених, що суспільно небезпечні наслідки в ст. 365^2 КК полягають в конкретних майнових збитках і немайновій шкоді, яка підлягає грошовій оцінці, а також щодо спричинення шкоди правам, свободам та інтересам окремих фізичних осіб (громадянам, іноземцям та особам без громадянства).

Найбільш коректним, на думку М. В. Рябенка, є таке формулювання істотної шкоди в диспозиціях розділу XVII Особливої частини КК – що заподіяло істотну шкоду правам, свободам та інтересам окремих фізичних або

юридичних осіб, або державним чи громадським інтересам, які охороняються законом [200, с. 89].

Дослідник у своїй роботі пропонує для ст. 365^2 КК змінити нумерацію на 364^2 КК, оскільки спорідненими з цією нормою є статті 364 та 364^1 КК, а також у диспозиціях всіх статей Особливої частини КК, в яких передбачається відповідальність особи, яка надає публічні послуги, потрібно використовувати лише відповідне узагальнююче найменування – особа, яка здійснює професійну діяльність з надання публічних послуг.

Перелік осіб, які на думку законодавця охоплюватимуться цим поняттям, дослідник пропонує закріпити у примітці тієї статті, в якій перший раз спеціальним суб'єктом злочину названо особу, яка надає публічні послуги [200, с. 33].

Встановити точно, хто належить до осіб, які надають публічні послуги сьогодні фактично неможливо, вважає З. А. Загиней, оскільки у законодавстві Україні відсутнє визначення поняття «публічні послуги» [57, с. 302].

Підтримуємо пропозицію М. В. Рябенка, проте пропонуємо зробити деякі уточнення.

19 грудня 2019 року ВРУ прийняла ЗУ «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо забезпечення особистого голосування народними депутатами України на пленарних засіданнях ВРУ», яким КК було доповнено ст. 364^2 [165].

Тому, для ст. 365^2 КК доцільно змінити нумерацію на 364^3 КК, а в назві та в ч. 1 статті використати формулювання: «Зловживання повноваженнями особою, яка здійснює професійну діяльність, пов'язану з наданням публічних послуг».

У примітці до ст. 364^3 КК пропонуємо закріпити перелік осіб, які на думку законодавця здійснюють професійну діяльність, пов'язану з наданням публічних послуг, а також зазначити статті Особливої частини КК, в яких передбачається відповідальність цих осіб.

М. М. Яциніна вважає, що при дослідженні причинного зв'язку слід встановлювати чи суспільно небезпечні наслідки настали внаслідок зловживання суб'єктивним правом особи як службової чи особи, яка надає публічні послуги, або внаслідок інших діянь, не пов'язаних із спеціальним статусом цих суб'єктів кримінальних правопорушень [252, с. 104].

Причинний зв'язок між зловживанням повноваженнями аудитором та суспільно небезпечними наслідками є обов'язковою ознакою об'єктивної сторони кримінального правопорушення. Для наявності цього зв'язку необхідно встановити чи є особа аудитором, обсяг його повноважень на час вчинення кримінального правопорушення, а також чи передувало таке зловживання повноваженнями заподіянню істотної шкоди.

Місце, час, спосіб, обстановка та засоби вчинення кримінального правопорушення в ст. 365^2 КК не визначені.

Зловживання повноваженнями утворює кваліфікований склад кримінального правопорушення за умов вчинення такого діяння повторно або стосовно неповнолітньої особи, або недієздатної особи, або особи похилого віку (ч. 2 ст. 365^2 КК).

Неповнолітньою визнається дитина до досягнення нею чотирнадцяти років, а також дитина у віці від чотирнадцяти до вісімнадцяти років (пункти 11 та 12 ч. 1 ст. 3 КПК) [102].

Фізична особа може бути визнана недієздатною за рішенням суду, якщо вона внаслідок хронічного, стійкого психічного розладу не здатна була усвідомлювати значення своїх дій та/або керувати ними (ч. 1 ст. 39 ЦК) [237].

ЗУ «Про основні засади соціального захисту ветеранів праці та інших громадян похилого віку в Україні» особами похилого віку визнає осіб, які досягли пенсійного віку, а також осіб, яким до досягнення зазначеного пенсійного віку залишилося не більш як півтора року (ст. 10) [186].

М. В. Рябенко пропонує також виключити з ч. 2 ст. 365^2 КК таку кваліфікуючу ознаку, як вчинення зловживання щодо особи похилого віку.

На думку дослідника, важко буде довести, що особа, яка надає публічні послуги, здатна осягнути хитросплетіння в чинному законодавстві України, що стосуються визначення пенсійного віку та ще й вчинити злочин, усвідомлюючи цю обставину [200, с. 102-103].

З цією позицією дослідника важко погодитися, оскільки, наприклад, нотаріус не тільки добре знає та розуміє всі хитросплетіння в законодавстві України, а також має можливість визначити з наданих йому документів вік особи стосовно якої він вчиняє діяння.

Варто також звернути увагу на те, що зловживання повноваженнями особами, які надають публічні послуги, може бути розпочате дізнавачем, слідчим, прокурором лише на підставі заяви потерпілого, оскільки це посягання віднесено до кримінальних правопорушень, кримінальне провадження щодо яких здійснюється у формі приватного обвинувачення (ч. 1 ст. 477 КПК) [102].

Однак, в Україні протягом 2015-2022 років судами не винесено жодного обвинувального вироку щодо аудитора за ст. 365^2 КК.

Таким чином, об’єктивна сторона кримінального правопорушення, передбаченого ст. 365^2 КК, полягає в зловживанні повноваженнями особами, які надають публічні послуги. При виконанні аудитором об’єктивної сторони кримінального правопорушення існує безпосередній причинний зв’язок між діяннями та суспільно небезпечними наслідками, що настали. Кримінальне правопорушення має матеріальний склад та вважається закінченим з моменту настання суспільно небезпечних наслідків.

Стаття 368^4 КК передбачає відповідальність за прохання надати неправомірну вигоду аудитору, а також за прийняття пропозиції, обіцянки або одержання аудитором неправомірної вигоди для себе чи третьої особи за вчинення дій, або його бездіяльність з використанням наданих йому повноважень в інтересах того, хто пропонує, обіцяє або надає таку вигоду, або в інтересах третьої особи (ч. 1, ч. 3) [99].

В. Я. Тацій прохання неправомірної вигоди визначав як пропозицію домовитись про обмін такої вигоди на зловживання повноваженнями з надання публічних послуг. Прийняття пропозиції або обіцянки є підтвердженням досягнутої домовленості про надання неправомірної вигоди. Одержанням неправомірної вигоди є фактичне її отримання, у тому числі через посередників, дії яких кваліфікуються як співучасть у вчиненні кримінального правопорушення загальним або спеціальним суб'єктом.

Вчений відносив зазначені дії до пасивного підкупу та звертає увагу на те, що відповідальність настає незалежно від того, чи виконав спеціальний суб'єкт ці зобов'язання та чи збирався він їх виконувати. Неправомірна вигода може надаватися до або після вчинення обумовленого діяння або одна частина – до, а інша – після його вчинення [94, с. 621].

Під пропозицією у статті 368^4 КК слід розуміти висловлення працівнику підприємства, організації, установи або особі, яка надає публічні послуги, або службовій особі наміру про надання неправомірної вигоди. А під обіцянкою розуміється висловлення такого наміру з повідомленням про час, місце, спосіб надання неправомірної вигоди (п. 3 примітки до ст. 354 КК) [99].

З. А. Загиней критично ставиться до законодавчих визначень пропозиції та обіцянки неправомірної вигоди, оскільки з погляду української мови розмежувальною ознакою між цими поняттями є не локальна і темпоральна характеристика, а наявність (відсутність) зобов'язання передати неправомірну вигоду в майбутньому. Беручи до уваги складність розмежування вказаних суспільно небезпечних діянь, вчена висловлюється за те, щоб визнавати формою злочинного підкупу лише обіцянку неправомірної вигоди [56, с. 261].

О. О. Дудоров звертає увагу на те, що обіцянка, якщо керуватись її законодавчим визначенням, практично нічим не відрізняється від пропозиції, оскільки повідомлення про час, місце та спосіб надання неправомірної вигоди свідчать про конкретизацію пропозиції, а не про перетворення її на обіцянку.

Не зрозуміло також, пише вчений, чи повинне з точки зору ч. 3 примітки ст. 354 КК повідомлення про неправомірну вигоду для того, щоб вважатись її обіцянкою, містити вказівку на всі перераховані в кримінальному законі обставини, зокрема, час, місце та спосіб надання вигоди чи лише на деякі з них (або навіть одну) [52, с. 484].

М. О. Комарницька прийняття пропозиції визначає як створення можливостей для реального отримання неправомірної вигоди в недалекому майбутньому або фактичне отримання неправомірної вигоди одразу після надання згоди на його отримання. А прийняття обіцянки одержання неправомірної вигоди – це потенційна можливість одержання неправомірної вигоди в майбутньому, але не одразу після прийняття такої обіцянки [73, с. 86].

На думку О. Д. Ярошенка, пропозиція неправомірної вигоди – це дія, яка полягає у доведенні до відома належного адресата наміру (бажання, готовності) надати неправомірну вигоду за певну поведінку. При цьому ініціатива надання неправомірної вигоди виходить від особи, яка її пропонує. Натомість обіцянка неправомірної вигоди має місце тоді, коли особа домовляється із суб’єктом «пасивного» підкупу про надання неправомірної вигоди (наприклад, особа дає згоду задовольнити прохання цього суб’єкта про надання йому неправомірної вигоди після того, як суб’єктом буде виконана бажана для особи дія) [250, с. 9].

Таким чином, поняття «пропозиція» та «обіцянка» неправомірної вигоди є дуже близькими за своїм змістом, єдиною відмінністю між ними є ступінь конкретизації наміру.

О. С. Перешивко аналізуючи «прохання» надати неправомірну вигоду зазначає, що законодавець помилково відніс зазначене діяння до діянь «активного» корупціонера, які утворюють склад підкупу особи, яка надає публічні послуги. Оскільки у протилежному випадку спостерігається абсурдна ситуація, коли особа, яка має намір підкупити особу, яка надає публічні

послуги, звертається до останньої з проханням надати їй неправомірну вигоду, а не навпаки.

Тому, з метою виправлення вказаного недоліку, дослідниця пропонує «прохання неправомірної вигоди» виключити із кола діянь «активного» корупціонера, які утворюють об'єктивну сторону складу підкупу особи, яка надає публічні послуги, та включити до переліку діянь «пасивного» корупціонера, виключивши його із ч. 1 ст. 368^4 КК України і закріпивши в ч. 3 ст. 368^4 КК України [144, с. 126].

Н. М. Ярмиш вважає, що відповідно до задуму законодавця «прохання» притаманне виключно діям того суб'єкта, до якого звертаються з вирішенням певного питання. Тому сумнівним є те, що в деяких складах корупційних злочинів «прохання» розміщене в тих частинах статей, за якими відповідає «активний» корупціонер, тобто той, хто очікує певних дій на свою користь з боку особи, наділеної відповідними можливостями.

Разом з тим, на думку вченої, «прохання» неправомірної вигоди, оскільки особа розуміє, що його краще виконати, цілком можна вважати завуальованим вимаганням [248, с. 219-221].

М. В. Рябенко не погоджується з пропозицією О. С. Перешивко, оскільки намагання законодавця посилити кримінальну відповідальність корупціонерів у цьому випадку зводиться нанівець у тих складах корупційних злочинів, у яких прохання надати неправомірну вигоду стоїть на місці та охоплюється «пасивним» підкупом (наприклад, ст. 368 КК). Адже ті дії, які до появи цього самостійного діяння мали б кваліфікуватися як вимагання неправомірної вигоди (кваліфікований склад) стали оцінюватися як її прохання (простий склад).

Ураховуючи це, дослідник пропонує з усіх статей Особливої частини КК виключити таке діяння, як прохання надати неправомірну вигоду [200, с. 106-107].

О. С. Перешивко критичного ставиться до такої пропозиції, оскільки у випадку декриміналізації прохання надати неправомірну вигоду дії осіб, які надають публічні послуги, залишаться безкарними у разі якщо від них виходила ініціатива підкупу, а «активний» корупціонер, хоч і був зацікавлений у неправомірній поведінці особи, яка надає публічні послуги, проте відмовився її надати [145, с. 157].

М. О. Комарницька також вважає, що «прохання надати неправомірну вигоду», за своїм змістом, не може визначати поведінку особи, яка має намір підкупити службову особу юридичної особи приватного права або особу, яка здійснює професійну діяльність, пов'язану з наданням публічних послуг.

Дослідниця визначає «прохання надати неправомірну вигоду» як ввічливе та конкретне звернення/повідомлення відповідного змісту із усвідомленням того, що особа може відмовитися від виконання такого прохання [73, с. 92-93].

Підтримуємо позиції О. С. Перешивко та М. О. Комарницької щодо доцільності виключення такого діяння як прохання надати неправомірну вигоду з ч. 1 ст. 368^4 КК і закріплення його в ч. 3 ст. 368^4 КК, оскільки воно не відноситься до кола діянь «активного» корупціонера.

Не підтримуємо позицію М. В. Рябенка щодо виключення такого діяння з усіх статей Особливої частини КК, оскільки його декриміналізація допоможе «пасивним» корупціонерам уникнути кримінальної відповідальності при висловленні пропозиції домовитися.

Крім того, пропонуємо назву ст. 368^4 КК замінити на «Підкуп особи, яка здійснює професійну діяльність, пов'язану з наданням публічних послуг», а також з диспозицій ч. 1 та ч. 3 ст. 368^4 КК виключити перелік відповідних осіб та застосувати формулювання «особа, яка здійснює професійну діяльність, пов'язану з наданням публічних послуг».

Суспільна небезпека діяння, передбаченого ч. 3 ст. 368^4 КК, зумовлена тим, що підкуп особи, яка здійснює професійну діяльність, пов'язану з

наданням публічних послуг, порушує встановлений порядок здійснення професійної діяльності, пов'язаної з наданням публічних послуг.

Кримінальні правопорушення, передбачені ч. 1 та ч. 3 ст. 368^4 КК можуть бути вчинені аудитором тільки шляхом дії, зокрема, у разі висловлення прохання надати неправомірну вигоду, прийняття пропозиції, обіцянки або одержання ним неправомірної вигоди для себе чи третьої особи за вчинення дій, або його бездіяльність з використанням наданих йому повноважень в інтересах того, хто пропонує, обіцяє, або надає таку вигоду, або в інтересах третьої особи.

Кримінальна відповідальність настає після вчинення зазначених дій незалежно від того, чи виконав аудитор взяті на себе зобов'язання та чи збирався він їх виконувати.

Кваліфікуючими ознаками є вчинення діяння повторно або за попередньою змовою групою осіб чи поєднаного з вимаганням неправомірної вигоди (ч. 4 ст. 368^4 КК).

Повторним визнається кримінальне правопорушення, вчинене особою, яка раніше вчинила будь-яке із кримінальних правопорушень, передбачених статтями 354, 368, 368^3, 368^4 і 369 КК (п. 4 примітки до ст. 354 КК) [99].

Дослідивши проблеми кваліфікації злочинів, вчинених групою осіб за попередньою змовою, Н. М. Ярмиш зазначає, що попередня змова групи осіб передбачає відповідну змову саме співвиконавців злочину, тобто осіб, що виконують хоча б частину його об'єктивної сторони. Вчена наводить наступні аргументи.

По-перше, вчинення злочинів співвиконавцями є більш небезпечним, ніж за наявності розподілу ролей, що враховано законодавцем (вчинення злочину за попередньою змовою групою осіб (ч. 2 ст. 28 КК) є окремим випадком групи осіб (ч. 1 ст. 28 КК), що допускає наявність лише співвиконавства).

По-друге, якщо слідувати логіці вчених, які допускають наявність складної форми співучасті при вчиненні злочину за попередньою змовою групою осіб, то схиляння іншої особи шляхом застосування погроз має визнаватися відповідною кваліфікуючою ознакою, а також одночасно враховуватися судом при призначенні покарання виконавцю як обставина, що його пом'якшує (п. 6 ст. 66 КК).

По-третє, лише діяння співвиконавців злочину спричиняють суспільно небезпечні наслідки, тоді як діяння інших співучасників лише обумовлюють їх настання [246, с. 56-57].

Вимаганням неправомірної вигоди є вимога щодо надання неправомірної вигоди з погрозою вчинення дій чи бездіяльності з використанням своїх повноважень стосовно особи, яка надає неправомірну вигоду, або ж умисне створення умов, за яких особа вимушена надати неправомірну вигоду з метою запобігання шкідливим наслідкам щодо своїх прав і законних інтересів (п. 5 примітки до ст. 354 КК) [99].

О. С. Перешивко звертає увагу на позитивність нормативного закріплення поняття «вимагання», проте вважає, що законодавець невірно визначив його адресата як особу, яка надає неправомірну вигоду. Оскільки в такому випадку може скластися хибне враження, що досліджувана кваліфікуюча ознака може ставитись у провину «пасивному» корупціонеру лише у випадку, якщо «активний» корупціонер, в результаті вимагання, надав неправомірну вигоду.

У зв'язку з цим, дослідниця пропонує у законодавчій дефініції вимагання, його адресата визначити як «іншу особу» [142, с. 87]. Підтримуємо зазначену пропозицію О. С. Перешивко.

В Єдиному державному реєстрі судових рішень з 2015 по 2022 роки немає жодного обвинувального вироку щодо аудитора за ст. 368^4 КК, хоча в мережі Інтернет зустрічаються повідомлення від пресслужб правоохоронних органів про затримання аудиторів під час отримання неправомірної вигоди.

Таким чином, об'єктивна сторона кримінальних правопорушень, передбачених ч. 1 та ч. 3 ст. 368^4 КК, полягає у висловленні прохання надати неправомірну вигоду, в прийнятті пропозиції, обіцянки або одержані неправомірної вигоди для себе чи третьої особи за вчинення дій, або бездіяльність з використанням наданих повноважень в інтересах того, хто пропонує, обіцяє, або надає таку вигоду, або в інтересах третьої особи.

Кримінальна відповідальність настає після вчинення зазначених дій незалежно від того, чи виконав аудитор взяті на себе зобов'язання та чи збирався він їх виконувати. Кримінальні правопорушення мають формальні склади та вважаються закінченим з моменту вчинення зазначених дій.

Варто зазначити, що проєкт нового КК містить норми, які передбачають відповідальність за зловживання повноваженнями, а також за підкуп лише публічної службової особи.

Вважаємо, що декриміналізація правових норм, які передбачають кримінальну відповідальність осіб, що надають публічні послуги, призведе до виникнення суперечливих суджень, оскільки в одних випадках аудитора, нотаріуса та інших будуть визнавати публічними службовими особами, а в інших – ні.

2.3. Загальні та спеціальні ознаки аудитора як спеціального суб'єкта кримінального правопорушення

Обов'язковим елементом складу кримінального правопорушення є його суб'єкт, яким відповідно до КК визнається фізична осудна особа, яка вчинила кримінальне правопорушення у віці, з якого може наставати кримінальна відповідальність.

Спеціальним суб'єктом, відповідно до КК, є фізична осудна особа, яка вчинила у віці, з якого може наставати кримінальна відповідальність,

кримінальне правопорушення, суб'єктом якого може бути лише певна особа (ч. 1, ч. 2 ст. 18) [99].

Отже, суб’єкт кримінального правопорушення характеризується трьома ознаками: це фізична особа, осудна та досягла встановленого віку [123, с. 135], а спеціальний суб’єкт окрім обов’язкових має ще й спеціальні ознаки, які виступають як додаткові.

Цікавою є позиція С. А. Крушинського та В. М. Захарчука, які пропонують вести мову не про спеціального суб’єкта кримінального правопорушення, а про те, що суб’єкт може мати загальні ознаки та додатково до загальних також обов’язково повинен мати спеціальні ознаки (вік, службове або професійне становище, відношення до певних військових обов’язків, тощо), у зв’язку з якими певне діяння визначається як кримінально-протиправне [104, с. 623].

Загальні питання, пов’язані із суб’єктом кримінального правопорушення, вивчалися такими вченими, як П. П. Андрушко, З. А. Загиней, О. М. Костенко, А. А. Музика, В. О. Навроцький, В. В. Налуцишин, Є. Л. Стрельцов, В. Я. Тацій, М. І. Хавронюк та інші.

Проблемою дослідження спеціального суб’єкта кримінального правопорушення займалися Д. В. Бараненко, В. М. Захарчук, О. В. Коротюк, С. А. Крушинський, М. І. Мельник, А. С. Осадча, Т. Ю. Тарасевич, В. В. Устименко та інші.

У науковій літературі існує дискусія щодо необхідності встановлення кримінальної відповідальності для юридичних осіб, а не тільки для фізичних.

Прихильники цієї позиції вказують на міжнародно-правові зобов’язання щодо встановлення такої відповідальності, а також використовують як приклад досвід зарубіжних країн, проте опоненти звертають увагу на неможливість застосування для юридичних осіб таких інститутів кримінального права як: осудність, вина та принцип особистої

відповідальності за вчинення суспільно небезпечного діяння [103, с. 100; 116, с. 6; 136, с. 54-55; 138, с. 3].

Г. З. Яремко вважає, що юридична особа не є суб'єктом злочину, у тому числі через те, що:

- в неї немає психічного ставлення до вчиненого;

- не вона сама, а уповноважена особа від її імені або в її інтересах вчиняє злочин, а тому говорити про діяння юридичної особи і, тим паче про наявність у ньому складу злочину, не доводиться [249, с. 93].

П. П. Андрушко також зазначає, що з позиції доктрини кримінального права юридична особа сама по собі не може вчинити будь-які дії, зокрема такі, які можуть містити склад злочину або розцінюватись як участь у якихось злочинах [4, с. 114].

Зазначена дискусія знайшла в законодавстві України наступне рішення – 23 травня 2013 року було прийнято ЗУ «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з виконанням Плану дій щодо лібералізації ЄС візового режиму для України щодо відповідальності юридичних осіб», на підставі якого Загальну частину КК було доповнено розділом XIV[1] «Заходи кримінально-правового характеру щодо юридичних осіб» [163].

Отже, суб'єктом кримінального правопорушення визнається тільки фізична особа, а щодо юридичної особи можуть бути застосовані заходи кримінально-правового характеру.

Проте С. Я. Лихова вважає, що констатується спроба запровадження квазівідповідальності змішаного (кримінально-адміністративного) типу, який є прямим відходом від основоположних принципів існуючої доктрини кримінального права [111, с. 128].

О. О. Дудоров та Д. В. Каменський зазначають, що згідно з чинним КК прояви кримінально-правового реагування на вчинення суспільно небезпечних

посягань, передбачених цим Кодексом, кримінальною відповідальністю не вичерпуються.

Вчені вважають, що заходи кримінально-правового впливу можуть застосовуватися як у межах реалізації кримінальної відповідальності, так і поза нею, як це і має місце, зокрема, при застосуванні заходів кримінально-правового характеру до юридичних осіб [50, с. 107].

На думку В. М. Куца, незважаючи на неможливість юридичної особи бути суб'єктом злочину (через об'єктивну неспроможність вчинити його), кримінальна відповідальність юридичних осіб серед законодавчих інструментів протидії злочинності є цілком допустимою. І можливо це є шляхом подальшого вдосконалення інституту кримінальної відповідальності, насамперед, її форм [105, с. 141].

О. М. Литвинов та А. М. Ященко також звертають увагу на те, що заходи кримінально-правового характеру щодо юридичної особи реалізуються одночасно із реалізацією покарання та (або) інших заходів кримінально-правового характеру щодо її уповноваженої фізичної особи. Інакше кажучи, реалізація заходів щодо юридичної особи процесуально залежить від реалізації заходів щодо уповноваженої фізичної особи.

Проте, на думку вчених, такій підхід законодавця з огляду на те, що заходи кримінально-правового характеру щодо юридичних осіб суттєво відрізняються від заходів кримінально-правового характеру щодо уповноважених фізичних осіб, очевидно, що потребує свого переосмислення [108, с. 170].

Таким чином, питання кримінальної відповідальності юридичних осіб в теорії кримінального права на сьогодні залишається досить дискусійним. За вчинення кримінального правопорушення до відповідальності може притягатися лише аудитор, а до аудиторської фірми можуть бути застосовані заходи кримінально-правового характеру.

Наступними обов’язковими ознаками суб’єкта кримінального правопорушення є осудність та вік, з якого може наставати кримінальна відповідальність.

Осудною є особа, яка під час вчинення кримінального правопорушення могла усвідомлювати свої дії або бездіяльність та керувати ними, а особа, яка не могла усвідомлювати свої діяння або керувати ними, - визнається неосудною і не підлягає кримінальній відповідальності (ч. 1, ч. 2 ст. 19 КК).

Особа також може бути визнана судом обмежено осудною, якщо під час вчинення кримінального правопорушення, через наявний у неї психічний розлад, не могла повною мірою усвідомлювати свої діяння та/або керувати ними (ч. 1 ст. 20) [99].

Р. В. Вереша визначає осудність як кримінально-правову категорію, яка характеризує психічний стан особи під час вчинення кримінального правопорушення, при якому у неї повністю збережена здатність усвідомлювати свої дії або бездіяльність та керувати ними [95, с. 170].

Важливість встановлення осудності особи визначена перш за все тим, що осудність є передумовою вини, без доведення якої особа не може бути притягнута до кримінальної відповідальності і піддана покаранню [78, с. 560; 93, с. 165; 238, с. 274].

У науковій літературі окремі вчені пропонують виділити професійну (спеціальну) осудність.

Так, В. О. Навроцький та Л. П. Брич визначають професійну (спеціальну) осудність як стан особи певної професії, що здатна до адекватної поведінки в умовах нервово-психічних перевантажень [121, с. 61].

Тобто, нездатність особи певної професії у стресових ситуаціях внаслідок психофізичних особливостей правильно оцінювати ситуацію та приймати відповідні рішення є серйозною передумовою настання суспільно небезпечних наслідків.

С. В. Чорней вважає, що не варто спеціальну осудність прив'язувати до спеціального суб'єкта злочину, оскільки спеціальна осудність – це така осудність, яка додатково обмежується певними обставинами (необхідна оборона, уявна оборона, спеціальний склад злочину) [240, с. 75].

На думку Т. Ю. Тарасевич, виділення професійної (спеціальної) осудності загалом у кримінальному праві та щодо відповідальності медичного працівника зокрема позбавлено будь-якого юридичного сенсу, оскільки:

- по-перше, в КК виокремлюються лише два стани особи, які так чи інакше можуть вплинути на її кримінальну відповідальність – осудність (неосудність) (ст. 19 КК) та обмежена осудність (ст. 20 КК);

- по-друге, науковці, які обґрунтовують доцільність встановлення професійної (спеціальної) осудності для окремих категорій осіб, розглядаючи правові наслідки цього стану, так чи інакше приходять до висновку, що він визнається або осудністю (неосудністю), або обмеженою осудністю особи, тобто, вирішується в межах існуючих інститутів кримінального права України. [214, с. 124].

Підтримуємо позицію Тарасевич Т. Ю. та вважаємо, що нервово-психічні перевантаження не є характерними для аудитора під час виконання своїх професійних обов'язків.

КК зазначає, що кримінальній відповідальності підлягають особи, яким до вчинення кримінального правопорушення виповнилося шістнадцять років (ч. 1 ст. 22).

КК також передбачає відповідальність за окремі кримінальні правопорушення для осіб, які досягли чотирнадцяти років. Вичерпний перелік цих кримінальних правопорушень міститься в ч. 2 ст. 22 КК [99].

Кримінальні правопорушення, що вчиняються аудитором як спеціальним суб'єктом кримінального правопорушення, не відносяться до зазначеного переліку.

Таким чином, суб'єктом кримінального правопорушення може бути фізична, осудна особа, яка досягла шістнадцяти (чотирнадцяти) років.

В. Я. Тацій зазначав, що ознаки спеціального суб'єкта певною мірою є обмежувальними, оскільки вони визначають, що деякі кримінальні правопорушення може вчинити не будь-яка фізична, осудна особа, яка досягла певного віку, а тільки та, яка має спеціальні ознаки, завдяки яким вона може бути суб'єктом цього кримінального правопорушення [93, с. 173].

Т. Ю. Тарасевич спеціального суб'єкта злочину визначає як фізичну осудну особу, яка на момент вчинення злочину досягнула віку, з якого настає кримінальна відповідальність, а також має одну або декілька ознак, що передбачені у диспозиції статті Особливої частини КК та/або випливають з інших ознак складу злочину або з санкції кримінально-правової норми, на підставі чого особа може бути притягнута до кримінальної відповідальності за конкретною статтею Особливої частини КК, в якій такі ознаки передбачені чи закладені законодавцем [214, с. 128-129].

А. В. Ландіна робить висновок, що визначення спеціального суб'єкта злочину, що міститься у ч. 2 ст. 18 КК України, не має практичного значення, оскільки не містить конкретного переліку всіх можливих додаткових ознак чи критеріїв, які визначатимуть суб'єкт злочину як спеціальний [106, с. 53].

КК не містить спеціальних ознак аудитора в диспозиціях кримінально-правових норм, тому для їх встановлення звернімося до інших нормативно-правових актів.

Так, відповідно до Закону про аудит, аудитором може бути фізична особа, яка:

- має вищу освіту;
- склала теоретичні та кваліфікаційний іспити;
- пройшла практичну підготовку із провадження аудиторської діяльності.

Практичний досвід аудиторської діяльності набувається шляхом працевлаштування або стажування у суб'єкта аудиторської діяльності не менше трьох років (ч. 1, ч. 14 ст. 19) [157].

Відповідно до п. 5 Порядку складання іспитів при атестації аудиторів, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 06 липня 2020 року № 399, професійні знання кандидатів в аудитори підтверджуються шляхом складання таких обов'язкових теоретичних іспитів: аудит, фінансовий менеджмент, фінансовий облік, основи бухгалтерського обліку, управлінський облік, господарське, цивільне та корпоративне право, оподаткування тощо.

Теоретичні іспити складаються послідовно. Кваліфікаційний іспит складається після успішного складання теоретичних іспитів. Також до складання кваліфікаційного іспиту допускаються фізичні особи, які мають вищу освіту та досвід роботи на посадах фінансиста, бухгалтера, економіста, юриста, помічника аудитора не менше семи років (п. 7) [179].

Свідоцтво про складання кваліфікаційного іспиту видається на підставі рішення комісії з атестації Органом суспільного нагляду за аудиторською діяльністю (п. 18 Прикінцевих та перехідних положень).

Аудитор набуває право на провадження аудиторської діяльності після підтвердження кваліфікаційної придатності, а також після набуття практичного досвіду, після чого включається до Реєстру. Аудитор провадить аудиторську діяльність у складі аудиторської фірми або незалежно як фізична особа - підприємець (ч. 1, ч. 2 ст. 4) [157].

Отже, аудитор повинен мати вищу освіту, свідоцтво про складання кваліфікаційного іспиту та практичний досвід не менше трьох років.

Кваліфікаційними вимогами для заняття посади державного аудитора є:

- ступінь вищої освіти не нижче молодшого бакалавра у галузі знань «Економіка та підприємництво» або «Управління та адміністрування»;

- рівень володіння державною мовою не нижче 70 % (витяг з реєстру Державних сертифікатів про рівень володіння державною мовою).

Досвід роботи на зайняття посади державного аудитора не вимагається.

Крім того, відповідно до Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання, затвердженого постановою КМУ від 27 березня 2019 № 252, для проведення аудиту за місцезнаходженням об'єкта аудиту та/або учасника аудиту на кожного державного аудитора оформляється у двох примірниках направлення за встановленими Мінфіном зразками, яке підписує керівник органу Держаудитслужби (п. 10) [178].

Державний аудитор повинен мати ступінь вищої освіти не нижче молодшого бакалавра, копію Державного сертифіката про рівень володіння державною мовою, досвід роботи не вимагається.

ЗУ «Про екологічний аудит» встановлює наступні вимоги до екологічного аудитора:

- відповідна вища освіта;

- досвід роботи у сфері охорони навколишнього природного середовища не менше чотирьох років підряд;

- сертифікат на право здійснення діяльності (ст. 14) [171].

Відповідно до п. 6.3 Положення про сертифікацію екологічних аудиторів, затвердженого наказом Міністерства охорони навколишнього природного середовища України від 29 січня 2007 року № 27, Мінприроди здійснює видачу сертифікатів екологічного аудитора на основі протоколу засідання Комісії із сертифікації [175].

Отже, аудитор як спеціальний суб'єкт кримінального правопорушення – це фізична, осудна особа, яка досягла двадцяти одного року, відповідає кваліфікаційним вимогам, має відповідний документ, що надає право займатися професійною діяльністю в Україні, та здійснює професійну діяльність, пов'язану з наданням публічних послуг.

2.4. Суб'єктивна сторона кримінальних правопорушень, що вчиняються аудитором як спеціальним суб'єктом кримінального правопорушення

Суб'єктивна сторона кримінального правопорушення – це внутрішня його сторона, тобто психічна діяльність особи, що відображає ставлення її свідомості та волі до вчиненого суспільно небезпечного діяння, і до його наслідків [33, с. 34; 90, с. 108; 92, с. 140; 93, с. 177; 95, с. 192].

Серед вчених зустрічаються різні погляди щодо визначення ознак, що характеризують зміст суб'єктивної сторони.

О. О. Дудоров та М. І. Хавронюк вважають, що зміст суб'єктивної сторони складу кримінального правопорушення характеризують певні ознаки: вина, мотив і мета.

Вчені зауважують, що вина особи – це основна ознака будь-якого складу кримінального правопорушення, яка визначає саму наявність суб'єктивної сторони та її зміст. Мотив та мета є факультативними ознаками, проте мають значення обов'язкових, коли названі в диспозиції закону [49, с. 184-185; 93, с. 177].

Р. В. Вереша зазначає, що суб'єктивна сторона злочину обумовлює наявність фактичної її структури, тобто конкретних психічних процесів, які супроводжують вчинення злочину. Структура суб'єктивної сторони складу злочину включає вину, а в окремих випадках – мотив, мету та емоційний стан [30, с. 54; 32, с. 56].

М. Б. Желік також вважає, що мета, мотив та емоції мають допоміжне значення, оскільки є факультативними ознаками складу злочину. Однак, мотив та мета стають обов'язковими, якщо прямо передбачені у кримінальному законі. Відтак це свідчить про підвищену суспільну небезпечність діяння. Натомість вина завжди є основною ознакою суб'єктивної сторони складу злочину [55, с. 144].

А. О. Данилевський до основних елементів суб'єктивної сторони складу злочину відносить вину, додатковими елементами є мотив, мета, завідомість та емоційний стан. На думку вченого, завідомість витупає показником високого ступеня усвідомлення тієї чи іншої ознаки об'єктивної сторони складу злочину [90, с. 108-109].

Отже, вина особи є основною та обов'язковою ознакою суб'єктивної сторони кримінального правопорушення, а її відсутність виключає склад кримінального правопорушення. Факультативні ознаки суб'єктивної сторони є обов'язковими, коли названі в диспозиції кримінально-правової норми.

КК визначає вину як психічне ставлення особи до вчинюваного діяння, передбаченого Кодексом, та його наслідків, виражених у формі умислу чи необережності (ч. 1 ст. 23).

Умисел поділяється на прямий та непрямий. При прямому умислі особа усвідомлювала суспільно небезпечний характер свого діяння, передбачала його суспільно небезпечні наслідки та бажала їх настання. При непрямому - якщо особа усвідомлювала суспільно небезпечний характер свого діяння, передбачала його суспільно небезпечні наслідки і хоча не бажала, але свідомо припускала їх настання (ст. 24 КК) [99].

Необережність поділяється на кримінальну протиправну самовпевненість, коли особа передбачала можливість настання суспільно небезпечних наслідків свого діяння, але легковажно розраховувала на їх відвернення, а також на кримінальну протиправну недбалість, коли особа не передбачала можливості настання суспільно небезпечних наслідків свого діяння, хоча повинна була і могла їх передбачити (ст. 25 КК) [99].

У науковій літературі домінуючою є думка про те, що кримінальні правопорушення з формальним складом можуть бути вчинені тільки з прямим умислом.

В. Я. Тацій зазначав, що кримінальні правопорушення з формальним складом визнаються закінченими з моменту вчинення самого діяння, а тому не потребують настання і встановлення яких-небудь наслідків такого діяння.

Вчений вважав, що немає необхідності визначати психічне ставлення суб'єкта до наслідків у таких кримінальних правопорушеннях та пропонує внести відповідні уточнення в ч. 2 ст. 24 КК [93, с. 185-186].

Р. В. Вереша підтримує цю позицію та зазначає, що у кримінальних правопорушеннях із формальним складом, склад яких не передбачає настання певних суспільно небезпечних наслідків, змістом прямого умислу є усвідомлення виною особою суспільно небезпечного характеру свого діяння та бажання його вчинення [95, с. 207].

Т. Ю. Тарасевич додає, що в тих випадках, коли у статтях кваліфікуючою ознакою відповідних складів злочинів названі суспільно небезпечні наслідки, психічне ставлення особи до їх настання характеризується необережною формою вини [214, с. 144].

Окремі вчені та дослідники висловлюються за необхідність визначати психічне ставлення суб'єкта до наслідків у кримінальних правопорушеннях із формальним складом.

Так, В. П. Ємельянов вважає, що законодавець дав визначення умислу і необережності не стосовно складу злочину, а стосовно вчинюваної дії чи бездіяльності та її наслідків.

Злочин, на думку вченого, як будь-яке реальне посягання на об'єкт, неминуче призводить до тих чи інших наслідків, і у винної особи завжди присутнє якесь психологічне ставлення не тільки до власних діянь, але й до їх наслідків, незалежно від того, передбачені ознаки цих наслідків у відповідних складах злочинів чи ні [91, с. 115].

О. С. Перешивко підтримує позицію В. П. Ємельянова, оскільки, по-перше, аксіоматичним у кримінальному праві України є положення, про те, що безнаслідкових злочинів не існує, тобто будь-який злочин неминуче

пов'язаний із спричинення суспільно небезпечних наслідків, в іншому випадку відсутня обов’язкова ознака злочину – його суспільна небезпечність. По-друге, КК не диференціює поняття вини та її форм залежно від конструкції складу злочину, тобто вказані законодавчі дефініції однаково стосуються як злочинів з матеріальним складом, так і з формальним. Нехтування суспільно небезпечними наслідками при визначенні форми вини у злочинах з формальним складом призведе до порушень чинних приписів кримінального закону [145, с. 103-104].

Підтримуємо позиції В. Я. Тація, Р. В. Вереши та Т. Ю. Тарасевич, оскільки кримінальні правопорушення з формальним складом визнаються закінченими з моменту вчинення самого діяння та не потребують настання і встановлення наслідків такого діяння.

Тому кримінальні правопорушення з формальним складом можуть бути вчинені тільки з прямим умислом, а зміст умислу визначається психічним ставленням суб’єкта до суспільно небезпечного діяння. Психічне ставлення суб’єкта до настання суспільно небезпечних наслідків, які є кваліфікуючими ознаками кримінального правопорушення, характеризується необережною формою вини.

У науковій літературі також виділяють спеціальні види умислу, що мають значення для кваліфікації вчиненого. Залежно від часу виникнення: заздалегідь обміркований умисел і умисел, що виникає раптово. Залежно від конкретизації бажаного результату: конкретизований умисел та неконкретизований умисел. [92, с. 145; 94, с. 186-187].

Ознаки суб’єктивної сторони більшості кримінальних правопорушень, що вчиняються аудитором як спеціальним суб’єктом кримінального правопорушення, відображені в диспозиціях відповідних статей.

З назви ст. 209^1 КК, на думку О. О. Дудорова, однозначно випливає, що законодавець розглядає діяння, передбачені ч. 1 і ч. 2 цієї статті, як різновиди умисного порушення вимог антилегалізаційного законодавства [52, с. 345].

В. Я. Тацій вважав, що суб'єктивна сторона кримінальних правопорушень, передбачених ч. 1 та ч. 2 ст. 209^1 КК, характеризується умисною або змішаною формою вини.

При цьому, зауважував вчений, зазначене діяння вчинюється лише умисно, а щодо наслідків можливі як умисел, так і необережність. Для подання недостовірної інформації про зазначені фінансові операції обов'язкове усвідомлення винним того, що вона повністю або частково не відповідає дійсності [94, с. 260-261].

Суб'єктивна сторона кримінальних правопорушень, передбачених ч. 1 та ч. 2 ст. 209^1 КК, характеризується умисним ставленням суб'єкта до вчинюваних ним діянь, до наслідків - може бути умисним чи необережним Аудитор, умисно порушуючи вимоги антилегалізаційного законодавства, завжди усвідомлює суспільно небезпечний характер свого діяння, передбачає його суспільно небезпечні наслідки та бажає або не бажає, проте свідомо допускає їх настання.

У ст. 232 КК зазначається, що розголошення комерційної, банківської або професійної таємниці без згоди її власника може бути лише умисним та вчинене з корисливих чи інших особистих мотивів.

Погоджуємося з В. Я. Тацієм, який зазначав, що суб'єктивна сторона цього кримінального правопорушення щодо діяння характеризується прямим умислом, поєднаним з корисливими чи іншими особистими мотивами; а щодо наслідків у вигляді істотної шкоди – може бути умисел або необережність. Корисливий мотив вчений пов'язував із прагненням особи одержати від цього матеріальну вигоду. Інші особисті мотиви – це, наприклад, заздрість, помста, образа тощо [94, с. 269].

Суб'єктивна сторона кримінального правопорушення, передбаченого ст. 232 КК, характеризується умисною формою вини, ставлення особи до діяння виявляється в прямому умислі, а до наслідків може бути умисним чи необережним.

Аудитор, умисно розголошуючи професійну таємницю без згоди її власника, завжди усвідомлює суспільно небезпечний характер свого діяння, передбачає його суспільно небезпечні наслідки та бажає або не бажає, проте свідомо допускає їх настання. Обов'язковою ознакою суб'єктивної сторони є корисливий чи інший особистий мотив.

Стаття 232^1 КК передбачає відповідальність за незаконне використання інсайдерської інформації.

А. М. Ришелюк зазначає, що суб'єктивна сторона цього злочину характеризується прямим умислом стосовно злочинного діяння. Умисел стосовно наслідків злочину може бути як прямим (зазвичай саме прямим є умисел, спрямований на одержання винним прибутку внаслідок учинення дій, передбачених цією статтею), так і непрямим (зокрема, у випадку заподіяння внаслідок учинення злочину шкоди) [126, с. 784].

П. П. Андрушко також вважає, що із суб'єктивної сторони злочин характеризується умисним ставленням винного до діяння у вигляді розголошення чи іншого використання інсайдерської інформації. Психічне ставлення винного до наслідків у вигляді завдання значної матеріальної шкоди інтересам держави або інтересам юридичних чи фізичних осіб, може бути як умисним, так і необережним [125, с. 813].

Суб'єктивна сторона кримінального правопорушення, передбаченого ст. 232^1 КК, характеризується умисною формою вини. Аудитор, незаконно використовуючи інсайдерську інформацію, завжди усвідомлює суспільно небезпечний характер свого діяння, передбачає його суспільно небезпечні наслідки та бажає або не бажає, проте свідомо допускає їх настання. Психічне ставлення аудитора до настання суспільно небезпечних наслідків може бути як умисним, так і необережним.

У ч. 2 ст. 358 КК передбачається відповідальність за складання або видачу аудитором завідомо підробленого офіційного документу, який посвідчують певні факти, що мають юридичне значення.

В. Я. Тацій суб'єктивну сторону ч. 2 ст. 358 КК характеризував прямим умислом, а також наявністю спеціальної мети – використати або збути підроблене посвідчення або інші офіційні документи; збути виготовлені підроблені офіційні печатки, штампи чи бланки [94, с. 540].

На думку О. О. Дудорова, суб'єктивна сторона злочину характеризується прямим умислом. Складання і видача завідомо підробленого офіційного документа відповідним суб'єктом визнаються злочином незалежно від мети, яку переслідувала винна особа [126, с. 1115].

Підтримуємо позицію О. О. Дудорова та вважаємо, що аудитор може вчинити кримінальне правопорушення, передбачене ч. 2 ст. 358 КК, тільки з прямим умислом незалежно від мети, яку він переслідував. Зміст умислу визначається психічним ставленням аудитора до суспільно небезпечної дії.

Стаття 365^2 КК передбачає відповідальність за зловживання повноваженнями особами, які надають публічні послуги, з метою отримання неправомірної вигоди.

М. І. Хавронюк висловлює думку, що з суб'єктивної сторони злочин, передбачений ст. 365^2 КК, характеризується прямим умислом до діяння, а до наслідків – умислом або необережністю. Метою, яку переслідує винна особа, є одержання неправомірної вигоди для себе чи інших осіб [126, с. 1153].

М. І. Копотун також вважає, що суб'єктивна сторона досліджуваного кримінального правопорушення характеризується прямим умислом. Психічне ставлення до наслідків може бути умисним та необережним [128, с. 612].

Суб'єктивна сторона кримінального правопорушення, передбаченого ст. 365^2 КК, характеризується умисною формою вини. Аудитор, зловживаючи повноваженнями з метою отримання неправомірної вигоди, завжди усвідомлює суспільно небезпечний характер свого діяння, передбачає його суспільно небезпечні наслідки та бажає або не бажає, проте свідомо допускає їх настання.

Психічне ставлення аудитора до настання суспільно небезпечних наслідків може бути як умисним, так і необережним. Обов'язковою ознакою є мета – отримання неправомірної вигоди для себе чи для інших осіб.

У статті 368^4 КК передбачається відповідальність за прохання надати неправомірну вигоду аудитору, а також за прийняття пропозиції, обіцянки або одержання аудитором неправомірної вигоди для себе чи третьої особи за вчинення діяння з використанням наданих йому повноважень в інтересах того, хто пропонує, обіцяє або надає таку вигоду, або в інтересах третьої особи.

У підрозділі 2.2. даного дослідження нами були підтримані позиції О. С. Перешивко та М. О. Комарницької щодо доцільності виключення такого діяння як прохання надати неправомірну вигоду з ч. 1 ст. 368^4 КК і закріплення його в ч. 3 ст. 368^4 КК, оскільки воно не відноситься до кола діянь «активного» корупціонера.

В. Я. Тацій зазначав, що суб'єктивна сторона пасивного підкупу – прямий умисел, за якого особа, яка надає публічні послуги, усвідомлює, що її підкуповують. Крім того, усі зазначені дії (крім одержання) вчиняються з метою одержання неправомірної вигоди [94, с. 622].

На думку М. О. Комарницької, оскільки корисливий мотив, свідчить про бажання (прагнення, намір) особи у результаті вчинення злочину отримати певну матеріальну вигоду, то, відтак, такі злочини можуть вчинятися лише умисно (більше того, виключно з прямим умислом). За прямого умислу настання злочинних наслідків є кінцевою метою, якої хоче досягти злочинець. Особа при вчиненні злочину усвідомлює суспільно небезпечний характер своїх дій та спосіб їх вчинення, а також хоче їх вчинити (ч. 2 ст. 24 КК України) [73, с. 122-124].

О. С. Перешивко також вважає, що зазначений злочин коїться виключно з прямим умислом, адже воля особи при його вчиненні, будь то особа, яка надає публічні послуги, чи це особа, зацікавлена у результаті діяльності таких осіб, може бути виключно у формі прямого бажання.

Однак зміст цього бажання, на думку дослідниці, полягає не у прагненні добитися порушення визначеного у законодавстві належного порядку здійснення особами професійної діяльності, пов'язаної з наданням публічних послуг, у межах наданих їм повноважень чи у спосіб, передбачений законом, а у неминучості настання такого порушення.

Адже як «активний», так і «пасивний» корупціонери, вчиняючи злочин, передбачений ст. 368^4 КК України, розуміють, що їх протиправні діяння, які складають об'єктивну сторону підкупу особи, яка надає публічні послуги, з неминучістю приведуть до порушення такого порядку і тим не менш такі діяння вчиняють [145, с. 107].

Суб'єктивна сторона кримінального правопорушення, передбаченого ст. 368^4 КК, характеризується умисною формою вини. Аудитор висловлюючи прохання надати неправомірну вигоду, а також приймаючи пропозицію, обіцянку чи одержуючи неправомірну вигоду для себе чи третьої особи за вчинення діяння з використанням наданих йому повноважень в інтересах того, хто пропонує, обіцяє або надає таку вигоду, чи в інтересах третьої особи, завжди усвідомлює суспільно небезпечний характер свого діяння, передбачає його суспільно небезпечні наслідки та бажає або не бажає, проте свідомо допускає їх настання. Всі зазначені дії (крім одержання) вчиняються з метою одержання неправомірної вигоди для себе чи третьої особи.

Враховуючи зазначене, вважаємо, що кримінальні правопорушення, що вчиняються аудитором як спеціальним суб'єктом кримінального правопорушення, характеризуються умисною формою вини, при цьому психічне ставлення аудитора до діяння виявляється в прямому, заздалегідь обміркованому та конкретизованому умислі, а до суспільно небезпечних наслідків – може бути як умисним, так і необережним.

Висновки до розділу 2

Таким чином, здійснивши кримінально-правову характеристику кримінальних правопорушень, що вчиняються аудитором як спеціальним суб'єктом кримінального правопорушення, ми дійшли наступних висновків.

1. Запропоновано видовим та додатковим безпосереднім об'єктом кримінальних правопорушень, що вчиняються аудитором як спеціальним суб'єктом кримінального правопорушення, визнавати встановлений порядок здійснення професійної діяльності, пов'язаної з наданням публічних послуг, що охороняється КК.

Предметом досліджуваних кримінальних правопорушень є:

- інформація про фінансові операції, що підлягають фінансовому моніторингу, або інформація щодо відповідного запиту, доручення, рішення спеціально уповноваженого органу;
- професійна таємниця аудитора;
- інсайдерська інформація;
- офіційний документ;
- неправомірна вигода.

2. Обґрунтована необхідність криміналізації умисного неподання, несвоєчасного подання або подання недостовірної інформації, що може бути пов'язана з проведенням фінансового моніторингу, Держфінмоніторингу, якщо такі діяння заподіяли істотну шкоду.

3. Запропоновано в статтях 209^1, 232^1 та 365^2 КК змінити формулювання суспільно небезпечних наслідків на «істотна шкода охоронюваним законом правам, свободам чи інтересам окремих фізичних осіб, державним чи громадським інтересам або інтересам окремих юридичних осіб», оскільки Конституція України гарантує права і свободи як громадян, так і іноземців та осіб без громадянства, що перебувають в Україні на законних підставах.

4. Зроблено висновок про доцільність кримінально-правової охорони відомостей, що становлять професійну таємницю аудитора від незаконного збирання з метою використання або використання, оскільки професійна таємниця є інформацією з обмеженим доступом. Особами, що незаконно збирають з метою використання або використовують професійну таємницю аудитора, можуть бути: члени адміністративних, керівних та контролюючих органів, власник аудиторської фірми.

5. Запропоновано внести зміни до Закону про аудит щодо обов'язкової фіксації в аудиторському звіті відомостей про кінцевого бенефіціарного власника юридичної особи або його відсутність, зокрема, в п. 1 ч. 3 ст. 14 слова «повне найменування юридичної особи» доцільно доповнити словами «та її кінцевого бенефіціарного власника або його відсутність».

6. Обґрунтована необхідність доповнити КК ст. 366^4 під назвою «Підроблення документів особою, яка здійснює професійну діяльність, пов'язану з наданням публічних послуг», яка буде передбачати відповідальність за складання та/або видачу особою, яка здійснює професійну діяльність, пов'язану з наданням публічних послуг, завідомо неправдивих офіційних документів, внесення до офіційних документів неповної або завідомо неправдивої інформації, інше підроблення офіційних документів.

Підроблення документів особою, яка здійснює професійну діяльність, пов'язану з наданням публічних послуг, посягає на встановлений порядок суспільних відносин, що охороняється нормами розділу XVII Особливої частини КК.

7. Запропоновано змінити нумерацію ст. 365^2 КК на ст. 364^3 КК, у назві та в ч. 1 статті застосувати формулювання: «Зловживання повноваженнями особою, яка здійснює професійну діяльність, пов'язану з наданням публічних послуг», а в ч. 3 статті слово «дії» замінити на слово «діяння».

У примітці до ст. 364^3 КК пропонуємо закріпити перелік осіб, які на думку законодавця здійснюють професійну діяльність, пов'язану з наданням

публічних послуг, а також зазначити статті Особливої частини КК, в яких передбачається відповідальність цих осіб (статті 364^3, 366^4 та 368^4 КК).

Кримінальна відповідальність за бездіяльність настає за умов, якщо аудитор у конкретній ситуації зобов'язаний був вчинити певну дію та міг її вчинити, проте цього не зробив, наприклад, не перевірив відомості про кінцевого бенефіціарного власника юридичної особи під час належної перевірки клієнта.

8. Запропоновано назву ст. 368^4 КК замінити на «Підкуп особи, яка здійснює професійну діяльність, пов'язану з наданням публічних послуг», з ч. 1 та ч. 3 статті виключити перелік відповідних осіб, застосувавши формулювання «особа, яка здійснює професійну діяльність, пов'язану з наданням публічних послуг», а також з ч. 1 доцільно виключити таке діяння як прохання надати неправомірну вигоду та закріпити його в ч. 3 ст. 368^4 КК, оскільки воно не відноситься до кола діянь «активного» корупціонера.

9. Визначено, що аудитор як спеціальний суб'єкт кримінального правопорушення – це фізична, осудна особа, яка досягла двадцяти одного року, відповідає кваліфікаційним вимогам, має відповідний документ, що надає право займатися професійною діяльністю в Україні, та здійснює професійну діяльність пов'язану з наданням публічних послуг. За вчинення кримінального правопорушення до відповідальності може притягатися лише аудитор, а до аудиторської фірми можуть бути застосовані заходи кримінально-правового характеру.

10. Зроблено висновок, що кримінальні правопорушення, які вчиняються аудитором як спеціальним суб'єктом кримінального правопорушення, характеризуються умисною формою вини, при цьому психічне ставлення аудитора до діяння виявляється у прямому, заздалегідь обміркованому та конкретизованому умислі, а до суспільно небезпечних наслідків – може бути як умисним, так і необережним.

РОЗДІЛ 3
КРИМІНАЛЬНО-ПРАВОВА КВАЛІФІКАЦІЯ ТА КАРАНІСТЬ ЗА ПРАВОПОРУШЕННЯ, ЩО ВЧИНЯЮТЬСЯ АУДИТОРОМ ЯК СПЕЦІАЛЬНИМ СУБ'ЄКТОМ КРИМІНАЛЬНОГО ПРАВОПОРУШЕННЯ

3.1. Особливості кваліфікації правопорушень, що вчиняються аудитором як спеціальним суб'єктом кримінального правопорушення

Кримінально-правова кваліфікація включає в себе кримінально-правову оцінку діяння особи шляхом встановлення його кримінально-правових ознак, визначення кримінально-правової норми, що підлягає застосуванню, та встановлення відповідності (тотожності) ознак вчиненого діяння ознакам (вимогам) конкретної кримінально-правової норми [231, с. 123].

Питання кримінально-правової кваліфікації привертало та привертає увагу багатьох вчених в Україні. В. Я. Тацій під кваліфікацією кримінальних правопорушень розумів точне встановлення відповідності вчиненого винною особою суспільно небезпечного діяння складу кримінального правопорушення, передбаченого у законі про кримінальну відповідальність.

Правильна кваліфікація кримінальних правопорушень, на думку вченого, є необхідною умовою забезпечення законності в боротьбі з ними. У свою чергу, неправильна кваліфікація призводить до порушення прав і законних інтересів як окремих громадян, так і держави, перешкоджає нормальному відправленню правосуддя, підриває авторитет слідчо-судових органів, а в кінцевому результаті – авторитет держави [93, с. 117].

О. В. Ус вважає, що необхідною умовою досягнення законності при відправленні правосуддя у зв'язку з проведенням кримінального провадження є правильна юридична оцінка вчиненого особою діяння, а також її посткримінальна поведінка. Помилка у кваліфікації, зауважує вчена, може

потягти за собою необґрунтоване засудження особи або її виправдання, або застосування до винного норми КК, яка не містить усіх ознак вчиненого діяння чи посткримінальної поведінки особи [230, с. 11].

Р. В. Вереша механізм кваліфікації кримінальних правопорушень пов'язує переважно з правовим дослідженням фактичних обставин вчинення суспільно небезпечного діяння, а також їх зіставленням зі складом кримінального правопорушення, який передбачений у певній нормі кримінального закону. Висновки такого зіставлення, поряд з багатьма іншими положеннями, мають знайти своє закріплення у відповідних процесуальних документах (постанові, обвинувальному висновку, рішенні суду).

У цих документах, зауважує вчений, має бути відображено, зокрема, обставини вчиненого кримінального правопорушення та формулу кваліфікації [95, с. 111].

У підрозділі 1.2. даного дослідження запропоновано певний алгоритм, який може бути врахований під час кваліфікації кримінальних правопорушень, що вчиняються аудитором як спеціальним суб’єктом кримінального правопорушення. Крім того, звернемо увагу на окремі питання кваліфікації відповідних кримінальних правопорушень.

КК передбачає відповідальність аудитора за неподання, несвоєчасне подання або подання недостовірної інформації Держфінмоніторингу про фінансові операції, що підлягають фінансовому моніторингу, а також за розголошення в будь-якому вигляді відомостей, що становлять таємницю фінансового моніторингу, або факту подання відповідної інформації (а також відповіді на запит, доручення, рішення) Держфінмоніторингу, якщо такі діяння завдали істотної шкоди (ст. 209^1) [99]. Державний аудитор та екологічний аудитор не є СПФМ.

О. О. Дудоров зауважує, що згідно закону СПФМ зобов’язаний надати Спеціально уповноваженому органу також й іншу інформацію, зокрема:

- інформацію, що може бути пов’язана із зупиненням фінансової операції;

- інформацію щодо відстеження фінансових операцій клієнта, які стали об’єктом фінансового моніторингу.

Однак, зазначає вчений, така інша інформація не визнається предметом злочину, передбаченого ч. 1 ст. 209^1 КК.

О. О. Дудоров також робить висновок про відсутність складу злочину у випадку неповідомлення СПФМ про виявлення особи клієнта, яку включено до переліку осіб, пов’язаних із провадженням терористичної діяльності чи стосовно яких застосовані міжнародні санкції [126, с. 690].

Крім того, відповідно до закону аудитор зобов’язаний повідомити Держфінмоніторинг також і про відмову від встановлення (підтримання) ділових відносин з клієнтом, а також про розбіжності між відомостями про кінцевого бенефіціарного власника клієнта, які містяться в ЄДР, та інформацією про кінцевого бенефіціарного власника, отриманою аудитором у результаті проведення належної перевірки клієнта.

У підрозділі 2.2. даного дослідження запропоновано зазначену прогалину в законодавстві виправити шляхом внесення відповідних змін до ч. 1 ст. 209^1 КК, зокрема, після слів «фінансовому моніторингу» необхідно додати слова «іншої інформації, що може бути пов’язана з проведенням фінансового моніторингу».

Варто зазначити, що проєкт нового КК не містить норми, яка передбачає відповідальність за розголошення відомостей про факт обміну інформацією про фінансову операцію та її учасників між суб’єктами фінансового моніторингу, іншими державними органами, та факту подання відповідної інформації (а також відповіді на запит, доручення, рішення) Держфінмоніторингу, якщо такі дії завдали істотної шкоди.

На нашу думку, декриміналізація факту подання відповідної інформації Держфінмоніторингу є недоцільною, оскільки розголошення таких відомостей

спроможне знівелювати ефективність створеної системи фінансового моніторингу у конкретній ситуації, а також може негативно вплинути на ділову репутацію суб’єктів господарської діяльності, які є учасниками фінансових операцій.

Якщо діяння, передбачені ст. 209^1 КК, не заподіяли істотної шкоди, то вчинене має кваліфікуватися за ст. 166^9 КУпАП.

Умисне подання недостовірної інформації Держфінмоніторингу, не поєднане із заподіянням істотної шкоди, підпадає також під ознаки кримінального правопорушення, передбаченого ч. 4 ст. 358 КК.

У разі конкуренції ст. 166^9 КУпАП та ч. 4 ст. 358 КК вчинене слід кваліфікувати за ч. 4 ст. 358 КК, оскільки адміністративна відповідальність настає, якщо порушення не тягне за собою кримінальної відповідальності (ч. 2 ст. 9 КУпАП) [70].

Стаття 232 КК передбачає відповідальність аудитора за умисне розголошення комерційної, банківської, професійної таємниці на ринках капіталу або організованих товарних ринках без згоди її власника, якщо такі дії завдали істотної шкоди суб'єкту господарювання [99].

Стаття 232^1 КК передбачає відповідальність аудитора за незаконне використання інсайдерської інформації, якщо такі дії призвели до отримання необґрунтованого прибутку в значному розмірі або уникнення значних збитків, або заподіяли значну шкоду [99].

Р. А. Волинець у своїй роботі зазначає, що інсайдерська інформація вважається одним із різновидів комерційної таємниці та стає відома уповноваженим на фондовому ринку особам у зв’язку з виконуваними ними обов’язками. Тому властивості інсайдерської інформації, на думку вченого, слід визнавати спеціальними ознаками комерційної таємниці (як предмета злочину), які текстуально в ст. 232 КК не називаються.

За таких умов названу вище форму злочину, що передбачена у ч. 1 ст. 232^1 КК, слід вважати такою, що вказує на закріплення в останній спеціальної норми стосовно загальної (ст. 232 КК) [38, с. 276].

О. Дудоров у відгуку на дисертацію Р. А. Волинця щодо співвідношення згаданих кримінально-правових заборон пропонує поставитись більш прискіпливо.

Вчений уточнює, що неоприлюднена й істотна інформація про емітента, його цінні папери чи правочини щодо них, будучи інсайдерською інформацією, згідно із законом може взагалі не визнаватись комерційною (а так само банківською) таємницею [53, с. 497].

В. В. Саєнко також звертає увагу на нетотожність комерційної таємниці та інсайдерської інформації, оскільки документи про неплатоспроможність підприємства (наприклад, за результатами проведенного аудиту), або інформація про забруднення навколишнього природного середовища (за яке підприємство може бути покаране як штрафами, так і зобов'язанням відшкодувати заподіяні збитки) чи інша інформація, яка не може бути комерційною таємницею, ймовірно викличе падіння ринкової вартості цінних паперів відповідного емітента після її оприлюднення.

А отже, робить висновок вчений, до моменту оприлюднення вона може бути інсайдерською інформацією [204, с. 181].

Крім того, пише О. Дудоров, інсайдерська інформація за визначенням не повинна зіставлятись з комерційною таємницею, оскільки (на відміну від останньої – таємної інформації) вона підлягає оприлюдненню відповідно до встановлених вимог (ст. 44 ЗУ «Про цінні папери та фондовий ринок»).

Розголошення інсайдерської інформації, яке, як відзначають фахівці з фондового ринку, лише вітається, не може завдати шкоди особі, суспільству і державі, що згідно зі ст. 8 ЗУ «Про доступ до публічної інформації» є обов'язковою ознакою таємної інформації, а отже, і комерційної таємниці.

Із законодавчої дефініції поняття комерційної таємниці (ст. 36 ГК) випливає, що ця таємниця змістовно може включати в себе відомості, які відповідають ознаці істотності, притаманній інсайдерській інформації: їх оприлюднення здатне істотно вплинути на вартість цінних паперів конкретного суб'єкта господарювання та їх похідних.

Проте інсайдерська інформація, зауважує вчений, має специфічний статус, який визначений законодавством про фондовий ринок та який відмінний від правового режиму комерційної і банківської таємниці як різновидів інформації з обмеженим доступом, а порядок її обігу як компонент фондового ринку охороняється окремою кримінально-правовою забороною [53, с. 497-498].

Д. В. Каменський звертає увагу на те, що ч. 1 та ч. 2 ст. 232^1 КК містять вичерпні переліки злочинних діянь. Тому відмінні від безпосередньо перерахованих у цих нормах дії, які особа, що володіє інсайдерською інформацією, вчиняє за допомогою цієї інформації або користуючись фактом наявності у неї такої інформації (пред'явлення майнових, інших вимог до власника інсайдерської інформації за повернення відповідних відомостей), не утворюють складу злочину. Відповідні дії за наявності підстав можуть кваліфікуватися за ст. 189 КК як вимагання [64, с. 611-612].

Спірною є позиція О. К. Василяки, яка вважає, що караним за ст. 232^1 КК може бути, зокрема, шантаж власників чи службових осіб емітента погрозою розголошення інсайдерської інформації [17, с. 13].

Отже, інсайдерська інформація має специфічний статус, який є відмінним від правового режиму комерційної чи банківської таємниці як різновидів інформації з обмеженим доступом, тому порядок обігу інсайдерської інформації та комерційної чи банківської таємниці охороняється окремими кримінально-правовими заборонами.

У разі конкуренції ст. 232 КК та ч. 2 ст. 209^1 КК вчинене слід кваліфікувати за ч. 2 ст. 209^1 КК, в якій передбачена відповідальність за більш тяжке кримінальне правопорушення.

Крім того, якщо істотна шкода була завдана через розголошення інформації, яка надається Держфінмоніторингу, то незалежно від того, чи є така інформація одночасно комерційною, банківською таємницею або професійною таємницею аудитора, або ж інсайдерською інформацією, дії аудитора слід кваліфікувати лише за ч. 2 ст. 209^1 КК.

Якщо дії, передбачені ст. 232^1 КК, не заподіяли значної шкоди, вчинене слід кваліфікувати за ст. 163^9 КУпАП.

Вчинення аудитором кримінального правопорушення, передбаченого ч. 1 ст. 209^1 КК, з метою легалізації іншою особою майна, одержаного злочинним шляхом, слід розглядати як пособництво та кваліфікувати не лише за ч. 1 ст. 209^1 КК, а також за ч. 5 ст. 27 КК та відповідною частиною ст. 209 КК.

Д. В. Каменський звертає увагу на те, що за ст. 232^1 КК значна шкода може охоплювати як пряму дійсну шкоду (збитки від знецінення вартості цінних паперів або від придбання контрольного пакету акцій за завищеною ціною), так і неотриманний дохід.

Вчений наводить приклад, коли особі заподіюється шкода через те, що вона могла би одержати кращу ціну, якби інсайдерська інформація була розкрита до вчинення правочину з цінними паперами, або взагалі утрималася би від вчинення такого правочину [64, с. 613].

О. Кондра також вважає, що якщо в ході розслідування кримінальної справи буде з’ясовано, що у разі незаконного використання інсайдерської інформації умислом винного охоплювалось перешкоджання певній особі, наприклад, емітенту цінних паперів, в отриманні доходів, які ця особа реально одержала би за звичайних обставин (було укладено попередні договори купівлі продажу цінних паперів або їхнього розміщення, прийнято рішення про

виплату дивідендів), то ця упущена вигода повинна враховуватися винному як суспільно небепечні наслідки його дій [76, с. 349].

Підтримуємо позиції Д. В. Каменського та О. Кондри, оскільки значна шкода за ст. 232^1 КК може охоплювати як реальні збитки так і упущену вигоду, яка повинна враховуватися винному як суспільно небезпечні наслідки його дій, у разі підтвердження можливості отримання цих доходів.

Стаття 358 КК передбачає відповідальність аудитора за складання або видачу завідомо підробленого офіційного документу, який посвідчує певні факти, що мають юридичне значення (ч. 2) [99].

Відсутній склад кримінального правопорушення коли аудитор вносить до офіційного документа неповну інформацію, тобто інформацію яку він повинен внести відповідно до закону.

У підрозділі 2.2. даного дослідження зазначену прогалину в законодавстві запропоновано вирішити шляхом доповнення КК статтею 366^4, яка буде передбачати відповідальність за складання та/або видачу особою, яка здійснює професійну діяльність, пов’язану з наданням публічних послуг, завідомо неправдивих офіційних документів, внесення до офіційних документів неповної або завідомо неправдивої інформації, інше підроблення офіційних документів.

Підроблення документів, яке передбачене ст. 358 КК, за предметом слід відмежовувати від підроблення документів, визначених законом предметом інших кримінальних правопорушень.

Ідеться, зокрема, про кримінальні правопорушення, предметом яких виступають:

- документи референдуму та виборчі документи (ст. 158 КК);
- державні цінні папери, білети державної лотереї, марки акцизного податку (ст. 199 КК);
- платіжні картки, документи на переказ або інші засоби доступу до банківських рахунків (ст. 200 КК);

- документи, які подаються для проведення державної реєстрації фізичних-осіб підприємців та юридичної особи (ст. 205^1 КК);

- недержавні цінні папери (ст. 224 КК);

- документи, які надають право на отримання прекурсорів, наркотичних засобів або психотропних речовин (ст. 318 КК) [126, с. 1123].

Під зловживанням повноваженнями з погляду кваліфікації за ст. 365^2 КК слід розуміти протиправне використання аудитором наданих йому повноважень у зв'язку з проведенням професійної діяльності, пов'язаної з надання публічних послуг.

Тому, кримінально караним зловживанням визнається діяння аудитора, обумовлене його професійною діяльністю, пов'язаною з наданням публічних послуг, та наданими аудитору повноваженнями. При кваліфікації фактів зловживання аудитором своїми повноваженнями вчинене потрібно спочатку оцінювати з позиції регулятивного законодавства, яке відіграє роль бланкетної складової відповідної кримінально-правової заборони, і лише після того, як буде встановлено незаконність діянь аудитора, останні мають оцінюватись з точки зору КК.

Крім того, аудитор може виконувати організаційно-розпорядчі або адміністративно-господарські функції. Так, відповідно до ч. 3 ст. 5 Закону про аудит, посадовою особою, яка відповідно до установчих документів здійснює керівництво аудиторською фірмою, може бути лише аудитор [157].

У зв'язку з цим керівник аудиторської фірми виконує організаційно-розпорядчі (щодо співробітників фірми) та адміністративно-господарські (щодо майна фірми) функції і, в цій частині, є службовою особою юридичної особи приватного права – суб'єктом кримінальних правопорушень, передбачених статтями 364^1, 366, 367, 368^3, 370 КК.

Стаття 368^4 КК передбачає відповідальність за прохання надати неправомірну вигоду аудитору, а також за прийняття пропозиції, обіцянки або одержання аудитором неправомірної вигоди для себе чи третьої особи за

вчинення діянь з використанням наданих йому повноважень в інтересах того, хто пропонує, обіцяє або надає таку вигоду, або в інтересах третьої особи [99].

У ст. 368^4 КК йдеться саме та тільки про одержання неправомірної вигоди за виконання чи невиконання дій з використанням наданих аудитору повноважень. Поняття «використання наданих повноважень» з погляду кваліфікації обмежується діями у межах компетенції аудитора. Наприклад, дією, за виконання якої аудитор може отримати неправомірну вигоду, може бути складання «позитивного» аудиторського звіту.

Тому, одержання аудитором неправомірної вигоди за виконання або невиконання дій, які виходять за межі наданих йому повноважень, не утворює складу кримінального правопорушення, передбаченого ст. 368^4 КК.

Однак, якщо повноваження в аудитора на час вчинення кримінального правопорушення ще не виникли або вже були припинені, то відповідні діяння не можуть кваліфікуватися за ст. 365^2 або ст. 368^4 КК.

Так, відповідно до вироку Комсомольського районного суду м. Херсона від 15 травня 2013 року Особа-1 (аудитор) був засуджений за ч. 3 ст. 368^4 КК. В апеляції на цей вирок було зазначено, що Особа-1 не є суб’єктом злочину, передбаченого у ст. 368^4 КК, оскільки угода про надання послуг була укладена не з Особою-1, нею не підписувалася, виконання робіт по сертифікації товариства доручено відділу сертифікації, а не безпосередньо Особі-1, яка здійснювала лише збір інформації.

Колегія суддів судової палати у кримінальних справах апеляційного суду Херсонської області в ухвалі від 27 серпня 2013 року погодилася з доводами в апеляції, тому дії Особи-1 було перекваліфіковано з ч. 3 ст. 368^4 на ч. 1 ст. 190 КК [84].

Дискусійними є питання щодо кримінальної відповідальності за вимагання неправомірної вигоди, а також за посередництво в наданні та одержанні неправомірної вигоди.

Верховний Суд України в постанові від 28 травня 2015 року (справа № 5-14кс15) зазначив, що ознака «вимагання» виключається з обвинувачення засуджених осіб за відсутності загрози законним правам чи інтересам хабародавців. Тобто, однією із головних і обов'язкових ознак вимагання є те, що особа, яка дає хабар, у такий спосіб захищає свої законні права та інтереси. Водночас, вимагання хабара виключається, якщо особа, яка дає хабар, «зацікавлена» у такій неправомірній поведінці службової особи [151].

У науковій літературі позиції вчених та дослідників щодо посередництва можна умовно розділити на дві групи: ті хто підтримують виокремлення такого самостійного складу кримінального правопорушення, як посередництво в наданні та одержанні неправомірної вигоди, та ті хто визначають посередництво як різновид сприяння вчиненню корупційних кримінальних правопорушень.

Так, О. О. Кваша пропонує передбачити кримінальну відповідальність за посередництво в хабарництві в межах ст. 369 КК, яка присвячена даванню хабара. Вчена вважає, що таке посередництво є особливим різновидом співучасті у злочині, яке повною мірою не охоплюється видами співучасті, передбаченими в ст. 27 КК [65, с. 451-452].

В. В. Плекан у своєму дисертаційному дослідженні також пропонує КК доповнити статею, в якій передбачити відповідальність за посередництво в підкупі, оскільки посередницька діяльність, на думку дослідника, виходить за межі класичної співучасті та не має усіх тих обов'язкових ознак, які характеризують співучасть як кримінально-правове явище [147, с. 187-188, 192-193].

Під посередництвом в підкупі дослідник розуміє діяльність, спрямовану на інтелектуальне, інформаційне, організаційне, технічне, фізичне та інше сприяння в укладенні корупційної угоди між її основними сторонами [147, с. 189]

Крім того, дослідник виділяє наступні способи інтелектуального посередництва:

- надання приміщення або транспортного засобу для передачі предмета злочину;

- розробку схеми процесу переходу неправомірної вигоди;

- забезпечення особистої зустрічі сторін корупційної угоди;

- забезпечення безпеки одержання або надання неправомірної вигоди (наприклад, охорону місця передачі предмета);

- забезпечення конспірації акту передачі неправомірної вигоди;

- дарування цінностей чи надання грошової позики особі, що має намір надати неправомірну вигоду;

- зміцнення рішучості одного з учасників злочинів на одержання або надання неправомірної вигоди;

- зменшення орендних платежів або відсоткових ставок за користування банківським кредитом;

- відкриття рахунку на ім’я одержувача неправомірної вигоди тощо [147, с. 131].

Критикуючи наведені В. В. Плеканом способи інтелектуального посередництва, О. О. Дудоров зауважує, що за винятком хіба що забезпечення особистої зустрічі сторін корупційної угоди, перераховані дії навряд чи можуть розцінюватись як посередництво (тим більше інтелектуальне) у наданні або одержанні неправомірної вигоди.

Вказані різновиди сприяння вчиненню корупційних злочинів, на думку вченого, це зайвий аргумент на користь доцільності відмови від закріплення в ч. 5 ст. 27 КК вичерпного переліку діянь, які утворюють пособництво в злочині [51, с. 221].

К. П. Задоя вважає, що дії посередника слід кваліфікувати з додатковим посиланням на відповідну частину ст. 27 КК з урахуванням того, в чиїх інтересах посередник діє, та з додержанням правил ст. 29 КК.

Вчений наводить приклад, коли посередник діє в інтересах службової особи – одержувача неправомірної вигоди, то він має відповідати за ч. 3, ч. 4 або ч. 5 ст. 27 та відповідною частиною ст. 368 КК з інкримінуванням того обсягу дій, що ставляться у вину службовій особі [213, с. 47].

Е. О. Письменський висловлює думку, що посередником є суб'єкт, який не надає та не прагне надати неправомірну вигоду службовій особі від свого імені та за свій рахунок, а також не бажає вчинення чи невчинення службовою особою дій з використанням її службового становища в своїх інтересах.

Дії посередника, який лише реалізує волю виконавця та допомагає виконати об'єктивну сторону надання неправомірної вигоди, на думку вченого, слід кваліфікувати за відповідними частинами статей 27 та 369 КК [51, с. 222].

М. О. Комарницька звертає увагу на те, що у законодавстві щодо пособника визначено вичерпний перелік способів та засобів надання допомоги у вчиненні злочину. Тобто, за своїм змістом, дії посередника є пособництвом, однак не підпадають під законодавчо закріплені ознаки пособництва, оскільки жодна із них не охоплює дії посередника, які можуть полягати лише у фізичному виконані угоди про давання/одержання неправомірної вигоди.

Посередника не можна визнавати пособником, якщо він не допомагав вчиненню злочину у будь-який спосіб, передбачений в ч. 5 ст. 27 КК, предметно не брав участі в реалізації домовленості між сторонами. Як відомо, будь-які неточності, прогалини чи колізії в нормативних актах мають тлумачитися і застосовуватися виключно на користь особи.

Відтак, дослідниця пропонує внести зміни до ч. 5 ст. 27 КК та розширити форми надання допомоги у вчиненні злочину, зокрема, ч. 5 ст. 27 КК після слів «яка порадами, вказівками, наданням засобів чи усуненням перешкод» слід доповнити словами «чи іншим способом» [73, с. 142-144]. Підтримуємо зазначену позицію М. О. Комарницької.

26 вересня 2022 року у ВРУ було зареєстровано проєкт ЗУ «Про внесення змін до статті 111^1 КК щодо вдосконалення кримінальної відповідальності за колабораційну діяльність» [168], який кримінально караним визнає здійснення громадянином України на тимчасово окупованій території України та на підставі законодавства держави агресора професійної діяльності, пов'язаної з наданням послуг аудитора, адвоката, експерта тощо.

І. В. Козич слушно зауважує, що політична система кримінально-правової політики повинна адаптовуватися до глобальних вимог сучасності, зокрема, особливої уваги заслуговують тенденції до регіоналізації політичної системи, що на сучасному етапі призводить до формування сепаратистських настроїв [71, с. 68-69].

Вважаємо пропоновані зміни позитивними та необхідними, оскільки чинний КК не передбачає відповідальності за колабораційну діяльність зазначених осіб.

Таким чином, кваліфікація кримінального правопорушення має важливе значення, оскільки за її допомогою здійснюється точна характеристика вчиненого діяння. Відповідно до чинного законодавства України аудитор є особою, яка надає публічні послуги, та має доступ до первинних документів, своїх клієнтів, зокрема, які можуть вказувати на активи, що належать особам, які організовують або забезпечують проведення агресивної війни росії щодо України, як на території України так і за її межами.

Крім того, антилегалізаційне законодавство покладає обов'язок проведення первинного фінансового моніторингу на аудитора та аудиторську фірму, державний аудитор та екологічний аудитор не є суб'єктами первинного фінансового моніторингу.

Аудитор, який є керівником аудиторської фірми, виконує організаційно-розпорядчі (щодо співробітників фірми) та адміністративно-господарські (щодо майна фірми) функції і, в цій частині, є службовою особою юридичної особи приватного права.

3.2. Особливості призначення покарання за правопорушення, що вчиняються аудитором як спеціальним суб'єктом кримінального правопорушення

Покарання займає центральне місце в механізмі протидії кримінальним правопорушенням, оскільки його призначення є найбільш традиційним та поширеним засобом врегулювання кримінально-правових відносин, які виникають у зв'язку із вчиненням суб'єктом кримінального правопорушення.

В. Я. Тацій вважав, що метою покарання є цілі (результати), яких прагне досягти держава, застосовуючи певний вид та міру покарання до особи, яка обвинувальним вироком суду визнана винною у вчиненні кримінального правопорушення [93, с. 366].

КК визначає поняття «покарання» та його мету, зокрема, покарання – це захід державного примусу, що застосовується за вироком суду до особи, яка визнана винною у вчиненні кримінального правопорушення, та полягає в передбаченому законом обмеженні прав і свобод засудженого. Метою покарання є: кара, виправлення засудженого, запобігання вчиненню нових кримінальних правопорушень засудженими, а також іншими особами (ч. 1, ч. 2 ст. 50). В ч. 1 ст. 65 КК визначені загальні засади призначення покарання [99].

Р. Ш. Бабанли висловлює думку, що положення, якими суд зобов'язаний керуватися в кожному конкретному випадку призначення покарання, у науці кримінального права та законі України про кримінальну відповідальність помилково позначають терміном «загальні засади» [7, с. 291]. Для позначення того, чим має керуватися суд під час призначення покарання, вчений пропонує використовувати термін «правило» [8, с. 31].

Крім того, особі, яка вчинила кримінальне правопорушення, має бути призначене покарання, необхідне і достатнє для її виправлення, а також попередження нових кримінальних правопорушень. Більш суворий вид покарання призначається судом лише коли менш суворий вид покарання буде

недостатнім для виправлення особи та попередження вчинення нею нових кримінальних правопорушень (ч. 2 ст. 65 КК) [99].

Верховний Суд у постанові від 17 квітня 2018 року (справа № 298/95/16-к) розтлумачив зазначені положення як такі, що встановлюють презумпцію призначення більш м’якого покарання, якщо не доведено, що воно не є достатнім для досягнення мети покарання [153].

Верховний Суд у постанові від 9 жовтня 2018 року (справа № 56/4830/17-к) зазначив, що, виходячи з мети покарання та принципів справедливості, співмірності та індивідуалізації, покарання повинно бути адекватним характеру вчинених дій, їх небезпечності і даним про особу винного [154].

КК також містить норми, які передбачають підстави призначення більш м’якого покарання, ніж передбачено законом (ч. 1 ст. 69), а також умови звільнення від покарання та його відбування (ч. 4 ст. 74, ч. 1 ст. 75, ч. 1 ст. 79, ч. 1 ст. 80, ч. 3 ст. 81, ч. 4 ст. 82, ч. 1 ст. 83, статті 84, 84^1, 85) [99].

Однак, окремі заохочувальні норми не застосовуються до осіб, які вчинили корупційні кримінальні правопорушення та кримінальні правопорушення, пов’язані з корупцією.

Отже, суддя під час призначення покарання, окрім визначення виду та розміру покарання, має також надати належне мотивування щодо достатності покарання для досягнення цілей виправлення засудженого, а також запобігання вчиненню ним нових кримінальних правопорушень. Покарання має бути адекватним характеру вчинених дій, їх суспільній небезпечності та особі винного.

У науковій літературі дискусійним є питання про те, чи правильним є наділення сторін угоди відповідно до положень ст. 69 КК повноваженнями призначати більш м’яке покарання ніж передбачено законом, оскільки суд призначає покарання, узгоджене сторонами угоди (ч. 5 ст. 65 КК).

Р. Ш. Бабанли не заперечує існування правових підстав для такої позиції та вважає за доцільне звернути увагу на два аспекти.

По-перше, обов'язковою юридичною підставою для застосування ст. 69 КК є наявність декількох обставин, що пом'якшують покарання та які при цьому істотно знижують ступінь тяжкості. Аналіз судової практики засвідчив, що проблеми встановлення того, що певна з обставин є не просто пом'якшуючою, а водночас такою, яка істотно знижує ступінь тяжкості злочину, мають системний характер у судовій практиці. Це виявляється в тому, зауважує вчений, що особі призначається більш м'яке покарання, ніж передбачено в санкції в умовах фактичної відсутності визначених законом підстав.

По-друге, аналіз судової практики, знову ж таки, свідчить про те, що при призначенні покарань із застосування ст. 69 КК, досить гостро та явно прослідковується законодавча прогалина, яка полягає в тому, що КК не передбачає нижньої межі покарання, до якої може «спуститись» суд, обираючи міру покарання із застосуванням ст. 69 КК. За таких умов, на думку Р. Ш. Бабанли, втрачається вся суть системи побудови санкцій статей КК, а також фактично нівелюються вимоги щодо врахування тяжкості злочину під час призначення покарання, оскільки надмірне пом'якшення покарання порушує засади співрозмірності між злочином та покаранням [8, с. 330-331].

В Єдиному державному реєстрі судових рішень з 2015 по 2022 роки немає жодного вироку за вчинення кримінального правопорушення аудитором.

Вважаємо, що відсутність правозастосовної практики щодо аудиторів викликана саме недосконалістю кримінально-правових норм, в яких аудитор визначений спеціальним суб'єктом кримінального правопорушення, зокрема, не є кримінально караним умисне неподання, несвоєчасне подання або подання недостовірної інформації, що може бути пов'язана з проведенням

фінансового моніторингу (про кінцевого бенефіціарного власника), Держфінмоніторингу, якщо такі діяння заподіяли істотну шкоду.

Крім того, аудитор не буде підлягати кримінальній відповідальності за внесення до аудиторського звіту неповної але правдивої інформації, тобто інформації, яка має бути внесена до звіту відповідно до вимог закону.

Разом з тим, на нашу думку, варто розглянути вироки, якими були затверджені угоди про визнання винуватості, стороною в яких були інші особи, які здійснюють професійну діяльність, пов’язану з наданням публічних послуг.

Так, вироком Жовтневого районного суду м. Запоріжжя від 25 червня 2019 року (провадження № 1-кп/331/429/2019) ОСОБА_3 була визнана винним у скоєнні злочину, передбаченому ч. 3 ст. 368^4 КК, та на підставі угоди про визнання винуватості було призначено покарання у виді штрафу в розмірі 1000 нмдг у сумі 17 000 (сімнадцять тисяч) гривень з позбавленням права обіймати посади, пов`язані з наданням публічних послуг строком на 1 рік [35].

Судом було встановлено, що ОСОБА_3, працюючи заступником начальника структурного підрозділу «Дніпровський загін воєнізованої охорони АТ «Українська залізниця», тобто будучи особою яка здійснює професійну діяльність, пов`язану з наданням публічних послуг, діючи з єдиним прямим умислом, з корисливих мотивів, 05 червня 2018 року вирішив щомісячно одержувати неправомірну вигоду від начальника служби безпеки ПП «АО Райзинг» ОСОБА_4 за вчинення в його інтересах, а також в інтересах третьої особи ПП «АО Райзинг», дій з використанням наданих йому повноважень, пов`язаних із забезпеченням належної охорони та недопущення фактів викрадення паливно-мастильних матеріалів (далі - ПММ), що належать ТОВ «Паралель-М ЛТД» та знаходяться під охороною ПП «АО Райзинг», під час їх перебування на залізничній станції «Запоріжжя-Ліве», на якій функції воєнізованої охорони здійснює структурний підрозділ «Дніпровський загін воєнізованої охорони» АТ «Українська залізниця».

Для досягнення своєї мети ОСОБА_3 залучив до протиправної діяльності ОСОБА_4, який повинен був вести підрахунок вагонів (цистерн) з ПММ, охорону та супроводження яких здійснює ПП «АО Райзинг», та які слідують через залізничну станцію «Запоріжжя-Ліве». ОСОБА_3 мав отримувати від ОСОБА_4 неправомірну вигоду із розрахунку 750 гривень за вагон (цистерну) відповідно до кількості вагонів, що пройшли через станцію.

У період з 19 червня 2018 року по 17 грудня 2018 року ОСОБА_3 одержав неправомірну вигоду на загальну суму 351 500 гривень, з них при пособництві ОСОБА_4 – на суму 175 300 гривень.

Суд кваліфікував дії ОСОБА_3 за ч. 3 ст. 368^4 КК за ознаками одержання особою, що провадить професійну діяльність, яка пов`язана з наданням публічних послуг, неправомірної вигоди для себе за вчинення дій з використанням наданих їй повноважень в інтересах того, хто надає таку вигоду, а також в інтересах третьої особи.

На підставі ч. 1 ст. 474 КПК до суду до початку підготовчого судового засідання надійшла угода про визнання винуватості, укладена між прокурором та обвинуваченим ОСОБА_3.

Виходячи зі змісту даної угоди, ОСОБА_3 під час досудового розслідування беззастережно визнав свою винуватість у зазначеному діянні і зобов`язався беззастережно визнати обвинувачення в обсязі підозри в судовому провадженні, сприяти розслідуванню та судовому розгляду кримінального провадження, сприяти викриттю інших осіб, у тому числі відносно ОСОБА_6, інших осіб, причетних до вчинення кримінального правопорушення.

Згідно з угодою сторони погодились на призначення ОСОБА_3 покарання за ч. 3 ст. 368^4 КК у виді штрафу в розмірі 1000 нмдг у сумі 17 000 гривень, з позбавленням права обіймати посади, пов`язані з наданням публічних послуг строком на 1 рік, на підставі ст. 96^1, п. 2 ч. 1 ст. 96^2 КК із

застосуванням спеціальної конфіскації коштів у сумі 117 650 гривень, які він одержав як неправомірну вигоду.

Суд затвердив угоду про визнання винуватості та визнав ОСОБА_3 винним у скоєнні злочину, передбаченому ч. 3 ст. 368^4 КК. На підставі угоди про визнання винуватості суд призначив покарання у виді штрафу в розмірі 1000 нмдг у сумі 17 000 (сімнадцять тисяч) гривень, з позбавленням права обіймати посади, пов`язані з наданням публічних послуг строком на 1 рік. На підставі ст. $96^1$, ч. 1 ст. $96^2$ КК у власність держави конфісковано кошти в сумі 117 650 (сто сімнадцять тисяч шістсот п`ятдесят) гривень, які є одержаною неправомірною вигодою [35].

08 травня 2019 року Бабушкінський районний суд у м. Дніпро (справа № 200/6718/19) затвердив укладену 27 квітня 2019 року між прокурором та обвинуваченою ОСОБА_1 угоду про визнання винуватості.

Судом було встановлено, що ОСОБА_1, будучи технічним експертом ДП «Придніпровський ЕТЦ», тобто особою, що провадить професійну діяльність, пов`язану з наданням публічних послуг, умисно, штучно створила умови, за яких ОСОБА_2, як представник ТОВ «Українська паливна компанія «Дніпро», діючи виключно на користь та в інтересах товариства, погодився та був змушений надати ОСОБА_1 грошову винагороду в сумі 12 000 (дванадцять тисяч) гривень.

Обставини, що пом`якшують покарання: особа вперше притягується до кримінальної відповідальності, на обліку у лікарів психіатра чи нарколога не перебуває, позитивно характеризується за місцем роботи і проживання, в скоєні кримінального правопорушення щиро розкаюється.

Суд визнав ОСОБА_1 винною у вчиненні кримінального правопорушення, передбаченого ч. 3 ст. 368^4 КК, та призначив їй покарання, узгоджене сторонами в угоді про визнання винуватості від 27 квітня 2019 року, у виді штрафу у розмірі 1000 нмдг, що становить 17 000 (сімнадцять тисяч) гривень, з позбавленням права обіймати посади експерта технічного з

промислової безпеки на підприємствах усіх форм власності строком на два роки [36].

13 серпня 2019 року Іршавський районний суд Закарпатської області (справа № 301/1789/19) затвердив угоду про визнання винуватості від 29 липня 2019 року, що укладена між прокурором та обвинуваченою ОСОБА_1.

Судом було встановлено, що 26 червня 2019 року в період із 09.10 год. по 09.30 год. ОСОБА_1, діючи як державний реєстратор відділу державної реєстрації речових прав на нерухоме майно та державної реєстрації юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців Іршавської районної державної адміністрації, умисно, з корисливих мотивів, які полягали у її особистому протиправному збагаченні, перебуваючи у своєму робочому кабінеті № 29 розташованому за адресою: м. Іршава, пл. Народна, 1, одержала від ОСОБА_2 частину обумовленої суми неправомірної вигоди в розмірі 250 доларів США за внесення до Державного реєстру прав на нерухоме майно відомостей про об`єкт комерційного призначення, розташований у АДРЕСА_2.

Обставини, що пом`якшують покарання: щире каяття, активне сприяння розкриттю кримінального правопорушення, позитивна характеристика за місцем проживання.

Суд визнав ОСОБА_1 винною у вчиненні кримінального правопорушення, передбаченого ч. 3 ст. 368^4 КК, та призначив їй покарання у виді штрафу в розмірі 750 нмдг, що становить 12 750 (дванадцять тисяч сімсот п`ятдесят) гривень [37].

19 вересня 2018 року Голосіївський районний суд міста Києва (справа № 752/18517/18) затвердив угоду про визнання винуватості, укладену 06 вересня 2018 року між обвинуваченим ОСОБА_2 та представником державного обвинувачення.

Судом було встановлено, що обвинувачений ОСОБА_2, будучи державним реєстратором філії комунального підприємства Главанської сільської ради «Абсолют» у місті Києві, тобто особою, яка провадить

професійну діяльність, пов'язану із наданням публічних послуг, реалізуючи свій злочинний умисел, направлений на одержання неправомірної вигоди для себе за вчинення дій з використанням наданих йому повноважень щодо швидкого та безперешкодного проведення державної реєстрації права власності, діючи в інтересах ОСОБА_3 та інших третіх осіб, залучивши інших державних реєстраторів, а саме - ОСОБА_4, ОСОБА_5, ОСОБА_6, ОСОБА_7 та ОСОБА_8, які в свою чергу не були обізнані про злочинні наміри обвинуваченого ОСОБА_2, 21 грудня 2017 року здійснив державну реєстрацію права власності на 89 об'єктів нерухомого майна за Товариством з обмеженою відповідальністю «Імбрем Аурум ЛТД.», за що 25 грудня 2017 року, перебуваючи на зупинці громадського транспорту, розташованої поблизу Торгівельно-розважального центру «Ocean Plaza» за адресою: м. Київ, вул. Антоновича, 176, отримав неправомірну вигоду для себе - 200 доларів США.

06 вересня 2018 року між обвинуваченим ОСОБА_2 та представником державного обвинувачення було укладено угоду про визнання винуватості, згідно якої ОСОБА_2 беззастережно визнав свою вину у вчиненні кримінального правопорушення, передбаченого ч. 3 ст. 368^4 КК, сприяв розслідуванню кримінального провадження та щиро розкаявся у вчиненому. Сторони угоди узгодили покарання за ч. 3 ст. 368^4 КК - штраф у розмірі 850 нмдг з позбавленням права займатися діяльністю, пов'язаною з реєстрацією речових прав на нерухоме майно, строком на 1 рік.

Суд визнав ОСОБА_2 винним у вчиненні кримінального правопорушення, передбаченого ч. 3 ст. 368^4 КК, та призначив йому покарання у виді штрафу в розмірі 850 (вісімсот п'ятдесят) нмдг, що становить 14 450 (чотирнадцять тисяч чотириста п'ятдесят) гривень, з позбавленням права займатися діяльністю, пов'язаною з реєстрацією речових прав на нерухоме майно, строком на 1 (один) рік [34].

Зазначимо, що санкція ч. 3 ст. 368^4 КК передбачає покарання у виді штрафу в розмірі від двох тисяч до чотирьох тисяч нмдг або виправних робіт,

або арешту, або обмеження волі, або позбавлення волі, з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю (далі – позбавлення права) на строк до трьох років [99]. Крім того, корупційним кримінальним правопорушенням є кримінальне правопорушення, передбачене ст. 368^4 КК (примітка до ст. 45 КК) [99].

Проте, З. А. Загиней-Заболотенко та О. З. Гладун слушно наголошують на тому, що відповідно до КК особа, яка вчинила корупційне кримінальне правопорушення, не підлягає звільненню від кримінальної відповідальності, окрім як на підставі ст. 49 та ч. 5 ст. 354, цій особі не може бути призначено покарання більш м’яке, ніж передбачено законом (ст. 69) [58, с. 251].

Отже, суди затверджують угоди про визнання винуватості та призначають за корупційні кримінальні правопорушення більш м’яке покарання, ніж передбачено в санкції статті, в умовах фактичної відсутності визначених законом підстав.

Зазначену прогалину в законодавстві пропонуємо виправити шляхом внесення змін до ч. 4 ст. 469 КПК, доповнивши її абзацом шостим наступного змісту.

«Укладення угоди про визнання винуватості у кримінальному провадженні щодо корупційних кримінальних правопорушень, кримінальних правопорушень, пов’язаних з корупцією, не допускається».

Відповідно потребує виключення п. 2 ч. 4 ст. 469 КПК, який передбачає можливість укладати угоду про визнання винуватості у проваджені щодо особливо тяжких злочинів, віднесених до підслідності НАБУ за умови викриття підозрюваним чи обвинуваченим іншої особи у вчиненні злочину, віднесеного до підслідності НАБУ [102].

Що стосується допомоги винної особи у викритті підозрюваної чи обвинуваченої іншої особи у вчиненні злочину, віднесеного до підслідності НАБУ, то така допомога буде врахована судом при призначенні покарання як обставина, що його пом’якшує.

Підтримуємо також позицію Р. Ш. Бабанли щодо доцільності визначення в КК нижньої межі покарання, до якої може «спуститися» суд, обираючи міру покарання із застосуванням ст. 69 КК.

У науковій літературі виокремлюють наступні види санкцій:

- прості та кумулятивні (за наявністю чи відсутністю додаткових покарань);

- одиничні та альтернативні (за кількістю основних видів покарань);

- абсолютно визначені та відносно визначені (за можливістю обрання судом покарання) [55, с. 117].

Застосуємо зазначену класифікацією до кримінальних правопорушень, що вчиняються аудитором як спеціальним суб'єктом кримінального правопорушення.

Так, санкції ч. 1, ч. 2 ст. 209^1, ст. 232, ч. 4 ст. 232^1 КК є кумулятивними, оскільки передбачають основне покарання у виді штрафу та додаткове покарання, яке є обов'язковим до призначення, у виді позбавлення права на строк до трьох років.

Санкції ч. 1, ч. 2, ч. 3 ст. 232^1 КК також є кумулятивними, проте передбачають основне покарання у виді штрафу та додаткове покарання, яке є факультативним до призначення, у виді позбавлення права на строк до трьох років або без такого.

Про факультативний характер додаткового покарання, як зазначав В. Я. Тацій, свідчить наявність у тексті санкцій слів – «або без такого/такої», які розташовані після назви цього виду додаткового покарання.

У таких санкціях питання про доцільність призначення додаткового покарання вирішується на розсуд суду з урахуванням конкретних обставин провадження [90, с. 378].

Штраф, відповідно до ч. 1 ст. 53 КК, є грошовим стягненням, що накладається судом у випадках та розмірі, встановлених в Особливій частині

КК, з урахуванням положень ч. 2 ст. 53 КК. Позбавлення права призначається з урахуванням положень ст. 55 КК [99].

Відповідно до п. 5 підрозділу 1 розділу XX Перехідних положень Податкового кодексу України, якщо норми інших законів містять посилання на нмдг, то для цілей їх застосування використовується сума в розмірі 17 гривень [148].

Санкція ч. 2 ст. 358 КК передбачає основні покарання у виді штрафу до двохсот нмдг або арешту на строк від трьох до шести місяців, або обмеження волі на строк до трьох років, а санкція ч. 3 ст. 358 КК – основні покарання у виді обмеження волі на строк до п'яти років або позбавлення волі на той самий строк, тому вони є альтернативними та відносно визначеними.

Арешт, згідно ч. 1 ст. 60 КК, полягає у триманні засудженого в умовах ізоляції. Обмеження волі, відповідно до ч. 1 ст. 61 КК, полягає у триманні засудженого в кримінально-виконавчих установах відкритого типу без ізоляції від суспільства з обов'язковим залученням до праці в умовах здійснення за ним нагляду. Позбавлення волі передбачає ізоляцію засудженого та поміщення його на певний строк до кримінально-виконавчої установи закритого типу (ч. 1 ст. 63 КК) [99].

Санкція ч. 1 ст. 365^2 КК передбачає основні покарання у виді штрафу від двох тисяч до чотирьох тисяч нмдг або обмеження волі на строк до трьох років, або позбавлення волі на той самий строк та додаткове покарання, яке є обов’язковим до призначення, у виді позбавлення права на строк до десяти років, а санкція ч. 2 ст. 365^2 КК – основні покарання у виді обмеження волі на строк до п’яти років або позбавлення волі на строк від трьох до п’яти років та додаткове покарання, яке є обов’язковим до призначення, у виді позбавлення права на строк до трьох років, тому вони є альтернативно-кумулятивними та відносно визначеними.

Санкція ч. 3 ст. 365^2 КК є кумулятивною, оскільки передбачає основне покарання у виді позбавлення волі на строк від п’яти до восьми років та

додаткове покарання, яке є обов'язковим до призначення, у виді позбавлення права на строк до трьох років, а також додаткове покарання, яке є факультативним до призначення, у виді конфіскації майна або без такої.

В. Я. Тацій звертав увагу на значення місця розташування додаткового покарання у санкції.

Санкції, у яких додаткове покарання розташоване після переліку всіх альтернативно передбачених основних видів покарань, але перед додатковим покаранням у тексті такої санкції поставлений розділовий знак – кома, то така конструкція санкції означає, що додаткове покарання не об'єднане у ній лише з якимось одним (конкретним) альтернативно передбаченим видом основного покарання і може бути приєднане до будь-якого з них.

Санкції, у яких додаткове покарання теж розташоване після переліку всіх, альтернативно зазначених у них основних видів покарань, але при цьому перед додатковим покаранням у тексті санкції не поставлений такий знак як кома, то такий прийом свідчить, що додаткове покарання об'єднується тут лише з тим видом основного покарання, після якого воно безпосередньо розташоване у тексті санкції [93, с. 379].

Крім того, М. С. Яциніна та Р. О. Ніколенко слушно зауважують, що згідно ч. 1 ст. 55 КК, позбавлення права може бути призначене як основне покарання на строк від двох до п'яти років або як додаткове покарання - на строк від одного до трьох років, у той час, як санкцією ч. 1 ст. 365^2 КК передбачене покарання у виді обмеження волі на строк до трьох років з позбавленням права на строк до десяти років [131, с. 202; 132, с. 229; 252, с. 181].

Підтримуємо позицію М. С. Яциніної та Р. О. Ніколенка щодо доцільності внесення змін до санкції ч. 1 ст. 365^2 КК для встановлення додаткового покарання згідно ч. 1 ст. 55 КК.

Конфіскація майна, відповідно до ч. 1 ст. 59 КК, полягає в примусовому безоплатному вилученні у власність держави частини або всього майна, яке є власністю засудженого [99].

Санкція ч. 3 ст. 368^4 КК передбачає основні покарання у виді штрафу від двох тисяч до чотирьох тисяч нмдг або виправних робіт на строк від одного до двох років, або арешту на строк до шести місяців, або обмеження волі на строк від двох до п'яти років, або позбавлення волі на той самий строк та додаткове покарання, яке є обов'язковим до призначення, у виді позбавлення права на строк до трьох років, тому вона є альтернативною та відносно визначеною.

Санкція ч. 4 ст. 368^4 КК є кумулятивною, оскільки в ній передбачено основне покарання у виді позбавлення волі на строк від чотирьох до восьми років та додаткові покарання, які є обов'язковими до призначення, у виді позбавлення права на строк до трьох років та конфіскація майна.

Покарання у виді виправних робіт відбувається за місцем роботи засудженого. Крім того, від десяти до двадцяти відсотків суми заробітку засудженого відраховується в дохід держави (ч. 1 ст. 57 КК) [99].

О. С. Перешивко вважає, що в санкції ч. 3 ст. 368^4 КК законодавцем допущено помилку, оскільки особа, яка надає публічні послуги, у випадку прийняття нею пропозиції, обіцянки або одержання неправомірної вигоди повинна бути в обов'язковому порядку позбавлена права на здійснення професійної діяльності, пов'язаної з наданням публічних послуг. У цьому випадку незрозуміло яким чином така особа має відбувати покарання у виді виправних робіт без місця роботи. Очевидно, що виконання виправних робіт в такому разі унеможливлюється.

А з урахуванням того факту, що на засудженого не можливо покласти обов'язок з працевлаштування в іншому місці, а тим більше зробити це до постановлення вироку, засудженому надається об'єктивно обґрунтована можливість не зазнавати карального впливу за вчинений злочин. Закріплення виправних робіт, як альтернативного виду покарання, в санкції ч. 3 ст. 368^4 КК

є помилковим. Дослідниця пропонує виключити цей вид покарання з санкції ч. 3 ст. 368^4 КК та альтернативно передбачити покарання у виді громадських робіт [145, с. 173-174]. Підтримуємо зазначену позицію О. С. Перешивко.

Отже, санкції статей кримінальних правопорушень, що вчиняються аудитором як спеціальним суб'єктом кримінального правопорушення, є кумулятивними, альтернативно-кумулятивними, альтернативними та відносно визначеними. Аналіз вироків щодо осіб, які здійснюють професійну діяльність, пов'язану з наданням публічних послуг, вказує на те, що найбільш поширеним є призначення основного покарання у виді штрафу та додаткового покарання у виді позбавлення права на обіймання посади або зайняття діяльністю.

На підставі проведеного дисертаційного дослідження запропоновано проєкт ЗУ «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо відповідальності за кримінальні правопорушення у сфері професійної діяльності, пов'язанної з наданням публічних послуг» (додаток Б).

Висновки до розділу 3

Таким чином, дослідивши окремі питання кримінально-правової кваліфікації та караності за правопорушення, що вчиняються аудитором як спеціальним суб'єктом кримінального правопорушення, ми дійшли наступних висновків.

1. Встановлено, що умисне подання недостовірної інформації Держфінмоніторингу, не поєднане із заподіянням істотної шкоди, підпадає також під ознаки кримінального правопорушення, передбаченого ч. 4 ст. 358 КК. Якщо діяння, передбачені ст. 209^1 КК, не заподіяли істотної шкоди, то вчинене має кваліфікуватися за ст. 166^9 КУпАП.

У разі конкуренції ст. 166^9 КУпАП та ч. 4 ст. 358 КК вчинене слід кваліфікувати за ч. 4 ст. 358 КК, оскільки адміністративна відповідальність настає, якщо порушення не тягне за собою кримінальної відповідальності.

2. Визначено, що інсайдерська інформація має специфічний статус, який є відмінним від правового режиму комерційної чи банківської таємниці як різновидів інформації з обмеженим доступом. У разі конкуренції ст. 232 КК та ч. 2 ст. 209^1 КК вчинене слід кваліфікувати за ч. 2 ст. 209^1 КК, в якій передбачена відповідальність за більш тяжке кримінальне правопорушення. Якщо дії, передбачені ст. 232^1 КК, не заподіяли значної шкоди, вчинене слід кваліфікувати за ст. 163^9 КУпАП.

Крім того, якщо істотна шкода була завдана через розголошення інформації, яка надається Держфінмоніторингу, то незалежно від того, чи є така інформація одночасно комерційною, банківською, професійною таємницею аудитора або інсайдерською інформацією, дії аудитора слід кваліфікувати лише за ч. 2 ст. 209^1 КК.

Вчинення аудитором кримінального правопорушення, передбаченого ч. 1 ст. 209^1 КК, з метою легалізації іншою особою майна, одержаного злочинним шляхом, слід розглядати як пособництво та кваліфікувати не лише за ч. 1 ст. 209^1 КК, а також за ч. 5 ст. 27 КК та відповідною частиною ст. 209 КК. Державний аудитор та екологічний аудитор не є суб’єктами кримінального правопорушення, передбаченого ст. 209^1 КК.

3. Встановлено, що відсутній склад кримінального правопорушення коли аудитор вносить до офіційного документа неповну інформацію, тобто інформацію яку він повинен внести відповідно до закону. Підроблення документів, яке передбачене ст. 358 КК, за предметом слід відмежовувати від підроблення документів, визначених законом предметом інших кримінальних правопорушень.

4. Обґрунтовано, що кримінально караним зловживанням визнається діяння аудитора, обумовлене його професійною діяльністю, пов’язаною з

наданням публічних послуг, та наданими аудитору повноваженнями. При кваліфікації фактів зловживання аудитором своїми повноваженнями вчинене потрібно спочатку оцінювати з позиції регулятивного законодавства, яке відіграє роль бланкетної складової відповідної кримінально-правової заборони, і лише після того, як буде встановлено незаконність діянь аудитора, останні мають оцінюватись з точки зору КК.

Якщо повноваження в аудитора на час вчинення кримінального правопорушення ще не виникли або вже були припинені, то відповідні діяння не можуть кваліфікуватися за ст. 365^2 КК.

Крім того, аудитор, який є керівником аудиторської фірми, виконує організаційно-розпорядчі (щодо співробітників фірми) та адміністративно-господарські (щодо майна фірми) функції і, в цій частині, є службовою особою юридичної особи приватного права – суб'єктом кримінальних правопорушень, передбачених статтями 364^1, 366, 367, 368^3, 370 КК.

5. Визначено, що у ст. 368^4 КК йдеться про одержання неправомірної вигоди за виконання чи невиконання дій з використанням наданих аудитору повноважень. Поняття «використання наданих повноважень» з погляду кваліфікації обмежується діями у межах компетенції аудитора.

Наприклад, дією, за виконання якої аудитор може отримати неправомірну вигоду, може бути складання «позитивного» аудиторського звіту. Тому, одержання аудитором неправомірної вигоди за виконання або невиконання дій, які виходять за межі наданих йому повноважень, не утворює складу кримінального правопорушення, передбаченого ст. 368^4 КК.

6. Встановлено, що суддя під час призначення покарання, окрім визначення виду та розміру покарання, має також надати належне мотивування щодо достатності покарання для досягнення цілей виправлення засудженого, а також запобігання вчиненню ним нових кримінальних правопорушень. Покарання має бути адекватним характеру вчинених дій, їх суспільній небезпечності та особі винного.

Запропоновано обмежити можливість укладати угоди про визнання винуватості у кримінальному провадженні щодо корупційних кримінальних правопорушень та кримінальних правопорушень, пов'язаних з корупцією, оскільки КК у ст. 69 забороняє за вчинення таких кримінальних правопорушень призначати основне покарання, нижче від найнижчої межі, встановленої в санкції статті (санкції частини статті) Особливої частини КК.

Відповідно потребує виключення п. 2 ч. 4 ст. 469 КПК, який передбачає можливість укладати угоду про визнання винуватості у проваджені щодо особливо тяжких злочинів, віднесених до підслідності НАБУ за умови викриття підозрюваним чи обвинуваченим іншої особи у вчиненні злочину, віднесеного до підслідності НАБУ.

Допомога винної особи у викритті підозрюваної чи обвинуваченої іншої особи у вчиненні злочину, віднесеного до підслідності НАБУ, буде врахована судом при призначенні покарання як обставина, що його пом'якшує.

7. Визначено, що санкції статей кримінальних правопорушень, що вчиняються аудитором як спеціальним суб'єктом кримінального правопорушення, є кумулятивними, альтернативно-кумулятивними, альтернативними та відносно визначеними.

Як свідчить проаналізована нами судова практика, найбільш поширеним покаранням для осіб, які здійснюють професійну діяльність, пов'язану з наданням публічних послуг, є основне покарання у виді штрафу та додаткове покарання у виді позбавлення права обіймати певні посади посади чи займатися певною діяльністю.

ВИСНОВКИ

За результатами проведеного дослідження аудитора як спеціального суб'єкта кримінального правопорушення за законодавством України можна зробити наступні висновки, в яких міститься розв'язання відповідних теоретичних та практичних проблем, а також внести деякі рекомендації щодо удосконалення норм чинного законодавство:

1. На підставі проведеного дослідження було встановлено, що розвиток аудиторської діяльності в Україні можна умовно поділити на наступні періоди:

- радянський період, за якого система фінансово-економічного контролю була орієнтована на обслуговування потреб держави і вирішення ідеологічних питань імперативними методами, що не притаманно аудиторській діяльності (1922-1991 роки);

- період становлення аудиторської діяльності після проголошення незалежності України, за якого формується нормативно-правова база аудиторської діяльності, з'являються представники іноземних аудиторських послуг (1992-1998 роки);

- період розвитку аудиторської діяльності в Україні, за якого відбувається підписання та ратифікація Кримінальної конвенції про боротьбу з корупцією, Конвенції ООН проти корупції, а також Додаткового протоколу до Кримінальної конвенції про боротьбу з корупцією; перехід до Міжнародних стандартів аудиту та адаптація аудиторської діяльності до них; встановлюється кримінальна відповідальність аудитора (1999-2013 роки);

- період гармонізації законодавства України до законодавства ЄС після підписання Угоди про асоціацію, за якого здійснюється імплементація актів законодавства ЄС та прийняття Закону про аудит (2014 рік і дотепер).

2. З'ясовано, що встановлення кримінальної відповідальності аудитора як спеціального суб'єкта кримінального правопорушення було обумовлено підписанням та ратифікацією Кримінальної конвенції про боротьбу з

корупцією, Конвенції ООН проти корупції, а також Додаткового протоколу до Кримінальної конвенції про боротьбу з корупцією.

КК передбачає відповідальність аудитора за:

- умисне порушення вимог антилегалізаційного законодавства (ст. 209^1);

- умисне розголошення комерційної, банківської, професійної таємниці на ринках капіталу та організованих товарних ринках (ст. 232);

- незаконне використання інсайдерської інформації (ст. 232^1);

- складання чи видачу завідомо підробленого офіційного документу, який посвідчує певні факти, що мають юридичне значення (ч. 2 ст. 358);

- порушення вимог антикорупційного законодавства (ст. 365^2, ст. 368^4).

3. Визначено, що поняття «аудиторська діяльність» включає в себе поняття «аудит», який є аудиторською послугою з перевірки даних бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності юридичної особи щодо її відповідності вимогам національних положень бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів аудиту та іншим вимогам. Аудит проводиться аудитором як фізичною особою-підприємцем або як працівником аудиторської фірми.

Паралельно з аудитом існує державний аудит, який здійснює перевірку та аналіз фактичного стану справ щодо законного і ефективного використання державних чи комунальних коштів, майна, інших активів держави, а також правильність ведення бухгалтерського обліку та достовірність фінансової звітності. Державний аудит проводиться державним аудитором.

В Україні також здійснюється екологічний аудит, який забезпечує додержання законодавства про охорону навколишнього природного середовища в процесі господарської або іншої діяльності. Екологічний аудит проводиться екологічним аудитором.

4. Запропоновано певний алгоритм, який може бути врахований під час кваліфікації досліджуваних кримінальних правопорушень:

- необхідно встановити, якому об’єкту кримінально-правової охорони заподіяна шкода в результаті вчинення кримінального правопорушення;

- визначити, чи є особа аудитором, а також встановити обсяг його повноважень на час вчинення кримінального правопорушення;

- виявити, в чому виражається суспільно небезпечне діяння та які наслідки воно спричинило.

Кримінальні правопорушення, що вчиняються аудитором як спеціальним суб’єктом, за ступенем тяжкості поділяються на кримінальні проступки, нетяжкі та тяжкі злочини.

5. Проаналізовано кримінальне законодавство окремих зарубіжних країн, які передбачають відповідальність аудитора, зокрема, США передбачає кримінальну відповідальність аудитора за встановленні факти умисного подання недостовірної фінансової звітності, яка дезінформує державні органи або несе збиток клієнту. У Великобританії аудитор підлягає кримінальній відповідальності за зловживання своїми повноваженнями, а також за свідоме чи необережне внесення до звіту будь-якої неправдивої або оманливої інформації. В Австрії, Болгарії, Естонії, Ізраїлі, Іспанії, Китаї, Польщі, Туреччині, Угорщині та Чехії аудитор підлягає кримінальній відповідальності за внесення до аудиторського звіту недостовірної або неповної інформації.

Позитивним для України, на нашу думку, є досвід зарубіжних країн, які передбачають кримінальну відповідальність аудитора за внесення до аудиторського звіту недостовірної або неповної інформації.

6. Запропоновано передбачити в КК відповідальність за внесення до офіційних документів неповної інформації, тобто інформації, яка має бути внесена до офіційного документу відповідно до закону. Оскільки підроблення документів особою, яка здійснює професійну діяльність, пов’язану з наданням публічних послуг, посягає на встановлений порядок суспільних відносин, що охороняється нормами розділу XVII Особливої частини КК, то КК доцільно

доповнити ст. 366^4 під назвою «Підроблення документів особою, яка здійснює професійну діяльність, пов'язану з наданням публічних послуг».

Відповідно з ч. 2 ст. 358 КК необхідно виключити перелік осіб, які здійснюють професійну діяльність, пов'язану з наданням публічних послуг, та доповнити п. 1 примітки до ст. 358 КК вказівкою на ст. 366^4 КК.

7. Дослідивши об'єктивні ознаки кримінальних правопорушень, що вчиняються аудитором як спеціальним суб'єктом кримінального правопорушення, було встановлено, що видовим та додатковим безпосереднім об'єктом цих кримінальних правопорушень є встановлений порядок здійснення професійної діяльності, пов'язаної з наданням публічних послуг, що охороняється КК.

Предметом досліджуваних кримінальних правопорушень є: інформація про фінансові операції, що підлягають фінансовому моніторингу, або інформація щодо відповідного запиту, доручення, рішення спеціально уповноваженого органу; професійна таємниця аудитора; інсайдерська інформація; офіційний документ та неправомірна вигода.

8. Враховуючи вимоги ЗУ «Про основні засади примусового вилучення в Україні об'єктів права власності російської федерації та її резидентів», а також вимоги антилегалізаційного законодавства доцільно криміналізувати умисне неподання, несвоєчасного подання або подання недостовірної інформації, що може бути пов'язана з проведенням фінансового моніторингу, спеціально уповноваженому органу, якщо такі діяння заподіяли істотну шкоду.

9. Запропоновано в статтях 209^1, 232^1 та 365^2 КК змінити формулювання суспільно небезпечних наслідків на «істотна шкода охоронюваним законом правам, свободам чи інтересам окремих фізичних осіб, державним чи громадським інтересам або інтересам окремих юридичних осіб», оскільки Конституція України гарантує права і свободи як громадян, так і іноземців, а також осіб без громадянства, що перебувають в Україні на законних підставах.

10. Зроблено висновок про доцільність кримінально-правової охорони відомостей, що становлять професійну таємницю аудитора від незаконного збирання з метою використання або використання, оскільки професійна таємниця є інформацією з обмеженим доступом. Особами, що незаконно збирають з метою використання або використовують професійну таємницю аудитора, можуть бути: члени адміністративних, керівних та контролюючих органів, власник аудиторської фірми.

11. Дослідивши суб'єктивні ознаки кримінальних правопорушень, що вчиняються аудитором як спеціальним суб'єктом кримінального правопорушення, було встановлено, що аудитор є особою, яка надає публічні послуги, та має доступ до первинних документів своїх клієнтів, зокрема, яка може вказувати на активи, що належать особам, які організовують, забезпечують, а також провокують проведення агресивної війни росії щодо України. Аудитор також здійснює первинний фінансовий моніторинг. Державний аудитор та екологічний аудитор не є суб'єктами первинного фінансового моніторингу.

З'ясовано, що аудитор, який є керівником аудиторської фірми, виконує організаційно-розпорядчі (щодо співробітників фірми) та адміністративно-господарські (щодо майна фірми) функції і, в цій частині, є службовою особою юридичної особи приватного права.

Кримінальні правопорушення, в яких аудитора визначено спеціальним суб'єктом, характеризуються умисною формою вини, при цьому психічне ставлення аудитора до діяння виявляється у прямому, заздалегідь обміркованому та конкретизованому умислі, а до суспільно небезпечних наслідків – може бути як умисним, так і необережним.

12. Обґрунтовано недосконалість підходу законодавця щодо вибору прийомів законодавчої техніки формулювання статей 365^2 та 368^4 КК.

Запропоновано змінити нумерацію ст. 365^2 КК на ст. 364^3 КК, у назві та в ч. 1 статті застосувати формулювання: «Зловживання повноваженнями

особою, яка здійснює професійну діяльність, пов'язану з наданням публічних послуг», в ч. 3 статті слово «дії» замінити на слово «діяння».

Назву ст. 368^4 КК доцільно замінити на «Підкуп особи, яка здійснює професійну діяльність, пов'язану з наданням публічних послуг», з ч. 1 та ч. 3 статті виключити перелік відповідних осіб, застосувавши також формулювання «особа, яка здійснює професійну діяльність, пов'язану з наданням публічних послуг».

У примітці до ст. 364^3 КК доцільно закріпити перелік осіб, які на думку законодавця здійснюють професійну діяльність, пов'язану з наданням публічних послуг, а також зазначити статті Особливої частини КК, в яких передбачається відповідальність цих осіб (статті 364^3, 366^4 та 368^4 КК).

13. Запропоновано обмежити можливість укладати угоди про визнання винуватості у кримінальному провадженні щодо корупційних кримінальних правопорушень та кримінальних правопорушень, пов'язаних з корупцією, оскільки КК у ст. 69 забороняє за вчинення таких кримінальних правопорушень призначати основне покарання, нижче від найнижчої межі, встановленої в санкції статті (санкції частини статті) Особливої частини КК.

Зазначену прогалину в законодавстві можливо виправити шляхом внесення змін до ч. 4 ст. 469 КПК, доповнивши її абзацом шостим наступного змісту: «Укладення угоди про визнання винуватості у кримінальному провадженні щодо корупційних кримінальних правопорушень, кримінальних правопорушень, пов'язаних з корупцією, не допускається».

Відповідно потребує виключення п. 2 ч. 4 ст. 469 КПК. Допомога винної особи у викритті підозрюваної чи обвинуваченої іншої особи у вчиненні злочину, віднесеного до підслідності НАБУ, буде врахована судом при призначенні покарання як обставина, що його пом'якшує.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андрушко А. В. Теоретико-прикладні засади запобігання та протидії злочинам проти волі, честі та гідності особи : монографія. Київ : Ваіте, 2020. 560 с.

2. Андрушко П. П. Документи як предмет злочинів, склади яких передбачені статтями 357, 358 та 366 КК України. Альманах кримінального права: збірник статей. Київ : Правова єдність, 2009. Вип. 1. С. 4-76.

3. Андрушко П. П. Об'єкт кримінально-правової охорони, об'єкт злочину, об'єкт злочинного посягання та об'єкт злочинного впливу: основний зміст понять та їх співвідношення. *Адвокат*. 2011. № 11 (134). С. 5-11.

4. Андрушко П. П. Щодо відповідальності юридичних осіб за корупційні правопорушення у вигляді застосування до них заходів кримінально-правового характеру. *Бюлетень Міністерства юстиції України*. 2013. № 3. С. 104-116.

5. Аудит : підруч. / О. А. Петрик та ін. Київ : КНЕУ, 2015. 498 с.

6. Аудит : підруч. 4-те вид. доп. і перероб. / Брадул О. М., Шепелюк В. А, Ільіна С. Б., Юнацький М. О., Хорошенюк А. П., Брадул Т. В., Київ : Вид-во Ліра-К, 2019. 324 с.

7. Бабанли Р. Ш. Наукові підходи до з'ясування сутності терміна «загальні засади призначення покарання». *Часопис Київського університету права*. 2015. № 2. С. 288-291.

8. Бабанли Р. Ш. Призначення покарання в Україні : теоретико-прикладні засади. Чернігів : Десна Поліграф, 2019. 488 с.

9. Баранова А. О. Аудит : навч. посіб. Харків: ХДУХТ, 2017. 246 с.

10. Білуха М. Т., Микитенко Т. В. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит: підруч. Київ : Українська академія оригінальних ідей, 2005. 888 с.

11. Бондаренко О. С. Предмет злочинів у сфері службової діяльності та професійної діяльності, пов'язаної з наданням публічних послуг : дис. … канд.. юрид. наук : 12.00.08. Київ, 2016. 290 с.

12. Борисов В. І. Вибрані твори / уклад.: В. В. Базелюк, С. В. Гізімчук, Л. М. Демидова та ін.; відп. за вип. М. В. Шепітько. Харків : Право, 2018. 784 с.

13. Броневицька О. М. Відповідність норм кримінального законодавства України чинним міжнародним договорам : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08. Львів, 2011. 389 с.

14. Бурдін В. М. До питання про «спеціальну неосудність». *Університетські наукові записки*, 2009. № 1 (29). С. 248-258.

15. Буртовой М. О. Документ як предмет злочинів у сфері господарської діяльності: дис. … канд. юрид. наук : 12.00.08. Дніпропетровськ, 2010. 259 с.

16. Бутинець Ф. Ф. Аудит: підруч. 3-тє вид., доп. і перероб. Житомир: ПП «Рута», 2006. 512 с.

17. Василяка О. К. Дискусійні питання кваліфікації злочину, передбаченого ст. 232-1 Кримінального кодексу України, та встановлення відповідальності за нього. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. Серія: Юридичні науки. 2018. Вип. 2. Т. 2. С. 11-14.

18. Ващук О. В. Відповідальність аудитора за кримінальним законодавством України та США. *Актуальні проблеми економіки, обліку, менеджменту та права :* матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Полтава, 16 вересня 2020 р.). Полтава, 2020. С. 56-58.

19. Ващук О. В. Відповідальність аудитора за кримінальним законодавством України, Франції та ФРН. *Сучасні тенденції в юридичній науці України та зарубіжних країн :* матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Запоріжжя, 25-26 вересня 2020 р.). Запоріжжя, 2020. С. 99-102.

20. Ващук О. В. Відповідальність аудитора за кримінальним законодавством України, Польщі та Молдови. *Актуальні проблеми сучасної юридичної науки та практики:* матеріали круглого столу КУП НАН України (1 жовтня 2020 р.). Київ: Видавництво Ліра-К, 2020. С. 13-16.

21. Ващук О. В. Професійні аудиторські злочини : поняття та система злочинів. *Збірник наукових праць «Держава і право»*. Випуск 89. 2021. С. 160-168.

22. Ващук О. В. Генезис кримінально-правових норм, що передбачають відповідальність аудитора як спеціального суб'єкта кримінального правопорушення. *Національне та міжнародне право: історія, сучасність, перспективи розвитку :* матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Вінниця, 9-10 червня 2022 р.). Вінниця, 2022. С. 183-188.

23. Ващук О. В. Кримінальна відповідальність аудитора за порушення вимог щодо здійснення фінансового моніторингу. *Scientific issue of Knowledge, Education, Law and Management.* Lublin. 2022. № 5 (49). P. 130-138.

24. Ващук О. В. Кримінальна відповідальність аудитора за підроблення офіційних документів. *Економіка. Фінанси. Право*. 2022. № 10. С. 12-16.

25. Ващук О. В. Предмет кримінальних правопорушень, що вчиняються аудитором як спеціальним суб'єктом кримінального правопорушення. *Актуальні проблеми сучасної юридичної науки та практики :* збірник наукових праць молодих вчених та аспірантів КУП НАН України. Київ : Видавництво Ліра-К, 2022. С. 39-51.

26. Ващук О. В. Кримінально-правова кваліфікація правопорушень, вчинених аудитором як спеціальним суб'єктом кримінального правопорушення. *Правовий часопис Донбасу*. № 4 (81). Ч. 2. 2022. С. 67-71.

27. Ващук О. В. Кримінальна відповідальність аудитора за зловживання повноваженнями. *Економіка. Фінанси. Право*. 2023. № 1. С. 23-27.

28. Великий тлумачний словник сучасної української мови / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. Київ : «Перун», 2007. 1736 с.

29. Венедіктова І. В. Юридична природа публічних послуг. *Вісник Харківського національного університету ім. В. Н. Каразіна*. Серія : Право. 2009. № 841. С. 88-91.

30. Вереша Р. В. Визначення ознак суб'єктивної сторони складу злочину в Особливій частині КК України. *Вісник Академії адвокатури України*. 2016. Т. 13. Вип. 2 (36). С. 53-63.

31. Вереша Р. В. Вина і кримінальна відповідальність : основні аспекти співвідношення. *Вісник Академії адвокатури України*. 2016. Т. 13. № 3 (37). С. 43-50.

32. Вереша Р. В. Проблеми суб'єктивної сторони складу злочину : дис. … д-ра юрид. наук : 12.00.08. Київ : Академія адвокатури України; Національна академія внутрішніх справ, 2017. 583 с.

33. Вереша Р. В. Вчення про суб'єктивну сторону злочину : монографія. Київ : Алерта, 2018. 1106 с.

34. Вирок Голосіївського районного суду м. Києва від 19 вересня 2018 року (справа № 752/18517/18). URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/ 76557668 (дата звернення: 23.05.2023).

35. Вирок Жовтневого районного суду м. Запоріжжя від 25 червня 2019 року (провадження № 1-кп/331/429/2019). URL: https://reyestr.court.gov.ua/ Review/ 82630650 (дата звернення: 23.05.2023).

36. Вирок Бабушкінського районного суду м. Дніпропетровська від 08 травня 2019 року (справа № 200/6718/19). URL: https://reyestr.court.gov.ua/ Review/ 81598328 (дата звернення: 23.05.2023).

37. Вирок Іршавського районного суду Закарпатської області 13 серпня 2019 року (справа № 301/1789/19). URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/ 83653101 (дата звернення: 23.05.2023).

38. Волинець Р. А. Кримінально-правова охорона фондового ринку : дис. … д-ра юрид. наук : 12.00.08. Київ, 2018. 461 с.

39. Волинець Р. А. Кримінально-правова охорона фондового ринку : сучасний стан та перспективи вдосконалення : монографія. Київ: Дакор, 2018. 452 с.

40. Гавриш С. Б. Кримінально-правова охорона довкілля в Україні. Проблеми теорії, застосування і розвитку кримінального законодавства. Київ : Інститут законодавства Верховної Ради України, 2002. 634 с.

41. Господарський кодекс України : Закон України від 16 січня 2003 року № 436-IV. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15 (дата звернення: 23.05.2023).

42. Готін О. М. Випуск або реалізація недоброякісної продукції в умовах ринкової економіки: проблеми кримінальної відповідальності : монографія. Луганськ : РВВ ЛАВС, 2004. 288 с.

43. Дероконь В. М. Організаційно-правові аспекти вдосконалення аудиторської діяльності в Україні. *Підприємництво, господарство і право*. 2006. № 5. С. 72-74.

44. Дереконь В. М. Аудит як форма фінансового контролю та елемент адміністративно-правової інфраструктури детінізації економічних відносин в Україні : дис… канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2007. 214 с.

45. Деякі питання організації фінансового моніторингу : постанова Кабінету Міністрів України від 09 вересня 2020 року № 850. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/ show/850-2020-%D0%BF#Text (дата звернення: 23.05.2023).

46. Дідик С. Є. Кримінально-правова охорона правосуддя від незаконних діянь судді як спеціального суб’єкта злочину : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08. Київ, 2009. 207 с.

47. Додатковий протокол до Кримінальної конвенції про боротьбу з корупцією від 15 травня 2003 року № 994_172. URL: http://zakon1.rada.gov.ua/ laws/ show/994_172 (дата звернення: 23.05.2023).

48. Дудоров О. О., Старовойтова Ю. Г. Про кримінальну відповідальність нотаріуса за порушення вимог щодо здійснення фінансового моніторингу. *Довідник нотаріуса*. 2014. № 4. С. 41-57.

49. Дудоров О. О., Хавронюк М. І. Кримінальне право : Навчальний посібник / За заг. ред. М. І. Хавронюка. Київ : Ваіте, 2014. 944 с.

50. Дудоров О. О., Каменський Д. В. Кримінальна відповідальність американських корпорацій за економічні злочини: від витоків до сьогодення. *Право і громадянське суспільство*. 2015. № 2. С. 103-145.

51. Дудоров О. О., Письменський Е. О. Кримінально-правові проблеми посередництва в наданні та одержанні неправомірної вигоди. *Вісник Запорізького національного університету*. 2016. № 3. С. 218-232.

52. Дудоров О. О. Кримінальне право : теорія і практика (вибрані праці). Київ : Ваіте, 2017. 872 с.

53. Дудоров Олександр. Кримінально-правові проблеми сучасної України (вибрані праці). Київ: Ваіте, 2022. 632 с.

54. Желік М. Б. Караність злочинів, які полягають у прийнятті пропозиції, обіцянки або одержанні неправомірної вигоди. *Науково-практичний журнал «Право.ua».* 2017. № 2. С. 116-122.

55. Желік М. Б. Прийняття пропозиції, обіцянки або одержання неправомірної вигоди: кримінально-правова характеристика : дис. … канд. юрид. наук: 12.00.08. Львів, 2018. 258 с.

56. Загиней З. Кримінально-правова герменевтика : монографія. Київ : Видавничий дім «АртЕк», 2015. 380 с.

57. Загиней (Тростюк) З. А. Особливості конструювання законодавчих дефініцій кримінально-правових понять як засобу офіційного тлумачення (на прикладі розділу XVII Особливої частини КК України «Злочини у сфері службової діяльності та професійної діяльності, пов’язаної з наданням публічних послуг»). *Часопис Київського університету права*. 2013. № 2. С. 300-304.

58. Загиней-Заболотенко З. А., Гладун О. З. Поняття чи перелік корупційних кримінальних правопорушень: чого потребує Кримінальний кодекс України. *Право України*. 2020. № 9. С. 242-255.

59. Закон об уголовном праве Израиля / пер. с иврита М. Дорфман. 2010. 262 с. URL: https://library.khpg.org/files/docs/1375279180.pdf (дата звернення: 23.05.2023).

60. Звіт за результатами оцінки четвертого раунду оцінювання про виконання рекомендацій Україною, затверджений GRECO на 76-му пленарному засіданні (м. Страсбург, 19-23 червня 2017 р.). URL: http://rm.coe.int/grecoeval4rep-2016-9-p3-76-greco-19-23-2017-/1680737206 (дата звернення: 23.05.2023).

61. Злочини у сфері службової діяльності та професійної діяльності, пов'язаної з наданням публічних послуг: навчально-практичний посібник / за ред. В. Я. Тація, В. І. Тютюгіна. Харків, 2014. 232 с.

62. Інформаційний лист Аудиторської палати України від 24 вересня 2021 року. URL: https://www.apu.com.ua/2021/09/24 (дата звернення: 23.05.2023).

63. Каменський Д. В. Зловживання інсайдерською інформацією за кримінальним законодавством України та США. *Вісник кримінального судочинства*. 2015. № 2. С. 160-167.

64. Каменський Д. В. Відповідальність за економічні злочини у Сполучених Штатах Америки та України: порівняльно-правове дослідження: монографія / переднє слово д-ра юрид. наук, проф. О. О. Дудорова. Київ: «Дакор», 2020. 1128 с.

65. Кваша О. О. Співучасть у злочині : структура та відповідальність. Монографія. Луганськ : РВВ ЛДУВС ім. Е.О. Дідоренка, 2013. 560 с.

66. Кінащук Л. Л. Історико-правовий аналіз передумов виникнення аудиту в системі фінансового контролю. *Вісник Державної податкової академії України*. 2004. № 3. С. 57-61.

67. Кінащук Л. Л. Організація та правове регулювання аудиторської діяльності в системі фінансового контролю в Україні : дис... д-ра юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2012. 538 с.

68. Кінащук Л. Л. Імплементація міжнародного законодавства щодо фінансового контролю й аудиту підприємств. *Науковий вісник Академії муніципального управління*. Серія: Право. 2015. Вип. 2. С. 270-278.

69. Клепицкий И. А. Манипулирование рынком : закон не работает. *Закон.* 2016. № 10. С. 88-100.

70. Кодекс України про адміністративні правопорушення : Закон України від 07 грудня 1984 року № 8073[1]-X. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10#Text (дата звернення: 23.05.2023).

71. Козич І. В. Ефективне функціонування політичної системи кримінально-правової політики в умовах глобалізаційних процесів. *Журнал східноєвропейського права.* 2020. № 73. С. 65-69.

72. Комарницька М. О. Особливості кваліфікації за злочини, пов'язані з прийняттям пропозиції, обіцянки або одержання неправомірної вигоди, за кримінальним правом України. *Wschodnioeuropejskie: Czasopismo Naukowe (East European Scientific Journal).* 2019. Вип. 50. Т. 10. С. 34-38.

73. Комарницька М. О. Відповідальність за прийняття пропозиції, обіцянки або одержання неправомірної вигоди за кримінальним правом України : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08. Київ, 2021. 203 с.

74. Комарницька М. О. Проблеми кримінально-правової кваліфікації окремих злочинів, предметом яких є неправомірна вигода. *International Journal «Law & Society».* 2021. Issue 3. С. 32-41.

75. Конвенція Організації Об'єднаних Націй проти корупції від 31 жовтня 2003 року № 995_c16. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_c16 (дата звернення: 23.05.2023).

76. Кондра О. Суспільно небезпечне діяння у ст. 232-1 КК України «Незаконне використання інсайдерської інформації». *Вісник Львівського університету*. 2011. Вип. 54. С. 349-360.

77. Конституція України : Закон України від 28 червня 1996 року № 254к/96-ВР. URL: http:// zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр (дата звернення: 23.05.2023).

78. Концептуальні основи кримінальної законотворчості : матеріали Міжнар. наук.-практ. конфер. (м. Одеса, 19 жовтня 2017 р.) / відп. ред. В. О. Туляков, Є. Л. Стрельцов. Одеса : НУ "ОЮА", 2017. 605 с.

79. Коржанський М. Й. Предмет і об'єкт злочину: монографія. Дніпропетровськ : Юрид. акад. Мін-ва внутр. справ; Ліра ЛТД, 2005. 252 с.

80. Коржанський М., Коржанська О. Цінність суспільних відносин. *Право України*. 2006. № 12. С. 20-22.

81. Коротюк О. В. Нотаріус як спеціальний суб'єкт злочину : дис. … канд.. юрид. наук : 12.00.08. Київ, 2013. 238 с.

82. Костенко О., Ландіна-Виговська А. Поняття об'єкта злочину: дискусію варто продовжити. *Право України*. 2008. № 4. С. 101-105.

83. Костенко О. М. Культура і закон – у протидії злу : монографія. Київ : Атіка, 2008. 352 с.

84. Кримінальна відповідальність за окремі злочини у сфері службової діяльності та професійної діяльності, пов'язаної з наданням публічних послуг : наук.-практ. посібник / Ю. В. Ударцов, Є. М. Блажівський, Н. В. Лісова, О. О. Седлецький, З. А. Загиней (Тростюк), І. І. Присяжнюк, О. І. Бутович, Л. М. Шмаль; за заг. ред. Ю. В. Ударцова. Київ : Алерта, 2013. 180 с.

85. Кримінальна конвенція про боротьбу з корупцією від 27 січня 1999 року № 994_101. URL: https://zakon.rada. gov.ua/laws/show/994_101/ed19990127 (дата звернення: 23.05.2023).

86. Кримінальне право України. Загальна частина: підручник / відп. редактор заслуж. діяч науки і техніки України, доктор юрид. наук, професор Є. Л. Стрельцов. Харків: Одіссей, 2009. 328 с.

87. Кримінальне право (Особлива частина) : підручник / за ред. О. О. Дудорова, Є. О. Письменського. Т. 2. Луганськ: «Елтон-2», 2012. 704 с.

88. Кримінальне право України: Особлива частина : підручник / Баулін Ю. В., Борисов В. І., Тютюгін В. І. та ін.; за ред. В. Я. Тація, В. І. Борисова, В. І. Тютюгіна. 5-е вид. Київ : Право, 2015. 680 с.

89. Кримінальне право України. Загальна частина: конспект лекцій / А. А. Вознюк; вступне слово д.ю.н., проф. О. О. Дудорова. Київ: Нац. акад. внутр. справ, «Освіта України», 2016. 236 с.

90. Кримінальне право України: Загальна частина : підручник / Є. С. Назимко, С. В. Лосич, Ю. О. Данилевська та ін. / за заг. ред. проф. В. М. Бесчастного та О. М. Джужи. Київ : ВД «Дакор», 2018. 386 с.

91. Кримінальне право України: Загальна частина. Основні питання вчення про злочин : наук.-практ. посіб. / В. П. Ємельянов. Харків: Право, 2018. 142 с.

92. Кримінальне право України. Загальна частина: підручник / А. А. Васильєв, Є. О. Гладкова, О. О. Житний та ін.; за заг. ред. проф. О. М. Литвинова. МВС України, Харків. нац. ун-т внутр. справ. Харків, 2020. 428 с.

93. Кримінальне право України: Загальна частина : підручник / В. Я. Тацій, В. І. Тютюгін, В. І. Борисов та ін.; 6-те вид., перероб. і допов. Харків : Право, 2020. 584 с.

94. Кримінальне право України: Особлива частина : підручник / В. Я. Тацій, В. І. Тютюгін, В. І. Борисов та ін.; 6-те вид., перероб. і допов. Харків : Право, 2020. 768 с.

95. Кримінальне право України. Загальна частина / Р. В. Вереша. 7-ме вид., перероб. та допов. Київ: Алерта, 2021. 500 с.

96. Кримінальний кодекс Королівства Іспанія / під ред. В. Л. Менчинського. Переклад на українську мову О. В. Лішевської. Київ: ОВК, 2016. 284 с.

97. Кримінальний кодекс Республіки Білорусь, Кримінальний кодекс Республіки Молдова / під ред. В. Л. Менчинського. Переклад на українську мову Т. В. Руденко. Київ: ОВК, 2016. 462 с.

98. Кримінальний кодекс Республіки Польща / під ред. В. Л. Менчинського. Переклад на українську мову В. С. Станіч. Київ: ОВК, 2019. 138 с.

99. Кримінальний кодекс України : Закон України від 05 квітня 2001 року № 2341–III. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14 (дата звернення: 23.05.2023).

100. Кримінальний кодекс Французької Республіки / під ред. В. Л. Менчинського Переклад на українську мову М. І. Мазуренко. Київ: ОВК, 2017. 348 с.

101. Кримінальний кодекс Чеської Республіки / Переклад на українську мову О. В. Коротюк. Київ: ОВК, 2020. 264 с.

102. Кримінальний процесуальний кодекс України : Закон України від 13 квітня 2012 року № 4651-VI.. URL: https://zakon.rada.gov.ua/ laws/show/4651-17 (дата звернення: 23.05.2023).

103. Крушинський С. А., Захарчук В. М. Кримінально-правова та кримінологічна характеристика суб’єкта доведення до банкрутства. *Європейські перспективи*. 2022. № 4. С. 99-105.

104. Крушинський С. А., Захарчук В. М. Спеціальний суб’єкт кримінального правопорушення як елемент диференціації кримінальної відповідальності. *Наукові перспективи*. 2023. № 5 (35). С. 619-627.

105. Куц В. М., Сотниченко В. С. Юридична особа як об’єкт застосування кримінально-правових заходів : монографія. Київ : Нац. акад. прокурат. України, 2017. 250 с.

106. Ландіна А. В. Проблеми законодавчого визначення поняття спеціального суб’єкта злочину. *Судова апеляція*. 2018. № 2 (51). С. 47-54.

107. Лащук Є. В. Предмет злочину в кримінальному праві України : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.08. Київ, 2005. 262 с.

108. Литвинов О. М., Ященко А. М. Заходи кримінально-правового характеру щодо юридичних осіб: деякі міркування щодо форм реалізації та юридичної природи. Фундаментальні проблеми кримінальної відповідальності : матер. наук. полілогу, м. Харків, 7 верес. 2018. / Упоряд.: Ю. В. Баулін, Ю. А. Пономаренко. Харків: Право, 2018. 208 с.

109. Лихова С. Я. Злочини проти громадянських, політичних та соціальних прав і свобод людини і громадянина за кримінальним кодексом України (теоретико-правове дослідження) : автореф. дис. … д-ра юрид. наук : 12.00.08. Київ, 2006. 39 с.

110. Лихова С. Я. Злочини у сфері реалізації громадянських, політичних та соціальних прав і свобод людини і громадянина : монографія. Київ: Видавничо-поліграфічний центр «Київський університет», 2006. 573 с.

111. Лихова С. Я. Юридичні особи як суб’єкти кримінальної відповідальності за КК України. *Юридичний вісник*. 2014. № 4. С. 128-132.

112. Лімська декларація керівних принципів фінансового контролю від 01 січня 1977 року № 604_001. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/604_001 (дата звернення: 23.05.2023).

113. Матвійчук В. К. Загальнотеоретичні підходи до з’ясування об’єкта злочину. Юридична наука. 2012. № 8. С. 89-103.

114. Методичні рекомендації з питань кваліфікації корупційних злочинів, передбачених ст. ст. 264-1, 365-1, 365-2, 368-4, 369-2 КК України / О. Г. Кальман, В. М. Куц, Я. О. Триньова, Н. М. Ярмиш. Київ : Національна академія прокуратури України, 2012. 116 с.

115. Митрофанов І. І. Актуальні проблеми регулювання відповідальності у кримінально праві: монографія. Одеса: Фенікс, 2017. 450 с.

116. Михайлов О. О. Юридична особа як суб'єкт злочину : іноземний досвід та перспективи його застосування в Україні : автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.08. Київ, 2008. 16 с.

117. Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів. 2018. 247 с. URL.: https://mof.gov.ua/storage/files/kodex_et.pdf (дата звернення: 23.05.2023).

118. Музика А. А., Лащук Є. В. Предмет злочину: теоретичні основи пізнання: монографія. Київ: ПАЛИВОДА А. В., 2011. 192 с.

119. Музика А. А., Лащук Є. В. Про загальне поняття предмета злочину. *Вісник Асоціації кримінального права України.* 2014. № 1 (2). С. 103-118.

120. Музика-Стефанчук О. А., Михальський Ю. А. Питання аудиту діяльності банків у контексті євроінтеграційних процесів в Україні. *Наука і правоохорона*. 2016. № 3 (33). С. 268-274.

121. Навроцький В. О., Брич Л. П. Ознаки посадової особи та кваліфікація господарських злочинів вчинених нею. *Підприємництво, господарство і право*. 2001. № 1. С. 58-62.

122. Навроцький В.О. Кримінально-правове значення зміни законодавчої характеристики наслідків злочинів у сфері службової діяльності. *Кримінальне право: традиції та новації* : матеріали міжнародного круглого столу, присвяченого 90-літтю з дня народження видатного вченого, героя України, академіка В. В. Сташиса, 9–10 липня 2015 р. Полтава, Харків, 2015. С. 34-37.

123. Налуцишин В. В., Налуцишин В. В. Суб'єкт злочинного посягання: європейський досвід. *Південноукраїнський правничий часопис*. 2022. № 4. Том 2. С. 134-142.

124. Науково-практичний коментар до Закону України «Про запобігання корупції» / наук. ред. Хавронюк М. І. Київ : Ваіте, 2018. 472 с.

125. Науково-практичний коментар до Кримінального кодексу України / за заг. ред. П. П. Андрушка, В. Г. Гончаренка, Є. В. Фесенка. 2-е вид., перероб. та доп. Київ: Дакор, 2008. 1428 с.

126. Науково-практичний коментар Кримінального кодексу України / за ред. М. І. Мельника, М. І. Хавронюка. 10-те вид., перероб. та допов. Київ : ВД «Дакор», 2018. 1368 с.

127. Науково-практичний коментар Кримінального кодексу України / за ред. М. І. Мельника, М. І. Хавронюка. 11-те вид., перероб. та допов. Київ : ВД «Дакор», 2019. 1384 с.

128. Науково-практичний коментар Кримінального кодексу України / за заг. ред. Копотуна І. М. Київ : Видавничий дім «Професіонал», 2020. 864 с.

129. Нашимець-Наумова А. Поняття та ознаки інсайдерської інформації як особливого виду інформації з обмеженим доступом. *Підприємство, господарство і право*. 2016. № 4. С. 73-76.

130. Ніколенко Р. О. Кримінально-правова протидія зловживанню повноваженнями особами, які надають публічні послуги : дис. … канд.. юрид. наук : 12.00.08. Одеса, 2018. 228 с.

131. Ніколенко Р. О. Кримінальна відповідальність за ст. 365-2 КК України: питання диференціації. *Підприємництво, господарство і право*. 2018. № 10. С. 200-203.

132. Ніколенко Р. О. Санкції за зловживання повноваженнями особою, що надає публічні послуги. *Право та державне управління*. 2018. № 1. Т. 1. С. 227-231.

133. О налогообложении совместных предприятий : Инструкция Министерства финансов СССР от 04.05.1987 г. № 124 (Д). URL: http://www.businesspravo.ru/Docum/DocumShow_DocumID_33806.html (дата звернення: 23.05.2023).

134. Організація і методика аудиту підприємницької діяльності: навч.-метод. посіб. / Труш В. Є., Калінська Т. А., Алексєєва Т. А., Дмитрієнко І. О. Херсон: Олді-плюс, 2010. 149 с.

135. Осадчий В. І. Кримінально-правовий захист правоохоронної діяльності : монографія. Київ : Атіка, 2004. 336 с.

136. Осадча А. С. Спеціальний суб'єкт злочину : генезис, функції, проблеми кваліфікації : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08. Харків, 2015. 229 с.

137. Павленко Т. А. Об'єкт злочину в доктрині кримінального права. *Вісник Луганського державного університету внутрішніх справ імені Е. О. Дідоренка*. № 3 (83). 2018. С. 92-102.

138. Пасєка О. Ф. Кримінальна відповідальність юридичних осіб : кримінально-правове дослідження : автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.08. Львів, 2010. 23 с.

139. Перешивко О. С. Поняття «публічна послуга» в кримінальному праві України. *Правова політика України : питання теорії та практики* : збірн. мат. міжнар. наук.-практ. конференції (м. Київ, 24 жовтня 2014 р.): в 2–т. Київ: Національна академія прокуратури України, 2014. Т. 2. С. 284-286.

140. Перешивко О. С. Об'єкт підкупу особи, яка надає публічні послуги (ст. 368-4 КК України). «Национальный юридический журнал: Теория и Практика» О.О.О. Научно-практическое правовое издание. 2016. № 6 (22). С. 104-107.

141. Перешивко О. С. Повторність як кваліфікуюча ознака підкупу особи, яка надає публічні послуги. *Правові новели*. 2017. № 3. С. 142-146.

142. Перешивко О. С. Вимагання як кваліфікуюча ознака підкупу особи, яка надає публічні послуги. *Юридична наука України : історія, сучасність, майбутнє*: збірн. мат. міжнар. наук.-практ. конференції (м. Харків, 3-4 листопада 2017 р.). Харків. Східноукраїнська наукова юридична організація, 2017. С. 86-87.

143. Перешивко О. С. Неправомірна вигода як предмет підкупу особи, яка надає публічні послуги. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2018. № 1. С. 184-187.

144. Перешивко О. С. Діяння як ознака об'єктивної сторони підкупу особи, яка надає публічні послуги. *Вісник Національної академії прокуратури України*. 2018. № 1 (53). С. 122-127.

145. Перешивко О. С. Кримінальна відповідальність за підкуп особи, яка надає публічні послуги : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.08. Київ, 2018. 248 с.

146. Плакся Н. А. Правове регулювання фінансового контролю за дотриманням аудиторської та банківської таємниць як видів інформації з обмеженим доступом : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2014. 213 с.

147. Плекан В. В. Кримінальна відповідальність за посередництво в наданні та (або) одержанні неправомірної вигоди : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08. Львів, 2015. 226 с.

148. Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text (дата звернення: 23.05.2023).

149. Проєкт нового Кримінального кодексу України. URL: https://newcriminalcode.org.ua/upload/media/2023/05/22/kontrolnyj-tekst-proektu-kk-22-05-2023.pdf (дата звернення: 23.05.2023).

150. Постанова Верховного Суду України від 09 липня 2015 року (справа № 5-50кс15). URL: https://oda.court.gov.ua/sud1590/pravovipoziciivsu/5-50ks15 (дата звернення: 23.05.2023).

151. Постанова Верховного Суду України від 28 травня 2015 року (справа № 5-14кс15). URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/45855961 (дата звернення: 23.05.2023).

152. Постанова Верховного Суду України від 27 жовтня 2016 року (справа № 5-99кс16). URL: https://zakononline.com.ua/court-decisions/show/62692636 (дата звернення: 23.05.2023).

153. Постанова Верховного Суду від 17 квітня 2018 року (справа № 298/95/16-к). URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/73598811 (дата звернення: 23.05.2023).

154. Постанова Верховного Суду від 9 жовтня 2018 року (справа № 56/4830/17-к). URL: https://reyestr.court.gov.ua/Review/77088300 (дата звернення: 23.05.2023).

155. Присяжнюк І., Пилипенко І. Істотна та значна шкода як оцінні кримінально-правові поняття. *Науковий часопис Національної академії прокуратури України*. 2018. № 1 (17). С. 117-128.

156. Про аудиторську діяльність : Закон України від 22 квітня 1993 року № 3125-XII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3125-12/ed19930422 (дата звернення: 23.05.2023).

157. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21 грудня 2017 року № 2258-VIII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19/ed20171221 (дата звернення: 23.05.2023).

158. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14/ed20210701#Text (дата звернення: 23.05.2023).

159. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо відповідальності за корупційні правопорушення : Закон України від 11 червня 2009 року № 1508-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1508-17/ed20090611#Text (дата звернення: 23.05.2023).

160. Про внесення змін до Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом» : Закон України від 18 травня 2010 року № 2258-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/ 2258-17/ed20100518#Text (дата звернення: 23.05.2023).

161. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо відповідальності за корупційні правопорушення : Закон України від 07 квітня 2011 року № 3207-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3207-17/ed20110407#Text (дата звернення: 23.05.2023).

162. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо інсайдерської інформації : Закон України від 22 квітня 2011 року № 3306-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3306-17 (дата звернення: 23.05.2023).

163. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв’язку з виконанням Плану дій щодо лібералізації Європейським Союзом візового

режиму для України щодо відповідальності юридичних осіб : Закон України від 23 травня 2013 року № 314-VII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/314-18#Text (дата звернення: 23.05.2023).

164. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо спрощення досудового розслідування окремих категорій кримінальних правопорушень : Закон України від 22 листопада 2018 року № 2617-VIII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/ laws/show/2617-19#Text (дата звернення: 23.05.2023).

165. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо забезпечення особистого голосування народними депутатами України на пленарних засіданнях Верховної Ради України : Закон України від 19 грудня 2019 року № 404-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/404-20#n6 (дата звернення: 23.05.2023).

166. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо спрощення залучення інвестицій та запровадження нових фінансових інструментів : Закон України від 19 червня 2020 року № 738-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/ show/738-20#Text (дата звернення: 23.05.2023).

167. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо встановлення відповідальності за декларування недостовірної інформації та неподання суб’єктом декларування декларації особи, уповноваженої на виконання функцій держави або місцевого самоврядування : Закон України від 04 грудня 2020 року № 1074-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1074-20#n16 (дата звернення: 23.05.2023).

168. Про внесення змін до статті 111-1 Кримінального кодексу України щодо вдосконалення кримінальної відповідальності за колабораційну : проєкт Закону України від 26 вересня 2022 року № 8077. URL: https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/40531 (дата звернення: 23.05.2023).

169. Про державну податкову службу в Українській РСР: Закон УРСР від 04 грудня 1990 року № 509-XII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/509-12/ed 19901204 (дата звернення: 23.05.2023).

170. Про доступ до публічної інформації : Закон України від 13 січня 2011 року № 2939-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-17#Text (дата звернення: 23.05.2023).

171. Про екологічний аудит : Закон України від 24 червня 2004 року № 1864-IV. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1862-15#Text (дата звернення: 23.05.2023).

172.160. Про запобігання корупції : Закон України від 14 жовтня 2014 року № 1700-VII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1700-18#Text (дата звернення: 23.05.2023).

173. Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення: Закон України від 06 грудня 2019 року № 361-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1702-18 (дата звернення: 23.05.2023).

174. Про застосування стандартів аудиту: рішення Аудиторської палати України від 08 червня 2018 року № 361 URL: https://www.apu.net.ua/component/content/article/2-uncategorised/1151-miznarodni- (дата звернення: 23.05.2023).

175. Про затвердження Положення про сертифікацію екологічних аудиторів: наказ Міністерства охорони навколишнього природного середовища України від 29 січня 2007 року № 27. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0295-07#n200 (дата звернення: 23.05.2023).

176. Про затвердження Положення про Державну службу фінансового моніторингу України : постанова Кабінету Міністрів України від 29 липня 2015 року № 537. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/537-2015-%D0%BF#Text (дата звернення: 23.05.2023).

177. Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України: постанова Кабінету Міністрів України від 03 лютого 2016 року № 43 URL: https://zakon. rada.gov.ua/laws/show/43-2016-п (дата звернення: 23.05.2023).

178. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання : постанова Кабінету Міністрів України від 27 березня 2019 року № 252. URL: https://zakon.rada. gov.ua/laws/show/252-2019-n#Text (дата звернення: 23.05.2023).

179. Про затвердження Порядку складання іспитів при атестації аудиторів : наказ Міністерства фінансів України від 06 липня 2020 року № 399. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1100-20#Text (дата звернення: 23.05.2023).

180. Про зловживання ринком : Регламент Європейського Парламенту та Ради від 16 квітня 2014 року № 596/2014. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32014R0596&qid=1652338003286 (дата звернення: 23.05.2023).

181. Про інформацію: Закон України від 02 жовтня 1992 року № 2657-XII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2657-12#Text (дата звернення: 23.05.2023).

182. Про іпотечні облігації : Закон України від 22 грудня 2005 року № 3273-IV. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3273-15#Text (дата звернення: 23.05.2023).

183. Про конкретні вимоги стосовно обов'язкового аудиту суспільно значимих суб'єктів господарювання : Регламент Європейського парламенту та Ради (ЄС) від 16 квітня 2014 року № 537/2014. URL: https://www.apob.org. ua/?page_ id=259 (дата звернення: 23.05.2023).

184. Про кримінальні санкції щодо ринкових зловживань : Директива ЄС від 16 квітня 2014 року № 2014/57/ЄС. URL: https://eur-lex.europa.eu/ legalcontent/EN/ALL/?uri=CELEX%3A32014L0057 (дата звернення: 23.05.2023).

185. Про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності: Директива Європейського Парламенту та Ради (ЄС) від 17 травня 2006 року

№ 2006/43/ЄС. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_844#Text (дата звернення: 23.05.2023).

186. Про основні засади соціального захисту ветеранів праці та інших громадян похилого віку в Україні : Закон України від 16 грудня 1993 року № 3721-XII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3721-12 (дата звернення: 23.05.2023).

187. Про основні засади примусового вилучення в Україні об'єктів права власності російської федерації та її резидентів : Закон України від 03 березня 2022 року № 2116-IX. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2116-20#Text (дата звернення: 23.05.2023).

188. Про охоронюваний законом інтерес : рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням 50 народ них депутатів України щодо офіційного тлумачення окремих положень частини 1 статті 4 Цивільного кодексу України від 01 грудня 2004 року № 18рп/2004. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v018p710-04#Text (дата звернення: 23.05.2023).

189. Про підприємства в Українській РСР: Закон УРСР від 27 березня 1991 року № 887-XII. URL:https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/887-12/ ed19910327 (дата звернення: 23.05.2023).

190. Про ратифікацію Кримінальної конвенції про боротьбу з корупцією: Закон України від 18 жовтня 2006 року № 252-V. URL: http://zakon1.rada. gov.ua/laws/show/252-16 (дата звернення: 23.05.2023).

191. Про ратифікацію Конвенції Організації Об'єднаних Націй проти корупції : Закон України від 18 жовтня 2006 року № 251-V. URL: http://zakon1.rada.gov.ua/ laws/show/251-16 (дата звернення: 23.05.2023).

192. Про ратифікацію Додаткового протоколу до Кримінальної конвенції про боротьбу з корупцією : Закон України від 18 жовтня 2006 року № 253-V. URL: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/253-16 (дата звернення: 23.05.2023).

193. Про Рахункову палату : Закон України від 02 липня 2015 року № 576-VIII. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19 (дата звернення: 23.05.2023).

194. Про ринки капіталу та організовані товарні ринки: Закон України від 23 лютого 2006 року № 3480-IV. URL: https://zakon.rada.gov.ua/ laws/show/3480-15#Text (дата звернення: 23.05.2023).

195. Про ринки фінансових інструментів : Директива ЄС від 15 травня 2014 року № 2014/65/ЄС. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ TXT/?uri=celex %3A32014L0065 (дата звернення: 23.05.2023).

196. Про ринки фінансових інструментів : Регламент Європейського Парламенту та Ради від 15 травня 2014 року № 600/2014. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32014R0600&qid= 1652253855810 (дата звернення: 23.05.2023).

197. Про схвалення Концепції розвитку системи надання адміністративних послуг органами виконавчої влади: розпорядження Кабінету Міністрів України від 15 лютого 2006 року № 90-р. URL: https://zakon.rada. gov.ua/ laws/show/90-2006-%D1%80#Text (дата звернення: 23.05.2023).

198. Про утворення Державної аудиторської служби України: постанова Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 2015 року № 868. URL: https://zakon.rada.gov. ua/laws/show/868-2015-п (дата звернення: 23.05.2023).

199. Радутний О. Е. Кримінальна відповідальність за незаконне збирання, використання та розголошення відомостей, що становлять комерційну або банківську таємницю : монографія. Харків: «Ксілон», 2008. 202 с.

200. Рябенко М. В. Кримінально-правова охорона професійної діяльності, пов’язаної з наданням публічних послуг : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08. Київ, 2016. 267 с.

201. Савченко В. Я. Аудит : навч. посіб. Київ: КНЕУ, 2006. 322 с.

202. Савченко Л. А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні: дис… д-ра юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2002. 455 с.

203. Савченко Л. А. Фінансовий контроль, аудит, бухгалтерський облік – основні категорії фінансово-контрольного права. *Публічне право*. 2016. № 4 (24). С. 96-101.

204. Саєнко В. В. Правове регулювання використання інсайдерської інформації на ринку цінних паперів : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.04. Київ, 2002. 249 с.

205. Свиридюк Н. Щодо питань криміналізації діянь у сфері професійної діяльності на фондовому ринку України. *Підприємництво, господарство і право.* 2017. № 1. С. 198-202.

206. Сивак М. М. Примітки статей Особливої частини Кримінального кодексу України : теоретико-прикладний аналіз : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08. Київ, 2013. 180 с.

207. Словник основних кримінально-правових термінів / авт. уклад.: І. О. Кисельов, В. В. Шаблистий, В. О. Лисенко та ін. Дніпро: Дніпропетровськ. держ. ун-т внутр. справ, 2017. 388 с.

208. Слюсаренко В. Є. Аудит: сучасний стан та перспективи розвитку в Україні. Монографія. Ужгород. «УжНУ», 2014. 200 с.

209. Сорбат И. В. Корпоративный информационный портал – инструмент борьбы с инсайдерской деятельностью в системе экономической безопасности предприятия. *Фінансово-кримінальна діяльність: проблеми теорії та практики.* 2012. № 1. С. 162–168.

210. Старовойтова Ю. Г. Кримінально-правова протидія порушенням законодавства України про фінансовий моніторинг : дис. … канд.. юрид. наук : 12.00.08. Луганськ, 2009. 227 с.

211. Статут Всеукраїнської професійної громадської організації «Спілки аудиторів України». URL: http://spilka-audit.org.ua/images/statut_2016.pdf (дата звернення: 23.05.2023).

212. Стрельцов Є. Л. Об'єкт і кваліфікація злочинів. *Вісник Академії адвокатури України*. 2010. № 1 (17). С. 131-134.

213. Судова практика в справах про злочини у сфері службової діяльності та професійної діяльності, пов'язаної з наданням публічних послуг : окремі тенденції, проблеми та перспективи вдосконалення / за ред. К. П. Задої. Київ : Аграр Медіа Груп, 2014. 135 с.

214. Тарасевич Т. Ю. Медичний працівник як спеціальний суб'єкт злочину : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08. Київ, 2011. 232 с.

215. Тацій В. Я. Об'єкт і предмет злочину в кримінальному праві : монографія. Харків: Право, 2016. 256 с.

216. Тація В. Я. Кримінально-правові відносини і кримінальна відповідальність. Фундаментальні проблеми кримінальної відповідальності: матер. наук. полілогу, м. Харків, 7 верес. 2018 р. / Упоряд.: Ю. В. Баулін, Ю. А. Пономаренко. Харків: Право, 2018. 208 с.

217. Трубников В. М. Новый взгляд на объект преступления. *Право і безпека*. 2002. № 1. С. 80-88.

218. Трубніков В. М. Нове універсальне поняття об'єкта злочину. *Наука і правоохорона.* 2009. № 1-2 (3-4). С. 85-89.

219. Трубніков В. М. Поняття об'єкта злочину з нових позицій. *Вісник Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна*. Серія «Право». 2009. Вип. 1 (5). С. 14-17.

220. Туляков В. О. Кримінальне право України. Загальна частина: текст лекцій: Закон. Злочин. Відповідальність. Одеса: Юридична література, 2014. 128 с.

221. Тютюгін В. І. Злочини у сфері службової діяльності та професійної діяльності, пов'язаної з наданням публічних послуг : поняття, загальні ознаки та види. Кримінальне судочинство. Судова практика у кримінальних справах. 2014. № 4. С. 121-141.

222. Тютюгін В.І., Гродецький Ю.В. Злочини у сфері службової діяльності та професійної діяльності, пов'язаної з наданням публічних послуг. *Вісник Асоціації кримінального права України*. 2015. № 1(4). С. 272-295.

223. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами від 21 березня 2014 року № 984_011. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/ 984_011/ ed20140321#Text (дата звернення: 23.05.2023).

224. Угода про створення групи держав по боротьбі з корупцією (GRECO) від 5 травня 1998 року № 994_145. URL: http://zakon4.rada.gov.ua/ laws/show/994_145 (дата звернення: 23.05.2023).

225. Уголовный кодекс Республики Казахстан от 03 июля 2014 года. URL: http://continent-online.com/Document/?doc_id=31575252 (дата звернення: 23.05.2023).

226. Уголовный кодекс Китайской Народной Республики от 14 марта 1997 года. URL: http://ru.china-embassy.org/rus/zfhz/zgflyd/t1330730.htm (дата звернення: 23.05.2023).

227. Українське кримінальне право. Загальна частина : підручник / за ред. В. О. Навроцького. Київ: Юрінком Інтер, 2013. 712 с.

228. Усач Б. Ф. Аудит : Навч. посібник. 3-тє вид., стер. Київ : Знання-Прес, 2004. 223 с.

229. Ус О. В. Теорія та практика кримінально-правової кваліфікації: лекції. Харків: Право, 2018. 368 с.

230. Ус О. В. Кримінально-правова кваліфікація як умова індивідуалізації кримінальної відповідальності. *Фундаментальні проблеми кримінальної відповідальності*: матер. наук. полілогу / упоряд.: Ю. В. Баулін, Ю. А. Пономаренко. Харків: Право, 2018. С. 120-124.

231. Фесенко Є. В. Об'єкт злочину під кутом зору теорії цінностей, а також опонентів цієї концепції. *Адвокат*. 2003. № 6. С. 9-12.

232. Фесенко Є. В. Злочини проти здоров’я населення та система заходів з його охорони: монографія. Київ: Атика, 2004. 280 с.

233. Хавронюк М.І. Науково-практичний коментар до Закону України «Про засади запобігання і протидії корупції». Київ : Атіка, 2011. 424 с.

234. Харченко В. Б. Істотна шкода і тяжкі наслідки : сутність та визначення за чинним КК України. *Кримінальне право : традиції та новації* : матеріали міжнародного круглого столу, присвяченого 90-літтю з дня народження видатного вченого, героя України, академіка В. В. Сташиса, 9–10 липня 2015 р. Полтава, Харків, 2015. С. 56–61.

235. Харченко В. Б. Визначення істотної шкоди та тяжких наслідків за новою редакцією примітки до ст. 364 КК України. *Форум права*. 2015. № 5. С. 169-176.

236. Цивільний кодекс України: Закон України від 16 січня 2003 року № 435-IV. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15 (дата звернення: 23.05.2023).

237. Чорней С. В. Осудність як передумова винності та кримінальної відповідальності. *Часопис Київського університету права.* 2015. № 1. С. 274-279.

238. Чорней С. В. Якість кримінального законодавства України в питанні визначення осудності. Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції «Концептуальні основи кримінальної законотворчості». 2017. С. 558-563.

239. Чорней С. В. Осудність як ознака суб’єкта злочину : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08. Київ, 2019. 207 с.

240. Чугуников И. И. Объект преступления в современной уголовно-правовой науке: традиции и новации. Наукові праці Національного університету «Одеська юридична академія». 2015. Т. 17. С. 314-347.

241. Шиндель Ю. І. Зловживання повноваженнями особами, які надають публічні послуги (ст. 365-2 Кримінального кодексу України) : деякі питання

кваліфікації. *Вісник Харк. нац. ун-ту імені В. Н. Каразіна*. Сер. : Право. 2012. № 1034. С. 234-237.

242. Шиндель Ю. І. Захист прав та інтересів окремих громадян у складі злочину, передбаченому ст. 365-2 КК України. *Національні та міжнародні механізми захисту прав людини* : матеріали ІІ міжнар. наук.-практ. конф. (м. Харків, 26 жовтня 2013 р.) Харків : Харк. нац. ун-т внутр. Справ; Рейтинг, 2013. С. 411-413.

243. Шиндель Ю. І. Кримінально-правова характеристика зловживання повноваженнями особами, які надають публічні послуги : дис. … канд. юрид. наук : 12.00.08. Харків, 2014. 224 с.

244. Яра О. С. Інформація як предмет злочинів, передбачених ст. ст. 231, 232, 232-1, 232-2 КК України. *Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України*. Серія : Право. 2014. Вип. 197 (1). С. 255-262.

245. Ярмиш Н. Проблеми кваліфікації злочинів, вчинених групою осіб за попередньою змовою. *Вісник Національної академії прокуратури України*. 2010. № 4. С. 53-58.

246. Ярмиш Н. М. Проблеми кримінально-правової кваліфікації (злочини проти життя та здоров’я особи, проти власності, у сфері службової діяльності та професійної діяльності, пов’язаної з наданням публічних послуг) : навч. посіб. Київ, 2014. 192 с.

247. Ярмиш Н. М. Про співвідношення «прохання» та «вимагання» неправомірної вигоди як ознак об’єктивної сторони корупційних злочинів. *Антикорупційна політика України: актуальні проблеми забезпечення ефективності*: збірник матеріалів інтернет-конференції (м. Київ, 29 травня 2015 р.). Київ: Національна академія прокуратури України, 2015. С. 219-224.

248. Яремко Г. З. Система заходів кримінально-правового характеру. *Часопис Академії адвокатури України*. 2014. № 4. С. 89-96.

249. Ярошенко О. Д. Кримінальна відповідальність за пропозицію та надання неправомірної вигоди службовій особі (ст. 369 КК України) : автореф. дис. … канд. юрид. наук : 12.00.08. Київ, 2014. 20 с.

250. Яциніна М. М. Істотна шкода й тяжкі наслідки як ознаки складів злочинів, що передбачають відповідальність за службові зловживання. *Підприємництво, господарство і право*. 2017. № 6. С. 167-169.

251. Яциніна М. М. Зловживання владою, службовим становищем або повноваженнями за Кримінальним кодексом України (ст. ст. 364, 364-1, 365-2 КК України) : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08. Київ, 2021. 252 с.

252. Judge approves Elon Musk's settlement with SEC. URL: https://www.cnbc.com/2018/10/16/judge-approves-elon-musks-settlement-with-sec.html (дата звернення: 23.05.2023).

253. Companies Act 2006. UK Public General Acts. URL: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2006/46/contents (дата звернення: 23.05.2023).

254. Criminal Code of Mongolia (2002, as amended 2019). URL: https://legislationline.org/sites/default/files/documents/56/MONG_CC_as%20of%202019.pdf (дата звернення: 23.05.2023).

255. Criminal Code of the Federal Republic of Germany (1971, amended 2019). URL: https://www.legislationline.org/download/id/8253/file/Germany_CC%20am2019_de.pdf (дата звернення: 23.05.2023).

256. Criminal Code of the Kingdom of Sweden (1962, amended 2021). URL: https://legislationline.org/sites/default/files/documents/98/Sweden_CC.pdf (дата звернення: 23.05.2023).

257. Criminal Code of the Republic of Austria (1974, amended 2019). URL: https://www.legislationline.org/download/id/8548/file/Austria_CC_1974_am122019_de.pdf (дата звернення: 23.05.2023).

258. Criminal Code of the Republic of Bulgaria (1968, amended 2017). URL: https://legislationline.org/sites/default/files/documents/2c/Bulgaria_Criminal_Code_1968_am2017_ENG.pdf (дата звернення: 23.05.2023).

259. Criminal Code of the Republic of Finland (1889, amended 2015). URL: https://legislationline.org/sites/default/files/documents/a4/Finland_CC_1889_am2015_en.pdf (дата звернення: 23.05.2023).

260. Criminal Code of the Republic of Hungary (2012). URL: https://www.legislationline.org/download/id/5619/file/HUngary_Criminal_Code_of_2012_en.pdf (дата звернення: 23.05.2023).

261. Criminal Code of the Swiss Confederation (1937, amended 2020). URL: https://legislationline.org/sites/default/files/documents/94/SWITZ_Criminal%20Code_as%20of%202020-07-01.pdf (дата звернення: 23.05.2023).

262. Criminal Justice Act 1993. UK Public General Acts. URL: https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1993/36/contents/ (дата звернення: 23.05.2023).

263. Penal Code of the Republic of Estonia (2001, amended 2021). URL: https://legislationline.org/sites/default/files/documents/00/EST_CC_as%20of%20May%202021.pdf (дата звернення: 23.05.2023).

264. Penal Code of Turkey (2004, amended 2016). URL: https://www.legislationline.org/download/id/6453/file/Turkey_CC_2004_am2016_en.pdf (дата звернення: 23.05.2023).

265. Tradition of state auditing in Poland. Supreme audit office. URL: https://www.nik.gov.pl/en/about-us/history/tradition-of-state-auditing-in-poland.html (дата звернення: 23.05.2023).

266. United States Code. Office of the Law Revision Counsel. URL: https://uscode.house.gov/browse/prelim@title18/part1&edition=prelim (дата звернення: 23.05.2023).

ДОДАТКИ

Додаток А

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Ващук О. В. Професійні аудиторські злочини : поняття та система злочинів. *Збірник наукових праць «Держава і право»*. Випуск 89. 2021. С. 160-168.

2. Ващук О. В. Кримінальна відповідальність аудитора за підроблення офіційних документів. *Економіка. Фінанси. Право*. 2022. № 10. С. 12-16.

3. Ващук О. В. Кримінально-правова кваліфікація правопорушень, вчинених аудитором як спеціальним суб'єктом кримінального правопорушення. *Правовий часопис Донбасу*. № 4 (81). ч. 2. 2022. С. 67-71.

4. Ващук О. В. Кримінальна відповідальність аудитора за зловживання повноваженнями. *Економіка. Фінанси. Право*. 2023. № 1. С. 23-27.

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

5. Ващук О. В. Відповідальність аудитора за кримінальним законодавством України та США. *Актуальні проблеми економіки, обліку, менеджменту та права: матеріали міжнародної науково-практичної конференції* (м. Полтава, 16 вересня 2020 р.). Полтава: Центр фінансово-економічних наукових досліджень, 2020. С. 56-58.

6. Ващук О. В. Відповідальність аудитора за кримінальним законодавством України, Франції та ФРН. *Сучасні тенденції в юридичній науці України та зарубіжних країн: матеріали міжнародної науково-практичної конференції* (м. Запоріжжя, 25-26 вересня 2020 р.). Запоріжжя: Запорізька міська громадська організація «Істина», 2020. С. 99-102.

7. Ващук О. В. Відповідальність аудитора за кримінальним законодавством України, Польщі та Молдови. *Актуальні проблеми сучасної юридичної науки та практики: матеріали круглого столу КУП НАН України* (1 жовтня 2020 р.). Київ: Видавництво Ліра-К, 2020. С. 13-16.

8. Ващук О. В. Генезис кримінально-правових норм, що передбачають відповідальність аудитора як спеціального суб'єкта кримінального правопорушення. *Національне та міжнародне право: історія, сучасність, перспективи розвитку: матеріали міжнародної науково-практичної конференції* (9-10 червня 2022 р.). Вінниця, 2022. С. 183-188.

9. Ващук О. В. Предмет кримінальних правопорушень, що вчиняються аудитором як спеціальним суб'єктом кримінального правопорушення. *Актуальні проблеми сучасної юридичної науки та практики : збірник наукових праць молодих вчених та аспірантів КУП НАН України*. Київ: Видавництво Ліра-К, 2022. С. 39-51.

Наукові праці, які додатково відображають наукові результати дисертації:

10. Ващук О. В. Кримінальна відповідальність аудитора за порушення вимог щодо здійснення фінансового моніторингу. *Scientific issue of Knowledge, Education, Law and Management.* Lublin. 2022. # 5 (49). P. 130-138.

Додаток Б

Проєкт Закону України
«Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо відповідальності за кримінальні правопорушення у сфері професійної діяльності, пов'язаної з наданням публічних послуг»

Верховна Рада України постановляє:

Внести до законодавчих актів наступні зміни:

1) ч. 1. ст. 209^1 Кримінального кодексу України викласти в новій редакції.

1. Умисне неподання, несвоєчасне подання або подання недостовірної інформації про фінансові операції, що відповідно до закону підлягають фінансовому моніторингу, іншої інформації, що може бути пов'язана з проведенням фінансового моніторингу, центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення, якщо такі діяння заподіяли істотну шкоду охоронюваним законом правам, свободам чи інтересам окремих фізичних осіб, державним чи громадським інтересам або інтересам окремих юридичних осіб.

2) назву та ч. 1 ст. 231 Кримінального кодексу України викласти в новій редакції.

Стаття 231. Незаконне збирання з метою використання або використання відомостей, що становлять комерційну, банківську таємницю або професійну таємницю.

1. Умисні дії, спрямовані на отримання відомостей, що становлять комерційну, банківську таємницю або професійну таємницю, з метою розголошення чи іншого використання цих відомостей, а також їх незаконного використання, якщо це спричинило істотну шкоду суб'єкту господарювання.

3) ч. 2 ст. 358 Кримінального кодексу України викласти в новій редакції.

2. Складання чи видача працівником юридичної особи незалежно від форми власності, який не є службовою особою, завідомо підроблених офіційних документів, які посвідчують певні факти, що мають юридичне значення або надають певні права чи звільняють від обов'язків, підроблення з метою використання або збуту посвідчень, інших офіційних документів, що складені у визначеній законом формі та містять передбачені законом реквізити, виготовлення підроблених офіційних печаток, штампів чи бланків з метою їх збуту або їх збут чи збут завідомо підроблених офіційних документів, у тому числі особистих документів особи.

4) примітку до ст. 358 доповнити вказівкою на ст. 366^4.

5) для ст. 365^2 Кримінального кодексу України змінити нумерацію на 364^3 та викласти назву, ч. 1 та ч. 3 статті в новій редакції.

Стаття 364^3. Зловживання повноваженнями особою, яка здійснює професійну діяльність, пов’язану з наданням публічних послуг.

1. Зловживання своїми повноваженнями особою, яка здійснює професійну діяльність, пов’язану з наданням публічних послуг, з метою отримання неправомірної вигоди, якщо це завдало істотної шкоди охоронюваним законом правам або інтересам окремих фізичних осіб, державним чи громадським інтересам або інтересам юридичних осіб.

3. Діяння, передбачені частинами першою або другою цієї статті, якщо вони спричинили тяжкі наслідки.

6) Доповнити ст. 364^3 приміткою в наступній редакції.

Примітка до ст. 364^3. Під особами, які здійснюють професійну діяльність, пов’язану з наданням публічних послуг, у цій статті та статтях 366^4 та 368^4 цього Кодексу розуміються: аудитор, нотаріус, оцінювач, уповноважена особа або службова особа Фонду гарантування вкладів фізичних осіб, інша особа, яка не є державним службовцем, посадова особа місцевого самоврядування, але яка здійснює професійну діяльність, пов'язану з

наданням публічних послуг, у тому числі послуг експерта, арбітражного керуючого, приватного виконавця, незалежного посередника, члена трудового арбітражу, третейського судді (під час виконання цих функцій), або державний реєстратор, суб'єкт державної реєстрації прав, державний виконавець.

7) доповнити Кримінальний кодекс України ст. 366^4 в наступній редакції.

Стаття 366^4. Підроблення документів особою, яка здійснює професійну діяльність, пов'язану з наданням публічних послуг.

1. Складання та/або видача особою, яка здійснює професійну діяльність, пов'язану з наданням публічних послуг, завідомо неправдивих офіційних документів, внесення до офіційних документів неповної або завідомо неправдивої інформації, інше підроблення офіційних документів, - караються штрафом до двохсот неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або арештом на строк від трьох до шести місяців, або обмеженням волі на строк до трьох років.

2. Дії, передбачені частиною першою цієї статті, вчинені повторно або за попередньою змовою групою осіб, - караються обмеженням волі на строк до п'яти років або позбавленням волі на той самий строк.

8) назву, ч. 1 та ч. 3 ст. 368^4 Кримінального кодексу України викласти в новій редакції.

Стаття 368^4. Підкуп особи, яка здійснює професійну діяльність, пов'язану з наданням публічних послуг.

1. Пропозиція чи обіцянка особі, яка здійснює професійну діяльність, пов'язану з наданням публічних послуг, надати йому/їй або третій особі неправомірну вигоду, а так само надання такої вигоди за вчинення дій або її бездіяльність з використанням наданих їй повноважень в інтересах того, хто пропонує, обіцяє чи надає таку вигоду, або в інтересах третьої особи.

3. Прохання надати неправомірну вигоду, а також прийняття пропозиції, обіцянки або одержання особою, яка здійснює професійну діяльність, пов'язану з наданням публічних послуг, неправомірної вигоди для себе чи

третьої особи за вчинення дій або бездіяльність з використанням наданих їй повноважень в інтересах того, хто пропонує, обіцяє чи надає таку вигоду, або в інтересах третьої особи.

9) п. 2 ч. 4 ст. 469 Кримінального процесуального кодексу України виключити.

10) ч. 4 ст. 469 Кримінального процесуального кодексу України доповнити абзацом шостим в наступній редакції.

Укладення угоди про визнання винуватості у кримінальному провадженні щодо корупційних кримінальних правопорушень, кримінальних правопорушень, пов’язаних з корупцією, не допускається.

11) п. 1 ч. 3 ст. 14 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» після слів «повне найменування юридичної особи» доповнити словами «та її кінцевого бенефіціарного власника або його відсутність».

Додаток В

ПОЯСНЮВАЛЬНА ЗАПИСКА

до проєкту Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо відповідальності за кримінальні правопорушення у сфері професійної діяльності, пов'язаної з наданням публічних послуг»

1. Обґрунтування необхідності прийняття проєкту Закону.

Проєкт Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо відповідальності за кримінальні правопорушення у сфері професійної діяльності, пов'язаної з наданням публічних послуг» вноситься на розгляд Верховної Ради України з метою усунення прогалин в чинному законодавстві України щодо відносини, які виникають у разі вчинення аудитором протиправного діяння.

У 2017 році з метою гармонізації національного законодавства у сфері аудиту з положеннями Директиви ЄС «Про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності» було прийнято Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», який закріпив основні принципи аудиторської діяльності та зобов'язав суб'єкти господарської діяльності щорічно проводити аудит фінансової звітності та оприлюднювати фінансову звітність разом з аудиторським звітом на своїй вебсторінці.

03 березня 2022 року Верховна Рада України прийняла Закон України «Про основні засади примусового вилучення в Україні об'єктів права власності російської федерації та її резидентів», яким здійснюється примусове вилучення в Україні об'єктів права власності російської федерації та її резидентів з мотивів суспільної необхідності.

Тобто, відповідно до чинного законодавства України аудитор є особою, яка здійснює професійну діяльність, пов'язану з наданням публічних послуг, та має доступ до первинних документів своїх клієнтів, зокрема, які можуть вказувати на активи, що належать особам, які організовують, забезпечують, а

також провокують проведення агресивної війни росії щодо України, як на території України так і за її межами. Атилегалізаційне законодавство також покладає на аудитора обов'язок проведення первинного фінансового моніторингу.

Проте, норми Кримінального кодексу України мають недоліки, через які неможливо притягнути аудитора до відповідальності у разі вчинення ним протиправних діянь, зокрема, не є кримінально караним умисне неподання інформації про кінцевого бенефіціарного власника клієнта спеціально уповноваженому органу, якщо такі діяння заподіяли істотну шкоду.

Крім того, аудитор не буде підлягати кримінальній відповідальності за внесення до аудиторського звіту неповної але правдивої інформації, тобто інформації, яка має бути внесена до звіту відповідно до вимог закону.

Враховуючи важливість діяльності аудитора, зокрема, щодо проведення щорічного аудиту фінансової звітності для цілого ряду суб'єктів господарської діяльності та зобов'язань, які покладені на аудитора антилегалізаційним законодавством, а також Законом України «Про основні засади примусового вилучення в Україні об'єктів права власності російської федерації та її резидентів», постає необхідність внесення змін до деяких законодавчих актів України.

2. Мета проєкту Закону. Метою законопроєкту є усунення прогалин в чинному законодавстві України щодо відносин, які виникають у разі вчинення аудитором протиправного діяння.

3. Загальна характеристика і основні положення проєкту Закону.

Законопроєктом пропонується внести до Кримінального кодексу України, Кримінального процесуального кодексу України та Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» зміни, якими передбачається усунути наявні прогалини в чинному законодавстві України:

- запровадити кримінальну відповідальність за умисне неподання, несвоєчасного подання або подання недостовірної інформації, що може бути

пов'язана з проведенням фінансового моніторингу, зокрема, про кінцевого бенефіціарного власника клієнта, спеціально уповноваженому органу, якщо такі діяння заподіяли істотну шкоду;

- встановити відповідальність за втручання у професійну діяльність аудитора, зокрема, у разі незаконного збирання з метою використання або використання відомостей, що становлять професійну таємницю аудитора;

- передбачити кримінальну відповідальність за внесення до офіційних документів неповної інформації, тобто інформації, яка має бути внесена до офіційного документу відповідно до закону;

- обмежити можливість укладати угоди про визнання винуватості у кримінальному провадженні щодо корупційних кримінальних правопорушень та кримінальних правопорушень, пов'язаних з корупцією;

- зобов'язати аудиторів зазначати в аудиторському звіті відомості про кінцевого бенефіціарного власника юридичної особи або його відсутність.

4. Стан нормативно-правової бази у даній сфері правового регулювання. Правовідносини в зазначеній сфері регулюються Кодексом України про адміністративні правопорушення, Кримінальним кодексом України, Кримінальним процесуальним кодексом України, Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

5. Фінансово-економічне обґрунтування.

Реалізація Закону в разі його прийняття не потребуватиме додаткових витрат із Державного бюджету України.

6. Прогноз соціально-економічних та інших наслідків прийняття Закону.

Запровадження передбачених законопроєктом змін призведе до посилення відповідальності аудитора за порушення зобов'язань, які покладені на нього антилегалізаційним законодавством та Законом України «Про основні засади примусового вилучення в Україні об'єктів права власності російської федерації та її резидентів».

Додаток Г

Перелік завдань з іншого надання впевненості та інших професійних послуг, що надаються аудитором відповідно до міжнародних стандартів аудиту

1. аудит річної історичної фінансової звітності загального чи спеціального призначення (МСА 200–800);
2. аудит проміжної фінансової звітності (МСА 200–800);
3. огляд проміжної фінансової звітності під час випуску цінних паперів (МСЗО 2400, МСЗО 2410);
4. компіляція проміжної фінансової звітності (МССП 4410);
5. надання впевненості щодо пакету фінансової звітності, включеного до річного звіту (МСА 810);
6. надання звіту щодо переліку активів, що знаходяться під зовнішнім управлінням, та доходів приватного пенсійного фонду (МСА 805, МСА 200–800, МСЗО 2400, МССП 4400);
7. надання звіту щодо графіку виплат, пов’язаних з орендованим майном (МСА 805, МСА 200–800, МСЗО 2400, МССП 4400);
8. надання звіту щодо участі у прибутках або виплат премій працівникам (МСА 805, МСА 200–800, МСЗО 2400, МССП 4400);
9. звіт щодо дотримання умов кредитних договорів або проспекту емісії облігацій, які накладають на позичальника різні ковенанти (МСЗНВ 3000);
10. звіт про дотримання умов довірчого договору (МСЗНВ 3000);
11. звіт про відповідність витрат, заявлених за програмою фінансування (в тому числі грантів) (МСА 805, МСЗНВ 3000, МССП 4400);
12. звіт за результатами узгоджених процедур щодо спостереження за знищенням контрафактних або дефектних товарів, який надається регуляторному органу (МССП 4400);

13. завдання з узгоджених процедур щодо обсягу викидів парникових газів для подання регуляторному органу (МССП 4400);

14. звіт щодо заходів контролю організації, що надає послуги, доречних для безпеки, доступності, цілісності обробки, конфіденційності чи таємності (МСЗНВ 3000);

15. завдання з виконання узгоджених процедур щодо заходів контролю за процесами генерування даних для розіграшів лотерей для повідомлення регуляторному органу (МССП 4400);

16. надання звіту щодо програми управління ризиками кібербезпеки організації та заходів контролю (МСЗНВ 3402, МСЗНВ 3000);

17. звіт щодо внутрішнього контролю над фінансовим звітуванням, інтегрований з аудитом фінансової звітності (МСЗНВ 3402, МСЗНВ 3000);

18. звіт щодо внутрішнього контролю над фінансовим звітуванням щодо певного типу доходів або процесу (МСЗНВ 3402, МСЗНВ 3000);

19. надання звіту про дотримання процедури публічних закупівель (МСЗНВ 3000, МССП 4400);

20. надання звіту про дотримання умов публічної оферти (МСЗНВ 3000, МССП 4400);

21. надання звіту щодо підготовки гіпотетичної фінансової інформації, яка включається до проспекту емісії чи іншого публічного документу (МСЗНВ 3420);

22. підготовка (компіляція) прогнозної або перспективної фінансової інформації, включаючи бюджети або фінансові прогнози (МССП 4410);

23. аудит чи огляд річної або проміжної фінансової звітності (МСА 200–800, МСЗО 2400, МСЗО 2410).

Додаток Д

І. Міжнародні стандарти аудиту	
МСА 200	Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту
МСА 210	Узгодження умов завдань з аудиту
МСА 220	Контроль якості аудиту фінансової звітності
МСА 230	Аудиторська документація
МСА 240	Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності
МСА 250	Розгляд законодавчих і нормативних актів під час аудиту фінансової звітності
МСА 260	Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями
МСА 265	Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу
МСА 300	Планування аудиту фінансової звітності
МСА 315	Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб’єкта господарювання і його середовища
МСА 320	Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту
МСА 330	Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики
МСА 402	Положення щодо аудиту суб’єкта господарювання, що користується послугами організації, що надає послуги
МСА 450	Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту
МСА 500	Аудиторські докази
МСА 501	Аудиторські докази – особливі положення щодо відібраних елементів
МСА 505	Зовнішні підтвердження
МСА 510	Перші завдання з аудиту – залишки на початок періоду
МСА 520	Аналітичні процедури
МСА 530	Аудиторська вибірка

МСА 540	Аудит облікових оцінок та пов’язане з ними розкриття інформації
МСА 550	Пов’язані сторони
МСА 560	Подій після звітного періоду
МСА 570	Безперервність діяльності
МСА 580	Письмові запевнення
МСА 600	Особливі положення щодо аудитів фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)
МСА 610	Використання роботи внутрішніх аудиторів
МСА 620	Використання роботи експерта аудитора
МСА 700	Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності
МСА 701	Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора
МСА 705	Модифікації думки у звіті незалежного аудитора
МСА 706	Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора
МСА 710	Порівняльна інформація – відповідні показники і порівняльна фінансова звітність
МСА 720	Відповідальність аудитора щодо іншої інформації
МСА 800	Особливі положення – аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення
МСА 805	Особливі міркування щодо аудитів окремих фінансових звітів та окремих елементів, рахунків або статей фінансового звіту
МСА 810	Завдання зі звітування щодо узагальненої фінансової звітності
II. Міжнародні стандарти завдань з огляду	
МСЗО 2400	Завдання з огляду історичної фінансової звітності
МСЗО 2410	Огляд проміжної фінансової інформації, що виконується незалежним аудитором суб’єкта господарювання
III. Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості	
МСЗНВ 3000	Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації
МСЗНВ 3400	Перевірка прогнозної фінансової інформації

МСЗНВ 3402	Звіти з надання впевненості щодо заходів контролю в організації, що надає послуги
МСЗНВ 3410	Завдання з надання впевненості щодо звітів з парникових газів
МСЗНВ 3420	Завдання з надання впевненості щодо підготовки гіпотетичної фінансової інформації, яка включається до проспекту емісії
IV. Міжнародні стандарти супутніх послуг	
МССП 4400	Завдання з виконання узгоджених процедур стосовно фінансової інформації
МССП 4410	Завдання з компіляції інформації

Додаток Е

НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ НАУК УКРАЇНИ
КИЇВСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ ПРАВА
Україна, м. Київ - 03142, вул. Ак. Доброхотова, 7-а, Тел.: (044) 409-26-43, факс: (044) 423-90-87
ЄДРПОУ - 23745145, e-mail: kul@kul.kiev.ua, www.kul.kiev.ua

№386/9 від 08.11.2022
на № _____ від _____

«ЗАТВЕРДЖУЮ»
Ректор Київського університету права
НАН України
професор Ю.Л. Бошицький
«10» жовтня 2022 року

АКТ

про впровадження наукових розробок дисертаційного дослідження Ващук Олени Володимирівни «Аудитор як спеціальний суб'єкт кримінального правопорушення за законодавством України» в освітній процес кафедри кримінального права та процесу Київського університету права Національної академії наук України

Комісія у складі: завідувача кафедри Андрусіва В.Г., доцента кафедри Перелигіної Р.В., доцента кафедри Савки О.І. склала акт про те, що результати дисертаційного дослідження Ващук Олени Володимирівни «Аудитор як спеціальний суб'єкт кримінального правопорушення за законодавством України» використовуються під час проведення лекцій та практичних занять з навчальної дисципліни «Кримінальне право» на другому курсі першого (бакалаврського) рівня спеціальність 081 «Право» (тема: «Суб'єкт кримінального правопорушення») та дисципліни «Порівняльне кримінальне право» на другому курсі першого (бакалаврського) рівня спеціальність 293 «Міжнародне право» (тема: «Кримінальна відповідальність за окремі види злочинних діянь в Україні та зарубіжних державах»). У списку літератури в робочих програмах та навчально-методичних комплексах цих навчальних дисциплін рекомендовано опрацювання таких наукових праць О. В. Ващук:

1. Ващук О. В. Відповідальність аудитора за кримінальним законодавством України та США. *Актуальні проблеми економіки, обліку, менеджменту та права*:

матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Полтава,16 верес. 2020 р.). Полтава: Центр фінансово-економічних наукових досліджень, 2020. С. 56-58.

2. Ващук О. В. Відповідальність аудитора за кримінальним законодавством України, Франції та ФРН. *Сучасні тенденції в юридичній науці України та зарубіжних країн*: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Запоріжжя, 25-26 верес. 2020 р.). Запоріжжя: Запорізька міська громадська організація «Істина», 2020. С. 99-102.

3. Ващук О. В. Відповідальність аудитора за кримінальним законодавством України, Польщі та Молдови. *Актуальні проблеми сучасної юридичної науки та практики*: матеріали круглого столу КУП НАН України (1 жовт. 2020 р.). Київ: Видавництво Ліра-К, 2020. С. 13-16.

4. Ващук О. В. Генезис кримінально-правових норм, що передбачають відповідальність аудитора як спеціального суб'єкта кримінального правопорушення. *Національне та міжнародне право: історія, сучасність, перспективи розвитку*: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (м. Вінниця, 09-10 черв. 2022 р.). Вінниця, 2022. С. 183-188.

5. Ващук О. В. Кримінальна відповідальність аудитора за порушення вимог щодо здійснення фінансового моніторингу. Scientific issue of Knowledge, Education, Law and Management. Lublin. 2022. # 5 (49). vol. 1. P. 162-169.

Завідувач кафедри кримінального права та процесу кандидат юридичних наук, доцент **В.Г. Андрусів**

Доцент кафедри кримінального права та процесу кандидат юридичних наук, доцент **Р.В. Перелигіна**

Доцент кафедри кримінального права та процесу, кандидат юридичних наук **О.І. Савка**

КИЇВСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ ПРАВА НАЦІОНАЛЬНОЇ АКАДЕМІЇ НАУК УКРАЇНИ
Ідентифікаційний код 20745146
Підпис Андрусів В.Г. Перелигіна Р.В. Савка О.І.
ЗАВІРЯЮ
ЗАВ.ВК
«__» 200__ р.
Україна * Київський університет права Національної академії наук України
ВІДДІЛ ОРГАНІЗАЦІЙНО-КАДРОВОЇ РОБОТИ ТА КІЛОВОДСТВА