

ВІДГУК

офіційного опонента доктора юридичних наук, професора
Загиней-Заболотенко Зої Аполлінаріївни
на дисертацію *Ващук Олени Володимирівни на тему*
«Аудитор як спеціальний суб'єкт кримінального правопорушення за
законодавством України»,
поданої на здобуття ступеня вищої освіти доктора філософії за
спеціальністю 081 «Право»

Ступінь актуальності обраної теми. Розвиток ринкових відносин, існування недержавної форми власності вкрай суттєво змінили систему економічного контролю в Україні, важливою складовою якої є аудит. Впродовж останніх років в державі спостерігаються деякі тенденції змін певного характеру в аудиторській діяльності. Це викликано постійними економічними трансформаціями в українському суспільстві, які вимагають від суб'єктів господарювання прийняття своєчасних та правильних управлінських рішень на основі достовірної фінансової інформації, отримання якої передбачає проведення об'єктивного та незалежного аудиту. Невизначені, проблемні питання розвитку аудиту в Україні виникають досить часто, з якими, на жаль, аудиторські фірми, зокрема майбутні спеціалісти або молоді фахівці-аудитори, навіть до цього часу продовжують дедалі стикатися з рядом нагальних проблем. Це, звичайно, аспект негативний, але є над чим працювати і науковцям, і практикам, а саме вишукувати шляхи вирішення та удосконалення цих досить важливих питань, які спрямовані на подальший розвиток та підвищення ефективності результатів як самого процесу аудиту взагалі, так і професії аудитора зокрема.

Наукового дослідження потребує й проблема кримінальної відповідальності аудиторів за вчинені ними кримінальні правопорушення, а також спеціальні ознаки аудиторів за кримінальним правом України.

Аудитор відповідно до чинного КК підлягає кримінальній відповідальності за ряд кримінальних правопорушень, як-то умисне порушення вимог антилегалізаційного законодавства (ст. 209¹); умисне розголошення комерційної, банківської, професійної таємниці на ринках капіталу та організованих товарних ринках (ст. 232); незаконне використання інсайдерської інформації (ст. 232¹); складання чи видача завідомо підробленого офіційного документа, який посвідчує певні факти, що мають юридичне значення (ч. 2 ст. 358) та порушення вимог антикорупційного законодавства (ст. 365², ст. 368⁴).

З огляду на викладене, проблема, що обрана дисертанткою, має комплексний характер, спрямована на те, щоб заповнити прогалину у доктрині кримінального права України стосовно характеристики аудитора як спеціального суб'єкта кримінальних правопорушень крізь призму надбань кримінально-правової доктрини України та правозастосовної практики, що сформувалася упродовж багатьох років.

Положення, викладені у вступі та розділах основної частини роботи, що стосуються постановки проблеми в цілому, окремих її аспектів, переконують в тому, що відповідні питання є теоретично і практично важливими, вони не розроблені у кримінально-правовій науці, а тому є перспективними для дослідження. Отже, тема дисертації О. В. Ващук відповідає потребам сучасної кримінально-правової науки, є актуальною, а саме дослідження – своєчасним. Актуальність теми належно обґрунтована у вступі дисертації.

Обґрунтованість наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації, та їх достовірність не викликає сумнівів, оскільки вони ґрунтуються на усталених та апробованих положеннях в кримінально-правовій науці.

Отримані авторкою наукові результати та висновки дисертації характеризуються належним рівнем обґрунтованості і достовірності, що забезпечено використанням загальновідомих сучасних методів наукових досліджень. Для досягнення мети та вирішення поставлених завдань в роботі використовувалися такі методи: 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 термінів, 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.). Ці та інші методи наукового дослідження застосовувалися у взаємозв'язку.

Наукова праця О. В. Ващук вирізняється самостійністю та завершеністю. Авторці вдалося аргументовано та переконливо довести вірність провідної ідеї, суть якої зводиться до комплексного аналізу аудитора як спеціального суб'єкта кримінальних правопорушень за КК.

Дисертанткою вдало сформульовано перелік завдань, що пов'язані з розкриттям еволюції кримінально-правових норм, які передбачають відповідальність аудитора як спеціального суб'єкта кримінального правопорушення; визначенням правового статусу аудитора, а також сутності державного та недержавного аудиту; з'ясуванням особливостей правових норм, що передбачають кримінальну відповідальність аудитора за законодавством окремих зарубіжних країн; визначенням об'єктивних та суб'єктивних ознак кримінальних правопорушень, що вчиняються аудитором як спеціальним суб'єктом кримінального правопорушення; обґрунтуванням доцільності криміналізації внесення до офіційних документів неповної інформації, тобто інформації, яка має бути внесена до офіційного документу відповідно до закону; встановленням особливостей кваліфікації правопорушень, що

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

Зміст дисертації відповідає поставленій меті та відбиває логіку дослідження. Наукові положення, висновки і рекомендації, представлені в роботі, достатньо обґрунтовані і підкріплені результатами аналізу значної кількості наукових джерел та інформації щодо правозастосування. Зміст дисертації відповідає назві теми, засвідчує логічність та завершеність дослідження.

Структура і кількість опрацьованих наукових, нормативних та довідкових джерел свідчить про глибину проведеного дослідження, авторка посилається на класичні та сучасні праці відомих фахівців, дискутує з ними і пропонує власне бачення відповідних правових явищ.

Представницькою є і емпірична база дослідження, яку становлять результати вивчення та узагальнення судової практики, що стосується притягнення осіб, які надають публічні послуги, до кримінальної відповідальності; правові позиції Верховного Суду, дотичні до вказаних питань.

Ознайомлення з науковими положеннями, висновками і пропозиціями дисертації О. В. Ващук дає змогу зауважити точність формулювань, дотримання технічних вимог, увагу до деталей, акуратність. Дисертація написана грамотно, стиль викладу в ній матеріалів досліджень, наукових положень, висновків і рекомендацій забезпечує легкість і доступність їхнього сприйняття для читача. В роботі максимально обмежено використання складнопідрядних конструкцій, які заважають однозначному трактуванню позицій автора, дисертація насичена професійною термінологією. Робота характеризується однозначністю, послідовністю, точністю викладу фактів, читається цікаво. Кількість додатків, їх наповненість та структура свідчать про достовірність результатів дослідження.

Усе вказане вище забезпечило обґрунтованість та достовірність сформульованих у дисертації наукових положень, висновків і рекомендацій.

Наукова новизна одержаних результатів. Зі змісту дисертації, опублікованих наукових праць вбачається, що основні наукові положення, висновки і пропозиції сформульовані авторкою самостійно, відображають особистий внесок дисертантки, характеризуються науковою новизною. Результатами дисертації О. В. Ващук, які характеризуються науковою новизною, є:

– вдосконалення прийомів законодавчої техніки формулювання ст. 365² КК, зокрема: запропоновано змінити нумерацію ст. 365² на ст. 364³, 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 364³, 366⁴ та 368⁴ КК);;

– вдосконалення прийомів законодавчої техніки формулювання ст. 368⁴ 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»;

– розвиток підходу 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.

Інші наукові положення, які сформульовані в дисертації та в опублікованих працях містять елементи наукової новизни та у значній мірі удосконалюють сучасне наукове пізнання проблеми, що є предметом дослідження О. В. Ващук.

Оцінка змісту дисертації та її оформлення. Зміст і структура дисертації відповідає меті та завданням, сформульованим дисертанткою на початку дослідження, а також відображають актуальність дослідження та його наукову новизну. Дисертація характеризується логічним змістовним наповненням, відповідно до змісту, структура якого забезпечує комплексність та системність отриманих науково значущих результатів.

Структура дисертації побудована логічно, відповідно до поставлених перед дослідженням завдань. Дисертація складається з переліку умовних позначень, вступу, трьох розділів, які містять дев'ять підрозділів, висновків, списку використаних джерел та додатків.

У Розділі 1 «Поняття, система та еволюція кримінально-правових норм, що передбачають відповідальність аудитора як спеціального суб'єкта кримінального правопорушення», характеризуються генезис кримінальної відповідальності аудитора, поняття аудиторської діяльності та система кримінальних правопорушень, що вчиняються аудитором як спеціальним суб'єктом кримінального правопорушення, кримінальну відповідальність аудитора за законодавством окремих зарубіжних країн.

У підрозділі 1.1. «Генезис кримінальної відповідальності аудитора як спеціального суб'єкта кримінального правопорушення» 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).

У підрозділі 1.2 «Поняття аудиторської діяльності та система кримінальних правопорушень, що вчиняються аудитором як спеціальним суб'єктом кримінального правопорушення» визначено 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. Встановлено, що КК передбачає відповідальність аудитора: за умисне порушення вимог антилегалізаційного законодавства (ст. 209¹); за умисне розголошення комерційної, банківської, професійної таємниці на ринках капіталу та організованих товарних ринках (ст. 232); за незаконне використання інсайдерської інформації (ст. 232¹); 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. 365², ст. 368⁴). 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.

У підрозділі 1.3 «Кримінальна відповідальність аудитора за законодавством окремих зарубіжних країн» 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.

У Розділі 2 «Кримінально-правова характеристика правопорушень, що вчиняються аудитором, як спеціальним суб'єктом кримінального правопорушення» висвітлюються питання з характеристикою об'єктивних та суб'єктивних ознак відповідних складів кримінальних правопорушень

У підрозділі 2.1 «Об'єкт та предмет кримінальних правопорушень, що вчиняються аудитором як спеціальним суб'єктом кримінального правопорушення» виявлено, що введення в оману як міжгалузеве та кримінально-правове поняття характеризується такими ознаками: протиправна поведінка особи, яка вводить в оману суд або інший уповноважений орган, а також своєрідний стан суду чи іншого уповноваженого органу, який вимушений оперувати інформацією, що не відповідає дійсності, оцінюючи її відповідно до норм процесуальних кодексів та процедурних нормативно-правових актів; дезінформаційний характер інформації, яка передається у формі показань, висновку, звіту та перекладу, коли її наявність здатна вплинути чи вплинула на прийняття рішення судом або іншим уповноваженим органом; 3) умисні протиправні діяння особи, яка повідомляє (надає) інформацію, що не відповідає дійсності; письмова форма; посягання на порядок суспільних відносин у суспільстві, який охороняється законом, що забезпечує нормальну діяльність судів, органів та осіб, що сприяють законному здійсненню правосуддя.

У підрозділі 2.2 «Об'єктивна сторона кримінальних правопорушень, що вчиняються аудитором як спеціальним суб'єктом кримінального правопорушення» обґрунтована 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 209¹, 232¹ та 365² 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. 366⁴ 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. 366⁴ КК.

У підрозділі 2.3 «Загальні та спеціальні ознаки аудитора як спеціального суб'єкта кримінального правопорушення» 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.

У підрозділі 2.4 «Суб'єктивна сторона кримінальних правопорушень, що вчиняються аудитором як спеціальним суб'єктом кримінального правопорушення» 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» присвячено характеристиці конкретних форм введення в оману.

У підрозділі 3.1 «Особливості кваліфікації правопорушень, що вчиняються аудитором як спеціальним суб'єктом кримінального правопорушення» 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. 209¹ КК, не заподіяли істотної шкоди, то вчинене має кваліфікуватися за ст. 166⁹ КУпАП. У разі конкуренції ст. 166⁹ 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.

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. 209¹ КК вчинене слід кваліфікувати за ч. 2 ст. 209¹ КК, в якій передбачена відповідальність за більш тяжке кримінальне правопорушення. Якщо дії, передбачені ст. 232¹ КК, не заподіяли значної шкоди, вчинене слід кваліфікувати за ст. 163⁹ 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. 209¹ КК.

Вчинення аудитором кримінального правопорушення, передбаченого ч. 1 ст. 209¹ КК, з метою легалізації іншою особою майна, одержаного злочинним шляхом, слід розглядати як пособництво та кваліфікувати не лише за ч. 1 ст. 209¹ 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. 209¹ КК.

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. 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. 365² КК.

У підрозділі 3.2 «Особливості призначення покарання за правопорушення, що вчиняються аудитором як спеціальним суб'єктом кримінального правопорушення» 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.

Дисертація виконана українською мовою. Стиль викладення матеріалу – науковий.

Порушень академічної доброчесності опонентом не виявлено.

Дисертаційна робота О. В. Ващук містить вагомні результати, які в сукупності вирішують важливу наукову проблему, а також забезпечують розв'язання цілого ряду практичних питань. Викладені в ньому наукові

положення заповнюють ряд прогалін, які існували у теорії кримінального права України, є основою для подальших досліджень, вдосконалення правозастосування, юридичної освіти.

Теоретичне та практичне значення дисертації підтверджується можливістю використання розроблених дисертанткою рекомендацій, положень та пропозицій у науково-дослідницькій сфері, правотворчості, навчальному процесі та у практичній діяльності органів досудового розслідування.

Ряд положень, обґрунтованих в дисертації, мають практичну цінність. Практичне значення має, зокрема, переважна більшість пропозицій стосовно вдосконалення кримінального законодавства України.

Дискусійні положення та зауваження до дисертації. Не заперечуючи важливість та оригінальність дисертаційного дослідження, доцільно зупинитися на певних дискусійних моментах, а також на тих важливих правових питаннях, що залишилися невисвітленими у цій праці:

1. Дисертанткою у пунктах 2, 3 та 4 дисертації запропоновано криміналізувати ряд діянь, які спрямовані на посилення кримінально-правової охорони аудитора або на посилення відповідальності цього суб'єкта кримінальних правопорушень. Так, О. В. Вашук пропонує встановити кримінальну відповідальність за такі дії: умисне неподання, несвоєчасне подання або подання недостовірної інформації, що може бути пов'язана з проведенням фінансового моніторингу, спеціально уповноваженому органу, якщо такі діяння заподіяли істотну шкоду (п. 2 новизни дисертації); втручання у професійну діяльність аудитора, зокрема, у разі незаконного збирання з метою використання або використання відомостей, що становлять професійну таємницю аудитора (п. 3 новизни дисертації); внесення до офіційних документів неповної інформації (п. 3 новизни дисертації).

Не применшуючи напрацювань авторки в цій частині, все ж, на мій погляд, вказані положення новизни є сумнівними (принаймні в такому вигляді, як вони сформульовані в роботі).

По-перше, формулюючи положення новизни в цій частині, О. В. Вашук вказала на перспективи вдосконалення кримінального законодавства України, не зазначивши при цьому результати: які саме нові наукові положення та ідеї в цій частині висунуто нею, які нові факти відкрито.

По-друге, висунута ідея чи поставлена проблема у процесі дисертаційного дослідження має бути доведена до логічного кінця, а не просто декларована. Наукова новизна здобутих дисертантом результатів має бути вірогідним (достовірним) знанням, співвіднесеним з існуючим рівнем опрацювання досліджуваної проблеми. Окрім того, результат роботи повинен бути належно обґрунтований у самій роботі. Пропонуючи криміналізувати певні діяння, дисертант повинен не просто зазначити, що, на його думку, це слід зробити, а й довести з урахуванням як результатів досліджень інших науковців, так і власних роздумів та наукових висновків. Як відомо, теорія криміналізації, достатньо повно розроблена такими науковцями, як Д. О. Балобанова, В. О. Навроцький, П. Л. Фріс, М. І. Хавронюк тощо. Проте праці цих науковців, присвячені дослідженню проблеми криміналізації не

згадуються, а отже не досліджуються. Авторці слід було б констатувати, що діяння, які вона пропонує криміналізувати, характеризуються, насамперед, тим ступенем суспільної небезпеки, який є достатнім для криміналізації, відповідають умовам правового, соціального та політичного характеру (наприклад, не охоплюються іншими кримінально-правовими нормами), а також принципам криміналізації. Цього у роботі, на жаль, досліджено не було.

По-третє, у п. 2 новизни дисертації авторка вказує на необхідність встановлення кримінальної відповідальності за умисне неподання, несвоєчасне подання або подання недостовірної інформації, що може бути пов'язана з проведенням фінансового моніторингу, спеціально уповноваженому органу, якщо такі діяння заподіяли істотну шкоду та пропонує у проєктованому нею законопроекті викласти в новій редакції цю частину (диспозицію та санкцію). Насамперед звертаю увагу на те, що такі незначні зміни диспозиції (додавання слів «або подання недостовірної інформації, що може бути пов'язана» не потребує такого коригування диспозиції, як викладення її в новій редакції, а доповнення її відповідними словами. Окрім того, що означає формулювання – інформація, що може бути пов'язана з фінансовим моніторингом? Хто визначатиме, може чи ні інформація бути пов'язана з таким моніторингом?

По-четверте, у п. 3 новизни пропонується криміналізувати втручання в професійну діяльність аудитора, зокрема, у разі незаконного збирання з метою використання або використання відомостей, що становлять професійну таємницю аудитора. Водночас важко відразу ж сказати, в якій проєктованій авторкою статті ця ідея реалізована. Аналіз запропонованого нею законопроекту свідчить про те, що це, вочевидь, ст. 231 КК, в якій О. В. Вашук пропонує передбачити кримінальну відповідальність за умисні дії, спрямовані на отримання відомостей, що становлять ... професійну таємницю, з метою розголошення чи іншого використання цих відомостей, а також їх незаконного використання. Однак повного текстуального збігу між пропозицією авторки та п. 3 положення новизни немає. Окрім того, у п. 3 новизни йдеться про професійну таємницю аудитора, а тому належність відповідного правопорушення до правопорушень у сфері господарської діяльності можна було б пояснити, однак у проєктованій статті вказано на професійну таємницю загалом. Вказане поняття може охоплювати надзвичайно широке коло інформації. Наприклад, таємницю вчителя про оцінки учнів, таємницю сповіді. Однак чи буде розголошення відповідної інформації кримінально караним у такому випадку? Напевно, що ні. Хоча з запропонованої дисертанткою редакції ст. 231 КК вбачається, що так. Окрім того, розголошення такої інформації не посягає на порядок суспільних відносин у сфері господарської діяльності.

2. Звертаю увагу на формулювання положень новизни дисертації О. В. Вашук. Вказана частина роботи є її квінтесенцією, а тому науковцю доцільно приділяти формулюванню положень новизни чи не найбільше уваги.

Будь-яке нове знання є кінцевим або проміжним результатом розвитку, що розглядається у порівнянні з попереднім станом об'єкта, який розвивається. Новизна з'являється за рахунок нового структурування вже наявних елементів згідно з новими завданнями розвитку права. Таким чином, зміст новизни

дисертації становлять зміни, виявлені в складі об'єкта, його структури і функціональних характеристиках.

Ураховуючи вимоги до оформлення дисертацій, а також на підставі методології наукових досліджень, виокремлюється три рівні новизни: конкретизація, доповнення й перетворення. В процесі *конкретизації* уточнюються відомі дані, деталізуються правові положення, що стосуються окремих кримінально-правових явищ. На рівні *доповнення* розширюються відомі підходи, вносяться інші акценти, які поповнюють наші пізнання того чи іншого кримінально-правового явища без зміни його суті. На рівні *перетворення* здобутий результат характеризується принципово новими положеннями щодо знань, які існували раніше.

У першому зауваженні я вже вказувала на те, що пропозиція криміналізувати певні суспільно небезпечні прояви навряд чи може бути віднесена до тих положень новизни дисертації, які свідчать про перетворення вже наявного знання, оскільки авторка зазначила перспективи вдосконалення кримінального законодавства України, не акцентувавши на тому, які саме нові наукові положення та ідеї в цій частині висунуто нею вперше, а отже вказувати про те, що дисертантка запропонувала вперше наукові положення про криміналізацію певних суспільно небезпечних проявів – помилково.

Опис новизни чи згадка про неї є недостатнім, бо за ним важко судити, чи справді проведено дослідження і які його результати. Але немає навіть натяку на тенденції, нові підходи чи сформульовані принципи — які вони? Описано сам процес — проаналізовано, запропоновано, сформульовано, але нічого не сказано про результати. Читач дістає інформацію про те, що дослідження проведено, а до чого привело виявлення тенденцій чи пропозиція «якісно нових підходів» - ні дізнатися, ні здогадатися не можна.

Наприклад, п. 7 новизни дисертації О. В. Ващук вказано, що вона вдосконалила «практичні рекомендації щодо кваліфікації правопорушень, які вчиняються аудитором як спеціальним суб'єктом кримінального правопорушення». Однак що це за практичні рекомендації, ким вони надавалися раніше (адже це знання вдосконалено авторкою, отже кимось раніше вже досліджувалося) – залишається незрозумілим. Тобто, відповідне положення новизни не розкриває якісно нових підходів до кваліфікації кримінальних правопорушень, вчинених аудитором

Для обґрунтованої оцінки якості дисертаційної роботи потрібен змістовний виклад наукових результатів. Необхідне чітке уявлення про те, в чому вони полягають. Дисертанти занадто часто замість формулювання наукової новизни перелічують об'єкти чи проблеми, які досліджувалися, процедури виконаного дослідження, описують пізнавальні процеси, пріоритети в опрацюванні даної теми, але не саме положення новизни.

Наприклад, п. 1 новизни дисертації сформульовано так: «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». Однак у цьому разі вказано не новий науковий результат,

отриманий дисертанткою, а шлях до нього. Самі ж спеціальні ознаки аудитора як спеціального суб'єкта кримінального правопорушення «заховано» в основній частині роботи. Дійсно, авторка вперше й виокремила ці спеціальні ознаки, однак хибно виклала відповідне положення новизни.

Або п. 9 новизни роботи вказує на те, що в роботі дістало подальшого розвитку «дослідження положень зарубіжного законодавства щодо кримінальної відповідальності аудитора, яке визначило доцільність їх використання в кримінальному законодавстві України». Знову ж таки, залишається загадкою, що саме в КК України з урахуванням зарубіжного досвіду слід удосконалити, а також описано об'єкт дослідження – положення зарубіжного законодавства щодо кримінальної відповідальності аудитора, а також пріоритет в опрацюванні відповідного питання – доцільність використання відповідних положень кримінального законодавства зарубіжних країн у кримінальному законодавстві України щодо вдосконалення кримінальної відповідальності аудитора. Тобто, у п. 9 фактично відсутнє положення новизни дисертації. Якби авторка вказала, що конкретно слід вдосконалити в КК України з урахуванням позитивного досвіду зарубіжних країн, то в такому разі це відповідало б вірогідним новим результатам наукового дослідження та свідчило б про належне формулювання положень новизни в цій роботі.

3. Як пише дисертантка, нею вдосконалено прийоми законодавчої техніки формулювання ст. 365² КК, зокрема, запропоновано доповнити цю 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 364³, 366⁴ та 368⁴ КК) (п. 5 новизни). У розробленому О. В. Ващук законопроекті запропоновано авторську редакцію цієї примітки: «Примітка до ст. 364³. Під особами, які здійснюють професійну діяльність, пов'язану з наданням публічних послуг, у цій статті та статтях 366⁴ та 368⁴ 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».

Однак з формулювання як з вказаного положення новизни, так і з авторської редакції примітки ст. 364³ КК вбачається ряд недоліків та суперечностей. Так, у цитованому положенні новизни зазначається, що кримінальна відповідальність осіб, які здійснюють професійну діяльність, пов'язану з наданням публічних послуг, передбачено у таких статтях Особливої частини КК, як 364³, 366⁴ та 368⁴ КК. Однак це не відповідає дійсності. Адже відповідальність такого спеціального суб'єкта передбачено у ч. 2 ст. 358 КК, а саме складання чи видача аудитором, експертом, оцінювачем, адвокатом,

нотаріусом, державним реєстратором, суб'єктом державної реєстрації прав, особою, яка уповноважена на виконання функцій держави щодо реєстрації юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань, державним виконавцем, приватним виконавцем або іншою особою, яка здійснює професійну діяльність, пов'язану з наданням публічних чи адміністративних послуг, 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, Окрім того, авторка у пропозиціях до КК забула вказати на всі статті Особливої частини КК, які запропонувала в новизні дисертації.

4. У дисертації повсякчас звертається увага на взаємозв'язок появи кримінальної відповідальності аудитора з антикорупційними міжнародними конвенціями. Наприклад, О. В. Ващук виокремлює такий період, як 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. Окрім того, зазначає, 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.

Проте пов'язувати момент виникнення кримінальної відповідальності аудитора з міжнародними антикорупційними конвенціями навряд чи виправдано. Адже, як правильно вказує дисертантка, аудитор є суб'єктом такого правопорушення, як умисне порушення вимог законодавства про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення (ст. 209-1 КК). Сама ж стаття з'явилася в КК набагато раніше, ніж антикорупційні норми, що передбачають кримінальну відповідальність аудитора за підкуп чи підкуп щодо аудитора, а саме у 2003 році (Закон України «Про внесення змін до Кримінального та кримінально-процесуального кодексів України Закон України від 16.01.2003 № 430-IV). То чому ж дисертантка не вбачає взаємозв'язку між моментом виникнення кримінальної відповідальності аудитора з КК України та антилегалізаційними міжнародними конвенціями?

5. Як передбачено в п. 11 новизни дисертації, О. В. Ващук розвинула 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.

У висновках, а також в проєктованому дисертанткою законопроєкті міститься пропозиція виключити п. 2 ч. 4 ст. 469 КПК, яка вказує на можливість укладення угоди про визнання винуватості щодо особливо тяжких злочинів, віднесених до підслідності Національного антикорупційного бюро України за умови викриття підозрюваним чи обвинуваченим іншої особи у вчиненні злочину, віднесеного до підслідності Національного антикорупційного бюро України, якщо інформація щодо вчинення такою особою злочину буде підтверджена доказами, а також доповнити ч. 4 ст. 469 КПК абзацом шостим такого змісту: «Укладення угоди про визнання винуватості у кримінальному провадженні щодо корупційних кримінальних правопорушень, кримінальних правопорушень, пов'язаних з корупцією, не допускається». Погодитися з такими висновками та їх обґрунтуванням не можу з огляду на таке.

По-перше, укладення угоди про визнання винуватості у кримінальних провадженнях про кримінальні корупційні та пов'язані з корупцією правопорушення, є дієвим інструментом кримінально-правового компромісу та запорукою протидії корупційним проявам. Адже, укладаючи з прокурором угоду про визнання винуватості, особа повинна викрити іншу особу у вчиненні злочину, віднесеного до підслідності НАБУ. У такій позитивній поведінці вбачатиметься не шкода. А навпаки суспільний інтерес в забезпеченні швидшого досудового розслідування і судового провадження, викритті більшої кількості кримінальних правопорушень, а також суспільного інтересу в запобіганні, виявленні чи припиненні більшої кількості кримінальних правопорушень або інших більш тяжких кримінальних правопорушень. Врахування саме таких чинників є обов'язковою умовою укладення угоди про визнання винуватості.

По-друге, незрозумілим залишається підхід дисертантки виключити п. 2 ч. 4 ст. 469 КПК, залишивши можливість укладати угоди про визнання винуватості у провадженнях про кримінальні корупційні та пов'язані з корупцією правопорушення у разі, якщо вони належать, наприклад до тяжких злочинів. Чим обумовлено такий підхід дисертантки? Наразі незрозуміло. Доцільно це пояснити під час захисту дисертації.

По-третє, наукова ідея обмежити можливість укладати угоди про визнання винуватості у кримінальному провадженні щодо корупційних кримінальних правопорушень та кримінальних правопорушень, пов'язаних з корупцією, обґрунтовується дисертанткою тим, що 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. Це ж саме обґрунтування бачимо і в основній частині дисертації.

Так, на с. 173–174 дисертації зазначається, що «в 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)». А далі цитується праця Р. Ш. Бабанли у частині проблемних аспектів застосування ст. 69 КК у судовій практиці. Однак, яке відношення має ст. 69 КК, яка регламентує призначення більш м'якого покарання, ніж передбачено законом, до недоцільності укладення угоди про визнання винуватості у провадженнях про корупційні та пов'язані з корупцією правопорушення? Відповідь – жодного. Це два самостійні інститути різних галузей права – кримінального (призначення більш м'якого покарання, ніж передбачено законом) та кримінального процесуального (укладення угоди про визнання винуватості).

Вочевидь, авторка сплутала призначення більш м'якого покарання, ніж передбачено законом (ст. 69 КК) зі звільненням особи від відбування покарання з випробуванням (ст. 75 КК). Під час застосування останньої з вказаних статей власне труднощі з угодами про визнання винуватості виникають. Так, чи поширюються обмеження, встановлені в ч. 1 ст. 75 КК щодо звільнення від відбування покарання з випробуванням корупційних та пов'язаних з корупцією правопорушень, ч. 2 цієї статті, яка регламентує, що суд приймає рішення про звільнення від відбування покарання з випробуванням у випадку затвердження угоди про примирення або про визнання вини, якщо сторонами угоди узгоджено покарання у виді виправних робіт, службового обмеження для військовослужбовців, обмеження волі, позбавлення волі на строк не більше п'яти років, а також узгоджено звільнення від відбування покарання з випробуванням.

6. Підрозділи 3.1 та 3.2 роботи мають такі назви (відповідно): «Особливості кваліфікації правопорушень, що вчиняються аудитором як спеціальним суб'єктом кримінального правопорушення» та «Особливості призначення покарання за правопорушення, що вчиняються аудитором як спеціальним суб'єктом кримінального правопорушення». Однак, чи коректно говорити про такі особливості? Вважаємо, що ні. Адже кваліфікація будь-яких суб'єктів здійснюється на основі одних і тих же правил, які розроблені в теорії кримінального права, а призначення покарання – на підставі, насамперед, загальних засад призначення покарання, спільних у разі призначення покарання за всі кримінальні правопорушення.

Окрім того, вказані підрозділи мали б слугувати основою виявлення певних закономірностей кваліфікації та призначення покарання для осіб, які здійснюють професійну діяльність, пов'язану з наданням публічних послуг, частиною яких є й аудитор, що слід було покласти в основу конкретних пропозицій. Наприклад, призначення покарання зазвичай виявляє певні недоліки під час формулювання законодавцем кримінально-правових санкцій. Однак вони в роботі не аналізуються.

В основу підрозділів 3.1 та 3.2 дисертації мали б бути покладені певні узагальнені результати вивчення масиву судової практики стосовно кваліфікації дій особи, яка здійснює професійну діяльність, пов'язану з наданням публічних послуг, а також призначення їй покарання, а не спорадичне наведення лише окремих вироків судів без їх узагальнення.

7. У час, коли в Україні відбувається оновлення кримінального законодавства, дисертантці слід було б проаналізувати розроблений проєкт КК.

Повнота викладу наукових положень в опублікованих працях. Результати дослідження повною мірою відображено у наукових статтях і тезах доповідей авторки на наукових і науково-практичних конференціях, що в цілому свідчить про достатній рівень апробації. Основні результати дисертації висвітлено в десяти наукових працях, з яких чотири статті в наукових фахових виданнях України, одна стаття в зарубіжному виданні, п'ять матеріали науково-практичних конференцій.

Висновок про відповідність роботи вимогам, установленим МОН України: дисертація Ващук Олени Володимирівни на тему: «Аудитор як спеціальний суб'єкт кримінального правопорушення за законодавством України» є самостійною, комплексною, завершеною працею, що містить нові науково обґрунтовані результати проведених досліджень, які розв'язують конкретне наукове завдання.

Представлена робота характеризується необхідними для такого дослідження компонентами, а саме містить критичний аналіз попередніх дослідників проблеми звільнення від покарання, органічне поєднання різних методів пізнання, звернення до досягнень різних галузей права. Дисертація містить наукові положення, висновки, які вперше пропонуються в юридичній науці, сформульовано ряд важливих наукових пропозицій та рекомендацій для правозастосовної діяльності, які в сукупності вирішують важливу теоретичну та практичну проблему характеристики тих кримінальних правопорушень, що можуть вчинятися аудитором як спеціальним суб'єктом.

Дисертація відповідає спеціальності 081 «Право» і вимогам Порядку присудження ступеня доктора філософії та скасування рішення разової спеціалізованої вченої ради закладу вищої освіти, наукової установи про 13 присудження ступеня доктора філософії, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 12 січня 2022 р. № 44 зі змінами.

Авторка дисертації – Ващук Олена Володимирівна, заслуговує на присудження ступеня вищої освіти доктора філософії за спеціальністю 081 «Право».

Офіційний опонент –
професор кафедри кримінального
права і кримінології
факультету № 1 підготовки
фахівців для підрозділів слідства
Львівського державного університету
внутрішніх справ,
доктор юридичних наук, професор

З.А. Загиней-Заболотенко

Підпис З. А. Загиней-Заболотенко засвідчую