

ВІДГУК
офіційного опонента
доктора юридичних наук, доцента КОЗИЧА Ігоря Васильовича
на дисертацію ВАЩУК Олени Володимирівни
«АУДИТОР ЯК СПЕЦІАЛЬНИЙ СУБ'ЄКТ КРИМІНАЛЬНОГО
ПРАВОПОРУШЕННЯ ЗА ЗАКОНОДАВСТВОМ УКРАЇНИ»,
поданої на здобуття ступеня доктора філософії
в галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 – Право

Актуальність теми дослідження. Ефективне функціонування та розвиток кримінально-правової політики будь-якої держави включає адекватну реакцію на явища та процеси, які вимагають реагування кримінально-правовими засобами. Адекватна відповідь на виклики, загрози, протидія кримінальним правопорушенням, які мають місце у даний період в державі та які прогнозуються у майбутньому, є критерієм розвиненості, організованості, зрілості та розумності суспільства.

Регулювання аудиторської діяльності спрямоване на встановлення підвищених вимог до незалежності, запровадження систем контролю якості діяльності аудиторів та аудиторських фірм. Аудитори та аудиторські фірми мають нести відповідальність за виконання своєї роботи, повинні визнавати свою професійну відповідальність перед суспільством загалом. Аудитори мають дотримуватися найвищих етичних стандартів. Це означає, що до них мають застосовуватися вимоги професійної етики, що регулюють, як мінімум, їхні функції, котрі стосуються суспільних інтересів, їхню добросовісність та об'єктивність, а також їхню професійну компетентність та належну обачливість. Функція аудиторів, що стосується суспільних інтересів, означає, що на якість роботи аудитора покладаються широкі кола людей та установ. Висока якість аудиту робить значний внесок у впорядкованість функціонування ринків, зміцнюючи добросовісність та ефективність фінансової звітності.

Відповідно до ст. 346 Угоди про асоціацію між Україною та ЄС, співпраця Сторін у сфері управління державними фінансами повинна спрямовуватися на забезпечення розвитку бюджетної політики і надійної системи внутрішнього фінансового контролю та зовнішнього аудиту

фінансових надходжень і видатків, що базуються на міжнародних стандартах, а також відповідають основоположним принципам підзвітності, прозорості, економності, ефективності та результативності. З цією метою Україна та ЄС працюватимуть над розвитком системи державного внутрішнього фінансового контролю шляхом гармонізації з міжнародно-визнаними стандартами (зокрема такими, як ІА, ІFAC, INTOSAI) та методологіями, а також найкращою практикою ЄС щодо внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в державних органах, а також з метою удосконалення методів, спрямованих на боротьбу та попередження шахрайства і корупції у бюджетній сфері. Перелічені та інші обставини указують на підвищену актуальність проблематики, яку дослідила О.В.ВАЩУК.

Ознайомлення із дисертацією, публікаціями за темою дослідження дає підстави констатувати, що авторкою проведений на належному методологічному рівні великий обсяг наукової роботи. Загалом можна стверджувати, що представлена праця є теоретично й практично значущою для науки кримінального права, а її авторка виконала усі дослідницькі задачі й досягла поставленої мети.

Здобувачка приділила суттєву увагу генезі кримінальної відповідальності аудитора як спеціального суб'єкта кримінального правопорушення, поняттю аудиторської діяльності та системі кримінальних правопорушень, що вчиняються аудитором як спеціальним суб'єктом кримінального правопорушення.

Ступінь обґрунтованості наукових положень, висновків та рекомендацій, сформульованих у дисертації, їх достовірність. Об'єкт та предмет представленого дослідження визначений коректно. Наукова праця базується на системному підході до проблем, що постали в процесі наукового пошуку, характеризується належним рівнем наукових узагальнень.

Методологічна база дисертації цілком відповідає вимогам сучасної науки кримінального права у вказаному аспекті. Для отримання кінцевого наукового результату авторка обрала вірну методику дослідження, продемонструвала

правильне застосування загального-наукового та спеціального інструментарію для вирішення поставлених дослідницьких задач. Особливістю методологічної бази дослідження є поєднання філософських, загальнонаукових й спеціально-юридичних методів дослідження.

Слід відзначити продуману структуру дисертації, її методологічну основу, вірно й логічно побудований дослідницький процес. Перелічені компоненти зумовлені передусім структурою наукового пізнання складної проблематики. У науковій праці вміло і послідовно вивчено окремі дослідницькі питання. Вони стосуються дослідження питань кримінально-правової характеристики правопорушень, що вчиняються аудитором як спеціальним суб'єктом кримінального правопорушення, особливостей кваліфікації правопорушень, що вчиняються аудитором як спеціальним суб'єктом кримінального правопорушення; особливостей призначення покарання за правопорушення, що вчиняються аудитором як спеціальним суб'єктом кримінального правопорушення.

Дисертація містить чимало наукових задач, зумовлених необхідністю розробки дефініцій чи встановлення ознак окремих понять, як-то: аудитор, аудиторська діяльність, спеціальний суб'єкт і т.п. У цілому авторка впоралася із цією достатньо складною задачею. Це свідчить про її наукову зрілість, орієнтування у множинності понятійно-категоріального апарату науки кримінального права, здатність до наукового аналізу й можливість виділяти значущу інформацію у межах предмета дослідження.

При написанні дисертації здобувачка дослідила значну кількість спеціалізованої наукової літератури (усього 266 джерел). Також дослідниця проаналізувала зарубіжне й національне законодавство у сфері регулювання відповідальності аудиторів, адже специфіка нормативної та інформаційної основи дисертації полягає у широкому використанні досвіду інших країн з досліджуваної проблематики. У підсумку авторка змогла вірно побудувати увесь дослідницький процес і досягти поставленої мети.

Наукова новизна висновків, пропозицій та рекомендацій, сформульованих у дисертації, полягає в тому, що дисертація є першим комплексним дослідженням аудитора як спеціального суб'єкта кримінального правопорушення за законодавством України. Дисертанткою 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; обґрунтовано необхідність криміналізації умисного неподання, несвоечасного подання або подання недостовірної інформації, що може бути пов'язана з проведенням фінансового моніторингу, спеціально уповноваженому органу, якщо такі діяння заподіяли істотну шкоду. Крім того, в роботі обґрунтовано доцільність криміналізації втручання у професійну діяльність аудитора, зокрема, у разі незаконного збирання з метою використання або використання відомостей, що становлять професійну таємницю аудитора, а також запропоновано передбачити кримінальну відповідальність за внесення до офіційних документів неповної інформації, тобто інформації, яка має бути внесена до офіційного документу відповідно до закону. Заслужовують на увагу намагання авторки удосконалити прийоми законодавчої техніки формулювання ст.ст. 365-2 КК, ст. 368-4 КК. У цілому презентовані авторкою елементи наукової новизни є достатніми для дисертаційного дослідження такого рівня.

Практичне значення дисертаційного дослідження, яке розглядається, не викликає сумнівів, адже його результати мають перспективу використання у законотворчому процесі та у правозастосуванні; результати дослідження використовуються в освітньому процесі Київського університету права НАН України.

Повнота викладу наукових положень, висновків і рекомендацій, сформульованих у дисертації, в опублікованих працях. Результати дисертації з достатнім ступенем репрезентативності викладені у 10 наукових працях, з яких 4 – статті в наукових фахових виданнях України, 1 – стаття у зарубіжному виданні, 5 – матеріали науково-практичних конференцій.

Наукові публікації дисертантки свідчать про її послідовну роботу над розв'язанням поставленого наукового завдання. У публікаціях відображені усі розділи дисертації. Окрім цього, її результати достатньо апробовані. Основні положення й висновки праці обговорювалися 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).

Попри загальне **позитивне** враження від авторських ідей та розкриття основних питань представленого дослідження О. В. ВАЩУК, воно природно не позбавлене певних *несуттєвих неточностей, спірних або дискусійних аспектів, які потребують додаткового обґрунтування і пояснення.*

1. Обґрунтування теми вибору дисертації, а отже актуальність теми наукового дослідження О. В. ВАЩУК мотивує так: «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, посилює необхідність ретельної перевірки даних бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності, а також дотримання вимог антилегалізаційного законодавства». Варто погодитися з тим, що як пандемія коронавірусної хвороби, так і війна росії проти України зумовили фінансову кризу в державі. Проте навряд чи можна погодитися з тим, що це посилює необхідність ретельної перевірки даних бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності. Адже саме по собі ведення такої звітності є важливою складовою фінансової безпеки конкретного підприємства, на якому вона ведеться, так і держави в цілому. бухгалтерський облік є основою інформаційного забезпечення, тому не випадково у всьому світі він виступає не

просто як один із видів людської діяльності, а й як важлива функція управління, як засіб для вирішення завдань економічного та соціального розвитку, як наука. При цьому фінансова звітність є однією із складових інформаційного забезпечення, що пов'язує підприємство з суспільством та діловими партнерами і ґрунтується на узагальнених даних бухгалтерського обліку підприємства та підтверджується результатами діяльності. Мета звітності досягається не лише за умови отримання на її основі повної, неупередженої та достовірної інформації про поточний стан і результати діяльності підприємства, а й можливості на її підставі спрогнозувати подальший потенціал його розвитку.

Окрім того, дещо неточним вбачається висловлювання дисертантки про те, що війна, зокрема, посилила необхідність ретельної перевірки даних бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності. Як відомо, кримінально-правова політика обумовлена загальними тенденціями розвитку регулятивного законодавства.

Так, Законом України “Про внесення змін до Закону України “Про захист інтересів суб’єктів подання звітності та інших документів у період дії воєнного стану або стану війни” щодо звільнення від відповідальності за порушення строків оприлюднення фінансової звітності у період дії воєнного стану або стану війни” передбачено механізми такого звільнення під час війни. Тому й навряд чи можна стверджувати, що, зокрема, саме війна загострила проблему ретельної перевірки бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності.

2. Кілька положень новизни дисертації вказують на те, що дисертантка пропонує доповнити КК України новими статтями, що передбачатимуть посягання на діяльність аудитора. Йдеться про такі злочини, за вчинення яких у дисертації пропонується передбачити кримінальну відповідальність: 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; втручання у професійну діяльність аудитора, зокрема, у разі незаконного збирання з метою використання або використання відомостей, що становлять професійну

таємницю аудитора; внесення до офіційних документів неповної інформації, тобто інформації, яка має бути внесена до офіційного документу відповідно до закону. Водночас у дисертації зазначено, що кримінальна відповідальність щодо аудитора в Україні майже не застосовується. То чи будуть ефективними ті норми, що пропонуються в роботі, якщо, за твердженнями дисертантки, вже наявні кримінально-правові норми не застосовуються? Окрім того, «гола» пропозиція криміналізувати певні діяння не підкріплена глибоким дослідженням підстави та умов криміналізації, зокрема вивченням того, чи становлять діяння, які пропонується криміналізувати у КК, достатній ступінь суспільної небезпеки для цього; чи не охоплюються вказані діяння іншими статтями Особливої частини цього Кодексу тощо. А відповідне дослідження проблеми доцільності криміналізації як методу кримінально-правової політики тим діянням, що пропонуються авторкою, у дисертації не проведено. В ньому лише в загальних рисах стверджується, що така криміналізація необхідна.

3. О. В. ВАЩУК стверджує, що нею під час дослідження було 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. Водночас, видається, що таке твердження не відповідає дійсності, оскільки вказані конвенції є антикорупційними, а, як стверджує сама дисертантка на початку своєї роботи, аудитор є суб'єктом не лише корупційних кримінальних правопорушень, а й інших правопорушень, як-от: 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 видача завідомо підробленого офіційного документу, який посвідчує певні факти, що мають юридичне значення (ч. 2 ст. 358). Тому й становлення кримінальної відповідальності аудитора за КК України у жодному разі не можна

прив'язувати до ратифікації в Україні антикорупційних конвенцій. В цьому контексті та з урахуванням процесів євроінтеграції України, скоріше, варто було б розглянути законодавство ЄС щодо аудиту, аудиторської діяльності та відповідальності аудиторів.

4. У дисертації, як стверджується, запропоновано такий 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. Як вбачається з аналізу таких кроків запропонованого алгоритму, вони стосуються окремих елементів складу кримінального правопорушення та їх ознак. Так, запропонований перший крок стосується об'єкта кримінального правопорушення, другий – суб'єкта, а третій – об'єктивної сторони. Проте авторка нічого не вказує про ще один елемент алгоритму під час кваліфікації дій аудитора. Йдеться про встановлення ознак суб'єктивної сторони складу кримінального правопорушення, а саме вини, мотиву та мети. Вина, як відомо, є обов'язковою ознакою всіх складів кримінальних правопорушень, а мотив та мета виступають ознаками суб'єктивної сторони окремих кримінальних правопорушень, що вчиняються аудитором як спеціальним суб'єктом кримінальних правопорушень (наприклад кримінальних корупційних правопорушень). Тому алгоритм дій під час кваліфікації кримінальних правопорушень аудитором, запропонований дисертанткою, є незавершеним та потребує коригування.

5. На думку дисертантки, видовим та додатковим безпосереднім об'єктом цих кримінальних правопорушень є встановлений порядок здійснення професійної діяльності, пов'язаної з наданням публічних послуг, що охороняється КК. Розуміючи логіку викладення та джерело формулювання такої пропозиції, все ж важко повністю погодитися з висловленим

твердженням. Встановлений порядок, про який зазначає дисертантка, характерний для додаткового безпосереднього об'єкта, але не для видового. Адже видовий об'єкт повинен мати вищий рівень абстракції порівняно з додатковим. Окрім того, видовий об'єкт не може дослівно збігатися з додатковим безпосереднім, бо в одній площині з видовим об'єктом може лежати основний безпосередній об'єкт, а не додатковий, який посягає на якісно інший порядок суспільних відносин. Також навряд чи видовим об'єктом усіх кримінальних правопорушень, що можуть вчинятися аудитором, встановлений порядок здійснення професійної діяльності, пов'язаної з наданням публічних послуг, що охороняється КК. Наприклад, йдеться про такі кримінальні правопорушення, як 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) видовий об'єкт визначатиметься залежно від родового об'єкта. Наприклад, родовим об'єктом кримінальних правопорушень, передбачених статтями 209-1, 232, 232-1 є порядок суспільних відносин у сфері господарської діяльності, а тому видовий об'єкт цих кримінальних правопорушень буде лежати саме в цій площині, виступати частиною відповідного порядку суспільних відносин.

Висловлені побажання не впливають на загальну високу і позитивну оцінку дослідження О. В. ВАЩУК. При цьому репрезентативність отриманих автором наукових результатів, обґрунтованість наведених О. В. ВАЩУК висновків і наданих пропозицій не піддаються сумніву.

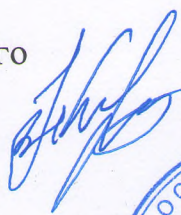
Дисертація є самостійно виконаною, завершеною роботою. Порушень академічної доброчесності у ній не виявлено.

Зміст дисертації відповідає галузі знань 08 «Право» та спеціальності 081 – Право.

Дисертація «Аудитор як спеціальний суб'єкт кримінального правопорушення за законодавством України» за актуальністю, ступенем наукової новизни, обґрунтованістю та достовірністю, науковою та практичною значущістю отриманих результатів, повнотою їх викладення в опублікованих дисертантом наукових працях, за оформленням відповідає вимогам, які затверджені наказом Міністерства освіти та науки України від 12 січня 2017 року № 40 «Про затвердження Вимог до оформлення дисертації» та Порядку присудження ступеня доктора філософії та скасування рішення разової спеціалізованої вченої ради закладу вищої освіти, наукової установи про присудження ступеня доктора філософії, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 12.01.2022 р. № 44, а її авторка – ВАЩУК Олена Володимирівна за результатами позитивного публічного захисту заслуговує на присудження наукового ступеня доктор філософії у галузі знань 08 «Право» за спеціальністю 081 «Право».

Офіційний опонент:

завідувач кафедри політики
в сфері боротьби зі злочинністю
та кримінального права
навчально-наукового юридичного
інституту Прикарпатського національного
університету імені Василя Стефаника,
доктор юридичних наук, доцент



Ігор КОЗИЧ

підпис	<i>Igor Kozich</i>
ЗАСВІДЧУЮ	
Начальник відділу кадрів	
<i>mf</i>	
« 04 »	08
Орест СМІШКО	
20 23	

