



Олена Володимирівна **ВАЩУК**

аспірантка, Київський університет права НАН України; суддя, Котовський міськрайонний суд Одеської області

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8194-6671>

e-mail: vashuk.olena25@gmail.com

КРИМІНАЛЬНА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА ЗА ЗЛОВЖИВАННЯ ПОВНОВАЖЕННЯМИ

У статті визначено підстави притягнення аудитора до кримінальної відповідальності за зловживання повноваженнями. Злочином є зловживання своїми повноваженнями аудитором з метою отримання неправомірної вигоди, якщо це завдало істотної шкоди. Кримінальна відповідальність за бездіяльність настає за умов, якщо аудитор у конкретній ситуації зобов'язаний був вчинити певну дію і міг її вчинити, однак цього не зробив, наприклад, не перевірів відомості про кінцевого бенефіціарного власника юридичної особи під час належної перевірки клієнта. Конкретні форми зловживання повноваженнями аудитором можуть бути різними і залежать від змісту наданих повноважень та сфери їх застосування.

Ключові слова: аудитор, зловживання повноваженнями, кримінальна відповідальність

ВСТУП

Кримінальний кодекс (КК) України передбачає відповідальність за зловживання повноваженнями особами, які надають публічні послуги. Злочином є зловживання своїми повноваженнями аудитором з метою отримання неправомірної вигоди, якщо це завдало істотної шкоди охоронюваним законом правам або інтересам окремих громадян, державним чи громадським інтересам або інтересам юридичних осіб. До винної особи застосовується покарання у виді штрафу від 2 тис. до 4 тис. неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або обмеження волі на строк до трьох років, або позбавлення волі на той самий строк з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до десяти років (ч. 1 ст. 365²) [1]. Окремі питання кримінальної відповідальності осіб, які здійснюють професійну діяльність, пов'язану з наданням публічних послуг, досліджували у своїх роботах Р.О. Ніколенко, О.С. Перешивко, М.В. Рябенко, Ю.І. Шиндель та ін.

МЕТА статті – визначити підстави притягнення аудитора до кримінальної відповідальності за зловживання повноваженнями, запропонувати шляхи вдосконалення чинного законодавства.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

У статті використано такі методи, як аналіз та синтез, формулювання логічного висновку, узагальнення.

РЕЗУЛЬТАТИ

У науковій літературі під зловживанням повноваженнями розуміють протиправне використання особою наданих їй повноважень у зв'язку зі здійсненням професійної діяльності, пов'язаної з наданням публічних послуг [2, с. 615].

Зловживанням повноваженнями, на думку О.О. Дудорова, визнається не будь-яке діяння, пов'язане з професійною діяльністю аудитора, нотаріуса, оцінювача, експерта чи третейського судді, а лише таке, що обумовлено професійною діяльністю вказаних осіб, пов'язаною з наданням публічних послуг [3, с. 498].

Ю.І. Шиндель також вважає, що саме реалізація наданих аудитором прав та виконання покладених на нього обов'язків і визначають коло його повноважень, зловживання якими у здійсненні професійної діяльності, пов'язаної з наданням публічних послуг, й утворює суспільно небезпечну поведінку, передбачену диспозицією ст. 365² КК України [4, с. 235].

Саме тому для кваліфікації діяння за ст. 365² КК України необхідно правильно встановити характер та обсяг повноважень аудитора. Для цього потрібно звернутися до відповідних законів та міжнародних стандартів аудиту.

Так, Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» № 2258-VIII від 21 грудня 2017 р. 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 податкової звітності, розрахунок обов'язкових зборів і платежів, представництво юридичних осіб у спорах із зазначених питань; ведення бухгалтерського обліку; складання фінансової звітності; послуги з оцінювання тощо (ч. 2 ст. 6) [5].

Варто зазначити, що у зазначеному законі не міститься переліку завдань з іншого надання впевненості та 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 р. [6]. Аудиторські послуги надаються на підставі договору, укладеного між аудитором та замовником. Неаудиторські послуги можуть надаватися на підставі договору, письмового або усного звернення замовника (ст. 7) [5].

Крім того, відповідно до ч. 4 ст. 7 Закону України «Про іпотечні облигації», на момент реєстрації випуску іпотечних облигацій відповідність стану та розміру їх іпотечного покриття вимогам закону та нормативно-правових актів Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку щодо даних реєстру іпо-

течного покриття підтверджується аудитором (аудиторською фірмою) [7].

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

Так, повноваження аудитора обумовлені колом наданих йому прав і покладених на нього обов'язків відповідно до чинного законодавства та міжнародних стандартів аудиту. Аудитор має право надавати послуги з аудиту, огляду фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності, неаудиторські послуги, виконувати інші завдання з надання впевненості та надавати інші професійні послуги відповідно до міжнародних стандартів аудиту, а також підтверджувати відповідність іпотечних облігацій на момент їх випуску.

Паралельно з аудитом проводиться державний фінансовий аудит, який полягає у перевірці та аналізі фактичного стану справ стосовно 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 України) [8].

Відповідно до п. 6 Положення про Державну аудиторську службу України, державний аудитор в ході державного фінансового аудиту має право:

- отримувати від державних органів, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ, організацій, їх посадових осіб, громадян та їх об'єднань документи і матеріали, необхідні для здійснення аудиту;
- користуватися інформаційними базами даних державних органів та іншими технічними засобами;
- перевіряти звіти, бухгалтерські документи, кошториси, інші документи, що підтверджують обіг коштів та матеріальних цінностей, дані на електронних носіях, проводити перевірку фактичної наявності цінностей;
- безперешкодного доступу на склади та інші приміщення, що належать підприємствам, установам, організаціям тощо [9].

Крім того, відповідно до Закону України «Про екологічний аудит» також здійснюється екологічний аудит, який забезпечує додержання законодавства про охорону навколишнього природного середовища у процесі господарської або іншої діяльності (ст. 8). Екологічний аудит проводиться екологічним аудитором (ст. 3). Екологічний аудитор має право:

- самостійно визначати форми і методи екологічного аудиту відповідно до законодавства та договору із замовником екологічного аудиту;
- отримувати документи, матеріали та інші відомості, наявні у замовника та в об'єкта екологічного аудиту, необхідні для проведення екологічного аудиту тощо (ст. 16) [10].

Отже, конкретні форми зловживання повноваженнями аудитором можуть бути різними і залежать від змісту наданих повноважень та сфери їх застосування. Правомірна реалізація аудитором своїх повноважень виключає відповідальність за ст. 365² КК України.

Суспільна небезпека діяння, передбаченого ч. 1 ст. 365² КК України, зумовлена тим, що зловживання повно-

важеннями аудитором порушує встановлений порядок здійснення професійної діяльності, пов'язаної з наданням публічних послуг. Кримінальне правопорушення може бути вчинене як шляхом дії, так і шляхом бездіяльності, оскільки саме використання винною особою наданих йому повноважень, крім активних дій, також можливе у формі невиконання обов'язків, що покладено на особу у здійсненні відповідних повноважень [2, с. 569].

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

Зловживання повноваженнями є кримінально караним, якщо воно вчинене з метою отримання неправомірної вигоди та завдало істотної шкоди. Кваліфікуючими ознаками є вчинення діяння стосовно неповнолітньої чи недієздатної особи, особи похилого віку або повторно (ч. 2 ст. 365² КК України). Особливо кваліфікуючою ознакою є спричинення тяжких наслідків діями, передбаченими ч. 1 або ч. 2 цієї статті (ч. 3 ст. 365² КК України) [1].

У ч. 3 ст. 365² КК України наявна описка у формулюванні, оскільки кримінальні правопорушення, передбачені ч. 1 та ч. 2 ст. 365² КК України, може бути вчинено як шляхом дії так і шляхом бездіяльності. Тому пропонуємо у ч. 3 ст. 365² КК України слово «дії» замінити на слово «діяння».

Істотною у ст. 365² КК України вважається шкода, яка в сто і більше разів перевищує неоподатковуваний мінімум доходів громадян. Тяжкими вважаються такі наслідки, які у двісті п'ятдесят і більше разів перевищують неоподатковуваний мінімум доходів громадян (п. 3, п. 4 примітки до ст. 364 КК України) [1]. Для кваліфікації вчинених діянь береться той розмір неоподатковуваного мінімуму доходів громадян, що визначено на 1 січня року вчинення відповідного кримінального правопорушення незалежно від того, коли його розкрито.

Верховний Суд України в постанові від 27.10.2016 р. № 5-99ксл6 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 [11].

З.А. Загіней слушно звертає увагу на відсутність кримінальної відповідальності у випадку спричинення шкоди правам, свободам та інтересам іноземців і особам без громадянства, а також на вказівку законодавця в одних статтях на заподіяння шкоди правам, свободам та інтересам, а в інших (ч. 1 ст. 365² КК України) – правам або інтересам. Вчена пропонує у формулюванні істотної шкоди вказувати не лише на права та інтереси, а й свободи [12]. Підтримуємо зазначену позицію вченої.

М.В. Рябенко вважає найбільш коректним таке формулювання істотної шкоди у диспозиціях розділу XVII Особливої частини КК України (зокрема у ст. 365²) – що заподіяло істотну шкоду правам, свободам та інтересам окремих фізичних чи юридичних осіб або державним чи громадським інтересам, які охороняються законом [13, с. 89].

Дослідник пропонує для ст. 365² змінити нумерацію на 364², оскільки спорідненими з цією нормою є ст.ст. 364 та 364¹, а також у диспозиціях усіх статей Особливої частини КК України, в яких передбачається відповідальність особи, яка надає публічні послуги, потрібно використовувати лише відповідне узагальнююче найменування – особа, яка здійснює професійну діяльність з надання публічних послуг [13, с. 33]. Підтримуємо пропозицію М.В. Рябенка, проте вважаємо за необхідне зробити деякі уточнення.

19 грудня 2019 р. Верховна Рада України прийняла Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо забезпечення особистого голосування народними депутатами України на пленарних засіданнях Верховної Ради України», яким КК України доповнено ст. 364² [14].

Так, для ст. 365² пропонуємо змінити нумерацію на 364³, а в назві статті та у ч. 1 використати таке формулювання: «Зловживання повноваженнями особою, яка здійснює професійну діяльність, пов'язану з наданням публічних послуг». Відповідно у примітці до ст. 364³ КК України необхідно закріпити перелік осіб, які здійснюють професійну діяльність, пов'язану з наданням публічних послуг, та зазначити статті Особливої частини КК України, в яких передбачається відповідальність цих осіб.

Причинний зв'язок між зловживанням повноваженнями аудитором і наслідками є обов'язковою ознакою об'єктивної сторони кримінального правопорушення. Для наявності цього зв'язку необхідно

встановити чи є особа аудитором та обсяг її повноважень на час вчинення кримінального правопорушення, а також, які саме повноваження аудитором порушено та чи передувало таке зловживання повноваженнями заподіяння істотної шкоди.

Варто також зазначити, що зловживання повноваженнями особами, які надають публічні послуги, віднесено до кримінальних правопорушень, кримінальне провадження до яких здійснюється у формі приватного обвинувачення, тобто воно може бути розпочате слідчим, дізнавачем, прокурором лише на підставі заяви потерпілого (ч. 1 ст. 477 КПК України) [15]. Однак, в Україні протягом 2017-2021 рр. судами не винесено жодного обвинувального вироку до аудитора за ст. 365² КК України.

ВИСНОВКИ

Суспільна небезпека діяння, передбаченого ч. 1 ст. 365² КК України, зумовлена тим, що зловживання повноваженнями аудитором порушує встановлений порядок здійснення професійної діяльності, пов'язаної з наданням публічних послуг. Конкретні форми зловживання повноваженнями аудитором можуть бути різними і залежать від змісту наданих повноважень та сфери їх застосування. Для ст. 365² доцільно змінити нумерацію на 364³, а у назві статті та у ч. 1 використати таке формулювання: «Зловживання повноваженнями особою, яка здійснює професійну діяльність, пов'язану з наданням публічних послуг», у ч. 3 слово «дії» необхідно замінити на слово «діяння».

Список використаних джерел

1. Кримінальний кодекс України: Закон України від 05.04.2001 р. №2341-III. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14>
2. Кримінальне право України: Особлива частина / В.Я. Тацій та ін. Харків, 2020. 768 с.
3. Кримінальне право (Особлива частина): підручник / за ред. О.О. Дудорова, Є.О. Письменського. Луганськ, 2012. Т. 2. 704 с.
4. 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. Серія: Право.* 2012. № 1034. С. 234-237.
5. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19/ed20171221>.
6. Інформаційний лист Аудиторської палати України від 24.09.2021 р. URL: <https://www.apu.com.ua/2021/09/24>.
7. Про іпотечні облігації: Закон України від 22.12.2005 р. № 3273-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3273-15#Text>
8. Господарський кодекс України: Закон України від 16.01.2003 р. № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
9. Про затвердження положення про Державну аудиторську службу України : Постанова Кабінету Міністрів України від 03.02.2016 р. № 43. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-п>
10. Про екологічний аудит: Закон України від 24.06.2004 р. № 1864-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1862-15#Text>
11. Постанова Верховного Суду України від 27.10.2016 р. Справа № 5-99к16. URL: <https://zakononline.com.ua/court-decisions/show/62692636>.
12. Кримінальна відповідальність за окремі злочини у сфері службової діяльності та професійної діяльності, пов'язаної з наданням публічних послуг / Ю.В. Ударцов та ін. Київ, 2013. 180 с.
13. 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.
14. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо забезпечення особистого голосування народними депутатами України на пленарних засіданнях Верховної Ради України: Закон України від 19.12.2019 р. № 404-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/404-20#n6>
15. Кримінальний процесуальний кодекс України: Закон України від 13.04.2012 р. № 4651-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4651-17>

References

1. Criminal Code of Ukraine: Law of Ukraine dated 05.04.2001 # 2341-III. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14> (in Ukrainian).
2. Criminal law of Ukraine: Special part / V.Ya. Tatsii et al. Kharkiv, 2020. 768 p. (in Ukrainian).

3. Criminal law (Special part): textbook / ed. O.O. Dudorov, Ye.O. Pysmenskyi. Luhansk, 2012. Vol. 2. 704 p. (in Ukrainian).
4. Shyndel Yu. I Abuse of authority by persons providing public services (Article 365-2 of the Criminal Code of Ukraine): some qualification issues. *Bulletin of V.N. Karazin Kharkiv national university. Series: Law*. 2012. № 1034. pp. 234-237. (in Ukrainian).
5. On the audit of financial statements and audit activity: Law of Ukraine dated 21.12.2017 # 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/225819/ed/20171221> (in Ukrainian).
6. Information sheet of the Audit Chamber of Ukraine vid 24.09.2021 r. URL: <https://www.apu.com.ua/2021/09/24> (in Ukrainian).
7. On mortgage bonds: Law of Ukraine dated 22.12.2005 № 3273-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3273-15#Text> (in Ukrainian).
8. Economic Code of Ukraine: Law of Ukraine dated 16.01.2003 № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15> (in Ukrainian).
9. On the approval of the regulation on the State Audit Service of Ukraine: Decree of the Cabinet of Ministers of Ukraine dated 03.02.2016 r. № 43. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-p>. (in Ukrainian).
10. On environmental audit: Law of Ukraine dated 24.06.2004 # 1864-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1862-15#Text> (in Ukrainian).
11. Decree of the Supreme Court of Ukraine dated 27.10.2016 № 5-99ks16. URL: <https://zakononline.com.ua/court-decisions/show/62692636> (in Ukrainian).
12. Criminal responsibility for certain crimes in the field of official activity and professional activity related to the provision of public services / Yu.V. Udartsov et al. Kyiv, 2013. 180 p. (in Ukrainian).
13. Riabenko M.V. Criminal law protection of professional activity related to the provision of public services: dissertation ... PhD in legal sciences: 12.00.08. Kyiv, 2016. 267 p. (in Ukrainian).
14. On Amendments to Certain Legislative Acts of Ukraine Regarding Provision of Personal Voting by People's Deputies of Ukraine at Plenary Sessions of the Verkhovna Rada of Ukraine: Law of Ukraine dated 19.12.2019 № 404-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/404-20#n6> (in Ukrainian).
15. Criminal Procedure Code of Ukraine: Law of Ukraine dated 13.04.2012 № 4651-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4651-17> (in Ukrainian).

Olena VASHCHUK

postgraduate student, Kyiv University of Law of the National Academy of Sciences of Ukraine; judge, Kotovsky city-district court of Odesa region

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8194-6671>

e-mail: vashuk.olena25@gmail.com

CRIMINAL LIABILITY OF THE AUDITOR FOR ABUSE OF AUTHORITY

The paper is devoted to determining the grounds for bringing the auditor to criminal liability for abuse of authority. The Criminal Code of Ukraine provides for liability for abuse of authority by persons who provide public services. It is a crime to abuse one's powers by an auditor for the purpose of obtaining an illegal benefit, if this caused significant damage to the legally protected rights or interests of individual citizens, state or public interests, or the interests of legal entities. The guilty person shall be punished in the form of a fine from two thousand to four thousand non-taxable minimum incomes of citizens or restriction of liberty for a term of up to three years, or deprivation of liberty for the same term with deprivation of the right to hold certain positions or engage in certain activities for a term of up to ten years.

Public danger of the act provided for in Part 1 of Art. 365-2 of the Criminal Code, due to the fact that abuse of authority by the auditor violates the established procedure for carrying out professional activities related to the provision of public services. Criminal liability for inaction arises under the conditions, if the auditor in a specific situation was obliged to perform a certain action and could perform it, however, failed to do so, for example failed to verify the details of the ultimate beneficial owner of the legal entity during customer due diligence.

Abuse of authority is punishable as a criminal offense if it was committed for the purpose of obtaining an unlawful benefit and caused significant damage. Specific forms of abuse of powers by the auditor may be different and depend on the content of the granted powers and the scope of their application. The auditor's legitimate exercise of his powers excludes criminal liability.

Keywords: auditor, abuse of authority, criminal liability