

Ващук Олена Володимирівна*(Київський університет права НАН України, м. Київ)*ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8194-6671>

КРИМІНАЛЬНО-ПРАВОВА КВАЛІФІКАЦІЯ ПРАВОПОРУШЕНЬ, ВЧИНЕНИХ АУДИТОРОМ ЯК СПЕЦІАЛЬНИМ СУБ'ЄКТОМ КРИМІНАЛЬНОГО ПРАВОПОРУШЕННЯ

У статті проведено дослідження особливостей кримінально-правової кваліфікації правопорушень, вчинених аудитором як спеціальним суб'єктом кримінального правопорушення. Кваліфікація кримінального правопорушення має важливе значення, оскільки з її допомогою здійснюється точна характеристика вчиненого діяння. Відмінність між діяльністю аудитора, державного аудитора та екологічного аудитора полягає лише в обсязі повноважень та формах оплати вчинюваних ними дій, проте правові наслідки їхніх дій однакові.

Ключові слова: аудитор, державний аудитор, екологічний аудитор, спеціальний суб'єкт, кримінально-правова кваліфікація.

Постановка проблеми. Кримінальний кодекс України (далі – КК) передбачає відповідальність аудитора за умисне порушення вимог антилегалізаційного законодавства (ст. 209¹), за умисне розголошення професійної таємниці на ринках капіталу або організованих товарних ринках (ст. 232), за незаконне використання інсайдерської інформації (ст. 232¹), за складання чи видачу офіційних документів (ст. 358) та за порушення вимог антикорупційного законодавства (ст. 365², ст. 368⁴), проте в Україні майже не застосовується кримінальна відповідальність до аудитора.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. 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.О. Дудорова, В.М. Киричка, О.М. Литвинова, В.І. Тютюгіна, Є.Л. Стрельцова, М.І. Хавронюка та інших.

Метою цієї статті є дослідження особливостей кримінально-правової кваліфікації правопорушень, вчинених аудитором як спеціальним суб'єктом кримінального правопорушення.

Виклад основного матеріалу. Питання кримінально-правової кваліфікації привертало та привертає увагу багатьох вчених як в Україні, так і в зарубіжних країнах. Так, В.Я. Тацій під кваліфікацією кримінальних правопорушень розуміє точне встановлення відповідності вчиненого винним суспільно небезпечного діяння складу конкретного кримінального правопорушення, передбаченого у законі про кримінальну відповідальність. Вчений зауважує, що правильна кваліфікація кримінальних правопорушень – необхідна умова забезпечення законності в боротьбі з ними. У свою чергу, не правильна кваліфікація призводить до порушення прав і законних інтересів як окремих громадян, так і держа-

ви, перешкоджає нормальному відправленню правосуддя, підриває авторитет слідчо-судових органів, а в кінцевому результаті – авторитет держави [1, с. 117].

О.В. Ус питанню кваліфікації також надає великого значення, оскільки правильна юридична оцінка вчиненого особою діяння або її посткримінальної поведінки є необхідною умовою досягнення законності при відправленні правосуддя у зв'язку з проведенням кримінального провадження. Помилка у кваліфікації може потягти за собою необгрунтоване засудження особи або необгрунтоване її виправдання, або застосування до винного норми КК, яка не містить усіх кримінально-правових ознак вчиненого діяння чи посткримінальної поведінки особи [2, с. 11].

Р.В. Вереша зазначає, що механізм кваліфікації кримінальних правопорушень пов'язаний переважно з правовим дослідженням фактичних обставин вчинення суспільно небезпечного діяння, а також їх зіставлення зі складом кримінального правопорушення, який передбачений у певній нормі кримінального закону. Висновки такого зіставлення мають знайти своє закріплення у відповідних процесуальних документах [3, с. 111].

Звернемо увагу на окремі питання кваліфікації кримінальних правопорушень, що вчиняються аудитором, які впливають з його статусу як спеціального суб'єкта кримінального правопорушення.

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. 209¹) [4].

Державний аудитор та екологічний аудитор не є суб'єктом первинного фінансового моніторингу.

О.О. Дудоров зауважує, що згідно із законом суб'єкт первинного фінансового моніторингу зобов'язаний надати Спеціально уповноваженому органу також й іншу інформацію, зокрема:

1) інформацію, що може бути пов'язана із зупиненням фінансової операції;

2) 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 суб'єктом первинного фінансового моніторингу про виявлення особи клієнта, яку включено до переліку осіб, пов'язаних із провадженням терористичної діяльності чи стосовно яких застосовані міжнародні санкції [5, 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 кінцевих бенефіціарних власників клієнта, які містяться в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань, та інформацією про кінцевих бенефіціарних власників, отриманою аудитором у результаті проведення належної перевірки клієнта.

Зазначену прогалину в законодавстві пропонуємо виправити шляхом внесення відповідних змін до ч. 1 ст. 209¹ КК, зокрема, після слів «фінансовому моніторингу» необхідно додати слова «іншої інформації, що може бути пов'язана з проведенням фінансового моніторингу».

О.О. Дудоров та Ю.Г. Старовойтова висловлюють думку, що незаконне розголошення не самого змісту інформації, наданої Спеціально уповноваженому органу, а лише факту надання такої інформації має тягнути за собою не кримінальну (ч. 2 ст. 209-1 КК), а адміністративну відповідальність.

Вчені виходять при цьому з таких міркувань. Предметом злочину, передбаченого ч. 2 ст. 209-1 КК, є інформація, надання якої Спеціально уповноваженому органу здійснюється відповідно до законодавства України чи міжнародних угод, учасником яких є Україна (інформація про фінансові операції, яка надходить від суб'єкта первинного фінансового моніторингу, інформація про хід та результати опрацювання узагальнених матеріалів, яка надсилається правоохоронними органами, тощо). Цілком очевидно, що відомості про сам по собі факт подання інформації Спеціально уповноваженому органу останньому не надаються (для чого?) [6, с. 47].

Об грудня 2019 року Верховною Радою України було прийнято Закон України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» № 361-IX, відповідно до якого абзац перший ч. 2 ст. 209¹ КК було викладено в новій редакції та кримінально караним стало, зокрема, і розголошення факту обміну інформацією про фінансову операцію і 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 [7].

Варто зазначити, що проєкт нового КК не містить норми, яка передбачає відповідальність за розголо-

шення 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. 209¹ КК, не заподіяли істотної шкоди, то вчинене має кваліфікуватися за ст. 166⁹ Кодекс України про адміністративні правопорушення (далі – 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. 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 (ч. 2 ст. 9 КУпАП) [8].

Стаття 232 КК передбачає відповідальність аудитора за умисне розголошення професійної таємниці на ринках капіталу або організованих товарних ринках без згоди її власника, якщо такі дії завдали істотної шкоди суб'єкту господарювання [4].

Стаття 232¹ 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 [4].

Державний та екологічний аудитор не є суб'єктами кримінальних правопорушень, передбачених статтями 232 та 232¹ КК.

Д.В. Каменський зауважує, що ч. 1 та ч. 2 ст. 232¹ 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 [9, с. 612].

Спірною є позиція О.К. Василяки, яка вважає, що караним за ст. 232¹ КК може бути, зокрема, шантаж власників чи службових осіб емітента погрозою розголошення інсайдерської інформації [10, с. 13].

У разі конкуренції ст. 232 та ст. 232¹ КК застосовується спеціальна норма, передбачена в ст. 232¹ КК. 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.

Крім того, якщо істотна шкода була завдана через розголошення інформації, яка надається Держфінмоніторингу, то незалежно від того, чи є така інформація одночасно професійною таємницею аудитора або інсайдерською інформацією, дії аудитора слід кваліфікувати лише за ч. 2 ст. 209¹ КК.

Якщо дії, передбачені ст. 232¹ КК, не заподіяли значної шкоди, вчинене слід кваліфікувати за ст. 163⁹ КУпАП.

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.

Стаття 358 КК передбачає відповідальність аудитора за складання чи видачу звіду відомо підроблених офіційних документів [4]. Складання чи видача відомо підробленого офіційного документа державним або екологічним аудитором також кваліфікується за ст. 358 КК.

Відсутній склад кримінального правопорушення коли аудитор вносить до офіційного документа неповну інформацію, тобто інформацію яку він повинен внести відповідно до закону.

Підроблення документів, 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: виборчі документи і документи референдуму (ст. 158 КК), державні цінні папери, білети державної лотереї, марки акцизного податку (ст. 199 КК), документи на переказ, платіжні картки чи інші засоби доступу до банківських рахунків (ст. 200 КК), документи, які подаються для проведення державної реєстрації юридичної особи та фізичних осіб підприємців (ст. 205¹ КК), недержавні цінні папери (ст. 224 КК), документи, які надають право на отримання наркотичних засобів, психотропних речовин або прекурсорів (ст. 318 КК) [11, с. 1123].

Під зловживанням повноваженнями з погляду кваліфікації за ст. 365² КК слід розуміти протиправне використання аудитором наданих йому повноважень у зв'язку з проведенням професійної діяльності, пов'язаної з наданням публічних послуг.

Тому кримінально караним зловживанням визнається діяння аудитора, обумовлене його професійною діяльністю, пов'язаною з наданням публічних послуг, та наданими аудитором 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 оцінюватися з точки зору КК. Зловживання повноваженнями державним або екологічним аудитором також кваліфікується за ст. 365² КК.

Крім того, аудитор може виконувати організаційно-розпорядчі або адміністративно-господарські функції.

Так, відповідно до ч. 3 ст. 5 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21 грудня 2017 року № 2258-VIII, посадовою особою, яка відповідно до установчих документів здійснює керівництво аудиторською фірмою, може бути лише аудитор [12]. У зв'язку із 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 364¹, 366, 367, 368³, 370 КК.

Стаття 368⁴ КК передбачає відповідальність за прохання надати неправомірну вигоду, 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 [4].

У ст. 368⁴ КК йдеться саме та тільки про одержання неправомірної вигоди за виконання чи невиконання дій з використанням наданих аудитором повноважень. Поняття «використання наданих аудитором 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. 368⁴ КК. Підкуп державного або екологічного аудитора також кваліфікується за ст. 368⁴ 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. 365² або ст. 368⁴ КК.

Дискусійними також є питання щодо відповідальності за вимагання неправомірної вигоди та посередництва в одержанні неправомірної вигоди.

Верховний Суд України в постанові від 28 травня 2015 року (справа № 5-14к15) надав наступні роз'яснення, зокрема, 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 [13].

На думку М.О. Комарницької, неправомірною вигодою може бути отримана в будь-який спосіб, зокрема й особисто, і через посередника [14, с. 37].

Дослідниця зауважує, 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 виконанні 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, М.О. Комарницька пропонує внести зміни до ч. 5 ст. 27 КК та розширити форми надання допомоги у вчиненні злочину [15, с. 142–144]. Підтримуємо зазначену позицію дослідниці.

26 вересня 2022 року у Верховній Раді України було зареєстровано проєкт Закону України «Про внесення змін до статті 111-1 КК щодо вдосконалення кримінальної відповідальності за колабораційну діяльність» [16], 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.

Вважаємо пропонувані зміни позитивними та необхідними, оскільки КК не передбачає окремої відповідальності за колабораційна діяльність зазначених осіб.

Висновки. Кваліфікація кримінального правопорушення має важливе значення, оскільки з її допомогою здійснюється точна характеристика вчиненого діяння. Відмінність між діяльністю аудитора, державного аудитора та екологічного аудитора полягає лише в обсязі повноважень та фор-

мах оплати вчинюваних ними дій, проте правові наслідки їхніх дій однакові. У ч. 1 ст. 209¹ КК доцільно передбачити відповідальність за неподання, несвоєчасне подання або подання недостовірної інформації, що може бути пов'язана з проведенням фінансового моніторингу.

Список використаних джерел

1. 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.
2. Ус О.В. Теорія та практика кримінально-правової кваліфікації: Лекції. Харків : Право, 2018. 368 с.
3. Кримінальне право України. Загальна частина / Р.В. Вереша. 7-ме вид., перероб. та допов. Київ : Алерта, 2021. 500 с.
4. Кримінальний кодекс України : Закон України від 05.04.2001 р. № 2341–III (редакція від 19.08.2022). URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14>.
5. 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.
6. Дудоров О.О., Старовойтова Ю.Г. Про кримінальну відповідальність нотаріуса за порушення вимог щодо здійснення фінансового моніторингу. *Довідник нотаріуса*. 2014. № 4. С. 41–57.
7. Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення : Закон України від 06.12.2019 р. № 361-IX URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1702-18> (дата звернення: 15.11.2022).
8. Кодекс України про адміністративні правопорушення: Закон України від 07.12.1984 р. № 8073¹-X (редакція станом на 16.07.2022). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10#Text> (дата звернення: 15.11.2022).
9. Каменський Д.В. Відповідальність за економічні злочини у Сполучених Штатах Америки та України: порівняльно-правове дослідження : монографія / передне слово д-ра юрид. наук, проф. О.О. Дудорова. Київ : «Дакор», 2020. 1128 с.
10. Василюк 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.
11. Науково-практичний коментар Кримінального кодексу України / за ред. М.І. Мельника, М.І. Хавронюка. 11-те вид., перероб. і допов. Київ : ВД «Дакор», 2019. 1384 с.
12. 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> (дата звернення: 15.11.2022).
13. Постанова Верховного Суду України від 28.05.2015 р. (справа № 5-14кц15). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/45855961> (дата звернення: 15.11.2022).
14. 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.
15. Комарницька М.О. Відповідальність за прийняття пропозиції, обіцянки або одержання неправомірної вигоди за кримінальним правом України : дис. ... д-ра філософії : 12.00.08. Київ, 2021. 203 с.
16. Про внесення змін до статті 111-1 Кримінального кодексу України щодо вдосконалення кримінальної відповідальності за колабораційну : проект Закону України від 26.09.2022 р. № 8077. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/40531> (дата звернення: 15.11.2022).

References

1. Kryminalne pravo Ukrainy [Criminal law of Ukraine]: Zahalna chastyna: pidruchnyk / V. Ya. Tatsii, V. I. Tiutiuhin, V. I. Borysov ta in.; 6-te vyd., pererob. i dopov. Kharkiv : Pravo, 2020. 584 s. [in Ukrainian].
2. Us O. V. (2018). Teoriia ta praktyka kryminalno-pravovoi kvalifikatsii [Theory and practice of criminal law qualification]: Lektsii. Kharkiv: Pravo. [in Ukrainian].
3. Kryminalne pravo Ukrainy [Criminal law of Ukraine]. Zahalna chastyna / R. V. Veresha. 7-me vyd., pererob. ta dopov. Kyiv: Alerta, 2021. 500 s. [in Ukrainian].
4. Kryminalnyi kodeks Ukrainy [Criminal Code of Ukraine]: Zakon Ukrainy vid 05.04.2001 r. №2341–III. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14> [in Ukrainian].
5. Naukovo-praktychnyi komentar Kryminalnoho kodeksu Ukrainy [Scientific and practical commentary on the Criminal Code of Ukraine] / za red. M. I. Melnyka, M. I. Khavroniuka. 10-te vyd., pererob. ta dopov. Kyiv : VD «Dakor», 2018. 1368 s. [in Ukrainian].
6. Dudorov O. O., Starovoitova Yu. H. (2014). Pro kryminalnu vidpovidalnist notariusa za porushennia vymoh shchodo zdiisnennia finansovoho monitorynhu [About the criminal liability of a notary public for violating the requirements for financial monitoring]. *Dovidnyk notariusa*. № 4. С. 41-57. [in Ukrainian].
7. Pro zapobihannia ta protydiu lehalizatsii (vidmyvanniu) dokhodiv, oderzhanykh zlochynnym shliakhom, finansuvanniu teroryzmu ta finansuvanniu rozpovsiudzhennia zbroi masovoho znyschennia [On the prevention and countermeasures against the legalization (laundering) of proceeds obtained through crime, the financing of terrorism and the financing of the proliferation of weapons of mass destruction]: Zakon Ukrainy vid 06.12.2019 r. № 361-IX URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1702-18> [in Ukrainian].
8. Kodeks Ukrainy pro administratyvni pravoporushennia [Code of Ukraine on administrative offenses]: Zakon Ukrainy vid 07.12.1984 r. № 80731-X. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10#Text> [in Ukrainian].

9. Kamenskyi D. V. (2020). Vidpovidalnist za ekonomichni zlochyny u Spoluchenykh Shtatakh Ameryky ta Ukrainy [Responsibility for economic crimes in the United States of America and Ukraine]: porivnialno-pravove doslidzhennia: monohrafiia / perednie slovo d-ra yuryd. nauk, prof. O. O. Dudorova. Kyiv: «Dakor». 1128 s. [in Ukrainian].

10. Vasyliuka O. K. (2018). Dyskusiini pytannia kvalifikatsii zlochynu, peredbachenoho st. 232-1 Kryminalnogo kodeksu Ukrainy, ta vstanovlennia vidpovidalnosti za noho [Debatable issues of the qualification of the crime provided for in Art. 232-1 of the Criminal Code of Ukraine, and establishing responsibility for it]. Naukovyi visnyk Khersonskoho derzhavnogo universytetu. Seriya: Yurydychni nauky. Vyp. 2. T. 2. S. 11-14 [in Ukrainian].

11. Naukovo-praktychnyi komentar Kryminalnogo kodeksu Ukrainy [Scientific and practical commentary on the Criminal Code of Ukraine] / za red. M. I. Melnyka, M. I. Khavroniuka. 11-te vyd., pererob. ta dopov. Kyiv : VD «Dakor», 2019. 1384 s. [in Ukrainian].

12. Pro audyt finansovoi zvitnosti ta audytorsku diialnist [About the audit of financial statements and audit activity]: Zakon Ukrainy vid 21.12.2017 r. № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19/ed20171221> [in Ukrainian].

13. Postanova Verkhovnoho Sudu Ukrainy [Resolution of the Supreme Court of Ukraine] vid 28.05.2015 r. (sprava № 5-14ks15). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/45855961> [in Ukrainian].

14. Komarnytska M. O. (2019). Osoblyvosti kvalifikatsii za zlochyny, poviazani z pryiniattiam propozyttsii, obitsianky abo oderzhannia nepravomirnoi vyhody, za kryminalnym pravom Ukrainy [Peculiarities of qualification for crimes related to acceptance of an offer, promise or receipt of an unlawful benefit, according to the criminal law of Ukraine]. Wschodnioeuropejskie: Czasopismo Naukowe (East European Scientific Journal). Vyp. 50. T. 10. S. 34-38 [in Ukrainian].

15. Komarnytska M. O. (2021). Vidpovidalnist za pryiniattia propozyttsii, obitsianky abo oderzhannia nepravomirnoi vyhody za kryminalnym pravom Ukrainy [Liability for accepting an offer, promise or receiving an illegal benefit under the criminal law of Ukraine]: dys. ... d-ra filosofii: 12.00.08. Kyiv. 203 s. [in Ukrainian].

16. Pro vnesennia zmin do statti 111-1 Kryminalnogo kodeksu Ukrainy shchodo vdoskonalennia kryminalnoi vidpovidalnosti za kolaboratsiinu [On Amendments to Article 111-1 of the Criminal Code of Ukraine on Improving Criminal Liability for Collaborative]: projekt Zakonu Ukrainy vid 26.09.2022 r. № 8077. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/40531> [in Ukrainian].

Vashchuk Olena

(Kyiv University of Law of the NAS of Ukraine, Kyiv)

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

CRIMINAL LEGAL QUALIFICATION OF OFFENSES COMMITTED BY AN AUDITOR AS A SPECIAL SUBJECT OF A CRIMINAL OFFENSE

The article examines the specifics of the criminal-legal qualification of offenses committed by an auditor as a special subject of a criminal offence. The classification of a criminal offense is important, as it is used to accurately characterize the committed act. The difference between the activities of an auditor, a state auditor and an environmental auditor is only in the scope of powers and forms of payment for their actions, but the legal consequences of their actions are the same.

The Criminal Code of Ukraine provides for the responsibility of the auditor for the intentional violation of the requirements of the anti-legalization legislation (Article 209-1), for the intentional disclosure of professional secrets in the capital markets or organized commodity markets (Article 232), for the illegal use of insider information (Article 232-1), for drawing up or issuance of official documents (Article 358) and for violating the requirements of anti-corruption legislation (Article 365-2, Article 368-4), however, in Ukraine criminal liability is almost never applied to the auditor.

In addition, the auditor can perform organizational and managerial or administrative and economic functions. In this regard, the head of the audit firm performs organizational and administrative (regarding the firm's employees) and administrative and economic (regarding the firm's property) functions and, in this part, is an official of a legal entity under private law – the subject of criminal offenses provided for by articles 364-1, 366, 367, 368-3, 370 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 or Art. 368-4 of the Criminal Code.

Key words: auditor; state auditor; environmental auditor; special subject, criminal law qualification.

Надіслано до редколегії 02.11.2022