

ПРОФЕСІЙНІ АУДИТОРСЬКІ ЗЛОЧИНИ: ПОНЯТТЯ ТА СИСТЕМА ЗЛОЧИНІВ

Проведено розмежування понять «аудит» та «аудиторська діяльність». Зроблено висновки, що професійні аудиторські злочини – це суспільно небезпечні винні діяння (дія або бездіяльність), які вчиняються аудитором та спрямовані на порядок суспільних відносин щодо кваліфікованого надання аудиторських послуг, що охороняються КК України, і полягають у порушенні професійних обов'язків. Класифіковано професійні аудиторські злочини.

Ключові слова: злочин, аудит, аудиторська діяльність, спеціальний суб'єкт злочину, професійні аудиторські злочини.

Vashchuk Olena. Professional audit crimes: concept and system of crimes

The study is devoted a distinction between the concepts of audit and auditing activities. Concluded that professional audit crimes are socially dangerous guilty acts (action or inaction) that committed by the auditor and aimed at the legal relations arising from the qualified provision of audit services, protected by criminal code, and are in violation of professional duties. Classified professional audit crimes.

Key words: crime, audit, auditing activities, special subject of crime, professional audit crimes.

Питання реалізації державної політики щодо протидії злочинності, особливо у сфері господарської діяльності, в умовах розбудови в Україні громадянського суспільства і правової держави, набувають особливої актуальності та стають предметом підвищеної уваги з боку як громадян нашої держави, так і численних міжнародних антикорупційних організацій. Саме тому в сучасних умовах актуальним стає питання кримінальної відповідальності аудитора як спеціального суб'єкта злочину.

У науковій літературі зустрічаються різні точки зору щодо визначення понять «аудит» та «аудиторська діяльність». В. Я. Савченко визначає аудит як вид підприємницької діяльності аудиторів або аудиторських фірм, які покликані захищати інтереси власників, інвесторів, держави [1, с. 9].

В. Є. Труш висловлює думку, що аудиторська діяльність ширша і передбачає практичне виконання як аудиту, так і аудиторських послуг [2, с. 4].

В. Є. Слюсаренко відзначає, що сучасний аудит – це особлива організаційна форма економічного контролю [3, с. 9].

О. А. Петрик також розглядає аудит як форму незалежного контролю звітності та діяльності суб'єктів господарювання [4, с. 8].

А. О. Баранова визначає аудиторську діяльність як підприємницьку діяльність зі здійснення незалежних позаповідомчих перевірок фінансової звітності [5, с. 24].

На думку М. Т. Білухи, аудит слід включати до системи фінансово-господарського контролю як окремий вид фінансового контролю [6, с. 98].

Л. А. Савченко пропонує визначати аудит як консультативно-дорадчу діяльність, що має відповідну мету та здійснюється на основі відповідних стандартів, інших нормативних документів аудиторськими фірмами (приватними аудиторами), державними органами, їх підрозділами (державними аудиторами), а також внутрішніми аудиторськими службами підконтрольних суб'єктів [7, с. 99].

Інші вчені визначають аудит як необхідну, своєрідну експертизу бізнесу, фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання, за допомогою якої визначаються критерії достовірності показників фінансової звітності та ведення обліку й аналізу [8, с. 19].

Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» визначає аудиторську діяльність як незалежну професійну діяльність аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, зареєстрованих у Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, з надання аудиторських послуг. А аудит фінансової звітності – як аудиторську послугу з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності юридичної особи (ст. 1) [9].

Отже, поняття «аудиторська діяльність» включає поняття аудиту, який є аудиторською послугою з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності. Аудит спрямований на перевірку та підтвердження достовірності інформації, а рекомендації, які надаються при цьому, повинні стосуватися виправлення помилок та недоліків з метою їх попередження в майбутньому.

Вчені також звертають увагу на наявність паралельно двох аудитів – державного і недержавного. Так, О. А. Музика-Стефанчук та Ю. А. Михальський розрізняють аудит державний та недержавний, перший при цьому має характеристики відносної незалежності та об'єктивності на відміну від недержавного, а також, в свою чергу, піддається контролю з боку державних органів фінансового контролю [10, с. 270].

Л. Л. Кінашук, навпаки, вважає, що аудит за своєю сутністю не може бути державним, оскільки державний контроль – це регламентована нормами права діяльність державних органів влади та управління, спрямована на забезпечення дотримання всіма суб'єктами господарювання законів та інших нормативно-правових актів. Він створює підґрунтя для управлінських рішень, що, у свою чергу, сприяє підвищенню ефективності діяльності управлінського апарату [11, с. 131].

На думку Л. А. Савченко, має існувати комплексне визначення аудиту, яке охопить всі його різновиди: державного (зовнішнього) аудиту, недержавного аудиту та внутрішнього аудиту. Це дасть змогу визначити і місце аудиту в системі фінансового контролю [7, с. 99].

ГК України визначає аудит фінансової звітності як аудиторську послугу з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності юридичної особи або представництва іноземного суб'єкта господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність, з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам.

Державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю і полягає у здійсненні перевірки та аналізу фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання

державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю (ст. 363) [12].

Таким чином, державний аудит є різновидом державного фінансового контролю, який захищає інтереси держави та здійснює контроль за використанням державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, а недержавний аудит є аудиторською послугою з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності, яка призначена для захисту інтересів суб'єктів господарської діяльності.

Слід зазначити, що дослідження аудитора як спеціального суб'єкта злочину комплексно не здійснювалося. Тому визначимо поняття цієї групи злочинів та встановимо, які з посягань належать до неї.

Для професійних аудиторських злочинів характерні такі ознаки:

- вчинення злочину спеціальним суб'єктом – аудитором;
- спрямованість злочину на встановлений порядок суспільних відносин щодо кваліфікованого надання аудиторських послуг, що охороняються КК України;
- порушення аудитором порядку виконання своїх професійних обов'язків.

Отже, професійні аудиторські злочини – це суспільно небезпечні винні діяння (дія або бездіяльність), які вчиняються аудитором, та спрямовані на встановлений порядок суспільних відносин щодо кваліфікованого надання аудиторських послуг, що охороняються КК України, і полягають у порушенні професійних обов'язків.

З'ясувавши поняття професійних аудиторських злочинів, визначимо, які злочини можуть бути включені до цієї групи.

У Кримінальну кодексі відсутні склади злочинів, у яких аудитор був би єдиним суб'єктом. Це свідчить про те, що на даний час законодавцем не виявлено можливості вчинення аудитором кримінально-протиправних посягань тільки на порядок здійснення аудиторської діяльності.

КК України визначає кримінальне правопорушення як передбачене Кодексом суспільно небезпечне винне діяння (дія або бездіяльність), вчинене суб'єктом кримінального правопорушення (ст. 11) [13].

Аудитор визначений як спеціальний суб'єкт у таких диспозиціях статей КК України: незаконне використання інсайдерської інформації (ст. 2321); підроблення документів, печаток, штампів та бланків, збут чи використання підроблених документів, печаток, штампів (ч. 2, ч. 3 ст. 358); зловживання повноваженнями особами, які надають публічні послуги (ст. 3652); підкуп особи, яка надає публічні послуги (ч. 3, ч. 4 ст. 3684).

Аудитор також є спеціальним суб'єктом умисного порушення вимог законодавства про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення (ст. 2091). В диспозиції цієї статті відсутня вказівка на відповідного спеціального суб'єкта, проте це впливає з іншого нормативно-правового акту.

Так, відповідно до п. 7 ч. 2 ст. 6 Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» спеціально визначеними суб'єктами первинного фінансового моніторингу є суб'єкти аудиторської діяльності [14].

Закон зобов'язує аудитора повідомляти спеціально уповноважений орган про фінансові операції, зокрема, якщо сума, на яку здійснюється кожна із них, дорівнює чи перевищує 400 тисяч гривень: щодо політично значущих осіб, членів їх сімей та/або осіб, пов'язаних з політично значущими особами; фінансові операції із переказу коштів за кордон; фінансові операції з готівкою; а також підозрілі фінансові операції (діяльність) або спроби їх проведення незалежно від суми, на яку вони(а) проводяться (ч. 2 ст. 8) [14].

З'ясувавши коло кримінальних правопорушень, в яких аудитор визначений спеціальним суб'єктом, спробуємо їх класифікувати.

КК України поділяє кримінальні правопорушення на кримінальні проступки та злочини. Кримінальним проступком є передбачене Кодексом діяння (дія чи бездіяльність), за вчинення якого передбачене основне покарання у виді штрафу в розмірі не більше трьох тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або інше покарання, не пов'язане з позбавленням волі.

Злочини поділяються на нетяжкі, тяжкі та особливо тяжкі. Нетяжким злочином є передбачене Кодексом діяння (дія чи без-

діяльність), за вчинення якого передбачене основне покарання у виді штрафу в розмірі не більше десяти тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або позбавлення волі на строк не більше п'яти років.

Тяжким злочином є передбачене Кодексом діяння (дія чи бездіяльність), за вчинення якого передбачене основне покарання у виді штрафу в розмірі не більше двадцяти п'яти тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або позбавлення волі на строк не більше десяти років. Ступінь тяжкості злочину визначається виходячи зі строку покарання у виді позбавлення волі, передбаченого за відповідний злочин (ст. 12) [13].

Виходячи з цього є всі підстави класифікувати кримінальні правопорушення, в яких аудитор визначений спеціальним суб'єктом, за цим критерієм.

Так, у ст. 209¹ санкція ч. 1 визначає це кримінальне правопорушення як кримінальний проступок, а ч. 2 зазначеної статті – як нетяжкий злочин. У ст. 232¹ санкція ч. 1, ч. 2, ч. 3 та ч. 4 визначає це кримінальне правопорушення як нетяжкий злочин. У ст. 358 санкція ч. 2 визначає це кримінальне правопорушення як кримінальний проступок, а ч. 3 зазначеної статті – як нетяжкий злочин. У ст. 365² санкція ч. 1 та ч. 2 визначає це кримінальне правопорушення як нетяжкий злочин, а ч. 3 зазначеної статті – як тяжкий злочин. У ст. 368⁴ санкція ч. 3 визначає це кримінальне правопорушення як нетяжкий злочин, а ч. 4 зазначеної статті – як тяжкий злочин [13].

За об'єктом кримінально-правової охорони злочини можуть бути поділені на такі види: злочини у сфері господарської діяльності, що вчиняються аудитором (ч. 2 ст. 209¹, ст. 232¹); злочини проти авторитету органів державної влади, органів місцевого самоврядування, об'єднань громадян та злочини проти журналістів, що вчиняються аудитором (ч. 3 ст. 358); злочини у сфері службової діяльності та професійної діяльності, пов'язаної з наданням публічних послуг, що вчиняються аудитором (ст. 365², ч. 3, ч. 4 ст. 368⁴).

За формами вчинення суспільно небезпечного діяння: професійні аудиторські злочини, що вчиняються тільки шляхом дії (ч. 2 ст. 209¹, ст. 232¹, ч. 3 ст. 358 та ч. 3, ч. 4 ст. 368⁴); професійні аудиторські злочини, що вчиняються як шляхом дії, так і шляхом бездіяльності (ст. 365²).

За наявністю суспільно небезпечних наслідків: професійні аудиторські злочини, які мають формальний склад (ч. 3 ст. 358, ч. 3, ч. 4 ст. 3684); професійні аудиторські злочини, які мають матеріальний склад (ч. 2 ст. 209¹, ст. 232¹, ст. 365²).

Залежно від ступеня вираженості у кримінально-правовій нормі ознак аудитора: злочини, в диспозиціях статей яких передбачено, що їх може вчинити аудитор (ст. 232¹, ч. 3 ст. 358, ст. 365², ч. 3, ч. 4 ст. 3684); злочини, в диспозиціях статей яких немає вказівки на те, що вони можуть бути вчинені аудитором, однак тлумачення інших норм однозначно приводить до висновку про те, що злочин може бути вчинений аудитором (ч. 2 ст. 209¹).

Таким чином, серед кримінальних правопорушень, які передбачені у законі про кримінальну відповідальність, доцільно виділити професійні аудиторські злочини з урахуванням специфіки суб'єкта їх вчинення. Професійні аудиторські злочини – це суспільно небезпечні винні діяння (дія або бездіяльність), які вчиняються аудитором, та спрямовані на встановлений порядок суспільних відносин щодо кваліфікованого надання аудиторських послуг, що охороняються КК України, і полягають у порушенні професійних обов'язків.

Професійні аудиторські злочини за ступенем тяжкості поділяються на нетяжкі та тяжкі. Враховуючи наведену класифікацію професійних аудиторських злочинів, можна запропонувати певний алгоритм, який може бути врахований під час їх кваліфікації: по-перше, необхідно встановити, якому об'єкту кримінально-правової охорони заподіяна шкода в результаті вчинення злочину; по-друге, визначити, чи є особа аудитором, а також встановити обсяг його повноважень; по-третє, виявити, в чому виражається суспільно небезпечне діяння та які наслідки воно спричинило.

1. Савченко В. Я. Аудит: навч. посіб. Київ: КНЕУ, 2006. 322 с.
2. Організація і методика аудиту підприємницької діяльності: навч.-метод. посіб. / Труш В. Є., Калінська Т. А., Алексеева Т. А., Дмитрієнко І. О. Херсон: Олді-плюс, 2010. 149 с.
3. Слюсаренко В. Є. Аудит: сучасний стан та перспективи розвитку в Україні: монографія. Ужгород: УжНУ, 2014. 200 с.
4. Аудит: підруч. / О. А. Петрик та ін. Київ: КНЕУ, 2015. 498 с.
5. Баранова А. О. Аудит: навч. посіб. Харків: ХДУХТ, 2017. 246 с.
6. Білуха М. Т., Микитенко Т. В. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит: підруч. Київ: Українська академія оригінальних ідей, 2005. 888 с.
7. Савченко Л. А. Фінансовий контроль, аудит, бухгалтерський облік – основні категорії

фінансово-контрольного права. *Публічне право*. 2016. № 4 (24). С. 96-101.

8. Аудит: підруч. 4-те вид. доп. і перероб. / Брадул О. М., Шепелюк В. А., Ільїна С. Б., Юнацький М. О., Хорошенко А. П., Брадул Т. В. Київ: Вид-во Ліра-К, 2019. 324 с.

9. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19/ed20200701>.

10. Музика-Стефанчук О. А., Михальський Ю. А. Питання аудиту діяльності банків у контексті євроінтеграційних процесів в Україні. *Наука і правоохорона*. 2016. № 3 (33). С. 268-274.

11. Кінашук Л. Л. Організація та правове регулювання аудиторської діяльності в системі фінансового контролю в Україні: дис. ... д-ра юрид. наук. Київ, 2013. 538 с.

12. Господарський кодекс України: Закон України від 16.01.2003 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.

13. Кримінальний кодекс України: Закон України від 05.04.2001 р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14>.

14. 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. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/361-20#n831>.

References:

1. Savchenko V. Ya. *Audit: navch. posib.* Kyiv: KNEU, 2006. 322 s.

2. Orhanizatsiia i metodyka audytu pidpriemnytskoi diialnosti: navch.-metod. posib. / Trush V. Ye., Kalinska T. A., Aleksieieva T. A., Dmytrienko I. O. Kherson: Oldi-plus, 2010. 149 s.

3. Sliusarenko V. Ye. *Audit: suchasnyi stan ta perspektyvy rozvytku v Ukraini: monohrafiia.* Uzhhorod: UzhNU, 2014. 200 s.

4. *Audit: pidruch.* / O. A. Petryk ta in. Kyiv: KNEU, 2015. 498 s.

5. Baranova A. O. *Audit: navch. posib.* Kharkiv: KhDUKht, 2017. 246 s.

6. Bilukha M. T., Mykytenko T.V. *Finansovyi control: teoriia, reviziia, audit: pidruch.* Kyiv: Ukrainska akademiia oryhinalnykh idei, 2005. 888 s.

7. Savchenko L. A. *Finansovyi control, audit, bukhhaltenskyi oblik – osnovni katehorii finansovokontrolnoho prava. Puvlichne parvo.* 2016. № 4 (24). С. 96-101.

8. *Audit: pidruch. 4-te vyd. dop. i pererob.* / Bradul O. M., Shepeliuk V. A., Ilyina S. B., Yunatskyi M. O., Khorosheniuk A. P., Bradul T. V. Kyiv: Vyd-vo Lira-K, 2019. 324 s.

9. Pro audit finansovoi zvitnosti ta audytorsku diialnist: Zakon Ukrainy vid 21.12.2017 r. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19/ed20200701>.

10. Muzyka-Stefanchuk O. A., Mykhalskyi Yu. A. Pytannia audytu diialnosti bankiv u konteksti yevrointegratsiinyh protsesiv v Ukraini. *Nauka i pravoohorona*. 2016. № 3 (33). С. 268-274.

11. Kinashchuk L. L. Orhanizatsiia ta pravove rehuliuвання audytorskoi diialnosti v systemi finansovoho kontroliu v Ukraini. dys. ... d-ra yuryd. nauk. Kyiv, 2013. 538 s.

12. Hospodarskyi kodeks Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 16.01.2003 r. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.

13. Kryminalnyj kodeks Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 05.04.2001 r. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14>.

14. Pro zapobihannia ta protydyii lehalizatsii (vidmyvanniu) dokhodiv, oderzhanykh zlochynnym shliakhom, finansuvanniu teroryzmu ta

finansuvanniu rozpovsiudzhennia zbroi masovoho znyschennia: Zakon Ukrainy vid 06.12.2019 r. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/361-20#n831>.

Vashchuk Olena. Professional audit crimes: concept and system of crimes

The study is devoted a distinction between the concepts of audit and auditing activities. Audit is an audit service to verify accounting data and financial statements. Audit aims to verify the accuracy of the information, and the recommendations provided should be to correct errors and deficiencies in order to prevent them in the future. Auditing is an independent professional activity of auditors and auditing entities, which registered in the Register of auditors and audit entities for the provision of audit services.

Professional audit crimes characterized by the following features: the commission of a crime by a special entity – the auditor; the focus of the crime on the established regulation of public relations regarding the qualified provision of audit services protected by the Criminal Code; violation by the auditor of the procedure for performing his or her professional duties.

Concluded that professional audit crimes are socially dangerous guilty acts (action or inaction) that committed by the auditor and aimed at the legal relations arising from the qualified provision of audit services, protected by Criminal Code, and are in violation of professional duties. Professional audit crimes divided into minor and serious crimes.

The auditor defined as a special subject of the following crimes: illegal use of insider information; forgery of documents, seals, stamps and forms, sale or use of forged documents, seals, stamps; abuse of power by persons providing public services; bribery of a person providing public services and intentional violation of the requirements of the legislation on prevention and counteraction to legalization (laundering) of proceeds from crime, financing of terrorism and financing of proliferation of weapons of mass destruction.

To qualify a crime, it is necessary to determine which object of criminal law protection received harm and to establish that auditor did it.

Key words: crime, audit, auditing activities, special subject of crime, professional audit crimes.