



**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](mailto:vashuk.olena25@gmail.com)

## КРИМІНАЛЬНА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА ЗА ПІДРОБЛЕННЯ ОФІЦІЙНИХ ДОКУМЕНТІВ

У статті здійснено дослідження підстав притягнення до кримінальної відповідальності аудитора за підроблення офіційних документів. У зв'язку з проведенням агресивної війни росії проти України та з метою виконання вимог чинного законодавства аудитор зобов'язаний перевірити результати проведеного первинного фінансового моніторингу станом на дату прийняття клієнта, зокрема, встановити кінцевого бенефіціарного власника клієнта. Проте відомості про наявність або відсутність кінцевого бенефіціарного власника клієнта аудитором ніде не фіксуються, оскільки закон не зобов'язує аудитора зазначати про це в аудиторському звіті.

**Ключові слова:** аудитор, офіційний документ, кінцевий бенефіціарний власник

### ВСТУП

Ст. 358 Кримінального кодексу (КК) України передбачає відповідальність за підроблення документів, печаток, штампів та бланків, збут чи використання підроблених документів, печаток, штампів. Кримінальним проступком є складання чи видача аудитором завідомо підроблених офіційних документів, які посвідчують певні факти, що мають юридичне значення (ч. 2 ст. 358 КК) [1]. Проте в Україні відсутня відповідна судова практика. Окремі питання кримінальної відповідальності осіб, які здійснюють професійну діяльність, пов'язану з наданням публічних послуг, досліджували Р.О. Ніколенко, О.С. Перешивко, М.В. Рябенко, Ю.І. Шиндель та ін.

**МЕТА** статті – встановлення підстав притягнення аудитора до кримінальної відповідальності за підроблення офіційних документів та визначення шляхів удосконалення чинного законодавства.

### МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

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

### РЕЗУЛЬТАТИ.

У науково-практичному коментарі КК за редакцією М.І. Копотуна об'єктом кримінального правопорушення, передбаченого ст. 358 КК, визначено встановлений законодавством порядок обігу і використання офіційних та деяких приватних документів, який забезпечує нормальну діяльність підприємств, установ, організацій незалежно від форми власності, а також права і законні інтереси громадян, порядок документального посвідчення фактів, які мають юридичне значення [2, с. 596].

В.Я. Тацій замість терміну «завідомо підроблені офіційні документи» використовує термін «неправдиві документи», під складанням яких розуміє повне виготовлення документа, який містить інформацію, що не відповідає дійсності. Водночас форма та реквізити документа відповідають необхідним вимогам. Видача неправдивих документів означає надання фізичним або юридичним особам такого документа, зміст якого повністю або частково не відповідає дійс-

ності та який був складений або службовою особою, яка його видала, або іншою службовою особою [3, с. 540].

На думку О.О. Дудорова, складання підробленого офіційного документа – це створення (виготовлення) документа, який будучи правильно оформленим зовні, містить відомості, що повністю або частково не відповідають дійсності. Видача підробленого офіційного документа означає передачу документа заінтересованій особі, вчинену як тим хто цей документ склав чи підробив, так і тим працівником юридичної особи, іншим спеціальним суб'єктом, вказаним у ч. 2 ст. 358 КК [4, с. 1112].

Отже, в науковій літературі під складанням завідомо підробленого офіційного документа розуміється створення документа, який будучи правильно оформленим зовні, містить відомості, що повністю або частково не відповідають дійсності, а видачею – є передача офіційного документа заінтересованій особі.

Проект нового КК передбачає відповідальність за фальсифікацію офіційного документа, його видання, передавання чи використання. Так, особа, яка: 1) сфальсифікувала офіційний документ з метою використання його підроблювачем чи іншою особою, 2) видала сфальсифікований офіційний документ, 3) передала такий сфальсифікований документ або 4) використала його, – вчинила злочин 1 ступеня (ст. 5.8.4.) [5].

Проект нового КК використовує дієприкметник «сфальсифікований», який є синонімом дієприкметника «підроблений». Водночас цією статтею не охоплюється внесення до офіційних документів неповної інформації.

Варто зазначити, що в Єдиному державному реєстрі судових рішень за останні 5 років немає жодного обвинувального вироку за ч. 2 ст. 358 КК стосовно аудитора.

03 березня 2022 р. Верховна Рада України прийняла Закон України «Про основні засади примусового вилучення в Україні об'єктів права власності російської федерації та її резидентів», яким здійснюється примусове вилучення в Україні об'єктів права власності російської федерації та її резидентів з мотивів суспільної необхідності (включаючи випадки, за яких це наголошено вимагається військовою необхідністю) (ч. 1

ст. 2) [6].

30 березня 2022 р. Міністерство фінансів України звернулося із відповідним запитом до суб'єктів аудиторської діяльності як до суб'єктів первинного фінансового моніторингу, які на відміну від фінансових компаній і банків мають доступ до первинних документів, інформації та даних своїх клієнтів, яка може вказувати на активи, що належать особам, які організують, забезпечують, а також провокують проведення агресивної війни росії відносно України як на території України так і за її межами.

Відповідно до п. 8 ч. 2 ст. 8 Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення», аудитор зобов'язаний повідомляти Держфінмоніторинг, зокрема, 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 суб'єктом первинного фінансового моніторингу в результаті здійснення належної перевірки клієнта [7].

Проте відомості про наявність або відсутність відповідних розбіжностей аудитором ніде не фіксуються, оскільки закон не зобов'язує аудитора зазначати про це в аудиторському звіті.

На виконання вимог Закону України «Про основні засади примусового вилучення в Україні об'єктів права власності російської федерації та її резидентів», а також вимог антилегалізаційного законодавства, пропонуємо внести відповідні зміни до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», які зобов'язують аудитора зазначати в аудиторському звіті відомості про кінцевого бенефіціарного власника юридичної особи або його відсутність, а саме у пп. 1 ч. 3 ст. 14 Закону слова «повне найменування юридичної особи» замінити словами «повне найменування юридичної особи, а також її кінцевого бенефіціарного власника або його відсутність».

М.В. Рябенко висловлює думку, що ч. 2 ст. 358 КК не охоплюються внесення до документів неправдивих відомостей, інше їх підроблення, тому дослідник пропонує кримінальну відповідальність за підроблення документів, вчинене особою, яка здійснює професійну діяльність, передбачити у розд. XVII Особливої частини КК, оскільки це діяння посягає на ті ж суспільні відносини, що й інші злочини, що містяться у ньому. Окрім того, таке вирішення питання зніме ті проблеми, які існують у тлумаченні ч. 2 ст. 358 КК, а отже, у кримінально-правовій кваліфікації.

Враховуючи структуру розд. XVII Особливої частини КК, відповідна норма могла б бути розміщеною у ст. 366<sup>2</sup> під назвою «Підроблення документів особою, яка надає публічні послуги», а ч. 1 ст. 366<sup>2</sup> дослідник пропонує викласти в наступній редакції.

1. Складання, видача особою, яка здійснює професійну діяльність з надання публічних послуг, завідомо неправдивих офіційних документів, внесення до офіційних документів завідомо неправдивих відомостей, інше підроблення офіційних документів [8].

Підтримуємо позицію М.В. Рябенка, оскільки під-

роблення документів особою, яка здійснює професійну діяльність, пов'язану з наданням публічних послуг, посягає на встановлений порядок суспільних відносин, що охороняється нормами розд. XVII Особливої частини КК.

Водночас вважаємо, що запропонована М.В. Рябенком нова редакція ст. 366<sup>2</sup> КК є недостатньо вдалою, оскільки передбачає відповідальність лише за внесення до офіційних документів завідомо неправдивих відомостей та не передбачає відповідальності за внесення до офіційних документів неповної інформації. Так, наприклад, аудитор за внесення до аудиторського звіту неповної, але правдивої інформації, тобто інформації, яка має бути внесена до звіту відповідно до вимог закону, не буде підлягати кримінальній відповідальності.

Крім того, Законом України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо встановлення відповідальності за декларування недостовірної інформації та неподання суб'єктом декларування декларації особи, уповноваженої на виконання функцій держави або місцевого самоврядування» доповнено КК ст.ст. 366<sup>2</sup> та 366<sup>3</sup>, а ст. 366<sup>1</sup> було виключено [9]. Враховуючи вищезазначене, пропонуємо КК доповнити ст. 366<sup>1</sup>, виклавши її назву та диспозицію у такій редакції.

*Стаття 366<sup>1</sup>.* Підроблення документів особою, яка здійснює професійну діяльність, пов'язану з наданням публічних послуг.

1. Складання та/або видача особою, яка здійснює професійну діяльність, пов'язану з наданням публічних послуг, завідомо неправдивих офіційних документів, внесення до офіційних документів неповної або завідомо неправдивої інформації, інше підроблення офіційних документів.

Відповідно до з ч. 2 ст. 358 КК необхідно виключити осіб, які здійснюють професійну діяльність, пов'язану з наданням публічних послуг, та доповнити п. 1 примітки до ст. 358 КК вказівкою на ст. 366<sup>1</sup> КК.

Аудитор за результатами проведеного аудиту фінансової звітності (консолідованої фінансової звітності) складає та видає підписаний ним аудиторський звіт відповідно до міжнародних стандартів аудиту та вимог закону [10]. Крім того, державний аудитор за результатами виконаного державного фінансового аудиту формує та підписує звіт про результати аудиту [11]. Екологічний аудитор за результатами виконаного екологічного аудиту складає та засвідчує підписом і печаткою висновок екологічного аудиту, який є професійною оцінкою об'єкта екологічного аудиту [12].

Суспільна небезпека діяння, передбаченого ст. 358 КК, визначається тим, що воно порушує встановлений порядок документального посвідчення фактів, які мають юридичне значення, а також порядок здійснення професійної діяльності, пов'язаної з наданням публічних послуг.

Кримінальне правопорушення може бути вчинене аудитором тільки шляхом дії, а саме: у разі складання та видачі підписаного ним офіційного документа, який, будучи правильно оформленим зовні, містить відомості, що повністю або частково не відповідають дійсності. Кваліфікуючими ознаками кримінального правопорушення є вчинення його повторно або за поперед-

ньою змовою групою осіб (ч. 3 ст. 358 КК).

Повторним є вчинення двох або більше кримінальних правопорушень, передбачених тією самою статтею або частиною статті Особливої частини КК. Кримінальне правопорушення визнається вчиненим за попередньою змовою групою осіб, якщо його спільно вчинили декілька осіб (дві або більше), які до початку кримінального правопорушення, домовилися про спільне його вчинення (ч. 2 ст. 28, ч. 1 ст. 32 КК) [1].

В.Я. Тацій суб'єктивну сторону кримінального правопорушення, передбаченого ч. 2 ст. 358 КК, характеризує прямим умислом, а також наявністю спеціальної мети – використати або збути підроблене посвідчення або інші офіційні документи; збути виготовлені підроблені офіційні печатки, штампи чи бланки [3, с. 540].

На думку О.О. Дудорова, суб'єктивна сторона злочину характеризується прямим умислом. Складання і видача завідомо підробленого офіційного документа відповідним суб'єктом визнаються злочином незалежно від мети, яку переслідувала винна особа [4, с. 1115].

Підтримуємо позицію О.О. Дудорова та вважаємо, що аудитор може вчинити кримінальне правопорушення, передбачене ч. 2 ст. 358 КК, тільки з прямим умислом

незалежно від мети, яку він переслідував. Зміст умислу визначається психічним ставленням аудитора до суспільно небезпечної дії.

Санкція ч. 2 ст. 358 КК передбачає покарання у виді штрафу до двохсот неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або арешт на строк від трьох до шести місяців, або обмеження волі на строк до трьох років. Дії, вчинені повторно або за попередньою змовою групою осіб, караються обмеженням волі на строк до п'яти років або позбавленням волі на той самий строк.

## ВИСНОВКИ

Отже, ст. 358 КК передбачає відповідальність аудитора за складання чи видачу завідомо підроблених офіційних документів, які посвідчують певні факти, що мають юридичне значення, проте в Україні відсутня відповідна судова практика. На виконання вимог Закону України «Про основні засади примусового вилучення в Україні об'єктів права власності російської федерації та її резидентів», а також вимог антилегалізаційного законодавства запропоновано внести зміни до КК та Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

## 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. Науково-практичний коментар Кримінального кодексу України / за заг. ред. І.М. Копотуна. Київ, 2020. 864 с.
3. Кримінальне право України: особлива частина / В.Я. Тацій та ін. Харків, 2020. 768 с.
4. Науково-практичний коментар Кримінального кодексу України / за ред. М.І. Мельника, М.І. Хавронюка. Київ, 2018. 1368 с.
5. Проект нового Кримінального кодексу України (станом на 14.07.2022 р.) URL: <https://newcriminalcode.org.ua/upload/media/2022/05/19/kontrolnyj-proekt-kk-18-05-2022.pdf>
6. Про основні засади примусового вилучення в Україні об'єктів права власності російської федерації та її резидентів : Закон України від 03.03.2022 р. № 2116-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2116-20#Text>
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>.
8. 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.
9. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо встановлення відповідальності за декларування недостовірної інформації та неподання суб'єктом декларування декларації особи, уповноваженої на виконання функцій держави або місцевого самоврядування: Закон України від 04.12.2020 р. № 1074-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1074-20#n16>
10. 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>
11. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання : постанова Кабінету Міністрів України від 27.03.2019 р. № 252. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/252-2019-п#Text>
12. Про екологічний аудит: Закон України від 24.06.2004 р. № 1864-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1862-15#Text>

## 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. Scientific and practical commentary on the Criminal Code of Ukraine / ed. I.M. Kopotun. Kyiv, 2020. 864 p. (in Ukrainian).
3. Criminal law of Ukraine: Special part: textbook / V.Ya. Tatsii et al. Kharkiv, 2020. 768 p. (in Ukrainian).
4. Scientific and practical commentary on the Criminal Code of Ukraine / ed. M.I. Melnyk, M.I. Khavroniuk. Kyiv, 2018. 1368 p. (in Ukrainian).
5. Draft of the new Criminal Code of Ukraine (as of July 14, 2022). URL: <https://newcriminalcode.org.ua/upload/media/2022/05/19/kontrolnyj-proekt-kk-18-05-2022.pdf> (in Ukrainian).
6. On the main principles of forced seizure in Ukraine of objects of property rights of the Russian Federation and its residents: Law of Ukraine dated 03.03.2022 № 2116-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2116-20#Text> (in Ukrainian).
7. On the prevention and countermeasures against the legalization (laundering) of criminal proceeds, the financing of terrorism and the financing of the proliferation of weapons of mass destruction: Law of Ukraine dated 06.12.2019 № 361-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1702-18> (in Ukrainian).

8. Riabenko M.V. Criminal law protection of professional activity related to the provision of public services: diss. ... PhD in legal sciences: 12.00.08. Kyiv, 2016. 267 p. (in Ukrainian).

9. On the introduction of amendments to some legislative acts of Ukraine regarding the establishment of responsibility for the declaration of false information and the failure of the subject of the declaration to submit a declaration of a person authorized to perform the functions of the state or local self-government: Law of Ukraine dated 04.12.2020 № 1074-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1074-20#n16> (in Ukrainian).

10. 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/ed20171221> (in Ukrainian).

11. On approval of the Procedure for the State Audit Service and its interregional territorial bodies to conduct state financial audits of business entities: resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine dated 27.03.2019 № 252. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/252-2019-п#Text> (in Ukrainian).

12. 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).

**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](mailto:vashuk.olena25@gmail.com)

### CRIMINAL LIABILITY OF THE AUDITOR FOR FALSIFICATION OF OFFICIAL DOCUMENTS

*The paper examines the reasons for bringing the auditor to criminal liability for forging official documents. In connection with Russia's aggressive war against Ukraine and in order to fulfill the requirements of the current legislation, the auditor is obliged to verify the results of the initial financial monitoring as of the date of acceptance of the client, in particular, to establish the ultimate beneficial owner of the client. However, the presence or absence of the ultimate beneficial owner of the client cannot be verified, since this information is not recorded by the auditor anywhere, because the law does not oblige the auditor to indicate this in the audit report. So, due to this gap in the legislation, the auditor will not be subject to criminal liability in case of non-compliance with these requirements.*

*Based on the results of the audit of financial statements (consolidated financial statements), the auditor prepares and issues an audit report signed by him in accordance with international auditing standards and the requirements of the law. In addition, the state auditor forms and signs a report on the results of the audit based on the results of the state financial audit. Based on the results of the environmental audit, the environmental auditor draws up and certifies with a signature and seal the conclusion of the environmental audit, which is a professional assessment of the object of the environmental audit.*

*A criminal offense can be committed by an auditor only through an action, namely: in the case of drawing up and issuing an official document signed by him, which, being properly designed on the outside, contains information that is completely or partially untrue. In order to fulfill the requirements of the current legislation, it is proposed to make changes to the Criminal Code of Ukraine and the Law of Ukraine «On the Audit of Financial Statements and Auditing Activities».*

**Keywords:** auditor, official document, ultimate beneficial owner