

8. Житлухина О.Г. Финансовые вложения как объекты учета / О.Г. Житлухина // Бухгалтерский учет. — 2010. — № 6. — С. 120.
9. Куттер М.И. Теория бухгалтерского учета : учебники / М.И. Куттер. — 2-е изд., перераб. и доп. — М. : Финансы и статистика, 2003. — 640 с.
10. Международные стандарты финансовой отчетности 2006. — М. : Аскери-АССА, 2006. — 1060 с.
11. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл ; пер. с англ. ; под ред. Я.В. Соколова. — М. : Финансы и статистика, 1993. — 496 с.
12. Палий В.Ф. Введение в теорию бухгалтерского учета / В.Ф. Палий, Я.В. Соколов. — М. : Финансы, 1979. — 304 с.
13. Википедия — свободная энциклопедия [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <https://ru.wikipedia.org/wiki>.

### Информация об авторе

*Житлухина Ольга Геннадьевна* — кандидат экономических наук, профессор, кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита, Дальневосточный федеральный университет, 690091, г. Владивосток, ул. Суханова, 8, e-mail: [accountlab@list.ru](mailto:accountlab@list.ru).

### Author

*Zhitlukhina Olga Gennadievna* — PhD in Economics, Professor, Department of Accounting, Analysis and Audit, Far Eastern Federal University, 8, Sukhanova St., Vladivostok, 690091, e-mail: [accountlab@list.ru](mailto:accountlab@list.ru).

УДК 657.1

**Т.И. Копылова,  
Е.К. Копылова**

Байкальский государственный университет,  
г. Иркутск

## МНИМЫЕ И ПРИТВОРНЫЕ ОБЪЕКТЫ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

В данной статье представлены основы квалификации мнимых и притворных сделок. Были рассмотрены нормы российского гражданского и бухгалтерского законодательства, касающиеся общих вопросов ничтожных сделок. А также описаны некоторые ситуации судебной и арбитражной практики по вопросу ничтожности мнимых и притворных сделок. Представленная статья содержит описание мер административной ответственности за ведение бухгалтерского учета мнимых и притворных объектов.

*Ключевые слова:* мнимые объекты, притворные объекты, административная ответственность, судебная практика, бухгалтерский учет мнимых объектов.

**T.I. Kopylova,  
E.K. Kopylova**  
Baikal State University,  
Irkutsk

## **THE IMAGINARY AND PRETENDED OBJECTS IN ACCOUNTING**

The article presents the basis of the qualification of the imaginary and pretended transactions. The author considers the norms of Russian civil and accounting legislation relating to general questions void transactions. The author describes some of the situations of the judicial and arbitration practice on the nullity of the imaginary and pretended transactions. The article contains a description of the measures of administrative responsibility for accounting imaginary and pretended objects.

*Keywords:* imaginary objects, pretended objects, administrative liability, litigation, accounting imaginary objects.

Тема исследования не вызывает сомнения в актуальности, поскольку в настоящее время бухгалтеры в практической деятельности все чаще используют механизм мнимых и притворных сделок с целью оптимизации налогообложения. Однако этот путь ошибочный, поскольку такого типа сделки должны быть признаны недействительными и, соответственно, не могут быть одним из вариантов налоговой оптимизации.

Вместе с тем в июле 2015 г. Минфин РФ выпустил официальную информацию аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам по отдельным вопросам в учете, на которые следует обратить внимание при осуществлении внешнего аудита. Данные методические рекомендации [6] содержат случаи, которые свидетельствуют о подкупе иностранных должностных лиц, признаках его или риске его возникновения. В частности, в пункте 6.3.10 методических рекомендаций указан один из таких случаев: наличие в бухгалтерском учете записей, отражающих сложные, запутанные факты хозяйственной жизни, которые могут иметь цели сокрытия мнимых и притворных сделок, отражения мнимых и притворных объектов бухгалтерского учета и искажения финансового положения или финансовых результатов деятельности аудируемого лица.

С 01.01.2014 г. вступили в силу изменения, внесенные в Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ, которые определили сущность мнимого и притворного объектов бухгалтерского учета.

Мнимым объектом бухгалтерского учета является несуществующий объект, отраженный в бухгалтерском учете лишь для вида (в том числе неосуществленные расходы, несуществующие обязательства, не имевшие места факты хозяйственной жизни). Под притворным объектом понимается объект, отраженный в бухгалтерском учете вместо другого объекта с целью прикрыть его (в том числе притворные сделки). Не являются мнимыми объектами бухгалтер-

ского учета резервы, фонды, предусмотренные законодательством РФ, и расходы на их создание. Определение названных понятий содержится в новой редакции ч. 2 ст. 10 Федерального закона «О бухгалтерском учете» [3].

Таким образом, не допускается принятие к бухгалтерскому учету имевшие место факты хозяйственной жизни, лежащие в основе мнимых и притворных сделок.

Отметим, что до изменений в Федеральном законе «О бухгалтерском учете», прямых указаний бухгалтерского законодательства на то, как поступать бухгалтерам с мнимыми и притворными сделками, не было. Ничтожные сделки упоминались только в ст. 170 Гражданского Кодекса РФ. В связи с этим бухгалтеры часто злоупотребляли этими объектами. Например, организация А приобретает здание склада у организации Б. С целью уменьшения налога на имущество между организациями А и Б заключается дополнительный неимущественный договор, например, договор оказания консультационных услуг. Таким образом, на сумму договора оказания услуг уменьшается сумма по договору приобретения здания склада. В итоге снижается стоимость здания и налоговая база по налогу на имущество. Это пример мнимой сделки.

При признании объекта мнимым или притворным, необходимо сделку признать ничтожной, аннулировать те налоговые последствия, к которым привело совершение сделки, и признать незаконное уклонение от уплаты налогов.

Для глубокого анализа сущности мнимых и притворных сделок обратимся к судебной практике, гражданскому законодательству, авторским точкам зрения.

Следует отметить, что термины «мнимая» и «притворная» сделки закреплены законодательно. В соответствии со ст. 170 «Недействительность мнимой и притворной сделок» части первой Гражданского Кодекса РФ [1] под мнимой сделкой понимается сделка, совершенная лишь для вида, без намерения создать соответствующие ей правовые последствия. Норма статьи определяет, что мнимая сделка признается ничтожной.

Норма ст. 170 так же определяет понятие притворной сделки — это сделка, которая совершена с целью прикрыть другую сделку, в том числе сделку на иных условиях.

Адекватная квалификация сделок, которая соответствует правовому смыслу, является одним из условий ведения бухгалтерского учета. По мнению А.П. Сергеева и Т.А. Терещенко [7], следует ввести отграничение сделок, совершенных в обход закона, от притворных и мнимых сделок. Авторы отмечают, что сделки в обход закона определяются в соответствии с нормами п. 1 ст. 10 Гражданского Кодекса РФ, т.е. не допускаются осуществление гражданских прав исключительно с намерением причинить вред другому лицу, действия в обход закона с противоправной целью, а также иное заведомо недобросовестное осуществление гражданских прав (злоупотребление правом). Примечательно, что понятие обхода закона зародилось еще в римском гражданском праве и впервые было описано в сборнике трудов авторитетных римских юристов — Дигестах Юстиниана. В общем смысле обход закона — это достижение результата вопреки публичным интересам посредством использования юридической

конструкции, которая прямо не предусмотрена и (или) не запрещена подразумеваемо строгой императивной нормой, что влечет неблагоприятные последствия для лица, совершившего обход закона. Таким образом, А.П. Сергеев и Т.А. Терещенко заключают вывод, что сделки, совершенные в обход закона, являются сделками с дефектным содержанием, а у притворных и мнимых сделок отсутствует основание, поскольку стороны вовсе не стремятся к достижению того правового результата, который должен возникнуть из данной сделки. Совершая мнимую или притворную сделку, стороны хотят создать видимость возникновения, изменения или прекращения гражданских прав и обязанностей, которые вытекают из этой сделки, и в этом смысле преследуют незаконную цель. В соответствии со ст. 173 Гражданского Кодекса РФ, мнимая и притворная сделки не отвечают признакам гражданско-правовой сделки.

Таким образом, обобщив полученные ранее выводы, отличия сделок в обход закона от мнимых и притворных заключается в следующем:

- сделки, совершенные в обход закона, направлены на достижение правового результата, имеют правовое основание и отражают волю сторон, их содержание незаконно и нарушает не только подразумеваемо императивную норму, но и публичный интерес;

- притворные и мнимые сделки законны по своему содержанию, но не имеют правового основания, поскольку воля не соответствует закреплённому в сделке волеизъявлению, присутствует видимость сделок, то есть нежелание сторон достичь того результата, на который сделка направлена.

Мельникова Ю.В. [5] обращает внимание на условия, при которых мнимые и притворные сделки считаются ничтожными, в частности:

- цель сделки должна быть признана противной основам правопорядка и нравственности, когда права и обязанности, к установлению которых стремились стороны при совершении сделки, противоречат основам правопорядка и нравственности;

- наличие хотя бы у одной из ее сторон умысла на нарушение основ правопорядка и нравственности посредством совершения данной сделки;

- исполнение сделки одной или обеими сторонами.

Мельникова Ю.В. справедливо отмечает, что имеются две сделки: прикрываемая и прикрывающая. Рассмотрим суть каждого вида. Прикрываемую сделку заключают стороны с намерением воспользоваться порождаемыми ею правами и обязанностями. Юридически такая сделка даже может быть законной, все зависит от того, соответствует ли она требованиям закона с точки зрения субъектного состава, содержания, формы. В случае если прикрываемая сделка ничего противозаконного в себе не содержит, то она действительна и порождает у сторон соответствующие права и обязанности.

Второй вид сделки — прикрывающая — призвана скрыть подлинный характер правоотношения, связывающего стороны. Прикрывающая сделка, равно как и мнимая, является ничтожной, поскольку сами стороны не придавали ей правового значения.

Рассмотрим ситуации о недействительности мнимых и притворных сделок в судебной и арбитражной практике. В табл. 1 и 2 обобщены случаи воз-

никновения мнимых и притворных сделок с позиций Верховного Суда РФ (далее — ВС РФ) и Высшего Арбитражного Суда РФ (далее — ВАС РФ).

Таблица 1

Примеры возникновения мнимых сделок

Ситуация	Решение	Основание
Договор залога векселя, заключенный одновременно с кредитным договором, является мнимой сделкой, если вексель в тот же день передан кредитору в качестве отступного	Если возврат кредита обеспечивался договором о залоге векселя, заключенным одновременно с кредитным договором, и тот же вексель в тот же день по соглашению об отступном передан кредитору в качестве отступного, это свидетельствует о том, что договор о залоге заключен лишь для вида, без намерения создать соответствующие ему правовые последствия. Следовательно, такой договор является мнимой сделкой согласно п. 1 ст. 170 ГК РФ	Постановление Президиума ВАС РФ от 09.12.1997 г. № 5246/97 Примечание. Акт принят до внесения изменений в ст. ст. 338, 341 ГК РФ в соответствии с Федеральным законом от 21.12.2013 г. № 367-ФЗ, а также в ст. 409 ГК РФ согласно Федеральному закону от 08.03.2015 г. № 42-ФЗ
Договор дарения доли в уставном капитале ООО может быть признан мнимой сделкой, если даритель фактически не утратил статуса участника, а одаряемый не обращался за защитой своих прав и не заявлял возражений	Договор дарения доли в уставном капитале хозяйственного общества может являться мнимой сделкой, если, несмотря на уведомление общества о дарении долей, фактическая передача долей одаряемому не произошла, даритель остался участником общества и реализует права, предусмотренные в ст. 8 Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью», а одаряемый не заявлял каких-либо возражений по поводу реализации дарителем правомочий собственника долей и не принимал мер по защите своего права	Постановление Президиума ВАС РФ от 13.12.2011 г. № 10467/11 по делу № А21-3566/2010
Сделки по отчуждению должником своего имущества с целью избежать обращения взыскания на такое имущество признаются мнимыми	Сделки по отчуждению своего имущества должником являются мнимыми, т.е. совершенными без намерения создать соответствующие юридические последствия, если они заключены с целью избежать возможного обращения взыскания на принадлежащее должнику имущество	Определение Верховного Суда РФ от 05.06.2012 г. по делу № 11-КГ12-3
Сделка признается мнимой, если во избежание обращения взыскания на имущество должника заключены договоры купли-продажи или доверительного управления и составлены акты о передаче данного имуще-	Мнимая сделка, т.е. сделка, совершенная лишь для вида, без намерения создать соответствующие ей правовые последствия, ничтожна (п. 1 ст. 170 ГК РФ). Следует учитывать, что стороны такой сделки могут также осуществить для вида ее формальное исполнение	Пункт 86 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 23.06.2015 г. № 25

Ситуация	Решение	Основание
ства, но за ним сохраняется контроль продавца (учредителя управления)	Например, во избежание обращения взыскания на движимое имущество должника заключены договоры купли-продажи или доверительного управления и составлены акты о передаче данного имущества, при этом за ним сохранен контроль соответственно продавца или учредителя управления	
Государственная регистрация перехода права собственности на недвижимое имущество не препятствует квалификации сделки по его отчуждению в качестве мнимой	В случае, когда стороны мнимой сделки для вида осуществили государственную регистрацию перехода права собственности на недвижимое имущество, это не препятствует квалификации такой сделки как ничтожной на основании п. 1 ст. 170 ГК РФ	Пункт 86 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 23.06.2015 г. № 25

Однако не все случаи можно классифицировать как мнимые сделки, например, невозможность исполнить договор поручительства при его заключении не свидетельствует о мнимости этой сделки и не означает, что у стороны договора и в дальнейшем не будет возможности удовлетворить требования кредитора (Определение Верховного Суда РФ от 26.01.2016 г. № 57-КГ15-15 (Судебная коллегия по гражданским делам)).

Таблица 2

### Примеры возникновения притворных сделок

Ситуация	Решение	Основание
Договор купли-продажи имущества может быть оспорен как притворная сделка, если стороны в действительности имели в виду залог имущества	Договор купли-продажи квартиры является притворной сделкой, если фактически между сторонами заключен договор займа с залогом имущества в виде спорной квартиры	Определение Верховного Суда РФ от 30.07.2013 г. № 18-КГ13-72
Передача имущества в качестве отступного в день заключения кредитного договора для погашения задолженности по тому же кредиту прикрывает сделку по продаже имущества	Соглашение об отступном, подписанное в день заключения кредитного договора одновременно с его исполнением, является притворной сделкой, поскольку фактически кредит еще не был использован. Таким образом, соглашение прикрывает сделку по продаже имущества, переданного в качестве отступного, и является ничтожным на основании п. 2 ст. 170 ГК РФ	Постановление Президиума ВАС РФ от 09.12.1997 г. № 5246/97 Примечание. Акт принят до внесения изменений в ст. 170 ГК РФ в соответствии с Федеральным законом от 07.05.2013 г. № 100-ФЗ, а также в ст. 409 ГК РФ согласно Федеральному закону от 08.03.2015 г. № 42-ФЗ
Если обязанность по уплате комиссии за ведение ссудного счета является периодической,	По общему правилу условие об уплате комиссии за ведение ссудного счета в силу п. 2 ст. 170 ГК РФ является притворным, если уплата производится пе-	Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 2 (2015) (утв. Прези-

Ситуация	Решение	Основание
а сумма определяется как процент от остатка задолженности заемщика перед банком на дату платежа, то такое условие является притворным	риодически, а сумма определяется как процент от остатка задолженности заемщика перед банком на дату платежа. В совокупности с условием о размере процентов на сумму займа (кредита) оно представляет собой договоренность сторон о плате за кредит. Воля сторон направлена на то, чтобы включить в кредитный договор условие о плате за предоставленный кредит, сформулированное таким образом. Закон, который запрещал бы включение подобного условия в кредитные договоры, заключаемые в сфере предпринимательской деятельности, отсутствует. Следовательно, данное (прикрываемое) условие договора не может быть признано недействительным, в связи с чем отсутствуют основания для возврата сумм комиссии за ведение ссудного счета, уплаченных заемщиком - юридическим лицом	диумом Верховного Суда РФ 26.06.2015 г.)

Однако последняя ситуация из табл. 2 не может быть квалифицирована как притворная сделка, если сумма комиссии за ведение ссудного счета не зависит от остатка задолженности заемщика перед банком.

Таким образом, на наш взгляд, основной трудностью для бухгалтера при квалификации сделок в бухгалтерском учете является определение их правовой основы и возможных последствий. На практике не всегда бухгалтер с максимальной точностью может определить, является ли той или иной факт хозяйственной жизни мнимой или притворной сделкой. Это происходит в основном из-за того, что бухгалтеру в силу специфики профессии приходится иметь дело с первичными учетными документами, из которых прямо не прослеживается ничтожность сделки.

Так в соответствии со ст. 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете» каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом и не допускается принятие к бухгалтерскому учету документов, которыми оформляются не имевшие места факты хозяйственной жизни, в том числе лежащие в основе мнимых и притворных сделок. Таким образом, бухгалтеру необходимо принять к учету объект на основании первичного документа, но при этом данный первичный документ может быть составлен на мнимый или притворный объект. Также в ч. 3 ст. 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете» отмечено, что лицо, ответственное за оформление факта хозяйственной жизни, обеспечивает своевременную передачу первичных учетных документов для регистрации содержащихся в них данных в регистрах бухгалтерского учета, а также достоверность этих данных. Следовательно, бух-

галтер полностью несет ответственность за образование мнимого и притворного объекта в бухгалтерском учете.

Байков А. и Серов В. [4] отмечают, что поправки, введенные в Федеральный закон «О бухгалтерском учете» касательно мнимых и притворных объектов учета направлены на усиление контроля и требований к первичным документам и достоверности данных бухгалтерского учета.

С 10.04.2016 г. вступает в силу Федеральный закон от 30.03.2016 г. № 77-ФЗ «О внесении изменений в Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях». В ст. 15.11 КоАП РФ [2] отражены случаи, при которых ужесточается ответственность бухгалтера, среди которых – регистрация не имевшего места факта хозяйственной жизни либо мнимого или притворного объекта бухгалтерского учета в регистрах бухгалтерского учета. Грубое нарушение требований к бухгалтерскому учету, в том числе к бухгалтерской (финансовой) отчетности, влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 5 000 р. до 10 000 р. Повторное совершение административного правонарушения влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 10 000 р. до 20 000 р. или дисквалификацию на срок от одного года до двух лет.

В связи с вышеизложенным для исключения случаев грубых нарушений ведения бухгалтерского учета в форме мнимых и притворных объектов предлагается в должностных инструкциях ввести нормы ответственности лиц, заключающих договоры с контрагентами и получающих внешние первичные документы, которые впоследствии передаются в бухгалтерию. Это мероприятие позволит обеспечить функционирование элементов системы внутреннего контроля экономического субъекта.

### **Список использованной литературы**

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть 1 [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 30.11.1994 г. № 51-ФЗ. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_176249](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_176249).
2. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях [Электронный ресурс] : федер. закон от 30.12.2001 г. № 195-ФЗ. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_34661](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34661).
3. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ. — Режим доступа : [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_170573](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_170573).
4. Байков А. Что должен знать директор? [Электронный ресурс] / А. Байков, В. Серов. — Режим доступа : <http://отрасли-права.рф/article/3619>.
5. Мельникова Ю.В. Недействительность (ничтожность) мнимых и притворных сделок и их правовые последствия [Электронный ресурс] / Ю.В. Мельникова. — Режим доступа : <http://отрасли-права.рф/article/1061>.
6. Примерные методические рекомендации аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам по тематике противодействия подкупу иностранных должностных лиц при осуществлении международных коммерческих сде-

лок [Электронный ресурс]. — Режим доступа : [http://www.minfin.ru/common/upload/library/2015/07/main/metodrec\\_protivod\\_podk\\_inostran.pdf](http://www.minfin.ru/common/upload/library/2015/07/main/metodrec_protivod_podk_inostran.pdf).

7. Сергеев А.П. Сделки в обход закона VS. Притворные и мнимые сделки: отдельные вопросы квалификации [Электронный ресурс] / А.П. Сергеев, Т.А. Терещенко. — Режим доступа : <http://отрасли-права.рф/article/15780>.

### **Информация об авторах**

*Копылова Татьяна Ильинична* — кандидат экономических наук, доцент, кафедра бухгалтерского учета, анализа, статистики и аудита, Байкальский государственный университет, 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11, e-mail: [buh\\_ut@isea.ru](mailto:buh_ut@isea.ru).

*Копылова Екатерина Константиновна* — кандидат экономических наук, доцент, кафедра бухгалтерского учета, анализа, статистики и аудита, Байкальский государственный университет, 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11, e-mail: [kopylovaek@gmail.com](mailto:kopylovaek@gmail.com).

### **Authors**

*Kopylova Tatyana Ilynichna* — PhD of Economics, Associate Professor, Department of Accounting, Analysis, Statistics and Audit, Baikal State University, 11, Lenin St., Irkutsk, 664003, e-mail: [buh\\_ut@isea.ru](mailto:buh_ut@isea.ru)

*Kopylova Ekaterina Konstantinovna* — PhD of Economics, Associate Professor, Department of Accounting, Analysis, Statistics and Audit, Baikal State University, 11, Lenin St., Irkutsk, 664003, e-mail: [kopylovaek@gmail.com](mailto:kopylovaek@gmail.com).

УДК 6957:004

**Г.В. Максимова,**

**М.П. Алганаева**

Байкальский государственный университет,  
г. Иркутск

## **ВЛИЯНИЕ КОМПЬЮТЕРИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НА ФОРМИРОВАНИЕ ДОКУМЕНТООБОРОТА**

В данной статье рассматривается компьютеризация бухгалтерского учета, которая оказывает существенное влияние на документирование, организацию технологии учетного процесса и труда работников бухгалтерии, что в свою очередь приводит к появлению новых продуктов учетного процесса: учетно-аналитической, учетно-контрольной информации, учетных решений, проектов управленческих решений. Формирование особой разновидности учетной информации влияет на документооборот, придавая ему адресный и персонализирующий характер.