

УДК 657.6

А.Н. Милосердова

Национальный исследовательский Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского, г. Нижний Новгород, email: miloserdova_anna@mail.ru

МНИМЫЕ И ПРИТВОРНЫЕ ОБЪЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА: ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ И ПРАКТИЧЕСКИЙ АСПЕКТЫ

Ключевые слова: мнимые и притворные объекты бухгалтерского учета, мнимые и притворные сделки, бухгалтерская (финансовая) отчетность, достоверность данных учета и отчетности, искажение учетной информации.

Статья посвящена проблеме соблюдения в ходе ведения бухгалтерского учета одного из основополагающих принципов – достоверности данных бухгалтерской (финансовой) отчетности. Актуальность темы обусловлена тем, что формирование в процессе ведения бухгалтерского учета мнимых и притворных учетных объектов нарушает права и законные интересы значительного круга заинтересованных пользователей данных учета и отчетности, поскольку служит одним из основных факторов, влияющих на искажение аккумулируемых информационных массивов. На практике отражение в бухгалтерском учете исследуемых объектов приводит к созданию нелегитимных информационных массивов учетной информации, препятствующих возможности формирования объективных выводов о финансовом положении организации, ее финансовых результатах и реальном движении денежных потоков в отчетном периоде. Не вызывает сомнений тот факт, что важнейшим этапом системы внутреннего контроля экономического субъекта должен выступать мониторинг легитимности формирования учетных информационных массивов с целью исключения регистрации мнимых и притворных сделок с активами и источниками финансирования.

A.N. Miloserdova

National Research Nizhny Novgorod State University. N.I. Lobachevskiy,
Nizhny Novgorod, email: miloserdova_anna@mail.ru

IMAGINARY AND PRETENDED OBJECTS OF ACCOUNTING: THEORETICAL AND PRACTICAL ASPECTS

Keywords: imaginary and pretended accounting objects, imaginary and pretended transactions, accounting (financial) statements, reliability of accounting and reporting data, distortion of accounting information.

The article is devoted to the problem of compliance in the course of accounting with one of the fundamental principles – the reliability of accounting (financial) reporting data. The relevance of the topic is due to the fact that the formation of imaginary and fake accounting objects in the process of accounting violates the rights and legitimate interests of a significant range of interested users of accounting and reporting data, since it serves as one of the main factors affecting the distortion of accumulated information arrays. In practice, the reflection of the studied objects in accounting leads to the creation of illegitimate information arrays of accounting information that prevent the possibility of forming objective conclusions about the financial position of the organization, its financial results and the real flow of cash flows in the edematous period. There is no doubt that the most important stage of the internal control system of an economic entity should be monitoring the legitimacy of the formation of accounting information arrays in order to exclude the registration of imaginary and fake transactions with assets and sources of financing.

Регистрация мнимых и притворных объектов в бухгалтерском учете организации нарушает основополагающие принципы ведения учета, закрепленные как российскими, так и международными стандартами. Наличие в данных бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности мнимых и притворных объектов способствует их фальсификации и недостоверности отражения содержащихся в них сведений.

Ответственность за достоверность данных, содержащихся в первичных документах, необязательно несет бухгалтер, а лицо, сформировавшее и подписавшее первичный учетный документ или регистр. Следует отметить, что ответственность может наступать как административная, так и уголовная.

Проблематика исследуемой темы заключается в недостаточной разработанности ввиду относительно недавнего

нормативного закрепления терминов мнимого и притворного объектов в законодательстве Российской Федерации о бухгалтерском учете, вследствие чего возникают методические трудности в выявлении и обоснованности классификации учетных объектов как мнимых или притворных.

Цель исследования

Целью исследования является изучение теоретических и практических аспектов формирования в учете организации мнимых и притворных объектов и влияние данных фактов на раскрытие информации, служащей основанием для принятия решений различными субъектами о финансово-хозяйственной деятельности организации.

Материал и методы исследования

В основе работы использованы следующие источники:

1. Нормативные документы, регламентирующие закрепление терминологического пространства в отношении мнимых и притворных объектов бухгалтерского учета.
2. Законодательные документы по бухгалтерскому учету.
3. Специальная литература по бухгалтерскому учету.

При написании статьи использовалась литература, посвященная определению учетных объектов как мнимых и притворных, а также отдельные монографии, научные статьи и диссертации, исследующие влияние данных объектов на формирование достоверного и обоснованного мнения о финансовой деятельности экономического субъекта.

В основе исследования использованы методы анализа, группировки и сравнения, а также аналитический, формально-логический, системно-структурный и статистический методы. Применение данных методов позволяет использовать системный и комплексный подходы к изучению различных проблем выявления признаков мнимых и притворных объектов учета в деятельности организации.

Результаты исследования и их обсуждение

В действующей редакции Федерального закона «О бухгалтерском учете»

особое внимание уделено установлению запрета принятия к учету первичных учетных документов, которыми были оформлены фактически не осуществлявшиеся хозяйственные операции, а также на разграничение ответственности за принятие к учету данных документов. В частности, статья 10 Закона была дополнена определениями мнимого и притворного объектов бухгалтерского учета.

Так, согласно Федеральному закону, под мнимым объектом бухгалтерского учета понимается несуществующий объект, отраженный в бухгалтерском учете лишь для вида (в том числе неосуществленные расходы, несуществующие обязательства, не имевшие места факты хозяйственной жизни). В качестве притворного объекта бухгалтерского учета позиционируется объект, отраженный в бухгалтерском учете вместо другого объекта с целью прикрыть его (в том числе притворные сделки). Вместе с тем, следует обратить внимание, что структурируемые в соответствии с законодательством резервы и фонды, а также расходы на их создание, не будут позиционироваться мнимыми объектами бухгалтерского учета.

Кроме того, статьей 9 Федерального закона установлено, что «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», что говорит о необходимости принятия к учету только тех первичных документов, которыми подтверждаются реально осуществленные хозяйственные операции.

Нельзя не отметить, что рассмотренные термины в части мнимого и притворного объектов бухгалтерского учета по своему содержанию почти полностью тождественны определениям мнимой и притворной сделки, раскрытым в статье 170 Гражданского Кодекса РФ. Так, согласно статье 170 ГК РФ, мнимой сделкой признается сделка, совершенная лишь для вида, без намерения создать соответствующие ей правовые последствия. Мы можем заключить, что данный вид сделки находит только документальное отражение в учете организации при одновременном отсутствии фактического совершения фактов хозяйственной деятельности.

Таблица 1

Сопоставление определений мнимого и притворного объектов с терминами мнимой и притворной сделки

	Объект бухгалтерского учета (согласно ФЗ «О бухгалтерском учете»)	Сделка (согласно ГК РФ)
Мнимый(ая)	Несуществующий объект, отраженный в бухгалтерском учете лишь для вида	Сделка, совершенная лишь для вида, без намерения создать соответствующие ей правовые последствия
Притворный(ая)	Объект, отраженный в бухгалтерском учете вместо другого объекта с целью прикрыть его (в том числе притворные сделки)	Сделка, совершенная с целью прикрыть другую сделку, в том числе сделку на иных условиях

В свою очередь, притворной сделкой является хозяйственная операция, совершенная с целью прикрытия другой сделки [1]. Следует указать, что обязательными элементами притворной сделки будут являться: сделка прикрываемая и сделка прикрывающая. При этом и мнимая, и прикрывающая сделки признаются ничтожными. Вместе с тем, к прикрываемой сделке, то есть той, которую стороны на самом деле имели ввиду, применяются общие правила, относящиеся к данным видам сделок.

Более наглядное сопоставление понятий мнимого объекта с мнимой сделкой, а также притворного объекта с притворной сделкой представлено в таблице 1.

Из данной таблицы видно, что определения мнимого и притворного объектов бухгалтерского учета максимально схожи и близки с терминами мнимой и притворной сделки. Если учесть тот факт, что к объектам бухгалтерского учета, согласно ФЗ «О бухгалтерском учете», относятся, в том числе, факты хозяйственной жизни, под которыми и подразумеваются совершенные организацией хозяйственные операции, события и сделки, то можно говорить о тождественности и взаимозаменяемости данных терминов. Само определение притворного объекта бухгалтерского учета, данное в ФЗ «О бухгалтерском учете», подразумевает включение в его состав притворных сделок и, таким образом, приравнивает его к притворной сделке [2]. В связи с этим, можно утверждать, что в основе мнимых и притворных объектов бухгалтерского учета лежат соответствующие им мнимые и притворные сделки, как правовые

юридические основания их возникновения, поэтому в данной работе на равных основаниях будут рассмотрены как мнимые и притворные объекты бухгалтерского учета, так и мнимые и притворные сделки. Другими словами, совершение мнимой сделки повлечет за собой отражение в бухгалтерском учете организации мнимых активов или обязательств, а совершение притворной сделки – регистрацию в учете притворного факта хозяйственной жизни.

Следует более подробно разобраться и в самой сущности понятий «мнимый объект бухгалтерского учета» и «притворный объект бухгалтерского учета», выявить сходства данных явлений и их отличительные особенности.

Мнимый объект бухгалтерского учета, как и мнимая сделка, характеризует несуществующие в действительности явления. Они находят свое отражение только «на бумаге» – то есть в данных первичных документов, бухгалтерского учета или бухгалтерской (финансовой) отчетности при фактическом отсутствии совершения сторонами, заключившими данную сделку, каких-либо действий по ее исполнению. Оформляются данные сделки, в большинстве случаев, с намерением того, чтобы один из участников сделки (или все ее участники) достигли определенных, зачастую противозаконных, целей [3]. Например, мнимая сделка может быть заключена в целях уклонения недобросовестным налогоплательщиком от уплаты налогов, в целях недопущения взыскания на имущество должника, незаконного получения кредита и ряде других случаев.

Доказательством того, что сделка является мнимой, служит подтверждение того, что сделка фактически не исполнялась или была исполнена формально. Например, при заключении фиктивного договора купли-продажи в целях недопущения наложения взыскания на имущество должника, покупателем могут быть перечислены денежные средства на расчетный счет продавца, а также подготовлены необходимые первичные документы в целях создания видимости реального исполнения договора. Однако фактически распоряжаться указанным имуществом продолжит прежний его собственник. В данном случае сделку следует позиционировать как ничтожную, даже несмотря на ее формальное исполнение и документальное оформление.

На практике наиболее часто мнимые сделки используются для:

1. Получения необоснованной налоговой выгоды, уклонения от уплаты налогов недобросовестными налогоплательщиками.
2. Незаконного вывода денежных средств или имущества из организации.
3. Хищения денежных средств должностными лицами организации.
4. Незаконного получения кредита в кредитной организации.

Таким образом, воля сторон, заключающих мнимую сделку, направлена исключительно на ее формальное отражение в учетных документах организации, не вызывающее наступления каких-либо правовых последствий.

В отличие от участников мнимой сделки, стороны, заключающие притворную сделку, желают наступления определенных юридических последствий, однако скрывают, каких именно. Иными словами, сделка ими действительно исполняется, однако она отлична от той, которая оформлена соответствующей первичной учетной документацией. Допустим, формально стороны заключают договор дарения, однако фактически исполняют условия договора купли-продажи или совершают сделку на крупную сумму, документально прикрывая ее совершением сделки на меньшую сумму, что может быть, например, использовано ими в целях уклонения от уплаты НДС или налога на прибыль.

В свою очередь, схожими чертами мнимой и притворной сделок является то, что заключающие их стороны действуют недобросовестно, нарушая тем самым ряд требований, предъявляемых к ведению бухгалтерского учета в организации. Соответственно, заключение данного вида сделок и регистрация соответствующих им мнимых и притворных объектов бухгалтерского учета является нелегитимным.

Необходимо учесть, что мнимый и притворный объекты бухгалтерского учета обладают рядом особенностей, отличающих их от обычных объектов бухгалтерского учета, приведенных в классификации.

Мнимые и притворные объекты бухгалтерского учета наиболее близки по своему содержанию к такому объекту бухгалтерского учета, как факты хозяйственной жизни. Как известно, факты хозяйственной жизни могут быть правомерными, то есть не противоречащими действующему законодательству, и неправомерными. Неправомерные факты хозяйственной жизни, в свою очередь, можно условно разделить на следующие виды:

- преступления;
- административные правонарушения;
- дисциплинарные проступки;
- гражданские правонарушения.

Таким образом, можем заключить, что мнимый и притворный объекты бухгалтерского учета могли бы занимать место в перечне объектов бухгалтерского учета среди неправомерных фактов хозяйственной жизни.

Регистрация в бухгалтерском учете мнимых и притворных объектов нарушает основополагающие принципы ведения бухгалтерского учета – объективности и достоверности формирования информационных массивов. Наличие в данных бухгалтерского учета, а, соответственно, и бухгалтерской (финансовой) отчетности организации мнимых или притворных объектов говорит о недостоверности содержащихся в них сведений и, как следствие, невозможности принятия на основе указанной информации обоснованных управленческих решений как внутренними, так и внешними пользователями.

В соответствии ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом состоянии организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении. Следует отметить, что достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету.

В Международном стандарте финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» установлены качественные характеристики финансовой отчетности, рекомендуемые Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности [4].

Международные стандарты финансовой отчетности указывают на тот факт, что цель бухгалтерской (финансовой) отчетности «состоит в представлении информации о финансовом положении, результатах деятельности и изменении финансового положения компании для удовлетворения общих потребностей большинства заинтересованных в указанной информации пользователей».

Под качественными характеристиками финансовых отчетов МСФО подразумевают атрибуты, которые делают информацию полезной для ее заинтересованных пользователей. К ним относятся уместность учетных данных, позиционируемая как возможность их использования для принятия управленческих решений на перспективу, а также достоверность.

Все это говорит о недопустимости регистрации в бухгалтерском учете и отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности вышеназванных объектов, необходимости пресечения их регистрации ещё на стадии составления первичных документов. Данная задача должна своевременно быть реализована с помощью процедур внутреннего контроля легитимности хозяйственных фактов, регистрируемых в системе бухгалтерского учета экономического субъекта [5].

Форма функционирования системы внутреннего контроля, приемы и методы его осуществления, объекты и субъекты определяются каждым хозяйствующим субъектом самостоятельно в зависи-

мости от отраслевой и организационной структуры.

Внутренний контроль, в соответствии с Информацией Минфина N ПЗ-11/2013, представляет собой процесс, направленный на получение достаточной уверенности в обеспечении эффективности и результативности деятельности экономического субъекта, включая достижение финансовых и операционных показателей и сохранность активов, достоверности и своевременности бухгалтерской (финансовой) и иной отчетности, соблюдение законодательства, включая совершение фактов хозяйственной жизни и ведение бухгалтерского учета.

Отдельно стоит вопрос об ответственности лиц за регистрацию в бухгалтерском учете организации мнимых или притворных объектов. Так, согласно действующему законодательству, лицо, на которое возложена обязанность ведения бухгалтерского учета в организации, не будет нести ответственность за регистрацию в учете мнимых или притворных объектов, если первичные документы, на основании которых бухгалтер вносит записи в регистры бухгалтерского учета, были составлены другим лицом [6]. Отсюда следует, что вся ответственность за составление недостоверного первичного документа, а следовательно, и за регистрацию содержащихся в нем сведений в бухгалтерском учете организации, будет нести лицо, составившее и подписавшее данный первичный документ.

В ситуации, когда главный бухгалтер организации или иное лицо, ответственное за ведение бухгалтерского учета, сочтет недопустимым регистрацию в бухгалтерском учете какого-либо сомнительного объекта, ему следует на основании докладной записки получить письменное распоряжение руководителя организации на проведение в учете спорных хозяйственных записей, что определено п.7 статьи 8 Федерального закона «О бухгалтерском учете» [7]. В таком случае всю ответственность за регистрацию в учете мнимых или притворных объектов будет нести руководитель экономического субъекта.

Поскольку эффективность внутреннего контроля снижается при превышении руководством или иным персоналом

экономического субъекта должностных полномочий, в рамках реализации функций внутреннего контроля фактов хозяйственной деятельности одним из важных направлений осуществления контрольных мероприятий является оценка риска возникновения злоупотреблений управленческого персонала и иных заинтересованных лиц [8]. Оценка указанного риска предполагает выявление таких участков бухгалтерского учета и сделок по ним, где с большей степенью вероятности могут возникать злоупотребления исходя из возможности их совершения, в том числе обусловленной недостатками контрольной среды и процедур внутреннего контроля экономического субъекта.

Выводы

Подводя итог исследованию, отметим, что регистрация мнимых и притворных объектов в бухгалтерском учете организации нарушает основополагающие

принципы формирования учетной информации и структурирования данных бухгалтерской (финансовой) отчетности, закрепленные как российскими, так и международными стандартами. Наличие в информационном пространстве бухгалтерского учета мнимых и притворных объектов способствует их фальсификации и недостоверности отражения содержащихся в них сведений.

Также было установлено, что в основе регистрируемых в бухгалтерском учете мнимых и притворных объектов лежат одноименные сделки, закрепленные в ГК РФ. Данные сделки признаются ничтожными.

Ответственность за достоверность данных, содержащихся в первичных документах, в соответствии с современными нормами законодательства по бухгалтерскому учету, необязательно несет бухгалтер, поскольку ответственным является лицо, сформировавшее и подписавшее указанный документ.

Библиографический список

1. Андреева Т.В., Бодрикова О.А., Борисов С.А. и др. Современные методы и модели бухгалтерского учета, экономического анализа, контроля и экономической статистики. Нижний Новгород: Национальный исследовательский Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского, 2020. 319 с.
2. Акатьева М.Д. Современное уточнение классификации объектов бухгалтерского учета // Международный бухгалтерский учет. 2016. № 8. С. 15-26.
3. Рогозина О. Закон о бухучете – 2014 против «двойной бухгалтерии» // Информационный бюллетень // Экспресс-бухгалтерия. 2014. № 4. С. 17-19.
4. Бариленко В.И., Мельник М.В., Булыга Р.П. и др. Основы бизнес-анализа. – 2-е издание, исправленное. М.: Компания КноРус, 2018. 270 с.
5. Светкина И.А., Бутова В.А. Мнимые и притворные объекты в бухгалтерском учете: сравнительная характеристика, методы выявления // Вестник Прикамского социального института. 2017. № 2 (77). С. 82-88.
6. Милосердова А.Н., Софьин Н.А. Управленческий учет как информационная база системы внутреннего контроля // В сборнике: Актуальные проблемы использования специальных знаний при выявлении и доказывании экономических преступлений: Сборник научных статей по итогам межвузовской научно-практической конференции. 2021. С. 164-167.
7. Такташева Р.Ю. Мнимые и притворные объекты бухгалтерского учета // Финансовые и бухгалтерские консультации. 2019. № 5. С. 18-23.
8. Швырева О.И., Пипа К.Г. Методика аудита мнимых и притворных объектов бухгалтерского учета // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. 2014. № 102. С. 700-718.