

КРИТЕРИИ ПРИЗНАНИЯ СДЕЛОК МНИМЫМИ И ПРИТВОРНЫМИ: БУХГАЛТЕРСКИЙ, АУДИТОРСКИЙ И ЮРИДИЧЕСКИЙ ПОДХОДЫ*

Татьяна Мэлсовна АЛДАРОВА

кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа, аудита и налогообложения,
Восточно-Сибирский государственный университет технологий и управления,
Улан-Удэ, Российская Федерация
aldarova_t@inbox.ru
ORCID: отсутствует
SPIN-код: 6666-1071

История статьи:

Рег. № 636/2018
Получена 14.08.2018
Получена в доработанном
виде 30.08.2018
Одобрена 04.09.2018
Доступна онлайн
30.09.2021

УДК 657.244.9
JEL: K12, M41

Ключевые слова:

мнимая сделка,
притворная сделка,
бухгалтерский
и аудиторский подходы

Аннотация

Предмет. Мнимые и притворные сделки с правовой, бухгалтерской и аудиторской точек зрения.

Цели. Описание юридического, бухгалтерского и аудиторского подходов к рассмотрению ничтожных сделок с помощью выявления и классификации критериев признания таких сделок мнимыми и притворными.

Методология. В статье применены методы сравнительного анализа имеющихся научно-теоретических положений в области правовой квалификации недействительности сделок, проведена систематизация и сделано обобщение научных подходов к оценке сделок на предмет их мнимости и притворности с позиций юриста, бухгалтера и аудитора.

Результаты. Представлена аргументация того, что с юридической точки зрения мнимые и притворные сделки следует относить к сделкам с пороком воли, а бухгалтерский и аудиторский подходы предполагают их отнесение к сделкам с пороком содержания. Подчеркивается, что при несоблюдении баланса между формой и содержанием фактов хозяйственной жизни, вытекающих из сущности таких сделок, признание их мнимыми и притворными является объектом профессионального суждения бухгалтера (аудитора).

Область применения. Результаты исследования могут быть применены при подготовке научных и учебно-методических изданий по вопросам теории и практики бухгалтерского учета и аудита в части их принципов и методологии.

Выводы. В результате изучения ничтожных сделок с позиций юриста, бухгалтера и аудитора автором обобщены критерии признания таких сделок мнимыми и притворными, применяемыми в юридической, бухгалтерской и аудиторской практике, что позволило сделать вывод, что юридический подход ориентирован в большей степени на выявление мнимых и притворных сделок, которым придается форма, не требуемая законом. Бухгалтеры и аудиторы должны оценивать содержание таких сделок, при этом квалифицировать сомнительные сделки мнимыми и притворными с правовой точки зрения они не обязаны.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2018

Для цитирования: Алдарова Т.М. Критерии признания сделок мнимыми и притворными: бухгалтерский, аудиторский и юридический подходы // Дайджест-Финансы. – 2021. – Т. 26, № 3. – С. 332 – 349.
<https://doi.org/10.24891/df.26.3.332>

Многие экономические субъекты практически ежедневно осуществляют действия в целях установления, изменения или прекращения гражданских прав и обязанностей. В гражданском законодательстве это квалифицируется как сделка. При этом большое внимание уделяется вопросам их недействительности.

Сделка представляет собой единство четырех элементов:

- 1) субъекты – участники сделки;
- 2) воля и волеизъявление участников сделки¹;
- 3) форма;
- 4) содержание – условия сделки².

Участниками сделки признаются дееспособные физические и юридические лица. Физические лица с ограниченной дееспособностью могут участвовать в разрешенных соответствующим законом сделках. Юридические лица могут заключать любые не запрещенные законом сделки, которые согласуются с целями, указанными в их учредительных документах.

Воля и волеизъявление не могут существовать отдельно друг от друга для совершения сделки. Признание сделки действительной зависит от того, как сформировалась воля ее участника. Другими словами, участники сделки не должны быть введены в обман или заблуждение при ее совершении либо сделка не должна совершаться под давлением (угроза, насилие). Если сделка совершена при таких обстоятельствах, то она характеризуется пороком воли, тем самым ее действительность должна быть поставлена под сомнение [1]. Сделка считается оспоримой, то есть ее участник имеет право оспорить ее действительность, ссылаясь на то, что волеизъявление не соответствует воле.

Любое лицо действует по определенным мотивам и его действия направлены на известную цель. По общему правилу, мотив существует вне зависимости от того, совершена сделка или нет. Однако «сделка, совершенная с целью, заведомо противной основам правопорядка или нравственности, является ничтожной»³. В таких случаях мотив может иметь правовое последствие. Поэтому следует отличать мотив и цель сделки от ее основания, то есть результата, которого желают достичь один участник или все стороны после исполнения сделки. Конкретная цель участников может не совпадать с основанием сделки. Тогда такая сделка считается мнимой или притворной. С точки зрения субъективной стороны, сделки, недействительные по причине порока воли при их фактическом отсутствии, являются мнимыми или притворными [1].

⁰ Статья подготовлена по материалам журнала «Международный бухгалтерский учет». 2018. Т. 21. № 9. С. 992–1006. URL: <https://doi.org/10.24891/ia.21.9.992>

¹ Витушко В.А., Волкова Г.А., Гаврилов Э.П. и др. Гражданское право: Учебник для вузов. М.: ЮНИТИ; Закон и право, 2002. 702 с.

² Бехтерева Е.В. Хозяйственные договоры. Правовые и налоговые аспекты для целей налогообложения / Практическое пособие. Воронеж: Научная книга, 2009. 102 с.

³ Гражданский кодекс РФ (Ч. 1) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ст. 169).

Законодательством установлено, что выражение лицом воли совершить сделку должно быть облечено в соответствующую форму (устную или письменную)⁴. В противном случае отсутствие формы выражения воли может привести к недействительности сделки.

Наконец, неотъемлемым элементом любой сделки является ее содержание, под которым понимается совокупность составляющих ее условий. Если содержание не соответствует требованиям законодательства, то сделка считается недействительной.

Ряд авторов выделяют три позиции относительно оснований недействительности сделок: 1) порок воли; 2) порок содержания; 3) порок воли и содержания [2]. К сделкам с пороками содержания относятся мнимые и притворные сделки как сделки, совершенные с разной степенью обоснованности [2].

Некоторые авторы считают, что порок воли присущ мнимым и притворным сделкам. Так, Ф.С. Хейфец отмечает, что мнимые и притворные сделки совершаются в условиях противоречия между волей и волеизъявлением, при этом содержание, противоречащее закону, не имеет существенного значения для признания таких сделок недействительными [3]. Если согласиться с этим суждением, то тогда мнимые и притворные сделки будут считаться оспоримыми, поскольку участник может оспорить их действительность, ссылаясь на то, что волеизъявление не соответствует воле. Это противоречит законодательному утверждению о том, что мнимая или притворная сделка – это ничтожная сделка.

Следовательно, однозначной позиции в отношении занимаемого места мнимых и притворных сделок среди недействительных нет. Однако не вызывает сомнений тот факт, что дефект хотя бы одного элемента из перечисленных является основанием для признания такой сделки недействительной. Итак, если как у граждан, так и у юридических лиц отсутствуют намерения создать соответствующие осуществляемым ими действиям правовые последствия, то такая сделка признается мнимой⁵.

Считается, что при заключении мнимых сделок направленности на начало, изменение или прекращение гражданских прав и обязанностей нет. Иначе говоря, отсутствуют намерения такие сделки когда-либо исполнять. Следует отметить, что с помощью оформления такой сделки ее участники (или один из участников) рассчитывают добиться определенного противоправного результата. Например, участник общества заключает договор купли-продажи доли в уставном капитале ООО, не имея намерения передать эту долю непосредственно в момент заключения сделки, и фактически продолжает осуществлять права участника. В данном случае имеется возможность признать договор мнимой сделкой на основании п. 1 ст. 170 ГК РФ.

В судебной практике внимание уделяется реальности исполнения сделки. В приведенном примере суд устанавливает, произошел ли фактический переход права собственности доли в уставном капитале к новому участнику, продолжает ли прежний собственник

⁴Гражданский кодекс РФ (Ч. 1) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ст. 158).

⁵Гражданский кодекс РФ (Ч. 1) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ст. 170).

осуществлять права участника, внес ли новый собственник какое-либо имущество в качестве вклада в уставный капитал ООО.

Если сделку совершают взаимозависимые организации, то высока вероятность наличия таких признаков мнимости, как совпадение состава учредителей и должностных лиц, материальная зависимость одной организации от другой и т.д. Организации, как правило, оформляют мнимые сделки с целью искажения данных бухгалтерского и налогового учета и, как следствие, уменьшения налогооблагаемой базы по различным налогам.

Другим видом ничтожных сделок является притворная сделка, которая совершается с целью прикрыть другую сделку. Можно охарактеризовать притворную сделку как объединяющую «сделку, совершаемую с целью введения в заблуждение третьих лиц (собственно притворная сделка), и сделку, которую намерены завуалировать («прикрываемую» сделку) [4, 5]. Поэтому суды признают недействительной сделку, которую стороны намерены были прикрыть [6]. Например, между фирмой А (арендодатель) и фирмой Б (арендатор) заключается договор аренды объекта недвижимости на срок менее одного года, которым они прикрывают договор, согласно которому фирма Б арендует у фирмы А этот же объект в течение пяти лет, ежегодно его продлевая. Таким образом, фирмы избегают обязательной государственной регистрации данного договора, установленной п. 2 ст. 651 ГК РФ. В этом случае договор аренды на срок менее одного года будет признан ничтожным как притворная сделка, а договор аренды на срок более одного года будет считаться недействительным, поскольку такой договор считается заключенным с момента его государственной регистрации.

Некоторые авторы считают, что притворная сделка схожа с мнимой тем, что ее также можно отнести к сделкам с пороком воли [7]. Так, Д.И. Мейер отмечал, что в целях достижения определенных результатов совершается притворная сделка, не запрещенная законом [8]. Другие авторы полагают, что мнимым и притворным сделкам присущ дефект содержания [9]. Также существует мнение, что мнимые и притворные сделки обладают как пороком воли, так и пороком содержания [10]. Приверженцы этой точки зрения считают, что при совершении таких сделок волеизъявление не соответствует воле участников, при этом воля выражается в собственно притворной сделке, а волеизъявление осуществляется через «прикрываемую» сделку [11]. Аргументация данного мнения заключается в том, что волеизъявление является нереальным и преследует цели, не соответствующие содержанию сделки. В то же время участники мнимых и притворных сделок не желают, чтобы оговоренные последствия реальности наступили. Автор считает, что с юридической точки зрения мнимые и притворные сделки следует относить к сделкам с пороком воли, поскольку воля и волеизъявление выражаются путем вуалирования реальных целей, отличных от тех, которые указаны в договоре.

Итак, целью притворной сделки является прикрыть другую (настоящую) сделку, иначе сделку невозможно будет квалифицировать как ничтожную. В случае отсутствия возможности такой квалификации сделку следует расценивать как сделку, совершенную под влиянием заблуждения в ее сущности.

В судебной, бухгалтерской и аудиторской практике очень часто возникает вопрос, как отличить мнимую и притворную сделку от других видов сделок?

Критерии признания сомнительной сделки мнимой или притворной с юридической точки зрения классифицируются следующим образом.

Во-первых, мнимая или притворная сделка может представлять собой как бездействие, так и определенные действия. Начинается она, на первый взгляд, на законных основаниях – ей придается форма. Это могут быть нотариально заверенные договоры, не требующие обязательного нотариального заверения. Некоторые авторы считают, что такое стремление придать сделке письменную форму может быть основанием для сомнений в ее действительности [12].

Во-вторых, при совершении мнимой сделки стороны бездействуют, то есть не намерены создавать реальные правоотношения, не реализуют свои права и не исполняют свои обязательства. При заключении же притворной сделки действия направлены на совершение прикрываемой сделки. Данный критерий позволяет относить мнимые и притворные сделки к сделкам с пороком воли, поскольку присутствует дефект цели, ради которой она совершается [13].

В-третьих, после оформления сделки обычно составляют фиктивные документы для того, чтобы создать видимость ее исполнения. Например, компания незадолго до банкротства распродавала земельные участки, оформляя при этом передаточные акты. В течение короткого промежутка времени они переходили к различным фирмам, но при этом продавец сохранял контроль над имуществом.

В-четвертых, при совершении мнимой и притворной сделок участники или один из участников имеют цель, отличную от заявленной в данных договорах. Продолжая описание указанной сделки по фиктивной передаче другим фирмам земельных участков, можно сделать вывод, что целью компании было вывести имущество из своей собственности при сохранении контроля над ним, чтобы в дальнейшем оно не попало в конкурсную массу. В то же время именно притворная сделка заключается с целью совершения «прикрываемой» сделки, отличной от собственно притворной сделки.

Таким образом, с юридической точки зрения, мнимые и притворные сделки относятся к категории ничтожных с пороком воли, однако доказать это можно только при проведении судебного разбирательства.

Следует отметить, что указанные критерии не всегда помогают отличить мнимые и притворные сделки от других видов сделок с бухгалтерской точки зрения.

Так, под бухгалтерским учетом понимается формирование документированной систематизированной информации об объектах бухгалтерского учета в соответствии с требованиями, установленными данным законом, и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности⁶. Другими словами, бухгалтерский учет необходим для формирования информации о совершаемых сделках и контроля за их

⁶ О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ст. 1).

исполнением, но не является инструментом подтверждения действительности или недействительности сделок. В Гражданском кодексе РФ нет критериев признания сделки недействительной (мнимой) на основании искажения или отсутствия информации о сделках в бухгалтерском учете.

Следовательно, искажение или отсутствие информации о совершаемых организацией сделках в бухгалтерском учете не означает, что сделки являются мнимыми с юридической точки зрения. Такие факты свидетельствуют лишь о нарушениях ведения бухгалтерского учета, поскольку факты хозяйственной жизни как следствие заключенных сделок отражаются в учете на основании первичных документов. При этом пользователи бухгалтерской отчетности, заинтересованные в получении достоверной учетной информации, будут введены в заблуждение.

Иными словами, мнимая сделка повлечет за собой отражение в бухгалтерском учете и отчетности мнимого актива и (или) мнимого обязательства. Под притворным объектом бухгалтерского учета понимается объект, отраженный в учете вместо другого с целью прикрыть его (в том числе притворные сделки). Например, трудовой договор, прикрытый договором гражданско-правового характера, заключается в целях невключения регулярных выплат работникам в расчет отпускных, занижая задолженность по оплате труда, налогооблагаемую прибыль и базу для начисления страховых взносов во внебюджетные фонды. Следовательно, передача и получение имущества в совместную деятельность являются притворными фактами хозяйственной жизни, а передача и получение имущества в аренду являются прикрываемыми объектами бухгалтерского учета в целях занижения налогооблагаемой прибыли как у арендатора, так и у арендодателя.

Законом установлено, что не допускается регистрация в бухгалтерском учете мнимых и притворных объектов бухгалтерского учета⁷. Например, организация *А* заключает договор совместной деятельности с организацией *Б*, согласно которому организация *А* вносит в качестве вклада в совместную деятельность денежные средства, а организация *Б* – результаты строительно-монтажных работ. По окончании работ организация *А* забирает результаты работ, а организация *Б* – денежные средства. В бухгалтерском учете такая сделка признается притворным объектом бухгалтерского учета, поскольку по содержанию стороны заключили договор подряда, а по форме – договор совместной деятельности. Организация *А* занижает дебиторскую задолженность в балансе в качестве выданных авансов и одновременно кредиторскую задолженность, поскольку полученные результаты строительно-монтажных работ после прекращения совместной деятельности уменьшают финансовые вложения, а фактически должны увеличивать кредиторскую задолженность перед подрядчиком (организацией *Б*) согласно «прикрываемому» договору подряда. Следовательно, организация *А* искажает реальную ликвидность бухгалтерского баланса, а организация *Б* – рентабельность вследствие занижения выручки в отчете о финансовых результатах, вводя в заблуждение пользователей бухгалтерской отчетности в отношении финансовой устойчивости организации.

⁷ Там же, п. 2 ст. 10.

Следует разделять ответственность за оформление мнимого и притворного факта хозяйственной жизни и за ведение бухгалтерского учета таких фактов⁸. Исходя из этого необходимо обратиться к одному из основополагающих принципов бухгалтерского учета – *принципу приоритета экономического содержания над юридической формой*, означающему, что в бухгалтерском учете факты хозяйственной жизни отражаются исходя не столько из их правовой формы, сколько из экономического содержания фактов и условий хозяйствования. С юридической точки зрения, права и обязательства участников сделки являются основным фактором оценки действительности произошедшего после совершения сделки факта хозяйственной жизни, с экономической – влияние данного факта на финансовые результаты деятельности компании [14].

Однако на практике часто возникают ситуации, когда форма и содержание противоречат друг другу. Так, в приведенном примере о заключении договора совместной деятельности с юридической точки зрения бухгалтер организации А отражает притворные активы (финансовые вложения), а с экономической – данная сделка не должна никоим образом влиять на финансовые результаты экономического субъекта, поэтому ее не следует отражать в бухгалтерском учете. В данной ситуации бухгалтер должен руководствоваться своим профессиональным суждением, а не оценивать такую сделку на предмет ее недействительности (мнимости). В то же время произошла передача денежных средств в обмен на получение результатов строительно-монтажных работ, то есть произошли изменения в правах и обязательствах организации. Профессор Я.В. Соколов утверждал, что если между формой и содержанием существует противоречие, то бухгалтеру следует выбрать экономическую интерпретацию факта хозяйственной жизни, нежели юридическую [15].

Следует отметить, что некоторые авторы не причисляют приоритет содержания над формой к основным бухгалтерским принципам, а выделяют их в отдельную группу требований при формировании учетной политики организации [16]. Отдельные авторы констатируют, что данный принцип практически не применяется в учетной деятельности микропредприятий, поскольку для таких субъектов малого предпринимательства актуально ведение налогового учета, нежели бухгалтерского [17]. Проанализировав российские стандарты бухгалтерского учета и аудита, можно сделать вывод, что в отдельных случаях допущения и требования при формировании учетной политики организации трактуются как принципы бухгалтерского учета.

Некоторые авторы считают, что существует не приоритет содержания над формой, а соответствие юридической формы экономическому содержанию [18].

Я.В. Соколов и С.М. Бычкова также отмечают, что с экономической точки зрения дебиторская задолженность должна быть показана в реальной сумме, отражаемой к получению, что достоверно, но также заслуживает внимания то, что с юридической точки зрения она должна быть отражена тоже реально, но в полном объеме [19]. Другими

⁸ Швырёва О.И., Пина К.Г. Методика аудита мнимых и притворных объектов бухгалтерского учета // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. 2014. № 102. С. 700–718.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/metodika-audita-mnimyh-i-pritvornyh-obektov-buhgalterskogo-ucheta>

словами, содержание и форма должны не противоречить, а соответствовать друг другу. Должен соблюдаться баланс между формой и содержанием, что и является объектом профессионального суждения бухгалтера.

Таким образом, отражение в бухгалтерском учете мнимых и притворных сделок свидетельствует только о несоблюдении приоритета экономического содержания фактов хозяйственной жизни над их юридической формой, но не является основанием для признания таких сделок мнимыми и притворными с юридической точки зрения.

В то же время отражение в бухгалтерском учете мнимых и притворных объектов бухгалтерского учета можно квалифицировать как искажение бухгалтерской отчетности вследствие недобросовестных действий. Такие искажения обязаны рассматривать аудиторы в ходе осуществления проверки. При этом они должны убедиться в реальности совершенной сделки. С этой целью аудитор должен проверить, соответствует ли сущность сделки ее форме, то есть следует убедиться, что при ее заключении стороны преследуют цель, заявленную в договоре. Кроме того, аудитору необходимо проверить исполнение сделки, то есть факты хозяйственной жизни, произошедшие в результате совершения сделки, должны подтверждаться соответствующими первичными документами (платежными поручениями, актами взаимозачета, накладными, актами выполненных работ, счетами-фактурами и т.п.).

Следует отметить, что при рассмотрении вопроса о мнимости и притворности сделок большое значение имеют фактические обстоятельства и реальные операции. Если нет возможности исполнить сделку (например, отсутствуют производственные мощности), аудитор обязан рассмотреть такие факты на предмет недобросовестных действий как со стороны собственников проверяемого субъекта, так и со стороны его руководства и работников.

Следует отметить, что «недобросовестными действиями считаются умышленные действия руководства, лиц, отвечающих за корпоративное управление, сотрудников или третьих лиц, совершенные при помощи обмана для получения неправомерных или незаконных преимуществ»⁹. Из данного определения можно выделить упомянутый критерий признания той или иной сделки мнимой или притворной – заключение сделки с целью вуалирования показателей бухгалтерской и налоговой отчетности.

Напомним, что главной целью аудита является выражение мнения о достоверности бухгалтерской отчетности аудируемого лица¹⁰. Поскольку бухгалтерская отчетность является конечным этапом учетного процесса, то отражение в бухгалтерской отчетности мнимых и притворных сделок не является основанием для признания таких сделок мнимыми и притворными.

⁹ МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности»: введен в действие на территории РФ приказом Минфина России от 24.10.2016 № 192н (п. 11).

¹⁰ Об аудиторской деятельности: Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ (п. 3 ст. 1).

Аудитор не должен квалифицировать, действительно ли было совершено недобросовестное действие с правовой точки зрения¹¹. Другими словами, аудитор не должен в обязательном порядке оценивать совершенные сделки на предмет их действительности (недействительности). Он должен оценивать тот факт, явилось ли существенное искажение бухгалтерской отчетности следствием недобросовестных действий. При этом аудитор должен иметь в виду, что имеются две группы искажений: «1) искажения, возникшие в результате недобросовестного составления бухгалтерской отчетности, и 2) искажения, возникшие в результате присвоения активов»¹².

Первая группа искажений с точки зрения аудита является результатом внесения фиктивных учетных записей в учетные регистры в целях манипулирования результатами хозяйственной деятельности или для достижения каких-то иных целей. Например, аудитором в ходе проверки бухгалтерской отчетности организации «Гамма» установлено, что в конце проверяемого периода «Гамма» заключила с организацией «Бета» соглашение об оказании консультационных (юридических) и иных услуг, по условиям которого организация «Бета» взяла на себя обязательство оказывать юридические и иные консультационные услуги, связанные с рассмотрением в суде гражданского дела к организации «Гамма». Путем внешних запросов аудитор выяснил, что основным видом деятельности организации «Бета» является оказание консультационных услуг в сфере строительства. Согласно договору организация «Гамма» должна была перечислить на счет организации «Бета» аванс (50%) в размере 2 млн руб., а оставшуюся сумму – после успешного исхода дела. В ходе сопоставления первичных документов и бухгалтерских записей установлено, что организация «Гамма» отнесла в состав расходов как для целей бухгалтерского учета, так и для целей налогообложения сумму перечисленного аванса 2 млн руб. необоснованно, поскольку по состоянию на 31 декабря проверяемого года судебное разбирательство не закончено. Аудитором был сделан вывод о существенном всеобъемлющем искажении бухгалтерской отчетности – занижении бухгалтерской и налогооблагаемой прибыли на 2 млн руб. Кроме того, аудитор установил, что организацией «Гамма» не применяются на должном уровне средства контроля добросовестности контрагентов.

Если аудитор приходит к выводу, что данное искажение бухгалтерской отчетности является умышленным, то он должен оценить надежность заявлений и разъяснений руководства проверяемого субъекта, понимая, что факт умышленного искажения может быть не случайным¹³. Кроме того, ему необходимо пересмотреть влияние такого искажения на сущность, трудоемкость аудиторских процедур, выполняемых в результате оценки рисков существенного искажения отчетности. В МСА 240 делается акцент на обязанность аудитора оценить, не указывают ли обстоятельства или условия сделок на вероятный сговор работников фирмы-клиента, ее руководства или третьих сторон. При положительном ответе надежность ранее собранных доказательств необходимо переоценить¹⁴.

¹¹ МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности»: введен в действие на территории РФ приказом Минфина России от 24.10.2016 № 192н (п. 3).

¹² Там же.

¹³ Там же, п. 35.

¹⁴ Там же, п. 36.

Если аудитор делает вывод, что бухгалтерская отчетность содержит существенные искажения в результате недобросовестных действий, то он должен рассмотреть, способен ли он выполнить аудиторское задание.

В случае выявления аудитором или подозрений недобросовестных действий ему следует определить, обязан ли он сообщить о случае или подозрениях лицам, отвечающим за корпоративное управление, а также правоохранительным органам, например, информацию в отношении легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем, или финансирования терроризма, в отношении коррупционных правонарушений¹⁵. Если аудитор сомневается в добросовестности руководства фирмы-клиента и способности продолжить выполнение аудиторского задания, то он должен рассмотреть необходимость получения юридической консультации по данному вопросу¹⁶.

Таким образом, аудиторский подход заключается не в установлении действительности сделки, а в обоснованности и законности отражения в бухгалтерском учете последствий совершенной сделки, с применением в обязательном порядке процедуры рассмотрения и оценки риска искажений бухгалтерской отчетности, явившихся результатом недобросовестных действий со стороны проверяемого экономического субъекта. При этом аудитор не обязан квалифицировать действие на предмет его недобросовестности с юридической точки зрения.

Можно обобщить проведенное исследование в отношении применения критериев мнимости и притворности сделок в юридической, бухгалтерской и аудиторской практике следующим образом (*табл. 1*).

С учетом изложенного отнесение мнимых и притворных сделок к группе недействительных сделок с пороком содержания с бухгалтерской и аудиторской точек зрения можно представить следующим образом (*рис. 1*).

Как видно, существуют юридический, бухгалтерский и аудиторский подходы при квалификации сделок и объектов, вытекающих в результате заключения таких договоров, на предмет их мнимости и притворности. Юридический подход предполагает, что мнимые и притворные сделки относятся к категории недействительных сделок с пороком воли. При этом практика показывает, что их ничтожность в большинстве случаев устанавливается в ходе судебного разбирательства. Отметим, что суды указывают: сделка не может быть признана одновременно и мнимой, и притворной¹⁷. С юридической точки зрения, мнимая сделка заключается только на бумаге, целью является создать видимость ее исполнения. Притворная сделка представляет собой нереальное волеизъявление, искажающее истинную волю всех ее участников, при этом участники собственно притворной сделки являются участниками «прикрываемой» сделки.

¹⁵ *Розуленко Т.М., Пономарева С.В.* Основы аудита: учеб. пособие для вузов. 4-е изд., доп. и перераб. М.: ФЛИНТА НОУ ВПО «МПСУ», 2013. 668 с.

¹⁶ МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности»: введен в действие на территории РФ приказом Минфина России от 24.10.2016 № 192н (п. А66).

¹⁷ Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 12.02.2007 № А56-20721/2006.

Бухгалтерский подход, так же как и аудиторский, заключается в том, что мнимые и притворные сделки относятся к категории сделок с пороком содержания, поскольку в бухгалтерском учете факты хозяйственной жизни должны отражаться исходя не столько из их правовой формы, сколько из экономического содержания фактов и условий хозяйствования¹⁸.

В то же время в случае возникновения противоречий между содержанием и формой необходимо руководствоваться профессиональным суждением бухгалтера. Данная категория предполагает обоснованный и квалифицированный взгляд бухгалтера на неоднозначно трактуемый существенный факт хозяйственной жизни, который имел место в прошлом, оцениваемый в настоящем с учетом прошлых событий, в целях обеспечения пользователей бухгалтерской отчетности достоверной информацией для принятия ими действенных экономических решений в будущем [20].

Считаем, что при оценке критериев мнимости и притворности сделок объектом профессионального суждения бухгалтера является соблюдение баланса между экономическим содержанием и юридической формой фактов хозяйственной жизни, вытекающих из сущности таких сделок.

Изучая аудиторский подход, можно сделать вывод, что аудиторы в ходе проверки обязаны рассматривать существенные искажения бухгалтерской отчетности, возникшие в том числе в результате недобросовестных действий как со стороны собственников, руководства, так и со стороны работников проверяемого субъекта при заключении мнимых и притворных сделок. Возникновение противоречий и неопределенности в отношении соблюдения баланса между формой и содержанием выборочно изучаемых сделок также должно оцениваться с учетом профессионального суждения аудитора [21].

Данная категория означает независимое суждение аудитора в условиях неопределенности относительно соблюдения приоритета содержания над формой при отражении в учете и отчетности фактов хозяйственной жизни, вытекающих из сущности сомнительных сделок. При этом квалифицировать такие сделки на предмет их мнимости и притворности с юридической точки зрения аудитор не обязан.

¹⁸ Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008): утв. приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н (п. 6).

Таблица 1
Критерии мнимости и притворности сделок

Table 1
The criteria of sham and feigned deals

Критерии мнимости сделок	Юридический подход	Бухгалтерский подход	Аудиторский подход
Форма	Придание формы, не требуемой законом	Форма не так важна, как содержание (приоритет экономического содержания сделки над юридической формой). В случае противоречия между формой и содержанием – выражение бухгалтером профессионального суждения	Соблюдение приоритета экономического содержания сделки над ее юридической формой. В случае противоречия между формой и содержанием – на усмотрение аудитора
Намерение	Отсутствие реализации прав и исполнения обязанностей	Сохранение (утрата) контроля над активами (обязательствами) в то время как документы указывают на противоположное. Искажение финансового состояния и финансовых результатов экономического субъекта	Оценка риска искажений бухгалтерской отчетности в результате непреднамеренных (ошибок) и преднамеренных (недобросовестных) действий
Фиктивность	Создание видимости исполнения сделки	Оформление фиктивных учетных записей, влекущих отражение мнимых активов (обязательств). Отражение в бухгалтерском учете притворных фактов хозяйственной жизни вместо прикрываемых	Проверка учетных документов и записей, имеющих высокий риск существенного искажения бухгалтерской отчетности в результате недобросовестных действий
Определенная цель	Достижение цели, заведомо противной истинной воле	Искажение бухгалтерской отчетности в целях введения в заблуждение заинтересованных лиц (пользователей)	При наличии или подозрении недобросовестного составления отчетности – определение обязанности сообщения о случае или подозрениях стороне, внешней по отношению к проверяемой организации, в том числе правоохранительным органам

Источник: авторская разработка

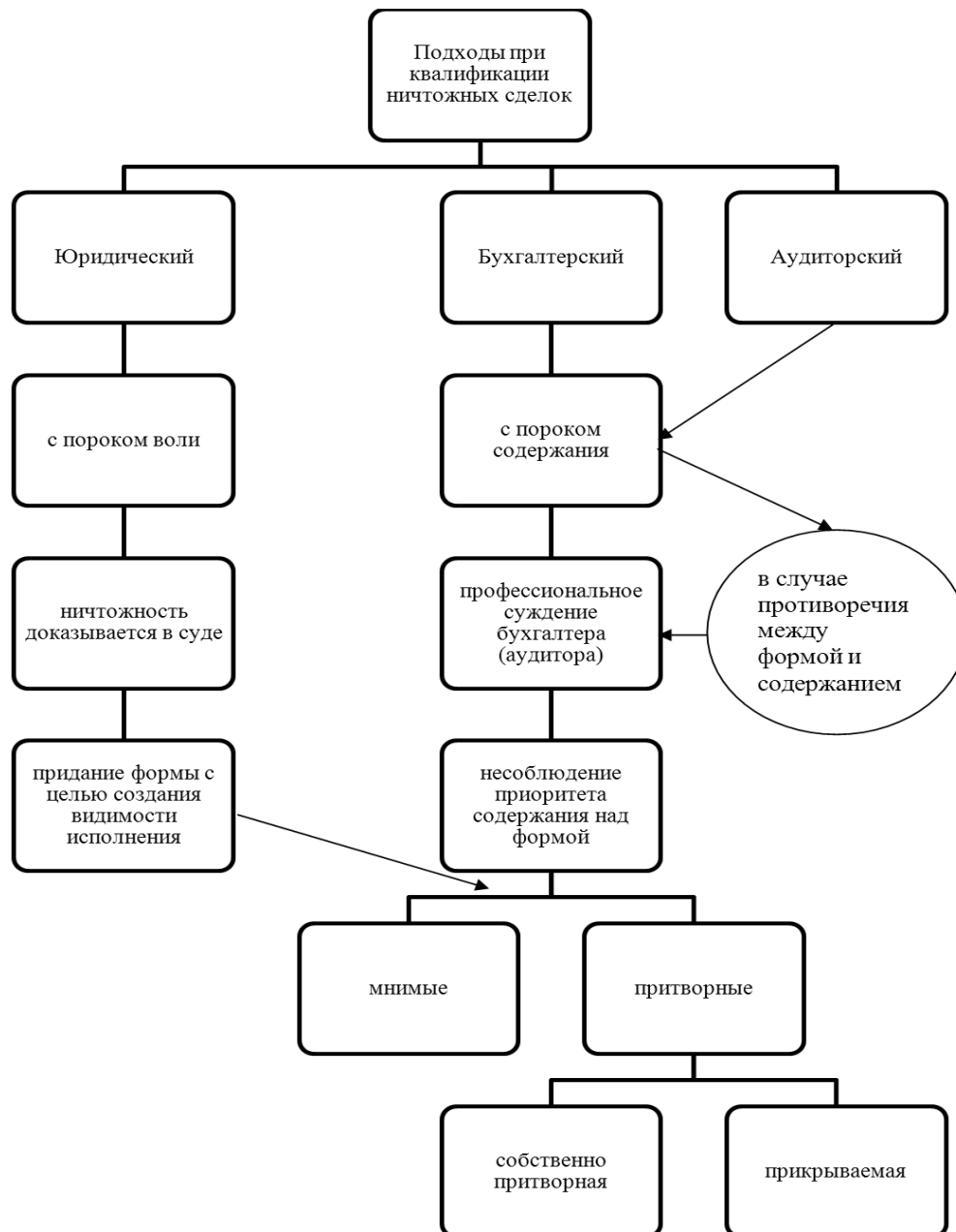
Source: Authoring

Рисунок 1

Классификация ничтожных сделок: юридический, бухгалтерский и аудиторский подходы

Figure 1

A classification of null and void deals: The legal, accounting, and auditing approaches



Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Список литературы

1. Веленто И.И. О проблеме недействительности сделок // Вестник образовательного консорциума «Среднерусский университет». Серия: Юриспруденция. 2015. № 6. С. 7–14.

2. *Батова О.В., Карагодин А.В., Козяр Н.В., Плохих А.Н.* Условия разграничения мнимых и притворных сделок от иных видов недействительных сделок // *Современные проблемы науки и образования*. 2015. № 2-2. С. 712.
URL: <http://science-education.ru/ru/article/view?id=22313>
3. *Хейфец Ф.С.* Недействительность сделок по российскому гражданскому праву: монография. Юридический практикум / 2-е изд., доп. М.: Юрайт, 1999. 164 с.
4. *Кагальницкова Н.В.* Мнимые и притворные сделки в реформированном ГК РФ // *Вестник Волгоградского государственного университета. Серия 5: Юриспруденция*. 2015. № 2. С. 96–100. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/mnimye-i-pritvornye-sdelki-v-reformirovannom-gk-rf>
5. *Кагальницкова Н.В.* Теоретико-правовые проблемы разграничения ничтожных и оспоримых сделок в гражданском праве // *Вестник Волгоградского государственного университета. Серия 5: Юриспруденция*. 2015. № 1. С. 104–109.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/teoretiko-pravovye-problemy-razgranicheniya-nichtozhnyh-i-osporimyh-sdelok-v-grazhdanskom-prave>
6. *Болотина М.С.* К вопросу о недействительности мнимых и притворных сделок // *Академический вестник*. 2009. № 2. С. 17–21.
URL: <http://uchebana5.ru/cont/2207256-p4.html>
7. *Рабинович Н.В.* Недействительность сделок и ее последствия. Л.: Издательство Ленинградского университета, 1960. 171 с.
8. *Мейер Д.И.* О юридических вымыслах и предположениях, о скрытых и притворных действиях. Казань, 1854. 127 с.
9. *Матвеев И.В.* Правовая природа недействительных сделок. М.: Юрлитинформ, 2002. 176 с.
10. *Иоффе О.С.* Советское гражданское право. М.: Юридическая литература, 1967. 494 с.
11. *Муртазалиева С.М.* Недействительность мнимой и притворной сделок // *Вестник Дагестанского государственного университета. Серия 3: Общественные науки*. 2008. № 2. С. 117–120.
12. *Моисеев М.В.* Сделки мнимые и притворные // *Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения*. 2010. № 17.
13. *Андреев В.К.* Сделка и ее недействительность // *Юрист*. 2014. № 1. С. 8–12.
URL: <http://xn----7sbbaj7auwnffhk.xn--p1ai/article/6414>
14. *Пятов М.Л.* Принцип приоритета содержания над формой и его влияние на бухгалтерскую практику в России // *Бухучет в сельском хозяйстве*. 2008. № 5. С. 53–58.

15. Соколов Я.В., Бычкова С.М. О приоритете содержания перед формой: проблемы учета // *Бухгалтерский учет*. 2000. № 1. С. 72–75.
16. Акатьева М.Д. Принципы организации бухгалтерского учета: ретроспективная оценка формирования и совершенствования // *Международный бухгалтерский учет*. 2018. Т. 21. Вып. 4. С. 441–451. URL: <https://doi.org/10.24891/ia.21.4.441>
17. Козменкова С.В., Крупинова Е.С. Принципы бухгалтерского учета микропредприятий: состав и содержание // *Международный бухгалтерский учет*. 2017. Т. 20. Вып. 8. С. 460–476. URL: <https://doi.org/10.24891/ia.20.8.460>
18. Луговской Д.В., Оломская Е.В., Молодцова Ю.Н. Приоритет экономического содержания над правовой формой // *Международный бухгалтерский учет*. 2007. Т. 10. Вып. 5. С. 31–37.
19. Соколов Я.В., Бычкова С.М. Бухгалтерский учет как метод концептуальной реконструкции хозяйственных процессов // *Бухгалтерский учет*. 2003. № 15. С. 62–67.
20. Алдарова Т.М., Никифорова В.В. Влияние категорий «существенность» и «достоверность» на формирование профессионального суждения бухгалтера // *Международный бухгалтерский учет*. 2017. Т. 20. Вып. 12. С. 672–685. URL: <https://doi.org/10.24891/ia.20.12.672>
21. Гутцайт Е.М. Профессиональное суждение аудитора и метод экспертных оценок // *Аудит*. 2015. № 10-11. С. 23–29. URL: https://gaap.ru/articles/Professionalnoe_suzhdenie_auditora_i_metod_ekspertnykh_otseенок.

Информация о конфликте интересов

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

CRITERIA OF RECOGNITION OF TRANSACTIONS AS SHAM AND FEIGNED: ACCOUNTING, AUDITING, AND LEGAL APPROACHES

Tat'yana M. ALDAROVA

East Siberia State University of Technology and Management,
Ulan-Ude, Republic of Buryatia, Russian Federation
aldarova_t@inbox.ru
ORCID: not available

Article history:

Article No. 636/2018
Received 14 Aug 2018
Received in revised form
30 Aug 2018
Accepted 4 Sept 2018
Available online
30 Sept 2021

JEL classification:

K12, M41

Keywords: imaginary deal,
fraudulent transaction,
accounting, auditing,
approach

Abstract

Subject. This article studies fictitious and simulated transactions from the law, accounting and auditing points of view.

Objectives. The article aims to describe the legal, accounting and auditing approaches to the consideration of null and void deals by identifying and classifying the criteria for the recognition of such deals as the sham and feigned ones.

Methods. For the study, I used the methods of comparative analysis, systematization, and generalization.

Results. The article presents the argument that from the legal point of view, imaginary and simulated transactions should be referred to the flaw-in-the-will transactions. Accounting and auditing approaches imply their attribution to the defect-of-a-substance transactions. If the balance between the form and the content of business operation items arising from the essence of such transactions is not observed, the recognition of them as imaginary and feigned is the object of professional judgment of the accountant (auditor).

Conclusions and Relevance. The article concludes that the legal approach is focused on the identification of imaginary and feigned transactions, the form of which is not required by law. Accountants and auditors should assess the content of such transactions. They are not obliged to classify dubious transactions as imaginary and legally feigned. The results of the research can be applied in the preparation of scientific and educational publications on the theory and practice of accounting and auditing in terms of principles and methodology of accounting and auditing.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2018

Please cite this article as: Aldarova T.M. Criteria of Recognition of Transactions as Sham and Feigned: Accounting, Auditing, and Legal Approaches. *Digest Finance*, 2021, vol. 26, iss. 3, pp. 332–349. <https://doi.org/10.24891/df.26.3.332>

Acknowledgments

The article was adapted from the *International Accounting* journal, 2018, vol. 21, iss. 9, pp. 992–1006. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.24891/ia.21.9.992>

References

1. Velento I.I. [On the problem of invalidity of transactions]. *Vestnik obrazovatel'nogo konsortsiума Srednerusskii universitet. Seriya: Yurisprudentsiya*, 2015, no. 6, pp. 7–14. (In Russ.)
2. Batova O.V., Karagodin A.V., Kozyar N.V., Plokhikh A.N. [The conditions for differentiating fictional and false agreements from other types of void transactions]. *Sovremennye problemy nauki i obrazovaniya*, 2015, no. 2-2, p. 712. (In Russ.)
URL: <http://science-education.ru/ru/article/view?id=22313>
3. Kheifets F.S. *Nedeistvitel'nost' sdelok po rossiiskomu grazhdanskomu pravu: monografiya. Yuridicheskii praktikum* [Invalidity of transactions under the Russian civil law: a monograph. Legal workshop]. Moscow, Yurait Publ., 1999, 164 p.
4. Kagal'nitskova N.V. [Simulated and sham transactions in the reformed civil code of the Russian Federation]. *Vestnik Volgogradskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya 5: Yurisprudentsiya = Legal Concept*, 2015, no. 2, pp. 96–100. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/mnimye-i-pritvornye-sdelki-v-reformirovannom-gk-rf> (In Russ.)
5. Kagal'nitskova N.V. [The theoretical and legal problems of the distinction between void and voidable transactions in civil law]. *Vestnik Volgogradskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya 5: Yurisprudentsiya = Legal Concept*, 2015, no. 1, pp. 104–109. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/teoretiko-pravovye-problemy-razgranicheniya-nichtozhnyh-i-osporimyh-sdelok-v-grazhdanskom-prave> (In Russ.)
6. Bolotina M.S. [On the issue of invalidity of fictional and false transactions]. *Akademicheskii vestnik = Academic Bulletin*, 2009, no. 2, pp. 17–21.
URL: <http://uchebana5.ru/cont/2207256-p4.html> (In Russ.)
7. Rabinovich N.V. *Nedeistvitel'nost' sdelok i ee posledstviya* [Invalidity of transactions and its consequences]. Leningrad, Leningrad University Publ., 1960, 171 p.
8. Meier D.I. *O yuridicheskikh vymyslakh i predpolozheniyakh, o skrytnykh i pritvornykh deistviyakh* [On legal inventions and assumptions, on covert and feigned actions]. Kazan, 1854, 127 p.
9. Matveev I.V. *Pravovaya priroda nedeistvitel'nykh sdelok* [The legal nature of invalid transactions]. Moscow, Yurlitinform Publ., 2002, 176 p.
10. Ioffe O.S. *Sovetskoe grazhdanskoe pravo* [Soviet civil law]. Moscow, Yuridicheskaya literatura Publ., 1967, 494 p.
11. Murtazaliev S.M. [Invalidity of fictional and false transactions]. *Vestnik Dagestanskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya 3: Obshchestvennye nauki = Bulletin of Dagestan State University. Series 3: Social Sciences*, 2008, no. 2, pp. 117–120. (In Russ.)

12. Moiseev M.V. [The fictional and false transactions]. *Aktual'nye voprosy bukhgalterskogo ucheta i nalogooblozheniya*, 2010, no. 17.
13. Andreev V.K. [Transaction and invalidity thereof]. *Yurist = Jurist*, 2014, no. 1, pp. 8–12. URL: <http://xn----7sbbaj7auwnffhk.xn--p1ai/article/6414> (In Russ.)
14. Pyatov M.L. [The principle of priority of content over form and its impact on accounting practice in Russia]. *Bukhuchet v sel'skom khozyaistve = The Journal of Accounting in Agriculture*, 2008, no. 5, pp. 53–58. (In Russ.)
15. Sokolov Ya.V., Bychkova S.M. [About the priority of the content over the form: accounting problems]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2000, no. 1, pp. 72–75.
16. Akat'eva M.D. [Principles of accounting: A retrospective evaluation of its formation and improvement]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2018, vol. 21, iss. 4, pp. 441–451. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.24891/ia.21.4.441>
17. Kozmenkova S.V., Krupinova E.S. [Accounting principles for microenterprises: Composition and content]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2017, vol. 20, iss. 8, pp. 460–476. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.24891/ia.20.8.460>
18. Lugovskoi D.V., Olomskaya E.V., Molodtsova Yu.N. [Priority of economic content over legal form]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2007, vol. 10, iss. 5, pp. 31–37. (In Russ.)
19. Sokolov Ya.V., Bychkova S.M. [Accounting as a method of conceptual reconstruction of economic processes]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2003, no. 15, pp. 62–67. (In Russ.)
20. Aldarova T.M., Nikiforova V.V. [The impact of Materiality and Reliability categories on accountant's professional judgment formation]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2017, vol. 20, iss. 12, pp. 672–685. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.24891/ia.20.12.672>
21. Guttsait E.M. [Professional judgment of the auditor and the method of expert evaluations]. *Audit*, 2015, no. 10-11, pp. 23–29. URL: https://gaap.ru/articles/Professionalnoe_suzhdenie_auditora_i_metod_ekspertnykh_otsenok (In Russ.).

Conflict-of-interest notification

I, the authors of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.