

**МИНИСТЕРСТВО ВНУТРЕННИХ ДЕЛ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ДЕПАРТАМЕНТ
ГОСУДАРСТВЕННОЙ СЛУЖБЫ И КАДРОВ**

**ИСПОЛЬЗОВАНИЕ СПЕЦИАЛЬНЫХ
ЭКОНОМИЧЕСКИХ ЗНАНИЙ
ПРИ ВЫЯВЛЕНИИ И РАСКРЫТИИ
ПРЕСТУПЛЕНИЙ
В СФЕРЕ СТРОИТЕЛЬСТВА**

Учебное пособие

*Допущено Министерством внутренних дел
Российской Федерации в качестве учебного пособия
для курсантов и слушателей образовательных организаций
высшего образования системы МВД России*

**Москва
2019**

Рецензенты:
Л.М. Шмелева

(ГУЭБиПК МВД России);

Т.М. Шитова, Е.В. Егорова, кандидат экономических наук
(Московский университет МВД России имени В.Я. Кикотя);

Э.В. Лантух, кандидат юридических наук, доцент
(Санкт-Петербургский университет МВД России);

Е.И. Замылин, доктор юридических наук, доцент
(Волгоградская академия МВД России);

Н.Н. Калинина, кандидат экономических наук, доцент,

А.Г. Белый, кандидат юридических наук, доцент
(Краснодарский университет МВД России)

Авторский коллектив:

С.С. Воронов, кандидат юридических наук, доцент;

А.И. Леонов, кандидат юридических наук, доцент;

О.Д. Соловьев, кандидат юридических наук, доцент;

А.Н. Буторов; И.В. Бандорина; В.Ю. Яргутова

И88 Использование специальных экономических знаний при выявлении и раскрытии преступлений в сфере строительства: учебное пособие / авт. кол.: С.С. Воронов, А.И. Леонов, О.Д. Соловьев, А.Н. Буторов, И.В. Бандорина, В.Ю. Яргутова. – М.: ДГСК МВД России, 2019. – 80 с.

В учебном пособии рассматриваются вопросы исследования бухгалтерских документов при выявлении и раскрытии преступлений в сфере строительства, особенности применения методов фактической проверки для документирования подобных деяний.

Учебное пособие предназначено для курсантов и слушателей образовательных организаций МВД России, обучающихся по специальностям 40.05.02 «Правоохранительная деятельность», специализация – оперативно-разыскная деятельность органов внутренних дел (узкая специализация – деятельность сотрудников подразделений ЭБиПК) и 38.05.01 «Экономическая безопасность», специализация – экономико-правовое обеспечение экономической безопасности, а также для практических сотрудников подразделений ЭБиПК, специализирующихся на выявлении и раскрытии преступлений в сфере строительства.

УДК 343:33
ББК 67.408 + 65

© ДГСК МВД России, 2019

© Нижегородская академия МВД России, 2019

© ООО ИПК «Медиа-Принт», макет, оформление, 2019

Оглавление

Введение	4
Глава I. Документальное оформление и бухгалтерский учет основных хозяйственных операций строительной организации. Порядок исследования бухгалтерских документов при выявлении и раскрытии преступлений в сфере строительства	6
§ 1. Особенности ведения бухгалтерского учета финансово-хозяйственных операций в строительной организации	6
§ 2. Виды участников строительного процесса: инвестор (дольщик), застройщик, заказчик, подрядчик (субподрядчик)	13
§ 3. Особенности исследования документов при документировании противоправной деятельности в сфере строительства	15
Глава II. Формы и методы применения специальных познаний при осуществлении фактического контроля	38
§ 1. Общие положения применения методов фактического контроля в строительстве	38
§ 2. Использование методов фактического контроля в сфере дорожного строительства	44
Глава III. Деловая игра «Субподряд»	50
§ 1. Общие принципы моделирования игровой деятельности с использованием учебных макетов	50
§ 2. Методические рекомендации по проведению деловой игры «Субподряд»	52
Заключение	58
Рекомендуемая литература	59
Приложение	62

Введение

Современное состояние сферы строительства характеризуется высокой степенью криминализации. При этом наблюдается использование преступниками как традиционных, так и относительно новых способов осуществления своей противоправной деятельности.

Традиционные способы совершения преступлений в сфере строительного производства совершаются под видом и в процессе следующих типов хозяйственных операций:

- поступление и расходование строительных материалов;
- проведение расчетов между подрядчиком и заказчиком за фактически выполненные объемы работ;
- начисление и выплата заработной платы работникам.

Новые схемы могут иметь самостоятельный характер или становиться дополнением к традиционным. В частности, речь идет о проведении расчетов с подставными организациями, якобы поставившими строительные материалы или выполнившими определенные работы (в рамках договора субподряда). Их основное назначение состоит в имитации вымышленной хозяйственной деятельности и осуществлении обналичивания денежных средств.

Наиболее часто субподрядные схемы используются в целях уклонения от уплаты налогов. Связано это с тем, что в результате отражения в бухгалтерском и налоговом учете хозяйственных операций с их участием необоснованно завышаются расходы и формируется ложный налоговый вычет по налогу на добавленную стоимость.

С другой стороны, при совершении хищений подобные расчеты, как правило, связаны с изначальным формированием резерва путем внесения подложных записей в проектно-сметную документацию или обычным нарушением технологии строительного производства, допускающим замену дорогостоящих материалов дешевыми, особенно при производстве так называемых скрытых работ.

Таким образом, практика выявления и раскрытия преступлений в сфере строительства напрямую зависит от организации работы по анализу учетной и технологической документации, что предполагает использование специальных экономических (в том числе технологических и товароведческих) знаний.

Формы использования таких знаний могут быть различными, однако на этапе проведения оперативно-разыскных мероприятий наиболее распространенными являются проведение исследований предметов и документов с участием специалистов отделов документальных

исследований территориальных подразделений ЭБиПК, а также привлечение специалистов-строителей в рамках проведения контрольного обмера выполненных работ (контрольного вскрытия участка дороги, контрольного бурения и проч.).

Между тем, кроме опосредованного использования вышеуказанных специальных экономических знаний, большое значение должно уделяться непосредственному применению методики работы с учетной и технологической документацией самим оперативным уполномоченным подразделения ЭБиПК. Это необходимо по двум причинам: во-первых, оперативный работник должен знать возможности избираемой им формы использования специальных знаний с тем, чтобы грамотно определять для соответствующего специалиста направления анализа документации строительной организации; во-вторых, непосредственное владение такой методикой (в необходимых объемах, естественно) позволяет более оперативно получать первичную, текущую и потенциальную информацию о противоправных действиях и принимать на ее основе соответствующие решения.

Структура универсальной методики работы с учетной и технологической документацией предполагает наличие:

- общей характеристики документооборота в строительных организациях;
- порядок отражения в бухгалтерском учете наиболее типичных хозяйственных операций (в том числе «сомнительных» и «уязвимых» операций);
- рекомендаций по работе с учетной и технологической документацией в целях выявления ее бестоварности или иной формы подложности;
- рекомендации по организации фактических проверок выполненных работ и контролю за их проведением;
- рекомендации по организации взаимодействия оперативного работника и специалиста в рамках подготовки и проведения соответствующих исследований и проверок.

Предлагаемая структура методики определила содержание глав настоящего учебного пособия, в котором будут более подробно рассмотрены все вышеперечисленные элементы.

ГЛАВА I.

ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ И БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ОСНОВНЫХ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ СТРОИТЕЛЬНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ.

ПОРЯДОК ИССЛЕДОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКИХ ДОКУМЕНТОВ ПРИ ВЫЯВЛЕНИИ И РАСКРЫТИИ ПРЕСТУПЛЕНИЙ В СФЕРЕ СТРОИТЕЛЬСТВА

§ 1. Особенности ведения бухгалтерского учета финансово-хозяйственных операций в строительной организации

Методологические основы, порядок организации и основные правила ведения учета в строительных организациях устанавливают следующие нормативные акты:

- Гражданский кодекс Российской Федерации от 30 ноября 1994 года;
- Градостроительный кодекс Российской Федерации от 29 декабря 2004 года № 190-ФЗ;
- Налоговый кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 года;
- Федеральный закон «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений» от 25 февраля 1999 года № 39-ФЗ;
- Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 года № 402-ФЗ;
- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина России от 29 июня 1998 года № 34н;
- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению, утвержденный приказом Минфина России от 30 октября 2000 года № 94н;
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденное приказом Минфина России от 9 июня 2001 года № 44н;

- Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденное приказом Минфина России от 30 марта 2001 года № 26н;
- Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденное приказом Минфина России от 6 мая 1999 года № 32н;
- Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденное приказом Минфина России от 6 мая 1999 года № 33н;
- Альбом унифицированных форм первичной учетной документации по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно-строительных работ, утвержденный постановлением Госкомстата России от 11 ноября 1999 года № 100 (стоит заметить, что с 1 января 2013 года формы первичных учетных документов, содержащиеся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, не являются обязательными к применению).

До вступления в силу действующего в настоящее время Федерального закона от 6 декабря 2011 года № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее — Закон № 402) по общему правилу организации обязаны были применять унифицированные формы первичной учетной документации. К бухгалтерскому учету первичные документы принимались лишь в том случае, если они были составлены по формам, содержащимся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации. Самостоятельно разработанные формы принимались к учету при условии наличия в них обязательных реквизитов.

С января 2013 года хозяйствующие субъекты для оформления всех фактов хозяйственной жизни могут не применять унифицированные формы первичной учетной документации, а разрабатывать собственные с включением в них всех обязательных реквизитов. В соответствии с п. 2 ст. 9 Закона № 402 обязательными реквизитами первичного учетного документа являются:

- наименование документа;
- дата составления документа;
- наименование экономического субъекта, составившего документ;
- содержание факта хозяйственной жизни;
- величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;
- наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за правильность ее оформления, либо наименование должности лица

(лиц), ответственного (ответственных) за правильность оформления свершившегося события;

- подписи указанных лиц с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Вместе с тем обязательными к применению продолжают оставаться формы документов, используемых в качестве первичных учетных документов, установленных уполномоченными органами в соответствии и на основании других федеральных законов¹ (например, кассовые документы²).

При этом Закон № 402 не запрещает пользоваться первичными документами, составленными в виде электронных документов, подписанных электронной подписью.

Согласно п. 4 ст. 9 Закона № 402 формы первичных учетных документов утверждает руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета. И только формы первичных учетных документов для организаций государственного сектора устанавливаются в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации.

Как показывает практика, многие организации по-прежнему для оформления хозяйственных операций продолжают применять унифицированные формы первичных учетных документов, разработанные Госкомстатом. Данное положение является верным и в отношении строительных организаций.

В этой связи рассмотрим перечень и характеристику первичных учетных документов, применяемых строительными организациями в рамках отдельных процессов (снабжение, производство, реализация), а также установим их взаимосвязь.

В ходе строительной деятельности материалы как предметы труда, меняя свою форму, последовательно проходят три цикла: приоб-

¹ Информация Минфина России № ПЗ-10/2012 «О вступлении в силу с 1 января 2013 г. Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

² Указание Банка России от 11 марта 2014 г. № 3210-У «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства». Данный документ содержит указание на приходные и расходные кассовые ордера, формы которых являются унифицированными (утверждены постановлением Госкомстата России от 18 августа 1998 г. № 88 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету инвентаризации»).

речение, хранение, использование. Система учета материалов на каждой стадии их движения имеет важное значение при решении проблем формирования достоверной и своевременной учетной информации, необходимой различным категориям пользователей.

На этапе снабжения важным моментом является порядок формирования стоимости приобретаемых материалов. Документальное оформление операций, связанных с процессом снабжения, представлено в табличной форме.

В зависимости от порядка складирования различают строительные материалы складского и открытого хранения. Строительные материалы складского хранения (цемент, крепеж, отделочные материалы и т. п.) размещают в закрытых хранилищах на основных складах строительных организаций или в приобъектных кладовых, находящихся на строительных площадках, для непосредственного снабжения производственных процессов. Материально ответственными за хранящиеся на основных складах и в приобъектных кладовых ценности являются заведующие складами и кладовщики.

Наиболее распространенным документом в части отражения операций, связанных с использованием материалов, является лимитно-заборная карта (форма № М-8). Она применяется для оформления отпуска материалов, систематически потребляемых при изготовлении продукции. Строительная организация может применять этот документ для отпуска материалов в количестве, определенном сметной документацией.

Рабочие строительных специальностей, а также руководители и специалисты строительных организаций в соответствии с нормами законодательства Российской Федерации обеспечиваются специальными одеждой, обувью и другими средствами индивидуальной защиты.

Отпуск специальной оснастки и специальной одежды в производство (эксплуатацию) со складов организаций и иных мест хранения может оформляться также лимитно-заборной картой.

Лимитно-заборная карта выписывается в двух экземплярах на одно наименование материала (номенклатурный номер). До начала месяца один экземпляр документа передается структурному подразделению организации, которое будет получать материалы, а второй экземпляр передается складу. Отпуск материалов осуществляется складом при предъявлении представителем структурного подразделения своего экземпляра лимитно-заборной карты. В обоих экземплярах карты кладовщик отмечает дату и количество отпущенных материалов, после чего выводит остаток лимита по номенклатурному номеру материала.

Таблица 1

**Документальное оформление операций по приобретению
строительных материалов**

№ п/п	Наименование и код формы первичного документа¹	Характеристика содержания документа (вид операции, оформляемой данным документом)	Примечание
1.	Доверенность (формы № М-2 и № М-2а)	Для оформления права лица выступать в качестве доверенного лица организации при получении материальных ценностей, отпускаемых поставщиком по наряду, счету, договору, заказу, соглашению.	Должна быть полностью заполнена и иметь образец подписи лица, на имя которого выписана. Срок выдачи, как правило, 15 дней.
2.	Приходный ордер по форме № М-4	Для учета материалов, поступающих от поставщиков (на фактически принятое количество ценностей).	Составляет материально ответственное лицо в день поступления ценностей на склад.
3.	Акт о приемке материалов (форма № М-7)	Для оформления приемки материальных ценностей, имеющих количественное и качественное расхождение, а также расхождение по ассортименту с данными сопроводительных документов поставщика; составляется также при приемке материалов, поступивших без документов.	Составляется членами приемной комиссии в 2 экземплярах с обязательным участием материально ответственного лица и представителя отправителя (поставщика).

Передача материалов со склада на участок (или обратно), равно как и передача с одного участка на другой, оформляется накладной по форме № М-11 как внутреннее перемещение.

¹ Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве: утв. постановлением Госкомстата России от 30 октября 1997 г. № 71а // Налоговый вестник. 1998. № 2.

Для списания основных материалов на затраты по выполнению работ материально ответственное лицо составляет отчет начальника строительного участка (производителя работ) о расходе основных материалов в строительстве в сопоставлении с расходом, определенным по производственным нормам (форма № М-29).

Форма отчета и Инструкция по его заполнению утверждены ЦСУ СССР 24 ноября 1982 года № 613.

Отчет по форме № М-29 служит основанием для списания материалов на себестоимость строительно-монтажных работ (далее — СМР) и сопоставления фактического расхода материалов на выполненные работы с расходом, определенным по производственным нормам.

Процесс реализации предполагает сдачу результата работ подрядчиком и приемку его заказчиком, что оформляется актом, подписанным обеими сторонами договора строительного подряда (ст. 753 ГК РФ). Если одна из сторон отказывается от подписания акта, в нем делается отметка об этом, и акт подписывается другой стороной.

Унифицированная форма акта о приемке выполненных работ (форма № КС-2) утверждена постановлением Госкомстата России от 11 ноября 1999 года № 100 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно-строительных работ» (постановление № 100).

Акт формы № КС-2 применяется для приемки выполненных подрядных строительно-монтажных работ производственного, жилищного, гражданского и других назначений. Акт составляется после завершения всех работ либо этапа работ в случае, если у заказчика нет претензий к выполнению работ.

На каждом строительном объекте для определения количества выполненных работ ведется журнал учета выполненных работ (форма № КС-6а), который применяется для учета выполненных работ и является накопительным документом. Журнал ведется исполнителем по каждому объекту строительства на основании замеров выполненных работ и единых норм и расценок по каждому виду работ.

Акт формы № КС-2 составляется на основании данных журнала учета выполненных работ (форма № КС-6а) в необходимом количестве экземпляров. Как правило, это два или три экземпляра, первый из которых остается у подрядчика, второй передается заказчику, а третий — инвестору (по требованию).

На основании акта формы № КС-2 заполняется справка о стоимости выполненных работ и затрат (форма № КС-3).

Кроме акта формы № КС-2, строительными организациями при сдаче объектов строительства используется акт формы № КС-11. Данный документ применяется в случае приемки законченного строительством

объекта производственного и жилищно-гражданского назначения всех форм собственности при их полной готовности в соответствии с утвержденным проектом, договором подряда. Отметим, что, как правило, заказчик и подрядчик, заключая договор, предусматривают в нем либо в дополнительном соглашении к договору, какими первичными документами будет оформляться приемка объекта, законченного строительством.

Акт формы № КС-11 и будет являться основанием для окончательной оплаты всех выполненных исполнителем работ в соответствии с договором подряда.

Акт составляется в необходимом количестве экземпляров. Перед тем как составить акт, заказчик осуществляет приемку законченного строительством объекта на основании результатов проведенных им обследований, проверок, контрольных испытаний и измерений, документов, представленных исполнителем и подтверждающих соответствие принимаемого объекта утвержденному проекту, нормам, правилам и стандартам, а также на основании заключений органов надзора. Факт ввода в действие объекта регистрируется заказчиком (пользователем) объекта в местных органах исполнительной власти в установленном порядке.

Таким образом, акт приемки законченного строительством объекта является своего рода начальной точкой эксплуатации объекта строительства.

Ввод в эксплуатацию законченного строительством объекта осуществляется при условии, что объект отвечает санитарно-эпидемиологическим, экологическим, пожарным, строительным нормам и правилам, государственным стандартам. Приемка объекта производится заказчиком и членами приемочной комиссии.

Акт приемки законченного строительством объекта приемочной комиссией (форма № КС-14) является документом по приемке и вводу законченного строительством объекта производственного и жилищно-гражданского назначения и зачислению их в состав основных средств всех форм собственности.

Акт приемки объекта приемочной комиссией формы № КС-14 является основанием для окончательной оплаты всех выполненных исполнителем работ в соответствии с договором подряда (контрактом).

Акт составляется в необходимом количестве экземпляров.

Стоимость выполненных работ указывается в акте в фактически действующих ценах текущего года.

Акт подписывается представителями исполнителя работ (генерального подрядчика) и заказчика или другим лицом, уполномоченным на это инвестором, соответственно для исполнителя работ (генерального подрядчика) и заказчика. Помимо названных лиц акт подписывается членами приемочной комиссии заказчика (застройщика), в состав которой включаются представители:

- органов государственного санитарно-эпидемиологического надзора;
- органов экологического надзора;
- органов государственного пожарного надзора;
- органов государственного архитектурно-строительного надзора;
- генерального проектировщика;
- других заинтересованных органов и организаций.

Акт утверждается должностным лицом органа, назначившего приемочную комиссию.

Факт выполнения СМР в учете застройщика и подрядчика будет иметь принципиальные различия. Так, у подрядчика фактическая себестоимость работ, оплаченных заказчиком, списывается по кредиту счета 20 в дебет счета 90 «Продажи». Выполненные работы оплачиваются по сметной стоимости. Причитающиеся к получению от заказчика суммы отражаются по кредиту счета 90, на котором выявляется финансовый результат работы организации. В конце месяца остаток со счета 90 переносится на счет 99 «Прибыли и убытки».

На балансе застройщика принятые от подрядчика работы приходятся по сметной стоимости на счет 08 «Вложения во внеоборотные активы», здесь они учитываются до завершения строительства. После приемки законченного строительством объекта счет 08 закрывается, и отраженная на нем сумма относится на счет 01 «Основные средства».

§ 2. Виды участников строительного процесса: инвестор (дольщик), застройщик, заказчик, подрядчик (субподрядчик)

Особенности отражения в бухгалтерском учете строительного производства связаны с характером строительной продукции, который обусловлен следующими обстоятельствами: нестационарность строительного производства; неоднотипность выпускаемой продукции; неустойчивость соотношения строительно-монтажных работ по их сложности и видам в течение отчетного (налогового) периода; участие различных организаций в производстве строительной продукции; высокая степень материалоемкости; влияние климатических и сезонных условий на процесс осуществления строительных работ; конструктивная сложность сооружаемых объектов и др.

Указанные обстоятельства влияют на порядок ценообразования в строительстве и систему расчетов.

Участниками строительного процесса являются: инвестор (дольщик), застройщик, заказчик, подрядчик (субподрядчик).

1. Инвестор – это лицо, финансирующее строительство за счет собственных или привлеченных средств. Инвестор заключает инвести-

ционный договор с застройщиком для увеличения собственных основных фондов или извлечения прибыли от последующей продажи объекта строительства. Вместе с тем, инвесторами могут быть дольщики по договору долевого строительства.

2. Застройщик – субъект, специализирующийся на организации строительства объектов и контроле за его ходом.

3. Заказчик – уполномоченные инвесторами физические и юридические лица, осуществляющие реализацию проектов капитальных вложений.

Функции застройщика и заказчика могут рассматриваться как полные аналоги или разделяться по технологическому принципу.

4. Подрядчик – физические или юридические лица, выполняющие работы по договору подряда. Подрядчики в свою очередь могут делиться на генподрядчиков и субподрядчиков.

Генеральный подрядчик (генподрядчик) – это строительная организация, которая обязуется на основании заключенного договора с заказчиком выполнить в срок и в надлежащем качестве все предусмотренные договором работы по объекту строительства с привлечением при необходимости других организаций в качестве субподрядчиков и несет ответственность перед заказчиком в рамках заключенного договора.

Субподрядчик – это специализированная подрядная организация, привлекаемая генеральным подрядчиком на основе договора для выполнения на строящихся объектах отдельных комплексов монтажных и специализированных работ.

5. Пользователи объектов капитальных вложений – физические и юридические лица, для которых создаются объекты капитальных вложений.

Все перечисленные выше функции могут исполняться одним лицом, разными лицами или несколькими из них. На практике часто встречается объединение строительных функций (инвестор-заказчик, застройщик-заказчик). В случае, если участниками строительного процесса выступают различные хозяйствующие субъекты, то отношения между ними закрепляются путем заключения договора (инвестиционный, подряда, поручения, возмездного оказания услуги другими в соответствии с гражданско-правовым законодательством).

В качестве предмета указанного договора могут быть использованы: инвестиции (денежные средства, ценные бумаги, иное имущество, в том числе имущественные права, иные права, имеющие денежную оценку, вкладываемые в объекты предпринимательской и иной деятельности в целях получения прибыли или достижения иного полезного эффекта), капитальные вложения (инвестиции в основной капитал (основные средства), в том числе затраты на новое строительство, расширение, ре-

конструкцию и техническое перевооружение действующих предприятий, приобретение машин, оборудования, инструмента, инвентаря, проектно-изыскательские работы и другие затраты), новое строительство (строительство на новых площадях вновь создаваемых зданий и сооружений, которые после ввода в эксплуатацию будут приняты к учету в качестве самостоятельных объектов основных средств), реконструкция существующего объекта (комплекс строительно-монтажных работ и организационно-строительных мероприятий, связанных с улучшением его основных технико-экономических показателей или изменением его назначения). При этом при осуществлении работ на действующих объектах основных средств различаются капитальные вложения в реконструкцию основных средств и затраты на их капитальный ремонт с целью восстановления исправности и поддержки эксплуатационных показателей.

§ 3. Особенности исследования документов при документировании противоправной деятельности в сфере строительства

Мошенничеством признается хищение чужого имущества или приобретение права на чужое имущество путем обмана или злоупотребления доверием. Ответственность за указанное деяние предусмотрена ст. 159 УК РФ «Мошенничество».

Как показывает практика, мошенничество в строительных компаниях встречается на всех стадиях процесса: при приобретении и списании материалов в производство, при сдаче строительно-монтажных работ заказчику, а также при выполнении субподрядных работ.

Среди специфических особенностей деятельности в сфере строительства, способствующих мошенничеству, следует отметить широкую номенклатуру товарно-материальных ценностей, контроль за использованием которых обычно осложняется удаленностью строительных объектов от офиса, большой объем использования наличных денег, выдаваемых под отчет для закупки товаров на строительных рынках или у физических лиц по экономной цене.

Наиболее опасным видом мошенничества, совершаемого в сфере строительства, является хищение бюджетных средств, выделяемых в рамках федеральных целевых программ или адресных программ субъектов Российской Федерации (например, переселение граждан из аварийного жилищного фонда) на строительство объектов федерального или регионального значения. Типичными способами хищения бюджетных средств в данном случае выступают действия, направленные на необоснованное увеличение расходов строительной фирмы, такие как перечисление денежных средств на счета подставных фирм за факти-

чески не выполненные работы, закупка строительных материалов по завышенной стоимости, документальное «удвоение» фактически выполненных объемов строительных работ, увеличение размеров индексов и коэффициентов в актах выполненных работ.

Подобные нарушения могут быть установлены в ходе документальной проверки актов выполненных работ, а также в ходе контрольного обмера¹, произведенного специалистами в сфере строительства. Кроме того, важные доказательственные данные можно получить путем опроса должностных лиц строительной организации и иных лиц, причастных к оформлению первичных учетных документов.

Как правило, в состав преступной группы входят руководители строительной организации (генподрядчик, подрядчик) и представители администрации субъекта Российской Федерации или муниципального образования, в компетенцию которых входит решение вопросов о строительстве тех или иных объектов (заказчик). По материалам проверок следственными органами возбуждаются уголовные дела по ст. 159 УК РФ «Мошенничество».

Разберем данную схему на примере. В рамках государственных контрактов должностные лица администрации муниципального образования, вступив в сговор с руководством генподрядчика, с целью освоения бюджетного финансирования, подписали заведомо подложные акты по формам № КС-2, № КС-3 на работы, которые фактически не производились. Данные акты были представлены в казначейство муниципального образования и послужили основанием для перечисления бюджетных денежных средств в адрес генподрядчика.

В соответствии с государственными контрактами работы должны были выполняться собственными силами генподрядчика и в строго установленные сроки. Вместе с тем, в нарушение государственных контрактов, с целью хищения денежных средств руководство строительной фирмы имитировало привлечение в качестве субподрядчиков

¹ Контрольный обмер выполненных работ является широко используемым методом фактической проверки документальных данных. Название данного метода является устоявшимся и общепринятым. Оно используется не только в специальной литературе, но и в нормативных актах. См., например, п. 45 приказа Минюста России от 29 января 2015 г. № 12 «Об утверждении Положения об осуществлении Минюстом России внутреннего финансового аудита»; п. 6.5 приказа Минспорта России от 25 ноября 2014 г. № 946/1 «Об утверждении формы контрактов на выполнение работ по строительству и (или) реконструкции стадионов для подготовки и проведения чемпионата мира по футболу FIFA 2018 года и Кубка конфедераций FIFA 2017 года».

несколько подставных организаций, зарегистрированных на паспортные данные граждан без их согласия.

В последующем на счета фирм с признаками фиктивности необоснованно были перечислены денежные средства, полученные от заказчика, под видом погашения задолженности, якобы образовавшейся в результате выполнения фирмами различного вида работ и поставки товарно-материальных ценностей в рамках указанных государственных контрактов. Фактически указанные фирмы-однодневки никаких работ для генподрядчика не выполняли, ТМЦ не поставляли. Генподрядчик не имел перед данными фирмами финансовых и договорных обязательств.

Данный способ преступной деятельности можно представить в виде схемы, отраженной на рисунке 1.

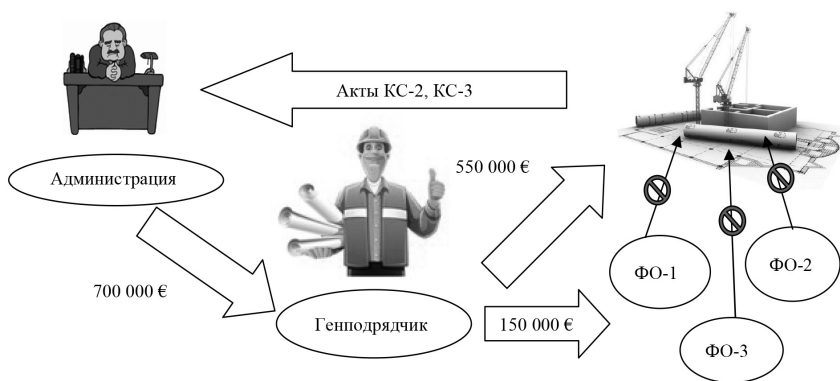


Рис. 1. Схема хищения бюджетных средств, выделяемых на строительство объектов

В целях выявления и фиксации подобных противоправных деяний необходимо осуществлять следующие оперативно-розыскные мероприятия:

- запросить в Управлении строительства муниципального образования (орган, осуществляющий финансирование и технический надзор за выполнением строительных работ) сведения о генподрядчике, в том числе с указанием объектов проведения работ, видов работ, графиков (сроков) выполнения работ. Провести анализ полученных данных, осмотры строительных объектов, опросы граждан и должностных лиц;
- запросить у генподрядчика и администрации муниципального образования (заказчика) документы, регламентирующие ее финансово-хозяйственную деятельность, отражающие виды, сроки, ход выполнения работ на объектах, понесенные затраты,

- документы, регламентирующие полномочия должностных лиц подрядчика, в том числе заключенный государственный контракт (договоры, акты выполненных работ, платежные документы и др.); Устав, приказ, учредительные документы и т. п., закрепляющие должностные обязанности руководителя организации;
- получить в кредитных организациях сведения, отражающие перечисление денежных средств генподрядчику или иным организациям за выполнение работ в рамках заключенного государственного контракта, а также иным организациям, привлеченным для выполнения субподрядных работ (выписки из лицевого счета, платежные поручения и др.);
 - получить объяснения представителей: администрации муниципального образования (заказчика), генподрядчика, сотрудников территориального органа, осуществляющего финансирование и технический надзор за выполнением работ по строительству (Управление строительства муниципального образования), поставщиков строительных материалов и других организаций, принимавших участие в реализации государственного контракта, в том числе собственников строящихся объектов, граждан, по чьим документам оформлены фирмы-однодневки.

Одним из условий эффективного проведения исследования документов является получение данных, подтверждающих фиктивность хозяйственной деятельности фирм-однодневок, задействованных в противоправной схеме, а именно:

- регистрация организации на подставных лиц, выполняющих роль номинальных учредителей и руководителей хозяйствующего субъекта;
- отсутствие офисных и складских помещений организации по адресу, указанному в регистрационных документах;
- непредставление налоговой отчетности в налоговые органы или представление нулевой («бедной») налоговой отчетности, содержащей явно заниженные показатели по сравнению с нормальной хозяйственной деятельностью;
- отсутствие у организации основных средств, в том числе строительной техники, складских помещений, наличие которых необходимо для осуществления строительно-монтажных работ, предусмотренных договором и т. д.

Как вариант, преступники могут фальсифицировать выполненные работы не в полном объеме, а в определенной части. Например, в ходе проверки ремонтных работ необходимо обращать внимание на выполнение подрядчиком работ по замене оконных и балконных стеклопакетов. В жилых домах от 5% и более жильцов отказываются от их ремонта

ввиду ранее произведенной самостоятельной замены имеющихся стеклопакетов на пластиковые. При этом подрядчиком должны оформляться соответствующие документы (расписки, акты об отказе, как правило, предусмотренные государственным контрактом), однако подрядчик с целью незаконного увеличения затрат и получения бюджетных денежных средств целенаправленно фальсифицирует первичные учетные документы, указывая в них замену 100% стеклопакетов в жилом доме.

Другим видом мошенничества является замена сырья и материалов более дешевыми аналогами. При данном способе обмана строительная организация использует вместо строительных материалов надлежащего качества некачественную продукцию (например, вместо новых труб, предусмотренных проектно-сметной документацией, в землю укладываются трубы, бывшие в употреблении). Подтвердить подмену продукции дешевым аналогом удастся только с помощью проведения экспертизы качества самой продукции на соответствие сведениям, содержащимся в документах на поставку (государственных контрактах (договорах), сертификатах качества, спецификациях и т.д.), а также документов, подтверждающих выполнение технических регламентов (технических условий, ГОСТов и т.п.).

Весьма распространенным видом мошенничества является способ, при котором сотрудник строительной организации может получать «вознаграждение» от третьих лиц за действия, носящие неофициальный характер. Например:

- выполнение работ для третьих лиц силами, средствами и материалами строительной компании за личное вознаграждение («неофициальная подработка»);
- закупка ТМЦ у недобросовестных поставщиков, которые, получив аванс, обналичат его, а поставку не произведут;
- приобретение ТМЦ, не предусмотренных сметной документацией, утвержденной заказчиком.

Как правило, при анализе содержания первичной документации выявить такой вид мошенничества практически невозможно. Однако информацию, которая могла бы косвенно указать на факты противоправных действий, можно получить, сопоставив данные о расходах компании на приобретение ТМЦ с данными сметы, согласованной с заказчиком. В данном случае признаком «неофициальной подработки» будет существенное завышение расходов на ГСМ и суммы зарплат.

Также строительные организации прибегают к схеме мошенничества, связанной с фальсификацией бухгалтерского учета. Например, должностное лицо строительной организации, имея возможность проставлять подпись уполномоченных лиц на платежных документах, оформляемых при перечислении денежных средств, может использо-

вать данное обстоятельство для перечисления денежных средств на расчетные счета фирм-однодневок по якобы заключенным договорам. При этом в бухгалтерском учете данные перечисления маскируются в виде перечислений в организации, с которыми у строительной фирмы фактически имеются договорные отношения.

Необходимо учесть, что данная схема чаще всего выявляется при проведении встречных проверок учетных документов строительной организации с фактическими поставщиками товаров (работ, услуг), а также при наличии сведений, подтверждающих фиктивность хозяйственной деятельности организаций, в которые перечислялись денежные средства без заключенных договоров.

В ходе проведения встречных проверок исследуются как первичные бухгалтерские документы (товарные, товарно-транспортные накладные, товарные отчеты, карточки складского учета), так и данные аналитического бухгалтерского учета поставщиков по учету движения строительных материалов и произведенных в связи с этим расчетов (счета бухгалтерского учета 10 «Сырье и материалы», 41 «Товары», 51 «Расчетные счета», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»).

В строительных организациях большинство закупаемых материалов и некоторые виды приобретаемых услуг должны сопровождаться сертификатами, поэтому в данной сфере распространена схема, связанная с фальсификацией документов о качестве товаров (использование подложных бланков и печатей).

При документировании правонарушений, совершаемых по данной схеме, кроме учетных документов, оформляющих совершение данной сделки (договоры, накладные, счета-фактуры, платежные документы, регистры бухгалтерского учета), необходимо исследовать:

- документы из соответствующих регистрирующих органов, подтверждающих выдачу сертификатов (разрешений, лицензий и др.);
- документы, подтверждающие возможность оказания данными организациями сертифицированных услуг (сертификаты, разрешения, лицензии и др.).

Признаки мошенничества в строительной сфере в первую очередь можно выявить в результате анализа первичных учетных документов, а также финансовых показателей строительной организации. Приемы исследования документальных данных, о которых пойдет речь, могут применяться оперативным сотрудником (следователем) непосредственно или лицами, обладающими специальными познаниями (экспертами, сотрудники органов финансового контроля, специалистами-ревизорами подразделений ЭБиПК МВД России и т. д.), привлекаемыми для сотрудничества. Следует отметить, что документальные проверки, ревизии и экспертизы могут быть проведены как до воз-

буждения уголовного дела, так и в процессе расследования. При этом для проведения исследования документов специалистом-ревизором подразделения ЭБиПК МВД России оперуполномоченный составляет мотивированный рапорт о необходимости проведения данного мероприятия с указанием перечня вопросов, адресуемых специалисту-ревизору, а следователь направляет в подразделение документальных исследований поручение о проведении данного оперативно-розыскного мероприятия. При необходимости производства судебной экспертизы следователь выносит соответствующее постановление.

В ходе анализа первичных учетных документов, применяя методы документальной проверки, можно обнаружить следующие признаки, свидетельствующие о возможных фактах мошенничества.

1. Методом формальной проверки:

- представление документов с исправленными датами, суммами, количеством;
- представление копий документов в связи с утерей подлинников.

2. Методом нормативной проверки:

- превышение нормативов использования материалов при проведении строительных работ.

3. Методом взаимного контроля документов:

- заполнение товарных чеков разных поставщиков одинаковым почерком;
- представление документов от одного поставщика по широкому ряду товаров, работ или услуг.

4. Методом сравнительного анализа документов – отклонение сумм и количества товара в первичных документах от средних показателей по компании.

Анализ отчетных показателей деятельности строительной организации осуществляется в двух направлениях: по количеству израсходованных денежных и материальных ресурсов, по времени, в течение которого происходит изменение оценочных показателей. Впоследствии взаимосвязанные количественные и временные показатели сравнивают между собой. При этом могут быть обнаружены следующие странные закономерности:

- увеличение фонда оплаты труда при сохранении объема реализации или численности штата работников;
- рост расходов на приобретение ТМЦ, объема расхода таких ТМЦ или объема дебиторской задолженности при сохранении объема реализации;
- увеличение расходов на приобретение ТМЦ при сохранении объема расходов на доставку;
- снижение объема прибыли при сохранении объема реализации.

При анализе показателей выручки, себестоимости и незавершенного производства необходимо обратить внимание на изменение соотношения «выручка – себестоимость». Это поможет определить пропорцию расходов в составе выручки. Одновременно исследуется состав расходов на строительно-монтажные работы по элементам затрат (например, расходы на материалы, оплата труда, амортизация основных средств, стоимость субподрядных работ, работы строительных машин и механизмов и т. п.).

Далее необходимо провести взаимный контроль данных, отраженных в смете, журнале учета выполненных работ (форма № КС-6а), общем журнале работ (форма № КС-6) с данными отчета о расходе основных материалов (форма № М-29) и материальных отчетов. Вероятным признаком правонарушений является наличие расхождений между данными указанных форм учетных документов.

При обнаружении каких-либо затрат, не свойственных характеру выполняемых работ, целесообразно проверить обоснованность их отражения в учете. Так, например, при выполнении работ по выемке грунта (созданию котлована) преобладающими будут затраты на использование строительных машин и механизмов (покупка ГСМ, амортизация строительных машин, оплата труда машинистов) или затраты на привлечение сторонних организаций, осуществляющих подобные работы, а не расходы на приобретение строительных материалов. В другом случае в стоимости работ по заливке фундамента особо выделяются материальные затраты с преобладанием в них стоимости арматуры и компонентов бетона. При выполнении электромонтажных работ в качестве основного материала используются кабели и провода, а также различное электротехническое оборудование.

Таким образом, при доказывании фактов мошеннических действий, осуществляемых в строительной сфере, обязательным условием является исследование первичной учетной документации, оформляющей хозяйственные операции строительной организации.

Другим видом преступной деятельности, осуществляемой в сфере строительства, является присвоение или растрата строительных материалов и иного имущества организации, вверенного виновному. Ответственность за данное деяние предусмотрена ст. 160 УК РФ «Присвоение или растрата».

Хищению ценностей должно предшествовать создание неучтенных излишков ТМЦ. При этом, как правило, используются следующие способы создания излишков:

- завышение документального объема расхода ТМЦ против фактического;
- списание ТМЦ по максимальным нормам естественной убыли или под видом порчи (утраты);

- фактический отпуск со склада на строительную площадку ТМЦ в меньшем объеме, чем указано в учетных документах;
- списание строительных материалов, которые согласно проектно-сметной документации не должны были использоваться при производстве тех или иных работ;
- внесение подлогов в документы, оформляющие приобретение ТМЦ (накладные, товарные чеки, кассовые ордера), с целью уменьшения их документального количества.

Предметом хищения чаще всего выступают топливо и расходные материалы, подсчет количества которых существенно затруднен. Кроме того, в строительстве часто используются мелкие расходные материалы (провода, электроды, гвозди, крепежи, пластик), которые в отчетах о списании отдельно не выделяются, поэтому определить, какое количество таких материалов было фактически использовано в процессе осуществления строительной деятельности, достаточно проблематично.

Основным способом обнаружения такого вида хищения является проведение инвентаризации ТМЦ. Вместе с тем исследование документальных данных также может дать определенный результат.

Так, например, при завышенном списании строительных материалов в расходы целесообразно провести взаимный контроль следующих учетных документов:

- формы № КС-2 и КС-3 сопоставить с данными графика выполнения работ по договору и утвержденной сметы.
- требования-накладные на отпуск материалов со склада (форма № М-11) сопоставить с данными лимитно-заборных карт (форма № М-8) и актов на списание материалов;
- акты на списание материалов сопоставить с утвержденными в строительной организации нормами расхода материалов при производстве строительных работ, а также с данными актов выполненных работ (формы № КС-2) и справок о стоимости выполненных работ и произведенных затрат (формы № КС-3).

Хищения строительных материалов со складов подрядных организаций и с территории строительных площадок нередко производят под видом отпуска материалов на сторону. Наиболее благоприятная почва для таких хищений создается в тех строительных организациях, где отсутствует пропускная система или имеются недостатки в ее организации. Так, проезд груженого транспорта с территории отдельных подрядных организаций разрешается без всяких пропусков: работник, сопровождающий груз, предъявляет охране только расходный документ склада – приказ или накладную.

Предъявляемые в момент вывоза груза документы остаются у лица, сопровождающего транспорт, и охраной не регистрируются. Не слу-

чайно именно в таких организациях нередко совершаются хищения строительных материалов, скрываемые временными (составленными на момент вывоза похищенных ценностей) документами.

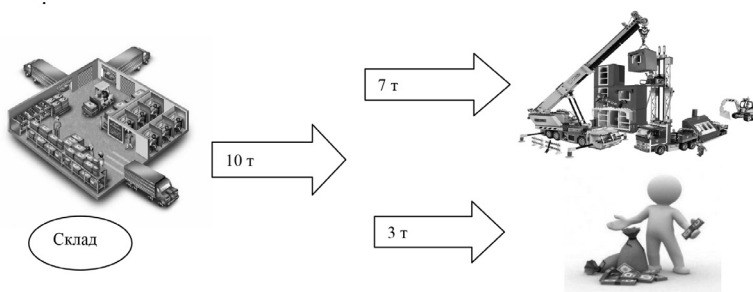


Рис. 2. Схема хищения строительных материалов, списываемых на строительство объекта

С целью выявления подобных злоупотреблений необходимо сопоставлять проектно-сметную документацию и акты формы № КС-2 на выполнение работы с фактическими объемами работ и данными о движении строительных материалов.

С помощью названного метода могут быть выявлены различные противоречия между документальными данными:

- несоответствие между объемом работ, указанным в акте формы № КС-2, и данными складского учета о движении строительных материалов, необходимых для выполнения этих работ;
- несоответствие между документами, изъятными из строительной организации, и документальными данными о фактическом объеме работ, добытыми в ходе исследования документов или полученными из других источников.

Примером может служить несоответствие между актом формы № КС-2, изъятным из строительной организации, и актом контрольного обмера, проведенного специалистом. Такие контрольные обмеры проводятся по инициативе заказчика, а также оперативных и следственных органов.

Противоречия между документами, выявляемые с помощью рассмотренного метода, позволяют установить лишь факт приписки объема выполненных работ. При выявлении этого факта проводят дальнейший анализ документов, чтобы установить, явились ли приписки средством сокрытия хищений. Так, хищения материалов с территории строительной площадки, замаскированные составлением временных (на момент вывоза) сопроводительных документов, могут быть раскрыты с помощью сопоставления материальных и транспортных документов.

Например, при изучении документов обнаружен путевой лист авто-транспорта, в котором зафиксирован вывоз пиломатериалов со строительной площадки. Соответствующих документов материального учета (накладная, приказ) в делах строительной организации не имелось, и все поступившие на площадку пиломатериалы списаны на производство. В данном случае возникает противоречие между документами, причины которого (ошибка в учете, злоупотребление) необходимо тщательно расследовать.

При завышенном списании ГСМ автотранспортных средств следует проанализировать данные разделов «Показания спидометра» и «Движение горючего» путевого листа и сопоставить их с данными предыдущего путевого листа, а также с утвержденными нормами расхода горючего. При учете ГСМ строительных машин и механизмов необходимо исследовать в отчетных документах (формы № ЭСМ-1, ЭСМ-2, ЭСМ-3, ЭСМ-4, ЭСМ-5, ЭСМ-6 и ЭСМ-7) данные о количестве часов работы.

Кроме топлива и расходных материалов, предметом хищения также могут выступать и денежные средства. При этом преступником могут использоваться такие способы, как завышение норм выработки рабочих, применение повышенных расценок при расчете зарплаты рабочих, а также в результате искусственного завышения расходов на приобретение материалов подотчетным лицом.

В результате анализа первичных документов можно обнаружить следующие признаки сомнительности операций:

- товарные чеки разных организаций заполнены одним почерком;
- представленные в бухгалтерию документы содержат следы подделок или исправлений;
- в бухгалтерию представлены только копии товарных чеков в связи с утратой подлинников.

Если чеки на приобретение материалов выписаны одним и тем же почерком, то, скорее всего, данный документ оформил не контрагент, а работник строительной организации с целью введения в заблуждение сотрудников бухгалтерии.

Другим способом обнаружения хищения денежных средств является сравнительный анализ данных отчетности. Так, например, завышение зарплаты можно выявить путем сравнения величины расходов на оплату труда с объемом реализации.

Помимо хищений, особую опасность в строительной сфере на сегодняшний день представляют налоговые преступления, квалифицируемые по ст. 199 УК РФ «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации». При этом наибольшую распространенность в данной

отрасли хозяйствования получила так называемая субподрядная схема уклонения от уплаты налогов.

Как и подавляющее большинство наиболее опасных налоговых преступлений, указанная схема криминальной оптимизации предполагает имитацию ложных хозяйственных связей с так называемыми фирмами-однодневками, или, как сейчас принято говорить, формально-легитимными организациями (далее — ФЛО). Указанные структуры выполняют роль лжесубподрядчика, рассчитываясь с которым организация-фигурант необоснованно получает право на налоговый вычет по НДС и неправомерно уменьшает налогооблагаемую базу по налогу на прибыль организаций.

Суть схемы сводится к следующему: при выполнении своих обязательств по договору подряда строительная организация-уклонист выполняет соответствующие работы своими силами или с привлечением нелегальной рабочей силы, так называемых «диких бригад»¹, а в документах налогового и бухгалтерского учета указывает, что они выполнены силами лжесубподрядчика (подконтрольной ФЛО). Средства, перечисленные подрядчиком в адрес ФЛО, как правило, обналичиваются, а в исключительных случаях возвращаются на счета подрядчика (руководства организации-подрядчика или аффилированных с ним лиц) после совершения цепочки транзитных платежей. Обналиченные со счета лжесубподрядчика (или иных формально-легитимных организаций, куда они могли быть переведены со счета лжесубподрядчика в целях сокрытия следов преступления) денежные средства возвращаются в виде неучтенной денежной массы руководству организации-фигуранта.

Для успешного усвоения механизма преступной деятельности схематично остановимся на особенностях исчисления НДС и отражения указанных операций в учете. Напомним, что наряду с реализацией товаров, оказанием услуг объектом налогообложения по данному виду налога является выполнение работ (в том числе строительных), а базой его исчисления является выручка от реализации соответствующих товаров (работ, услуг). При реализации выполненных строительно-монтажных работ ставка налога составляет 18%.

НДС относится к группе косвенных налогов, поэтому его исчисленная сумма прибавляется к стоимости реализации выполненных строительно-монтажных работ. С точки зрения бухгалтерского учета выручка от реализации, отраженная по кредиту счета 90/1 «Продажи»

¹ В редких случаях работы выполняются силами других строительных организаций, а ФЛО-субподрядчик используется для значительного завышения стоимости фактически выполненных работ.

(субсчет «Выручка»), увеличивается на сумму НДС, впоследствии списываемую в кредит счета 68 субсчет «Расчеты по НДС».

Важной особенностью рассматриваемого налога является то, что текущая задолженность по нему может быть уменьшена за счет применения налогового вычета – сумм НДС, уплаченных поставщикам и подрядчикам при приобретении организацией сырья, материалов, результатов работ и проч. Текущая информация об уплаченных «на входе» (при приобретении товаров, работ, услуг) суммах налога обобщается на специальном активном счете 19 «НДС по приобретенным ценностям» в корреспонденции со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Для большей наглядности общий принцип порядка исчисления НДС на примере отношений между участниками строительного процесса можно представить следующей схемой (см. рисунок 3).

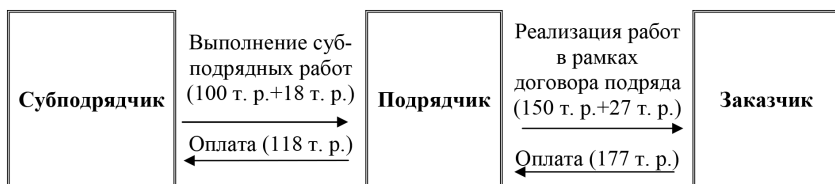


Рис. 3. Схема исчисления НДС организацией-подрядчиком

Итак, подрядчик (в нашем случае организатор схемы криминальной схемы уклонения от уплаты налогов) реализовал выполненные строительные работы заказчику за 177 тыс. руб., в том числе НДС по ставке 18% — 27 тыс. руб. В бухгалтерском учете подрядчика должны быть сделаны следующие записи (см. таблицу 2).

Таблица 2

Отражение в учете подрядчика операций по реализации результатов строительно-монтажных работ

№	Дебет	Кредит	Сумма	Комментарий
1.	62	90/1	177,0	Предъявлен счет заказчику на основании актов выполненных работ
2.	51	62	177,0	Оплачена стоимость строительных работ заказчиком
3.	90/3	68-НДС	27,0	Начислен НДС с выручки

При этом подрядчик понес расходы, связанные с оплатой субподрядных работ (в том числе НДС) на сумму 100 тыс. руб. плюс 18 тыс. руб. НДС, и имеет право на налоговый вычет (см. таблицу 3).

Таблица 3

**Отражение в учете подрядчика операций
по взаимоотношениям с субподрядчиком**

№	Дебет	Кредит	Сумма	Комментарий
1.	20	60	100,0	Отражены расходы по субподрядным работам
2.	19	60	18,0	Отражен НДС по приобретенным работам
3.	60	51	118,0	Произведена оплата субподрядчику
4.	68-НДС	19	18,0	Применен налоговый вычет по НДС

Соответственно, если работы субподрядчиком фактически не выполнялись, а был составлен лишь пакет документов, формально подтверждающий исполнение договора субподряда (акты приема выполненных работ, счета-фактуры, платежные документы и т.д.), то указанный налоговый вычет неправомерен.

В результате произведенных операций счет 68 субсчет «Расчеты по НДС» будет содержать следующую информацию (см. рисунок 4):

Дебет	68-НДС	Кредит
18,0		27,0

Рис. 4. Обороты по счету 68 субсчет «Расчеты по НДС»

Таким образом, общая сумма задолженности по НДС составит $27 - 18 = 9$ тыс. руб.

Из рассмотренного здесь примера становится очевидным, что величина текущей задолженности по налогу на добавленную стоимость напрямую зависит от двух показателей: выручки и суммы налогового вычета, поэтому любой факт отражения в учете фиктивных расходов строительной организации приведет к необоснованному увеличению налогового вычета и повлияет на уменьшение суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет. Аналогичное воздействие окажет и сокращение выручки от реализации выполненных работ.

Специальные экономические познания могут быть использованы при доказывании следующих обстоятельств рассматриваемой преступной деятельности:

1. Подтверждение существования хозяйственных отношений между участниками строительного процесса, фактов выполнения/невыполнения заявленных в документах объемов строительно-монтажных работ, расчетов между ними.

2. Доказывание факта невыполнения отраженных в документах субподрядных работ лжесубподрядчиком (в том числе через доказывание выполнения указанных работ силами подрядчика или силами иных лиц, например, «дикими бригадами»).

3. Необоснованное увеличение налогового вычета по НДС подрядчиком, нашедшее отражение в документах и регистрах бухгалтерского и налогового учета и в налоговой отчетности (с определением конкретных сумм уклонения).

4. Наличие отношений аффилированности и подконтрольности лжесубподрядчика подрядчику.

Для установления указанных обстоятельств необходимо прибегнуть к исследованию следующих основных групп документальных данных:

1) договоры подряда, заключенные между подрядчиком и заказчиком, подрядчиком и субподрядчиком, подтверждающие наличие хозяйственных отношений между ними;

2) сметы на выполнение строительно-монтажных работ, содержащие сведения о планируемых к выполнению работах и их стоимости (при выполнении строительных работ в рамках государственных и муниципальных заказов, при необходимости, позволяют установить правильность расчетов стоимости работ в соответствии с действующими правилами);

3) журналы учета выполненных работ (форма № КС-6а), справки о стоимости выполненных работ и затрат (форма № КС-3), акты выполненных работ (форма № КС-2), составленные подрядчиком и субподрядчиком. Указанные документы позволяют определить объемы принятых работ, стоимость затраченных материалов и работ, включая НДС. Как правило, акты приемки выполненных работ, составленные от имени формально легитимной организации, в полном объеме либо с незначительным отклонением, дублируют те же документы, составленные подрядчиком для направления заказчику;

4) счета-фактуры, выставленные субподрядчиком и подрядчиком, книги покупок и книги продаж подрядчика, налоговые декларации по НДС и налогу на прибыль, представленные подрядчиком в налоговые органы, иные документы налогового органа, характеризующие

состояние расчетов фигуранта с бюджетом по соответствующим налогам. Указанные документы и регистры вкпе позволяют определить суммы исчисленных организацией-фигурантом налогов за интересующие налоговые периоды (НДС и налог на прибыль), суммы заявленных налоговых вычетов (в том числе неправомерно, по взаимоотношениям с формально-легитимными организациями);

5) выписки из лицевых счетов подрядчика и субподрядчика, открытых в банке, платежные документы (платежные поручения, платежные требования и т.д.), позволяющие исследовать расчеты между участниками строительного процесса;

6) регистры аналитического и синтетического учета по счетам 20, 19, 60, 62, 76, 10, 90, 91, 68, 51, 50, имеющиеся в бухгалтерском учете подрядчика, позволяющие изучить отражение в учете хозяйственных операций по взаимоотношениям с субподрядчиком и заказчиком, влияющие на формирование налогооблагаемой базы.

Особое практическое значение имеет анализ записей по дебету счета 20. В частности, определенный интерес представляет следующая корреспонденция счетов в учете организации-фигуранта: дебет 20 кредит 60 счета, обозначающая в рассматриваемом контексте отражение стоимости выполненных субподрядных работ. Анализ материалов оперативно-следственной практики, а точнее, материалов бухгалтерского учета, приобщенных к делам, показывает, что большая доля подобных записей по отношению к сумме затрат в строительном производстве указывает на относительную или абсолютную фиктивность произведенных субподрядных работ.

В частности, в экспертной практике одного из авторов подобные случаи отмечались по всем проводимым исследованиям, где экспертная задача была связана с установлением бестоварности актов приемки выполненных работ, составленных субподрядчиками. Как правило, доля субподрядных затрат в таких случаях составляла от 70 до 90%. Это своеобразный поисковый признак, на который стоит обращать внимание при проведении проверочных и поисковых мероприятий.

Следует отметить, что с точки зрения использования документальных данных особую сложность представляет собой доказывание обстоятельств, обозначенных выше под номерами 2 и 4. Как правило, наибольший объем доказательственной информации может быть получен здесь в результате проведения оперативно-разыскных мероприятий (следственных действий), не связанных с использованием специальных экономических познаний (получение объяснений, прослушивание телефонных переговоров, снятие информации с технических каналов связи и т.д.).

Обращаясь к проблеме опровержения факта выполнения спорных субподрядных работ силами лжесубподрядчика, следует отметить, что с точки зрения использования для этих целей документальных данных необходимо, с одной стороны, установить признаки, указывающие на объективную невозможность выполнения работ лжесубподрядчиком, а с другой стороны, найти в документальных свидетельствах сведения о выполнении указанных работ иными лицами.

Для реализации первой задачи целесообразно использовать опыт налоговых органов, накопленный в ходе реализации мероприятий налогового контроля. Приведем перечень основных признаков, на которые нередко ссылается ИФНС при доказывании того, что организация является фирмой-однодневкой и не могла выполнять соответствующие строительно-монтажные работы:

- организация имеет номинального руководителя, отрицающего свою принадлежность к деятельности указанной организации;
- штатная среднесписочная численность сотрудников организации — один, реже несколько человек, и на расчетном счете организации отсутствуют платежи за найм персонала со стороны;
- организация зарегистрирована по адресу с массовой регистрацией и фактически не располагается там;
- организация не сдает или сдает нулевую (или «бедную») финансовую и налоговую отчетность;
- у организации отсутствуют основные средства, позволяющие выполнить спорные работы, на расчетном счете отсутствуют перечисления за аренду соответствующих фондов;
- на расчетном счете организации отсутствуют платежи в бюджеты и внебюджетные фонды;
- интересующие документы бухгалтерского и налогового учета от имени указанной организации подписаны неустановленными лицами и т. д.

Однако анализ арбитражной практики показывает, что указанные обстоятельства не являются для судебных органов убедительными и достаточными, чтобы принять позицию налогового органа. Аргументируя свою лояльную позицию по отношению к налогоплательщику, суды обычно ссылаются на определение Конституционного Суда Российской Федерации от 16 октября 2003 года № 329–0 «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы ООО «Экспорт-Сервис» на нарушение конституционных прав и свобод положениями абзаца первого п. 4 ст. 176 Налогового кодекса Российской Федерации»¹, где постулиру-

¹ СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 01.02.17).

ется, что налогоплательщик не несет ответственность за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет. Делаются ссылки и на постановление Пленума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 12 октября 2006 года № 53¹, где в п. 10 подчеркнуто, что факт нарушения контрагентом налогоплательщика своих налоговых обязанностей сам по себе не является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. Налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом, в частности, в силу отношений взаимозависимости или аффилированности налогоплательщика с контрагентом. Фактически в том и другом случае речь идет об одном и том же обстоятельстве арбитражного или уголовного дела: о наличии или отсутствии преступных связей между сотрудниками организаций, участвующих в упомянутом Конституционным Судом многостадийном процессе.

В этой связи принципиально важно установить документальные данные, хотя бы косвенно подтверждающие факт выполнения спорных работ силами персонала организации-фигуранта или «диких бригад». Помочь в этом могут своевременно изъятые документы оперативно-технического учета заказчика (журналы, данные автоматизированных систем фиксации доступа, содержащие информацию о транспорте и специальной технике, въезжавшей на строительные объекты, лицах, фактически имевших доступ на строительные объекты; письма подрядчика о допуске (пропуске) соответствующих работников и транспортных средств (специальной техники) на объекты заказчика). Получив такие документы, необходимо в дальнейшем доказать тот факт, что лица, фактически выполнявшие работы, не имеют отношения к лже-субподрядчику, а использованная техника и транспортные средства принадлежат подрядчику или арендуются им у третьих лиц. В этих целях необходимо получить объяснение у указанных лиц, а также представителей заказчика, контактировавших с ними, а также обратиться к базам данных ГИБДД и Ростехнадзора, содержащих данные о принадлежности специальной техники тем или иным лицам.

При установлении документальных данных, указывающих на признаки аффилированности подрядчика и субподрядчика, важно принимать во внимание такой фактор, как степень самостоятельности

¹ См.: Вестник Высшего арбитражного суда Российской Федерации. 2006. № 12.

формально-легитимной организации-субподрядчика. По этому признаку различают формально-легитимные организации, подконтрольные самому недобросовестному налогоплательщику, либо третьим лицам, оказывающим услуги по незаконному обналичиванию денежных средств. При использовании в расчетах зависимых от налогоплательщиков формально-легитимных структур относительно легче решается вопрос с доказательствами согласованности преступных действий, что в других ситуациях представляется достаточно затруднительным. В определенных случаях признакам подконтрольности формально-легитимной организации налогоплательщику-уклонисту можно найти убедительное документальное подтверждение.

В качестве иллюстрации приведем случаи, известные практике борьбы с налоговыми преступлениями, совершенными в различных сферах хозяйствования¹. Самым ярким примером может послужить здесь документация формально-легитимной организации, созданной руководителем ООО «П», зарегистрированного в Ленинградской области. Фирма-однодневка имитировала функцию посредника по приобретению импортного пива с последующей его перепродажей в адрес ООО «П», искусственно завышавшего таким образом налоговый вычет по НДС при приобретении указанной продукции. Наряду со штампами, печатями и бланками лжеконтрагента, обнаруженными при обыске у руководителя ООО «П», при анализе содержания банковской выписки были установлены факты перечисления с расчетного счета формально-легитимной структуры денежных средств спортклубу в качестве оплаты услуг, оказанных руководителю ООО «П».

Руководители мясокомбината, зарегистрированного в Краснодарском крае, с целью уклонения от уплаты НДС создали формально-легитимную организацию ООО «З». Доказательством взаимозависимости между указанными фирмами явился установленный факт передачи бухгалтерской отчетности ООО «З» по телекоммуникационным каналам связи с помощью электронного ключа главного бухгалтера мясокомбината.

Следует отметить, что встречаются также случаи указания в учредительных документах подконтрольных формально-легитимных структур в качестве юридических адресов домашних адресов руководителя и сотрудников аппарата управления организации-уклониста.

¹ Порядок действий по доказыванию аффилированности и взаимозависимости налогоплательщика и формально легитимной организации в строительной сфере не имеют существенных особенностей.

Иное положение дел наблюдается по второй категории дел (которая, как следует заметить, встречается гораздо чаще первой). Возможности использования документальных данных для установления таких очевидных признаков взаимозависимости здесь сведены к минимуму.

Еще одним проблемным аспектом доказывания налогового преступления, совершенного по субподрядной схеме, является оценка товарности счетов-фактур и актов приемки выполненных работ, составленных от имени субподрядчика. Нередко сотрудники налоговых органов, доказав, что субподрядчик имеет признаки фирмы-однодневки, считают указанные документы полностью бестоварными и, соответственно, признают необоснованной всю сумму налогового вычета, заявленную в них. Как представляется, такой подход не является корректным, поскольку в актах выполненных работ, помимо самого раздела «Работы» (которые действительно не выполнялись субподрядчиком), содержится раздел «Материалы», стоимость которых также учитывается при расчете суммы НДС, подлежащей оплате подрядчиком. Соответственно, если работы были выполнены в полном объеме без участия субподрядчика, материалы, необходимые для их выполнения, были израсходованы.

Следовательно, акты выполненных работ и счета-фактуры являются частично бестоварными (в части выполненных работ). В этой связи доказательно можно утверждать, что подрядчиком необоснованно завышен налоговый вычет по НДС только в части соответствующих работ, якобы выполненных субподрядчиком. Еще раз подчеркнем, что подобный вывод можно сделать, если в ходе проверочных мероприятий или в процессе расследования подтвержден факт выполнения работ и обоснованность списания соответствующих материалов. Как представляется, наиболее объективными приемами определения фактических объемов выполненных работ являются методы фактического контроля, речь о которых пойдет в гл. II учебного пособия.

О важности применения указанных методов говорит еще один проблемный аспект выявления и раскрытия субподрядных схем уклонения от уплаты налогов. Речь идет о проверке наличия или отсутствия признаков коррупционных преступлений и хищений бюджетных средств в действиях участников строительного процесса, когда выполняются строительно-монтажные работы в рамках государственного или муниципального заказа.

Под видом схемы уклонения подрядчиком (генподрядчиком) от уплаты НДС могут скрываться факты сговора заказчика с подрядчиком (генподрядчиком) в целях преступного завладения бюджетными средствами. Не исключено, что фактические объемы работ завышаются, а часть об-

наличенных через фирмы-однодневки денежных средств в качестве «отката» передается заказчику. При изучении материалов о совершенных крупных налоговых преступлениях в строительной сфере в различных регионах России авторы обратили внимание на то, что, когда речь идет о реализации субподрядной схемы при выполнении работ для государственных и муниципальных нужд, оперативные сотрудники не проверяют факт реальности выполненных работ методами фактического контроля.

В процессе доказывания они ограничиваются изъятием у заказчика документов по интересующему объекту строительства и получением объяснений у соответствующего должностного лица, принимавшего якобы выполненные работы. Учитывая, что оперативные сотрудники не привлекают специалистов для проведения контрольных обмеров выполненных работ и считают доказанным факт их выполнения в полном объеме на основе подписанных актов и показаний должностного лица (возможного получателя «отката»), версия о коррупционной составляющей совершенного преступления вообще не рассматривается. Как представляется, именно комплексный подход к оценке объемов выполненных работ (предполагающий применение методов как документального, так и фактического контроля) позволяет либо исключить, либо принять во внимание версию об участии заказчика в преступлении в указанной ситуации.

Отдельного внимания заслуживает вопрос о привлечении к процессу выявления и раскрытия преступлений в сфере строительства лиц, обладающих специальными техническими, инженерными познаниями. Потребность в помощи подобных специалистов возникает в случае необходимости проведения строительных исследований, почерковедческих исследований, исследований информации, содержащейся на электронных носителях.

Строительно-техническая экспертиза назначается по постановлению следователя и проводится экспертами ЭКЦ органов внутренних дел. В силу малочисленности в штате ОВД таких экспертов неизбежно возникают большие очереди на проведение строительно-технических экспертиз. В качестве возможного варианта преодоления данной проблемы является привлечение эксперта-строителя в качестве специалиста при осмотре строительного объекта. Такое привлечение производится на основании рапорта оперативного сотрудника. При этом оперативный сотрудник подразделения ЭБиПК выезжает на строительный объект вместе с экспертом для проведения осмотра. В процессе осмотра может быть установлено, что строительные работы не выполнялись вовсе либо выполнены частично, при том что акты приемки выполненных работ подписаны соответствующими должностными

лицами. Результаты данного мероприятия оформляются протоколом осмотра места происшествия. Для закрепления полученных доказательств целесообразно опросить эксперта-строителя в качестве специалиста по ключевым вопросам проведенного осмотра, чтобы впоследствии предоставить следователю веские основания для возбуждения уголовного дела. В дальнейшем в рамках возбужденного уголовного дела назначается и проводится строительно-техническая экспертиза.

В некоторых случаях для строительных исследований могут привлекаться негосударственные организации, осуществляющие деятельность в сфере строительства. Обязательным условием участия негосударственной организации в подобных исследованиях является наличие у ней специального документа (свидетельство о допуске к работам), выдаваемого саморегулируемой организацией в области строительства.

Если в процессе раскрытия преступления было установлено, что документы бухгалтерского и налогового учета подписаны неуполномоченным лицом, неизбежно возникает потребность в проведении почерковедческих исследований. Такая ситуация возникает, когда, например, акты приемки выполненных работ, счета-фактуры подписаны неустановленными лицами от имени номинальных руководителей формально легитимных организаций. При опросе номинальный руководитель ФЛЮ отрицает свою причастность как к строительно-монтажным работам, так и в целом к финансово-хозяйственной деятельности юридического лица. Подтверждением его показаний будет почерковедческая экспертиза, которая установит, что подписи на учетных документах выполнены не им, а неустановленным лицом, что будет являться дополнительным доказательством их подложности.

На практике встречаются ситуации, когда учетные документы строительных организаций не отвечают критерию доброкачественности по форме или содержанию, полностью или частично отсутствуют. Отсутствие определенных реквизитов первичных учетных документов может компенсироваться данными регистров бухгалтерского учета, например, содержание Акта формы КС-2 должно подтверждаться записями в журнале формы № КС-6а. При отсутствии ряда первичных учетных документов можно восстановить их содержание по второму экземпляру, находящемуся в учете контрагента строительной организации.

В том случае, когда отсутствуют учетные документы на бумажном носителе, однако имеется база данных, созданная с использованием программы автоматизации бухгалтерского учета (например, 1С: Предприятие), содержащая информацию о финансово-хозяйственных операциях строительной организации, может назначаться либо компью-

терная экспертиза, либо соответствующее исследование. В последнем случае исследование назначается по постановлению руководителя органа внутренних дел. Для таких исследований привлекаются специалисты по автоматизированной обработке учетных данных, обладающие специальными познаниями в данной сфере.

В ходе такого исследования устанавливается информация, содержащаяся в электронной базе данных ИС: Предприятие, раскрывающая финансово-хозяйственные операции строительной организации. В дальнейшем данная информация записывается на магнитный носитель либо распечатывается и представляется для проведения исследования документов специалистам-ревизорам. Результаты исследования оформляются справкой, в случае если проводилась компьютерная экспертиза, готовится заключение эксперта. Кроме того, существует возможность назначения комплексных экспертиз, включающих как исследование электронных носителей информации, так и судебно-бухгалтерское исследование.

Подводя итог первой главе, следует отметить, что глубокое исследование документов, как в строительных, так и в других организациях, служит важным средством выявления хищений, однако такое изучение является лишь необходимой предпосылкой для проведения ряда других действий с целью раскрытия замаскированных хищений, в том числе применения методов фактического контроля.

Данному вопросу посвящена следующая глава пособия.

ГЛАВА II

ФОРМЫ И МЕТОДЫ ПРИМЕНЕНИЯ СПЕЦИАЛЬНЫХ ПОЗНАНИЙ ПРИ ОСУЩЕСТВЛЕНИИ ФАКТИЧЕСКОГО КОНТРОЛЯ

§ 1. Общие положения применения методов фактического контроля в строительстве

Для выявления случаев противоправной деятельности на строительных объектах, как уже отмечалось ранее, оперативный работник должен обладать определенными специальными знаниями в различных областях, владеть комплексом общих и частных методов фактического контроля, весьма значимых для процесса выявления и раскрытия преступлений в сфере строительства.

Учитывая сложную специфику строительных работ, помимо простейших способов и методов, таких как обследование и осмотр, осуществляемых оперативными сотрудниками и позволяющих при проведении обследования помещений, зданий, сооружений, участков местности выявить первичные признаки возможных нарушений строительных и строительно-монтажных работ, важную роль играет метод контрольного обмера объемов выполненных строительно-монтажных и ремонтных работ с привлечением инженеров-строителей и различных специалистов строительного производства. Однако если говорить об использовании осмотра и обследования как методов контроля, то это всего лишь предварительный элемент системы сбора доказательственной информации, на основе которого в последующем планируются оперативно-следственные мероприятия, ключевыми из которых являются действия по привлечению специалистов.

Исходя из того, что для дальнейшего расследования необходим сбор доказательственной базы из источников, указанных в уголовно-процессуальном законодательстве, следует уделить больше внимания именно методу контрольного обмера с привлечением специалистов как наиболее сложному и более перспективному в плане выявления и раскрытия преступлений в строительной сфере, который позволяет определить конкретные обстоятельства, подлежащие доказыванию по уголовному делу.

Основной целью контрольного обмера в строительстве является проверка объемов и стоимости работ, осуществление контроля за со-

ответствием объекта его характеристикам и назначению, предусмотренному утвержденной проектно-сметной документацией, полноты и качества выполнения работ, принятых согласно актам приемки. Контрольный обмер применяется при наличии информации о фальсификации выполнения работ как реальной, так и документальной, о завышении объемов работ, о замене и фальсификации строительных материалов, необоснованной выплате заработной платы и др.

Контрольный обмер представляет собой, в узком смысле, установление фактических объемов строительно-монтажных или ремонтных работ, а также количества и качества использованных строительных материалов на объектах строительства. Проводится он как визуально, так и путем инструментальных измерений, а также при помощи существующих расчетных методов, регламентированных нормативными правовыми актами.

Применение контрольного обмера позволяет выявить следующие виды нарушений, позволяющие сделать выводы о завышении объемов либо стоимости выполненных работ:

- фактическое невыполнение отдельных видов работ, выполненное с отступлением от проектно-сметной и учетно-технологической документации;
- незавершенный характер отдельных этапов работ, если они уже приняты согласно актам приемки;
- выполнение работ в меньшем объеме, чем это указано в проектно-сметной, учетно-технологической документации и актах приемки;
- использование более дешевых материалов, снижение фактического качества работ относительно проектно-сметной документации и актов приемки;
- применение завышенных норм, федеральных и территориальных единичных расценок (ФЕР, ТЕР) и коэффициентов пересчета сметной стоимости проводимых работ в уровень текущих цен, не соответствующих фактическим условиям и характеру работ.

Соответствие принятых объемов строительно-монтажных и ремонтных работ фактически выполненным объемам работ можно установить только в результате проведения контрольного осмотра и обмера фактически выполненных работ.

При проведении контрольного обмера необходимо выполнить следующее:

- проверить достоверность объемов выполненных строительно-монтажных и ремонтных работ путем инструментального об-

мера их в натуральном выражении и сопоставить полученные результаты с учетными данными объемов выполненных работ у подрядной организации (журналы производства работ, акты приемки) и данными, предусмотренными проектно-сметной документацией (СНиП, локальные сметы);

- с помощью специалиста проверить качество выполненных работ, соответствие качественных показателей строительных материалов качеству, запланированному в проектно-сметных документах и указанному в накладных, по которым данные материальные ценности поступили на объект;
- оценить объемы скрытых работ (фундаменты, траншеи с уложенными в них коммуникациями и т.д.) необходимо по актам на скрытые работы. В необходимых случаях и при наличии информации о фальсификациях может понадобиться вскрытие конкретного объекта для проверки объемов и качественно-количественных показателей фактически выполненных работ (такие нарушения часто допускаются при производстве земляных работ, устройстве асфальтового покрытия, при проведении кровельных, отделочных работ и некоторых других).

Основными документами, которые должны использоваться при проведении контрольных обмеров, являются:

- акты выполненных работ по форме № КС-2, где указаны виды выполненных работ и их стоимость;
- журнал производства работ формы № КС-6, в котором отражаются все производимые работы, способы и сроки их проведения;
- акты на скрытые работы;
- данные по расходу строительных материалов.

Сопоставление одноименных показателей в указанных документах позволяет выявить возможные расхождения. Обнаруженные несоответствия могут говорить о фиктивности записей, произведенных с целью завышения стоимости работ или излишнего списания строительных материалов, денежных средств на заработную плату и др.

Так, несоответствие наименований работ в общем журнале работ и актах формы № КС-2 характеризует искажение их объемов. Несоответствие количества стройматериалов в актах приемки работ и отчетах о списании материалов может свидетельствовать об их пересортице или необоснованном списании. Различия в актах выполненных работ и в проектно-сметной документации свидетельствуют об изменении проектных решений, ошибках, искажениях объемов и расценок.

В качестве источников дополнительной информации также можно использовать:

- документы на поставку и закупку стройматериалов (договоры, передаточные акты, накладные);
- путевые листы используемого автотранспорта и журналы работ машин и механизмов;
- данные бухгалтерского учета о приходе и расходе (списании) строительных материалов;
- производственную исполнительную документацию.

Указанные документы прямо или косвенно подтверждают выполнение тех или иных работ, использование строительных материалов и оборудования.

Как уже отмечалось ранее, чаще всего завышаются объемы выполняемых работ, которые трудно проверить, то есть по скрытым работам, — это объемы фундаментов, объемы земляных работ, объемы работ, предшествующих окончательной отделке, и т. д. В смету вписываются объемы работ, которые фактически не выполняются.

Использование строительных материалов с необоснованной заменой, фальсификация их качества — также имеют место. Например, при анализе сметы на строительство автомобильной дороги было выявлено, что в разделе, учитывающем работы по устройству насыпей, было заявлено устройство насыпей из песка фракционированного. Следует отметить, что фракционированный песок стоит примерно в два раза дороже обыкновенного. Ввиду того, что по всем документам использованный песок проходил как фракционированный, понадобилось произвести контрольное мероприятие для получения образцов фактически использованного песка. Проведенное бурение и дальнейшее лабораторное исследование взятых образцов песка подтвердили, что фактически использован обычный песок, следовательно, имела место документальная фальсификация качества строительного материала и необоснованное получение за этот счет прибыли строительной организацией.

При проведении фактического контроля с назначением исследований по определению качественных показателей строительных материалов и их соответствия заявленному качеству в проектно-сметных и учетно-технологических документах необходимо отметить важность правильного использования нормативных документов. В качестве примера рассмотрим нормативные требования, предъявляемые к песку для строительных работ. Тот объем нелегальной разработки карьеров, разброс в стоимости песка разного происхождения и качества, желание строительных компаний получить максимальную прибыль за счет как применения менее качественных стройматериалов, так и нарушений технологического характера в дальнейшем могут привести к негативным последствиям, связанным как с эксплуатационными показателями строительных объектов, так и с их безопасностью.

Действующий с 2015 года Межгосударственный стандарт ГОСТ 8736–2014 «Песок для строительных работ. Технические условия. Sand for construction works. Specifications»¹ распространяется на природный песок и песок из отсевов дробления горных пород с истинной плотностью зерен от 2,0 до 2,8 г/см³, предназначенные для применения в качестве заполнителя тяжелых, легких, мелкозернистых, ячеистых и силикатных бетонов, строительных растворов, приготовления сухих смесей, для устройства оснований и покрытий автомобильных дорог и аэродромов.

Так, песком считается природный неорганический сыпучий материал с крупностью зерен до 5 мм, образовавшийся в результате естественного разрушения горных пород и получаемый при разработке песчаных и песчано-гравийных месторождений. А фракционированный песок — это песок, разделенный при помощи специального оборудования на две и более фракции.

Песок, в зависимости от значений показателей качества (зернового состава, содержания пылевидных и глинистых частиц), а также по крупности, подразделяют на два класса:

I класс — повышенной крупности, крупный, средний и мелкий;

II класс — повышенной крупности, крупный, средний, мелкий, очень мелкий, тонкий и очень тонкий.

Для каждой группы предусмотрены определенные значения модуля крупности.

Предприятие-изготовитель должно сопровождать каждую партию поставляемых песков документом о качестве, в котором указывают: наименование предприятия-изготовителя и его адрес; номер и дату выдачи документа; наименование и адрес потребителя; номер партии, наименование и количество материала; номера накладных и транспортных средств; зерновой состав песка; содержание пылевидных и глинистых частиц; содержание вредных компонентов и примесей; наличие засоряющих примесей; насыпную плотность в песке; обозначение стандарта.

Предприятие-изготовитель по требованию потребителя должно указывать следующие характеристики песка, установленные геологической разведкой:

- минералого-петрографический состав с указанием пород и минералов, относимых к вредным компонентам и примесям;
- содержание органических примесей;
- истинную плотность зерен песка.

¹ ГОСТ 8736–2014. Межгосударственный стандарт. Песок для строительных работ. Технические условия. Sand for construction works. Specifications. Москва: Стандартинформ, 2015.

Превышения по допустимым нормируемым показателям качества в дальнейшем приводят к ухудшению строительно-технических свойств объектов, изготовленных с применением такого песка. Так, наличие примесей в большем, чем допустимо, количестве не позволяет воде проникать к частицам цемента, что снижает прочность строительных конструкций, изделий и объектов. При использовании песка, не соответствующего ГОСТу, в дорожном строительстве приводит к тому, что вода не проходит сквозь такой песок и остается в асфальте, а при заморозках, расширяясь, разрушает дорожное полотно.

Для проведения контроля качества и определения возможности его использования в строительстве проводится исследование проб, отобранных от партии песка.

Партией считают количество песка, установленное в договоре на поставку и одновременно отгружаемое одному потребителю в одном железнодорожном составе или в одном судне. При отгрузке автомобильным транспортом партией считают количество песка, отгружаемое одному потребителю в течение суток.

От каждого автомобиля отбирают одну точечную пробу. Число автомобилей определяют с учетом получения требуемого числа точечных проб (до 350 м³ в партии — 10 проб, от 350 до 700 м³—15 и свыше 700 м³—20). Если автомобилей меньше 10, то пробы песка отбирают в каждом автомобиле.

Экспертиза строительного материала позволит идентифицировать строительный песок, определить его соответствие нормативным требованиям и возможность применения при строительстве конкретного объекта, а также произвести стоимостную оценку. Большой объем денежных средств, обращающихся в строительстве, говорит о том, что крупными могут быть и хищения, а использование материалов более низкого качества позволяет не только получать неучтенную прибыль, но и выражается в возведении объекта, не соответствующего проектной документации.

Аналогичным образом необходимо использовать и другие нормативные документы, используемые в строительстве, такие как, например: межгосударственные стандарты ГОСТ 25607–2009 «Смеси щебеночно-гравийно-песчаные для покрытий и оснований автомобильных дорог и аэродромов. Технические условия»¹, ГОСТ 9128–2013 «Смеси асфальтобетонные, полимерасфальтобетонные, асфальтобетон, поли-

¹ ГОСТ 25607–2009. Межгосударственный стандарт. Смеси щебеночно-гравийно-песчаные для покрытий и оснований автомобильных дорог и аэродромов. Технические условия. Crushed stone-gravel sandy mixtures for road and airfield surfacings and bases. Specifications. Москва: Стандартинформ, 2010.

мерасфальтобетон для автомобильных дорог и аэродромов. Технические условия»¹ и др.

Безусловно, говоря о качестве используемых строительных материалов, нельзя не затронуть и нарушение технологии производства строительных работ. Любое нарушение технологических процессов, отступление от проектно-сметной документации, от соблюдения строительных норм и правил, сводов правил приводит обычно к постройке некачественного строительного объекта по видимым и скрытым параметрам.

§ 2. Использование методов фактического контроля в сфере дорожного строительства

На примере строительного объекта «асфальтобетонное покрытие дороги» можно рассмотреть механизм проведения обследования строительного объекта, его предварительный осмотр (рис. 5, 6), изучение и оценку нормативной и учетно-технологической документации, выявление видимых дефектов дорожного полотна, привлечение специалистов, определение перечня вопросов к экспертам по дорожному строительству и др.

Укладка асфальта — сложный технологический процесс, требующий знания нормативной базы в строительстве, наличия специального образования и опыта. Ряд руководящих документов регламентирует множество технологических процессов в данной сфере — это и своды правил, строительные нормы и правила, ГОСТы, типовые технологические карты и др.

Так, требования нормативных документов к автомобильным дорогам определены следующими нормативными документами:

- ГОСТ Р 52398–2005. Классификация автомобильных дорог. Основные параметры и требования²;
- ГОСТ Р 50597–2017. Дороги автомобильные и улицы. Требования к эксплуатационному состоянию, допустимому по условиям обеспечения безопасности дорожного движения. Методы контроля³;

¹ ГОСТ 9128–2013. Межгосударственный стандарт. Смеси асфальтобетонные, полимерасфальтобетонные, асфальтобетон, полимерасфальтобетон для автомобильных дорог и аэродромов. Технические условия. Asphaltic concrete and polimer asphaltic concrete mixtures, asphaltic concrete and polimer asphaltic concrete for roads and aerodromes. Specifications. Москва: Стандартинформ, 2014.

² ГОСТ Р 52398–2005. Национальный стандарт Российской Федерации. Классификация автомобильных дорог. Основные параметры и требования. Classification of automobile roads. General parameters and requirements. Москва: Стандартинформ, 2006.

³ ГОСТ Р 50597–2017. Национальный стандарт Российской Федерации. Дороги автомобильные и улицы. Требования к эксплуатационному со-

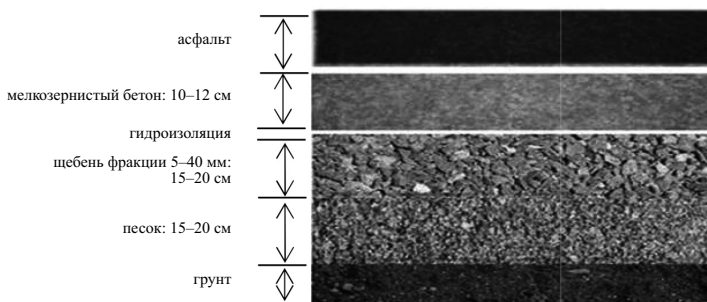


Рис. 5. Устройство асфальта на бетонном основании

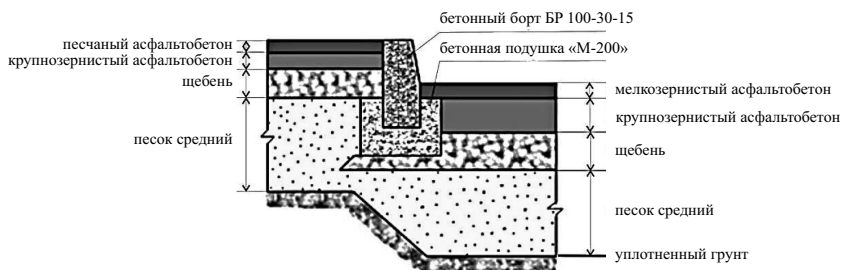


Рис. 6. Схема устройства проезжей части и тротуара с асфальтовым покрытием

- прошедшие актуализацию СНиПы 1985 года, носящие ныне название «Свод правил»:
- СП 34.13330.2012. Свод правил. Автомобильные дороги¹;
- СП 78.13330.2012. Свод правил. Автомобильные дороги²;
- СП 48.13330.2011. Свод правил. Организация строительства³.

стоянию, допустимому по условиям обеспечения безопасности дорожного движения. Методы контроля. Automobile roads and streets. The requirements to the level of maintenance satisfied the traffic safety. Methods of testing. Москва: Стандартинформ, 2017.

¹ СП 34.13330.2012. Актуализированная редакция СНиП 2.05.02–85. Свод правил. Автомобильные дороги: приказ Минрегиона России от 30 июня 2012 года № 266 (ред. от 16.12.2016). Москва: Госстрой России, 2013.

² СП 78.13330.2012. Актуализированная редакция СНиП 3.06.03–85. Свод правил. Автомобильные дороги. Automobile roads: приказ Минрегиона России от 30 июня 2012 года № 272 (ред. от 16.12.2016). Москва: Минрегион России, 2013.

³ СП 48.13330.2011. Актуализированная редакция СНиП 12–01–2004. Свод правил. Организация строительства. Organization of construction (с Изме-

Учитывая, что отдельные положения СНиПов на время переходного периода не отменены, следует контролировать изменения, вносимые в соответствующие нормативные правовые акты, о чем говорится в Письме Минрегиона России от 15 августа 2011 года № 18529–08/ИП-ОГ)¹.

При устройстве автомобильных дорог используются типовые технологические карты, например 120–05 ТК².

В технологических картах отражаются: область их применения; производственные технологии и порядок организации работ; в них прописаны требования к качеству выполняемых и приемке выполненных работ; калькуляция трудовых затрат; график производства работ; средства механизации и инструменты и др. Технологические карты могут включаться в проект производства работ в качестве нормативного технологического документа.

Для выявления дефектов строительных работ, визуального определения вероятности нарушений технологических процессов можно руководствоваться «Классификатором основных видов дефектов в строительстве и промышленности строительных материалов»³.

При назначении экспертных исследований по проверке качественных и количественных характеристик, связанных со строительством и обустройством дорожного полотна, руководствуясь требованиями вышеуказанных нормативных документов, компетенциями экспертов в области дорожного строительства, целесообразно поставить перед специалистами следующие вопросы:

1. Соответствует ли качество выполненных работ строительным нормам и правилам, сводам правил (актуализированным строительным нормам и правилами), в зависимости от примененных норм в проектно-сметной документации? Если выявлены несоответствия, то какие имеются отступления от требований, ухудшающие качество произведенных работ?

нением № 1: утв. приказом Минстроя от 26 августа 2016 года № 597). Москва: Минрегион России, 2010.

¹ О разъяснении статуса сводов правил — актуализированных СНиПов: письмо Минрегиона России от 15 августа 2011 года № 18529–08/ИП-ОГ // Ценообразование и сметное нормирование в строительстве. 2012. № 2.

² 120–05 ТК. Технологическая карта на устройство асфальтобетонного покрытия автомобильных внутриквартальных дорог. URL: <http://www.complexdoc.ru> (дата обращения: 01.02.17).

³ Классификатор основных видов дефектов в строительстве и промышленности строительных материалов: утв. Главной инспекцией Госархстройнадзора России 17 ноября 1993 года // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 01.02.17).

2. Являются ли выявленные отступления следствием нарушения технологии выполнения указанных работ в процессе строительства или эти недостатки вызваны другими причинами (некачественные строительные материалы, несоблюдение сезонных или температурных режимов и др.)?

3. Может ли строительный объект быть использован по назначению без производства дополнительных работ по устранению нарушений?

4. Каков объем и стоимость работ, выполненных некачественно и с отступлениями от строительных норм и правил и др.?

Специалистами проводится визуальное обследование для предварительной оценки состояния асфальтобетонного покрытия по внешним признакам и для определения необходимости проведения детального инструментального обследования (см. рисунки 5, 6).

Количественная оценка дефектов и повреждений (объемы разрушений, их вид и характеристики и т.д.) выполняются с применением инструментальных методов исследований.

Для обмерных работ применяются измерительные инструменты (линейки, рулетки, щупы, угломеры, уровни и др.), а также используются специальные измерительные приборы (нивелиры, теодолиты, дальномеры, различные дефектоскопы).

Проводимые исследования позволяют сделать заключение о соответствии или несоответствии проведенных работ и реального качества дорожного полотна (нарушения технологии устройства асфальтобетонного покрытия, фактические значения ровности, поперечных уклонов, толщины слоев асфальтобетонного покрытия), качеству, регламентированному действующими на территории Российской Федерации строительными нормами, в частности сводами правил СП 34.13330.2012 и СП 78.13330.2012.

При необходимости проведения контрольной проверки соответствия асфальтобетонных смесей требованиям нормативных документов должны соблюдаться нормы и методы отбора проб (образцов), в соответствии с требованиями ГОСТ 12801¹.

Для отбора проб из конструктивных слоев дорожного полотна выбирается участок дорожного покрытия на расстоянии не менее 0,5 м от края покрытия или оси дороги. Размер участка должен быть не более 0,5 x 0,5 м. Отбор проб производят в виде вырубki прямоугольной формы или высверленных цилиндрических кернов. Керны цилиндри-

¹ ГОСТ 12801–1998. Межгосударственный стандарт. Материалы на основе органических вяжущих для дорожного и аэродромного строительства. Методы испытаний. Material on the basis of organic binders for road and airfield construction. Test methods. Москва: ГУП ЦПП, 1999.

ческой формы высверливают на всю толщину покрытия (совместно верхний и нижний слои) с помощью специальной буровой установки.

При отборе образцов размеры вырубки и количество высверливаемых кернов устанавливаются в зависимости от максимального размера зерен и исходя из требуемого для испытаний количества образцов.

При этом масса вырубок или цилиндрических кернов, отобранных с одного места, должна составлять:

- для песчаных смесей — не менее 1 кг;
- для мелкозернистых смесей — не менее 2 кг;
- для крупнозернистых смесей — не менее 6 кг.

Диаметр цилиндрических кернов должен составлять:

- для проб из песчаного асфальтобетона — не менее 50 мм;
- для проб из мелкозернистого асфальтобетона — не менее 70 мм;
- для проб из крупнозернистого асфальтобетона — не менее 100 мм.

Из вырубки выпиливаются или вырубаются три образца с ненарушенной структурой для последующего определения в лаборатории экспертного учреждения соответствия физико-механических параметров качества требованиям нормативных документов (плотности, водонасыщения, коэффициента уплотнения смесей в конструктивных слоях дорожного полотна и др.).

В типовых технологических картах нормы и методы отбора образцов также предусмотрены, и они коррелируются с требованиями ГОСТа. Так, в вышеупомянутой типовой технологической карте 120–05 ТК¹ указано, что для контроля качества готового асфальтобетонного покрытия пробы (вырубки и керны) берут из середины полосы движения, из мест, находящихся не ближе 1 м от края покрытия, в слоях из горячих и теплых асфальтобетонов через 1–3 суток после их уплотнения, а из холодного — через 15–30 суток. С каждых 7000 м дорожного полотна отбирают три пробы. При отборе проб измеряется толщина слоев дорожного полотна и визуально оценивается прочность сцепления их между собой и с основанием. Качество асфальтовых смесей устанавливает ГОСТ 9128–2013².

¹ 120–05 ТК. Технологическая карта на устройство асфальтобетонного покрытия автомобильных внутриквартальных дорог. URL: <http://www.complexdoc.ru> (дата обращения: 01.02.17).

² ГОСТ 9128–2013. Межгосударственный стандарт. Смеси асфальтобетонные, полимерасфальтобетонные, асфальтобетон, полимерасфальтобетон для автомобильных дорог и аэродромов. Технические условия. Asphaltic concrete and polimer asphaltic concrete mixtures, asphaltic concrete and polimer asphaltic concrete for roads and aerodromes. Specifications. Москва: Стандартинформ, 2014.

Итогом проведенных исследований по проверке качества и количества выполненных работ и их соответствия строительным нормам и правилам, сводам правил, а также по выявленным нарушениям технологии выполнения работ будет определение стоимости ущерба и суммы незаконно израсходованных денежных средств.

В заключение хотелось бы сказать о новых, инновационных разработках, связанных с проведением контрольных мероприятий в области дорожного строительства. Так, корпорацией «Росатом» создано мобильное устройство контроля дорожного полотна — многоканальная установка для динамического контроля дорожного покрытия, получившая название «Кондор», состоящая из рентгеновского плотномера, георадара с антенными блоками, датчиков расстояния, перемещения и позиционирования, системы обработки и визуализации результатов измерений на базе двух персональных компьютеров.

Принцип работы установки основан на регистрации обратно рассеянного рентгеновского излучения и радиолокации отраженных волн. Диапазон контролируемой плотности дорожного полотна от 1000 до 3000 кг/м³, глубина зондирования — от 0,5 до 3,5 м. Прибор работает в диапазоне температур от -5 до +40°C. Скорость передвижения от 5 до 60 км/ч, способен сканировать до 200 км дорожного полотна в день. При этом результаты проведенного зондирования отличаются погрешностью не более чем в 1%.

Безусловно, что использование данной установки позволит заменить традиционный метод керления, при котором сначала высверливается часть полотна дороги, затем отправляется полученный образец в лабораторию. «Кондор» не наносит никакого вреда дороге, и, соответственно, восстанавливать разрушенный участок не придется, по сравнению с традиционным способом контроля. К тому же проверке подвергается не сам образец, а весь участок дороги, что, несомненно, является большим плюсом при получении результатов исследования. Анализ проводится намного быстрее, и результаты достоверны по всему проверяемому объему работ. Кроме того, использование данной установки в будущем позволит экономить немало бюджетных денежных средств, ибо использование в работе «Кондора» экономичнее традиционных ныне способов в три раза.

ГЛАВА III

ДЕЛОВАЯ ИГРА «СУБПОДРЯД»

§ 1. Общие принципы моделирования игровой деятельности с использованием учебных макетов

Основным назначением применяемых в образовательном процессе макетов является моделирование в рамках организуемых деловых игр различных ситуаций, которые могут возникнуть в предстоящей практической деятельности выпускника специализированной образовательной организации. Следует учитывать, что эта деятельность крайне многогранна. Предмет изучения каждой специальной дисциплины образует отдельную сторону деятельности выпускника, и, соответственно, на завершающей стадии подготовки специалиста такие дисциплины должны изучаться в комплексе.

Применяемые по дисциплинам «Судебная бухгалтерия», «Экономико-криминалистический анализ», «Контроль и ревизия» учебные макеты представляют собой комплекты взаимосвязанных документов: первичных, учетных, отчетных. В учетных документах заложены несоответствия, которые должны быть обнаружены и оценены участниками игровых коллективов с помощью использования специальных познаний, применения нормативно-технической документации и результатов предварительных исследований.

Включение в макеты характерных несоответствий, представляющих собой типичные для определенных способов маскировки признаки и следы преступлений, создают главнейшую предпосылку для моделирования предстоящей деятельности игрового коллектива. Моделируемая деятельность имитирует чаще всего поисковую работу, которая проводится путем выборочного анализа документов в направлении полученной оперативной информации. Конечной целью ее обычно остается оценка ситуации, связанной с вопросом о возможной доказательственной перспективе полученных материалов.

С методической точки зрения такие игры можно отнести к классу операционных, поскольку важнейшим их результатом является приобретение навыков самостоятельного применения общих методов работы с документами (взаимный контроль, встречная проверка, сопоставление с нормативными документами и т. п.) в нестандартных, постоянно меняющихся ситуациях.

В результате проведения деловых игр обучаемые должны приобрести навыки и умения:

- работы с нормативно-техническими, учетно-технологическими и контрольно-лабораторными документами в направлении полученной оперативной информации;
- оценки результатов проведенной работы для определения направлений дальнейшего поиска следов противоправной деятельности на основе имеющихся данных;
- определения по имеющейся информации ориентировочных размеров причиненного путем различных нарушений ущерба согласно требованиям законодательства в конкретных областях деятельности;
- грамотной организации контрольно-проверочных мероприятий, организации проведения предварительных исследований.

Моделирование игровой деятельности, включая ее предполагаемый сценарий, кроме самих макетов, обеспечивается еще содержанием подаваемых вводных. В этом случае возникает возможность деления группы на игровые коллективы применительно к отдельным обстоятельствам преступления: поиск фактических данных, указывающих на способ маскировки преступных действий, на способ хищения с последующим обобщением полученных данных и принятием решений о целесообразности и выборе времени назначения исследования документов, документальной ревизии, строительно-технической или товароведческой экспертизы.

Для наиболее качественного обучения представляется целесообразным деление группы на микроколлективы (3–4 человека) с последовательной подачей вводных и подведением итогов по каждому этапу деловой игры.

Признавая необходимость деловых игр для качественного обучения по конкретной учебной дисциплине, нужно понимать реальное место имитируемых рабочих операций во взятой в целом практической деятельности по выявлению и раскрытию экономических преступлений. В этом случае можно говорить о достижении элементов комплексности в рамках предметного обучения, они выступают здесь как обеспечение необходимой взаимосвязи с другими специальными учебными дисциплинами. Что касается моделирования игровой деятельности с использованием учебных макетов, то такая взаимосвязь обеспечивается представлением разнообразия ситуаций при установлении отдельных обстоятельств раскрываемого преступления.

§ 2. Методические рекомендации по проведению деловой игры «Субподряд»

Введение. В настоящих рекомендациях раскрываются содержание и методические особенности проведения деловой игры «Субподряд», организуемой в рамках изучения соответствующих тем дисциплин специализации («Судебная бухгалтерия», «Экономико-криминалистический анализ» и др.).

Основным назначением рассматриваемой деловой игры является выработка у обучаемых навыков работы с учетной документацией по делам о преступлениях, совершаемых в строительных организациях.

В качестве раздаточного материала в деловой игре используется учебный макет «Субподряд», включающий в себя материалы бухгалтерского и налогового учетов строительной организации «Факел» (акты приемки выполненных работ, счета-фактуры, книги покупок и продаж и др.). Здесь имитируется достаточно распространенный в практике выявления и раскрытия преступлений сюжет, получивший название «субподрядная схема»¹. Подобная схема преступной деятельности на современном этапе часто используется для совершения хищений бюджетных средств (когда работы выполняются для государственных или муниципальных нужд), уклонения от уплаты НДС в части необоснованного завышения сумм налоговых вычетов по данному налогу.

Деловая игра «Субподряд» имеет ряд задач:

- уяснить специфику документального оформления хозяйственных операций в подрядных организациях;
- научиться интерпретировать содержание учетных документов (в том числе подложных), отражающих те или иные факты хозяйственной жизни, связанные с проведением строительно-монтажных работ;
- приобрести навыки моделирования следовых картин, специфичных для рассматриваемого вида преступной деятельности;
- научиться применять методы проверки документальных данных по делам о преступлениях в строительной сфере;
- сформировать умение определять, какие обстоятельства преступной деятельности могут устанавливаться по учетным документам, а какие путем применения иных методов оперативно-разыскной деятельности;

¹ Более подробно данная схема преступной деятельности описана в § 3 гл. I настоящего пособия.

- получить представление о методике определения сумм уклонения от уплаты налогов.

Фабула дела. В основу деловой игры положен сюжет, согласно которому подрядная организация ООО «Факел» отражает в материалах бухгалтерского учета фиктивные хозяйственные операции по проведению расчетов с подконтрольной формально-легитимной организацией ООО «Универсалсервис» за якобы выполненные последней субподрядные работы на объектах ПАО «Рекорд».

Подобные ситуации характерны для двух основных видов преступной деятельности:

- при совершении хищений денежных средств заказчика, когда завышается сметная стоимость выполненных подрядных работ (в этом случае формально-легитимная организация используется для имитации производства излишних, к примеру скрытых, работ);
- при уклонении от уплаты налогов (при этом создается видимость, что большая часть работ выполняется субподрядной организацией, хотя в действительности работы выполняются сотрудниками подрядчика, за что последним начисляется заработная плата).

Следы преступной деятельности обнаруживаются путем проведения сравнительного анализа специфических документов — актов о приемке выполненных работ (форма № КС-2), составленных подрядчиком и субподрядчиком. Явными признаками таких следов выступают обнаруживаемые совпадения в большей части содержания указанных документов (в разделах «Работы» и «Материалы»).

В случае с учебным макетом «Субподряд» как раз наблюдаются очевидные признаки совершения налогового преступления, не связанного с завышением объема работ. ООО «Факел» выполняет работы для ПАО «Рекорд» по капитальному ремонту кровли. По каждому объекту составляются акты приемки выполненных работ и счета-фактуры, в которых выделяется сумма НДС, подлежащая уплате заказчиком (ПАО «Рекорд»). По смыслу налогового законодательства эти средства должны быть внесены ООО «Факел» в бюджет государства за вычетом сумм НДС, перечисленных его поставщикам и подрядчикам (субподрядчикам).

Таким образом, становится понятно, что наиболее подходящим способом минимизации сумм НДС для ООО «Факел» является завышение НДС «на входе» (завышение налоговых вычетов). Реализация преступного замысла выражается в осуществлении ряда действий по регистра-

ции в бухгалтерском и налоговом учете ООО «Факел» субподрядных операций, по которым появляются налоговые вычеты по НДС.

Деловая игра рассчитана на четыре аудиторных часа практических занятий.

Первое занятие. Первый час занятия должен быть отведен на ознакомление обучающихся с содержанием учебного макета «Субподряд» путем коллективного его просмотра и анализа содержащихся материалов. Особый акцент при этом необходимо сделать на детальное изучение структуры актов приемки выполненных работ, в которых выделяются разделы «Работы» и «Материалы». Обучаемым важно научиться верно интерпретировать учетную информацию, содержащуюся в материалах макета. Обучаемые должны понимать термин «норма прибыли», которая закладывается при определении стоимости работ (часть стоимости образует фонд оплаты труда, другая часть — прибыль организации).

На втором часе занятия курсанты (слушатели) обобщают документальные данные, содержащиеся в учебном макете, в виде таблицы с бухгалтерскими проводками (см. таблицу 4) с последующим расчетом сумм налога на прибыль и НДС в части взаимоотношения ООО «Факел» с ПАО «Рекорд» и ООО «Универсалсервис». В результате должны быть выделены следующие позиции.

Сравнение дебета и кредита счета 68 (НДС), или свернутое сальдо, показывает текущее налоговое обязательство по данному налогу. В нашем случае — это 31 733 руб. (253 342–221 609 руб.). Сумма налога на прибыль составляет 9 260 руб. (20% от 46 300 руб. (свернутое сальдо по счету 90)).

Таблица 4

Бухгалтерские проводки по документам ООО «Факел»

№ п/п	Дебет	Кредит	Сумма	Комментарий
1.	20	60	1 231 160	Отражены субподрядные работы
2.	19	60	221 609	Отражен НДС по приобретенным работам
3.	68	19	221 609	Применен вычет по НДС
4.	20	70	100 000	Начислена заработная плата
5.	20	69	30 000	Начислены страховые взносы в государственные внебюджетные фонды

№ п/п	Дебет	Кредит	Сумма	Комментарий
6.	90	20	1 361 160	Определена фактическая стоимость выполненных работ
7.	62	90	1 660 802	Предъявлены акты приемки выполненных работ заказчику
8.	90	68	253 342	Выделен НДС, подлежащий уплате в бюджет

Завершается второй час занятия постановкой проблемы обучаемым относительно наличия возможных признаков фиктивности субподрядных работ. Данная проблема может быть разрешена путем проведения детального сравнительного анализа актов приемки выполненных работ подрядчика и субподрядчика. Обучаемые должны установить относительное тождество указанных актов. Данное тождество указывает на то, что работы, фактически выполненные подрядной организацией, перекрываются субподрядными работами, что, естественно, вызывает завышение не только налогового вычета по НДС, но и издержек строительного производства (снижение прибыли).

Обучаемыми делается общий вывод о том, что в данном случае имеются признаки реализации субподрядной схемы, поскольку доля затрат подрядчика (ООО «Факел»), связанных с услугами субподрядчиков (ООО «Универсалсервис»), представляется чрезвычайно высокой. Обучаемые должны понимать, что указанное обстоятельство в практической деятельности является важным поисковым признаком совершенного преступления.

Второе занятие. В начале второго занятия целесообразно вспомнить содержание выводов, сделанных по итогам предыдущего занятия, и обозначить следующую проблему. Результаты ранее проведенного сравнительного анализа актов выполненных работ являются лишь ориентирующей информацией. Необходимо определить, какие еще методы исследования документальных данных и в отношении каких документов стоит применить для подтверждения версии о совершенном преступлении и документировании его признаков? Какие важные в плане доказывания обстоятельства совершенного налогового преступления могут быть установлены на основе учетных данных, а какие на основании проведения оперативно-разыскных мероприятий, не связанных с исследованием бухгалтерской информации?

Ответы на эти вопросы нужно получить в ходе коллективного «мозгового штурма», в результате которого обучаемые должны прийти к выводам, изложенным в § 3 гл. I настоящего пособия при описании алгоритмов доказывания признаков данного преступления.

Во второй части занятия обучаемые должны «очистить» учет ООО «Факел» от недостоверной информации и ответить на вопрос о том, какая сумма НДС и налога на прибыль должна быть исчислена на самом деле и какова сумма уклонения от уплаты указанных налогов. Курсантам (слушателям) следует иметь в виду то обстоятельство, что акты субподрядчика, скорее всего, являются не полностью бестоварными.

Недостоверная информация содержится только в разделе «Работы» (поскольку в действительности они не выполнялись субподрядчиком). При этом товарность актов в части раздела «Материалы» (если совокупностью собранных доказательств не подтверждено обратное) стоит признать, поскольку материалы фактически были использованы в процессе строительства, что подтверждается фактом приемки работ со стороны заказчика. Таким образом, сумма необоснованно завышенного налогового вычета по НДС будет исчисляться только из стоимости работ. В результате должна быть составлена таблица 5.

Таблица 5

Реальные данные бухгалтерского учета ООО «Факел»

№ п/п	Дебет	Кредит	Сумма	Комментарий
1.	10	60	293 660	Приобретены материалы
2.	19	60	52 859	Отражен НДС по приобретенным материалам
3.	68	19	52 859	Применен вычет по НДС
4.	20	10	293 660	Материалы списаны на объект
5.	20	70	100 000	Начислена заработная плата
6.	20	69	30 000	Начислены страховые взносы в государственные внебюджетные фонды
7.	90	20	423 660	Определена фактическая стоимость выполненных работ
8.	62	90	1 660 802	Предъявлены акты приемки выполненных работ заказчику

№ п/п	Дебет	Кредит	Сумма	Комментарий
9.	90	68	253 342	Выделен НДС, подлежащий уплате в бюджет

По результатам составления данной таблицы можно определить сумму НДС, подлежащую внесению в бюджет (253 342–52 859) = 200 483 руб. Получается, что сумма НДС в размере 168 750 руб. (200 483–31 733) была сокрыта от налогообложения. Учитывая также, что издержки строительного производства были необоснованно завышены на 937 500 руб. (1 361 160–423 660), можно утверждать и о возможном занижении суммы исчисленного налога на прибыль. Такое занижение должно составить 187 500 руб. (937 500 x 20%). Таким образом, суммарно ООО «Факел» уклонилось от уплаты налогов на сумму 356 250 рублей (168 750 + 187 500).

Курсантам (слушателям) следует иметь в виду то обстоятельство, что приведенная сумма является условной и рассчитывается в учебных целях. Вопрос об уголовно-правовой квалификации данного деяния должен решаться с учетом тех критериев крупного ущерба, которые установлены ст. 199 УК РФ.

После выполнения данного задания обучаемые смогут более предметно уяснить суть противоправной субподрядной схемы, а также получить представление о методике определения сумм уклонения от уплаты налогов, что с точки зрения действующего уголовного законодательства представляется важным для квалификации данной группы противоправных деяний.

В ходе подведения итогов занятия необходимо, в числе прочего, упомянуть о необходимости применения методов фактического контроля, речь о которых идет в гл. II настоящего пособия. Курсанты (слушатели) должны понимать необходимость проведения контрольного обмера фактически выполненных работ в каждом случае наличия признаков преступления. Это поможет им в практической деятельности более четко и аргументированно определить сумму уклонения от уплаты налогов или выявить более тяжкое преступление, связанное с хищением бюджетных средств, когда заявленные в документах объемы выполненных работ выполнены не полностью или частично.

Заключение

Специфика поисковой деятельности в сфере строительного производства состоит в том, что противоправная деятельность в этой области имеет в основном характер законных хозяйственных операций, поэтому необходимо выявлять факты отклонений от установленного на нормативном уровне порядка проведения хозяйственных операций, способов и методов, количества и качества выполнения работ, что может свидетельствовать о возможной преступной деятельности.

Оперативный работник подразделений ЭБиПК должен уделять внимание изучению не только нормативной и управленческой документации в данной сфере, но и исследовать бухгалтерские, учетные и учетно-технологические документы строительной организации.

Знание специфики деятельности строительной организации, особенностей и недостатков технологии выполнения строительных работ, способов совершения преступлений и их маскировки, а также привлечение специалистов позволяют сформировать методики выявления противоправной деятельности, применяя при этом специальные знания в различных областях экономических наук, в том числе знания в области судебной бухгалтерии и судебной технологии, — это и обуславливает необходимость обладания оперативными работниками специальными экономическими знаниями и использования их в своей профессиональной деятельности.

Рекомендуемая литература

1. Гражданский кодекс Российской Федерации: федеральный закон: от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ: принят Гос. Думой 21 октября 1994 г.: – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 01.02.2017).
2. Градостроительный кодекс Российской Федерации: федеральный закон: от 29 декабря 2004 г. № 190-ФЗ: принят Гос. Думой 22 декабря 2004 г.: одобр. Советом Федерации 24 декабря 2004 г. [ред. от 19.12.2016]. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 01.02.2017).
3. Налоговый кодекс Российской Федерации: федеральный закон: от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ: принят Гос. Думой 16 июля 1998 г.: одобр. Советом Федерации 17 июля 1998 г. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 01.02.2017).
4. Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений: федеральный закон: от 25 февраля 1999 г. № 39-ФЗ: принят Гос. Думой 15 июля 1998 г.: одобр. Советом Федерации 17 июля 1998 г. [ред. от 03.07.2016]. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 01.02.2017).
5. О бухгалтерском учете: федеральный закон: от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ: принят Гос. Думой 22 ноября 2011 г.: одобр. Советом Федерации 29 ноября 2011 г. [ред. от 23.05.2016]. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 01.02.2017).
6. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации: утв. приказом Минфина России: от 29 июля 1998 г. № 34н. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 01.02.2017).
7. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению: утв. приказом Минфина России: от 30 октября 2000 г. № 94н. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 01.02.2017).
8. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01: утв. приказом Минфина России: от 9 июня 2001 г. № 44н. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 01.02.2017).
9. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01: утв. приказом Минфина России: от 30 марта 2001 г. № 26н. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 01.02.2017).
10. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99: утв. приказом Минфина России: от 6 мая 1999 г. № 32н. –

Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 01.02.2017).

11. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99: утв. приказом Минфина России: от 6 мая 1999 г. № 33н. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 01.02.2017).
12. Альбом унифицированных форм первичной учетной документации по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно-строительных работ: утв. постановлением Госкомстата России: от 11 ноября 1999 г. № 100. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 01.02.2017).
13. Классификатор основных видов дефектов в строительстве и промышленности строительных материалов: утв. Главной инспекцией Госархстройнадзора России: от 17 ноября 1993 г. – Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 01.02.2017).
14. ГОСТ Р 50597–2017. Национальный стандарт Российской Федерации. Дороги автомобильные и улицы. Требования к эксплуатационному состоянию, допустимому по условиям обеспечения безопасности дорожного движения. Методы контроля. Automobile roads and streets. The requirements to the level of maintenance satisfied the traffic safety. Methods of testing. Москва: Стандартинформ, 2017.
15. ГОСТ 12801–1998. Межгосударственный стандарт. Материалы на основе органических вяжущих для дорожного и аэродромного строительства. Методы испытаний. Materials on the basis of organic binders for road and airfield construction. Testmethods. — Москва: Госстрой России, 1999.
16. ГОСТ Р 52398–2005. Национальный стандарт. Классификация автомобильных дорог. Основные параметры и требования. Classification of automobile roads. General parameters and requirements. — Москва: Стандартинформ, 2006.
17. СП 48.13330.2011. Актуализированная редакция СНиП 12–01–2004. Свод правил. Организация строительства. Organization of construction (с Изменением № 1, утвержденным приказом Минстроя от 26 августа 2016 г. № 597). — Москва: Минрегион России, 2010.
18. ГОСТ 25607–2009. Межгосударственный стандарт. Смеси щебеночно-гравийно-песчаные для покрытий и оснований автомобильных дорог и аэродромов. Технические условия. Crushed stone-gravel sandy mixtures for road and airfield surfacings bases Specifications. — Москва: Стандартинформ, 2010.
19. О разъяснении статуса сводов правил — актуализированных СНиПов: письмо Минрегиона России от 15 августа 2011 г.

- № 18529–08/ИП–ОГ // Ценообразование и сметное нормирование в строительстве. — 2012. — № 2.
20. СП 78.13330.2012. Актуализированная редакция СНиП 3.06.03–85. Свод правил. Автомобильные дороги. Automobile roads: приказ Минрегиона России от 30 июня 2012 года № 272 (ред. от 16.12.2016). — Москва: Минрегион России, 2013.
 21. СП 34.13330.2012. Актуализированная редакция СНиП 2.05.02–85. Свод правил. Автомобильные дороги: приказ Минрегиона России от 30 июня 2012 года № 266 (ред. от 16.12.2016). — Москва: Госстрой России, 2013.
 22. Об утверждении формы контрактов на выполнение работ по строительству и (или) реконструкции стадионов для подготовки и проведения чемпионата мира по футболу FIFA 2018 года и Кубка конфедераций FIFA 2017 года: приказ Минспорта России от 25 ноября 2014 г. № 946/1. — Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 01.02.2017).
 23. ГОСТ 9128–2013. Межгосударственный стандарт. Смеси асфальтобетонные, полимерасфальтобетонные, асфальтобетон, полимерасфальтобетон для автомобильных дорог и аэродромов. Технические условия. Asphaltic concrete and polimer asphaltic concrete mixtures, asphaltic concrete and polimer asphaltic concrete for roads and aerodromes. Specifications. — Москва: Стандартинформ, 2014.
 24. Об утверждении Положения об осуществлении Минюстом России внутреннего финансового аудита: приказ Минюста России от 29 января 2015 г. № 12. — Режим доступа: СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 01.02.2017).
 25. ГОСТ 8736–2014. Межгосударственный стандарт. Песок для строительных работ. Технические условия. — Москва: Стандартинформ, 2015.
 26. 120–05 ТК. Технологическая карта на устройство асфальтобетонного покрытия автомобильных внутриквартальных дорог. — Режим доступа: <http://www.complexdoc.ru> (дата обращения: 01.02.17).
 27. Об Оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды: постановление Пленума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 12 октября 2006 г. № 53 // Вестник Высшего арбитражного суда Российской Федерации. — 2006. — № 12.
 28. Судебная бухгалтерия: курс лекций / С.П. Голубятников, С.С. Воронов, Е.С. Леханова, А.Н. Мамкин. — Н. Новгород: Нижегородская академия МВД России, 2013.
 29. Экономико-криминалистический анализ: учебное пособие / С.П. Голубятников, С.С. Воронов, Е.С. Леханова, А.Н. Мамкин. — 3-е изд., доп. — Н. Новгород: Нижегородская академия МВД России, 2016.

**УЧЕБНЫЙ МАКЕТ
«СУБПОДРЯД»**

Реестр приходных документов

№ п/п	Дата	Документ	Номер	Сумма	Информация
1	24.03.16	Услуги сторонних организаций	62	942 797	ООО «Уни- версалсер- вис»
2	26.03.16	Услуги сторонних организаций	63	194 700	ООО «Уни- версалсер- вис»
3	29.03.16	Услуги сторонних организаций	64	315 272	ООО «Уни- версалсер- вис»
Итого				1 452 769	

Форма по ОКУД

Код

0322005

Инвестор _____ (организация, адрес, телефон, факс) по ОКПО

Заказчик (Генподрядчик) ООО «Факел», ИНН: 5201028561, г. Энеск, ул. Сенная, 11 (организация, адрес, телефон, факс) по ОКПО

Подрядчик (Субподрядчик) ООО «Универсалсервис», ИНН: 5213480023, г. Энеск, ул. 1 мая, 9 (организация, адрес, телефон, факс) по ОКПО

Стройка Административный корпус ПАО «Рекорд», г. Энеск, ул. Белинского, д. 13 (организация, адрес, телефон, факс)

Объект укладка кровли (наименование, адрес)

Вид деятельности по ОКДП

Договор подряда (контракт) номер 564/А-01

дата

25 | 12 | 2015

Вид операции

Номер документа	Дата составления	Отчетный период	
62	24.03.2016	с	по
		01.01.2016	24.03.2016

АКТ

О ПРИЕМКЕ ВЫПОЛНЕННЫХ РАБОТ

Сметная (договорная) стоимость в соответствии с договором подр. 1 452 769 руб.

Номер		Наименование работ	Номер единичной расценки	Единица измерения	Выполнено работ		
по поряд- ку	позиции по смете				количество	цена за единицу, руб.	стоимость, руб.
1	2	3	4	5	6	7	8
I. Работы							
1.		Сборка и установка строительных рам		шт	20		100 000
2.		Изготовление обрешетки		кв м	580		70 000
3.		Укладка гидроизоляции		кв м	580		30 000
4.		Укладка кровли		кв м	580		80 000
5.		Обшивка фронтонов		кв м	144		50 000
Итого по разделу I							330 000
С накладными расходами							495 000
С зимним удорожанием							544 500
II. Материалы							
1.		Гвозди		кг	10	120	1 200
2.		Гидроизоляция «Ондулин»		кв м	580	28	16 240
3.		Профнастил		кв м	580	400	232 000
4.		Саморезы		шт	600	2	1 200
5.		Кровельное железо		кв м	12	320	3 840
Итого по разделу II							254 480
Итого по акту							798 980
НДС							143 817
Всего по акту						X	942 797

Сдал директор ООО "Универсалсервис" _____
(должность)

М.П.

С.С.П. _____
(подпись)

Серегин Г.Г. _____
(расшифровка подписи)

Принял директор ООО "Факел" _____
(должность)

М.П.

Ф.Ф.Ф. _____
(подпись)

Фролов Ф.С. _____
(расшифровка подписи)

Унифицированная форма № КС-2
 Утверждена постановлением Госкомстата России
 от 11.11.99 № 100

Форма по ОКУД

Код
0322005

Инвестор _____
 Заказчик (Генподрядчик) _____
 Подрядчик (Субподрядчик) _____
 Стройка _____
 Объект _____

(организация, адрес, телефон, факс)
 ООО «Факел», ИНН: 5201028561, г. Энгс, ул. Сенная, 11
 (организация, адрес, телефон, факс)
 ООО «Универсалсервис», ИНН: 5213480023, г. Энгс, ул. 1 мая, 9
 (организация, адрес, телефон, факс)
 Здание склада ПАО «Рекорд», г. Энгс, ул. Белинского, д. 13
 (наименование, адрес)
 укладка кровли
 (наименование)

по ОКПО
 по ОКПО
 по ОКПО

Вид деятельности по ОКДП
 Договор подряда (контракт) номер _____ дата _____
 Вид операции _____

Номер документа
63

Дата составления
26.03.2016

Ответный период
 с _____ по _____
 01.01.2016 26.03.2016

АКТ
О ПРИЕМКЕ ВЫПОЛНЕННЫХ РАБОТ

Сметная (договорная) стоимость в соответствии с договором подряда _____ 1 452 769 _____ руб.

Номер		Наименование работ	Номер единичной расценки	Единица измерения	Выполнено работ		
по поряд- ку	позиции по смете				количество	цена за единицу, руб.	стоимость, руб.
1	2	3	4	5	6	7	8
1.		Укладка кровли наплавным методом		кв м	700		100 000
		Итого по разделу					100 000
		С накладными расходами					150 000
		С зимним удорожанием					165 000
		НДС					29 700
Всего по акту						X	194 700

Сдал _____
 (должность)
 М.П.

Серегин Г.Т.
 (расшифровка подписи)

Принял _____
 директор ООО "Факел"
 (должность)
 М.П.

Фролов Ф.С.
 (расшифровка подписи)

Унифицированная форма № КС- 2
 Утверждена постановлением Госкомстата России
 от 11.11.99 № 100

Инвестор _____
 Заказчик (Генподрядчик) _____
 Подрядчик (Субподрядчик) _____
 Стройка _____
 Объект _____

(организация, адрес, телефон, факс)
 ООО «Факел», ИНН: 5201028561, г. Энгс, ул. Сенная, 11
 (организация, адрес, телефон, факс)
 ООО «Универсалсервис», ИНН: 5213480023, г. Энгс, ул. 1 мая, 9
 (организация, адрес, телефон, факс)
 Здание столовой ПАО «Рекорд», г. Энгс, ул. Белинского, д. 13
 (наименование, адрес)
 укладка кровли
 (наименование)

по ОКПО
 по ОКПО
 по ОКПО
 Вид деятельности по ОКДП
 Договор подряда (контракт) _____
 Вид операции

Код
 0322005
 564/А-01
 25 12 2015

Номер документа
 64

Дата составления
 29.03.2016

Отчетный период
 с 01.01.2016 по 29.03.2016

**АКТ
О ПРИЕМКЕ ВЫПОЛНЕННЫХ РАБОТ**

Сметная (договорная) стоимость в соответствии с договором подр. 1 452 769 руб.

Номер		Наименование работ	Номер единичной расценки	Единица измерения	Выполнено работ		
по поряд- ку	позиции по смете				количество	цена за единицу, руб.	стоимость, руб.
1	2	3	4	5	6	7	8
I. Работы							
1.		Демонтаж кровли		кв м	70		60 000
2.		Укладка рубероида		кв м	70		40 000
3.		Укладка кровли		кв м	70		90 000
Итого по разделу I							190 000
С накладными расходами							228 000
II. Материалы							
1.		Рубероид		кв м	70	14	980
2.		Шифер		шт	80	450	36 000
3.		Гвозди		кг	5	120	600
4.		Железо кровельное		кв м	5	320	1 600
Итого по разделу II							39 180
Итого по акту							267 180
НДС							48 092
Всего по акту						X	315 272
Сдал _____ директор ООО "Универсалсервис" (должность) М.П. _____ (подпись) Серегин Г.Т. (расшифровка подписи)							
Принял _____ директор ООО "Факел" (должность) М.П. _____ (подпись) Фролов Ф.С. (расшифровка подписи)							

Реестр расходных документов

№ п/п	Дата	Документ	Номер	Сумма	Информация
1	25.03.16	Оказание услуг	23	1 025 396	ПАО «Рекорд»
2	27.03.16	Оказание услуг	24	220 424	ПАО «Рекорд»
3	30.03.16	Оказание услуг	25	414 982	ПАО «Рекорд»
Итого				1 660 802	

Унифицированная форма № КС- 2
Утверждена постановлением Госкомстата России
от 11.11.99 № 100

Ивестор _____ по ОКТО
(организация, адрес, телефон, факс)

Заказчик (Генподрядчик) ПАО «Рекорд», ИНН: 5214078256, г. Энгс, ул. Белинского, 13 по ОКТО
(организация, адрес, телефон, факс)

Подрядчик (Субподрядчик) ООО «Факел», ИНН: 5201028561, г. Энгс, ул. Сенная, 11 по ОКТО
(организация, адрес, телефон, факс)

Стройка Административный корпус ПАО «Рекорд», г. Энгс, ул. Белинского, д. 13
(наименование, адрес)

Объект укладка кровли
(наименование)

Форма по ОКУД
Код
0322005

Вид деятельности по ОКДП
Договор подряда (контракт) номер 562/Б-01
дата 23 12 2015

Вид операции

Номер документа 23
Дата составления 25.03.2016

Отчетный период
с 01.01.2016 по 25.03.2016

АКТ
О ПРИЕМКЕ ВЫПОЛНЕННЫХ РАБОТ

Сметная (договорная) стоимость в соответствии с договором по: 1 660 802 руб.

Номер		Наименование работ	Номер единичной расценки	Единица измерения	Выполнено работ		
по поряд- ку	позиции по смете				количество	цена за единицу, руб.	стоимость, руб.
1	2	3	4	5	6	7	8
I. Работы							
1.		Сборка и установка строительных рам		шт	20		100 000
2.		Изготовление обрешетки		кв м	580		70 000
3.		Укладка гидроизоляции		кв м	580		30 000
4.		Укладка кровли		кв м	580		80 000
5.		Обшивка фронтонов		кв м	144		50 000
Итого по разделу I							330 000
С накладными расходами							495 000
С зимним удорожанием							544 500
II. Материалы							
1.		Доска 150/50		куб м	2	10 000	20 000
2.		Доска 100/25		куб м	5	10 000	50 000
3.		Гвозди		кг	10	120	1 200
4.		Гидроизоляция «Ондулин»		кв м	580	28	16 240
5.		Профнастил		кв м	580	400	232 000
6.		Саморезы		шт	600	2	1 200
7.		Кровельное железо		кв м	12	320	3 840
Итого по разделу II							324 480
Итого по акту							868 980
НДС							156 416
Всего по акту						X	1 025 396
Сдал директор ООО "Факел" Фролов Ф.С. (должность) (подпись) (расшифровка подписи) М.П. Принял директор ПАО "Рекорд" Андреев И.П. (должность) (подпись) (расшифровка подписи) М.П.							

66

Унифицированная форма № КС-2
Утверждена постановлением Госкомстата России
от 11.11.99 № 100

Ивестор _____ по ОКПО _____
(организация, адрес, телефон, факс)

Заказчик (Генподрядчик) ПАО «Рекорд», ИНН: 5214078256, г. Энгс, ул. Белинского, 13 по ОКПО _____
(организация, адрес, телефон, факс)

Подрядчик (Субподрядчик) ООО «Факел», ИНН: 5201028561, г. Энгс, ул. Сенная, 11 по ОКПО _____
(организация, адрес, телефон, факс)

Стройка Здание склада ПАО «Рекорд», г. Энгс, ул. Белинского, д. 13
(наименование, адрес)

Объект укладка кровли
(наименование)

Вид деятельности по ОКДП _____
Договор подряда (контракт) номер 562/Б-01
дата 23 12 2015
Вид операции _____

Номер документа 24
Дата составления 27.03.2016

Отчетный период
с 01.01.2016 по 27.03.2016

АКТ
О ПРИЕМКЕ ВЫПОЛНЕННЫХ РАБОТ

Сметная (договорная) стоимость в соответствии с договором по: 1 660 802 руб.

Номер		Наименование работ	Номер единичной расценки	Единица измерения	Выполнено работ		
по поряд- ку	позиции по смете				количество	цена за единицу, руб.	стоимость, руб.
1	2	3	4	5	6	7	8
I. Работы							
1.		Укладка кровли напыленным методом		кв м	700		100 000
		Итого по разделу I					100 000
		С накладными расходами					150 000
		С зимним удорожанием					165 000
II. Материалы							
1.		Рубероид		кв м	700	14	9 800
2.		Битум		кг	200	40	8 000
3.		Газ		шт	10	400	4 000
		Итого по разделу II					21 800
		Итого по акту					186 800
		НДС					33 624
Всего по акту						X	220 424
Сдал директор ООО "Факел" Фролов _____ (должность) (подпись) (расшифровка подписи) М.П. Принял директор ПАО "Рекорд" Андреев _____ (должность) (подпись) (расшифровка подписи) М.П.							

67

Унифицированная форма № КС- 2
Утверждена постановлением Госкомстата России
от 11.11.99 № 100

Инвестор _____ по ОКПО _____
(организация, адрес, телефон, факс)

Заказчик (Генподрядчик) ПАО «Рекорд», ИНН: 5214078256, г. Энгс, ул. Белинского, 13 по ОКПО _____
(организация, адрес, телефон, факс)

Подрядчик (Субподрядчик) ООО «Факел», ИНН: 5201028561, г. Энгс, ул. Сенная, 11 по ОКПО _____
(организация, адрес, телефон, факс)

Стройка Здание столовой ПАО «Рекорд», г. Энгс, ул. Белинского, д. 13 _____
(наименование, адрес)

Объект укладка кровли _____
(наименование)

Форма по ОКУД 0322005

Вид деятельности по ОКДП _____

Договор подряда (контракт) номер 562/Б-01
дата 23 12 2015

Вид операции _____

Номер документа 25

Дата составления 30.03.2016

Отчетный период с 01.01.2016 по 30.03.2016

АКТ
О ПРИЕМКЕ ВЫПОЛНЕННЫХ РАБОТ

Сметная (договорная) стоимость в соответствии с договором по: 1 660 802 _____ руб.

Номер		Наименование работ	Номер единичной расценки	Единица измерения	Выполнено работ		
по поряд- ку	позиции по смете				количество	цена за единицу, руб.	стоимость, руб.
1	2	3	4	5	6	7	8
I. Работы							
1.		Демонтаж кровли		кв м	70		60 000
2.		Укладка рубероида		кв м	70		40 000
3.		Укладка кровли		кв м	70		90 000
Итого по разделу I							190 000
С накладными расходами							284 000
С зимним удорожанием							312 500
II. Материалы							
1.		Рубероид		кв м	70	14	980
2.		Шифер		шт	80	450	36 000
3.		Гвозди		кг	5	120	600
4.		Железо кровельное		кв м	5	320	1 600
Итого по разделу II							39 180
Итого по акту							351 680
НДС							63 302
Всего по акту						X	414 982
Сдал директор ООО "Факел" Фрадел (подпись) Фролов Ф.С. (расшифровка подписи) М.П. Принял директор ПАО "Рекорд" Андреев (подпись) Андреев И.П. (расшифровка подписи) М.П.							

68

КНИГА ПОКУПОК

Покупатель ООО "Факел"
Идентификационный номер и код причины постановки 5201028561 / 520101001
на учет налогоплательщика-покупателя 31 марта 2016
Покупка за период с 1 марта 2016 по _____

№ п/п	Код вида операции	Номер и дата счета-фактуры продавца	Номер и дата исправления счета-фактуры продавца	Номер и дата корректировки счета-фактуры продавца	Номер и дата документа, подтверждающего сумму налога	Дата принятия на учет товаров (работ, услуг), имущественных прав	Наименование продавца	ИНН/КПП продавца	Номер таможенной декларации	Наименование и код валюты	Стоимость покупок по счету-фактуре, разница стоимости по корректировочному счету-фактуре (включая НДС) в валюте счета-фактуры	Сумма НДС по счету-фактуре, разница суммы НДС по корректировочному счету-фактуре, принимаемая к вычету, в рублях и копейках
1	2	3	4	5	7	8	9	10	13	14	15	16
1		№ 007 от 24.03.16				24.03.16	ООО "Универсалсервис"	5213480023		руб., 643	942 797	143817,00
2		№ 008 от 26.03.16				26.03.16	ООО "Универсалсервис"	5213480023		руб., 643	194 700	29700,00
3		№ 009 от 29.03.16				29.03.16	ООО "Универсалсервис"	5213480023		руб., 643	315 272	48092,00
Всего												221609,00

Руководитель организации
или иное уполномоченное лицо

Ф. И. О.
(подпись)

Фролов Ф. С.
(ф.и.о.)

СЧЕТ-ФАКТУРА № 007 от " 24 " марта 2016 (1)
ИСПРАВЛЕНИЕ № от " " (1a)

Продавец ООО "Универсалсервис" (2)
Адрес 603206, г. Энекс, ул. 1 мая, д. 9 (2a)
ИНН/КПП продавца 5213480023 / 521301001 (2b)
Грузоотправитель и его адрес ООО "Универсалсервис", 603206, г. Энекс, ул. 1 мая, д. 9 (2b)
Грузополучатель и его адрес ООО "Факел", 603009, г. Энекс, ул. Сенная, д. 11 (2b)
К платежно-расчетному документу № от (5)
Покупатель ООО "Факел" (6)
Адрес 603009, г. Энекс, ул. Сенная, д. 11 (6a)
ИНН/КПП покупателя 5201028561 / 520101001 (6b)
Валюта: наименование, код российский рубль, 643 (7)

Наименование товара (описание выполненных работ, оказанных услуг), имущественного права	Единица измерения	Коли- чество условное обозначение (объем) (национальное)	Цена (тариф) за единицу измерения	Стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав без налога - всего	В том числе сумма акциза	Налоговая ставка	Сумма налога, предельная сумма покупателя	Стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав с налогом - всего	Страна происхождения товара			Номер таможен- ной деклара- ции
									цифровой код	краткое наименование		
1	2	2a	4	5	6	7	8	9	10	10a	11	
строительно-монтажные работы	876	усл. ед.	1	798 980	без акциза	18%	143 817	942 797	643	Россия		
Всего к оплате				798 980	X		143 817	942 797				

Руководитель организации
или иное уполномоченное лицо
Сергей Сергеев
(подпись)

Главный бухгалтер
или иное уполномоченное лицо
Сергей Г.Т.
(ф.и.о.)

Сергей Г.Т.
(ф.и.о.)

Приложение № 5
к постановлению Правительства
Российской Федерации
от 26.12.2011 № 1137
(в ред. постановления Правительства
Российской Федерации
от 30.07.2014 № 735)

КНИГА ПРОДАЖ

Продавец ООО "Факел"
Идентификационный номер и код причины постановки
на учет налогоплательщика-продавца 5201028561 / 520101001
Продажа за период с 1 марта 2016 по 31 марта 2016

№ п/п	Код вида опера- ции	Номер и дата счета- фактуры продавца	Номер и дата испра- вления счета- фактуры продавца	Номер и дата коррек- тиро- вого счета- фактуры продавца	Наименование покупателя	ИНН/КПП покупателя	Сведения о посреднике (комис- сионере, агенте)	Номер и дата доку- мента, подтвер- ждаю- щего оплату	Наиме- нование валюты	Стоимость счета-фактуры, разница по корректиро-вочному счета-фактуре (включая НДС) в валюте счета-фактуры	Стоимость пролаж, облагаемых налогом, по счету-фактуре, разница стоимости по корректиро- вочному счету-фактуре (без НДС) в рублях и копейках, по ставке		Сумма НДС по счету- фактуре, разница стоимости по корректиро-вочному счета-фактуре в рублях и копейках, по ставке	
										в валюте счета- фак- туры	10 про- цен- тов	18 про- цен- тов	10 про- цен- тов	18 про- цен- тов
1	2	3	4	5	7	8	9	11	12	13в	14	15	16	17
1		014 от			ПАО "Рекорд"	5214078256			руб., 643	1025396,00	868980,00			156416,00
2		018 от			ПАО "Рекорд"	5214078256			руб., 643	220424,00	186800,00			33624,00
3		026 от			ПАО "Рекорд"	5214078256			руб., 643	414982,00	351680,00			63302,00
Всего											1407460,00			253342,00

Руководитель организа-
ции или иное уполномоченное лицо

Ф. Факел
(подпись)
Фролов Ф.С.
(ф.и.о.)

Продавец _____	ООО "Факел"	(2)
Адрес _____	603009, г. Энск, ул. Сенная, д. 11	(2а)
ИНН/КПП продавца _____	5201028561 / 520101001	(2б)
Грузоотправитель и его адрес _____	ООО "Факел", 603009, г. Энск, ул. Сенная, д. 11	
Грузополучатель и его адрес _____	ПАО "Рекорд", 603320, г. Энск, ул. Белинского, д. 13	
К платежно-расчетному документу № _____	от _____	(5)
Покупатель _____	ПАО "Рекорд"	(6)
Адрес _____	603320, г. Энск, ул. Белинского д. 13	(6а)
ИНН/КПП покупателя _____	5214078256 / 521401001	(6б)
Валюта: наименование, код _____	российский рубль, 643	(7)

Руководитель организации или иное уполномоченное лицо	<i>Фролов</i> (подпись)	Фролов Ф.С. (ф.и.о.)
Главный бухгалтер или иное уполномоченное лицо	<i>Иванова</i> (подпись)	Иванова Г.С. (ф.и.о.)

Анализ счета: 20. За Март 2016 г. ООО «Факел»

Счет	С кред. счетов	В дебет. счетов	С кред. счетов	В дебет. счетов
			В валюте	В валюте
Сальдо на начало периода				
60	1 231 160,00			
69	30 000,00			
70	100 000,00			
90		1 361 160,00		
Обороты за период	1 361 160,00	1 361 160,00		
Сальдо на конец периода				

Анализ счета: 62. По субконто: контрагенты: ПАО «Рекорд». За Март 2016 г. ООО «Факел»

Субконто	Счет	С кред. счетов	В дебет. счетов	С кред. счетов	В дебет. счетов
				В валюте	В валюте
Основной договор	Нач. сальдо				
	51				
	90	1 660 802,00	1 660 802,00		
	Обороты	1 660 802,00	1 660 802,00		
	Кон. сальдо				
	Нач. сальдо				
	Обороты	1 660 802,00	1 660 802,00		
	Кон. сальдо				

Анализ счета: 90. За Март 2016 г. ООО «Факел»

Счет	С кред. счетов	В дебет. счетов	С кред.счетов	В дебет.счетов
			В валюте	В валюте
Сальдо на начало периода				
20	1 361 160,00			
68	253 342,00			
62		1 660 802,00		
Обороты за период	1 614 502,00	1 660 802,00		
Сальдо на конец периода				

ООО "Факел"

Карточка счета 51 за 01.03.2016 – 31.03.2016

Выводимые данные: БУ (данные бухгалтерского учета)

Период	Документ	Аналитика Дт	Аналитика Кт	Дебет		Кредит		Текущее сальдо
				Счет		Счет		
Сальдо на начало								
24.03.2016	Списание с расчетного счета Перечисление д/с за выполнение строительно-монтажных работ по договору N 564/A-01 от 25.12.2015 г. включая НДС по вх.д. 62 от 24.03.2016	ООО "Универсалсервис" Основной договор	Расчетный Оплата подрядчику	60.01		51	599 000,00 Д	Д 1 646 867,00 Д 1 047 867,00
24.03.2016	Приходный кассовый ордер 000571 от 24.03.2016 Снятие средств с расчетного счета на хозяйственные расходы	Получение наличных из банка	Расчетный Получение наличных из банка	50		51	151 000,00 Д	896 867,00
24.03.2016	Списание с расчетного счета КОМИССИЯ ЗА ВЫДАчу НАЛИЧНЫХ НА ЗАРПЛАТУ(СТАНДАРТ) Сим40	Услуги банка <...>	Расчетный Услуги банка	76		51	733,00 Д	896 134,00
25.03.2016	Списание с расчетного счета Перечисление д/с за выполнение строительно-монтажных работ по договору N 564/A-01 от 25.12.2015 г. включая НДС по вх.д. 62 от 24.03.2016	ООО "Универсалсервис" Основной договор	Расчетный Оплата подрядчику	60.01		51	343797,00 Д	552 337,00
26.03.2016	Списание с расчетного счета Перечисление д/с за выполнение строительно-монтажных работ по договору N 564/A-01 от 25.12.2015 г. включая НДС по вх.д. 63 от 26.03.2016	ООО "Универсалсервис" Основной договор	Расчетный Оплата подрядчику	60.01		51	194700,00 Д	357 637,00

29.03.2016	Списание с расчетного счета Перечисление д/с за выполнение строительно-монтажных работ по договору N 564/А-01 от 25.12.2015 г. включая НДС по вх.д. 64 от 29.03.2016	ООО "Универсалсервис" Основной договор	Расчетный Оплата подрядчику	60.01	51	315 272,00	Д	42 365,00
29.03.2016	Поступление на расчетный счет от 29.03.2016 Оплата за строительно-монтажные работы согласно договору N 562/Б-01 от 23.12.2015 г. включая НДС (18%) 156416-00 по вх.д. 23 от 5.03.2016	Расчетный Поступления от покупателей и заказчиков	ПАО "Рекорд" Основной договор	51	1 025 396,00 62.02		Д	1 067 761,00
30.03.2016	Поступление на расчетный счет от 30.03.2016 Оплата за строительно-монтажные работы согласно договору N 562/Б-01 от 23.12.2015 г. включая НДС (18%) 33624-00 по вх.д. 24 от 27.03.2016	Расчетный Поступления от покупателей и заказчиков	ПАО "Рекорд" Основной договор	51	220 424,00 62.02		Д	1 288 185,00
30.03.2016	Списание с расчетного счета Ведение счета базовый ЭДО (200—), за март 2016 г	Услуги банка <...>	Расчетный Услуги банка	76	51	200,00	Д	1 287 985,00
31.03.2016	Списание с расчетного счета Услуги банка за обслуживание по системе Клиент-БанкБазовый, за март 2016 г	Услуги банка <...>	Расчетный Услуги банка	76	51	400,00	Д	1 287 585,00
31.03.2016	Поступление на расчетный счет от 31.03.2016 Оплата за строительно-монтажные работы согласно договору N 562/Б-01 от 23.12.2015 г. включая НДС (18%) 63302-00 по вх.д. 25 от 30.03.2016	Расчетный Поступления от покупателей и заказчиков	ПАО "Рекорд" Основной договор	51	414 982,00 62.02		Д	1 702 567,00
Обороты за период и saldo на конец периода					1 660 802,00	1 605 102,00	Д	1 702 567,00

Сергей Сергеевич Воронов,
кандидат юридических наук, доцент;
Александр Иванович Леонов,
кандидат юридических наук, доцент;
Олег Демьянович Соловьев,
кандидат юридических наук, доцент;
Алексей Николаевич Буторов;
Ирина Валерьевна Бандорина;
Вероника Юрьевна Яргутова
(Нижегородская академия МВД России)

ИСПОЛЬЗОВАНИЕ СПЕЦИАЛЬНЫХ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ЗНАНИЙ ПРИ ВЫЯВЛЕНИИ И РАСКРЫТИИ ПРЕСТУПЛЕНИЙ В СФЕРЕ СТРОИТЕЛЬСТВА

Учебное пособие

Редактор **Т.Ю. Булганина**
Компьютерная верстка **Е.С. Писаревой**
Дизайн обложки **К.А. Быкова, А.Е. Герасимовой**

Оригинал-макет — Нижегородской академии МВД России

Подписано в печать 22.07.2019.
Формат 60×90^{1/16}. Бумага офсетная. Гарнитура Times New Roman
Усл. печ. л. 5,0. Тираж 1500 экз. Заказ № 3470.

Макет подготовлен и отпечатан при участии ООО ИПК «Медиа-Принт»
143200, г. Можайск, ул. Мира, 93.