**СОДЕРЖАНИЕ**

Введение

1 Правовое регулирование налогообложения образовательных учреждений

1.1 Налоговая система России и характеристика основных налогов

1.2 Особенности налогообложения образовательных учреждений

1.3 Международный опыт налогообложения образовательных учреждений

2 Характеристика финансово-хозяйственной деятельности автономного образовательного учреждения

2.1 Анализ деятельности учреждения

2.2 Порядок получения и расходования бюджетных средств

2.3 Порядок уплаты налогов и анализ налоговой нагрузки

3 Проблемы и направления совершенствования налогообложения образовательных учреждений

3.1 Предложения по изменению налогового законодательства

3.2 Совершенствование учетной политики образовательных учреждений

3.3 Механизм использования налоговых льгот образовательными учреждениями

Заключение

Список использованной литературы

Введение

На современном этапе развития мирового сообщества образование становится одним из важнейших факторов, обеспечивающих устойчивый экономический рост, социальную стабильность, развитие институтов гражданского общества, а также национальную безопасность государства. Уровень образовательной подготовки населения, и особенно подрастающего поколения является одним из показателей, характеризующих конкурентоспособность страны.

Образование является важнейшим элементом социальной сферы государства, обеспечивающим процесс получения конкретным человеком систематизированных знаний, умений и навыков с целью их эффективного использования в профессиональной деятельности. Весьма актуальной для Российской Федерации является глубокая и всесторонняя модернизация сферы образования на федеральном, региональном и местном уровнях, с выделением требуемых для этого ресурсов и созданием механизмов их эффективного использования. При этом особенно значимым является переход на инновационный путь развития отечественного образования.

Значительную роль в инновационном развитии сферы образования играют регионы, поскольку реальная реформа не может осуществляться в рамках одинаковой для всех субъектов Российской Федерации программы действий. Диспропорции, сложившиеся в экономическом положении регионов, существенно влияют на неравенство предоставления образовательных услуг на конкретной территории. Соответственно успешное проведение реформы в области образования возможно при сочетании единых принципов реформы и разнообразии подходов, средств и методов модернизации в отдельных регионах.

Важнейшей проблемой, которая возникает в деятельности учреждений образования, является проблема налогообложения доходов, полученных от коммерческой деятельности. Во многих регионах Российской Федерации в настоящее время используются механизмы льготного налогообложения образовательных учреждений, однако, в Ростовской области пока соответствующие законы не приняты. Этим обусловлена актуальность темы дипломной работы.

Вопросы социальной политики, экономического развития социальной сферы, в том числе и системы образования, занимают заметное место в отечественной экономической науке. Методам и способам осуществления реформ в отраслях социальной сферы в условиях социально-ориентированной рыночной экономики посвящены научные работы целого ряда исследователей: А.М.Бабича, В.Н.Бобкова, Е.В.Егорова, Н.А.Волгина, Г.А. Комиссаровой., С.В. Шишкина.

Исследование разных аспектов образования нашло отражение в трудах И.В. Абанкиной, Г.А. Балыхина, С.А.Белякова, М.И Вильчека, А.Б. Вифлеемского, Г.А. Галимовой, Э.Д. Днепрова, И.В. Ишиной, Т.Л. Клячко, А.Н. Козырина, Я.И. Кузьминова, Е.В. Маркиной, Н.М. Мухетдиновой, А.А. Пинского, В.А. Садовничего, Ю.Б. Сазоновой, О.Н. Смолина, В.И. Шкатулла.

Целью настоящей дипломной работы является исследование особенностей налогообложения образовательных учреждений. Для достижения поставленной цели в работе решены следующие задачи:

1. охарактеризованы основные черты и особенности современной российской налоговой системы;
2. проанализированы особенности и льготы в налогообложении образовательных учреждений;
3. проведен анализ деятельности и особенностей налогообложения МСОШ №7 г. Ростов-на-Дону;
4. разработаны предложения по повышению эффективности системы налогообложения образовательных учреждений, а также по совершенствованию учетной политики в целях налогообложения, формируемой образовательным учреждением.

Поставленные цель и задачи обусловили структуру и логику дипломной работы, которая состоит из введения, трех глав, заключения и списка использованной литературы.

1 Правовое регулирование налогообложения образовательных учреждений

1.1 Налоговая система России и характеристика основных налогов

Налоговая система Российской Федерации представляет собой совокупность предусмотренных Налоговым Кодексом[[1]](#footnote-1) налогов и сборов, принципов, форм и методов их установления, изменения и отмены, уплаты и применения мер по обеспечению их уплаты, а также форм и методов налогового контроля и ответственности за нарушение налогового законодательства.

Задачи налоговой системы – обеспечение государства финансовыми ресурсами с помощью перераспределения национального дохода; противодействие спаду производства (в качестве “встроенных амортизаторов”); создание благоприятных условий для развития предпринимательства; реализация социальных программ.

Главная функция налоговой системы – фискальная (формирование доходной части государственного бюджета). Прочие функции – ослабление дифференциации общества по доходам; воздействие на структуру и объем производства через механизм спроса и предложения; стимулирование научно-технического прогресса; регулирование внешнеэкономической деятельности.

Основное место в Российской налоговой системе занимают косвенные налоги, к которым относятся: налог на добавленную стоимость, акцизы, также большое значение стал иметь налог на добычу полезных ископаемых. В составе доходов бюджета они занимают определяющее место.

Налог на добавленную стоимость (НДС) – косвенный налог на потребление, который взимается практически со всей видов товаров и таким образом ложится на плечи конечного потребителя.

Налоговым периодом по НДС в течение ранее являлся календарный месяц. Для налогоплательщиков с ежемесячными (в течение квартала) суммами выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС, не превышающими 2 млн. руб., налоговый период составлял один квартал. С 1 января 2008 г. налоговый период для всех налогоплательщиков составляет один квартал.

Судя по всему, фискальное значение НДС будет постепенно снижаться, а издержки связанные с ним, неуклонно расти. В итоге нам придется всерьез задуматься о существенном уточнении налоговой базы, объекта налогообложения и ставок этого эффективного, но проблемного налога.

Не исключено, что Россия будет вынуждена пойти по пути ряда европейских стран, вводя значительное количество пониженных ставок, что представляется мерой не налоговой политики, а социальной политики[[2]](#footnote-2).

Акцизы, как и НДС – федеральный косвенный налог, выступающий в виде надбавки к цене товара.

Налоговый период для налогоплательщиков акцизов – календарный месяц. Исчисленная сумма налога уменьшается на установленные НК РФ налоговые вычеты. Сумма акциза, подлежащего вычету, должна быть выделена в расчетных документах и счетах-фактурах, предъявленных поставщиком покупателю товара.

Необходимо отметить, что с введением в действие гл.22 НК РФ «Акцизы» вопросы правового регулирования практики применения акцизов в РФ поднялись на качественно новый уровень, что имеет большое значение для более полного использования государством фискальных возможностей этого налога[[3]](#footnote-3).

С 2002 г. введен единый налог на добычу полезных ископаемых взамен действовавших до этого трех налогов: на право пользования недрами, акциз на сырье и налога на воспроизводство материально-сырьевой базы (гл.26 НК РФ). Сейчас этот налог играет очень важную роль.

Налог на прибыль организаций относится к прямым налогам и является важнейшим элементом налоговой системы РФ. Это один из наиболее сложных налогов с часто меняющейся законодательной базой. Современный характер налогообложения прибыли организаций РФ, в целом, соответствует мировому уровню.

Объектом налогообложения является прибыль, полученная налогоплательщиком.

Кардинальные изменения произошли в налоге на прибыль с 1 января 2002 г., что определено в гл. 25 НК РФ. Совокупная ставка налога снижена с 35 до 24% с одновременной отменой всех льгот, а с 1 января 2009 г. – до 20%. Реформирование налогообложения прибыли предусматривает снятие ограничений на возможность отнесения налогоплательщиками на затраты таких расходов, связанных с извлечением прибыли, как расходы на рекламу, медицинское и имущественное страхование, принятие к вычету всех необходимых документально подтвержденных производственных расходов, установление единой ставки налога для всех сфер деятельности; либерализации амортизационной политики. Отметим некоторые спорные моменты в новом порядке налогообложения прибыли, касающиеся большинства организаций – плательщиков. В настоящее время просматривается общеевропейская тенденция снижения ставки корпоративного налога на прибыль, таким образом, формально Россия «идет в ногу» с современной налоговой практикой развитых стран. Вместе с тем есть и явное «забегание вперед», что касается в первую очередь полномасштабной отмены льгот по налогу на прибыль. Кроме того, это дестимулирует бюджетные учреждения к привлечению не бюджетных источников и, следовательно, не способствует развитию их деятельности. Некоторые авторы полагают, что необходимо освободить от налога на прибыль данные доходы бюджетных учреждений[[4]](#footnote-4).

Единый социальный налог был введен с 1 января 2001 г., он носит целевой характер, поскольку предназначен для мобилизации средств на реализацию права граждан на государственное пенсионное и социальное обеспечение и медицинскую помощь.

На данный момент он обеспечивает около 6% поступлений в федеральный бюджет.

В целях дальнейшей стабилизации налогового бремени с 1 января 2005г. снижены ставки единого социального налога (далее ЕСН) и страховых взносов в Пенсионный фонд РФ.

Такой подход обеспечит реальное снижение ЕСН для работодателей в тех отраслях, где оплата труда невысока и которые не могли воспользоваться регрессивной шкалой налогообложения.

Не секрет, что непомерная нагрузка на фонд заработной платы вынуждает многих работодателей выплачивать «черную» зарплату.

До 2005 года многие предприятия не пользовались регрессивными ставками ЕСН, поскольку размеры оплаты труда в этих организациях не соответствуют условиям применения регрессии. Накопленная с начала года величина налоговой базы в среднем на одно физическое лицо, поделенная на количество месяцев в текущем налоговом периоде, составляла менее 2,5 тыс. руб.

После трех лет тяжелых дискуссий и обсуждений принята и с 1 января 2005 года введена в действие гл. 25.3 «Государственная пошлина». Это показательный и очень важный факт, даже с общеправовой точки зрения, потому что с помощью этой главы удалось решить задачу разграничения платежей налогового и неналогового характера. Теперь наряду с конституционной нормой о том, что каждый должен уплачивать законно установленные налоги, появляется возможность реализовать зеркальный по отношению к ней принцип, согласно которому ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать какие-либо платежи, обладающее всеми признаками налога и сбора, если они прямо не поименованы в НК РФ. Обращаясь в те или иные уполномоченные государственные органы за совершением юридически значимых действий, налогоплательщик должен платить в размере, предусмотренных НК РФ. При этом размеры государственной пошлины во многих случаях снижены, а по большинству позиций установлены ее предельные размеры.

С введением в действие главы о государственной пошлине отменен налог на рекламу.

Совершенно очевидно, что это был не рыночный налог. В то же время представительным органом местного самоуправления предоставлено право введения единого налога на вмененный доход от деятельности по размещению наружной рекламы.

1.2 Особенности налогообложения образовательных учреждений

Учебные заведения можно отнести к специфическим плательщикам налогов. Специфика заключается в том, что уплата отдельных видов налогов в основном связана с налоговыми льготами, установленными для учебных учреждений.

Для услуг по образованию установлены льготы по НДС. Так, освобождаются от НДС операции по оказанию услуг по высшему, среднему, профессионально-техническому и начальному образованию заведениями образования, имеющими специальное разрешение (лицензию) на оказание таких услуг, и услуг по воспитанию и образованию детей домами культуры в сельской местности, детскими музыкальными и художественными школами, школами искусств.

В Налоговом кодексе и принятых в соответствии с ним федеральных законах, законодательных актах субъектов РФ и муниципальных образований о налогах и сборах присутствуют положения, определяющие особенности налогообложения у учреждений образования.

Операции, признаваемые объектом обложения НДС, перечислены в ст. 146 НК РФ. В учреждениях образования объектом налогообложения может быть не только оказание платных дополнительных услуг, но и реализация продукции, неиспользуемого имущества, в том числе основных средств, материалов и так далее. Однако в ст. 149 НК РФ перечислены операции, не облагаемые НДС, по которым образовательные учреждения могут не платить данный налог по нескольким основаниям. Так, не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) реализация (а также передача, выполнение, оказание для собственных нужд) на территории РФ:

- услуг по содержанию детей в дошкольных учреждениях, проведению занятий с несовершеннолетними детьми в кружках, секциях (включая спортивные) и студиях (пп. 4 п. 2 ст. 149 НК РФ).

В ряде регионов налоговые органы требуют при применении данной льготы предъявить лицензию на ведение образовательной деятельности, а так как учреждения по различным причинам не всегда успевают своевременно проходить лицензирование, предъявляются, например, требования к дошкольным образовательным учреждениям об уплате НДС с взимаемой ими родительской платы.

Суды в регионах признают такие нападки налоговых органов необоснованными. Например, в Постановлении ФАС МО от 25.10.2006 N КА-А40/10437-06 указано, что деятельность по содержанию детей в дошкольных учреждениях в отличие от образовательной деятельности по программе дошкольного и общего образования, дополнительного образования детей, профессиональной подготовки, профессионального образования не отнесена законодателем к видам деятельности, подлежащим лицензированию. В ст. 149 НК РФ также разделяются услуги по содержанию детей и услуги в сфере образования, то есть образовательная деятельность (пп. 4 и 14 п. 2 ст. 149 НК РФ). При этом, как отметил Верховный Суд в Решении от 27.01.2003 N ГКПИ02-1399, с родителей взимается плата только за содержание детей в дошкольных учреждениях - дошкольное образование является бесплатным. Поскольку инспекция в нарушение требований ст. 200 АПК РФ не представила доказательства, свидетельствующие о том, что в составе платы за содержание детей налогоплательщиком взималась и плата за дошкольное образование, отсутствие у него лицензии не может являться основанием для доначисления НДС.

В Постановлениях ФАС УО от 22.10.2007 N Ф09-8560/07-С2 и ФАС ВСО от 20.12.2007 N А33-12133/06-Ф02-9174/07 сделан вывод о том, что услуги по содержанию детей в дошкольном учреждении не подлежат обложению НДС в силу пп. 4 п. 2 ст. 149 НК РФ независимо от наличия у налогоплательщика лицензии на ведение образовательной деятельности, так как получение лицензии на право содержания детей в детских садах не предусмотрено действующим законодательством.

А в Постановлении ФАС ВСО от 20.12.2007 N А33-12133/06-Ф02-9174/07 отказ в удовлетворении требований налоговой инспекции был мотивирован следующим образом: для применения налогоплательщиком льготы, предусмотренной пп. 4 п. 2 ст. 149 НК РФ, в отношении деятельности по содержанию детей в детских дошкольных учреждениях не требуется лицензии на право ведения образовательной деятельности, поскольку наличие лицензии является условием применения льготы только в случае, если лицензирование предусмотрено законодательством, а в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 18.10.2000 N 796 "Об утверждении Положения о лицензировании образовательной деятельности" (далее - Положение о лицензировании образовательной деятельности) услуги по содержанию детей в детских учреждениях не лицензируются.

В Постановлении ФАС УО от 09.01.2008 N Ф09-10518/07-С2 арбитры также отказали в удовлетворении требований налоговой инспекции об уплате НДС с родительской платы. Суд признал правомерным использование образовательным учреждением льготы, предусмотренной пп. 4 п. 2 ст. 149 НК РФ, несмотря на то что численность детей, посещающих дошкольное учреждение, превысила нормативы, установленные в лицензии, поскольку несоблюдение нормативов, указанных в лицензии или приложении к ней, является нарушением лицензиатом требований лицензирования, влекущим последствия относительно действия лицензии, и не влияет на порядок налогообложения.

Следует обратить внимание, что налоговая льгота, предусмотренная пп. 4 п. 2 ст. 149 НК РФ, предоставляется только при проведении занятий с несовершеннолетними детьми, то есть с детьми в возрасте до 17 лет включительно (ст. 21 ГК РФ). Плата за занятия с лицами, достигшими 18-летнего возраста, не подлежит льготированию по НДС.

Иногда налоговые органы пытаются оспорить использование данной льготы учебным заведением, требуя подтвердить документально проведение занятий именно с несовершеннолетними детьми (например, посредством представления копий свидетельств о рождении каждого ребенка). Однако суды не поддерживают таких требований. Так, например, в Постановлении ФАС ПО от 20.10.2006 N А57-6976/06-7 суд указал, что НК РФ не содержит требования о представлении налогоплательщиком свидетельств о рождении несовершеннолетних детей. Суд пришел к выводу о правомерности применения льготы налогоплательщиком, так как он представил списки лиц, из которых видно, что в кружках занимаются дети. В Постановлении ФАС МО от 01.06.2005 N КА-А40/4585-05 судом указано, что возраст занимающихся подтверждается копиями свидетельств о рождении детей, которые принимались для обучения, а также приказами о зачислении детей на определенный курс обучения. При этом суд постановил, что отсутствие у налогоплательщика документов, подтверждающих возраст обучающихся, не является основанием для отказа в праве на льготу. Доказать незаконность применения льготы должны налоговые органы;

- продуктов питания, непосредственно произведенных студенческими и школьными столовыми, столовыми других учебных заведений, столовыми медицинских организаций, детских дошкольных учреждений и реализуемых ими в указанных учреждениях, а также продуктов питания, непосредственно произведенных организациями общественного питания и реализуемых ими указанным столовым или указанным учреждениям (пп. 5 п. 2 ст. 149 НК РФ). Положение данного подпункта применяется в отношении студенческих и школьных столовых, столовых других учебных заведений только в случае полного или частичного финансирования этих учреждений из бюджета или из средств фонда обязательного медицинского страхования.

Использование данной нормы также вызывает различные проблемы, так как налоговые органы очень узко трактуют возможность ее применения. Например, по мнению ИФНС, неправомерно использовать налоговую льготу, установленную пп. 5 п. 2 ст. 149 НК РФ, при организации питания детей в летнем оздоровительном лагере, поскольку лагерь не может быть отнесен к школам или иным организациям, указанным в названной норме. Однако в Постановлении ФАС УО от 19.09.2007 N Ф09-7686/07-С2 суд отметил, что предприятие за счет средств местного бюджета осуществляло реализацию продуктов питания учебному заведению, финансируемому из бюджета, что освобождает от обложения НДС.

Имеются проблемы и в отношении реализации покупных товаров. Например, в Постановлении ФАС МО от 19.06.2006 N КА-А41/5352-06 суд отверг довод налогового органа о том, что реализация покупного хлеба в школьной столовой не подпадает под льготу, предусмотренную пп. 5 п. 2 ст. 149 НК РФ. Нарезка хлеба признана арбитрами механической обработкой, которая, в свою очередь, является видом кулинарной обработки. На основании этого суд сделал вывод, что реализация хлеба, нарезанного кусочками, не облагается НДС. В Постановлении ФАС ВСО от 23.06.2006 N А19-6432/06-53-Ф02-2870/06-С1 указано, что реализация переработанной продукции не должна облагаться НДС, при этом степень такой обработки значения не имеет.

Поэтому можно сделать вывод о том, что облагаются НДС только операции по реализации покупных товаров, не проходящих дополнительную обработку, в частности по реализации шоколада, соков в упаковке, кондитерских изделий промышленного производства и прочих;

- услуг в сфере образования по проведению некоммерческими образовательными организациями учебно-производственного (по направлениям основного и дополнительного образования, указанным в лицензии) или воспитательного процесса, за исключением консультационных услуг, а также услуг по сдаче в аренду помещений (пп. 14 п. 2 ст. 149 НК РФ). Таким образом, реализация образовательными учреждениями товаров (работ, услуг), как собственного производства, так и приобретенных на стороне, подлежит налогообложению вне зависимости от того, направляется доход от этой реализации в данное образовательное учреждение или на непосредственные нужды обеспечения развития, совершенствования образовательного процесса.

В Письме Минфина России от 20.07.2007 N 03-07-07/24 отмечается, что согласно п. 2 Положения о лицензировании образовательной деятельности образовательная деятельность в форме разовых лекций, стажировок, семинаров и других видов обучения, не сопровождающаяся итоговой аттестацией и выдачей документов об образовании и (или) квалификации, лицензированию не подлежит, а значит, данные услуги облагаются НДС в общеустановленном порядке. Поэтому образовательная деятельность по проведению разовых семинаров без итоговой аттестации и выдачи документов об образовании и (или) квалификации не подлежит лицензированию и, следовательно, подпадает под обложение НДС. Исключены из видов освобожденных от налогообложения и различные консультационные услуги.

В отношении услуг по проведению воспитательного процесса или обязательности льготирования лишь по тем образовательным услугам, которые прямо указаны в лицензии на ведение образовательной деятельности, суды встают на сторону образовательных учреждений. Так, в Постановлении ФАС ПО от 31.08.2006 N А72-14840/05-6/826 арбитры отвергли довод налогового органа о том, что льгота, предусмотренная пп. 14 п. 2 ст. 149 НК РФ, может быть применена лишь при наличии лицензии. При этом суд указал, что в данном подпункте говорится о предоставлении услуг по проведению не только учебно-производственного, но и воспитательного процесса, что соответствует уставной цели организации.

В Постановлении ФАС ПО от 12.07.2007 N А12-17951/06 суд также отверг довод налогового органа о том, что льгота, предусмотренная пп. 14 п. 2 ст. 149 НК РФ, может быть применена лишь при наличии лицензии. Таким образом, налогоплательщик правомерно воспользовался льготой при осуществлении нелицензируемой деятельности.

В соответствии со ст. 145 НК РФ образовательное учреждение имеет право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, при условии что за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций без учета налога не превышает 2 млн руб. В эту сумму (и, соответственно, в 8 млн руб. в год) не входят средства бюджетного финансирования, а объемы оказываемых платных услуг в большинстве общеобразовательных учреждений и учреждений дополнительного образования, а также размеры родительской платы в дошкольных учреждениях не столь велики, чтобы превысить данное ограничение. Получение освобождения от уплаты НДС по этому основанию наиболее выгодно для учреждения ввиду того, что оно влечет освобождение от исполнения обязанностей плательщика НДС, следовательно, обязанностей становиться на учет в налоговых органах в качестве плательщика НДС, а также регулярно представлять в налоговые органы налоговые декларации (пусть даже и нулевые) и других обязанностей, непосредственно связанных со статусом плательщика НДС.

Главой 25 НК РФ для учреждений образования по налогу на прибыль не предусмотрено каких-либо специальных льгот. Как и все организации, они исчисляют его путем умножения на 20% суммы полученной прибыли, которая, в свою очередь, определяется как доход, уменьшенный на величину произведенных расходов, определяемых в соответствии с гл. 25 НК РФ и связанных с полученными доходами.

В образовательных учреждениях могут иметь место доходы, как учитываемые, так и не учитываемые при исчислении налоговой базы.

Доходы, учитываемые при исчислении налоговой базы. Доходы образовательного учреждения для целей налогообложения подразделяются на доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав и внереализационные доходы.

Доходом от реализации признается выручка от реализации товаров (работ, услуг), как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав (ст. 249 НК РФ). Выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной или натуральной форме.

В ст. 250 НК РФ приведен перечень внереализационных доходов налогоплательщика. В частности, к ним относятся доходы, которые наиболее часто возникают у образовательных учреждений: в виде стоимости излишков товарно-материальных ценностей и прочего имущества, которые выявлены в результате инвентаризации; в виде использованных не по целевому назначению имущества (в том числе денежных средств), работ, услуг, которые получены в рамках благотворительной деятельности (в том числе в виде благотворительной помощи, пожертвований), целевых поступлений, целевого финансирования, за исключением бюджетных средств; в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав, за исключением случаев, указанных в ст. 251 НК РФ; в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба; от сдачи имущества в аренду (субаренду), если такие доходы не связаны с основным видом деятельности учреждения и не осуществляются систематически.

В этом перечне внереализационных доходов, которые могут возникнуть у образовательных учреждений, рассмотрим подробнее несколько видов доходов.

Любое образовательное учреждение может выявить при инвентаризации излишки товарно-материальных ценностей (ТМЦ), причем в рамках как основной, финансируемой бюджетом, так и предпринимательской деятельности. В отличие от бюджетного учета, налоговый учет выявленных излишков ведется одинаково - они включаются в состав внереализационных доходов, и с их сумм платится налог на прибыль. При отсутствии внебюджетной деятельности придется в смету доходов и расходов включать расходы на уплату налога на прибыль. Учитывая то, как все это происходит на практике, и нерациональные финансовые затраты для учреждения вследствие уплаты налога на прибыль, можно лишь порекомендовать стараться не доводить ситуацию до официального выявления излишков ТМЦ.

Целевые средства, израсходованные не по назначению, для целей налогообложения подлежат включению в состав внереализационных доходов в момент, когда получатель таких доходов фактически использовал их не по целевому назначению (нарушил условия их получения). При этом в доходы и расходы от реализации и внереализационные доходы и расходы бюджетными образовательными учреждениями не включаются доходы и расходы, связанные с содержанием и ведением уставной деятельности.

При получении имущества (работ, услуг) безвозмездно оценка доходов осуществляется исходя из рыночных цен, но не ниже остаточной стоимости по амортизируемому имуществу и не ниже затрат на производство (приобретение) по иному имуществу (выполненным работам, оказанным услугам). Цены должны подтверждаться документально или путем независимой оценки. При этом ряд безвозмездных поступлений не подлежит обложению налогом на прибыль.

Доходы, не учитываемые при исчислении налоговой базы. В налогооблагаемую базу не включаются доходы в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования, к которому относятся средства в виде бюджетных ассигнований, выделяемых бюджетным учреждениям на ведение уставной деятельности, и в виде грантов (пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ).

При определении налоговой базы также не учитываются целевые поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, поступившие безвозмездно от других организаций и (или) физических лиц и использованные указанными получателями по назначению (п. 2 ст. 251 НК РФ). При этом образовательные учреждения - получатели таких целевых поступлений обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевых поступлений.

Перечень целевых поступлений, приведенный в ст. 251 НК РФ, является исчерпывающим. Плата за оказываемые дополнительные платные образовательные услуги и услуги, предоставляемые дошкольным образовательным учреждением, в целях налогообложения не рассматривается в качестве целевых средств.

При исчислении налога на прибыль средства, которые не принадлежат учреждению и предоставлены ему для выполнения поручений и проведения мероприятий, не только не подлежат включению в состав целевых средств, но и вообще не должны рассматриваться как доходы. К ним следует отнести средства на выплату целевых стипендий (в том числе суммы стипендий, предоставляемых организациями студентам-контрактникам и выплачиваемых образовательными учреждениями), средства учащихся, вносимые в кассу образовательного учреждения и предназначенные для приобретения проездных билетов, средства для расчетов с молодыми специалистами, направленными к месту работы после окончания учебных заведений.

По отношению к оплате родителями питания учащихся в общеобразовательных учреждениях такие выводы сделать нельзя, так как в данном случае речь идет об оказании учреждением платных услуг. В то же время, если деньги собираются учреждением и затем передаются в организацию общепита, можно говорить об отсутствии экономической выгоды (если, конечно, нет какого-либо возмездного договора, заключенного между учреждением и организацией общепита), но и в данном случае более целесообразным является поступление оплаты от родителей учащихся непосредственно в организацию общепита.

Особую актуальность для учреждений образования имеют пожертвования. В соответствии с пп. 1 п. 2 ст. 251 НК РФ они относятся к не облагаемым налогом на прибыль целевым поступлениям. Согласно ст. 582 ГК РФ пожертвования могут делаться воспитательным учреждениям, учреждениям социальной защиты и другим аналогичным учреждениям, благотворительным, научным и учебным учреждениям, фондам и так далее. При этом пожертвование имущества юридическим лицам может быть обусловлено жертвователем использованием данного имущества по определенному назначению. При отсутствии такого условия пожертвованное имущество используется одаряемым в соответствии с его назначением. Если использование пожертвованного имущества в соответствии с указанным жертвователем назначением становится вследствие изменившихся обстоятельств невозможным, оно может быть использовано по другому назначению лишь с согласия жертвователя, а в случае смерти гражданина-жертвователя или ликвидации юридического лица жертвователя - по решению суда.

В случае невыполнения поименованных условий придется уплатить налог на прибыль, так как передача имущества будет рассматриваться лишь как дарение. Кроме того, использование пожертвованного имущества не в соответствии с указанным жертвователем назначением дает последнему право требовать отмены пожертвования.

На практике безвозмездная передача имущества в большинстве случаев осуществляется без заключения соответствующего договора, а лишь на основании письма руководителя образовательного учреждения или чаще на основании устной просьбы.

Гражданским кодексом установлены требования к документальному оформлению безвозмездной передачи имущества. Дарение или пожертвование, сопровождаемое передачей дара или пожертвования, может быть совершено устно, за исключением случаев, когда дарителем является юридическое лицо и стоимость дара превышает пять установленных законом минимальных размеров оплаты труда (МРОТ), договор содержит обещание дарения в будущем.

В обеих ситуациях следует заключать письменные договоры. В то же время, так как физические лица при осуществлении пожертвования не обязаны составлять письменные договоры, приходные ордера установленной формы о приеме денежных средств в виде пожертвования (в том числе с указанием целевого назначения средств) представляют собой надлежащее оформление пожертвования. В случае же получения ТМЦ в виде пожертвования необходимо составить письменный договор.

Наиболее часто встречающейся ошибкой является наличие в документах формулировок "спонсорский взнос", "спонсорская помощь" и других. Налоговая инспекция может классифицировать такие поступления как подлежащие налогообложению, воспользовавшись нормами Федерального закона от 13.03.2006 N 38-ФЗ "О рекламе".

Если договором об оказании спонсорской помощи предусмотрено, что образовательное учреждение должно распространить рекламу о спонсоре или его продукции, то такая помощь признается рекламными расходами спонсора, а для организации-получателя она является выручкой от реализации рекламных услуг. В результате образовательное учреждение должно исчислить налоги. В то же время, если договором не предусмотрено, что образовательное учреждение - получатель взноса - должно оказать спонсору рекламные услуги, взнос можно не рассматривать как плату за рекламу. В случае несогласия налоговой инспекции с такой позицией возможно отстаивание своей точки зрения в суде. Важным здесь может оказаться то, каким образом спонсор отразил перечисленные средства в налоговом учете. Он не вправе включить сумму взноса в себестоимость продукции (работ, услуг), а выплачивает ее из чистой прибыли.

Однако намного проще использовать такие формулировки, как "пожертвование образовательному учреждению", "пожертвование на ведение уставной деятельности образовательного учреждения", "пожертвование на развитие образовательного учреждения" (в данном случае это дарение в общеполезных целях, не требующее отслеживания целевого использования, так как практически любое направление будет целевым), также возможны формулировки типа "пожертвование на развитие материальной базы", "пожертвование на ремонт образовательного учреждения", "пожертвование на приобретение оборудования" и так далее (в этих случаях отслеживается целевое использование и ведется обособленный учет полученного имущества и всех операций с ним).

На полученное учреждением имущество счет-фактура не выставляется, а жертвователь не должен выделять сумму НДС в платежных или иных документах.

Для исчисления налога на прибыль сумму доходов следует уменьшить на сумму произведенных расходов.

В соответствии со ст. 252 НК РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 НК РФ, также убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Причем в НК РФ отсутствует четкое определение термина "обоснованный расход", он определяется через другой термин - "оправданность затрат", определения которого данный законодательный акт также не содержит. При этом понятия "обоснованность расходов" и "экономическая оправданность" являются оценочными категориями, в связи с чем возможны различные их трактовки, что влечет разногласия с налоговыми органами.

Расходы будут являться обоснованными в случае подтверждения оправданности их осуществления убедительными фактами, серьезными доводами. В НК РФ приведен самый важный из возможных доводов - к расходам, учитываемым при налогообложении, относятся любые расходы налогоплательщика в случае, если они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. На практике же нередко достаточно затруднительно, а иногда и просто невозможно точно установить, получены ли доходы в результате осуществления тех или иных расходов. Как правило, получение образовательным учреждением доходов является результатом совокупности его действий и осуществления комплекса расходов. Кроме того, расходы, произведенные для деятельности, направленной на получение дохода, но не принесшие положительного результата в виде дохода, должны, по нашему мнению, также признаваться обоснованными и учитываться при налогообложении прибыли. Необходимо отметить, что расходы налогоплательщика должны быть осуществлены в целях получения именно дохода, а не прибыли (положительной разности между доходами и расходами). Поэтому даже в случае получения убытка от деятельности, направленной на получение дохода, расходы, понесенные налогоплательщиком для осуществления данной деятельности, должны признаваться обоснованными (экономически оправданными).

Расходы налогоплательщика могут быть направлены не только на получение дохода, но и на сохранение уже полученного дохода, снижение риска каких-либо потерь и так далее, что также позволит отнести их к обоснованным налоговым расходам. Поэтому важными условиями для признания затрат обоснованными и их отнесения к налоговым расходам можно считать их важность и значимость для осуществления нормальной финансово-экономической и производственной деятельности налогоплательщика. При этом последствием осуществления данных расходов, обуславливающим возможность признания их экономически обоснованными, должно являться наступление в результате их осуществления положительного экономического эффекта (экономия средств, повышение эффективности управления и так далее). Так, например, проведенная рекламная кампания может не дать желаемого эффекта в виде увеличения объемов оказания образовательных услуг. Однако в соответствии с НК РФ расходы на рекламу учитываются для целей налогообложения в полном объеме (за исключением отдельных ее видов).

Перечень расходов, принимаемых к учету для целей налогообложения, является открытым, как и перечень расходов, не уменьшающих налогооблагаемую базу, поэтому важное значение имеют критерии отнесения конкретных расходов к тому или иному виду.

В зависимости от характера, а также условий осуществления и направлений деятельности учреждения расходы подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы.

Однако не все затраты признаются при налогообложении. Так, в ст. 270 НК РФ установлено, что при определении налоговой базы не учитываются расходы по приобретению и (или) созданию амортизируемого имущества (п. 5), к которому относится имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 20 000 руб. Стоимость такого имущества учитывается при расчете налоговой базы через амортизационные отчисления.

Согласно пп. 1 п. 2 ст. 256 НК РФ не подлежит амортизации амортизируемое имущество бюджетных организаций, за исключением имущества, приобретенного в связи с осуществлением приносящей доход деятельности и используемого в этой деятельности.

Сумма превышения доходов над расходами от коммерческой деятельности до исчисления налога не может быть направлена на покрытие расходов, предусмотренных за счет бюджетных ассигнований, выделяемых бюджетному учреждению (ст. 321.1 НК РФ).

Статьей 321.1 НК РФ установлено, что если бюджетными ассигнованиями, выделенными учреждению, предусмотрено финансирование расходов по оплате коммунальных услуг, услуг связи, транспортных расходов по обслуживанию административно-управленческого персонала, расходов по всем видам ремонта основных средств за счет двух источников, то при исчислении налоговой базы принятие таких расходов производится пропорционально объему средств, полученных от предпринимательской деятельности, в общей сумме доходов (включая средства целевого финансирования). Если бюджетными ассигнованиями не предусмотрено финансирование перечисленных расходов, то они учитываются при определении налоговой базы по приносящей доход деятельности при условии, что эксплуатация основных средств, приобретенных (созданных) за счет бюджетных средств, связана с ведением такой деятельности. При этом в общей сумме доходов для указанных целей не учитываются внереализационные доходы (доходы, полученные в виде банковских процентов по средствам, находящимся на расчетном, депозитном счетах, полученные от сдачи имущества в аренду, курсовые разницы и другие доходы). Если поименованные выше расходы полностью профинансированы за счет средств бюджета, они не могут включаться бюджетными учреждениями в расходы, связанные с производством и реализацией, от приносящей доход деятельности.

При определении суммы расходов по оплате коммунальных и других услуг, которые могут быть отнесены к расходам по коммерческой деятельности, из фактической суммы произведенных расходов на указанные цели за отчетный (налоговый) период исключается сумма таких расходов в размере лимитов бюджетных обязательств по смете доходов и расходов бюджетного учреждения. Рассчитанная данным способом сумма сравнивается с суммой таких расходов, исчисленной исходя из доли доходов, полученных от реализации товаров, работ, услуг, в общей сумме доходов. При налогообложении доходов бюджетного учреждения, полученных от коммерческой деятельности, принимается сумма расходов по оплате коммунальных и других услуг в размере, не превышающем предельной суммы расходов, определяемой в рассмотренном выше порядке.

В целях обложения налогом на прибыль при определении налоговой базы к расходам, связанным с осуществлением коммерческой деятельности, помимо расходов, произведенных для ведения предпринимательской деятельности, относятся:

- суммы амортизации, начисленные по имуществу, приобретенному за счет полученных от этой деятельности средств и используемому для осуществления такой деятельности. При этом по основным средствам, приобретенным до 1 января 2002 г., остаточная стоимость определяется как разница между первоначальной стоимостью объекта основных средств и суммой амортизации, начисленной по правилам бухгалтерского учета за период эксплуатации такого объекта;

- расходы на ремонт основных средств, эксплуатация которых связана с ведением некоммерческой и (или) коммерческой деятельности и которые приобретены (созданы) за счет бюджетных средств, если финансовое обеспечение данных расходов не предусмотрено бюджетными ассигнованиями, выделенными бюджетному учреждению.

Если нет реализации товаров, работ, услуг, а образовательное учреждение получает доходы от аренды, то вопросы уплаты налога на прибыль значительно усложняются. Исходя из решений ВАС[[5]](#footnote-5), платить налог на прибыль с доходов от аренды образовательным учреждениям надо. Но как это отразить в бюджетном учете?

Поскольку бюджетные учреждения не получают доходов от сдачи имущества в аренду, последние полностью зачисляются в бюджет органами Казначейства и лишь затем выделяются по смете доходов и расходов учреждению (а в ряде регионов остаются в бюджете муниципального образования), поэтому образовательные учреждения не имеют возможности уплачивать налог на прибыль. Наконец-то этой проблемой озаботились государственные органы и стали разрабатывать механизм, обеспечивающий реализацию положений БК РФ и НК РФ в части налогообложения доходов, получаемых бюджетными учреждениями от сдачи в аренду имущества, находящегося в федеральной собственности и переданного им в оперативное управление.

В Письме Минфина России от 27.09.2007 N 03-02-07/2-162/2 признается, что до разработки такого механизма исполнение бюджетными учреждениями самостоятельно своей обязанности по уплате налога на прибыль по указанным доходам затруднено. При этом в Письме высказана отрицательная позиция Минфина в отношении взыскания налогов, сборов, пеней и штрафов с бюджетных учреждений во внесудебном порядке.

Минфин указывает на то, что Федеральным законом N 137-ФЗ[[6]](#footnote-6) внесены принципиальные изменения в часть первую НК РФ в отношении обеспечения исполнения организациями, которым открыты лицевые счета в органах Федерального казначейства (иных органах, осуществляющих открытие и ведение лицевых счетов), обязанности по уплате налогов, сборов, соответствующих пеней и штрафов и взыскания с этих организаций указанных платежей. Такие меры в отношении организаций, которым открыты лицевые счета, могут применяться только в судебном порядке. Указанным Законом были исключены из ст. 46 НК РФ положения о недопустимости обращения взыскания налога с бюджетных счетов в банках. Одновременно в п. п. 2 и 8 ст. 45 НК РФ внесены изменения, направленные на определение перечня оснований, при наличии которых взыскание налогов, сборов, пеней и штрафов производится в судебном порядке. Такой порядок взыскания указанных платежей является исключением из общих правил, установленных ст. ст. 46 - 48 НК РФ. Поскольку в отношении организаций, которым открыты лицевые счета, в силу п. 2 ст. 45 НК РФ взыскание налогов, сборов, пеней и штрафов может производиться только в судебном порядке, руководители (заместители руководителей) налоговых органов не вправе принимать решения о взыскании этих платежей с бюджетных организаций в порядке, установленном ст. ст. 46 и 47 НК РФ.

В случае неуплаты или неполной уплаты налогов, сборов, соответствующих пеней и штрафов налоговые органы вправе предъявлять в арбитражные суды иски об их взыскании к бюджетным учреждениям. В соответствии с п. 3 ст. 105 НК РФ применение налоговых санкций к организациям, которым открыты лицевые счета, производится в порядке, установленном бюджетным законодательством РФ, на основании вступивших в законную силу решений судов. Исполнение судебных актов, предусматривающих обращение взыскания на средства федерального бюджета по денежным обязательствам федеральных бюджетных учреждений, осуществляется в соответствии со ст. ст. 242.1 и 242.3 БК РФ.

Аналогичной позиции по поводу того, что взыскание с бюджетных учреждений задолженности по налогам, сборам, пеням и штрафам за налоговые правонарушения осуществляется только в судебном порядке, придерживается и Пленум ВАС (п. 1 Постановления N 31[[7]](#footnote-7)). При этом подчеркивается, что налоговые органы, действуя в пределах своей компетенции, должны исполнять обязанности, предусмотренные НК РФ и иными федеральными законами.

Несмотря на приведенные разъяснения, обращения по вопросу исчисления и уплаты налога на прибыль организаций бюджетными учреждениями с доходов от сдачи в аренду имущества, находящегося в федеральной собственности и переданного им в оперативное управление, продолжали поступать, и в 2008 г. позиция Минфина стала еще более лояльной по отношению к бюджетным учреждениям.

Минфин в Письме от 29.04.2008 N 01-СШ/30 "Об исчислении и уплате налога на прибыль организаций бюджетными учреждениями с доходов от сдачи в аренду имущества, находящегося в федеральной собственности" признал, что в связи с отсутствием до настоящего времени механизма, обеспечивающего реализацию положений бюджетного законодательства РФ и законодательства РФ о налогах и сборах в части налогообложения доходов от сдачи в аренду имущества, находящегося в федеральной собственности и переданного бюджетным учреждениям в оперативное управление, данные учреждения до введения в действие такого механизма лишены возможности самостоятельно исполнять свою обязанность по уплате налога на прибыль организаций в части указанных доходов. Однако обеспечение ясности и определенности порядка уплаты налога гарантируется каждому налогоплательщику основополагающими принципами законодательства о налогах и сборах.

Минфин указал, что нет оснований для начисления пеней на недоимку по налогу на прибыль организаций, образовавшуюся в связи с отсутствием до настоящего времени механизма, обеспечивающего реализацию положений бюджетного законодательства РФ и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов, а также законодательства о налогах и сборах в части налогообложения доходов, получаемых бюджетными учреждениями от сдачи в аренду имущества, находящегося в федеральной собственности и переданного им в оперативное управление.

Также в названном Письме отмечено, что рассмотренные обстоятельства являются обстоятельствами, которые исключают привлечение вышеуказанных бюджетных учреждений к ответственности в связи с неуплатой налога на прибыль организаций с доходов от сдачи в аренду имущества, находящегося в федеральной собственности и переданного им в оперативное управление. Отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения считается одним из обстоятельств, исключающих на основании п. 2 ст. 109 НК РФ привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения.

При этом важно и то, что такие обстоятельства могут быть признаны не только судом, но и налоговым органом, исключающими вину лица в совершении налогового правонарушения согласно п. 1 ст. 111 НК РФ.

В то же время в названном Письме Минфин дал указание территориальным органам Федерального казначейства принимать к исполнению платежные поручения бюджетных учреждений на уплату налога на прибыль организаций с доходов от аренды имущества за счет средств, учитываемых на балансовом счете 40101.

Налог на имущество организаций исчисляется в соответствии с гл. 30 НК РФ. Кроме этого, в каждом регионе принимаются законы субъектов РФ, вводящие в действие данный налог и определяющие налоговую ставку в пределах, установленных НК РФ, порядок и сроки уплаты налога, форму отчетности по налогу. При установлении налога законами субъектов РФ также могут предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиками. Таким образом, налоговые льготы могут быть различны в разных регионах.

Федеральный перечень налоговых льгот по налогу на имущество установлен ст. 381 НК РФ. Льготы по имуществу, используемому образовательными учреждениями, действовали лишь до 1 января 2006 г. В настоящее время некоторые регионы также отменили данные льготы. В то же время целый ряд регионов продолжает освобождать от уплаты налога на имущество государственные учреждения субъектов РФ и муниципальные учреждения. Так, например, согласно ст. 3-1 Областного закона Ленинградской обл. от 25.11.2003 N 98-оз "О налоге на имущество организаций" освобождены от уплаты данного налога бюджетные учреждения, финансируемые из областного бюджета Ленинградской области и (или) из бюджетов муниципальных образований Ленинградской области.

Федеральным законодательством льгот по налогу на землю для образовательных учреждений не предусмотрено. Однако в отличие от налога на имущество этот налог является местным, поэтому льготы могут быть установлены решениями органов местного самоуправления. В результате на территории одного региона возможна ситуация, когда в одном муниципальном образовании (например, в сельском районе) образовательные учреждения освобождены от уплаты налога на землю, а в соседнем (например, в городе) - нет.

Согласно ст. 388 НК РФ плательщиками земельного налога являются организации и физические лица, обладающие земельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения. При этом не признаются налогоплательщиками организации и физические лица в отношении земельных участков, находящихся у них на праве безвозмездного срочного пользования или переданных им по договору аренды.

Как правило, участки образовательных учреждений при оформлении оперативного управления передаются в бессрочное пользование, поэтому данные учреждения являются плательщиками земельного налога[[8]](#footnote-8).

1.3 Международный опыт налогообложения образовательных учреждений

Образовательные реформы конца XX - XXI в. в экономически развитых странах имеют ряд общих тенденций, законодательно закрепленных в правительственных документах.

Так, начало образовательной реформы в США относят к моменту публикации в 1983 г. известного Доклада Национальной комиссии по совершенствованию образования "Нация в опасности". В этом же году был издан основополагающий документ для профессионально-технического образования: Акт Карла Перкинса - Федеральный закон о профессиональном образовании 1983 г. В 1990 г. были приняты поправки к этому Закону, и он получил официальное название "Акт Карла Д. Перкинса о прикладном технологическом образовании, принятый с поправками[[9]](#footnote-9)". В Акте К. Перкинса впервые на национальном уровне законодательно утверждена Программа технической подготовки и предложено дальнейшее развитие концепции "Образование для карьеры", данная концепция определяет стремление установить соотношение между миром образования и миром работы. Термин "образование для карьеры" (Career Education) введен С. Марландом в 1971 г. В 1974 г. принимается Закон об образовании в области карьеры. Реализация теории образования для карьеры подразумевает прежде всего процесс введения в общее содержание образования концепций развития карьеры, с помощью которых любые академические знания должны соотноситься с миром работы либо с процессом самореализации и самоисследования.

Поправки 1998 г. к Акту Карла Д. Перкинса о профессиональном и техническом образовании вступили в силу 31 октября 1998 г.[[10]](#footnote-10) Этот Государственный закон 105-332, принятый Департаментом образования США, часто называют "Перкинс-3". Данное законодательство ставит целью модернизацию академической, профессиональной и технической подготовки учащихся системы начального профессионального образования.

Не менее важным законодательным документом 1990-х годов стал Национальный доклад Комиссии при Секретаре Департамента труда США по достижению необходимых навыков "Какие требования мир труда предъявляет к школам", в котором отмечается необходимость формирования у молодежи основных (базовых, инструментальных) навыков[[11]](#footnote-11).

Важным шагом в дальнейшем развитии данного направления стало принятие Конгрессом США в 1994 г. Акта "О возможностях перехода от школы к работе". В нем отмечалось, что США недостает взаимосвязанной системы оказания помощи молодежи в получении знаний, навыков, умений и информации о доступе к рынку труда, что необходимо для успешного перехода от школы к начальному профессиональному или высшему образованию[[12]](#footnote-12). Даная тенденция констатирует фактическое принятие преимуществ производственной модели обучения и формирования рабочего нового типа, что имеет принципиальное значение при сравнительно-педагогическом анализе опыта США с опытом европейских стран (Германия, Швейцария, Дания и др.), для которых характерна дуальная система профессионального обучения, при окончательной доработке стратегии развития начального профессионального образования в России, развитии инновационных образовательных учреждений начального и среднего профессионального образования. Принятию стратегического для системы образования США документа Администрацией Б. Клинтона Акта об образовании Америки, одобренного Конгрессом США в марте 1994 г. как часть общего документа "Цели 2000"[[13]](#footnote-13), предшествовал подготовленный по результатам общественного обсуждения национальных целей образования Отчет о национальных целях образования: Формирование нации обучающихся. Данные документы законодательно оформили движение по разработке стандартов образования. В научную, педагогическую и юридическую лексику вводится термин "образование на основе стандартов" (standard-based education), параллельно принимаются другие важные документы на национальном и местном уровне а также на уровне штатов. В стране создается Национальный Совет по разработке и совершенствованию образовательных стандартов, формируются национальные советы по разработке стандартов для отдельных образовательных областей.

Законодательным актом об инвестировании в рабочую силу стал Государственный закон 105-220, который был принят Конгрессом США 7 августа 1998 г. В нем определены направления реформирования федеральной системы занятости, образования взрослых и программ реабилитации групп риска с целью создания интегрированной системы "под ключ", включающий в себя комплекс мер по эффективному инвестированию в подготовку рабочей силы и образовательные программы для взрослых и молодежи.

29 апреля 1999 г. был принят еще один федеральный образовательный документ - Акт о партнерстве для маневренности в области образования. Этот нормативный документ дает право штатам на отказ или временное невыполнение отдельных федеральных требований, которые могут препятствовать местным инициативам по модернизации образования.

Важное значение для современного этапа развития образования США имеет вступившее в силу с 1 сентября 2002 г. законодательство Дж. Буша "Ни один ребенок не должен быть отстающим", в котором закрепляются приоритеты модернизации американского образования.

Государственное регулирование профессионального образования Германии опирается на Основной Закон (Конституцию) ФРГ, Закон о профессиональном образовании (1969 г.), Закон о развитии профессионального образования (1981 г.), Положение о ремесленном профессиональном образовании (1965 г.), Закон об охране труда молодежи (1965 г.), Договор о профессиональном обучении. Правовой базой системы профессионального образования выступают Государственный образовательный стандарт и квалификационные требования. В соответствии с этими нормативными документами профессиональное образование рассматривается как основа для профессиональной и географической мобильности, в том числе внутри рынка труда объединенной Европы. Пришедшее к власти в 1998 г. Правительство ФРГ предприняло целый ряд эффективных мер по модернизации системы подготовки молодежи к занятости, что в первую очередь связано с обновлением законодательной и нормативной базы. Принимается ряд федеральных программ: Программа неотложных действий по сокращению молодежной безработицы: профессиональное обучение, квалификация и занятость для молодых людей (1999 г.), Инвестиционная программа для будущего профессиональных школ (2001 г.), "Инновационное дополнительное образование для учителей профессиональных учебных заведений" (2001 г.), "Инновации и обучение - развитие возможностей профессиональной карьеры всей жизни" (2000 г.) и др. Принятый 10 декабря 2001 г. Федеральный закон о реформировании инструментов политики рынка труда имеет важное значение для модернизации системы профессиональной ориентации и консультирования в ФРГ.

Как показало исследование, основные направления модернизации образования в Дании во многом соответствуют отмеченным выше тенденциям и целевым установкам, характерным для Германии и США. Основными целями реформы стали интернационализация обучения и открытость образовательной системы, ее интеграция в европейское образовательное пространство, демократизация образования, совершенствование подготовки учащейся молодежи к вступлению в мир труда. В этой связи в 1990 - 2000 гг. в Дании принимается целый ряд нормативных документов: Закон о деятельности учреждений среднего образования (1990 г.), Закон о профессиональном образовании (1999 г.). В 2001 г. в Дании пришло к власти либеральное правительство, которое сразу же провозгласило новый курс образовательной политики, приоритетами которой стали: реформа системы социальной помощи, усиление качества и результативности обучения, развитие преподавания естественнонаучных дисциплин и математики, обеспечение прозрачности образовательных программ. В новом Законе о профессиональном образовании (2001 г.) определяется необходимость развития системы дифференциальной профессиональной подготовки, обеспечение рационального соотношения между формированием широких личностных и профессиональных навыков, введение индивидуальных программ подготовки.

Анализ состояния нормативного регулирования профессиональной подготовки ведущих зарубежных стран позволяет сделать следующие выводы:

- руководство этих стран проявляет постоянную заботу о совершенствовании нормативной базы профессиональной подготовки;

- совершенствование нормативной базы производится на всех уровнях организации государственной власти: федеральном (национальном), субъектов федерации и местном уровне;

- содержание нормативных актов охватывает широкий спектр проблем: образование, занятость, трудоустройство - все проблемы решаются комплексно;

- действующие нормативные акты охватывают интересы широкого круга участников: молодежи, пожилых людей, инвалидов, преподавателей и обучаемых;

- при организации нормативного регулирования используются нормативные акты различных уровней: законы, постановления правительства, приказы министров и др.;

- к разработке нормативных документов широко привлекаются ученые, специалисты, представители государственных органов, представители общественности и участники процесса;

- действие нормативно-правовых актов широко обеспечивается организационными мероприятиями: программами, планами реализации, и основательно финансируется.

Учитывая объем, сроки и сложность стоящих перед российским образованием задач, определенных Концепцией Федеральной целевой программы развития образования на 2006 - 2010 годы, учет и использование зарубежного опыта будут способствовать качественному и эффективному решению задач развития образования России[[14]](#footnote-14).

Характеристику налогообложения в сфере образования в Великобритании следует предварить информацией об общих характеристиках британской налоговой системы. Налоговая система Великобритании - двухуровневая: различают налоги, уплачиваемые в общегосударственный бюджет, и местные налоги.

Контроль за уплатой налогов осуществляет налоговая и таможенная служба Ее Величества (Her Majesty's Revenue and Customs, или сокращенно HMRC, здесь и далее - налоговая служба). Служба является неминистерской (non-ministerial), т.е. возглавляемой гражданским служащим, а не министром или секретарем правительства, и подотчетна напрямую парламенту.

Налоговая служба обеспечивает уплату и администрирует налоги, поступающие в государственный бюджет. Среди них прямые налоги:

- налог на прирост капитала;

- налог на доходы корпораций;

- подоходный налог;

- налог на имущество, переходящее в порядке наследования (налог на наследование);

- государственный страховой сбор, а также косвенные налоги:

- налог на добавленную стоимость (НДС);

- акцизы;

- налог на страховые премии;

- налог на доходы от углеводородов;

- гербовый сбор;

- налог на покупку недвижимости;

- налог на резерв гербового сбора.

Кроме того, налоговая служба производит и администрирует следующие выплаты:

- пособия на ребенка (Child Benefit);

- выплаты по вкладам в доверительный фонд на ребенка (Child Trust Fund);

- налоговые скидки (Tax Credits).

Каждый налог имеет свой удельный вес в общем объеме налоговых поступлений. По данным налоговой службы Великобритании, наибольшие поступления дает подоходный налог - 135,0 млрд. ф. ст.; далее идут: НДС - 85,5 млрд. ф. ст., топливная пошлина - 72,9 млрд. ф. ст., налог на доходы корпораций - 42,0 млрд. ф. ст., налог на недвижимое имущество - 20,8 млрд. ф. ст. и др.[[15]](#footnote-15)

В 2005 - 2006 гг. совокупная доля налоговых скидок по подоходному налогу в 4,5 млрд. ф. ст. составила немногим более 3% общей суммы, уплаченной налогоплательщиками подоходного налога. Вместе с тем государственные расходы на образование в Великобритании за тот же период, по данным Департамента по детству, школам и семьям (Department for Children, Schools and Families), составили 40,8 млрд. ф. ст.[[16]](#footnote-16)

Таким образом, "вклад" только лишь налоговых скидок по подоходному налогу, если рассматривать этот институт как один из механизмов финансовой поддержки образования государством, составил 11%, что, бесспорно, с экономической точки зрения требует самого пристального внимания к роли налоговых скидок по подоходному налогу в системе образования этой страны. Основной, наиболее сложный момент здесь - определить, какой из способов перераспределения и расходования наиболее эффективен прежде всего с позиций издержек на управление, а также найти оптимальный баланс различных механизмов финансирования сферы образования за счет публичных средств.

Особенности налогообложения в сфере образования Великобритании, если рассматривать образование как определенный и достаточно специфический сектор экономики, в первую очередь связаны с предоставлением различных налоговых льгот, привилегий, освобождений и послаблений налогоплательщикам - участникам образовательных отношений - родителям (в форме определенных налоговых вычетов и налоговых скидок по налогу на доходы как работникам и как предпринимателям), образовательным учреждениям, фондам и иным юридическим лицам, основные уставные цели создания которых так или иначе связаны с сектором образования (в форме освобождений и вычетов по налогу на доходы корпораций, НДС, налогам на недвижимость и некоторым другим), студентам (в форме налоговых скидок в размере процентных ставок по образовательным кредитам, вычетов по налогу на доходы, освобождений от налогообложения подоходным налогом стипендий и выплат по грантам, выделенным на научные исследования). Сюда следует отнести и налоговые льготы работодателям, которые проводят повышение квалификации работников за счет собственных средств, в первую очередь по налогам на фонд оплаты труда и налогу на доходы корпораций. Отнесение к льготной категории налогоплательщиков может зависеть не только от прямого указания на участника образовательных отношений, например, прямое указание на аккредитованное образовательное учреждение, но может определяться и размером налоговой базы, например, в случае с определением дополнительных налоговых скидок на обучение детей из малоимущих семей, когда за основу принимается размер налоговой базы по подоходному налогу домохозяйства или семьи в целом.

В отдельных, довольно редких случаях специфика налогообложения обусловлена применением пониженных процентных ставок по налогу, например, на недвижимое имущество частных образовательных учреждений (в отдельных местных системах налогообложения). И все же центральным институтом, который служит связующим звеном между системой налогообложения, системой образования и системой государственной поддержки образования, является институт налоговой скидки (tax credit), которая в Великобритании часто выходит за пределы просто налоговой льготы и становится прямой финансовой помощью государства, субсидией как таковой. Специфика Великобритании в этой связи определяется тесной взаимосвязью понятий "налоговая скидка" и "пособие" (benefit). Существует два основных вида налоговой скидки: налоговая скидка на ребенка (child tax credit) и налоговая скидка работника (working tax credit).

Существует несколько разновидностей пособий на ребенка (child benefits). Так, пособия на детей из многодетных семей составляют 18,10 ф.ст. в неделю на старшего и 12,10 ф.ст. в неделю на каждого следующего ребенка. Пособия на ребенка выплачиваются также семьям, в которых валовой годовой доход семьи составляет менее 55220 ф.ст. Эти пособия производятся в форме выплат по налоговым скидкам, причем данные скидки являются неутрачиваемыми (non-wastable), т.е. не связанными с чистыми выплатами в бюджет по подоходному налогу, которые произвели родители, поэтому в строгом смысле слова правильнее эти выплаты также именовать пособиями. Размер скидки базируется на сумме, которую выплачивают многодетным семьям по пособиям. Пособия на детей-инвалидов несколько выше, и выплачиваются как в составе налоговых скидок работника (в Великобритании они тоже считаются неутрачиваемыми), так и в составе дополнительной налоговой скидки на ребенка.

Налоговая скидка на ребенка предоставляется как обоим родителям, так и одному родителю (если они не живут вместе), причем скидка будет предоставлена тому из родителей, который проводит с ребенком больше времени. Частота переводов по налоговой скидке на ребенка на счет налогоплательщика либо выплат наличными определяется самим получателем средств и может быть установлена раз в неделю либо раз в четыре недели. В случае если родитель получает пособие на ребенка-инвалида, размер налоговой скидки на ребенка можно увеличить. Для целей применения налоговой скидки ребенок по общему правилу должен быть младше 16 лет. Важно иметь в виду, что Закон о налоговых скидках 2002 г. предусматривает ответственность за недостоверное декларирование и мошенничество с налоговыми скидками в среднем до 3000 ф. ст. Штраф может быть назначен и компании (включая образовательные учреждения), если согласно Закону обязанность выплатить работнику налоговую скидку лежит на ней как на агенте.

Подоходный налог в Великобритании, по его фискальному значению, является основным. Декларация по подоходному налогу подается ежегодно налогоплательщиком, если он:

- независимый продавец, предприниматель или партнер;

- директор компании;

- возглавляет церковь или конфессию;

- не является работником и сдает недвижимость в аренду;

- имеет работу и получает годовой доход от аренды недвижимости в сумме больше 2500 ф. ст.;

- ежегодно получает доход от траста либо доверительного управления чужой недвижимостью;

- имеет налогооблагаемый доход от источников за пределами страны;

- получил персональное требование налоговой службы предоставить налоговую декларацию.

В Великобритании установлена прогрессивная ставка подоходного налога. Для определения ставки в первую очередь необходимо установить сумму налогооблагаемого дохода. Парламент Шотландии, не вмешиваясь в налоговую политику английского парламента (Вестминстера), вправе на своей территории изменять в незначительных пределах ставку подоходного налога. Эта небольшая разница в режиме налогообложения по подоходному налогу получила название шотландский налог (tartan tax). Налоговый период по подоходному налогу длится с 6 апреля текущего года по 5 апреля следующего года.

Налог на добавленную стоимость (НДС). Базовая ставка НДС - 17,5%, также существуют ставки 5% (уменьшенная) и 0% (например, на учебники и другую литературу, предназначенную для некоммерческого использования). Налогоплательщики НДС должны регистрироваться по специальной процедуре, если налогооблагаемый ежемесячный оборот от реализации превысил 64000 ф. ст. (причем оборот по товарам, на которые установлена ставка НДС 0%, в расчет не берется), или, например, налогоплательщик закупает товары в другой стране ЕС.

Образовательная услуга не облагается НДС, если она оказывается "уполномоченным учреждением" в терминах Закона о налоге на добавленную стоимость 1994 г.

Закон разделил образовательные учреждения на две группы: для одних образование является коммерческой услугой (обычно независимые платные школы, включая спецшколы, университеты, учреждения, преподающие английский язык в качестве иностранного), в то время как другие учреждены местными органами власти, финансируются преимущественно за счет публичных средств, поэтому данные учреждения не могут считаться созданными в целях ведения предпринимательской деятельности и освобождены от уплаты НДС. К "уполномоченным учреждениям" отнесены местные органы власти, центральные органы государственной власти, в частности, министерства, а также некоторые некоммерческие учреждения и организации. Таким образом, можно выделить два базовых критерия, разграничивающих образовательные услуги, освобождаемые от НДС и облагаемые этим налогом - цель оказания услуги и субъектный состав участников правоотношения.

Для целей обложения НДС под образованием понимается курс, урок, процесс изучения определенного предмета в школе, колледже, университете вне зависимости от времени изучения. Обучение может проходить в форме лекций, семинаров, конференций, симпозиумов, быть совмещено с проведением каникул, спортивными и развлекательными мероприятиями. Сюда относится и дистанционное обучение, если обучающийся аттестуется (оценивается) образовательным учреждением. Учебные занятия в спортивном зале, за которые выставляется оценка, являются обучением, тогда как просто посещение спортивного зала, когда за занятия не выставляется оценка, обучением не считается. Оценивание - один из ключевых критериев, по которому закон отличает образовательную услугу (и далее выделяет облагаемые и необлагаемые НДС) от иных, например, услуг по предоставлению спортивного инвентаря для индивидуальных тренировок за плату.

Налог на доходы корпораций, как следует из самого названия, взимается с доходов юридических лиц, корпораций и иных организаций, например клубов, обществ, ассоциаций, торговых ассоциаций, товариществ собственников и нанимателей, кооперативов (групп лиц, не образовавших простого товарищества или партнерства). Перечень налогоплательщиков с 1 апреля 2006 г. был заметно расширен, так что в нем оказались даже очень небольшие компании (доход которых не превысил 300 тыс. ф. ст. в год), ранее не платившие этот налог вовсе. Для них ставка налога понижена и составляет в 2007 г. 20%. Базовая же налоговая ставка установлена в размере 30%. Налоговый период - 12 месяцев, отчетный период по общему правилу такой же, но в некоторых случаях может быть и меньше.

Государственный страховой сбор (National Insurance contributions) обязаны уплачивать все работодатели за своих работников, а также вести систему учета "Уплата вместе с заработком" (Pay As You Earn, PAYE), призванную облегчить и ускорить процедуру учета отчислений. Данный сбор подразделяется на следующие основные классы:

- класс 1 - уплачивается работниками и работодателями (базовый);

- класс 1А - уплачивается работодателями, которые снабжают директоров и руководителей определенными благами, которые можно использовать для личных нужд, например, предоставляют автомобили либо оплачивают топливо;

- класс 1Б - уплачивается только работодателями, заключившими договор с налоговой службой о ведении системы "Уплата вместе с заработком";

- класс 2 - уплачивается предпринимателем, который получает небольшой доход в свободное время либо является ограниченно дееспособным и работает как предприниматель на самого себя без договора найма;

- класс 3 - уплачивается добровольно лицами, которые хотят в будущем получать государственную пенсию, но на их лицевом счете недостаточно отчислений за период их трудовой деятельности для назначения такой пенсии;

- класс 4 - уплачивается индивидуальными предпринимателями, является обязательным платежом при достижении определенного предельного значения дохода.

Пенсионный возраст определяется для целей данного сбора: 16 - 65 лет - для мужчин и 16 - 60 лет - для женщин.

Работодатель помимо удержания из зарплаты работника подоходного налога и государственного страхового сбора должен в определенных случаях производить и иные удержания. Некоторые из них тесно связаны со сферой образования, например, удержание суммы погашения льготного образовательного кредита, выдаваемого студентам финансово-кредитными институтами, которые специально уполномочены государством. Контроль за постепенным сбором средств в погашение этих ссуд осуществляет налоговая служба, а непосредственно удержание и перечисление на счета налоговой службы согласно британскому законодательству должен производить работодатель. Существуют специальные таблицы, согласно которым работодатель обязан производить удержания сумм в погашение образовательных ссуд.

Обязанность работодателя сохраняется до тех пор, пока из налоговой службы не придет уведомление о погашении (stop notice). Стоит отметить, что по своей природе данная обязанность работодателя является неналоговой, однако администрирование этих платежей происходит в том же порядке, что и любых других обязательных платежей, в том числе налоговых, тем же органом (налоговой службой). Более того, за неисполнение обязанности по своевременному удержанию этих сумм и перечислению их на счета налоговых органов установлена ответственность работодателя в виде штрафа.

Среди налоговых доходов местных бюджетов основным является налог, который уплачивают арендаторы земли, принадлежащей местным сообществам, а также (в отдельных случаях) частные арендодатели. Местные налоги в Великобритании, как и в США, являются основным источником доходов, за счет которого подкрепляются финансовыми ресурсами полномочия и ответственность местных органов по поддержанию на местном уровне общеобразовательных учреждений начального и среднего образования.

Таким образом, британское налоговое законодательство содержит многочисленные нормы, образующие в совокупности механизм правового регулирования налогообложения в сфере образования и позволяющие обеспечить формирование устойчивой финансовой базы для развития образовательных учреждений как на общегосударственном уровне, так и на уровне муниципальных образований. Установление разнообразных налоговых вычетов и льгот позволяет гражданам реализовать свои права на получение образования, а образовательным учреждениям создает финансовые и экономические гарантии устойчивого и эффективного осуществления своей деятельности[[17]](#footnote-17).

2 Характеристика финансово-хозяйственной деятельности автономного образовательного учреждения

2.1 Анализ деятельности учреждения

МСОШ №7 г. Ростов-на-Дону основана в 1928 году, является опорной школой района, а с 2005 года муниципальной и республиканской экспериментальной площадкой. На базе школы постоянно проводятся районные семинары, совещания руководителей и педагогических работников.

В школе обучается 2401 учащийся с 1 по 11 класс. На протяжении ряда лет количество обучающихся уменьшается незначительно, что свидетельствует о популярности учебного учреждения в районе.

Согласно Уставу школы управление осуществляется на принципах демократичности, открытости, приоритета общечеловеческих ценностей, охраны жизни и здоровья человека, свободного развития личности. Управление школой строится на принципах единоначалия и самоуправления.

На основе ст.35 п.2 Закона РФ «Об образовании» в школе создан Управляющий Совет школы, который является высшим органом самоуправления, так как он представляет интересы всех участников образовательного процесса: учащихся, родителей и учителей. Уставом школы, предусмотрено создание Попечительного совета.

В школе сложилась система информированности участников образовательного процесса, общественности о жизни школы. С 2005 года ежемесячно выпускается с использованием информационных технологий школьная газета «Парус», в 2007-2008 учебном году создан школьный сайт в Интернете. Традицией стали ежегодные отчеты администрации школы на общественных родительских собраниях. Родительский комитет школы оказывает помощь в решении финансовых проблем школы, проведении новогодних праздников, ремонте школьных помещений, благоустройстве территории школы и т.д.

Нет ни одного глобального вопроса, к решению которого не привлекались бы все участники образовательного процесса. Их тесное сотрудничество в управлении школой способствует совершенствованию учебно-воспитательной работы.

Родители, как участники образовательного процесса, активно вовлекаются в управление школьной жизнью через родительские комитеты классов и школы, родительские собрания.

Ученический комитет как орган ученического самоуправления оказывает содействие Попечительскому Совету школы, педагогическому коллективу в реализации основных воспитательных задач, сплочению коллектива, координированию работы классных ученических коллективов.

Современный учебно-воспитательный процесс невозможен без соответствующей материально – технической базы.

В прошедшем учебном году значительно укрепилась материально – технической база школы. Сегодня в школе 16 компьютеров, из них 10 в двух компьютерном классе Организован плановый доступ учащихся к ресурсам сети Internet. Это дает возможность использовать его ресурсы в самостоятельной работе, подготовке к ЕГЭ, участии в различных олимпиадах, конкурсах и т. д.

4 кабинета оборудованы медиасредствами. В медиатеке около 300 CD с образовательными программами. Смонтирована локальная сеть в кабинете информатики. Значительно пополнился библиотечный фонд художественной и научно – популярной литературой. Приобретенное оборудование для кабинетов физики, химии, биологии, географии позволяет проводить лабораторные и практические занятия в соответствии с учебной программой.

Укрепление материально - технической базы способствовало совершенствованию учебно–воспитательного процесса в школе.

90% учителей прошли обучение по использованию в учебном процессе информационно – коммуникационных технологий.

В школе существует система использования Internet и медиаресурсов в обучающих целях всех предметов через компьютерный класс и индивидуально.

Для работы учащихся в учебное и внеучебное время предоставлены:

* 2 кабинета ИКТ по 10 рабочих мест, с локальной сетью и доступом в Интернет
* компьютерный лингафонный кабинет на 10 рабочих мест с локальной сетью
* библиотечно-ресурсный центр (БРЦ) на 4 компьютерные рабочие места читателя, с доступом в Интернет
* интерактивная доска

Большая часть компьютеров объединена в локальную вычислительную сеть МСОШ 7 г. Ростов-на-Дону (ЛВС) с выходом в Интернет. В конце 2007 года, в рамках нацпроекта «Образование», лицей получил высокоскоростной доступ к Интернет по технологии ADSL. Компьютерные классы и БРЦ обеспеченны дополнительной оргтехникой (сканеры-1, МФУ-2, принтеры-3, мультимедиа-проекторы – 4).

В 2007 году на средства гранта победителя конкурса школ в рамках нацпроекта «Образование» был оборудован новый компьютерный лингафонный кабинет на 10 рабочих мест, с установкой лицензионного специализированного лингафонного программного обеспечения.

В распоряжении школы теперь современный высокотехнологичный компьютерный комплекс, дающий возможность использовать множество самых разных технологий в обучении иностранным языкам.

Таким образом за последние 3 года создана и функционирует единая информационная среда, открывающая качественно новые и эффективные возможности работы с информацией.

Подключение к ЛВС и Интернету значительно ускоряет информационный обмен, даёт возможность оперативно использовать цифровые информационные ресурсы МСОШ 7 г. Ростов-на-Дону и Интернета, пользоваться электронной почтой.

Все учащиеся занимаются в компьютерных классах, имеют возможность доступа к сети во время уроков, а также, после уроков – в БРЦ, на кружках ИКТ и в режиме свободного доступа.

В данное время ЛВС объединяет 36 компьютеров:

* кабинеты ИКТ (23 компьютера),
* РБЦ (5 компьютеров),
* АРМ администрации

В БРЦ создана и используется электронная база всего библиотечного фонда. Вся работа по информационному обслуживанию посетителей ведётся на основе ИКТ технологий.

В результате централизованных поступлений и отдельных приобретений сформирована медиатека электронных учебных наглядных пособий из 100 дисков, которая активно используется на уроках.

Учебные кабинеты оборудованы настольным учительским компьютером и проекционным экраном для проведения «электронных уроков», т. е. уроков на базе цифровых информационных технологий. Для части кабинетов используется мобильное оборудование в виде ноутбуков и проекторов.

Все учителя имеют квалифицированную курсовую подготовку по ИКТ. Учителями-новаторами разработаны и успешно опробованы новые методики электронных уроков, с использованием электронных учебников, компьютерных тестов, электронных энциклопедий и презентаций.

За 2008/09 уч. год было разработано и проведено около 720 электронных уроков. Одновременно в лицее может проводиться до 15 электронных уроков в день. Больше половины учителей успешно применяют новые технологии.

Во внеучебное время, на базе кабинетов ИКТ работают кружки, где учащиеся могут заниматься научно-проектной деятельностью, созданием сайтов, презентаций и развивающим досугом.

Учащимися МСОШ 7 г. Ростов-на-Дону за 2008/09уч. г. было разработано 15 учебных проектов-презентаций, 4 из которых выставлялись на городскую конференцию «Первые шаги в науке».

В каникулярное и внеурочное время выпускники имеют возможность готовится к ЕГЭ с помощью индивидуального компьютерного тренинга в форме ЕГЭ по 15 предметам, а также в режиме телетестинга на образовательных сайтах Интернета. Это помогает достичь высоких результатов итоговой аттестации.

2.2 Порядок получения и расходования бюджетных средств

Бюджетная смета - документ, устанавливающий в соответствии с классификацией расходов бюджетов лимиты бюджетных обязательств бюджетного учреждения (ст. 6 БК РФ[[18]](#footnote-18)). В свою очередь, лимиты бюджетных обязательств (ЛБО) - это объем прав в денежном выражении на принятие бюджетным учреждением бюджетных обязательств и (или) их исполнение в текущем финансовом году (текущем финансовом году и плановом периоде). Если далее расшифровать понятие бюджетного обязательства (расходные обязательства, подлежащие исполнению в соответствующем финансовом году), то понятие бюджетной сметы будет следующим.

Бюджетная смета - это документ, устанавливающий объем прав бюджетного учреждения в рублях на принятие им расходных обязательств в соответствии с классификацией расходов бюджетов на соответствующий финансовый год в целях выполнения функций учреждения.

Схематично порядок разработки и утверждения бюджетной сметы, используемый в том числе и в МСОШ №7 можно представить следующим образом (рис. 2.1).

Общий порядок составления и ведения бюджетных смет для федеральных бюджетных учреждений устанавливает Минфин России (ст. ст. 165, 221 БК РФ). Так, с 1 января 2008 г. действуют Общие требования к порядку составления, утверждения и ведения бюджетных смет, утвержденные Приказом Минфина России от 20.11.2007 N 112н (далее - Приказ N 112н). Указанные Требования распространяются на бюджетные учреждения, а также на органы государственной, муниципальной власти и органы управления государственными внебюджетными фондами.

Порядок утверждения бюджетной сметы для подведомственных бюджетных учреждений устанавливает главный распорядитель бюджетных средств (ГРБС) (ст. 158 БК РФ). В настоящее время рядом министерств и ведомств разработан такой порядок. Так, Минобрнауки России в лице Федерального агентства по образованию (Рособразование) разработало Порядок составления, утверждения и ведения бюджетных смет федеральных бюджетных учреждений, находящихся в ведении Рособразования, на 2009 г.

Бюджетная смета бюджетного учреждения, являющегося главным распорядителем бюджетных средств, утверждается руководителем главного распорядителя бюджетных средств (ст. 221 БК РФ).

Составляет и исполняет бюджетную смету получатель бюджетных средств (ПБС) (ст. 162 БК РФ).

Смета составляется учреждением по форме, разработанной и утвержденной главным распорядителем средств бюджета, содержащей следующие обязательные реквизиты:

- гриф утверждения, содержащий подпись (и ее расшифровку) соответствующего руководителя, уполномоченного утверждать смету учреждения (свод смет учреждений), и дату утверждения;

- наименование формы документа;

- финансовый год, на который представлены содержащиеся в документе сведения;

- наименование учреждения, составившего документ, и его код по Общероссийскому классификатору предприятий и организаций (ОКПО), а также наименование главного распорядителя (распорядителя) средств бюджета, составившего документ (свод смет учреждений);

- код по Сводному реестру главных распорядителей, распорядителей и получателей средств федерального бюджета по главному распорядителю средств федерального бюджета (код по СРРПБС) (для федеральных учреждений);

- наименование единиц измерения показателей, включаемых в смету, и их код по Общероссийскому классификатору единиц измерения (ОКЕИ);

- содержательная и оформляющая части.

Содержательная часть формы сметы МСОШ №7 представляется в виде таблицы, содержащей коды строк, наименования направлений расходования средств бюджета и соответствующих им кодов классификации расходов бюджетов бюджетной классификации РФ, а также суммы по каждому направлению.

Содержательная часть сметы в части расходов имеет также разбивку по кварталам.

Смета составляется учреждением образования на основании разработанных и установленных Рособразованием расчетных показателей и доведенных ЛБО. Перед доведением расчетных показателей до учреждений Рособразование обязано согласовать их с Минобрнауки России.

Смета составляется в одном экземпляре, утверждается заместителем руководителя Рособразования, уполномоченным утверждать смету, и заверяется гербовой печатью Рособразования.

Подписывают смету начальник управления экономики и финансов Рособразования или его заместитель, руководитель учреждения и начальник экономической службы или главный бухгалтер учреждения.

Руководитель учреждения, являющегося распорядителем бюджетных средств, вправе делегировать руководителю структурного подразделения, являющегося получателем бюджетных средств, право утверждать смету подразделения.

Внесение изменений в смету, требующее изменения показателей бюджетной росписи и ЛБО Рособразования, утверждается после внесения в установленном порядке изменений в бюджетную роспись и лимиты бюджетных обязательств Рособразования. В недельный срок после получения копии решения Минфина России об утверждении изменений бюджетной росписи и лимитов бюджетных обязательств Рособразованию утвержденные Рособразованием изменения в смету в форме извещений доводятся до учреждений.

Обязанность бюджетных учреждений составлять смету доходов и расходов по средствам, полученным от приносящей доход деятельности, закреплена рядом законодательных актов, среди которых можно назвать:

1. Закон о федеральном бюджете на 2009 год и на плановый период 2010 и 2011 годов[[19]](#footnote-19);

2. Федеральный закон N 63-ФЗ[[20]](#footnote-20);

3. Приказ N 88н[[21]](#footnote-21);

4. Приказ Федерального казначейства N 7н[[22]](#footnote-22).

Указанные документы гласят, что средства, полученные федеральными бюджетными учреждениями от приносящей доход деятельности, учитываются на лицевых счетах, открытых им в территориальных ОФК, и расходуются в соответствии с генеральными разрешениями (разрешениями) и сметами доходов и расходов по приносящей доход деятельности. Порядок утверждения смет определяет главный распорядитель средств федерального бюджета. Так, Рособразование во исполнение указанных выше документов разработало и утвердило Порядок составления, утверждения смет доходов и расходов по приносящей доход деятельности и внесения в них изменений федеральными бюджетными учреждениями, находящимися в ведении Рособразования, на 2009 год (Приказ от 15.01.2009 N 5), в котором наделяет подведомственные бюджетные учреждения правом составлять и самостоятельно утверждать внебюджетную смету. Учреждения, в свою очередь, могут делегировать права по самостоятельному утверждению сметы доходов и расходов своим структурным и территориально обособленным подразделениям при условии, что в соответствии с положениями об этих подразделениях они наделяются имуществом, находящимся в их оперативном управлении, и правом самостоятельного ведения бухгалтерского учета.

Кроме того, Приказ N 5 предлагает форму сметы и Приложения к смете доходов и расходов по приносящей доход деятельности.

Смета доходов и расходов по внебюджетной деятельности МСОШ №7 содержит следующие разделы:

I. Остаток средств на начало текущего финансового года - показывается остаток средств по приносящей доход деятельности, учитываемый на лицевом счете учреждения на 1 января 2009 г., без указания источников его образования.

II. Доходы по кодам классификации доходов бюджетной классификации РФ - указываются ожидаемые в текущем финансовом году поступления денежных средств по всем источникам образования средств от приносящей доход деятельности в структуре показателей классификации доходов бюджетов. При этом приводятся только те коды классификации доходов бюджетов, по которым учреждение предусматривает суммы доходов.

III. Расходы по КОСГУ бюджетной классификации РФ - отражаются суммы средств от приносящей доход деятельности (с учетом остатка средств на начало года) по направлениям их использования в текущем финансовом году в структуре кодов КОСГУ без отнесения расходов к конкретным источникам образования средств.

Расходы должны соответствовать направлениям использования средств от приносящей доход деятельности, указанным в Разрешении на осуществление приносящей доход деятельности (код формы по КДФ 0531575, Приложение 5 к Приказу N 88н) (далее - Разрешение), оформленном учреждению или обособленному подразделению.

С 1 января 2009 г. в соответствии с Приказом Минфина России от 19.09.2008 N 98н "О Порядке учета бюджетных обязательств получателей средств федерального бюджета" в ОФК подлежат учету бюджетные обязательства, источником исполнения которых являются средства от приносящей доход деятельности. Бюджетные обязательства возникают у получателей средств бюджета в соответствии с законом, иным нормативным правовым актом (в том числе по публичным нормативным обязательствам) или в соответствии с договором, оформление в письменной форме по которому законодательством РФ не требуется. Они принимаются к учету на основании принятых к исполнению ОФК документов для оплаты денежных обязательств, представленных учреждением. Поэтому показатели расходов по соответствующим кодам классификации расходов федерального бюджета не должны быть меньше сумм принятых учреждением или обособленным подразделением обязательств, финансовым источником которых являются средства от приносящей доход деятельности.

IV. Источники внутреннего финансирования дефицитов бюджетов бюджетной классификации РФ - предусматриваются суммы доходов от операций с ранее приобретенными ценными бумагами (продажи, погашения акций, облигаций, векселей) по кодам классификации источников внутреннего финансирования дефицитов бюджетов РФ. По учреждениям, имеющим обособленные подразделения, и их обособленным подразделениям в данном разделе сметы показываются суммы перечислений денежных средств между обособленными подразделениями и учреждением, в чьем ведении они находятся, по соответствующему коду увеличения (уменьшения) прочих остатков денежных средств федерального бюджета бюджетной классификации.

В сводную смету доходов и расходов, представляемую учреждением в Рособразование, суммы перечислений денежных средств между учреждением и его обособленными подразделениями не включаются.

Суммы поступлений средств от приносящей доход деятельности, не предусмотренной в Разрешении, учитываются в смете доходов и расходов в структуре Классификаций доходов и операций сектора государственного управления бюджетной классификации РФ с правом их расходования после внесения соответствующих изменений в Разрешение. Порядок внесения изменений в Разрешение установлен п. 2.11 Приказа N 88н. В соответствии с указанным пунктом главные распорядители в двадцатидневный срок со дня введения в действие нормативных правовых актов, упраздняющих или устанавливающих источники образования и (или) направления использования средств от приносящей доход деятельности, оформляют Дополнение к Генеральному разрешению на осуществление приносящей доход деятельности (код формы по КФД 0531734, Приложение 4 к Приказу N 88н) и представляют его на рассмотрение в Минфин. Представленное главным распорядителем Дополнение к Генеральному разрешению оформляется в Минфине и представляется в Федеральное казначейство в порядке, аналогичном порядку оформления представления в Федеральное казначейство Генерального разрешения.

При составлении сметы доходов и расходов заполняется Приложение к ней "Сведения об источниках образования средств, полученных от приносящей доход деятельности в 2009 году", в котором отражаются годовые суммы доходов по видам источников образования средств, предусмотренных уставом учреждения. В Приложении сумма средств на год в строке "Доходы - всего" должна быть равной сумме средств на год, указанных в разд. I, II и IV (в части доходов) сметы доходов и расходов.

Смета доходов и расходов составляется в двух экземплярах и утверждается руководителем учреждения, подпись которого заверяется гербовой печатью учреждения. Один экземпляр сметы доходов и расходов остается в МСОШ №7, второй - представляется им в территориальный ОФК.

В представляемой в Рособразование сводной смете доходов и расходов учитываются все поступления и расходы учреждения и его подразделений. При этом показатели сводной сметы доходов и расходов должны соответствовать аналогичным плановым показателям, отраженным в квартальной и годовой бюджетной отчетности, представляемой учреждением в Рособразование.

Для проведения операций на лицевом счете получателя бюджетных средств по разделу учета операций по приносящей доход деятельности учреждение (обособленное подразделение) дополнительно к Разрешению представляет в ОФК по месту обслуживания:

- смету доходов и расходов по приносящей доход деятельности на текущий финансовый год;

- Сведения о сметных назначениях, содержащихся в Смете доходов и расходов по приносящей доход деятельности (форма по КФД 0531737).

Форма сведений о смете есть в Приказе N 5 (Приложение 2), а также в Приказе N 88н (Приложение 7). Порядок представления сметы доходов и расходов по приносящей доход деятельности и сведений о смете указан в п. п. 3.1 - 3.4 Приказа N 88н. Смета доходов и расходов представляется на бумажном носителе, Сведения о смете - на машинном носителе, а при наличии электронного документооборота между получателем и органом Федерального казначейства - в электронном виде.

По мере необходимости учреждения могут в течение года вносить изменения в смету. В этом случае учреждения уточняют смету доходов и расходов, утверждают и сообщают о внесенных изменениях в ОФК.

При утверждении изменений, вносимых в смету, МСОШ №7 представляет в ОФК:

- на бумажном носителе - изменения в Смету доходов и расходов, утвержденные в порядке, установленном главным распорядителем;

- на машинном носителе - Сведения о смете, содержащие показатели с учетом утвержденных изменений.

В случаях, когда порядком составления Сметы доходов и расходов, утвержденным главным распорядителем, предусмотрено формирование в ней отдельных разделов в разрезе видов приносящей доход деятельности, получатель представляет в ОФК Сведения о смете, содержащие сводные (группировочные) данные по всем разделам Сметы доходов и расходов.

Доходы, получаемые бюджетными учреждениями в виде арендной платы, относятся к доходам от использования имущества, находящегося в государственной или муниципальной собственности (ст. 42 БК РФ). Доходы от использования имущества относятся к неналоговым доходам бюджетов и учитываются в составе доходов бюджетов после уплаты налогов и сборов в порядке, установленном налоговым законодательством (п. 5 ст. 41 БК РФ). Однако положение п. 5 ст. 41 БК РФ (в части, касающейся доходов от сдачи в аренду государственного (муниципального) имущества) действует только после вступления в силу федерального закона, определяющего особенности использования бюджетными учреждениями средств от оказания платных услуг, безвозмездных поступлений от физических и юридических лиц, международных организаций и правительств иностранных государств, в том числе добровольных пожертвований, и средств от иной приносящей доход деятельности (далее - Закон о внебюджетной деятельности). Такого закона пока нет, а до его принятия действуют переходные положения Федерального закона N 63-ФЗ[[23]](#footnote-23). В отношении указанных доходов пп. 1 п. 11 ст. 5 данного Закона гласит, что доходы от сдачи в аренду имущества, находящегося в федеральной собственности и переданного в оперативное управление федеральным бюджетным учреждениям культуры и искусства, здравоохранения, науки, образования, а также архивным учреждениям, отражаются на лицевых счетах указанных учреждений, открытых в органах Казначейства, и направляются на содержание и развитие их материально-технической базы сверх бюджетных ассигнований, предусмотренных ведомственной структурой расходов федерального бюджета. В отношении порядка использования арендных доходов муниципальных бюджетных учреждений Федеральный закон N 63-ФЗ (пп. 2 п. 11 ст. 5) отсылает к правовым актам представительного органа муниципального образования, то есть к закону о бюджете соответствующего субъекта РФ.

Общего порядка составления сметы доходов и расходов по средствам, поступающим в доход бюджета от сдачи в аренду имущества, находящегося в федеральной собственности и переданного в оперативное управление бюджетным учреждениям, нет. Однако Рособразование на основании вышеперечисленных нормативных документов разработало Приказ от 22.01.2009 N 20 "Об утверждении формы сметы доходов и расходов по средствам, поступающим в доход бюджета от сдачи в аренду имущества, находящегося в федеральной собственности и переданного в оперативное управление бюджетным учреждениям" (далее - Приказ N 20).

В соответствии с Приказом N 98н[[24]](#footnote-24) основанием для постановки на учет бюджетных обязательств являются Сведения о принятом бюджетном обязательстве (форма сведений утверждена в качестве Приложения 1 к Приказу N 98н), в которых указывается источник исполнения бюджетного обязательства по видам средств: средства федерального бюджета, средства дополнительного источника бюджетного финансирования за счет арендных платежей, средства от приносящей доход деятельности. Это означает, что орган Федерального казначейства ставит на учет бюджетное обязательство и принимает его к исполнению только в случае, если указан источник финансирования расходов, при этом дополнительное финансирование выделено в самостоятельный источник. Вывод очевиден: учреждения, сдающие в аренду имущество, должны составлять отдельную смету по доходам и расходам за счет арендных платежей.

Бюджетное учреждение составляет проект сметы доходов и расходов по средствам, поступающим в доход бюджета от сдачи в аренду имущества. Форма сметы доходов и расходов по средствам, поступающим в доход бюджета от сдачи в аренду имущества, находящегося в федеральной собственности и переданного в оперативное управление бюджетным учреждениям, утверждена Приказом N 20 (Приложение 1, приведена ниже). Затем руководитель учреждения представляет проект сметы главному распорядителю на утверждение, то есть руководители федеральных бюджетных учреждений представляют проект сметы в Рособразование. Управление экономики и финансов Рособразования доводит до федеральных бюджетных учреждений утвержденные им сметы.

Согласно п. 3 ст. 41 БК РФ доходы от использования имущества, находящегося в государственной или муниципальной собственности, относятся к неналоговым доходам бюджетов после уплаты налогов и сборов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах. В соответствии с налоговым законодательством налогоплательщик обязан самостоятельно исчислять и уплачивать налог на прибыль (ст. ст. 52, 45 НК РФ). При этом обязанность налогоплательщика - бюджетного учреждения по уплате налога на прибыль должна быть исполнена непосредственно бюджетным учреждением. В свою очередь, денежное обязательство этого бюджетного учреждения может быть исполнено только в порядке, установленном для исполнения бюджетного обязательства получателя средств федерального бюджета.

Согласно положениям ст. ст. 219 и 161 БК РФ оплата денежных обязательств получателем бюджетных средств осуществляется в пределах доведенных до него по соответствующим кодам классификации расходов бюджетов лимитов бюджетных обязательств. Статьей 70 БК РФ определен перечень видов бюджетных ассигнований, предусматриваемых бюджетному учреждению для обеспечения выполнения функций, включающий бюджетные ассигнования для уплаты налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему РФ. Указаниями о порядке применения бюджетной классификации[[25]](#footnote-25) расходы на уплату налогов и сборов относятся на ст. 290 "Прочие расходы" КОСГУ.

Таким образом, для уплаты налога на прибыль бюджетному учреждению должны быть доведены лимиты бюджетных обязательств по коду 290 "Прочие расходы" КОСГУ. При этом лимиты бюджетных обязательств в 2009 г. доводятся учреждению в порядке, установленном Приказом Минфина России от 30.09.2008 N 104н "О Порядке доведения бюджетных ассигнований, лимитов бюджетных обязательств при организации исполнения федерального бюджета по расходам и источникам финансирования дефицита федерального бюджета и передачи бюджетных ассигнований, лимитов бюджетных обязательств при реорганизации участников бюджетного процесса федерального уровня" (далее - Приказ N 104н).

Уведомление о лимитах бюджетных обязательств по дополнительному бюджетному финансированию за счет арендных платежей (Приложение 2 к Приказу N 20) представляется руководителями федеральных бюджетных учреждений в территориальный орган Федерального казначейства одновременно с представлением смет в Рособразование[[26]](#footnote-26).

2.3 Порядок уплаты налогов и анализ налоговой нагрузки

Объектом обложения налогом на прибыль МСОШ №7 являются следующие доходы учреждения:

- доходы от оказания платных образовательных услуг;

- проценты по депозитам за счет средств от приносящей доход деятельности;

- безвозмездно полученное имущество;

- стоимость материалов или иного имущества, полученных при демонтаже или разборке ликвидируемых основных средств;

- положительная разница, полученная, в частности, по средствам, поступившим на валютные счета в банках в виде грантов, целевых поступлений, пожертвований, средств, поступивших в рамках благотворительной деятельности, а также безвозмездной помощи в иностранной валюте и натуральном выражении;

- доходы от продажи имущества;

- средства, использованные не по целевому назначению, в том числе по благотворительной деятельности, гранты, пожертвования.

Согласно ст. 273 НК РФ учреждения имеют право на определение даты получения вышеперечисленных доходов (осуществления расходов) по кассовому методу, если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций без учета налога на добавленную стоимость не превысила 1 млн руб. за каждый квартал. МСОШ №7 воспользовалось этим правом и в целях исчисления налога на прибыль ведет учет доходов и расходов кассовым методом.

Поскольку использование кассового метода является правом учреждения, а не обязанностью, оно может им не воспользоваться. О выбранном методе ведения налогового учета доходов и расходов учреждение МСОШ №7 произвело соответствующую запись в учетной политике для целей налогообложения на 2009 год.

Как уже было указано выше, кассовый метод применяется при признании как доходов, так и расходов. Затраты включаются в состав расходов учреждений с учетом следующих особенностей:

- материальные расходы по приобретению сырья и материалов учитываются в составе расходов по мере их списания в производство;

- расходы на оплату труда учитываются в составе расходов в момент погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета налогоплательщика (если заработная плата перечисляется на пластиковые карточки), выплаты из кассы, а при ином способе погашения задолженности - в момент такого погашения;

- амортизация учитывается в составе расходов в суммах, начисленных за отчетный (налоговый) период. При этом допускается амортизация только оплаченного учреждением амортизируемого имущества, используемого в производстве;

- расходы на уплату налогов и сборов учитываются в составе расходов в размере их фактической уплаты.

Рассмотрим особенности признания некоторых расходов при кассовом методе учета.

Рассмотрим порядок признания расходов по материалам при исчислении налога на прибыль. Согласно ст. 273 НК РФ их можно учесть только при выполнении двух условий:

- материалы должны быть оплачены поставщикам;

- они должны быть списаны в производство.

Поэтому учреждение может уменьшить прибыль на стоимость тех материалов, которые оплачены и отпущены в производство[[27]](#footnote-27).

Проведем анализ налоговой нагрузки МСОШ №7.

В таблице 2.1 приведены плановые расчеты налога на прибыль организаций, подлежащего уплате МСОШ №7 в 2010 г.

Таблица 2.1

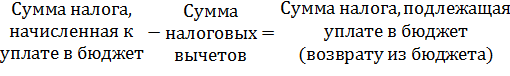
**Планирование налога на прибыль МСОШ №7 на 2010 г.**

|  |  |
| --- | --- |
| Показатели | Сумма, руб. |
| Выручка от реализации без НДС по приносящим доход видам деятельности | 1840000 |
| Материальные расходы на обеспечение приносящих доход видов деятельности | 1785901 |
| Расходы на оплату труда по приносящим доход видам деятельности | 6321 |
| Суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым для приносящих доход видов деятельности | 1524 |
| Прочие расходы по приносящим доход видам деятельности | 1260 |
| Итого расходов, связанных с реализацией по приносящим доход видам деятельности | 1795006 |
| Внереализационные доходы по приносящим доход видам деятельности | 2361 |
| Внереализационные расходы по приносящим доход видам деятельности | 1211 |
| Налогооблагаемая база | 46144 |
| Налог на прибыль, всего | 9229 |

Как видно из таблицы 2.1, на 2010 г. МСОШ №7 запланировало уплату налога на прибыль в сумме 9229 руб.

Исчисление и уплата НДС в МСОШ №7 производится в соответствии с главой 21 «Налог на добавленную стоимость» второй части Налогового кодекса РФ.

Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет или возврату из него по итогам налогового периода (месяца или квартала), рассчитывается так:



Сумма налога, начисленная к уплате в бюджет, рассчитывается путем умножения налоговой базы на соответствующую ей ставку налога.

НДС начисляется к уплате в бюджет в день реализации услуг. В Налоговом кодексе это называется "момент определения налоговой базы при реализации товаров (работ, услуг)". Этот момент можно определить одним из двух способов: "по отгрузке" или "по оплате". МСОШ №7 определяет момент определения налоговой базы «по оплате», что зафиксировано в учетной политике. Этот способ нельзя изменить в течение календарного года.

Поскольку исследуемое предприятие определяет дату реализации "по оплате", то НДС начисляется после поступления денежных средств на расчетный счет или в кассу школы.

Сумма налога на добавленную стоимость в МСОШ №7 планируется в следующей последовательности:

1. Определяется сумма НДС, начисленная к уплате в бюджет. Для этого сумма выручки от приносящих доход видов деятельности, указанная в таблице 2.1, умножается на налоговую ставку 18 %

1840000 х 18 % = 331200 руб.

2. Определяется сумма налоговых вычетов. Пунктом 2 ст. 171 Налогового кодекса РФ установлено, что подлежит вычету НДС по товарам, приобретаемым для перепродажи. При осуществлении торговой деятельности сумма НДС, подлежащая взносу в бюджет, определяется как разница между суммами налога, полученными от покупателей за реализованные товары, и суммами налога, уплаченными поставщикам этих товаров и материальных ресурсов, стоимость которых относится на издержки производства и обращения. Для МСОШ №7 вычету подлежит сумма НДС, уплаченная поставщикам материальных ценностей (это материальные расходы из таблицы 2.1):

1785901 руб. х 18 % = 321462 руб.

3. Определяется сумма налога, подлежащая уплате в бюджет (возврату из бюджета) как разница между начисленным налогом и суммой налоговых вычетов:

331200 руб. – 321462 руб. = 9738 руб.

Как показывают приведенные расчеты, сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет в 2010 году, составит по плану 9738 руб.

МСОШ №7 уплачивает единый социальный налог (взнос) по ставкам, предусмотренным п.1 ст.241 Налогового кодекса РФ:

* в части, причитающейся в федеральный бюджет, - 20 %;
* в части, причитающейся в ФСС РФ, - 3.2 %;
* в части, причитающейся в ФФОМС, - 0.8 %;
* в части, причитающейся в ТФОМС, - 2 %.

Планирование суммы единого социального налога, подлежащей уплате в бюджет в 2010 г., осуществляется в следующей последовательности:

1. На основании штатного расписания планируется фонд оплаты труда работников по приносящим доход видам деятельности.
2. Уточняется перечень выплат в пользу физических лиц несписочного состава, произведенных на основании трудовых договоров и договоров гражданско-правового характера на выполнение работ и оказание услуг.
3. Планируется перечень других выплат в пользу физических лиц.
4. Оценивается возможность применения регрессивной шкалы.
5. Рассчитываются размеры взносов, подлежащие уплате в федеральный бюджет и соответствующие фонды по итогам года.

Планируемая налоговая база для расчета Единого социального налога на 2010 г. приведена в таблице 2.2.

Таблица 2.2

**Расчет налоговой базы по единому социальному налогу за 2010 год**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Месяц | Выплаты в пользу физических лиц, руб. | | Налоговая база | В т.ч. свыше 280000 руб. |
| Заработная плата | Премии |
| Январь | 3888 | 528 | 4416 |  |
| Февраль | 3799 | 523 | 4322 |  |
| Март | 3831 | 531 | 4362 |  |
| Апрель | 3824 | 365 | 4189 |  |
| Май | 3851 |  | 3851 |  |
| Июнь | 4083 | 509 | 4592 |  |
| Июль | 3765 |  | 3765 |  |
| Август | 3786 |  | 3786 |  |
| Сентябрь | 3654 |  | 3654 |  |
| Октябрь | 4203 |  | 4203 |  |
| Ноябрь | 3924 | 533 | 4457 |  |
| Декабрь | 4129 | 531 | 4660 |  |
| Итого | 46737 | 3520 | 50257 |  |

Рассчитаем сумму Единого социального налога, подлежащую уплате в 2010 году по месяцам (таблица 2.3).

Таблица 2.3

**Расчет суммы Единого социального налога, подлежащего уплате по месяцам 2010 г.**

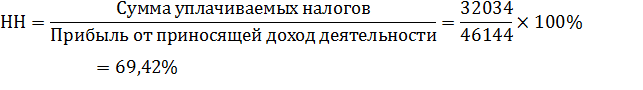
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Январь | Февраль | Март | Апрель | Май | Июнь | Июль | Август | Сентябрь | Октябрь | Ноябрь | Декабрь | Всего |
| Налоговая база  без регрессии, руб. | 4416 | 4322 | 4362 | 4189 | 3851 | 4592 | 3765 | 3786 | 3654 | 4203 | 4457 | 4660 | 50257 |
| Ставка налога, % | 26.0 | 26.0 | 26.0 | 26.0 | 26.0 | 26.0 | 26.0 | 26.0 | 26.0 | 26.0 | 26.0 | 26.0 | 26.0 |
| Сумма налога. руб. | 1148 | 1124 | 1134 | 1089 | 1001 | 1194 | 979 | 984 | 950 | 1093 | 1159 | 1212 | 13067 |

Таким образом, на 2010 г. платежи Единого социального налога МСОШ №7 планируются в сумме 13067 руб.

Таким образом, сумма уплачиваемых налогов за 2010 год для МСОШ №7 составит:



Налоговая нагрузка для МСОШ №7 составляет:



Таким образом, проведенный анализ показывает очень высокий уровень налоговой нагрузки по видам деятельности, приносящим доход, что вызывает необходимость разработки мероприятий, направленных на снижение налогового бремени по данным видам деятельности.

3 Проблемы и направления совершенствования налогообложения образовательных учреждений

3.1 Предложения по изменению налогового законодательства

Стратегической задачей развития Российской Федерации является формирование инновационной национальной экономики. В новых условиях особенно возрастает значение второй составляющей системы высшего профессионального образования, а именно роль вузов как плацдарма генерирования научных идей и их практической реализации. Успешное решение задач, стоящих перед современной системой высшего профессионального образовании, возможно лишь при наличии современной материальной базы. Однако материальная основа российской системы высшего профессионального образования весьма далека от тех критериев, которые предъявляются требованиями инновационного развития.

Коренному изменению сложившейся ситуации могло бы способствовать повышение инвестиционной привлекательности российских вузов для российских и зарубежных организаций и физических лиц. Однако последнее маловероятно без достижения оптимального сочетания экономической самостоятельности вузов и их государственной поддержки, в т.ч. через формирование соответствующих налоговых механизмов. Вместе с тем современная ситуация складывается следующим образом.

Процесс реформирования действующего налогового законодательства в Российской Федерации, одной из концептуальных основ которого был отказ от налоговых льгот, затронул и систему налогообложения государственных образовательных учреждений высшего профессионального образования (ГОУ ВПО). Так, с 1 января 2005 г. утратила силу ст. 40 Закона РФ от 10.07.1992 N 3266-1 "Об образовании", гарантирующая образовательным учреждениям государственное финансирование и льготное налогообложение. В частности, образовательные учреждения независимо от их организационно-правовых форм в части непредпринимательской деятельности, предусмотренной уставом этих образовательных учреждений, освобождались от уплаты всех видов налогов.

Теперь образовательные организации, наряду с другими организациями, для целей налогообложения руководствуются положениями Налогового кодекса РФ (далее - НК РФ), которыми определяются как общие, так и в определенных случаях и особые нормы налогообложения непосредственно для них. При этом образовательные организации принципиально выступают плательщиками целого ряда федеральных, региональных и местных налогов в случае, если имеет место объект налогообложения. Так, вузы являются плательщиками налога на добавленную стоимость. По данному налогу они имеют право на ряд льгот и освобождений от налогообложения:

- освобождается от налогообложения НДС реализация услуг по проведению учебно-производственного или воспитательного процесса, за исключением консультационных услуг, а также услуг по сдаче в аренду помещений (пп. 14 п. 2 ст. 149 НК РФ);

- не подлежат налогообложению НДС научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, осуществляемые за счет средств бюджетов, средств Российского фонда фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития и образуемых для этих целей в соответствии с законодательством Российской Федерации внебюджетных фондов министерств, ведомств, ассоциаций, а также на основе хозяйственных договоров (пп. 16 п. 3 ст. 149 НК РФ);

- налогообложение по ставке 10% производится при реализации периодических печатных изданий, а именно: газет, журналов, альманахов, бюллетеней, иных изданий, имеющих постоянное название, текущий номер и выходящих в свет не реже одного раза в год, а также книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой (пп. 3 п. 2 ст. 164 НК РФ).

Как и все налогоплательщики, образовательные организации согласно ст. 145 НК РФ могут воспользоваться правом на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога не превысила в совокупности 2 млн руб.

Единый социальный налог также относится к системе налогообложения образовательных организаций. Налоговые льготы по ЕСН для них не предусмотрены, но существует ряд освобождений от налогообложения. Так:

- не подлежат налогообложению ЕСН расходы на повышение профессионального уровня работников; расходы на командировки (суточные в пределах норм, фактически произведенные и документально подтвержденные целевые расходы на проезд до места назначения и обратно, расходы по найму жилого помещения, расходы на оплату услуг связи); суммы материальной помощи, выплачиваемые физическим лицам за счет бюджетных источников, не превышающие 3000 руб. на одно физическое лицо за налоговый период.

Законодательство о налогах и сборах разделяет деятельность образовательных организаций на предпринимательскую (коммерческую) и непредпринимательскую деятельность. Последней признается деятельность, осуществляемая в рамках выполнения государственного заказа и финансируемая из бюджета соответствующего уровня (полностью или частично). В части своей предпринимательской и иной приносящей доход деятельности, предусмотренной уставом, образовательные организации обязаны уплачивать налог на прибыль организаций, например, при торговле покупными товарами, оборудованием; оказании посреднических услуг; долевом участии в деятельности других учреждений и др.

В России в настоящее время потребность в развитии инновационного типа экономики, новые аспекты в социально-экономических процессах (демографический спад, затем рост, преобразования в системе образования, медицины и т.п.), повышение качества контрольной деятельности налоговых органов заставили пересмотреть негативную оценку налоговых льгот на более взвешенную. При этом имеет место и система факторов, способных содействовать эффективной работе комплекса механизмов налогового стимулирования привлечения инвестиций в систему высшего профессионального образования. Они включают в себя: увеличение бюджетных ассигнований, в том числе и за счет реализации национального проекта "Образование", внедрение прогрессивных форм бюджетного финансирования, нацеленных на эффективность использования средств из бюджета, разработка новых кредитных продуктов, целью которых является поддержка всех участников образовательного процесса, тенденции к объединению вузов.

Таким образом, налоговые преференции необходимы, но их введение должно приводить с учетом временного лага к росту налоговой базы, а условия их применения должны обезопасить от злоупотребления льготами со стороны недобросовестных налогоплательщиков. Общей целью механизмов налогового стимулирования является повышение эффективности налогообложения определенных категорий налогоплательщиков, достижение определенных результатов путем изменения порядка налогообложения и создания специальных налоговых условий для их достижения.

Прежде всего, инвестиционная привлекательность вузов, как уже отмечалось, связана с реальным научным потенциалом образовательных организаций, привлечением в научные исследования молодого поколения. Поэтому становление экономической самостоятельности вузов будет существенно затруднено, если не стимулировать привлечение инвестиций через механизм налогового льготирования научных исследований и опытно-конструкторских работ (НИОКР) и внедрения полученных результатов в производство результатов интеллектуальной деятельности. В настоящее время в соответствии со ст. ст. 256, 260, 262, 264 НК РФ в себестоимость продукции включается ряд инновационных затрат, или "затрат развития". К их числу, в частности, относятся: амортизационные отчисления на полное восстановление основных средств, в т.ч. по нелинейному методу; износ нематериальных активов; расходы на НИОКР. Расходы налогоплательщика на НИОКР, осуществленные в целях создания новых или совершенствования применяемых технологий, создания новых видов сырья или материалов, которые не дали положительного результата, также подлежат включению в состав прочих расходов равномерно в течение одного года.

Изученный зарубежный опыт показывает, что стимулирование должно распространяться, прежде всего, на инвестора или на комплекс инвестор - НИИ (вуз). Налоговые льготы должны быть дифференцированы в зависимости от приоритетности прикладных НИР, ОКР и технологических разработок. Все льготы на инновационную деятельность должны предоставляться "условно", в случае невостребованности (отсутствие реализации) инновационного проекта налоги должны быть уплачены с начислением пеней за несвоевременную уплату налога, а льготные кредиты - возвращены с уплатой повышенных процентов.

Представляются также необходимыми и дополнительные меры по распространению налоговых преференций и на некоторые другие виды расходов или расширение имеющихся возможностей.

Например, для стимулирования инновационной деятельности и привлечения внебюджетных инвестиций целесообразно разрешить организациям образования, осуществляющим научные исследования, сдавать землю в аренду в целях создания инновационных комплексов на долевой основе. Обоснование целесообразности такого подхода, в частности, вытекает из рассмотрения следующей ситуации. Инвестор готов вложить средства в реализацию научно-технической разработки путем создания на долевой основе производства на земле, находящейся в бессрочном пользовании у НИИ; в соответствии с Земельным кодексом РФ земля, пропорциональная площади здания, должна передаваться в собственность владельцу части здания, т.е. федеральная земля переходит в частные руки. Чтобы этого не происходило, целесообразно допустить сдачу соответствующего участка земли в долгосрочную аренду. Кроме того, доходы от сдачи в аренду земли, по аналогии с доходами от разрешенной законом сдачи в аренду имущества, были бы существенным дополнением к бюджету научных организаций для поддержания и развития их материальной базы, а может быть, и инновационной деятельности.

Еще одной, возможно более распространенной, причем как в отношении организаций-инвесторов, так и образовательных организаций, формой предложенных механизмов налогового стимулирования инвестиций, как показывает практика и подтверждает проведенный анализ с учетом зарубежной практики, является изменение сроков уплаты налогов. В соответствии с российским законодательством изменение сроков уплаты налогов может осуществляться по трем направлениям: отсрочка, рассрочка, инвестиционный налоговый кредит (п. 3 ст. 61 НК РФ). Их детальное сравнение, исходя из современных тенденций, позволяет считать, что в целях налогового стимулирования привлечения инвестиций в деятельности российских вузов наиболее эффективно применение ИНК.

Инвестиционный налоговый кредит можно рассматривать как наиболее прогрессивный вид льгот с позиции сочетания государственных и частных интересов и возможности устранения тех барьеров (организационных, прежде всего), которые имеют место в настоящее время.

Однако в настоящее время на получение ИНК может претендовать организация, являющаяся налогоплательщиком соответствующего налога, только при наличии хотя бы одного из следующих условий (перечень исчерпывающий):

- проведение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ либо технического перевооружения собственного производства, в том числе направленного на создание рабочих мест для инвалидов или защиту окружающей среды от загрязнения промышленными отходами (в данном случае инвестиционный налоговый кредит предоставляется на сумму, составляющую 30% стоимости приобретенного организацией оборудования, используемого исключительно для указанных целей);

- выполнение особо важного заказа по социально-экономическому развитию региона или предоставление особо важных услуг населению.

Таким образом, использование ИНК в целях стимулирования инвестиций организаций в вузы возможно будет только при расширении сферы применения инвестиционного налогового кредита, который должен выдаваться организациям на реализацию любых инвестиционных проектов, в том числе при совместных проектах с организациями образования, а не только связанных с собственным производством. При этом основным условием предоставления данного кредита должно быть наличие у инвестора собственных финансовых средств, а также участие в проекте банковских ресурсов.

Кроме узкого круга оснований представления ИНК причинами, по которым использование ИНК на практике затруднено, как показало исследование, являются излишне сложная административная процедура его применения; недостаточность доходов многих региональных и местных бюджетов и определенная пассивность либо нерасторопность исполнительных органов власти субъекта РФ и органов власти местного самоуправления в части установления порядка предоставления ИНК в пределах их компетенции. В результате позитивная в целом идея стимулирования инвестиционной деятельности с помощью налоговых инструментов в виде ИНК не нашла широкого применения (на 1 января 2007 г. - 219,5 млн руб.) и осталась по сути декларативной.

Наконец, перспективным направлением совершенствования механизма налогового стимулирования выступает встраивание налоговых льгот в концепцию государственных возвратных субсидий в сферу высшего образования. В работе предложены схемы по организации системы государственных образовательных субсидий и движения бюджетных средств при предоставлении субсидий через уполномоченный банк (вариант с участием работодателя).

Для эффективной реализации изложенных (но возможно и иных схем) механизмов возвратного субсидирования важным дополнением станут налоговые льготы в отношении физических лиц - студентов (абитуриентов) и организаций-работодателей в виде частичного, при установленных жестких ограничениях, освобождения от возврата долга физического лица.

Таким образом, совершенствование налогового законодательства в целях расширения возможностей участия физических и юридических лиц по реализации совместных с вузом проектов, вложение инвестиций в систему высшего профессионального образования будут способствовать качественному развитию российского высшего профессионального образования, обогащению взаимодействия и заинтересованности коммерческих структур в инвестициях и качестве кадров. Для осуществления данной задачи необходимо внедрение новых правовых конструкций, способствующих повышению экономической самостоятельности образовательных учреждений и стимулирующих вложения частных инвесторов в сферу образования. Как уже рассматривалось выше, это и внедрение формы автономного учреждения, предусматривающее повышение экономической самостоятельности вузов, применение инвестиционного налогового кредита для коммерческих структур как наиболее эффективной формы стимулирования инвестиций. Кроме того, создание правового и налогового механизма для формирования фондов целевого капитала, позволяющего осуществлять благотворительную деятельность в сфере образования в более удобной, прозрачной и эффективной форме. Инвестиции в образование являются важным способом не только наращивания человеческого капитала страны, но и улучшения перспектив ее экономического роста. Также увеличение доли частного инвестирования в высшее образование способствует ликвидации проблем его неэффективного финансирования и структурных перекосов развития образовательного процесса.

3.2 Совершенствование учетной политики образовательных учреждений

Учетная политика утверждается приказом или распоряжением лица, ответственного за организацию и состояние налогового учета.

Принятая бюджетным учреждением учетная политика в целях налогообложения применяется последовательно из года в год.

Учетная политика может изменяться в случаях внесения изменений и дополнений в законодательство РФ или нормативные акты органов, осуществляющих регулирование бухгалтерского учета, разработки бюджетным учреждением новых способов ведения бюджетного и налогового учета или существенного изменения условий своей деятельности, что влияет на определение налоговой базы для исчисления налогов. К существенным изменениям деятельности можно отнести образование филиала или обособленного подразделения бюджетного учреждения. При этом принятая учреждением учетная политика обязательна и для его обособленного подразделения.

Как и ранее, учреждение имеет право выбора метода признания доходов и расходов: кассовый или метод начисления. Кассовый метод используется при незначительных оборотах и, как правило, в практике бюджетными учреждениями не применяется. В бюджетном учете применяется только метод начисления. В налоговом учете тоже есть выбор: кассовый метод или метод начисления.

Мы рассмотрим подробнее метод начисления.

Для исчисления налога на прибыль определяются доходы без налога на добавленную стоимость. Доходы от рыночных продаж товаров, работ, услуг берутся с кредита счета 2 40101 130 "Доходы от оказания платных услуг" без НДС с нарастающим итогом. При методе начисления данные по доходам полностью совпадают в бюджетном и налоговом учете. К основным доходам относятся все виды уставной деятельности: платные образовательные услуги, выполнение НИР и ОКР, полиграфические услуги, реализация книг, брошюр, ксерокопирование, реализация готовой продукции и прочие работы, услуги.

К дополнительным доходам, разрешенным уставной деятельностью, относится реализация нефинансовых активов: доходы отражаются по кредиту счета 2 40101 172 "Доходы от реализации активов", а в дебет счета 2 40101 172 "Доходы от реализации активов" относится стоимость списанных нефинансовых активов, разница без НДС составляет налоговую базу.

Кроме этих доходов в бюджетном учете имеются доходы, отражаемые по кредиту счета 2 40101 180 "Прочие доходы". К ним относится возмещение арендаторами коммунальных услуг, услуг связи и других хозяйственных расходов. Конечно, на этом счете учитываются и все целевые поступления, которые в соответствии со ст. 251 НК РФ не учитываются при исчислении налога на прибыль. Поэтому необходимо организовать раздельный учет доходов.

И самое печальное - это сложившаяся практика у образовательных учреждений. Доходы при сдаче федерального имущества в аренду являются неналоговыми доходами после уплаты налогов и сборов в установленном порядке, хотя и являются дополнительным источником финансирования. Где при этом для исчисления налога на прибыль следует брать данные? В бюджетном учете начисление дохода с арендаторами отражается на кредите счета 1 30305 730 "Расчеты по прочим платежам в бюджет". При двухсторонних договорах арендатор не является налоговым агентом и перечисляет НДС на лицевой счет по иной приносящей доход деятельности, а при трехсторонних договорах арендатор, являясь налоговым агентом, перечисляет сумму НДС в бюджет самостоятельно.

При методе признания доходов по начислению расходы принимаются (признаются) также по методу начисления.

При методе начисления важно определить дату признания доходов и расходов. Датой получения дохода признается дата реализации товаров, работ, услуг независимо от фактического поступления денежных средств в их оплату (ст. 271 НК РФ). Расходы в этом случае признаются таковыми в том отчетном периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств (ст. 272 НК РФ). Особый порядок признания расходов определен по торговым операциям (ст. 320 НК РФ), по остаткам незавершенного производства, остаткам готовой продукции и материалам для перепродажи (товарам) отгруженным (ст. ст. 318, 319 НК РФ).

Расходы признаются в таком же порядке, как и доходы в целях налогообложения по методу начисления, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты.

Расходы по деятельности, приносящей доход, отражаются на дебете счета 2 10604 340 "Увеличение изготовления материальных запасов, готовой продукции (работ, услуг)", по КОСГУ ведется аналитический учет на Многографной карточке ф. 0504054. Расходы списываются по мере выполнения работ, оказания услуг в дебет счета 2 40101 130 "Доходы от оказания платных услуг" с кредита счета 2 10604 440 "Уменьшение изготовления материальных запасов, готовой продукции (работ, услуг)".

В целях налогового учета ведется дополнительная графа "Не принимается (принимается) в целях налогообложения".

Если сделка не содержит конкретных сроков исполнения и связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, расходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно (ст. 272 НК РФ). Бюджетные учреждения также применяют ст. 321.1, в которой описываются особенности налогового учета для бюджетных учреждений.

Списание материальных запасов в соответствии с Инструкцией N 148н производится по средней фактической стоимости по каждой группе (виду) запасов. При этом к материальным запасам в бюджетных учреждениях относится и готовая продукция.

Налоговый кодекс предусматривает несколько методов оценки материалов и сырья при их списании (п. 8 ст. 254 НК РФ):

- метод оценки по стоимости единицы запасов;

- метод оценки по средней стоимости;

- метод оценки по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО);

- метод оценки по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО).

Поскольку в этом случае налогоплательщику предоставляется право выбора, для упрощения применения налогового законодательства и в целях совмещения двух учетных систем (налоговой и бухгалтерской) в учетной политике целесообразно закрепить метод списания материальных запасов (кроме готовой продукции) по средней стоимости.

В налоговом учете затраты на производство готовой продукции в соответствии со ст. ст. 318, 319 НК РФ подразделяются на прямые и косвенные.

Согласно ст. 318 НК РФ налогоплательщик самостоятельно определяет в учетной политике для целей налогообложения перечень прямых расходов, связанных с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг).

К прямым расходам, в частности, могут быть отнесены:

- материальные затраты, определяемые в соответствии с пп. 1, 4 п. 1 ст. 254 НК РФ;

- расходы на оплату труда работников, непосредственно участвующих в производстве продукции, а также суммы ЕСН и расходы на обязательное пенсионное страхование;

- амортизация, начисленная по основным средствам, используемым при производстве продукции.

К косвенным расходам относятся все иные суммы расходов, за исключением внереализационных (ст. 265 НК РФ), произведенных в течение отчетного (налогового) периода. При этом они в полном объеме списываются на расходы текущего отчетного (налогового) периода. В аналогичном порядке в расходы текущего периода включаются внереализационные расходы.

Прямые расходы относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода по мере реализации продукции, работ, услуг, в стоимости которых они учтены, в соответствии со ст. 319 НК РФ. За оказанные услуги разрешается относить на уменьшение доходов сумму прямых расходов в полном объеме без распределения на остатки НЗП (абз. 3 п. 2 ст. 318 НК РФ).

В отношении готовой продукции, произведенной в рамках предпринимательской деятельности, необходимо указать:

- перечень прямых расходов, связанных с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг);

- порядок распределения прямых расходов на НЗП и на изготовленную в текущем месяце продукцию (выполненные работы, оказанные услуги);

- механизм распределения прямых расходов по конкретному производственному процессу изготовления определенного вида продукции, если их нельзя определить прямым путем.

В учетной политике следует определить состав расходов по видам деятельности с учетом ст. 321.1 НК РФ:

- расходы на оплату труда производить в соответствии со ст. 255 НК РФ (основанием для оплаты труда служат коллективный договор и положение об оплате труда);

- материальные расходы, связанные с изготовлением продукции, выполнением работы или оказанием услуги (основанием служат ведомость выдачи на нужды учреждения ф. 0504210, акт о списании материальных запасов ф. 0504230, что является основанием для списания материалов, израсходованных на изготовление продукции, работ или услуг в соответствии со ст. 254 НК РФ);

- выдача основных средств в эксплуатацию стоимостью до 20 тыс. руб. единовременно принимается в расходы;

- суммы начисленной амортизации (на амортизируемое имущество стоимостью свыше 20 тыс. руб. и с соблюдением условий ст. 256 НК РФ):

- с 1 января 2009 г. можно использовать право включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10% (не более 30% - в отношении основных средств, относящихся к третьей-седьмой амортизационным группам) от первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно), а также не более 10% (не более 30% - в отношении основных средств, относящихся к третьей-седьмой амортизационным группам) расходов, которые понесены в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств и суммы которых определяются в соответствии со ст. 257 НК РФ.

Амортизируемое имущество распределяется по амортизационным группам в соответствии со сроками его полезного использования. Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы, утверждена Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 N 1 с учетом изменений от 18.11.2006 N 697 и от 12.09.2008 N 676.

Амортизируемое имущество принимается на учет по первоначальной стоимости, определяемой в соответствии со ст. 257 НК РФ, если иное не предусмотрено налоговым законодательством.

В случае реализации основных средств ранее чем по истечении пяти лет с момента введения их в эксплуатацию, если была применена эта норма, суммы подлежат восстановлению и включению в налоговую базу по налогу на прибыль.

Учет доходов и расходов по амортизируемому имуществу при линейном методе ведется пообъектно в соответствии со ст. 323 НК РФ:

- прочие расходы (ст. 264 НК РФ);

- к ним относится распределение коммунальных услуг, услуг связи и транспортных расходов по перевозке административно-управленческого персонала, ремонта основных средств.

Если бюджетными ассигнованиями, выделенными бюджетному учреждению, предусмотрено финансовое обеспечение расходов по оплате коммунальных услуг, услуг связи, транспортных расходов по обслуживанию административно-управленческого персонала, расходов по всем видам ремонта основных средств за счет двух источников, то в целях налогообложения принятие таких расходов на уменьшение доходов, полученных от предпринимательской деятельности и средств целевого финансирования, производится пропорционально объему средств, полученных от предпринимательской деятельности, в общей сумме доходов (включая средства целевого финансирования).

Если бюджетными ассигнованиями, выделенными бюджетному учреждению, не предусмотрено финансовое обеспечение расходов по оплате коммунальных услуг, услуг связи (за исключением мобильной связи) и на ремонт основных средств, приобретенных (созданных) за счет бюджетных средств, указанные расходы учитываются при определении налоговой базы по предпринимательской деятельности при условии, что эксплуатация указанных основных средств связана с ведением такой предпринимательской деятельности.

При этом в общей сумме доходов для указанных целей не учитываются внереализационные доходы (доходы, полученные в виде банковских процентов по средствам, находящимся на расчетном, депозитном счетах, полученные от сдачи имущества в аренду, курсовые разницы и другие доходы - п. 3 ст. 321.1 НК РФ).

Учитывая, что в соответствии с пп. 1 п. 2 ст. 256 и п. 4 ст. 321.1 НК РФ имущество бюджетных организаций, находящееся у них в оперативном управлении, но приобретенное в связи с осуществлением предпринимательской деятельности и используемое для осуществления такой деятельности, признается амортизируемым, суммы начисленной по такому имуществу амортизации учитываются при формировании налоговой базы для исчисления налога на прибыль.

Напомним, что начиная с 2006 г. бюджетные учреждения по ст. 321.1 НК РФ получили возможность:

- учета при определении налоговой базы по предпринимательской деятельности расходов по оплате коммунальных услуг, услуг связи (за исключением мобильной) и на ремонт основных средств, даже если они приобретены (созданы) за счет бюджетных средств в том случае, когда указанные расходы не предусмотрены сметой доходов и расходов бюджетного учреждения, но они связаны с предпринимательской деятельностью;

- к расходам по осуществлению коммерческой деятельности, учитываемым для целей налогообложения, относить также расходы на ремонт объектов основных средств, связанных с ведением как некоммерческой, так и коммерческой деятельности, приобретенных (созданных) за счет бюджетных средств, но при условии отсутствия финансирования этих расходов в смете доходов и расходов бюджетного учреждения.

Рассмотрим пример расчета расходов по оплате коммунальных услуг, услуг связи, транспортных расходов по обслуживанию административно-управленческого персонала, по ремонту основных средств, принимаемых для целей налогообложения по налогу на прибыль.

**Таблица 3.1**

**Расчет** **расходов по оплате коммунальных услуг**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| N  п/п | Показатели за отчетный (налоговый) период нарастающим итогом с начала года | Варианты | | | |
| I | II | III | IV |
| Доходы | | | | | |
| 1 | Доходы в размере лимитов бюджетных обязательств | 1000 | 1000 | 1000 | 1000 |
| 2 | Доходы, полученные от коммерческой деятельности (без внереализационных доходов) | 300 | 300 | 300 | 300 |
| 3 | Общая сумма доходов (стр. 1 + стр. 2) | 1300 | 1300 | 1300 | 1300 |
| 4 | Доля доходов от коммерческой деятельности в общей сумме доходов (стр. 2 : стр. 3) | 0,231 | 0,231 | 0,231 | 0,231 |
| Расходы | | | | | |
| 5 | Фактические расходы по оплате коммунальных услуг, услуг связи, транспортных расходов по обслуживанию административно-управленческого персонала, ремонта основных средств, всего | 150 | 150 | 150 | 150 |
| в том числе: | | | | | |
| 6 | - расходы в размере лимитов бюджетных обязательств | 120 | 100 | - | 150 |
| 7 | - расходы, относящиеся к коммерческой деятельности (стр. 5 - стр. 6) | 30 | 50 | 150 | - |
| 8 | Расходы по оплате коммунальных услуг, услуг связи, транспортных расходов по обслуживанию административно-управленческого персонала, ремонта основных средств, определенные исходя из доли доходов от коммерческой деятельности (без внереализационных доходов) (стр. 5 x стр. 4) | 35 | 35 | 35 | - |
| 9 | Расходы по оплате коммунальных услуг, услуг связи, транспортных расходов по обслуживанию административно-управленческого персонала, всех видов ремонта основных средств (п. 3), принимаемые для целей налогообложения | 30 | 35 | 35 | - |

Ведение учета доходов и расходов целевых поступлений, а также сумм доходов и расходов от иной деятельности производится раздельно, бюджетный учет это позволяет сделать.

При признании доходов по методу начисления произведенные расходы принимаются в уменьшение налогооблагаемой базы в следующем порядке:

- по материальным расходам - дата передачи в производство сырья и материалов (в части сырья и материалов, приходящихся на произведенные товары (работы, услуги)), а также дата подписания акта приемки-передачи услуг (работ) (в части услуг или работ производственного характера);

- по амортизации - ежемесячно исходя из начисленной суммы;

- по расходам на оплату труда - ежемесячно исходя из суммы начисленных выплат и иных расходов;

- по расходам на ремонт основных средств - согласно отчетным периодам, в которых они были произведены, с учетом положений ст. ст. 260 и 321.1 НК РФ;

- по расходам на добровольное и обязательное страхование (негосударственное пенсионное обеспечение) - согласно отчетным (налоговым) периодам, в которых в соответствии с условиями договора организацией были перечислены (выданы из кассы) денежные средства на оплату страховых (пенсионных) взносов.

Взносы по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников, включаются в состав расходов в размере, не превышающем 6% от суммы расходов на оплату труда.

Совокупная сумма взносов работодателей, уплачиваемых в соответствии с Федеральным законом от 30.04.2008 N 56-ФЗ "О дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений", и платежей (взносов) работодателей, выплачиваемая по договорам долгосрочного страхования жизни работников, добровольного пенсионного страхования и (или) негосударственного пенсионного обеспечения работников, учитывается в целях налогообложения в размере, не превышающем 12% от суммы расходов на оплату труда (п. 16 ст. 255 НК РФ).

При расчете предельных размеров платежей (взносов), исчисляемых в соответствии с настоящим подпунктом, в расходы на оплату труда не включаются суммы платежей (взносов), предусмотренные настоящим подпунктом.

3.3 Механизм использования налоговых льгот образовательными учреждениями

Вместе с тем в части определения доходов и расходов при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций имеются особенности, обусловленные статусом государственной образовательной организации как бюджетных учреждений. Так:

- к доходам, не учитываемым при определении налоговой базы, относится имущество, полученное в рамках целевого финансирования (условие: ведение раздельного учета доходов (расходов), полученное (произведенное) в рамках целевого финансирования) и безвозмездно полученное (условие: наличие у образовательного учреждения лицензии на право ведения образовательной и уставной деятельности) (пп. 14 и 22 п. 1 ст. 251 НК РФ);

- при формировании налоговой базы согласно п. 2 ст. 251 НК РФ (в ред. от 29.11.2007) также не учитываются целевые поступления, например целевые поступления на содержание образовательных учреждений и ведение ими уставной деятельности, поступившие безвозмездно от других организаций и (или) физических лиц и использованные указанными получателями по назначению;

- в соответствии с п. 2 ст. 321.1 НК РФ в составе доходов и расходов, включаемых в налоговую базу, не учитываются доходы, полученные в виде средств целевого финансирования и целевых поступлений на содержание образовательной организации и ведение уставной деятельности, финансируемой за счет указанных источников, и расходы, производимые за счет этих средств.

Следует отметить, что согласно ст. 284 НК РФ для отдельных категорий налогоплательщиков ставка налога на прибыль организаций, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов Федерации, законами субъектов Федерации может быть понижена (но не ниже 13,5%). Многие регионы вводят данную льготу для учреждений бюджетной сферы независимо от вида деятельности. Однако в трех регионах Российской Федерации данная налоговая льгота введена конкретно для образовательных учреждений (включая автономные и бюджетные учреждения) (Московская область[[28]](#footnote-28), Тюменская область[[29]](#footnote-29), Новосибирская область[[30]](#footnote-30)).

Помимо рассмотренных выше федеральных налогов в систему налогообложения образовательных организаций входят региональные налоги, такие как транспортный налог и налог на имущество организаций. Льготы по ним для образовательных учреждений на федеральном уровне не предусмотрены. С момента вступления в силу 1 января 2005 г. гл. 31 НК РФ образовательные организации являются также плательщиками земельного налога (местный налог). Ранее земельные участки закреплялись за ними в бессрочное бесплатное пользование (п. 1 ст. 39 Закона об образовании). Но льготы для образовательных учреждений на федеральном уровне не предусмотрены.

Однако почти во всех регионах не уплачивают налог на имущество бюджетные организации, в том числе образовательные учреждения, в частности, деятельность которых финансируется из регионального и/или местного бюджетов (Сахалинская область[[31]](#footnote-31), Ленинградская область[[32]](#footnote-32), Тюменская область[[33]](#footnote-33), Калужская область[[34]](#footnote-34), Республика Северная Осетия - Алания[[35]](#footnote-35), Смоленская область[[36]](#footnote-36) и др.). Также наблюдается дифференциация условий применения налоговых льгот в виде налоговых изъятий в зависимости от вида и характера использования имущества.

Например, в Красноярском крае некоммерческие организации, финансируемые из регионального и (или) местного бюджетов, освобождены от уплаты налога в отношении объектов, используемых для предоставления населению услуг образования[[37]](#footnote-37). Таким образом, налоговые условия функционирования образовательных организаций высшего образования, с одной стороны, достаточно жесткие, поскольку на них распространяются общие принципы налогообложения коммерческих доходов, но с другой стороны, имеет место принципиальная возможность использования налоговых преференций. В определенной мере можно заметить акцент налоговых освобождений в пользу бюджетных организаций, в том числе по принципу их поддержки для решения социальных задач.

В целом налоговым законодательством предусмотрены следующие виды льгот по налогам на разных уровнях бюджета, которыми могут воспользоваться как вузы, так и коммерческие структуры, инвестирующие в образовательный процесс:

- введение дифференцированных ставок по одному и тому же налогу для различных категорий налогоплательщиков;

- освобождение от уплаты налогов (полное и частичное, например для отдельных видов деятельности, или полученных доходов, инвестиций);

- особый порядок расчета налоговой базы для льготных категорий налогоплательщиков (увеличение размера и видов допустимых вычетов из налоговой базы, отнесение на затраты, применение понижающего коэффициента);

- снижение по решению регионов непосредственно налоговой ставки налога для юридических и физических лиц - инвестиционных партнеров вуза;

- применение ускоренной амортизации по основным средствам и нематериальным активам;

- инвестиционный налоговый кредит.

Однако их эффективному применению препятствует целый ряд барьеров (законодательные, организационные, экономические, технические), среди которых:

- неточности налогового законодательства, приводящие к вероятности двоякой трактовки норм, особенно в отношении применения налоговых льгот, в т.ч. регионального уровня; экономическая непривлекательность вузов вследствие низкой материальной, научно-исследовательской, учебно-методической базы, что приводит к низкому качеству подготовки выпускников, не востребуемых работодателями - потенциальными инвесторами;

- необходимость ведения раздельного учета доходов и расходов в случае применения тех или иных механизмов налогового стимулирования привлечения инвестиций в вузы, причем как образовательных организаций, так и у организаций-инвесторов;

- ограниченность бюджетных средств, "заложенных" в бюджетах, для реализации права регионов предоставлять инвестиционный налоговый кредит;

- барьеры, связанные с реализацией человеческого фактора - технические ошибки, обусловленные необходимостью переработки, проверки и анализа большого объема данных (отчетности, форм, заявлений и пр.) для принятия решений о предоставлении налоговых льгот инвесторам в сфере высшего профессионального образования[[38]](#footnote-38).

Все это в совокупности приводит к низкому уровню эффективности реализации налоговых преференций в сфере инвестирования в профессиональное образование по сравнению с международной практикой. При этом имеет место и недостаточность налоговых льгот, отсутствие их связи с другими мерами экономического и организационного характера. В результате отсутствие комплекса механизмов налогового стимулирования существенно ограничивает экономический интерес частных инвесторов к участию в развитии и вузов по сравнению с международной практикой. Ежегодно крупные западные корпорации тратят 2 - 5% своего бюджета на обучение и развитие работников. В США значительную часть финансирования высшего образования составляют инвестиции корпораций - примерно 20%. 12 ведущих корпораций США создали совместно с 15 университетами, объединенными с Ассоциацией непрерывного инженерного обучения, новый тип учебного заведения - национальный технологический университет. Общий бюджет сферы образования в США превышает 200 млрд долл. в год. В ряде стран существуют особые льготы, которые позволяют фирмам вычитать из налогооблагаемой базы более 100% средств, израсходованных на научные исследования и разработки.

Использование зарубежного опыта, а также опыта других регионов Российской Федерации, стимулирующих развитие образование с помощью использования налоговых льгот должно использоваться также и в Ростовской области, что позволит не только повысить качество образования в регионе, но и стимулировать инвестиционный процесс, привлекая зарубежных инвесторов в развитие системы образования региона.

Заключение

В настоящее время, по оценкам многих специалистов, практически отсутствует современная нормативно-методическая база бюджетного планирования и финансирования как в целом в социальной сфере, так и в образовании в частности, а именно:

- не разработаны нормативы финансовых затрат на оказание государственных образовательных услуг;

- не существует единых методологических основ расчета минимальной бюджетной обеспеченности;

- не разработаны необходимые методические материалы по расчету и обоснованию потребности в бюджетном финансировании (планировании расходов по статьям бюджетной классификации);

- отсутствуют единые по России ведомственные методики распределения финансовых ресурсов между бюджетополучателями.

В условиях ограниченных бюджетных средств, направляемых на развитие социальной сферы, выработка условий и механизмов диверсификации источников ее финансирования имеет большое значение.

В настоящее время серьезную проблему представляет действующий механизм использования внебюджетных средств:

- внебюджетные доходы поступают в образовательное учреждение неравномерно в течение года, что затрудняет не только их годовое планирование, но и планирование расходов;

- средства, поступившие в конце отчетного периода (квартала), могут остаться на счете и будут рассматриваться налоговыми органами, как прибыль, с соответствующим налогообложением. Расходы же по этим средствам могут быть произведены только в следующем квартале. Это снижает эффективность использования средств, выдвигая на первый план не рационализацию расходов и экономию средств, а скорость их использования, зачастую в ущерб эффективности и результативности. Необходимость использования поступающих доходов, по сути, немедленно по их получении не позволяет накапливать средства для решения долгосрочных проблем.

Результатом ликвидации налоговых льгот стало увеличение налоговой нагрузки на образовательный комплекс страны, повлекший за собой снижение инвестиций в образование вследствие неразумной фискальной политики. Заработанные деньги (в том числе и производительным трудом учащихся) школы вынуждены направлять на уплату налоговых санкций вместо реинвестирования в образовательный процесс и на нужды самой школы.

Помимо прямого ущерба ликвидация налоговых льгот наносит образовательному комплексу страны и большой косвенный ущерб, поскольку необходимо вести дополнительный налоговый учет и нести дополнительные расходы на исчисление и уплату налогов. Таким образом недостающие системе образования средства образовательные учреждения тратят на дополнительное обучение и содержание специалистов, занимающихся составлением налоговой отчетности.

Список использованной литературы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 №117-ФЗ (в ред. Федерального закона от 14.03.2009 №36-ФЗ) // Собрание законодательства РФ, 07.08.2000, №32, ст. 3340.
2. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 №145-ФЗ (в ред. Федерального закона от 09.04.2009 №58-ФЗ) // Собрание законодательства РФ, 03.08.1998, №31, ст. 3823.
3. Федеральный закон от 24.11.2008 N 204-ФЗ "О федеральном бюджете на 2009 год и на плановый период 2010 и 2011 годов".
4. Федеральный закон от 26.04.2007 N 63-ФЗ "О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части регулирования бюджетного процесса и приведении в соответствие с бюджетным законодательством Российской Федерации отдельных законодательных актов Российской Федерации".
5. Федеральный закон от 26.04.2007 N 63-ФЗ "О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части регулирования бюджетного процесса и приведении в соответствие с бюджетным законодательством Российской Федерации отдельных законодательных актов Российской Федерации".
6. Федеральный закон от 27.07.2006 N 137-ФЗ "О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования".
7. Статья 15 Закона Московской области от 24.11.2004 N 151/2004-ОЗ "О льготном налогообложении в Московской области".
8. Закон Тюменской области от 07.11.2007 N 39 "О предоставлении налоговых льгот на 2008 год и на плановый период 2009 и 2010 годов отдельным категориям налогоплательщиков".
9. Закон Новосибирской области от 16.10.2003 N 142-ОЗ "О налогах и особенностях налогообложения отдельных категорий налогоплательщиков в Новосибирской области".
10. Закон Сахалинской области от 24.11.2003 N 442 "О налоге на имущество организаций".
11. Областной закон Ленинградской области от 25.11.2003 N 98-оз "О налоге на имущество организаций".
12. Закон Тюменской области от 27.11.2003 N 172 "О налоге на имущество организаций".
13. Закон Калужской области от 10.11.2003 N 263-ОЗ "О налоге на имущество организаций".
14. Закон Республики Северная Осетия - Алания от 28.11.2003 N 43-РЗ "О налоге на имущество организаций".
15. Закон Смоленской области от 29.09.2007 N 93-з "О налоговых льготах на 2008 год".
16. Закон Красноярского края от 08.11.2007 N 3-674 "О налоге на имущество организаций".
17. Приказ Минфина России от 19.09.2008 N 98н "О Порядке учета бюджетных обязательств получателей средств федерального бюджета".
18. Приказ Минфина России от 25.12.2008 N 145н "Об утверждении Указаний о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации" (в Письме содержится ссылка на ранее действовавший Приказ Минфина России от 24.08.2007 N 74н, положения которого в части указанных статей соответствуют Приказу Минфина России от 25.12.2008 N 145н).
19. Приказ Минфина России от 01.09.2008 N 88н "О Порядке осуществления федеральными бюджетными учреждениями операций со средствами, полученными от приносящей доход деятельности".
20. Приказ Федерального казначейства от 07.10.2008 N 7н "О Порядке открытия и ведения лицевых счетов Федеральным казначейством и его территориальными органами".
21. Постановление Пленума ВАС РФ от 17.05.2007 N 31 "О рассмотрении арбитражными судами отдельных категорий дел, возникающих из публичных правоотношений, ответчиком по которым выступает бюджетное учреждение".
22. Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 22.12.2005 N 98 "Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации".
23. Вифлеемский А. Особенности налогообложения // Бюджетные учреждения образования: бухгалтерский учет и налогообложение, 2008, №12.
24. Гончаренко Л.И., Журавлева И.А., Липатова И.В. Налоговые стимулы привлечения инвестиций в образовательный процесс вузов // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях, 2009, №4.
25. Зернова И. Кассовый метод признания доходов и расходов // Бюджетные учреждения образования: бухгалтерский учет и налогообложение, 2009, №3.
26. Корф Д.В. Налогообложение в сфере образования в Великобритании // Финансовое право, 2007, №10.
27. Максимова Л. Сметы доходов и расходов бюджетных учреждений // Бюджетные учреждения образования: бухгалтерский учет и налогообложение, 2009, №№1 – 3.
28. Мячин Ю.В. Проблемы налогообложения в образовательных учреждениях // Налоги (журнал), 2007, №5.
29. Нешитой А. С. Финансы: Учебник.- 7-е изд., перераб и дополн.- М.: Дашков и К, 2007.- 512 с. – С. 102.
30. Селезнев А. З. Бюджетная система Российской Федерации.- М.: Магистр,2007.- 383 с. – С. 154.
31. Финансы: Учебник / Под ред. М В. Романовского, О. В. Врубеля, Б.М. Сабанти.- М.: Юрайт-Издат, 2006.- 464 с. – С. 156.
32. Carl D. Perkins. Vocational and Technology Act as Amended 03/27/91-OVAE/HAS.
33. Carl D. Perkins. Vocational and Technical Education Act of 1998. Public Law 105-332. Washington, D.C.: U.S. Department of Education, 1998.
34. U.S. Department of Labor. What work requires of schools. A SCANS report for America 2000. Washington, DC: The Secretary's Commission on Achieving Necessary Skills, DOOL, 1991.
35. U.S. Congress. The School-to-Work Opportunities Act of 1994 (PL 103-239).
36. U.S. Department of Education. America 2000, An education strategy. Washington, D.C.: Government Printing Office, 1991.
37. www.hm-treasury.gov.uk/media/E/8/pfd\_210607.xls
38. http://www.dfes.gov.uk/trends/upload/xls/2\_1t.xls(chart a).

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 №117-ФЗ (в ред. Федерального закона от 14.03.2009 №36-ФЗ) // Собрание законодательства РФ, 07.08.2000, №32, ст. 3340. [↑](#footnote-ref-1)
2. Селезнев А. З. Бюджетная система Российской Федерации.- М.: Магистр,2007.- 383 с. – С. 154. [↑](#footnote-ref-2)
3. Финансы: Учебник / Под ред. М В. Романовского, О. В. Врубеля, Б.М. Сабанти.- М.: Юрайт-Издат, 2006.- 464 с. – С. 156. [↑](#footnote-ref-3)
4. Нешитой А. С. Финансы: Учебник.- 7-е изд., перераб и дополн.- М.: Дашков и К, 2007.- 512 с. – С. 102. [↑](#footnote-ref-4)
5. Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 22.12.2005 N 98 "Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации". [↑](#footnote-ref-5)
6. Федеральный закон от 27.07.2006 N 137-ФЗ "О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования". [↑](#footnote-ref-6)
7. Постановление Пленума ВАС РФ от 17.05.2007 N 31 "О рассмотрении арбитражными судами отдельных категорий дел, возникающих из публичных правоотношений, ответчиком по которым выступает бюджетное учреждение". [↑](#footnote-ref-7)
8. Вифлеемский А. Особенности налогообложения // Бюджетные учреждения образования: бухгалтерский учет и налогообложение, 2008, №12. [↑](#footnote-ref-8)
9. Carl D. Perkins. Vocational and Technology Act as Amended 03/27/91-OVAE/HAS. [↑](#footnote-ref-9)
10. Carl D. Perkins. Vocational and Technical Education Act of 1998. Public Law 105-332. Washington, D.C.: U.S. Department of Education, 1998. [↑](#footnote-ref-10)
11. U.S. Department of Labor. What work requires of schools. A SCANS report for America 2000. Washington, DC: The Secretary's Commission on Achieving Necessary Skills, DOOL, 1991. [↑](#footnote-ref-11)
12. U.S. Congress. The School-to-Work Opportunities Act of 1994 (PL 103-239). [↑](#footnote-ref-12)
13. U.S. Department of Education. America 2000, An education strategy. Washington, D.C.: Government Printing Office, 1991. [↑](#footnote-ref-13)
14. Мячин Ю.В. Проблемы налогообложения в образовательных учреждениях // Налоги (журнал), 2007, №5. [↑](#footnote-ref-14)
15. www.hm-treasury.gov.uk/media/E/8/pfd\_210607.xls [↑](#footnote-ref-15)
16. http://www.dfes.gov.uk/trends/upload/xls/2\_1t.xls(chart a). [↑](#footnote-ref-16)
17. Корф Д.В. Налогообложение в сфере образования в Великобритании // Финансовое право, 2007, №10. [↑](#footnote-ref-17)
18. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 №145-ФЗ (в ред. Федерального закона от 09.04.2009 №58-ФЗ) // Собрание законодательства РФ, 03.08.1998, №31, ст. 3823. [↑](#footnote-ref-18)
19. Федеральный закон от 24.11.2008 N 204-ФЗ "О федеральном бюджете на 2009 год и на плановый период 2010 и 2011 годов". [↑](#footnote-ref-19)
20. Федеральный закон от 26.04.2007 N 63-ФЗ "О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части регулирования бюджетного процесса и приведении в соответствие с бюджетным законодательством Российской Федерации отдельных законодательных актов Российской Федерации". [↑](#footnote-ref-20)
21. Приказ Минфина России от 01.09.2008 N 88н "О Порядке осуществления федеральными бюджетными учреждениями операций со средствами, полученными от приносящей доход деятельности". [↑](#footnote-ref-21)
22. Приказ Федерального казначейства от 07.10.2008 N 7н "О Порядке открытия и ведения лицевых счетов Федеральным казначейством и его территориальными органами". [↑](#footnote-ref-22)
23. Федеральный закон от 26.04.2007 N 63-ФЗ "О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части регулирования бюджетного процесса и приведении в соответствие с бюджетным законодательством Российской Федерации отдельных законодательных актов Российской Федерации". [↑](#footnote-ref-23)
24. Приказ Минфина России от 19.09.2008 N 98н "О Порядке учета бюджетных обязательств получателей средств федерального бюджета". [↑](#footnote-ref-24)
25. Приказ Минфина России от 25.12.2008 N 145н "Об утверждении Указаний о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации" (в Письме содержится ссылка на ранее действовавший Приказ Минфина России от 24.08.2007 N 74н, положения которого в части указанных статей соответствуют Приказу Минфина России от 25.12.2008 N 145н). [↑](#footnote-ref-25)
26. Максимова Л. Сметы доходов и расходов бюджетных учреждений // Бюджетные учреждения образования: бухгалтерский учет и налогообложение, 2009, №№1 – 3. [↑](#footnote-ref-26)
27. Зернова И. Кассовый метод признания доходов и расходов // Бюджетные учреждения образования: бухгалтерский учет и налогообложение, 2009, №3. [↑](#footnote-ref-27)
28. Статья 15 Закона Московской области от 24.11.2004 N 151/2004-ОЗ "О льготном налогообложении в Московской области". [↑](#footnote-ref-28)
29. Закон Тюменской области от 07.11.2007 N 39 "О предоставлении налоговых льгот на 2008 год и на плановый период 2009 и 2010 годов отдельным категориям налогоплательщиков". [↑](#footnote-ref-29)
30. Закон Новосибирской области от 16.10.2003 N 142-ОЗ "О налогах и особенностях налогообложения отдельных категорий налогоплательщиков в Новосибирской области". [↑](#footnote-ref-30)
31. Закон Сахалинской области от 24.11.2003 N 442 "О налоге на имущество организаций". [↑](#footnote-ref-31)
32. Областной закон Ленинградской области от 25.11.2003 N 98-оз "О налоге на имущество организаций". [↑](#footnote-ref-32)
33. Закон Тюменской области от 27.11.2003 N 172 "О налоге на имущество организаций". [↑](#footnote-ref-33)
34. Закон Калужской области от 10.11.2003 N 263-ОЗ "О налоге на имущество организаций". [↑](#footnote-ref-34)
35. Закон Республики Северная Осетия - Алания от 28.11.2003 N 43-РЗ "О налоге на имущество организаций". [↑](#footnote-ref-35)
36. Закон Смоленской области от 29.09.2007 N 93-з "О налоговых льготах на 2008 год". [↑](#footnote-ref-36)
37. Закон Красноярского края от 08.11.2007 N 3-674 "О налоге на имущество организаций". [↑](#footnote-ref-37)
38. Гончаренко Л.И., Журавлева И.А., Липатова И.В. Налоговые стимулы привлечения инвестиций в образовательный процесс вузов // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях, 2009, №4. [↑](#footnote-ref-38)