

ЭКОНОМИКО-ПРАВОВЫЕ МЕХАНИЗМЫ финансирования образования

Алексей Романов,

*заведующий кафедрой права Уральского государственного
экономического университета, доцент,
кандидат юридических наук*

Светлана Голдырева,

ассистент кафедры

Основа государственных гарантий получения гражданами России образования — его государственное или муниципальное финансирование. Государство гарантирует ежегодное выделение финансовых средств на нужды образования в размере не менее 10% национального дохода. Размеры и нормативы финансирования образовательных учреждений ежеквартально подлежат индексации в соответствии с темпами инфляции.

Темпы развития образования, требований общества к качеству и разнообразию образовательных услуг опережают формирование бюджетов и поступление бюджетного финансирования. Согласно Концепции модернизации российского образования на период до 2010 года (раздел 2.4) государство должно последовательно наращивать его финансовую поддержку до необходимой потребности. Основными элементами экономических механизмов модернизации и развития образования, обеспечивающими новые принципы и систему финансирования отрасли, должны стать:

- введение нормативного бюджетного финансирования общего среднего и начального профессионального образования с учётом обеспечения государственных образовательных стандартов

и необходимых условий образовательного процесса;

- выделение средств на развитие образования из бюджетов всех уровней, включая средства на приобретение учебно-лабораторного оборудования и информационно-вычислительной техники, развитие библиотек и информационных ресурсов, а также на повышение квалификации преподавателей;
- достижение прозрачности межбюджетных отношений в финансовом обеспечении образования;
- развитие механизмов финансовой поддержки субъектов РФ и муниципальных образований с учётом требований модернизации образования;
- обеспечение целевого использования средств, выделяемых на нужды образования из бюджетов разных уровней;

- нормативно-правовое обеспечение экономической самостоятельности учреждений образования, в том числе на основе увеличения разнообразия организационно-правовых форм образовательных учреждений и организаций;
- обеспечение прозрачности финансовой деятельности образовательных учреждений, повышение их финансово-экономической ответственности;
- привлечение дополнительных средств в учреждения образования;
- систематизация льгот, в том числе налоговых;
- расширение на базе образовательных учреждений дополнительных платных образовательных услуг, в том числе для населения, как средства удовлетворения повышенного образовательного спроса и как внутреннего ресурса финансирования образовательных учреждений, стимулирования инновационных образовательных процессов.

Формы образовательных НКО

Законом «Об образовании» (статьи 11, 11.1, 12) предусмотрены различные формы общеобразовательных некоммерческих организаций (НКО), а именно в форме учреждения или иной некоммерческой организации. В зависимости от учредителя образовательного учреждения они подразделяются на:

- государственные и муниципальные (федеральные или находящиеся в ведении субъекта РФ или органов местного самоуправления);
- негосударственные (частные, учреждения общественных и религиозных организаций (объединений)).

Некоммерческие образовательные организации могут быть как государственными, так и негосударственными. Образовательные организации могут создаваться в организационно-правовых формах, предусмотренных гражданским законодательством для некоммерческих организаций.

Частью 3 статьи 50 Гражданского кодекса РФ установлено, что некоммерческие орга-

ОБРАЗОВАТЕЛЬНАЯ ПОЛИТИКА

низации могут создаваться в форме потребительских кооперативов, общественных или религиозных организаций (объединений), учреждений, благотворительных и иных фондов, а также в других формах, предусмотренных законом.

Деятельность государственных и муниципальных образовательных учреждений регулируется типовыми положениями об образовательных учреждениях соответствующих типов и видов, утверждаемыми Правительством России и разработанными на их основе уставами этих образовательных учреждений. Для негосударственных образовательных учреждений типовые положения выполняют функции примерных.

Права образовательных организаций

Образовательная организация имеет право вести предпринимательскую деятельность, если она соответствует цели образовательного процесса. В уставе образовательного учреждения должны быть отражены цели и порядок распоряжения имуществом, приобретённым учреждением за счёт доходов, полученных от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности; открытие счетов в органах казначейства (за исключением негосударственных образовательных учреждений).

Отношения собственности в системе образования, финансирование образовательных учреждений и организаций зависят от статуса учредителя. За образовательным учреждением в соответствии с его уставом учредитель закрепляет объекты права собственности (землю, здания, сооружения, имущество, оборудование, а также другое необходимое имущество потребительского, социального, культурного и иного назначения), принадлежащие учредителю на праве собственности или арендуемое им.

ОБРАЗОВАТЕЛЬНАЯ ПОЛИТИКА

Объекты собственности, закреплённые учредителем за образовательным учреждением, находятся в оперативном управлении этого учреждения. Негосударственное образовательное учреждение (организация) может быть собственником имущества в соответствии с законодательством (статья 39 Закона «Об образовании»).

Финансирование

Федеральные государственные образовательные учреждения финансируются на основе федеральных нормативов финансирования государственных образовательных учреждений, находящихся в ведении субъектов РФ, и муниципальных образовательных учреждений — на основе федеральных нормативов и нормативов субъекта РФ. Нормативы определяются по каждому типу, виду и категории образовательного учреждения в расчёте на одного учащегося, воспитанника, а также на иной основе (пункт 2 статьи 41 Закона «Об образовании»).

Образовательное учреждение вправе привлекать в порядке, установленном законодательством, дополнительные финансовые средства за счёт предоставления платных дополнительных образовательных и иных предусмотренных уставом образовательного учреждения услуг, а также за счёт добровольных пожертвований и целевых взносов физических и (или) юридических лиц, в том числе иностранных граждан и (или) иностранных юридических лиц. В Законе «Об образовании», в статьях 45, 46 определено, какие платные услуги могут оказывать государственные и муниципальные, а также негосударственные образовательные учреждения.

Учреждения, финансируемые из бюджетов разных уровней, оказывают платные дополнительные образовательные услуги (не предусмотренные образовательными программами и государственными образова-

тельными стандартами) в виде: обучения по дополнительным образовательным программам; преподавания специальных курсов и циклов дисциплин; репетиторства; углублённого изучения учебных предметов.

Негосударственное образовательное учреждение вправе взимать плату с учащихся, воспитанников за образовательные услуги, в том числе за обучение в пределах федеральных государственных образовательных стандартов или федеральных государственных требований.

Как доход от дополнительных платных услуг, так и доход от платной образовательной деятельности не относится к доходу от предпринимательской деятельности, если получаемый от неё доход полностью идёт на возмещение затрат на обеспечение образовательного процесса (в том числе на заработную плату), его развитие и совершенствование в данном образовательном учреждении.

Предпринимательская деятельность

Помимо оказания собственно образовательных услуг (по основным и дополнительным программам) школа вправе вести предпринимательскую и иную приносящую доход деятельность, предусмотренную её уставом (статья 47 Закона). К предпринимательской деятельности образовательного учреждения относятся: торговля покупными товарами, оборудованием; оказание посреднических услуг; долевое участие в деятельности других учреждений (в том числе образовательных) и организаций; приобретение акций, облигаций, иных ценных бумаг и получение доходов (дивидендов, процентов) по ним; ведение приносящих доход иных внереализационных операций, непосредственно не связанных с собственным производством предусмотренных уставом продукции, работ, услуг и с их реализацией.

Общеобразовательные учреждения, являющиеся некоммерческими организациями, и в соответствии со статьёй 25 Закона «О некоммерческих организациях» обладают движимым и недвижимым имуществом на праве собственности или оперативного управления, денежными средствами в рублях и иностранной валюте, ценными бумагами и иным имуществом. Некоммерческая организация может иметь земельные участки в собственности или на ином праве в соответствии с законодательством Российской Федерации. Федеральным законом № 276-ФЗ от 30.12.2006 г. внесено дополнение о том, что некоммерческая организация имеет право формировать в составе имущества целевой капитал.

Имущество

К источникам формирования имущества некоммерческой организации относятся: регулярные и единовременные поступления от учредителей (участников, членов); добровольные имущественные взносы и пожертвования; выручка от реализации товаров, работ, услуг; дивиденды (доходы, проценты), получаемые по акциям, облигациям, другим ценным бумагам и вкладам; доходы, получаемые от собственности некоммерческой организации; другие, не запрещённые законом поступления.

Законами могут устанавливаться ограничения на источники доходов некоммерческих организаций отдельных видов.

Гражданский кодекс РФ и федеральные законы «Об образовании» и «О некоммерческих организациях» позволяют формировать имущество и доходы образовательных организаций любым не запрещённым законом способом, однако налоговое законодательство некоторым образом ограничивает возможности государственных и негосударственных образовательных организаций по получению дополнительных источников финансирования.

В частности, речь идёт о пожертвованиях от физических лиц: налогообложение таких средств влечёт, по сути, двойное изъятие налогов в бюджет.

ОБРАЗОВАТЕЛЬНАЯ ПОЛИТИКА

Целевой капитал

Федеральный закон № 275-ФЗ от 30.12.2006 г. «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций», изменения в Налоговом кодексе (НК) РФ в части льготирования НДС и налога на прибыль позволили расширить средства дополнительного или внебюджетного финансирования.

«Целевой капитал» представляет собой сформированную из пожертвований часть имущества некоммерческой организации, переданную последней в доверительное управление управляющей компании для получения дохода. Полученный от доверительного управления доход должен использоваться для финансирования уставной деятельности некоммерческой организации. К таким организациям Закон относит: фонды, автономные некоммерческие организации, общественные организации и общественные фонды, а также религиозные организации.

Если образовательная организация создана в тех формах, которые определены законом, то пожертвования от физических и юридических лиц, переданные для формирования целевого капитала, налогом на прибыль и НДС не облагаются (подпункт 8 пункта 2 статьи 146 Налогового кодекса и подпункты 13, 14, 15 пункта 2 статьи 251 НК). В случае иной организационно-правовой формы образовательное учреждение имеет право получать доход от специализированной организации управления целевым капиталом.

Собственники целевого капитала вправе осуществлять только определённые Правительством РФ виды платной деятельности, к которым относится, в частности, образовательная деятельность в сфере дошкольного и общего образования. Это ограничение не касается некоммерческих организаций, ко-

ОБРАЗОВАТЕЛЬНАЯ ПОЛИТИКА

торые признаются специализированными организациями управления целевым капиталом. Специализированные некоммерческие организации — это те собственники целевого капитала, которые созданы в организационно-правовой форме фонда исключительно для формирования целевого капитала, использования, распределения дохода от целевого капитала в пользу иных получателей дохода от целевого капитала.

Специализированные организации вправе осуществлять деятельность, связанную исключительно с формированием целевого капитала, использованием, распределением дохода от целевого капитала в пользу иных получателей дохода от целевого капитала, в порядке, предусмотренном Законом. Это особенно важно для общеобразовательных школ, гимназий, лицеев в случае, когда необходимо получить значительные пожертвования — дополнительные источники финансирования для учебного процесса в рамках установленных законодательством образовательных программ и государственных образовательных стандартов. Школа в этом случае не оказывает дополнительных услуг. Стремление соответствовать повышенным требованиям к уровню образования при недостатке финансирования из бюджета, до введения в действие вышеназванного закона, не поддерживалось с точки зрения налогообложения.

Налоги

Глава 21 НК РФ в статье 149 определяет операции, не подлежащие налогообложению НДС. К ним относятся (подпункт 14 пункта 2 статьи 149 НК) услуги в сфере образования по проведению некоммерческими образовательными организациями (при наличии лицензии) 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.

Не признаются объектом налогообложения НДС (подпункт 8 пункта 2 статьи 146 НК) передача денежных средств некоммерческим организациям на формирование целевого капитала, которое осуществляется в порядке, установленном Федеральным законом «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций».

Вся прочая реализация некоммерческими образовательными организациями товаров (работ, услуг) как собственного производства (произведённых учебными предприятиями, в том числе учебно-производственными мастерскими, в рамках основного и дополнительного учебного процесса), так и приобретённых на стороне, подлежит налогообложению вне зависимости от того, направляется ли доход от этой реализации в данную образовательную организацию или на непосредственные нужды развития, совершенствования образовательного процесса.

Для получения льготы по НДС налогоплательщик обязан вести отдельный учёт операций, подлежащих налогообложению, и операций, не подлежащих налогообложению. Способ ведения отдельного учёта должен быть закреплён в Приказе по Учётной политике образовательной организации. При получении пожертвований иным образом, чем на формирование целевого капитала, возможен спор с налоговыми органами по вопросу налогообложения таких средств, так как в силу статьи 162 НК РФ облагаются НДС суммы, полученные за реализованные товары (работы, услуги) в виде финансовой помощи, пополнения фондов специального назначения, в счёт увеличения доходов и т.п., если эти пожертвования будут признаны косвенной оплатой за оказание образовательных услуг.

Государственные и негосударственные общеобразовательные организации имеют различные источники «основного» финансирования: либо бюджетные средства,

либо средства, полученные по договору оказания образовательных услуг. Следовательно, для получения налоговых льгот налоговое законодательство применяется по-разному. В главе 25 НК РФ содержатся отдельные положения, касающиеся как всех некоммерческих образовательных организаций, так и отдельные положения для государственных и негосударственных учреждений, бюджетных учреждений. Суть требований законодательства одна: полученные средства являются целевыми на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности. Определение полученных целевых доходов, попадающих под льготы по налогу на прибыль, содержится в статье 251 НК РФ.

Получение бюджетных средств, выделяемых бюджетным учреждениям в качестве средств целевого финансирования, льготуется на основании подпункта 14 пункта 1 статьи 251 НК РФ. Для получения льготы по этому основанию налогоплательщику, получившему средства целевого финансирования, вменяется в обязанность вести раздельный учёт доходов (расходов), полученных (произведённых) в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учёта у налогоплательщика, получившего средства целевого финансирования, эти средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения.

Гранты (подпункт 14 пункта 1 статьи 251 НК РФ) на конкретные программы в области образования (денежных средств или иного имущества, предоставленных на безвозмездной и безвозвратной основах российскими физическими лицами, некоммерческими организациями, а также иностранными и международными организациями и объединениями по перечню таких организаций, утверждаемому Правительством РФ), предоставляются на условиях, определяемых грантодателем, с обязательным предоставлением грантодателю отчёта о целевом использовании гранта.

Не учитываются при определении налоговой базы (подпункт 22 пункта 1 статьи 251 НК РФ) по налогу на прибыль доходы в виде имущества, безвозмездно полученного государственными и муниципальными образовательными учреждениями, а также негосудар-

ОБРАЗОВАТЕЛЬНАЯ ПОЛИТИКА

ственными образовательными учреждениями, имеющими лицензии на право вести образовательную, уставную деятельность. Также не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль целевые поступления на содержание некоммерческих организаций для ведения ими уставной деятельности. Они перечислены в пункте 2 статьи 251 НК РФ.

Определяя виды целевых поступлений, указанные в этом пункте статьи 251 НК РФ, законодатель установил, что к целевым поступлениям относятся: целевые поступления из бюджета бюджетополучателями; целевые поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, поступившие безвозмездно от других организаций и (или) физических лиц и использованные по назначению.

В подпунктах 1–15 пункта 2 статьи 251 НК РФ дан перечень целевых поступлений на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности. К таким целевым поступлениям для общеобразовательных организаций относятся только следующие положения:

- суммы финансирования из федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ, местных бюджетов, бюджетов государственных внебюджетных фондов, выделяемые на уставную деятельность некоммерческих организаций;
- денежные средства, полученные некоммерческими организациями на формирование целевого капитала, которое осуществляется в порядке, установленном Федеральным законом «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций»;
- денежные средства, полученные некоммерческими организациями — собственниками целевого капитала от

ОБРАЗОВАТЕЛЬНАЯ ПОЛИТИКА

управляющих компаний, осуществляющих доверительное управление имуществом, составляющим целевой капитал, в соответствии с указанным выше Федеральным законом;

- денежные средства, полученные некоммерческими организациями от специализированных организаций управления целевым капиталом в соответствии с указанным выше Федеральным законом.

Обязательное требование для получателей названных целевых поступлений — вести отдельный учёт доходов (расходов), полученных (произведённых) в рамках целевых поступлений. Сложившаяся судебная практика в отношении доходов, не упомянутых в статье 251 НК РФ, и средств, израсходованных не по целевому назначению, устанавливает, что такие средства подлежат налогообложению и в некоммерческих организациях.

Если доходы от предпринимательской деятельности направляются на развитие образовательного учреждения, они подлежат налогообложению в обычном порядке, так же как и для коммерческих организаций.

Статья 321.1 НК РФ определяет особенности налогового учёта в бюджетных учреждениях. Пунктом 1 этой статьи предусмотрен порядок расчёта налоговой базы по налогу на прибыль в отношении доходов от коммерческой деятельности и установлен запрет

на направление суммы превышения доходов над расходами от данной деятельности (до исчисления налога на прибыль) на покрытие расходов, подлежащих осуществлению за счёт выделенных по смете средств целевого финансирования. Нормы Налогового кодекса коррелируют с положениями Бюджетного кодекса РФ в отношении таких доходов. Так, в соответствии с пунктом 4 статьи 254 Бюджетного кодекса РФ средства от предпринимательской деятельности учреждения зачисляются на единый счёт бюджета в соответствующем территориальном органе Федерального казначейства. Доходы от такой деятельности относятся к неналоговым доходам бюджета и должны быть отражены в смете доходов и расходов учреждения (пункт 4 статьи 41, пункт 2 статьи 42, пункт 3 статьи 161 БК РФ). При фактическом получении этих доходов сверх суммы, отражённой в смете доходов и расходов, сумма превышения направляется на финансирование расходов учреждения (пункт 1 статьи 232 БК РФ).

В пункте 4 Информационного письма Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 22 декабря 2005 г. № 98 установлено, что получаемый государственными и муниципальными учреждениями доход от осуществления приносящей доход деятельности не может быть квалифицирован в качестве средств целевого финансирования, не учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль.