

РЕФОРМИРОВАНИЕ ЭКОНОМИКИ ОБРАЗОВАНИЯ: «СЮРПРИЗЫ» И ОЖИДАНИЯ

Реформирование образования и его экономического механизма лишь тогда может быть успешным, когда в этом участвуют реальные исполнители реформ — учителя, руководители образовательных учреждений. Однако выясняется, что многие педагоги не понимают, как это проводится на практике. Поэтому большой интерес представляют результаты мониторингового исследования оценки реальных и потенциальных последствий модернизации образования для учителей, проведённого в 2005 г. Центром социологических исследований МГУ им. Ломоносова.



Анатолий Вифлеемский,
директор
Центра экономики
образования,
кандидат
экономических
наук

Как показал опрос, реформирование образования волнует абсолютное большинство российских педагогов. Но его *содержание* для многих остаётся неизвестным: учителя и директора школ не информированы о направлениях модернизации. Представление о ней неполное и фрагментарное, педагоги не видят связи между различными мероприятиями, не могут сформулировать общие задачи модернизации образования.

В целом отношение к реформированию системы образования поляризовано: положительных и отрицательных ответов практически одинаковое количество — примерно по 40%. Ещё 20% пока не могут определить своё отношение. Директора школ относятся к реформированию лучше, чем учителя. Ещё более оптимистичны в своих оценках руководители местных органов управления образованием. Среди них положительно оценивают модернизацию две трети респондентов. Интересно, что в наиболее «продвинутом» реформаторском регионе — Самарской области — отношение учителя несколько хуже, чем респондентов федерального исследования. Хуже всего реформирование оценивают родители: число отрицательно настроенных превосходит число положительно настроенных.

В школах Самарской области и Республики Чувашия, судя по официальным данным, практически повсеместно внедрено нормативно-подушевое финансирование. Тем не менее для этих пилотных регионов довольно типичны такие ответы учителей на вопрос о том, как влияет переход на нормативно-подушевое финансирование на зарплату педагогов: «Я не в курсе (Чувашия)»; «Даже не знаю.. Наверное, нет. Ведь нас это пока не коснулось, так что судить не могу (Самарская область)».

Сегодня в России почти половина учителей (47,6%) пессимистично оценивают *практику модернизации*. Считают, что она идёт в правильном направлении, 27% учителей. Не определились в отношении к ходу реформы 22,4% педагогов. Значительно выше оценивают первые итоги модернизации директора школ (37,5%) и руководители местных органов управления образованием (56,8%). А наиболее критичны родители: лишь 25% из них положительно относятся к реформам школы.

Наиболее высоко учителя оценивают новые образовательные технологии, профильное обучение и новые программы в начальной школе, хуже всего относятся к переводу финансирования на региональный уровень, нормативно-подушевому финансированию и Единому государственному экзамену. К переводу части финансирования общеобразовательных учреждений на региональный уровень, по данным федерального исследования, все группы респондентов относятся весьма отрицательно. Высказывая недовольство ходом модернизации, многие участники опроса ссылались на то, что не чувствуют себя полноценными её участниками.



Ожидание реформ бюджетного сектора

Направления модернизации, их влияние на практику становятся понятными лишь после глубокого экономического анализа, что для многих педагогов недоступно из-за недостатка экономико-правовых знаний. Кроме того, очень часто учителей и руководителей школ ставят перед свершившимся фактом: закон или подзаконный акт принят и его надо выполнять.

Поэтому так важно понимать, к чему могут привести предложения реформаторов, а ещё важнее — иметь возможность детально ознакомиться с их обоснованиями, концепциями, что, к сожалению, во многом скрыто от широкой педагогической общественности. На страницах журнала «НО» мы неоднозначно говорили о последствиях выбранного направления реформирования экономики образования и, к сожалению, оказались правы в своих прогнозах.

Разрушительный характер некоторых аспектов модернизации ярко просматривается в опубликованной Институтом экономики переходного периода в 2003 г. книге «Повышение эффективности бюджетного финансирования государственных учреждений и управления государственными унитарными предприятиями»¹. Книга вышла очень небольшим тиражом, её не найдёшь в продаже, стоит она дорого, поэтому практически никто из учителей и руководителей школ с ней не знаком.

Предложения современных реформаторов парадоксальны: фактически предлагается сократить финансово-хозяйственную самостоятельность образовательных учреждений, заставив их при этом зарабатывать деньги. Специалисты Института экономики переходного периода делают вывод о «недопустимости осуществления бюджетными учреждениями предпринимательской деятельности». Однако далее говорится, что «это ни в коей мере не означает, что бюджетные учреждения не могут оказывать платных услуг, однако они не должны иметь право распоряжения прибылью от такой деятельности, так как не несут сопряжённых с нею издержек».

Планирование бюджетных доходов, полученных от платных услуг, не представляется реформаторам проблематичным. Они считают, что можно сделать приблизительный прогноз таких доходов, исходя из данных об их фактическом объёме за прошлый бюджетный период. Авторы таких предложений прекрасно понимают, что при этом возникает проблема: как предотвратить резкое сокращение поступлений доходов от платных услуг, оказываемых бюджетными учреждениями, при утрате ими заинтересованности в доходах. Легко просматривается цель: создать условия для фактической платности образования для населения. Реформаторы бюджетной сферы пытаются решить проблему административными мерами: «...сочетанием поощрительных и контрольных мер. Стимулирующей мерой может быть,

например, учреждение премиального фонда для работников бюджетного учреждения, в который зачисляется определённая доля (скажем, 5–10%) доходов от оказываемых им платных услуг. Однако вне зависимости от размеров такого премиального фонда он всё равно будет меньше средств, которые администрация учреждения сможет получить путём сокрытия внебюджетных доходов. Главной превентивной мерой в этом отношении является то обстоятельство, что при придании внебюджетным доходам бюджетных учреждений статуса доходов бюджета, их сокрытие от учёта будет рассматриваться уже не просто как нарушение финансовой дисциплины, то есть административное правонарушение, но как хищение бюджетных средств, то есть уголовное преступление... Более мягкой превентивной мерой, не сопряжённой с необходимостью уголовного преследования, является установление учреждениям заданий по получению доходов от платных услуг на базе сравнительной оценки масштабов таких доходов у учреждений аналогичного профиля. Неисполнение учреждением таких заданий должно являться основанием для применения санкций вплоть до смены администрации». Иначе, как иезуитством, такое «реформирование» не назовёшь.

Полностью парализуют финансово-хозяйственную деятельность, например, учреждений начального профессионального образования и такие предложения реформаторов: «...необходимо ввести в законодательство требование предварительной регистрации договоров бюджетных учреждений в органах федерального казначейства». Учитывая практику деятельности казначейских органов в большинстве регионов, ясно, что, кроме снижения оперативности, возникает проблема и «человеческого фактора»,

¹ Том I. Совершенствование системы управления и финансирования бюджетных учреждений. М., 2003.



когда заключение договора фактически будет зависеть от клерка казначейства, который запросто может этот договор либо не регистрировать, либо зарегистрировать тогда, когда реальной возможности его заключить просто уже не будет.

Тем же образовательным учреждениям, которые захотят сохранить определённую степень финансово-хозяйственной самостоятельности, предлагают преобразоваться в иные организационно-правовые формы. Правда, разговоры о неких ГАНО и МАНО стали понемногу затихать, так как никто из реформаторов не смог сформулировать, чем же они будут отличаться от существующей в действующем законодательстве формы «автономное некоммерческое учреждение». Остался лишь законопроект о так называемых «автономных учреждениях», в котором предполагается определить правовое положение автономных учреждений, порядок их создания, реорганизации и ликвидации, цели и порядок формирования и использования их имущества, порядок управления ими, основы их отношений с учредителями, ответственность по своим обязательствам.

Автономным учреждением признаётся некоммерческая организация, созданная Российской Федерацией, субъектом Федерации или муниципальным образованием для оказания услуг (выполнения работ), для осуществления предусмотренных законодательством России функций государства (муниципальных образований) в области науки, образования, здравоохранения, культуры, социальной защиты, занятости населения, физической культуры и спорта. Основными отличиями от уже существующей формы «учреждение» следует признать следующие:

...автономное учреждение отвечает по своим обязательствам всем принадлежащим ему имуществом, за исключением недвижимого и особо ценного движимого имущества (которым оно не вправе распоряжаться без согласия собственника);

...собственник имущества автономного учреждения не несёт ответственнос-

ти по обязательствам автономного учреждения, за исключением случаев, предусмотренных договором поручительства.

Остальные же важные определения деятельности автономных учреждений в целом совпадают с дефиницией организационно-правовой формы «образовательное учреждение» (с учётом норм Закона «Об образовании», действовавших до 1 января 2005 года):

1) автономное учреждение осуществляет свою деятельность в соответствии с определённым законом и уставом целями путём оказания услуг (выполнения работ) в определённых областях;

2) имущество автономного учреждения принадлежит ему на праве оперативного управления; собственником имущества автономного учреждения является Российская Федерация, субъект Федерации или муниципальное образование;

3) автономное учреждение не вправе без согласия собственника распоряжаться недвижимым и особо ценным движимым имуществом, закреплённым за ним собственником или приобретённым автономным учреждением за счёт целевых средств, выделенных ему собственником;

4) автономное учреждение самостоятельно распоряжается имуществом (в том числе недвижимым), приобретённым им на доходы от своей деятельности;

5) земельный участок, необходимый для осуществления автономным учреждением своих уставных задач, закрепляется за ним на праве постоянного (бессрочного) пользования;

6) доходы автономного учреждения поступают в его самостоятельное распоряжение и используются для достижения целей, ради которых оно создано.

Обратим внимание на последнюю норму: фактически речь идёт о reinvestировании, как это было ранее в законодательстве об образовании. Отличие только в том, что собственник имущества автономного учреждения уже не имеет права получать доходы от использования имущества и деятельности автономного учреждения.

Основная деятельность автономного учреждения направлена на достижение целей, ради которых оно создано. При этом в соответствии с заданиями учредителя в порядке и на условиях, определяемых Правительством России, автономное учреждение осуществляет деятельность по бесплатному или частично платному для потребителя оказанию услуг (выполнению работ). Сверх объёмов заданий и обязательств оно вправе также по своему усмотрению оказывать услуги (выполнять работы), относящиеся к его основной деятельности, возмездно для любых граждан и юридических лиц, с соблюдением правил гражданского законодательства о публичном договоре.

Законопроект называет органы управления автономного учреждения: попечительский совет, руководитель автономного учреждения и иные органы, предусмотренные федеральным законом и уставом учреждения (учёный совет, художественный совет и т.п.). Высшим органом автономного учреждения является попечительский совет, образуемый сроком на пять лет в составе не менее трёх



и не более одиннадцати членов. В состав попечительского совета входят представители федерального органа исполнительной власти, органа исполнительной власти субъекта Федерации или органа местного самоуправления, в ведении которого находится автономное учреждение, представители федерального органа исполнительной власти, органа исполнительной власти субъекта Федерации или органа местного самоуправления, на который возложено управление государственным или муниципальным имуществом, и представители общественности, в том числе лица, имеющие заслуги и достижения в соответствующей сфере деятельности. В состав попечительского совета также могут входить представители иных государственных органов и органов местного самоуправления. *Руководящие работники автономного учреждения и другие лица, состоящие с автономным учреждением в трудовых отношениях, не могут быть членами попечительского совета.*

В законопроекте детально разъясняется не только компетенция попечительского совета, но даже порядок проведения его заседаний. Но вот о финансировании автономных учреждений говорится лишь, что финансовое обеспечение их основной деятельности осуществляется из соответствующего бюджета, государственных внебюджетных фондов или иных средств. Будет ли это финансирование по смете или будут заключаться договоры государственного или муниципального заказа на конкурсной основе — об этом речи не идёт. А ведь переход с бюджетного финансирования на покупку у образовательных (пусть даже автономных) учреждений образовательных услуг влечёт за собой необходимость платить из этих средств ещё больше налогов.

Налоговые «сюрпризы»

Образовательным учреждениям приходится платить всё больше и больше налогов: так, очевидно, наши реформаторы стимулируют инвестиции в образование... Прошедший 2005 год принёс очередные неприятные налоговые сюрпризы, в очередной раз ухудшившие положение образовательных учреждений.

Самым неприятным, на наш взгляд, стало лишение бюджетных учреждений возможности применять упрощённую систему налогообложения. Не успели мы на страницах журнала «НО» рассказать о том, что это такое и каким образом школам-хозяйствам воспользоваться возможностями этого налогового режима для минимизации своих налоговых платежей при легальном ведении приносящей доход деятельности², как законодатели запретили всем бюджетным учреждениям, включая образовательные, применять упрощённую систему налогообложения (сделано это простым добавлением соответствующего подпункта в п. 3 ст. 346.12 Налогового кодекса РФ. Сделано, как обычно, в период отпусков — летом 2005 года. И ведь ничто не предве-

щало такого развития событий. 23 мая 2005 г. Федеральная налоговая служба издала письмо (№ 05-1-01/228) «О налогообложении организаций, применяющих упрощённую систему налогообложения», в котором сообщалось, что, исходя из решения Высшего Арбитражного Суда РФ № 12358/03 от 19.11.2003 г., Российская Федерация и субъекты Федерации не могут быть признаны организациями в том смысле, в котором ст. 11 Налогового кодекса использует указанный термин, в связи с чем государственные бюджетные учреждения вправе применять упрощённую систему налогообложения, предусмотренную главой 26.2 кодекса. При определении объекта налогообложения организациями не учитываются доходы, предусмотренные ст. 251 кодекса, в том числе доходы в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования (к которому в том числе относится имущество, полученное в виде средств бюджетов всех уровней, выделяемых по смете доходов и расходов бюджетного учреждения).

Эти изменения в законодательстве заставляют бюджетным учреждениям применять упрощённую систему налогообложения, а те бюджетные организации, которые работают в этом режиме сейчас, должны вернуться к общему режиму налогообложения при невыполнении условий пп. 3 и 4 ст. 346.12 Налогового кодекса РФ, которыми установлены ограничения в применении «упрощёнки».

Другое потенциально опасное изменение в законодательстве — расширение видов деятельности, которые переводятся на Единый налог на вменённый доход. Согласно п. 2 ст. 346.26 Налогового кодекса РФ, к таким видам деятельности теперь также относятся услуги общественного питания, если объект не имеет зала для обслуживания посетителей, а также оказание услуг по временному размещению и проживанию. Первое означает, что теперь не только образовательные учреждения,

² См.: НО. 2005. № 6.



имеющие столовые с площадью зала до 150 кв. м, но и имеющие лишь буфет, также должны платить Единый налог на вменённый доход.

Второе касается общежитий образовательных учреждений: если берётся плата за проживание в общежитии (которая на практике не покрывает расходов), то она, в соответствии с действующим законодательством, считается не частичным возмещением расходов на проживание, а доходом образовательного учреждения. Принципиально новым стало и то, что независимо от величины поступающих от общежития доходов платить придётся, исходя из установленной базовой доходности (если, конечно, регионы не введут специальные понимающие коэффициенты для образовательных учреждений).

Базовая доходность по видам деятельности установлена в 2006 г. следующая (по тем видам деятельности, которые не облагались Единым налогом на вменённый доход):

— общественное питание, если нет зала обслуживания посетителей, — 4500 руб. с каждого работника;

— услуги по передаче в аренду стационарных торговых мест, не имеющих залов обслуживания посетителей, — 6000 руб. с каждого торгового места;

— гостиничные услуги — 1000 руб. с кв. м спального помещения.

В 2005 г. под обложение единым налогом на вменённый доход попадало лишь оказание услуг общественного питания при использовании зала обслуживания площадью не более 150 кв. м. Это означало, что школы, имеющие столовые с площадью зала обслуживания до 150 кв. м, должны были платить этот налог, который может стать для них неподъёмным. Ведь базовая доходность — 1000 руб. в месяц. Чтобы получить сумму единого налога на вменённый доход, надо умножить базовую доходность на площадь зала за каждый месяц налогового периода. Далее полученный результат следует скорректировать на коэффициенты К1, К2, К3.

Зал обслуживания не включает площадь подсобных, административно-бытовых помещений, а также помещений для приёма, хранения товаров и подготовки их к продаже. Определить площади всех помещений можно с помощью инвентаризационных и правоустанавливающих документов. При этом в площадь зала обслуживания посетителей включается площадь всех помещений и открытых площадок, используемых для общественного питания. Услугами общепита, подпадающими под единый налог на вменённый доход, является продажа не только продукции собственного изготовления, но и покупных продуктов питания и напитков.

Корректирующий коэффициент К1 определяется в зависимости от кадастровой стоимости земли. При определении величины базовой доходности субъекты Федерации также могут корректировать (умножать) базовую доходность на корректирующий коэффициент К2. Его значения определяются для всех категорий налогоплательщиков субъектами Федерации на календарный год и могут быть установлены в пределах от 0,005 до 1 включительно. К3 — коэффициент-дефлятор, соответствующий индексу изменения потребительских цен на товары (работы, услуги) (в 2003 г. равен единице; в 2004 г. — 1,133; в 2005 г. — 1,104).

Таким образом, отменить на местах необходимость платить единый налог на вменённый доход по отдельным видам деятельности не удастся; единственная возможность помочь школам — установить для них по соответствующим видам деятельности корректирующий коэффициент К2 минимально возможным, т.е. равным 0,005.

Ещё один «сюрприз» связан с особенностями исчисления налога на прибыль бюджетными образовательными учреждениями. Из-за того, что Федеральным законом № 3 59-ФЗ от 06.06.2005 внесены изменения в статью 321.1 Налогового кодекса РФ, поменялся порядок налогового учёта в бюджетных организациях:

1) п. 3 дополнен расходами по всем видам ремонта основных средств, если они предусмотрены в сметах доходов и расходов бюджетных учреждений;

2) п. 3 дополнен новой нормой следующего содержания: «Если в сметах доходов и расходов бюджетного учреждения не предусмотрено финансирование расходов по оплате коммунальных услуг, услуг связи (за исключением мобильной связи) и на ремонт основных средств, приобретённых (созданных) за счёт бюджетных средств, указанные расходы учитываются при определении налоговой базы по предпринимательской деятельности при условии, что эксплуатация указанных основных средств связана с ведением предпринимательской деятельности»;

3) п. 4 изложен в такой редакции: «В целях настоящей главы при определении налоговой базы к расходам, связанным с осуществлением коммерческой деятельности, помимо расходов, произведённых в целях осуществления предпринимательской деятельности, относятся:

1) суммы амортизации, начисленные по имуществу, приобретённому за счёт полученных от этой деятельности средств и используемому для осуществления этой деятельности.



При этом по основным средствам, приобретённым до 1 января 2002 г., остаточная стоимость определяется как разница между первоначальной стоимостью объекта основных средств и суммой амортизации, начисленной по правилам бухгалтерского учёта за период эксплуатации такого объекта;

2) расходы на ремонт основных средств, эксплуатация которых связана с ведением некоммерческой и (или) коммерческой деятельности и которые приобретены (созданы) за счёт бюджетных средств, если финансирование данных расходов не предусмотрено в смете доходов и расходов бюджетного учреждения или не осуществляется за счёт бюджетных средств».

Таким образом, с одной стороны, изменения для бюджетных учреждений позитивны: начиная с 2006 г., бюджетные учреждения в результате поправок в ст. 321.1 получают законодательно установленную возможность:

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

- к расходам по коммерческой деятельности, учитываемым для целей налогообложения, относятся также расходы на ремонт объектов основных средств, связанных с ведением как некоммерческой, так и коммерческой деятельности, приобретённых (созданных) за счёт бюджетных средств, но при условии, если нет финансирования этих расходов в смете бюджетного учреждения.

Однако если учитывать сложившуюся арбитражную практику, то получается, что **изменения ухудшают положение образовательных учреждений**. Ведь при расходах на ремонт за счёт бюджетных и внебюджетных средств для целей налогового учёта налоги учитываются пропорционально объёму средств, полученных от предпринимательской деятельности, в общей сумме доходов (включая средства целевого финансирования).

Сложившаяся же арбитражная практика говорит о том, что расходы на ремонт основных средств рассматриваются как прочие расходы и признаются для целей обложения налогом на прибыль в том отчётном (налоговом) периоде, в котором оно (обложение) осуществлено, в размере фактических затрат. Так, например, в постановлении Федерального арбитражного суда Центрального округа № А23-3594/04А-5-308 от 06.07.2005 г. кассационная инстанция отмечала следующее: «В соответствии с п. 1 ст. 260 Налогового кодекса РФ расходы на ремонт основных средств, произведённые налогоплательщиком, рассматриваются как прочие расходы и признаются для целей налогообложения в том отчётном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат. Из содержания этой нормы закона следует, что законодатель не связы-

вает признание расходов для целей налогообложения правом собственности налогоплательщика на основные средства. Расходы налогоплательщика на ремонт основных средств, находящихся у него в оперативном управлении, при соблюдении условий, установленных в гл. 25 Налогового кодекса, признаются для целей налогообложения так же, как и расходы на ремонт основных средств, находящихся в собственности налогоплательщика».

Исходя из этого, суд указывал на обоснованность отнесения бюджетными учреждениями расходов на текущий и капитальный ремонт здания на затраты в соответствии со ст. 252–254, 264, 265 Налогового кодекса РФ. Отмечалось также, что п. 3 ст. 321.1 Налогового кодекса регулирует лишь принятие расходов по оплате коммунальных услуг, услуг связи, транспортных расходов по обслуживанию административно-управленческого персонала, но не расходов по ремонту основных средств.

В заключение обратим особое внимание руководителей школ и органов управления образованием на необходимость ежегодно тщательно изучать изменения налогового законодательства и предвидеть их последствия. К сожалению, льготы для образовательных учреждений сокращаются; стоит найти какую-то облегчающую жизнь школ схему, как на федеральном уровне делается всё возможное для того, чтобы её нельзя было использовать. Остаётся лишь возможность немного облегчить налоговую участь школ (по налогу на имущество и налогу на землю), утвердив соответствующие льготы на региональном и муниципальном уровне. В связи с этим предлагаю читателям (см. рубрику «Нормативно-правовая база образования» в разделе «Официальные вести» этого выпуска журнала) познакомиться с нормативным актом, принятым Городской Думой нашего города. Надеюсь, что этот нормативный акт будет полезен при составлении аналогичных документов в других городах и регионах России.

г. Нижний Новгород