

ПРОБЛЕМЫ ЭКОНОМИКИ ОБРАЗОВАНИЯ РОССИИ

Из выступления на Втором Международном конкурсе им. А.С. Макаренко



Анатолий
Вифлеемский,
директор Центра
экономики
образования,
кандидат
экономических наук

Автор рассматривает ряд проблем, которые определяют ситуацию в системе образования России. А определяет эту ситуацию прежде всего экономика, так как именно она — основа для решения проблем содержания образования. Спор о том, что первично — бытие или сознание, здесь неуместен. Ведь если педагогический труд стал непрестижен, если он так плохо оплачивается, не будет ни притока молодых квалифицированных кадров, ни развития новых технологий.

Многие школы сегодня выживают в сложнейших социально–экономических условиях именно благодаря тому, что они ведут внебюджетную деятельность. Эта деятельность может приносить и большой нематериальный эффект: одно дело, если это платные образовательные услуги или просто сбор денег с родителей (в виде пожертвований или ещё хуже — поборов), и совсем другое дело, когда учеников привлекают к производительному труду, работе в ученических производственных бригадах, на мини–фермах.

Однако такая деятельность на практике сильно затруднена из–за изменений в законодательстве. Положения Закона «Об образовании» более чем за десятилетнее его существование никогда не выполнялись в полном объёме: нормы закона о размерах заработной платы педагогов, объёмах финансирования приостанавливались в законах о федеральном бюджете на текущий год. Приостановлены они и на 2004 год, несмотря на гигантский профицит бюджета (то есть превышение доходов над расходами) и сверхвысокие цены на нефть.

Коммерциализация и приватизация системы образования

Сегодня уже больше половины российских студентов официально обучаются на условиях полного возмещения затрат. Средняя школа пока ещё не столь коммерциализирована. Но это ведь можно «исправить»... За разговорами о повышении качества образования скрывается переход к введению его платности, причём образования всех уровней, начиная от дошкольного и заканчивая высшим профессиональным. То, что делается сегодня «по бедности» и незаконно, Концепцией модернизации российского образования планируется узаконить и сделать нормой жизни.

Такой вывод можно сделать, если вдуматься в то, какие результаты модернизации «должны чётко обозначиться» в 2006–2010 годах. Самым первым результатом, который «должен чётко обозначиться» (и, очевидно, *самым желаемым*), является рост ресурсообеспеченности образования в результате эффективного перераспреде-



ния сложившихся финансовых потоков. Далее в скобках идёт расшифровка этого перенаправления — «*при этом частные средства, поступающие в образование, могут возрасти с 1,3% до 2,5% ВВП*». То есть родители учеников должны будут платить в два раза больше, чем сегодня. О достижении надлежащего бюджетного финансирования государственных и муниципальных образовательных учреждений в ожидаемых результатах речи не идёт. О нормах Федерального закона «Об образовании», определяющих норматив гарантированного выделения финансовых средств на нужды образования не менее 10% национального дохода, скорее всего, придётся забыть. По крайней мере, даже о поэтапном переходе к выполнению этого норматива в концепции не говорится.

Реализация такой программы модернизации образования приведёт не к модернизации, а к коренной ломке действующей системы образования и перевода её на платную основу. Результаты её могут быть далеки от ожидаемых и весьма плачевными для России. Однако эта концепция последовательно реализуется с помощью принимаемых нормативных правовых актов, в частности, утверждённого Распоряжением Правительства РФ № 1688-р от 21 ноября 2003 г. Плана мероприятий по обеспечению реструктуризации бюджетного сектора на 2003–2004 годы (см. нашу статью в НО. 2004. № 4).

Обеспечение финансово-хозяйственной самостоятельности образовательных учреждений

Если ранее, в период плановой социалистической экономики, все хозяйствующие субъекты подчинялись единому планирующему центру, существовали централизованно установленные тарифы на коммунальные услуги и цены на товары и услуги, то сейчас цены, как правило, определяются по рыночным законам

и образовательные учреждения окружены рыночными субъектами экономики.

Директора общеобразовательных школ, обслуживаемых централизованными бухгалтериями, мало заинтересованы в оптимальном использовании бюджетных средств, так как фактически они даже и не видят своих смет, хотя формально их подписывают.

Федеральным законом «О бухгалтерском учёте» № 129-ФЗ (п. 2 ст. 6) от 21 ноября 1996 года установлено, что в зависимости от объёма учётной работы руководители образовательных учреждений могут:

- создать бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером;
- ввести в штат должность бухгалтера;
- передать на договорных началах ведение бухгалтерского учёта централизованной бухгалтерии (ЦБ), специализированной организации или бухгалтеру-специалисту;
- вести бухгалтерский учёт лично.

По Федеральному закону «О бухгалтерском учёте» образовательное учреждение может обслуживаться централизованной бухгалтерией исключительно на условиях соответствующего договора. В рамках такого договора можно реализовать свои права юридических лиц: открыть отдельный расчётный счёт и самостоятельно расходовать выделяемые по смете бюджетные средства и доходы от внебюджетной деятельности.

В Нижнем Новгороде после проверки ряда общеобразовательных учреждений прокурор одного из районов города, действуя по заданию областной прокуратуры, направил предписание об устранении нарушений законодательства, регулирующего финансово-хозяйственную деятельность образовательных учреждений.

В представлении отмечается, что образовательное учреждение своего расчётного счёта в тех или иных кредитно-финансовых учреждениях не имеет. Аккумуляция и расходование принадле-



жащих образовательному учреждению денежных средств, полученных из внебюджетных источников, осуществляются через расчётный счёт, открытый районным управлением образования (РУО) в расчётно-кассовом центре. Право подписи на платёжных документах имеет начальник РУО.

Прокурор подчеркнул, что «указанная практика противоречит требованиям действующего гражданского законодательства», так как в соответствии с ч. 1 ст. 48 Гражданского кодекса РФ юридическим лицом признаётся организация, которая имеет в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении обособленное имущество и отвечает по своим обязательствам этим имуществом, может *от своего имени* приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права, нести обязанности, быть истцом и ответчиком в суде. Юридические лица должны иметь самостоятельный баланс или смету. Согласно ст. 49 Гражданского кодекса РФ юридическое лицо может иметь гражданские права, соответствующие целям деятельности, предусмотренным в его учредительных документах, и нести связанные с этой деятельностью обязанности. Юридическое лицо может быть ограничено в правах лишь в случаях и в порядке, предусмотренных законом.

В соответствии с нормами ст. 43 Закона Российской Федерации № 3266-1 от 10 июля 1992 г. «Об образовании» образовательное учреждение самостоятельно ведёт финансово-хозяйственную деятельность. Оно имеет самостоятельный баланс и расчётный счёт, в том числе валютный, в банковских и иных кредитных организациях. При этом финансовые и материальные средства образовательного учреждения, закреплённые за ним учредителем или являющиеся собственностью данного образовательного учреждения, *используются им по своему усмотрению* в соответствии с уставом образовательного учреждения и изъятию не подлежат, если

иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

«В связи с этим, — указывает прокурор, — существующая практика осуществления образовательными учреждениями района денежных расчётов не самостоятельно (через расчётный счёт самого образовательного учреждения как юридического лица), а опосредованно противоречит указанным правовым нормам и подлежит прекращению как ограничивающая правоспособность образовательных учреждений».

В то же время руководитель может, заключая договор, оставить за собой право первой подписи лишь по внебюджетному счёту. Право второй подписи при этом может быть передано главному бухгалтеру централизованной бухгалтерии или делегировано бухгалтеру ЦБ, ответственному за обслуживание образовательного учреждения.

Отметим, что даже при сложившейся практике централизации учёта директор школы является распорядителем кредитов. За руководителями школ сохраняются права получателей бюджетных средств. В частности, в пределах ассигнований, предусмотренных в утверждённой распорядителем смете доходов и расходов, каждый директор школы, детского сада, как распорядитель кредитов, имеет право:

- заключать договора на поставку товаров и оказание услуг и трудовые соглашения на выполнение работ, которые должны в обязательном порядке визироваться главным бухгалтером централизованной бухгалтерии;
- получать в установленном порядке авансы на хозяйственные и другие нужды и разрешать выдачу авансов своим сотрудникам;
- разрешать выдачу авансов и заработной платы работникам, премировать их в соответствии с Положением о материальном стимулировании;
- расходовать в соответствии с установленными нормами материалы, продукты питания и другие материальные ценности на нужды образовательного учреждения;



- утверждать авансовые отчёты подотчётных лиц, документы по инвентаризации, акты о списании пришедших в ветхость и негодность основных средств и других материальных ценностей в соответствии с действующим законодательством;
- разрешать оплату расходов в счёт ассигнований, предусмотренных сметой;
- решать другие вопросы финансово-хозяйственной деятельности учреждения.

Централизованная бухгалтерия обязана представлять руководителям обслуживаемых учреждений сведения об исполнении смет доходов и расходов в сроки, установленные главным бухгалтером централизованной бухгалтерии, согласованные с руководителями этих учреждений.

Руководитель учреждения должен утвердить составленный главным бухгалтером централизованной бухгалтерии график документооборота, регламентирующий представление ответственными лицами первичных учётных документов в бухгалтерию. В централизованной бухгалтерии этот график утверждается руководителем учреждения, при котором создана эта бухгалтерия (для муниципальных школ — заведующим районным управлением образования).

В Нижнем Новгороде разработали Методические рекомендации по организации бухгалтерского обслуживания школ. В них входят: регламент работы по бухгалтерскому обслуживанию школ, формы отчётности ЦБ перед руководителями школ, примерные формы приказов руководителей школ.

Информация, необходимая руководителю для управления школой, должна передаваться с помощью примерных форм в установленные сроки. В договорах на бухгалтерское обслуживание сроки передачи отчётности могут быть уточнены. Кроме того, ежеквартально, по окончании месяца, следующего за отчётным кварталом, централизованной бухгалтерией предоставляется совету директоров школ района и общественности (попечительским советам) отчёт об исполнении сметы расходов по школам района (форма 2-бу).

Руководители школ для своевременного начисления заработной платы предоставляют таблицы учёта рабочего времени и приказы по личному составу (включая приказы на премирование, установление доплат и надбавок, использование других мер материального стимулирования в пределах фонда оплаты труда, выделенного школе по смете).

Среди форм отчётности важное место занимает Отчёт по экономии фонда оплаты труда, который позволяет руководителю школы оперативно использовать имеющиеся финансовые ресурсы для материального стимулирования работников.

В графе «Утверждённый фонд оплаты труда» ежемесячно отражается названный фонд, в том числе нарастающим итогом (суммарный месячный фонд оплаты труда к отчётному месяцу). В графе «Фактический фонд оплаты труда» ежемесячно отражается, как используется фонд оплаты труда школы, в том числе нарастающим итогом (суммарный начисленный фонд оплаты труда к отчётному месяцу). Экономия фонда оплаты труда рассчитывается как разница между утверждённым фондом оплаты труда нарастающим итогом и фактическим фондом оплаты труда нарастающим итогом и отображается в строке отчётного месяца.

Отчёт об исполнении сметы расходов предоставляется по образовательным учреждениям района по итогам отчётного периода. При этом рассчитываются промежуточные итоги (по типам и видам образовательных учреждений). Отчёт заполняется в разрезе статей расходов образовательных учреждений, содержащихся в бюджетной росписи.

Отчёт составляется по итогам исполнения бюджета ежеквартально на 1 апреля, 1 июня, 1 октября и 1 января года, следующего за отчётным. В строке, содержащей наименование образовательного учреждения, указываются плановые показатели финансирования статей расходов. При изменении плановых ассигнований (осуществления передви-



жек по статьям расходов) указываются уточнённые плановые ассигнования.

Отчёт содержит строки, отражающие показатели финансирования образовательных учреждений, произведённого кассового и фактического расхода. В строке «% исполнения плана» показывается отношение финансирования к плановым ассигнованиям в разрезе статей расходов. В строке «Всего» приводятся общие ассигнования по учреждениям образования района, следующие графы показывают соответственно финансирование, кассовые и фактические расходы, а также процент исполнения плановых ассигнований по учреждениям образования района. В результате достоверная информация о финансировании системы образования становится доступной для широкой общественности. Это обычная практика для цивилизованных стран, нам также необходимо её внедрять.

Руководитель школы при необходимости заполняет форму 3-бу «Предложения по изменению сметы доходов и расходов». При этом по строке 800000 «Всего расходов» итоговая сумма увеличения сметных плановых ассигнований должна совпадать с суммой уменьшения плановых ассигнований. Можно увеличить расходы по одной статье расходов за счёт уменьшения расходов по нескольким статьям расходов. Изменение итоговых плановых ассигнований производится только по распоряжению руководителя органа управления образованием.

Что касается отношений с Казначейством, то правовых оснований для обязательности перехода на обслуживание Казначейством нет. И если руководитель школы найдёт в себе силы противостоять таким требованиям, в том числе и в суде, то он вполне может отстоять свои права.

Наличие специального законодательного акта — Федерального закона РФ «Об образовании» — означает, что ограничить права образовательных учреждений можно только внося изменения

и дополнения в соответствующие статьи Закона «Об образовании».

Более того, частью 2 ст. 7 ФЗ от 09.07.99 № 159-ФЗ «О введении в действие Бюджетного кодекса РФ» установлено, что *законодательные акты РФ в области образования, науки, научно-технической политики, культуры, принятые до введения в действие Кодекса, содержащие нормы, регулирующие бюджетные отношения, действуют, если они не признаны утратившими силу*. Поэтому Федеральный закон РФ «Об образовании» продолжает действовать в полном объёме без изъятий и ограничений.

Один нижегородский техникум судился с Казначейством в Верховном суде. Формально решением суда его требования были не удовлетворены. Техникум требовал отменить приказ № 46н, которым был установлен порядок обслуживания лицевых счетов бюджетных учреждений органами Федерального казначейства. При этом он не смог представить ни одного доказательства нарушения своих прав. Ведь письма, которые направляет Казначейство, настоятельно предлагая перейти (в срок до _____) на обслуживание в Казначействе и закрыть свои расчётные счета в банках, не являются нормативными документами. Эти письма не обязательны к исполнению и за их неисполнение не может наступать ответственность. Каких-либо приказов о закрытии расчётных счетов и открытии лицевых счетов в Казначействе найти не удалось. Поэтому техникум вернулся с суда в город и открыл в банке расчётный счёт для внебюджетных средств.

Центральный банк три года назад издал было указание № 579-У, которым предписал закрыть всем бюджетным учреждениям счета с целью перевести их на обслуживание в Казначейство. В Москве одна школа с такими указаниями не согласилась и успешно оспорила их в суде. В результате в отношении образовательных учреждений эти указания были отменены.



Для тех директоров школ, которые не рискуют вступать в конфликты с органами управления образованиями (ЦБ) или Казначейством, можно предложить иную схему обеспечения финансово-хозяйственной самостоятельности своего учреждения: рассматривать попечительский совет не только как орган общественного соуправления образованием, но и как схему обеспечения финансово-хозяйственной самостоятельности своего учреждения. Если создать попечительский совет как самостоятельную некоммерческую организацию, можно иметь собственный расчётный счёт (и не один), при этом не надо будет отчитываться об этих деньгах органам управления образованием. Это средства не будут подотчётны Казначейству. Кроме того, можно использовать и некоторые схемы налоговой оптимизации, переводя внебюджетные финансовые потоки в попечительский совет.

Конечно, существуют накладные расходы, связанные с деятельностью попечительского совета (обслуживание счетов, ведение бухучёта, оформление документов и т.д.). Однако попечительский совет не обязательно создавать для каждой школы отдельно, можно нескольким школам объединиться и создать один общий совет. Главное при этом — обеспечить надлежащий учёт поступающих средств.

Ликвидация налоговых льгот образовательным учреждениям

Многие директора школ до сих пор считают, что Федеральный закон «Об образовании» защитит их от любых налогов. Действительно, Закон РФ «Об образовании» № 3266-1 от 10.07.92 в редакции Федерального закона № 12-ФЗ от 13.01.96 г. (с изменениями и дополнениями) устанавливает особый режим налогообложения образовательных учреждений, который заключается в том, что налогообложению подлежит только доход, полученный от предпринимательской деятельности, предусмотренной уставом и не реинвестированный непосредствен-

но в образовательное учреждение или на непосредственные нужды обеспечения, развития и совершенствования образовательного процесса. Пункт 3 статьи 40 Закона «Об образовании» устанавливает, что образовательные учреждения независимо от их организационно-правовых форм в части непредпринимательской деятельности, предусмотренной уставом этих образовательных учреждений, освобождаются от уплаты всех видов налогов, в том числе платы за землю. Согласно п. 2 ст. 46 этого закона доход от платных дополнительных образовательных услуг (обучение по дополнительным образовательным программам, преподавание специальных курсов и циклов дисциплин, репетиторство, углублённое изучение предметов и другие услуги, не предусмотренные соответствующими образовательными программами и государственными образовательными стандартами) и услуг, оказываемых государственными или муниципальными школами, за вычетом доли учредителя (собственника) должен реинвестироваться в данное образовательное учреждение, в том числе на увеличение расходов на заработную плату, по его усмотрению (установлена императивная норма). Эта деятельность не относится к предпринимательской.

Статьёй 47 Закона РФ «Об образовании» школам предоставлено право вести предпринимательскую деятельность, предусмотренную её уставом. При этом деятельность школы по реализации предусмотренных её уставом производимой продукции, работ и услуг относится к предпринимательской лишь в той части, в которой получаемый от этой деятельности доход не реинвестируется непосредственно в данное образовательное учреждение и (или) на непосредственные нужды обеспечения, развития и совершенствования образовательного процесса (в том числе на заработную плату) в данной школе.

Однако теперь понятие предпринимательской деятельности не имеет столь большого значения для исчисления нало-



га на прибыль. Для того чтобы заставить школы платить налоги, введён термин «коммерческая деятельность». Делается всё это для того, чтобы дезавуировать нормы законодательства об образовании.

Налоговая реформа, проводимая Президентом и Правительством РФ, приводит к ликвидации регуливающей роли налогов. По мнению либеральных реформаторов, налоги должны быть одинаковы для всех, никто не должен иметь никаких преимуществ перед другими. Тем самым фактически снимается ответственность с государства за состояние экономической сферы страны и развитие приоритетных отраслей народного хозяйства.

В результате ликвидации налоговых льгот образовательным учреждениям кардинально увеличивается налоговая нагрузка на образовательный комплекс страны, влекущая за собой снижение инвестиций в образование вследствие неразумной фискальной политики. Заработанные деньги (в том числе и производительным трудом учащихся) школы вынуждены направлять на уплату налогов и налоговых санкций вместо реинвестирования в образовательный процесс и на нужды самой школы.

К сожалению, мало кто задумывается, что ликвидация налоговых льгот помимо прямого ущерба наносит образовательному комплексу страны ещё и большой косвенный ущерб, поскольку необходимо вести дополнительный налоговый учёт и нести дополнительные расходы на исчисление и уплату налогов. Недостающие системе образования средства приходится тратить на дополнительное обучение бухгалтеров и экономистов, специальную литературу; приходится увеличивать штаты бухгалтерий, для того чтобы обеспечить оформление всё возрастающего вала налоговой отчётности.

Таким образом, в макроэкономическом плане ликвидация налоговых льгот образовательным учреждениям влечёт за собой снижение инвестиций в сферу образования и ещё большее падение доли ВВП, направляемого на собственно обра-

зовательный процесс. Возможное увеличение общего объёма средств, направленных обществом (прежде всего, частными лицами) на образование, будет фактически «съедено» налогами и накладными расходами на ведение усложняющегося бухгалтерского и налогового учёта.

В целом ситуация с применением налоговых льгот на сегодня следующая. По большинству налогов, которые установлены соответствующими главами части второй Налогового кодекса (НК) РФ, можно использовать лишь льготы, установленные в них самих. Если льгот нет, то нормы Закона «Об образовании» применять нельзя. А вот по налогам, установленным отдельными налоговыми законами до вступления в силу НК РФ, можно использовать льготы, установленные Федеральным законом «Об образовании». К таким налогам относятся налог на землю и различные сохранившиеся местные налоги. Такой вывод можно сделать, исходя из Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 5 (п. 15) от 28.02.2001 г.

Большим ударом по образовательным учреждениям стало введение главы 25 Налогового кодекса «Налог на прибыль организаций». Новая редакция старого налога на прибыль привела к введению отдельного налогового учёта и ликвидации многих налоговых льгот, в том числе и инвестиционной, а также льготы учреждениям образования, реинвестирующим полученные доходы в образовательный процесс. В действовавшем до 1 января 2002 г. Законе РФ от 27.12.91 № 2117-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций» была продублирована норма Федерального закона «Об образовании», устанавливающая налоговую льготу для школ на суммы, направленные на нужды обеспечения, развития и совершенствования образовательного процесса (включая оплату труда) в данной школе. В главе 25 Налогового кодекса РФ этой льготы уже нет, поэтому прибыль определяется по правилам главы 25 НК РФ, не предусма-



тривающей специальных льгот для образовательных учреждений.

Налогоплательщики исчисляют налоговую базу на основе данных налогового учёта (ст. 313 НК), что означает необходимость ведения дополнительного учёта и выполнения специальных функций по ведению налоговых регистров. Объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций в соответствии с НК РФ признаётся прибыль, полученная налогоплательщиком (полученный доход, уменьшенный на величину произведённых расходов, определяемых в соответствии с главой 25 НК РФ). Налоговая ставка по налогу на прибыль установлена с 1 января 2002 г. в размере 24 %.

К доходам в соответствии со ст. 248 НК РФ относятся: доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав и внереализационные доходы. При этом в составе налогооблагаемой базы не учитывается такой вид доходов школ, как имущество, полученное в рамках целевого финансирования. К средствам целевого финансирования отнесено имущество, полученное налогоплательщиком и использованное им по назначению, определённое организацией (физическим лицом) — источником целевого финансирования (ст. 251 НК РФ), в том числе в виде средств бюджетов всех уровней, государственных внебюджетных фондов, выделяемых бюджетным учреждениям по смете доходов и расходов бюджетного учреждения.

Расходами в соответствии со ст. 252 НК РФ признаются обоснованные и документально подтверждённые затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 НК РФ, также убытки), осуществлённые (понесённые) налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под документально подтверждёнными расходами понимаются затраты, подтверждённые документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации. Рас-

ходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. При этом расходы не должны упоминаться в перечне расходов, не учитываемых в целях налогообложения в ст. 270 НК РФ.

Однако ряд расходов, в том числе капитальный ремонт и приобретение оборудования, не учитывается в целях налогообложения и их можно произвести лишь после уплаты налога на прибыль.

Имущество стоимостью до 10 000 рублей можно включать в состав материальных расходов, если оно приобретено для осуществления деятельности, направленной на извлечение этого дохода. В ст. 270 НК РФ установлено, что при определении налоговой базы не учитываются расходы по приобретению и (или) созданию амортизируемого имущества (п. 5).

В соответствии со ст. 256 НК РФ амортизируемым имуществом признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на правах собственности (если иное не предусмотрено настоящей главой), используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путём начисления амортизации. Амортизируемым имуществом признаётся имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 10 000 рублей.

Статья 321.1, введённая Федеральным законом от 24.07.2002 № 110-ФЗ «Особенности ведения налогового учёта бюджетными учреждениями», устанавливает, что налоговая база бюджетных учреждений определяется как разница между полученной суммой дохода от реализации товаров, выполненных работ, оказанных услуг, суммой внереализационных доходов (без учёта налога на добавленную стоимость, налога с продаж и акцизов по подакцизным товарам) и суммой фактически осуществлённых расходов, связанных с ведением коммерческой деятельности.



Доходами от коммерческой деятельности признаются доходы бюджетных учреждений, получаемые от юридических и физических лиц по операциям реализации товаров, работ, услуг, имущественных прав, и внереализационные доходы. В составе доходов и расходов бюджетных учреждений, включаемых в налоговую базу, не учитываются доходы, полученные в виде средств целевого финансирования и целевых поступлений на содержание бюджетных учреждений и ведение уставной деятельности, финансируемой за счёт указанных источников, и расходы, производимые за счёт этих средств. Сумма превышения доходов над расходами от коммерческой деятельности до исчисления налога не может быть направлена на покрытие расходов, предусмотренных за счёт средств целевого финансирования, выделенных по смете доходов и расходов бюджетного учреждения.

Если в сметах доходов и расходов бюджетного учреждения предусмотрено финансирование расходов по оплате коммунальных услуг, услуг связи, транспортных расходов, по обслуживанию административно-управленческого персонала за счёт двух источников, то для налогообложения принятие таких расходов на уменьшение доходов, полученных от предпринимательской деятельности и средств целевого финансирования, производится пропорционально объёму средств, полученных от предпринимательской деятельности, в общей сумме доходов (включая средства целевого финансирования). При этом в общей сумме доходов не учитываются внереализационные доходы (доходы, полученные в виде банковских процентов по средствам, находящимся на расчётном, депозитном счетах, полученные от сдачи имущества в аренду, курсовые разницы и другие доходы).

В ст. 321.1 есть ещё и парадоксальный пункт 5, в соответствии с которым в бюджетных учреждениях (независимо от наличия у таких учреждений расчётных или иных счетов), занимаю-

щихся коммерческой деятельностью, бухгалтерский учёт ведётся централизованными бухгалтериями в соответствии с положениями настоящей главы. Во-первых, непонятно, каким образом Налоговый кодекс регулирует бухгалтерский учёт. Во-вторых, эта норма противоречит положениям Федерального закона «О бухгалтерском учёте». В-третьих, получается, что для федерального вуза во Владивостоке учёт должен вестись централизованной бухгалтерией при Минобрнауки в Москве? Полагаем, что для удовлетворения этого абсурдного требования Налогового кодекса достаточно назвать собственную бухгалтерию централизованной, так как такого понятия Налоговым кодексом не установлено. При этом возможно и судебное оспаривание этого пункта.

Все школы являются также плательщиками налога на добавленную стоимость. Объектом налогообложения НДС признаются следующие операции:

1) реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав. При этом передача права собственности на товары, результаты выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе признаётся реализацией товаров (работ, услуг);

2) передача на территории Российской Федерации товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций;

3) выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;

4) ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Льготы по обложению НДС установлены ст. 149 НК РФ. Не подлежат



налогообложению (освобождается от налогообложения) реализация (а также передача, выполнение, оказание для собственных нужд) на территории России: услуг по содержанию детей в дошкольных учреждениях, проведению занятий с несовершеннолетними детьми в кружках, секциях (включая спортивные) и студиях (пп. 4); продуктов питания, непосредственно произведённых студенческими и школьными столовыми, столовыми других учебных заведений, столовыми медицинских организаций, детских дошкольных учреждений и реализуемых ими в названных учреждениях, а также продуктов питания, непосредственно произведённых организациями общественного питания и реализуемых ими в указанных столовых или учреждениях. Положения этого подпункта используются в отношении студенческих и школьных столовых, столовых других учебных заведений, столовых медицинских организаций только при полном или частичном финансировании этих учреждений из бюджета или из средств фонда обязательного медицинского страхования (пп. 5).

Также не облагаются НДС услуги некоммерческих образовательных организаций по ведению 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. При этом реализация этими 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 совершенствования образовательного процесса.

Таким образом, реализация товаров (работ, услуг) собственного производства (включая произведённые учебными предприятиями и учебно-производственными мастерскими), а также приобретённых на стороне (независимо от направления дохода от этой реализации) от НДС не освобождается. 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 освобождённых от налогообложения и различные консультационные услуги.

Реализация продукции школ, занимающихся производством сельскохозяйственной продукции, не облагается НДС, если удельный вес доходов её продаж в общей сумме доходов составляет 70 процентов и более (пп. 20 п. 3 ст. 149 НК РФ).

Если школа делает ремонт своими силами, закупая материалы и выплачивая заработную плату работникам, на сумму произведённого ремонта нужно будет начислить НДС, затем вычесть «входной» НДС по материалам и уплатить полученную разницу в бюджет. Для сельских школ может возникнуть ещё более абсурдная ситуация. Вырастив на своей школьной ферме корову, школе придётся заплатить налог на добавленную стоимость в размере 20% от её себестоимости, отражённой в бухгалтерском учёте, даже если всё это мясо пойдёт на питание самих школьников. Многие директора не верят, что выбранные ими депутаты приняли такой закон. Возможно, что они и не понимали, за что голосуют и что подписывают, но налоговые органы уже выставляли такие требования школам-интернатам в Нижегородской области.

Однако для школ, имеющих небольшие объёмы внебюджетной деятельности, всё же существует возможность избежать уплаты налога на добавленную стоимость вообще. Школы имеют право на освобождение от исполнения обязаннос-



тей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога в соответствии со ст. 145 НК РФ при условии, что за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций без учёта налога и налога с продаж не должна превысить в совокупности один миллион рублей.

Школы, использующие право на освобождение от налога, должны представить соответствующее письменное уведомление и документы, которые подтверждают право на такое освобождение, в налоговый орган по месту своего учёта. Уведомление и документы представляются не позднее 20-го числа месяца, начиная с которого эти лица используют право на освобождение.

Форма уведомления установлена приказом МНС России № БГ-3-03/342 от 4 июля 2002 г. «О статье 145 части второй Налогового кодекса Российской Федерации». Такое уведомление может быть послано в налоговый орган и заказным письмом (не позднее 14-го числа месяца, начиная с которого налогоплательщик использует право на освобождение, так как днём предоставления уведомления и прилагаемых к нему документов в этом случае считается шестой день со дня направления заказного письма).

В налоговый орган необходимо представить выписку из бухгалтерского баланса (представляют организации); выписку из книги продаж; выписку из книги учёта доходов и расходов и хозяйственных операций (представляют индивидуальные предприниматели); копию журнала полученных и выставленных счетов-фактур.

Теперь о налоге на доходы физических лиц. Школы выступают как налоговые агенты в отношении своих работников. Налоговые агенты имеют те же права, что и налогоплательщики, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом. Ранее понятие налогового агента в законодательстве отсутствовало и существовало только в правоприменительной

практике. Следует иметь в виду, что если доход, подлежащий обложению у налогового агента, получен налогоплательщиком в натуральной форме и денежных выплат в данном налоговом периоде не производилось, налоговый агент не обязан удерживать налог с плательщика. Однако в этом случае необходимая информация представляется агентом в налоговый орган. При этом нельзя забывать, что, скажем, в командировку школьники направлены быть не могут, поэтому суммы возмещения расходов на проезд, проживание, суточные (командировочные расходы) будут считаться доходом учеников и облагаться подоходным налогом. Поэтому при направлении школьников на соревнования им необходимо возмещать затраты другими способами, например, выдавая материальную помощь.

Стоимость призов в денежной и натуральной форме, полученных на конкурсах и соревнованиях, которые проводились в соответствии с решениями Правительства РФ, законодательных органов государственной власти или представительных органов местного самоуправления, не облагается налогом в случае, если их стоимость не превышает 2000 руб. Тем самым Налоговым кодексом ограничен круг конкурсов и соревнований, в которых можно получить приз или подарок, со стоимости которого не будет взиматься налог на доходы физических лиц. Поэтому стоимость призов за участие в конкурсах и соревнованиях, не вошедших в указанный выше перечень, подпадает под налогообложение в полном размере.

Реформирование оплаты труда педагогических работников

Уже осуществлённые и планируемые изменения в организации и оплате труда в образовательных учреждениях не только не улучшают, но нередко значительно ухудшают положение труда педагогических работников. Как и прежде, образование и соответственно зарплата педагоги-



ческих работников рассматриваются исключительно как затратная часть социальной сферы, а не как перспективное направление инвестиций.

Трудовой кодекс РФ, а также ряд подзаконных актов, принятых в течение 2003 года, существенно изменили правовое поле регулирования трудовых отношений. При этом положительные для работников бюджетной сферы изменения законодательства не только не вступили в силу, но до сих пор неясно, когда же они будут введены.

Для педагогического работника заработная плата есть доход, который он получает в обмен на свой труд в школе. Он, естественно, заинтересован в увеличении этого дохода как за счёт роста цены своей рабочей силы на рынке труда, так и за счёт приложения больших трудовых усилий для получения большего заработка. Для бюджета заработная плата всегда есть расход, и чиновники теоретически должны стремиться к его минимизации в расчёте на единицу продукции, к более эффективному использованию бюджетных средств при более рациональной загруженности работника в течение рабочего времени, более эффективной организации труда и производства, повышения его технического уровня, а также более жёсткого нормирования труда.

Сегодня оплата труда в школе, как и во всей бюджетной сфере, осуществляется на основе Единой тарифной сетки (ЕТС). Она была введена постановлением Правительства РФ № 785 от 14 октября 1992 г. «О дифференциации в уровнях оплаты труда работников бюджетной сферы на основе ЕТС» в качестве общего для работников образования и всех остальных бюджетных отраслей механизма организации и периодического пересмотра заработной платы.

ЕТС включает в себя 18 разрядов и соответствующие каждому из них тарифные коэффициенты. При этом максимальный тарифный коэффициент — по 18-му разряду — был установлен в размере 10,07. В результате в декабре

1992 г. (когда была введена ЕТС) минимальный размер оплаты труда составлял 900 рублей, ставка 1-го разряда ЕТС — 1800 рублей, а ставка 18-го разряда — 18 126 рублей. Последнее повышение заработной платы педагогам (с 1 декабря 2001 г.) сопровождалось беспрецедентным снижением дифференциации тарифных коэффициентов. Сейчас месячная тарифная ставка (оклад) 1-го разряда составляет 600 рублей. При этом тарифные коэффициенты, утверждённые Постановлением Правительства РФ № 775 от 6.11.01 «О повышении тарифных ставок (окладов) единой тарифной сетки по оплате труда работников организаций бюджетной сферы», изменяются в диапазоне от 1 до 4,5.

В результате ставка 18-го разряда оплаты труда ЕТС (который имеют лишь ректоры вузов и немногие профессора, доктора наук) лишь в 4,5 раза выше ставки 1-го разряда, минимального размера оплаты труда, по которому оплачивается самый неквалифицированный труд. Труд всех работников школ оплачивается ещё ниже.

Статьёй 133 Трудового кодекса установлено, что при оплате труда на основе тарифной системы размер тарифной ставки (оклада) 1-го разряда единой тарифной сетки не может быть ниже минимального размера оплаты труда, который составляет 600 рублей, что совпадает с размером ставки 1-го разряда ЕТС.

Трудовой кодекс также предусматривает, что минимальный размер оплаты труда должен превышать размер прожиточного минимума. Однако это положение нужно вводить отдельным федеральным законом, которого нет даже в проекте. В результате не только размер ставки 1-го разряда почти в 4 раза ниже прожиточного минимума, но и почти все 18 разрядов ЕТС не превышают прожиточный минимум. При этом сроков доведения ставок ЕТС до прожиточного минимума не называется.

Естественно, что такая тарифная сетка абсолютно не выполняет стимулирующих функций. Более того, отсутствие ощу-



тимой дифференциации между разрядами делает оплату уравнивающей, не зависящей от сложности и квалификации труда.

Вместо того чтобы вернуть коэффициенты межразрядной дифференциации на прежний уровень с одновременным повышением размера ставки 1-го разряда, предлагается ликвидировать эту систему оплаты труда и ввести новую, отраслевую, свою для каждой отрасли в бюджетной сфере, которая якобы сможет полнее отразить отраслевые отличия. Отраслевые особенности организации педагогического труда и его оплаты предлагается отражать с помощью дифференциации ставок и окладов в зависимости от педагогического и научно-педагогического стажа и занимаемой должности. По каждому типу образовательных учреждений устанавливается пять стажевых групп. Говорится и о том, что, так же как и в настоящее время, ставки зарплаты повышаются и за почётные звания и квалификационную категорию.

Отраслевую систему оплаты труда, принимаемую на федеральном уровне, предполагается лишь рекомендовать для применения в субъектах Федерации и в органах местного самоуправления. Будут выполнены эти рекомендации или нет — зависит от финансовых возможностей регионов. В результате государственные гарантии оплаты труда педагогов фактически ликвидируются.

Как объективную количественную меру, выступающую в качестве базовой квалификации работника, предлагается использовать время общеобразовательной и профессиональной подготовки, необходимой для выполнения той или иной работы. Исходные размеры ставок заработной платы устанавливаются в соответствии с коэффициентами соотношений по уровню образования (количеству лет профессиональной подготовки). При этом за единицу принимается среднее (полное) общее образование, а размер минимальной оплаты труда устанавливается для работников, не имеющих основного общего образования, занятых

трудом, не требующим профессиональной подготовки. Коэффициент соотношения по уровню образования для магистра составляет 1,6, для дипломированного специалиста — 1,5 и т.д. вплоть до начального профессионального образования — 1,1.

Межразрядная дифференциация ЕТС для высококвалифицированных работников составляет примерно 100 рублей. Учитывая уровень цен и размер прожиточного минимума (более 2000 рублей по России), такую дифференциацию следует признать неудовлетворительной. Повышение оплаты труда, произведённое с 1 декабря 2001 г., больше всего ударило по интересам высококвалифицированных научно-педагогических кадров вузов России. Рост тарифных ставок оплаты труда профессорско-преподавательского состава оказался в пределах 75%. При этом относительное уменьшение ставок вследствие снижения коэффициентов составило 50% и более, т.е. в 2 и более раза.

Повышение заработной платы с 1 октября 2003 г. произошло лишь в качестве роста ставки 1-го разряда ЕТС с 450 до 600 рублей, вследствие чего тарифные ставки возросли на 33%. Тарифные же коэффициенты не были изменены. В результате выше прожиточного минимума трудоспособного населения оказались лишь три верхние ставки ЕТС. Потери высококвалифицированных работников системы образования в денежном выражении составляют 2–3 тысячи рублей в месяц.

Можно констатировать, что система оплаты труда в бюджетных образовательных учреждениях препятствует развитию системы образования и повышению эффективности труда её работников из-за систематического невыполнения норм действующего законодательства и доведения системы ЕТС до абсурда вследствие установления заниженных межразрядных коэффициентов.

г. Нижний Новгород