

Федеральное государственное автономное
образовательное учреждение
высшего образования
«СИБИРСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»
Юридический институт
Кафедра коммерческого, предпринимательского и финансового права

УТВЕРЖДАЮ
И.о. заведующий кафедрой
д.ю.н., профессор
_____ И.В. Шишко
подпись инициалы, фамилия
« ____ » _____ 2018 г.

МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ

«Особенности налогообложения и финансирования образовательных и
научных организаций Российской Федерации»

40.04.01 «Юриспруденция»

40.04.01.03 «Корпоративный юрист»

Научный руководитель _____ профессор кафедры КПиФП, д.ю.н. А.В. Демин
подпись, дата должность, ученая степень инициалы, фамилия

Выпускник _____ ЮЮ16-03М,161626349 Е.С. Гущина
подпись, дата номер группы, зачетной книжки инициалы, фамилия

Рецензент _____ директор ООО «ДраккарА» И. Ю. Артемьев
подпись, дата должность, ученая степень инициалы, фамилия

Красноярск 2018

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
Глава 1. Теоретические аспекты регулирования налогообложения и финансирования образовательных и научных организаций.....	8
1.1 Образовательные и научные организации как субъект финансового права.....	8
1.2 Правовое регулирование финансирования и налогообложения образовательных и научных организаций.....	35
1.3 Анализ регулирования налогообложения и финансирования образовательных и научных организаций в зарубежных странах.....	48
Глава 2. Методологические положения налогообложения и финансирования образовательных и научных организаций в Российской Федерации.....	61
2.1 Особенности финансирования образовательных и научных организаций.....	61
2.2. Особенности налогообложения сферы образования и науки: обзор правоприменительной практики.....	79
2.3. Финансовый контроль за расходованием денежных средств организациями образования и науки: обзор правоприменительной практики.....	91
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	107
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ.....	110
ПРИЛОЖЕНИЯ А - Г.....	129

ВВЕДЕНИЕ

Отрасль образования и науки играет важнейшую роль в жизни общества, так как развитие государства напрямую связано с уровнем и качеством предоставляемых образовательных услуг. В России сфера образования представляет собой систему, которая не может функционировать без непосредственного взаимодействия с другими сферами деятельности и государственными институтами. В соответствии со Стратегией долгосрочного развития¹ сформулирована главная цель государства в сфере образования – это повышение доступности качественного образования, соответствующего требованиям инновационного развития экономики, современным потребностям общества и каждого гражданина.

Данная цель задает вектор на сохранение и развитие человеческого капитала страны, как одного из ключевых факторов развития экономики. В связи с этим, одну из приоритетных задач развития образования можно определить как совершенствование управлением стратегического развития системы российского образования и науки, направленное на развитие инновационной экономики и устойчивого развития. Это обуславливает повышение роли принятия управленческих решений в части управления ресурсами системы образования и науки (финансовыми, трудовыми, имущественным комплексом и т.п.).

С другой стороны, деятельность по совершенствованию системы управления образованием и наукой должна быть направлена на устранение дисбаланса системы образования и науки и потребностей экономики и рынка. В том числе, и воспитание конкурентоспособного специалиста как на внутреннем, так и на внешнем рынке, отвечающего последним требованиям и запросам экономики в кризисных условиях.

¹ Концепция долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года (утверждена распоряжением Правительства РФ № 1662-р) [Электронный ресурс]. – 2008. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>.

Решение этой проблемы лежит в плоскости эффективного управления системой образования и науки в части финансирования этой сферы как базового элемента развития государства, что отмечали многие ученые-философы древности и современники.

Несомненно, что переход Российской Федерации к экономике, базирующейся на рыночных отношениях, и развитие процессов демократизации в российском обществе повлиял на развитие системы образования. Преобразования, произошедшие в начале девяностых годов двадцатого столетия в нашем государстве, вызвали активное и прогрессивное развитие науки финансового права.

Поэтому возрастает важность исследования вопросов финансового обеспечения деятельности организаций образования и науки в России как учреждений, выполняющих важную социально-значимую роль.

Финансирование – это процесс обеспечения денежными средствами расходов на текущее содержание и капитальных вложений из собственных и привлеченных источников. В этой связи, организации образования и науки выступают как субъекты финансового права.

Категории отрасли финансового права, предмет финансово-правового регулирования, финансовые правоотношения, их специфика, права и обязанности субъектов финансового права являются одними из важных предметов научных исследований, что свидетельствует о теоретической и практической значимости данной сферы юриспруденции.

В этой связи в магистерской диссертации исследуются теоретико-правовые основы финансового права, рассмотрены полномочия публичных и частных субъектов финансового права с позиций их соответствия требованиям действующего законодательства и реальной экономической ситуации, а также выявлены недостатки в нормативном и правовом регулировании и сформулированы предложения и рекомендации, направленные на совершенствование отдельных аспектов финансового обеспечения учреждений образования и науки.

Основными проблемными моментами в сфере финансирования и налогообложения образовательных и научных организаций является уравнительный подход ко всем отраслям народного хозяйства в области налогообложения, что особенно явно проявляется с учетом недофинансирования системы образования и науки. Более того, недостаточное нормативно-правовое регулирование в области разработки специальных инструментов налогового стимулирования для привлечения частного сектора в финансировании образовательных и научных организаций негативно отражается на деятельности таких организаций.

В связи с этим, рассмотрение особенностей бюджетного финансирования и налогообложения образовательных и научных организаций является актуальной темой исследования в контексте формирования конкурентоспособной сферы образования и науки. Данные положения определили объект, предмет и цель магистерского исследования.

Объект исследования – финансовые отношения, возникающие в сфере финансирования образовательных и научных организаций.

Предмет исследования – нормы финансового, налогового права, Концепция COSO, правоприменительная практика, опыт зарубежных стран в части финансирования и налогообложения образовательных и научных организаций.

Цель и задачи магистерской диссертации. Цель магистерского исследования состоит в формулировании основных проблем, которые могут возникать на практике при применении норм законодательства, регулирующих вопросы финансового обеспечения образовательных и научных организаций.

Для достижения поставленной цели определены следующие задачи:

- 1) исследовать образовательные и научные организации как субъект финансового права;
- 2) изучить сущность и аспекты финансово-правового регулирования статуса образовательных и научных организаций;

3) проанализировать правовые нормы по регулированию налогообложения и финансирования образовательных и научных организаций в зарубежных странах;

4) выявить особенности финансового обеспечения деятельности организаций в сфере образования и науки;

5) провести анализ особенностей налогообложения организаций в сфере образования и науки;

6) сформулировать проблемы финансирования и налогообложения образовательных организаций;

7) предложить меры по совершенствованию финансового контроля за использованием денежных средств организациями образования и науки.

Структура работы. Структура обусловлена предметом, целью и задачами исследования. Работа состоит из введения, двух глав, заключения, и списка использованных источников.

Во введении обосновывается актуальность исследования, формулируются цель, задачи, объект и предмет, эмпирическая, теоретическая и методологическая основы исследования, раскрывается структура работы.

В первой главе рассматриваются образовательные организации как субъекты финансового права. Раскрываются особенности финансирования деятельности организаций образования и науки в зарубежных странах.

Во второй главе раскрываются особенности финансирования образовательных и научных организаций, изучаются материалы правоприменительной практики.

В заключении подводятся итоги исследования, формируются окончательные выводы по рассматриваемой теме.

Теоретической основой исследования стали научные труды в области права таких ученых, как О.В. Болтиновой, Д.В. Винницкого, Е.Ю. Грачевой, Н.И. Химичевой и других.

Методологическая основа исследования.

Эмпирической базой исследования послужили государственные нормативные правовые акты, правоприменительная практика, относящаяся к предмету исследования, а также международный опыт.

Методологическую основу исследования составил диалектический метод научного познания, предполагающий исследование всех явлений и процессов в их взаимосвязи, взаимообусловленности и развитии, в рамках этого метода будут применяться такие приемы как анализ, синтез, индукция, дедукция, восхождение от абстрактного к конкретному, сравнение, аналогия, абстрагирование и др. Кроме того, использованы формально-логический, структурно-функциональный, статистический, социологический, сравнительно-правовой, формально-юридический, историко-правовой и другие методы и подходы.

Практическая значимость исследования обуславливается направленностью исследования на систематизацию проблем, связанных с вопросами определения эффективных подходов к использованию финансового обеспечения образовательных и научных организаций в рамках правового поля. В работе проведен анализ правоприменительной практики по делам, связанным с налогообложением доходов и имущества образовательных организаций, с реализацией результатов финансового контроля в образовательных организациях. Исследование проблем финансирования и налогообложения образовательных и научных организаций может служить для совершенствования правоприменительной практики, а также для усовершенствования механизма финансового обеспечения деятельности бюджетных, казенных и автономных учреждений в сфере образования и науки.

Глава 1. Теоретические аспекты регулирования налогообложения и финансирования образовательных и научных организаций

1.1 Образовательные и научные организации как субъект финансового права

В соответствии со статьей 7 Конституции РФ¹ Российская Федерация провозглашается социальным государством. Под социальным государством понимают государство, политика которого направлена на создание условий, обеспечивающих рост человеческого капитала. Образовательные организации относятся к государственным и муниципальным учреждениям, чья деятельность направлена на обеспечение реализации социальных функций государства².

В период с 2010 по 2012 годы внесены изменения в законодательство РФ в части определения правового статуса государственных (муниципальных) учреждений: расширена их типология: автономные, бюджетные и казенные учреждения. Эти нововведения сопряжены с проведением реформы системы финансирования государственных и муниципальных услуг, в том числе в сфере образования³.

Правовой статус бюджетных организаций изменен в связи с переходом на финансирование через предоставление субсидий на выполнение государственного (муниципального) задания для оказания государственных (муниципальных) услуг (выполнения работ), в связи с этим бюджетным организациям предоставлена самостоятельность в распоряжении материальными и денежными ресурсами.

¹ Конституция РФ. – Режим доступа: <http://www.constitution.ru/>.

² Об утверждении Федеральной программы развития образования [Электронный ресурс] : федер. закон от 10.04.2000 № 51-ФЗ в действующей ред. // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». - Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_26881/.

³ Карандаев Игорь Юрьевич. Финансово-правовое регулирование деятельности бюджетных учреждений в Российской Федерации: диссертация ... кандидата юридических наук: 12.00.04 / Карандаев Игорь Юрьевич; [Место защиты: Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)].- Москва, 2014.- С. 215.

На долгосрочную перспективу до 2020 года развитие механизмов финансово-правового регулирования деятельности бюджетных учреждений, в рамках дальнейшего повышения эффективности, ответственности и прозрачности управления общественными финансами позволяет решить задачу повышения уровня и качества жизни населения и устойчивого роста экономики.

В этой связи решение актуальных проблем совершенствования финансово-правового статуса бюджетных учреждений Российской Федерации, механизмов финансово-правового регулирования их деятельности в настоящее время и на перспективу становится одним из важнейших условий социально-экономического развития Российской Федерации.

Рассмотрим образовательную организацию в рамках отрасли финансового права и выясним ее специфику. Для определения субъекта финансового права нужно отметить, что его деятельность будет регулироваться финансовым законодательством Российской Федерации и для финансово-правовых отношений складывается императивный характер (отношения регулируются финансово-правовым методом), государство в целом регулирует свою политику в данной сфере и обеспечивает финансовую стабильность и платежеспособность государства в целом⁴.

Основываясь на принципах общей теории государства и права можно дать определение понятию «субъект финансового права»: это участник финансовых отношений, который наделен субъективными юридическими правами и обязанностями. Для реализации прав и обязанностей субъект финансового права должен обладать такими качественными характеристиками как: персонификация, обособленность, способность вырабатывать и реализовывать персонифицированную волю.

⁴ Толстопятенко, Г.П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование. - М.: НОРМА, 2001. - С. 293.

Публичные образования, юридические и физические лица участвуют в финансовых правоотношениях в силу обладания законодательно закрепленными за ними правами и обязанностями в соответствующей сфере, т.е. являются субъектами финансового права⁵. Так, например, в качестве субъектов финансового права выступают органы государственной власти при реализации полномочий по сбору налогов в бюджетную систему, страховых взносов во внебюджетные фонды, а также при осуществлении финансирования деятельности государственных организаций за счет средств соответствующего бюджета.

Таким образом, при рассмотрении финансовых правоотношений неизбежно возникает необходимость раскрытия понятия «финансовая правосубъектность», под которой понимают специфику отраслевой правосубъектности, определенную предметом и методом регулирования.

На основании вышеизложенного можно сделать вывод, что под субъектом финансового права понимают лицо, которое может стать участником финансовых отношений и, имеющее права и обязанности в рамках финансовых отношений по поводу распределения (перераспределения), аккумуляирования, и использования фондов денежных средств (В.С. Афанасьев, Д.Н. Бахрах, Н.А. Малкова, Н.И. Матузов, А.А. Фомин).

При этом отсутствует единство в подходах к классификации субъектов финансового права. Отечественные ученые О.Н. Горбунова, М.В. Карасева⁶, А.И. Худяков⁷, В.Д. Винницкий⁸ посвятили свои работы исследованию классификации субъектов финансового права.

⁵ Перепелица, М.А. Понятие и особенности субъектов финансового права // Финансовое право. - 2004. - № 6. - С. 20.

⁶ Карасева, М.В. Финансовое правоотношение. - М., НОРМА, 2011. - С. 95-139.

⁷ Худяков, А.И. Финансовое право Республики Казахстан. Общая часть. - Алматы: «Баспа», 2011. - С. 128-132.

⁸ Винницкий, Д.В. Субъекты налогового права. - М.: НОРМА, 2000. - С. 54.

Д.В. Винницкий выделил в налоговом праве виды субъектов: государственные (муниципальные) органы, организации, физические лица, общественно-территориальные образования⁹.

Отсутствие классификации связано с отсутствием критериев отнесения субъектов к участникам финансовых отношений: бюджетное, налоговое, банковское законодательство закрепляет состав субъектов финансового права, но не все субъекты финансового права отражены в законодательстве. Такая позиция находит подтверждение в работе Галяутдинова А.С.¹⁰.

М.В. Карасева представляет следующие виды субъектов финансового права:

- публично-правовые образования¹¹;
- коллективные субъекты;
- индивидуальные субъекты.

Участники коллективного субъекта финансового права представлены:

- 1) органами государственной власти (представительными и исполнительными органами федерального уровня и регионального уровня);
- 2) органами местного самоуправления;
- 3) судебными органами;
- 4) предприятиями и учреждениями различных форм собственности.

В статье 48 Гражданского Кодекса Российской Федерации¹² юридическое лицо рассматривается в качестве социально-значимого феномена, включая такие его разновидности как предприятия, учреждения и организации.

Участниками индивидуального субъекта финансового права являются субъекты финансовой системы и физические лица, вступающие в

⁹ Винницкий, Д.В. Субъекты налогового права. - М.: НОРМА, 2000. - С. 26.

¹⁰ Галяутдинова, А.С. Коллективные субъекты финансового права. Дис. ... канд. юрид. наук. - 2013. - С. 234.

¹¹ Карасева, М.В. Финансовое правоотношение. - М., НОРМА, 2011. - С. 132-139.

¹² Гражданский Кодекс Российской Федерации № 51-ФЗ от 30.11.1994. - С. 48. [Электронный ресурс]. - Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_5142/.

финансовые отношения, без учета возрастного критерия его дееспособности¹³.

В работе «Субъекты налогового права»¹⁴ Д.В. Винницкий, под организацией рассматривает «явление социальное, состояние и свойство субъекта и объекта, процесс или совокупность реализуемых мероприятий для решения поставленных задач, ориентация работ по управлению производством, а также состав органов управления». Отсюда он проводит исследование понятия субъект и заключает, к субъектам налогового права относить организации, физических лиц, органы государственной власти и общественный образования.

Из классификаций, предложенных Д.В. Винницким, А.И. Худяковым, М.В. Карасевой субъекты финансового права участвуют в процессе финансирования организаций образования и науки: Российская Федерация и ее субъекты, муниципальные образования, поскольку финансирование образовательной и научной сферы осуществляется в том числе за счет средств бюджетной системы¹⁵. К субъектам, участвующим в осуществлении образовательной функции, можно причислить коммерческие и некоммерческие организации. Физическое лицо выступает субъектом, реализующим как право на образование, так и финансирующее это право.

Таким образом, учреждения образования и науки как субъекты финансового права выступают через виды субъектов финансового права: публично-правовые образования, коллективные и индивидуальные субъекты (рисунок 1.1).

Согласно ст. 21 Федерального закона от 29.12.2012 № 273-ФЗ «Об образовании в Российской Федерации» (далее – Закон об образовании)¹⁶ образовательную деятельность, то есть деятельность по реализации

¹³ Усенко, О.И. Внутренний финансовый контроль в бюджетном секторе: алгоритм и способы организации // Вестник АКСОР. - 2015. - № 2 (34). - С. 113-119.

¹⁴ Винницкий, Д.В. Субъекты налогового права. - М.: НОРМА, 2000. - С. 59.

¹⁵ Запольский, С. В. Финансовое право: учебник. - М.: Волтерс Клувер, 2011. – С. 792.

¹⁶ Федеральный закон от 29.12.2012 № 273-ФЗ (ред. от 07.03.2018) «Об образовании в Российской Федерации»: Режим доступа: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=292679&fld=134&dst=1000000001,0&rnd=0.41294010729477315#019821664705394015>.

образовательных программ, в РФ вправе осуществлять в том числе и образовательные организации как некоммерческие организации, осуществляющие деятельность по предоставлению услуг в сфере образования на основании разрешительного документа государственного образца (лицензии) как основной вид деятельности в соответствии с целями создания.

Согласно ст. 28 Закона¹⁶ все образовательные организации обладают автономией, под которой понимается их самостоятельность в осуществлении образовательной, научной, финансово-экономической, административной деятельности, разработке и принятии локальных актов в соответствии с законодательством РФ и уставом.



Рисунок 1.1 - Виды субъектов финансового права в системе образования и науки

Условно говоря, это законодательно регламентированная компетенция образовательной организации в той или иной области правоотношения в процессе осуществления основной деятельности, предусмотренной ее уставом, основные положения которого должны содержать информацию о типе организации, ее учредителях, видах реализуемых образовательных программ с указанием уровня образования и направленности, а также о структуре и компетенции органов управления организацией, порядке их формирования и сроках полномочий¹⁷.

Все образовательные организации в РФ подразделяются на типы в зависимости от вида реализуемых ими основных и дополнительных программ (ст. 23 Закона)¹⁶.

Первый тип – дошкольные образовательные организации – в качестве основного вида деятельности осуществляют подготовку по программам дошкольного образования и осуществляют присмотр и уход за детьми, а дополнительно вправе предлагать воспитанникам и их законным представителям освоение общеразвивающих программ.

В России существуют следующие виды дошкольных учреждений¹⁸ для детей:

1) ясли-сад принимает детей по достижении ими двухмесячного возраста, поэтому для них устанавливается особый распорядок дня и проводятся обязательные развивающие занятия с целью обучения элементарным навыкам жизни: самостоятельно ходить, есть, пить, одеваться и т. д.;

2) самым распространенным и популярным видом является детский сад, где дети находятся с утра до вечера, питаются, спят, играют, занимаются, учатся. В большинстве случаев это общеразвивающие дошкольные организации с приоритетным осуществлением одного или

¹⁷ Бородина М. И. Трудовые и организационные основы научно-педагогической деятельности//Право и образование. – 2015. - № 4. – С. 4-15.

¹⁸ Федеральный закон от 29.12.2012 № 273-ФЗ (ред. от 07.03.2018) «Об образовании в Российской Федерации»: Режим доступа: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=292679&fld=134&dst=1000000001,0&rnd=0.41294010729477315#019821664705394015>.

нескольких направлений развития воспитанников (интеллектуального, художественно-эстетического, физического и др.);

3) в детский сад компенсирующего вида с приоритетным осуществлением квалифицированной коррекции принимаются дети с различными патологиями: задержкой психического развития, туберкулезной интоксикацией, нарушением опорно-двигательного аппарата, слуха, речи, зрения, интеллекта, часто болеющих детей и т. д. Здесь создаются особые условия содержания и работают специально обученные педагоги и медики, а также проводятся соответствующие консультации для родителей;

4) детский сад комбинированного вида включает в себя несколько групп или направлений развития: общеразвивающие, компенсирующие, оздоровительные;

5) деятельность центра развития ребенка направлена на раскрытие талантов и способностей ребенка, поэтому здесь применяется комплексный подход к организации работы с детьми и нередко используются нетрадиционные программы обучения. Такие центры имеют в своем распоряжении игровые и физкультурно-оздоровительные комплексы, изостудии, компьютерные классы, детские театры, бассейны.

Второй тип – общеобразовательные организации – в качестве основного вида деятельности реализуют программы по следующим ступеням общего образования: начальное, основное и среднее, а дополнительно вправе предлагать обучающимся и их законным представителям освоение дошкольных и дополнительных общеобразовательных программ, а также программ профессионального обучения.

К общеобразовательным организациям¹⁹ относятся:

1) начальная общеобразовательная школа – это первая ступень общего образования, срок освоения которой составляет четыре года. На данном этапе детям дается минимальный набор знаний и умений, необходимых для жизни

¹⁹ Федеральный закон от 29.12.2012 № 273-ФЗ «Об образовании в Российской Федерации»: Режим доступа: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=292679&fld=134&dst=1000000001,0&rnd=0.41294010729477315#019821664705394015>.

и работы: чтение, письмо, элементарная математика, начальное трудовое обучение; проводятся общеразвивающие занятия: музыка, физкультура, искусство; со второго класса вводится изучение иностранного языка. За каждым классом закрепляется один учитель, который несет ответственность за класс и ведет большинство предметов;

2) в основной общеобразовательной школе обучение проходит в течение пяти лет следующим образом: по каждому из предметов есть свой учитель, за которым закреплен кабинет; у каждого класса есть классный руководитель, который отвечает за своих учеников и решает организационные вопросы. На этом этапе обучающиеся получают базовые знания по главным направлениям наук, таких как алгебра, геометрия, физика, биология, русский язык и литература, история, география, иностранный язык, музыка, трудовое обучение, физкультура и др.;

3) срок обучения в средней общеобразовательной школе составляет два года; это завершающий среднее общее образование цикл обучения, цель которого – подготовить старшеклассников к поступлению в вуз. В учебный курс средней школы входит дальнейшее изучение части старых предметов и освоение новых дисциплин в зависимости от выбора обучающимся соответствующего профиля.

Необходимо отметить, что многие современные российские школы имеют собственную специфическую направленность при осуществлении образовательной деятельности, что влияет на их организационно-правовую форму и содержание образования²⁰. В качестве примера можно привести гимназии, лицеи и центры образования.

Гимназия - это учебное заведение с гуманитарной направленностью, которое имеет более высокий статус, чем обычная школа, так как в дополнение к базовым знаниям ребенку предоставляется возможность многостороннего и универсального развития, благодаря чему он может

²⁰ Виноградов В. В. Нормативно-правовое регулирование права на бесплатное образование в Российской Федерации: сборник научных трудов по материалам международной научно-практической конференции «Перспективные инновации в науке, образовании, производстве и транспорте 2010». 21-30 июня 2010 года. Том 13. Юридические и политические науки. – Одесса: Черноморье, 2010. - С. 7-14.

полностью раскрыть свой личностный потенциал.

Лицей представляет собой учебное заведение с углубленным изучением общеобразовательных предметов, в котором в 10-11 классах организуется вузовская система обучения, включающая лекции, семинары, лабораторные работы, зачеты, экзамены и чтение спецкурсов. В лицеях, прикрепленных к определенным вузам, занятия ведут преподаватели данного вуза.

Центр образования как общеобразовательное учреждение использует инновационные образовательные технологии личностно-ориентированного обучения, которые позволяют в ходе учебного процесса учитывать индивидуальные особенности каждого ученика, способствуют всестороннему развитию ребенка, воспитывают в нем готовность самостоятельно мыслить и принимать верные решения. В частности, обучающийся вправе свободно высказывать и отстаивать свою точку зрения, выбирать удобную для него форму работы (в паре, группе или индивидуально) и способ усвоения учебного материала (словесный, схематический и др.).

Помимо этого, свои особенности имеют школы с этнокультурным содержанием образования, программы которых учитывают языковые и национальные традиции народов России; религиозные (конфессиональные) школы, где наряду с преподаванием общеобразовательных предметов значительное внимание уделяется изучению религии; вечерние (сменные) школы для работающих обучающихся; вечерние (сменные) школы при исправительно-трудовых учреждениях и воспитательно-трудовых колониях для отбывающих наказание в виде лишения свободы; также существуют общеобразовательные, специальные и коррекционные школы-интернаты с круглосуточным пребыванием в них обучающихся и воспитанников, суворовские и нахимовские военные училища и т. д.

Некоторые общеобразовательные организации открывают отделения экстернатов, семейного и надомного обучения.

Таким образом, общеобразовательная школа – это учебное заведение начального, основного и среднего общего образования, которое призвано создавать условия для обучения любой категории учащихся²¹.

Третий тип – профессиональные образовательные организации²² – в качестве основного вида деятельности реализуют программы среднего профессионального образования, а дополнительно вправе предлагать обучающимся и их законным представителям освоение программ профессионального обучения, основных и дополнительных общеобразовательных программ, программ дополнительного профессионального обучения.

Уровень профессионального образования направлен на подготовку специалистов-практиков и работников среднего звена для всех отраслей экономики. В настоящее время такое образование можно получить на базе основного общего или среднего общего образования в техникумах (училищах), колледжах или в вузах, если вуз реализует программы среднего профессионального образования, в очной, очно-заочной, заочной или дистанционной форме обучения, а также в форме экстерната.

До принятия специального законодательства, регулирующего статус и компетенцию профессиональных образовательных организаций, действует положение, согласно которому в России существует два вида программ среднего профессионального образования: программа базового уровня и программа повышенного уровня²³.

Программа базового уровня предполагает обучение необходимым минимальным знаниям по конкретной специальности согласно установленным стандартам; в зависимости от профиля подготовки срок

²¹ Федеральный закон от 29.12.2012 № 273-ФЗ «Об образовании в Российской Федерации»: Режим доступа: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=292679&fld=134&dst=1000000001,0&rnd=0.41294010729477315#019821664705394015>.

²² Федеральный закон от 29.12.2012 № 273-ФЗ «Об образовании в Российской Федерации»: Режим доступа: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=292679&fld=134&dst=1000000001,0&rnd=0.41294010729477315#019821664705394015>.

²³ Образовательное право: учебник для студенческих учреждений высшего образования/А. Н. Кузибецкий, В. Ю. Розка, С. В. Широ и др.; под ред. А. Н. Кузибецкого. – М.: Издательский центр «Академия», 2015. – С. 256.

освоения данной программы по очной форме обучения на базе среднего общего образования составляет два-три года, на базе основного общего образования – на один год больше, по вечерней или заочной форме – три-четыре года. Выпускнику, получившему среднее профессиональное образование базового уровня, присваивается квалификация «техник».

Программа повышенного уровня дает углубленные, расширенные знания по конкретной специальности, поэтому выпускнику присваивается более высокая квалификация «старший техник» или к базовой квалификации добавляется фраза «с углубленной подготовкой».

При приеме на обучение по специальностям, требующим наличия определенных физических или психологических качеств, творческих способностей, организуются дополнительные вступительные испытания творческой или профессиональной направленности, за исключением предметов ЕГЭ.

Четвертый тип – образовательные организации высшего образования²⁴ – в качестве основного вида деятельности реализуют программы высшего образования и осуществляют научную деятельность, а дополнительно вправе предлагать обучающимся освоение основных и дополнительных общеобразовательных программ, программ среднего профессионального образования, программ профессионального обучения и дополнительных профессиональных программ.

Обратим внимание, что Закон об образовании не определяет конкретные виды высших учебных заведений, но и не отменяет тех, которые существовали ранее¹⁸. Поэтому на данный момент времени в России к основным видам образовательных организаций высшего образования относятся университет, академия и институт.

Университет²⁵ – это высшее учебное заведение, реализующее образовательные программы высшего образования всех уровне по широкому

²⁴ Федеральный закон от 29.12.2012 № 273-ФЗ «Об образовании в Российской Федерации»: Режим доступа: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=292679&fld=134&dst=1000000001,0&rnd=0,41294010729477315#01982166470539401>.

²⁵ Там же.

спектру направлений подготовки (специальностей), программы подготовки, переподготовки и (или) повышения квалификации работников высшей квалификации, научных и научно-педагогических работников. Университет должен выполнять фундаментальные и прикладные научные исследования по широкому спектру наук и являться ведущим научным и методическим центром в областях своей деятельности.

В соответствии со ст. 24 Закона об образовании²⁶ в отношении образовательных организаций высшего образования могут устанавливаться следующие категории:

1) федеральный университет (далее – ФУ). Это образовательная организация высшего образования, созданная в форме автономного учреждения на территории федерального округа; это центр науки и образования, который осуществляет подготовку кадров для социально-экономического развития регионов РФ. ФУ функционируют и развиваются на основании положений, предусматривающих условия осуществления и критерии оценки эффективности их образовательной деятельности, интеграцию образовательной и научно-исследовательской деятельности, модернизацию и совершенствование материально-технической базы и социально-культурной инфраструктуры, интеграцию в мировое образовательное пространство. Статус ФУ имеют Балтийский федеральный университет имени И. Канта, Дальневосточный федеральный университет, Казанский (Приволжский) федеральный университет, Северный (Арктический) федеральный университет имени М. В. Ломоносова, Северо-Восточный федеральный университет имени М. К. Аммосова, Северо-Кавказский федеральный университет, Сибирский федеральный университет, Южный федеральный университет и Уральский федеральный университет

²⁶ Федеральный закон от 29.12.2012 № 273-ФЗ «Об образовании в Российской Федерации»: Режим доступа: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=292679&fld=134&dst=1000000001,0&rnd=0.41294010729477315#019821664705394015>.

имени первого Президента России Б. Н. Ельцина²⁷. Особенности финансового обеспечения федеральных университетов приведены в Приложении А;

2) национальный исследовательский университет (далее – НИУ). Это высшее учебное заведение, одинаково эффективно осуществляющее образовательную и научную деятельность на основе принципов интеграции науки и образования. Звание НИУ присуждается на десятилетний срок по результатам конкурсного отбора программ развития вузов, направленных на кадровое обеспечение приоритетных направлений развития науки, технологий, техники, отраслей экономики, социальной сферы, на развитие и внедрение в производство высоких технологий. Примечательно, что в случае неэффективной оценки реализации программ развития вуз может быть лишен звания НИУ Правительством РФ. В настоящее время статус НИУ имеют 29 российских вузов, в том числе МИФИ, Высшая школа экономики, МГТУ имени Н. Э. Баумана, Российский государственный медицинский университет и др.;

3) особый правовой статус как уникальные научно-образовательные комплексы и старейшие вузы страны, имеющие огромное значение для развития российского общества, имеют два университета: Московский государственный университет им. М. В. Ломоносова (далее – МГУ) и Санкт-Петербургский государственный университет (далее – СПбГУ). Согласно п. 1 ст. 24 Закона об образовании²⁸ - это ведущие классические университеты РФ, правовое положение которых определяется специальным федеральным законом. Так, МГУ и СПбГУ получили право устанавливать собственные образовательные стандарты, выдавать своим выпускникам дипломы собственного образца с гербовой печатью РФ, ректоров данных вузов назначает Президент РФ сроком на пять лет с возможностью его продления

²⁷ Перечень вузов России, реестры образовательных учреждений, каталоги культурных ценностей [Электронный ресурс] : перечень подготовлен специалистами СПС КонсультантПлюс. – Режим доступа: https://www.consultant.ru/law/online_service/52/.

²⁸ Федеральный закон от 29.12.2012 № 273-ФЗ «Об образовании в Российской Федерации»: Режим доступа: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=292679&fld=134&dst=1000000001,0&rnd=0.41294010729477315#019821664705394015>.

дважды, уставы утверждаются Правительством РФ.

Академия – это высшее учебное заведение, которое реализует образовательные программы высшего образования всех ступеней, осуществляет подготовку, переподготовку и (или) повышение квалификации работников высшей квалификации для определенной области научной и научно-педагогической деятельности. Академия должна выполнять фундаментальные и прикладные научные исследования преимущественно в одной из областей науки или культуры и являться ведущим научным и методическим центром в области своей деятельности.

Институт – это высшее учебное заведение, которое реализует образовательные программы бакалавриата, специалитета, магистратуры (программы аспирантуры не являются обязательными для реализации). Институты осуществляют подготовку, переподготовку и (или) повышение квалификации работников в определенной области профессиональной деятельности, а также проводят фундаментальные и (или) прикладные научные исследования.

Все высшие учебные заведения реализуют образовательные программы по определенным направлениям подготовки и специальностям, перечень которых с указанием квалификации утверждается Министерством образования и науки РФ.

Квалификация же указывает на тот уровень знаний, умений, навыков и компетенции, который характеризует подготовленность выпускника к выполнению определенного вида профессиональной деятельности.

В итоге, деятельность образовательных организаций высшего образования обеспечивает подготовку высококвалифицированных кадров по всем основным направлениям общественно полезной деятельности в соответствии с потребностями общества и государства, а также удовлетворение потребностей личности в интеллектуальном, культурном и нравственном развитии, углублении и расширении образования, научно-педагогической квалификации.

Пятый тип²⁹ – организации дополнительного образования – в качестве основного вида деятельности реализуют дополнительные общеобразовательные программы, а также могут предлагать обучающимся и их законным представителям освоение программ дошкольного образования и профессионального обучения.

В настоящее время в инфраструктуру системы дополнительного образования несовершеннолетних входят более шестнадцати тысяч учреждений, в которых обучается около десяти миллионов российских детей в возрасте от шести до восемнадцати лет³⁰.

Также к организациям дополнительного образования относятся общеобразовательные организации; профессиональные образовательные организации; вузы; организации дополнительного профессионального образования; организации для детей-сирот и детей, оставшихся без попечения родителей; организации, осуществляющие лечение, оздоровление и (или) отдых; организации социального обслуживания и иные юридические лица.

Шестой тип³¹ – организации дополнительного профессионального образования – в качестве основного вида деятельности реализуют дополнительные профессиональные программы, а также могут осуществлять подготовку научно-педагогических кадров, обучать по программам ординатуры, по дополнительным общеобразовательным программам и по программам профессионального обучения. В том числе к ним относятся профессиональные образовательные организации и образовательные организации высшего образования.

Порядок организации и осуществления образовательной деятельности по дополнительным профессиональным программам утвержден Приказом

²⁹ Федеральный закон от 29.12.2012 № 273-ФЗ «Об образовании в Российской Федерации»: Режим доступа: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=292679&fld=134&dst=1000000001,0&rnd=0.41294010729477315#019821664705394015>.

³⁰ Егоршин А.П., Гуськова И.В. ВЫСШЕЕ ОБРАЗОВАНИЕ РОССИИ: СОСТОЯНИЕ, ПРОБЛЕМЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ. - Бизнес. Образование. Право. 2016. № 2 (35). С. 24-28.

³¹ Там же.

Министерства образования и науки РФ от 01.07.2013 №499³².

Отметим интересующие нас положения данного документа:

1) пункт 4 устанавливает, что организации реализуют дополнительные профессиональные программы на основе договора об образовании, заключаемого со слушателем (физическое или юридическое лицо), который обязуется оплатить его обучение;

2) структура дополнительной профессиональной программы включает цель, планируемые результаты обучения, учебный план, рабочие программы учебных предметов, курсов, дисциплин, календарный учебный график, организационно-педагогические условия и формы аттестации с использованием системы зачетных единиц (п. 9)³³;

3) согласно п. 12³⁴ формы обучения и сроки освоения программ определяются образовательной программой и (или) договором об образовании (минимально допустимый срок освоения программ повышения квалификации – шестнадцать часов, а программ профессиональной переподготовки – не менее двухсот пятидесяти);

4) пункт 13³⁵ гласит, что дополнительная профессиональная программа может реализовываться полностью или частично в форме стажировки в целях изучения национального или зарубежного передового опыта, закрепления теоретических знаний и приобретения практических навыков и умений (это может быть индивидуальная или групповая работа с учебными изданиями, изучение организации и технологии производства, работа с технической или нормативной документацией, выполнение функциональных обязанностей должностных лиц, участие в совещаниях и деловых встречах и т. д.);

5) в соответствии с п. 19³⁶ завершается образовательный процесс

³² Приказ Минобрнауки России от 01.07.2013 № 499 «Об утверждении Порядка организации и осуществления образовательной деятельности по дополнительным профессиональным программам» (Зарегистрировано в Минюсте России 20.08.2013 № 29444).

³³ См. Там же.

³⁴ См. Там же.

³⁵ См. Там же.

³⁶ См. Там же.

итоговой аттестацией обучающегося в форме, определяемой организацией самостоятельно (в случае получения положительных результатов выдается удостоверение о повышении квалификации или диплом о профессиональной переподготовке; неудовлетворительных – справка об обучении).

Таким образом, в зависимости от определенного направления деятельности и вида реализуемых образовательных программ все образовательные организации РФ подразделяются на отдельные типы; при этом организационно-правовая форма образовательной организации, ее тип, категория и некоторые иные характеристики являются обязательными элементами наименования и должны быть указаны.

В итоге установленная Законом об образовании типология образовательных организаций России способствует соблюдению основных принципов государственной политики и правового регулирования отношений в сфере образования и, в первую очередь, обеспечению права каждого человека на образование. Бюджетная реформа, проводимая в Российской Федерации, породила три типа государственных или муниципальных учреждений: казенные, бюджетные, автономные.

В соответствии с пп. 4-7 ст. 22 Закона об образовании образовательные организации в зависимости от учредителя могут быть государственными, муниципальными или частными. При этом согласно ст.103 Закона об образовании установлены 2 типа образовательных организаций: бюджетные и автономные. Типология образовательных организаций представлена в таблице 1.1.

Таблица 1.1 – Типы образовательных организаций

Наименование	Характеристика
Государственная образовательная организация	образовательная организация, созданная Российской Федерацией или субъектом Российской Федерации
Муниципальная образовательная организация	образовательная организация, созданная муниципальным образованием (муниципальным районом или городским округом)
Частная образовательная организация	образовательная организация, созданная в соответствии с законодательством Российской Федерации физическим или физическими лицами, или юридическим или юридическими лицами или их объединениями, за исключением иностранных религиозных организаций

Правовой статус учреждений образования и науки необходимо рассматривать по двум направлениям:

1) целевое направление – цели собственников образовательных организаций достигаются путем реализации своих функций образовательными и научными учреждениями;

2) имущественное направление – за образовательными и научными организациями закрепляется имущество, необходимое для реализации своих функций.

Имущество, необходимое для осуществления образовательного процесса, научной деятельности и ведения финансово-хозяйственной деятельности, передается организации собственником и закрепляется за ним на праве оперативного управления в соответствии со ст. 296 ГК РФ³⁷.

Важно отметить, что в данном случае к образовательной или научной организации переходит имущество, а не право.

Право оперативного управления в рамках вещного права характеризуется следующими особенностями:

- имущество должно использоваться исключительно в соответствии с целями деятельности организации и его назначением, так как передавая имущество собственник распоряжается им в целях решения одной из социально-значимых задач – предоставление образовательных услуг населению или развитие науки при сохранении права собственности;

- имущество образовательной и научной организации может быть изъято собственником при его неиспользовании (имущество предоставлено излишне) его или использовано не по целевому назначению (ст. 296 ГК РФ)³⁸;

- ограничение права распоряжаться имуществом – образовательная организация не вправе производить отчуждение или распоряжение иным способом закрепленного за ним имущества и имущества, приобретенного за

³⁷ Гражданский кодекс РФ – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?base=LAW&n=287003&dst=4294967295&req=doc&rnd=F3D6FF9D9C28C4201CA1A9E1E5E278F0#027002510810881697>.

³⁸ Там же.

счет средств собственника, так как право образовательной или научной организации включает правомочия владения и пользования, а право распоряжения ограничено согласием собственника на основании ст. 298 ГК РФ³⁹.

Также образовательная и научная организации имеют право в соответствии со ст. 298 ГК РФ⁴⁰ распоряжаться полученными доходами самостоятельно. Таким образом, за образовательной и научной организацией закрепляются две разновидности вещного права как элементы его правового статуса.

Направления использования имущества образовательными и научными организациями, являющимися бюджетными учреждениями, ограничиваются законодательством с целью обеспечения интересов собственника имущества; целями деятельности, закрепленными в уставе. Также влияние оказывает государственное задание, выданное собственником имущества, переданного в оперативное управление.

По состоянию на 01.01.2016 года в связи с применением Закона № 83-ФЗ структура образовательных организаций по типам изменилась незначительно (рисунок 1.2).

В системе высшего образования объем субсидий бюджетным учреждениям более чем в 4 раза превосходит объем субсидий автономным учреждениям, что свидетельствует об «экономической инерционности» образовательных организаций и низком уровне финансовой самостоятельности.

Законодательно закреплено, что к бюджетным относятся учреждения в случае, если⁴¹:

- учредителем является орган местного самоуправления или государственной власти;
- источником финансового обеспечения являются субсидии на

³⁹ Там же.

⁴⁰ Там же.

⁴¹ Бюджетный кодекс РФ – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?base=LAW&n=220519&dst=4294967295&req=doc&rnd=F3D6FF9D9C28C4201CA1A9E1E5E278F0#05974964359257873>.

выполнение государственного (муниципального) задания, переданные из бюджетов различного уровня (федеральный, региональный, местный).

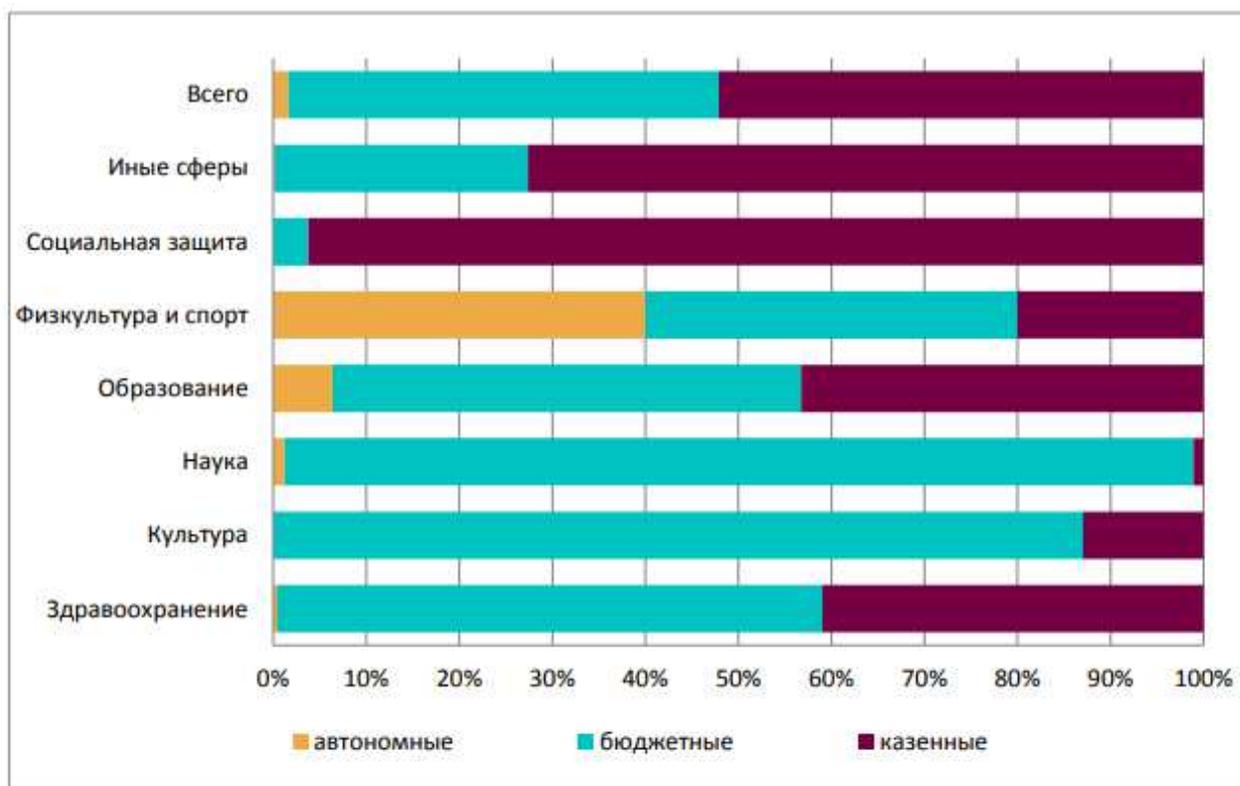


Рисунок 1.2 - Изменения в типах образовательных организаций: обзор итогов реализации федерального закона № 83-ФЗ⁴²

Рассмотрим далее автономные учреждения. В соответствии со статьей 5 Закона об автономных учреждениях⁴³ определены два пути создания автономного учреждения:

- 1) учреждение;
- 2) изменение типа существующего муниципального или государственного учреждения.

В статье 31 Федерального закона «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений» от

⁴² Проблемы финансового обеспечения сферы образования [Электронный ресурс] : отчет Аналитического центра при Правительстве РФ // Режим доступа: <http://ac.gov.ru/files/publication/a/10333.pdf>.

⁴³ Федеральный закон «Об автономных учреждениях» от 03.11.2006 № 174-ФЗ – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_63635/.

08.05.2010 № 83-ФЗ (далее – Закон № 83-ФЗ⁴⁴) определены учреждения, приобретающие и действующие финансово-правовой статус казенных учреждений.

При этом основы регулирования финансовой деятельности бюджетных, казенных, автономных учреждений в РФ устанавливаются Конституцией РФ, конституциями и уставами субъектов РФ.

Регулирование экономической основы деятельности органов государственной власти субъекта РФ осуществляется положениями гл. IV.2 Федерального закона «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации» от 06.10.1999 № 184-ФЗ⁴⁵ (далее – Закон № 184-ФЗ).

В условиях экономической нестабильности, невысокой бюджетной сбалансированности и необходимости выполнения задач в социальной сфере, установленных Указами Президента РФ, необходимо закрепление в законодательстве РФ аспектов правового регулирования финансового обеспечения деятельности бюджетных, казенных и автономных учреждений.

Финансовое обеспечение деятельности организаций, учредителем которых является государство, планируется и предоставляется в соответствии со следующими принципами:

- безвозвратность и безвозмездность предоставления денежных средств: предоставление государственных средств осуществляется на условии невозвратности в бюджет⁴⁶;
- целевое использование финансирования: конкретный получатель бюджетных средств использует субсидии (субвенции) в соответствии с заранее установленной и спроектированной целью;

⁴⁴ СЗ РФ. 2010. № 19. С. 2291.

⁴⁵ Федеральный закон от 06.10.1999 № 184-ФЗ «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации».

⁴⁶ Колотухина, И.И. ОСОБЕННОСТИ ФИНАНСИРОВАНИЯ БЮДЖЕТНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ // Научное сообщество студентов XXI столетия. ЭКОНОМИЧЕСКИЕ НАУКИ: сб. ст. по мат. XXXVII междунар. студ. науч. практ. конф. № 10(37). URL: [http://sibac.info/archive/economy/10\(37\).pdf](http://sibac.info/archive/economy/10(37).pdf) (дата обращения: 31.05.2018).

- соблюдение принципа бюджетной эффективности: при планировании и исполнении бюджетов участники бюджетного процесса в рамках установленных им бюджетных полномочий должны исходить из необходимости достижения заданных результатов с использованием наименьшего объема средств (экономности) и (или) достижения наилучшего результата с использованием определенного бюджетом объема средств (результативности)⁴⁷;

- соблюдение финансовой дисциплины и требований к ведению бухгалтерского учета;

- финансирование выполнения работ, оказанных услуг с учетом объемов ранее доведенных ассигнований⁴⁸.

Вышеуказанные принципы финансирования расходов образовательных и научных организаций направлены на обеспечение целевого и эффективного использования бюджетных средств, а также способствуют повышению результативности финансового контроля⁴⁹.

В этой связи важно особое внимание уделить вопросам правового регулирования источников формирования доходов бюджетного, казенного или автономного учреждения, а также целевого использования средств, выделяемых из бюджета.

На современном этапе структура доходной части образовательных и научных организаций, учредителями которых являются органы государственной власти, может быть представлена следующим образом (таблица 1.2).

⁴⁷ Статья 34 БК РФ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19702/9d0dc5bffb52f6f95e97813e0ef420708952b4e/.

⁴⁸ Болтинова, О.О. развитии основных начал бюджетного процесса в Российской Федерации: Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/o-razviti-i-osnovnyh-nachal-byudzhethnogo-protsesssa-v-rossiyskoy-federatsii>.

⁴⁹ Грачева Е. Ю. Основные тенденции развития бюджетного контроля в РФ // Очерки бюджетно-право- вой науки современности : монография / под общ. ред. Е. Ю. Грачевой и Н. П. Кучерявенко. М. ; Харьков : Право, 2012. - С. 204.

Таблица 1.2 – Источники финансирования образовательных и научных организаций

Наименование источника	Содержание	Нормативно-правовой акт
Государственное финансирование	Средства на выполнение государственного задания и на капитальные вложения на условиях: 1. Денежные средства даются на безвозвратной и безвозмездной основе; 2. Ведется учет ранее выделенных средств; 3. Выделяются денежные средства по мере выполнения планов; 4. Целевой характер расходования выделенных средств.	Ст. 78.1, 41, 161 БК РФ ⁵⁰ , Ст. 99, 102 ФЗ «Об образовании в РФ» ⁵¹ (далее - ФЗ РФ)
Поступления от платных образовательных услуг	Средства, поступающие по деятельности: дополнительные курсы, репетиторство, углубленное изучение, факультативные кружки и т.д.	Ст. 41 БК РФ ³⁸ , Ст. 101 ФЗ РФ ³⁹
Разнообразная научно-техническая деятельность в рамках исследований; гранты	Продукция, имеющая научную или техническую ценность для государства или иных коммерческих структур; выполняется на заказ или в качестве открытого конкурса; реализация методических пособий, словарей, обучающих программ и т.п.	Ст. 41 БК РФ ³⁸ , Ст. 103 ФЗ РФ ³⁹
Доходы от прочей предпринимательской деятельности	Сдача в аренду основных фондов и принадлежащего имущества, торговля покупными товарами, оказание посреднических услуг	Ст. 41 БК РФ
Целевые безвозмездные поступления, пожертвования	Данный вид финансирования может быть представлен тремя видами материальной помощи: спонсорская, благотворительная помощь и безвозмездная передача денежных средств.	Ст. 41 БК РФ

При этом стоит отметить, что отсутствуют стимулы, направленные на развитие финансовой самостоятельности организаций образования и науки – в среднем доля собственных доходов в финансировании составляет не более 10% (рисунок 1.3).

Указом Президента РФ «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти» от 09.03.2004 № 314⁵² устанавливается, что выполнение функции по оказанию государственных услуг заключается в предоставлении федеральными органами исполнительной власти непосредственно или через подведомственные федеральные государственные учреждения либо иные организации безвозмездно или по регулируемым органами государственной власти ценам услуг гражданам и организациям в

⁵⁰ Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ [Электронный ресурс]. – 2017. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19702/.

⁵¹ Федеральный закон «Об образовании в Российской Федерации» от 29.12.2012 № 273-ФЗ [Электронный ресурс]. – 2012. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_140174/.

⁵² СЗ РФ. 2004. № 11. - С. 945.

области образования, социальной защиты населения, здравоохранения и иных социально-значимых областях в соответствии с федеральными законодательством.

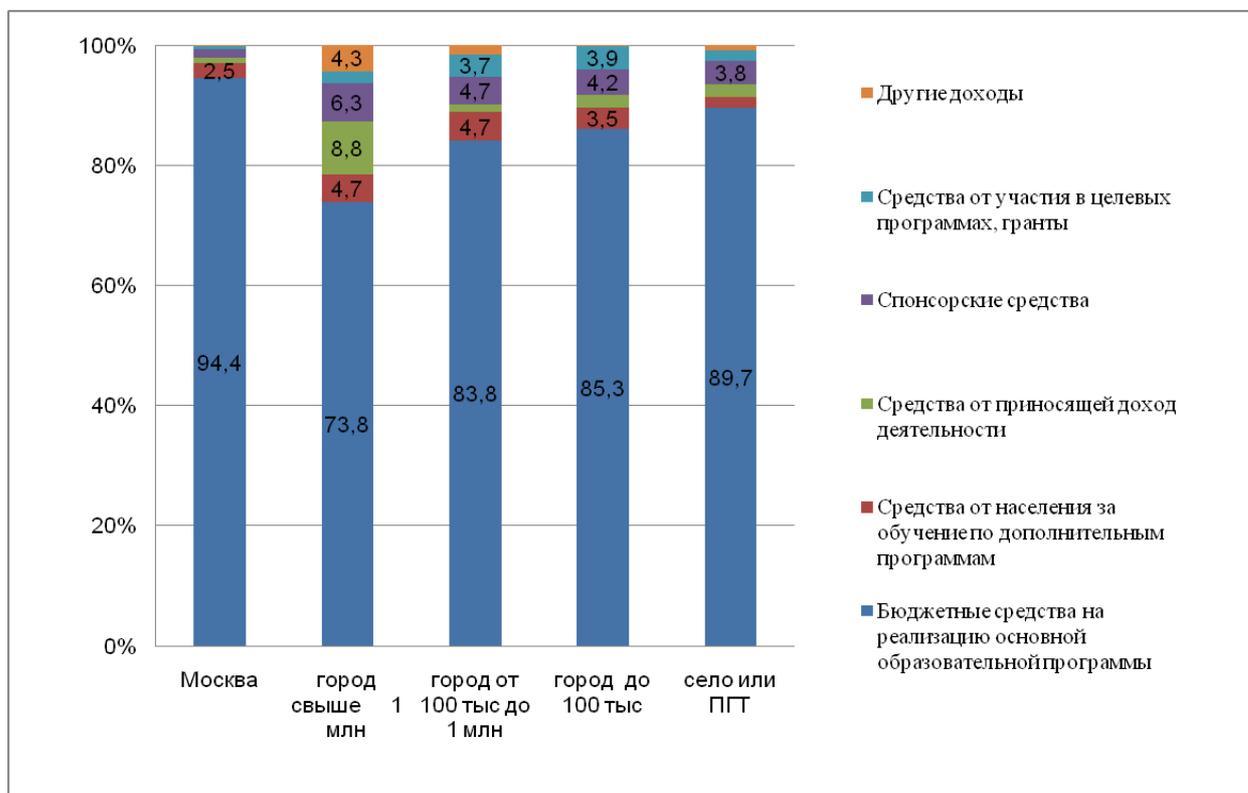


Рисунок 1.3 – Структура доходов образовательных организаций⁵³

То есть законодательством устанавливается, что при оказании услуг по установленным ценам образовательные и научные организации исполняют налоговую обязанность: результаты приносящей доход деятельности подлежат налогообложению.

Важно отметить, что сущность термина «деятельность, приносящая доход» в контексте использования в отношении деятельности образовательных и научных организаций не тождественна термину «предпринимательская деятельность», установленному в ст. 2 ГК РФ⁵⁴: при осуществлении бюджетным, казенным, автономным учреждением в сфере

⁵³ Мониторинг экономики образования [Электронный ресурс]: информационная система НИУ ВШЭ. – Режим доступа: https://memo.hse.ru/ind_w08_3_07.

⁵⁴ Гражданский кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]. – 2017. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/document>.

образования и науки приносящей доход деятельности учреждение по своим обязательствам отвечает денежными средствами, а не имуществом, то есть деятельность по оказанию платных услуг не осуществляется «на свой риск». ГК РФ⁴² также не устанавливает возможность банкротства бюджетных, казенных и автономных учреждений.

Еще одной особенностью приносящей доход деятельности образовательных и научных организаций является то, что получение прибыли не осуществляется системно: доходы от разрешенной учредителем деятельности (п. 2 ст. 298 ГК РФ⁴²) являются не прибылью от реализации товаров, работ и услуг, а представляют собой изменение имущественного состояния образовательной и научной организации в соответствии с законодательством и целями деятельности.

Поддержание финансовой устойчивости образовательных учреждений осуществляется и за счет расширения и усиления их хозяйственной самостоятельности в имущественной сфере. Распоряжаясь своим имуществом, образовательные организации могут принимать участие в гражданских правоотношениях в качестве субъектов различных сделок, быть учредителями юридических лиц (за исключением казенных), выступать арендаторами и арендодателями имущества. Усиление хозяйственной самостоятельности образовательных учреждений в имущественной сфере, участие в гражданских правоотношениях обуславливает расширение собственной имущественной базы образовательных учреждений. Имущество, вовлеченное в гражданский оборот, способствует осуществлению основной (образовательной) деятельности учреждения.

Таким образом, финансирование расходов бюджетных учреждений осуществляется за счет источников: бюджетные средства в форме субсидий, доходы от осуществления приносящей доход (внебюджетной) деятельности:

- по выполнению работ, оказанию услуг на основании задания учредителя и в соответствии с обязательствами перед страховщиком по обязательному социальному страхованию за частичную оплату;

- по выполнению работ, оказанию услуг, относящихся к основному виду деятельности государственной организации, гражданам и юридическим лицам на возмездной основе (оплата по утвержденным учредителем тарифам);

- по использованию имущества (например, предоставление за плату в аренду);

- по получению безвозмездных пожертвований от российских и зарубежных физических и юридических лиц, международных организаций (п. 1 ст. 78 БК РФ⁵⁵).

Одним из важных направлений обеспечения деятельности образовательных и научных организаций бюджетной формы является предоставление бюджетных инвестиций в соответствии с п. 5 ст. 79 БК РФ⁵⁶, что приводит к увеличению стоимости нефинансовых активов (основных средств). Бюджетные инвестиции также находятся на праве оперативного управления и их использование способствует увеличению имущественной базы образовательной и научной организации.

Порядок предоставления бюджетных инвестиций установлен Правительством РФ, высшим исполнительным органом государственной власти субъекта РФ, местной администрацией.

Целевое бюджетное финансирование расходов научных и образовательных организаций осуществляется на лицевые счета, открытые в Федеральном казначействе в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

В соответствии с п. 1 ст. 30 Закона № 83-ФЗ⁵⁷, лицевые счета, предназначенные для учета средств, поступающих бюджетным организациям в соответствии с законодательством Российской Федерации, открывают и

⁵⁵ Бюджетный кодекс Российской Федерации № 145-ФЗ от 31.07.1998 [Электронный ресурс]. – 2017. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19702/.

⁵⁶ Бюджетный кодекс Российской Федерации № 145-ФЗ от 31.07.1998 [Электронный ресурс]. – 2017. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19702/.

⁵⁷ О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений [Электронный ресурс]: федер. закон от 08.05.2010 № 83-ФЗ. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_100193/.

ведут в территориальных органах Федерального казначейства, финансовых органах муниципальных образований.

В соответствии с п.п. 3, 5 ст. 41 БК РФ⁵⁸ доходы от использования или продажи имущества бюджетных учреждений, доходы от приносящей доход деятельности, оказываемых бюджетными учреждениями, не входят в состав неналоговых доходов бюджетов.

Таким образом организации образования и науки, созданные в форме бюджетных и автономных учреждений, несут самостоятельную имущественную ответственность, что означает, что собственник имущества организаций таких типов не будет отвечать имуществом по обязательствам организации, при этом собственник имущества казенного учреждения может привлекаться к субсидиарной ответственности по обязательствам учреждения в случае недостаточности его денежных средств.

1.2 Правовое регулирование финансирования и налогообложения образовательных и научных организаций

Нормы права, регулирующие финансирование и налогообложение образовательных и научных организаций, объединены в финансово-правовых институтах. Правовые нормы регулируют формирование и осуществление расходов на образование и науку, налогообложение образовательных и научных организаций, способы и условия предоставления кредитов, финансовый контроль, предоставление грантовой поддержки, выполнение государственного задания.

В законодательстве об образовании мало внимания уделяется вопросам финансового обеспечения образовательной деятельности, так как задачей такого отраслевого законодательства является гарантия права на получение

⁵⁸ Бюджетный кодекс Российской Федерации № 145-ФЗ от 31.07.1998 [Электронный ресурс]. – 2017. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19702/.

образования. Рассмотрим отдельные положения законодательства, регулирующие финансовые вопросы.

Основополагающие принципы образования, участники и состав системы образования, отдельные положения, формирующие финансовые институты, закреплены в законодательстве об образовании. Так, отдельные положения по составу элементов и порядку формирования налоговой базы по налогу на прибыль образовательных организаций были отражены в непрофильном Законе РФ «Об образовании» до введения в действие главы 25 части второй Налогового кодекса РФ⁴⁸: освобождение от уплаты налогов образовательные организации получали в части непредпринимательских доходов в соответствии со ст. 40, что являлось предметом судебных споров⁵⁹.

Закон СССР от 19.07.1973 № 4536-VIII «Об утверждении Основ законодательства Союза ССР и союзных республик о народном образовании»⁶⁰ стал началом формирования отраслевого законодательства об образовании. В статье 2 Закона отмечалось, что «законодательство СССР и союзных республик о народном образовании состоит из настоящего закона и издаваемых в соответствии с ним других актов законодательства Союза ССР о народном образовании, законов и иных актов законодательства союзных республик о народном образовании».

Этот документ состоял из разделов, закреплял уровни системы образования, придал правовой статус участникам правоотношений в сфере образования. В законодательство об образовании в советское время включали совокупность законов, принятых на уровне Союза ССР и союзных республик, при этом сфера регулирования Закона СССР ограничена образовательными правоотношениями: статья 68 об учебно-материальной базе образовательных учреждений не содержала специальные положения о финансировании образовательных учреждений, но в статье упоминается, что

⁵⁹ Налоговый Кодекс Российской Федерации (часть II) от 05.08.2000 № 117-ФЗ [Электронный ресурс]. – 2000. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/.

⁶⁰ Об утверждении Основ законодательства Союза ССР и союзных республик о народном образовании [Электронный ресурс] : закон СССР от 19.07.1973 № 4536-VIII// режим доступа: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=ESU&n=606#04896120290635877>.

ее формирование производится за счет средств из государственного бюджета и капитальных вложений на основании планов развития.

В Законе СССР № 4536-VIII⁶¹ источниками финансирования образования являются бюджетное финансирование или отраслевое финансирование и внебюджетное, поступающее от оказания платных услуг.

Рассмотрим особенности регулирования финансового обеспечения сферы образования, содержащиеся в законодательстве об образовании Российской Федерации. Нормативной базой в сфере образования были два федеральных закона - «Об образовании»; «О высшем и послевузовском профессиональном образовании». Также регулирование осуществлялось подзаконными нормативно-правовыми актами (постановлениями Правительства РФ), которые на основании ст. 3 Закона РФ «Об образовании»⁶² также относятся к законодательству об образовании.

По мнению Д. А. Ягофарова⁶³ под законодательством об образовании следует понимать комплексную отрасль российского законодательства, которая объединяет в своей структуре нормы, регулирующие собственно образовательные отношения, а также нормы других отраслей законодательства, напрямую не связанных с осуществлением образовательной деятельности.

Принятый в 1992 году Закон РФ «Об образовании» стал системообразующим актом законодательства Российской Федерации в области образования, регулирующим систему общественных отношений в соответствующей сфере.

Закон раскрывал сущность вопросов, общих для всех элементов и уровней системы образования⁶⁴ в Российской Федерации:

- нормативные и правовые акты в сфере образования;

⁶¹ Там же.

⁶² Федеральный закон «Об образовании в Российской Федерации» № 273-ФЗ от 29.12.2012 [Электронный ресурс]. – 2017. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_140174/.

⁶³ Ягофаров, Д.А. Правовое регулирование системы образования: учебное пособие [Электронный ресурс]/ Д.А. Ягофаров. – М. – 2005. – Режим доступа: http://www.lexed.ru/obrazovatelnoe-pravo/knigi/?ELEMENT_ID=1761.

⁶⁴ Закон РФ «Об образовании» от 10.07.1992 № 3266-1 // Российская газета. 1992.- № 172. - Утратил силу.

- язык обучения;
- управление системой образования;
- основные направления государственной политики в образовании;
- гарантии прав граждан на образование;
- образовательные стандарты;
- экономика образования;
- международная деятельность и др.

В своем исследовании А. И. Гук отмечает, что Закон РФ «Об образовании» закрепил отношения собственности и вопросы финансового обеспечения образования.

В то же время В.И. Жуков отмечает, что образовательному законодательству свойственно наличие значительного количества нормативных правовых актов, издаваемых различными органами⁶⁵.

Ст. 40 Закона РФ «Об образовании» устанавливала, что государственное и муниципальное финансирование обеспечивают реализацию права на образование. Объем ежегодного финансирования сферы образования при этом должен составлять не менее 10 процентов национального дохода.

Закон также устанавливал налоговые льготы:

- п. 3 :образовательные учреждения не уплачивают налоги, в том числе освобождаются от платы за землю;
- льготы предоставлялись физическим лицам и организациям, финансирующим организацию образовательного процесса и предоставляющим свое имущество в аренду для целей предоставления образовательных услуг;
- родителям, обучающим ребенка в семье, выплачиваются государственные пособия по уходу за ребенком и дополнительные денежные средства, необлагаемые налогом на доходы физических лиц.

⁶⁵ Жуков, В.И. Социальная доктрина Российской Федерации. М.: Проспект, 2013. - С. 54.

В связи с тем, что вопросы налогообложения регулировались непрофильным законодательством, возникали судебные споры. Важным этапом развития законодательного регулирования в сфере образования стало решение, изложенное в Постановлении Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса РФ»: льготы по налогам и сборам определяются в законодательстве о налогах и сборах. До официального принятия указанных положений и введения в действие глав части второй Налогового кодекса РФ судам рекомендовано применять нормы как профильного, так и непрофильного законодательства.

Вопрос предоставления налоговых льгот в части предпринимательской деятельности оставался нерешенным долгое время: на основании сложившейся правоприменительной практики до принятия части второй Налогового кодекса РФ существовало две точки зрения:

- образовательные организации не освобождаются от уплаты налога на прибыль организаций, если деятельность является предпринимательской;
- образовательные организации освобождаются от уплаты налога на прибыль в части деятельности, приносящей доход, если такой доход направлен на развитие образовательной организации.

Основным источником доходов по внебюджетной деятельности для образовательных организаций являются средства от оказания платных образовательных услуг.

При этом актуальным являлся вопрос отнесения платных образовательных услуг к предпринимательской деятельности: например, в Постановлении ФАС Московского округа от 16.09.1998 по делу № КАА40/2164-98 говорится, что у образовательных учреждений есть право оказывать платные дополнительные образовательные услуги без отнесения указанной деятельности к предпринимательской.

По второй точке зрения проблематика сформировалась ввиду сложности предоставления доказательств использования средств на развитие образовательной организации: в Постановлении ФАС Северо-Западного

округа от 22.05.2001 по делу № А56-3872/01⁶⁶ обосновано решение суда о незаконном доначислении налоговым органом налога на прибыль, пеней и штрафных санкций за неуплату в проверяемый период. Основание - отсутствие в материалах выездной проверки налогового органа доказательств того, что образовательная организация не провела реинвестирование полученных доходов на цели обеспечения, развития и совершенствования образовательного процесса (в том числе на оплату труда). Статья 40 Закона РФ «Об образовании» утратила силу в соответствии с ФЗ от 22.08.2004 № 122-ФЗ.

Рассмотрим положения статьи 41 Закона РФ «Об образовании» «Финансирование образовательных учреждений»⁶⁷:

- согласно первой редакции финансирование деятельности образовательной организации осуществляется учредителем на основании договора;

- в основу финансирования образовательных организации заложены подушевые нормативы (рассчитываются на одного обучающегося в зависимости от типа и вида образовательной организации);

- регулирование внебюджетных источников финансирования (пожертвования, средства от платных услуг, целевые взносы).

При этом отмечается, что их привлечение изменяет объем предоставляемых бюджетных ассигнований.

В соответствии со ст. 76 Постановления Правительства РФ от 19.03.2001 № 196 «Об утверждении Типового положения об общеобразовательном учреждении» источниками формирования финансовых ресурсов образовательного учреждения являются: бюджетные средства; средства учредителя; средства, полученные от платных образовательных

⁶⁶ Постановление ФАС Северо-Западного округа от 22.05.2001 по делу № А56-3872/01 [Электронный ресурс] : автоматизированная копия постановления ФАС // Режим доступа: <http://sudact.ru/arbitral/court/IGb6zgeMxymR/>.

⁶⁷ Об образовании в Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон от 29.12.2012 № 273-ФЗ в действующей ред. // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». - Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_140174/.

услуг; средства, полученные от реализации собственной продукции; добровольные пожертвования.

Статья 78 Типового положения закрепляет правило ведения раздельного учета расходов и доходов по предпринимательской деятельности. При этом ведение предпринимательской деятельности возможно с разрешения учредителя.

Рассмотрим особенности регулирования вопросов финансового обеспечения деятельности образовательной организации в подзаконных актах.

Широкое развитие подзаконного нормотворчества произошло ввиду недостаточности существующей законодательной базы. Как отмечает С. В. Барабанова⁶⁸, первостепенная задача в развитии образовательного законодательства заключается в создании единого монолитного образования под названием «образовательное право», а не в объединении разнородных норм.

Специалисты в сфере образовательного права неоднократно заявляли о необходимости кодификации законодательства в сфере образования и науки, т.е. систематизации законов в образовательной сфере в свод, который объединил разрозненные правовые нормы отраслевого законодательства, придав им силу закона. С 2001 года инициативные группы создавали Кодекс об образовании, результатом их работы стали несколько проектов Общей части Кодекса об образовании.

Для рассмотрения был выбран вариант проекта общей части Кодекса об образовании под редакцией В. М. Сырых (далее – Проект). Вопросам финансирования образования посвящена глава 18 Проекта «Финансовые, налоговые и иные комплексные институты». Данная глава сформирована из положений действующих нормативных правовых актов в сфере образования.

⁶⁸ Барабанова, С.В. Актуальные вопросы ответственности в сфере образования [Электронный ресурс] /С.В. Барабанова// Теория образовательного права. – Режим доступа: <http://www.lexed.ru/ezhegodnik-rossiyskogo-obrazovatel'nogozakonodatelstva/pdf/%D1%82%D0%BE%D0%BC%207%20%D0%A1%D1%82%D0%B0%D1%82%D1%8C%D0%B8.pdf>.

Статьей 175 устанавливаются принципы финансирования образовательной деятельности: достаточность, гарантированность, своевременность предоставления ассигнований из бюджета.

Статья 178 сформирована на основе Типового положения: в ней освещены источники финансирования деятельности образовательных учреждений, налоговой политики государства применительно к образовательным учреждениям.

Также в проекте содержится положение о том, что финансовая деятельность государства и органов местного самоуправления в сфере образования осуществляется в соответствии с Бюджетным кодексом РФ, Налоговым кодексом РФ, актами законодательства о государственном и муниципальном финансовом контроле, а также иными актами законодательства Российской Федерации, законами субъектов Российской Федерации.

Изложение особенностей финансового обеспечения деятельности образовательных организаций за счет бюджетных средств и за счет внебюджетных в одном документе не позволит определить адресата предписания:

- вопросы финансового обеспечения деятельности образовательной организации за счет внебюджетных средств необходимо отражать в непрофильном законодательстве, так как участником таких правоотношений являются и иные субъекты (родители);

- вопросы финансового обеспечения деятельности, финансируемой за счет бюджетных источников, подлежат закреплению в профильных источниках финансового права.

В Законе РФ «Об образовании» в редакции от 10.01.2003 некоторые положения претерпели изменения. Одним из ключевых нововведений является появление упоминания о дистанционных образовательных технологиях.

Структура развития рынка дистанционных образовательных технологий представлена на рисунке 1.4.

Дошкольное образование	Общее среднее образование	Доп. школьное образование	Высшее образование	Среднее проф. образование	Доп. проф. образование	Языковое обучение*
462 млрд р.	572 млрд р.	130 млрд р.	386 млрд р.	146 млрд р.	105 млрд р.	31 млрд р.
Доля частного бизнеса	Доля частного бизнеса	Доля частного бизнеса	Доля частного бизнеса	Доля частного бизнеса	Доля частного бизнеса	Доля частного бизнеса
9,7% 45 млрд р.	5% 28 млрд р.	100% 130 млрд р.	8,9% 34 млрд р.	4,4% 6 млрд р.	73% 77 млрд р.	100% 31 млрд р.
Онлайн-образование	Онлайн-образование	Онлайн-образование	Онлайн-образование	Онлайн-образование	Онлайн-образование	Онлайн-образование
0,1% 0,6 млрд р.	~0%	2,7% 3,6 млрд р.	1,8% 6,8 млрд р.	0,4% 0,6 млрд р.	6,7% 7 млрд р.	7% 2,2 млрд р.

Рисунок 1.4 - Структура рынка дистанционных образовательных технологий на 2016 год⁶⁹

При этом в законодательстве отмечается, что развитие различных образовательных технологий (с учетом появления дистанционных технологий), не влияет на величину нормативов финансирования. Расширение предоставления образовательных услуг с применением электронных ресурсов обусловлено необходимостью международного сотрудничества, при этом дистанционные технологии позволяют организовать коммуникацию и обмен опытом.

В соответствии с ФЗ от 10.01.2003 «О внесении изменений и дополнений в Закон РФ «Об образовании» и ФЗ «О высшем и послевузовском профессиональном образовании» под дистанционными образовательными технологиями понимают образовательные технологии,

⁶⁹ Исследование рынка образовательных услуг [Электронный ресурс]: Режим доступа: http://www.ewdn.com/files/russian_edtech_part1.pdf.

реализуемые в основном с применением средств информатизации и телекоммуникации, при опосредованном или не полностью опосредованном взаимодействии обучающегося и педагогического работника.

Ожидается, что рынок дистанционных образовательных технологий к 2021 году будет иметь следующую структуру (рисунок 1.5).

Дошкольное образование	Общее среднее образование	Доп. школьное образование	Высшее образование	Среднее проф. образование	Доп. проф. образование	Языковое обучение ^φ
548 млрд р.	699 млрд р.	149 млрд р.	336 млрд р.	175 млрд р.	103 млрд р.	31 млрд р.
Доля частного бизнеса	Доля частного бизнеса	Доля частного бизнеса	Доля частного бизнеса	Доля частного бизнеса	Доля частного бизнеса	Доля частного бизнеса
9,6% 53 млрд р.	5,8% 41 млрд р.	100% 149 млрд р.	7,9% 26 млрд р.	5,5% 9,7 млрд р.	73% 76 млрд р.	100% 31 млрд р.
Онлайн-образование	Онлайн-образование	Онлайн-образование	Онлайн-образование	Онлайн-образование	Онлайн-образование	Онлайн-образование
0,3% 1,7 млрд р.	1,5% 10 млрд р.	6,8% 10 млрд р.	4,4% 15 млрд р.	1% 1,8 млрд р.	10,9% 11 млрд р.	10,7% 3,3 млрд р.

Рисунок 1.5 – Структура рынка дистанционных образовательных технологий в РФ (прогноз на 2021 год)⁷⁰

Финансовое обеспечение образовательных организаций, созданных в форме бюджетных, автономных или казенных, осуществляется по принципу нормативного подушевого финансирования: денежные затраты определяются на одного обучающегося и зависят от количества обучающихся в образовательной организации.

Следует отметить, что Законом РФ «Об образовании»⁷¹ не устанавливается понятие «государственное задание». При этом, если

⁷⁰ Исследование рынка образовательных услуг [Электронный ресурс]: Режим доступа: http://www.ewdn.com/files/russian_edtech_part1.pdf.

⁷¹ Федеральный закон от 29.12.2012 № 273-ФЗ «Об образовании в Российской Федерации» [Электронный ресурс]. – 2012. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_140174/.

обратиться к п.3 ст.5 ФЗ «Об образовании в Российской Федерации»⁷², то сущность государственного задания для образовательных и научных организаций определяется как обеспечение и реализация государственных образовательных стандартов общего образования.

Государственное задание (задание учредителя) - это документ, который устанавливает требования к качеству, составу, объему, порядку, условиям и результатам оказания государственных (муниципальных) услуг (выполнения работ)⁷³.

При этом в законодательстве Российской Федерации нет ограничений на участие негосударственных (коммерческих) организаций в оказании образовательных услуг в рамках государственного задания: государственные и муниципальные услуги в сфере образования может предоставлять образовательная организация в пределах установленного по нормативу финансирования.

Рассмотрим практику субъектов РФ в части предоставления платных образовательных услуг.

Предоставление финансирования осуществляется преимущественно в рамках проведения конкурсов, победителям которых предоставляется финансовая поддержка (в том числе гранты в форме субсидий). При этом анализ региональной практики показал, что субъекты Российской Федерации организуют как отдельные конкурсы для государственных (муниципальных) учреждений и частных организаций, так и совместные конкурсы для организаций всех форм собственности.

В ряде регионов для негосударственных организаций дополнительного образования организуются отдельные конкурсы. Примеры подобной практики наблюдаются в Камчатском крае⁷⁴ (конкурс на право получения социально ориентированными некоммерческими организациями в Камчатском крае субсидий из краевого бюджета на реализацию проектов по

⁷² Там же.

⁷³ Бюджетный кодекс РФ – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?base=LAW&n=220519&dst=4294967295&req=doc&rnd=F3D6FF9D9C28C4201CA1A9E1E5E278F0#05974964359257873>.

⁷⁴ Приказ Минобрнауки Камчатского края от 10.04.2014 № 557.

развитию дополнительного образования, научно-технического и художественного творчества детей и молодежи) и Тверской области⁷⁵ (конкурсы среди негосударственных некоммерческих организаций дополнительного образования на предоставление субсидий в целях поддержки музыкально одаренных детей и реализации образовательных программ, направленных на духовное, культурное, эстетическое и хоровое образование подрастающего поколения).

Совместные конкурсы для организаций дополнительного образования всех форм собственности встречаются, к примеру, в Калининградской области⁷⁶ (конкурсный отбор в рамках подпрограммы «Патриотическое воспитание населения Калининградской области на 2015 – 2020 годы» государственной программы Калининградской области «Развитие гражданского общества», конкурс в рамках распространения инновационных моделей развития техносферы, направленных на развитие научно-технической и учебно-исследовательской деятельности обучающихся).

Таким образом, принятый 29.12.2012 Государственной Думой РФ в трех чтениях ФЗ № 273 «Об образовании в Российской Федерации», который вступил в силу 01.09.2013 отменил Закон РФ «Об образовании», ФЗ «О высшем послевузовском образовании» и некоторые подзаконные акты, а также привнес в регулирование сферы образования следующие основные положения:

- комплексная модернизация законодательства РФ в сфере образования, направленная на установление соответствия с уровнем сложившихся общественных отношений;
- обеспечение результативности механизма правового регулирования;
- создание надлежащих правовых условий для обновления и развития системы образования РФ в соответствии с современными запросами человека, потребностями развития инновационной экономики, рынка,

⁷⁵ Постановление Правительства Тверской области от 04.02.2014 № 55-пп.

⁷⁶ Постановление Правительства Калининградской области от 23.04.2015 № 226, постановление Правительства Калининградской области от 24.04.2015 № 238.

общества и государства, международными обязательствами РФ в сфере образования.

В новом законе уточнены и систематизированы права и обязанности участников отношений, возникающих в сфере образования, установлены новые права и обязанности субъектов отношений в рассматриваемой сфере в соответствии с потребностями в модернизации и развитии сферы образования.

Рассмотрим региональный опыт нормативного регулирования сферы образования.

В каждом субъекте РФ приняты законы «Об образовании», которые в большей степени дублируют положения образовательного законодательства Российской Федерации.

Изучение опыта проведем на примере Закона Санкт-Петербурга от 17.07.2013 № 46183 «Об образовании в Санкт-Петербурге» и Закона Московской области от 27.07.2013 № 94/2013-ОЗ «Об образовании».

Вопросы регулирования финансового обеспечения сферы образования в Законе Санкт-Петербурга отражены в статье 6: основой реализации права на образование является финансовое обеспечение оказания государственных образовательных услуг на основе нормативных затрат за счет средств бюджета Санкт-Петербурга.

В Законе Московской области вопросам регулирования образовательных услуг посвящена глава 4 «Экономическое регулирование системы образования в Московской области»: в главе указаны основы организации финансирования услуг в сфере образования, сформулированы принципы экономической политики в рассматриваемой сфере, а также установлены правила определения величины нормативных затрат на оказание государственных и муниципальных образовательных услуг и т.д.

Регулирование вопросов финансового обеспечения образовательной деятельности осуществляется главой 13 ФЗ «Об образовании в Российской Федерации». В соответствии с нормативным регулированием

финансирование деятельности образовательных организаций составляют бюджетные ассигнования бюджетов бюджетной системы Российской Федерации и средства физических и юридических лиц. Это значит, что бюджетное финансирование государственных (муниципальных) услуг в сфере образования проводится с учетом особенностей отраслевой нормативной и правовой базы.

Статья 99 Закона «Об образовании» посвящена особенностям финансирования образовательных услуг в целях обеспечения доступного, качественного и бесплатного образования исходя из:

1) подходов к организации образовательного процесса, а именно:

- типы и виды образовательных организаций;
- уровень образования;
- направленность образовательных программ;
- формы получения образования (например, сетевые и т.д.);

2) нормативное закрепление особенностей финансирования частных образовательных организаций, которые реализуют основные образовательные программы.

3) образовательные организации на возмездной (платной) основе не оказывают услуги по изучению предметов, входящих в основную образовательную программу, на которые выделяются бюджетные средства (при условии, что учредителем образовательных учреждений является государство или муниципальное образование).

1.3 Анализ регулирования налогообложения и финансирования образовательных и научных организаций в зарубежных странах

Скорость интеграции в глобальную систему образования в условиях включения Российской Федерации в Болонский процесс напрямую связана с созданием комфортных условий для развития образовательным и научным организациям.

Рассмотрение особенностей финансирования и налогообложения образовательных организаций начнем со стран с англо-саксонской правовой системой: США и Великобритании.

В США частными являются университеты (Гарвардский, Стэндфордский, Йельский, Чикагский) и колледжи (в Амхерсте, Уильямсе и Карлтоне). Более 50 % университетов и 3500 не являются государственной собственностью.

Особенностью финансового обеспечения образования в США является низкая доля государственного финансирования.

Структура источников финансирования государственных (публичных) организаций высшего образования представлена на рисунке 1.6.

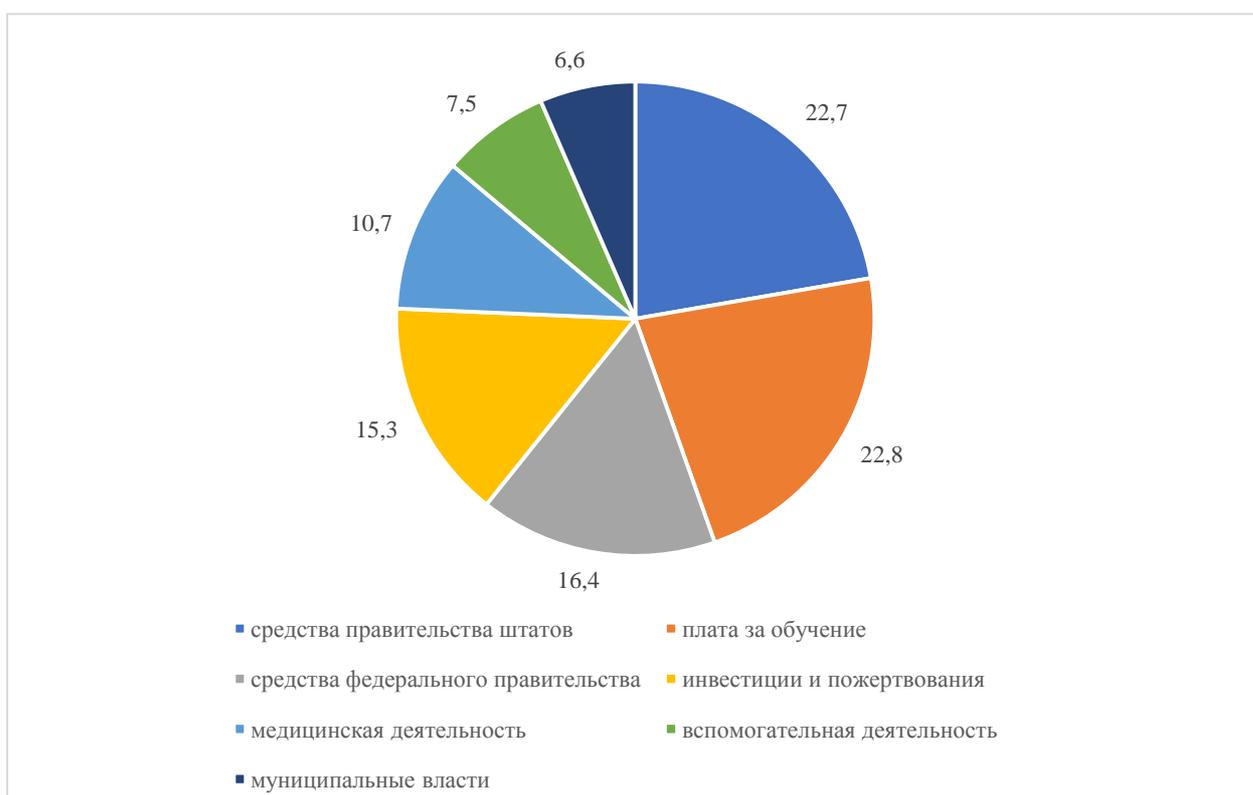


Рисунок 1.6 – Структура финансирования государственных организаций высшего образования в США

Структура источников финансирования частных некоммерческих институтов высшего образования в США представлена на рисунке 1.7.



Рисунок 1.7 - Структура финансирования некоммерческих организаций высшего образования в США

Структура финансирования частных коммерческих высших учебных заведений представлена на рисунке 1.8.

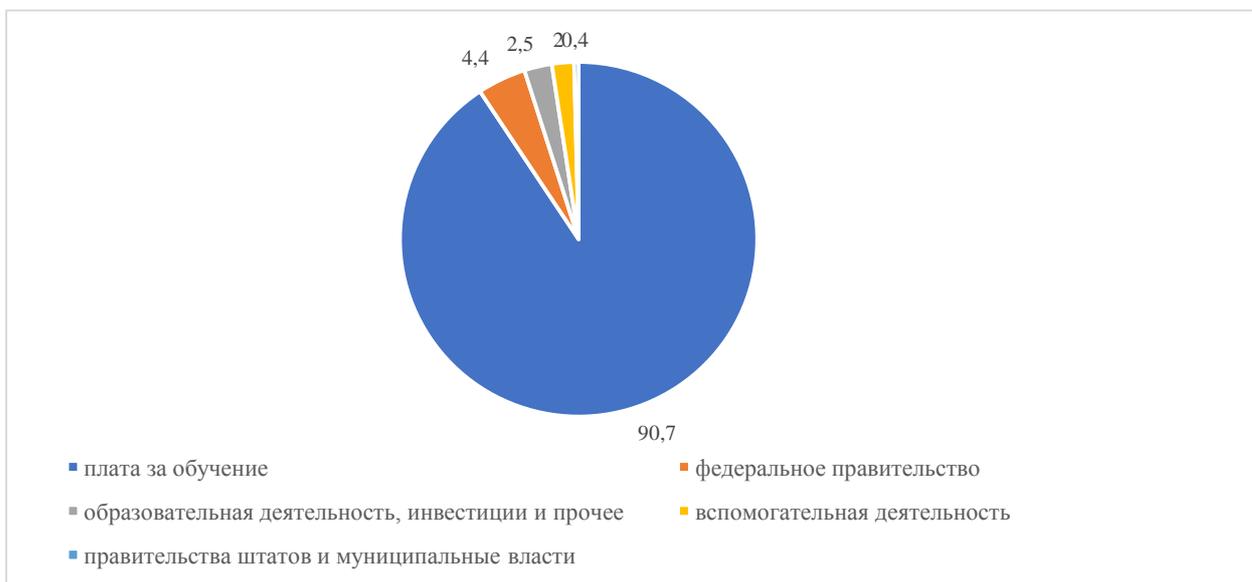


Рисунок 1.8 - Структура финансирования коммерческих организаций высшего образования в США

Таким образом, в государственных (публичных) организациях высшего образования доля государственного финансирования (из бюджета штатов) доходит до 45,7 %, в частных образовательных организациях доля

государственного финансирования составляет 12,7 и 4,8 % соответственно для некоммерческих и коммерческих высших учебных заведений.

Состояние финансирования образовательной системы является одним из критериев оценки высшего образования в США, оценка производится по единым показателям, которые позволяют выявить изменения, способные повлиять на развитие высшего образования.

Безвозмездные поступления в бюджет государственных высших учебных заведений США составляют 5 %, в негосударственных – 15 %. Стимулами к вложению средств является предоставление налоговых льгот для инвесторов.

Также особое внимание следует уделить предоставлению финансовой помощи студентам как одному из направлений финансирования образования:

- прямых издержек на обучение;
- выплаты государственных стипендий, дотаций;
- предоставление стипендий от компаний реального сектора экономики студентам на договорных условиях;
- налоговые льготы родителям студентов и т.п.;
- налоговые льготы студентам и аспирантам;
- льготы на питание, помещения, транспорт;

Оказание помощи студентам в США предоставляется в рамках 5 программ Федерального правительства США (таблица 1.3).

Таблица 1.3 – Программы помощи студентам в США

Наименование	Характеристика
Гранты Пелла	- размер: от 200 до 2 100 долларов США; - для студентов дипломного обучения, из семей с низкими доходами.
Дополнительные гранты образовательной организации	- размер: 4 000 долларов США; - для студентов дипломного обучения.
Программа «работа-учеба»	- размер: заработок студента не должен превышать его потребности.
Программа займов Перкинса	- размер: займ под 5 %; - для студентов как дипломного, так и последипломного обучения.
Займ Стаффорда	- размер: низкопроцентный займ банка или сберегательной организации

Научная деятельность в США осуществляется в высших учебных заведениях (предусматриваются штатные должности научных сотрудников),

научных институтах, научных центрах, национальных академиях наук, научных коллективах и отдельными учеными.

Распределение бюджетных средств на проведение научных исследований в США осуществляется Национальным научным фондом (учредитель – Правительство США). Также финансирование исследований могут осуществлять отраслевые министерства, частные фонды, коммерческие юридические лица и Национальная академия наук.

По своей сути Национальная академия наук – это государственная корпорация, которая осуществляет управление переданным ей имуществом в качестве доверительного управляющего.

Рассмотрим систему образования в Великобритании.

В Великобритании существует множество образовательных актов, которые регулируют сферу образования:

- образование детей регулируется с первых его ступеней;
- воспитание детей с ограниченными возможностями должно осуществляться с привлечением помощи и поддержки местных органов власти;
- родители активно вовлечены в процесс получения детьми дошкольного и школьного образования;
- высшее образование независимо от источников финансирования и административного контроля со стороны государства.

Регулирование профессионального образования осуществляется в законодательстве (таблица 1.4):

Таблица 1.4 – Нормативное регулирование профессионального образования

Наименование НПА	Краткая характеристика
Закон об образовательной реформе	- местные власти обязаны предоставить продолженное образование; - колледжи отвечают за бюджет.
Закон о продолженном и высшем образовании	- детализирует понятие «продолженное образование»; - определяют квалификации, подлежащие финансированию в рамках продолженного образования; - учреждение Советов продолженного образования; - придание колледжам продолженного образования независимого статуса

Основными принципами финансового обеспечения деятельности образовательных организаций в Великобритании являются:

- разделение структур, отвечающих за финансирование, и организаций, которые непосредственно предоставляют образовательную услугу;
- господство рыночных механизмов финансирования;
- финансирование по принципу «бюджетирование, ориентированное на результат».

Государственное финансирование предоставляется образовательным организациям, реализующим программы, результатом обучения по которым является присвоение стандартной национальной профессиональной квалификации.

Финансирование профессионального образования осуществляется Советами по обучению и предприятиям (СОП, частные некоммерческие компании): СОП распоряжается бюджетом Великобритании на обучение. Характерной особенностью является приоритет финансирования начального и непрерывного профессионального обучения и обучения безработных – до 90% целевых средств. При этом деятельность СОПов направлена на защиту и соблюдение интересов крупного, малого бизнеса и местного сообщества.

Источниками финансирования СОП являются бюджеты:

- Министерства образования и занятости;
- Министерства торговли и промышленности;
- Министерства окружающей среды, транспорта и регионов.

Бюджет Министерства образования и занятости формируется по принципам бюджетирования, ориентированного на результат:

- среднесрочный период планирования - три года;
- неиспользованные средства могут быть перенесены на следующий год;
- корректировка производится по данным об объемах обучения в планируемом периоде (рост или сокращение);
- оценивается рентабельность оказания образовательных услуг.

Финансирование, осуществляемое через СОПы предназначено для покрытия текущих расходов, около 2 % разрешается направить на финансирование капитальных вложений.

При этом капитальные затраты финансируются преимущественно из средств грантов Правительства Великобритании, Национальной лотереи, Евросоюза и средств государственно-частного партнерства (например, Инициатива по частному финансированию).

Такая система финансового обеспечения стимулирует развитие конкурентных принципов оказания государственных услуг в сфере образования: образовательные организации становятся не владельцами и распорядителями имущества, а превращаются в покупателей долгосрочных услуг и нацелены на развитие государственно-частного партнерства.

Таким образом, образовательные организации конкурируют друг с другом, что способствует распространению принципов бюджетирования ориентированного на результат: провайдер (образовательная организация), предоставляющий качественные образовательные услуги и достигающий высоких результатов, получает большой поток клиентов, за которыми следует финансирование услуги.

В Великобритании в последние годы распространен франчайзинг как субподрядный договор на обучение: колледж и работодатель заключают договор о приеме на обучение работников за счет средств СОП и работодателя. Сейчас на предприятиях действуют государственные программы поддержки непрерывного профессионального образования (таблица 1.5).

Структуру финансирования профессионального образования в Великобритании составляют: 90 % - работодатели, 10 % – государство.

Таким образом, в Великобритании создана модель финансирования образования, предусматривающая разделение между покупателем услуги и провайдером, сопровождающаяся жесткими процедурами контроля качества образования.

Таблица 1.5 – Государственные программы поддержки непрерывного профессионального образования в Великобритании

Наименование программы	Содержание программы
Для организаций	
Умения для малого бизнеса	- штат не более 50 работников; - обучение одного или двух работников предприятия с последующим тиражированием опыта;
Займы на обучение для небольших фирм	- штат не более 50 работников; - Министерство образования и занятости уплачивает процент по займу; - срок займа: от 6 до 12 месяцев в зависимости от размера;
Бюджет для поддержки местной конкурентоспособности	- штат не более 50 работников;
Для частных лиц	
Займы на развитие карьеры	- банковский заем; - отсроченное возмещение; - ограничение: финансирование покрывает не более 80 % расходов на обучение и полной стоимости учебно-методических материалов
Займы на профессиональное образование	- сумма налогов частного лица – источник покрытия расходов в случае присвоения по итогам обучения национальной профессиональной квалификации; - стоимость курса вычитается из базовой ставки налога (около 23 %), а при более высокой ставке налога (40 %) разница покрывается из суммы налога, подлежащего уплате;
Индивидуальные счета на обучение	- софинансирование: 213 евро – государство, 36 евро – частное лицо; - средства аккумулируются на целевом счете частного лица;
Университет для промышленности	- информационные и маркетинговые услуги в области профессионального обучения с использованием новейших технологий; - финансирование за счет государства с последующим переходом на самофинансирование

Использование конкурентных механизмов позволило:

- расширить круг обучаемых и увеличить их численность;
- повысить эффективность предоставления образовательных услуг с позиций доступности и качества предоставления;
- усилить конкуренцию между образовательными организациями: снижение стоимости единицы обучения в колледжах составило 15% в период с 2012 по 2017 годы.

Рассмотрим опыт федеративного государства – Германии.

В Германии со стороны государства осуществляется активное участие в развитии образования, особенно активно привлекаются партнеры из реального сектора экономики для организации профессионального обучения.

Нормативное регулирование вопросов финансирования осуществляется в следующих нормативных и правовых актах:

– «Основной закон»: предусматривает свободу выбора профессии и работы по ней; закрепляет за государством ответственность за разработку законодательства в области профессионального обучения вне учебного заведения;

– «Закон о профессиональном образовании и обучении»;

– «Ремесленный кодекс»;

– «Закон о развитии профессионального образования и обучения» и др.

Сфера регулирования непрерывного профессионального обучения представлена следующими актами:

– «Закон о развитии труда»;

– «Конституционный промышленный закон»;

– «Закон о защите молодежи»;

– «Земельное законодательство» (касается образования в учебных заведениях, включая профессиональные училища и частные школы).

Развитие профессионального обучения является функцией следующих институтов:

– корпоративные государственные структуры, осуществляющие обучение на предприятиях (промышленные, торговые и отраслевые палаты и различные федеральные и земельные органы управления государственного сектора);

– комитеты по профессиональному обучению;

– Земельные министерства (Министерства труда, финансов): осуществляют контроль за корпоративными государственными структурами и принимают решения о финансовой поддержке земельными правительствами обучения на предприятиях;

– земельные комитеты по профессиональному обучению;

– Федеральный институт профессионального образования и обучения;

– Министерства культуры, науки и образования Земель (вопросы образования в учебных заведениях);

– Федеральная служба по вопросам труда.

Государственное финансирование учебных заведений регулируется «Законом о бюджете». В последние годы государство активно осуществляет оптимизацию структуры финансирования образования.

Одним из источников финансирования образования в Германии являются взносы в палаты и специальных сборов, которые зависят от прибыли или ожидаемого дохода от сборов. Эти взносы применяются для рефинансирования обучения на предприятиях.

Законодательство Германии предусматривает обязательность формирования финансового обеспечения непрерывного образования в организациях как внутрифирменного.

Финансирование осуществляется из собственных источников фирмы: выручка от продаж, доход от капитала (имущества), субсидии из государственного бюджета, кредиты и займы, нераспределенная прибыль, полученная ранее, экономия, полученная в результате получения налоговых льгот.

В свою очередь государство также поддерживает непрерывное обучение, источником финансирования государственной поддержки служат налоговые доходы бюджета.

Таким образом, государственное финансирование - это авансирование средств, т. к. затраты рефинансируются из доходов от личных и корпоративных налогов и сборов, при этом распределение средств носит нецелевой характер.

Одним из важнейших источников финансирования обучения одаренной молодежи является Фонд поддержки профессионального образования и обучения одаренной молодежи – из указанного фонда осуществляется предоставление грантов на образование и обучение.

Обобщая рассмотренные выше особенности финансирования образовательных организаций в зарубежной практике следует выделить следующие тенденции:

1. Размеры государственного финансирования сферы образования являются главным показателем развития государственной политики в сфере образования. Особое внимание стоит уделить распределению финансирования по уровням бюджетной системы (рисунок 8).

Следует принимать во внимание, что сравнение стран только по уровню расходов на образование не показывает реальной картины, так как при этом не учитывается структура и специфика финансирования системы образования. Наблюдаемые различия определяются не только уровнем экономического развития государства и наличием у него финансовых ресурсов, но и зависит от целей государственной политики страны (рис. 1.9).

Тем не менее стоит отметить, что в экономически развитых странах наблюдается стабилизация государственных расходов на образование в ВВП и происходит ориентация на повышение эффективности их использования (средний показатель в 2015 году – 5 % ВВП). В развивающихся странах государственная политика направлена на рост расходов на образование (в 2015 году средний показатель по ним составлял около 3 %).

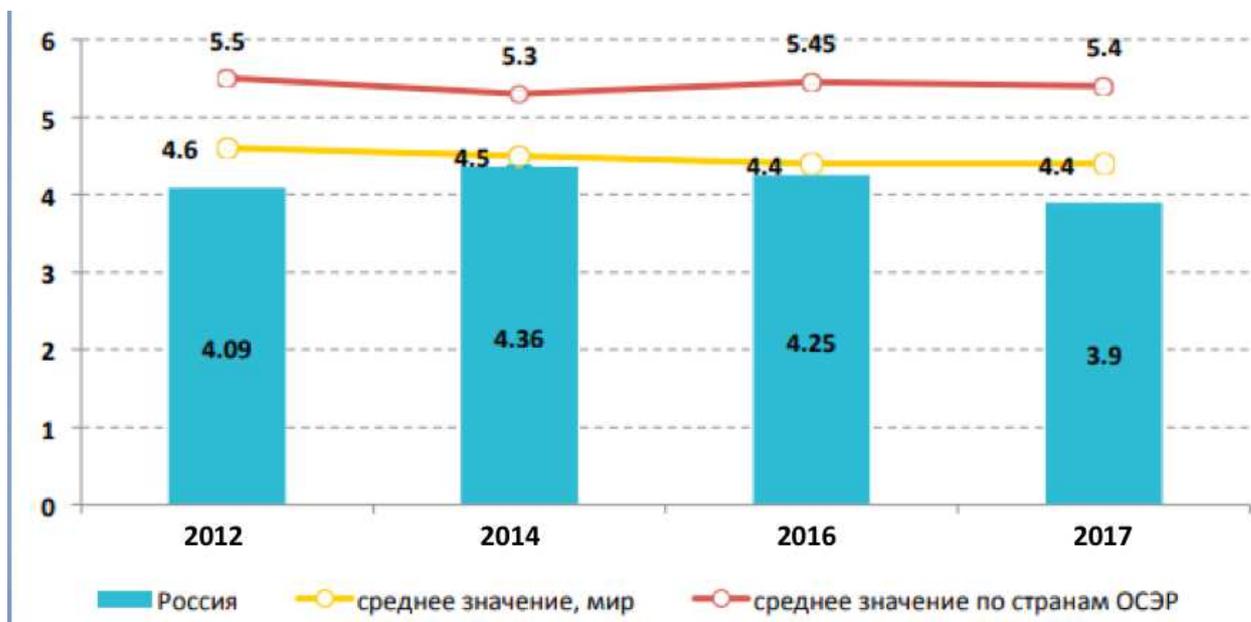


Рисунок 1.9 – Динамика доли расходов на образование в ВВП, %⁷⁷

⁷⁷ <http://ac.gov.ru/files/publication/a/10333.pdf>.

2. Децентрализация управления финансированием образования: передача управленческих функций от центра на более низкие уровни, расширение участия общества в процессе управления.

3. Ответственность за предоставление образования и его финансирование закреплена за государственными органами различного уровня: на первый план выходит распределение ответственности между центральным, региональным и местным уровнями власти. В этой связи особому регулированию подлежит законодательное установление роли распорядителя, менеджера и пользователя финансовых и нефинансовых активов.

4. Отсутствует прямая связь и зависимость между существующим в стране типом управления образованием и способом финансирования.

5. В федеративных государствах финансирование образования осуществляют субъекты федерации (в ФРГ – до 75 %, в Канаде – до 60 %, в Швейцарии – до 54 %). Местные органы управления участвуют в финансировании в США – до 47 % и в Швейцарии – до 35 %.

Таким образом, образовательная сфера в зарубежных странах финансируется преимущественно за счет негосударственных средств. В РФ финансирование осуществляется за счет средств бюджетов различных уровней.

С учетом вышеизложенного очевидно, что в РФ необходимо внедрять новые подходы к использованию государственных средств, направляемых на сферу образования:

- внедрение принципов бюджетирования, ориентированного на результат при предоставлении финансового обеспечения организаций образования и науки;

- ориентация на цели и задачи государственной политики в сфере образования при выделении финансирования на отдельные направления, внедрение принципов проектного управления;

- развитие государственно-частного партнерства в образовании и науке.

Это потребует модернизации нормативно-правовой базы, предметом регулирования которой является установление правового статуса участников и субъектов сферы образования, а также закрепление преференций (например, в сфере налогообложения).

Внедрение в практику таких механизмов сопряжено с необходимостью разработки надлежаще функционирующих мер по проведению контроля за использованием денежных средств.

В главе 2 предлагается детально рассмотреть существующие контрольные механизмы в сфере внешнего государственного и внутреннего контроля за использованием государственных средств в сфере образования.

Глава 2. Методологические положения налогообложения и финансирования образовательных и научных организаций в Российской Федерации

2.1 Особенности финансирования образовательных и научных организаций

Совершенствование механизмов государственного финансирования образовательных и научных организаций, проблема привлечения дополнительного финансирования из внебюджетных источников являются на сегодняшний день одними из актуальных тем научных исследований специалистов в области юриспруденции.

Такая востребованность связана с продолжающейся реформой бюджетного финансирования государственных учреждений, осуществляющих выполнение публичных задач и оказание публичных услуг, а также с дефицитом финансовых ресурсов, возникающем в условиях нестабильной экономической ситуации (снижение доли расходов на образование в расходах федерального бюджета).

Статистика демонстрирует, что на протяжении последних лет расходы консолидированного бюджета РФ на образование стагнируют, стабилизировавшись около 3 трлн. рублей в номинальном выражении, в то время как совокупный объем расходов растет опережающими темпами. В результате этого доля расходов на образование в консолидированном бюджете сократилась более чем 11 % до 10 %, в разрыв в динамике номинальных расходов достиг 7,8 %.

Динамика расходов на образование определяется сокращением расходов консолидированных бюджетов субъектов РФ, которые составляют около 80 % совокупных расходов на образование. Наряду с ухудшением финансового положения регионов и ростом их долговой нагрузки все больший объем обязательств в области образования переносится на

региональный уровень.

На фоне выполнения регионами социально-экономических обязательств по исполнению указов Президента РФ, снижения поддержки федеральным бюджетом региональных бюджетов и росте дефицита и долга бюджетов РФ потенциал оптимизационных механизмов сокращается.

В связи с этим особую важность обретает эффективность и результативность использования средств образовательной организацией, а также возрастает роль финансового менеджмента, который должен обеспечить достижение финансовой устойчивости организации путем привлечения дополнительных источников финансирования и оптимизации налогового бремени.

Главным фактором обеспечения устойчивого развития системы образования является адаптация финансового обеспечения образования к современным социально-экономическим условиям. В этом контексте возрастают роль и значение системы инновационного образования, создающего условия не только для преодоления трудностей переживаемого периода, но и для решения задач, от которых зависит будущее экономики [1–3].

Реформа высшего образования в Российской Федерации направлена на повышение качества образовательной услуги и повышение эффективности используемых государственных ресурсов. Новации в системе финансирования высшего образования предполагают:

- внедрение принципов программно-целевого финансирования через доведение до образовательных и научных организаций государственных заданий и утверждения в соответствии с параметрами задания плана финансово-хозяйственной деятельности;

- расширение объема прав бюджетных и автономных учреждений в сфере образования и науки при выполнении государственного задания и плана финансово-хозяйственной деятельности, а также при распоряжении движимым имуществом, находящимся на праве оперативного управления

[4, 5].

Перечисленные меры обеспечивают взаимосвязи между распределенными бюджетными ресурсами и достигнутым результатом их использования при оказании образовательных услуг в рамках государственного задания [6–8].

Основополагающие принципы финансового обеспечения бюджетных учреждений высшего образования изложены в Федеральном законе № 83-ФЗ. Более 90 % от сумм общего финансирования образовательных и научных организаций составляют субсидии на выполнение государственного задания, которая рассчитывается по нормативам финансового обеспечения государственных услуг высшего образования. В связи с тем, что единицей оказания государственной услуги выступает один учащийся, нормативное финансирование рассчитывается по подушевому принципу - в расчете на одного студента (нормативно-подушевое финансирование, далее — НПФ). С применением НПФ в сфере образования и науки создаются единые прозрачные нормативы финансирования образовательных программ высшего образования, при этом появляется зависимость финансирования от результатов оказания услуг.

До настоящего времени в РФ действует переходный период на принципы нормативно-подушевого финансирования в сфере образования. Длительный процесс перехода обуславливается ярко выраженной отраслевой спецификой системы образования и поэтапным совершенствованием методик расчета НПФ.

Первый этап перехода начался в 2010 году: были установлены базовые принципы нормирования в финансировании государственных услуг.

Этап характеризовался следующими особенностями:

- введено нормирование затрат на единицу образовательной услуги (вместо расчета финансирования на одну образовательную организацию);
- исключена группировка расходов по статьям экономической

классификации, принято решение группировать затраты по степени важности для обеспечения доступного и качественного оказания образовательной услуги.

В затратах выделены 2 большие группы:

- затраты, непосредственно связанные с оказанием образовательной услуги;
- затраты на содержание имущества.

Структура затрат на содержание имущества представлена на рисунке 2.1



Рисунок 2.1 – Структура затрат на содержание имущества образовательных организаций

В затраты, непосредственно связанные с оказанием услуги включают в себя:

- фонд оплаты труда персонала, оказывающего образовательную услугу;
- материальные запасы;
- прочие расходы;
- общехозяйственные расходы (затраты на связь, транспорт, фонд

оплаты труда прочего персонала, затраты на коммунальные услуги.

Описанная система имеет черты сходства с распространенным методом учета расходов в коммерческих организациях - костингом (расчет затрат производится на единицу услуги. При использовании костинга затраты разграничиваются на прямые, непосредственно связанные с оказанием конкретной услуги, и косвенные, непосредственно с оказанием такой услуги не связанные. На основании рассчитанных нормативов принимаются управленческие решения, которые направлены на управление результатами.

Методическими рекомендациями Минфина России предусматривались следующие методы формирования нормативных затрат:

1) нормативный метод - предусматривает прямой расчет каждого элемента затрат на основе натуральных норм;

2) структурный метод - предусматривает расчет отдельных составляющих затрат пропорционально выбранной базе распределения (затраты на оплату труда; площадь, используемая для оказания услуг; объемы оказываемых услуг);

3) экспертный метод - предусматривает использование экспертных оценок при определении элементов затрат.

При этом распределение расходов необходимо осуществлять по вышеуказанным методам с учетом наличия бюджетных ограничений.

Нормативные затраты целесообразно определять отдельно по каждой образовательной организации (бюджетному или автономному учреждению), по группе образовательных организаций (с использованием корректирующих коэффициентов).

Выбор метода учета издержек обуславливается особенностью оказания образовательной услуги.

Рассмотрим опыт нормирования расходов в сфере общего образования на примере регионов РФ.

При расчете нормативов для обеспечения реализации основных

общеобразовательных программ начального, основного и среднего общего образования 38 из 53 субъектов РФ осуществляют расчет, исходя из запланированного на реализацию программы количества часов и установленной нагрузки на учителя. То есть в 71,7 % регионов из общего числа проанализированных финансируется организация стандартного количества уроков, которое зачастую соответствует уходящему в прошлое базовому учебному плану (без вариативности, профильного обучения в старших классах и проектных подходов). Такой подход не означает неправильный расчет, тем не менее, его нельзя назвать современным, соответствующим ФГОС. Особенно это ясно в условиях новых ФГОС, когда образовательные организации могут самостоятельно определять продолжительность реализации образовательной программы. Очевидным недостатком данного подхода является расчет потребности исключительно в учителях. Определение потребности в прочем педагогическом персонале требует либо использования дополнительного коэффициента, либо отдельного расчета. В результате в большинстве субъектов используется коэффициент соотношения «прочий персонал, включая педагогический (кроме учителей) / потребность в учителях». Однако учет прочих педагогов в этом коэффициенте не всегда означает справедливое определение его значения. Как следствие, средства на прочих педагогических работников в норматив зачастую не закладываются.

В то же время в отдельных регионах (например, в Красноярском и Ставропольском краях, Псковской и Мурманской областях) при расчете учитываются еще и прочие должности педагогических работников — отдельно от базового учебного плана. В свою очередь, более продвинутым подходом к определению потребности в педагогическом персонале, ориентированным на выполнение показателей дорожных карт, пользуются 7 субъектов РФ. Это Забайкальский и Приморский края, Иркутская, Калининградская, Сахалинская и Смоленская области, Республика Северная Осетия — Алания. В данных субъектах расчет нормативов осуществляется

на основании целевых или сложившихся соотношений «педагог/учащийся».

При этом необходимая корректировка указанного соотношения осуществляется не в каждом из представленных регионов в зависимости от особенностей реализации образовательной программы.

Фиксированное количество ставок на класс используется для расчета нормативов в Амурской области и Республике Татарстан. При этом если в Татарстане также учитывается наполняемость классов, то в Амурской области в расчете на класс определяется и сам норматив (в нарушение требования части 2 статьи 99 ФЗ-273 и вышеуказанных Общих требований).

Расчет исходя из количества ставок (но не физических лиц) на одного учащегося используется в Архангельской и Тульской областях, а также в Красноярском крае.

Рассмотрим особенности применения корректирующих коэффициентов к базовому значению норматива.

В отдельных субъектах Российской Федерации фактическое определение норматива финансирования осуществляется в два этапа:

1) первоначально нормативно закрепляется значение «базового» норматива;

2) далее в рамках методики расчета норматива финансового обеспечения или общего объема субвенции к базовому значению норматива применяются корректирующие коэффициенты.

Они нужны для учета отдельных особенностей реализации образовательной программы. В результате не представляется возможным оценить, насколько в таких регионах учитываются расходы на оплату труда отдельных категорий персонала. Соответствующие подходы используются при расчете нормативов для общеобразовательных организаций в Кировской и Ярославской областях, Калмыкии и Ямало-Ненецком автономном округе, для дошкольных образовательных организаций — в Ханты-Мансийском автономном округе, Свердловской и Челябинской областях, Республике Коми.

Даже правильное определение числа педагогических работников, необходимого для реализации основной общеобразовательной программы, в расчете на одного обучающегося не гарантирует верности определения норматива финансирования оплаты их труда. В соответствии с частью 3 статьи 99 ФЗ-273 включенные в нормативы расходы на оплату труда педагогических работников муниципальных общеобразовательных организаций не могут быть ниже средней заработной платы для соответствующей территории субъектов РФ. Таким образом, при расчете норматива финансирования основных общеобразовательных программ потребность в числе педагогических работников должна умножаться на прогнозируемую среднюю заработную плату по региону.

То есть нормативное подушевое финансирование школ не предполагает получение дополнительных субсидий, которые бы подняли уровень заработной платы педагогических работников до целевого в соответствии с Указом Президента Российской Федерации от 07.05.2012 № 597.

Изучение региональных нормативных правовых актов показало, что при определении нормативов финансового обеспечения муниципальных общеобразовательных организаций в субъектах РФ сложились разные практики.

Показателем оплаты труда педагогических работников является целевая средняя заработная плата в следующих регионах: Тульская, Иркутская, Сахалинская, Амурская, Калининградская, Смоленская и области, республики Адыгея, Коми и Северная Осетия — Алания.

Нормативные правовые акты, которые позволяют оценить исполнение требования в части соотношения уровня оплаты труда, приняты в 52 субъектах Российской Федерации.

Доведение оклада педагогических работников до средней по экономике заработной платы проводится с применением коэффициентов в 10 субъектах: Ставропольский край, Ивановская, Ленинградская,

Костромская, Волгоградская, Архангельская, Владимирская, Мурманская и Нижегородская области, Республика Дагестан.

Произведение средней сложившейся заработной платы педагогических работников общеобразовательных организаций и коэффициента ее доведения до целевой заработной платы используется в Забайкальском крае.

Примечательно, что, например, в Пензенской области для расчета субвенции определяется отдельный норматив на доведение заработной платы педагогического персонала до целевого значения. Несмотря на то, что в результате, формально, средства до организаций доводятся, такой подход не может быть оправдан. В частности, его использование приводит к неравному финансированию муниципальных и частных общеобразовательных организаций со стороны субъекта Российской Федерации.

При этом наличие бюджетных ограничений, приводящее к высокому уровню недофинансирования образовательной организации приводит к следующим рискам:

- повышение наполняемости групп, влекущее за собой рост заболеваемости, эмоциональные перегрузки детей, угрозу снижения качества образования, повышение недовольства заказчиков услуги (государство, работодатель, родители);

- интенсификация труда педагогов в условиях переполненности групп;

- заметный разрыв в оплате труда между вспомогательным персоналом и педагогами (из-за повышения заработной платы только педагогических работников), что вызывает напряженность в трудовых коллективах.

Согласно федеральному законодательству, создание в образовательных организациях необходимых условий для обучения должно осуществляться за счет средств, закладываемых в нормативы финансирования.

Проведенная оценка удельной стоимости необходимых средств обучения в расчете на одного обучающегося в год свидетельствует о значительном занижении касающихся ее нормативов практически во всех субъектах Российской Федерации. В качестве исключений могут быть приведены подходы к определению нормативов, используемые в Сахалинской области (8 000 рублей в год), а также в Ханты-Мансийском автономном округе (4 406 рублей в год) и Камчатском крае (4 034 рубля в год). В данных регионах «недофинансирование» не носит столь существенного характера.

В остальных субъектах в нормативах учитывается не более четверти необходимых расходов на приобретение средств обучения, причем в отдельных субъектах данная часть расходов практически не финансируется. Так, например, норматив расходов на приобретение средств обучения школами в Ивановской области составляет всего 186 рублей на учащегося в год, а аналогичный норматив для детских садов в Республике Марий Эл — только лишь 50 рублей в год на воспитанника. В Республике Башкортостан и Тверской области рассматриваемые расходы вовсе не включаются в норматив.

Подходы к непосредственному расчету норматива для общеобразовательных организаций не столь разнообразны. Анализ нормативных правовых актов¹⁵ показывает следующее распределение.

Расходы на приобретение средств обучения определяются отдельно от норматива в части оплаты труда в 51 субъекте: Еврейская автономная область, Ханты-Мансийский автономный округ, Камчатский, Красноярский, Пермский, Приморский и Ставропольский края, Архангельская, Астраханская, Брянская, Владимирская, Волгоградская, Вологодская, Ивановская, Иркутская, Калининградская, Кемеровская, Кировская, Костромская, Курганская, Курская, Ленинградская, Липецкая, Магаданская, Московская, Мурманская, Нижегородская, Новгородская, Омская, Пензенская, Псковская, Рязанская, Саратовская, Сахалинская,

Свердловская, Смоленская, Ульяновская и Челябинская области, республики Адыгея, Алтай, Бурятия, Дагестан, Ингушетия, Калмыкия, Коми, Мордовия и Тыва, Кабардино-Балкария, Карачаево-Черкесия, Удмуртия и Чувашия.

Расходы на приобретение средств обучения определяются как процент от норматива в части оплаты труда в 10 субъектах: Алтайский и Забайкальский края, Амурская, Калужская, Тамбовская, Томская и Тульская области, республики Северная Осетия — Алания, Татарстан и Хакасия.

Отметим, что в большинстве случаев норматив на приобретение средств обучения (либо его отношение к нормативу в части оплаты труда) не зависит от особенностей реализации образовательной программы. В то же время для программ, реализуемых с применением дистанционных технологий, норматив на приобретение средств обучения отличается в отдельных регионах.

Обратимся к опыту нормирования в сфере высшего образования. Образовательная услуга классифицируется по уровням и формам высшего образования, а также по специальностям и направлениям подготовки.

В основу методики формирования нормативных затрат в учреждениях высшего образования следует закладывать изменение в стоимости обучения в зависимости от реализуемых программ на одного обучающегося отдельно для бюджетной, автономной или казенной образовательной организации.

Таким образом в настоящее время осуществляется второй этап реформы финансового обеспечения государственных учреждений, связанный с переходом на нормативно-подушевое финансирование образовательных программ. В основе этого перехода лежит использование при расчете финансового обеспечения оказания государственных услуг единых для всех вузов нормативных затрат, которые дифференцируются по специальностям и направлениям подготовки.

На первом этапе внедрения НПФ организации высшего образования были представлены выборкой из трехсот вузов, разница в величине затрат

на обучение одного студента варьировалась до 4–5 раз. На наличие разницы влияли следующие факторы: территориальное расположение, профиль и статус вуза.

Образовательная услуга высшего образования предоставляется в вузах по программам бакалавриата, специалитета и магистратуры:

- 450 направлений подготовки (бакалавриат - 179 направлений подготовки, специалитет - 96 специальностей, магистратура - 180 направлений подготовки);

- 8 областей образования, которые представлены 55 укрупненными группами специальностей и направлений подготовки.

Структура специализации вузов представлена на рисунке 2.2.

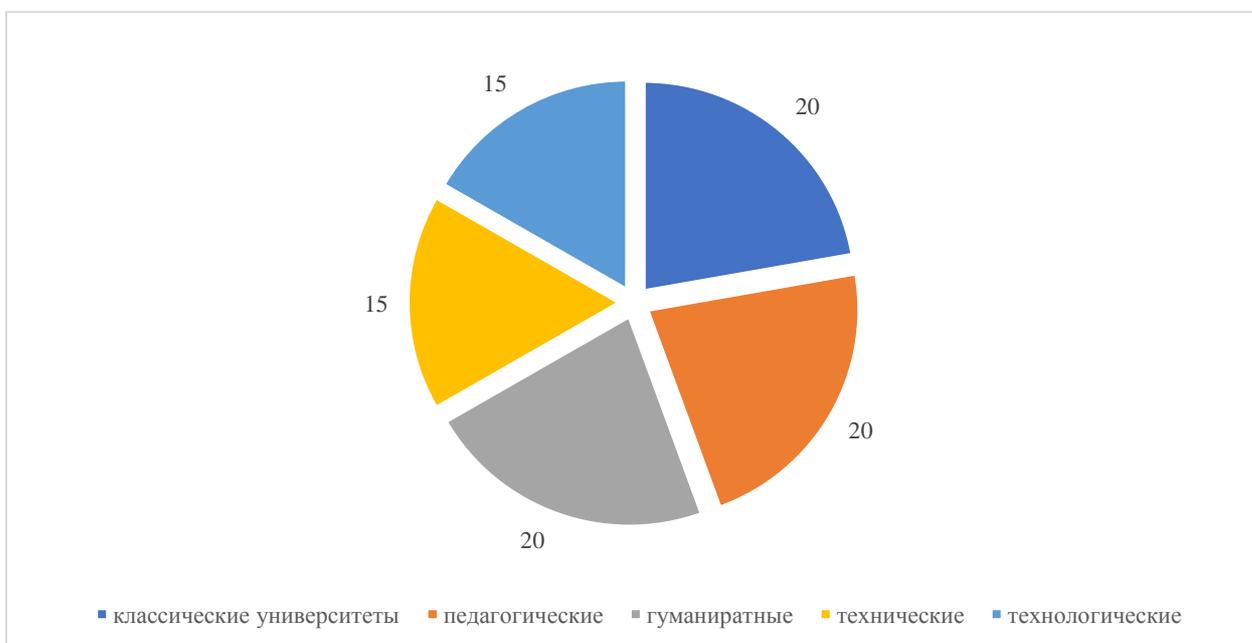


Рисунок 2.2 – Структура вузов по специализации

Наличие большого количества специализаций вузов привело к необходимости формирования индивидуальных первоначальных нормативов затрат. Это ознаменовало переход от сметного к нормативному финансированию для организаций, оказывающих образовательную услугу высшего образования.

По каждому вузу произведены расчеты индивидуальных нормативов затрат, что обеспечило распределение статей бюджетной сметы по видам государственных услуг в разрезе направлений затрат. При проведении таких расчетов учитывались особенности каждого образовательного учреждения, имеющаяся материально-техническая база, уровень обеспеченности инфраструктурой (в т.ч. инженерной), географическое положение и другие факторы, оказывающие существенное влияние на стоимость подготовки обучающихся.

Такая методика расчета позволила уменьшить влияние рисков, сопровождающих изменение уровня финансового обеспечения бюджетных учреждений при применении нового механизма финансирования в первый год, так как индивидуальные нормативные затраты определяются исходя из фактических расходов учреждения (при этом они не являются нормативами, не побуждают образовательные организации сокращать издержки).

Сейчас проводится второй этап реформы финансового обеспечения образовательных организаций, который заключается в переходе на нормативно-подушевое финансирование (далее - НПФ) образовательных программ (при расчете финансового обеспечения оказания образовательных услуг используются нормативные затраты, единые для всех вузов, но дифференцируемые в зависимости от специальности и направления подготовки).

Переход к использованию единых нормативных затрат на оказание государственных услуг установлен Указом Президента РФ от 07.05.2012 № 599 «О мерах по реализации государственной политики в области образования и науки»: Правительство РФ получило поручение осуществить переход к финансированию образовательных программ высшего образования по принципу НПФ, а также обеспечить увеличение нормативов финансирования ведущих университетов, осуществляющих подготовку специалистов по инженерным, медицинским и естественнонаучным направлениям (специальностям).

В соответствии с Федеральным законом от 29.12.2012 № 273-ФЗ «Об образовании в Российской Федерации» формирование нормативных затрат дифференцируется в зависимости от показателей трудовых и материальных ресурсов, необходимых для оказания образовательных услуг по специальностям и направлениям подготовки.

Оценка различий в НПФ в вузах осуществляется на основе показателей:

- трудоемкость обучения: отношение численности преподавателей к количеству студентов;
- требования к уровню квалификации профессорско-преподавательского состава: частота повышения квалификации;
- потребность в дополнительном учебно-вспомогательном персонале для некоторых специальностей (например, дополнительный штат лаборантов и пр.);
- потребность в специализированном оборудовании, инфраструктуре;
- создание условий для прохождения производственной практики.

Система НПФ базируется на следующих элементах:

- стоимостные группы специальностей и направлений подготовки;
- базовые нормативные затраты;
- корректирующие коэффициенты;
- базовый перечень объективных характеристик групп образовательных организаций, оказывающих влияние на величину составляющих базовых нормативных затрат.

Базовые нормативные затраты – нижняя граница значений нормативных затрат на оказание единицы образовательной услуги очной формы обучения, которые определяются отдельно по каждой стоимостной группе специальностей и направлений подготовки. Стоимостные группы включают специальности и направления подготовки, объединенные в укрупненные группы специальностей и направлений подготовки (УГСН).

Стоимостные группы рассчитываются с учетом требований к

условиям реализации образовательных программ:

- обеспеченность материально-техническими ресурсами (программное обеспечение, площади аудиторий, мультимедийное оборудование и т.п.);
- учебно-методическое обеспечение образовательной программы (электронные библиотечные системы, обеспеченность основной и дополнительной литературой, развитие системы электронных курсов и т.п.);
- обеспеченность кадрами соответствующей квалификации: наличие профильного образования преподаваемой дисциплины, ученой степени, участие представителей работодателя в учебном процессе и т.п.).

Выделяют три группы УГСН (таблица 2.1).

Таблица 2.1 – Характеристика УГСН

Наименование стоимостной группы	Характеристика УГСН
Первая группа	включают образовательные программы, при реализации которых отсутствуют специфические (отличительные) требования к материально-технической базе организации, кадровому обеспечению, уровню материально-технического и учебно-методического обеспечения, определяемые федеральными государственными образовательными стандартами (ФГОС), при этом специальности и направления подготовки в данной стоимостной группе не требуют сложного лабораторного оборудования
Вторая группа	включают образовательные программы, при реализации которых применяются специфические (отличительные), в том числе общесистемные, требования к материально-технической базе организации, кадровому обеспечению, уровню их материально-технического и учебно-методического обеспечения в соответствии с ФГОС. При этом специальности и направления подготовки в данной стоимостной группе требуют использования сложного лабораторного оборудования
Третья группа	включающие образовательные программы, при реализации которых применяются специфические (отличительные) и общесистемные требования к материально-технической базе организации, уровню кадрового обеспечения, уровню их материально-технического и учебно-методического обеспечения, определенные ФГОС. При этом специальности и направления подготовки в данной стоимостной группе требуют использования особо сложного лабораторного и иного специального оборудования, а также комбинации факторов, которые влияют на повышение значений базовых нормативных затрат

Сформированная по методу НПФ стоимость услуг вузов корректируется коэффициентами, которые применяются к отдельным составляющим базовых нормативных затрат.

Коэффициенты предназначены для учета форм и технологий обучения и особенностей отдельных образовательных программ, для учета

объективных характеристик вуза.

В 2016 году корректирующие коэффициенты учитывали следующие параметры:

- географическое положение образовательной организации (применяются в связи с необходимостью достижения уровня средней заработной платы профессорско-преподавательского состава вуза к средней заработной плате в соответствующем регионе, определенного Указом Президента РФ от 07.05.2014 № 597 и планом мероприятий («дорожной картой») «Изменения в отраслях социальной сферы, направленные на повышение эффективности образования и науки», утвержденным распоряжением Правительства РФ от 30.04.2014 № 722-р);

- принадлежность к особо ценным объектам культурного наследия народов РФ;

- наличие у вуза права самостоятельно разрабатывать и утверждать образовательные стандарты;

- наличие образовательной среды для лиц с ограниченными возможностями здоровья.

Расчет финансового обеспечения государственного задания конкретного вуза находится как произведение следующих множителей:

- базовые нормативные затраты по государственным услугам по стоимостным группам специальностей и направлений подготовки;

- объем государственных услуг, определяемый в разрезе специальностей или направлений подготовки;

- корректирующие коэффициенты по формам обучения (очная, очно-заочная, заочная), формам реализации образовательных программ (сетевая), по используемым образовательным технологиям (дистанционные образовательные технологии, электронное обучение), по объективным характеристикам групп образовательных организаций.

По состоянию на 01.01.2016 года по единым нормативным затратам обучается около 80 % приведенного контингента по программам

бакалавриата, специалитета, магистратуры и более 90 % обучающихся по программам аспирантуры, ассистентуры-стажировки, интернатуры, ординатуры.

НПФ устанавливает следующие требования к финансовой модели развития вуза, а именно:

- повышение мотивации для увеличения объемов оказания государственных услуг и работ;
- обязывает проводить сравнение фактических затрат с установленными объемами нормативных затрат при реализации конкретных образовательных программ.

Особое внимание при использовании НПФ следует уделить возможностям финансового обеспечения расходов по содержанию имущественного комплекса. На современном этапе нормирование направлено на стимулирование образовательных организаций к эффективному использованию государственного имущества и передаче неиспользуемых мощностей учредителю.

Некоторые эксперты заявляют о необходимости отдельного подхода к нормированию услуг и имущества вузов.

При этом необходимо учесть, что имущество, закрепленное за вузами, не всегда является профильным: например, непрофильные здания, наращивание объектов социальной сферы, отсутствие стратегических программ развития имущественного комплекса и т. д.

В этой связи образовательной организации важно проанализировать структуру имущественного комплекса: оценить степень участия недвижимого имущества в осуществлении уставной деятельности и в оказании государственных услуг, вносящей доход деятельности.

Преимуществами модели НПФ являются:

- простота производимых расчетов;
- прозрачность методики расчета;
- объективность в отношении разных вузов и ориентация на

отражение реального финансового и имущественного состояния.

Применение НПФ решает проблему обеспечения бесперебойного и обоснованного финансирования образовательных и научных организаций в условиях бюджетных ограничений.

Для самих образовательных и научных организаций НПФ позволяет определить приоритеты в финансировании тех или иных расходов, необходимые для принятия управленческих решений.

На современном этапе НПФ является прозрачным и гибким инструментом финансирования, который отвечает требованиям подхода финансирования по результатам.

Основными проблемами финансирования образования в этой связи являются:

- на федеральном уровне не разработан полный пакет требований к услугам, отсутствует порядок формирования базовых и ведомственных перечней муниципальных работ и услуг (существуют различия в наименовании работ/услуг в сформированных ведомственных перечнях разных учредителей);
- расширение самостоятельности участников бюджетного процесса требует увеличения ответственности как со стороны распределителей (за распределение бюджетных средств), так и бюджетополучателей (за конечный результат);
- сложные бюрократические процедуры осуществления государственных закупок и проведения платежей через казначейство;
- отсутствие полноценного обеспечения финансовой самостоятельности организаций, предоставляющих образовательные услуги;
- нечеткость формулировок и основных категорий;
- недостаточная бюджетная обеспеченность выполнения государственных заданий в дотационных регионах.

2.2. Особенности налогообложения сферы образования и науки: обзор правоприменительной практики

Совершенствование механизмов государственного финансирования образовательных организаций, проблема привлечения дополнительного финансирования из внебюджетных источников являются на сегодняшний день одними из актуальных тем научных исследований специалистов в области юриспруденции.

Такая востребованность связана с продолжающейся реформой бюджетного финансирования государственных учреждений, осуществляющих выполнение публичных задач и оказание публичных услуг, а также с дефицитом финансовых ресурсов, возникающем в условиях нестабильной экономической ситуации (снижение доли расходов на образование в расходах федерального бюджета).

В современных условиях приоритетным направлением правовой модели государственной поддержки организаций образования и науки является налоговое стимулирование, так как по своей сути налоговые льготы являются косвенным источником финансирования⁷⁸.

Примерами налоговых льгот являются:

- предоставление налоговых каникул;
- предоставление образовательных налоговых кредитов;
- инвестиционные налоговые кредиты;
- применение специальных налоговых режимов;
- предоставление налоговых вычетов и т.п.

В налоговой системе РФ применяются отдельные меры налогового стимулирования, но обеспечить эффективность их применения возможно только при создании надлежащим образом функционирующей системы идентификации налогоплательщиков. Это поможет обеспечить адресность

⁷⁸ Журавлева О.О. Финансирование деятельности негосударственных образовательных организаций // Негосударственные образовательные организации: правовые аспекты деятельности: научно-практическое пособие / отв. ред. Н.В. Путило. М., 2010. - С. 142.

получения налоговых льгот и исключить необоснованное их использование (как необоснованная налоговая выгода).

Проведенный анализ положений законодательства в сфере налогообложения образовательных и научных организаций показал, что действующее законодательство не определяет специальным образом сущность понятий «научная деятельность» и «образовательная деятельность». Таким образом в соответствии с положениями п. 1 ст. 11 НК РФ⁷⁹ оба понятия могут применяться в целях толкования положений НК РФ в значении, принятом в отраслевом законодательстве.

Рассмотрим особенности налогообложения образовательных организаций по отдельным налогам. Если образовательная организация применяет общую систему налогообложения, то ею уплачиваются в бюджет следующие налоги:

- налог на добавленную стоимость (НДС);
- налог на прибыль организаций;
- налог на доходы физических лиц (НДФЛ, как налоговый агент);
- транспортный налог;
- налог на имущество организаций;
- земельный налог.

Рассмотрим особенности налогообложения на примере налога на прибыль, НДС, НДФЛ.

Нормы налогового законодательства определяют порядок налогообложения деятельности образовательных организаций [3]: учреждения относятся к некоммерческим и основная цель их деятельности — оказание образовательных услуг.

Особое внимание следует уделить тому, как меняется перечень уплачиваемых налогов в зависимости от типа образовательной организации: автономная, бюджетная, казенная (таблица 2.2):

⁷⁹ Налоговый кодекс Российской Федерации. В 2 ч. Ч. 2 [Электронный ресурс]: федер. закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

Таблица 2.2 – Сравнение налоговой нагрузки образовательных учреждений по типам

Налог	Автономное учреждение	Бюджетное учреждение	Казенное учреждение
НДС по услугам от приносящей доход деятельности (гл. 21 НК РФ) [3]	+	+	+
НДС при сдаче имущества в аренду (гл. 21 НК РФ) [3]	+	+	-
Налог на прибыль по услугам от приносящей доход деятельности (гл. 25 НК РФ) [3]	+	+	-
Упрощенная система налогообложения (гл. 26.2 НК РФ) [3]	+	-	-
Налог на имущество (гл. 30 НК РФ) [3], земельный налог (гл. 31 НК РФ) [3]	+ вне зависимости от вида деятельности		

Рассмотрим особенности обложения НДС. В соответствии со ст. 143 НК РФ⁸⁰ организации образования и науки уплачивают налог на добавленную стоимость (НДС) и имеют льготный режим налогообложения. Льготы предоставляются в зависимости от того, принадлежит ли вид деятельности к «льготному» перечню, закрепленному в НК РФ. Также важен источник финансового обеспечения оказания услуг.

Так, например, в соответствии с пп. 4.1 п. 2 ст. 146 НК РФ⁸¹ не признается объектом обложения НДС «выполнение работ (оказание услуг) казенными учреждениями, а также бюджетными и автономными учреждениями в рамках государственного (муниципального) задания, источником финансового обеспечения которого является субсидия из соответствующего бюджета бюджетной системы Российской Федерации».

Также от налогообложения освобождаются операции, указанные в пп. 14 п. 2 ст. 149 НК РФ⁸², а именно:

- услуги в сфере образования по проведению некоммерческими образовательными организациями учебно-производственного (по направлениям основного и дополнительного образования, указанным в

⁸⁰ Налоговый кодекс Российской Федерации. В 2 ч. Ч. 2 [Электронный ресурс]: федер. закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

⁸¹ Там же.

⁸² Там же.

лицензии) или воспитательного процесса;

- дополнительные образовательные услуги, которые соответствуют уровню и направленности образовательных программ, реализуемых образовательными организациями.

Выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ за счет средств бюджетов, фондов (Российский фонд технологического развития, Российский фонд фундаментальных исследований и внебюджетные фонды министерств, ведомств, ассоциаций), а также работы, проводимые образовательными и научными организациями по хозяйственному договору не подлежат налогообложению в соответствии с пп. 16 п. 3 ст. 149 НК РФ⁸³.

При этом образовательные организации уплачивают НДС в бюджет с операций по оказанию консультационных услуг, услуг по сдаче помещений в аренду, при реализации товаров (работ, услуг), произведенных собственными силами (например, результаты производства учебных предприятий: учебно-производственных мастерских) и приобретенных на стороне.

Важно отметить, что в соответствии с абз. 2 пп. 14 п. 2 ст. 149 НК РФ⁸⁴ для целей налогообложения НДС не учитывается направление использования полученного дохода образовательной организации: расходы на совершенствование образовательного процесса или нужды, несвязанные с образовательным процессом (административные и т.п.).

Когда некоммерческая образовательная организация осуществляет несколько видов деятельности, облагаемых НДС и (или) освобождаемых от уплаты, необходимо организовать ведение отдельного учета операций, подлежащих и не подлежащих налогообложению на основании п. 4 ст. 149 НК РФ⁸⁵. Такое же правило распространяется на организации, имеющие обособленные или структурные подразделения, обеспечивающие нужды

⁸³ Там же.

⁸⁴ Налоговый кодекс Российской Федерации. В 2 ч. Ч. 2 [Электронный ресурс]: федер. закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

⁸⁵ Там же.

образовательного процесса.

Для образовательных услуг определены льготы по налогу на добавленную стоимость: льгота используется независимо от формы собственности образовательной организации высшего образования, обязательным условием является наличие лицензии. Так, деятельность образовательных некоммерческих организаций освобождена от НДС (кроме консультационных услуг и услуг по предоставлению помещений в аренду, а также продажа некоммерческими образовательными учреждениями как изделий собственного изготовления, так и полученных на стороне вне зависимости от направления использования полученного дохода).

Любая экономическая деятельность образовательной организации высшего образования, отличная от образовательной, вследствие которой будет осуществлена реализация товаров (услуг), подлежит налогообложению налогом на добавленную стоимость независимо от того, станет ли данная деятельность расцениваться как предпринимательская или непредпринимательская с позиции законодательства об образовании.

Также в отношении продукции, производимой образовательными организациями, устанавливаются пониженные ставки по НДС: налоговая ставка в размере 10 % применяется для периодических печатных изданий, книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой⁸⁶.

Образовательные организации уплачивают налог на прибыль организаций в соответствии с гл. 25 НК РФ⁸⁷ и имеют по нему существенные налоговые льготы.

Объектом налогообложения является прибыль, которая рассчитывается как разница между доходами, полученными образовательной организацией, и расходами, связанными с полученными доходами.

При этом расходы должны соответствовать следующим

⁸⁶ Сябарева И.Ф. Правовое регулирование налоговых льгот, предоставленных образовательным организациям и участникам образовательных отношений // Вестник Балтийского федерального университета им. И. Канта. – 2013. – Вып. 3. – С. 136–143.

⁸⁷ Налоговый кодекс Российской Федерации. В 2 ч. Ч. 2 [Электронный ресурс]: федер. закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

характеристикам⁸⁸:

- расходы должны быть экономически оправданы: выражены в денежной форме, расходы осуществлены с целью получения дохода (статья 252 НК РФ);

- расходы должны быть документально подтверждены документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации.

В главе 25 НК РФ доходы классифицируются на:

- доходы от реализации (например, выручка от реализации собственных и (или) приобретенных товаров (работ, услуг) и имущественных прав);

- внереализационные доходы (например, доходы от долевого участия в деятельности других организаций; штрафы, пени и (или) за нарушение условий договоров; доходы от сдачи имущества в аренду (субаренду); проценты, полученные по договорам займа, кредита, банковского вклада, банковского счета, по ценным бумагам и долговым обязательствам; доходы, в виде использованных не по назначению имущества, а также выполненных в рамках благотворительной деятельности работ, услуг и др.).

В целях исчисления налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются целевые поступления (п. 2 ст. 251 НК РФ⁸⁹) и доходы, полученные налогоплательщиком в виде имущества в рамках целевого финансирования (пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ⁹⁰).

Целевое финансирование – это:

- для казенных образовательных организаций - лимиты бюджетных обязательств (бюджетные ассигнования);

- для бюджетных и автономных образовательных организаций – субсидии, гранты, инвестиции, средства из фондов поддержки научной,

⁸⁸ Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Министерства финансов РФ от 08.12.2017 № 03-03-06/1/81910 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.audit-it.ru/law/account/939072.html>.

⁸⁹ Налоговый кодекс Российской Федерации. В 2 ч. Ч. 2 [Электронный ресурс]: федер. закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ // Справочная правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

⁹⁰ Там же.

научно-технической, инновационной деятельности, имущество, безвозмездно переданное государственным и муниципальным, негосударственным образовательным учреждениям, имеющим лицензии на право ведения образовательной, уставной деятельности, и др. (п. 1 ст. 251 НК РФ).

Перечень целевых поступлений зафиксирован в п. 2 ст. 251 НК РФ⁹¹:

- взносы учредителей;
- пожертвования;
- поступления, направленные на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, поступившие безвозмездно на основе решений органов государственной власти, местного самоуправления или органов управления государственных внебюджетных фондов;
- целевые поступления от других организаций и (или) физических лиц, использованные указанными получателями по назначению.

Таким образом, налоговым законодательством не предусматривается широкий перечень налоговых льгот для образовательных и научных организаций: доходы (за исключением доходов, перечисленных в ст. 251 НК РФ) полностью учитываются при расчете налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

Образовательные организации при соблюдении определенных условий могут применять льготную налоговую ставку 0 % в соответствии со ст. 284.1 НК РФ.

Обязательными условиями, при которых может применяться льгота в налоговом периоде, являются:

- наличие лицензии на осуществление образовательной деятельности;
- доходы от образовательной деятельности и выполнения НИОКР составляют не менее 90% в общей сумме доходов;
- образовательная организация не имеет доходов;
- в штате образовательной организации непрерывно в течение

⁹¹ Там же.

налогового периода числятся не менее 15 работников;

- образовательная организация не проводила операции с векселями и финансовыми инструментами срочных сделок (п. 3 ст. 284.1 НК РФ).

При применении налоговой ставки 0% образовательная организация рассчитывает налоговую базу самостоятельно и в установленный срок (не позднее 28 марта года, следующего за отчетным) предоставляет в инспекцию Федеральной налоговой службы по месту регистрации декларацию, в которой отражается доля полученных доходов и численность работников в штате организации.

При получении средств целевого финансирования образовательная организация обязана организовать ведение отдельного учета полученных средств (по доходной и расходной части) надлежащим образом. При отсутствии такого учета у налогоплательщика средства целевого финансирования рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения⁹².

Образовательные организации выступают в качестве налогового агента по уплате налога на доходы физических лиц в соответствии с положениями главы 23 НК РФ.

На основании п. 2 ст. 230 НК РФ образовательные организации предоставляют в инспекцию Федеральной налоговой службы по месту регистрации сведения о доходах физических лиц соответствующего налогового периода по форме 2-НДФЛ и сведения о суммах начисленного, удержанного и перечисленного в бюджетную систему Российской Федерации в этом налоговом периоде налога на доходы физических лиц по форме 6-НДФЛ. Налоговые льготы не предусмотрены.

Также образовательные организации уплачивают в бюджет региональные налоги:

- налог на имущество организаций (глава 30 НК РФ);

⁹² ПИСЬМО МИНИСТЕРСТВА ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ от 08.12.2017 № 03-03-06/1/81924 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://normativ.kontur.ru/document?moduleId=1&documentId=306983>.

- транспортный налог (глава 28 НК РФ).

Сведения о налогах представлены в таблице 2.3.

Таблица 2.3 – Элементы транспортного налога и налога на имущество организаций

Наименование элемента	Содержание
Налог на имущество организаций	
Объект налогообложения	- движимое и недвижимое имущество, учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств (п. 1 ст. 374 НК РФ); - имущество, которое передано во временное владение, пользование, распоряжение, доверительное управление, внесенное в совместную деятельность или полученное по концессионному соглашению.
Налоговая база	среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения (ст. 375 НК РФ)*
Налоговая ставка	Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов Российской Федерации и не могут превышать 2,2% (ст. 380 НК РФ)
Транспортный налог	
Объект налогообложения	автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы и другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу, самолеты, вертолеты, теплоходы, яхты, парусные суда, катера, снегоходы, мотосани, моторные лодки, гидроциклы, несамоходные (буксируемые суда) и другие водные и воздушные транспортные средства, зарегистрированные в установленном порядке в соответствии с законодательством Российской Федерации (ст. 358 НК РФ)
Налоговая база	Налоговая база в отношении транспортных средств, имеющих двигатели, определяется как мощность указанного двигателя - лошадиных силах, указанных в регистрационных документах.
Налоговая ставка	Налоговые ставки по транспортному налогу устанавливаются законами субъектов Российской Федерации. Применяются повышающие коэффициенты.

* стоимость определяется по данным бухгалтерского учета

Налоговые льготы по рассматриваемым налогам установлены как в НК РФ, так и в законодательстве субъектов РФ.

Также образовательная организация является плательщиком земельного налога, если ей на праве собственности или праве постоянного (бессрочного) пользования принадлежит земельный участок (п. 1 ст. 388 НК РФ).

Рассмотрим примеры из арбитражной практики. Существующая практика арбитражных судов по налоговым спорам, одной из сторон по которым является образовательная или научная организация, содержит указания на нарушения, связанные с несвоевременным исполнением

обязанности по уплате налогов или неполным исчислением налога в бюджет.

Рассмотрим меры ответственности, которые применяются к образовательным или научным организациям, которые допускают нарушения в сфере налогообложения.

Ответственность в налоговой сфере – комплексный институт, который объединяет нормы различных отраслей права, которые направлены на защиту налоговых правоотношений.

На рисунке 2.3 представлены источники права при наложении ответственности за нарушения в налоговой сфере.

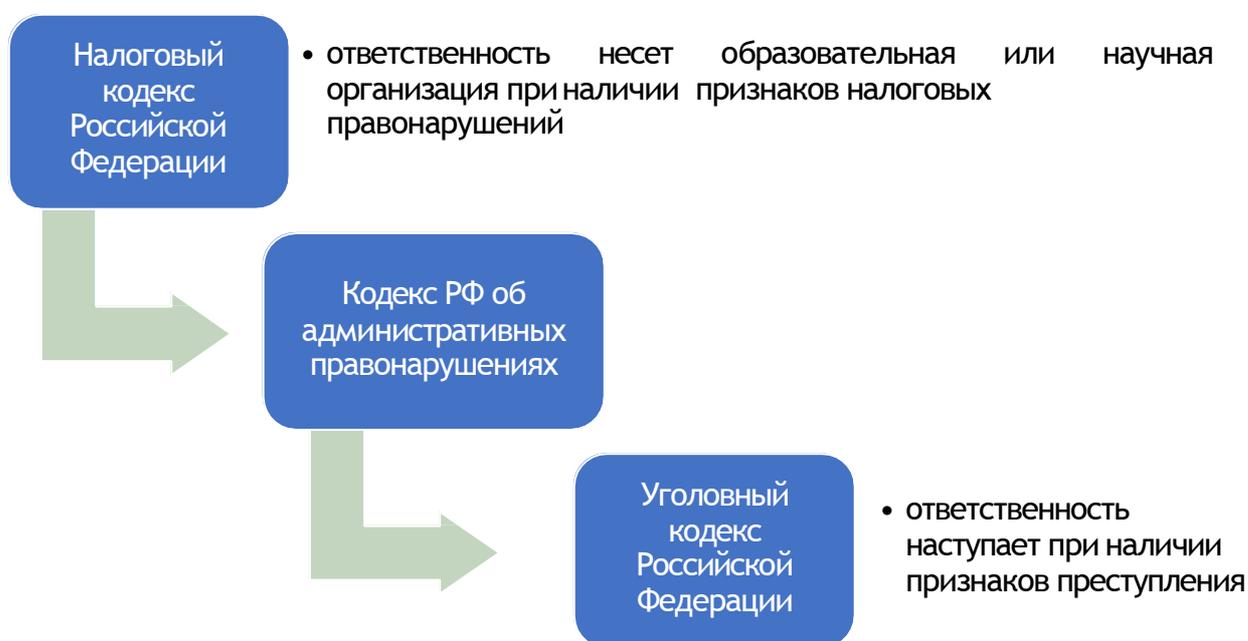


Рисунок 2.3 – Ответственность в налоговой сфере

Меры ответственности за нарушение налогового законодательства представлены в Приложении Б.

Обзор типичных нарушений образовательных и научных организаций в сфере налогового законодательства по данным анализа правоприменительной практике приведен в Приложении В.

Чаще всего образовательные организации допускают нарушения налогового законодательства, которые выражаются в неполной оплате обязательств по налогам и сборам (Постановление Четырнадцатого

арбитражного апелляционного суда от 31.01.2012 № А05- 994/2011 [4]; Решение Арбитражного суда Тульской области от 29.12.2012 по делу № А68-9546/12 [5]; Решение Арбитражного суда Новосибирской области от 16.04.2012 по делу № А45-12414/2012 [6]).

Следующим по частоте выявления нарушением является необоснованное применение налоговых льгот (Определение Высшего арбитражного суда РФ от 15.12.2010 № ВАС-17263/10 по делу № А55-40227/2009 [7]; Постановление Президиума Высшего арбитражного суда РФ от 28.12.2010 № 7334/10 [8]; Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 22.11.2011 по делу № А65-3010/2011 [9]).

Также образовательные организации допускают ненадлежащую организацию ведения раздельного учета, а именно в части раздельного учета средств, полученных в рамках целевого финансирования (субсидии, субвенции и т.п.) и денежных средств, полученных от физических и юридических лиц, за оказание образовательных услуг (Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 29.06.2010 по делу № А57-12174/2009 [10]).

Образовательные организации также допускают несвоевременное предоставление налоговой отчетности (Решение Арбитражного суда Тверской области по делу № А66-12976/2012 [11]).

При этом стоит отметить, что представители налоговых органов часто инициируют процесс в отношении образовательной организации при истечении сроков исковой давности по допущенному нарушению (Решение Арбитражного суда Иркутской области от 29.12.2012 по делу № А19-21017/2012 [12]; Решение Арбитражного суда Удмуртской Республики по делу № А71-13990/2012 [13]; Решение Арбитражного суда Республики Татарстан по делу № 65-26917/2012 [14]).

В связи с вышеизложенным стоит отметить, что образовательные организации не всегда имели такую налоговую нагрузку.

Ранее в законе РФ «Об образовании» образовательные организации при

осуществлении деятельности в соответствии с уставом не обязаны были уплачивать налоги: статьей 40 (утратила силу с 01.01.2005) устанавливалось, что образовательные организации «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» [15].

При этом, на наш взгляд, наилучшим образом поддерживалось соблюдение доступности образовательной услуги как гарантированной государством: налоговые льготы, предоставляемые государством, являлись мерой поддержки образовательной организации, при этом регулирование льгот осуществлялось в специальном законе, а не в Налоговом кодексе или законе субъекта (муниципального образования).

На современном этапе льготы, предусмотренные специальным законодательством отменены, регулирование осуществляется положениями Налогового кодекса РФ и законодательством субъектов (муниципальных образований).

При этом полностью освобождать образовательные организации от налогов в настоящее время нецелесообразно, так как образовательные организации активно предоставляют платные услуги, ведут иную предпринимательскую деятельность, получая прибыль.

В то же самое время важно говорить об инновационном развитии экономики, которое невозможно без участия образовательных и научных организаций. В связи с этим необходимо расширить список образовательных организаций, которым могут быть предоставлены существенные налоговые льготы на определенных условиях.

Примером такой деятельности является организация налогообложения резидентов инновационного центра «Сколково»: налоговые льготы предоставлены организациям — участникам проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в

соответствии с федеральным законом «Об инновационном центре «Сколково» [16]. Организации освобождаются от уплаты налогов в порядке и на условиях, определенных ст. 246.1 НК РФ, на срок 10 лет.

При рассмотрении возможности предоставления таких преференций необходимо учитывать результаты, достигнутые образовательной организацией по направлениям уставной деятельности.

2.3. Финансовый контроль за расходованием денежных средств организациями образования и науки

Программой «Развитие образования-2020» установлены основные направления модернизации системы образования в России. При этом проведение модернизации системы возможно только при изменении подходов к управлению бюджетным образовательным учреждением, что в свою очередь предопределяет необходимость разработки принципиально новых форм и методов финансового контроля в организациях образования и науки, так как контроль является функцией управления. В этом контексте особую актуальность приобретает поиск новых направлений совершенствования системы государственного управления в целом, и его отдельных функций в частности

Контроль вместе с планированием, организацией и мотивацией составляют группу базовых функций менеджмента.

Таким образом, финансовый контроль за использованием государственных финансов образовательных организаций позволяет устранить отклонения от запланированных результатов и обеспечить эффективное достижение целей государственной политики в отрасли.

Бюджетная реформа, проводимая в соответствии с положениями Федерального закона от 08.05.2010 № 83-ФЗ, внесла существенные изменения в систему финансирования бюджетных образовательных учреждений и роста их экономической самостоятельности.

Проведение бюджетной реформы обуславливает усложнение и расширение функции государственного управления – осуществление финансового контроля.

При этом необходимо выделить виды финансового контроля за использованием финансовых ресурсов в организациях образования и науки.

Рассмотрим особенности проведения внутреннего финансового контроля.

В соответствии с п. 1 ст. 19 Федерального Закона РФ от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» экономические субъекты обязаны организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной деятельности. Таким образом, организация внутреннего финансового контроля является обязанностью экономического субъекта.

Минфином России в информационном письме № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности» даны рекомендации по организации и осуществлению экономическим субъектом внутреннего контроля. При этом в п. 2 письма Минфина России № ПЗ-11/2013 указывается, что обязанность по ведению внутреннего финансового контроля не распространяется на организации сектора государственного управления. Таким образом, механизм формирования системы внутреннего контроля в образовательных учреждениях законодательно не установлен.

При этом очевидно, что на современном этапе в условиях расширения финансовой самостоятельности бюджетных учреждений образования и науки невозможно организовать предоставление качественных и доступных образовательных услуг без осуществления внутреннего финансового контроля.

Обратимся к сущности внутреннего финансового контроля. Единства во мнениях ученых о содержании понятия «внутренний финансовый.

контроль» нет.

В таблице 2.4 представлены мнения российских ученых и зарубежной некоммерческой организации.

Таблица 2.4 – Содержание понятия «внутренний финансовый контроль»

Автор	Содержание
Опальский А.Ю.	система знаний о методах и приемах финансового контроля, не подменяет ведомственного и государственного контроля, и как практика вид управленческой деятельности, сводящейся к контролю за ведением бухгалтерского учета и оценке финансовой (бухгалтерской) отчетности
Концепция COSO	это процесс, осуществляемый высшим органом предприятия, определяющим его политику (например, советом директоров, который представляет владельцев компании), его управленческим персоналом высшего уровня (менеджментом) и всеми остальными сотрудниками, в достаточной и оправданной мере обеспечивающими достижение предприятием следующих целей: целесообразность и финансовая эффективность деятельности (включая сохранность активов); достоверность финансовой отчетности; соблюдение действующего законодательства и требований регулирующих органов
Шеремет А.Д., Суйц В.П.	совокупность организационных мер, методик и процедур, принятых руководством экономического субъекта в качестве средств для упорядоченного и эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности, обеспечения сохранности активов, выявления, исправления и предотвращения ошибок искажений информации, а также своевременной подготовки достоверной бухгалтерской отчетности

Проведенный анализ содержания понятия «внутренний финансовый контроль» показал, что сущность внутреннего финансового контроля полно раскрыта в Концепции COSO.

Систему внутреннего финансового контроля в учреждении образования и науки следует организовать по различным показателям: качественным и количественным.

В условиях финансового обеспечения деятельности в форме финансирования государственного задания особое внимание при проведении финансового контроля следует уделять доходам и расходам, что позволит оперативно вносить изменения в деятельность образовательной организации в целом и отдельных структурных подразделений, и в итоге приведет к полноте реализации финансовой самостоятельности вуза.

Определение направлений внутреннего контроля должно определяться целями деятельности образовательной организации.

В качестве целей могут выступать:

- целесообразность и финансовая эффективность деятельности образовательного учреждения в разрезе структурных подразделений и направлений деятельности;
- достоверность оперативной отчетности о доходах и расходах бюджетного образовательного учреждения;
- соблюдение действующего законодательства и требований регулирующих органов в части учета доходов и расходов бюджетного образовательного учреждения.

Реализация этих целей позволит обеспечить рациональное, эффективное использование вузом государственных средств и обеспечить продуктивное использование других ресурсов бюджетного образовательного учреждения.

Выполнение функций по проведению внутреннего финансового контроля может быть возложено на контрольное подразделение.

Существует три типа контрольных подразделений:

- служба внутреннего аудита – ориентирована на предстоящий период, проводится анализ бизнес- процессов на основе риск-ориентированного подхода;
- служба внутреннего контроля - проводится анализ бизнес-процессов в целях построения эффективности линейного руководства;
- контрольно-ревизионная служба – деятельность направлена на недопущение неэффективного использования ресурсов, выявление и предотвращение злоупотреблений.

На наш взгляд наиболее эффективным способом организации внутреннего финансового контроля в учреждении образования и науки является формирование службы внутреннего аудита, так как организация такой службы позволит надлежащим образом проводить контроль финансово-хозяйственной деятельности (а именно, доходов и расходов), а также выявлять высокорисковые операции.

Так, например, высокорисковой операцией может являться процесс управления дебиторской и кредиторской задолженностью. Поскольку дебиторская и кредиторская задолженность имеет срок исковой давности, в рамках управления ею целесообразно выделять контроль сроков возникновения дебиторской и кредиторской задолженности. Такой контроль позволяет выработать мероприятия по погашению задолженности. В рамках системы внутреннего контроля за доходами и расходами особое внимание заслуживает контроль за расходами вуза с целью обеспечения эффективного использования ресурсов бюджетного образовательного учреждения. В этом направлении может быть выделен контроль за исполнением плана финансово- хозяйственной деятельности, контроль за общехозяйственными расходами вуза с целью их оптимизации, контроль за правильностью отнесения расходов вуза на КОСГУ, с целью обеспечения правильности формирования себестоимости услуг, оказываемых вузом. Направлением развития системы внутреннего контроля доходов и расходов также может быть контроль за доходами вуза с целью управления ими.

В качестве показателей внутреннего финансового контроля могут выступать показатели, представленные в таблице 2.5.

Результаты проведенного внутреннего финансового контроля позволят предотвратить негативные последствия для организации в виде пени и штрафов за нецелевое, неэффективное и неправомерное использование бюджетных средств при проведении последующего внешнего контроля.

По результатам проведенного анализа в Приложении Г предложена карта проведения внутреннего финансового контроля.

Рассмотрим далее особенности проведения внешнего финансового контроля использования бюджетных средств в сфере образования в России.

Сфера образования влияет на экономический рост и социальное благополучие общества, в связи с этим необходимо обеспечить достаточный уровень ее финансового обеспечения за счет средств государственного бюджета.

Таблица 2.5 – Рекомендуемые показатели для проведения внутреннего финансового контроля

Объект	Наименование показателя
Доходы	Фактические доходы от оказания образовательных услуг, оказываемых сверх государственного задания за учебный год (финансовый год, другой период времени); Фактические доходы от выполнения научно-исследовательских работ по хоздоговорам за финансовый год (другой период времени); Фактические доходы от оказания образовательных услуг в рамках государственного задания за учебный год (финансовый год, другой период времени); Плановые доходы от оказания образовательных услуг, оказываемых сверх государственного задания за учебный год (финансовый год, другой период времени); Плановые доходы от выполнения научно-исследовательских работ по хоздоговорам за финансовый год (другой период времени); Плановые доходы от оказания образовательных услуг в рамках государственного задания за учебный год (финансовый год, другой период времени); Кассовые доходы от оказания образовательных услуг, оказываемых сверх государственного задания за учебный год (финансовый год, другой период времени); Кассовые доходы от выполнения научно-исследовательских работ по хоздоговорам за финансовый год (другой период времени); Кассовые доходы от оказания образовательных услуг в рамках государственного задания за учебный год (финансовый год, другой период времени).
Расходы	Фактические прямые расходы от оказания образовательных услуг за период времени; Фактические накладные расходы за период времени; Фактические общехозяйственные расходы за период времени; Кассовые прямые расходы от оказания образовательных услуг за период времени; Кассовые накладные расходы за период времени; Кассовые общехозяйственные расходы; Плановые прямые расходы от оказания образовательных услуг за период времени Плановые накладные расходы за период времени Плановые общехозяйственные расходы за период времени

При этом бюджетные ресурсы ограничены, и в условиях ограниченности ресурсов при неограниченности потребностей необходимо находить наиболее эффективные способы использования предоставленных финансовых, материальных и иных видов ресурсов. Ведь только при эффективном использовании ресурсов возможно обеспечить повышение качества образовательных услуг.

В этой связи следует обратить внимание на ч. 4 ст. 1 Федерального закона от 26.12.2008 № 294-ФЗ «О защите юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля», которая устанавливает виды государственного контроля (надзора), а также особенности организации и проведения проверок: вид, предмет, основание проведения проверок, сроки и периодичность их проведения, уведомления о проведении внеплановых

выездных проверок и согласование проведения внеплановых выездных проверок с органами прокуратуры.

В соответствии со ст. 6 и 7 Закона об образовании государственный контроль (надзор) осуществляется федеральными органами государственной власти в образовательных организациях, которые осуществляют деятельность по образовательным программам высшего образования.

Указанные органы проводят государственный контроль качества образования.

Контроль качества оказания образовательной услуги - это деятельность, направленная на проведение оценки соответствия образовательной деятельности и процесса подготовки обучающихся требованиям ФГОС путем планирования и проведения контрольных мероприятий, предметом которых является проверка качества образования и принятие предусмотренных законодательством РФ мер по пресечению и устранению выявленных нарушений требований ФГОС⁹³.

В целях развития образования и науки могут создаваться проекты в рамках государственно-частного партнерства, кластеров и технологических платформ.

На современном этапе развития бюджетной системы финансовый контроль проводится для оценки эффективности использования бюджетных средств и степени достижения результатов деятельности образовательной или научной организацией.

Примерами результатов деятельности для образовательных организаций могут являться⁹⁴:

- укомплектованность педагогами по соответствующим предметам;
- доля выпускников муниципального общеобразовательного учреждения, получивших аттестат о среднем (полном) образовании;
- доля педагогов, прошедших курсовую переподготовку не менее 1 раза

⁹³ Аксенова, Д.А., Рожков, А.И., Чеха В.В. Государственная регламентация образовательной деятельности по Федеральному закону «Об образовании в Российской Федерации»: научно-практический комментарий / под ред. А.И. Рожкова. – М.: УРСО, 2014. - С. 144.

⁹⁴ По данным анализа государственных заданий с сайта bus.gov.ru.

в пять лет и др.

Примерами результатов для научных организаций могут являться⁹⁵:

- число публикаций Scopus, Web of science, РИНЦ;
- общее количество научных, конструкторских и технологических произведений;
- число малых инновационных предприятий, созданных с участием организации и т.д.

Как ранее было отмечено, что на современном этапе введение в действие Федерального закона №83-ФЗ позволило повысить финансовую самостоятельность бюджетных, автономных и казенных образовательных и научных организаций при распоряжении финансами, что, по мнению Министерства финансов РФ, «не исключает отмены государственного финансового контроля в ходе образования, распределения и использования фондов денежных средств казенных, бюджетных и автономных учреждений»⁹⁶.

При этом важно отметить, что применение методов финансового контроля и реализация его результатов в отношении бюджетных и автономных образовательных организаций по причине отсутствия у них статуса получателей бюджетных средств становится невозможным; в то же время казенные учреждения имеют статус получателя бюджетных средств, что позволяет применить формы и методы финансового контроля, предусмотренные бюджетным законодательством, а также существующие меры ответственности .

Регулирование государственного финансового контроля осуществляется положениями раздела IX. «Государственный и муниципальный финансовый контроль» БК РФ.

⁹⁵ Перечень дополнительных материалов, предоставляемых в целях проверки достоверности сведений о результативности деятельности научных организаций, выполняющих научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы гражданского назначения, подведомственных ФАНО России [Электронный ресурс]: методические рекомендации по заполнению форм сведений. – Режим доступа: http://fano.gov.ru/common/upload/library/2018/06/main/Perechen_dopolnitelnykh_materialov.pdf.

⁹⁶ См.: Приказ Министерства финансов РФ «Об обеспечении деятельности по осуществлению государственного финансового контроля» от 25.12.2008 № 146 н.

На современном этапе в бюджетной системе под контролем понимают деятельность по управлению финансовыми ресурсами, т.е. контроль рассматривается как функция менеджмента (объект управления - бюджет, субъект управления - участники бюджетного процесса). Базовыми принципами функционирования модели управления выступают: стратегическое видение, целевые установки и задачи, порядок взаимодействия элементов системы, контроль за исполнением, мотивация.

Таким образом, ввиду изложенных выше ограничений для бюджетных и автономных учреждений особую важность обретает проведение внутреннего финансового контроля, так как внутренний контроль позволяет обеспечить рациональное использование имеющихся ресурсов, а также выявить резервы повышения результативности деятельности при соблюдении требований к целевому, эффективному и законному использованию средств и государственного имущества.

Направлениями контроля за деятельностью бюджетных, автономных и казенных образовательных и научных организаций могут являться:

- оценка соблюдения требований действующего законодательства;
- оценка законности, эффективности (экономность, результативность, продуктивность) и целевой направленности использования доведенных средств и имущества;
- оценка целесообразности изменения типа государственного учреждения;
- оценка обоснованности внесения изменений в показатели и содержание государственного задания;
- анализ выполнения показателей государственного задания в части соответствия объема и качества оказания образовательных услуг и выявление причин достигнутого состояния;
- проверка законного, целевого, результативного и эффективного использования средств, предоставленных из бюджетов разных уровней, достаточности недвижимого и движимого имущества для осуществления

учреждением возлагаемых на него функций по предоставлению государственных услуг⁹⁷.

Важно также учитывать реализацию публичных интересов при проведении финансового контроля.

По мнению автора Е.Ю. Грачевой: «Публичные интересы в сфере финансового контроля обуславливаются целым комплексом причин:

- обеспечение контроля за расходованием финансовых средств в интересах населения страны;

- верно избранная система финансового контроля способствует привлечению не только иностранных инвестиций в экономику страны, но и средств негосударственных организаций на выполнение общесоциальных задач в рыночных условиях. Это обеспечивается использованием банковской инфраструктуры, других финансовых учреждений и кредитных организаций;

- эффективный финансовый контроль обеспечивает необходимую взаимосвязь между планируемым правительством, государственными финансовыми учреждениями уровнем экономического развития страны и фактическими результатами. Это способствует совершенствованию механизмов принятия и реализации управленческих решений в сфере публичных финансов»⁹⁸.

Таким образом, при проведении финансового контроля в казенном, бюджетном или автономном образовательном учреждении:

- дается оценка соотношения плановых и фактических показателей, отраженных в бюджетной смете или в плане финансово-хозяйственной деятельности;

- отсутствия или наличия остатков субсидий на выполнение государственного задания, неиспользованных в отчетном периоде;

- соотношение нормативных и фактических затрат на оказание

⁹⁷ Писарева, Е.Г. Правовое положение государственных учреждений в сфере финансов / Монография под ред. Н.И. Химичевой. М., 2011. - С. 184-185.

⁹⁸ Грачева, Е.Ю. Государственный финансовый контроль как важнейший инструмент обеспечения публичных интересов в условиях рынка // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). 2014. № 4. С. 24-25.

образовательных услуг, предусмотренных (или) государственным заданием;

- соотношение доходов и расходов, полученных от приносящей доход деятельности⁹⁹.

В БК РФ выделяются следующие виды государственного (муниципального) финансового контроля:

- по субъекту проведения: внешний, внутренний;

- по времени проведения: предварительный, последующий (ст. 265 БК РФ).

В бюджетной сфере преимущественно применяются следующие виды финансового контроля:

1) предварительный контроль – проводится в целях предупреждения и пресечения бюджетных нарушений в процессе исполнения бюджетов бюджетной системы Российской Федерации;

2) последующий контроль - проводится по результатам исполнения бюджетов бюджетной системы Российской Федерации в целях установления законности их исполнения, достоверности учета и отчетности.

Ответственность за нарушения, выявленные в ходе предварительного контроля, предусмотрена в Бюджетном кодексе РФ, а за нарушения, выявленные в ходе последующего контроля, предусмотрена в Бюджетном кодексе РФ и в Кодексе об административных правонарушениях.

В рамках осуществления внешнего государственного финансового контроля полномочия, направленные на проведение оценки эффективного, целевого использования государственных средств в соответствии со статьей 13 Федерального закона от 05.04.2013 № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации» Счетной палатой РФ проведено контрольное мероприятие «Проверка доступности услуг в сфере образования для граждан Российской Федерации, в том числе в удаленных районах и в сельской местности включая анализ отдельных мероприятий и показателей

⁹⁹ Писарева Е.Г. Правовое положение государственных учреждений в сфере финансов / Монография под ред. Н.И. Химичевой. М., 2011. - С. 186.

государственной программы Российской Федерации «Развитие образования» на 2013 - 2020 годы» и экспертно-аналитическое мероприятие «Проверка доступности услуг в сфере образования для граждан Российской Федерации, в том числе в удаленных районах и в сельской местности включая анализ отдельных мероприятий и показателей государственной программы Российской Федерации «Развитие образования» на 2013 - 2020 годы» (даты проведения мероприятия 01.01.2016 - 31.07.2016).

Проблемы доступности услуг в сфере образования были подтверждены и в ходе проведения соответствующих мероприятий.

Примерами выявленных фактов Счетной палатой на основании соответствующих документальных подтверждений можно привести следующие.

1. Кабинетом Министров Чувашской Республики не обеспечено достижение значения показателя «Соотношение заработной платы педагогических работников государственных (муниципальных) образовательных организаций к заработной плате в зависимости от уровня образования».

2. Муниципальными образовательными организациями Чебоксарского и Шемуршинского района Чувашской Республики при организации бесплатной перевозки обучающихся муниципальных образовательных организаций между поселениями не соблюдались требования, согласно которому пешеходная доступность для обучающихся общеобразовательных организаций в сельской местности должна составлять не более 2,0 км, а также то, что оптимальный пешеходный подход обучающихся к месту сбора на остановке для сельских районов должен быть не более 1 км.

Не организованы перевозки обучающихся школьным автобусом от села Русские Алгаши до поселка Речное Шумерлинского района, где находится общеобразовательная организация (расстояние между населенными пунктами составляет 3,5 км).

3. В Ярославской области 73 педагогических работника имеют только

среднее (полное) общее образование (в городских поселениях - 42 педагога, в сельской местности - 31 педагогический работник), что не соответствует положениям Федерального закона от 29.12.2012 № 273-ФЗ «Об образовании в Российской Федерации», согласно которой право на занятие педагогической деятельностью имеют лица, имеющие среднее профессиональное или высшее образование.

4. Муниципальными образовательными организациями Пошехонского, Рыбинского и Переславского муниципальных районов Ярославской области допущены факты несоблюдения нормативов транспортного обслуживания обучающихся общеобразовательных организаций, расположенных в сельской местности в части обеспечения транспортного обслуживания, превышающего установленные 30 минут времени в пути.

Указанные нарушения являются свидетельством несоблюдения принципа бюджетной эффективности, установленного в статье 34 БК РФ: «...Принцип эффективности использования бюджетных средств означает, что при составлении и исполнении бюджетов участники бюджетного процесса в рамках установленных им бюджетных полномочий должны исходить из необходимости достижения заданных результатов с использованием наименьшего объема средств (экономности) и (или) достижения наилучшего результата с использованием определенного бюджетом объема средств (результативности)...».

Выявленные нарушения свидетельствуют о низкой доступности образовательных услуг для населения, а также о неполном соответствии качественным характеристикам (оказание услуг осуществляет персонал, у которого отсутствует требуемый уровень квалификации).

Результаты государственного финансового контроля нередко являются предметом судебных разбирательств. Рассмотрим решение Арбитражного суда Новосибирской области от 09.02.2016 по делу № А45-23877/2015.

Контрольным управлением Новосибирской области проведена проверка финансово-хозяйственной деятельности Государственного

автономного образовательного учреждения высшего образования Новосибирской области «Новосибирский государственный театральный институт» (далее – заявитель, учреждение, институт) за период 2013-2014 г.г., по результатам которой составлен акт № 03-05-НН-2 от 17.08.2015. Актом установлена сумма нецелевого использования бюджетных средств в размере 12 525 869,89 руб..

На основании акта проверки от 17.08.2015 № 03-05-НН-2 управлением вынесено представление от 12.10.2015 № 03-19-16, которым требует рассмотреть информацию о нарушениях бюджетного законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов, регулирующих бюджетные правоотношения, указанную в настоящем представлении, принять меры по устранению причин и условий таких нарушений.

Полагая, что данные выводы управления неправомерны, институт обратился в арбитражный суд с заявлением. По результатам проверки выявлены следующие нарушения в использовании бюджетных средств: нецелевое использование бюджетных средств, выразившееся: в направлении средств областного бюджета Новосибирской области на обучение граждан (сумма нарушения – 12 510 069 руб. 89 коп.), получающих высшее образование не впервые, в направлении средств областного бюджета на осуществление расходов по содержанию недвижимого имущества, не используемого институтом с 2007 (сумма нарушения – 737 409 руб. 67 коп.), выразившееся в отсутствии в государственном задании: показателей, характеризующих объем (содержание) оказываемой государственной услуги по формам обучения, по категориям физических и (или) юридических лиц, порядка оказания соответствующих услуг, в не установлении институтом платы за пользование жилыми помещениями, обучающимся гражданам (студентам), в не включении в должностные оклады работников института размеров надбавок за ученые степени по должностям, которые действовали до вступления в силу ФЗ «Об образовании в Российской Федерации» от 29.12.2012 № 273-ФЗ, в нарушении установленных правил бухгалтерского

учета, в нарушении установленного порядка ведения кассовых операций, выразившихся в выдаче денежных средств лицам, не состоящим в трудовых отношениях и институтом, в произведении расходов на оплату услуг по проведению занятий по программе обучения верховой езде, не предусмотренной Рабочим учебным планом института на 2013-2014 учебный год.

В соответствии со ст. 306.4 Бюджетного кодекса Российской Федерации нецелевым использованием бюджетных средств признается направление средств бюджета бюджетной системы Российской Федерации и оплата денежных обязательств в целях, не соответствующих полностью или частично целям, определенным законом (решением) о бюджете, сводной бюджетной росписью, бюджетной росписью, бюджетной сметой, договором (соглашением) либо иным документом, являющимся правовым основанием предоставления указанных средств. Следовательно, сумма бюджетных средств, использованных с нарушением их целевого назначения, определяется исходя из суммы фактически произведенных расходов.

Также в ходе проверки установлено неэффективное использование средств областного бюджета Новосибирской области в сумме 737 309,67 руб., на содержание объектов недвижимости по адресу: г. Новосибирск, ул. Декабристов, д. 26 (овощехранилище год ввода 1959, учебный корпус год ввода 1940 года. гараж год ввода 1941), не используемых ГАОУ ВПО НСО НГТИ с 2007 года (приказ департамента имущества и земельных отношений Новосибирской области от 23.07.2007 № 1022 «Об утверждении акта приема -передачи»).

Право оперативного управления на недвижимое имущество прекращено с 01.04.2013 (приказ ДИЗО НСО от 01.04.2013 № 582, акт приема - передачи от 23.09.2007 № 1131-А). Право пользования земельным участком площадью 2150 кв.м. прекращено только 14.05.2014 (приказ ДИЗО НСО от 14.05.2014 № 1308, зарегистрировано 24.11.2014).

Расходы ГАОУ ВПО НСО НГТИ на содержание данного объекта

недвижимости и земельного участка составила 737 309, 67 руб., в том числе 2013 год-514 806,67 руб., 2014 год-222 503,00 руб.:

- 262 620,00 руб. в 2013 году охрана земельного участка с расположенными на нем неиспользуемыми зданиями (по договору с ООО ЧОП «Барс»);

- 465 225,00 руб. земельный налог, в том числе 2013 - 242 722,00 руб., 2014 -222 503,00 руб.;

- 9 464,67 руб. выполнение кадастровых работ по адресу: г. Новосибирск, ул. Декабристов, д. 26 (договор от 15.02.2013 № 54000-75682/2012 с ФГУП «Ростехинвентаризация-Федеральное БТИ, Акт от 26.03.2013).

Таким образом, установлено неэффективное использование средств областного бюджета Новосибирской области в 2013 - 514 806,67 руб., 2014 - 222 503,00 руб.

В связи с вышеизложенным можно отметить, что в настоящее время наиболее значимой формой контроля является государственный финансовый контроль, направленный на выявление фактов неэффективного использования государственных средств, так как эффективное использование средств позволит повысить доступность и качество оказываемых образовательных услуг.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В ходе исследования, проведенного в магистерской диссертации на тему: «Особенности налогообложения и финансирования образовательных и научных организаций Российской Федерации», достигнуты следующие результаты:

1. Рассмотрены тенденции нормативного регулирования сферы образования и науки: в результате выявлено, что сфера образования и науки является одной из приоритетных с точки зрения государственной политики (законодательство об образовании адаптируется к изменениям, происходящим в связи с проведением бюджетной реформы, «майские» Указы Президента РФ содержат положения, регулирующие вопросы оплаты труда профессорско-преподавательского состава и т.п.).

2. В отличие от зарубежных стран (США, Великобритания) в Российской Федерации не распространено частное финансирование расходов на образование и науку, также на современном этапе не развито государственно-частное партнерство: до 90 % всех доходов образовательных организаций – финансирование из бюджетов разных уровней, при том, что негосударственные источники финансирования составляют до 10.

3. Изменения типов образовательных и научных организаций (в связи с принятием федерального закона №83-ФЗ) привели к необходимости изменить структуру финансирования образовательной и научной деятельности: ориентация на внедрение финансирования в зависимости от достигнутого результата («бюджетирование, ориентированное на результат»), что в свою очередь повлекло необходимость развития методик нормативно-подушевого финансирования.

Такие изменения влекут за собой изменения в модели взаимодействия образовательных организаций и государства: государство становится заказчиком образовательной услуги, который заинтересован в качестве кадрового обеспечения, достаточности материально-технического

обеспечения образовательной программы.

4. Проблемой применения нормативно-подушевого финансирования является недостаточность его нормативного регулирования как на федеральном, так и на региональном уровнях: следует отметить, что существующая нормативно-правовая база позволяет учитывать различия в стоимости образовательных программ, реализуемых в условиях, отличающихся от среднестатистических по России. Кроме того, задана планка социальных гарантий педагогическим работникам через связь заработной платы педагогов и нормативов подушевого финансирования. Однако не все регионы привели региональную нормативно-правовую базу в соответствие с федеральными требованиями, что, в свою очередь, создает опасность недофинансирования образовательных услуг.

5. Рассмотрены особенности обложения налогами деятельности образовательных организаций на примерах правоприменительной практики: анализ действующей налоговой системы показывает, что отсутствуют стимулы, направленные на развитие финансовой самостоятельности организаций образования и науки – в среднем доля собственных доходов в финансировании составляет не более 10 %.

6. На основе анализа системообразующих факторов (на примере федеральных университетов), результатов внешнего финансового контроля и правоприменительной практики сформированы направления определения эффективности использования средств, предоставляемых образовательным организациям: сформулированы предложения по организации внутреннего контроля в образовательных организациях по типу Концепции COSO, рекомендованы показатели определения эффективности и целевого использования государственных средств образовательными организациями на этапе проведения внутреннего контроля.

Таким образом решение существующих проблем в финансировании и налогообложении образовательных и научных организаций будет способствовать снижению бюджетного давления и повышению

инвестиционной привлекательности образовательных организаций, а также повышению эффективности предоставления государственных и муниципальных услуг и росту экономической инициативы организаций, предоставляющих образовательные услуги.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

Нормативные правовые акты:

1. Конституция Российской Федерации [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». - Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28399/.
2. Бюджетный кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон от 31.07.1998 №145–ФЗ в действующей ред. // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». - Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19702/.
3. Налоговый Кодекс Российской Федерации. В 2 ч. [Электронный ресурс]: федер. закон от 05.08.2000 № 117–ФЗ в действующей ред. // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». - Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/.
4. Гражданский Кодекс Российской Федерации. В 4 ч. Ч. 2 [Электронный ресурс] : федер. закон от 30.11.1994 № 51–ФЗ// Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». - Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_5142/.
5. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях [Электронный ресурс] : федер. закон от 30.12.2001 № 195-ФЗ в действующей ред. // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». - Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34661/.
6. О науке и государственной научно-технической политике [Электронный ресурс] : федер. закон от 23.08.1996 № 127-ФЗ в действующей ред. // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». - Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=152448>.
7. Об утверждении Федеральной программы развития образования [Электронный ресурс] : федер. закон от 10.04.2000 № 51-ФЗ в действующей ред. // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». - Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_26881/.

8. О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации по вопросам создания бюджетными научными и образовательными учреждениями хозяйственных обществ в целях практического применения (внедрения) результатов интеллектуальной деятельности [Электронный ресурс]: федер. закон от 02.08.2009 № 217-ФЗ // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». - Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_140750/.

9. О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием контрольно-надзорных функций и оптимизацией предоставления государственных услуг в сфере образования [Электронный ресурс] : федер. закон от 08.11.2010 № 293-ФЗ// Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». - Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_106453/.

10. О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля [Электронный ресурс]: федер. закон от 26.12.2008 № 294-ФЗ в действующей ред. // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». - Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_83079/.

11. Об образовании в Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон от 29.12.2012 № 273-ФЗ в действующей ред. // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». - Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_140174/.

12. О государственно-частном партнерстве, муниципально-частном партнерстве в Российской Федерации и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации [Электронный ресурс]: федер. закон от 13.07.2015 № 224-ФЗ в действующей ред. // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». - Режим доступа: <http://www.kremlin.ru/acts/bank/39948>.

13. О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений [Электронный ресурс] : федер. закон от 08.05.2010 № 83-ФЗ в действующей ред. // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». - Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_100193/.

14. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ в ред. от 31.12.2017 // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». - Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/.

15. Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов РФ и муниципальных образований [Электронный ресурс] : федер. закон от 07.02.2011 № 6-ФЗ // Справочно-правовая система «ГАРАНТ». - Режим доступа: <http://base.garant.ru/12182695/>.

16. Об утверждении Основ законодательства Союза ССР и союзных республик о народном образовании [Электронный ресурс] : закон СССР от 19.07.1973 № 4536-VIII // Режим доступа: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=ESU&n=606#04896120290635877>.

17. Национальная образовательная инициатива «Наша новая школа» [Электронный ресурс] : Указ Президента Российской Федерации от 04.02.2010 № Пр-271 в действующей ред. // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». - Режим доступа: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?base=EXP&n=562811&req=doc#0>.

18. Об утверждении приоритетных направлений развития науки, технологий и техники в Российской Федерации и перечня критических технологий Российской Федерации [Электронный ресурс] : Указ Президента Российской Федерации от 07.07.2011 № 899 // Официальный сайт Президента РФ. - Режим доступа: http://www.kremlin.ru/ref_notes/988.

19. О долгосрочной государственной политике [Электронный ресурс] : Указ Президента Российской Федерации от 07.05.2012 № 596 //

Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». - Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=129343>.

20. О мерах по реализации государственной политики в области образования и науки [Электронный ресурс] : Указ Президента Российской Федерации от 07.05.2012 № 599 // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». - Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_129346/.

21. О мерах по привлечению ведущих ученых в российские образовательные учреждения высшего профессионального образования, научные учреждения государственных академий наук и государственные научные центры Российской Федерации [Электронный ресурс] : Постановление Правительства РФ от 09.04.2010 № 220 // Справочно-правовая система «ГАРАНТ». - Режим доступа: <http://base.garant.ru/12174930/>.

22. Об утверждении государственной программы Российской Федерации «Развитие образования» [Электронный ресурс] : Постановление Правительства РФ от 26.12.2017 № 1642 в ред. от 22.02.2018 // Справочно-правовая система «ГАРАНТ». - Режим доступа: <http://base.garant.ru/70643472/>.

23. Об утверждении Порядка организации и осуществления образовательной деятельности по дополнительным профессиональным программам [Электронный ресурс] : Приказ Минобрнауки России от 01.07.2013 № 499 в действующей редакции Справочно-правовая система «ГАРАНТ». - Режим доступа: <http://base.garant.ru/>.

24. Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности [Электронный ресурс] : информация Минфина России №ПЗ-11/2013 // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». - Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_156407/.

25. Аудит эффективности в рыночной экономике: учебное пособие / Иванова Е.И., Мельник М.В., Шлейников В.И. – Москва: КНОРУС. – 2007. – С. 328.

26. Государственная регламентация образовательной деятельности по Федеральному закону «Об образовании в Российской Федерации»: научно-практический комментарий / Аксенова Д.А., Рожков, А.И., Чеха, В.В. – М.: УРСО. - 2014. – С.289.

27. Авдеев, В.В. Научная деятельность и расходы: научные организации как некоммерческие организации – особенности регулирования, учета и налогообложения [Электронный ресурс] /В.В. Авдеев // Налоги. – 2013. – № 9// СПС «КонсультантПлюс» : Комментарии законодательства : Юридическая пресса. – Режим доступа: <http://www.base.consultant.ru>.

28. Артемьева, И.В. Применение налоговой ставки 0 процентов по налогу на прибыль организаций образовательными учреждениями как элемент стимулирования образовательной деятельности [Электронный ресурс]/ И.В. Артемьева // Публично-правовые исследования (электронный журнал). – 2012. – № 4// СПС «КонсультантПлюс»: Комментарии законодательства : Юридическая пресса. – Режим доступа: <http://www.base.consultant.ru>.

29. Артуганов, А. А. Развитие наукоемкого сектора экономики (Мировые тенденции и российские перспективы): дис. ... канд. эконом. наук: 08.00.14 / Артуганов Александр Александрович. – М., 2002. – С.171.

30. Архипцева, Л.М. Налоговый потенциал: теоретические и практические аспекты использования в планировании налоговых поступлений / Л.М. Архипцева // Налоги и налогообложение. – 2008. – № 7. – С. 39-46.

31. Барабанова, С.В. Актуальные вопросы ответственности в сфере образования [Электронный ресурс] /С.В. Барабанова// Теория образовательного права. – Режим доступа: <http://www.lexed.ru/ezhegodnik->

rossiyskogoobrazovatelnoy zakonodatelstva/pdf/%D1%82%D0%BE%D0%BC%207%20%D0%A1%D1%82%D0%B0%D1%82%D1%8C%D0%B8.pdf.

32. Баранова, Л.Г., Федорова, В.С. Расходы на обучение: оформление и налогообложение / Баранова, Л.Г., Федорова, В.С. // Налогообложение, учет и отчетность в страховой компании. – 2011. – № 5. – С. 55-69.

33. Болтинова, О.В. К вопросу о государственном финансовом контроле в Российской Федерации / Болтинова, О.В. // Финансовое право и управление. – 2013. – № 2. – С. 28-33.

34. Боровикова, Е.В. Планирование налога на имущество, уплачиваемого некоммерческими организациями [Электронный ресурс] / Е.В. Боровикова // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2008. – № 11 // СПС «КонсультантПлюс» : Финансовые и кадровые консультации: Бухгалтерская пресса и книга. – Режим доступа: <http://www.base.consultant.ru>.

35. Бородина, А.С. Налоговая нагрузка предприятия: сущность, функции, факторы и показатели / А.С. Бородина // Налоги и налогообложение. – 2011. – № 6. – С. 5-15.

36. Варнавский, А.В. Органическая концепция налогового планирования [Электронный ресурс] /А.В. Варнавский // Налоги и налогообложение. – 2007. – № 12. // СПС «КонсультантПлюс» : Финансовые и кадровые консультации : Бухгалтерская пресса и книга. – Режим доступа: <http://www.base.consultant.ru>.

37. Васильев, Д. Особенности исчисления НДС образовательными учреждениями [Электронный ресурс] /Д. Васильев // Практическая бухгалтерия. – 2009. – № 5. // СПС «КонсультантПлюс» : Финансовые и кадровые консультации: Бухгалтерская пресса и книга. – Режим доступа: <http://www.base.consultant.ru>.

38. Воронин, Ю.М. О государственном (муниципальном) финансовом контроле / Воронин, Ю.М.// Финансы. – 2014. – № 6. – с. 9-15.

39. Горбунова, О.Н. Роль норм финансового права в управлении делами государства и общества // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). – 2014. – № 4. – С. 39.

40. Гохберг, Л.М. Национальная инновационная система России в условиях «новой экономики» / Л.М. Гохберг // Вопросы экономики. – 2003. – №3. . – С. 26. – 44.

41. Гретченко, А.И. Роль университетских инновационных интегрированных структур в укреплении сотрудничества вузов с высокотехнологичными компаниями / А.И. Гретченко. – М.: Вестник Академии военных наук, 2012. – № 3(40). – С.26. – 30.

42. Гусев А. Об организации внутреннего контроля в учреждении [Электронный ресурс] / А. Гусев // Ревизии и проверки финансово-хозяйственной деятельности государственных (муниципальных) учреждений. - 2013. - № 11. - Режим доступа: справочно-правовая система «Консультант Плюс».

43. Демин, А.В. Неопределенность в налоговом праве и правовые средства ее преодоления (монография) / А.В. Демин // Москва: ИЦ РИОР, НИЦ Инфра. – М., 2012. – С. 245.

44. Демин, А.В. Нормы налогового права (монография) / А.В. Демин // Красноярск: Изд-во Сибирского федерального университета. – Сер. Библиотека журнала СФУ. Гуманитарные науки. – 2010. – С. 409.

45. Долгих, И.Н. Налоговое планирование и оценка его эффективности / И.Н. Долгих// Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 21.– С. 41-47.

46. Евлоева, М.М. Управление налоговыми рисками в модели налогового контроля в ВУЗах [Электронный ресурс] / М.М. Евлоева // Современные исследования социальных проблем (электронный научный журнал). – 2012. – №4 (12). – Режим доступа: <http://www.cyberleninka.ru>

47. Журавлева, О.О. Финансирование деятельности негосударственных образовательных организаций / Журавлева О.О. //

Негосударственные образовательные организации: правовые аспекты деятельности: научно-практическое пособие / отв. ред. Н.В. Путило. М., 2010. – С. 126.

48. Зарипова, Н.Д. Анализ практики налогового регулирования в зарубежных странах/ Н.Д. Зарипова // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – №19.– С. 44-50.

49. Кабашкин, В.А. Повышение роли внутреннего аудита и контроля в условиях рыночной экономики [Электронный ресурс] / В.А. Кабашкин, В.А. Мышов // Международный бухгалтерский учет. - 2011. - № 13. - Режим доступа: справочно-правовая система «Консультант Плюс».

50. Короева, М.Р. Актуальные вопросы налогового регулирования деятельности государственных и муниципальных учреждений образования / М.Р. Короева // XXII Международная научно-практическая конференция, г. Киев, 14.07.2013 «Проблемы и перспективы развития национальной экономики в условиях глобализации» - К.: Аналитический центр «Новая Экономика». – 2013. – С. 116-118.

51. Короева, М.Р. Влияние налогового фактора на финансовое положение государственных и муниципальных учреждений образования / М.Р. Короева // Вестник Финансового университета.– 2013. – № 6 (78). – С. 48-58.

52. Короева, М.Р. Государственные и муниципальные учреждения образования и косвенное налогообложение их деятельности / М.Р. Короева // Вестник Финансового университета. – 2013. – № 2 (74). – С. 104-111.

53. Короева, М.Р. Налог на прибыль организаций в государственных и муниципальных учреждениях образования в условиях налогово-бюджетной поддержки их развития / М.Р. Короева // Управление развитием. V Международная научно-практическая конференция молодых налоговедов «Актуальные проблемы налоговой политики», 16.04.2013 / Сборник научных статей. – 2013. – № 7 (147). – С. 95-97.

54. Короева, М.Р. Налоговое администрирование деятельности государственных и муниципальных учреждений образования / М.Р. Короева // Актуальные проблемы формирования и реализации налоговой политики / Материалы Всероссийской научно-практической конференции, г. Махачкала, 03.07.2013 – Махачкала: Издательство ДГУ, 2013. – С. 137-142.

55. Короева, М.Р. Налоговое планирование в государственных и муниципальных учреждениях образования / М.Р. Короева // Государственный университет Минфина России. Финансовый журнал. – 2013. – № 4 (18) – С. 71-80.

56. Короева, М.Р. Налоговый фактор в управлении развитием государственных образовательных учреждений/ М.Р. Короева // Экономические и социальные науки: прошлое, настоящее и будущее. Материалы I Международной заочной научно-практической конференции, 10.04.2012 – М.: Издательский дом «Экономическая газета», 2012. – С. 141-146.

57. Короева, М.Р. Налогообложение имущества государственных и муниципальных учреждений образования / М.Р. Короева // Вестник Северо-Осетинского государственного университета имени К.Л. Хетагурова. – 2013. – № 3. – С. 170-174.

58. Корф, Д.В. Налогообложение в сфере образования в Великобритании / Д.В. Корф // Финансовое право. – 2007. – № 10.– С. 34-37.

59. Кузьмин, Г.В. Исчисление налога на имущество некоммерческими организациями/ Г.В. Кузьмин // Бухгалтерский учет. – 2011. – № 1. [Электронный ресурс] // СПС«КонсультантПлюс» : Финансовые и кадровые консультации : Бухгалтерская пресса и книга. – URL: <http://www.base.consultant.ru>.

60. Литвинова, В.В. Правовые основы и неоднозначные положения реформы бюджетных учреждений / В.В. Литвинова // Вестник Финансового университета. – 2012. № 5 (71). – С. 128-135.

61. Маргиев, З.В. Контроль, финансовый контроль и аудит как неотъемлемые элементы обеспечения экономической безопасности страны / Маргиев, З.В. // Вестник Московского университета МВД России. – 2015. – № 2.

62. Муллахметов Х.Ш. Контроль-менеджмент/ Х.Ш. Муллахметов. - М. - «Экономика». – 2013. – С. 302.

63. Назарова, Е.А. Сравнительные характеристики типов учреждений [Электронный ресурс] / Е.А. Назарова// Советник бухгалтера в здравоохранении. – 2010. – № 5 // СПС «КонсультантПлюс» : Правовые акты по здравоохранению : Медицина и фармацевтика. – Режим доступа: <http://www.base.consultant.ru>.

64. Опальский, А. Ю. Организация внутреннего финансового контроля в бюджетном учреждении / А. Ю. Опальский // Бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных организациях. - 2013. - № 12. - Режим доступа: <http://www.panor.ru/upload/iblock/239/239043c3ca7bd0d25f86e0640802fafa.pdf>.

65. Полотовская, Е.Ю. Вопросы налогообложения государственных (муниципальных) учреждений [Электронный ресурс] / Е.Ю. Полотовская // Налоги и налогообложение. – 2011. – № 5// СПС «КонсультантПлюс» : Финансовые и кадровые консультации : Бухгалтерская пресса и книга. – Режим доступа: <http://www.base.consultant.ru>.

66. Семенихин, В.В. Образовательная деятельность и расходы: образовательные организации как государственные (муниципальные) учреждения – особенности регулирования и налогообложения [Электронный ресурс] / В.В. Семенихин // Налоги (газета). – 2011. – №26// СПС «КонсультантПлюс» : Комментарии законодательства: Юридическая пресса. – Режим доступа: <http://www.base.consultant.ru>.

67. Сергеева А. Учет платы за пользование общежитием [Электронный ресурс] / А. Сергеева // Бюджетные учреждения образования: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2010. – № 9 // СПС

«КонсультантПлюс» : Финансовые и кадровые консультации : Бухгалтерская пресса и книга. – Режим доступа: <http://www.base.consultant.ru>.

68. Смирнова, Е. Особенности налогообложения доходов, полученных некоммерческими организациями / Е. Смирнова, Е. Ярославцева // Финансовая газета (региональный выпуск). – 2011. – № 38. – С. 2-3.

69. Смирнова, Е.Е. Вопросы налогообложения образовательных учреждений в Российской Федерации / Е.Е. Смирнова // Наука, технологии и высшее образование. Материалы II Международной исследовательской и практической конференции, 17 апреля 2013 года. – Вествуд: Изд-во Assent Graphics communications Canada, 2013. – С. 255-261.

70. Смирнова, Е.Е. Направления совершенствования налогообложения образовательных учреждений / Е.Е. Смирнова // Проблемы образования в современной России и на постсоветском пространстве. XIV Международная научно-практическая конференция (летняя сессия). – Пенза: – 2009. – С. 172-174.

71. Смольникова, Е.В. О роли федеральных университетов в развитии федеральных округов (опыт Казанского федерального университета) / Смольникова, Е.В. // Казанский экономический вестник. - 2014. - №1(9). - С. 98-103.

72. Соловьева, С.В. Финансирование образования и науки // Реформа науки и образования: сравнительно-правовой и экономико-правовой анализ: монография / Н.Г. Доронина, Н.М. Казанцев, Н.Г. Семилютина (и др.); под ред. Т.Я. Хабриевой. – М.: Российская академия наук; Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации; СПб.: Нестор-История. - 2014.

73. Стецюнич, Ю.Н. Знание особенностей финансирования образовательных учреждений в современных условиях как необходимость эффективного управления/ Стецюнич, Ю.Н. // XIX Царскосельские чтения: материалы междунар. науч. конф. 21-22 апр. 2015 – СПб.: ЛГУ им. А.С. Пушкина, 2015. – Т II.-С. 159-162.

74. Стецюнич, Ю.Н. Применение допущения имущественной обособленности в бухгалтерском учете / Стецюнич, Ю.Н. // Вестник ЛГУ им. А.С. Пушкина № 4 (Т.6). - СПб.: ЛГУ им. А.С. Пушкина, 2011. – С. 63-70.
75. Сухих, В.С., Юрьева, Л.В. Систематизация направлений формирования системы внутреннего аудита в федеральном университете/ Сухих, В.С., Юрьева, Л.В. // Вестник УрФУ. Серия экономика и управление. – 2015. - №6. – С. 979-992.
76. Теория государства и прав / под ред. Н.И. Матузова, А.В. Малько. М., 2004.
77. Федорченко, Т.А. Особенности формирования учетной политики в целях налогообложения в негосударственных образовательных учреждениях / Т.А. Федорченко // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 24.– С. 46-50.
78. Финансовое право: учеб. для средних специальных учебных заведений / Е.Ю. Грачева, Э.Д. Соколова. – 3-е изд., испр. и доп. – М.: Норма: Инфра-М, 2010.
79. Финансовое право: учебник / отв. ред. Е.М. Ашмарина, С.О. Шохин. – М.: ООО «Издательство «Элит».- 2009. - С. 334.
80. Финансовый контроль Российской Федерации: монография / отв. ред. Е.Ю. Грачева. – 2-е изд., доп. М.: Норма: ИНФРА-М, 2014. – С. 278.
81. Шеремет, А.Д. Аудит: Учебник. - 2-е изд., доп. и перераб. / А.Д. Шеремет, В.П. Суйц. – М.: ИНФРА-М, 2006. - С. 158.
82. Шестаков, А.Л., Вяткин, Г.П. Федеральный университет: пути становления/ Шестаков, А.Л., Вяткин, Г.П. // Университетское управление: практика и анализ. - 2008. - №5. - С. 80-86.
83. Ягофаров, Д.А. Правовое регулирование системы образования: учебное пособие [Электронный ресурс]/ Д.А. Ягофаров. – М. – 2005. – Режим доступа: http://www.lexed.ru/obrazovatelnoe-pravo/knigi/?ELEMENT_ID=1761
84. Информационно-аналитические материалы по результатам проведения мониторинга 2015 года эффективности деятельности

образовательных организаций высшего образования. [Электронный ресурс]. – URL: <http://indicators.miccedu.ru/monitoring/> (дата обращения: 20.03.2018).

85. Концепция долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года [Электронный ресурс]: утв. распоряжением Правительства РФ № 1662-р // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». - Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_156407/.

86. Комитет спонсорских организаций Комиссии Тредвея (COSO). Управление рисками организаций. Интегрированная модель. Концептуальные основы. Сентябрь 2004. [Электронный ресурс] – URL: http://www.coso.org/documents/COSO_ERM_ExecutiveSummary_Russian.pdf (дата обращения: 24.03.2018).

87. Концепция перехода Российской Федерации к устойчивому развитию [Электронный ресурс] : Указ Президента РФ № 440// Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». - Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_156407/.

88. COSO (англ. The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, Комитет организаций- спонсоров Комиссии Тредвея) - [Электронный ресурс] : добровольная частная организация, созданная в США и предназначенная для выработки рекомендаций для корпоративного руководства по важнейшим аспектам организационного управления, деловой этики, финансовой отчетности, внутреннего контроля, управления рисками компаний и противодействия мошенничеству // Режим доступа: <https://www.coso.org/Pages/default.aspx>.

89. Портал государственного (муниципального) аудита [Электронный ресурс] : государственная информационная система «Официальный сайт Российской Федерации в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» для размещения информации об осуществлении государственного (муниципального) финансового аудита

(контроля) в сфере бюджетных правоотношений. – 2017. – Режим доступа: <https://portal.audit.gov.ru/>.

90. Официальный сайт Счетной палаты РФ [Электронный ресурс] : официальный сайт, содержащий информацию о деятельности высшего органа государственного финансового контроля РФ. – 2017. – Режим доступа: <http://www.ach.gov.ru/>.

91. Проблемы финансового обеспечения сферы образования [Электронный ресурс] : отчет Аналитического центра при Правительстве РФ // Режим доступа: <http://ac.gov.ru/files/publication/a/10333.pdf>.

Специальная литература:

1. Калашникова, О. В. Финансирование высшего образования в условиях перехода к инновационной экономике: Автореф. дисс.... к.э.н. – Иваново, 2011. – С. 11.

2. Крашенинников, Антон Вячеславович Совершенствование финансово-экономического механизма развития высшего профессионального образования в условиях инновационной экономики России : автореферат дис. ... кандидата экономических наук : 08.00.10, 08.00.05 / Крашенинников Антон Вячеславович; [Место защиты: Рос. гос. социал. ун-т] – М-2009.

3. Неделько, Г.В. Организация бухгалтерского учета в автономных учреждениях высшего профессионального образования: автореферат дисс. на со- иск. учен. степ. канд. эконом. наук: 08.00.12. М.: Издательский центр Академия бюджета и казначейства МФ РФ, 2011. – С. 29.

4. Порфирьева, А.В. Формирование системы сквозного контроля деятельности автономных учреждений / Автореф. дисс. на соиск. степ. к.э.н. – Чебоксары, 2012.

5. Потехина, Е. В. Государственно-частное партнерство в сфере финансирования высшего образования : концепция, теория, методология : автореферат дис. ... доктора экономических наук : 08.00.10 / Потехина Елена Витальевна; [Место защиты: Рос. гос. социал. ун-т] – М-2009.

6. Сарангов, Александр Пюрвеевич Государственно-частное партнерство в финансировании профессионального образования : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10. - Волгоград, 2006. – С. 242.

7. Ямбушев, Дамир Фатихович Управление конкурентоспособностью организаций высшего образования : концепция, оценка результативности, механизм : автореферат дис. ... кандидата экономических наук : 08.00.05 / Ямбушев Дамир Фатихович; [Место защиты: Рос. акад. нар. хоз-ва и гос. службы при Президенте РФ]. - Ростов-на-Дону, 2016. – С. 24.

Судебная практика:

1. Постановление Президиума Высшего арбитражного суда РФ [Электронный ресурс] : автоматизированная копия постановления Президиума ВАС РФ от 28.10.2010 №7334/10 // Режим доступа: <http://www.ras.arbitr.ru>.

2. Определение Высшего арбитражного суда РФ [Электронный ресурс] : автоматизированная копия определения ВАС РФ от 15.12.2010 № ВАС-17263/10 по делу № А55-40227/2009 // Режим доступа: <http://www.ras.arbitr.ru>.

3. Постановление Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда [Электронный ресурс] : автоматизированная копия постановления суда от 31.01.2012 № А05-994/2011 // Режим доступа: <http://www.ras.arbitr.ru>

4. Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа [Электронный ресурс] : автоматизированная копия постановления суда от 22.11.2011 по делу № А65-3010/2011 // Режим доступа: <http://www.ras.arbitr.ru>

5. Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа [Электронный ресурс] : автоматизированная копия постановления

суда от 29.06.2010 по делу № А57-12174/2009 // Режим доступа: <http://www.ras.arbitr.ru>.

6. Решение Арбитражного суда Удмуртской Республики [Электронный ресурс] : автоматизированная копия решения суда по делу № А71-13990/2012// Режим доступа: <http://www.ras.arbitr.ru>.

7. Решение Арбитражного суда Республики Татарстан [Электронный ресурс] : автоматизированная копия решения суда по делу № 65-26917/2012 // Режим доступа: <http://www.ras.arbitr.ru>.

8. Решение Арбитражного суда Тульской области [Электронный ресурс] : автоматизированная копия решения суда от 29.12.2012 по делу № А68-9546/12// Режим доступа: <http://www.ras.arbitr.ru>.

9. Решение Арбитражного суда Новосибирской области [Электронный ресурс] : автоматизированная копия решения суда от 16.04.2012 по делу № А45-12414/2012 // Режим доступа: <http://www.ras.arbitr.ru>].

10. Решение Арбитражного суда Тверской области [Электронный ресурс] : автоматизированная копия решения суда по делу № А66-12976/2012// Режим доступа: <http://www.ras.arbitr.ru>.

11. Решение Арбитражного суда Иркутской области [Электронный ресурс] : автоматизированная копия решения суда от 29.12.2012 по делу № А19-21017/2012// Режим доступа: <http://www.ras.arbitr.ru>.

Зарубежные источники:

1. Akkerman S., Admiraal W., Brekelmans M., Oost H. Аудит качества научных исследований в области социальных наук (Auditing Quality of Research in Social Sciences) // Quality&Quantity. Vol. 42. P. 257-274.

2. Skaerbaek P. Тождества в понятии аудита эффективности в государ- ственном секторе: Национальное аудиторское управление Дании в качестве независимого аудитора и реформатора (Public sector auditor identities in making efficiency auditable: The National Audit Office of Denmark as

independent auditor and modernizer) // Accounting, organizations and society. 2009. Vol. 34. P. 971-987.

3. Smith K.A., Cheng R., Smith O., Schiffel L. Производительность отчетности государственных органов: преодоление разрыва между существующей практикой и Предлагаемыми GASB критериями (Performance reporting by state agencies: Bridging the Gap Between Current Practice AND the GASBSuggested Criteria) // The journal of government financial management. Vol. 57, Вып. 2. P. 42-48.

4. Smoker K.A., Mammano K.A. Реформы в некоммерческом секторе как реализация закона Сарбейнс-Оксли (The Revision of Federal Form 990: A Move Toward SOX-like Reform in the Nonprofit Sector?) // CPA journal. Vol. 79. 2009. Вып. 7, P. 52-56.

5. Yang S., Xiao J.Z., Pendlebury M. Государственный аудит в Китае: проблемы и реформы (Government auditing in China: Problems and reform) // Advances in accounting, incorporating advances in international accounting. Vol. 24. P. 119-127.

6. Epstein B.J., Bragg S.M., Nach R. Wiley GAAP: Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles 2009 / B.J. Epstein, S.M. Bragg, R. Nach. Wiley, John & Sons, Incorporated, 2008 - 1440 P. 160

7. Garner C.W. Education Finance for School Leaders: Strategic Planning and Administration / C.W. Garner. Prentice Hall, 2003. – // Sociological Quarterly. 1972. Vol.13, P. 3-15.

8. Yuchtman E., Seashore, S.A. System Resource Approach to Organizational Effectiveness // American Sociological Review. 1967. Vol. 32, P. 891-903.

9. Connolly, T., Conlon, E., Deutsh, S. Organizational Effectiveness: A Multiple-Constituency Approach // Academy of Management Review. 1980. Vol. 5, P. 211-217.

10. Herman R., D. Renz. Multiple Constituencies and the Social Construction of Nonprofit Organization Effectiveness // Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly. 1997. Vol. 26, P. 185–206.
11. Herman R.D., Heimovics R.D. A cross-national study of a method for researching non-profit organizational effectiveness // Voluntas. 1994. Vol. 5, № 1, P. 86-100.
12. Sengupta Ch. Financial Modeling Using Excel and VBA (Wiley Finance Series) / Ch.Sengupta. Wiley, John & Sons, Incorporated, 2004. – P. 6571.
13. Wasson Ch.S. System Analysis, Design, and Development : Concepts, Principles, and Practices / Ch.S. Wasson. Wiley, John & Sons, Incorporated, 2005.-Vol. 1.-818 p. 121. McWatters Ch.S.S. Management Accounting : Analysis and Interpretation / Ch.S.S. McWatters et al.. McGraw-Hill Higher Education, 2000. – P. 608 .
14. Hunter H. Financial Planning / H. Hunter. Made E-Z Products, Incorporated, 2003. – P. 394.
15. Grady J.O. Systems Requirements Analysis / J.O. Grady. Elsevier Science & Technology Books, 2006. – P. 455.
16. Niven P.R. Balanced Scorecard. Step-by-Step for Government and Nonprofit Agencies. Second Edition / P.R. Niven. Wiley, John & Sons, Incorporated, 2008. – P. 365.
17. Anthony R.N. Management Control in Nonprofit Organizations / R.N. Anthony, D.W. Young, D.Young. McGraw-Hill Higher Education, 2002. – P. 960.
18. Person R. Balanced Scorecards & Operational Dashboards with Microsoft Excel / R. Person. Wiley, John & Sons, Incorporated, 2008. – P. 452.
19. Методические рекомендации Экспертно-консультативного совета по вопросам управленческого учета при Минэкономразвития России «Концепции и принципы управленческого учета».- www.cma.org.ru.
20. Price J. The Study of Organizational Effectiveness. // Sociological Quarterly. 1972. Vol.13, P. 3-15.

21. Yuchtman, E., Seashore, S. A System Resource Approach to Organizational Effectiveness // American Sociological Review. 1967. Vol. 32, P. 891-903.

22. Connolly, T., Conlon, E., Deutsh, S. Organizational Effectiveness: A Multiple-Constituency Approach // Academy of Management Review. 1980. Vol. 5, P. 211-217. 161.

23. Herman R., D. Renz. Multiple Constituencies and the Social Construction of Nonprofit Organization Effectiveness // Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly. 1997. Vol. 26, P. 185–206.

24. Herman R.D., Heimovics R.D. A cross-national study of a method for researching non-profit organisational effectiveness // Voluntas. 1994. Vol. 5, №. 1, P. 86-100.

Источники финансового обеспечения федеральных университетов

Главным информационно-вычислительным центром федерального агентства по образованию РФ проведен мониторинг эффективности образовательных организаций высшего образования за 2014 год [95]. По данным мониторинга проведен сравнительный анализ показателей финансово-экономической деятельности федеральных университетов (таблица А.1).

Таблица А.1 – Структура доходов федеральных университетов

Наименование вуза	Доходы вуза из всех источников, млн. руб.	в том числе:		
		доля доходов вуза из внебюджетных источников, %	доля доходов вуза из федерального бюджета, %	доля доходов вуза из бюджета субъекта РФ и местного бюджета, %
Балтийский федеральный университет имени И.Канта	2 619	20	80	0
Дальневосточный федеральный университет	11 122	25	75	0
Казанский (Приволжский) федеральный университет	7 343	30	68	2
Северный (Арктический) федеральный университет имени М.В.Ломоносова	3 749	19	81	0
Северо-Восточный федеральный университет имени М.К.Аммосова	5 573	13	87	0
Северо-Кавказский федеральный университет	2 821	19	81	0
Сибирский федеральный университет	6 936	19	74	7
Уральский федеральный университет имени первого Президента России Б.Н. Ельцина	8 640	35	65	0
Южный федеральный университет	5 921	29	71	0,00
ИТОГО	54 724	23	76	1

По результатам анализа выявлено, что наибольший объем доходов из всех источников получен Дальневосточным федеральным университетом – сумма составила 11 122 млн. руб., наименьший объем – в Балтийском федеральном университете в сумме 2 619 млн. руб.

На рисунке А.1 изображена структура финансового обеспечения федеральных университетов в России.

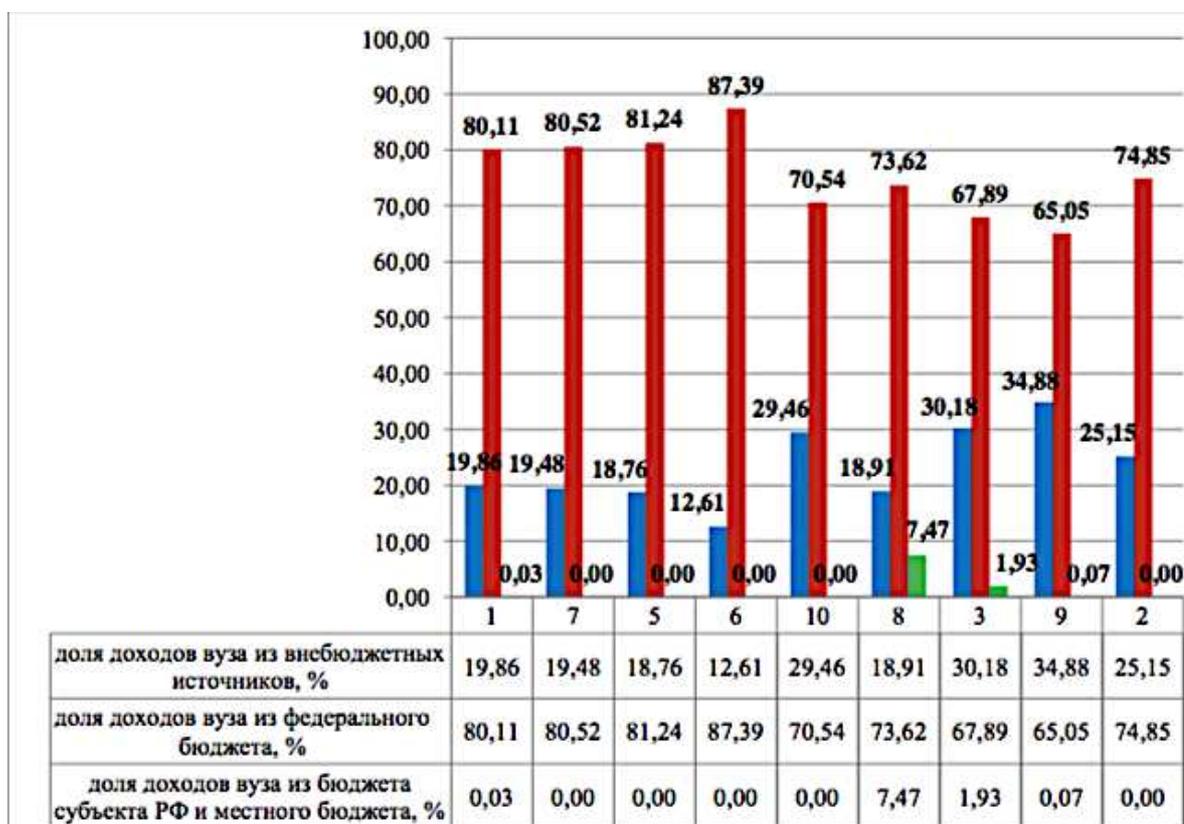


Рисунок А.1 - Структура доходов федеральных университетов

По результатам анализа выявлено, что наибольший объем поступлений из внебюджетных источников у Уральского федерального университета (доля составила 35%). Самая низкая доля доходов из внебюджетных источников в Северо-Восточном федеральном университете (доля составила 13%).

Ответственность за нарушение налогового законодательства

Таблица Б.1 – Ответственность, предусмотренная Налоговым кодексом РФ

Статья НК	Вид правонарушения	Налоговая санкция
п.1 ст. 122	Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия)	Штраф 20% от неуплаченной суммы налога
п.3 ст. 122	Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия), <u>совершенные умышленно</u>	Штраф 40% от неуплаченной суммы налога
п. 1 ст. 122.1	Сообщение участником консолидированной группы налогоплательщиков ответственному участнику этой группы недостоверных данных (несообщение данных), приведшее к неуплате или неполной уплате налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков ее ответственным участником	Штраф в размере 20 % от неуплаченной суммы.
п. 2 ст. 122.1	<u>Умышленное</u> сообщение участником консолидированной группы налогоплательщиков ответственному участнику этой группы недостоверных данных (несообщение данных), приведшее к неуплате или неполной уплате налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков ее ответственным участником	Штраф в размере 40 % от неуплаченной суммы.
ст. 123	Неправомерное удержание и (или) перечисление (неполное удержание и (или) перечисление) в установленный Налоговым Кодексом срок сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом.	Штраф в размере 20 % от суммы, подлежащей удержанию и (или) перечислению.
ст. 125	Несоблюдение установленного порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест или в отношении которого приняты обеспечительные меры в виде залога	Штраф 30 тыс. руб.
п.1 ст. 126	Непредставление в установленный срок налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) в налоговые органы документов и (или) иных сведений.	Штраф в размере 200 рублей за каждый непредоставленный документ

п.2 ст. 126	Непредставление налоговому органу сведений о налогоплательщике, выразившееся в отказе организации предоставить имеющиеся у нее документы, со сведениями о налогоплательщике по запросу налогового органа, а равно иное уклонение от предоставления таких документов либо предоставление документов с заведомо недостоверными сведениями, если такое деяние не содержит признаков нарушения законодательства о налогах и сборах, предусмотренного статьей 135.1 НК РФ	Штраф 10 000 руб.
ст. 129.3.	Неуплата или неполная уплата налогоплательщиком сумм налога в результате применения в целях налогообложения в контролируемых сделках коммерческих и (или) финансовых условий, не сопоставимых с коммерческими и (или) финансовыми условиями сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми	Штраф в размере 40 % от неуплаченной суммы налога, но не менее 30 000 руб.
ст. 129.4.	Неправомерное непредставление в установленный срок налогоплательщиком в налоговый орган уведомления о контролируемых сделках, совершенных в календарном году, или представление налогоплательщиком в налоговый орган уведомления о контролируемых сделках, содержащего недостоверные сведения	Штраф в размере 5 000 руб.

Таблица Б.2 – Ответственность, предусмотренная Кодексом об административных правонарушениях

Статья КоАП	Вид правонарушения	Налоговая санкция
ч. 1 ст. 15.3	Нарушение установленного срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе или органе государственного внебюджетного фонда	Предупреждение или Штраф на должностных лиц в размере от 500 до 1000 руб.
ч. 2 ст. 15.3	Нарушение установленного срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе или органе государственного внебюджетного фонда, сопряженное с ведением деятельности без постановки на учет в налоговом органе или органе государственного внебюджетного фонда	Штраф на должностных лиц в размере от 2000 до 3000 руб.
ст. 15.4	Нарушение установленного срока представления в налоговый орган или орган государственного внебюджетного фонда информации об открытии или о закрытии счета в банке или иной кредитной организации	Предупреждение или Штраф на должностных лиц в размере от 1000 до 2000 руб.
ст. 15.5	Нарушение установленных законодательством о налогах и сборах сроков представления налоговой декларации в налоговый орган по месту учета	Предупреждение или Штраф на должностных лиц в размере от 300 до 500 руб.
ч. 1 ст. 15.6	Непредставление в установленный срок либо отказ от представления в налоговые органы, таможенные органы и органы государственного внебюджетного фонда оформленных в установленном порядке документов и (или) иных сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, а равно представление таких сведений в неполном объеме или в искаженном виде, за исключением случаев, предусмотренных ч. 2 ст. 15.6 КоАП РФ	Штраф на граждан в размере от 100 до 300 руб.; Штраф на должностных лиц от 300 до 500 руб.
ч. 2 ст. 15.6	Непредставление должностным лицом органа, осуществляющего государственную регистрацию юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, выдачу физическим лицам лицензий на право занятия частной практикой, регистрацию лиц по месту жительства, регистрацию актов гражданского состояния, учет и регистрацию имущества и сделок с ним, либо нотариусом или должностным лицом, уполномоченным совершать нотариальные действия, в установленный срок в налоговые органы сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, а равно представление таких сведений в неполном объеме или в искаженном виде	Штраф на должностных лиц в размере от 500 до 1000 руб.

ч. 1 ст. 15.7	Открытие банком или иной кредитной организацией счета организации или индивидуальному предпринимателю без предъявления ими свидетельства о постановке на учет в налоговом органе	Штраф на должностных лиц в размере от 1000 до 2000 руб.
ч. 2 ст. 15.7	Открытие банком или иной кредитной организацией счета организации или ИП при наличии у банка или иной кредитной организации решения налогового органа либо таможенного органа о приостановлении операций по счетам этого лица	Штраф на должностных лиц в размере от 2000 до 3000 руб.
ст. 15.8	Нарушение банком или иной кредитной организацией установленного срока исполнения поручения налогоплательщика (плательщика сбора) или налогового агента о перечислении налога или сбора, а равно инкассового поручения (распоряжения) налогового органа, таможенного органа о перечислении налога или сбора, соответствующих пеней и (или) штрафов в бюджет	Штраф на должностных лиц в размере от 4000 до 5000 руб.
ст. 15.9	Осуществление расходных операций, не связанных с исполнением обязанностей по уплате налога или сбора либо иного платежного поручения, имеющего преимущество в очередности исполнения перед платежами в бюджет, по счетам налогоплательщика при наличии у банка или иной кредитной организации решения налогового органа, таможенного органа о приостановлении операций по таким счетам	Штраф на должностных лиц в размере от 2000 до 3000 руб.
ст. 15.11	Грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности, а равно порядка и сроков хранения учетных документов	Штраф на должностных лиц в размере от 5000 до 10000 руб.
ст. 16.22	Нарушение сроков уплаты таможенных пошлин, налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров и (или) транспортных средств через таможенную границу РФ	Штраф - на граждан в размере от 500 до 2000 руб.; - на должностных лиц - от 5000 до 10000 руб.; - на юридических лиц - от 50 000 до 300 000 руб.

Таблица Б.3 – Ответственность, предусмотренная Уголовным кодексом РФ

Статья УК	Вид правонарушения	Налоговая санкция
п.1 ст. 198	Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица путем непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, либо путем включения в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений, совершенное в крупном размере	<ul style="list-style-type: none"> - Штраф в размере от 100 000 до 300 000 руб. или - Штраф в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до двух лет, либо принудительными работами до одного года, либо - Арест на срок до шести месяцев, либо - Лишение свободы на срок до одного года
п.2 ст. 198	Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица путем непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, либо путем включения в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений, совершенное <u>в особо крупном размере</u>	<ul style="list-style-type: none"> - Штраф в размере от 200 000 до 500 000 руб. или - Штраф в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от восемнадцати месяцев до трех лет, либо принудительными работами на срок до трех лет, либо - лишение свободы на срок до трех лет.
п.1 ст. 199	Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации путем непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, либо путем включения в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений, совершенное в крупном размере	<ul style="list-style-type: none"> - Штраф в размере от 100 000 до 300 000 руб. или - Штраф в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до двух лет, либо принудительными работами на срок до двух лет, либо - Арест на срок до шести месяцев, либо - Лишение свободы на срок до двух лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового

Обзор арбитражной практики по налогообложению образовательных и научных организации

1. Негосударственное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Институт управления» (ИНН 2901077690, ОГРН 1022900514449; далее – учреждение, Институт) обратилось в Арбитражный суд Архангельской области с заявлением, уточненным в порядке статьи 49 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (далее - АПК РФ), к Инспекции Федеральной налоговой службы по г. Архангельску (ИНН 2901061108, ОГРН 1042900051094; далее – налоговый орган, инспекция) о возложении обязанности вернуть на расчетный счет излишне уплаченный и взысканный налог на прибыль в сумме 5 661 550 руб., из них по налогу на прибыль за 2006 год, зачисляемому в федеральный бюджет, в размере 137 297 руб. и по налогу на прибыль за 2006 год, зачисляемому в областной бюджет, в размере 64 177 руб.; по налогу на прибыль за 2007 год, зачисляемому в федеральный бюджет, в размере 1 759 287 руб. и по налогу на прибыль за 2007 год, зачисляемому в областной бюджет, в размере 3 700 789 руб.; пени по налогу на прибыль в сумме 312 213 руб. 01 коп., в том числе в федеральный бюджет - 79 531 руб. 38 коп., в областной бюджет - 232 681 руб. 63 коп., а также начислить и выплатить проценты в сумме 1 237 006 руб. 52 коп., начисленные на незаконно взысканные суммы налога на прибыль и пени.

Институт ссылается на то, что им представлены доказательства исполнения обязанности как налогоплательщика в полном объеме, в связи с этим суд неправомерно отказал в удовлетворении требования о возврате 312 213 руб. 01 коп. пеней, а также о начислении и выплате 1 237 006 руб. 52 коп. процентов на незаконно взысканные суммы налога на прибыль и пени. Налоговый орган в своей жалобе выражает несогласие с решением суда в части удовлетворения требований Института о возложении обязанности

вернуть на его расчетный счет излишне уплаченный налог на прибыль за 2007 год, зачисляемый в федеральный бюджет, в размере 1 759 287 руб. и налог на прибыль за 2007 год, зачисляемый в областной бюджет, в размере 3 700 789 руб. Считает, что указанные суммы возвращены налогоплательщику путем зачетов в следующие отчетные и налоговые периоды.

Из пояснений представителя налогового органа, данных суду апелляционной коллегии, следует, что пени начислены на недоимку по авансовым платежам за 2007 год. В силу части 1 статьи 75 НК РФ пеней признается установленная настоящей статьей денежная сумма, которую налогоплательщик должен выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов, в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки. Доказательств наличия недоимки, на которую начислены пени, в нарушение статьи 65 АПК РФ инспекция не представляет.

2. Негосударственное образовательное учреждение начального профессионального образования «Саратовская объединенная техническая школа Саратовского областного Совета Общероссийской общественной организации «Российская оборонная спортивно-техническая организация» (далее - учреждение) обратилось в Арбитражный суд Саратовской области с заявлением о признании частично недействительными решения Инспекции Федеральной налоговой службы по Фрунзенскому району г. Саратова (далее - инспекция) от 16.03.2009 № 9 и решения Управления Федеральной налоговой службы по Саратовской области (далее - управление) от 13.05.2009.

Инспекцией проведена выездная налоговая проверка учреждения по вопросам правильности исчисления, полноты и своевременности перечисления в бюджет налогов за период 01.01.2004 по 31.12.2006, налога на доходы физических лиц за период с 01.01.2004 по 21.12.2006, о чем составлен акт проверки от 30.01.2009 № 10.

На основании решения инспекции от 16.03.2009 № 9 с учреждения взыскали 183 172 рублей штрафа за неполную уплату налога на прибыль (ст. 122 НК РФ), 766 рублей штрафа за неполное перечисление НДФЛ (ст. 123 НК РФ), доначислено 1 129 419 рублей налога на прибыль, 1335 рублей НДФЛ, 7657 рублей единого социального налога, 72 876 рублей земельного налога, начислены соответствующие им суммы пени.

Налогоплательщик в рамках процедуры досудебного урегулирования обратился в Управление ФНС по субъекту. Решением Управления от 13.05.2009 решение инспекции отменено частично – снято доначисление земельного налога в сумме 38 615 рублей.

Налог на прибыль доначислен, так как по мнению инспекции налогоплательщик допустил нарушение, выразившееся в неуплате налога в результате занижения налоговой базы: налогоплательщик не полностью отразил в отчетных данных количество физических лиц-получателей образовательных услуг по профессиональной подготовке водителей автотранспортных средств различных категорий, а также необоснованно отразил в учете денежные средства, полученные от физических лиц (курсантов), в состав целевых поступлений.

3. Из материалов Решения Арбитражного суда Хабаровского края от 23.01.2009 № А73-6656/2007 следует:

ИФНС России по г. Комсомольску-на-Амуре Хабаровского края проведена выездная налоговая проверка ГОУ ВПО «Комсомольский-на-Амуре государственный технический университет» по вопросам правильности исчисления, полноты и своевременности перечисления в бюджет, в том числе налога на прибыль за период с 01.01.2003 по 31.12.2005; транспортного налога за период с 01.01.2003 по 31.12.2005, оформленная актом от 28.12.2006 № 25079дсп.

По результатам проверки, рассмотрения материалов и акта проверки принято решение от 01.02.2007 № 1791дсп о привлечении образовательного учреждения к налоговой ответственности за совершение налогового

правонарушения.

В ходе проверки установлены следующие нарушения:

По налогу на прибыль: неполная уплата налога на прибыль в сумме 4 172 221 руб., в том числе за 2003 год в сумме 960 057 руб., за 2004 год в сумме 1 246 857 руб., за 2005 год в сумме 1 965 307 руб.

Нарушение выразилось в занижении налоговой базы в размере 4 599 157 руб., завышении расходов, уменьшающих доходы в размере 12 785 100 руб.

По транспортному налогу: неполная уплата транспортного налога в сумме 5 850 руб., в том числе за 2003 год в сумме 5 160 руб., за 2004 год в сумме 300 руб., за 2005 год в сумме 390 руб.

Нарушение выразилось в занижении налоговой базы.

Решением налогового органа от 01.02.2006 № 1791дсп Ответчик-образовательная организация - привлечен к налоговой ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 122 НК РФ в виде штрафа в размере 20 % от неуплаченных сумм налогов: по налогу на прибыль в сумме 642 432 руб., по транспортному налогу в сумме 138 руб.

Налогоплательщику направлено требование от 07.02.2007 № 252 с предложением в срок до 23.09.2007 добровольно уплатить сумму налоговой санкции, которое до настоящего времени не исполнено, в связи с чем налоговый орган обратился в суд за взысканием штрафных санкций в принудительном порядке.

ГОУ ВПО «Комсомольский-на-Амуре государственный технический университет» обжаловал решение налогового органа в части суммы налога на прибыль в размере 3 058 363 руб., соответствующей суммы пени, суммы штрафных санкций по налогу на прибыль в размере 611 672 руб.

Таким образом, по результатам проведения налогового контроля выявлено, что образовательной организацией по налогу на прибыль неправомерно отнесены на расходы затраты без надлежащего документального подтверждения или отсутствия подтверждения реальности

произведенных расходов, что привело к нарушению п. 1 ст. 252 НК РФ.

Также важно отметить, что имела место несвоевременная и неполная уплата сумм налогов, что в соответствии со ст. 122 НК РФ влечет за собой ответственность в виде штрафа в размере 20% от неуплаченных сумм налогов.

4. Рассмотрим Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 01.04.2009 № 09АП-2120/2009:

налоговым органом ИФНС России № 3 по г. Москве проведена выездная налоговая проверка налогоплательщика ФГОУ «ВПО (Университет) «Московская государственная консерватория им. П.И. Чайковского» (далее - учреждение, заявитель, налогоплательщик, консерватория) за период деятельности в 2004-2006 гг., по результатам которой составлен акт от 29.12.2007 № 14с/356-211-339 и принято решение от 20.03.2008 № 05-14с/356-211-339-22д-38.

В 2004-2006 гг. консерватория сдавала в аренду помещения, находящиеся в федеральной собственности и переданные ей в оперативное управление. От данной деятельности консерватория получала доходы, которые в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль не включала. Свои действия консерватория объясняет тем, что полученные от аренды средства являются средствами целевого финансирования, отсутствием возможности осуществить налоговые платежи в связи с их поступлением в форме бюджетных ассигнований.

Доказательств того, что расходы, произведенные за счет дохода от арендной платы, непосредственно связаны с ведением коммерческой деятельности, в материалы дела не представлено.

Сумма превышения доходов над расходами от коммерческой деятельности до исчисления налога не может быть направлена на покрытие расходов, предусмотренных за счет средств целевого финансирования, выделенных по смете доходов и расходов бюджетного учреждения (абз.5 п.1 ст. 321.1 НК РФ)

Номенклатура расходов, указанных в отчетах об исполнении бюджета по средствам дополнительного бюджетного финансирования свидетельствует о том, что за счет доходов от арендной платы произведены коммунальные расходы, расходы на связь и ремонт основных средств, которые нельзя отнести непосредственно к расходам, связанным с коммерческой деятельностью.

В сметах доходов и расходов на 2004-2006 гг. налогоплательщика предусмотрено финансирование указанных расходов за счет двух источников.

Вместе с тем пунктом 3 статьи 321.1 НК РФ для бюджетных учреждений предусмотрено отнесение на расходы пропорционально доле доходов от предпринимательской деятельности в общей сумме доходов не всех расходов, которые не могут быть отнесены на затраты на деятельность, финансируемую из бюджета по уставу, или на предпринимательскую, а только перечисленных в названном пункте - расходов по оплате услуг связи, коммунальных услуг, транспортных расходов для административно-управленческого персонала (в редакции Федерального закона от 24.07.2002 N 110-ФЗ). Пункт 3 статьи 321.1 НК РФ является специальной нормой по отношению к другим нормам главы 25 НК РФ, определяющим порядок отнесения расходов. Иное понимание данной нормы лишает смысла ее включение в главу 25 НК РФ.

Как следует из п. 3 ст. 321.1 НК РФ определяющим критерием для отнесения данных расходов на уменьшение налогооблагаемой базы является объем средств, полученных от предпринимательской деятельности, а не источник, (расчет производится пропорционально исходя из общей массы доходов, полученных от предпринимательской деятельности и средств бюджетного финансирования).

Отнесение налоговым органом арендной платы к доходам от предпринимательской деятельности не повлияло на определение пропорции, поскольку в соответствии с п. 3 ст. 312.1 НК РФ в общей сумме доходов для

указанных целей не учитываются внереализационные доходы (доходы, полученные в виде банковских процентов по средствам, находящимся на расчетном, депозитном счетах, от предоставления услуги по сдаче имущества в аренду и др.).

Таким образом, неправомерность не включения в налоговую базу по налогу на прибыль сумм, полученных от сдачи имущества в аренду, подтверждена в ходе процесса.

Риск невыполнения государственного задания и набора студентов	Риск неэффективного использования ресурсов	Наименование риска
Недостаточное число студентов для покрытия расходов вуза	Расходы от осуществляемого бизнес- процесса превышает доходы, не целевое использование ресурсов, выбор неэффективного направления расходования ресурсов	Описание риска
	основной	Бизнес-процесс
Процедура, которая обеспечивает достижения результатов – проверяется правильность составления отчета о движении контингента, и производится его анализ	Процедура,, которая обеспечивает достижения результатов – проверяется правильность составления плана финансово- хозяйственной деятельности и производится его анализ. Проверяется правомочность операций в отношении расходов вуза.	Процедуры контроля
Регламент о системе внутреннего контроля		Документ, на основе которого осуществляется процедура контроля
Специалист отдела контроля доходов и расходов		Исполнители процедур
Ежемесячно		Частота осуществления процедур
Отчет о движении контингента студентов	План финансово-хозяйственной деятельности	Входящие документы
Заключение о проведенной проверке		Исходящие документы
Минимизация риска		Результат

Федеральное государственное автономное
образовательное учреждение
высшего образования
«СИБИРСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»
Юридический институт
Кафедра коммерческого, предпринимательского и финансового права

УТВЕРЖДАЮ

И.о. заведующий кафедрой
д.ю.н., профессор

 И.В. Шишко
подпись инициалы, фамилия
«22» 06 2018 г.

МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ

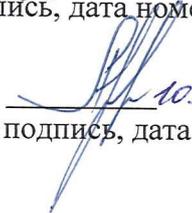
«Особенности налогообложения и финансирования образовательных и
научных организаций Российской Федерации»

40.04.01 «Юриспруденция»

40.04.01.03 «Корпоративный юрист»

Научный руководитель  09.06.18. профессор кафедры КПиФП, д.ю.н. А.В. Демин
подпись, дата должность, ученая степень инициалы, фамилия

Выпускник  22.06.18. ЮЮ16-03М,161626349 Е.С. Гушина
подпись, дата номер группы, зачетной книжки инициалы, фамилия

Рецензент  10.06.18. директор ООО «ДраккарА» И. Ю. Артемьев
подпись, дата должность, ученая степень инициалы, фамилия

Красноярск 2018