

*На правах рукописи*

Юркова Марина Руслановна

**РАЗВИТИЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ  
ГОСУДАРСТВЕННЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ  
В СФЕРЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ**

08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит

Автореферат  
диссертации на соискание ученой  
степени кандидата экономических наук

Москва  
2015

Работа выполнена на кафедре «Налоги и налогообложение» федерального государственного образовательного бюджетного учреждения высшего профессионального образования «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации».

Научный руководитель кандидат экономических наук, доцент  
**Карпова Галина Николаевна**

Официальные оппоненты: **Кириллова Ольга Святославовна**,  
доктор экономических наук, профессор,  
ФГБОУ ВПО «Российский экономический  
университет им. Г.В. Плеханова»,  
заведующий кафедрой налогов и налогообложения  
Саратовского социально-экономического института  
(филиала) ФГБОУ ВПО «РЭУ им. Г.В. Плеханова»

**Гулькова Елена Леонидовна**,  
кандидат экономических наук, доцент,  
ФГБОУ ВПО «Государственный университет  
управления», доцент кафедры «Бухгалтерский учет,  
аудит и налогообложение»

Ведущая организация **ФГБОУ ВПО «Московский государственный  
университет экономики, статистики и  
информатики (МЭСИ)»**

Защита состоится «03» июня 2015 г. в 10-00 часов на заседании диссертационного совета Д 505.001.08 на базе ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: Ленинградский проспект, д.49, ауд. 406, ГСП-3, Москва, 125993.

С диссертацией можно ознакомиться в диссертационном зале Библиотечно-информационного комплекса ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: Ленинградский проспект, д.49, комн. 203, Москва, ГСП-3, 125993 и на официальном сайте ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»: <http://www.fa.ru>.

Автореферат разослан «30» марта 2015 г.

Ученый секретарь  
диссертационного совета Д 505.001.08,  
к.э.н., доцент

Смирнова Елена Евгеньевна

## **I. Общая характеристика работы**

**Актуальность темы исследования.** Образовательные учреждения в Российской Федерации в основном представлены такой группой некоммерческих организаций, как государственные и муниципальные учреждения. Государство регулярно предпринимает попытки оптимизации функционирования системы управления в бюджетной сфере в поисках взаимосвязи между результатами деятельности государственных учреждений и их финансированием. В 2010 году осуществлен очередной шаг в сторону распространения в сфере образовательной деятельности элемента рыночных отношений. 1-го июля 2012 года закончился переходный период, установленный для государственных учреждений Федеральным законом от 08.05.2010 № 83-ФЗ, внесшим изменения в отдельные законодательные акты в части правового положения таких учреждений. Изменившиеся условия функционирования государственных учреждений, в том числе налоговые, требуют глубокого исследования их влияния на результат деятельности учреждений, а также их роли в процессе решения проблемы повышения эффективности образовательной деятельности.

Предпринимательскую деятельность образовательные учреждения ведут в России не первый год, но вследствие внесенных изменений в их правовое положение актуализировалась задача ориентации в большей степени на собственные источники доходов при сокращении объемов бюджетного финансирования. При этом ведение предпринимательской деятельности сопряжено с необходимостью исполнения обязательств по налогам перед бюджетами бюджетной системы Российской Федерации.

Государство стремится поддерживать функционирование государственных учреждений в сфере высшего образования, в том числе посредством инструментов налогового регулирования, поскольку предоставление образовательных услуг носит социальный характер и гарантировано Конституцией Российской Федерации.

В период адаптации государственных учреждений в сфере высшего образования к особенностям нового для них правового положения, а также в условиях необходимости оптимального использования бюджетных средств исследование развития налогообложения указанных экономических субъектов представляется весьма актуальным.

В процессе преобразования государственных учреждений в сфере образования выявляется немало проблем различного характера и ставятся сложные вопросы, требующие научно-обоснованных решений. В представленном исследовании рассмотрен налоговый аспект предпринимаемых мер по совершенствованию их правового положения, а именно содержатся предложения по развитию налогообложения государственных учреждений, функционирующих в сфере высшего образования.

**Степень разработанности темы исследования.** Наибольший вклад в исследование налогообложения некоммерческих организаций в России внесли Боровикова Е.В., Гончаренко Л.И., Грищенко А.В., Кузьмин Г.В., Пронина Л.И., Синельников-Мурылев С.Г., Трунин И.В., Черник Д.Г., Филиппова Н.А. и др. На страницах их публикаций нашли отражение общие принципы налогообложения некоммерческих организаций, особенности планирования налоговых платежей от их деятельности, и только в некоторых из них затрагиваются проблемы налогообложения учреждений образовательной сферы без рассмотрения специфики деятельности государственных учреждений, функционирующих в сфере высшего образования.

Отдельные аспекты проблемы исследования затронуты в научных трудах Маркиной Е.В., Назаровой Е.А., Обуховой Т., Павловой Л.П., Полотовской Е.Ю., Семенихина В.В., Чемерицкого Л.К. и др. В их работах достаточно глубоко рассматриваются вопросы особенностей налогообложения бюджетных, автономных и казенных учреждений, к которым относятся и высшие учебные заведения. Однако вопросы специфики их налогообложения в зависимости от принадлежности к определенному типу государственных учреждений, дифференциации налоговой нагрузки, отражающей степень

социальной ориентированности их деятельности, перспективы совершенствования налогообложения высших учебных заведений государственного уровня не нашли должного развития.

В трудах Васильева Д., Князевой М.В., Корфа Д.В., Макашиной О.В., Мячина Ю.В., Смирновой Е.Е., Трунина И.В., Федорченко Т.А., Шишкоедовой Н.Н., Яговкиной В.А. и др. уже встречаются фрагментарные описания текущего состояния дел в налогообложении государственных учреждений высшего образования. Тем не менее, отсутствие глубокого критического анализа эволюции его развития, перспективных направлений совершенствования и модернизации сложившегося механизма не позволяют составить целостное представление об этой стороне национальной системы налогообложения.

В трудах Боровиковой Е.В., Липатовой И.В., Чемерицкого Л.К., Федорченко Т.А. исследуются вопросы прогнозирования и планирования налоговых платежей от образовательной деятельности, анализируются всевозможные риски, сопровождающие процессы налогообложения, вырабатываются предложения по их мониторингу и т.д. Вместе с тем вопросы предоставления преференций и льгот различным типам государственных учреждений в сфере высшего образования исследованы недостаточно.

Нерешенность отмеченных и сопутствующим им вопросов обусловили цель, задачи и структуру настоящей диссертационной работы.

**Цель диссертационного исследования** заключается в разработке теоретических положений и практических рекомендаций по совершенствованию налогообложения высших учебных заведений федерального и регионального уровня, способного обеспечить высокий уровень эффективности их функционирования и повышение качества национального образования.

Достижение указанной цели предусматривает решение следующего ряда задач:

- провести классификацию государственных учреждений в сфере высшего образования, в которой отразить особенности налогообложения и дифференциацию учреждений по степени налоговой нагрузки;
- изучить текущее состояние налогообложения государственных учреждений в сфере высшего образования, выработать пути его дальнейшего совершенствования и внедрить их в действующий механизм налогообложения высших учебных заведений;
- исследовать возможность и целесообразность предоставления дополнительных налоговых преференций и увязать их в единый механизм, призванный обеспечить выработку и реализацию обоснованных управленческих решений в части налогообложения высших учебных заведений государственного уровня;
- оценить результативность и эффективность проектных решений по налогообложению государственных учреждений в сфере высшего образования;
- разработать алгоритмическую схему планирования налоговых платежей в бюджеты всех уровней бюджетной системы Российской Федерации, призванную гармонизировать налогообложение государственных учреждений в сфере высшего образования.

**Объектом исследования** являются высшие учебные заведения федерального и регионального уровня.

**Предметом исследования** выступают особенности налогообложения деятельности государственных учреждений в сфере высшего образования.

**Теоретической основой исследования** послужили основные положения экономической теории и системного анализа, касающиеся исследования природы общественных благ и экономического содержания социальных услуг, а также вопросов налогообложения и созидательной деятельности государственных учреждений в сфере высшего образования.

**Методологическая база исследования.** Проблемы теории и практики в области налогообложения государственных учреждений в сфере высшего образования изучались на основе анализа трудов ученых в области теории

финансов, теории налогов и налогообложения, отдельных положений экономической статистики, теории организации и других направлений экономической науки. В работе использовался системно-функциональный подход как общеметодологический принцип исследования финансово-экономических отношений. Благодаря такому подходу были выявлены причинно-следственные связи проблем в налогообложении государственных учреждений в сфере высшего образования. Кроме того, это позволило обобщить различные исследовательские направления.

При решении конкретных прикладных задач – разработке алгоритмической схемы планирования налоговых платежей, корректировок действующего механизма налогообложения учреждений и др. – использовались общенаучные методы и приемы: анализ и синтез, структурирование и интегрирование, группировка и сравнение, систематизация и классификация – и другие методы обработки эмпирических данных.

**Информационная основа диссертационной работы.** В качестве исходной информации использовались нормативные правовые акты Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления, регулирующие вопросы налогообложения деятельности учреждений, функционирующих в образовательной сфере; официальные информационно-статистические данные Росстата и ФНС России; материалы периодической печати, а также материалы наблюдений, практических разработок и результатов исследований.

**Область исследования.** Диссертационная работа выполнена в соответствии с п. 2.17 «Бюджетно-налоговая политика государства в рыночной экономике» и п. 3.14. «Теория, методология и базовые концепции налогообложения хозяйствующих субъектов» Паспорта специальности 08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит (экономические науки).

**Научная новизна диссертационной работы** заключается в совершенствовании методики налогообложения деятельности государственных учреждений в сфере высшего образования в части обоснования возможности

применения льгот и порядка их практической реализации. На защиту выносятся следующие результаты работы, содержащие элементы научной новизны:

1. Классификации государственных учреждений в сфере высшего образования, в которых отражены особенности их налогообложения в разрезе типов учреждений и влияние налоговой нагрузки на их деятельность (С. 18-19, 41-43).

2. Пути совершенствования налогообложения высших учебных заведений государственного уровня, направленные на дифференциацию налоговой нагрузки в целях повышения уровня национального образования (С. 83-89).

3. Доказательство возможности и целесообразности предоставления налоговых преференций в рамках скорректированного механизма налогообложения государственных учреждений в сфере высшего образования, а также обоснование их состава и порядка подтверждения права на их применение (С. 123-130).

4. Условия применения налоговых преференций в рамках скорректированного механизма налогообложения государственных учреждений в сфере высшего образования, способ определения границ их распространения, обеспечивающий рациональность и целевой характер разработанных мер по льготному налогообложению (С. 89-93).

5. Алгоритмическая схема планирования налоговых платежей, определяющая последовательность и содержание комплекса мер по минимизации налоговых рисков учреждений, в разрезе законодательно установленных налогов (С. 94-111).

**Теоретическая значимость** исследования заключается в дальнейшем развитии теоретико-методологической базы налогообложения высших учебных заведений государственного уровня и в детальной проработке вопросов применения льгот с целью повышения результативности их функционирования и качества предоставляемых образовательных услуг.



**Практическая значимость** полученных результатов заключается в том, что предложенные корректировки механизма налогообложения государственных учреждений в сфере высшего образования могут быть использованы в целях его оптимизации в условиях развития рыночного регулятора финансового механизма в сфере образования, а также в учебных и исследовательских целях. Основные предложения внедрены в производственные процессы, чем доказали свою научную состоятельность и практическую значимость.

Самостоятельное практическое значение имеют:

- скорректированный механизм налогообложения государственных учреждений в сфере высшего образования, учитывающий социально ориентированный характер образовательной деятельности, который может быть успешно адаптирован к специфике любого высшего учебного заведения;
- открытый перечень налоговых преференций в рамках скорректированного механизма налогообложения государственных учреждений в сфере высшего образования, который оставляет перспективы для его дальнейшего совершенствования;
- алгоритмическая схема планирования налоговых платежей, позволяющая оптимизировать их поток на обозримую перспективу.

**Апробация и внедрение результатов исследования.** Основные положения и результаты исследования докладывались и обсуждались на международной конференции студентов, аспирантов и молодых ученых «Ломоносов» (Москва, МГУ им. Ломоносова, 3-13 апреля 2012 г.), I международной заочной научно-практической конференции «Экономические и социальные науки: прошлое, настоящее и будущее» (Москва, ОАО «ИТКОР», 10 апреля 2012 г.), V международной научно-практической конференции молодых налоговедов «Актуальные проблемы налоговой политики» (г. Харьков, Харьковский национальный экономический университет, 16 апреля 2013г.), всероссийской научно-практической конференции «Актуальные проблемы

формирования и реализации налоговой политики» (г. Махачкала, ФГБОУ ВПО ДГУ, 3 июля 2013 г.), XXII международной научно-практической конференции «Проблемы и перспективы развития национальной экономики в условиях глобализации» (г. Киев, Аналитический центр «Новая экономика», 14-15 июля 2013 г.).

Выводы и положения диссертации используются в практической работе Федерального казенного учреждения «Главный центр обеспечения деятельности ФМС России», в частности используется анализ правового положения и порядка налогообложения казенных учреждений. По материалам исследования в ФКУ «ГЦОД ФМС России» внедрена предложенная в диссертации алгоритмическая схема осуществления планирования налоговых платежей, способствующая минимизации налоговых рисков учреждения.

Материалы диссертации используются кафедрой «Налоги и налогообложение» Финансового университета в преподавании учебных дисциплин «Налогообложение некоммерческих организаций» и «Прогнозирование и планирование в налогообложении».

Внедрение подтверждено соответствующими документами.

**Публикации.** По результатам исследования опубликовано 9 научных работ общим объемом 5,3 п.л. (авторский объем 4,95 п.л.), в том числе 5 работ общим объемом 3,98 п.л. (авторский объем 3,63 п.л.) опубликованы в рецензируемых научных изданиях, определенных ВАК Минобрнауки России.

**Структура и объем диссертации.** Структура работы соответствует логике научного исследования. Диссертационная работа включает введение, три главы, содержащие 9 разделов, заключение, список литературы из 135 источников и 9 приложений. Диссертационное исследование изложено на 169 страницах печатного текста, включает 3 таблицы и 21 рисунок.

## **II. Основное содержание работы**

Основные положения работы, содержащие элементы научной новизны, можно разделить на 5 групп:

**1. Предложено объединение типов государственных учреждений по признаку особенностей ведения налогового учета в рамках общего режима налогообложения и по степени влияния налоговой нагрузки на деятельность государственных учреждений в сфере высшего образования в зависимости от структуры источников финансирования их деятельности.** В работе доказано, что в силу отличий в правовом положении государственных учреждений различных типов, в налоговой системе следует систематизировать особенности деятельности таких учреждений, связанные с исчислением и уплатой налогов в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации.

По всем признакам, присущим правовому положению казенных учреждений, выявлено отличие от правового положения автономных и бюджетных учреждений, и, как следствие, налогообложение казенных учреждений связано с наличием большего количества льготных положений, нежели налогообложение автономных и бюджетных учреждений. В диссертации установлена идентичность ряда признаков правового положения бюджетных и автономных учреждений с одновременными расхождениями в части расширения или сужения их имущественных и неимущественных прав.

В рамках действующего законодательства о налогах и сборах бюджетные и автономные учреждения имеют свои особенности налогообложения, как правило, общие для обоих типов учреждений. Поэтому в диссертации предложено и обосновано объединение указанных типов учреждений в части налогообложения в одну группу.

В диссертации проведена классификация налогообложения государственных учреждений в сфере высшего образования по признаку особенностей ведения налогового учета в таких учреждениях в рамках общего режима налогообложения, разделившая налогообложение казенных учреждений от налогообложения автономных и бюджетных учреждений. Представленная классификация отразила сходство налогообложения автономных и бюджетных учреждений, поскольку финансирование деятельности таких типов учреждений

имеет схожие черты, а налогообложение доходов от предпринимательской деятельности идентично.

Налогообложение образовательных учреждений дифференцируются в зависимости от структуры источников финансирования их деятельности, отражая влияние налоговой нагрузки на их деятельность. Поэтому государственные учреждения, функционирующие в образовательной сфере, предложено разделить на учреждения с высокой долей собственных доходов в общей сумме финансирования и учреждения с высокой долей бюджетного финансирования в общей сумме финансирования деятельности. Выявлено, что влияние налоговой нагрузки на учреждения, относящиеся к первой группе, существеннее, нежели влияние налоговой нагрузки на учреждения, финансируемые в основном из средств бюджетов бюджетной системы Российской Федерации.

**2. Сформулировано понятие «убыток социального характера» применительно к области налогообложения деятельности учреждений, и скорректирован действующий механизм налогообложения учреждений с тем, чтобы учесть социально ориентированный характер образовательной деятельности.** Базисным положением предлагаемой корректировки механизма налогообложения учреждений является убыток социального характера, который в целях реализации механизма определен как сложившийся в результате комплекса мероприятий отрицательный финансовый результат деятельности образовательных учреждений, а также возникающие расходы государства в форме недополучения налоговых поступлений в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации.

Убыток социального характера, возникновение которого лежит в основе скорректированного механизма налогообложения учреждений, распространяется на учреждения в силу выполняемой ими одной из социальных функций государственного значения. Посредством реализации скорректированного механизма должно обеспечиваться воздействие налогового фактора на уровень национального образования.

В диссертации установлено, что убыток социального характера влияет как на доходы учреждений образования, так и на объем осуществляемых ими налоговых платежей, и, как следствие, на доходы бюджетов бюджетной системы Российской Федерации. Кроме того, воздействие убытка социального характера на доходы учреждений предполагает возникновение упущенной выгоды. Но в зависимости от причины возникновения убытка социального характера носителем упущенной выгоды выступают не только учреждения, но и государство. Упущенная выгода государства от предоставления налоговых преференции влияет на доходы участников налоговых правоотношений.

Несмотря на то, что конечным получателем привилегий от применения налоговых преференций являются потребители образовательных услуг, объектом реализации скорректированного механизма установлены финансовые ресурсы учреждений, высвободившиеся в результате применения налоговых преференций. Высвобождающиеся средства предлагается направлять на обеспечение более высокого уровня оказания образовательных услуг и, как следствие, на достижение высоких показателей в развитии национальных экономических отношений.

Корректировка механизма налогообложения учреждений с тем, чтобы учесть в нем социально ориентированный характер образовательной деятельности, сводится к установлению налоговых преференций. Применение таких налоговых преференций в диссертации рассматривается как расширение сферы распространения социальных гарантий для населения.

Установлено существенное отличие налоговых преференций, права на которые возникают в рамках предлагаемой корректировки механизма налогообложения учреждений, от налоговых преференций и льгот, установленных действующим законодательством о налогах и сборах. При корректировке механизма применен отраслевой подход к определению условий применения налоговых преференций и их исключительно целевой характер.

Виды налоговых преференций предлагается классифицировать по следующим основаниям:

- по степени опосредованности воздействия на учреждения образования – прямые и косвенные;
- по степени формализации – формальные и неформальные;
- по степени достижения поставленных целей – эффективные и неэффективные.

В диссертации предложено учреждениям, решившим применять налоговые преференции в рамках скорректированного механизма налогообложения учреждений, представить в налоговый орган по месту нахождения заявление и сведения о соответствии показателей деятельности учреждений установленным условиям.

Внедрение скорректированного механизма налогообложения учреждений должно обеспечить реализацию социальной составляющей образовательной сферы деятельности посредством применения налоговых инструментов. Результатом предложенных корректировок механизма налогообложения учреждений должно стать обеспечение дифференциации налоговой нагрузки на учреждения в зависимости от результатов их деятельности в целях повышения качества национального образования. Поэтому в диссертации предлагается убыток социального характера рассматривать как инструмент в системе налогового стимулирования образовательных учреждений.

**3. Предложен и обоснован состав налоговых преференций по отдельным налогам в рамках скорректированного механизма налогообложения государственных учреждений в сфере высшего образования и порядок подтверждения права на их применение.** В диссертационном исследовании установлено, что налоговые преференции в рамках предложенной корректировки механизма налогообложения учреждений затрагивают различные объекты налогообложения. Так, состав налоговых преференций может сужаться или расширяться в зависимости от сложившейся на определенный момент экономической ситуации. При этом должно обеспечиваться решение задач социального характера. В работе рассмотрено несколько предложений по льготному налогообложению, которые можно

предоставить учреждениям в условиях реализации скорректированного механизма налогообложения учреждений, учитывающего социально ориентированный характер образовательной деятельности, представленных на рисунке 1.



Источник: составлено автором

Рисунок 1 – Примеры налоговых преференций в рамках скорректированного механизма налогообложения государственных учреждений в сфере высшего образования

Участие в форме членства в ассоциациях (объединениях, сообществах), предполагающее внесение членских взносов, осуществляется образовательными учреждениями в целях повышения качества предоставляемых ими услуг, а также соответствия российским и международным образовательным стандартам. Поскольку такие мероприятия являются неотъемлемыми в процессе ведения деятельности в сфере высшего образования, данный факт хозяйственной жизни следует классифицировать как убыток социального характера и позволить учитывать в составе расходов при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

Безвозмездное получение учреждениями образования имущества (работ, услуг) или имущественных прав включается в общем случае во внереализационные доходы в целях исчисления налога на прибыль организаций. В рамках скорректированного механизма предлагается позволить исключить из состава внереализационных доходов любое безвозмездно полученное высшими учебными заведениями имущество (работы, услуги) (независимо от соответствия указанного вида дохода положениям ст. 251 НК РФ, позволяющим учитывать при соблюдении установленных условий безвозмездно полученное имущество (работы, услуги) в составе доходов, не учитываемых при налогообложении).

Согласно закону «Об образовании в Российской Федерации» от 29 февраля 2012 года № 273-ФЗ учреждение вправе снизить стоимость платных образовательных услуг по договору об оказании платных образовательных услуг. Но при этом самому учреждению необходимо будет предусмотреть источники покрытия недостающей стоимости платных образовательных услуг.

Экономическая обоснованность расходов в целях налогообложения прибыли определяется тем, направлены ли данные расходы на получение дохода. Возникающие убытки учреждения от снижения стоимости образовательных услуг, по своей природе, не относятся к экономически обоснованным, поскольку учреждение намеренно занижает сумму своих доходов. Однако, учитывая общегосударственную роль оказываемых учреждениями услуг, учреждение тем самым мотивирует обучающихся на повышение уровня своих знаний. Результатом должен стать рост профессионально подготовленного общества, способствующий позитивному развитию экономики страны.

Поэтому, в случае снижения стоимости услуг образовательными учреждениями, в диссертационном исследовании предлагается учитывать доходы в целях налогообложения прибыли с учетом этого снижения. Это оправдано, в первую очередь, в силу социальной направленности принимаемых учреждением мероприятий по повышению качества предоставляемых услуг и уровню образованности у выпускников, а также в силу законного разрешения на снижение стоимости услуг.



Особенностью предоставления права на применения налоговых преференций в рамках предложенного механизма является то, что в отличие от условий применения нулевой налоговой ставки по налогу на прибыль организаций его получение зависит от показателей предыдущего финансового года. Поэтому, если по итогам текущего финансового года какой-либо из показателей не будет удовлетворять установленным значениям условий их применения, учреждение по итогам текущего года будет отчитываться как правомерно применявшее право на налоговые преференции, и только со следующего года перейдет на общий порядок налогообложения. Тем самым учреждения, перешедшие на льготное налогообложение в рамках предложенного механизма, защищены от дополнительных налоговых рисков.

Такая мера является рациональной, поскольку не увеличивает налоговые риски учреждения в отличие, например, от случая доначисления сумм налога на прибыль организаций и пеней за несвоевременное перечисление налога в бюджеты при применении нулевой налоговой ставки, если по итогам налогового периода выявится несоблюдение условий ее применения. Рассмотрение данного предложения как предоставление учреждениям образования возможности намеренного ухода от налогообложения в диссертации отмечается как не корректным, поскольку в случае применения льготных условий показатели деятельности текущего года связаны с результатами предыдущего. И это исключает возникновение дополнительных налоговых рисков учреждений при переходе на применение налоговых преференций.

**4. Определены условия применения налоговых преференций в рамках скорректированного механизма налогообложения учреждений, учитывающего социально ориентированный характер образовательной деятельности, и границы их значений.** В целях санкционированного применения налоговых преференций в рамках скорректированного механизма налогообложения деятельности в диссертации разработаны условия их применения.

В отличие от иных случаев установления условий применения тех или иных льгот, сконцентрированных, как правило, только на экономических показателях деятельности учреждений, при рассмотрении предлагаемого механизма затрагиваются показатели, отражающие отраслевую специфику образовательной деятельности.

В диссертации рассмотрен комплекс показателей деятельности государственных учреждений в сфере высшего образования, из которого предложено учитывать в целях применения налоговых преференций в рамках скорректированного механизма налогообложения их деятельности следующие:

- доля доходов учреждения от осуществления тех видов образовательной деятельности, которые поименованы в полученной учреждением в соответствии с законодательством Российской Федерации лицензии (лицензиях), в общей сумме доходов, полученных учреждением в рамках ведения платной деятельности и учитываемых при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций;
- удельный вес численности (либо заработной платы) научно-педагогических работников (без учета совместителей и лиц, оказывающих услуги по договорам гражданско-правового характера) в общей численности работников;
- доля научно-педагогических работников, имеющих ученую степень доктора или кандидата наук, в общей численности научно-педагогических работников учреждения;
- средний балл единого государственного экзамена студентов, принятых на обучение по договору на оказание платных образовательных услуг.

Границы значений условий применения налоговых преференций при реализации скорректированного механизма налогообложения государственных учреждений в сфере высшего образования предложено установить следующие:

- доля доходов от осуществления образовательной деятельности в общей сумме доходов учреждения за налоговый период – не менее 90 процентов;
- удельный вес численности (либо заработной платы) научно-педагогических работников в общей численности работников учреждения – не менее 75 процентов (либо не менее 50 процентов в общем фонде оплаты труда);

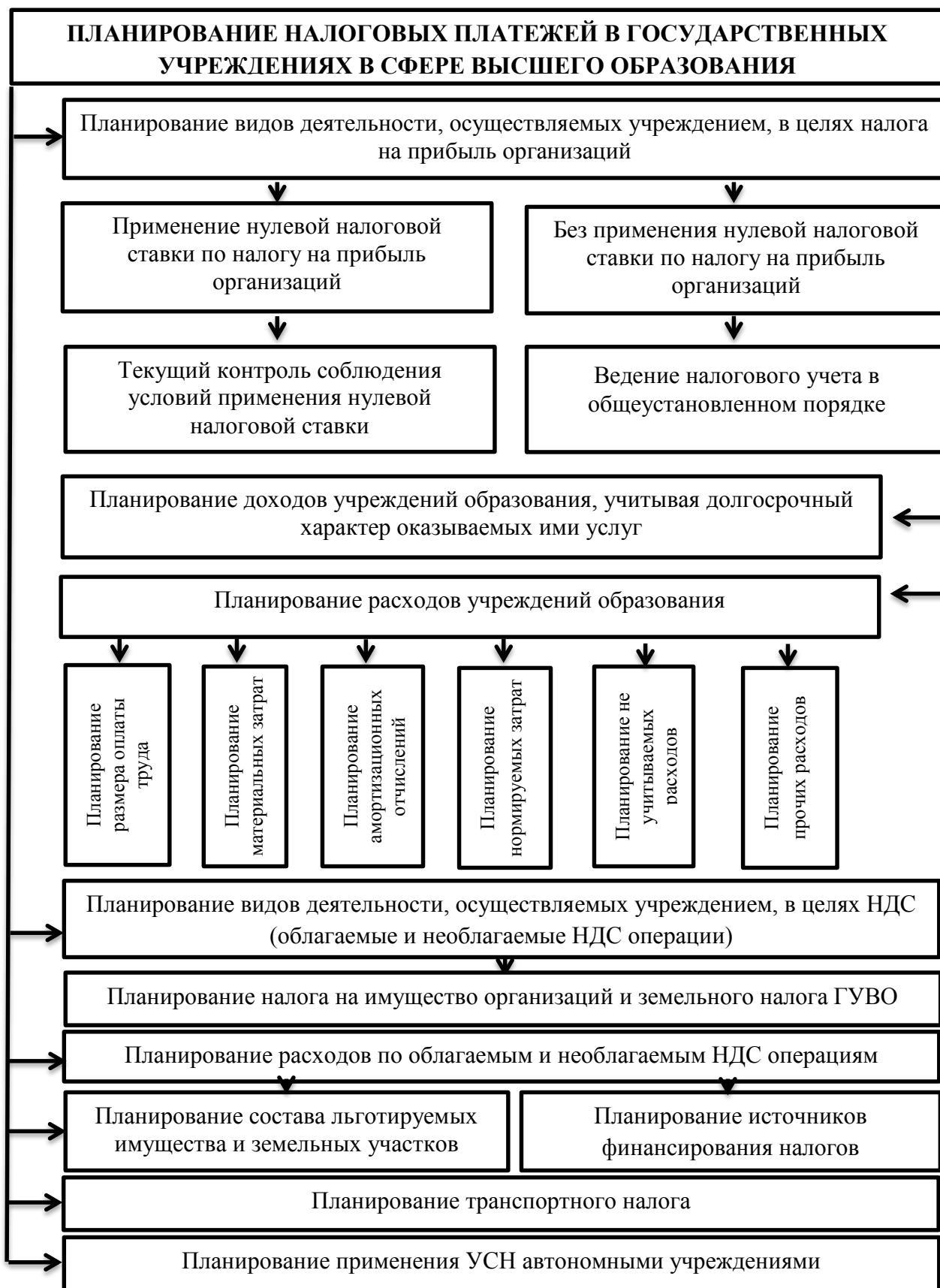
- доля научно-педагогических работников, имеющих ученую степень доктора или кандидата наук, в общей численности научно-педагогических работников учреждения – не менее 80 процентов;
- средний балл единого государственного экзамена студентов, принятых на обучение по договору на оказание платных образовательных услуг, – не менее 80 баллов (при 100-балльной системе).

**5. Разработана алгоритмическая схема осуществления планирования налоговых платежей высшими учебными заведениями государственного значения, содержащая комплекс мероприятий по оптимизации налогообложения их деятельности в разрезе видов налогов.** Потребность в планировании налоговых платежей в высших учебных заведениях определяется действующим законодательством о налогах и сборах, предусматривающим различные методы налогового учета доходов и расходов, налоговые режимы и другие особенности налогообложения их деятельности. Также это связано с наличием различных статусов налогоплательщиков, направлений и результатов их финансово-экономической деятельности, с их организационной структурой.

Планирование налоговых платежей в учреждении в общем случае выражается в разработке программы оптимизации налогообложения посредством снижения налоговых выплат и усиления контроля за уровнем расходов.

В диссертационном исследовании в целях осуществления планирования налоговых платежей учреждениям предлагается применять разработанную алгоритмическую схему его осуществления в разрезе законодательно установленных видов налогов, представленную на рисунке 2.

Предложенная алгоритмическая схема планирования налоговых платежей позволяет минимизировать налоговые риски учреждений посредством заблаговременного учета положений действующего законодательства о налогах и сборах, а также исключает возможность снижения уровня прав учреждений на налоговые льготы и преференции.



Источник: составлено автором.

Рисунок 2 – Алгоритмическая схема планирования налоговых платежей государственными учреждениями в сфере высшего образования

В целях применения льготной нулевой налоговой ставки по налогу на прибыль организаций предлагается осуществление планирования применения этой льготы в порядке, представленном на рисунке 3.



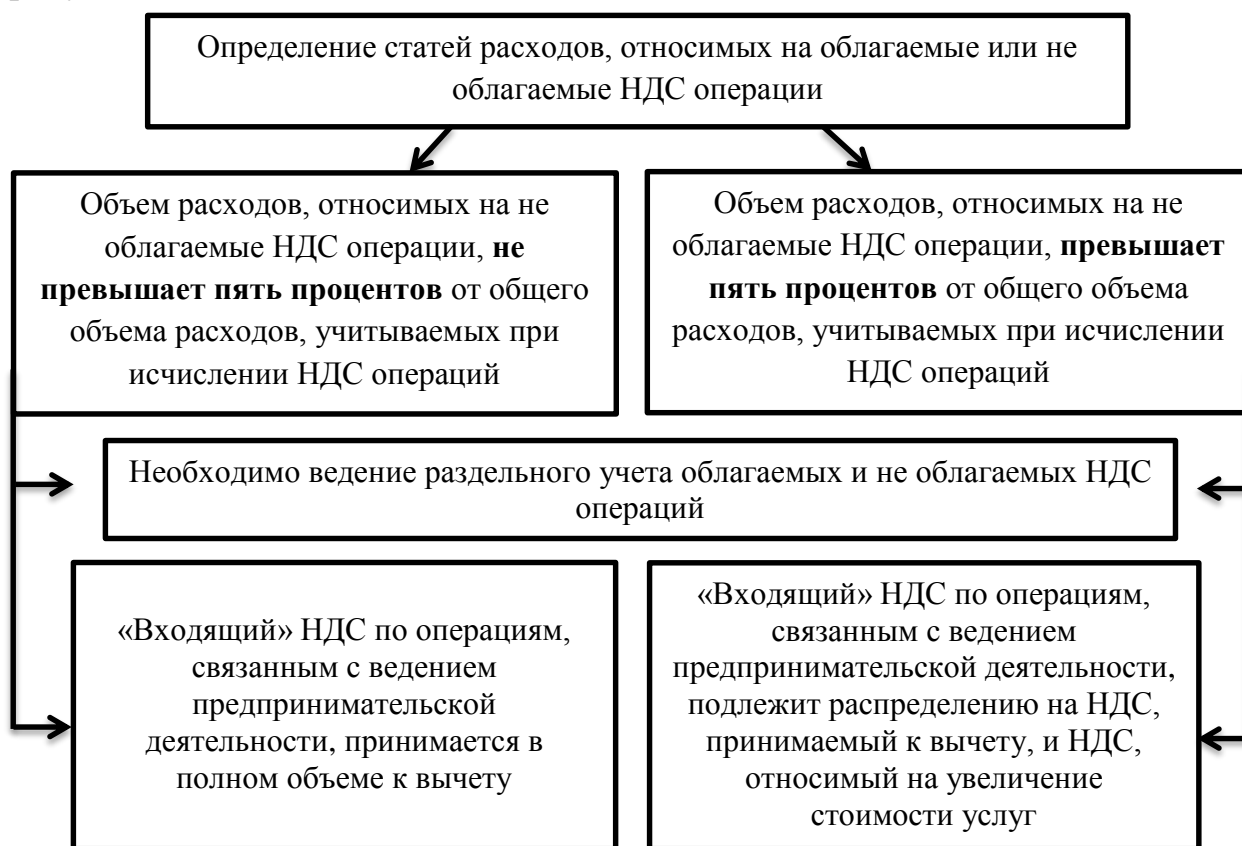
Источник: составлено автором.

Рисунок 3 – Алгоритмическая схема планирования применения льготной нулевой налоговой ставки по налогу на прибыль организаций

Структура доходов учреждений зависит от объема осуществляемых ими видов деятельности. Сведения по структуре доходов учреждений необходимы для определения возможности применения льготной нулевой налоговой ставки по налогу на прибыль, актуальной сегодня в отношении образовательных учреждений. Из предложенных в работе последствий перехода

на льготную налоговую ставку или отказа от нее учреждение определяет налоговые риски при принятии решения, насколько эффективно и целесообразно применять льготную налоговую ставку по налогу на прибыль организаций.

Вопрос правильности отнесения полученных учреждениями сумм НДС к налоговым вычетам или списанию их на увеличение стоимости услуг (в силу наличия облагаемых и не подлежащих обложению НДС операций) рассматривается в диссертации как отдельное направление в предложенной алгоритмической схеме планирования налоговых платежей, представленной на рисунке 4.



Источник: составлено автором.

Рисунок 4 – Алгоритмическая схема планирования расходов по облагаемым и не облагаемым НДС операциям

Предложенная алгоритмическая схема планирования расходов по облагаемым и не облагаемым НДС операциям позволяет оценить необходимость ведения учреждениями раздельного учета облагаемых и не облагаемых налогом

операций и возможность принятия к вычету полученных сумм НДС в зависимости от объема расходов, относимых на не облагаемые НДС операции.

В диссертации установлено, что планирование имущественных налогов – налога на имущество организаций и земельного налога – в целом предполагает осуществление контроля за сроками их уплаты, а также за соблюдением ранее сформированного плана финансово-хозяйственной деятельности. Однако региональные и местные налоги у учреждений, имеющих обособленные подразделения в разных субъектах Российской Федерации, требуют отдельного внимания, поскольку по недвижимому имуществу, земельным участкам и транспортным средствам, зарегистрированным в разных субъектах, учреждениям необходимо отчитываться по месту их нахождения и регистрации и руководствоваться особенностями налогообложения указанных объектов, установленными в соответствующем регионе (муниципальном образовании).

Планирование налоговых платежей учреждений направлено на исследование налоговых рисков, связанных с применением налоговых льгот, переходом автономных учреждений на упрощенную систему налогообложения, а также с созданием обособленных учреждений в регионах льготного налогообложения на территории Российской Федерации и прочее.

Разработанная алгоритмическая схема планирования налоговых платежей позволяет реализовать предусмотренные законодательством о налогах и сборах условия хозяйствования, обеспечивая минимальные налоговых риски и максимальную экономию на налоговых платежах.

### **III. Заключение**

В России высшее образование характеризуется значительным числом высших учебных заведений и ростом конкуренции в исследуемой области. Одним из регуляторов ускорения адаптации учреждений к рыночной среде и поиска источников привлечения внебюджетных финансовых ресурсов выступает налоговая система. В настоящем исследовании представлены конкретные

предложения и рекомендации по налоговому регулированию государственных учреждений в сфере высшего образования в целях оптимизации их финансовой базы посредством корректно организованного планирования налоговых платежей, совершенствования механизма налогообложения их деятельности и формирования комплексного подхода к вопросам учета социального фактора в налогообложении высших учебных заведений государственного уровня.

#### **IV. Список публикаций по теме исследования**

##### Публикации в рецензируемых научных изданиях,

##### определенных ВАК Минобрнауки России:

1. Корева\*, М.Р. Влияние налогового фактора на финансовое положение государственных и муниципальных учреждений образования / М.Р. Корева // Вестник Финансового университета. – 2013. – № 6 (78). – С. 48-58. (1,0 п.л.);
2. Корева, М.Р. Государственные и муниципальные учреждения образования и косвенное налогообложение их деятельности / М.Р. Корева // Вестник Финансового университета. – 2013. – № 2 (74). – С. 104-111. (0,78 п.л.);
3. Корева, М.Р. Налоговое планирование в государственных и муниципальных учреждениях образования / М.Р. Корева // Государственный университет Минфина России. Финансовый журнал. – 2013. – № 4 (18) – С. 71-80. (0,94 п.л.);
4. Корева, М.Р. Налогообложение имущества государственных и муниципальных учреждений образования / М.Р. Корева // Вестник Северо-Осетинского государственного университета имени К.Л. Хетагурова. – 2013. – № 3. – С. 170-174. (0,56 п.л.);
5. Юркова, М.Р. Социальный аспект в налогообложении государственных учреждений в сфере высшего образования / Г.Н. Карпова, М.Р. Юркова // Инновации и инвестиции. – 2014. – № 10. С. 135-140. (0,7/0,35 п.л.).

\* Фамилия изменена в связи с замужеством



Публикации в других научных изданиях:

6. Короева, М.Р. Актуальные вопросы налогового регулирования деятельности государственных и муниципальных учреждений образования / М.Р. Короева // Проблемы и перспективы развития национальной экономики в условиях глобализации: XII Международная научно-практическая конференция, (г. Киев, 14-15 июля 2013 г.) / К.: Аналитический центр «Новая Экономика», 2013. – С. 116-118. (0,25 п.л.);

7. 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 апреля 2013 г. / Сборник научных статей. – 2013. – № 7 (147). – С. 95-97. (0,31 п.л.);

8. 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, 3 июля 2013г. – Махачкала: Издательство ДГУ, 2013. – С. 137-142. (0,35 п.л.);

9. 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 апреля 2012 г. – М.: Издательский дом «Экономическая газета», 2012. – С. 141-146. (0,41 п.л.).