

**Бухгалтер в школе всегда
не последний человек.
А сегодня – один из первых.
Чтобы бюджет школы
процветал или хотя бы
не трещал по швам,
в наше непростое время
этому человеку надлежит
быть не только умным,
но еще и мудрым.
Постараемся
помочь ему в этом.**



Юрий Донин,
налоговый консультант,
кандидат экономических наук

Сбитым с толку бухгалтерам образовательных учреждений, ожидавшим введения налога на доходы, следует успокоиться.

С 1 января 2002 г. им следует руководствоваться вступающей в действие главой 25 Налогового кодекса РФ “Налог на прибыль организаций”. Наш рассказ о том, как не запутаться в лабиринтах этого документа.

Пожалуй, самой главной проблемой для образовательных организаций в связи с введением в действие гл. 25 становится проблема ликвидации всех льгот. До 2002 г. образовательные организации пользовались следующей льготой, установленной п. 1 “г” ст. 6 Закона РФ от 27.12.91 г. № 2116-1

“О налоге на прибыль предприятий”: “при исчислении налога на прибыль облагаемая прибыль при фактически произведенных затратах и расходах за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия, уменьшается на суммы, направленные государственными и муниципальными образователь-

ными учреждениями, а также негосударственными образовательными учреждениями, получившими лицензии в установленном порядке, непосредственно на нужды обеспечения, развития и совершенствования образовательного процесса (включая оплату труда) в данном образовательном учреждении”. Таким образом, если за счет прибыли производились определенные затраты, то обязанность по уплате налога на прибыль у образовательных организаций не возникала. Обратите внимание: в тексте используется термин “учреждение”. В п. 1 ст. 120 ГК РФ определено, что “учреждением признается организация, созданная собственником для осуществления управленческих, социально-культурных или иных функций некоммерческого характера и финансируемая им полностью или частично”.

Федеральным законом от 13.01.96 г. № 12-ФЗ “Об образовании” (п. 3 ст. 40) от уплаты всех видов налогов освобождены образовательные учреждения независимо от их организационно-правовых форм в части непредпринимательской деятельности, предусмотренной уставом этих образовательных учреждений. При этом деятельность образовательного учреждения не относится к предпринимательской, если доход от его деятельности реинвестируется в данное образовательное учреждение (п. 2 ст. 45 Закона “Об образовании”).

Возникает вопрос: продолжает ли действовать указанное положение в части налога на прибыль после введения в действие гл. 25? Ответ на этот вопрос содержится в п. 15 Постановления Высшего арбитражного суда РФ от 28.02.01 г. № 5 “О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса РФ”: до тех пор, пока главы НК РФ по отдельным налогам не введены в действие, арбитражные суды могут руководствоваться нормами других законов, если они касаются льгот по этим налогам. Таким образом, начиная с 1 января 2002 г. — даты вступления в силу гл. 25 — следует руководствоваться только ее положениями, а не нормами Закона “Об образовании”.

В Федеральном законе от 06.08.01 г. № 110-ФЗ (вводный закон) также ничего не говорится о льготах вообще, и для образовательных организаций в частности. В ст. 246 плательщиками налога на прибыль признаются российские организации, включая, естественно, и образовательные. Прибыль определяется как полученный доход, уменьшенный на величину произведенных расходов (ст. 247). К доходам относятся доходы от реализации товаров (работ, услуг) и внереализационные доходы.

К последним относятся, в частности, доходы от сдачи имущества в аренду (п. 4 ст. 250) в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг), за исключением случаев, изложенных в ст. 251 (п. 8 ст. 250).

Доходы определяются на основании первичных документов и документов налогового учета (ст. 248). В ст. 249 определено, что является доходом от реализации. Необходимо обратить внимание на п. 3 этой статьи, где указано: “Особенности определения доходов от реализации для отдельных категорий налогоплательщиков ... устанавливаются положениями настоящей главы”. Отсюда следует вывод: особенности налогообложения образовательных организаций также определяются только положениями данной главы.

Статья 251 содержит специальное положение, посвященное образовательным учреждениям (подп. 23 п. 1): “При определении налоговой базы не учитываются следующие доходы: ... безвозмездно полученное государственными и муниципальными учреждениями, а также негосударственными образовательными учреждениями, имеющими лицензию на право ведения образовательной деятельности, оборудование, используемое исключительно в образовательных целях”. При этом возникает вопрос: будет ли считаться доходом, например, получение оборудования для котельной образовательного учреждения?

В ст. 251 указан и ряд других ситуаций, когда доход не возникает: когда имущество получено от

учредителей (юридических и физических лиц) (подп. 11 п. 1), когда имущество получено в рамках бюджетного финансирования (подп. 15 п. 1), когда поступления от собственников созданных ими учреждений использованы по целевому назначению (подп. 7 п. 2).

Кроме необходимости уплаты налога на прибыль образовательные организации подстерегает и другая неприятность, связанная с включением в состав расходов амортизационных отчислений. Согласно ст. 256 (подп. 1 – 3 и 8 п. 2) в состав амортизируемого имущества не включаются:

- 1) имущество бюджетных организаций;
- 2) имущество некоммерческих организаций, за исключением имущества, приобретенного в связи с осуществлением предпринимательской деятельности и используемого для осуществления такой деятельности.

На этом положении необходимо остановиться подробнее. В ст. 45 Закона “Об образовании” указано, что деятельность по оказанию платных образовательных услуг не относится к предпринимательской. Согласно ст. 2 ГК РФ предпринимательской является самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли, в том числе от оказания услуг, лицами, зарегистрированными в этом качестве в установленном законом порядке. В соответствии с п. 2 ст. 24 Федерального закона от 12.01.96 г. № 7-ФЗ “О некоммерческих организациях” предпринимательской деятельностью признается производство товаров и услуг, отвечающих целям создания некоммерческой организации, приносящее прибыль. По мнению автора, необходимо руководствоваться именно последней нормой исходя из необходимости получения прибыли в любом размере за налоговый период, т.е. год. Иное толкование законодательства приведет к неравным условиям деятельности образовательных организаций: организации, созданные в форме коммерческих, будут иметь право на амортизацию, некоммерческие такого права иметь не будут со всеми вытекающими

отсюда последствиями в виде более высокого уровня налогооблагаемой прибыли;

3) имущество, приобретенное с использованием бюджетных ассигнований и иных аналогичных средств (в части стоимости, приходящейся на величину этих средств);

8) имущество, полученное по договорам безвозмездного пользования и полученное в рамках целевого финансирования, в том числе и бюджетного.

Говоря об **амортизируемом** имуществе, необходимо учитывать следующее.

Амортизация в соответствии с гл. 25 исчисляется отдельно по каждому объекту амортизируемого имущества (п. 2 ст. 259) в отношении основных средств, приобретенных в 2002 г. и позже. Что касается основных средств, приобретенных до вступления в силу гл. 25, то они согласно п. 10 ст. 258 включаются в соответствующую амортизационную группу по восстановительной стоимости, если налогоплательщиком принято решение о начислении амортизации линейным методом, и по остаточной стоимости, если в отношении такого имущества принято решение о начислении амортизации нелинейным методом. Права выбора метода амортизации у налогоплательщика нет только в отношении зданий, сооружений, передаточных устройств, входящих в восьмую — десятую амортизационные группы. Об этом есть четкое указание в п. 3 ст. 259: “Налогоплательщик применяет линейный метод начисления амортизации к зданиям, сооружениям, передаточным устройствам, входящим в восьмую — десятую амортизационные группы, независимо от сроков ввода в эксплуатацию этих объектов”.

Таким образом, перед образовательными организациями встает проблема: какой метод амортизации выбрать по каждому основному средству, находящемуся на балансе по состоянию на 1 января 2002 г.?

Проведем сравнительный анализ начисления амортизации линейным и нелинейным методами.

Преимущество **нелинейного метода** состоит в ускоренном начислении амортизации на первоначальном этапе.

чальном этапе. Норма амортизации при нелинейном методе определяется по формуле

$$K = \frac{2}{n} 100\%,$$

где K — норма амортизации, % к остаточной стоимости объекта амортизируемого имущества; n — срок его полезного использования, мес.

На первоначальном этапе основные средства амортизируются в указанном выше порядке до достижения амортизации в размере 80 % стоимости данного объекта. С месяца, следующего за месяцем, в котором остаточная стоимость объекта амортизируемого имущества достигнет 20 % первоначальной стоимости, порядок начисления амортизации изменится (п. 5 ст. 259):

- остаточная стоимость объекта амортизируемого имущества в целях начисления амортизации фиксируется как его базовая стоимость для дальнейших расчетов;
- сумма начисленной за один месяц амортизации определяется делением базовой стоимости данного объекта на количество месяцев, оставшихся до истечения срока его полезного использования.

При начислении амортизации **линейным методом** возникают как положительный — амортизация начисляется исходя из восстановительной стоимости, так и отрицательный — более медленный темп начисления амортизации по сравнению с нелинейным методом — моменты.

Линейный метод более прост и привычен, ибо именно он использовался для начисления амортизации до вступления в действие гл. 25. Следует отметить только одну особенность. В соответствии с Постановлением Совмина СССР от 22.10.90 г. № 1072 “О единых нормах амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР” (п. 4): “... амортизационные отчисления на полное восстановление активной части основных фондов (машин, оборудования и транспортных средств) производятся в течение нормативного срока их службы или срока, за

который балансовая стоимость этих фондов полностью переносится на издержки производства и обращения”. Соответственно по пассивной части основных средств (здания, сооружения) амортизацию необходимо было начислять бессрочно вплоть до их списания. В соответствии же с гл. 25 ситуация меняется: любые основные средства амортизируются только в течение сроков их полезного использования в соответствии с классификацией основных средств, амортизируемых по группам, определяемым Правительством РФ.

Норма амортизации при линейном методе определяется по формуле

$$K = \frac{1}{n} 100\%;$$

где K — норма амортизации, % к первоначальной (восстановительной) стоимости объекта амортизируемого имущества; n — срок его полезного использования, мес.

Очевидно, что амортизация, начисленная линейным и нелинейным методами, будет одинакова в том периоде, когда остаточная стоимость амортизируемого имущества составит половину от первоначальной. Например, первоначальная стоимость основного средства составляла 100 000 руб. Срок полезного использования 2 года, или 24 мес. Остаточная стоимость на 1 января 2002 г. — 50 000 руб. При выборе линейного метода организация будет начислять ежемесячно амортизацию в размере 4,17 % ($1/24 \times 100\%$), или 4170 руб. ($100\,000 \times 4,17\%$); нелинейного — 8,33 %, или 4165 руб. ($50\,000 \times 8,33\%$).

В последующие месяцы при использовании нелинейного метода сумма амортизации будет уменьшаться до тех пор, пока остаточная стоимость не достигнет 20 000 руб. Далее амортизация будет начисляться равномерно: в течение 5 мес. ($24 - 19$) по 4000 руб.

Таким образом, в данной ситуации выбор должен быть сделан в пользу линейного метода (амортизация начисляется 24 мес. по 4170 руб., всего 100 000 руб., при нелинейном же методе амортиза-

ция составит 50 000 руб., а ежемесячные отчисления будут меньше, чем при линейном методе).

Итак, если по состоянию на 1 января 2002 г. остаточная стоимость основного средства составляет 50 % его первоначальной стоимости и менее, по данному основному средству целесообразно выбрать линейный метод, если более 50 % — нелинейный метод.

Можно отметить, что выбор метода амортизации зависит также от размера предполагаемой прибыли на 2002 г. и последующие годы и от ряда других факторов.

Достаточно серьезные изменения ожидают образовательные организации по расходам на ремонт основных средств. Дело в том, что образовательные организации не отнесены к налогоплательщикам, которые вправе включать расходы на ремонт основных средств в размере фактических затрат (подп. 1 п. 1 ст. 260). Для них, начиная с 2002 г., действует иная норма: на затраты можно отнести в отчетном (налоговом) периоде лишь не более 10 % первоначальной (восстановительной) стоимости амортизируемых основных средств (подп. 2 п. 1 ст. 260).

Расходы на ремонт основных средств, произведенные налогоплательщиком в отчетном периоде, в совокупности превышающие указанный предел, включаются налогоплательщиком в состав прочих расходов равномерно в течение пяти лет — при ремонте основных средств, входящих в состав четвертой — десятой амортизационных групп, равномерно в течение срока полезного использования при ремонте основных средств, входящих в состав первой — третьей амортизационных групп.

Данные положения применяются также в отношении расходов арендатора амортизируемых основных средств, если договором (соглашением) между арендатором и арендодателем возмещение указанных расходов арендодателем не предусмотрено.

Расходы образовательных организаций на научные исследования и опытно-конструкторские разработки, осуществленные ими самостоятельно или совместно с другими организациями, а также в

качестве заказчиков, равномерно включаются в состав прочих расходов в течение трех лет. Это справедливо и для ситуаций, когда положительные результаты не достигнуты; правда, в этом случае затраты принимаются в размере 70 % фактически осуществленных расходов. Исполнители (подрядчики или субподрядчики) указанных выше работ рассматривают такие расходы как расходы на осуществление деятельности, направленной на получение доходов (п. 3 ст. 260).

Ситуация, связанная с деятельностью учебных подразделений в составе образовательных организаций, рассмотрена в ст. 264. Согласно подп. 32 к прочим расходам отнесены расходы на содержание учебно-курсовых комбинатов и иных аналогичных производств и служб, осуществляющих реализацию услуг как своим работникам, так и сторонним лицам. В этом случае доходы и расходы признаются таковыми. Однако убыток по деятельности, связанной с использованием указанных объектов, учитывается только при соблюдении определенных условий:

- стоимость услуг, оказываемых налогоплательщиком, связанных с использованием указанных объектов, должна соответствовать стоимости аналогичных услуг, оказываемых специализированными организациями, осуществляющими аналогичные услуги, связанные с использованием таких объектов;
- расходы по содержанию объектов не должны превышать обычные расходы на обслуживание аналогичных объектов, осуществляемое специализированными организациями, для которых эти виды деятельности являются основными;
- условия оказания услуг должны быть равны или близки к условиям деятельности специализированных организаций, для которых эта деятельность является основной.

Если хотя бы одно из вышеперечисленных условий не выполняется, убыток в целях налогообложения не учитывается. Налогоплательщик может перенести убыток, полученный по деятельности, связанной с использованием указанных объектов, на

срок не более десяти лет и направить на его погашение прибыль, полученную по такой деятельности.

В п. 3 ст. 264 определены случаи, когда налогоплательщики могут включить в состав прочих расходов расходы, связанные с подготовкой и переподготовкой (в том числе с повышением квалификации) кадров:

- соответствующие услуги должны быть оказаны российскими образовательными учреждениями, получившими государственную аккредитацию (имеющими соответствующую лицензию), либо иностранными образовательными учреждениями, имеющими соответствующий статус;

- подготовка (переподготовка) проводится для работников налогоплательщика, состоящих в штате;

- программа подготовки (переподготовки) должна способствовать повышению квалификации и более эффективному использованию подготавливаемого или переподготавливаемого специалиста в этой организации в рамках деятельности налогоплательщика.

Не признаются расходами на подготовку и переподготовку кадров и для целей налогообложения не принимаются расходы, связанные с организацией развлечения, отдыха или лечения, а также расходы, связанные с содержанием образовательных учреждений или оказанием ими бесплатных услуг, с оплатой обучения в высших и средних специальных учреждениях работников при получении ими высшего и среднего образования.

Данные изменения для образовательных организаций, с одной стороны, можно рассматривать как положительные — сняты все ограничительные моменты, т.е. теперь эти расходы не нормируются, с другой, как отрицательные — оплата организациями обучения в вузах и техникумах теперь не признается расходами.

Начиная с 1 января 2002 г. доходы признаются в тех периодах, когда они имели место, независимо от фактического поступления средств или имущества, т.е. доходы определяются по методу начисления (п. 1 ст. 271). Право на использование кассового ме-

тода, т.е. по оплате, остается только у организаций, у которых выручка без учета НДС и налога с продаж в среднем за предыдущие четыре квартала не превысила 1 млн руб. за каждый квартал (п. 3 ст. 273). Таким образом, у образовательных организаций доход будет признаваться исходя из объема образовательных услуг. Аналогичным образом определяется и порядок признания расходов.

Налоговая ставка установлена в размере 24 % (ст. 284), в том числе 7,5 % зачисляется в федеральный бюджет, 14,5 % — в бюджет субъектов РФ, 2 % — в местный бюджет. Особое внимание следует обратить на то, что законодательным (представительным) органам субъектов РФ предоставлено право снижать для отдельных категорий налогоплательщиков налоговую ставку в части, зачисляемой в их бюджеты, в размере не более 4 %. Представляется, что в первую очередь право на такое снижение имеют образовательные организации. Пока законодательные органы в абсолютном большинстве регионов этим правом, к сожалению, не воспользовались, но это еще не поздно сделать: согласно п. 4 ст. 5 НК РФ акты законодательства о налогах и сборах, снижающие размеры ставок налогов, могут иметь обратную силу, если прямо предусматривают это.

Статья 286 вводит порядок исчисления налога и авансовых платежей. Ежемесячные авансовые платежи уплачиваются равными долями в размере 1/3 фактически уплаченного квартального платежа за квартал, предшествующий кварталу, в котором производится уплата ежемесячных авансовых платежей. Для образовательных организаций это нерационально, ибо в III квартале придется уплачивать ежемесячные авансовые платежи исходя из прибыли, полученной во II квартале. Возможно, образовательным организациям следует воспользоваться правом перехода на уплату ежемесячных авансовых платежей исходя из фактически полученной прибыли. В этом случае налог в виде авансовых платежей уплачивается не позднее 30-го числа месяца, следующего за отчетным периодом. Бюджетные образовательные организации и организации, у которых выручка за предыдущие четыре квартала не превы-

шала в среднем 3 млн руб. за каждый квартал, уплачивают только квартальные авансовые платежи по итогам квартала не позднее 30 дней со дня окончания квартала.

Глава 25 вводит понятие налогового учета и определяет порядок его ведения. В ст. 313 прямо указывается, что налоговый учет отличен от бухгалтерского и предназначен для определения налоговой базы на основе данных первичных документов. Обратите внимание: система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно. Подтверждением данных налогового учета являются: 1) первичные учетные документы (включая справку бухгалтера); 2) аналитические регистры налогового учета; 3) расчет налоговой базы.

Формы аналитических регистров налогового учета для определения налоговой базы, являющие-

ся документами для налогового учета, в обязательном порядке должны содержать следующие реквизиты: наименование регистра; период (дату) составления; измерители операции в натуральном (если это возможно) и в денежном выражении; наименование хозяйственных операций; подпись (расшифровку подписи) лица, ответственного за составление указанных регистров.

Предполагается, что рекомендуемые формы аналитических регистров налогового учета разрабатывает налоговая служба, но образовательные организации вправе использовать регистры, разработанные самостоятельно (ст. 314).

Таковы основные принципиальные моменты изменения порядка налогообложения прибыли образовательных организаций.