Серова Татьяна Валентиновна. Финансовое обеспечение деятельности государственных образовательных учреждений в условиях реформирования бюджетно-налоговой системы : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 Москва, 2006 180 с. РГБ ОД, 61:07-8/461

**Содержание к диссертации**

Введение

1. Финансово-экономические основы функционирования государственных учебных заведений в современных условиях 10

1.1. Государственная политика формирования финансов образовательных учреждений 30

12. Экономико-правовая основа внебюджетного финансирования государственных образовательных учреждений 41

2. Налоговый аспект в финансировании образовательных учреждений 58

2.1. Принципы налогообложения, отвечающие приоритетности образования ,.58

2.2, Особенности налогообложения государственных образовательных учреждений 80

3. Совершенствование налогообложения государственных образовательных

учреждений в условиях налоговой и бюджетной реформ 108

3.1. Основные направления оптимизации налогообложения государственных учебных заведений 108

3.2. Проблемы и перспективы налогообложения государственных образовательных учреждений в условиях бюджетной реформы 120

Заключение 139

Список использованной литературы 146

Приложения 163

**Введение к работе**

Актуальность выбора темы диссертационного исследования

обусловлена динамичным развитием системы образования, се особым значением для российского государства. Роль образования на современном этапе развития России определяется задачами перехода к социально-ориентированному и инновационному развитию, необходимостью преодоления отставания страны от мировых тенденций экономического и общественного развития. Сегодня связь между современным, качественным образованием и перспективой построения гражданского общества, эффективной экономики и безопасного государства очевидна. Эффективное государство невозможно без перспективного эффективного образования, без признания приоритета образования как самой интеллектуально емкой «отрасли» российской экономики»

В современном мире значение образования как важнейшего фактора формирования нового качества экономики и общества увеличивается вместе с ростом влияния человеческого капитала. Российская система образования способна конкурировать с системами образования передовых стран. Проводимая в настоящее время в стране образовательная политика говорит о восстановлении ответственности и активной роли государства в этой сфере. В соответствии с Законом Российской Федерации "Об образовании" в марте 2000 года была принята федеральная программа развития образования. Она явилась организационной основой государственной политики Российской Федерации в области образования, определяя стратегию приоритетного развития системы образования и меры ее реализации. Эти же задачи призван решать масштабный национальный проект «Образование». Проект предполагает внедрение новых управленческих механизмов в образовательной сфере, изменение действующих механизмов финансирования образовательных учреждений.

Вместе с тем, развитие образования в России происходит в сложной ситуации, которая определяется влиянием на деятельность образовательных

учреждений дестабилизирующего воздействия таких факторов, как социальная нестабильность в обществе, дефицит финансовых средств для развития социальной сферы, недостаточная проработанность нормативной правовой базы и, как следствие, имеющее место неисполнение норм законодательства в области образования. Далеко не все положения законодательства в области образования нашли свое отражение в соответствующих нормативных правовых актах органов исполнительной власти, что создает сложности в исполнении указанных положений. Актуальной является задача создания действенных механизмов контроля за исполнением норм законодательства, защиты прав участников образовательного процесса, соблюдения гарантий государства в области образования.

На современном этапе государственные учебные заведения уже перестали рассматриваться как учреждения, финансируемые только за счет бюджетных средств. Наблюдаются тенденции рассмотрения образовательного учреждения как хозяйствующего субъекта, создающего и продающего на рынке продукт интеллектуального труда его сотрудников - образовательные услуги. Наметившиеся тенденции имеют объективные предпосылки развития. Прежде всего, это связано с тем, что государственные образовательные учреждения наделены определенной самостоятельностью в области привлечения и расходования внебюджетных средств, проведения финансовой политики, определения основных направлений развития. Несмотря на ежегодное значительное увеличение финансирования образования, через федеральный бюджет невозможно в полном объеме удовлетворить потребность образовательных учреждений в финансовых средствах для полномасштабного развитая и укрепления материальной базы, В результате государственные образовательные учреждения активно занимаются предпринимательской и иной приносящей доход деятельностью.

Однако, чем больше привлекается внебюджетных средств, тем острее встают вопросы, с которыми руководители образовательных учреждений прежде сталкивались не в полной мере - это вопросы налогообложения. Тем

более, что в настоящее время коренным образом изменилось отношение государства к предоставлению различного рода налоговых льгот, в том числе учреждениям социальной сферы, к которым относится и образование.

Как известно, в индустриально развитых странах организации, отнесенные к некоммерческому сектору, включая образовательные и научные, налогов не платят вообще, либо пользуются широким спектром налоговых льгот. Среди прочего, такие льготы используются и для привлечения в некоммерческий сектор частных инвестиций, то есть создания системы многоканального финансирования образования и науки. Напротив, в начале XXI века в России в значительной степени была ликвидирована система налоговых льгот для образовательных учреждений и научных организаций.

В настоящее время, например, с введением с 1 января 2002 г. в действие 25 главы Налогового Кодекса Российской Федерации отменены льготы по налогу на прибыль организаций для образовательных учреждений по внебюджетной деятельности, предусматривающие расходы по приобретению имущества для основной уставной деятельности, что отрицательно сказывается на материально-технической базе образовательных учреждений. В результате отмены налоговой льготы образовательные учреждения потеряли, например, только в 2002 году около 3,5 млрд.руб.1

В результате проводимой в настоящее время налоговой реформы налоговая база учреждений образования значительно расширилась, объектом налогообложения для них стали не только заработная плата и прибыль. Одной из причин происходящих процессов является необходимость увеличения налоговых доходов бюджетов регионов и местных бюджетов для выполнения субъектами РФ и органами местного самоуправления возложенных на них в ходе бюджетной реформы расходных полномочий и функций. Но для учреждений образования это оборачивается ростом доли налоговых платежей в структуре себестоимости образовательной услуги и уменьшением доли

1 Основные итоги работы системы образования в 2002 году но реализации концепции модернизации российского образования на период до 2010 г,: Аналитический доклад./МиЕіистерство образования Рос.Федерации. - М., 2003- - С. 110.

собственных средств, направляемых на обеспечение образовательного процесса. Таким образом, цели и задачи бюджетно-налоговой реформы не учитывают провозглашенный государством приоритет области образования.

Степень научной разработанности проблемы. Проблемам развития образования в аспекте обеспечения финансирования его деятельности посвящено достаточное количество работ. Вопросы, связанные с финансированием учреждений образования в условиях рыночной экономики рассмотрены в работах таких ученых, как Агапова И.С., Бабич A.M., Балыхин ГЛ., Воробьева Л.П,, Егоров Е.В., Ишина И.В., Кочнова Т.П., Куприянова Л.М., Майсаков ДЛ, Синицкая Н.Я., Степанова В.В., Фадейкина Н.В., Щетинин В.П., Якушева К.В. и других. Однако в большинстве случаев ими рассматривались в основном общие, концептуальные вопросы функционирования и финансового обеспечения деятельности образовательных учреждений, вопросы взаимосвязи финансирования с проводимыми в стране бюджетной и особенно налоговой реформами оставались за рамками исследований, или им отводилась незначительная роль.

Цель и задачи исследования, Целью диссертационного исследования является обоснование путей совершенствования финансового обеспечения деятельности государственных образовательных учреждений в условиях реформирования бюджетно-налоговой системы.

Реализация указанной цели потребовала решения следующих задач;

- исследовать теоретический аспект финансового обеспечения  
государственных образовательных учреждений и определить роль государства  
в этом процессе;

- рассмотреть функциональное назначение и место внебюджетных  
средств в системе финансирования государственного профессионального  
образования;

- провести анализ основных особенностей налогообложения  
государственных учебных заведений с учетом значимости налоговых льгот для  
финансового обеспечения их деятельности;

разработать предложения по совершенствованию налогообложения государственных образовательных учреждений;

оценить последствия перехода государственных образовательных учреждений к новым организационно-правовым формам с точки зрения соблюдения принципов налогообложения, наиболее адекватно отвечающих приоритетности развития государственного образования, разработать рекомендации по снижению налогового бремени;

определить особенности влияния бюджетно-налоговой реформы на состояние финансовой базы образовательных учреждений, разработать рекомендации по формированию механизма возмещения потерь региональным и местным бюджетам в связи с использованием налоговых льгот государственными образовательными учреждениями, финансируемыми за счет федерального бюджета.

Объектом исследования являются государственные образовательные учреждения.

Предметом исследования являются финансовые отношения государственных образовательпых учреждений и государства в условиях бюджетно-налоговой реформы.

Теоретико-методологическую основу исследования составили работы ведущих отечественных и зарубежных ученых по проблемам финансирования образования, налогообложения и межбюджетных отношений. В работе применялись различные методы и приемы статистического, сравнительного и экономического анализа, а также метод экспертных оценок.

Информационную базу исследования составили законодательные и нормативные акты, другие регламентирующие акты и материалы в рассматриваемой области; статистические данные; материалы, опубликованные в периодической печати и помещенные в Интернете; собственные разработки и расчеты соискателя.

Научная новизна и теоретическая значимость исследования:

- определены необходимость и пути дальнейшего совершенствования  
налогообложения государственных образовательных учреждений в целях  
наиболее эффективного использования их финансовых ресурсов;

- предложено использование государственными образовательными  
учреждениями упрощенной системы налогообложения независимо от уровня  
дохода по предпринимательской и иной приносящей доход деятельности;

- разработаны рекомендации по снижению налогового бремени, которое  
возникнет при планируемом в ходе бюджетной реформы переходе  
государственных образовательных учреждений к новым организационно-  
правовым формам;

- разработан новый механизм выделения и распределения средств  
федерального бюджета для уплаты налога на имущество организаций и  
земельного налога государственными образовательными учреждениями,  
который позволит компенсировать потери бюджетов субъектов РФ и местных  
бюджетов при установлении налоговых льгот учреждениям образования.

Практическая значимость работы заключается в том, что разработанные в ней положения, предложения и рекомендации имеют широкую практическую направленность, позволяющую использовать их федеральными, региональными и муниципальными органами власти при разработке мероприятий по совершенствованию финансовой политики в области образования, налоговых и межбюджетных отношений.

Основные аспекты диссертационной работы могут быть использованы в дальнейших исследованиях в области финансирования и налогообложения образовательных учреждений, при разработке учебных курсов по дисциплинам «Финансы», «Бюджетная система РФ», «Налоги и налогообложение»; курсов повышения квалификации финансовых работников государственных образовательных учреждений.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные положения и выводы диссертационной работы докладывались и обсуждались

на межвузовских конференциях «Наследие М.В.Ломоносова и проблемы развития высшего образования в России: вчера, сегодня, завтра» (Архангельск, 2005), «Проблемы совершенствования бюджетной политики регионов и муниципалитетов России и стран Северной Европы» (Петрозаводск, 2005), «Формирование единого научно-образовательного пространства на Европейском Севере как ответ на вызовы XXI века» (Архангельск, 2005), «Международное сотрудничество на Севере России в условиях глобализации» (Архангельск, 2005), «Механизмы обеспечения эффективного управления интенсивным развитием Европейского Севера: вчера, сегодня, завтра» (Архангельск, 2005),

Результаты, полученные в диссертации, использованы при подготовке проекта консолидированного бюджета Архангельской области на 2006 год, раздел «Образование», при формировании основных направлений бюджетно-налоговой политики Архангельской области на 2006 год.

Материалы работы используются при чтении учебных курсов в государственном образовательном учреждении «Архангельский областной кадровый центр обучения работников органов государственной власти и местного самоуправления».

Публикации по теме диссертации. Опубликовано 7 статей, общим объемом 3,4 печ. л, (в том числе авт. 3,4 печ. л.); тезисы доклада на конференции (0,2 печ. л.). Общий объем публикаций составляет 3,6 печ, л.

Содержание *и*объем работы определяются поставленной целью и задачами исследования. Работа включает введение, три главы, заключение, четыре приложения, список использованной литературы из 162 наименований. Общий объем работы составляет 162 страницы с приложениями, включает в себя 24 таблицы.

## Государственная политика формирования финансов образовательных учреждений

Образование - это целенаправленный процесс воспитания и обучения в интересах человека, общества, государства, сопровождающийся констатацией достижения гражданином (обучающимся) установленных государством образовательных уровней (образовательных цензов)3.

В данной трактовке образование является частью государственной политики и непосредственным видом деятельности государства, образовательная система которого состоит из субъектов управления (органов управления - министерств образования разных уровней) и учебных заведений (высших, средних и т.п.)3 Право на образование так же, как и право на жизнь, на труд и свободный выбор профессии, на отдых и на пользование культурными ценностями, на охрану здоровья и социальное обеспечение являются основными правами человека, гарантом обеспечения которых должно быть государство. Поэтому в большинстве развитых стран государственный сектор в образовании занимает господствующие позиции.

Государственно-политические и социально-экономические преобразования конца 80-х - начала 90-х годов оказали существенное влияние на российское образование, позволив реализовать академическую автономию высших учебных заведений, обеспечить многообразие образовательных учреждений и вариативность образовательных программ, развитие многонациональной российской школы и негосударственного сектора образования. Эти процессы получили свое отражение и закрепление в Законе Российской Федерации "Об образовании" и Федеральном законе "О высшем и послевузовском профессиональном образовании". Однако произошедший в 90-х годах общесистемный социально-экономический кризис существенно затормозил позитивные изменения. Государство во многом ушло из образования, которое вынуждено было заняться самовыживанием, в значительной мере абстрагируясь от реальных потребностей страны, В современных условиях образование более не может оставаться в состоянии внутренней замкнутости и самодостаточности.

Концепция модернизации российского образования на период до 2010г., принятая в 2001 г., основными целями развития образования в России определила повышение его качества, доступности и эффективности. Эти цели, безусловно, сохраняют свое значение» Это подтверждает национальный проект «Образование». Следовательно, в переходный период своего развития страна должна разрешить свои назревшие социальные и экономические проблемы не за счет экономии на общеобразовательной и профессиональной школе, а на основе ее опережающего развития, рассматриваемого как вложение средств в будущее страны, в котором участвуют государство и общество, предприятия и организации, граждане - все, заинтересованные в качественном образовании5.

В сфере модернизации образования выделяются три ключевые задачи; обеспечение доступности и повышение качества профессионального образования, в том числе качества подготовки выпускников вузов, а также

Концепция модернизации российского образования на период до 2010 гола: Распоряжение Правительства Российской Федерации от 29 декабря 2002 г, №І75б-р//Собрание заковюдагельстиа РФ, - 2002, - №1 (ч.Щ-ст,П9, обеспечение системы образования ресурсами. Председатель Правительства МФрадков оценивает как неудовлетворительный уровень сегодняшней ресурсной обеспеченности и оплаты труда преподавателей. По его мнению, в самой системе образования уже имеется значительный потенциал для повышения эффективности использования бюджетных средств, но нужно также привлекать внебюджетные источники финансирования, чтобы «создать нормальную систему оплаты труда»6. В этой связи предстоит обеспечить опережающий рост затрат па образование, существенное увеличение заработной платы работникам образования и усиление стимулирования качества и результативности педагогического труда.

Эта задача — не только важная, но и очень сложная с учетом масштабов страны и процессов развития ее федеративного устройства. В настоящий момент в России функционируют более 100 тыс. образовательных учреждений, в которых работают и учатся более 35 млнлел.7 Данные о количестве высших учебных заведений и численности обучающихся в них приведены в таблице 1,

## Принципы налогообложения, отвечающие приоритетности образования

В предыдущей главе показано, что к решению вопросов финансирования образования следует подходить не только с позиций экономики и эффективности, но и с учетом того, что данная отрасль имеет огромное социальное значение . По нашему мнению, данное замечание является актуальным и при рассмотрении вопросов налогообложения образовательных учреждений.

Роль налогообложения проявляется во многих сферах реальной экономики. Обеспечение позитивного влияния налогообложения на сферы финансово - хозяйственной и другой общественно - полезной деятельности -задача сложная и достаточно противоречивая, поскольку конечная цель -достижение баланса интересов государства и налогоплательщика. Интересы же эти полярные: для государства - максимизация, а для налогоплательщика -минимизация изъятий в бюджет и внебюджетные фонды. Полярность интересов особенно усугубляется в условиях кризиса экономики и политики.

Между системой налогообложения и состоянием экономики в целом существует причинно-следственная зависимость, недостатки в налогообложении приводят к перекосам в экономике, и наоборот, прогресс базисных основ хозяйствования требует совершенствования системы налогообложения66.

История экономического развития большинства стран демонстрирует многогранность структуры и приоритетов налоговой политики. Налоговую политику составляет совокупность экономических, финансовых и правовых мер государства по формированию национальной налоговой системы в целях обеспечения финансовых потребностей государства, отдельных социальных групп общества, а также развития национальной экономики за счет перераспределения внутреннего валового продукта (внутренних финансов)67. Эта политика преследует цели: стимулировать или ограничивать деятельность хозяйствующих субъектов, обеспечивать доходы бюджета, поддерживать интересы общества- Варьирование налоговыми льготами, их дифференциация позволяют воздействовать на динамику и структуру производства, капиталовложений и занятости, на соответствующее распределение доходов .

До перехода к рыночным отношениям, в условиях централизованной плановой экономики налоговая система в нашей стране практически отсутствовала. Существовавшие ее отдельные элементы представляли интерес исключительно лишь для узкого круга специалистов-профессионалов. При этом в СССР одной из целей экономической политики государства было провозглашено построение первого в мире государства без налогов, что не могло не отразиться на негативном, пренебрежительном отношении большинства членов общества к налогам как таковым. В настоящее время положение коренным образом изменилось. Абсолютное большинство населения страны стало уплачивать те или иные налоги, т.е. стало налогоплательщиками69,

В условиях рыночной экономики у государства остается меньше возможностей влиять на развитие тех или иных процессов в обществе путем прямых предписаний, запретов и т.п. Такое влияние все больше приобретает характер косвенного и осуществляется, в том числе, посредством налогообложения. При этом преследуются экономические и социальные цели. Например, для развития отечественного автомобилестроения установлены высокие пошлины на импорт автомобилей зарубежного производства, что снизило их конкурентоспособность из-за повышения цен; для развития банковской системы снижены размеры подоходного налога на проценты, получаемые гражданами по вкладам; с введением марок акцизного сбора усилился контроль качества спиртных напитков.

Мировой опыт свидетельствует, что налоговый механизм заключает в себе определенные возможности воздействия на развитие предпринимательской деятельности, динамику и структуру общественного производства, его размещение, С помощью налогообложения можно осуществлять протекционистскую или, наоборот, ограничивающую экономическую политику по отношению к отдельным отраслям и регионам, осуществлять антиинфляционные меры, противодействовать господству на рынке монополистов, изымать в бюджет сверхприбыль, образующуюся вследствие монопольного роста цен7 .

Использование налога в качестве инструмента воздействия на народное хозяйство зависит от того, какие принципы закладывает государство в основу налоговой политики.

class3 **Совершенствование налогообложения государственных образовательных**

**учреждений в условиях налоговой и бюджетной реформ** class3

## Основные направления оптимизации налогообложения государственных учебных заведений

Рассматривая вопросы финансирования государственных образовательных учреждений мы выявили их тесную связь с проводимыми в стране налоговыми реформами. При исследовании налоговых проблем, относящихся к сфере образования, нами выделяется два подхода. Первый состоит в изучении и анализе особенностей налогообложения образовательных учреждений. Второй подход более широкий, в нем налоговый механизм рассматривается как стимулирующий механизм софинансирования или инвестирования в сферу образования147.

При этом необходимо сделать следующее уточнение. Налоговое стимулирование инвестиций в отрыве от других экономических факторов не может принести результата, поскольку инвестиционные процессы обусловлены не только налоговыми льготами, а в первую очередь потребностями развития производства и расширения бизнеса148. В этой связи представляется справедливым утверждение В.Потапова о том, что налоговые стимуляторы вторичны . Но это не означает, что они не важны.

В Концепции модернизации российского образования на период до 2010 года говорится, что в настоящее время важными элементами формирования эффективных экономических механизмов модернизации и развития образования, обеспечивающих фактически новые принципы и систему финансирования отрасли, должны стать, в том числе, создание условий для привлечения дополнительных средств в учреждения образования.

Несмотря на определенные шаги, предпринимаемые Правительством РФ по улучшению финансирования образования, размер выделяемых средств недостаточен для удовлетворения всех финансовых потребностей образования. Налоговые льготы для данных учреждений являются по своему экономическому содержанию дополнительным финансированием. Поэтому, в связи с отменой большинства налоговых льгот для государственных образовательных учреждений, актуальными являются вопросы оптимизации налоговых платежей. Не затрагивая весь спектр вопросов, связанных с оптимизацией, остановимся только на тех проблемных моментах налогообложения, которые были затронуты в предыдущих главах. При выборе оптимальных путей налогообложения нами принимается во внимание необходимость решения двух взаимосвязанных задач - создание стимулов для осуществления предпринимательской деятельности государственными образовательными учреждениями в целях финансирования расходов, не обеспеченных бюджетными средствами, и обеспечение бюджетов разных уровней финансовыми ресурсами в достаточных объемах.

Основной блок вопросов, по которому должна быть внесена ясность, это налогообложение доходов от предпринимательской деятельности. Рассматривая экономическую природу внебюджетных средств государственных образовательных учреждений, мы отмечали ее двойственный характер. В соответствии со статьей 42 БК РФ доходы бюджетного учреждения, полученные от предпринимательской и иной деятельности, приносящей доход, после уплаты налогов и сборов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в полном объеме учитываются в смете доходов и расходов бюджетного учреждения и отражаются в доходах соответствующего бюджета как доходы от использования имущества, находящегося в государственной или муниципальной собственности, либо как доходы от оказания платных услуг150.

То есть, с одной стороны, это бюджетные средства, с другой стороны, законодатель предлагает с этих средств, до того, как они станут бюджетными, уплатить налоги и сборы.

Е.В.Маркина предлагает три варианта для разрешения этого противоречия. Первый заключается в том, что бюджетное учреждение должно уплачивать налог на прибыль наряду с другими организациями, но оно также должно иметь право самостоятельного распоряжения прибылью после выполнения налоговых обязательств. Это потребует внесения изменений в бюджетное законодательство в части отмены обязательного перечисления доходов от предпринимательской деятельности в бюджеты соответствующих уровней.