Турукина, Елена Юрьевна. Источники финансирования государственных услуг в сфере общего образования : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10 / Турукина Елена Юрьевна; [Место защиты: Рос. гос. торгово-эконом. ун-т].- Москва, 2013.- 210 с.: ил. РГБ ОД, 61 13-8/530

**Содержание к диссертации**

Введение

**Глава 1. Теоретические аспекты финансового обеспечения системы общего образования**

1.1 Образование как фактор развития общества и процессы изменения финансовых отношений в сфере образования 9

1.2 Принципы разграничения расходных полномочий в сфере образования 27

1.3 Механизм нормативного финансирования муниципальных бюджетных услуг в сфере образования 43

**Глава 2. Анализ финансовых компонентов модспнизации образования в Российской Федерации**

2.1. Анализ расходов на образование за счет средств бюджетов всех уровней 55

2.2. Анализ бюджетных источников финансирования системы общего образования 77

2.3. Нормативно - подушевое финансирование (НПФ) общеобразовательных учреждений и проблемы в распределении средств... 90

**Глава 3. Внебюджетные источники финансирования общеобразовательных учреждений как важнейший резерв 112**

финансовых ресурсов

3.1. Внебюджетное финансирование и особенности формирования цены платной образовательной услуги 112

3.2. Совершенствование налогообложения доходов от оказания платных образовательных услуг 133

Заключение 150

Список литературы

* [Принципы разграничения расходных полномочий в сфере образования](http://www.dslib.net/finansy/istochniki-finansirovanija-gosudarstvennyh-uslug-v-sfere-obwego-obrazovanija.html#5246321)
* [Механизм нормативного финансирования муниципальных бюджетных услуг в сфере образования](http://www.dslib.net/finansy/istochniki-finansirovanija-gosudarstvennyh-uslug-v-sfere-obwego-obrazovanija.html#5246322)
* [Анализ бюджетных источников финансирования системы общего образования](http://www.dslib.net/finansy/istochniki-finansirovanija-gosudarstvennyh-uslug-v-sfere-obwego-obrazovanija.html#5246323)
* [Совершенствование налогообложения доходов от оказания платных образовательных услуг](http://www.dslib.net/finansy/istochniki-finansirovanija-gosudarstvennyh-uslug-v-sfere-obwego-obrazovanija.html#5246324)

**Введение к работе**

Актуальность темы исследования. Переход к устойчивому развитию общества во многом зависит от уровня образованности его граждан, от знания ими правовых и этических норм, регулирующих отношения человека к природе и обществу, умения учитывать эти знания в повседневной и профессиональной деятельности. Российская система образования всегда занимала ведущие позиции в мире. Однако «в последнее десятилетие многие завоевания отечественного образования оказались утраченными, поэтому национальная доктрина образования призвана сформировать правильную государственную политику в области образования, укрепить в общественном сознании представление об образовании и науке как об определяющих факторах развития современного российского общества». Переход российской экономики к рыночным отношениям вызвал необходимость проведения структурной перестройки системы образования с учетом требований рынка, изменения механизма финансирования и управления сферой образования. Одним из приоритетов реформы общего образования является совершенствование механизма финансирования. Внедрено нормативно подушевое финансирование для усиления финансовой и хозяйственной самостоятельности общеобразовательных учреждений и их ответственности за результаты деятельности, улучшения системы оплаты труда, повышения роли внебюджетного финансирования. Система образования должна быть ориентирована не только на задания со стороны государства, но и на постоянно возрастающий общественный образовательный спрос, конкретные интересы семей, местных сообществ, предприятий. Именно ориентация на реальные потребности конкретных потребителей образовательных услуг может создать основу для привлечения дополнительных финансовых ресурсов в сферу общего образования.

Степень теоретической разработанности темы. Несмотря на актуальность развития механизма финансового обеспечения в условиях повышения финансово- хозяйственной самостоятельности системы общего образования, в научной литературе эта проблема освещена еще недостаточно. Отдельные аспекты экономических отношений в образовании представлены в исследованиях И.В. Абанкиной, С.А Белякова, А.Б. Берендеевой, Н.И. Бураковой, В.И. Вавилова, В.В. Чекмарева, В.И. Загвоздкина. В современной отечественной периодике вопросы нормативно- подушевого финансирования освещены в работах Н.Г. Типенко, Е.В. Казаковой, Н.И. Куликова, Н.В. Гурляндской, С.В. Перевезенцева, О.Э Черненко, ЕН. Кузнецовой.

Однако в исследованиях отечественных экономистов не уделяется должного внимания такому источнику финансово - ресурсного обеспечения сферы общего образования, как внебюджетные средства, хотя на уровне Правительства России этим ресурсам отводится значимая роль. В Федеральной целевой программе развития образования на 2011-2015 годы запланировано привлечение средств из внебюджетных источников, доля которых в общем объеме составляет 12,13%. Кроме того, существующий механизм формирования нормативов подушевого финансирования в сфере общего образования имеет определенные недостатки, особенно в части формирования фонда оплаты труда. Таким образом, актуальность и недостаточная степень разработанности вопросов формирования финансовых ресурсов в сфере общего образования предопределили выбор темы исследования, цель, задачи и структуру диссертации.

Целью диссертационного исследования является обобщения существующих теоретических исследований и нормативных положений вопросов финансирования общего образования разработать теоретические и методические положения по совершенствованию финансового обеспечения деятельности общеобразовательных учреждений в условиях реформирования, позволяющих бюджетным учреждениям повысить финансово-хозяйственную самостоятельность.

Для достижения этой цели поставлены следующие задачи: - исследовать сущностные изменения в процессе реформирования общего образования и трансформации финансовых отношений;

определить приоритетные принципы разграничения расходных полномочий в сфере образования в России, которые необходимо положить в основу при формировании финансовых отношений;

проанализировать действующее законодательство, регламентирующее оказание муниципальных образовательных бюджетных услуг в области образования, а также нормативные затраты на оказание образовательных услуг в целях выявления проблем формирования норматива;

выявить динамику расходов на образование за счет средств бюджетов всех уровней и проанализировать источники финансирования общего образования и роль в них внебюджетных средств;

разработать рекомендации по совершенствованию методов ценообразования при оказании платных образовательных услуг и предложить пути совершенствования налогообложения доходов от оказания этих услуг в целях увеличения объемов внебюджетных средств образовательных учреждений.

Область исследования. Диссертационное исследование выполнено в соответствии с п. 2.13. Финансирование государственных услуг Паспорта ВАК по специальности 08.00.10 - «Финансы, денежное обращение и кредит».

Объект исследования - механизм финансирования общего образования в период реформирования бюджетной системы.

Предмет исследования - экономические отношения, возникающие в процессе совершенствования финансового обеспечения деятельности образовательных учреждений общего образования в условиях реформирования системы образования.

Теоретической и методологической основой явились труды ведущих отечественных и зарубежных ученых в области финансов, финансовых ресурсов, в общественном секторе, а также материалы научных конференций и периодических изданий. В диссертации использованы такие общенаучные методологические подходы и специальные методы как финансового, экономического и сравнительного анализов, методы экспертных оценок, дедуктивный и индуктивный методы, качественный и количественный анализы.

Информационной базой исследования послужили официальные статистические данные Федеральной службы государственной статистики, законодательно- правовые акты Министерства финансов РФ, Департамента образования Ивановской области и Администрации Шуйского муниципального района Ивановской области, материалы информационных ресурсов Интернета, справочно- правовые системы «Гарант», «Консультант».

Научная новизна исследования заключается в разработке и обосновании теоретических и методических положений по совершенствованию механизма финансирования системы общего образования на основе нормативно - подушевого бюджетного и внебюджетного финансирования.

Наиболее существенные результаты исследования, определяющие его научную новизну и представленные к защите, заключаются в следующем:

выделены из существующих в экономической теории наиболее значимые принципы разграничения расходных полномочий, которые должны быть положены в основу при формировании системы финансирования образования - ареал доступности, внешних эффектов, территориального соответствия и неделимой ответственности в целях разграничения предметов ведения и полномочий, а также доходных источников, необходимых для их осуществления и ответственности за полное финансирование;

предложен механизм распределения затрат на переменные и постоянные для расчета нормативов на финансирование реализации основных общеобразовательных программ на основе принципа неделимой ответственности в целях повышения эффективности расходования бюджетных средств;

выявлены и обоснованы источники формирования стимулирующей части ФОТ в виде дополнительно получаемых средств - поступлений от платных коммерческих услуг, экономии по расходам, финансируемым за счет норматива на содержание имущества и средств Грантов по конкурсам, проводимым региональным и муниципальными отделами образования, что позволит повысить размер базовой части заработной платы учителей и реально выполнить задачу стимулирования;

предложена методика определения цены платной образовательной услуги с включением инвестиционной и стимулирующей составляющей, отличающаяся от существующих методов расчета цены в системе общего образования тем, что из цены исключаются накладные расходы, которые уже профинансированы за счет средств местного бюджета;

предложено определение необлагаемой части доходов от оказания платных образовательных услуг не в процентном отношении от общих налогооблагаемых доходов, а путем установления конкретного перечня видов необлагаемых услуг в целях повышения объемов внебюджетного финансирования за счет совершенствования налогообложения прибыли образовательных учреждений.

Теоретическая значимость результатов исследования заключается в том, что сформулированные в диссертации положения и выводы дополняют теоретические подходы в области финансирования сферы образования в части разграничения расходов на образование и формирование нормативов финансирования образовательных учреждений.

Практическая значимость исследования заключается в обосновании методических подходов по совершенствованию финансового обеспечения деятельности образовательных учреждений в условиях реформирования. Предложения и выводы диссертации по совершенствованию методики расчета нормативов финансирования и определения цены платной образовательной услуги могут найти применение в работе региональных и муниципальных органов управления образованием. Теоретические, методические и практические результаты диссертационного исследования рекомендуются для учреждений системы повышения квалификации руководителей образовательных учреждений, для использования в учебном процессе по дисциплинам «Финансы», «Бюджет и бюджетная система Российской Федерации» и др.

Апробация результатов исследования. Основные положения диссертационной работы докладывались и получили одобрение на научно-практических конференциях в 2008-2012 гг.: Международная научно-практическая конференция

«Румянцевские чтения» (г. Иваново, 2011 г.), Всероссийская научно-практическая

конференция «Развитие финансовой системы: отечественный и зарубежный опыт» (г. Иваново, 20011 г.), Международная научно-практическая конференция «Экономика, экология и общество России в XXI столетии» (г. Санкт-Петербург, 2011 г.), Всероссийская научно-практическая конференция «Разработка и управление социально-экономическими инновациями» (г. Иваново, 2008 г.) и др. Отдельные положения и рекомендации, разработанные в диссертации, внедрены в практическую деятельность Управлением образования Администрации Шуйского муниципального района Ивановской области.

Публикации. Основные положения диссертационного исследования нашли отражение в 11 публикациях, общий объем которых составил 4,5 п.л. (вклад соискателя 4 п.л.), в том числе 3 работы общим объемом 1,7 п.л. опубликованы в изданиях, рекомендованных ВАК для публикации результатов научных исследований.

Объем и структура работы. Диссертационная работа изложена на 176 страницах, состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка, 17 рисунков, 32 таблиц, 12 приложений.

## Принципы разграничения расходных полномочий в сфере образования

В Концепции долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года [29] отмечено, что в середине текущего десятилетия российская экономика оказалась перед долговременными системными вызовами, отражающими как мировые тенденции, так и внутренние барьеры развития. Одним из таких вызовов является возрастание роли человеческого капитала как основного фактора экономического развития. Для России ответ на этот вызов предполагает преодоление имеющихся негативных тенденций в развитии человеческого потенциала, которые в том числе характеризуются низким качеством и снижением уровня доступности социальных услуг, в том числе и в сфере образования.

В этой связи, ключевым и наиболее затратным направлением современной финансовой политики России является исполнение социальных обязательств. Дальнейшее развитие российской экономики связывается с развитием и повышением качества человеческого капитала. «Никакая модернизация невозможна без квалифицированных специалистов, талантливых ученых, без качественного образования и постоянного профессионального обучения. Серьезнейшее внимание должно быть уделено как образованию, так и улучшению здоровья граждан, формированию здорового образа жизни, созданию условий для повышения трудовой и творческой активности» [24].

Уровень образования населения и гарантированные возможности его получения признаны мировым сообществом базовыми показателями развития человеческого потенциала. В период перестройки накопленный опыт российского образования оказался утраченным, поэтому принимаемые современные концепции развития образования в России призваны сформировать правильную государственную политику в области образования, укрепить в общественном сознании представление об образовании и науке как об определяющих факторах развития современного российского общества. Вопросы реформирования механизма финансирования образования уже давно являются предметом пристального внимания общественности. Это связано в первую очередь с тем, что любые новации в образовательной сфере проходят очень болезненно, так как связаны с будущим поколений страны.

Реформирование системы экономических отношений в образовании ведется в стране непрерывно, начиная с 1990 года. За прошедший период на основе локальных изменений, связанных в основном законодательной деятельностью федеральных органов, отраслевой экономический механизм в образовании радикально совершенствовался, как минимум, трижды. Первый раз - в 1990 г., когда в соответствии с ведомственными нормативными актами были значительно расширены экономические права образовательных учреждений и сделана попытка перехода на так называемое нормативное финансирование. Вторая реформа была проведена в 1992 г., когда новый Закон РФ «Об образовании» юридически закрепил существенно иную экономическую модель отрасли, характеризующуюся большей упорядоченностью экономических взаимоотношений между образовательными учреждениями и их учредителями. При этом экономические права первых были значительно ограничены, а прерогативы вторых - заметно расширены. Третья весьма существенная реформа, конец 90-х начало 2000-х годов, была проведена в результате принятия сначала Гражданского, а затем Бюджетного кодексов РФ, в которых окончательно сформулирована государственно-бюджетная форма организации экономических отношений в сфере образовании.

Четвертый современный этап характеризуется глубокой модернизацией сферы образования. 5 сентября 2005 года Владимир Путин объявил о начале реализации приоритетного национального проекта «Образование», задачами которого является ускорение модернизации российского образования для достижения современного качества образования, адекватного меняющимся запросам общества и социально-экономическим условиям. В на " и

цпроекте заложено два основных механизма стимулирования необходимых системных, изменений «в/образовании. Во-первых; это выявление; и приоритетная поддержка лидеров - «точек роста» нового качества образования. Во-вторых :- внедрение в массовую практику элементов новых управленческих механизмов и подходов. [45] В рамках основного проекта реализуются проекты - «Талантливая молодежь», «Классное руководство», «Лучшие учителя», направленные на повышение качества образования.

Реформирование образования в области эффективных экономических отношений предполагает внедрение новых моделей финансирования образовательных учреждений, внедрение механизмов, способствующих самостоятельности учреждений.

Основными направлениями реформирования системы финансирования образования являются: - четкое разграничение расходных обязательств в сфере образования и в собственности между уровнями бюджетной системы; - определение механизма финансового обеспечения учебного процесса в системе общего образования за счет средств региональных бюджетов в форме субвенций местным бюджетам на основе нормативно - подушевого финансирования; - расширение хозяйственной самостоятельности учреждений образования реорганизованных в новые бюджетные и автономные учреждения. «Одним из ключевых звеньев предстоящей реформы является совер шенствование правового статуса бюджетных учреждений. Цели - повысить качество и эффективность услуг, предоставляемых за счет бюджетных средств; снять устаревшие и избыточные ограничения в работе социальных учреждений страны; переориентировать их на запросы и интересы граждан России. Для бюджетных учреждений будут установлены государственные задания на оказание услуг с четким описанием их объема, требований каче ства, условий их предоставления». [112] , В результате проведенной комплексной модернизации финансово-экономических и организационно-управленческих механизмов системы об-.щего образования, основные направления которой были определены в 2000-е ,! годы, в сфере образования внедрено: - нормативное подушевое финансирование образовательных учреждений; - система оплаты труда, ориентированная на результат; - независимая система оценки учебных достижений учащихся (единый государственный экзамен для выпускников 11-х классов, государственная итоговая аттестация выпускников 9-х классов в новой форме); - общественное участие в управлении образованием и оценка его качества; - публичная отчетность образовательных организаций.

Наиболее значимые процессы реформирования сферы образования начались с принятием Федерального закона 8 мая 2010 г. № 83-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений». Основой нового закона является выделение трех типов учреждений. Реформа муниципальных учреждений, это первая значимая реформа после создания местного самоуправления. В соответствии с законом формами государственных, муниципальных учреждений признаются: автономные, бюджетные, казенные. Формы различаются по степени независимости от государства и степени финансово-хозяйственной самостоятельности.

## Механизм нормативного финансирования муниципальных бюджетных услуг в сфере образования

Нормативными правовыми актами по каждому направлению определены схемы осуществления финансирования, вопросы представления отчетности и контроля за целевым использованием бюджетных средств. Особое внимание уделено средствам, выделяемым регионам, которые отражаются по подгруппе 600 Предоставление субсидий государственным (муниципальным) бюджетным, автономным учреждениям и иным некоммерческим организациям - данная группа предназначена для отражения расходов бюджетов на предоставление субсидий государственным (муниципальным) бюджетным, автономным учреждениям и иным некоммерческим организациям в целях оказания государственных услуг. В данной группе выделены следующие элементы расходов: -610 Субсидии бюджетным учреждениям - в разрезе элементов данной подгруппы отражаются расходы бюджетов на предоставление субсидий государственным (муниципальным) бюджетным учреждениям;

Субсидии бюджетным учреждениям на финансовое обеспечение государственного (муниципального) задания на оказание государственных (муниципальных) услуг (выполнение работ) - по данному элементу отражаются расходы бюджетов на предоставление субсидий бюджетным учреждениям на финансовое обеспечение государственного (муниципального) задания на оказание государственных (муниципальных) услуг (выполнение работ);

Субсидии бюджетным учреждениям на иные цели - по данному элементу отражаются расходы на предоставление бюджетным учреждениям субсидий на иные цели, за исключением субсидий на финансовое обеспечение государственного (муниципального) задания на оказание государственных (муниципальных) услуг (выполнение работ);

Субсидии автономным учреждениям - в разрезе элементов данной подгруппы отражаются расходы бюджетов бюджетной системы Российской Федерации на предоставление субсидий государственным (муниципальным) автономным учреждениям;

Субсидии автономным учреждениям на финансовое обеспечение государственного (муниципального) задания на оказание государственных (муниципальных) услуг (выполнение работ) - по данному элементу отражаются расходы бюджетов на предоставление субсидий автономным учреждениям на финансовое обеспечение государственного (муниципального) задания на оказание государственных (муниципальных) услуг (выполнение работ);

Субсидии автономным учреждениям на иные цели - по данному элементу отражаются расходы бюджетов на предоставление субсидий автономным учреждениям на иные цели, за исключением субсидий на финансовое обеспечение государственного (муниципального) задания на оказание государственных (муниципальных) услуг (выполнение работ) и в целях бюджетных инвестиций; 630 Субсидии некоммерческим организациям (за исключением государственных (муниципальных) учреждений) - в рамках данной подгруппы отражаются расходы бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, не отнесенные к элементам 611- 622, на предоставлении субсидий иным некоммерческим организациям в соответствии с договорами (соглашениями) на оказание указанными организациями государственных (муниципальных) услуг (выполнение работ) в пользу физических и (или) юридических лиц.

Анализ расходов в регионе проведем на примере Ивановской области. Финансовое обеспечение реализации Национальной образовательной инициативы «Наша новая школа» началось в 2010 году. Законом Ивановской области от 16.12.2009 № 151-03 «Об областном бюджете на 2010 год и на плановый период 2011 и 2012 годов» предусмотрены средства в сумме 1 768 336,9 тыс. руб. по следующим направлениям: - субвенция бюджетам муниципальных образований для финансового обеспечения расходных обязательств муниципальных образований, возникаю щих при выполнении государственных полномочий Российской Федерации, на реализацию основных общеобразовательных программ в части финансирова ния расходов на оплату труда работников общеобразовательных учреждений, расходов на учебники и учебные пособия, технические средства обучения, рас ходные материалы и хозяйственные нужды в сумме 1 548 567,0 тыс. рублей; - на внедрение комплексного проекта модернизации образования» в сумме 27 263,8 тыс. рублей; - на денежное поощрение по итогам областного конкурса лучших общеобразовательных учреждений, реализующих проект «Межведомственная система оздоровления школьников» в 2010 году» в сумме 753,1 тыс. рублей.

Объемы межбюджетных трансфертов на 2011-2013 годы с учетом изменения численности отдельных групп населения, контингентов потребителей соответствующих услуг и уточнением финансовых нормативов, в соответствии с методиками, утвержденными законодательными и нормативными правовыми актами Ивановской области, составили: - субвенции бюджетам муниципальных районов и городских округов на реализацию основных общеобразовательных программ в части финансирования расходов на оплату труда работников общеобразовательных учреждений, расходов на учебники и учебные пособия, технические средства обучения, расходные материалы и хозяйственные нужды (за исключением расходов на содержание зданий и коммунальных расходов, осуществляемых за счет средств местных бюджетов) в 2011 году в сумме 1747736,9 тыс. руб., в 2012 году -1766585,3 тыс. руб., в 2013 году - 1782317,5 тыс. руб. В общем объеме указанной субвенции учтены дополнительные расходы в связи с введением норматива на дистанционное обучении детей-инвалидов, не имеющих возможности посещать образовательные учреждения по состоянию здоровья - 8346,8 тыс. руб. ежегодно; - субвенции бюджетам муниципальных районов и городских округов на осуществление переданных органам местного самоуправления государственных полномочий Ивановской области по содержанию, обучению и воспитанию детей-сирот и детей, оставшихся без попечения родителей, находящихся под опекой, детей-инвалидов в дошкольных образовательных учреждениях и детей, нуждающихся в длительном лечении, в оздоровительных образовательных дошкольных учреждениях (в том числе в санаторных группах) в 201Г году в сумме 66658,6тыс. руб., в2012году- 69777,1 тыс. руб., в2013 году- 72107,1тыс.руб.; - субвенции бюджетам муниципальных районов и городских округов на осуществление переданных органам местного самоуправления государственных полномочий Ивановской области по содержанию и воспитанию детей-сирот и детей, оставшихся без попечения родителей, находящихся под опекой, детей-инвалидов в дошкольных группах в общеобразовательных учреждениях в 2011 году в сумме 3897,8 тыс. руб., в 2012 году - 4228,5 тыс. руб., в 2013 году -4600,0 тыс. руб.;

## Анализ бюджетных источников финансирования системы общего образования

В последние годы ограниченность бюджетных средств рамками государственного (муниципального) задания и нормативами финансирования приводят к тому, что для полноценного функционирования и развития образовательного учреждения и удовлетворения потребностей общества в качестве образования необходимо привлекать дополнительные внебюджетные источники финансирования. Рыночные преобразования в России существенно расширили возможности образовательных учреждений по привлечению денежных средств по финансированию своей основной деятельности. Образовательные учреждения имеют право привлекать финансовые ресурсы, в том числе валютные, за счет предоставления платных дополнительных образовательных и иных услуг, предусмотренных уставом, а также добровольных пожертвований и целевых взносов юридических и физических лиц.

В условиях расширения источников финансирования необходим учет интересов всех участников экономических отношений в образовании. Поэтому социальный запрос на образование не должен быть только заказом со стороны государства, а представлять во все возрастающей степени и сумму конкретных интересов семей, местных сообществ, предприятий. Именно ориентация на реальные потребности конкретных потребителей образовательных услуг должна создать основу для привлечения в систему образования дополнительных внебюджетных средств. Последнее особенно актуально, поскольку в условиях относительно низкого среднедушевого уровня ВВП и бюджетных доходов Россия должна будет сохранять и развивать высокий образовательный потенциал, сопоставимый с потенциалом образования развитых стран.

К внебюджетным средствам можно отнести: благотворительные взносы юридических и физических лиц; Д. Медведев в 2009 году предлагал развитие в системе образования «еще одного института - такого как целевой капитал...Он может быть более крупный, более сложный, но если мы возьмем, допустим, несколько школ, то можно создавать и межшкольные фонды целевого капитала, куда будут вноситься денежные средства, в том числе выпускниками этих школ. Мы знаем с вами, что использование этих средств не облагается налогом для самих образовательных учреждений и может послужить достаточно неплохой основой для развития школьной сети». [136]

О необходимости привлечения внебюджетных источников свидетельствует Федеральная целевая программа развития образования на 2011-2015 годы. [45] В ней предусмотрены объемы и источники финансирования, среди которых наравне с бюджетными средствами из федерального бюджета и бюджетов Субъектов Федерации запланированы средства внебюджетных источников, доля которых в общем объеме составляет 12,13%.

Платные образовательные услуги, оказываемые образовательными учреждениями наиболее распространенный вид деятельности по привлечению внебюджетных средств. Предоставление платных образовательных услуг за счет средств физических и юридических лиц разрешено законом «Об образовании в РФ» статьей 101. Организации, осуществляющие образовательную деятельность, вправе осуществлять указанную деятельность за счет средств физических и (или) юридических лиц по договорам об оказании платных образовательных услуг. Платные образовательные услуги представляют собой осуществление образовательной деятельности по заданиям и за счет средств физических и (или) юридических лиц по договорам об оказании платных образовательных услуг. Доход от оказания платных образовательных услуг используется указанными организациями в соответствии с уставными целями.

Платные образовательные услуги не могут быть оказаны вместо образовательной деятельности, финансовое обеспечение которой осуществляется за счет бюджетных ассигнований федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации, местных бюджетов. Средства, полученные организациями, осуществляющими образовательную деятельность, при оказании таких платных образовательных услуг, возвращаются оплатившим эти услуги лицам. [46]

Привлечение в настоящее время внебюджетных средств в сферу образования в виде платных услуг имеет исторические корни. Важным источником финансирования деятельности образовательных учреждений с момента их создания являлись так называемые «специальные средства», которые представляли собой доходы от различных видов деятельности, осуществляемых образовательными учреждениями. Указанный термин применялся еще в университетских уставах XIX в., а также и других документах, характеризующих финансирование образования. Содержание этого термина практически не изменялось и в более позднее время, вплоть до 90-х гг. XX в., когда он был постепенно вытеснен понятием «внебюджетные средства».

Существенные изменения в сфере экономики образования произошли в 1992 г. с принятием Закона «Об образовании». Государственные и муниципальные образовательные учреждения получили право оказывать населению, предприятиям, учреждениям и организациям платные дополнительные образовательные услуги, куда были отнесены: обучение по дополнительным образовательным программам, преподавание специальных курсов и циклов дисциплин, репетиторство, занятия с учащимися углубленным изучением предметов и другие услуги, за рамками соответствующих образовательных программ и государственных образовательных стандартов.

Для стимулирования развития такой деятельности законодательством были установлены налоговые льготы. В случае полного инвестирования доходов от осуществления всех видов деятельности на цели обеспечения образовательного процесса и его развития в данном образовательном учреждении такая деятельность считалась не предпринимательской и освобождалась от налогообложения. В настоящее время льготы по налогообложению доходов от предпринимательской деятельности образовательных учреждений отменены (подробнее вопрос рассмотрен в параграфе 3.2.).

Проводимое с 2002 года по поручению Министерства образования и науки Российской Федерации исследование «Мониторинг экономики образования» Национальным исследовательским университетом «Высшая школа экономики» показало, что в 2010 г. средства, направляемые семьями в государственные учреждения высшего профессионального образования, составляли 59% от общих затрат семей, связанных с обучением в государственных образовательных учреждениях. Расходы на дошкольное и общее образование составили соответственно 19% и 14%). Затраты на обучение по программам среднего профессионального образования в государственных образовательных учреждениях равнялись 8%, а на программы начального профессионального - только 1% от общих затрат семей.[93]

## Совершенствование налогообложения доходов от оказания платных образовательных услуг

Одним из основных направлений реформирования бюджетной сферы является отказ от финансирования бюджетных учреждений и переход к финансированию оказываемых ими услуг на основе нормативно подушевого финансирования (НПФ).

При расчете нормативов на финансирование реализации основных общеобразовательных программ затраты подразделяются на две группы - по степени их участия в предоставлении услуги - затраты на оказание услуги и затраты на содержание имущества, которые увязываются с уровнем бюджета для их финансирования. В затратах на оказание услуги выделяются две подгруппы: затраты, непосредственно связанные с оказанием услуги, и затраты на общехозяйственные расходы. Такая группировка затрат необходима с целью повышения эффективности расходования бюджетных средств - отделить затраты, направленные непосредственно на получение результата от других видов затрат.

Существующее деление затрат на две группы, которые финансируются из регионального и местного бюджетов имеют дискуссионные моменты. Это касается затрат по коммунальным платежам.

По нашему мнению деление затрат на подобные две группы экономически необоснованны и противоречат теории финансового менеджмента. Затраты для расчета норматива следует разделять исходя из их принадлежности к переменным и постоянным расходам, а не делить по долям. Тогда к нормативным затратам на содержание имущества должны полностью относиться затраты на отопление и водоотведение горячей и холодной воды, а также большая часть затрат на электроэнергию, т.к. переменной частью будут только расходы, связанные с использованием техники. В этом случае будет учитываться принцип неделимой ответственности. При недостаточности средств в местных бюджетах финансирование содержание имущества может осуществляться за счет выделения субсидий на иные цели из регионального бюджета, предусмотренные ст. 78.1 Бюджетного кодекса РФ.

Суть новой системы оплаты труда (НСОТ) учителя состоит в том, что оценка результата его профессиональной деятельности складывается из двух частей фонда оплаты труда: базовой - гарантированной для каждого учителя, прошедшего процедуру аттестации; стимулирующей - определяемой Регламентом распределения стимулирующей части ФОТ школьными советами.

Стимулирующая часть ФОТ определяется в доле от общего фонда. Таким образом, уменьшается базовая часть ФОТ, что привело во многих школах к снижению заработной платы. Поэтому, несмотря на все положительные моменты, НСОТ она имеет и недостатки.

По нашему мнению, стимулирующая часть ФОТ не должна формироваться за счет субсидий, предоставляемых из областного бюджета на основе расчета с применением нормативов финансирования. Для этой цели следует использовать дополнительно средства, которые школа может получить за счет доходов от использования имущества, доходов от платных услуг, экономии расходов по коммунальным платежам или средств попечителей, а так же средства дополнительного финансирования в обмен на обязательства — гранты по конкурсам, которые следует проводить как региональным, так и местным органам власти.

Анализ существующих методик расчета цены платной образователь ной услуги в системе общего образования показал, что во всех нормативных актах основным принципом при формировании цены на платные дополнительные образовательные услуги является затратный, при котором цена образуется на основе стоимости затраченных на ее осуществление ресурсов. При этом учитываются в цене как прямые, так и накладные расходы. По нашему мнению такой порядок расчета с включением накладных расходов может применятся только для оказания коммерческих платных услуг (кружков, спортивных секций, клубов, и т.д.). При определении цены платной образовательной услуги необходимо скорректировать механизм расчета цены, т.к. целый ряд затрат уже будет профинансирован за счет бюджетных средств, что является немаловажным для размера цены и исключения формирования прибыли.

При необходимости получения дополнительных целевых средств - формирования инвестиционного фонда и стимулирующего фонда оплаты труда - в цену услуги может быть заложен определенный процент от величины инвестиционных затрат на планируемый период, например, сумму на приобретение необходимых основных средств, а так же сумма стимулирующей части ФОТ. Инвестиционная составляющая должна рассчитываться учредителем образовательного учреждения на основании обеспеченности оборудованием, необходимым для осуществления учебного процесса, и дополнительной потребности в средствах для приобретения оборудования в целом по всем муниципальным образовательным учреждениям и распределением ее по конкретным школам. В этом случае цена платной образовательной услуги должна рассчитываться по формуле: Ц = (Прз + Инв К)+ Стм, где: Прз - прямые затраты на оказание услуги, рассчитанные на основе нормативов для покрытия финансовых затрат; Инв - средняя инвестиционная (стимулирующая) составляющая, рассчитанная в абсолютной сумме для района в целом, исходя из уровня платежеспособности населения района; К - корректирующий коэффициент для каждой конкретной школы, в зависимости от потребности в инвестициях на развитие материальной базы.

Рассчитанная таким образом цена, во-первых, не будет включать накладные расходы, которые уже профинансированы из местного бюджета, а во-вторых, не будет включать прибыль, т.к. по мере накопления средств они будут вкладываться в оборудование и выплачиваться в качестве стимулирующей надбавки.

Внесены изменения в главу 25 НК РФ, снижающее с 01.01. 2011 года налоговое бремя по налогу на прибыль для бюджетных и автономных образовательных учреждений, не в полной мере освобождают образовательные учреждения от налога на прибыль, т.к. они имеют право на применение налоговой ставки 0% при соблюдении определенных условий. Если условия не будут выполнены, то учреждения должны будут платить налог на прибыль по ставке 20%.

Одним из условий является удельный вес доходов организации за налоговый период от осуществления образовательной деятельности - не менее 90 % ее доходов, учитываемых при определении налоговой базы в соответствии с главой 25 НК РФ. Но платные услуги могут быть реализованы образовательными учреждениями не только учащимся. Муниципальная школа (в большей части сельская и поселков городского типа) как социокультурный образовательный комплекс может объединять местные учреждения культуры, спорта, социального обеспечения и образования. Платные услуги могут предоставляться с целью удовлетворения потребности населения, улучшения качества услуг, привлечения дополнительных финансовых средств для их обеспечения, развития и совершенствования, расширения материально-технической базы образовательного учреждений, создания возможности организации занятий по месту жительства. Таким образом может быть нарушено условие о доле доходов от осуществления образовательной деятельности в общей сумме доходов.