

**РАЗВИТИЕ ФИНАНСОВОГО МЕХАНИЗМА И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ
ОРГАНИЗАЦИЙ СОЦИАЛЬНОЙ СФЕРЫ****Алихан Загравович ДАДАШЕВ^а, Джана Алихановна МЕШКОВА^б, Юлия Алихановна ТОПЧИ^с**

^а доктор экономических наук, профессор кафедры финансов и цен,
Российский экономический университет им. Г.В. Плеханова, Москва, Российская Федерация
azd120840@yandex.ru

^б кандидат экономических наук, доцент кафедры экономики и финансов,
Академия социального управления, Москва, Российская Федерация
artego2005@mail.ru

^с кандидат экономических наук, доцент кафедры налогов и налогообложения,
Российский экономический университет им. Г.В. Плеханова, Москва, Российская Федерация
djulias7@gmail.com

* Ответственный автор

История статьи:

Принята 13.04.2016
Принята в доработанном виде
13.06.2016
Одобрена 27.06.2016

УДК 336.61

JEL: H30

Аннотация

Предмет. Социальное предпринимательство как объект научного исследования, финансирования и налогообложения, анализ изменений в структуре финансового обеспечения субъектов социального предпринимательства на примере учреждений различного типа.

Цели. Обоснование критерия отнесения некоммерческих организаций социальной сферы к субъектам социального предпринимательства, выявление тенденций в структуре финансового обеспечения организаций здравоохранения и образования, оценка налогового механизма поддержки социального предпринимательства.

Методология. Исследование основано на диалектике и системном подходе в анализе предпринимательства, в составе которого на базе структурно-логического метода выделены субъекты социального предпринимательства с особым механизмом финансового обеспечения и налогового стимулирования.

Результаты. В современной рыночной экономике наряду с многовековым торговым, производственным и финансово-кредитным предпринимательством формируется особый сегмент – социальное предпринимательство. Его субъект в форме унитарных некоммерческих организаций – государственных и муниципальных учреждений – наряду с бюджетными субсидиями на выполнение государственного (муниципального) задания может иметь дополнительные поступления от приносящей доход деятельности. Такие организации могут получать бюджетные субсидии на возмещение затрат по предоставлению бесплатных услуг по государственному (муниципальному) заданию. Критерием отнесения к подобным субъектам является наличие дополнительного дохода от платных услуг. В целях стимулирования частного социального предпринимательства с 2011 г. предусмотрены налоговые льготы и преференции.

Выводы. Предлагается установить для бюджетных учреждений предельную величину поступлений от приносящей доход деятельности, которая не должна превышать сумму получаемых бюджетных субсидий на выполнение государственного (муниципального) задания. Превышение установленного уровня может служить для перевода бюджетного учреждения в автономное. Государственную поддержку образовательных и медицинских организаций и организаций социального обслуживания, рассчитанную на 2011–2020 гг., предлагается пролонгировать до 2030 г., чтобы потенциальные частные инвесторы в стратегических планах учитывали налоговые стимулы. Предложения могут быть использованы органами государственного управления в законотворческой деятельности при подготовке соответствующих норм.

Ключевые слова: социальное предпринимательство, типы учреждений, финансовый механизм, налогообложение

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2016

В процессе исследования современной роли и перспектив развития того или иного вида предпринимательской деятельности неизбежно возникает вопрос о его сущности и целях, особенностях и границах его распространения. Потребуется также установить субъекты предпринимательства и механизм их функционирования.

Еще в период становления капиталистических производственных отношений Ричард Кантильон (1680–1734) разделил все общество на три класса: земельных собственников, наемных работников и предпринимателей. Предприниматель, по определению Р. Кантильона, это тот, кто «дает определенную цену в месте и времени покупки с

тем, чтобы затем перепродать по *неопределенной* цене»¹.

Жан Батист Сэй (1767–1832) подчеркивал организующую роль предпринимателя в рациональной комбинации труда, капитала и земли, за что он должен иметь свой предпринимательский доход в качестве вознаграждения за особую и очень важную общественную функцию [1].

Американский экономист Фрэнк Найт (1885–1972) в книге «Риск, неопределенность и прибыль» (1921), развивая теории предпринимательства, отмечал, что для капиталистического предприятия неопределенность существует в двух областях: в области производства (количество и качество изделий, которые удается получить из данного объема ресурсов) и в области потребностей будущего покупателя [2].

Как и Р. Кантильон, он настаивал на том, что предприниматель не знает заранее цену, по которой будет продан его продукт, но в то же время обязан заранее расплатиться с собственниками факторов производства (заплатить им «контрактные доходы»). Если реальная выручка окажется больше выплат, предприниматель получит прибыль, если меньше – понесет убыток. Соответственно, предпринимателем, по Найту, является человек, берущий на себя бремя подлинной неопределенности и избавляющий от него своих «поставщиков» – собственников ресурсов. За исполнение своей предпринимательской функции предприниматель рассчитывает получить рискованный доход.

Австрийский экономист Йозеф Шумпетер (1883–1950) рассматривал предпринимательскую функцию как экономическое новаторство, которым занимаются предприниматели – хозяйствующие субъекты, «функцией которых является как раз осуществление новых комбинаций и которые выступают как его активный элемент» [3]. Он рассматривает два типа новых комбинаций: первый связан с усовершенствованием производства старого блага и снижением издержек (за счет внедрения новой технологии, использования нового источника сырья и материалов); второй тип связан с открытием новых рынков для старого блага или производством нового блага.

¹ История экономических учений / под ред. В. Автономова, О. Ананьина, Н. Макашовой: учеб. пособие. М.: ИНФРА-М, 2000. С. 53.

Для теоретиков неоавстрийской школы А. Мизеса и Ф. Хайека каждый человек, действующий в условиях неопределенности, является предпринимателем, а рынок, конкуренция – это в первую очередь «предпринимательский процесс». И. Кирцнер, ученик А. Мизеса, считал, что предпринимателями являются и производитель, играющий на разнице цен ресурсов и продуктов, и тот, кто может купить товар по низкой цене, а продать его в другом месте (или в другое время) по более высокой. При этом свою функцию предприниматель может выполнять, не имея собственного капитала и вообще без ресурсов².

Таким образом, для теорий предпринимательской функции и прибыли характерным является подчеркивание рискованной неопределенности и субъективных качеств типичного предпринимателя. Эти теории продолжают существовать и изучаться, вовлекая в свою орбиту исследование особого сегмента предпринимательства – предпринимательства в социальной сфере, или социального предпринимательства.

В научной литературе встречается немало публикаций, в которых рассматриваются сущность и понятие социального предпринимательства, его становление и развитие, особенности субъектов социального предпринимательства (далее – СП).

В иностранных источниках СП рассматривается как предпринимательство, осуществляющее инновационную деятельность: а) с определенными целями и получением прибыли – в коммерческих организациях; б) не ставящее целью извлечение прибыли – в некоммерческих организациях; в) сочетающее в себе коммерческие и некоммерческие начала³.

² История экономических учений / под ред. В. Автономова, О. Ананьина, Н. Макашовой: учеб. пособие. М.: ИНФРА-М, 2000. С. 309–310.

³ В одной из последних публикаций на данную тему приведен обзор определений о сущности и понятии социального предпринимательства в российской и международной практике [4]. Отметим, что определение В.В. Жоховой, основанное на обобщении проанализированных аргументов различных авторов о сущности СП, страдает узостью подхода и ограничено деятельностью субъектов в системе социальной защиты, упуская такие виды деятельности в социальной сфере, как здравоохранение, образование, физическая культура и спорт, культура и т.д. Встречается и упрощенное толкование, по которому «социальное предпринимательство – это субъект экономической деятельности, выступающий, прежде всего, инициатором решения социальных проблем в свою пользу и выгоду» [5].

Ученые Ю.Е. Благов и Ю.Н. Юрай попытались провести типологию российских субъектов СП, исходя из трех характеристик: миссии (социальная и экономическая), получении дохода от основной деятельности, инновационной составляющей. В результате ими предложена типология с трудноразличимыми критериями:

- 1) традиционные некоммерческие организации;
- 2) некоммерческие социально-предпринимательские фирмы (СПМ);
- 3) гибридные организации и коммерческие СПМ;
- 4) бизнес, вовлеченный в социальную деятельность [6].

На наш взгляд, в целях типологизации организаций социальной сферы и выделения субъектов социального предпринимательства целесообразно вооружиться таким критерием, как источник (источники) финансового обеспечения. Если таковым является бюджет того или иного звена бюджетной системы, то данное юридическое лицо не является субъектом СП. Если же наряду с бюджетным источником организация в течение отчетного года имела дополнительный доход от предоставления социальных услуг на возмездной основе, то эту организацию следует рассматривать в качестве субъекта социального предпринимательства. Субъектом СП является также негосударственная (частная) организация, у которой доходы формируются только в результате предоставления социальных услуг на возмездной основе.

Организация социальной сферы, финансируемая из бюджета, не имеющая дополнительного дохода, не является субъектом СП: все свои услуги она предоставляет бесплатно за счет средств того или иного бюджета, выделяемых в форме субсидий на выполнение государственного (муниципального) задания. Организация, финансируемая из бюджета, становится субъектом СП тогда, когда кроме субсидий имеет доход от предоставления дополнительных социальных услуг на возмездной основе⁴. Организации социальной сферы,

⁴ В статье 50 ГК РФ (в редакции 2010 г.) введен п. 4: «Некоммерческие организации могут осуществлять приносящую доход деятельность, если это предусмотрено их уставами, лишь постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых они созданы, и если это соответствует таким целям». Однако содержание термина «приносящая доход деятельность» не раскрывается, хотя определенные ориентиры при этом задаются: речь о деятельности, предусмотренной уставом, т.е. об основной (профильной) деятельности, и в той степени, в какой это служит достижению целей, ради которых некоммерческая организация создана.

предоставляя социальные услуги на платной основе сверх государственного (муниципального) задания, удовлетворяют ту часть спроса, которая по разным причинам не обеспечивается имеющейся сетью, финансируемой за счет бюджета.

Социальное государство на реализацию социальной функции расходует от 65 до 70% бюджетных средств (2008): Япония – 64,8%, Соединенное Королевство (Великобритания) – 64,9%, Швеция – 67,1%, Франция – 67,4%, Германия – 68,4, Дания – 71,6%⁵. В России этот показатель в 2008 г. составлял 40%, а в 2014 г. достиг 55%. Государству с высоким уровнем социальной нагрузки все труднее справляться с подобным бременем без увеличения государственного долга.

Россия с учетом современных реалий подошла к предельным возможностям расходования бюджетных средств на реализацию социальной функции государства и для решения социальных проблем:

- разрешает государственным и муниципальным учреждениям предоставлять дополнительные «профильные» услуги на платной нерыночной (поскольку цены утверждаются учредителем) основе;
- допускает создание частных учреждений, предоставляющих услуги в социальной сфере с полным возмещением стоимости предоставляемой услуги.

В составе некоммерческих организаций, осуществляющих управленческие, социально-культурные или иные функции некоммерческого характера, наиболее представительны государственные и муниципальные бюджетные учреждения, деятельность которых долгие годы финансировалась на основании бюджетной сметы. В бюджетном послании Президента РФ Федеральному Собранию РФ от 25.05.2009 Правительству рекомендовалось рассмотреть возможность перевода значительной части бюджетных учреждений со сметного принципа финансирования на формирование государственных (муниципальных) заданий с обеспечением финансирования за счет субсидий, в том числе с учетом изменения правового положения бюджетных учреждений⁶.

⁵ Финансы: учеб. / под ред. А.З. Дадашева. М.: Вузовский учебник: ИНФРА-М, 2016. С. 30–31.

⁶ Бюджетное послание Президента РФ Федеральному Собранию от 25.05.2009 «О бюджетной политике в 2010–2012 годах». Указанная рекомендация была реализована в виде

В соответствии с принятыми законодательными актами РФ все государственные и муниципальные учреждения путем «мягкой» реорганизации⁷ были преобразованы в один из трех типов учреждений – казенный, бюджетный (нового типа) или автономный.

Тип казенного учреждения предусматривает, что деятельность учреждения по-прежнему будет финансироваться из бюджета на основании бюджетной сметы. При этом никакой перерегистрации в налоговом органе не требуется, только вносятся изменения в устав казенного учреждения. Сфера деятельности казенных учреждений связана с оказанием государственных (муниципальных) услуг, выполнением работ и (или) исполнением государственных (муниципальных) функций в целях обеспечения реализации полномочий органов государственной власти (РФ, субъекта РФ) или органов местного самоуправления.

Казенное учреждение (КУ) не вправе отчуждать либо иным способом распоряжаться имуществом без согласия на то собственника имущества. КУ может осуществлять приносящую доход деятельность в соответствии со своими учредительными документами. Доходы, полученные от указанной деятельности, поступают в соответствующий бюджет: если это, к примеру, федеральное казенное учреждение (ФКУ) – в федеральный бюджет, а если муниципальное (МКУ) – то в местный бюджет.

Государственное (муниципальное) задание для казенных учреждений формируется главным распорядителем бюджетных средств – органами государственного управления и органами местного самоуправления. Финансовое обеспечение деятельности казенного учреждения осуществляется за счет средств соответствующего бюджета на основании бюджетной сметы⁸, утверждаемой главным распорядителем бюджетных средств, в ведении которого находится

федеральных законов от 08.05.2010 № 83-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений» и от 18.07.2011 № 239-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения автономных учреждений».

⁷ С 01.01.2011 до 01.07.2012 был установлен переходный период, в течение которого сохранялись действующие нормативные акты по финансовому обеспечению учреждений.

⁸ Бюджетная смета КУ – это документ, в котором отражены лимиты бюджетных обязательств, разграниченных в соответствии с действующей классификацией расходов бюджетов.

КУ. Казенные учреждения не имеют права предоставлять и получать кредиты (займы), приобретать ценные бумаги. Субсидии и бюджетные кредиты казенному учреждению не предоставляются.

У бюджетных учреждений нового типа (БУ) изменен механизм финансового обеспечения: вместо бюджетной сметы введены субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания, субсидии на осуществление капитальных вложений (бюджетные инвестиции) и субсидии на иные цели. Кроме того, средства, полученные от приносящей доход деятельности, остаются в распоряжении бюджетного учреждения.

У бюджетного учреждения появились права по распоряжению движимым имуществом за исключением «закрепленного» собственником особо ценного движимого имущества⁹, по заключению гражданско-правовых договоров, а также права и обязанности действовать от своего имени (с учетом отмены субсидиарной ответственности собственника по обязательствам бюджетного учреждения). Так же как и в случае с казенным учреждением, никакой перерегистрации в налоговом органе не требуется, а вносятся соответствующие изменения в устав бюджетного учреждения.

Сфера деятельности бюджетных учреждений ограничена оказанием государственных (муниципальных) услуг и выполнением работ в сфере науки, образования, здравоохранения, культуры, СМИ, занятости населения, физической культуры и спорта, а также в иных сферах (в случаях, установленных федеральными законами).

Автономные учреждения (АУ) создаются для оказания государственных (муниципальных) услуг и выполнения работ в тех же сферах, что установлены для бюджетных учреждений. Основные преимущества автономного учреждения (наряду с предусмотренными для бюджетных учреждений по финансовому обеспечению деятельности) состоят в следующем:

- самостоятельное распределение всех доходов;
- упрощенный финансовый контроль за расходованием средств со стороны Федерального

⁹ Особо ценное движимое имущество бюджетных и автономных учреждений – это объекты, находящиеся на балансе, стоимостью от 200 тыс. до 500 тыс. руб. для федеральных АУ и БУ, от 50 тыс. руб. до 500 тыс. руб. – для региональных АУ и БУ, от 50 тыс. руб. до 200 тыс. руб. – для муниципальных АУ и БУ.

казначейства (финансового органа субъекта РФ или муниципального образования);

- возможность осуществлять заимствования;
- свобода от необходимости соблюдения федерального закона о государственных (муниципальных) закупках¹⁰.

Частное учреждение (ЧУ) может быть создано гражданином или юридическим лицом. Учредитель является собственником имущества созданного им учреждения¹¹.

Финансовое обеспечение выполнения государственного (муниципального) задания не зависит от типа учреждения и рассчитывается на основе нормативных затрат на оказание единицы соответствующей услуги и нормативных затрат на содержание имущества. Для частных учреждений применяются только нормативные затраты на оказание единицы соответствующей услуги (табл. 1).

Таким образом, в социальной сфере действуют учреждения, осуществляющие деятельность, финансируемую из бюджетов бюджетной системы в форме субсидий на выполнение государственного (муниципального) задания – индивидуализированных общественных благ на бесплатной основе и таких же благ на возмездной основе за счет финансовых ресурсов домашних хозяйств и юридических лиц.

Так формируется и развивается социальное предпринимательство, субъекты которого – государственные и муниципальные учреждения различного типа – имеют возможность получать дополнительное финансирование за счет приносящей доход деятельности, а также частные учреждения, функционирующие на базе самофинансирования и самоокупаемости и имеющие возможность получения субсидий при условии выполнения государственного и/или муниципального задания¹² [7].

¹⁰ Речь идет о требованиях, предусмотренных в Федеральном законе от 21.07.2005 № 94-ФЗ «О размещении заказа на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд».

¹¹ Частный тип некоммерческой организации впервые получил законодательное оформление в Федеральном законе от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях», а частный тип учреждения – в части первой Гражданского кодекса РФ в рамках § 7, введенного Федеральным законом от 05.05.2014 № 99-ФЗ.

¹² Брагин Н.И. Финансовые инновации в системе образования // Финансовая аналитика: проблемы и решения. 2013. № 3. С. 19–23.

Органы исполнительной власти федерального (регионального, муниципального) уровня разрабатывают и утверждают базовый (отраслевой) перечень государственных (муниципальных) услуг и работ в установленной сфере деятельности, на основании которого составляется ведомственный перечень государственных (муниципальных) услуг и работ. Утверждается также порядок определения нормативных затрат на оказание государственных услуг и работ в установленной сфере и нормативных затрат на содержание имущества.

Размер субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания рассчитывается на основании нормативных затрат на оказание государственных (муниципальных) услуг в рамках соответствующего задания и нормативных затрат на содержание недвижимого имущества, закрепленного за учреждением или приобретенного им за счет бюджетных инвестиций, а также на уплату налогов (на имущество, земельного, транспортного)¹³.

Автономное учреждение в случае недостатка денежных средств может прибегнуть к кредиту, возврат которого с процентами возможен только за счет средств от приносящей доход деятельности.

Частное учреждение осуществляет приносящую доход деятельность в тех же сферах, что и АУ и БУ, если это предусмотрено в его учредительном документе. При этом доходы, полученные от такой деятельности, в виде субсидий на выполнение государственного (муниципального) задания поступают в самостоятельное распоряжение частного учреждения¹⁴. Частное учреждение отвечает по своим обязательствам находящимися в его распоряжении денежными средствами, при недостаточности которых субсидиарную ответственность несет собственник его имущества.

Таким образом, источниками доходов учреждений всех типов в социальной сфере являются бюджетные ассигнования, выделяемые на оказание государственных (муниципальных) услуг или выполнение работ этими учреждениями, а также платежи физических и (или) юридических

¹³ В отношении федеральных государственных учреждений см. постановление Правительства РФ от 02.09.2010 № 671 «О порядке формирования государственного задания в отношении федеральных государственных учреждений и финансового обеспечения выполнения государственного задания» (вступило в силу с 01.01.2011).

¹⁴ В бюджетах многих муниципальных образований по разделу «образование» предусматриваются ассигнования на финансовое обеспечение получения образования в частных общеобразовательных и дошкольных организациях.

лиц за услуги и работы, предоставляемые на платной основе.

Государственное (муниципальное) задание учреждениям на оказание услуг физическим и (или) юридическим лицам, обеспеченное бюджетными ассигнованиями, должно содержать:

- показатели, характеризующие содержание, качество и (или) объем оказываемых услуг;
- предельные цены (тарифы) на оплату соответствующих услуг физическими и (или) юридическими лицами (в случаях, если законодательством РФ предусмотрено их оказание на платной основе) либо порядок установления указанных цен (тарифов).

Таким образом, благодаря реформированию бюджетных учреждений не только изменилось правовое положение государственных (муниципальных) учреждений, но и существенно преобразованы финансовые основы деятельности субъектов социальной сферы [8, 9]:

- определены новые типы учреждений в социальной сфере: казенные учреждения (преимущественно для силовых ведомств), бюджетные учреждения нового типа, автономные учреждения и частные учреждения;
- изменены принципы и механизмы финансового обеспечения учреждений на основе нормативов финансирования затрат, устанавливаемых для выполнения государственного (муниципального) задания бюджетным, автономным или частным учреждением;
- установлены новые способы и механизмы финансирования учреждений, ранее относившихся к бюджетным: казенные учреждения финансируются только за счет средств бюджетов разных уровней; для бюджетных учреждений нового типа и автономных учреждений предусмотрено финансирование за счет средств бюджетов разных уровней в соответствии с государственными (муниципальными) заданиями, а также поступления от приносящей доход деятельности.

Законодательно установлена возможность для бюджетного и автономного учреждения выполнять за плату сверх государственного (муниципального) задания работы, оказывать услуги, относящиеся к его основным видам деятельности. Этот финансовый источник обеспечения деятельности бюджетных и автономных учреждений по своей экономической сути носит рыночный характер,

однако достигается он не в результате конкуренции на рынке, а в рамках регулирования со стороны учредителя – главного распорядителя бюджетных средств, который и формирует порядок определения платы за работу и услуги сверх государственного (муниципального) задания.

В контексте реформирования организаций социальной сферы особое значение приобретает рассмотрение понятия «доступность» общественных (государственных, муниципальных) услуг, выяснение того, насколько обновленный механизм их финансового обеспечения соответствует по своему содержанию понятию общественных благ.

В отечественной литературе выделяются два подхода в дефиниции общественных благ. Согласно одному из них названные блага обладают двумя свойствами: неисключаемость и несоперничество (неконкурентность) в потреблении. В соответствии со вторым вариантом к общественным благам причисляют все блага, для производства которых привлекаются бюджетные средства. При этом такие блага могут проявлять лишь одно из указанных свойств [10].

В экономической теории государственного сектора [11] общественные блага предоставляются и потребляются совместно всеми членами общества на бесплатной для каждого основе за счет средств бюджетной системы.

Наряду с этим в составе благ, предоставляемых государством бесплатно, выделяются блага, особенность которых состоит в том, что они потребляются индивидуально (здравоохранение, образование, культура, физическая культура и спорт). Это индивидуализированные общественные блага, у которых одно из базовых свойств общественных благ – неконкурентность или неисключаемость – проявляется слабо либо отсутствует.

Индивидуализированные общественные блага в системе образования, здравоохранения, культуры и других отраслей социальной сферы, обладая социально значимым содержанием, отличаются от коллективных общественных благ, которым свойственны неконкурентность и неисключаемость в потреблении (национальная оборона, охрана правопорядка и национальная безопасность, государственное и муниципальное управление, международные отношения и др.).

Изменяя правовое положение бюджетных учреждений, государство пошло на

реформирование финансовых основ системы предоставления бесплатных общественных благ и услуг, подключая финансовые ресурсы домашних хозяйств в качестве дополнительного источника финансирования деятельности учреждений различного типа в социальной сфере. В этом случае индивидуализированные блага и услуги утрачивают свои свойства быть чисто общественными, поскольку предоставляются на возмездной, платной основе, а государство предстает в качестве регулятора, определяющего границы бесплатного потребления общественных благ и услуг, исходя из своих финансовых возможностей.

По данным Росстата, в 2014 г. доля платных услуг в общем объеме финансирования достигла 13,7% в образовании и 15,7% в здравоохранении (табл. 2).

В предоставлении платных услуг более всего преуспели образовательные учреждения высшего и среднего специального образования [12–14]. По данным Росстата, в 2014/2015 учебном году доля студентов, обучающихся в государственных и муниципальных образовательных учреждениях по программам бакалавриата, специалитета и магистратуры с полным возмещением стоимости обучения, составила 53,2%, по программам подготовки специалистов среднего звена – 22,9%¹⁵.

Число дошкольных образовательных учреждений (ДОУ), предоставляющих платные дополнительные услуги (в разного рода кружках, секциях), возросло с 8,6% в 2005 г. до 17,7% в 2014 г., а численность воспитанников, пользующихся ими, – с 8,2% до 19,8%. Число общеобразовательных учреждений, предоставляющих платные дополнительные услуги, увеличилось с 8,1% на начало 2005/2006 учебного года до 17,3% на начало 2014/2015 учебного года, а численность учащихся, пользующихся ими, – с 5,4% до 8%. Кроме того, на начало 2014/2015 учебного года в 751 негосударственной (частной) школе обучались 100 тыс. школьников.

В результате реформирования учреждений социальной сферы механизм их финансового обеспечения выглядит следующим образом:

- главными распорядителями бюджетных средств – учредителями бюджетных, автономных

и казенных учреждений – разрабатываются ведомственные государственные (муниципальные) задания, в каждом из которых содержится перечень государственных (муниципальных) услуг; качественные показатели услуг; категории потребителей государственных (муниципальных) услуг; единицы и показатели объема услуги;

- главные распорядители бюджетных средств составляют государственные (муниципальные) задания для каждого подведомственного учреждения, оказывающего государственные (муниципальные) услуги, в срок не позднее одного месяца после официального опубликования бюджета на очередной финансовый год;
- объемы (лимиты) финансирования государственных (муниципальных) заданий устанавливаются на основе нормативных затрат на оказание соответствующих услуг и нормативных затрат на содержание имущества учреждения;
- бюджетные ассигнования на выполнение услуг бюджетными и автономными учреждениями предоставляются в форме субсидий (казенному учреждению – в виде бюджетной сметы этого учреждения), составленной на основании нормативных затрат на оказание соответствующих услуг и на содержание имущества;
- предоставление бюджетному или автономному учреждению субсидий осуществляется на основании соглашения о порядке и условиях предоставления субсидий на возмещение нормативных затрат, связанных с оказанием в соответствии с государственным (муниципальным) заданием государственных (муниципальных) услуг, подлежащего заключению между органом исполнительной власти, обладающим функциями и полномочиями учредителя, и бюджетным или автономным учреждением;
- контроль за соблюдением казенными, бюджетными и автономными учреждениями требований и условий, установленных для них государственными (муниципальными) заданиями, осуществляют органы исполнительной власти, за которыми закреплены функции и полномочия учредителя.

¹⁵ Следует заметить, что эти данные не включают сведения по негосударственным (частным) образовательным учреждениям.

Таким образом, экономическая модель развития государственных (муниципальных) учреждений, функционирующих в социальной сфере, базируется на бюджетном финансировании, при котором не исключается возможность пополнения бюджетного фонда за счет приносящей доход деятельности. Это социально-предпринимательский доход от деятельности, где нет рисков, нет неопределенности в бюджетном финансировании, а тарифы на дополнительные платные услуги регулируются учредителем.

При этом следует иметь в виду, что на какой-то стадии развития бюджетное учреждение может быть переведено учредителем в автономное учреждение. Изменение типа учредитель увязывается с увеличением доли внебюджетного финансирования. Так, власти Оренбургской области заявили о подготовке постановления об условиях перевода своих бюджетных учреждений в автономные, одно из этих условий состоит в достижении доли доходных поступлений от платной деятельности в размере, превышающем 25% от суммы бюджетных средств, полученных этим учреждением¹⁶.

Долю внебюджетного источника, каковым является приносящая доход деятельность, можно взять в качестве определяющего критерия изменения статуса бюджетного учреждения как субъекта социального предпринимательства. Однако величина, характеризующая долю бюджетного финансирования, должна быть научно обоснованной и исходить из того, что дополнительные доходы субъектов СП должны не замещать государственное (муниципальное) финансирование, а именно дополнять его. Уровень дополнения, очевидно, не может быть больше бюджетного финансирования, предусмотренного на выполнение государственного (муниципального) задания.

Исходя из данного критериального подхода, к какому типу отнести федеральное учреждение «Московский научно-исследовательский онкологический институт им. П.А. Герцена», в доходах которого доля бюджетных средств из фонда обязательного медицинского страхования, по данным Счетной палаты РФ, не превышает 7% (в 2013–2014 гг.)¹⁷? Ответ напрашивается сам

¹⁶ В условиях сокращения ассигнований эффективность выходит на первый план. Интервью с министром финансов Оренбургской области Т.Г. Мошковой // Финансы. 2015. № 6. С. 3–7.

¹⁷ Независимая газета. 2015. 26 февр.

собой: не к бюджетному и даже не к автономному типу.

Признавая особую роль развития социальной сферы, государство в целях привлечения частных предпринимателей создает благоприятный режим налогообложения, установив на период с 01.01.2011 до 01.01.2020 года нулевую ставку по налогу на прибыль для организаций, осуществляющих образовательную и (или) медицинскую деятельность¹⁸, а с 01.01.2015 – также и для организаций социального обслуживания¹⁹.

Установлены виды указанной деятельности, на которые распространяется налоговая льгота. В системе образования это, в частности, реализация основных программ начального, основного и среднего (полного) общего образования, а также среднего специального и высшего профессионального образования, которые должны быть аккредитованными. Основные программы дошкольного, а также послевузовского профессионального образования, дополнительные образовательные программы дают право на получение налоговой льготы и без аккредитации.

К медицинским видам деятельности относятся: мануальная терапия, лечебная физкультура и спортивная медицина, неврология, нейрохирургия, неонатология, нефрология, медстатистика, общая врачебная практика, психиатрия, сексология, судебно-медицинская экспертиза и пр.

Организации вправе применять нулевую ставку, если удовлетворяют следующим условиям:

- организация имеет лицензию на осуществление образовательной или медицинской деятельности;
- доходы организации за налоговый период от осуществления образовательной и (или) медицинской деятельности, а также от выполнения научных исследований и (или) опытно-конструкторских разработок, учитываемых

¹⁸ Перечень видов образовательной и медицинской деятельности утвержден постановлением Правительства РФ от 10.10.2011 № 917 «Об утверждении перечня видов образовательной и медицинской деятельности, осуществляемой организациями, для применения налоговой ставки 0 процентов по налогу на прибыль организаций».

¹⁹ Перечень услуг по социальному обслуживанию граждан утвержден постановлением Правительства РФ от 26.06.2015 № 638 «Об утверждении перечня социальных услуг по видам социальных услуг, предоставляемых организациями, осуществляющими социальное обслуживание граждан, для применения налоговой ставки 0 процентов по налогу на прибыль организаций».

при определении налоговой базы, составляют не менее 90% ее доходов, включенных в расчет налоговой базы;

- в штате организации, осуществляющей медицинскую деятельность, численность медицинского персонала, имеющего сертификат специалиста, в общей численности работников непрерывно в течение налогового периода составляет не менее 50%;
- в штате организации непрерывно в течение налогового периода числятся не менее 15 работников;
- организация не совершает в налоговом периоде операций с векселями и финансовыми инструментами срочных сделок.

С 01.01.2011 не признается объектом налогообложения НДС выполнение работ (оказание услуг) казенными учреждениями (с 01.01.2012), а также бюджетными и автономными учреждениями в рамках государственного (муниципального) задания, источником финансового обеспечения которого является субсидия из соответствующего бюджета бюджетной системы РФ (подп. 4.1 п. 2 ст. 146 НК РФ). Более представителен по составу перечень операций, не подлежащих налогообложению (освобождаемые от налогообложения) НДС.

Весомость налоговых льгот по налогу на прибыль организаций и по НДС иллюстрируют приведенные в табл. 3 данные. Налоговая экономия по налогу на прибыль организаций составила: в 2012 г. – 2 530 млн руб., 2013 г. – 1 312 млн руб. (20% налоговой базы). Особенно значительна налоговая экономия по НДС от операций, не подлежащих налогообложению (18% или 10% налоговой базы, указанной в таблице).

Региональные и местные налоги уплачиваются организациями социальной сферы при наличии объекта налогообложения (налог на имущество организаций, транспортный налог, земельный налог) в соответствии с законами субъектов РФ и решениями представительных органов местного самоуправления, в рамках которых также могут

быть предусмотрены налоговые льготы и преференции.

В связи с принятием Федерального закона от 28.12.2013 № 442-ФЗ «Об основах социального обслуживания граждан в Российской Федерации» (вступил в силу с 01.01.2015), особо отметим, что этим документом впервые законодательно предусмотрена возможность оказания социальных услуг частными организациями и индивидуальными предпринимателями.

С этой целью регионы формируют реестры поставщиков и регистры получателей социальных услуг. В Интернете на сайте органов социальной защиты населения появятся списки потенциальных поставщиков, к которым можно обращаться за предоставлением социальных услуг. Тарифы на социальные услуги и льготы устанавливаются правительством субъекта РФ с учетом прожиточного минимума в регионе.

Отметим, что подобный механизм предоставления (получения) социальных услуг в мировой практике достаточно отработан [15]. В странах Европы и Северной Америки социальные услуги оказывают частные компании, а оплачивают их работу власти за счет соответствующего бюджета.

Задачи стратегического характера, связанные с развитием социальной сферы, объективно требуют пролонгации налоговых стимулов на долгосрочную перспективу с 2020 до 2030 г. с тем, чтобы потенциальные частные инвесторы могли рассчитывать на более продолжительные временные горизонты. Это тем более актуально для организаций социального обслуживания, у которых налоговые стимулы появились с 01.01.2015.

Налоговое стимулирование субъектов социального предпринимательства целесообразно дополнить земельно-имущественной поддержкой в рамках государственно-частного (муниципально-частного) партнерства. В таком сочетании формируются фундаментальные основы системы государственной (муниципальной) поддержки социального предпринимательства. Но это уже предмет следующего научного исследования.

Таблица 1

Особенности финансового обеспечения деятельности учреждений различного типа

Table 1

Specifics of financial support to institutions of various types

Инструмент	КУ	БУ	АУ	ЧУ
Бюджетная смета	+	–	–	–
Субсидии				
– на выполнение государственного (муниципального) задания учредителя	–	+	+	+
– на содержание недвижимого имущества и особо ценного движимого имущества	–	+	+	–
– на осуществление капитальных вложений	–	+	+	–
– на иные цели	–	+	–	–
Доходы от оказания платных услуг и иной приносящей доход деятельности (поступают в самостоятельное распоряжение)	–	+	+	+
Возможность осуществлять заимствования	–	–	+	+

Источник: [16]

Source: [16]

Таблица 2

Структура финансового обеспечения систем образования и здравоохранения в РФ (2014 г.)

Table 2

The structure of financial support to education and health care systems in Russia (2014)

Система	Всего, млрд руб.	За счет бюджетов		За счет платных услуг	
		млрд руб.	%	млрд руб.	%
Образование	3 559,8	3 073,3	86,3	486,5	13,7
Здравоохранение	3 006,1	2 532,7	84,3	474,4	15,7

Источник: составлено автором

Source: Authoring

Таблица 3

Налоговые льготы, полученные организациями социальной сферы по отдельным видам налогов в 2011–2013 гг., млн руб.

Table 3

Tax benefits of social facilities by different type of taxes in 2011–2013, Mio RUB

Наименование налога и налоговой льготы	2011	2012	2013
Налог на прибыль организации	–	12 648,9	6 562,2
Налоговая база организаций, осуществляющих образовательную и (или) медицинскую деятельность по ставке 0% (п. 1 ст. 284.1 НК РФ)			
Налог на добавленную стоимость	38 131,8	48 475,5	59 974,2
Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения):			
– реализация медицинских услуг, оказываемых медицинскими организациями и (или) учреждениями, врачами, занимающимися частной медицинской практикой, за исключением косметических, ветеринарных и санитарно-эпидемиологических услуг (ст. 149.2.2 НК РФ);			
– реализация услуг по уходу за больными, инвалидами и престарелыми, предоставляемых государственными и муниципальными учреждениями (ст. 149.2.3 НК РФ);	733,1	1 168,2	1 412
– реализация услуг по содержанию детей в дошкольных учреждениях, проведению занятий с несовершеннолетними детьми в кружках, секциях (включая спортивные) и студиях (ст. 149.2.4 НК РФ);	2 249,8	2 485,5	2 839,3
– реализация продуктов питания, непосредственно произведенных студенческими и школьными столовыми, столовыми медицинских организаций, детских дошкольных учреждений и реализуемых ими в указанных учреждениях (ст. 149.2.5 НК РФ);	1 994,5	2 028,5	3 126
– реализация услуг в сфере образования по проведению некоммерческими образовательными организациями учебно-производственного или воспитательного процесса, за исключением консультационных услуг, а также услуг по сдаче в аренду помещений (ст. 149.2.14 НК РФ)	33 210,5	34 164,1	35 884,3

Источник: Составлено авторами по данным [16]

Source: Authoring, based on [16]

Список литературы

1. *Сэй Ж.Б.* Трактат политической экономии. М.: Директмедиа Паблишинг, 2008. 68 с.
2. *Найт Ф.Х.* Риск, неопределенность и прибыль. М.: Дело, 2003. 360 с.
3. *Шумпетер Й.А.* Теория экономического развития. М.: Директмедиа Паблишинг, 2008. 401 с.
4. *Жохова В.В.* Социальное предпринимательство: сущность и понятие // Известия Дальневосточного федерального университета. Экономика и управление. 2015. № 1. С. 85–98.
5. *Миргалеева И.В., Власов Е.В.* Проблемы развития социального предпринимательства в России // Экономика и управление: проблемы, решения. 2013. № 8. С. 25–31.
6. *Благов Ю.Е., Юрай Ю.Н.* Социальное предпринимательство: проблемы типологии (предисловие к разделу) // Вестник Санкт-Петербургского университета. Серия Менеджмент. 2010. № 3. С. 109–114.
7. *Мешкова Д.А.* Социальное предпринимательство как объект научного исследования и специального налогообложения // Экономика и управление: проблемы, решения. 2014. № 12. С. 22–26.
8. *Алашкевич М.Ю.* Федеральный закон № 83-ФЗ: шаги по его реализации // Финансы. 2011. № 7. С. 17–24.
9. *Алашкевич М.Ю. и др.* Федеральный закон № 83-ФЗ: основные положения, механизмы и инструменты. М.: Издательский дом Высшей школы экономики, 2011. 80 с.
10. *Рубинштейн А.Я.* К вопросу расширения «чистой теории общественных расходов» (научный доклад). М.: Институт экономики РАН, 2007. URL: http://www.imepi-eurasia.ru/baner/Rubinstein_report.pdf.
11. *Стиглиц Дж.* Экономика государственного сектора. М.: ИНФРА-М, 1997. 720 с.
12. *Золотарева А.Б., Малинина Т.А.* Подходы к налогообложению некоммерческих организаций // Финансы. 2015. № 9. С. 23–30.
13. *Гусарова Л.В.* Социально-экономическая сущность и характерные черты некоммерческих организаций, тенденции развития // Экономика и управление: проблемы, решения. 2012. № 1. С. 58–70.
14. *Клячко Т., Мау В., Синельников-Мурылев С.* О реформе бюджетных учреждений // Экономическая политика. 2009. № 1. С. 115–131.
15. *Демидова Л., Шейман И.* Неприбыльный сектор в системе хозяйственных отношений в США // Вопросы экономики. 1994. № 4. С. 70–80.
16. *Дадашев А.З., Мешкова Д.А.* Финансовое обеспечение деятельности учреждений социальной сферы в новых условиях хозяйствования // Вестник Академии. 2015. № 4. С. 138–143.

DEVELOPING THE FINANCIAL MECHANISM AND TAXATION OF SOCIAL FACILITIES

Alikhan Z. DADASHEV^{a*}, Dzhana A. MESHKOVA^b, Yuliya A. TOPCHI^c

^a Plekhanov Russian University of Economics, Moscow, Russian Federation
azd120840@yandex.ru

^b Academy of Public Administration, Moscow, Russian Federation
artego2005@mail.ru

^c Plekhanov Russian University of Economics, Moscow, Russian Federation
djulias7@gmail.com

* Corresponding author

Article history:

Received 13 April 2016

Received in revised form

13 June 2016

Accepted 27 June 2016

JEL classification: H30

Keywords: social entrepreneurship, institution, financial mechanism, taxation

Abstract

Subject The article considers social enterprise as an object of scientific research, financing and taxation, and analyzes changes in the structure of financial support to social entrepreneurship on the case of different types of institutions.

Objectives The study aims to underpin the criterion of classification of non-profit organizations operating in the social sphere to social entrepreneurship entities, identify trends in the structure of financial backing for health care and educational institutions, assess the tax mechanism of social entrepreneurship support.

Methods The study employs dialectics and systems approach in the analysis of business. Using the structural-and-logical method, we identify subjects of social entrepreneurship with special mechanism of financial support and tax incentives.

Results Social entrepreneurship is a special segment in the modern market economy along with commercial, industrial and financial entrepreneurship. Its entities in the form of unitary non-profit organizations, State and municipal institutions may have additional income from income-generating activities, in addition to budget subsidies to fulfill State (municipal) jobs. The criterion for inclusion in the social entrepreneurship category is the availability of additional income from charged services. To encourage private social entrepreneurship, tax incentives have been provided since 2011.

Conclusions We propose to set a limiting value of earnings from income-generating activities for budgetary institutions, which should not exceed the amount of budget subsidies to fulfill State (municipal) jobs. An overlimit shall be a basis for moving the budgetary institution to the autonomous category.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2016

References

1. Say J.B. *Traktat politicheskoi ekonomii* [Traité d'économie politique]. Moscow, DirektMedia Publishing Publ., 2008, 68 p. (In Russ.)
2. Knight F.H. *Risk, neopredelennost' i pribyl'* [Risk, Uncertainty and Profit]. Moscow, Delo Publ., 2003, 360 p. (In Russ.)
3. Shumpeter J.A. *Teoriya ekonomicheskogo razvitiya* [The Theory of Economic Development: An Inquiry into Profits, Capital, Credit, Interest, and the Business Cycle]. Moscow, Direktmedia Publishing Publ., 2008, 401 p. (In Russ.)
4. Zhokhova V.V. [Social entrepreneurship: nature and concept]. *Izvestiya Dal'nevostochnogo federal'nogo universiteta. Ekonomika i upravlenie = News of Far Eastern Federal University. Economy and Management*, 2015, no. 1, pp. 85–98. (In Russ.)
5. Mirgaleeva I.V., Vlasov E.V. [Problems of developing the social entrepreneurship in Russia]. *Ekonomika i upravlenie: problemy, resheniya = Economics and Management: Problems, Solutions*, 2013, no. 8, pp. 25–31. (In Russ.)
6. Blagov Yu.E., Yurai Yu.N. [Social entrepreneurship: typology problems (a preface to the section)]. *Vestnik Sankt-Peterburgskogo universiteta. Seriya Menedzhment = Vestnik of Saint-Petersburg University. Series: Management*, 2010, no. 3, pp. 109–114. (In Russ.)

7. Meshkova D.A. [Social entrepreneurship as object of scientific research and special taxation]. *Ekonomika i upravlenie: problemy, resheniya = Economics and Management: Problems, Solutions*, 2014, no. 12, pp. 22–26. (In Russ.)
8. Alashkevich M.Yu. [Federal Law № 83-FZ: stages of implementation]. *Finansy = Finance*, 2011, no. 7, pp. 17–24. (In Russ.)
9. Alashkevich M.Yu. et al. *Federal'nyi zakon № 83-FZ: osnovnye polozheniya, mekhanizmy i instrumenty* [Federal Law № 83-FZ: general provisions, mechanism and instruments]. Moscow, HSE Publ., 2011, 80 p. (In Russ.)
10. Rubinshtein A.Ya. *K voprosu rasshireniya 'chistoi teorii obshchestvennykh raskhodov' (nauchnyi doklad)* [On extension of 'the pure theory of public expenses' (a scientific report)]. Available at: http://www.imepi-eurasia.ru/baner/Rubinstein_report.pdf. (In Russ.)
11. Stiglitz J. *Ekonomika gosudarstvennogo sektora* [Economics of the Public Sector]. Moscow, INFRA-M Publ., 1997, 720 p. (In Russ.)
12. Zolotareva A.B., Malinina T.A. [Approaches to non-profit organizations taxation]. *Finansy = Finance*, 2015, no. 9, pp. 23–30. (In Russ.)
13. Gusarova L.V. [Social and economic essence and characteristic features of non-profit organizations, development trends]. *Ekonomika i upravlenie: problemy, resheniya = Economics and Management: Problems, Solutions*, 2012, no. 1, pp. 58–70. (In Russ.)
14. Klyachko T., Mau V., Sinel'nikov-Murylev S. [On reform of budgetary institutions]. *Ekonomicheskaya politika = Economic Policy*, 2009, no. 1, pp. 115–131. (In Russ.)
15. Demidova L., Sheiman I. [The non-profit sector in the system of the economic relations of the USA]. *Voprosy Ekonomiki*, 1994, no. 4, pp. 70–80. (In Russ.)
16. Dadashev A.Z., Meshkova D.A. [Financial support to the activity of institutions of the social sphere under new economic conditions]. *Vestnik Akademii = Academy's Herald*, 2015, no. 4, pp. 138–143. (In Russ.)