Карандаев Игорь Юрьевич. Финансово-правовое регулирование деятельности бюджетных учреждений в Российской Федерации: диссертация ... кандидата юридических наук: 12.00.04 / Карандаев Игорь Юрьевич;[Место защиты: Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)].- Москва, 2014.- 215 с.

**Содержание к диссертации**

Введение

**Глава 1. Финансово-правовой статус бюджетных учреждений . 15**

1. Понятие бюджетных учреждений как субъектов финансового права 15

2. Финансовые правоотношения с участием бюджетных учреждений 35

3. Принципы финансовой деятельности бюджетных учреждений . 49

**Глава 2. Правовое регулирование финансового обеспечения деятельности бюджетных учреждений 64**

1. Государственное задание как основа деятельности бюджетных учреждений 64

2. Правовой режим бюджетных источников финансирования бюджетных учреждений 77

3. Правовой режим внебюджетных источников финансирования бюджетных учреждений 107

4. Особенности налогообложения бюджетных учреждений в Российской Федерации 119

**Глава 3. Правовое регулирование финансового контроля и финансово- правовой ответственности бюджетных учреждений 143**

1. Финансовый контроль за деятельностью бюджетных учреждений 143

2. Финансово-правовая ответственность бюджетных учреждений 165

Заключение 189

Список использованной литературы 197

**Введение к работе**

Актуальность темы исследования. Российская Федерация в соответствии со статьей 7 Конституции РФ провозглашается социальным государством, то есть государством, политика которого направлена на создание условий, обеспечивающих достойную жизнь человека. На обеспечение этих условий направлена деятельность широкой сети государственных и муниципальных учреждений, действующих в самых различных сферах: образование, здравоохранение, социальное обслуживание, культура, наука, физическая культура, спорт, включая многофункциональные центры предоставления государственных услуг и др.

В 2010–2012 годах были внесены изменения в законодательство РФ, направленные на совершенствование правового статуса государственных (муниципальных) учреждений. В результате была расширена типология государственных (муниципальных) учреждений: автономные, бюджетные и казенные учреждения, а также проведена фундаментальная реформа системы финансового обеспечения оказания государственных и муниципальных услуг.

Изменение правового статуса бюджетных учреждений сопровождалось отказом от принципа сметного финансирования и переходом на финансовое обеспечение деятельности учреждений путем предоставления субсидий на выполнение государственного (муниципального) задания на оказание государственных (муниципальных) услуг (выполнение работ), а также приданием им большей самостоятельности в распоряжении материальными и денежными ресурсами за счет снятия избыточных ограничений в работе учреждений.

На долгосрочную перспективу до 2018 года развитие механизмов финансово-правового регулирования деятельности государственных и муниципальных учреждений в Российской Федерации, в том числе бюджетных учреждений, в рамках дальнейшего повышения эффективности, ответственности и прозрачности управления общественными финансами является базовым условием повышения уровня и качества жизни населения, устойчивого экономического роста.

В этой связи решение актуальных проблем совершенствования финансово-правового статуса бюджетных учреждений Российской Федерации, механизмов финансово-правового регулирования их деятельности в настоящее время и на перспективу становится одним из важнейших условий социально-экономического развития Российской Федерации.

Процесс совершенствования механизма финансово-правового регулирования деятельности бюджетных учреждений в Российской Федерации требует изучения с различных точек зрения и глубокого всестороннего анализа.

Недостаточная степень изученности финансово-правового статуса бюджетных учреждений на современном этапе их развития, наличие проблемных аспектов в механизме их реализации в определенных финансовых правоотношениях, неурегулированность вопросов финансового контроля и специфичность финансово-правовой ответственности бюджетного учреждения в свете проводимых реформ обусловливают актуальность и своевременность исследования.

Объектом исследования являются общественные отношения, связанные с финансово-правовым регулированием деятельности бюджетных учреждений в Российской Федерации.

Предметом исследования выступают нормативные правовые акты различных отраслей законодательства, в том числе финансового, административного, гражданского, налогового, регламентирующие вопросы финансово-правового регулирования деятельности бюджетных учреждений в Российской Федерации, а также акты судебных органов, документы и материалы правоприменительной практики, научные труды.

Цель диссертационного исследования: разработка теоретических и практических основ финансово-правового регулирования деятельности бюджетных учреждений в Российской Федерации в условиях изменения их правового статуса и выработка на этой основе научно обоснованных предложений о совершенствовании законодательства и практики его применения в исследуемом направлении.

Достижение намеченной цели обусловило необходимость решения следующих задач:

уточнение понятия бюджетного учреждения как субъекта финансового права, в том числе определение понятия «бюджетное учреждение»;

исследование основных прав и обязанностей бюджетного учреждения, составляющих содержание его финансово-правового статуса, а также особенности их реализации в финансовых правоотношениях;

изучение новых механизмов в финансовом обеспечении бюджетного учреждения, связанных с изменением их правового статуса, и оценка положительных сторон перехода на финансирование через предоставление субсидий на выполнение государственного (муниципального) задания на оказание государственных (муниципальных) услуг;

выявление особенностей правовых режимов финансирования бюджетных учреждений из бюджетных и внебюджетных источников финансирования;

рассмотрение особенностей порядка налогообложения бюджетных учреждений в Российской Федерации;

обобщение форм и методов государственного (муниципального) финансового контроля за деятельностью бюджетных учреждений;

определение природы и специфики финансово-правовой ответственности бюджетных учреждений и теоретическое обоснование особенностей их финансово-правовой ответственности;

выработка рекомендаций прикладного характера о совершенствовании правового положения бюджетных учреждений в финансовых правоотношениях.

Степень научной разработанности темы исследования: отдельные вопросы предмета настоящей диссертационной работы были исследованы при рассмотрении финансово-правового статуса различных типов государственных и муниципальных учреждений и основ их финансово-правового регулирования И.В. Бит-Шабо, Н.Н. Бойко, Л.К. Вороновой, О.В. Дощициной, В.М. Каменевой, Н.А. Куфаковой, Е.Н. Низиковой, М.В. Сосниной и др.

Проблемы правового положения государственных учреждений в системе субъектов финансового права в период совершенствования их правового статуса были всесторонне исследованы Е.Г. Писаревой.

Современные проблемы деятельности государственных учреждений в условиях проводимых реформ рассмотрены в диссертационных исследованиях ученых-экономистов Ш.Э. Амирханова, О.В. Сизовой.

Вместе с тем следует отметить отсутствие в настоящее время специальных работ в финансово-правовой науке, посвященных комплексному анализу вопросов финансово-правового регулирования деятельности бюджетных учреждений в свете проводимой реформы.

Отсутствуют также научные работы, которые системно исследовали бы современный финансово-правовой статус бюджетных учреждений, особенности правового регулирования их финансового обеспечения и организации финансового контроля в увязке с финансово-правовой ответственностью, а также задачи и принципы финансовой деятельности бюджетных учреждений в финансовой системе государства.

В этой связи процесс совершенствования механизмов финансово-правового регулирования деятельности бюджетных учреждений в Российской Федерации потребовал не только глубокого всестороннего анализа, но и решения большого числа теоретических и практических вопросов.

Существенное влияние в понимание бюджетных учреждений как участников правового регулирования внесли научные труды представителей теории права и государства, конституционного права: С.С. Алексеева,
Н.В. Витрука, O.E. Кутафина, В.С. Нерсесянца, A.B. Малько, Н.И. Матузова,
В.Е. Чиркина.

При работе над настоящим исследованием автор обращался к научным трудам ученых, внесших существенный вклад в науку финансового, бюджетного, налогового права. Среди них: Н.М. Артемов, Е.М. Ашмарина, А.М. Бабич,
В.B. Бесчервных, С.Я. Боженок, О.В. Болтинова, В.В. Бурцев, Д.В. Винницкий, О.Н. Горбунова, Е.Ю. Грачева, А.Г. Грязнова, Л.Н. Древаль, C.B. Запольский, В.М. Зуев, М.Ф. Ивлиева, М.В. Карасева, А.Н. Козырин, Т.В. Конюхова, Ю.А. Крохина, И.И. Кучеров, Н.П. Кучерявенко, С.Г. Пепеляев, Г.В. Петрова, Н.А. Поветкина, Е.В. Покачалова, Е.А. Ровинский, И.В. Рукавишникова, Ю.Л. Смирникова, Э.Д. Соколова, Г.П. Толстопятенко, Н.И. Химичева, С.Д. Цыпкин, С.О. Шохин, А.А. Ялбулганов и др.

Кроме того, для организации комплексного исследования в рамках выбранного теоретико-прикладного подхода к структурированию диссертации автор опирался на труды современных исследователей в области научной организации управления, методологии науки права, финансового права
С.С. Алексеева, Е.Ю. Грачевой, Ю.М. Козлова, Е.С. Фролова, М.В. Карасевой, Н.И. Химичевой.

Теоретическую основу исследования составили научные работы отечественных ученых, содержащие отдельные аспекты исследуемой проблемы, публикации в периодической печати, статистические данные. Положения и выводы диссертации основываются на изучении Конституции Российской Федерации, федеральных законов и иных нормативных актов, подзаконных актов, судебных актов, а также на обобщении правоприменительной деятельности государственных органов в части финансово-правового регулирования деятельности бюджетных учреждений.

Методологическую базу исследования составляют следующие научные методы: исторического анализа, диалектический, системно-структурный, сравнительно-правовой, формально-логический, метод дедукции и другие.

Для исследования взаимосвязи рассматриваемых социальных процессов, в том числе протекающих и при финансово-правовом регулировании отношений с участием бюджетных учреждений, использован диалектический метод.

Сочетание сравнительно-правового и историко-правового методов дало возможность выявить специфику влияния конкретных исторических условий на процесс совершенствования финансово-правового статуса бюджетных учреждений, а также на правовые режимы финансирования из бюджетных и внебюджетных источников.

Использование системного метода обеспечило автору возможность рассмотреть бюджетные учреждения в системе финансовой деятельности государства и публичных образований, определить их место в системе субъектов финансового права, а также в системах финансового контроля и финансовой ответственности.

Рассмотрение финансово-правового регулирования деятельности бюджетных учреждений с позиции системного анализа способствовало определению общих системных качеств данных субъектов финансового права и принципов их финансовой деятельности.

Формально-юридический, логический методы, методы анализа и синтеза использовались для изучения современного российского законодательства, регулирующих финансовую деятельность бюджетных учреждений.

Научная новизна диссертационного исследования определяется комплексным исследованием финансово-правового статуса бюджетных учреждений в современных условиях, намеченными задачами, использованием новых идей и сложившихся тенденций в финансово-правовом регулировании деятельности бюджетных учреждений.

Выводы, сделанные в ходе диссертационного исследования, направлены на совершенствование законодательного регулирования, правоприменительной практики и способствуют дальнейшему развитию науки финансового права.

Впервые проведено исследование механизмов финансово-правового регулирования деятельности бюджетных учреждений, учитывающее современные тенденции в понимании сущности финансово-правового статуса бюджетного учреждения. В ходе исследования определены принципы их финансовой деятельности, выявлены особенности правовых режимов финансирования из различных источников, пробелы в организации финансового контроля и обеспечении финансовой ответственности бюджетных учреждений.

На защиту выносятся следующие основные положения и выводы, отражающие научную новизну работы:

1. Установлено, что, несмотря на изменение правового статуса государственных и муниципальных учреждений в Российской Федерации, бюджетные учреждения по-прежнему являются полноправными субъектами финансового права, обладая общей, отраслевой финансовой, специальной финансовой правосубъектностью (бюджетной и налоговой), так как участвуют в широком круге финансовых правоотношений.

При этом финансовым правоотношениям с участием бюджетных учреждений присущи следующие особенности:

преобладание регулятивных, вертикальных и относительных финансовых правоотношений;

уменьшение количества бюджетных правоотношений с участием бюджетных учреждений из-за лишения их статуса получателей бюджетных средств;

распределение финансовых ресурсов государства и муниципальных образований в отношении бюджетных учреждений осуществляется методом финансирования, т. е. финансовые ресурсы предоставляются на безвозвратной и безвозмездной основе;

в современных условиях финансовые правоотношения с участием бюджетных учреждений реализуются в рамках бюджетирования, ориентированного на результат.

2. Предложено авторское определение понятия бюджетного учреждения как государственного (муниципального) учреждения, выполняющего государственное (муниципальное) задание в целях обеспечения реализации предусмотренных законодательством полномочий органов государственной власти или органов местного самоуправления в сферах науки, образования, здравоохранения, культуры, а также в иных сферах, финансовое обеспечение деятельности которых осуществляется с помощью субсидий, предоставляемых из соответствующего бюджета, а также иных предусмотренных законодательством источников.

3. Исследование основных прав и обязанностей бюджетного учреждения, составляющих содержание его финансово-правового статуса, позволило выявить такие специальные принципы финансовой деятельности бюджетных учреждений, как: результативность; зависимость объема предоставляемого финансового обеспечения из соответствующего бюджета от параметров государственного (муниципального) задания; экономическое стимулирование эффективной деятельности; подведомственность финансирования; многоканальность финансирования. Указанные принципы способствуют правильному пониманию и применению правовых норм, регулирующих деятельность бюджетных учреждений в Российской Федерации, а также выявлению и устранению пробелов в законодательстве.

4. Обоснован вывод о том, что государственное (муниципальное) задание становится основным управленческим и мотивирующим инструментом органа государственной власти (муниципального образования), осуществляющего функции и полномочия учредителя.

К важным особенностям государственного задания в сфере оказания государственных услуг следует отнести то, что:

объем государственного (муниципального) задания является переменной величиной и зависит не от исторически сложившихся объемов сметного финансирования, а от планируемых результатов деятельности учреждений, качества оказываемых ими услуг (выполнения работ) и иных факторов по решению учредителя;

в рамках государственного (муниципального) задания в первую очередь финансируются не учреждения, а оказываемые ими услуги (выполняемые работы).

5. Сформулированы авторские определения понятий «субсидия на финансовое обеспечение выполнения государственного (муниципального) задания» и «субсидия на иные цели».

Субсидия на финансовое обеспечение выполнения государственного (муниципального) задания – денежные средства, предоставляемые в течение финансового года автономным и бюджетным учреждениям из соответствующего бюджета бюджетной системы РФ в целях финансового обеспечения выполнения государственного (муниципального) задания на оказание государственных (муниципальных) услуг (выполнение работ), расходуемые автономными и бюджетными учреждениями без предварительного санкционирования органами Федерального казначейства или финансовыми органами субъектов РФ (муниципальных образований).

Под субсидией на иные цели (целевая субсидия) понимаются денежные средства, предоставляемые автономным и бюджетным учреждениям из соответствующего бюджета бюджетной системы РФ строго на определенные цели, не связанные с выполнением государственного (муниципального) задания на оказание государственных (муниципальных) услуг (выполнение работ), расходуемые при условии предварительного санкционирования оплаты денежных обязательств, а также неиспользованные остатки которых подлежат к возврату в бюджет.

6. Установлено, что совершенствование правового положения государственных и муниципальных учреждений привело к изменениям в налогообложении бюджетных учреждений.

Выявлена практика предоставления бюджетным учреждениям субъектов РФ и муниципальных образований налоговых льгот по региональным и местным налогам. Такое положение позволяет избежать искусственного увеличения доходов и расходов соответствующего бюджета, так как учредители бюджетных учреждений должны закладывать суммы региональных и местных налогов в субсидию на выполнение государственного (муниципального) задания, а также стимулировать развитие бюджетных учреждений, предоставляющих социально значимые услуги.

7. Обосновано, что финансовый контроль за деятельностью бюджетных учреждений призван оценивать обоснованность и эффективность управленческих решений руководителей бюджетных учреждений и учредителя, а также быть инструментом предупреждения нарушений и недопущения их повторения.
В рамках бюджетирования, ориентированного на результат, одним из основных объектов финансового контроля должно являться выполнение бюджетным учреждением государственного (муниципального) задания. Такое понимание сути финансового контроля и его места в системе управления бюджетными учреждениями предполагает формирование более совершенной его модели, опирающейся на систему аудита эффективности.

8. В качестве мер по усилению финансового контроля за деятельностью бюджетных учреждений со стороны учредителя предлагается законодательное закрепление в Федеральном законе от 12 января 1996 г. № 7-ФЗ
«О некоммерческих организациях» (далее – Федеральный закон № 7-ФЗ) полномочий учредителя по осуществлению финансового контроля.

При этом также следует определить порядок финансового контроля и аудита эффективности деятельности бюджетных учреждений, а также закрепить формы, методы, периодичность и сроки проверок. Кроме того, необходимо предусмотреть меры юридической ответственности, которые могут быть приняты по результатам таких проверок, либо определить требования к принятию соответствующих ведомственных правовых актов учредителями.

9. Исследование финансово-правовой ответственности бюджетных учреждений позволило установить, что в настоящее время по общему правилу бюджетные учреждения не являются субъектами бюджетно-правовой ответственности, так как они не являются участниками бюджетного процесса. Однако наиболее значимые бюджетные учреждения науки, образования, культуры и здравоохранения, являющиеся главными распорядителями бюджетных средств федерального бюджета, можно рассматривать в качестве субъектов бюджетно-правовой ответственности.

Вместе с тем бюджетные учреждения являются субъектами налоговой ответственности и несут ответственность за правонарушения, предусмотренные ст. 116, 119, 119.1, 120, 122, 123, 126 Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ).

Теоретическая и практическая значимость работы. Теоретическая значимость диссертационного исследования состоит в расширении сферы научных знаний в области финансового права. Исследование основ финансово-правового регулирования деятельности бюджетных учреждений Российской Федерации на современном этапе их развития позволит выявить новые комплексные, межотраслевые подходы к определению финансово-правового статуса бюджетных учреждений, правового регулирования их финансового обеспечения, а также способствовать решению актуальных проблем правового регулирования финансового контроля и финансовой ответственности бюджетных учреждений.

Практическая значимость диссертационного исследования заключается в том, что внесенные предложения о совершенствовании финансового контроля и финансово-правовой ответственности бюджетных учреждений могут быть использованы как в нормотворческой, так и в правоприменительной работе органов государственной власти, при проведении научных разработок по вопросам финансовой деятельности бюджетных учреждений.

Материал, обобщенный в исследовании, и содержащиеся в нем теоретические выводы могут быть использованы в лекционных и практических занятиях по финансовому праву, при подготовке учебно-методических пособий по финансовому, налоговому и бюджетному праву.

Апробация результатов исследования. Основные положения и выводы диссертационного исследования обсуждены на заседании кафедры финансового права Московского государственного юридического университета
имени О.Е. Кутафина (МГЮА).

Основные научные положения диссертационной работы докладывались на XIII Всероссийской ежегодной научно-практической конференции «Актуальные проблемы юридической науки и судебной практики» (г. Казань, 21 марта 2014 г.) и VI Международной научно-практической конференции Кутафинские чтения «Гармонизация российской правовой системы в условиях международной интеграции» (г. Москва, 3–4 апреля 2014 г.).

Отдельные результаты исследования были апробированы при проведении практических занятий и семинаров по курсу «Финансовое право», «Налоговое право», «Бюджетное право» в Московском государственном юридическом университете имени О.Е. Кутафина (МГЮА).

Основные теоретические положения, выводы и рекомендации нашли отражение в опубликованных автором статьях в научных периодических изданиях, в том числе журналах, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией Министерства образования и науки Российской Федерации, для публикации основных результатов диссертационных исследований на соискание ученой степени кандидата юридических наук.

Структура исследования обусловлена его предметом, целью и поставленными задачами. Диссертация состоит из введения, трех глав, включающих девять параграфов, заключения, а также списка использованной литературы.

## Финансовые правоотношения с участием бюджетных учреждений

В общей теории права под правоотношениями понимаются урегулированные правом и находящиеся под охраной государства общественные отношения, участники которых выступают в качестве носителей взаимно корреспондирующих друг другу юридических прав и обязанностей53. Грачёва Е.Ю. предлагает следующее определение финансового правоотношения: «в результате воздействия финансово-правовых норм на финансовые отношения, возникающие в процессе осуществления финансовой деятельности по собиранию, распределению и использованию фондов денежных средств, последние приобретают форму правоотношений»54. Карасёва М.В. отмечает, что «финансовое правоотношение есть общественное отношение, основанное на финансово-правовой норме, являющееся, в сущности, экономическим отношением, возникающим в сфере финансовой деятельности государства и муниципальных образований, имеющим властно-имущественный характер и выражающим публичные интересы»55. Финансовое правоотношение характеризуется общими чертами, присущими и другим правоотношениям. Это связь (отношение): возникающая вследствие воздействия норм права на поведение субъектов права; возникающая между субъектами посредством наделения их взаимными правами и обязанностями; охраняемая государством56. Однако финансовые правоотношения отличаются от других правоотношений тем, что они: возникают в процессе финансовой деятельности, т. е. деятельности по образованию, распределению и использованию централизованных и децентрализованных фондов денежных средств. Финансовая деятельность государства есть одна из форм проявления его суверенитета57; одним из субъектов в этих правоотношениях всегда является публично-правовое образование – управомоченный орган государства (финансовый орган, кредитная организация) или высший, а также местный орган государственной власти; они почти всегда возникают по поводу денег – денежного платежа в доход государства, публичных расходов и т. п. Для финансового правоотношения должны быть налицо все рассмотренные специфические черты в комплексе, характеризующие финансовые правоотношения как государственно-властные имущественные (денежные) отношения58. В подавляющем большинстве финансовых правоотношений не может существовать равенство сторон, поскольку государство вынуждено подчинять своей воле других субъектов для достижения общего, публичного интереса. Исходя из анализа нормативных правовых актов, бюджетным учреждениям характерно существенное преобладание регулятивных финансовых правоотношений. Для них финансовое право имеет особое значение – позволяет упорядочить, урегулировать общественные отношения, установить позитивные правила поведения учреждений в процессе деятельности по формированию, распределению и использованию финансовых ресурсов, входящих в состав децентрализованных денежных фондов. В качестве примера подобных отношений выступают финансовые правоотношения, возникающие в сфере финансирования деятельности бюджетных учреждений из соответствующего бюджета: составление учредителем государственного (муниципального) задания для бюджетного учреждения, заключение соглашения о предоставлении субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания, санкционирование расходов бюджетного учреждения при операциях с целевыми субсидиями и др. Регулятивные финансовые правоотношения являются реализацией позитивного содержания регулятивных финансово-правовых норм, включающих обязывающие и уполномочивающие нормы.

В зависимости от выполнения статистической или динамической функции права Е.Г. Писаревой приводится деление регулятивных финансовых правоотношений с участием государственных (муниципальных) учреждений, на финансовые правоотношения активного и пассивного типа59. Исследуя место бюджетных учреждений в финансовой системе РФ, мы констатировали тот факт, что финансы бюджетных учреждений являются частью децентрализованных денежных фондов финансовой системы государства и представляют собой совокупность поступлений из бюджета соответствующего уровня бюджетной системы, а также внебюджетных источников финансирования. Это позволяет нам сделать вывод о наличии также охранительных финансовых правоотношений с участием бюджетных учреждений. Финансовое охранительное правоотношение с участием бюджетных учреждений возникает в связи с нарушением финансово-правовой нормы на основе санкции финансово-правовой нормы. Его надо отличать от всякого другого, в частности административного охранительного правоотношения, возникающего иногда в связи с нарушением финансово-правовой нормы, но на основе административно-правовой санкции60. Цель охранительных финансовых правоотношений с участием бюджетных учреждений – защита существующего правопорядка в области осуществления финансовой деятельности, а также наказание правонарушителей в финансовой сфере. Охранительное финансовое правоотношение с участием бюджетного учреждения возникает вследствие неправомерной деятельности организации и представляет собой реакцию государства в форме применения мер принуждения. Одним из наглядных примеров охранительных финансовых правоотношений являются правоотношения, которые возникают в связи с налоговыми правонарушениями, которые также могут совершаться по тем или иным причинам бюджетными учреждениями. Однако следует отметить, что в связи с принятием Федерального закона № 83-ФЗ охранительные бюджетные правоотношения претерпели существенные изменения, так как бюджетные учреждения получили большую самостоятельность в распоряжении собственными средствами и имуществом, закрепленным за ними на праве оперативного управления. Согласно теории права правоотношения в зависимости от особенностей способа индивидуализации субъектов подразделяются на относительные и абсолютные61. Такая классификация также в полной мере распространяется и на финансовые правоотношения. Абсолютные (односторонне индивидуализированные) – это правоотношения, в которых поименно определена лишь одна сторона – носитель субъективного права. Обязанными же в таких правоотношениях являются все другие лица62. Относительными (двусторонне-индивидуализированными) являются правоотношения, в которых управомоченному лицу противостоит не всякий, а вполне определенный субъект, обязанный совершать или не совершать определенные действия63.

Анализируя финансовые правоотношения с участием государственных учреждений, Е.Г. Писаревой сделаны выводы о том, что финансовому правоотношению с участием государственного учреждения свойственна конкретная определенность круга субъектов, а также индивидуализированность содержания их прав и обязанностей, т. е. рамки поведения, которым должны или могут следовать участники данного правоотношения64. Преобладание относительных финансовых правоотношений с участием бюджетных учреждений можно также объяснить тем, что финансовое право опирается на властные предписания в качестве метода регулирования правоотношений, который обусловливает, что управомоченному лицу противостоит определенное обязанное лицо. В связи с существованием материальных и процессуальных норм финансового права, выделяемых в зависимости от объекта правового регулирования, финансовые правоотношения также могут быть материальными и процессуальными65. Основу материальных финансовых правоотношений, являющихся формой проявления конкретных прав и обязанностей бюджетного учреждения, составляют материальные нормы финансового права, таковы, например права и обязанности бюджетных учреждений в области аккумулирования финансовых источников обеспечения деятельности учреждений, обязанности бюджетных учреждений по уплате налогов и сборов.

## Принципы финансовой деятельности бюджетных учреждений

Любая отрасль права строится на основе совокупности определенных принципов, которые могут быть общеправовыми, отраслевыми и специальными. Принципы права – это выраженные в праве исходные нормативно руководящие начала, характеризующие его содержание, его основы, закрепленные в нем закономерности общественной жизни84. Как известно, не все принципы финансового права закреплены в конкретных нормах права, а логически выводятся на основе анализа отношений, возникающих в сфере финансовой деятельности государства и муниципальных образований и обобщения совокупности отдельных норм финансового права (бюджетного, налогового, государственного кредита и др.). Под принципами финансового права понимаются основополагающие начала, ключевые идеи, выражающие сущность финансового права85. Принципы финансового права – результат деятельности человека, поскольку свое выражение они получают в процессе законотворчества. Важнейшие финансово-правовые начала формируются законодателем на основе конкретного правового опыта и правовой культуры в государстве, базовых положений правовой системы с учетом достигнутого уровня развития финансового законодательства. Поэтому, будучи закрепленными в правовых нормах, исходные начала финансовой деятельности, по существу, являются принципами финансового права86.

Ровинский Е.А. отмечал, что через финансовую деятельность государства отражается взаимосвязь государства, экономики и общества87. В этой связи для определения принципов финансовой деятельности бюджетных учреждений представляется целесообразным вначале уточнение самого понятия финансовой деятельности применительно рассматриваемого типа учреждения, затем проведение комплексной систематизации общеправовых принципов, принципов финансового права, принципов бюджетной системы, принципов налогового права, основных положений законодательства, регулирующих финансовую деятельность государственных и муниципальных учреждений. Выбор такого подхода обусловлен необходимостью рассмотрения принципов финансовой деятельности бюджетных учреждений с учетом процессов совершенствования правового положения государственных и муниципальных учреждений в финансовой системе государства. В рамках науки финансового права выработано достаточно много определений понятия «финансовая деятельность государства». По мнению Н.И. Химичевой, финансовая деятельность государства – это осуществление им функций по планомерному образованию (формированию), распределению и использованию денежных фондов (финансовых ресурсов) в целях реализации задач социально-экономического развития, обеспечения обороноспособности и безопасности страны, поддержания государственных органов88. Финансовая деятельность государства и органов местного самоуправления – это организационная деятельность уполномоченных органов и субъектов по образованию, перераспределению и использованию централизованных и децентрализованных фондов денежных средств в целях эффективного функционирования государства и муниципальных образований и выполнения ими стоящих перед ними задач89. На основе анализа и обобщения сущности финансовой деятельности государства и муниципальных образований представляется возможным сформулировать понятие финансовой деятельности государственных и муниципальных учреждений, в том числе и бюджетных учреждений. Писарева Е.Г. рассматривает финансовую деятельность государственного учреждения как осуществление им функций по образованию, распределению и использованию финансовых ресурсов (децентрализованных денежных фондов) организаций с целью реализации государственного задания в области предоставления широкого круга публично-значимых услуг, обусловленных правовым статусом и полномочиями государственного учреждения как юридического лица публичного права90. В целом следует согласиться с указанным определением финансовой деятельности государственного учреждения. При этом также необходимо отметить, что финансовая деятельность государственных (муниципальных) учреждений непосредственно связана с финансовой деятельностью государства и муниципальных образований, которая осуществляется в целях их эффективного функционирования и выполнения стоящих перед ним задач. На наш взгляд, финансовая деятельность бюджетного учреждения – это деятельность учреждения по образованию, перераспределению и использованию децентрализованных фондов денежных средств в целях реализации государственного (муниципального) задания, направленного на предоставление публичных услуг (работ) и выполнение стоящих перед государством (муниципальным образованием) задач. Принимая во внимание то, что предметом финансового права признается финансовая деятельность государства и муниципальных образований, принципы финансового права являются соответственно принципами финансовой деятельности публично-правовых образований. Наряду с предметом и методом правового регулирования принципы финансового права имеют важное значение для объяснения самостоятельной природы указанной отрасли права. Они представляют собой один из элементов юридического режима регулирования общественных отношений в финансовой сфере. Общеправовые принципы права действуют во всех без исключения отраслях права. К ним относятся следующие принципы: справедливость; юридическое равенство граждан перед законом и судом; гуманизм; демократизм; единство прав и обязанностей; федерализм; законность; сочетание убеждения и принуждения91.

## Правовой режим бюджетных источников финансирования бюджетных учреждений

Понятие «правовой режим» все больше закрепляется в области финансового права, о чем свидетельствуют исследования, посвященные правовому регулированию деятельности учреждений118. Кроме того, именно в аспекте правового режима в учебных изданиях финансового права рассматривались актуальные вопросы, связанные с централизованными, децентрализованными фондами денежных средств119 и финансами государственных (муниципальных) предприятий120.

Правовой режим – это порядок регулирования, который выражен в комплексе правовых средств, характеризующих особое сочетание взаимодействующих между собой дозволений, запретов, а также позитивных обязываний и создающих особую направленность регулирования121. В этой связи представляется вполне оправданным исследование финансов бюджетных учреждений в контексте правового режима, так как он соединяет в единую конструкцию определенный комплекс правовых средств, который диктуется возникшими целями. К сожалению, в действующем законодательстве и в учебных изданиях в области финансового права не раскрыто понятие «финансы бюджетных учреждений». Вместе с тем понятие «финансы» приведено в различных источниках, а понятие «бюджетное учреждение» уточнялось в первой главе. Финансы представляют собой совокупность экономических отношений, возникающих в реальном денежном обороте при формировании, распределении и использовании фондов денежных ресурсов122. Фонды денежных средств бюджетных учреждений формируются в основном за счет бюджетных источников финансирования, но при этом допускается привлечение иных источников финансирования. Под финансированием понимается плановая, целевая, безвозмездная, безвозвратная выдача денежных средств из бюджета123. На наш взгляд, дефиниция понятия «финансы бюджетных учреждений» на основе обобщения отдельно взятых терминов была бы весьма полезным для научных исследований. В материальном выражении финансы бюджетных учреждений представляют собой совокупность денежных фондов, находящихся в распоряжении учреждений. Финансы бюджетных учреждений, являясь финансами организаций, относятся к децентрализованным финансам124. Финансы бюджетных учреждений – это система экономических (денежных) отношений, возникающих при образовании, распределении и использовании бюджетными учреждениями денежных фондов в связи с выполнением ими работ, оказанием услуг в целях обеспечения реализации предусмотренных законодательством полномочий соответственно органов государственной власти или органов местного самоуправления в сферах науки, образования, здравоохранения, культуры, а также в иных сферах. Использование денежных фондов бюджетных учреждений в виде заключения гражданско-правовых договоров, предметом которых являются поставка товаров, выполнение работ, оказание услуг (в том числе приобретение недвижимого имущества или аренда имущества) осуществляется в соответствии с Федеральным законом от 5 апреля 2013 г. № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд»125. Исключение из указанного требования предусматривается в случае принятия бюджетным учреждением Положения о закупке и его размещении до начала года в единой информационной системе, учреждение вправе осуществлять в соответствующем году с соблюдением требований Федерального закона от 18 июля 2011 г. № 223-ФЗ «О закупках товаров, работ, услуг отдельными видами юридических лиц»126 и Положения о закупке следующие закупки: за счет грантов, передаваемых безвозмездно и безвозвратно гражданами и юридическими лицами, в том числе иностранными гражданами и иностранными юридическими лицами, а также международными организациями, получившими право на предоставление грантов на территории Российской Федерации в порядке, установленном законодательством РФ, субсидий (грантов), предоставляемых на конкурсной основе из соответствующих бюджетов бюджетной системы РФ, если условиями, определенными грантодателями, не установлено иное; в качестве исполнителя по контракту в случае привлечения на основании договора в ходе исполнения контракта иных лиц для поставки товара, выполнения работы или оказания услуги, необходимых для исполнения предусмотренных контрактом обязательств данного учреждения; за счет средств, полученных при осуществлении им иной приносящей доход деятельности от физических лиц, юридических лиц, в том числе в рамках, предусмотренных его учредительным документом основных видов деятельности (за исключением средств, полученных на оказание и оплату медицинской помощи по обязательному медицинскому страхованию).

Вместе с тем анализ научных публикаций показывает, что в настоящее время специалистами Минфина и Минэкономразвития России, а также экспертами различных финансовых институтов страны продолжаются дискуссии, вносятся разъяснения и рекомендации по поводу изменений порядка и особенностей формирования фондов денежных средств государственных (муниципальных) бюджетных учреждений как за счет бюджетных средств, так и внебюджетных источников финансирования. В этой связи представляется целесообразным вначале рассмотреть правовые режимы бюджетных и внебюджетных источников финансирования бюджетных учреждений, затем провести их сравнительный анализ и обобщение. Финансирование учредителем бюджетных учреждений может осуществляться в четырех основных формах: субсидии на возмещение нормативных затрат, связанных с оказанием ими в соответствии с государственным (муниципальным) заданием государственных (муниципальных) услуг (выполнением работ); субсидии на иные цели (целевые субсидии); субсидии на осуществление капитальных вложений в объекты капитального строительства государственной (муниципальной) собственности и приобретение объектов недвижимого имущества в государственную (муниципальную) собственность (далее – субсидии на осуществление капитальных вложений); гранты в форме субсидий, предоставляемые федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов РФ, органами местной администрации по результатам проводимых ими конкурсов127. Правовой режим субсидий на выполнение государственного (муниципального) задания Следует отметить, что понятие «субсидия на выполнение государственного (муниципального) задания» и само понятие «субсидия» в действующем Бюджетном кодексе РФ не определены. Вместе с тем БК РФ оперирует различными формами субсидий, обладающими различным правовым режимом: субсидии как межбюджетные трансферты; субсидии юридическим лицам (кроме некоммерческих организаций), индивидуальным предпринимателям, физическим лицам – производителям товаров, работ, услуг; субсидии бюджетным, автономным учреждениям и иным некоммерческим организациям.

## Финансово-правовая ответственность бюджетных учреждений

В результате осуществления любого вида контроля происходит выявление каких-либо отклонений или нарушений нормального функционирования системы, в том числе правовой системы. Для пресечения и предупреждения правонарушений существует институт юридической ответственности. Юридическая ответственность – важнейший институт любой правовой системы, один из главных признаков права, необходимый элемент механизма его действия. В силу этого проблема юридической ответственности занимает одно из центральных мест в общей теории права и в отраслевых юридических науках. Несмотря на ее традиционный характер, она всегда актуальна266. В научной литературе юридическая ответственность определяется по разному, так как само это понятие сложное и многоаспектное. Одни ученые видят сущность юридической ответственности в применении санкций к правонарушителю, другие – в претерпевании последним известных социальных «неудобств», неблагоприятных последствий; третьи считают, что это особое правоохранительное отношение между государством и лицом, совершившим противоправное деяние, в рамках которого они ведут себя соответственно; четвертые сводят юридическую ответственность к наказанию виновного субъекта, лишению его некоторых благ; пятые – к специфической обязанности отвечать за содеянное, загладить вред, причиненный обществу. Различают позитивную и негативную ответственность и т. д.267.

Вопрос о выделении финансово-правовой ответственности как самостоятельного вида юридической ответственности является достаточно актуальным и дискуссионным, так как «приобретая в последнее время совершенно новое качество, отрасль финансового права все чаще заявляет об особенностях финансового правонарушения и новых санкциях»268. На наш взгляд, следует согласиться с тем, что финансово-правовая ответственность имеет самостоятельную форму, является неотъемлемой частью юридической ответственности с присущими ей признаками: является средством охраны правопорядка; устанавливается нормами финансового законодательства, т. е. нормативно определена; наступает за особое финансово-правовое правонарушение; обеспечивается мерами государственного принуждения; осуществляется с применением санкций финансово-правовых норм; выражается в неблагоприятных последствиях для правонарушителя, т. е. наложении на него дополнительных обременений имущественного характера269. Неотъемлемым признаком финансовой ответственности является наличие социального основания, состоящего в необходимости охраны общественных отношений финансовой сферы. Нормы финансового права, как и другие нормы, являются разновидностью социальных норм, поэтому финансовая ответственность реализуется в двух формах: позитивной (добровольной, активной) и негативной (государственно-принудительной, ретроспективной)270. В проведенных исследованиях за последние годы в контексте финансово-правовой ответственности бюджетных учреждений выделяли следующие самостоятельные виды: бюджетно-правовую ответственность и налоговую ответственность бюджетных учреждений271. Однако в настоящее время привлечение к финансово-правовой ответственности бюджетных учреждений имеет свои особенности, связанные с их новым правовым статусом. Так, глава 28 БК РФ до принятия Федерального закона № 252-ФЗ содержала понятие «нарушение бюджетного законодательства» и открытый перечень мер принуждения, применяемых к нарушителям бюджетного законодательства: предупреждение о ненадлежащем исполнении бюджетного процесса; блокировка расходов; изъятие бюджетных средств; приостановление операций по счетам в кредитных организациях; наложение штрафа; начисление пени; иные меры в соответствии с Бюджетным кодексом РФ и федеральными законами. Кроме того, анализ санкций за совершение нарушения бюджетного законодательства, содержащихся в ранее действовавшей редакции БК РФ, позволял исследователям в области финансового права выделять такой самостоятельный вид финансово-правовой ответственности, как бюджетная ответственность272.

В теории финансового права предлагались различные подходы к основаниям выделения бюджетно-правовой ответственности, ее понятию и характерным чертам. Под бюджетной ответственностью понималось правоотношение, в рамках которого компетентные финансовые органы государства применяют меры государственного принуждения, предусмотренные БК РФ, к организациям – получателям бюджетных средств, органам государственной власти или местного самоуправления, кредитным организациям, совершившим бюджетное правонарушение273. Крохина Ю.А. рассматривает бюджетно-правовую ответственность как применение к субъекту бюджетного правонарушения (субъекту РФ, государственному органу, органу местного самоуправления) мер публичного государственного принуждения, выражающихся в установлении отрицательных последствий для нарушителя, которые заключаются в наложении на него дополнительных обременительных обязанностей, предусмотренных санкцией нарушенной бюджетно-правовой нормы, в строго определенном для того процессуальном порядке274. В связи с этим выделялись следующие характерные признаки бюджетно-правовой ответственности: наступает за бюджетное правонарушение; выражается в применении к правонарушителю санкций бюджетно-правовых норм; влечет для правонарушителя определенные отрицательные последствия имущественного характера, что обусловлено спецификой бюджетно-правовых санкций, имеющих имущественный характер и, таким образом, воздействующих на экономические интересы правонарушителей; реализуется в специфической процессуальной форме; несет бюджетную ответственность перед обществом как источником публичной власти; непосредственными субъектами бюджетной публично-правовой ответственности следует считать как территориальный субъект в целом, так и отдельный его орган, посредством которого реализуется бюджетная деятельность государства (муниципального образования)275. Например, ст. 297 БК РФ предусматривала следующую ответственность за финансирование расходов сверх утвержденных лимитов: наложение штрафов на руководителей государственных органов, органов местного самоуправления в соответствии с Кодексом РСФСР об административных правонарушениях276, изъятие в бесспорном порядке сумм выделенных бюджетных средств, вынесение предупреждения о ненадлежащем исполнении бюджетного процесса, а также при наличии состава преступления уголовные наказания, предусмотренные Уголовным кодексом РФ