Алборова Оксана Казбековна. Совершенствование системы государственного бюджетного контроля : Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 : Краснодар, 2004 157 c. РГБ ОД, 61:05-8/997

**Содержание к диссертации**

Введение

Глава 1. Теоретические основы исследования системы государственного бюджетного контроля 15

1.1. Сущность системы государственного бюджетного контроля 15

1.2. Принципы организации системы государственного бюджетного контроля 34

1.3. Становление системы государственного бюджетного контроля в России 49

Глава 2. Анализ функционирования системы государственного бюджетного контроля в регионе (на примере РСО-А) 65

2.1. Особенности организации системы государственного бюджетного контроля .. 65

2.2. Контроль бюджетных средств в разрезе доходов и расходов 80

2.3. Контроль текущих и инвестиционных потоков бюджетных средств 90

Глава 3. Формирование эффективной системы государственного бюджетного контроля 110

3.1. Направления оптимизации системы государственного бюджетного контроля

3.2. Методика оценки эффективности системы государственного бюджетного контроля 123

Заключение 134

Список использованной литературы 144

**Введение к работе**

**Актуальность темы исследования.**Государственный бюджетный контроль является неотъемлемым элементом экономической системы стран с рыночными отношениями и демократическим социальным устройством, который призван обеспечить предоставление обществу объективной информации об использовании государственных финансовых ресурсов и ответственность органов власти за законность и эффективность финансового управления. Мировой опыт убедительно показывает, что либерализация экономики отнюдь не отменяет для государства необходимости строго контролировать движение бюджетных ресурсов, напротив, с возрастанием степени публичности и прозрачности бюджетного процесса значимость поддержания и развития эффективной системы финансового контроля усиливается.

Для России, страны, осуществляющей рыночные преобразования, проблема создания эффективной системы государственного бюджетного контроля, стоит особенно остро. В ходе рыночного переустройства российской экономики система государственного контроля в стране была по многим направлениям разрушена, при этом деформирована обратная связь, которую контроль обеспечивает в экономике, потеряна управляемость государственными финансами, как на народнохозяйственном, так и на региональном уровне.

В последние четыре года в результате более взвешенной бюджетной политики удалось добиться определенной стабилизации государственных финансов, бюджет перестал быть источником постоянной макроэкономической неустойчивости, благодаря работе казначейства наладился учет доходов и расходов бюджета. Однако процесс становления единой и эффективной системы государственного бюджетного контроля остался незавершенным. При сохранении такого положения невозможно

полноценно провести административную реформу, реформы жилищно-коммунального хозяйства и социальной сферы, снизить налоговую нагрузку на экономику.

Специфика современных задач в сфере бюджетного реформирования состоит в том, что государственный бюджетный контроль не должен ограничиваться лишь решением задач контроля за бюджетной дисциплиной, законностью и целевым расходованием бюджетных средств. Внедрение рыночных систем бюджетного управления, характерными чертами которых являются ориентация на конечные результаты и стремление к полной и комплексной оценке затрат, требует разработки и внедрения действенных систем контроля. В новых условиях государственный бюджетный контроль должен быть нацелен на повышение эффективности использования бюджетных средств на всех этапах бюджетного процесса и всех уровнях бюджетной системы.

Реформа бюджетного процесса представляет собой важнейшую составную часть необходимых преобразований, направленных на повышение эффективности использования государственных средств. В настоящее время бюджетный контроль всех уровней: ведомственный, региональный, муниципальный, государственный в лице Счетной палаты России и Контрольно-ревизионного управления Министерства финансов России — осуществляется в значительной мере изолированно от других составляющих элементов бюджетного процесса. Контроль за исполнением бюджета остается в настоящее время в значительной степени за рамками бюджетного цикла. Контролирующие органы работают обособленно от министерств и ведомств, отвечающих за разработку бюджета государства. В то же время, выводы из результатов бюджетного контроля о результативности использования бюджетных ресурсов требуют их обязательного использования на стадии составления бюджета в следующем бюджетном цикле.

Неэффективность сложившейся системы бюджетного контроля связана также с тем, что в центре и в регионах до сих пор нет достаточно четкого определения места и роли каждого контрольного органа, отсутствует четкое разграничение сфер их деятельности, имеют место нерациональное разделение обязанностей между субъектами контроля, неоправданное дублирование их функций и параллелизм в работе.

Таким образом, в сфере государственного бюджетного контроля сконцентрирован большой и важный круг задач, решение которых требует научного обоснования теоретических и практических подходов к формированию эффективной системы государственного бюджетного контроля, формулирования конкретных путей ее оптимизации, анализа возможностей использования современных механизмов и инструментов, обеспечивающих экономное использование государственных ресурсов, в частности, аудита эффективности государственных расходов, разработки методического инструментария оценки деятельности контрольных органов с точки зрения их эффективности.

Степень разработанности проблемы. Ряд теоретических и прикладных аспектов формирования системы государственного бюджетного контроля разработан в рамках научных исследований, посвященных проблемам финансового контроля государства.

В анализ проблем государственного финансового контроля значительный вклад внесли фундаментальные труды К. Викселя, С. Витте, Р. Гильфердинга, В.Зомбарта, Дж. Кейнса, А. Пигу, К. Реннера, В. Ойкена, Дж. Стиглера и др.

Существенное влияние на развитие теории государственного финансового контроля оказали работы известных западных исследователей М. Адаме, П. Арпиланша, М. Банка, Дж. Боурна, Х-П. Бургхофа, Дж. Бхагвати, Э. Венгера, Дж. Клементе, Э. Кпарра, П. Кругмана, Ж. Манэ, А.

фон Мутса, Дж. Мида, У.Фолльмера, Дж. Хиггинса, X. Цафельберга, Р. Штретлинга и др.

В отечественной экономической литературе теоретические и практические аспекты государственного финансового контроля представлены в работах Э. Вознесенского, В. Видяпина В. Геращенко, Ю. Данилевского, Л. Дробозиной, А. Козырина, С. Лушина, В. Панскова, Н. Погосяна, В. Родионовой, М. Романовского, Л. Овсянникова, С. Оленышева, Г. Поляка, Б. Сабанти, В. Сенчагова, А. Тавасиева, А. Шеремета.

Большое значение для диссертационного исследования имели работы таких ученых и специалистов в области финансового контроля государства, как В. Бурцев, Ю. Воронина, С. Рябухин, С. Степашин, С. Шохин, В. Шевлоков, Н. Химичева, Д. Черник.

Вместе **с**тем изучение указанных трудов показало, что в них рассматриваются лишь отдельные аспекты государственного бюджетного контроля как вида государственного финансового контроля, специальные исследования проблем формирования и совершенствования системы государственного бюджетного контроля, в том числе на субфедеральном уровне, практически не проводились..

Актуальность и недостаточная проработанность ряда аспектов проблемы обусловили выбор темы диссертации, цель и задачи исследования.

**Цель диссертационного исследования**состоит в обосновании теоретических и методических подходов к формированию эффективной системы государственного бюджетного контроля и выработке системы рекомендаций по ее оптимизации, в том числе в региональном разрезе.

Поставленная цель обусловила необходимость решения следующих основных задач:

- выявить сущность системы государственного бюджетного контроля; уточнить состав принципов организации государственного бюджетного контроля и провести их классификацию;

- исследовать проблемы и противоречия формирования системы государственного бюджетного контроля, в том числе в региональном разрезе, выявить недостатки ее организации;

обосновать необходимость выделения таких объектов государственного бюджетного контроля, как инвестиционные и текущие потоки бюджетных средств;

определить основные направления оптимизации системы государственного бюджетного контроля;

предложить методику оценки эффективности системы государственного бюджетного контроля.

**Объектом исследования**является механизм государственного бюджетного контроля в Российской Федерации.

Предметом исследования служат финансовые отношения, складывающиеся в процессе контроля за движением бюджетных средств.

**Теоретическую и методологическую основу диссертационной работы**составили концепции **и**положения, представленные в трудах отечественных и зарубежных ученых, законодательные и нормативные акты Российской Федерации, Республики Северная Осетия-Алания, методические материалы финансовых органов, публикации в периодической печати по избранной теме, материалы научных и научно-практических конференций.

В ходе исследования применялись общенаучные методы, в частности диалектический, системный, функциональный подходы. Для решения поставленных задач использовались методы экономического, финансового и статистического анализа, сравнения, группировки данных, экспертных оценок, экономико-математические методы.

**Информационной базой исследования**явились официальные  
статистические материалы, данные Счетной палаты РФ, Министерства  
финансов РФ, Министерства финансов РСО-А, Министерства

экономического развития РСО-А, Министерства промышленности РСО-А,

Торгово-промышленной палаты РСО-А, справочные **и**аналитические материалы, экспертные оценки независимых исследователей, а также материалы, опубликованные **в**отечественной и зарубежной научной литературе и периодической печати.

**Рабочая гипотеза диссертационного исследования**состоит в выдвижении и обосновании системы теоретических положений, согласно которым формирование действенной системы государственного бюджетного контроля должно быть ориентировано не только на соблюдение законности и целевого расходования бюджетных средств, но и на повышение эффективности использования бюджетных средств на всех этапах бюджетного процесса и на всех уровнях бюджетной системы в соответствии с рыночной моделью бюджетного управления, нацеленной на конечные результаты, полную и комплексную оценку затрат.

Реорганизация системы государственного бюджетного контроля должна осуществляться как на основе объективного репрезентативного анализа действующей практики контроля, выявленных тенденций, преимуществ и недостатков, специфики сложившихся институтов, **с**учетом обеспечения единых принципов, теоретико-методологических подходов, использования методического инструментария оценки эффективности системы государственного бюджетного контроля.

**Основные положения диссертационного исследования, выносимые на защиту.**

**1.**Государственный бюджетный контроль представляет собой ключевую составляющую государственного финансового контроля и рассматривается в единстве четырех основных аспектов: экономического содержания (подсистема финансовых отношений, обеспечивающая эффективность, целесообразность и результативность использования средств государственного бюджета), функциональном (подсистема управленческого финансового цикла, реализующая наблюдение, сопоставление, проверку и

анализ целесообразности и эффективности операций с бюджетными средствами), институциональном (институт финансовой системы, обеспечивающий соблюдение действующего бюджетного законодательства и бюджетной дисциплины при движении государственных денежных фондов), организационном (система уполномоченных контролирующих органов). Системный подход к анализу государственного бюджетного контроля позволяет определить его как систему взаимосвязанных элементов (задачи, предмет, объект, принципы, методы, формы, виды контроля), целью которой является содействие успешной реализации бюджетной политики, эффективному использованию финансовых ресурсов общегосударственных денежных фондов.

2. Учет институционального, экономического, организационного и  
функционального аспектов, раскрывающих сущность системы  
государственного бюджетного контроля, лежит в основе классификации  
принципов организации государственного бюджетного контроля.  
Предложенная классификация включает институциональные принципы  
(законность, независимость, объективность, гласность, ответственность),  
экономические принципы (экономичность, результативность,

целесообразность, соблюдение целевого характера расходов бюджета,  
невмешательство в финансово-хозяйственную деятельность),

организационно-функциональные принципы (системность, комплексность  
действий, концентрированность действий, выделение «решающего звена»,  
организационная динамичность), а также принципы этического кодекса  
субъектов бюджетного контроля (честность, компетентность,

непредвзятость, конфиденциальность, профессиональная ответственность и самостоятельность).

3.Комплексный анализ сложившейся системы государственного бюджетного контроля свидетельствует о том, что она находится в процессе перехода от затратной к рыночной модели, что определяет ее

несформированность и недостаточную эффективность, выражающуюся в сохраняющейся ориентации на контроль за расходами, а не на конечные результаты и полную оценку затрат, изолированности контроля от других элементов бюджетного процесса, нерациональном разграничении сфер деятельности контрольных органов и дублировании их функций. Система государственного бюджетного контроля в регионах характеризуется, кроме того, специфическими особенностями. С учетом этих особенностей в РСО-А предложена модель, позволяющая оптимизировать организационную структуру системы ГБК республики.

1. В дополнение к традиционному подходу, согласно которому государственный контроль средств бюджета осуществляется в разрезе доходов и расходов, представляется целесообразным выделить в качестве объектов государственного бюджетного контроля текущие и инвестиционные бюджетные потоки, что будет способствовать оптимизации системы контроля, повышению эффективности использования бюджетных средств и государственной поддержке инвестиционного процесса.
2. На основе обобщения результатов анализа теории и практики организации системы государственного бюджетного контроля, обоснования концепции формирования системы государственного бюджетного контроля предложены следующие направления оптимизации данной системы: совершенствование нормативно-правового обеспечения; реформирование организационной структуры; интенсификация перехода на казначейское исполнение бюджета с внедрением системы ЕКС; использование информационных технологий и специализированного программного обеспечения; повышение качества методической базы, повышение уровня квалификации и профессионализма сотрудников контрольных органов; мониторинг экономического эффекта деятельности бюджетного учреждения и установление действенных мер санкционирования.

6. Одним из современных инструментов государственного финансового контроля является аудит эффективности. Его использование в практике бюджетного реформирования в России предполагает разработку методического аппарата, обеспечивающего оценку эффективности, целесообразности **и**результативности бюджетных средств. В работе предложена методика расчета эффективности контроля за использованием бюджетных средств, включающая методики оценки общей эффективности бюджетного контроля и эффективности работы контрольных органов.

**Научная новизна исследования**состоит в обосновании теоретических и методических подходов к формированию эффективной системы государственного бюджетного контроля, разработке практических рекомендаций по ее оптимизации и предложении методического инструментария оценки эффективности бюджетного контроля.

Элементы научной новизны состоят в следующем:

установлена на основе выделения экономического, институционального, функционального и организационного аспектов сущность системы государственного бюджетного контроля, определены цель государственного бюджетного контроля как системы (содействие успешной реализации бюджетной политики, эффективности, целесообразности и результативности использования бюджетных ресурсов) и составляющие элементы (задачи, предмет, объект, принципы, методы, формы, виды контроля);

- уточнены принципы организации государственного бюджетного  
контроля и предложена их классификация по институциональным,  
экономическим, организационно-функциональным и этическим признакам;

- выявлены на основе комплексного анализа сложившейся системы  
государственного бюджетного контроля и тенденций ее развития (переход от  
затратной модели к рыночной) специфика данной системы, в том числе в  
региональном разрезе (низкая эффективность, ориентация на контроль за

расходами, обособленность контроля от бюджетного цикла, нерациональное разграничение полномочий контрольных органов); предложена модель, позволяющая оптимизировать организационную структуру системы ГБК РСО-А;

- обоснована целесообразность выделения в качестве объектов  
государственного бюджетного контроля текущих и инвестиционных потоков  
бюджетных средств, как способа оптимизации системы контроля,  
повышения эффективности использования бюджетных средств и  
государственной поддержки инвестиционного процесса;

- предложены направления оптимизации системы государственного  
бюджетного контроля: совершенствование нормативно-правового  
обеспечения; реформирование организационной структуры; интенсификация  
перехода на казначейское исполнение бюджета с внедрением системы ЕКС;  
использование информационных технологий **и**специализированного  
программного обеспечения; повышение качества методической базы,  
повышение уровня квалификации и профессионализма сотрудников  
контрольных органов; мониторинг экономического эффекта деятельности  
бюджетного учреждения **и**установление действенных мер  
санкционирования;

- на основе анализа инструментарных возможностей аудита  
эффективности для совершенствования системы государственного  
бюджетного контроля разработана методика расчета эффективности  
контроля за использованием бюджетных средств, включающая методики  
оценки общей эффективности бюджетного контроля и эффективности  
работы контрольных органов.

**Теоретическая и практическая значимость диссертационного исследования.**Теоретическая значимость диссертационного исследования состоит в научном обосновании теоретических подходов к формированию эффективной системы государственного бюджетного контроля.

Теоретические выводы и результаты работы могут быть использованы для дальнейших исследований государственного бюджетного контроля как самостоятельной сферы государственного финансового контроля, уточнения терминологического аппарата финансовой науки, и корректировки методических подходов к организации системы государственного бюджетного контроля и оценке эффективности использования бюджетных средств.

Практическая значимость исследования состоит в том, что основные положения работы доведены до конкретных предложений и рекомендаций, направленных на оптимизацию системы государственного бюджетного контроля, в том числе и на уровне субъекта Федерации (применительно к РСО-А). Выводы и рекомендации, изложенные в работе, могут применяться при формировании бюджетного механизма в субъектах Федерации в части политики эффективных бюджетных расходов, стимулирования процесса бюджетного инвестирования. Представленные в диссертации методические разработки по оценке эффективности бюджетного контроля имеют инвариантный характер **и**могут быть использованы в деятельности федеральных и региональных контрольных органов.

Положения и выводы диссертационного исследования могут быть использованы при разработке учебных курсов по дисциплинам: «Финансы», «Государственные и муниципальные финансы», «Бюджет и бюджетная система», «Государственный бюджет» и других.

**Апробация работы.**Основные положения диссертационного исследования докладывались на всероссийских и региональных научно-практических конференциях, научно-практических семинарах по проблемам государственного бюджетного контроля.

Результаты исследования отражены в 6 печатных работах общим объемом 2,8 п.л.

**/**

**Структура диссертационной работы**определена целью и задачами исследования. В соответствии с логикой и последовательностью изложения материала работа состоит из введения, трех глав, включающих восемь параграфов, заключения, списка использованной литературы. Работа изложена на 157 страницах, содержит 10 таблиц и 17 рисунков.

## Сущность системы государственного бюджетного контроля

Особенности нового, посткризисного этапа развития российской экономики обусловили необходимость кардинальной трансформации ряда ключевых инструментов и механизмов экономического регулирования, к которым, прежде всего, относится государственный бюджетный контроль.

Проблемы реорганизации государственного бюджетного контроля в существенной степени связаны с тем, что в ходе рыночного реформирования не удалось создать единую и эффективную систему контроля за движением государственных ресурсов. Получившая распространение в начальный пореформенный период точка зрения о том, что в условиях рынка контрольные функции государства должны ослабевать, нашла практическое выражение в свертывании государственного регулирования хозяйственных процессов, развале системы государственного контроля за финансовыми ресурсами государства, в частности, за бюджетными средствами.

Между тем развитие рыночных отношений вызывает не отмену государственного контроля за движением бюджетных ресурсов, а необходимость перехода к качественно новым формам данного контроля, адекватным рыночной среде. Переход от командно-административной системы к рыночной экономике, сопровождаемый сменой форм собственности, определяет иные, экономические методы хозяйствования и схемы движения финансовых потоков. Внедрение принципов бюджетного федерализма и разграничения компетенции субъектов федерации формируют условия становления новой системы бюджетного контроля как основной стратегически важной отрасли государственного финансового контроля. Известно, что реформирование российской бюджетной системы во многом носило эпизодический характер. Заявленные цели бюджетной политики, попытки реорганизации форм и методов контроля с целью повышения эффективности использования средств общегосударственных денежных фондов, во многом не удалось реализовать. Так, в отношении системы государственного бюджетного контроля данные преобразования не явились результативными, так как сложившаяся к настоящему времени система контроля средств бюджета по-прежнему не отвечает задачам бюджетной политики государства.

Исследование данной проблемы предполагает обращение к теоретическим аспектам государственного бюджетного контроля. С этой целью представляется необходимым проанализировать взгляды исследователей по вопросам сущности категорий «контроль», «финансовый контроль», «бюджетный контроль».

Прежде всего, отметим, что в современной экономической науке существуют различные подходы к определению исходного понятия -«контроля».

Одни ученые и специалисты в области финансового контроля, выделяя три стадии управленческой деятельности (проектирование и определение цели; организация выполнения принятого решения; контроль исполнения), трактуют контроль как особую стадию управленческого цикла, акцентируя внимание на взаимосвязи субъекта и объекта контроля.

Так, В. Родионова считает, что контроль - неотъемлемая часть системы государственного регулирования, одна из форм обратной связи, благодаря которой субъект, управляющий системой, получает необходимую информацию о ее действительном состоянии, что позволяет ему правильно оценивать фактические результаты, выявлять отклонения от цели и связанные с этим нежелательные последствия [116, с. 14].

## Особенности организации системы государственного бюджетного контроля

В условиях федеративного устройства государства формирование эффективной системы государственного бюджетного контроля предполагает организацию контроля за движением государственных ресурсов на всех уровнях бюджетной системы.

Так же как и на федеральном уровне, система государственного бюджетного контроля в регионах представлена соответствующими органами исполнительной и представительной власти: Министерством финансов субъекта федерации и подразделениями Минфина РФ, а также создаваемыми органами представительной власти контрольно-счетные палаты, которые синхронно повторяют функции и задачи Счетной палаты РФ [2].

Одним из основных направлений деятельности работы контрольно-счетной палаты является организация системы контроля исполнения бюджетов. В связи с этим к функциям счетной палаты региона относится:

- организация и проведение оперативного контроля над исполнением

бюджета субъекта, городского и местных бюджетов;

- контроль над своевременным исполнением доходных и расходных статей бюджетов субъекта, в том числе целевых бюджетных фондов;

- экспертиза проектов бюджета субъекта, законов и иных нормативно- правовых актов, затрагивающих вопросы бюджета и финансов бюджета; анализ и исследование отклонений и нарушений в бюджетном процессе, подготовка и внесение в законодательный орган предложений по их устранению;

- подготовка и представление заключений в законодательный орган по исполнению бюджета субъекта, бюджетов внебюджетных фондов в отчетном году и т.д.

Создание счетных палат в регионах, на наш взгляд, во многом способствует повышению эффективности системы государственного бюджетного контроля.

С этих позиций отсутствие в Республике Северная Осетия-Алания такого важного института как контрольно-счетная палата можно считать одним из серьезных недостатков организации системы бюджетного контроля. Выпадение из процесса контроля этапа счетно-аналитической работы существенно снижает эффективность системы государственного бюджетного контроля.

Система государственного бюджетного контроля Республики Северная Осетия-Алания представлена органами исполнительной власти, в частности, Министерством финансов РСО-А, Территориальным Контрольно-ревизионным управлением Минфина России в РСО-А, Территориальным отделением Федерального казначейства Минфина России в РСО-А, а также Национальным банком РСО-А.

Структура системы государственного бюджетного контроля в РСО-А формируется тремя уровнями: контроль средств федерального бюджета, контроль средств республиканского бюджета и бюджетный контроль муниципальных образований.

## Направления оптимизации системы государственного бюджетного контроля

Результаты исследования теоретических и практических аспектов системы государственного бюджетного контроля показали, что сложившаяся система государственного бюджетного контроля в Российской Федерации нуждается в структурной реформе.

Вопросы совершенствования существующей системы контроля средств бюджета уже в течение многих лет являются предметом экономических дискуссий. На наш взгляд, одной из наиболее значительных проблем развития системы государственного бюджетного контроля является отставание процесса ее преобразования от реформы бюджетной системы.

Повышение эффективности бюджетного реформирования в целом требует синхронизации процессов реорганизации бюджетной системы государства и системы государственного бюджетного контроля. В этом случае создаются условия для осуществления комплексного реформирования бюджетной системы в единстве всех ее уровней, бюджетных отраслей, бюджетного процесса и бюджетного контроля.

Исследование и обобщение научных трудов выдающихся ученых и специалистов в области государственного финансового контроля, опыта развитых стран в сфере организации системы бюджетного контроля, позволяет придти к выводу о том, что создание эффективной системы контроля невозможно без учета внутренних закономерностей и особенностей развития бюджетной системы как основного предмета бюджетного контроля. Кроме того, изучение природы внутренних взаимосвязей элементов системы бюджетного контроля, является важнейшим фактором при определении институциональных основ контроля.

В этой связи зарубежный опыт таких стран, как Германия, Канада и некоторые другие, представляет собой значительный интерес для разработки направления реформирования системы государственного бюджетного контроля в России.

Однако стремление к оптимизации системы бюджетного контроля без учета специфики российского пути развития является бесперспективным. Опыт зарубежных стран, которые достигли высокой эффективности в области организации государственного бюджетного контроля, нуждается в адаптации к отечественным условиям. Важно определить границы заимствования зарубежного опыта, так на практике можно получить одинаковый по своей силе как положительный, так и отрицательный эффект.

Построение действенной системы бюджетного контроля в России предполагает формирование и следование единой концепции повышения эффективности бюджетного контроля, разработанной с учетом направлений ее оптимизации. В условиях федеративного устройства государства, единства бюджетного пространства страны концепция системы бюджетного контроля региона должна содержать те цели и задачи, которые нашли свое отражение в единой общегосударственной концепции системы ГБК с учетом специфики развития региона.

Как показал проведенный анализ функционирования системы государственного бюджетного контроля, реформирование исследуемой области финансовых отношений должно носить структурный характер. Разработка и создание законодательной базы, регламентирующей как отдельные сегменты системы контроля, так и их совокупность, формирование рациональной системы органов контроля, разработка конкретного методического инструментария, достижение высокого уровня профессионализма кадрового аппарата ревизоров представляют собой структурные звенья системы государственного бюджетного контроля.