

УДК 347.73:336.22

С. В. Пархоменко-Цироцяню

ПОНЯТТЯ ТА ЗНАЧЕННЯ ОБ'ЄКТА ОПОДАТКУВАННЯ ДЛЯ ВИЗНАЧЕННЯ ПОДАТКОВОГО ОБОВ'ЯЗКУ ПЛАТНИКА ПОДАТКУ

Різноманіття податків, що входять до податкової системи, викликано різноманіттям об'єктів оподаткування. Саме об'єкт оподаткування є критерієм розмежування податків, і він же закладений у назві кожного з податків. Для виникнення обов'язку щодо сплати конкретного податку, крім наявності нормативного акта, який регулює порядок його справляння, необхідною умовою є наявність об'єкта оподаткування. Ця категорія не існує сама по собі або як даність. Як правило, поява об'єкта оподаткування пов'язується із волевиявленням особи – одержання доходу, придбання майна або його продаж. Об'єкт оподаткування повинний сприяти економічно правильному вибору того, що буде надалі оподатковуватися. Це центр, з якого обчислюються податки, а тому він повинен бути стабільним і дохідним, чітко визначеним і мати безпосереднє відношення до платника податків. Для встановлення того або іншого податку спочатку необхідно вибрати об'єкт оподаткування, і тільки потім, виходячи з об'єкта, буде визначатися суб'єкт, одиниця оподаткування, терміни сплати, пільги. Таким чином, важливим є питанням щодо правильного визначення об'єкта оподаткування.

Питання, присвячені визначенню об'єкта оподаткування розглядали С. Г. Пепеляєв [15], І. Є. Криницький [10], О. В. Чуркін [23] та ін. З прийняттям Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 22 травня 2003 року (далі – Закон № 889) необхідним є визначення об'єкта оподаткування за цим податком та розкриття його сутнісних характеристик.

Метою статті є встановлення значення об'єкта оподаткування для визначення податкового обов'язку платника податку та розкриття його сутності.

Об'єкт оподаткування є одним із елементів податку, а, як відомо, тільки в сукупності всі елементи утворюють цілісність, отже, об'єкт є системною категорією і взаємодіє з іншими елементами правового механізму податку. Об'єкт оподаткування прямо залежить від суб'єкта оподаткування, бо майно, яке є об'єктом оподаткування, повинне мати певний правовий зв'язок із суб'єктом. Так, О. О. Ісаєв відзначив, що «саме по собі зовнішнє благо не може бути предметом податку. Щоб воно служило таким, необхідно певне відношення його до людини. Блага негосподарські, дарові, не можуть бути предметами податків, бо між ними і людьми немає упорядкованих відносин...» [8, с. 3-4]. Такий підхід трохи конкретизований і одержав свій розвиток у працях В. В. Гриценка, який відзначає, що оподаткування повинне бути пов'язане з будь-яким предметом, станом або процесом, у якому виражається господарська активність платника податків [4, с. 34].

Більшість вчених розглядають об'єкт оподаткування з позицій законодавця [21, ст. 6], не визначаючи об'єкта оподаткування, а лише вказують, що підля-

гає оподаткуванню (доход або майно, транспортні засоби, додана вартість і т. ін.) [22, с. 250].

У літературі останнім часом набула поширення позиція, яка розглядає об'єкт оподаткування як «ті юридичні факти (дії, події, стан), що обумовлюють обов'язок суб'єкта сплатити податок» [5, с. 42; 6, с. 39]. Такий підхід у цілому є вірним, але вважаємо за необхідне відзначити, що сама по собі подія як обставина, що об'єктивно не залежить від волі і свідомості людей, не може обумовлювати обов'язок суб'єкта сплатити податок. Об'єкт податку носить матеріальний характер, і подія не може виступати як такою. Об'єкт оподаткування існує лише в тому разі, коли перераховані в законі юридичні факти мають майновий потенціал, що виключає довільне справляння податку [23, с. 51]. Аналогічно і стан як складний юридичний факт, що характеризується відносною стабільністю і тривалим періодом існування, протягом якого він може неодноразово (у сполученні з іншими фактами) викликати настання правових наслідків [7, с. 51], не може виступати тією обставиною, яка обумовить обов'язок суб'єкта сплатити податок, тобто об'єктом оподаткування. Відзначимо, що наявність об'єкта оподаткування в сукупності з фінансово-правовим актом визначають виникнення податкових правовідносин, у складі яких встановлюються обов'язки і права сторін. Таким чином, об'єкт виступає тільки як правовстановлюючий факт.

У рамках такого підходу виділяють близьке за значенням, але не тотожне поняття «предмет оподаткування», який визначає ознаки фактичного характеру, які обґрунтовують справляння відповідного податку [3, с. 21; 6, с. 37-40; 10, с. 66]. У податковому законодавстві України не по жодному з податків не встановлений предмет оподаткування, а йдеться тільки про об'єкт. Але в зарубіжному законодавстві такий елемент, як предмет оподаткування, присутній. Закон Румунії про оподаткування доходів приватних осіб виділяє об'єкт і предмет оподаткування. Об'єктом оподаткування зазначеного податку є заробіток, а предметом – оподатковуваний місячний або річний (для окремих категорій осіб) доход [9, с. 188-190].

Виділяючи як додатковий елемент податку предмет оподаткування, А. В. Бригалин, розуміє під ним події, речі і явища матеріального світу, що обумовлюють і визначають об'єкт оподаткування (квартира, земельна ділянка і т. ін.). Далі вчений пише, що «сам по собі предмет податку не породжує податкових наслідків, у той час як певний юридичний стан суб'єкта стосовно предмета податку є підставою для виникнення відповідних податкових зобов'язань» [3, с. 21]. Представники такого підходу вважають, що законодавець при визначенні об'єкта оподаткування наділив його ознаками предмета і тим самим надав йому властивість фактичної економічної підстави, з якою законодавство пов'язує виникнення обов'язку щодо сплати податку [16, с. 90]. Практичне значення необхідності виділення понять «об'єкт оподаткування» і «предмет оподаткування», на думку С. Г. Пепеляєва, полягає в тому, що існує потреба вичленувати серед інших подібних предметів матеріального світу саме той, з яким законодавець пов'язує податкові наслідки [16, с. 89-90].

О. В. Чуркін зробив спробу дати визначення об'єкта оподаткування, але, за його ж зауваженнями, досить узагальнене. Під об'єктом оподаткування автор розуміє «визначену в законодавстві про податки і збори обставину суспільного або господарського життя, пов'язану із впливом на предмет оподаткування, що обумовлює появу у платника податків економічного блага і виступає як юридична підстава виникнення обов'язку сплати податку» [23, с. 64]. Незважаючи на оригінальність, таке визначення викликає деякі заперечення. Ні російське, ані українське законодавство не визначають обставин суспільного життя, які впливали б на предмет оподаткування. Далі відзначимо, що сам предмет оподаткування не виділяється чинним законодавством. Крім того, автор не наводить, у чому повинний виражатися такий вплив.

Для коректного визначення об'єкта оподаткування необхідно розрізнити загальний об'єкт оподаткування як родове поняття, що розкриває загальні ознаки цього елемента податку, і спеціальний, деталізація якого буде міститися у відповідному законі про податок з огляду на різноманіття об'єктів оподаткування. Такий підхід висловлюється в літературі деякими вченими [2, с. 50-51].

Об'єкт, як елемент податку, вимагає встановлення законодавчих дефініцій, бо невизначеність породжує проблеми у правозастосовчій діяльності. На сьогоднішній день законодавцем не вироблена універсальна термінологія для цілей оподаткування. Кожний із законів по податках передбачає значення окремих термінів стосовно конкретного податку. Крім того, деяким термінам, якими оперує податкове законодавство, не надане визначення взагалі. З метою усунення таких прогалин необхідно встановлювати дефініції того, що залучається до оподаткування, які повинні бути закріплені в окремій статті Податкового кодексу України поряд із основними категоріями податку, збору і т. ін. Відзначається, що нечіткість, двозначність або неповнота положень закону може, з одного боку, спричинити розширене його тлумачення і, відповідно, порушення прав платників податків, а з іншого – створити на законних підставах можливість ухилення від оподаткування [23, с. 35].

Для того щоб розкрити об'єкт оподаткування податку з доходів фізичних осіб, слід визначити: 1) доходи, які залучаються до оподаткування на території даної держави; 2) матеріальний зміст поняття «доход»; 3) поняття «оподатковуваний доход», а також розкрити механізм надання податкового кредиту.

З огляду на різний характер податкового обов'язку резидентів і нерезидентів, відбувається розмежування об'єкта оподаткування. У резидента об'єкт оподаткування складається із загального місячного оподаткованого доходу і чистого річного оподаткованого доходу, отриманого як на території України, так і за її межами. А у нерезидента об'єктом є загальний місячний або загальний річний оподатковуваний доход із джерелом його походження з України, а також доходи з джерелом їх походження з України, що підлягають кінцевому оподаткуванню при їх виплаті [19, пп. 3.1, 3.2 ст. 3].

Нормативне визначення поняття «доход» наведено в п. 1.2 ст. 1 Закону № 889, під яким розуміється сума будь-яких коштів, вартість матеріального і нематеріального майна, інших активів, які мають вартість, у тому числі цінних

паперів або деривативів, отриманих платником у власність або нарахованих на його користь чи набутих незаконним шляхом протягом відповідного податкового періоду з різних джерел як на території України, так і за її межами. До цього ж з метою оподаткування до доходів платника податків включається звичайна вартість майна, яке передається платником за довіреністю іншій особі, якщо умови такої довіреності передбачають право такої іншої особи продати або відчужити його іншим способом (за винятком такої передачі між членами подружжя в межах спільної часткової або спільної сумісної власності).

Таке визначення не розкриває характеристики доходу як об'єкта оподаткування, а надає йому властивість бази оподаткування. Категорія доходу більшою мірою опрацьована економічною наукою і має узагальнюючий характер. Доход розглядається як те, що окрема особа чи колектив отримують як віддачу від капіталу або у вигляді винагороди за працю [1, с. 495]. Вчені-правознавці уточнюють, що під «доходом» розуміється безпосередня виручка платника податків без урахування зазначених витрат [15, с. 258].

Виділяючи як об'єкт оподаткування загальний оподатковуваний доход, законодавець не врахував різні ставки оподаткування в залежності від джерела походження доходу. Загальний доход не може бути основою для нарахування податку, бо будуть застосовуватися різні ставки й оподатковуваний доход визначається за кожним джерелом окремо. Виходячи з різного рівня ставок, що застосовуються до того або іншого доходу, і джерела виплати таких доходів, складно оподатковувати саме загальний доход, оскільки, наприклад, ставка і джерело виплати, отже, і податковий агент, за таким доходом, як заробітна плата й одержання спадщини, різні. Оскільки податок має назву податку з доходів фізичних осіб, то й об'єктом повинен виступати не загальний (або чистий) доход, а тільки оподатковуваний доход без його визначення. Встановлення доходу з вказівкою джерела його походження має значення тільки для визначення податкового обов'язку резидентів і нерезидентів. Саме в такий спосіб і сформульований об'єкт оподаткування за цим податком у ст. 209 Податкового кодексу Російської Федерації, де об'єктом оподаткування виступає доход, отриманий із джерел у Російській Федерації і (або) за її межами для резидентів, і доход, отриманий із джерел РФ для нерезидентів [13].

Оскільки механізм справляння податку з доходів фізичних осіб (раніше – прибуткового податку) зазнав істотних змін, немає підстав для виділення як об'єкта саме загального оподаткованого доходу (у рамках оподаткування за результатами місяця), а от виділення як об'єкта для оподаткування за результатами податкового року чистого доходу виправдане. Для того щоб пояснити такий підхід, необхідно дослідити зміни, що відбулися в механізмові оподаткування доходів фізичних осіб.

У залежності від джерела одержання доходів, останні підрозділяються на фундовані й нефундовані. Фундованими (пасивними) визнаються доходи від майна, які мають стабільний і гарантований характер, і одержання таких доходів практично не залежить від фізичного стану платника. Нефундованими (активними) є надходження від діяльності, які залежать від розмірів одержува-

них доходів і від ступеня участі особи в тій або іншій діяльності, тобто одержання яких певною мірою пов'язане з фізичним станом особи.

Виходячи з різниці зазначених доходів, розрізняють глобальну і парцелярну системи оподаткування. Глобальна система як оподатковуваний доход виділяє сукупний доход за певний період часу, незалежно від джерел одержання (тому інакше її називають – синтетичною) і не підрозділяє доходи на активні й пасивні. Парцелярна (класифікаційна) система, навпаки, враховує різницю в активних і пасивних доходах і підрозділяє їх на окремі шедули, для кожної з яких встановлюються свої правила й особливості оподаткування. Парцелярна система характерна для країн з англосаксонською системою права.

Декрет [20] об'єктом оподаткування виділяв сукупний оподатковуваний доход, а механізм обчислення податку розрізнявся за групами платників податків. Закон № 889 вже виділяє загальний оподатковуваний дохід, незважаючи на те, що для певних видів доходу встановлюються особливі правила оподаткування і ставки, відмінні від основної [19]. Причому до змісту Закону № 889 введене поняття пасивного доходу, під яким розуміється доход, отриманий у вигляді відсотків, дивідендів, роялті, страхових виплат і відшкодувань, а також орендних (лізингових) платежів за договорами оперативної оренди [19, п. 1.12 ст. 1], пенсійний внесок і пенсійний вклад [17, пп. 1.12.1, 1.12.2 п. 1.12 ст. 1].

Традиційно пасивні доходи оподатковуються за більш високими ставками, бо при одержанні доходів від таких джерел особа менше додає зусиль і їх одержання меншою мірою залежить від фізичного стану особи. І.І. Янжул вказував, що «через... особливі умови, в які поставлені особи з нефундованими доходами, останні повинні щадитися при обкладанні, тобто з двох осіб, з яких одна одержує ту ж цифру нефундованого доходу, яку інша має фундованого, обкладати першу меншим податком» [24, с. 222].

Ставка податку на доходи, що належать до пасивних, встановлена на рівні 15 % [19, п. 7.1 ст. 7], за винятком доходів, отриманих як відсоток на поточний або депозитний банківський рахунок, процентний або дисконтний доход за іменним ощадним сертифікатом, відсоток на внесок у кредитний союз, для яких ставка податку складає – 5 % [17, п. 7.2 ст. 7].

Систему оподаткування доходів фізичних осіб в Україні не можна повною мірою віднести до парцелярної, але і разом з тим – це вже і не глобальна система. Об'єктом оподаткування податком з доходів фізичних осіб, як уже відзначалося, є «загальний оподатковуваний доход». Семантика слова «загальний» означає об'єднаний, спільний, груповий [14, с. 449], а при парцелярній системі оподаткування справляння податку відбувається по частинах, що представлені відповідними шедулами. У Законі № 889 немає чіткого поділу доходів на групи, але виділення деяких доходів в окремі групи і встановлення для них спеціальних правил оподаткування намічає перехід до парцелярної системи.

Глобальна система на сучасному етапі морально застаріла, це пояснюється розширенням кола діяльності фізичних осіб, а отже, і джерел походження доходів. Якщо раніше, до 1991 р., дуже невеликий відсоток осіб займалися підприємницькою діяльністю або ж у фізичної особи в умовах тодішньої еконо-

міки не могли бути доходи у вигляді дивідендів, то тепер доходи від таких джерел зростають щодня у зв'язку з розвитком ринкових відносин у суспільстві. Залучення таких доходів до оподаткування вимагає перегляду механізму обчислення податку з доходів і введення нових правил оподаткування, відмінних від тих, що застосовувалися для оподаткування заробітної плати і деяких інших доходів.

Парцелярна система оподаткування має певні переваги: 1) вона спрощує облік доходів і обчислення з них податків, не вимагаючи від працівників податкових органів високої кваліфікації (але вимагає більшої їх чисельності); 2) зменшує можливість приховування доходів і зводить до мінімуму втручання податкових органів в особисте життя платника податків; 3) сприяє впровадженню принципу «соціальної справедливості», оскільки кожен вид доходу оподатковується окремо [15, с. 209].

Різниця в оподаткуванні фізичних і юридичних осіб полягає в тому, що для визначення об'єкта оподаткування за податком на прибуток підприємств із суми отриманих доходів вираховуються всі витрати, пов'язані з одержанням таких доходів, а при оподаткуванні фізичних осіб об'єктом оподаткування є доход, отриманий за результатами звітного податкового періоду. Така несправедливість стосовно оподаткування доходів фізичних осіб була певною мірою усунута Законом № 889, який передбачив право платника податків на включення визначених законом витрат до податкового кредиту [19, ст. 5].

Об'єктом оподаткування у фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності є сукупний чистий доход, тобто різниця між валовим доходом і документально підтвердженими витратами, безпосередньо пов'язаними з одержанням доходу [20, ст. 13; 18, Додаток № 7]. У разі відсутності необхідних документів витрати враховуються за встановленими нормативами витрат [18, Додаток № 6].

Для визначення бази оподаткування для оподаткування винагород, що виплачуються авторам творів науки, літератури і мистецтва, відкриттів, винаходів і промислових зразків, а також особам, які одержують авторські винагороди, враховуються суми документально підтверджених витрат, пов'язаних з одержанням доходів, що враховуються за нормами, визначеними у Додатку № 5 Інструкції про оподаткування доходів фізичних осіб від зайняття підприємницькою діяльністю [18, Додаток № 5].

Для всіх осіб, які одержують доходи у вигляді заробітної плати, об'єкт оподаткування визначається як нарахована сума такої заробітної плати, зменшена на суму збору до Пенсійного фонду України і внесків до фондів загальнообов'язкового державного страхування, які відповідно до Закону справляються за рахунок доходу такого платника податків [17, п. 3.5 ст. 3].

Інші вирахування витрат для осіб, які одержують доходи у вигляді заробітної плати Законом № 889 не встановлюються. Але, наприклад, законодавство США розрізняє з метою оподаткування «валовий», «чистий» і «оподатковуваний» доход. Для визначення «чистого» доходу від особистого доходу віднімаються так звані «ділові витрати», пов'язані з одержанням такого доходу. А «оподатковуваний» доход визначається шляхом зменшення суми «чистого»

доходу на розмір неоподаткованого мінімуму [12, с. 25]. У Канаді віднімаються витрати, які пов'язані з виконанням професійної діяльності – витрати на підвищення кваліфікації, транспортні витрати (витрати на проїзд до місця роботи і назад) [11, с. 33].

В Україні передбачене право на віднесення деяких витрат, зазначених платником податків, на зменшення суми річного оподаткованого доходу [19, ст. 5], і, таким чином, за підсумками податкового року об'єктом оподаткування є чистий дохід платника податків. Крім джерел походження доходів, оподаткування чистого (а не загального) доходу є ще однією відмінністю при оподаткуванні доходів резидентів і нерезидентів.

Таким чином, об'єкту оподаткування притаманні такі ознаки, як: а) зумовлює назву податку; б) має певне відношення до суб'єкта податку; в) має матеріальний характер; г) є обставиною, яка породжує обов'язок сплати податку у платника податків за наявності фінансово-правового акта.

У результаті аналізу норм Закону № 889 та Декрету слід відзначити, що об'єктом оподаткування у фізичних осіб виступає: а) оподатковуваний дохід, який отримує резидент з усіх джерел як на території України, так і за її межами за певний податковий період; б) чистий річний оподатковуваний дохід, який отримує резидент; в) оподатковуваний дохід, отриманий із джерел в Україні нерезидентом; г) сукупний чистий дохід у фізичної особи – суб'єкта підприємницької діяльності.

Література

1. Бернар И., Колли Ж.-К. Толковый экономический и финансовый словарь. Французская, русская, английская, немецкая, испанская терминология / Под общ. ред. Л.В. Степанова. – М.: Междунар. отношения, 1997. – Т. 1.
2. Бех Г.В. Правовое регулирование косвенных налогов в Украине / Под ред. Н.П. Кучерявенко. – Х.: Легас, 2003.
3. Брызгалин А.В. Структура (элементы) налога: новое содержание в условиях Налогового кодекса // Налоговый вестник. – 2000. – № 3. – С. 19-23.
4. Гриценко В.В. Гражданин как субъект налогового права в РФ. – Воронеж: Изд-во Воронежск. гос. ун-та, 1997.
5. Дымченко В.И. Правовое значение объекта налогообложения // Известия ВУЗов. – 1998. – № 2. – С. 39-42. – (Сер.: Правоведение).
6. Ивлиева М.Ф. К понятию налога и объекта налогообложения // Вестник МГУ. – 1997. – № 3. – С. 30-40. – (Сер. 11: Право).
7. Исаков В.Б. Юридические факты в советском праве. – М.: Юрид. лит., 1984.
8. Исаев А.А. Очерк теории и политики налогов. – Ярославль: Тип-фия Г. Фалька, 1887.
9. Константінеску К. Румунія: Оподаткування доходів приватних осіб // Проблеми фінансового права. – Чернівці, 1996. – Вип. 1. – С. 187-192.
10. Криницький І.Е. Система категорій, зв'язаних з поняттям «об'єкта налогообложения» // Проблеми законності: Респ. міжвід. наук. зб. / Відп. ред. В. Я. Тацій. – Х.: Нац. юрид. акад. України, 1999. – С. 66-71.
11. Мандибуря В. Оподаткування доходів громадян: чому вчить світовий досвід // Віче. – 1999. – № 8. – С. 29-37.
12. Мещерякова О.В. Налоговые системы развитых стран мира (справочник). – М.: Фонд «Правовая культура», 1995.
13. Налоговый кодекс Российской Федерации. Ч. 1: В ред. Федерального Закона от 23.12.03. № 185-ФЗ. // Сборник кодексов Российской Федерации. – 2004.
14. Новый словник української мови. – К.: Аконіт, 1999. – Т. 2 (Ж-ОБД). – 911 с.

15. Основы налогового права: Учеб.-метод. пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Инвест-Фонд, 1995.
16. Основы налогового права: Учеб.-метод. пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Инвест-Фонд, 2000.
17. Про внесення змін і доповнень до Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб»: Закон України від 01.07. 2004 р. // Офіційний вісник України. – 2004. – № 30. – Т. 1. – Ст. 1998.
18. Про затвердження Інструкції Про прибутковий податок з громадян: В ред. Наказу Державної податкової адміністрації України № 352 від 16.07. 2003 р. // www.zakon.rada.gov.ua
19. Про податок з доходів фізичних осіб: Закон України № 889 від 22.05.03 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 37. – Ст. 308.
20. Про прибутковий податок з громадян: Декрет Кабінету Міністрів України від 26.12. 1992 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – N 10. – Ст. 77.
21. Про систему оподаткування: Закон України в ред. Закону від 18.02.1997 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – N 16. – Ст. 119.
22. Финансовое право: Учебник / Под ред. Н.И. Химичевой. – М.: БЕК, 1995.
23. Чуркин А.В. Объект налогообложения: правовые характеристики: Учеб. пособие. – М.: Юристъ, 2003.
24. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки. – СПб.: Тип-фия М. Стасюлевича, 1904.

УДК 347.73:657.6(477)

Д. В. Кравцов

ДЕРЖАВНА КОНТРОЛЬНО-РЕВІЗІЙНА СЛУЖБА УКРАЇНИ ЯК СПЕЦИФІЧНИЙ ОРГАН ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

Історія служби фінансового контролю нерозривно пов'язана з історією становлення державності як складової її фінансової безпеки. Входячи до складу Російської імперії, Україна не мала власних органів фінансового контролю. Контрольні функції, як і на всій території Росії, виконувало згідно з «Положення про місцеві контрольні установи в імперії» від 3 січня 1866 року Управління державного контролю, яке працювало при Міністерстві фінансів. У такому вигляді цей орган фінансового контролю проіснував до 1919 року.

Керівництво молодій Українській державі усвідомлювало надзвичайно важливу роль контрольних функцій Міністерства фінансів, Державної скарбниці й банків. Тому за часів Директорії був створений спеціальний апарат Державного контролера з надзвичайними повноваженнями. З цього часу до 1937 року органи фінансового контролю неодноразово реорганізовувались, але функції фінансового контролю залишились незмінними.

З 1937 року до 1956 року фінансовий контроль в Україні здійснювало Контрольно-ревізійне управління Наркомату фінансів. У 1956 році Контрольно-ревізійне управління було створене у складі Міністерства фінансів України.

Після здобуття Україною незалежності виникла необхідність у підвищенні ролі державного фінансового контролю і в 1993 році було прийнято Закон України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні». Указом Президента України від 27 серпня 2000 року № 1031 «Про заходи щодо підвищення