

Електронний журнал «Державне управління: удосконалення та розвиток» включено до переліку наукових фахових видань України з державного управління (Категорія «Б», Наказ Міністерства освіти і науки України № 1643 від 28.12.2019).

Спеціальність – 281.

Державне управління: удосконалення та розвиток. 2024. № 6.

DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2156.2024.6.3>

УДК 351: 657

Ю. П. Кравченко,

к. е. н., доцент, доцент кафедри державного управління у сфері цивільного захисту, Інститут державного управління та наукових досліджень з цивільного захисту

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-3709-7016>

О. А. Ліндюк,

д. держ. упр., професор, професор кафедри державного управління у сфері цивільного захисту, Інститут державного управління та наукових досліджень з цивільного захисту

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-4503-5912>

СИСТЕМА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ У ОРГАНІЗАЦІЯХ ДЕРЖАВНОГО СЕКТОРУ ІТАЛІЇ

Y. Kravchenko,

PhD in Economics, Associate Professor,

Institute of Public Administration and Research in Civil Protection

O. Lyndiuk,

Doctor of Sciences in Public Administration, Professor,

Institute of Public Administration and Research in Civil Protection

INTERNAL CONTROL SYSTEM IN ORGANIZATIONS OF ITALIAN PUBLIC SECTOR

Система внутрішнього контролю відіграє важливу роль у забезпеченні ефективного та підзвітного управління державними ресурсами в Італійській Республіці. Зростання обсягів державних видатків та програм ускладнює контроль їх використання. Посилення ролі держави в економіці та соціальній сфері потребує більш ефективного управління ресурсами. Впровадження нових технологій та інновацій спонукає виникнення нових ризиків та викликів для державного управління. Система внутрішнього контролю є важливим інструментом державного управління, який допомагає Італійській Республіці у досягненні цілей ефективного та підзвітного використання державних ресурсів.

Метою статті є дослідження особливостей системи внутрішнього контролю в організаціях державного сектору Італійської Республіки та встановлення потенційних шляхів удосконалення такої системи вітчизняними бюджетними установами.

Авторським колективом розглянуто розуміння системи внутрішнього контролю в державному секторі Італійської Республіки. Зазначено, що внутрішній контроль охоплює фінансову і нефінансову управлінську діяльність організації державного сектора і сприяє прийняттю ефективних рішень, враховуючи ризики, які можуть перешкоджати досягненню цілей, знижуючи їх до прийняттого рівня за допомогою економічно ефективних засобів контролю. Встановлено, що система внутрішнього контролю організацій державного сектору Італії узгоджена з системою внутрішнього контролю Європейської комісії. Авторами розглянуто 17 принципів ефективної системи внутрішнього контролю в розрізі її п'яти елементів.

В статті представлено три рівні внутрішнього контролю в бюджетних установах Італії. Авторським колективом, на підставі аналізу практики функціонування організацій державного сектору, сформовано відмінності між внутрішнім контролем та внутрішнім аудитом. Науковий доробок містить шляхи удосконалення системи внутрішнього контролю вітчизняними бюджетними установами на засадах опрацьованого італійського досвіду.

The internal control system plays an important role in ensuring the effective and accountable management of Italian Republic's state resources. The

growth of government expenditures and programs makes it difficult to control of their use. Increasing the role of the state in the economy and social sphere requires more effective management of resources. The introduction of new technologies and innovations prompts the emergence of new risks and challenges for public administration. The internal control system is an important public administration tool that helps the Italian Republic to achieve the goals of efficient and accountable use of public resources.

The article's purpose is to study the peculiarities of the internal control system in Italian Republic's public sector organizations and to establish potential ways of improving such system by domestic budget institutions.

The author's team considered the internal control system in the Italian Republic's public sector. Internal control covers financial and non-financial management activities of the public sector organization was noted by authors. It also facilitates effective decision-making by considering risks that may prevent the achievement of objectives, reducing them to an acceptable level through cost-effective controls. It also facilitates effective decision-making based on risks that may impede the achievement of objectives, reducing them to an acceptable level through cost-effective controls. The internal control system of Italian public sector organizations is coordinated with the internal control system of the European Commission was established. An effective internal control system's principle in terms of its five elements were considered by authors.

The article presents three levels of internal control in Italian budget institutions. The differences between internal control and internal audit were formed by author's team, based on the analysis of the public sector organizations practice. The scientific work contains ways to improve the internal control system by domestic budget institutions based on the developed Italian experience.

Ключові слова: *внутрішній контроль, внутрішній аудит, державне управління, ризик, державний сектор, бюджетна установа.*

Keywords: *internal control, internal audit, public administration, risk, public sector, budget institution.*

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. В діяльності органів

державного сектору країн Європейського союзу згідно з міжнародними стандартами функціонує система внутрішнього контролю. Внутрішній контроль є дієвим інструментом формування ефективного державного управління. Основою такої системи є управління ризиками, в ході якого здійснюється дослідження можливих загроз для реалізації установами державного сектору покладених на них функцій. В рамках реалізації євроінтеграційних прагнень Україною, досвід функціонування таких систем в організаціях державного сектору зарубіжних країн є надзвичайно важливим. Тому дослідимо особливості розбудови системи внутрішнього контролю в установах державного сектору Італійської республіки на базі стандартів ЄС.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питаннями розбудови ефективного внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів вже тривалий час займається лєвова частка вітчизняних науковців, серед яких: Андрєєв П.П., Бариніна М.В., Чечуліна О.О., Чумакова І.Ю., Тимохін М. Г. та інші.

На міжнародній науковій арені питання внутрішнього контролю теж є сферою наукових інтересів значної кількості науковців. Відтак, Незалежною регуляторною радою для аудиторів Південної Африки (IRBA) [1] досліджено ризик шахрайства, роль якого підсилюється в умовах невизначеного середовища COVID-19, а також представлено результати аналізу можливого впливу такого ризику на діяльність установ державного сектору, який може бути корисним для професійних бухгалтерів державного сектору та внутрішніх аудиторів. Авторами М. Ламбовскою та К. Йордановим [2] досліджено співвідношення «мотивація-внутрішній контроль» в муніципалітетах та представлено три моделі покращення внутрішнього контролю в муніципалітетах. Працею [3] наголошено на ролі внутрішнього контролю у підтримці системи управління в державному секторі.

Під час розбудови в організаціях державного сектору системи внутрішнього контролю європейського взірця варто враховувати позитивний

досвід зарубіжних країн, особливо країн-членів ЄС. В даному контексті, дослідження особливостей побудови системи внутрішнього контролю в установах державного сектору Італійської Республіки набуває особливої актуальності.

Наукове дослідження за обраною тематикою стало можливим завдяки застосуванню ряду загальнонаукових методів: аналіз, синтез, індукція, аналогія, конкретизація. Дослідники вивчали закони, постанови та інші нормативні документи, які регулюють систему внутрішнього контролю в бюджетних установах Італії. Це дало змогу зрозуміти загальну структуру та принципи функціонування цієї системи.

На додаток до зазначених, застосовувалися також емпіричні методи, такі як узагальнення інформації, метод аналізу документів, порівняння, спостереження. Застосування методу кейс-стаді сприяло вивченню випадків успішного впровадження системи внутрішнього контролю в бюджетних установах Італії і визначенню кращих практик, які можуть бути застосовані для покращення системи внутрішнього контролю у вітчизняних установах державного сектору.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Мета статті – дослідження особливостей системи внутрішнього контролю в організаціях державного сектору Італійської Республіки та встановлення потенційних шляхів удосконалення такої системи вітчизняними бюджетними установами.

Виклад основного матеріалу дослідження. Система внутрішнього контролю та управління ризиками (далі - СВКУР), з англ. The Internal Control and Risk Management System (ICRMS) – це набір правил, процедур та організаційних структур, спрямованих на ідентифікацію, вимірювання, управління та моніторинг основних управлінських ризиків. Зокрема, ICRMS допомагає забезпечити ефективність і результативність процесів, які відбуваються в організації, достовірність фінансової інформації, дотримання законів і нормативних актів, а також Статуту такої організації та внутрішніх процедур. Таким чином, СВКУР відіграє ключову роль в організації,

сприяючи прийняттю обґрунтованих управлінських рішень у відповідь на схильності до ризику, а також поширенню коректних знань про ризики, законність і цінності організації.

Система внутрішнього контролю (далі - СВК) є набором механізмів, процедур та інструментів – «заходів контролю» – впроваджених керівництвом для забезпечення досягнення цілей організації.

Такі системи вважаються дієвими, якщо дозволяють вчасно ідентифікувати основні ризик-фактори, а також забезпечують їх постійний моніторинг і, як результат, ефективне управління. Одночасно такі системи мають забезпечувати:

- захист суспільних благ (досягнення стратегічних цілей);
- ефективність та результативність процесів організації (досягнення операційних цілей);
- належну верифікацію та достовірність інформації, що надається стейкхолдерам (досягнення цілей звітності);
- дотримання положень законів і нормативно-правових актів, а також статуту та внутрішніх порядків (досягнення цілей відповідності).

Система внутрішнього контролю (СВК / СВКУР) організацій державного сектора в Італії створена на основі національних і міжнародних стандартизованих моделей і передового практичного досвіду.

Від початку міжнародні стандарти рекомендували розбудовувати внутрішній контроль в організаціях державного сектору на базі п'яти компонентів: контрольне середовище, оцінка ризику, контрольна діяльність, інформація та комунікація, моніторинг. Дана модель системи внутрішнього контролю є найпростішою та має назву модель COSO або COSO I. Назва її походить від аббревіатури COSO, яка є скороченою назвою Комітету спонсорських організацій Комісії Тредвея, який вперше сформував спрощену модель системи внутрішнього контролю для корпоративного сектору, яку адаптували до державного сектору. Згодом, у зв'язку із низкою подій, які відбулися на міжнародній фінансовій арені й торкнулися

аудиторських фірм виникла необхідність перегляду системи корпоративного управління. Як наслідок, в 2004 році Комітет спонсорських організацій Комісії Тредвея опублікував Концептуальні основи управління ризиками організації, в якій основою провадження внутрішнього контролю стала модель COSO ERM (Enterprise Risk Management –Управління ризиками підприємства). Тому Керівництво по стандартам внутрішнього контролю для державного сектора - додаткова інформація з управління ризиками організації (INTOSAI GOV 9130) передбачає побудову системи внутрішнього контролю на підставі моделі COSO ERM, що ґрунтується на методиці ризик-менеджменту. Відмінність моделі COSO та COSO ERM [4].

Ускладнення бізнес-структур і збільшення очікувань щодо ефективності корпоративного управління змусили Комітет спонсорських організацій Комісії Тредвея опублікувати оновлену редакцію оригінального документа в травні 2013 року. Якщо порівнювати попередню і опубліковану редакцію документів то можна встановити наступні найбільш значущі зміни:

- більший акцент на здатності системи внутрішнього контролю запобігати шахрайству;
- широкі обговорення питань корпоративного управління, оскільки нагляд з боку Ради директорів та створених при ній комітетів вважається важливим для підвищення ефективності внутрішнього контролю;
- визнання значної ролі технологій у впровадженні Системи внутрішнього контролю;
- розширення категорії цілей звітності з урахуванням нефінансової інформації та внутрішньої звітності.

Внутрішній контроль охоплює фінансову і нефінансову управлінську діяльність організації державного сектора. Це процес, який допомагає організації досягати своїх цілей і підтримувати операційні та фінансові показники незмінними відповідно до правил і норм. Внутрішній контроль сприяє прийняттю ефективних рішень, враховуючи ризики, які можуть

перешкоджати досягненню цілей, знижуючи їх до прийнятного рівня за допомогою економічно ефективних засобів контролю.

СВК організацій державного сектору Італії узгоджена з СВК Європейської комісії. Ця основа складається з п'яти компонентів внутрішнього контролю та 17 принципів [5]. В оновленому документі роз'яснено ці принципи ефективної системи внутрішнього контролю в розрізі її п'яти елементів. Розглянемо їх детальніше.

Середовище контролю

1. Фокусування на чесності та дотриманні етичних цінностей.
2. Діючи незалежно від керівництва, управлінці контролюють розвиток і ефективність внутрішнього контролю.
3. Директор визначає структури, ієрархічні лінії, розподіл повноважень та відповідальності у досягненні цілей.
4. Залучення, забезпечення розвитку та утримання компетентних людей, які здатні забезпечити досягнення визначених цілей.
5. Гарантує розуміння відповідальності окремих організацій за забезпечення виконання функцій внутрішнього контролю на шляху до досягнення цілей.

Оцінка ризику

6. Цілі визначаються достатньо чітко і дозволяють здійснити відповідну їм ідентифікацію та оцінку ризиків.
7. Ризики визначають та аналізують на рівні всієї організації для обрання відповідного способу реагування на них для максимально ефективного досягнення своїх цілей.
8. Під час оцінки ризиків враховується ризик шахрайства.
9. Визначаються та оцінюються можливі зміни, які можуть мати значні наслідки для системи внутрішнього контролю.

Заходи контролю

10. Обираються заходи контролю, які сприяють зменшенню ризиків до прийнятного рівня для досягнення цілей діяльності організації.

11. Розробляються загальні заходи контролю технологій.

12. Здійснюється контрольна діяльність через інституційну політику, яка регламентує очікувані результати, в тому числі на рівні процедур реалізації цієї політики.

Інформація та комунікація

13. Збір, формування, використання відповідної якісної інформації для здійснення внутрішнього контролю.

14. Забезпечується внутрішня комунікація необхідна для підтримки належного здійснення внутрішнього контролю.

15. Комунікація із зовнішніми стейкхолдерами з питань, що впливають на здійснення внутрішнього контролю.

Моніторинг

16. Визначаються, розробляються та проводяться постійні та/або періодичні оцінки елементів СВК з метою встановлення належного функціонування компонентів внутрішнього контролю.

17. Виявляються та негайно повідомляються особам, відповідальним за вжиття коригувальних дій, недоліки внутрішнього контролю для вчасного їх виправлення.

На основі щорічної оцінки ризиків розробляється план дій і вживаються відповідні заходи для максимально можливого пом'якшення впливу цих ризиків, та/або недопущення їх реалізації.

В бюджетних організаціях в Італії виокремлено три рівні внутрішнього контролю [6]. Внутрішній контроль першого рівня здійснюється усіма працівниками компанії, в залежності від їх завдань і обов'язків, управлінським персоналом, суб'єктами внутрішнього контролю, які управляють ризиками за окремим напрямом, відповідальними особами за управління ризиками загалом (аналіз, оцінка, пропозиції по управлінню ризиками з метою мінімізації їх впливу).

Другий рівень внутрішнього контролю забезпечується відповідальною особою за управління ризиками (ризик-менеджером), який відповідає за

координацію та управління всіма ризик-процесами, обрання заходів контролю по відношенню до ідентифікованих ризиків, нагляд за діяльністю з оцінки ризиків та координацію звітної діяльності в цьому напрямку. Також другий рівень підсилюється: бухгалтером, який засвідчує відповідність фінансової інформації бухгалтерським записам, здійснює адміністративні та бухгалтерські процедури для складання річної та консолідованої фінансової звітності; комітетами організації і іншими засобами контролю конкретних ризиків (до уваги беруться галузеві норми).

Третій рівень контролю репрезентований підрозділами внутрішнього аудиту. Діяльність такого підрозділу спрямована на надання достатньої впевненості, що обсяг управління ризиками є достатнім і відповідає розміру та меті діяльності організації, надання незалежної «гарантії» щодо функціонування системи внутрішнього контролю, перевірку надійності інформаційних систем, складання плану аудиту. Також до третього рівня внутрішнього контролю належать підсумки у формі зауважень та пропозицій до СВК від зовнішніх контролюючих органів таких, як державні аудитори, представники Рахункової палати Італійської республіки, Наглядовий орган відповідно до законодавчого декрету 231/2001 тощо.

Фундаментальна відмінність між внутрішнім аудитом і внутрішнім контролем полягає в тому, що внутрішній аудит — це процедура контролю, яка передбачає перехресну перевірку кожного напрямку виконаної роботи під час її виконання або/та за результатами її виконання. В ході внутрішнього аудиту операції перевіряються незалежними фахівцями (внутрішніми аудиторами).

Метою внутрішнього аудиту є надання незалежної та об'єктивної оцінки (впевненості) в тому, що управління ризиками, державне управління, система внутрішнього контролю організації належно функціонують. Крім того, важливо відзначити, що ефективність будь-якої системи, впровадженої в організації, сильно залежить персоналу.

Внутрішній контроль можна визначити як метод організації роботи установи, підрозділу, органу тощо, за якого робота одного працівника автоматично піддається контролю іншого працівника, щоб мінімізувати ризик помилок і шахрайств. Отже, щоб вчинити шахрайство, один працівник повинен вступити в змову з іншим. Тому процеси діляться на операції, і виконання операції (сукупності операцій) призначається окремому працівнику, і таким чином робота одного працівника підлягає контролю з боку іншого працівника. Цей прийом в системі внутрішнього контролю застосовується для того, щоб жоден із працівників не мав доступу до усіх аспектів фінансової діяльності організації. Тобто процеси діляться на різні частини (операції), і кожна частина призначається окремому працівнику. Одночасно здійснюється поточний контроль щоденних операцій, безперервні заходи контролю як частина рутинної системи, доповнення роботи однієї людини роботою іншої.

Внутрішній аудит означає систематичну та безперервну оцінку аудиторською групою в організації фінансових операцій з метою надання впевненості керівництву в тому, що:

- господарські операції реєструються точно та належним чином;
- бухгалтерський облік ведеться згідно відповідних положень;
- відсутні можливості для здійснення маніпулювання рахунками

та привласнення державних ресурсів.

Внутрішній аудит – це форма контролю, метою якої є вимірювання та оцінка ефективності інших видів контролю. Основна мета внутрішнього аудиту полягає в підтримці керівництва в ефективному виконанні обов'язків, прийнятті управлінських рішень шляхом надання їм на підставі аналізу рекомендацій і пропозицій щодо перевірених операцій.

Основні відмінності між внутрішнім контролем і внутрішнім аудитом в організації представлені в таблиці.

Таблиця 1. Основні відмінності між внутрішнім контролем і внутрішнім аудитом в організації державного сектора Італії

	Внутрішній контроль	Внутрішній аудит
1.	система, що запроваджена в компанії і передбачає підконтрольність роботи, виконаної одним працівником, іншому співробітнику, щоб шанси на помилку або шахрайство були мінімальними.	аудит, який проводиться всередині організації і передбачає систематичну критичну перевірку бухгалтерських записів персоналом організації.
2.	весь процес логічно розподілений таким чином, щоб ніхто не мав абсолютного контролю над усім процесом.	роботу співробітників перевіряє спеціально призначена аудиторська група.
3.	починається з моменту здійснення транзакції.	починається з того моменту, коли операція була зареєстрована в бухгалтерських книгах.
4.	передбачає перевірку бухгалтерської правильності та законності операцій.	стосується виключно перевірки ефективності та обсягу системи внутрішнього контролю.
5.	здійснюється наявними працівниками.	для цілей внутрішнього аудиту призначається спеціальна аудиторська група.
6.	він не потребує додаткових витрат.	оскільки робота виконується спеціальною аудиторською групою, то існує необхідність у додатковому фінансуванні.
7.	запобігає помилкам і шахрайству.	аудит виявляє помилки і шахрайства.
8.	характеризується організацією (проектуванням) роботи (процесів), розподілом обов'язків і завдань.	передбачає перевірку роботи.
9.	здійснюється одночасно з виконанням роботи, тому помилки перевіряються і виявляються на ранній стадії.	після реєстрації операцій, тому є формою послідуєчого контролю.
10.	підсумок щоденних операцій служить звітом для керівника.	аудиторський звіт представляється керівництву аудитором.

Джерело: складено автором.

Висновки та перспективи подальших розвідок у даному напрямі.

Система внутрішнього контролю в організаціях державного сектору Італії відіграє важливу роль у забезпеченні ефективного та результативного функціонування цих організацій. Вона виступає гарантом, що ці організації використовують ресурси ефективно та результативно, із дотриманням положень чинних законів, правил та нормативів; формують надійну фінансову звітність; управляють ризиками.

СВК стає ще більш актуальною в контексті зростаючих очікувань з боку громадськості: Громадськість очікує, що державні організації будуть використовувати свої ресурси ефективно та відповідально.

В сучасних кризових умовах функціонування державного сектору України, бюджетні організації стикаються з все більшою кількістю ризиків, таких як шахрайство, корупція та кібератаки. Саме СВК може допомогти їм ідентифікувати, оцінювати та пом'якшувати вплив цих ризиків на діяльність таких установ.

За результатами дослідження встановлено, що враховуючи зростаючу складність державного управління, зростаючі очікування з боку громадськості, жорсткіші вимоги до звітності та зростаючі ризики, СВК стає ще більш актуальною для організацій державного сектору Італії. Адже, СВК, як важливий інструмент державного управління, допомагає гарантувати, що організації державного сектору використовують ресурси ефективно та результативно, дотримуються законів, складають надійну фінансову звітність та ідентифікують, оцінюють та пом'якшують ризики.

Практика функціонування СВК в державному секторі Італії засвідчує важливість здійснення наступних заходів задля удосконалення СВК у вітчизняних організаціях державного сектору: формування багаторівневого внутрішнього контролю, проведення регулярних оцінок системи внутрішнього контролю, впровадження новітніх технологій для підтримки СВК, підвищення кваліфікації працівників бюджетних установ з питань внутрішнього контролю на системній основі, зміцнення взаємодії між різними підрозділами бюджетних установ, тобто посилення «інформації та комунікації», як елементу СВК.

Отже, СВК є важливим інструментом для забезпечення ефективного, цільового та результативного використання бюджетних коштів, а її системне вдосконалення сприятиме досягненню цілей бюджетної політики та зміцненню довіри до бюджетної системи будь якої країни. Впровадження системи внутрішнього контролю в бюджетних установах Італійської

Республіки може стати потужним інструментом для вдосконалення державного управління в Україні. Ретельне вивчення італійського досвіду, порівняльний аналіз та адаптація до українських реалій дозволять створити ефективну систему внутрішнього контролю, яка сприятиме кращому використанню бюджетних коштів, зменшенню ризиків корупції та шахрайства, а також підвищенню рівня довіри до державних органів. Зазначене може стати перспективами подальших наукових досліджень у даному напрямку.

Література

1. Управління підвищеними ризиками шахрайства та інших незаконних дій під час пандемії COVID-19. Незалежна регуляторна рада для аудиторів Південної Африки (IRBA). Грудень, 2020. URL: https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Staff-Alert-Navigating-the-Heightened-Risks-of-Fraud-and-Other-Illicit-Activities-During-the-COVID-19-Pandemic_0-ukr-fin.pdf (дата звернення: 05.06.2024).
2. Maya Lambovska, Krasimir Yordanov Understanding (2020) “Motivation - Internal Control” relations in municipalities // TEM Journal. - Volume 9, Issue 2. P. 662-671. URL: https://www.temjournal.com/content/92/TEMJournalMay2020_662_671.pdf (дата звернення: 05.06.2024).
3. Mohamad Azizal AbdAziz, Hilmi AbRahman, Md. Mahmudul Alam, Jamaliah Said. (2015) Enhancement of the Accountability of Public Sectors through Integrity System, Internal Control System and Leadership Practices: A Review Study // Procedia Economics and Finance. - Volume 28. P. 163-169. URL: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S2212567115010965#baep-article-footnote-id2> (дата звернення: 05.06.2024).
4. Кравченко, Ю. П. (2020). Внутрішній контроль – атрибут ефективного управління бюджетною установою Державної служби України з надзвичайних ситуацій. Науковий вісник: Державне управління, 3(5), С. 101–109.
5. Principi di controllo interno/ Agenzia europea per la sicurezza e la salute sull lavoro. URL: <https://osha.europa.eu/it/about-eu-osha/governance-eu-osha/internal-control-standards> (дата звернення: 05.06.2024).

6. Leonardo Palma. Ruoli e responsabilita' nel sistema di controllo interno nei modelli di amministrazione e controllo delle societa'. URL: https://www.odcec.roma.it/index.php?option=com_wbmf&format=raw&cod=MjQ4NzQ= (дата звернення: 05.06.2024).

References

1. IRBA (2020), "Managing the increased risks of fraud and other illegal activities during the COVID-19 pandemic", [Online], available at: https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Staff-Alert-Navigating-the-Heightened-Risks-of-Fraud-and-Other-Illicit-Activities-During-the-COVID-19-Pandemic_0-ukr-fin.pdf (Accessed 05 June 2024).

2. Lambovska, M. and Yordanov, K. (2020), "Understanding "Motivation - Internal Control" relations in municipalities", [Online], vol. 9, Issue 2, pp. 662-671, available at: https://www.temjournal.com/content/92/TEMJournalMay2020_662_671.pdf (Accessed 05 June 2024).

3. Azizal AbdAziz, M., AbRahman, H., Mahmudul Alam, Md., and Said, J. (2015), "Enhancement of the Accountability of Public Sectors through Integrity System", Internal Control System and Leadership Practices: A Review Study, [Online], vol. 28, pp. 163-169, available at: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S2212567115010965#baep-article-footnote-id2> (Accessed 05 June 2024).

4. Kravchenko, Yu. P. (2020), "Internal control is an attribute of effective management of the budget institution of the State Emergency Service of Ukraine", *Naukovyi visnyk: Derzhavne upravlinnia*, vol. 3(5), pp. 101–109.

5. Agenzia europea per la sicurezza e la salute sull lavoro. (2024), "Principles of internal control", [Online], available at: <https://osha.europa.eu/it/about-eu-osha/governance-eu-osha/internal-control-standards> (Accessed 05 June 2024).

6. Palma, L. (2024), "Roles and responsibilities in the internal control system in the administration and control models of companies", [Online], available at: https://www.odcec.roma.it/index.php?option=com_wbmf&format=raw&cod=MjQ4NzQ= (Accessed 05 June 2024).

Стаття надійшла до редакції 05.06.2024 р.