

**МЕХАНІЗМ ВНУТРІШНЬОЇ РЕВІЗІЇ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБ'ЄДНАНИХ НАЦІЙ****THE MECHANISM OF INTERNAL AUDIT OF THE UNITED NATIONS****Левченко Ю.В., аспірант кафедри міжнародного і європейського права***Харківський національний університет імені В.Н. Каразіна*

У статті охарактеризовано механізм внутрішньої ревізії Організації Об'єднаних Націй. Встановлено, що в структурі Управління служб внутрішнього нагляду було створено Відділ внутрішньої ревізії, уповноважений вивчати, аналізувати та оцінювати використання фінансових ресурсів Організації з метою гарантувати здійснення програм і виконання юридичних засад, оцінки дотримання керівниками програм фінансових та адміністративних положень і правил, а також затверджених рекомендацій зовнішніх наглядових органів, проведення ревізії, розгляду управлінської діяльності з метою вдосконалення структури Організації тощо. Зазначено, що Відділ може надавати як аудиторські, так і консультативні послуги. Аудиторські послуги передбачають об'єктивне вивчення доказів з метою надання незалежної оцінки процесів управління, контролю та управління ризиками в організації; консультативні послуги передбачають надання консультацій та супутніх послуг клієнтам, характер і обсяг яких зазвичай узгоджуються з клієнтом, спрямовані на підвищення цінності та вдосконалення процесів управління. Охарактеризовано вимоги, що висуваються до внутрішніх аудиторів при здійсненні ними професійних функцій, серед яких: незалежність, об'єктивність, добросовісність, професіоналізм, дотримання етичних стандартів тощо. Вказано, що забезпечення означених вимог у своїй сукупності має своїм наслідком функціонування належного ревізійного механізму, який у свою чергу підвищує ефективність Організації в цілому. Акцентовано, що на ефективність функції внутрішньої ревізії може впливати і характер її організації, тобто те, як вона взаємодіє з іншими наглядовими функціями, пов'язаними, зокрема, з інспекціями, оцінками, проведенням розслідувань і етичними вимогами, а також те, чи проводиться внутрішня ревізія власними силами організації, зовнішніми сторонами або в змішаному форматі.

**Ключові слова:** аудит, внутрішній нагляд, етичні стандарти, міжнародна міжурядова організація, перевірка.

The article describes the internal audit mechanism of the United Nations. It is found that the Internal Audit Division was established within the structure of the Office of Internal Oversight Services, which is authorized to study, analyse and evaluate the use of financial resources of the Organisation in order to guarantee the implementation of programmes and compliance with legal frameworks, assess compliance by programme managers with financial and administrative regulations and rules, as well as approved recommendations of external oversight bodies, conduct audits, review management activities in order to improve the structure of the Organisation, etc. It is noted that the Division can provide both audit and consulting services. Audit services involve an objective examination of evidence to provide an independent assessment of the management, control and risk management processes in an Organisation; advisory services involve the provision of advice and related services to clients, the nature and scope of which are usually agreed with the client, aimed at increasing the value and improving management processes. The article describes the requirements for internal auditors in the performance of their professional functions, including independence, objectivity, integrity, professionalism, compliance with ethical standards, etc. It is indicated that ensuring these requirements in their entirety results in the functioning of a proper audit mechanism, which in turn increases the efficiency of the Organisation as a whole. It is emphasized that the effectiveness of the internal audit function may also be influenced by the nature of its organisation, i.e. how it interacts with other oversight functions, in particular, related to inspections, evaluations, investigations and ethical requirements, and whether the internal audit is carried out by the organisation's own resources, external parties or both.

**Key words:** audit, internal oversight, ethical standards, international intergovernmental organisation, inspection.

**Вступ.** Внутрішня ревізія є усталеною і невід'ємною частиною механізму звітності в системі ООН. Її традиційна функція полягає у сприянні здійсненню управлінських функцій шляхом проведення заснованої на оцінці ризику програми внутрішнього аудиту, який дає змогу підтвердити, що процеси керівництва, менеджменту ризиків і контролю функціонують ефективно та результативно, а також запропонувати шляхи їхнього вдосконалення. Ефективна функція ревізії в системі ООН зміцнює управління, розширюючи можливості керівництва і держав-членів щодо забезпечення відповідальності посадових осіб, а також довіри, справедливості та високих етичних норм. Для виконання цієї ролі вкрай важливо, щоб управлінські та організаційні структури, що забезпечують функцію внутрішньої ревізії, задовольняли низку умов, як-от: незалежність, об'єктивність, компетентність, добросовісність та неупередженість тощо. Крім того, в умовах розширення діяльності Організації, що супроводжується високими фінансовими та репутаційними ризиками, функція ревізії значно ускладнюється. Зростаючі запити держав-членів і пильна увага з боку суспільства змушують організації системи ООН прагнути досягти кращих результатів за менших витрат ресурсів і підвищувати підзвітність, прозорість та ефективність. Зважаючи, що організації системи ООН є публічними організаціями, діяльність яких ґрунтується на внесках та довірі з боку держав і широкої громадськості, ефективність управління в системі ООН тісно пов'язана з якістю стану наглядових функцій, у тому числі внутрішньої ревізії [1].

Питання щодо функціонування внутрішніх наглядових систем міжнародних міжурядових організацій до цього часу не було предметом єдиного комплексного дослідження. Разом з тим, у різний час до окремих аспектів щодо організаційно-правової структури міжнародних організацій зверталися такі науковці: Баймуратов М., Бехруз Х., Войціховський А., Кучик О., Сироїд Т., Фомін П., Шпакович О. та ін.

**Метою статті** є надання характеристики внутрішнього ревізійного механізму Організації Об'єднаних Націй.

**Виклад основного матеріалу.** У 1994 році резолюцією Генеральної Асамблеї Організації Об'єднаних Націй (далі – ООН) (A/RES/48/218 B) було створено Управління служб внутрішнього нагляду (далі – УСВН), наділене оперативною незалежністю під керівництвом Генерального секретаря і повноваженнями ініціювати, проводити та звітувати про будь-які дії, які воно вважає необхідними для виконання своїх обов'язків щодо моніторингу, внутрішньої ревізії, аудиту, інспекцій та оцінки і розслідувань (пп. 4, 5 (a)) [2].

Так, зокрема, в частині функцій внутрішньої ревізії Управління було уповноважене вивчати, аналізувати та оцінювати використання фінансових ресурсів ООН з метою гарантувати здійснення програм і виконання юридичних засад, оцінки дотримання керівниками програм фінансових та адміністративних положень і правил, а також затверджених рекомендацій зовнішніх наглядових органів, проведення ревізії, розгляду управлінської діяльності задля вдосконалення структури Організації тощо (п. 5 (c (ii)) [2].

У зв'язку з цим у структурі УСВН було створено Відділ внутрішньої ревізії (далі – ВВР, Відділ) ООН, який здійснює відповідні послуги з надання гарантій щодо всієї діяльності Організації, що реалізується під керівництвом Генерального секретаря і поширюється на Секретаріат, п'ять регіональних комісій, окремі фонди і програми, а також інші структури системи ООН.

Відповідно до Фінансових положень і правил ООН внутрішні ревізори аналізують та оцінюють використання фінансових ресурсів, ефективність, адекватність і застосування систем внутрішнього фінансового контролю, процедур та інших відповідних механізмів внутрішнього контролю і подають відповідні доповіді. Внутрішня ревізія включає також такі елементи: а) перевірку відповідності фінансових операцій резолюціям Генеральної Асамблеї, затвердженим програмам та іншим юридичним підставам, положенням і правилам та відповідним адміністративним інструкціям, а також затвердженим рекомендаціям органів зовнішнього нагляду; б) перевірку економічності, ефективності та результативності управління фінансовими, матеріальними й людськими ресурсами та їх використання, а також здійснення програм, зокрема шляхом вивчення структури Організації і її відповідності потребам програм та юридичним підставам і шляхом проведення управлінських ревізій (п. 5.15) [3].

Діапазон функцій ревізії, як правило, включає: ревізію щодо дотримання встановлених вимог, яка забезпечує гарантії необхідного ступеня дотримання встановлених правил і процедур; ревізію результативності, оперативної діяльності або віддачі вкладених коштів, яка забезпечує систематичний аналіз функцій або програми для визначення її рівня ефективності, результативності та економії витрат; ревізію в галузі інформаційних технологій, яка дає змогу проводити спеціальну перевірку інфраструктури, політики та практичної діяльності у сфері інформаційних технологій; консультативні послуги, які являють собою надання інформації керівництву для сприяння вдосконаленню процесів в організації, коли внутрішній ревізор не перебирає на себе управлінської відповідальності в цій сфері [1].

У 2002 році ВВР прийняв Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту, розроблені та підтримані Інститутом внутрішніх аудиторів (ІВА), як обов'язкове керівництво для практики внутрішнього аудиту в ООН. Відповідно, передбачається, що Відділ може надавати як аудиторські, так і консультативні послуги. Аудиторські послуги передбачають об'єктивне вивчення доказів з метою надання незалежної оцінки процесів управління, контролю та управління ризиками в організації. Прикладами можуть бути фінансові перевірки, перевірки ефективності, дотримання вимог системної безпеки, а також комплексні юридичні перевірки. Консультативні послуги передбачають надання консультацій та супутніх послуг клієнтам, характер і обсяг яких зазвичай узгоджуються з клієнтом, спрямовані на підвищення цінності та вдосконалення процесів управління, управління ризиками та контролю в організації. Прикладами можуть бути консультації, поради, сприяння та навчання [4].

Так, зокрема в межах аудиторських послуг, Управлінням було проведено ревізію Цільового фонду боротьби з тероризмом (2023/004), метою якого була оцінка адекватності та ефективності внутрішнього контролю для забезпечення ефективного управління Фондом, включно з питаннями керівництва, управління проектами та фінансами, а також аудит обліку відпусток та присутності на робочому місці в Секретаріаті ООН (2023/005). Мета останнього аудиту полягала в оцінці адекватності та ефективності засобів контролю за обліком відпусток та присутності на робочому місці, включаючи управління ризиками шахрайства [5].

Консультативні послуги ВВР надає, як правило, на запит клієнта, які можуть включати надання рекоменда-

цій щодо побудови системи контролю, вдосконалення механізмів та процесів управління, а також певних заходів з управління ризиками/оцінки ризиків. Процес надання консультативних послуг складається з етапів планування, роботи на місцях та звітування. Робота, виконана в межах консультативних завдань (за винятком спеціальних консультативних), повинна також бути зафіксована в системі управління аудитом ВВР [4].

Прикладом таких послуг може слугувати консультативний огляд виконання обов'язків з управління ризиками та контролю функцій, які вважаються частиною другої лінії захисту в Управлінні Верховного комісара ООН у справах біженців (2018/048) або консультативні послуги щодо перегляду рекомендацій з нагляду та планування чотирьох пілотних проєктів і загального управління, пов'язаного з впровадженням системи управління ланцюгами поставок (2017/006) тощо [5].

Варто зазначити, що Міжнародні стандарти ІВА та Керівництво з аудиту ВВР УСВН також висувають низку вимог до аудиторів при здійсненні ними професійних функцій, серед яких: незалежність, об'єктивність, добросовісність, професіоналізм, дотримання етичних стандартів тощо.

Так, незалежність є винятково важливою рисою функції внутрішньої ревізії, що дає їй змогу об'єктивно виконувати свій мандат і обов'язки, забезпечуючи довіру до неї з боку голови організації та вищого керівництва, а також членів керівного органу [1]. Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту глумачать незалежність як свободу від обставин, що загрожують здатності функції внутрішнього аудиту неупереджено виконувати свої обов'язки. Означене передбачає, що керівник внутрішнього аудиту повинен мати пряму та необмежену можливість звернення до вищого виконавчого керівництва і ради. Це може бути досягнуто за допомогою подвійної підзвітності [6].

Відповідно, працівники ВВР повинні дотримуватися вимог щодо незалежності, професійної об'єктивності та недопущення конфлікту інтересів при проведенні ревізії. Той факт, що внутрішній аудитор є співробітником Організації, жодним чином не впливає на його незалежність та об'єктивність. Разом з тим, вважається, що об'єктивність внутрішнього аудитора може бути порушена, якщо йому доручається ревізія діяльності, у зв'язку з якою він раніше мав професійні повноваження або відповідальність. Особи, переведені або тимчасово залучені до роботи у Відділі, не повинні призначатися для проведення ревізій або консультування з питань діяльності, за яку вони раніше несли відповідальність, щонайменше протягом одного року з дати їх переведення [4].

Згідно з вимогами Кодексу етики ІВА, внутрішні аудитори також повинні бути обачними у використанні та захисті інформації, отриманої під час виконання своїх посадових обов'язків, і не використовувати будь-які дані для отримання особистої вигоди або у будь-який спосіб, що суперечить закону чи завдає шкоди законним та етичним цілям організації (п. 3) [7]. Для збереження конфіденційності інформації та звітів, у тому числі детальних результатів аудиту, проєктів звітів і нерозглянутих остаточних звітів, УСВН розробило низку заходів, які включають: підписання заяви про незалежність і конфіденційність; неприпустимість публічних заяв про результати поточних завдань, з метою уникнення надмірного впливу з боку клієнта та інших зацікавлених сторін, який може зашкодити оперативній незалежності; захист звітів з обмеженим доступом, що оформлюють відповідним чином і надсилаються захищеними паролем, використовуючи конвенцію паролів для внутрішніх секретних документів; обмеження доступу до робочих документів і звітів у програмному забезпеченні для управління ревізією щодо засекречених завдань [4].

Стандарти також висувають до співробітників ВВР вимогу щодо дотримання у їхній поведінці найвищого рівня етичних цінностей, доброчесності та професіоналізму. У зв'язку з цим, слід зазначити, що в межах ООН було прийнято низку внутрішніх актів (Положення і правила про персонал, стандарти, бюлетені тощо), які регламентують основні права і обов'язки персоналу Організації. Зокрема, у Стандартах поведінки для міжнародної цивільної служби наголошується на тому, що міжнародна цивільна служба спирається на великі традиції державного управління, такі як: компетентність, доброчесність, неупередженість, незалежність і розсудливість. Крім того, співробітники Організації мають дотримуватися цінностей ООН, концепції доброчесності, поділяти бачення своїх організацій та бути толерантними тощо [8].

Забезпечення означених вимог у своїй сукупності має своїм наслідком функціонування належного ревізійного механізму, який у свою чергу підвищує ефективність Організації в цілому.

Разом з тим, важливо вказати, що функція внутрішньої ревізії в системі ООН існує не у вакуумі: вона зазнає впливу середовища та організаційного контексту, які формують загальну архітектуру нагляду, що складається з різних заходів внутрішнього контролю (перша «лінія оборони»), наглядової діяльності керівництва (друга «лінія оборони») і незалежної діяльності з проведення ревізійних перевірок (третя «лінія оборони»), де внутрішня ревізія є одним із ключових елементів). На ефективність функції внутрішньої ревізії може впливати і характер її організації, тобто те, як вона взаємодіє з іншими наглядовими функціями, пов'язаними, зокрема, з інспекціями, оцінками, проведенням розслідувань й етичними вимогами, а також те, чи проводиться внутрішня ревізія власними силами організації, зовнішніми сторонами або в змішаному форматі [1].

Так, ВВР взаємодіє з трьома ревізійними комітетами: Незалежним консультативним комітетом з аудиту, що виконує функції експертного консультанта і допомагає Генеральній Асамблеї у виконанні її наглядових функцій; Незалежним комітетом з аудиту та нагляду Верховного комісара ООН у справах біженців, що виступає в експертно-консультативній якості та допомагає Верховному комісару і Виконавчому комітету у виконанні їхніх наглядових обов'язків; а також Ревізійним комітетом Об'єднаного пенсійного фонду персоналу ООН [4]. УСВН також на регулярній основі координує свою діяльність з діяльністю інших наглядових органів ООН, включно з Комісією ревізорів і Об'єднаною інспекційною групою, для того, щоб уникнути можливого дублювання та паралелізму в роботі з нагляду і звести до мінімуму можливі прогалини. Крім обміну планами роботи, Управління раз на два місяці проводить наради з Комісією ревізорів для обговорення питань, що становлять взаємний інтерес,

а також на разовій основі проводить зустрічі з Об'єднаною інспекційною групою в разі виникнення будь-яких проблем. Щорічно старші представники цих структур беруть участь у тристоронній нараді для обговорення, зокрема, питань координації наглядової діяльності в межах всієї системи ООН [9].

Означене має важливе значення у світлі істотного розгалуження і розширення діяльності ООН, яка стає набагато складнішою, ємнішою і ширшою в плані географії. Крім того, організації, що опікуються проблемами розвитку і безпеки та наданням гуманітарної допомоги, нерідко працюють на місцях у складних і нестабільних умовах, а також в умовах надзвичайних ситуацій, конфліктів, воєн і слабкості структур управління. У такому випадку операції можуть бути децентралізовані, а витрати великі. Усі ці чинники разом узяті створюють для системи ООН високі фінансові та репутаційні ризики, а також загрозу для її безпеки. Крім того, зростаючі запити держав-членів і пильна увага з боку суспільства, а також фінансові труднощі, що зберігаються, змушують організації системи ООН прагнути досягти більш високих результатів за менших витрат ресурсів і підвищувати підзвітність, прозорість та ефективність, що залежать, у свою чергу, від стану наглядових функцій, зокрема внутрішньої ревізії [1].

**Висновки.** Функціонування незалежної, об'єктивної, неупередженої, висококваліфікованої та компетентної служби внутрішнього аудиту має важливе значення для ефективної діяльності міжнародних міжурядових організацій на шляху до досягнення поставлених цілей та просування проголошених ними цінностей. Внутрішня ревізія є однією зі складових системи внутрішнього нагляду ООН поряд із проведенням розслідувань, інспекцій та оцінки. За загальним підходом, ревізійна діяльність включає вивчення, аналіз та оцінку використання фінансових ресурсів Організації з метою гарантувати здійснення програм і виконання юридичних засад, оцінки дотримання фінансових та адміністративних положень і правил тощо задля вдосконалення організаційної структури. Така діяльність може включати надання як аудиторських (фінансові перевірки, перевірки ефективності, комплексні юридичні перевірки тощо), так і консультативних послуг (консультації, поради, сприяння та навчання). Крім того, широко розгалужена діяльність ООН, що супроводжується необхідністю збільшення фінансових та людських ресурсів за одночасного підвищення якості отриманих результатів, а також складний механізм внутрішніх і зовнішніх інспекційних органів, вимагає ефективного координування діяльності з внутрішнього нагляду. Означене має передбачати ефективну взаємодію та співпрацю між такими органами задля попередження і недопущення дублювання їхніх функцій та включати обмін найкращими видами практики у сфері внутрішньої ревізії.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. State of the Internal Audit Function in the United Nations System / Rajab M. Sukayri Cihan Terzi. Geneva, 2016. JIU/REP/2016/8. URL: <https://documents-dds-ny.un.org/doc/UNDOC/GEN/G16/405/36/PDF/G1640536.pdf?OpenElement> (дата звернення: 26.04.2023).
2. Resolution adopted by the General Assembly 48/218. Review of the efficiency of the administrative and financial functioning of the United Nations. URL: <https://documents-dds-ny.un.org/doc/UNDOC/GEN/N94/333/10/PDF/N9433310.pdf?OpenElement> (дата звернення: 26.04.2023).
3. Financial Regulations and Rules of the United Nations ST/SGB/2013/4. URL: <https://digitallibrary.un.org/record/754957> (дата звернення: 26.04.2023).
4. Audit Manual Internal Audit Division Office of Internal Oversight Services. URL: [https://oios.un.org/sites/oios.un.org/files/audit\\_manual\\_march\\_2017\\_ed\\_r\\_sep19.pdf](https://oios.un.org/sites/oios.un.org/files/audit_manual_march_2017_ed_r_sep19.pdf) (дата звернення: 26.04.2023).
5. United Nations Office of Internal Oversight Services: Internal Audit Reports. URL: <https://oios.un.org/node/1709> (дата звернення: 26.04.2023).
6. International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards). URL: <https://www.theiia.org/globalassets/site/standards/mandatory-guidance/ippf/2017/ippf-standards-2017-english.pdf> (дата звернення: 26.04.2023).
7. The Institute of Internal Auditors Code of Ethics. URL: <https://www.theiia.org/en/content/guidance/mandatory/standards/code-of-ethics/> (дата звернення: 26.04.2023).
8. Standards of Conduct for the International Civil Service. United Nations, 2013. URL: <https://icsc.un.org/Resources/General/Publications/standardsE.pdf> (дата звернення: 26.04.2023).
9. United Nations Office of Internal Oversight Services: Coordination with other UN. URL: entities <https://oios.un.org/coordination-with-entities> (дата звернення: 26.04.2023).