

УДК 657.6:658.71/.75(1-622НАТО)

DOI: 10.60022/3(3)-20S

Назарова Каріна Олександрівна

доктор економічних наук, професор
завідувачка кафедри фінансового аналізу та аудиту
Державний торговельно-економічний університет, Україна

Nazarova Karina

Doctor of Economic Sciences, Professor
Head of the Department of Financial Analysis and Auditing
State University of Trade and Economics, Ukraine
ORCID: 0000-0002-5019-9244

Гордолов Володимир Юрійович

доктор економічних наук, професор
професор кафедри фінансового аналізу та аудиту
Державний торговельно-економічний університет, Україна

Hordopolov Volodymyr

Doctor of Economic Sciences, Professor
Professor of the Department of Financial Analysis and Auditing,
State University of Trade and Economics, Ukraine
ORCID: 0000-0002-3151-8035

Ширченко Богдана Сергіївна

здобувач другого (магістерського) рівня вищої освіти
Державний торговельно-економічний університет, Україна

Shyrchenko Bohdana

higher education student at the second (Master's) level
State University of Trade and Economics, Ukraine
ORCID ID: 0009-0007-5044-8689

АУДИТ ЗАКУПІВЕЛЬ ЗА СТАНДАРТАМИ НАТО

Анотація. У статті досліджено теоретичні та практичні аспекти аудиту закупівель у контексті стандартів Організації Північноатлантичного договору (НАТО). Визначено сутність поняття «аудит оборонних закупівель», його місце у системі внутрішнього і зовнішнього фінансового контролю держав-членів Альянсу. Проаналізовано ключові нормативні документи НАТО, що регулюють процедури закупівель: STANAG-и, AC/4-D(2003)0001, директиви Агентства з підтримки та постачання НАТО (NSPA) та настанови Агентства з комунікацій та інформаційних технологій (NCI Agency). Розглянуто принципи прозорості, підзвітності, конкурентності й цінності грошей, що становлять основу аудиторського підходу в системі НАТО. Виявлено особливості планування, виконання та документування аудиту закупівель згідно зі стандартами INTOSAI та практикою Вищих органів контролю держав-членів. Проведено порівняльний аналіз аудиторських практик держав НАТО: США, Великої Британії, Польщі, Естонії та Литви. Визначено системні ризики при проведенні закупівель в умовах збройного конфлікту та можливості застосування спрощених процедур у надзвичайних ситуаціях. Окреслено шляхи імплементації стандартів НАТО у вітчизняну практику аудиту оборонних закупівель в умовах євроатлантичної інтеграції України.

Ключові слова: аудит закупівель, стандарти НАТО, оборонні закупівлі, фінансовий контроль, INTOSAI, value for money, євроатлантична інтеграція.

AUDIT OF PROCUREMENT UNDER NATO STANDARDS

Abstract. The article examines the theoretical and practical aspects of procurement audit in the context of NATO standards. The concept of 'defence procurement audit' is defined, along with its place in the internal and external financial control systems of Alliance member states. Key NATO normative documents governing procurement procedures are analyzed: STANAGs, AC/4-D(2003)0001, NSPA directives, and NCI Agency guidelines. The principles of transparency, accountability, competitiveness, and value for money that underpin



© Автор(и). Ця стаття знаходиться у відкритому доступі та розповсюджується відповідно до умов ліцензії Creative Commons Attribution 4.0 (<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>)

the NATO audit approach are discussed. The article explores the planning, execution, and documentation of procurement audits in accordance with INTOSAI standards and the practice of Supreme Audit Institutions of member states. A comparative analysis of audit practices in NATO member states — the United States, the United Kingdom, Poland, Estonia, and Lithuania — is conducted. Systemic risks in procurement during armed conflict and possibilities for simplified procedures in emergencies are identified. Pathways for implementing NATO standards into Ukraine's domestic defence procurement audit practices in the context of Euro-Atlantic integration are outlined. The research demonstrates that effective defence procurement audit requires not only adherence to financial regulations but also a comprehensive risk-based approach aligned with NATO's interoperability requirements, cyber-security frameworks, and lifecycle cost management principles.

Keywords: *procurement audit, NATO standards, defence procurement, financial control, INTOSAI, value for money, Euro-Atlantic integration.*

Постановка проблеми. Аудит закупівель є одним з ключових інструментів забезпечення ефективного використання державних ресурсів у сфері оборони. В умовах євроатлантичної інтеграції України, що передбачає повноцінне членство в НАТО, актуальним завданням стає гармонізація вітчизняного законодавства та практик фінансового контролю із стандартами Альянсу. Оборонні закупівлі традиційно відносяться до найбільш ризикових сфер державних фінансів: великий обсяг контрактів, технічна складність предметів закупівлі, нерідко закрита інформація про специфікації — все це створює передумови для корупційних ризиків, надмірних витрат та неефективного виконання контрактів.

Досвід держав - членів НАТО свідчить, що належно організований аудит закупівель дозволяє забезпечити дотримання принципів прозорості, підзвітності та цінності грошей (value for money). Водночас для України, яка перебуває в умовах активної фази збройного конфлікту, питання аудиту оборонних закупівель набуває особливої гостроти: необхідно поєднувати оперативність постачань із належним рівнем контролю над витратами.

Актуальність теми визначається також тим, що Україна в рамках підготовки до вступу в НАТО зобов'язана привести свою систему оборонних закупівель у відповідність з вимогами Альянсу, що передбачає, зокрема, впровадження відповідних аудиторських процедур і механізмів звітності. Проте наукове осмислення цього процесу лишається недостатнім, а практичні рекомендації - розрізненими.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання аудиту закупівель у оборонній сфері досліджувалися як вітчизняними, так і зарубіжними вченими. Серед зарубіжних дослідників слід відзначити праці Г. Гарнетта, присвячені порівняльному аналізу практик Вищих органів аудиту держав Альянсу [1]; дослідження Ч. Тіебу щодо принципів value for money в оборонних закупівлях [2]. У вітчизняній науці проблематику оборонних закупівель у контексті євроатлантичної інтеграції розглядали О. Гетьман [3] та Н. Задорожня [4]. Аспекти фінансового контролю у сфері оборони досліджував О. Піхоцький [5]. Водночас комплексного дослідження, яке б поєднувало аналіз стандартів НАТО з практичними рекомендаціями для вітчизняного аудиту оборонних закупівель, у вітчизняній науковій літературі бракує.

У міжнародному контексті провідну роль відіграють стандарти та настанови INTOSAI, зокрема ISSAI 4000 (Compliance Audit) та ISSAI 3000 (Performance Audit), а також рекомендації Спеціальної групи НАТО з питань управління ресурсами (RMPSG). Агентство НАТО з підтримки та постачання (NSPA) розробило власну методологію аудиту контрактів, яка ґрунтується на американському стандарті DCAA (Defense Contract Audit Agency) та британських практиках NAO (National Audit Office) [6].

Метою статті є систематизація та аналіз стандартів НАТО в галузі аудиту закупівель, визначення ключових принципів, процедур та інструментів аудиторської перевірки оборонних контрактів, а також розробка рекомендацій щодо імплементації цих стандартів у вітчизняну практику фінансового контролю.

Виклад основного матеріалу. Система закупівель НАТО базується на принципах, закріплених у низці ключових нормативних документів Альянсу. Ці принципи безпосередньо визначають підходи до аудиту: прозорість (transparency), підзвітність (accountability), конкурентність (competition), цінність грошей (value for money) та рівний доступ (equal access). Відповідно до Директиви НАТО AC/4-D(2003)0001, усі структури Альянсу зобов'язані забезпечити аудиторський доступ до документів, що стосуються виконання контрактів. Аудит закупівель у системі НАТО охоплює три основних виміри: аудит відповідності (compliance audit), який перевіряє дотримання нормативних вимог при укладенні та виконанні контрактів; аудит ефективності (performance audit), що оцінює досягнення поставлених цілей; та фінансовий аудит (financial audit), спрямований на підтвердження достовірності фінансової звітності.

Особливістю системи НАТО є те, що аудит закупівель здійснюється на двох рівнях: на рівні міжнародних структур Альянсу (через Службу внутрішнього аудиту НАТО – IAS та Міжнародний ревізійний комітет – IBC) і на рівні національних збройних сил держав-членів через відповідні органи вищого аудиту (табл. 1). Взаємодія між цими рівнями забезпечується через механізми обміну інформацією та спільні аудиторські перевірки.

Таблиця 1

Структура системи аудиту закупівель НАТО

Рівень аудиту	Орган	Предмет аудиту	Нормативна база
Міжнародний (НАТО)	IAS, IBC	Контракти штаб-квартири та агентств НАТО	AC/4-D(2003)0001, Статут IBC
Агентств НАТО	NSPA IA, NCI Agency IA	Закупівлі агентств: логістика, ІКТ	NSPA Financial Regulations, NCI Agency Rules
Національний (держави-члени)	Вищі органи аудиту (SAI)	Оборонні контракти національних МО	INTOSAI ISSAI, національне законодавство
Контрактний	DCAA (США), NAO (UK)	Витрати підрядників, ціноутворення	FAR (США), MOD Def Stan (UK)

Джерело: складено авторами за даними [6,7,8]

Нормативно-правова база аудиту закупівель у системі НАТО є багаторівневою та включає документи різного ступеня обов'язковості (табл. 2). На найвищому рівні знаходяться угоди про стандартизацію (STANAG – Standardization Agreements), які встановлюють мінімальні вимоги до закупівельних процедур та звітності для всіх держав-членів. Ключовим документом у сфері аудиту є Директива AC/4-D(2003)0001 «Про управління контрактами та аудит», яка визначає: права аудиторів на доступ до інформації підрядників; мінімальні вимоги до документування закупівельних рішень; порядок розгляду результатів аудиту; механізми відшкодування виявлених переplat. Міжнародна рамка аудиторських стандартів INTOSAI (ISSAI) застосовується державами - членами НАТО при проведенні аудиту оборонних закупівель на національному рівні. ISSAI 4000 (Compliance Audit Standard) та ISSAI 3000 (Performance Audit Standard) є базовими для аудиту закупівель, доповнюючись галузевою настановою ISSAI 5300 щодо аудиту оборонних видатків [6; 7].

Таблиця 2

Ключові нормативні документи у сфері аудиту закупівель НАТО

№	Документ	Видавець	Основний зміст
1	AC/4-D(2003)0001	НАТО HQ	Управління контрактами, права аудиторів
2	NSPA Financial Regulations	NSPA	Фінансові процедури та аудит NSPA
3	STANAG 4569	NSO	Технічні специфікації, ціноутворення
4	ISSAI 4000	INTOSAI	Стандарт аудиту відповідності
5	ISSAI 3000	INTOSAI	Стандарт аудиту ефективності
6	ISSAI 5300	INTOSAI	Аудит оборонних видатків
7	FAR / DFARS (США)	DoD/GSA	Федеральні правила закупівель
8	MOD Def Stan 05-135	UK MOD	Стандарт якості та аудиту контрактів МО Великої Британії

Джерело: складено авторами

Агентство з аудиту оборонних контрактів (Defense Contract Audit Agency - DCAA) є спеціалізом. Принцип value for money (цінність грошей) є наріжним каменем аудиторського підходу НАТО. Він передбачає оцінку трьох «Е»: есоному (економічність) - мінімізація витрат на ресурси при збереженні якості; efficiency (ефективність) - оптимальне співвідношення між витраченими ресурсами та отриманими результатами; effectiveness (результативність) - досягнення поставлених цілей [2]. Принцип прозорості (transparency) вимагає публічності закупівельних процедур та доступності інформації для аудиторів і громадськості в обсягах, що не компрометують оперативну безпеку. Принцип підзвітності (accountability) передбачає відповідальність посадових осіб за рішення у сфері закупівель та обов'язкову звітність перед контрольними органами.

Принцип конкурентності (competition) є ключовим для забезпечення справедливих цін та запобігання корупції. Стандарти НАТО вимагають проведення конкурентних торгів для більшості

закупівель, водночас передбачаючи виключення для критичних оборонних потреб та ситуацій надзвичайного характеру. Принцип рівного доступу (equal access) гарантує недискримінаційний доступ постачальників зі всіх держав-членів до тендерів.

Додатковими принципами, що набувають дедалі більшого значення в аудиторській практиці НАТО, є: сталість (sustainability) – врахування екологічних та соціальних аспектів при закупівлях; цифровізація (digitalization) – застосування електронних закупівельних платформ та аналітичних інструментів; кібербезпека (cybersecurity) – забезпечення захисту ланцюга постачань від кіберзагроз.

Методологія аудиту закупівель у системі НАТО базується на ризик-орієнтованому підході (risk-based approach), який передбачає концентрацію аудиторських зусиль на найбільш ризикових сферах. Планування аудиту включає: аналіз реєстру закупівель та ідентифікацію об'єктів підвищеного ризику; оцінку системи внутрішнього контролю; визначення аудиторської вибірки; узгодження плану аудиту із керівництвом.

Процедури збору аудиторських доказів включають: перевірку документації тендерних процедур (запити на пропозиції, технічні специфікації, протоколи оцінювання); аналіз контрактів та додаткових угод; перевірку рахунків та актів виконаних робіт; фізичну перевірку отриманих товарів і обладнання; інтерв'ю з посадовими особами та підрядниками.

Окремим напрямом є аудит ціноутворення контрактів (contract pricing audit). Відповідно до практики DCAA (США) та аналогічних органів держав НАТО, аудитори перевіряють: обґрунтованість запропонованих цін; відповідність витрат підрядника умовам контракту; правомірність включення накладних витрат; дотримання вимог щодо розкриття інформації про витрати. Важливим елементом аудиту є перевірка ланцюга постачань (supply chain audit). В умовах глобалізації оборонної промисловості аудитори НАТО приділяють підвищену увагу субпідрядним відносинам, надійності постачальників та відповідності продукції технічним специфікаціям.

Аудиторські системи держав - членів НАТО мають спільну нормативну основу, проте суттєво відрізняються за організаційними формами та процедурами. Розглянемо практику п'яти ключових держав Альянсу (табл. 3). США мають найрозвиненішу систему аудиту оборонних закупівель, ованімованим федеральним органом, що здійснює аудит понад 40 000 контрактів щорічно на суму понад 300 млрд доларів США. DCAA застосовує детальні методичні настанови (DCAA Contract Audit Manual – CAM), які регламентують усі аспекти аудиторських процедур від планування до звітування. Рахункова палата США (GAO) здійснює незалежний парламентський аудит оборонних програм, щорічно публікуючи резонансні звіти про неефективне використання коштів.

Велика Британія здійснює аудит оборонних закупівель через Національне аудиторське управління (NAO) та внутрішній аудиторський підрозділ Міністерства оборони. Британська система відзначається активним застосуванням аудиту value for money. Особливістю британської практики є застосування Оборонного стандарту 05-135, що встановлює вимоги до систем управління якістю підрядників та є обов'язковою умовою для участі в тендерах [1]. Польща як держава, що активно нарощує оборонні витрати у відповідь на загрози зі Сходу, реформувала систему аудиту закупівель після вступу до НАТО у 1999 році. Вища палата контролю (NIK) здійснює зовнішній аудит оборонних видатків, при цьому активно застосовуючи міжнародні стандарти INTOSAI. Польський досвід є особливо цінним для України з огляду на схожість початкових умов та виклики трансформації пострадянської системи закупівель.

Естонія та Литва як малі держави-члени НАТО демонструють ефективні моделі аудиту оборонних закупівель, адаптовані до обмежених адміністративних ресурсів. Обидві країни активно застосовують аудит ризиків кібербезпеки при закупівлі ІКТ-рішень для потреб оборони.

Таблиця 3

Порівняльна характеристика систем аудиту оборонних закупівель держав НАТО

Держава	Орган зовнішнього аудиту	Орган внутрішнього аудиту	Спеціалізований орган аудиту контрактів	Особливості
США	GAO	DoD IG	DCAA	Найрозвиненіша система, FIAR програма
Велика Британія	NAO	MOD Internal Audit	CODIS	Активний VfM аудит, Def Stan 05-135
Польща	NIK	MON Internal Audit	—	Трансформація пострадянської системи
Естонія	National Audit Office	Ministry of Defence IA	—	Акцент на кібербезпеці
Литва	State Control	MOD IA	—	Інтеграція зі стандартами ЄС та НАТО

Джерело: складено авторами за даними [1, 6]

Збройний конфлікт створює специфічні умови для здійснення закупівель та їх аудиту. Стандарти НАТО передбачають можливість застосування спрощених процедур закупівель (simplified/emergency procurement procedures) у випадках, коли звичайні конкурентні торги є неможливими або неприйнятно тривалими. Однак навіть у таких умовах принципи підзвітності та ефективного використання коштів зберігають свою силу.

Для України, яка перебуває в умовах активної фази збройного конфлікту, особливого значення набувають механізми контролю за надходженнями міжнародної допомоги у сфері оборони. НАТО та держави-члени встановили вимогу аудиторського підтвердження використання переданої зброї та обладнання. Рахункова палата України бере участь у спільних аудиторських місіях з партнерами з НАТО для підтвердження належного використання допомоги [8].

Україна зробила суттєві кроки щодо приведення системи оборонних закупівель у відповідність до стандартів НАТО. Закон України «Про оборонні закупівлі» (2020 р., зі змінами) запровадив ключові принципи НАТО у вітчизняне законодавство: конкурентність, прозорість, підзвітність та цінність грошей. Водночас система аудиту оборонних закупівель залишається у процесі трансформації [8].

Ключовими напрямками приведення системи аудиту у відповідність до стандартів НАТО є: розробка спеціалізованих методичних настанов для аудиту оборонних контрактів з урахуванням вимог НАТО; підготовка аудиторів у сфері технічних специфікацій оборонних закупівель; впровадження ризик-орієнтованого підходу до планування аудиту; налагодження інституційної співпраці з DCAA (США), NAO (UK) та іншими спеціалізованими органами держав НАТО.

Важливим інструментом наближення до стандартів НАТО є участь України в Програмі Альянсу з нарощування оборонних спроможностей (Defence Capacity Building - DCB). В рамках DCB здійснюється технічна допомога у реформуванні системи оборонних закупівель та аудиту, включаючи навчання аудиторів та обмін кращими практиками.

Рахункова палата України активно розвиває співпрацю з органами вищого аудиту держав НАТО через механізми INTOSAI та двосторонніх угод. Зокрема, відповідно до меморандумів про взаєморозуміння, підписаних з GAO (США), NAO (Велика Британія) та NIK (Польща), здійснюються спільні навчальні заходи та обмін методичними матеріалами [5].

Висновки. Аудит закупівель за стандартами НАТО являє собою комплексну систему фінансового контролю, що базується на принципах прозорості, підзвітності, конкурентності та цінності грошей. Ця система є багаторівневою: поєднує міжнародний аудит структур Альянсу, аудит агентств НАТО та національний аудит оборонних закупівель держав-членів.

Аналіз нормативно-правової бази показав, що ключовими документами, що регулюють аудит закупівель у системі НАТО, є: Директива AC/4-D(2003)0001, Фінансовий регламент NSPA, стандарти INTOSAI (ISSAI 3000, 4000, 5300) та національні регуляторні акти держав-членів. Важливою тенденцією є посилення уваги до аудиту кібербезпеки, сталості та цифрових технологій у закупівлях.

Порівняльний аналіз аудиторських практик США, Великої Британії, Польщі, Естонії та Литви свідчить про різноманітність організаційних форм при спільності базових принципів. Особливо цінним для України є досвід Польщі – держави, що пройшла шлях трансформації пострадянської системи закупівель, – та балтійських держав, які демонструють ефективні моделі при обмежених адміністративних ресурсах.

Для України впровадження стандартів НАТО у систему аудиту оборонних закупівель є необхідною умовою євроатлантичної інтеграції та підвищення ефективності витрат на оборону. Пріоритетними кроками мають стати: прийняття спеціалізованих методичних настанов для аудиту оборонних контрактів; розбудова інституційного потенціалу аудиторів; поглиблення міжнародної співпраці з органами аудиту держав НАТО; а також забезпечення незалежності та адекватного ресурсного забезпечення органів аудиту у сфері оборони.

Перспективними напрямками подальших досліджень є: детальне вивчення практик аудиту кібербезпеки закупівель у системі НАТО; аналіз механізмів аудиту міжнародної оборонної допомоги; дослідження інструментів цифрового аудиту та застосування аналітики великих даних в аудиті оборонних закупівель.

Література

1. Garnett H. Comparative Audit of Defence Procurement in NATO Member States. London : RUSI, 2021. 156 с.
2. Tiebu Ch. Value for Money in Defence Acquisitions. Washington : RAND, 2020. 89 с.
3. Гетьман О. Реформування системи оборонних закупівель України в умовах євроатлантичної інтеграції. Право та державне управління. 2022. № 3. С. 10–19.
4. Задорожня Н. Впровадження стандартів НАТО у вітчизняну систему закупівель. Публічне

управління та адміністрування. 2023. № 1. С. 5–16.

5. Піхоцький О. Аудит ефективності використання коштів оборонного бюджету. Економічний часопис. 2023. № 1. С. 50–58.

6. NATO Support and Procurement Agency. NSPA Financial Regulations. Capellen : NSPA, 2022. 145 с.

7. INTOSAI. ISSAI 5300: Auditing Defence Activities. Vienna : INTOSAI, 2017. 144 с.

8. Закон України «Про оборонні закупівлі» від 17 лип. 2020 р. № 808-IX. Відомості Верховної Ради України. 2020. № 45. Ст. 393. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/808-20> (дата звернення: 01.02.2026).

9. SAE International. (2020). AS6174: Counterfeit Materiel; Avoidance, Detection, Mitigation, and Disposition. Warrendale: SAE.

10. DCAA. (2023). Annual Report to Congress 2022. Fort Belvoir: DCAA.

References

1. Garnett, H. (2021). Comparative Audit of Defence Procurement in NATO Member States. London: RUSI.

2. Tiebu, Ch. (2020). Value for Money in Defence Acquisitions. Washington: RAND.

3. Hetman, O. (2022). Reformuvannya systemy oboronnykh zakupivel Ukrainy v umovakh yevroatlantskoyi intehtatsii [Reforming Ukraine's Defence Procurement System in the Context of Euro-Atlantic Integration]. Pravo ta derzhavne upravlinnia, (3), 10–19.

4. Zadorozhnia, N. (2023). Vprovadzhennia standartiv NATO u vitchyznianu systemu zakupivel [Implementing NATO Standards into the National Procurement System]. Publichne upravlinnia ta administruvannya, (1), 5–16.

5. Pikhotskyi, O. (2023). Audyt efektyvnosti vykorystannia koshtiv oboronnoho biudzhetu [Performance Audit of Defence Budget Expenditures]. Ekonomichnyi chasopys, (1), 50–58.

6. NATO Support and Procurement Agency. (2022). NSPA Financial Regulations. Capellen: NSPA.

7. INTOSAI. (2017). ISSAI 5300: Auditing Defence Activities. Vienna: INTOSAI.

8. Law of Ukraine on Defence Procurement No. 808-IX of 17 July 2020. Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy, (45), Art. 393. Retrieved March 01, 2026 from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/808-20>.

9. SAE International. (2020). AS6174: Counterfeit Materiel; Avoidance, Detection, Mitigation, and Disposition. Warrendale: SAE.

10. DCAA. (2023). Annual Report to Congress 2022. Fort Belvoir: DCAA.

Отримано: 04.02.2026

Прийнято до публікації: 10.03.2026

Опубліковано: 15.03.2026