

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ТОРГОВЕЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису

ФЕДОРЕНКО ОЛЕКСАНДРА ПЕТРІВНА

УДК 657.6:[004.7:330.34

ДИСЕРТАЦІЯ
АУДИТ ЕФЕКТИВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ
МЕРЕЖЕВИХ РИТЕЙЛЕРІВ

Спеціальність 071 – Облік і оподаткування

Галузь знань – Управління та адміністрування

Подається на здобуття освітньо-наукового ступеня доктора філософії

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело.

_____ **О. П. Федоренко**

Науковий керівник:

Назарова Каріна Олександрівна, доктор економічних наук, професор

Київ - 2023

АНОТАЦІЯ

Федоренко О.П. Аудит ефективності діяльності мережевих ритейлерів.– Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора філософії у галузі знань «Управління та адміністрування» за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування». – Державний торговельно-економічний університет, Київ, 2023.

Дисертаційна робота є науковим дослідженням теоретико-методологічних та організаційних засад та практики аудиту ефективності діяльності мережевих ритейлерів.

Аналіз та аудит є імперативними інструментами інформаційного забезпечення ефективного управління мережевими ритейлерами, без яких будь-які проголошені результати діяльності не є об'єктивними та підтвердженими. Відповідно до світової практики господарювання найбільшу довіру користувачі інформації висловлюють саме незалежним (зовнішнім) аудиторам, які для непрофесійних користувачів інформації є експертами з усіх економічних питань.

Практика сучасного ритейлу в окремих аспектах випереджає теорію економічної науки. Так, науковці досі не ввели та, відповідно, не визнали єдиного, загальноприйнятого поняття «мережевий ритейлер», незважаючи на те, що в практичному сегменті економіки такий термін застосовується. Тому за результатами дослідження в науковому тезаріусі запропоновано використовувати поняття «мережевий ритейлер», під яким необхідно розуміти материнське та дочірні підприємства роздрібної торгівлі, об'єднані спільним брендом та стратегією розвитку, в сумарній кількості не менше трьох структурних одиниць.

З метою побудови комплексної системи інформаційного забезпечення аудиту ефективності діяльності мережевих ритейлерів, розроблена та апробована збалансована система показників аналізу діяльності мережевого ритейлера, яка побудована за комплексом векторів, що визначають ефективність діяльності мережевого ритейлера (стратегічним, фінансовим, клієнтським, бізнес-процесів, розвитку та удосконалення) і характеризується розгалуженою системою фінансових і нефінансових показників. У роботі наведено основи формування та реалізації транспарентності результатів аудиту, що дозволяють забезпечити довіру до його висновків різних категорій користувачів інформації.

Для забезпечення комплексності і об'єктивності аудиту ефективності діяльності мережевих ритейлерів, виокремлено та згруповано систему показників ефективності діяльності мережевих ритейлерів. Також визначено критерії та процедури аудиту мобільної версії інтернет-магазину, який є важливим елементом в аудиті ефективності діяльності мережевих ритейлерів.

В результаті комплексного компаративного аналізу досліджень провідних науковців визначено, що мережевий ритейлер, як правило, ототожнюють з масовою торгівлею у роздріб через операторів мереж, які мають різні географічні межі, але поєднані однією маркетинговою структурою, фінансово-

економічними складовими, єдиною логістикою та управлінськими заходами. Ключовою особливістю мережевого ритейлера є створення однотипних торговельних локацій, об'єднаних впізнаваним брендом, з наявними торговельними площами (у вигляді супермаркетів, гіпермаркетів), або навіть без неї (продаж товару через Інтернет-замовлення з доставкою або відвантаження на пунктах видачі). Мережевий ритейлер прагне до цифровізації та технологічності шляхом впровадження замовлень через термінали самообслуговування, купівлю через каси самообслуговування.

Сучасний вітчизняний мережевий ритейл стикається з низкою проблем, серед яких особливо помітними є фактична втрата повітряних та морських логістичних шляхів; невизначеність валютного курсу; спад споживчого попиту через бойові дії, руйнування інфраструктури, міграцію населення, та втрату рівня доходів громадян. Ритейлери, які оцінюються як одні з найбільш інвестиційно привабливих об'єктів для інвесторів, для забезпечення свого розвитку та прибутковості діяльності прагнуть надавати потенційним інвесторам максимально обґрунтовану, об'єктивну та неупереджену інформацію щодо реального фінансово-майнового стану, їх фінансової стабільності, перспектив розвитку.

У роботі досліджено стан та запропоновано аналітичне забезпечення аудиту ефективності діяльності мережевих ритейлерів, а також організаційно-інформаційну модель аналізу ефективності діяльності, що відобразить питання власне організації аналізу та ідентифікацію його інформаційного забезпечення. Діяльність мережевих ритейлерів характеризується високим рівнем конкуренції. В умовах інформаційного суспільства для підвищення рівня конкурентоспроможності роздрібно-торговельної мережі важливими параметрами є не лише ціна, якість та асортимент товарів, а і такі нефінансові показники, як «імідж компанії», «довіра покупців», «відомість бренду» тощо. Тому застосування виключно «традиційних методик» економічного аналізу не дозволить в сучасних умовах здійснити комплексну оцінку діяльності мережевих ритейлерів.

В роботі запропоновано удосконалену методіку комплексного компаративного аналізу діяльності суб'єктів господарювання, зокрема мережевих ритейлерів, в частині модифікації методів суми місць і відстані від еталону, які дозволяють проводити комплексну оцінку ефективності діяльності мережевих ритейлерів з використанням показників, що мають різні одиниці виміру, а також різну «направленість» (збільшення значення показника або позитивно, або негативно характеризує об'єкт дослідження). Для підвищення об'єктивності, комплексності, результативності компаративного аналізу, розроблено збалансовану систему показників, що різновекторно характеризують ефективність діяльності мережевих ритейлерів і включає фінансові і нефінансові показники. Такий підхід дозволить комплексно і об'єктивно оцінити ефективність діяльності мережевого ритейлера, оскільки нефінансові параметри діяльності суттєво впливають на стан підприємства, але не враховуються «традиційними» методиками аналізу та аудиту. Найбільш ефективним мережевим ритейлером України, за результатами проведених

розрахунків, з врахуванням фінансової і нефінансової інформації є ТОВ «АТБ-Маркет».

Проаналізовано особливості організації аудиту ефективності діяльності мережевих ритейлерів та розроблено відповідну схему, що включає дві складові: внутрішню структуру та зовнішнє середовище – «вихід», «вхід». Якісна організація аудиту ефективності допоможе мережевим ритейлерам не лише надавати достовірну та повну фінансову інформацію, а й розкривати свої соціальні, екологічні та інші зобов'язання перед зацікавленими сторонами.

Аудиторам на початку необхідно узгодити Меморандум про зустріч з керівництвом мережевого ритейлера. За результатами проведеного аналізу документів розроблено удосконалений уніфікований документ- Меморандум аудиту ефективності та проведено опитування представників найбільших мережевих ритейлерів: ТОВ «АТБ-Маркет», ТОВ «Фоззі-Фуд», ТОВ «ВОГ Рітейл».

Меморандум надає потрібну аудитору інформацію на основі відповідей управлінського персоналу та формує подальший вектор проведення аудиту ефективності. Метою Меморандуму аудиту ефективності є відповіді, оцінка та думка управлінського персоналу щодо діяльності мережевих ритейлерів протягом періоду, що підлягає аудиту. Вся отримана інформація, її оцінка та аналіз корелюються з питаннями незалежного аудитора щодо аудиту ефективності. Обґрунтовано спроектований Меморандум аудиту ефективності сприятиме заощадженню часу аудитора, який не витратить часу на збір та аналіз менш актуальної, потрібної аудитору, інформації.

Сучасні тенденції розвитку економіки України та її інтеграція у європейське співтовариство вимагають нових підходів до організації та методики аудиту діяльності мережевих ритейлерів. Розглянута методика збору інформації та окремих методів аналізу аудиту ефективності діяльності мережевих ритейлерів доводить, що аудит ефективності по вагомості має пріоритет над фінансовим аудитом. За наведеними в дисертації результатами опитування мережевих ритейлерів можна зробити висновок про те, що частка шахрайств, скоєних його працівниками є значною, оскільки система внутрішнього контролю повною мірою не забезпечує надійний та достатній рівень протидії і попередження шахрайству та обману.

Нагальна потреба для результативної діяльності мережевих ритейлерів полягає в запровадженні ефективної системи безпеки в процес господарювання. Найкращим (найбільш обґрунтованим) способом отримання дієвих рекомендацій та пропозицій щодо формування і запровадження системи безпеки, як свідчить практика, є проведення аудиту ефективності, який являє собою гарантовано неупереджену перевірку і оцінку діяльності мережевого ритейлера. Отже, перш, ніж упроваджувати системні безпекові рішення, логічним є проведення аудиту ефективності мережевого ритейлу та дослідження саме питань фінансової безпеки. Виникає необхідність у перманентно діючому елементі забезпечення ефективності внутрішньої системи комплаєнс-контролю в діяльності мережевих ритейлерів, який би був імперативом його системи управління, невід'ємною частиною. Ефективне

функціонування внутрішньої системи комплаєнс-контролю в діяльності мережевих ритейлерів сприятиме ефективності господарської діяльності та ідентифікації її ризиків – це може суттєво зменшити обсяг аудиторських процедур при аудиті ефективності без втрачання їх якості. Внутрішня система комплаєнс-контролю в діяльності мережевих ритейлерів запобігатиме виникненню зайвих фінансових втрат, натомість, сприятиме отриманню додаткових інвестицій та розширенню клієнтської бази. В подальшому саме інструмент комплаєнс-контролю допоможе підтримувати актуальність механізмів і систематично контролювати процеси мережевих ритейлерів. З метою підвищення якості аудиту розроблено модель взаємозв'язку мети і завдань аудиту ефективності діяльності мережевих ритейлерів.

Основні наукові результати дисертаційної роботи впроваджено в практичну діяльність Аудиторської фірми «Grant Thornton» (довідка № 327/B- 7 від 30 серпня 2023), Аудиторської фірми «Альта» (довідка № 12-07-2023 від 10 липня 2023) та досліджуваних ритейлерів, зокрема: ТОВ «АЛЬФА ЗАБАВА» (довідка № 007/07/08/2023 від 7 серпня 2023), ТОВ «ІНТЕРМОЛ» (довідка № 15/27/04-2023 від 27 квітня 2023), ТОВ «АМАДЕО» (довідка № 03/27/04-2023 від 29 травня 2023), ТД «Крафт ДЕКЕНСІСТЕМ УКРАЇНА» (довідка № 14-5-23 від 22 травня 2023), ТОВ «Агроіталіко» (довідка № 03/01/09-2023 від 1 вересня 2023), ТОВ «ОСД СХІДНА ЄВРОПА» (довідка № 14/05/09-2023 від 5 вересня 2023), ТОВ «ОРТОСАНІТ ДІФФУЖИОН» (довідка № 01/30/09/23 від 30 серпня 2023), ГО «Ресурсний Центр» (довідка № 1-04-2023 від 20 квітня 2023).

Окремі положення, висновки та пропозиції, які містяться в дисертаційному дослідженні, використано у навчальному процесі кафедри фінансового аналізу та аудиту Державного торговельно-економічного університету. Зокрема, розроблені автором Методичні рекомендації щодо аналізу, оцінки та аудиту діяльності мережевих ритейлерів доповнили навчально-методичне забезпечення обов'язкових освітніх компонентів:

- освітнього ступеня «бакалавр»- дисципліна «Аудит», освітня програма «Облік, оподаткування та аудит»;
- освітнього ступеня «магістр»- дисципліна «Аудит спеціального призначення», освітня програма «Діджитал аудит та аналіз».

Дисертаційна робота виконана відповідно до тематичних планів наукових досліджень кафедри фінансового аналізу та аудиту Державного торговельно-економічного університету. Прийнято участь в 6 науково-дослідних роботах: з них 2 – на замовлення Міністерства освіти і науки України, 1 – на замовлення юридичних осіб, 3 теми з номером держреєстрації.

Ключові слова: аудит ефективності; мережеві ритейлери; ефективність; якість; контроль якості; аудиторські послуги; компаративний аналіз; внутрішній аудит; контроль; концепція аудиту ефективності; соціальний аудит; фінансові й нефінансові показники; інтегральні показники; торгівля; торговельні підприємства.

ABSTRACT

Fedorenko O. Audit of the effectiveness of network retailers. – Qualifying scientific work on manuscript rights.

Dissertation for obtaining the scientific degree of Doctor of Philosophy in the field of knowledge.- «Management and administration» in specialty 071 «Accounting and taxation». – State University of Trade and Economics, Kyiv, 2023.

The dissertation is a scientific study of the theoretical, methodological and organizational principles and practice of auditing the effectiveness of network retailers.

Analysis and audit are imperative tools of information support for effective management of network retailers, without which any declared performance results are not objective and confirmed. In accordance with world business practice, users of information place the greatest trust in independent (external) auditors, who for non-professional information users are experts on all economic issues.

In order to build a comprehensive system of information support for the audit of the activity of network retailers, a balanced system of indicators for the analysis of the activity of a network retailer was developed and tested, which is built according to a set of vectors that determine the effectiveness of the activity of a network retailer (strategic, financial, customer, business process, development and improvement) and is characterized by an extensive system of financial and non-financial indicators. The work provides the basics of the formation and implementation of the transparency of the audit results, which allow to ensure trust in its conclusions of various categories of information users.

In order to ensure the comprehensiveness and objectivity of the audit of the effectiveness of network retail activities, the system of indicators of the effectiveness of network retail activities has been singled out and grouped. The criteria and procedures for the audit of the mobile version of the online store, which is an important element in the audit of the effectiveness of network retail activities, are also defined.

As a result of a comprehensive comparative analysis of research by leading scientists, it was determined that the network retailer is usually equated with mass retailing through network operators that have different geographical boundaries, but are united by the same marketing structure, financial and economic components, unified logistics and management measures. A key feature of a network retailer is the creation of similar retail locations, united by a recognizable brand, with existing retail space (in the form of supermarkets, hypermarkets), or even without it (sale of goods via Internet ordering with delivery or shipment at drop-off points). The online retailer strives for digitization and technological advancement by introducing ordering through self-service terminals, purchasing through self-service checkouts.

Modern domestic chain retail is faced with a number of problems, among which the actual loss of air and sea logistics routes is particularly noticeable; exchange rate uncertainty; decline in consumer demand due to hostilities, destruction of infrastructure, population migration, and loss of income levels of citizens. Retailers, which are rated as one of the most attractive investment objects for

investors, in order to ensure their development and profitability, strive to provide potential investors with the most reasonable, objective and unbiased information regarding their real financial and property status, their financial stability, and development prospects.

The work examines the state and offers analytical support for the audit of the effectiveness of network retailers, as well as an organizational and informational model of the analysis of the effectiveness of the activity, which will reflect the question of the actual organization of the analysis and the identification of its information support. The activity of network retailers is characterized by a high level of competition. In the conditions of the information society, to increase the level of competitiveness of the retail trade network, important parameters are not only the price, quality and assortment of goods, but also such non-financial indicators as «company image», «customer trust», «brand recognition», etc.

Therefore, the use of exclusively «traditional methods» of economic analysis will not allow to carry out a comprehensive assessment of the activities of network retailers in modern conditions. The work offers an improved methodology for a complex comparative analysis of the activities of business entities, in particular network retailers, in terms of modifying the methods of the sum of places and the distance from the benchmark, which allow for a comprehensive assessment of the effectiveness of the activities of network retailers using indicators that have different units of measurement, as well as different «directionality» (an increase in the value of the indicator either positively or negatively characterizes the research object). In order to increase the objectivity, complexity, and effectiveness of the comparative analysis, a balanced system of indicators has been developed that characterizes the effectiveness of network retailers in various ways and includes financial and non-financial indicators. This approach will make it possible to comprehensively and objectively assess the effectiveness of the network retailer's activity, since non-financial parameters of activity significantly affect the state of the enterprise, but are not taken into account by «traditional» methods of analysis and audit. The most efficient network retailer of Ukraine, according to the results of calculations, taking into account financial and non-financial information, is LLC «ATB-Market».

The peculiarities of the organization of the audit of the activity of network retailers were analyzed and a corresponding scheme was developed, which includes two components: the internal structure and the external environment – «exit», «input». A high-quality performance audit organization will help chain retailers not only to provide reliable and complete financial information, but also to disclose their social, environmental and other obligations to stakeholders.

At the beginning, the auditors need to agree on the Memorandum of the meeting with the management of the network retailer. Based on the results of the analysis of the documents, an improved unified document was developed - the Performance Audit Memorandum, and a survey of representatives of the largest chain retailers was conducted: LLC «ATB-Market», LLC «Fozzie-Food», LLC «VOG Retail».

The memorandum provides the auditor with the necessary information based on the answers of the management personnel and forms the further vector of the

performance audit. The purpose of the Performance Audit Memorandum is the responses, evaluation and opinion of management personnel regarding the activities of chain retailers during the period to be audited. All received information, its assessment and analysis are correlated with the independent auditor's questions regarding the performance audit. A reasonably designed Performance Audit Memorandum will help save the auditor's time, who will not spend time on collecting and analyzing less relevant information needed by the auditor.

Modern trends in the development of the economy of Ukraine and its integration into the European community require new approaches to the organization and methodology of auditing the activities of network retailers. The considered method of collecting information and separate methods of analysis of the audit of the effectiveness of network retailers proves that the audit of the effectiveness has priority over the financial audit. According to the results of the survey of network retailers presented in the dissertation, it can be concluded that the share of fraud committed by its employees is significant, because the internal control system does not fully provide a reliable and sufficient level of countermeasures and prevention of fraud and deception. The urgent need for the effective activity of network retailers is to introduce an effective security system into the business process. The best (most justified) way to obtain effective recommendations and proposals for the formation and implementation of a security system, as practice shows, is to conduct an efficiency audit, which is a guaranteed impartial check and assessment of the network retailer's activities. Therefore, before implementing system security solutions, it is logical to conduct an audit of the effectiveness of network retail and study the issues of financial security. There is a need for a permanently operating element of ensuring the effectiveness of the internal compliance control system in the activities of network retailers, which would be an imperative of its management system, an integral part. The effective functioning of the internal compliance control system in the activities of network retailers will contribute to the efficiency of economic activity and the identification of its risks - this can significantly reduce the scope of audit procedures during performance audits without losing their quality. An internal system of compliance control in the activities of network retailers will prevent the occurrence of unnecessary financial losses, on the contrary, it will contribute to obtaining additional investments and expanding the client base. In the future, it is the compliance control tool that will help maintain the relevance of the mechanisms and systematically control the processes of network retailers. In order to improve the quality of the audit, a model of the interrelationship of the purpose and tasks of the audit of the effectiveness of network retailers has been developed.

The main scientific results of the dissertation work were implemented in the practical activities of the Auditing Firm «Grant Thornton» (Certificate No. 327/B-7; August 30, 2023), Auditing Firm «The Alta» (Certificate No. 12-07-2023; July 10, 2023) and the investigated enterprises trade and companies, namely: «ALFA ZABAVA» LLC (Certificate No. 007/07/08/2023; August 7, 2023), «INTERMOL LLC (Certificate No. 15/27/04-2023; April 27, 2023), LLC «AMADEO» (Certificate No. 03/27/04-2023; May 29, 2023), TD «Kraft DEKENSYSYSTEM UKRAINE» (Certificate No. 14-5-23; May 22, 2023), TOV «Agroitaliko» (Certificate No.

03/01/09-2023; September 1, 2023), «OSD SKYDNA EUROPA» LLC (Certificate No. 14/05/09-2023; September 5, 2023), «ORTOSANIT DIFFUSION» LLC (Certificate No. 01/30/09/23; August 30, 2023), public organization «Resource Center» (Reference No. 1-04-2023; April 20, 2023).

Separate provisions, conclusions and proposals contained in the dissertation research were used in the educational process of the Department of Financial Audit and Analysis of the State University of Trade and Economics. In particular, Methodical recommendations for the analysis, assessment and audit of network retailers' activities developed by the author; educational and methodological provision of mandatory educational components was supplemented:

- "Bachelor" educational degree - "Audit" discipline, "Accounting, Taxation and Audit" educational program;

- "Master" educational degree- "Special Purpose Audit" educational program " Digital audit and analysis".

The dissertation work was completed in accordance with the thematic plans of scientific research of the Department of Financial Analysis and Audit of the State University of Trade and Economics. Participated in 6 research works: 2 of them were ordered by the Ministry of Education, Culture, Sports, Science and Technology, 1 was ordered by legal entities, 3 topics with a state registration number.

Keywords: audit of efficiency; chain retailers; efficiency; quality; quality control; auditing services; comparative analysis; internal audit; control; the concept of performance audit; social audit; financial and non-financial indicators; integral indicators; trade; trade enterprises.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

У науковому періодичному виданні, яке включено до міжнародної наукометричної бази
Web of Science

1. Digital **Audit** as an Imperative for Ukraine’s Way out From the COVID-crisis and a Tool to Increase the Competitiveness of the State / K Nazarova, M Nezhyva, V Hotsuliak, N Novikova, **O Fedorenko**// SHS Web Conf. Volume 100, 2021 IV International Scientific Congress “Society of Ambient Intelligence – 2021” (ISCSAI 2021 / URL: <https://doi.org/10.1051/shsconf/202110001001>

У наукових фахових виданнях України:

2. Федоренко О. Аналіз та аудит забезпечення ефективної діяльності мережевого ритейлу Бізнес Інформ. 2023. №9. С. 196–205.- URL: https://www.business-inform.net/article/?year=2023&abstract=2023_9_0_196_205

3. Федоренко О. П. Аналітичні процедури аудиту ефективності діяльності мережевих ритейлерів .- Міжнародний науковий журнал "Інтернаука". Серія: "Економічні науки". - 2023. - №11 (145). С. .: URL: <https://doi.org/10.25313/2520-2294-2023-11-9341>

4. Федоренко О. Аналітичне забезпечення ефективної діяльності мережевого ритейлера. Economics. Ecology. Socium. 2020. Том 4. № 3. С. 49-53.- DOI: <https://doi.org/10.31520/2616-7107/2020.4.3-5.-> URL: <https://ees-journal.com/index.php/journal/article/view/145>

5. Федоренко О. П. Аудит діяльності мережевих ритейлерів в умовах економіки з відкритим доступом /Назарова К. О., Федоренко О. П.// Бізнес Інформ. 2020. №1. С. 284–290.- URL: <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2020-1-284-290.>

У інших виданнях

6. Федоренко О.П. Аудит ефективності діяльності мережевих ритейлерів як стратегічний вектор суспільного розвитку / К.О. Назарова, О.П. Федоренко// Фінансова політика як складова економічного розвитку: тези доп.

Всеукр. наук.- практ. конф. (Київ, 15–16 квіт. 2020 р.) / відп. ред. І. Я. Чугунов. – Київ : Київ. нац. торг.- екон. ун-т, 2020. – 184 с. (с. 163-165).

7. Федоренко О.П. Диджиталізація аудиту діяльності мережевих ритейлерів.- Облік, аналіз, аудит та оподаткування. Сучасна парадигма в умовах сталого розвитку.- Збірник матеріалів VI Міжнар. науково- практичної конференції, присвяченій 20-річчю кафедри аудиту.- 10 грудня 2020 року, К.: КНЕУ ім. В. Гетьмана.- С.455-458.

Монографія

8. Аналіз та аудит в системі економічної безпеки цифрової держави /К.О. Назарова, В.Ю. Гордополов, М.О. Нежива, Т.Ю. Копотієнко, В.В. Роздобудько, О.Т. Олендій, О. М. Мойсеєнко, **О.П. Федоренко**, А.С. Майстренко, за заг. ред. К.О. Назарової// Монографія.- К.: «Фенікс», 2023- 322 с..

З М І С Т

ВСТУП	13
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ МЕРЕЖЕВИХ РИТЕЙЛЕРІВ	25
1.1. Сутність та місія мережеских ритейлерів в євроінтеграційних умовах.....	25
1.2. Аудит як імператив ефективної діяльності мережеских ритейлерів.....	44
1.3. Транспарентність результатів аудиту ефективності діяльності мережеских ритейлерів.....	59
Висновки до розділу 1	84
Список використаних джерел до розділу 1	87
РОЗДІЛ 2. АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ МЕРЕЖЕВИХ РИТЕЙЛЕРІВ	96
2.1. Організаційно-інформаційна модель аналізу ефективності діяльності мережеских ритейлерів	96
2.2. Аналіз ключових показників ефективності діяльності мережеских ритейлерів.....	122
2.3. Компаративний аналіз ефективності діяльності мережеских ритейлерів	136
Висновки до розділу 2	149
Список використаних джерел до розділу 2	152
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ МЕРЕЖЕВИХ РИТЕЙЛЕРІВ	161
3.1. Удосконалення організації аудиту діяльності мережеских ритейлерів	161
3.2. Методика аудиту ефективності діяльності мережеских ритейлерів	177
3.3. Праксеологія результатів аудиту ефективності діяльності мережеских ритейлерів.....	202
Висновки до розділу 3	224
Список використаних джерел до розділу 3	227
ВИСНОВКИ	231
ДОДАТКИ	237

ВСТУП

Актуальність теми. В результаті повномасштабної військової агресії РФ проти України, окрім непоправних втрат людських життів, наша держава зазнала величезних економічних збитків, фактично у всіх сферах національної економіки. В цих умовах ритейлери продемонстрували внутрішньомотивовану здатність до високої організаційної та економічної мобільності, швидкого відновлення, ефективної діяльності тощо. Ритейл є однією із ключових ланок економіки України, яка, разом з аграрним сектором, для потенційних інвесторів в ріаліях сьогодення, а особливо, в повоєнний період, має найвищий рівень інвестиційної привабливості.

Сучасний надскладний, історичний етап розвитку нашої держави характеризується, з одного боку, впевненою покроковою інтеграцією до європейського та світового ринків, прагненням до залучення інвесторів, а з іншого— невиправдано великою часткою тіньової економіки, яка, зокрема, за даними Київського міжнародного інституту соціології, у 2022 р. становила 47,2% від загального обсягу ВВП; в інші роки- ситуація суттєво не відрізнялась, що, нажаль, впливає на негативний корупційний «шлейф», імідж України. Прикро, але довіра до офіційної інформації щодо результатів діяльності суб'єктів господарювання невисока. Всупереч зазначеній специфіці національної економіки ритейлери, які оцінюються як одні з найбільш інвестиційно привабливих об'єктів для інвесторів, для забезпечення свого розвитку та прибутковості діяльності прагнуть надавати потенційним інвесторам максимально обґрунтовану, об'єктивну та неупереджену інформацію щодо реального фінансово-майнового стану, їх фінансової стабільності, перспектив розвитку тощо.

Мережевим ритейлерам в країнах ЄС, за даними консалтингової платформи «DataWiz-іо», належить від 50% до 60% ринку: в скандинавських країнах та Великобританії- наближається до рекордних 90% (зокрема, це стосується 4 найбільших мереж, які у Великобританії контролюють близько

86% внутрішнього ринку; Німеччині, для порівняння, на 5 провідних мереж припадає 65%, у Франції – 85% всього внутрішнього ринку).

Важливо зважувати на те, що одним із завдань науки є вказувати напрями і пропонувати теоретико-методичне забезпечення реальному сектору економіки (адже *наука передує практиці*). Відповідно, враховуючи сучасні тенденції економіки та особливий, *соціально значимий* статус сфери товарного обігу, об'єктом дослідження було принципово обрано діяльність саме ритейлерів, загалом, а мережевих ритейлерів, зокрема (авторська наукова позиція полягає в тому, що в державі, яка перша в Європі розробила Конституцію і яка так цілеспрямовано повертається до європейських цінностей, дослідження будуть проводитися саме на ритейлерах, як це загально визнано в економічно розвинутих країнах світу, які, як правило, до того ж відрізняються високим рівнем соціальної відповідальності).

Ретроспективно аналізуючи теорію та практику ритейлу, можна зауважити, що практика сучасного ритейлу в окремих аспектах випереджає теорію економічної науки. Так, науковці досі не ввели та, відповідно, не визнали єдиного, загальноприйнятого поняття «мережевий ритейлер», незважаючи на те, що в практичному сегменті економіки такий термін застосовується. Тому, для науковців і практиків є важливим ввести до наукового обігу поняття, яке б, з одного боку визнавалось практиками ритейлу, а з іншого- було уніфікованим, загально прийнятим та відповідало вимогам економічної науки.

Необхідно підкреслити, що аудит ефективності– поняття доволі стале, яке розповсюдилось не лише на незалежний (як правило, зовнішній) аудит, а й на державний. Так, в якості позитивного прикладу, який дозволяє порівняти фінансовий аудит та аудит ефективності, можна констатувати той факт, що Рахункова Палата оприлюднює плани та результати аудитів ефективності (на противагу фінансовим аудитам).

В Європі відчутне зростання динаміки економічних та соціальних процесів, а також відчутне зростання конкуренції обумовлюють нагальну

необхідність власників мережевих ритейлерів володіти максимально дієвим та оперативними інструментами ефективного управління. Ними, беззаперечно, повинні бути економічний аналіз; аудит фінансової звітності (зовнішній, незалежний); внутрішній аудит, відповідно до Концепції й Стандартів внутрішнього аудиту Інституту внутрішніх аудиторів або внутрішній контроль, чим, зрештою, і зумовлена *актуальність* наукового дослідження.

Для потенційних інвесторів доволі часто незрозумілою та недоведеною є офіційна інформація про те, що діяльність значної частки мережевих ритейлерів характеризується нестійким фінансовим станом, збитковістю (доволі часто стабільною, перманентною), неефективними управлінськими рішеннями тощо. Саме тому як професійні, так і непрофесійні користувачі інформації шукають джерела її отримання, яким би вони могли довіряти- і саме аналіз та аудит (внутрішній, зовнішній) можуть стати такими джерелами.

Економічний аналіз та аудит фінансової звітності (внутрішній; зовнішній; в ідеалі- зовнішній з використанням результатів внутрішнього аудиту, як це передбачено Міжнародним стандартом аудиту 610 «Використання роботи внутрішнього аудитора» або внутрішнього контролю) є тими імперативними інструментами інформаційного забезпечення ефективного управління мережевими ритейлерами, без яких будь-які проголошені результати діяльності не є підтвердженими, а значить, трансперентними та такими, яким інвестори можуть довіряти.

В умовах відкритої економіки ритейлери (в першу чергу, мережеві) прагнуть вийти на нові ринки, здійснити первинне розміщення акцій, котуватися в лістингах відомих бірж тощо. Логічно, що для того, щоб досягти проголошених цілей, необхідно надати професійним та непрофесійним користувачам інформації підтвердження результатів ефективності їх діяльності.

Мережевим ритейлерам обов'язково необхідно зважувати на те, що відповідно до світових тенденцій господарювання найбільшу, в першу чергу, довіру користувачі інформації висловлюють саме незалежним (зовнішнім) аудиторам є експертами з більшості економічних питань, які виникають у

власників та керівництва. Зростають потреби користувачів інформації на отримання та професійну оцінку результатів аналізу та аудиту ефективності суб'єктів господарювання.

Теоретичні та практичні аспекти діяльності підприємств торгівлі, їх аналізу та аудиту висвітлені у працях таких провідних науковців, таких, як А. А. Мазаракі, О. М. Азарян, В. В. Апопій, М. П. Балабанов, М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, Н. І. Верхоглядова, Н. О. Власова, В. Ю. Гордополов, Н. О. Голошубова, Н. Б. Ільченко, В. А. Гросул, Г.М. Давидов, Л. І. Донець, Н.І. Дорош, С.І. Жминько, І. М. Копич, О. В. Кот, О. А. Круглова, А.С. Крутова, О. П. Лугівська, В. С. Марцин, Є.В. Мних, К. О. Назарова, В. Д. Лагутін, Г.Г. Лисак, В. О. Соколов, Ю. Ф. Родінов, В.С. Рудницький, Л. В. Семеруль, І. М. Сотник, Т. Р. Ферцович, Ю. Ю. Юрченко, та ін.

Попри достатньо всебічно дослідження даної теми та вагомий внесок у світову, в першу чергу, європейську науку, існує об'єктивна необхідність подальшого поглиблення теоретичних та методичних досліджень, які стосуються саме аналізу та аудиту мережевих ритейлерів.

Зазначене вище обумовлює визначення генеральної гіпотези, мети, об'єкта та предмета дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана відповідно до тематичних планів наукових досліджень кафедри фінансового аналізу та аудиту Державного торговельно-економічного університету за темами науково-дослідних робіт:

- № 718/20 «Аналіз та аудит розвитку торговельної мережі в умовах кризи, викликаній SARS-COV-2» (на замовлення аудиторської фірми «Альта»)- розробка методичних рекомендацій з аналізу та аудиту розвитку торговельної мережі в умовах кризи, викликаній SARS-COV-2;

- «Праксеологія аналізу та аудиту в системі економічної безпеки України» (номер державної реєстрації – 0119U100623), в межах якої здійснено узагальнення та систематизацію наукових поглядів щодо сутності поняття «економічна безпека», на основі чого виділено його характеристики залежно

від рівня державного управління; досліджено основні компоненти економічної безпеки країни: інституціональну, фінансову, макроекономічну, соціально-демографічну, зовнішньоекономічну, енергетичну, інфраструктурну; здійснено систематизацію нормативно-правового забезпечення економічної безпеки в Україні;

- «Комплексний аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах диджиталізації економіки», в межах якої розроблено імперативи комплексного аналізу діяльності суб'єктів господарювання з використанням інтегрованої системи фінансових і нефінансових показників;

– «Антикорупційний аудит як імперативний інструмент підвищення обороноздатності та відновлення економіки України», в межах якої досліджено правове та інституціональне забезпечення антикорупційного аудиту в ЄС та Україні;

– «Антикорупційний аудит підприємств критичної інфраструктури та суспільного значення» (номер державної реєстрації – 0123U101987)», в межах якої досліджено соціальний, економічний та екологічний потенціал антикорупційного аудиту підприємств критичної інфраструктури та суспільного значення; обґрунтовані критерії визнання підприємств критичної інфраструктури та суспільного значення. Здійснено професійну компаративно-інтегральну оцінку діяльності підприємств критичної інфраструктури та суспільного значення в Україні;

- «Гендерний аудит як ключовий інструмент запобігання та протидії дискримінації в умовах глобалізаційних трансформацій», в межах якої проаналізовано стан дотримання суб'єктами господарювання гендерної політики, здійснено аналіз стану паритетної оплати праці чоловіків і жінок та прогноз рівня середньої заробітної плати в Україні, і сфера ритейлу.

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційної роботи є обґрунтування теоретико - методологічних та організаційних засад, а також розроблення практичних положень з аудиту ефективності діяльності мережевих ритейлерів.

Досягнення поставленої мети зумовило необхідність вирішення таких завдань:

1. Розкрити місію та стан діяльності мережевих ритейлерів в Україні.
2. Провести етимологічно-компаративне дослідження сутності поняття «мережевий ритейлер».
3. Визначити місце аудиту в системі ефективної діяльності мережевих ритейлерів, з урахуванням світових тенденцій.
4. Розробити організаційно-інформаційну модель аналізу ефективності діяльності мережевих ритейлерів (для потреб аудиту ефективності).
5. Провести компаративний аналіз ефективності діяльності мережевих ритейлерів.
6. Розробити заходи оптимізації аналізу діяльності мережевих ритейлерів (для потреб аудитора, спрямованих на підвищенні ефективності аудиту).
7. З'ясувати та оцінити стан організації та методики аудиту ефективності діяльності мережевих ритейлерів з метою визначення шляхів їх оптимізації.
8. Розкрити праксеологічні засади аудиту ефективності діяльності мережевих ритейлерів.

Об'єктом дослідження є процес аудиту ефективності діяльності мережевих ритейлерів.

Предметом дослідження обрано теоретико-методологічні засади аудиту ефективності діяльності мережевих ритейлерів.

Методи дослідження включають загальнонаукові та емпіричні прийоми економічної науки. У процесі дослідження аналізу та аудиту ефективності діяльності мережевих ритейлерів використовуються такі методи, як порівняння (в т.ч. для визначення спільних рис і відмінностей у показниках діяльності суб'єктів господарювання), абстрагування (з метою відокремлення суттєвих та несуттєвих чинників, що впливають на ефективність аналізу та аудиту), аналіз (для дослідження стану, розвитку та трендів в діяльності ритейлерів, аналізу та аудиту їх господарювання), конкретизація тощо. Під час проведення дослідження аналізу та аудиту застосовуються такі методи, як синтез, індукція,

дедукція. Емпіричні прийоми досліджень охоплюють органолептичні, розрахунково-аналітичні, а також прийоми документалістики, інформатики, синтезування.

Інформаційною базою дослідження є чинне законодавство, нормативно-правові акти з питань підприємницької діяльності, обліку та аудиту, наукові праці та публікації в періодичній пресі вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів і практиків із внутрішнього та зовнішнього аудиту.

Фактографічна інформація, що використовується в процесі дослідження, охоплює офіційні дані Державного комітету статистики України, Аудиторської палати України, Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю в Україні, Державної податкової служби України, офіційних сайтів міністерств і комісій, світових рейтингових агентств, міжнародних аудиторських компаній та консалтингових фірм і платформ стосовно розвитку ритейлерів, суб'єктів аналізу та аудиту, аудиторських фірм.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні теоретичних, методологічних та практичних положень з аналізу та аудиту ефективності діяльності мережевих ритейлерів.

Основні положення і результати дослідження, які виносяться на захист та характеризують наукову новизну й особистий внесок автора, полягають у такому:

вперше:

- розроблена інноваційна концепція аудиту ефективності мережевого ритейлера для потреб професійних користувачів інформації, яка базується на ефективно алгоритмізованій та підтверджено якісній системі внутрішнього комплаєнс-контролю, спрямованій на зростання довіри власників та SEO мережі до результатів її функціонування та обґрунтованості прийняття управлінських рішень, що, в результаті, сприяє зростанню ринковій вартості самого мережевого ритейлера;

удосконалено:

- теоретико-методологічні підходи до аудиту діяльності мережевих ритейлерів, які, на відміну від загальновизнаних підходів, базуються на аудиті ефективності, як концептуально пріоритетному виді аудиту для суб'єктів господарювання сфери товарного обігу, в той час, як в реальному секторі економіки має широке застосування інший вид аудиту- фінансовий (інформаційним базисом якого є кількісні фінансові показники, а не результативні, якісні показники господарювання). Беззаперечною перевагою аудиту ефективності мережевих ритейлерів є те, що він забезпечує власників, CEO та інших користувачів інформації щодо мережевого ритейлера дієвим механізмом виявлення «слабких ритейлерів» конкретної мережі, а також соціально-економічного потенціалу безперервності господарювання та зростання мережі, загалом;

- концептуальні підходи до побудови системи якості аудиту мережевих ритейлерів, які, на відміну від існуючих наукових підходів, деталізовані низкою таких критеріїв, як: відповідальність, якість аудиторських послуг, етичні вимоги, людські ресурси, моніторинг тощо- що, в результаті, дозволяє аудиторам будувати систему підтверджено якісного аудиту;

- теоретико-економічне обґрунтування та методичні підходи щодо інтеграції фінансової та нефінансової інформації в процесі компаративного аналізу в системі аудиту ефективності діяльності мережевого ритейлера, які дозволять комплексно й об'єктивно оцінити ефективність діяльності мережевого ритейлера, оскільки нефінансові показники суттєво впливають на об'єктивне відображення стану діяльності суб'єкта господарювання, але не враховуються т.з. «традиційними» методиками аналізу та аудиту;

- науково-методичні засади комплексного компаративного аналізу мережевих ритейлерів в частині модифікації методів суми місць і відстані від еталону, які, на відміну від загальновизнаних теорії та практики, дозволяють здійснювати комплексну оцінку ефективності діяльності мережевих ритейлерів з використанням показників з різними одиницями виміру та «направленості».

Для підвищення об'єктивності, комплексності, результативності компаративного аналізу розроблено збалансовану систему показників, яка різновекторно характеризує ефективність діяльності мережевих ритейлерів (з урахуванням інтеграції фінансових та нефінансових показників діяльності);

набули подальшого розвитку:

- теоретико-методичні підходи та алгоритмізація процесу документування (в першу чергу, планування) аудиту ефективності діяльності мережевих ритейлерів, які, на відміну від існуючих підходів, доповнені й конкретизовані розробленим регламентним робочим документом-Меморандумом аудиту ефективності мережевого ритейлера, що напряду впливає на: 1) якість аудиту ефективності діяльності мережевого ритейлера; 2) оптимізацію інформаційних потоків суб'єкта аудиторської діяльності-аудиторської фірми; 3) зростання шансів (вірогідність) аудиторської фірми отримати схвальну оцінку щодо якості аудиторських послуг, які вона надає, з боку професійного регулятора ринку тощо;

- концептуальні підходи щодо аудиту ефективності, які обґрунтовують та розширюють перелік суб'єктів господарювання- замовників обов'язкового аудиту, що, на відміну від існуючих підходів, передбачає його проведення для мережевих ритейлерів, які, здебільшого, замовляють аудит ініціативний. Зазначені підходи передбачають оцінку зовнішнім аудитором можливості використання результатів внутрішнього аудиту та (або) якість та ефективність системи внутрішнього комплаєнс-контролю; при цьому інноваційною основою таких підходів є те, що зовнішній (незалежний) аудит ефективності повинен проводитися для всієї мережі, а не для кожного окремого ритейлера, що, зрештою, дозволяє, застосовуючи підходи компаратистики, виявляти лідерів та аутсайдерів мережевого ритейлера і, таким чином, реалізовувати його соціально-економічний потенціал;

- теоретико-методологічне обґрунтування організаційно-інформаційної моделі аудиту ефективності діяльності мережевих ритейлерів, яка, на відміну від загальноновизнаних наукових підходів, враховує оцінку

ефективності внутрішнього комплаєнс- контролю мережевого ритейлера, що, в результаті, підвищує якість та ефективність незалежного зовнішнього аудиту;

- теоретико-методологічні основи організації системи аудиту ефективності у бізнес-середовищі мережевого ритейлера на принципах стандартизації, які враховують такі імперативні складові, як забезпечення координації аудиторських завдань тощо, що, зрештою, підвищує якість та ефективність аудиту фінансової звітності ритейлера;

- теоретичні підходи та способи планування аудиту діяльності мережевих ритейлерів з використанням результатів внутрішнього комплаєнс- контролю, які, на відміну від загально визнаних підходів, можуть бути оцінені зовнішнім (незалежним) аудитором, як достатні та відповідні, якщо вони отримані з використанням аналітичного інструментарію комплексного компаративного аналізу, що, у свою чергу, підвищує довіру і обґрунтованість можливості використання зовнішнім аудитором результатів внутрішнього.

Практичне значення одержаних результатів полягає у тому, що теоретичні та методологічні положення дисертаційної роботи, доведені до рівня конкретних методик і рекомендацій, можуть слугувати науковою основою та методичним підґрунтям для державних контролюючих органів, суб'єктів суспільного контролю, професійних аудиторських організацій, аудиторських фірм, суб'єктів господарювання різних організаційно-правових форм, вищих навчальних закладів тощо. Загалом, результати дослідження 4-векторне впровадження у сфери національної економіки та освіти:

1. *В діяльність ритейлерів-*

1.1. ТОВ «АЛЬФА ЗАБАВА» (довідка № 007/07/08/2023 від 7 серпня 2023).

1.2. ТОВ «ІНТЕРМОЛ» (довідка № 15/27/04-2023 від 27 квітня 2023).

1.3. ТОВ «АМАДЕО» (довідка № 03/27/04-2023 від 29 травня 2023).

1.4. ТД «Крафт ДЕКЕНСІСТЕМ УКРАЇНА» (довідка № 14-5-23 від 22 травня 2023).

1.5. ТОВ «Агроіталіко» (довідка № 03/01/09-2023 від 1 вересня 2023).

- 1.6. ТОВ «ОСД СХІДНА ЄВРОПА» (довідка № 14/05/09-2023 від 5 вересня 2023).
- 1.7. ТОВ «ОРТОСАНІТ ДІФФУЖИОН» (довідка № 01/30/09/23 від 30 серпня 2023).
2. *В діяльність аудиторських фірм-*
 - 2.1. Аудиторської фірми «Grant Thornton» (довідка № 327/В- 7 від 30 серпня 2023).
 - 2.2. Аудиторської фірми «Альта» (довідка № 12-07-2023 від 10 липня 2023).
3. *В діяльність професійної громадської організації «Ресурсний Центр»* (довідка № 1-04-2023 від 20 квітня 2023).
4. *В навчальний процес Державного торговельно-економічного університету* (довідка № 2250/22 від 12 грудня 2023).

Особистий внесок здобувача. Дисертаційна робота є самостійним завершеним науковим дослідженням, яке містить вирішення актуальної наукової проблеми: розвиток економічного потенціалу підприємства торгівлі, обґрунтування моделі та механізму і надання практичних рекомендацій щодо оцінки та напрямів розвитку складових економічного потенціалу та відповідних компетентностей підприємства торгівлі. Наукові положення, розробки, результати, висновки і рекомендації, що виносяться на захист, одержані автором самостійно та викладені у відповідних наукових публікаціях.

Апробація результатів дисертаційного дослідження. Результати дисертаційного дослідження та його основні положення, що містять наукову новизну, оприлюднено на міжнародних і всеукраїнських науково-практичних конференціях, конгресах, круглих столах і бізнес-форумах, зокрема: Всеукраїнська науково-практична конференція «Фінансова політика як складова економічного розвитку»- Київ, 15–16 квітня 2020; VI Міжнародна науково-практична конференція, присвячена 20-річчю кафедри аудиту «Сучасна парадигма в умовах сталого розвитку»- Київ, 10 грудня 2020; IV International Scientific Congress «Society of Ambient Intelligence- 2021»- Кривий Ріг, 25 березня 2021; Всеукраїнський круглий стіл «Антикорупційний аудит у подоланні еко-тривожності як наслідку Чорнобильської катастрофи»- Київ,

11.03.2021; XIV Міжнародний бізнес-форум «Проблеми та перспективи розвитку інноваційної діяльності в Україні: виклики воєнного часу»- Київ, 23 березня 2023; Всеукраїнський круглий стіл «Незалежний аудит в антикорупційній системі відкритого суспільства»- Київ, 9 листопада 2023.

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 8 наукових працях, з них: 1 – колективні монографія, 4 – у наукових фахових виданнях України, 1 – у наукових періодичних виданнях інших держав та виданнях України, які внесено до міжнародної наукометричної бази (**Web of Science**); 2 – у збірниках міжнародних та всеукраїнських науково-практичних конференцій.

Структура та обсяг дисертації. Дисертаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, списків використаних джерел для трьох розділів (загальна бібліографія налічує 175 найменувань), висновків та додатків. Загальний обсяг дисертації становить 257 сторінок, з них 198 сторінок – основний текст (8,35 друк. арк), 25 таблиць, 31 рисунок, 7 формул, 16 додатків, список використаних джерел із 175 найменувань.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ МЕРЕЖЕВИХ РИТЕЙЛЕРІВ

1.1. Сутність та місія мережеских ритейлерів в євроінтеграційних умовах

Розвиток сучасного ритейлеру супроводжується стрімкими структурними трансформаціями, які обумовлені діджиталізацією та цифровізацією бізнесу. Ці тенденції відбуваються не лише на вітчизняному рівні, а і на міжнародному. На зміну географічного поширення ритейлеру прийшла нова модель ритейлеру – «Retail 4.0», коли сучасний покупець знаходиться завжди в мережі, одночасно він може здійснювати on-line, або off-line покупки, підвищуються індивідуальні запити покупця і з'являється можливість їх виконання.

В сучасному ритейлері все більше використовується інноваційних концепцій розвитку, все частіше використовуються цифрові управління замовленнями, що приводить до економії часу у покупця, та можливістю планування управління товарними запасами в магазині, завдяки використанню штучного інтелекту з'являється можливість важити та упаковувати товар без участі людини та приймати оплату на безконтактній основі.

Цифровізація ритейлеру дозволяє покупцям здійснювати покупки ще до входу в магазин через свій смартфон, а власникам та менеджерам ритейлеру здійснювати керування бізнес-процесами, оптимізувати та планувати роботу обладнання, діяльність персоналу.

У сучасному економічному розумінні термін «ритейлер» та «мережеский ритейлер» з'явилося зовсім недавно. Економічна література вже часів незалежної України дає різне тлумачення аналогів сучасного ритейлеру, а саме широко розглядає такі поняття як «торгівельне підприємство», «торгівельна одиниця». Так, торговельна одиниця науковцями Балджи М.Д., Доброва Н.В., Однолько В.О., Осипова М.М. розглядалась як кінцева точка продажу метою якої є проведення самостійної торговельної діяльності з виконанням торгово-технологічних функцій. Торгово-технологічні функції полягають у інноваційній

діяльності, яка виконується через дослідження товарного ринку, впровадження технічних, організаційних нововведень, підвищення кваліфікації працівників; стратегічного та поточного планування; оптимізації комерційної діяльності. Торгівельні підприємства, на думку вищезазначених авторів, виконують і інші функції, а саме: функція управління технологічними процесами, фінансово-економічні функції. Саме роздрібна торгівля забезпечує кінцевого споживача необхідною продукцією на прилавках, і може здійснюватися через магазини, павільйони, кіоски, лотки, а також дистанційно через Інтернет [3].

Наукові інтереси сучасних економістів також стосуються даної проблематики. Але у дослідженнях чітко простежується така категорія як ритейлер та мережевий ритейлер. Так, Кельман В., вважає, що термін «ритейлер» є аналогом продажу товарів у роздріб кінцевому споживачу [11]. Але, у своїх наукових працях він також наголошує, що поняття «ритейлер» не є сталим, але орієнтується на масові продажі різнотипних товарів. Також Миколайчук І, Силькіна Ю., Несміянова М., що «ритейлер»- це узагальнення роздрібно торгівлі [18].

Вагомий внесок у наукове забезпечення вітчизняного ритейлеру та підприємств роздрібно торгівлі було зроблено Черною М., Н. Смольняковою та А. Волосовим, які розглядали та аналізували конкурентні переваги сучасного вітчизняного ритейлеру на стадіях життєвого циклу. Так, зазначені науковці розробили систему, яка оцінює конкурентні переваги ритейлерів. На першому етапі ними запропоновано оцінювати напрямки формування конкурентних переваг відповідно до критеріїв забезпеченості (фінансово-економічними, кадровими) ресурсами, та відповідності (відповідність якості фінансово-економічних, кадрових), формування узагальнених показників оцінювання потенціалу конкурентних переваг. На другому етапі автори пропонують здійснювати оцінку реалізованих конкурентних переваг через формування системи показників, які оцінюють та узагальнюють реалізовані конкурентні переваги за різними напрямками. На третьому етапі проводиться оцінка розвитку конкурентних переваг за критеріями стабільності на різних

стадіях розвитку (за сегментом ринку, за фінансово-економічними показниками) [34]. Також науковці Чорна М., Н. Смольнякова та А. Волосов, пропонують здійснювати рейтингову оцінку підприємств роздрібною торгівлі [34].

Відомі у вітчизняній науці професори Н. Ільченко та О. Кавун визначають ритейлер, як вид економічної діяльності в торговельній сфері, який надає торговельні послуги та забезпечує товарами кінцевого споживача. Також визначають, що ритейлер забезпечує кінцевого споживача товарами для особистого некомерційного використання, а також наголошують, що гуртова торгівля не є ритейлером [11].

Сак Т. та Грицюк Н. визначають ритейлер як «сукупність роздрібних торговців, які зорієнтовані на продаж товарів масовому покупцю через об'єкти масового роздрібного продажу», а отже, вважають, що лише об'єкти масової торгівлі є ритейлером [25].

Дослідженням мережевого ритейлеру присвячені праці В. Кравець, який стверджує, що мережевий ритейлер це об'єднання підприємств двох і більше магазинів однієї зареєстрованої торговельної марки, які мають спільного власника, мають однаковий дизайн у торговельних залах та різне географічне розташування, мають аналогічний асортимент та єдину службу менеджменту, логістики, маркетингу, фінансово-економічну та інші [13].

Дослідженню проблем мережевого ритейлеру присвячені наукові здобутки Лиса С., де стверджується, що мережевий ритейлер об'єднаний у структурні утворення з десятків та сотень роздрібних торговельних майданчиків, які належать одним власникам. У своїх працях Лиса С. виокремлює масову роздрібну торгівлю через різні формати мереж, що різняться за ознаками адміністрування [15].

Отже, переважна частка вчених схиляються до думки, що мережевий ритейлер слід ототожнювати із масовою торгівлею у роздріб через операторів мереж, які мають різні географічні межі, але поєднані однією маркетинговою структурою, фінансово-економічними складовими, єдиною логістикою та

управлінськими заходами. Мережевий ритейлер пов'язаний асортиментною спеціалізацією, власними адміністративними моделями та форматом діяльності.

В сучасному відкритому суспільстві розширенні покриття мережі Інтернет, призводить до активного розвитку е-продажів. Нині активно розвиваються торговельні мережі, які працюють лише у вигляді віртуальних магазинів, віртуальних супермаркетів. Тут активно розвинута логістика, реклама. Питанням розвитку е-комерції присвячені праці багатьох науковців, серед яких особливо слід виділити С. Ілляшенко, Т. Іванову, які у своїх дослідженнях доводили, що Україна має не високий показник Інтернет-торгівлі серед країн Центральної та Східної Європи, користувачами е-продажів в більшості були жителі великих міст. Під час пандемії та поширення ковід-19 дана ситуація суттєво змінилась, адже відвідування магазинів, супермаркетів несло певну загрозу, тому саме в цей період значно активізувалась е-торгівля. Інтернет-магазини активно укладали угоди із транспортними компаніями, перевізниками, компаніями з поштовими послугами з метою більш швидкої або навіть безкоштовної доставки [10].

Карантинні обмеження суттєво пригнітили розвиток таких напрямків діяльності як індустрія розваг, організація подій та торгівля. Адже трафік у торгових центрах у 2020 році в порівнянні з 2019 роком знизився на 26,5%, а кількість on-line оплат зросла майже на 50%. Це стало ще одним поштовхом для розвитку е-комерції, але це не означає, що ритейлер повинен повністю перейти на on-line режим, адже для людини відвідування торговельних центрів є психологічною потребою та показником соціально адаптованого життя. Головною особливістю розвитку ритейлеру часів пандемії було зміна у споживчих настроях та фінансових можливостях покупців, змінилися категорії товарів, що купуються та формат споживання: зріс попит на продукти тривалого зберігання, на товари, що підтримують здоров'я та забезпечують особисту гігієну, спортивних товарів, настільних ігор. Для того, щоб повернути свого покупця в пост-епідеміологічному світі ритейлер повинен постійно повідомляти своїм покупцям про дотримання у торговому залі карантинних

вимог, вимірювання температури, вологе прибирання, дезінфекція та інші заходи.

Натомість головною перевагою е-торгівлі є придбання необхідного товару індивідуального замовлення залежно від споживчих вподобань покупця, купівля товару в Інтернет магазинах інших країн, або безпосередньо у виробника. Дослідження, щодо розвитку е-торгівлі проводить науковець Синявська О., яка стверджує, що електронна комерція розвивається стрімкими темпами саме завдяки стрімкому розвитку web- та Інтернет технологіям. Щоденно торговельні підприємства або підприємства-виробники оновлюють асортимент своїх Інтернет-магазинів, або створюють нові сайти [27].

Законодавчим підґрунтям е-комерції є Закон України «Про електронну комерцію», зі змінами та доповненнями від 01.08.2011 року, який регламентує та систематизує е-комерцію, характеризує загальні засади функціонування електронної комерції в Україні, надає характеристику учасникам відносин у сфері електронної комерції, розглядає порядок вчинення електронних правочинів, порядок вирішення спорів та відповідальність у сфері електронної комерції [24]. Реалізація товарів через інформаційний простір, за допомогою сучасних цифрових технологій, є однією із найбільш динамічних, таких, які стрімко зростають, як і розвиваються бізнес-моделі вітчизняних е-торговців.

Проведені комплексні компаративні дослідження показують, що у 2020 році обсяг електронної комерції збільшився на 41%. Обсяг електронної комерції досяг 4 млрд. дол. США, що складає 8,8% від загального обсягу роздрібного товарообороту, а за останні п'ять років збільшився утричі. Основними факторами, які спричинили різке зростання, є збільшення охоплення Інтернету та користувачів сучасних технологій та зростання довіри до цифрових замовлень та розрахунків.

Окремо необхідно відмітити, що обсяг електронного експорту у 2020 році становив близько 450 млн. дол. США. Найбільшим імпортером товарів українського виробництва є США, що складало 33% українського електронного експорту, Росія– 16%, та Велика Британія (7%) українського електронного

експорту. Укрпошта обслуговує найбільшу кількість міжнародних відправлень, що складає 65%. Найбільшими за обсягами електронної торгівлі в Україні є електроніка та одяг і взуття; обсяги продажу одягу і взуття у 2020 році в порівнянні з 2016 роком зріс на 26%, і досяг 291 млрд. грн. Найбільшими маркетплейсами є «Rozetka», «Prom», «Allog», «Bigl» і «Epicentr» [21, 22]. Динаміку обсягів роздрібно́ї торгівлі та Інтернет торгівлі в Україні можна уявити з табл.1.1.

Таблиця 1.1

**Динаміка роздрібно́ї та Інтернет- торгівлі в Україні
у 2017-2021 роках**

Рік	Роздрібна торгівля, млрд. грн	Інтернет- торгівля, млрд. грн	Частка Інтернет- торгівлі у загальному обсязі торговельного обороту, %
2017	815,3	26,9	3,3
2018	930,6	32,55	3,5
2019	1094,1	49,23	4,5
2020	1201,7	60,08	5,0
2021	1443,3	75,05	5,2

*[20, 21]

Наведена вище узагальнена інформація свідчить про те, що останніми роками, особливо за наслідками пандемії, відчутно збільшуються обсяги Інтернет-торгівлі, що означає зміцнення її позиції на ринку та збільшення довіри з боку покупців (детальне вивчення даного питання здійснювалось а межах науково- дослідної теми «Аналіз та аудит розвитку торговельної мережі в умовах кризи, викликаной SARS-COV-2», на замовлення аудиторської фірми «Альта», про що йшлося вище, у вступі.

Вагомий вплив на розвиток е-торгівлі здійснює зростаюча конкуренція іноземних е-продавців. При цьому важливо зважувати на те, що український ритейлер зміцнює позиції та посилює свій імідж як торговельного партнера та поступово збільшує потік товарів за межі своєї країни.

Отже, особливостями вітчизняної е-торгівлі є стрімке зростання е-продажів, мультиканальність, зростання обсягів мобільної комерції, штучного

інтелекту, дослідження поведінки споживачів, удосконалення логістичних можливостей. Пригальмовують розвиток е-торгівлі культурні бар'єри, адже для багатьох відвідувачів, особливо осіб пенсійного віку, відвідування торговельних закладів є засобом спілкування та культурної взаємодії, безвідповідальність е-посередників, можливість розміщень замовлень е-шляхом та ін.

Ритейлер займає вагоме, іноді ключове, місце в економіці будь-якої країни через надання робочих місць, сплати податків та за рівнем надходжень до бюджету.

Сучасний високо динамічний темп життя вимагає пристосувань ритейлерів до потреб споживачів. І найголовнішою є необхідність зручного розташування об'єктів торгівлі до споживача: поряд із житловими масивами, транспортними розв'язками, на шляху руху пішохода. Зручне територіальне розміщення є природньою потребою, нехтування якої призведе до втрати покупця. Так, забезпеченість населення послугами ритейлеру у міських населених пунктах, яка втричі краща ніж у сільських, призводить до диспропорційності розвитку внутрішнього споживчого ринку, і як наслідок дисбаланс якості життя, диспропорційність інвестиційно-інноваційних технологій, поглиблення периферійності та депресивності регіонів. Скорочення кількості ритейлерів у сільській місцевості, загалом, пригальмовує територіальний розвиток, логістику та загальні позитивні зрушення розвитку регіону.

В науковій фаховій літературі провідні вчені розмежовують поняття «ритейлер» та «мережевий ритейлер». Узагальнюючи трактування цих понять, можна представити власне роз'яснення відмінностей категорій «ритейлер» та «мережевий ритейлер». В окреслених умовах місія мережевих ритейлерів помітно змінюється і переходить вона на новий рівень комунікацій зі споживачем, від масових комунікацій до персоналізованих. Сучасний мережевий ритейлер масово відмовляється від реклами на радіо і телебаченні та переходить до цифрових платформ у мобільних додатках та сайтах.

На сучасному споживчому ринку одні компанії працюють на вузьку аудиторію, інші- на масове обслуговування. Якщо роздрібна торгівля

зорієнтована на масовий продаж (ритейлер) і головними його особливостями є можливість придбати товар різного напрямку і асортименту в одній локації. Ритейлери спрямовують свою діяльність на швидкість обороту та обсяг, широко використовують маркетингові технології, щоб втримати свого клієнта (система знижок- на наступну покупку, при купівлі на певну суму, до Дня народження, свята тощо). Ритейлер завжди пропонує нижчі ціни за рахунок прямих індивідуальних контрактів з постачальником.

Важливими факторами для відкриття ритейлер-платформ є локація, зручна транспортна логістика, високий темп трафіку відвідувачів, низьке конкурентне оточення, швидкий автоматизований технологічний процес, ефективна маркетингова стратегія тощо.

Окремо необхідно підкреслити, що поряд із поняттям «ритейлер» вагоме місце посіло поняття «мережевий ритейлер», головна відмінність якого полягає у створенні однотипних торговельних локацій об'єднаних впізнаваним брендом, з наявними торговельними площами (у вигляді супермаркетів, гіпермаркетів), або навіть без неї (продаж товару через Інтернет-замовлення з доставкою або відвантаження на пунктах видачі). Мережевий ритейлер прагне до цифровізації та технологічності через впровадження замовлень через термінали самообслуговування, купівля через каси самообслуговування.

Мережевий ритейлер пропонує товари, розраховані на покупців різного рівня: від «лакшері» до «бюджетного», на покупців з різним рівнем споживчих вподобань. Головними особливостями мережевого ритейлера є впізнаваний бренд, логотипи, однотипне оформлення торгового простору; продукція власного виробництва (кондитерські, пекарні, цехи напівфабрикатів). У мережевого ритейлера торговельні точки пов'язані між собою єдиним логістичним, маркетинговим, фінансово-економічним та управлінським центром.

Серед провідних мережевих ритейлерів, лідерів ринку не можна виділити одного, безумовно конкурентного, кращого або більш динамічного. Кожен із них володіє сильними і слабкими сторонами, які впливають на якість обслуговування та ефективність діяльності, загалом. Аналізуючи діяльність

мережових ритейлерів, можемо прослідкувати певну динаміку розвитку. Проаналізуємо кількість торговельних точок продовольчих операторів за кількістю магазинів (табл.1.2).

Таблиця 1.2

Ритейлери України за кількістю магазинів у довоєнний період*

Компанія	Мережі, центральний офіс	Кількість торгових точок по роках					Кількість областей покриття
		2017	2018	2019	2020	2021	
ТОВ «АТБ-маркет»	АТБ, АТБ-express, Дніпро	910	990	1078	1201	1266	24
Fozzy -Group	Сільпо, Фора, Fozzy, Київ	534	540	561	612	684	24
VolWest Retail	Наш край, SPAR, Луцьк	245	247	277	281	272	21
ТОВ ТПК «Львівхолод»	Рукавичка, Львів	131	141	159	179	179	7
ТОВ «ЕКО»	Екомаркет, Київ	114	114	148	144	147	16

*Складено автором на основі [21]

Наведені вище дані щодо кількості магазинів найбільш потужних, за визначенням багатьох експертів, мережових ритейлерів України демонструють збільшення їх кількості та широке географічне охоплення. Аналіз ритейлу України доцільно проводити з урахуванням темпів зростання їх виручки, для прикладу, у довоєнні (для логічного співставлення) роки (Табл. 1.3).

Аналізуючи відкриті, публічні звітні дані офіційного сайту Офіційного сайту Асоціації ритейлерів України, можемо з'ясувати, що загальна виручка ритейлерів України у 2020 році склала 427 млрд. грн. Це становить 18,5% загальної виручки (валового доходу) найбільш потужних компаній приватного бізнесу в Україні. За даними таблиці видно, що найбільша виручка була зафіксована у самого розгалуженого мережевого ритейлера України- «АТБ»- 123,4 млрд. грн

Сукупний дохід ритейлерів України за 2020 рік становив 7,3 млрд. грн. При цьому важливо зробити акцент на тому, що лише чотири з них були

офіційно збитковими: «Metro», «Auchan», «Novus», «Ельдорадо»; і, відповідно, найбільш прибутковими були, як доводять дані аналізу: «АТБ» (з прибутком 5,8 млрд. грн), «Епіцентр», з прибутком 3,2 млрд. грн та «EVA»- з прибутком - 540 млн. грн [21].

Таблиця 1.3

Ритейлери України за темпами зростання виручки у 2016-2020 роках

млн.грн *

Мережевий ритейлер	Дохід 2016	Дохід 2017	Дохід 2018	Дохід 2019	Дохід 2020	Темпи змін 2020/2019 (±)
АТБ	48,38	66,30	85,73	104,91	123,86	+18,95
Rozetka	н/д	6	8,52	12,19	18,02	+5,83
Епіцентр	28,15	33,70	41,69	45,69	50,38	+38,19
Comfy	6	9,15	12,16	13,64	16,17	+2,53
Фора	6,39	8,34	11,53	14,25	16,38	+2,13

* Складено автором на основі [21]

З наведених даних особливо слід відмітити такі мережеві ритейлери, як «Rozetka», компанія, яка у 2016 році ще не отримувала доходи, у 2020 році за рівнем отримуваної виручки перешагнула відомих ритейлерів, таких як Фора та «Comfy». Крім того, варто зазначити, що ритейлер в Україні виконує значну соціальну місію, і є потужним працедавцем: тут працює 211 тис. осіб з різним рівнем кваліфікації та доходу.

Сучасному ритейлеру недостатньо оцінювати лише фінансові показники. Більш вагомого значення набуває прогностичний форсайт-аналіз, який дає обґрунтовану інформацію майбутнього, а, отже, і можливість вчасного реагування на зміни, які буде проводитись через зміни у закупівлях (сезонної продукції, святкового асортименту), зміни у залишках на складах, оптимізації цін, мінімізації псування та втрат.

В цей трагічний для України період історії тривають активні військові дії, і не існує жодного підприємства, жодної людини, яка б не відчула це на собі. В

першу чергу, саме ритейлер забезпечує доставку товарів до кінцевого споживача він постраждав в першу чергу. В умовах воєнного стану мережеві ритейлери перебувають на захисті продовольчої безпеки українців, їх місія відчутно змінилась саме під час військової агресії. На тих територіях, де проводяться активні бойові дії робота працівників ритейлерів, без перебільшення, є героїчною, адже працювати їм доводиться в екстремальних умовах.

Головними змінами у роботі мережевого ритейлера є підлаштування графіку роботи до комендантської години та повне закриття закладу під час повітряної тривоги. Тобто спостерігається суттєве скорочення фактичної роботи фізичного мережевого ритейлера.

Значно частка мережевого ритейлера активно допомагають вимушеним переселенцям та особам, які опинились в гарячих точках. Допомога полягає у створенні гуманітарних штабів, де збираються речі та товари першої необхідності для тих, хто цього потребує. Мережеві ритейлери активно закликають своїх покупців приймати участь у благодійних акціях (наприклад, поповнити продуктовий кошик для переселенців, пропонуючи решту від покупки зарахувати на допомогу ЗСУ, «Купи цигарки захиснику», «Нагодуй Територіальну оборону», «Око за Око» та інші заходи). Отже, це новий, невідомий раніше прояв соціальної місії, відповідальності вітчизняних ритейлерів.

Активні військові дії суттєво змінили алгоритм роботи мережевого ритейлера. Спостерігаються суттєві зміни в роботі логістики, а, особливо, за умов повної відсутності пального, операційної роботи, маркетингу. Активні військові дії суттєво вплинули і на споживчі потреби українців шляхом використання більш доступних товарів або відмови від імпортного товару з метою підтримки як вітчизняного бізнесу так і економії коштів, збільшується потреба у товарах тривалого зберігання та товарах які не потребують спеціальних умов зберігання (крупни, консерви, сухе та згущене молоко тощо). Потреба в цих товарах викликана періодичними панічними настроями

українців, тому час від часу діють обмеження продажу певного товару «в одні руки».

Оскільки багато мережевих ритейлерів мають власну марку, яка могла опинитись в зоні активних бойових дій, або і цілі комбінати опинились на окупованій території, продукція цих виробників взагалі зникла з прилавка, тому активно проводилась робота по підписанню договорів з іншими виробниками, які б забезпечили аналогічними товарами або товарами замінниками. Оскільки вимушені переселенці осіли в різних, більш спокійних регіонах, то там спостерігається збільшення споживчого попиту, та суттєве розширення асортименту.

З початком повномасштабного військового вторгнення кардинально змінилися взаємовідносини між мережею та постачальниками. Важливою проблемою стало не знайти постачальника, а доставити товар до полиці магазину. Через обмеження та повне припинення кредитування на підприємствах спостерігається брак грошових ресурсів, через що товар неможливо викупити у виробника. Сталою практикою для мережевого ритейлеру є мінімальні націнки- для того, щоб просто забезпечити наявність товару в магазині.

Важливою проблемою, з якою стикаються мережеві ритейлери в умовах повномасштабної військової агресії, є доставка товару, яка має дуже сильні затримки через чисельні перевірки на блок-постах. Також актуальним залишається кадрова проблема. Так дуже багато працівників стали на захист нашої держави, дуже багато були змушені покинути власні домівки і виїхати за межі країни. Особливо гостро відчувається проблема з водіями, продавцями.

Асоціація ритейлерів України повідомляє про те, що станом на початок червня 2022 року прямі збитки найбільших і найактивніших мережевих ритейлерів складали 50,7 млрд. грн., з яких більше 50% збитків припадає на продовольчі мережі (спеціалізована мережа «GoodWine», Мережа супермаркетів АТБ) [21, 31]. Структура збитків мережевих ритейлерів з 24.02.2022р. по 23.04.2022р. можна побачити на рис.1.1.



**Рис. 1.1. Структура збитків мережевих ритейлерів
на початку військової агресії рф
(з 24.02.2022 р. по 23.04.2022 р.) [31]**

Результати проведених досліджень доводять, що на кінець травня 2022 року не працювало 17% продуктових магазинів та 40% господарських та магазинів одягу. Це означає, що відновлення торгівлі продуктами харчування відбувається більш швидкими темпами. Серйозною перепоною, з якою стикнувся мережевий ритейлер, стало «зростання цін на продукти харчування і основною причиною тут є – зростання цін на нафту та нафтопродукти. Україна, яка до війни імпортувала з рф та білорусі левову частку пального, а під час війни втратила єдиний працюючий Кременчуцький НПЗ, тепер завозить усі нафтопродукти з Європи. Ціни на пальне зросли на 57,5%» [30].

Від початку широкомасштабного вторгнення було закрито 29% торгових об'єктів мережевого ритейлера. Так у Донецькій області в «АТБ» працювало лише чотири торгові точки із семидесяти. «ЕКО-маркет» один з перших мережевих ритейлерів, який прийняв стратегічне рішення відкритись на прифронтових та деокупованих територіях. Схожа ситуація була у невеликій мережі «LAFAR», яка працює в Донецькій області та Києві. Так, постачання

товарів відбувається лише двічі на тиждень, і у обсягах менших майже у двадцять разів. Це пов'язано із зниженням купівельної спроможності населення та вимушеному переселенню населення. Адже, за свідченням Донецької ОВА, в області залишилось 340 тис. чол. з 1,67 млн. чол. до початку повномасштабного вторгнення. Крім того, постачаються лише товари першої необхідності бюджетного рівня, і це 400-500 товарних пропозицій, в порівнянні звичайний асортимент мережевого ритейлера знаходиться на рівні 2500-3000 товарних пропозицій [30]. За даними офіційного сайту Асоціації ритейлерів України, станом на 21.03.2022 року загальна кількість працюючих торговельних точок становила 9701 при їх загальній кількості до початку повномасштабного вторгнення – 13674 (табл. 1.4.).

Таблиця 1.4

Стан працюючих та закритих торгових точок по сегменту ринку на 21.03.2022*

№ пор	Сегмент ринку	Кількість діючих об'єктів	Кількість закритих об'єктів	Частка закритих об'єктів, %
1	FOOD (мінімаркети, супермаркети)	2749	17,4	17,4
2	PHARMACEUTICS (аптеки)	3171	16,5	16,5
3	Non-food (товари для дому, хімія, косметика)	1928	27,3	27,3
4	JEWELRY (ювелірні вироби)	194	85,2	85,2
5	Car refueling (заправні станції)	1163	14,7	14,7
6	Consumer goods (побутова та цифрова техніка)	272	50,9	50,9
7	Fashion (одяг, взуття)	142	72,2	72,2
8	Building materials (будівельні матеріали)	76	31,5	31,5
9	Entertainment centers (розважальні центри)	6	87,0	87,0
<i>РАЗОМ</i>		9701	3973	29,1

* [30]

Аналізуючи отриману інформацію, можемо стверджувати, що найбільша кількість закритих точок спостерігалась у розважальних центрах та точках, які займались реалізацією ювелірних виробів, незалежно від того чи велись активні

бойові дії на цій території чи ні. Але, в тилу, ці об'єкти працювали, адже мінімальний попит на ювелірні прикраси все ж таки існує, а хтось, купуючи коштовності, намагається зберегти свої накопичення від інфляції. Можна із впевненістю стверджувати, що деякі об'єкти ритейлеру було втрачено або знищено. До воєнної агресії, у 2020-2021 роках ритейлер знаходився у ТОП -5 найбільш прибуткових галузей економіки України, адже за рік ритейлери отримували чистого прибутку на суму понад 430 млрд. грн. Як видно із таблиці 1.3, в Україні за перший місяць війни було закрито 29% торговельних точок, або 3973 торговельних об'єкта. Нажаль, це лише прямі втрати, не враховуючи втрачену вигоду (прибуток, який можна було б отримати).

Продавці Fashion-індустрії теж змушені були закрити 74% своїх магазинів, адже під час війни цей товар можна прирівняти до предметів розкоші. Важливо відмітити, що багато об'єктів ритейлеру взагалі пограбовані та знищені.

Незважаючи на негативний вплив повномасштабної військової агресії Україна продовжує розвиватись і неухильно тримає курс на Євроінтеграцію. Асоціація Європейського союзу та України, ще у 2018 році визначала, що роздрібна торгівля відіграє важливу роль в її успішному виконанні.

Головними перевагами, які отримає вітчизняний ритейлер після входу на Європейський ринок стане отримання досвіду та новітніх знань ведення бізнесу, зміцнення не лише власного іміджу, але і іміджу країни. Євроінтеграційні процеси вимагають повної відповідності стандартам і нормам Європейського ринку, технічної реконструкції та переоснащення об'єкта ритейлера, впровадження більш ефективних методів управління, підвищення якості надання послуг. Євроінтеграційні процеси дозволять ритейлеру розширити експортно-імпорتنі можливості, урегулюванню логістичних питань на міждержавному рівні, спростити митні процедури. Євроінтеграційні процеси забезпечують зростання активізації трансфертного ціноутворення в міжнародних компаніях, а саме для українських виробників зростатиме чистий грошовий потік від продажу власних товарів за кордоном і отримання прибутку, більшого від того як би він був реалізований на внутрішньому ринку.

Євроінтеграція вносить корективи не лише на ритейлер, а і на діяльність підприємств, загалом. Так, більш прийнятними стають нововведення, більш позитивно сприймаються рішення щодо змін у діяльності.

Зовнішні фактори, серед яких особливо слід виділити карантинні обмеження, військові дії, безумовно наклали свій відбиток, адже ритейлер на рівні з виробниками несе військовий тягар. Тому, сучасні особливості євроінтеграційного процесу характеризують не лише напрямок економічного розвитку, а і потужну допомогу в усіх її аспектах, через гуманітарну допомогу, волонтерську підтримку, прихисток наших співгромадян, які постраждали від військової агресії. Головними перешкодами євроінтеграційних процесів є вагома різниця у техніко-технологічних потужностях вітчизняних та закордонних підприємств, технологічно оснащених виробництв та об'єктів торгівлі.

Головним недоліком євроінтеграційних процесів є зростання ризику відмови вітчизняного покупця від купівлі товарів вітчизняного виробника, адже нині товари різних груп виробництва країн ЄС мають більш високу якість та широкий вибір. З цього походить і інша проблема, пов'язана із збільшенням впливу транснаціональних компаній на вітчизняну економіку через зменшення грошових потоків, а також дії крупних компаній, які обмежать можливості успішної діяльності українських компаній навіть повністю їх витіснувши з сектору економічної діяльності.

Вагомий внесок у дослідженні питань напрямків розвитку українського ритейлера в умовах Євроінтеграції було зроблено провідними науковцями О. Михайловою, С. Шинкар, А. Волосов, які у своїх працях визначили, що ритейлер у Євроінтеграційному процесі виступає оператором споживчого ринку, який організовує процес забезпечення кінцевого споживача необхідними товарами, створюючи йому комфортні умови, швидке та якісне обслуговування. Процес Євроінтеграції дозволить розвиватись вітчизняному ритейлеру прискореними темпами, адже з'являється можливість впровадження сучасних форм та технологій обслуговування, фінансування та інвестування, та використання сучасних практик Європейського ритейлера. Але, одночасно

Євроінтеграція створить певний дискомфорт українському ритейлеру, адже на ринок будуть допущені провідні Європейські ритейлери, з новими товарами, новими послугами, новими цінами та умовами обслуговування. Безумовно, це посилить конкуренцію, але одночасно покращить правила та стандарти ритейлеру. Для того, щоб здолати конкуренцію, вітчизняний ритейлер вимагатиме перегляду концепцій діяльності, модернізації торговельного простору, зміни місії діяльності ритейлеру, прогнозування споживчих вподобань покупців. Тому власники та менеджери вітчизняного ритейлеру повинні розробляти таку стратегію розвитку бізнес ритейлеру, яка дозволить оптимально використовувати трудові, матеріальні та фінансові ресурси.

В умовах Євроінтеграції вітчизняний ритейлер має зосереджувати свою увагу на якості обслуговування та репутації бізнеса, забезпеченні продовольчої безпеки та пропозиція якісних товарів. Тут необхідно дотримуватись вимог до продукції, уживати заходів щодо посилення контролю за цілим ланцюгом виробничого процесу (отримання сировини, переробка, виготовлення готового продукту). Вирішувати дане завдання можливі шляхом укладання довготривалих контрактів з постачальниками, виробниками, дотриманням вимог до зберігання сировини, переробки продукції. Важливий асортимент, бренд, частота оновлення (особливо це стосується сезонних товарів). До постачальника також висувуються вимоги щодо соціальної відповідальності перед виробником, своєчасна та справедлива оплата, дотримання законодавчих вимог на використання праці людей з обмеженими можливостями та праці неповнолітніх, забезпечення безпечних умов праці працівників, дотримання вимог до праці та відпочинку, забезпечення гідної оплати праці. Так, вмотивовані працівники, які підтримують цілі та цінності та прагнуть долучитись до розвитку бізнесу покращують і свій добробут, свою якість життя.

В результаті комплексного компаративного аналізу основних підходів до визначення поняття «мережевий ритейлер», сформувалась обґрунтована наукова позиція щодо того, що *мережевий ритейлер*- це материнське та дочірні підприємства роздрібною торгівлі, об'єднані спільним брендом та бізнес-

стратегією розвитку, в сумарній кількості не менше трьох структурних одиниць.

В умовах Євроінтеграції посилюються вимоги до відходів, використання упаковки (рослинні та біорозкладні пакувальні матеріали, використання упаковки багаторазового використання). Варто відмітити, що євроінтеграція дає потужній поштовх та відкриває нові можливості вітчизняному бізнесу, загалом, та ритейлеру, зокрема. Власники вітчизняного бізнес-ритейлеру повинні усвідомлювати, що функціонуючи на конкурентному, розвинутому ринку варто бути готовим до значних змін виробничого, технічного, технологічного, управлінського та фінансового рівня. Чим швидше вітчизняний бізнес пристосується до вимог європейського ринку, тим легше пройдуть трансформаційні процеси. Логічно, що певні помилки та негативні наслідки будуть ще довго супроводжувати вітчизняний ритейлер, і їх велика кількість не витримає бізнес навантаження, але євроінтеграція прискорить інноваційно-інвестиційний розвиток вітчизняної економіки та забезпечить зростання експортного потенціалу.

Під впливом певних факторів (політичних, військових) змінюється життя не лише громадянина, покупця або замовника, змінюється діяльність бізнесу та вимог до нього, змінюється його стратегія та місія його діяльності. Автором продемонстровано, як змінювалась місія діяльності українського ритейлеру під впливом ряду чинників (табл. 1.5).

Із впевненістю можна стверджувати, що під впливом різних обставин суттєво змінюється мета та місія діяльності будь якого бізнесу. Особливо це стосується діяльності мережевого ритейлеру. Адже забезпечення товарами першої необхідності, продуктами харчування неможливо призупинити або відкласти. Неможливо змінити локацію мережевих ритейлерів повністю відмовившись від територіальної прив'язки. Адже не змінною завжди буде головна місія діяльності мережевого ритейлера - забезпечення товарами першої необхідності і продуктами харчування.

Під впливом останніх змін особливо помітним є те, що пошкодження, або навіть повне знищення торговельних майданчиків при найменшій нагоді буде

відновлено хоча б частково і ритейлер буде продовжувати виконувати свою основну місію.

Таблиця 1.5

Зміна місії діяльності українського ритейлу у процесі Євроінтеграції та з початком повномасштабної військової агресії*

Місія ритейлеру (в загальному вишояді)	Місія ритейлеру у процесі Євроінтеграції	Місія ритейлеру з початком повномасштабної військової агресії
Задоволення потреб споживачів з різними смаковими вподобаннями	Забезпечення споживачів екопродукцією	Забезпечення товарами першої необхідності
Зручне розташування, зручна транспортна розв'язка, зручна парковка	Зручне розташування, зручна транспортна розв'язка, зручна парковка	Прилаштування роботи ритейлеру до комендантської години, закриття під час повітряної тривоги, наявність укриттів та декількох виходів
Значний асортимент продукції	Забезпечення безпечною та якісною продукцією, без використання пестицидів, обмежене використання харчових композицій	Забезпечення товарами тривалого зберігання, і товарами, які не потребують додаткових умов зберігання (температура, вологість)
Наявність якісного і кількісного асортименту сезонної продукції	Частота оновлення товару, наявність біопродуктів і спеціальних продуктів для гурманів та осіб які потребують спеціальних умов харчування (діабетики)	Наявність недорогої бюджетної продукції, яка закуплена напряму у виробника, метою реалізації якої є не отримання прибутку, а максимальне забезпечення свого покупця продукцією, відсутність складських запасів
Значний вибір продукції різного напрямку і асортименту	Значний вибір товарів різних брендів,	Забезпечення мінімально необхідним запасом життєво необхідною продукцією
Забезпечення робочим місцем працівників, своєчасна сплата податків, забезпечення надходжень до бюджету	Соціально відповідальне партнерство між виробниками, постачальниками та ритейлером, робота з вмотивованим персоналом	Зниження рівня оплати праці, вимушена відмова від деяких категорій працівників (вантажники, водії, прибиральники), які були мобілізовані
Робота з якісною упаковкою, зручною для покупця	Робота з біорозкладною упаковкою, або упаковкою багаторазового використання	Максимально упакована продукція, для швидкого відвідування магазин та швидкого його залишення у випадку загрози

*Авторська розробка

Отже, розвиток мережевого ритейлу, попри вимушену трансформацію внаслідок військової агресії РФ, продовжується, відповідно до запитів пересічних українців та вимог Євроінтеграції. В окреслених надскладних умовах ритейл відіграє не лише економічну, а й, соціальну місію. В першу чергу, це стосується мережевих ритейлерів.

Ритейл залишається в ТОП найбільш інвестиційно привабливих галузей України, а значить, потребує об'єктивної підтвердженої інформації про ефективність своєї діяльності, яку повинен надати експерт з питань аналізу, контролю та аудиту- аудитор.

1.2. Аудит як імператив ефективної діяльності мережевих ритейлерів

Сучасна відкрита економіка характеризується невизначеністю внаслідок соціо-політичних трансформацій: військова агресія РФ проти України, низка політичних, соціальних та економічних подій, які стали наслідком цього в світі, змінила глобальний вектор свого розвитку. Попри те, що роками розвивалась в напрямі глобалізації, обрала напрям протилежний, але, тим не менш, який супроводжується пришвидшеним розвитком сфери послуг та торгівлі. Нині існуюча економічна система, парадигма взаємопов'язаного розвитку економіки, політики та соціальної відповідальності, повинна об'єднувати в спільну мережу випуск товарів та послуг, їх виробництво, реалізацію, обмін та споживання; і об'єднуючою основою її є ритейл.

Ритейл ХХІ століття пропонує споживачам не лише широкий асортимент товарів та послуг, а й можливість придбати все в одній локації, де на великій торговельній площі запропоновано до сотні тисяч найменувань. Він є основою та рушійною силою прискореного розвитку сфери послуг та торгівлі. Економічна система об'єднує в глобальну мережу розробку товарів та послуг, їх виробництво, реалізація, обмін та споживання, основою якої є ритейл. Ритейл пропонує споживачам не лише широкий асортимент товарів та послуг, а й

можливість придбати все в одному місці, де на великій торговельній площі запропоновано значна кількість найменувань.

Розвиток мережевого ритейлу створює нові можливості для бізнесу через впровадження сучасних інформаційних систем, диджиталізації виробничих процесів та бізнесу, створення е-крамниць та інтерактивних вітрин. Діяльність мережевого ритейлу, як і будь-якого іншого підприємства потребує якісного та комплексного аналізу та аудиту з метою зміцнення його позицій на ринку, стійкого становища у динамічному та потужному конкурентному середовищі. Тому власникам бізнесу, керівникам, менеджерам вищого рангу та потенційним інвесторам та бізнес партнерам слід приділяти цьому значну увагу з метою управління бізнесом, фінансами та в подальшому збільшенні прибутковості.

Диджиталізація та інформатизація не лише економіки, а й світового суспільства, загалом, сприяють поширенню процесів економічної та культурної глобалізації, зміцненню світогосподарських зв'язків. Саме мережевий ритейл має цілеспрямований вплив не лише на економіку окремої країни, а й на світові економічні процеси. З іншого боку застосування інновацій в ритейлі дозволяють знизити підприємницькі ризики.

Вітчизняний мережевий ритейл стикається з низкою проблем, серед яких особливо помітними є: невизначеність валютного курсу (у зв'язку з політичною та фінансовою нестабільністю, світовим спалахом коронавірусної інфекції), недостатньо врегульована митна політика держави, спад споживчого попиту внаслідок певних карантинних обмежень та зниження рівня доходів громадян. Це спричиняє певні труднощі у закупівельній та ціновій політиці, як серед імпортного, так і вітчизняного виробництва.

Аналіз та аудит забезпечення ефективності діяльності мережевого ритейлу, викликає неабиякий науковий інтерес, що, серед іншого, спричинило дане дослідження. Дослідженню стану ритейлу в Україні присвячені наукові праці сучасних науковців В. Алопія [10], Л. Гальків [5], Н. Голошубової [19], Н. Грицюк [3], Д. Грищук [5], М. Демчишин [5], В. Лісіца [12], А. Мазаракі [4], І. Подстегіної [7], Т. Сак [3], які вирізняються науково-теоретичним

обґрунтуванням та узагальненням розвитку мережевого ритейлу. Наукові доробки К. Назарової [13], як представниці школи фінансового аналізу та аудиту Державного торговельно-економічного університету, присвячені аудиту діяльності мережевих ритейлерів в умовах економіки з відкритим доступом. А. Яремко [17] розглядає комплексний компаративний аналіз діяльності торговельного підприємства через призму порівняння та конкурентних переваг науковець

Разом з тим, недостатньо висвітленні питання вітчизняного аналізу та аудиту забезпечення ефективності діяльності та стратегічному управлінню діяльності мережевого ритейлера.

Категорія «ритейл» є словом, запозиченим з англійської мови, яке є визначенням процесу продажу продукції, або послуг кінцевим споживачам; відповідно, «ритейлер» - фізична або юридична особа, яка бере участь у даному процесі і виконує функції продавця. В сучасних бізнес-структурах та наукових колах поняття «ритейл» стало розповсюдженим, і яке, відповідно до світових тенденцій уніфікації понять, часто ототожнюється з роздрібною торгівлею. Адже з англійської мови поняття «ритейл» перекладається як роздрібна торгівля, або продаж товарів кінцевому споживачу. Провідні вітчизняні та зарубіжні науковці доволі часто ототожнюють поняття «ритейл» та «роздрібна торгівля», але в той же час окремі науковці відокремлюють їх відокремлюють (табл. 1.6).

Враховуючи те, що більшість авторів ототожнюють поняття «роздрібна торгівля» і «ритейл», доцільно розглянути особливості та суттєві відмінності цих економічних понять. Ритейл орієнтований на широке коло споживачів, зосередження на торгівельній площі значного асортименту товару, з використанням у своїй діяльності програм та заходів лояльності для клієнтів, реалізацію товарів з мінімальними торговими націнками за рахунок зниження витрат, використання багатоканальний комунікацій з постачальниками та покупцями.

Найбільш поширені наукові підходи та трактування поняття «ритейл»

№ пор.	Автор	Наукове трактування поняття «ритейл»
1.	Б. Мізюк, В.Ящук , Л. Ноздріна, [6,с.67]	погляди на ритейл є аналогом термінів: роздрібний продаж, роздріб, роздрібна торгівля, магазин, багатопрофільна торгівля, багатоформатна торгівля; як «роздрібна торгівля оптовими масштабами»
2.	Я. Антонюк, І. Шиндировський, [9]	розуміння категорії «ритейл» як дань моді у використанні зарубіжних літературних термінів, є помилковим. Ритейл – це категорія, яка має самостійний та наповнений зміст. Характеризується низькими цінами, використанням програм лояльності для покупців і постійною наявністю основного асортименту. Ритейл залучає велику кількість покупців, за рахунок зниження цін, а до збільшення прибутку приводить за рахунок зростання обороту
3.	І. Продстегіна, [7, с. 25]	Поширення термінів: стріт-ритейл – об’єкти роздрібної торгівлі, розташовані, як правило, на перших поверхах пішохідних вулиць з великою пропускною здатністю; фуд-ритейл – мережева роздрібна торгівля продовольчими товарами; ритейл-парк – комплекс з декількох одно- і двоповерхових будівель чи споруд, які згруповані біля великої автостоянки, ритейлер-компанія (супермаркет, брендовий магазин, автосалон, аптека, банк тощо), яка реалізує товари чи послуги приватним клієнтам та ін. Специфікою роздрібних торговельних мереж є те, що «мережевим продуктом виступають не лише певні види товарів, а власне роздрібна торговельна мережа та комплекс супроводжувальних заходів, бренди підприємств, які використовуються для привабливання покупців»
4.	Л. Гальків, М. Демчишин, Д. Грищук, [5]	Розуміння категорії «ритейл» не варто обмежувати економічною діяльністю у сфері торгівлі (секція G згідно з КВЕД-10). З переходом до постіндустріальної економіки ритейл поширився на фінансову сферу, зокрема, – на банківський сектор ринку фінансових послуг». Сучасний ритейл супроводжується ритейл-технологіями, тобто заходи технічного та технологічного супроводу ритейлу: міжгалузевість (поєднання процесів виробництв, переробки, пакування, продажу), публічна співпраця з клієнтами, зменшення фінансових та часових витрат клієнта (впровадження самообслуговування, електронних покупок), оптимальне використання торгових площ та оптимізація логістичних заходів.
5.	Миколайчук І.П., Силкіна Ю.О., [18]	Ототожнюють поняття «ринок роздрібної торгівлі та «ринок ритейлу». Вважають, що найбільш характерною рисою розвитку сучасної торгівлі є глобалізація ритейлу. Ритейлер – це роздрібний торговець, який здійснює продаж товару або послуг та є останньою ланкою в ланцюжку доставки товарів покупцю. Вважають, що розмір точки не має значення.

*Складено автором

Поняття мережевого ритейлу в сучасному трактуванні розглядається, як одноформатні торгівельні точки, які об'єднані єдиною системою логістики, товарною та ціною політикою, політикою просування товару, а також єдиними принципами обслуговування покупців; Переважно, під мережевим ритейлом розуміється сукупність торговельних точок, мета об'єднання і взаємодії яких, пов'язана із функціонуванням під спільною торговельною маркою, але можуть і обмежуватися членством в торговельній групі без її використання.

Сучасний мережевий ритейл потребує професійного та якісного ритейл-брендінгу. Сучасне поняття ритейл-брендінгу є комплексною категорією і містить в собі процес розробки бренду для роздрібної торгової мережі з використанням мистецьких, графічних, кольорових компонентів, які використовуються в дизайні мережі для оформлення вітрини, торгової зали, афіши, реклами, тощо.

До складових ритейл-брендінгу мережевого ритейлера необхідно віднести:

1. *Маркетингові дослідження.* Вивчається цільова аудиторія, специфіка ринку, аналіз конкурентного середовища, формування маркетингових цілей. Важливого значення слід надавати маркетинг-аудиту, який полягає в аудиті товарного асортименту, та аудиті зауважень та претензій покупців.

2. *Внутрішній аудит.* Проведення аудиту та виявлення цінностей, місії, сильних та слабких сторін мережного ритейлера.

3. Створення унікального та впізнаваного *логотипу* мережі (колір, текстура, малюнок) та фірмового знаку.

4. Розробка *просторового середовища* роздрібної торгової мережі. Зонування торгового залу та дизайн вітрин, цінників, вивісок.

Національний ритейл на початку його формування наслідував західноєвропейський ритейл повоєнного часу: розгалужена мережа незалежних магазинів, невеличкі власники яких навіть і не уявляли, які зміни їх очікували у найближчий час. Вітчизняний ритейл започаткували компанії, які, як правило,

орендували та модернізували колишні «гастрономи». Такими прикладами є: «Fozzy Group» (мережа продовольчих магазинів «Сільпо», «Фора», «Фоззі» «Cash&Carry»), яка розпочинала в Києві, «Союз» – в Чернігові, «Таврія В» – в Одесі.

Нинішній вітчизняний ритейл характеризується зміною поведінки відвідувачів торговельних мереж, метою якої є lifestyle: добре провести вільний час, розважитись, відпочити, відвідати ресторан і т.д. Крім того, ринок ритейлу міцно заповнили лідери серед дискаунтерів, таких, як «АТБ», «Фора», які масово відкривають магазини навіть у віддалених регіонах України, постійно змінюють формат ритейлу, у т.ч. за рахунок збільшення торговельних площ. Створюють магазини біля дому, які мають другу назву- «крок від дому». Основна задача такого магазину- формувати свій товарний асортимент з урахуванням комплексного аналізу запитів постійних покупців, уважно ставитись до його потреб, підлаштовувати асортимент товарів та послуг під потреби відвідувача.

Ще однією особливістю сучасних підприємств мережевого ритейлу є випуск продукції під власними торговими марками для зменшення собівартості продукції. Масштабуючи власну мережу, відкриваючи нові точки та поглинаючи слабкіших конкурентів, мережеві ритейлери створювали потужну конкуренцію не лише для вітчизняних мереж, а і для іноземних ритейлерів, які при вході на український ринок оцінювали можливі ризики та їх наслідки для бізнесу.

Привертаючи увагу до оцінки мережевого ритейлера на предмет М&А, необхідно підкреслити, що іноземні інвестори, в першу чергу, отримують підтверджену, обґрунтовану інформацію, від професійного незалежного фінансового аналітика і контролера- аудитора. Аудит нині набуває все більшого значення, а особливо для мережевих ритейлерів, де часто власниками бізнесу та керівниками є різні особи. Адже завжди існувала професійна недовіра між власниками та управлінцями бізнесу (CEO). Важливо зважувати на те, що у власника повинна бути можливість оцінити ефективність прийняття

управлінських рішень. Вибір того чи іншого управлінського рішення залежить від обставин, що склались, а їх незалежну та професійну оцінку здатний надати зовнішній незалежний аудит.

Зовнішній незалежний аудит спирається на загальні методи організації аудиту: суцільний, вибірковий, статистичний, нестатистичний, які цілком можуть бути застосовані для мережевого ритейлу. Методи проведення аудиту, які часто науковцями ототожнюються з аудиторськими процедурами, мають свою особливість. Аудиторською процедурою вважається певний порядок і послідовність дій зовнішнього аудитора з метою отримання необхідних фактів для формування висновків аудитора на визначеній ділянці аудиту.

Незважаючи на різноманітну кількість класифікаційних ознак прийомів та процедур аудиту на підприємствах мережевого ритейлу, які активно використовують сучасні цифрові комунікації та автоматизації виробничих та бізнес процесів доцільно використовувати такі прийоми та процедури:

- перевірка записів;
- перевірка стану матеріальних та інтелектуальних ресурсів;
- перерахунок та підтвердження;
- фінансово-аналітичні процедури;
- перевірку звітів про рух грошових коштів для власника (cashflow) тощо.

При проведенні зовнішнього аудиту мережевих ритейлерів доцільно використовувати загально визнані прийоми: наукового мислення, фактичного та документального контролю. Зовнішній аудитор має логічно осмислювати специфіку підприємницької діяльності, суть проведеної операції і факту діяльності шляхом документальної та фактичної перевірки, використовуючи при цьому найефективніші методи: експертиза (зовнішня та внутрішня), інвентаризація, зустрічна перевірка.

Під час проведення аудиту слід приділяти значну увагу плануванню аудиту, як ключовому імперативу аудиту ефективності. Планування аудиту здійснюється з метою сприяння забезпеченню належної уваги важливим ділянкам аудиторської перевірки, своєчасному виявленні потенційних проблем

і загроз, а також підвищенню ефективності та якості діяльності підприємства. Планування аудиту мережевих ритейлерів має бути спрямований на підвищення економічності, ефективності та результативності діяльності. При спрямуванні зовнішнього аудиту на ефективність діяльності увагу слід приділяти різним вхідним ресурсам: фінансовим, часовим, трудовим, інтелектуальним та іншим. При цьому аудит ресурсів має бути спрямований на вид, якість, кількість, управління ресурсами, напрямки мінімізації витрат ресурсів.

Аудит ефективності діяльності має бути спрямований на визначенні доцільності витрат з точки зору кількості та якості товарного асортименту. Важливою особливістю планування аудиту діяльності мережевого ритейлера є отримання інформації щодо задоволення потреб власника мережевого ритейлу в раціональності використання фінансових, часових, трудових та інтелектуальних ресурсів та підвищення ефективності їх використання.

При проведенні аудиту діяльності мережевого ритейлера замовник аудиту, (як правило, СЕО, але може бути власник бізнесу), стикається ризиком того, що висновки аудитора, зафіксовані в звіті аудитора, щодо достовірності результатів можуть виявитися помилковими. Завжди існує певний ризик щодо точності та об'єктивності отриманої інформації. Важливу роль в цьому процесі відіграє, безпосередньо, аудиторський ризик, який, у свою чергу, має такі складові:

- внутрішній (власивий) ризик;
- ризик системи внутрішнього контролю;
- ризик не виявлення помилок та перекручень.

В свою чергу, потрібно зауважити, що внутрішній (т.з. «власивий») ризик- це ризик, обумовлений характеристиками мережевого ритейлера та умовами оточуючого середовища, які неможливо перевірити засобами внутрішнього контролю. Власивий ризик мережевого ритейлера слід звлечити від специфіки бізнесу, факторів підвищеного ризику шахрайства (неправомірні списання на крадіжки та псування товарів, дисконтні програми тощо).

Ризик контролю- це небезпека того, що внутрішній контроль не підтвердить або не виявить суттєвих помилок. Ризик контролю у мережевому ритейлері тісно пов'язаною непрофесійною організацією менеджменту на підприємстві. Іноді внутрішній контроль не спроможний своєчасно запобігти помилкам відображення в первинній документації, помилкам господарської, управлінської та фінансової діяльності.

Ризик не виявлення- це небезпека того, що процедури перевірки, виконані аудитором і проведені ними аналіз фінансової звітності мережевого ритейлера не виявить суттєвих помилок. Ризик не виявлення (помилки та перекручень) щільно пов'язаний з організацією бухгалтерського обліку ритейлера і супроводжується помилками або умисним перекручуванням документування господарських операцій, неправильного відображення їх у регістрах бухгалтерського обліку під час складання фінансової звітності. Важливо, що цей вид ризику притаманний не лише мережевому ритейлу.

Але, говорячи про аудиторський ризик, важливо підкреслити, що вказані вище види ризику мають певні обмеження та зв'язок з іншими видами.

Оскільки зовнішній аудит в мережевому ритейлеру зазвичай проводиться на замовлення власника бізнесу, материнської компанії, поглинаючою компанією, корпорації, то зазвичай проводиться аудит фінансової діяльності, аудит руху грошових коштів. Але аудитор може приймати власне рішення щодо того чи іншого підходу відбору на основі свого професійного судження, залежно від обставин перевірки. Використання професійного судження в усіх випадках ґрунтується на фактах та обставинах. Критеріями щодо вибору можуть бути складові, в яких, на думку аудитора, можуть бути елементи, в яких наймовірніше є помилки. Тобто аудитор, з метою отримання необхідної інформації, може затребувати, відповідно до сталої практики аудиту, розширити пакет облікових документів.

Доволі часто керівники ритейлерів, з метою контролю діяльності своїх структурних підрозділів, філій, точок продажу та оцінки й аналізу своєї фінансово-господарської діяльності, складанню перспективних та прогнозних

планів розвитку, розробки та удосконалення стратегічного розвитку, організують систему внутрішнього аудиту. З цією метою створюють спеціальні відділи, або навіть окремі підприємства в межах корпорації або іншого об'єднання.

Внутрішній аудит діяльності мережевого ритейлера є підстави розглядати як діяльність, спрямована на удосконалення системи управлінської діяльності ритейлера, запобігання фактам неефективного та нерезультативного використання фінансового, виробничого, трудового, майнового, інвестиційного, інтелектуального потенціалу ритейлера, виявлення помилок та недоліків діяльності та поліпшення засобів внутрішнього контролю. Внутрішній аудит спрямований на об'єктивне і систематичне вивчення програм діяльності, систем функціонування або управління, процедур організації для надання оцінки визначених цілей, досягнення економії, ефективності і результативності у використанні ресурсів. Він спрямований на отримання додаткового результату в організаційних процесах. При проведенні внутрішнього аудиту ключовими категоріями є: *економічність, ефективність, результативність*.

Система ефективного менеджменту мережевого ритейлера передбачає наявність двох підсистеми: власника та найманих працівників. Від рівня організації аналізу та внутрішнього аудиту залежить ефективність управління мережевим ритейлером. Завдяки аналізу та аудиту здійснюється кількісна та якісна оцінка тих змін та відхилень від запланованих показників мережевого ритейлера, з'ясовуються їх причини, виявляються резерви (трудові, матеріальні, фінансові) та розробляються превентивні заходи з метою усунення (або мінімізації) виявлених негативних тенденцій на майбутнє. Результатом аналізу та аудиту повинно стати підвищення ефективності діяльності мережевого ритейлера.

Отже, ефективно налагоджений внутрішній аудит мережевого ритейлера сприяє вдосконаленню діяльності через систему внутрішнього контролю, і досягненню цілей, визначених планом стратегічного розвитку,

ефективності планування і виконання фінансово-господарських програм розвитку, якості надання послуг сфери обслуговування та виконання контрольних-наглядових функцій, а також сприяє ефективності управління ризиками діяльності.

У науковому тлумаченні існують різні прийоми та методи аналізу діяльності господарюючого суб'єкта. Але не всі можливі можна використовувати в діяльності ритейлера. В оцінці діяльності мережевого ритейлера доцільно використовувати систему показників, наведену на рис. 1.2.

Використання цих показників дозволить виділити основні операційні завдання мережевого ритейлера зі стратегічними цілями, трансформувати місію ритейлера у практичну площину для збалансування короткострокових та довгострокових цілей

Зростання рівня вітчизняного ритейлу, а також потужної конкуренції змушують мережевих ритейлерів використовувати максимально вагомий інструменти оперативного та ефективного управління, основою якого є аналіз та аудит мережевого ритейлера, як внутрішній так і зовнішній.



Рис. 1.2. Ключові напрями діагностики діяльності мережевого ритейлера

**Авторське узагальнення*

Аналіз діяльності мережевого ритейлера повинен носити системний та збалансований характер. На нашу думку, при аналізі діяльності мережевого ритейлу недостатньо використовувати не лише показники фінансової звітності, адже багато підприємств такого типу працює з кредитами банків, товарами під реалізацію, термін оплати яких ще не настав, що суттєво погіршує показники фінансового стану, платоспроможності, ліквідності та ділової активності.

Тому є підстави стверджувати, що доцільним є використання збалансованої системи показників, яка ще посилює цінність нематеріальних активів таких як знання, досвід, потужні зв'язки з бізнес-партнерами та клієнтами, новаторська культура, стратегічні погляди та швидка трансформаційна здатність, підприємницька активність власників. Збалансована система показників має різновекторне спрямування. Це, перш за все, стратегічний вектор, фінансовий вектор, клієнтський вектор, вектор бізнес-процесів, вектор розвитку та удосконалення (Рис. 1.3).

При аналізі діяльності мережевого ритейлера слід розрахувати зазначені показники, та досягти визначених цілей та ключових факторів успіху. Мережевий ритейлер має спрямовувати свої зусилля на розробку стратегій власного розвитку. Науковець Н. Гаврилова стверджує, що власна розроблена стратегія сприяє формуванню цінностей та координує діяльність підприємства, дає можливість проводити діагностику, визначати пріоритети розвитку, шляхи їх досягнення та відхилення отриманих результатів від планових завдань [11].

Для успішного планування розвитку мережевого ритейлера необхідно визначити ринкові умови, які впливають на продуктивність окремих підприємств з одного боку, та як підприємства впливають на всю мережу – з іншого. Стратегії сталого розширення складаються у врівноваженні попиту на товари із загальними витратами, взаємозв'язок між якими змінюється для кожного місця розташування підприємства мережевого ритейлера.

Фінансовий вектор зорієнтований на процес управління витратами. Питанням управління витратами присвячені наукові праці [15,16], в яких, на думку автора, управління витратами сприяє підвищенню ефективності управління підприємством та забезпечує максимізацію прибутку.



Рис. 1.3. Збалансована система показників аналізу діяльності мережевого ритейлера

** Систематизовано автором з використанням [11, 15, 16]*

Важливим елементом аналізу мережевого ритейлу є вектор розвитку та удосконалення, адже не лише власники бізнесу, керівники та менеджери вищої ланки повинні бути зацікавлені в результатах діяльності, а і персонал. Адже їх спільна мета, зорієнтована на результат, призведе до розвитку мережі, а, отже, і зростанню ефективності.

Диджиталізація та поява соціальних мереж за останні роки значно змінили ситуацію в роздрібному торговельному середовищі і надали можливості роздрібним торговцям змінити свої маркетингові та продуктивні стратегії. Роздрібні продавці переходять на інформаційні технології з метою пошуку ефективного способу відстеження запитів кожного споживача, а також для того, щоб аналізувати і використовувати інформацію про клієнтів для кращого розуміння переваги покупців, передбачити їх потреби та надавати релевантний контент.

Зазначений аналіз діяльності мережевого ритейлера фінансового та нефінансового характеру, безумовно, дасть користувачу на вимогу дієву та оперативну інформацію, але прийоми внутрішнього та зовнішнього аудиту значно розширяють інформацію, що зміцнить доцільність прийняття господарського та управлінського рішення.

Крім традиційних каналів залучення клієнтів- через торгові точки, відкриття та функціонування яких несе значні витрати- ритейлери мають ефективно залучати клієнтів по цифрових каналах, щоб бути конкурентоспроможними не тільки в рамках регіону, але і на національного ринку, проте часто їх стримує існуюча інформаційна інфраструктура. В процесі аналізу діяльності мережевого ритейлера слід зважати на ризики, з якими стикається саме цей напрямок – це ризики товарної безпеки. Адже операційна діяльність ритейлера супроводжується нестачами, втратами, псуванням, крадіжками нечесних відвідувачів, втрачанням зовнішнього вигляду та якісних властивостей товару. Тому, слід приділяти цьому питанню більше наукової та практичної уваги. На цьому етапі ключове завдання аудиту полягає в підвищенні рівня впевненості власників та СЕО в обґрунтованості та правильності прийняття управлінського рішення, захисті інтересів капіталу.

Індикатором довіри до такої системи захисту виступає довіра користувачів інформації до підтвердженої фінансової звітності та, відповідно, недовіра до непідтвердженої, неякісної [13].

Безумовно, важливою є цінність результатів, як внутрішнього, так і зовнішнього аудиту. Світова практика свідчить про те, що потенційні інвестори, бізнес-партнери, постачальники, підрядники мережевих ритейлерів найбільшу довіру висловлюють зовнішньому незалежному аудиту, адже сертифіковані аудитори є більш обізнаними та незацікавленими експертами і дають більш професійну оцінку діяльності мережевого ритейлера.

В умовах стрімкого розвитку інформаційного простору важливим є аудит не лише матеріальних, а і нематеріальних активів. Адже інтелектуальний, кадровий та професійний потенціал, який здатний генерувати бізнес-ідею, інвестиційну та фінансову стратегію в майбутньому буде основою розвитку мережі та збільшення прибутковості, яка є основою фінансової діяльності мережевого ритейлера.

Сучасний мережевий ритейл потребує оновлення бізнес- процесів, підґрунтям якого є матеріальних, нематеріальних, інноваційних та стратегічних процесів. Застосування інновацій в ритейлі знизить підприємницькі ризики. Адже укладання довгострокових контрактів на обслуговування мережі (банківське, інформаційне, диджиталізоване, дизайнерське, клірингове, охоронне тощо) зміцнює гарантії на тривале обслуговування, що забезпечує безперебійну та стабільну роботу мережі.

Аудитор, відповідно до світової практики та запитів користувачів інформації (в першу чергу, професійних) повинен враховувати специфіку національного мережевого ритейлу. Так, розвиток вітчизняного ритейлу характеризується наступними особливостями:

- тривають процеси консолідації: конкуренція знищує дрібних торговців, укріпляються позиції, зміцнюється позиції крупних мережевих ритейлерів;
- удосконалююся процеси централізації закупівельної діяльності
- спостерігається подальший розвиток власних торговельних марок мережевих ритейлерів;

- відновлюється інтерес іноземних ритейлерів до України, які зміцнюють свою присутність на ринку;
- зростає кількість угод з поглинань/злиттів різних торгових марок;
- розширюються ритейлерські мережі у регіонах та віддалених населених пунктах.

Проводяться періодичні маркетингові дослідження з метою виявлення активних відвідувачів, видача карток постійних покупців, активне запровадження знижок для власників карток тощо.

Діяльність мережевого ритейлера потребує якісного та комплексного аналізу та аудиту з метою зміцнення його позицій на ринку, стійкого становища у динамічному та потужному конкурентному середовищі. Тому власникам бізнесу, керівникам, менеджерам вищого рангу та потенційним інвесторам та бізнес партнерам слід приділяти цьому значну увагу з метою управління бізнесом, фінансами та в подальшому збільшенні прибутковості.

Отже, за результатами проведеного дослідження визначене особливе місце аудиту в системі ефективного менеджменту мережевого ритейлера; визначено основні напрями діагностики діяльності мережевого ритейлера та збалансована система показників аналізу його діяльності. Мережеві ритейлери функціонують в умовах висококонкурентного середовища і потребують достовірної, обґрунтованої та деталізованої інформації щодо ефективності їх діяльності. Таку інформацію здатен забезпечити аудит ефективності діяльності мережевих ритейлерів із застосуванням аналітичних процедур.

1.3. Транспарентність результатів аудиту ефективності діяльності мережевих ритейлів

Суспільний розвиток людства характеризується трансформацією до інформаційної відкритості. Відповідний процес супроводжується потребою в змінах ведення бізнесу, що повинен реалізовувати свою діяльність на основах прозорості та доступності в умовах активного розвитку різновидів

комунікативних засобів. В свою чергу, потенційні інвестори, споживачі та партнери обирають в якості об'єкта взаємовідносин саме ті компанії, які слідують принципам прозорості своєї діяльності, таким чином, формуючи новітній тренд розвитку економічних взаємних відносин та діяльності підприємств.

Термін «транспарентність» походить від латинських «trans» («прозорий, наскрізь») та «pareo» («бути очевидним») і у вітчизняній літературі є уособленням «прозорості», «відкритості»; частіше за все використовується попліч з поняттями «гласність» (disclosure), «публічність» (publicity) [1], прозорість» («clarity»), «відкритість» («openness»), «підзвітність» («accountability») [2]. Загалом, розуміння транспарентності поєднують з інформаційним оприлюдненням соціально-економічних та політичних процесів, воно є нерозривним компонентом розвитку «прозорих суспільних відносин».

За нинішніми тлумачними словниками «транспарентність» розуміють як показник якості стану якогось обґрунтування, яке робить його доступним та зрозумілим [3]; якість, яка дозволяє побачити щось очевидне між певними компонентами та є неважким в своєму розумінні [4]; властивість бути легким для перегляду, обставини [5] або взагалі – це якість або стан прозорості [6].

Транспарентність розуміють як обставини, за яких фінансова та господарська діяльність є доступною, оприлюдненою, чистою, не засекреченою, є гарантом достовірності для використання споживачами [5].

Підстави для розвитку транспарентності результатів аудиту сформувались ще на початку ХХ ст., з виникненням конфлікту інтересів між «виробниками» інформації та її «споживачами», коли засновники теорії агентських відносин, Адольф Берлі та Гардинер Мінз, досліджували проблему «дилеми агентства» чи «агентської проблеми», за якої формується асиметрія інформації в процесі взаємовідносин індивідуума чи організації («агента»), здатної приймати рішення [7]. Дилема виникає за обставин, коли агенти вмотивовані працювати,

базуючись на своїх інтересах, що шкодить принципам їх принципалів і є взірцем морального ризику» [7].

Швидкість темпів змін бізнесу та суспільства – діджиталізація економіки, багатоманітність криптовалют, заміна людської праці на машинну, технологічний розвиток прискорення процесів, економії та збереження ресурсів тощо – провокує аудит пристосовуватись до сучасних бізнес-реалій. Головні аспекти відповідної глобальної трансформації аудиту було окреслено відповідними постановами ЄС. Узгодження та адаптація щодо вимог європейського законодавства відповідно вітчизняному були реалізовані наприкінці 2017 року [8], що суттєво відкоригував раніше сформовані норми проведення аудиту в Україні.

Незалежно від зацікавленості в результатах аудиту між двома сторонами: «бізнес-держава», «бізнес-суспільство» чи «бізнес-бізнес» – потреба в об'єктивності, прозорості, зрозумілості, доступності результатів аудиту завжди є актуальною та є елементом ринкового механізму, який здійснює свою діяльність в інтересах споживачів аудиторської звітності. За результатами міжнародної практики – результати аудиту є гарантом справедливості, доброчесності та відкритості компанії [9].

Потреба в зниженні можливостей фінансових афер, укріплення діяльності корпоративного управління, протидія розвитку фінансових ризиків потребують уваги щодо проведення відповідних досліджень науковців в напрямку розвитку транспарентності результатів аудиту. Особлива увага приділяється дослідженню питань:

- вимірів та оцінки транспарентності облікової інформації: завдяки ступеню та якості оприлюднення на основах її прозорості для підвищення рівня розуміння користувачами, можливостей до її доступу, обсягів та структури її подання (Винниченко Н.В., Мірошніченко О. В., Черкай О.О., Мельник Н., Нестеренко О., Крутова А., Ставерська Т., Савченко Т.Г., Бондаренко Р.Р.) [10, 11,12, 13];

- з'ясуванню головних комунікаційних перепон щодо розуміння облікової інформації, що виникає через розбіжності в розумінні певних облікових концепцій, що призводить до невірному змісту аналітичних показників (Задорожний З., Омецінська І., Муравський В.) [14];

- виокремлення головних інструментів транспарентності управлінсько-економічного обліку, що представлені в звітах про доходи, створення вартості, потенційних можливостей, в порівнянні з конкуруючими структурами (Костирко Р.О., Замай О. О.) [15];

- сприяння розвитку політики обліку, як головного фактору впливу на транспарентність фінансової звітності (Макарович В.К., Вигівська І.М., Ямборко Г.А., Калітенко Д.О.) [16, 17];

- вивченню головних тверджень та розумінь транспарентності результатів аудиту (Харламова О.В.) [18] тощо.

Транспарентність є одним з ключових трендів глобалізації загалом та євроінтеграції зокрема. Розвиток бізнесу передбачає його диверсифікацію, збільшення кількості міжнародних операцій, розширення дочірніх компаній шляхом їх утворення або придбання як на вітчизняному ринку, так і міжнародному, сприяння залученню іноземних та вітчизняних інвестицій. Відповідні операції реалізуються за допомогою «міжнародної мови бізнесу», зрозумілої інвесторами усіх країн світу, тобто, мова йде про Міжнародні стандарти фінансової звітності. Останні підпорядковуються інтересам суспільства, викликаючи довіру, ріст та довготривалу перспективу стабільності світової економіки [19].

Транспарентність результатів аудиту сприяє підвищенню інвестиційної привабливості та довіри з боку інвесторів, забезпечує інтереси суспільства якістю наданої інформації, доступністю та достовірністю останньої, опираючись на певні свої якісні характеристики, принципи та засоби реалізації (Рис.1.4).

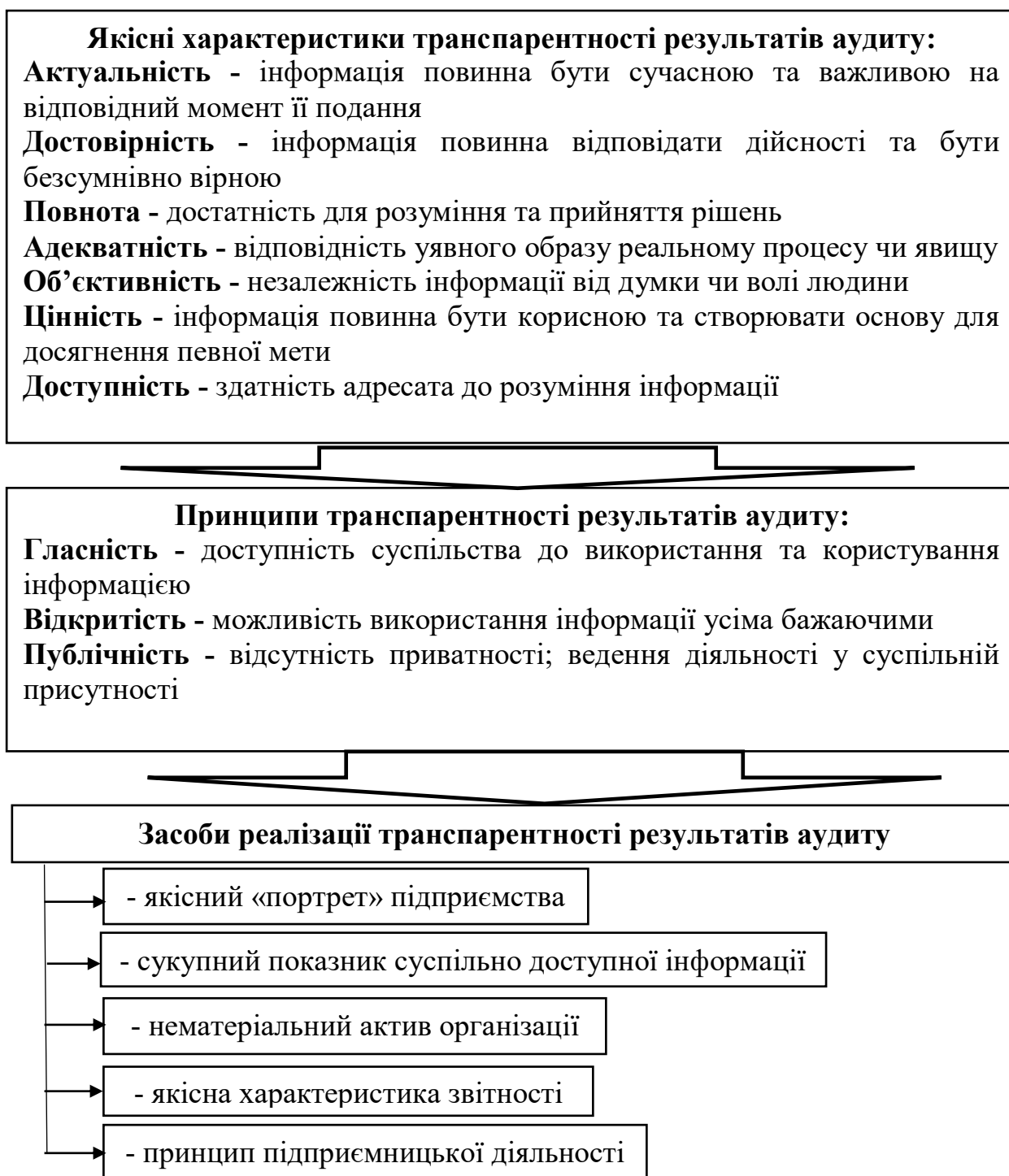


Рис. 1.4. Основи формування та реалізації транспарентності результатів аудиту

Джерело: розроблено автором на основі [20]

Останнє десятиліття спостерігався стрімкий розвиток вітчизняного аудиту. На жаль, воєнні дії на території України торкнулись усіх сфер життя та діяльності бізнесу. Наслідками війни є зменшення кількості аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності з причин скорочення кількості об'єктів

аудиту, зниження рівня попиту клієнтів – користувачів аудиторських послуг, більшість з яких втратили свою платоспроможність, а також - зменшення кількості компаній, що здійснювали інвестиційну діяльність.

Переважає більшість служб внутрішнього аудиту в період впровадження воєнного стану в Україні зуміли організувати дистанційну роботу, за якої фахівці працюють, використовуючи різноманіття електронних каналів комунікації: проводиться робота з документами у відсканованому вигляді або з електронними документами; фізична перевірка здійснюється за допомогою камер спостережень, камер на телефонах працівників, які перебувають у відповідних локаціях.

За обставин, що склались, відбувається скорочення штату служб внутрішнього аудиту; і це стало загально українською тенденцією. Зниження ділової активності спровокувало зменшення витрат, в тому числі, і на оплату праці. Деякі аудиторські компанії перейшли на скорочений робочий тиждень, надали відпустки своїм трудовим кадрам за власний рахунок. Компанії призупинили витрати на внутрішній аудит за іншими статтями бюджету. Плани щодо зовнішньої оцінки, автоматизації, постійного аудиту та інвестування відповідного напрямку діяльності та навчання припинені. Великий вплив на витік вітчизняних кадрів аудиту відіграла й міграційна криза, що змусила представників аудиторської діяльності увійти до складу переселенців. Перепони в можливостях отримання інформації, документів, активів, які знаходяться в зоні бойових дій спровокували до анулювання певних аудитів [21].

Слід зауважити, що в умовах сьогодення, на скорочення споживання послуг аудиту, також впливає зниження фінансової забезпеченості тих категорій підприємств, в яких проведення аудиту резервів капіталу має ініціативний характер. Брак коштів в таких підприємствах переорієнтовує сучасні напрямки їх діяльності до адаптації умовам, що склались, та стримує ініціативу в проведенні незалежного аудиту з метою виявлення резервів щодо пошуку шляхів подальшого свого удосконалення. Аудит дозволяє виявити

сильні та слабкі сторони ритейлерів, визначити ступінь його керованості, помилки та можливості щодо поліпшення бізнес-процесів, які є головними рушійними силами ефективного ведення бізнесу. Відсутність аудиту суб'єктів мережевого ритейлу виключає використання переваг його результатів (Рис. 1.5).

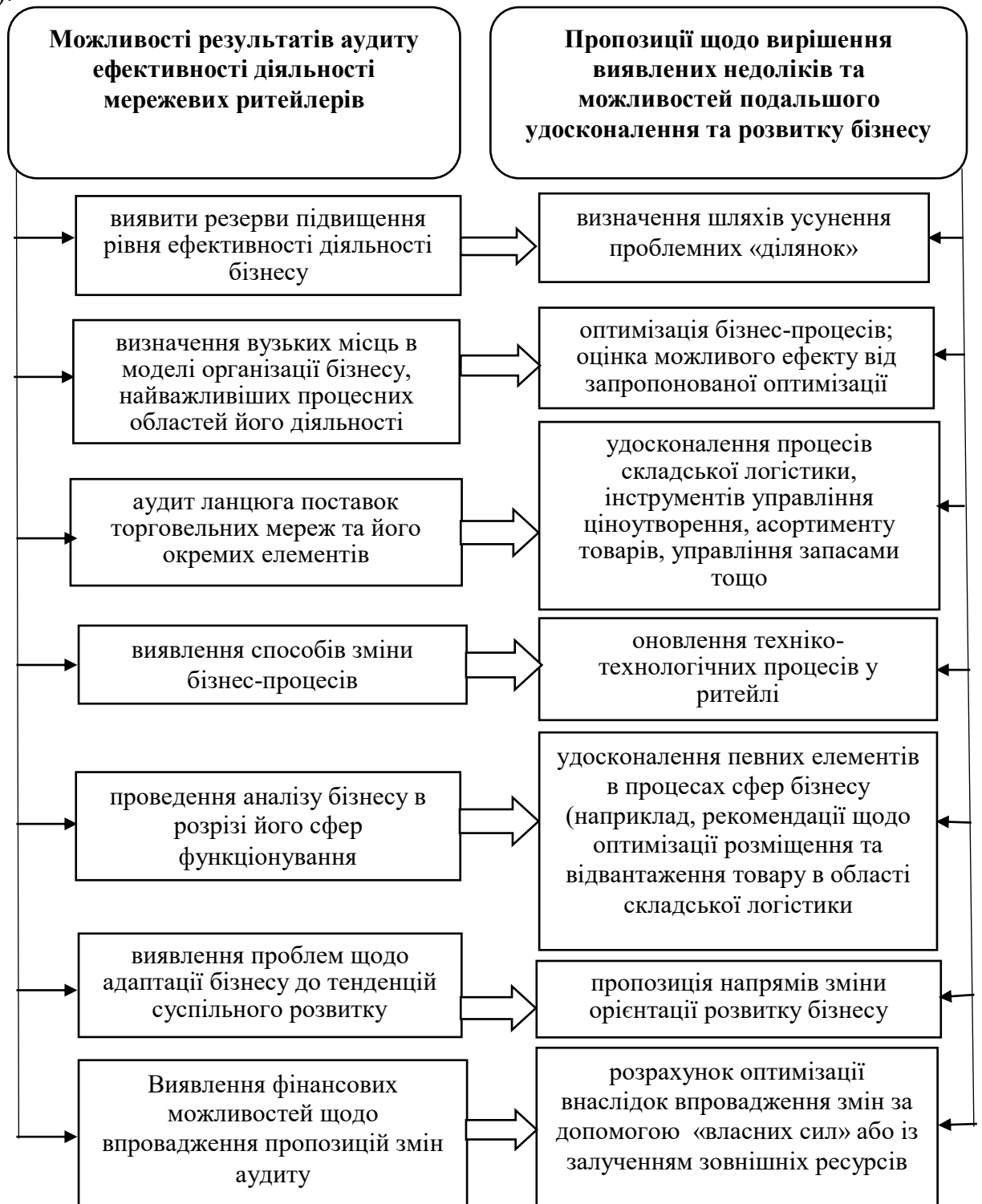


Рис. 1.5. Мережеві ритейлери, які не підлягають обов'язковому аудиту

Джерело: розроблено автором

Адже аудит відбувається з використанням досвіду бізнесової діяльності в певних регіонах, враховуючи їх особливості ведення бізнесу, розвитку певної галузі, результатів впровадження певних новітніх рішень щодо управлінської діяльності бізнесу, автоматизації роздрібної торгівлі, дистрибуції тощо. В результаті проведеного аудиту оцінюється неефективні та проблемні моменти процесу ведення бізнесу, формуються пропозиції процесних областей в ритейлі, які дозволять підвищити їх рівень ефективності та продуктивності, скоротити обсяги часу, який використовується для рутинних операцій, зекономити фінансові кошти підприємств, підвищити рівень контролю процесів господарської діяльності, привести у відповідність рівень діловодства відповідно вимогам внутрішньої політики діяльності бізнесу та нормам державних чи галузевих нормативних актів тощо.

Умови воєнного стану на території України спровокували до ряду невирішених питань з наявного та подальшого розвитку торгівлі, які потребують особливо зваженого та аналітичного підходу щодо розуміння реального стану галузі та забезпечення розвитку її інтересів: фіксація та аналіз збитків, завданих війною ритейлу, аналіз динаміки відновлення галузі, виявлення недоліків ринку праці тощо. Тому, аудит ефективності діяльності мережевих ритейлерів є актуальним питанням сьогодення. Відповідно, Асоціація ритейлерів України спрямувала максимум своїх зусиль на поглиблення проведених відповідних аналітичних досліджень [22].

Відповідно до позиції фахівця з аналітики Асоціації ритейлерів України Яни Єрмакової, «бізнес потребує постійного планування, ресурсів, стратегій, цілей прогнозування майбутнього», тому найоптимальніший вибір потенційного варіанту повинен базуватись на рішеннях, обґрунтованому цифровою та якісною інформацією [22], що забезпечується транспарентністю результатів аудиту діяльності мережевих ритейлерів.

Асоціації ритейлерів України ще з березня 2022 року розпочала щомісячні дослідження тенденції кількості суб'єктів ритейлу (магазинів, торгових точок), ринку праці в динаміці по регіонах країни. На запит ринку відповідною

Асоціацією проведено вебінар «Релокація підприємств на Західну Україну», завдяки якому було надане поступові роз'яснення співпраці влади та бізнесу відповідно зазначеного питання; також вона є в складі робочих груп з підрахунків збитків, завданих ритейлу внаслідок російської агресії в рамках проекту «Росія заплатить» за підтримки ОП, Мінеко, Мінінфраструктури [23]. Ритейл-аудит набуває актуальності сьогодні, що провокує до стрімкого свого розвитку, розширюючи горизонти своїх досліджень на міжнародному рівні. Це має велике значення для розвитку вітчизняного ритейлу, надаючи можливість прискорення адаптації до норм міжнародного співробітництва в умовах євроінтеграції. Так, прикладом є результати аудиту відділів свіжих овочів та фруктів магазинів мережі супермаркетів п'ятьох країн (Україна (Київ, Дніпро), Молдова (Кишинів), Грузія (Тбілісі), Узбекистан (Ташкент) та Таджикистан (Душанбе, Худжанд), проведеного у липні 2022 року EastFruit [24].

Ціллю вищевказаного аудиту була оцінка поточної ситуації в плодоовочевому ритейлі (135 супермаркетів) відповідних країн. Оцінка аудиту ефективності базувалась на наступних критеріях:

- асортимент товарів та послуг (загальна кількість свіжої плодоовочевої продукції);
- якість продукції (відповідність продукції стандартам якості, питома вага зіпсованої продукції на полках відділів);
- якість відділу (інформативність, зручність відділу: зрозумілість інформації, представлена на цінниках, уточнення країни походження та виробника продукції тощо; оцінка професійних здібностей продавців та їх ставлення до споживачів; рівень чистоти відділів, логіка розміщення товарів, запропонована тара; комфортні умови, зручність відділів, рівень освітлення);
- вартість продукції (базується на основі розрахунку плодоовочевого кошику: борщовий набір, зелень, фрукти та ягоди, тепличні овочі. Склад кошику для розрахунку рейтингу змінюється залежно від пори року, особливостей країн та міст).

Рейтинг супермаркетів міста формується на основі аналізу за кожним із вищевказаних критеріїв, в результаті – будується сукупний рейтинг, який базується на чотирьох отриманих оцінках.

В якості результату аудиту EastFruit також пропонується матриця позиціонування, яка підвищує повноту критеріальної оцінки об'єкта ритейлу. Таким чином, в результаті проведеного аудиту представлено наглядне розташування супермаркетів в межах певного сегменту: оптимум (найоптимальніший для споживача сегмент магазинів), преміум (магазини з високою якістю продукції, відділу та асортименту, але з менш привабливими цінами), дискаунтер (магазини з привабливими цінами з порівняно нижчою якістю продукції, відділу та асортименту) та небажаний сегмент (низький рівень усіх критеріїв оцінки магазинів)- (Рис. 1.6).

Асортимент, якість відділів та продукції	ПРЕМІУМ <i>(перелік магазинів)</i>	ОПТИМУМ <i>(перелік магазинів)</i>
	НЕБАЖАНИЙ СЕГМЕНТ <i>(перелік магазинів)</i>	ДИСКАУНТЕР <i>(перелік магазинів)</i>
	Ціна продукції	

Рис. 1.6. Позиціонування супермаркетів за результатами проведеного аудиту «EastFruit» відділів свіжих овочів та фруктів

Джерело: розроблено автором на основі [24]

Іншим різновидом реалізації транспарентності результатів аудиту ефективності діяльності мережевих ритейлерів є дослідження, проведені на базі маркетингового сервісу Semrush, що аналізує головні запити користувачів Google. Прикладом є складений рейтинг найбільш популярних інтернет-магазинів в Україні за 2022 рік [25]. До рейтингу потрапили інтернет-магазини та маркетплейси змішаної моделі торгівлі, зареєстровані в Україні, із

щомісячною відвідуваністю не менше 300000 осіб. Товари були обрані рандомним методом на сайті компаній у категорії «Популярні/Топ-товари».

Отже, в порядку спадання номеру в рейтинг увійшли наступні компанії: «Розетка», «EVA», «Укрпошта», «Епіцентр», «Цитрус», «Аллог», «АТБ».

Головними критеріями проведеного дослідження були:

- кількість запитів користувачів у 2022 році;
- дані засновників та власників: сімейний стан, причини організації бізнесу, історія його розвитку;
- асортимент товарів, представлених для продажу;
- ТОП – 3 товари грудня 2022 року;
- варіанти заохочення до співробітництва (з послідовністю реалізації відповідних відносин).

Не менш актуальним є транспарентність результатів аудиту системи продажів ерів, який дозволяє знайти помилки та визначити потенціал в мережі збуту, порівнюючи з конкурентами. Прикладом проведення відповідних досліджень можна розглянути за результатами аудиту ефективності роботи мереж товарів для дітей, проведеного Audit of Sales [26].

Для дослідження була обрана технологія «mystery shopping» та «контрольна закупівля» при яких співробітник компанії виступав у ролі звичайного покупця, фіксуючи деталі та певні моменти роботи персоналу мережевих на усіх процесах власності товару – від знаходження товару на полиці магазину, купівлі споживачем та поверненню його в магазин.

Audit of Sales проаналізувала роботу 30 мережевих магазинів товарів для дітей міста Києва, по 2 магазини кожного з 15 мережевих операторів різних районів міста. В компанії розробили детальну «карту аналізу», яка включала в собі 68 критерії, за якими проведено детальний аналіз роботи відділів продажів в магазинах мережі: інформація на сайті про наявність та ціну товару; можливість онлайн-замовлення; зворотній зв'язок в соціальних мережах; дзвінок на «гарячу лінію»; стандарти мерчендайзингу; робота продавця-

консультанта; оцінка роботи касира і комплектації покупки; повернення продукції тощо.

За результатами проведеного аудиту кожному з магазину було присвоєно певну кількість балів, за якими й запропоновано в якості результатів проведеного аудиту рейтинг ефективності роботи мереж товарів для дітей. Першу трійку рейтингу (в порядку спадання) зайняли магазини - «New Life», «Kids Republic», «Na-na» та «Babyzone» (зайняли однакову кількість балів та посіли разом 3-4 місце).

В залежності від цілі отримання даних, користувачі результатів аудиту прагнуть орудувати якомога більш розширеною інформацією щодо певного мережевого ритейлера, з метою прийняття рішень, обмежуючись не лише їх фінансовою звітністю, а й іншими висновками та звітами фахівців щодо їх господарської діяльності.

Тому, на ряду з актуальними нині представленими вище варіантами результатів аудиту діяльності сукупності ритейлів стрімкого розвитку набуває висвітлення особистих результатів проведених аудитів ефективності діяльності певних мережевих ритейлерів на своїх сторінках в електронних мережах: наприклад, «LIBERTY», у відкритому доступі пропонує для перегляду фінансову звітність та аудиторський звіт [27]; «ТОЙОТА» – антикорупційну програму, звіт про управління, звіт про незалежного аудитора [28]; ТОВ «Сільпо-Фуд» - звіт про управління, консолідований звіт про управління, фінансову звітність [29] тощо.

Аудит допомагає підвищити рівень репутації та довіри до суб'єкта мережевого ритейлерів, так як його транспарентність схвалена об'єктивною соціально-професійною структурою. З підвищенням ступеню транспарентності результатів аудиту підвищується й чіткість зображення справжнього стану господарської діяльності ритейлерів.

Інформація – це один із найважливіших ресурсів економічної діяльності мережевих ритейлерів в умовах розвитку глобалізації та особливо – євроінтеграції. Вона є головним визначальним фактором розвитку

транспарентності результатів аудиту їх діяльності, та відіграє визначальну роль у визначенні інвестиційної привабливості та конкурентоспроможності ритейлу.

У всьому світі спостерігається підвищення активності об'єднання суб'єктів господарської діяльності в фінансові ринки міжнародного рівня, корпорації розширяють свою діяльність в межах усього світу. Україна намагається слідувати за нормам міжнародного суспільно-економічного розвитку та приділяє зусиль щодо трансформації крупних міст на фінансові центри. Отже, сприяння розвитку транспарентності економічної діяльності є важливим стратегічним завданням також і державного рівня, яке потрібно вирішувати на законодавчому рівні з метою підвищення рівня інформаційної прозорості та інвестиційної привабливості українського бізнесу.

Сучасний розвиток мережевого ритейлу потребує фінансової допомоги задля відновлення ефективності своєї діяльності внаслідок наслідків воєнного стану в Україні. Поряд з цим, безупинний суспільний розвиток потребує необхідність впровадження в господарський процес оновлених техніко - технологічних засобів та процесів. Тому, представники управління ритейлів знаходяться в стані пошуку потенційних інвесторів для своєї діяльності, що спонукає перших до потреби щодо підвищення рівня їх інформаційної відкритості та прозорості, тим самим удосконалюючи механізми формулювання своєї кількісної та якісної звітної інформації. Інвестори та решта користувачів результатів різного роду інформаційної звітності, в свою чергу, почали визнавати інформаційну прозорість вже скоріш за норму, ніж відхилення, провокуючи тим самим суб'єктів господарської діяльності, що приховували дані результатів свого господарювання, відповідати відповідній тенденції та підвищувати рівень своєї транспарентності аби протидіяти перевазі інвестиційної привабливості конкуруючих ритейлів з вищим рівнем інформаційної відкритості.

Транспарентність результатів аудиту ефективності діяльності мережевих ритейлерів дає можливість користувачеві проаналізувати параметри товарів, представлених у торгових точках, таких як ціна, асортимент продукції, обсяги

продажів, країну походження тощо; цінові групи, фасування, наявність товарних запасів, а також дозволяє:

- визначити ринкові позиції ритейлерів;
- зіставити частку ринку, зайнятого певним ритейлером, у порівнянні з його конкурентами;
- сформуванати думку щодо унікальності (позиціювання) товарної пропозиції певного ритейлу, порівнюючи з конкуруючими;
- проаналізувати якісні характеристики упаковки товару та відповідність потребам користувача, можливість видозміни її відповідно необхідним вимогам;
- визначити ринкові позиції та стійкість ритейлу;
- вивчити зміни представленості товарів;
- визначити принципи розміщення товарів.

Інформація результатів аудиту мережевого ритейлу має свою актуальність та важливість в залежності від її користувача. Наприклад, критерій оцінки аудиту такий як «зміни представленості товарів» дозволить споживачеві-проаналізувати сприятливі умови для здійснення покупки, полегшивши вибір та оптимізувавши свій час, приділений для шопінгу; суб'єкту ритейлу – збільшити обсяги своїх продажів, оптимізувати ціни на товари, обмеживши загальні витрати; потенційному постачальнику товару – максимізувати прибуток, збільшивши простір для представлення товару.

Отже, результати аудиту повинні мати спрямований характер свого формування в напрямку задоволення інтересів потенційного його споживача. Транспарентність результатів аудиту діяльності ритейлів забезпечує не тільки інформаційну базу для інвесторів, а й є маркетинговим заходом в напрямку рекламування себе.

Організація аудиту ефективності діяльності мережевого ритейлу починається зі звернення його до аудиторської компанії з пропозицією надання відповідної послуги. З отриманням згоди, сторонами обговорюються головні умови запланованої перевірки, аудиторська компанія отримує від ритейлу

необхідні дані для процедури аудиту, схвалюється обсяг та структура проведення аудиту ефективності діяльності суб'єкта господарювання.

Комплекс проведених робіт аудитором або аудиторською фірмою на шляху до володіння інформацією для визначення вірогідності фінансової звітності називають аудиторськими процедурами. Міжнародні стандарти аудиту виокремлюють п'ять аудиторських процедур:

1. Перевірка - розгляд звітів та іншої інформації підприємства.
2. Спостереження – слідкування за процесами та діями суб'єктів та об'єктів господарювання.
3. Запит та підтвердження – процес отримання необхідної інформації від осіб, які приймають участь в роботі підприємства.
4. Підрахунок – проведення обчислень з метою впевненості в достовірності наданої інформації в первинних документах, облікових записах тощо.
5. Аналітичні процедури – аналіз фінансових показників та тенденцій, відхилень, взаємозв'язків тощо [30, с.405].

Результатом аудиту ритейлу є оцінка ризиків та актуальності його пропозицій на ринку, повна інформація про ціни, асортимент та долю на ринку конкурентів, розуміння потреб споживачів, напрямки і зміст проведення ефективної рекламної компанії, стан логістики торгових точок тощо. Аудит ефективності діяльності мережевих ритейлів передбачає дослідження результативності їх господарської діяльності, аналіз економічних показників управління та напрямки оптимізації ведення бізнесу (Табл.1.9).

Аудит ефективності діяльності мережевих ритейлерів проводиться з метою вивчення асортименту товарів, цін на них, брендів та марок для збільшення та оптимізації продажів компанії.

Ефективність управління ритейлерами визначається за допомогою аналізу рівня професіоналізму співробітників компанії, можливостей їх щодо швидкої адаптації до ринкових змін, що визначається шляхом проведення експериментальних (тестування) та соціально-психологічних досліджень (анкетування); розраховується рентабельність менеджменту підприємства,

обсяги витрат на утримання апарату управління; визначається ступінь виконання визначених компанією програм та завдань; встановлюється наявний порядок функціонування програми заохочення та штрафних санкцій в межах підприємства та зовнішніх контрагентів тощо.

Таблиця 1.9

Показники результативності діяльності мережевих ритейлерів

Показники результативності діяльності ритейлу	Розрахунок
1	2
<p>Виручка Сума коштів, яку отримує ритейл від основного виду діяльності (продажу товарів)</p>	<p>Виручка = Ціна одиниці товару * Кількість проданого товару</p>
<p>Дохід Відображає усі грошові кошти бізнесу</p>	<p>Дохід = Виручка + Орендні платежі від контрагентів + Відсотки за банківські депозити + Надходження від продажу обладнання та інвентарю + Одержані дивіденди + Надходження від фінансових інвестицій тощо</p>
<p>Прибуток Головний показник ефективності ритейлу, який відображає розміри його доходу після відрахування усіх витрат</p>	<p><u>Валовий прибуток</u> = Виручка від реалізації товарів – Собівартість продажів <u>Операційний прибуток (1)</u> = Валовий прибуток + Інші доходи та витрати від іншої операційної діяльності. <u>Операційний прибуток (2)</u> = Прибуток до відрахування відсотків за позиковими коштами та сплати податків. <u>EBITDA</u> = Розмір прибутку до відрахування витрат за відсотками, сплати податків та амортизаційних відрахувань. <u>Прибуток до оподаткування</u> – Прибуток від діяльності до відрахування витрат на сплату податків. <u>Чистий прибуток</u> = Прибуток підприємства після сплати податку на прибуток</p>
<p>Маржа Валовий прибуток, який бути виражений у абсолютному або у відсотковому вираженні</p>	<p>Для оцінки ефективності роботи мережі проводиться аналіз маржі, виражений у відсотках, що показує, скільки прибутку отримано з кожних 100 грошових одиниць виручки</p> <p>Маржа, % = (Ціна – Собівартість)/Ціна * 100% Маржа, % = (Виручка – Собівартість продажу)/Виручка * 100%</p>
Показники ефективності інтернет-торгівлі	
<p>Ціна за дію Визначає потребу збереження або зміну стратегії отримання клієнтів</p>	<p>Іна за дію - це середнє значення витрат на залучення 1 покупця</p>
<p>Довічна цінність клієнта Визначає потребу актуальності подальших капіталовкладень в залучення певних клієнтів</p>	<p>Довічна цінність клієнта – це середня сума грошей, яку один покупець витрачає за час співпраці з магазином</p>

Закінчення табл. 1.9

1	2
<p>Відсоток кинутих корзин <i>Дає можливість виявити ключові проблеми покупки (дорога або повільна доставка, відсутність безкоштовної доставки, проблемний інтерфейс сайту, тощо)</i></p>	<p>Метрика, яка розраховується у %, в залежності від причини незавершеної покупцем покупки:</p> <ul style="list-style-type: none"> - не влаштувала ціна; - обов'язкова реєстрація; - недовіра до магазину; - поганий UX / UI; - відсутність оптимізації для смартфонів; - повільне завантаження сторінок; - відволікаючі фактори в кошику; - постійні редиректи до кошику; - відсутність форм зворотного зв'язку; -тощо
<p>Брендовий пошук в інтернеті <i>Дає можливість оцінити окупність маркетингових зусиль для підвищення впізнаваності бренду в різних місцях продажу</i></p>	<p>Відстеження за допомогою ключового слова в Google, WordStream, Moz, SEMRush, Ahrefs</p>
<p>Середня вартість замовлення <i>Визначає резерв збільшення середнього чеку (поріг безкоштовної доставки)</i></p>	<p>Середнє значення показника замовлень, зроблених на сайті протягом певного періоду часу Середня вартість замовлення = Дохід/ кількість замовлень</p>

**Джерело: розроблено автором на основі [31]; [32]; [33]*

Ефективність господарювання ритейлерів оцінюється за допомогою показників ділової активності підприємства (коефіцієнти оборотності кредитної та дебіторської заборгованостей, основних засобів та оборотного капіталу, тощо), рентабельності (продажів, продукції, контрактів, діяльності, активів, тощо), ефективності використанні капіталу (прибуток на власний капітал, ринкова додана вартість, грошовий потік від інвестованого капіталу, тощо) та ресурсів (фондовіддача, фондомісткість, рентабельність основних засобів, коефіцієнт оборотності тощо).

За результатами проведеного аудиту аудитором складається звіт, який включає в собі рекомендації щодо усунення виявлених недоліків господарювання мережевого ритейлера.

На прикладі проведеного аудиту товариства з обмеженою відповідальністю «АТБ-МАРКЕТ», структура фінансової звітності відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності та звіт незалежного аудитора включає в собі наступні розділи: організаційні питання Звіту незалежного аудитора; окремі звіти про фінансовий стан підприємства, сукупний дохід,

прибуток або збиток, за функцією витрат, про рух грошових коштів, прямий метод, про зміни у власному капіталі; загальні відомості про ритейлера та його діяльність; умови, в яких працює компанія; основні положення облікової політики; суттєві бухгалтерські оцінки та судження про застосування облікової політики; запровадження нових або переглянутих стандартів та інтерпретацій, нових положень бухгалтерського обліку; розрахунки та операції з пов'язаними сторонами; основні засоби; поточні запаси; торговельна та інша поточна або непоточна дебіторська заборгованість; грошові кошти та їх еквіваленти; власний капітал; оренда; торговельна та інша поточна кредиторська заборгованість; дохід від звичайної діяльності; витрати за видами; інші доходи; фінансові витрати; фінансові доходи; податок на прибуток; умовні та інші зобов'язання; управління фінансовими ризиками; управління капіталом; розкриття інформації про справедливу вартість; представлення фінансових інструментів за категоріями оцінки; події після звітної дати.

Так, єдиний звіт про управління (на прикладі товариства з обмеженою відповідальністю «АТБ-МАРКЕТ») складається з:

- організаційної структури та опису підприємства (принцип формування структури підприємства, організаційні аспекти його функціонування, основний напрямок діяльності, аналіз використання сучасних технологій ритейл-бізнесу, принципи роботи мережі, стратегічні напрями діяльності компанії, аналіз поточних результатів досягнення (показники кількості покупців в день, товарообігу, податкових виплат, кількості магазинів, темпи розвитку мережі));

- результатів діяльності (стратегія менеджменту, робота з кадрами, розміри сплачених податків (всього та приріст за рік), обсяг товарообігу, напрями діяльності підприємства);

- аналізу ліквідності та зобов'язання (результати тестування ліквідності за різних сценаріїв, що охоплюють стандартні та більш несприятливі ринкові умови);

- основних факторів ризиків (дослідження ринку та макроекономічних факторів, особливості обслуговування клієнтів, робота з постачальниками, напрямки безпеки та забезпечення якості продуктів, кібербезпека);

- соціальних аспектів та кадрової політики (приріст та забезпеченість трудовими ресурсами, рівень їх професійної підготовки, система мотиваційних заохочень, план та реалізація навчання співробітників, організація охорони праці та безпеки співробітників, сприяння розвитку працівників підприємства, як складової ефективного розвитку ТОВ, благодійна діяльність);

- екологічних аспектів (запровадження новітніх технологій з метою захисту навколишнього середовища (наприклад, в ТОВ «АТБ-МАРКЕТ» продовжується установка повітряних завіс замість повітряно-теплових з електричним нагрівом, що дозволило підвищити ефективність розвитку підприємства: можливість вивільнення вільної електричної потужності для впровадження нових відділів; зменшення витрат підприємства на оплату та спожиття електроенергії; швидка окупність коштів – протягом одного опалювального періоду; зменшення витрат на аварійні виходи з ладу теплових завіс в опалювальний період; підвищення рівня пожежної безпеки та естетичного вигляду торгових залів магазинів мережі), впровадження встановлення скляних дверей на холодильне обладнання торгового залу, переведення на альтернативне джерело опалення, реалізація біорозкладного еко-пакета з кукурудзяного крохмалю з додаванням полімолочної кислоти та має сертифікат «OK COMPOST home» тощо);

- оцінки досліджень та інновацій (запровадження сервісу самостійних покупок, запуск бренд-проекту власної платіжної картки, автоматизація процесів, відкриття інтернет-магазинів тощо);

- аналізу фінансових інвестицій (проведення іншої господарської діяльності (наприклад, ТОВ «АТБ-ЕНЕРГО» отримала ліцензію на право провадження господарської діяльності з постачання електричної енергії споживачу, а саме, по всій території України);

- перспектив розвитку (розширення географічної присутності, впровадження інноваційних диджитал-технологій та рішень, розвиток трудового персоналу, підвищення рівня комунікації зі споживачами тощо) [34].

Мережевий ритейл використовує омніканальну модель ведення бізнесу та комунікацій – тобто суб'єкти господарської діяльності в своїй практиці продажу поєднують різні канали продажу (безперебійна інтеграція офлайн- та онлайн-каналів) та створюють синергію між ними. Нині в ритейлі переважає тренд купівельної поведінки ROPO (research online, purchase offline), за яким перш ніж купити товар у фізичному магазині клієнт шукає інформацію про товар в інтернеті. За результатами досліджень «SEMrush2 в топ – 10 інтернет-магазинів України увійшли: «Алло», «Comfy», «Епіцентр», «Фокстрот», «MakeUp», «Цитрус», «Ельдорадо», «Мою», «Kasta», «Eva» [35].

До кінця 2022 року кількість онлайн покупок в Україні практично сягала рівня 2021 року і склала 77%. Головним чином це відбулось за рахунок розвитку мобільної версії інтернет-магазину. Так, за результатами аудиту мобільної версії інтернет-магазину виявлено, що використання інтернету зі звичайних комп'ютерів впало з 74,2% в липні 2020 року до 68,8% у липні 2021 року, при тому, що частка мобільних користувачів зросла з 24,5% до 29,9%. Важливим є те, що користувачами мобільних пристроїв є більшість представників B2B – сектора. Мобільна версія інтернет-магазину повинна знаходитись в пошуку на перших місцях і завантажуватись за 3 секунди, з характеристиками легкості у використанні дизайну, можливості швидкого пошуку товарів та оформлення їх купівлі, з відсутністю докучливої реклами.

За результатами досліджень «Formstack», середній коефіцієнт конверсії для смартфонів виріс на 64%, в порівнянні з аналогічним показником для персональних комп'ютерів. За даними Facebook, IQ майже половина користувачів старше 21 року використовують смартфони, перш ніж здійснити покупку.

Майбутнє ритейлів – готовність до підвищення рівня активності користувачів в напрямку використання смартфонів в якості здійснення купівлі

товарів як на сайті, так і офлайн. Тому, за словами Сергія Ємельянова, провідного «BackEnd» – розробника digital – агентства «Webit», аудит є необхідною складовою розвитку діяльності ритейлів в сучасних умовах і допоможе проаналізувати всі моменти взаємодії з клієнтом вже з того моменту, коли останній почне шукати компанію в мережі Інтернет, завершуючи покупкою товару або відправкою своїх контактних даних [36].

Аудит мобільної версії інтернет-магазину може проводитись за 5 критеріями, включаючи кроки аналізу певних завдань, які дозволять більш чіткіше розкрити поставлені завдання та притриматись принципам прозорості отриманих досліджень (Рис. 1. 4). Аудиторські перевірки мережевих ритейлерів можуть бути обов'язковими та ініціативними. Ініціативний аудит проводиться для задоволення запиту конкретного економічного суб'єкта в межах певних напрямів та отримання відповідей щодо поставлених питань відносно діяльності ритейлу або за замовленням самого ритейла, з метою оприлюднення результатів розвитку своєї діяльності задля розширення кола потенційних споживачів та інвесторів. Обов'язковий аудит не залежить від волі та бажання ритейла, проводиться в межах законодавства України.

В залежності від мети та завдання проведення аудиту мережевих ритейлів можна виокремити наступних його користувачів:

- аудитори – виклад та формулювання думки про правдивість та достовірність результатів діяльності господарського суб'єкта відповідно показникам його бухгалтерського обліку;

- ритейлери – отримання інформації щодо удосконалення управлінської та господарської діяльності, попередження штрафних санкцій та можливих порушень законодавчого характеру;

- інвестори, аукціонери – виявлення потенційних ризиків щодо інвестицій та їх доходів: отримання супровідної інформації, яка допоможе визначитись щодо їх купівлі, утримання або продажу, а також щодо спроможності ритейла сплачувати дивіденди;

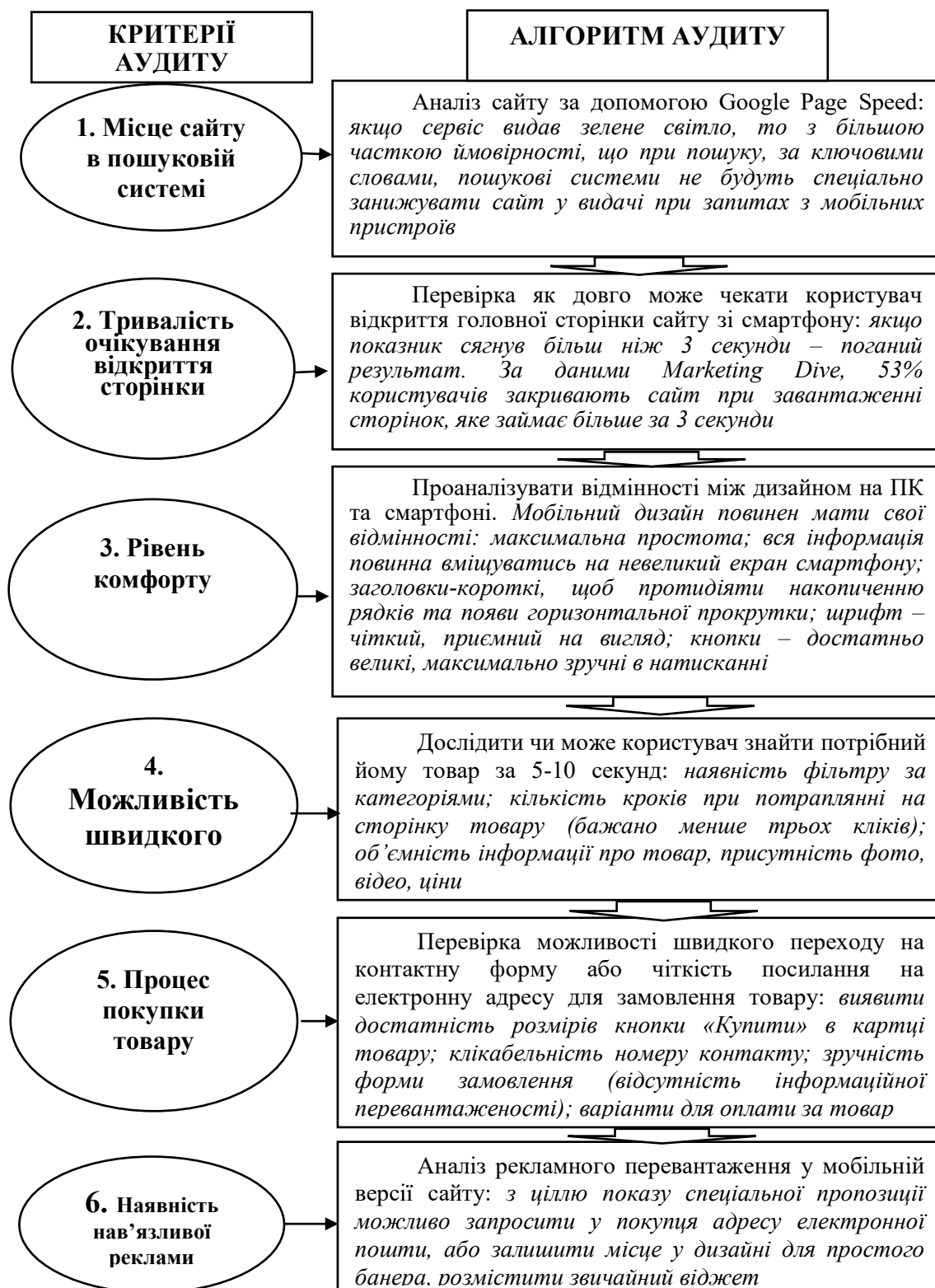


Рис.1.4. Критерії та кроки аудиту мобільної версії інтернет-магазину

Джерело: розроблено автором на основі [36]

- працівники ритейлерів – отримання інформації з метою зрозумілості істинного стану господарювання ритейлера: стабільність і прибутковість

роботодавця, чи зможе він забезпечити оплату гідних розмірів заробітної плати, пенсій та зайнятість;

- кредитори ритейлера – з метою отримання відповіді щодо наявності можливих позик та своєчасність повернутих відсотків;

- постачальники та інші контрагенти ритейлера – з метою визначення достовірності в можливостях суб'єкта господарювання виплатити існуючу заборгованість;

- клієнти, партнери – з метою виявлення стійкості в безперервності діяльності ритейла при взаємних відносинах, коли укладені тривалі угоди або мають інші причини залежності від нього;

- уряд та урядові установи – інтерес щодо розміщення ресурсів, з метою формування заходів щодо регулювання діяльності ритейла, отримання певних статистичних даних тощо.

- громадськість – формування бази знань відповідно останніх тенденцій та успіхів господарювання підприємства, обсягів його діяльності, нововведень, асортименту, пропозицій тощо [37].

В умовах розвитку глобалізації загалом та євроінтеграції зокрема відбувається стрімкий розвиток зовнішньоекономічних зв'язків підприємницької діяльності з метою максимізації прибуткової діяльності, розширення ринкових можливостей, збагачення науково-технічним, культурним, економічним досвідом тощо. Статус інвестиційно привабливого підприємства (особливо для іноземних інвесторів) вимагає від суб'єктів господарської діяльності підвищення своїх показників діяльності та укріплення ділової репутації, що можливе за умови грамотності ведення бізнесу. Цей ефект нероздільно пов'язаний з допомогою аудиторської діяльності, яка, стосовно мережевого ритейлу повинна допомагати їм відповідати вимогам суспільного розвитку, перебуваючи у постійному вдосконаленні мережі своїх послуг, за результатами яких щоб зможли отримати довіру на українському та міжнародному ринках.

Розвиток цифрових технологій провокує до розширення спектру послуг аудиту та, відповідно, до розширення різноманітності результатів аудиту діяльності мережевих ритейлів: клієнти очікують від аудиторів більшого спектру аналізів при рості набору даних, дослідження різнорідних систем та галузей економічного життя при умові отримання результатів аудиту належної якості. Відповідні потреби вимагають підвищення відповідальності аудиторської діяльності.

Задля допомоги підвищення стійкості та ефективності ведення бізнесу мережевих ритейлерів в умовах кризи, спричиненої війною, розвитку відповідно нормам міжнародного співробітництва та можливості виходу на зовнішні ринки, в умовах розвитку євроінтеграції, вітчизняний аудит намагається бути корисним своїм користувачам і задовольняти їх потреби. Так, зі сталим розвитком міжнародного суспільства та бізнесу, підвищилась активність запитів (особливо серед іноземних інвесторів) щодо аналізу ESG – факторів.

Аудит ESG– даних дає можливість отримати інформацію щодо екологічних, соціальних та управлінських факторів розвитку ритейлів, що дає можливість інвесторам (та іншим користувачам) оцінити розвиток сталості та етичного впливу інвестицій у бізнес. Критеріями оцінки проведення відповідного аудиту є:

- довкілля – вплив компанії на навколишнє середовище: кількість спожитої води, показник CO₂ викидів, наявність токсичних та хімічних речовин, що використовуються у виробничих процесах тощо;

- соціальне середовище – аналіз напрямків покращення соціальних факторів: дотримання гендерної рівності, процес та розмір виплат заробітної плати, програма інтеграції, практика найму працівників, напрямки впливу компанії на громадське благо поза сферою бізнесу тощо;

- управління – участь директорів та керівництва компанії у напрямку сприяння позитивним зрушенням діяльності: оплата праці керівників, взаємодія їх з партнерами, заходи щодо протидії корупції та хабарництва тощо.

Результати аудиту ESG-даних – це шлях до підвищення соціального іміджу компаній, покращення репутації бізнесу, укріплення комунікацій із потенційними партнерами.

Потенціалом результатів аудиту ESG – даних, на прикладі хімічного чи фармацевтичного проекту в Україні, є сприяння розвитку мережевого ритейлу в напрямку відповідності нормам сталості, що є невід’ємним в сучасних умовах розвитку глобалізації та євроінтеграції. Так, внаслідок проведення аудиту вказаних вище ритейлерів та виявлення в них негативних показників на ранній стадії впливу, який зазнає суспільство, встановлення проблем ланцюга постачання, існування ризиків забруднення підземних вод та/або ґрунтів - аудитор проводить дослідження відносно можливостей ритейлу щодо зменшення відповідних ризиків та мінімізації витрат щодо їх впровадження. Порівнюючи зібрану інформацію, аудитор, акцентуючи увагу на здатності компанії управляти відповідними ризиками, вносить до розгляду питання оновлення системи менеджменту в напрямку вирішення екологічно-соціальних питань, безпеки експлуатації та охорони праці [38].

Отже, транспарентність результатів аудиту ефективної діяльності мережевих ритейлерів є визначним фактором в напрямку прагнення відповідати міжнародним нормам та стандартам господарської діяльності. Отримання прозорості, актуальної, достовірної, точної, адекватної, зрозумілої, відкритої інформації підвищує інвестиційну привабливість ритейлів на вітчизняному та міжнародному ринках, забезпечує сталий їх розвиток, дозволяє швидше реагувати на потреби суспільства, виявивши найкращі напрями комунікації з ним.

Розвиток послуг аудиторської діяльності дозволяє розширити різноманітність отриманих результатів господарської діяльності ритейлів, що підвищує рівень їх транспарентності та розкриває широкі можливості у взаємовідносинах з потенційними споживачами, інвесторами та іншими партнерами бізнесу.

Висновки до розділу 1

Узагальнюючи результати досліджень науковців визначено, що:

1. Вчені досі не ввели та, відповідно, не визнали єдиного, загальноприйнятого поняття «мережевий ритейлер», незважаючи на те, що в практичному сегменті економіки такий термін застосовується. Тому за результатами дослідження до наукового обігу введено поняття «мережевий ритейлер», під яким необхідно розуміти материнське та дочірні підприємства роздрібної торгівлі, об'єднані спільним брендом та стратегією розвитку, в сумарній кількості не менше трьох структурних одиниць.

2. Мережевий ритейлер слід ототожнювати із масовою торгівлею у роздріб через операторів мереж, які мають різні географічні межі, але поєднані однією маркетинговою структурою, фінансово-економічними складовими, єдиною логістикою та управлінськими заходами. Мережевий ритейлер пов'язаний асортиментною спеціалізацією, власними адміністративними моделями та форматом діяльності. Головною особливістю мережевого ритейлеру є створення однотипних торговельних локацій, об'єднаних впізнаваним брендом, з наявними торговельними площами (у вигляді супермаркетів, гіпермаркетів), або навіть без неї (продаж товару через Інтернет-замовлення з доставкою або відвантаження на пунктах видачі). Мережевий ритейлер прагне до цифровізації та технологічності шляхом впровадження замовлень через термінали самообслуговування, купівлю через каси самообслуговування.

3. Сучасні ритейлери займають інноваційну концепцію розвитку, за якої широкого використання набуває цифровізація прийняття та обробки замовлень. Карантинні обмеження, пов'язані з пандемією COVID – 19, сприяли збільшенню on-line оплат близько на 50 % в 2020 році, порівнюючи з 2019 роком, що стало поштовхом до розвитку е-торгівлі на внутрішньодержавному та міжнародному рівнях. Динамічний ритм життя, недостатня забезпеченість ритейлерами сільських місцевостей України, активні військові дії, що стали

причиною, як мінімум, проблем з виробництвом та доставкою товару, - стимулювали розвиток діджиталізації діяльності ритейлерів, що, в свою чергу, забезпечило джерело економії часу споживачів, оптимізації їх обслуговування ритейлерами, виражена в швидкій обробці даних, дистанційному здійсненні керування бізнес-процесами тощо.

4. Перевірка раціонального використання фінансових, часових, трудових, інтелектуальних ресурсів та напрями підвищення ефективності їх використання- є головними цілями планування аудиту діяльності мережевих ритейлерів, який включає в собі ряд процедур, типу: перевірка запасів та стану матеріальних і інтелектуальних ресурсів; перерахунок та підтвердження; фінансово-аналітичні процедури; перевірку звітів про рух грошових коштів для власника (cashflow) тощо. Розрізняють внутрішній аудит діяльності мережевого ритейлу (спрямований на удосконалення системи управлінської діяльності на підприємстві, запобігання фактам неефективного та нерезультативного використання фінансового, виробничого, трудового, майнового, інвестиційного, інтелектуального потенціалу підприємства, виявлення помилок і недоліків діяльності та поліпшення внутрішнього контролю) та - зовнішній (використовуються прийоми наукового мислення, фактичного та документального контролю, логічне осмислення аудитором специфіки підприємницької діяльності, сутності проведеної операції і факту діяльності шляхом документальної та фактичної перевірки).

5. Аналіз діяльності мережевого ритейлу повинен носити системний та збалансований характер. На нашу думку, збалансована система показників при аналізі діяльності мережевого ритейлу посилює цінність нематеріальних активів, таких як знання, досвід, потужні зв'язки з бізнес-партнерами та клієнтами, новаторська культура, стратегічні погляди та швидка трансформаційна здатність, підприємницька активність власників. Важливим елементом аналізу мережевого ритейлера є вектор розвитку та удосконалення, адже не лише власники бізнесу, керівники та менеджери вищої ланки повинні бути зацікавлені в результатах діяльності, а і персонал, так як їх спільна мета,

зорієнтована на результат, призведе до розвитку мережі, а, отже, і збільшення прибутковості.

6. Прозорість результатів аудиту ефективної діяльності мережевих ритейлерів є визначним фактором в напрямку прагнення відповідати міжнародним нормам та стандартам господарської діяльності. Отримання прозорої, актуальної, достовірної, точної, адекватної, зрозумілої, відкритої інформації підвищує інвестиційну привабливість ритейлерів на вітчизняному та міжнародному ринках, забезпечує сталий їх розвиток, дозволяє швидше реагувати на потреби суспільства, виявивши найкращі напрями комунікації з ним. Прозорість результатів аудиту сприяє підвищенню інвестиційної привабливості та довіри з боку інвесторів, забезпечує інтереси суспільства якістю наданої інформації, доступністю та достовірністю останньої, опираючись на певні свої якісні характеристики, принципи та засоби реалізації.

7. Сприяння розвитку прозорості економічної діяльності мережевих ритейлерів є важливим стратегічним завданням на державному рівні, що дозволить вирішенню підвищення інформаційної прозорості та інвестиційної привабливості українського бізнесу. Слід відмітити, що інвестори, в свою чергу, почали визнавати інформаційну прозорість вже скоріш за норму, ніж відхилення, провокуючи тим самим суб'єктів мережевих ритейлів, що приховували дані результатів свого господарювання, відповідати новій тенденції та підвищувати рівень своєї прозорості аби протидіяти перевазі інвестиційної привабливості конкуруючих ритейлів з вищим рівнем інформаційної відкритості.

Список використаних джерел до розділу 1

1. Berle, Adolf A. Jr., Means, Gardiner C. The modern corporation and private property . Columbia University. Council for Research in the Social Sciences, New York, Macmillan, 1933.
2. Cambridge Dictionary. URL: <https://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/transparency>
3. Concept of formation, realization and development of competitive advantages of the retail enterprise. *Вісник Університету Банківської справи Національного банку України: зб. наук. праць*. 2019. Вип. 4, № 31. С. 248–257. URL: <http://fkd.org.ua/article/view/172361>
4. Forbes Україна вибрав 15 самих крупних ритейлерів України среди 100 найбільше крупних частних компаній URL: <https://forbes.ua/ru/company/15-naybilshikh-riteyleriv-ukraini-khto-naybilsh-pributkoviy-i-zbitkoviy-sered-atb-fozzy-epitsentru-rozetka-ta-inshikh-19102021-2610>
5. Hutsaliuk O., Yaroshevskaya O., Shmatko N., Kulko-Labyntseva I., & Navolokina A. Stakeholder approach to selecting enterprise-bank interaction strategies. *Problems and Perspectives in Management*, 2020.18 (3), 42-55.
6. LIBERTY. URL: <https://uavending.com/ru/about-us/finansova-zvitnist>
7. Merriam-Webster. URL: <https://www.merriam-webster.com/dictionary/transparency>
8. Nazarova, K., Hordopolov, V., Kopotienko, T., Miniailo, V., Koval, V., & Diachenko, Y. Audit in the state economic security system. *Management Theory and Studies for Rural Business and Infrastructure Development*, 2019. 41 (3), 419-430.
9. Oxford Learner's Dictionaries. URL: <https://www.oxfordlearnersdictionaries.com/definition/english/transparency>
10. The Britannica Dictionary. URL: <https://www.britannica.com/dictionary/transparency>

11. Антонюк М., Шиндировський І. Тенденції розвитку ритейлу в Україні. Підприємництво і торгівля. 2019. Вип. 24. С. 22-30. URL: nbuv.gov.ua/UJRN/Torg_2019_24_5
12. Антонюк Я.М. Шиндировський І.М. Тенденції розвитку ритейлу в Україні. Підприємництво і торгівля. 2019. Вип. 24. С. 22 –30.
13. Апопій В., Міщук І., Антонюк Я. Структурні зміни та сучасні тенденції розвитку внутрішньої торгівлі України: монографія. Львів: “Новий Світ – 2000”, 2017. 440 с
14. Асоціація ритейлерів України. URL: <https://rau.ua/novyni/rau-analytics-2/>
15. Аудит мобільної версії інтернет-магазину: 6 кроків. URL: <https://ua-retail.com/2021/08/audit-mobilno%D1%97-versi%D1%97-internet-magazynu-6-kroktiv/>
16. Афонін Е.А., Суший О.В. Транспарентність влади в контексті європейської інтеграції України: конспект лекції до короткотермінового семінару в системі підвищення кваліфікації кадрів.: Київ: НАДУ, 2010, 48с.
17. Балджи М.Д., Доброва Н.В., Однолько В.О., Осипова М.М. Торговельне підприємництво: навчальний посібник. Київ: Кондор-видавництво, 2017, 112 с.
18. Балежентіс А., Яценко О. Асиметрії торговельної інтеграції України та ЄС. Міжнародна економічна політика. 2018, № 1. С. 32-62.
19. Бугрименко Р. Тенденції розвитку мережевої роздрібною торгівлі на основі інфраструктурного маркетингу. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Вип. 30. 2020. С.19-23. URL: http://www.visnyk-ekonom.uzhnu.uz.ua/archive/30_2020ua/5.pdf
20. Винниченко Н. В., Мірошніченко О. В., Черкай О. О. Прозорість звітності вітчизняних підприємств як передумова забезпечення фінансової стабільності. Приазовський економічний вісник. 2020. Вип. 6(23). С.240-246.
21. Гаврилова Н.В. Стратегічне управління розвитком підприємства. Економіка та управління в ХХІ столітті: виклики та перспективи розвитку.

Матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції (м. Умань 30-31 травня 2019р.) Умань, 2019. с. 108 -110.

22. Гальків Л., Демчишин М., Грищук Д. Інноваційний імператив розвитку ритейлу як деактиватор ризиків і загроз соціально-економічній безпеці. URL: science.lpnu.ua/sites/default/files/journal-paper/2017/jun/2745/visnyk2016-61-68.pdf

23. Голошубова Н. Розвиток торговельних мереж в Україні. Товари і ринки. 2011. № 1. С. 15-24. URL: <http://tr.knute.edu.ua/files/2011/11/4.pdf>

24. Грета І. Історія розвитку ритейлу. 10 березня 2016 URL: datawiz.io/uk/blogs/Istoria_retailua/

25. Гуцалюк О. М. Обґрунтування організаційно-економічного механізму регулювання витрат виробництва продукції підприємств агропромислового комплексу України. Особливості соціально-економічного поступу національної економіки в умовах інформаційно-технологічних викликів : колективна монографія / за наук. ред. Л. Г. Квасній, І. Л. Татомир. Трускавець : Посвіт, 2020. С. 102–111.

26. Давиденко Г.В. Теоретичний аспект впливу стандартів на міжнародну торгівлю. Інноваційна економіка. №9 -10, 2018, С. 5-10.

27. ДСТУ 4303:2004. Роздрібна та оптова торгівля. Терміни та визначення понять. URL: https://dnaop.com/html/61145/doc-%D0%94%D0%A1%D0%A2%D0%A3_4303_2004

28. Дубовик, Т. В. Інтернет-торгівля в Україні. *Вісник Київського національного торговельно-економічного університету*. 2013. № 1(87). С. 20-28.

29. Жук А., Асоціація ритейлерів України: Чим живе український ритейл. URL: rau.ua/novyni/andrew-zhuk/

30. Задорожний З., Омецінська І., Муравський В. Determinants of Firm's Innovation: Increasing the Transparency of Financial Statements. *Marketing and Management of Innovations*. 2021. №2, p. 74-86.

31. Зануда А. Як війна вдарила по торгівлі та що зможуть купити українці в магазинах. BBC News Україна. URL: <https://www.bbc.com/ukrainian/features-61829345>
32. Звіт про виконання угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом за 2018 рік. URL: https://www.kmu.gov.ua/storage/app/sites/1/55-GOEEI/AA_report-UA.pdf
33. Игумнов В.М. Основные направления исследования прозрачности / В.М. Игумнов // Международный бухгалтерский учет. 2011, № 41(191), с. 47–53.
34. Ілляшенко С., Іванова. Т. Перспективи та основні проблеми розвитку інтернет-торгівля в Україні. Механізм регулювання економіки, 2014, №3. С. 72-81.
35. Ільченко Н., Кавун О. Тезаурус сучасної торгівлі України. *Вісник КНТЕУ*, 2016. Вип. 1. С. 54 – 70.
36. Касаткін С. Професія внутрішнього аудитора під час війни. URL: <https://kpmg.com/ua/uk/blogs/home/posts/2022/07/profesiya-vnutrishnoho-audytora-pid-chas-viyny.html>
37. Кельман В. Д. Історична генеза формування та трансформації категорії «ритейл» та її концепту «мережевий ритейл». *Економіка та держава*. 2021. № 4. С. 150–156.
38. Ключові показники ефективності у ритейлі: про що інформують різних спеціалістів. URL: <https://datawiz.io/uk/blog/5-key-performance-indicators-for-retail>
39. Костирко Р. О., Замай О. О. Вартісно-орієнтована звітність як інструмент прозорості фінансового та управлінського обліку. *Економіка та держава*. 2022. № 5. С. 50-55.
40. Кравець В.І. Напрями ринкових трансформацій місцевих мереж продуктового ритейлу в Україні. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2017. Вип. 24 (2). С. 16 –19.

41. Кузьо Н., Косар Н., Мельниченко І. Електронна комерція в Україні: сучасний стан, галузеві особливості та організаційні форми. Маркетинг та цифрові технології. Том 5№1, 2021, С. 27-41. URL: <https://mdt-oru.com.ua/index.php/mdt/article/view/128/115>
42. Лиса С.С. Класифікація форматів та особливості розвитку роздрібної торгівлі України. Електронне наукове видання "Глобальні та національні проблеми економіки". 2017. №15 С. 254 – 258.
43. Лісіца В. Омнікальні продажі: тенденції та перспективи розвитку в Українському ритейлі. Проблеми та перспективи економіки та управління. 2017. №2(10). С. 100-110.
44. Мазаракі А. Інститутотворча функція сучасної мережевої роздрібної торгівлі. Вісник КНТЕУ, 2016, №4, С. 5-21.
45. Макарович В.К., Вигівська І.М. Транспарентність фінансової звітності в умовах застосування МСФЗ. Науковий вісник Ужгородського університету: серія: Економіка. 2016. Вип. 2 (48). С. 326–330.
46. Малюта І.А., Оголь А.Є. Аналіз сучасного стану та перспективи розвитку інтернет-торгівлі в Україні. Ефективна економіка. 2019. № 1. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=6845> (дата звернення: 13.09.2022).
47. Мельник Н. Транспарентність обліку як складова сприятливості ведення бізнесу в Україні. Бухгалтерський облік і аудит. 2015. № 4. С. 10-17.
48. Мельник, Т. Пугачевська К. Перспективи розвитку експорту України в умовах євроінтеграції. *Журнал європейської економіки*. 2018. Т. 17, № 2. С. 208-224.
49. Миколайчук І.П., Силкіна Ю.В. Сучасні тренди розвитку мережевого ритейлу в Україні. Вісник Львівського торговельно-економічного університету. 2019. Вип. 57. С. 39 – 46. URL: <http://lute.lviv.ua/fileadmin/www.lac.lviv.ua/data/DOI/2522-1205-2019-57-06.pdf>
50. Митрошина Н. 7 найбільш популярних інтернет-магазинів України в 2022 році. URL: <https://torgsoft.ua/articles/stati/rejtyng-im/>

51. Михайлова О.В., Шинкар С., Волосов А. Визначення напрямків розвитку конкурентних переваг вітчизняного ритейлу в умовах Євроінтеграції. URL: <https://repo.btu.kharkov.ua/bitstream/123456789/2796/1/10%20%28111-121%29.pdf>
52. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики. - К.: Аудиторська палата України, 2004. – 1025 с.
53. Мізюк Б. М. Економічна безпека підприємств ритейлу: оцінювання та механізм забезпечення: монографія. Львів : Вид-во ЛКА, 2012. 256 с.
54. Мультимедійна платформа іномовлення України. URL: <https://www.ukrinform.ua/rubric-economy/3502842-zbitki-ukrainskih-ritejleriv-za-persi-dva-misaci-vijni-perevisili-50-milardiv.html>
55. Назарова К.О., Федоренко О.П. Аудит діяльності мережевих ритейлерів в умовах економіки з відкритим доступом. Бізнес-інформ, 2020. №1, С. 284 -290.
56. Нестеренко О., Крутова А., Ставерська Т. Transparency of financial reporting in the conditions of modern information technology. Research and Innovation: Conference proceedings. Yunona Publishing, New York, USA, 2021. P. 112-127.
57. Офіційний сайт Асоціації ритейлерів України. URL: <https://rau.ua/aboutus/kontakty/> (дата звернення 14.09.2022)
58. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: www.ukrstat.gov.ua/ (дата звернення: 14.09.2022)
59. Павлова М. Управління асортиментом товарів в роздрібних мережах крупноформатних підприємств торгівлі: дис. ... канд. економ. наук: 08.00.04. Львів, 2015. 247 с.
60. Подстегина И. Г. Адаптация розничного ритейла к современным финансово-экономическим проблемам. Организационно-экономические и технологические проблемы модернизации экономики России. Сборник статей V Междунар. науч.-практ. конф. Пенза: ПГСА. 2015. С. 66–74.

61. Поліщук С. Аудит у контексті глобальних змін. URL: <https://zakon.help/article/audit-u-konteksti-globalnih-zmin>
62. Потриваєва Н.В., Кореновська Т.О. Транспарентність як забезпечення повноти висвітлення інформації у фінансовій звітності / Н.В. Потриваєва, Т.О. Кореновська // Глобальні та національні проблеми економіки. Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського. 2015, № 8, с. 1169–1171.
63. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 № 2258-VIII: станом на 23 лютого 2023р. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/T172258?an=1058&lang=ua>
64. Про електронну комерцію Закон України. №675-VIII від 3.09.2015.р. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/675-19#Text>
65. Рейтинг ефективності роботи мереж товарів для дітей. URL: <http://salesaudit.com.ua/reytynh-efektyvnosti-roboty-merezh-tovariv-dlya-ditey/>
66. Ритейл-аудит EastFruit. Деталі та правила моніторингу у липні 2022 року. URL:<https://east-fruit.com/uk/plodoovochevyi-rynok/rozdrubnyi-audit/ryteyl-audit-eastfruit-detali-ta-pravy-la-monitorynhu-u-lypni-2022-roku/>
67. Ритейл іде у контрнаступ: скільки втратили магазинів провідні торговельні мережі України (інфографіка). URL: <https://rau.ua/novyni/vtrachenih-magaziniv-rau-5/>
68. Савченко Т. Г., Бондаренко Р. Р. Порівняльна оцінка транспарентності корпорації «ЕххонМобіл» та НАК «Нафтогаз Україна» в контексті сталого розвитку. Економіка і суспільство. 2016. Вип.7. С.463-468.
69. Сак Т., Грицюк Н. Ринок ритейлу в Україні: тенденції та перспективи розвитку в умовах кризи. Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки: журнал. Луцьк: Вежа-Друк, 2020. № 2 (22). С. 33– 42.
70. Сак Т.В., Ховхалюк Д.О. Електронна торгівля в Україні: стан, тенденції, перспективи розвитку. Маркетинг і цифрові технології. 2020. Том 4, № 3. С. 73–85.

71. Синявська О. Електронна торгівля в Україні: тенденції та перспективи розвитку. Вісник ХНУ ім. В.Н. Каразіна. Серія «Міжнародні відносини. Економіка. Країнознавство. Туризм». Вип.9, 2019. С. 126-132.
72. Славюгло І. Як ритейлери вчаться працювати з великими даними. URL: <https://www.epravda.com.ua/columns/2021/12/17/680733/>
73. Смольнякова Н., Михайлова О., Гайдар Н. Особливість діяльності підприємств вітчизняного ритейлу в умовах Євроінтеграції. URL: <https://journals.indexcopernicus.com/api/file/viewByFileId/313257.pdf>
74. Спеціальний воєнний випуск Forbes. URL: <https://www.orbes.ua/inside/nestacha-produktiv-kharchuvannya-29072022-7290>
75. Статистика війни: за місяць бойових дій український ритейл втратив третину своїх торгових точок. URL: <https://rau.ua/novyni/statistika-vijni/>
76. Тихонюк Н. Як повернути клієнта на сайт. URL: <https://elit-web.ua/ua/blog/broshennaya-korzina-kak-vernut-klienta-na-sajt>
77. Товариство з обмеженою відповідальністю «АТБ-МАРКЕТ». Окрема фінансова звітність відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності та звіт незалежного аудитора. 31 грудня 2021 року. URL: https://src.zakaz.atbmarket.com/files/company_info/indiv2021.pdf?t=1679907167
78. Топ ритейлів України. Де купують українці онлайн. URL: <https://webpromoeexperts.net/blog/top-riteylerov-ukrainy-gde-pokupayut-ukraincy-onlayn/>
79. Харламова О. Міжнародні стандарти фінансової звітності: розширення можливостей для залучення фінансування та інвестицій у бізнес. URL: <https://business.diia.gov.ua/cases/finansi/miznarodni-standarti-finansovoi-zvitnosti-rozsirennja-mozlivostej-dla-zalucenna-finansuvanna-ta-investicij-u-biznes>
80. Харламова О.В. Методологія формування та архітектоніка прозорості фінансової звітності: дисертація на здобуття наук. ступеня докт. екон. наук. Харків, 2016. 555с.

81. Чорна М. В., Безгінова Л., Дядін А. Оцінка ефективності підприємницької діяльності в роздрібній торгівлі : монографія. Х. : Лідер, 2018. 218 с.
82. Чорна, М., Смольнякова, А. Волосов. Оцінка конкурентних переваг підприємств ритейлу на стадіях їх життєвого циклу. *Журнал європейської економіки*. 2020. Т. 19, № 4. С. 725-742.
83. Чотири ключових показника ефективності інтернет-магазину. URL: <https://rau.ua/novyni/4-kpi-for-internet-shop/>
84. Що таке ESG – дані. Приклади їх застосування. URL: <https://ecolog-ua.com/news/shcho-take-esg-dani-pryklad-yih-zastosuvannya>
85. Ямборко Г.А., Калітенко Д.О. Транспарентність фінансової звітності суб'єктів господарювання України в умовах сталого розвитку. Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасна парадигма в умовах сталого розвитку : зб. матеріалів V Міжнар. наук.- практ. конф., 7 груд. 2018 р. Київ: КНЕУ, 2018. С. 110– 112.
86. Яремко А. Особливості комплексного компаративного аналізу торговельних підприємств у конкурентному бізнес-середовищі. *Актуальні проблеми економіки* №9 (147), 2013. С. 145-150.

РОЗДІЛ 2

АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ МЕРЕЖЕВИХ РИТЕЙЛЕРІВ

2.1. Організаційно-інформаційна модель аналізу ефективності діяльності мережеских ритейлерів

В сучасних реаліях перманентної фінансової кризи, які характеризуються глобалізацією загалом та євроінтеграцією, активним розвитком цифрової економіки й інформаційного суспільства, мережескі ритейлери, які продовжують динамічно розвиватися, вважаються інвестиційно привабливими об'єктами, зокрема, що стосується угод М&А (злиття-поглинання). На користь вищезазначеного свідчать дані про обсяги доходів топ-п'ятдесяти світових ритейлерів (Top 50 Global Retailers) за 2022 р., які презентовано у вигляді рейтингу міжнародною компанією з дослідження ринку Kantar (дод. А).

Так, лідером світового ритейлу є мережа «Walmart», яка, незважаючи на вихід з ринків Японії, Бразилії, Аргентини, Великої Британії та Південної Африки, досягла зростання фінансових показників переважно за рахунок розвитку маркетплейсу та програм лояльності в Канаді і Мексиці. Зокрема, у 2022 р. порівняно з 2021 р. обсяг доходу збільшено на 14 млрд. дол. Суттєво посилено е-commerce складову діяльності, внаслідок чого отримано 73 млрд. дол. грошових надходжень. Виплати акціонерам у вигляді дивідендів склали 15,9 млрд. дол. [1; 2].

Інвестори, незалежно від етапів інвестування, чи то власне вкладаючи кошти в об'єкти інвестування чи ще на передінвестиційній фазі, лише констатуючи намір інвестувати в майбутньому, прагнуть володіти достовірною, правдивою, неупередженою та релевантною інформацією про фінансовий стан конкретних суб'єктів господарювання з метою окреслення перспектив їх розвитку. Це стосується як іноземних, так і вітчизняних мережеских ритейлерів. Тривалий період пандемії Covid-19, що спровокувала нестабільність у багатьох сферах діяльності, запровадження воєнного стану в Україні, наявні масштабні

кризові явища в суспільстві не зменшують потребу в дієвих інструментах оперативного управління, серед яких традиційно виокремлюється економічний аналіз, що базується, передусім, на даних бухгалтерського обліку. Водночас, для підтвердження показників фінансової звітності не рідко залучаються суб'єкти аудиторської діяльності, зокрема зовнішні аудитори, яким притаманний найвищий ступінь довіри з боку користувачів.

Саме результати проведення аналізу й аудиту дають можливість інформаційно забезпечити ефективне управління діяльністю мережевих ритейлерів, на що вказує у своїй праці К.О. Назарова та ін.: [3, с. 286]. З огляду на зауважене, мережеві ритейлери систематично ініціюють проведення добровільного аудиту, якщо не належать до суб'єктів обов'язкового аудиту за вимогами Законів України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV [6], «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 р. № 2258-VIII (зі змінами) [7]. Позитивні результати аудиту та підтверджена зовнішніми аудиторами інформація про результати господарювання з подальшим її оприлюдненням сприяє зміцненню репутації та впливає на підвищення рівня довіри до діяльності мережевих ритейлерів, що своєю чергою підвищує їх вартість на ринку.

Важлива роль при проведенні аудиту діяльності відводиться економічному аналізу, на чому наголошують у своїх публікаціях О.А. Петрик [4, с. 389], І.І. Пилипенко, О.Ю. Редько, Ю.В. Черкаський [5]. Методики економічного аналізу, які може бути використано у складі аудиторських процедур, зображено на рис. 2.1.

Натомість С.В. Калабухова відмічає, що економічний аналіз як наука на даний час не допомагає аудиторам при здійсненні завдань з надання впевненості та інших аудиторських послуг [11, с. 69]. Для того, аби з'ясувати, чи дійсно це так, звернемося до висвітлення сутності такого інструменту, як «Дью Дилідженс» (від англ. «забезпечення належної сумлінності»),



Рис. 2.1. Імперативні напрями економічного аналізу, які застосовуються при технічному виконанні аудиторських процедур

**Джерело: сформовано на основі [4, с. 389]*

Він трактується як глибокий і комплексний аналіз усіх аспектів фінансово-господарської діяльності підприємства: організаційних, правових, фінансових, маркетингових, податкових, політичних, ринкових, технологічних [8, с. 130-181]; процес ґрунтового аналізу всіх активів, що входять до складу підприємства, з перевіркою їх юридичної «чистоти» та зобов'язань, реального правового та фінансового становища [9]; супутня послуга аудиту, яка включає повне дослідження підприємства, базується на аналізі кількісних і якісних показників діяльності суб'єкта господарювання, а також системі менеджменту та внутрішнього контролю [10, с. 361]. Результати проведення Дью Дилідженс (фінансового, податкового, правового, технічного, маркетингового, екологічного, політичного, організаційного, комерційного) можуть стати у нагоді різним користувачам, до прикладу, інвесторам (виявлення ризиків функціонування бізнесу в майбутньому, ухвалення кінцевих рішень щодо

доцільності інвестування); покупцям (одержання ґрунтовної інформації про особливості ведення бізнесу), власникам, керівникам, управлінцям (оптимізація бізнес-процесів, оцінювання результативності), банкам (вивчення бізнесу, його платоспроможності та ліквідності). Загалом, Дью ділідженс дає змогу реально оцінити бізнес, визначити ринкову вартість підприємства, окреслити тенденції його розвитку, отримати інформацію, яка може суттєво вплинути на прийняття раціональних управлінських рішень. Без його застосування унеможливується санаційний аудит.

Відтак, аналітичне забезпечення як окрема система, в основу якої покладено інформацію, отриману внаслідок проведення економічного аналізу, відіграє важливу роль у проведенні аудиту. Схематично місце аналітичного забезпечення у проведенні аудиту відобразимо на рис. 2.2.



Рис. 2.2. Місце економічного аналізу у проведенні аудиту ритейлера

Джерело: розроблено автором на основі [12, с. 169].

Аналітичне забезпечення діяльності будь-якого господарюючого суб'єкта, зокрема і мережевого ритейлера, виконує важливу роль в процесі опрацювання та аналізу облікової інформації задля встановлення її об'єктивності, достовірності й обґрунтованості при ухваленні керівництвом релевантних рішень оперативного, тактичного і стратегічного спрямування, спрямованих на ефективне використання наявного підприємницького

потенціалу. Позитивно впливаючи на якість управлінських рішень, аналітичне забезпечення водночас супроводжує процес проведення зовнішнього аудиту, розширюючи таким чином сферу прикладної апробації облікової інформації.

Належне аналітичне забезпечення унеможлиблюється без використання аналітичних процедур. Згідно з МСА 520 «Аналітичні процедури» ідентифікуються як «оцінки фінансової інформації, зроблені на основі аналізу очікуваних взаємозв'язків між фінансовими та нефінансовими даними, що охоплюють необхідне вивчення ідентифікованих відхилень або взаємозв'язків, які не узгоджуються з іншою доречною інформацією чи значно відрізняються від очікуваних величин» [14; 18, с. 197]. Аналітичні процедури здатні зробити аудит ефективнішим [13]. Відповідно до AU Section 329 «Analytical Procedures» аналітичні процедури варіюються від простих порівнянь до використання складних моделей [15]. Їх метою є встановлення закономірностей, які простежуються з огляду на динаміку визначених показників [17, с. 8].

Підтримуючи позицію Є.В. Мниха, котрий зазначив, що аудитори не рідко виконують аналітичні процедури, оцінюючи фінансову стійкість, платоспроможність, ділову і ринкову активність, виходячи за межі реалізації процедур із надання впевненості, водночас акцентуючи, що «не слід змішувати аналітичні процедури аудиту із процесами комплексного економічного чи фінансового аналізу» [16], відмітимо, що аналітичні процедури стають вимогою сьогодення, вже традиційно застосовуються як зовнішніми, так і внутрішніми аудиторами, й навіть передбачаються внутрішньо фірмовими стандартами з організації виконання аудиторських процедур. Аналітичні процедури можна застосовувати впродовж усього процесу аудиту, що уможлиблює скорочення відведеного часу та підвищує його якість.

Насамперед, це доречно за таких ситуацій:

- виокремлення ризиків на етапі планування, коли наявна обмежена інформація про об'єкт аудиту;
- проведення аналізу загального стану процесу, що може пояснюватися відсутністю його регламентації;

- виявлення певних тенденцій (окремих показників, явищ чи їх груп);
- демонстрація недоліків, ілюстрація їх впливу на окремі показники, що сприяє покращенню цілісного прийняття результатів аудиту за умови використання діаграм, графіків, схем, рисунків, таблиць тощо;
- виявлення неочікуваних розбіжностей або, навпаки, встановлення їх відсутності, за умови, що попередньо були очікування щодо їх виникнення;
- ідентифікація потенційного шахрайства чи незаконних дій;
- встановлення інших нетипових операцій, дій, подій.

Аналітичними процедурами можуть слугувати як традиційні співставлення визначених показників з метою встановлення певних тенденцій, так і результати використання регресійного, кореляційного аналізу або навіть побудови множинних лінійних регресійних моделей [17, с.10].

Виконання аналітичних процедур в межах проведення аудиту мережевих ритейлерів вимагає, насамперед, концептуалізації. В даному аспекті вбачаємо за доцільне побудову організаційно-інформаційної моделі аналізу ефективності діяльності, що відображатиме питання власне організації аналізу (об'єктів, суб'єктів, методів тощо) та ідентифікації його інформаційного забезпечення (джерел даних, формування системи показників, механізму узагальнення результатів та ін.).

Організаційно-інформаційна модель аналізу ефективності діяльності мережевих ритейлерів складається з пов'язаних між собою блоків (рис. 2.3).

Розглянемо детальніше складові розробленої організаційно-інформаційної моделі. Насамперед, відмітимо, що в запропонованій організаційно-інформаційній моделі аналізу ефективності діяльності мережевих ритейлерів ураховано чинник часу у вигляді процедур ретроспективного (наступного, історичного) й прогностного (попереднього, перспективного) аналізу. Вважаємо за доцільне скористатися саме такою класифікацією аналізу за ознакою «спрямованість у часі дослідження», запропонованою Г.І. Купаловою [20, с. 80], за якою аналіз розподіляється на два види: ретроспективний і прогностний.

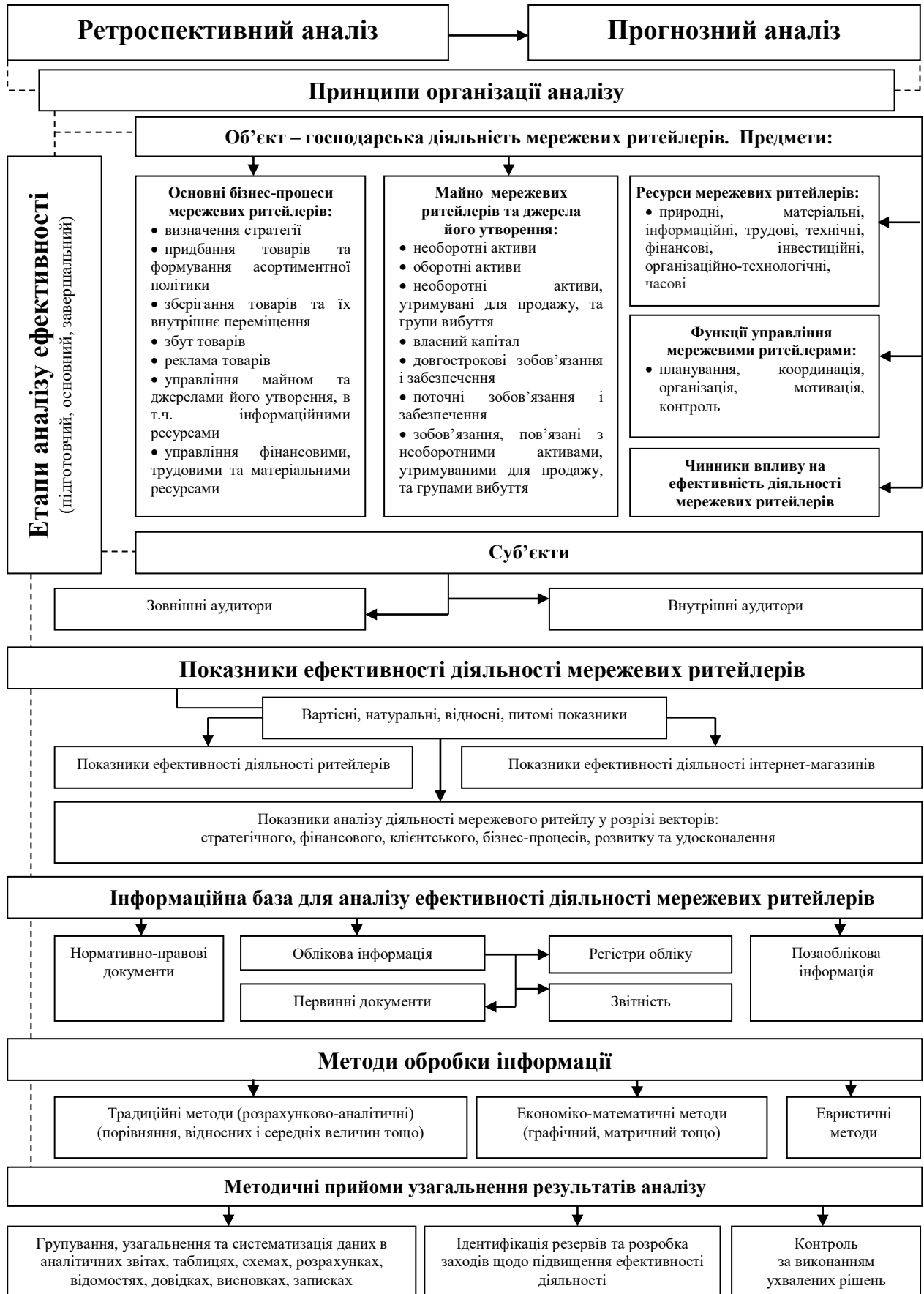


Рис. 2.3. Організаційно-інформаційна модель аналізу ефективності діяльності мережевих ритейлерів для потреб аудиту
Джерело: розроблено автором

При цьому ретроспективний аналіз передбачає вивчення явищ і процесів, які вже відбулися (спрямованість – у минуле), натомість прогностичний аналіз має за мету планування або прогнозування операцій (спрямованість – у майбутнє), тобто він проводиться ще до моменту здійснення конкретних операцій. Не вбачаємо раціональності у виділенні окремо оперативного аналізу в даному контексті, відтак, не підтримуємо позицію Л.Я Триньки і О.В Липчанської [21, с. 107], які за часом проведення економічний аналіз класифікують на перспективний, оперативний і ретроспективний. Переконані, що аналіз з позиції часової спрямованості можна здійснювати після того, як операція вже відбулася (ретроспективний), або ж до моменту її проведення (прогностичний). Виокремлення оперативного аналізу як окремого виду доцільне винятково поруч із тактичним і стратегічним, зокрема, коли йдеться про строки прогнозування: оперативний – аналіз поточної діяльності; тактичний – на короткострокову перспективу; стратегічний – на довгострокову перспективу. Отже, в запропоновану модель закладаємо ознаку часової спрямованості, виокремлюючи лише ретроспективний і прогностичний аналіз, з огляду на вищевказане.

Традиційно в основу організації будь-якого процесу обов'язково покладаються принципи як вихідні ідеї, абстрактні положення чи загальні умови здійснення чогось. Саме вони визначають тактику і стратегію організації економічного аналізу ефективності діяльності мережевих ритейлерів, зокрема. Їх урахування певною мірою становить собою підґрунтя подальшої успішності та є індикатором результативності й релевантності аналізу, а використання – має сприяти проведенню таких аналітичних досліджень, які б дали змогу сформулювати оптимальне, своєчасне і дієве інформаційне забезпечення для ухвалення відповідних рішень. Це, своєю чергою, забезпечується за умови комплексності використання принципів організації економічного аналізу.

В цілому під принципами організації традиційно розуміють тенденції, які склалися і використовуються в управлінні та уможлиблюють ідентифікацію

ключових характеристик об'єкта задля досягнення поставлених цілей [19, с. 99-100].

Примітно, що окремі науковці виокремлюють виключно принципи економічного аналізу, інші – акцентують власне на принципах його організації. Проведений аналіз ідентифікації в наукових доробках принципів економічного аналізу (додаток Б), визначених такими науковцями, як: Г.І. Купалова [20, с. 75], Л.Я. Тринька [21, с. 37], М.Г. Чумаченко [22, с.124], В.В. Сопко, В.П. Завгородній [23], Є.В. Мних [25], І.Д. Лазаришина [24], О.В. Олійник [26], О.В. Павелко [27], І.М. Парасій-Вергуненко [28, с. 57], С.З. Мошенський [29, с. 22], вказує на те, що найбільш часто в літературних джерелах виокремлюються принципи системності, комплексності, науковості, достовірності, ефективності, конкретності та об'єктивності. Окремі з них (системності і комплексності) також вважаються основними принципами організації аналізу, на чому наголошено в дисертації С.В. Калабухової [11, с. 96]. Підтримуючи таке твердження, відмітимо, що принцип системності є основоположним, адже усю множину даних, що аналізується, слід розглядати як систему, в якій усе взаємопов'язано, при цьому забезпечується єдність і наявна певна ієрархія. Принцип комплексності означає необхідність глибинного дослідження існуючих причинно-наслідкових зв'язків між процесами і явищами, які притаманні визначеному об'єкту дослідження.

Т.М. Ковальчук, А.І. Вергун роблять акцент на виділенні універсальних (розвитку, загального зв'язку і системності), загальних (ємерджентності, ціле покладання, ієрархічності, гнучкості, мотивації, раціонального розподілу обов'язків і відповідальності, ефективності аналітичного процесу), часткових (безперервності, пропорційності, послідовності, пріоритету цілі, регламентації та уніфікації, пріоритету функцій над структурою, оптимального поєднання централізації і децентралізації, пріоритету суб'єкта над об'єктом, відповідності цілей і ресурсів) і ситуаційних (неперервності змін, швидкої реакції) принципів організації аналітичної роботи [19, с. 101]. Як видно, вчені відзначають принцип системності у складі універсальних. А.В. Кулик серед принципів

економічного аналізу виділяє загальнонаукові, організаційні, правові, психологічні та принципи професійної етики [31, с. 67]. При цьому принципи системності і комплексності заявлені у складі загальнонаукових. Вважаємо, що всі означені принципи заслуговують на існування, а їх впорядкування було й залишається предметом численних наукових дискусій.

Переконані, що їх урахування на практиці дозволить вирішити поставлені в процесі аудиту завдання в частині виконання аналітичних процедур і здійснення ґрунтовних аналітичних досліджень, сформувані дієве аналітичне забезпечення процесу аудиту і формування аудиторського звіту, а також максимально оптимізувати процес організації аналізу ефективності діяльності мережевих ритейлерів.

Заявлені принципи організації аналізу мають слугувати основою при його проведенні на різних етапах: підготовчому, основному та завершальному. На підготовчому етапі зазвичай ідентифікуються завдання аналізу, обирається об'єкт, встановлюються суб'єкти, між якими розподіляються обов'язки відповідно до їх вмінь, знань і навичок. Відбувається планування та попередньо формується інформаційне і методичне забезпечення аналізу, перевіряється достовірність джерел інформації. Розробляються макети аналітичних записок, довідок, таблиць, графіків, схем. Здійснюється ознайомлення з матеріалами, сформованими за результатами попередніх перевірок. Основний етап аналізу справедливо йменується аналітичним з огляду на те, що відбувається власне опрацювання, узагальнення, систематизація необхідної інформації та здійснюється її аналітичне оброблення. Виявляються фактори і причини наявних відхилень від запланованих показників. Встановлюються резерви підвищення ефективності діяльності, прогнозуються ймовірні параметри розвитку. На завершальному (підсумковому) етапі оцінюються і узагальнюються одержані результати, сформовані внаслідок проведення аналітичної роботи. Вони знаходять своє концептуальне відображення у відповідних документах, на основі яких розробляються висновки та формуються пропозиції щодо подальших дій і ухвалення відповідних рішень.

При проведенні аналізу ефективності діяльності мережевих ритейлерів важливо чітко ідентифікувати об'єкт аналізу, яким виступає господарська діяльність мережевих ритейлерів, яка за Податковим кодексом України становить собою діяльність особи, що пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, спрямована на отримання доходу і проводиться такою особою самостійно та/або через свої відокремлені підрозділи, а також через будь-яку іншу особу, що діє на користь першої особи, зокрема за договорами комісії, доручення та агентськими договорами [32].

Примітно, що предметом є те, на чому сфокусовано мету аналізу. Це можуть бути, до прикладу, основні бізнес-процеси мережевих ритейлерів: визначення стратегії, придбання товарів та формування асортиментної політики, зберігання товарів та їх внутрішнє переміщення, збут і реклама товарів, управління майном та джерелами його утворення, в т.ч. інформаційними ресурсами, управління фінансовими, трудовими та матеріальними ресурсами. Якщо ж мережеві ритейлери здійснюють торгівлю в Інтернет, то бізнес-процесами можуть бути такі, як: залучення покупців шляхом використання реклами; покликання для покупців придбати конкретні товари винятково в даному магазині, долучивши їх до кошика; заклик обрати додаткові або супутні товари; процес оформлення замовлення; інформація щодо проведення оплати та доставлення придбаних товарів; підтвердження сформованого замовлення; одержання оплати; доставка товару; утримання клієнта задля подальшої співпраці та здійснення ним нових закупівель у цьому ж магазині.

Аналіз бізнес-процесів як сукупності активностей з чітко встановленим причинно-наслідковим зв'язком дає змогу глибоко проникнути в їх сутність, виявити «вузькі місця», тобто окреслити такі операції, які слід оптимізувати насамперед, та розробити стратегії, що сприятимуть їх усуненню й забезпечать ефективність, результативність та адаптивність бізнес-процесів і збереження конкурентоспроможності мережевих ритейлерів. З використанням аналізу

бізнес-процесів можна своєчасно і об'єктивно оцінити їх, беручи до уваги систему зовнішніх і внутрішніх чинників, ідентифікувати відхилення від поставлених цілей, мінімізувати ризики, які пов'язані з конкретними управлінськими рішеннями.

Якщо створено якісне аналітичне забезпечення, то управління бізнес-процесами мережевих ритейлерів може бути дуже результативним. При дослідженні всієї діяльності як ланцюга процесів, що відбуваються послідовно і взаємоузгоджено всередині суб'єкта, виникає можливість формування ефективних механізмів щодо зниження витрат на виконання відповідних процедур за одночасного підвищення їх якості й точності, збільшення обсягів продажів та підвищення ефективності використання наявного підприємницького потенціалу.

Також предметом аналізу може бути майно мережевих ритейлерів (необоротні активи; оборотні активи; оборотні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття), а також джерела його утворення (власний капітал; довгострокові зобов'язання і забезпечення; поточні зобов'язання і забезпечення; зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття) відповідно до представлених у балансі (звіті про фінансовий стан) позицій.

Ресурси мережевих ритейлерів також можуть формувати собою предмет економічного аналізу ефективності діяльності мережевих ритейлерів. Н.І. Верхоглядова, О.Б. Письменна, досліджуючи сутність означеного поняття, дійшли висновку про існування чотирьох основних підходів [33] -(рис. 2.4).

Недоліки виробничого підходу, прихильниками якого є Ю.П. Майданевич, В.П. Пантелєєва [34, с. 166], Я.С. Ларіна, С.В. Мочерний, С.І. Юрій [35, с. 463] полягають у тому, що сфера використання ресурсів обмежується лише виробничою діяльністю, однак при цьому враховуються не лише ресурси, наявні на підприємстві, а й такі, які можуть бути залучені в майбутньому. Структурний підхід до тлумачення ресурсів досить вичерпно характеризує структуру ресурсів, окреслюючи їх види, натомість залишаючи

поза увагою економічну сутність (Г.І. Купалова [20, с. 123]). Характеристика майнової складової ресурсів притаманна майновому підходу. Його недоліком є те, що поза увагою залишаються ті ресурси, які не є майном, відповідно, вони не мають вартості.

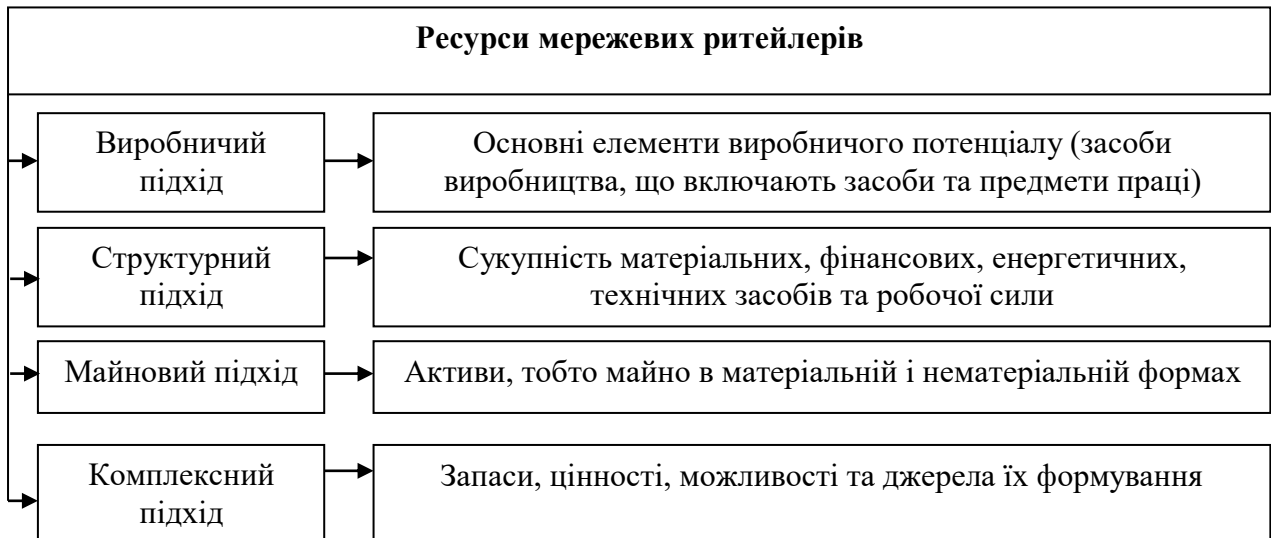


Рис. 2.4. Основні підходи до тлумачення сутності поняття «ресурси підприємств»

**Джерело: розроблено автором на основі: [33, с. 28]*

Г.Л. Вознюк, А.Г. Загородній [36], Н.І. Верхоглядова, О.Б. Письменна [33] акцентують на існуванні комплексного підходу, за яким до складу ресурсів відносяться як майно, так і джерела його формування, а також враховується нематеріальна складова ресурсів. Недолік підходу – не виокремлюються активна й пасивна частина ресурсів. В дослідженні О.М. Назарова здійснено спробу узагальнення численних визначень поняття «ресурси» і сформовано висновок, щодо їх складових. Зокрема, віднесено такі сегменти, як: робоча сила, знаряддя праці, предмети праці, готова продукція, природні умови виробництва, матеріальні, фінансові, земельні, інформаційні та організаційні ресурси [39].

Важливо в даному аспекті звернутися до широковживаного визначення ресурсів Дж. Барні, за яким «...ресурси – це всі активи, здібності, організаційні

процеси, інформація, знання, які контролюються підприємством і надають можливості розробляти та реалізовувати стратегії, що забезпечують підвищення рівнів раціональності та ефективності підприємства» [37], що теж ілюструє комплексний підхід. Проте, не слід ототожнювати ресурси з активами. Слушно з даного приводу зазначає М. Гуменна-Дерій: «До поняття «ресурс» входить сегментарно поняття «актив». До фінансових ресурсів належать не лише фінансові активи, а й фінансові зобов'язання [38, с. 256]. Не всі ресурси знаходять своє відображення на рахунках бухгалтерського обліку, до прикладу, сонячна енергія, час, вода, трудові ресурси тощо. Отже, поняття «ресурси» є більш широким за своїм економічним змістом, відтак, активи складають собою лише певну їх частину.

В контексті досліджуваної тематики під ресурсами розуміємо сукупність матеріальних і нематеріальних цінностей, які може використати мережевий ритейлер для ефективного провадження господарської діяльності. Це природні (сонячна енергія, земля, вода та ін.), матеріальні (основні засоби, запаси тощо), інформаційні (програмні продукти, з використанням яких можна вдало придбати і продати товари, вести облік тощо), трудові (кадрові) (працездатне населення, залучене до роботи на конкретному господарюючому суб'єкті), технічні (допоміжні ресурси), фінансові (гроші, що забезпечують придбання товарів з метою їх подальшого продажу), інвестиційні (різноманітні вкладення коштів, що теж може здійснювати мережевий ритейлер), організаційно-технологічні (організаційно-управлінські структури, економічні відносини, які існують з контрагентами тощо) та часові ресурси (часові межі, на які слід зважати в процесі господарювання).

Предметом аналізу ефективності діяльності відповідно до розробленої організаційно-інформаційної моделі можуть бути функції управління мережевими ритейлерами, зокрема, планування, організація, координація, мотивація, контроль. Для ефективного управління підприємством і раціонального формування його системи виникає потреба в усвідомленні важливого значення перелічених функцій як загальних векторів дій, з

допомогою яких координуються ключові стадії реалізації впливу на відносини, що складаються в діяльності мережевих ритейлерів. Під функцією управління потрібно розуміти продукт і спеціалізацію управлінської праці, відокремлений напрямок управлінської діяльності, що дозволяє здійснювати управлінський вплив [40]. Основною і найбільш динамічною функцією управління вважається планування, ефективність якого обумовлюється результативністю аналізу середовища та об'єктивністю оцінки власних ресурсів. Якщо в основу планування покладено неточну, недостовірну, неповну інформацію – планування ускладнюється, а іноді навіть унеможлиблюється. Потребується об'єктивна інформація із зовнішніх та внутрішніх джерел, яку слід швидко й точно аналізувати, що вимагає спільних зусиль учасників заявленого процесу. Як правило, цьому перешкоджає наявність значного масиву інформації, обмеженість у часі або упередженість. Відмітимо, що саме нерозвиненість і недосконалість механізмів планування мережевих ритейлерів не рідко спричиняє ухвалення фінансово необґрунтованих і нераціональних рішень.

У дослідженні Л.О. Жилінської Л.О. констатовано, що в частині планування найпопулярнішими інструментами, які застосовуються на зарубіжних підприємствах є бенчмаркінг (43%), стратегічне планування (45%), аутсорсинг (32%), формування місії (30%) [46, с. 68]. Примітно, що вітчизняним господарюючим суб'єктам їх використання притаманне значно рідше. Загальновідомо, що планування є ефективним за умови вдалої організації. Функція організації здійснюється шляхом створення в найкоротший час системи з мінімальними витратами зусиль, в межах якої буде найбільш оптимально розподілено повноваження та відповідальність між відповідними суб'єктами в управлінні мережевими ритейлерами. Функція координації спрямована на забезпечення правильного співвідношення між діями усіх суб'єктів процесу різних ланок, узгодження, впорядкування, синхронізації і належного розподілу функцій між ними задля успішного вирішення встановлених завдань. Однак, координація діяльності не може бути

ефективною, якщо працівники підприємства вони не мають прагнення до співпраці, що уможлиблюється завдяки системі мотивації.

Мотивація – процес стимулювання, спонукання, створення умов, залучення мотивів. При розробленні системи мотивації, передусім, необхідно враховувати індивідуальний підхід до кожного працівника, можливість поєднання його інтересів із цілями підприємства [42, с. 34; 43, с. 27]. Збалансоване поєднання матеріальних і нематеріальних засобів мотивації та врахування демотиваційних чинників забезпечить ефективність формування та розвитку кадрового потенціалу [44, с. 444]. Відтак, мотивація повинна забезпечувати умови, спонукати та надихати працівників до результативного виконання ними своїх обов'язків на високому професійному рівні. Використання інструментів преміювання, встановлення надбавок, доплат, винагород за особливі досягнення, нагородження грамотами, подарунками, безперечно, спонукає працівників до продуктивної роботи та навіть саморозвитку. Контроль – це управління, моніторинг результатів діяльності підприємства, тенденцій на ринку, аналіз та коригування діяльності [45, с. 73]. Тріаду контролю в управлінні показано на рис. 2.5.

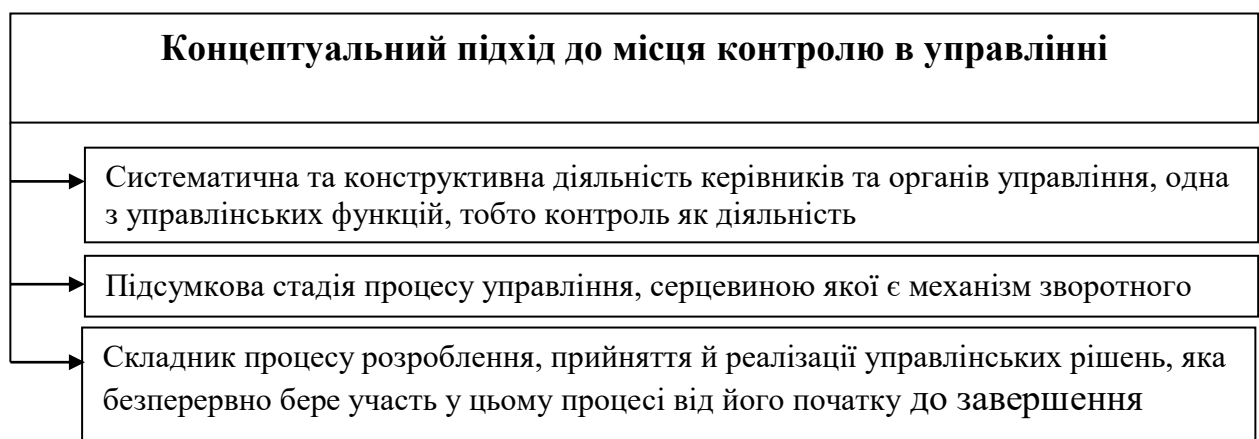


Рис. 2.5. Тріада контролю в управлінні

**Джерело: розроблено автором на основі [47, с. 235]*

Результати контролю в діяльності мережевого ритейлера обов'язково повинені аналізуватися та моніторитись, адже без належного забезпечення і реалізації системи оцінювання отриманих результатів будь-який суб'єкт ринку

не здатен визначити, наскільки ефективною є його діяльність і чи спостерігається відповідність між плановими показниками й фактичними результатами. Оперативність, ефективність, об'єктивність, дієвість, точність і систематичність мають бути основними характеристиками означеної функції управління, що є, без перебільшення, кульмінаційною. На практиці функції управління господарюючими суб'єктами тісно пов'язані між собою. Їх поєднання та успішна взаємодія під впливом зовнішніх і внутрішніх чинників забезпечують раціональне функціонування в ринкових умовах.

Оскільки нині, як влучно відмічає Н.Л. Савицька та К.В. Полевич, «...формування образу сучасної глобальної економіки – складного та суперечливого феномену, безпосередньо пов'язано із мережною економічною діяльністю, яка проявляється у двох формах: мережної організації офлайн-фірм та електронної комерції...» [48], то в сучасних економічних реаліях фактори безпосереднього або ж опосередкованого впливу на онлайн- і офлайн-ритейл заслуговують на увагу (рис. 2.6).

Таким чином, у разі виявлення за результатами діяльності суттєвих відхилень фактичних даних від запланованих показників з метою встановлення їх причин, обґрунтування і недопущення в майбутньому, доцільно здійснювати моніторинг зовнішніх і внутрішніх чинників впливу на ефективність діяльності мережних ритейлерів. У складі внутрішніх справедливо виокремлюються облікові, які, як правило, обумовлюються обліковою політикою мережних ритейлерів, що за потреби і відповідно до вимог законодавства може зазнавати змін.

Аналіз ефективності діяльності мережних ритейлерів проводиться як зовнішніми, так і внутрішніми аудиторамі, котрі в такому разі йменуватимуться суб'єктами аудиту. Відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» аудиторською діяльністю мають право займатися суб'єкти підприємницької діяльності індивідуально, створювати аудиторську фірму та об'єднуватися з іншими аудиторамі. Суб'єктом аудиторської діяльності може бути аудиторська фірма або аудитор,

що здійснюють аудиторську діяльність як фізична особа-підприємець або незалежну професійну діяльність; набули права на провадження аудиторської діяльності згідно законодавства України та включені до Реєстру як суб'єкт аудиторської діяльності [7].



Рис. 2.6. Ключові фактори впливу на ефективність діяльності мережевих ритейлерів

**Джерело: розроблено автором*

Незважаючи на існуючу нормативну регламентацію процесу аудиту в Україні, все ж існують недоліки, котрі перешкоджають ефективному його проведенню і стосуються власне аудиторів. Серед них В.М. Лич і Т.М.Іванова

виділяють, до прикладу, недостатню кількість висококваліфікованих аудиторських кадрів і низьку довіру до аудиторів [49].

Під час проведення аудиту ефективності поряд з ідентифікацією чинників впливу на діяльність мережевих ритейлерів аудитори не рідко вдаються до обчислення вартісних, натуральних, відносних і питомих показників, які доцільно розділити на такі групи: показники ефективності діяльності ритейлерів та показники ефективності діяльності інтернет-магазинів; показники аналізу діяльності мережевого ритейлу у розрізі векторів: стратегічного, фінансового, клієнтського, бізнес-процесів, розвитку та удосконалення. Так, до показників ефективності діяльності ритейлерів належать: рентабельність продажів (реалізації), рентабельність продукції, рентабельність діяльності, рентабельність активів, рентабельність власного капіталу, рентабельність оборотного капіталу, рентабельність грошового потоку, рентабельність інвестицій та ін. Зазначені індикатори обчислюються на основі фінансової звітності. Також може бути використано інформацію з оборотно-сальдових відомостей за конкретний період.

У складі показників ефективності діяльності інтернет-магазинів виокремлюються такі, як: ціна за дію і довічна цінність клієнта; процент кинутих корзин; брендний пошук в інтернеті; середня вартість замовлення (табл. 2.1).

Саме показники, заявлені в табл. 2.1, вважаються з позиції Асоціації ритейлерів України ключовими при оцінюванні ефективності діяльності інтернет-магазинів. Аналізуючи значення таких KPI, як CPA і LTV, можна окреслити подальші напрями дій. До прикладу, якщо CPA (зокрема, ціна за конверсію) перевищує значення LTV, доцільно зменшити витрати на рекламу або збільшити обсяги співпраці з існуючими клієнтами (покупцями, замовниками) з метою збільшення їх LTV.

Високе значення процента кинутих корзин може бути зумовлено наступними чинниками: відсутність безкоштовної або досить висока вартість доставки, її значна тривалість чи взагалі невдалий інтерфейс сайту.

**Специфічні показники ефективності діяльності інтернет-торгівлі
мережевих ритейлерів**

№ пор	Назва показника	Характеристика показника
1.	Ціна за дію (Cost per acquisition, CPA)	Усереднений показник витрат інтернет-магазину на здобуття одного покупця
2.	Довічна цінність клієнта (lifetime value, LTV)	Усереднений показник витрат покупця за час співпраці з конкретним магазином
3.	Процент кинутих корзин (Cart abandonment rate)	Індикатор того, скільки клієнтів не завершили формування замовлень на сайті інтернет-магазину. Згідно з даними Statista в середньому його значення становить 74,2%
4.	Брендовий пошук в інтернеті (Branded online search impressions)	Показує, яка кількість користувачів сайту безкоштовно здійснюють пошук бренду на різних каналах
5.	Середня вартість замовлення (Average order value, AOV)	Усереднений показник замовлень, здійснених на сайті впродовж визначеного періоду часу. Розраховується як сукупний дохід від продажів, розділений на кількість зроблених замовлень.

**Джерело: [41]*

Підвищити значення даного показника можливо шляхом поліпшення рівня інформативності сайту або підвищення швидкості оброблення замовлення. Показник «Брендовий пошук в інтернеті» характеризує те, наскільки ефективною є маркетингова робота в напрямку покращення впізнаваності бренду. З метою зростання значення показника слід ретельно аналізувати й опрацьовувати відгуки клієнтів. Використовуючи значення показника AOV як індикатора того, наскільки вдало відбувається продаж товарів, можна ідентифікувати суму чека, за якої варто пропонувати скористатися послугами безкоштовної доставки. Результати проведення систематичного аналізу значень окреслених показників уможливлють ухвалення рішень, спрямованих на максимізацію доходів у майбутньому.

Для аналізу ефективності діяльності власне ритейлерів, а не лише інтернет-магазинів необхідна достовірна інформаційна база, в основі якої – інформація з первинних документів (табл. 2.2).

З іншого боку для аналізу використовуються реєстри обліку (картки та аналізи рахунків, витяги з Головної книги по рахунках, оборотно-сальдові відомості та ін.).

Таблиця 2.2

**Основні первинні документи, які використовуються
в діяльності мережевих ритейлерів**

Господарські операції	Рахунок (рахунок-фактура)	Накладна	Товарно-транспортна накладна	Сертифікати якості і відповідності	Податкова накладна	Платіжна інструкція	Фіскальний чек	Договір	Заява	Акт інвентаризації	Товарний чек	Акт на списання
Придбання товарів	+	+	+	+	+	+		+			+	
Безкоштовне отримання товарів		+	+	+	+			+				
Реалізація товарів	+	+	+	+	+	+	+					
Отримання товарів як внесок до статутного капіталу		+	+	+	+	+			+		+	
Оприбуткування надлишків товарів, виявлених при інвентаризації										+		
Безкоштовна передача товарів			+	+	+			+				
Вибуття товарів внаслідок нестач, крадіжок, псування										+		+

**Джерело: узагальнено автором*

Ключовим інформаційним джерелом, безперечно, є звітність. Збройна агресія російської федерації справляє руйнівний вплив на економіку нашої країни та її фінансову систему. Протидіяти цьому, а також створювати умови для відновлення втраченого, просуватися вперед шляхом реалізації розпочатих ще в мирні часи реформ можна, лише спираючись на сучасну інформаційну

основу управління – бухгалтерський облік і фінансову звітність [50, с. 93]. Саме звітність слугує основним джерелом інформації при проведенні аудиту і здійсненні аналітичних процедур. Основні форми звітності, які використовуються в діяльності мережевих ритейлерів, узагальнено і представлено на рис. 2.7.

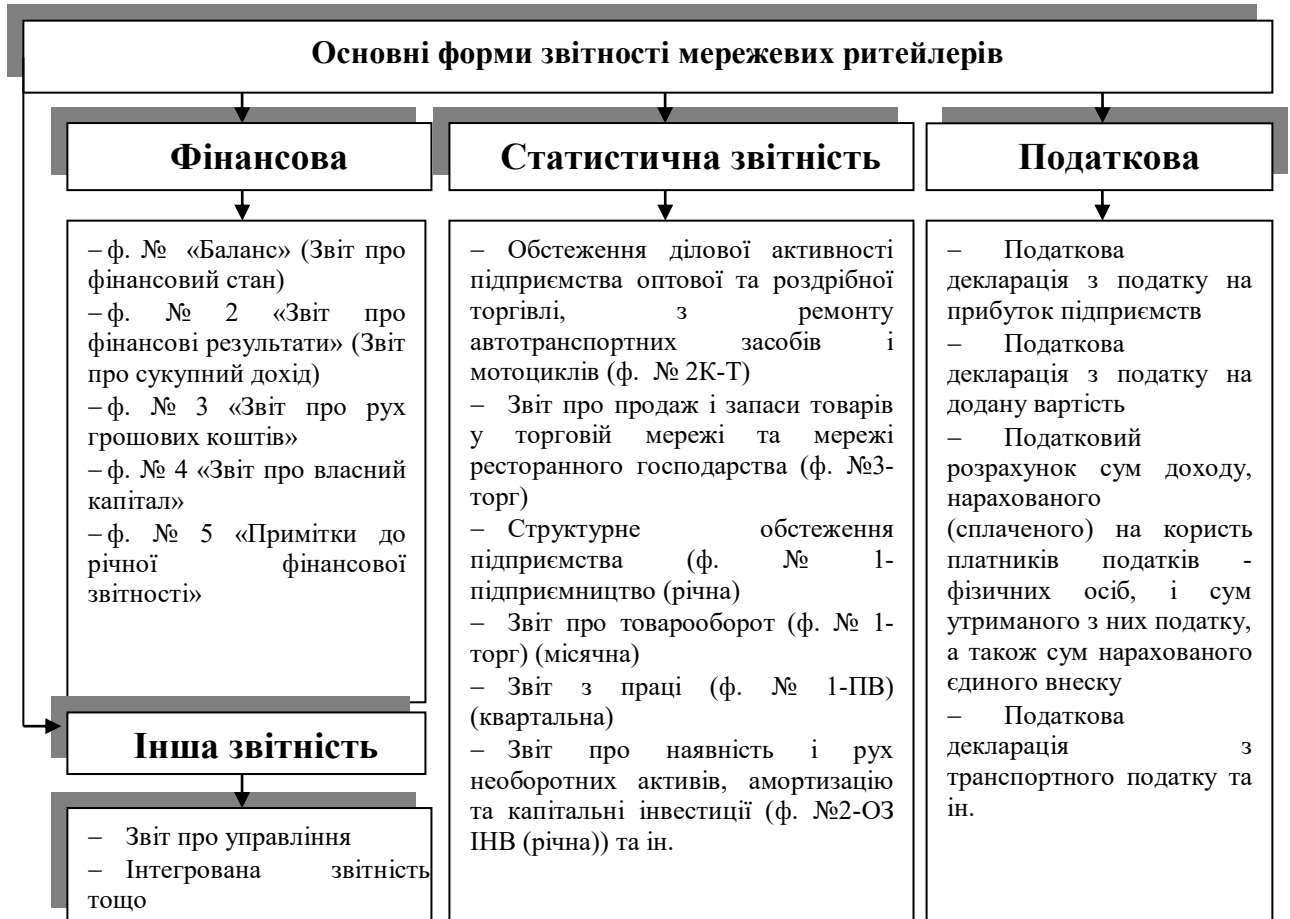


Рис. 2.7. Основні форми звітності мережевих ритейлерів, які перевіряє аудитор

**Джерело: розроблено автором*

Визначені на основі звітності показники, зазвичай, досить складно інтерпретувати. Тому, як слушно констатують О.О. Яцух, Н.Ю. Захарова, для одержання висновків про фінансовий стан необхідно зіставити аналітичні показники із нормативними значеннями чи середніми показниками (в межах галузі, регіону тощо). Деякі з отриманих показників необхідно оцінювати в динаміці, а їх розмір характеризувати, враховуючи специфіку діяльності [51, с. 177].

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. підприємства повинні скласти звіт про управління (за винятком мікро- і малих). Середні підприємства мають право не відображати у звіті про управління нефінансову інформацію [54]. Згідно з Методичними рекомендаціями зі складання звіту про управління № 982 від 07.12.2018 р. з метою систематизації та співставності інформації звіт про управління рекомендується формувати за такими напрямками: організаційна структура та опис діяльності підприємства; результати діяльності; ліквідність та зобов'язання; екологічні аспекти; соціальні аспекти та кадрова політика; ризики; дослідження та інновації; фінансові інвестиції; перспективи розвитку; корпоративне управління) [53]. Якщо мережевий ритейлер за вимогами законодавства його формує, то в динаміці також важливо проаналізувати значення окремих показників, аби розробити рекомендації і висновки щодо підвищення ефективності господарювання.

Оскільки звіт про управління не завжди містить усю потрібну інформацію, мережеві ритейлери не рідко складають інтегровану звітність, яка включає як сукупність фінансових показників, які входять до складу фінансової звітності, так і розрахункові фінансові та нефінансові показники, які надаються на запит бухгалтерської служби іншими структурними підрозділами [55]; слугує коротким відображенням стратегії управління підприємством, результатів його діяльності та перспективи розвитку [56]; є поєднанням елементів як фінансової, так і нефінансової звітності [57; 58]; становить собою не просто поєднану звітність одного й іншого виду, а уособлює створення цілісного системного розкриття динаміки економічного потенціалу, облікової політики, звітності підприємства, а також урегулювання інтересів ключових груп користувачів цієї звітності [59].

В інтегрованому звіті мережевого ритейлера може зазначатися така інформація: назва, адреса, основні стейкхолдери, цінності, екологічна політика, матеріально-технічна база, кваліфікація працівників, охорона праці, середня вартість активів, зобов'язання, середня вартість власного капіталу, показники рентабельності, амортизація, чистий дохід від реалізації продукції (товарів,

робіт, послуг), собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), валовий прибуток, фінансовий результат від операційної діяльності, фінансовий результат до оподаткування, чистий фінансовий результат, EBITDA, EBITDA margin (%), EBIT, EBIT margin (%). Відтак, з огляду на вищевказане інтегрований звіт мережевого ритейлера може бути використаний при проведенні аудиту його ефективності з огляду на широкий спектр можливої інформації, яка в ньому зазначається

Аналіз звітності, більшою мірою саме фінансової, сприяє виявленню динаміки та тенденцій за окремими показниками, встановленню потенційних наслідків, що матимуть вплив на подальший розвиток в умовах конкурентної боротьби, обґрунтуванню та реалізації раціональних управлінських рішень, спрямованих на стабілізацію фінансового стану, посиленню рівня фінансової безпеки, належному використанню підприємницького потенціалу задля підвищення якості управління мережевими ритейлерами. Для аналізу ефективності діяльності мережевих ритейлерів також часто використовують позаоблікову інформацію, зокрема, статут, установчий договір (за наявності), колективний договір, дані про фактичну укомплектованість кадрів, Положення про оплату праці, Положення про преміювання; укладені контракти, договори, угоди, інформаційні дані про контрагентів, тощо.

Будь-яка отримана інформація повинна бути належним чином оброблена, опрацьована та представлена для відповідних користувачів. Серед методів оброблення інформації виокремлюються традиційні методи (розрахунково-аналітичні) (порівняння, відносних і середніх величин тощо), економіко-математичні методи (графічний, матричний тощо) та евристичні методи. Відмітимо, що досить поширеною у використанні для аналізу діяльності мережевих ритейлерів є Методика аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств державного сектору економіки, що затверджена наказом Міністерства фінансів України від 14.02.2006 р., якою передбачено:

– горизонтальний фінансовий аналіз (проводиться з метою вивчення динаміки окремих фінансових показників, розрахованих за даними фінансової звітності за певний період часу);

- вертикальний фінансовий аналіз (базується на порівнянні питомої ваги окремих структурних складових);
- порівняльний фінансовий аналіз (проводиться для зіставлення планових та фактичних показників, фактичних і нормативних (галузевих, загальних) показників);
- аналіз фінансових коефіцієнтів (полягає у зіставленні показників звітності та (або) фінансового плану з метою розрахунку коефіцієнтів: коефіцієнт платоспроможності (ліквідності), оцінки оборотності активів, фінансової стабільності підприємства тощо);
- факторний фінансовий аналіз (проводиться для оцінки впливу окремих чинників на рівень відповідних результативних показників)- [52].

Так, для прикладу, при аналізі результатів діяльності мережевого ритейлера у конкурентному середовищі доцільно використати елементи горизонтального, вертикального і порівняльного фінансового аналізу на основі фінансової звітності. При цьому слід звернути особливу увагу на показники нерозподіленого прибутку (непокритого збитку), чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), вартості активів, зобов'язань, чистого фінансового результату. При проведенні аналізу власне ефективності функціонування мережевого ритейлера слід застосувати не лише механізми горизонтального, вертикального і порівняльного фінансового аналізу, а й здійснити аналіз фінансових коефіцієнтів. Зокрема, йдеться про показники рентабельності: продажів (реалізації), продукції, діяльності, активів, власного капіталу, оборотного капіталу, грошового потоку, інвестицій та ін.

Основними методичними прийомами узагальнення результатів аналізу вважаємо такі: групування, узагальнення та систематизація даних в аналітичних звітах, таблицях, схемах, розрахунках, відомостях, довідках, висновках, записках; ідентифікацію резервів та розробка заходів щодо підвищення ефективності діяльності; контроль за виконанням ухвалених рішень. Основними аналітичними документами, які використовуються як інструменти для ухвалення рішень, в дисертації С.В. Калабухової визначено такі, як:

аналітична записка, аналітичний звіт, оглядова записка, аналітична довідка, аналітичний прогноз та аналітичне завдання [11, с. 101]-(рис. 2.8).



Рис. 2.8. Фактографічні аналітичні документи ефективності

діяльності мережевих ритейлерів, які представляють на запит аудитор

*Джерело: розроблено автором на основі: [11, с. 102; 20, с. 129; 21, с. 118]

Однак, традиційно, застосовуються також таблиці, схеми, розрахунки, відомості, аналітичні висновки та ін. Таким чином, при ухваленні рішень за

результатами аудиту ключову роль відіграють аналітичні документи та представлена в них інформація, яка узагальнена, систематизована, опрацьована і проаналізована. При цьому уможлиблюється використання документів безтекстової і текстової форми, до яких справедливо висувається низка вимог. Повноту інформації, яка застосовується, слід перевіряти візуальним шляхом, а правильність інформаційних матеріалів – шляхом використання прийомів логічного та арифметичного контролю. Стратегічним завданням виступає ухвалення ефективних управлінських рішень щодо оптимізації структури капіталу, нарощування рентабельності, раціонального розподілу і використання прибутку, оптимізації витрат, забезпечення інвестиційної привабливості мережевого ритейлера тощо.

Окрім аналізу власне діяльності мережевих ритейлерів як окремих суб'єктів ринку, для формування цілісного бачення і комплексного аналізу ефективності господарювання постає потреба у проведенні компаративного аналізу.

2.2. Аналіз ключових показників ефективності діяльності мережевих ритейлерів

Ключова перепона сталому розвитку європейськоспрямованої України, ведення воєнного стану, запровадження якого в Україні розпочалося з введенням в дію Указу Президента України від 24 лютого 2022 р. № 64 [62] і систематично пролонгується з огляду на наявні обставини, ускладнення можливостей господарювання, релокація багатьох суб'єктів ринку, часто вимушене припинення їх господарювання посилює актуальність проведення економічного аналізу ефективності діяльності мережевих ритейлерів, результати якого дають змогу обирати оптимальну стратегію подальшого функціонування й обґрунтовувати раціональність обраних стратегій. За таких умов для розроблення та ухвалення управлінських рішень до уваги береться значна кількість інформації з різних джерел, яку слід обов'язково враховувати.

Її основу мають складати точні розрахунки і результати всебічного аналізу, адже кожне рішення повинно бути ухвалено за наявності належних обґрунтувань та доведення його економічної доцільності. В умовах війни та відсутності прогнозованості саме економічний аналіз слугує дієвим інструментом підтвердження раціональності управлінських рішень.

В контексті досліджуваного питання, доцільно, передусім, звернути увагу на динаміку світового ритейлу. Як свідчать дані додатка В, в якому представлено результати щорічного рейтингування «Top 50 Global Retailers, опублікованого NRF, трійка лідерів є незмінною впродовж останніх 5-ти років (2019-2023 рр.). Її відповідно формують Walmart, Amazon.com і Schwarz Group. Компанія «Walmart» очолює даний рейтинг (2,2 млн. працівників) і становить собою найбільшу роздрібну мережу в світі, представлену в 24 країнах. Характеризується продажем водночас продовольчих, промислових товарів і ліків. Налічує більше 10 500 магазинів, а також має низку інтернет-магазинів. Amazon (1,13 млн. працівників) – найбільший продавець товарів і послуг через мережу Інтернет, що має окремі сайти для роздрібної торгівлі в багатьох країнах світу (США, Канада, Франція, Великобританія, Китай тощо) [69]. Schwarz Group (має такі мережі, як «Lidl» і «Kaufland») є найбільшою європейською роздрібною компанією, що базується в Німеччині, здійснює продаж товарів різноманітних виробників, а також реалізовує продукцію власного виробництва [70]. Четверте місце в рейтингу останні три роки посідає «Aldi» (німецька мережа крамниць, що пропонує продукцію за зниженими цінами, представлена в понад 20 країнах). П'яте місце протягом останніх двох років займає «Costco» (канадська роздрібна мережа, що має «клубну модель») [71].

Загалом, розглядаючи світовий досвід ритейлу, варто проаналізувати динаміку такого показника, що обчислюється Світовим банком, як «Торгівля товарами, % ВВП» (Merchandise trade (% of GDP)). Цей індикатор розраховується як частка від ділення загальної суми експорту та імпорту товарів і ВВП (у поточних доларах США) (табл. 2.3).

Динаміка співвідношення обсягів внутрішнього і зовнішнього ритейлу до ВВП окремих країн Європи за 2013-2022 рр. (% до ВВП)

№ пор	Країна Європи	Рік									
		2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
1.	Україна	74,08	83,14	83,1	80,99	82,86	79,86	72,03	66,1	70,54	62,06
2.	Польща	80,0	82,29	82,92	85,81	89,24	90,45	89,23	89,33	100,49	107,78
3.	Литва	144,88	137,39	129,23	121,69	130,15	129,93	125,84	116,20	128,28	144,00
4.	Латвія	107,04	104,12	99,05	95,17	102,21	104,12	100,93	100,51	113,98	130,29
5.	Естонія	138,49	128,93	119,51	116,85	116,00	118,06	109,79	107,31	121,52	127,64
6.	Румунія	73,41	73,84	73,32	74,53	74,35	72,91	69,08	64,79	71,33	76,08
7.	Німеччина	70,34	69,46	70,80	68,87	70,75	71,58	70,04	65,67	71,79	79,28
8.	Франція	44,90	44,05	44,15	43,22	44,49	45,10	44,91	40,54	43,95	51,60
9.	Велико-британія	43,39	39,31	37,34	38,80	40,32	40,27	40,47	38,37	37,31	44,10
10	Чехія	144,81	157,27	159,14	155,77	158,03	155,38	149,74	147,58	155,62	164,38
11	Словаччина	169,42	165,40	166,46	168,69	172,54	175,55	169,81	160,25	175,11	190,74
12	Греція	40,60	41,60	38,50	38,81	43,09	48,75	48,86	48,25	57,86	70,80
13	Угорщина	153,01	152,81	152,19	152,24	154,65	152,86	149,00	150,53	156,22	176,65
14	Італія	46,58	46,45	47,26	46,27	48,96	50,33	50,35	48,84	55,95	66,97
15	Європейський Союз, загалом	70,58	70,30	70,38	69,06	71,98	73,50	72,45	69,17	76,54	87,85

*Джерело: складено за даними Світового банку [72]

Таким чином, за останні десять років в цілому у розрізі Європейського Союзу спостерігається зростання заявленої частки (70,58% – у 2013 р., 71,98% – у 2017 р., 87,85% – у 2022 р.). Натомість в Україні, як видно, відбувається її зменшення (74,08% – у 2013 р., 66,1% – у 2020 р., 62,06% – у 2022 р.), що, насамперед, обумовлено кризовими явищами в економіці та воєнними діями на території країни. Примітно, що в окремих країнах досліджуваний показник за розрахунками Світового банку, має значення, що перевищує 100%. Так, у 2022р. такою динамікою характеризуються Польща (107,78 %), Литва (144%), Латвія (130,29 %), Естонія (1278,64 %), Чехія (164,38 %), Словаччина (190,74 %), Угорщина (176,65 %). Це свідчить про те, що сумарно експорт та імпорт

товарів перелічених країн перевищує значення їх ВВП, тобто обсяги торгівлі є дуже значними. Найнижчі показники притаманні Великобританії (44,1% у 2022 р.), Франції (51,6 % у 2022 р.), Італії (66,97%), які споживають переважно товари, вироблені всередині цих країн, а сукупно значення експорту й імпорту становить близько половини від ВВП. Отже, Україна належить швидше до країн із середнім значенням зауваженого індикатора, хоча має значну кількість ритейлерів, які активно здійснюють торгівлю як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринку. При цьому виокремлюються вітчизняні торговельні мережі («АТБ», «Епіцентр», «Сільпо» тощо), а також ті, які працюють за умовами франшизи чи характеризуються наявністю власних материнських компаній («METRO», «NOVUS», «Comfy», LC Waikiki та ін.)-[73]. Динаміку роздрібногo товарообороту підприємств роздрібної торгівлі представлено на рис. 2.9.

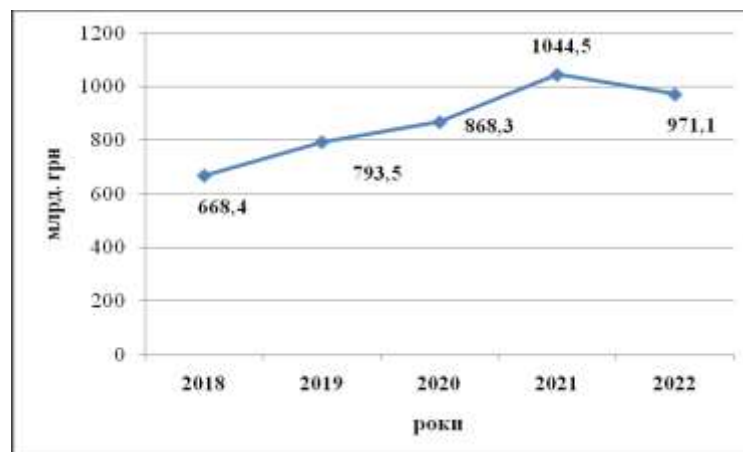


Рис. 2.9. Динаміка роздрібногo товарообороту ритейлерів в Україні у 2018-2022 рр.

**Джерело: складено автором за даними Державної служби Статистики України [74]*

Отже, можна з впевненістю констатувати збільшення обсягів роздрібногo товарообороту підприємств роздрібної торгівлі України в період 2018-2021 рр. та його зменшення у 2022 р. відповідно до офіційно оприлюднених показників. Серед основних причин заявленої у 2022 р. динаміки слід визначити наявність воєнного стану, перманентних повітряних тривог, суцільних ракетних обстрілів та систематичних блекаутів. Однак, навіть за таких складних обставин ритейлерам вдалося певним чином адаптуватися і максимально ефективно

продовжити свою роботу, забезпечуючи мешканців обласних центрів, міст і сіл усім необхідним.

Основними трендами розвитку роздрібної торгівлі в останні роки є посилення складової on-line продажів, цінова гнучкість, екологічна спрямованість (нарощування обсягів реалізації екологічної продукції, використання екологічного пакування тощо), надання додаткових послуг (до прикладу, зняття готівки з платіжних карток клієнтів власне через касу магазину), і, звичайно ж, активізація мережевого ритейлу. Підтримуючи позицію Поручинської І.В., Поручинського В.І. Слащук А.М., відмітимо, що саме він є галуззю, яка динамічно розвивається [75, с. 64], адже мережеві ритейлери «крокують в ногу з часом» і усіляко намагаються зацікавити покупців нарощувати обсяги продажів, активно використовуючи при цьому механізми надання знижок, бонусів, здійснюючи численні розпродажі, застосовуючи різноманітні акційні пропозиції, приваблюючи дієвою системою накопичувальних, дисконтних та клубних карток. В найближчому майбутньому слід очікувати ще більшого застосування мережами кас самообслуговування і активізації розрахунків через мобільні термінали.

Одним із ключових параметрів функціонування мережевих ритейлерів є ефективність їх діяльності, що визначається низкою груп показників. Проведемо аналіз ефективності діяльності ключових мережевих ритейлерів України за 2018-2022 рр. Насамперед, визначимо динаміку показників рентабельності з огляду на те, що саме вона є ключовим індикатором ефективності прибутковості функціонування мережевих ритейлерів, що характеризує «...достатність чи недостатність прибутку порівняно з іншими обраними величинами, які чинять вплив на виробництво, реалізацію та господарську діяльність загалом» [27, с. 402; 86, с. 114]. Аналіз рентабельності та окреслення чинників її зміни дає змогу ідентифікувати напрями підвищення ефективності роботи мережевих ритейлерів визначити ефективність вкладення коштів та встановити раціональність їх використання.

Вченими в літературних джерелах, присвячених дослідженням та проблематиці економічного аналізу, обґрунтовується, зокрема, необхідність розрахунку таких індикаторів рентабельності, як:

– рентабельність підприємства (активів) (І.М. Парасій-Вергуненко [28,с. 265-266, 270-274], С.Я. Салига [80, с.131-135] Г.І. Кіндрацька [81, с. 389], Л.Я. Тринька [21, с. 74]. О.О. Шеремет [82, с. 58]);

– рентабельність оборотних активів (С.Я. Салига [80, с.131-135] Г.В. Савицька [83, с. 296-297] А.В.Череп [84,с. 112-113]);

– рентабельність власного капіталу (Г.І. Кіндрацька [81, с. 389], (І.М. Парасій-Вергуненко [28,с. 265-266, 270-274], С.Я. Салига [80, с.131-135], Л.Я. Тринька [21, с. 74], А.В.Череп [84,с. 112-113]);

– рентабельність товарів (Л.М. Чернелевський [85, с. 133], І.М. Парасій-Вергуненко [28,с. 265-266, 270-274], .Я. Салига [80, с.131-135] О.О. Шеремет [82, с. 58]);

– валова рентабельність продажу (Г.І. Кіндрацька [81, с. 389], (І.М. Парасій-Вергуненко [28,с. 265-266, 270-274]);

– чиста рентабельність продажу (І.М. Парасій-Вергуненко [28,с. 265-266, 270-274]).

Відтак, для п'яти мережевих ритейлерів України виконаємо розрахунок заявлених показників рентабельності. Їх економічний зміст є таким:

1) рентабельність підприємства (активів) відображає ефективність використання активів (обчислюється як співвідношення чистого прибутку і загальної вартості активів);

2) рентабельність оборотних активів ілюструє ефективність використання оборотних активів (співвідношення чистого прибутку й середньорічної вартості оборотних активів);

3) рентабельність власного капіталу характеризує, наскільки ефективно використовується власний капітал (співвідношення чистого прибутку і середньорічної вартості власного капіталу);

4) рентабельність товарів відображає, скільки отримано чистого прибутку з однієї гривні понесених витрат (співвідношення чистого прибутку і собівартості реалізованих товарів);

5) валова рентабельність продажу товарів характеризує розмір валового прибутку, що припадає на кожну гривню чистого доходу від реалізації товарів (співвідношення валового прибутку і чистого доходу від реалізації);

6) чиста рентабельність продажу товарів ілюструє величину чистого прибутку, що припадає на кожну гривню чистого доходу від реалізації товарів) (співвідношення чистого прибутку і чистого доходу від реалізації).

Динаміку означених показників рентабельності мережевих ритейлерів можна простежити з додатка Г (табл. Г-1, табл. Г-2, табл. Г-3, табл. Г-4, табл. Г-5). Передусім проаналізуємо динаміку рентабельності активів та оборотних активів (рис. 2.10).

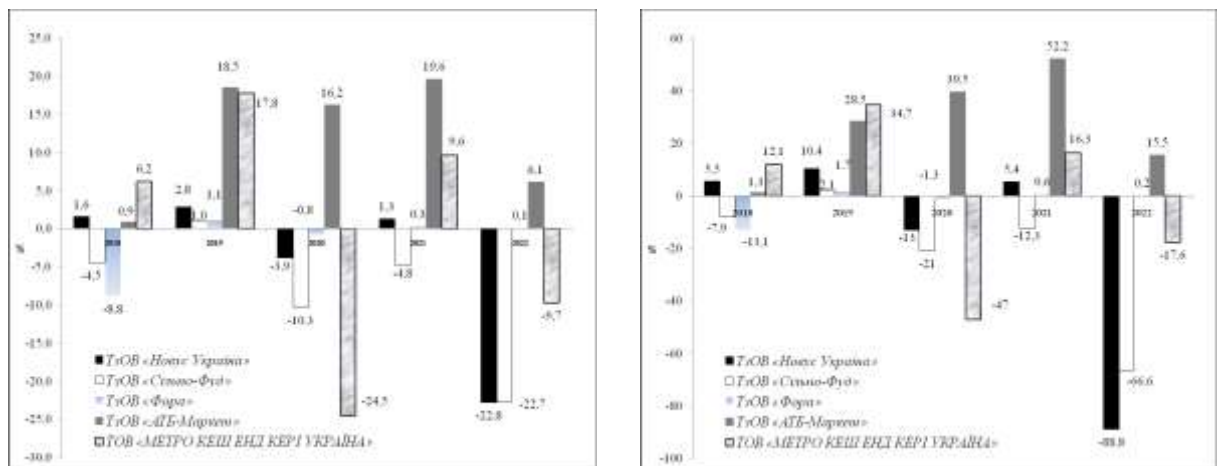


Рис. 2.10. Динаміка рентабельності активів (зліва) та рентабельності оборотних активів мережевих ритейлерів за 2018-2022 рр. (справа)

Джерело: складено автором за даними фінансової звітності підприємств

Як видно, найвищі показники рентабельності активів та оборотних активів притаманні ТОВ «АТБ-Маркет». Проте у 2022 р. вони суттєво скоротилися, хоча серед усіх заявлених мережевих ритейлерів все ще лишаються найбільшими саме в означеного підприємства. Так, усі суб'єкти ринку, для яких проведено аналізу рентабельності, погіршили результати свого господарювання у 2022 р., отже, не ефективно використовували активи й

оборотні активи. Як влучно відмічає О. Лопатін, «...рельєф ритейлу змінюється під впливом різних чинників, які пов'язані з воєнним станом, територіальними змінами, швидкістю відновлення мережі у разі безпечності функціонування. Все це стає підґрунтям для пошуку шляхів поступового відновлення мережі у різних сегментах ринку у повоєнний час» [77].

Схожа динаміка у 2022 р. простежується і за іншими показниками рентабельності. Рентабельність власного капіталу за даними рис. 2.11 скоротилася у 2022 р. в ТОВ «АТБ-Маркет» (з 183,8% до 18,2%), ТОВ «Сільпо-Фуд» (з 19,9% до 10,3%), ТОВ «Фора» (з 19,9% до 10,3%).

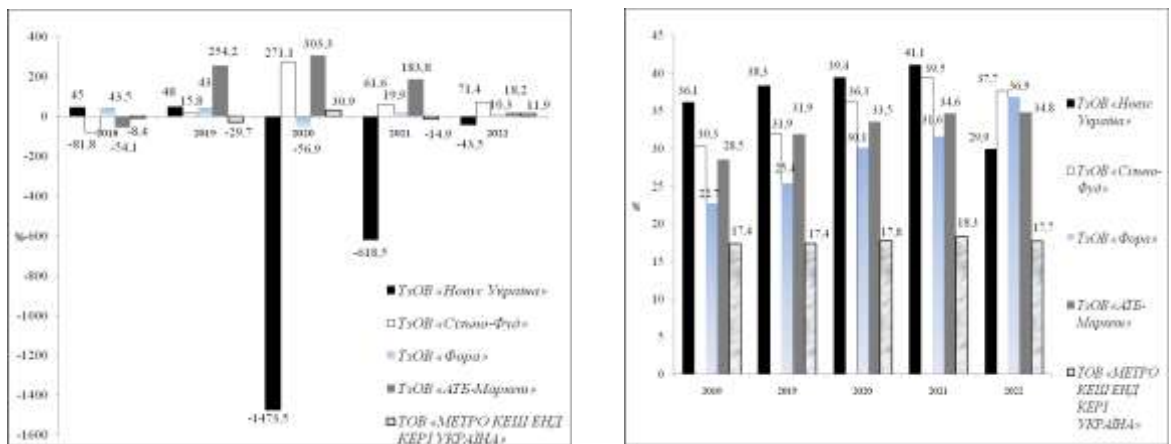


Рис. 2.11. Динаміка рентабельності власного капіталу (зліва) і рентабельності товарів мережевих ритейлерів за 2018-2022 рр. (справа)

Джерело: складено автором за даними фінансової звітності підприємств

Однак, слід відмітити, що таким підприємствам, як ТОВ «МЕТРО КЕШ ЕНД КЕРІ УКРАЇНА» і ТОВ «Новус Україна» у 2022 р. вдалося збільшити її рівень (відповідно з-14,9% до 11,9% та з -618,5% до-43,5%), що є позитивним і безпосередньо залежить від зростання показника чистого прибутку швидшими темпами, аніж середньорічної вартості власного капіталу. Зростання показника рентабельності товарів у 2022 р. притаманне ТОВ «Фора» (з 31,6% до 36,9%) і ТОВ «АТБ-Маркет» (з 34,6% до 34,8%). В інших досліджуваних мережевих ритейлерів спостерігається його зменшення з огляду на зростання чистого

прибутку меншими темпами, ніж собівартості реалізованих товарів. Валова рентабельність продажу, як свідчать дані рис. 2.12, у 2022 р. зросла в ТОВ «Фора» (з 24,0% до 27,0%) і ТОВ «АТБ-Маркет» (з 25,7% до 25,8%). Відтак, на кожну гривню чистого доходу від реалізації товарів у них в 2022 р. припадала більша частка валового прибутку, ніж у 2021 р..

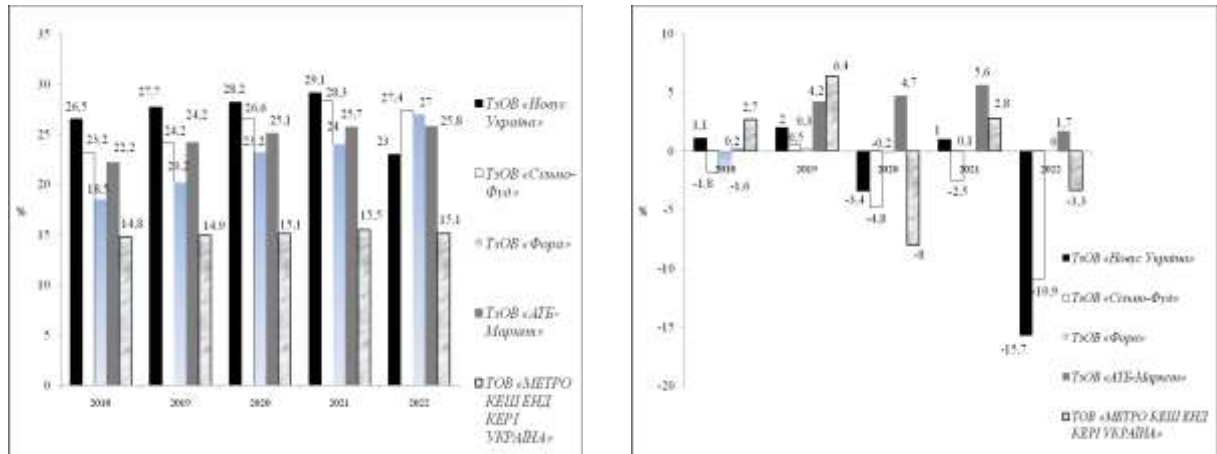


Рис. 2.12. Динаміка валової рентабельності продажу товарів (зліва) і чистої рентабельності продажу товарів мережевих ритейлерів за 2018-2022 рр. (справа)

**Джерело: складено автором за даними фінансової звітності підприємств*

Натомість, значення чистої рентабельності продажу у 2022 р. скоротилося в усіх досліджуваних мережевих ритейлерів, що обумовлено динамікою їх чистого прибутку та чистого доходу. Для подальшого нарощування прибутковості підприємствам доцільно вдало здійснювати реорганізацію та реструктуризацію торговельних мереж, налаштовуючи свої бізнес-процеси під вимоги сучасних економічних реалій, підвищувати кваліфікацію і компетентність персоналу, активізувати розробку та просування власних торгових марок, нарощувати обсяги on-line продажів, масштабно впроваджуючи цифровізацію, що набирає великих обертів.

Далі визначимо індикатори фінансової стійкості (стабільності, платоспроможності) з метою характеристики стійкості фінансового стану, що забезпечується наявністю високої частки власного капіталу в сукупній вартості активів, які використовуються. Фінансова стійкість відображає рівень ризику

діяльності мережевих ритейлерів залежно від розміру їх позикового капіталу. Традиційно аналіз фінансової стійкості підприємств проводиться через встановлення динаміки таких показників, як:

- *коефіцієнт фінансової незалежності (автономії)* – співвідношення власних коштів і валюти балансу, що характеризує питому вагу власного капіталу в загальній сумі активів, а також вказує на можливість підприємства виконати зовнішні зобов'язання за рахунок використання власних коштів. Нормативне значення $\geq 0,5$;

- *коефіцієнт фінансової залежності* є оберненим до показника фінансової незалежності (автономії). Нормативне значення – менше 2,0;

- *коефіцієнт фінансової стійкості* характеризує співвідношення власних і залучених коштів підприємства. Нормативне значення – більше 1;

- *коефіцієнт маневреності власного капіталу* відображає ступінь мобільності використання власних оборотних коштів (різниці між оборотними активами і поточними зобов'язаннями), розраховується як співвідношення власних оборотних коштів і власного капіталу. Нормативне значення – більше 0,1;

- *коефіцієнт концентрації позикового капіталу* характеризує частку позикового (залученого) капіталу в загальній величині майна підприємства. Нормативне значення – менше 0,5. Аналіз показників фінансової стійкості відображено в додатку Д (табл. Д.1, табл. Д.2., табл. Д.3, табл. Д.4, табл. Д.5).

За результатами аналізу фінансової стійкості можна констатувати, що коефіцієнт фінансової незалежності не досягає нормативного значення в жодного з досліджуваних мережевих ритейлерів, окрім ТОВ «Новус Україна», для якого лише в 2022 р. значення складає 0,524 грн/грн, тобто перевищує нормативний показник.

Таким чином, в інших підприємств (ТОВ «АТБ-Маркет», ТОВ «Сільпо-Фуд», ТОВ «МЕТРО КЕШ ЕНД КЕРІ УКРАЇНА», ТОВ «Фора») питома вага власного капіталу в загальній сумі фінансових ресурсів є меншою, аніж 50%, що оцінюється негативно. Оскільки індикатор фінансової залежності є

протилежним за своїм змістом до показника фінансової незалежності, то спостерігаємо його нормативне значення – менше 2,0 тільки в ТОВ «Новус Україна» у 2022 р. (рис. 2.13).

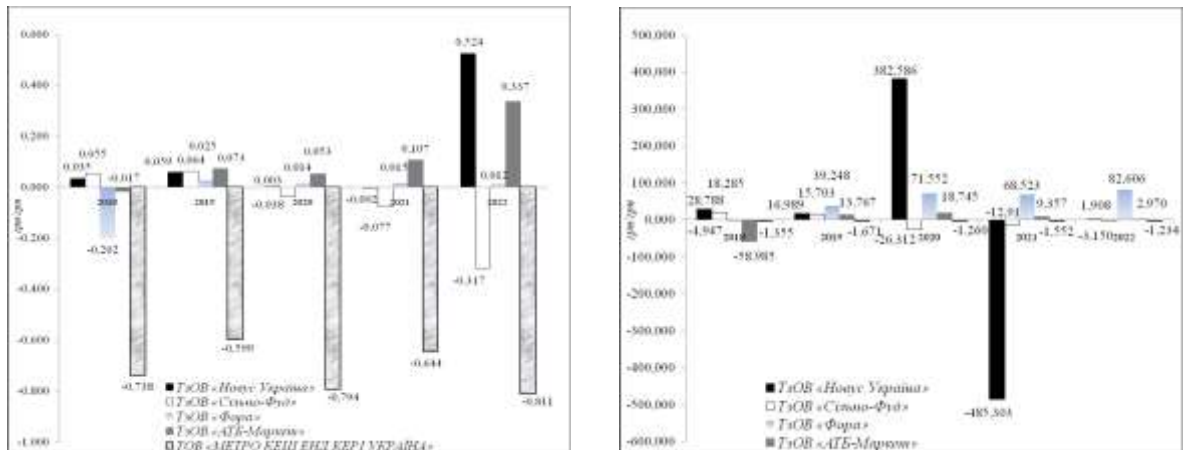


Рис. 2.13. Динаміка коефіцієнтів фінансової незалежності (зліва) і фінансової залежності мережових ритейлерів за 2018-2022 рр. (справа)

Джерело: складено автором за даними фінансової звітності підприємств

Значення коефіцієнта фінансової стійкості для досліджуваних мережових ритейлерів теж не досягає нормативного значення, окрім ТОВ «Новус Україна», для якого лише в 2022 р. такий показник становить 1,112 грн/грн, тобто перевищує нормативний показник (>1) (рис. 2.14).

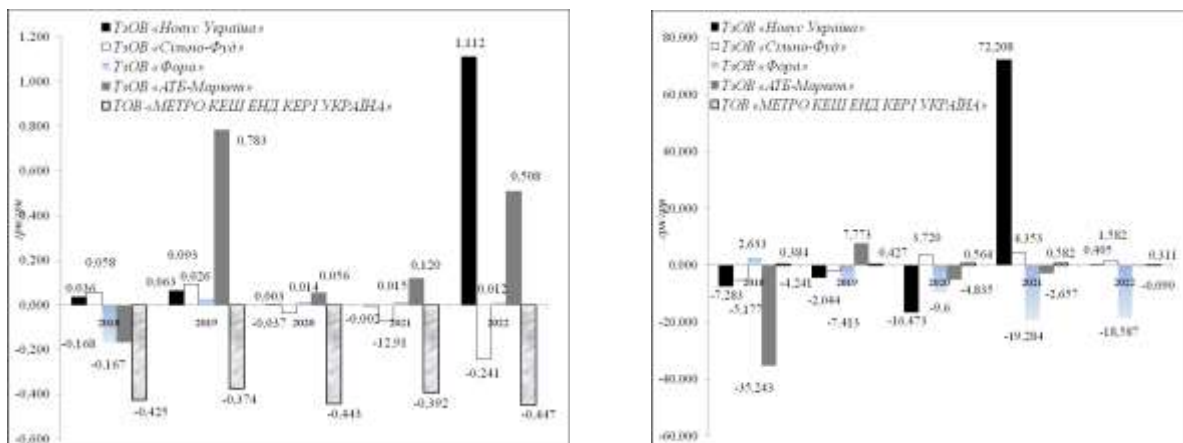


Рис. 2.14. Динаміка коефіцієнтів фінансової стійкості (зліва) і маневреності власного капіталу за 2018-2022 рр. (справа)

Джерело: складено автором за даними фінансової звітності підприємств

Коефіцієнт маневреності власного капіталу характеризується значеннями, які більші за 0,1 грн/грн протягом 2018-2022 рр. в ТОВ «МЕТРО КЕШ ЕНД КЕРІ УКРАЇНА», в 2022 р. – у ТОВ «Новус Україна». Не рідко зустрічається ситуація, що значення власних оборотних коштів є від’ємним. Це означає, що значення поточних зобов’язань перевищує величину оборотних активів для заявлених мережевих ритейлерів.

Значення коефіцієнта концентрації позикового (залученого) капіталу впродовж 2018-2022 рр. є більшими, аніж 0,5 грн/грн. Лише в ТОВ «АТБ-Маркет» у 2018-2019 рр. спостерігалось досягнення нормативного показника (відповідно 0,102 грн/грн і 0,093 грн/грн). Відтак, частка залученого капіталу у загальній величині капіталу здебільшого перевищує 50 % (рис. 2.15).

Слід констатувати, що недостатня величина власного капіталу ТОВ «Новус Україна», ТОВ «Сільпо-Фуд», ТОВ «Фора», ТОВ «МЕТРО КЕШ ЕНД КЕРІ УКРАЇНА» свідчить про низький рівень їх фінансової стійкості і часто унеможлиблює ті обсяги фінансування, які необхідні для належного ведення господарської діяльності.

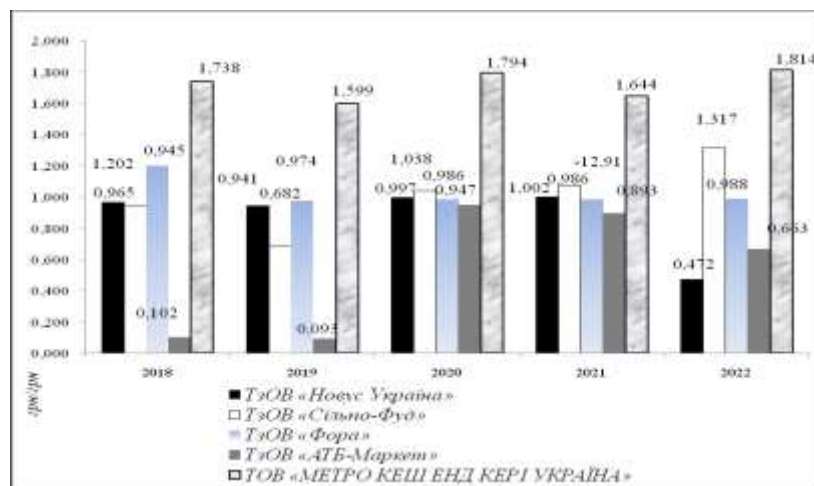


Рис. 2.15. Динаміка коефіцієнта концентрації позикового (залученого) капіталу мережевих ритейлерів за 2018-2022 рр. (справа)

Джерело: складено автором за даними фінансової звітності підприємств

Можливими шляхами поліпшення рівня фінансової стійкості (стабільності, платоспроможності) є оптимізація структури капіталу (приведення до оптимального співвідношення величини власного і залученого

(позикового) капіталу, яке забезпечить максимальний рівень рентабельності, і достатній рівень фінансової стійкості, а відповідно і її зміцнення), диверсифікація діяльності, створення резервів та фондів, що сприятиме збільшенню ринкової вартості господарюючих суб'єктів [78].

В контексті ефективності господарювання заслуговує на увагу також те, наскільки ефективно мережеві ритейлери використовують наявні основні засоби, що прямо пропорційно впливає на кінцеві результати ведення господарської діяльності. Відповідні розрахунки показників фондівіддачі, фондомісткості та коефіцієнта реальної вартості основних засобів у майні підприємства проведено в додатку Е. Фондовіддача характеризує величину чистого доходу від реалізації, що припадає на 1 гривню вартості основних засобів. Її зростання вважається позитивною тенденцією. На противагу фондівіддачі, фондомісткість відображає частину середньорічної вартості основних засобів, що припадає на 1 грн обсягу чистого доходу (рис. 2.16).

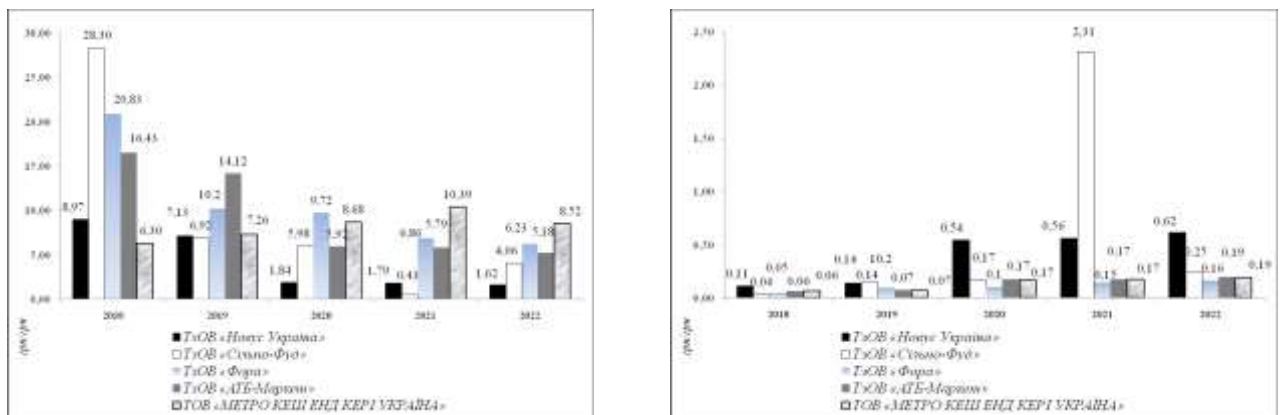


Рис. 2.16. Динаміка фондівіддачі (зліва) і фондомісткості мережевих ритейлерів за 2018-2022 рр. (справа)

**Джерело: складено автором за даними фінансової звітності підприємств*

Як видно, зростання фондівіддачі, зокрема у 2022 р., притаманне ТОВ «Сільпо-Фуд» (з 0,43 грн/грн до 4,06 грн/грн), вказує на ефективне використання основних засобів цим мережевим ритейлером. Відповідно його фондомісткість в 2022 р. слідує динаміці до зменшення (з 2,31 грн/грн до 0,25 грн/грн). Основна причина зниження фондівіддачі – неефективне використання основних засобів (простої, недовикористання виробничих

потужностей, низький коефіцієнт змінності, наявність невстановленого обладнання тощо)-[79]. Для підвищення означених індикаторів слід нарощувати обсяги реалізації і знижувати середньорічну вартість основних засобів шляхом списання таких, які не використовуються, є низькопродуктивними, впроваджувати прогресивні технології, модернізувати діючі основні засоби. Успішна експлуатація основних засобів безпосередньо залежить від інтенсивних та екстенсивних чинників. Інтенсивний напрям передбачає підвищення ступеня їх завантаження в одиницю часу. Слід удосконалювати структуру основних засобів, поліпшувати механізм планування, управління й організації праці, підвищувати продуктивність праці, розвивати систему матеріального стимулювання. Екстенсивні чинники спрямовані на збільшення часу роботи основних засобів за конкретний час.

До показників ефективності використання основних засобів мережевих ритейлерів також належить коефіцієнт реальної вартості основних засобів у майні підприємства та коефіцієнт рентабельності основних засобів, динаміку яких можна простежити з рис. 2.17.

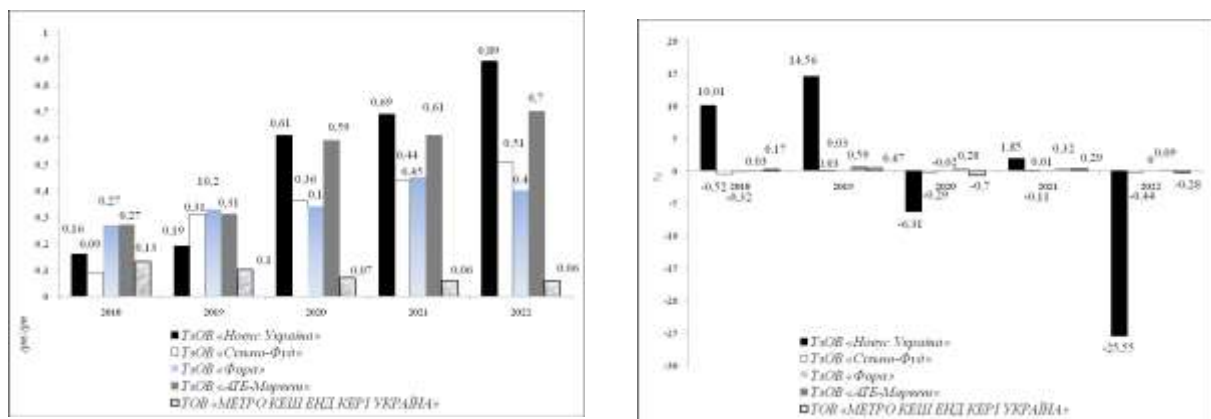


Рис. 2.17. Динаміка коефіцієнта реальної вартості основних засобів у майні підприємства (зліва) та показника рентабельності основних засобів мережевих ритейлерів за 2018-2022 рр. (справа)

**Джерело: складено автором за даними фінансової звітності підприємств*

Зростання показника ефективності використання основних засобів спостерігаємо в останні роки у ТОВ «АТБ-Маркет», ТОВ «Сільпо-Фуд», ТОВ «Новус Україна». У 2022 р. його значення в перелічених підприємств

перевищує 50% (відповідно становить 0,7; 0,51; 0,89), що свідчить про переважання основних засобів у структурі активів мережевих ритейлерів. Що стосується рентабельності основних засобів, то значення цього показника для всіх мережевих ритейлерів, яких включено до вибірки з метою проведення аналізу, доволі низьке з огляду на невеликі розміри їх чистого прибутку в заявлений період.

Отже, параметри ефективності діяльності мережевих ритейлерів України за 2018-2022 рр. суттєво коливаються за різними показниками у ключових мережевих ритейлерів. Для узагальнення і систематизації інформації щодо ефективності діяльності мережевих ритейлерів необхідно здійснити комплексний компаративний аналіз.

2.3. Компаративний аналіз ефективності діяльності мережевих ритейлерів

Існує значна кількість видів економічного аналізу, яка простежується з численних напрацювань вітчизняних вчених-аналітиків, котрі досліджують їх класифікацію. З даного приводу влучно констатує проф. С.І. Шкарабан: «Кожен вид економічного аналізу має свій зміст, об'єкти дослідження, джерела інформації та різні строки проведення» [63, с. 571]. Проф. Г.І. Купалова доповнює означений перелік наступним чином: «...види аналізу розрізняються також за предметом, часом, методикою, програмою дослідження» [20, с. 80]. Цілком не погоджуємося із заявленою позицією М.М. Шестерняка, що на практиці найчастіше застосовують лише такі види сучасного економічного аналізу, як оперативний, інвестиційний, інноваційний, діагностичний, аналіз власного фінансового стану та його ділових партнерів, стратегічний, маркетинговий та функціонально-вартісний аналіз [64, с. 161]. Вважаємо, що не слід залишати поза увагою тактичний аналіз поруч з оперативним і стратегічним як один із видів, що виокремлюються в класифікації за ознакою «строк прогнозування». Ретроспективний і перспективний аналізи

(класифікаційна ознака – «спрямованість у часі») також зазнають широкого застосування, як і види аналізу, що передбачаються в класифікації за ознакою «методика вивчення об'єктів»: порівняльний, трендовий, факторний, ситуаційний тощо.

Примітно, що новими видами економічного аналізу вважаються компаративний та предикативний, інформація про які у підручниках і посібниках з теорії економічного аналізу зустрічається вкрай рідко. Компаративний аналіз тісно пов'язаний з компаративістикою. Використання нового сценарію розвитку економіки, адаптованої під умови воєнного стану, вимагає врахування як вітчизняних реалій, за яких доводиться працювати мережевим ритейлерам, так і досвіду роботи іноземних господарюючих суб'єктів, що також актуалізує компаративістику (лат. «comparer» – «порівнювати»). В.В. Чепак, Ю.Б. Савельєв під нею розуміють комплексну методологію співставлення об'єктів задля їх класифікації, типології, пізнання суттєвих зв'язків, опрацювання дослідницької стратегії [61]. Сучасні напрями економічної компаративістики представлено в табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Основні напрями економічної компаративістики

№ пор	Найменування напрям	Характеристика
1.	Ордоліберальний напрям	Формування та оцінювання різних економічних порядків. При цьому закони та інститути розвинутого ринкового господарства враховуються як універсальні, «споконвічно притаманні»
2.	Порівняльний аналіз економічних систем	Розробка універсальних характеристик та критеріїв порівняння економічних систем, що дозволяє здійснити їх типологізацію
3.	Порівняльний інституціональний аналіз	Увага акцентується на специфічності інститутів, притаманних конкретній економічній системі, підкреслюється значимість історичного контексту
4.	Теорія регуляції	Звертається увага на зближення абстрактних економічних моделей та конкретного аналізу реальних проблем і реальних економік

* Джерело: узагальнено автором на основі: [65, с. 19]

Використання окреслених напрямів економічної компаративістики, які передбачають проведення аналізу конкретних інститутів, дає можливість більш комплексно проаналізувати національну економіку в цілому та ідентифікувати, зокрема, чинники її впливу. Натомість для суб'єктів ринку, які діють в системі національної економіки, доцільним є проведення компаративного аналізу чи застосування компаративізму як методу дослідження. Якщо компаративістика – це порівняльне вивчення певних інститутів, порядків, систем, компаративізм – це порівняльно-історичний метод, то компаративний аналіз становить собою вид аналізу, за якого досліджуються явища і процеси шляхом їх порівняння з іншими аналогами.

Комплексний компаративний аналіз застосовується для порівняльної оцінки однотипних об'єктів (підприємств однієї галузі, структурних підрозділів, продукції, товарів, тощо). Наприклад, інвестор може серед кількох інвестиційних проєктів обирати найоптимальніший у співвідношенні «витрати-прибуток»; венчурний фонд може обирати найефективніший інноваційний стартап; підприємство обиратиме ділових партнерів, контрагентів, напрями реалізації стратегічних цілей, тощо. Для порівняння використовується система показників, яка є єдиною для всіх порівнюваних об'єктів. В результаті застосування методик порівняльної комплексної оцінки, вся система показників трансформується в єдиний інтегральний показник для кожного об'єкту порівняння. Шляхом порівняння інтегрального показника, визначається рейтинг кожного об'єкта. Сфера застосування комплексного компаративного аналізу досить широка і охоплює макро- та мікроекономічний рівень. В даному дослідженні акцент зроблено на порівняльній оцінці ефективності діяльності мережевих ритейлерів.

Основні методичні прийоми порівняльної комплексної оцінки:

- метод сум
- метод суми місць
- метод геометричної середньої
- метод відстані від еталону

Метод сум передбачає визначення інтегрального показника шляхом додавання його фактичних значень за абсолютними чи відносними вимірниками.

$$\text{за абсолютними вимірниками: } I_j = \sum_{i=1}^n x_{ij}, \quad (2.1)$$

$$\text{за відносними вимірниками: } I_j = \sum_{i=1}^n x_{ij} \frac{x_{ij}^1}{x_{ij}^0}, \quad (2.2)$$

де I_j – інтегральний показник j -го об'єкта;

x_{ij}^0 і x_{ij}^1 – відповідно базове і фактичне значення i – го показника на j – му об'єкті, $i = 1, 2, 3, \dots, n$; $j = 1, 2, 3, \dots, m$.

Отже, для розрахунку інтегрального показника за кожним об'єктом, ми додаємо фактичні значення усіх показників. Для визначення рейтингу кожного об'єкту порівнюються значення інтегральних показників: чим вище інтегральний показник тим вищий рейтинг об'єкту.

В методі суми місць, на відміну від методу сум, при розрахунку інтегрального показника не лише додаються всі фактичні значення обраних в систему показників, а і враховується «коефіцієнт значущості» кожного показника. Так, наприклад, чисту рентабельність можна вважати більш важливим і узагальнюючим показником, ніж обсяг виробництва продукції. Відповідно, даний показник буде мати вищий коефіцієнт значущості, чим зменшить ймовірність того, що на позиції лідера може вийти підприємство, яке має високі значення показників за найменш важливими параметрами.

Розрахунок інтегрального показника методом суми місць здійснюється за наступною формулою:

$$I = k_1 \cdot a_1 + k_2 \cdot a_2 + \dots + k_n \cdot a_n \quad (2.3)$$

k_1, k_2, k_n - коефіцієнти значущості показників

a_1, a_2, a_n - фактичні значення показників

Однак, метод суми місць, як і метод сум, має ряд недоліків, найбільш суттєвими з яких є:

- неможливість застосування даного методу у випадку, якщо показники, визначені для комплексної оцінки, мають різні одиниці виміру (некоректно додавати грошові вимірники до відсотків чи коефіцієнтів). Включення в систему лише показників з однаковими одиницями виміру значно зменшить саме «комплексність» оцінки.

- у методі не враховано, що показники, обрані у систему, можуть мати як позитивну так і негативну «направленість». Наприклад, зростання прибутку є позитивним для підприємства, а збільшення періоду обороту товарів, навпаки, негативним.

З метою усунення зазначених недоліків, пропонуємо удосконалити метод суми місць наступним чином:

1. Показники, які мають негативну «направленість» доцільно скоригувати таким чином, щоб об'єкти, які мають найвищі значення за даними показниками, після коригування мали найнижчі значення і навпаки. Для цього можна одиницю поділити на відповідне значення такого показника за всіма об'єктами. При цьому співвідношення між значеннями скоригованого показника в різних об'єктах зміняться на протилежні. Таким чином, негативний показник по суті змінює свою «направленість».

2. Перед розрахунком інтегрального показника необхідно скоригувати всі значення включених в систему параметрів, шляхом ділення кожного фактичного значення відповідного показника на його найбільше значення серед усіх досліджуваних об'єктів. Після коригування всі показники будуть трансформовані у вигляді коефіцієнтів від нуля до одиниці і стануть абсолютно співставними. Крім того, збережеться пропорція між показниками. Якщо, наприклад, загальна рентабельність першого підприємства в два рази вища, ніж у другого, то це співвідношення збережеться і у коефіцієнтному вигляді зазначених показників. Аналогічні процедури використовуються у методі відстаней.

Коригування фактичних значень показників перед розрахунком інтегрального показника за кожним ритейлером виглядатиме наступним чином:

Таблиця 2.5

Вихідні дані для компаративного аналізу ефективності діяльності ритейлерів

Ритейлер	<i>прибуток, тис.грн</i>	<i>чиста рентабельність, %</i>	<i>віддача основних засобів</i>	<i>період обороту товарів, дні</i>
1	103,2	15,1	1,8	17
2	110,5	11,2	1,5	22
3	97,8	16,7	1,2	30
4	104,7	9,4	1,1	26
Коефіцієнт значущості	4	5	3	3

Таблиця 2.6

Коригування «направленості» показників

Ритейлер	<i>прибуток, тис.гр.</i>	<i>чиста рентабельність, %</i>	<i>віддача основних засобів</i>	<i>скоригований період обороту товарів, дні</i>
1	103,2	15,1	1,8	5,88
2	110,5	11,2	1,5	4,55
3	97,8	16,7	1,2	3,33
4	104,7	9,4	1,1	3,85
Коефіцієнт значущості	4	5	3	3

Таблиця 2.7

Коригування одиниць виміру показників

Ритейлер	<i>прибуток, тис.грн</i>	<i>чиста рентабельність %</i>	<i>віддача основних засобів</i>	<i>скоригований період обороту товарів, дні</i>
1	$0,93 \left(\frac{103,2}{110,5} \right)$	$0,9 \left(\frac{15,1}{16,7} \right)$	1,0	1,0
2	$1 \left(\frac{110,5}{110,5} \right)$	$0,67 \left(\frac{11,2}{16,7} \right)$	0,83	0,77
3	0,88	1,00	0,67	0,57
4	0,95	0,56	0,61	0,65
Коефіцієнт значущості	4	5	3	3

Таблиця 2.8

Коригування коефіцієнту значущості показників

Ритейлер	<i>прибуток, тис.грн</i>	<i>чиста рентабельність %</i>	<i>віддача основних засобів</i>	<i>скоригований період обороту товарів, дні</i>
1	0,93	0,9	1,0	1,0
2	1	0,67	0,83	0,77
3	0,88	1,00	0,67	0,57
4	0,95	0,56	0,61	0,65
Коефіцієнт значущості	0,4	0,5	0,3	0,3

Розрахунок інтегрального показника модифікованим методом суми місць здійснюється за наступною формулою:

$$I = k_1 \cdot a_1 + k_2 \cdot a_2 + \dots + k_n \cdot a_n \quad (2.4)$$

k_1, k_2, k_n - скориговані коефіцієнти значущості показників

a_1, a_2, a_n - скориговані фактичні значення показників

Також, для порівняльної комплексної оцінки рівня конкурентоспроможності можна рекомендувати застосовувати метод відстаней.

Метод відстаней полягає у тому, що найкращу оцінку отримують об'єкти максимально наближені до еталону. За еталон приймають умовний об'єкт з максимальними оцінками за всіма показниками. Комплексну оцінку обчислюють за формулою евклідової відстані від еталонного до конкретного значення показників досліджуваних об'єктів. Перед конкретними розрахунками, коли елементами відстані є неспіввимірні одиниці показників, проводять нормування шляхом ділення значень показників на значення показника еталонного об'єкта ($x_{j,n+1}$). Для кожного об'єкта розраховують відстань до еталону за формулою [72, с. 97-98]:

$$I_j = \left[\sum_{i=j}^n \left(1 - \frac{x_{ij}}{x_{j,n+1}} \right)^2 \right]^{\frac{1}{2}} \quad (2.5)$$

$$I = \sqrt{(1 - a_1)^2 + (1 - a_2)^2 + \dots + (1 - a_n)^2} \quad (2.6)$$

Пропонуємо наступні напрями вдосконалення методу відстаней:

1. Коригувати «направленість» показників (за методикою, запропонованою для методу суми місць).

2. При розрахунку інтегрального показника враховувати «коефіцієнт значущості» показника (як в методі суми місць). Необхідно також врахувати, що в методі відстаней чим меншим буде інтегральний показник (відстань від еталону), тим вище рейтинг об'єкта. Тому при присвоєнні коефіцієнта значущості відповідному показнику, необхідно виходити з позиції: чим більш важливий показник для загальної оцінки об'єкту, тим менший коефіцієнт

значущості йому присвоюється. Для методу відстаней коефіцієнт значущості доцільно застосовувати за шкалою в межах від 0,1 до 1, щоб він був співставним із попередньо скоригованими значеннями показників. Формула методу відстаней виглядатиме наступним чином:

$$I = \sqrt{K_1(1-a_1)^2 + K_2(1-a_2)^2 + \dots + K_n(1-a_n)^2} \quad (2.7)$$

де K_1, K_2, K_n - скориговані коефіцієнти значущості показників

a_1, a_2, a_n - скориговані фактичні значення показників

Для проведення комплексного компаративного аналізу ефективності діяльності мережевих ритейлерів важливо в систему показників включати групи показників, які характеризують різні аспекти діяльності суб'єктів господарювання. Доцільно включити показники рентабельності фінансово-господарської діяльності та рентабельності активів і капіталу, ефективності використання ресурсів, відносні показники фінансової стійкості (приймаючи за еталон їхнє наближення до оптимальних критеріїв), показники платоспроможності, показники ефективності розподілу грошових потоків, тощо. Запропоновані методи порівняльної комплексної оцінки дозволяють врахувати при проведенні аналізу також нефінансові показники (організаційно-технічні, соціальні, екологічні, тощо) і об'єднувати їх у єдину систему з економічними показниками, що сприятиме удосконаленню методики комплексного компаративного аналізу та відповідності її сучасним запитам користувачів аналітичної інформації.

Проф. С.В. Калабухова компаративний аналіз відносить до основного аналітичного інструментарію розуміння сталого розвитку суб'єкта господарювання [11, с. 413]. Він є методом наукового дослідження, результат якого – встановлення спільних або відмінних особливостей елементів, що досліджуються [67, с. 24], а також виявлення передумов і наслідків, динаміки та природи перетворень [68, с. 28]. В основі компаративістичних досліджень перебуває метод порівнянь, на чому справедливо акцентують Є. Павліченко, О.Стець, Р. Шелудяков [66, с. 211].

Цілком погоджуємося, що «...з метою проведення комплексного компаративного аналізу для встановлення рівня ефективності діяльності мережевих ритейлерів доцільно опрацювати їх фінансові і нефінансові індикатори» [3, с. 287]. Відтак, далі проаналізуємо динаміку окремих показників, за якими можна ідентифікувати результативність господарювання мережевих ритейлерів. До вибірки долучимо тих мережевих ритейлерів, які за результатами 2022 року отримали найбільші обсяги доходів. Компанією «RAY Analytics» сформовано відповідний рейтинг, де заявлено 100 господарюючих суб'єктів, які здійснили найбільший товарообіг в Україні у 2022 р. Серед них наявні 12 компаній, що займаються роздрібною торгівлею. Згідно з оприлюдненим звітом «12 кращих: топ ритейлерів за оборотом у 2022 році» [76] вгорі рейтингу розташовані такі мережі: ТОВ «АТБ-Маркет» (2 місце в рейтингу), ТОВ «Сільпо-Фуд» (9 місце), ТОВ «МЕТРО КЕШ ЕНД КЕРІ УКРАЇНА» (Metro C&C Ukraine)-(53 місце), ТОВ «Фора», (54 місце), ТОВ «Новус Україна» (64 місце).

Значно складніше здійснити аналіз за нефінансовими показниками, що обумовлюється відсутністю такої інформації в електронних мережах. Проте, деякі дані все ж можна проаналізувати, до прикладу, кількість магазинів досліджуваних торговельних мереж (дод. Є, рис. 2.18).

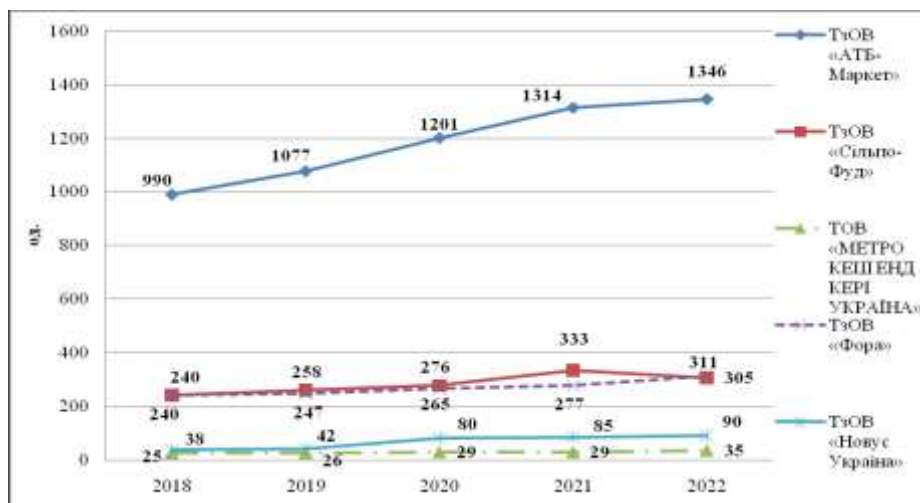


Рис. 2.18. Динаміка кількості магазинів (торговельних центрів) мережевих ритейлерів за 2018 – 2022 рр.

**Джерело: складено автором за даними звітів про управління підприємств*

Як бачимо, найбільшою кількістю магазинів характеризується ТОВ «АТБ-Маркет». Незважаючи на воєнні дії в країні, мережа продовжує поповнюватися новими структурними одиницями (у 2022 р. – на 32 од. або на 2%). Натомість, ТОВ «Сільпо-Фуд» втратило у 2022 р. понад 30 супермаркетів (18 залишилося на окупованій території, 31 супермаркет зазнав руйнувань (часткових чи повних) (з них 14 не було відновлено) [87]. ТОВ «МЕТРО КЕШ ЕНД КЕРІ УКРАЇНА», що збільшило у 2022 р. кількість магазинів на 6 од. (на 21%), нині управляє класичними центрами оптової торгівлі, а також магазинами смарт-формату [88].

ТОВ «Новус Україна» внаслідок бомбардування у 2022 р. понесло втрати магазинів у Києві, Бучі та Ірпені, але в цілому кількість його торговельних центрів зросла на 5 од. (на 6 %). У 2022 р. понад 25 магазинів ТОВ «Фора» частково або повністю зазнали руйнувань внаслідок військової агресії, проте роботу деяких з них вже відновлено [89]. За підсумками цього ж року мережу магазинів вдалося поповнити на 34 од. (12 %).

Для аналізу ефективності господарювання слід використовувати й інші не фінансові показники, до прикладу, загальну торговельну площу, середню кількість чеків, співробітників тощо. Аналіз заявлених показників проведено в додатку Ж. Відтак, лідером серед досліджуваних мережевих ритейлерів за аналізованими показниками є ТОВ «АТБ-Маркет» (торговельна площа 670000 м², середня кількість чеків за день – 4 млн, кількість співробітників – 56610 ос.). Для проведення детального аналізу ефективності суб'єктів ритейлу слід брати до уваги також показники, що характеризують:

- відносини з клієнтами: середній оборот «на клієнта»; середній час доставки замовлення; індекс лояльності клієнта; ступінь задоволеності потреб покупців; відсоток відмов клієнтів; кількість скарг; рівень претензій до якості товарів у відсотках до загальної кількості проданих товарів тощо;

- бізнес-процеси: своєчасність доставки товарів; час пакування замовлення; вартість адміністративних помилок; вартість залучення покупця; вартість витрат на маркетингові дослідження ринку тощо;

- можливості навчання і розвитку персоналу: час навчання працівника; час відсутності у зв'язку з навчанням; рівень витрат на навчання співробітників; індекс задоволеності працівника; витрати на підвищення задоволеності співробітників; рівень компетенції співробітників та ін. Однак досить складно проаналізувати їх значення з огляду на відсутність даних.

Проведемо комплексний компаративний аналіз ефективності діяльності ключових мережевих ритейлерів України за 2022 рік. Фінансові показники застосуємо з п. 2.2., а також з дод. Г, Д, Е. Нефінансові показники для проведення аналізу застосуємо з управлінської звітності мережевих ритейлерів (табл. 2.9).

Таблиця 2.9

Нефінансові показники мережевих ритейлерів за 2022 р.

№ пор	Мережеві ритейлери	Загальна торговельна площа, м ²	Кількість магазинів, од.	Середня кількість чеків за 1 день, од.	Кількість співробітників, осіб
1.	ТОВ «АТБ-Маркет»	670000	1346	4 000 000	56610
2.	ТОВ «Сільпо-Фуд»	428000	305	746802	33393
3.	ТОВ «МЕТРО КЕШ ЕНД КЕРІ УКРАЇНА»	350000	35	299433	3383
4.	ТОВ «Фора»	119686	311	376542	9450
5.	ТОВ «Новус Україна»	170000	90	15890	7085

Для проведення комплексного компаративного аналізу діяльності мережевих ритейлерів і визначення цілісної оцінки їх потенціалу використаємо модифікований метод відстані від еталону – метод комплексної оцінки, що включає в себе оцінку результатів діяльності порівняно з еталоном, до якого прагне підприємство. Цей підхід ґрунтується на визначенні ступеня схожості об'єктів, які вивчаються, з об'єктом, що слугує еталоном. В цьому випадку еталонний об'єкт встановлюється для суб'єктів одного виду економічної діяльності з метою забезпечення максимальної об'єктивності. Він має умовний характер і зазвичай становить собою максимальні або середні значення

показників. При обчисленні інтегрального показника, варто усвідомлювати, що його значення полягає лише у використанні для компаративного аналізу при ранжуванні об'єктів і ухваленні рішень (формула 2.7).

Результати комплексного компаративного аналізу ефективності діяльності ключових мережевих ритейлерів України за 2022 рік з використанням фінансових і нефінансових показників відображено в таблицях 2.10 і 2.11.

Таблиця 2.10

Вихідні дані для компаративного аналізу ефективності діяльності мережевих ритейлерів

№ пор	Показник	ТОВ «АТБ-Маркет»	ТОВ «Сільпо-Фуд»	ТОВ «МЕТРО КЕШ ЕНД КЕРІ УКРАЇНА»	ТОВ «Фора»	ТОВ «Новус Україна»	Коефіцієнт значущості (ваговий коефіцієнт)
1.	Валова рентабельність продажу, %	25,8	27,4	15,1	27,0	23,0	0,1
2.	Рентабельність підприємства (активів), %	6,1	-22,7	-9,7	0,1	-22,8	0,08
3.	Рентабельність товарів, %	34,8	37,7	17,7	36,9	29,9	0,14
4.	Чиста рентабельність продажу, %	1,7	-10,9	-3,3	0,0	-15,7	0,1
5.	Коефіцієнт фінансової незалежності, грн./грн	0,337	-0,317	-0,811	0,012	0,524	0,09
6.	Коефіцієнт фінансової стійкості, грн/грн	0,508	-0,241	-0,447	0,012	1,112	0,09
7.	Кількість магазинів, од.	1346	305	35	311	90	0,14
8.	Кількість співробітників, ос.	56610	33393	3383	9450	7085	0,07
9.	Середня кількість чеків за 1 день, од.	4 000 000	746802	299433	376542	15890	0,09
10.	Загальна торговельна площа, м ²	670000	428000	350000	119686	170000	0,1

Результати використання модифікованого методу відстані від еталону представимо в табл. 2.11.

Далі розрахуємо інтегральні показники для кожного з обраних мережевих ритейлерів:

$$I_i = \sqrt{0,1 \times (1 - 0,94)^2 + 0,08 \times (1 - 1)^2 + 0,14 \times (1 - 0,92)^2 + 0,1 \times (1 - 1)^2 + 0,09 \times (1 - 0,64)^2 + 0,09 \times (1 - 0,46)^2 + \sqrt{0,14 \times (1 - 1)^2 + 0,07 \times (1 - 1)^2 + 0,09 \times (1 - 1)^2 + 0,1 \times (1 - 1)^2}} = 0,198$$

$$I_2 = \sqrt{0,1 \times (1-1)^2 + 0,08 \times (1-(-3,72))^2 + 0,14 \times (1-1)^2 + 0,1 \times (1-(-6,4))^2 + 0,09 \times (1-(-0,6))^2 + 0,09 \times (1-(-0,2))^2 + 0,14 \times (1-0,23)^2 + 0,07 \times (1-0,59)^2 + 0,09 \times (1-0,19)^2 + 0,1 \times (1-0,64)^2} = 2,79$$

$$I_3 = \sqrt{0,1 \times (1-0,55)^2 + 0,08 \times (1-(-0,6))^2 + 0,14 \times (1-0,47)^2 + 0,1 \times (1-(-1,94))^2 + 0,09 \times (1-(-1,55))^2 + 0,09 \times (1-(-0,4))^2 + 0,14 \times (1-0,026)^2 + 0,07 \times (1-0,06)^2 + 0,09 \times (1-0,07)^2 + 0,1 \times (1-0,52)^2} = 1,288$$

Таблиця 2.11

Результати використання модифікованого методу відстані від еталону

№ пор	Показники	ТОВ «АТБ-Маркет»	ТОВ «Сільпо-Фуд»	ТОВ «МЕТРО КЕШ ЕНД КЕРІ УКРАЇНА»	ТОВ «Фора»	ТОВ «Новус Україна»	Коефіцієнт значущості (ваговий коефіцієнт)
1.	Валова рентабельність продажу, %	$0,94 = \frac{25,8}{27,4}$	$1 = \frac{27,4}{27,4}$	$0,55 = \frac{15,1}{27,4}$	$0,99 = \frac{27}{27,4}$	$0,83 = \frac{23}{27,4}$	0,1
2.	Рентабельність підприємства (активів), %	$1 = \frac{6,1}{6,1}$	$-3,72 = \frac{-22,7}{6,1}$	$-1,6 = \frac{-9,7}{6,1}$	$0,02 = \frac{0,1}{6,1}$	$-3,73 = \frac{-22,8}{6,1}$	0,08
3.	Рентабельність товарів, %	$0,92 = \frac{34,8}{37,7}$	$1 = \frac{37,7}{37,7}$	$0,47 = \frac{17,7}{37,7}$	$0,98 = \frac{36,9}{37,7}$	$0,79 = \frac{29,9}{37,7}$	0,14
4.	Чиста рентабельність продажу, %	$1 = \frac{1,7}{1,7}$	$-6,4 = \frac{-10,9}{1,7}$	$-1,94 = \frac{-3,3}{1,7}$	$0 = \frac{0}{1,7}$	$-9,24 = \frac{-15,7}{1,7}$	0,1
5.	Коефіцієнт фінансової незалежності	$0,64 = \frac{0,337}{0,524}$	$0,6 = \frac{0,317}{0,524}$	$0,55 = \frac{0,251}{0,524}$	$0,02 = \frac{0,012}{0,524}$	$1 = \frac{0,524}{0,524}$	0,09
6.	Коефіцієнт фінансової стійкості, грн/грн	$0,46 = \frac{0,508}{1,112}$	$-0,2 = \frac{-0,241}{1,112}$	$-0,4 = \frac{-0,447}{1,112}$	$0,01 = \frac{0,012}{1,112}$	$1 = \frac{1,112}{1,112}$	0,09
7.	Кількість магазинів, од.	$1 = \frac{1346}{1346}$	$0,23 = \frac{305}{1346}$	$0,026 = \frac{35}{1346}$	$0,23 = \frac{311}{1346}$	$0,67 = \frac{90}{1346}$	0,14
8.	Кількість співробітників, ос.	$1 = \frac{56610}{56610}$	$0,59 = \frac{33393}{56610}$	$0,06 = \frac{3383}{56610}$	$0,17 = \frac{9450}{56610}$	$0,13 = \frac{7085}{56610}$	0,07
9.	Середня кількість чеків за 1 день, од.	$1 = \frac{4000000}{4000000}$	$0,19 = \frac{746802}{4000000}$	$0,07 = \frac{299433}{4000000}$	$0,09 = \frac{376542}{4000000}$	$0,004 = \frac{15890}{4000000}$	0,09
10.	Загальна торговельна площа, м ²	$1 = \frac{670000}{670000}$	$0,64 = \frac{428000}{670000}$	$0,52 = \frac{350000}{670000}$	$0,18 = \frac{119686}{670000}$	$0,25 = \frac{170000}{670000}$	0,1

$$I_4 = \sqrt{0,1 \times (1-0,99)^2 + 0,08 \times (1-0,02)^2 + 0,14 \times (1-0,98)^2 + 0,1 \times (1-0)^2 + 0,09 \times (1-0,02)^2 + 0,09 \times (1-0,01)^2 + 0,14 \times (1-0,23)^2 + 0,07 \times (1-0,17)^2 + 0,09 \times (1-0,09)^2 + 0,1 \times (1-0,18)^2} = 1,227$$

$$I_5 = \sqrt{0,1 \times (1-0,83)^2 + 0,08 \times (1-(-3,73))^2 + 0,14 \times (1-0,79)^2 + 0,1 \times (1-(-9,24))^2 + 0,09 \times (1-1)^2 + 0,09 \times (1-1)^2 + 0,14 \times (1-0,67)^2 + 0,07 \times (1-0,13)^2 + 0,09 \times (1-0,004)^2 + 0,1 \times (1-0,25)^2} = 3,534$$

Згідно з проведеними розрахунками визначено інтегральні показники для ТОВ «АТБ-Маркет» (I_1), ТОВ «Сільпо-Фуд» (I_2), ТОВ «МЕТРО КЕШ ЕНД

КЕРІ УКРАЇНА» (I_3), ТОВ «Фора» (I_4), ТОВ «Новус Україна» (I_5). Найменше значення інтегрального коефіцієнта характерне для ТОВ «АТБ-Маркет». Воно становить 0,198. Отже, саме цей мережевий ритейлер може вважатися найбільш привабливим для потенційного інвестора, адже цілісна оцінка саме його потенціалу є найнижчою відповідно до виконаних розрахунків. Натомість ТОВ «Новус Україна» є найменш привабливим. Йому слід вжити певних заходів для нарощування потенціалу.

Основними напрямками збільшення ефективності його господарювання можуть стати гнучкість і швидкість адаптації до нових умов функціонування, зниження витрат на «supply chain», скорочення логістичних витрат та витрат на роботу складів, забезпечення точності прогнозування [89].

Отже, результати виконаного компаративного аналізу дали можливість встановити мережевого ритейлера з найкращими показниками ефективності господарювання та найвищою цілісною оцінкою потенціалу. Проте, слід відмітити, що застосовані прийоми аналізу для потреб аудиту можуть бути оптимізовані з метою забезпечення максимальної об'єктивності, точності, правдивості й достовірності результатів аудиторських перевірок.

Висновки до розділу 2

Дослідження аналітичного забезпечення аудиту ефективності діяльності мережевих ритейлерів дає підстави для таких висновків і пропозицій:

1. В запропонованій організаційно-інформаційній моделі аналізу ефективності діяльності мережевих ритейлерів ураховано чинник часу у вигляді процедур ретроспективного й прогнозного аналізу та виокремлено об'єкти, суб'єктів, етапи аналізу, показники ефективності діяльності, інформаційну базу, методи обробки інформації, методичні прийоми узагальнення результатів аналізу. Використання розробленої моделі сприятиме

підвищенню якості аудиту та значно скорочуватиме час проведення аналітичних процедур у його складі.

2. У дисертаційній роботі ідентифіковано чинники впливу на ефективність діяльності мережевих ритейлерів у складі зовнішніх і внутрішніх. Серед внутрішніх, зокрема, виділено облікові, які, як правило, обумовлюються обліковою політикою мережевих ритейлерів, що за потреби і відповідно до вимог законодавства може зазнавати змін. Моніторинг означених чинників впливу на ефективність діяльності мережевих ритейлерів доцільно здійснювати в разі виявлення за результатами діяльності суттєвих відхилень фактичних даних від запланованих показників з метою встановлення їх причин, обґрунтування і недопущення в майбутньому.

3. Встановлено, що при ухваленні рішень за результатами аудиту ключову роль відіграють аналітичні документи та представлена в них інформація, яка узагальнена, систематизована, опрацьована і проаналізована. При цьому уможлиблюється використання документів безтекстової (макети типових таблиць, схем, діаграм, графіків) і текстової форми (аналітичний висновок, аналітичний звіт, аналітичний прогноз, аналітичне завдання, аналітична записка, оглядова записка, пояснювальна записка), до яких справедливо висувається низка вимог. Саме аналітичні документи є важливим інформаційним ресурсом в аудиті.

4. Результати аналізу динаміки такого показника, що обчислюється Світовим банком, як «Торгівля товарами, % ВВП» (Merchandise trade (% of GDP)), що розраховується як частка від ділення загальної суми експорту та імпорту товарів і ВВП за останні десять років, дають підстави констатувати, що у розрізі Європейського Союзу спостерігається зростання заявленої частки (70,58 % – у 2013 р., 71,98% – у 2017 р., 87,85 % – у 2022 р.). Натомість в Україні, як видно, відбувається її зменшення (74,08 % – у 2013 р., 66,1% – у 2020 р., 62,06 % – у 2022 р.), що, насамперед, обумовлено воєнними діями на території країни і кризовими явищами в економіці. Україна належить до країн із середнім значенням зауваженого індикатора, хоча має значну кількість ритейлерів, які активно здійснюють торгівлю як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринку.

5. Для проведення комплексного компаративного аналізу діяльності мережевих ритейлерів і визначення цілісної оцінки їх потенціалу використано модифікований метод відстані від еталону, що ґрунтується на визначенні ступеня схожості об'єктів, які вивчаються, з об'єктом, що слугує еталоном. Згідно з проведеними розрахунками визначено інтегральні показники для ТОВ «АТБ-Маркет», ТОВ «Сільпо-Фуд», ТОВ «МЕТРО КЕШ ЕНД КЕРІ УКРАЇНА», ТОВ «Фора», ТОВ «Новус Україна». Найменше значення інтегрального коефіцієнта характерне для ТОВ «АТБ-Маркет» (0,198). Отже, саме цей мережевий ритейлер може вважатися найбільш привабливим для потенційного інвестора. Натомість ТОВ «Новус Україна» є найменш привабливим. Відтак, йому слід активно вживати заходів для відповідного нарощування потенціалу.

Список використаних джерел до розділу 2

1. Top 50 Global Retailers 2023. URL: <http://surl.li/jhnxy> (дата звернення – 21.07.2023 р.)
2. Walmart. Annual Report 2022 (SEC Filing Form 10-K). . URL: https://s201.q4cdn.com/262069030/files/doc_financials/2022/ar/WMT-FY2022-Annual-Report.pdf (дата звернення – 21.07.2023 р.)
3. Назарова К.О., Федоренко О.П. Аудит діяльності мережевих ритейлерів в умовах економіки з відкритим доступом. Бізнесінформ. 2020. № 1. С. 284-290.
4. Петрик О. А. Місце економічного аналізу в процесі аудиту. Трансформація курсу «Економічний аналіз діяльності підприємства» : тези доп. міжнар. наук.-метод. конф. (м. Київ, 16–17 трав. 2002 р.). Київ: КНЕУ, 2002. С. 388–391.
5. Пилипенко І. І., Редько О. Ю., Черкаський Ю. В. Економічний аналіз в аудиті фінансової звітності: практич. посіб. Київ: ІВЦ Держкомстату України, 2002. 55 с.
6. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення – 21.07.2023 р.)
7. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII (зі змінами). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>. (дата звернення – 22.07.2023 р.)
8. Терещенко О. О. Управління фінансовою санацією підприємств: підруч. Київ: КНЕУ, 2009. 552 с.
9. Бондар В. Методичні засади експертизи правового та фінансового становища компанії при складанні звіту Due Diligence. Бухгалтерський облік і аудит. 2010. № 8. С. 23–28.

10. Назаренко І.М., Орехова А.І. «Дью ділідженс»: сутність, призначення та послідовність проведення. Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. 2011. Вип. 20. Ч. I. С. 360-366.

11. Калабухова С.В. Аналітичне забезпечення управління суб'єктами підприємницької діяльності: дисертація на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за спец. 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Київ: ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана». 2020. 620 с.

12. Пуцентейло П.Р. Аналітичне забезпечення діяльності підприємства. Сталий розвиток економіки. 2015. № 1. С. 168-174.

13. Heslinga L. Provides Many Benefits. URL: <https://accountants.sva.com/biz-tips/using-analytical-procedures-in-an-audit-provides-many-benefits> (дата звернення – 11.08.2023 р.).

14. Міжнародний стандарт аудиту 520 «Аналітичні процедури». Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Ч. 1. Вид. 2016–2017 рр. URL: <http://surl.li/qwyu> (дата звернення – 01.08.2023 р.)

15. AU Section 329. Analytical Procedures. URL: <https://us.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/au-00329.pdf> (дата звернення – 11.08.2023 р.)

16. Мних Є.В. Визнання аудиторських послуг у прийнятті управлінських рішень. Ринок аудиторських послуг в Україні: стан і перспективи розвитку: зб. мат. доповідей міжнар. наук.-практ. конф. (м. Івано-Франківськ, 15-16 квітня 2010 р.). Івано-Франківськ, 2010. С.55- 58.

17. Інструментарій внутрішнього аудиту: посібник для внутрішніх аудиторів державного сектору. Міністерство фінансів України. <http://surl.li/jwvvdv> (дата звернення – 11.08.2023 р.)

18. Внутрішній аудит : навч. посіб. / за ред. Ю. Б. Слободяник. Суми : ТОВ «ВПІ «Фабрика друку», 2018. 248 с.

19. Ковальчук Т.М., Вергун А.І. Система принципів організації економічного аналізу. Вчені записки ТНУ імені В. І. Вернадського. Серія: Економіка і управління. 2020. Том 31 (70). № 5. С. 98-105.
20. Купалова Г.І. Теорія економічного аналізу: навч. посіб. Київ : Знання, 2008. 639 с.
21. Тринька Л.Я., Липчанська О.В. Економічний аналіз : навч.-метод. посіб. Київ : Алерта, 2013. 568 с.
22. Економічний аналіз : навч. посіб. / М. А. Болюх, В. З. Бурчевський, М. І. Горбаток ; за ред. М. Г.Чумаченка. Київ : КНЕУ, 2001. 540 с.
23. Завгородній В. П., Сопко В. В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу. Київ : КНЕУ, 2000. 258 с.
24. Лазаришина І. Д. Економічний аналіз в Україні: історія, методологія, практика : монографія. Рівне : НУВГП, 2005. 369 с.
25. Мних С.В. Економічний аналіз : підручник. К. : Знання, 2011. 630 с.
26. Олійник О. В. Розвиток економічного аналізу в умовах інституційних змін : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2008. 653 с.
27. Павелко О.В. Облік та аналіз фінансових результатів основної діяльності будівельних підприємств: методологія й організація. Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Київ: ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана». 2020. 647 с.
28. Парасій-Вергуненко І.М. Аналіз господарської діяльності : підруч.; за ред. Л.М. Кіндрацької. Київ : КНЕУ, 2016. 629 с.
29. Мошенський С.З., Олійник О.В. Економічний аналіз: підручник / за ред. Ф.Ф. Бутинця. Житомир: ПП «Рута», 2007. 704 с.
30. Лазаришина І. Д. Принципи економічного аналізу як інструмент забезпечення його якості. Матеріали міжнар. наук.-практ. конф. «Розвиток соціально-економічних систем в геоeкономічному просторі: теорія, методологія, організація обліку та оподаткування», 11-12 травня 2017 р., м. Тернопіль. С. 96-98.

31. Кулик А. В. Теорія економічного аналізу: навч. посіб. К.: ДП «Вид. дім «Персонал», 2018. 452 с.
32. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення – 11.08.2023 р.)
33. Верхоглядова Н.І., Письменна О.Б. Класифікація ресурсів та її значення для управління ресурсозбереженням. Інвестиції: практика та досвід. 20015. № 16. С. 27-31.
34. Майданевич Ю.П. Визначення активів підприємства та їх класифікація. Вісник ЖГП. 2002. № 20. С.166-169.
35. Мочерний С.В. Економічний енциклопедичний словник. Том 1. Львів: Світ, 2005. 616 с.
36. Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. Фінансово-економічний словник. К.: Знання, 2007. 1072 с.
37. Barney J. B. Firm resources and substained competitive advantage. Journal of management. 1991. Vol. 17. N 1. P. 99-120.
38. Гуменна-Дерій М. Дефініція поняття «матеріально-технічні ресурси» та їх взаємозв'язок з іншими ресурсами у будівництві. Вісник Тернопільського національного економічного університету. 2020. № 3. С. 252-265.
39. Назарук О. М. Зміст категорії «виробничі ресурси підприємства» в економічних дослідженнях. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Сер. : Міжнародні економічні відносини та світове господарство. 2016. Вип. 6 (2). С. 116–118.
40. Шершньова З.Є. Стратегічне управління. Підручник. К.: КНЕУ, 2004. 699 с.
41. Чотири ключових показники ефективності інтернет-магазину. Офіційний сайт Асоціації ритейлерів України. <https://rau.ua/aboutus/>
42. Кулинич Т.В. Мотивація та стимулювання праці як складова менеджменту підприємства. Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». 2020. № 3 (83). Том 2. С. 31-36.

43. Баксалова О.М., Рябова А.О. Мотивація як функція менеджменту в системі забезпечення ефективного використання ресурсу робочої сили персоналу підприємства. Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. 2017. № 6. Том 1. С. 25-29.

44. Остапчук Т. П., Бірюченко С. Ю., Лебединець Л. Є., Палій О. В., Случич Н. В. Мотивація персоналу при формуванні та розвитку кадрового потенціалу закладів охорони здоров'я України. Бізнесінформ. 2021. № 11. С. 439-446.

45. Коваленко Н.В. Організаційне забезпечення управління розвитком підприємств: цілі, принципи, функції та завдання. Вчені записки ТНУ імені В.І. Вернадського. Серія: Економіка і управління. 2019. Том 30 (69). № 4. С. 69-77.

46. Жилінська Л.О. Управління розвитком машинобудівних підприємств на стратегічну перспективу : дис. на здобуття наук. ступеня доктора екон. наук : 08.00.04 «Економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності)». Маріуполь, 2016. 436 с.

47. Пушкар Р.М., Тарнавська Н.П. Менеджмент: теорія та практика : підручник. 2-е вид. Тернопіль : Карт-бланш, 2017. С. 235

48. Савицька Н.Л., Полевич К.В. Тенденції розвитку мережного ритейлу як драйвера глобальної економіки. Ефективна економіка . 2014. № 9. <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3361> (дата звернення – 12.08.2023 р.)

49. Лич В.М., Іванова Т.М. Організація та регулювання аудиторської діяльності в Україні. Шляхи підвищення ефективності будівництва в умовах формування ринкових відносин. 2019. № 42. С.26–33.

50. Ловінська Л., Озеран А., Коршикова Р. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в умовах воєнного стану в Україні. Фінанси України. 2022. № 4. С. 92–106.

51. Яцух О.О., Захарова Н.Ю. Фінансовий стан підприємства та методика його оцінки. Вчені записки Таврійського національного університету імені В. І.

Вернадського (Серія: Економіка і управління). Том 29(68). 2018. № 3. С. 173–180.

52. Методика аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств державного сектору економіки: наказ Міністерства фінансів України від 14.02.2006 № 170. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0332-06#Text> (дата звернення – 12.08.2023 р.).

53. Методичні рекомендації зі складання звіту про управління: наказ Міністерства фінансів України 07.12.2018 № 982. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0982201-18#Text> (дата звернення – 12.08.2023 р.).

54. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>.

55. Безверхий К.В. Інтегрована звітність підприємства: економічна сутність поняття. Науковий вісник національної академії статистики, обліку і аудиту. 2016. № 4. С. 43–58.

56. Бурдик О.Ю. Побудова інтегрованої звітності на підприємствах пасажирського автотранспорту. Розвиток інтегрованої звітності підприємств : тези виступів Міжнар. наук. конф. Житомир : Житомирська політехніка, 2019. С. 21–22.

57. Гуцаленко Л.В. Інтегрована звітність – інструмент оцінки якості управління бізнесом. Розвиток інтегрованої звітності підприємств : тези виступів Міжнар. наук. конф. Житомир : Житомирська політехніка, 2019. С. 42–43.

58. Колісник О.П. Інтегрована звітність у системі управління підприємством. Розвиток інтегрованої звітності підприємств : тези виступів Міжнар. наук. конф. Житомир : Житомирська політехніка, 2019. С. 78–79.

59. Левицька С. О., Попчук Д.О. Інтегрована звітність: функціональне призначення та критерії її ефективності. Вісник Національного університету

водного господарства та природокористування. Економічні науки. 2022. Вип. 4. С. 66-79. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vnuvgr_ekon_2022_4_9

60. Top 50 Global Retailers URL: <https://www.rankingthebrands.com/The-Brand-Rankings.aspx?rankingID=444&year=1433>

61. Чепак В.В., Савельєв Ю.Б. Аналіз порівняльний. Велика українська енциклопедія. URL: https://vue.gov.ua/Аналіз_порівняльний.

62. Про введення воєнного стану в Україні: Указ Президента України URL: №64/2022 <https://www.president.gov.ua/documents/642022-41397>

63. Шкарабан С.І. Місце оперативного економічного аналізу в підготовці спеціалістів в сфері економіки. Проблеми формування ринкової економіки. Спец. вип.: Трансформація курсу «Економічний аналіз діяльності підприємства». Київ: КНЕУ, 2002. С. 571–577.

64. Шестерняк М. М. Сучасний економічний аналіз та його основні види. Науковий вісник Ужгородського національного університету. 2018. Вип. 20, Част. 3. С. 158-162.

65. Поченчук Г.М. Економічна компаративістика: інституціональні аспекти. Глобальні та національні проблеми економіки. 2016. Вип. 9. С. 18-22.

66. Павліченко Є., Стець О., Шелудяков Р. Методологічні засади компаративного аналізу в системі юридичних досліджень. Теорія держави і права. 2021. № 4. С. 210-214.

67. Соколова І. Наукові підходи до проведення компаративних досліджень в освіті. Методологічні засади в освітології. 2014. С. 23 – 29.

68. Липов В.В., Чернуха Т.С. Компаративний аналіз в дослідженні систем вищої освіти. Науковий вісник Ужгородського Університету 2019. Серія «Економіка». Вип. 1 (53). С. 27-33.

69. Greene J. Amazon now employs more than 1 million people. URL: <https://www.washingtonpost.com/technology/2020/10/29/amazon-hiring-pandemic-holidays/>

70. Dieter Schwarz Stiftung. URL: <https://www.dieter-schwarz-stiftung.de/homepage.html>

71. Маранчак М. Кращі в світі: топ-20 торгових мереж світу за виручкою і міжнародним доходом 2023 (інфографіка). Березень. 2023. URL: <https://rau.ua/novyni/top-20-torgovih-merezh-2023/>

72. Мних Є.В. Економічний аналіз: підручник / Є.В. Мних.– Київ: Знання, 2011. – 630 с.

73. Merchandise trade (% of GDP): офіційні дані Світового банку. URL: <https://data.worldbank.org/indicator/TG.VAL.TOTL.GD.ZS>.

74. Спяк Г. І. Основні тренди розвитку роздрібної торгівлі України в період нестабільності. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/42456/1/2222.pdf>

75. Роздрібний товарооборот підприємств роздрібної торгівлі України: дані офіційного сайту Державної служби Статистики України. URL: <https://www.ukrstat.gov.ua/>

76. Поручинська І. В., Поручинський В. І. Слащук А. М. Сучасні тенденції розвитку мережевого ритейлу: український та світовий досвід. Наукові праці Міжрегіональної академії управління персоналом. Економічні науки. 2023. Вип. 2 (69). 2023. С. 60-65.

77. Симоненко К. 12 кращик: топ ритейлерів за оборотом у 2022 році: дані RAU Analytics URL: <https://rau.ua/novyni/12-krashhih-kompanij/>

78. Лопатін О. Що робити бізнесу в умовах воєнної загрози: Погляд американського інвестора. URL: <https://biz.nv.ua/ukr/experts/biznes-pid-zagrozoju-viyni-shcho-robitipidpriyemcyam-novini-ukrajini-50217127.html>

79. Домбровська Л. В. Зміцнення фінансової стійкості підприємства шляхом оптимізації структури капіталу. Ефективна економіка. 2014. № 2. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2731>

80. Юрчишена, Л. В., Волинець С. М. Аналіз ефективності використання основних засобів на підприємстві. Ефективна економіка. 2011. № 8. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=668>

81. Салига С.Я., Дацій Н.В., Корецька С.О., Фінансовий аналіз: навч. посіб. Київ : Центр навчальної літератури, 2006. 210 с.

82. Кіндрацька Г.І., Білик М.С., Загородній А.Г. Економічний аналіз : підруч. / за ред. проф. А.Г. Загороднього. Київ : Знання, 2008. 487 с.
83. Шеремет О.О. Фінансовий аналіз: навч. посіб. Київ, 2005. 196 с.
84. Савицька Г.В. Економічний аналіз діяльності підприємства : навч. посіб. Київ : Знання, 2007. 668 с.
85. Череп А.В. Економічний аналіз : навч. посіб. Кондор, 2007. 160 с.
86. Чернелевський Л.М. Економічний аналіз на підприємствах промисловості і торгівлі : підруч. Київ, 2003. 312 с.
87. Попович П.Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання. Тернопіль: Економічна думка. 2004. 416 с.
88. Як пройшов 2022 рік для «СІЛЬПО». Звіт мережі супермаркетів. <https://retailers.ua/news/management/13583-yak-proyshov-2022-rik-dlya-silpo-zvit-mereji-supermarketiv>
89. Про компанію «МЕТРО Кеш енд Кері Україна»: дані офіційного сайту. URL: <https://www.metro.ua/about-metro>
90. Боназзі Ф. Форс: 3 280 магазинів на початок війни зараз працює 212. URL: <https://rau.ua/novyni/lidija-bonazzi-fora/>
91. Шляхи збільшення прибутку ритейлера: неочевидні можливості у звичних процесах URL: <https://rau.ua/dosvid/shljahi-zbilshennja-pributku/>

РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ МЕРЕЖЕВИХ РИТЕЙЛЕРІВ

3.1. Удосконалення організації аудиту діяльності мережеских ритейлерів

Особливістю сучасного розвитку української економіки є те, що вона функціонує в умовах воєнного стану та орієнтована на європейську інтеграцію. В цих умовах мережескі ритейлери можуть досягти ефективної діяльності лише за умови, що працюють не менш ефективно, як і їхні конкуренти. Надання достовірної та неупередженої інформації, що міститься у фінансовій звітності, зацікавленим особам забезпечується за допомогою аудиторського звіту. У цьому контексті аудит набуває все більшого значення в економіці як ключовий елемент незалежного механізму управління. Аудит є важливим інструментом управління економікою, оскільки є основою для забезпечення достовірності та об'єктивності фінансової звітності та іншої інформації про результати діяльності суб'єкта господарювання.

Для ефективної організації аудиту необхідно чітко визначити дії, які повинен виконувати аудитор, та порядок їх виконання. Тільки завдяки комплексному розумінню процедур організації аудиту ефективності діяльності мережеских ритейлерів та послідовності його етапів аудитор може отримати систематизоване узагальнення знань, які потім можуть бути застосовані в прикладному аспекті.

Зазначені питання достатньо повно та ґрунтовно розглянуто в спеціальній економічній літературі, зокрема висвітлено організацію та методику аудиту фінансової звітності. Ці питання досліджують вітчизняні вчені, такі, як Я.А. Гончарук, К.О. Назарова, О.А. Петрик, В.С. Рудницький, В.Я. Савченко, Б.Ф. Усач та інші.

Процес організації аудиту ефективності діяльності мережеских ритейлерів можна розглядати як розподіл повноважень, завдань, інформації, процесів, методів, прийомів, комунікації та інших ресурсів, а також впровадження процедур, покликаних забезпечити досягнення цілей щодо

аудиту ефективності. Це впровадження процедур, покликаних забезпечити досягнення цілей діяльності мережевих ритейлерів.

До основних принципів раціональної організації аудиту ефективності діяльності мережевих ритейлерів належать:

- Визначення методів і способів виконання аудиту ефективності.
- Координація, узгодження та організаційна єдність завдань.
- Забезпечення єдності мети та встановлення ефективного контролю.

Існує три основні аспекти продуктивної організації процесу аудиту ефективності діяльності мережевих ритейлерів:

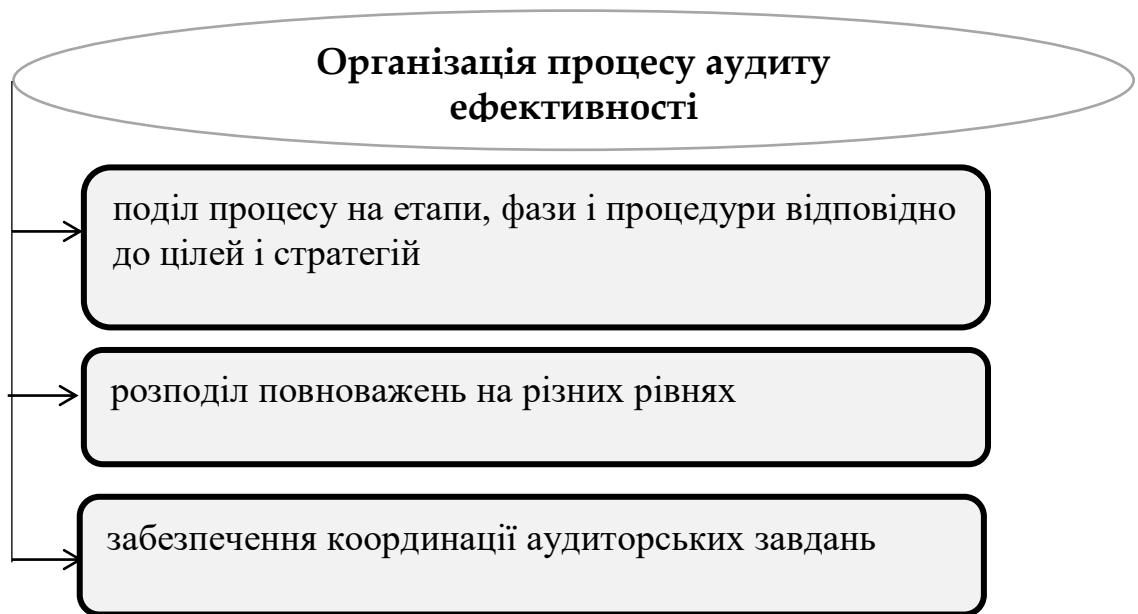


Рис. 3.1. Імперативи організації аудиту ефективності діяльності мережевих ритейлерів

**Джерело: розроблено автором*

Процес організації аудиту ефективності діяльності мережевих ритейлерів охоплює багато рівнів і є безперервним у часі. Його кінцевим результатом є налагодження ефективної взаємодії між усіма учасниками, етапами, фазами та процедурами.

Як професійний користувач інформації та співавтор науково-дослідних тем, про які йшлося у вступі до дисертації, є підстави стверджувати, аудитори не приділяють належної уваги одному з важливих

етапів аудиту ефективності діяльності– плануванню. Адже на цьому етапі розробляється загальна стратегія аудиту ефективності: складається план аудиту ефективності, який деталізується за напрямками програми аудиту ефективності. Тому аудиторам слід уникати механічного підходу до аудиту ефективності та планувати свою роботу індивідуально, незважаючи на попередні процедури. Також на етапі планування аудиту ефективності слід приділяти більше уваги оцінці стану внутрішнього контролю, оскільки це допоможе аудитору визначити, які частини суб'єкта діяльності мережевих ритейлерів необхідно проаналізувати більш детально, а які є поверхневими, і дозволить більш якісно і послідовно здійснити планування аудиторських процедур.

Схему організації аудиту ефективності можна представити у двох складових (рис. 3.2): внутрішньої структури; зовнішнє середовище – «вихід», «вхід».

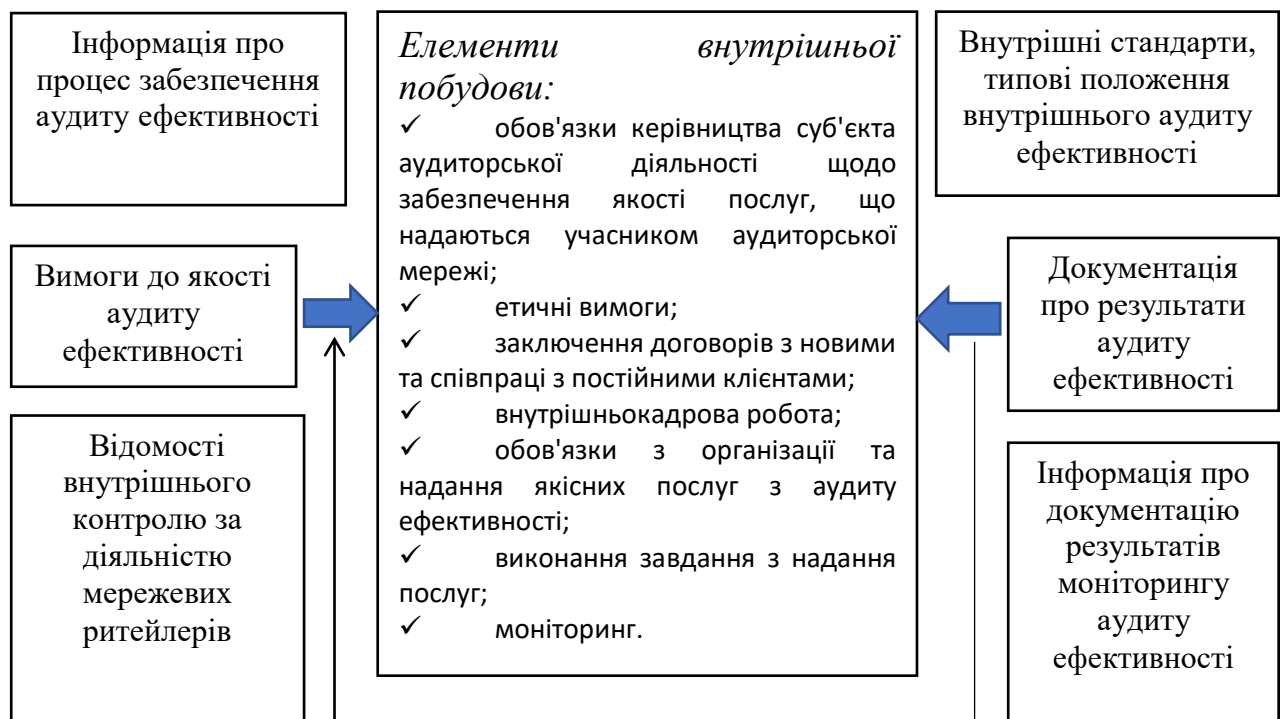


Рис. 3.2. Організація аудиту ефективності діяльності мережевих ритейлерів*

**Джерело: розроблено автором*

Як наочно видно з рис. 3.2, що зовнішнє середовище і внутрішня системи структури організації аудиту ефективності взаємопов'язані.

Внутрішня структура перетворює «вхід» на «вихід». Таким чином, «вхід» включає інформацію про процеси забезпечення аудиту ефективності в аудиторській компанії, вимоги до якості аудиту ефективності та відомості внутрішнього контролю за діяльністю мережевих ритейлерів; і «вивести» розпорядчий документ з контролю якості (внутрішній стандарт або типові положення) та інформацію про документацію результатів моніторингу аудиту ефективності.

У процесі свого функціонування ця система організації аудиту ефективності реагує на зовнішнє середовище і розвивається під цими впливами. Зовнішній вплив здійснюється через зовнішні запити користувачів інформації, що в свою чергу прописуються у внутрішніх вимогах до якості проведення такого виду аудиту. Зворотній зв'язок здійснюється через вимоги, запити та побажання клієнтів і інформацію про мережевих ритейлерів, яка виникає на стадії ознайомлення з бізнесом клієнта. Реалізація цієї схеми на практиці полягає в розробці та документуванні принципів і процедур проведення аудиту ефективності, постійному аналізі, оцінці та здійсненні коригувальних впливів.

Серед проблем щодо організації та функціонування схеми організації аудиту ефективності діяльності мережевих ритейлерів слід виділити: організаційні проблеми; проблеми розвитку методологічної бази та процесу функціонування, пов'язані з відсутністю методичного забезпечення та обмеженою кадровою укомплектованістю.

Тому, оптимальною реалізацією даної схеми в практичній діяльності з точки зору витрат і кінцевого результату буде документування принципів і процедур аудиту ефективності діяльності мережевих ритейлерів на елементах внутрішньої структури цієї схеми в типовій ситуації з внутрішньою системою якості проведення аудиту ефективності, оцінкою функціонування внутрішнього контролю якості аудиторської діяльності за допомогою тестування та анкетування, проведення коригувальних дій щодо виявлених недоліків (табл.3.1.).

Система якості проведення аудиту ефективності мережевих ритейлерів

№ пор	Елемент	Зміст складової системи якості
1.	<i>Відповідальність за якість послуг</i>	Стратегія мережевих ритейлерів повинна бути спрямована на забезпечення високої якості надання послуг. Обов'язки аудиторів щодо просування внутрішньої культури, зосередженої на контролі якості аудиту ефективності.
2.	<i>Етичні вимоги</i>	Керівництво мережевих ритейлерів, співробітники та, у разі необхідності, інші особи повинні дотримуватись принципів етики та незалежності, передбачених Кодексом етики професійних бухгалтерів та Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»
3.	<i>Прийняття завдання та продовження співпраці з клієнтом</i>	Прийняття завдання, продовження співпраці з мережевими ритейлерами і виконання конкретних завдань, здійснюється лише тоді, коли фірма дійшла висновку, що вона: а) не має інформації, яка б свідчила про нечесність клієнта; б) має компетентний персонал, можливість, час і ресурси для виконання завдання; в) дотримується етичних вимог.
4.	<i>Людські ресурси</i>	Персонал аудиторської компанії повинен бути компетентним та відданим етичним принципам для того, щоб забезпечити проведення якісного аудиту ефективності.
5.	<i>Виконання завдання</i>	Аудиторська компанія повинна забезпечити персонал відповідними методиками з виконання аудиту ефективності.
6.	<i>Моніторинг</i>	Моніторинг політики та процедур аудиторської компанії, що стосуються якості проведення аудиту ефективності, включаючи програму моніторингу компанії, процедури перевірки, звіти, звернення та усунення недоліків, а також реагування на скарги та звинувачення
7.	<i>Документація</i>	Аудиторська фірма має задокументувати політику та процедури, а також розробити і запровадити внутрішньофірмові вимоги щодо документації як на рівні надання послуг (включаючи проведення аудиту ефективності), так і для системи контролю якості фірми

**Джерело: систематизовано за джерелами [1-5]*

Таким чином, виходячи з наведеної вище таблиці, можна підсумувати, що аудит ефективності мережевих ритейлерів повинен проводитися аудиторами, які мають високу професійну кваліфікацію, досвід і компетентність. На основі знання законів і нормативних актів, міжнародних і

національних стандартів та власного досвіду аудитори обирають методологію аудиту ефективності мережевих ритейлерів та його методику. Вони також визначають рівень запланованої суттєвості та фактичного ризику аудиту ефективності мережевих ритейлерів.

Внутрішня система якості проведення аудиту ефективності мережевих ритейлерів відноситься до процесів і процедур, які впроваджуються в організації, щоб гарантувати, що послуги відповідають визначеним вимогам і стандартам. Система якості проведення аудиту ефективності мережевих ритейлерів повинна включати політику та процедури, що стосуються кожного з наступних елементів:

Тому необхідно, щоб в аудиторській компанії діяла, в тій або іншій формі, система якості проведення аудиту ефективності. Вона повинна включати відповідні механізми, процедури та інструменти, що забезпечують, по-перше, високу якість проведення аудиту ефективності та звіту про його результати, по-друге, досягнення поставлених цілей і отримання достовірних результатів аудиту ефективності і, по-третє, вживання відповідних заходів, що дозволяють виключити повторення виявлених помилок і недоліків проведення аудиту ефективності.

Загальні принципи та процедури системи якості, встановлені в аудиторській компанії, повинні бути доведені до відома всіх його співробітників. При цьому слід забезпечити не тільки їх розуміння і виконання аудиторами в процесі проведення аудиту ефективності, але й усвідомлення ними своєї власної відповідальності за якісні результати діяльності аудиту ефективності.

Контроль якості може проводитися у формі поточного контролю, здійснюваного шляхом моніторингу діяльності груп перевіряючих в процесі проведення аудиту ефективності, а також за допомогою перевірки його результатів. Поточний контроль системи якості вимагає забезпечення того, щоб усі члени аудиторської групи повністю розуміли мету даного аудиту ефективності, мали необхідні знання, навички та компетенції для виконання

поставлених перед ними завдань, а також розуміли і дотримувалися правил (стандартів) проведення аудиту ефективності. Крім того, поточний контроль роботи членів команди має включати перевірку виконання інспекторами завдань, робочих планів, програм аудиту ефективності та дій, що здійснюються відповідно до функцій інспекторів та покладених на них завдань. Слід контролювати дотримання встановленого порядку проведення перевірок та затверджених графіків реалізації аудиту ефективності.

Поточний контроль має бути спрямований на своєчасне виявлення та усунення будь-яких проблем, які можуть негативно вплинути на своєчасність та якість аудиту ефективності або перешкоджати виконанню програми. Це важливо для забезпечення можливості швидкого прийняття рішень в процесі аудиту та, за необхідності, внесення відповідних змін до програми аудиту ефективності або складу аудиторської групи.

На відміну від аудиту фінансових звітів, при аудиті ефективності, мета його здійснення здебільшого визначається після початку аудиту, на основі оцінки ризиків і вразливостей, пов'язаних з діяльністю мережевих ритейлерів, що перевіряється. Для аудитора дуже важливий саме етап планування проведення аудиту ефективності.

За п. 9 МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності» аудитор має розробити план аудиту з описом [6]:

- характеру, часу та обсягу запланованих процедур оцінювання ризиків, як визначено у МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень»;
- характеру, часу та обсягу запланованих подальших аудиторських процедур на рівні твердження, як визначено у МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики»;
- інших запланованих аудиторських процедур, які слід виконати для дотримання вимог МСА під час виконання завдання.

План аудиту розробляється ключовим партнером (керівником аудиторської фірми) на основі інформації, одержаної в ході ознайомлення з

клієнтом та планування аудиту; аудиторською процедурою на цьому етапі є: запит, аналіз, співставленні інформації, джерелом інформації є відповідь на запит управлінського персоналу клієнта, інформація, отримана з інших альтернативних джерел.

Під час планування аудиту ефективності важливо визначити реалістичні часові рамки та потреби в ресурсах, щоб робота могла бути виконана економічно, ефективно, результативно та вчасно відповідно до принципів належного управління проектом. Планування аудиту ефективності мережевих ритейлерів має на меті зосередитися на:

- перевірці та оцінці процедури забезпечення належного процесу оптимізації використання ресурсів;

- сигналізації про великі втрати, надмірне ставлення та інші приклади слабкої продуктивності;

- оцінці, в якому масштабі і наскільки продуктивно керують ресурсами;

- допомозі керівництву в його зусиллях щодо: збільшення доходу чи прибутку; зменшення витрат або видатків; зміцнення або покращення процесів управління, управління та організації; ефективного виконання цілей і завдань з точки зору витрат; підвищення усвідомлення відповідальності та прозорості використання ресурсів.

Першочерговим завданням аудиту ефективності є підготовка письмового плану аудиту. Метою плану аудиту ефективності є узагальнення та документування проектних зусиль, які обговорювалися на зустрічах з суб'єктом раніше, зв'язуючи воедино всі вагомні міркування та компоненти. Форма та зміст плану можуть відрізнятися залежно від аудиту ефективності, але часто включають матрицю дизайну, графік проекту та будь-яку іншу відповідну аудиторську документацію щодо ключових рішень, цілей аудиту, обсягу та методології, а також підстави аудиторів для цих рішень. Разом ці пункти повинні охоплювати:

- базові знання та інформацію, - необхідні для розуміння предмета та діяльності, що перевіряються;

- цілі аудиту, питання, критерії та обсяг, включаючи період, який необхідно охопити;
- результати оцінки аудиторського ризику;
- методи збору доказів, включаючи проведення аналітичних процедур;
- план проведення аудиту, а саме ключові завдання, часові рамки, етапи, ресурси (включаючи членів команди та потребу в зовнішніх експертах), контрольні точки;
- орієнтовний бюджет аудиту з витратами на персонал або без них залежно від системи планування.

Для проведення високоякісного аудиту ефективності в обмежені часові рамки може бути корисним розгляд аудиту як проекту, оскільки він передбачає планування, організацію, захист, управління, керівництво та контроль ресурсів для досягнення конкретних цілей. Зокрема, це вимагає від аудитора:

- Визначення реалістичних часових рамок аудиту та окремих завдань, які необхідно виконати. Базуються на запланованій методології та інших відповідних факторах, включаючи процеси внутрішнього аудиту, минулі перевірки, погляди зацікавлених сторін, очікуваний доступ до інформації та наявність ресурсів.
- Визначення та узгодження достатньої кількості аудиторів, а також внутрішніх і зовнішніх зацікавлених сторін із конкретними завданнями, щоб відповідати очікуванім часовим рамкам для завершення проекту. Цей процес має враховувати колективні знання, навички, досвід, незалежність і потреби в розвитку.
- Визначення бюджету витрат, пов'язаних з поїздками, навчанням, обладнанням та зовнішніми експертами з предметних питань, а також інші допоміжні витрати. Внутрішні кадрові ресурси зазвичай розраховуються на робочі дні та відстежуються через внутрішню систему запису, тоді як зовнішні зацікавлені сторони можуть мати окремі витрати.

Звідси випливає, що основною ціллю аудиту ефективності мережевих ритейлерів є конструктивне сприяння економічному, ефективному, та результативному управлінню, із цією метою можна виділити три функціональні елементи [7]:

- *аудит економічності* (audit of the economy of administrative activities): згідно принципів, досвіду й поширеної практики управлінської діяльності;
- *аудит ефективності* (audit of the efficiency): щодо використання людських, фінансових та ін. ресурсів, у т.ч. й інформаційних систем, виконавчих дій, систем моніторингу та ін.;
- *аудит результативності* (audit of the effectiveness of performance): у контексті досягнення цілей об'єкту перевірок та встановлення фактичного впливу відповідної діяльності в порівнянні із заходами, що передбачалися.

Завдання аудиторів під час аудиту ефективності – оцінити не лише ефективність та результативність, але й програми, визначені управлінським персоналом для досягнення запланованих цілей щодо результативності мережевих ритейлерів.

Метою аудиту ефективності мережевих ритейлерів є визначення засобів підвищення результативності їх діяльності та оптимізації використання ресурсів, а також надання допомоги управлінському персоналу вжити необхідних заходів для покращення систем та інструментів контролю.

Оцінка організації аудиту ефективності діяльності мережевих ритейлерів спрямована на досягнення заданих параметрів якості його елементів, окремих етапів і всього процесу в цілому. Якісна організація аудиту ефективності допоможе мережевим ритейлерам не лише надавати достовірну та повну фінансову інформацію, а й розкривати свої соціальні, екологічні та інші зобов'язання перед зацікавленими сторонами. Для того, щоб залишатися конкурентоспроможними, вже недостатньо лише підтвердити показники фінансової звітності, потрібен також глибинний аналіз слабких і сильних сторін діяльності. Аудитори на початку аудиту складають Меморандум зустрічі з керівництвом мережевих ритейлерів (рис. 3.3).

1. Вибір об'єкта аудиту ефективності

- розуміння інтересів та пріоритетів зацікавлених сторін;
- встановлення цілей аудиту та визначення притаманних критеріїв для оцінки ефективності управління в сфері діяльності мережеских ритейлерів;
- сканування середовища аудиту ефективності шляхом здійснення аналізу ризиків, фінансового аналізу та аналіз бізнес-середовища об'єкта.

2. Проектування аудиту ефективності

- попередня оцінка діяльності об'єкта аудиту ефективності;
- розробка цілей аудиту ефективності;
- визначення відповідних критеріїв аудиту ефективності для вимірювання результатів діяльності мережеских ритейлерів щодо очікуваних результатів;
- розробка методики збору та аналізу інформації;
- розробка графіку проекту;
- документування процедур проведення аудиту ефективності.

3. Проведення аудиту ефективності

- збір достатніх і відповідних аудиторських доказів, згідно затверджених процедур проведення аудиту ефективності;
- збір інформації та даних, згідно затвердженої методології;
- аналіз зібраної інформації та даних за допомогою якісних і кількісних методів.

4. Розробка висновків та рекомендацій

- формулювання висновків за результатами зібраних доказів;
- формування переваг та недоліків в діяльності мережеских ритейлерів та викладення їх у звіті аудитора;
- проект звіту і рекомендацій.

5. Написання звіту

- створення структури звіту, яка ефективно передає результати аудиту;
- складання проекту звіту;
- погодження зауважень і рекомендацій з управлінським персоналом мережеских ритейлерів;
- повідомлення результатів аудиту пов'язаним сторонам.

6. Контроль результатів аудиту

- надання рекомендацій керівництву, якщо це доцільно, щодо суттєвих відмінностей між критерієм (або критеріями) та продуктивністю;
- визначення фінансових і нефінансових переваг проведеного аудиту ефективності;
- визначення слабких і сильних сторін для майбутніх аудитів ефективності.

Рис. 3.3. Меморандум аудиту ефективності діяльності мережеских ритейлерів

**Джерело: розроблено автором*

Отже, концептуально важливим є те, щоб поставлені питання були добре обґрунтованими, відповідними та такими, що підлягають аудиту ефективності. Некоректна постановка питань або запитів неминуче призведуть до того, що перевірка піде у невірному напрямку. Ефективно спроектований Меморандум аудиту ефективності сприятиме заощадженню часу аудитора, не збираючи та не аналізуючи менш актуальну інформацію. Окремо слід підкреслити, що не існує універсальної моделі планування та проектування аудиту ефективності.

За результатами дослідження нами розроблений Меморандум аудиту ефективності та проведено опитування трьох мережевих ритейлерів, а саме ТОВ «АТБ-Маркет», ТОВ «Фоззі-Фуд», ТОВ «ВОГ Рітейл». Меморандум про зустріч з керівництвом мережевих ритейлерів опрацьований та сформований в Додатку А для наочного викладу результатів опитування. Меморандум надає детальну інформацію на основі відповідей управлінського персоналу та формує подальший вектор для аудиту ефективності.

Метою Меморандуму аудиту ефективності є відповідь, оцінка та думка управлінського персоналу щодо діяльності мережевих ритейлерів протягом періоду, що підлягає аудиту. Вся отримана інформація, її оцінка та аналіз керуються питаннями аудиту ефективності.

Крім того, слід мати на увазі, що аудит ефективності є безперервним процесом моніторингу виконання програми діяльності мережевих ритейлерів; і тому важливо стежити за розвитком, перевіряти та коригувати питання та критерії аудиту ефективності в процесі його проведення. Зрештою, важлива саме якість заключного звіту про аудит ефективності мережевих ритейлерів.

Таким чином, розроблення та проектування аудиту ефективності на початковому етапі є не менш складним та відповідальним етапом ніж сам процес його проведення. На цьому етапі, метою є надання вказівок щодо того, як оперативно і ефективно спланувати проведення перевірки

(незалежно від області, що підлягає аудиту). Даний етап зосереджений на процесі розробки питань аудиту ефективності, критеріїв і матриці проектування та базується на стандартах аудиту ефективності і керівних принципах, виданих INTOSAI, що належним чином допоможе досягти цілей аудиту [8-9]. Для аудиту ефективності цілі аудиту часто встановлюються у формі одного загального питання аудиту, що формується на базі обмеженої кількості допоміжних питань (те, що потрібно знати) або гіпотез (те, що необхідно підтвердити).

Аудитори повинні планувати аудит ефективності таким чином, щоб сприяти високоякісному аудиту, який проводитиметься економічно, ефективно, результативно, вчасно та відповідно до принципів належного управління проектом.

Аудит ефективності має на меті визначити, чи мережеві ритейлери здійснюють діяльність і процеси з належним урахуванням одного або кількох принципів економічності, ефективності та результативності. Аудити ефективності можуть також зосереджуватися на принципі навколишнього середовища та сталого розвитку.

Принципи економічності, ефективності, результативності і екологічності та сталого розвитку визначаються таким чином [10-12]:

- Принцип економії передбачає отримання належних ресурсів, таких як товари, послуги та людські ресурси, за найменшими витратами.
- Ефективність передбачає отримання максимальної віддачі від наявних ресурсів з точки зору кількості, якості та часу отримання результатів.
- Принцип результативності передбачає виконання поставлених цілей і досягнення намічених результатів.
- Принцип навколишнього середовища та сталого розвитку охоплює стратегії сталого розвитку або управління сталим розвитком та екологічними проблемами.

Об'єктом аудиту ефективності може бути окрема програма розвитку чи діяльність, сфера відповідальності, яка включає декілька відділів чи підрозділів, або проблему, яка стосується багатьох відділів діяльності мережевих ритейлерів. Визначаючи об'єкти аудиту ефективності аудитор зосереджує свою увагу на сферах діяльності мережевих ритейлерів з найвищим ризиком. Прикладами зон високого ризику є ті, які несуть значні втрати грошових коштів чи майна або можуть загрожувати навколишньому середовищу.

Аудити ефективності проводяться як «завдання з надання впевненості». Пряме завдання – це завдання з надання впевненості, в якому практикуючий аудитор оцінює основний предмет перевірки на відповідність застосовним критеріям і має на меті отримати достатні і відповідні докази, щоб висловити свою власну думку у звіті з прямим підтвердженням впевненості користувачам щодо результату такого оцінювання. Наразі, не існує єдиного погляду на місце аудиту ефективності в діяльності незалежних аудиторів, оскільки його розглядають як різновид аудиту, завдання з надання впевненості, супутніх аудиторських послуг та консультування тощо.

На відміну від фінансових аудитів аудити ефективності не надають впевненості щодо письмового твердження, наданого суб'єктом господарювання (наприклад, фінансового звіту). Аудити ефективності також відрізняються від фінансових аудитів тим, що цілі аудиту змінюються з року в рік залежно від ризиків, з якими стикаються суб'єкти мережевих ритейлерів.

Аудит ефективності має на меті покращити адміністрування та підзвітність працівників мережевих ритейлерів шляхом збільшення доходів і зменшення витрат за допомогою ефективною програми аудиту ефективності. Аудит ефективності не повинен обмежувати цілі до того, «що було зроблено», але також має перевіряти, «що не було зроблено» для досягнення цілей політики діяльності мережевих ритейлерів.

Аудит має розпочатися з наради, на якій обговорюється угода та забезпечується виконання запланованих заходів. Наступним етапом аудиту є проведення аудиту ефективності, на якій аудитор або група аудиторів повинні почати збирати інформацію, переглядаючи записи, розмовляючи з працівниками, аналізуючи ключові дані процесу або спостерігаючи за виконанням процесу діяльності мережевих ритейлерів. Основна увага при цьому приділяється збору доказів того, що діяльність функціонує та забезпечує необхідні результати, як це заплановано системою управління мережевих ритейлерів. Важливо не лише виявити сфери, де немає доказів того, що процес функціонує належним чином, але й визначити сфери процесу, які б функціонували краще, якби були внесені зміни.

Збір аудиторських доказів також включає оцінку коректності задокументованої інформації для опису фактичного процесу. Якщо є інформація, яка недоступна, неточна або неповна для тих, хто її використовує, це суттєво вплине на якість аудиторського звіту.

Основні види діяльності мережевих ритейлерів є доречними на різних етапах аудиту. Планування аудиторського завдання в основному здійснюється під час попереднього дослідження, в результаті чого складається Меморандум і план роботи. Потім аудит виконується в основному дослідженні, результатом якого є аудиторський звіт. Через деякий час аудиторі можуть перевірити, як відреагували замовники аудиту ефективності на зауваження та рекомендації, які надав аудитор по завершенню виконання свого завдання.

Таким чином, при плануванні аудиту ефективності діяльності мережевих ритейлерів аудитору важливо враховувати:

➤ Базові знання та інформацію, необхідну для розуміння мережевого ритейлора, щоб дозволити оцінити проблему та ризик, можливі джерела доказів, можливість перевірки та важливість сфери, що розглядається для аудиту, консультації із зацікавленими сторонами, якщо необхідно, включно з

фахівцями в галузі або експертами в цій галузі для накопичення відповідних знань.

- Цілі аудиту, питання, критерії, предмет і методологію (включаючи методи, які будуть використовуватися для збору доказів і проведення аналізу діяльності мережевих ритейлерів).
- Діяльність мережевих ритейлерів, персонал і вимоги до кваліфікації (включаючи незалежність аудиторської групи, людські ресурси та можливу зовнішню експертизу), ключові часові рамки та етапи проекту та основні моменти контролю.

Етап планування аудиту ефективності діяльності мережевих ритейлерів також включає дослідницьку роботу, спрямовану на накопичення знань, тестування різних сфер діяльності та перевірку наявності необхідних даних. Це може включати об'єднання та порівняння даних з різних джерел, попередні висновки та компіляцію результатів для побудови гіпотез, які можна перевірити, якщо необхідно, на основі додаткових даних. Це полегшує вибір найбільш прийняттого методу аудиту. Технології і аналітика даних може бути оптимально використана для полегшення цього процесу.

Таким чином, аудит ефективності має стосуватися питань, які додають цінності та мають характер, про який потрібно повідомляти керівництво мережевих ритейлерів. Під час вибору та подання мети аудиту ефективності для пропозиції групам аудиторів необхідно визначити очікувані результати кожного аудиту ефективності та визначити, яку цінність аудит може додати для кожної з наступних сфер:

- ✓ аудиторська впевненість;
- ✓ рекомендації, які будуть надані під час аудиту для усунення прогалин, проблем або ризиків;
- ✓ інформацію, яку буде надано під час аудиту для підвищення прозорості або покращення розуміння певної ситуації;
- ✓ будь-які інші переваги, які обґрунтує аудит.

Отже, аудит ефективності має бути ретельно спланований, якісно проведений і обґрунтовано звітований відповідно до політики мережевих ритейлерів і відповідних професійних стандартів. Крім того, це має здійснюватися за відповідну ринкову вартість. Аудиторські висновки втрачають свою цінність в разі, якщо результати не будуть чітко та доступно повідомлені користувачам інформації.

3.2. Методика аудиту ефективності діяльності мережевих ритейлерів

Сучасні тенденції розвитку економіки України та її інтеграція у європейське співтовариство вимагають нових підходів до організації та методики аудиту діяльності мережевих ритейлерів, тому метою даного дослідження є розкриття сутності й інституційних особливостей аудиту ефективності, які обґрунтовують наявність конкурентного середовища, оскільки аудит є надійним інструментом для управління, який фокусується не лише на фінансових аспектах, але й на організаційних, включає аналіз господарських процесів клієнта, а також вирішенні поширених викликів і проблем, пов'язаних з переосмисленням або перетворенням цілей і моделей бізнесу замовника, управлінням витратами та ефективністю, реагуванням на ринковий тиск та їх регулювання, операційні виклики тощо.

Ефективність стосується результатів діяльності суб'єктів господарювання. Йдеться про те, наскільки цілі суб'єкта діяльності були досягнуті з точки зору отриманого результату. Це стосується зв'язку між цілями або завданнями, з одного боку, та результатом- з іншого.

Основною метою аудиту ефективності є сприяння економічно ефективному, оперативному та результативному управлінню, що у свою чергу сприяє відкритості та достовірності. Аудит ефективності заохочує відповідальність, підтримуючи працівників, відповідальних за управління та нагляд, у покращенні їх діяльності, що досягається шляхом аналізу того, чи законодавчі та виконавчі рішення прийняті та реалізовані ефективно та

результативно, саме це визначило необхідність дослідження діяльності мережевих ритейлерів та удосконалення методики аудиту їх ефективності.

Аудит ефективності базується на іншій логіці, ніж фінансовий аудит. Існують відмінності у часі, виділеному на аудит, а також у тому, як він планується, виконується та звітується (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Порівняльна характеристика аудиту ефективності та фінансового аудиту*

Імперативи Аудиту	Вид аудиту (з наявністю відповідної концепції)	
	аудит ефективності	фінансовий аудит
<i>Призначення</i>	Оцінка економічності, результативності і продуктивності щодо системи обліку, контролю і управління та надання висновків і рекомендацій.	Перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та висловлення незалежної думки про її відповідність в усіх суттєвих аспектах законодавчим вимогам.
<i>Періодичність</i>	За запитами управлінського персоналу чи зацікавлених осіб.	Виконується на щорічній основі.
<i>Предмет</i>	Діяльність підприємства, організація, підходи та система управління.	Фінансова звітність шляхом оцінки: бухгалтерського обліку, фінансових операцій та основні процедури контролю.
<i>Методи</i>	Змінюються від аудиту до аудиту.	Комбіновані перевірки, що включають тести внутрішнього контролю, аналітичні процедури та процедури по суті.
<i>Критерії</i>	Унікальні підходи для кожного клієнта.	Стандартизовані, а саме встановлені законодавством і регламентовані для всіх аудитів, професійні судження аудиторів.
<i>Документація</i>	Документування процесу аудиту та обґрунтування аудиторських доказів, які представлені у звіті.	Документування аудиторських процедур, які дозволяють аудитору отримати необхідні та достатні докази для висловлення думки.
<i>Звіт</i>	Спеціальні звіти, - залежно від розміру та змісту, але зі схожістю в його загальній структурі.	Стандартизований аудиторський звіт.
<i>Користувачі</i>	Внутрішні, а саме менеджери різних рівнів.	Зовнішні та внутрішні.

*Джерело: згруповано автором на основі джерел [13-19]

При цьому необхідно зважувати на те, що є й певна схожість. Роль і етика для аудиторів однакові. Так само, як повноваження отримати доступ до інформації, необхідної для проведення аудиту, та інші фундаментальні принципи аудиту. Обидва види аудиту також базуються на міжнародних стандартах.

Елементи аудиту ефективності можуть бути частиною більш широкого аудиту, який також охоплює аспекти фінансового аудиту. У разі збігів між типами аудиту слід дотримуватися всіх відповідних стандартів, які регулюють діяльність аудиту. Якщо це неможливо, аудитори повинні керуватися основною метою аудиту у застосуванні відповідних стандартів.

Найскладнішим етапом аудиту ефективності є визначення критеріїв, які є унікальними для кожного клієнта та відповідають принципам економічності, ефективності (продуктивності), результативності, сталого розвитку та етики. Крім того, особливу увагу слід звернути на розширений перелік методів, які використовуються для пошуку аудиторських доказів. Це виходить за межі звичайних аудиторських процедур і вимагає від аудитора відповідного високого рівня компетентності, знань та досвіду.

Позитивна оцінка за результатами фінансового аудиту не є свідченням ефективного використання коштів суб'єктом господарювання, однак негативна оцінка вказує на можливість спотворення (зумисного чи випадкового) даних щодо такої ефективності. Таким чином, фінансовий аудит повинен передувати аудиту ефективності, а його результати використовуватися як інформаційна база для попередньої оцінки результативності, економності та ефективності витрачання коштів суб'єктом господарювання.

Керівні принципи аудиту ефективності відрізняються від фінансового аудиту щодо мети та інших засобів, оскільки фінансовий аудит є зовнішнім аудитом. Навпаки, аудит ефективності є різновидом внутрішнього аудиту, де мета такого аудиту полягає в тому, щоб визначити, чи фінансові звіти відображають правдиві та справедливі дані та чи не містять викривлень.

Аудит ефективності також визначає, чи оптимально використовуються ресурси підприємства та сфери, які потребують оптимізації, також виявлення шахрайства або шахрайських дій та чи досягло підприємство своїх цілей або ефективно провадило свою діяльність для досягнення цілей. Саме це визначить, чи підприємство працює ефективно та результативно. Крім того, виявляти протиправну діяльність підприємства в очах керівництва.

Недостатня увага в даний час приділяється в працях вітчизняних і закордонних фахівців методиці аудиту ефективності діяльності суб'єктів господарювання, у той час як аудит за його використанням складає найбільш вагому частку та є одним із інструментів, який допомагає розвивати міжнародні відносини, оскільки забезпечує довіру до підтвердженої фінансової інформації для користувачів різних рівнів.

В основу побудови методики аудиту ефективності діяльності мережевих ритейлерів повинно будуватися на наступних принципах:

- цілеспрямованість – орієнтація методики на підготовку інформації для прийняття управлінських рішень з питань підвищення ефективності управління діяльності мережевих ритейлерів (оптимізації структури, підвищення продуктивності та рентабельності господарських процесів);
- системність – представлення в методиці об'єктів аудиту ефективності як системи;
- комплексність – можливість реалізації методики аудиту ефективності у всіх об'єктах діяльності мережевих ритейлерів, на всіх рівнях управління;
- уніфікація – формування типових елементів опису методики, використовуваних при здійсненні аудиту ефективності;
- стандартизація – установлення комплексу мір, вимог до методики.

Процес моделювання методики аудиту ефективності діяльності мережевих ритейлерів складається з ряду етапів:

1. Визначення мети і змісту аудиторських процедур.
2. Вибір джерел інформації, що характеризують діяльність мережевих ритейлерів, їх структуру організації, джерела фінансування, ефективність використання ресурсів тощо.
3. Вибір засобів досягнення поставлених цілей (визначення методів і процедур аудиту ефективності).
4. Визначення періодичності виконання аудиторських процедур.
5. Формулювання висновків і рекомендацій.
6. Визначення адресності одержання аудиторського звіту, зауважень і рекомендацій.

Визначення цілей аудиту ефективності діяльності мережевих ритейлерів повинно ґрунтуватися на наступних положеннях:

1. Визначати не одну, а декілька цілей (використовуючи дерево цілей) на основі комплексного підходу, який забезпечує взаємозв'язок між цілями.
2. Цілі не повинні суперечити одна одній, тобто вони мають бути реалістичними та досяжними. Цілі покликані створити основу і стимул для подальшої діяльності, забезпечити концентрацію сил і засобів мережевих ритейлерів на пріоритетних напрямках їх діяльності, «висвітлити» найважливіші фундаментальні напрямки в дослідженнях аудиту ефективності їх діяльності. Вони повинні бути вибірковыми і не можуть охоплювати всі питання, які можуть виникнути під час аудиту ефективності діяльності мережевих ритейлерів.
3. Досягнення цілей необхідно здійснювати через реалізацію аудиторських процедур в межах проведення аудиту ефективності діяльності мережевих ритейлерів. Цілі визначаються в залежності від етапів аудиту ефективності на різних стадіях управління, стадії прийняття управлінських рішень і їх реалізації.

Цілі визначають завдання аудиту ефективності. Модель взаємозв'язку і співвідпорядкованості цілей і завдань аудиту ефективності діяльності мережевих ритейлерів представлено на рис. 3.4.



Рис. 3.4. Модель взаємозв'язку мети і завдань аудиту ефективності діяльності мережевих ритейлерів

**Систематизовано автором*

Ефективна модель взаємозв'язку мети і завдань аудиту ефективності діяльності мережевих ритейлерів складається зі створення стратегії для аудиту та написання детального плану аудиту, який включає тип аудиту, часові рамки, вимоги до ресурсів, огляд теми аудиту, масштаб (та обмеження), цілі, питання, критерії, ризики та методологію. Розробка ефективного плану аудиту має вирішальне значення для закладення основи щодо оцінки економічності, ефективності та результативності аудиту ефективності..

Розглянемо більш детально методи і прийоми аудиту ефективності діяльності мережевих ритейлерів.

Аудит ефективності діяльності мережевих ритейлерів включає перевірку обставин, які повинні бути виконані для підтримки принципів економічності, ефективності та результативності. Ці обставини можуть складатися з ефективної політики управління та процесів, які гарантують, що діяльність мережевих ритейлерів здійснюється результативно та продуктивно. Вплив регуляторної чи інституційної бази на результати діяльності суб'єктів аудиту ефективності слід враховувати, де це доречно.

Наведемо визначення принципів економічності, ефективності та результативності, які є складовими аудиту ефективності

Ідея економії полягає в тому, щоб максимально знизити витрати ресурсів. Використовувані ресурси мають бути доступними, у достатній кількості та якості.

Концепція ефективності передбачає максимально ефективне використання обмежених ресурсів. Ефективність пов'язана із зв'язком між використаними ресурсами та кількістю, якістю та своєчасністю поставленої продукції або наданих послуг, тобто ефективність – це відношення витрат та результатів. Поняття ефективності стосується отримання бажаних результатів і досягнення встановлених цілей. Таким чином, ефективна економічна система повинна знаходитись на межі граничного результату при заданих ресурсах (табл.3.3).

Концептуальні аспекти оцінки діяльності мережевого ритейлера

№ пор	Концепція	Визначення поняття
1	<i>Економічності</i>	Принцип економії означає мінімізацію витрат ресурсів. Використовувані ресурси мають бути доступними вчасно, у відповідній кількості та якості та за найкращою ціною.
2	<i>Ефективності</i>	Принцип ефективності означає отримання максимуму від наявних ресурсів. Він стосується зв'язку між використаними ресурсами та отриманими результатами з точки зору кількості, якості та часу.
3	<i>Результативності</i>	Принцип результативності стосується досягнення поставлених цілей і досягнення запланованих результатів.

**Систематизовано автором*

Для того, щоб бути успішним протягом тривалого часу, а також для того, щоб вистояти на ринку та досягнути своїх цілей, суб'єкт господарювання повинен бути як ефективним, так і результативним, тобто результативність – це наслідок того, що «робляться правильні речі», а ефективність – «робити речі правильно» [20, 21]. Потрібно зауважити, що керуючись таким визначенням, важко визначити результативність та ефективність у кількісному вираженні.

Різні концепції спрямовують інтерес до різних аспектів діяльності та програм і представляють різні цілі та перспективи в аудитах ефективності. Аудит ефективності включає аналіз умов, необхідних для забезпечення дотримання принципів економічності, ефективності та результативності. Ці умови можуть включати належну практику управління та процедури для забезпечення правильного та своєчасного надання послуг. У відповідних випадках слід також враховувати вплив нормативної чи законодавчої бази на результати діяльності суб'єкта аудиту.

Управління продуктивністю в сучасних реаліях є однією з основних організаційних можливостей діяльності суб'єкта господарювання. Йдеться про здатність об'єднати і індивідуальні завдання, командну роботу та

діяльність відділу в єдину організаційну систему, яка стабільно забезпечує бажані результати.

Оцінка спроможності управління продуктивністю мережевих ритейлерів являє собою перевірку реальності, яка допомагає розробити дорожню карту (Roadmap) для вдосконалення [21, 22].

Roadmap, або дорожня карта проєкту – це графічний огляд будь-яких цілей та завдань, відображених на часовій шкалі. Його мета – візуалізувати шлях проєкту від точки «А» до фінальної точки «Б», з урахуванням часу, за який потрібно досягти тієї чи іншої мети.

Даний інструмент Roadmap активно використовується у проєкт-менеджменті та бізнес-аналізі багатьма фахівцями з ІТ-сфери, щоб підвищити ефективність роботи, надихнути працівника та дозволити йому весь час тримати у фокусі головні цілі.

Roadmap дає візуальне представлення плану дій та «тайм лайну» для досягнення конкретних цілей. Дорожня карта також використовується для відстеження прогресу, упорядкування проєктів та управління ресурсами. Використовуючи цю дорожню карту як основу і конкретизуючи її до особливостей аудиту ефективності, можна розробити наступний порядок проведення аудиту ефективності діяльності мережевих ритейлерів (рис. 3.5) [23].

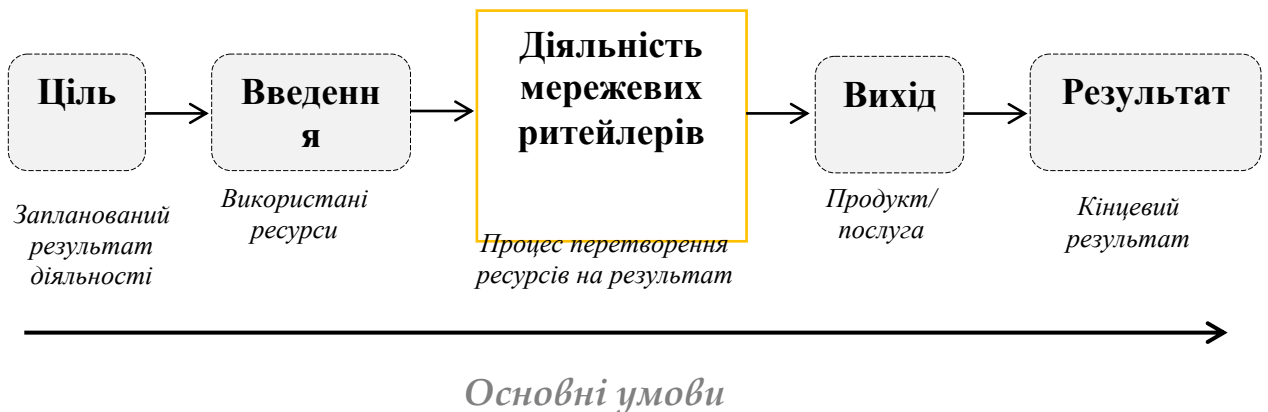


Рис. 3.5. Модель «введення-виведення» в діяльності мережевих ритейлерів [24-27]

Окрім тимчасових рамок, ця карта може включати ключові пункти розвитку проєкту, необхідні ресурси та потенційні ризики. Вона допомагає організаціям та командам бачити ширшу картину їхніх дій та планувати шлях до мети. У цьому випадку економічність полягає в тому, щоб не витратити більше, ніж необхідно та придбати ресурси, необхідні для проведення перевірок руху, наприклад певних товарних груп потрібної кількості та якості, які доставляються в потрібний час, у потрібне місце та за найнижчою ціною (рис. 3.6).

Ефективність можна описати в термінах співвідношення між результатами та використаними ресурсами.

Зазвичай показники ефективності є частковими, оскільки важко включити витрати та різні розміри результатів, обсяг і якість випусків в той самий показник. Одним із способів вимірювання ефективності є співвідношення виробленого обсягу продукції до загальних витрат на її виробництво (ефективність витрат). Інший спосіб полягає у співвідношенні виробленого обсягу продукції з обсягом праці, використаної для її виробництва (ефективність праці).

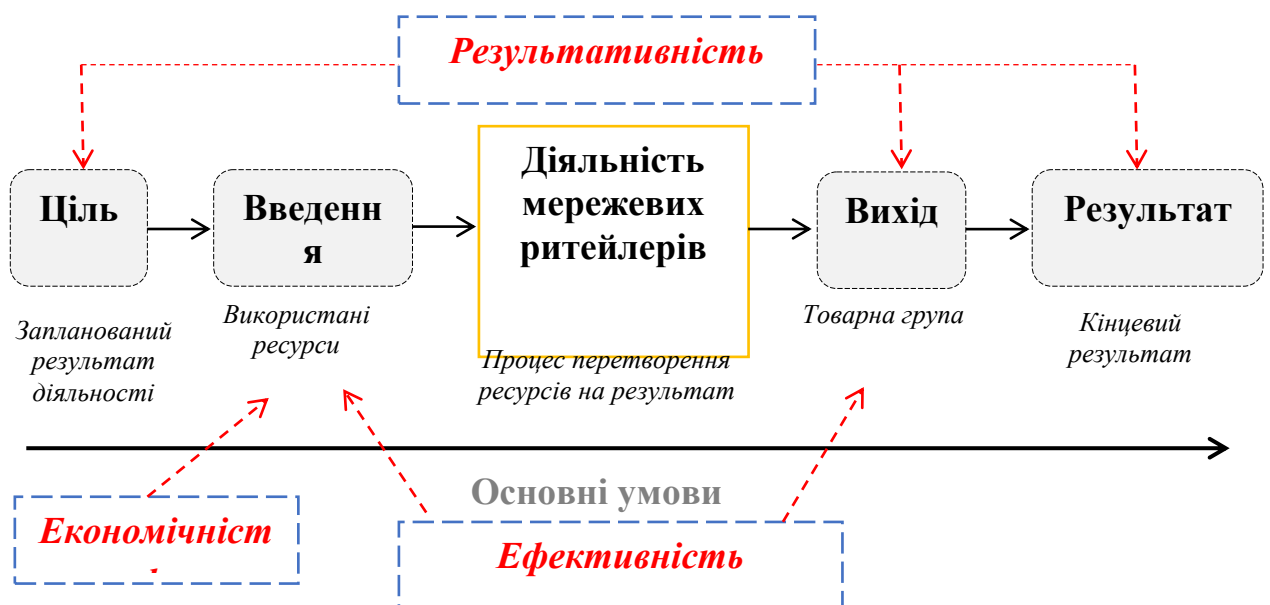


Рис. 3.6. Модель «введення-виведення» в діяльності мережевих ритейлерів під впливом концептуальних аспектів [24-27]

У наведеному прикладі з використання певних товарних груп ефективність можна, наприклад, виміряти як:

✓ *Економічна ефективність*: наприклад, кількість проведених перевірок використання певних товарних груп по відношенню до загальних витрат на перевірки (враховуючи подібний тип перевірок). Чим більше схожий тип інспекції, тим легше виміряти та порівняти економічну ефективність, наприклад, між різними мережевими ритейлерами.

✓ *Ефективність праці*: наприклад, кількість проведених інспекцій використання певних товарних груп по відношенню до людино-годин, витрачених на їх управління та виконання.

Ефективність також можна виміряти або описати іншими способами, наприклад:

➤ Як співвідношення між наявними «спроможностями» та «використанням наявних ресурсів»;

➤ Порівняння того, що фактично зроблено, з очікуваним прогнозованим планом (використанням якісних засобів, наданням послуг у потрібному місці, у найкращий час та використанням передового досвіду для управління та виконання послуг);

➤ Порівняння фактичного часу, витраченого на перевірку досягнутих результатів, з найкращою практикою.

Якість перевірок використання певних товарних груп (чи відповідають надані послуги потребам і очікуванням) також можна виміряти різними способами. Такі показники також є інструментами для опису ефективності.

Первинні джерела даних. Спрощене обговорення з представниками клієнтів для визначення контексту та очікувань.

Коротке опитування моделі зрілості управління ефективністю, проведене за участю до 30 співробітників мережеских ритейлерів, обраних клієнтом на основі їх ролі в процесі управління ефективністю.

Телефонні співбесіди за участю до 10 співробітників, обраних клієнтом на основі критеріїв, встановлених аудиторською групою.

Вторинні джерела даних. Технічна документація, надана клієнтом конфіденційно. Це можуть бути звіти про продуктивність, карти процесів або інша відповідна документація на вибір клієнта.

Ефективність також можна описати або виміряти різними способами. Прямий підхід полягає у вимірюванні того, чи змогли мережеві ритейлери вплинути на поведінку покупців – централізоване виконання низки управлінських функцій, зокрема організація товаропостачання магазинів на логістичних засадах із використанням результатів маркетингових досліджень ринку; вільний вибір товаропостачальників, які виробляють більш конкурентоспроможні товари та володіють при цьому більш вигідною товарною пропозицією, гарантованою якістю товарів і можливістю їх реалізувати за нижчими цінами – для залучення значної кількості споживачів, який є чинником зростання прибутку за рахунок оборотності. Частковий підхід зазвичай використовується, коли результативність розглядається під час аудиту ефективності, оцінюючи деякі аспекти, оскільки часто важко провести комплексний аналіз. Навіть якщо виникають труднощі в описі та вимірюванні ефективності, часто можна знайти певні ознаки або порівняти результати використання різних методів роботи, наприклад, різних методів впливу на поведінку покупців, таких як групові (фокус-групи) інтерв'ю; індивідуальні глибинні інтерв'ю; спостереження; експерименти; аналіз протоколів; фізіологічні виміри тощо.

Поняття економічності, ефективності та результативності безпосередньо пов'язані з визначенням діяльності, відділу чи департаменту, що підлягають аудиту. Якщо суб'єктом аудиту ефективності мережевих ритейлерів визначено департамент планування, цілком ймовірно, що результатом буде надання планів решті підрозділів, в ідеалі хорошої якості, щоб плани належним чином керували мережевим ритейлером. Таким чином, очікувані результати (результат) суб'єкта аудиту ефективності полягатимуть у тому, що плани повинні сприяти ефективному функціонуванню перевірок.

Мережеві ритейлери можуть проводити спеціальну програму зниження витрат на 10% у різних торговельних точках. Програма буде вважатися ефективною, якщо ця мета буде досягнута. Водночас очевидно, що економія нічого не говорить про ефективність мережевих ритейлерів. Щоб знати це, аудитору потрібно розглянути фактично досягнутий результат у плані із співвідношенні з очікуваним результатом відповідно до цілей.

Щоб проаналізувати причини низької продуктивності або відмінностей у продуктивності однієї послуги (наприклад, між різними торговельними точками), важливо вивчити, що відбувається всередині суб'єкта аудиту ефективності. Перевірки впливу на поведінку покупців можуть базуватися на різних принципах і можуть плануватися та проводитися різними методами. Персонал може бути більш чи менш кваліфікованим на певних завданнях, наявне обладнання може бути більш чи менш відповідним, а поєднання різних ресурсів може бути невідповідним, залишаючи деякі ресурси не задіяними. Різні способи визначення пріоритетів та організації аудиторських процедур можуть бути ключовими факторами для пояснення відмінностей в ефективності діяльності мережевих ритейлерів.

За результатами проведеного нами дослідження можна зробити висновок, що найбільші ритейлери шукають можливості за межами своєї основної діяльності, щоб отримати додаткову конкурентну перевагу. З цією метою вони використовують передові онлайн-технології для подолання розриву між традиційним продажем та онлайн-покупками. При цьому аудитор застосовує стратегічний підхід до аналізу даних про продажі, щоб якнайкраще задовольнити потреби власників мережевих ритейлерів, а ті у свою чергу, бажання споживачів і швидко реагувати на ці потреби. Таким чином, сучасні мережеві ритейлери повинні бути більш гнучкими, ніж будь-коли раніше та швидко аналізувати інформацію про ринок і приймати ефективні управлінські рішення на основі аналітичних даних, що надають аудитори.

Аудитору потрібно вжити всіх заходів для того щоб переконатися, що аудит спроектовано вірно. Для цього необхідно зібрати інформацію про

предмет аудиту ефективності та про діяльність суб'єктів аудиту. Аудитор може почати з проведення попередньої оцінки об'єкта аудиту ефективності, щоб отримати знання, спрогнозувати подальші процедури та оцінити, чи підлягає аудиту ефективності обраний суб'єкт господарювання. Цю попередню оцінку можна назвати попереднім дослідженням.

В методиці аудиту ефективності аудитори зазвичай обирають основний фокус для аудиту з точки зору проблеми аудиту ефективності, пов'язаної з економічністю, ефективністю та результативністю (наприклад, високі витрати, низька якість, недосягнення цілей, неналежне функціонування систем тощо). Ідея полягає в тому, що аудит ефективності повинен підтвердити свої гіпотези щодо недоліків та усунути причини проблем всередині діяльності мережевих ритейлерів. У наведеному нижче рис. 3.7 нами розроблено і зображено приклади функцій мережевих ритейлерів, до яких аудитори ефективності зазвичай звертаються під час аналізу причин проблем продуктивності.

Проблема аудиту та причини її виникнення, які перебувають під контролем суб'єкта аудиту, знаходяться в центрі уваги аудиту ефективності. Однак, не менш важливими є зовнішні фактори, для розуміння умов, в яких здійснюється діяльність мережевих ритейлерів. Зовнішні фактори – це фактори, що знаходяться поза контролем мережевих ритейлерів (наприклад, законодавство, фінансування та діяльність інших учасників), які впливають на їх діяльність.

Існує безліч причин, через які мережеві ритейлери не досягають своїх цілей. Причини низької ефективності можуть полягати в тому, що стратегія розроблена невірно, тому неможливо досягти її цілей; цілі можуть бути нереально високими (або низькими); зовнішні фактори могли змінитися і негативно вплинути на результат; або суб'єкт може не впроваджувати програму діяльності належним чином. Ключова мета аналізу ефективності полягає в тому, щоб аудитори могли розрізняти такі різні фактори.

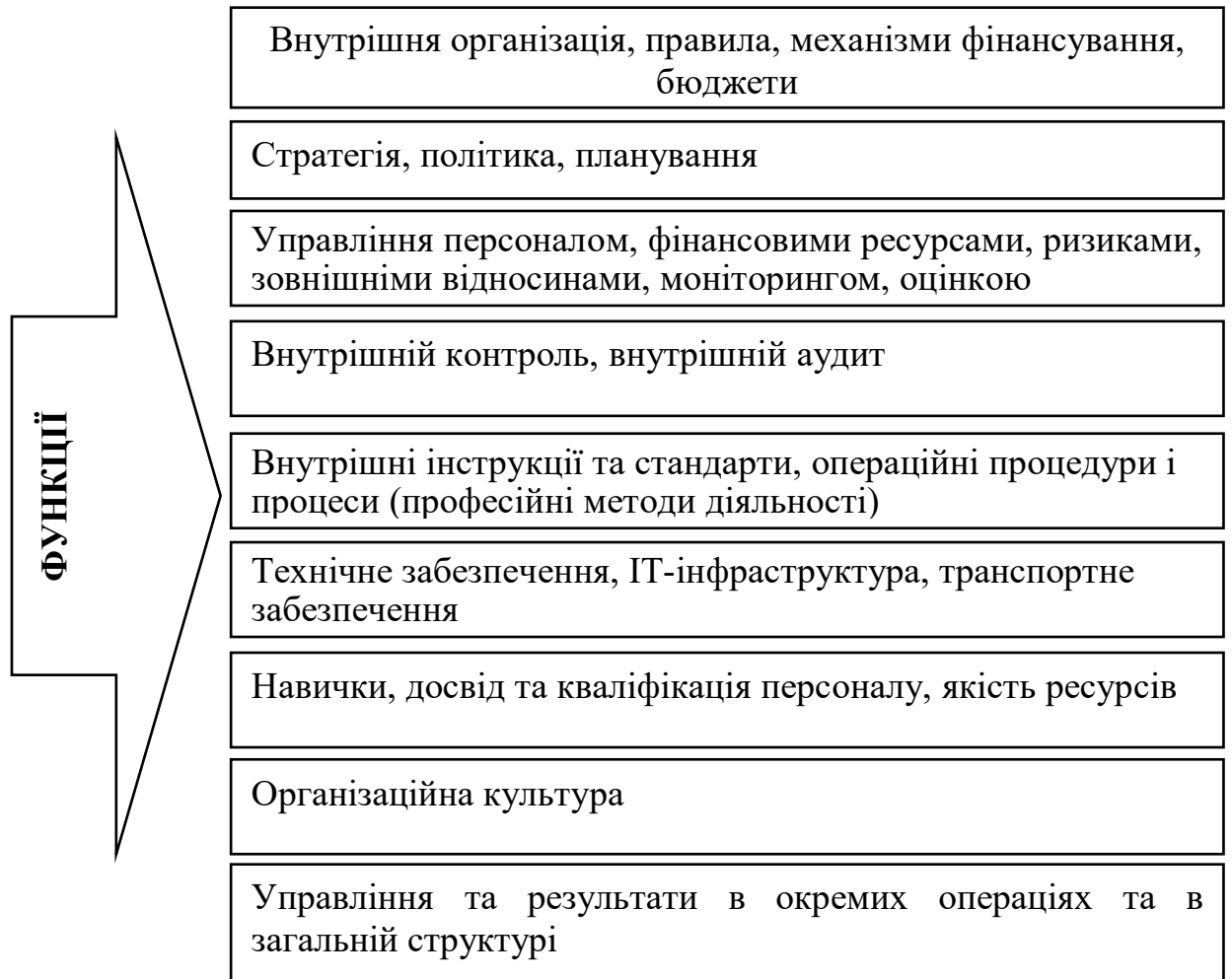


Рис. 3.7. Функції мережевих ритейлерів відповідно до професійного судження аудитора, який проводить аудит ефективності*

**Авторська розробка*

Для прикладу, метою аудиту є порівняння ефективності одних і тих же мережевих ритейлерів у різних регіонах, при цьому важливо дослідити базові умови, щоб зрозуміти, чи можна пояснити відмінності в продуктивності під впливом зовнішніх факторів. Цінова політика, інформаційне забезпечення та інші аспекти впливу на поведінку споживачів, які в свою чергу можуть відрізнятися в сільській місцевості від великих міст.

Базове розуміння концепції економічності, ефективності та результативності в діяльності мережевих ритейлерів формує основу для аудиту ефективності. Концепція роз'яснює, що з точки зору продуктивності можна вважати проблемами або слабкими сторонами, ті які можуть бути розглянуті під час аудиту ефективності. Концепція також може допомогти

аудиторам зорієнтуватися та уникнути суттєвих недоліків щодо ефективності діяльності мережевих ритейлерів, якщо аудит зосереджений на аспектах ефективності.

Важливість цих понять важко переоцінити для практичного використання. Не завжди легко провести чітку межу між економічністю та ефективністю, з одного боку, та між ефективністю та результативністю, з іншого. Це природно, оскільки поняття пов'язані одне з одним.

Зрідка коли один аудит ефективності може включати всі аспекти економічності, ефективності чи результативності. У той же час аудит охоплюють аспекти, пов'язані з більш ніж одним із трьох концепцій аудиту ефективності. Важливішим, ніж вибір вірної концепції в аудиті ефективності, є вибір фокусу, пов'язаного з суттєвими проблемами продуктивності і належним чином усунення причин таких проблем, та висловлення незалежної думки і надання рекомендацій щодо ефективної діяльності мережевих ритейлерів.

Концепції економічності, ефективності чи результативності представляють різні точки зору в аудиті ефективності, навіть у випадку їх поєднання та зосереджують увагу на різних питаннях. Таким чином, нами була використана оцінку вплинути на поведінку покупців в методиці аудиті ефективності діяльності мережевих ритейлерів для визначення типових питань, пов'язаних з різними точками зору.

Під час аудиту ефективності, який зосереджується на економічності, зазвичай важливо визначити та спрогнозувати витрати. Проте, як і в інших концепціях, методика аудиту ефективності при визначенні економічності може мати вибіркового характер та бути спрямованою на оцінку належної кількості та якості ресурсів. Методика оцінки впливу на поведінку покупців з точки зору економічності може стосуватися таких питань, як:

- Чи наймані працівники є висококваліфікованими і відповідають своїм посадовим обов'язкам для виконання покладених на них завдань?
- Чи є необхідне технічне забезпечення, належної кількості і якості та закуплено за найнижчою ціною?

- Чи проведене комплексне використання маркетингових інструментів, які в даних умовах ринку є найбільш ефективними і один одного доповнюючими?
- Чи здійсненні витрати в межах бюджету?

При застосуванні методики концепції ефективності, головне питання для аудитора полягає в тому, чи були використані ресурси оптимально чи задовільно використані, чи можна було б досягти того самого чи подібного результату з точки зору кількості, якості та/або часу виконання робіт із меншою кількістю ресурсів. Запитання має такий зміст: чи отримує мережевий ритейлер найбільший результат – з точки зору кількості та якості – від його вкладів і дій? Це питання стосується зв'язку між якістю та кількістю наданих послуг, а також діяльністю мережевих ритейлерів та вартістю ресурсів, які використовуються для їх продажу з метою досягнення результатів.

Основна увага в аудитах ефективності полягає в тому, щоб дослідити, як суб'єкти аудиту можуть використовувати доступні ресурси для отримання результатів. Загалом легше виміряти миттєві результати, ніж загальний результат компанії. Використання ресурсів є важливим для оцінки ефективності, оскільки головне питання полягає в тому, чи використовувалися ресурси найкращим чином для отримання найвищих результатів. Діяльність не є ефективною, якщо вона може виробляти більшу або кращу якість за допомогою наявних ресурсів, або якщо може виробляти поточний рівень і якість продукції, використовуючи менше ресурсів.

Наступним кроком аудитора в методиці аудиту ефективності є розуміння поняття економічної ефективності, яке іноді використовується для позначення здатності суб'єкта аудиту досягти певного результату за найменших витрат. Аналіз економічної ефективності – це дослідження взаємозв'язку між вартістю та результатами, вираженими як витрати на одиницю досягнутого результату. Економічна ефективність є лише одним із елементів загального аналізу ефективності, який також може включати аналіз часу, за який результати були досягнуті.

Вибираючи критерії аудиту ефективності мережевих ритейлерів, важливо робити це об'єктивно. Процес вимагає раціонального розгляду та обґрунтованого професійного судження аудитора. Іноді критерії аудиту легко визначити, у випадку, коли цілі є чіткими, точними та актуальними. Однак це не завжди так. До прикладу, відповідні критерії можуть бути неочевидними на початку аудиту, а відповідні цілі ефективності можуть бути нечіткими, суперечливими або взагалі мати суттєві розбіжності наприкінці аудиту. Подібним чином аудитор може виявити, що критерії або стандарти, встановлені мережевими ритейлерами, не дорівнюють їхній продуктивності, вимагаючи від аудитора вибору, адаптації або навіть розробки додаткових критеріїв, які можуть забезпечити більш відповідні орієнтири ефективності. У багатьох випадках аудитор може виявити, що поєднання критеріїв від інших джерел забезпечує правильну основу для оцінки ефективності. Однак, у всіх перелічених випадках аудитору корисно провести певну аудиторську роботу перед вибором критеріїв, щоб забезпечити суттєвість і дати змогу отримати більше знань про проблеми та пов'язані з ними попередні результати в діяльності мережевих ритейлерів.

Для об'єктивного вибору критеріїв аудиту ефективності діяльності мережевих ритейлерів важливо:

- загальне розуміння середовища, що підлягає аудиту ефективності, і знайомство з відповідними юридичними та іншими документами, а також нещодавніми дослідженнями та аудитами;
- відмінне знання мотивів і правової основи теми аудиту та цілей, поставлених мережевим ритейлером;
- загальне знання практики та досвід інших відповідних або подібних досліджень.

Важливо, щоб критерії аудиту ефективності, які обирає аудитор, відповідали темі та меті. Відповідні критерії є релевантними, надійними, об'єктивними, зрозумілими, перевіреними та повними. Відносна важливість цих характеристик є питанням професійного судження аудитора, яке слід враховувати під час процесу відбору. Отже, на нашу думку, відповідні

критерії аудиту ефективності діяльності мережевих ритейлерів мають наступний вигляд і зображені на рис.3.8.



Рис. 3.8. Критерії аудиту ефективності діяльності мережевих ритейлерів*

**Авторська розробка*

Деякі критерії можуть бути ефективними в очах мережевого ритейлера, наприклад, його власні цілі, політика чи процедури. Однак аудитор повинен бути критичними, коли розглядає придатність таких критеріїв, і не припускати, що відповідність мережевих ритейлерів своїм власним стандартам є ознакою ефективної діяльності. Однак, мережеві ритейлери можуть встановлювати занадто низькі внутрішні стандарти, щоб їх досягти. У таких випадках аудитору необхідно знайти додаткові критерії для оцінки ефективності, наприклад відповідні контрольні показники, що використовуються в їх діяльності. Аудитор повинен обговорити зазначені критерії аудиту ефективності з мережевим ритейлером в рамках розробки та проведення аудиту. Це допомагає забезпечити спільне і загальне розуміння

того, які орієнтири будуть використовуватися при оцінюванні предмета аудиту ефективності. Це може допомогти відповідати на питання щодо їх законності та застосовності.

Обговорення критеріїв може бути особливо корисним у випадках, коли аудитор вибирає ті, які відмінні від тих, що використовуються мережевим ритейлером для вимірювання власної ефективності. Однак, незважаючи на те, що прозорість і отримання відповідних вхідних даних від мережевого ритейлера є вагомою та кінцевою відповідальністю саме аудитора.

Іноді критерії не можливо визначити, вони не відповідають об'єкту або не підлягають визначенню. У таких випадках аудитор може адаптувати існуючі або розвинути нові критерії. Нові критерії часто виводяться з існуючих принципів дослідження або стандартів професійної практики.

Орієнтовані критерії аудиту ефективності мережевих ритейлерів:

- шукати та адаптувати існуючі критерії, що використовуються в подібних темах або операціях аудиту мережевих ритейлерів;
- переглянути існуючу літературу та визначити критерії вимірювання, що використовуються фахівцями в цій галузі;
- зустрітися з офіційними особами, експертами, консультантами або фокус-групами для визначення контрольних показників ефективності на основі обставин і порівнянної практики, в тому числі в міжнародному середовищі.

Коли аудитор розробляє критерії, вони мають бути дійсними та переконливими для користувача аудиторського звіту. Перевірка критеріїв, які розробляє аудитор, зазвичай здійснюється шляхом отримання думок незалежних експертів, які представляють середовище мережевого ритейлера.

Вагомим фактором в обговоренні критеріїв з мережевим ритейлером є погодження додаткових критеріїв. Мережеві ритейлери можуть мати свої погляди на іншу відповідну інформацію щодо відповідності критеріям, про які аудитор може не інформований. Важливо отримати відгуки мережевого ритейлера щодо вибраних критеріїв, оскільки це може збільшити ймовірність того, що суб'єкти господарювання погодяться з висновками та рекомендаціями аудиторського звіту та застосують їх в своїй діяльності. У

випадку не погодження мережевого ритейлеру з вибраними критеріями, аудитор може залучити сторонніх експертів для узгодження різних точок зору. Однак, незважаючи на те, що залучення експертів та зворотній зв'язок від суб'єктів аудиту є важливим, аудитор повинен пам'ятати, що кінцевою відповідальністю за розробку відповідних критеріїв лежить на аудиторській групі. Відповідно, у разі розбіжності аудиторська група, опираючись на власні судження, може вирішити зберегти свої критерії і розкрити обґрунтування в аудиторському звіті.

В разі вирішення аудитором розробити критерії, необхідно обов'язково проконсультуватися з внутрішніми та зовнішніми зацікавленими сторонами. Крім того, важливо врахувати час і кадрові ресурси для розробки та перевірки нових критеріїв і чи вони пропорційні загальній вартості та важливості аудиту. У випадку розробляння аудитором критеріїв на основі висновків експертів, особливо важливо, щоб процес їх відбору був прозорим і обґрунтованим. Фактори, які слід враховувати в рамках процесу розробки аудитором критеріїв аудиту ефективності мережевих ритейлерів, включають:

- Ідентифікація та збір аудиторською групою інформації від експертів (панелі, опитування, фокус-групи тощо).
- Поєднання думок експертів для забезпечення бажаного результату.
- Сертифікати, репутація та досвід експертів.
- Фактичний і передбачуваний рівень незалежності експертів на основі потенційних конфліктів інтересів, пов'язаних із посадою, приналежністю, активами, джерелами доходу та іншими відповідними обставинами.
- Фактори, які експерт буде враховувати при формуванні своєї думки.

Услід визначеним критеріям, питань, обсягу та терміну, аудитору необхідно буде розглянути, яка методика підходить для аудиту ефективності, а також доступні ресурси. Методологія повинна описувати, як аудитор буде збирати та аналізувати інформацію, щоб відповісти на запитання аудиту ефективності. За результатами дослідження запропоновано методику аудиту ефективності мережевих ритейлерів, яка буде найбільш обґрунтованою, доцільною і доречною (табл. 3.4)

Таблиця 3.4

Імперативи методики збору інформації при аудиті ефективності діяльності мережевих ритейлерів*

Метод	Зміст	Переваги	Недоліки
1	2	3	4
Інтерв'ю	Обговорення з одним або декількома споживачами по телефону, через соціальні мережі або особисто, щоб дізнатися їхні погляди про діяльність, отриману послугу, спожитий товар.	<ul style="list-style-type: none"> ▸ Всебічне дослідження і розуміння точки зору співрозмовника. ▸ Оперативність в проведенні. ▸ Збір інформації на різноманітні теми. ▸ Гнучкість та оперативність отримання інформації у відповідь на заяви, зроблені під час інтерв'ю. 	<ul style="list-style-type: none"> ▸ Проводити ретельно сплановано і спроектовано, щоб забезпечити послідовність і можливість порівняння. ▸ Не підтримує статистичний аналіз. ▸ Потрібен час для ідентифікації та аналізу моделі або тенденції в кількох інтерв'ю.
Документація	Огляд документів, отриманих від клієнта, що перевіряється, та від третіх осіб.	<ul style="list-style-type: none"> ▸ Більш надійнішими доказами є задокументовані ніж свідчення, зібрані під час інтерв'ю. ▸ Інформація має широкий діапазон і є вичерпною. 	<ul style="list-style-type: none"> ▸ Необхідно ретельно розглянути цілісність, автентичність, авторитетність і надійність джерела інформації. ▸ Можливі проблеми в отриманні вичерпних документальних підтверджень в разі відмови клієнта в наданні певної інформації.
Спостереження та інспектування	Фізичне спостереження пов'язане з аудитом ефективності, для збору якісної інформації.	<ul style="list-style-type: none"> ▸ Дозволяє безпосередньо спостерігати за програмами, людьми, майном або подіями, пов'язаними з аудитом ефективності. ▸ Створює контекст для питань, пов'язаних з аудитом ефективності 	<ul style="list-style-type: none"> ▸ Спостереження, спрямоване на пряму або часткову відповідь на аудиторське запитання, можуть бути складними. ▸ Вимагає детального та ретельного планування. ▸ Спостерігач може вплинути на поведінку особи або ситуацію, за якою спостерігає. ▸ Може вимагати значних ресурсів на їх проведення та залучення персоналу.
Опитування	Збір інформації або даних, який отримується методом свідчень споживачів за допомогою стандартного набору запитань.	<ul style="list-style-type: none"> ▸ Спосіб збору інформації від декількох споживачів. ▸ Дані можна використовувати для різних типів аналізу. ▸ Дані про вибрані змінні можуть бути узагальненими та точними. 	<ul style="list-style-type: none"> ▸ Висока витратність ресурсів і часу. ▸ Вимагає ретельного планування та тестування. ▸ Неоднозначні відповіді респондентів, що не підлягають групуванню.

Закінчення табл. 3.4.




1	2	3	4
Перевірка на місці	Включає поїздку до місця розташування для виконання методів аудиту ефективності.	<ul style="list-style-type: none"> ▸ Може поєднувати різні методи, включаючи інтерв'ю, перегляд документів і прями спостереження або фізичні перевірки. 	<ul style="list-style-type: none"> ▸ Вимагає детального та ретельного планування. ▸ Може вимагати значних ресурсів. ▸ Вимагає детального розуміння того, як організовано діяльність клієнта.
Огляд файлів	Інструменти збору інформації або даних, які використовуються для систематичного запису спостережень та інформації, отриманої із записів.	<ul style="list-style-type: none"> ▸ Отримує структуровані та надійні дані, які можна використовувати для кількісного або якісного аналізу. ▸ Ефективний інструмент для збору даних необхідних для оцінки відповідності правовим або нормативним вимогам. 	<ul style="list-style-type: none"> ▸ Вимагає значного часу та ресурсів для виконання. ▸ Вимагає детального попереднього планування та розробки дійсних інструментів збору даних. ▸ Не дозволяє визначити причину виявлених недоліків.
Методи малих груп	Збір інформації від групи споживачів за допомогою таких інструментів, як фокус-групи (розмови в малих групах за сприяння) і групи експертів.	<ul style="list-style-type: none"> ▸ Обговорення може виявити проблеми, які не розглядалися під час індивідуальних співбесід. ▸ Можливість адаптації до різноманітних потреб аудиту. ▸ Експерти можуть запропонувати консенсусну точку зору щодо питань або діяльності. 	<ul style="list-style-type: none"> ▸ Скликання груп експертів може бути високоартісним у плані поїздок або гонорарів. ▸ Аналіз може бути трудомістким і займати багато часу через обсяг і різноманітність інформації.
Вторинні дані	Дані, зібрані іншими особами, а саме державними установами, університетами чи дослідницькими організаціями.	<ul style="list-style-type: none"> ▸ Може бути швидшим, ніж інші методи збору даних. ▸ Дані можуть бути більш повними. ▸ Можуть бути свідчення повторного характеру. 	<ul style="list-style-type: none"> ▸ Дані можуть не відповідати меті аудиту. ▸ Доступ до даних може бути складним. ▸ Може знадобитися значний час для оцінки надійності отриманої інформації.
Тематичні дослідження	Поглиблений збір даних для однієї або кількох складних подій, інцидентів або місць.	<ul style="list-style-type: none"> ▸ Може уможливити поглиблену оцінку діяльності, полегшити аналіз подібності та відмінності між операціями в різних ділянках або проілюструвати аспекти процесів або наслідки недоліків програм. ▸ Дозволяє збирати детальнішу інформацію по темі аудиту ефективності. ▸ Метод може дозволити підтвердити докази та підвищити надійність і валідність висновків. 	<ul style="list-style-type: none"> ▸ Може вимагати значного часу та ресурсів. ▸ Аналіз може зайняти багато часу. ▸ Вибір теми аудиту ефективності значно вплине на збір інформації та результати.

*Джерело: розроблено автором

Опісля визначення методики збору інформації при аудиті ефективності діяльності мережевих ритейлерів аудитор необхідно зосередити свою увагу на етапі планування та ретельно продумати і спроектувати методологію аналізування даних і інформації. Нами запропоновані найбільш доречні, на нашу думку, методи аналізу, які аудитор може розглянути при розробці методології аудиту ефективності діяльності мережевих ритейлерів (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

Переваги та недоліки аналітичного забезпечення аудиту ефективності діяльності мережевих ритейлерів*

Метод	Переваги	Недоліки
<p><i>Контент-аналіз</i></p>  <p>Метод структурування та аналізу об'ємної та якісної інформації, отриманої з багатьох джерел з подальшою інтерпретацією результатів.</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Ідентифікує шаблонність або тенденції в даних, які є значущими для питань і цілей аудиту. ▪ Використовує дані для розробки аналітичних категорій. ▪ Є базою для інформування при подальших дослідженнях. ▪ Дозволяє узагальнювати, аналізувати та звітувати про неструктуровані дані. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Витратність людського ресурсу та часу. ▪ При некоректному застосуванні може призвести до непридатних для використання результатів. ▪ Вимагає планування та навчання персоналу.
<p><i>Статистичний аналіз і моделювання</i></p>  <p>Використання програмного забезпечення та абстрактних схем для виявлення тенденцій, закономірностей і кореляцій у об'ємних наборах даних.</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Дозволяє ідентифікувати закономірності та кореляції у великих обсягах даних. ▪ Є ефективним та структурованим методом аналізу великих обсягів кількісних даних. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Вимагає значного досвіду у використанні програмного забезпечення для аналізу даних. ▪ Може вимагати значного часу та ресурсів для структурування даних, щоб їх можна було проаналізувати за допомогою програмного забезпечення. ▪ Як правило, не визначає причину шаблонів та слабких місць.
<p><i>Регресійний аналіз</i></p>  <p>Метод для виявлення та кількісної оцінки зв'язку між залежною змінною та однією або кількома незалежними змінними.</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Досліджує фундаментальні взаємозв'язки в даних. ▪ Розробляє прогностичні моделі, які допоможуть аудитору приймати обґрунтовані рішення щодо результатів аналізу. ▪ Допомогає зрозуміти, як зміни в одній або декількох незалежних змінних пов'язані зі змінами в залежній змінній. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Ретельна перевірка адекватності і інформативності даних для аналізу. ▪ Витратність часу та ресурсів для структурування даних. ▪ Складнощі у визначенні параметрів та їх інтерпретації.

*Систематизовано автором на підставі діючої методики аудиту ефективності

Методика аудиту ефективності діяльності мережевих ритейлерів визначає, чи найкращим чином пов'язує використані ресурси та отримані результати. Критичне питання полягає в тому, чи були максимізовані результати з точки зору кількості, якості та часу для рівня доступних ресурсів. Коли мета аудиту ефективності стосується результатів, аудитор часто змушений досліджувати, як мережеві ритейлери перетворюють ресурси, якими володіють на результати. При цьому розрахунку підлягають собівартість одиниці отриманих результатів та коефіцієнти ефективності праці і порівняння їх із прийнятими критеріями, отриманими від мережевих ритейлерів, за попередні періоди або внутрішніх стандартів, які мережеві ритейлери прийняли за внутрішню норму.

Коли мета аудиту ефективності включає оцінку результатів діяльності, аудитор використовує економічні методи для аналізу спроможності чи потенціалу мережевих ритейлерів для отримання достовірних результатів. Аналіз економічної ефективності, може бути використаний для визначення впливу на фінансові витрати, необхідні для досягнення ефективності; критеріями оцінки можуть бути, наприклад, витрати на одиницю отриманого результату, які потім порівнюються з ціною на одиницю впливу, спричиненого іншими факторами, обраними як контрольні показники. Залежно від методів аудиту, аудитори або перевірятимуть точність даних аналізу ритейлерів, або самі проводять дослідження.

Запропоновані окремі методи аналізу при аудиті ефективності діяльності мережевих ритейлерів збору та аналізу даних дозволять аудитору отримати докази, які стосуються цілей аудиту ефективності та відповідають на запитання, що були поставлені на стадії планування. Крім того, аудитору потрібно буде врахувати ризики та зазначені недоліки при проектуванні аудиту ефективності діяльності мережевих ритейлерів, основними з яких є, обмеження щодо часу та ресурсів, а також доступності та надійності даних. У більшості випадків аудитору результативніше буде використовувати декілька методів для збору та аналізу даних, щоб допомогти йому в отриманні та

підтвердженні інформації з багатьох джерел. Аудитору слід пам'ятати, що початкові рішення щодо методології аудиту ефективності діяльності мережевих ритейлерів на етапі планування потребують вдосконалення або коригування під час його проведення.

Таким чином, підсумовуючи результати проведеного дослідження можна зробити висновок. Розглянута методика збору інформації та окремих методів аналізу аудиту ефективності діяльності мережевих ритейлерів доводить, що аудит ефективності є вагомим так само, як і фінансовий аудит. Суттєвим фактором довіри користувачів фінансової звітності до керівництва підприємства та аудиторів є проблема якості фінансової звітності. Кожен користувач прагне отримати достовірну інформацію про фінансовий стан підприємства, систему внутрішнього контролю, належну оцінку організації діяльності підприємства. На відміну від фінансового аудиту метою аудиту ефективності є об'єктивна перевірка відповідності використаних ресурсів цілям і завданням діяльності, що перевіряється і пропорційно отриманим результатам. Аудит ефективності допомагає зміцнити підзвітність, підвищити якість послуг, удосконалити планування та внутрішній контроль діяльності, а також забезпечити їх економічність, ефективність та результативність.

3.3. Праксеологія результатів аудиту ефективності діяльності мережевих ритейлерів

У сучасних умовах ведення бізнесу, а також в контексті адаптації та відновлення української економіки в післявоєнний період, аудит відіграє важливу роль як інструмент забезпечення адекватного розкриття інформації суб'єктом господарювання.

Аудит ефективності призначений для перевірки ефективності та результативності діяльності з метою впровадження покращень. Цілі аудиту ефективності можуть бути різними та включати ефективність, економічність

та результативність діяльності та відповідність її вимогам законодавства. Обсяг аудиту широкий і може бути спрямований на визначення шахрайства та марнотратних операційних процесів, які є перешкодою для досягнення заявлених цілей діяльності.

Аудит ефективності, з іншого боку, є формою аудиту, під час якої досліджується та перевіряються, операції або діяльність суб'єкта аудиту, яка здійснюється відповідно до принципів економічності, ефективності, та результативності і в цьому контексті впровадження, які необхідно застосувати у майбутньому зазначаються у вигляді пропозицій. Під час аудиту ефективності визначаються відмінності між поточним статусом успішності суб'єкта аудиту та бажаними результатами відповідно до планів і бюджетів.

Аудит ефективності є спорідненим поняттям з управлінням продуктивністю, який охоплює такі дії, як встановлення місії, цілей і завдань, визначення сильних і слабких сторін, аналіз внутрішнього та зовнішнього середовища та підготовка стратегічного плану суб'єкта. Мета полягає в тому, щоб визначити поточну ситуацію та виявити дії, які необхідно вжити для досягнення цільової точки. Аудит ефективності є піделементом управління продуктивністю, і його основна мета полягає у вимірюванні ефективності, щоб забезпечити можливість проведення оцінок і аналізу. Незважаючи на те, що минула діяльність перевіряється під час аудиту ефективності, основною метою є забезпечення покращень, які сприятимуть ефективності майбутньої діяльності суб'єкта аудиту. Аудит ефективності виходить за рамки перевірки фінансового аудиту, оскільки досліджує існування відповідних управлінських заходів та вимагає гнучкості, досвіду та аналітичних навичок, щоб надати суб'єктам аудиту інноваційних рішень та нових ідей.

На етапі попереднього дослідження аудитор встановлює, чи існують умови для успішного завершення аудиту ефективності. За результатами зібраних доказів аудитор викладає власну думку у звіті про аудит ефективності, який виконується з найвищим рівнем впевненості щодо

предмета аудиту. Абсолютної впевненості неможливо досягти через такі фактори, як використання суджень, властиві обмеження у внутрішньому контролі, використання тестування та той факт, що більшість доказів є переконливими, а не остаточними. Усі результати та висновки аудиту ефективності мають бути підтверджені достатніми, відповідними доказами. Всі результати аналізу, оцінка, аргументи за та проти, а також різні точки зору, тестування усних відомостей аудитору слід відповідно задокументувати перш ніж можна буде зробити висновки та сформулювати аудиторський звіт. Характер аудиторських доказів, необхідних для отримання висновків під час аудиту ефективності, визначається предметом, метою та питаннями.

На підставі задокументованих аудиторських процедур аудитор повинен застосувати професійне судження для формування думки, яка буде структуровано викладена в аудиторському звіті. Аудиторська думка є результатами аналізу у відповідь на цілі аудиту ефективності та може ґрунтуватися на кількісних доказах, отриманих за допомогою наукових методів або методів вибірки, а також методології аудиту ефективності. Формулювання висновків може вимагати значної міри судження та тлумачення, щоб відповісти на запитання аудиту ефективності. Потреба в точності повинна бути зважена з тим, що є коректною, економічною і відповідає меті діяльності.

Аудит ефективності включає ряд аналітичних процесів, які поступово формуються через взаємодію, дозволяючи питанням і обраним аналітичним процедурам досліджувати об'єкт ґрунтовніше. Даний процес включає в себе об'єднання та порівняння даних з різних джерел, попередні висновки та компіляцію результатів для побудови гіпотез, які можна перевірити, за потреби, на основі додаткових даних.

Не менш вагомий вплив на якість аудиторського звіту чинить аудиторський ризик. Аудитори повинні активно керувати аудиторським ризиком, тобто ризиком того, що аудитор ймовірно сформує неправильні або неповні висновки, надасть незбалансовану інформацію або неспроможен

створити цінність для користувачів звіту. Чимало тем аудиту ефективності є складними. Ризик того, що аудит не принесе додаткової вартості, варіюється від ймовірності неможливості надати нову інформацію чи перспективи до ризику нехтування важливими факторами та, як наслідок, неможливості надати користувачам аудиторського звіту знання чи рекомендації, які б зробили вагомий внесок у високу продуктивність.

Важливі аспекти ризику можуть включати відсутність компетенції для проведення достатньо широкого або глибокого аналізу, відсутність доступу до якісної інформації, отримання неточної інформації (наприклад, через шахрайство або нестандартні дії), неможливість подати всі висновки в перспективу та нездатність зібрати або розглянути найбільш релевантні аргументи. Тому аудитори повинні активно контролювати та керувати ризиками. Робота з аудиторським ризиком є частиною всього процесу та методології аудиту ефективності.

Задля результативного процесу аудиту ефективності аудитор застосовує тестування внутрішнього контролю, яке підтверджує, що внутрішні заходи контролю мережевих ритейлерів є ефективні для запобігання шахрайству чи помилкам і, як наслідок, позбавляють потреби в додаткових перевірках, що в свою чергу призводить до зменшення терміну здійснення аудиту [28,29].

Тести заходів контролю (в контексті МСЗНВ 3402) -(Test of controls (in the context of ISAE 3402)) – процедура, призначена для оцінки ефективності функціонування заходів контролю в досягненні цілей контролю, зазначених в описі системи організації, що надає послуги [6].

Тестування заходів контролю (або тестування внутрішнього контролю)– це процедура, яка використовується під час аудиту, щоб визначити, чи достатні заходи внутрішнього контролю для виявлення суттєвих помилок і потенційного шахрайства. Як наслідок, перевірка внутрішнього контролю спрямована на запобігання викривленням у фінансовій звітності. Тестування заходів контролю можна проводити як

частину аудиту або під час підготовки до аудиту, забезпечуючи впевненість, що всі заходи внутрішнього контролю працюватимуть належним чином під час аудиту.

Заходи внутрішнього контролю тестування є важливою частиною процесу та допомагають підтримувати всі компоненти внутрішнього контролю суб'єкта господарювання. Внутрішній контроль повністю досягне своїх цілей лише за умови усунення виявлених недоліків і ефективного управління ризиками.

Тести системи внутрішнього контролю для складання програми перевірки містить необхідні запитання, які необхідно включити до плану перевірки. Ці запитання спрямовані на виявлення можливих порушень в організації обліку, оформленні документів, звітності, внутрішнього контролю. Запитальники доцільно складати у вигляді таблиць з варіантами відповідей і висновків.

На основі проведених досліджень нами запропоновано методи щодо оцінки середовища внутрішнього контролю мережевих ритейлерів, які надають уявлення про ефективність заходів внутрішнього контролю застосованих в діяльності (рис. 3.9).

Таким чином, запропоновані методи оцінки середовища внутрішнього контролю діяльності мережевих ритейлерів – це не лише тестування самих елементів контролю, але й визначення ефективного функціонування та реалізації потреб користувачів в інформації, яка може бути використана для розробки та обґрунтування адекватних управлінських рішень.

Можна зробити висновок, що ефективне функціонування середовища системи внутрішнього контролю являє собою політику і процедури, прийняті управлінським персоналом для досягнення цілей забезпечення ефективного ведення діяльності, у тому числі дотримання політики системи управління, забезпечення збереження активів, запобігання шахрайству та помилкам, їх виявлення, точності і повноти бухгалтерського обліку, своєчасне надання достовірної інформації. За умови використання роботи відділу внутрішнього

контролю мережевих ритейлерів аудитор повинен включити до аудиторської документації:

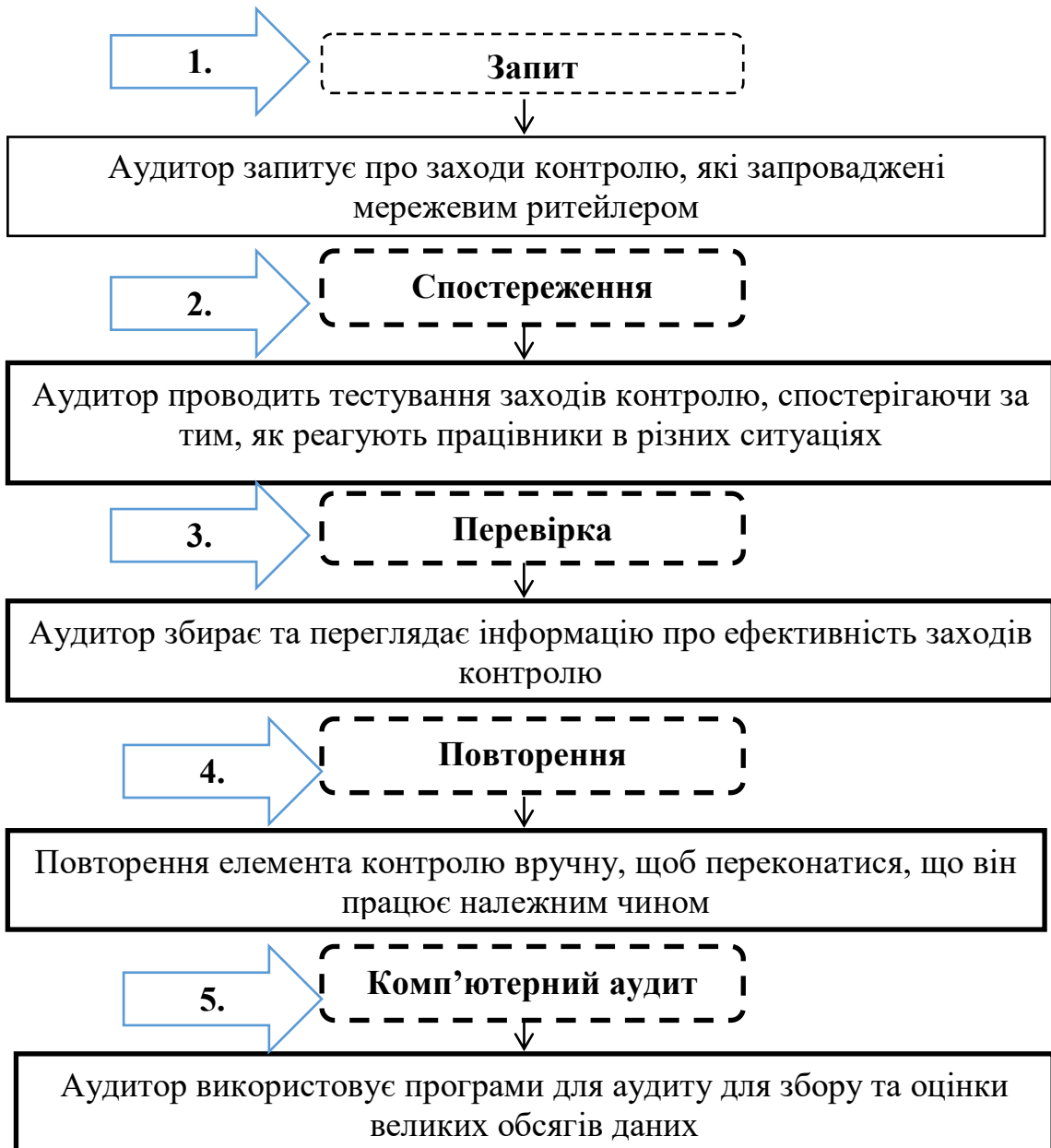


Рис. 3.9. Методи оцінки середовища внутрішнього контролю діяльності мережевих ритейлерів*

**Джерело: розроблено автором*

1. Оцінку:

- організаційного статусу і відповідності політики та процедур відділу внутрішнього контролю у співвідношенні до об'єктивності внутрішніх контролерів;

- рівня компетентності відділу внутрішнього контролю;
- застосування відділом внутрішнього контролю систематичного і дисциплінованого підходу, включаючи контроль якості.

2. Характер та обсяг використаної роботи відділу внутрішнього контролю і підстави для такого рішення.

3. Аудиторські процедури, виконані аудитором для оцінювання достатності використаної роботи відділу внутрішнього контролю.

Отже, проводячи незалежну експертну оцінку відділу внутрішнього контролю мережевих ритейлерів аудитори надають висновок і рекомендації щодо діяльності підрозділів, окремих відділів та ефективного функціонування суб'єкта мережевого ритейлеру.

Український мережевий ритейл – це одна з найбільш «антикризових» галузей у країні. Два роки поспіль – 2020 та 2021, – попри пандемію та карантин, торгівля входила у п'ятірку найбільш прибуткових галузей економіки України [30, 31]. Сумарно за рік торговельні мережі заробляли понад 430 млрд грн. Усе змінилося з початком повномасштабної війни в Україні. Асоціація ритейлерів України (РАУ) та Українська рада торгових центрів (УРТЦ) підрахували, що загальна сума збитків, завданих торговельним мережам російським вторгненням, сягнула 50,7 млрд грн, а скорочення товарообігу за перші місяці війни становило 75% від довоєнного рівня. Станом на червень 2022 року, майже через три місяці від початку війни, 10 найбільших гравців галузі закрили близько 300 своїх супермаркетів, але зберегли роботу понад трьох тисяч торгових точок [31, 32].

Всесвітнє дослідження економічних злочинів виявило значне збільшення випадків шахрайства в українських підприємствах, скоєних співробітниками (з 28% у 2016 році до 56% у 2018 році) та значне зниження цього показника у 2022 році (з 56% у 2018 р. до 40% у 2022 році), проте це більше ніж у 2020 році (з 25% у 2020 р. до 40% у 2022 році) (рис. 3.10).

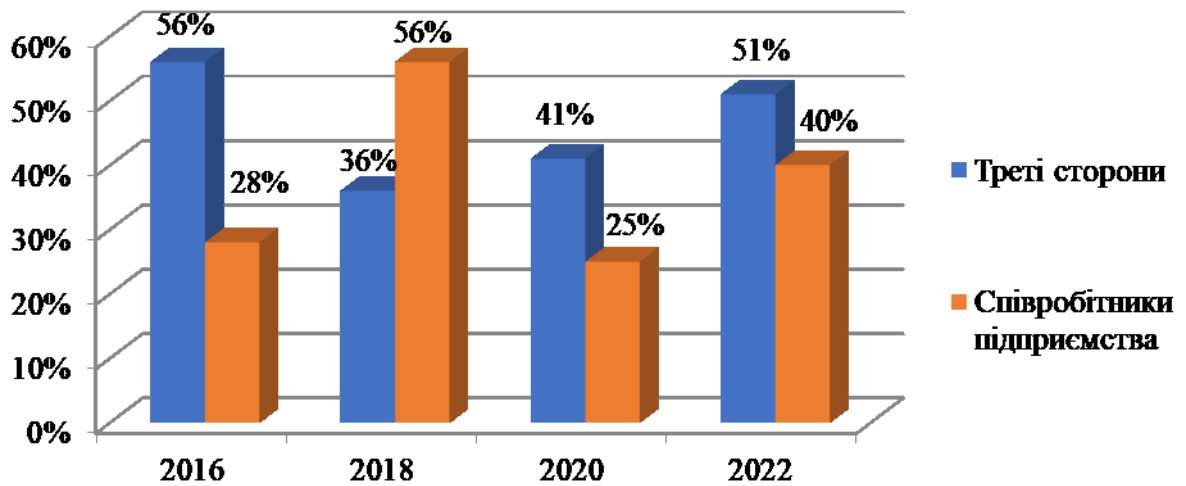


Рис. 3.10. Співвідношення кількості шахрайських дій співробітниками підприємства та третіми сторонами (контрагентами) в Україні у 2016-2022 рр.

**Джерело: [31, 33-37]*

Також варто зазначити, що опираючись на останні дослідження отримані від мережових ритейлерів та за даними результатів фінансового аудиту, основною причиною недоотримання доходів та причиною прямих збитків є внутрішня вразливість, спричинена внутрішніми чинниками, тобто помилками та шахрайством найманих працівників.

Натомість європейська практика у сфері протидії фінансовим шахрайствам на підприємствах віддає перевагу зовнішньому аудиту, тим паче, що спеціалізується на випадках виявлення шахрайства та інших економічних злочинів.

Економічна ефективність мережових ритейлерів, зокрема, вимагають підвищення якості проведеного аудиту ефективності, який сприятиме виявленню всіх потенційно вузькі місця у внутрішньому контролі за діями персоналу або аутстафферів, а також можливих точок втрати коштів чи цінностей. Адже для впровадження комплексної системи безпеки та інтегрування її з обліковою чи ERP-системою мережового ритейлера потрібне повне розуміння всіх процесів, що відбуваються у торговій точці. З підтверджених джерел мережових ритейлерів, ці процеси бувають занадто

складними, тож при швидкому впровадженні нових засобів безпеки учасники цього процесу мають спокусу – навіть не торкатися таких деталей.

Зазвичай рівно до того моменту, доки не розкриють дійсно значущу вразливість у системі внутрішнього контролю за персоналом, що вже призвела до великих втрат. Це може бути все, що завгодно: крадіжка, шахрайство, махінації з робочим часом тощо. Іноді після кожного прецеденту в різних процесах встановлюють різні запобіжні системи внутрішнього контролю, що у свою чергу являється причиною ще більшої складної інтеграції між ними.

Таким чином, виходячи з наведеної вище інформації нами було розроблено опитувальник ТОП менеджменту (управлінського персоналу) стосовно ризиків шахрайства в рамках аудиту ефективності мережевих ритейлерів та здійснено опитування десяти мережевих ритейлерів, результати яких згруповано у табл.3.5.

Виходячи з отриманих нами результатів опитування мережевих ритейлерів, можна зробити висновок, що питома вага шахрайств, скоєних його працівниками є чималою, оскільки система внутрішнього контролю не забезпечує надійний та достатній рівень протидії і попередження шахрайству.

Вважаємо за доречне, в даному випадку, що варто було б висвітлювати інформацію про виявлені факти причетності окремих співробітників до шахрайських дій, щоб в майбутньому уникнути відповідних випадків шахрайства з боку інших працівників.

Насамперед, на нашу думку, ніж упроваджувати системні безпекові рішення, логічним є проведення аудиту ефективності мережевого ритейлу та дослідження саме питань безпеки. Цей крок є доцільним як загалом по мережі, так і щодо кожної торгової точки з подальшим створенням карти ризиків, притаманній саме цьому об'єкту.

Таблиця 3.5

**Опитувальник ТОП-менеджменту стосовно ризиків шахрайства при аудиті ефективності діяльності
мережевих ритейлерів***

РИЗИК ШАХРАЙСТВА (ОПИТУВАЛЬНИК)		Так,%	Ні,%	Н/з,%	Коментарі
<i>Ідентифікація ризику</i>					
1	Чи проводиться Менеджментом оцінка суттєвого викривлення фінансової звітності у зв'язку з шахрайством?	40%	53%	7%	40% - мережеві ритейлери, які на постійній основі здійснюють оцінку суттєвих викривлень у фінансовій звітності; 53% опитаних не проводять оцінку викривлень у фінансовій звітності; 7% респондентів не знають відповіді на це питання.
2	Якщо так, опишіть характер, обсяг і періодичність таких оцінок.	40%	53%	7%	40% - мережеві ритейлери, які здійснюють оцінку суттєвих викривлень у фінансовій звітності кожного кварталу; 53% опитаних не здійснюють оцінку викривлень; 7% респондентів не здійснюють оцінку викривлень.
3	Який процес попередження, виявлення та реагування на ризики шахрайства з боку Менеджменту?	40%	58%	2%	У 40% мережевих ритейлерів діє ефективна система внутрішнього контролю, яка здійснює на постійній основі поточний контроль; 58% респондентів не попереджають виявлення шахрайства.
4	Чи були виявлені Менеджментом і чи пропонувались до розгляду Менеджментом будь-які специфічні ризики шахрайства?	10%	85%	5%	10% мережевих ритейлерів були виявлені специфічні ризики, які були пов'язані з конфліктами у веденні бізнесу та політичною ситуацією.
5	Яка Служба / Департамент / відповідальна особа (вказіть посаду) відповідають за програми та методи контролю, впроваджені для цілей попередження, виявлення та стримування шахрайства?	40%	40%	20%	У 40% мережевих ритейлерів запроваджено службу внутрішнього контролю, яка функціонує, як відділ, або департамент чи внутрішній аудитор; Решта 60% респондентів не запроваджували систему внутрішнього контролю, як відділ чи департамент.
6	Як Менеджмент (Генеральний директор або уповноважена особа) здійснює моніторинг цих програм та методів контролю?	40%	40%	20%	40% уповноважених осіб мережевих ритейлерів відстежують процеси господарської діяльності в режимі реального часу, а також складають оперативні звіти про результати роботи відділу внутрішнього контролю тощо; Решта 60% респондентів не запроваджували систему внутрішнього контролю, як відділ чи департамент.
7	Як і ким здійснюється моніторинг ефективності роботи Менеджменту?	50%	40%	10%	50% опитаних здійснюють моніторинг ефективності роботи управлінського персоналу шляхом проведення оцінювання.
<i>Оцінка ризику</i>					

Продовження табл. 3.5.

8	Який підхід Менеджменту Компанії до наступних ризиків:				
	- Керівництво не розглянуло або не оцінило ризики виникнення шахрайства (такі як перевищення повноважень менеджментом і / або незаконне привласнення активів);	65%	25%	10%	65% респондентів не здійснюють превентивного контролю щодо виявлення ризиків виникнення шахрайства.
	- не існує відповідності між бізнес-цілями, ризиками і планами Компанії;	55%	15%	30%	55% опитуваних мережевих ритейлерів не здійснюють оцінку відповідності між процесами в діяльності.
	- низька ефективність функціонування системи внутрішнього контролю.	60%	30%	10%	60% мережевих ритейлерів оцінюють систему внутрішнього контролю, як низьку.
	<u>Згідно оцінкам ризику шахрайства, проведеним Менеджментом:</u>				
9	Чи існують ризики шахрайства, стосовно яких було повідомлено осіб, наділених найвищими повноваженнями / акціонерів?	38%	42%	20%	38% респондентів повідомило про ризики шахрайства управлінському персоналу. 42% опитуваних не повідомило про існуючі ризики шахрайства.
10	Чи є окремі сегменти бізнесу, шахрайство в яких є більш вірогідним?	12%	45%	43%	12% опитуваних вважають, що є окремі сегменти бізнесу більш схильні до шахрайства.
11	Чи були випадки записів і проводок, ініційованих Менеджментом поза межами нормального процесу ведення обліку?	-	60%	40%	60% респондентів стверджують, що не було випадків поза межами нормального функціонування процесу бухгалтерського обліку.
12	Як Менеджмент впевнюється в тому, що розподіл обов'язків здійснено на достатньому рівні?	40%	38%	22%	40% мережевих ритейлерів запровадило ефективну систему внутрішнього контролю і періодично здійснюють її оцінку.
	<u>Комунікації Менеджменту</u>				
13	Чи проводились обговорення між Менеджментом і:				
	- Особами, наділеними найвищими повноваженнями (акціонерів) про процеси ідентифікації та реагування на ризики шахрайства?	38%	42%	20%	38% мережевих ритейлерів обговорюють ризики шахрайства. 62% опитуваних не здійснюють обговорень щодо існуючих ризиків шахрайства.
	- Співробітниками щодо своїх поглядів на ділову практику в сфері діяльності Компанії та етичну поведінку?	33%	40%	27%	33% мережевих ритейлерів обговорюють свої погляди. 67% опитуваних не здійснюють обговорень щодо власних поглядів на етичну поведінку.
	<u>Обізнаність щодо фактів шахрайства</u>				
14	Чи відомо Менеджменту про будь-які фактичні, підозрювані або допустимі випадки шахрайських дій,	-	90%	13%	90% респондентів відповіло, що невідомі випадки шахрайства зі сторони компанії.

	які стосуються Компанії?				10% респондентів не знають відповіді на дане питання.
1 5	Чи Менеджмент Компанії обізнаний із фактами недотримання будь-якому законодавству та нормативним актам або неповну відповідність їх вимогам Компанією?	-	90%	10%	90% мережових ритейлерів невідомі факти недотримання законодавства. 10% респондентів не знають відповіді на дане питання.
	<u>Очікування третіх сторін і тиск на Менеджмент</u>				
1 6	Що треті сторони очікують від результатів операційної діяльності Компанії (Групи компаній)? (Інвестиційні аналітики, банки, кредитори, ділові партнери, регулятори ринків ЦП тощо)	5%	75%	20%	5% мережових ритейлерів відчують тиск від третіх сторін щодо результатів своєї діяльності. 75% опитуваних не відчуває тиску від третіх сторін.
1 7	Чи є у третіх сторін нереалістичні очікування (яким складно відповідати) щодо діяльності або фінансової звітності?	-	95%	5%	95% мережових ритейлерів не відчувають нереалістичних очікувань щодо власної діяльності. 5% респондентів не знають відповіді на дане питання.
	- якщо так, то які ці очікування?	-	95%	5%	
	- як ці очікування виникли?	-	95%	5%	
	- як вони розглядаються Менеджментом?	-	95%	5%	
1 8	Чи є у співробітників будь-які виплати, заохочення, бонусні виплати, премії тощо, які залежать від досягнення фінансових цілей?	-	78%	22%	78% опитуваних не залежать від бонусних премій.
1 9	Чи розглядаються менеджментом скарги та дискусійні питання замовників / постачальників робіт та послуг?	79%	4%	17%	79% мережових ритейлерів розглядають скарги замовників та постачальників. 4% опитуваних не розглядають скарг.

* Систематизовано автором за результатами дослідження аудитів ефективності діяльності мережових ритейлерів

Під час аудиту ефективності кожної торговельної точки мережевого ритейлу аудитор варто з'ясувати та проаналізувати:

- ✓ структуру об'єкта, параметри та рівні доступу;
- ✓ чисельність персоналу, його якісний і кількісний склад;
- ✓ умови та графік роботи персоналу;
- ✓ існуючі операційні, облікові, охоронні системи, що діють в магазинах;
- ✓ особливості програмних рішень, що наразі встановлені;
- ✓ операційні дії персоналу, які потребують особливо ретельного контролю тощо.

У багатьох країнах Європи обмежувальним чинником мережевих ритейлерів стали проблеми з ланцюгами постачання і робочою силою. Гострий дефіцит кадрів в мережевому ритейлі вплинув не лише на рівень послуг в магазинах (включаючи аптеки), а й на управління складами та логістику. Дефіцит якісних кадрів змусив багатьох мережевих ритейлерів скоротити робочі години та обмежити інновації у сфері мерчандайзингу. У відповідь на нестачу персоналу самообслуговування стало більш поширеним явищем в торговельних точках. Ще однією проблемою, що викликала занепокоєння у аналітиків, стала кібербезпека, оскільки хакери намагалися отримати доступ до даних мережевих ритейлерів. У відповідь на це більшість роздрібних ритейлерів перенаправили частину власних коштів, призначених для відкриття нових торговельних точок, на захист своїх активів.

Саме тому нагальна потреба для продуктивної і результативної діяльності мережевих ритейлерів полягає в запровадженні ефективної системи безпеки в господарські процеси. Найкращим способом отримання дієвих рекомендацій та пропозицій щодо формування і запровадження системи безпеки, як свідчить практика, є проведення аудиту ефективності, адже являється гарантовано неупередженою перевіркою і оцінкою діяльності. Створення ефективної системи безпеки мережевих ритейлерів сприятимуть посиленню ефективності управління витратами через

реалізацію принципу підзвітності внаслідок співпраці між відділами та управлінським персоналом.

Висновки та рекомендації після проведення аудиту ефективності базуються на аналітичних процедурах та підтвердженнях причин за допомогою критеріїв, які дозволяють оцінити, як конкретні фактори сприяли виявленню проблем в діяльності мережевих ритейлерів. Володіючи чіткою та повною картою ризиків мережевих ритейлерів аудитор може переходити до рекомендацій щодо створення відповідних регламентів протидії кожному з них. Сучасні системи безпеки мають широкий функціонал, що дає змогу вирішити безліч різних завдань – від моніторингу дій персоналу та вибіркового перевірок до контролю співробітників «що працюють віддалено» або співробітників, що здійснюють виїзди за межі магазину (кур'єрів, експедиторів тощо).

Таким чином, підводячи підсумки, для виявлення і протидії корпоративному шахрайству, ми пропонуємо, найбільш ефективний інструмент – комплаєнс-контроль, а саме комплекс заходів, які будуть попереджати дії працівників мережевих ритейлерів, що суперечать законодавчим нормам. Запровадження інструментів комплаєнс-контроль в діяльність мережевих ритейлерів сприятиме ефективному функціонуванню корпоративної бізнес-етики, яка базуватиметься на дотриманні зовнішніх та внутрішніх вимог, норм і законів, що в свою чергу слугуватиме прозорості роботи мережевих ритейлерів, їх неухильне дотримання всіх заходів з охорони та безпеки праці, а також питань бездоганної репутації кожного співробітника. Важливо зазначити, що саме комплаєнс-контроль дозволяє усунути ризики ще на етапі їхнього потенційного виникнення, а не тоді, коли вже існують проблеми в діяльності. Це можливість першими помітити проблему й першими ж її усунути, без негативних наслідків.

Через те, виникає необхідність у постійно діючому елементі забезпечення ефективності внутрішньої системи комплаєнс-контролю в діяльності мережевих ритейлерів, яка б входила до системи управління і була

її невід'ємною частиною. Ефективне функціонування внутрішньої системи комплаєнс-контролю в діяльності мережевих ритейлерів сприятиме ефективності господарської діяльності та ідентифікації її ризиків – це може суттєво зменшити обсяг аудиторських процедур при аудиті ефективності без втрачання їх якості.

Отже, внутрішня система комплаєнс-контролю в діяльності мережевих ритейлерів запобігає виникненню зайвих фінансових втрат, натомість сприяє отриманню додаткових інвестицій та розширенню клієнтської бази. З практичної точки зору, варто застосовувати саме такий далекоглядний підхід, оскільки превентивне запобігання проблемі значно простіше, ніж усунення результатів і наслідків, особливо що стосується ризиків шахрайства.

Створення або удосконалення наявної внутрішньої системи інструментом комплаєнс-контролю в діяльність, з урахуванням рекомендацій аудиту ефективності, має чималий вплив на дієвість функціонування мережевих ритейлерів. Надалі, саме інструмент комплаєнс-контролю допоможе підтримувати актуальність механізмів і систематично контролювати процеси мережевих ритейлерів.

Дослідження організаційних положень та методики здійснення аудиту ефективності мережевих ритейлерів в попередніх питаннях дисертаційного дослідження підтвердило доцільність будувати висновки на основі оцінки об'єктивності діяльності та довіри до результатів роботи внутрішньої системи комплаєнс-контролю під час проведення аудитів ефективності мережевих ритейлерів. Використання результатів опитування та проведення власного анкетування ТОП менеджменту (управлінського персоналу) стосовно ризиків шахрайства дали змогу виявити вплив ризиків на результати використання роботи внутрішнього контролю під час аудиту ефективності, виокремити фактори, що сприятливо відобразатимуться на рекомендаціях аудиту ефективності щодо побудови внутрішньої системи комплаєнс-контролю для стандартизації взаємодії внутрішніх і зовнішніх аудиторів під час аудиту ефективності.

Послідовний і чіткий опис всіх процесів є одним із перших завдань у налагодженні системи запобігання втратам. Особливу увагу варто приділити процедурам, що пов'язані з товарооборотом, грошовими коштами та інформацією, зокрема і правилам прийняття рішень за цими активами. Адже невірне розуміння чи свідоме перекручення процесів діяльності мережевих ритейлерів найчастіше призводить до збитків. Не менше важливо правильно довести до співробітників процеси діяльності та їх посадові інструкції. Чіткі і зрозумілі процеси являються потужними стримувальними факторами на шляху зловживань та шахрайства.

Пропозиції щодо побудови внутрішньої системи комплаєнс-контролю для стандартизації взаємодії внутрішніх і зовнішніх аудиторів під час аудиту ефективності мережевих ритейлерів дозволяють аудитору розділити об'єкт на окремі етапи та спроектувати методіку, якою будуть виконуватися аудиторські процедури, до рівня деталізації, необхідного для визначення обсягу роботи та забезпечення її контролю для розуміння предмета, висновків і рекомендацій. Оскільки аудитори прагнуть надавати звіти, які є вичерпними, переконливими, своєчасними, зручними для користувача та збалансованими, тому аудит ефективності повинен бути добре спроектованим на початковій своїй стадії.

Розробляючи свої рекомендації та пропозиції після проведення аудиту ефективності діяльності мережевих ритейлерів, аудитору слід переконатися щодо чіткого кола цільових користувачів звіту для врахування їхніх потреб та інтересів, що сприятиме аудиторській впевненості щодо корисності і зрозумілості аудиторського звіту цільовою аудиторією. Проте такі міркування жодним чином не повинні підривати незалежність та об'єктивне ставлення аудиторської групи, яка залишається відповідальною за проведення чітко збалансованого та незалежного аудиту ефективності.

Важливо також обговорити рекомендації щодо створення відповідних регламентів протидії ризикам діяльності мережевих ритейлерів, пояснивши, чому були потрібні додаткові критерії виявлення ризиків та як вони були

перевірені. Мережеві ритейлери можуть мати погляди щодо застосовності систем безпеки або ідентифікувати іншу відповідну інформацію щодо відповідності рекомендацій, які аудитор може не виявити. Також корисно отримати відгуки мережевих ритейлерів щодо використання системи безпеки, оскільки це може збільшити ймовірність того, що суб'єкти погодяться з висновками та рекомендаціями звіту та вживуть відповідних заходів. Якщо мережевий ритейлер не погоджується з рекомендаціями та пропозиціями аудитор може залучити сторонніх експертів для узгодження різних точок зору. Однак, незважаючи на те, що залучення та зворотній зв'язок від мережевих ритейлерів є важливими, проте, відповідальність за розробку відповідних рекомендацій несе аудиторська група. Відповідно, у разі тривалої розбіжності аудиторська група може вирішити зберегти свої рекомендації та розкрити своє обґрунтування в аудиторському звіті.

Весь процес тісно пов'язаний зі складанням аудиторського звіту, який можна розглядати як невід'ємну частину аналітичного процесу, кульмінацією якого є відповіді на запитання аудиту ефективності. Важливим фактором залишається те, що аудитори повинні бути цілеспрямованими, виконувати свої процедури систематично, з належною ретельністю та об'єктивністю.

Пропозиції та рекомендації аудитору доцільно сформулювати в проекті звіту, що є ключовим інструментом в документуванні аудиту ефективності. Висновки аудиту ефективності формують структуру для синтезу та зв'язку елементів аудиту, що забезпечує більш систематичний і спрямований хід процесу, а також взаємозв'язок внутрішніх зацікавлених сторін щодо підходу в аудиті ефективності діяльності мережевих ритейлерів. Ефективно спроектований процес аудиту ефективності допомагає задокументувати та зв'язати обсяг аудиту, ціль, критерії та методи, забезпечуючи логічний ланцюг міркувань між підходами до аудиту та ймовірними результатами. Це забезпечує основу для того, щоб зацікавлені сторони виробили загальне розуміння процесу аудиту ефективності діяльності мережевих ритейлерів та остаточно погодили запланований підхід. Насамперед проект аудиту

потрібно підготувати та затвердити на етапі планування, проте він є коригуючим документом, який переглядається та оновлюється, у разі необхідності та у міру просування аудиторських процедур.

Основними цілями проектування аудиту ефективності діяльності мережевих ритейлерів є:

- документування та формалізування підходу до аудиту;
- представлення короткого огляду процесу аудиту;
- встановлення зв'язку між обсягом, цілями та методологією аудиту;
- пов'язування виконаних процедур з очікуваними результатами;
- сприяння взаємодії із зацікавленими сторонами.

Під час аудиту ефективності аудиторі звітують про свої висновки щодо економічності та результативності, з якою ресурси придбаваються та використовуються, а також ефективності досягнення цілей діяльності. Звіти можуть суттєво відрізнитися за обсягом і характером в залежності від мети та завдань, які стоять перед аудитом ефективності та ціллю, яку ставлять замовники такого виду послуг.

Аудиторський звіт повинен містити інформацію про мету, питання та відповіді на них, предмет, критерії, методологію, джерела даних, будь-які обмеження щодо даних, що використовуються, і результати аудиту ефективності. Він повинен чітко відповідати на запитання аудиту ефективності або пояснювати, чому це неможливо. Крім того, аудиторі в процесі аудиту повинні розглянути можливість переформулювати аудиторські запитання, щоб відповідати отриманим доказам і, таким чином, дійти до положення, де можна отримати відповіді на запитання. Висновки аудиту слід розглядати в перспективі, де чітко прослідковується відповідність між метою аудиту, питаннями, висновками та заключеннями. У звіті має бути висвітлено, чому та як проблеми, зазначені у висновках, перешкоджають продуктивності, щоб спонукати суб'єкт аудиту або користувача звіту розпочати коригувальну дію. Там, де це необхідно,

аудиторський звіт повинен містити рекомендації щодо покращення продуктивності. Звіт має бути настільки чітким і лаконічним, наскільки це дозволяє тема, і викладеним не двозначною мовою. Загалом він має бути конструктивним, сприяти кращим знанням і підкреслювати будь-які необхідні вдосконалення.

Досягнутий ступінь економічності, ефективності та результативності діяльності суб'єкта аудиту може бути переданий у звіті аудиту ефективності в різні шляхи:

- через загальний погляд на аспекти економічності, ефективності та результативності, якщо мета, предмет аудиту, отримані докази та зроблені висновки дозволяють зробити такий висновок;
- або шляхом надання конкретної інформації щодо ряду моментів, включаючи мету аудиту, поставлені запитання, отримані докази, використані критерії, отримані результати та конкретні висновки.

Аудит ефективності призначений для надання достатньої впевненості з набором висновків і, якщо це передбачено, єдиним загальним висновком та для представлення збалансованого звіту з урахуванням усіх відповідних точок зору.

Аудитори повинні вибрати теми аудиту ефективності в процесі стратегічного планування шляхом аналізу потенційних тем і проведення досліджень для виявлення ризиків і проблем. Визначення того, які аудити будуть проводитися, зазвичай є частиною процесу стратегічного планування. Якщо доцільно, аудитори повинні зробити внесок у цей процес у своїх відповідних сферах знань. Вони можуть ділитися знаннями з попередніх аудитів, а інформація з процесу стратегічного планування може бути актуальною для подальшої роботи аудитора. У цьому процесі всі аудитори вважають, що теми аудиту ефективності є достатньо важливими, а також підлягають перевірці. Процес вибору теми має бути спрямований на максимізацію очікуваного впливу аудиту ефективності, враховуючи аудиторські можливості (людські ресурси та професійні навички). Формальні

методи підготовки процесу стратегічного планування, такі як аналіз ризиків або оцінка проблем, можуть допомогти структурувати процес, але повинні бути доповнені професійним судженням, щоб уникнути односторонніх оцінок. Аудит ефективності, як правило, вимагає, щоб перед початком аудиту були отримані специфічні для аудиту, основні та методологічні знання («попереднє/пілотне дослідження»).

Керівництво мережевих ритейлерів після отримання проекту аудиторського звіту надає перший проект відповідей на зауваження та рекомендації аудиту, а також письмове підтвердження того, що воно надало всю інформацію, про яку йому відомо, яка була затребувана або яка могла б суттєво вплинути на висновки та рекомендації. Відповідність та практичність проекту звіту та відповідей на них обговорюється з керівництвом мережевих ритейлерів. Остаточні версії цих відповідей включені в опублікований звіт.

Аудиторська група вносить остаточні зміни в текст, узгоджені з керівництвом мережевих ритейлерів, а також їх відповіді, і випускає аудиторський звіт. Офіційний лист від керуючого партнера завдання до керівництва мережевих ритейлерів із запитом на письмове підтвердження того, що звіт аудитора є точним і що відповіді на рекомендації є остаточними. На завершальній стадії аудиторська група гарантує, що всі файли аудиту завершено вчасно.

Крім того, аудитори повинні прагнути надати конструктивні рекомендації, які, ймовірно, значною мірою сприятимуть усуненню слабких сторін або проблем, виявлених під час аудиту ефективності. Рекомендації мають бути добре обґрунтованими та додавати цінності та вагомості до аудиту ефективності. Вони повинні усунути причин проблем і/або слабких місць діяльності мережевих ритейлерів. Однак, рекомендації повинні бути сформульовані таким чином, щоб уникнути трюїзмів або інвертувати висновки аудиту при цьому не посягаючись на обов'язки керівництва. Чітко визначено, приналежності кожної рекомендації, відповідальності за будь-яку

ініціативу та що означають рекомендації, тобто як вони сприятимуть кращій продуктивності діяльності мережевих ритейлерів.

Рекомендації мають бути практичними та адресованими суб'єктам, які несуть відповідальність та компетенцію щодо їх виконання.

Рекомендації мають бути чіткими та викладеними логічно та аргументовано. Вони повинні бути пов'язані з цілями аудиту ефективності, результатами та висновками. Разом із звітом, вони повинні переконати користувачів та замовників аудиту в тому, що, ймовірно, значно покращать здійснення господарських операцій, шляхом зниження витрат і спрощення управління, підвищення якості товару та обсягу надання послуг або підвищення ефективності діяльності мережевих ритейлерів в його загальній стратегії.

Аудитори повинні стежити за попередніми результатами аудиту та рекомендаціями де це доречно. Слід належним чином повідомити про подальші дії щоб забезпечити зворотній зв'язок, якщо це можливо, з висновками та відповідними коригувальними діями. Подальші дії стосуються перевірки аудиторами коригувальних дій, вжитих мережевими ритейлерами або іншою відповідальною стороною на основі результатів аудиту ефективності, в результаті чого підвищується цінність процесу аудиту шляхом посилення впливу аудиту та закладення основ для вдосконалення майбутньої аудиторської роботи. Це також заохочує перевірених мережевих ритейлерів та інших користувачів аудиторського звіту вагомо ставитися до висловленої думки аудитора. Подальші дії – не обмежуються виконанням рекомендацій, проте зосереджуються на тому, чи суб'єкти мережевих ритейлерів належним чином вирішили власні проблеми та усунули їх після певного періоду часу.

Рекомендації мають бути чіткими та викладеними логічно та аргументовано. Вони повинні бути пов'язані з цілями аудиту, результатами та висновками. Разом із повним текстом звіту вони повинні переконати користувача в тому, що вони, ймовірно, значно покращать виконання

операцій мережевих ритейлерів і програм, шляхом зниження витрат і спрощення адміністрування, підвищення якості та обсягу послуг або підвищення ефективності, впливу чи переваг для споживачів.

Таким чином, оцінювання результативності діяльності мережевих ритейлерів ґрунтуються на тому, що управлінська діяльність, яка має на меті досягнення визначених стратегічних цілей за допомогою виконання тактичних завдань, з погляду аудиту ефективності переорієнтовується на кінцевий результат у вигляді висновків, пропозицій і рекомендацій викладених у звіті аудитора. Крім того, висновки та рекомендації після проведення оцінювання ефективності діяльності мережевих ритейлерів, оцінку якого здійснюють під час аудиту ефективності базуються на аналітичних процедурах та підтвердженнях причин за допомогою критеріїв, які дозволяють оцінити, як конкретні фактори сприяли виявленню проблем в діяльності мережевих ритейлерів.

Створення ефективної системи безпеки мережевих ритейлерів сприятимуть посиленню ефективності управління витратами через реалізацію принципу підзвітності внаслідок співпраці між відділами та управлінським персоналом. Пропозиції щодо побудови внутрішньої системи комплаєнс-контролю для стандартизації взаємодії внутрішніх і зовнішніх аудиторів під час аудиту ефективності мережевих ритейлерів дозволять аудитору розділити об'єкт на окремі етапи та спроектувати методику, якою будуть виконуватися аудиторські процедури, до рівня деталізації, необхідного для визначення обсягу роботи та забезпечення її контролю для розуміння предмета, висновків і рекомендацій.

Висновки до розділу 3

До третього розділу включені питання організації і методології аудиту ефективності діяльності мережевих ритейлерів. На основі моделювання методів аудиту ефективності діяльності мережевих ритейлерів в контексті адаптації та відновлення вітчизняної економіки в післявоєнний період розроблено пропозиції.

1. Для ефективної організації аудиту необхідно чітко визначити дії, які повинен виконувати аудитор, та порядок їх виконання. Тільки завдяки комплексному розумінню процедур організації аудиту діяльності мережевих ритейлерів та послідовності його етапів аудитор може отримати систематизоване узагальнення знань, які потім можуть бути застосовані в прикладному аспекті. Основні види діяльності мережевих ритейлерів є доречними на різних етапах аудиту. Планування аудиторського завдання в основному здійснюється під час попереднього дослідження, в результаті чого складається Меморандум і план роботи.

2. За результатами дослідження розроблений Меморандум аудиту ефективності та проведено опитування трьох мережевих ритейлерів. Метою Меморандуму аудиту ефективності є відповідь, оцінка та думка управлінського персоналу щодо діяльності мережевих ритейлерів протягом періоду, що підлягає аудиту. Вся отримана інформація, її оцінка та аналіз керуються питаннями аудиту ефективності.

Коецептуально важливим є те, щоб поставлені питання були добре обґрунтованими, відповідними та такими, що підлягають аудиту ефективності. Некоректна постановка питань або запитів неминуче призведуть до того, що перевірка піде у невірному напрямку. Ефективно спроектований Меморандум аудиту ефективності сприятиме заощадженню часу аудитора, не збираючи та не аналізуючи менш актуальну інформацію.

3. Аудит ефективності має стосуватися питань, які додають цінності та мають характер, про який потрібно повідомляти керівництво мережевих

ритейлерів. Під час вибору та подання мети аудиту ефективності для пропозиції групам аудиторів необхідно визначити очікувані результати кожного аудиту ефективності та визначити, яку цінність аудит може додати до діяльності мережевих ритейлерів.

4. Аудит ефективності діяльності мережевих ритейлерів охоплює перевірку обставин, які повинні бути виконані для підтримки принципів економічності, ефективності та результативності. Ці обставини можуть складатися з ефективної політики управління та процесів, які гарантують, що діяльність мережевих ритейлерів здійснюється результативно та продуктивно. За результатами проведеного нами дослідження можна зробити висновок, що найбільші ритейлери шукають можливості за межами своєї основної діяльності, щоб отримати додаткову конкурентну перевагу. З цією метою вони використовують передові онлайн-технології для подолання розриву між традиційним продажем та онлайн-покупками. При цьому аудитор застосовує стратегічний підхід до аналізу даних про продажі, щоб якнайкраще задовольнити потреби власників мережевих ритейлерів, а ті у свою чергу, бажання споживачів і швидко реагувати на ці потреби. Таким чином, сучасні мережеві ритейлери повинні бути більш гнучкими, ніж будь-коли раніше та швидко аналізувати інформацію про ринок і приймати ефективні управлінські рішення на основі аналітичних даних, що надають аудитори.

5.Методика аудиту ефективності діяльності мережевих ритейлерів визначає, чи найкращим чином пов'язує використані ресурси та отримані результати. Критичне питання полягає в тому, чи були максимізовані результати з точки зору кількості, якості та часу для рівня доступних ресурсів. Коли мета аудиту ефективності стосується результатів, аудитор часто змушений досліджувати, як мережеві ритейлери перетворюють ресурси, якими володіють на результати. При цьому розрахунку підлягають собівартість одиниці отриманих результатів та коефіцієнти ефективності праці і порівняння їх із прийнятими критеріями, отриманими від мережевих

ритейлерів, за попередні періоди або внутрішніх стандартів, які мережеві ритейлери прийняли за внутрішню норму.

6. Розглянута методика збору інформації та окремих методів аналізу аудиту ефективності діяльності мережевих ритейлерів доводить, що аудит ефективності є вагомим так само, як і фінансовий аудит. Суттєвим фактором довіри користувачів фінансової звітності до керівництва підприємства та аудиторів є проблема якості фінансової звітності. Кожен користувач прагне отримати достовірну інформацію про фінансовий стан підприємства, систему внутрішнього контролю, належну оцінку організації діяльності підприємства. Аудит ефективності допомагає зміцнити підзвітність, підвищити якість послуг, удосконалити планування та внутрішній контроль діяльності, а також забезпечити їх економічність, ефективність та результативність.

7. Виходячи з отриманих нами результатів опитування мережевих ритейлерів, можна зробити висновок, що питома вага шахрайств, скоєних його працівниками є чималою, оскільки система внутрішнього контролю не забезпечує надійний та достатній рівень протидії і попередження шахрайству. Перед тим, як запроваджувати системні безпекові рішення, логічним є проведення аудиту ефективності мережевого ритейлу та дослідження саме питань безпеки.

Виникає необхідність у постійно діючому елементі забезпечення ефективності внутрішньої системи комплаєнс-контролю в діяльності мережевих ритейлерів, яка б входила до системи управління і була її невід'ємною частиною. Ефективне функціонування внутрішньої системи комплаєнс-контролю в діяльності мережевих ритейлерів сприятиме ефективності господарської діяльності та ідентифікації її ризиків – це може суттєво зменшити обсяг аудиторських процедур при аудиті ефективності без втрачання їх якості. Внутрішня система комплаєнс-контролю в діяльності мережевих ритейлерів запобігатиме виникненню зайвих фінансових втрат, натомість сприяє отриманню додаткових інвестицій та розширенню клієнтської бази.

Список використаних джерел до розділу 3

1. Петрик О. Аудит в умовах сталого розвитку: монографія. ред. Київ: КНЕУ, 2021. 231 с
2. Стратегія розвитку Аудиторської палати України до 2023 року: рішення черг. з'їзду аудиторів України від 18.05.2019 р. № 1/13. URL: <https://www.apu.com.ua/2019/06/20/стратегія-розвитку-апу>
3. Контроль якості. URL: <https://www.apu.com.ua/контроль-якості>.
4. Крот Ю., Бразілій Н. Сучасна система нагляду та контролю над якістю аудиторських послуг в Україні. Науковий вісник Ужгородського національного університету. 2019. № 28(2). С. 7-11. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuumevcg_2019_28\(2\)_3](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuumevcg_2019_28(2)_3).
5. Царенко О.В. Особливості визначеності об'єкта локалізації зусиль при впровадженні системи контролю якості аудиторських послуг. Інвестиції: практика та досвід. 2021. № 5. С. 5-10.
6. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2018. - Міжнародна Федерація Бухгалтерів, Аудиторська Палата України. URL: http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit_2018_1.pdf
7. Бази́ка С.К. Аудит ефективності як перспективна форма аудиту публічного сектору в Україні. Державне управління: удосконалення та розвиток. 2016. № 1 [Електроний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dy.nayka.com.ua/?op=1&z=1267>
8. International Standards of Supreme Audit Institutions. URL : <http://www.issai.org/composite-347.htm>
9. ISSAI 1003 «Глосарій термінів керівництв INTOSAI з фінансового аудиту». URL: https://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/content/documents/others/ISSAI/ISSAI_1003-Ruso.pdf

10. Концептуальні основи та практичний досвід обліку, аудиту та оподаткування в умовах глобалізації економіки: колективна монографія кафедри обліку і оподаткування (Національний університет «Запорізька політехніка», м. Запоріжжя). Запоріжжя : видавець Мокшанов В. В, 2023. 239 с.
11. Хандій О.О. Антикризові інструменти управління підприємством: практичні аспекти реалізації / О.О. Хандій [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe
12. Азаренкова Г. М. Фінанси підприємств : навч. посібник [для самот. вивч. дисципліни]. / Г. М. Азаренкова, Т. М. Журавель, Р. М. Михайленко. 234 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://westudents.com.ua/knigi/666-fnansi-pdprimstv-Azarenkova-gm.html>
13. Положення про Державну аудиторську службу України URL: <https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/565>
14. Стратегія економічної безпеки України на період до 2025 року: Указом Президента України від 11.08.2021 р. № 347/2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/347/2021#n2>
15. Михайленко О., Ніколаєнко С. Особливості аналізу і аудиту господарської діяльності підприємств в умовах воєнного стану. Вісник Хмельницького національного університету. 2022. № 4. С. 163–168.
16. Акімова Н. С., Наумова Т. А. Організація аудиторської діяльності в умовах воєнного та повоєнного стану. URL: <https://cutt.ly/o4dVnxI>
17. Обліково-фінансова наука і практика: пріоритети розвитку та місія у воєнний час: матеріали XIII Міжнар. наук.-практ. конф. (16 листопада 2022 р., м. Київ) / відп. за вип. Ю. С. Бездушна. Київ: ННЦ «ІАЕ», 2022, 243 с.
18. Про внесення змін до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» щодо забезпечення аудиторської діяльності на період дії воєнного стану та післявоєнного відновлення економіки: Закон України від 31.05.2022 № 2285-IX. URL: <https://cutt.ly/D4d0l7A>

19. Аудиторська палата України: офіційний сайт. URL: <https://www.apu.com.ua/>
20. Моніторинг і оцінювання управлінської діяльності : конспект лекцій / укладачі: Г. А. Мішеніна, Я. В. Кобушко. – Суми : Сумський державний університет, 2022. – 138 с.
21. Левкулич В. В., Колісник Г. М., Шулла Р. С. Концептуальні аспекти організації обліково-аналітичного забезпечення стратегічного управління витратами підприємства. / В. В. Левкулич, Г. М. Колісник, Р. С. Шулла. // Економічний простір: зб. наук. пр. / Придніпров. держ. акад. буд-ва та архіт. – Дніпро: ПДАБА, 2022. – Вип. 177. – С. 62–68.
22. Михайлова Л.І., Гуроров О.І., Турчіна С.Г., Шарко І.О. Інноваційний менеджмент : навч. посібник. Вид. 2-е, доп. Київ : Центр учбової літератури, 2015. С. 234.
23. Основи методології та організації наукових досліджень : навч. посіб. для студентів, курсантів, аспірантів і ад'юнтів / за ред. А.Є. Конверського. Київ : Центр учбової літератури, 2010. 352 с.
24. Жук А.О. Статистичні методи контролю якості продукції. Наука та інновації ХХІ століття. 2017. Т. 1. С. 67-71.
25. Стойко І.І. Управління інноваціями (Програма, курс лекцій, практичні заняття, самостійна робота, індивідуальні завдання, тести) : навч.-метод. посіб. Тернопіль, ТНТУ імені Івана Пулюя, 2016. 200 с.
26. Артюшина М.В. Використання технології колективної розумової діяльності у процесі навчання студентів економічного профілю. URL: http://lib.iitta.gov.ua/2944/1/%D1%81%D1%82_%D0%90%D1%80%D1%82%D1%8E%D1%88%D0%B8%D0%D0%B0_%D0%BA%D0%BE%D0%BB_%D1%80%D0%BE%D0%B7_%D0%B4%D1%96%D1%8F%D0%BB.pdf
27. Зозульов О.В., Базь М.О. Типи та методи маркетингових досліджень інноваційного продукту. URL: http://zozulyov.narod.ru/olderfiles/1/Zozulov_O.V_Etapi_ta_metodi_market-3286.pdf

28. Лубенченко О. Е., Редько О. Ю. Застосування тестів заходів контролю в аудиторській практиці. Статистика України. 2021. № 3. С. 81–91. Doi: 10.31767/su.3(94)2021.03.09
29. Манько Н. Ф. Професійне судження аудитора як результат пізнання. Інтернаука. Економічні науки. 2019. № 8 (28). С. 23–32. URL: <https://doi.org/10.25313/2520-2294-2019-8-5148>
30. Височин, І. Адаптивний розвиток мережевого ритейлу в умовах євроінтеграції України. Економіка та суспільство, (51). <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-51-48>
31. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: <https://www.ukrstat.gov.ua/>
32. Кращі в світі: топ-20 торгових мереж світу за виручкою і міжнародним доходом 2023 (інфографіка). URL: <https://rau.ua/novyni/top-20-torgovih-merezh-2023/>
33. PwC. Global Economic Crime and Fraud Survey 2018. URL: <https://www.pwc.com/ua/uk/survey/2018/pwc-gecs2018-ukr.pdf>
34. PwC. Global Economic Crime and Fraud Survey 2020. URL: <https://www.pwc.com/ua/uk/survey/2020/gecs-ua2020-ukr.pdf>
35. PwC's Global Economic Crime and Fraud Survey 2022. URL: <https://www.pwc.com/gx/en/services/forensics/economic-crime-survey.html>
36. Association of Certified Fraud Examiners. Report to the Nations: 2020 Global Study on Occupational Fraud and Abuse. 2020. URL: <https://acfepublic.s3-us-west-amazonaws.com/2020-Report-to-the-Nations.pdf>
37. Occupational Fraud 2022: Report to the nation. URL: <https://acfepublic.s3-us-west-amazonaws.com/2022+Report+to+the+Nations.pdf>

ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі здійснено теоретичні, науково-практичні узагальнення, запропоновано методологічні підходи та практичній інструментарій аудиту ефективності діяльності мережевих ритейлерів. Результати мають теоретичний та прикладний характер, що дає можливість їх використання під час проведення аудиторської перевірки. На основі проведеного дослідження сформульовано такі висновки:

1. В умовах перманентної нестабільності національної економіки, викликаній наслідками військової агресії РФ та фінансових криз останніх років, *місія* аудиту ефективності діяльності мережевих ритейлерів набуває особливого, суспільно вагомого значення, яке проявляється, в першу чергу, у необхідності безперебійного, ефективного та якісного інформаційного забезпечення управління мережевими ритейлерами України. Таким дієвим інструментом є аудит ефективності діяльності в різних сферах національної економіки, загалом, та в сфері ритейлу, зокрема. Роль аудиту ефективності діяльності мережевих ритейлерів зростає, оскільки користувачі інформації (власники, кредитори, ділові партнери, державні контролюючі органи, SEO та ін.) привертають особливу увагу до ритейлерів, як до інвестиційного об'єкта, і, логічно, найбільшу інвестиційну привабливість становлять саме мережеві ритейлери.

Мережевим ритейлерам в країнах ЄС належить від 50% до 60% ринку: в скандинавських країнах та Великобританії- наближається до рекордних 90% (зокрема, це стосується чотирьох найбільших мереж, які у Великобританії контролюють близько 86% внутрішнього ринку; в Німеччині, для порівняння, на 5 провідних мереж припадає 65%, у Франції – 85% ринку). Результати аналізу динаміки показника Світового банку- торгівля товарами, % ВВП (Merchandise trade (% of GDP) за останні десять років- дають підстави констатувати, що у розрізі Європейського Союзу спостерігається зростання заявленої частки (70,58%– у 2013 р., 71,98% – у 2017 р., 87,85% – у 2022 р.).

Натомість в Україні відбувається її зменшення (74,08% – у 2013 р., 66,1% – у 2020 р., 62,06 % – у 2022 р.), що, насамперед, обумовлено воєнними діями на території країни і кризовими явищами в економіці. Україна належить до країн із середнім значенням зауваженого індикатора, хоча має значну кількість ритейлерів, які активно здійснюють торгівлю як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринку.

2. Практика сучасного ритейлу в окремих аспектах випереджає теорію економічної науки. Так, науковці досі не ввели та, відповідно, не визнали єдиного, загальноприйнятого поняття «мережевий ритейлер», незважаючи на те, що в практичному сегменті економіки такий термін застосовується. Тому за результатами дослідження до наукового обігу введено поняття «мережевий ритейлер», під яким необхідно розуміти материнське та дочірні підприємства роздрібної торгівлі, об'єднані спільним брендом та стратегією розвитку, в сумарній кількості не менше трьох структурних одиниць;

3. Якісний та ефективний аудит, відповідним чином процесуально підтверджений як такий, є одним з імперативів економічного зростання мережевих ритейлерів. Надання достовірної та неупередженої інформації, що міститься у фінансовій звітності, зацікавленим особам забезпечується за допомогою аудиторського звіту. У цьому контексті аудит набуває все більшого значення в економіці, як ключовий елемент ефективного менеджменту, оскільки є основою для забезпечення достовірності та об'єктивності фінансової звітності та іншої інформації про результати діяльності суб'єкта господарювання. Якість- тренд і ключова вимога користувачів інформації. Поняття «якість аудиту» охоплює не лише ключові елементи, які створюють середовище, яке максимально підвищує ймовірність того, що зовнішній незалежний аудит є обов'язковим і виконується на постійній основі суб'єктами аудиторської діяльності- аудиторськими фірмами, але й враховує особливості організаційної структури мережевого ритейлера, а також результати зовнішнього аудиту кожного ритейлера в мережі, незважаючи на те, чи підпадає кожен з них під обов'язковість

проведення аудиту фінансової звітності (відповідно до чинного законодавства), в результаті чого зростає якість аудиту мережевого ритейлера, загалом.

4. В запропонованій за результатами дослідження організаційно-інформаційній моделі аналізу ефективності діяльності мережевих ритейлерів для потреб аудиту враховано фактор часу у вигляді процедур ретроспективного й прогностичного аналізу та виокремлено об'єкти, суб'єктів, етапи аналізу, показники ефективності діяльності, інформаційну базу, методи обробки інформації, методичні прийоми узагальнення результатів аналізу. Використання розробленої моделі сприятиме підвищенню якості аудиту та значно скорочуватиме час проведення аналітичних процедур у його складі.

5. Діяльність мережевих ритейлерів характеризується високим рівнем конкуренції. В умовах інформаційного суспільства для підвищення рівня конкурентоспроможності роздрібно-торговельної мережі важливими параметрами є не лише ціна, якість та асортимент товарів, а і такі нефінансові показники, як «імідж компанії», «довіра покупців», «відомість бренду» тощо. Тому застосування виключно «традиційних методик» економічного аналізу не дозволить в сучасних умовах здійснити комплексну оцінку діяльності мережевих ритейлерів. Економічний аналіз діяльності підприємств роздрібно-торгівлі не відповідає сучасним потребам управління та запитам користувачів аналітичної інформації і потребує удосконалення в методологічних та практичних аспектах. В роботі запропоновано удосконалену методіку комплексного компаративного аналізу діяльності суб'єктів господарювання, зокрема мережевих ритейлерів, в частині модифікації методів суми місць і відстані від еталону, які дозволяють проводити комплексну оцінку ефективності діяльності мережевих ритейлерів з використанням показників, що мають різні одиниці виміру, а також різну «направленість» (збільшення значення показника або позитивно, або негативно характеризує об'єкт дослідження). Для підвищення об'єктивності, комплексності, результативності компаративного аналізу, розроблено

збалансовану систему показників, що різновекторно характеризують ефективність діяльності мережевих ритейлерів і включає фінансові і нефінансові показники.

6. В нестандартних, обтяжених воєнним станом умовах, аудит діяльності мережевих ритейлерів потребує удосконалення традиційного аналітичного забезпечення, в першу чергу, це стосується оптимізації аналізу діяльності ритейлерів. Так, за результатами проведеного дослідження, було доведено, що в процесі аудиту ефективності діяльності мережевих ритейлерів необхідно застосовувати удосконалені методологічні підходи щодо інтеграції фінансової та нефінансової інформації які, дозволять комплексно і об'єктивно оцінити ефективність діяльності мережевого ритейлера, оскільки нефінансові параметри діяльності суттєво впливають на стан підприємства, але не враховуються «традиційними» методиками аналізу та аудиту.

7. Організацію аудиту ефективності діяльності мережевих ритейлерів необхідно розглядати як розподіл повноважень, завдань, інформації, процесів, методів, прийомів, комунікації та інших ресурсів, а також впровадження процедур, необхідних для досягнення визначених цілей. Це впровадження процедур, покликаних забезпечити досягнення цілей діяльності мережевих ритейлерів. До основних принципів раціональної організації аудиту ефективності діяльності мережевих ритейлерів належать:

- визначення методів і способів виконання аудиту ефективності;
- координація, узгодження та організаційна єдність завдань;
- забезпечення єдності мети та встановлення ефективного контролю.

Для мережевих ритейлерів обґрунтованим, ефективним та якісним є єдиний (уніфікований) спосіб організації внутрішнього аудиту- такий, коли підрозділ внутрішнього аудиту є єдиним на всю мережу (а не окремий для кожного ритейлера). Якісна організація аудиту ефективності допоможе мережевим ритейлерам не лише надавати достовірну та повну фінансову

інформацію, а й розкривати свої соціальні, екологічні та інші зобов'язання перед зацікавленими сторонами.

Аудитори на початку аудиту складають Меморандум про зустріч з керівництвом мережевих ритейлерів. За результатами проведеного аналізу цих документів розроблено удосконалений уніфікований документ - Меморандум аудиту ефективності. Меморандум надає детальну інформацію на основі відповідей управлінського персоналу та формує подальший вектор для аудиту ефективності. Метою Меморандуму аудиту ефективності є відповідь, оцінка та думка управлінського персоналу щодо діяльності мережевих ритейлерів протягом періоду, що підлягає аудиту. Вся отримана інформація, її оцінка та аналіз керуються питаннями аудиту ефективності. Правильно спроектований Меморандум аудиту ефективності сприятиме заощадженню часу аудитора, який не витратить часу на збирання та аналіз менш актуальної інформації.

Чинна методика аудиту ефективності потребує удосконалення: 1) відповідно до окресленого вище, в п 6, удосконаленого аналітичного забезпечення, як імперативного джерела отримання аудиторських доказів; 2) використання результатів внутрішнього аудиту в умовах застосування уніфікованої форми його проведення; 3) з урахуванням суспільного значення мережевих ритейлерів тощо.

8. Аудит ефективності мережевих ритейлерів повинен охоплювати механізми, процедури та інструменти, які забезпечують, по-перше, високу якість проведення аудиту ефективності та звіту про його результати; по-друге- досягнення поставлених цілей і отримання достовірних результатів аудиту ефективності; по-третє- вживання заходів, які дозволяють виключити повторення виявлених помилок і недоліків проведення аудиту ефективності.

За проведеними в дисертації результатами опитування мережевих ритейлерів можна зробити висновок, що питома вага шахрайств, скоєних його працівниками є чималою, оскільки система внутрішнього контролю не забезпечує надійний та достатній рівень протидії і попередження

шахрайству. Нагальна потреба для продуктивної і результативної діяльності мережевих ритейлерів полягає в запровадженні ефективної системи безпеки в господарські процеси. Найкращим способом отримання дієвих рекомендацій та пропозицій щодо формування і запровадження системи безпеки, як свідчить практика, є проведення аудиту ефективності, який являє собою гарантовано неупереджену перевірку і оцінку діяльності. Отже, перш ніж упроваджувати системні безпекові рішення, логічним є проведення аудиту ефективності мережевого ритейлу та дослідження саме питань безпеки. Виникає необхідність у постійно діючому елементі забезпечення ефективності внутрішньої системи комплаєнс-контролю в діяльності мережевих ритейлерів, яка б входила до системи управління і була її невід'ємною частиною. Ефективне функціонування внутрішньої системи комплаєнс-контролю в діяльності мережевих ритейлерів сприятиме ефективності господарської діяльності та ідентифікації її ризиків – це може суттєво зменшити обсяг аудиторських процедур при аудиті ефективності без втрачання їх якості. Внутрішня система комплаєнс-контролю в діяльності мережевих ритейлерів запобігатиме виникненню зайвих фінансових втрат, натомість сприятиме отриманню додаткових інвестицій та розширенню клієнтської бази. Надалі, саме інструмент комплаєнс-контролю допоможе підтримувати актуальність механізмів і систематично контролювати процеси мережевих ритейлерів. З метою підвищення якості аудиту розроблено модель взаємозв'язку мети і завдань аудиту ефективності діяльності мережевих ритейлерів.

Аудит ефективності впливає на ринкову вартість мережевого ритейлера. Аудиторські звіти (висновки) втрачають свою цінність у випадках, коли результати не будуть чітко та доступно повідомлені професійним та непрофесійним користувачам інформації.

ДОДАТКИ

Додаток А

Обсяги доходу *Топ-50* світових ритейлерів за результатами господарювання у 2022 р.

Місце в рейтингу	Ритейлер	Країна	Обсяг доходу (виручки) (total company revenues), млрд. дол.	Міжнародний дохід (international revenues), млрд. дол.	Рейтингові бали
1	Walmart	США	585,2	101,2	444,4
2	Amazon.com	США	352,7	120,1	356,5
3	Schwarz Group	Німеччина	159,8	108,7	243
4	Aldi	Німеччина	130,4	97,9	212
5	Costco	США	219,2	55,1	192,2
6	Ahold Delhaize	США	94,5	72,3	155,8
7	Carrefour	Франція	108,4	66,4	153,8
8	Seven & I	Японія	94,6	36,2	101,6
9	The Home Depot	США	157,3	9,50	92,9
10	IKEA	Нідерланди	47,4	45,9	92,5
11	Walgreens Boots Alliance	США	124,3	12,9	81,4
12	Rewe	Німеччина	70,7	15,9	59,1
13	Apple	США	80,7	10,4	56
14	Alibaba	Китай	96,0	2,6	52
15	Inditex	Іспанія	35,5	21,6	50,1
16	AS Watson	Гонконг	30,1	23,1	49,8
17	Metro AG	Німеччина	32,9	21,1	48,2
18	Tesco	Великобританія	64,6	9,3	46,2
19	Jeronimo Martins	Португалія	27,6	21,2	45,5
20	Casino	Іспанія	37,0	17,9	45,3
21	Dairy Farm	Гонконг	24,7	21,6	44,7
22	Aeon	Японія	72,8	4,7	43,4
23	TJX	США	48,5	11,0	40,7
24	H&M	Швеція	19,7	18,7	37,9
25	Fast Retailing	Японія	26,3	15,7	36,8
26	Auchan	Франція	32,3	13,6	36,6
27	Woolworths Limited (Aus)	Австралія	53,1	5,5	34,7
.....					
48	Hudson's Bay	Канада	9,5	7,4	15,8
49	Louis Delhaize	Бельгія	8,7	7,3	15,3
50	Ace Hardware	США	26,7	1,3	15,3

Джерело: дані Міжнародної компанії з дослідження ринку Kantar: [1]

Примітка: в основу методології формування даного рейтингу закладено систему, яка передбачає нарахування балів мережевим ритейлером на основі їхніх внутрішніх і міжнародних доходів від роздрібною торгівлі за умови, що вони здійснювали продажі як мінімум у трьох країнах.

Щоб потрапити до заявленого рейтингу, компанії повинні відповідати кільком критеріям. По-перше, компанія мала бути роздрібним продавцем, що визначається як операція з перепродажу товарів для споживача, що відкрита для громадськості. По-друге, компанія повинна мати прямі продажі принаймні в трьох країнах, одна з яких не повинна бути суміжною з країною роздрібною продавця. Офішорні податкові гавані не бралися до уваги. У процесі перевірки розглянуто можливості роздрібних продавців у міжнародних прямих продажах, і враховано загальний глобальний роздрібний продаж. Компанією Kantar створено систему балів, відповідно до якої найбільша кількість балів присуджується роздрібним торговцям з міжнародними прямими продажами. Відповідно, менша кількість балів надається тим, у кого переважають внутрішні роздрібні продажі.

Джерела звіту включали річні звіти, публічні документи, заяви для преси та дослідження споживчих моделей покупок. Згідно з методологією Kantar лише доходи від роздрібною торгівлі визначають рейтингові бали. Оскільки найбільші світові роздрібні торговці розширюють діяльність за межами роздрібних доходів, в основі цього списку лише дані про доходи від роздрібною торгівлі.

Принципи економічного аналізу: висвітлення у працях науковців

№ пор	Принципи економічного аналізу	Г.І. Купалова [20, с. 75]	Л.Я. Тринька [21, с. 37]	М.Г. Чумаченко [22, с.124]	В.В. Сопко, В. П. Завгородній [23]	Є.В. Мних [25]	І.Д. Лазаршина [24; 30, с. 97]	О.В. Олійник [26]	О.В. Павелко [27]	І.М. Парасій-Вергуненко [28, с. 57]	С.З. Мошенський [29, с. 22]	Загальна кількість повторювань
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1.	Автономність						+					1
2.	Адаптивність				+				+			2
3.	Адекватність тлумачення								+	+	+	3
4.	Безперервність	+			+		+		+			4
5.	Варіативність						+					1
6.	Випереджаюче відображення				+				+			2
7.	Всебічність								+			1
8.	Демократичність	+				+			+			3
9.	Державний підхід	+										1
10.	Детермінізм								+			1
11.	Динамізм				+		+					2
12.	Дієвість	+				+			+		+	4
13.	Доречність			+			+		+	+		4
14.	Достовірність		+	+			+		+		+	5
15.	Доступність	+										1
16.	Економічність								+			1
17.	Ефективність	+					+		+	+	+	5
18.	Єдність діалектики і логіки								+			1
19.	Забезпечення оптимальних рішень								+			1
20.	Зрозумілість									+	+	2
21.	Індивідуальна та колективна відповідальність								+			1
22.	Інституціональний підхід								+			1
23.	Історизм							+				1
24.	Комплексність	+	+			+	+		+	+	+	7
25.	Конкретність	+			+	+	+		+			5
26.	Конфіденційність								+			1
27.	Критичність										+	1
28.	Ментальність								+			1

Закінчення дод. Б

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
29.	Науковість	+	+			+	+		+	+	+	7
30.	Нейтральність								+			1
31.	Об'єктивність	+		+				+	+	+		5
32.	Обґрунтованість						+					1
33.	Обережність										+	1
34.	Оперативність	+		+			+		+			4
35.	Оптимізаційний підхід								+			1
36.	Періодичність		+	+					+		+	4
37.	Пізнаваність							+				1
38.	Повнота								+			1
39.	Порівнянність	+										1
40.	Принцип визначальної ролі практики в процесі пізнання							+				1
41.	Пропорційність				+							1
42.	Професійна компетентність								+			1
43.	Професійна поведінка								+			1
44.	Прямоточність				+							1
45.	Регулярність									+		1
46.	Рейтингова оцінка						+		+			2
47.	Репрезентативність								+			1
48.	Рефлексивність								+			1
49.	Ритмічність				+							1
50.	Своєчасність								+	+		2
51.	Синергетичність								+			1
52.	Системність	+	+	+		+	+	+	+	+	+	9
53.	Соціально-економічний підхід								+			1
54.	Спадкоємність							+				1
55.	Субординація				+				+			2
56.	Субсидіарність								+			1
57.	Суперечність							+				1
58.	Суттєвість								+			1
59.	Творча активність							+				1
60.	Точність	+	+								+	3
61.	Узгодженість								+			1
62.	Цілісність								+			1
63.	Цільове спрямування		+								+	2

*Джерело: систематизовано автором на основі [20-30]

**Топ-25 світових ритейлерів та їх динаміка впродовж 2019-2023 рр.
(Top 25 Global Retailers)**

№ пор	Ритейлер	2019	2020	2021	2022	2023
1.	Walmart	1	1	1	1	1
2.	Amazon.com	2	2	2	2	2
3.	Schwarz Group	3	3	3	3	3
4.	Carrefour	4	7	8	7	7
5.	Ahold Delhaize	5	6	7	6	6
6.	Costco	6	5	6	5	5
7.	Alibaba	7	4	5	13	14
8.	Aldi	8	8	4	4	4
9.	Auchan	9	10	12	16	-
10.	Tesco	10	16	17	15	18
11.	Walgreens Boots Alliance	11	11	11	11	11
12.	Spar	12	13	14	23	-
13.	The Home Depot	13	15	15	10	9
14.	Rewe Group	14	14	16	14	12
15.	Seven and Holdings Co	15	12	13	9	8
16.	IKEA	16	9	9	8	10
17.	Groupe Casino	17	24	22	18	20
18.	Metro AG	18	17	21	12	17
19.	Inditex	19	18	18	-	15
20.	Aeon	20	20	20	19	22
21.	H&M	21	22	23	21	24
22.	McDonald's	22	23	-	-	-
23.	Lowe's	23	25	24	-	-
24.	Gd.com	24	19	10	-	-
25.	Intermarche	25	21	19	-	-
26.	A.S. Watson Group	-	-	25	17	16
27.	Apple	-	-	-	20	13
28.	Dairy Farm International Holdings	-	-	-	22	21
29.	Jeronimo Martins	-	-	-	24	19
30.	TJX Companies	-	-	-	25	23
31.	Fast Retailing	-	-	-	-	25

**Джерело: систематизовано за даними «Top 50 Global Retailers» [60]*

Примітка: Це щорічний рейтинг, опублікований NRF. В опитуванні використано систему, у якій бали нараховуються роздрібним торговцям на основі їхніх міжнародних доходів, участі у франчайзингу, альянсах за межами свого регіону та їх здатності продавати через онлайн-ринки.

Аналіз динаміки показників рентабельності мережевих ритейлерів

Таблиця Г.1

Динаміка показників рентабельності ТОВ «Новус Україна»
за 2018 – 2022 роки

№ пор	Показники	2018	2019	2020	2021	2022	Абсолютне відхилення				Темп росту, %			
							2019/ 2018	2020/ 2019	2021/ 2020	2022/ 2021	2019/ 2018	2020/ 2019	2021/ 2020	2022/ 2021
1.	Чистий дохід від реалізації, тис. грн	7820924	9319929	10823336	14622533	16011547	1499005	1503407	3799197	1389014	119,2	116,1	135,1	109,5
2.	Собівартість реалізації, тис. грн	5747933	6740496	7765895	10365611	12326541	992563	1025399	2599716	1960930	117,3	115,2	133,5	118,9
3.	Валовий прибуток, тис. грн	2072991	2579433	3057441	4256922	3685006	506442	478008	1199481	-571916	124,4	118,5	139,2	86,6
4.	Чистий прибуток (збиток), тис. грн	87304	190163	-370707	150552	-2518400	102859	-560870	521259	-2668952	217,8	-	-	-
5.	Середньорічна вартість активів, тис. грн	5586263	6725233	9625095	11812766	11040120	1138970	2899862	2187671	-772646	120,4	143,1	122,7	93,5
6.	Середньорічна вартість оборотних активів, тис. грн	1590709	1825166	2854681	2793246	2836112	234457	1029515	-61435	42866	114,7	156,4	97,8	101,5
7.	Середньорічна вартість власного капіталу, тис. грн	194045	395865	25158	-24341	5786467	201820	-370707	-49499	5810808	204,0	6,4	-	-
8.	Рентабельність підприємства (активів), %	1,6	2,8	-3,9	1,3	-22,8	1,3	-6,7	5,1	-24,1	180,9	-	-	-
9.	Рентабельність оборотних активів, %	5,5	10,4	-13,0	5,4	-88,8	4,9	-23,4	18,4	-94,2	189,8	-	-	-
10.	Рентабельність власного капіталу, %	45,0	48,0	-1473,5	-618,5	-43,5	3,0	-1521,6	855,0	575,0	106,8	-	-	-
11.	Рентабельність товарів, %	36,1	38,3	39,4	41,1	29,9	2,2	1,1	1,7	-11,2	106,1	102,9	104,3	72,8
12.	Валова рентабельність продажу, %	26,5	27,7	28,2	29,1	23,0	1,2	0,6	0,9	-6,1	104,4	102,1	103,1	79,1
13.	Чиста рентабельність продажу, %	1,1	2,0	-3,4	1,0	-15,7	0,9	-5,5	4,5	-16,8	182,8	-	-	-

Джерело: розраховано за даними фінансової звітності мережевого ритейлера

**Динаміка показників рентабельності ТОВ «Сільпо-Фуд»
за 2018 – 2022 роки**

№ по р	Показники	2018	2019	2020	2021	2022	Абсолютне відхилення				Темп росту, %			
							2019/ 2018	2020/ 2019	2021/ 2020	2022/ 2021	2019/ 2018	2020/ 2019	2021/ 2020	2022/ 2021
1.	Чистий дохід від реалізації, тис. грн	51842493	62446681	64402634	7278431	69990601	10604188	1955953	-57124203	62712170	120,5	103,1	11,3	961,6
2.	Собівартість реалізації, тис. грн	39797896	47340607	47249897	52182935	50815360	7542711	-90710	4933038	-1367575	119,0	99,8	110,4	97,4
3.	Валовий прибуток, тис. грн	12044597	15106074	17152737	20601296	19175241	3061477	2046663	3448559	-1426055	125,4	113,5	120,1	93,1
4.	Чистий прибуток (збиток), тис. грн	-943552	289577	-3114238	-1846179	-7632318	1233129	-3403815	1268059	-5786139	-	-	-	-
5.	Середньорічна вартість активів, тис. грн	21088745	28696423	30220459	38660465	33668858	7607678	1524036	8440006	-4991607	136,1	105,3	127,9	87,1
6.	Середньорічна вартість оборотних активів, тис. грн	11871964	14004363	14811169	15007970	11454103	2132399	806806	196801	-3553867	118,0	105,8	101,3	76,3
7.	Середньорічна вартість власного капіталу, тис. грн	1153325	1827502	-1148535	-2994714	-10689056	674177	-2976037	-1846179	-7694342	158,5	-	-	-
8.	Рентабельність підприємства (активів), %	-4,5	1,0	-10,3	-4,8	-22,7	5,5	-11,3	5,5	-17,9	-	-	-	-
9.	Рентабельність оборотних активів, %	-7,9	2,1	-21,0	-12,3	-66,6	10,0	-23,1	8,7	-54,3	-	-	-	-
10.	Рентабельність власного капіталу, %	-81,8	15,8	271,1	61,6	71,4	97,7	255,3	-209,5	9,8	-	1711,2	22,7	115,8
11.	Рентабельність товарів, %	30,3	31,9	36,3	39,5	37,7	1,6	4,4	3,2	-1,7	105,4	113,8	108,8	95,6
12.	Валова рентабельність продажу, %	23,2	24,2	26,6	28,3	27,4	1,0	2,4	1,7	-0,9	104,1	110,1	106,3	96,8
13.	Чиста рентабельність продажу, %	-1,8	0,5	-4,8	-2,5	-10,9	2,3	-5,3	2,3	-8,4	-	-	-	-

**Джерело: розраховано за даними фінансової звітності мережевого ритейлера*

**Динаміка показників рентабельності ТОВ «Фора»
за 2018 – 2022 роки**

№ пор	Показники	2018	2019	2020	2021	2022	Абсолютне відхилення				Темп росту, %			
							2019/ 2018	2020/ 2019	2021/ 2020	2022/ 2021	2019/ 2018	2020/ 2019	2021/ 2020	2022/ 2021
1.	Чистий дохід від реалізації, тис. грн	10966881	14253205	16375890	18920074	19593543	3286324	2122685	2544184	673469	130,0	114,9	115,5	103,6
2.	Собівартість реалізації, тис. грн	8940325	11368106	12583863	14378824	14308731	2427781	1215757	1794961	-70093	127,2	110,7	114,3	99,5
3.	Валовий прибуток, тис. грн	2026556	2885099	3792027	4541250	5284812	858543	906928	749223	743562	142,4	131,4	119,8	116,4
4.	Чистий прибуток (збиток), тис. грн	-170195	46159	-39023	17734	9767	216354	-85182	56757	-7967	-	-	-	55,1
5.	Середньорічна вартість активів, тис. грн	1933633	4212234	4911482	6096363	7819527	2278601	699248	1184881	1723164	217,8	116,6	124,1	128,3
6.	Середньорічна вартість оборотних активів, тис. грн	1295555	2763559	3103549	3141991	4421906	1468004	339990	38442	1279915	213,3	112,3	101,2	140,7
7.	Середньорічна вартість власного капіталу, тис. грн	-390831	107323	68642	88968	94660	498154	-38681	20326	5692	-	64,0	129,6	106,4
8.	Рентабельність підприємства (активів), %	-8,8	1,1	-0,8	0,3	0,1	9,9	-1,9	1,1	-0,2	-	-	-	-
9.	Рентабельність оборотних активів, %	-13,1	1,7	-1,3	0,6	0,2	14,8	-2,9	1,8	-0,3	-	-	-	-
10.	Рентабельність власного капіталу, %	43,5	43,0	-56,9	19,9	10,3	-0,5	-99,9	76,8	-9,6	98,8	-	-	-
11.	Рентабельність товарів, %	22,7	25,4	30,1	31,6	36,9	2,7	4,8	1,4	5,4	112,0	118,7	104,8	116,9
12.	Валова рентабельність продажу, %	18,5	20,2	23,2	24,0	27,0	1,8	2,9	0,8	3,0	109,5	114,4	103,7	112,4
13.	Чиста рентабельність продажу, %	-1,6	0,3	-0,2	0,1	0,0	1,9	-0,6	0,3	0,0	-	-	-	-

**Джерело: розраховано за даними фінансової звітності мережевого ритейлера*

**Динаміка показників рентабельності ТОВ «АТБ-Маркет»
за 2018 – 2022 роки**

№ пор	Показники	2018	2019	2020	2021	2022	Абсолютне відхилення				Темп росту, %			
							2019/ 2018	2020/ 2019	2021/ 2020	2022/ 2021	2019/ 2018	2020/ 2019	2021/ 2020	2022/ 2021
1.	Чистий дохід від реалізації, тис. грн	85728721	104910343	123864393	148745255	148332869	19181622	1895405	24880862	-412386	122,4	118,1	120,1	99,7
2.	Собівартість реалізації, тис. грн	66700925	79560701	92747990	110486259	110015011	12859776	13187289	17738269	-471248	119,3	116,6	119,1	99,6
3.	Валовий прибуток, тис. грн	19027796	25349642	31116403	38258996	38317858	6321846	5766761	7142593	58862	133,2	122,7	123,0	100,2
4.	Чистий прибуток (збиток), тис. грн	180123	4405437	5768666	8328888	2520707	4225314	1363229	2560222	-5808181	2445,8	130,9	144,4	30,3
5.	Середньорічна вартість активів, тис. грн	19648123	23864416	35652092	42395449	41086415	4216293	11787676	6743357	-1309034	121,5	149,4	118,9	96,9
6.	Середньорічна вартість оборотних активів, тис. грн	13518325	15437160	14588647	15949226	16252352	1918835	-848513	1360579	303126	114,2	94,5	109,3	101,9
7.	Середньорічна вартість власного капіталу, тис. грн	-333102	1733397	1901919	4530807	13832619	2066499	168522	2628888	9301812	-	-	238,2	305,3
8.	Рентабельність підприємства (активів), %	0,9	18,5	16,2	19,6	6,1	17,5	-2,3	3,5	-13,5	2013,7	87,7	121,4	31,2
9.	Рентабельність оборотних активів, %	1,3	28,5	39,5	52,2	15,5	27,2	11,0	12,7	-36,7	2141,8	138,6	132,1	29,7
10.	Рентабельність власного капіталу, %	-54,1	254,2	303,3	183,8	18,2	308,2	49,2	-119,5	-165,6	-	-	60,6	9,9
11.	Рентабельність товарів, %	28,5	31,9	33,5	34,6	34,8	3,3	1,7	1,1	0,2	111,7	105,3	103,2	100,6
12.	Валова рентабельність продажу, %	22,2	24,2	25,1	25,7	25,8	2,0	1,0	0,6	0,1	108,9	104,0	102,4	100,4
13.	Чиста рентабельність продажу, %	0,2	4,2	4,7	5,6	1,7	4,0	0,5	0,9	-3,9	1998,6	110,9	120,2	30,3

**Джерело: розраховано за даними фінансової звітності мережевого ритейлера*

**Аналіз динаміки показників рентабельності
ТОВ «МЕТРО КЕШ ЕНД КЕРІ УКРАЇНА»
за 2018 – 2022 роки**

№ пор	Показники	2018	2019	2020	2021	2022	Абсолютне відхилення				Темп росту, %			
							2019/ 2018	2020/ 2019	2021/ 2020	2022/ 2021	2019/ 2018	2020/ 2019	2021/ 2020	2022/ 2021
1.	Чистий дохід від реалізації, тис. грн	15656235	17831325	21464254	25944347	20152149	2175090	3632929	4480093	-5792198	113,9	120,4	120,9	77,7
2.	Собівартість реалізації, тис. грн	13334685	15182103	18223600	21927493	17115276	1847418	3041497	3703893	-4812217	113,9	120,0	120,3	78,1
3.	Валовий прибуток, тис. грн	2321550	2649222	3240654	4016854	3036873	327672	591432	776200	-979981	114,1	122,3	124,0	75,6
4.	Чистий прибуток (збиток), тис. грн	419588	1146444	-1725926	724200	-658322	726856,0	-2872370	2450126	-1382522	273,2	-	-	-
5.	Середньорічна вартість активів, тис. грн	6782001	6445138	7033396	7540231	6806707	-336863	588258	506835	-733524	95,0	109,1	107,2	90,3
6.	Середньорічна вартість оборотних активів, тис. грн	3467003	3302420	3668655	4432703	3741963	-164583	366235	764048	-690740	95,3	111,1	120,8	84,4
7.	Середньорічна вартість власного капіталу, тис. грн	-5004274	-3857830	-5583756	-4859556	-5517878	1146444	-1725926	724200	-658322	-	-	-	-
8.	Рентабельність підприємства (активів), %	6,2	17,8	-24,5	9,6	-9,7	11,6	-42,3	34,1	-19,3	287,5	-	-	-
9.	Рентабельність оборотних активів, %	12,1	34,7	-47,0	16,3	-17,6	22,6	-81,8	63,4	-33,9	286,8	-	-	-
10.	Рентабельність власного капіталу, %	-8,4	-29,7	30,9	-14,9	11,9	-21,3	60,6	-45,8	26,8	-	-	-	-
11.	Рентабельність продукції (товарів, робіт, послуг), %	17,4	17,4	17,8	18,3	17,7	0,0	0,3	0,5	-0,6	100,2	101,9	103,0	96,9
12.	Валова рентабельність продажу, %	14,8	14,9	15,1	15,5	15,1	0,0	0,2	0,4	-0,4	100,2	101,6	102,5	97,3
13.	Чиста рентабельність продажу, %	2,7	6,4	-8,0	2,8	-3,3	3,7	-14,5	10,8	-6,1	239,9	-	-	-

**Джерело: розраховано за даними фінансової звітності мережевого ритейлера*

Аналіз динаміки показників фінансової стійкості мережевих ритейлерів

Таблиця Д.1

Аналіз динаміки показників фінансової стійкості

ТОВ «Новус Україна» за 2018 – 2022 роки

№ пор	Показники	2018	2019	2020	2021	2022	Абсолютне відхилення				Темп росту, %			
							2019/ 2018	2020/ 2019	2021/ 2020	2022/ 2021	2019/ 2018	2020/ 2019	2021/ 2020	2022/ 2021
1.	Джерела власних коштів, тис. грн	194045	395865	25158	-24341	5786467	201820	-370707	-49499	5810808	204,0	6,4	-96,8	-23772,5
2.	Джерела позикового капіталу, тис. грн	5392218	6329368	9599937	11837107	5205653	937150	3270569	2237170	-6631454	117,4	151,7	123,3	44,0
3.	Валюта балансу, тис. грн	5586263	6725233	9625095	11812766	11040120	1138970	2899862	2187671	-772646	120,4	143,1	122,7	93,5
4.	Власні оборотні кошти, тис. грн	-1413243	-1678689	-414420	-1757616	2342971	-265446	1264269	-1343196	4100587	-	-	-	-
5.	Коефіцієнт фінансової незалежності, грн./грн Ряд.1 / ряд.3	0,035	0,059	0,003	-0,002	0,524	0,024	-0,056	-0,005	0,526	169,46	4,44	-	-
6.	Коефіцієнт фінансової залежності грн./грн Ряд.3 / ряд.1	28,788	16,989	382,586	-485,303	1,908	-11,800	365,597	-867,889	487,211	59,01	2252,00	-	-
7.	Коефіцієнт фінансової стійкості грн./грн Ряд.1 / ряд.2	0,036	0,063	0,003	-0,002	1,112	0,027	-0,060	-0,005	1,114	173,80	4,19	-	-
8.	Коефіцієнт маневреності власного капіталу грн./грн Ряд.4 / ряд.1	-7,283	-4,241	-16,473	72,208	0,405	3,043	-12,232	88,681	-71,803	-	-	-	-
9.	Коефіцієнт концентрації залученого капіталу грн./грн Ряд.2 / ряд.3	0,965	0,941	0,997	1,002	0,472	-0,024	0,056	0,005	-0,531	97,50	105,98	100,47	47,06

*Джерело: розраховано за даними фінансової звітності мережевого ритейлера

**Аналіз динаміки показників фінансової стійкості ТОВ «Сільпо-Фуд»
за 2018 – 2022 роки**

№ пор	Показники	2018	2019	2020	2021	2022	Абсолютне відхилення				Темп росту, %			
							2019/ 2018	2020/ 2019	2021/ 2020	2022/ 2021	2019/ 2018	2020/ 2019	2021/ 2020	2022/ 2021
1.	Джерела власних коштів, тис. грн	1153325	1827502	-1148535	-2994714	-10689056	674177	-2976037	-1846179	-7694342	158,5	-	-	-
2.	Джерела позикового капіталу, тис. грн	19935420	19567519	31368994	41655179	44357914	-367901	11801475	10286185	2702735	98,2	160,3	132,8	106,5
3.	Валюта балансу, тис. грн	21088745	28696423	30220459	38660465	33668858	7607678	1524036	8440006	-4991607	136,1	105,3	127,9	87,1
4.	Власні оборотні кошти, тис. грн	-5970454	-3735654	-4272149	-13035299	-16905755	2234800	-536495	-8763150	-3870456	-	-	-	-
5.	Коефіцієнт фінансової незалежності, грн./грн Ряд.1 / ряд.3	0,055	0,064	-0,038	-0,077	-0,317	0,009	-0,102	-0,039	-0,240	116,45	-	-	-
6.	Коефіцієнт фінансової залежності, грн./грн Ряд.3 / ряд.1	18,285	15,703	-26,312	-12,910	-3,150	-2,583	-42,015	13,403	9,760	85,88	-	-	-
7.	Коефіцієнт фінансової стійкості, грн./грн Ряд.1 / ряд.2	0,058	0,093	-0,037	-0,072	-0,241	0,036	-0,130	-0,035	-0,169	161,43	-	-	-
8.	<i>Коефіцієнт маневреності власного капіталу, грн./грн Ряд.4 / ряд.1</i>	-5,177	-2,044	3,720	4,353	1,582	3,133	5,764	0,633	-2,771	-	-	-	-
9.	<i>Коефіцієнт концентрації залученого капіталу, грн./грн Ряд.2 / ряд.3</i>	0,945	0,682	1,038	1,077	1,317	-0,263	0,356	0,039	0,240	72,13	152,23	103,80	122,28

*Джерело: розраховано за даними фінансової звітності мережевого ритейлера

**Аналіз динаміки показників фінансової стійкості ТОВ «Фора»
за 2018 – 2022 роки**

№ пор	Показники	2018	2019	2020	2021	2022	Абсолютне відхилення				Темп росту, %			
							2019/ 2018	2020/ 2019	2021/ 2020	2022/ 2021	2019/ 2018	2020/ 2019	2021/ 2020	2022/ 2021
1.	Джерела власних коштів, тис. грн	-390831	107323	68642	88968	94660	498154	-38681	20326	5692	-27,5	64,0	129,6	106,4
2.	Джерела позикового капіталу, тис. грн	2324464	4103417	4842840	6011469	7724867	1778953	739423	1168629	1713398	176,5	118,0	124,1	128,5
3.	Валюта балансу, тис. грн	1933633	4212234	4911482	6096363	7819527	2278601	699248	1184881	1723164	217,8	116,6	124,1	128,3
4.	Власні оборотні кошти, тис. грн	-1028909	-795577	-658958	-1715674	-1759445	233332	136619	-1056716	-43771	77,3	82,8	260,4	102,6
5.	Коефіцієнт фінансової незалежності, грн./грн Ряд.1 / ряд.3	-0,202	0,025	0,014	0,015	0,012	0,228	-0,012	0,001	-0,002	-12,61	54,85	104,42	82,95
6.	Коефіцієнт фінансової залежності грн./грн Ряд.3 / ряд.1	-4,947	39,248	71,552	68,523	82,606	44,196	32,304	-3,029	14,083	-793,29	182,31	95,77	120,55
7.	Коефіцієнт фінансової стійкості грн./грн Ряд.1 / ряд.2	-0,168	0,026	0,014	0,015	0,012	0,194	-0,012	0,001	-0,003	-15,56	54,19	104,42	82,80
8.	<i>Коефіцієнт маневреності власного капіталу</i> грн./грн <i>Ряд.4 / ряд.1</i>	2,633	-7,413	-9,600	-19,284	-18,587	-10,046	-2,187	-9,684	0,697	-281,58	129,50	200,88	96,38
9.	<i>Коефіцієнт концентрації залученого капіталу</i> грн./грн <i>Ряд.2 / ряд.3</i>	1,202	0,974	0,986	0,986	0,988	-0,228	0,012	0,000	0,002	81,04	101,22	100,01	100,18

*Джерело: розраховано за даними фінансової звітності мережевого ритейлера

**Аналіз динаміки показників фінансової стійкості ТОВ «АТБ-Маркет»
за 2018 – 2022 роки**

№ пор	Показники	2018	2019	2020	2021	2022	Абсолютне відхилення				Темп росту, %			
							2019/ 2018	2020/ 2019	2021/ 2020	2022/ 2021	2019/ 2018	2020/ 2019	2021/ 2020	2022/ 2021
1.	Джерела власних коштів, тис. грн	-333102	1733397	1901919	4530807	13832619	2066499	168522	2628888	9301812	-	-	238,2	305,3
2.	Джерела позикового капіталу, тис. грн	1998160	2213100,6	33750158	37864627	27253796	214940,6	31537057,4	4114469	-10610831	110,8	1525,0	112,2	72,0
3.	Валюта балансу, тис. грн	19648123	23864416	35652092	42395449	41086415	4216293	11787676	6743357	-1309034	121,5	149,4	118,9	96,9
4.	Власні оборотні кошти, тис. грн	11739525	13473745	-9195041	-12040156	-1238190	1734220	-22668786	-2845115	10801966	114,8	-	-	-
5.	Коефіцієнт фінансової незалежності, грн./грн Ряд.1 / ряд.3	-0,017	0,073	0,053	0,107	0,337	0,090	-0,019	0,054	0,230	-	73,44	200,33	315,03
6.	Коефіцієнт фінансової залежності, грн./грн Ряд.3 / ряд.1	-58,985	13,767	18,745	9,357	2,970	72,753	4,978	-9,388	-6,387	-	136,16	49,92	31,74
7.	Коефіцієнт фінансової стійкості, грн./грн Ряд.1 / ряд.2	-0,167	0,783	0,056	0,120	0,508	0,950	-0,727	0,063	0,388	-	7,19	212,34	424,17
8.	<i>Коефіцієнт маневреності власного капіталу, грн./грн Ряд.4 / ряд.1</i>	-35,243	7,773	-4,835	-2,657	-0,090	43,016	-12,608	2,177	2,568	-	-	-	-
9.	<i>Коефіцієнт концентрації залученого капіталу, грн./грн Ряд.2 / ряд.3</i>	0,102	0,093	0,947	0,893	0,663	-0,009	0,854	-0,054	-0,230	91,19	1020,80	94,35	74,27

*Джерело: розраховано за даними фінансової звітності мережевого ритейлера

**Аналіз динаміки показників фінансової стійкості
ТОВ «МЕТРО КЕШ ЕНД КЕРІ УКРАЇНА» за 2018 – 2022 роки**

№ пор	Показники	2018	2019	2020	2021	2022	Абсолютне відхилення				Темп росту, %			
							2019/ 2018	2020/ 2019	2021/ 2020	2022/ 2021	2019/ 2018	2020/ 2019	2021/ 2020	2022/ 2021
1.	Джерела власних коштів, тис. грн	-5004274	-3857830	-5583756	-4859556	-5517878	1146444	-1725926	724200	-658322	-	-	-	-
2.	Джерела позикового капіталу, тис. грн	11786275	10302967	12617152	12399787	12344585	-1483308	2314185	-217365	-55202	87,4	122,5	98,3	99,6
3.	Валюта балансу, тис. грн	6782001	6445138	7033396	7540231	6806707	-336863	588258	506835	-733524	95,0	109,1	107,2	90,3
4.	Власні оборотні кошти, тис. грн	-1921865	-1648930	-3146739	-2826523	-1717427	272935	-1497809	320216	1109096	-	-	-	-
5.	Коефіцієнт фінансової незалежності, грн./грн Ряд.1 / ряд.3	-0,738	-0,599	-0,794	-0,644	-0,811	0,139	-0,195	0,149	-0,166	-	-	-	-
6.	Коефіцієнт фінансової залежності, грн./грн Ряд.3 / ряд.1	-1,355	-1,671	-1,260	-1,552	-1,234	-0,315	0,411	-0,292	0,318	-	-	-	-
7.	Коефіцієнт фінансової стійкості, грн./грн Ряд.1 / ряд.2	-0,425	-0,374	-0,443	-0,392	-0,447	0,050	-0,068	0,051	-0,055	-	-	-	-
8.	<i>Коефіцієнт маневреності власного капіталу, грн./грн Ряд.4 / ряд.1</i>	0,384	0,427	0,564	0,582	0,311	0,043	0,136	0,018	-0,270	111,30	131,85	103,21	53,51
9.	<i>Коефіцієнт концентрації залученого капіталу, грн./грн Ряд.2 / ряд.3</i>	1,738	1,599	1,794	1,644	1,814	-0,139	0,195	-0,149	0,169	91,98	112,22	91,67	110,28

*Джерело: розраховано за даними фінансової звітності мережевого ритейлера

Аналіз ефективності використання основних засобів мережевих ритейлерів за 2018-2022 роки

№ пор	Показники	2018	2019	2020	2021	2022	Абсолютне відхилення				Темп росту, %			
							2019/ 2018	2020/ 2019	2021/ 2020	2022/ 2021	2019/ 2018	2020/ 2019	2021/ 2020	2022/ 2021
ТОВ «Новус Україна»														
1.	Чистий дохід від реалізації, тис. грн	7820924	9319929	10823336	14622533	16011547	1499005	1503407	3799197	1389014	119,2	116,1	135,1	109,5
2.	Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн	871912	1306481	5878009	8154983	9855874	434569	4571528	2276974	1700891	149,84	449,91	138,74	120,86
3.	Середньорічна вартість майна, тис. грн	5586263	6725233	9625095	11812766	11040120	1138970	2899862	2187671	-772646	120,4	143,1	122,7	93,5
4.	Фондовіддача, грн/грн	8,97	7,13	1,84	1,79	1,62	-1,84	-5,29	-0,05	-0,17	79,53	25,81	97,38	90,60
5.	Фондомісткість, грн/грн	0,11	0,14	0,54	0,56	0,62	0,03	0,40	0,01	0,06	125,74	387,42	102,69	110,37
6.	Коефіцієнт реальної вартості основних засобів у майні підприємства, грн/грн	0,16	0,19	0,61	0,69	0,89	0,04	0,42	0,08	0,20	124,46	314,36	113,04	129,32
7.	Чистий прибуток (збиток), тис. грн	87304	190163	-370707	150552	-2518400	102859	-560870	521259	-2668952	217,8	-	-	-
8.	Рентабельність основних засобів, %	10,01	14,56	-6,31	1,85	-25,55	4,54	-20,86	8,15	-27,40	145,37	-	-	-
ТОВ «Сільпо-Фуд»														
1.	Чистий дохід від реалізації, тис. грн	51842493	62446681	64402634	7278431	69990601	10604188	1955953	-57124203	62712170	120,5	103,1	11,3	961,6
2.	Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн	1831818	9024264	10768202	16845784	17226900	7192446	1743938	6077582	381116	492,64	119,32	156,44	102,26
3.	Середньорічна вартість майна, тис. грн	21088745	28696423	30220459	38660465	33668858	7607678	1524036	8440006	-4991607	136,1	105,3	127,9	87,1
4.	Фондовіддача, грн/грн	28,30	6,92	5,98	0,43	4,06	-21,38	-0,94	-5,55	3,63	24,45	86,43	7,22	940,34
5.	Фондомісткість, грн/грн	0,04	0,14	0,17	2,31	0,25	0,11	0,02	2,15	-2,07	408,98	115,70	1384,25	10,63
6.	Коефіцієнт реальної вартості основних засобів у майні підприємства, грн/грн	0,09	0,31	0,36	0,44	0,51	0,23	0,04	0,08	0,08	362,04	113,31	122,29	117,42
7.	Чистий прибуток (збиток), тис. грн	-943552	289577	-3114238	-1846179	-7632318	1233129	-3403815	1268059	-5786139	-	-	-	-
8.	Рентабельність основних засобів, %	-0,52	0,03	-0,29	-0,11	-0,44	0,55	-0,32	0,18	-0,33	-	-	-	-
ТОВ «Фора»														
1.	Чистий дохід від реалізації, тис. грн	10966881	14253205	16375890	18920074	19593543	3286324	2122685	2544184	673469	130,0	114,9	115,5	103,6
2.	Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн	526619	1397238	1685151	2757572	3145184	870619	287913	1072421	387612	265,32	120,61	163,64	114,06
3.	Середньорічна вартість майна, тис. грн	1933633	4212234	4911482	6096363	7819527	2278601	699248	1184881	1723164	217,8	116,6	124,1	128,3
4.	Фондовіддача, грн/грн	20,83	10,20	9,72	6,86	6,23	-10,62	-0,48	-2,86	-0,63	48,98	95,26	70,60	90,80
5.	Фондомісткість, грн/грн	0,05	0,10	0,10	0,15	0,16	0,05	0,00	0,04	0,01	204,15	104,97	141,63	110,14
6.	Коефіцієнт реальної вартості основних засобів у майні підприємства, грн/грн	0,27	0,33	0,34	0,45	0,40	0,06	0,01	0,11	-0,05	121,80	103,44	131,83	88,92
7.	Чистий прибуток (збиток), тис. грн	-170195	46159	-39023	17734	9767	216354	-85182	56757	-7967	-	-	-	55,1
8.	Рентабельність основних засобів, %	-0,32	0,03	-0,02	0,01	0,00	0,36	-0,06	0,03	0,00	-	-	-	-

Закінчення дод.Е

№ пор	Показники	2018	2019	2020	2021	2022	Абсолютне відхилення				Темп росту, %			
							2019/ 2018	2020/ 2019	2021/ 2020	2022/ 2021	2019/ 2018	2020/ 2019	2021/ 2020	2022/ 2021
ТОВ «АТБ-Маркет»														
1.	Чистий дохід від реалізації, тис. грн	85728721	104910343	123864393	148745255	148332869	1918162 2	1895405	24880862	-412386	122,4	118,1	120,1	99,7
2.	Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн	5217701	7428107	20908841	25676168	28621529	2210406	1348073 4	4767327	2945361	142,36	281,48	122,80	111,47
3.	Середньорічна вартість майна, тис. грн	19648123	23864416	35652092	42395449	41086415	4216293	1178767 6	6743357	-1309034	121,5	149,4	118,9	96,9
4.	Фондовіддача, грн/грн	16,43	14,12	5,92	5,79	5,18	-2,31	-8,20	-0,13	-0,61	85,96	41,94	97,79	89,46
5.	Фондомісткість, грн/грн	0,06	0,07	0,17	0,17	0,19	0,01	0,10	0,00	0,02	116,33	238,41	102,26	111,78
6.	Коефіцієнт реальної вартості основних засобів у майні підприємства, грн/грн	0,27	0,31	0,59	0,61	0,70	0,05	0,28	0,02	0,09	117,21	188,42	103,27	115,02
7.	Чистий прибуток (збиток), тис. грн	180123	4405437	5768666	8328888	2520707	4225314	1363229	2560222	-5808181	2445,8	130,9	144,4	30,3
8.	Рентабельність основних засобів, %	0,03	0,59	0,28	0,32	0,09	0,56	-0,32	0,05	-0,24	1717,99	46,52	117,57	27,15
ТОВ «МЕТРО КЕШ ЕНД КЕРІ УКРАЇНА»														
1.	Чистий дохід від реалізації, тис. грн	15656235	17831325	21464254	25944347	20152149	2175090	3632929	4480093	-5792198	113,9	120,4	120,9	77,7
2.	Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн	2486721	2455630	2472560	2497542	2365005	-31091	16930	24982	-132537	98,75	100,69	101,01	94,69
3.	Середньорічна вартість майна, тис. грн	6782001	6445138	7033396	7540231	6806707	-336863	588258	506835	-733524	95,0	109,1	107,2	90,3
4.	Фондовіддача, грн/грн	6,30	7,26	8,68	10,39	8,52	0,97	1,42	1,71	-1,87	115,33	119,55	119,66	82,03
5.	Фондомісткість, грн/грн	0,16	0,14	0,12	0,10	0,12	-0,02	-0,02	-0,02	0,02	86,70	83,65	83,57	121,91
6.	Коефіцієнт реальної вартості основних засобів у майні підприємства, грн/грн	0,13	0,10	0,07	0,06	0,06	-0,02	-0,03	-0,01	0,00	81,30	67,40	84,94	97,71
7.	Чистий прибуток (збиток), тис. грн	419588	1146444	-1725926	724200	-658322	726856,0	-2872370	2450126	-1382522	273,2	-	-	-
8.	Рентабельність основних засобів, %	0,17	0,47	-0,70	0,29	-0,28	0,30	-1,16	0,99	-0,57	276,69	-	-	-

*Джерело: розраховано за даними фінансової звітності мережевого ритейлера

**Динаміка кількості ритейлерів (торговельних центрів)
мережевих ритейлерів за 2018 – 2022 рр.**

№ пор	Показники	2018	2019	2020	2021	2022	Абсолютне відхилення				Темп росту, %			
							2019/ 2018	2020/ 2019	2021/ 2020	2022/ 2021	2019/ 2018	2020/ 2019	2021/ 2020	2022/ 2021
1.	ТОВ «АТБ-Маркет»	990	1077	1201	1314	1346	87	124	113	32	109	112	109	102
2.	ТОВ «Сільпо-Фуд»	240	258	276	333	305	18	18	57	-28	108	107	121	92
3.	ТОВ «МЕТРО КЕШ ЕНД КЕРІ УКРАЇНА»	25	26	29	29	35	1	3	0	6	104	112	100	121
4.	ТОВ «Фора»	240	247	265	277	311	7	18	12	34	103	107	105	112
5.	ТОВ «Новус Україна»	38	42	80	85	90	4	38	5	5	111	190	106	106

**За офіційною відкритою інформацією мережевих ритейлерів*

Мережеві ритейлери
Рік, що закінчився 31 грудня 2022 р
Обговорення з керівництвом
Дата: 12.03.2023

Учасники:

Аудиторська компанія
Директор:
Аудитор:

ТОВ «АТБ-Маркет»
Фінансовий директор:
Головний бухгалтер:

ТОВ «Фоззі-Фуд»
Фінансовий директор:
Головний бухгалтер:

ТОВ «ВОГ Рітейл»
Фінансовий директор:
Головний бухгалтер:

МЕМОРАНДУМ

1. ОСТАННІ ПОДІЇ В БІЗНЕСІ

Опис останніх подій, що відбулися в бізнесі і які мають суттєвий вплив на фінансову звітність.

2. ЗМІНИ В СИСТЕМАХ КЛІЄНТА, СТРУКТУРАХ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ, КЛЮЧОВОМУ ПЕРСОНАЛІ

Суттєвих змін у структурі клієнта, структурі внутрішнього контролю та ключовому бухгалтерському персоналі за аналізований період не було.

3. ВІДПОВІДІ ВІДПОВІДАЛЬНОГО КЕРІВНИЦТВА КЛІЄНТІВ ТАКОЖ:

Пояснення щодо значних або незвичайних коливань або аномалій, якщо такі є, виявлені нашими аналітичними процедурами, і те, чи вказано потенційне шахрайство чи помилки:

Ніяких незвичайних подій не було протягом періоду, що підлягає аудиту.

Питання та події, що відбулися протягом року, які могли вплинути на наш підхід до аудиту або фінансову звітність:

Відсутні такі питання та події

Відповідність облікової політики, яка буде використовуватися протягом періоду, і чи можуть будь-які зміни в діяльності суб'єкта господарювання вимагати їх оновлення:

Облікова політика, яка застосовується в аналізованому періоді, забезпечує достовірне та доречне подання інформації у фінансовій звітності.

Нові закони, стандарти бухгалтерського обліку та нормативні вимоги, які можуть вплинути на фінансову звітність:

Не було нових законів, стандартів бухгалтерського обліку та нормативних вимог, які могли б вплинути на фінансову звітність.

Погляд клієнта на середовище контролю суб'єкта, включаючи процес перевірки ефективності системи внутрішнього контролю та результати будь-якої перевірки:

Керівництво компанії вважає внутрішній контроль ефективним.

Погляд клієнта на ризики шахрайства, зокрема:

- Процес оцінки для виявлення та реагування, включаючи відповідні засоби контролю та моніторинг цих засобів контролю
- Результати цього процесу
- Рахунки, класи транзакцій або розкриття інформації, у яких виявлено ризики шахрайства
- Рахунки, класи транзакцій або розкриття інформації, де ймовірно існують ризики шахрайства
- Задokumentуйте свої запити щодо шахрайства та результати в робочому документі "Порядок денний і протокол зустрічі щодо шахрайства та помилок"

Ризик шахрайства дуже низький. Кожна складова Служби внутрішнього контролю підпорядкована безпосередньо керівництву Компанії. При виявленні шахрайства використовуються штрафні санкції або звільнення. Переважна більшість шахрайства незначна. Діяльність Служби внутрішнього контролю спрямована на запобігання шахрайству. На щотижневій нараді керівництво кожного компонента (керівники служби внутрішнього контролю) може вказати на наявність ризику (шахрайства) і на нараді будуть вжиті заходи щодо його зменшення або усунення.

Поінформованість про поради чи скарги працівників та ключового персоналу:

Жодних порад чи скарг інформатора протягом періоду.

Як Компанія повідомляє особам, відповідальним за корпоративне управління, щодо бізнес-ризиків (включаючи шахрайство):

Компанія постійно організовує зустрічі з керівними особами, на яких обговорюються питання щодо бізнес-ризиків (включаючи шахрайство).

Політика та процедури виявлення, судові позови та претензії:

Компанія користується послугами аутсорсингу юридичного відділу, який оцінює ризики можливих збитків від судових позовів.

Використання фінансових інструментів (включаючи похідні).

Товариство не має фінансових інструментів (включаючи похідні).

Статус непередбачених витрат попереднього року

Ніяких непередбачених витрат.

Обізнаність про будь-які події або зміни в обставинах, які можуть призвести до знецінення довгострокових активів

Компанія не має довгострокових активів.

Обізнаність про будь-які гарантійні договори

Компанія не має гарантійних договорів.

Обізнаність або звинувачення в шахрайстві, помилках або інших порушеннях протягом періоду:

Протягом періоду не було шахрайства, помилок чи інших порушень.

Поінформованість про будь-які випадки недотримання законів чи правил:

Випадків невиконання законів чи правил не було.

Поінформованість про будь-які запити чи перевірки, які проводять податкові чи інші регулятори:

Запитів чи перевірок податковими чи іншими органами та регуляторами не проводилось.

Значні оцінки та те, як керівництво визначає ті операції, події та умови, які можуть викликати потребу в облікових оцінках:

Такі операції ідентифікуються ключовим управлінським персоналом.

Обізнаність про існування потенційних збитків та/або незаявлених вимог:

Керівництво не повідомлено про непередбачені обставини чи незаявлені вимоги.

Усвідомлення існування інших подій або умов, які можуть поставити під сумнів здатність суб'єкта господарювання продовжувати безперервну діяльність:

Таких умов немає

Повідомлення про недоліки внутрішнього контролю за попередній рік та коментарі щодо таких:

Недоліків внутрішнього контролю не виявлено.

Інші консультанти щодо бізнес-цілей Компанії протягом року:

Жодних інших радників.

Чи повідомили постачальники послуг будь-які з наведених нижче елементів, які вплинуть на фінансову звітність:

- Шахрайство
- Недотримання законів і нормативів
- Невиправлені викривлення

Не було шахрайства, недотримання законів і нормативних актів, не виправлених викривлень, які могли б вплинути на фінансову звітність.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

У науковому періодичному виданні, яке включено до міжнародної наукометричної бази Web of Science

1. Digital **Audit** as an Imperative for Ukraine’s Way out From the COVID-crisis and a Tool to Increase the Competitiveness of the State / K Nazarova, M Nezhyva, V Hotsuliak, N Novikova, *O Fedorenko*// SHS Web Conf. Volume 100, 2021 IV International Scientific Congress “Society of Ambient Intelligence – 2021” (ISCSAI 2021 / URL: <https://doi.org/10.1051/shsconf/202110001001>

У наукових фахових виданнях України:

2. Федоренко О. Аналіз та аудит забезпечення ефективної діяльності мережевого ритейлу Бізнес Інформ. 2023. №9. С. 196–205.- URL: https://www.business-inform.net/article/?year=2023&abstract=2023_9_0_196_205

3. Федоренко О. П. Аналітичні процедури аудиту ефективності діяльності мережевих ритейлерів. - Міжнародний науковий журнал "Інтернаука". Серія: "Економічні науки". - 2023. - №11 (145). С. : URL: <https://doi.org/10.25313/2520-2294-2023-11-9341>

4. Федоренко О. Аналітичне забезпечення ефективної діяльності мережевого ритейлера. Economics. Ecology. Socium. 2020. Том 4. № 3. С. 49-53.- DOI: <https://doi.org/10.31520/2616-7107/2020.4.3-5>.- URL: <https://ees-journal.com/index.php/journal/article/view/145>

5. Федоренко О. П. Аудит діяльності мережевих ритейлерів в умовах економіки з відкритим доступом /Назарова К. О., Федоренко О. П.// Бізнес Інформ. 2020. №1. С. 284–290.- URL: <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2020-1-284-290>.

У інших виданнях

6. Федоренко О.П. Аудит ефективності діяльності мережевих ритейлерів як стратегічний вектор суспільного розвитку / К.О. Назарова, О.П. Федоренко// Фінансова політика як складова економічного розвитку: тези доп.

Всеукр. наук.- практ. конф. (Київ, 15–16 квіт. 2020 р.) / відп. ред. І. Я. Чугунов. – Київ : Київ. нац. торг.- екон. ун-т, 2020. – 184 с. (с. 163-165).

7. Федоренко О.П. Диджиталізація аудиту діяльності мережевих ритейлерів.- Облік, аналіз, аудит та оподаткування. Сучасна парадигма в умовах сталого розвитку.- Збірник матеріалів VI Міжнар. науково- практичної конференції, присвяченій 20-річчю кафедри аудиту.- 10 грудня 2020 року, К.: КНЕУ ім. В. Гетьмана.- С.455-458.

Монографія

8. Аналіз та аудит в системі економічної безпеки цифрової держави /К.О. Назарова, В.Ю. Гордополов, М.О. Нежива, Т.Ю. Копотієнко, В.В. Роздобудько, О.Т. Олендій, О. М. Мойсеєнко, **О.П. Федоренко**, А.С. Майстренко, за заг. ред. К.О. Назарової// Монографія.- К.: «Фенікс», 2023- 322 с..



МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ТОРГОВЕЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

вул. Києво, 19, м. Київ, 02156, тел. +380 (44) 531 47 41, e-mail: knute@knute.edu.ua, код ЄДРПОУ 44470624

12.12.2023 № 2248/20

На № _____

ДОВІДКА

Видана Федоренко Олександрі Петрівні, аспірантці кафедри фінансового аналізу та аудиту Державного торговельно-економічного університету, про те, що вона дійсно з 1.11.2019 до 31.12.2019 та з 1.09.2020 до 31.12.2020 брала участь у виконанні науково-дослідної роботи «Праксеологія аналізу та аудиту в системі економічної безпеки України» (термін виконання теми: I кв. 2019 р. – IV кв. 2021 р.).

Державний торговельно-економічний університет є правонаступником Київського національного торговельно-економічного університету.

Номер державної реєстрації НДР 0119U100623.

Особистий внесок Федоренко Олександрі Петрівні:

- здійснено узагальнення та систематизацію наукових поглядів щодо сутності поняття «економічна безпека», виділено його характеристики залежно від рівня державного управління;
- виокремлено основні компоненти економічної безпеки країни: інституціональну, фінансову, макроекономічну, соціально-демографічну, зовнішньоекономічну, енергетичну, інфраструктурну;
- здійснено систематизацію нормативно-правового забезпечення економічної безпеки в Україні.

Проректор
з науково-педагогічної роботи
та міжнародних зв'язків



Анжеліка ГЕРАСИМЕНКО

Селігура Людмила (044) 531 31 26



МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ТОРГОВЕЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

вул. Кіото, 19, м. Київ, 02156, тел. +380 (44) 531 47 41, e-mail: knute@knute.edu.ua, код ЄДРПОУ 44470624

12.12.2023 № 2249/20

На № _____

ДОВІДКА

Видана Федоренко Олександрі Петрівні, аспірантці кафедри фінансового аналізу та аудиту Державного торговельно-економічного університету, про те, що вона дійсно з 01.04.2023 р. до 31.10.2023 брала участь у виконанні науково-дослідної роботи «Антикорупційний аудит підприємств критичної інфраструктури та суспільного значення» (термін виконання теми: I кв. 2023 р. – IV кв. 2025 р.).

Номер державної реєстрації НДР 0123U101987.

Особистий внесок Федоренко Олександрі Петрівні:

- досліджено соціальний, економічний та екологічний потенціал антикорупційного аудиту підприємств критичної інфраструктури та суспільного значення;
- обґрунтовано критерії визнання підприємств критичної інфраструктури та суспільного значення;
- здійснено професійну компаративну оцінку діяльності підприємств критичної інфраструктури та суспільного значення в Україні.

Проректор
з науково-педагогічної роботи
та міжнародних зв'язків



Анжеліка ГЕРАСИМЕНКО

Свідоцтво (044) 531 31 26



МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ТОРГОВЕЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

вул. Кіото, 19, м. Київ, 02156, тел. +380 (44) 531 47 41, e-mail: knute@knute.edu.ua, код ЄДРПОУ 44470624

12.12.2023 № 2247/24

На № _____

ДОВІДКА

Видана Федоренко Олександрі Петрівні, аспірантці кафедри фінансового аналізу та аудиту Державного торговельно-економічного університету, про те, що вона дійсно з I кв. 2023 р. бере участь у виконанні науково-дослідної роботи «Гендерний аудит як ключовий інструмент запобігання та протидії дискримінації в умовах глобалізаційних трансформацій» (термін виконання теми: I кв. 2023 р. – IV кв. 2027 р.).

Номер державної реєстрації НДР 0123U100314.

Особистий внесок Федоренко Олександрі Петрівні:

- проаналізовано стан дотримання суб'єктами господарювання гендерної політики;
- здійснено аналіз стану паритетної оплати праці чоловіків і жінок та прогноз рівня середньої заробітної плати в Україні.

**Проректор
з науково-педагогічної роботи
та міжнародних зв'язків**



Анжеліка ГЕРАСИМЕНКО



МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ТОРГОВЕЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

вул. Кіото, 19, м. Київ, 02156, тел. +380 (44) 531 47 41, e-mail: knute@knute.edu.ua, код ЄДРПОУ 44470624

12.12.2023 № 2250/22

На № _____

ДОВІДКА

Видана Федоренко Олександрі Петрівні про те, що окремі положення, висновки та пропозиції, які містяться в дисертаційному дослідженні, виконаному на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування» на тему «Аудит ефективності діяльності мережевих ритейлерів», використовувались у навчальному процесі кафедри фінансового аналізу та аудиту Державного торговельно-економічного університету при підготовці лекційних матеріалів навчальних дисциплін «Аудит спеціального призначення» та «Аудит».

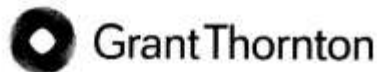
Особистий внесок аспіранта:

- підготовлено лекційний матеріал на тему «Планування та організація аудиту спеціального призначення», освітній ступінь «магістр», освітня програма «Діджитал аудит та аналіз»;
- розроблено конспект лекцій на тему «Планування аудиту фінансової звітності», навчальна дисципліна «Аудит», освітній ступінь «бакалавр», освітня програма «Облік, оподаткування та аудит».

Проректор
з науково-педагогічної роботи
та міжнародних зв'язків



Анжеліка ГЕРАСИМЕНКО



Вих. № 327/В-7
Від 30 «серпня» 2023 р.

ТОВ «ГРАНТ ТОРНТОН ЛЕГІС»
Місцезнаходження:
вул. Терещенківська, 11-А
Київ, 01004, Україна
Адреса для листування:
вул. Сімонових Стрільців, 60
Київ, 04050, Україна

T +380 (44) 484 33 64
E info@ua.gt.com

У спеціалізовану вчену раду Державного торговельно-економічного університету

ДОВІДКА про впровадження результатів дисертаційного дослідження, виконаного аспірантом кафедри фінансового аналізу та аудиту Державного торговельно-економічного університету Федоренко О. П. на тему: «Аудит ефективності діяльності мережевих ритейлерів»

Департамент аудиту ТОВ «Грант Торнтон Легіс» розглянув запропоновані у дисертаційній роботі Федоренко О. П. методологічні засади та теоретичне обґрунтування аудиту ефективності діяльності мережевих ритейлерів та оцінює їх як такі, що представляють певний науково-практичний здобуток. Зазначені розробки спрямовані на підвищення якості аудиторських послуг та сприятимуть належному рівню гарантій достовірності результатів аудиторської перевірки.

Аудит ефективності набуває особливої актуальності в діяльності суб'єктів мережевого ритейлу як інструмент покращення системи внутрішнього контролю відповідно до потреб, які виникають в процесі їх функціонування. Відповідно, розкриті основні концептуальні підходи ефективного функціонування внутрішньої системи комплаєнс-контролю в діяльності мережевих ритейлерів, що сприятимуть ефективності

Інформація, яка міститься у цьому документі, є конфіденційною і може також стосуватися комерційну таємницю та/або бути захищеною законом. Вона призначена для використання лише одержувачем та іншими особами, уповноваженими на її одержання. Якщо Ви отримали цей документ помилково, будь-ласка, негайно повідомте про це одержувача, надіславши його у Відділ контролю та звітності (бульвар Ломоносова, 10). Якщо Ви не є належним одержувачем, при складанні до Васого відомо, що будь-які розкриття, копіювання, поширення або використання з метою в якості даної інформації суворо забороняється і є протиправним. ТОВ «Грант Торнтон Легіс» відноситься до бренду «Grant Thornton», від якого компанія-член мережі Grant Thornton надає своїм клієнтам послуги з аудиту. ТОВ «Грант Торнтон Легіс» є компанією-членом Grant Thornton International Plc (GTI). GTI та компанія-член мережі не розглядаються як партнерство на глобальному рівні. GTI та компанія-член мережі є юридично окремими особами. Послуги надаються компанією-членом мережі GTI, не надає послуги окремим GTI, та її компанія-член не є винятком та не зобов'язує один одного і не несуть відповідальності за дії чи бездіяльність один одного. Крім цього «Застереження», додаткові або змінювані умови можуть бути вказані в цьому документі або у додатках.

grantthornton.ua

господарської діяльності та ідентифікації ризиків, які в свою чергу, призведуть до суттєвого зменшення обсягу аудиторських процедур при аудиті ефективності без втрачання їх якості. Створення або удосконалення наявної внутрішньої системи інструментом комплаєнс-контролю в діяльність, з урахуванням рекомендацій аудиту ефективності, має чималий вплив на ефективне функціонування мережевих ритейлерів. Оскільки, саме інструмент комплаєнс-контролю допоможе підтримувати актуальність механізмів і систематично контролювати процеси мережевих ритейлерів, що сприятиме аудиторській впевненості щодо досягнення цілей суб'єкта господарювання стосовно ефективності та результативності діяльності, а також дотримання законів і нормативних актів.

В цілому, впровадження результатів дисертаційного дослідження Федоренко О. П. має практичну цінність та сприяє розвитку інституту аудиту в Україні.

**Директор департаменту аудиту
ТОВ «Грант Торнтон Легіс»,
канд. екон. наук**



ОЛЕНДІЙ О. Т.

Аудиторська фірма "АЛЬФА"

Адреса: 03162, м.Київ, вул.Тулунів, 22, оф.81
Тел: 38 095 300 00 75; alfa.audit@gmail.com

Рр UA 28 325365 000002600001546398
в ПАТ «КРЕДОБАНК» ЄДРПОУ 35417282

№ 12-07-2023

ДОВІДКА ПРО ВПРОВАДЖЕННЯ результатів дисертаційного дослідження на тему

*«Аудит ефективності діяльності мережевих ритейлерів»,
яке проведено аспіранткою кафедри фінансового аналізу та аудиту
Державного торговельно-економічного університету м. Києва
ФЕДОРЕНКО ОЛЕКСАНДРОЮ ПЕТРІВНОЮ*

Керівництво аудиторської фірми «АЛЬФА» ознайомилось з результатами наукового дослідження, яке було проведене Федоренко Олександрою Петрівною впродовж 2019-2023 років, і засвідчує, що саме дослідження актуальним як в складних політико-економічних умовах, в яких перебуває Україна, так і в перспективі, в прогнозованих умовах її повоєнної відбудови.

Окрім актуальності обраного напрямку дослідження, робота представляє значний практичний інтерес для аудиторської спільноти, практикуючих аудиторів. Так, увагу аудиторів привертає представлена МЕТОДИКА АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ МЕРЕЖЕВИХ РИТЕЙЛЕРІВ, яка характеризується послідовністю, системністю, комплексністю, обґрунтованістю й високим рівнем практичного впровадження.

В результаті застосування розробленої Олександрою Петрівною методики аудиту аудиторська фірма отримала інноваційний професійний інструмент аудитора, який, зрештою, спрямований на підвищення ефективності аудиту фінансової звітності мережевих ритейлерів.

*Довідка надана для представлення до спеціалізованої вченої ради
Державного торговельно-економічного університету.*

Директор

Роздобудько Валерій Васильович

10.07.2023



**ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ
"ІНТЕРМОЛ ГРУП"**

УКРАЇНА, 04119, М.КИЇВ, ШЕВЧЕНКІВСЬКИЙ Р-Н, ВУЛ. БІЛОРУСЬКА, БУД. 36-А, КВ. (ОФІС) 207

ДОВІДКА № 15/27/04-2023

**про впровадження результатів дисертаційної роботи на тему
«АУДИТ ЕФЕКТИВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ МЕРЕЖЕВИХ РИТЕЙЛЕРІВ»,
проведених аспіранткою кафедри фінансового аналізу та аудиту
Державного торговельно-економічного університету
ФЕДОРЕНКО ОЛЕКСАНДРОЮ ПЕТРІВНОЮ
(2019-2023 рр.)**

Запропоновані до впровадження результати дисертаційного дослідження з аудиту ефективності діяльності мережеских ритейлерів є перспективними та заслуговують на схвальну оцінку практикуючих фінансових аналітиків та аудиторів.

Обраний науковцем напрям дослідження є актуальним в невизначених умовах сьогодення та, прогнозовано, не втратять своєї актуальності в майбутньому.

Керівництво товариства, ознайомившись з отриманими Олександрою Петрівною результатами дослідження, високо оцінює праксеологічні підходи щодо організації та запропонованої методики внутрішнього аудиту у бізнес-середовищі мережеского ритейлера на принципах стандартизації та уніфікації, які доповнені розробленою організаційно-інформаційною моделлю аудиту ефективності діяльності мережеского ритейлера, що, зрештою, підвищує якість та ефективність аудиту фінансової звітності ритейлера. Беззаперечним позитивним аспектом запропонованої методики є те, що вона позитивно впливає на якість, обґрунтованість та достовірність інформації, яка надається як професійним, так і непрофесійним користувачам інформації, а значить, як наслідок, підвищує прозорість інформаційних потоків мережеского ритейлера. Отже, результатом такого впровадження є отримання економіко-соціального ефекту.

Довідка надана для представлення до спеціалізованої вченої ради Державного торговельно-економічного університету.

27 квітня 2023 р.

Директор

ТОВ «ІНТЕРМОЛ ГРУП»



Роздобудько А.Ю.

**ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ
«АМАДЕО»**

Код ЄДРПОУ 39435939

Бульвар Лесі Українки, будинок 17, м. Київ, Україна, 01133
Тел.: +38 (044) 590-30-93(92), факс +38 (044) 202-19-20

ДОВІДКА № 03/27/04-2023

про впровадження результатів дисертаційної роботи

«АУДИТ ЕФЕКТИВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ МЕРЕЖЕВИХ РИТЕЙЛЕРІВ»,

проведених аспіранткою кафедри

фінансового аналізу та аудиту

Державного торговельно-економічного університету

ФЕДОРЕНКО ОЛЕКСАНДРОЮ ПЕТРІВНОЮ

Довідка підтверджує факт практичного впровадження результатів наукового дослідження, яке впродовж 2019-2023 років проводилось Федоренко О.П., у фінансово- господарську діяльність мережевого ритейлера ТОВ «АМАДЕО», який, у свою чергу, схвально відноситься до результатів наукових досліджень, що мають практичну цінність та, відповідно, можуть сприяти підвищенню ефективності господарювання товариства.

Керівництво ритейлера схвально оцінило нові ідеї та інноваційні підходи, висловлені науковцем за результатами дослідження, оскільки вони містять не лише наукову складову, але й низку конкретних практичних пропозицій та рекомендацій. Так, на особливу увагу заслуговує розроблена Олександрою Петрівною «Організаціо- інформаційна модель аналізу ефективності діяльності мережевого ритейлера», яка представляє собою замкнутий (повний) цикл аналітичного забезпечення аудиту фінансової звітності мережевого ритейлера, який, серед іншого, містить конкретні удосконалені показники та критерії оцінки, що повинні використовуватись під час аудиту (внутрішнього, зовнішнього). Результатом впровадження зазначених розробок є підвищення якості, обґрунтованості, а значить і достовірності інформації, якої потребують зацікавлені її користувачі (власники, керівництво, кредитори та ін.)

Впроваджені запропоновані аспіранткою пропозиції та рекомендації сприяли отриманню як економічного, так і соціального ефектів у фінансово-господарській діяльності ритейлера.

Довідка надана для представлення до спеціалізованої вченої ради

Державного торговельно-економічного університету.

29 травня 2023

З повагою,

Генеральний директор



Денис Овдієнко

Faint, mostly illegible text, likely a list of references or a detailed report, located at the bottom of the page.

**ДОВІДКА № № 14-5-23
ПРО ВПРОВАДЖЕННЯ**

результатів дисертаційної роботи на тему
«Аудит ефективності діяльності мережевих ритейлерів»,
проведеного аспіранткою кафедри фінансового аналізу та аудиту
Державного торговельно-економічного університету
ФЕДОРЕНКО ОЛЕКСАНДРОЮ ПЕТРІВНОЮ

Даною довідкою засвічуємо, що дисертаційна робота Федоренко Олександри Петрівни представляє значне практичне значення. Так, запропонована в дослідження методика оцінки ефективності системи внутрішнього аудиту, спрямована на підвищення ефективності діяльності мережевих ритейлерів, була інстальована у фінансово-господарську діяльність ТД «Крафт Декенсістем Україна».

Зазначена інноваційна методика має низку переваг від аналогічних розробок, існуючих на ринку, в першу чергу, за рахунок:

- оптимізації взаємодії внутрішніх та зовнішніх аудиторів;
- чіткого розмежування функціональних обов'язків внутрішніх контролерів та аудиторів;
- стандартизації процесу документування аудиторських процедур.

Результатом впровадження запропонованої методики є отримання трьохкомпонентного ефекту: економічного, соціального, екологічного.

Отже, впровадження оцінюється позитивно.

Для представлення до спеціалізованої вченої ради Державного торговельно-економічного університету, м. Київ.

22 травня 2023

Директор

Висоцький Ю.А.

Висоцький Ю.А.



№ 03/01/09-2023

ДОВІДКА ПРО ВПРОВАДЖЕННЯ
результатів дисертаційної роботи
«Аудит ефективності діяльності мережеских ритейлерів»,
проведеного аспіранткою кафедри фінансового аналізу та аудиту
Державного торговельно-економічного університету
ФЕДОРЕНКО ОЛЕКСАНДРОЮ ПЕТРІВНОЮ

Даною довідкою керівництво ТОВ «Агроіталіко» засвідчує, що:

1. Наукове дослідження, яке здійснювала Федоренко О.П. впродовж 2019-2023 років, характеризується, як актуальне.
2. Отримані по результатах наукового дослідження результати є позитивними і мають значну практичну цінність.
3. Окремі (конкретні) пропозиції та рекомендації науковця були впроваджені у фінансово-господарську діяльність ритейлера.
4. Впроваджені пропозиції та рекомендації, зокрема, уніфіковані для потреб мережеских ритейлерів регламентні документи, в першу чергу, Аудиторський Меморандум, сприяли отриманню економічного ефекту (значною мірою, за рахунок оптимізації інформаційних потоків та підвищення якості аналітичної та аудиторської інформації).
5. Для окремих видів бізнесу розроблені пропозиції та рекомендації можуть сприяти отриманню не лише економічного, але й соціального та / або екологічного ефекту.

Довідка призначена для представлення до спеціалізованої вченої ради Державного торговельно-економічного університету.

01 вересня 2023

Директор ТОВ В.А



№ 14/05/09-2023

**ДОВІДКА ПРО ВПРОВАДЖЕННЯ
результатів дисертаційної роботи
«Аудит ефективності діяльності мережевих ритейлерів»,
проведеного аспіранткою кафедри фінансового аналізу та аудиту
Державного торговельно-економічного університету
ФЕДОРЕНКО ОЛЕКСАНДРОЮ ПЕТРІВНОЮ**

Даною довідкою засвічуємо, що дисертаційна робота Федоренко Олександри Петрівни є актуальною та представляє значне практичне значення, тому окремі рекомендації щодо організації системи внутрішнього аудиту на підприємствах мережевого ритейлу «Baldinilli», були впроваджені у фінансово-господарську діяльність ТОВ «ОСД СХІДНА ЄВРОПА» – з метою отримання економічного та / або соціального ефекту.

Так, впроваджена *методика-алгоритм взаємодії зовнішніх (незалежних) та внутрішніх аудиторів*, оцінюється керівництвом ритейлера не лише як інноваційна практична розробка, спрямована на підвищення ефективності господарювання мережевого ритейлера, а й як праксеологічне удосконалення міжнародного стандарту аудиту 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» Міжнародної федерації бухгалтерів.

Впровадження зазначеної методики- алгоритму сприяло отриманню додаткового, синергетичного ефекту (економічного, соціального).

Довідка призначена для представлення до спеціалізованої вченої ради Державного торговельно-економічного університету (м. Київ).

05 вересня 2023

Директор



Мірза К.

№ 01/30/09/23

ДОВІДКА


про впровадження результатів дисертаційної роботи
«Аудит ефективності діяльності мережевих ритейлерів»,
проведеного аспіранткою кафедри фінансового аналізу та аудиту
Державного торговельно-економічного університету
ФЕДОРЕНКО ОЛЕКСАНДРОЮ ПЕТРІВНОЮ

Даною довідкою підтверджуємо, що рекомендації та пропозиції Федоренко О.П., представлені за результатами проведеного дисертаційного дослідження, представляють практичну цінність і можуть бути впроваджені у фінансово-господарську діяльність мережевих ритейлерів.

Так, на ТОВ «Ортосаніт Діффузіон» була впроваджена *Комплексна система якості діяльності мережевих ритейлерів*, запропонована науковцем. Зазначена система якості проведення аудиту ефективності мережевих ритейлерів представляє собою комплексну, повну розробку, яка відноситься до процесів і процедур, що впроваджуються в діяльність мережевого ритейлера, та здатна *забезпечити й гарантувати*: послуги відповідають чітко визначеним та затвердженим вимогам і стандартам. Впроваджена система якості охоплює політику та процедури, що стосуються: людських ресурсів; етичних вимог; моніторингу; відповідальності; оптимізації документування тощо.

Довідка призначена для представлення до спеціалізованої вченої ради Державного торговельно-економічного університету.

30 серпня 2023

Директор  Тонишнюк В.М.



ДОВІДКА № 1-04-2023

Довідка
про впровадження результатів дисертаційного дослідження на тему
«АУДИТ ЕФЕКТИВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ МЕРЕЖЕВИХ РИТЕЙЛЕРІВ»,
проведених аспіранткою кафедри фінансового аналізу та аудиту
Державного торговельно-економічного університету
ФЕДОРЕНКО ОЛЕКСАНДРОЮ ПЕТРІВНОЮ

Довідка надана для спеціалізованої вченої ради Державного торговельно-економічного університету- про те, що аспіранткою університету проведено актуальне, перспективне наукове дослідження, яке має значний практичний інтерес для широкого кола професійних користувачів інформації (спеціалістів – професіоналів за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування»).

Представлені до практичної апробації результати наукового дослідження представляють собою комплекс науково-практичного інструментарію для забезпечення ефективного аудиту діяльності мережеских ритейлерів.

На особливу увагу спільноти професійних аналітиків та аудиторів заслуговує той факт, що впровадження практичних *інноваційних методик з аналізу та аудиту діяльності мережеских ритейлерів*, з одного боку, актуалізують місію аудиту ефективності в євроінтеграційних умовах, а з іншого-реалізують економіко- соціальний потенціал внутрішнього аудиту та контролю мережевого ритейлера.

Окремі пропозиції та рекомендації, систематизовані Олександрою Петрівною, можуть бути адаптовані до суб'єктів господарювання інших галузей національної економіки.

20.04 2023

Директор



сон Лайф
серік