

УДК 657. 338

Н. М. Савченко,к. е. н., доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту,
Поліський національний університетORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-7092-619X>**Р. О. Савченко,**

к. е. н., доцент, головний бухгалтер, Поліський національний університет

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-4586-9426>**О. М. Ганяйло,**

к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку та оподаткування,

Національний університет біоресурсів і природокористування України

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-6630-0212>

DOI: 10.32702/2306-6792.2023.19.39

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК В СИСТЕМІ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

N. Savchenko,

PhD in Economics, Associate Professor of the Department of Accounting,
Taxation and Audit, Polissia National University

R. Savchenko,

PhD in Economics, Associate Professor,
Chief Accountant, Polissia National University

O. Hanyaylo,

PhD in Economics, Associate Professor of the Department of Accounting and Taxation,
National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine

MANAGEMENT ACCOUNTING IN THE STRATEGIC MANAGEMENT SYSTEM

Конкурентне середовище вимагає від адміністративного персоналу переосмислення стратегічних питань, як передумови для проведення стратегічних змін в діяльності підприємства. Облікова інформація є критично важливим елементом вимірювання внутрішньої ефективності, що забезпечує основу для прийняття рішень щодо розподілу ресурсів. В дослідженні охарактеризовано вплив управлінського обліку на стратегічне управління через призму процесів спостереження, інтерпретацію та комунікацію. Розглянуто напрямки узагальнення інформаційного масиву для потреб управління в системі управлінського обліку, а саме: оцінки середовища, оцінки людського потенціалу, оцінки ресурсів підприємства. Доведено, що система управлінського обліку має бути гнучкою, адже негнучка та високо формалізована система управлінського обліку може обмежувати сферу охоплення об'єктів управління і тим самим перешкоджати спостереженню за ступенем досягнення стратегічних цілей. При цьому потрібно уникати стратегічного маніпулювання через згладжування, фільтрацію або фальсифікацію інформації управлінського обліку.

The competitive environment demands that administrative personnel rethink strategic issues as a prerequisite for implementing strategic changes in the enterprise's activities. The management accounting system, by forming the necessary information base for strategic decision-making, serves as a formal control element for assessing the degree of achievement of the set goals. Therefore, it is important to understand the process of information array formation and its usability in the decision-making process. The interactive use of the management accounting system can influence the process of strategic thinking about the company's future development, while diagnostic use of the system helps implement past and present strategies.

This study characterizes the influence of management accounting on strategic management through the processes of observation, interpretation, and communication. It discusses the directions for summarizing the information array for management purposes in the management accounting system, namely, environmental assessment, assessment of human potential, and assessment of enterprise resources. It is established that accounting information is a critically important element in measuring internal efficiency, providing the basis for resource allocation decisions. When addressing issues, managers use information for quantitative evaluation of the impact of alternative decision options to develop recommendations for further actions.

It is proven that the management accounting system must be flexible, as a rigid and highly formalized system can limit the scope of management objects and thus hinder monitoring the degree of achievement of strategic goals. To reduce the dysfunctionality of the management accounting information array associated with excessive short-term orientation, a transition to the formation of flexible long-term goals is necessary. In doing so, one should avoid strategic manipulation through smoothing, filtering, or falsifying management accounting information.

The management accounting system can create so-called "information traps," in other words, situations in which the choice that is best in the long-term perspective differs from the choice that is best in the short-term perspective.

Ключові слова: управлінський облік, інформація, стратегічне управління, підприємство, господарська діяльність, конкурентне середовище, стратегія.

Key words: management accounting, information, strategic management, enterprise, economic activity, competitive environment, strategy.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ У ЗАГАЛЬНОМУ ВИГЛЯДІ ТА ЇЇ ЗВ'ЯЗОК ІЗ ВАЖЛИВИМИ НАУКОВИМИ ЧИ ПРАКТИЧНИМИ ЗАВДАННЯМИ

Головною метою діяльності будь якого суб'єкта господарювання є заняття частини сегменту на ринку та досягнення бажаного рівня прибутковості. В умовах військового стану, економічної та політичної нестабільності вітчизняним підприємствам дуже важко досягати прийнятої стратегії свого розвитку. Адже дуже багато чинників як внутрішніх, так і зовнішніх, можуть раптово змінити середовище в якому здійснює діяльність окремо взяте підприємство. Одним із можливих шляхів швидкого реагування на зміни є використання методологічного інструментарію управлінського обліку системою стратегічного управління. Управлінський облік сприяє здійсненню організаційної роботи шляхом створення і вдосконалення ефективної системи обміну інформацією та пов'язує обліковий процес із управлінням підприємством на його шляху до успішної реалізації стратегії [4].

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Теоретичними та практичними аспектами стратегічного управління та управлінського обліку займалися як вітчизняні, так і зарубіжні вчені, серед яких: С.Ф. Голов, Л.В. Нападовська, Є.І. Данільова, Ю.М. Мельник, Р. Мінцберг, Л.В. Пан, Г.Ю. Гедройц, М.С. Пушкар, Г.Г. Кірейцев та ін. Проте сучасні реалії вимагають проведення додаткових досліджень в частині удосконалення можливостей використання управлінського обліку для потреб стратегічного управління з метою забезпечення сталості розвитку суб'єктів господарювання та підвищення конкурентоспроможності їх діяльності.

МЕТА ДОСЛІДЖЕННЯ

Метою дослідження є вивчення інформаційних потреб системи управління при розробці стратегії розвитку суб'єкта господарювання та можливостей використання методологічного інструментарію управлінського для зменшення ступеня стратегічної невизначеності при веденні господарської діяльності.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Постійні зміни споживчого попиту, серйозні диспропорції факторів виробництва, різкі зміни соціального, економічного, політичного середовища значним чином впливають на діяльність підприємств. У нещодавньому опитуванні 16 476 керівників підприємств зі 148 країн світу 84% респондентів стверджують, що конкуренція в їхній галузі зросла за останні 5 років, а 80% керівників очікують, що вона й надалі посилюватиметься [3]. Коливання цін, поява нових конкурентів, розвиток інноваційних технологій і швидка розробка нових продуктів є викладами поточного конкурентного тиску.

Стратегічне управління — це цілеспрямована діяльність окремих осіб в підприємстві, процес постійної адаптації до змін, що виникають у зовнішньому та внутрішньому середовищі суб'єкта господарювання в якому воно функціонує, з метою забезпечення його довгострокового виживання та економічного розвитку. Щоб краще зрозуміти зовнішнє середовище та визначити стратегічну значущість змін для свого підприємства, керівники середньої та вищої ланки повинні розуміти вузькі місця діяльності підприємства, яким вони керують. Вони повинні усвідомлювати, наскільки проблемні місця є значущими для їхнього підприємства, чи можуть вони стати "стратегічними питаннями" і, нарешті, відповідальні особи

повинні прийняти рішення щодо стратегії регування на них.

Вживання в конкурентному середовищі вимагає від менеджерів визначення та осмислення стратегічних питань, як передумови для стратегічних змін в діяльності підприємства. Стратегічні питання — це основні тенденції розвитку зовнішнього середовища та можливі події, які можуть мати значний і тривалий вплив на підприємство. Вони, як правило, погано структуровані, погано задокументовані і відкриті для різних інтерпретацій.

Підприємства здійснюють свою діяльність в умовах невизначеності в більшій чи меншій мірі. Невизначеність середовища — це різниця між кількістю інформації, необхідної для виконання завдання і кількістю інформації, якою вже володіє суб'єкт господарювання. Суб'єкти господарювання можуть зменшити невизначеність, отримуючи нові дані. Для цього потрібно акумулювати інформацію як із внутрішніх, так і з зовнішніх джерел.

В зв'язку з цим, підприємства акумулюють, інтерпретують і контролюють потоки інформації про зовнішнє середовище та внутрішню ситуацію, щоб запобігти виникненню та розвитку негативних подій або навпаки, бути підготовленими до можливостей покращення господарської діяльності. В ході розробки стратегії розвитку, менеджери співвідносять сильні і слабкі сторони підприємства з конкретними можливостями і загрозами, що виникають в ході здійснення господарської діяльності. Система управлінського обліку — це система, що надає необхідну інформацію менеджерам. Вона включає в себе процеси планування, бюджетування та прогнозування, що необхідні для підготовки та аналізу інформації управлінського обліку, управлінські звітні форми, системи вимірювання ефективності, комп'ютеризовані інформаційні системи, такі як виконавчі інформаційні системи або ж інформаційні системи управління. Система управлінського обліку формуючи інформаційну базу, що необхідна для прийняття стратегічних рішень, виступає формальним елементом контролю для оцінки ступеня досягнення окресленої мети і тому важливо розуміти порядок формування інформаційного масиву та можливостей використання її в ході прийняття управлінських рішень.

Управлінський облік є складовою системи управління підприємством, яка виходить за межі бухгалтерського обліку, і призначений для забезпечення персоналу інформацією для ефективного бізнес планування, обліку, оцінки, аналізу, контролю та, відповідно, прийнят-

тя управлінських рішень. Він посідає вагоме місце в системі управління підприємством, є засобом прямого і зворотного зв'язку між різними управлінськими рівнями господарюючого суб'єкта, а також внутрішнім і зовнішнім середовищем його існування, виступає свого роду інструментом реалізації функцій управління [2].

Інтерактивне використання системи управлінського обліку позитивно впливає на продуктивність під час стратегічних змін, що відбуваються із господарською діяльністю. Система управлінського обліку, яка використовується в інтерактивному режимі, може слугувати інтегративним засобом зв'язку. Інтерактивне використання системи управлінського обліку може впливати на процес стратегічного осмислення подальшого розвитку підприємства, тоді як діагностичне використання системи управлінського обліку допомагає реалізовувати минулі і теперішні стратегії. Це уможливорює обмін інформацією щодо стратегічних питань, руйнуючи функціональні та ієрархічні бар'єри, що гальмують процес формування інформаційних потоків. Крім того, інтерактивне використання систем управлінського обліку, пом'якшує вплив інновацій на результати діяльності. Інтерактивність системи управлінського обліку забезпечує керівництво необхідною інформацією, а також сприяє інтеграції та плавному перетворенню інновацій на результати діяльності. Суб'єкти управління сигналізують про переваги під час пошуку, що забезпечує основу для вибору ініціатив.

Системно-структурний погляд на обробку інформації зосереджується на отриманні та розподілі інформації. Система управлінського обліку сприймається як пасивний інструмент, що акумулює інформацію, яка в подальшому використовується для прийняття управлінських рішень адміністративним персоналом. Проте цього не є достатньо для пояснення ролі системи управлінського обліку у формуванні напрямку стратегічного розвитку суб'єкта господарювання.

Узагальнення інформації в системі управлінського обліку для потреб адміністративного персоналу може здійснюватися за напрямками (табл. 1).

Інформація управлінського обліку дає змогу визначити, які стратегічні невизначеності є критичними для обраної суб'єктом господарювання бізнес-стратегії. Також інформаційний масив може сигналізувати про необхідність адаптації господарської діяльності підприємства до нових умов, а також доцільність запро-

вадження інновацій з метою підтримки необхідного рівня ефективності діяльності суб'єкта господарювання. Такий інформаційний тиск спонукає менеджерів до пошуку нових резервів розвитку та корегування стратегії розвитку суб'єкта господарювання. Облікова інформація є критично важливим елементом вимірювання внутрішньої ефективності, що забезпечує основу для прийняття рішень щодо розподілу ресурсів. Під час вирішення проблем менеджери використовують інформацію для кількісної оцінки впливу альтернативних варіантів рішень, щоб розробити рекомендації щодо здійснення подальших дій.

Інформація управлінського обліку може бути використана для одержання відповідей про наслідки прийнятого стратегічного напрямку діяльності, сприяє вирішенню конфліктних ситуацій щодо об'єктів управління, а також для просування ідей, щодо розвитку господарської діяльності в умовах неоднозначного вибору. Доступність щоденної інформації в режимі реального часу в умовах мінливого конкурентного середовища є особливо корисною, адже в свою чергу пришвидшує процес прийняття стратегічних рішень. Це пов'язано з оперативністю ідентифікації проблем або з тим, що керівники, які використовують інформацію в режимі реального часу, розвивають свою інтуїцію. Це дозволяє їм швидше і точніше реагувати на зміни чинників у підприємстві або в зовнішньому середовищі. Отже, інформаційна система з високою доступністю інформації сприяє оперативному визначенню проблем. Своєчасна, точна і доступна інформація управлінського обліку може зробити позитивний внесок у виявлення стратегічних проблем шляхом цілеспрямованого пошуку.

Хоча доступність інформації акумульованої в системі управлінського обліку, сприяє швидшому виявленню проблем у сферах ним охоплених, однак існує також ризик того, що система управлінського обліку може не охоплювати всі об'єкти управління, що може призвести до виникнення проблемних ситуацій. Негнучка та формалізована система управлінського обліку може обмежувати менеджерів заздалегідь визначеними планами та цілями, може перешкоджати спостереженню за рівнем досягнення стратегічних цілей. Однак формалізація, що в певній мірі притаманна системі управлінського обліку, має не лише

Таблиця 1. Напрямки узагальнення інформаційного масиву для потреб управління в системі управлінського обліку

№	Напрямок оцінки	Характеристика
1	Оцінка середовища	Питання стратегічного спрямування, що виникають як у внутрішньому, так і зовнішньому середовищі суб'єкта господарювання мають певну силу впливу на діяльність останнього. Ці питання можна охарактеризувати через поняття невизначеності та рівнозначності. Невизначеність означає брак даних і може бути зменшена шляхом збору та використання додаткових даних. Рівнозначність означає, що суб'єкти управління повинні вміти інтерпретувати інформаційний масив і, за участі інших співробітників підприємства, досягати консенсусу, як основи подальшого прийняття управлінських рішень
2	Оцінка людського потенціалу	Як вже зазначалось, в зовнішньому середовищі, в якому функціонує підприємство та в середині нього, накопичується велика кількість інформації, що потрібно узагальнити та систематизувати. Люди мають обмежені можливості в обробці даних. Ментальні моделі допомагають накласти структуру на стимули навколишнього середовища і визначити, як вони будуть інтерпретовані і чи будуть враховані взагалі при прийнятті управлінських рішень. Відмінності в ментальних моделях і неоднозначні стимули призводять до невизначеності, яка характерна для стратегічних питань і яку можна зменшити шляхом обміну різними інтерпретаціями інформаційного масиву.
3	Оцінка ресурсів підприємства	Дані управлінського обліку щодо ресурсів, якими володіє підприємство, фокусують увагу індивідів на конкретних питаннях і відповідях, таким чином впливаючи на процес прийняття управлінських рішень. Канали комунікації з високим рівнем насиченості інформації допомагають зменшити двозначність, пов'язану зі стратегічними питаннями щодо ресурсів підприємства. Бухгалтерська інформація є критичним елементом у вимірюванні внутрішньої ефективності, яка забезпечує основу для рішень щодо розподілу ресурсів.

негативні наслідки. Формалізація є механізмом підвищення здатності організації обробляти інформацію. Формалізація робить передачу інформації більш ефективною і може допомогти уникнути інформаційного перевантаження осіб, які приймають рішення. Без таких формалізованих систем менеджери, які відчують інформаційне перевантаження, швидше за все, перейдуть в режим автоматичної обробки даних, в якому вони використовують старі процедури для того, щоб одночасно реагувати на численні стимули. Режим автоматичної обробки не дуже добре підходить для визначення нових стратегічних питань, оскільки їх неоднозначність не може бути легко вирішена за допомогою існуючих процедур. Негнучкі та високоформалізовані системи управлінського обліку можуть обмежувати увагу до сфер, які охоплює система, і тим самим перешкоджати спостереженню за стратегічними питаннями. Для того, щоб уникнути неправильного фокусу системи управлінського обліку, важливо регулярно переглядати і приводити її у відповідність до поточної стратегічної невизначеності.

Міллер Д. [4] зазначає, що регулярний перегляд фокусу системи управлінського обліку особливо необхідний в успішних організаціях, оскільки успіх може перешкоджати обробці інформації в підприємстві. У своєму лонгitudному дослідженні він пише, що після успішних періодів спостерігається більший спад спостережливості, ніж після періодів з посередніми показниками. На думку Міллера, система управлінського обліку фокусує увагу на тому що, як вважається, мало значення в минулому, і такі сфокусовані системи можуть закріплювати та рутинізувати прогалини в організаційному інтелекті. Успіх може породжувати надмірну самовпевненість, що змушує підприємства дозволяти обліково-аналітичній системі не зовсім добре виконувати свої функції.

Вплив системи управлінського обліку на стратегічні зміни значною мірою залежить від особливостей її організації та застосовуваного методологічного інструментарію. Система управлінського обліку може підвищити обізнаність під час інтерпретації даних щодо проблемних питань, коли увага суб'єктів управлінського обліку зосереджується на зовнішніх даних, адже беруться до уваги різні точки зору, вивчаються залежності та допускається використання не лише релевантних даних. Проте, система управлінського обліку може здійснювати і негативний вплив на інтерпретацію стратегічних питань через короткострокову орієнтацію інформаційного масиву і, як наслідок, відбувається маніпулювання стратегічною інформацією.

Час є одним з найбільш фундаментальних факторів у прийнятті управлінських рішень. Суб'єкти господарювання повинні збалансувати між можливістю досягнення бажаного результату в довгостроковій перспективі і підвищенням ефективності результатів діяльності або ж взагалі виживанням організаційної одиниці в короткостроковій перспективі. Надмірна короткострокова орієнтація прийняття управлінських рішень, може бути наслідком того, що менеджери недооцінюють довгострокову перспективу розвитку.

Системою управлінського обліку можуть створюватися так звані "інформаційні пастки", іншими словами можуть виникати ситуації в яких вибір, що є найкращим у довгостроковій перспективі, відрізняється від вибору, що є найкращим у короткостроковій перспективі. З нашої точки необхідно зменшити частоту подачі окремих форм управлінської звітності і використовувати короткострокові показники для розвитку, а не для оцінки. Це все одно за-

безпечить достатній зворотний зв'язок між системою управлінського обліку та системою управління, але зменшить короткострокову орієнтацію прийняття управлінських рішень. Для того, щоб зменшити дисфункціональність інформаційного масиву управлінського обліку, пов'язану з надмірною короткостроковою орієнтацією, необхідним є перехід до формування гнучких довгострокових цілей.

Інформація управлінського обліку допомагає зосередитися на джерелах невизначеності, а отже, підвищує ймовірність ідентифікації стратегічних питань. Дані управлінського обліку мають значний вплив на процес стратегічного управління (табл. 2).

Не завжди інформація, що акумулюється системою управлінського обліку для потреб управління є релевантною. Стратегічне маніпулювання інформацією відбувається, коли підлеглі трансформують інформаційний масив, тобто повідомляють лише ті дані, які відповідають їхнім інтересам або, в крайньому випадку, фальсифікують дані та записи підприємства.

Отже, стратегічне маніпулювання інформацією може відбуватися через згладжування, фільтрацію або фальсифікацію інформації:

1. згладжування — підлеглий використовує інформаційну систему на свою користь, змінюючи фактичні або планові показники, не змінюючи фактичної діяльності підприємства в цілому (наприклад, витрати або доходи звітного періоду відносить до майбутніх періодів або ж навпаки);

2. фільтрація інформації — підлеглі повідомляють лише ту інформацію, яка вигідно відображає їхню позицію і приховують потенційно загрозливу (приховування потенційних проблем);

3. фальсифікація — крайня форма стратегічного маніпулювання інформацією і передбачає зміну фактичних даних.

Підвищення ступеня взаємоузгодженості прийнятих цінностей, цілей і завдань підприємства із власними цілями працівників, зменшує дисфункціональну поведінку підлеглих через зменшення конфліктів і напруги, пов'язаної з роботою. Необхідним є використання збалансованої системи показників управлінського обліку за для забезпечення налагодження комунікаційних зв'язків та обміну баченням, щодо стратегії розвитку підприємства. Використання збалансованої системи показників для визначення цілей може допомогти підвищити рівень їх взаємоузгодженості. Негнучка система управлінського обліку, орієнтована на короткострокові показники ефективності, з більшою ймовірністю створює короткостроко-

вий фокус і призводить до маніпулювання стратегічною інформацією.

При формуванні інформаційного масиву, що використовується для потреб стратегічного управління, доцільним є використання інформаційних технологій системою управлінського обліку, адже:

1. інформаційні системи здатні трансформувати та візуально представляти складні дані, що полегшує їх сприйняття;

2. інформаційні технології дозволяють поширювати відповідну інформацію швидше, або навіть в режимі реального часу, що сприяє своєчасному обговоренню важливої інформації;

3. управління базами даних дозволяє управлінському персоналу проводити необхідні аналітичні дослідження і повторно використовувати інформацію для розробки прогнозних показників.

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ РОЗВІДОК У ДАНОМУ НАПРЯМІ

Використання можливостей управлінського обліку для потреб стратегічного управління є перспективним напрямом удосконалення процесу управління. Інформація управлінського обліку забезпечує встановлення взаємозв'язку між системами управлінського обліку та власне управлінням, взаємоузгоджує поточні та стратегічні цілі підприємства, зменшує ступінь невизначеності стратегічних питань, підвищує обізнаність адміністративного персоналу під час інтерпретації даних щодо проблемних питань.

Проведення подальших досліджень в частині використання інформаційного масиву управлінського обліку для потреб управління дасть змогу відфільтровувати неузгодженості, що можуть виникнути при формулюванні стратегії розвитку, досягненні стратегічної мети, а також дасть впевненість в можливості досягнення бажаних результатів діяльності суб'єкта господарювання. При цьому потрібно пам'ятати, що узгодженість джерел інформації може призвести до підвищення довіри до суджень, але не гарантує підвищення точності прогнозних показників.

Література:

1. Зогуляк М.М. Взаємозв'язок управлінського обліку та аналізу в контексті стратегічно-

Таблиця 2. Вплив управлінського обліку на процес стратегічного управління

Процес стратегічного осмислення інформації управлінського обліку		Позитивний вплив	Негативний вплив
Спостереження	цілеспрямований пошук	своєчасність, точність, доступність, регулярний перегляд спрямованості інформації	негнучкість, високий рівень формалізації
	сканування	гнучкість, інтегрованість даних, багаторазовість використання	відсутність суперечливої інформації, послідовність формування інформаційного масиву
Інтерпретація	категоризація	-	високий рівень формалізації
	обізнаність	орієнтація на зовнішні джерела інформації	орієнтація на внутрішні джерела інформації
	відсутність короткострокової орієнтації та маніпуляцій	зменшення частоти подачі звітних форм, регулярний перегляд спрямованості даних	негнучкість, висока частота подачі звітних форм
Комунікація		медіанасиченість, низький рівень формалізації даних, простота	високий рівень кодифікації та формалізації даних

го управління підприємством. Економічний аналіз. 2015 рік. № 2. С. 201—206.

2. Косташ Т.В., Смола М.Р. Роль управлінського обліку в прийнятті управлінських рішень. Ефективна економіка. № 10. 2021. Режим доступу: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/10_2021/96.pdf

3. MCKINSEY The McKinsey Global Survey of Business Executives, in: McKinsey Quarterly, 2005, pp. 58—65.

4. Miller D. (1994) What Happens after Success: The Perils of Excellence. Journal of Management Studies, vol. 31 (3). 1994. P. 325—358.

References:

1. Zozuliak, M.M. (2015), "The Interrelation of Management Accounting and Analysis in the Context of Strategic Enterprise Management", Ekonomichnyj analiz, vol. 2, pp. 201—206.

2. Kostash T.V., Smola M.R. (2021), "The Role of Management Accounting in Making Managerial Decisions", Efektyvna ekonomika, vol. 10, available at: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/10_2021/96.pdf (Accessed 05 Sept 2023).

3. MCKINSEY (2005), "The McKinsey Global Survey of Business Executives", McKinsey Quarterly, pp. 58—65.

4. Miller D. (1994), "What Happens after Success: The Perils of Excellence", Journal of Management Studies, vol.31 (3), pp. 325—358.

Стаття надійшла до редакції 13.09.2023 р.