

А.Ж. Макашова* , **С.Б. Баймуханова** 

Казахский национальный университет имени аль-Фараби, Алматы, Казахстан

*e-mail: asemmakasova@gmail.com

ИНСТИТУЦИОНАЛЬНАЯ ТРАНСФОРМАЦИЯ УЧЕТА И АУДИТА В НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ: МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ И КАЗАХСТАНСКАЯ ПРАКТИКА

Статья посвящена анализу и переосмыслению подходов к бухгалтерскому учету и подотчетности в некоммерческих организациях (НКО) в Казахстане. В условиях глобализации стандартов и роста требований к прозрачности НКО сталкиваются с вызовами, связанными с несогласованностью регуляторной базы, ограниченным внедрением международных стандартов (IPSAS, IFR4NPO), кадровым дефицитом и фрагментарной цифровизацией. Исследование опирается на теоретические рамки институциональной теории, теории общественной ценности и заинтересованных сторон, а также на смешанный методологический подход.

Целью исследования является выявление институциональных факторов и методологических подходов, влияющих на развитие систем учета и аудита в некоммерческом секторе Казахстана, а также разработка адаптированной модели управленческого учета и подотчетности, ориентированной на миссионное управление и общественную легитимацию. Для достижения поставленной цели решаются следующие задачи: проанализировать теоретические и методологические основы учета и подотчетности в НКО; провести сравнительный анализ международных стандартов и казахстанской практики; выявить ключевые проблемы и институциональные барьеры, влияющие на качество отчетности; разработать количественные индексы финансовой подотчетности, кадровой эффективности и зрелости учетных систем; построить интегрированную модель управленческого учета (MAS); определить направления реформ, направленных на повышение прозрачности, устойчивости и доверия к сектору.

Ключевые слова: некоммерческие организации, финансовая подотчетность, институциональная теория, управленческий учет (MAS), IFR4NPO, стандарты IPSAS.

A.Zh. Makashova*, S.B. Baymukhanova

Al-Farabi Kazakh National University, Almaty, Kazakhstan

*e-mail: asemmakasova@gmail.com

Institutional Transformation of Accounting and Auditing in Non-Profit Organizations: International Standards and Kazakhstani Practice

The article is devoted to the analysis and rethinking of approaches to accounting and accountability in non-profit organizations (NPOs) in Kazakhstan. With the globalization of standards and the increasing demand for transparency, NPOs face a number of challenges related to regulatory inconsistency, the limited implementation of international standards (IPSAS, IFR4NPO), staff shortages, and fragmented digitalization. The study is based on the frameworks of institutional theory, public value theory, and stakeholder theory, and applies a mixed methodological approach.

The purpose of the study is to identify institutional factors and methodological approaches that influence the development of accounting and auditing systems in Kazakhstan's non-profit sector, as well as to develop an adapted model of management accounting and accountability oriented toward mission-driven governance and public legitimacy. To achieve this goal, the following tasks are set: to analyze the theoretical and methodological foundations of accounting and accountability in NPOs; to conduct a comparative analysis of international standards and Kazakhstani practice; to identify key problems and institutional barriers affecting the quality of reporting; to develop quantitative indices of financial accountability, staff efficiency, and accounting system maturity; to construct an integrated model of management accounting (MAS); and to define directions for reforms aimed at enhancing transparency, sustainability, and trust in the sector.

Keywords: non-profit organizations, financial accountability, institutional theory, management accounting systems (MAS), IFR4NPO, IPSAS standards.

А.Ж. Макашова*, С.Б. Баймуханова

Әл-Фраби атындағы Қазақ ұлттық университеті, Алматы, Қазақстан

*e-mail: asemmakasova@gmail.com

Коммерциялық емес ұйымдарда есеп пен аудиттің институционалдық трансформациясы: халықаралық стандарттар және қазақстандық тәжірибе

Мақала Қазақстандағы коммерциялық емес ұйымдарда (КЕҰ) бухгалтерлік есеп пен есептілікке деген көзқарастарды талдауға және қайта пайымдауға арналған. Стандарттардың жаһандануымен және ашықтыққа қойылатын талаптардың артуымен КЕҰ нормативтік базаның үйлеспей, халықаралық стандарттардың (IPSAS, IFR4NPO) шектеулі енгізілуі, кадрлық тапшылық пен цифрландырудың фрагменттілігі сияқты бірқатар қиындықтарға тап болып отыр. Зерттеу институционалдық теория, қоғамдық құндылықтар теориясы және мүдделі тараптар теориясы шеңберінде жүргізіліп, аралас әдіснамалық тәсілге негізделген.

Зерттеудің мақсаты – Қазақстанның коммерциялық емес секторындағы есеп пен аудит жүйелерінің дамуына әсер ететін институционалдық факторлар мен әдіснамалық тәсілдерді айқындау, сондай-ақ миссияға бағытталған басқару мен қоғамдық легитимділікке бейімделген басқарушылық есеп пен есептіліктің үлгісін әзірлеу. Осы мақсатқа жету үшін келесі міндеттер қойылады: КЕҰ-дағы есеп пен есептіліктің теориялық және әдіснамалық негіздерін талдау; халықаралық стандарттар мен қазақстандық тәжірибені салыстырмалы түрде зерттеу; есептіліктің сапасына әсер ететін негізгі мәселелер мен институционалдық кедергілерді анықтау; қаржылық есептілік, кадрлық тиімділік және есеп жүйесінің жетілу деңгейі бойынша сандық индекстерді әзірлеу; басқарушылық есептің (MAS) интеграцияланған үлгісін құру; ашықтықты, тұрақтылықты және сенімділікті арттыруға бағытталған реформалар бағыттарын айқындау.

Түйін сөздер: коммерциялық емес ұйымдар, қаржылық есептілік, институционалдық теория, басқарушылық есеп (MAS), IFR4NPO, IPSAS стандарттары.

Введение

Некоммерческие организации (НКО) играют все более важную роль в решении сложных социальных, культурных и экологических проблем по всему миру. Действуя в таких сферах, как образование, здравоохранение, развитие гражданского общества и защита прав человека, эти организации зачастую восполняют пробелы и недостатки, оставленные государственным и частным секторами. В отличие от коммерческих структур, эффективность которых измеряется финансовыми результатами, деятельность НКО ориентирована на достижение миссии и создание общественной ценности. В связи с этим их потребности в учете и аудите принципиально отличаются от корпоративных систем и предполагают акцент на прозрачности, ответственном управлении ресурсами и подотчетности различным заинтересованным сторонам – донорам, регулирующим органам, благополучателям и широкой общественности (McCarthy et al., 2012; Ferreira & Reis, 2024).

За последние десятилетия требования к подотчетности НКО значительно усилились. Это связано с ростом общественного внимания, увеличением зависимости от донорского

финансирования и глобализацией стандартов финансового управления. В ряде стран, таких как Великобритания и США, были внедрены формализованные рамки отчетности, например, SORP и форма 990, которые способствовали повышению сопоставимости и прозрачности. Наряду с этим международные инициативы, такие как Международные стандарты учета для государственного сектора (IPSAS) и стандарт IFR4NPO, направлены на унификацию учетных практик в третьем секторе (Sonnerfeldt & Pontoppidan, 2022; Katsikas et al., 2017).

Цель данного исследования заключается в выявлении институциональных факторов и методологических подходов, определяющих развитие систем бухгалтерского учета и аудита в некоммерческом секторе Казахстана, а также в разработке адаптированной модели управленческого учета и подотчетности, ориентированной на прозрачность, миссионное управление и общественную легитимацию.

В исследовании представляется интегрированная модель учета и подотчетности для НКО в Казахстане, адаптирующая международные стандарты (IPSAS, IFR4NPO) к локальному контексту. Предлагаются оригинальные количественные индексы – финансовой подот-

четности, эффективности кадров и признания доходов.

Тем не менее, многие НКО, особенно в развивающихся и переходных экономиках, продолжают сталкиваться с серьезными препятствиями на пути к эффективной финансовой отчетности. К ним относятся отсутствие стандартизированных правил признания грантов и натуральной помощи, низкая квалификация кадров во внутреннем аудите, а также зависимость от упрощенных или кассовых методов учета (Trostianska & Kryzhanovska, 2021). При этом уровень бухгалтерской грамотности в секторе НКО, как правило, неравномерен, особенно среди малых и региональных организаций. Так, в Казахстане сохраняется дефицит аудиторов, слабые процедуры внутреннего контроля и фрагментарное понимание основ учета (Egorova, 2008; Gusarova, 2012; Shakhbanov, 2025).

Современные теоретические концепции подтверждают актуальность такого подхода. Например, социальные и институциональные модели учета акцентируют, что легитимность НКО формируется не через прибыль, а через ответственное использование ресурсов и достижение целей, основанных на миссии (Costa et al., 2014; Järvinen, 2016). Гибридные подходы, объединяющие финансовый, управленческий и социальный учет, все чаще рассматриваются как необходимые для удовлетворения многоаспектных информационных потребностей сектора (Norwood & Miller, 1994; Küpper, 2013).

Параллельно с этим, интегрированная отчетность (IR) становится перспективной моделью, отражающей более широкий подход к подотчетности. Изначально разработанная для корпоративного сектора, IR объединяет финансовые, экологические и социальные показатели в единую систему, акцентируя внимание на «интегрированном мышлении» и создании ценности в долгосрочной перспективе. Несмотря на ограниченное применение в государственном и некоммерческом секторах, IR обладает значительным потенциалом для повышения прозрачности, стратегического управления и диалога со стейкхолдерами (Pärl et al., 2022; Hyndman & McConville, 2018).

Институциональная теория – особенно ее скандинавский вариант – предлагает полезную рамку для анализа неравномерного внедрения таких реформ. Она утверждает, что глобальные

нормы (например, IR или IPSAS) должны быть «переведены» в локальные контексты, согласованы с существующими институциональными условиями и адаптированы к возможностям сектора (Sonnerfeldt & Pontoppidan, 2022).

Цифровая трансформация создает новые вызовы для сектора НКО. Внедрение онлайн-отчетности, ERP-систем и облачных платформ аудита постепенно трансформирует практики финансового управления. Однако уровень цифровой интеграции остается низким, особенно в организациях с ограниченным доступом к ресурсам. Современные исследования обосновывают критическую значимость цифровой подготовки персонала, инвестиций в доступные ИТ-решения и программ по наращиванию институционального потенциала как ключевых условий для системной прозрачности и подотчетности (Hardiyanto et al., 2023; Albaz et al., 2022).

Данное исследование вносит вклад в научную и практическую дискуссию, изучая глобальные тенденции и локальные адаптации в учете НКО. На основе сравнительного анализа кейсов, интервью с заинтересованными сторонами и нормативного анализа, исследование ставит следующие цели:

- проанализировать, как практики учета и аудита в НКО отражают ожидания в области управления;
- выявить разрывы в реализации и институциональном потенциале;
- предложить концептуальную модель, ориентированную на привязку финансовой системы НКО к задачам миссионного управления и общественной подотчетности.

Интеграция принципов прозрачности, риск-ориентированности и отзывчивости к потребностям заинтересованных сторон позволит НКО лучше демонстрировать эффективность своей деятельности, укреплять доверие доноров и строить устойчивые отношения с обществом. В конечном итоге, учет и аудит в некоммерческом секторе – это не просто технические процедуры, а стратегические инструменты продвижения общественного блага в условиях глобальных изменений.

Литературный обзор

Бухгалтерский учет в НКО опирается на ряд теоретических концепций, выходящих за рамки

традиционного финансового измерения. Теория заинтересованных сторон показывает важность отчетности перед широким кругом участников: донорами, благополучателями, регулируемыми органами и волонтерами (Albaz et al., 2022). Институциональная теория, особенно в ее неонституционалистской и скандинавской интерпретациях, рассматривает, как глобальные стандарты – такие как IPSAS и интегрированная отчетность (IR) – интерпретируются и адаптируются в локальных экосистемах НКО (Sonnerfeldt & Pontoppidan, 2022). Теория общественной ценности добавляет нормативный слой, акцентируя приоритет легитимности и социальных результатов как в финансовой, так и нефинансовой отчетности (Goddard & Assad, 2006).

Многие исследователи отмечают, что бухгалтерский учет в НКО должен отражать гибридную логику, объединяющую измерение эффективности, этическую ответственность и ответственное управление ресурсами (Hopwood & Miller, 1994; Costa et al., 2014). Päril et al. (2022) рассматривают сдвиг в сторону диалоговой и партисипативной подотчетности, при которой отчетность становится формой взаимодействия с заинтересованными сторонами, а не лишь регулятивной обязанностью.

В отличие от бизнеса, где применяются стандарты IFRS или GAAP, НКО действуют в условиях разнообразных национальных и международных норм. Например:

- в США стандарт FASB ASC 958 регулирует признание доходов, классификацию активов и учет ограничений доноров;
- в Великобритании SORP обеспечивает прозрачность фондов, включая разделение ограниченных и неограниченных средств;
- в Малайзии религиозные организации применяют принципы шариата, при этом отсутствует единый национальный стандарт;
- в Казахстане используется сочетание IPSAS и государственных бюджетных форматов, при этом акцент делается на формальное исполнение, а не на содержательную отчетность (Yetmar et al., 2006; Syzdykova et al., 2022).

Данные различия ограничивают сопоставимость показателей между странами и затрудняют формирование глобальных эталонов в оценке эффективности НКО.

НКО систематически сталкиваются с трудностями при классификации и признании безвозмездных поступлений, таких как гранты и пожертвования. Отсутствие единых подходов нередко приводит к несоответствиям между сроками финансирования и реализацией программ (Barragato, 2019). Современные подходы, такие как калькуляция затрат на основе деятельности (Activity-Based Costing, ABC) и бюджетирование по миссии, позволяют более точно распределять ресурсы и увязывать расходы с результатами (Küpper, 2013; Järvinen, 2016).

Andreaus, Costa & Parker (2014) характеризуют значение качественных индикаторов (удовлетворенность благополучателей, охват программ, отзывы сообщества) как дополнения к финансовым данным. Модель Ebrahim & Rangan (2014), объединяющая показатели на входе, выходе, результатах и воздействии, получает все большее признание как инструмент комплексной оценки.

Аудит в НКО выполняет особую роль: он не только обеспечивает соблюдение законодательства, но и подтверждает целевое и добросовестное использование средств. Аудиторские процедуры должны быть адаптированы к специфике распределения фондов, нефинансовых активов и управления рисками (McCarthy et al., 2012; Nguyen et al., 2025). Однако охват аудитом сильно варьируется. Cordero & Sim (2018) показали, что небольшие НКО часто отказываются от внешнего аудита из-за его стоимости или нехватки ресурсов. В Казахстане аудит обязателен для государственных и грантовых НКО, однако его глубина ограничена слабым надзором и дефицитом профессиональных кадров (Karatayev et al., 2021).

Современная литература все более исследует влияние цифровизации на учет в некоммерческих организациях. Guisao Ramírez et al. (2024) определяют, что Четвертая промышленная революция требует новых компетенций: облачный учет, бюджетирование на основе результатов, аналитика ESG. Цифровые панели, автоматизированный внутренний контроль и ИИ-инструменты трансформируют финансовое управление – особенно в организациях с высоким потенциалом.

В развивающихся странах эта трансформация развивается неравномерно: ее сдержи

вают недостаточное финансирование, текучесть кадров и отсутствие стимулов со стороны институтов (Mahamood et al., 2020).

Эмпирические исследования выявляют типичные барьеры, препятствующие развитию эффективного учета в странах Глобального Юга. Abomaye-Nimenibo et al. (2024) на примере Нигерии показали, что надлежащие системы учета положительно коррелируют с организационной эффективностью. Однако препятствия – нехватка кадров, слабый внутренний контроль и неравномерное применение стандартов IFRS – снижают эффективность.

Актуальные исследования выявляют несколько ключевых направлений:

- интегрированные модели подотчетности, объединяющие финансовые, социальные и управленческие аспекты;
- институциональное расслоение, при котором формальное соответствие скрывает слабую практическую реализацию;
- реформа аудита, основанная на оценке рисков и миссии, но с неравномерным внедрением;
- цифровая трансформация, требующая новых компетенций, но пока слабо используемая в НКО;
- локализация международных стандартов, при которой опыт Казахстана иллюстрирует как достижения, так и сохраняющиеся барьеры.

Таким образом, современный учет в НКО требует гибких, миссионно-ориентированных и цифровых адаптированных систем, сочетающих глобальные стандарты с локальными условиями.

Методология

Исследование использует смешанный подход методов для изучения практик бухгалтерского учета и аудита в некоммерческих организациях (НКО), с упором на внедрение международных стандартов, таких как IFRS, IPSAS и IFR4NPO, в казахстанский контекст. Методология основывается на триангуляции методов, включая качественный контент-анализ, сравнительные кейс-исследования, структурированный обзор документов и количественную оценку. Многоуровневый подход обеспечивает как методологическую строгость, так и практическую применимость, особенно в

оценке публичной подотчетности и управления финансами в условиях переходной экономики.

Исследование опирается на прагматическую исследовательскую парадигму, объединяющую элементы институциональной теории, теории заинтересованных сторон и теории общественной ценности (Broad & Dey, 2022; Päril et al., 2022). Эти теоретические рамки позволяют рассматривать учет в НКО не только как техническую функцию, но и как социально обусловленный процесс, формируемый логикой миссии, ожиданиями заинтересованных сторон и изменяющимися нормами управления (Hopwood & Miller, 1994; Costa et al., 2014; Järvinen, 2016).

Цель исследования – как эксплоративная, так и объяснительная: выявить институциональные факторы, операционные ограничения и результаты реформ в учете. Структура работы включает три этапа: (1) качественное исследование через кейсы и интервью; (2) количественное моделирование рисков аудита и мошенничества; (3) сопоставительный анализ с использованием индексов и международных матриц.

Применен целевой отбор шести казахстанских НКО, работающих в сферах образования, здравоохранения и гражданского общества. Организации варьируются по размеру, региональному охвату и зависимости от доноров. Для сравнительного анализа использованы лучшие практики из Великобритании и США, особенно тех организаций, которые применяют SORP, IFRS для МСП и IPSAS.

Приведены источники данных и инструменты (первичные данные):

1. Анализ документов. Финансовая отчетность за 2020-2023 гг., внутренние аудиторские отчеты и годовые отчеты для заинтересованных сторон были проанализированы по структурированной кодировочной матрице, на основе Pozniakowska, (2024). Основное внимание уделялось прозрачности, соблюдению требований и результативности.

2. Полуструктурированные интервью. Проведено 15 интервью с финансовыми директорами, внутренними аудиторами и представителями доноров в Алматы и Астане. Интервью включали 23 открытых вопроса по учетным процедурам, готовности к аудиту и взаимодействию со стейкхолдерами. Кодирование тем проводилось в программе MAXQDA.

3. 3. Анкетирование. Онлайн-опрос среди 90 финансовых специалистов НКО охватывал факторы, влияющие на качество отчетности: компетенции персонала, систему внутреннего контроля и использование технологий. Анкета адаптирована по Mohd Noor et al. (2020), Hardiyanto et al. (2023).

(Вторичные данные):

В качестве вспомогательных источников использовались:

- Закон РК «О некоммерческих организациях»;

- Директива ЕС 2014/95/EU по интегрированной отчетности;

- Академические статьи, отчеты аудита и документы IFR4NPO;

- База примеров интегрированной отчетности в государственных компаниях ЕС.

Расчет индекса эффективности бюджета производится по формуле (3), а ключевые показатели эффективности сведены в таблицу 1.

Таблица 1 – Оценка качества отчетности некоммерческой организации

Критерий	Вес	Пример метрики	Оценка (0-1)
Прозрачность управления	0,25	Раскрытие состава совета	0,8
Финансовая подотчетность	0,35	Соответствие внешнему аудиту	0,9
Эффективность программ	0,20	Индикаторы результатов	0,6
Коммуникация со стейкхолдерами	0,20	Доступность годового отчета	0,7
Итоговый индекс: 0,77 (Σ-взвешенные оценки)			
Примечание – составлен авторами на основе Cordery, C. J., & Sim, D. (2018), Yetman, R. J., & Yetman, M. H. (2007), GRI Standards, IFR4NPO (2021 Draft Guidance).			
*Итоговый индекс рассчитан как сумма взвешенных оценок по всем критериям			

Использованы две количественные модели для оценки аудиторского риска и уязвимости к мошенничеству:

(а) модель риска мошенничества (Nguyen et al., 2025):

$$FR_i = \alpha + \beta_1 TI_i + \beta_2 UI_i + \beta_3 DI_i + \varepsilon_i \quad (1)$$

где:

FR_i – индекс риска мошенничества для организации i ,

TI – индекс прозрачности (Transparency Index),

UI – использование внутренних контролей (Use of Internal Controls),

DI – степень институционализации (Degree of Institutionalization),

ε_i – ошибка модели.

(b) индекс аудиторского риска (Audit Risk Index, ARI):

$$ARI = \frac{(R_f + R_m + R_o)}{3} \quad (2)$$

где:

R_f – риск финансовой отчетности (financial reporting risk),

R_m – риск управленческого контроля (management control risk),

R_o – риск операционной сложности (operational complexity).

(с) модель эффективности финансового контроля:

$$FC_i = \alpha + \beta_1 AF_i + \beta_2 SE_i + \beta_3 RE_i + \varepsilon_i \quad (3)$$

где:

FC_i – индекс эффективности финансового контроля организации i ,

AF_i – частота проведения аудита,

SE_i – вовлеченность заинтересованных сторон,

RE_i – уровень подверженности рискам.

(d) индекс эффективности бюджета (BEI):

$$BEI = \frac{\text{Фактическое социальное воздействие (ASI)}}{\text{Использованный бюджет (TBU)}} \quad (3)$$

Данный показатель отражает эффективность преобразования финансовых ресурсов в социальные результаты.

Опираясь на подход Кюппера (Küpper, 2013), в рамках нашего исследования предла

гается интегрированная модель управленческого учета (Management Accounting System, MAS) для некоммерческих организаций, направленная на стратегическое распределение ресурсов в соответствии с миссией организации

и реализацию обратной связи между финансами и результатами.

Интегрированная модель управленческого учета, адаптированная для некоммерческих организаций, представлена на рисунке 1.

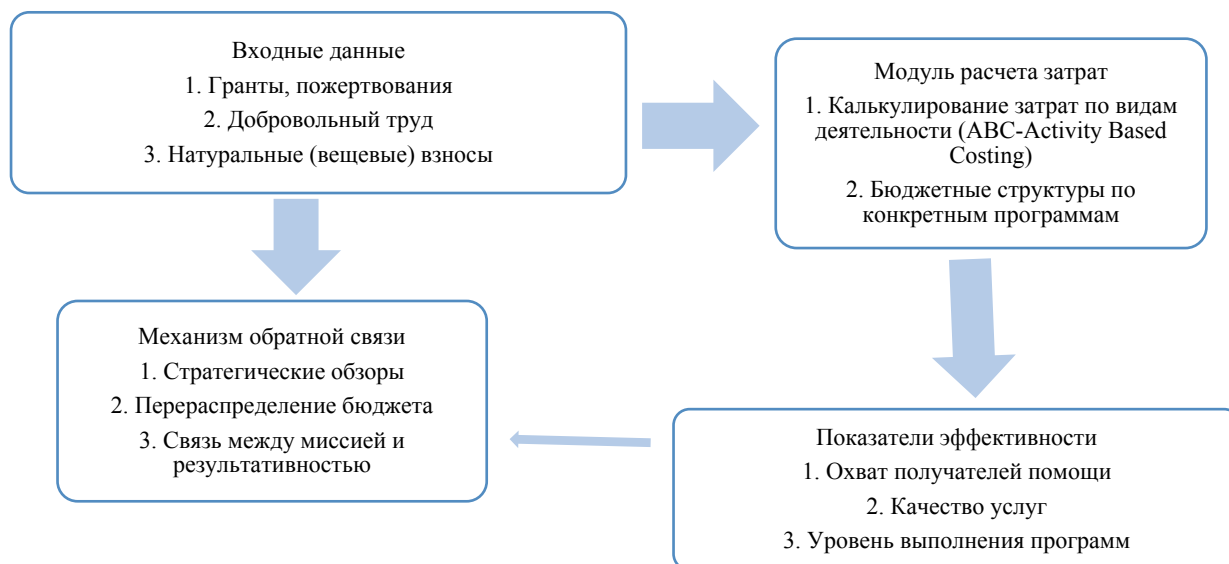


Рисунок 1 – Интегрированная модель MAS для НКО
Примечание – разработано авторами на основе Küpper, (2013)

Модель позволяет внедрить замкнутую контурную систему управленческого учета в НКО, обеспечивая согласование между ресурсами, затратами, результатами и стратегическими целями. Она способствует повышению прозрачности, подотчетности и эффективности использования ресурсов, особенно в условиях ограниченного финансирования.

Результаты и обсуждение

Сравнительный обзор демонстрирует существенные различия в уровне финансового управления НКО между развитыми и развивающимися странами. В то время как в странах Глобального Севера распространены формальные требования к аудиту, стандартизированные

шаблоны и отчетность по социальному воздействию, в развивающихся экономиках часто наблюдаются асимметрия аудита, устаревшие учебные программы и слабо развитая цифровая инфраструктура. В Казахстане такие инициативы, как Закон «О некоммерческих организациях» и адаптация МСФО для МСП, стали шагом к прозрачности, однако на практике реализация остается неравномерной – крупные НКО внедряют реформы под давлением доноров, тогда как малые и средние продолжают функционировать без формального контроля (Yerzhanova & Adilova, 2021; Nurymbetova, 2023).

Концептуальная основа бухгалтерского учета НКО, отражающая взаимосвязь между прозрачностью, подотчетностью и цифровизацией, приведена на рисунке 2.



Рисунок 2 – Концептуальная основа бухгалтерского учета НКО в Казахстане
Примечание – создано авторами

В исследовании иллюстрируются различия в целях, сложности признания доходов и подходах к аудиту между коммерческими и некоммерческими структурами. Также выделяются ключевые барьеры для Казахстана: отсутствие единых стандартов, нехватка аудиторов и слабость систем внутреннего контроля. Несмотря на определенный прогресс, достигнутый через образовательные реформы и донорские проекты, интеграция финансовых и нефинансовых индикаторов в отчетность НКО все еще ограничена (Iskakova et al., 2021).

Результаты исследования показывают, что в Республике Казахстан правовой статус некоммерческих организаций (НКО) закреплён в Законе «О некоммерческих организациях»,

распространяющемся на все формы НКО, включая филиалы иностранных организаций. Цели деятельности НКО – социальные, культурные, благотворительные и иные общественно значимые задачи – фиксируются в учредительных документах (*ACT for Kazakhstan*, 2023).

Некоммерческие организации вправе открывать счета, владеть имуществом, участвовать в судах, создавать филиалы и вступать в союзы. При этом они обязаны вести бухгалтерский учет, уплачивать налоги и отчитываться перед государством.

Основные проблемы бухгалтерского учета в некоммерческих организациях Республики Казахстан представлены в таблице 2.

Таблица 2 – Основные проблемы бухгалтерского учета в НКО

Проблема	Описание	Источник
Отсутствие единых стандартов	Несогласованные практики ведения учета среди НКО	Shakhbanov (2025)
Дефицит квалифицированных аудиторов	Недостаток специалистов, обученных аудиту в НКО	Gusarova (2012)
Слабый внутренний контроль	Низкий уровень внедрения процедур внутреннего аудита	Egorova (2008)
Фрагментарная финансовая грамотность	Различия в ведении бухгалтерии по регионам	Авторское обобщение
Примечание – авторское обобщение на основе источников Shakhbanov (2025); Gusarova (2012); Egorova (2008)		

Такие вызовы определяют необходимость разработки особого подхода к бухгалтерскому учету НКО – такого, который учитывает не

только финансовые показатели, но и соответствие миссии, результаты программ и социальное воздействие.

В рисунке 3 показан, сравнение стандартов учета некоммерческих организаций в разных странах.

Эффективность систем учета НКО напрямую зависит от наличия квалифицированных специалистов. В Казахстане и других странах с переходной экономикой в университетах обобщенно читаются курсы по учету в НКО, а стажировки в организациях гражданского общества практически отсутствуют (Mukasheva & Taubekova, 2022). В результате выпускники не готовы к вызовам сектора, а качество отчетности варьируется по регионам. Pozniakowska,

(2024) рассматривает важность институционализации через учет, указывая, что системы учета не только отражают, но и формируют легитимность гражданского сектора.

Специальных стандартов учета для НКО не предусмотрено, поэтому они применяют НСФО, МСФО или МСФО для МСП (IFRS for SMEs). Учетная политика оформляется приказом и включает правила признания активов, обязательств, капитала, доходов и расходов. Пример учета оборудования показал, что лишь покупная стоимость включается в актив, а остальные расходы – списываются.

США	<ul style="list-style-type: none"> • ASC 958 (Кодификация стандартов бухгалтерского учёта 958) • Ограничения доноров • <i>us Стоимость, сложность</i>
Великобритания	<ul style="list-style-type: none"> • SORP (Рекомендованный стандарт бухгалтерского учёта) • Прозрачность фондов • <i>gb Фрагментация в рамках ЕС</i>
Казахстан	<ul style="list-style-type: none"> • IPSAS (Международные стандарты бухгалтерского учёта в государственном секторе) + национальные стандарты • Соответствие бюджету • <i>kz Недостаток потенциала, формализм</i>
Малайзия	<ul style="list-style-type: none"> • Основано на шариате • Следование религиозным принципам • <i>Отсутствие единого стандарта</i>

Рисунок 3 – Сравнение стандартов учета некоммерческих организаций
Примечание – составлено авторами на основе FASB ASC 958 (США), SORP (UK, 2019), IPSASB (IFAC), Cordery et al. (2019), IFR4NPO Guidance (2021 Draft)

Отсутствие учетной политики и нарушений в ведении отчетности влечет административную ответственность. Подтверждает важность стандартизации учета и повышения квалификации специалистов в НКО (*ACT for Kazakhstan*, 2023).

Вместе с тем выявленные особенности отечественной практики учета в НКО отмечают ее ограниченность в сравнении с глобальными тенденциями. Результаты исследования указывают на наличие сложной и динамично развивающейся среды в области бухгалтерского учета и аудита в НКО как в международном,

так и в казахстанском контексте. Традиционные модели, основанные на фондовом или кассовом учете, уже не соответствуют современным требованиям прозрачности и миссионной ориентации. В ответ на это сектор постепенно переходит к гибридным системам, сочетающим регуляторное соответствие, оценку социального воздействия и подотчетность заинтересованным сторонам (McCarthy et al., 2012; Andreaus et al., 2014).

На международном уровне такие инициативы, как IFR4NPO, IPSAS и интегрированная отчетность (IR), отражают сдвиг от транзак-

ционного учета к стратегическому управлению результатами. Однако в переходных экономиках, включая Казахстан, внедрение этих стандартов остается фрагментарным. В большинстве случаев преобладает бюджетно-ориентированный подход, при котором приоритет отдается выполнению формальных требований, а не оценке социального эффекта.

Одной из основных проблем в стране является несогласованность признания грантовых и благотворительных доходов. Чаще всего доход признается в момент получения, а не по мере выполнения программ, что искажает показатели эффективности и снижает прозрачность (Barragato, 2019). Предлагаемая модель отложенного дохода решает эту проблему за счет пропорционального распределения поступлений по срокам реализации:

$$R_t = \sum_{i=1}^n \left(\frac{G_i}{D_i} * d_t \right) \quad (5)$$

где:

R_t - признанный доход в момент времени t ,

G_i - общая сумма гранта i ,

D_i - общая продолжительность действия гранта i ,

d_t - количество завершенных периодов, соответствующих условиям гранта, к моменту времени t .

Недостатки во внутренних системах контроля делают НКО уязвимыми к финансовым нарушениям. Рекомендованные практики – такие как разделение обязанностей, цифровые следы аудита, механизмы информирования – в Казахстане практически не реализуются, что снижает прозрачность и подрывает доверие доноров.

Для оценки факторов, влияющих на финансовую подотчетность, была использована следующая многомерная модель:

$$FA_i = \alpha + \beta_1 GOV_i + \beta_2 EDU_i + \beta_3 DON_i + \beta_4 MOR_i + \varepsilon_i \quad (6)$$

где:

FA_i - индекс финансовой подотчетности некоммерческой организации i ,

GOV_i - индекс качества управления,

EDU_i - уровень финансовой грамотности,

DON_i - степень внешнего контроля со стороны доноров,

MOR_i - индекс этических установок и добросовестности.

Модель характеризует технические реформы недостаточными, необходима институциональная культура доверия, профессионализм и лидерство.

Современным НКО требуются инструменты, позволяющие не только отслеживать расходы, но и оценивать создаваемую социальную ценность. Исходя из модели Кюппера (2013), предлагается интегрированная система управленческого учета (MAS), включающая (рисунок 3):

- входные ресурсы (гранты, пожертвования, волонтерский труд);

- расчет затрат по видам деятельности (ABC);

- KPI, ориентированные на социальные результаты (количество охваченных, завершенных программы);

- механизмы обратной связи для корректировки бюджета.

- в Казахстане такие системы пока не внедрены из-за дефицита цифровизации, навыков и стимулов.

Исследование показало, что качество финансовой отчетности в НКО в значительной степени зависит от уровня добровольного раскрытия информации и квалификации бухгалтерского персонала. Данное согласуется с выводами других авторов, определяющих важность прозрачности и человеческого капитала в управлении третьим сектором (Elmagrhi & Ntim, 2023; Albaz et al., 2022).

Высокое значение коэффициента для переменной «Internet Disclosure» свидетельствует, что прозрачность и цифровая доступность отчетности усиливают доверие со стороны доноров и общества, а также способствуют институциональному укреплению подотчетности. Низкая значимость формальных стандартов учета (IPSAS) в модели может свидетельствовать о преобладании формального соответствия над содержательной реализацией.

В таблице 3 представлены результаты регрессионного анализа, проведенного для оценки степени влияния различных организационно-управленческих факторов на качество финансовой отчетности некоммерческих организаций (НКО).

Таблица 3 – Влияние факторов на качество финансовой отчетности НКО

Фактор	Коэффициент регрессии (β)	P-значение	Интерпретация
Компетентность персонала	2,91	0,045	Статистически значимое влияние ($p < 0,05$)
Применение стандартов учета (IPSAS)	1,77	0,119	Умеренное влияние, статистически незначимо
Система внутреннего контроля	0,36	0,807	Слабое влияние, незначимо
Информационные технологии (ИТ)	1,68	0,158	Положительное влияние, но незначимо
Добровольное интернет-раскрытие	4,78	0,039	Наиболее значимый фактор ($p < 0,05$)
Примечание – составлено авторами по источнику Hardiyanto et al., 2023			

В модели рассматриваются как внутренние характеристики (компетентность персонала, система контроля), так и внешние или технологические условия (применение стандартов учета, ИТ-инфраструктура, интернет-раскрытие). Коэффициенты регрессии (β) и p-значения позволяют определить статистическую значимость и силу влияния каждого из факторов.

Наиболее существенное и значимое влияние продемонстрировали переменные «добровольное интернет-раскрытие» и «компетентность персонала».

На рисунке 4 представлены результаты множественной регрессии, оценивающей влияние пяти ключевых факторов на качество отчетности некоммерческих организаций.

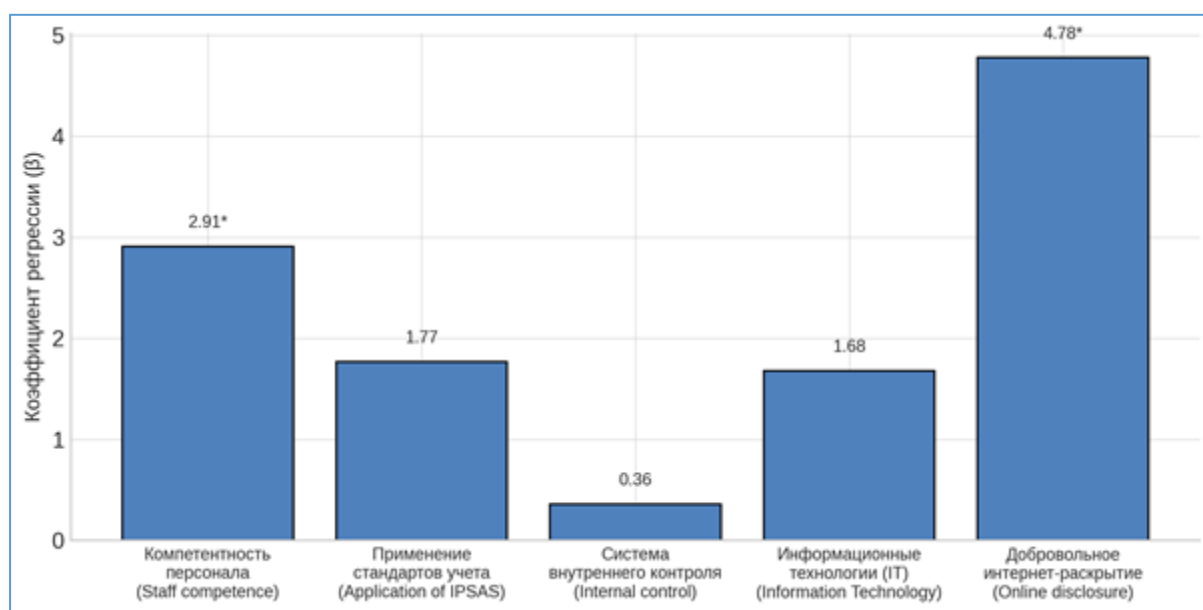


Рисунок 4 – Влияние факторов на качество финансовой отчетности НКО

Примечание – создано авторами на основе Hardiyanto et al., 2023

Наиболее значимое влияние оказали:

- добровольное интернет-раскрытие ($\beta = 4,78, p = 0,039$);
- компетентность персонала ($\beta = 2,91, p = 0,045$).

Остальные факторы, включая применение стандартов IPSAS и ИТ-инфраструктуру, пока-

зали положительное, но статистически незначимое влияние.

В рамках исследования трансформации подходов к бухгалтерскому учету в некоммерческих организациях (НКО) была построена количественная модель оценки зрелости учетных компонентов. Модель основана на девяти

ключевых элементах учета: доходы, расходы, обязательства, активы, амортизация, резервы, отчетность, точность учета и внутренний контроль.

Каждому элементу был присвоен балл зрелости по шкале:

- 0 – элемент не реализован;
- 1 – реализован частично или формально;
- 2 – реализован полноценно в соответствии с принципами IPSAS и учет по методу начисления (Accrual Accounting) (Trostianska, 2021).

Расчет индекса прироста зрелости выполнялся по значению:

$$Improvement\ Index = \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n (S_{accrual,i} - S_{cash,i}) \quad (7)$$

где:

$S_{accrual,i}$ – зрелость i -го элемента при методе начисления,

$S_{cash,i}$ – зрелость при кассовом методе.

Полученное значение составило 1,33 по шкале от 0 до 2, это указывает на существенный прирост полноты и прозрачности бухгалтерской информации в результате перехода на метод начисления.

Значительный эффект зафиксирован для следующих компонентов:

- обязательства и резервы: в кассовом методе они, как правило, не отражаются (оценка 0), тогда как в методе начисления являются ключевыми (оценка 2);

- амортизация: в кассовом методе отсутствует, что искажает отчетность по износу активов;

- уровень внутреннего контроля: значительно повышается за счет включения регламентированных процедур и регулярного мониторинга.

В рамках анализа трансформации методов учета в некоммерческих организациях (НКО) была построена математическая модель оценки зрелости учетных элементов при переходе от кассового метода к методу начисления. Использована условная шкала зрелости:

0 – отсутствует, 1 – частично реализовано, 2 – реализовано полностью.

На основе девяти ключевых компонентов учета (доходы, расходы, обязательства, активы, амортизация, резервы, отчетность, точность, контроль) был рассчитан средний индекс прироста зрелости:

$$Improvement\ Index = \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n (S_{accrual,i} - S_{cash,i}) = 1,33 \quad (8)$$

Полученное значение 1,33 свидетельствует о системном повышении качества и полноты учетной информации при использовании метода начисления. Особенно значительные приросты наблюдаются по таким категориям, как:

- обязательства и резервы (разница в 2 балла) – ранее отсутствующие в кассовом методе;
- амортизация – критически важный элемент контроля и оценки износа.

Прогресс зрелости учетных элементов при переходе от кассового метода к методу начисления показан в таблице 4, а его графическая интерпретация – на рисунке 5.

Таблица 4 – Прогресс зрелости учетных элементов при переходе от кассового метода к методу начисления

№	Элемент учета	Кассовый метод	Метод начисления
1	Амортизация	0,0	2,0
2	Резервы	0,0	2,0
3	Отчетность (объем)	1,0	2,0
4	Точность учета	1,0	2,0
5	Уровень контроля	0,0	2,0
	Среднее улучшение	0,56	2,0
Примечание – составлена авторами на основе анализа положений стандартов IPSAS			

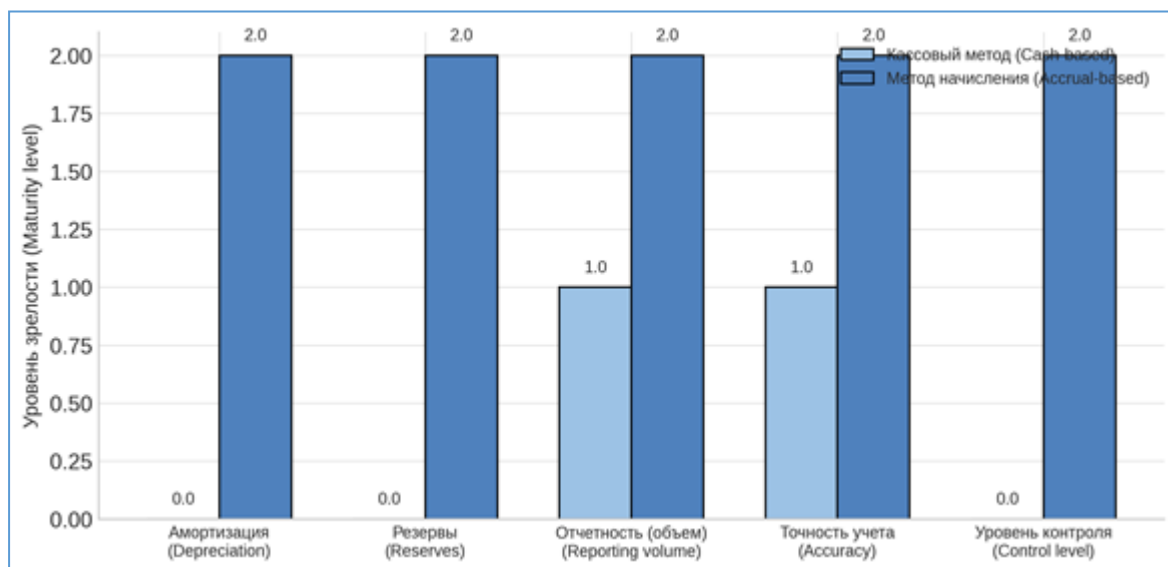


Рисунок 5 – Прирост зрелости учета при переходе от кассового метода к методу начисления
Примечание – составлено авторами на основе IPSAS, IFR4NPO Guidance (2021 Draft), Cordery et al. (2019)

Несмотря на принципы прозрачности, в действующей регуляторной среде отсутствуют четкие и обязательные требования к проведению аудита и раскрытию отчетности для некоммерческого сектора (рисунок 5). Это приводит к избирательному контролю: проверки охватывают, как правило, только крупные НКО, в то время как малые и средние организации часто остаются вне сферы надзора. Помимо этого, текущая система подготовки кадров преимущественно ориентирована на коммерческие организации – лишь 8-12 % образовательного контента связано с тематикой НКО, что указывает на системный дефицит в институциональной поддержке сектора.

Решением может стать представленная модель оценки подотчетности (AS):

$$AS = w_1 * FTR + w_2 * GR + w_3 * AR + w_4 * SR \quad (9)$$

где:

FTR- рейтинг финансовой прозрачности (Financial Transparency Rating),

GR- качество раскрытия информации об управлении (Governance Reporting Quality),

AR- готовность к аудиту (Audit Readiness),

SR- уровень взаимодействия с заинтересованными сторонами (Stakeholder Responsiveness),

$w_1 - w_4$ – весовые коэффициенты в зависимости от приоритетов сектора (в сумме равны 1).

Путь Казахстана в укреплении финансовой подотчетности некоммерческого сектора заключается в адаптации и интеграции международного опыта с учетом национального контекста и институциональных особенностей. Предлагается реализация следующих стратегических направлений:

- *стандартизация учета*: Разработка и внедрение казахстанского стандарта (KNAS) на основе международных стандартов IPSAS и инициативы IFR4NPO с целью гармонизации финансовой отчетности в секторе НКО;

- *цифровизация учетной среды*: обеспечение доступа к облачным ERP-системам и цифровым инструментам аудита, включая модули внутреннего контроля и отчетности;

- *институционализация внутреннего контроля*: обязательное внедрение внутреннего аудита и риск-ориентированного бюджетного планирования для крупных НКО, действующих на постоянной или проектной основе;

- *интеграция устойчивого развития*: включение в отчетность как минимум одного показателя, соотнесенного с Целями устойчивого развития (ЦУР), для усиления социальной подотчетности и прозрачности деятельности.

Полученные исследованиями результаты показывают, что человеческий капитал, недостатки в регулировании и ограниченность ресурсов являются основными факторами, препятствующими созданию эффективных систем внутреннего аудита.

В таблице 5 представлен сравнительный анализ типов подотчетности некоммерческих организаций в Казахстане в сопоставлении с международными стандартами.

Результаты исследования выявили устойчивое системное отставание казахстанских НКО от современных международных стандартов подотчетности. Основные проблемные зоны:

1) архаичность финансовой отчетности: – сохранение ручных методов обработки данных (Excel-отчеты, бумажные носители); – отсутст-

вие автоматизированных платформ, соответствующих МСФО/IPSAS;

2) Низкий уровень социальной подотчетности: – преобладание качественных описаний над количественными измерениями; – отсутствие систем оценки реального воздействия (SROI, логико-каркасные модели)

3) Дефицит диалоговых механизмов: – формальное отношение к стейкхолдер-менеджменту; – не используются практики со-проектирования программ с целевыми группами;

4) Игнорирование интегрированной отчетности: – отсутствие привязки деятельности к ЦУР даже у НКО, работающих в сферах образования, здравоохранения, экологии; – неиспользование стандартов GRI для комплексного представления результатов;

Таблица 5 – Недостатки в практике подотчетности НКО в республике

Тип подотчетности	Международный стандарт	Практика в Казахстане	Выявленные проблемы
Финансовая	МСФО/IPSAS, цифровые платформы (например, XBRL)	Отчеты в Excel, статичные PDF-формы	Низкая прозрачность, ручной ввод данных, риски ошибок, отсутствие автоматизированного анализа
Социальная	Нарративные отчеты с количественными индикаторами воздействия	Описательные тексты без метрик, редкие случаи оценки эффектов	Невозможность измерить реальные социальные изменения, слабая доказательная база
Диалоговая	Со-творчество с стейкхолдерами (участие в планировании и отчетности)	Практически отсутствует	Односторонняя коммуникация, игнорирование запросов сообществ
Интегрированная отчетность	Стандарты GRI, SASB, привязка к ЦУР ООН (SDGs)	Не применяется	Упущенные возможности для привлечения финансирования и демонстрации вклада в глобальные цели
Примечание – составлена авторами на основе источников GRI, SASB, IPSAS, Albaz et al. (2022), Hardiyanto et al. (2023), IFR4NPO Guidance (2021), UNDP (2020).			

Низкая квалификация кадров – основная проблема, и многие бухгалтеры НКО не владеют стандартами IPSAS и цифровыми инструментами. Для количественной оценки применен индекс эффективности кадровых ресурсов (HRE):

$$HRE = \frac{FTE_{qualified}}{FTE_{total}} \times Q_{audit} \times T_{compliance} \quad (10)$$

где:

$FTE_{qualified}$ – количество квалифицированных бухгалтеров (например, сертифицированных по IPSAS/IFRS),

Q_{audit} – индекс качества аудита (от 0 до 1),

$T_{compliance}$ – своевременность предоставления регуляторной отчетности (от 0 до 1).

Средний показатель в Казахстане – 0,43, что значительно ниже среднего по странам ОЭСР (0.75), что подчеркивает необходимость срочной подготовки специалистов.

Таблица 6 демонстрирует результаты регрессии, оценивающей влияние индекса качества управления НКО (HEGQI) на уровень раскрытия информации о рисках (HERDI), с учетом характеристик руководителя организации (возраст, пол, стаж, профиль) и институциональных факторов (объем финансирования, доля грантов, финансовая устойчивость, возраст, размер и т.д.).

Результаты подтверждают гипотезу исследования: высокий уровень внутреннего управления положительно и статистически значимо влияет на качество раскрытия рисков в отчетности.

Результаты определяют важность интеграции принципов хорошего управления в практику учета и отчетности НКО, как это рекомендовано современными стандартами (IPSAS, IFR4NPO, GRI NPO Draft, CUC/HEFCE кодексы). Во-вторых, несмотря на то что обобщенная модель демонстрирует, что лучше управляемые НКО обеспечивают более высокий уровень прозрачности через раскрытие рисков, стоит учитывать, что как индекс раскрытия рисков (HERDI), так и индекс качества управления (HEGQI) включают несколько подкатегорий. HERDI состоит из трех направлений:

стратегические риски (HESRD), операционные риски (HEORD), финансовые риски (HEFRD). HEGQI включает пять компонентов: состав и роль управляющего совета (GOVB), процедуры и организационные структуры (PROS), система мотивации и оценки персонала (PERP), бухгалтерский учет, аудит и подотчетность (AAAC), вовлеченность стейкхолдеров и устойчивое развитие (SERSE).

Для оценки устойчивости связи между управлением и раскрытием информации, каждый из подиндексов поочередно подставлялся в модель вместо агрегированных HERDI и HEGQI. Результаты, представленные в табл. 6 (модели 2-9), показали, что во всех случаях коэффициенты оставались положительными и статистически значимыми, что подтверждает устойчивость выводов и надежность модели.

References

- Abomaye-Nimenibo, W. A., Jumbo, C. E., & Godwin, M. I. (2024). The role of accountability in financial sustainability of nonprofit organizations. *International Journal of Accounting and Finance Review*, 9(1), 12–26. <https://doi.org/10.46281/ijaf.v9i1.2112>
- Albaz, M. M., Melegy, M. M., Alhijris, A. A., & Metwaly, A. Z. (2022). Accounting disclosure in the non-profit sector: The role of stakeholders' theory. *International Journal of Accounting and Management Sciences*, 1(1), 1–12. <https://doi.org/10.56659/IJA036712021>
- Andraus, M., Costa, E., & Parker, L. (2014). Accountability and performance measurement: A stakeholder perspective. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27(4), 538–561. DOI: 10.7835/jcc-berj-2012-0077
- ACT for Kazakhstan. (2023). *Kak vesti uchet v nekommercheskikh organizatsiyakh?*. Retrieved from: <https://actgr.kz/tpost/etsu0tgid1-kak-vesti-uchet-v-nekommercheskikh-organi>
- Barragato, C. A. (2019). Financial and mission performance in nonprofits. *Journal of Nonprofit & Public Sector Marketing*, 31(1), 1–17.
- Broad, M., & Dey, C. (2022). Accounting, accountability and public value: Reimagining not-for-profit accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 84, 102373. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2021.102373>
- Cordery, C., Belal, A.R., & Thomson, I. (2019). NGO accounting and accountability: past, present and future. *Accounting Forum*, 43(1), 1–15. <https://doi.org/10.1080/01559982.2019.1593577>
- Carolyn J. Cordery, Dalice Sim. (2017). Dominant stakeholders, activity and accountability discharge in the CSO sector. *Financial Accountability & Management*. <https://doi.org/10.1111/faam.12144>
- Egorova, E. V. (2008). Problemy vnedreniya vnutrennego kontrolya v deyatel'nosti nekommercheskikh organizatsiy. *Bukhgalter i pravo*, (5), 39–42.
- Ebrahim & Rangan (2014). What Impact? A Framework for Measuring the Scale and Scope of Social Performance. *California Management Review* 56(3), 118–141. DOI:10.1525/cmr.2014.56.3.118
- Ferreira, A., & Reis, L. P. (2024). Transparency and financial management in nonprofit organizations. *Nonprofit Management and Leadership*, 34(1), 19–39.
- Goddard, A., & Assad, M. J. (2006). Accounting and navigating legitimacy in Tanzanian NGOs. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19(3), 377–404.
- GRI (Global Reporting Initiative). (2020). *Consolidated Standards of the GRI Sustainability Reporting Framework*. <https://www.globalreporting.org/>
- Guisao Ramírez, J. E., Suárez Ortiz, A., & Ruiz-Castro, C. A. (2024). Digital transformation in public and nonprofit financial management. *Revista Contabilidad y Negocios*, 19(2), 1–20.
- Gusarova, L. V. (2012). Osobennosti audita deyatel'nosti nekommercheskikh organizatsiy. *RISK: Resursy, Investitsii, Sotsial'noye Razvitiye*, 2, 45–48.
- Hardiyanto, H., Lestari, I., & Nugroho, A. (2023). Readiness for audit in nonprofit organizations: Evidence from Southeast Asia. *Asian Journal of Accounting Research*, 8(1), 65–84.
- Hopwood, A. G., & Miller, P. (1994). *Accounting as social and institutional practice*. Cambridge: Cambridge University Press. DOI:10.1111/j.1467-6281.2005.00182.x

- Hyndman, N., & McConville, D. (2018). Trust and accountability in UK charities: Exploring the virtuous circle. *British Accounting Review*, 50(2), 227–237. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2017.09.001>
- IFR4NPO Guidance. (2021). *International Financial Reporting for Non-Profit Organizations: Part A – Conceptual Framework*. <https://www.ifr4npo.org/resources/>
- IPSASB. (2020). *International Public Sector Accounting Standards Board Handbook 2020*. International Federation of Accountants. <https://www.ipsasb.org/publications/2020-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>
- Iskakova, M. M., Tuleuova, A. A., & Abisheva, D. M. (2021). Voprosy organizatsii ucheta v nekommercheskikh organizatsiyakh: osobennosti i podkhody. *Vestnik KarGU. Seriya Ekonomika*, 103(2), 112–118.
- Järvinen, J. (2016). Role of management accounting in applying new institutional logics: A comparative case study in Finnish higher education. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(3), 538–564.
- Katsikas, E., Mavridis, S., & Tsamis, A. (2017). Accounting and accountability in NGOs: A case study of four Greek environmental NGOs. *International Journal of Nonprofit and Voluntary Sector Marketing*, 22(1), e1580. <https://doi.org/10.1002/nvsm.1580>
- Karatayev, M., Clarke, M., & Nurbekova, K. (2021). The state of accountability in Kazakhstan's nonprofit sector. *Central Asian Survey*, 40(1), 45–64. DOI: 10.1016/j.heliyon.2021.e08660.
- Küpper, H.-U. (2013). *Management accounting: Evolution and future challenges*. Wiesbaden: Springer Gabler.
- Mahamood, M. S., Said, J., & Mohd Nor, M. N. (2020). Accountability practices in non-profit organizations: A review of literature. *Management Science Letters*, 10(6), 1281–1292. <https://doi.org/10.5267/j.msl.2019.11.008>
- McCarthy, I. P., Lawrence, T. B., Wixted, B., & Gordon, B. R. (2012). A multidimensional conceptualization of environmental velocity. *Academy of Management Review*, 35(4), 604–626. DOI: 10.5465/AMR.2010.53503029
- Mohd Noor, M., Ali, A. A., & Rahim, F. A. (2020). Enhancing accountability in nonprofit organizations: The role of transparency and trust. *Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 7(12), 261–270. <https://doi.org/10.13106/jafeb.2020.vol7.no12.261>
- Mohamed H. Elmagrhi & Collins G. Ntim (2023) Non-financial reporting in non-profit organisations: the case of risk and governance disclosures in UK higher education institutions, *Accounting Forum*, 47:2, 223–248, DOI: 10.1080/01559982.2022.2148854
- Mukasheva, A. R., & Taubekova, D. K. (2022). Voprosy standartizatsii bukhgalterskogo ucheta dlya nekommercheskikh organizatsiy v Kazakhstane. *Uchet i statistika*, 5(182), 57–63.
- Nguyen, T. A., Pham, N. T., & Doan, T. L. (2025). Risk of fraud in nonprofit financial reporting: A predictive model. *Journal of Accounting Ethics & Public Policy*, 26(1), 88–106.
- Nurymbetova, A. K. (2023). Voprosy effektivnosti finansovogo kontrolya v nekommercheskom sektore Respubliki Kazakhstan. *Vestnik Ekonomiki i Statistiki*, 10(2), 88–95.
- Pärl, Ü., Rossignoli, F., & Ricciardi, F. (2022). From information to legitimacy: Institutionalizing integrated reporting in the nonprofit sector. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 18(4), 611–637. DOI:10.1007/s10551-014-2423-1
- Pozniakowska, N. (2024). Institutionalization of civil society: Informational and accounting aspects. *Black Sea Economic Studies*, 85, 80–88. <https://doi.org/10.23783/jbssi.85-15>
- SASB (Sustainability Accounting Standards Board). (2021). *SASB Standards Overview*. <https://www.sasb.org/>
- Shakhbanov, A. B. (2025). Reforma bukhgalterskogo ucheta v nekommercheskom sektore Respubliki Kazakhstan. *Vestnik Finansovogo Kontrolya*, 12(2), 75–82.
- Sonnerfeldt, A., & Pontoppidan, C. A. (2022). Translating integrated reporting into the public and nonprofit sectors: Scandinavian experiences. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 35(7), 1615–1642.
- Syzdykova, M. S., Duisekeeva, S. A., & Bulekbaeva, M. K. (2022). Upravlenie finansami NKO: mezhdunarodnye praktiki i kazakhstanskiy opyt. *Finansy i Kredit*, 28(6), 84–93.
- Trostianska, A., & Kryzhanovska, O. (2021). The role of accounting in ensuring transparency of the nonprofit sector. *Financial and Credit Activity: Problems of Theory and Practice*, 3(38), 295–302. <https://doi.org/10.18371/fcaptp.v3i38.237109>
- UNDP. (2020). *Human Development Report 2020: The Next Frontier – Human Development and the Anthropocene*. United Nations Development Programme. <https://hdr.undp.org/content/human-development-report-2020>
- Yerzhanova, A. K., & Adilova, L. M. (2021). Problemy i perspektivy bukhgalterskogo ucheta v nekommercheskikh organizatsiyakh Respubliki Kazakhstan. *Uchet i Audit*, 4, 65–70.
- Yetmar, S. A., Yetmar, R. J., & Trotman, K. T. (2006). An assessment of the financial reporting practices of nonprofit organizations. *Journal of Accounting and Public Policy*, 25(5), 474–494. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2006.06.002>
- Yetman, R. J., & Yetman, M. H. (2007). The effects of governance on the accuracy of charitable expenses reported by nonprofit organizations. *Contemporary Accounting Research*, 24(2), 393–425. <https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.2011.01121.x>

References

- Abomaye-Nimenibo, W. A., Jumbo, C. E., & Godwin, M. I. (2024). The role of accountability in financial sustainability of nonprofit organizations. *International Journal of Accounting and Finance Review*, 9(1), 12–26. <https://doi.org/10.46281/ijaf.v9i1.2112>
- Albaz, M. M., Melegy, M. M., Alhijris, A. A., & Metwaly, A. Z. (2022). Accounting disclosure in the non-profit sector: The role of stakeholders' theory. *International Journal of Accounting and Management Sciences*, 1(1), 1–12. <https://doi.org/10.56659/IJA036712021>
- Andreus, M., Costa, E., & Parker, L. (2014). Accountability and performance measurement: A stakeholder perspective. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27(4), 538–561. DOI: 10.7835/jcc-berj-2012-0077

- ACT for Kazakhstan. (2023). *Kak vesti uchet v nekommercheskikh organizatsiyakh?* [How do I keep records in non-profit organizations?]. Retrieved from: <https://actgr.kz/tpost/etsu0tgid1-kak-vesti-uchet-v-nekommercheskikh-organi>
- Barragato, C. A. (2019). Financial and mission performance in nonprofits. *Journal of Nonprofit & Public Sector Marketing*, 31(1), 1-17.
- Broad, M., & Dey, C. (2022). Accounting, accountability and public value: Reimagining not-for-profit accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 84, 102373. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2021.102373>
- Cordery, C., Belal, A.R., & Thomson, I. (2019). NGO accounting and accountability: past, present and future. *Accounting Forum*, 43(1), 1-15. <https://doi.org/10.1080/01559982.2019.1593577>
- Carolyn J. Cordery, Dalice Sim. (2017). Dominant stakeholders, activity and accountability discharge in the CSO sector. *Financial Accountability & Management*. <https://doi.org/10.1111/faam.12144>
- Egorova, E. V. (2008). Problemy vnedreniya vnutrennego kontrolya v deyatel'nosti nekommercheskikh organizatsiy [Problems of implementing internal control in the activities of non-profit organizations]. *Bukhgalter i pravo*, (5), 39-42.
- Ebrahim & Rangan (2014). What Impact? A Framework for Measuring the Scale and Scope of Social Performance. *California Management Review* 56(3), 118-141. DOI:10.1525/cmr.2014.56.3.118
- Ferreira, A., & Reis, L. P. (2024). Transparency and financial management in nonprofit organizations. *Nonprofit Management and Leadership*, 34(1), 19-39.
- Goddard, A., & Assad, M. J. (2006). Accounting and navigating legitimacy in Tanzanian NGOs. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19(3), 377-404.
- GRI (Global Reporting Initiative). (2020). *Consolidated Standards of the GRI Sustainability Reporting Framework*. <https://www.globalreporting.org/>
- Guisao Ramirez, J. E., Suárez Ortiz, A., & Ruiz-Castro, C. A. (2024). Digital transformation in public and nonprofit financial management. *Revista Contabilidad y Negocios*, 19(2), 1-20.
- Gusarova, L. V. (2012). Osobennosti audita deyatel'nosti nekommercheskikh organizatsiy [The specifics of auditing the activities of non-profit organizations]. *RISK: Resursy, Investitsii, Sotsial'noye Razvitiye*, 2, 45-48.
- Hardiyanto, H., Lestari, I., & Nugroho, A. (2023). Readiness for audit in nonprofit organizations: Evidence from Southeast Asia. *Asian Journal of Accounting Research*, 8(1), 65-84.
- Hopwood, A. G., & Miller, P. (1994). *Accounting as social and institutional practice*. Cambridge: Cambridge University Press. DOI:10.1111/j.1467-6281.2005.00182.x
- Hyndman, N., & McConville, D. (2018). Trust and accountability in UK charities: Exploring the virtuous circle. *British Accounting Review*, 50(2), 227-237. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2017.09.001>
- IFR4NPO Guidance. (2021). *International Financial Reporting for Non-Profit Organizations: Part A – Conceptual Framework*. <https://www.ifr4npo.org/resources/>
- IPSASB. (2020). *International Public Sector Accounting Standards Board Handbook 2020*. International Federation of Accountants. <https://www.ipsasb.org/publications/2020-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>
- Iskakova, M. M., Tuleuova, A. A., & Abisheva, D. M. (2021). Voprosy organizatsii ucheta v nekommercheskikh organizatsiyakh: osobennosti i podkhody [Accounting issues in non-profit organizations: features and approaches]. *Vestnik KarGU. Seriya Ekonomika*, 103(2), 112-118.
- Järvinen, J. (2016). Role of management accounting in applying new institutional logics: A comparative case study in Finnish higher education. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(3), 538-564.
- Katsikas, E., Mavridis, S., & Tsamis, A. (2017). Accounting and accountability in NGOs: A case study of four Greek environmental NGOs. *International Journal of Nonprofit and Voluntary Sector Marketing*, 22(1), e1580. <https://doi.org/10.1002/nvsm.1580>
- Karatayev, M., Clarke, M., & Nurbekova, K. (2021). The state of accountability in Kazakhstan's nonprofit sector. *Central Asian Survey*, 40(1), 45-64. DOI: 10.1016/j.heliyon.2021.e08660.
- Küpper, H.-U. (2013). *Management accounting: Evolution and future challenges*. Wiesbaden: Springer Gabler.
- Mahamood, M. S., Said, J., & Mohd Nor, M. N. (2020). Accountability practices in non-profit organizations: A review of literature. *Management Science Letters*, 10(6), 1281-1292. <https://doi.org/10.5267/j.msl.2019.11.008>
- McCarthy, I. P., Lawrence, T. B., Wixted, B., & Gordon, B. R. (2012). A multidimensional conceptualization of environmental velocity. *Academy of Management Review*, 35(4), 604-626. DOI: 10.5465/AMR.2010.53503029
- Mohd Noor, M., Ali, A. A., & Rahim, F. A. (2020). Enhancing accountability in nonprofit organizations: The role of transparency and trust. *Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 7(12), 261-270. <https://doi.org/10.13106/jafeb.2020.vol7.no12.261>
- Mohamed H. Elmagrhi & Collins G. Ntim (2023) Non-financial reporting in non-profit organisations: the case of risk and governance disclosures in UK higher education institutions, *Accounting Forum*, 47:2, 223-248, DOI: 10.1080/01559982.2022.2148854
- Mukasheva, A. R., & Taubekova, D. K. (2022). Voprosy standartizatsii bukhgalterskogo ucheta dlya nekommercheskikh organizatsiy v Kazakhstane [Issues of accounting standardization for non-profit organizations in Kazakhstan]. *Uchet i statistika*, 5(182), 57-63.
- Nguyen, T. A., Pham, N. T., & Doan, T. L. (2025). Risk of fraud in nonprofit financial reporting: A predictive model. *Journal of Accounting Ethics & Public Policy*, 26(1), 88-106.
- Nurymbetova, A. K. (2023). Voprosy effektivnosti finansovogo kontrolya v nekommercheskom sektore Respubliki Kazakhstan [Issues of effectiveness of financial control in the non-profit sector of the Republic of Kazakhstan]. *Vestnik Ekonomiki i Statistiki*, 10(2), 88-95.

- Pärl, Ü., Rossignoli, F., & Ricciardi, F. (2022). From information to legitimacy: Institutionalizing integrated reporting in the nonprofit sector. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 18(4), 611–637. DOI:10.1007/s10551-014-2423-1
- Pozniakowska, N. (2024). Institutionalization of civil society: Informational and accounting aspects. *Black Sea Economic Studies*, 85, 80–88. <https://doi.org/10.23783/jbssi.85-15>
- SASB (Sustainability Accounting Standards Board). (2021). *SASB Standards Overview*. <https://www.sasb.org/>
- Shakhbanov, A. B. (2025). Reforma bukhgalterskogo ucheta v nekommercheskom sektore Respubliki Kazakhstan [Accounting reform in the non-profit sector of the Republic of Kazakhstan]. *Vestnik Finansovogo Kontrolya*, 12(2), 75-82.
- Sonnerfeldt, A., & Pontoppidan, C. A. (2022). Translating integrated reporting into the public and nonprofit sectors: Scandinavian experiences. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 35(7), 1615-1642.
- Syzdykova, M. S., Duisekeeva, S. A., & Bulekbaeva, M. K. (2022). Upravlenie finansami NKO: mezhdunarodnye praktiki i kazakhstanskiy opyt [Financial management of NPOs: international practices and Kazakhstani experience]. *Finansy i Kredit*, 28(6), 84–93.
- Trostianska, A., & Kryzhanovska, O. (2021). The role of accounting in ensuring transparency of the nonprofit sector. *Financial and Credit Activity: Problems of Theory and Practice*, 3(38), 295-302. <https://doi.org/10.18371/fcaptp.v3i38.237109>
- UNDP. (2020). *Human Development Report 2020: The Next Frontier – Human Development and the Anthropocene*. United Nations Development Programme. <https://hdr.undp.org/content/human-development-report-2020>
- Yerzhanova, A. K., & Adilova, L. M. (2021). Problemy i perspektivy bukhgalterskogo ucheta v nekommercheskikh organizatsiyakh Respubliki Kazakhstan [Problems and prospects of accounting in non-profit organizations of the Republic of Kazakhstan]. *Uchet i Audit*, 4, 65–70.
- Yetmar, S. A., Yetmar, R. J., & Trotman, K. T. (2006). An assessment of the financial reporting practices of nonprofit organizations. *Journal of Accounting and Public Policy*, 25(5), 474–494. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2006.06.002>
- Yetman, R. J., & Yetman, M. H. (2007). The effects of governance on the accuracy of charitable expenses reported by nonprofit organizations. *Contemporary Accounting Research*, 24(2), 393-425. <https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.2011.01121.x>

Information about authors:

Makashova Assem – Director of the Department of Economics and Finance Business at Al Farabi Kazakh National University, (Almaty c., Kazakhstan, e-mail asemmakasova@gmail.com, ORCID – <https://orcid.org/0009-0008-3360-5002>)

Baymukhanova S.B. – Doctor of economics, Associate Professor of the Department of Finance and Accounting of the Faculty of the Higher School of Economics and Business at Al Farabi Kazakh National University, (Almaty c., Kazakhstan, e-mail: Sariya.Baymukhanova@gmail.com, ORCID – <https://orcid.org/0000-0002-9128-4891>)

Авторлар туралы мәлімет:

Макашова Асем Жанабековна – Экономика және қаржы департаментінің басшысы, әл-Фараби атындағы Қазақ Ұлттық университеті (Алматы қ., Қазақстан, e-mail: asemmakasova@gmail.com, ORCID – <https://orcid.org/0009-0008-3360-5002>)

Баймуханова Сария Баймухановна – экономика ғылымдарының докторы, «Қаржы және есеп» кафедрасының доценті, әл-Фараби атындағы Қазақ Ұлттық университеті (Алматы қ., Қазақстан, e-mail: Sariya.Baymukhanova@gmail.com, ORCID – <https://orcid.org/0000-0002-9128-4891>)

Информация об авторах:

Макашова Асем Жанабековна – директор Департамента экономики и финансов, Казахский национальный университет имени аль-Фараби (Алматы, Казахстан, e-mail: asemmakasova@gmail.com);

Баймуханова Сария Баймухановна – доктор экономических наук, доцент кафедры финансов и учета, Высшая школа экономики и бизнеса, Казахский национальный университет имени аль-Фараби (Алматы, Казахстан, e-mail: Sariya.Baymukhanova@gmail.com).

Поступила: 17 сентября 2025 год

Принята: 25 сентября 2025 год