



DOI: 10.58423/2786-6742/2025-10-314-325

УДК 657.1:330.837

Ольга ВИСОЧАН

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку та аналізу,
Національний університет "Львівська політехніка"
м. Львів, Україна

ORCID ID: [0000-0003-4160-1323](https://orcid.org/0000-0003-4160-1323)

Scopus Author ID: [57224635005](https://orcid.org/57224635005)

e-mail: olha.o.vysochan@lpnu.ua

КАСОВИЙ ТА МЕТОД НАРАХУВАНЬ В ОБЛІКУ НЕПРИБУТКОВИХ ОРГАНІЗАЦІЙ: НЕОІНСТИТУЦІОНАЛЬНИЙ ПІДХІД

Анотація. Метою дослідження є обґрунтування змін в обліковій практиці небюджетних неприбуткових організацій, спричинених застосуванням методу нарахувань або касового методу, з використанням наукового апарату неоінституціоналізму. У статті розкрито особливості формування облікової основи небюджетних неприбуткових організацій в умовах трансформації третього сектору економіки, зумовленої соціальними викликами та глобалізаційними процесами. Облікова основа, що охоплює касовий метод і метод нарахувань, у західній теорії трактується як ключовий елемент бухгалтерської методології, який визначає принципи визнання, оцінки та відображення фінансових операцій. Для пояснення сучасних змін у бухгалтерській практиці небюджетних неприбуткових організацій використано положення неоінституціональної теорії, зокрема концепти легітимності та ізоморфізму. У межах цієї теоретичної рамки обґрунтовано, що впровадження методу нарахувань у діяльність небюджетних неприбуткових організацій є не лише технічним рішенням, а й соціально обумовленим процесом, який охоплює п'ять етапів: прийняття рішення, перетворення даних, введення в дію, відтворення та інституціоналізація. У статті зіставлено переваги та недоліки методу нарахувань і касового методу. Здійснено порівняльний аналіз елементів управління фінансами комерційних підприємств, державних установ та небюджетних неприбуткових організацій, що дозволило виявити специфіку функціонування останніх і вплив на облікову практику. Представлено неоінституціональний підхід до аналізу чинників впливу та етапів впровадження методу нарахувань в облікову систему небюджетних неприбуткових організацій. Узагальнено результати зарубіжних досліджень щодо застосування касового методу та методу нарахувань у різних країнах, зокрема у Великій Британії, Франції, Австралії та Новій Зеландії, де допускається використання касового методу в малих благодійних організаціях. Результати дослідження підтверджують, що метод нарахувань домінує в сучасній обліковій практиці небюджетних неприбуткових організацій, однак його застосування потребує критичного осмислення з урахуванням специфіки небюджетного неприбуткового сектору.

Ключові слова: небюджетні неприбуткові організації, облік, доходи, витрати, касовий метод, метод нарахувань, неоінституціоналізм.

JEL Classification: M41; L31; B52



This is an Open Access article distributed under the terms of the [Creative Commons CC BY-NC 4.0](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/)



Abstrakt. A kutatás célja annak alátámasztása, hogy a nem költségvetési nonprofit szervezetek számviteli gyakorlatában milyen változásokat idéz elő az időbeli elhatárolás módszerének vagy a pénzforgalmi módszernek az alkalmazása, a neoinstitucionalizmus tudományos apparátusának felhasználásával. A tanulmány feltárja a nem költségvetési nonprofit szervezetek számviteli alapjának sajátosságait a harmadik gazdasági szektor társadalmi kihívások és globalizációs folyamatok által kiváltott átalakulás közepette. A számviteli alap, amely magában foglalja a pénzforgalmi módszert és az időbeli elhatárolás módszerét, a nyugati elméletben a számviteli methodológia kulcselemeként jelenik meg, amely meghatározza a pénzügyi műveletek elismerésének, értékelésének és bemutatásának elveit. A nem költségvetési nonprofit szervezetek számviteli gyakorlatában bekövetkező változások magyarázatára a neoinstitucionális elmélet tételei kerültek felhasználásra, különös tekintettel a legitimitás és az izomorfizmus fogalmaira alapozva. Ezen elméleti keretben igazoltuk, hogy az időbeli elhatárolás módszerének bevezetése nem pusztán technikai döntés, hanem társadalmilag meghatározott folyamat is, amely öt szakaszt foglal magában: döntéshozatal, adatok átalakítása, bevezetés, újratermelés és intézményesülés. A tanulmány összeveti az időbeli elhatárolás módszerének és a pénzforgalmi módszernek az előnyeit és hátrányait. Elvégeztük a pénzgazdálkodás elemeinek összehasonlító elemzését a profitorientált vállalatok, az állami intézmények és a nem költségvetési nonprofit szervezetek körében, ami lehetővé tette az utóbbiak működési sajátosságainak és azok számviteli gyakorlatra gyakorolt hatásának feltárását. Bemutattuk a neoinstitucionális megközelítést a hatótényezők elemzésére és az időbeli elhatárolás módszere bevezetésének szakaszaira a nem költségvetési nonprofit szervezetek számviteli rendszerében. Összegeztük a külföldi kutatások eredményeit a pénzforgalmi és az időbeli elhatárolás módszerének alkalmazásáról különböző országokban, így az Egyesült Királyságban, Franciaországban, Ausztráliában és Új-Zélandon, ahol a pénzforgalmi módszer használata bizonyos esetekben megengedett a kisebb jótékonyági szervezetek számára. A kutatás eredményei megerősítik, hogy az időbeli elhatárolás módszere uralkodó a nem költségvetési nonprofit szervezetek számviteli gyakorlatában, azonban alkalmazása kritikai megközelítést igényel a szektor sajátosságainak figyelembevételével.

Kulcsszavak: nem költségvetési nonprofit szervezetek, számvitel, bevételek, kiadások, pénztárgépes módszer, időbeli elhatárolás módszer, neo-institucionalizmus.

Abstract. The purpose of this study is to substantiate changes in the accounting practices of non-budgetary non-profit organizations caused by the application of either the accrual method or the cash method, using the analytical framework of neo-institutionalism. The article explores the specifics of forming the accounting basis for non-budgetary non-profit organizations amid the transformation of the third sector of the economy, driven by social challenges and globalization processes. The accounting basis, which encompasses both the cash and accrual methods, is interpreted in Western theory as a key element of accounting methodology that defines the principles of recognition, measurement, and representation of financial transactions. To explain contemporary changes in accounting practices, the study applies neo-institutional theory, particularly the concepts of legitimacy and isomorphism. Within this theoretical framework, it is argued that the implementation of the accrual method in the operations of non-budgetary non-profit organizations is not merely a technical decision but a socially conditioned process comprising five stages: decision-making, data transformation, implementation, reproduction, and institutionalization. The article compares the advantages and disadvantages of the accrual and cash methods. A comparative analysis of financial management elements across commercial enterprises, public institutions, and non-budgetary non-profit organizations reveals the unique functioning of the latter and its impact on accounting practices. A neo-institutional approach is presented to analyze influencing factors and the stages of accrual method implementation in the accounting systems of non-budgetary non-profit organizations. The study also synthesizes international research findings on the use of the cash and accrual methods in various countries, including the United Kingdom, France, Australia, and New Zealand, where the cash method is permitted for small charitable organizations. The results confirm that the accrual method dominates contemporary accounting practices in non-budgetary non-profit organizations;

however, its application requires critical reflection, considering the specific nature of the non-budgetary non-profit sector.

Keywords: non-budgetary non-profit organizations, accounting, income, expenses, cash method, accrual method, neo-institutionalism.

Постановка проблеми. Касовий метод та метод нарахувань, які у західній теорії та практиці об'єднані поняттям “облікова основа” (basis of accounting), передбачають певну варіативність у ідентифікації, визнанні та відображенні у звітності фінансових операцій небюджетних неприбуткових організацій (далі – ННО). Розвиток третього сектору економіки, пришвидшений російсько-українською війною, похитнув домінування позитивістських поглядів на теорію бухгалтерського обліку, адже досягнення власних інтересів для таких організацій не є пріоритетом у функціонуванні. Сучасні науковці прагнуть віднайти оптимальне рішення проблеми, тож багато з них звернулися до напрацювань неоінституціоналізму для пояснення новітніх змін у методології бухгалтерського обліку неприбуткових організацій.

Ідеї неоінституціоналізму переважно спираються на поняття “легітимності” та “ізоморфізму”. Стверджується, що організації схильні дотримуватися соціально прийнятих норм і структур як частин власної поведінки, спрямованої на пошук легітимності, в процесі чого стають ізоморфними [1, с. 127]. Вибір конкретної методики ведення обліку організацією з точки зору неоінституціоналістів продиктований, у першу чергу, тиском: держави та / або донорів; експертів-професіоналів; інших ННО, які досягли успіху після впровадження подібних практик.

Загалом, на наш погляд, використання інструментарію неоінституціональної теорії може забезпечити необхідну доказову базу для розуміння сучасного стану та напрямків розвитку процесів вивчення облікового циклу в організаціях неприбуткового сектору економіки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У новітніх розробках вчених-обліковців в означеній проблематиці прослідковується тенденція до розкриття таких пріоритетних питань:

- фактори впливу та процес вибору між методом нарахувань та методом грошових надходжень і платежів (касовим) в обліковій практиці ННО: Е. Олсоп та Г. Г. Моган [2];

- рівень застосовності методу нарахувань та касового методу при формуванні звітності ННО у європейському та загальносвітовому масштабі (з використанням опитування заінтересованих осіб): О.Б. Брін та інші [3], С.Дж. Кордері, та інші [4];

- законодавчо-нормативні особливості застосування методу нарахувань та касового методу в обліковій практиці різних країн з врахуванням прийнятої моделі обліку: К. Гупер та інші [5], Ф.Х. Лопес-Арсейс та інші [6], Н. Паріаг та інші [7], Л. Торрес та В. Піна [8];

- облік, орієнтований на нарахування та облік за касовим методом з точки зору теорії неоінституціоналізму: Г. Ірвайн [9].



Виділення невіршених раніше частин загальної проблеми. Значний інтерес науковців різних країн до проблематики встановлення облікової основи, однак не поширюється на дослідження специфіки облікового процесу в окремих секторах економіки (зокрема, небюджетному неприбутковому), яка вимагає ґрунтового критичного осмислення. Допоміжним інструментарієм у цьому випадку, вважаємо, можуть стати напрацювання неоінституціональної теорії пізнання економічних процесів та змін.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою дослідження є обґрунтування змін в обліковій практиці небюджетних неприбуткових організацій, спричинених використанням методу нарахувань або касового методу, з використанням наукового апарату неоінституціоналізму.

Завдання статті:

- зіставлення переваг та недоліків методу нарахувань і касового методу;
- наведення відмінностей між елементами управління фінансами комерційного підприємства, державної установи та ННО, що впливають на облікову основу;
- представлення неоінституціонального підходу до аналізу чинників впливу та етапів впровадження методу нарахувань в облікову практику ННО;
- кроспросторовий аналіз особливостей застосування різних методів обліку в країнах Європи.

Виклад основного матеріалу дослідження. Формування облікової системи небюджетних неприбуткових організацій визначається, у першу чергу, специфікою їх функціонування як третього (у зіставленні з комерційними підприємствами та державними установами) сектору економіки, особливо в аспекті управління фінансами (табл. 1).

Таблиця 1

Відмінності між елементами управління фінансами комерційного підприємства, державної установи та ННО*

Елемент	Комерційне підприємство	Державна установа	Небюджетна неприбуткова організація
Негрошові витрати	Відшкодовуються за рахунок ціни, що стягується за товари та послуги	Не відшкодовуються, оскільки дохід генерується від отриманого фінансування, а не на вартості наданих товарів та послуг	Зазвичай компенсуються за рахунок грантів, благодійних пожертв, членських внесків
Мета	Максимізація прибутку	Надання товарів і послуг уряду й громаді	Реалізація соціальної місії, задоволення потреб цільових груп кінцевою метою якого не є отримання прибутку
Результати діяльності	Основна увага приділяється прибутку	Основна увага приділяється чистій вартості наданих	Основна увага максимізації ступеню



Елемент	Комерційне підприємство	Державна установа	Небюджетна неприбуткова організація
	чи збитку	товарів та послуг, а також ефективності й результативності реалізації програм	досягнення соціального ефекту для різних категорій стейкхолдерів
Фінансовий стан	Основна увага приділяється вразливості, платоспроможності, здатності до адаптації	Основна увага приділяється підзвітності щодо ефективного та ефективного використання ресурсів. Показники вразливості та платоспроможності не є актуальними, адже здатність продовжувати діяльність контролюється урядом	Визначається сукупністю показників ефективності реалізації програм, їх результативності та наслідків операційної діяльності організації
Фінансові звіти	Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), Звіт про рух грошових коштів (за прямим та непрямым методами), Звіт про власний капітал, консолідована звітність, Примітки до звітності або Фінансова звітність суб'єкта малого підприємництва	Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів, Звіт про власний капітал, консолідована звітність, Примітки до звітності, бюджетна звітність розпорядників та одержувачів бюджетних коштів	Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), Звіт про рух грошових коштів (за прямим та непрямым методами), Звіт про власний капітал, Примітки до звітності або Фінансова звітність суб'єкта малого підприємництва, звіт перед донорами
“Адміністративні” ресурси	Не застосовуються	Представлені в окремих формах бюджетної звітності	Представлені у звітності для донорів
Вимоги до звітності	Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, накази Міністерства фінансів України, облікова політика	Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі, накази Міністерства фінансів України, накази Державного казначейства України	Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, облікова політика, вимоги донорів, напр., складання звітності за міжнародними стандартами

* Авторське доповнення дослідження Дж. Гатрі [10, с. 10]

Метод нарахувань є фундаментальною бухгалтерською концепцією, адже фінансова звітність, сформована за цим методом, інформує користувачів про операції не лише щодо витрачання та отримання грошових коштів впродовж

звітнього періоду, але й зобов'язань щодо їх виплати у майбутньому та ресурсів у формі грошових коштів, що отримуватимуться в подальшому. Однак, у випадку небюджетних неприбуткових організацій, у нагоді може стати касовий метод, оскільки часто не всі зобов'язання по обіцяних сумах пожертвувань не виконуються [5, с. 75]. У зарубіжній практиці, окрім методу нарахувань та касового методу, існують ще дві проміжні бухгалтерські бази:

1) модифікований касовий метод – надходження реєструються на касовій основі, витрати – з використанням методу нарахувань;

2) модифікований метод нарахувань – доходи реєструються з використанням методу нарахувань, водночас деякі з них все ж відображаються на касовій основі.

У літературі облік за методом нарахувань часто представляється як краща альтернатива, базуючись на тому, що: касовий метод містить вбудовані упередження щодо раціональності капіталовкладень; метод нарахувань дозволяє приймати обґрунтованіші рішення щодо збалансування поточних і капітальних витрат та забезпечує точнішу основу для встановлення величини витрат. Завдяки цьому можна припустити, що облік за методом нарахувань здатен надати точнішу, правдиву, об'єктивнішу інформацію для підтримки раціонального, орієнтованого на мету прийняття рішень [11, с. 477].

Підсумуємо переваги та недоліки обох бухгалтерських методів.

Переваги методу нарахувань: корисніший для організацій, які мають значний обсяг активів (напр., нерухомість) та/або зобов'язань (напр., із заробітної плати), враховує необмінні доходи (напр., пожертвувані послуги).

Переваги касового методу: простий у застосуванні, легший для розуміння, не схильний до маніпулювання, менш трудомісткий та економічно ефективний.

Недоліки методу нарахувань: трудомісткість, залишає можливості для маніпулювання.

Недоліки касового методу: не відображає реальний фінансовий стан ННО, не відповідає загальному тренду щодо застосування методу нарахувань, що склався останніми роками у світовій практиці.

Водночас, зауважимо, що представлені переваги та недоліки є, до певної міри, відносними. Наприклад, корпоративні спонсори, більш знайомі з бізнес-термінологією, зазвичай надають перевагу звітності ННО, сформованою з використанням методу нарахувань; для індивідуальних донорів – фізичних осіб, касовий метод залишається пріоритетом. Це спонукає благодійні організації України додатково готувати нефінансову звітність, у якій доходи та витрати представлені у касовому форматі. Питання легітимності теж є важливим, адже якщо інституції, на зразок уряду, які легітимізують діяльність ННО бажають отримувати звітність про їх діяльність, складену за методом нарахувань, організації благодійного сектору надаватимуть перевагу саме йому. Такий підхід, з точки зору неінституціоналізму, дозволяє підвищити здатність організацій до акумулювання коштів для досягнення ними статутної мети.

Прихильники застосування методу нарахувань в обліку ННО Л. Торрес та

В. Піна [8, с. 266] акцентують увагу на тому, що для цілей управління лише він дозволяє вимірювати вартість наданих послуг та результати діяльності за центрами відповідальності та програмами. Точна інформація про результати діяльності демонструє досягнення організації, тож може допомогти в отриманні соціальної та фінансової підтримки від спонсорів, державних установ, кредиторів та інших організацій. Автори [8, с. 279], і з цим важко не погодитись, називають облік на основі методу нарахувань першим кроком до впровадження бізнес-стилю управління в неприбуткових організаціях.

Існує також когорта науковців, які критично ставляться до корисності застосування методу нарахувань в обліковій практиці ННО. Як зауважують Г.Д. Карнегі та Б.П. Вест [12, с. 84] комерційні організації мають фінансові цілі та ресурси для їх досягнення. Доцільно, щоб їх звітність була зосереджена на змінних, які мають відношення до фінансових результатів та максимізації багатства. Хоча існує фінансовий аспект забезпечення підзвітності некомерційних організацій, їхні цілі та завдання мають соціальну спрямованість та більшу багатогранність. А.Д. Бартон [13, с. 284-285] закликає утриматися від застосування системи обліку, базованої на методі нарахувань, в організаціях не орієнтованих на отримання прибутку. Адже бізнес-модель обліку, що використовує метод нарахувань, зосереджена на питаннях вимірювання: фінансових результатів (доходів, витрат, прибутку), фінансового стану (сукупні активи, зобов'язання та власний капітал, ліквідність, платоспроможність, інвестиції) та рентабельності (рентабельність чистих активів та власного капіталу). Такі питання не надто актуальні для прийняття рішень організаціями, в яких прибуток не є рушійною силою діяльності.

З точки зору нормативного регулювання, дослідження Ф.Х. Лопес-Арсейса, А.Х. Беллостаса та Х.М. Моневи [6, с. 55-56] довели, що всі моделі обліку, які використовуються європейськими країнами на даний час передбачають застосування методу нарахувань. Проте існують винятки для окремих категорій ННО. Наприклад, у ліберальній моделі, яку використовує Великобританія, неприбуткові організації з річним валовим доходом меншим за 250000 фунтів стерлінгів мають право на касовий метод визнання доходів та витрат. Подібний вибір передбачений для малих та середніх ННО Франції, яка застосовує державно-центристську модель обліку. На відміну від них, у середземноморській моделі (Іспанія та Італія), попри спрощений облік, застосовуваний невеликими неприбутковими організаціями, можливість вибору касового методу не передбачена. Розширивши межі дослідження, Н. Паріаг та ін.[7] доводять, що в деяких інших країнах світу теж використовують ліберальний підхід до вибору основи бухгалтерського обліку, наводячи приклад Австралії та Нової Зеландії.

Однак, якщо метод нарахувань виявляється обмежено корисним для практичного застосування в обліку неприбуткових організацій, його широке впровадження в більшості європейських країн свідчить про наявність інших чинників, що зумовлюють його перевагу. Неоінституційна теорія пояснює це можливим тиском на уряди країн з метою прийняття міжнародних правил



ведення обліку (у яких пріоритет надається саме методу нарахувань), що пов'язаний із нормативним тиском з боку професійних бухгалтерських організацій. Адже, як зауважують Н. Гіндман та К. Конноллі [14, с. 37], ключовим аспектом ізоморфізму організацій є те, що останні можуть набувати характеристик, які підвищують їхню легітимність, не маючи при цьому жодних технічних чи економічних переваг, на зразок підвищення ефективності та результативності. Відповідність зовнішнім очікуванням дозволяє представити організацію як таку, що варта довіри, раціональну та сучасну і убезпечити її від зайвої критичної уваги з боку громадськості.

Як зауважують С.Дж. Кордері та ін. [4, с. 37] благодійні організації мають головну мету, яка полягає у досягненні блага громади, проте вони потрапили у пастку панівної логіки, яка перешкоджає їхній здатності вирішувати різноманітні та, подекуди, суперечливі вимоги до підзвітності. Законодавство, регулятори та розробники стандартів, а також спонсори (які мають тенденцію до глобалізованості) діють як потужні органи, які володіють ресурсами, мають час та навички для просування логіки глобальної зіставності та методу нарахувань.

При такому підході вплив на вибір методу відображення доходів і витрат ННО мають впливові заінтересовані особи, особливо ті, що встановлюють стандарти. Ліберальний вектор розвитку бухгалтерського обліку, який легітимізує вибір для невеликих благодійних організацій між декількома можливими методами, дозволив Е. Олсоп та Г.Г. Моргану [2, с. 231-233] розробити такі основні чинники, що потенційно можуть вплинути на прийняття рішення щодо вибору бази обліку для ННО:

- законодавча обізнаність, що особливо важливо в період законодавчо-нормативних змін;
- дотримання вимог підзвітності та прозорості;
- незалежна експертна думка;
- зусилля, докладені для підготовки даних;
- фінансова затратність;
- потреби зовнішніх користувачів інформації;
- управлінські пріоритети;
- концептуальні підходи щодо оцінки фінансового стану організації.

Міжнародне опитування, проведене О.Б. Брін та ін. [3, с. 1337-1339] продемонструвало, що 68% респондентів найчастіше брали участь у підготовці фінансових звітів ННО, підготовлених за методом нарахувань, порівняно з 24% – за касовим методом. Ще 8% використовували “гібридну” або “модифіковану касову” системи. Цікавим є і просторовий розріз дослідження. Скажімо, в Європі метод нарахувань у практиці ННО більш популярний, аніж, скажімо, в Африці: 79% проти 50%.

Інституційний підхід до організаційних змін, які супроводжують перехід організацій неприбуткового сектору на використання методу нарахувань передбачає реалізацію низки етапів (рис. 1).



ІНСТИТУЦІЙНЕ СЕРЕДОВИЩЕ

Рис. 1. Етапи інституційно-організаційних змін при впровадженні методу нарахувань в облікову практику ННО*

* Дослідження Г. Ірвайн [9, с. 832]

Впровадження обліку, заснованого на нарахуваннях в управлінську практику ННО за методом Г. Ірвайн [9], який базується на дослідженнях Дж. Бернса та Р.В. Скапенса [15], передбачає реалізацію таких п'яти етапів:

Етап 1 “Прийняття рішення про перехід на облік за методом нарахувань” – усвідомлення причин прийняття рішення про відхід від касового методу з врахуванням як інституційного середовища організації, так і так і тонкощів її власної структури прийняття рішень та культури;

Етап 2 “Перетворення даних, що передбачає проектування нових систем та навчання персоналу” – передбачає розробку офіційного набору правил, зазвичай за принципом “зверху – вниз”;

Етап 3 та 4 “Введення в дію та відтворення – імплементація та вдосконалення” – ітеративні процеси, які важко розділити, передбачають

подолання свідомого та несвідомого опору як відповідь на зміни;

Етап 5 “Інституціоналізація – аксіоматичне прийняття методу нарахувань” – складний та комплексний процес, який передбачає перетворення обліку за методом нарахувань у само собою зрозумілу практику.

Водночас, питання раціональності використання практики нарахувань в обліку організацій неприбуткового сектору (залишаючи “за дужками” законодавчо-нормативні вимоги) досі залишається відкритим.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Метод нарахувань та касовий метод є пріоритетними основами бухгалтерського обліку на сьогодні, хоча в теорії розглядається можливість використання також гібридних (комбінованих) методів. Панування методу нарахувань в обліку сучасних ННО не викликає сумнівів, хоча ліберальний та державно-центристський підходи до моделювання облікової системи в таких країнах як Великобританія, Франція, Австралія та Нова Зеландія дозволяють застосування й касового методу у практиці малих та середніх благодійних організацій. Пріоритетність методу нарахувань неоінституціональною теорією пояснюється нормативним тиском професійних організацій, які причетні до розробки міжнародних та регіональних облікових стандартів, що особливо відчувається в умовах глобалізації економіки. Інституціональний підхід до організаційних змін дозволяє виокремити п’ять етапів впровадження методу нарахувань в управлінську практику ННО: прийняття рішення, перетворення даних, введення в дію, відтворення та інституціоналізація. Перспективи подальших досліджень вбачаємо у розробці прикладної моделі для розрахунку ефективності використання методу нарахувань та касового методу небюджетними неприбутковими організаціями.

Список використаних джерел

1. Adhikari P., Garseth-Nesbakk L. Implementing Public Sector Accruals in OECD Member States: Major Issues and Challenges. *Accounting Forum*. 2016. Vol. 40 (2). P. 125-142. DOI: <https://dx.doi.org/10.1016/j.accfor.2016.02.001>.
2. Alsop E., Morgan G.G. Financial Reporting by Smaller Charities: Drivers of the Cash/Accruals Choice. *Public Money & Management*. 2021. Vol. 41 (3). P. 225-235. DOI: <https://doi.org/10.1080/09540962.2019.1689653>.
3. Breen O.B., Cordery C.J., Crawford L., Morgan G.G. Should NPOs Follow International Standards for Financial Reporting? A Multinational Study of Views. *Voluntas*. 2018. Vol. 29. P. 1330-1346. DOI: <https://doi.org/10.1007/s11266-018-0040-9>.
4. Cordery C.J., Crawford L., Breen O.B., Morgan G.G. International Practices, Beliefs and Values in Not-for-profit Financial Reporting. *Accounting Forum*. 2019. Vol. 43 (1). P. 16-41. DOI: <https://doi.org/10.1080/01559982.2019.1589906>.
5. Hooper K., Sinclair R., Hui D., Mataire K. Financial Reporting by New Zealand Charities: Finding a Way Forward. *Managerial Auditing Journal*. 2008. Vol. 23 (1). P. 68-83. DOI: <https://doi.org/10.1108/02686900810838173>.
6. Lopez-Arceiz F.J., Bellostas A.J., Moneva J.M. Accounting Standards for European Non-profits. Reasons and Barriers for a Harmonisation Process. *Accounting in Europe*. 2021. Vol. 18 (1). P. 43-74. DOI: <https://doi.org/10.1080/17449480.2020.1795215>.
7. Pariag N., Soobaroyen T., Mooneeapen O., Panchoo O. Evaluating NGO Accounting and Reporting

- Practices in a Developing Economy: A Case for Reforms. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*. 2023. Vol. 35 (1). P. 73-94. DOI: <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-01-2022-0021>.
8. Torres L., Pina V. Accounting for Accountability and Management in NPOS. A Comparative Study of Four Counties: Canada, The United Kingdom, The USA and Spain. *Financial Accountability & Management in Governments, Public Services and Charities*. 2003. Vol. 19 (3). P. 265-285. DOI: <https://doi.org/10.1111/1468-0408.00174>.
 9. Irvine H. From Go to Woe: How a Not-for-profit Managed the Change to Accrual Accounting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 2011. Vol. 24 (7). P. 824-847. DOI: <https://doi.org/10.1108/09513571111161611>.
 10. Guthrie J. Application of Accrual Accounting in the Australian Public Sector – Rhetoric or Reality? *Financial Accounting & Management in Governments, Public Services and Charities*. 1998. Vol. 14 (1). P. 1-19. DOI: <https://doi.org/10.1111/1468-0408.00047>.
 11. Hyndman N. Accrual Accounting, Politicians and the UK – with the Benefit of Hindsight. *Public Money and Management*. 2016. Vol. 36 (7). P. 477-479. DOI: <https://dx.doi.org/10.1080/09540962.2016.1237111>.
 12. Carnegie G.D., West B.P. How Well Does Accrual Accounting Fit the Public Sector? *Australian Journal of Public Administration*. 2003. Vol. 62 (2). P. 83-86. DOI: <https://doi.org/10.1111/1467-8497.00327>.
 13. Barton A.D. How to Profit from Defence: A Study in the Misapplication of Business Accounting to the Public Sector in Australia. *Financial Accounting & Management in Governments, Public Services and Charities*. 2004. Vol. 20 (3). P. 281-303. DOI: <https://doi.org/10.1111/j.0267-4424.2004.00388.x>.
 14. Hyndman N., Connolly C. Accruals Accounting in the Public Sector: A Road not Always Taken. *Management Accounting Research*. 2011. Vol. 22. P. 36-45. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.mar.2010.10.008>.
 15. Burns J., Scapens R.W. Conceptualizing Management Accounting Change: An Institutional Framework. *Management Accounting Research*. 2011. Vol. 11. P. 3-25. DOI: <https://doi.org/10.1006/mare.1999.0119>.

References

1. Adhikari, P., Garseth-Nesbakk, L. (2016). Implementing Public Sector Accruals in OECD Member States: Major Issues and Challenges. *Accounting Forum*, issue 40 (2), 125-142. DOI: <https://dx.doi.org/10.1016/j.accfor.2016.02.001>.
2. Alsop, E., Morgan, G.G. (2021). Financial Reporting by Smaller Charities: Drivers of the Cash/Accruals Choice. *Public Money & Management*, issue 41 (3), 225-235. DOI: <https://doi.org/10.1080/09540962.2019.1689653>.
3. Breen, O.B., Cordery, C.J., Crawford, L., Morgan, G.G. (2018). Should NPOs Follow International Standards for Financial Reporting? A Multinational Study of Views. *Voluntas*, issue 29, 1330-1346. DOI: <https://doi.org/10.1007/s11266-018-0040-9>.
4. Cordery, C.J., Crawford, L., Breen, O.B., Morgan, G.G. (2019). International Practices, Beliefs and Values in Not-for-profit Financial Reporting. *Accounting Forum*, issue 43 (1), 16-41. DOI: <https://doi.org/10.1080/01559982.2019.1589906>.
5. Hooper, K., Sinclair, R., Hui, D., Mataira, K. (2008). Financial Reporting by New Zealand Charities: Finding a Way Forward. *Managerial Auditing Journal*, issue 23 (1), 68-83. DOI: <https://doi.org/10.1108/02686900810838173>.
6. Lopez-Arceiz, F.J., Bellostas, A.J., Moneva, J.M. (2021). Accounting Standards for European Non-profits. Reasons and Barriers for a Harmonisation Process. *Accounting in Europe*, issue 18 (1), 43-74. DOI: <https://doi.org/10.1080/17449480.2020.1795215>.
7. Pariag, N., Soobaroyen, T., Mooneapen, O., Panchoo O. (2023). Evaluating NGO Accounting and



- Reporting Practices in a Developing Economy: A Case for Reforms. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, issue 35 (1), 73-94. DOI: <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-01-2022-0021>.
8. Torres, L., Pina, V. (2003). Accounting for Accountability and Management in NPOS. A Comparative Study of Four Counties: Canada, The United Kingdom, The USA and Spain. *Financial Accountability & Management in Governments, Public Services and Charities*, issue 19 (3), 265-285. DOI: <https://doi.org/10.1111/1468-0408.00174>.
 9. Irvine, H. (2011). From Go to Woe: How a Not-for-profit Managed the Change to Accrual Accounting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, issue 24 (7), 824-847. DOI: <https://doi.org/10.1108/09513571111161611>.
 10. Guthrie, J. (1998). Application of Accrual Accounting in the Australian Public Sector – Rhetoric or Reality? *Financial Accounting & Management in Governments, Public Services and Charities*, issue 14 (1), 1-19. DOI: <https://doi.org/10.1111/1468-0408.00047>.
 11. Hyndman, N. (2016). Accrual Accounting, Politicians and the UK – with the Benefit of Hindsight. *Public Money and Management*, issue 36 (7), 477-479. DOI: <https://dx.doi.org/10.1080/09540962.2016.1237111>.
 12. Carnegie, G.D., West, B.P. (2003). How Well Does Accrual Accounting Fit the Public Sector? *Australian Journal of Public Administration*, issue 62 (2), 83-86. DOI: <https://doi.org/10.1111/1467-8497.00327>.
 13. Barton, A.D. (2004). How to Profit from Defence: A Study in the Misapplication of Business Accounting to the Public Sector in Australia. *Financial Accounting & Management in Governments, Public Services and Charities*, issue 20 (3), 281-303. DOI: <https://doi.org/10.1111/j.0267-4424.2004.00388.x>.
 14. Hyndman, N., Connolly, C. (2011). Accruals Accounting in the Public Sector: A Road not Always Taken. *Management Accounting Research*, issue 22, 36-45. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.mar.2010.10.008>.
 15. Burns, J., Scapens, R.W. (2000). Conceptualizing Management Accounting Change: An Institutional Framework. *Management Accounting Research*, issue 11, 3-25. DOI: <https://doi.org/10.1006/mare.1999.0119>.

Отримано:	12.08.2025	Beérkezett:	2025.08.12	Received:	12.08.2025
Прийнято до друку:	26.08.2025	Elfogadva:	2025.08.26	Accepted:	26.08.2025
Опубліковано:	30.09.2025	Megjelent:	2025.09.30	Published:	30.09.2025