

МРНТИ: 06.35.31

JEL Classification: M41, H83, M48

DOI: <https://doi.org/10.52821/2789-4401-2026-3-252-267>

ӘЛЕУМЕТТІК САЛА ҰЙЫМДАРЫНДАҒЫ БУХГАЛТЕРЛІК ЕСЕП: ӘДІСТЕМЕЛІК МӘСЕЛЕЛЕР ЖӘНЕ ЖЕТІЛДІРУ БАҒЫТТАРЫ

А. А. Рыскелдиева^{1*}, Г. Д. Аманова¹

¹Л.Н. Гумилев атындағы Еуразиялық Ұлттық университеті,
Астана қ., Қазақстан Республикасы

АНДАТПА

Зерттеудің мақсаты. Қазіргі жағдайда Қазақстан Республикасында (бұдан әрі ҚР) әлеуметтік саладағы мемлекеттік және коммерциялық емес қоғамдық ұйымдардың бухгалтерлік есеп жүйесінде қалыптасқан әдістемелік тәсілдер бойынша ғылыми көзқарастарды жүйелеу. Отандық және шетелдік есеп тәжірибесін салыстыра отырып, саладағы өзекті тұстарды анықтап, ұсынымдар беру.

Зерттеудің әдіснамасы. Зерттеу барысында ҚР-ның мемлекеттік және қоғамдық секторға арналған нормативтік заңдар мен халықаралық қаржылық есептілік стандарттарын (бұдан әрі IPSAS), Британдық (Charities SORP) және Канадалық есеп стандарттарын (CPA Canada) жүйелік және салыстырмалы талдау, әлеуметтік саладағы бухгалтерлік есептің мәселелері бойынша отандық және шетелдік авторлардың еңбектеріне салыстырмалы, функционалдық талдау, контент-талдау әдістері қолданылды.

Зерттеудің бірегейлігі / құндылығы. Әлеуметтік саладағы коммерциялық емес ұйымдардағы бухгалтерлік есептің тұжырымдамалық негізін құрастырушы әртүрлі тәсілдері мен қағидаларын бірізділікпен жүйелеу болып саналады. Саладағы есептің әдістемелік тәсілдерін жүйелеу арқылы әлеуметтік мекемелердің бухгалтерлік есебін оңтайландырудың тәжірибелік әдістері мен стандарттарын дамытуға ықпал жасайды.

Зерттеудің нәтижелері. Әлеуметтік саладағы бухгалтерлік есептің басым мектептері мен тұжырымдамаларын зерттеу арқылы бухгалтерлік есептік объектілері мен субъектілері анықталып, тиімді басқару шешімдерін қабылдау үшін ақпараттар мен деректердің толықтылығын қамтамасыз ететін есептің кешенді әдістері мен тәсілдерінің жүйесі ұсынылды.

Түйін сөздер: Әлеуметтік сала, есеп қағидалары, коммерциялық емес қоғамдық ұйымдар, мемлекеттік мекеме, қаржылық деректер, стратегиялық мақсаттар, экономикалық тұрақтылық.

КІРІСПЕ.

Мәселенің өзектілігі. Әлеуметтік сала қоғам мен экономиканың маңызды құрамдас бөлігі болып саналады. Себебі ол елдегі денсаулық сақтау, білім беру, мәдениет пен өнер, спорт және әлеуметтік қамсыздандыру бағытындағы мемлекеттік және коммерциялық емес ұйымдар халықтың базалық қажеттіліктерін қанағаттандыруға бағытталады және адами капиталды дамыту мен қоғамның әлеуметтік жағдайын нығайту мақсатында қызмет жасайды. Соған байланысты мемлекеттің әлеуметтік тұрақтылығын қамтамасыз ететін ұйымдардың қызметін тиімді ұйымдастыру, жедел және стратегиялық басқаруда бухгалтерлік есептің алатын орны өте ерекше болып саналады.

Қазақстан Республикасының (бұдан әрі ҚР) әлеуметтік саласы бойынша ұйымдардың (білім беру, денсаулық сақтау, мәдениет пен өнер, қайырымдылық, әлеуметтік қорғау мен қамтамасыз ету және т.с.с.) коммерциялық ұйымдарға қарағанда өзіндік сипатымен, мақсаты және міндеттерімен ерекшеленеді.

ҚР-да әлеуметтік саладағы бухгалтерлік есеп қазіргі кезде көптеген өзгерістермен ерекшеленіп отыр. Солардың бірі есеп жүйесінің қоғамдық ұйымдардың халықаралық қаржылық есептілік стандарттарына (бұдан әрі IPSAS) көшуі; әлеуметтік саладағы қызмет нәтижесі мен қаражаттардың тиімділігі бойынша есеп беру, активтер мен міндеттемелерді бағалау ерекшеліктері сияқты мәселелер. Демек

әлеуметтік саладағы бухгалтерлік есептің ғылыми тәсілдерін жүйелеу саладағы бюджеттік қаражаттар мен шығындарды нақты бағалауға, ресурстарды тиімді пайдалануды бақылауға, қаражаттардың жұмсалыу объектілері мен субъектілеріне қарай әлеуметтік қызмет нәтижелерін бағалауға мүмкіндік береді.

Мақаланың ғылыми өзектілігі - елдегі әлеуметтік саланың қызмет ерекшеліктерін негізге ала отырып, бухгалтерлік есептің ғылыми негізделген тәсілдерін ұсыну арқылы саладағы ұйымдар қызметінің ашықтығын арттыруға, инвестициялық тартымдылықты нығайтуға, мемлекет пен қоғамдық, әлеуметтік мекемелер, донорлар арасындағы сенімділікті құруға, ең маңыздысы ресурстар мен бюджет қаражаттарының пайдаланудағы әлеуметтік жауапкершілікті күшейтуге мүмкіндік беретін әдістер мен тәсілдердің жүйесін ұсыну.

Әдебиеттерге шолу. Зерттеудің негізгі ережелері. Экономиканың әлеуметтік саласындағы есеп пен есеп беру жүйесі жалпы әлемдік экономикадағы жаңа қарқындар, яғни мемлекетаралық жаһандану, экономикалық-әлеуметтік байланыстарды жандандыру және интеграциялау, халықаралық үрдістерді нығайтумен қатар дамып келеді [1, 4 б.]. Соған байланысты мемлекеттің әлеуметтік саласындағы ұйымдардың, яғни мемлекеттік сектор мекемелеріндегі бухгалтерлік есептің ғылыми жүйеленген тәсілдерін зерттеу, есептің ашықтығы мен құндылығын арттыратын әдістерді қалыптастыру бүгінгі күннің өзекті сұрақтарының бірі болып саналады.

Жалпы ҚР-ның әлеуметтік саласы бұл – негізгі қызмет бағыты қоғамдық, яғни коммерциялық емес қызметтер көрсету мақсатында жұмыс жасайтын білім беру, денсаулық сақтау, әлеуметтік қорғау мен қамтамасыз ету, мәдениет пен спорт мекемелері мен ұйымдары. Бұларды қаржыландыру бюджет есебінен және қайырымдылық пен инвесторлар есебінен болуы мүмкін.

ҚР-да әлеуметтік саладағы қызмет ететін мемлекеттік мекемелердегі бухгалтерлік есеп «Мемлекеттік мекемелерде бухгалтерлік есепке алуды жүргізу қағидалары» негізінде ұйымдастырады [2]. Мемлекеттің әлеуметтік саласы бойынша қызмет етуші мекемелердегі бухгалтерлік есепті жүргізу қағидалары ҚР-ның Бюджет Кодексі [3] негізге ала отырып дайындалды және бұл ережелер мемлекеттік мекемелердегі салықтық, салықтық емес түсімдер мен қаржылардың, негізгі капиталды сатудан түсетін түсімдер мен трансферттерді және басқа да мемлекеттік бюджеттен түсетін ресурстардың есеп моделін белгілейді.

Сонымен бірге мемлекеттік ұйымдар өздерінің ағымдағы есебі мен есеп беруін ҚР Қаржы министрінің 2024 жылғы 24 сәуіріндегі № 191 бұйрығымен бекітілген есеп саясатына сәйкес қалыптастырады және жүзеге асырады [4].

Әлеуметтік саладағы бюджеттеу мен бухгалтерлік есептің сенімді және ашық жүйесі мемлекеттік секторды тиімді басқарудың негізгі құралы болып саналады.

Шетелдік зерттеушілер Лиapis, К. және Spanos, П. (Liapis, K., Spanos, P.) өздерінің еңбектерінде «... мемлекеттік ресурстарды тиімді басқару – қаржылық шығындарға байланысты әртүрлі саясат шараларының әсерін үнемі бағалауға негізделуі керек» деп түсіндіреді [5].

Мемлекеттік мекемелердің жалпы қаржылық ресурстарын тиімді басқару мен шешім қабылдау үрдісін жандандыру мақсатында бухгалтерлік есеп тәжірибесін реформалау процесі, әсіресе қоғамдық сектордағы қаржылық есептіліктің халықаралық стандарттарына (бұдан әрі ХҚЕС) негізделген есептеу әдісін енгізу арқылы пайда болды [6; 7; 8]. Бұл реформалар мемлекеттік сектордағы есептің мемлекеттік қаржы статистикасының талаптарына сәйкес келтіруге және Ұлттық бухгалтерлік есеп жүйелерін халықаралық стандарттармен үйлестіруге негіз болды.

ҚР-ның мемлекеттік секторының барлық қоғамдық мекемелер үшін ҚЕХС-на көшудің соңғы сатысы 2019 жылмен аяқталды. Қоғамдық сектордағы бухгалтерлік есепті халықаралық стандарттармен реттеу салықтық, бюджеттік және экономикалық саясатты жүргізу қажеттілігімен ұштастыра отырып, мемлекеттік мекемелердің ашық және қолжетімді бухгалтерлік есептің әдістері мен тәсілдерінің жаңа жүйесін қолдануды талап етті.

Демек, әлеуметтік салада қызмет жасайтын ұйымдардың бухгалтерлік есеп жүйесі пайдаланушылардың оңтайлы шешім қабылдауының негізі болатын дұрыс деректерді қалыптастыруға бағытталуы тиіс.

Кез келген елдің дәстүрлі басқару жүйесінде мемлекеттік сектордың бухгалтерлік есеп жүйесінде бюджет орталық орынды алады [9; 10]. Ұлттық үкіметтер саяси тұрғыдан бірегей және егеменді

институттар болғанымен, бюджет ұлттық үкіметтің қаржылық жағынан артықшылығымен ерекшеленеді. Макроэкономикалық мақсаттарға жету үшін бюджеттің кірістері мен шығыстары бухгалтерлік есеп жүйесімен өлшенетін тиімділік талаптарын қамтамасыз етуі керек. Соған байланысты әлеуметтік саладағы бухгалтерлік есептің тұжырымдамасын, олардың орындайтын функциялары мен әдіс-тәсілдері көптеген отандық және шетелдік ғалымдар мен тәжірибешілердің еңбектерінде келтірілген.

Солардың бірі орыс ғалымы Маслова, Т. С. өзінің ғылыми еңбегінде «Бюджеттік есеп мемлекеттік билік органдарының, мемлекеттік бюджеттен тыс қорлардың, бірлескен өзін-өзі басқарудың және олар құрған бюджеттік мекемелердің қаржылық және қаржылық емес активтері мен міндеттемелерінің жай-күйі мен қозғалысы туралы ақшалай мәндегі ақпаратты жинаудың, тіркеудің, топтастырудың және жинақтаудың реттелген жүйесі» деп көрсетеді [11]. Сонымен қоса, әлеуметтік сала қызметіндегі бухгалтерлік есептің технологиялық сатысындағы соңғы буын ол есеп беру болып табылады.

Отандық авторлар Бекова Р.Ж., Досаева А.Ж. өздерінің кезекті ғылыми жұмыстарында «мемлекеттік ұйымдар болып жатқан өзгерістерге бейімделу мақсатында ХҚЕС-на сәйкес есеп тәжірибесінде түрлі өзгерістер мен түзетулерді егізуге бағыт алды» [12, 66 б.]. Авторлар бюджеттік мекемелердегі активтер мен міндеттемелердің есебін ұйымдастыруда халықаралық тәжірибе мен алдыңғы қатарлы технологиялардың алатын орны өте жоғары деп атап көрсетті [12, 66 б.].

Сонымен бірге, отандық авторлардың ішінде Спанова Б. және т.б. өздерінің еңбектерінде коммерциялық емес ұйымдардағы әлеуметтік жауапкершіліктің қалыптасу ерекшеліктерін айта отырып, әлеуметтік саладағы есептің тәсілдеріне қалай ұйымдастыруға болатынын түсіндіріп берді [13].

Қазақстандық авторлар Джаншанло Р.Е., Когут О.Ю. ғылыми мақаласында әлеуметтік мекемелердің басқарудың маңызды аспектісі болып саналатын мүдделі тараптардың ашықтығы мен сенімділігін арттыру үшін интеграцияланған есепті қолданудың маңыздылығын ашып көрсетеді [14]. Бұл авторлардың зерттеулері бойынша қоғамдық ұйымдардың ашықтығын қамтамасыз ету үшін әлеуметтік жауапкершілікті күшейтетін интеграцияланған есепке бет бұру керектігін түсінуге болады.

Халықаралық тәжірибені зерттеу арқылы біз мәселен, қоғамдық сектордағы ХҚЕС (IPSAS) мемлекеттік мекемелер мен қоғамдық секторлар үшін ХҚЕС бухгалтерлік есептің негізгі әдістерін құрайтынын анықтадық [15].

Сол сияқты, 2021 жылы жүргізілген халықаралық бухгалтерлер қауымдастығының (IFAC) зерттеулеріне сәйкес, қоғамдық сектордағы бухгалтерлік есептің есептеу әдісіне көшуі есептіліктің ашықтығы мен салыстырмалылығын арттыруға, активтер мен міндеттемелерді басқаруды жақсартуға мүмкіндік береді [16].

Ұлыбритания, Канада, Австралия елдеріндегі қоғамдық жауапкершілігі бар коммерциялық емес секторға арналған арнайы салалық стандарттар кеңінен қолданылды [17]. Бұл салалық стандарттардың ережелері қайырымдылық ұйымдарының есеп беру құрылымын және мақсатты қаражаттар, гранттар мен қайырымдылықтар туралы ақпаратты ашуға қойылатын талаптарды анықтайды.

Британдық зерттеулерде қайырымдылық қорлары үшін арнайы салалық ережелерді Statement of Recommended Practice (SORP) қолдану қоғам мен донорлардың сенімін арттырады, ашықтық пен жауапкершілік мәдениетін дамытады деп көрсетеді [18; 19].

Отандық ғылыми ортада әлеуметтік саладағы бухгалтерлік есептің әдістемелік мәселелері жалпы мемлекеттік сектордағы есеп тәжірибесінің реформалары аясында ғана қарастырылып келеді. Мәселен, Султанова Б.Б. өзінің еңбегінде «мемлекеттік мекемелердегі бухгалтерлік есептің қолданыстағы ережелері әрдайым шаруашылық өмір фактілерінің, әсіресе қаржылық емес активтер мен міндеттемелер бөлігінде дұрыс көрсетілуін қамтамасыз етпейтінін атап өтті» [20].

Хасенова М. өзінің еңбегінде «әлеуметтік нәтижелер мен ресурстарды пайдалану тиімділігіне бағытталған есептің әдістемесін қалыптастыру қажеттілігін атап көрсетеді. Оның пікірінше, «бухгалтерлік есеп экономикалық ғылым және практикалық басқарушылық қызметпен қатар, әлеуметтік және экологиялық сипаттағы салдардың нәтижелерін де көрсетуі тиіс» деп түсіндіреді [21].

Сонымен, қазақстандық авторлардың еңбектерін зерттеу арқылы әлеуметтік саладағы бухгалтерлік есепті көп жағдайда мемлекеттік немесе бюджеттік мекемелердегі есепті призмасы арқылы қарастырады. Сонымен қатар, Қазақстанда әдістемелік база негізінен мемлекеттік нормативтік актілермен және

есеп стандарттарымен реттеледі. Бұл көп жағдайда есеп қағидаларының ресми сақталуын қамтамасыз етсе де, бірақ әлеуметтік ақпараттардың талдамалылығын толықтай ашуға мүмкіндіктер бермейді.

Ал шетелдік тәжірибеде, соның ішінде Ұлыбритания, Канада, АҚШ елдерінде әлеуметтік қоғамдық сектордағы бухгалтерлік есеп қоғамдық есеп беру және ақпараттың ашықтығы қағидатына негізделеді.

ЗЕРТТЕУДІҢ НЕГІЗГІ БӨЛІГІ

Қолданылатын зерттеу әдістері, зерттеу мақсатына жету және қойылған міндеттерді шешу

Жүйелік талдау әдісі. Әлеуметтік саладағы бюджеттік мекеме және қоғамдық ұйымдар бюджет қаражаты мен донорлық қаражаттар есебінен қаржыландырылатын әлеуметтік функциялар мен міндеттерді орындайтын ұйым. Демек, мемлекеттік бағдарламалар мен жобалардың негізінде тұрғындардың өмір сүру сапасын қамтамасыз ету мен жақсартуға бағытталған қоғам мүддесі үшін қызмет жасайды.

Әлеуметтік саладағы ұйымдардың қызметін жүзеге асырудағы негізгі ерекшеліктері ретінде төмендегілерді атап өтуге болады:

- саладағы ұйымдардың қызметі пайда табу емес, қоғамдық мүдделерге бағытталады;
- саланы қаржыландыру бюджет есебінен, демеушілік пен субсидиялар есебінен жүргізіледі;
- қаржылық есеппен қатар, саладағы қаржылық емес нәтижелердің есебін жүргізуге бағытталуы (көрсетілген әлеуметтік қызметтер саны, сапасы, оның қызметті алушылар мен қоғамға әсері);
- саладағы ұйымдар мен мекемелер әлеуметтік міндеттемелер (зейнетақы, әлеуметтік жәрдем ақы және т.б. төлемдер) бойынша ұзақ мерзімді жауапкершікте болады;
- есеп пен есеп берудің қатаң нормативтік ережелермен реттелуі және қатаң ашықтығы.

ҚР-да әлеуметтік саладағы ұйымдардың бухгалтерлік есебі «есептеу» әдісіне негізделіп ұйымдас-тырылады. Яғни, бюджеттік операциялар ақшаның алыну немесе төлену фактісі бойынша емес, опера-цияның жасалу сәті бойынша есепте көрсетіледі [2].

Әлеуметтік саладағы ұйымдардың бухгалтерлік есебінің сапалық қағидалары жалпы қабылданған бухгалтерлік есептің қағидаларына негізделсе (үздіксіздік, екі жақты жазу, деректердің шындығы, ақ-шалай өлшем, кезеңділік, салыстырмалылық, реттілік), екінші жағынан бюджеттік қаржыландыруларды игеруге байланысты өзіне тән есептің қағидалары бар. Олар төмендегі 1-сурет арқылы көрсетіліп отыр.

Заңдылық қағидаты: бухгалтерлік есепті жүргізу және барлық операцияларды жасау бюджеттік құрылымды және есепке алуды реттейтін Қазақстан Республикасының қолданыстағы заңнамасына қатаң сәйкес келуге тиіс.

Қаражатты мақсатты пайдалану қағидаты: бюджет қаражатының мақсатына сәйкес жұмсалуын бақылау міндетті болып табылады, бұл түсімдер мен шығыстарды есепке алуда көрініс алады.

Баптар бойынша есеп қағидаты: бюджеттік, бюджеттен тыс көздерден де қаражаттың барлық түсімдері мен шығыстарының есебі егжей-тегжейлі шығын баптары бойынша жүргізіледі.

Сызба 1 – Бюджеттік бухгалтерлік есептің ерекше қағидалары
Ескерту – [2] дереккөзі негізінде авторлармен құрастырылған

Жоғарыда айтылғандарға сүйене отырып, жалпы бухгалтерлік есептің келесі негізгі қағидалары ретінде есеп саясатын қолдану дәйектілігі, шаруашылық операциялардың уақыттылық, ұқыптылық, экономикалық мазмұнның заңды формадан басымдығы.

Отандық және шетелдік ғылыми еңбектерді зерттеу арқылы біз әлеуметтік саладағы ұйымдардың бухгалтерлік есебі өзіне тән «қолданбалы» қағидалармен ұйымдастырылуы қажет деп санаймыз. Біздің ойымызша, бұл қағидалар бюджет қаражаты есебінен қызмет жасайтын ұйымдардың есеп қағидаларының ілгерлісі бола отырып, мынадай қағидалар арқылы қалыптасуы қажет (2 сызба).

- мемлекеттік құзыреттілік;	
- орталықтандыру;	
- бағыныштылық;	
- біркелкілік;	
- кешенділік.	

Сызба 2 – Бюджеттік есептің өзіндік қағидалары
Ескерту – сызба авторлардың ұсынысы

Мемлекеттік құзыреттілік – бюджеттік есеп мемлекеттің қаражатының негізін құрайтын болғандықтан, мемлекет бюджеттік мекемелер үшін есептің біыңғай тәртібін белгілейді.

Орталықтандыру - бір жағынан бірыңғай басқару орталығынан бюджеттік мекемелерге (жоғарыдан төменге) арналған нұсқаулар мен ережелер сипатындағы мәліметтердің түсуі, екінші жағынан қорытынды қаржылық есептілікті жасау үшін бюджеттік мекемелерден (төменнен жоғарыға) орталыққа есептік және талдамалық мәліметтердің ұсығылуын білдіреді.

Бағыныштылық - төмен тұрған бюджеттік мекемелердің жоғары тұрған мекемелердің алдында жауапкершілігі және бағынуы.

Біркелкілік – мемлекеттік және жергілікті бюджеттік ұйымдар мен мекемелердің бухгалтерлік есептің бірыңғай ережелері мен әдістемелерін қолданудың тәртібін білдіреді.

Кешенділік – бюджеттік ұйымдардағы есеп бюджетті жоспарлаудан бастап есеп беруге дейінгі барлық кезеңдерінде деректерді ұсыну арқылы мемлекеттік органдар мен қаражат алушылардың қаржысының ашықтығы мен бақылауын қамтамасыз ететін жүйе.

Жоғарыдағы қағидалардың түйіндісі – есеп объектілерінің нақты шындық дәрежесін түсіну үшін, ең алдыменен осы шындықты қалыптастыратын іргермелі қағидаларды қолдана білуден басталады.

Мемлекеттік мекемелердегі және әлеуметтік салада қызмет жасайтын қоғамдық сектордағы есеп тәжірибесі бойынша Қазақстандық заң нормативтерін, бухгалтерлік есептің тәжірибелік әдістемесі бойынша ғылыми еңбектерді талдаудың нәтижесінде саладағы есептің әдістемелік ерекшеліктерін анықтадық (1 кесте).

Кесте 1 – ҚР-да әлеуметтік саладағы есеп тәжірибесінің негізгі әдістемелік ерекшеліктері

№	Бухгалтерлік есепті ұйымдастыру әдістемесі	Сипаттамасы мен мәселесі
1	Әлеуметтік саладағы есептің бюджеттік-әкімшілік және нарықтық қағидаларының қатар қолданылуы	Әлеуметтік қызмет көрсететін ұйымдар көбінесе аралас режимде жұмыс істейді (бюджеттік қаражаттар, ақылы қызметтер арқылы). Бұл өз алдына кірістер мен шығыстардың икемді жіктелуін және мақсатты қаражаттарды есепке алудың арнайы әдістерін қолдануды талап етеді.
2	Нормативтік актілердің ауқымдылығы	Әлеуметтік сала үшін бухгалтерлік заңнама мен ережелерден басқа, бюджеттік мекемелер мен коммерциялық емес ұйымдар үшін арнайы ережелер мен нұсқаулықтар, есепті жүргізудің салалық әдістері есеп саясатын қалыптастыруда бірізділікті қиындатады.
3	Ақпараттарды ашу тәртіптері	Саладағы мақсатты есеп беру мен ерікті қайырымдылықтар бойынша операциялардың есебін жүргізу кезіндегі ақпараттық жүйелер мен цифрлық шешімдердің шектеулі болуы есептің ашықтығы мен есеп берушілердің әлеуметтік жауапкершілігіне кері әсер етеді.
Ескерту – кестені авторлар құрастырды		

Жоғарыда беріген кестенің негізгі қорытындысы мынада:

1. Әлеуметтік саланың ерекшеліктеріне қарай ұлттық есеп әдістемесінің халықаралық стандарттармен толықтай үйлесім таппауы – халықаралық есеп стандарттарының қағидаларын қолдануды талап етеді.

2. Есеп саясатының шашыраңқы болуы. Әлеуметтік сала мекемелерінде (денсаулық сақтау, білім беру, әлеуметтік қоғамдар мен қорлар) мақсатты қаражаттарды, ерікті жарналарды, амортизацияны есепке алудағы әртүрлі тәсілдер қолданылады.

3. Саладағы кадрлық дайындық пен әдістемелік тәсілдерді қолданудағы алшақтық. Әлеуметтік салада цифрлық технологияларға тез бейімделетін әдістемелік база мен білікті мамандардың жетіспеушілігі есеп берудің жылдамдығы мен мақсатты қорлардың тиімділігін жедел бақылауға кері әсер етеді.

4. Саладағы қаржылық есеп берудің бірыңғай жүйелі тәсілдердің болмауы мен әлеуметтік міндеттемелер бойынша жауапкершіліктің әлсіздігі -әлеуметтік бағдарламалар мен мақсатты қаржыландырудың тиімділігін бағалауға кері әсерін тигізеді.

Нормативтік-құқықтық талдау. Әлеуметтік саладағы ұйымдарындағы есепті реттейтін нормативтік ережелері мен қолданыстағы әдістемелер әртүрлі мемлекеттік бағдарламалар мен жобалар, субсидиялар бойынша қаржылық есептіліктің ашықтығын толықтай қамтамасыз ете бермейді. Сонымен қатар гранттар мен қайырымыдылық бойынша түсетін кірістерді танудың бірыңғай ережелерінің болмауы, әлеуметтік салаға өтеусіз түскен мүліктер мен активтерді бағалау әдістерінің реттелмеуі саладағы есептің ашықтығын толықтай көрсете алмай отыр.

Бұл аталған мәселелердің шешу үшін саладағы қолданылатын есептің әдістемелерін халықаралық қаржылық есептілік стандарттарымен үйлесімде қолданудың қажеттілігі туындап отыр.

Төмендегі 2 кесте арқылы біз әлеуметтік саладағы бухгалтерлік есепті ұйымдастыру мен реттеуді жүзеге асыру үшін қолданылатын негізгі құжаттар мен олардың функцияларына қысқаша сипаттама беріп отырмыз (1-кесте),

Кесте 2 – ҚР-да әлеуметтік саладағы бухгалтерлік есепті реттеуші заңдар мен стандарттар

№	Нормативтік заңдар мен стандарттар	Реттелу деңгейі	Қысқаша сипаттамасы	Әлеуметтік саладағы қолданылу деңгейі
1	Бухгалтерлік есеп және қаржылық есептілік туралы» ҚР Заңы (2007) [22]	Ұлттық	Бухгалтерлік есеп пен есеп берудің жалпы қағидаларын анықтайтын негізгі заң.	Әлеуметтік сала ұйымдарының есеп жүргізу жөніндегі міндеттерін реттейді.
2	ҚР-ның Бюджет Кодексі [3]	Ұлттық	Бюджеттерді құру және орындау қағидаларын айқындайды.	Денсаулық сақтау, білім беру, әлеуметтік қорғау мекемелерінде бюджет қаражатын есебінің тәртібін реттейді.

№	Нормативтік заңдар мен стандарттар	Реттелу деңгейі	Қысқаша сипаттамасы	Әлеуметтік саладағы қолданылу деңгейі
3	Мемлекеттік мекемелердің бухгалтерлік есеп шоттарының жоспары (2025, №170) [23]	Ұлттық	Шоттардың коды мен корреспонденциясын анықтайды	Әлеуметтік сала мекемелерінде есеп саясатының біркелкілігін қамтамасыз етеді.
4	Коммерциялық емес ұйымдардағы бухгалтерлік және салықтық есеп саясаты	Ұлттық	Гранттарды, қайырымдылықтарды және мақсатты бағдарламаларды есепке алу тәртібін реттейді.	Әлеуметтік саладағы жеке қорлар мен қауымдастықтарға қолданылады.
5	IPSAS (Қоғамдық сектордағы қаржылық есептіліктің халықаралық стандарттары) [15]	Халықаралық	Мемлекеттік секторда есепке алудың халықаралық қағидаттарын белгілейді.	IPSAS 23 және IPSAS 47 гранттар мен субсидиялардың есебін реттейді.
6	Charities SORP (Ұлыбритания) [17]	Халықаралық (ұсыныс ретінде)	Қайырымдылық ұйымдарының есебі мен есептілігін реттейді.	Әлеуметтік бағдарламаларды жүзеге асыруда коммерциялық емес (КЕҰ) үшін қолдануға болады.
7	ASNPO (CPA Канда) [24]	Халықаралық (ұсыныс ретінде)	Коммерциялық емес ұйымдардағы жарналар мен қайырымдылықтарды есепке алу реттейді.	Қазақстанда КЕҰ-да есепке алу реформасының үлгісі ретінде қолдануға болады.
8	ҚР-ның Әлеуметтік кодексі (2023) [25]	Ұлттық	Әлеуметтік қорғау жүйесінің қызметінің негіздерін белгілейді.	Әлеуметтік төлемдер мен субсидияларды есебін ұйымдастыруға жанама әсер етеді.
9	Мемлекеттік аудит және қаржылық бақылау туралы заңы (2015) [26]	Ұлттық	Мемлекеттік аудит, қаржылық бақылауға байланысты қоғамдық қатынастарды реттейді	Мемлекеттік мекемелердегі бухгалтерлік есеп, есеп беру мен ішкі бақылауды жүргізу сапасын реттейді.

Ескерту – кестені авторлар көрсетілген әдебиеттер негізінде құрастырды

Жоғарыдағы кестені қорытындылайтын болсақ, қазіргі таңда ҚР қоғамдық сектордағы ХҚЕС-ның басты қағидалары мен элементтерін есеп тәжірибесіне енгізді. Мәселен, ҚР-ның мемлекеттік секторындағы гранттардың қайырымдылық пен субсидиялар бойынша есептер ішінара халықаралық есеп стандарттарының (IPSAS 1, 23, 47) нормаларымен үйлесім тапқанын байқауға болады. Яғни, саладағы ұйымдарда есептеу принципі арқылы қаражаттар мен ресурстардың берілу кезінде, яғни операциялардың болған сәтінде есепке алуға мүмкіндік қалыптасты.

Британдық (Charities CORP), Канадалық (SNO) есеп тәжірибесінде қайырымдылық пен мемлекеттік ресурстардың мақсатты пайдалануын дәл көрсететін есеп тәсілдері қолданылады. Бұл аталған елдерде әлеуметтік саладағы ұйымдар қаражаттардың жұмсалуды мен игерілуі бойынша және оның тиімділігі туралы ақпараттарға қол жетімділік қамтамасыз етілген.

Бірақ, еліміздің жекелеген әлеуметтік саласы мен коммерциялық емес ұйымдарында бухгалтерлік есептің әдістемесін одан әрі жетілдіру мен нақтылауды талап етіп отыр. Атап айтатын болсақ:

- ҚР-да коммерциялық емес секторы ұйымдарына арналған есеп стандарттарының болмауы;
- мақсатты түсімдер мен өтеусіз алынған мүліктер мен активтердің есебінің толық жетілмеуі;
- әлеуметтік нәтижелер және олардың тиімділігі бойынша есептілікті ұсынудағы шектеулердің болуы және есеп берушілердің қызығушылық танытпауы.

Демек, болашақта қоғамдық сектордағы ХҚЕС-ның қағидаларына негізделген әлеуметтік сала ұйымдары үшін бухгалтерлік есеп тәсілдері мен әдістерін бірізділігін қамтамасыз ететін ұлттық есеп стандарттарын әзірлеудің қажеттілігі туындап отыр. Соның нәтижесінде, Қазақстанда әлеуметтік саладағы тиімділік пен ашықтықты қамтамасыз ететін халықаралық дамуға негізделген есеп жүйесі қалыптасады.

Салыстырмалы талдау. ҚР-ғы әлеуметтік саладағы бюджеттік есеп пен халықаралық тәжірибеге негізделген есептің айырмашылықтарын және халықаралық тәжірибенің элементтерін отандық есепке енгізудің мүмкіндіктеріне сипаттаманы төмендегі 3-кесте арқылы жинақтап көрсетіп отырмыз (3-кесте).

Кесте 3 – Әлеуметтік саладағы қазақстандық және халықаралық бухгалтерлік есеп стандарттарын салыстырмалы сипаттамасы

№	Есептің аспектілері	Халықаралық тәсіл (ХҚЕС, IPSAS)	Қазақстандық тәжірибе (ҚЕҰС, бюджеттік есеп)	Негізгі сәйкессіздіктер мен үйлесімді бағыттары
1	Қолдану аясы	ХҚЕС -коммерциялық сектор; IPSAS-әлеуметтік төлемдерді қоса алғанда, қоғамдық сектор (IPSAS 42).	Есептің ҚЕҰС бойынша коммерциялық ұйымдарға және бюджеттік есепке бөлінуінде; әлеуметтік төлемдер үшін бірыңғай стандарт жоқ.	Мемлекеттік сектор үшін IPSAS-қа негізделген ұлттық стандарт баламасын әзірлеу керек.
2	Әлеуметтік міндеттемелерді тану	IPSAS 42: ағымдағы міндеттеме және сенімді бағалау мүмкіндігі болған кезде міндеттемелерді тану жүргізіледі	Міндеттемелер төлем жасалған кезде танылады «кассалық әдіс» арқылы танылады	Есептің ашықтығын күшейту үшін міндеттемелерді «есептеу әдісі» арқылы тануға көшу керек
3	Әлеуметтік төлемдерді бағалау	Актуралық әдістер қолданылады; дисконттық мөлшерлемелер, демографиялық және экономикалық болжамдар ашылады.	Актуралық бағалау міндетті емес, есептеулер көбінесе жеңілдетілген.	Әлеуметтік міндеттемелерді бағалау бойынша әдістемелік нұсқаулар енгізу керек.
4	Әлеуметтік қызметтердің есебі	IPSAS трансферттер мен қызметтерді бөліп қарастырады; қызметтер шығындар ретінде есептеледі.	Қызметтер мен трансферттер шығындары көп жағдайда есептілікте араластырылып көрсетіледі	Әлеуметтік шығыстардың түрлері бойынша нақты жіктемесін бекіту керек
5	Кірістерді тану (гранттар, субсидиялар)	IPSAS 23; 20 шарттарына байланысты болады	Қаржы министрлігінің жеке-леген бұйрықтары бірыңғай тәсілсіз қолданылады.	Мақсатты түсімдерді тану мен ашудың бірыңғай әдістемесі қажет
6	Ақпараттарды ашу	Бағалау әдістері, болжамдардың сезімталдығы, бағдарламалардың сипаттамасы ашылады	Ақпараттарды ашу формальды болып келеді, сезімталдық талданбайды.	Ақпараттарды ашу диапозонын кеңейту; есептілікте сезімталдықты талдауды қосу керек
7	Шоғырландыру және есеп беру	IPSAS 35-38 талаптары бойынша: ақпараттың толықтығы үшін қоғамдық сектордағы шоғырландыру міндетті.	Шоғырландыру мемлекеттік бюджетпен шектеледі; бюджеттен тыс қорлар бөлек есепке алынады.	Шоғырландыру есептілігіне әлеуметтік қорлар мен ҚЕҰ-ды қосу қажет.
8	Кадрларды даярлау және әдістемелік база	IPSAS оқыту мен институционалдық қолдауға баса назар аударады.	Кадрларды даярлаудың жеткіліксіздігі және әдістемелік базаны шашыраңқы, жүйесіз болуы.	IPSAS және актуралық әдістер бойынша Ұлттық оқыту бағдарламасын әзірлеу.
Ескерту – [2; 4; 16; 18; 24; 27; 28; 29; 30] дереккөзі негізінде авторлармен құрастырылған				

Жоғарыдағы кестені қорытындылайтын болсақ, қазақстандық әлеуметтік саладағы есеп тәжірибесіне халықаралық есеп стандарттарының (IPSAS) элементтері мен тұжырымдамалық қағидалары ендіру әрекеттері толықтай аяқталды деуге болмайды. Мемлекеттік сектордағы бюджеттік есепте «есептеу әдісіне» бағыт алса да, әлеуметтік саладағы басқа да қоғамдық, коммерциялық емес ұйымдардың есеп жүйесі кассалық әдіс пен ведомствалық реттеуге жоғары тәуілділік пен бағыныштылықты сақтап отыр.

Ал халықаралық тәжірибе (IPSAS 42, 23, 35) есептеу әдіс арқылы әлеуметтік міндеттемелер туралы толық ақпараттардың ұсынылуын талап етеді. Демек, ҚР-ның әлеуметтік секторы бойынша есеп тәжірибесіне осындай қағидаларды енгізу арқылы есептіліктің ашықтығы мен нақтылығын күшейтуге мүмкіндік болады және әлеуметтік жауапкершілікті арттырады.

Ғылыми дереккөздердің мазмұнын талдау. Ғылыми мақаланы зерттеу барысында көптеген отандық және шетелдік әдебиеттер мен ғалымдардың еңбектеріне шолу жасалынды. Қазақстандық зерттеулерге келетін болсақ, авторлардың тұжырымдамаларынан әлеуметтік саладағы ұйымдардың есеп тәжірибесінің әдістемесінде қарама қайшы факторлардың қатар орын алатынын айқын көруге болады. Олар бір жағынан мемлекеттік реттеудің міндеттілігі болса, екінші жағынан халықаралық стандарттарға бейімделудің қажеттілігі.

Енді төмендегі 4-кестеден отандық және шетелдік дереккөздерді талдаудың нәтижесі мен олар бойынша ұсыныстарды жинақтап көрсете аламыз.

Кесте 4 – Отандық және шетелдік тәжірибе бойынша бухгалтерлік есептің әдістемесін зерттеу тұжырымдамасы

Есептің аспектілері	Қазақстандық авторлардың тұжырымдамасы	Шетелдік авторлардың тұжырымдамасы	Есептегі ұқсастық пен айырмашылық	Қазақстан тәжірибесіне енгізу ұсыныстар
Зерттеудің бағыты	Ұлттық ережелерді әлеуметтік саланың түрлеріне қарай әдістемелік бейімдеу: мақсатты қаражатты есепке алу, бюджеттік мекемелердің ерекшелігі; әдістемелер мен кадрлардың тапшылығы [31, 32].	- жергілікті контексте халықаралық стандарттардың (IPSAS/ UN-IPSAS) қолданылуы; - КЕҰ-дағы қаржылық және қаржылық емес есептіліктің байланысы; - тәжірибеге енгізудің институционалдық кедергілері [33].	Ұқсастық: авторлар тәжірибе мен ережелердің сәйкес келмеуін және кадр мен инфрақұрылымның тапшылығы мәселесін айтады. Айырмашылық: шетелдік авторлар IPSAS-тың рөлін, цифрландыру мен басқару есебіне басымдықты береді.	Нормативтік актілерге негізделген бюджеттік есеппен қатар, әлеуметтік саланың коммерциялық емес ұйымдары үшін IPSAS-тың принциптерін қолдануды күшейту.
Мақсатты қаражатты тану мен/бағалау және есепке алу мәселелері	Мақсатты түсімдерді тану бойынша бірыңғай ережелердің болмауы, әлеуметтік саладағы активтер мен мүліктерді амортизациялаудың әртүрлі тәжірибесі, гранттар мен қайырымдылықтардың дұрыс жіктелуінің болмауы [31].	Қаржылық емес әсерлерді өлшеудегі қиындықтар, әлеуметтік саладағы интеграцияланған есептің қажеттілігі және гранттар мен қайырымдылықтардың танудың біртегіс әдістерінің қолданылуы [34].	Ұқсастық: екі жақтың авторлары мақсатты қаражаттар мен гранттарды есепке алудың әдістемесінің кемшіліктерін атап көрсетеді. Айырмашылық: шетелде әлеуметтік жауапкершілікті күшейту мақсатында әлеуметтік есеп беруді талап етеді.	Қазақстандық есеп тәжірибесіне үшін мақсатты қаражаттар мен гранттардың есебінің типтік әдістемесін әзірлеу және бюджеттік есеп пен КЕҰ үшін халықаралық стандарттардың элементтерін енгізудің күшейтуі керек.
Халықаралық стандарттармен үйлестіру (IPSAS)	Қазақстан мемлекеттік секторда реформалар жүргізуде, бірақ көшу процесі бюджет ерекшелігімен және кезең-кезеңмен енгізуге байланысты баяу жүргізілуде [35].	IPSAS есептің ашықтығын арттырады, бірақ оны іске асыру жоғары шығындарды және білікті мамандарды талап етеді [33].	Ұқсастық: IPSAS пайдалы, бірақ дайындықты бағалауды және біртіндеп енгізуді қажет етеді. Айырмашылық: шетелдік тәжірибеде IPSAS-тің сыбайлас жемқорлыққа қарсы күрестің, бақылауға әсерін егжей-тегжейлі бағалауға көп көңіл бөледі.	Қазақстанның есеп тәжірибесіне енгізу үшін алдын ала дайындық жүргізіп, пилоттық жобаларды және техникалық көмек пен аудитті қолдана отырып, іске асыру керек; IPSAS-ке бейімделу кезінде бюджеттік қаржыландырудың ерекшеліктерді ескеру керек.

Есептің аспек- тілері	Қазақстандық авторлардың тұжырымдамасы	Шетелдік авторлардың тұжырымдамасы	Есептегі ұқсастық пен айырмашылық	Қазақстан тәжірибесіне енгізу ұсыныстар
Кадрлық және әдістемелік даярлық, IT даму	Қазақ авторлары кадр тапшылығын, әдістемелік материалдар мен жергілік- ті жерлерде оқытудың жетіспеушілігін атап өтті [12]	Шетелдік зерттеу- лершілер оқыту және кәсіптік оқыту - табыс- ты трансформацияның негізгі шарттары деп түсіндіреді; IPSAS-ты оқу бағдарламаларына енгізуді және тренингтер өткізуді ұсынады [34; 35]	Кадрларды даярлау және оқыту бойынша ұсыныстарда толық сәйкестік бар.	Тәжірибеде ҚР Қаржы Министрлігі, универ- ситеттер мен білім беру орталықтары бірлесіп білім беру бағдарламалары арқылы, қашықтан оқытуды қоса отырып мамандарды даярлау- ды іске қосу керек.
Нәтижені есеп- ке алу және қаржылық емес есептілік	Отандық авторлар қоғамдық және әлеуметтік ұйымдарда әлеуметтік бағдарламалардың нәтижелері бойынша есеп берудің бірыңғай тәжірибесінің жоқтығын атап өтеді [36].	Шетелдік тәжірибеде қаржылық емес көрсеткіштердің (әлеуметтік тиімділік пен тұрақтылық) есебін жүргізуді және оларды есептілікке интеграци- ялауды белсенді түрде дамытуда [34].	Айырмашылық: шетелдік нәтижені есепке алу теория- сы мен практикасы басымды дамынған. ҚР-алдымен базалық әдістемені әзірлеп, салдағы технологиялық бағдарламалардың жұмысын күшейту жолдарын қарастыру керек.	Қазақстан тәжірибесіне жеке бағдарламалар бойынша нәтижелердің есеп- тілігін беруді және әлеуметтік жауапкер- шілік пен есептілікті міндетті ұсынуды талап ету керек.
Сенім, ашықтық және бақылау мәселесі	Қазақ авторлары ішкі бақылауды нығайту және мақсатты құралдар бойынша ақпаратты ашу қажеттігін атап өтті [12; 36]	Шетелдік авторлар стандарттарды қабылдау және ақпараттарды ашуды күшейту сенімнің артуымен және сы- байлас жемқорлық тәуекелдерінің төмендеуімен байланы- сты екенін атап көрсетеді [33]	Ұқсастық: ашықтық және аудит. Айырмашылық шетелдік тәжірибе оң әсердің айқын эмпирикалық дәлелдемелерін береді.	Қазақстан тәжірибесіне ішкі және сыртқы аудитті күшейту, ақпаратрады ашуды стандарттау және ашықтық пен жауапкершілік элементтерін енгізу керек.
Ескерту – [12; 31; 32; 33; 34; 35; 36; 37] дереккөзі негізінде авторлармен құрастырылған				

Жоғарыдағы кестенің талдауын тұжырымдайтын болсақ мыналарды атап көрсетуге болады:

1. Қазақстандық авторлар әлеуметтік саладағы бухгалтерлік есептің практикалық және әдістемелік проблемалары ретінде мақсатты қаржыларды есепке алу, бухгалтерлік шоттарға жазуларды типтеу, кадрлық даярлық, құқықтық бейімделуге есептің бағытталуын көрсетеді.

2. Шетелдік зерттеушілер неғұрлым кең әдістемелік және институционалдық перспективаны, соның ішінде халықаралық есеп стандарттарына бейімделу, әлеуметтік және қаржылық емес есептіліктерді дайындауды күшейту, цифрландыру, ашықтыққа ықпал етуді қарастырады.

ҚОРЫТЫНДЫ МЕН ҰСЫНЫСТАР

Қазақстандағы әлеуметтік саладағы бухгалтерлік есепті жүргізудің әдістемелік ерекшеліктерін талдау арқылы біз қазіргі күні есептің әдістемесі бюджеттік қаржыландыру ерекшеліктерін, ашықтық пен әлеуметтік есептілік тәжірибесі арасында белгілі бір үйлесімді талап ететін өтпелі кезеңде екенін анықтадық. Соған байланысты зерттеудің нәтижесінде әлеуметтік саладағы бухгалтерлік есептің әдіс-
темелік тұстарын жетілдіру бағытында мынадай ұсыныстар мен тұжырымдамаларға келп отырмыз:

1. Әлеуметтік саланың ерекшелігіне байланысты (бюджеттік мекемелер, оның ішінде: денсаулық сақтау, білім беру, спорт, мәдениет; бюджеттен әлеуметтік қорлар; коммерциялық емес ұйымдар және өзге де қоғамдық ұйымдарға қарай) бағытталған нақты бір бірінен ажыратылған бухгалтерлік есептің әдістемелік ережелерін қолдану керек.

2. Бюджеттен және бюджеттен тыс қорлардан бөлінген мақсатты қаражаттарды, гранттар мен қайырымдылық қаражаттарын есепке алудың және олардың тиімділігі мен мақсатты жұмсалуды бағалау үшін ХҚЕС-ның қағидаларына негізделген әдістемелік нұсқауларды дайындау.

3. Тұрақты мемлекеттік бағдарламалар арқылы цифрлық технологияларды ескере отырып, әлеуметтік саладағы есеп, қаржы, аудит мамандарының біліктілігін үнемі арттыру жұмыстарын өткізу және заң нормативтері мен ХҚЕС-ның негізінде жүйеленген әдістемелік базаны оңтайландыру.

4. Саладағы бухгалтерлік есепті цифрлық трансформациялау, яғни бастапқы деректерден бастап есеп беруге дейінгі операциялардың есебін құрастыратын және жедел бақылау мен аудитті жүргізуге мүмкіндік беретін есеп технологияларын қолдану.

5. Әлеуметтік саладағы мақсатты қаражаттар, гранттар мен қайырымдылық қаражаттарының түсімдері мен оларды пайдалану нәтижесі бойынша әлеуметтік жауапкершілікті күшейтетін ашық қаржылық есептіліктерді дайындауға талап қою және ішкі бақылау мен міндетті аудит тетіктерін енгізу.

Сонымен, осы аталған ұсыныстар әлеуметтік саладағы ұйымдардың бухгалтерлік есебін тиімді және оңтайлы ұйымдастыруға негіз болады деп санаймыз.

ӘДЕБИЕТТЕР ТІЗІМІ

1. Досаева А.Ж., Есайдар У.С., Бухгалтерский учет в государственных организациях: Учебное пособие - Караганда: ТОО «Medet Group», 2020. – 216 с.

2. «Мемлекеттік мекемелерде бухгалтерлік есепке алуды жүргізу қағидаларын бекіту туралы» Қазақстан Республикасы Қаржы министрінің 2025 жылғы 12 мамырдағы № 223 бұйрығы // Әділет [web-сайт]. – 2025. - URL: <https://adilet.zan.kz/kaz/docs/G25E0000223> (қарау уақыты: 06.07.2025) (Electronic source).

3. «Қазақстан Республикасының Бюджет кодексі» Қазақстан Республикасының 2025 жылғы 15 наурыздағы № 171-VII Кодексі // Әділет [web-сайт]. – 2025. - URL: <https://adilet.zan.kz/kaz/docs/K2500000171> (қарау уақыты: 06.07.2025) (Electronic source).

4. «Есеп саясатын бекіту туралы» Қазақстан Республикасы Қаржы министрінің 2025 жылғы 24 сәуірдегі № 191 бұйрығы // Әділет [web-сайт]. – 2025. - URL: <https://adilet.zan.kz/kaz/docs/G25E0000191/history> (қарау уақыты: 06.07.2025) (Electronic source).

5. Liapis, K., & Spanos, P. (2015). Public accounting analysis under budgeting and controlling process: The Greek evidence. // *Procedia Economics and Finance*, 33, Pp. 103–120. [https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(15\)01697-4](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(15)01697-4).

6. Manes-Rossi F., Cohen S., Caperchione E., Brusca I. (2016). The Gordian knot of public sector accounting and the role of the International Public Sector Accounting Standards // *International Review of Administrative Sciences* 82 (4), Pp. 718-723. <https://doi.org/10.1177/0020852316665048>.

7. Schmidhuber L., Hilgers D., Hofmann S. (2019). International Public Sector Accounting Standards (IPSASs): A systematic literature review and futurere search agenda // *Financial Acc & Man.* 2022 (38) Pp.119–142 <https://doi.org/10.1111/faam.12265>.

8. Carlin, T. M. (2005). Debating the impact of accrual accounting and reporting in the public sector. *Financial Accountability and Management*, 21(3), 309-336. <https://doi.org/10.1111/j.0267-4424.2005.00223.x>

9. Liguori, M., Sicilia, M., & Steccolini, I. (2012). Some like it non financial ... Politicians' and managers' views on the importance of performance information // *Management Review*, 14 (7), Pp. 903–922. <https://doi.org/10.1080/14719037.2011.650054>

10. Jones, R., Lande, E., Luder, K., & Portal, M. (2013). A comparison of budgeting and accounting reforms in the national governments of France, Germany, the UK and the US. // *Financial Accountability and Management*, 29 (4). Pp. 419-441 // <https://doi.org/10.1111/faam.12022>

11. Маслова, Т. С. (2007). Теоретические аспекты организации и методики бухгалтерского учета бюджетных учреждений // *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. - 2007, №6 (174). – С.6-16.

12. Бекова Р.Ж., Досаева А.Ж. (2022). Формирование учетной информации бухгалтерского учета в государственных учреждениях, 2022. - № 3 (56). – С.66-77 // <https://doi.org/10.55871/2072-9847-2022-56-3-66-77>.

13. Spanova B., Nakipova G., Mukatay. A., Jazykbayeva B. (2020). «Non-profit sector in Kazakhstan: influence analysis and development opportunities», *Entrepreneurship and Sustainability Issues*, VSI Entrepreneurship and Sustainability Center, vol. 7(4), Pp. 2784-2802 // [https://doi.org/10.9770/jesi.2020.7.4\(14\)](https://doi.org/10.9770/jesi.2020.7.4(14)).
14. Джаншанло Р. Е., Когут О.Ю. (2020). Концептуальные основы формирования интегрированной отчетности // *Central Asian Economic Review*, 2020. - № 1 (130). – С. 111-123.
15. International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). (n.d.). International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). Retrieved July 16, 2025, from <https://www.iasplus.com/en/standards/ipsas> (internet resource).
16. International Federation of Accountants (IFAC). (2021). 2021 financial statements. Retrieved July 16, 2025, from <https://www.ifac.org/publications/2021-financial-statements> (internet resource).
17. Charities SORP. (2019). Accounting and reporting by charities: Statement of recommended practice (FRS 102). Retrieved July 16, 2025, from <https://assets.publishing.service.gov.uk/media/5e6102c286650c513b442f14/charities-sorp-frs102-2019a.pdf>
18. Financial Reporting Council (FRC). (2018). UK financial reporting standards and SORP update. Retrieved July 16, 2025, from <https://www.iasplus.com/en-gb/projects/frc-projects/new-uk-gaap/sorps-and-new-uk-gaap>.
19. Department for Business and Trade. (2025, July 16). Updated SORP: Charities encouraged to respond to consultation and be ready for change. Retrieved July 16, 2025, from <https://www.gov.uk/government/news/updated-sorp-charities-encouraged-to-respond-to-consultation-and-be-ready-for-change>
20. Султанова, Б. Б. (2015). Совершенствование системы бухгалтерского учета в Республике Казахстан. *Journal of Economic Research & Business Administration*, 85 (3). – Pp 49 –52.
21. Хасенова М. (2020). Теория и методология бухгалтерского учета // URL: <https://keu.edu.kz/attachments/article.pdf> (қарау уақыты: 16.07.2025). (internet resource).
22. «Бухгалтерлік есеп және қаржылық есептілік туралы» ҚР Заңы 2007 ж. 28 ақпандағы № 234 Заңы (2017 жылғы өзгерістермен). // Әділет [web-сайт]. – 2017. - URL: https://adilet.zan.kz/kaz/docs/Z070000234/_links (қарау уақыты: 06.07.2025) (Electronic source).
23. Мемлекеттік мекемелердің бухгалтерлік есепке алу шоттарының жоспарын бекіту туралы Қазақстан Республикасы Қаржы министрінің 2025 жылғы 16 сәуірдегі № 170 бұйрығы. // Әділет [web-сайт]. – 2025. - URL: <https://adilet.zan.kz/kaz/docs/G25E0000170> (қарау уақыты: 01.08.2025) (Electronic source).
24. Accounting Standards for Not-for-Profit Organizations (ASNPO). (n.d.). Accounting Standards for Not-for-Profit Organizations (NPO Standards). Retrieved August 1, 2025, from <https://www.iasplus.com/en-ca/standards/part-iii-asnpo>.
25. Қазақстан Республикасының әлеуметтік кодексі, 2023 жылғы 20 сәуірдегі № 224-VII ҚРЗ Кодексі. // Әділет [web-сайт]. – 2023. - URL: <https://adilet.zan.kz/kaz/docs/K2300000224> (қарау уақыты: 01.08.2025) (Electronic source).
26. Мемлекеттік аудит және қаржылық бақылау туралы Қазақстан Республикасының Заңы 2015 жылғы 12 қарашадағы № 392-V ҚРЗ. //Әділет [web-сайт]. – 2015. - URL: <https://adilet.zan.kz/kaz/docs/Z1500000392> (қарау уақыты: 01.08.2025) (Electronic source).
27. International Federation of Accountants (IFAC). (n.d.). IPSAS 42: Social Benefits. Retrieved September 8, 2025, from https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/IPSAS-42-Social-Benefits.pdf.
28. International Federation of Accountants (IFAC). (n.d.). IPSAS 23: Revenue from non-exchange transactions (Taxes and transfers). Retrieved August 1, 2025, from https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/ipsas-23-revenue-from-non-3.pdf
29. Ұлттық қаржылық есептілік стандарты. ҚР Қаржы министрінің 2013 жылғы 31 қаңтардағы № 50 бұйрығы // // Әділет [web-сайт]. – 2013. - URL: <https://adilet.zan.kz/kaz/docs/V1300008328> (қарау уақыты: 01.09.2025) (Electronic source).
30. International Federation of Accountants (IFAC). (2015). IPSAS 35: Consolidated financial statements. Retrieved September 1, 2025, from https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2025-04/B08_IPSAS_35.pdf
31. Нурпеисова А.А. (2019). Анализ финансового обеспечения социальной сферы Республики Казахстан в современных условиях Евразийский Союз Ученых (ЕСУ), 2019. - №12 (69). – С.86-90.

32. Сапарбаева С.С., Жумағалиева Ж.М., Түребекова Б.О. (2021) Особенности развития национальных и международных систем бухгалтерского учета в условиях гармонизации экономических процессов. *Статистика, учет и аудит*, 80 (1), 31–37. // <https://doi.org/10.51579/1563-2415.2021-1.05> (қарау уақыты: 01.09.2025).
33. Scannell, S., & Tawiah, V. (2024). A thematic literature review on International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). *Public Organization Review*, 24, 1053–1075. <https://doi.org/10.1007/s11115-024-00773-1>.
34. Mook, L. (2014). An integrated social accounting model for nonprofit organizations. <https://doi.org/10.1108/S1041-706020140000017008>.
35. Hall, M., & O'Dwyer, B. (2017). Accounting, non-governmental organizations and civil society: The importance of nonprofit organizations to understanding accounting, organizations and society. *Accounting, Organizations and Society*, 63, 1–5. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2017.11.001>.
36. Кулмухамбетова, А. А. (2012). О реформе бухгалтерского учета в государственном секторе Республики Казахстан. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/o-reforme-buhgalterskogo-ucheta-v-gosudarstvennom-sektore-respubliki-kazakhstan> (қарау уақыты: 04.09.2025).

REFERENCES

1. Dossaeva, A. Zh., & Esaydar, U. S. (2020). *Bukhgalterskiy uchets v gosudarstvennykh organizatsiyakh: Uchebnoe posobie* [Accounting in public organizations: A textbook]. Karaganda: TOO «Medet Group». [in Russian].
2. Qazaqstan Respublikasy Qarzhly ministriniń (2025, mamyr 12). «Memlekettik mektemelerde bukhgalterlik esepke aludy zhurgizu kagidalaryn bekitsu turaly» №223 buyrygy. Adilet [website]. Retrieved shilde 6, 2025, from <https://adilet.zan.kz/kaz/docs/G25E0000223> [in Kazakh] (Electronic source)
3. Qazaqstan Respublikasy (2025, nauryz 15). «Kazakhstan Respublikasynyn Byudzhets kodeksi» №171-VII. Adilet [website]. Retrieved shilde 6, 2025, from <https://adilet.zan.kz/kaz/docs/K2500000171> [in Kazakh] (Electronic source).
4. Qazaqstan Respublikasy Qarzhly ministriniń (2025, Sáuir 24). «Esep sayasatyn bekitsu turaly» №191 buyrygy. Adilet [website]. Retrieved July 6, 2025, from <https://adilet.zan.kz/kaz/docs/G25E0000191/history> [in Kazakh] (Electronic source).
5. Liapis, K., & Spanos, P. (2015). Public accounting analysis under budgeting and controlling process: The Greek evidence. // *Procedia Economics and Finance*, 33, Pp. 103–120. [https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(15\)01697-4](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(15)01697-4).
6. Manes-Rossi F., Cohen S., Caperchione E., Brusca I. (2016). The Gordian knot of public sector accounting and the role of the International Public Sector Accounting Standards // *International Review of Administrative Sciences* 82 (4), Pp. 718-723. <https://doi.org/10.1177/0020852316665048>.
7. Schmidhuber L., Hilgers D., Hofmann S. (2019). International Public Sector Accounting Standards (IPSASs): A systematic literature review and futureresearch agenda // *Financial Acc & Man.* 2022 (38) Pp.119–142 <https://doi.org/10.1111/faam.12265>.
8. Carlin, T. M. (2005). Debating the impact of accrual accounting and reporting in the public sector. *Financial Accountability and Management*, 21(3), 309-336. <https://doi.org/10.1111/j.0267-4424.2005.00223.x>
9. Liguori, M., Sicilia, M., & Steccolini, I. (2012). Some like it non financial ... Politicians' and managers' views on the importance of performance information // *Management Review*, 14 (7), Pp. 903–922. <https://doi.org/10.1080/14719037.2011.650054>
10. Jones, R., Lande, E., Luder, K., & Portal, M. (2013). A comparison of budgeting and accounting reforms in the national governments of France, Germany, the UK and the US. // *Financial Accountability and Management*, 29 (4). Pp. 419-441 // <https://doi.org/10.1111/faam.12022>.
11. Maslova, T. S. (2007). *Teoreticheskie aspekty organizatsii i metodiki bukhgalterskogo ucheta byudzhetykh uchrezhdenii* [Theoretical aspects of organization and methodology of accounting in budgetary institutions]. *Bukhgalterskii uchets v byudzhetykh i nekommercheskikh organizatsiyakh*, 6(174), 6–16.

12. Bekova, R. Zh., & Dossaeva, A. Zh. (2022). Formirovanie uchetnoi informatsii bukhgalterskogo ucheta v gosudarstvennykh uchrezhdeniyakh [Formation of accounting information in public institutions]. *Bukhgalterskii uchët i audit*, (3[56]), 66–77. <https://doi.org/10.55871/2072-9847-2022-56-3-66-77>.
13. Spanova B., & Nakipova G., Mukatay. A, Jazykbayeva B. (2020). «Non-profit sector in Kazakhstan: influence analysis and development opportunities», *Entrepreneurship and Sustainability Issues*, Vsi Entrepreneurship and Sustainability Center, vol. 7(4), 2784-2802 // [https://doi.org/10.9770/jesi.2020.7.4\(14\)](https://doi.org/10.9770/jesi.2020.7.4(14)).
14. Dzhanshanlo, R. E., & Kogut, O. Yu. (2020). Kontseptual'nye osnovy formirovaniya integrirovannoi otchetnosti [Conceptual foundations of integrated reporting formation]. *Central Asian Economic Review*, 1(130), 111–123.
15. International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) // URL: <https://www.iasplus.com/en/standards/ipsas> (қарау уақыты: 16.07.2025). (internet resource).
16. International Federation of Accountants (IFAC). (2021). 2021 financial statements. Retrieved July 16, 2025, from <https://www.ifac.org/publications/2021-financial-statements>.
17. Charities SORP. (2019). Accounting and Reporting by Charities: Statement of Recommended Practice (FRS 102). // URL: <https://assets.publishing.service.gov.uk/media/5e6102c286650c513b442f14/charities-sorp-frs102-2019a.pdf>. (қарау уақыты: 16.07.2025). (internet resource).
18. FRC. (2018). UK Financial Reporting Standards and SORP update.
19. Updated SORP charities encouraged to respond to consultation and be ready for change (2025). // URL: <https://www.gov.uk/government/news/updated-sorp-charities-encouraged-to-respond-to-consultation-and-be-ready-for-change> (қарау уақыты: 16.07.2025). (internet resource).
20. Sultanova, B. B. (2015). Sovershenstvovanie sistemy bukhgalterskogo ucheta v Respublike Kazakhstan [Improvement of the accounting system in the Republic of Kazakhstan]. *Journal of Economic Research & Business Administration*, 85(3), 49–52.
21. Khasenova, M. (2020). Teoriya i metodologiya bukhgalterskogo ucheta [Theory and methodology of accounting]. Retrieved July 16, 2025, from <https://keu.edu.kz/attachments/article.pdf>
22. Qazaqstan Respublikasy. (2007, February 28). «Bukhgalterlik esep zhane karzhylyk esepilik turaly» Qazaqstan Respublikasynyn Zany No. 234 (2017 zhyldagy ozgeristermen). Adilet [Website]. Retrieved July 6, 2025, from https://adilet.zan.kz/kaz/docs/Z070000234_/links.
23. Qazaqstan Respublikasy Qarzhy ministrli. (2025, April 16). Memlekettik mekemelerdin bukhgalterlik esepke alu shottaryn bekitu turaly buiryq No. 170. Adilet [Website]. Retrieved August 1, 2025, from <https://adilet.zan.kz/kaz/docs/G25E0000170>.
24. Accounting Standards for Not-for-Profit Organizations (ASNPO). (n.d.). Accounting Standards for Not-for-Profit Organizations (NPO Standards). Retrieved August 1, 2025, from <https://www.iasplus.com/en-ca/standards/part-iii-asnpo>
25. Qazaqstan Respublikasy. (2023, April 20). «Aleumettik kodeksi» Qazaqstan Respublikasynyn Kodeksi No. 224-VII. Adilet [Website]. Retrieved August 1, 2025, from <https://adilet.zan.kz/kaz/docs/K2300000224>.
26. Qazaqstan Respublikasy. (2015, November 12). «Memlekettik audit zhane karzhylyk bakylau turaly» Qazaqstan Respublikasynyn Zany No. 392-V. Adilet [Website]. Retrieved August 1, 2025, from <https://adilet.zan.kz/kaz/docs/Z1500000392>.
27. International Federation of Accountants (IFAC). (n.d.). IPSAS 42: Social Benefits. Retrieved September 8, 2025, from https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/IPSAS-42-Social-Benefits.pdf.
28. International Federation of Accountants (IFAC). (n.d.). IPSAS 23: Revenue from non-exchange transactions (Taxes and transfers). Retrieved August 1, 2025, from https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/ipsas-23-revenue-from-non-3.pdf.
29. Qazaqstan Respublikasy Qarzhy ministrli. (2013, Kantar 31). «Ulttyq karzhylyq esepilik standarty» Qazaqstan Respublikasy Qarzhy ministrining buirygy No. 50. Adilet [Website]. Retrieved September 1, 2025, from <https://adilet.zan.kz/kaz/docs/V1300008328>.
30. International Federation of Accountants (IFAC). (2015). IPSAS 35: Consolidated financial statements. Retrieved September 1, 2025, from https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2025-04/B08_IPSAS_35.pdf.

31. Nurpeisova, A. A. (2019). Analiz finansovogo obespecheniya sotsial'noi sfery Respubliki Kazakhstan v sovremennykh usloviyakh. *Evrasiiskii Soyuz Uchenykh (ESU)*, 12(69), 86–90.
32. Saparbaeva, S. S., Zhumagalieva, Zh. M., & Turebekova, B. O. (2021). Osobennosti razvitiya natsional'nykh i mezhdunarodnykh sistem bukhgalterskogo ucheta v usloviyakh garmonizatsii ekonomicheskikh protsessov. *Statistika, uchet i audit*, 80(1), 31–37. <https://doi.org/10.51579/1563-2415.2021-1.05>.
33. Scannell, S., & Tawiah, V. (2024). A thematic literature review on International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). *Public Organization Review*, 24, 1053–1075. <https://doi.org/10.1007/s11115-024-00773-1>.
34. Mook, L. (2014). An integrated social accounting model for nonprofit organizations. <https://doi.org/10.1108/S1041-706020140000017008>.
35. Hall, M., & O'Dwyer, B. (2017). Accounting, non-governmental organizations and civil society: The importance of nonprofit organizations to understanding non-accounting, organizations and society. *Accounting, Organizations and Society*, 63, 1–5. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2017.11.001>.
36. Kulmukhametova, A. A. (2012). O reforme bukhgalterskogo ucheta v gosudarstvennom sektore Respubliki Kazakhstan. Retrieved September 4, 2025, from <https://cyberleninka.ru/article/n/o-reforme-buhgalterskogo-ucheta-v-gosudarstvennom-sektore-respubliki-kazakhstan>.

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В ОРГАНИЗАЦИЯХ СОЦИАЛЬНОЙ СФЕРЫ: МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПРОБЛЕМЫ И НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ

А. А. Рыскельдиева^{1*}, Г. Д. Аманова¹

¹Евразийский национальный университет имени Л. Н. Гумилева,
г. Астана, Республика Казахстан

АННОТАЦИЯ

Цель исследования. Систематизировать научные подходы, сформировавшиеся в методологии бухгалтерского учёта государственных и некоммерческих общественных организаций социальной сферы в современных условиях Республики Казахстан (далее - РК). На основе сравнительного анализа отечественного и зарубежного опыта бухгалтерского учёта определить актуальные проблемы данной сферы и выработать соответствующие рекомендации.

Методология исследования. В процессе исследования использовались системный и сравнительный анализ нормативно-правовых актов РК, регулирующих государственный и общественный сектор, а также международных стандартов финансовой отчётности для государственного сектора (IPSAS), британских стандартов (Charities SORP) и канадских стандартов бухгалтерского учёта (CPA Canada). Кроме того, применялись методы сравнительного, функционального и контент-анализа трудов отечественных и зарубежных авторов, посвящённых проблемам бухгалтерского учёта в социальной сфере.

Уникальность / ценность исследования. Уникальность исследования заключается в последовательной систематизации различных подходов и принципов, формирующих концептуальные основы бухгалтерского учёта в некоммерческих организациях социальной сферы. Систематизация методологических подходов к бухгалтерскому учёту в данной области способствует развитию практических методов и стандартов, направленных на оптимизацию бухгалтерского учёта социальных учреждений.

Результаты исследования. В результате анализа основных школ и концепций бухгалтерского учёта в социальной сфере были определены объекты и субъекты учёта. Разработана система комплексных методов и подходов, обеспечивающих полноту информации и данных, необходимых для принятия эффективных управленческих решений.

Ключевые слова: социальная сфера, принципы учёта, некоммерческие общественные организации, государственное учреждение, финансовые данные, стратегические цели, экономическая устойчивость.

ACCOUNTING IN SOCIAL SECTOR ORGANIZATIONS:
METHODOLOGICAL ISSUES AND AREAS FOR IMPROVEMENT

A. A. Ryskeldieva^{1*}, G.D. Amanova¹

¹The Eurasian National University named after L. N. Gumilyov,
Astana, Republic of Kazakhstan

ABSTRACT

Research Objective. To systematize scientific approaches developed within the methodological framework of accounting in public and non-profit organizations operating in the social sector of the Republic of Kazakhstan (hereinafter - RK). By comparing domestic and international accounting practices, the study aims to identify current issues in the sector and propose relevant recommendations.

Research Methodology. The study employed a systematic and comparative analysis of the regulatory and legal framework governing the public and social sectors of the Republic of Kazakhstan, as well as international public sector accounting standards (IPSAS), the British Charities SORP, and Canadian accounting standards (CPA Canada). In addition, comparative, functional, and content analysis methods were applied to examine the works of domestic and foreign scholars addressing issues of accounting in the social sector.

Originality/Value of the Study. The uniqueness of the research lies in the consistent systematization of various approaches and principles that form the conceptual foundation of accounting in non-profit organizations within the social sector. The systematization of methodological approaches to accounting in this field contributes to the development of practical methods and standards aimed at optimizing accounting processes in institutions.

Research Results. The study of major schools and conceptual frameworks of accounting in the social sector allowed the identification of accounting objects and subjects. A system of comprehensive methods and approaches was proposed to ensure the completeness of information and data necessary for effective managerial decision-making.

Keywords: social sector, accounting principles, non-profit public organizations, public institution, financial data, strategic objectives, economic sustainability.

АВТОРЛАР ТУРАЛЫ:

Рыскелдиева Айдана Айболовна – Л.Н. Гумилев атындағы «Есеп және талдау» кафедрасының докторанты, экономика ғылымдарының магистрі, aidanabusiness1991@gmail.com, ORCID 0009- 0009-6681-4107*

Аманова Гулнара Дюсенбаевна – (ғылыми жетекші), экономика ғылымдарының кандидаты, қауымдастырылған профессор, Л.Н. Гумилев атындағы «Есеп және талдау» кафедрасының меңгерушісі, agd65@mail.ru, ORCID 0000-0002-0829-5953