

**РОЛЬ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ В УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЙ СИСТЕМЕ  
РЕСУРСОСНАБЖАЮЩИХ СУБЪЕКТОВ ЖИЛИЩНО-КОММУНАЛЬНОГО  
ХОЗЯЙСТВА****Елена Анатольевна КИБИРЕВА<sup>a,\*</sup>, Елена Борисовна КИБИРЕВА<sup>b</sup>**

<sup>a</sup> доцент кафедры экономики и бухгалтерского учета,  
Забайкальский государственный университет, Чита, Российская Федерация  
e.a\_kibireva@mail.ru  
ORCID: отсутствует  
SPIN-код: 8258-9090

<sup>b</sup> кандидат экономических наук, доцент кафедры экономики и бухгалтерского учета,  
Забайкальский государственный университет, Чита, Российская Федерация  
koreneva2010@mail.ru  
ORCID: отсутствует  
SPIN-код: 2401-6458

\* Ответственный автор

**История статьи:**

Получена 03.04.2018  
Получена в доработанном  
виде 10.05.2018  
Одобрена 01.06.2018  
Доступна онлайн  
15.06.2018

УДК 657.631  
JEL: M41

**Ключевые слова:**

внутренний контроль,  
учетно-аналитическая  
система, контрольные  
процедуры

**Аннотация**

**Предмет.** В стремлении к эффективности и продуктивности деятельности ресурсоснабжающих субъектов жилищно-коммунального хозяйства определяющую роль играют вопросы организации и функционирования внутреннего контроля как элемента учетно-аналитической системы в реалиях перехода к международной практике учета и контроля. В условиях расширения рынка коммунальных услуг в результате обострения конкуренции, быстрого развития и преобразования технологий, изменения и усложнения бизнес-процессов происходят существенные трансформации учетно-аналитической системы, что требует модификации ее составляющих.

**Цели.** Систематизация факторов, влияющих на содержание и построение подсистемы внутреннего контроля ресурсоснабжающих субъектов жилищно-коммунального хозяйства.

**Методология.** Основу исследования составили научные разработки в области учета и внутреннего контроля, отраженные в монографиях, статьях, материалах научно-практических конференций. В процессе исследования применялись общенаучные методы, такие как анализ и синтез, индукция и дедукция, сравнение, системный подход и экономико-статистические методы.

**Результаты.** Систематизированы факторы, оказывающие влияние на содержание и масштаб подсистемы внутреннего контроля ресурсоснабжающего субъекта. Предложен авторский вариант организации подсистемы внутреннего контроля, ориентированный на отраслевые особенности ресурсоснабжающих субъектов жилищно-коммунального хозяйства.

**Область применения.** Результаты исследования могут быть полезны при разработке локальных нормативных актов, регулирующих внутренний контроль на уровне ресурсоснабжающих субъектов.

**Выводы.** Процесс формирования действенной подсистемы внутреннего контроля является неотъемлемой частью создания всей учетно-аналитической системы ресурсоснабжающего субъекта с учетом влияния внешней и внутренней среды на ее содержание.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2018

**Для цитирования:** Кибирева Е.А., Кибирева Е.Б. Роль внутреннего контроля в учетно-аналитической системе ресурсоснабжающих субъектов жилищно-коммунального хозяйства // *Международный бухгалтерский учет*. – 2018. – Т. 21, № 6. – С. 685 – 699.  
<https://doi.org/10.24891/ia.21.6.685>

Трансформация российского законодательства в области учета и контроля базируется на его сближении с международными стандартами и переходе на них. В этой связи ресурсоснабжающим субъектам жилищно-коммунального хозяйства<sup>1</sup> следует сформировать адекватную учетно-аналитическую систему, которая способна не только обеспечить управленческий персонал своевременной, достоверной и полной информацией, но и контролировать выполнение принятых им решений. Вопросы формирования и содержания внутреннего контроля на уровне субъекта хозяйствования на рынке коммунальных услуг приобретают приоритетное значение.

Анализ научных трудов российских исследователей, в которых рассматриваются теоретические, методологические и организационные аспекты учетно-аналитической системы и ее составляющих, позволил нам выделить основные подходы к определению сущности учетно-аналитической системы субъекта хозяйствования и ее элементов:

- как к неотъемлемой составляющей общей системы его управления;
- как к инструменту контроля принимаемых управленческих решений;
- как к базе учетно-аналитического обеспечения осуществляемых им бизнес-процессов.

Сторонниками первого подхода являются М.А. Азарская [1], Е.А. Боброва [2], О.Г. Вандина [3], Л.В. Попова [4], Б.Г. Маслов [5], Н.Н. Хахонова [6], Т.Г. Шешукова [7].

Второй подход прослеживается в исследованиях таких ученых, как О.П. Зайцева [8], Е.А. Иванов [9], И.А. Маслова [10], С.В. Романчин [11], Л.В. Усатова [12].

<sup>1</sup> Предприятия и организации жилищно-коммунального хозяйства, производящие услуги (продукцию), а именно – воду, тепло, электрическую энергию, производство и потребление которых либо совпадают во времени (электроэнергия), либо следуют друг за другом (водоснабжение), в связи с чем предприятия не могут накапливать продукцию и должны производить ее столько, сколько требуется в текущий период.

Третий подход нашел развитие в работах И.Н. Богатой [13], И.М. Евстафьевой [14], Н.А. Тычиной [15] и др.

Отсутствие единого подхода к дефиниции «учетно-аналитическая система субъекта хозяйствования» объясняется вариантно-подходами к анализу ее формирования, содержания и функциональной роли. В отношении ее структуры у большинства исследователей прослеживается общность взглядов: базисным элементом на уровне субъекта хозяйствования является подсистема бухгалтерского учета. Кроме того, основными элементами выступают подсистема анализа и подсистемы контроля или аудита. Однако ряд ученых считают включение подсистемы аудита неправомерным. Так, по мнению Т.Б. Кувалдиной, «включение в учетно-аналитическую систему экономического субъекта подсистемы аудита не совсем корректно в связи с тем, что независимость является ключевой особенностью аудита» [16]. В данном вопросе мы поддерживаем такое мнение в отношении совокупности элементов, формирующих учетно-аналитическую систему ресурсоснабжающего субъекта жилищно-коммунального хозяйства, и включении в эту совокупность подсистемы внутреннего контроля. Считаем, что основными элементами учетно-аналитической системы ресурсоснабжающего субъекта жилищно-коммунального хозяйства являются подсистемы учета, анализа и внутреннего контроля.

Реалии современности и требования национальных законодательных и нормативных актов предписывают ресурсоснабжающим субъектам жилищно-коммунального хозяйства «организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни»<sup>2</sup>, что и служит причиной для дальнейших научных исследований в этом направлении.

Для построения рациональной и эффективной подсистемы внутреннего контроля ресурсоснабжающих субъектов жилищно-

<sup>2</sup> Статья 19 Федерального Закона «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_122855/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/)

коммунального хозяйства особую значимость приобретают ее элементы, так как именно их содержание и цели оказывают влияние на механизм формирования, содержание и масштаб данной подсистемы. Состав подсистемы внутреннего контроля субъектов хозяйствования, в том числе ресурсоснабжающих субъектов жилищно-коммунального хозяйства, базирующийся на национальных и зарубежных стандартах и документах, представлен в *табл. 1*.

Обзор представленных ранее документов показывает, что перечень элементов подсистемы внутреннего контроля субъектов хозяйствования в российских и зарубежных стандартах и документах в целом практически совпадает. При этом данные документы можно классифицировать по следующим категориям: адресность (целевая группа, которой они адресованы), цель создания – уровень детализации норматива. Российские регламенты и рекомендации, а также методология COBIT (*англ.* Control Objectives for Information and Related Technologies – «Задачи информационных и смежных технологий») предназначены для следующих целевых групп: руководство субъектов хозяйствования, пользователи и аудиторы. Документ SAC обращен к внутренним аудиторам. Документ COSO рассчитан на менеджеров и совет директоров, а Международный стандарт аудита (МСА) 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения» и SAS 55/78 ориентированы на внешних аудиторов.

На современном этапе, ряд российских исследователей, таких как В.Д. Андреев [17], В.В. Бурцев [18], Г.В. Максимова [19], Б.А. Аманжолова [20], также уделяют внимание проблемам внутреннего контроля: теории, методологии, организации, принципам, осуществлению и составляющим. Вместе с тем вне поля зрения авторов часто остается такое важное направление изучения подсистемы внутреннего контроля субъекта хозяйствования, как неотъемлемая часть учетно-аналитической системы субъекта

хозяйствования с учетом специфики его деятельности.

На наш взгляд, содержание подсистемы внутреннего контроля ресурсоснабжающего субъекта жилищно-коммунального хозяйства зависит от ряда факторов, как внешних, так и внутренних. К первым относятся общегосударственные и общепромышленные процессы, происходящие в российской экономике и на рынке коммунальных услуг ее регионов. Вторые охватывают систему внутреннего контроля ресурсоснабжающих субъектов, подвергающуюся действию внешних факторов, но в значительной степени обуславливаются навыками и опытом менеджмента.

В основу данного разделения положены ключевые принципы бухгалтерского учета:

- автономность;
- постоянное присутствие;
- верифицируемость;
- последовательность;
- системность.

В соответствии с принципом автономности предполагается, что ресурсоснабжающий субъект жилищно-коммунального хозяйства существует обособленно, то есть его имущество и обязательства, прежде всего в юридическом смысле, обособлены от имущества и обязательств его собственников и других экономических субъектов. Вместе с тем конкретные факты хозяйственной жизни формируют собой факторы, оказывающие влияние на величину имущества и обязательств отдельных субъектов. Такие рассмотренные далее факторы способны повлиять на содержание подсистемы внутреннего контроля упомянутого субъекта хозяйствования.

Принцип постоянства присутствия означает осуществление ресурсоснабжающими субъектами своей деятельности на рынке коммунальных услуг в континууме, имея устойчивые бизнес-связи с другими

субъектами, перспективы на будущее и краткосрочные и долгосрочные обязательства.

Реализация принципа верифицируемости заключается в том, что все документы, связанные с производством и оказанием услуг (например, водоснабжения и водоотведения), должны быть корректны и соответствовать требованиям нормативных, законодательных и системных актов, регламентирующих деятельность ресурсоснабжающих субъектов, а факты в них могут быть проверены посредством установленных процедур контроля.

Значимость принципа последовательности заключается в недопустимости внезапной замены действующей модели принятия решений в области учета и внутреннего контроля ресурсоснабжающих субъектов на другую без существенных на то оснований.

Выполнение принципа системности предполагает, что учет и контроль оказываемых субъектом услуг должны выстраиваться в рамках единого стандарта, совокупность элементов которого способна адаптироваться ко всем бизнес-процессам ресурсоснабжающего субъекта. При этом ни один факт хозяйственной жизни не должен быть оставлен без участия.

Бесспорно, трансформация внешней среды может значительно повлиять на финансовое состояние экономических субъектов, в том числе возможно банкротство, что представляет собой следствие нарушения принципа постоянства. Совокупность воздействия внешних факторов может оказать и косвенное влияние на результаты деятельности ресурсоснабжающего субъекта через контрагентов или доступности кредитных ресурсов.

Обзор специальной литературы и практические исследования показали, что все внешние факторы, влияющие на содержание и масштаб подсистемы внутреннего контроля ресурсоснабжающих субъектов, можно разделить на группы, представленные в табл. 2.

Следовательно, в совокупности общегосударственные факторы способны оказать существенное влияние на процесс формирования, содержания и масштаб подсистемы внутреннего контроля ресурсоснабжающих субъектов жилищно-коммунального хозяйства. Следует отметить, что представленный ранее перечень внешних общегосударственных факторов, воздействующих на подсистему контроля, не является полным, но затрагивает наиболее значительные и распространенные.

Немаловажным отраслевым фактором, влияющим на подсистему внутреннего контроля ресурсоснабжающих субъектов, является тарифное регулирование, так как в основе применения принципа постоянства лежит соблюдение положений нормативных и правовых документов не только в области бухгалтерского учета и контроля, но и прямого законодательства, регулирующего непосредственно порядок расчета тарифов (например, на услуги водоснабжения и водоотведения). С этой целью нами систематизированы правовые акты, регламентирующие деятельность субъектов РФ. Их анализ показал, что в настоящее время управление жилищно-коммунальным хозяйством в соответствии с административно-территориальным делением регионов России осуществляется на трех уровнях: федеральном (по округам), региональном и муниципальном [21].

Существующая система приводит к занижению тарифов, которые в общей сложности не окупают затраты ресурсоснабжающих субъектов. Изначально запланировано занижение возможной прибыли, при этом нарушается еще один базовый принцип рынка – увеличение прибыли. Эта ситуация отражается и на конкурентоспособности организации. Точнее говоря, все организации отрасли не могут пользоваться механизмом «цены» для привлечения потребителей, так как цены едины. Такая ситуация приводит к тому, что степень влияния отраслевых факторов на подсистему внутреннего контроля ресурсоснабжающих субъектов жилищно-

коммунального хозяйства выше, чем общегосударственных, поскольку они направлены непосредственно на сами субъекты.

Однако на фоне рассмотренных внешних факторов ключевую роль в процессе формирования, определения содержания и масштаба подсистемы внутреннего контроля ресурсоснабжающих субъектов занимают все же внутренние факторы, что обусловлено конкретизацией субъектов и объектов внутреннего контроля.

Проведенный обзор специальной литературы позволил нам определить внутренние факторы, влияющие на содержание и масштаб подсистемы внутреннего контроля ресурсоснабжающих субъектов жилищно-коммунального хозяйства (табл. 3).

Возникновению представленных ранее внутренних факторов поспособствовали такие принципы бухгалтерского учета, как системность, верифицируемость и последовательность. Взаимосвязь между ними представлена на рис. 1.

По степени воздействия этих факторов на процесс формирования, определения содержания и масштаба подсистемы внутреннего контроля ресурсоснабжающих субъектов жилищно-коммунального хозяйства их можно разделить на комплексные и единичные. Первые, такие как учетная политика ресурсоснабжающих субъектов жилищно-коммунального хозяйства, влияют на процессы формирования, определения содержания и масштаба подсистемы контроля и применяемые типы и виды контрольных процедур, их объем и периодичность использования. Вторые, к которым можно отнести технологию оказания услуг по водоснабжению и водоотведению, воздействуют только на конкретные типы и виды процедур.

Следовательно, внутренние факторы оказывают значительное влияние на учетно-аналитическую систему субъектов жилищно-коммунального хозяйства и, соответственно, на масштаб и содержание подсистемы внутреннего контроля ресурсоснабжающих

субъектов жилищно-коммунального хозяйства, оказывающих услуги по водоснабжению и водоотведению.

Эффективность и результативность подсистемы внутреннего контроля ресурсоснабжающего субъекта жилищно-коммунального хозяйства напрямую зависит от поставленных руководством целей, выделенных субъектов и объектов контроля. При ориентированности подсистемы на контроль затрат, цели, объекты и субъекты ресурсоснабжающего субъекта, оказывающего услуги водоснабжения и водоотведения, можно представить предложенным в табл. 4 образом.

Опираясь на поставленные цели, выявленные объекты и субъекты внутреннего контроля, подсистему внутреннего контроля данных субъектов следует рассматривать как сферу, состоящую из четырех слоев по уровням управления и ответственности (или по бизнес-процессам оказания услуг) (рис. 2).

Базовым является учетно-аналитический слой, так как он служит поставщиком информации, требующей контрольных воздействий. В гарантирующем слое формируются регламенты проведения контрольных процедур. Разработка методического инструментария контрольных процедур производится в систематическом слое. Построение подсистемы внутреннего контроля осуществляется в координационном слое. Координационный слой подсистемы внутреннего контроля – это процесс создания механизма внутреннего контроля ресурсоснабжающего субъекта владельцами (генеральным директором и дирекцией) и управляющими бизнес-процессами услуг.

Целью и задачами систематизирующего слоя подсистемы внутреннего контроля является разработка методического инструментария выполнения контрольных процедур. Полномочия возложены на владельцев управляющих бизнес-процессов услуг, то есть необходима разработка корпоративного регламента внутреннего контроля на уровне всего субъекта в целом (например, Политика

внутреннего контроля и управления рисками ресурсоснабжающего субъекта).

На основании Политики владельцы бизнес-процессов услуг в рамках гарантирующего слоя внутреннего контроля идентифицируют и формализуют внутренние регламенты проведения контрольных процедур по соответствующим бизнес-процессам и входящим в них фокусам затрат. Владельцы бизнес-процессов услуг могут самостоятельно определять оптимальную комбинацию процедур контроля, которые адекватно покрывают выявленный риск бизнес-процессов услуг, выбирая наиболее эффективные и результативные виды процедур. Источником информации для осуществления контрольных процедур служит

учетно-аналитический слой, где аккумулируются учетные и иные данные о затратах по звеньям контроля.

Невозможно сформировать действенную подсистему внутреннего контроля ресурсоснабжающего субъекта без действующей учетно-аналитической системы, которая становится основанием и информационной средой для подготовки и осуществления управленческих решений. Такая взаимосвязь должна быть подкреплена локальными актами, регламентирующими функционирование подсистем учета, анализа и внутреннего контроля и разрабатываемыми комплексно с учетом возможностей информационных технологий.

**Таблица 1**

**Элементы подсистемы внутреннего контроля ресурсоснабжающих субъектов**

**Table 1**

**Constituents of the internal control sub-system of resource suppliers**

Документ	Перечень элементов
«Понимание сферы деятельности субъекта и оценка рисков существенных искажений в финансовой отчетности» (Международный стандарт аудита (МСА) 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения») <sup>3</sup>	– контрольная среда; – процесс оценки рисков в организации; – информационная система, связанная с финансовой отчетностью, в том числе соответствующие бизнес-процессы, и информационное взаимодействие; – контрольные действия, значимые для проводимого аудита; – мониторинг средств контроля
«Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности» <sup>4</sup>	– контрольная среда; – оценка рисков; – процедуры внутреннего контроля; – информация и коммуникация; – оценка внутреннего контроля
«Методические рекомендации по организации и осуществлению внутреннего контроля» <sup>5</sup>	– контрольная среда; – оценка рисков; – средства контроля; – информационный обмен; – мониторинг
«Внутренний контроль – интегрированный подход» (COSO) <sup>6</sup>	– среда контроля; – риск-менеджмент;

<sup>3</sup> ISA 315 – *Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment*. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. Volume 1. International Auditing and Assurance Standards Board, 2017. URL: <https://www.ifac.org/publications-resources/2016-2017-handbook-international-quality-control-auditing-review-other>

<sup>4</sup> Информация Минфина России № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности». URL: <http://www.minfin.ru> (In Russ.)

<sup>5</sup> «Методические рекомендации по организации и осуществлению внутреннего контроля» Фонда «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский методический центр» № Р-44/2013-КпП от 09.08.2013. URL: [http://bmcenter.ru/Files/mr\\_2013\\_KpT\\_CVKFO](http://bmcenter.ru/Files/mr_2013_KpT_CVKFO) (In Russ.)

<sup>6</sup> Internal Control – Integrated Framework. The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO. URL: <https://www.coso.org/Pages/default.aspx>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>– действия по осуществлению контроля;</li> <li>– информация и коммуникация;</li> <li>– мониторинг</li> </ul>
«Контроль и аудит систем» (SAC) <sup>7</sup>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– среда контроля;</li> <li>– ручные и автоматические системы;</li> <li>– процедуры контроля</li> </ul>
«Цели контроля при использовании информационных технологий» (COBIT) <sup>8</sup>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– планирование и организация;</li> <li>– приобретение и внедрение;</li> <li>– доставка и поддержка;</li> <li>– мониторинг</li> </ul>
«Указание о рассмотрении структуры внутреннего контроля при аудите финансовой отчетности» (SAS 55/78) <sup>9</sup>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– среда контроля;</li> <li>– оценка риска;</li> <li>– действия по осуществлению контроля;</li> <li>– информация и коммуникация;</li> <li>– мониторинг</li> </ul>

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

## Таблица 2

Группировка значимых внешних факторов, воздействующих на подсистему внутреннего контроля ресурсоснабжающих субъектов жилищно-коммунального хозяйства

Table 2

Grouping of considerable external factors influencing the internal control sub-system of entities supplying resources to housing and utilities services

Факторы	Характер влияния на подсистему внутреннего контроля через процедуры контроля
<b>Общегосударственные</b>	
Снижение деловой активности в стране и регионе	Сокращение превентивных процедур, направленных на проверку юридического оформления договоров на оказание услуг ввиду ограничения их объемов
Усложнение и ужесточение налогообложения	Рост превентивных и ревизионных процедур в отношении проверки сумм налогов (например, водного налога и платы за негативное воздействие на окружающую среду), включаемых в себестоимость услуг водоснабжения и водоотведения
Снижение курса рубля	Сокращение количества превентивных и регулирующих контрольных процедур, охватывающих проверку операций по приобретению расходных материалов, используемых при производстве и оказании услуг
Рост процентных ставок по заемным средствам	Снижение распорядительных и превентивных процедур, применяемых при проведении проверки целевого использования заемных средств на осуществление капитального и текущего ремонта (например, сетей водоснабжения и водоотведения)
Падение уровня доходов населения	Сокращение ревизионных и репарационных процедур проверки себестоимости дополнительных услуг
<b>Отраслевые</b>	
Усиление монополизации на рынке коммунальных услуг	Увеличение ревизионных и регулирующих процедур, используемых при проверке правильности и обоснованности калькуляций услуг водоснабжения и водоотведения
Тарифное регулирование	Расширение превентивных и репарационных процедур, ориентированных на проверку правильности расчетов тарифов услуг водоснабжения и водоотведения

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

<sup>7</sup> The Institute of Internal Auditors Research Foundation. 1988/1995. (доклад «Контроль и аудит систем» (SAC), подготовленный исследовательским фондом Института внутренних аудиторов). URL: <http://www.iaa-ru.ru>

<sup>8</sup> The Information Systems Audit and Control Foundation's Control Objectives for Information and Related Technology. COBIT 5 – «Цели контроля при использовании информационных технологий», разработанный Ассоциацией аудита и контроля информационных систем –ISACA, 2012. URL: <http://www.iaa-ru.ru>

<sup>9</sup> The American Institute of Certified Public Accountants' Consideration of the Internal Control Structure in a Financial Statement Audit. SAS 55/78 – «Указание о рассмотрении структуры внутреннего контроля при аудите финансовой отчетности», утвержденное Американским Институтом дипломированных бухгалтеров, с изменениями. URL: <http://www.iaa-ru.ru>

**Таблица 3**

**Характеристика внутренних факторов, влияющих на формирование подсистемы внутреннего контроля ресурсоснабжающих субъектов жилищно-коммунального хозяйства, оказывающих услуги по водоснабжению и водоотведению**

**Table 3**

**Characteristics of internal factors influencing the formation of the internal control sub-system of entities supplying resources to housing and utilities services of water supply and water discharge**

<b>Факторы</b>	<b>Влияние на формирование подсистемы учета</b>	<b>Влияние на формирование подсистемы внутреннего контроля</b>
Организационная структура ресурсоснабжающих субъектов	<ul style="list-style-type: none"> <li>– порядок отражения на счетах;</li> <li>– количество используемых счетов;</li> <li>– график документооборота</li> </ul>	Частота и совокупность используемых типов и видов контрольных процедур при проверке правильности ведения синтетического и аналитического учета услуг водоотведения и водоснабжения
Технология оказания услуг по водоснабжению и водоотведению	<ul style="list-style-type: none"> <li>– количество используемых счетов;</li> <li>– график документооборота;</li> <li>– номенклатура статей доходов и расходов;</li> <li>– порядок распределения косвенных затрат</li> </ul>	Увеличение репарационных контрольных процедур, направленных на контроль качества оказываемых услуг водоснабжения и водоотведения, объемов поднятой и поданной воды
Учетная политика ресурсоснабжающих субъектов	<ul style="list-style-type: none"> <li>– организация синтетического и аналитического учета доходов и расходов;</li> <li>– количество используемых счетов;</li> <li>– график документооборота;</li> <li>– номенклатура статей расходов и доходов;</li> <li>– порядок распределения косвенных затрат;</li> <li>– применяемый метод калькулирования себестоимости оказываемых услуг;</li> <li>– оценка материальных затрат и т.д.</li> </ul>	Выбор типов и видов контрольных процедур в зависимости от утвержденных положений применяемой учетной политики в отношении затрат и порядка формирования себестоимости услуг водоснабжения и водоотведения. Рост ревизионных и распорядительных процедур затрат
Режим налогообложения ресурсоснабжающих субъектов	<ul style="list-style-type: none"> <li>– обобщение информации о доходах и расходах в регистрах налогового учета;</li> <li>– порядок признания доходов и расходов в налоговом учете;</li> <li>– порядок и состав налоговой отчетности и др.</li> </ul>	Повышение числа превентивных и ревизионных процедур в отношении проверки обоснованности и реальности затрат, включаемых в себестоимость услуг водоснабжения и водоотведения
Вид оказываемых услуг и их количество	<ul style="list-style-type: none"> <li>– количество используемых счетов;</li> <li>– количество открываемых субсчетов;</li> <li>– порядок ведения аналитического учета;</li> <li>– номенклатура статей доходов и расходов;</li> <li>– порядок закрытия субсчетов и обобщение сводной информации о доходах и расходах;</li> <li>– документооборот</li> </ul>	Расширение типов и видов контрольных процедур, ориентированных на контроль специфики оказания услуг водоснабжения и водоотведения, достоверности определения себестоимости по видам услуг

*Источник:* авторская разработка

*Source:* Authoring



**Таблица 4**

**Систематизация целей, объектов и субъектов подсистемы внутреннего контроля ресурсоснабжающих субъектов жилищно-коммунального хозяйства**

**Table 4**

**Systematization of objectives, targets and actors of the internal control sub-system of entities supplying resources to housing and utility services**

<b>Субъекты</b>	<b>Цели</b>	<b>Объекты</b>
Руководители участков	Проверка соответствия сметным и плановым значениям затрат и выявление фактических отклонений, выяснение причин отклонений и виновных	Производственные подразделения как фокусы затрат, формирующих себестоимость услуг по водоснабжению и водоотведению
Руководители цехов	Проверка обеспечения сохранности имущества субъекта и эффективное использование его ресурсов и потенциалов	Обслуживающие подразделения как фокусы затрат, формирующих общепроизводственные расходы и затраты вспомогательных производств (транспорт, ремонт и т.п.)
Руководители отделов	Проверка наличия и содержания информационного обеспечения руководства и персонала субъекта для получения возможности принятия результативных решений	Управленческие подразделения как фокусы затрат, формирующих общехозяйственные расходы

Источник: авторская разработка

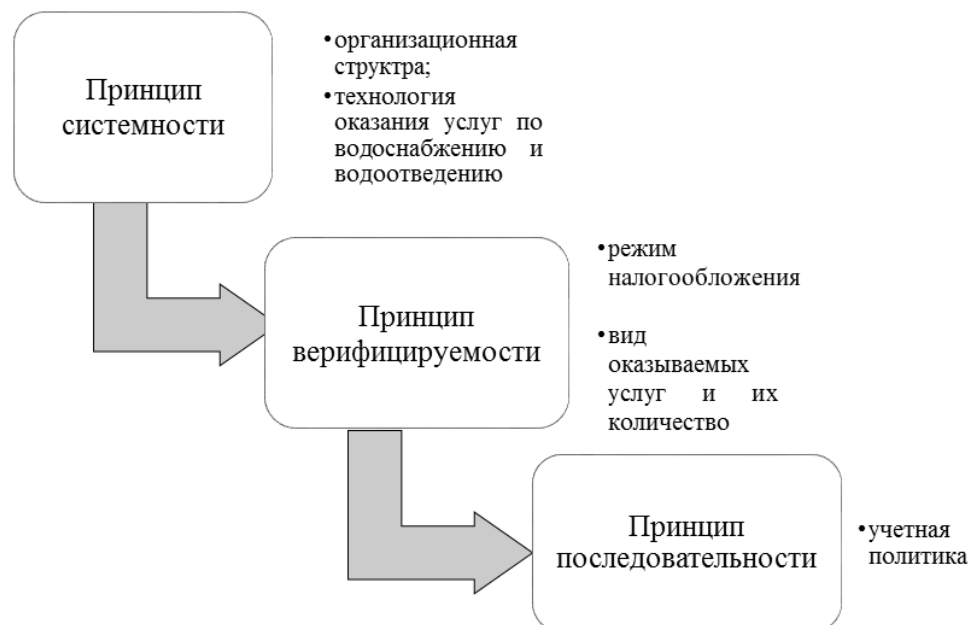
Source: Authoring

**Рисунок 1**

**Корреляция принципов бухгалтерского учета и внутренних факторов, влияющих на подсистему внутреннего контроля ресурсоснабжающих субъектов**

**Figure 1**

**Correlation of accounting principles and internal factors influencing the internal control sub-system of resource suppliers**



Источник: авторская разработка

Source: Authoring

**Рисунок 2**

**Сфера внутреннего контроля ресурсоснабжающих субъектов жилищно-коммунального хозяйства**

**Figure 2**

**The scope of internal control in entities supplying resources to housing and utility services**



Источник: авторская разработка

Source: Authoring

**Список литературы**

1. Азарская М.А. Система внутреннего контроля в управлении организаций // Инновационное развитие экономики. 2014. № 2. С. 111–118.
2. Боброва Е.А. Учетно-аналитическая система затрат на производство: виды учета и аудита // Аудиторские ведомости. 2007. № 2. С. 20–26.
3. Вандина О.Г. Мероприятия по внедрению контроля затратных показателей в рамках учетно-аналитической системы бизнес-процессов на предприятиях строительного комплекса // Сибирская финансовая школа. 2012. № 5. С. 94–96.
4. Попова Л.В. Исследование учетно-аналитической системы деятельности экономических субъектов в аспекте научного развития теории и методологии учета // Учет. Анализ. Аудит. 2015. № 3. С. 27–35. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/issledovanie-uchetno-analiticheskoy-sistemy-deyatelnosti-ekonomicheskikh-subektov-v-aspekte-nauchnogo-razvitiya-teorii-i-metodologii>
5. Маслов Б.Г. Теоретико-методические аспекты учетно-аналитической системы формирования себестоимости // Экономические и гуманитарные науки. 2009. № 4. С. 57–66.
6. Хахонова Н.Н. Теоретико-методологическое исследование категории «учетно-аналитическая система» управления коммерческой организации // Фундаментальные исследования. 2012. № 9-1. С. 231–234.
7. Шешукова Т.Г., Мухина Е.Р. Исследование структурных составляющих учетно-аналитической системы // Вестник Томского государственного университета. Экономика.

2016. № 2. С. 155–162. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/issledovanie-strukturnyh-sostavlyayuschih-uchetno-analiticheskoy-sistemy-1>
8. *Зайцева О.П., Мавлина И.Н., Чистякова О.А.* Учетно-аналитическая система как инструмент повышения эффективности деятельности учреждений здравоохранения // *Наука о человеке: гуманитарные исследования*. 2015. № 1. С. 150–160.  
URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/uchetno-analiticheskaya-sistema-kak-instrument-povysheniya-effektivnosti-deyatelnosti-uchrezhdeniy-zdravoohraneniya>
  9. *Иванов Е.А.* Сущностные характеристики и концептуальная модель учетно-аналитической системы // *Бизнес. Образование. Право. Вестник Волгоградского института бизнеса*. 2014. № 1. С. 162–166.
  10. *Маслова И.А.* Теоретико-методические аспекты учетно-аналитической системы формирования себестоимости в промышленности // *Управленческий учет*. 2009. № 7. С. 89–100.
  11. *Романчин С.В.* Методологические основы формирования учетно-аналитической системы обеспечения финансовой устойчивости коммерческих организаций в целях прогнозирования банкротства // *Экономические и гуманитарные науки*. 2011. № 10. С. 52–56.
  12. *Усатова Л.В.* Формирование учетно-аналитической системы на предприятиях // *Управленческий учет*. 2008. № 9. С. 17–25.
  13. *Богатая И.Н., Евстафьева Е.М.* Исследование современных тенденций развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации // *Международный бухгалтерский учет*. 2013. № 25. С. 2–17. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/issledovanie-sovremennyh-tendentsiy-razvitiya-buhgalterskogo-ucheta-i-otchetnosti-v-rossiyskoy-federatsii-1>
  14. *Евстафьева Е.М.* Методология формирования учетно-аналитического обеспечения управления собственным капиталом коммерческой организации // *Экономические и гуманитарные науки*. 2011. № 1. С. 59–66.
  15. *Тычинина Н.А.* Реализация методики учетного обеспечения устойчивого развития организации // *Вестник Оренбургского государственного университета*. 2014. № 14. С. 409–414. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/realizatsiya-metodiki-uchetnogo-obespecheniya-ustoychivogo-razvitiya-organizatsii>
  16. *Кувалдина Т.Б., Лапин Д.Р.* Учетно-аналитическая система экономического субъекта: настоящее и будущее // *Учет. Анализ. Аудит*. 2015. № 5. С. 16–26.  
URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/uchetno-analiticheskaya-sistema-ekonomicheskogo-subekta-nastoyashee-i-budushee>
  17. *Андреев В.Д.* Система внутрихозяйственного контроля: основные понятия // *Аудиторские ведомости*. 2004. № 2. С. 35–41.
  18. *Бурцев В.В.* Внутренний контроль в организации: методологические и практические аспекты // *Аудиторские ведомости*. 2002. № 8. С. 41–50.
  19. *Максимова Г.В., Каретников К.А.* Оценка системы внутреннего контроля // *Известия Байкальского государственного университета*. 2017. Т. 27. № 3. С. 372–379.  
URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/otsenka-sistemy-vnutrennego-kontrolya>
  20. *Аманжолова Б.А., Зайцева О.П., Наумова А.В.* Развитие системы внутреннего контроля организаций потребительской кооперации. Новосибирск: СибУПК, 2007. 200 с.

21. *Городкова С.А., Кибирева Е.А.* Система внутреннего контроля затрат субъекта жилищно-коммунального хозяйства // *Сибирская финансовая школа*. 2014. № 2. С. 117–121.

### **Информация о конфликте интересов**

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

**THE ROLE OF INTERNAL CONTROL IN THE ACCOUNTING AND ANALYTICAL SYSTEM OF ENTITIES SUPPLYING RESOURCES TO HOUSING AND UTILITIES SERVICES****Elena A. KIBIREVA<sup>a\*</sup>, Elena B. KIBIREVA<sup>b</sup>**<sup>a</sup> Transbaikal State University, Chita, Russian Federation  
e.a\_kibireva@mail.ru  
ORCID: not available<sup>b</sup> Transbaikal State University, Chita, Russian Federation  
koreneva2010@mail.ru  
ORCID: not available

\* Corresponding author

**Article history:**Received 3 April 2018  
Received in revised form  
10 May 2018  
Accepted 1 June 2018  
Available online  
15 June 2018**JEL classification:** M41**Keywords:** internal control,  
accounting and analytical  
system, control procedures**Abstract****Importance** The design and operation of internal control are of crucial significance to ensure the effective performance of entities supplying resources to housing and utilities services. As the housing and utilities service market grows due to increased competition, rapid development and transformation of technologies, changes and sophistication of business processes, the accounting and analytical system substantially evolves, thus requiring to modify its constituents.**Objectives** The research systematizes factors influencing the substance and design of the internal control sub-system of entities supplying resources to housing and utilities services.**Methods** The research draws upon proceedings on accounting and internal control in monographs, articles, conference materials. We apply general research methods, such as analysis and synthesis, induction and deduction, comparison, systems approach and economic and mathematical methods.**Results** We systematized factors influencing the substance and scale of the internal control sub-system of resource supplier. We propose our own version of the internal control sub-system design tailored for sectoral specifics of entities supplying resources to housing and utilities services.**Conclusions and Relevance** The formation of the effective internal control sub-system is an integral part of the entire accounting and analytical sub-system of a resource supplier in line with the effect the external and internal environment has on its substance. The findings may prove useful to articulate local regulations on internal control of resource suppliers.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2018

**Please cite this article as:** Kibireva E.A., Kibireva E.B. The Role of Internal Control in the Accounting and Analytical System of Entities Supplying Resources to Housing and Utilities Services. *International Accounting*, 2018, vol. 21, iss. 6, pp. 685–699.<https://doi.org/10.24891/ia.21.6.685>**References**

1. Azarskaya M.A. [The system of internal control in corporate governance]. *Innovatsionnoe razvitiye ekonomiki = Innovative Development of Economy*, 2014, no. 2, pp. 111–118. (In Russ.)
2. Bobrova E.A. [The accounting and analytical system of production costs: Types of accounting and audit]. *Auditorskie vedomosti = Audit Journal*, 2007, no. 2, pp. 20–26. (In Russ.)

3. Vandina O.G. [Actions for introduction of control of expensive indicators within registration and analytical system of business processes at the enterprises of the construction complex]. *Sibirskaya finansovaya shkola = Siberian Financial School*, 2012, no. 5, pp. 94–96. (In Russ.)
4. Popova L.V. [Research of accounting analytical system of economic entity activities from the standpoint of scientific development of accounting theory and methodology]. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*, 2015, no. 3, pp. 27–35.  
URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/issledovanie-uchetno-analiticheskoy-sistemy-deyatelnosti-ekonomicheskikh-subektov-v-aspekte-nauchnogo-razvitiya-teorii-i-metodologii> (In Russ.)
5. Maslov B.G. [Teoretiko-methodical aspects of the registration-analytical system of formation of the cost price]. *Ekonomicheskie i gumanitarnye nauki = Economic and Humanitarian Sciences*, 2009, no. 4, pp. 57–66. (In Russ.)
6. Khakhonova N.N. [Theoretical-methodological research of the category “accounting-analytical system” of the commercial organization management]. *Fundamental’nye issledovaniya = Fundamental Research*, 2012, no. 9-1, pp. 231–234. (In Russ.)
7. Sheshukova T.G., Mukhina E.R. [The research of structural components of analytical accounting system]. *Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta. Ekonomika = Tomsk State University Journal of Economics*, 2016, no. 2, pp. 155–162.  
URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/issledovanie-strukturnykh-sostavlyayuschih-uchetno-analiticheskoy-sistemy-1> (In Russ.)
8. Zaitseva O.P., Mavlina I.N., Chistyakova O.A. [Accounting and analytical system as an instrument of improving the performance of health care institutions]. *Nauka o cheloveke: gumanitarnye issledovaniya = Science of the Person: Humanitarian Researches*, 2015, no. 1, pp. 150–160.  
URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/uchetno-analiticheskaya-sistema-kak-instrument-povysheniya-effektivnosti-deyatelnosti-uchrezhdeniy-zdravoohraneniya> (In Russ.)
9. Ivanov E.A. [The essential characteristics and conceptual model of accounting and analytical system]. *Biznes. Obrazovanie. Pravo. Vestnik Volgogradskogo instituta biznesa = Business. Education. Law. Bulletin of the Volgograd Business Institute*, 2014, no. 1, pp. 162–166. (In Russ.)
10. Maslova I.A. [Theoretical and methodological aspects of the accounting and analytical system of costing in the manufacturing sector]. *Upravlencheskii uchet = Management Accounting*, 2009, no. 7, pp. 89–100. (In Russ.)
11. Romanchin S.V. [Methodological bases of formation of registration-analytical system of maintenance of financial stability of the commercial organizations with a view of bankruptcy forecasting]. *Ekonomicheskie i gumanitarnye nauki = Economic and Humanitarian Sciences*, 2011, no. 10, pp. 52–56. (In Russ.)
12. Usatova L.V. [The formation of the accounting and analytical system in enterprises]. *Upravlencheskii uchet = Management Accounting*, 2008, no. 9, pp. 17–25. (In Russ.)
13. Bogataya I.N., Evstaf’eva E.M. [Research of current trends of accounting and reporting development in the Russian Federation]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2013, no. 25, pp. 2–17. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/issledovanie-sovremennykh-tendentsiy-razvitiya-bukhgalterskogo-ucheta-i-otchetnosti-v-rossiyskoy-federatsii-1> (In Russ.)
14. Evstaf’eva E.M. [Methodology of accounting and analytical support for management of own capital of commercial organizations]. *Ekonomicheskie i gumanitarnye nauki = Economic and Humanitarian Sciences*, 2011, no. 1, pp. 59–66. (In Russ.)

15. Tychinina N.A. [The implementation of the method of accounting software sustainable development organization]. *Vestnik Orenburgskogo gosudarstvennogo universiteta = Vestnik of Orenburg State University*, 2014, no. 14, pp. 409–414.  
URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/realizatsiya-metodiki-uchetnogo-obespecheniya-ustoychivogo-razvitiya-organizatsii> (In Russ.)
16. Kuvaldina T.B., Lapin D.R. [Accounting and analytical system of the economic subject: the present and the future]. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*, 2015, no. 5, pp. 16–26. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/uchetno-analiticheskaya-sistema-ekonomicheskogo-subekta-nastoyashee-i-budushee> (In Russ.)
17. Andreev V.D. [The internal control system: Basic concepts]. *Auditorskie vedomosti = Audit Journal*, 2004, no. 2, pp. 35–41. (In Russ.)
18. Burtsev V.V. [Internal control in the organization: methodological and practical aspects]. *Auditorskie vedomosti = Audit Journal*, 2002, no. 8, pp. 41–50. (In Russ.)
19. Maksimova G.V., Karetnikov K.A. [Evaluation of the internal control system]. *Izvestiya Baikal'skogo gosudarstvennogo universiteta = Bulletin of Baikal State University*, 2017, vol. 27, no. 3, pp. 372–379. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/otsenka-sistemy-vnutrennego-kontrolya> (In Russ.)
20. Amanzholova B.A., Zaitseva O.P., Naumova A.V. *Razvitie sistemy vnutrennego kontrolya organizatsii potrebitel'skoi kooperatsii: monografiya* [Developing the internal control system in a consumer cooperation entity: a monograph]. Novosibirsk, Siberian University of Consumer Cooperation Publ., 2007, 200 p.
21. Gorodkova S.A., Kibireva E.A. [Features of internal costs control of the subject of housing and communal services]. *Sibirskaya finansovaya shkola = Siberian Financial School*, 2014, no. 2, pp. 117–121. (In Russ.)

### **Conflict-of-interest notification**

We, the authors of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.