

УДК 653.1

Н.А. Товма

Казахский национальный университет имени аль-Фараби, Республика Казахстан, г. Алматы

E-mail: Natalivictor45@mail.ru

Совершенствование методики проведения аудита в авиакомпаниях

В данной статье приведено решение проблемы формирования стратегии и тактики повышения безопасности авиаперевозок через аудит компаний. Развита категориальная аппаратура и сформирована модель методики проведения аудита в авиакомпаниях. Представленные теоретические и практические результаты будут способствовать налаживанию безопасности населения.

Ключевые слова: аудит, авиакомпании, анализ.

Н.А. Товма

Аудиттың жаса- әдістемесінің жетілдірі- авиакомпанияларда

Бұл мақалада компанияның аудиті арқылы авиатасымалдаулардың қауіпсіздігін арттыру әдістері мен стратегиясын қалыптастыру мәселелері қаралған. Авиакомпанияларда аудитті жүргізудің моделі қалыптастырылған және категориялық аппарат қаралған. Ұсынылған теориялық және практикалық нәтижелер халықтың қауіпсіздігіне жағдай жасайды.

Түйін сөздер: аудит, авиакомпаниялар, талдау, қауіпсіздік.

N.A. Tovma

Improvement of the methodology of the audit airlines

This article provides a solution to the problem of formation of strategy and tactics of improving aviation safety through auditing companies. Developed categorical apparatus and form a model of the methodology of audit in the airlines. The presented theoretical and practical results will facilitate establishing safety of the population.

Keywords: audit, autocompanies, analysis

В соответствии со Стратегическим планом развития отрасли гражданской авиации, к 2020 году 15 международных аэропортов страны должны иметь категорию ИКАО, 4 из которых станут «узловыми» аэропортами. В этой связи на совещании отмечено, что собственникам аэропортов, акиматам и социально-предпринимательским корпорациям необходимо разработать стратегические планы поэтапного развития аэропортов до 2020 года. В частности, включая обновление наземной инфраструктуры, модернизации спецтехники, а также привлечения дополнительных рейсов и расширения географии полетов. В ходе встречи также стало известно, что до середины 2013 года все аэропорты долж-

ны пройти независимый аудит на предмет качества предоставляемых услуг.

На сегодня в Республике Казахстан действуют 20 аэропортов. Из них 1 аэропорт находится в республиканской собственности (Кызылорда), 3 в коммунальной собственности (г.Астаны, г.Кокшетау, г.Костанай), 4 в ведении СПК (Семей, Шымкент, Усть-Каменогорск, Талдыкорган) 3 аэропорта переданы в АО «ФНБ «Самрук-Казына» (Актобе, Павлодар и Атырау), 6 аэропортов находятся в частной собственности (Алматы, Боролдай, Караганды, Петропавловск, Тараз и Уральск) и 3 аэропорта находятся в доверительном управлении (Ақтау, Балхаш и Жезказган).

10 аэропортов соответствуют требованиям Международной организации гражданской авиации (ИКАО), по III категории - аэродромы г. Астана и г. Алматы, по II-ой категории аэропорт г. Атырау и по I-ой категории аэродромы городов Павлодар, Шымкент, Караганда, Жезказган, Актобе, Кокшетау и Усть-Каменогорск. В Казахстане принимают меры для вывода казахстанских авиакомпаний из «черного списка» Евросоюза. В настоящее время 37 из 59 авиакомпаний еще находятся в этом списке [1].

Премьер-министром Республики Казахстан Сериком Ахметовым утвержден межведомственный план мероприятий по устранению замечаний аудита Международной организации граждан-

данской авиации (ИКАО) и снятию ограничений на полеты казахстанских авиакомпаний в страны Европейского Союза, сообщает пресс-служба Министерства транспорта и коммуникаций [1].

Данный документ стал совместным планом действий созданной межведомственной рабочей группы. В числе первых мер утвержденного документа предусмотрено увеличение штатной численности инспекторов Комитета гражданской авиации, осуществляющих контрольно-надзорные функции и увеличения заработной платы инспекторов, соизмеримой с заработной платой квалифицированных работников отрасли, приведение нормативных правовых актов в области гражданской авиации в соответствии с

Таблица 1 – Авиакомпании Республики Казахстан

№	Авиакомпания	Направления
1	АО «Эйр Астана»	Национальный авиаперевозчик и крупнейшая авиакомпания Казахстана Базовые аэропорты: Алматы, Астана. Авиарейсы внутренние: Актау, Актюбинск, Алматы, Астана, Атырау, Жамбыл, Жезказган, Караганда, Костанай, Кызылорда, Павлодар, Петропавловск, Семипалатинск, Уральск, Усть-Каменогорск, Шымкент. Авиарейсы в страны СНГ: Москва. Авиарейсы международные: Амстердам, Бангкок, Дели, Дубай, Ганновер, Лондон, Пекин, Сеул, Стамбул, Франкфурт-на-Майне.
2	АО «Авиационная компания «Саяхат»	Базовые аэропорты: Алматы Самолетный парк: Ту-154, ИЛ-76ТД
3	АО «Авиакомпания Южная»	
4	Berkut Air (Беркут Эйр)	VIP бизнес-чартеры по всему миру на самолетах ЯК-40, ВАС-1-11, ТУ-154. Грузовые перевозки на самолете АН-12.
5	АО «DETA AIR»	Грузовой авиаперевозчик Базовые аэропорты: Алматы, Чимкент Самолетный парк: Ил-62М, Boeing/McDonnell Douglas DC-10 40F Грузовые чартеры: Китай, Турция, ОАЭ, Германия.
6	АО Авиакомпания «Евро-Азия Эйр»	Базовые аэропорты: Атырау Самолетный парк: Як-40 Чартерные авиарейсы в Казахстане
7	ОАО Авиакомпания «Атырау Ауе Жолы»	Базовые аэропорты: Атырау Самолетный парк: Туполев Ту-134, Туполев Ту-154 Чартерные рейсы из городов Казахстана
8	АО Авиакомпания «Жезказган-Эйр»	Базовые аэропорты: Жезказган Самолетный парк: Як-40
9	АО Авиакомпания «Тулпар Авиа Сервис»	Базовые аэропорты: Караганда Самолетный парк: АН-24 Региональные авиалинии в Казахстане из Караганды.
10	АО «Авиакомпания «Кокшетау»	Самолетный парк: Як-40, Ил-62, АН-3 Региональные авиалинии в Казахстане из Кокшетау
11	ОАО «Семейавиа»	Базовые аэропорты: Семипалатинск Самолетный парк: Як-40 Региональные авиалинии из Казахстана
12	ОАО "Авиакомпания "Жетысу"	Адрес: 040013 Республики Казахстан г. Талдыкорган, Аэропорт
13	АО Авиакомпания «SCAT»	Базовые аэропорты: Алматы, Астана, Актау, Атырау Самолетный парк: АН-24, Як-42, Боинг 737-200 Авиарейсы внутренние: Актау, Актюбинск, Алматы, Астана, Атырау, Баян Ульгий, Жезказган, Зайсан, Кустанай, Кызылорда, Петропавловск, Тараз, Уральск, Усть-Каменогорск, Шымкент

требованиями ИКАО, автоматизация деятельности авиационной администрации Республики Казахстан в целях обеспечения непрерывного и полноценного контроля и надзора в сфере гражданской авиации [1].

Кроме того, в рамках плана мероприятий запланировано заключить Меморандум о сотрудничестве с Европейской конференцией гражданской авиации (ЕКГА) для последующего вступления Казахстана в данную организацию, а также соглашения о сотрудничестве с Европейским агентством по авиационной безопасности (EASA), в целях сбора и обмена информацией в области безопасности полетов [1].

В июле 2009 года по результатам проведенного аудита ИКАО все 59 казахстанских авиакомпаний, за исключением АО «Эйр Астана», были внесены в «черный список» Евросоюза [1]. Для того, чтобы эти авиакомпании вышли из «черного списка», а наоборот вошли в рейтинг лучших авиакомпаний мира необходимо совершенствовать систему управления и мониторинга, а значит нужен качественный высоко эффективный аудит компании.

В настоящее время можно выделить 4 основных подхода к созданию методик аудита в авиакомпаниях:

- 1) бухгалтерский;
- 2) юридический;
- 3) специальный;
- 4) отраслевой.

Бухгалтерский подход является традиционным. Он заключается в разработке методик проверки по различным разделам бухучета, например, аудит кассовых операций, аудит расчетов с персоналом по оплате труда и т.д. Методики аудиторской проверки по счетам бухучета в том или ином наборе выступают составными частями каждой аудиторской проверки. В правилах (стандартах) аудиторской деятельности они называются методиками проверки оборотов и сальдо по счетам бухучета. Юридический подход включает в себя разработку методик проверки различных вопросов с юридической точки зрения. В некоторых аспектах такие методики пересекаются с бухгалтерскими, но подразумевают более глубокое изучение правовой стороны отражения хозяйственной деятельности предприятия в учете. К таким методикам можно отнести методику аудита уставного капитала, включающую экспертизу правильности и полноты фор-

мирования уставного капитала, а также порядок проверки правильности отражения в учете расчетов с учредителями. Экспертиза заключенных предприятием хозяйственных договоров на соответствие законодательству и экспертиза соблюдения трудового законодательства также относится к юридическому типу методик аудита. В стандартах аудиторской деятельности они называются методиками проверки средств системы контроля. Специальный подход включает в себя разработку методик проверки групп предприятий, обладающих общими специальными признаками (структурой управления, структурой капитала, численностью работников, налоговым режимом, организационно-правовой формой). Например, методики аудита предприятий с иностранными инвестициями, предприятий, работающих в условиях специальных налоговых режимов (по упрощенной системе налогообложения). При отраслевом подходе разрабатываются методики аудита предприятий в зависимости от вида их деятельности и отраслевой принадлежности. К таким методикам относятся методики аудита: предприятий торговли, сельскохозяйственных предприятий, строительных организаций, банков, страховых организаций, инвестиционных институтов. В этих методиках учтены особенности проверки состава затрат, организации управленческого учета. Применяя все перечисленные методики необходимо использовать современные инструментальные средства – тесты, таблицы, анкеты, опросные листы – облегчающие работу аудиторов. Совокупность комплексов работ предприятия, которые необходимо проверить при аудите, можно разделить на 2 группы. Первая включает учредительные и другие общие документы, хозяйственные договоры, учетную политику, отчетность, систему внутреннего контроля. Вторая – комплексы по всем разделам и счетам бухучета. Методика детальной проверки отражения в учете оборотов и сальдо по счетам должна разрабатываться по единой (типовой) схеме, включающей:

- 1) перечень нормативных документов, регулирующих порядок отражения хозяйственных операций по данному счету в авиакомпаниях;
- 2) описание альтернативных учетных решений, выбор которых предоставлен предприятию нормативными документами в авиакомпаниях;
- 3) состав первичных документов по счету в авиакомпаниях;

4) регистры аналитического учета по счету в авиакомпаниях;

5) регистры синтетического учета по счету в авиакомпаниях;

6) бухгалтерская отчетность, в которой находит отражение раздел (участок, счет) в авиакомпаниях;

7) классификатор возможных нарушений по разделу в авиакомпаниях;

8) перечень типовых нарушений по разделу в авиакомпаниях;

9) перечень вопросов (вопросник) для проведения типовых опросов на этапе планирования аудиторской проверки в авиакомпаниях;

10) перечень аудиторских процедур, применяемых при проверке оборотов и остатков по счету в авиакомпаниях;

11) последовательность выполнения аудиторских процедур в авиакомпаниях;

12) особенности проведения аудита в условиях использования ПК в авиакомпаниях;

13) применение методов экономического анализа в авиакомпаниях.

Для получения необходимых аудиторских доказательств аудитор в ходе проверки конкретного участка осуществляет определенные действия или совокупности действий (просматривает документы, сравнивает их, производит подсчеты, опрашивает работников и т. д.). Эти действия, осуществляемые аудитором в определенном порядке, называются аудиторскими процедурами. В зависимости от характера действий, осуществляемых аудитором, различают процедуры фактические, документальные, аналитические, процедуры на соответствие (контрольные) и по существу, процедуры сплошной проверки и процедуры проверки выборочной.

Все аудиторские процедуры разрабатываются по единой схеме, содержащей:

- наименование контрольной процедуры в авиакомпаниях;

- цель проведения контрольной процедуры в авиакомпаниях;

- перечень документов клиента, необходимых для выполнения процедуры и являющихся источниками информации для проверки в авиакомпаниях;

- перечень необходимых нормативных документов в авиакомпаниях;

- нормы, нормативы и другую справочную информацию в авиакомпаниях;

- описание техники исполнения процедуры в авиакомпаниях;

- описание формы представления результатов проведенной процедуры (форма рабочего документа) в авиакомпаниях.

Все аудиторские процедуры должны быть снабжены классификационными номерами, позволяющими делать ссылки на них в программе аудита, оформлять рабочую документацию аудитора.

Совершенствование аудиторской работы в соответствии с требованиями рынка определенным образом зависит от компьютеризации учетных и аналитических систем, автоматизированного выдачи документов и их сохранность.

Наиболее эффективным путем решения проблемы является четкая, своевременная и достоверная методика проверки каждого объекта бухгалтерского учета

С целью проверки отдельных разделов учета применяется методика, которая приведена в таблице 1

При определении методики аудиторской проверки, самостоятельно разрабатываемой в соответствии с действующими нормативными актами, аудиторам или аудиторской фирме, следует учитывать, что главными источниками информации для составления бухгалтерской и налоговой отчетности служат данные учетных регистров, в том числе Главная и Кассовая книги, журналы-ордера, оборотно-сальдовые ведомости, машинограммы и другие документы, которые позволили бы аудитору сверить данные об остатках на одноименных синтетических счетах с балансовыми статьями по состоянию на конец проверяемого периода.

В процессе аудиторской работы применяются хорошо известные и зарекомендовавшие себя как надежные следующие методы в авиакомпаниях:

- формальной проверки;

- логической проверки;

- арифметической (счетной) проверки.

Наиболее распространенными способами получения доказательств, которые аудиторские организации могут применять, являются:

- проверка арифметических расчетов клиента,

- инвентаризация,

- проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций,

- подтверждение,

Таблица 2 - Методика последовательности проверки объектов бухгалтерского учета в авиакомпаниях:

№	Основные этапы проверки объектов учета в авиакомпаниях:	Выполнение основных этапов аудиторской проверки в авиакомпаниях:
1	Изучение и обоснование основных нормативных актов	Соответствие законодательной и нормативной базы данных аудиторской проверке
2	Описание действенной учетной политики согласно документам предоставленным аудитору для проверки	Описание различных вариантов принимаемых учетных решений; сравнение их с вариантом, применяется клиентом, предоставление рекомендаций по улучшению ведения учета
3	Перечень первичных документов по разделам объекта исследования	Первичные документы, подлежащие аудиторской проверке по каждому разделу учета, позволяют аудитору сделать достоверных выводов о состоянии регистрации хозяйственных операций в первичном учете и применения типовых форм документов и их оформления
4	Проверка регистров синтетического и аналитического учета и финансовой отчетности	Определение соответствия регистров синтетического и аналитического учета общепринятым нормам и предоставления аудиторам необходимых рекомендаций относительно их применения
5	Использование существующего в фирме классификатора возможных нарушений и пополнение его за счет собственного опыта	Перечень возможных нарушений, имеющих место по разделам объектов исследования Например, для аудиторской проверки операций на текущих счетах банка можно определить следующую классификацию нарушений
6	Справочник аудитора для составления аудиторской проверки	Выяснение вопросов, которые нужно включить в план аудиторской проверки Выявление возможных нарушений в организации и ведении учета, оформлении документов, отчетности, внутреннем контроле
7	Перечень методов сбора аудиторских доказательств, применяемые в результате проверки	Основные методы, применяемые в ходе аудиторской проверки: - наличие аудитора при проверке материальных или денежных средств или участие в проведении инвентаризации; - проверка хозяйственных, бухгалтерских операций и наблюдения за их выполнением; - устный опрос и получение письменных подтверждений;
8	Описание контрольных процедур	проверка документов, полученных от третьих лиц и от клиентов; - проверка арифметических расчетов; - проведение анализа хозяйственных операций деятельности предприятия

- устный опрос персонала,
- проверка документов,
- прослеживание,
- аналитические процедуры,
- подготовка альтернативного баланса.

В отдельных случаях бухгалтер-аудитор прибегает к так называемой встречной проверке, когда сопоставляются данные разных документов, относящихся к одной и той же хозяйственной операции. Зачастую при встречной проверке сопоставляются копии документов, находящихся в разных организациях и отражающих одну и ту же хозяйственную операцию. При этом выявляются существенные различия вследствие исправленных данных в документах, подмены документов или же отражения совершенно разных сведений в документах, связанных с оформлением одной и той же операции.

Зачастую аудит предполагает использование выборки. Под выборкой в аудите понимают совокупность определенным образом отобранных документов, проверка которых позволяет сде-

лать вывод о достоверности всей документации.

Аудитор имеет право прибегать к нерепрезентативной (непредставительной) выборке только тогда, когда профессиональное суждение аудитора по итогам проведения выборки не должно касаться всей совокупности в целом. Например, когда аудитор проверяет отдельно взятую группу операций либо класс операций, по которым установлены возможные ошибки.

Для любой выборки аудитор обязан:

- анализировать каждую ошибку, попавшую в выборку;
- экстраполировать полученные при выборке результаты на всю проверяемую совокупность;
- оценить риски выборки.

При анализе ошибок, попавших в выборку, аудитор должен в первую очередь установить их характер. Формируя выборку, следует описать, для достижения каких целей она проводится, и применительно к ним оценить найденные в выборке ошибки. Если поставленные цели проверки не были достигнуты с помощью выборочного

исследования, то аудитор может провести альтернативные аудиторские процедуры.

Аудитор может оценить качественный аспект ошибок (их сущность и вызвавшую их причину), а также установить их влияние на другие участки аудита.

Аудитор должен убедиться, что ошибка в проверяемой совокупности не превышает допустимую величину. Для этого он сравнивает ошибку совокупности, полученную посредством распространения, с допустимой ошибкой. Если первая ошибка оказалась больше допустимой, аудитор должен повторно оценить риски выборки, и если сочтет их неприемлемыми, то ему следует расширить круг аудиторских процедур или применять аудиторские процедуры, альтернативные уже проведенным.

При определении объема выборки аудитор должен установить риск выборки, допустимую и ожидаемую ошибки.

Риск выборки заключается в том, что мнение аудитора по определенному вопросу, составленное на основе выборочных данных, может отличаться от мнения по данному вопросу, составленному на основании изучения всей совокупности. Риск выборки имеется как при тестировании средств системы контроля, так и при проведении детальной проверки верности отражения в бухучете оборотов и сальдо по счетам. Различают риски первого и второго рода.

При тестировании средств контроля различают следующие риски выборки:

а) риск первого рода – риск отклонить верную гипотезу, когда результат выборки свидетельствует о ненадежности системы контроля, в то время как в действительности система надежна;

б) риск второго рода – риск принять неверную гипотезу, когда результат выборки свидетельствует о надежности системы, в то время как в действительности система контроля не обладает необходимой надежностью.

При проведении аудиторской проверки в авиаккомпаниях необходимо использовать рабочую документацию.

К рабочей документации относятся:

- 1) планы и программы проведения аудита;
- 2) описания использованных аудиторской организацией процедур и их результатов;
- 3) объяснения, пояснения и заявления экономического субъекта;

4) копии, в том числе фотокопии, документов экономического субъекта;

5) описания системы внутреннего контроля и организации бухгалтерского учета экономического субъекта;

6) аналитические документы аудиторской организации и др.

За неделю до запланированного и согласованного выхода на проверку Заказчику будет направлено информационное письмо с уведомлением о готовности выполнить Аудитором свои обязательства, и предоставлен сформированный директором департамента аудита состав группы по категориям специалистов согласно договору. Планирование аудита будет осуществляться руководителем группы на основании данных, полученных от директора департамента аудита. Перед выходом на проверку руководитель группы свяжется с ответственным сотрудником Заказчика для уточнения профессиональных вопросов, необходимых для планирования аудита.

В ходе проверки все запросы аудиторов будут оформляться в письменном виде.

По ходу проверки будут даны разъяснения и рекомендации о порядке устранения выявленных замечаний со ссылками на соответствующие нормативные акты.

Оказание аудиторских услуг осуществляется по всем разделам учета согласно утвержденной директором департамента аудита методике проведения работ (процедуры аудита).

Планирование аудиторской проверки предусматривает ознакомление аудитора с бизнесом и разработку общего плана проверки.

Общий план аудиторской проверки описывает предполагаемый объем и порядок проведения аудиторской проверки.

План аудиторской проверки определяет структурные подразделения Заказчика и разделы учета, подлежащие проверке, характер проверки, распределение обязанностей между участниками аудиторских групп, предполагаемые сроки проведения. Как отмечает И.Н. Богатая «Аудитору следует документально оформить программу аудита, обозначить номером или кодом каждую проводимую аудиторскую процедуру, чтобы аудитор в процессе работы имел возможность делать ссылки на них в своих рабочих документах [2, с.141].

Как отмечает Ержанов М.С. на завершающем этапе, аудита аудитор должен обобщить

всю полученную в ходе проверки и сосредоточенную в его рабочей документации информацию, обработать и сформировать на основе этого свое профессиональное мнение о достоверности финансовой отчетности в аудиторском отчете [3, с.126].

Автоматизированная система позволяет получить формы на ПК после ввода и проверки хранящейся информации. Проверка проводится по двум направлениям. Проверяется соответствие отчетности между собой по всем формам отчетности. Проверяется правильность запол-

нения форм на основании главной книги других регистров бухгалтерского учета. Проверка по второму направлению включает в себя: проверку каждой формы отчетности и сопоставляет с показателями с остатками и оборотами по счетам главной книги. Как отмечает Дюсембаев К.Ш. при использовании в проведении аудита компьютеров повышается эффективность таких процедур, как проверка арифметических расчетов и составление альтернативного баланса. Результаты проверки форм отчетности и бухгалтерского учета аудитор фиксирует в своей отчетности [4].

Литература

- 1 www.air.kompani.kz
- 2 И.Н. Богатая, Н.Т. Лабынцев, Н.Н. Хахонова Аудит: Учебное пособие. Серия «Высшее образование». – Ростов на Дону:Феникс, 2005. -544 с.
- 3 Ержанов М. С., Даулетбеков Г.Б., Ержанова А.М., Байдииков А.М. Аудит: Учебник – Алматы 2005 г. -382 с.
- 4 Дюсембаев К.Ш. Теория и эволюция аудита. Монография.- Алматы, 2012 г. -722 с.

References

- 1 www.air.kompani.kz
- 2 I.N. Bogataja, N.T. Labynceev, N.N. Hahonova Audit: Uchebnoe posobie. Serija «Vyssee obrazovanie». – Rostov na Donu:Feniks, 2005. -544 s.
- 3 Erzhanov M. S., Dauletbekov G.B., Erzhanova A.M., Bajdikov A.M. Audit: Uchebnik – Almaty 2005 g. -382 s.
- 4 Djusembaev K.Sh. Teorija i jevoljucija audita. Monogrrafija.- Almaty, 2012 g. -722 s.