1. **ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**
   1. **Цели, задачи и методы проведения аудита финансовой отчетности**

Согласно подпункту 3) статьи 1 Закона Республики Казахстан «Об аудиторской деятельности», аудитом признается проверка в целях выражения независимого мнения о финансовой отчетности и прочей информации, связанной с финансовой отчетностью, в соответствии с законодательством Республики Казахстан. [1]

Финансовая отчетность отражает финансовые результаты операций и других событий, объединяя их в обширные категории в соответствии с их экономическими характеристиками. Финансовая отчетность, относительно которой аудитор выражает свое мнение, составляется руководством предприятия на основе правдивого представления и раскрытия составляющих ее элементов. При этом руководитель утверждает, что финансовая отчетность соответствует определенным категориям:

- наличие (существование);

- права и обязательства;

- явление;

- полнота;

- оценка;

- измерение (точность);

- представление и раскрытие.

Рекомендации в отношении цели и общих принципов, регулирующих аудит финансовой отчетности, приведены в МСА 200 «Цель и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности». В стандарте определено, что аудит финансовой отчетности призван дать аудитору возможность выразить мнение о том, составлена ли финансовая отчетность во всех существенных аспектах в соответствии с установленными основами финансовой отчетности. [13, С. 32]

Цель аудита финансовой отчетности – это предоставление возможности аудитору выразить мнение в отношении того, подготовлена ли финансовая отчетность по всем существенным аспектам в соответствии с концептуальной основой представления финансовой отчетности. При составлении аудиторского отчета используются фразы: «дает правдивое и достоверное отражение» или «представлена достоверно по всем существенным аспектам», которые являются эквивалентными терминами. Аудиторский отчет повышает доверие к финансовой отчетности, но пользователь не должен считать данный отчет ни как уверенность в жизнеспособности клиента в будущем, ни как гарантию рациональности или эффективности ведения дел руководством клиента. [12, С. 162]

Источниками информации для проведения аудита финансовой отчетности выступают формы бухгалтерской отчетности, применяемые предприятием: Бухгалтерский баланс; Отчет о доходах и расхода; Отчет об изменениях в собственном капитале; Отчет о движении денежных средств; Пояснительная записка к годовому отчету; все формы промежуточной отчетности предприятия за год.

К источникам информации помимо форм отчетности относятся также Положение об учетной политике предприятия, учетные регистры, регистры налогового учета, налоговые декларации, Главная книга, разработочные таблицы, бухгалтерские справки и т.д.

Для формирования профессионального мнения относительно указанных форм отчетности аудиторы должны ставить перед собой следующие задачи:

- проверить соответствие отчетности предприятия требованиям нормативных актов РК, предъявляемым к ее составлению и представлению;

- проверить состав и содержание форм бухгалтерской отчетности;

- проанализировать увязку основных показателей отчетности между собой;

- проверить правильность оценки статей отчетности;

- подтвердить достоверность показателей отчетности;

- подтвердить полноту раскрытия в отчетности всех существенных показателей деятельности предприятия за проверяемый период;

- проверить правильность формирования сводной отчетности.

Проверяя правильность оценки статей отчетности, аудиторы должны удостовериться в соблюдении следующих принципиальных положений при ее составлении:

1. Отражение в отчетности стоимости имущества и обязательств предприятия должно производиться в тенге;
2. Оценка имущества и обязательств должна осуществляться путем суммирования произведенных расходов;
3. Зачет между статьями активов и пассивов, статьями прибылей и убытков не допускается;
4. Методики формирования показателей отчетности должны соответствовать требованиям нормативных документов. При наличии отступления от них, их следует раскрыть в пояснительной записке с указанием причин и результата, который эти отклонения оказали на формируемые показатели отчетности.

В процессе получения доказательств аудитор обязан четко представлять, какие документы и в каких целях он проверяет. Аудитор обязан оценивать вероятные ошибки, которые могут содержаться в проверяемых документах, проводить аудиторские процедуры таким образом, чтобы выявить ошибки.

В аудиторской практике для систематизации сбора аудиторских доказательств применяют систему определенных критериев: существования, возникновения, прав и обязательств, полноты, оценки, точности, представления и раскрытия.

Содержание критериев представлено в таблице 1.

**Таблица 1**

**Содержание системы критериев для оценки статей бухгалтерской отчетности**

|  |  |
| --- | --- |
| **Критерий** | **Содержание критерия** |
| Существование | Подтверждение, что актив или обязательство существует на определенную дату |
| Возникновение | Подтверждение совершения хозяйственной операции или события хозяйственной деятельности в течение отчетного периода |
| Права и обязательства | Подтверждение, что актив или обязательство имеет отношение к данному экономическому субъекту по состоянию на определенную дату |
| Полнота | Утверждение, что у клиента нет неучтенных активов, обязательств, операций или событий, а также нераскрытых статей |
| Оценка | Подтверждение, что актив или обязательство отражается по соответствующей балансовой стоимости |
| Точность | Утверждение, что операция или событие учитывается в соответствующей сумме и в соответствующем отчетном периоде |
| Представление и раскрытие | Подтверждение, что статья раскрывается, классифицируется и характеризуется в соответствии с требованиями законодательства |

Наиболее распространенными типичными ошибками, при составлении бухгалтерской отчетности, являются:

- неполное заполнение всех обязательных реквизитов отчетности;

- не раскрытие в отчетности существенных показателей деятельности предприятия за отчетный период;

- показатели отчетности не подтверждены результатами инвентаризации;

- несопоставимость показателей отчетности с данными предыдущих периодов;

- отсутствие взаимоувязки отдельных показателей различных форм отчетности;

- неправильное формирование показателей сводной бухгалтерской отчетности;

- наличие арифметических ошибок при подсчете показателей отчетности, округлениях значений показателей;

- наличие исправлений и помарок в отчетности;

- несоставление промежуточной отчетности;

- недостаточные пояснения к бухгалтерской отчетности. [10, С. 387]

Термин «метод» означает совокупность приемов труда в какой-либо области, способ достижения какой-то цели. Существуют различные приемы, характерные для специалистов разных областей знаний, которыми могут пользоваться аудиторы, применяя их в зависимости от поставленной задачи. Знание специфики деятельности определенной организации в сочетании с приемами, выбранными правильно и в определенной последовательности, позволяют аудиторам наиболее эффективно проводить проверки.

Для получения надежных доказательств аудитор использует различные методы или процедуры: наблюдение, подтверждение, опрос, инвентаризация (проверка активов), проверку (анализ) документов, пересчет, сканирование, обследование, специальная проверка и аналитические процедуры.

Наблюдение представляет собой целенаправленное восприятие или визуальное изучение аудитором сотрудников клиента, выполняющих свои функциональные обязанности. В процессе наблюдения первым шагом является знакомство с бизнесом клиента. Согласно с МСА 310 «Знание бизнеса» при выполнении аудита финансовой отчетности аудитор должен иметь или приобретать знания о бизнесе в объеме, достаточном для выявления и понимания событий, операций и принятой практики, которые могут, по мнению аудитора, существенно влиять на финансовую отчетность, проверку или аудиторский отчет.

Подтверждение предусматривает получение письменного ответа от третьего лица, подтверждающие правильность запрашиваемой информации.

Опрос. В результате опроса клиент дает письменную или устную информацию в ответ на вопросы, которые задает аудитор. Хотя и после опросов есть возможность получить от клиента доказательства, однако их нельзя считать окончательными, так как они могут быть искажены в пользу клиента.

Инвентаризация – это проверка и подсчет аудитором материальных активов. Получаемые доказательства при этом методе чаще связаны с товарно-материальными запасами и наличностью.

Проверка документов включает в себя чтение, выборку и ознакомление с документацией, проведение сравнения и выверки. В практике аудиторов в числе методов документальной проверки применяется формальная проверка документов (правильность заполнения всех реквизитов, наличие неоговоренных исправлений, «подчисток» букв в тесте и цифр, подлинность подписей должностных и материально-ответственных лиц, достоверность поставленных штампов в первичных документах, учетных регистрах и отчетных формах).

Пересчет предусматривает повторение, в целом или частично, процедур, использованных клиентом. В частности, процедур подсчета математической точности расчетов.

Сканирование – непрерывный, поэлементный просмотр (например, первичных документов) с целью найти что-то ошибочное.

Специальная проверка – привлечение специалистов с узкой специализацией.

Аналитические процедуры и целые методики экономического анализа проводятся на всех этапах аудиторской проверки. Цель применения аналитических процедур при общей проверке финансовых отчетов состоит в оказании помощи аудитору в формировании его обоснованного компетентного мнения.

Аудиторы могут использовать и метод встречных проверок, если такая возможность контроля имеется. Помимо методов их проведения существуют и методы их организации:

- сплошная проверка;

- выборочная проверка. [7, С. 10]

* 1. **Технология проведения аудита финансовой отчетности**

Как показывает анализ практики крупных международных и отечественных аудиторских фирм, процесс аудита финансовой отчетности включает в себя до 10 этапов. Хотя стратегия и порядок орагнизации проверок конкретных компаний весьма различны, в большинстве случаев они проводятся по одной и той же схеме.

С учетом прогрессивного опыта стран СНГ процесс аудита финансовой отчетности можно разделить на четыре этапа: сбор информации, планирование, осуществление аудита и представление отчета.

На первом этапе аудита финансовой отчетности обследуется деловая среда, в условиях которой ведет свою деятельность проверяемая фирма. Применительно к условиям этой среды руководство фирмы должно отразить в отчетности следующие вопросы:

1. Какова клиентура фирмы;
2. Ведется ли разработка новых видов продукции;
3. Состояние закупок необходимых производственных ресурсов;
4. Организационные характеристики производственного процесс;
5. Реализация продукции (работ, услуг);

В пояснительной записке к годовой отчетности должны раскрываться все особенности предпринимательской деятельности. В частности, как фактически осуществляется отгрузка выпускаемой продукции и оказание услуг потребителям.

Основными процедурами второго этапа технологии аудита финансовой отчетности являются оценка уровня аудиторского риска, разработка стратегии и общего плана проверки по следующим направлениям:

1. Разработка конкретных программ проверок по объектам и циклам деятельности компании-клиента;
2. Определение уровней существенности аудиторского риска;
3. Проверка статей баланса и Главной книги, определение счетов, корреспондирующих со счетами затрат и финансовых результатов, проверка правильности отнесения затрат на себестоимость продукции, работ и услуг;
4. Аудит цикла получения доходов и реализации продукции, работ и услуг;
5. Аудит закупочного цикла;
6. Аудит цикла производства и расходования ресурсов;
7. Проверка порядка формирования и использования чистого дохода;
8. Проверка порядка начисления и выплаты заработной платы;
9. Проверка порядка начисления и своевременности уплаты налогов в бюджет;
10. Проверка формирования и использования собственного капитала;
11. Проверка правильности и своевременности погашения обязательств;
12. Проверка расчетов с дебиторами и кредиторами;
13. Аудит долгосрочных активов (основных средств, долгосрочных инвестиций в дочерние и зависимые организации, ассоциированные компании);
14. Аудит денег и прочих текущих активов (касса, текущие и валютные счета, ценные бумаги и краткосрочные финансовые инвестиции, товарно-материальные запасы).

На третьем этапе осуществляется сбор и оценка компетентных сведений и фактов, чтобы выразить независимое мнение о состоянии предмета и объектов проверок. Этот этап тесно взаимосвязан с предыдущим, т.е реализацией стратегии, общего плана и программ аудита. При выполнении аудита может возникнуть необходимость в пересмотре и корректировке стратегии, плана и программ аудита.

Внимание аудитора должно быть направлено не столько на показатели финансовых отчетов, сколько на те выводы, которые руководство исследуемой фирмы сделало на их основе. В процессе аудиторской проверки финансовой отчетности устанавливаются правильность составления бухгалтерского баланса, отчетов о доходах и расходах, движении денег, изменениях в собственном капитале, достоверность информации об учетной политике и пояснительной записки.

Например, аудитор проверяет отчет о доходах и расходах в целях установления правильности расчета дохода от обычной деятельности до налогообложения. Совокупный доход должен быть определен финансовой результативностью по предприятию в целом и отдельно по его структурным подразделениям и видам деятельности. Если такие расчеты на предприятии не ведутся, аудитор должен их выполнить самостоятельно для обоснования своих выводов.

Вместе с тем аудитор должен проверить:

1. Полноту выполнения решений собственников предприятия об изменениях объемов уставного капитал;
2. Тождество данных синтетического и аналитического учета по счетам активов, собственного капитала и обязательств, отраженных в балансе;
3. Полноту включения в финансовую отчетность дебиторской и кредиторской задолженностей, расходов и доходов будущих периодов, правильность оценок активов и т.д.

Как правило аудиторской проверке подлежат все операции, приносящие предприятию более 50% дохода или оборота; крупные сделки и операции, зарегистрированные в конце квартала или финансового года; коэффициенты и контрольные цифры, отличающиеся от исчисленных в среднем за последние 5 лет; ситуация с оборотными средствами; факты необоснованной необходимости резкого поднятия доходов и расходов для удержания цен на акции; причина и характер судебных исков к предприятию, особенно в связи с претензиями акционеров и другие.

После анализа значимости отчетных данных необходимо выявить риск аудиторской ошибки, т.е. определить вероятность того, что вывод аудитора может оказаться ошибочным, т.к. он основывался на данных, значимость которых была определена не верно.

Выполнив оценку значимости и определив вероятность аудиторской ошибки, можно добиться существенного сокращения объема работы по бухгалтерской проверки и связанных с этим затрат, сил и средств. Оценка степени риска аудиторской ошибки должна осуществляться с учетом величины аудиторского риска, внутренне присущего данной форме, связанного с системой контроля и с возможностью обнаружения ошибок.

На заключительном этапе обобщаются итоги проверок, выявляются резервы, обосновываются и формулируются выводы, разрабатываются рекомендации по устранении. Обнаруженных недостатков, оптимизации и повышению эффективности деятельности хозяйствующих субъектов.

При этом особое внимание уделяется выявлению и классификации типичных ошибок по ведению бухгалтерского учета и составлению финансовой отчетности. [4, С. 141]

Искажение бухгалтерской отчетности, т.е. неверное отражение и представление данных бухгалтерского учета из-за нарушения установленных правил его организации и ведения, может быть двух видов: преднамеренное и непреднамеренное.

Преднамеренное искажение бухгалтерской отчетности является результатом преднамеренных действий (или бездействия) персонала аудируемого лица. Они совершаются в корыстных целях для введения в заблуждение пользователей бухгалтерской отчетности.

Непреднамеренное искажение бухгалтерской отчетности является результатом непреднамеренных действий (или бездействий) персонала аудируемого лица. Эти искажения могут быть следствием арифметических или логических ошибок в учетных записях, неправильного отражения в учете фактов хозяйственной деятельности, наличия и состояния имущества.

При аудите следует учитывать наличие определенных факторов, способствующих повышению риска появления как непреднамеренных, так и преднамеренных искажений. Например, значительные финансовые вложения в кризисные отрасли или в отрасли с повышенным предпринимательским риском; несоответствие величины оборотных средств быстрому росту объему продаж экономического субъекта или значительному снижению прибыли; нетипичные сделки, которые не соответствует профилю деятельности клиента и многие другие, в том числе и внешние факторы.

В случае выявления искажений бухгалтерской отчетности экономического субъекта аудиторская организация должна оценить их влияние на достоверность проверяемой отчетности во всех существенных аспектах. Как преднамеренное, так и непреднамеренное искажение бухгалтерской отчетности может быть существенными и несущественными.

Если аудитор приходит к выводу о том, что искажения могут оказаться существенными, ему необходимо снизить аудиторский риск посредстовм проведения дополнительных аудиторских процедур или потребовать от руководства аудируемого лица внесения поправок в бухгалтерскую отчетность. В том случае, если руководство аудируемого субъекта отказывается вносить поправки в финансовую отчетность, а результаты расширенных аудиторких процедур не позволяет аудитору заключить, что совокупность неисправленных искажений не является существенной, аудитору следует рассмотреть вопрос о надлежащей модификации аудиторского заключения.

В случае, если совокупность неисправленных искажений приближается к уровню существенности, аудитору необходимо определить, существует ли вероятность того, что необнаруженные искажения, рассматриваемые вместе с обнаруженными, но неисправленными искажениями, могут превысить установленный уровень существенности. Следовательно, по мере того, как совокупные неисправленные искажения приближаются к уровню существенности, аудитор рассматривает вопрос о снижении аудиторского риска посредством дополнительных аудиторских процедур или требует внесения поправок в финансовую отчетность с учетом выявленных искажений. [4, С. 141]

Опыт аудиторских проверок свидетельствует о том, что наиболее серьезные недостатки в бухгалтерском учете связаны с оформлением и обработкой первичных документов и ведением учетных регистров с нарушением установленных стандартов и правил.

В результате не обеспечивается юридическая сила документов, создаются возможности их повторного использования и других злоупотреблений.

Имеет место случаи, когда предприятия вводят не предусмотренные Типовым планом счетов бухгалтерского учета, счета и субсчета или не обоснованной отказываются от ведения некоторых из них.

Ошибки в распределении расходов между отчетными периодами в основном связаны с неправильным отражением и погашением затрат на основания новых производств и предприятии, не равномерно производимых в течение года ремонта основных средств, расходами на подготовительные заключительные работы в сезонных отраслях, а также с исчислением и погашением затрат на оплату отпусков и другое.

Кроме того много нарушений допускается в учете внешнеэкономической деятельности предприятий, особенно при ведении валютных операций: не учитываются курсовые разницы за период совершения операций и на конец месяца. [4, С. 141]

Все выявленные в процессе аудита факты искажений бухгалтерской отчетности аудитор подробно отражает в своей рабочей документации, оформленной в установленном порядке. Аудиторская организация должна включать в аналитическую часть аудиторского отчета сведения о выявленных искажениях бухгалтерской отчетности.

* 1. **Правовое регулирование аудита финансовой отчетности**

В рамках аудита финансовой отчетности аудитор не ставит своей целью выявить все факты несоблюдения законодательных и нормативных актов, так как это предмет специального аудиторского задания при оказании сопутствующих аудиту услуг. Тем не менее проведение ежегодного аудита может способствовать предотвращению несоблюдения законодательных и нормативных актов проверяемой организацией.

Степень влияния законодательных и нормативных актов на финансовую отчетность организации может быть различной. Некоторыми законодательными и нормативными актами определяются форма финансовой отчетности, порядок формирования ее показателей, раскрытия информации в финансовой отчетности организации.

Правовые и этические механизмы регулирования взаимоотношений, связанных с осуществлением аудиторской деятельности, могут разрабатываться как государственными, так и профессиональными независимыми органами финансового контроля. В нашей стране создана государственная система нормативно-правового регулирования аудита финансовой отчетности. Основными элементами законодательной базы организации независимого финансового контроля являются:

* Конституция РК;
* Гражданский Кодекс РК;
* Уголовный Кодекс РК;
* Налоговый Кодекс;
* Кодекс РК «Об административных нарушениях»;
* Закон РК «Об аудиторской деятельности»;
* Закон РК «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности»;
* Законы РК «Об акционерных обществах», «О банкротстве», «Об иностранных инвестициях» и др.

Основным нормативным правовым актом, регулирующим процедуру проведения аудита финансовой отчетности, является Закон Республики Казахстан от 20 ноября 1998 года «Об аудиторской деятельности» в редакции, изложенной в Законе РК от 17 июля 2009 года «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты Республики Казахстан по вопросам аудиторской деятельности».

Правом на занятие аудиторской деятельностью, и прежде всего на проведение аудита, обладают лишь юридические лица - аудиторские организации, созданные в организационно-правовой форме товарищества с ограниченной ответственностью, имеющие государственную лицензию на право осуществления аудиторской деятельностью, численность аудиторов не менее двух человек и свои внутренние стандарты, устанавливающие единые требования к порядку проведения аудита.

Проведение аудита любого вида оформляется гражданско-правовым договором между аудиторской организацией и аудируемым субъектом. В зависимости от конкретных задач, объема аудита или иных услуг по профилю аудиторской деятельности договор будет иметь одно из трех названий:

1. Договор на проведение аудита финансовой отчетности.
2. Договор на проведение аудита финансовой отчетности и оказание сопутствующих (или каких-либо конкретных) услуг.
3. Договор на оказание конкретных услуг.

Заключение договора предшествует, как правило, проведение соответствующего тендера (конкурса) или обмен письмами между участниками договора. Пунктами 2 и 3 статьи 17 Закона «Об аудиторской деятельности» определено, что в заключаемом договоре, который должен соответствовать требованиям законодательства РК, обязательно должны быть предусмотрены предмет договора, сроки проведения аудита или оказания услуг, размер и условия оплаты, права, обязанности и ответственность сторон, а также членство аудиторской организации в профессиональной организации. Кроме того, в договоре необходимо четко отразить объем аудита (лучше это делать путем составления и утверждения сторонами плана проведения аудита, который является неотъемлемым приложением к договору) или перечень оказываемых услуг, наличие договора страхования гражданско-правовой ответственности аудиторской организации по обязательствам, возникающим вследствие причинения имущественного вреда при осуществлении аудита, порядок разрешения возможных споров или конфликтов между сторонами, а также порядок приема выполненной работы. Четкое отражение перечисленных пунктов в тексте договора или в приложениях к нему позволит избежать ненужных споров при завершении аудита и проведении денежных расчетов, а также в случае выявления (после проведения аудита) контрольными и надзорными органами каких-либо недостатков в ведении финансовой отчетности на проаудированном субъекте.

При составлении договора следует учитывать и требование статьи 15 Закона «О языках в Республике Казахстан», которая гласит следующее: «Все сделки (т.е. договоры и контракты) физических и юридических лиц в Республике Казахстан, совершаемые в письменной форме излагаются на государственном и русском языках, с приложением в необходимых случаях перевода на других языках.

Сделки с иностранными физическими и юридическими лицами, совершаемые в письменной форме, излагаются на государственном и на приемлемом для сторон языке».

Приведении переговоров о заключении договора на проведение аудита финансовой отчетности следует помнить о том, что согласно статье 24 Закона РК «Об аудиторской деятельности», аудиторской организации запрещается проведение аудита (а следовательно, и заключение соответствующего договора):

- заказчиков, чьим участником, кредитором является данная аудиторская организация или ее работники, осуществляющие данный аудит;

- организаций, с которыми был заключен договор страхования гражданско-правовой ответственности;

- организаций, которым за последние три года были предоставлены услуги по профилю своей деятельности, указанные в подпункте 2) пункта 2 статьи 3 настоящего Закона;

- исполнители которой состоят в трудовых отношениях или являются близкими родственниками или свойственниками должностных лиц аудируемого субъекта, а также акционера (участника), владеющего десятью и более процентами акций (или долями участия в уставном капитале) аудируемого субъекта;

- исполнители которой имеют личные имущественные интересы в аудируемом субъекте;

- если у нее имеются денежные обязательства перед аудируемым субъектом или у аудируемого субъекта перед нею, за исключением обязательств по проведению аудита;

- в случаях, влекущих возникновение конфликта интересов или создающих угрозу возникновения такого конфликта, за исключением обязательств, возникающих из заключенных публичных договоров.

По результатам проведенного на основе заключенного договора аудита составляется аудиторский отчет, который должен соответствовать требованиям действующего законодательства и стандартами аудита и содержать независимое мнение аудитора-исполнителя и (или) партнера и аудиторской организации о составлении финансовой отчетности и прочей информации аудируемого субъекта. Для сведения: партнером в Законе «Об аудиторской деятельности» именуется представитель аудиторской организации, имеющий квалификационное свидетельство аудитора или являющийся членом иностранной профессиональной организации бухгалтеров и аудиторов.

Аудиторский отчет должен быть подписан аудитором-исполнителем с указанием номера и даты выдачи его квалификационного свидетельства, заверен его личной печатью и (или) партнером, утвержден подписью руководителя аудиторской организации и заверен ее печатью. В аудиторском отчете также указывается номер и дата выдачи лицензии аудиторской организации.

Как правило, аудиторский отчет составляется в двух экземплярах: один вручается под роспись уполномоченному представителю заказчика аудита, а один вместе с актом выполненных работ остается в аудиторской организации.

Подготовленный аудиторской организацией аудиторский отчет в случае его несоответствия законодательству РК или фактическим данным может быть признан недействительным только по решению суда, куда с иском об этом должно обратиться заинтересованное лицо.

По результатам оказания сопутствующих услуг (услуг по профилю деятельности аудиторской организации) аудиторский отчет не составляется. Вместо него составляется документ, предусмотренный условиям договора (справка, консультационное письмо, рекомендация и т.п.), и (или) акт оказанных услуг, оформленный в соответствии с требованиями бухгалтерского учета. [14, С. 30]