

*Autorė: Gintarė Vikanytė*

*El. paštas: Gintare.Vikanyte@gmail.com*

*Darbo vadovė: asist. dr. Irma Kamarauskienė*

*El. paštas: irma.kamarauskiene@ef.vu.lt*

## MOKESČIŲ AUDITAS KITŲ AUDITO RŪŠIŲ KONTEKSTE

**Santrauka.** Dažniausiai auditas siejamas tik su nepriklausomu finansinių ataskaitų duomenų vertinimu teisingumo požiūriu. Vis tik, remiantis šiuolaikinio audito taikymo praktiniais ir teoriniais darbais, galima būtų teigti, kad tokia audito samprata nebeatitinka dabartinės situacijos. Vis dažniau audito sąvoka pasitelkiama tyrinėjant mokesčių apskaitos, deklaravimo, mokestinių prievolių vykdymo klausimus. Ir nors mokesčių audito sąvoka praktikoje vis labiau įsitvirtina, išsamesnių mokslinių tyrimų, kuriuose būtų aprašomas mokesčių audito atvejo tyrimas pasigendama. Taigi, galima teigti, kad mokesčių auditas gali tapti ir tampa nauju mokslinių tyrimų objektu. Diskusijos teorinėje literatūroje mokesčių audito strategijos, tikslo, apimties, organizacijų mokestinių įsipareigojimų duomenų bei ataskaitų audito poreikio bei procedūrų klausimais rodo, jog formuojasi nauja, mokesčių audito kategorija. Tačiau mokslinėje literatūroje iki šiol nėra apibrėžta šios kategorijos samprata, nėra ištirtas šio audito ryšis su kitomis audito rūšimis, vieta audito sistemoje, išskirti atlikimo ypatumai. Į šiuos klausimus yra ieškoma atsakymo nagrinėjamoje temoje bei straipsnyje.

**Raktiniai žodžiai:** auditas, mokesčių auditas, mokestinis patikrinimas, audito procesas.

### IVADAS

Audito sąvoka nuo pat jos atsiradimo iki šių dienų yra tapatinama su finansinių ataskaitų ar kitų su įmonės finansais susijusių dokumentų patikrinimu. Tačiau derėtų pastebėti, jog žvelgiant globaliu mastu, poreikis atlikti auditą, kilo tada kai individai suprato, jog klastojant, falsifikuojant arba pateikiant nepilną informaciją galima praturtėti. Todėl, tokiu atveju auditas gali bei turi būti orientuotas ir į kitus objektus, ne tik įmonių finansines ataskaitas. Svarbu pastebėti, jog yra įprasta teigti jog auditas gali būti nukreiptas tik į juridinio asmens tam tikros informacijos tikrinimą, tačiau nederėtų pamiršti, jog audituoti galima ir su fiziniu asmeniu susijusią informaciją. Atitinkamai, prisimenant jog Lietuvos

Respublikos biudžetas yra formuojamas iš surenkamų mokestinių pajamų, analogiškai suprantame, kokią didžiulę svarbą turi teisingai ir savalaikiškai atliekamas mokestinis patikrinimas arba auditas. Mokesčių audito terminu apibūdinama tiek paties mokesčio mokėtojo inicijuojamas bei skirtingų atlikėjų vykdomas auditas, kuris gali būti arba dalis bendrojo audito arba visiškai atskiras auditas, tiek mokesčių administratorių atliekamas tyrimas ir / ar tikrinimas, kurio metu tikrinama ar teisingai apskaičiuoti, deklaruoti ir sumokėti mokesčiai. Svarbu pastebėti, jog mokestinio audito ir mokestinio patikrinimo pagrindinis skirtumas išryškėja, pateikiant rezultatus. Mokestinio audito atveju, auditorius ne tik nustato trūkumus ir neatitikimus, tačiau ir

teikia rekomendacijas, kaip esama situacija turėtų būti keičiama. Tuo tarpu mokestinio patikrinimo rezultatas yra sankcijų taikymas (įspėjimu, baudų taikymas, delspinigių priskaičiavimas ir kita) nesiorientuojant į rekomendacijų skyrimą. Mokestinio audito sąvoka yra labai plati, kadangi apima daugybės skirtingų mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo užtikrinimą. Tačiau literatūroje ši tema vis dar nėra plačiai nagrinėjama.

**Straipsnio tikslas** – atskleisti mokesčių audito vietą audito sistemoje.

**Straipsnio objektas** – mokesčių auditas.

**Straipsnio uždaviniai:**

- Išnagrinėti mokesčių audito sąvoką.
- Atskleisti mokesčių audito pagrindinius ypatumus.
- Atskleisti mokesčių audito vietą audito sistemoje.

Taikomi **metodai** – mokslinės literatūros sisteminimo, lyginimo ir interpretavimo metodai.

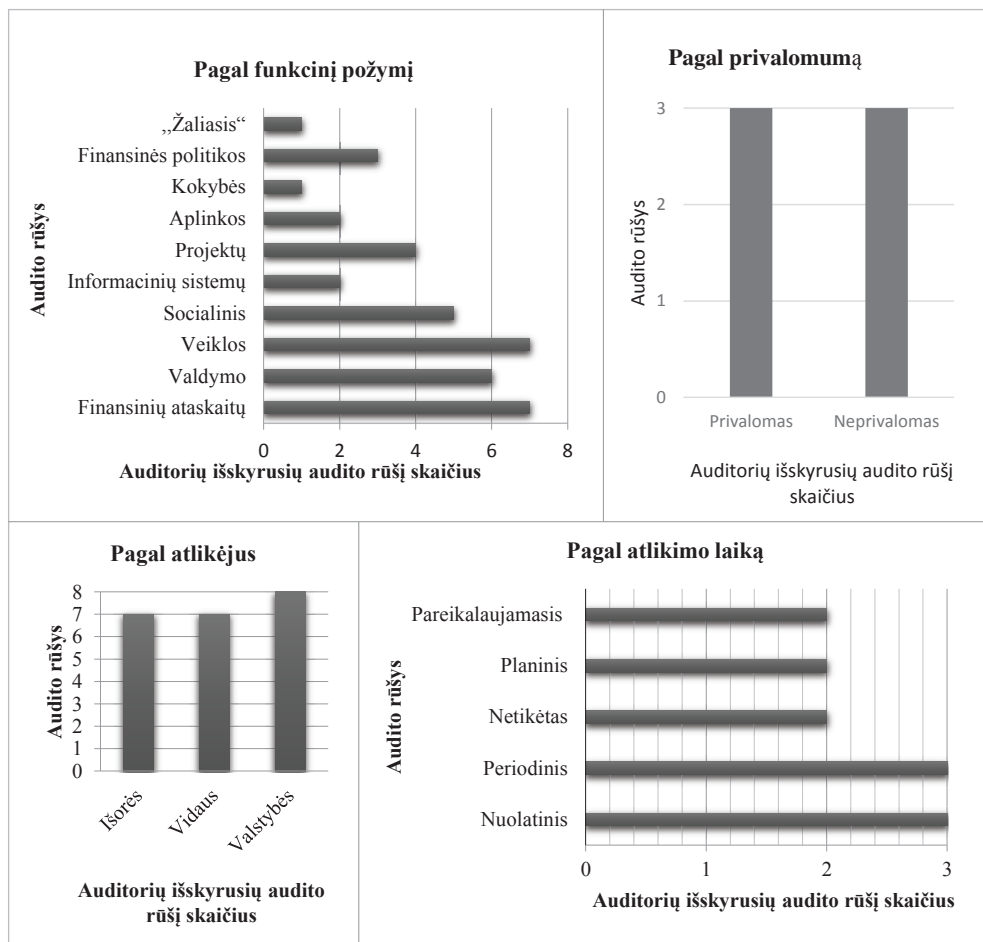
## AUDITO SĄVOKA IR KLASIFIKAVIMAS

Kiekvieną reiškinį, procesą, veiksmų seką galima apibūdinti nesudėtingais, paprastais, trumpais žodžiais ar jų junginiais – apibrėžimu. Ekonominėje literatūroje nėra vieno, nusistovėjusio audito sąvokos apibrėžimo. Atitinkamai, skirtingi autoriai, skirtinguose moksliniuose darbuose siūlo vis kitokius audito sąvokos apibrėžimus. Pirmasis audito apibrėžimas buvo sukurtas dar senovės laikais ir yra kildinamas iš lotynų kalbos žodžio „audit“ – „jis girdi“. Nors pastaroji sąvoka yra ganėtinai siauros prasmės, tačiau šiuo metu galima jį papildyti, jog auditorius turi ne tik girdėti, bet ir matyti, jausti ir suvokti bei gebėti vertinti sudėtingas situacijas.

Užsienio autoriai pateikia ganėtinai panašius audito apibrėžimus. D. Sydney,

R. L. Weil, C. P. Stickney (1982) nurodo, kad auditas – tai sistemingas buhalterinių dokumentų tikrinimas ir patvirtinimas, apimantis jų analizę ir testavimą. Jis atliekamas pagal nustatytą programą, kuri numato jo procedūras. D. French (1985) nurodo, kad auditas – tai įmonių finansinių ataskaitų nepriklausomas išnagrinėjimas ir auditoriaus nuomonės reiškimas. A. A. Arens ir J. K. Loebbecke (1997) auditą apibūdina kaip audito informacijos ir įrodymų kaupimą bei įvertinimą, tam kad būtų galima nustatyti atitikimą tarp turimos informacijos ir numatytų kriterijų. Šie autoriai taip pat, kaip ir kiti anksčiau paminėti pabrėžia, kad auditą turi atlikti nepriklausomas auditorius. J. C. Robertson (1990) bei T. J. Louwers, R. J. Ramsay, D. H. Sinason, J. R. Strawser, J. C. Thibodeau (2013) nurodo, kad auditas sisteminis procesas gaunant objektyvius įrodymus ir juos vertinant norint įsitikinti, kad tam tikri ekonominiai įvykiai įvyko teisingai atsižvelgiant į iš anksto iškeltas prielaidas. D. Robertson (1993) teigia, kad auditas tai procesas, turintis sumažinanti informacinę vartotojų riziką. Tuo tarpu G. Glezen bei D. Teilor (1994) teigia, kad auditas yra sisteminis procesas, kuris objektyviai įvertina įvairius ekonominius procesus bei įvykius. Tačiau nepaslaptis, kad didžioji dalis audito apibrėžimų buvo ir yra siejami su finansine apskaita ir jos patikrinimu.

Lietuvos autoriai pateikia taip pat panašaus turinio audito sąvokos apibrėžimus. D. Daujotaitė (2006) auditą apibūdina, kaip sistemingą objektyvių įrodymų susijusių su finansinės atskaitomybėje pateikiamais tvirtinimais, rinkimą ir įvertinimą, siekiant nustatyti tų tvirtinimų ir nustatytų kriterijų atitiktį bei gautų rezultatų perdavimą suinteresuotiems vartotojams. Nors apibrėžimas pateiktas kitokia logine seka nei buvusieji kitų autorių apibrėžimai, tačiau jokių naujų



*I pav. Audito klasifikavimas, pagal autorių išskiriamųjų atitinkamą audito rūši skaičių*

*Šaltiniai: Sudaryta straipsnio autorės pagal J.Mackevičius (2001), D.Raziūnienė (2011), V.Lakis (2007), D.Daujotaitė (2006), I.Maticienė (1997), J.Kabašinskas (1997), I. Toliatienė (1997), S. Puškorius (2003)*

aspektų nebuvo paliesta. O štai 2015 m. išleistoje knygoje ta pati autorė pateikia kitokį apibūdinimą – ji, audito sąvoką aiškina per atstovaujamojo ir atstovo santykius. Šios teorijos esmė – įmonių savininkai dėl daugybės priežasčių dažniausiai patys negali būti tiesioginiai įmonių vadovai, dėl šios priežasties yra paskiriamas samdytas vadovas. Ir būtent dėl galimo savininkų ir vadovo interesų nesutapimo atsiranda prielaidos audito atlikimui ir trečiosios šalies atsiradimui- auditoriui, kuris įvertins tai

kas buvo padaryta ir pateiks nepriklausomą auditoriaus nuomonę. Autorės nuomone, audito apibrėžimo interpretavimas žvelgiant į atstovavimo santykius, kadangi būtent per šiuos santykius ir matome iš kur kyla audito poreikis. J. Mackevičius ir D. Raziūnienė (2011) audito sąvoką kiek praplečia, lyginant su anksčiau (2009) J. Mackevičiaus teiktomis audito sąvokomis – naujajame apibrėžime nėra išskiriamas konkretus audito objektas t.y. audito apibrėžime nurodoma, kai tai „<...> tam tikro dalyko

nepriklausomas patikrinimas<...>“. O štai R. Vainienė (2008) nurodo, kad auditas tai – įmonės finansinės veiklos ar valdymo patikrinimas. Ir detalizuoja, kad pagal tikrinimo objektą auditas gali būti finansinis, mokesčių ir valdymo, o pagal tikrintojų susijimą su tikrinamuoju auditas gali būti vidaus arba išorės. V. Lakis (2007) auditą apibrėžia visiškai kitaip nei minėti autoriai. Jis teigia, kad auditas yra procesas, kurio pagrindinis tikslas yra išsiaiškinti padarytas klaidas ir suktybes bei pareikšti nuomonę apie patikrintų dokumentų ir ataskaitų teisingumą.

Taigi visi nagrinėti autoriai auditą apibūdina kaip procesą, tikrinimą, kurio objektu gali būti ir finansinės ataskaitos, ir veikla, ir valdymas. Bet kuriuo atveju, tai privalo būti nepriklausomas procesas, atliekamas objektyviai ir nuo audituojamo subjekto nepriklausančių asmenų. Tikrinimo rezultatas yra teikiama kaip auditoriaus nuomonė.

Nors skirtingi autoriai teikia pakankamai skirtingus audito apibrėžimus, aiškėja, kad juose akcentuojami tie patys aspektai – auditas siejamas su nepriklausomu tam tikro objekto tikrinimu ir objektyvios nuomonės pareiškimu. Būtent iš čia ir atsiranda prielaida atlikti auditą tikrinant skirtingas veikas – objektus. Audituojant skirtingas ekonomines veikas negalima remtis tais pačiais principais. Būtent poreikis atskirti audito ypatybes sudaro prielaidas audito klasifikacijai. Šiuolaikinis auditas gali būti klasifikuojamas pagal funkcinį požymį (skirtingi autoriai išskiria skirtingus auditus), pagal apimtį ir atlikėjus, pagal privalomumą, pagal atlikimo laiką (žr. 1 pav.).

Taigi remiantis aukščiau pateikta informacija, matome, jog auditas gali būti klasifikuojamas remiantis įvairiais kriterijais. Kiekvienas iš audito klasifikavimo būtų yra tinkamas ir teisingas priklausomai nuo konteksto, kuriame yra naudojamas.

## MOKESČIŲ AUDITO SĄVOKA

Dažniausiai literatūroje mokesčių auditas yra nagrinėjamas, kaip finansinių ataskaitų rinkinio audito sudedamoji dalis – trumpalaikių įsipareigojimų auditas, kadangi mokėtinos mokesčių sumos priskiriamos trumpalaikiams įsipareigojimams. Tačiau, svarbu atkreipti dėmesį, jog finansinių ataskaitų auditas yra griežtai reglamentuojamas Tarptautiniais Audito Standartais (toliau – TAS), kuriuose yra apibrėžta, kokia informacija ir kaip turi būti tikrinama bei kaip tai turi būti atliekama. Atitinkamai, 805-ajame TAS „Specialūs svarstymai – atskirų finansinių ataskaitų ir konkrečių finansinės ataskaitos elementų, sąskaitų ar straipsnių auditas“ yra nurodoma, jog remiantis TAS nuostatomis gali būti audituojamas atskiras finansinės atskaitomybės straipsnis. Šiame standarte yra nurodoma, jog net jei auditorius atlieka tik vieno straipsnio ar elemento auditą, jis privalo taikyti visus kitus finansinių ataskaitų auditui taikomus reikalavimus. Todėl, galime daryti prielaidą, jog mokesčių auditas, kaip vienas iš trumpalaikių įmonės įsipareigojimų, gali būti audituojamas remiantis ir TAS nuostatomis.

Atitinkamai, toliau apžvelgsime, kaip skirtingi autoriai apibrėžia mokesčių audito sąvoką. A. Макаренко, Д. С. Резниченко, Е. С. Кубеш (2016) savo straipsnyje teigia, kad vienas iš pagrindinių mokesčių audito tikslų yra mažinti šešėlinės ekonomikos mastus, kadangi nemaža dalis darbdavių vis dar yra linkę dalį darbo užmokesčio mokėti vokelyje. О. А. Заббарова ir Э. Ф. Абдуллина (2006) straipsnyje teigia, kad mokesčių auditas yra inicijuojamasis auditas, kuris gali būti arba bendrojo audito arba visiškai atskiras auditas. Autorių nuomone, mokesčių auditą taip pat galima traktuoti ir kaip tam tikrą įmonės vidaus kontrolės priemonę. Tuo tarpu I.I.Rakhmanova, R.V. Nagumanova, N.A. Naumova (2016) savo straipsnyje



2 pav. Mokesčių audito tikslai

Šaltinis: Sudaryta straipsnio autorės pagal J.Mackevičius (2001).

nurodo, jog sparčiai didėjanti audito bei apskaitos apimtis, dėl teisiųjų reikalavimų pokyčių bei ekonomikos augimo, priverčia atkreipti didesnę dėmesį ir į mokesčių deklaravimo teisingumą. Todėl atsiranda vis didesnis poreikis nagrinėti ir tobulinti mokesčių audito sampratą bei metodologiją. Užsienio autoriai S.A Adediran, S. O. Alad ir A. A Oshode savo straipsnyje teigia, kad mokesčių auditas, kaip ir finansinių ataskaitų auditas apima informacijos rinkimą ir analizavimą siekiant tikslo – įvertinti įmonės mokesčių tvarkymo atitikimą su teisės aktais numatyta tvarka. Rusų profesorius (R. P. Bulyga) mokesčių audito esmę aiškina remdamasis jo dvylikiškumu:

- Mokesčių auditas. Tai yra atskira audito įmonių paslauga, turinti atskirus uždavinius. Atlikus mokesčių auditą yra pateikiama auditoriaus išvada.
- Mokesčių ir rinkliavų deklaracijų auditas. Tai yra kompleksinis patikrinimas, kurio metu audituojamos visos su mokesčiais ir rinkliavomis susijusios deklaracijos. Šis auditas yra finansinio audito sudedamoji dalis.

Mokesčių audito sąvoka nėra plačiai nagrinėjama Lietuvos autorių, tačiau esami apibrėžimai puikiai atskleidžia jo esmę. J. Mackevičius (2001) mokesčių auditą apibrėžia per tikslų prizmę. Išskiriami keturi pagrindiniai tikslai (žr. 2 pav.).

Taigi apibendrinant tikslus, galima teigti, kad pasak J. Mackevičiaus mokesčių auditas – patikrinimas, kurio metu tikrinama ar mokestiniai įsipareigojimai teisingai apskaityti, teisingai parodyti mokestiniuose dokumentuose ir finansinėse ataskaitose ir ar laiku bei pilnai sumokėti.

Svarbu paminėti, jog mokesčių audito sąvoką taip pat galime lyginti ir su muitinės audito sąvoka, kadangi muitinė yra vienas iš mokesčių administratorių, taigi audituojant muitinės veiklą yra atliekamas ir mokesčių auditas. D. Adomavičiūtė, J. Mackevičius. (2012) teigia, kad muitinės auditas yra kompleksiškas auditas, kurio negalima priskirti kažkuriai standartinei audito rūšiai (veiklos, finansinių ataskaitų ir kt.). Tačiau nors koncepciškai muitinės auditas turi kitų auditų bruožus, bet jo tikslas, tikrinimo sritys bei visi atliekami auditoriaus veiksmai yra unikalūs ir būdingi tik muitinės auditui. Taigi galime daryti išvadą, kad ir mokesčių auditą (kaip visiškai savarankišką auditą) galima laikyti atskiru ir unikalium auditu.

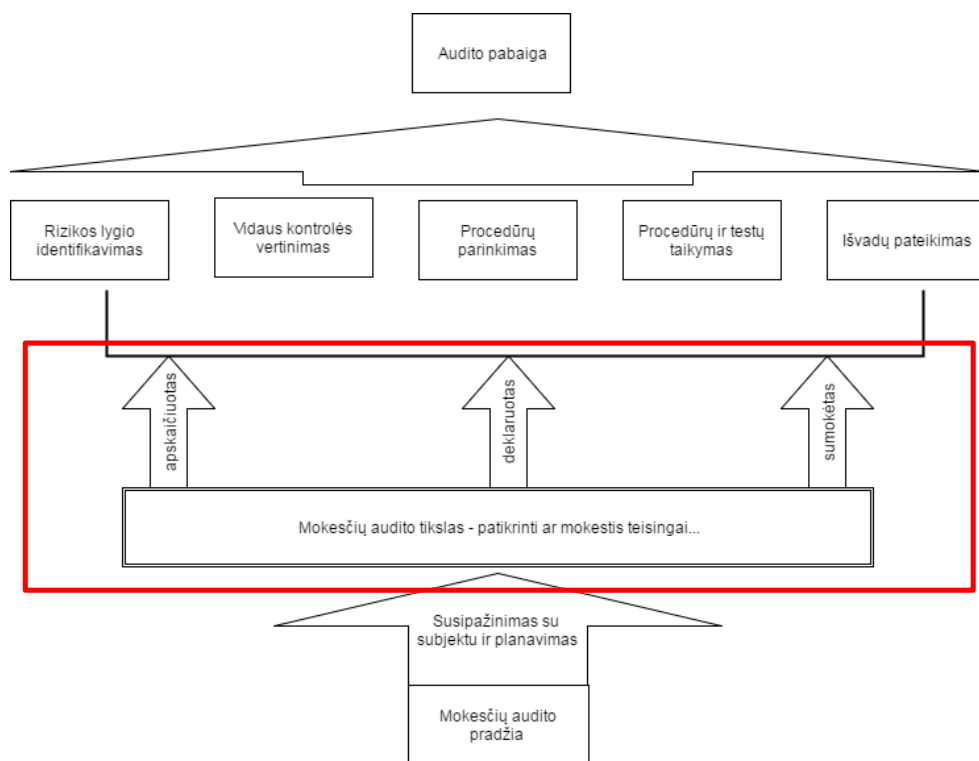
V. Lakis (2007) apie mokesčių auditą, kaip atskirą vienetą, nekalba. Tačiau jis išskiria trumpalaikių įsipareigojimų auditą, kurio metu yra audituojami ir mokesčiai, nes kaip žinome, mokesčiai įmonei yra trumpalaikis įsipareigojimas, kurį įmonė turi susimokėti per vienerius metus. D. Dautotaitė (2015) taip pat mokesčių audito

atskirai nemini, bet išskiria įsipareigojimų auditą, kurio metu vėlgi yra tikrinama ar teisingai apskaičiuoti, deklaruoti ir sumokėti mokesčiai.

Apibendrinus aukščiau išdėstytą bei vadovaujantis analogijos principu mokesčių auditą galima būtų apibūdinti kaip nepriklausomą mokesčių deklaracijų, mokesčių ataskaitų ir susijusių dokumentų nepriklausomą patikrinimą ir objektyvios auditoriaus nuomonės apie mokesčių ataskaitų teisingumą pateikimas, tik derėtų pabrėžti jog visgi tapatinti mokesčių auditą su finansinių ataskaitų auditu nederėtų, kadangi savitų subtilybių turi abu auditai, tačiau grįžtant prie 805 TAS nuostatų, mokesstinis auditas gali būti atliekamas ir remiantis TAS nuostatomis, kaip vieno iš finansinių ataskaitų straipsnio auditas.

## MOKESČIŲ AUDITO YPATUMAI

Remiantis nagrinėtais mokesčio audito apibrėžimais galima išskirti jog, pagrindinis mokesčių audito tikslas yra patikrinti ar teisingai buvo apskaičiuotos, deklaruotos bei sumokėtos mokesčio sumos. Todėl svarbu atkreipti dėmesį, jog mokesstinis auditas, lyginant su finansinių ataskaitų auditu, turi pagrindinę ypatybę – mokesčių auditas viso proceso metu yra atliekamas trimis kryptimis: tikrinamas teisingas mokesčio apskaičiavimas, deklaravimas bei sumokėjimas (žr. 3 pav.). Tai reiškia, kad jei auditorius vertina rizikos lygį – rizika privalo būti vertinama trimis skirtingomis kryptimis. Atitinkamai, jei įmonėje mokesčių apskaičiavimu, deklaravimu ir sumokėjimu rūpinasi skirtingi asmenys, jie kaip vidaus



3 pav. Supaprastinta mokesčių audito proceso schema

Šaltinis: Sudaryta straipsnio autorės remiantis nagrinėta literatūra ir teisės aktais.



kontrolės vykdytojai taip pat turi būti tikri- nami atskirai, kadangi kiekvieno iš jų darbe įvelta klaida iškraipo informaciją, kuri vėliau yra naudojama kitų asmenų darbe. Analogiš- ki principai yra taikomi ir parenkant bei at- liekant audito procedūras – kiekvienai audito tikslo krypčiai yra parenkamos ir taikomis atitinkamos procedūros, pavyzdžiui tam kad būtų patikrinta ar mokestis yra teisingai ap- skaičiuotas, auditorius turi patikrinti pirminę informaciją, kuria buvo remtasi skaičiuojant mokesčius, taip pat auditorius turi perskai- čiuoti ar nebuvo įvelta skaičiavimo klaidų, tuo tarpu tikrinant ar mokestis buvo teisingai deklaruotas, reikia tikrinti jau konkrečius dokumentus – deklaracijas, ar jos buvo teisingai užpildytos remiantis deklaracijų pildymo taisyklėmis. O tuo tarpu, tikrinant ar mokestis buvo teisingai sumokėtas, audi- torius gali kreiptis į trečiuosius asmenis dėl mokesčio sumokėjimo patvirtinimo arba tikrinti įmonės banko išrašus ar pan.

Nors mokesčių audito pagrindinis tikslas skyla į tris kryptis, tačiau jos negali būti traktuojamos kaip atskiri vienetai. Taip yra todėl, nes tiek mokesčio apskaičiavimas tiek deklaravimas tiek ir sumokėjimas yra bendra visuma mokestinių prievolių, kurios privalo būti įgyvendinamos kartu.

## **MOKESČIŲ AUDITO ATLIKĖJAI IR KLASIFIKAVIMAS**

Nagrinėjant mokesčių audito sampratą bei pastebint šios audito rūšies tiesioginį ryšį su finansinių ataskaitų auditu, taip pat, turime pastebėti, jog ir mokestinis auditas gali būti atliekamas skirtingų atlikėjų, au- dito objektas visais atvejais gali skirtis ir be abejo procesas ir rezultatai taip pat gali skirtis (žr. 1 lentelę).

Atitinkamai, toliau panagrinėsime pa- grindinius mokesčių audito skirtumus, kai jis yra atliekamas skirtingų atlikėjų.

*Vykdytojas.* Mokestinio audito vykdyto- jais gali būti tiek įstatymų tvarka paskirti mokesčių administratoriai, tiek ir kitos valstybinės institucijos bei privačios įmonės.

*Subjektas.* Nors finansinių ataskaitų audito metu yra audituojami tik juridiniai asmenys, tačiau mokesčių audito atveju audituojamas gali būti ir fizinis asmuo – mokesčių mokėtojas, kadangi tam tikrų mokesčių atvejais vienintelis mokesčių mo- kėtojas gali būti tik gyventojas, o įmonėms yra paskiriama mokesčio surinkimo ir per- davimo biudžetui prievolė. Tačiau mokes- tinio audito subjektas neatsiejamai susijęs ir su vykdytoju, kadangi vieni vykdytojais audituoja tik juridinius asmenis (pvz. ne- priklausomi auditoriai), o kiti gali audituoti tiek fizinius tiek juridinius asmenis.

*Objektas.* Mokestinio audito metu audi- torius tikrina su mokesčiu ar netgi keliais mokesčiais, susijusius dokumentus t.y. asmens arba įmonės pildomas deklaracijas, pagrindžiančius ir susijusius dokumentus, įmonės apskaitos registrus ir dokumentus, kurie susiję su mokesčiais bei finansinių ataskaitų rinkinius.

*Tikslas.* Mokesčių audito tikslas prin- cipaliai skiriasi nuo finansinių ataskaitų audito tikslo, kadangi pastarojo audito metu, auditorius siekia pateikti nuomonę – išvadas ar finansinėse ataskaitose pateikta informacija visais reikšmingais atvejais yra tikra ir teisinga, tuo tarpu, mokestinio audito atveju, audito tikslas skyla į tris pagrindines kryptis: patikrinti ar mokestis buvo teisingai apskaičiuotas, deklaruotas ir sumokėtas. Tačiau, nors mokestinio audito tikslas ir skiriasi nuo finansinių ataskaitų audito tikslo, dėl tam tikrų mokestinių audito subtilybių, tačiau žvelgiant į auditų esmę, tiek finansinių ataskaitų, tiek ir mo- kestinis auditas siekia patikrinti ir nustatyti ar informacija teisinga.

1 lentelė. Skirtingų vykdytojų atliekamo mokesčių audito skirtumai

Vykdytojas	Subjektas	Objektas	Procedūros	Rezultatai
VMI (Valstybinė mokesčių inspekcija)	Mokesčių mokėtojai	Registrai, ataskaitos ir dokumentai susiję su mokesčiais	Pranešimo apie mokestinį patikrinimą siuntimas; Supažindinimas su patikrinimo eiga. Patikrinimo atlikimas; Patikrinimo akto surašymas	Patikrinimo ataskaita
FNTT (Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnyba)	Finansiniais nusikaltimais įtariamai juridiniai ir fiziniai asmenys, vykdančys ūkinę, gamybinę, komercinę, finansinę ar kitokią veiklą	Pagal patikrinimo tikslą būtini dokumentai ir ataskaitos	Tikrinimas; Patvirtinimai; Stebėjimas; Paklausimas; Analitinės procedūros	Patikrinimo ataskaita
Muitinė	Juridiniai asmenys importuojantys, eksportuojantys prekes, taip pat tie, kurie susiję su tranzito operacijomis.	Muitinės deklaracijos, bei su jomis susiję apskaitos dokumentai	Tikrinimas; Atranka; Patvirtinimai; Perskaičiavimai	Pranešimas/tikrinimo ataskaita
Nepriklausomas auditorius atliekantis finansinių ataskaitų auditą (pagal tarptautinius audito standartus)	Įmonės, kurioms metinių ataskaitų auditas privalomas	Metinės finansinių ataskaitų rinkinys ir su juo susiję dokumentai	Tikrinimas; Apklausą; Patvirtinimai; Skaičiavimai ir perskaičiavimai; Atranka; Stebėjimas	Auditoriaus išvada
Nepriklausomas auditorius atliekantis tik mokesčių auditą (pagal tarptautinius susijusių paslaugų standartus)	Įmonės, užsisakančios savarankišką paslaugą	Mokestiniai ir su jais susiję dokumentai	Paklausimas ir analizė; Perskaičiavimas ir palyginimas; Stebėjimas; Tikrinimas; Patvirtinimų gavimas	Atlikto audito ataskaita apie faktinius pastebėjimus

Šaltinis: Sudaryta straipsnio autorės remiantis nagrinėtais teisės aktais bei literatūra.

*Atlikimo būdai.* Mokesčių auditų metu, kai kurių audito procedūrų naudojimas, lyginant su tomis kurios atliekamos finansinių ataskaitų audito metu, būtų netikslingas, vertinant analizuojamos informacijos apimtį. Pateikiame trumpą mokesčių audito metu naudojamų procedūrų apibūdinimą.

- **Apklausa.** Nesvarbu atliekamas juridinio ar fizinio asmens mokesčių auditas, auditorius gali apklausti žodžiu

ar raštu susijusios įmonės darbuotojus, jį dominančiu klausimu, tam kad būtų lengviau perprasti įmonės ar fizinio asmens mokestinės apskaitos esminius principus. Taip pat tai gali būti viena iš priemonių gauti informaciją, kurios nėra oficialiuose dokumentuose.

- **Tikrinimas.** Mokesčių audito atveju, gali būti taikomas tiek natūrinis, tiek dokumentinis tikrinimas. Natūrinis pa-



tikrinimas dažniausiai naudojamas atliekant mokesčių, susijusių su nekilnojamoju turtu, auditą, jų metu atsiranda būtinybė atlikti įmonės ar asmens nuosavybėje esančio apmokestinamojo turto inventorizaciją. Tačiau taip pat, mokestinio audito metu yra naudojamas ir dokumentinis patikrinimas, kurio metu, tikrinama įmonės „Didžioji knyga“, įvairūs apskaitos registrai, mokestinės deklaracijos ir pirminiai dokumentai ir kiti svarbūs dokumentai, o fizinio asmens tikrinamų dokumentų sąraše dažniausia yra mokestinės deklaracijos, bei jose nurodytą informaciją pagrindžiantys dokumentai. Tikrinimo procedūros metu auditorius įvertina ar dokumentų formos yra tinkamos, ar jos turi juridinę galią taip pat apžiūri ir įvertina dokumentų išrašymo tikslumą, laiką bei klaidų taisymo teisingumą ir kitus būtinus aspektus.

- **Patvirtinimas.** Jei atliekant mokesčių auditą, auditorius abejoja dėl esamos informacijos tikslumo, teisingumo ar apskritai kitos informacijos egzistavimo, jis gali kreiptis į trečiuosius asmenis (pvz. tai galėtų būti bankai, susiję įmonės, fizinio asmens darbdavys ar kiti asmenys).
- **Skaičiavimai.** Auditorius, norėdamas įsitikinti, kad mokestinės sumos yra apskaičiuotos teisingai, naudodamas aritmetinius veiksmus, perskaičiuoja deklaracijose nurodytas sumas.
- **Stebėjimas.** Auditorius gali stebėti audituojamą asmenį bei įmonės, kuri jam išmoka pajamas vadovybę bei darbuotojus, norėdamas įvertinti jų kompetenciją bei požiūrius tam tikrais mokestiniais klausimais. Dažnu atveju yra svarbu stebėti paties audituojamo asmens ar asmens tvarkančio mokestinę apskaitą kompetenciją, nes būtent nuo

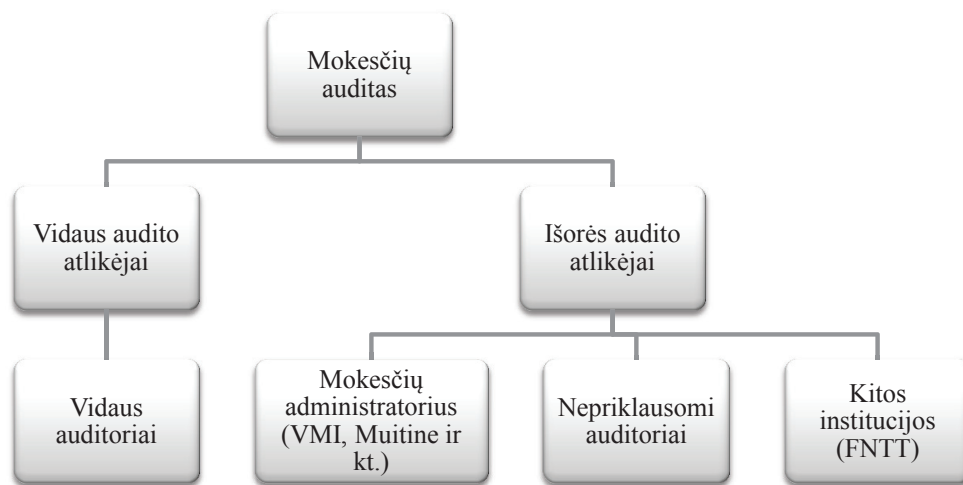
jo priklauso kaip teisingai mokesčiai yra apskaitomi.

*Rezultatai.* Jei mokestinis auditas būtų atliekamas remiantis 805 TAS nuostatomis, rezultatų pateikimo forma būtų griežtai reglamentuotas. Tuo tarpu, kadangi mokesčių auditas, kaip atskiras patikrinimas nėra griežtai reglamentuotas teisės aktuose ir jo rezultatas gali būti įvairus ir priklauso nuo audito atlikėjo.

*Audito reglamentavimas.* Kaip jau buvo minėta anksčiau, finansinių ataskaitų auditas arba keleto finansinių ataskaitų elementų auditas yra griežtai reglamentuotas tarptautiniuose audito standartuose, tačiau analizuojant mokesčių auditą, kurį atlieka ne nepriklausomi auditoriai, svarbu paminėti, jog jo reglamentavimas nėra toks griežtas ir aiškiai apibrėžtas. Jei mokesčių auditą atlieka nepriklausomas auditorius – jo veiklą reglamentuoja TAS arba susijusių paslaugų standartai, o jei tai daro mokesčių administratorius vienintelis patikrinimo reglamentavimas kyla iš LR mokesčių administravimo įstatymo.

Taigi išnagrinėjus kaip skiriasi mokesčių audito procesas, jį atliekant skirtingiems atlikėjams, galime daryti išvadą, jog tikslingiausia mokesčių auditą būtų klasifikuoti pagal atlikėjus, kadangi žvelgiant iš šios perspektyvos yra išskiriamos ir pagrindinės mokesčių audito atlikimo variacijos (žr. 4 pav.)

Taigi, žvelgiant į mokesčių auditą kaip į išorės arba vidaus atlikėjų atliekamą nepriklausomą patikrinimą, gali pastebėti pagrindinius skirtumus. Vidaus audito atlikimo metu yra orientuojamasi į esamuju metu vykdomas mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo procedūras, kadangi tai yra atliekama įmonės vidaus auditoriaus, kurio pareiga yra užtikrinti, kad įmonėje vykstantys procesai būtų atliekami remiantis teisės aktų nuostatomis. Tuo tarpu



4 pav. *Mokesčių audito klasifikavimas pagal atlikėjus*

*Šaltinis: Sudaryta straipsnio autorės remiantis nagrinėta literatūra ir teisės aktais.*

išorės auditoriai, orientuojasi jau į tam tikro rezultato patikrinimą t.y. kaip anksčiau buvo apskaičiuoti, deklaruoti ir sumokėti mokesčiai. Tokiu būdu, išskiriame kartinį skirtumą tarp vidaus ir išorės audito atlikėjų.

Išorės audito atlikėjai, kaip jau buvo nagrinėta anksčiau, gali būti tiek valstybinės institucijos tiek ir nepriklausomi auditoriai. Tačiau žvelgiant globaliu mastu ir vertinant mokesčių audito apimtį, tikslingiausia būtų traktuoti, jog pagrindinis mokesčių audito atlikėjas turėtų būti mokesčių administratorius, kurio tiesioginė atsakomybė yra užtikrinti teisingą mokesčių surinkimą ir atlikti mokesčių vengimo/ slėpimo prevenciją.

## IŠVADOS

1. Moksliniu lygiu dažniausiai yra pateikiama ir nagrinėjama finansinių ataskaitų audito sąvoka – auditas (finansinių ataskaitų auditas) suprantamas kaip nepriklausomas finansinių ataskaitų rinkinio duomenų patikrinimas ir objektyvios nuomonės suformavimas bei pateikimas. Taigi auditą galima api-

būdinti kaip nepriklausomą, tam tikro objekto patikrinimą ir nuomonės apie jį pateikimą. Nors, kaip galima pastebėti atlikus mokslinės literatūros analizę, jau identifikuojamas mokesčių audito, kaip savarankiško audito poreikis, išskiriamos ir pradedamos nagrinėti mokesčių audito procedūros, vis tik mokesčių audito, kaip atskiros audito rūšies apibrėžimų nėra daug. Visgi galime pastebėti, jog mokesčių audito apibrėžimai savo prasme yra artimas finansinių ataskaitų audito apibrėžimui – skiriasi tikrinamas objektas ir nuomonės pateikimo forma. Pagal aukščiau pateiktą sąvokų analogiją, galime suformuoti tokį mokesčių audito apibrėžimą – tai nepriklausomas mokesčių deklaracijų duomenų patikrinimas, kurio rezultate teikiama nuomonė apie mokesčių apskaičiavimą, deklaravimą ir sumokėjimą. Tokiu būdu galime teigti, jog mokesčių auditas turėdamas skirtingų auditų rūšių savybių, gali užimti skirtingas vietas audito sistemoje, pagal konkretų poreikį.

2. Išnagrinėjus mokesčių audito apibrėžimus ir esmę, galima teigti, jog pagrindiniai mokesčio audito ypatumai yra orientuoti trimis kryptimis atsakant į klausimus:
  - a. Ar mokesčiai teisingai apskaičiuoti?
  - b. Ar mokesčiai teisingai deklaruoti?
  - c. Ar mokesčiai teisingai sumokėti?
3. Išnagrinėjus skirtingų autorių mokesčių audito apibrėžimus bei identifikavus esminius ypatumus, galime teigti, kad mokesčių auditas yra unikali audito rūšis, kuri kaip ir bet kuris kitas auditas, galėtų būti klasifikuojama remiantis skirtingais kriterijais, tačiau tikslingiausia būtų traktuoti, kad mokesčių auditas yra išorės atlikėjų vykdomas auditas. Atitinkamai, pagrindiniais mokesčio audito atlikėjais, turėtų būti laikomi mokesčių administratoriai, kadangi jų pagrindinė užduotis ir yra užtikrinti kad mokesčiai į biudžetą būtų teisingai apskaičiuoti, deklaruoti ir sumokėti.

Tačiau, kadangi mokesčiai savo esme yra prilyginami įsipareigojimams, kurie yra ūkio subjekto finansinių ataskaitų sudedamoji dalis. Galima daryti prielaidą, kad mokesčių auditas galėtų būti traktuojamas ir kaip nepriklausomo auditoriaus atliekamas auditas. Taigi, nors Tarptautiniai Audito Standartai savo turiniu reglamentuoja finansinių ataskaitų audito procedūras ir turėtų būti taikomi kartu kaip sistema normų, vis tik mokesčio audito planavimui, rizikos identifikavimui, atsako į riziką vertinimui, informacijos rinkimui ir duomenų vertinimui galėtų būti taikomos pagrindinės jų nuostatos remiantis 805 Tarptautiniu Audito Standartu. Pastarasis standartas numato, kad auditorius gali atlikti vieno iš finansinių ataskaitų elemento ar straipsnio auditą ir pateikti tokiais pačiais principais reglamentuotą išvadą, kaip būtų pateikiama atlikus finansinių ataskaitų auditą.

## LITERATŪROS ŠARŠAS

1. Adomavičiūtė, D., Mackevičius, J., (2012) *Muitinės audito organizavimas ir jo tobulinimo galimybės*. Informacijos mokslai, 62 tomas, ISSN 1392-0561, p. 81-96.
2. Arens, A. A., Loebbecke J. K. (1997). *Auditing: an integrated approach*. Upper Saddle River: Prentice-Hall International, 823p. ISBN 0130798479.
3. *Audito samprata*. Prieiga per internetą: [http://www.aup.ru/books/m236/18\\_1.htm](http://www.aup.ru/books/m236/18_1.htm) (žiūrėta 2017 m. gruodžio 3 d.).
4. Daujotaitė, D., (2006). *Finansinis auditas*. Vilnius : Vilniaus vadybos aukštoji mokykla, 189p. ISBN 9955-528-12-5.
5. Daujotaitė, D., Giriūnas L., Giriūnienė G., Miškinis A., Vinauskienė D., Adomavičiūtė D., (2015). *Finansų kontrolė ir auditas: teorija ir praktika*. Vilnius : Mykolo Romerio universitetas, 381 p. ISBN 9789955197317.
6. *Finansinių ataskaitų auditas*. Prieiga per internetą: [https://www.vkontrolė.lt/vsa/failai/files/lar\\_finansiniu\\_ataskaitu\\_auditas%5B1%5D.pdf](https://www.vkontrolė.lt/vsa/failai/files/lar_finansiniu_ataskaitu_auditas%5B1%5D.pdf) (žiūrėta 2017 m. gruodžio 3 d.).
7. *Finansinių ataskaitų auditas*. Prieiga per internetą: <https://finmin.lrv.lt/lt/veiklos-sritys/apskaita-ir-atskaitomybe/finansiniu-ataskaitu-auditas> (žiūrėta 2017 m. gruodžio 3 d.).
8. Giriūnienė, G., Benelytė, R. *Mokesčių audito strategijų pasirinkimo vertinimas*. In. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika* 14, 2013, p.52-58. ISSN 1822-8682.
9. *Guidance On Test Procedures For Tax Audit Assurance*. OECD. Prieiga per internetą <https://www.oecd.org/tax/administration/45045414.pdf> (žiūrėta 2017 m. gruodžio 3 d.).
10. *Improving Tax Administration's Services as a Factor of Tax Compliance: The Case of Tax Audit*. Prieiga per internet: [https://www.researchgate.net/publication/276190378\\_Improving\\_Tax\\_Administration's\\_Services\\_as\\_a\\_Factor\\_of\\_Tax\\_Compliance\\_The\\_Case\\_of\\_Tax\\_Audit](https://www.researchgate.net/publication/276190378_Improving_Tax_Administration's_Services_as_a_Factor_of_Tax_Compliance_The_Case_of_Tax_Audit) (žiūrėta 2017 m. gruodžio 3 d.).

11. Kabašinskas, J., Toliatienė, I., (1997). *Auditas*. Vilnius : Amžius, 382p. ISBN 9986430240.
12. Lakis, V., (2007). *Audito sistema: raida ir problemos*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 386 p. ISBN 978-9955-33-054-7.
13. Louwers T.J., Ramsay R.J., Sinason D. H., Strawser J. R., . Thibodeau J. C (2013). *Auditing & Assurance Services, 5th Edition, New York*.
14. Mackevičius, J., (2001). *Auditas: teorija, praktika, perspektyvos. 36 knyga*. Vilnius: Lietuvos mokslas, 837p. ISBN 9986-795-05-3 ISBN1392-4044.
15. Mackevičius, J., Raziūnienė, D., (2011). *Auditas. Klausimai, atsakymai, testai*. Vilnius: Vilniaus universitetas, 223 p. ISBN 978-9955-634-37-9.
16. Mackevičius, J., Giriūnas L., Valkauskas R.. (2014) *Finansinė analizė*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 483 p. ISBN 9786094593697.
17. Mackevičius, J., (2009). *Finansinių ataskaitų auditas ir analizė*. Vilnius, 389 p. ISBN 978-9955-879-49-7.
18. Rakhmanova. I. I., Nagumova, R. V., Naumova, N. A. (2016) Application of Fuzzy Sets Theory to Assessment of Audit Risk in a Tax Audit, ISSN : 1993-5250.
19. Robertson J. C. (1990). *Auditing*. Homewood: Irwin.
20. Заббарова О. А. Абдуллина Э. Ф. (2006). Налоговый Аудит Расчетов По Единому Социальному Налогу. Все Для Бухгалтера ISSN 2311-939X p. 25-34.
21. Макаренко С. А., Резниченко Д. С., Кубеш Е. С. (2016) Налоговый аудит как профилактика ошибок и нарушений в коммерческих организациях, *In* Политематический Сетевой Электронный Научный Журнал Кубанского Государственного Аграрного Университета No. 123 (09).