



Ministerstwo
Finansów



Krajowa Administracja
Skarbowa



program
współdziałania

WSKAZÓWKI I DOBRE PRAKTYKI W ZAKRESIE RAM WEWNĘTRZNEGO NADZORU PODATKOWEGO

Warszawa, październik 2024 r.

ul. Świętokrzyska 12
00-916 Warszawa

tel.: +48 22 694 52 20

fax: +48 22 694 37 19

www.mf.gov.pl

Spis treści

WSTĘP	6
1. STRATEGIA PODATKOWA	10
1.1. Strategiczne kierunki.....	11
1.1.1. Misja i wizja podatkowa.....	11
1.1.2. Cele podatkowe.....	15
1.2. Reguły decyzyjne	19
1.2.1. Podejście do planowania podatkowego.....	19
1.2.2. Podejście do zarządzania ryzykiem podatkowym	21
1.2.3. Podejście do płatności zobowiązań podatkowych	27
1.2.4. Podejście do ładu podatkowego	29
1.2.5. Podejście do zarządzania zasobami niezbędnymi do realizacji funkcji podatkowej	31
1.3. Strategia komunikacji	34
1.3.1. Podejście do transparentności podatkowej	34
1.3.2. Podejście do relacji z organami podatkowymi	36
1.4. Spójność strategii z otoczeniem.....	39
1.4.1. Spójność strategii podatkowej z ładem korporacyjnym.....	39
1.4.2. Spójność strategii podatkowej z otoczeniem regulacyjnym	40
1.5. Wdrożenie i monitorowanie strategii podatkowej	41
1.5.1. Znaczenie strategii podatkowej w ładzie korporacyjnym	41
1.5.2. Zasady monitorowania strategii podatkowej	43
2. KULTURA ORGANIZACYJNA	45
2.1. Budowanie kultury organizacyjnej	47
2.1.1. Normy i wartości firmy wspierające prawidłową realizację obowiązków podatkowych	47
2.1.2. Przykład z góry i budowanie świadomości podatkowej	50
2.1.3. Zapewnienie odpowiedniego zrozumienia norm i wartości	53
2.2. Zapewnienie przestrzegania norm i wartości	56
2.2.1. Nadzór nad obszarem etyki	56
2.2.2. System zgłaszania i zarządzania naruszeniami.....	58
3. ŁAD PODATKOWY	61
3.1. Zasady funkcjonowania ładu podatkowego	63

3.1.1.	Określenie zasad funkcjonowania ładu podatkowego	63
3.1.2.	Udokumentowanie ról i odpowiedzialności w matrycy RASCI	66
3.2.	Istotne role i odpowiedzialności	68
3.2.1.	Rola i odpowiedzialność organu zarządzającego	68
3.2.2.	Rola i odpowiedzialność organu nadzorczego / komitetu audytu	70
3.2.3.	Rola i odpowiedzialność dyrektora finansowego / podatkowego	72
4.	ORGANIZACJA FUNKCJI PODATKOWEJ.....	74
4.1.	Odzwierciedlenie funkcji podatkowej w procesach i procedurach organizacji	77
4.1.1.	Procesy funkcji podatkowej	77
4.1.2.	Outsourcing funkcji podatkowej (w tym outsourcing IT).....	81
4.1.3.	Nadzór nad kwestią jurysdykcji podatkowej właściwej dla organizacji i podmiotów zależnych.....	84
4.1.4.	Zakres i jakość procedur.....	86
4.1.5.	Zarządzanie procedurami	88
4.2.	Spójność funkcji podatkowej	89
4.2.1.	Odzwierciedlenie funkcji podatkowej w strukturze organizacyjnej.....	89
4.2.2.	Spójność funkcji podatkowej z funkcjami biznesowymi oraz strategią podatkową	89
5.	SYSTEM ZARZĄDZANIA RYZYKIEM PODATKOWYM	91
5.1.	Świadomość ryzyka podatkowego.....	95
5.1.1.	„Przykład z góry” w zakresie zarządzania ryzykiem podatkowym	95
5.1.2.	Uczenie się w zakresie zarządzania ryzykiem (w tym kompetencje)	97
5.1.3.	Podejmowanie decyzji a ryzyko podatkowe (integracja z planowaniem)	98
5.1.4.	Percepcja ryzyka podatkowego.....	100
5.2.	Organizacja zarządzania ryzykiem podatkowym	104
5.2.1.	Funkcja zarządzania ryzykiem podatkowym.....	104
5.2.2.	Odpowiedzialność i właścicielstwo ryzyka	105
5.2.3.	Struktura zarządzania ryzykiem podatkowym.....	115
5.3.	Zasady zarządzania ryzykiem podatkowym.....	115
5.3.1.	Apetyt na ryzyko podatkowe i wdrożenie zasad zarządzania ryzykiem podatkowym	115
5.3.2.	Elementy i zakres zarządzania ryzykiem podatkowym	118
5.4.	Procesy zarządzania ryzykiem podatkowym	119
5.4.1.	Przebieg procesu zarządzania ryzykiem podatkowym.....	119

5.4.2.	Identyfikacja i analiza ryzyka	124
5.4.3.	Ocena ryzyka	128
5.4.4.	Reakcja na ryzyko	136
5.4.5.	Kontrola i monitorowanie ryzyk podatkowych.....	140
5.4.5.1.	Kontrola ryzyka	140
5.4.5.2.	Monitorowanie ryzyka podatkowego.....	143
5.4.5.3.	Mierniki KPI oraz KRI	144
5.4.6.	Komunikacja i informacja w zakresie zarządzania ryzykiem podatkowym.....	151
5.4.7.	Kontrola i monitorowanie ryzyk podatkowych.....	154
5.5.	Zdolności związane z zarządzaniem ryzykiem podatkowym	157
5.5.1.	Platformy systemy i narzędzia	157
5.5.2.	Integracja z kontrolą wewnętrzną	157
6.	KONTROLA WEWNĘTRZNA	161
6.1.	Wdrożenie mechanizmów kontrolnych w zakresie procesów biznesowych i podatkowych	163
6.2.	Monitorowanie mechanizmów kontrolnych, mających wpływ na funkcję podatkową.....	171
6.2.1.	Weryfikacja bieżąca mechanizmów kontrolnych.....	173
6.2.2.	Testowanie mechanizmów kontrolnych	174
7.	KADRY FUNKCJI PODATKOWEJ.....	179
7.1.	Wymagania stanowiskowe, zasady zatrudniania, ocena pracowników.....	180
7.2.	System doskonalenia kadr	183
7.3.	Budowanie zaangażowania kadr (system motywacyjny).....	188
7.4.	Poziom obciążenia pracą	191
7.5.	System zastępstw i sukcesja.....	193
8.	WSPARCIE IT W ZAKRESIE FUNKCJI PODATKOWEJ.....	195
8.1.	Zapewnienie zgodności zarządzania systemami IT.....	197
8.1.1.	Zapewnienie zgodności systemów IT z wymaganiami prawa i regulacjami wewnętrznymi	197
8.1.2.	Zarządzanie systemami IT wspierającymi funkcję podatkową.....	200
8.2.	Bezpieczeństwo Systemu IT.....	203
8.2.1.	Zabezpieczenie systemu teleinformatycznego przed utratą lub brakiem dostępności danych.....	203
8.2.2.	Cyberbezpieczeństwo – zabezpieczenie systemu teleinformatycznego przed nieuprawnionym dostępem.....	206

9.	ZEWNĘTRZNE MECHANIZMY NADZORU.....	208
9.1.	Zarządzanie zewnętrznymi mechanizmami nadzoru	209
9.1.1.	Zasady zlecania audytu funkcji podatkowej	209
9.1.2.	Weryfikacja realizacji rekomendacji wynikających z audytu funkcji podatkowej	209
9.1.3.	Zasady zlecania usług doradztwa podatkowego	210
ZAŁĄCZNIKI:.....		213
ŹRÓDŁA INFORMACJI:.....		214

Wstęp

Ramy wewnętrznego nadzoru podatkowego (dalej także: „RWNP”, „ramy”) to istotny element ładu korporacyjnego i systemu zarządzania ryzykiem organizacji. Dzięki dojrzałym ramom, organizacja może skutecznie monitorować i kontrolować procesy podatkowe oraz świadomie zarządzać ryzykami podatkowymi, identyfikując ewentualne zagrożenia oraz minimalizując możliwość ich wystąpienia. Dojrzałe RWNP dają odpowiednie zapewnienie, że organizacja ma pod kontrolą swoje ryzyka podatkowe, zwiększając tym samym wiarygodność organizacji w oczach kontrahentów i organów podatkowych. Dlatego warto poświęcić czas i środki na rozwój odpowiednich mechanizmów wewnętrznego nadzoru podatkowego.

Celem tego dokumentu jest przedstawienie wskazówek i dobrych praktyk w zakresie wdrażania i funkcjonowania poszczególnych elementów RWNP. Dokument ten jest uzupełnieniem Wytycznych w zakresie Ram Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego (dalej także „[Wytyczne](#)”) oraz modelu oceny dojrzałości RWNP.



Zaprezentowane w dokumencie wskazówki i dobre praktyki stanowią przykłady możliwych rozwiązań, odnoszące się zarówno do 3 poziomu dojrzałości RWNP, jak i wyższych.

Nie należy ich odczytywać jako standard lub check lista rozwiązań niezbędnych do wdrożenia przez organizacje aplikujące do Programu Współdziałania.

Źródłem informacji dla opracowania tego dokumentu były m.in. rozwiązania wdrożone przez podmioty aplikujące i uczestniczące w Programie Współdziałania oraz dokumenty publikowane na stronach internetowych przez kluczowe podmioty oraz korporacje międzynarodowe. Innym źródłem wykorzystanym do przygotowania tego materiału są dobre praktyki publikowane przez inne administracje skarbowe oraz firmy doradztwa podatkowego.

Ramy Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego dotyczą całej organizacji, ponieważ prawidłowa realizacja obowiązków podatkowych jest wynikiem wielu procesów zachodzących w organizacji, zarówno na poziomie strategicznym jak i operacyjnym. Dobre praktyki zostały podzielone, podobnie jak model oceny dojrzałości RWNP na 9 następujących obszarów:

1. Strategia podatkowa,
2. Kultura organizacyjna,
3. Ład podatkowy,
4. Organizacja funkcji podatkowej,
5. Zarządzanie ryzykiem podatkowym,
6. Kontrola wewnętrzna,
7. Kadra funkcji podatkowej,
8. Wsparcie narzędzi informatycznych (IT) w zakresie funkcji podatkowej,
9. Zewnętrzne mechanizmy nadzoru.

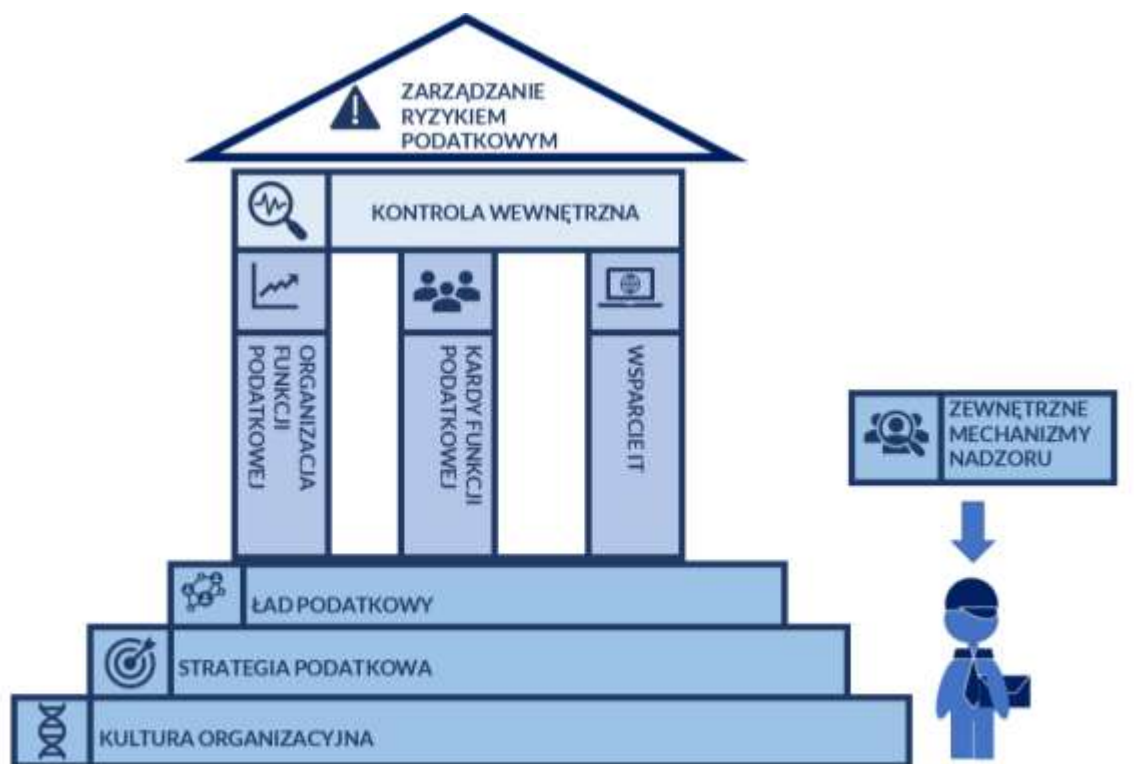
Poniżej przedstawione zostały obszary RWNP w formie graficznej. Elementy RWNP występujące w organizacji przedstawione zostały w formie budynku, gdzie fundamenty stanowi kultura organizacyjna oraz zarządzanie strategiczne, czyli strategia podatkowa i ład podatkowy. Filarami jest organizacja funkcji podatkowej oraz zasoby organizacji, czyli kadry i wsparcie narzędzi informatycznych (IT) w zakresie funkcji podatkowej.

Jako dach spinający całość funkcjonowania RWNP wskazano zarządzanie ryzykiem podatkowym. System zarządzania ryzykiem podatkowym powinien identyfikować ryzyka podatkowe we wszystkich obszarach RWNP, wspierając tym samym ich skuteczność i adekwatność. Jako belkę wspierającą dach (krokiew) wskazano kontrolę wewnętrzną, podkreślając tym samym konieczność zapewniania spójności kontroli wewnętrznej z zarządzaniem ryzykiem, a także rolę kontroli wewnętrznej w identyfikacji ryzyk, wdrażaniu reakcji na nie i ich monitorowaniu. Takie przedstawienie graficzne podkreśla, że zarówno system zarządzania ryzykiem podatkowym, jak i kontrola wewnętrzna służą do monitorowania i oceny jakości całości funkcjonowania RWNP, przyczyniając się tym samym do ich rozwoju.

Natomiast zewnętrzne mechanizmy nadzoru podatkowego zostały przedstawione jako inspektor nadzoru budowlanego, który weryfikuje i wspiera podnoszenie jakości pozostałych elementów RWNP.

Należy przy tym podkreślić, że zgodnie z Wytycznymi, RWNP jako całość powinny być na bieżąco monitorowane i okresowo oceniane, przy wykorzystaniu systemu zarządzania ryzykiem podatkowym i kontroli wewnętrznej. Proces ten powinien być wspierany przez funkcję audytu wewnętrznego oraz zewnętrzne mechanizmy nadzoru.

Rys. 1 Graficzna prezentacja Ram Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego



Obszary RWNP są ze sobą ściśle powiązane, przenikają się wzajemnie. Wdrożenie odpowiednich mechanizmów nadzoru podatkowego w poszczególnych obszarach funkcjonowania organizacji wpływa na efektywność tych mechanizmów w innych obszarach. Dlatego zapewnienie odpowiedniej jakości nadzoru we wszystkich obszarach daje efekt synergii w postaci skutecznych i adekwatnych RWNP. Mając na uwadze powyższe, w treści dokumentu wskazane zostały również powiązania pomiędzy różnymi obszarami RWNP, poprzez zastosowanie odpowiednich odesłań do innych rozdziałów. W każdym z rozdziałów tego dokumentu na wstępie została wyjaśniona istotność danego obszaru dla zapewnienia skutecznych i adekwatnych RWNP.



Poprzez zintegrowanie podatków z ogólną strategią biznesową organizacji, stają się one istotną częścią jej planowania strategicznego.

W celu zapewnienia spójności z modelem oceny dojrzałości RWNP w niniejszym dokumencie omówione zostały wskazówki w zakresie wdrażania i funkcjonowania atrybutów opisanych w tym modelu. Atrybuty to szczegółowe zagadnienia, w zakresie których organizacja powinna podjąć działania, aby zapewnić skuteczność i adekwatność RWNP w danym obszarze.

Dodatkowo w każdym rozdziale niniejszego opracowania znajduje się także odesłanie do właściwych zapisów ww. Wytycznych.

Należy także wyjaśnić że, podobnie jak w modelu oceny dojrzałości RWNP pozostałe dwa elementy RWNP, o których mowa w Wytycznych, tj. komunikacja i informacja oraz audyt wewnętrzny, nie zostały wyodrębnione w niniejszym dokumencie jako odrębne obszary, ponieważ stanowią one element składowy innych obszarów RWNP i zostały w nich uwzględnione. Rolą audytu wewnętrznego w zakresie kwestii podatkowych jest niezależne monitorowanie, weryfikacja i ocena skuteczności procesów m.in. zarządzania ryzykiem podatkowym, kontroli wewnętrznej i ładu podatkowego. W konsekwencji audyt wewnętrzny wspomaga funkcjonowanie poszczególnych obszarów RWNP poprzez niezależne spojrzenie na ich funkcjonowanie oraz ich ocenę, która może posłużyć do ich usprawnienia. Podobnie komunikacja i informacja przenika każdy obszar RWNP wpływając na ich jakość. W związku z powyższymi wskazówkami i dobre praktyki dotyczące audytu wewnętrznego jak i komunikacji zostały ujęte w pozostałych obszarach RWNP.

W niniejszym dokumencie nie zamieszczono słownika pojęć, ponieważ został on zawarty w modelu oceny dojrzałości RWNP.

Stosowanie dobrych praktyk jest niezwykle ważne w biznesie, ponieważ przemyślane i sprawdzone metody postępowania pozwalają uniknąć błędów, osiągnąć zamierzone cele. W niniejszym materiale przedstawimy istotne aspekty dobrych praktyk, które mogą pomóc w podnoszeniu jakości RWNP.



Należy jednak pamiętać, że każda organizacja jest inna, przez co dobrych praktyk nie można postrzegać jako uniwersalnej metody, ani jako rodzaju minimalnego standardu, który powinny spełniać RWNP. Przykłady mogą bowiem nie odpowiadać charakterowi i potrzebom organizacji, co oznacza, że zastosowanie identycznego podejścia może być nieefektywne lub wręcz prowadzić do zaburzeń w realizacji strategii podatkowej.

Dokument będzie okresowo aktualizowany, aby zapewniać jak najlepsze wsparcie dla organizacji, które poszukują inspiracji i wskazówek w zakresie podnoszenia jakości RWNP. W tym celu zachęcamy do zgłaszania na adres program.wspoldzialania@mf.gov.pl wdrożonych w Państwa organizacjach rozwiązań podnoszących skuteczność RWNP.



1. Strategia podatkowa

Wymagania w zakresie strategii podatkowej zostały przedstawione w pkt. 6.1. [Wytycznych](#), odnoszącym się do zarządzania strategicznego.

W tej części przedstawione są przykłady, które mogą być przydatne w budowaniu czy doskonaleniu strategii podatkowych. W dokumencie zawarto zestaw informacji i założeń, które opisują pożądane podejście organizacji do zarządzania procesem wykonywania obowiązków podatkowych oraz realizacji tego procesu.

Strategia podatkowa – podobnie jak całe RWNP - powinna być dopasowana do wielkości i struktury przedsiębiorstwa oraz specyfiki branży. Organizacje mogą mierzyć się z odmiennymi zagrożeniami istotnymi z punktu widzenia zgodności z przepisami podatkowymi. Dlatego powinny mieć świadomość, że strategia podatkowa powinna być „szyta na miarę”, tj. dostosowana do konkretnej organizacji.



Dobłą praktyką jest, aby strategia podatkowa uwzględniała potrzeby i cele organizacji, była autentyczna. Strategia podatkowa powinna zawierać założenia realne i możliwe do osiągnięcia przez organizację.

Zaprezentowany katalog rozwiązań zawartych w strategiach podatkowych wskazuje, że cele jakie zostały określone w modelu oceny dojrzałości RWNP można osiągnąć na wiele sposobów. Istotnym jest, aby każdy z atrybutów określonych w modelu znalazł swoje odzwierciedlenie w strategii podatkowej. Różne podejścia do regulacji zasługują na jednakową aprobatę. Strategia jest dokumentem regulującym podejście do kwestii podatkowych na poziomie strategicznym, dlatego zawsze niezbędne jest dookreślenie tych zasad w dokumentach operacyjnych, niżej sklasyfikowanych w hierarchii organizacji.



1.1. Strategiczne kierunki



1.1.1. Misja i wizja podatkowa

Zgodnie z definicją zawartą w Wytycznych „Strategia podatkowa podmiotu wskazuje wizję i misję podatkową oraz cele podatkowe uwzględniając jednocześnie ich wpływ na realizację celów biznesowych podmiotu”.

Określenie misji i wizji podatkowej jest niezbędne dla budowy strategii podatkowej firmy.

Misja organizacji określa konkretne jej cele i działania oraz to, czym się ona zajmuje. Wizja z kolei to pewnego rodzaju zbiór aspiracji organizacji, który nadaje jej ogólny kierunek działania.

Zarówno misja, jak i wizja podatkowa powinny być spójne z misją ogólną firmy oraz jej wartościami. Dzięki temu pracownicy będą widzieć jasny cel i znać oczekiwane od nich zachowania w zakresie podatków.



Misja podatkowa – to przyjęte wartości, którymi kieruje się organizacja, realizując nakładane na nią obowiązki przepisami prawa podatkowego.

Misja podatkowa organizacji powinna być jasno sformułowana i odzwierciedlać jej zaangażowanie w rzetelne i transparentne stosowanie przepisów podatkowych oraz dbałość o prawidłowe wypełnianie obowiązków podatkowych.

Na podstawie analizy strategii podatkowych podmiotów aplikujących i uczestniczących w Programie Współdziałania oraz publikowanych strategii podatkowych i informacji dotyczących ich realizacji można wyodrębnić m.in. następujące obszary, których misja podatkowa dotyczy:



1. Zgodność z przepisami prawa podatkowego – misja ta może być skierowana na zapewnienie zgodności funkcjonowania organizacji z obowiązującymi przepisami podatkowymi.

Jako dobry przykład w tym zakresie można wskazać następujące zapisy:

- „Nasze sprawy podatkowe prowadzimy w oparciu o podstawę generującą trwałą wartość spełniając jednocześnie obowiązujące wymogi prawne i regulacyjne dotyczące podatków. Należyście uwzględniamy intencję i ducha przepisów podatkowych, kontekst społeczny, w którym działa [organizacja] (...), a także pozycję i reputację [organizacji] (...) w społeczeństwie, administracjach podatkowych, organach regulacyjnych i przedstawicielach politycznych.”
- „Członkowie Zarządu Spółki oraz udziałowcy (właściciele) zobowiązani są do przestrzegania wszelkich przepisów prawnych, w tym podatkowych. Powyższe zobowiązanie znajduje odzwierciedlenie w kodeksie postępowania (...). [Organizacja] (...) obowiązana jest do zgodnego z prawem postępowania w zakresie wypełniania obowiązków podatkowych oraz zapobiegania nadużyciom prawa podatkowego.”
- „Misja podatkowa [Organizacji] (...) polega na przejrzystym, zgodnym z prawem i etycznym spełnianiu naszych obowiązków podatkowych. Stawiamy na pełną zgodność z przepisami podatkowymi, kierując się wartościami wiarygodności i uczciwości. Aktywnie podejmujemy działania zmierzające do minimalizacji ryzyka podatkowego, nie ograniczając się jedynie do reaktywnych odpowiedzi na pojawiające się wyzwania podatkowe.”
- „(...) naszą polityką podatkową i celem jest przestrzeganie w dobrej wierze litery i ducha wszystkich obowiązujących przepisów podatkowych i obowiązków we wszystkich krajach, w których prowadzimy działalność, w zakresie wszystkich podatków bezpośrednich i pośrednich, jako firma i pracodawca, a także przepisów międzynarodowych traktaty i międzynarodowe wytyczne podatkowe (OECD).”



2. Optymalizacja obciążeń podatkowych – misja podatkowa może być skoncentrowana na minimalizacji płatności podatkowych i maksymalizacji korzyści podatkowych dla organizacji, przy jednoczesnym zachowaniu zgodności podatkowej.

Jako dobry przykład w tym zakresie mogą posłużyć następujące zapisy, m.in. :

- „Głównym celem działalności podatkowej jest wspieranie działalności operacyjnej we wszystkich sprawach podatkowych w każdej chwili w najlepszy możliwy sposób. (...) Podatki są kosztami działalności gospodarczej, funkcja podatkowa optymalizuje koszty podatkowe w oparciu o cele i potrzeby biznesowe [Organizacji] (...). Każda transakcja biznesowa powinna być zorganizowana w sposób jak najbardziej efektywny podatkowo, ale bez tworzenia wysoce sztucznych i czysto podatkowych struktur. Żadne struktury o charakterze podatkowym nie mogą być realizowane bez racjonalnego uzasadnienia ekonomicznego.”
- „Podstawowym celem [Organizacji], jako świadomego podatnika jest płacenie podatków w prawidłowej wysokości, przy rzetelnym i prawidłowym wypełnianiu wszystkich ciążących na [Organizacji] obowiązków podatkowych. Powyższe jest spójne (...)

z podstawowym celem strategii gospodarczej a mianowicie: wypracowaniem jak najwyższego zysku i w konsekwencji prawidłowym jego opodatkowaniem.”



3. Rola społeczna – organizacja może przyjąć misję podatkową, która zakłada przyczynianie się do realizacji społecznych celów poprzez dobrowolne płacenie podatków w prawidłowej wysokości, jako formę inwestowania w społeczność lokalne lub wspieranie zrównoważonego rozwoju, co może zbudować pozytywny wizerunek firmy i zwiększyć zaufanie klientów, inwestorów oraz innych interesariuszy.

Jako dobry przykład w tym zakresie można wskazać następujące zapisy:

- „[Organizacji] (...) szczególnie bliska jest zasada odpowiedzialności społecznej biznesu – [Organizacja] (...) działa i będzie działać na rzecz dobra społeczności, której zasobami dysponuje i dzięki któremu osiąga swoje cele gospodarcze. Jednym ze sposobów realizacji w/w zasady jest płacenie podatków w kwocie i czasie wymaganymi przepisami prawa podatkowego.”
- [Organizacja] dąży do odpowiedzialnego pomnażania swej wartości dla inwestorów oraz realizacji celów innych interesariuszy, w tym społeczeństwa, z którego zasobów Spółka korzysta prowadząc swą działalność i z którym Spółka chce dzielić się wypracowanymi zyskami poprzez terminowe płacenie podatków w należnych kwotach.
- „Jako międzynarodowa firma działająca na całym świecie, [Organizacja] (...) uznaje kluczową rolę podatków w budżecie i rozwoju krajów, w których prowadzi swoją działalność biznesową.”
- „Wszelkie struktury korporacyjne i/lub transakcyjne muszą mieć podłoże ekonomiczne i handlowe, zgodnie ze zobowiązaniem [Organizacji] (...) do bycia „dobrym obywatelem korporacyjnym pod względem podatkowym”.
- „Realizacja powyższej wizji [wizji biznesowej] w obszarze podatków oznacza dbałość o prawidłowe i terminowe wywiązywanie się ze wszystkich obowiązków nakładanych przepisami prawa podatkowego, tak, aby organizacja miała swój wkład w zapewnienie środków publicznych na umożliwienie lub wsparcie realizacji istotnych społecznie inicjatyw.”
- [Organizacja] (...) uważa, że kompletność, prawidłowość i rzetelność rozliczeń podatkowych stanowi istotną wartość oraz czynnik potwierdzający jej wiarygodność i wysoką reputację, a także jest elementem społecznej odpowiedzialności biznesu.
- „Przez odpowiedzialne zarządzanie obowiązkami podatkowymi, aspirujemy do generowania trwałej wartości dla naszych udziałowców, pracowników, klientów i całej społeczności w której funkcjonujemy.”



Wizja podatkowa – określa jak organizacja postrzega swoją realizację rozliczeń podatkowych teraz i w przyszłości.

Wizja podatkowa powinna określać:

- jak firma chce być postrzegana w zakresie podatków,
- jakie cele podatkowe chce osiągnąć,
- jakie wartości chce reprezentować.



W związku z powyższym wizja podatkowa w strategii podatkowej może być nakierowana m.in. na:

- ustalenie celów i sposobów działania w aspekcie podatkowym w danym kraju lub regionie,
- określenie preferencji podatkowych dla planowanych transakcji ekonomicznych,
- zdefiniowanie priorytetów podatkowych,
- promowanie uczciwości podatkowej,
- analizę skutków ekonomicznych prowadzonej polityki podatkowej oraz prognozowanie ich konsekwencji,
- długoterminowe planowanie podatkowe z uwzględnieniem zmieniających się uwarunkowań rynkowych oraz przepisów podatkowych.

Poniżej przedstawiono kilka przykładowych zapisów w tym zakresie:

- „[Organizacja] wywiązuje się z ciężących na niej obowiązków podatkowych, dzięki swojemu transparentnemu podejściu cieszy się dobrą opinią administracji podatkowej i jest dla niej – z uwagi na zajmowaną pozycję krajowego lidera sektora (...) – zaufanym partnerem w konsultacjach zmian przepisów i praktyki podatkowej w branży (...).”
- „[Organizacja] (...) pragnie być postrzegana przez opinię publiczną oraz organy administracji jako podmiot odpowiedzialny oraz budzący zaufanie.”
- „Dla [Organizacji] istotne jest budowanie swojej firmy jako rzetelnej i wiarygodnej w relacjach z klientami, pracownikami, kontrahentami i administracją publiczną. W jej ocenie jednym z czynników świadczących o tym jest prawidłowe i kompletne realizowanie swoich obowiązków podatkowych.”
- „Wizją podatkową [Organizacji] (...) jest bycie liderem w dziedzinie zarządzania podatkami w naszej branży, poprzez utrzymanie najwyższych standardów zgodności z przepisami i etyki podatkowej. Aspirujemy do bycia uznawanym jako przykład do naśladowania w kwestii odpowiedzialności podatkowej. Pragniemy stworzyć silną strukturę wewnętrzną,

zdolną do zarządzania ryzykiem podatkowym, umożliwiającą skuteczne i efektywne wywiązywanie się z naszych obowiązków podatkowych. Tę wizję zamierzamy realizować poprzez ciągłe doskonalenie procesów, inwestycje w rozwój naszych pracowników i utrzymanie otwartej komunikacji w sprawach podatkowych.”



1.1.2. Cele podatkowe

Cele podatkowe w strategii podatkowej wynikają z indywidualnych potrzeb i celów przedsiębiorstwa.



Sposób podejścia do określania celów podatkowych jest uzależniony od poziomu dojrzałości kultury organizacyjnej.

Każda organizacja może w różny sposób zdefiniować swoje długoterminowe cele podatkowe. Ważne, aby były one określone zgodnie z zasadą SMART (Specific, Measurable, Attractive, Realistic, Timely defined), czyli były sprecyzowane, motywujące do działania, mierzalne, realistyczne, określone w czasie.¹

Mogą one m.in. obejmować następujące zagadnienia:



1. Zwiększenie efektywności podatkowej - dążenie do zminimalizowania obciążeń podatkowych poprzez identyfikację legalnych możliwości zastosowania ulg, zwolnień, odliczeń i preferencji podatkowych oraz wybieranie optymalnych form opodatkowania, efektywne zarządzanie prawami i obowiązkami podatkowymi, a także dzięki efektywnemu wykorzystaniu zasobów w zakresie funkcji podatkowej, np.:

- „celem długoterminowym Organizacji jest „Dążenie do efektywnego obciążenia podatkowego {Organizacji} (...) w ramach działań zgodnych z przepisami prawa i bieżącą praktyką podatkową”
- „Ponieważ podatki są kosztami działalności gospodarczej, funkcja podatkowa optymalizuje koszty podatkowe w oparciu o cele i potrzeby biznesowe [organizacji] (...). Każda transakcja biznesowa powinna być zorganizowana w sposób jak najbardziej efektywny podatkowo, ale bez tworzenia wysoce sztucznych i czysto podatkowych struktur. Żadne struktury

¹ [Metoda SMART w pracy – zastosowanie, efekty. www.praca.pl](http://www.praca.pl)

o charakterze podatkowym nie mogą być realizowane bez racjonalnego uzasadnienia ekonomicznego.”

- „Celem [Organizacji] jest osiągnięcie optymalnej sytuacji biznesowej i podatkowej (...), co nie oznacza możliwie najniższego wyniku podatkowego w krótkim okresie, ale optymalnego wyniku biznesowego i wynikającego z niego wyniku podatkowego, z uwzględnieniem trwałości i ciągłości przejmowanych pozycji w dłuższej perspektywie.”



2. Zgodność z zasadami etyki - dążenie do zapewnienia zgodności działań podatkowych z zasadami etycznymi oraz do uwzględnienia aspektów zrównoważonego rozwoju w swoich działaniach podatkowych, np.:

- „Naszym celem jest zapewnienie, że wszystkie nasze działania są prowadzone zgodnie z najwyższymi standardami zarówno w zakresie zgodności z prawem, jak i etyki biznesu.”
- „Działalność podatkowa (...) ma na celu zapewnienie uczciwości podatkowej i zgodności z przepisami podatkowymi na bieżąco.”
- "Celem podatkowym naszej firmy jest nie tylko maksymalizacja zysków, ale także dążenie do uczciwego i etycznego podejścia do opodatkowania oraz zgodności z zasadami zrównoważonego rozwoju. Poprzez świadome podejmowanie decyzji podatkowych, dążymy do minimalizacji negatywnego wpływu naszych działań na społeczeństwo i środowisko, jednocześnie przyczyniając się do rozwoju społeczności lokalnych i ochrony środowiska naturalnego.”



3. Minimalizację ryzyka podatkowego - dążenie do eliminacji lub zminimalizowania ryzyka podatkowego poprzez prawidłowe stosowanie przepisów podatkowych, unikanie ryzykownych transakcji podatkowych oraz regularne monitorowanie zmian w przepisach podatkowych, np.:

- „Celem długoterminowym Organizacji jest „Utrzymanie pozycji lidera sektora (...) przy kontynuacji podejścia o wystrzeganiu się jakichkolwiek schematów agresywnej optymalizacji podatkowej.”
- „Każda transakcja biznesowa powinna być zorganizowana w sposób jak najbardziej efektywny podatkowo, ale bez tworzenia wysoce sztucznych i czysto podatkowych struktur. Żadne struktury o charakterze podatkowym nie mogą być realizowane bez racjonalnego uzasadnienia ekonomicznego.”
- „Nasza organizacja podatkowa ma na celu tworzenie i ochronę wartości dla akcjonariuszy oraz minimalizację ryzyka podatkowego poprzez proaktywne zarządzanie podatkowe

naszymi operacjami biznesowymi i transakcjami, wraz z zarządzaniem biznesem i innymi funkcjami.”

- „Tworzenie wartości polega na odpowiedzialnym i zrównoważonym zarządzaniu naszymi całkowitymi kosztami podatkowymi prowadzenia działalności w ramach jasnych parametrów ryzyka oraz zgodnie z działalnością i strategiami biznesowymi Grupy.”
- „Nie mamy żadnych celów wydajnościowych (KPI) opartych na efektywnych stawkach podatkowych lub płatnościach podatkowych.”



4. Budowanie pozytywnej reputacji podatkowej, np.:

- Celem długoterminowym Organizacji jest: „Rola czołowego reprezentanta sektora (...) i odpowiedzialnego partnera dla ustawodawcy podatkowego i administracji skarbowej w kwestiach dotyczących opodatkowania branży (...). Dbanie o pozytywny wizerunek (...) oraz dobre imię Spółki jako uczciwego podatnika”



5. Zapewnienie synergii procesów biznesowych i podatkowych - dążenie do zintegrowania strategii podatkowej z celami biznesowymi firmy w celu maksymalizacji wartości dodanej dla przedsiębiorstwa i jego interesariuszy, np.:

- „(...) głównym celem działalności podatkowej jest wspieranie działalności operacyjnej we wszystkich sprawach podatkowych w każdej chwili w najlepszy możliwy sposób (...)”
- „Pełne przestrzeganie właściwych przepisów podatkowych jest częścią naszych zasad biznesowych.”



6. Digitalizację lub automatyzację procesów funkcji podatkowej - dążenie do wykorzystania nowoczesnych technologii i automatyzacji w procesach podatkowych, np.:

- celem długoterminowym Organizacji jest „Dalszy rozwój narzędzi i systemów informatycznych wspierających Spółkę w prawidłowym wywiązywaniu się z obowiązków podatkowych (finansowych i sprawozdawczych)”



Dobłą praktyką w zakresie celów podatkowych jest, aby organizacja :

- określała cele podatkowe na poziomie strategicznym, które będą dotyczyć procesów/obszarów, a nie komórek organizacyjnych oraz będą skorelowane z długoterminowymi celami biznesowymi,
- racjonalnie uzasadniała w swojej strategii podatkowej przyjęte cele podatkowe,
- posiadała określone na poziomie operacyjnym - jako rozwinięcie strategii podatkowej – szczegółowe cele podatkowe (cele krótkoterminowe) wpisujące się w realizację długoterminowych celów podatkowych.

Poniżej został zaprezentowany przykład sformułowania w strategii podatkowej celów długoterminowych i podejścia do formułowania celów krótkoterminowych:

„Podatkowymi celami strategicznymi (wieloletnimi) organizacji są:

- *minimalizacja efektywnego obciążenia podatkowego w ramach działań zgodnych z przepisami prawa, bieżącą praktyką podatkową oraz w ścisłej współpracy z Szefem KAS,*
- *dążenie do osiągnięcia pozycji najlepszego [podmiotu w branży] w Polsce bez korzystania z rozwiązań agresywnej optymalizacji podatkowej,*
- *utrzymanie pozycji dobrego podatnika, rzetelnie i terminowo rozliczającego się z organami KAS, będącego partnerem dla Ministerstwa Finansów w projektowaniu i opiniowaniu przepisów podatkowych rynku (...),*
- *rozwój działalności gospodarczej organizacji w ramach Programu Współdziałania z Szefem KAS,*
- *dalszy rozwój wyposażenia RWNP w materiały, narzędzia i systemy informatyczne, wspierające sprawną realizację obowiązków podatkowych i sprawozdawczych przy zapewnieniu skutecznej i efektywnej kontroli tych procesów,*
- *stałe podnoszenie jakości kadr zaangażowanych w procesy RWNP poprzez dostęp do informacji, materiałów i specjalistów oraz poprzez zapewnienie adekwatnego programu szkoleniowego danego pracownika.*

Podatkowe cele operacyjne (roczne) wynikają z celów strategicznych i są określane corocznie uwzględniając aktualną sytuację społeczną i gospodarczą oraz inne zdarzenia wpływające na realizację obowiązków podatkowych”.



Warte wyróżnienia jest rozwiązanie polegające na wskazaniu w strategii podatkowej katalogu ogólnych działań, które organizacja zamierza realizować, aby określone cele podatkowe zostały osiągnięte. Poniżej przedstawiono przykład w tym zakresie:

„[Organizacja] (...) stawia sobie za cel prawidłową, rzetelną i terminową realizację obowiązków podatkowych wynikających z przepisów powszechnie obowiązującego prawa.

Powyższe cele są realizowane poprzez określenie:

- podejścia organizacji do ryzyka podatkowego,
- zaangażowania Zarządu, wyższej kadry kierowniczej oraz jednostek organizacyjnych w procesy podatkowe,
- polityki kadrowej, szkoleniowej i informacyjnej w zakresie podatkowym,
- procedur obowiązujących w organizacji (...), związanych z funkcjami podatkowymi,
- generalnych zasad współpracy z profesjonalnymi doradcami.”
-



1.2. Reguły decyzyjne



1.2.1. Podejście do planowania podatkowego

Planowanie podatkowe powinno być integralną częścią zarządzania finansami firmy i powinno być uwzględnione w procesie podejmowania decyzji biznesowych. Polega ono na analizie sytuacji finansowej i podatkowej podmiotu oraz wykorzystaniu odpowiednich strategii i rozwiązań prawnych w celu minimalizacji obciążenia podatkowego. Jest to proces optymalizacji płacenia podatków, przy jednoczesnym zachowaniu zgodności z obowiązującym prawem podatkowym. W uproszczeniu polega on na określeniu celów podatkowych, sposobów ich osiągnięcia oraz analizie potencjalnych skutków tych decyzji.



Dobłą praktyką w zakresie podejścia do planowania podatkowego jest kierowanie się zasadą, żeby plany podatkowe były zgodne z przyjętą i realizowaną strategią podatkową.

Poniżej zaprezentowano przykłady podejścia do planowania podatkowego w strategii podatkowej:

- „Nasze planowanie podatkowe opiera się na rozsądnej interpretacji obowiązującego prawa i jest zgodne z istotą działalności gospodarczej i handlowej naszej firmy.”
- „Plany podatkowe powinny być spójne z niniejszą Strategią podatkową, politykami podatkowymi oraz dokonaną kalkulacją podatku na następny rok podatkowy oraz odroczonego w odniesieniu do wyniku bilansowego i jego uzasadnienia.”

Dobłą praktyką jest również określenie w strategii podatkowej odpowiedzialności za sporządzenie tych planów. Poniżej przykład takiego zapisu:

- „Plany podatkowe stanowią zadanie pracownika, którego stanowisko jest wydzielone odrębnie w strukturze organizacyjnej organizacji.”
- „Podatkowe cele operacyjne na dany rok podatkowy przygotowuje i zatwierdza Zarząd [Organizacji] zgodnie z odrębną procedurą zarządzania funkcją podatkową organizacji.”
- „Dla każdego rodzaju podatku, organizacja posiada opracowane polityki podatkowe. Zgodnie z opracowanymi politykami organizacja, na każdy rok podatkowy, opracowuje plany podatkowe. Zatwierdzanie tych planów należy do zadań zarządu organizacji”.

Jako dobrą praktykę można także uznać odniesienie się w strategii podatkowej do obowiązku określania konsekwencji podatkowych przy planowanych restrukturyzacjach czy zmianach w modelu biznesowym, aby pokazać związek z wykonaniem oraz założeniami zawartymi w planach podatkowych. Dodatkowo warto, aby strategia podatkowa odnosiła się do sposobu podejścia do komunikacji w zarządzaniu zmianą w zakresie wspomnianych restrukturyzacji czy zmian biznesowych zachodzących w organizacji. Poniżej przykład w tym zakresie:

„(...) należyte planowanie podatkowe możliwe jest jedynie w przypadku uzyskiwania z wyprzedzeniem informacji o planowanych restrukturyzacjach czy zmianach w modelu biznesowym. w tym celu, na poziomie (...) ustanowiono okresowe spotkania zarządu organizacji z zarządem grupy (...), a w samej Spółce wprowadzono regularne, cotygodniowe spotkania dyrektorów poszczególnych działów organizacji mających na celu omówienie rozważanych inwestycji, potencjalnych zmian w modelu biznesowym, zmian w modelu dostaw itd. Dzięki regularnym spotkaniom i odpowiedniej komunikacji członków zarządu organizacji, a także przedstawicieli grupy, podmiot, dział finansowy jest informowany z wyprzedzeniem o planowanych działaniach na poziomie całej organizacji, jak i grupy, co pozwala na ocenę oraz prawidłowe i terminowe uwzględnienie skutków podatkowych tych działań.”

Organizacja poprzez powyższe zapisy komunikuje, że jej zarząd jest na bieżąco informowany i angażowany w proces przewidywania konsekwencji podatkowych planowanych transakcji.

Inną praktyką, wartą podkreślenia, jest zamieszczenie w strategii podatkowej tzw. Reguł Strategii Podatkowej. Każda reguła zawiera zasady postępowania organizacji w danym zakresie wyjaśniając jednocześnie, w jakim celu została skonstruowana oraz w jaki sposób jest realizowana. Poniżej przykład reguły odnoszący się do kwestii planowania podatkowego decyzji biznesowych:

„Reguła prewencyjnej oceny finansowo-podatkowej decyzji biznesowych i okołobiznesowych podejmowanych przez zarząd (...).”



1.2.2. Podejście do zarządzania ryzykiem podatkowym

Podejście do zarządzania ryzykiem podatkowym to zadeklarowane przez organizację działania mające na celu identyfikację, ocenę, dobór reakcji na ryzyka mogące wpłynąć na osiągnięcie celów podatkowych. To także zadeklarowane działania związane z monitoringiem i oceną systemu zarządzania ryzykiem podatkowym.

Zagadnienie dotyczące podejścia do zarządzania ryzykiem podatkowym w strategii podatkowej jest bardzo istotne, ponieważ zarządzanie ryzykiem podatkowym jest elementem procesu zarządzania organizacją, wiedzą i integralną częścią jej działalności.

Przedstawienie w strategii podejścia do zarządzania ryzykiem podatkowym jest w rezultacie dobrą sposobnością, aby zastanowić się, czy wewnętrzny system zarządzania podatkami posiada luki i nieefektywności oraz ustalić, jakie działania powinny zostać podjęte, aby ograniczyć lub wyeliminować zidentyfikowane niedoskonałości procesów.



Organizacje mogą w różny sposób w strategii podatkowej prezentować swoje podejście do zarządzania ryzykiem podatkowym, począwszy od deklaracji stosowania standardowych procedur i kontroli, aby minimalizować ryzyko podatkowe, podczas gdy inne mogą wskazywać na inwestycje w zaawansowane systemy monitorowania i raportowania.

Poniżej przedstawiono przykłady podejścia do zarządzania ryzykiem podatkowym zawarte w strategii podatkowej:

- „Kontrolujemy i ograniczamy nasze ryzyko podatkowe za pomocą systemu zarządzania: ryzykiem podatkowym (...). Kontrola ryzyka nie oznacza jego całkowitej eliminacji, lecz ekonomicznie uzasadnione zarządzanie ryzykiem podatkowym w zakresie naszej codziennej działalności.”
- „Należy **bezwzględnie unikać ryzyka oszustw podatkowych** dla [Organizacji] (...), jej kierownictwa i akcjonariuszy. Oznacza to kontrolowanie i ograniczanie ryzyk podatkowych oraz zagwarantowanie zdolności organizacji (...) do spełnienia w każdej chwili wymogów i obowiązków prawnych.”

Dobra praktyką w przypadku międzynarodowych przedsiębiorstw prowadzących w Polsce działalność gospodarczą jest wskazywanie podejścia do zarządzania ryzykiem podatkowym na poziomie grupy wraz z uszczegółowieniem tych zasad na poziomie krajowym.



Dobłą praktyką jest deklaracja podejścia organizacji do zarządzania ryzykiem wraz z ogólnym opisem procesu.
Należy pamiętać, że taki ogólny zapis powinien być uzupełniony szczegółowymi zasadami zarządzania ryzykiem na poziomie operacyjnym.

Dokonując opisu procesu zarządzania ryzykiem podatkowym warto wskazać m.in. czy:

- ryzyka podatkowe są wykrywane i oceniane poprzez systematyczny proces ich identyfikacji, analizy i oceny w formie jednolitej matrycy ryzyka podatkowego,
- oceniana jest istotność ryzyka pod względem wartościowym (kwotowym).

Dobłą praktyką jest także wskazanie w strategii podatkowej głównych obszarów ryzyka podatkowego dotyczącego Organizacji:

„Ramy Ryzyka Podatkowego wyszczególnione poniżej określają kluczowe ryzyka podatkowe oraz działania łagodzące, które Organizacja [...] podejmuje w celu zarządzania i monitorowania tych ryzyk. Istnieje pięć kluczowych obszarów ryzyka objętych ramami ryzyka podatkowego – polityka, zarządzanie i organizacja, ludzie, zgodność (compliance) i dokumentacja, sprawozdawczość i zarządzanie ryzykiem.”



Skuteczne zarządzanie finansami organizacji wymaga profesjonalnego nadzoru ryzyka podatkowego.
Podejście o cechach agresywnej optymalizacji oraz wysokiego apetytu na ryzyko podatkowe powinno być komunikowane już na etapie strategii podatkowej.

Dobłą praktyką w zakresie apetytu na ryzyko, jest wskazanie przez organizację w strategii podatkowej w jaki sposób definiuje ona to pojęcie, np.:

- *„Pod pojęciem „apetyt na ryzyko” rozumiemy maksymalny poziom ryzyka podatkowego, jaki jesteśmy gotowi zaakceptować podczas prowadzenia naszej działalności operacyjnej oraz w dążeniu do realizacji naszych strategicznych i finansowych celów.”*
- *„Nie definiujemy akceptowalnego poziomu ryzyka podatkowego, ale raczej dążymy do pewności co do pozycji podatkowych. Jeżeli prawo podatkowe jest niejasne lub podlega interpretacji, oceniamy, czy jest większe prawdopodobieństwo, że nasze stanowisko zostanie podtrzymane i w stosownych przypadkach zasięgamy opinii zewnętrznej.”*

Poniżej przykłady innych zapisów podejścia do zarządzania ryzykiem podatkowym w strategii podatkowej w odniesieniu do działań mogących mieć znamiona agresywnej optymalizacji podatkowej oraz podejścia do wielkości apetytu na ryzyko podatkowe:

- *„Z pełną świadomością przyjmujemy, że w obecnym skomplikowanym klimacie prawnym i podatkowym nie można całkowicie uniknąć potencjalnych ryzyk podatkowych. Niemniej, konsekwentnie unikamy podejmowania świadomych działań o podwyższonym ryzyku podatkowym, które mogłyby prowadzić do agresywnej optymalizacji podatkowej. W szczególności, nie podejmujemy działań ukierunkowanych na unikanie opodatkowania,*

dążymy do minimalizacji ryzyka podatkowego i przestrzegamy przepisów prawa podatkowego. Aktywnie angażujemy się w działania, które mają na celu przeciwdziałać takim ryzykom. Nasz apetyt na ryzyko jest niski, co oznacza, że przyjmujemy konserwatywne podejście do zarządzania ryzykiem podatkowym, a wszelkie nasze decyzje są podejmowane z należytą starannością i uwzględnieniem ich potencjalnych konsekwencji podatkowych.”

- „Działania organizacji nie są nakierowane na uchylanie bądź unikanie opodatkowania oraz optymalizacje podatkowe. Wszelkie działania nietypowe podlegają analizie podatkowej, w tym z perspektywy regulacji dotyczących MDR i klauzuli GAAR.”
- „[Organizacja] (...) nie podejmuje agresywnych działań ukierunkowanych na minimalizację ciężaru podatkowego i nie angażuje się w tworzenie sztucznych struktur podatkowych. Podejmowane przez organizację transakcje są przeprowadzane zgodnie z profilem działalności gospodarczej (...), a umowy zawierane z podmiotami z (...) oparte są na zasadzie ceny rynkowej. Organizacja nie współpracuje z podmiotami mającymi miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową.”
- „Grupa (...) zachowuje przejrzystość w stosunku podmiotów, które posiada na całym świecie i co do tego, kto jest ich właścicielem (...).”
- „Nie korzystamy z tak zwanych "rajów podatkowych", w celu uniknięcia opodatkowania działalności, która ma miejsce gdzie indziej.”
- „Płacimy podatek dochodowy zgodnie z miejscem ich powstawania w ramach normalnego toku działalności, nie stosujemy sztucznie rozdrobnionych struktur lub umów w celu uniknięcia opodatkowania w jurysdykcjach, w których prowadzimy działalność (...).”
- „W celu ograniczenia ryzyka niewłaściwej realizacji obowiązków podatkowych, [Organizacja] (...) współpracuje z profesjonalnymi doradcami podatkowymi. Wsparcie zewnętrznych doradców podatkowych obejmuje zarówno bieżące doradztwo podatkowe w zakresie działalności Organizacji, jak i corocznego przygotowania dokumentacji cen transferowych celem potwierdzenia rynkowych cen w transakcjach z podmiotami powiązanymi.”

Jako przykład godny naśladowania, należy wskazać uregulowanie w strategii podatkowej obowiązku przestrzegania przez wszystkich pracowników ustalonego apetytu na ryzyko, a także informowanie o nim doradców zewnętrznych:

„Wszystkie osoby zaangażowane w procesy podatkowe naszej Spółki, w tym te odpowiedzialne za kształtowanie umów i transakcji z partnerami biznesowymi, są zobowiązane do stosowania tego konserwatywnego podejścia, które zakłada niski apetyt na ryzyko. Analogiczne stanowisko przedstawiamy również naszym zewnętrznym doradcom, kiedy zasięgamy ich porad w sytuacjach budzących wątpliwości podatkowe.”

W strategii podatkowej należy uwzględnić także podejście organizacji do zarządzania znaczącymi ryzykami podatkowymi w kluczowych obszarach m.in. takich jak:

- transakcje z podmiotami z rajów podatkowych,
- transakcje zawierane z podmiotami powiązanymi (ceny transferowe),

- weryfikacja kontrahentów (dochowanie należytej staranności w zakresie VAT, WHT).



Nie jest wymagany zakaz zawierania transakcji biznesowych z podmiotami z rajów podatkowych, ale transparentne podejście do tego zagadnienia.

Poniżej przedstawione zostały przykłady podejścia do zarządzania ryzykiem podatkowym dotyczące zawierania transakcji z podmiotami z tzw. rajów podatkowych.

Oznacza to, że w specyficznych okolicznościach, gdzie relacje biznesowe, z uwagi na brak innych rozwiązań, nie pozwalają uniknąć transakcji z podmiotami z tzw. rajów podatkowych, możliwe jest realizowanie takich transakcji, natomiast organizacja informuje o tych transakcjach wyjaśniając motywy swojego działania.

Poniżej kilka przykładów w tym zakresie:

- „[Organizacja] nie będzie tworzyć ani nabywać podmiotów mających siedzibę w którejkolwiek z jurysdykcji znajdujących się na liście rajów podatkowych ustanowionej w (...) przepisach.”
- „Działalność [Organizacji] (...) na terytoriach uznawanych przez inne podmioty za podlegające niewielkiemu opodatkowaniu lub nie podlegająca żadnemu opodatkowaniu istnieje tylko i wyłącznie ze względów ekonomicznych i handlowych (Cel Biznesowy) oraz dysponuje zasobami materialnymi i ludzkimi niezbędnymi do prowadzenia działalności, przy czym w żadnym wypadku nie jest celem tych operacji transfer zysków do tych jurysdykcji w celu uzyskania zmniejszenia obciążenia podatkowego.”
- „W (...) roku [Organizacja] przyjęła Kodeks Dobrych Praktyk w Sprawach Podatkowych (...) w związku z tym organizacja, w ramach swojej działalności i zgodnie z zaleceniami niniejszego Kodeksu, działa w jurysdykcjach, które przyjęły standardy przejrzystości i wymiany informacji zalecane przez OECD, a w szczególności w jurysdykcjach ustanowionych na mocy (...) prawa podatkowego, unikając wykorzystywania struktur korporacyjnych w celu ukrycia lub ograniczenia przejrzystości swojej działalności wobec organów podatkowych lub innych zainteresowanych stron.”
- “[Organizacja] dokonuje jedynie transakcji / czynności posiadających uzasadnienie ekonomiczne. Spółka nie podejmuje działań o sztucznym charakterze w celu osiągnięcia korzyści podatkowej. Osoby odpowiedzialne za sprawy podatkowe organizacji zachowują szczególną ostrożność zawierając transakcje z podmiotami mającymi siedzibę w krajach i terytoriach stosujących szkodliwą konkurencję podatkową (rajach podatkowych) w rozumieniu Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych.”
- „Wypełniając obowiązki podatkowe organizacja zachowuje należyłą staranność i dba o to, aby decyzje w tym zakresie były podejmowane na właściwym poziomie i były odpowiednio

uzasadnione. Spółka nie angażuje się w konstrukcje i transakcje tworzone w celu zmniejszenia rzeczywistych ciężarów podatkowych i pozbawione ekonomicznego uzasadnienia. Wszelkie decyzje podejmowane są przede wszystkim w oparciu o względy gospodarcze, a nie o kwestie podatkowe.”

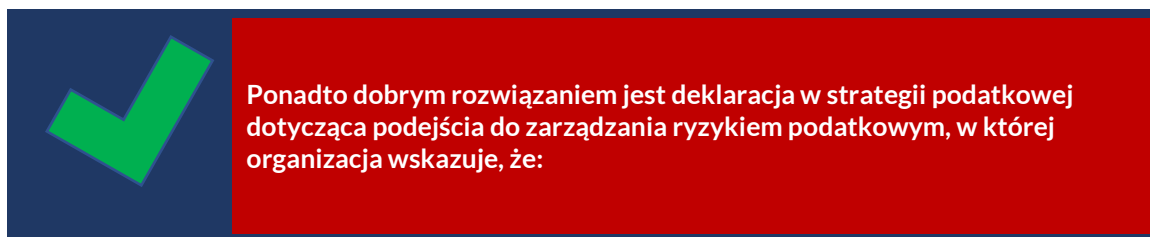


Jako dobrze postrzeganą praktykę wyznaczającą kierunek w zarządzaniu ryzykiem w zakresie transakcji z podmiotami powiązanymi jest deklaracja w strategii podatkowej, m.in., że:

- wszystkie decyzje dotyczące podatków i cen transferowych muszą uwzględniać wymogi zgodności, zwrot finansowy, potencjalne ryzyko reputacji i ryzyko finansowe (prawdopodobieństwo płatności oraz wpływ na środki pieniężne i rachunek zysków i strat),
- wszystkie decyzje muszą być poparte szczegółową oceną ryzyka, którą należy przedstawić właścicielom decyzji podatkowej,
- ocena ryzyka obejmuje między innymi pełny opis sprawy zawierający jasne streszczenie stanu faktycznego,
- przegląd i ocena stanowiska podatkowego i/lub cen transferowych odbywa się w świetle odpowiednich przepisów podatkowych i/lub TP, interpretacji i linii orzeczniczej wraz z podsumowaniem różnych stanowisk (jeśli dotyczy),
- jest dokonywana ocena: kosztów finansowych i korzyści wszystkich potencjalnych scenariuszy, oraz kosztów i korzyści niefinansowych obejmująca ocenę charakteru i wielkości środków zapewniających zabezpieczenie świadczenia,
- dokonuje się oceny prawdopodobieństwa urzeczywistnienia się ryzyka w momencie podjęcia decyzji o zapewnieniu zgodności z polityką grupy,
- ceny transferowe są ustalane z uwzględnieniem zasady arm's length,
- wszystkie operacje gospodarcze są odpowiednio dokumentowane.

Poniżej przedstawiono zapisy ze strategii podatkowych mogące służyć jako wskazówki przy budowaniu, czy doskonaleniu strategii podatkowych w zakresie uregulowania podejścia do zarządzania ryzykiem:

- *"Strategia podatkowa [organizacji] jest prowadzona przy zachowaniu wszelkich zasad ostrożności, tak aby jej zobowiązania podatkowe były wypełniane terminowo i w wymaganych wysokościach. W celu minimalizacji identyfikowanych ryzyk podatkowych w toku działalności [organizacja] stosuje mechanizmy zabezpieczania się przed możliwością interpretacji tych przepisów w odmienny sposób."*
- *„[Organizacja] nie uchyla się od opodatkowania oraz nie angażuje się w konstrukcje tworzone wyłącznie lub głównie w celu zmniejszenia ciężarów podatkowych. Spółka nie przeprowadza transakcji lub czynności gospodarczych, których jedynym lub głównym celem mogłoby być unikanie opodatkowania."*
- *„Wszelkie struktury korporacyjne i/lub transakcyjne muszą mieć podłoże ekonomiczne i handlowe (...). [Organizacja] nie wchodzi (i nie będzie) zawierała sztucznych struktur w celu uniknięcia opodatkowania lub udaremnienia założonego celu przepisów podatkowych, ani nie podejmuje (ani nie będzie) agresywnego planowania podatkowego w celu zmniejszenia swoich zobowiązań podatkowych. Spółka nie stara się konstruować transakcji w sposób, który dawałby skutki podatkowe niezgodne z ich konsekwencjami gospodarczymi."*



- z dbałością identyfikuje ryzyka podatkowe na wczesnym etapie planowania, aby móc podjąć odpowiednie działania prewencyjne przed ich wystąpieniem,
- wszystkie decyzje biznesowe są podejmowane po uwzględnieniu potencjalnych konsekwencji podatkowych,
- dla każdej istotnej zmiany w działalności lub nowej, nietypowej transakcji przeprowadzana jest identyfikacja i ocena ryzyka podatkowego,
- projekty umów, karty projektów oraz regulacje wewnętrzne podlegają weryfikacji podatkowej przez odpowiednio wykwalifikowane osoby, aby skutecznie identyfikować ryzyka podatkowe związane z procesami biznesowymi,
- decyzje biznesowe są podejmowane po uwzględnieniu skutków podatkowych, a każda nowa i nietypowa transakcja wymaga akceptacji zarządu w celu zapewnienia kontrolowanej ekspozycji na ryzyko,
- systematycznie ocenia istotność zidentyfikowanych ryzyk na podstawie prawdopodobieństwa i wpływu, podejmując odpowiednie działania w celu minimalizacji ryzyka,
- w przypadku ryzyk nieakceptowalnych, wdrażany jest plan postępowania z ryzykiem, który wymaga zatwierdzenia przez zarząd.

- „W przypadku wątpliwości podatkowych o charakterze strategicznym, dyrektor departamentu ekonomiczno-finansowego informuje zarząd o powstałej wątpliwości i przedstawia propozycję podejścia organizacji. Zarząd podejmuje wiążącą decyzję w zakresie kwalifikacji podatkowej i/lub sposobu dalszego postępowania w odniesieniu do powstałej wątpliwości.”
- „Zarząd jest informowany o najistotniejszych zagadnieniach podatkowych i może podejmować kluczowe decyzje dotyczące obszaru podatkowego (...). W uzasadnionych przypadkach zagadnienia podatkowe mające istotny wpływ na Spółkę (...) rozpatruje zespół składający się z członków zarządu, dyrektora finansów, głównego księgowego, kierownika księgowości finansowej oraz innych, wybranych pracowników organizacji posiadających informacje lub kwalifikacje istotne z uwagi na powód zwołania Komitetu.”



1.2.3. Podejście do płatności zobowiązań podatkowych

Sposób przedstawienia przez Spółkę w strategii podatkowej podejścia do płatności zobowiązań podatkowych jest swego rodzaju zapewnieniem organów administracyjnych o uczciwości w realizowaniu obowiązków podatkowych.

Powszechną praktyką jest bardzo lakoniczne uregulowanie podejścia do płatności zobowiązań podatkowych, np. poprzez odniesienie się w strategii podatkowej w następujący sposób:

*„[Organizacja] (...) dąży do minimalizacji obciążeń administracyjnych, związanych z przestrzeganiem przepisów podatkowych. Służyć temu ma unikanie i minimalizowanie naliczanych odsetek i kar, poprzez rzetelne przygotowywanie i terminowe składanie deklaracji podatkowych, jak również terminowe **regulowanie zobowiązań podatkowych**.”*

Strategia płatności podatkowych nie powinna się ograniczać tylko do ogólnej deklaracji organizacji, że będzie terminowo regulować zobowiązania podatkowe. Dlatego jako przykład prawidłowego postępowania w tym zakresie może posłużyć uregulowanie przez organizację w ramach strategii płacenia zobowiązań podatkowych następujących kwestii:

- sformułowanie wymagania, aby wszystkie zdarzenia mające wpływ na pozycje w deklaracjach/zeznaniach/informacjach podatkowych, były ujmowane w ewidencji podatkowej w sposób zgodny z przepisami podatkowymi oraz zapewniający terminowość wywiązywania się z obowiązków wynikających z tych przepisów,
- akcentowanie, że w jej działalności nie ma miejsca na niepłacenie podatków, czy celowe uszczuplanie należności publicznoprawnych,
- kategoryczny brak zgody na tzw. kreatywną księgowość prowadzącą do nieuczciwej manipulacji danymi finansowymi
- wymaganie, aby informacje o zdarzeniach mających wpływ na obowiązki podatkowe były przekazywane (udostępniane) w odpowiedni sposób i w odpowiednim terminie,

do osób odpowiedzialnych za funkcję podatkową w organizacji, co ma na celu wyeliminowanie błędnie ewidencjonowanych operacji gospodarczych oraz niespójności między danymi księgowymi, a danymi wykazywanymi w składanych zeznaniach/deklaracjach/informacjach podatkowych,

- akceptowanie występowania korekt deklaracji/zeznań/informacji podatkowych, uznając je za naturalny element procesu, wynikający ze świadomości podatkowej osób odpowiedzialnych za funkcję podatkową oraz ze sprawnego wewnętrznego nadzoru podatkowego, jednocześnie podkreślając, że powinny to być sytuacje wyjątkowe i odpowiednio uzasadnione.



Dobłą praktyką, którą stosują organizacje jest zawarcie w strategii podatkowej deklaracji, że organizacja posiada opracowane i funkcjonujące procedury zapewniające:

- terminowe składanie deklaracji/zeznań/informacji podatkowych oraz płacenie podatków,
- złożenie stosownych korekt deklaracji i uregulowania ewentualnych zaległości wraz z odsetkami, w przypadku wykrycia błędów.

Jako dobrą praktykę należy też uznać wskazanie przez organizację deklaracji w zakresie przygotowania kalkulacji płatności podatku z odpowiednim wyprzedzeniem, np.:

„Kalkulacja należności publicznoprawnych odbywa się z odpowiednim wyprzedzeniem umożliwiającym dochowanie ustawowych terminów płatności.”

Na uwagę zasługuje także inny przykład, podkreślający rolę systemów IT we wspieraniu realizacji przyjętej strategii terminowej płatności podatków:

„W celu usprawnienia procesu płatności zobowiązań podatkowych, wykorzystujemy zaawansowany system IT, który umożliwia efektywne monitorowanie planowania płatności i terminowej wpłaty zobowiązań. System ten wspiera nas w dokładnym śledzeniu terminów płatności poprzez stosowne komunikaty i alerty, a także umożliwia efektywne zarządzanie finansami i zwiększa wydajność pracy działów księgowych.

System (...), który wykorzystujemy, pozwala na automatyzację procesów księgowych, gwarantując poprawność, sprawną weryfikację, dokładną archiwizację i dostępność księgowanych danych. Program jest w pełni zgodny z wymaganiami polskiego prawa i dostosowany do prawodawstwa unijnego, co pozwala nam na efektywne zarządzanie i monitorowanie naszych zobowiązań podatkowych.”



1.2.4. Podejście do ładu podatkowego

Ważnym jest, aby deklaracja dotycząca podejścia do ładu podatkowego była sformułowana już na etapie strategii podatkowej. Dzięki temu, organizacje pokazują swoją strukturę organizacyjną wzbogaconą o obowiązki i zakres odpowiedzialności wszystkich pracowników, których zadania są związane z realizacją funkcji podatkowej.



Organizacje w swoich strategiach podatkowych prezentują rolę i odpowiedzialności w zakresie funkcji podatkowej, opisując / wymieniając m.in. rolę rady nadzorczej, zarządu, rolę dyrektora zarządzającego ds. finansów, rolę dyrektora biura księgowości, rolę dyrektora biura HR.

Organizacja deklaruje, że zasady ładu podatkowego określono m.in. w ramach dokumentów wewnętrznych jak np.: kodeks etyki, regulaminy: organizacyjny, rady nadzorczej, zarządu, procedury: nadzoru właścicielskiego, udzielania pełnomocnictw, nadawania, przeglądu i odbierania uprawnień, kierowania materiałami na posiedzenia zarządu i rady nadzorczej, audytu wewnętrznego, koordynacji obsługi kontroli i audytów zewnętrznych, strategia podatkowa, matryca odpowiedzialności za funkcję podatkową (RACI/RASCI), zakresy zadań, odpowiedzialności i uprawnień poszczególnych pracowników, szczegółowe procedury podatkowe.

Właściwym podejściem do ładu podatkowego mogą być następujące deklaracje zawarte w strategii podatkowej:

- „Organizacja posiada matrycę odpowiedzialności podatkowej, w której określono odpowiedzialność w poszczególnych obszarach podatkowych.”
- „Zespół Podatkowy [Organizacji] (...) jest odpowiedzialny za bieżącą pracę podatkową, opracowanie Polityki Podatkowej (...) oraz zarządzanie ryzykiem podatkowym. Szczegółowe role i obowiązki są określone w Polityce delegowania uprawnień (...).”



Dobłą praktyką widoczną w strategiach jest wskazanie w niej ogólnego podziału kluczowych ról w zakresie kwestii podatkowych, np.:

- „zarząd i kierownictwo organizacji, poprzez wdrożone procesy i procedury, zapewniają prawidłową i terminową realizację zobowiązań podatkowych,
- kierownictwo organizacji odpowiada za terminowe przygotowanie lokalnej dokumentacji cen transferowych, jak również terminowe raportowanie cen transferowych,
- dyrektor finansowy odpowiada za wdrożenie odpowiednich działań umożliwiających sporządzanie deklaracji podatkowych na wysokim poziomie pewności,
- obsługę księgową zapewnia organizacja powiązana, z siedzibą w Polsce, powołana do świadczenia usług księgowych na potrzeby podmiotów z grupy, pracownicy księgowości monitorują zmiany w regulacjach prawa podatkowego, o czym informują na bieżąco kierownictwo organizacji, tak by móc też przygotować odpowiednie narzędzia informatyczne do raportowania podatkowego.”

W przypadku międzynarodowych grup kapitałowych, dobrą praktyką wartą podkreślenia jest również uregulowanie w strategii obowiązku nadzoru nad jurysdykcjami podatkowymi wraz z koniecznością zaangażowania w te działania lokalnego dyrektora finansowego/kontrolera finansowego/innej osoby odpowiedzialnej w każdej jurysdykcji.



Dobłą praktyką widoczną w sporządzanych strategiach podatkowych jest wskazywanie w ich treści, deklaracji dotyczących podziału zadań związanych z funkcją podatkową, np.:

- organizacja deklaruje, że „w komórkach związanych z realizacją funkcji podatkowej nastąpi podział obowiązków, poprzez ich określenie dla każdego stanowiska oraz wprowadzona zostanie zasada nadzoru bezpośredniego przełożonego, nad którym z kolei nadzór sprawuje liniowy przełożony. Ścieżka sprawowanego nadzoru określona zostanie aż do organu zarządzającego. Podział obowiązków będzie uwzględniał system zastępstw.”
- „Nasza struktura organizacyjna jest zaprojektowana w taki sposób, aby podział obowiązków związanych z realizacją funkcji podatkowej był adekwatny, efektywny i zgodny z doświadczeniem i wiedzą wymaganymi na danym stanowisku. To zapewnia rzetelne i profesjonalne wykonywanie powierzonych zadań.”



1.2.5. Podejście do zarządzania zasobami niezbędnymi do realizacji funkcji podatkowej

Realizowanie funkcji podatkowej nie jest możliwe bez zaangażowania zasobów organizacji. Niezbędnymi zasobami do efektywnej realizacji funkcji podatkowej jest odpowiednia ilość kadry o kompetencjach umożliwiających realizację zadań, zabezpieczenie budżetu na ten cel oraz posiadanie rozwiązań informatycznych zapewniających prawidłową realizację funkcji podatkowej.

Temat zarządzania kadrą funkcji podatkowej oraz narzędzi informatycznych zostanie również szerzej omówiony w części dokumentu poświęconej tym zagadnieniom. W tym rozdziale zostanie omówione podejście do tego zarządzania wyrażone na poziomie deklaratoryjnym w strategii podatkowej.

Na uwagę zasługuje poniższe podejście w strategii podatkowej do zarządzania zasobami niezbędnymi do realizacji funkcji podatkowej.

„[Organizacja] (...) co do zasady zatrudnia wyłącznie pracowników o najwyższych kompetencjach z obszaru podatków i rachunkowości, dysponujących odpowiednimi umiejętnościami i szeroką wiedzą z poszczególnych dziedzin. Obowiązki zawodowe pracowników są każdorazowo precyzowane w indywidualnym zakresie obowiązków i odpowiedzialności. [Organizacja] kładzie nacisk na poszerzanie kompetencji wszystkich pracowników. W celu właściwej realizacji obowiązków podatkowych organizacji, pracownicy departamentu ekonomiczno-finansowego oraz innych komórek organizacyjnych zaangażowanych w realizację obowiązków podatkowych regularnie uczestniczą w szkoleniach z zakresu podatków i rachunkowości.”



Szczególną uwagę zwraca fraza „(...) kładzie nacisk na poszerzanie kompetencji wszystkich pracowników”. Odczytać z niej można, że ważnym dla organizacji zadaniem jest rozwój jej pracowników i budowanie sukcesji. Organizacja posiada świadomość, że rozwój pracowników pozwoli osiągać zadowalające wyniki finansowe z jej działalności i sprostać coraz większym wyzwaniom, przed którymi staje.

Innym przykładem w tym zakresie, jest wyrażone w strategii podatkowej zobowiązanie organizacji, aby „Zatrudniać odpowiednio wykwalifikowanych i przeszkolonych specjalistów z odpowiednim poziomem wiedzy podatkowej oraz rozumiejących działalność [Organizacji] (...)”

W zakresie zarządzania systemami IT dobrą praktyką widoczną w strategiach podatkowych jest deklaracja organizacji do zapewnienia odpowiedniej ich jakości:

„Organizacja wdraża i utrzymuje rozwiązania informatyczne, które zapewniają sprawną obsługę funkcji podatkowej a w szczególności prawidłowe i terminowe przygotowanie i wypełnienie deklaracji podatkowych, sprawozdań finansowych i innej ustawowo nałożonej dokumentacji oraz wyliczenie podatku i zarządzanie ich płatnościami.”



Dobrym przykładem może być również szersze podejście organizacji do rozwoju, poprzez krótką prezentację w strategii podatkowej stosowanych przez nią rozwiązań:

- z obszaru HR:
 - opracowane narzędzie (przykładowo matryca kompetencji, biogram dla kluczowych stanowisk) pozwalające na ustalenie spośród pracowników organizacji takich osób, których unikalna wiedza lub uprawnienia jest niezbędna dla prawidłowego funkcjonowania organizacji,
- z obszaru IT, w zakresie rozwiązań wspierających funkcję podatkową:
 - funkcjonujące procedury („workflow”) dotyczące funkcji podatkowej, które precyzują role i odpowiedzialności pracowników w obszarze obiegu dokumentów,
 - ochrona wykorzystywanych narzędzi IT zaawansowanymi systemami uwierzytelniania oraz kontrolą dostępu,
 - wdrożone narzędzia IT zapewniające prawidłowe przygotowanie i wypełnienie deklaracji podatkowych, sprawozdań finansowych i innej ustawowo przewidzianej dokumentacji, a także wyliczenie podatku oraz zarządzanie płatnościami,
 - strategiczne kierunki rozwoju systemu IT.

Dobłą praktyką w zakresie podejścia w strategii podatkowej do zarządzania zasobami niezbędnymi do realizacji funkcji podatkowej może być wskazanie, że:

„Organizacja dba o jakość i sprawność kadry podatkowej, zapewnia jej adekwatne szkolenia, dostęp do materiałów i narzędzi oraz wspomaganie dedykowanymi rozwiązaniami IT.”

Praktyką wartą podkreślenia jest wskazanie w strategii podatkowej przykładów podejścia organizacji do zarządzania zasobami niezbędnymi do realizacji funkcji podatkowej:

- Organizacja deklaruje, że *„(...) posiada procedury zarządzania kadrami funkcji podatkowej zapewniające prawidłowe i terminowe realizowanie zadań na danym stanowisku pracy. Organizacja zbudowała zespół pracowników zaangażowanych w realizację zagadnień podatkowych, działający w dobrej wierze, zgodnie z zasadami lojalności i transparentności.”*

- Opracowując strategię podatkową, można w niej zawrzeć m.in. zapisy dotyczące kompetencji osób odpowiedzialnych za funkcję podatkową oraz edukacji podatkowej. Celem jest utrzymanie kompetentnej kadry osób odpowiedzialnych za funkcję podatkową, dzięki której możliwe jest terminowe płacenie podatków w prawidłowej wysokości oraz wykonywanie innych obowiązków podatkowych. Organizacja stawia wymagania, aby „(...) osoby odpowiedzialne za funkcję podatkową, posiadały odpowiednie kompetencje, wiedzę oraz doświadczenie, a także potwierdzały swoim zachowaniem kultywowanie wartości etycznych - w taki sposób, aby dawać przykład postawy pozostałym pracownikom.” Ponadto, organizacja wymaga ponadprzeciętnego zaangażowania tych osób w realizację funkcji podatkowej oraz ich merytorycznej pomocy (w szczególności w relacji do innych działów/zakładów) tak, aby zapewnić jej zachowanie zgodności podatkowej.
- W strategii podatkowej zawarto deklaracje, że organizacja „(...) stara się pełnić funkcje podatkowe we własnym zakresie. Zasoby wewnętrzne posiadają odpowiednie wykształcenie, doświadczenie i na bieżąco aktualizują swoją wiedzę. Jeżeli wymagana wiedza specjalistyczna nie jest dostępna we własnym zakresie, można zatrudnić zewnętrznych doradców podatkowych pod warunkiem, że rozumieją i przestrzegają wszystkich aspektów Polityki podatkowej.”

W celu zapewnienia aktualnej wiedzy, a także świadomości podatkowej, organizacja prowadzi:

- szkolenia dla nowych pracowników,
- okresowe szkolenia aktualizacyjne,
- szkolenia dotyczące nowych przepisów,
- inne szkolenia.

Szkolenia są planowane i zarządzane w ramach rocznego planu szkoleń, który podlega aktualizacji i dostosowaniom w zależności od potrzeb i rozwoju. Co do zasady szkolenia są rejestrowane i archiwizowane, aby zapewnić ich dostępność dla nowych pracowników oraz ich aktualizację.

- Organizacja w strategii podatkowej deklaruje, że „organizuje okresowe szkolenia podatkowe, które są prowadzone przez profesjonalnych doradców. Za realizację polityki szkoleniowej w tym zakresie odpowiada główny księgowy. Pracownicy organizacji również z własnej inicjatywy mogą zgłaszać zapotrzebowanie na szkolenia z obszarów, w których chcieliby zdobywać i pogłębiać wiedzę niezbędną im w codziennej pracy, oraz warsztaty, których przeprowadzenie pomoże im wykorzystać zdobytą wiedzę w praktyce. Pracownicy departamentu ekonomiczno-finansowego monitorują zmiany zachodzące w otoczeniu podatkowym (...) i informują pracowników innych komórek organizacyjnych (...) o wpływie tych regulacji na przebieg transakcji gospodarczych i sposób ujmowania w księgach rachunkowych organizacji.”



1.3. Strategia komunikacji



1.3.1. Podejście do transparentności podatkowej

Strategia komunikacji to podejście organizacji do przekazywania informacji, wizerunku i wartości marki zarówno wewnątrz, jak i na zewnątrz organizacji. Jest planem działania, który określa cele komunikacyjne, grupy docelowe i kanały komunikacji. Działa jak łącznik w przekazywaniu wiadomości i informacji pracownikom, interesariuszom, klientom, instytucjom czy innym zainteresowanym osobom. Ważne jest, aby organizacja była transparentna w sprawach podatkowych i komunikowała swoje działania oraz podejście do podatków zarówno wewnątrz, jak i na zewnątrz. Wdrażanie transparentności podatkowej jako część strategii komunikacji **buduje wśród interesariuszy świadomość, zrozumienie i zaufanie do działań organizacji**. Tym samym wzmacnia markę, poprawia wizerunek organizacji, buduje morale oraz świadomość pracowników w realizacji wizji i misji firmy.



Transparentność jest fundamentem skutecznej komunikacji organizacji zarówno w sferze biznesowej, jak i społecznej.

Zgodnie z wytycznymi, upublicznienie strategii podatkowej nie jest wymogiem koniecznym, ale traktowane jest jako dobra praktyka prezentująca transparentność podatnika. Wymagania rynku i oczekiwania interesariuszy wobec organizacji w zakresie ujawniania informacji niefinansowych rosną z roku na rok.² Coraz większy wpływ otoczenia na zarządzanie i wyniki finansowe przedsiębiorstwa, kreuje potrzebę ciągłego dialogu z szeroko rozumianymi interesariuszami.

² M. Molęda-Zdziech, *Czas celebrytów. Mediatyzacja życia publicznego*, Difin, Warszawa 2013.



Dobłą praktyką stosowaną przez organizacje jest, aby strategia podatkowa była dostępna dla szerokiej grupy interesariuszy organizacji oraz zawierała informacje dotyczące polityki podatkowej.

Przykładem czego mogą być poniższe zapisy:

- „Zgodnie ze swoim „podwójnym zobowiązaniem społeczno-gospodarczym”, [Organizacja] zarządza swoją polityką podatkową w sposób odpowiedzialny i przejrzysty oraz spełnia najwyższe standardy w zakresie społecznych i środowiskowych wyników, przejrzystości, a także odpowiedzialności. Oficjalnie publikuje globalną politykę podatkową. Publikacja ta jest wyrazem zaangażowania w wyjaśnienie naszego korporacyjnego podejścia do podatków. Lokalna strategia podatkowa organizacji, z uwzględnieniem polskich wymogów podatkowych jest zgodna z zasadami globalnej polityki podatkowej, która jest dostępna na stronie www (...).”

Transparentne podejście do płacenia podatków jest częścią zrównoważonego rozwoju. Organizacja podejmując działania zgodne z zasadami transparentności podatkowej wskazuje, że dba nie tylko o swoje interesy finansowe, ale również o dobro społeczne i środowiskowe. Udostępniając jasne i rzetelne informacje na temat sytuacji podatkowej (zobowiązań podatkowych, strategii podatkowej, praktyk podatkowych i innych istotnych aspektów podatkowych), wskazuje na swój wkład w rozwój gospodarczy państwa. Przejrzystość działań organizacji minimalizuje ryzyko utraty reputacji. Dzięki jawności swoich praktyk podatkowych, przyczynia się do promowania uczciwej konkurencji na rynku.



Transparentność podatkowa organizacji odnosi się do otwartej i uczciwej prezentacji informacji dotyczących jej działalności. Powinna być wyrażona odpowiedzialnym przywództwem wskazując na autentyczność i spójność tego, co się mówi, z tym, co się robi.

Dlatego zapisy w strategii podatkowej powinny być poparte regularnym informowaniem szeroko rozumianych interesariuszy, w tym inwestorów, decydentów, pracowników o ogólnej sytuacji finansowej i operacyjnej organizacji, w tym o zapłaconych podatkach. Przykładem takiego podejścia może być publikowanie na stronie internetowej, np.:

- aktualizacji strategii podatkowej oraz kluczowych zmian w obowiązujących zasadach podatkowych,
- szczegółów dotyczących strategii zarządzania ryzykiem podatkowym,
- informacji na temat struktury organizacyjnej (np. wykazem wszystkich podmiotów wchodzących w skład grupy z informacjami o własności i krótkim wyjaśnieniem rodzaju i geograficznego zakresu działalności),
- informacji o podatkach, które płaci organizacja na poziomie krajowym (np. ogólną efektywną stawkę podatkową i roczne informacje wyjaśniające),

- danych dotyczących sprawozdawczości podatkowej w ramach rocznego sprawozdania finansowego i zrównoważonego rozwoju,
- ogólnych informacji o funkcjonujących procesach i procedurach wewnętrznych dotyczących zarządzania wykonywaniem obowiązków podatkowych. Praktyką wartą podkreślenia są poniższe przykłady podejścia do transparentności podatkowej wskazane w strategii podatkowej:
- „Zgodnie z nadrzędnym Kodeksem postępowania naszej grupy zobowiązujemy się do przestrzegania wszystkich obowiązujących przepisów, zasad i regulacji podatkowych, bez wyjątku, poprzez przejrzystość wobec stron trzecich (akcjonariuszy, klientów, dostawców, pracowników, organów regulacyjnych itp.) w zakresie opisanych zasad podatkowych, organów objętych zarządzaniem podatkowym (...) oraz szczegółów jego składek podatkowych w krajach, w których (...) prowadzi działalność.”
- „(...) szczegółowe informacje na temat wpływu działań z zakresu roli podatków w budżecie (...) w tym wpływu na rozwój produkcji, eksportu, rozwoju oraz miejsc pracy przedstawione są w raporcie [organizacji] (...) dostępnym na stronie [http//\(...\)](http://(...))”.
- „Jesteśmy transparentni w naszym podejściu do podatków. Regularnie przedstawiamy zrozumiałą, terminową i przejrzystą komunikację na temat polityki podatkowej i całkowitej kontrybucji podatkowej.”
- „Publicznie ujawniamy:
 - Efektywną stawkę podatkową naszej Grupy,
 - Nasze całkowite wpłaty podatkowe na poziomie Grupy i Strefy oraz pomiędzy krajami rozwiniętymi i wschodzącymi,
 - Wysokość podatków płaconych w danym kraju.”



1.3.2. Podejście do relacji z organami podatkowymi

Współpraca z organami podatkowymi powinna być traktowana jako integralna część strategii podatkowej organizacji.



Dobre relacje z organami podatkowymi mogą przyczynić się do budowania zaufania oraz zapobiegania konfliktom i sporom podatkowym, co ma istotne znaczenie dla stabilności i reputacji organizacji.

W tym miejscu należy zwrócić uwagę na gotowość organizacji do korzystania z dobrowolnych form współpracy z Krajową Administracją Skarbową (KAS) jakimi są:

- Program Współdziałania,
- uprzednie porozumienia cenowe (APA),

- procedura wzajemnego porozumiewania się (MAP),
- Międzynarodowy Program Zapewnienia Zgodności (ICAP),
- ETACA (European Trust And Cooperation Approach),
- Porozumienie Inwestycyjne (PI),
- VAT Cross-Border Ruling (CBR) - interpretacja prawa podatkowego w zakresie VAT o charakterze transgranicznym.

Poniżej wskazano - jako dobrą praktykę - kilka zapisów ze strategii podatkowych organizacji określających relacje z organami podatkowymi, tj.:

- stosowanie proaktywnego podejścia organizacji do budowy pozytywnych relacji z organami podatkowymi poprzez regularne spotkania, konsultacje, szkolenia oraz udział w programach organizowanych przez organy podatkowe,
- *"Zgodnie z zasadami odpowiedzialności społecznej, **aktywnie bierzemy udział w publicznej debacie podatkowej** poprzez udział w konsultacjach z administracją podatkową na temat potencjalnego wpływu zmian podatkowych na otoczenie gospodarcze, co przyczynia się do stworzenia skuteczniejszej polityki podatkowej w Polsce."*
- *„[Organizacja] **bierze udział w wielu globalnych podatkowych** inicjatywach i programach, w tym wspiera inicjatywę BEPS (Base erosion and profit shifting) Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD), w ramach której aktywnie bierze udział w konsultacjach biznesowych, będąc w przekonaniu, że zwiększająca się przejrzystość wobec organów administracji podatkowej przyczyni się do ograniczenia nieuczciwej konkurencji podatkowej, a tym samym przyniesie korzyści firmie."*
- *„[Organizacja] czynnie uczestniczyła w konsultacjach społecznych dotyczących aktów prawa podatkowego oraz w organizowanych przez Ministerstwo Finansów w spotkaniach i konsultacjach dedykowanych różnym obszarom prawa podatkowego."*
- Organizacja wykazuje gotowość do udzielania organom podatkowym odpowiedzi na pytania oraz udostępniania dokumentów i informacji, w sposób rzetelny, niezbędnych do prawidłowej oceny jej sytuacji podatkowej,
- *„[Organizacja] jako rzetelny podatnik i podmiot odpowiedzialny społecznie aktywnie współpracowała z organami Krajowej Administracji Skarbowej (dalej: KAS), budując pozytywne relacje, podstawą których było wzajemne zrozumienie oraz zaufanie. Przekazywane informacje i dokumenty będące odpowiedzią na kierowane przez organy podatkowe wezwania i pytania były realizowane z zachowaniem terminów, według najlepszej wiedzy i zgodnie z obowiązującymi w tym zakresie przepisami prawa, w ramach współpracy z organami KAS (...)."*
- *„Angażujemy się w **otwarty i pełen szacunku dialog, współpracę i przejrzystość z organami podatkowymi, gdy tylko jest to możliwe i na zasadzie wzajemności**. Utrzymujemy otwarte i konstruktywne kontakty oraz komunikację z organami podatkowymi na całym świecie, aby zrozumieć cele polityki podatkowej rządów oraz własne cele organów podatkowych. Popieramy zasady leżące u podstaw wielostronnych działań w kierunku większej przejrzystości (np. projekt BEPS pod przewodnictwem OECD), które zwiększają zrozumienie systemów podatkowych i budują zaufanie publiczne. Nasza organizacja dominująca w pełni spełnia wymogi dotyczące ujawniania informacji w ramach raportowania według krajów, określone w ramach projektu BEPS. Przestrzegamy odpowiednich przepisów podatkowych we wszystkich jurysdykcjach*

i staramy się minimalizować ryzyko niepewności lub sporów. Jeśli jest to wymagane, starannie zarządzamy kontrolami podatkowymi i sporami, aby udowodnić podstawy naszego postępowania zgodnego z przepisami. Rozważamy możliwość aktywowania wniosku o zawarcie dwustronnych zaawansowanych porozumień cenowych, jeśli ma to zastosowanie, w celu uzyskania pewności co do naszej polityki w zakresie cen transferowych.”

- dbanie przez Organizację o kontakty z organami podatkowymi, aby były prowadzone w sposób profesjonalny i rzetelny, budowanie partnerstwa opartego na wzajemnym szacunku i zrozumieniu,
- „[Spółce] zależy na utrzymaniu dobrych, długotrwałych **relacji, opartych na zaufaniu i transparentności** w ramach współpracy z organami podatkowymi organizacja podejmuje wszelkie konieczne działania zapewniające wywiązywanie się z obowiązków podatkowych. W sprawach złożonych organizacja stara się zdobyć potwierdzenie prawidłowości działań ze strony administracji podatkowej.”
- „(...) staramy się rozwijać współpracę z organami podatkowymi, opartą na wzajemnym szacunku, przejrzystości i zaufaniu.
 - **Przestrzegamy ustalonych procedur i kanałów** we wszystkich kontaktach z organami podatkowymi, urzędnikami państwowymi, ministrami i innymi osobami trzecimi w sposób profesjonalny, uprzejmy i terminowy.
 - **Jesteśmy otwarci i transparentni w stosunku do organów podatkowych, odpowiadając na zapytania organów podatkowych** w sposób bezpośredni i terminowy (w razie potrzeby dostarczając informacje posiadane w innych jurysdykcjach), aby pomóc w ocenie zobowiązań podatkowych.
 - **Staramy się budować relacje oparte na współpracy z organami podatkowymi**, w których obie strony prowadzą aktywny i konstruktywny dialog w celu omówienia strategii planowania podatkowego, ryzyka i istotnych transakcji.”
- w przypadku wystąpienia sporów podatkowych, Organizacja będzie dążyć do ich rozwiązania w sposób konstruktywny i partnerski; negocjacje z organami podatkowymi opierać będzie na zrozumieniu obu stron oraz poszukiwaniu rozwiązań je satysfakcjonujących,
- „[Organizacja] (...) dąży do ograniczania sporów z organami skarbowymi. w przypadku zaistnienia sporu organizacja podejmuje działania w celu pełnego i wyczerpującego zgromadzenia argumentów przemawiających za racją organizacji wraz z zebraniem opinii zewnętrznych doradców lub podejmuje wystąpienie o interpretację spornego przepisu do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej. Wytyczne w zakresie relacji z organami podatkowymi powinny być traktowane jako przewodnik postępowania wszystkich pracowników i podmiotów zaangażowanych w zagadnienia podatkowe organizacji, zarówno w sposób bezpośredni, jak i pośredni.”
- „(...) w przypadku wystąpienia nieporozumień co do faktów lub przepisów podatkowych, w miarę możliwości będziemy starali się współpracować z organami podatkowymi w celu określenia problemów i zbadania możliwości rozwiązania wszelkich nieporozumień lub sporów.”



1.4. Spójność strategii z otoczeniem



1.4.1. Spójność strategii podatkowej z łaodem korporacyjnym

Spójność strategii podatkowej z łaodem korporacyjnym jest bardzo istotna dla procesu zarządzania firmą. Dobrze zaprojektowana strategia podatkowa powinna być zgodna z wartościami i zasadami zawartymi w ładzie korporacyjnym. Oznacza to, że organizacja dąży do zapewnienia uczciwego opodatkowania swoich dochodów, zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa, unikając jednocześnie agresywnych form planowania podatkowego, które mogą naruszać zasady etyczne i uczciwą konkurencję na rynku.

Wymagania modelu RWNP w zakresie spójności podatkowej z łaodem korporacyjnym można potraktować jako szansę na przeprowadzenie rzetelnej weryfikacji tego, w jakim stopniu strategia podatkowa jest spójna ze strategią biznesową i korporacyjną, jak zarządzane są kwestie podatkowe w danej organizacji. Pozwala stwierdzić, czy mamy do czynienia z minimalistycznym podejściem zakładającym realizację zobowiązań jak najniższym kosztem, czy organizacja działa w oparciu o przemyślany podział ról zapobiegając potencjalnym ryzykom podatkowym i zarządza obszarem podatkowym w celu stabilnego budowania wartości dodanej w organizacji.



- Strategia podatkowa powinna zawierać informację o istnieniu w organizacji systemów monitorowania oraz kontroli wewnętrznej, które regularnie weryfikują jej działania pod względem zgodności z założeniami strategii podatkowej.
- Wszelkie niezgodności lub podejrzenia naruszeń są rejestrowane i poddawane analizie.
- W przypadku wykrycia naruszeń organizacja powinna mieć narzędzia do podejmowania działań służących poprawie lub dostosowaniu strategii, aby zapobiec podobnym sytuacjom w przyszłości.

Poniżej przedstawionych zostało kilka przykładów ilustrujących spójność strategii podatkowej z łaodem korporacyjnym:

- „Niniejsza Strategia podatkowa jest dopełnieniem przyjętej Strategii gospodarczej organizacji przy respektowaniu norm etycznego postępowania i społecznej odpowiedzialności (...) Strategia podatkowa zawiera kierunkowe dyrektywy i formuły decyzyjne wobec systemu zarządzania funkcją podatkową organizacji, które gwarantują

skuteczne realizowanie celów gospodarczych przy zachowaniu szacunku dla powszechnie obowiązujących przepisów prawa podatkowego. Zarząd organizacji jest zobowiązany do kompleksowego opracowania szczegółowych zasad i trybu sprawowania funkcji podatkowej w formie odrębnego dokumentu.”

- „System zarządzania zgodnością z przepisami podatkowymi może obejmować pojedyncze przedsiębiorstwa, jednostki biznesowe lub regiony w ramach (...), ale musi spełniać minimalne standardy i dodatkowe wymagania określone przez potrzeby biznesowe lub ramy prawne. Dokumentacja Ram Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego musi być opublikowana w (...) i składa się co najmniej z lokalnej dyrektywy podatkowej, matrycy kontroli ryzyka podatkowego i dokumentacji procesów dla wszystkich podatków. Podstawowe elementy Ram Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego opierają się na cyklu „Planuj - Wykonaj - Sprawdź - Działaj” i opisują wyraźnie środowisko kontrolne, cele Ram Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego, ocenę ryzyka, środki sterowania i kontroli, środki informacji i komunikacji, środki zapobiegania i sankcji oraz środki monitorowania i doskonalenia. Ramy Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego muszą być poddane niezależnemu audytowi funkcji podatkowej co trzy lata. Korporacyjny Dział Podatkowy przeprowadza wewnętrzne audyty regularnie oraz na wniosek Lokalnego Działu Podatkowego.”
- „Wraz z innymi odpowiednimi funkcjami grupy aktywnie uczestniczymy w definiowaniu i wdrażaniu spójnych i solidnych modeli biznesowych i operacyjnych, włączając zasady podatkowe do procesów grupy i systemów ERP w celu zwiększenia kontroli.”



1.4.2. Spójność strategii podatkowej z otoczeniem regulacyjnym

Na sytuację finansową i organizacyjną podmiotów mają istotny wpływ nowe rozwiązania prawne i regulacyjne. Strategia podatkowa powinna odzwierciedlać zdarzenia zachodzące w jej otoczeniu, z uwzględnieniem regulacji i technologii.



Organizacja w celu dostosowania strategii podatkowej do otoczenia regulacyjnego, w którym działa powinna:

- uwzględnić aktualne przepisy i wytyczne dotyczące opodatkowania we wszystkich obszarach swojej działalności,
- uwzględnić praktyki międzynarodowe i międzynarodowe umowy podatkowe, które mogą wpłynąć na jej strategię podatkową, szczególnie jeśli organizacja prowadzi działalność na rynkach zagranicznych,
- uwzględnić zgodność strategii podatkowej z obowiązującymi standardami etycznymi i społecznymi,
- monitorować zmiany w przepisach podatkowych i dostosowywać strategię podatkową do nowych wymogów prawnych.



Monitorowanie zgodności strategii podatkowej z zewnętrznym otoczeniem regulacyjnym jest kluczowym elementem skutecznego zarządzania podatkami w organizacji. Powinno odbywać się w ustalonych regularnych ramach czasowych, być udokumentowane, a wyniki zaraportowane zarządowi.

Poniżej zaprezentowano kilka przykładów zapisów strategii podatkowych mogących służyć jako wskazówki przy budowaniu, czy doskonaleniu strategii podatkowej:

- „Strategia podatkowa zawiera kierunkowe dyrektywy i formuły decyzyjne wobec systemu zarządzania funkcją podatkową organizacji, które gwarantują skuteczne realizowanie celów gospodarczych, przy zachowaniu szacunku dla powszechnie obowiązujących przepisów prawa podatkowego (...).”
- „Dążymy do pewności stanowiska w sprawach podatkowych, ale w przypadku, gdy prawo podatkowe jest niejasne lub podlega interpretacji, oceniamy prawdopodobieństwo i w razie potrzeby zasięgamy opinii zewnętrznej, aby upewnić się, że nasze stanowisko zostanie z dużym prawdopodobieństwem podtrzymane. Konsekwentnie stosujemy w naszych przedsiębiorstwach (z uwzględnieniem przepisów lokalnych) zasady cen rynkowych, zgodnie z wytycznymi dotyczącymi najlepszych praktyk wydanymi przez OECD (...).”
- „W celu zapewnienia nadzoru nad realizacją strategii podatkowej organizacji, osoby odpowiedzialne za podatki, w tym za rozliczenia podatkowe, monitorują zachodzące zmiany (organizacyjne i przepisów podatkowych) oraz dokonują bieżącej oceny ich wpływu na jej działalność i rozliczenia podatkowe.” „[Organizacja] (...) czuje się zobowiązana do wspierania i poprawiania bytu społeczności, w której funkcjonuje. Działalność organizacji nie skupia się tylko na realizacji jej misji gospodarczej – ta poza dystrybucyjnym i technologicznym aspektem swej działalności angażuje się jednocześnie w różnorodne inicjatywy społeczne w myśl zrównoważonego rozwoju. Działania organizacji na rzecz społeczeństwa są realizowane z udziałem pracowników, promują dążenie do doskonałości w przemyśle i edukacji oraz wrażliwość i zaangażowanie w życie społeczności lokalnych.”



1.5. Wdrożenie i monitorowanie strategii podatkowej



1.5.1. Znaczenie strategii podatkowej w ładzie korporacyjnym

Strategia podatkowa, jej przegląd oraz przygotowywanie informacji z jej realizacji można traktować jako fundament pod rozwój nowego, bardziej świadomego podejścia do zarządzania podatkami w organizacji. Odpowiednie przygotowanie do wywiązania się z tego

zobowiązania pozwala na lepsze zdefiniowanie, stosowanie w praktyce zasad i wartości, którymi kierują się organizacje realizując założenia w obszarze podatków.



Dobłą praktyką jest, aby strategia podatkowa zawarta była w jednym dokumencie, który uważany jest jako dokument wysokiej rangi i obowiązujący wszystkich pracowników.

Dobrymi przykładami znaczenia strategii podatkowej w ładzie korporacyjnym mogą być m.in. następujące deklaracje:

- *Strategia podatkowa jest adresowana do wszystkich interesariuszy organizacji a w szczególności do członków organu zarządzającego, rady nadzorczej oraz wszystkich pracowników i współpracowników (...)[organizacji]. Każdy nowo zatrudniony pracownik bądź współpracownik Organizacji, jest zobowiązany do zapoznania się i przestrzegania postanowień niniejszej strategii. Strategię udostępnia się wszystkim zainteresowanym w trybie i formie przyjętej w organizacji dla tego rodzaju dokumentów.*
- *„Strategia podatkowa ma zastosowanie do wszystkich obszarów podatkowych, w ramach, których organizacja działa jako podatnik, płatnik lub inkasent. Przestrzeganie zasad wprowadzonych niniejszym dokumentem jest obligatoryjne dla wszystkich pracowników organizacji wykonujących czynności związane z realizacją obowiązków podatkowych (...).”*
- *„Wdrożyliśmy mechanizmy zapewniające znajomość i przestrzeganie naszej Strategii Podatkowej i Zasad Podatkowych oraz zapewniamy pracownikom możliwość poufnego zgłaszania wszelkich niepokojących kwestii.”*
- *„Nasza strategia i zasady podatkowe mają zastosowanie do wszystkich naszych lokalnych praktyk podatkowych we wszystkich jurysdykcjach i w miarę możliwości do wszystkich spółek zależnych i podmiotów.”*
- *"Opracowane i funkcjonujące w Spółce procedury służą zapewnieniu, aby [Organizacja]: (...) - zapewniała właściwy przepływ informacji w ramach funkcjonujących procesów zmierzający do szybkiej identyfikacji obowiązków podatkowych; (...)"*
- *„Strategia, jako dokument nadrzędny, wiąże wszystkich pracowników naszej organizacji, niezależnie od działu czy poziomu na jakim pracują. Ustala zasady postępowania w kwestiach podatkowych we wszystkich obszarach działalności, tworząc spójny, zrozumiały i transparentny system zarządzania podatkami.”*



Strategia podatkowa powinna pokazywać spójność z zasadami prezentowanymi przez Spółkę w strategii gospodarczej. Jest to istotne, aby uniknąć sprzeczności i wątpliwości w działaniach firmy oraz zapewnić spójne i transparentne podejście do zarządzania podatkami.

Celem strategii podatkowej powinno być wsparcie pełnej zgodności podatkowej przyjętych decyzji biznesowych i okołobiznesowych, poprzez harmonijną współpracę między poszczególnymi działami i zakładami, w tym biznesem, księgowością oraz wewnętrznym nadzorem podatkowym, mając na uwadze zarówno cele biznesowe, jak i wartości etyczne przyjęte przez firmę, celem osiągnięcia synergii w działaniu.

Poniżej przedstawione zostały przykłady zapisów ze strategii, które mogą posłużyć jako wskazówki przy budowaniu, czy doskonaleniu strategii podatkowych:

- *"Organizacja posiada sporządzony w formie pisemnej dokument strategii podatkowej, którego celem jest usystematyzowanie zdarzeń podatkowych w niej występujących oraz opis stosowanego podejścia do kwalifikacji podatkowej występujących zdarzeń gospodarczych. Dokument ten wskazuje również opis procesów funkcjonujących w organizacji zapewniających prawidłowe realizowanie obowiązków podatkowych."*
- *„Organizacja kontroluje stosowanie strategii. Nadzór nad stosowaniem strategii sprawuje zarząd organizacji przy wsparciu działu księgowości."*
- *„Nasza Strategia, zatwierdzona i zaakceptowana przez zarząd, jest integralną częścią naszego podejścia do zarządzania organizacją. Podejście to odzwierciedla naszą determinację w dążeniu do odpowiedzialności podatkowej, przestrzegania przepisów podatkowych i utrzymania zaufania wszystkich naszych interesariuszy."*



1.5.2. Zasady monitorowania strategii podatkowej

Zasady monitorowania strategii podatkowej pomagają w ocenie realizacji strategii na przestrzeni czasu. Dzięki temu można uzyskać informację, które elementy założeń strategii podatkowej ulegają poprawie, a w których nastąpiła stagnacja. Kompleksowemu spojrzeniu na sytuację podatkową organizacji w ujęciu dynamicznym służy coroczny obowiązek publikowania informacji o realizowanej strategii podatkowej.



Proponowanym rozwiązaniem w zakresie monitorowania strategii podatkowej jest, aby w strategii podatkowej organizacja informowała, że:

- posiada zasady monitorowania strategii podatkowej,
- systematycznie dokonuje przeglądu swoich procesów, procedur oraz strategii podatkowej, by gwarantować ich aktualność, odpowiedniość oraz zgodność z otoczeniem regulacyjnym i wewnętrzną strukturą,
- kluczowe elementy działalności operacyjnej były poddawane rewizji pod kątem zgodności z obowiązującą w danym okresie strategią podatkową, skutków podejmowanych działań, zgodności z obowiązującymi procedurami wewnętrznymi.



Dobrym rozwiązaniem jest, aby w informacjach dotyczących realizowanej strategii podatkowej organizacje prezentowały wskaźniki monitorowania postępu jej realizacji.

Raport/sprawozdanie o zrealizowanej strategii podatkowej uzupełniony m.in. o raport z przeglądu zarządzania ryzykiem podatkowym warto wdrożyć w organizacji jako element sprawozdania zarządu kierowanego do rady nadzorczej w zakresie funkcjonowania RWNP.

Jak wynika z przygotowanego przez CRIDO raportu³ na temat informacji o zrealizowanych strategiach podatkowych:

„Poprzez zastosowanie zdefiniowanych indywidualnie przez podmiot wskaźników, podatnik w ramach opublikowanej informacji nie tylko prezentuje pełen opis ram podatkowego zarządzania swoim przedsiębiorstwem, lecz co kluczowe, również to, w jakim stopniu realizowana jest strategia podatkowa. Pomimo, iż opisane kryterium nie jest wymagane na mocy przepisów na temat informacji o realizacji strategii podatkowej, to wskazanie w dokumencie wskaźników konkretyzujących stopień realizacji poszczególnych procesów wchodzących w skład strategii potwierdza istnienie szczególnej świadomości podatnika w zakresie jego funkcji podatkowej oraz jej rozwoju – co w rezultacie pozwala na bieżące reagowanie w przypadku występowania określonych ryzyk podatkowych. Taki podatnik jest w stanie świadomie monitorować i oceniać czy zachodzące procesy są kompletne, efektywne i realizują przyjęte w strategii cele.”



Poniżej przedstawiono przykłady podejścia w strategii podatkowej do zasad jej monitorowania:

- *„Regularnie przeprowadzamy przegląd naszych procesów, procedur i samej Strategii, aby zapewnić ich aktualność, adekwatność i zgodność zarówno z zewnętrznym otoczeniem regulacyjnym, jak i wewnętrzną strukturą naszej organizacji.*

*Zarządzanie podatkami jest dynamicznym procesem, który wymaga ciągłego monitorowania zmian w przepisach podatkowych i regulacjach, jak również dostosowania do zmieniających się warunków biznesowych i struktury organizacji. Dlatego też dokonujemy regularnej weryfikacji naszej strategii podatkowej, **co najmniej raz do roku po opublikowaniu sprawozdania z jej realizacji za rok poprzedni.***

W ramach tego przeglądu, Dyrektor ds. Finansowych odpowiada za cykliczną ocenę aktualności obecnych procesów, procedur oraz za identyfikację obszarów wymagających poprawy oraz za wprowadzanie niezbędnych zmian. Każda istotna zmiana procedur, które mają wpływ na realizację naszej funkcji podatkowej, wymaga akceptacji Zarządu.”

³ [Informacje o realizowanych strategiach podatkowych. Raport CRIDO, 2022](#)

- „[Organizacja] ma na uwadze, że przyjęta strategia podatkowa powinna podlegać regularnemu przeglądowi i być dostosowana do zmian zachodzących w otoczeniu i jej wnętrzu, z tego względu, [organizacja] przyjęła procedurę rewizji strategii podatkowej (oraz stanowiących jej integralną część procedur/instrukcji) wraz z opisanym zakresem odpowiedzialności za kontrolowanie i monitorowanie jej realizacji, w tym zidentyfikowanie nowych ryzyk podatkowych i pojawiających się zmian. Rewizja przyjętej strategii podatkowej spoczywa na dyrektorze podatkowym.”
- „Niniejsza strategia poddawana będzie okresowej rewizji w celu jej dostosowania do zmian zachodzących w otoczeniu wewnętrznym i zewnętrznym organizacji. Rewizji poddawane będą także wszystkie procedury i inne dokumenty dotyczące kwestii podatkowych. Rewizje strategii oraz związanych z nią dokumentów są procesem ciągłym, należącym do zadań wyodrębnionej komórki organizacyjnej. Rewizja strategii obejmuje w szczególności skuteczność jej rozwiązań oraz adekwatność, przydatność i skuteczność dla prawidłowej realizacji funkcji podatkowej organizacji. Wszelkie zmiany w strategii podatkowej wymagają zgody wszystkich członków zarządu oraz akceptacji rady nadzorczej.”
- „Niniejsza strategia podatkowa podlega aktualizacji pod kątem jej zgodności z przepisami prawa podatkowego, aktualną strukturą organizacji oraz pod kątem efektywności jej stosowania. Do inicjowania działań aktualizujących niniejszą strategię podatkową uprawnieni są (...). Wszelkie zmiany niniejszej strategii podatkowej wymagają formy pisemnej pod rygorem nieważności i wchodzi w życie z dniem wskazanym w uchwale zarządu.”



2. Kultura organizacyjna

Wymagania dotyczące kultury organizacyjnej zostały przedstawione w pkt 6.2.1. [Wytycznych](#), jako „przykład z góry”.

Dla prawidłowej realizacji funkcji podatkowej w organizacji, istotne jest, by pracownicy mieli świadomość wartości etycznych i identyfikowali się z kulturą zgodności (*compliance*). Współdziałanie tych elementów daje szansę organizacji na tworzenie wartości ekonomiczno-społecznej, sprzyja budowaniu zaufania, minimalizowaniu ryzyka oraz tworzeniu pozytywnej reputacji organizacji.

Niestety, często w rzeczywistości *compliance* jest uważany za negatywny aspekt prowadzenia biznesu i utożsamiany ze "złym policjantem" lub "hamulcem". Jednak ocena znaczenia *compliance* w organizacji zależy głównie od prezentowanego wzoru zachowań i postaw przez kadrę zarządzającą. „Przykład z góry” wpływa na określanie celów biznesowych, implementację i funkcjonowanie systemu zarządzania zgodnością, właściwe przypisanie ról i odpowiedzialności, odpowiedni zakres i sposób wykonywania funkcji *compliance* oraz odpowiednie zaprojektowanie wskaźników monitorujących skuteczność działań. Powiązanie zagadnień etycznych z mechanizmami zarządzania przynosi wiele korzyści, np. pozytywny wizerunek firmy, redukcję konfliktu interesów, dobre relacje między pracownikami, ograniczenie naruszeń prawa.

Kultura organizacyjna jest jak DNA firmy – nieuchwytna, ale decydująca o tym, jak przedsiębiorstwo funkcjonuje na co dzień. Odzwierciedla wzorce i normy, którymi się kieruje, wpływa na zachowania jej członków oraz na podejmowane przez nich decyzje.



Promowanie etycznych postaw i wartości buduje moralny kręgosłup organizacji i wzmacnia świadomość tax compliance.

Kluczowe dla poprawnego działania funkcji podatkowej jest systematyczne rozpowszechnianie wiedzy na temat strategii podatkowej, kodeksu etyki oraz promowanie znaczenia *compliance* i wartości etycznych w działaniu organizacji. Nie można zbudować dojrzałej i dobrze działającej funkcji podatkowej, bez osadzenia jej zarówno w strukturze organizacyjnej, jak i na solidnych fundamentach etycznych, odzwierciedlonych w decyzjach biznesowych, podejmowanych na wszystkich szczeblach hierarchii w zgodzie z literą i duchem prawa.

Kultura organizacji, dzięki utworzonym normom komunikacji, pozwala uporządkować i ustandaryzować zasady współpracy pomiędzy poszczególnymi działami, co wpływa na wypełnianie obowiązków podatkowych przez organizację.

Rys. 2 Kompas moralny w firmie

Kultura organizacyjna to moralny kompas firmy.



- K** – kodeks, polityka, zasady, deklaracje
- O** – odpowiedzialność, czyli kto i za co?
- M** – monitoring, czyli zgodność z przyjętymi zasadami
- P** – przejrzystość, procedury postępowania
- A** – audyt, sprawdzamy czy rzeczywiście
- S** – szkolenia, żeby wszyscy wiedzieli co i jak

Źródło: [„Etyczna kultura organizacyjna w kontekście wyzwań srebrnej gospodarki”](#), Bolesław Rok - prezentacja Centrum Badań Przedsiębiorczości Pozytywnego Wpływu, Katedra Przedsiębiorczości i Etyki w Biznesie Akademii Leona Koźmińskiego

Implementacja wszystkich elementów moralnego kompasu i właściwa ich koordynacja, gwarantuje, że obrany przez organizację kurs określony wyznaczonymi wartościami będzie realizowany.

Poniżej zostaną przedstawione dobre praktyki i wskazówki dotyczące podejmowania przez organizację działań w zakresie:

- wdrażania norm i wartości firmy wspierających prawidłową realizację obowiązków podatkowych,
- „przykładu z góry” i budowania świadomości podatkowej,
- zapewniania odpowiedniego zrozumienia norm i wartości,
- zapewniania nadzoru nad obszarem etyki,
- funkcjonowania systemu zgłaszania i zarządzania naruszeniami.



2.1. Budowanie kultury organizacyjnej



2.1.1. Normy i wartości firmy wspierające prawidłową realizację obowiązków podatkowych

System wartości w organizacji podpowiada pracownikom jak właściwie realizować wizję i misję firmy. W tym celu organizacja określa założenia zasad etycznych – jako elementu deklaratywnego (na poziomie misji) jak i realizacyjnego (na poziomie wizji). Przyjęte przez organizację normy i wartości powinny dostrzegać współzależność interesów organizacji, pracowników oraz interesariuszy zewnętrznych (tj.: kontrahentów, akcjonariuszy, inwestorów, KAS i innych organów regulacyjnych, społeczności lokalnych oraz całego społeczeństwa) oraz równoważyć potrzeby i obawy wszystkich zainteresowanych stron.

Praktycznym narzędziem wspierającym etyczne postawy w organizacji jest Kodeks etyki. Pomaga on przeciwdziałać nieetycznym zachowaniom w organizacji oraz stanowi drogowskaz w relacjach z otoczeniem. Powinien być dostosowany do specyfiki firmy, w tym do jej wielkości, branży i struktury organizacyjnej.



Istotne jest, aby regulacje zawarte w kodeksie etyki były stosowane, a nad ich przestrzeganiem sprawowany był odpowiedni nadzór.

Realizując powyższą zasadę warto kierować się niżej wymienionymi dobrymi praktykami wypracowanymi przez organizację:



1. Misja i wizja organizacji odwołują się do wartości etycznych, co buduje tożsamość organizacji, wzmacnia zaufanie interesariuszy i jest podstawą odpowiedzialności biznesowej.

Kodeks etyki jest dokumentem sformalizowanym, o właściwej randze, gwarantując tym samym stałą obecność w świadomości organizacji i realne przełożenie na procesy w niej występujące. Najważniejszy jest sposób, w jaki jest on wdrażany, a przestrzeganie jego zasad egzekwowane. Spisane przez organizację regulacje np. polityka *compliance*, zasady postępowania dla kontrahentów, polityka antykorupcyjna, procedury AML / CFT, procedura ochrony sygnalistów, procedura antymobbingowa, instrukcja dotycząca podmiotów z listy sankcyjnej pozwalają, na poziomie operacyjnym, przeciwdziałać działaniom nieetycznym, w tym korupcji i łapownictwu oraz wszelkim formom dyskryminacji.



2. Interesariusze wewnętrzni uczestniczą w formułowaniu zapisów kodeksu etyki.

Dzięki temu mogą utożsamiać się z reprezentowanymi w nim wartościami, gdyż pełne zaangażowanie pracowników w tworzenie norm i wartości daje szansę na zbudowanie silnej i trwałej kultury organizacyjnej i przestrzeganie zasad kodeksu etyki w praktyce.⁴



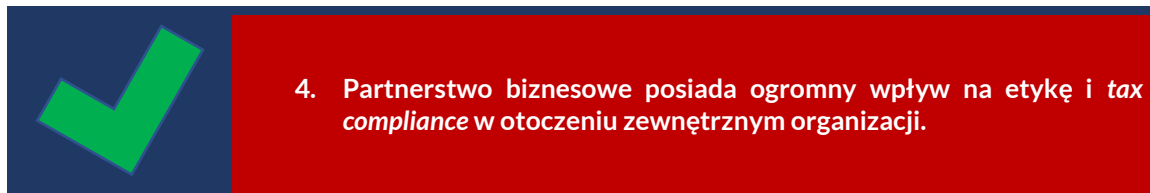
3. Kodeks etyki spełnia następujące wymagania:

- odwołuje się do ogólnych wartości i pozwala na ich interpretację w złożonych sytuacjach życia codziennego uwzględniając otoczenie społeczne i środowisko naturalne,
- wskazuje, że przestrzeganie przepisów prawa, w tym podatkowego, buduje zaufanie do: organizacji, pracowników, klientów, dostawców, organów podatkowych i społeczeństwa, a wszelkie nieprawidłowości mogą powodować straty finansowe

⁴ Opracowano na podstawie: [Etyka i compliance w organizacji Przegląd Zagadnień, Forum Odpowiedzialnego Biznesu, 2015](#)

oraz poważne nadszarpnięcie lub utratę reputacji firmy, jej wiarygodności i zaufania klientów,

- podkreśla, że proaktywne postawy etyczne będą dostrzegane i nagradzane. Kodeks etyki jasno wskazuje na brak tolerancji na nielegalne lub nieetyczne zachowania pracowników w każdym aspekcie działalności organizacji.



W tym celu organizacja:

- preferuje partnerów biznesowych, którzy podzielają jej wartości etyczne,
- weryfikuje działalność partnerów biznesowych pod kątem etycznym, w zakresie posiadanych przez nich regulacji i mechanizmów zapobiegania nadużyciom,
- regularnie (co najmniej raz w roku) monitoruje reputacje kontrahentów,
- zwraca uwagę na poziom etyki kadry zarządzającej i kierowniczej partnerów biznesowych poprzez m.in. przeprowadzenie ankiet, wywiadów,
- prowadzi transparentny proces zakupowy poprzez jasne komunikowanie przyjętych kryteriów wyboru oraz prezentowanie procedur weryfikacji kontrahentów,
- zobowiązuje dostawców i wykonawców, przed podpisaniem umowy o współpracy, do akceptacji i przestrzegania zasad etycznych np. poprzez wymaganie uczciwości i transparentności podatkowej w zapisach Kodeksu etycznego dostawców, zasad postępowania w stosunku do kontrahentów; dobrym rozwiązaniem jest także zobowiązanie dostawców do wprowadzenia takich wymagań wobec swoich kontrahentów,
- zapewnia sobie prawo do weryfikacji zgodności postępowania dostawców z ich kodeksem etycznym oraz zasadami postępowania wobec kontrahentów,
- korzysta z instrukcji operacyjnej *due diligence* dotyczącej partnera biznesowego, w której określiła przesłanki ograniczające lub wykluczające z nim współpracę.



5. Organizacja przeprowadza cyklicznie (co najmniej raz w roku) ankiety wśród pracowników oraz interesariuszy zewnętrznych w celu weryfikacji zasad etycznych (np. badanie klimatu organizacyjnego i satysfakcji pracowniczej).
6. Proces weryfikacji/aktualizacji zasad etycznych uwzględnia: sposób zgłaszania uwag, analizę tych zgłoszeń, podejmowanie decyzji o zmianach, wdrażania zmian i weryfikację ich wdrożenia.
7. Organizacja, w celu zintegrowania i zharmonizowania zagadnień etycznych z mechanizmami zarządzania, ujmuje dokumenty zapewniające przejrzystość regulacji w tym obszarze.



2.1.2. Przykład z góry i budowanie świadomości podatkowej

Budowanie kultury organizacyjnej poprzez zaszczepienie postaw uczciwości oraz budowanie świadomości znaczenia obszaru podatkowego w biznesie i społecznej odpowiedzialności organizacji jest fundamentem etycznych norm biznesowych oraz wymaga jednoznacznego przekazu obowiązujących zasad i postaw etycznych kadry zarządzającej. Zgodnie z przysłowiem „ryba psuje się od głowy” postawa kadry kierowniczej wpływa na zachowania pracowników.

Prowadzenie biznesu z nastawieniem na kreatywne obchodzenie przepisów prawa, przynosi więcej strat niż korzyści. Taka postawa, oprócz oczywistych konsekwencji jak utrata zaufania klientów i kontrahentów, wprowadza klimat sprzyjający naruszaniu przepisów, regulaminów i ignorowaniu zasad postępowania wśród pracowników. *„Brak dobrego lub wręcz zły przykład idący z góry, niewykazywanie w postawach i zachowaniach osób z wyższych szczebli zarządzających zasad compliance stanowi łatwe usprawiedliwienie braku ich realizacji, również na niższych poziomach struktury organizacyjnej”*.⁵ Nastawienie kierownictwa na osiągnięcie zysku ponad wszystko, negatywnie wpływa również na postawę pracowników. Przekłada się to na sposób motywowania pracowników, który z kolei generuje u nich pokusę oszustw i manipulacji przy wskaźnikach mierzących realizację celów indywidualnych.⁶ „Przykład z góry”, kierownictwa chcącego budować kulturę *compliance* w organizacji, powinien być połączony z dążeniem kierownictwa do wdrożenia i utrzymania systemu zarządzania zgodnością.⁷

⁵ <https://www.pwc.pl/pl/artykuly/smart-compliance-w-przedsiębiorstwie-zgodnosc-a-cele-biznesowe.html> [dostęp: 13.03.2024]

⁶ jw.

⁷ jw.

Kultura *compliance* w organizacji powinna opierać się na silnych fundamentach, takich jak system wartości i spójna postawa na wszystkich szczeblach hierarchii organizacyjnej.



Przykład nieetycznego zachowania menedżerów średniego szczebla w związku z bezpośrednim kontaktem z pracownikami, szybciej spowoduje szkody w ich zachowaniu niż zdoła je naprawić wzorowe postępowanie prezesa.⁸

„Przykład z góry” i budowanie świadomości podatkowej wspierają działania i decyzje, które zapewniają prawidłową realizację obowiązków podatkowych. Dobrą praktyką stosowaną przez organizacje w tym zakresie będą m.in. poniższe działania:

Zarząd oraz menadżerowie:

- konsekwentnie i zgodnie z deklarowanymi wartościami dążą nie tylko do utrzymania przyjętych standardów, ale i do określenia kierunku rozwoju wartości etycznych w przyszłości; dzięki swojej osobistej postawie, utożsamiani są z organizacją; w widoczny sposób promują działania zgodne z zasadami etyki i regułami *compliance*, w myśl znanej maksymy, że „nie liczą się słowa, lecz czyny”;
- aktywnie wspierają przestrzeganie zasad etyki i *compliance* jak również promują zgłaszanie naruszeń jako naturalną odpowiedź na działania i sytuacje sprzeczne z tymi zasadami które zagrażają interesom organizacji,
- mają świadomość typu kultury organizacyjnej i wynikających z niej zagrożeń dla realizacji funkcji podatkowej.

W załączniku nr 1 do tego dokumentu zaprezentowano wpływ typu kultury organizacyjnej na RWNP.



Postawa członków zarządu i styl kierownictwa decydują o kulturze etycznej organizacji i stopniu transparentności procesów wewnętrznych.

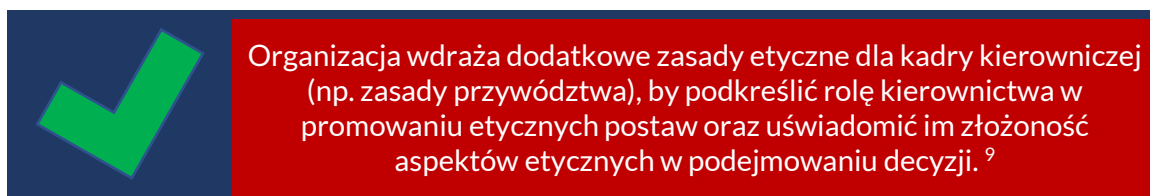
Kadra zarządzająca:

- wyznacza odpowiednie standardy komunikacji w organizacji promując otwartość, uczciwość i współpracę,
- prowadzi z pracownikami cykliczne (co najmniej raz w kwartale) dyskusje o etyce i *compliance*; podczas spotkań omawiane są przykłady niejednoznacznych etycznie zachowań oraz ustalane jest właściwe zachowanie; rezultatem prowadzonych

⁸ [Etyka i compliance w organizacji Przegląd Zagadnień - Forum Odpowiedzialnego Biznesu](#)

rozmów jest stworzenie informacji zwrotnej do wszystkich pracowników w formie pytań i odpowiedzi,

- dostrzega i wynagradza właściwe postawy etyczne, a jednocześnie otwarcie i transparentnie piętnuje negatywne zjawiska zachodzące w organizacji; jest konsekwentna w egzekwowaniu sankcji wobec osób, które naruszają przepisy lub normy etyczne; czym potwierdza, że organizacja traktuje poważnie zgodność i nie toleruje nieprawidłowego postępowania,
- konsekwentnie podkreśla znaczenie przestrzegania przepisów i norm etycznych poprzez: uwzględnienie tej tematyki w stałej agendzie spotkań, realizację nie rzadziej niż 2 razy w roku szkoleń, regularne komunikaty i inne formy przekazu przyjęte w organizacji,
- priorytetowo traktuje sprawy podatkowe jako część odpowiedzialności społecznej organizacji; płacenie podatków zgodnie z obowiązującymi przepisami, zarówno pod względem kwoty, jak i terminu, jest postrzegane jako właściwy sposób oddania części zysków społeczeństwu, którego zasoby wykorzystuje organizacja,
- publikuje i na bieżąco aktualizuje informacje podatkowe w intranecie w formie newsów; nadzoruje, aby pracownicy odpowiedzialni za podatki posiadali aktualną wiedzę niezbędną do realizacji swoich zadań,
- wspiera wysiłki mające na celu budowę kultury *compliance* poprzez alokację odpowiednich zasobów, np. finansowych (budżet na szkolenia, akcje informacyjne), ludzkich i technologicznych, oraz organizację minimum raz w roku szkoleń z tego obszaru,
- regularnie (co najmniej raz na kwartał) identyfikuje zdarzenia naruszeń przepisów lub norm etycznych oraz dokonuje oceny zaistniałych zdarzeń wprowadzając działania zapobiegawcze.



Kierownictwo powinno być wzorem w działaniu. Aktywna postawa, zaangażowanie, autentyczna troska kadry kierowniczej w sytuacji dylematu etycznego i tax compliance eliminuje u pracowników pokusę „pójścia na skróty”¹⁰.

⁹ Łukasz Świerżewski ICAN Institute w Dlaczego manager nie może być pewny swoich wyborów etycznych

¹⁰ Opracowano na podstawie [Etyka biznesu – wokół kluczowych zagadnień](#), Ministerstwo Inwestycji i Rozwoju



Pracownicy postępują według takich standardów,
jakie praktykują ich przełożeni.

W rezultacie, w budowie kultury *compliance*, „przykład z góry” pokazuje, że kierownictwo nie tylko odgrywa aktywną rolę w promowaniu zgodności, ale także jest zaangażowane w działania mające na celu zapewnienie integralności zasad etycznych z działalnością organizacji.



2.1.3. Zapewnienie odpowiedniego zrozumienia norm i wartości

Zrozumienie funkcjonujących w organizacji norm i wartości wzmacnia wśród pracowników świadomość w zakresie etyki i zasad *tax compliance*, ułatwia działanie i pełnienie obowiązków w sposób odpowiedzialny i przejrzysty, mitygując ryzyka. Dlatego też ważne jest, aby organizacje dbały o edukację swoich pracowników w zakresie norm i wartości obowiązujących w firmie, w tym także na temat zasad *tax compliance*. Dzięki temu możliwe jest stworzenie kultury organizacyjnej opartej na etyce i uczciwości, co przyczynia się do budowania zaufania zarówno wewnątrz organizacji jak i na zewnątrz.



Zapewnienie odpowiedniego zrozumienia norm i wartości to proces
ciągły w organizacji, zgodnie ze znaną maksymą
„powtarzania zasad nigdy nie za wiele”.

Zapewniając odpowiednie zrozumienie norm i wartości powinno wspierać się działania dotyczące realizacji obowiązków podatkowych. Poniżej zaprezentowano przykładowe rozwiązanie wdrożone przez organizację:



Przeprowadzanie szeroko zakrojonych akcji komunikacyjnych promujących Kodeks etyki oraz postawy związane z kulturą *compliance*.

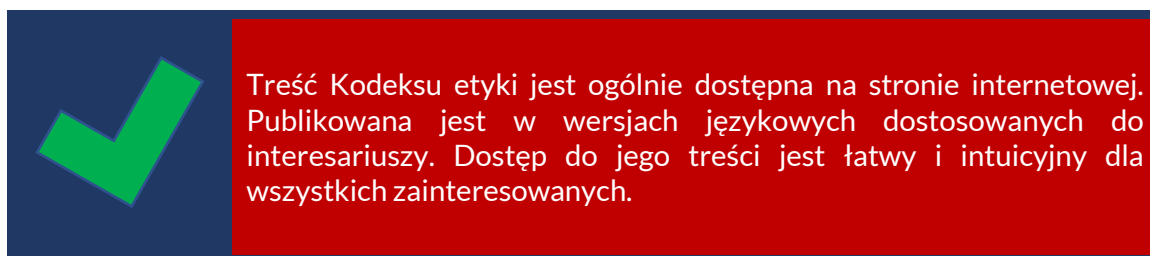
W tym celu można wykorzystać różne kanały przekazu (dostosowane do odbiorcy np. dla pracowników produkcyjnych i magazynowych przygotowanie krótkich animacji, tabliczek, broszur czy ulotek). Akcje powinno się przeprowadzać każdorazowo przy aktualizacji wartości i zasad. Organizacja wzmacnia wartości etyczne oraz zwiększa świadomość odpowiedzialności podatkowej w działach zajmujących się biznesem, poprzez organizowanie różnego rodzaju wydarzeń, m.in. takich jak:

- „Dni Wartości”, w ramach których prowadzone są gry integracyjne, quizy i konkursy dla pracowników promujące wartości organizacji,
- „Tydzień Compliance i Etyki” na temat podejmowania właściwych wyborów etycznych przez pracowników organizacji, którzy zachęceni są do dyskusji i wymiany poglądów,
- Webinary, seminaria, szkolenia (np. e-learningowe) poświęcone etyce biznesu i zgodności podatkowej, podczas których organizacja wskazuje na konsekwencje podatkowe swoich działań; szkolenia są interaktywne, zawierają testy wiedzy oraz przypadki praktyczne,
- powołanie Zespołu Ambasadorów Wartości – wybranych w drodze głosowania przez wszystkich pracowników; zespół wypracowuje plan wdrożenia wartości w organizacji wraz z rekomendacjami zapewniając wsparcie menedżerom, a także służąc jako ciało doradcze; zespół prowadzi działania komunikacyjne popularyzujące wartości, rekomenduje szkolenia dla pracowników wspierające działanie zgodnie z wartościami oraz przeprowadza wśród pracowników cykliczne (dobrą praktyką jest: co najmniej raz w roku) „Badanie Obecności Wartości”.

Organizacja promuje treści dotyczące etyki oraz zgodności z przepisami podatkowymi, publikując materiały informacyjne, które są dostępne dla pracowników oraz interesariuszy zewnętrznych np. na swojej stronie internetowej, blogu korporacyjnym lub wewnętrznych newsletterach, a są to:

- zestawienie zapytań zgłoszeń, jakie wpłynęły do Komitetu ds. Etyki wraz z rekomendacją postępowania w danej sytuacji,
- najważniejsze dokumenty z obszaru etyki i *tax compliance* obowiązujące w firmie,
- informacje o danych kontaktowych komórki/osób odpowiedzialnych za ww. obszary,
- przypadki analizowane w trakcie szkoleń,
- materiały poświęcone etyce w biznesie,
- filmy, grafiki, toolboxy (tzw. przyborniki),
- wywiady z autorytetami w dziedzinie etyki biznesu i CSR.

Treść i forma informacji są dostosowane do grupy docelowej, jej preferencji i umiejętności technicznych.



- Organizacja podczas procesu onboardingu obowiązkowo zapoznaje pracowników z obowiązującymi zasadami etycznymi (kodeksem etyki). Prezentacja norm etycznych jest istotnym elementem onboardingu, ponieważ kształtuje zachowania i postawy pracowników zgodne z wartościami firmy oraz przyczynia się do budowania zaufania i dobrej reputacji organizacji. W tym celu stosuje się różne interaktywne formy przekazywania treści, takie jak filmiki szkoleniowe z praktycznymi przykładami zastosowania kodeksu w praktyce oraz testy. Wskazaniem jest przeprowadzanie ankiet, aby uzyskać informację zwrotną na temat wartości, z którymi pracownik najbardziej się utożsamia, i tymi, które chciałby zmienić.
- Opracowanie katalogu niepożądanych zachowań wraz z grożącymi za nie sankcjami oraz stworzenie zbioru przepisów dotyczących czynów zabronionych, by zwiększyć świadomość pracowników i zwrócić uwagę na skutki działań niezgodnych z prawem.
- Wprowadzenie pracownikom specjalnej linii telefonicznej lub skrzynek poczty elektronicznej, z których mogą skorzystać, gdy posiadają wątpliwości, jak w danej sytuacji powinni się zachować, aby nie złamać prawa, wewnętrznych reguł organizacji lub zasad etyki. Linie pomocy są doraźnym środkiem podnoszenia wrażliwości prawnej oraz etycznej wewnątrz organizacji.
- Zorganizowanie oddzielnych sesji szkoleniowych kadrze kierowniczej, z uwagi na ich kluczową rolę w krzewieniu wartości etycznych w organizacji.
- Stworzenie i przeszkolenie grupy trenerów wewnętrznych oraz implementacja specjalnego modułu szkoleniowego przedstawiającego realne przypadki z życia organizacji wraz z ich etyczną oceną.
- Organizowanie spotkań, sporządzenie raportu, co najmniej raz w roku, w którym prezentowany jest status akceptacji i implementacji propozycji udoskonaleń zgłoszonych przez pracowników. Ważne jest wyjaśnienie wpływu wprowadzonych zmian na ich miejsce pracy oraz wskazanie korzyści, które odniosła organizacja z zachowaniem zasady transparentności i uczciwości oceny implementacji zgłaszanych propozycji.
- Sporządzanie raportów rocznych, zrównoważonego rozwoju oraz sprawozdań korporacyjnych z uwzględnieniem informacji dotyczących etyki biznesu i zgodności podatkowej.
- Promowanie odpowiedzialnych praktyk podatkowych w relacjach z kontrahentami, klientami.
- Działanie w stowarzyszeniach branżowych, organizacjach i promowanie standardów etycznych oraz *compliance*.



2.2. Zapewnienie przestrzegania norm i wartości



2.2.1. Nadzór nad obszarem etyki

Nadzór nad obszarem etyki polega na monitorowaniu zachowań, postaw i decyzji osób w organizacji w celu zapewnienia, że są zgodne z przyjętymi normami etycznymi i wartościami. Jest to istotne zadanie, które ma na celu promowanie uczciwości, sprawiedliwości i dobrych praktyk w miejscu pracy. W ramach tego nadzoru, należy zapewnić, że wszyscy pracownicy znają i respektują kodeks etyczny firmy oraz podejmują decyzje w sposób moralny i zgodny z wartościami organizacji. Dzięki odpowiedniemu nadzorowi nad obszarem etyki, można budować zaufanie i reputację firmy oraz dbać o dobre relacje z interesariuszami.

Zapewnienie odpowiedniego nadzoru nad obszarem etyki powinno wspierać realizację obowiązków podatkowych. Przykładem dobrych praktyk wykorzystywanych przez organizacje są poniższe rozwiązania:



Powierzenie zarządowi odpowiedzialności za strategiczne zarządzanie procesami w obszarze etyki i *tax compliance*, który oprócz dobrego przykładu, monitoruje przestrzeganie Kodeksu etyki, zarówno w swoim zakresie, jak i przez pracowników organizacji. Zarząd informuje Radę Nadzorczą o swoich spostrzeżeniach i ustaleniach związanych ze skutecznością oraz przestrzeganiem Kodeksu etyki.

- Uwzględnianie podczas rekrutacji pracowników kwestii związanych z etyką i *tax compliance* (poprzez np. określenie oczekiwań dotyczących etyki pracy i przestrzegania przepisów podatkowych już na etapie ogłoszenia o pracę wprowadzenie pytań dotyczących etyki i zgodności podatkowej podczas rozmowy kwalifikacyjnej, sprawdzenie referencji, analiza historii zawodowej czy też przeprowadzenie testów psychometrycznych). Powyższe działania zminimalizują ryzyko wystąpienia naruszeń i potencjalnych konsekwencji prawnych dla organizacji.
- Tworzenie i publikowanie (raz w roku) raportów np. „Karty wyników” dotyczących postępów organizacji w zakresie etyki, aby informować zarząd i pracowników o osiągniętych rezultatach i ewentualnych obszarach do poprawy. W raporcie powinna być zawarta analiza działań podejmowanych przez firmę w kontekście przestrzegania zasad etycznych i norm społecznych. Wyniki raportu powinny wskazywać efekty i niepowodzenia organizacji w obszarze etyki. W raporcie mogą być uwzględnione takie kwestie, jak np.: uczciwość w relacjach z klientami, przestrzeganie prawa pracy, procedury AML / CFT, ochrona środowiska naturalnego, etyczne praktyki marketingowe oraz inne aspekty zachowania etycznego w firmie.

Wyniki raportu mogą pomóc firmie w identyfikacji obszarów do poprawy i wprowadzenia zmian, aby spełnić wyznaczone standardy etyczne.

- Wprowadzenie aplikacji wewnętrznej, służącej monitorowaniu działań z zakresu bezpieczeństwa i etyki pracy w celu odnotowywania zrealizowanych zadań oraz wprowadzania obserwacji i zaleceń dotyczących poprawy. Aplikacja umożliwia szybkie i skuteczne zarządzanie informacjami dotyczącymi zachowań pracowników, identyfikowanie potencjalnych zagrożeń oraz podejmowanie działań prewencyjnych. Wprowadzenie aplikacji wewnętrznej może ułatwić również:
 - delegowanie zadań związanych z kontrolą i audytem bezpieczeństwa w miejscu pracy oraz bieżące prowadzenie dokumentacji,
 - łatwe i szybkie przekazywanie informacji między pracownikami oraz działami odpowiedzialnymi za bezpieczeństwo i etykę pracy,
 - skuteczne reagowanie na sytuacje awaryjne oraz wdrażanie procedur zapobiegających powtórzeniu incydentów,
 - budowanie kultury bezpieczeństwa i etyki pracy w organizacji, co przyczyniłoby się do poprawy atmosfery w miejscu pracy oraz zwiększenia efektywności działań pracowników.
- Wprowadzenie wskaźników skuteczności prowadzonych szkoleń np.:
 - procent pracowników, którzy wykonają szkolenie e-learningowe,
 - liczba pracowników uczestniczących w quizach,
 - wskaźnik dot. świadomości etycznej i *compliance* pracowników w badaniach opinii pracowników;
- Ujmowanie badań zgodności z Kodeksem etyki w planach kontroli wewnętrznej oraz audytu wewnętrznego. Wyniki badań prezentowane są Zarządowi. Integracja badań zgodności z Kodeksem etyki we wszystkich obszarach audytu i kontroli pozwala organizacji na skuteczne monitorowanie i zarządzanie zgodnie z określonymi w nim wartościami i zasadami.

Organizacja utrzymuje silny "podatkowy kręgosłup moralny" poprzez:

- wykorzystanie Kodeksu etyki do opracowania kryteriów audytu i listy kontrolnej,
- przeprowadzanie oceny, czy działania organizacji są zgodne z wartościami i zasadami określonymi w Kodeksie etyki,
- identyfikację obszarów, w których istnieje ryzyko naruszenia zasad Kodeksu etycznego i proponowanie działań naprawczych,
- ustalanie procedur i mechanizmów kontroli, które mają na celu zapewnienie przestrzegania zasad Kodeksu etycznego we wszystkich obszarach działania organizacji,
- regularne monitorowanie i raportowanie stopnia zgodności z Kodeksem etycznym oraz identyfikowanie ewentualnych nieprawidłowości,
- systematyczne identyfikowanie obszarów o nieetycznych zachowaniach i uwzględnianie ich przy tworzeniu rocznego planu audytu.

- Przyjęcie mierników i wskaźników ilościowych dla eliminacji zachowań nieetycznych.
- Wyciąganie konsekwencji wobec pracowników za nieetyczne zachowania, wynikające z zapisanych regulacji.
- Cykliczne (nie rzadziej niż raz w roku) przeprowadzanie przeglądów ryzyk w obszarze etyki.
- Przypisanie wyodrębnionej w ramach struktury organizacyjnej osobie, odpowiedzialności w zakresie skutecznej implementacji i utrzymania programu etycznego w organizacji. Pracownik ten powinien posiadać kompetencje, wiedzę oraz zaangażowanie w zagadnienia związane z etyką i zasadami postępowania. Głównym celem będzie dbanie o stworzenie i utrzymanie atmosfery opartej na wartościach etycznych, zapewnienie przestrzegania standardów etycznych w organizacji oraz reagowanie na wszelkie naruszenia tych standardów. Zespół odpowiedzialny za program etyczny powinien zajmować się monitorowaniem, oceną i dostosowywaniem programu oraz szkoleniem pracowników w zakresie zasad etycznych. Dzięki temu organizacja będzie miała pewność, że program etyczny jest efektywnie wdrożony i przestrzegany.
- Powołanie Komisji ds. etyki – należy rozważyć czy w jej skład nie powinny wchodzić wyłącznie osoby spoza zarządu, które stanowiłyby autorytet moralny i znające profesjonalne standardy.
- Powołanie Komitetu zgodności i koordynatora ds. zgodności, *komórki/działy i osoby realizujące funkcję compliance w organizacji*), zajmującego się przypadkami naruszenia lub możliwości naruszenia przepisów prawa, zasad polityki *compliance*, zasad i norm etycznych
- Wskazanie stanowiska / osoby odpowiedzialnej za nadzór nad kanałami komunikacji w zakresie etyki, prowadzącej rejestr zgłoszeń, osoby odpowiedzialnej za rozwiązywanie problemów i wątpliwości z obszaru etyki i *compliance*.



2.2.2. System zgłaszania i zarządzania naruszeniami

Kluczowym elementem zapewnienia efektywnego przestrzegania norm i wartości w organizacji jest zagwarantowanie realnej ochrony osobom dostrzegającym naruszenia i podejmującym aktywne działania w tym zakresie. Wdrożenie przez organizację systemu zgłaszania i zarządzania naruszeniami, jest działaniem ukierunkowanym zarówno na przeciwdziałanie jak i zwalczanie nieprawidłowości. Buduje on współodpowiedzialność wśród wszystkich pracowników za przestrzeganie zasad, co gwarantuje skuteczną realizację przyjętych przez firmę celów.



Efektywnie działający system zgłaszania i zarządzania naruszeniami to skuteczna prewencja przeciw szybkiemu wykrywaniu nieprawidłowości w organizacji, tym samym prawidłowo działająca funkcja podatkowa w organizacji.

Żeby funkcjonujący system był skutecznym narzędziem zarządzania ryzykiem nadużyć w organizacji musi być dostosowany do jego specyfiki i ludzi w niej pracujących. Powinien wykorzystywać istniejące w organizacji poczucie zaufania i otwartości, by wpłynąć na jego autentyczność i bezpieczeństwo. Nade wszystko musi być odpowiednio zakomunikowany, żeby stwierdzenie: „Wszyscy słyszeli, że w organizacji działa system zgłaszania i zarządzania naruszeń, tylko nikt nie wie jak”, było niezasadne.



Poczucie zaufania i otwartości ukształtowane w organizacji determinuje postrzeganie przez pracowników systemu zgłaszania naruszeń jako autentyczny i bezpieczny.

Dobre praktyki, wprowadzone przez organizacje, w tym zakresie:

- posiadanie jasno sformułowanej polityki ochrony sygnalistów, która określa procedury zgłaszania nieprawidłowości, gwarancje anonimowości dla sygnalistów, mechanizmy ochrony przed odwetem i represjami oraz zobowiązuje do rzetelnego i szybkiego dochodzenia w sprawie zgłoszeń,
- zagwarantowanie pracownikom oraz interesariuszom zewnętrznym łatwego dostępu do zróżnicowanych kanałów umożliwiających dokonanie zgłoszeń nieprawidłowości anonimowo lub w języku ojczystym,
- zapewnienie łatwego dostępu do procedury zgłaszania nieprawidłowości dla pracowników na wszystkich szczeblach organizacji oraz interesariuszy zewnętrznym by byli świadomi istnienia systemu ochrony sygnalistów i posiadali dostęp do informacji na jego temat,
- rozszerzenie katalogu naruszeń o obowiązujące w organizacji regulacje wewnętrzne, standardy etyczne lub zagadnienia związane z prawem pracy, które podlegają zgłoszeniom,
- uwzględnienie w procedurze naruszeń:
 - czynników ryzyka odpowiadających profilowi działalności organizacji, które sprzyjają wystąpieniu naruszeń,
 - informacji o możliwości dokonywania zgłoszeń naruszeń również do Rzecznika Praw Obywatelskich albo organu publicznego z pominięciem procedury zgłoszeń wewnętrznych,

- systemu/programu zachęt do korzystania z procedury zgłoszeń,.
- wdrożenie polityki, która wyraźnie zakazuje represji wobec sygnalistów, a osoby zgłaszające nieprawidłowości nie powinny być poddawane żadnym formom dyscyplinowania czy izolacji,
- prowadzenie kampanii informacyjnej skierowanej do pracowników oraz interesariuszy zewnętrznych, zachęcającej do zgłaszania nieprawidłowości, uświadamiania „etycznego sygnalizowania”, czyli zgłoszenia nieprawidłowości w dobrej wierze na zasadzie wzajemnego zaufania, w oparciu o fakty i obiektywne przesłanki,
- regularne szkolenie pracowników, tak aby byli świadomi swoich praw oraz mechanizmów ochrony przed działaniami odwetowym,.
- budowa pozytywnego wizerunku sygnalisty i przeciwdziałanie stereotypom, że zgłaszanie nieprawidłowości jest przejawem braku lojalności oraz mitu sygnalisty - donosiciela, poprzez skupienie się m.in. na:
 - komunikowaniu, że sygnaliści są chronieni przez prawo, o poufności informacji, zagwarantowanej anonimowości,
 - promowaniu kultury opartej na wartościach etycznych, chwalcąc sygnalistów za ich odwagę i zachęcając do uczciwego i odpowiedzialnego zachowania,
 - zapewnieniu wsparcia i szkoleń, aby sygnaliści mogli efektywnie pełnić swoją rolę i czuć się docenieni za swoje zaangażowanie,
 - wykorzystaniu możliwości komunikacji zewnętrznej, aby promować sygnalistę jako ważnego członka społeczności organizacyjnej, aby wzmacniać jego pozytywny wizerunek,
- zapewnienie niezależnych dochodzeń wewnętrznych przez jednostkę organizacyjną, pracującą rzetelnie, bezstronnie i dyskretnie oraz posiadającą odpowiednie kompetencje świadczące o należytej staranności,
- stworzenie narzędzia do zgłaszania nieprawidłowości obsługiwanych przez zewnętrznych operatorów, w celu zapewnienia komfortu osobom zgłaszającym nieprawidłowości oraz umożliwiania składania zgłoszeń na ewentualne naruszenia ze strony najwyższych władz organizacji (np. formularze online lub infolinie, współpraca z zewnętrzną kancelarią prawną),
- weryfikacja wszystkich otrzymywanych zgłoszeń, zarówno pod kątem ich prawdopodobieństwa, jak i w celu ich identyfikacji w zakresie działania w złej wierze,
- współpraca z odpowiednimi organami zewnętrznymi, takimi jak organy regulacyjne czy organy ścigania, w przypadku poważnych nieprawidłowości,
- stosowanie dedykowanej aplikacji IT do obsługi zgłaszania nieprawidłowości, zapewniającej pełną anonimowość, brak możliwości śledzenia po numerze IP i metadanych, zabezpieczającej sygnalistę przed możliwymi działaniami odwetowymi, umożliwiającą utrzymywanie kontaktu z sygnalistą; aplikacja IT jest jednocześnie rejestrem zgłoszeń i monitoruje termin udzielenia odpowiedzi,
- regularne monitorowanie i ocenianie systemu ochrony sygnalistów pod kątem skuteczności i efektywności oraz jego ulepszanie na podstawie tych ocen, nadzorowane przez zarząd,
- niezależna weryfikacja efektywności systemu zgłaszania naruszeń z punktu widzenia odpowiednich mechanizmów kontrolnych (w zakresie poufności, rzetelności i transparentności) przez Rade Nadzorczą za pośrednictwem Komitetu audytu.



Najważniejszą praktyką jest budowanie kultury organizacyjnej opartej na etyce, uczciwości i szacunku dla zasad. Dobra praktyka w zakresie ochrony sygnalistów powinna być integralną częścią tej kultury.



3. Ład podatkowy

W globalnym, dynamicznie zmieniającym się i niepewnym otoczeniu problematyka wpływu ładu korporacyjnego, w tym ładu podatkowego, nabiera kluczowego znaczenia dla wszystkich podmiotów.

Ład korporacyjny (*ang. corporate governance*) obejmuje wszystkie strefy zarządzania przedsiębiorstwem – od planów działania, przez kontrolę zarządczą, aż po raportowanie. Ład korporacyjny jest związany z siecią relacji pomiędzy podmiotami zarządzającymi spółkami, ich organami, współnikami, akcjonariuszami oraz innymi interesariuszami. Umożliwia ustalenie celów spółek, środków ich realizacji oraz monitorowanie stanu ich realizacji¹¹.

Ład podatkowy (*ang. tax governance*) jest istotnym elementem ładu korporacyjnego, ponieważ odpowiada za zarządzanie i kontrolowanie w organizacji procesów podatkowych. W ten sposób ma wpływ na kształtowanie relacji organizacji z otoczeniem rynkowym i jest ważnym elementem w budowaniu pozycji konkurencyjnej organizacji. Jest integralną częścią szerszego systemu zasad, praktyk i procesów, które kierują działalnością organizacji i zapewniają odpowiedzialne oraz transparentne jej funkcjonowanie.

Ład podatkowy wpływa na prawidłowe realizowanie obowiązków podatkowych. Dzięki określeniu ról i odpowiedzialności, możliwe jest odpowiednie zarządzanie realizacją funkcji podatkowej oraz wdrożenie efektywnego systemu zarządzania ryzykiem podatkowym. W konsekwencji ład podatkowy przyczynia się do ochrony praw akcjonariuszy i innych interesariuszy, zapewniając, że firma działa w zgodzie z obowiązującymi przepisami podatkowymi. Jest to kluczowe dla utrzymania pozytywnego wizerunku firmy i jej długoterminowego sukcesu.

¹¹ [„Ład korporacyjny. Czym w ogóle jest ład korporacyjny?”](#), Chajdas Jakub oraz [„Zasady nadzoru korporacyjnego”](#), OECD



Ład podatkowy jako integralny element ładu korporacyjnego powinien być z nim spójny, w tym m.in. z celami organizacji, strukturą organizacyjną, jak również zakresami obowiązków i odpowiedzialności poszczególnych pracowników / współpracowników organizacji zaangażowanych w realizację funkcji podatkowej.

W celu zapewnienia zgodności działania nie tylko z przepisami prawa, ale i z przyjętą misją, wizją oraz wyznaczonymi do realizacji celami, organizacja utrzymuje odpowiedni ład korporacyjny, w tym również – ład podatkowy. W jego budowanie i rozwój konieczne jest zaangażowanie poszczególnych organów i kierownictwa organizacji. Dlatego też ład podatkowy stanowi element zarządzania strategicznego.

Ład podatkowy powinien:

- obejmować określenie ról i odpowiedzialności w zakresie odpowiedniego monitorowania, raportowania i kontrolowania realizacji obowiązków podatkowych, a także stosowania właściwych strategii podatkowych zgodnie z obowiązującym prawem,
- zapewniać przejrzystość w procesach podatkowych przyczyniając się w ten sposób do skuteczniejszego zarządzania ryzykiem podatkowym,
- wspierać zachowanie w organizacji zgodności podatkowej (*tax compliance*).

Ład podatkowy można definiować w różny sposób, m.in. można przyjąć szeroką definicję wskazując, że jest to zbiór zasad i procedur, które zapewniają, że organizacja spełnia wszystkie obowiązki podatkowe w sposób zgodny z prawem, etyczny i transparentny. W niniejszym opracowaniu przyjęto węższą definicję ładu podatkowego, zgodnie z którą jest to opis rozkładu kompetencji i wzajemnych relacji pomiędzy organami/komórkami w organizacji. Przyjęcie węższej definicji wynika z uwzględnienia zasad postępowania w zakresie podatków w rozdziale dotyczącym strategii podatkowej (poziom strategiczny) oraz funkcji podatkowej (poziom operacyjny).

W dokumencie przedstawiono wskazówki i dobre praktyki stosowane przez organizacje w zakresie ładu podatkowego, które obejmują:

- zasady funkcjonowania ładu podatkowego, w tym:
 - tworzenia i aktualizacji ładu podatkowego,
 - komunikacji ładu podatkowego,
 - delegowania zadań i uprawnień,
 - wsparcia ładu podatkowego przez systemy IT,
- udokumentowanie ról i odpowiedzialności w postaci matrycy RASCI,
- istotne role i odpowiedzialności, w tym:
 - organu zarządzającego,

- organu nadzorczego nadzorczej/komitetu audytu,
- dyrektora finansowego/dyrektora podatkowego.



3.1. Zasady funkcjonowania ładu podatkowego



3.1.1. Określenie zasad funkcjonowania ładu podatkowego

Organizacje tworzą ład podatkowy wewnętrznymi regulacjami, z których wynikają zakresy ról, uprawnień i obowiązków w zakresie kwestii podatkowych poszczególnych organów, komórek i jednostek organizacyjnych. Ład podatkowy powinien również odnosić się do relacji z kontrahentami oraz organami podatkowymi, wskazując kto i w jakim zakresie odpowiada za te relacje.



Spisane role i zakresy odpowiedzialności powinny być stosowane w praktyce i weryfikowane w celu eliminacji luk kompetencyjnych.

Tworzenie ładu podatkowego

Dobłą praktyką stosowaną przez organizacje przy tworzeniu ładu podatkowego są m.in. następujące działania:

- przypisanie kierownictwu ról i odpowiedzialności, tak aby zapewnić mu zdolność do wdrażania i egzekwowania strategii podatkowej zatwierdzonej przez zarząd, a także uwzględnienie jego istotnej roli w monitorowaniu stosowania oraz adekwatności i skuteczności poszczególnych obszarów RWNP,
- określenie ról i odpowiedzialności w sposób przejrzysty, zwięzły i spójny, przy jednoczesnym zapewnieniu ich dostępności w formie elektronicznej w systemach IT organizacji,
- uwzględnienie możliwości wsparcia doradców zewnętrznych w zakresie realizacji funkcji podatkowej,
- wdrożenie hierarchicznego zbioru dokumentów opisujących ład podatkowy składającego się z:
 - dokumentów o charakterze nadrzędnym, ogólnym, np. strategię, kodeksy,

- dokumentów szczegółowych dotyczących wielu obszarów (dokumenty w randze polityk), np. polityka podatkowa, zarządzania ryzykiem,
- opisów ról, uprawnień i obowiązków stanowisk oraz komórek organizacyjnych, zaangażowanych w realizację funkcji podatkowej,
- procedur i instrukcji podatkowych zawierających szczegółowe regulacje dostosowane do struktury organizacji i specyfiki branży.

Aktualizacja ładu podatkowego

Organizacja powinna zadbać o możliwość szybkiego dostosowania ładu podatkowego do zachodzących wewnątrz organizacji zmian, jak również do zmieniającego się otoczenia gospodarczego i prawnego w celu zapewnienia wysokiej jakości realizacji funkcji podatkowej.



Organizacje aktualizując ład podatkowy zastosowały następujące praktyczne rozwiązania:

- w dokumentach dotyczących ładu podatkowego wskazane są zasady, tryb oraz odpowiedzialność za ich aktualizację,
- każdorazowo po przeglądzie/audycie RWNP organizacja weryfikuje potrzebę zmian w strukturze ładu podatkowego,
- zmiany organizacyjne oraz prawopodatkowe wpływające pośrednio lub bezpośrednio na procesy biznesowe i podatkowe przeanalizowano pod kątem modyfikacji ładu podatkowego. W przypadku konieczności wdrożenia zmian w funkcji podatkowej, dyrektor finansowy lub kierownik komórki ds. podatkowych uczestniczy w pracach nad ich aktualizacją, by uwzględnić ich wpływ na ład podatkowy oraz zabezpieczyć realizację celów podatkowych.

Komunikacja w zakresie ładu podatkowego

Znajomość ładu podatkowego w organizacji jest gwarancją jego prawidłowego działania.

Praktyczne podejście organizacji do wdrożenia skutecznej komunikacji zasad ładu podatkowego jest następujące:

- schemat i regulamin organizacyjny wraz z kompetencjami i uprawnieniami poszczególnych komórek organizacyjnych, dostępne dla wszystkich pracowników na stronie intranetowej,
- informacje na temat zmian w ładzie podatkowym przekazywane za pośrednictwem poczty elektronicznej tym pracownikom, których zmiany dotyczą,
- przed powierzeniem nowych zadań pracownikowi, kierownictwo przeprowadza z nim rozmowę, upewniając się, że posiada on odpowiednie kompetencje, a w razie potrzeby ustala z nim potrzeby szkoleniowe i zapewnia niezbędne szkolenia lub mentoring,

- pracownik w dokumentacji/ stosownej aplikacji/ systemie IT potwierdza zapoznanie się z zakresem obowiązków i poszczególnymi elementami ładu podatkowego,
- w opisach stanowisk pracy ujmowany jest obowiązek współpracy z poszczególnymi komórkami organizacyjnymi i zakres tego obowiązku.

Delegowanie zadań i uprawnień

Delegowanie uprawnień można zdefiniować jako przydzielenie innemu pracownikowi, czy podmiotowi, formalnej odpowiedzialności za wykonanie określonych zadań. Jest to konieczne dla zapewnienia sprawnego funkcjonowania organizacji.

Ład podatkowy reguluje zasady delegowania uprawnień w zakresie kwestii podatkowych uwzględniając strukturę organizacyjną i zakres odpowiedzialności poszczególnych komórek organizacyjnych.



Niewłaściwą praktyką jest przydzielenie zadań, które prowadzą do sytuacji:

- powstania luk w zadaniach - zadania nie przydzielone nie zostaną wykonane,
- przydziału zadań osobom nieposiadającym odpowiedniej wiedzy i kwalifikacji zawodowych,
- nieświadomego dublowania realizacji zadań,
- kumulacji zadań realizowanych przez jedną osobę prowadząc w konsekwencji do nadmiernego jej obciążenia lub braku odpowiedniej kontroli nad realizacją skumulowanych zadań.

Do dobrych praktyk, występujących w organizacjach w zakresie delegowania zadań i uprawnień można zaliczyć:

- jasne i precyzyjne określenie zakresu udzielanych upoważnień, w tym przywołanie w treści udzielonego upoważnienia konkretnych postanowień regulaminu organizacyjnego,
- prowadzenie elektronicznego rejestru upoważnień i pełnomocnictw zapewniającego ciągłość numeracji, określenie zasad i odpowiedzialności za prowadzenie rejestru upoważnień,
- implementację systemów zarządzania *workflow*, dzięki którym pracownicy mogą otrzymywać uprawnienia do samodzielnego podejmowania decyzji w ramach ustalonych procesów, co przyczynia się do efektywnego delegowania uprawnień.



3.1.2. Udokumentowanie ról i odpowiedzialności w matrycy RASCI

Ład podatkowy jest wynikiem uporządkowanych działań/relacji między organami zarządzająco-nadzorczymi, kierownictwem, pracownikami i innymi interesariuszami w obszarze realizacji funkcji podatkowej. Jednym z narzędzi, ułatwiającym udokumentowanie tych relacji oraz zarządzanie nimi, jest matryca odpowiedzialności w zakresie funkcji podatkowej - RASCI.



Matryca RASCI stanowi prezentację zakresu poszczególnych ról i odpowiedzialności pracowników / współpracowników organizacji za realizację procesów związanych z funkcją podatkową.

Matryca RASCI może stanowić także narzędzie do analizy i monitorowania przebiegu procesów oraz przepływu niezbędnych informacji w organizacji.

Oznaczenie w matrycy RASCI osób biorących udział w procesie ma na celu przypisanie im odpowiedniej roli, tj.:

- **(R)esponsible** - osoba odpowiedzialna za wykonanie zadania,
- **(A)ccountable** - osoba nadzorująca, odpowiedzialna za zatwierdzenie zrealizowanych zadań, a także za prawidłowe i dokładne ukończenie zadań,
- **(S)upport** - osoba wspierająca, wspomagająca działanie zespołu, członek zespołu,
- **(C)onsulted** - osoba (zespół osób, ekspertów z danej dziedziny) pełniąca rolę konsultanta, posiadająca wiedzę o przedmiocie projektu, zwykle konsultuje i doradza osobie nadzorującej i wykonawcy,
- **(I)nformed** - osoba informowana o prowadzonych działaniach, pozostająca bez wpływu na decyzje z nimi związane.

Przykładową matrycę RASCI w zakresie funkcji podatkowej, którą wdrożyła organizacja – uczestnik Programu Współdziałania – przedstawia załącznik nr 2 do tego dokumentu.

Wdrożenie matrycy RASCI w organizacji ma odzwierciedlenie w holistycznym podejściu do zarządzania ładem podatkowym. Narzędzie to pozwala na pozyskanie informacji w wielu aspektach mających bezpośredni i pośredni wpływ na realizację funkcji podatkowej, m.in.:

- wychwycenie przekroczenia zakresu uprawnień podczas wykonywania określonych procesów/zadań,
- ustalenie odpowiedzialności bądź jej braku, za realizację określonych procesów/zadań,

- zapewnienie odpowiedniego nadzoru lub jego braku, nad realizacją określonych procesów/zadań,
- niezaopiekowanie procesu/zadania,
- zdiagnozowanie multiplikacji ról, odpowiedzialności w procesie/zadaniu,
- wystąpienie nadmierności w obciążeniu pracą i liczebnością osób uczestniczących w procesie/zadaniu,
- selekcję istotności przekazywanych informacji mających wpływ na proces/zadanie,
- zapewnienie odpowiedniej obsady konsultantów w poszczególnych kwestiach podatkowych.



W ramach dobrych praktyk, organizacje przy wdrażaniu matrycy RASCI uwzględniają następujące aspekty:

- udokumentowanie matrycy odpowiedzialności za funkcję podatkową i jej właściciela w kontekście wszystkich procesów dotyczących realizacji funkcji podatkowej,
- sporządzenie matrycy RASCI w formie elektronicznej, zatwierdzenie jej przez organ zarządzający,
- uwzględnienie w matrycy RASCI podmiotów zewnętrznych, w tym m.in. doradców podatkowych, audytorów zewnętrznych, odpowiedzialnych za obsługiwane procesy związane z kwestiami podatkowymi,
- dostosowanie matrycy RASCI do modelu czterech linii obrony, obejmującego monitorowanie w zakresie: kontroli wewnętrznej, zarządzania ryzykiem, audytu wewnętrznego oraz zewnętrznych mechanizmów nadzoru,
- przypisanie odpowiedzialności za przegląd, monitorowanie zmian (personalnych i zadaniowych) i aktualizację matrycy RASCI,
- bieżącą modyfikację odpowiednich zmian w matrycy RASCI,
- zapewnienie spójności matrycy RASCI z innymi, występującymi odrębnie, matrycami występującymi w organizacji (np. matrycy kontroli ryzyka RCM, matrycy w zakresie systemów IT).

Proces sporządzania matrycy RASCI

Aby w jak największym stopniu dostosować matrycę RASCI do organizacji, dobrą praktyką jest sporządzenie w pierwszej kolejności **mapy procesów** bezpośrednio i pośrednio związanych z funkcją podatkową. Dopiero na podstawie tej mapy sporządzana jest matryca.

Dobłą praktyką jest także **konsultowanie** w organizacji matrycy RASCI w trakcie jej sporządzania i aktualizowania. Matryca nie powinna być ustalana tylko w dziale podatkowym i księgowym. Jej wdrożenie powinny poprzedzać **szeroko zakrojone**

konsultacje w całej organizacji, aby upewnić się, że przypisane role i odpowiedzialności są zgodne z faktycznym przebiegiem procesu oraz że wszyscy uczestnicy procesu są świadomi ról i odpowiedzialności, jakie zostały im przypisane.



3.2. Istotne role i odpowiedzialności



3.2.1. Rola i odpowiedzialność organu zarządzającego

Organ zarządzający jest jednym z kluczowych elementów środowiska wewnętrznego mającym wpływ na kształtowanie kultury organizacyjnej oraz na skuteczne zarządzanie ryzykiem korporacyjnym, w tym podatkowym.¹² Rolą organu zarządzającego jest w szczególności zaangażowanie w wyznaczanie celów strategicznych i ich realizację oraz zapewnienie efektywności i bezpieczeństwa organizacji, w tym pod względem podatkowym.

Do dobrych praktyk w zakresie roli i odpowiedzialności organu zarządzającego dotyczących kwestii podatkowych, które zaobserwowano w organizacjach, można zaliczyć:



1. Zaangażowanie zarządu w kwestie podatkowe:

Dobłą praktyką stosowaną przez organ zarządzający jest bieżące monitorowanie zgodności podatkowej poprzez wymaganie i otrzymywanie regularnych raportów m.in. w zakresie:

- realizacji strategii podatkowej,
- zmian w przepisach podatkowych wraz ze wskazaniem działań do podjęcia w celu ich implementacji i zabezpieczenia odpowiednich zasobów finansowych na realizację,
- kluczowych ryzyk podatkowych,
- oceny jakości systemu zarządzania ryzykiem podatkowym oraz kontroli wewnętrznej w zakresie podatków,
- oceny skuteczności i adekwatności RWNP,

¹² [Enterprise Risk Management Guidance, COSO \(Wytyczne do zarządzania ryzykiem korporacyjnym, COSO\)](#)

- nieprawidłowości lub luk w zakresie funkcjonowania RWNP stwierdzonych przez audyt wewnętrzny lub zewnętrzny wraz z rekomendacjami wdrożenia usprawnień w tym zakresie,
- efektywnej stawki podatkowej, w tym informacji na temat zgodności lub rozbieżności kwoty zapłaconego podatku z wynikami biznesowymi.

Dobłą praktyką zapewniającą odpowiedni poziom zaangażowania organu zarządzającego w kwestie podatkowe jest obowiązek sporządzania protokołów z posiedzeń tego organu lub innej dokumentacji wykazującej, że członkowie organu zarządzającego zostali poinformowani o ww. kwestiach oraz o podjętych przez nich decyzjach.

Ponadto, dobrym rozwiązaniem jest określenie przez organ zarządzający wymogów mających na celu zapewnienie odpowiedniej jakości tych raportów, tak aby:

- były zrozumiałe i zawierały konkretne dane liczbowe oraz ocenę wyników,
- regulowały częstotliwości ich przeprowadzania (np. comiesięcznie / kwartalnie / półrocznie).

Poniżej przykład wewnętrznej regulacji organizacji określającej zasady monitorowania przez zarząd zgodności podatkowej:

Organ zarządzający ponosi ostateczną odpowiedzialność za ład korporacyjny i zatwierdzanie ram ryzyka podatkowego w ramach których kierownictwo ma działać.

Aby pomóc w wypełnieniu tych obowiązków, organ zarządzający wymaga przygotowania i przedstawienia następujących raportów:

- aktualizacji rejestru ryzyka podatkowego, która obejmuje wszelkie kwestie związane z przestrzeganiem przepisów podatkowych lub kwestie operacyjne, które uznano za stanowiące poważne ryzyko.
- ogólne raporty podatkowe opisujące kluczowe kwestie związane z przestrzeganiem przepisów podatkowych i kwestiami operacyjnymi.

Dodatkowo dyrektor finansowy/podatkowy co pół roku poświadcza organowi zarządzającemu, że wewnętrzne systemy zgodności i kontroli (w tym środowisko podatkowe) działają skutecznie i wydajnie. Co pół roku przekazywany jest także raport dyrektora finansowego, który zawiera komentarz na temat wyników podatkowych za dany okres.

Konieczne może być częstsze eskalowanie znaczących ryzyk podatkowych, transakcji i zdarzeń. Tam, gdzie ma to zastosowanie, dyrektor finansowy powinien wdrożyć częstsze raportowanie kwestii i ryzyk podatkowych.”¹³

Szerzej na temat zaangażowania organu zarządzającego w zapewnienie skutecznego systemu zarządzania ryzykiem podatkowym zostało zawarte w rozdziale dotyczącym [zarządzania ryzykiem podatkowym](#).

¹³ [Tax Corporate Governance. Board Tax Policy. GWA Group Limited](#)



2. Podejmowanie przez organ zarządzający działań naprawczych w zakresie RWNP oraz ocena ich skuteczności:

Dojrzałe organizacje uwzględniają nadzór nad RWNP w regulaminach funkcjonowania organu zarządzającego. W przypadku identyfikacji nieprawidłowości lub luk w funkcjonowaniu RWNP, organ zarządzający niezwłocznie podejmuje działania naprawcze w celu poprawy skuteczności RWNP i zmniejszenia ryzyka podatkowego. Organ zarządzający dokonuje również oceny wpływu podjętych działań naprawczych na prawidłowość funkcjonowania RWNP.

Ścisła współpraca pomiędzy organem zarządzającym a organem nadzorczym w zakresie kwestii podatkowych, wynika z zakresu ról i odpowiedzialności tych organów. Współpraca ta polega nie tylko na zatwierdzaniu przez organ nadzorczy: strategii podatkowej, sprawozdania z jej realizacji i sprawozdania z oceny RWNP. Może ona polegać również na:

- doradztwie w zakresie polityki podatkowej i zarządzania ryzykiem podatkowym oraz
- wspomaganiu w podejmowaniu strategicznych decyzji w kwestiach podatkowych.

Ponadto organ zarządzający podejmuje w uzgodnieniu z organem nadzorczym odpowiednie działania w celu dostosowania RWNP do zachodzących zmian.

Istotnym elementem współpracy tych organów jest regularne przekazywanie przez organ zarządzający raportów organowi nadzorczemu. Raporty te zawierają informacje na temat oceny poziomu dojrzałości RWNP, działań podejmowanych w celu zapewnienia zgodności podatkowej, zidentyfikowanych nieprawidłowości oraz działań naprawczych.



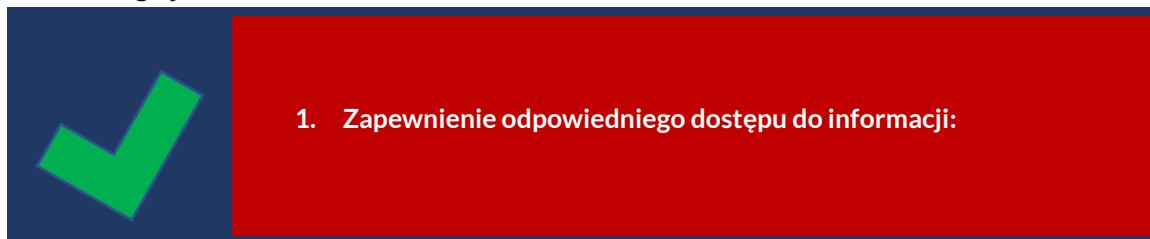
3.2.2. Rola i odpowiedzialność organu nadzorczego / komitetu audytu

Organ nadzorczy czuwa nad przestrzeganiem przez organ zarządzający przepisów prawa i regulacji wewnętrznych. Przedstawia zarządowi wnioski w zakresie podatków oraz zalecenia dotyczące zagadnień podatkowych.

Jak już wskazano powyżej organ nadzorczy pełni funkcję doradczą, poprzez wspieranie organu zarządzającego m.in. w podejmowaniu strategicznych decyzji podatkowych, co może prowadzić do lepszego zarządzania finansami spółki.

Organ nadzorczy, poprzez nadzór i kontrolę, pomaga zarządzać ryzykiem podatkowym, identyfikując potencjalne problemy i proponując odpowiednie działania zapobiegawcze. Regularny nadzór nad kwestiami podatkowymi zwiększa transparentność działań spółki, co buduje zaufanie wśród inwestorów, klientów i innych interesariuszy.

Dobłą praktyką stosowaną przez organizacje w zakresie roli i odpowiedzialności organu nadzorczego jest:



Organ nadzorczy wymaga bieżącego dostarczania (co najmniej raz na kwartał) raportów o kluczowych kwestiach podatkowych dotyczących organizacji, w tym raportów dotyczących:

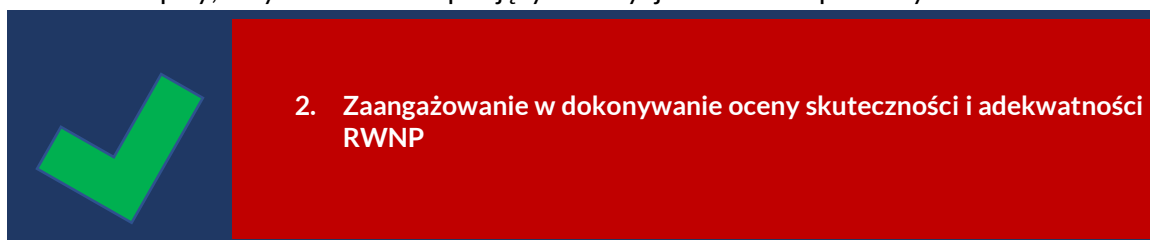
- realizacji celów podatkowych i osiągnięcia KPI w zakresie podatków,
- podejmowanych przez zarząd działań w zakresie funkcjonowania skutecznych i adekwatnych RWNP.

Dobłą praktyką jest, aby raportowanie obejmowało informacje o:

- niekorzystnych kwestiach podatkowych, takich jak: błędy w obliczeniach podatku/płatnościach, opóźnieniach w złożeniu deklaracji podatkowych, nieterminowe wypełnienie obowiązków sprawozdawczych oraz informację o materializacji innych ryzyk podatkowych,
- wszelkich istotnych zdarzeniach, które miały miejsce w okresie sprawozdawczym, wymagające zaangażowania zewnętrznego podmiotu doradczego,
- identyfikacji konkretnych, istotnych obszarów ryzyka podatkowego, a także kluczowych wskaźników ryzyka (ang. *key risk indicators* - KRI).

Zagadnienia dot. KRI, jak również kwestie szczegółowej roli i odpowiedzialności organu nadzorczego w zakresie zarządzania ryzykiem podatkowym są szerzej omówione w części dotyczącej [zarządzania ryzykiem podatkowym](#).

Dobrym rozwiązaniem jest, aby otrzymane przez organ nadzorczy raporty podlegały szczegółowej analizie i ocenie, a wyniki prac były odpowiednio udokumentowane w postaci protokołów z posiedzeń organu nadzorczego lub innymi dokumentami zawierającymi stosowne zapisy, w tym w zakresie podjętych decyzji i działań naprawczych.



Dokonując oceny RWNP na podstawie:

- rocznego sprawozdania organu zarządzającego z funkcjonowania RWNP,
- raportu z przeglądu zarządzania ryzykiem podatkowym,
- sprawozdania ze zrealizowanej strategii podatkowej,

organ nadzorczy podejmuje uchwały w sprawie zaopiniowania sprawozdań.



Organ nadzorczy nie ogranicza swoich działań nadzorczych wyłącznie do wyników z audytów zewnętrznych lub wewnętrznych w zakresie funkcjonowania RWNP. Wyciąga własne wnioski na podstawie całokształtu zebranych informacji w tym zakresie.

W przypadku, gdy w organizacji powołany został komitet audytu, dobrą praktyką w zakresie realizacji jego obowiązków dotyczących RWNP, jest:

- omawianie z organem nadzorczym kwestii poruszanych na posiedzeniach komitetu dotyczących zadań związanych z nadzorowaniem audytu wewnętrznego i zewnętrznego w zakresie funkcji podatkowej, a także przekazywanie protokołów z posiedzeń komitetu w tym zakresie,
- w razie potrzeby odbywanie spotkań z osobą kierującą komórką audytu wewnętrznego i biegłym rewidentem bez obecności członków kadry zarządzającej jednostki, w celu omówienia ewentualnych nieprawidłowości w zakresie stosowania zasad wynikających z RWNP, realizacji strategii podatkowej oraz skuteczności i adekwatności RWNP,
- przekazywanie do komitetu audytu raportów / wyników z niezależnego audytu funkcji podatkowej (NAFP), audytów i przeglądów podatkowych, w szczególności istotnych uwag / zastrzeżeń przekazanych kadrze zarządzającej przez audytora zewnętrznego / wewnętrznego podczas audytu funkcji podatkowej, przeglądu podatkowego.

Za dobrą praktykę uznaje się uprawnienie komitetu audytu do wyboru zewnętrznego podmiotu realizującego audyty w zakresie kwestii podatkowych. W organizacji, w której nie powołano komitetu audytu, uprawnienie to przysługuje organowi nadzorczemu.



3.2.3. Rola i odpowiedzialność dyrektora finansowego / podatkowego

Z uwagi na dynamicznie zmieniające się otoczenie, w tym m.in. otoczenie prawne, zwiększa się znaczenie kluczowej roli dyrektora finansowego / podatkowego w organizacji. Dyrektor finansowy / dyrektor podatkowy powinien skoncentrować się na zapewnieniu bezpieczeństwa finansowego przedsiębiorstwa oraz osób odpowiedzialnych za podatki, a także dostosowaniu firmy do wymogów umożliwiających jej funkcjonowanie w polskiej rzeczywistości prawnopodatkowej.



Rola dyrektora finansowego / dyrektora podatkowego powinna być skoncentrowana na wsparciu biznesu i wykorzystaniu wszystkich danych (ang. *Big Data*), znajdujących się w księgach, deklaracjach podatkowych, w całym systemie finansowym, do obserwacji trendów, przewidywania zmian i czynników krytycznych dla biznesu¹⁴.

W organizacjach, w których wdrożono efektywny ład podatkowy dyrektorowi finansowemu/podatkowemu przypisano następujące działania w zakresie współpracy:

- z organem zarządzającym:
 - cykliczne (co najmniej raz w roku) przedstawianie organowi zarządzającemu informacji na temat sytuacji podatkowej organizacji,
 - przygotowywanie zarządowi co najmniej raz w roku oceny działania RWNP i realizacji strategii podatkowej,
 - w zakresie wdrożenia i utrzymania efektywnego systemu zarządzania ryzykiem,
- z organem nadzorczym:
 - raportowanie do konkretnego członka rady nadzorczej/komitecie audytu,
 - dostarczanie co najmniej raz do roku radzie nadzorczej/komitetowi audytu aktualnego memorandum dotyczącego księgowych obciążeń podatkowych i rezerwy bilansowej na podatek odroczony wraz z podsumowaniem zidentyfikowanych rodzajów ryzyka,
- z innymi komórkami:
 - utrzymywanie bezpośrednich relacji z innymi osobami zarządzającymi w organizacji w zakresie decyzji biznesowych,
 - wspieranie lub doradzanie w sprawach podatkowych kadrze zarządzającej odpowiedzialnej za realizację funkcji podatkowej, podlegającej pod innych przełożonych,

Ponadto dyrektor finansowy/podatkowy skutecznie zarządza funkcją podatkową poprzez, m.in.:

- sprawowanie nadzoru nad:
 - przestrzeganiem polityki podatkowej oraz przygotowaniem poszczególnych raportów i sprawozdań,
 - zgodnością i skutecznością procedur podatkowych z obowiązującymi przepisami prawa i strategią podatkową,
 - zapewnieniem zespołowi realizującemu funkcję podatkową odpowiednich zasobów,
 - analizą i kontrolą prawidłowości ewidencji podatkowej przychodów i kosztów,
 - pracą działów: finansowo-księgowego oraz podatkowego, w tym: monitorowanie i kontrola poziomu realizacji celów podatkowych,
- zatwierdzanie:
 - szczegółowych celów podatkowych (spójnych ze strategią podatkową),
 - zmian w procedurach/politykach dotyczących kwestii podatkowych,

¹⁴ [Tax compliance a priorytety CFO. Raport EY Polska, 2022, str. 9, str. 52](#)

- współpracę z zewnętrznymi doradcami w zakresie oceny transakcji gospodarczych i ich skutków podatkowych, z obszaru znaczącego/kluczowego ryzyka.

Temat zaangażowania dyrektora finansowego / dyrektora podatkowego w zapewnienie skutecznego systemu zarządzania ryzykiem podatkowym zostanie szerzej omówiony w części dotyczącej [zarządzania ryzykiem podatkowym](#).



4. Organizacja funkcji podatkowej

Wymagania dotyczące funkcji podatkowej zostały przedstawione w pkt. 7.1 oraz 7.2 [Wytycznych](#).

Globalne trendy ekonomiczno-społeczne oraz dynamiczne zmiany legislacyjne, zarówno na poziomie krajowym jak i światowym, powodują konieczność adaptowania się podmiotów gospodarczych do nowych realiów i przepisów.

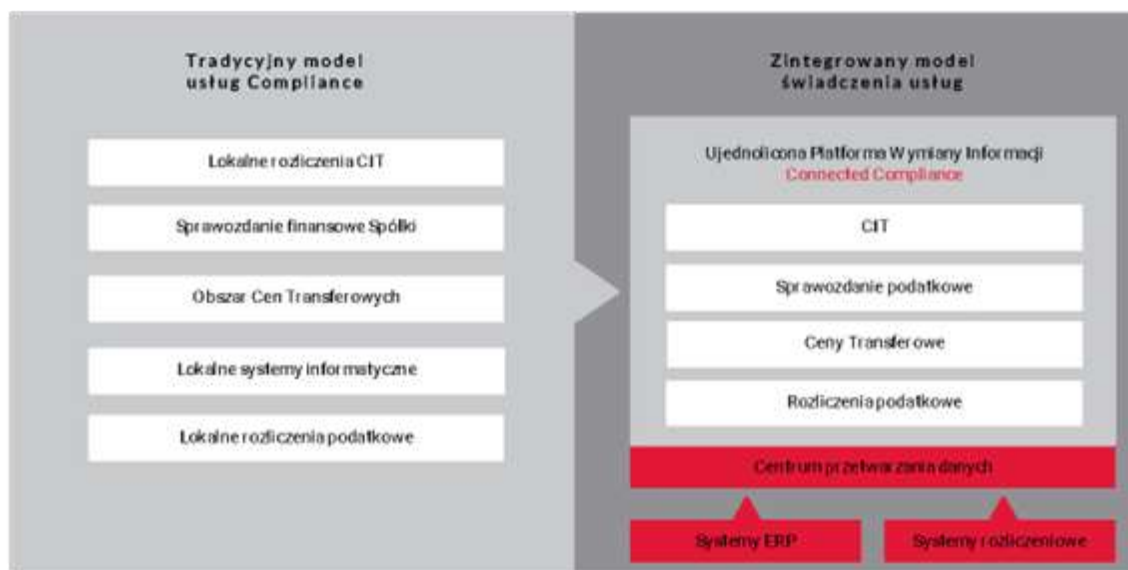


Konsekwencją niedostosowania się do zachodzących zmian może być brak terminowej, rzetelnej i kompleksowej informacji, która może doprowadzić do podejmowania błędnych decyzji zarządczych i jednocześnie do nieprawidłowej realizacji przez organizację obowiązków podatkowych.

Zapobieganiu takim niekorzystnym zjawiskom służyć ma prawidłowo zorganizowana i wdrożona funkcja podatkowa, oparta o działanie Ram Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego.

Dobłą praktyką jest, jeżeli wsparcie w tym zakresie zapewnia automatyzacja i zintegrowane zarządzanie procesami. Przykładem tego rozwiązania jest zintegrowany model, polegający na ujednoliconym, całościowym podejściu do wypełniania obowiązków podatkowych, w oparciu o nowoczesną technologię, efektywność procesów oraz wieloletnie doświadczenie, pozwalające na zwiększenie wydajności przy równoczesnym zmniejszeniu kosztów funkcjonowania (ang. *Connected Compliance*). Celem tego podejścia nie jest wyłącznie prawidłowe i terminowe wywiązywanie się z obowiązków podatkowych, ale także bycie wsparciem dla biznesu w zakresie śledzenia zmian podatkowych wpływających na prowadzoną działalność czy przekazywanie informacji zarządczych. Kluczowym elementem tego podejścia jest platforma internetowa służąca do wymiany informacji i przekazywania danych. Pozwala ona na zachowanie pełnej kontroli nad statusem wykonywanych zadań oraz dostarcza szczegółowych danych i analiz podatkowych (patrz rys. 3).

Rys. 3 Model Connected Compliance.



Źródło: [CFO Compass Tax Survey. Rekomendacje dla CFO, czyli jak zbudować nowoczesną funkcję podatkową.](#)
Raport PWC z 20.03.2023 r.

Nowoczesna funkcja podatkowa powinna również realizować raportowanie niefinansowe, a zatem wspierać działania organizacji w obszarze ESG (ang. *Environmental, Social and Corporate Governance*) i transparentności podatkowej biznesu, co w dłuższej perspektywie wpływać będzie na tworzenie wartości organizacji, poprzez dążenie do zrównoważonego rozwoju.



Przykładem dobrych praktyk jest fakt, iż w organizacji funkcjonują procesy biznesowe oddziałujące na funkcję podatkową. Są one zdefiniowane, a organizacja stworzyła mapę tych procesów tzn.:

- zidentyfikowała i sporządziła wykaz wszystkich procesów występujących w organizacji,
- określiła swoje bieżące i potencjalne obowiązki podatkowe,
- ustaliła zakres informacji i czynności niezbędnych do realizacji obowiązków podatkowych i na tej podstawie zaplanowała procesy podatkowe (bezpośrednio związane z funkcją podatkową),
- ustaliła punkty styku pomiędzy procesami biznesowymi oraz podatkowymi i na tej podstawie sporządziła wykaz procesów związanych z funkcją podatkową. Dobrą praktyką, wdrożoną przez podmiot uczestniczący w Programie Współdziałania, jest przeprowadzanie przez organizację samooceny ram wewnętrznego nadzoru podatkowego, w tym funkcji podatkowej:
 - raz w roku,
 - przez pracowników realizujących zadania w ramach Macierzy odpowiedzialności podatkowej, którzy dokonują oceny funkcjonowania systemu w formie anonimowych ankiet, wskazując jednocześnie propozycje usprawnień (w tym m. in. zarząd, dyrektorzy i kierownicy działów i komórek organizacyjnych spółki oraz kluczowi pracownicy działu księgowego i finansowego),
 - poddając wyniki ankiet ocenie, która służy wskazaniu luk w systemie bądź elementów systemu funkcji podatkowej wymagających poprawy lub uzupełnienia.

Poniżej zaprezentowano poziom szczegółowości badania ankietowego, zastosowany przez podmiot uczestniczący w Programie Współdziałania.

“Badaniem ankietowym objęto sześć obszarów funkcji podatkowej tj.:

- *Środowisko wewnętrzne, którego elementami są wartości etyczne, kompetencje zawodowe, struktura organizacyjna, delegowanie uprawnień i ład podatkowy,*
- *Strategia i cele strategiczne, którego elementami są strategie spółki i cele strategii podatkowej,*
- *Zarządzanie ryzykiem, którego elementami są identyfikacja, ocena i reakcja na ryzyko,*
- *Mechanizmy kontroli, którego elementami są dokumentowanie, nadzór, ciągłość działalności, ochrona zasobów i dokumentacji, mechanizmy kontroli operacji finansowych i gospodarczych oraz mechanizmy kontroli systemów IT,*
- *Informacja i komunikacja, którego elementami są bieżąca informacja oraz komunikacja wewnętrzna i zewnętrzna,*
- *Monitorowanie i ocena, którego elementami są monitorowanie kontroli wewnętrznej i audyt oraz samoocena.”*

Przykładowe pytania z obszaru “środowisko wewnętrzne” prezentuje poniższa grafika.

Rys. 4 Przykładowe pytania w badaniu ankietowym dotyczące obszaru "środowisko wewnętrzne".

L.p.	Oceniany element systemu funkcji podatkowej	Tak	Nie	Nie wiem
A2	Kompetencje zawodowe			
1	W jakim stopniu kwalifikacje pracowników (poziom wiedzy, umiejętności i doświadczenia) są wystarczające do skutecznej realizacji powierzonych im zadań?	SUWAK (0-100)		
2	Czy organizowane są szkolenia pracownikom celem podwyższenia ich kwalifikacji niezbędnych do wykonywania zadań?			
3	Czy masz możliwość zgłaszania potrzeb szkoleniowych?			

Źródło: Podmiot objęty Programem Współdziałania.

Pytania w każdym z obszarów zależą od specyfiki organizacji, jej struktury i funkcjonujących procesów. Charakter pytań może być zamknięty (tak/nie/nie wiem) lub otwarty, gdzie respondent odpowiada tzw. suwakiem procentowym. Można też uzupełnić ankietę o uzasadnienie potwierdzające wybór. Odpowiedzi na pytania mogą być uzupełnione o rubrykę potwierdzającą/uzasadniającą ich wybór.

Podkreślić należy, że wskazana powyżej praktyka powinna być dostosowana do specyfiki danej organizacji.

W niniejszym dokumencie zaprezentowano wskazówki i dobre praktyki stosowane przez organizacje w zakresie organizacji procesów funkcji podatkowej wraz z procesami IT, jej outsourcingu, co-sourcingu, nadzoru nad kwestią jurysdykcji podatkowej właściwej dla organizacji i podmiotów zależnych.

Ponadto w ramach dobrych praktyk przedstawiono zaobserwowane w organizacjach przykłady:

- wykazu procedur podatkowych (udokumentowanych zasad postępowania w zakresie funkcji podatkowej),
- zasad konstruowania procedur i zarządzania nimi,
- odzwierciedlenia funkcji podatkowej w strukturze organizacyjnej,
- działań zapewniających spójność funkcji podatkowej z funkcjami biznesowymi oraz strategią podatkową.



Dojrzała funkcja podatkowa spełnia swoją rolę poprzez system dostosowanych do potrzeb organizacji, klarownych i sprawnie zarządzanych procesów, zasad postępowania lub procedur oraz interakcji funkcji podatkowej wewnątrz organizacji z istotnymi dla kwestii podatkowych obszarami funkcji biznesowych.



4.1. Odzwierciedlenie funkcji podatkowej w procesach i procedurach organizacji



4.1.1. Procesy funkcji podatkowej

Funkcji podatkowej nie można utożsamiać wyłącznie z funkcjonowaniem działu podatkowego lub działu księgowości w przedsiębiorstwie, lecz trzeba ją postrzegać szerzej uwzględniając również interakcje pomiędzy poszczególnymi działami w przedsiębiorstwie, realizującymi procesy gospodarcze, stanowiące źródło przedmiotów opodatkowania, a także wykorzystywanych możliwości jakie dają narzędzia IT.

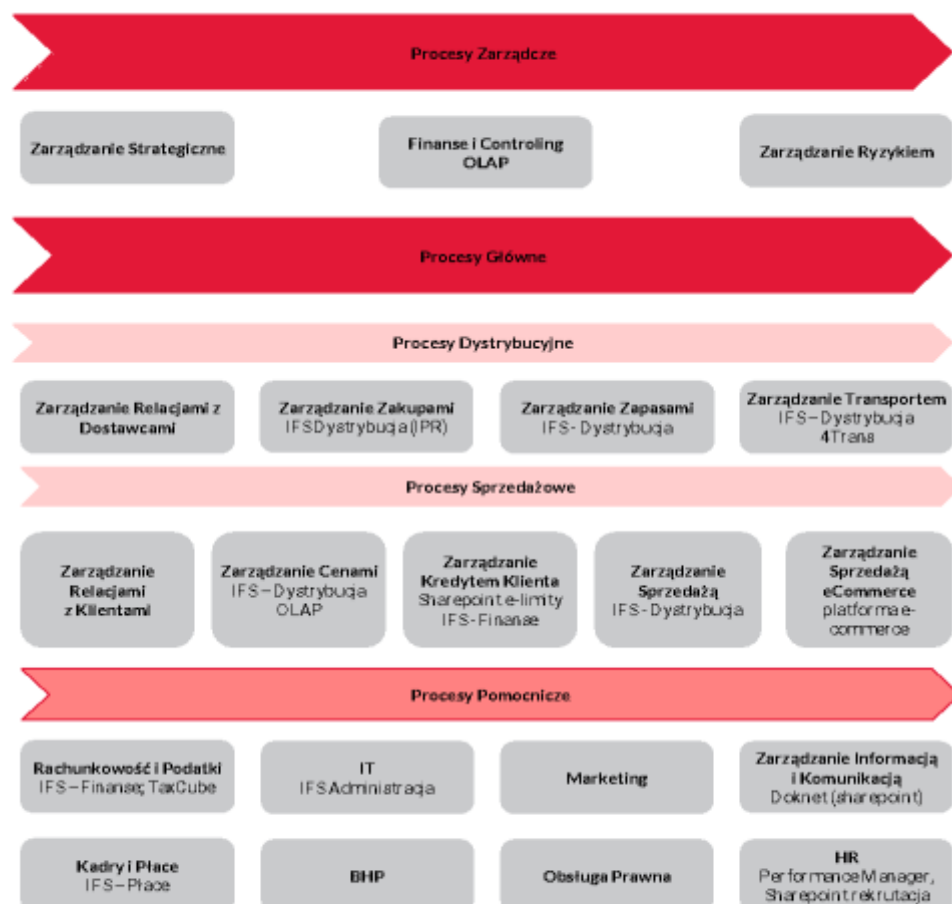


Przykłady dobrych praktyk:

- W organizacji funkcjonują procesy biznesowe oddziaływujące na funkcję podatkową.
- Procesy są zdefiniowane, a organizacja stworzyła mapę tych procesów tzn.:
 - zidentyfikowała i sporządziła wykaz wszystkich procesów występujących w organizacji,
 - określiła swoje bieżące i potencjalne obowiązki podatkowe,
 - ustaliła zakres informacji i czynności niezbędnych do realizacji obowiązków podatkowych i na tej podstawie zaplanowała procesy podatkowe (bezpośrednio związane z funkcją podatkową),
 - ustaliła punkty styku pomiędzy procesami biznesowymi i podatkowymi i na tej podstawie sporządziła wykaz procesów związanych z funkcją podatkową.

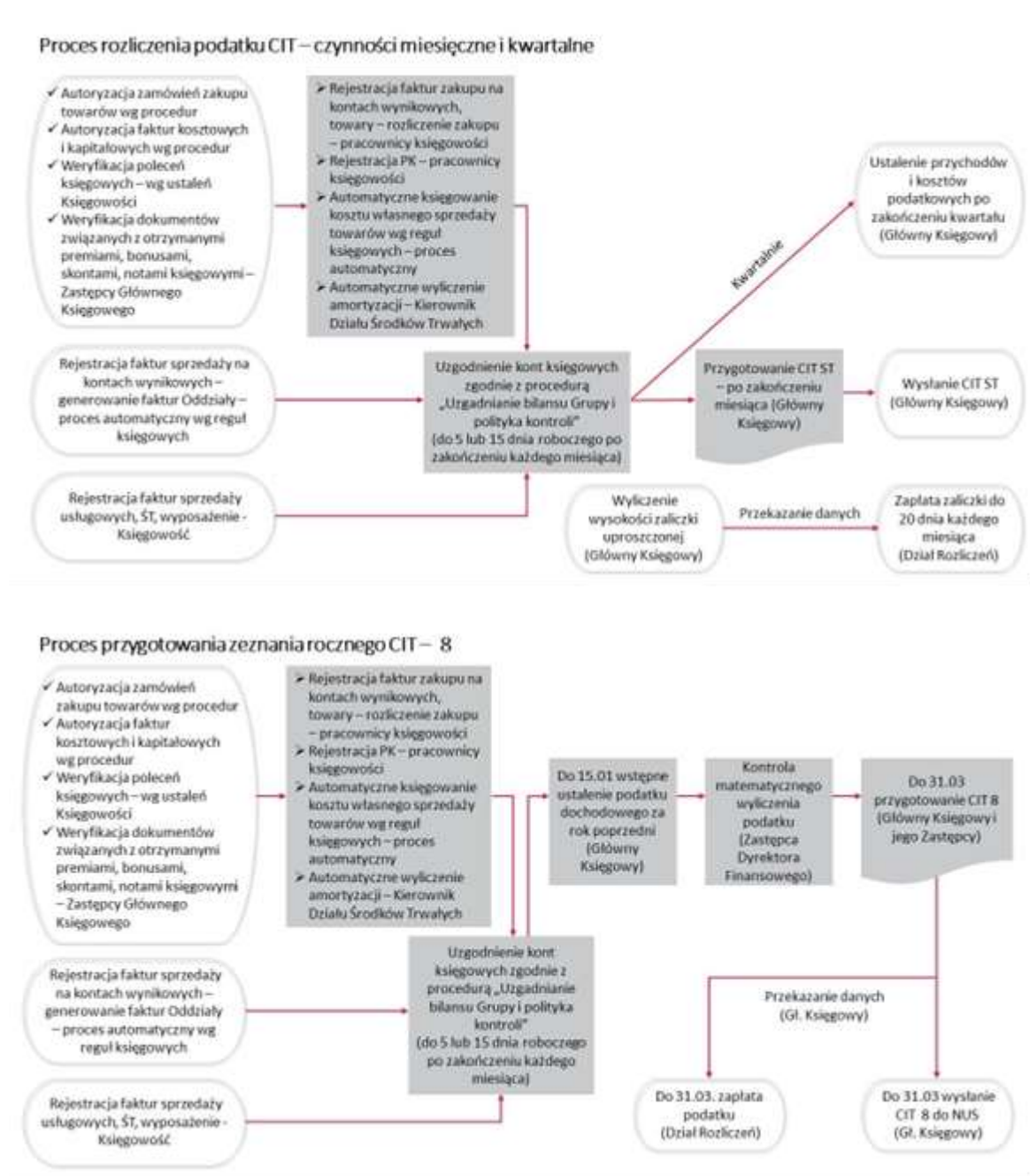
Przykładową mapę procesów biznesowych przedstawia rys. 5, zaś procesu podatkowego rys. 6.

Rys. 5 Mapa procesów i obsługiwane moduły systemów ERP.



Źródło: Podmiot objęty Programem Współdziałania

Rys. 6 Przykład mapowania procesu rozliczenia podatku CIT. Czynności miesięczne, kwartalne i roczne.



Źródło: Podmiot objęty Programem Współdziałania



Organizacja wykonała działania wspierające m.in.:

- zaprojektowała procesy biznesowe w taki sposób, by zapewnić przestrzeganie postanowień strategii podatkowej m. in. poprzez uwzględnianie kwestii podatkowych w biznesowym procesie decyzyjnym oraz terminowy przepływ kompleksowych informacji,
- zapewniła efektywne narzędzia informatyczne do identyfikacji i realizacji obowiązków podatkowych,
- wykorzystuje system zarządzania ryzykiem podatkowym do zwiększenia efektywności procesów i procedur,
- odeszła od silosowego zarządzania i roli działu księgowego/podatkowego skupionego wyłącznie na stosowaniu przepisów podatkowych i wypełnianiu deklaracji podatkowych, a koncentruje się na wielopłaszczyznowej analizie danych czy poszukiwaniu obszarów do automatyzacji lub ustandaryzowania (pracownicy bezpośrednio odpowiedzialni za funkcję podatkową stają się partnerami dla biznesu, co wiąże się z koniecznością jego dobrego rozumienia),
- korzysta z usług doradców podatkowych, którzy w ramach świadczonych usług doradczych (zapewniających) mogą pomóc w lepszej organizacji funkcji podatkowej,
- efektywnie dostosowała procesy funkcji podatkowej do zmieniających się przepisów podatkowych, monitoruje projektowane i wdrożone zmiany w przepisach podatkowych, identyfikuje konieczność wprowadzenia zmian w procesach i procedurach (sprawne i skuteczne wdrożenie zmian jest wspierane dzięki funkcjonowaniu w ramach organizacji kolegialnego zespołu np. komitetu podatkowego, który zarządza zmianą projektowo, jest decyzyjny i posiada odpowiedni na ten cel budżet),
- doskonalili regularnie procesy podatkowe ucząc się na błędach zidentyfikowanych w toku bieżącej działalności oraz w wyniku audytów wewnętrznych i zewnętrznych; dodatkowo dokonuje okresowej samooceny procesów podatkowych w celu zapewnienia jeszcze większej efektywności funkcji podatkowej.

Organizacja może zarządzać funkcją podatkową w oparciu o własne zasoby lub wydelegowane poza struktury firmy, czy też w postaci hybrydy obu rodzajów zasobów. Podatki, jak i każdy inny proces w firmie, są funkcją zarządzaną w oparciu o dostępne systemy finansowo-księgowe oraz instrumenty zarządzania ryzyka podatkowego.



Ścisły związek procesów biznesowych z funkcją podatkową jest kluczowym czynnikiem, wpływającym na jakość i terminowość rozliczeń podatkowych.



4.1.2. Outsourcing funkcji podatkowej (w tym outsourcing IT)

Outsourcing funkcji podatkowej działa prawidłowo, jeżeli organizacja zapewniła sobie w umowie outsourcingu prawo do pomiaru wydajności pracy i zakresu podejmowanych zadań oraz parametrów jakościowych zleconej pracy. W niniejszym dokumencie przedstawiono przykładowe rozwiązania wdrożone przez organizacje w zakresie konstruowania kontraktów outsourcingowych, których stosowanie powinno gwarantować wysoką jakość i terminowość powierzonych zadań, a w konsekwencji prawidłowość i terminowość rozliczeń podatkowych.



Dobrymi praktykami są:

- Ustalenie zakresu prac, czyli sporządzenie szczegółowego opisu zadań przekazywanych do realizacji podmiotowi zewnętrznemu, a także określenie, jakich efektów się oczekuje.
- Przygotowanie listy zadań z procesu organizacji, czyli przyporządkowanie zadań do konkretnych procesów przeprowadzanych w praktyce oraz utworzeniu listy raportów służących do prezentacji osiągniętych rezultatów.
- Określenie parametrów, tzw. SLA (*Service Level Agreement*), uwzględniające oczekiwania dotyczące wydajności pracy i zakresu podejmowanych zadań oraz parametry jakościowe zleconej pracy. Najczęściej przyjmuje się, że im poziom wykonanego zadania jest wyższy, tym wyższe wynagrodzenie powinien otrzymać dostawca usług. Za poziom początkowy przyjmuje się ten, który został osiągnięty przed zleceniem prac, a dostawca usługi określa ten, który planuje osiągnąć. Zawarcie umowy SLA gwarantuje odpowiednią jakość usług, ponieważ zamieszcza się w niej opis ich oczekiwanego poziomu, zawierający informacje dotyczące:
 - zestawienia usług świadczonych przez outsourcingodawcę (czasami w formie odrębnego katalogu),
 - istotnych cech usług i ich wartości,
 - norm i zasad mierzenia poziomu usług,
 - zasad raportowania poziomu wykonania usług,
 - prezentacji rozwiązań stosowanych w wypadku poniesienia przez zlecającego szkód ze względu na dostarczenie mu usługi niższej jakości – środków zaradczych (bonifikat, poprawianie niewłaściwie wykonanej usługi, rekompensat, możliwości zerwania umowy, jeśli jakość usług utrzymuje się na niskim poziomie).

Zdefiniowanie w umowie mierzalnych, ilościowych wskaźników (np. liczby opracowywanych analiz, poziomu mocy obliczeniowej itp.). Można również wykorzystać wskaźniki KPI (*ang. Key Performance Indicator*), które ułatwiają komunikację wewnątrz przedsiębiorstwa, a także podejmowanie prawidłowych decyzji oraz pomiar ich efektów zarówno przez podmiot zlecający, jak i świadczący usługę.

Najczęściej przyjmuje się, że im poziom wykonanego zadania jest wyższy, tym wyższe wynagrodzenie powinien otrzymać dostawca usług.

Zawarcie umowy SLA gwarantuje odpowiednią jakość usług, ponieważ zamieszcza się w niej opis ich oczekiwanego poziomu, zawierający informacje dotyczące:

- zestawienia usług świadczonych w ramach outsourcingu (czasami w formie odrębnego katalogu),
- istotnych cech usług i ich wartości,
- norm i zasad mierzenia poziomu usług,
- zasad raportowania poziomu wykonania usług,
- prezentacji rozwiązań stosowanych w wypadku poniesienia przez zlecającego szkód ze względu na dostarczenie mu usługi niższej jakości – środków zaradczych (bonifikat, poprawiania niewłaściwie wykonanej usługi, rekompensat, możliwości zerwania umowy, jeśli jakość usług utrzymuje się na niskim poziomie).
- zdefiniowanie w umowie mierzalnych, ilościowych wskaźników KPI (ang. *Key Performance Indicator*) (np. liczby opracowywanych analiz, poziomu mocy obliczeniowej itp.), które ułatwiają komunikację wewnątrz przedsiębiorstwa, a także podejmowanie prawidłowych decyzji oraz pomiar ich efektów zarówno przez podmiot zlecający, jak i świadczący usługę.



Do istotnych elementów, które powinny zostać ujęte w umowie SLA, należą także zagadnienia dotyczące zasad współpracy (m.in. tego, czy strony będą się z sobą kontaktować w godzinach pracy klienta, czy ustalą inne zasady w tym zakresie), czasu realizacji zleconych zadań oraz czasu reakcji na zgłaszane problemy. Ważne jest również wyznaczenie osób odpowiedzialnych za kontakty (zarówno po stronie zlecającej, jak i usługodawcy) i rozwiązywanie ewentualnych sporów. Jest to istotne na etapie raportowania oraz analizy otrzymanych wyników. Współpracę ułatwia także przypisanie odpowiednim osobom kompetencji i uprawnień do podejmowania decyzji.

Przy konstruowaniu umów outsourcingu można wykorzystać regulacje zewnętrzne np. wytyczne Bazylejskiego Komitetu Nadzoru Bankowego, zgodnie z którymi umowa outsourcingowa powinna określać zakres oraz poziom jakości wykonania czynności zleczanych na zewnątrz. Zlecający usługę z zakresu rachunkowości musi przeanalizować wpływ outsourcingu na prowadzoną działalność, a także to, ile czasu zajmie wybranie innego usługodawcy w razie konfliktu, spowodowanego np. niewłaściwym wykonaniem usługi. Podobne zapisy zostały zawarte w wytycznych Europejskiego Komitetu Nadzorców Bankowych (CEBS), który od 2002 r. porządkuje zasady dotyczące outsourcingu (*high level principles on outsourcing*). Wszelkie elementy parametryzowane za pomocą KPI powinny zostać wymienione w szczegółowych zapisach umowy SLA, ponieważ zgodnie z wytycznymi CEBS instytucja świadcząca usługę ma obowiązek zawrzeć w umowie odniesienia do jakości wykonywanych prac.

Odpowiedni poziom usług z zakresu rachunkowości można utrzymać np. dzięki automatyzacji procesów. Wówczas oprogramowanie pozwala śledzić, kiedy i jakie dokumenty księgowe zostały przekazane usługodawcy oraz kiedy zostały wprowadzone do systemu, bez konieczności ponoszenia dodatkowych kosztów. Dodatkowo oprogramowanie

pozwała na zarządzanie umowami poprzez zdefiniowanie ich elementów składowych w odniesieniu do każdego klienta.

W celu zastosowania odpowiednich KPI należy dokonać wyboru wskaźników ściśle dostosowanych do pomiaru określonych parametrów.



Wybór odpowiednich KPI powinien być oparty na następujących zasadach:

- w umowie outsourcingowej należy uwzględniać tylko te wskaźniki, które są istotne dla działalności podmiotu – zastosowanie danego wskaźnika musi przynosić rzeczywiste korzyści,
- parametry podlegające ocenie powinny być mierzalne, a określenie ich wartości nie powinno wymagać przeprowadzania skomplikowanej analizy,
- każdy z uwzględnianych parametrów należy szczegółowo zdefiniować,
- wykorzystywane KPI powinny być oparte na dostępnych danych, mierzalne oraz pozwalać na obiektywną ocenę, należy więc przyjąć stosowne kryteria zgodności oraz skalę pomiaru,
- wybrane współczynniki zgodności powinny być wykorzystywane do oceny wykonywanej czynności w kontekście oczekiwanych efektów (np. w raportach procentowych z wykonania zadania),
- outsourcingobiorca powinien regularnie informować o wartości wskaźników służących do pomiaru parametrów świadczących o wydajności analizowanych procesów, ponieważ wpływa to na prawidłową realizację powierzonych zadań i zwiększenie efektywności działań, mierzonych także innymi wskaźnikami.

Ważne jest także, aby przygotować tzw. kartę usługi świadczonej przez podmiot zewnętrzny w ramach outsourcingu zawierającą informacje dotyczące jej celu i zasad realizacji, szczegółowy opis czynności składające się na jej wykonanie oraz przypisane jej KPI dotyczące np. wartości brutto wynagrodzenia, nadgodzin, obowiązkowych obciążeń itp., w wypadku których za miernik można przyjąć czas realizacji zleczanych prac, częstotliwość świadczenia usługi. Należy również określić zakres odpowiedzialności za prawidłowe wykonanie usługi z uwzględnieniem roli klienta oraz firmy zewnętrznej.

Poniżej przykład prawidłowych zapisów umownych SLA, zawartych w umowie, w której organizacja - uczestnik Programu Współdziałania - powierzyła podmiotowi zewnętrznemu prowadzenie m.in. rozliczeń należności.



Przykładowe zapisy umowne SLA, gdzie powierzono podmiotowi zewnętrznemu prowadzenie m.in. rozliczeń należności:

- Poziom usługi:
 - 98% otrzymanych płatności jest alokowanych i księgowanych zgodnie z harmonogramem. Niewyjaśnione płatności są przypisywane do kont z sumami do wyjaśnienia.
 - 100 % otrzymanych płatności (wyciąg bankowy) jest alokowane i księgowane w ciągu jednego dnia roboczego na właściwym rachunku.
- Okres rewizji: Jeden miesiąc kalendarzowy.
- Dane dotyczące należności generowane są w dni robocze do godziny 07:00 czasu środkowoeuropejskiego (CET) i w prawidłowy sposób zestawiane z płatnościami przychodzącymi. Dane bankowe są prawidłowo przekazywane z banku do systemu finansowego przez klienta, zgodnie z ustalonym harmonogramem. Informacje zwrotne dotyczące niewyjaśnionych elementów muszą być uzyskane we właściwym czasie (12 godzin).
- KPI (Kluczowy wskaźnik efektywności): Liczba płatności alokowanych z opóźnieniem/Liczba płatności
- Raportowanie: Miesięczne raportowanie i monitorowanie trendów.



4.1.3. Nadzór nad kwestią jurysdykcji podatkowej właściwej dla organizacji i podmiotów zależnych

W przypadku posiadania przez organizację swoich oddziałów lub podmiotów zależnych w innych jurysdykcjach podatkowych ważne jest zapewnienie właściwego nadzoru nad realizacją obowiązków podatkowych przez te jednostki. Na uwagę zasługują poniżej przedstawione przykłady rozwiązań zastosowanych przez organizacje.



Przykłady dobrych praktyk:

- Organizacja dba, aby we wszystkich jurysdykcjach, gdzie zlokalizowano podmioty zależne, jednakowo rozumiano wpływ podatkowy transakcji. W tym celu:
 - wyznacza osoby do kontaktu w zakresie danego procesu w poszczególnych spółkach by zapewnić szybką wymianę informacji,
 - dokumentuje zasady zapewniające przestrzeganie wymogów wewnętrznych i zewnętrznych.
- W ramach nadzoru nad kwestią jurysdykcji podatkowej, właściwej w odniesieniu do realizowanych transakcji, osoby odpowiedzialne za poprawność rozliczenia podatkowego kontrolują, czy w zakresie realizowanej transakcji zastosowanie mają właściwe umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Kontrola obejmuje także zgodność z innymi przepisami prawa międzynarodowego, wpływającymi na jurysdykcję podatkową właściwą dla Spółki w odniesieniu do danej transakcji, a eliminującymi ryzyko podwójnego opodatkowania takiej transakcji.
- Organizacja korzysta z usług zewnętrznych doradców zlokalizowanych w danych jurysdykcjach podatkowych, w celu uzyskania wsparcia w zakresie prawidłowego wypełniania obowiązków podatkowych.
- Organizacja dba o zapewnienie całkowitej przejrzystości pomiędzy podmiotami grupy działającymi w różnych jurysdykcjach podatkowych, działem finansowym grupy oraz działem podatkowym. Aby spełnić wymogi podatkowe, podmioty działające w innych jurysdykcjach podatkowych powinny:
 - przysyłać wszystkie zeznania i inne lokalne zgłoszenia podatkowe, w tym powiadomienia i zgłoszenia dotyczące poszczególnych krajów, w stosownych przypadkach, w terminach zgodnych z lokalnym prawem podatkowym,
 - upewnić się, że wszystkie płatności podatków są dokonywane w terminach wymagalności i zgodnie z lokalnym prawem podatkowym,
 - być w stanie poprzeć dokumentacją i interpretacją prawną zajęte stanowiska dla istotnych zagadnień,
 - być w stanie pogodzić stanowiska dotyczące dwóch jurysdykcji podatkowych przed złożeniem wniosku do organu podatkowego,
 - potrafić uzasadnić pozycje podatkowe zawarte w zeznaniach podatkowych,
 - monitorować zmiany w przepisach prawa i praktyce podatkowej oraz uczestniczyć w regularnych szkoleniach.
- Organizacja dostrzega potrzebę szczególnego traktowania kwestii podatkowych, wynikających z potencjalnych relacji biznesowych z podmiotami mającymi siedzibę lub zarząd na terytoriach lub w krajach stosujących szkodliwą konkurencję podatkową. Jest ona świadoma, że w związku z takimi transakcjami mogą powstać szczególne obowiązki raportowe oraz związane ze sporządzaniem dokumentacji cen transferowych. Wskazane jest by organizacja w publikowanym sprawozdaniu ze strategii podatkowej zawarła informację o transakcjach i ich rodzajach, zawartych z podmiotami z tzw. rajów podatkowych.

Zagadnienie raportowania transakcji z podmiotami mającymi siedzibę lub zarząd na terytoriach lub w krajach stosujących szkodliwą konkurencję podatkową szerzej przedstawiono w części dotyczącej [strategii podatkowej](#).



4.1.4. Zakres i jakość procedur

Podstawą prawidłowego wykonywania obowiązków podatkowych oprócz doświadczonej kadry są pisemne zasady dotyczące wykonywania obowiązków w poszczególnych podatkach, gdyż określają one najlepszą metodę wykonywania pracy. Dobrym rozwiązaniem, stosowanym przez organizacje, jest spisywanie funkcjonujących w organizacji utartych praktyk. Praktyka jest zawsze cennym źródłem wiedzy, które wynika z doświadczenia popartego rzeczywistymi sytuacjami i rezultatami działań. Spisane zasady oparte na utartej praktyce są często bardziej realistyczne i dostosowane do konkretnych sytuacji biznesowych, co sprawia, że są bardziej użyteczne i skuteczne w praktyce. Co więcej wypracowane przez lata praktyki i zasady są często bardziej akceptowane przez pracowników i interesariuszy oraz są efektywne i sprawdzone pod kątem osiągnięcia pożądaných rezultatów.

Natomiast, jeśli wprowadzony został nowy obowiązek, to zasady postępowania powinny być uzgodnione z kluczowymi pracownikami, zaangażowanymi w dany proces. Spisane zasady gwarantują zachowanie wiedzy i fachowości w firmie. Często zdarza się, że pracownicy posiadają cenną wiedzę i umiejętności, które przepadają wraz z ich odejściem z firmy. Ryzyko fluktuacji kadry dotyczy każdej organizacji, ustandaryzowanie tej wiedzy pozwala na uniknięcie takiej sytuacji. Brak pisemnych zasad zwiększa ryzyko nieprawidłowości lub może prowadzić do nieefektywnego wykorzystania zasobów.

Procedury są potrzebne w organizacji, ponieważ pozwalają:

- zapobiec błędom i dowolności działania w organizacji,
- utrzymać jakość pracy i ją doskonalić,
- zapewnić kontrolę, diagnozę oraz właściwe szkolenia.



Organizacja powinna zdecydować, które obszary są najistotniejsze i powinny posiadać pisemne zasady postępowania.
Należy pamiętać, że ilość posiadanych procedur nie oznacza ich jakości.

Redagując pisemne zasady/procedury należy pisać je jasno i zrozumiale, dzięki temu procedura będzie stosowana w sposób ciągły i powtarzalny. Należy zadbać o spójność tekstu. W tym celu należy używać spójnych pojęć we wszystkich dokumentach. Kolejną zasadą jest postawienie się na miejscu odbiorcy. To, co dla autora jest zrozumiałe i oczywiste, nie musi

być takie dla odbiorcy. Po napisaniu procedury, kolejnym krokiem jest jej przetestowanie. W tym celu, najpierw należy ją wypróbować kilka razy samodzielnie sprawdzając, czy wszystkie kroki są dobrze opisane. Jeśli test przebiegnie pomyślnie, wskazane jest ponowne sprawdzenie procedury przez osobę zewnętrzną by upewnić się, że wszystko jest przejrzyste i zrozumiałe. Po wprowadzeniu poprawek, które wynikną w fazie testów ostatnim krokiem jest publikacja i komunikacja procedury do interesariuszy.

Należy pamiętać, że nawet najlepsza procedura nie będzie skuteczna, jeżeli użytkownicy się z nią nie zapoznają i nie będą jej stosować.



Dobrze zredagowana procedura powinna zawierać następujące elementy:

- precyzyjnie określony jej cel,
- zakres jej stosowania,
- osoby zobowiązane do jej stosowania,
- wskazanie odpowiedzialności, czyli kto i za co odpowiada,
- wyjaśnienie terminologii - wszelkich pojęć, które mogą być niezrozumiałe,
- sposób postępowania, czyli opisanie krok po kroku, jak ma dana czynność przebiegać,
- wskazanie wszelkich innych dokumentów wewnętrznych, które mogą być powiązane tematycznie z daną procedurą,
- wszelkie załączniki, za pomocą których procedura będzie realizowana, np. formularze, tabele wyników itp.



Jako złą praktykę w zakresie redagowania procedur należy wskazać:

- tworzenie długich procedur, napisanych skomplikowanym językiem i nie zawierających odpowiednich wizualizacji czynności, które opisuje,
- ujmowanie informacji nic nie wnoszących lub mogących wprowadzać w błąd lub niezrozumienie treści,
- powielanie informacji zawartych w innych procedurach i dokumentach posiadanych przez organizację,
- przepisywanie fragmentów aktów prawnych, czy opisywanie rzeczy oczywistych.

W załączniku nr 3 do tego dokumentu, przedstawiono **przykładowe zestawienie obszarów**, które ze względu na swoją istotność w obszarze biznesowym, podatkowym i organizacyjnym, najczęściej są objęte pisemnymi procedurami. Zawsze jednak trzeba pamiętać o dostosowaniu do specyfiki organizacji. Należy również mieć na względzie, że wskazane obszary mogą być uregulowane w jednym lub kilku powiązanych ze sobą dokumentach.

Zakres merytoryczny, uszczegółowienie pisemnych zasad / procedur przedstawiono w części poświęconej [kontroli wewnętrznej](#).



4.1.5. Zarządzanie procedurami

Wprowadzone przez organizację pisemne zasady/procedury nie gwarantują stałej jakości funkcjonowania procesów funkcji podatkowej. Konieczne są szkolenia w zakresie sposobu postępowania wynikającego z tych procedur, aktualizacja procedur w związku ze zmianą przepisów.



Dobłą praktyką, którą stosują organizacje zarządzając procedurami jest wdrożenie:

- dostępnego upoważnionym pracownikom rejestru strategii, polityk, procedur, instrukcji wytycznych, dotyczących bezpośrednio/pośrednio funkcji podatkowych, wraz ze wskazaniem właściciela dokumentu oraz linkiem do dokumentu, lub
- elektronicznego systemu zarządzania procedurami umieszczonego w intranecie organizacji, gdzie każdy pracownik, uprawniony w danym obszarze, może odnaleźć właściwą procedurę, potwierdzić zapoznanie się z jej treścią bez podpisywania papierowych oświadczeń. System wskazuje również datę przeglądu procedury, okres obowiązywania i jej właściciela, osobę opiniującą i akceptującą jej treść.

W praktyce organizacje dokonują przeglądu i aktualizacji pisemnych zasad/procedur raz w roku stosując się do reguł określonych w części omawiającej [zakres i jakość procedur](#).

Dobrym rozwiązaniem, wyznaczającym kierunek do wzmocnienia transparentności podatkowej, jest publikowanie przez organizację na własnych stronach internetowych informacji, dotyczących zbioru posiadanych procedur, z ogólnym scharakteryzowaniem ich zakresu, którego stosowanie potwierdza realizację funkcji podatkowej w danej organizacji.



4.2. Spójność funkcji podatkowej



4.2.1. Odzwierciedlenie funkcji podatkowej w strukturze organizacyjnej

Funkcja podatkowa skutecznie spełnia swoją rolę, jeżeli zapewniono jej właściwe miejsce w strukturze organizacyjnej.



Dobłą praktyką - zaobserwowaną w organizacjach - jest usytuowanie komórek odpowiedzialnych za funkcję podatkową w pionie finansowym podmiotu oraz ich podział, ze względu na zakres wykonywanych zadań np. na: dział księgowy oraz podatkowy.

Prawidłowo zmapowana struktura organizacyjna ułatwia identyfikację komórek i osób odpowiedzialnych za funkcję podatkową do prawidłowego realizowania obowiązków podatkowych. Przepływ informacji, które mogą mieć ostatecznie wpływ na prawidłowość i terminowość płaconych podatków jest uregulowany w szczegółowych politykach i wypracowanych zasadach współpracy pomiędzy poszczególnymi departamentami /działami czy spółkami grupy i określa listę spraw wymagających uprzedniej akceptacji wskazanych w nich osób.



4.2.2. Spójność funkcji podatkowej z funkcjami biznesowymi oraz strategią podatkową

W organizacji ważne jest ustalenie zasad współpracy pracowników odpowiedzialnych za funkcję podatkową z działami biznesowymi. Ponadto wskazane jest uregulowanie sposobu i metody udzielania konsultacji oraz wsparcia działom biznesowym pod kątem ryzyk podatkowych.



Na uwagę zasługują przykłady rozwiązań wdrożonych przez organizacje:

- wprowadzenie w systemie obiegu dokumentów organizacji (ang. *Workflow*) formatki, w której dział podatkowy przed zawarciem umowy wskazuje interesariuszom zasady ewidencji księgowej transakcji i ich wpływ na rozliczenia podatkowe,
- określenie zasad współpracy i sposobu postępowania przy ocenie planowanych zdarzeń istotnych z punktu widzenia ryzyk podatkowych, szczególnie może dotyczyć to niżej wymienionych sytuacji:
 - zamiaru zawarcia umowy z nowym kontrahentem, celem jego oceny i dochowania należytej staranności przy podejmowaniu decyzji o zawarciu z nim transakcji,
 - wprowadzenia nowego produktu lub usługi do sprzedaży,
 - wprowadzenia transakcji łańcuchowych lub trójstronnych,
 - planowania nowej inwestycji, nowego źródła przychodów, kierunków zbytu np. państw poza UE,
 - wprowadzenia systemu rabatów i upustów,
 - podjęcia decyzji o sposobie zagospodarowania towaru, który został wyeksportowany, a następnie zareklamowany, w sytuacji, kiedy jego powrót do kraju jest nieopłacalny,
 - przekazywania towarów nieodpłatnie,
 - zawarcia umowy na nowe usługi niematerialne,
 - zamiaru restrukturyzacji, przesunięcia wybranych funkcji organizacji do innych podmiotów w grupie, zmiany struktury własnościowej lub organizacyjnej, utworzenie centrum badawczo-rozwojowego,
 - zmiany w zakresie systemu kontroli i audytu wewnętrznego, zgodności podatkowej i zarządzania ryzykiem podatkowym, systemów IT oraz audytu zewnętrznego, planowania istotnych zmian dotyczących:
 - finansowania spółki,
 - outsourcingu procesów biznesowych,
 - zatrudnienia,
 - zarządzania strategicznego np. zmiana przyjętych zasad (polityki) rachunkowości lub polityki podatkowej,
 - relacji transgranicznych z podmiotami zagranicznymi będącymi bezpośrednio lub pośrednio udziałowcami organizacji lub też dokonującymi transakcji z organizacją,
 - wartości niematerialnych i prawnych w rozumieniu ustawy CIT,
 - wpływu organów państwa na funkcjonowanie spółki,
 - planowanie innej istotnej i nietypowej transakcji.

Pozytywny skutek przynosi prewencyjna ocena finansowo-podatkowa decyzji podejmowanych przez Zarząd, mająca wskazać wpływ takiej decyzji na kwestie podatkowe, wpływ skutków podatkowych decyzji na działalność podmiotu oraz zapewnienie zgodności podatkowej podejmowanych decyzji.



Ważne jest przewidywanie konsekwencji podatkowych przed nawiązaniem relacji z klientem, sprzedażą towarów, zawarciem transakcji finansowej, dokonaniem restrukturyzacji, fuzji, przejęć itp. oraz podejmowanie na tej podstawie właściwych decyzji biznesowych i ich dokumentowanie.

Zasadnym jest, aby określić katalog strategicznych dla podmiotu transakcji/obszarów, w przypadku których decyzje podejmowane przez zarząd podlegać będą (poza analizą finansowo-ekonomiczną sporządzaną przez dyrektora ds. finansów), analizie podatkowej / opinii podatkowej osoby odpowiedzialnej za wypełnienie obowiązków podatkowych.

W przypadku decyzji podejmowanych przez zarząd, a dotyczących pozostałych transakcji /obszarów, warto przeprowadzać wcześniejszą analizę i konsultacje z dyrektorami właściwych działów, a w przypadku zidentyfikowanych skutków podatkowych, również z dyrektorem ds. podatkowych.



5. System zarządzania ryzykiem podatkowym

Istotność systemu zarządzania ryzykiem podatkowym

Wymagania w zakresie zarządzania ryzykiem podatkowym zostały przedstawione w Wytycznych do Ram Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego (dalej: [Wytyczne](#)) w zakresie procesów funkcji podatkowej i kontroli przebiegu tych procesów (pkt 7.1. Wytycznych).

Zarządzanie ryzykiem podatkowym jest kluczowym elementem RWNP scalającym ze sobą poszczególne obszary ram. Wzajemne przenikanie i oddziaływanie poszczególnych obszarów RWNP znajduje swoje bezpośrednie odzwierciedlenie w systemie zarządzania ryzykiem podatkowym.



Połączenie zarządzania ryzykiem podatkowym z innymi obszarami zarządzania w firmie pomaga lepiej kierować organizacją.

Dzięki temu, podejmując ważne, nowe lub rutynowe decyzje, organizacja bardziej świadomie wybiera skuteczne sposoby ograniczenia ryzyka podatkowego, zgodnie z jej strategią podatkową.

Zaniedbania lub zaniechania w obszarze zarządzania ryzykiem podatkowym, w sposób bezpośredni, mogą wpłynąć na nieprawidłowości w zakresie realizacji obowiązków podatkowych. Tym samym mogą narazić organizację na negatywne konsekwencje finansowe

oraz utratę budowanej przez organizację reputacji podatkowej, zarówno w relacjach biznesowych, jak również w relacjach z organami skarbowymi.

Pozytywna reputacja podatkowa rozumiana jako postrzeganie organizacji przez otoczenie (klientów, inwestorów, organy podatkowe, media itp.) w kontekście jej podejścia do kwestii podatkowych, może przyczynić się do pozytywnego wizerunku firmy, budując zaufanie i wiarygodność, natomiast negatywna może prowadzić do problemów prawnych, finansowych i strat wizerunkowych.

Utrzymywanie wysokiego wskaźnika reputacyjnego wymaga od organizacji podejmowania wszelkich działań, jakich można od niej w sposób uzasadniony oczekiwać, w celu upewnienia się, że transakcje, w których uczestniczy, nie wiążą się np. z oszustwem podatkowym. Innym istotnym aspektem wpływającym na pozytywną ocenę reputacji organizacji w zakresie podatków jest utrzymywanie wysokiego standardu w zakresie RWNP, w tym w zakresie systemu zarządzania ryzykiem podatkowym.



Warto zadbać o to, aby zarządzanie ryzykiem podatkowym było częścią ogólnego zarządzania reputacją organizacji, które jest realizowane na najwyższym poziomie w organizacji.

Istotnym zagadnieniem jest budowanie zarządzania ryzykiem podatkowym jako działania systemowego, z jasno określonym procesem oraz z określonymi uczestnikami na różnych szczeblach organizacji.



**Zarządzanie ryzykiem podatkowym powinno być częścią całościowego zarządzania ryzykiem korporacyjnym w firmie.
Dlatego kluczowym aspektem, na który należy zwracać szczególną uwagę jest dbałość o to, aby zarządzanie ryzykiem podatkowym nie stało się odrębnym silosem, oderwanym od zarządzania ryzykiem w pozostałych obszarach działalności organizacji.**

Organizacja nie może koncentrować się tylko i wyłącznie na końcu procesu podatkowego, czyli kalkulacji podatków. Warto w tym miejscu zwrócić uwagę, że jakiegokolwiek niezidentyfikowane błędy na wczesnych etapach procesu biznesowego, np. w zakresie rzetelności czy kompletności informacji, mogą skutkować nieprawidłowościami w realizacji obowiązków podatkowych.



Holistyczne podejście do zarządzania ryzykiem podatkowym pozwoli na skuteczną i kompleksową ocenę czynników ryzyka i zachodzących wzajemnych interakcji.

Celem zarządzania ryzykiem podatkowym jest:

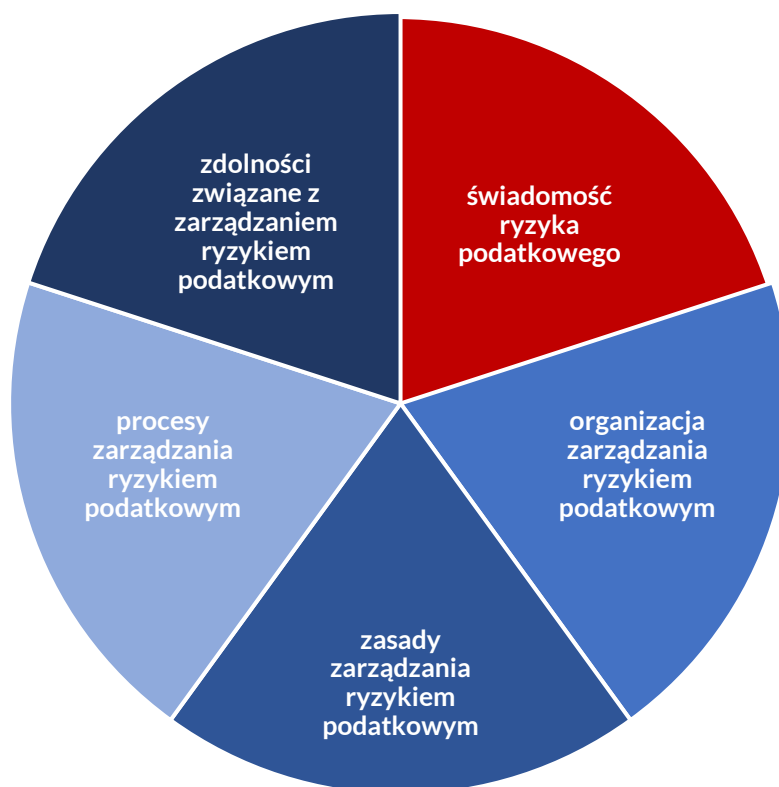
- wsparcie kierownictwa w procesie podejmowania decyzji w kwestiach podatkowych poprzez: dostarczenie informacji na temat możliwych szans i zagrożeń podatkowych związanych z daną decyzją, prawdopodobieństwa ich wystąpienia, wpływu na organizację oraz możliwych form reakcji na dane ryzyko,
- usprawnienie procesu planowania podatkowego,
- zwiększenie prawdopodobieństwa realizacji zadań i osiągnięcia celów biznesowych,
- zapewnienie odpowiednich mechanizmów kontroli wewnętrznej.

W organizacji, której celem jest prawidłowe oraz terminowe realizowanie obowiązków podatkowych, skuteczny system zarządzania ryzykiem podatkowym (dalej także „SZRP”) będzie zwiększać prawdopodobieństwo, że podejmowane w obszarach biznesowych, finansowych oraz organizacyjnych działania będą dążyły do realizacji tego celu.

Skuteczność tego systemu będzie w głównej mierze zależeć od budowy adekwatnej do potrzeb organizacji struktury organizacyjnej, wdrożenie odpowiednich zasobów i narzędzi oraz efektywnych procesów i procedur, jak i świadomości w zakresie zarządzania ryzykiem podatkowym. Dlatego system zarządzania ryzykiem podatkowym można podzielić na 5 obszarów:

1. świadomość ryzyka podatkowego,
2. organizacja zarządzania ryzykiem podatkowym,
3. zasady zarządzania ryzykiem podatkowym,
4. procesy zarządzania ryzykiem podatkowym,
5. zdolności związane z zarządzaniem ryzykiem podatkowym.

Rys. 7 Obszary systemu zarządzania ryzykiem podatkowym



Kompleksowy SZRP dzięki integracji procesów, danych oraz zasobów pozwoli organizacji na zarządzanie jednocześnie wieloma ryzykami podatkowymi, pojawiającymi się przy podejmowaniu nowych, nietypowych transakcji, jak i realizacji rutynowej działalności.

Świadome zarządzanie ryzykiem podatkowym może przyczynić się do poprawy efektywności operacyjnej firmy poprzez eliminację zbędnych kosztów związanych z nieprawidłowymi rozliczeniami podatkowymi oraz redukcję czasu i zasobów poświęconych na rozwiązywanie problemów podatkowych.

Organizacja, która skutecznie zarządza ryzykiem podatkowym, podejmuje świadomą decyzję o budowaniu albo rezygnacji z dbałości o reputację uczciwego i odpowiedzialnego podmiotu gospodarczego.

Poniżej zostaną omówione wskazówki i dobre praktyki w zakresie poszczególnych obszarów systemu zarządzania ryzykiem.



5.1. Świadomość ryzyka podatkowego



5.1.1. „Przykład z góry” w zakresie zarządzania ryzykiem podatkowym

„Przykład z góry” w zakresie zarządzania ryzykiem podatkowym określa postawę i zachowanie wyższego kierownictwa, tzn. zarządu organizacji wobec tego ryzyka, a także sposób komunikowania kierownictwa z pracownikami na temat ryzyka podatkowego.

Postawa wyższego kierownictwa odgrywa istotną rolę w kształtowaniu podejścia pracowników do ryzyka podatkowego.



Jeśli kierownictwo wyraźnie podkreśla znaczenie kwestii zgodności z przepisami prawa podatkowego i etycznego postępowania w tym zakresie, to pracownicy na niższych szczeblach również będą bardziej świadomi tych kwestii i bardziej skłonni do przestrzegania tych zasad.

Bezpośrednie zaangażowanie wyższego kierownictwa w budowanie SZRP podnosi jego rangę i rolę jego uczestników.



Skuteczność zarządzania ryzykiem podatkowym w dużej mierze zależy od jednoznacznej komunikacji kierownictwa w kwestii priorytetów, wartości oraz oczekiwań dotyczących zarządzania ryzykiem, a także od konsekwentnego egzekwowania tych wytycznych na wszystkich szczeblach organizacji.

W zakresie „przykładu z góry” dobrym rozwiązaniem jest również zapewnienie przez kierownictwo **spójności ich deklaracji i postaw w różnych aspektach działalności organizacji**. Przykładowo, jeśli prezes zarządu/dyrektor generalny publicznie podkreśla zerową tolerancję dla braku zgodności z przepisami prawa podatkowego, a jednocześnie prezentuje te same deklaracje podczas wewnętrznych spotkań, to pracownicy będą świadomi, że jest to faktyczny priorytet organizacji.



Dobłą praktyką w zakresie budowania „przykładu z góry” w zakresie zarządzania ryzykiem podatkowym jest spójność deklaracji zarządu na poziomie organizacji z ich działaniami w sferze opodatkowania prywatnych dochodów.

Jeśli bowiem wyjdzie na jaw, że np. członek zarządu dopuszcza się przestępstw podatkowych w odniesieniu do własnych dochodów, to stanie się on wówczas niewiarygodny dla pracowników w kwestii składanych w imieniu organizacji deklaracji, co do istotności poprawności realizowania obowiązków podatkowych.

Kierownictwo, w tym zarząd, powinno pokazywać, że zarządzanie ryzykiem podatkowym jest priorytetem poprzez swoje własne działania i decyzje, a także poprzez przejmowanie odpowiedzialności za podejmowane ryzyko i jego skutki. W szczególności oczekiwania zarządu w odniesieniu do systemu zarządzania ryzykiem podatkowym powinny na stałe zagościć w świadomości całej organizacji.

Aby osiągnąć ten cel, zarząd może podjąć działania takie jak np.:

- **Określenie jasnych standardów/zasad, priorytetów i oczekiwań** dotyczących zarządzania ryzykiem podatkowym oraz zakomunikowanie ich w sposób jednoznaczny i zdecydowany, wraz ze wskazaniem, że zarządzanie ryzykiem podatkowym ma charakter obowiązkowy, a nie fakultatywny.
- **Zapewnienie konsekwentnego egzekwowania przestrzegania ww. standardów i oczekiwań** - np. poprzez ustalenie sankcji dyscyplinarnych za ich nieprzestrzeganie, określenie obowiązków informacyjnych (np. raz na kwartał) w zakresie przestrzegania tych standardów.
- **Aktywne uczestniczenie w procesach związanych z identyfikacją i oceną ryzyka podatkowego** - zaangażowanie w ten proces motywuje pozostałych pracowników do podobnego podejścia.
- **Dążenie do ciągłego doskonalenia standardów i mechanizmów związanych z zarządzaniem ryzykiem** – korzystnym dla organizacji rozwiązaniem w tym zakresie może okazać się m.in. monitorowanie wyników, analiza efektywności działań dzięki wprowadzeniu okresowych (nie rzadziej niż raz na rok) obowiązków informacyjnych/raportowaniu przez kierownictwo wyników dotyczących efektywności SZRP wraz ze wskazaniem jakie elementy systemu wymagają poprawy.
- **Uzyskanie od pracowników informacji zwrotnej w zakresie oceny przykładu z góry** (w tym wartości etycznych i uczciwości kierownictwa) - dobrym rozwiązaniem jest np. ankietyzacja pracowników i określenie oczekiwanych KPI (przedziały procentowe lub liczbowe). W przypadku uzyskania w ankietach negatywnych wyników, tj. w sytuacji nieosiągnięcia określonego pułapu, kierownictwo powinno rozważyć podjęcie środków naprawczych.



5.1.2. Uczenie się w zakresie zarządzania ryzykiem (w tym kompetencje)

Jednym z kluczowych elementów skutecznego systemu zarządzania ryzykiem podatkowym jest zaangażowanie organizacji (zarząd, kadra kierownicza, pracownicy operacyjni) w ciągłe uczenie się w zakresie zarządzania ryzykiem, ponieważ przekłada się ono na doskonalenie jakości tego systemu, a w konsekwencji również na wzrost jakości zarządzania funkcją podatkową. W tym celu informacje o sukcesach i niepowodzeniach zarządzania ryzykiem podatkowym w organizacji powinny być systemowo i cyklicznie gromadzone oraz analizowane. Dla zwiększenia efektywności, uczenie się w zakresie zarządzania ryzykiem podatkowym powinno być częścią procesu zarządzania wiedzą w organizacji. Istotnym jest zbudowanie świadomości w organizacji, że zarządzanie ryzykiem podatkowym odbywa się zarówno w skali makro, jak i w skali mikro, że procesy operacyjne powodują skutki podatkowe a osoby podejmujące decyzje operacyjne odpowiadają za jakość danych wprowadzonych do systemu na podstawie tych decyzji, czego przykładem może być wybór kontrahenta, czy potwierdzenie ilości towaru wskazanego na fakturze zakupowej.



Ważne, aby ryzyko podatkowe nie było utożsamiane wyłącznie z tzw. „dużymi decyzjami”, np.: inwestycje podejmowane na poziomie zarządu albo marginalizowane zarządzania wyłącznie do kwestii (nie)prawidłowego wypełnienia deklaracji.

Ciężar zarządzania ryzykiem podatkowym związanym z działalnością organizacji leży w działach operacyjnych podejmowanych na różnych szczeblach i w zróżnicowanych obszarach organizacji.

Istotnym jest zatem promowanie świadomości skutków podatkowych decyzji podejmowanych na każdym poziomie decyzyjnym w organizacji, od tego najniższego począwszy.

Kluczowym aspektem ciągłego doskonalenia jest proaktywne podejście organizacji do systemu zarządzania ryzykiem, zarówno w wymiarze budowania wartości wśród pracowników, jak również działania poprawiające efektywność narzędzi, technologii i kompetencji uczestników systemu.



Ważne, aby podnoszenie jakości SZRP nie miało wyłącznie charakteru reakcyjnego.

Działania poprawiające jakość nie powinny być wyłącznie odpowiedzią na stwierdzone nieprawidłowości.

Jako przykład niereakcyjnego działania wskazać można podnoszenie przez organizację wskaźników efektywności (KPI) w sytuacji, gdy określony dotychczasowy poziom jest cyklicznie osiągany.



Dobłą praktyką dotyczącą uczenia się organizacji w zakresie zarządzania ryzykiem jest również:

- Zapewnianie świadomości aktualnych trendów w zarządzaniu ryzykiem podatkowym (poprzez szkolenia, przegląd wytycznych i dobrych praktyk oraz przeprowadzanie benchmarku rozwiązań innych organizacji w zakresie systemu zarządzania ryzykiem dzięki informacją pozyskanym na konferencjach, forach, szkolenia lub z prasy itd.).
- Przeprowadzanie cyklicznych akcji edukacyjnych zapewniających zrozumienie przez pracowników ich roli w systemie zarządzania ryzykiem podatkowym.
- Dokonywanie przez zarząd oceny jakości i przydatności przekazywanych do niego informacji o ryzyku podatkowym oraz komunikowanie tej oceny interesariuszom wewnętrznym wraz ze wskazaniem ewentualnych elementów wymagających poprawy.

Aby zwiększyć skuteczność systemu zarządzania ryzykiem podatkowym, ważne jest także aby kadry kierowniczej oraz właścicielom ryzyk podatkowych zapewnić odpowiednie kompetencje w zakresie zarządzania ryzykiem poprzez szkolenia także w zakresie samej metodyki zarządzania ryzykiem w przedsiębiorstwie (ERM).



5.1.3. Podejmowanie decyzji a ryzyko podatkowe (integracja z planowaniem)

Zachowanie spójności między zarządzaniem ryzykiem a planowaniem biznesowym oznacza, że proces identyfikacji, oceny i zarządzania ryzykiem jest włączony we wszystkie etapy planowania biznesowego (w tym planowanie zasobów), a decyzje biznesowe podejmowane są z uwzględnieniem ogólnego podejścia do zarządzania ryzykiem, w oparciu o rzetelne i aktualne informacje o ryzyku podatkowym.

Oznacza to, że już na etapie określenia planów działania, ale jeszcze przed materializacją istotnej czynności organizacja uwzględnia potencjalne zagrożenia podatkowe jak również szanse, analizuje ich wpływ na realizację celów biznesowych i podatkowych oraz podejmuje odpowiednie działania zapobiegawcze lub zabezpieczające.

Uwzględnienie ryzyk podatkowych na etapie planowania podkreśla prewencyjną rolę zarządzania ryzykiem podatkowym. Prewencyjna ocena ryzyka przed podjęciem działań (analiza zagadnienia powinna odbyć się najpóźniej w okresie poprzedzającym opodatkowanie, optymalnie dla zagadnień podatkowych przed powstaniem zdarzenia prawnopodatkowego).

Dobra praktyka w zakresie podejmowania decyzji związanych z ryzykiem podatkowym na etapie planowania, obejmuje kilka kluczowych kroków:

- Wczesna identyfikacja ryzyka podatkowego. W trakcie planowania biznesowego należy uwzględnić analizę potencjalnego ryzyka podatkowego związaną z proponowanymi działaniami. Wczesna identyfikacja potencjalnych zagrożeń pozwala na podjęcie odpowiednich działań zapobiegawczych lub dostosowanie strategii biznesowej. Już na tym etapie konieczne jest dokładne zrozumienie skutków podatkowych związanych z proponowanymi działaniami biznesowymi. Dobrą praktyką na tym etapie jest:
 - Sporządzanie analizy, która obejmuje ocenę różnych scenariuszy oraz ich wpływu na obowiązki podatkowe przedsiębiorstwa.
- Zintegrowane podejście do zarządzania ryzykiem. Zarządzanie ryzykiem podatkowym powinno być integralną częścią procesu planowania biznesowego. Dział podatkowy powinien mieć możliwość aktywnego uczestnictwa w procesie planowania, aby zapewnić zgodność z obowiązującymi przepisami podatkowymi i minimalizować ryzyko niepożądanych konsekwencji podatkowych.
- Współpraca między działami. Aby ryzyko podatkowe było uwzględnione na etapie planowania biznesowego, niezbędna jest współpraca między działem podatkowym a innymi działami przedsiębiorstwa, takimi jak dział finansowy, działami operacyjnymi np. dział zakupów czy dział strategii biznesowej. Wspólna analiza planów biznesowych pozwala na zidentyfikowanie potencjalnych implikacji podatkowych i dostosowanie strategii w celu minimalizacji ryzyka.

Aby zapewnić tą współpracę można wdrożyć różne rozwiązania, takie jak np.:

 - W skład zespołu projektowego pracującego nad uruchomieniem nowej inwestycji obligatoryjnie, każdorazowo wchodzi przedstawiciel działu podatkowego, aby na bieżąco analizować planowane w zakresie inwestycji działania i oceniać je pod kątem ryzyka podatkowego.
 - W organizacji opracowano wewnętrzny elektroniczny formularz służący do oceny m.in. skutków zawarcia nowej nietypowej i istotnej transakcji. Bez stanowiska działu podatkowego w zakresie potencjalnych konsekwencji podatkowych tej transakcji, nie ma możliwości uzyskania zgody zarządu na jej realizację.





- Regularne przeglądy i aktualizacje. Planowanie biznesowe i zarządzanie ryzykiem podatkowym to procesy dynamiczne, które wymagają regularnych przeglądów i aktualizacji. Ważne jest monitorowanie zmian w przepisach podatkowych oraz wewnętrznych i zewnętrznych czynników mających wpływ na ryzyko podatkowe, aby dostosować strategię biznesową i minimalizować ryzyko.



5.1.4. Percepcja ryzyka podatkowego

W przypadku organizacji, których celem strategicznym jest zapewnienie prawidłowego i terminowego realizowania obowiązków podatkowych, podstawowym celem systemu zarządzania ryzykiem podatkowym będzie zapewnienie zgodności działań organizacji z przepisami prawa podatkowego.

Mając na uwadze fakt, że ww. cel strategiczny jest wynikiem działań organizacji w obszarach takich jak biznes, prawo, księgowość, finanse, zasoby i kompetencje - system zarządzania ryzykiem podatkowym w mniejszym lub większym stopniu będzie wpływał lub zależał od tych obszarów.

Ważnym jest, aby budować świadomość, że większość aktywności, czynności realizowanych w organizacji będzie oddziaływać na SZRP. Przykładowo nieprawidłowości, czy zakłócenia powstałe w procesie biznesowym (nieprawidłowości związane z płatnościami, dostawą, czynności odszkodowawcze, opóźnienia w dokumentacji) stanowią mogą czynnik ryzyka podatkowego, a tym samym bezpośrednio wpływać na realizację funkcji podatkowej.



Warto mieć na uwadze, że ryzyko podatkowe nie jest wyłącznie domeną procesu kalkulacji podatku, a stanowi ono również składową czynności operacyjnych przeprowadzanych w organizacji.

Holistyczne podejście do zarządzania ryzykiem w znacznym stopniu zwiększa możliwości uczestników systemu zarządzania ryzykiem podatkowym w zakresie dopasowania skutecznych i adekwatnych działań - do uwarunkowań i możliwości organizacji.

Zwiększając percepcję zwiększa się możliwość identyfikacji czynników ryzyka mogących negatywnie wpłynąć na realizację funkcji podatkowej. Z drugiej strony świadomość organizacji na temat jakości własnych zasobów, w znacznym stopniu może przyczynić się do angażowania ich w te obszary zarządzania ryzykiem podatkowym, które wymagają większej uwagi, wpływając korzystnie na ponoszony koszt i poświęcany czas.

W związku z tym, dojrzały system zarządzania ryzykiem podatkowym nie koncentruje się tylko i wyłącznie na działach finansowo-księgowych organizacji. Dlatego też, tak istotne jest, aby w ramach organizacji stale budować przekonanie, że system zarządzania ryzykiem podatkowym przyczynia się do realizacji strategicznych celów organizacji, a tym samym dotyczy również wszystkich uczestników procesów biznesowych.

Niepełne postrzeganie percepcji ryzyka podatkowego (np. niedostrzegające czynników wewnętrznych organizacji a utożsamiające ryzyko podatkowe wyłącznie lub w dużej mierze z działalnością ustawodawcy) nie zagwarantuje prawidłowej realizacji obowiązków podatkowych, narażając tym samym organizację na straty finansowe oraz reputacyjne.

Jako działania wspierające wzrost percepcji ryzyka podatkowego należy wskazać dopasowanie dla potrzeb organizacji odpowiednich szkoleń w zakresie zarządzaniem ryzykiem podatkowym. Szkolenia to podstawowe środki, które podnoszą świadomość ryzyk podatkowych i zapobiegają zmaterializowaniu się ryzyka podatkowego poprzez wykrywanie jego źródeł.

Dlatego organizacja po zidentyfikowaniu potrzeb szkoleniowych mając za cel budowanie wysokiego poziomu kompetencji powinna zapewnić dwa typy szkoleń:

- **Szkolenia ogólne** – dedykowane dla każdego pracownika, będącego uczestnikiem procesu podatkowego i członka zarządu. Szkolenie to powinno objąć swym zakresem kluczowe zagadnienia wpływające na system compliance w organizacji i dotyczyć m.in. kodeksu postępowania, kultury i etyki, standardów antykorupcyjnych i antymobbingowych, zasady zgłaszania problemów, informacje o funkcjonujących w organizacji procesach, informacji o rolach i odpowiedzialnościach uczestników procesów, zidentyfikowanych ryzykach oraz wdrożonych środkach (w tym ryzyka podatkowe).
- **Szkolenia kierunkowe (specjalistyczne)** - powinny być zapewnione osobom bezpośrednio zaangażowanym w działania narażone na istotne ryzyka podatkowe. Szkolenia te powinny być oparte np. na zidentyfikowanych w organizacji obszarach ryzyka i dotyczyć kwestii związanych m.in. z: kontrolami wewnętrznymi oraz procedurami/procesami związanymi z określonymi ryzykami. W związku z tym dobrym rozwiązaniem byłoby zachęcenie do udziału w tego typu szkoleniach pracowników, którzy odgrywają kluczowe role w tych obszarach ryzyka. Dobrą metodą podnoszenia skuteczności tego typu szkoleń jest ich przeprowadzanie metodą warsztatową, w oparciu o przykłady dotyczące danej organizacji.

W celu dopasowania szkoleń do oczekiwań uczestników SZRP dobrą praktyką jest przeprowadzenie oceny jakości tych szkoleń. W tym celu warto rozważyć wprowadzenie mechanizmu oceny zwrotnej od uczestników szkolenia (ankieta pracownicza, wywiad).

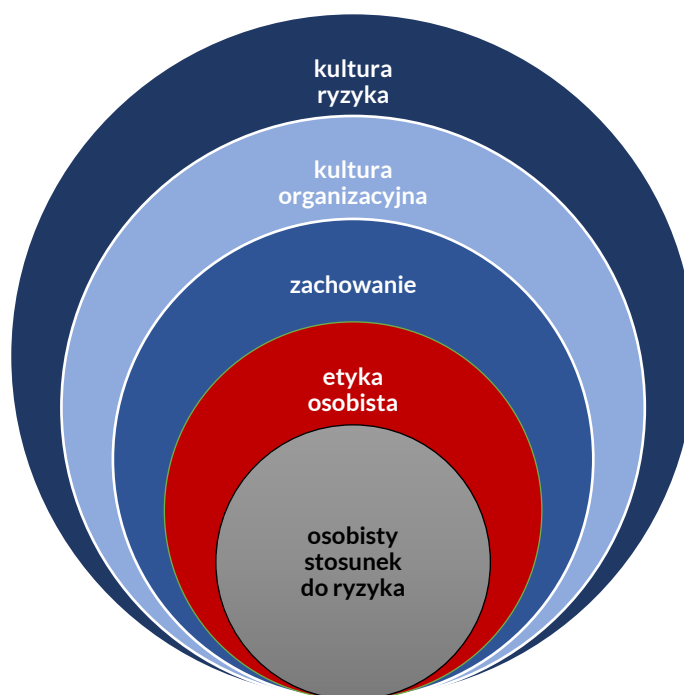
Zagadnienia dot. szkoleń zostały szerzej omówione w opracowaniu dobrych praktyk w rozdziale dot. kadr funkcji podatkowej – [system doskonalenia kadr](#) (7.2).

Jako dobrą praktyką w tym zakresie, można również wskazać podjęcie następujących działań:

- **Wpisanie SZRP w ramy ogólnego systemu zarządzania ryzykiem korporacyjnym i w proces przeglądu zarządzania w organizacji.**
- **Zgodność działania organizacji z celami podatkowymi** powinna być traktowana jako swoistego rodzaju **cel biznesowy** i poddawana tym samym regułom weryfikacji, nadzoru i zarządzania.

- **Zapewnienie skutecznej komunikacji** w zakresie SZRP (więcej informacji na ten temat znajduje się w rozdziale nr 5.4.6.).
- **SZRP powinien być obecny we wszystkich politykach/procesach/procedurach organizacji** pośrednio lub bezpośrednio związanych z funkcją podatkową.
- **Zasady funkcjonowania SZRP powinny być uzgodnione przez pracowników związanych z funkcją podatkową** (zarówno działy finansowo-księgowe, jak i operacyjne). Osoby te powinny czuć się współtwórcami tego systemu, aby zapewnić większe zrozumienie i zaangażowanie w przestrzeganie zasad jego funkcjonowania.
- **Wdrożenie w organizacji jednolitej klasyfikacji ryzyka podatkowego** – zapewnienie skutecznego zarządzania ryzykiem w przedsiębiorstwie wymaga od wszystkich pracowników zrozumienia, komunikowania i spójnego stosowania terminologii dotyczącej ryzyka. Posiadanie spójnej klasyfikacji ryzyka obejmującej całą organizację, stanowi solidną podstawę dla ustandaryzowanego podejścia do zarządzania ryzykiem, np. umożliwia jaśniejsze porównanie rodzajów i poziomów ryzyka w całej organizacji, może zapewnić znaczący wkład w procesy podejmowania decyzji opartych na ryzyku. Spójna klasyfikacja wzmacnia możliwości zarządu w zakresie zrozumienia najważniejszych ryzyk wpływających na cele i zdefiniowania apetytu na ryzyko zgodnie z podejściem interesariuszy do ryzyka oraz jego przełożenia na kierownictwo w zakresie tego, co jest akceptowalnym, a co nieakceptowalnym ryzykiem, mierzonym poziomem tolerancji na ryzyko w celu zapewnienia osiągnięcia strategicznych celów.
- **Kształtowanie kultury organizacyjnej (kultury ryzyka)**, która promuje świadomość ryzyka podatkowego i odpowiedzialność za jego zarządzanie, na wszystkich poziomach organizacji, jak również w zakresie czynności operacyjnych, poprzez:
 - zachęcanie pracowników do raportowania ryzyka, dzielenia się informacjami i współpracy w identyfikacji i łagodzeniu potencjalnych zagrożeń;
 - zaangażowanie całej organizacji w identyfikację źródeł ryzyk podatkowych, np. poprzez wprowadzenie obowiązku informowania kierownika komórki ds. podatków - za pomocą dostępnego na dysku wspólnym rejestru - o wszelkich zmianach w organizacji lub jej otoczeniu. Informacje te są następnie analizowane przez ww. kierownika, pod kątem identyfikacji ewentualnych ryzyk podatkowych.

Rys. 8 Struktura kultury ryzyka



Źródło : „Institute of Risk Management” <https://www.theirm.org/what-we-say/thought-leadership/risk-culture/>

W celu zdiagnozowania i oceny kultury zarządzania ryzykiem, w ślad za Instytutem Zarządzania Ryzykiem (IRM- Institute of Risk Management), można posłużyć się zaproponowanymi przez IRM wskaźnikami:

Tabela 1 Aspekty kultury zarządzania ryzykiem

Aspekty kultury zarządzania ryzykiem			
przekaz z góry	przywództwo w zarządzaniu ryzykiem	informowanie o decyzjach	decyzje
	rozwiązywanie problemów	nagradzanie	
zarządzanie	odpowiedzialność	umiejętności	kompetencje
	transparentność	zasoby	

Źródło „Institute of Risk Management” <https://www.theirm.org/what-we-say/thought-leadership/risk-culture/>



5.2. Organizacja zarządzania ryzykiem podatkowym



5.2.1. Funkcja zarządzania ryzykiem podatkowym

Funkcja zarządzania ryzykiem podatkowym w firmie obejmuje określony obszar lub rolę w organizacji, które są odpowiedzialne za różne aspekty tego zarządzania. Te aspekty mogą obejmować identyfikację, ocenę, monitorowanie i kontrolowanie ryzyka w związku z działalnością firmy. Funkcja ta obejmuje swoim zakresem również opracowywanie strategii zarządzania ryzykiem, ustalanie odpowiednich procedur i polityk. Może jednocześnie stanowić zapewnienie, że kierownictwo i pracownicy organizacji są świadomi obowiązku przestrzegania zasad i zasady te są przez nich przestrzegane.

Osoba lub zespół odpowiedzialny za zarządzanie ryzykiem podatkowym może być usytuowany w różnych częściach organizacji, w zależności od jej struktury i wielkości. Mogą to być oddzielne działy zajmujące się zarządzaniem ryzykiem, zespoły/komitety zarządzania ryzykiem, a także osoby odpowiedzialne za zarządzanie ryzykiem na poziomie kierowniczym w poszczególnych działach lub jednostkach organizacyjnych.



Dobłą praktyką w zakresie wdrażania funkcji zarządzania ryzykiem podatkowym jest:

- Określenie profilu podatkowego organizacji, czyli wskazanie obszarów podatkowych, do których ma zastosowanie system zarządzania ryzykiem podatkowym w organizacji.
- Zapewnienie, że zarządzanie ryzykiem podatkowym jest integralną częścią strategii i procesów biznesowych firmy. Dzięki temu funkcja zarządzania ryzykiem podatkowym współpracuje z różnymi dziedzinami organizacji, takimi jak finanse, operacje, zasoby ludzkie, aby skutecznie identyfikować, oceniać i zarządzać ryzykiem podatkowym na wszystkich poziomach.



Z kolei jako najczęściej występujące zaburzenia w zakresie funkcji zarządzania ryzykiem podatkowym można wskazać:

- Zarządzanie ryzykiem podatkowym jest niespójne z zarządzaniem ryzykiem w całej organizacji (marginalizacja obszaru).
- Brak uwzględnienia ryzyka podatkowego w systemie zarządzania ryzykiem korporacyjnym.
- Nieskuteczna/niesprawna komunikacja zespołów biznesowych, w tym zespołów zarządzania ryzykiem i zespołów podatkowych / księgowych / kadrowo-płacowych.
- Braki dokumentacyjne w identyfikacji ryzyka podatkowego.
- Brak monitorowania sytuacji mogących powodować powstanie ryzyka podatkowego.
- Niewystarczający budżet/ brak środków na realizację mechanizmów kontrolnych.

Brak określenia odpowiedzialności za zarządzanie ryzykiem podatkowym w organizacji.



5.2.2. Odpowiedzialność i właścielstwo ryzyka

Właściciel ryzyka

Właściciel ryzyka to osoba zarządzająca danym ryzykiem i rozliczana za zarządzanie tym ryzykiem, niezależnie od źródła danego ryzyka.



W celu zapewnienia rzeczywistej odpowiedzialności za dane ryzyko, jego właścicielem powinna być tylko jedna osoba. Ważnym jest także, zapewnienie odpowiedniego poziomu delegowania funkcji/zastępstwa w sytuacji nieobecności właściciela ryzyka w taki sposób aby zapewnić stale zarządzanie zidentyfikowanym ryzykiem podatkowym

Właściciel ryzyka odpowiedzialny jest za plany działań oraz ograniczenie prawdopodobieństwa wystąpienia danego ryzyka, a także za naprawę skutków zmaterializowania tegoż ryzyka.

Właściciel ryzyka powinien cechować się i stale rozwijać kompetencje pozwalające podejmować mu działania zaradcze w stosunku do zarządzanego obszaru ryzyka.



Dobłą praktyką jest przypisanie roli właściciela ryzyka do osoby odpowiedzialnej za dany proces.

Pozwala to na systematyczną rewizję istniejącego procesu, z uwzględnieniem zidentyfikowanych ryzyk, w tym ich ewaluację oraz ocenę funkcjonujących mechanizmów kontrolnych.

Przy wieloetapowych procesach dobrym rozwiązaniem jest przypisanie właściciela ryzyka podatkowego do określonego etapu danego procesu. W takim modelu niezbędnym jest zapewnienie odpowiedniej komunikacji pomiędzy uczestnikami całego procesu w celu eliminacji błędów, które mogą pojawić się na wcześniejszych etapach procesu, zaburzając tym samym prawidłową realizację funkcji podatkowej.

Do kompetencji najwyższego kierownictwa organizacji powinno należeć wyznaczanie właściciela ryzyka, dzięki temu otrzymuje on odpowiednią legitymację do działania w obrębie organizacji.



Dobłą praktyką jest również przypisanie właścicielowi ryzyka następujących zadań:

- Koordynowanie i zarządzanie danym ryzykiem, w tym:
 - okresowa ocena ryzyka, w podległym procesie lub obszarze,
 - identyfikacja i ocena mechanizmów kontroli ryzyka,
 - przygotowanie propozycji sposobu postępowania z ryzykiem oraz wdrożenie planu postępowania z ryzykiem,
 - identyfikowanie kluczowych wskaźników ryzyka (KRI) i monitorowanie aktualnego poziomu,
 - monitorowanie ryzyka oraz dostarczenie na czas kompletnej i wiarygodnej informacji na temat ryzyka, w tym planu postępowania z ryzykiem i KRI,
- Przekazywanie do *Risk Managera* (w przypadku jego braku do osoby zarządzającej systemem zarządzania ryzykiem w organizacji) niezbędnych informacji w zakresie zarządzania podległym ryzykiem, w tym raportowanie incydentów i sytuacji zmaterializowania się ryzyka oraz podjętych działań.
- Odpowiedzialność za przepływ informacji w zakresie zarządzania danym ryzykiem podatkowym do innych uczestników SZRP.
- Dysponowanie niezbędnym budżetem do zarządzania danym ryzykiem.

Zarząd

Zagadnienia dotyczące roli organu zarządzającego zostały omówione w Wytycznych RWNP (podrozdział 6.2.2.1). Z kolei dobre praktyki w zakresie m.in. zarządzania ryzykiem zostały szczegółowo omówione w podrozdziale dotyczącym ładu podatkowego – 3.2.1. [Rola i odpowiedzialność organu zarządzającego](#).

Zarząd pełni kluczową rolę w organizacji, a jego działanie (lub brak działania) przekłada się na skuteczne (lub nieefektywne) zarządzanie ryzykiem podatkowym.



Ważne, aby ze strony zarządu płynął jasny komunikat o braku tolerancji dla działań przekraczających apetyt na ryzyko podatkowe.

Zarząd jest głównym inicjatorem zarządzania ryzykiem podatkowym, odpowiada za cały system zarządzania ryzykiem. Zarząd powinien być bezpośrednio informowany o każdym istotnym ryzyku. Zgodnie z dobrą praktyką istotne ryzyko (jego materializacja/materializacja czynników ryzyka, zmiany w ocenie) powinno być przedstawiane i analizowane na najbliższym posiedzeniu zarządu.



Do dobrych praktyk przy określaniu roli zarządu w strukturze zarządzania ryzykiem, można wskazać przypisanie do niego następujących zadań:

- Ustalanie strategii zarządzania ryzykiem podatkowym.
- Ponoszenie odpowiedzialności za zarządzanie ryzykiem w organizacji.
- Podejmowanie decyzji w zakresie kierunków rozwoju systemu zarządzania ryzykiem podatkowym.
- Akceptację poziomu tolerancji na ryzyko podatkowe w organizacji.
- Zatwierdzenie modelu zarządzania ryzykiem podatkowym.
- Zatwierdzanie zakresu uprawnień i odpowiedzialności za zarządzanie ryzykiem podatkowym.
- Akceptację wskazanych właścicieli ryzyka.
- Określanie budżetu dla SZRP.
- Podejmowanie decyzji o wdrożeniu planów postępowania z ryzykiem nieakceptowalnym (dla istotnych ryzyk).
- Definiowanie polityki informacyjnej o znaczących ryzykach i o działaniach podjętych przez kierownictwo.
- Zapewnienie zasobów niezbędnych do prawidłowego funkcjonowania SZRP.
- Ocenianie funkcjonowania SZRP, w tym dokonywania oceny poszczególnych etapów procesu zarządzania ryzykiem.
- Weryfikowanie skuteczności zarządzania ryzykiem podatkowym na poszczególnych szczeblach organizacyjnych.
- Przekazywanie informacji Radzie Nadzorczej w zakresie jakości SZRP.
- Monitorowanie poziomu apetytu na ryzyko i podejmowanie działania w sytuacji jego przekroczenia.

Rada nadzorcza

W sytuacji gdy w ramach organizacji funkcjonuje rada nadzorcza warto przypisać jej rolę zwierzchniego nadzoru nad systemem zarządzania ryzykiem podatkowym poprzez dokonywanie cyklicznych ocen adekwatności i skuteczność SZRP. Rada nadzorcza w ramach swoich uprawnień może także pełnić rolę gwaranta spójności w zakresie podejmowania ryzyka podatkowego ze strategią podatkową organizacji oraz zapewnia przestrzeganie polityk w obszarze zarządzania ryzykiem podatkowym. Warto rozważyć możliwość wsparcia działań rady w obszarze zarządzania ryzykiem podatkowym podlegającymi pod nią a niezależnymi od innych organów organizacji komitetami (np. komitet podatkowy, komitet ds. ryzyka, komitet audytu, etc.).

Zagadnienia dotyczące roli rady nadzorczej zostały omówione w Wytycznych RWNP (podrozdział 6.2.2.2). Z kolei dobre praktyki w zakresie m.in. zarządzania ryzykiem zostały szczegółowo omówione w podrozdziale dot. ładu podatkowego – 3.2.2. [Rola i odpowiedzialność organu nadzorczego / komitetu audytu.](#)

Kadra kierownicza

Kadra kierownicza powinna zadbać o stałe podnoszenie świadomości pracowników organizacji w zakresie zarządzania ryzykiem podatkowym.



Dobłą praktyką w tym zakresie jest m.in.:

- Regularne komunikowanie przez kierownictwo na wszystkich szczeblach organizacji:
 - Celu zarządzania ryzykiem podatkowym.
 - Zakresu uprawnień, obowiązków i odpowiedzialności w zakresie zarządzania ryzykiem podatkowym.
 - Obowiązku/konieczności integrowania zarządzania ryzykiem podatkowym z podejmowaniem decyzji biznesowych.
 - Informacji, że zarządzanie ryzykiem podatkowym na wszystkich szczeblach organizacji stanowi podstawową odpowiedzialność.
- Promowanie przez kierownictwo proaktywnego podejścia do kwestii zarządzania ryzykiem (zintegrowanie działań biznesowych z procesem podatkowym w organizacji, określenie wspólnego celu podejmowanych działań).
- Nadzorowanie przez kierownictwo systematycznych przeglądów oraz doskonalenie SZRP.
- Wsparcie przy ocenie wykorzystywanych zasobów do zarządzania ryzykiem podatkowym w organizacji.
- Zapewnianie przez kierownictwo integracji zarządzania ryzykiem podatkowym z kulturą organizacji (m.in. poprzez wskazanie, że zgodność działania organizacji w sferze podatkowej jest istotną składową etyki biznesu).

Wewnętrzny zespół podatkowy (Tax Inhouse):

Jeżeli w organizacji został stworzony wewnętrzny zespół specjalistów podatkowych ich rola w SZRP powinna być proaktywna. W takim zespole powinna zostać połączona ekspertyza podatkowa z dogłębną znajomością organizacji i jej procesów biznesowych a także ze zrozumieniem narzędzi kontroli wewnętrznej i zarządzania ryzykiem.

	Dobłą praktyką w tym zakresie jest, aby do kompetencji zespołu podatkowego należało: • Aktywne zaangażowanie w identyfikację obszarów ryzyka podatkowego ze szczególnym uwzględnieniem ryzyk inherentnie wbudowanych w model organizacji, wskazywanie na pierwotną genezę w przypadku ryzyk wewnętrznych (por. 5.1.4 percepcja ryzyka podatkowego); • Umieszczenie w tym zespole managera ryzyka podatkowego raportującego do Managera Ryzyka opisanego poniżej; • Identyfikowanie i wdrażanie narzędzi, procedur i procesów mających na celu minimalizowanie ryzyka podatkowego; • Identyfikowanie potrzeb rozwojowych w ramach SZRP wewnątrz organizacji i adresowanie ich szkoleniami celowanymi, przygotowanymi w oparciu o specyfikę organizacji; • Koordynowanie współpracy z zewnętrznymi doradcami podatkowymi i podmiotami oferującymi szkolenia podatkowe; • Proponowanie merytorycznych KPI i KRI związanych z SZRP.
	Z kolei do najczęściej występujących słabości w tym zakresie można zaliczyć: • Ograniczenie zadań zespołu podatkowego do sporządzania deklaracji (najczęściej dotyczy zespołów podatkowych działających w ramach struktur księgowości); • Ograniczenie zadań zespołu podatkowego do opiniowania planów biznesowych organizacji i zdarzeń zidentyfikowanych przez inne działy (najczęściej dotyczy zespołów podatkowych działających w ramach struktur prawnych organizacji); • Skupienie się na działaniach reaktywnych, identyfikacji błędów i naprawieniu konsekwencji (np. poprzez złożenie korekty deklaracji) bez zanalizowania przyczyny i zarekomendowania narzędzi mitygujących ryzyko wystąpienia podobnego błędu w przyszłości.

Menedżer ryzyka (*Risk manager*):

Punkt koordynacyjny dla zarządzania ryzykiem, w tym ryzykiem podatkowym. Menedżer ryzyka m.in. monitoruje i wspiera osoby odpowiedzialne za zarządzanie ryzykiem w całej organizacji (Dyrektor ds. ryzyka). Zadaniem osoby na tej pozycji jest m.in. wspieranie, przy wykorzystaniu odpowiednich środków, efektywnego zarządzania ryzykiem podatkowym w poszczególnych jednostkach organizacyjnych oraz na poszczególnych stanowiskach.

Do dobrej praktyki w tym zakresie można zaliczyć:

- Podporządkowanie tego stanowiska w strukturze organizacyjnej bezpośrednio pod radę nadzorczą, zapewniając jak największą niezależność w stosunku do pracowników organizacji, których działania operacyjne narażone są na ryzyko podatkowe.
- Przypisanie do menadżera ryzyka następujących zadań mających na celu zapewnienie poprawnego funkcjonowania systemu zarządzania ryzykiem podatkowym poprzez:
 - Zapewnienie odpowiedniej komunikacji, dzięki np.:
 - zapewnieniu łączności z Zarządem, Zespołem/Komitetem ds. ryzyka/Komitetem Podatkowym¹⁵ w sprawie stanu zarządzania ryzykiem podatkowym,
 - współpracy z uczestnikami systemu zarządzania ryzykiem w uzgadnianiu i wdrażaniu reakcji na ryzyko z ustalonym poziomem tolerancji oraz odpowiednich mechanizmów kontroli,
 - zapewnieniu integracji zarządzania ryzykiem podatkowym z innymi działaniami w zakresie zarządzania i planowania,
 - przekazywaniu w każdym czasie na polecenie Zarządu/Rady Nadzorczej informacji i wyjaśnień w odniesieniu do zidentyfikowanych ryzyk podatkowych oraz sposobu zarządzania nimi (poza okresem związanym z raportowaniem).
 - Opracowanie i przekazanie do akceptacji zarządu zakresu uprawnień i odpowiedzialności za zarządzanie ryzykiem podatkowym.
 - Tworzenie procedur zarządzania ryzykiem oraz opracowanie wspólnej metodyki zarządzania ryzykiem, która obejmuje jednakowe sposoby mierzenia prawdopodobieństwa i wpływu oraz jednakowe kategorie ryzyka (standaryzacja działań w zakresie zarządzania ryzykiem).
 - Dokonywanie oceny efektywności wykorzystania zasobów wykorzystywanych w systemie zarządzania ryzykiem podatkowym.
 - Promowanie wiedzy i budowanie świadomości organizacji w zakresie zarządzania ryzykiem podatkowym.

¹⁵ nazwy organów/komitetów zaczerpnięte zostały ze struktur podmiotów uczestniczących Programie Współdziałania

Komitet ryzyka/podatkowy:

Z uwagi na różnorodność ryzyk podatkowych oraz powiązanie zagadnień podatkowych z czynnościami operacyjnymi organizacji, w celu kompleksowego podejścia do zarządzania ryzykiem podatkowym, dobrą praktyką jest stworzenie w organizacji kolegialnego organu, który będzie podejmować kluczowe decyzje dotyczące zarządzania istotnymi ryzykami lub ryzykami złożonymi, dotyczącymi wielu obszarów działalności organizacji.

Poprzez działanie komitetu, organizacja może uzyskać wielopłaszczyznową ocenę ryzyka, a także uwzględnienie ryzyk podatkowych w decyzjach biznesowych przed powstaniem obowiązku podatkowego, co znacząco wpływa na jakość systemu zarządzania ryzykiem.



Planując zadania komitetów warto skupić się na istotnych dla organizacji zagadnieniach obejmujących obszar podatkowy uwzględniając przykładowo:

- Dokonywanie planowania podatkowego przy podejmowaniu decyzji biznesowych/kapitałowych, w tym dokonywanie nowych inwestycji/planów biznesowych pod względem możliwych ryzyk podatkowych.
- Przeprowadzanie przeglądów oraz weryfikacji ocen i propozycji postępowania z kluczowymi ryzykami podatkowymi oraz z ryzykami operacyjnymi (co pozwoli uwzględnić kwestie podatkowe w ujęciu całego procesu decyzyjnego).
- Podejmowanie decyzji dotyczących wdrożenia procesów i narzędzi wspierających funkcję podatkową (minimalizujących ryzyko podatkowe).
- Zarządzanie incydentami i sytuacjami kryzysowymi mającymi wpływ na rozliczenia podatkowe.
- Identyfikacja nowych istotnych ryzyk podatkowych, ocena ich wpływu na funkcjonowanie organizacji, a także określenie metody działania w zakresie nowych ryzyk podatkowych.

Przygotowanie sprawozdań dotyczących zarządzania ryzykiem podatkowym w organizacji

Istotnym jest aby zapewnić odpowiedni poziom przepływu informacji pomiędzy pracą komitetu podatkowego/komitetu ryzyka a zarządem co można uzyskać m.in. poprzez udział w spotkaniach komitetu członka zarządu lub sporządzenie i przedstawienie zarządowi syntetycznych sprawozdań uwzględniających przykładowo: zidentyfikowane istotne zagadnienia podatkowe, zidentyfikowane nowe ryzyka podatkowe, zalecenia, rekomendacje, opcje rozwiązania. Kompletując skład osobowy komitetów

podatkowych/ryzyka należy uwzględniać m.in. strukturę organizacyjną, wiedzę merytoryczną, możliwość implementacji opracowań komitetu w organizacji. W miarę możliwości oraz potrzeb skład komitetu może być także uzupełniony o zewnętrznych ekspertów.

Komórka ds. compliance

Struktura zarządzania ryzykiem podatkowym w znacznym stopniu zależna będzie od wewnętrznych czynników organizacyjnych takich jak m.in. wielkość organizacji, roli jednostki w grupie.

W celu zapewnienia adekwatnej struktury zarządzania ryzykiem (w tym także ryzykiem podatkowym) organizacje włączają do struktury tzw. „komórki ds. compliance”.

Komórce ds. spraw compliance przypisuje się m.in. zadania polegające na opracowaniu metodyki zarządzania ryzykiem braku zgodności i stosowania tej metodyki dla poszczególnych etapów procesu zarządzania ryzykiem.

Komórka dokonuje zarówno całościowej oceny ryzyka braku zgodności, uwzględniając przy tym kwestie podatkowe, ale także ryzyko braku zgodności w poszczególnych, samodzielnie wybranych obszarach działalności, z wykorzystaniem testów zgodności.

Działanie komórki ds. compliance, w odróżnieniu od czynności podejmowanych przez pracowników na poziomie operacyjnym, skupia się na strategicznym działaniu w zakresie zarządzania ryzykiem w obszarze compliance.

Osoby pełniące funkcje wspierającą: Tax officer, oficera compliance (komórka ds. compliance lub niezależna jednoosobowa funkcja)

Osoby na tych stanowiskach pełnią funkcje koordynujące w zakresie zarządzania ryzykiem podatkowym.

W przypadku ryzyka braku zgodności, jego identyfikacja, ocena, kontrola i monitorowanie zależne są w dużej mierze od kompetencji i *know-how* pracowników komórki ds. zgodności, dlatego do dobrej praktyki należy zaliczyć zatrudnienie na tych stanowiskach fachowców, posiadających odpowiednie doświadczenie i dbanie o ich stały rozwój.



Jako dobrą praktykę należy również wskazać przypisanie m.in. następujących zadań dla Tax officera, oficera compliance:

- Wsparcie przy podejmowaniu, nowych decyzji biznesowych poprzez wstępną ocenę ryzyk podatkowych związanych z określoną inwestycją.
- Projektowanie reakcji na ryzyka podatkowe dla nowych inwestycji oraz wdrażanych w organizacji procesów.

Odpowiedzialność za zakorzenienie i upowszechnienie kultury compliance w organizacji.

Komórka audytu wewnętrznego

W SZRP istotną rolę odgrywa także audyt wewnętrzny. Komórka audytu wewnętrznego odpowiada m.in. za dokonywanie oceny adekwatności i skuteczności systemu zarządzania ryzykiem i systemu kontroli wewnętrznej w całej organizacji.

Audyt wewnętrzny realizuje zadania w oparciu o podejście zorientowane na identyfikację i analizę ryzyk.

W zakresie prac komórki audytu wewnętrznego dotyczących SZRP, warto wziąć pod uwagę następujące dobre praktyki:

- Audyt wewnętrzny dokonuje okresowej oceny skuteczności i adekwatności procesu/systemu zarządzania ryzykiem podatkowym, w tym ocenia m.in:
 - mechanizmy raportowania ryzyka podatkowego oraz wdrożonych reakcji na ryzyko,
 - jakość i stosowanie strategii zarządzania ryzykiem podatkowym oraz formułuje i prezentuje rekomendacje mające na celu usprawnianie funkcjonowania SZRP, np. poprzez usprawnienie lub wdrożenie nowej reakcji na ryzyko,
- Dobór środków oraz organizacja prac audytowych dostosowane są do zidentyfikowanych istotnych rodzajów ryzyka podatkowego.
- Plany audytów wewnętrznych sporządzane są z uwzględnieniem oceny ryzyka podatkowego.
- Audyt wewnętrzny podejmuje zadania doradcze w celu wsparcia komórek organizacyjnych spółki w zakresie m.in. zarządzania ryzykiem podatkowym, w tym:
 - wdrożenia skutecznej i adekwatnej reakcji na ryzyko,
 - ocenie istotności, priorytetyzacji ryzyk i częstotliwości ich monitorowania.



Podstawowe błędy w zakresie komórki audytu wewnętrznego polegają np. na przypisaniu jej:

- odpowiedzialności za system zarządzania ryzykiem podatkowym,
- obowiązku określenia apetytu na ryzyko podatkowe,
- obowiązku podejmowania decyzji dotyczącej reakcji na ryzyko podatkowe.

Pozostali pracownicy

Odpowiednie zaangażowanie pracowników spoza działów finansowo-księgowych można budować poprzez wdrożenie zasad informujących o tym, że:

- Każdy pracownik odgrywa istotną rolę w zarządzaniu ryzykiem podatkowym, ponieważ realizowane przez niego działania mogą wpłynąć na identyfikację, ocenę ryzyka lub wdrożenie reakcji na to ryzyko.
- Wykonując określone czynności jest on uczestnikiem procesu, który w sposób pośredni lub bezpośredni wpływa na zagadnienia podatkowe,
- Wszyscy pracownicy są odpowiedzialni za odpowiednią komunikację i przepływ informacji w organizacji. Szczególnie ważna rola w tym zakresie to np. informowanie o zauważonych nieprawidłowościach.
- Zarządzanie ryzykiem podatkowym to sprawa każdego pracownika. Role i obowiązki w tym zakresie powinny być jasno zdefiniowane i efektywnie przekazane.

- Zarządzanie ryzykiem jest do pewnego stopnia obowiązkiem każdej osoby w organizacji i dlatego powinna być częścią zakresu obowiązków wszystkich pracowników.



Warto budować w organizacji świadomość, że każdy pracownik biorący pośredni lub bezpośredni udział w procesach związanych z funkcją podatkową jest swojego rodzaju „oficerem compliance”, ponieważ odpowiada w mniejszym lub większym zakresie za zapewnianie zgodności z przepisami prawa podatkowego.

Matryca RASCI w zakresie zarządzania ryzykiem podatkowym

Dobłą praktyką jest szczegółowe rozpisanie ról i odpowiedzialności dotyczących zarządzania ryzykiem podatkowym w matrycy RASCI.

Role i odpowiedzialności w zakresie zarządzania ryzykiem podatkowym powinny być elementem matrycy RASCI dotyczącej funkcji podatkowej.

Poniżej przedstawiony został przykład rozłożenia ról i odpowiedzialności w zakresie zarządzania ryzykiem podatkowym w matrycy RASCI dotyczącej funkcji podatkowej.

Tabela 2 Tabela RASCI dla wybranych czynności związanych z zarządzaniem ryzykiem podatkowym.

Czynność	Rada nadzorcza	Organ zarządzający	Menadżer ryzyka	CF O	Główny Księgowy	menadżer [...] - zbiorcza kategoria menadżerowie działów niepodatkowych	Pracownik działu księgowo-finansowego	Pracownik działu niepodatkowego	Zewnętrzny doradca
		Członkowie komitetu podatkowego				Fakultatywni członkowie komitetu podatkowego			
Ustalenie i aktualizacja akceptowalnego apetytu na ryzyko	A	R	C	C	C	I/S	I	I	I
Określenie rocznych celów podatkowych	A	A	I	R	R/C	I	I/S	I	I
Identyfikacja ryzyk podatkowych (czynników ryzyka)	I	I	A	R	R	I/S	R	R	C/S
Monitoring systemu zarządzania ryzykiem	I	R	A	R	R	I	S	I	C/S

Tabela zawiera zestawienie wybranych procesów wchodzących w skład zarządzania ryzykiem podatkowym i nie należy jej traktować jako kompleksowego rozwiązania.

Więcej informacji na temat matrycy RACI/RASCI znajduje się w rozdziale dotyczącym [ładu podatkowego](#).



5.2.3. Struktura zarządzania ryzykiem podatkowym

Ważne jest by struktura ta została wdrożona w formie oficjalnego dokumentu (spisanych zasad), zaakceptowanego przez organ zarządzający/nadzorczy podmiotu.

Struktura zarządzania ryzykiem podatkowym powinna zapewnić:

- odpowiednie planowanie,
- realizację zadań w zakresie zarządzania ryzykiem podatkowym,
- kontrolę oraz monitoring.

Co ważne struktura ta powinna być skorelowana z potrzebami organizacji, z uwzględnieniem jej wielkości oraz charakteru prowadzonej działalności.



Do najczęstszych nieprawidłowości dotyczących struktury zarządzania ryzykiem podatkowym można zaliczyć:

- brak przypisania właścicieli ryzyk,
- przypisanie wielu właścicieli do jednego ryzyka,
- przypisanie roli właściciela ryzyka osobie będącej poza procesem,
- spłaszczona struktura zarządzania ryzykiem podatkowym (kumulacja kluczowych funkcji),
- przekonanie, że za identyfikację ryzyk oraz prowadzenie ich rejestru odpowiada wyłącznie kierownik, zarząd, menadżer ryzyka.



5.3. Zasady zarządzania ryzykiem podatkowym



5.3.1. Apetyt na ryzyko podatkowe i wdrożenie zasad zarządzania ryzykiem podatkowym

Apetyt na ryzyko podatkowe (dalej: apetyt na ryzyko) powinien być bezpośrednio związany i odpowiadać zadeklarowanej przez organizację w strategii podatkowej misji i wizji. Zatem powinien uwzględniać wolę zarządu w zakresie realizacji obowiązków podatkowych.



Poziom apetytu na ryzyko powinien być związany również z wdrożonym systemem zarządzania ryzykiem podatkowym oraz wynikać z cyklicznej oceny systemu.

W związku z powyższym, informacja na temat tego w jaki sposób organizacja dba o zapewnienie prawidłowej realizacji funkcji podatkowej, jakie zidentyfikowała ryzyka podatkowe oraz wdrożyła środki nadzorcze oraz jakiego rodzaju i jakości wdrożone zostały mechanizmy kontrolne, w znacznym stopniu wpłynie na ocenę apetytu na ryzyko.

Sama wola zarządu nie jest wystarczająca, aby rzetelnie określić poziom apetytu na ryzyko. Trzeba wziąć również pod uwagę jak ta wola zarządu przekłada się na konkretne działania w organizacji.



Ocena apetytu na ryzyko podatkowe powinna wynikać z miarodajnej oceny całości systemu zarządzania ryzykiem, a w szerszym ujęciu jakości ram wewnętrznego nadzoru podatkowego w organizacji.

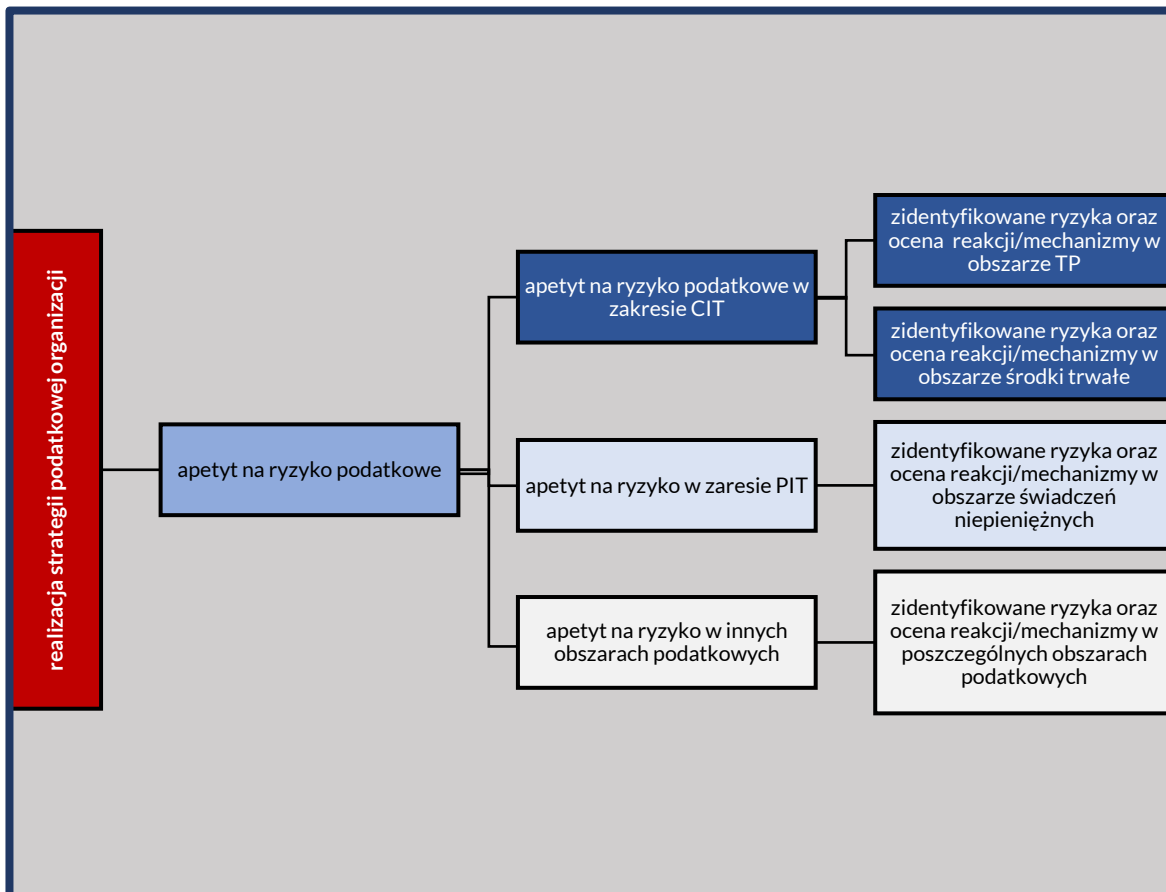
W celu zapewnienia bieżącej aktualizacji poziomu apetytu na ryzyko, ważne jest aby poziom świadomości ryzyka podatkowego i chęć jego podejmowania była przedmiotem regularnej oceny przez zarząd organizacji. Jeśli organizacja deklaruje niski poziom apetytu na ryzyko to powinien on się przekładać na podejmowanie spójnych z nim decyzji podatkowych oraz na wdrożenie odpowiednich mechanizmów kontrolnych mających na celu eliminację lub ograniczanie ryzyka. Apetyt na ryzyko nie powinien pozostać jedynie deklaracją organizacji, ale przekładać się na konkretne działania.

Standardowym podejściem w zakresie apetytu na ryzyko jest ogólna jego ocena uwzględniająca całościowe podejście organizacji do kwestii podatkowej. Dobrą praktyką sprzyjającą wdrożeniu skutecznego systemu zarządzania ryzykiem jest dodatkowo określenie apetytu na ryzyko odrębnie dla poszczególnych obszarów podatkowych. Dzięki takiemu rozwiązaniu organizacja może uzyskać informację na temat jakości systemu zarządzania ryzykiem (w tym jakości wdrożonych mechanizmów) dla poszczególnych obszarów podatkowych. Jest to tym bardziej istotne, że ten sam mechanizm kontroli ryzyka może wywoływać różny efekt w różnych obszarach ryzyka podatkowego. Dlatego cząstkowa ocena apetytu w odniesieniu do ryzyka dla poszczególnych obszarów podatkowych może w znacznym stopniu usprawnić system zarządzania ryzykiem podatkowym w organizacji.



Jako złą praktykę należy wskazać sytuację, w której suma cząstkowego apetytu na ryzyko w poszczególnych tytułach podatkowych przekracza poziom ogólnego apetytu na ryzyko.

Rys. 9 Przykład struktury określania apetytu na ryzyko podatkowe z uwzględnieniem cząstkowego apetytu na ryzyko w obszarach podatkowych.



Dobłą praktyką jest uwzględnienie następujących czynników przy określaniu apetytu na ryzyko:

- określenie wartości nieprawidłowości, które organizacja akceptuje,
- profil ryzyka podatkowego oraz określenie akceptowalnych ryzyk podatkowych,
- budżet związany z systemem zarządzania ryzykiem podatkowym, gotowość do podjęcia sporu z administracją skarbową (w tym obszar oraz kryteria),
- kultura organizacyjna.

Różnice między apetytem na ryzyko a oświadczeniami dotyczącymi tolerancji ryzyka

Apetyt na ryzyko i tolerancję na ryzyko można postrzegać jako „dwie strony tego samego medalu”, ponieważ odnoszą się one do wyników organizacji w czasie.

Tabela 3 Tolerancja vs apetyt na ryzyko

Apetyt na ryzyko	Tolerancja na ryzyko
Apetyt na ryzyko to wielkość ryzyka, którą organizacja jest skłonna zaakceptować, aby osiągnąć swoje cele.	Tolerancja to gotowość do zaakceptowania skutków danego ryzyka, które pozostaje po wdrożeniu wszystkich odpowiednich mechanizmów kontrolnych.
Apetyt na ryzyko dotyczy „podejmowania ryzyka”. Aby apetyt na ryzyko mógł zostać skutecznie przyjęty w procesie decyzyjnym, musi być zintegrowany ze środowiskiem kontrolnym organizacji poprzez tolerancję na ryzyko.	Tolerancja ryzyka dotyczy „kontrolowania ryzyka”. Tolerancja ryzyka to akceptowalne przez organizację odchylenie od apetytu organizacji na ryzyko. Gotowość do zaakceptowania ryzyka, które pozostaje po wdrożeniu wszystkich odpowiednich kontroli, tzw. ryzyko rezydualne.
Pokazuje strategiczną filozofię organizacji dotyczącą podejmowania ryzyka: niski apetyt na ryzyko podatkowe.	Tolerancję na ryzyko wyraża się w kategoriach ilościowych. Dotyczy konkretnego ryzyka, po zastosowaniu mechanizmów kontrolnych.



5.3.2. Elementy i zakres zarządzania ryzykiem podatkowym

Do dobrych praktyk w zakresie określania przez organizację katalogu zasad zarządzania ryzykiem podatkowym można zaliczyć uwzględnienie wśród nich następujących zasad:

- **Kreowanie i ochrona wartości**
Zarządzanie ryzykiem podatkowym, bezpośrednio służy realizacji strategicznych celów podatkowych organizacji.
- **Dostępność najlepszych zasobów informacji**
Dla potrzeb efektywnego zarządzania ryzykiem niezbędnym może okazać się gromadzenie i opracowanie dostępnych w organizacji danych o zagrożeniach, podatności, wrażliwości ekspozycji na różne czynniki w ujęciu historycznym i predykcyjnym oraz zmiany i obserwacje z udziałem ekspertów.
- **Integracja ze wszystkimi procesami biznesowymi**

Zarządzanie ryzykiem podatkowym powinno być postrzegane jako jeden z głównych nurtów aktywności organizacji wpływające na jej bezpieczeństwo finansowe. Stanowi także element integrujący działania organizacji w obrębie decyzji i procesów biznesowych.

- **Adekwatność**

Metodyka zarządzania ryzykiem podatkowym powinna uwzględniać wymogi prawne, jak również oczekiwania organizacji w zakresie celu podatkowego. Wdrażane mechanizmy powinny uwzględniać zarówno kwestie adekwatności, jak również efektywności.

- **Informowanie o podejmowanych decyzjach**

Zarządzanie ryzykiem podatkowym wspiera w świadomym podejmowaniu decyzji i ustaleniu priorytetów.

- **Dynamika, powtarzalność i reagowanie na zmiany**

Zarządzanie ryzykiem podatkowym reaguje na zmiany profilu ryzyka, informacje o zagrożeniach i wrażliwości ekspozycji. Skuteczny i cykliczny monitoring pozwala te zmiany identyfikować i odpowiednio wcześniej na nie reagować.

- **Ułatwienie ciągłego doskonalenia (zwinność)**

Skuteczne zarządzanie ryzykiem podatkowym steruje doskonaleniem i wdrażaniem strategii, które podnoszą na wyższy poziom organizację. Takie podejście zapewnia elastyczność i możliwości adaptacyjne.

- **Ochrona reputacji**

Naruszenia i nieprawidłowości w obszarze podatkowym skutkują, w sposób bezpośredni, negatywną oceną organizacji przez różne grupy interesariuszy (w tym własnych pracowników). Organizacja powinna podjąć wszelkie działania mające na celu ochronę reputacji, a w sytuacji gdy taki skutek się pojawi, wdrażać działania naprawcze.



5.4. Procesy zarządzania ryzykiem podatkowym



5.4.1. Przebieg procesu zarządzania ryzykiem podatkowym

Ryzyko podatkowe jest integralną częścią procesów zachodzących w organizacji (w tym m.in. procesów biznesowych, finansowych, organizacyjnych). Istniejące w ramach organizacji procesy przenikają się, wzajemnie na siebie oddziałując.

W celu wzmocnienia procesu zarządzania ryzykiem podatkowym oraz zintegrowania go z innymi procesami zachodzącymi w organizacji, przy weryfikacji jego adekwatności oraz możliwości adaptacji w środowisku wewnętrznym, warto zadbać o następujące rozwiązania:

- zapewnienie przejrzystości procesu zarządzania ryzykiem podatkowym,
- powiązanie procesu z zakładanymi celami zarządzania ryzykiem podatkowym,

- zapewnienie możliwości szybkiego reagowania na każdym etapie procesu zarządzania ryzykiem podatkowym,
- zapewnienie odpowiedniego poziomu dostępności dla uczestników procesu zarządzania ryzykiem podatkowym, zapewnienie odpowiedniego poziomu dokumentacyjnego dla zidentyfikowanych ryzyk podatkowych.



Do podstawowych zasad procesu zarządzania ryzykiem podatkowym można zaliczyć:

- **spójność ze strategią podatkową,**
- **funkcjonalność procesów i zaangażowanie pracowników,**
- **hierarchiczna struktura** - polegająca na zaangażowaniu, współpracy oraz informowaniu wyższego kierownictwa w sytuacji, gdy zarządzanie danym ryzykiem podatkowym przekracza kompetencje właściciela ryzyka,
- **wdrożenie mechanizmów kontrolnych i monitoringu,**
- **zasada informacji zwrotnej** – przyjęte przez osobę akceptującą rozwiązania w zakresie zarządzania ryzykiem powinny być komunikowane interesariuszom wewnętrznym, w tym osobie zgłaszającej.

Proces zarządzania ryzykiem podatkowym powinien być ukierunkowany na zapewnienie odpowiedniej kontroli nad procesami podatkowymi oraz bieżące identyfikowanie ryzyk podatkowych. W przypadku organizacji deklarujących niski poziom apetytu na ryzyko - celem procesu powinna być przede wszystkim eliminacja lub mitygacja ryzyka powstania zaległości podatkowej, w tym także nieprawidłowości w określaniu podstawy opodatkowania, jak również eliminacja opóźnień w zakresie sprawozdawczości podatkowej.

Ważne, aby proces miał bezpośrednie odzwierciedlenie w sformalizowanej, zatwierdzonej przez zarząd dokumentacji.

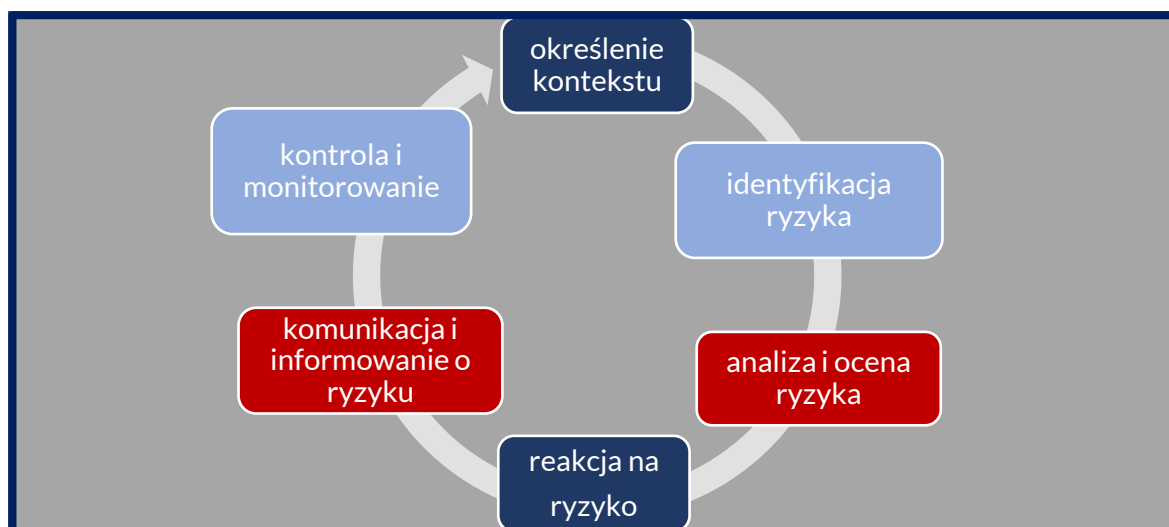
Dobłą praktyką przy budowaniu procedury zarządzania ryzykiem podatkowym jest uwzględnienie m.in. następujących elementów¹⁶:

- wstęp/preambuła (w tym określenie celu oraz interesariuszy),
- opis procesu (w tym graficzne przedstawienie),
- narzędzia i techniki (wspierające system zarządzania ryzykiem podatkowym),
- role i zakres odpowiedzialności,
- skalę ocen, prawdopodobieństwo, wpływ,
- progi tolerancji na ryzyko,
- kategoria ryzyk
- budżet,
- szablony i wzory dokumentów (m.in. rejestr ryzyk, macierz ryzyka, matryca odpowiedzialności, plan zarządzania ryzykiem RMP),
- kluczowe wskaźniki efektywności KPI oraz wskaźniki wczesnego ostrzegania,
- harmonogram działań podejmowanych w ramach procedury,
- ścieżka raportowania,
- słownik pojęć.

Proces zarządzania ryzykiem podatkowym ma charakter wieloetapowy.

Poniżej przedstawiony został model procesu zarządzania ryzykiem podatkowym w organizacji:

Rys. 10 Model procesu zarządzania ryzykiem podatkowym w organizacji.



¹⁶ [Przewodnik o analizie ryzyka. Centralny Ośrodek Informatyki Centrum Kompetencyjne "POPC Wsparcie", Warszawa, 2020](#)

Kontekst

Kontekst procesu zarządzania ryzykiem powinien zostać ustalony na podstawie zrozumienia środowiska zewnętrznego i wewnętrznego, w którym działa organizacja. Kontekst ten powinien odzwierciedlać specyficzne środowisko działalności, do której ma być stosowany proces zarządzania ryzykiem podatkowym.



Zrozumienie kontekstu jest ważne, ponieważ:

- zarządzanie ryzykiem odbywa się w kontekście celów i działań organizacji,
- czynniki organizacyjne mogą być źródłem ryzyka,
- cel i zakres procesu zarządzania ryzykiem powinien być powiązany z celami organizacji jako całości.

Środowisko wewnętrzne to w głównej mierze: wizja, misja, wartości etyczne oraz cele organizacji w ujęciu biznesowym, organizacyjnym i podatkowym, a także polityki, i procedury, którymi kieruje się organizacja, jak i struktura ładu organizacyjnego, zasoby, w tym narzędzia wdrożone w organizacji oraz funkcjonujące procesy.

Środowisko zewnętrzne to czynniki mające wpływ na osiągnięcie celów biznesowych, regulacje prawne związane z działalnością organizacji, relacje z klientami i kontrahentami oraz relacje z organami państwowymi.

Czynniki wewnętrzne mają istotny wpływ na ryzyko podatkowe organizacji.



Ważną składową wewnętrznego kontekstu procesu zarządzania ryzykiem jest ocena zasobów i wiedzy (np. kapitał związany z systemem, czas, ilość i jakość kadr zaangażowanych w SZRP, jakość procesów, systemy i technologie wspierające SZRP).

Najczęstsze **negatywne czynniki**, występujące w organizacjach związane z wewnętrznym kontekstem to m.in.:

- niewystarczająca wiedza pracowników odpowiedzialnych za rozliczenia podatkowe organizacji,
- percepcja, że za podatki odpowiadają tylko osoby przygotowujące deklaracje,
- brak świadomości poszczególnych pracowników, że decyzje biznesowe **na każdym poziomie** (od przyjęcia/zapłacenia faktury, wydania bądź przyjęcia towaru/świadczenia usługi, zarządzania magazynem niezależnie od wartości, rodzaju jak również wolumenu transakcji, czy decyzje o partnera biznesowego, po decyzje strategiczne podejmowane na poziomie zarządu) niosą za sobą konsekwencje i skutki podatkowe,
- niewłaściwy podział obowiązków i odpowiedzialności pracowników organizacji,

- nieodpowiednia ilość i jakość kadr (braki kadrowe, nadmiarowe obciążenie pracą, luki kompetencyjne),
- nieprzestrzeganie istniejących procedur podatkowych,
- niedostateczna szczegółowość lub brak aktualizacji procedur podatkowych regulujących najważniejsze procesy,
- niedostateczny przepływ informacji pomiędzy działami branżowymi a finansowymi w zakresie realizowanych transakcji,
- brak zaangażowania osób odpowiedzialnych za rozliczenia podatkowe w opracowywaniu planowanych transakcji,
- braki w dokumentacji dotyczącej realizowanej transakcji (niekompletna dokumentacja uniemożliwiająca/utrudniająca ocenę transakcji pod względem podatkowym),
- braki w zakresie monitorowania, pomiaru i raportowania informacji odnoszących się do zarządzania ryzykiem w organizacji,
- częste zmiany personalne w zakresie osób odpowiedzialnych za prowadzenie rozliczeń podatkowych w organizacji,
- istotne zmiany systemów informatycznych lub/i niedostateczne wykorzystywanie możliwości systemów informatycznych do zwiększenia bezpieczeństwa prowadzonych rozliczeń podatkowych, błędy we wdrożonych systemach informatycznych, niekompletność procedur regulujących ograniczenia w dostępie do danych.

Organizacje działają w dynamicznie zmieniającym się środowisku prawnym, w tym prawa podatkowego, dlatego też dość powszechnie występującym ryzykiem zewnętrznym w organizacjach jest ryzyko związane ze zmianami i koniecznością implementacji tych zmian w czynności operacyjne organizacji.



Pomocnym narzędziem wspierającym działanie organizacji mającym na celu minimalizację ryzyka przeoczenia zmian w otoczeniu regulacyjnym może okazać się matryca/rejestr monitorowania zmian w przepisach prawa.

Wdrożenie matrycy/rejestru pozwoli organizacji na prewencyjne zarządzanie zmianą na długo przed wejściem w życie nowych regulacji prawa podatkowego, a co za tym idzie, w znacznym stopniu minimalizuje ryzyko nieprawidłowości w zakresie funkcji podatkowej. Informacje zawarte w rejestrze mogą być wykorzystane w celu dokonania przeglądu dedykowanych procesów/procedur podnosząc ich aktualność. Wskazuje także na obszary, które mogą wymagać podniesienia kompetencji pracowników w drodze zewnętrznych konsultacji lub szkoleń.



Dobłą praktyką, jest aby matryca/rejestr zmian w przepisach prawa obejmowała następujące elementy:

- zidentyfikowane zmiany – odniesienie do konkretnych przepisów, które ulegają zmianie, mających wpływ na funkcjonowanie organizacji i prawidłowość realizacji obowiązków w poszczególnych tytułach podatkowych,
- źródło informacji – odniesienie do artykułów, biuletynów, wyjaśnień, interpretacji wraz z ustawieniem hiperłącza do źródła informacji,
- osoba zgłaszająca,
- data zgłoszenia, oraz data wejścia w życie planowanej zmiany,
- ocena ryzyka (w tym prawdopodobieństwo oraz wpływ),
- odniesienie do planu zarządzania ryzykiem (Karta RMP),
- informacje o zakończonych działaniach, w tym ocena wdrożonych środków.



5.4.2. Identyfikacja i analiza ryzyka

Analiza ryzyka obejmuje identyfikację ryzyka oraz ustalenie jego źródeł i potencjalnych konsekwencji.

Zdarzenie może mieć wiele przyczyn (czynników), których niezidentyfikowanie może doprowadzić do braku osiągnięcia celów podatkowych.

Identyfikacja ryzyka podatkowego polega na identyfikacji tych zdarzeń, które mogą mieć wpływ na działalność organizacji w obszarze podatkowym. Celem identyfikacji zdarzeń jest znalezienie, rozpoznanie i opisanie ryzyka, które może pomóc lub uniemożliwić organizacji osiągnięcie jej celów. Podczas identyfikacji ryzyka ważne jest wykorzystanie odpowiednich i aktualnych informacji, jak również dostępnych zasobów. Co istotne, należy mieć na uwadze fakt, że problemy z zasobami wykorzystywanymi w procesie (w tym ich dostępność) stanowić mogą przyczynę ryzyka.

W ramach identyfikacji, ryzyko związane z działalnością gospodarczą i podejmowaniem decyzji można generalnie podzielić na strategiczne i operacyjne. Zarządzanie ryzykiem podatkowym należy uwzględniać zarówno w fazie koncepcyjnej, kiedy transakcja/inwestycja jest planowana, jak i w całym okresie jej realizacji.

Należy też pamiętać, że zarządzanie ryzykiem podatkowym wymaga oceny zagrożeń wynikających zarówno z transakcji rutynowych, jak i nierutynowych.



Świadomość posiadanej wiedzy, kompetentny personel, określona strategia działania i wiarygodne technologie nie oznaczają, że ryzyka podatkowe w organizacji w ogóle nie występują.
100% wyeliminowanie ryzyka podatkowego nie jest możliwe.

Zidentyfikowane ryzyka podatkowe wraz z wdrożonymi środkami nadzoru powinny mieć odzwierciedlenie w funkcjonujących procesach/procedurach podatkowych. Rozwiązanie to pozwoli organizacji dokonać samooceny funkcjonujących wewnętrznych procesów, pod względem ich jakości oraz adekwatności, do podejmowanych czynności operacyjnych.



Identyfikacja ryzyka powinna obejmować m.in:

- źródło zagrożenia/niepewności,
- charakterystykę,
- przewidywany skutek,
- osobę dokonującą identyfikacji danego ryzyka.

Podmiot powinien zidentyfikować obszary ryzyka w zakresie procesów i procedur, wynikających nie tylko z interpretacji i wdrożenia przepisów podatkowych, ale również związanych z zasobami ludzkimi przedsiębiorstwa i jego systemem księgowym (informatycznym) co oznacza, że identyfikując ryzyka podatkowe należy uwzględnić cały proces.

Jako dobrą praktykę należy wskazać na sytuację, w której organizacja identyfikuje tzw. „czarne łabędzie” (zdarzenia o bardzo małym, wręcz nieprawdopodobnym prawdopodobieństwie zaistnienia oraz o wielkich rozmiarach, negatywnych skutkach) w kwestiach podatkowych.

Zidentyfikowane ryzyka podatkowe powinny być opisane w sposób jasny i jednoznaczny, przy wykorzystaniu jednolitej terminologii.



Jako dobrą praktykę w tym zakresie należy wskazać wdrożenie w organizacji wspólnego, dla wszystkich wewnętrznych interesariuszy, słownika pojęć używanego w celu spójnego nazewnictwa zidentyfikowanych ryzyk podatkowych oraz m.in. określania ich przyczyn, skutków.

Dokonując identyfikacji ryzyka organizacja może m.in. wziąć pod uwagę:

- analizę danych historycznych przedsiębiorstwa,
- analizę raportów powstałych w oparciu o prace systemów IT,
- analizę danych zewnętrznych, w tym orzeczeń sądowych i interpretacji podatkowych;

- porady ekspertów w dziedzinie opodatkowania, czyli księgowych, doradców podatkowych, radców prawnych czy biegłych rewidentów oraz KAS (stanowią pomoc w identyfikacji ryzyka podatkowego związanego z działaniami nietypowymi bądź nieznanymi wcześniej przedsiębiorstwu),
- analizę struktury organizacyjnej (uwzględnienie ścieżek akceptacyjnych oraz rewizyjnych na różnych poziomach organizacji, eliminacja modyfikacji danych),
- zdolność identyfikacji i implementacji zmian w otoczeniu prawnopodatkowym,
- ocenę jakości systemów finansowo-księgowych,
- analizę czynności operacyjnych i procesów w powiązaniu z celem organizacji oraz apetytem na ryzyko, w tym:
 - przebieg gromadzenia danych i dokumentacji, niezbędnych do zapewnienia prawidłowej realizacji funkcji podatkowej,
 - zawieranie transakcji nietypowych, m.in. niebędących czynnościami operacyjnymi podejmowanymi w zwykłym trybie organizacyjnym (np. transakcje kapitałowe podejmowane przez zarząd organizacji).

Istotne jest również, aby był zapewniony sformalizowany dostęp dla wyznaczonych osób odpowiedzialnych za identyfikację ryzyka podatkowego do istotnych źródeł informacji, w tym m.in. anonimowe źródło powiadamiania o nadużyciach/niezgodności czy mapy procesów zachodzących w organizacji.

Nie istnieje jedna metoda, która pozwoliłaby zidentyfikować wszystkie ryzyka na jakie narażona jest organizacja. Dlatego istnieje wiele metod identyfikacji ryzyka, np.: analiza procesu z wykorzystaniem mapy procesu, rozmowy i warsztaty (z wykorzystaniem kwestionariuszy, analizy SWOT lub PESTLE), bazy i rejestry zdarzeń, analizy wewnętrzne itp. Organizacja powinna wybierać te metody, które są najbardziej adekwatne. W związku z tym osoby odpowiedzialne za identyfikację ryzyka podatkowego w organizacji powinny posiadać nie tylko szeroka wiedzę podatkową, ale również mieć wiedzę na temat ocenianej działalności organizacji. W dynamicznie zmieniającym się środowisku prawnopodatkowym efektywność i skuteczność procesu identyfikacji ryzyk podatkowych może okazać się kluczowym elementem zarządzania ryzykiem podatkowym. Dlatego też istotnym jest cykliczny przegląd i ocena wdrożonych dotychczasowych metod identyfikacji i uzupełnienie procesu o najbardziej adekwatne rozwiązania.



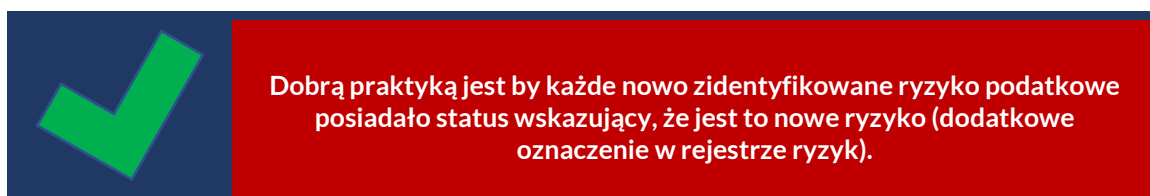
Skuteczne zarządzanie ryzykiem wymaga analizowania przyczyn zdarzeń i podejmowania działań w odpowiedzi na te przyczyny.

Brak analizy przyczyn będzie powodował, że organizacja ciągle będzie „gasić pożary”, zamiast im zapobiegać.

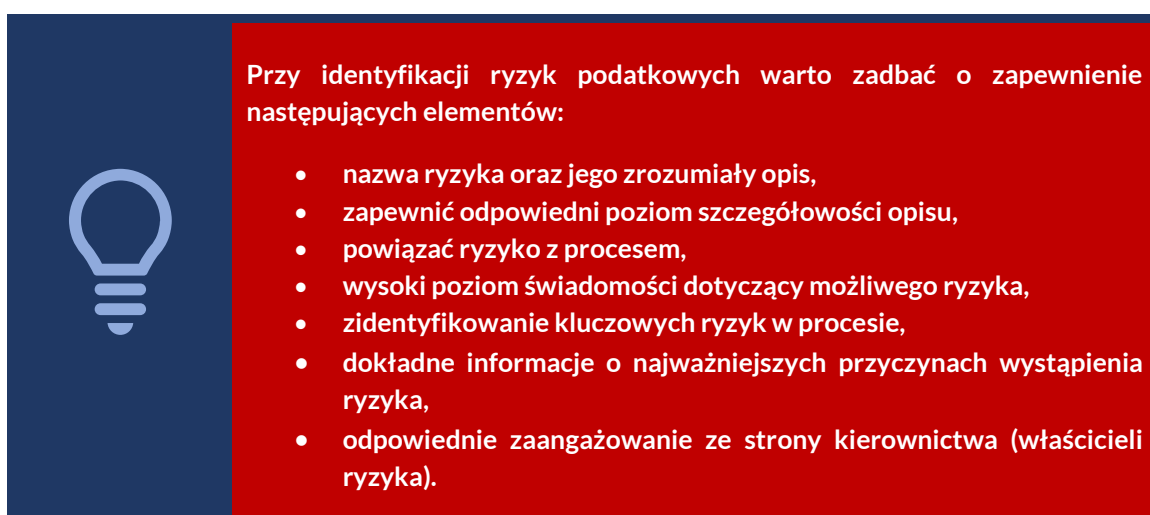
Analiza przyczyn źródłowych jest długoterminowym podejściem do usprawniania procesów biznesowych. Bez przeprowadzenia analizy i podjęcia odpowiednich działań, istnieje większe prawdopodobieństwo, że zdarzenia będą się powtarzać. Przedmiotem analizy mogą być różne zdarzenia: incydenty operacyjne, awarie procesów, zniszczenie aktywów, zatrzymanie produkcji, problemy z bezpieczeństwem, pogorszenie jakości czy niezadowolenie klienta. Trzeba pamiętać, że dane zdarzenie ma często wiele powiązanych lub niezależnych od siebie przyczyn.

Analiza przyczyn źródłowych nie jest łatwa. Często nie wystarczy wskazać „twardych” elementów jako przyczyn źródłowych, np. przestarzałej technologii, nieaktualnych procedur, braku szkoleń itp. Pełna analiza będzie dążyła do zrozumienia, dlaczego dobrzy ludzie podejmują złe lub nieodpowiednie decyzje (np. dlaczego osoba, która podjęła decyzję myśli, że w danym momencie była to słuszna decyzja).

Osoba odpowiedzialna za zarządzanie obszarem ryzyk podatkowych powinna być zobligowana do weryfikacji prawidłowości zidentyfikowanego nowego ryzyka podatkowego, w tym jego przyczyn i skutków.

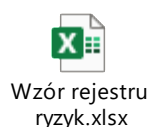


Identyfikacja ryzyka nie jest jednorazowym zadaniem, jest to proces, który musi być regularnie powtarzany, a jego wyniki muszą być udokumentowane.



Zidentyfikowane ryzyka podatkowe powinny być zawarte w prowadzonym przez organizację rejestrze ryzyk.

Poniżej został zamieszczony przykładowy rejestr ryzyk podatkowych:



Ważne, aby w organizacji była określona odpowiedzialność za prowadzenie i aktualizację rejestru ryzyk oraz zasady jego dostępności dla pracowników bezpośrednio i pośrednio zaangażowanych w realizację funkcji podatkowej.



Jako dobrą praktykę należy wskazać przypisywanie odpowiedzialności za wpisywanie i aktualizację informacji dotyczących danego ryzyka przez jego właściciela, przy jednoczesnym zapewnieniu nadzoru nad jakością i spójnością wpisywanych w rejestrze danych przez jedną wyznaczoną do tego osobę (np. officera compliance, menedżera ryzyka, dyrektora podatkowego).

Ważne, aby rejestr ryzyk podatkowych nie był „skostniałym tworem”, tylko elastycznym dokumentem odzwierciedlającym aktualny obraz organizacji w zakresie ryzyk podatkowych, które jej dotyczą oraz ich oceny i działań podejmowanych w celu zarządzania nimi.



Jako złą praktykę należy wskazać tworzenie rejestru ryzyk jako załącznika strategii podatkowej lub innego dokumentu zatwierdzanego przez zarząd, ponieważ wówczas problematyczną kwestią jest zapewnienie bieżącej aktualizacji tego dokumentu.



5.4.3. Ocena ryzyka

Ocena ryzyka podatkowego, co do zasady, przeprowadzana jest w efekcie analizy ryzyka. Stopień sformalizowania oraz częstotliwość oceny ryzyka podatkowego w znacznym stopniu zależny będzie m.in. od struktury i wielkości organizacji, przedmiotu działalności (branży) zakresu przeprowadzanych transakcji.

Ocena ryzyka podatkowego powinna być zawsze połączona z celami podatkowymi organizacji. Ocena ta pozwala przedsiębiorstwu rozważyć, jaki wpływ mogą mieć potencjalne zdarzenia związane z ryzykiem na osiągnięcie jego celów.



Ocena ryzyka nie jest jednorazowym zadaniem, jest to proces, który musi być regularnie powtarzany, a jego wyniki muszą być udokumentowane.

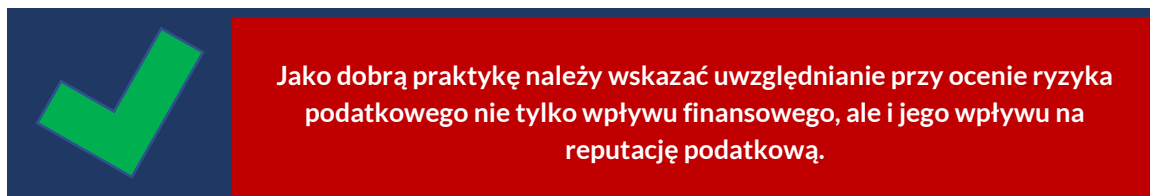
Dokonując oceny ryzyka, organizacja powinna brać pod uwagę zarówno zdarzenia związane z działaniami operacyjnymi firmy, które zdarzały się w przeszłości i wobec których podejmowano już odpowiednie kroki, jak i zdarzenia nieoczekiwane.

Ważne, aby sposób oceny ryzyka wynikał z przyjętej przez organizację polityki zarządzania ryzykiem.

Ocena ryzyka może wykorzystywać zarówno metody oceny jakościowej, jak i ilościowej w celu oszacowania zagrożeń i szans w obszarze podatkowym. Celem przeprowadzonej

oceny jest identyfikacja tych ryzyk, dla których konieczne jest wprowadzenie działań zapobiegawczych materializacji skutków. Ocena powinna być przeprowadzana indywidualnie, dla każdego zidentyfikowanego ryzyka funkcji podatkowej. Ryzyka objęte daną kategorią powinny zostać zhierarchizowane.

Dokonując oceny należy wziąć pod uwagę prawdopodobieństwo wystąpienia oraz wpływ na cele organizacji. A zatem ocena ryzyka dokonywana jest poprzez obliczenie iloczynu prawdopodobieństwa oraz możliwych następstw, czyli wpływu na organizację.

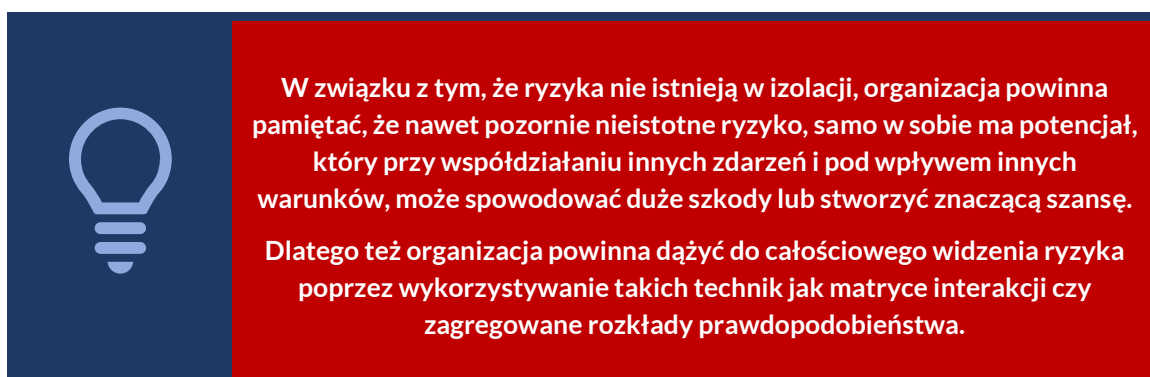


Dla prawidłowego przeprowadzenia pomiaru prawdopodobieństwa i wpływu istotne jest przyjęcie jednolitej skali/systemu punktacji. W celu minimalizacji stronniczości i niewystarczającej wiedzy w zakresie oceny wpływu materializacji ryzyka podatkowego na organizację, warto rozważyć udział zespołu pracowników specjalizujących się w różnych zagadnieniach związanych z danym procesem.

Efektem przeprowadzanej oceny ryzyka powinien być udokumentowany np. w rejestrze ryzyk. Zawarcie w rejestrze ryzyk oceny poszczególnych ryzyk, ułatwia ich przejrzystą prezentację i priorytetyzację.

W procesie oceny ryzyka należy również uwzględnić korelację zagrożeń podatkowych mogących pojawić się kaskadowo oraz korelację pomiędzy szansami i zagrożeniami podatkowymi, ponieważ ryzyka, podobnie jak procesy, są często powiązane.

Ryzyka są skorelowane pozytywnie, gdy wzrost poziomu jednego ryzyka powoduje automatycznie wzrost drugiego ryzyka. Natomiast w przypadku ryzyk skorelowanych ujemnie wzrost jednego ryzyka, powoduje spadek drugiego. Ryzyka skorelowane mogą mieć wspólną przyczynę źródłową, ale wywołują różne skutki.



Przykłady oceny ryzyka

Potrzebom wielu organizacji odpowiada określanie skutków i prawdopodobieństwa w skali trójstopniowej (wysokie, średnie, niskie), co umożliwia prezentację wszystkich ryzyk w macierzy 3x3. W przypadku macierzy o małej skali (3x3) często dochodzi do uśredniania ryzyk podatkowych do poziomu umiarkowanego albo ich zaniżania do poziomu niskiego. Dlatego jako dobrą praktykę, należy wskazać sporządzanie macierzy o szerszym spectrum (5x5), ponieważ dzięki niej łatwiej można wyeksponować wpływ wdrożonej reakcji na ryzyko na zmianę poziomu istotności danego ryzyka.

Poniżej przedstawiono przykład oceny wpływu i prawdopodobieństwa w różnych skalach:

Tabela 4 Przykład nr 1 oceny wpływu materializacji ryzyka w skali trzystopniowej.

Ocena wpływu materializacji ryzyka podatkowego	
Niska	- w sytuacji gdy kwota podatku (niewykazanego/wykazanego/zapłaconego) wynosi do 400.000zł - mały wpływ na cele strategiczne organizacji oraz działalność operacyjną - brak bądź niski wpływ na reputację organizacji
Średnia	- w sytuacji gdy kwota podatku (niewykazanego/wykazanego/zapłaconego) wynosi od 400.001 zł do 1.000.000 zł - umiarkowany wpływ na cele strategiczne lub działalność operacyjną - zagrożenie reputacji organizacji, obniżenie zaufania do zarządu
Wysoka	- w sytuacji gdy kwota podatku (niewykazanego/wykazanego/zapłaconego) przekracza 1.000.000 zł - znaczny wpływ na cele strategiczne organizacji lub działalność operacyjną - istotny wpływ na zagrożenie reputacji organizacji

Tabela 5 Przykład nr 2 oceny wpływu ryzyka w skali pięciostopniowej (dla ryzyk gdzie trudno jest określić konkretny przedział kwoty transakcji).

Wpływ ryzyka dla którego trudno jest określić konkretny przedział kwoty transakcji		
Ustalenie, w jakim stopniu dane zdarzenie może negatywnie wpłynąć na realizację danego procesu podatkowego	Liczba punktów wpływu	Ocena
	1	Bardzo niskie

Zdarzenie objęte ryzykiem powoduje nieznaczne zakłócenie lub opóźnienie w wykonywaniu zadań przewidzianych w danym procesie. Skutki zdarzenia można łatwo usunąć lub zignorować .		
Zdarzenie objęte ryzykiem powoduje małe zakłócenie lub opóźnienie w wykonywaniu zadań . Skutki zdarzenia są możliwe do usunięcia.	2	Niskie
Zdarzenie objęte ryzykiem ma negatywny wpływ na efektywność działania oraz jakość wykonywanego procesu. Z wystąpieniem zdarzenia może się wiązać trudny proces przywracania stanu oczekiwanego.	3	Średnie
Zdarzenie objęte ryzykiem ma negatywny wpływ na efektywność działania oraz jakość wykonywanych zadań. Z wystąpieniem zdarzenia wiąże się trudny proces przywracania pożądanego stanu.	4	Wysokie
Zdarzenie objęte ryzykiem powoduje uszczerbek mający krytyczny wpływ na realizację kluczowych zadań i osiągnięcie założonych celów. Z wystąpieniem zdarzenia wiąże się długotrwały i trudny proces przywracania stanu poprzedniego.	5	Bardzo Wysokie

Tabela 6 Przykład nr 1 oceny prawdopodobieństwa materializacji ryzyka w skali 3 stopniowej.

Stopień prawdopodobieństwa	Opis	Wskaźnik
Wysoki (bardzo prawdopodobne)	- Prawdopodobieństwo wynosi powyżej % progu. - Raczej zdarzy się w danym okresie (roku, miesiącu etc) i może się powtórzyć.	Wysoki wskaźnik incydentów związanych z danym ryzykiem.
Średni (możliwe)	- Prawdopodobieństwo mieści się w przedziale od % do %. - Może wystąpić w danym okresie.	- Mogło się zdarzyć więcej niż raz w analizowanym okresie (wydarzyło się w okresie bezpośrednio poprzedzającym analizę). - Nastąpiły istotne zmiany w organizacji wpływające na analizowane ryzyko (np. zmiany dotyczące zasobów organizacji).
Niski (mało prawdopodobne)	- Prawdopodobieństwo poniżej % progu. - Nie przewiduje się, że może pojawić się w określonym okresie.	Nie zdarzyło się (nie stwierdzono na podstawie przeprowadzonej kontroli/audytu/testów zgodności, że zdarzenie zmaterializowało się w okresie ostatnich x lat).

Tabela 7 Przykład nr 2 oceny prawdopodobieństwa materializacji ryzyka w skali trzystopniowej.

Stopień prawdopodobieństwa	Opis	Wskaźnik
Wysoki	Powyżej 70%	- zgoda stanowiskowa na linii KAS sądownictwo-administracyjne - stanowisko organizacji jest odmienne w stosunku do stanowiska KAS - brak wdrożenia interpretacji ostatecznych
Średni	31-70%	- niejednoznaczne stanowisko KAS/rozbieżności na linii KAS sądownictwo-administracyjne - nowe zagadnienie dla którego nie ugruntowała się linia interpretacyjna - niezastosowanie interpretacji podatkowej zaskarżonej w trybie sądowo-administracyjnym
Niski	0-30%	- przyjęte przez organizację stanowisko jest zgodne z prezentowaną przez KAS linią interpretacyjną - stanowisko KAS ugruntowane jest na poziomie orzecznictwa administracyjnego

Tabela 8 Przykład nr 3 oceny prawdopodobieństwa materializacji ryzyka w skali pięciostopniowej.

Stopień prawdopodobieństwa	Opis szczegółowy	Wartość punktowa
Prawie pewne	- Oczekuje się, że zdarzenie wystąpi na pewno - Występowało regularnie co miesiąc lub kilka razy w miesiącu - Dotyczy wszystkich lub prawie wszystkich zagadnień - Prawdopodobieństwo wystąpienia mieści się w przedziale 81-100%	5
Wysokie	- Zaistnienie zdarzenia jest bardzo prawdopodobne - Występuje regularnie kilka razy w roku - Dotyczy większości zagadnień, prawdopodobieństwo mieści się w przedziale 61-80%	4
Średnie	- Istnieje średnie prawdopodobieństwo, że wystąpi kilka razy w okresie 3 lat - Pojawiało się w okresie ostatnich 2 lat - Prawdopodobieństwo mieści się w przedziale 41-60 %	3
Małe	- Istnieje małe prawdopodobieństwo że wystąpi kilka razy w okresie 3 lat - Dotyczy nielicznych zagadnień - Prawdopodobieństwo mieści się w przedziale 21-40 %	2
Bardzo rzadkie lub prawie niemożliwe	- Zdarzenie może wystąpić jedynie w wyjątkowych okolicznościach - Wystąpiło sporadycznie, nie częściej niż raz na 5 lat - Prawdopodobieństwo mieści się w przedziale 1-20 %	1

Poniżej przedstawiono przykład stosowanej przez organizację macierzy (macierzy) ryzyka w skali pięciostopniowej, w której istotność ryzyka przedstawiona została jako wypadkowa prawdopodobieństwa ziszczenia się ryzyka i jego wpływu na organizację. Macierz tę należy ocenić bardzo pozytywnie, trzeba jednak podkreślić, że w ślad za tą macierzą powinna być sporządzona metodyka oceny prawdopodobieństwa ryzyka, pozwalająca na ustalenie sytuacji, w których dany poziom prawdopodobieństwa występuje. Analogicznie w zakresie oceny wpływu ryzyka powinna być również sporządzona metodyka opisująca jakie wartości są brane pod uwagę przy ustalaniu wskazanej w macierzy kwoty (np. czy jest to wartość transakcji czy potencjalnego uszczuplenia i kosztów dodatkowych z nim związanych). Optymalnym rozwiązaniem byłoby również uzupełnienie tej macierzy o rolę wpływu czynnika reputacyjnego na ocenę istotności ryzyka.

Tabela 9 Przykład macierzy istotności ryzyka podatkowego.

Prawdopodobieństwo wystąpienia ryzyka w perspektywie czasowej oceny [%]								
Bardzo wysokie (5)	76 - 100%	5	Macierz ryzyka	Średnia (3)	Średnia (3)	Wysoka (5)	Wysoka (5)	Wysoka (5)
Wysokie (4)	51 - 75%	4		Niska (1)	Średnia (3)	Wysoka (5)	Wysoka (5)	Wysoka (5)
Umiarkowane (3)	26 - 50%	3		Niska (1)	Średnia (3)	Średnia (3)	Wysoka (5)	Wysoka (5)
Niskie (2)	6 - 25%	2		Niska (1)	Niska (1)	Średnia (3)	Średnia (3)	Wysoka (5)
Znikome (1)	0 - 5%	1		Niska (1)	Niska (1)	Niska (1)	Średnia (3)	Wysoka (5)
Wpływ (mierzony kwotą transakcji)				1	2	3	4	5
				Znikomy	Niski	Umiarkowany	Wysoki	Bardzo wysoki
				do 1 mln PLN	od 1 do 10 mln PLN	od 10 do 100 mln PLN	od 100 do 300 mln PLN	powyżej 300 mln PLN

Matryca ryzyka obrazuje, które punkty krytyczne są nieakceptowalne, na które należy zwrócić uwagę, a które są na odpowiednim poziomie.

Matrycę ryzyka można połączyć z matrycą konieczności podjęcia określonego działania w zależności od poziomu ryzyka:

Tabela 10 Przykład nr 1 połączenia macierzy ryzyka i reakcji na ryzyko.

							Ocena ryzyka	Ocena konieczności działania	Zakres planowanych działań
Wpływ	5						Ryzyko wysokie	Konieczność wdrożenia planu działania w celu zmniejszenia ryzyka do akceptowalnego poziomu.	- Opracowanie szczegółowych planów reagowania. - Opracowanie planów monitorowania i audytu działań naprawczych, nadzór i raportowanie postępów (zarząd/rad nadzorcza).
	4								
	3						Ryzyko średnie	Pogłębiony nadzór w zakresie zidentyfikowanego ryzyka.	- Opracowania planu ograniczania ryzyka w celu zmniejszenia lub wyeliminowania ryzyka. - Zwiększony monitoring. - Poddawanie ponownej ocenie (skuteczność wdrożonych mechanizmów).
	2						Ryzyko niskie	Bieżące środki są uznane za wystarczające w kontroli ryzyka.	- Okresowo poddawane ponownej ocenie, nie podejmowanie nowych konkretnych działań w odpowiedzi na ryzyko. - Ograniczone działania monitorujące.
	1								
		1	2	3	4	5			
		Prawdopodobieństwo							
Działania strategiczne									

Innym możliwym rozwiązaniem jest opisowe określenie macierzy ryzyk i reakcji na nie. Poniżej przykład w tym zakresie:

Tabela 11 Przykład nr 2 połączenia macierzy ryzyka i reakcji na ryzyko.

Poziom ryzyka	Opisy oceny ryzyka i reakcji na ryzyko
Wysokie ryzyko	Duża istotność, uniemożliwia prawidłowe i terminowe wywiązywanie się z obowiązków podatkowych, wystawia jednostkę na wysokie ryzyko, wymaga bezzwłocznej reakcji kierownictwa. Potrzebne jest natychmiastowe działanie, poprzez wprowadzenie silnych mechanizmów kontrolnych. Ryzyko wysokie podlega ciągłemu monitorowaniu, nie może być tolerowane. Kierownictwo zobowiązane jest do zaprojektowania mechanizmów ograniczających poziom ryzyka wysokiego. Skutki ryzyka będą nieodwracalne. Wywrze istotny wpływ na wyniki finansowe podmiotu.
Średnie ryzyko	Średnia istotność, potencjalny wpływ na kluczową działalność podmiotu, średni wpływ na prawidłowe i terminowe wywiązywanie się z obowiązków podatkowych. Przeciwdziałanie kierownictwa wskazane. Należy monitorować i rozważyć potrzebę działań zaradczych, tj. wprowadzenie dodatkowych mechanizmów kontroli mając na uwadze koszty wprowadzenia kontroli. Można tolerować poziom ryzyka średniego, gdy koszty zapobiegania nie są zbyt wysokie, ale należy na bieżąco sprawdzać poziom ryzyka.
Niskie ryzyko	mała istotność, mały wpływ na realizację zadań i osiąganie celów, ryzyko akceptowane, przeciwdziałanie zależy od decyzji kierownictwa. Ryzyko niskie należy monitorować i w miarę potrzeby sprawdzać, czy jest prawidłowo kontrolowane, nie ma wpływu na kluczową działalność jednostki oraz na prawidłowe i terminowe wywiązywanie się z obowiązków podatkowych.



5.4.4. Reakcja na ryzyko

Przypisanie danemu ryzyku odpowiedniego poziomu istotności powinno pociągnąć za sobą adekwatną do ryzyka reakcję ze strony organizacji. Dlatego kolejnym etapem po identyfikacji i ocenie ryzyka jest odpowiednio dobrana reakcja na ryzyko.

Reakcje na ryzyko mają na celu zarządzanie szacowanym poziomem ryzyka i mogą przybierać różne formy.

Reakcja na ryzyko może polegać na podjęciu następujących działań:

Unikanie	Akceptacja	Przeniesienie	Ograniczenie
• podjęcie decyzji o unikaniu danego ryzyka podatkowego (w tym rezygnacja z działań)	• podjęcie decyzji o braku reakcji, gdy ryzyko jest nieistotne dla przedsiębiorstwa (akceptacja ryzyka)	• podjęcie decyzji o przerzuceniu skutków ryzyka podatkowego na inny podmiot	• podjęcie działania wpływającego na ograniczenie ryzyka

Najczęstszą reakcją na podwyższony poziom ryzyka w obszarze funkcji podatkowej jest eliminacja ryzyka (np. polegająca na rezygnacji z realizacji transakcji lub przyjęciu ostrożnościowej interpretacji przepisów prawa) albo jego minimalizacja (np. polegająca na zaprojektowaniu i wdrożeniu ulepszonych kontroli wewnętrznych zapewniających zgodność działania z wymogami materialnego prawa podatkowego).

Reakcje na ryzyko mogą obejmować wiele działań innych niż wdrożenie lub usprawnienie proceduralnych kontroli wewnętrznych. W ramach systemu reakcji na ryzyko podatkowe warto wdrażać m.in.:

- szkolenia ukierunkowane na obszary szczególnie podatne na ryzyko,
- szkolenia z obszaru tax compliance,
- automatyzację procesów biznesowych (w połączeniu z funkcją podatkową),
- zwiększenie lub usprawnienie funkcji audytu i monitorowania związanej z konkretnym ocenianym ryzykiem,
- zwiększenie częstotliwości lub zakresu monitorowania i audytu (w ramach organizacji lub outsourcingu funkcji),
- analizę danych mającą na celu wykrywanie sygnałów ostrzegawczych,
- budowanie systemów w oparciu o weryfikowalne przez organizację procedury (badanie przestrzegania wewnętrznych procesów/procedur),
- odpowiedzialność za reakcję (szczególnie istotne w sytuacji, gdy dane ryzyko związane jest z działaniem różnych wydziałów organizacji).

Reakcja na ryzyko może być również realizowana przy wykorzystaniu instrumentów przewidzianych w prawie podatkowym, np. wystąpienie z wnioskiem o:

- interpretację indywidualną,

- wiążącą informację stawkową, wiążącą informację akcyzową lub wiążącą informację taryfową (WIS, WIA, WIT),
- wydanie APA (uprzednie porozumienie cenowe),
- wydanie opinii zabezpieczającej,
- zawarcie porozumienia podatkowego.



Ważne jest, aby ocena adekwatności reakcji na ryzyko podatkowe nie uwzględniała tylko oceny wpływu na prawdopodobieństwo i skutek ryzyka, ale również m.in. oceny kosztów i korzyści, a także szanse związane z możliwymi do podjęcia reakcjami na ryzyko.

Na podstawie przeprowadzonej analizy różnych możliwych reakcji na ryzyko należy wybrać te najbardziej odpowiednie, mając na uwadze możliwości organizacji. Wyniki powinny być udokumentowane, zakomunikowane, zatwierdzone na odpowiednich poziomach organizacji.

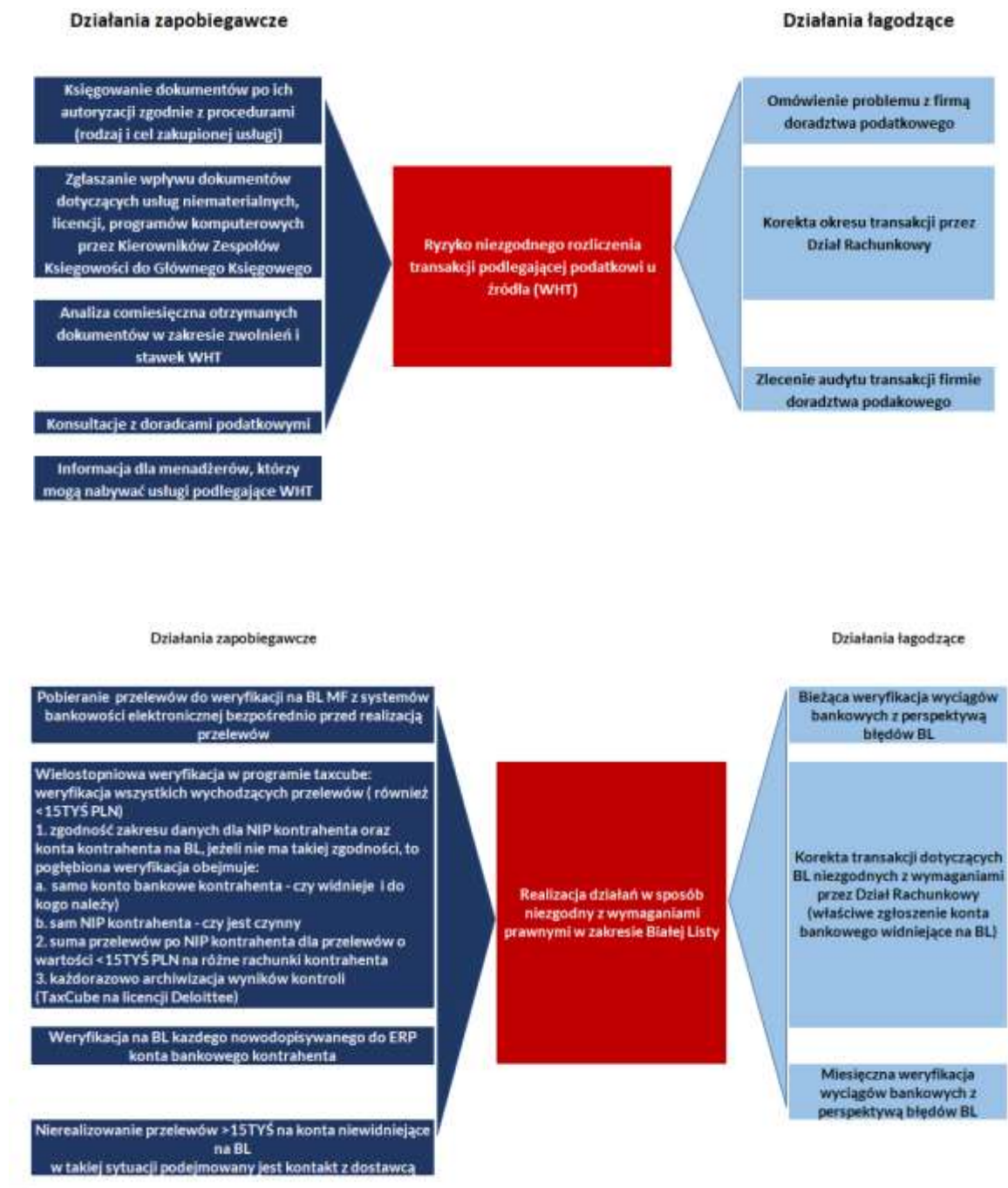
Planując reakcje na ryzyko organizacja powinna brać pod uwagę skorelowane pozytywnie lub negatywnie czynniki występujące pomiędzy ryzykami. Dlatego dokonując porównania poziomu danego rodzaju ryzyka podatkowego jaki związany jest z przedsiębiorstwem z akceptowanym przez nie poziomem ryzyka, należy brać pod uwagę poziom ryzyka wynikający ze wszystkich czynności, a nie tylko jednostkowych zdarzeń.

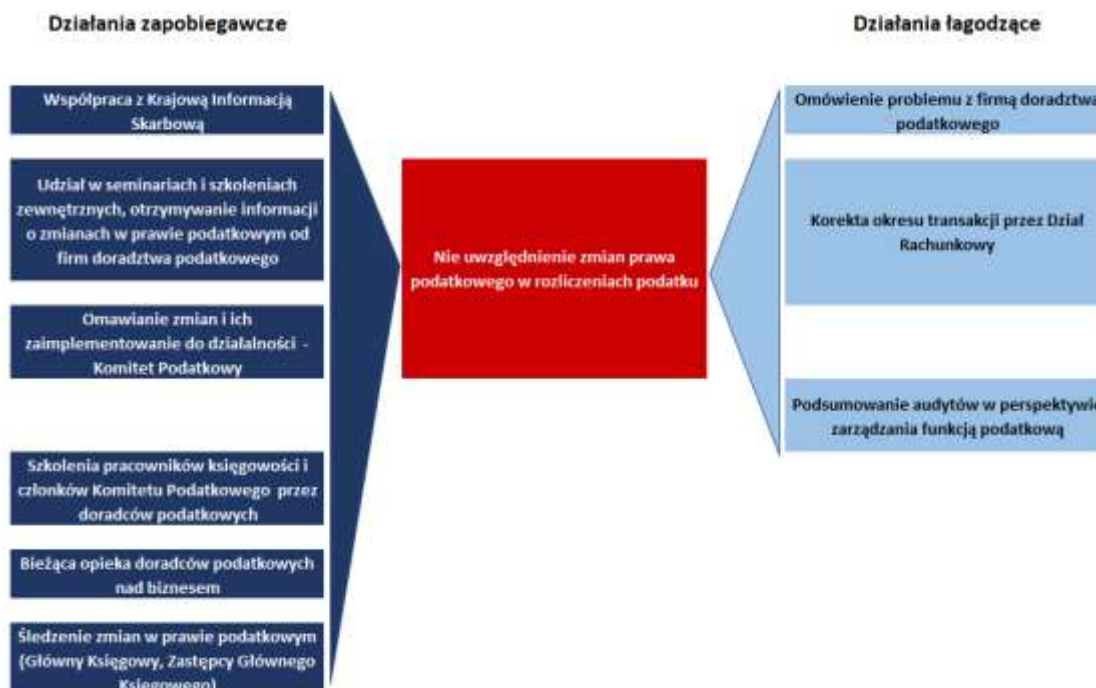


W przypadku minimalizowania ryzyka, dobrą praktyką jest planowanie reakcji na ryzyko podatkowe, która będzie oddziaływała zarówno na przyczynę ryzyka, poprzez podjęcie działań zapobiegawczych, jak i na skutek ryzyka, poprzez podjęcie działań łagodzących skutki materializacji ryzyka.

Poniżej przykład zastosowania przez organizację działań zapobiegawczych i łagodzących dla wybranych ryzyk podatkowych, przy wykorzystaniu graficznej techniki przedstawiania struktury ryzyka „Bow Tie”:

Rys. 11 Przykład zastosowania techniki „Bow Tie” do zmapowania działań zapobiegawczych i łagodzących ryzyka podatkowe w jednym z podmiotów uczestniczących w Programie Współdziałania.





Po wybraniu reakcji na ryzyko, kierownictwo powinno opracować plan realizacji oraz wdrożyć mechanizm kontrolny gwarantujący, że określona reakcja na ryzyko będzie realizowana. Warto w tym miejscu podkreślić, że niektóre formy reakcji na ryzyko wymagać będą wcześniej zaplanowanego budżetu.

Do najczęstszych błędów w zakresie reakcji na ryzyko należą:

- pomyłki w zakresie prawidłowego określenia źródeł ryzyka lub ich skutków, które skutkują podjęciem nieefektywnych działań mających na celu minimalizację ryzyka,
- opóźnienia w zakresie wdrażania środków mitygujących ryzyko (zbyt późno podjęta reakcja, np. ze względu na brak przypisania odpowiedzialności za realizację, brak/ niewystarczający budżet na ich wdrożenie, zatory komunikacyjne),
- brak ewaluacji skuteczności wdrożenia reakcji na ryzyko.

Ocena ryzyka podatkowego może okazać się bezużyteczna, jeśli reakcja na to ryzyko nie zostanie bezpośrednio wpisana w politykę organizacji. Działania związane z zarządzaniem ryzykiem podatkowym nie mogą mieć chaotycznego charakteru. Wszystkie elementy procesu zarządzania ryzykiem podatkowym powinny być przemyślane, wspierane oraz oczekiwane przez kierownictwo organizacji.



5.4.5. Kontrola i monitorowanie ryzyk podatkowych

Budując system monitoringu i kontroli ryzyka podatkowego warto w pierwszej kolejności określić cele monitoringu i kontroli, w zakresie weryfikacji czy:

- reakcja na ryzyko jest wdrożona zgodnie z planem, w tym czy procesy i procedury są przestrzegane,
- w jakim zakresie i z jakim skutkiem reakcja na ryzyko jest realizowana,
- czynniki ryzyka nie uległy zmianie, wpływając na zmianę poziomu prawdopodobieństwa wystąpienia danego ryzyka lub jego skutków.

W celu zapewnienia skuteczności systemu ZRP system monitorowania i kontroli ryzyka powinien mieć charakter ciągły.

Rys. 12 Model ciągłego monitorowania i kontroli ryzyka.



5.4.5.1. Kontrola ryzyka

Kontrola ryzyka podatkowego to kluczowy element zarządzania ryzykiem podatkowym. Pominięcie tego atrybutu lub jego nieadekwatność może wpłynąć na nieefektywność zarządzania ryzykiem podatkowym w organizacji. Kontrola ryzyka w znacznym stopniu związana jest z kwestiami apetytu i tolerancji na ryzyko, a co za tym idzie słabość kontroli może sprawić, że zarówno apetyt, jak i tolerancja na ryzyko podatkowe mogą przybrać status wyłącznie deklaratoryjny.

Podstawowym celem kontroli jest pozyskanie zapewnienia, że działania będące reakcją na ryzyko są stosowane i przynoszą one zaplanowany rezultat. Kontrola ryzyka powinna również dostarczać informacji, czy wystąpiły nowe ryzyka nierozpoznane uprzednio.

Ustanawiając czynności kontrolne dotyczące danego ryzyka, należy uwzględnić m.in. sposób, w jaki poszczególne czynności kontrolne są ze sobą powiązane oraz czy ryzyko to nie jest skorelowane również z innymi ryzykami. Zakres i częstotliwość kontroli ryzyka powinien być dostosowany do istotności danego ryzyka oraz uwzględniać złożoność czynności podejmowanych w ramach zaplanowanej reakcji na ryzyko i może wymagać ustanowienia kilku czynności kontrolnych. Niektóre czynności kontrolne są same w sobie reakcją na ryzyko, np. jeżeli celem jest zapewnienie właściwej autoryzacji określonych transakcji, to wprowadzenie odpowiedniego nadzoru będzie jednocześnie czynnością kontrolną i reakcją na ryzyko.



Ważne jest, aby przeprowadzać regularne testy w celu dokonania oceny stopnia zgodności faktycznie podejmowanych czynności w stosunku do zaplanowanych działań w ramach reakcji na dane ryzyko.

Mając na uwadze fakt, że kontrola jest jednym z podstawowych mechanizmów nadzorczych w zakresie zarządzania ryzykiem podatkowym, należy okresowo dokonywać oceny jej skuteczności.

Przykładowy punkt odniesienia skuteczności kontroli:

- w procesie funkcji podatkowej nie wdrożono zasad monitorowania, brak także środków, narzędzi pozwalających na kontrolę procesu,
- istnieją formalne środki kontrolne, jednakże występują powtarzające się i znaczące uchybienia w stosowaniu środków kontrolnych, monitoring i nadzór nad procesem nie dają gwarancji wykrycia czynników materializujących ryzyko podatkowe,
- istnieją formalne środki kontrolne, pojawiają się nieliczne uchybienia w stosowaniu środków kontrolnych o niskiej istotności, wdrożony monitoring i kontrola pozwalają na wykrycie potencjalnych zagrożeń,
- brak uchybień w stosowaniu formalnych środków kontrolnych,
- badanie adekwatności środków dla potrzeb organizacji, bieżące dostosowanie i ocena mechanizmów kontrolnych.¹⁷

Kontrola ryzyka powinna być wdrożona i jednocześnie funkcjonować jako proces ciągły w organizacji.

Ważne jest, aby w zakresie kontroli ryzyka organizacja miała udokumentowane zasady regulujące:

- częstotliwość kontroli ryzyka podatkowego, z uwzględnieniem istotności danego ryzyka,
- zasady dokonywania ponownej oceny ryzyka w wyniku jego kontroli,
- obowiązek rejestracji wyników kontroli ryzyka i zasady uaktualniania rejestru ryzyka,

¹⁷ Szerzej w części dotyczącej [integracji systemu zarządzania ryzykiem podatkowym z kontrolą wewnętrzną](#)

- częstotliwość dokonywania oceny dotychczasowych działań kontrolnych pod kątem ich skuteczności.

W celu udokumentowania procesu kontroli, organizacja może wdrożyć następujące dokumenty:

Nazwa dokumentu	Czego dotyczy	Przykładowy zakres informacji
Karta ryzyka	Dokument zawierający szczegółowe informacje o zidentyfikowanym ryzyku	• nazwa ryzyka oraz proces/działanie, w którym to ryzyko może wystąpić • właściciel ryzyka • częstotliwość oceny ryzyka (kwartalnie, miesięcznie, rocznie) • wskazanie kategorii i obszaru ryzyka, np. finansowe, strategiczne, etc. • określone prawdopodobieństwo i skutek zrealizowania się ryzyka • oszacowane istotności danego ryzyka • zdefiniowane dla danego ryzyka środki kontroli itp.
Karta postępowania z ryzykiem (<i>Risk Managment Plan</i> RMP)	Dokument zawiera opis działań, jakie należy podjąć w przypadku materializacji ryzyka, do którego jest on przypisany	• nazwa ryzyka • potencjalne przyczyny i skutki ryzyka • stopień istotności ryzyka (w tym priorytet podjęcia działań) • opis podejmowanych działań (reakcji) • właściciel ryzyka • osoby odpowiedzialne za podjęcie działań • komórka odpowiedzialna za nadzór nad ryzykiem (potencjalne miejsce materializacji) • potencjalne przeszkody wpływające na kwestie związane ze skutecznym zarządzaniem ryzykiem (w tym przeszkody związane z wdrożeniem środków reakcji na ryzyko) • angażowane zasoby niezbędne do realizacji zadania • termin realizacji/wdrożenia działań (KPI dotyczące terminu) • koszt wdrożenia reakcji • dedykowany mechanizm kontroli (check lista, wskaźnik, rozwiązanie systemowe, raport, sprawozdanie) • data opracowania • akceptacja zgodnie z strukturą SZRP



5.4.5.2. Monitorowanie ryzyka podatkowego

Zidentyfikowane ryzyka powinny podlegać monitorowaniu, ponieważ ich poziom może ulec zmianie w wyniku zmian zachodzących w organizacji, jak i jej środowisku wewnętrznym.

Monitorowanie ma na celu obserwowanie zarejestrowanych ryzyk, wprowadzanie planów reakcji oraz dokonywanie oceny ich skuteczności. Skuteczny i adekwatny monitoring daje odpowiedź, czy wdrożone działania przynoszą oczekiwane rezultaty.

Brak lub nieefektywny proces monitorowania ryzyka może uniemożliwić lub opóźnić podjęcie stosownych działań zaradczych.



Skuteczny i kompleksowy monitoring ryzyk podatkowych wymaga regularnej komunikacji i współpracy pomiędzy uczestnikami systemu zarządzania ryzykiem.

Włączenie monitoringu ryzyka podatkowego do bieżących czynności operacyjnych (procesów zarządzania ryzykiem podatkowym) w znacznym stopniu przyczyni się do jego efektywności. Bieżące monitorowanie prowadzone jest w ramach zwykłej działalności firmy.

Monitorowanie bieżące jest dokonywane w czasie rzeczywistym, dynamicznie reaguje na zmianę warunków i dlatego też jest skuteczniejsze od prowadzenia finalnych ocen zarządzania ryzykiem podatkowym w organizacji. Polega w głównej mierze na:

- analizie odchyleń w wartościach (np. w sprawozdaniach operacyjnych),
- porównywaniu informacji pochodzących z różnych źródeł (np. informacji wewnątrz firmy z informacjami od partnera biznesowego),
- rozwiązywaniu incydentów.

W celu zapewnienia skutecznego monitorowania, organizacja powinna dokonywać regularnego przeglądu i aktualizacji rejestru ryzyk.



Dobłą praktyką jest wykorzystywanie specjalistycznych systemów informatycznych do zarządzania ryzykiem, które umożliwiają śledzenie ryzyka, generowanie raportów w czasie rzeczywistym oraz automatyzację procesów monitorowania.

Bieżący monitoring prowadzony jest zazwyczaj przez osoby na stanowiskach kierowniczych. Po zbadaniu napływających informacji oraz zidentyfikowaniu czynników ryzyka kierownicy w porozumieniu z pracownikami decydują się na podjęcie działań naprawczych lub też innych adekwatnych do sytuacji czynności.

Do najczęstszych błędów w zakresie monitorowania ryzyka podatkowego należy:

- brak przypisania odpowiedzialności za monitorowanie poszczególnych ryzyk podatkowych,
- brak bieżącej aktualizacji w rejestrze ryzyk podatkowych,
- brak okresowych przeglądów rejestru ryzyk podatkowych.

5.4.5.3. Mierniki KPI oraz KRI

Do dobrych praktyk wdrażanych przez organizację w zakresie monitorowania ryzyka podatkowego należą m.in: ustalenie i monitorowanie wskaźników KPI, czyli kluczowych wskaźników efektywności (KPI) oraz KRI, czyli kluczowych wskaźników ryzyka KRI.

Dobłą praktyką stosowaną przez organizacje, które wdrożyły tego typu mierniki w zakresie podatków, jest określanie w odniesieniu do strategicznych celów podatkowych najważniejszych rocznych celów w zakresie podatków. Następnie do rocznych celów podatkowych określane są mierniki (KPI), które pozwalają na mierzenie stopnia ich realizacji wraz z określeniem w jaki sposób i na podstawie jakich danych miernik ten będzie obliczany. Organizacja określa zasady monitorowania poszczególnych mierników. W dalszej kolejności ustalane są w odniesieniu do ww. celów KRI wraz z ustaleniem zasad ich monitorowania oraz planów awaryjnych, w przypadku gdy KRI się zmaterializują.

Rys. 13 Zależność celów strategicznych i wskaźników efektywności.



Zatem jako dobrą praktykę można wskazać podejście, w którym cele, KPI i KRI są traktowane jako mechanizm naczyń powiązanych i są razem rozpatrywane. KPI pozwalają ustalić organizacji czy dany cel podatkowy jest osiągnięty, a KRI informuje organizację o zdarzeniach, które mogą spowodować, że ten cel nie zostanie osiągnięty. Zatem zarówno KPI i KRI fokusują się wokół realizacji wyznaczonego celu i mają za zadanie zapewnienie jego realizacji.



Dobłą praktyką jest skorelowanie z danym celem KPI i KRI oraz równoczesne monitorowanie obu wskaźników.

Dzięki temu organizacja weryfikuje, czy zbliża się do ustalonych celów (KPI) i czy istnieje coś, co może ją przed tym powstrzymać (KRI).

Dlatego jako rozwiązanie ułatwiające określanie i monitorowanie tych mierników należy wskazać zestawianie w jednej tabeli celów rocznych, KPI oraz KRI, dzięki temu bowiem łatwo można uchwycić powiązania między nimi i uniknąć błędów polegających na ustalaniu mierników KRI, w taki sposób, że wdrożenie planu awaryjnego nie będzie już możliwe i w konsekwencji KPI nie zostanie osiągnięty, więc cel nie zostanie zrealizowany.

Tabela 12 Przykłady mierników KPI i KRI określonych w stosunku do danego celu (na podstawie danych spółki uczestniczącej w Programie Współdziałania).

CEL	KPI	KRI
Terminowe przygotowanie dokumentacji cen transferowych	100% zachowanie terminów ustawowych	30 % nieprzygotowanej dokumentacji na 2 miesiące przed upływem terminu
Minimalizacja błędnie złożonych deklaracji	97% deklaracji bez błędów	2% deklaracji zawiera błędy

Wskazówki w zakresie określania rocznych celów podatkowych

Roczne cele podatkowe powinny konkretyzować jak w danym roku organizacja planuje realizować cele strategiczne wynikające ze strategii podatkowej. Cele roczne powinny być określone realnie i odnosić się do stojących przed organizacją wyzwań w zakresie podatków w danym roku podatkowym. Wyzwania te mogą wiązać się np. z:

- dostosowaniem systemów IT do zmian w przepisach prawa,
- przygotowaniem kadry do zmian w przepisach prawa,
- zwiększeniem poziomu automatyzacji procesów podatkowych,
- zwiększeniem poziomu wsparcia narzędzi informatycznych, w tym AI w nadzorowaniu prawidłowości rozliczeń podatkowych,
- zwiększeniem efektywności procesów i procedur dot. funkcji podatkowej,
- zapewnieniem odpowiedniej ilości kadry funkcji podatkowej,
- zapewnieniem terminowych wpłat podatkowych,
- eliminacją powtarzających się błędów w zakresie funkcji podatkowej.



Moment określania celów podatkowych na dany rok, jest również momentem w którym powinien być przeprowadzony przegląd rejestru ryzyka w celu zweryfikowania, czy nie należy go zaktualizować w związku z nowymi celami, które generują nowe ryzyka.

Więcej na temat rocznych celów znajduje się w rozdziale dotyczącym [strategii podatkowej](#).

Wskazówki w zakresie kluczowych wskaźników efektywności (KPI)

KPI w zakresie funkcji podatkowej pozwalają na monitorowanie realizacji określonych przez organizację celów podatkowych określonych w strategii podatkowej, a następnie skonkretyzowanych w postaci celów rocznych.

Dzięki KPI organizacja w całości może kontrolować te cele oraz uzyskiwać na bieżąco informacje o istotnych odchyleniach oraz postępach w osiąganiu celów. Wskaźniki dają także bezpośrednio odpowiedź czy poszczególne podatkowe cele operacyjne zostały osiągnięte lub istnieją odchylenia od założonego pułapu.



Złą praktyką jest przypisywanie jednego KPI do oceny osiągnięcia dwóch celów (np. prawidłowe i terminowe złożenie deklaracji to dwa różne cele, które powinny mieć wyznaczone odrębne KPI).

KPI powinien być mierzalny w danym okresie czasu i odnosić się do jednego wybranego celu. Dlatego organizacja określając KPI powinna od razu wskazać, w jaki sposób i na podstawie jakich danych oraz w jakim okresie będzie go obliczać.

Tabela 13 Przykłady KPI wraz ze wskazaniem metody obliczania i źródła danych (na podstawie danych spółki uczestniczącej w Programie Współdziałania).

CEL	KPI	Metoda	Źródło danych
Terminowe wpłacanie zaliczek/podatku dochodowego od osób prawnych	100% zachowanie terminów dla wpłaty podatku w skali roku	Liczba podatków zapłaconych w terminie/Liczba wszystkich zapłaconych podatków w skali roku x 100%	Rejestr/Zestawienia płatności podatków
Minimalizacja błędnie złożonych deklaracji z powodu błędnych obliczeń	95% deklaracji bez błędów obliczeniowych w skali roku	Liczba deklaracji podatkowych bez błędów obliczeniowych korekty/ Całkowita liczba złożonych	Rejestry deklaracji podatkowych i informacje o ewentualnych korektach i ich przyczynach

		deklaracji w skali roku x 100%	
Minimalizacja błędnych danych wejściowych, na podstawie których wyliczane są podatki	>95% danych poprawnych w skali roku	Liczba zgłoszonych przypadków błędnych danych wejściowych/Liczba wszystkich danych wejściowych w skali roku x 100%	Rejestr błędów

Miary efektywności realizacji celów podatkowych mogą dotyczyć, np. :

	1. poprawności i terminowości składania deklaracji podatkowych: • wskaźnik terminowości w zakresie składania deklaracji i płatności podatku • wskaźnik szybkości/poprawności przekazywania dokumentacji prawno-podatkowej • wskaźnik liczby korekt (ew. z podziałem na przyczyny korekt) • wskaźnik autokorekt (własna detekcja/ korekty po interwencji organów skarbowych) • wskaźnik terminowego dostosowania systemu IT do zmian w przepisach prawa
	2. rzeczywistej efektywnej stopy podatkowej
	3. jakości i ilości kadry funkcji podatkowej: • wskaźniki zrealizowanych szkoleń • wskaźnik liczby wakatów (np. brak, ilość wakatów trwających dłużej niż 3 m-ce)
	4. efektywności procesów i procedur • wskaźnik szybkości/poprawności przekazywania dokumentacji prawno-podatkowej • wskaźnik poziomu automatyzacji procesów / mechanizmów kontrolnych • wskaźnik terminowej realizacji aktualizacji procedur
	5. jakości systemu zarządzania ryzykiem podatkowym • terminowość dokonywania oceny ryzyka i wdrażania reakcji na ryzyko • wskaźnik skuteczności wdrożonej reakcji na ryzyko • wskaźnik terminowej aktualizacji rejestru ryzyk • terminowość i kompletność informacji przekazywanych do zarządu na temat systemu zarządzania ryzykiem podatkowym
	Jako złą praktykę należy wskazać sytuację, w której KPI jest: • celem samym w sobie, a nie miernikiem potwierdzającym osiągnięcie wyznaczonego celu • nierealny do osiągnięcia (np. brak korekt VAT) określony jako działanie lub jego brak po stronie organów podatkowych (np. brak wezwań do złożenia korekty)

Wskazówki w zakresie kluczowych wskaźników ryzyka (KRI):

KRI – Kluczowe wskaźniki ryzyka (ang. Key Risk Indicator) jest miarą ilościową dla zdarzeń związanych z ryzykiem.

Kluczowe wskaźniki ryzyka (KRI) to miary i wskaźniki odnoszące się do konkretnego ryzyka i wykazujące zmianę prawdopodobieństwa lub konsekwencji (skutku) wystąpienia ryzyka. Zatem celem KRI jest wychwycenie zmiany, która zagraża realizacji celu, zanim sytuacja stanie się krytyczna. KRI to system wczesnego ostrzegania o możliwości materializacji ryzyka.



System wczesnego ostrzegania stanowi o różnicy pomiędzy biernym, a proaktywnym systemem zarządzania ryzykiem podatkowym.

KRI sygnalizuje, że coś zmierza w złym kierunku lub zbacza z kursu, zazwyczaj zapewniając czas na zajęcie się tym, zanim wystąpi negatywny wynik. Ustalenie KRI powinno dotyczyć najbardziej istotnych ryzyk, na jakie narażona jest organizacja.

KRI są sygnałem wczesnego ostrzegania, identyfikującym potencjalne zdarzenia, które mogą mieć wpływ na materializację ryzyka, czyli na zdolność organizacji do realizacji celów. Zatem KRI to miernik służący do pomiaru prawdopodobieństwa materializacji danego ryzyka lub skutków jego wystąpienia.

Przy budowie mierników KRI należy uwzględnić:

- różnych interesariuszy organizacji,
- istotność ryzyk – KRI powinno dotyczyć tylko istotnych ryzyk,
- źródło ryzyka - zapewnić, że miernik KRI będzie oddawał aktualny stan głównego źródła danego ryzyka.

Tabela 14 Przykład kluczowych wskaźników ryzyka (KRI) - na podstawie KRI spółki uczestniczącej w Programie Współdziałania.

Cel	KRI
Terminowe wpłacanie zaliczek	x dni roboczych od końca m-ca księgi podatkowe nie są zamknięte
Zapewnienie prawidłowości danych wejściowych	• Awaria systemu uniemożliwiająca przeprowadzenie automatycznych czynności kontrolnych • Niewykonanie kontroli manualnych (np. z uwagi na nieobecność pracownika) • Wzrost X % transakcji, w których nie przeprowadzono czynności kontrolnych (np. wzrost wolumenu transakcji przy kontroli opartej na stałej próbie) • X % zidentyfikowanych w ramach kontroli wewnętrznej błędów w danych wejściowych w okresie np. 1 m-ca (ilość wykrywanych błędów niż normalnie)

Terminowe przygotowanie dokumentacji transferowych	cen	X % nieprzygotowanej dokumentacji na 2 miesiące przed upływem terminu
Kompleksowość dokumentacji transferowych	cen	X % niezweryfikowanych transakcji na 3 tygodnie przed upływem terminu
Minimalizacja obciążeń w zakresie WHT (podatek płacony przez płatnika)		% transakcji dla których nie pozyskano dokumentacji uprawniających do zwolnienia/zastosowania preferencyjnej stawki opodatkowania
Zapewnianie odpowiedniej ilości kadry funkcji podatkowej		Spadek liczby zatrudnienia kadry funkcji podatkowej o ...% (ryzyko - braku odpowiedniej ilości kadry funkcji podatkowej)

Wzrost lub materializacja kluczowych wskaźników ryzyka może świadczyć o zwiększeniu poziomu ryzyka operacyjnego. Ustawienie odpowiedniego poziomu sygnałów ostrzegawczych pozwoli na dokonanie oceny, czy wartość danego ryzyka mieści się w akceptowalnych przez organizację granicach. Przez zastosowanie KRI badamy nasilenie danego zjawiska, co pomaga w ustaleniu, czy ryzyko jest bliskie wystąpienia.

Co istotne przekroczenie poziomu granicznego powinno stanowić sygnał do podjęcia odpowiednich działań, czyli realizacji planu awaryjnego, który ma na celu przeciwdziałanie wystąpieniu ryzyka lub złagodzenie jego skutków wraz z ustaleniem danego KRI.



Dobłą praktyką jest:

- opracowanie planu awaryjnego wraz z określeniem KRI
- przewidywanie więcej niż jednego planu awaryjnego w odniesieniu do danego KRI
- w przypadku wystąpienia zdarzenia wskazanego jako KRI - weryfikacja skuteczności dotychczas wdrożonych środków mitygujących ryzyko i ewentualna ich modyfikacja.

Tabela 15 Przykład wdrożonego w organizacji monitorowania KRI wraz z planem awaryjnym.

KRI	Monitorowanie KRI	Plan awaryjny
4% deklaracji w skali roku zawiera błędy obliczeniowe	Do 25-go każdego miesiąca weryfikacja ilości błędów przez tax officera na podstawie raportów od pracowników działu podatkowego (kiedy, kto, forma)	Poinformowanie Główniej Księgowej i Dyrektora Finansowego o materializacji KRI. Identyfikacja przyczyn błędów i podjęcie odpowiednich dodatkowych działań np. zmiana procedury lub zmiana w systemie IT - mające na celu usprawnianie procesu lub wdrożenie

		dodatkowych mechanizmów kontrolnych.
--	--	--------------------------------------

Wdrażając w organizacji system mierników KPI i KRI należy pamiętać, że system powinien być ciągle udoskonalany i być dostosowywany do zmieniającego się środowiska. Ponadto warto wziąć pod uwagę następujące dobre praktyki:



- 1. Zapewnione jest regularne monitorowanie KPI/KRI**
 - Forma i częstotliwość monitorowania jest od razu określona przy ustalaniu KPI/KRI
 - Częstotliwość pomiaru jest dostosowana do specyfiki danego celu (np. pomiar raz na rok, w przypadku gdy obowiązek jest realizowany raz do roku np. sporządzanie dokumentacji cen transferowych)
 - Ustalono zostały role i odpowiedzialność na monitorowanie (przekazywanie, analizowanie i raportowanie danych) w zakresie poszczególnych mierników i odzwierciedlone w macierzy RACI/RASCI.
 - Pracownicy zaangażowani w pomiar są poinformowani jakie dane, w jakiej formie, kiedy i komu przekazują
- 2. Ustalono zostały zasady regularnego raportowania wyników realizacji KPI i monitorowania KRI do zarządu i dyrektora finansowego/ podatkowego**
 - Określono zostały mechanizmy eskalacji do Dyrektora Finansowego /Dyrektora Podatkowego i zarządu w przypadku materializacji KRI
 - Okresowo (np. raz na kwartał) przekazywane są do Dyrektora Finansowego /Dyrektora Podatkowego wyniki monitorowania KPI/KRI,
 - Roczny raport dla zarządu dotyczący wskaźników KPI/KRI stanowi element sprawozdania z realizacji strategii podatkowej oraz oceny funkcjonowania RWNP
- 3. Raportowanie KPI/ KRI sporządzone jest w formie dashboardu**
 - Raporty sporządzone w tej formie są czytelne, pozwalają kierownictwu bardzo szybko przejrzeć aktualny wynik monitorowania, porównać trendy dla wskaźników KPI i KRI oraz ocenić czy dane zagrożenie wymaga interwencji
- 4. Mierniki służą do doskonalenia systemu zarządzania ryzykiem podatkowym**
 - Wdrożenie wskaźników KPI/KRI przyniesie wartość organizacji wyłącznie w sytuacji, gdy organizacja będzie podejmować działania korygujące w przypadku obszarów, dla których nie osiągnięto założonego celu

Wskaźniki wpływają na efektywność całego systemu zarządzania ryzykiem w organizacji dostarczając bezpośrednich informacji o osiągniętych celach oraz wskazują miejsca, dla których niezbędna jest poprawa istniejących rozwiązań. Swym zakresem obejmują zarówno zagadnienia bezpośrednio związane z rozliczeniami podatkowymi, jak również zakresy związane z RWNP (kultura, komunikacja, kadry, funkcja podatkowa, jakość IT, kontrole oraz

audyt). Warto zatem podjąć kroki w celu opracowania i monitorowania obiektywnych wskaźników tam, gdzie jest to możliwe.



5.4.6. Komunikacja i informacja w zakresie zarządzania ryzykiem podatkowym

Komunikacja i informacja w zakresie systemu zarządzania ryzykiem podatkowym jest kluczowym elementem tego systemu, bez którego nie jest możliwe zapewnienie jego skuteczności.

Celem dobrze rozwiniętej funkcji komunikacji i informacji w zakresie SZRP powinno być m.in.

- dostarczanie okresowych raportów na temat oceny ryzyka zgodności i etyki oraz powiązanych działań naprawczych dostosowanych do kluczowych potrzeb interesariuszy,
- opracowywanie i raportowanie istotnych wskaźników operacyjnych i merytorycznych związanych ze skutecznością systemu zarządzania ryzykiem podatkowym,
- podnoszenie świadomości na temat istotności systemu zarządzania ryzykiem podatkowym w organizacji,
- zapewnienie, że pracownicy otrzymują jasne i regularne komunikaty na temat swoich ról w zakresie systemu zarządzania ryzykiem podatkowym,
- zapewnienie komunikacji dotyczącej ryzyka związanego ze zgodnością, która wspiera i odnosi się do szkoleń i obowiązków zawodowych,
- angażowanie się w efektywną, dwukierunkową komunikację między kierownictwem operacyjnym, a zgodnością z przepisami.



Procesy związane z komunikacją i przepływem informacji warto budować w taki sposób, aby zagwarantować:

- odpowiedni i terminowy dostęp informacji dla kierownictwa,
- przepływ informacji w dół, w górę i w poprzek struktury organizacyjnej,
- odpowiednie kanały wymiany informacji z partnerami zewnętrznymi (odbiorcami, dostawcami, organami regulacyjnymi i udziałowcami).

Wiodące znaczenie w tym obszarze mają systemy informatyczne, które organizują przepływ informacji wygenerowanych wewnętrznie oraz pochodzących z zewnątrz w celu skutecznego zarządzania ryzykiem i podejmowania odpowiednich decyzji.



Nieadekwatny do potrzeb organizacji proces komunikacji i informacji może stanowić bezpośredni czynnik ryzyk podatkowych.

Komunikacja

SZRP jest najbardziej skuteczny, gdy istnieje regularny dialog między uczestnikami tego systemu na różnych szczeblach organizacji. Odpowiednio skonstruowany system komunikacji skutkuje budowaniem świadomości w odniesieniu do wspólnej misji podatkowej organizacji w połączeniu ze zwiększoną wydajnością SZRP. Działy operacyjne muszą być w stanie angażować się w zapewnianie zgodności działania organizacji w obszarze podatkowym w sposób, który zapewnia, że wdrożone rozwiązania są zarówno skuteczne, jak i praktyczne, a także zbudowane na podstawie rzeczywistych spostrzeżeń.



Komunikacja wewnętrzna powinna skutecznie przekazywać:

- **znaczenie i wagę skutecznego zarządzania ryzykiem korporacyjnym**
- **cele strategiczne i operacyjne organizacji w obszarze podatkowym**
- **apetyt na ryzyko i poziom tolerancji ryzyka**
- **role i zakres obowiązków pracowników w zakresie poszczególnych komponentów zarządzania ryzykiem korporacyjnym.**

Skuteczna komunikacja ma również istotny efekt kaskadowy. Budowanie świadomości organizacji w obszarze SZRP to działalność odgórna, dlatego też powinno pochodzić od najwyższych szczebli kierownictwa i zarządu. Na podstawie pozyskanych stamtąd informacji o strategicznym znaczeniu dla obszaru zarządzania ryzykiem podatkowym menedżerowie i przełożeni powinni opracowywać i dostarczać komunikaty, które są bardziej dostosowane do poszczególnych działów, a nawet konkretnych stanowisk – wszystko to ma na celu personalizację ról, odpowiedzialności i zadań.

Organizacja powinna zadbać o to, aby kadra kierownicza różnych szczebli systematycznie i niezwłocznie informowała o niesprawdzeniu się stosowanych środków zarządzania ryzykiem podatkowym. W tym celu niezbędne będzie wprowadzenie zróżnicowanych kanałów komunikacji, jak również wprowadzenie monitoringu tego zakresu.

Komunikacja wewnętrzna powinna umożliwiać otwartą wymianę informacji pomiędzy pracownikami, którzy mają najbliższy kontakt z obszarami powstawania nieprawidłowości (komunikacja pozioma), jak również umożliwić im komunikowanie się bezpośrednio z osobą na wyższym stanowisku (komunikacja pionowa).



Dobłą praktyką jest komunikowanie przez zarząd kierownictwu swoich potrzeb informacyjnych na temat funkcjonowania systemu oraz o ważnych sprawach i wydarzeniach z nim związanych.

Komunikacja może przybierać różne formy, od e-maili, plakatów, informacji na wewnętrznych platformach i innych stałych środków, jak również cyklicznych spotkań. Nieformalna komunikacja ze strony menedżerów i przełożonych jest również skutecznym sposobem poprawiającym SZRP w organizacji.

Łącznie te różne metody komunikacji wzmacniają świadomość organizacji oraz budują kulturę compliance podnosząc jednocześnie rangę SZRP.

Dla zapewnienia niezaburzonej funkcjonalności systemu, zachodzące w ramach funkcji podatkowej procesy powinny gwarantować przepływ odpowiednich do potrzeb, zróżnicowanej wewnątrz organizacji grupy interesariuszy, informacji. Dlatego też w ramach komunikacji dobrą praktyką jest kategoryzacja interesariuszy.

Do szczególnych grup interesariuszy należą:

- zarząd i rada nadzorcza (którym przekazano odpowiedzialność za nadzór nad ryzykiem),
- komitety podatkowe/ryzyka oraz różnego rodzaju zespoły kierownicze wyższego szczebla oraz odpowiedni menedżerowie/szefowie działów lub funkcji w organizacji.

Sprawozdawczość dla tych grup powinna być dostosowana do indywidualnych potrzeb i obowiązków każdej z nich, podobnie jak częstotliwość składania sprawozdań. Na przykład raportowanie do zarządu powinno koncentrować się na tym, co jest potrzebne do skutecznego nadzoru nad całym systemem zarządzania ryzykiem oraz powinien być niezwłocznie informowany o zidentyfikowanych nowych istotnych ryzykach lub zmianach istotności już zidentyfikowanych ryzyk podatkowych, w tym działań podejmowanych w odpowiedzi na te ryzyka, informacjach na temat procesu oceny ryzyka, istotnych wskaźnikach efektywności systemu zarządzania ryzykiem oraz odchyleniach w określonych wskaźnikach.

W celu zapewnienia skutecznej komunikacji w zakresie SZRP warto zadbać o komunikowanie wewnątrz organizacji m.in. następujących kwestii:

- celów podatkowych organizacji,
- planów działań naprawczych w zakresie SZRP,
- zmian w strategii zarządzania ryzykiem podatkowym,
- ról, uprawnień, obowiązków w zakresie zarządzania ryzykiem podatkowym we wszystkich niezbędnych poziomach organizacji.



Dobłą praktyką wspierającą zapewnienie skutecznej komunikacji jest przeprowadzenie akcji informacyjnej - dla innych komórek organizacji - na temat tego czym zajmuje się dział podatkowy oraz inne działy zaangażowane w realizację funkcji podatkowej wraz ze wskazaniem jakich informacji i dlaczego potrzebuje, jakie są zagrożenia dla organizacji kiedy te informacje nie są terminowo przekazywane lub są niekompletne, nierzetelne.

Informacja

Skuteczność SZRP w znacznym stopniu zależy od obiegu informacji. Zapewnienie odpowiedniej, jakościowej informacji jest niezbędne na każdym etapie procesu zarządzania ryzykiem podatkowym.

Informacje konieczne są na każdym szczeblu organizacji w celu:

- identyfikacji, oceny i reakcji na ryzyko,
- prowadzenia działań przedsiębiorstwa i osiągnięcia wyznaczonych celów.

Informacje ilościowe i jakościowe z różnych źródeł ułatwiają podejmowanie decyzji w zmieniających się warunkach.



Informację można uznać za odpowiednią jeżeli jest ona przydatna, rzetelna i dostarczona w odpowiednim czasie.

Do dobrej praktyki w zakresie oceny jakości przepływu informacji należy zaliczyć przeprowadzanie oceny wskaźnikowej, która bierze pod uwagę m.in. następujące aspekty:

- Dokładność – dane poprawnie reprezentują rzeczywiste wartości,
- Kompletność – wymagane dane zostały ujęte w zbiorze danych,
- Zgodność – każdy zbiór danych objęty jest ścieżką akceptacji/kontroli,
- Spójność – wartości w określonym zbiorze danych są spójne z innymi zbiorami,
- Precyzję – poziom szczegółowości danych jest wystarczający w procesie funkcji podatkowej,
- Aktualność – informacje są na bieżąco aktualizowane,
- Identyfikowalność – zachowanie historii wprowadzanych informacji i ich zmian,
- Użyteczność – wpływa na skuteczność zarządzania.



5.4.7. Kontrola i monitorowanie ryzyk podatkowych

Podstawowym celem monitorowania systemu zarządzania ryzykiem podatkowym jest ocena jego skuteczności i adekwatności oraz podejmowanie działań zapewniających podnoszenie jego jakości.

Zarządzanie ryzykiem podatkowym powinno być monitorowane na każdym etapie: od celów, przez identyfikację i ocenę ryzyka, po reakcję - każdy z tych elementów może się zmienić, mogą się pojawić nowe ryzyka, reakcja może się okazać nieskuteczna.

W związku z powyższym monitorowanie pełni funkcję swoistej „metakontroli”, ponieważ należy ją rozumieć jako czynności kontrolne w stosunku do wcześniejszych etapów procesu zarządzania ryzykiem, a więc identyfikowania, oceny, planowania, reakcji na ryzyko i stosowania czynności kontrolnych. Bez informacji o skuteczności i efektywności poprzedzających etapów procesu zarządzania ryzykiem, ani organ zarządzający, ani nadzorczy nie są w stanie ocenić skuteczności całego systemu.

Wyniki monitorowania SZRP stanowią potwierdzenie słuszności podjęcia pewnych decyzji, działań czy zastosowanych procedur. Ich zadaniem jest dostarczanie informacji zwrotnej na temat skuteczności przyjętej polityki zarządzania ryzykiem podatkowym.

Monitorowanie systemu zarządzania ryzykiem podatkowym realizowane jest poprzez okresową ocenę jakości tego systemu oraz poprzez stałe działania kierownictwa oraz niezależną ocenę podmiotów zewnętrznych, jak również poprzez kombinację obu tych czynników.

Bieżące monitorowanie wiąże się z regularnym podejmowaniem czynności ze strony osób odpowiedzialnych za efektywność działania systemu oraz dokonywaniem oceny skuteczności działania systemu i wykrywaniem zagrożeń w zakresie realizacji celów organizacji.

Monitorowanie okresowe z kolei oznacza dokonywanie oceny wybranych punktów kontrolnych systemu w określonych przedziałach czasowych bądź w danym momencie czasowym. Oceny tej mogą dokonywać osoby pełniące funkcje zarządcze w organizacji, bądź wybrane przez nie jednostki czy grupy osób.



Okresowy przegląd systemu zarządzania ryzykiem powinien uwzględniać m.in. ocenę przestrzegania, aktualizacji i skuteczności:

- poziomu apetytu na ryzyko podatkowe,
- procedur zarządzania ryzykiem podatkowym,
- matrycy ryzyka,
- rejestru ryzyk,
- budżetu związanego z systemem zarządzania ryzykiem podatkowym,
- wdrożonych nowych rozwiązań w zakresie SZRP.

Okresowy przegląd SZRP może być elementem szerszego badania przeprowadzanego w ramach zewnętrznego audytu (NAFP, audyt / przegląd podatkowy /funkcji podatkowej) lub w ramach audytu wewnętrznego dotyczącego oceny skuteczności i adekwatności RWNP.

Zgodnie z wytycznymi RWNP organ zarządzający, co najmniej raz w roku, przeprowadza systematyczną ocenę RWNP w zakresie poziomu ich adekwatności i skuteczności, w sprawozdaniu z funkcjonowania RWNP dla organu nadzorczego.



Zatem okresowy przegląd skuteczności i adekwatności SZRP powinien być przeprowadzany co najmniej raz do roku w ramach corocznej oceny skuteczności i adekwatności RWNP.

Proces monitorowania systemu zarządzania ryzykiem podatkowym powinien być procesem rutynowym, zakorzenionym w strukturze organizacyjnej, a jego wyniki powinny być udokumentowane i zakomunikowane.

Zarówno proces bieżącego, jak i okresowego monitorowania systemu zarządzania ryzykiem podatkowym, powinien być wbudowany w ten system, poprzez ustanowienie odpowiednich procedur kontrolnych, które obejmują cały system.



Elementem monitorowania systemu zarządzania ryzykiem podatkowym powinna być również ocena przyjętych procedur i narzędzi monitorowania tego systemu, w celu weryfikacji czy dotychczas przyjęte procedury monitorowania działają i są efektywne.

Do środków uskuteczniających monitorowanie systemu zarządzania ryzykiem podatkowym można zaliczyć:

- skonsolidowane z procesami wewnętrznymi narzędzia informatyczne,
- wdrażanie odpowiednich planów działania, uwzględniających realny harmonogram oraz konkretne role i obowiązki w przypadku planowania zmian w SZRP. Postępy w realizacji planu warto np. monitorować za pomocą mierzalnych wskaźników odnoszących się do określonego przez organizację celu,
- budowanie kultury compliance w organizacji.



Ważne jest aby:

- proces oceny SZRP podlegał określonym zasadom i przebiegał zgodnie z ustaloną metodyką
- osoba dokonująca oceny powinna wiedzieć, jakie są założenia funkcjonującego systemu zarządzania ryzykiem w celu porównania ich z działaniem w praktyce (często się zdarza, że ustalone procedury, z uwagi na ich nieaktualność nie są do końca zgodne z przeprowadzanymi czynnościami lub też stosowane są inne czynności o nieformalnym charakterze).

Metodyka oceny SZRP może być określona w różny sposób. Najczęściej wykorzystuje się listy kontrolne, kwestionariusze, schematy blokowe.



5.5. Zdolności związane z zarządzaniem ryzykiem podatkowym



5.5.1. Platformy systemy i narzędzia

Na rynku istnieje wiele platform, arkuszy, które można wykorzystać przy budowaniu systemu zarządzania ryzykiem podatkowym. Z uwagi na fakt, że rozwiązania te objęte są prawami licencyjnymi, w niniejszym opracowaniu nie można bezpośrednio przybliżyć ich funkcjonalności.

Ważne, aby organizacja korzystała ze wsparcia technologii w zakresie SZRP. Organizacja powinna starać się „być na bieżąco” z nowymi systemami wspierającymi zarządzanie ryzykiem, a także w miarę możliwości wdrażać innowacyjne rozwiązania, które mają na celu poprawę wydajności i skuteczności systemu zarządzania ryzykiem podatkowym. Ryzyko tzw. „długu technologicznego” warto wziąć pod uwagę jako wskaźnik dla oceny całego systemu zarządzania ryzykiem podatkowym, aby nie doprowadzać do sytuacji powstania zaległości w obszarze technologii wspierającej zarządzanie ryzykiem podatkowym w organizacji.

Przykładowe narzędzia informatyczne (księgowe i zarządcze), które mogą mieć wpływ na skuteczność ZRP:

- systemy ERP i procesy IT w przedsiębiorstwie,
- systemy księgowo-finansowe,
- systemy informatyczne zarządcze,
- systemy wielofunkcyjne (hybrydowe),
- funkcjonalności podatkowe systemów informatycznych,
- rozwiązania i nakładki informatyczne dla systemów księgowo-finansowych oraz zarządczych, digitalizacja i automatyzacja procesów podatkowych jako element dojrzałości Tax Compliance System.



5.5.2. Integracja z kontrolą wewnętrzną

System kontroli wewnętrznej jest integralną częścią systemu zarządzania ryzykiem. Wyniki kontroli wewnętrznej powinny dostarczyć miarodajnych informacji na temat jakości wdrożonych w ramach systemu zarządzania ryzykiem środków nadzoru.



Wykryte przez kontrolę wewnętrzną istotne błędy i nieprawidłowości, jak również błędy o dużej powtarzalności, powinny być sygnałem do podjęcia działań mających na celu usprawnienie systemu zarządzania ryzykiem.

Skuteczność systemu zarządzania ryzykiem w znacznym stopniu zależy od jakości kontroli wewnętrznej, dlatego też kontrola wewnętrzna powinna być stałym elementem czynności operacyjnych. Kontrola wewnętrzna powinna być wykorzystywana do wspierania organizacji w osiąganiu jej celów, poprzez zarządzanie ponoszonym przez organizację ryzykiem. System zarządzania ryzykiem podatkowym wyznacza kierunki dla kontroli wewnętrznej, natomiast kontrola wewnętrzna dostarcza informacji co do jakości systemu zarządzania ryzykiem podatkowym.



System kontroli wewnętrznej i system zarządzania ryzykiem podatkowym – to system naczyń powiązanych.

Ich skuteczność jest ze sobą wzajemnie skorelowana.

Dobłą praktyką jest uzyskiwanie przez organizację oceny efektywności kontroli wewnętrznej (wyniki oceny można pozyskać z audytu wewnętrznego/zewnętrznego, NAFPI), w szczególności istotna może okazać się ocena wpływu efektywności środków kontroli na prawdopodobieństwo materializacji ryzyka podatkowego i jego skutków.

Tabela 16 Przykład oceny efektywności kontroli wewnętrznej.

	Wartość oceny	Opis
Skuteczność/efektywność kontroli	brak/bardzo niska	Skuteczność kontroli nie jest znana. Brak informacji na temat możliwości przeciwdziałania ryzykom podatkowym.
	niska	Kontrola nie jest dobrze zaprojektowana lub nie jest adekwatna do poziomu istotności ryzyka. Zidentyfikowano znaczne luki w procesie kontroli. Brak systematyczności.
	średnia	Kontrola obejmuje istotne procesy podatkowe. Brak pełnej efektywności operacyjnej.
	wysoka	Kontrola działa we wszystkich procesach operacyjnych. Zintegrowane podejście na linii operacje biznesowo-podatkowe. Cykliczna ocena efektywności procesowej kontroli.

	bardzo wysoka	Efektywność kontroli potwierdzona niskim prawdopodobieństwem materializacji ryzyk podatkowych (dla ryzyk operacyjnych kategoria III).
--	---------------	--

Pomocna może okazać się także ocena dotychczasowego doświadczenia w zakresie ryzyka podatkowego/stosowanych środków kontroli oraz ocena zakresu kontroli wewnętrznej nad ryzykiem podatkowym.

Tabela 17 Przykład oceny dotychczasowych doświadczeń w zakresie zarządzania ryzykiem.

	Wartość oceny	Opis (np. w oparciu o częstotliwość występowania transakcji, odchyłeń od standardowych transakcji itp.)
Doświadczenie w zakresie zarządzania ryzykiem podatkowym (dla każdego zidentyfikowanego ryzyka operacyjnego)	brak	brak doświadczenia/ nowe zidentyfikowane ryzyko podatkowe
	niskie	niski stopień doświadczenia w radzeniu sobie z tym ryzykiem
	średnie	umiarkowany stopień doświadczenia w radzeniu sobie z tym ryzykiem
	wysokie	duże doświadczenie w radzeniu sobie z tym ryzykiem
	bardzo duże	bardzo duże doświadczenie w radzeniu sobie z tym ryzykiem

Tabela 18 Przykład oceny dotychczas stosowanych mechanizmów kontroli ryzyka.

	Wartość oceny	Opis
Zakres kontroli wewnętrznej w stosunku do zidentyfikowanych ryzyk podatkowych	brak	Ryzyko nie jest kontrolowane przez jednostkę
	niskie	Ryzyko w większej części jest poza kontrolą organizacji, niski wpływ na zidentyfikowane ryzyko
	średnie	Średni zakres kontroli (wpływ na ryzyko wyłącznie w zakresie kontrolowanym przez organizację)
	wysokie	Ryzyko w większości kontrolowane przez organizację
	bardzo duże	Ryzyko podatkowe jest prawie całkowicie pod kontrolą (np. przeglądy podatkowe przy dokonywaniu kalkulacji podatku, audyty zewnętrzne, wydane interpretacje itp.)

Przy określaniu istotności ryzyka podatkowego (iloczyn prawdopodobieństwa i wpływu) dobrą praktyką jest wzięcie również pod uwagę wartości wynikających z oceny efektywności, doświadczenia i zakresu wdrożonej kontroli wewnętrznej.

Integracja oceny kontroli wewnętrznej z ryzykiem podatkowym ma na celu dostarczenie informacji na temat jej adekwatności, co pozwoli na bardziej racjonalne podejście do utrzymania kontroli na dotychczasowym poziomie, jej poprawy w sytuacji niedostatecznej jakości lub też zmniejszenia jej działań w obszarach gdzie nie jest ona aż tak wymagana, co w efekcie pozwoli na przesunięcie zasobów w inne obszary.



Integralność kontroli wewnętrznej z SZRP można budować m.in. poprzez:

- uczestnictwo komórki kontroli wewnętrznej w opracowaniu rejestru ryzyk i mapy ryzyk dotyczących wszystkich ryzyk organizacji
- regularne prezentowanie zarządowi przez komórkę kontroli wewnętrznej wyników szacowania ryzyk, rejestru ryzyk i mapy ryzyk
- raportowanie komórce kontroli wewnętrznej nowych, niezidentyfikowanych zdarzeń
- dostosowanie rodzaju i ilości kontroli, a także dążenie do równowagi między ryzykiem i związaną z nim kontrolą, istotne jest unikanie nadmiaru kontroli w obszarach o niskim wpływie na zaburzenie funkcji podatkowej
- przeprowadzanie oceny systemu kontroli wewnętrznej z uwzględnieniem strategii zarządzania ryzykiem

Zarządzanie ryzykiem podatkowym oraz kontrola wewnętrzna to obszary wzajemnie na siebie oddziałujące.

Dlatego też warto mieć na uwadze fakt, że:

- skuteczność zarządzania ryzykiem podatkowym zależy od roli i skuteczności systemu kontroli wewnętrznej,
- system kontroli wewnętrznej pilnuje, by zidentyfikowane ryzyka mieściły się w ustalonych granicach,
- zabezpieczanie przed czynnikami ryzyka następuje poprzez przeprowadzane kontrole, zgodnie ze strategią organizacji w zakresie zarządzania ryzykiem i polityką kontroli wewnętrznej,
- poszczególne kontrole powinny zawsze być projektowane, wdrażane i stosowane w taki sposób, aby były odpowiedzią na zidentyfikowane czynniki ryzyka, jego przyczyny i skutki,
- nieprawidłowości stwierdzone w ramach kontroli powinny skutkować oszacowaniem poziomu ryzyka związanego z tymi nieprawidłowościami,
- każdy istotny proces powinien mieć stosowny system kontroli wewnętrznej,
- źle zaprojektowane lub nieprawidłowo przeprowadzone kontrole są źródłem ryzyka.



Organizacje, które nie identyfikują ryzyk towarzyszącym kontroli wewnętrznej np. niewystarczający poziom efektywności (jakości) sprawowanych mechanizmów kontroli wewnętrznej funkcji podatkowej narażają się, że potencjalne błędy i luki w systemach nie będą wychwycone na czas.



6. Kontrola wewnętrzna

Wymagania dotyczące kontroli wewnętrznej w organizacji zostały przedstawione w pkt 7 [Wytycznych](#), omawiającym procesy funkcji podatkowej i kontrolę przebiegu tych procesów, a w szczególności w pkt 7.4 dotyczącym kontroli i monitorowania.

System kontroli wewnętrznej, w tym w zakresie podatków, stanowi integralną część całej działalności firmy, a dla efektywności i skuteczności jego działania wymagane jest ustanowienie odpowiednich mechanizmów kontrolnych na każdym poziomie i obszarze jej działalności, mających bezpośredni lub pośredni wpływ na prawidłowość rozliczeń podatkowych. System ten wiąże się z podejmowaniem i realizacją odpowiednich działań, które powinny przebiegać w sposób uporządkowany, z zachowaniem zgodności podatkowej oraz uregulowaniami wewnętrznymi organizacji.

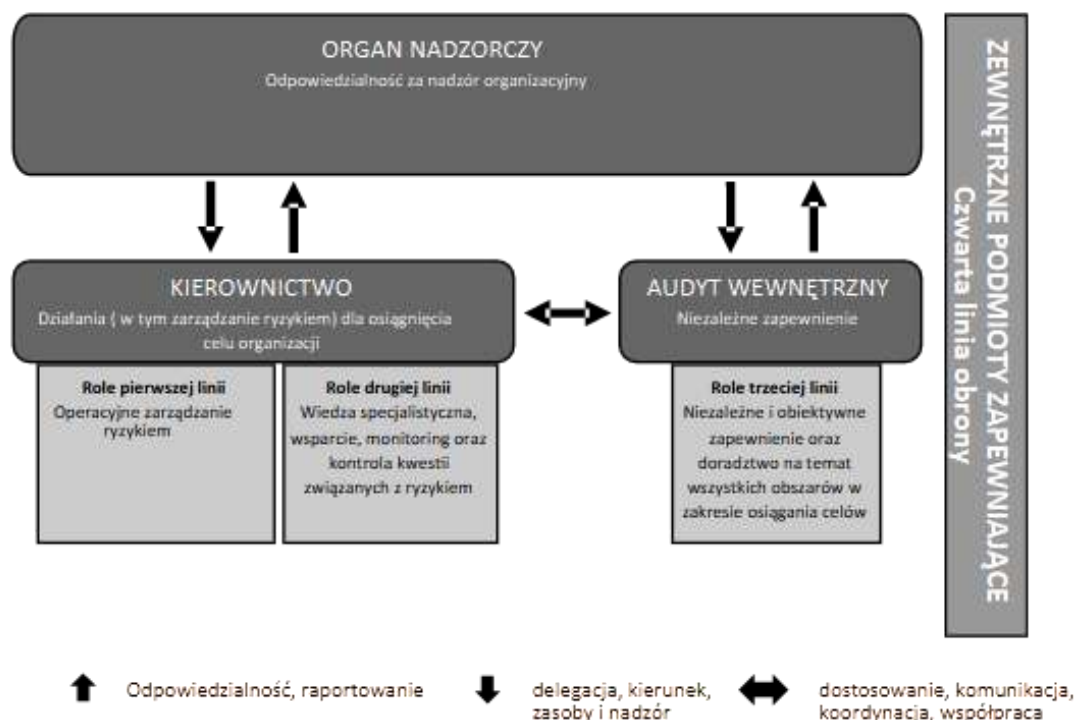
Aby system ten zapewniał realizację celów podatkowych, w sposób efektywny i zgodny z regulacjami prawnymi, powinien on być dostosowany do:

- specyfiki działalności organizacji,
- przebiegu i stopnia złożoności procesów zachodzących w organizacji,
- istotności występującego ryzyka,
- efektywności systemów informatycznych wspomagających procesy,
- dostępności zasobów ludzkich

i odpowiednio nadzorowany, w szczególności przez zarząd, który ponosi ostateczną odpowiedzialność za skuteczność systemu kontroli wewnętrznej. Nadzór nad systemem kontroli wewnętrznej może być realizowany przez organy nadzorcze, w organizacjach w których są one powołane. W praktyce można spotkać się także z nadzorowaniem przez Komitet ds. audytu czy Oficera Compliance / Tax Oficera.

Dobrym rozwiązaniem stosowanym przez organizację jest oparcie systemu kontroli wewnętrznej o cztery, niezależne i wzajemnie uzupełniające się linie obrony (patrz rys. 14).

Rys. 14 Przykładowy schemat Modelu czterech linii obrony.



Źródło: Opracowanie własne na podstawie: [Wprowadzony przez IIA model trzech linii. Aktualizacja trzech linii obrony](#). The Institute of Internal Auditors, 2020

Celem systemu kontroli wewnętrznej w zakresie podatków jest wspomaganie zarządzania funkcją podatkową, poprzez realizację wyznaczonych celów podatkowych. Funkcjonowanie systemu kontroli wewnętrznej powinno przyczyniać się do prawidłowej realizacji funkcji podatkowej poprzez zapewnienie przestrzegania zasad zarządzania ryzykiem podatkowym oraz zgodności działania z przepisami prawa podatkowego, regulacjami wewnętrznymi i standardami rynkowymi.

W tej części dokumentu przedstawiono wskazówki i dobre praktyki stosowane przez organizacje w zakresie kontroli wewnętrznej, które obejmują:

- wdrożenie mechanizmów kontrolnych w zakresie procesów biznesowych i podatkowych poprzedzone planowaniem tych rozwiązań,
- monitorowanie mechanizmów kontrolnych poprzez weryfikację bieżącą i testowanie skuteczności ich działania.



6.1. Wdrożenie mechanizmów kontrolnych w zakresie procesów biznesowych i podatkowych

Dojrzały system kontroli wewnętrznej w zakresie podatków powinien być nacechowany dopasowanymi i dostosowanymi do potrzeb organizacji mechanizmami kontrolnymi.

Mechanizmy kontrolne mogą przyjmować formę schematów postępowania, procedur, wytycznych, instrukcji, macierzy, analiz wskaźnikowych, kwestionariuszy samooceny czy aplikacji informatycznych, stanowiąc tym samym metody i narzędzia do monitorowania.



Dobłą praktyką stosowaną przez organizacje przy planowaniu, wdrażaniu i monitorowaniu mechanizmów kontrolnych jest wykorzystanie jednego z narzędzi do operacyjnego zarządzania systemem kontroli w organizacji w postaci matrycy funkcji kontroli, która może zapewnić skuteczne zarządzanie ryzykiem oraz osiągnięcie celów strategicznych (patrz rys. 15).

Rys. 15 Przykładowa matryca funkcji kontroli.

Matryca funkcji kontroli

Proces	Podproces	Cel ogólny kontroli wewnętrznej	Cel szczegółowy	Mechanizm kontroli			Monitorowanie poziomu	
				Kluczowy mechanizm kontroli	Częstotliwość stosowania mechanizmu kontroli	Komórka odpowiedzialna za stosowanie mechanizmu kontroli	Sposób dokumentowania monitorowania przestrzegania mechanizmu kontroli	Częstotliwość
Zarządzanie procesem kredytowym	Przyznawanie nowych kredytów i pożyczek	Zgodności działania Banku z przepisami prawa, regulacjami wewnętrznymi i standardami rynkowymi	Wykrycie błędów i niedotyc	„checkliste” potwierdzające kompletność dokumentacji	Na bieżąco	Pracownik obsługi klienta	Notatka	Na bieżąco
Stworzenie produktów	Przyznawanie nowych zobowiązań od klientów indywidualnych	Skuteczność i efektywność działania Banku	Zapewnienie realizacji celów biznesowych	Regulacje wewnętrzne	Na bieżąco	Pracownik obsługi klienta	Notatka	Na bieżąco
Zarządzanie ryzykiem	Ryzyko kredytowe	Przestrzeganie zasad zarządzania ryzykiem w Banku	Adekwatność informacji o ryzyku	Informacja z systemu operacyjnego Banku	Na bieżąco	Wyznaczony personel	Notatka	Na bieżąco

Źródło: [Matryca funkcji kontroli, ratioplus.pl](http://matryca.funkcji.kontroli.ratioplus.pl)

Matryca funkcji kontroli może być przedstawiona np. w postaci tabeli, w której uwzględnia się różne funkcje kontroli, cele ogólne i szczegółowe kontroli wewnętrznej, istotne procesy zachodzące w organizacji, kluczowe mechanizmy kontrolne oraz niezależne monitorowanie tych mechanizmów.

Dzięki takiej matrycy organizacja może lepiej przeanalizować swoje procesy w kontekście identyfikacji obszarów ryzyka podatkowego i określić niezbędne działania kontrolne w zakresie funkcji podatkowej.

Planowanie mechanizmów kontrolnych

Wdrożenie skutecznych i adekwatnych mechanizmów kontrolnych przez organizację powinno być poprzedzone procesem planowania z poziomu strategicznego i operacyjnego:

- na poziomie strategicznym istotne jest zaprojektowanie odpowiednich mechanizmów kontrolnych w taki sposób, aby prowadziły do osiągnięcia określonych celów,
- na poziomie operacyjnym natomiast planowanie dotyczyć będzie sposobu wcielenia w życie planów strategicznych.

Planowanie mechanizmów kontrolnych jest kluczowym elementem zapewnienia skutecznego zarządzania ryzykiem i zachowania wysokich standardów etycznych oraz zgodności z przepisami.

Istotne jest sformalizowanie procesu planowania, aby w sposób uporządkowany i udokumentowany przedstawiał metodologię działania systemu kontroli wewnętrznej. Wzorcem dla jego przejrzystości jest posiadanie dedykowanej procedury funkcji kontroli.

Poniżej przykładowe rozwiązanie wdrożone przez organizację określające założenia dla takiego dokumentu:

Procedura kontroli funkcji podatkowej w XYZ

Spis treści	
Spis treści	2
WPROWADZENIE	3
DEFINICJE	3
ROZDZIAŁ I	4
POSTANOWIENIA OGÓLNE	4
1. Cel	4
2. Zakres	4
3. Osoby obowiązane	4
ROZDZIAŁ II	4
KONTROLA WEWNĘTRZNA	4
1. Zakres	4
2. Osoby odpowiedzialne	5
3. Ocena systemu	5
ROZDZIAŁ III	5
AUDYT WEWNĘTRZNY	5
1. Zakres	5
2. Osoby odpowiedzialne	5
3. Audytor i zespół audytowy	6
4. Częstotliwość	6
5. Przebieg	6
6. Raport	7
7. Działania poaudytowe	7
ROZDZIAŁ IV	7
NIEZALEŻNY AUDYT FUNKCJI PODATKOWEJ	7
1. Niezależny audyt funkcji podatkowej	7
ROZDZIAŁ V	7
POSTANOWIENIA KOŃCOWE	7
1. Okresowa weryfikacja Procedury	7
2. Wejście w życie Procedury	8

Wdrożenie mechanizmów kontrolnych

Wdrożenie przez organizację zaplanowanych i odpowiednio zaprojektowanych mechanizmów kontrolnych powinno polegać na wprowadzeniu systemu reguł i określonych zasad. Mechanizmy te będą bowiem skutecznym narzędziem zapobiegającym błędom, nadużyciom, oszustwom oraz zapewnią zgodność z określonymi standardami, normami i wymaganiami.

Kluczowe z punktu widzenia organizacji powinno być horyzontalne podejście do wdrożenia mechanizmów kontrolnych. Ujednolicenie i zintegrowanie systemów kontroli w całej organizacji obejmujące zarówno procesy biznesowe jak i podatkowe, należy traktować jako newralgiczny punkt dla zapewnienia spójności, efektywności i skuteczności działań kontrolnych. Poprzez takie podejście organizacja może lepiej zarządzać ryzykiem, uniknąć niezgodności z przepisami oraz zoptymalizować swoje procesy operacyjne. Jest to również

istotne dla zapewnienia transparentności, uczciwości i zgodności z obowiązującymi przepisami prawnymi.

Przykładowe **horyzontalne mechanizmy kontrolne** stosowane przez organizacje przedstawiono poniżej:

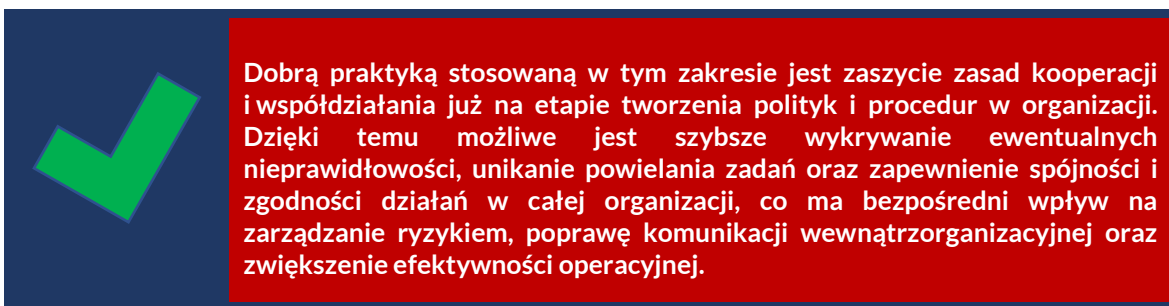
- **ujednolicenie polityk i procedur poprzez ustanowienie klarownych i spójnych zasad**

Dzięki temu organizacja może uniknąć niejednoznaczności, błędów oraz niezgodności działania i zapewnić zgodność z przepisami prawa, standardami branżowymi oraz wewnętrznymi wytycznymi organizacji.

Jasne wytyczne są niezwykle istotne dla należytego wykonywania przydzielonych obowiązków zgodnie z oczekiwaniami i standardami organizacji,

- **kooperacja i współdziałanie między różnymi działami / komórkami organizacyjnymi**

Stanowią one skuteczny mechanizm kontrolny, zapobiegający błędom, nadużyciom i nieprawidłowościom oraz zapewniający lepsze monitorowanie procesów, wymianę informacji oraz wzajemne sprawdzanie działań.



- **digitalizacja i automatyzacja procesów**

Polegająca na przekształceniu tradycyjnych, papierowych lub manualnych procesów na cyfrowe, a także zautomatyzowane rozwiązania przy wykorzystaniu technologii informatycznych.

Poprzez digitalizację procesów można zastąpić ręczne operacje komputerowymi systemami, które automatyzują przepływ informacji, danych i zadań między różnymi etapami procesów. Docelowo automatyzacja doprowadzi do eliminacji błędów ludzkich, zapewni dokładność i efektywność działań, w szczególności w procesach biznesowych mających wpływ na prawidłowość rozliczeń podatkowych.



Skutecznym rozwiązaniem stosowanym przez organizacje jest np. usługa API (z ang. *application programming interface*) w procesach biznesowych w zakresie sprzedaży i zakupów na potrzeby weryfikacji rzetelności kontrahenta. Wykorzystanie za pomocą integracji API możliwości rozszerzenia funkcjonalności aplikacji sieciowych o dane ze źródeł zewnętrznych, w szczególności o np.:

- weryfikację w Krajowym Rejestrze Sądowym (KRS) lub Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej (CEIDG),
- sprawdzenie statusu NIP, VAT w oparciu o wyszukiwarkę Wykazu podatników VAT (tzw. Biała Lista),
- potwierdzenie numeru VAT UE (VIES),
- wyszukiwarka EUREKA w zakresie WIS, WIA.

Ponadto automatyzacja procesów staje się obecnie możliwa przy zastosowaniu dostępnych narzędzi informatycznych np.: użycie sztucznej inteligencji w powtarzalnych procesach księgowych, dzięki czemu można wyeliminować rutynowe błędy ludzkie.

- **integracja systemów IT**

Dzięki niej organizacja uzyskuje spójne i kompleksowe spojrzenie na całość prowadzonej działalności.

Takie rozwiązanie umożliwia szybką reakcję na sytuacje wymagające interwencji oraz zapewnia zgodność z obowiązującymi standardami w organizacji i regulacjami prawnymi. Integracja systemów IT wpływa na efektywność operacyjną, usprawniając przepływ informacji i eliminując zbędne podwójne wprowadzenie danych.

Zakres merytoryczny znaczenia roli narzędzi informatycznych m.in. w kontroli wewnętrznej, zostanie przedstawiony w części dotyczącej [wsparcia IT w zakresie funkcji podatkowej](#).

Nie można również pominąć kwestii wdrażania przez organizacje szczególnych mechanizmów kontrolnych, dedykowanych stricte procesom biznesowym czy procesom podatkowym.

Oto kilka przykładów mechanizmów kontrolnych funkcjonujących w organizacjach w procesach biznesowych:

- **podwójna weryfikacja**

Polega ona na konieczności potwierdzenia danej czynności przez co najmniej dwie niezależne osoby lub systemy. Podwójna weryfikacja zwiększa wiarygodność informacji i decyzji podejmowanych w ramach procesów biznesowych. Zapewnienie dodatkowej warstwy kontroli minimalizuje ryzyko błędów, nadużyć i nieprawidłowości, a procesy biznesowe stają się tym samym bardziej kontrolowane i skuteczne.

W kontekście mechanizmów kontrolnych w zakresie płatności, warto wdrożyć praktykę polegającą na utworzeniu dwustopniowego procesu autoryzacji płatności. Po dokonaniu inicjalnej autoryzacji przez jedną stronę, transakcja powinna być poddana dodatkowej weryfikacji z innej niezależnej strony. Taka podwójna weryfikacja pozwoli nie tylko na potwierdzenie poprawności transakcji, ale także minimalizuje ryzyko błędów czy nadużyć, przyczyniając się do zwiększenia kontroli nad wydatkami firmy.

- **segregacja obowiązków**

Polega na podziale zadań i uprawnień dla zapewnienia wyeliminowania jednostkowego kontrolowania całego procesu biznesowego.

Kluczowe przy stosowaniu tego mechanizmu jest to, że jedna strona nie ma pełnej kontroli nad całością procesu, co minimalizuje ryzyko wystąpienia sytuacji, w których organizacja mogłaby działać w sposób nieuczciwy lub niezgodny z zasadami. Dzięki temu mechanizmowi kontrolnemu, procesy biznesowe stają się bardziej przejrzyste, skuteczne i bezpieczne.



Dobłą praktyką stosowaną przez organizacje jest oddzielenie ról wystawcy faktury od autoryzacji płatności. W ten sposób zapewniane jest, że osoba odpowiedzialna za wystawianie faktur nie będzie miała możliwości kontrolowania procesu autoryzacji płatności, co minimalizuje ryzyko konfliktu interesów oraz nadużyć w obszarze finansowym.

- **autoryzacja**

Rozumiana jest jako system zatwierdzania poprzez przypisanie ról i odpowiedzialności do wykonywania określonych czynności.

Ten mechanizm ma na celu zapobieganie nieautoryzowanym działaniom czy nadużyciom, co z kolei przyczynia się do zwiększenia bezpieczeństwa i skuteczności procesów biznesowych.



Jako przykład funkcjonujący w praktyce, wskazać można taki mechanizm kontrolny w procesie biznesowym w zakresie środków trwałych oraz WNIIP, w szczególności w odniesieniu do ich nabycia nieuwzględnionego w planie inwestycyjnym.

Ustanowienie jasnych procedur autoryzacyjnych wraz z monitorowaniem, kto i kiedy dokonał autoryzacji, zwiększa transparentność podejmowanych, niezaplanowanych działań.

- **kontrola dostępu**

Dzięki temu mechanizmowi, organizacja w sposób uporządkowany określa, kto ma dostęp do konkretnych zasobów oraz w jakim zakresie może z tego korzystać. W ten sposób organizacja może skutecznie chronić poufność, integralność i dostępność danych, co jest istotne dla zapewnienia zgodności z przepisami prawnymi, regulacjami wewnętrznymi i ochrony reputacji firmy.



Przykładem mechanizmu kontrolnego w tym zakresie jest wypracowanie precyzyjnego zestawu uprawnień dostępu do konkretnych procesów. W praktyce oznacza to ograniczenie dostępu do kluczowych danych i operacji jedynie do osób, którym jest to niezbędne do wykonywania ich obowiązków. Poprzez zdefiniowanie klarownych reguł dotyczących dostępu, organizacja minimalizuje ryzyko naruszeń bezpieczeństwa danych oraz nadużyć uprawnień. Dodatkowo, regularne przeglądy i aktualizacje zestawu uprawnień pozwalają na utrzymanie wysokiego poziomu bezpieczeństwa w zakresie dostępu do kluczowych procesów biznesowych.

- **elektroniczna inwentaryzacja zasobów**

Automatyzacja procesu kontrolowania zasobów, pozwoli w sposób samoczynny aktualizować stany magazynowe, by unikać braków czy nadmiarów, a także zapobiegać nieuzasadnionym ubytkom (np. kradzieży).

Kluczowe jest łączenie systemu sprzedażowego z systemem magazynowym, dla dynamicznego przebiegu procesu inwentaryzacyjnego w organizacji.

- **elektroniczny system nadzoru nad administrowaniem środkami trwałymi**

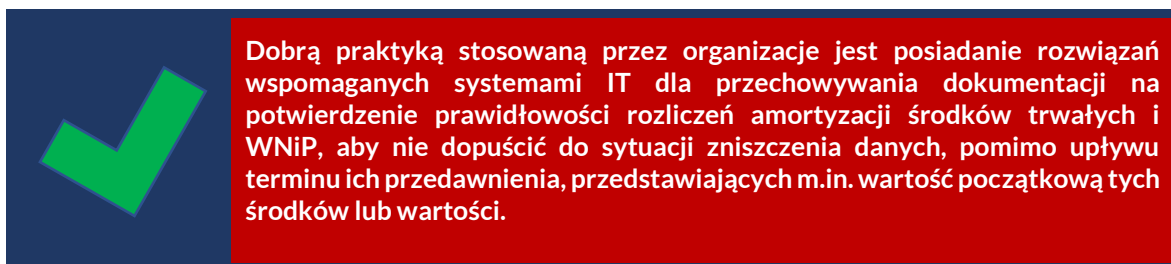
Jest kluczowym mechanizmem kontrolnym w zarządzaniu aktywami firmy, dzięki któremu organizacja może zapewnić dokładne śledzenie, monitorowanie i kontrolę nad swoim majątkiem trwałym.

Poprzez skuteczny nadzór, organizacja może uniknąć nadmiernego zużycia, kradzieży lub uszkodzeń, a także zaplanować inwestycje w sposób bardziej efektywny.

Elektroniczny System do Administrowania Środkami Trwałymi, w oparciu o który organizacja będzie pilotować m.in. obliczanie wartości początkowej środków trwałych, prawidłowej klasyfikacji i wysokości stawek amortyzacyjnych, wyliczeń odpisów, umorzeń czy zasad likwidacji, a także ustalanie nakładów na wartość początkową, ponadto określenie odpowiedzialności za ten proces i upoważnień do dostępu do danych w ramach tego procesu.

- **elektroniczna archiwizacja dokumentacji**

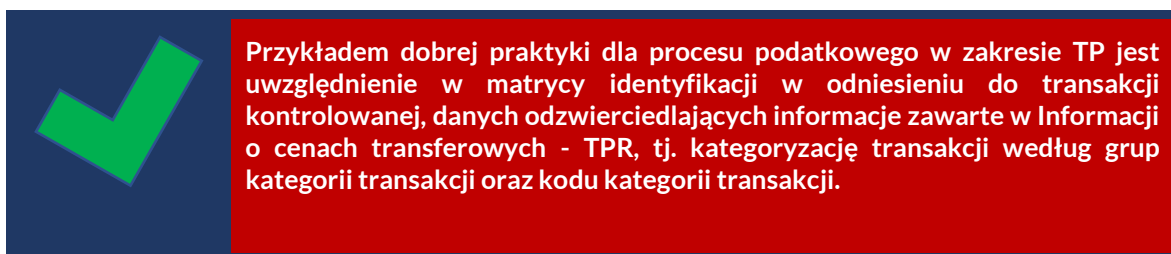
Powinna być ona zapewniona w organizacji dla zachowania porządku i dostępności ważnych informacji i danych mających wpływ na prawidłowość rozliczeń podatkowych.



Poniżej zestawiono także kilka przykładów mechanizmów kontrolnych funkcjonujących w organizacjach, dedykowanych stricte **procesom podatkowym**:

- **identyfikacja transakcji / czynności prawnej**

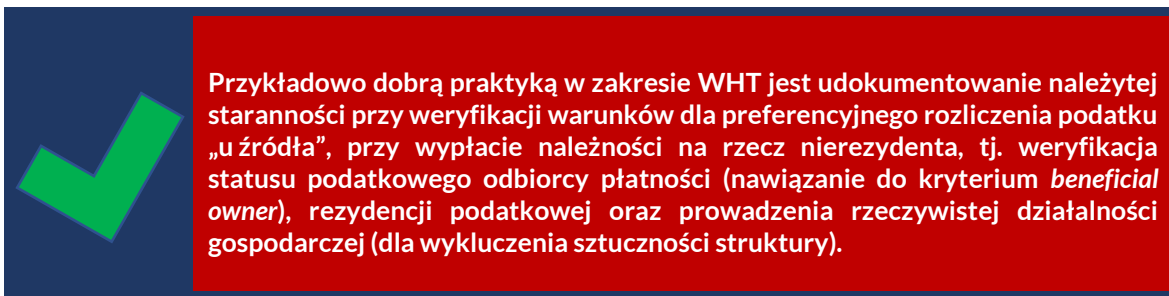
Stworzenie w formie matrycy zasad identyfikacji, pomoże w identyfikacji i klasyfikacji różnych rodzajów transakcji, w tym w szczególności transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi oraz rozpoznania rodzaju czynności, w szczególności czynności cywilnoprawnej, co przyczyni się do lepszego zarządzania nimi oraz zapewnienia zgodności z przepisami i uniknięcia potencjalnych nieprawidłowości podatkowych.



Natomiast przy identyfikacji rozpoznanej czynności cywilnoprawnej pod kątem opodatkowania podatkiem PCC, uwzględnienie w matrycy identyfikacji formy prawnej dla tej czynności i wynikającej z niej obowiązków podatkowych z punktu widzenia podatnika lub płatnika tego podatku.

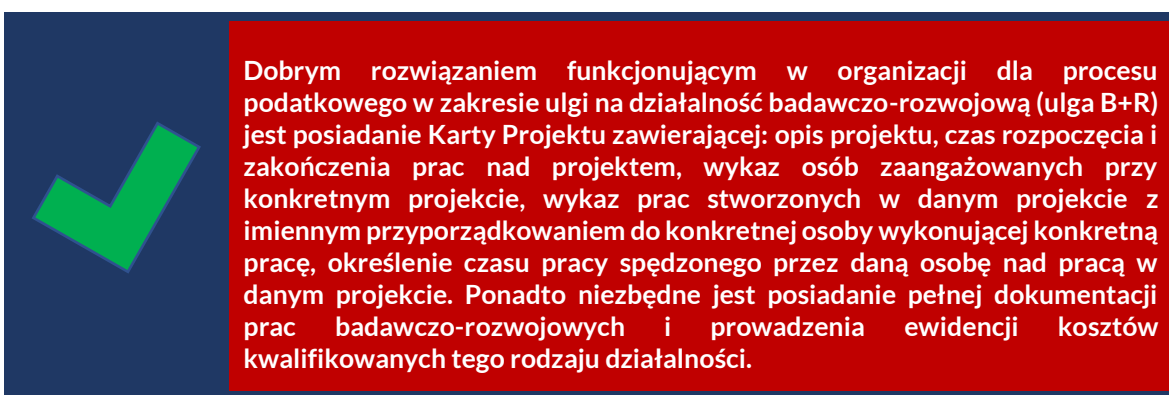
- **weryfikacja dokumentów**

Sprawdzenie i przechowywanie wszystkich dokumentów mających wpływ na prawidłowość rozliczeń podatkowych.



- **utrzymywanie pełnej dokumentacji**

Ważne jest, aby organizacja zachowała kompletną dokumentację dotyczącą transakcji i podejmowanych działań do rzetelnego wypełniania obowiązków podatkowych.



- **monitorowanie prawidłowości i zgodności stosowania ulg i zwolnień podatkowych z obowiązującymi przepisami podatkowymi**

Objęcie szczególnym nadzorem procesu podatkowego w zakresie stosowania ulg i zwolnień podatkowych jest kluczowym mechanizmem kontrolnym mającym stanowić tarczę ochronną przed konsekwencjami nieprawidłowego stosowania preferencji podatkowych oraz sankcjami karnymi skarbowymi osób odpowiedzialnych za ten proces.

Przykładem dobrej praktyki stosowanym przez organizacje w zakresie monitorowania prawidłowości stosowania ulgi na działalność badawczo-rozwojową (ulga B+R) jest rozwiązanie systemowe do raportowania i analizy danych związanych z jej stosowaniem. Poprzez regularne generowanie raportów organizacja może śledzić i oceniać poprawność procesu na różnych jego etapach. Analiza tych danych pozwoli organizacji na wychwycenie nieprawidłowości na wczesnym etapie i natychmiastowej korekty danych oraz wprowadzenie działań zapobiegawczych na przyszłość.



Dobłą praktyką stosowaną przez organizacje jest wbudowanie ww. mechanizmów kontrolnych w sieć informatyczną, dzięki temu można uniknąć ryzyka błędu ludzkiego wynikającego z niezastosowania lub nieprawidłowego zastosowania mechanizmu kontrolnego.



6.2. Monitorowanie mechanizmów kontrolnych, mających wpływ na funkcję podatkową

Organizacja powinna zadbać o niezależne monitorowanie mechanizmów kontrolnych w zakresie podatków, co stanowi kluczowy element skutecznego zarządzania ryzykiem podatkowym i zapewnienia zgodności z przepisami.



Proces monitorowania powinien być procesem rutynowym, zakorzenionym w strukturze organizacyjnej. Dobrze zaprojektowany i na bieżąco stosowany dostarczy rezultatu w postaci skutecznego i sprawnego funkcjonowania mechanizmów kontrolnych.

Istotnym aspektem jest zapewnienie niezależności monitorowania na dwóch poziomach (patrz rys. 16):

- **pionowym**, na którym niezależność można osiągnąć poprzez jednoznaczne wyodrębnienie linii obrony odpowiedzialnej za stosowanie mechanizmów kontrolnych oraz monitorowanie przestrzegania tych mechanizmów,
- **poziomym**, gdzie konieczne jest rozdzielenie zadań związanych z zastosowaniem mechanizmu kontrolnego od monitorowania jego przestrzegania w ramach danej linii obrony.

Rys. 16 Przykładowy schemat niezależnego monitorowania z dwóch poziomów.



Źródło: [Opis systemu kontroli wewnętrznej w BNP Paribas Bank Polska S.A.](#)

Istotnym krokiem w procesie monitorowania mechanizmów kontrolnych jest zapewnienie, aby te mechanizmy były zarówno reaktywne, jak i proaktywne. Mechanizmy kontroli pełnią funkcję prewencyjną, detekcyjną i korekcyjną, co pozwala zapobiegać, wykrywać i korygować nieprawidłowości w procesach biznesowych i podatkowych.

W kontekście funkcji prewencyjnej, mechanizmy kontroli mają na celu zapobieganie powstawaniu nieprawidłowości i minimalizowanie ryzyka ich wystąpienia. Oznacza to, że działania kontrolne są zaplanowane i wdrożone tak, aby zidentyfikować i wyeliminować potencjalne zagrożenia jeszcze przed ich wystąpieniem.

W odniesieniu do funkcji detekcyjnej, mechanizmy kontroli służą do wykrywania ewentualnych nieprawidłowości, które już wystąpiły lub są w trakcie występowania. Oznacza to, że działania kontrolne są zaplanowane i wdrożone tak, aby szybko identyfikować potencjalne zagrożenia oraz sygnały alarmowe w celu podjęcia natychmiastowych działań naprawczych.

Natomiast funkcja korekcyjna mechanizmów kontroli polega na eliminowaniu stwierdzonych nieprawidłowości i naprawianiu szkód, które już wystąpiły. Działania korekcyjne są podejmowane w celu przywrócenia prawidłowego funkcjonowania procesów biznesowych oraz zapobieżenia powtórnemu wystąpieniu podobnych sytuacji w przyszłości.

Rozważając znaczenie stosowania poszczególnych linii obrony w procesie monitorowania mechanizmów kontrolnych, warto zaznaczyć istotność weryfikacji bieżącej oraz testowania. Te dwa aspekty stanowią kluczowe elementy zapewnienia skuteczności i adekwatności funkcjonowania mechanizmów kontrolnych.

Całokształt weryfikacji bieżącej i testowania stanowi istotny element procesu monitorowania mechanizmów kontrolnych w ramach ram wewnętrznego nadzoru podatkowego, pozwalając organizacji na skuteczne reagowanie na zmieniające się warunki

i wyzwania oraz zapewnienie zgodności z obowiązującymi przepisami i standardami branżowymi.



6.2.1. Weryfikacja bieżąca mechanizmów kontrolnych

Weryfikacja bieżąca jest istotnym elementem monitorowania skuteczności mechanizmów kontrolnych oraz identyfikacji potencjalnych zagrożeń i niedociągnięć. Poprzez ten systematyczny proces oceny organizacja może reagować proaktywnie na sygnały wskazujące na potrzebę dostosowania lub ulepszenia istniejących procedur i mechanizmów kontroli. Istotne jest także dokumentowanie przeprowadzonych działań i uzyskanych wyników, co umożliwia analizę efektywności podejmowanych działań oraz podejmowanie decyzji opartych na rzetelnych danych.

Dobłą praktyką stosowaną przez organizacje jest:

- systematyczne i planowe przeprowadzanie weryfikacji bieżącej

Regularne prowadzenie czynności weryfikacyjnych w ramach procesu weryfikacji bieżącej, zaplanowane zgodnie z ustalonym harmonogramem, umożliwia skuteczne monitorowanie mechanizmów kontrolnych oraz identyfikację potencjalnych zagrożeń czy nieprawidłowości ich działania.

Podstawową kwestią jest ustalenie regularnego harmonogramu przeprowadzania weryfikacji bieżącej, np.: kwartalnie lub półrocznie, dostosowując częstotliwość do potrzeb organizacji oraz zmieniających się warunków biznesowych. Ważne jest również regularne monitorowanie wykonywania weryfikacji i podejmowanie działań w przypadku opóźnień lub nieprawidłowości.

- kompleksowa ocena działania mechanizmów kontrolnych

Podczas weryfikacji bieżącej należy uwzględnić różnorodne aspekty działania mechanizmów kontrolnych, takie jak skuteczność procedur, adekwatność zasobów, dostateczne przestrzeganie określonych reguł oraz reakcja na wykryte nieprawidłowości.

Przy dokonywaniu oceny mechanizmów kontrolnych, w pierwszej kolejności należy uwzględnić istotność danego mechanizmu w odniesieniu do specyfiki prowadzonej działalności. Szczególną weryfikacją powinny zostać objęte mechanizmy odnoszące się do kluczowych procesów dla danej organizacji. Następnie weryfikacja powinna przebiegać według zasady *end-to-end*. Niezwykle pomocnym i niezawodnym jest wykorzystanie do tego celu rozwiązań IT, np. platformy BPMS, tj. Systemu zarządzania procesami biznesowymi, dostarczającego narzędzia do zarządzania i automatyzacji procesów biznesowych.



- dostosowanie mechanizmów kontrolnych do zmieniających się warunków

Istotnym aspektem przy weryfikacji bieżącej jest identyfikacja potencjalnych zagrożeń lub luk w mechanizmach kontrolnych oraz szybka reakcja na sygnały wskazujące na takie zagrożenia.

Wykorzystywanie dostępnych na rynku dedykowanych rozwiązań IT, np. Business Intelligence (BI), w ramach którego narzędzia i oprogramowanie BI dostępne w wielu różnych formach, takich jak arkusze kalkulacyjne, oprogramowanie do raportowania / zapytań, oprogramowanie do wizualizacji danych, narzędzia do eksploracji danych i przetwarzanie analityczne online (OLAP), dostarczają szczegółowych informacji i danych do dokonywania odpowiednich modyfikacji i ulepszeń funkcjonujących w organizacji mechanizmów kontrolnych.



- udokumentowanie przeprowadzonych działań i uzyskanych wyników

Ważne jest dokumentowanie przeprowadzanych działań oraz uzyskanych wyników w celu umożliwienia śledzenia postępów w zakresie monitorowania mechanizmów kontrolnych, analizy skuteczności podejmowanych działań oraz decyzji opartych na faktach.

Istotne jest utrzymanie kompleksowej dokumentacji przeprowadzonych działań oraz uzyskanych wyników w sposób uporządkowany i łatwo dostępny dla zainteresowanych stron. Dla przykładu, wykorzystywanie do tego celu elektronicznego systemu zarządzania dokumentacją, który umożliwia śledzenie historii zmian, przechowywanie istotnych dokumentów oraz generowanie raportów zawierających niezbędne informacje na temat monitorowanych mechanizmów kontrolnych.



6.2.2. Testowanie mechanizmów kontrolnych

Monitorowanie mechanizmów kontrolnych poprzez testowanie skuteczności ich działania w oparciu o wybrane punkty kontrolne w określonych przedziałach czasowych bądź w danym momencie czasowym. Punkty kontrolne to kluczowe etapy lub elementy w procesach biznesowych lub podatkowych, które służą jako punkty odniesienia do monitorowania, czy określone działania lub procedury są zgodne z założeniami, normami lub standardami.

Proces testowania skuteczności mechanizmów kontrolnych wymaga szczegółowego podejścia i uwzględnienia kluczowych elementów dla zapewnienia skuteczności i rzetelności wyników.

Poniższa tabela przedstawia, dla przykładu, sposób w jaki można udokumentować proces przygotowania zeznania na podatek dochodowy od osób prawnych, aby zapewnić jasny obraz kluczowych punktów kontrolnych:

ETAP PROCESU	REALIZACJA KONTROLI (RĘCZNA/ ZAUTOMATYZOWANA)	CZĘSTOTLIWOŚĆ KONTROLI	SPOSÓB DOKUMENTOWANIA DZIAŁAŃ KONTROLNYCH
Zgromadzenie i przygotowanie szeregu dokumentów księgowych i finansowych do prawidłowego sporządzenia zeznania podatkowego	zautomatyzowana	całoroczny	Gromadzenie wszystkich niezbędnych dokumentów z odpowiednim wyprzedzeniem przez pracownika odpowiedzialnego za rozliczenie podatku dochodowego od osób prawnych Sprawdzenie i zatwierdzenie przez Dyrektora Działu Podatkowego
Przegląd różnych czynników mających wpływ na zeznanie podatkowe za bieżący rok (np. zmiany w przepisach podatkowych)	ręczny	całoroczny	Weryfikacja pracownika odpowiedzialnego za rozliczenie podatku dochodowego od osób prawnych Sprawdzenie przez Dyrektora Działu Podatkowego
Pobieranie danych księgowych do sporządzenia wstępnego zeznania podatkowego dla podatku dochodowego od osób prawnych	zautomatyzowana	całoroczny	Wykonanie raportów przez pracownika odpowiedzialnego za rozliczenie podatku dochodowego od osób prawnych
Korekty dokonywane w celu prawidłowego obliczenia podatku dochodowego od osób prawnych	ręczne	po zakończeniu roku	Wprowadzenie korekt przez pracownika odpowiedzialnego za rozliczenie podatku dochodowego od osób prawnych Sprawdzenie przez Dyrektora Działu podatkowego
Weryfikacja ulg i zwolnień podatkowych	ręczna	całorocznie	Weryfikacja pracownika odpowiedzialnego za rozliczenie podatku dochodowego od osób prawnych
Finalizacja sporządzenia zeznania podatkowego dla podatku dochodowego od osób prawnych	zautomatyzowana	po zakończeniu roku	Sporządzenie zeznania podatkowego przez pracownika odpowiedzialnego za rozliczenie podatku dochodowego od osób prawnych Sprawdzenie i zatwierdzenie zeznania podatkowego przez Dyrektora Działu Podatkowego Ostateczna akceptacja Członka zarządu ds. finansowych.
Złożenie w terminie do organu podatkowego zeznania podatkowego dla podatku dochodowego od osób prawnych	zautomatyzowana	po zakończeniu roku	Podpisanie i złożenie przez osobę upoważnioną oraz pobranie UPO na dowód złożenia

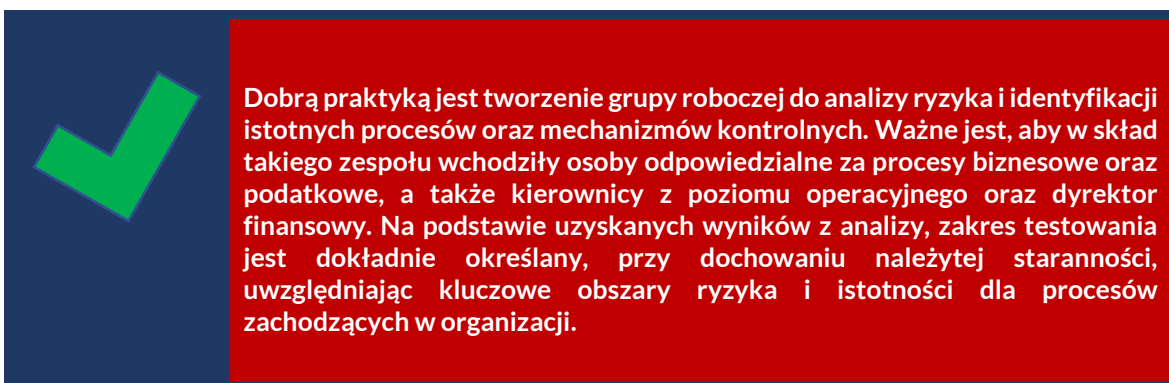
Źródło: Opracowanie własne na podstawie [How to test controls](#)

Praktycznym rozwiązaniem funkcjonującym w organizacjach w tym zakresie jest podejmowanie następujących działań:

- **zakres testowania**

Powinien on być dokładnie określony na podstawie analizy ryzyka oraz istotności poszczególnych procesów i ich mechanizmów kontrolnych.

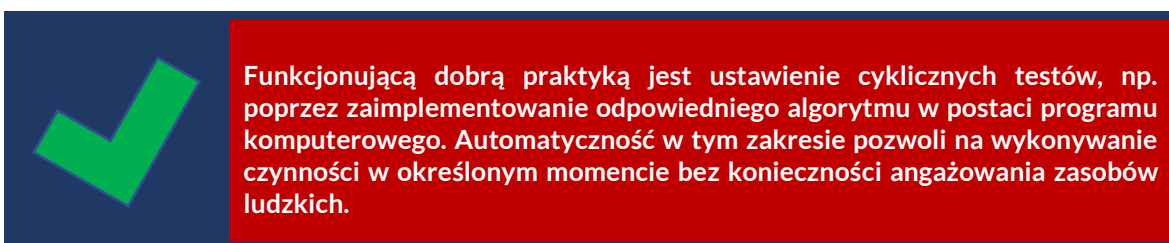
Kompleksowe testowanie powinno obejmować w szczególności procesy podatkowe, a testowanie procesów biznesowych powinno być dokonywane przez pryzmat wpływu na prawidłowe wypełnianie obowiązków podatkowych i sprawozdawczych.



- **regularność przeprowadzania testów**

Jest ona kluczowa dla monitorowania skuteczności działań kontrolnych w czasie oraz szybkiej reakcji na pojawiające się problemy.

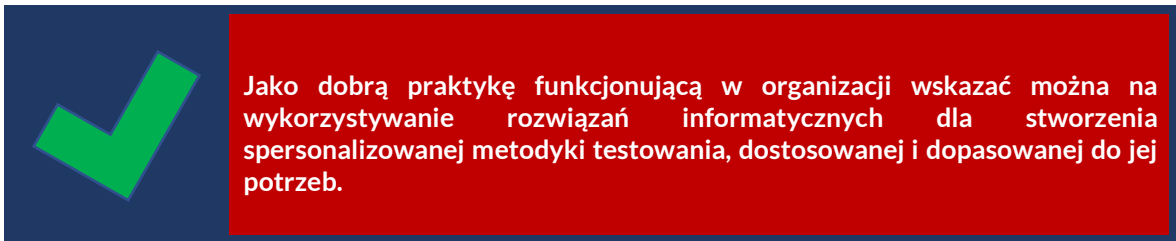
Powinny być one przeprowadzane zgodnie z ustalonym harmonogramem, uwzględniającym specyfikę działalności organizacji oraz dynamiczne zmiany w otoczeniu biznesowym.



- **metodyka testowania**

Powinna być ona starannie opracowana i zharmonizowana z celami organizacji.

Należy precyzyjnie określić zasady doboru próby testowej, uwzględniając zarówno ryzyko, jak i istotność procesów i mechanizmów kontrolnych. Dodatkowo, należy określić sposób przeprowadzania testów oraz osoby lub komórki organizacyjne odpowiedzialne za ich przeprowadzenie.



Przykład minimalnej wielkości próbek do badań kontrolnych:

CZĘSTOTLIWOŚĆ KONTROLI	POPULACJA	LICZBA POZYCJI DO PRZETESTOWANIA
Coroczny	1	1
Kwartalny	4	3
Miesięczny	12	5
Doraźny	doraźny	odpowiednio

Źródło: Opracowanie własne na podstawie [How to test controls](#)

- **udokumentowanie całego procesu**

Jest ono niezbędne dla zapewnienia transparentności i możliwości dokładnej analizy.

Dokumentacja ta powinna obejmować plany testowania, metodologię procesu testowania oraz przedstawiać wyniki przeprowadzonych testów oraz wszelkie istotne obserwacje i wnioski.

Konsekwencją braku dokładnej dokumentacji wszystkich etapów procesu testowania jest trudność w identyfikacji problemów oraz wypaczenie prawidłowej oceny skuteczności działania danego mechanizmu kontrolnego. Dlatego tak ważne jest dokumentowanie działań podejmowanych podczas testowania dla zapewnienia powtarzalności, przejrzystości i skuteczności ich wykonania oraz trafności uzyskiwanych wyników, stanowiących następnie podstawę do dalszego ulepszania i doskonalenia systemu kontroli wewnętrznej w organizacji.

- **raport z wynikami testowania**

Raport ten należy sporządzić po zakończeniu testów.

Powinien on wskazywać zarówno na pozytywne aspekty funkcjonowania mechanizmów kontrolnych, jak i na obszary wymagające poprawy lub dalszego rozwoju, działań czy zastosowanych procedur.



Praktycznym rozwiązaniem stosowanym w organizacji jest opracowanie szczegółowego szablonu raportu zawierającego wszystkie istotne elementy, takie jak opis testowanych mechanizmów kontrolnych, wyniki testów, analizę znalezionych problemów oraz zalecenia dotyczące dalszych działań. Dodatkowo, ważne jest zapewnienie jasnych terminów sporządzenia raportu oraz jego udostępnienia wszystkim zainteresowanym stronom, aby umożliwić szybką reakcję na wyniki testów i skuteczne podejmowanie decyzji.

Przykład wyników testowania skuteczności mechanizmów kontrolnych:

Mechanizm kontrolny (proces biznesowy / podatkowy)	Miesiąc	Test (zaliczony / niezaliczony)	Uwagi	Odniesienie
TP	Marzec	Zaliczony	Niezależne testowanie w ramach I linii obrony	Procedura TP
WHT	Czerwiec	Niezaliczony	Nie ukończone testowanie	Procedura WHT
CIT	Wrzesień	Niezaliczone	Nie poddano niezależnej ocenie	Polityka rachunkowości
Płatności	Grudzień	Zaliczone	Poddanie niezależnej ocenie, dwustopniowa weryfikacja	Proces biznesowy

Źródło: Opracowanie własne na podstawie [How to test controls](#)

- określenie odbiorców raportów oraz procedura zatwierdzania i udostępniania wyników testowania

Jest to istotne dla zapewnienia odpowiedniego zarządzania informacjami i skutecznego podejmowania decyzji.



Dobłą praktyką jest utworzenie zespołu decyzyjnego odpowiedzialnego za ocenę raportów oraz ustalenie hierarchii zatwierdzania i udostępniania wyników w organizacji, zapewniając transparentność i odpowiedzialność w procesie podejmowania decyzji.



7. Kadry funkcji podatkowej

Wymagania dotyczące zarządzania kadrami funkcji podatkowej zostały przedstawione w pkt 8.1. [Wytycznych](#).

Kadra funkcji podatkowej pełni kluczową rolę w zapewnieniu zgodności (*compliance*) i prawidłowego działania funkcji podatkowej w organizacji. Organizacja powinna dążyć do zapewnienia odpowiedniej ilości i jakości tej kadry, która posiada kompetencje, doświadczenie oraz specjalistyczną wiedzę i zrozumienie zagadnień podatkowych. W tym celu powinny być precyzyjnie określone zadania i kwalifikacje osób realizujących funkcję podatkową. Posiadanie odpowiednio wykwalifikowanej kadry funkcji podatkowej pozwala organizacji przestrzegać obowiązujących przepisów podatkowych na wszystkich poziomach - lokalnym, krajowym i międzynarodowym. To minimalizuje ryzyko kar finansowych, sankcji prawnych oraz negatywnych skutków dla reputacji organizacji. Utrzymanie odpowiednich kadr podatkowych powinno obejmować wykorzystanie zdolności kadrowych oraz stworzenie im odpowiednich zachęt i motywacji.



Aby kadry funkcji podatkowej mogły efektywnie realizować swoje zadania niezbędne jest wsparcie kadry zarządzającej, poprzez „przykład z góry” - pełnej współpracy w ramach całej organizacji, ze szczególnym naciskiem na współpracę szeroko rozumianego biznesu z podatkami.

Powyższa zasada przekłada się nie tylko na efekt pracy w sferze samych podatków, lecz oddziałuje na funkcjonowanie i podejmowanie decyzji przez pryzmat całej organizacji, co czyni obszar kadr funkcji podatkowej bardzo istotną kwestią przy ocenie poziomu dojrzałości RWNP.

Zarządzanie kadrami funkcji podatkowej jest nieodłącznym elementem zarządzania wszystkim kadrami organizacji, dlatego oceniając jakość tego zarządzania niejednokrotnie należy odnieść się do rozwiązań organizacji przyjętych w stosunku do wszystkich pracowników, nie tylko do kadry funkcji podatkowej.

Elementami systemu zarządzania kadrami funkcji podatkowej są:

- wymagania stanowiskowe, zasady zatrudniania, ocena pracowników,
- system doskonalenia kadr,
- budowanie zaangażowania kadr (system motywacyjny),
- poziom obciążenia pracą,
- system zastępstw i sukcesja.

W tej części dobrych praktyk przedstawiono wskazówki i praktyczne przykłady stosowane w organizacjach, które mogą pomóc w doskonaleniu zarządzaniem personelem związanym bezpośrednio lub pośrednio z funkcją podatkową.



7.1. Wymagania stanowiskowe, zasady zatrudniania, ocena pracowników

Istotą tego elementu jest opracowanie i przyjęcie wymagań stanowiskowych, w których jasno i precyzyjnie organizacja określa poziom wiedzy, niezbędne kwalifikacje, doświadczenie oraz zakres zadań osób odpowiedzialnych za realizację funkcji podatkowej. Wymagania stanowiskowe powinny być udokumentowane i aktualizowane.

Komórki realizujące funkcję podatkową w organizacji powinny posiadać również przejrzyste zasady zatrudniania nowego pracownika, w tym rekrutacji osób na kluczowe stanowiska związane z funkcją podatkową.

Jednocześnie jednym z kluczowych elementów procesu zarządzania zasobami ludzkimi w każdej organizacji jest ocena pracowników, która służy podsumowaniu wyników pracy osób zatrudnionych w organizacji pod kątem realizacji jej celów, ale również zachowań etycznych. Stosowanie systemu ocen stanowi o jakości kadr, ponieważ w najwłaściwszy i najskuteczniejszy sposób koryguje i utrwala pożądany sposób funkcjonowania ludzi w organizacji, z uwzględnieniem zasad etycznych oraz jest odzwierciedleniem przydatności danego pracownika do pełnienia określonych funkcji.

Przestrzeganie wymagań stanowiskowych, zasad zatrudniania oraz stosowanie systemu ocen daje gwarancję posiadania właściwej i rzetelnej kadry realizującej zadania związane z funkcją podatkową w organizacji.

Poniżej zaprezentowano przykładowe rozwiązania wdrożone przez organizacje w tym zakresie:



1. Rozmowa wyjściowa (exit interview):

Odbywa się przy zakończeniu współpracy na wniosek pracownika, czyli rozmowa z odchodzącym pracownikiem na temat faktycznego powodu odejścia z pracy. Informacje pozyskane w trakcie takiej rozmowy mogą wskazać organizacji obszar, który należy poprawić.



2. Opis procesu rekrutacji pracowników w firmie:

Efektem wdrożenia tego rozwiązania w organizacji jest ujednolicenie przebiegu procesu rekrutacji na dane stanowiska, powstanie dokumentu zawierającego jego opis wraz ze wskazówkami dla osób oceniających kandydatów. Rozwiązanie to ma zastosowanie do wszystkich kandydatów ubiegających się o zatrudnienie na konkretnym stanowisku.



3. System Okresowej Oceny Pracowników (SOOP)

System ten służy zwiększeniu obiektywności i adekwatności opinii wyrażanych na temat postaw, zachowań oraz poziomu wykonania zadań zleconych pracownikom. Ocenianie pracowników jest procesem długotrwałym, a największą jego zaletą jest wszechstronność i możliwość wykorzystania informacji pozyskanych w trakcie oceny w wielu obszarach zarządzania zasobami ludzkimi w organizacji.



4. Model kompetencji w powiązaniu z systemem ocen okresowych:

To ocena kompetencji pracowników opierająca się na porównaniu ich zachowań w codziennej pracy z wyznaczonymi standardami pracy w organizacji. Dzięki wdrożeniu tego rozwiązania pracownik poddawany jest regularnej ocenie kompetencji:

- zyskuje świadomość, jakie umiejętności i zachowania oceniane są jako wartościowe dla firmy, pożądane na konkretnych stanowiskach i które powinno się szczególnie rozwijać,
- ma możliwość podejmowania działań samodoskonalących dzięki opisaniu kompetencji poprzez zestawy zachowań, które powinny być prezentowane w codziennej pracy.

Powiązanie modelu kompetencji funkcjonującego w firmie z systemem ocen pracowniczych umożliwia precyzyjne identyfikowanie potrzeb szkoleniowych, to z kolei pozwala na optymalną konstrukcję programów szkoleniowo-rozwojowych.



5. Macierz kompetencji:

To narzędzie, które w graficzny sposób przedstawia pracodawcy umiejętności poszczególnych pracowników poprzez przypisanie im stopnia krytyczności z punktu widzenia wykonywanych zadań i posiadanych kompetencji. Identyfikuje luki kompetencyjne. Dzięki macierzy zyskujemy odpowiedź na pytania:

- czy umiejętności członków zespołu są wystarczająco rozwinięte, by sprostać określonej zadaniu,
- jakie są ich mocne strony,
- które umiejętności pracowników należy dodatkowo rozwijać, zapewniając personelowi odpowiednie wsparcie i szkolenia.

Rys. 17 Macierz kompetencji.

	program kadry	program place	płatnik	xls	definiowanie marnotrawstw	rozwiązywanie problemów wg narzędzi Lean	trener wiedzy merytorycznej
Anna							
Katarzyna							
Monika							
Dorota							
Beata							

0. Brak umiejętności
 1. Pracownik jest w trakcie szkolenia
 2. Pracownik przeszedł szkolenie, a nabyte umiejętności pozwalają mu na pracę pod nadzorem drugiej osoby
 3. Pracownik przeszedł szkolenie i wykonuje pracę samodzielnie, bez pomocy osób trzecich
 4. Pracownik przeszedł szkolenia, wykonuje pracę samodzielnie oraz może szkolić innych

Źródło: [Matryca kompetencji pracownika - wzór, Chudzik Iwona, Infor.pl, 2019,](#)

Podstawową korzyścią płynącą z zastosowania matrycy kompetencji jest możliwość szybkiej identyfikacji przez pracodawcę / menadżera zespołu, na jakim etapie rozwoju znajduje się personel, bez konieczności oczekiwania na wykonanie procesu oceny rocznej. Pozwala również na szybkie i łatwe zidentyfikowanie potrzeb rozwojowych pracowników, dostosowania szkoleń i ustalania ścieżki rozwoju pracownika. Określa stopień jego zastępowalności. Narzędzie pomocne jest w określaniu zasad rekrutacji i selekcji, ocenie wyników oraz ustandaryzowaniu umiejętności pracowników, a identyfikacja i dokumentacja umiejętności pracownika zapewnia organizacji sprawne funkcjonowanie oraz umożliwia jej rozwój.

6. Opis poziomów stanowisk:

Efektem wdrożenia tego rozwiązania jest wypracowanie poziomów stanowisk dla grup pracowniczych w organizacji tak, aby można było precyzyjnie określić siatkę płac dla pracowników, kryteria wejścia na poszczególne poziomy, a także sposób oceny i czas, w jakim pracownik może awansować na wyższe stanowisko.



7.2. System doskonalenia kadr

Zapewnienie odpowiedniej jakości kadry funkcji podatkowej wymaga wdrożenia w organizacji systemu podnoszenia jej wiedzy i umiejętności. W tym celu należy przyjąć plan szkoleń opracowany na podstawie zidentyfikowanych potrzeb szkoleniowych. Realizacja tego planu powinna być oparta na usługach szkoleniowych najwyższej jakości, w formule uwzględniającej oczekiwania pracowników oraz możliwości organizacji. Organizacja powinna stworzyć długofalowy plan ścieżki rozwoju pracownika skorelowany z celami organizacji i komórki, w której pracownik świadczy pracę. Szkolenia dotyczące kadry funkcji podatkowej powinny również obejmować zagadnienia miękkie podnoszące m.in. jakość komunikacji oraz kompetencji menadżerskich.

Szkolenia w zakresie kwestii podatkowych są ważnym elementem budowania świadomości podatkowej oraz ryzyka podatkowego w organizacji dlatego ważne jest, aby dotyczyły one wszystkich pracowników mających również pośredni wpływ na prawidłowość realizowanych obowiązków podatkowych.

Dobrymi praktykami, które stosują organizacje w tym obszarze są, m.in.:



1. Analiza potrzeb szkoleniowych

Analiza potrzeb szkoleniowych, pozwala dostosować szkolenia w zakresie kwestii podatkowych do konkretnych wymagań pracowników i organizacji. Analiza ta powinna być poprzedzona szczegółową analizą stanowisk pracy we wszystkich działach i na wszystkich poziomach organizacji zaangażowanych w funkcję podatkową oraz identyfikacją kompetencji wymaganych do wykonania ich zadań. Następnie powinny być przeprowadzone ankiety lub wywiady z pracownikami, aby uzyskać bezpośrednią opinię na temat ich potrzeb szkoleniowych. Kolejnym krokiem jest przeanalizowanie wyników ocen pracowniczych, aby zidentyfikować obszary, w których pracownicy mogą potrzebować dodatkowego wsparcia lub rozwoju. Na podstawie zebranych danych należy opracować plan szkoleniowy, który uwzględnia zarówno aktualne potrzeby pracowników i firmy, jak i przyszłe zmiany w przepisach prawa.



2. Rozwijanie w ramach organizacji kompetencji trenerskich

Wyłonienie trenerów wewnętrznych realizujących festiwale nauki skierowane do wszystkich zatrudnionych, w ramach, których oferowane są szkolenia miękkie np. w zakresie komunikacji, aż po wyspecjalizowane szkolenia np. w zakresie MDR. Ponadto opracowanie bazy materiałów, inspirujących nagrań, które wspierają rozwój i umiejętności pracowników w dowolnym momencie. Dzięki wdrożeniu tego rozwiązania pracownik zyskuje poczucie dzielenia się wiedzą i wspierania w zdobywaniu nowych umiejętności, a organizacja zyskuje niski koszt szkoleń, posiadanie wewnętrznych trenerów.



3. Zarządzanie talentami i planowanie sukcesji - Pięć mocnych stron

Praktyka ta polega na tym, że każdy nowy pracownik ma możliwość określenia swoich 5 mocnych stron, zwanych talentami. Pracownicy rozpoczynający pracę wypełniają online ankietę i otrzymują raport wraz z opisem poszczególnych talentów. Dodatkowo mają możliwość ich omówienia podczas indywidualnego spotkania z opiekunem HR oraz zgłębienia ich w dedykowanej książce „Clifton Strengths” (Autorzy: *From Gallup, Tom Rath*, Wydawca: *Gallup Press, 2007*). Najsilniejsze, najbardziej dominujące talenty ujawniają się codziennie w różnych sytuacjach. Ułatwiają szybkie uczenie się, mają największy wpływ na zachowania i osiągnięcia w organizacji.



Firma jest tak dobra, jak jej talenty.

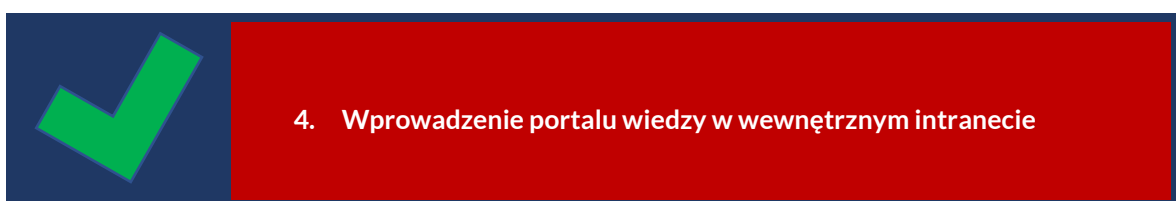
A talent firmy jest tak dobry, jak jej wdrożona strategia ich rozwoju.

Poprzez wdrożenie tego rozwiązania organizacja buduje poczucie wartości swoich pracowników oraz zwiększa świadomość o nich samych. Pracownicy trafniej znajdują sobie role w firmie i wykorzystują je, aby realizować swoje cele i ambicje. Liderzy zespołów, znając talenty swoich współpracowników wiedzą, jak z nimi pracować, jakiego typu zadania im przydzielać, dzięki czemu wzrasta efektywność zespołów. Pracownicy znając swoje talenty wykorzystują je w codziennej pracy.

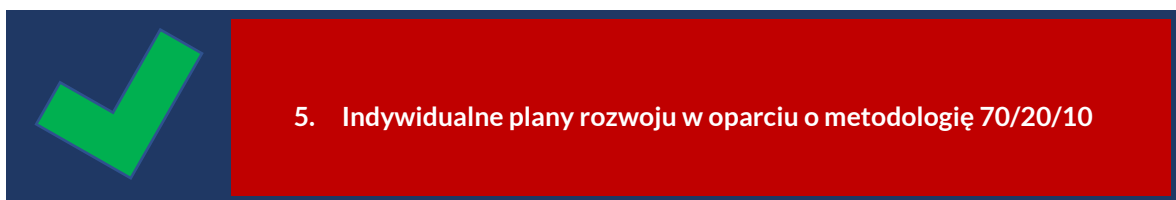
Rys. 18 Model zarządzania talentami i planowanie sukcesji.



Źródło: <http://www.human-asset.pl/zarzadzanie-talentami-i-planowanie-sukcesji/>



Na portalu organizacji publikowane są artykuły, nagrania, „pigułki wiedzy”, wywiady, podcasty, biblioteki firmowe oraz cykle wewnętrznych szkoleń, warsztatów i webinarów prowadzonych przez pracowników na różne tematy. Wśród poruszanych obszarów są: podatki i ich zmiany, biznes i trendy, narzędzia i oprogramowanie, bezpieczeństwo w sieci, kompetencje miękkie, kompetencje menedżerskie. Dzięki wdrożeniu tego rozwiązania pracownik poszerza swoją wiedzę, zdobywa umiejętności współpracy, wymienia doświadczenia, a organizacja zyskuje niski koszt utrzymania platformy oraz integruje pracowników.



Przygotowane plany przewidują wykorzystanie 10% czasu na naukę opartą na szkoleniach i kursach, 20% czasu na pozyskanie informacji zwrotnych, porad i wyjaśnień od kolegów oraz 70% czasu na wykonywanie i doskonalenie codziennych obowiązków. Wdrożenie tego rozwiązania umożliwia poznawanie swoich mocnych stron i obszarów do rozwoju.



6. Diagnozowanie osobowości oraz predyspozycji wg modelu FRIS® *Model FRIS (autor dr inż. Anna Samborska-Owczarek)*

To polskie narzędzie do diagnozowania sposobu myślenia i działania. Test FRIS to narzędzie psychometryczne, które pomaga zrozumieć swoje naturalne predyspozycje w życiu prywatnym i zawodowym. Dzięki wdrożeniu tego rozwiązania organizacja może zweryfikować kompetencje pracowników, a następnie dać możliwość zmiany działu/stanowiska pracownikom wykazującym niedopasowanie, aby mogli efektywniej wykorzystać posiadane umiejętności.



7. Program rozwojowy dla menedżerów – Akademia Lidera

To program szkoleniowy, w którym biorą udział wszyscy liderzy zespołów, a poprzedza go „Ocena 360°”. Tematy warsztatów dotyczą 9 obszarów: komunikacji, świadomości osobistej, budowania relacji, delegowania zadań, przywództwa, motywowania, rozwoju pracowników, zarządzania zmianą oraz prawnych aspektów pracy menedżera. Dzięki wdrożeniu tego rozwiązania menedżer zwiększa wiedzę w kluczowych kompetencjach, co przekłada się na lepszą współpracę z członkami zespołów i odpowiednie podejście do pracowników.



8. Continuous Performance Management (CPM)

To ciągły proces informacji zwrotnej i coachingu w czasie rzeczywistym, połączony z interakcjami menedżer-pracownik. CPM przyspiesza osiągnięcie celów, poprawia komunikację, sprawia, że ocena efektywności jest istotna i umożliwia rozwój pracowników, zwiększa ich elastyczność i zdolność do adaptacji. Proces ten jest bazą do rozmowy podsumowującej, pomaga wyłonić pracowników z największym potencjałem rozwojowym oraz posiadających przydatne dla organizacji talenty. Korzyści wynikające z wdrożenia tego rozwiązania w organizacji:

- zwiększone zaangażowanie pracowników poprzez regularne informacje zwrotne i dyskusje, które zapewniają, że pracownicy czują się wysłuchani i docenieni, a ciągłe zaangażowanie pomaga zwiększyć morale i satysfakcję z pracy,
- lepsza komunikacja - uzyskiwane informacje zwrotne i rozwój w czasie rzeczywistym,
- promowanie kultury ciągłego uczenia się i rozwoju.



9. Program opiekuna nowego pracownika

Program ten polega na tym, że osoba rozpoczynająca pracę w organizacji dostaje dedykowanego opiekuna, który przez minimum 3 miesiące wdraża nowego pracownika do obowiązków. Pracownik otrzymuje dokument osoby szkolonej, w którym ustalone są zadania realizowane w kolejnych miesiącach. Po każdym miesiącu szkolenia następuje wzajemna ocena szkolonego i opiekuna, a także przełożonego nowego pracownika, który ocenia poziom zdobytej wiedzy. Za pełnienie funkcji opiekuna oraz za pozytywne wdrożenie pracownika w życie firmy opiekun otrzymuje dodatkową gratyfikację. Dzięki wdrożeniu tego rozwiązania organizacja uzyskuje następujące korzyści:

- zmniejszenie poziomu rotacji pracowników (w ciągu jednego roku od zatrudnienia),
- zapewnienie pracownikowi podstawowej wiedzy i szybsze zapoznanie się z organizacją, panującymi zasadami, a także z całym zespołem.



10. Transfer wiedzy w ramach Grupy

Obejmuje lokalne fora ekspertów podatkowych, globalne rady ekspertów oraz Międzynarodowe Sympozja Podatkowe. Wykorzystywanie i rozpowszechnianie wiedzy oraz doświadczeń w ramach grupy zwiększa efektywność operacyjną, skutecznie reagowania na zmiany w otoczeniu biznesowym oraz zgodność (*compliance*) w ramach całej organizacji.



11. Zapewnienie transdyscyplinarnego podejścia do szkoleń

Holistyczne spojrzenie na zagadnienia kwestii podatkowych, poprzez włączenie zewnętrznych ekspertów z różnych dziedzin, takich jak prawo, ekonomia, czy psychologia biznesu. Podejście to pozwala uwzględnić różnorodne perspektywy i zapewnić kompleksową analizę problemów podatkowych oraz potencjalnych zagrożeń reputacyjnych. Dzięki temu organizacja dostarcza pracownikom aktualną wiedzę i najlepsze praktyki branżowe, które pozwolą lepiej zrozumieć kwestie podatkowe oraz skutecznie zarządzać ryzykiem podatkowym.



12. Platforma szkoleniowa

Narzędzie pozwala na dzielenie się wiedzą oraz wspiera rozwój pracowników. Na platformie każdy pracownik ma przypisaną kartę, w której rejestrowane są daty odbytych szkoleń, ich zakres oraz najważniejsze informacje. Platforma umożliwia dodawanie linków do materiałów zdobytych w trakcie szkolenia, artykułów oraz publikacji. Dodatkowo pracownicy mogą oceniać szkolenia, w których uczestniczyli, za pomocą funkcji „polecam”. Działanie platformy tworzy sprzyjające warunki do wymiany wiedzy i jej utrwalania przez użytkowników. Motywuje również pracowników do podnoszenia kwalifikacji poprzez przykład dawany przez liderów.



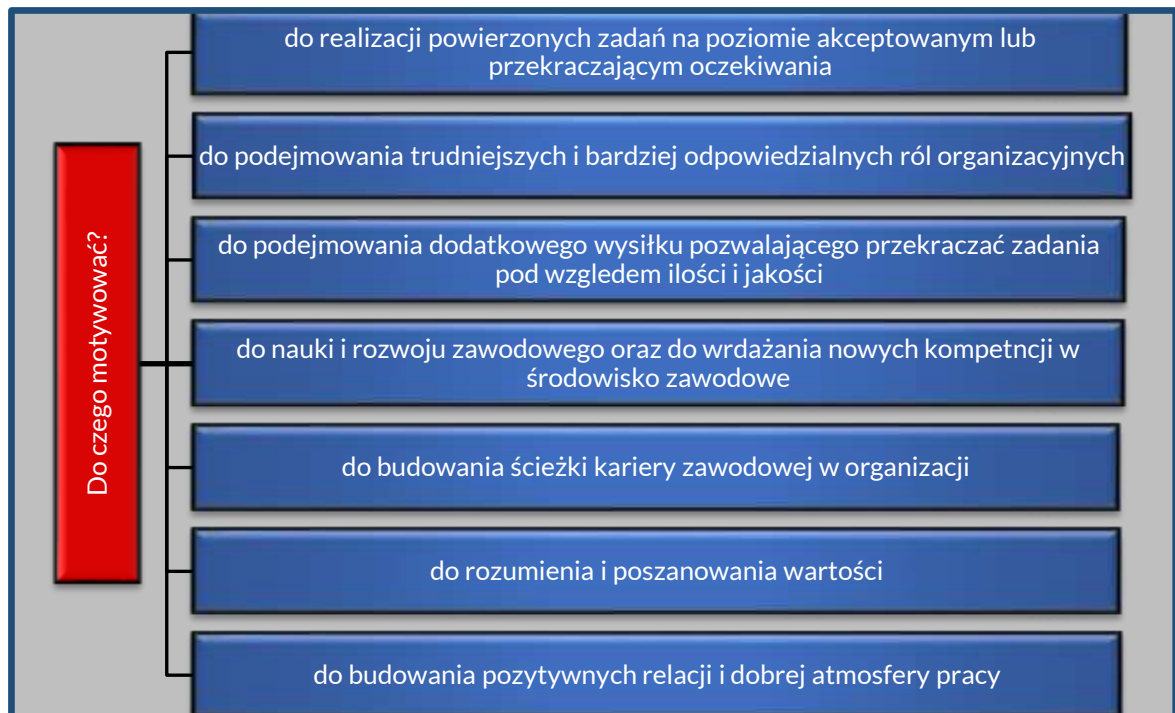
7.3. Budowanie zaangażowania kadr (system motywacyjny)

Stworzenie systemu zachęt do rozwoju, zapewnienie odpowiedniego poziomu komunikacji, możliwości dyskusji, dostarczania informacji zwrotnej oraz wyznaczania realnych celów pracownikom to umiejętności, którymi powinni wykazać się zarządzający kadrami funkcji podatkowej. Działania te przyczyniają się do odczuwania bezpieczeństwa i zadowolenia pracowników, co z kolei przekłada się na wysoką jakość ich pracy, zaangażowanie w realizację zadań oraz niski poziom fluktuacji kadr.

System motywacyjny powinien odnosić się do jasno określonych ścieżek kariery i rozwoju zawodowego oraz możliwości doksztalcania się. Stosowane w organizacji zachęty powinny dotyczyć również właściwej polityki wynagrodzeń, wskazywać możliwości organizacji w zakresie pozyskania i utrzymania wysokiej klasy specjalistów z dziedziny podatków których praca wpływa na prawidłowość działania funkcji podatkowej, a tym samym na prawidłowe wywiązywanie się z obowiązków podatkowych przez organizację.

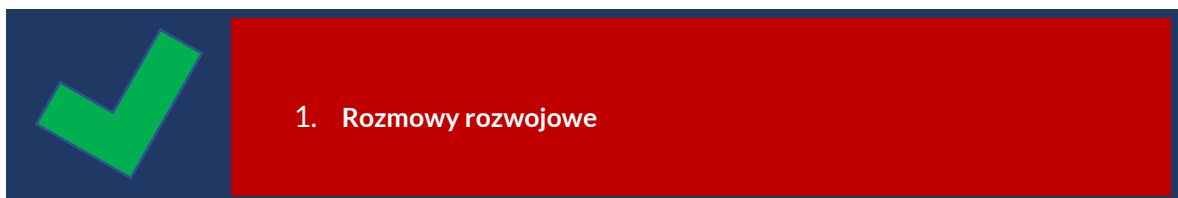
System motywacyjny powinien motywować nie tylko do rzetelnego wykonywania swoich obowiązków, ale także do całego szeregu innych działań:

Rys. 19 Cele systemu motywacyjnego.



Źródło: „HR Bussiness Partner” Redakcja Merytoryczna Karina Popieluch PWN Warszawa 2018

Przykładem dobrych praktyk, które stosują organizacje budując zaangażowane kadry są:



Prowadząc rozmowy w oparciu o ważne dla pracowników i ich szefów tematy, każdy przełożony może planować rozwój i diagnozować potrzeby szkoleniowe swoich podwładnych. W trakcie rozmowy rozwojowej nie tylko przełożony może ocenić i określić kompetencje pracownika, ale także pracownik ocenia swojego szefa. W efekcie wdrożenia działania przełożeni lepiej zrozumieją indywidualne motywacje pracowników, organizacja umacnia budowaną kulturę informacji zwrotnej, wzmacniane są relacje przełożony-pracownik.



2. Jasne zasady premiowania /nagradzania

Pracownicy są transparentnie informowani o zasadach przyznawania premii / nagród. Możliwość otrzymania premii / nagrody jest powiązana z realizacją celów organizacji. Frekwencja w pracy nie wyznacza jej otrzymania.



3. Ocena sytemu motywacyjnego

Okresowo jest sporządzana anonimowa ankieta wśród pracowników weryfikująca znajomość systemu motywacyjnego oraz dająca możliwość jego ocenienia i zaproponowania zmian w systemie.



4. TC Team coaching

Jest to proces, który ma na celu poprawę współpracy i efektywności zespołu. TC to doskonałe narzędzie, które wzmacnia zespół i zwiększa poczucie przynależności do niego wśród jego członków. Rozłożenie procesu w czasie i jego realizacja w bieżącej pracy zespołu gwarantuje długotrwałe utrzymanie efektu przynależności. Wdrożenie tego rozwiązania wzmacnia grupę w realizacji przydzielonych zadań oraz doskonali kompetencje w wybranych obszarach.



5. Pozafinansowy system motywacji pracowników

Skuteczna motywacja pozafinansowa zaczyna się od szczegółowego badania potrzeb pracownika, które zależne są od jego cech osobowych, sytuacji życiowej, środowiska pracy, wiedzy, przekonań i oczekiwań. Nie istnieje gotowa recepta na najlepsze motywatory pozafinansowe, bo każdy pracownik i każdy zespół jest inny. Wdrożenie tego rozwiązania powoduje, że gratyfikacje pozafinansowe skuteczniej i szybciej integrują pracowników z kadrą zarządzającą, tworzą przyjacielską atmosferę w miejscu pracy, a ponadto kształtują wizerunek firmy jako dbającej o własny personel.



7.4. Poziom obciążenia pracą

Istotnym elementem w zakresie realizacji zadań przez pracowników funkcji podatkowej jest właściwe obciążenie pracą. Nawet przy najlepiej wyszkolonej kadrze przejawiającej wysoki poziom kompetencji, zbyt mało zredukowanej lub niedoszacowanej kadrowo, będzie odczuwalny nadmierny poziom obciążenia pracą osób wykonujących zadania.

Zarządzanie obciążeniem to proces polegający na wydajnej dystrybucji i zarządzaniu zadaniami w zespole. Realizowane skutecznie, pozwala zmaksymalizować wydajność pracowników i wyeliminować chaos, aby zespół mógł odczuwać satysfakcję, a nie przytłoczenie. Zarządzanie obciążeniem wpływa również na komfort pracowników, umożliwiając osiągnięcie lepszej jakości pracy i szybszego tempa jej wykonywania.



Zbyt wysoki poziom obciążenia pracą może być przyczyną frustracji nawet najbardziej wykwalifikowanych pracowników i może sprzyjać popełnianiu błędów, przyczyniać się do większej absencji, a w dłuższej perspektywie prowadzić do obniżenia produktywności lub zwiększonej rotacji pracowników.

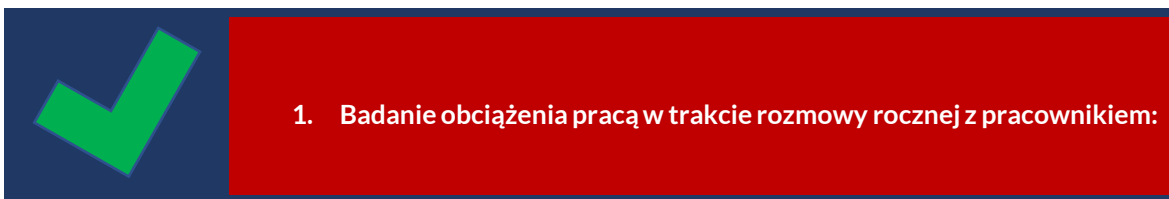
W skrajnych przypadkach jest powodem odejścia z organizacji. Dlatego organizacja pragnąca utrzymać stabilność w obszarze kadr funkcji podatkowej powinna określić potrzeby ilościowe pracowników i wdrożyć system mierników efektywności obciążenia pracą.



„Jeśli nadmiernie obciążasz zadaniami swoich najlepszych pracowników, stracisz ich, ponieważ będą oni mieli dość tego, że muszą pracować więcej¹⁸”

¹⁸ Julie Morgenstern - ekspert z zakresu produktywności i organizacji

Dobłą praktyką wykorzystywaną przez organizacje w tym zakresie będą m.in. poniższe rozwiązania:



Badanie odbywa się z wykorzystaniem dedykowanej okresowej ankiety w działach, w których ryzyko wysokiego obciążenia pracą zostało zidentyfikowane. Dzięki wdrożeniu tego rozwiązania organizacja otrzymuje informację zwrotną na temat satysfakcji z pracy, klimatu panującego w organizacji oraz poziomu obciążenia pracą.

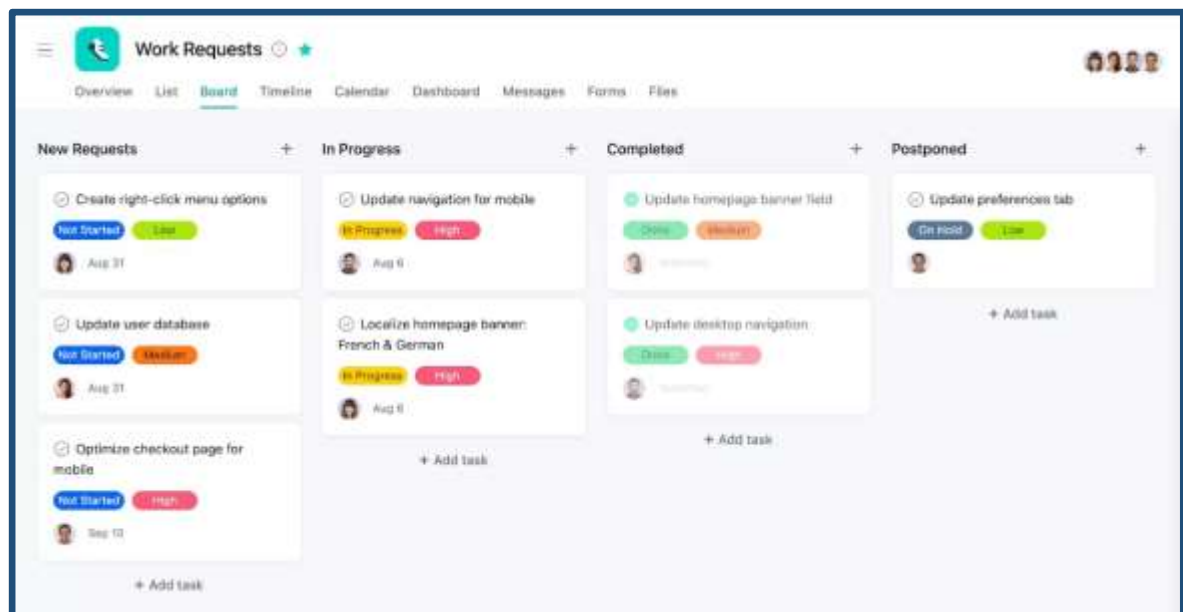


To proces wskazujący, jak w 5-ciu krokach można zrównoważyć poziom obciążenia pracą pracowników, który przedstawia się następująco:

- uszeregowanie listy zadań i projektów zespołu według priorytetu i rozpoczęcie od przydzielenia najważniejszych zadań,
- określenie daty rozpoczęcia lub projektu: można również skorzystać ze strategii zarządzania czasem, takich jak blokowanie czasu, co pomoże członkom zespołu produktywnie planować każdy dzień,
- dobór odpowiednich osób do odpowiednich zadań lub projektów, biorąc pod uwagę dostępność członków zespołu, a także ich umiejętności i doświadczenie,
- włączenie do dyskusji zespołu, aby dokładniej poznać jego moce przerobowe, wówczas członkowie zespołu którzy znają najlepiej swoje obciążenie i wydajność, poczują się bardziej zaangażowani,
- komunikowanie członkom zespołu, dlaczego przydzielono im określone zadanie co zwiększy ich zaangażowanie i z góry ustali oczekiwania.

Wdrożenie tego rozwiązania może pomóc organizacji w skutecznym identyfikowaniu i przypisywaniu dostępnych zasobów do danej inicjatywy. Proces ten powinien być wykonywany przy zastosowaniu dostępnych narzędzi IT. Poniżej przykładowa tablica zadań / plan projektów.

Rys. 20 Tablica zadań / plan projektów.



Źródło: [Jak efektywnie zarządzać obciążeniem zespołu. Martins Julia. Asana. 2024](#)



7.5. System zastępstw i sukcesja

Zasoby ludzkie stanowią fundamentalny element każdej organizacji. To pracownicy tworzą zespół, który ma kluczowe znaczenie dla sukcesu organizacji. **Skuteczne zarządzanie zasobami ludzkimi przyczynia się do wzrostu produktywności, innowacyjności i konkurencyjności organizacji, a także do tworzenia kultury organizacyjnej.** Pracownicy stanowią najcenniejszy kapitał każdej firmy, dlatego istotne jest dbanie nie tylko o ich rozwój i zaangażowanie w organizację, ale o jej odpowiednią ilość. Adekwatna ilość i jakość pracowników komórek podatkowych powinna wynikać z prawidłowo funkcjonującego systemu zastępstw spójnego z systemem szkoleń i wspartego planami sukcesji pracowników.

Wystarczające zabezpieczenie kadry funkcji podatkowej, daje pewność poprawnego i terminowego wywiązania się z obowiązków nakładanych na organizację przepisami prawa podatkowego.

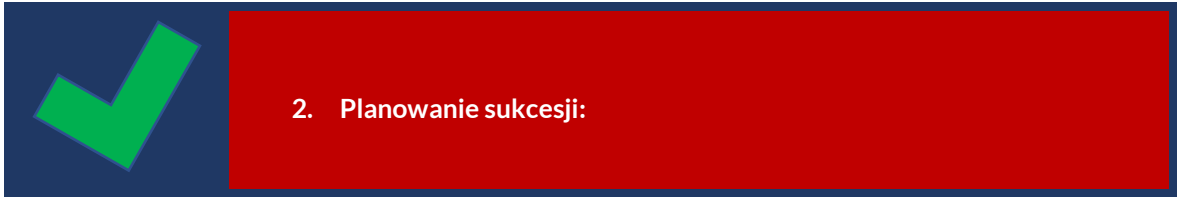
W tym miejscu na uwagę zasługują m.in. stosowane przez organizacje rozwiązania:



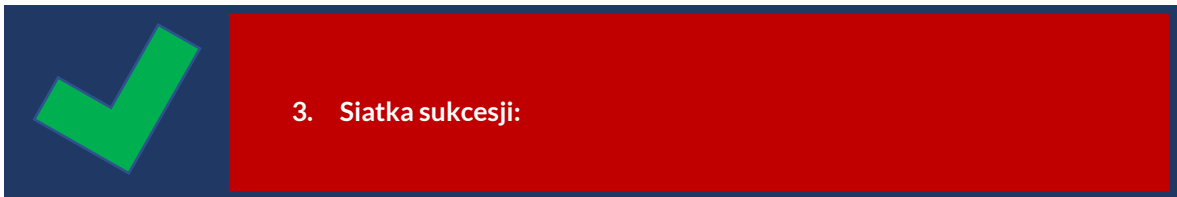
1. System podwójnych zastępstw:

System opiera się na zbliżonych kompetencjach dwóch pracowników, którzy wzajemnie weryfikują swoje działania zgodnie z zasadą „drugiej pary oczu”. Te czynności znajdują odzwierciedlenie w matrycy odpowiedzialności oraz w zakresie obowiązków pracowniczych

„osoba odpowiedzialna za proces” oraz „rola wspierająca”. Dodatkowo w systemie pełnią funkcję zastępcy w przypadku nieobecności. Takie rozwiązanie pozwala organizacji zapobiegać redundancji kompetencji oraz zabezpieczyć ciągłość procesów, zapewniając, że w razie nieobecności jednego z pracowników, drugi pozostaje do dyspozycji pracodawcy.



Praktyka polegająca na przygotowaniu ludzi do przyszłych ról wspierających ciągłe funkcjonowanie biznesu i odpowiednim wyszkoleniu, aby w przyszłości mogli objąć kluczowe stanowiska w organizacji. Planowanie sukcesji to proces trwający zwykle od roku do trzech lat, który obejmuje edukację osób oraz ich wszechstronne przygotowanie do przyjęcia w przyszłości stanowisk związanych z większą odpowiedzialnością. Planowanie sukcesji wzmacnia pozycję ludzi, podnosząc ich kompetencje, pewność siebie, motywację i lojalność. Wdrożenie tego rozwiązania daje organizacji korzyści w postaci wydajnego, kompetentnego i zaangażowanego personelu. Inwestowanie w szkolenia i planowanie kariery przyczyniają się do pozytywnej i solidnej kultury organizacji.



Model polegający na zidentyfikowaniu kluczowych stanowisk i określeniu kto kogo i kiedy zastępuje, aby możliwe było przekazanie kompetencji i zadań w przypadku nagłego braku danego pracownika. Wdrożenie tego rozwiązania chroni organizację przed nieuniknionymi przyszłymi zakłóceniami lub nagłymi zwolnieniami na kluczowych stanowiskach oraz może pomóc w utrzymaniu stabilności firmy.



8. Wsparcie IT w zakresie funkcji podatkowej

Wymagania dotyczące wsparcia IT zostały przedstawione w Wytycznych w zakresie Ram Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego w punkcie 8 tych wytycznych w zakresie funkcji podatkowej w szczególności w pkt 8.3 RWNP w zakresie systemów IT.

W dynamicznie zmieniającym się świecie biznesu, gdzie prawo i technologia stale ewoluują, odpowiednie ramy wewnętrznego nadzoru podatkowego w obszarze wsparcia IT są niezbędne do efektywnego zarządzania ryzykiem podatkowym i zgodnością z przepisami. Współczesne organizacje coraz częściej korzystają z zaawansowanych technologii, takich jak sztuczna inteligencja, uczenie maszynowe czy analiza danych, aby usprawnić procesy podatkowe i zwiększyć efektywność operacyjną.



W ramach wsparcia IT w zakresie funkcji podatkowej warto korzystać ze standardów i norm, które mogą znacząco podnieść jakość i bezpieczeństwo procesów.

Jednym z takich standardów jest COBIT (Control Objectives for Information and Related Technologies), który oferuje ramy zarządzania i nadzoru IT, koncentrując się na zapewnieniu zgodności z przepisami, efektywnym zarządzaniu zasobami IT oraz minimalizacji ryzyka. Standard ITIL (Information Technology Infrastructure Library) dostarcza szczegółowe wytyczne dotyczące zarządzania usługami IT, obejmujące strategię usług, projektowanie, przejście, eksploatację oraz ich ciągłe doskonalenie. TISAX (Trusted Information Security Assessment Exchange) jest standardem, który umożliwia ocenę i wymianę wyników dotyczących bezpieczeństwa informacji między uczestnikami, co jest szczególnie ważne dla firm współpracujących z wieloma partnerami. Zintegrowane ramy kontroli wewnętrznej COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) oferują wytyczne mające na celu zwiększenie zaufania do danych i informacji poprzez skuteczną kontrolę wewnętrzną. Znacząco poprawić jakość i bezpieczeństwo procesów mogą również standardy wiedzy i praktyki, opracowywane przez organizacje takie jak ISACA czy IIA, wspierające specjalistów w dziedzinie systemów informatycznych.

Co więcej wsparcie IT może również opierać się na międzynarodowych normach ISO, takich jak ISO/IEC 20000-1:2018 w zakresie zarządzania usługami IT, ISO/IEC 27001:2022 w ramach zarządzania bezpieczeństwem informacji, cyberbezpieczeństwem i ochroną prywatności, oraz ISO/IEC 27005:2022, dostarczającej wskazówek dotyczących zarządzania ryzykiem bezpieczeństwa informacji. W kontekście bezpieczeństwa informacji w chmurze warto zwrócić uwagę na normę ISO/IEC 27017:2015, a dla zarządzania ryzykiem związanym z IoT na ISO/IEC 27400:2022. Wprowadzenie ram wewnętrznego nadzoru podatkowego w zakresie wsparcia IT obejmuje dwa główne obszary: zapewnienie zgodności

i zarządzanie systemami IT wspierającymi funkcję podatkową oraz zabezpieczenie systemów przed potencjalnymi zagrożeniami. Pierwszy obszar koncentruje się na zarządzaniu zgodnością systemów IT z obowiązującymi przepisami prawa i regulacjami wewnętrznymi oraz na zarządzaniu systemami IT wspierającymi funkcję podatkową. Natomiast drugi obszar skupia się na zapewnieniu bezpieczeństwa systemów teleinformatycznych, aby chronić je przed utratą danych oraz nieuprawnionym dostępem.

W kontekście zgodności i rozwoju systemów IT kluczowe jest zarządzanie zgodnością systemów IT z wymaganiami prawa i regulacjami wewnętrznymi, co minimalizuje ryzyko sankcji i kar oraz wzmacnia zaufanie interesariuszy. Zarządzanie systemami IT wspierającymi funkcję podatkową obejmuje ich rozwój, optymalizację oraz integrację z innymi systemami w organizacji, aby były efektywne, skalowalne i zdolne do obsługi rosnących potrzeb biznesowych. Obejmuje to również regularne przeglądy i audyty systemów, aby upewnić się, że są one zgodne z najnowszymi przepisami i najlepszymi praktykami.

Bezpieczeństwo systemów teleinformatycznych to kolejny kluczowy obszar, który obejmuje zabezpieczenie systemów przed utratą danych oraz zapewnienie ich dostępności poprzez wdrożenie odpowiednich mechanizmów backupu, strategii odzyskiwania danych oraz systemów redundancji. Równie ważne jest zabezpieczenie systemów przed nieuprawnionym dostępem, co wymaga wdrożenia solidnych mechanizmów kontroli dostępu, szyfrowania danych oraz monitorowania i wykrywania potencjalnych zagrożeń. Ochrona przed atakami cybernetycznymi, wdrażanie polityk zarządzania tożsamością i dostępem oraz regularne testy penetracyjne to niezbędne działania w tym zakresie.

Dzięki zastosowaniu tych ram organizacje mogą lepiej zarządzać ryzykiem podatkowym, zapewniać zgodność z przepisami oraz wykorzystywać potencjał nowoczesnych technologii do osiągnięcia swoich strategicznych celów biznesowych. Regularne przeglądy, audyty oraz monitorowanie wsparcia IT dla funkcji podatkowej pozwalają organizacjom utrzymać wysoki poziom efektywności operacyjnej i minimalizować ryzyko wystąpienia nieprawidłowości czy naruszeń przepisów.

Ponadto, ciągłe doskonalenie i rozwój ram wsparcia IT dla funkcji podatkowej są kluczowe w dynamicznym otoczeniu biznesowym, gdzie zmiany technologiczne i prawne są nieuniknione. Organizacje powinny być elastyczne i gotowe na adaptację swoich systemów i procesów, aby sprostać nowym wymaganiom oraz wyzwaniom. W tym kontekście, inwestycje w badania i rozwój, śledzenie trendów technologicznych oraz dostosowywanie strategii IT do zmieniających się potrzeb biznesowych stają się niezbędne.

Ostatecznie, wsparcie IT w zakresie funkcji podatkowej nie jest tylko kwestią techniczną, ale również strategiczną. Organizacje, które skutecznie zarządzają swoimi systemami IT w kontekście podatkowym, mogą zyskać znaczącą przewagę konkurencyjną poprzez optymalizację procesów, zwiększenie efektywności operacyjnej oraz minimalizację ryzyka podatkowego.

Wdrażanie skutecznych ram wsparcia IT dla funkcji podatkowej wymaga zaangażowania całej organizacji, od kierownictwa po pracowników operacyjnych, oraz współpracy między różnymi działami, takimi jak IT, finanse, prawo i zgodność. Dlatego kluczowym elementem sukcesu jest budowanie świadomości i zaangażowania wszystkich zaangażowanych stron oraz promowanie kultury współpracy i otwartości w organizacji.

W związku z powyższym, skuteczne zarządzanie wsparciem IT w zakresie funkcji podatkowej wymaga strategicznego podejścia, ciągłego doskonalenia i zaangażowania całej organizacji. Organizacje, które są w stanie skutecznie zintegrować swoje systemy IT z funkcją podatkową oraz dostosować się do zmieniających się wymagań prawnych i technologicznych, mogą osiągnąć wyższy poziom efektywności operacyjnej, zgodności z przepisami oraz konkurencyjności na rynku.



8.1. Zapewnienie zgodności zarządzania systemami IT



8.1.1. Zapewnienie zgodności systemów IT z wymaganiami prawa i regulacjami wewnętrznymi

Współczesne organizacje muszą stale zapewniać zgodność swoich systemów IT z obowiązującymi przepisami prawa i regulacjami wewnętrznymi. Aby to osiągnąć, warto wdrożyć następujące dobre praktyki:



1. Posiadanie wykazu stosowanego oprogramowania z nazwą i typem licencji:

Dobłą praktyką jest prowadzenie aktualnego wykazu stosowanego oprogramowania, zawierającego informacje o nazwie programu oraz rodzaju licencji. Dzięki temu organizacja może śledzić liczbę używanych licencji, uniknąć nielegalnego korzystania z oprogramowania oraz zapewnić zgodność z przepisami dotyczącymi praw autorskich. Wykaz powinien być aktualizowany przy każdej instalacji nowego oprogramowania lub aktualizacji istniejących programów. Dodatkowo, organizacje mogą korzystać z systemów do zarządzania zasobami IT, które automatycznie aktualizują i monitorują wykaz oprogramowania oraz jego zgodność z licencjami.



2. Posiadanie udokumentowanej procedury instalacji oprogramowania komputerowego:

Organizacje powinny opracować jasne i precyzyjne procedury dotyczące instalacji oprogramowania komputerowego, w tym także tych związanych z funkcją podatkową. Dokumentacja powinna obejmować kroki instalacji, konfiguracji oraz testowania, aby

zapewnić poprawne i zgodne z prawem funkcjonowanie systemów. Procedury powinny być dostępne dla wszystkich zaangażowanych w proces instalacji administratorów, którzy posiadają odpowiednie uprawnienia oraz regularnie aktualizowane w miarę wprowadzania nowych wersji oprogramowania. Każda instalacja powinna być dokładnie dokumentowana, a odpowiedzialność za jej przeprowadzenie jasno określona. Przestrzeganie tych procedur minimalizuje ryzyko błędów i niezgodności z przepisami.



3. Monitorowanie aktualizacji prawnych:

Utworzenie mechanizmu monitorowania i analizowania zmian w przepisach prawnych dotyczących IT pozwala na szybką adaptację systemów, procedur i dokumentacji do nowych wymagań. Organizacje powinny śledzić publikacje krajowe i unijne, komunikaty branżowe oraz zmiany w regulacjach, które mogą wpływać na ich działalność. Informowanie odpowiednich zespołów o konieczności dostosowania działań jest kluczowe dla zapewnienia stałej zgodności systemów IT. Regularne szkolenia i aktualizacje wiedzy pracowników odpowiedzialnych za zgodność, pomagają w utrzymaniu wysokiego poziomu świadomości i gotowości do reagowania na zmiany.



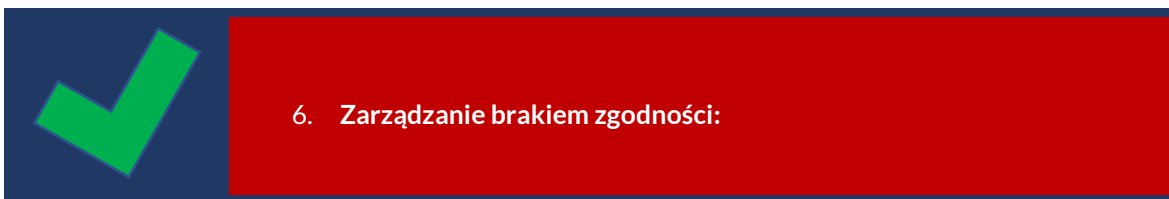
4. Regularne audyty zgodności:

Przeprowadzanie regularnych audytów zgodności systemów IT pozwala na sprawdzenie, czy organizacja przestrzega obowiązujących przepisów prawnych i wewnętrznych regulacji. Audyty powinny obejmować zarówno przegląd dokumentacji, jak i praktyczną weryfikację funkcjonowania systemów. Harmonogram audytów powinien być ustalony i dokumentowany, a wyniki powinny być monitorowane w celu śledzenia postępu i wdrożenia ewentualnych działań naprawczych. Audyty mogą być przeprowadzane zarówno wewnętrznie, jak i przez zewnętrznych ekspertów, co zapewnia niezależność i obiektywizm oceny.

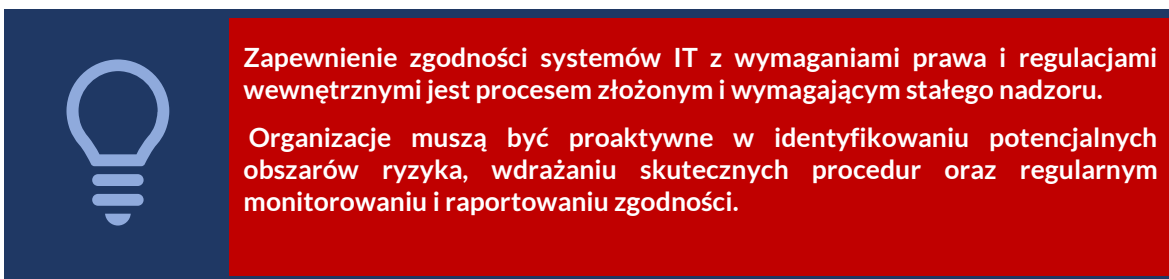


5. Raportowanie zgodności:

Ustanowienie regularnego procesu raportowania zgodności, w tym okresowych sprawozdań dla zarządu, umożliwia ocenę osiągniętych celów oraz dostosowanie strategii związanych ze zgodnością. Systematyczne przeglądy pozwalają na monitorowanie postępów i podejmowanie ewentualnych działań korygujących. Raporty powinny zawierać informacje o aktualnym stanie zgodności, wynikach audytów, potencjalnych ryzykach oraz podjętych działaniach naprawczych. Dzięki temu zarząd ma pełny obraz sytuacji i może podejmować świadome decyzje strategiczne dotyczące zarządzania ryzykiem i zgodnością.



Organizacje powinny mieć jasno określone procedury zarządzania incydentami niezgodności, które obejmują identyfikację, zgłaszanie, analizę i rozwiązywanie problemów związanych z niezgodnością. Każdy incydent powinien być szczegółowo dokumentowany, a kroki podjęte w celu jego rozwiązania powinny być analizowane, aby zapobiec podobnym problemom w przyszłości. W ramach zarządzania incydentami zgodności, organizacje powinny także prowadzić rejestr incydentów, który umożliwia śledzenie ich częstotliwości i przyczyn, co pozwala na identyfikację trendów i obszarów wymagających poprawy. Kluczowe jest również ustanowienie kanałów komunikacji, które umożliwiają szybkie zgłaszanie incydentów oraz zapewnienie, że pracownicy są świadomi procedur i ich obowiązków w przypadku wykrycia niezgodności.



Zastosowanie dobrych praktyk w zarządzaniu zgodnością systemów IT nie tylko minimalizuje ryzyko związane z nieprzestrzeganiem przepisów, ale także przynosi szereg korzyści organizacyjnych. Przede wszystkim, poprawia bezpieczeństwo danych i systemów, co jest kluczowe w kontekście rosnącej liczby zagrożeń cybernetycznych. Regularne audyty i monitorowanie aktualizacji prawnych pozwalają na szybkie reagowanie na zmiany w regulacjach i skuteczne zarządzanie ryzykiem prawnym.

Ponadto, właściwe zarządzanie licencjami na oprogramowanie oraz udokumentowane procedury instalacji i konfiguracji systemów IT wspierają optymalizację kosztów. Uniknięcie nielegalnego korzystania z oprogramowania i zapewnienie zgodności z umowami licencyjnymi chroni organizację przed potencjalnymi karami finansowymi i pozwala na lepsze planowanie budżetu IT.

Regularne raportowanie zgodności oraz zarządzanie incydentami zgodności umożliwia organizacji utrzymanie transparentności i odpowiedzialności na wszystkich poziomach

zarządzania. Daje to zarządowi pełny obraz sytuacji, co jest kluczowe dla podejmowania świadomych decyzji strategicznych.

Wysoki poziom zgodności zwiększa również zaufanie interesariuszy, w tym klientów, partnerów biznesowych i regulatorów, co może prowadzić do lepszej reputacji na rynku. Kultura zgodności w organizacji promuje etyczne zachowania i świadomość odpowiedzialności wśród pracowników.

Regularne szkolenia i komunikacja na temat zgodności z przepisami prawa i regulacjami wewnętrznymi wzmacniają zaangażowanie pracowników w procesy zgodności. Dzięki temu organizacja może skuteczniej reagować na wyzwania i zmiany w otoczeniu prawnym i biznesowym.

Podsumowując, zarządzanie zgodnością systemów IT z wymaganiami prawa i regulacjami wewnętrznymi jest nie tylko koniecznością, ale również strategiczną przewagą. Stosowanie dobrych praktyk w tym zakresie pomaga organizacjom nie tylko spełniać wymagania prawne, ale także budować stabilne, bezpieczne i efektywne środowisko IT, które wspiera realizację celów biznesowych.



8.1.2. Zarządzanie systemami IT wspierającymi funkcję podatkową

Wspieranie funkcji podatkowej przez systemy informatyczne wymaga precyzyjnego zarządzania, aby zapewnić zgodność z przepisami i prawidłowe działanie. Organizacje muszą być na bieżąco z nowymi systemami wspierającymi zarządzanie ryzykiem podatkowym oraz, w miarę możliwości, wdrażać innowacyjne rozwiązania.

Poniżej przedstawiono kilka kluczowych praktyk w tym zakresie:



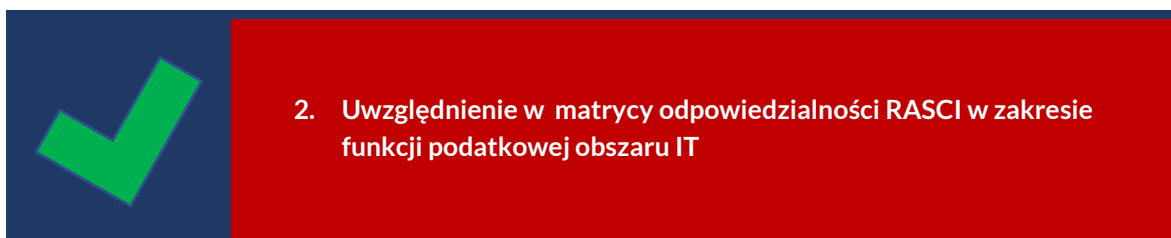
1. Rozwijanie funkcjonalności systemów związanych z funkcją podatkową:

Systemy informatyczne wspierające funkcję podatkową muszą być nieustannie rozwijane i aktualizowane, aby sprostać dynamicznie zmieniającym się wymaganiom prawnym i operacyjnym. Wdrażanie nowych funkcji i aktualizacji powinno być starannie planowane i przetestowane, aby uniknąć potencjalnych problemów. W tym kontekście, istotne jest:

- **Automatyzacja procesów:** Kluczowym elementem jest automatyzacja procesów podatkowych, która pozwala na eliminację ludzkich błędów oraz zwiększenie efektywności. Automatyzacja obejmuje m.in. generowanie deklaracji podatkowych, obliczanie zobowiązań podatkowych oraz przygotowywanie raportów. Z uwagi na dużą objętość plików JPK, dobrą praktyką jest również,

aby podmiot posiadał narzędzia umożliwiające wysyłanie plików w całości, bezpośrednio przez bramkę MF.

- **Integracja systemów:** Systemy podatkowe powinny być zintegrowane z innymi systemami finansowymi i księgowymi w organizacji. Zapewnia to spójność danych oraz umożliwia automatyczne przysyłanie informacji, co jest kluczowe dla dokładności i terminowości rozliczeń podatkowych.
- **Wdrażanie aktualizacji prawnych:** Proces wdrażania aktualizacji zgodnych nowymi przepisami podatkowymi powinien rozpocząć się niezwłocznie po ich ogłoszeniu. Regularne przeglądy i aktualizacje systemów zapewniają ich zgodność z obowiązującymi regulacjami i minimalizują ryzyko sankcji prawnych.
- **Zarządzanie zmianą:** W przypadku zmiany oprogramowania systemów wspierających funkcję podatkową dobrą praktyką jest aby podmiot posiadał narzędzia służące zarządzaniu zmianą oraz określił odpowiedzialności za ten proces.
- **Szkolenia dla pracowników:** Wdrażanie nowych funkcjonalności powinno być wsparte szkoleniami dla użytkowników systemów IT. Zapewnienie, że personel jest odpowiednio przeszkolony, zwiększa skuteczność wykorzystania systemów oraz zmniejsza ryzyko błędów.
- **Testowanie nowych funkcji:** Każda nowa funkcjonalność powinna przejść przez dokładny proces testowania. Testy powinny obejmować różne scenariusze użytkowania, aby upewnić się, że nowe funkcje działają poprawnie i nie powodują zakłóceń w istniejących procesach.

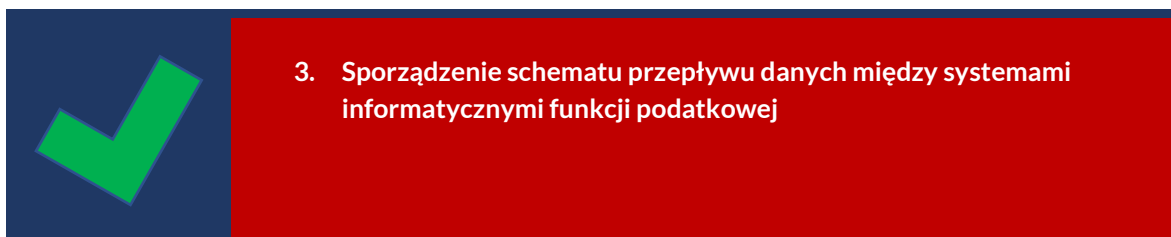


Przydzielanie odpowiedzialności w obszarze funkcji podatkowej, uwzględniając obszar IT, jest kluczowym elementem skutecznego zarządzania. Matryca RASCI pozwala jasno określić, kto jest odpowiedzialny, kto zaangażowany, kto udziela wsparcia, z kim należy konsultować się oraz kto jest informowany w kontekście działań związanych z funkcją podatkową.

- **Definiowanie ról i obowiązków:** Każda rola w procesie podatkowym powinna być dokładnie zdefiniowana i przypisana do odpowiednich osób lub zespołów. Zapewnia to klarowność i unika zamieszania co do tego, kto jest odpowiedzialny za poszczególne zadania.
- **Dokumentowanie i komunikacja:** Wszystkie role i odpowiedzialności powinny być formalnie udokumentowane i komunikowane wszystkim zaangażowanym

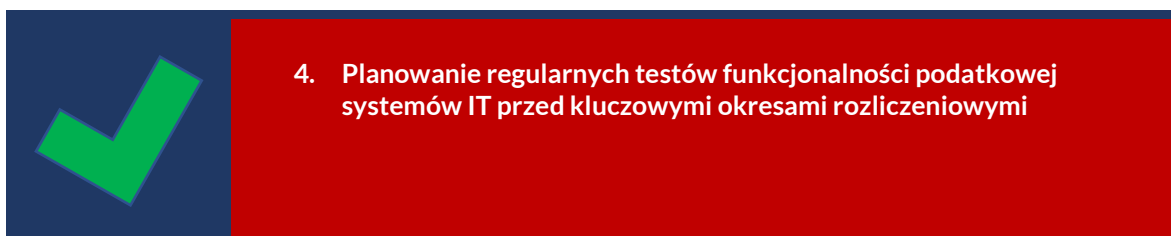
stronom. Regularne przeglądy i aktualizacje matrycy RASCI są kluczowe dla utrzymania jej aktualności.

- **Zaangażowanie interesariuszy:** Ważne jest, aby w proces ustalania matrycy RASCI zaangażowani byli wszyscy kluczowi interesariusze, w celu zapewnienia, że wszystkie aspekty procesu podatkowego są uwzględnione i że matryca odzwierciedla rzeczywiste potrzeby organizacji.



Posiadanie klarownego schematu przepływu danych między różnymi systemami informatycznymi funkcji podatkowej ułatwia kontrolę i monitorowanie procesów, w szczególności podatkowych. Schemat ten powinien uwzględniać wszystkie istotne informacje dotyczące przetwarzania danych podatkowych w organizacji:

- **Mapa procesów:** Opracowanie szczegółowej mapy procesów podatkowych, która pokazuje, jak dane przepływają między systemami. Mapa powinna obejmować wszystkie źródła danych, punkty przetwarzania oraz wyjścia danych.
- **Dokumentacja techniczna:** Każdy etap przepływu danych powinien być dokładnie opisany w dokumentacji technicznej. Dokumentacja powinna zawierać informacje o wykorzystywanych technologiach, interfejsach oraz procedurach bezpieczeństwa.
- **Analiza ryzyka:** Identyfikacja i ocena potencjalnych zagrożeń związanych z przepływem danych podatkowych. Analiza ryzyka pozwala na wprowadzenie odpowiednich środków zaradczych, które minimalizują ryzyko naruszeń danych.
- **Regularne przeglądy i aktualizacje:** Schemat przepływu danych powinien być regularnie przeglądany i aktualizowany, aby uwzględniać zmiany w procesach podatkowych, systemach IT oraz przepisach prawnych.



Regularne testowanie systemów IT związanych z funkcją podatkową przed zakończeniem okresów rozliczeniowych jest kluczowe dla zapewnienia ich prawidłowego działania i zgodności z przepisami. Testy te powinny obejmować różne scenariusze podatkowe i być przeprowadzane w sposób systematyczny oraz dokładnie udokumentowane.

- **Scenariusze testowe:** Opracowanie i wdrożenie różnych scenariuszy testowych, które obejmują wszystkie kluczowe aspekty funkcji podatkowej. Scenariusze powinny uwzględniać zarówno standardowe operacje, jak i nietypowe sytuacje, które mogą wystąpić.
- **Testy end-to-end:** Przeprowadzanie testów end-to-end, które symulują pełny cykl rozliczeniowy. Testy powinny obejmować wszystkie etapy przetwarzania danych podatkowych, od wprowadzenia danych do systemu, przez przetwarzanie, aż po generowanie raportów i deklaracji.
- **Dokumentacja wyników:** Wyniki testów powinny być dokładnie dokumentowane, w tym wszystkie zidentyfikowane problemy, ich przyczyny oraz działania podjęte w celu ich rozwiązania. Dokumentacja ta jest kluczowa dla monitorowania i ciągłego doskonalenia procesów testowych.
- **Zaangażowanie zespołów operacyjnych:** Testy powinny być przeprowadzane we współpracy z zespołami operacyjnymi, które na co dzień korzystają z systemów podatkowych. Zaangażowanie użytkowników końcowych pozwala na lepsze zrozumienie rzeczywistych potrzeb i wyzwań oraz zwiększa skuteczność testów.



8.2. Bezpieczeństwo Systemu IT



8.2.1. Zabezpieczenie systemu teleinformatycznego przed utratą lub brakiem dostępności danych

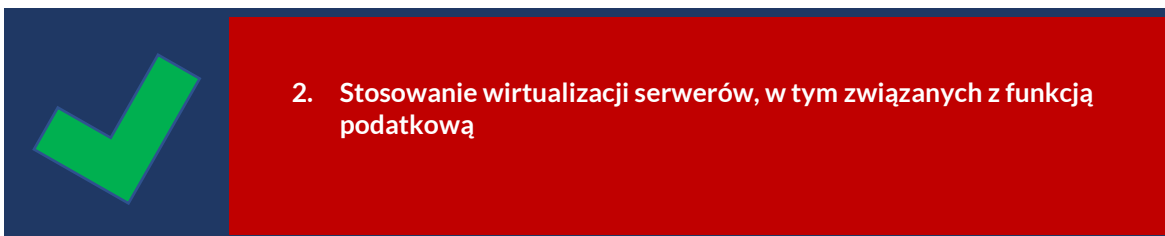
Bezpieczeństwo danych podatkowych jest kluczowym zagadnieniem dla każdej organizacji. Aby chronić dane przed utratą lub brakiem dostępności, niezbędne jest stosowanie odpowiednich praktyk zabezpieczeniowych. Poniżej przedstawiono kilka istotnych działań i praktyk w tym zakresie:



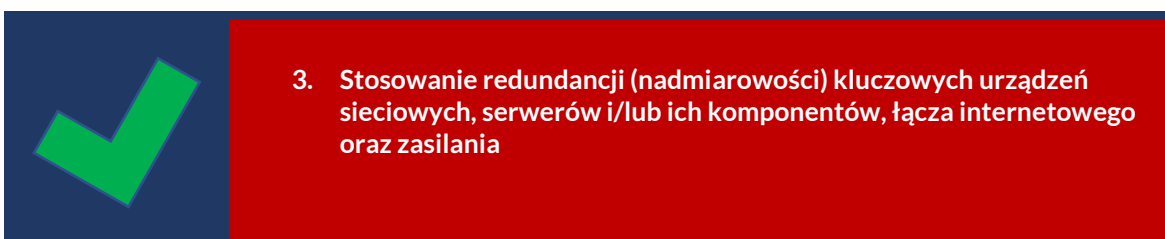
1. Regularne wykonywanie pełnych kopii zapasowych kluczowych danych

Regularne tworzenie pełnych kopii zapasowych kluczowych danych, w tym danych podatkowych, jest niezbędne dla zabezpieczenia się przed ich utratą. Kopie zapasowe powinny być przechowywane w bezpiecznych miejscach, z dala od oryginalnych danych, aby uniknąć ryzyka ich jednoczesnego uszkodzenia. Harmonogram regularnych kopii zapasowych, na przykład codziennych lub tygodniowych, zależy od krytyczności danych i częstotliwości ich aktualizacji. Kopie zapasowe powinny być przechowywane w wielu lokalizacjach, zarówno na miejscu (on-site), jak i zdalnie (off-site), aby w przypadku fizycznego zniszczenia jednego miejsca, dane były nadal dostępne z innej lokalizacji. Zaleca

się również korzystanie z szyfrowania kopii zapasowych dla dodatkowej ochrony, aby dane pozostały nieczytelne dla osób nieuprawnionych nawet w przypadku kradzieży kopii zapasowych. Regularne testy odzyskiwania danych z kopii bezpieczeństwa są kluczowe, aby upewnić się, że proces odzyskiwania jest skuteczny i sprawnie działający w przypadku awarii. Testy te powinny obejmować różne scenariusze, takie jak awaria sprzętu, atak ransomware, czy błędy ludzkie.



Wirtualizacja serwerów przynosi szereg korzyści, które wpływają pozytywnie na zabezpieczenie systemu teleinformatycznego przed utratą danych. Zalety wirtualizacji obejmują zwiększoną elastyczność, skalowalność i jakość działania sieci, co pozwala na optymalne wykorzystanie zasobów IT przy jednoczesnym obniżeniu kosztów. Dodatkowo, dzięki wirtualizacji, możliwe jest łatwe przenoszenie obciążenia pomiędzy urządzeniami, co zapewnia maksymalną wydajność pracy. Istotnym atutem jest także minimalizowanie awaryjności rozwiązań sieciowych, co gwarantuje płynną i niezaburzoną codzienną pracę. W przypadku awarii, wirtualizacja ułatwia również szybkie odzyskiwanie danych, co minimalizuje ryzyko utraty danych i zapewnia ciągłość działania przedsiębiorstwa.



Redundancja kluczowych elementów infrastruktury IT, takich jak urządzenia sieciowe, serwery czy łącza internetowe, zapewnia zapasowe źródła danych i usług w przypadku awarii głównych komponentów. Implementacja i zapasowych źródeł zasilania (np. UPS, generatory) zapewnia ciągłość działania systemów w przypadku awarii zasilania podstawowego. Korzystanie z dwóch niezależnych dostawców łączy internetowych minimalizuje ryzyko utraty łączności w przypadku awarii jednego dostawcy. Wprowadzenie redundancji sprzętowej dla krytycznych serwerów i urządzeń sieciowych gwarantuje, że w przypadku awarii jednego elementu, drugi może przejąć jego funkcje bez przerw w działaniu. Dokumentacja redundancji i procedury przełączania w przypadku awarii ułatwiają szybkie i skuteczne reagowanie na awarie.



4. Prowadzenie nadzoru nad parametrami środowiskowymi badanymi w centrach danych

Monitorowanie parametrów środowiskowych, takich jak temperatura, wilgotność czy jakość zasilania w centrach danych, pozwala na wczesne wykrywanie potencjalnych problemów, które mogą prowadzić do utraty danych lub braku dostępności systemów. Używanie systemów monitoringu z alertami w czasie rzeczywistym umożliwia automatyczne wykrywanie i zgłaszanie nieprawidłowości, co pozwala na szybką reakcję. Regularne przeglądanie i analiza raportów środowiskowych pozwalają na proaktywne działania w celu uniknięcia awarii. Wprowadzenie mechanizmów automatycznego reagowania na przekroczenie określonych parametrów (np. awaryjne chłodzenie) minimalizuje ryzyko uszkodzeń. Odpowiednie procedury konserwacji dla sprzętu monitorującego zwiększają niezawodność urządzeń monitorujących.



5. Stosowanie dwóch lustrzanych centrów danych zapewniających ciągłość działania przedsiębiorstwa

Posiadanie dwóch lustrzanych centrów danych, które są ze sobą zsynchronizowane i działają równolegle, pozwala na ciągłość działania przedsiębiorstwa nawet w przypadku poważnej awarii. Utrzymywanie lustrzanych centrów danych w różnych lokalizacjach geograficznych minimalizuje ryzyko związane z katastrofami naturalnymi i atakami. Technologia replikacji danych w czasie rzeczywistym zapewnia, że dane w obu centrach danych są zawsze aktualne. Regularne testy przełączania pomiędzy centrami danych pozwalają upewnić się, że procedury przełączenia działają sprawnie i skutecznie. Stabilne i szybkie połączenia między centrami danych umożliwiają płynną synchronizację danych.



6. Regularne testy procedur awaryjnych

Przeprowadzanie regularnych testów procedur awaryjnych, które obejmują nie tylko odzyskiwanie danych z kopii bezpieczeństwa, ale także symulację różnych scenariuszy awaryjnych, pozwala ocenić skuteczność procedur i dostosować je w razie potrzeby. Opracowanie i aktualizacja planu awaryjnego obejmującego różne scenariusze, takie jak

awarie sprzętu, cyberataki czy klęski żywiołowe, są kluczowe dla gotowości organizacji na wypadek nagłych sytuacji. Regularne ćwiczenia i symulacje awaryjne z udziałem całego zespołu pozwalają na praktyczne zapoznanie się z procedurami awaryjnymi i szybkie reagowanie w rzeczywistej sytuacji. Dokumentowanie wyników testów i wprowadzanie niezbędnych poprawek do procedur pozwala na identyfikację obszarów do poprawy. Regularne szkolenia personelu w zakresie procedur awaryjnych i zarządzania kryzysowego zapewniają, że wszyscy pracownicy są świadomi swoich ról i obowiązków w przypadku awarii.



8.2.2. Cyberbezpieczeństwo – zabezpieczenie systemu teleinformatycznego przed nieuprawnionym dostępem

Zapewnienie bezpieczeństwa systemu teleinformatycznego jest kluczowym elementem ochrony danych podatkowych oraz kontynuacji działalności firmy. Wdrożenie skutecznych praktyk zabezpieczających przed nieautoryzowanym dostępem wymaga holistycznego podejścia, które obejmuje techniczne środki zabezpieczające, odpowiednie procedury oraz edukację użytkowników.

Poniżej przedstawiono dobre praktyki, które można skutecznie wdrożyć w strategię bezpieczeństwa IT:



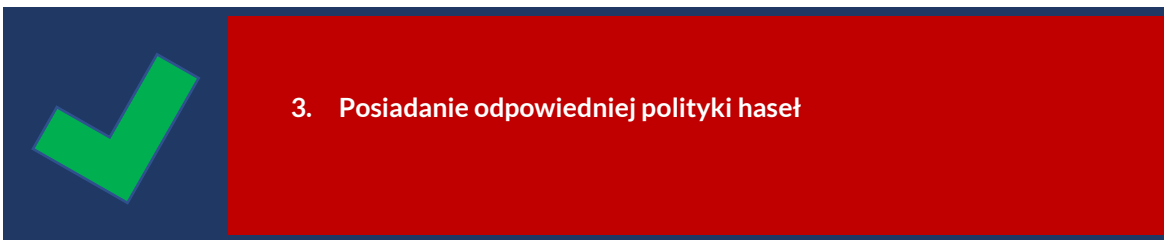
1. Stosowanie systemu typu IPS/IDS na styku sieci lokalnej z siecią publiczną

Systemy wykrywania i zapobiegania atakom sieciowym (IPS/IDS) są niezbędne do monitorowania ruchu sieciowego i wykrywania podejrzanych aktywności. Wdrażając te systemy na styku sieci lokalnej z siecią publiczną, organizacje mogą szybko reagować na potencjalne zagrożenia, co zabezpiecza przed nieuprawnionym dostępem.

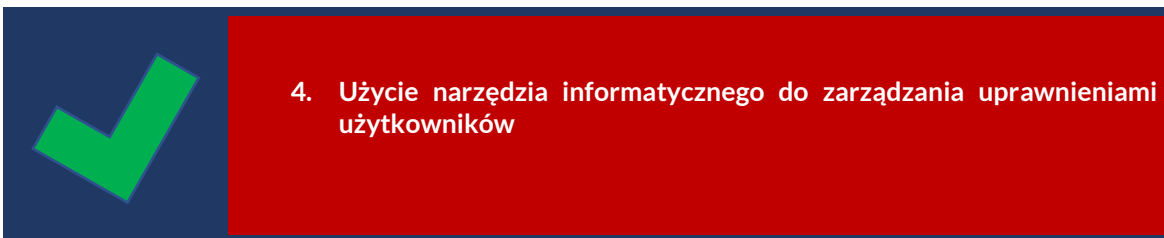


2. Wdrożenie konsoli centralnie zarządzającej klientami i ustawieniami zabezpieczeń antywirusowych

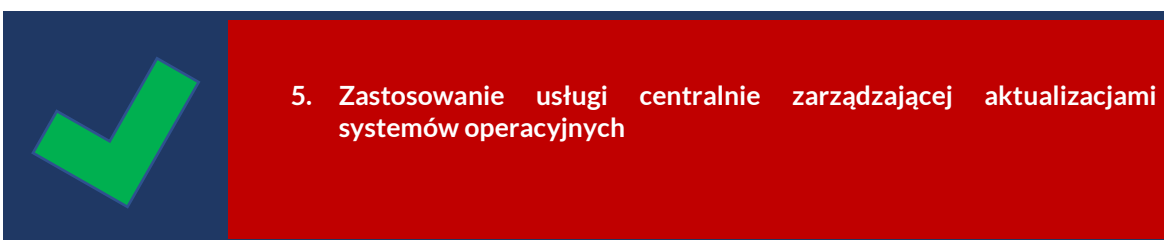
Centralna konsola zarządzająca klientami i ustawieniami antywirusowymi umożliwia skuteczne zarządzanie i monitorowanie ochroną antywirusową w całej organizacji. Dzięki temu można zapewnić spójność i skuteczność zabezpieczeń antywirusowych we wszystkich systemach, co minimalizuje ryzyko ataków i infekcji wirusowych.



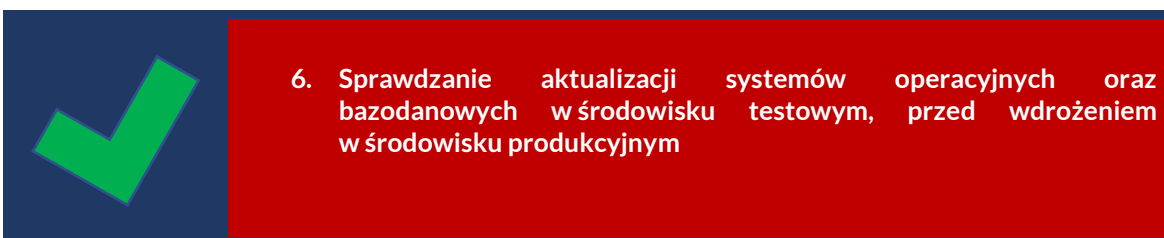
Wskazane jest posiadanie polityki haseł zgodnej z wytycznymi instytucji odpowiadających za cyberbezpieczeństwo, np. CERT. Polityka haseł powinna być elementem udokumentowanej polityki bezpieczeństwa informacji oraz, w miarę możliwości technicznych, zaimplementowana w konfiguracji poszczególnych systemów informatycznych.



Skuteczne zarządzanie uprawnieniami użytkowników w systemach informatycznych, w tym związanych z funkcją podatkową, jest kluczowe dla zapobiegania nieuprawnionemu dostępowi do danych. Narzędzia informatyczne, takie jak systemy zarządzania tożsamościami (IAM), umożliwiają kontrolę i zarządzanie uprawnieniami, co zapewnia zgodność z politykami bezpieczeństwa i minimalizuje ryzyko naruszeń danych.



Usługa umożliwia centralne zarządzanie aktualizacjami systemów operacyjnych w organizacji. Regularne aktualizacje zabezpieczeń są kluczowe dla zapewnienia ochrony przed lukami w systemie, które mogą być wykorzystane przez cyberprzestępców do nieautoryzowanego dostępu. Automatyzacja procesu aktualizacji może dodatkowo zwiększyć efektywność i szybkość reakcji na nowe zagrożenia.



Przed wdrożeniem aktualizacji systemów operacyjnych i bazodanowych w środowisku produkcyjnym, konieczne jest ich przetestowanie w środowisku testowym. Pozwala to uniknąć nieoczekiwanych problemów i zapewnić stabilność oraz bezpieczeństwo działania systemu. Dodatkowo, warto stosować zasady wstecznej kompatybilności, aby uniknąć konfliktów z istniejącymi rozwiązaniami.



7. Regularne szkolenia użytkowników z bezpiecznego korzystania z systemów informatycznych

Edukowanie użytkowników na temat bezpiecznego korzystania z systemów informatycznych jest kluczowe dla zapobiegania atakom typu phishing czy innym zagrożeniom związanym z nieświadomym działaniem użytkowników. Regularne szkolenia z zakresu bezpieczeństwa IT pomagają zwiększyć świadomość pracowników i minimalizować ryzyko nieuprawnionego dostępu. Warto również zachęcać pracowników do raportowania podejrzanych aktywności lub prób ataku.



9. Zewnętrzne mechanizmy nadzoru

Wymagania dotyczące zewnętrznych mechanizmów nadzoru zostały przedstawione w [Wytycznych](#), jako „Cechy RWNP (wymagania wobec RWNP)” pkt 4, „Outsourcing i kwestie podatkowe” pkt 7.2, „Kontrola i monitorowanie” pkt 7.4, „Zarządzanie kadrami funkcji podatkowej” pkt 8.1, oraz „RWNP w zakresie systemów IT” pkt 8.3.

Zewnętrzne mechanizmy nadzoru stanowią IV linię obrony zapewniającą obiektywną i niezależną ocenę prawidłowości rozliczeń podatkowych.

Stosowanie skutecznych i adekwatnych mechanizmów nadzoru zewnętrznego pozwala na dokonanie pogłębionej analizy procesów zachodzących w organizacji przez podmiot z nią niezwiązany. Uzyskane zalecenia i rekomendacje, dostarczają informacji na temat obszarów RWNP w organizacji, które wymagają usprawniania.

W tej części dobrych praktyk przedstawiono wskazówki oraz praktyczne przykłady stosowane w organizacjach, które mogą pomóc w doskonaleniu zasad:

- zlecenia audytu funkcji podatkowej,
- weryfikacji realizacji rekomendacji wynikających z audytu funkcji podatkowej,
- zlecenia usług doradztwa podatkowego.



9.1. Zarządzanie zewnętrznymi mechanizmami nadzoru



9.1.1. Zasady zlecania audytu funkcji podatkowej

Audyt funkcji podatkowej (dalej również jako AFP) jest mechanizmem nadzoru zewnętrznego stanowiącym istotny element Ram Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego.



Jako dobrą praktykę w tym obszarze można wskazać wdrożenie przez organizację regulacji, która określa m.in:

- ustandaryzowane i udokumentowane zasady określające: cel, zakres i częstotliwość audytu w zakresie funkcji podatkowej,
- kryteria wyboru podmiotu zewnętrznego realizującego AFP (w tym NAFP),
- sprecyzowane zasady ponownego wyboru lub odwołania podmiotu świadczącego usługi w zakresie AFP (w tym NAFP).
- publikowanie na stronie internetowej podmiotu kryteriów/standardów odnoszących się do wyboru podmiotu zewnętrznego mającego realizować AFP (w tym NAFP).



9.1.2. Weryfikacja realizacji rekomendacji wynikających z audytu funkcji podatkowej

Wyniki audytów funkcji podatkowej powinny stanowić podstawową część danych wykorzystywanych przez organizację do wdrażania działań korygujących i zapobiegawczych oraz projektowania na przyszłość działań detekcyjnych.



Do dobrych praktyk stosowanych przez organizacje w tym zakresie można zaliczyć uregulowanie zasad nadzoru nad realizacją rekomendacji wynikających z AFP, tak aby obejmowały one m. in.:

- zapewnienie komunikacji poziomej i pionowej w zakresie prowadzonych AFP i ich wyników,
- wyznaczenie osoby lub zespołu odpowiedzialnego za komunikowanie wyników AFP interesariuszom oraz skuteczną realizację zaleceń,
- określenie terminu realizacji rekomendacji z nich wynikających,
- zapewnienie budżetu na realizację rekomendacji wynikających z AFP,
- zapewnienie korelacji pomiędzy wynikami AFP a systemem zarządzania ryzykiem podatkowym (wprowadzenie lub aktualizację ryzyk podatkowych oraz ich ocenę w macierzy ryzyk).

Rozwiązaniem godnym naśladowania jest także zawarcie wyników z audytu w systemie informatycznym, w którym monitorowany jest postęp realizacji rekomendacji oraz wskazanie osób odpowiedzialnych za wdrażanie poszczególnych rekomendacji.

Dobłą praktyką jest, aby po przeprowadzeniu audytu dokonać w organizacji oceny zaleceń lub rekomendacji po audytowych przez zespół pracowników organizacji, w skład którego wchodzi m. in. członek zarządu, dyrektor finansowy, dyrektor podatkowy, główna księgowa, menadżerowie działów podatkowych oraz w miarę możliwości działów operacyjnych. Pozwala to uzyskać wszechstronne i pełniejsze spojrzenie na analizowane zagadnienie, ale również zrozumieć cel przez wszystkie zaangażowane w proces podatkowy osoby. Dobrym rozwiązaniem jest także, aby ocena ta uwzględniała m.in. długoterminowe konsekwencje dla organizacji, koszty i korzyści, a także wpływ na reputację.



9.1.3. Zasady zlecania usług doradztwa podatkowego

Ważnym elementem zewnętrznych mechanizmów nadzoru jest uregulowanie zasad współpracy i wyboru zewnętrznych doradców podatkowych, dzięki którym zostaje zapewnione wsparcie przez zewnętrznych specjalistów / ekspertów podatkowych.

Ważne jest, aby usługi wsparcia zewnętrznego były dostosowane do profilu oraz zakresu działalności jednostki, tzn. aby wsparcie dotyczyło zidentyfikowanych obszarów funkcji podatkowej wymagających stałego lub doraźnego nadzoru zewnętrznego.

Istotnym elementem, o którym przy zlecaniu usług doradczych warto pamiętać, to:

- określenie w umowach zakresu i sposobu dokumentowania realizacji różnego rodzaju usług doradztwa podatkowego,
- uregulowanie zasad gromadzenia, przechowywania, archiwizowania i udostępniania dokumentacji potwierdzającej świadczenie tych usług.



Złą praktyką jest stosowanie klauzul umownych, które uniemożliwiają przekazanie dokumentacji potwierdzającej zakres wykonanych usług podmiotom trzecim, w tym organom podatkowym, bez zgody podmiotu wykonującego usługę.



Natomiast jako dobrą praktykę, przy określaniu potrzeby, zakresu i / lub częstotliwości usług doradztwa podatkowego można wskazać branie pod uwagę przez organizację następujących aspektów:

- planowane i wdrażane zmiany przepisów podatkowych,
- kierunki i linie interpretacyjne oraz orzecznicze organów podatkowych i sądów administracyjnych,
- materialność i charakter transakcji lub innych zdarzeń gospodarczych,
- konieczność zapewnienia okresowej weryfikacji transakcji,
- istotność ryzyk związanych z implementacją przepisów do wewnętrznych systemów informatycznych bądź wdrożeniem nowych rozwiązań informatycznych.

Dobłą praktyką stosowaną przez organizacje jest także dokonywanie okresowych konsultacji oraz okresowych kontroli wykonywanych przez zewnętrznego doradcę podatkowego obejmujących m. in.:

- okresowe warsztaty dotyczące istotnych i/lub nietypowych transakcji (zdarzeń gospodarczych) występujących w danym okresie (w ujęciu podatkowym jak również związanych z obowiązkiem raportowania),
- przegląd kalkulacji wyniku podatkowego (np. kalkulacja półroczna oraz wstępna kalkulacja roczna),
- dodatkowy przegląd ostatecznej kalkulacji rocznej oraz deklaracji,
- weryfikację deklaracji korygujących (skorygowanych kalkulacji),
- przeglądy okresowe w celu zidentyfikowania najważniejszych obszarów ryzyk podatkowych.

W zakresie zawierania umów dotyczących wydania opinii / stanowiska / ekspertyzy prawno-podatkowej warto rozważyć wdrożenie wymogu / klauzuli aby w sytuacjach niejednoznacznych podmiot opiniujący określił m.in. :

- możliwe kwalifikacje podatkowe danego zdarzenia,
- konsekwencje przyjęcia danego stanowiska,
- istotność ryzyka związanego z danym rozwiązaniem, wraz ze wskazaniem przyjętej metodologii (spółki albo podmiotu doradczego).

Pozytywnie należy również ocenić wskazanie w regulacjach wewnętrznych progów istotności oraz rodzajów transakcji wymagających uzyskania obligatoryjnej i fakultatywnej opinii zewnętrznego doradcy:

„W przypadku istotnej niepewności podatkowej [Organizacja] uzyska zgodę zewnętrznego doradcy podatkowego, w tym w następujących okolicznościach: (..)

- Nowe przedsięwzięcie, działalność lub staż pracowniczy, w przypadku gdy podobne przedsięwzięcia/działania/przekracza 500 000 dolarów nowozelandzkich lub gdy szacowane ryzyko podatkowe środków pieniężnych wynosi 50 000 dolarów nowozelandzkich lub więcej i gdy podobne umowy nie były wcześniej zawierane. W przypadku umów lub projektów poniżej tych progów dyrektor finansowy powinien określić, czy wymagane jest zaangażowanie zewnętrznego doradcy podatkowego.*
- Nietypowe lub jednorazowe dochody lub wydatki, gdy prognozowana/szacowana kwota przekracza 1 milion dolarów. W przypadku umów lub projektów poniżej tego progu dyrektor finansowy powinien określić, czy wymagane jest zaangażowanie zewnętrznego doradcy podatkowego.”¹⁹*

W celu zwiększenia transparentności podatkowej oraz bezpieczeństwa w transakcjach gospodarczych warto rozważyć publikacje na własnych stronach internetowych informacji o przyjętych regulacjach wewnętrznych dotyczących zasad korzystania ze wsparcia zewnętrznych doradców. Takie rozwiązanie to jasny sygnał dla interesariuszy, że organizacja w swoich działaniach skupia się na zapewnieniu zgodności podatkowej.

Warto również, stosować następującą praktykę - w sytuacji wskazania przez doradcę zewnętrznego na potencjalne rozbieżności w ocenie podatkowej danego zdarzenia gospodarczego, wykorzystywać zabezpieczenie w postaci opinii KAS np. występując z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej lub o zawarcie porozumienia podatkowego.

Działaniem pozwalającym uzyskać pozytywne efekty jest dobra praktyka polegająca na stałej współpracy z doradcami wywodzącymi się z różnych kancelarii i firm doradczych, również z innych jurysdykcji podatkowych (dla transakcji transgranicznych). Taka dywersyfikacja współpracy pozwala uzyskać szersze spojrzenie na analizowane zagadnienie, a także znalezienie ewentualnych luk lub błędów w ocenianym działaniu. Efekt taki można uzyskać również dzięki stosowaniu okresowej rotacji podmiotów świadczących usługi wsparcia zewnętrznego.

Warto również rozważyć dokonywanie okresowych ocen współpracy z zewnętrznymi doradcami podatkowymi. Może ona stanowić podstawę do sporządzenia rekomendacji co do perspektyw dalszej współpracy z tymi podmiotami.

¹⁹ [Tax Risk Management Framework, Massey University, 2022](#)

Załączniki:

1. Wpływ typu kultury organizacyjnej na RWNP	 Wpływ typu kultury organizacyjnej.docx
2. Przykładowa matryca RASCI	 Matryca RASCI.xlsx
3. Przykładowe zestawienie obszarów, które powinny być objęte procedurami	 Przykładowe zestawienie obszaró
4. Przykładowy rejestr ryzyk podatkowych	 Wzór rejestru ryzyk.xlsx

Źródła informacji:

1. Dokumentacja i rozwiązania wdrożone przez podmioty aplikujące i uczestniczące w Programie Współdziałania,
2. Informacje ze stron internetowych kluczowych podmiotów, w tym informacje o realizacji strategii podatkowej publikowane na stronach kluczowych podmiotów zgodnie z art. 27c CIT,
3. [A new bar for responsible tax, The B Team Responsible Tax Principles,](#)
4. [Best Practices for Good Tax Governance, The Conference Board, The B Team, EBTE, 2022,](#)
5. [Bez transparentności nie ma odpowiedzialności, Jastrzębska Ewa, Raport: Odpowiedzialny biznes w Polsce. Dobre praktyki, Forum Odpowiedzialnego Biznesu, 2021,](#)
6. [Board-level responsibilities, Tax risk management and governance review guide, Australian Taxation Office \(Obowiązki na poziomie zarządu, Przewodnik po zarządzaniu ryzykiem podatkowym i przeglądzie ładu korporacyjnego, Australijska Administracja Skarbowa\),](#)
7. [CFO Compass Tax Survey. Rekomendacje dla CFO, czyli jak zbudować nowoczesną funkcję podatkową, Raport PwC Polska, 2023,](#)
8. [Charakterystyka umów dotyczących poziomu usług oraz kluczowych wskaźników efektywności w praktyce outsourcingu procesów rachunkowości, Świetla Katarzyna, Zeszyty Naukowe Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, 2017,](#)
9. Clifton Strengths from Gallup, Rath Tom, Gallup Press, 2007,
10. [Closing the Gaps on Reputational Risk Management, www.airmic.com,](#)

11. [Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance, Centre for Tax Policy and Administration, OECD, 2004 \(Zarządzanie ryzykiem braku zgodności: Zarządzanie i poprawa przestrzegania przepisów podatkowych, Centrum Polityki i Administracji Podatkowej, OECD, 2004\).](#)
12. [Compliance Risk Management in the Digital Era - Update of the CRM Guide, European Commission, 2023,](#)
13. [Compliance Risk Management: Applying The COSO ERM Framework, www.coso.org,](#)
14. [Compliance w firmie - poradnik dla małych i średnich przedsiębiorstw, Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości, Warszawa 2019,](#)
15. Corporate Social Responsibility, the Fight Against Corruption and Tax Behaviour, Manuel Castelo Branco, 2021,
16. COSO I - Kontrola Wewnętrzna - Zintegrowana Struktura Ramowa, 2008, polskie tłumaczenie PIKW,
17. Czas celebrytów. Mediaryzacja życia publicznego, Mołoda-Zdziech Małgorzata, Difin, Warszawa 2013,
18. Decision-making Conduct Risk. Management Information Third Party Governance & Risk Management Turning risk into opportunity , Deloitte, London, 2015,
19. [Dobre praktyki dla jednostek zainteresowania publicznego dotyczące zasad powołania, składu i funkcjonowania komitetu audytu. Urząd Komisji Nadzoru Finansowego, 2019,](#)
20. [Dobre praktyki spółek notowanych na GPW, 2021,](#)
21. [Dobre praktyki, Forum Odpowiedzialnego Biznesu,](#)
22. [Enterprise Risk Management Guidance, COSO \(Wytyczne do zarządzania ryzykiem korporacyjnym, COSO\),](#)
23. [Enterprise Risk Management. Integrating with Strategy and Performance \(Zarządzanie ryzykiem korporacyjnym. Integracja ze strategią i wydajnością\),](#)
24. [Etyczna kultura organizacyjna w kontekście wyzwań srebrnej gospodarki, Bolesław Rok, prezentacja Centrum Badań Przedsiębiorczości Pozytywnego Wpływu, Katedra Przedsiębiorczości i Etyki w Biznesie Akademia Leona Koźmińskiego,](#)
25. [Etyka biznesu – wokół kluczowych zagadnień, Ministerstwo Inwestycji i Rozwoju, Forum Odpowiedzialnego Biznesu,](#)
26. [Etyka firmy, etyka ludzi, Sroka Robert, Jak zbudować kulturę etyczną w firmie, Forum Odpowiedzialnego Biznesu,](#)
27. [Etyka i compliance w organizacji Przegląd Zagadnień, Forum Odpowiedzialnego Biznesu, 2015,](#)
28. [Funkcja compliance w bankach, Cichy Łukasz, Komisja Nadzoru Bankowego, 2015,](#)
29. [Good practices – Customer tax integrity risk management for banks, De Nederlandsche Bank \(DNB\),](#)
30. [Good Practices: Tax control framework, Tax Administration of the Netherlands, 2022 \(Dobre praktyki: Ramy wewnętrznego nadzoru podatkowego, Administracja podatkowa Holandii, 2022\),](#)
31. Governance and Risk Management in Taxation, Arnaldo Marques de Oliveira Neto, Springer Singapore, 2017,
32. [Guidelines on Risk Appetite Statements, unsceb.org,](#)
33. HR Business Partner, Popieluch Karina, PWN Warszawa 2018,
34. [Informacje o realizowanych strategiach podatkowych, Raport CRIDO, 2022,](#)

35. [Integrating KRIs and KPIs for Effective Technology Risk Management, www.isaca.org](http://www.isaca.org),
36. [Inwestycja w kadry III, Podręcznik dobrych praktyk w zakresie wdrażania systemów Zarządzania Zasobami Ludzkimi, Filiks Adrianna, Rudnicka Marta, Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości, 2013](#),
37. [Jak efektywnie zarządzać obciążeniem zespołu, Martins Julia, www.asana.com, 2024](#),
38. Jak monitorować kontrolę wewnętrzną. Część II. Przewodnik – Zastosowania, COSO, Warszawa 2011,
39. [Jaki powinien być manager przyszłości?, EY Polska, 2019](#),
40. Karty dokonań. System sterowania strategicznego, Barowicz Marek, edu-libri s.c., Kraków, 2018,
41. Kierowanie, Stoner J.A.F., Wankel Ch. PWE, 2001, Warszawa,
42. [Ład korporacyjny. Czym w ogóle jest ład korporacyjny?, Chajdas Jakub, cgolegal.pl](#),
43. [Managerial-level responsibilities, Tax risk management and governance review guide, Australian Taxation Office \(Obowiązki na szczeblu kierowniczym, Przewodnik po zarządzaniu ryzykiem podatkowym i przeglądzie ładu korporacyjnego, Australijska Administracja Skarbowa\)](#),
44. Managing tax . Balancing current challenge with future promise, Marvin de Ridder - Deloitte Netherlands, Emmet Bulman - Deloitte UK, 2016,
45. Manual. Tax Assurance. A Risk Management Handbook for Large Business., Francis Lefebvre; Editorial, 2018,
46. Mapa ryzyka w zarządzaniu organizacją w kierunku organizacji opartej na innowacjach i kulturze ryzyka, red. Woźniak Jacek, Wereda Wioletta, wyd II , CeDeWu, Warszawa, 2022,
47. [Matryca funkcji kontroli, ratioplus.pl](#),
48. [Matryca kompetencji – audytowy wymóg czy wartość dla firmy?, Biziuk Andrzej, lean.info.pl](#),
49. [Matryca kompetencji pracownika - wzór, Chudzik Iwona, Infor.pl, 2019](#),
50. [Nowoczesna funkcja podatkowo-księgowa: 3 lata na nową wartość dodaną, Raport EY Polska, 2023](#),
51. [Oprogramowanie do planowania projektów dla zespołów, asana.com](#),
52. Organizacja i zarządzanie. Podstawy wiedzy menedżerskiej, Przybyła Mieczysław (red.), Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław 2022,
53. [Outsourcing usług księgowych prawnych i podatkowych w firmach w Polsce. Raport KPMG w Polsce, 2018](#),
54. [Praktyka pomiaru dokonań w zakresie obsługi klienta w sektorze BPO/SSC, Nita Bartłomiej, Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, 2016](#),
55. [Raport ESG Adamed Pharma](#),
56. [Risk management triggers: from the tax risk pitfalls to organizational risk, C. Cozmeia,*, E. Serbana, 2014](#),
57. [Standard Programu Etycznego – UN Global Compact Network Poland, 2018](#),
58. [Standard zarządzania ryzykiem, www.ferma.eu](#),
59. Strategie podatkowe międzynarodowych firm, publikowane na stronach internetowych tych podmiotów:
 - [Nestlé](#),

- [Shell](#),
 - [Vodafone](#),
60. [Struktura organizacyjna firmy – jak może wyglądać? Rodzaje i przykłady,
www.tomhrm.com](#),
 61. Tax Assurance, Richard Russo, Wolters Kluwer, 2022,
 62. Tax Assurance: Latest developments on tax control frameworks, technology and governance, Roland Russo, 2022,
 63. [Tax compliance a priorytety CFO, Raport EY Polska, 2022](#),
 64. [Tax Control Policy Telefónica S.A., 2021 \(Polityka wewnętrznego nadzoru podatkowego Telefónica S.A., 2021\)](#),
 65. [Tax Corporate Governance, Board Tax Policy, GWA Group Limited \(Podatkowy ład korporacyjny, Polityka podatkowa Zarządu, GWA Group Limited\)](#),
 66. [Tax Risk Management Framework, Massey University, 2022 \(Ramy zarządzania ryzykiem podatkowym, Uniwersytet Massey, 2022\)](#),
 67. Tax Risk Management, PricewaterhouseCoopers LLP, 2004,
 68. Tax risk management. From risk to opportunity, Anuschka Bakker and Sander Kloosterhof, IBFD, 2010,
 69. [The Dutch Corporate Governance Code, Monitoring Committee Corporate Governance Code, 2016 \(Holenderski Kodeks Ładu Korporacyjnego, Komitet Monitorujący Kodeks Ładu Korporacyjnego, 2016\)](#),
 70. [The Orange Book. Managment of Risk - Principles and Concepts, UK Government, 2023](#),
 71. Third party risk management. A practical guide, Linda Tuck Chapman, Internal Audit Poundation, 2022,
 72. [Transformacja w obszarze podatkowym w dobie cyfryzacji, Brzuszczyńska Magdalena, PwC Polska](#),
 73. [Ustawa z dnia 11 maja 2017 roku o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym \(t.j.: Dz. U. z 2023 r. poz. 1015 ze zm.\)](#),
 74. [Wytyczne OECD dla przedsiębiorstw wielonarodowych dotyczące odpowiedzialnego prowadzenia działalności biznesowej, OECD \(2024\), OECD Publishing, Paris](#),
 75. [Wytyczne w zakresie Ram Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego, Ministerstwo Finansów, 2020](#),
 76. [Wyzwania nowoczesnego zarządzania zasobami ludzkimi, Graczyk-Kucharska Magdalena, Spychała Małgorzata, Goliński Marek, Szafranski Maciej, Instytut Naukowo-Wydawniczy „Spatium” Radom 2020](#),
 77. [Zarządzanie talentami i planowanie sukcesji, human-asset.pl](#),
 78. [Zasady Ładu korporacyjnego dla instytucji nadzorowanych, Komisja Nadzoru Finansowego, 2014](#),
 79. [Zasady nadzoru korporacyjnego, OECD, 2004](#),
 80. Zintegrowany System Zarządzania Ryzykiem – COSO II. Struktura ramowa, 2007, polskie tłumaczenie PIKW,
 81. [Znaczenie etyki biznesu w zarządzaniu jakością, Misztal Agnieszka, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, 2013](#).
 82. Zrządzanie ryzykiem podatkowym, Dubiel Nina, edu-libri s.c., Kraków, 2024,

Dostęp do wskazanych w źródłach informacji linków uzyskano 30.04.2024.