



Krajowa Administracja
Skarbowa



program
współdziałania

Podręcznik dla uczestnika Programu Współdziałania

PROJEKT

Wersja 1.2

Podręcznik dla uczestnika Programu Współdziałania	Wersja: 1.2
	Data 2020-05-15

Spis treści

I. WPROWADZENIE	4
1.1. Ogólne zasady Programu Współdziałania	4
1.2. Kryteria uczestnictwa	5
1.3. Ramy wewnętrznego nadzoru podatkowego	6
1.4. Przebieg procesu współpracy w ramach Programu Współdziałania	7
II. INFORMACJE NA TEMAT ETAPU POPRZEDZAJĄCEGO AUDYT WSTĘPNY	8
2.1. Złożenie wniosku	8
2.2. Profil podatnika	8
2.3. Spotkanie wstępne stron	10
III. AUDYT PODATKOWY I NIEZALEŻNY AUDYT FUNKCJI PODATKOWEJ W PROGRAMIE WSPÓLDZIAŁANIA	10
3.1. Audyt podatkowy	10
3.2. Niezależny audyt funkcji podatkowej	11
3.3. Relacja niezależnego audytu funkcji podatkowej i audytu podatkowego	12
IV. KLUCZOWE ZAGADNIENIA W AUDYCIE	13
4.1. Cel audytu	13
4.2. Obowiązki, uprawnienia i odpowiedzialność audytora	13
4.3. Planowanie audytu	14
4.4. Ocena ryzyka	14
4.4.1. Identyfikacja obszarów ryzyka	14
4.4.2. Analiza ryzyka – metody	15
4.5. Wybór próby do audytu	16
V. ZASADY AUDYTU W ZAKRESIE RAM WEWNĘTRZNEGO NADZORU PODATKOWEGO	18
5.1. Ocena środowiska wewnętrznego	18
5.1.1. Przestrzeganie wartości etycznych – audyt etyczny (przykład z góry)	18
5.1.2. Kompetencje zawodowe – audyt personalny	18
5.1.3. Struktura organizacyjna	19
5.1.4. Delegowanie uprawnień	20
5.2. Ocena celów i zarządzania ryzykiem podatnika	21
5.2.1. Określenie celów	21
5.2.2. Identyfikacja ryzyka dokonana przez podatnika	21
5.2.3. Ocena ryzyka	21
5.2.4. Reakcja na ryzyko	21
5.2.5. Informacja i komunikacja	22

Podręcznik dla uczestnika Programu Współdziałania	Wersja: 1.2
	Data 2020-05-15

5.2.6. Monitorowanie i kontrola.....	22
5.3. Ocena mechanizmów kontroli podatnika	23
5.3.1. Dokumentowanie systemu kontroli.....	23
5.3.2. Nadzór	23
5.3.3. Kontynuacja działalności	24
5.3.4. Ochrona zasobów	24
5.3.5. Szczegółowe mechanizmy kontroli dotyczące operacji finansowych i gospodarczych	24
5.3.6. Mechanizmy kontroli dotyczące systemów informatycznych – audyt informatyczny	25
5.4. Ocena informacji i komunikacji u podatnika	25
5.5. Ocena monitoringu podatnika	26
5.5.1. Monitorowanie systemu kontroli wewnętrznej	26
5.5.2. Audyt wewnętrzny.....	26
VI. ZASADY AUDYTU W ZAKRESIE PRAWIDŁOWOŚCI WYPEŁNIANIA OBOWIĄZKÓW PODATKOWYCH	27
VII. WYNIKI Z PRZEPROWADZONEGO AUDYTU	27
VIII. DOKUMENTOWANIE PRZEBIEGU AUDYTU	27
IX. UMOWA O WSPÓŁDZIAŁANIE	29
9.1. Wzór umowy	29
9.2. Objasnienia w zakresie obowiązków informacyjnych wynikających z umowy o współdziałanie.....	29
X. OTWARTY KATALOG ZDARZEŃ PODLEGAJĄCYCH RAPORTOWANIU W RAMACH PROGRAMU WSPÓŁDZIAŁANIA	32
XI. OKRESOWY INDYWIDUALNY PLAN NADZORU	32
XII. ZAŁĄCZNIKI	34
1. Załącznik nr 1 - Otwarty katalog rodzajów ryzyka podatkowego opracowany na potrzeby niezależnego audytu funkcji podatkowej	34
2. Załącznik nr 2 - Praktyczny poradnik w zakresie metod doboru próby w audycie podatkowym i niezależnym audycie funkcji podatkowej w ramach Programu Współdziałania.....	34
3. Załącznik nr 3 - Wzór Umowy o współdziałanie	34
4. Załącznik nr 4 - Otwarty katalog zdarzeń podlegających raportowaniu w Programie Współdziałania..	34

Podręcznik dla uczestnika Programu Współdziałania	Wersja: 1.2
	Data 2020-05-15

I. WPROWADZENIE

Program Współdziałania jest odpowiednikiem Horyzontalnego Monitoringu, który z sukcesem został wdrożony w Holandii. Horyzontalny Monitoring to jedna z form rozpowszechnionych na świecie programów co-operative compliance, których celem jest podjęcie przez administrację skarbową i podatników wspólnych działań zmierzających do zapewnienia przestrzegania prawa podatkowego.

Wdrożony na gruncie prawa polskiego Program Współdziałania stanowi nową formę ścisłej i stałej współpracy między podatnikiem oraz Szefem KAS, opartą na wzajemnym zaufaniu, zrozumieniu i transparentności, której celem jest zapewnienie przestrzegania przez podatnika prawa podatkowego, przy aktywnym wsparciu Szefa KAS.

Program Współdziałania to ścisła i bieżąca kooperacja podatnika z KAS, która opiera się na dobrowolności, dlatego niezmiennie ważne jest, aby wszyscy zainteresowani udziałem w Programie podatnicy wiedzieli, czym jest rzeczywiście ten Program, jaki jest jego cel oraz zasady – przebieg procesu współpracy. Poza tym podręcznik ma być fundamentem do budowania wzajemnego zaufania, na którym m.in. opiera się Program, ponieważ warunkiem zaufania jest dogłębna wiedza o Programie. Podręcznik ma też budować zaufanie poprzez zapewnienie jednolitego i usystematyzowanego sposobu postępowania wobec wszystkich podatników. Po uruchomieniu pilotażu Programu podręcznik będzie na bieżąco udoskonalany na podstawie zdobytych doświadczeń podczas pilotażu.

Zgodnie z obowiązującą w ramach Programu zasadą transparentności, założenia do podręcznika były przedmiotem konsultacji podatkowych w sprawie zasad funkcjonowania Programu Współdziałania przeprowadzonych z interesariuszami zewnętrznymi, a treść jego oparta została o dokonane uzgodnienia w wyniku tych konsultacji.

Podręcznik jako instrument wspierający realizację Programu opisuje cele, zasady współdziałania i proces wyboru firm, poprzez realizację Programu aż do możliwego wystąpienia z programu.

1.1. Ogólne zasady Programu Współdziałania

Program Współdziałania opiera się na trzech podstawowych zasadach: wzajemnym zaufaniu, zrozumieniu i transparentności.

Przez wzajemne zaufanie należy rozumieć uzasadnione zaufanie, co oznacza, że nie może ono być naiwne, lecz musi być oparte na obiektywnych faktach. Uzasadnione zaufanie po stronie Krajowej Administracji Skarbowej wynika z faktu wdrożenia przez podatnika mechanizmów samokontroli zapewniających świadomość podejmowanych decyzji w zakresie zarządzania kwestiami podatkowymi w sposób budzący zaufanie organów podatkowych i innych interesariuszy. W konsekwencji, do współpracy w ramach Programu mogą przystąpić podatnicy, u których elementy ładu korporacyjnego, kontroli wewnętrznej, zarządzania ryzykiem gwarantują prawidłowość postępowania w kwestiach podatkowych. Natomiast zaufanie po stronie podatników będzie budowane przez racjonalne, uzasadnione i adekwatne do potrzeb, działania KAS podejmowane w ramach Programu.

Zrozumienie w ramach Programu powinno być obustronne, należy je odnosić do posiadania wiedzy na temat zasad funkcjonowania obu stron oraz ich środowiska. Z jednej strony do uznania przez podatnika wymagań stawianych przez KAS, jako organizacji stojącej na straży przestrzegania

Podręcznik dla uczestnika Programu Współdziałania	Wersja: 1.2
	Data 2020-05-15

przepisów podatkowych, a z drugiej strony do uwzględnienia przez KAS szczególnych uwarunkowań w jakich funkcjonuje podatnik jako podmiot gospodarczy. Zrozumienie oznacza również, że strony świadomie współdziałają we wspólnym interesie, którym jest rozwój społeczny i gospodarczy kraju i jego obywateli.

Poprzez transparentność należy rozumieć gotowość i umiejętność otwarcia się podmiotu aplikującego lub objętego Programem w zakresie przyjętej strategii podatkowej oraz kwestii podatkowych (w tym zdarzeń przyszłych i potencjalnie spornych). W praktyce oznacza to, że podatnik ujawnia KAS bez zwłoki wszelkie istotne dla opodatkowania informacje, a także wskazuje wszelkie trudne zagadnienia podatkowe, których nie jest w stanie rozstrzygnąć we własnym zakresie, oraz zidentyfikowane ryzyka podatkowe, dostarcza też szczerych i rzetelnych odpowiedzi na pytania, z którymi występuje do niego KAS. Natomiast transparentność ze strony KAS to otwartość w zakresie informowania o okolicznościach z jakimi są związane pytania kierowane do podatnika oraz w zakresie wdrażania czynności nadzorczych wobec podatnika. Działania KAS wobec podatników są racjonalne, uzasadnione i adekwatne do potrzeb. KAS nie podejmuje działań wobec podatników objętych Programem Współdziałania bez ich udziału (co do zasady).

Dzięki transparentności KAS może cały czas wystarczająco orientować się w wewnętrznych procesach firm i ich konsekwencjach podatkowych. Na tej podstawie razem z podmiotem bada się wewnętrzny system kontroli podatków odnośnie jego przydatności dla unikania ryzyk podatkowych.

Po podpisaniu umowy o współdziałanie zainteresowanie KAS będzie koncentrować się na ciągłym identyfikowaniu lub prognozowaniu oraz rozwiązywaniu aktualnych problemów podatkowych w czasie rzeczywistym lub zanim jeszcze się pojawią. Dzięki czemu KAS będzie wspierać firmę w prawidłowym realizowaniu obowiązków podatkowych. Dodatkowo dzięki wsparciu KAS podatnik będzie mógł obniżyć ryzyko podatkowe prowadzonej działalności gospodarczej poprzez gwarancję otrzymywania na bieżąco wiążących opinii administracji podatkowej, co pozwoli uniknąć ewentualnych kosztownych i przewlekłych sporów.

Wdrożenie Programu stanowi zmianę podejścia KAS do weryfikacji poprawności realizowania obowiązków podatkowych z kontroli ex-post (zorientowanej na przeszłość) na ukierunkowany na aktualną sytuację - bieżący monitoring firm, który jest realizowany na etapie przed złożeniem zeznania (ex- ante).

1.2. Kryteria uczestnictwa

Adresatami Programu są najwięksi podatnicy, u których wartość przychodu wykazana w zeznaniu, o którym mowa w art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, w poprzednim roku podatkowym przekroczyła równowartość 50 000 000 euro, przeliczonych na złote według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski w ostatnim dniu roboczym roku kalendarzowego poprzedzającego rok złożenia wniosku oraz którzy jednocześnie deklarują wolę zachowania rzetelności podatkowej oraz posiadają ku temu odpowiednie możliwości dzięki ramom wewnętrznego nadzoru podatkowego.

Program Współdziałania jest adresowany wyłącznie do największych podatników, ponieważ z jednej strony podmioty te są w stanie zapewnić należyte funkcjonowanie wewnętrznych mechanizmów kontrolnych w zakresie funkcji podatkowej, gdyż albo dysponują już dobrymi procedurami

Podręcznik dla uczestnika Programu Współdziałania	Wersja: 1.2
	Data 2020-05-15

wewnętrznego nadzoru podatkowego, albo jeśli ich nie mają, to dysponują odpowiednimi zasobami osobowymi, technicznymi oraz finansowymi niezbędnymi do ich wdrożenia i utrzymania.

Innym powodem, dla którego Program Współdziałania jest przeznaczony wyłącznie dla największych podatników, jest fakt, że to właśnie te podmioty dokonują najczęściej agresywnej optymalizacji podatkowej, gdyż ekonomiczna „opłacalność” optymalizacji podatkowej wzrasta wraz z kwotą dochodów, których ma ona dotyczyć. Wynika to przede wszystkim z konieczności poniesienia, często znacznych kosztów obsługi całego procesu.

1.3. Ramy wewnętrznego nadzoru podatkowego

Zgodnie z definicją ustawową ramy wewnętrznego nadzoru podatkowego (dalej także RWNP) stanowią zbiór uregulowanych zidentyfikowanych i opisanych procesów oraz procedur dotyczących zarządzania sposobem wykonywania obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego i zapewniających ich prawidłowe wykonanie.

Innymi słowy RWNP stanowią system wdrożonych przez podatnika mechanizmów samokontroli pod względem prawidłowości realizowania obowiązków podatkowych, które można podzielić na kolejne linie obrony przeciw nieprawidłowemu realizowaniu obowiązków podatkowych, które wdraża podatnik w ramach własnej struktury organizacyjnej, ale i poza nią - poprzez zlecenie podmiotom zewnętrznym podejmowania czynności nadzorczych w stosunku do funkcji podatkowej (tzw. 4 linia obrony przed nieprawidłowym realizowaniem obowiązków podatkowych). Czynności podejmowane na zlecenie przez podmioty zewnętrzne mogą polegać m.in. na zewnętrznym audycie w kwestiach podatkowych (audyt funkcji podatkowej), ale i na korzystaniu z zewnętrznych usług doradztwa podatkowego, dokonaniu opinii prawnej w przypadku wątpliwości w zakresie stosowania prawa podatkowego czy badaniu sprawozdania finansowego.

Linie obrony przed nieprawidłowym realizowaniem obowiązków podatkowych



Źródło: Opracowanie własne

Wdrożenie i sfinansowanie 4 linii obrony oraz zapewnienie jej odpowiedniej jakości leży po stronie podatnika, który powinien przewidzieć odpowiednie procesy i procedury, które zagwarantują w określonych sytuacjach podjęcie odpowiednich zewnętrznych mechanizmów nadzorczych.

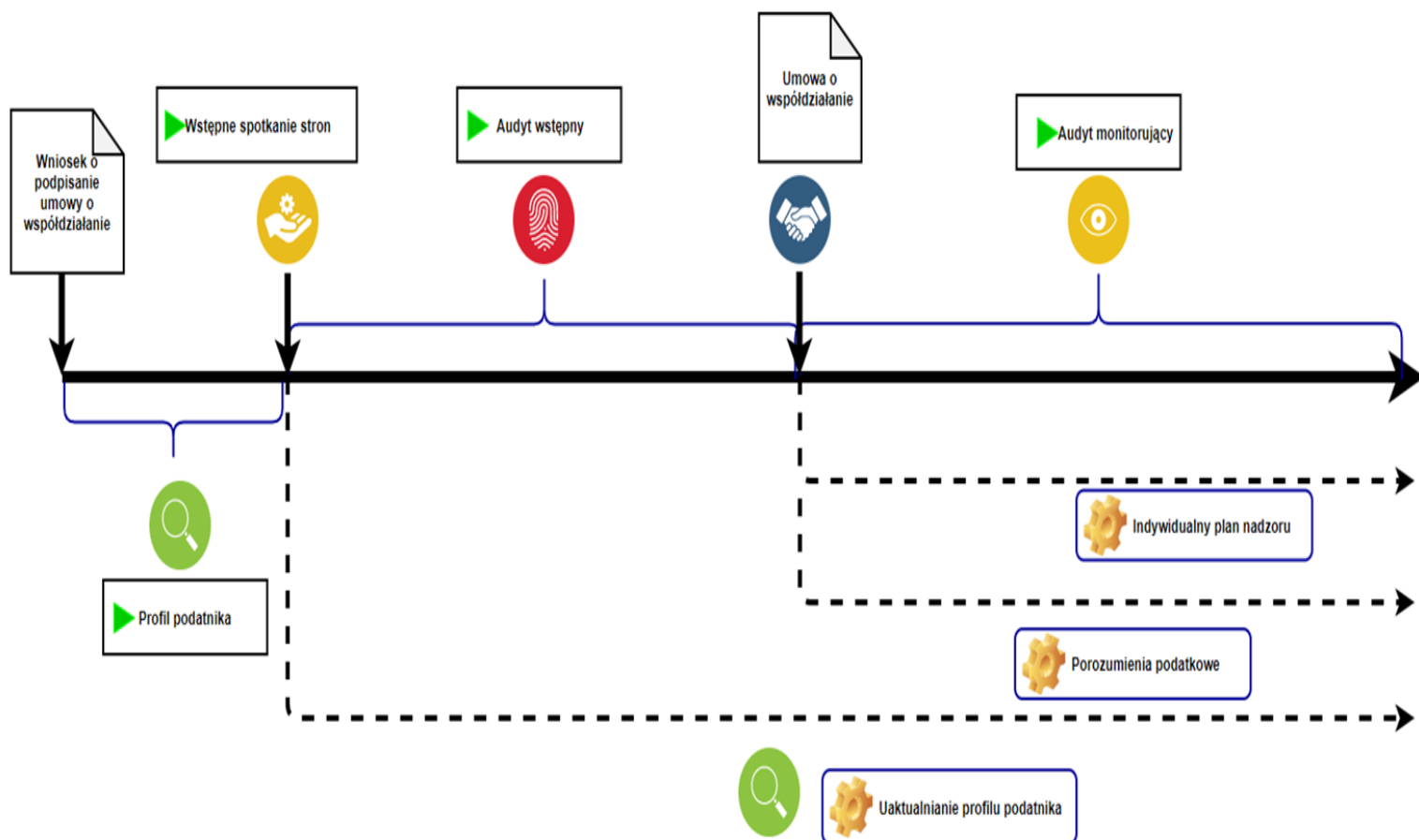
Im wyższy będzie poziom skuteczności i adekwatności RWNP tym niższy będzie zakres i forma nadzoru realizowanego przez Szefa KAS, co z kolei wpłynie na zmniejszenie po stronie podatnika obciążeń administracyjnych wiążących się z przestrzeganiem prawa podatkowego, m.in. poprzez zmniejszenie liczby i uciążliwości czynności nadzorczych ze strony KAS.

1.4. Przebieg procesu współpracy w ramach Programu Współdziałania

Etap współpracy można podzielić na dwa podstawowe etapy:

- proces weryfikacji podatnika przed podpisaniem umowy o współdziałanie składający się ze sporządzania profilu podatnika, spotkania wstępnego oraz audytu wstępnego,
- proces współpracy po podpisaniu umowy o współdziałanie, podczas którego realizowany jest audyt monitorujący w oparciu o okresowy indywidualny plan nadzoru. Na tym etapie zawierane będą także porozumienia podatkowe.

Przez cały okres współpracy sporządzony na etapie wstępnym profil podatnika będzie uaktualniany w oparciu o nowe informacje o podatniku i jego otoczeniu.



Rys. 2 Proces współpracy w ramach Programu Współdziałania

Źródło: Opracowanie własne.

II. INFORMACJE NA TEMAT ETAPU POPRZEDZAJĄCEGO AUDYT WSTĘPNY

2.1. Złożenie wniosku

Uczestnictwo w Programie jest dobrowolne i inicjowane przez zainteresowany podmiot poprzez złożenie odpowiedniego wniosku. Formularz wniosku o podpisanie umowy o współdziałanie dostępny będzie online na portalu podatkowym.

2.2. Profil podatnika

Profil Podatnika (dalej także Profil) będzie sporządzany po złożeniu wniosku o zawarcie umowy i uaktualniany w toku współpracy.

Profil będzie zawierał szerokie spektrum informacji o podmiocie z różnych źródeł: wewnętrzne źródła KAS (deklaracje, decyzje, protokoły z kontroli itd.) oraz zewnętrzne:

- uzyskane od innych organów państwowych, instytucji,
- informacje ogólnie dostępne w sieci Internet, w tym informacje o branży,

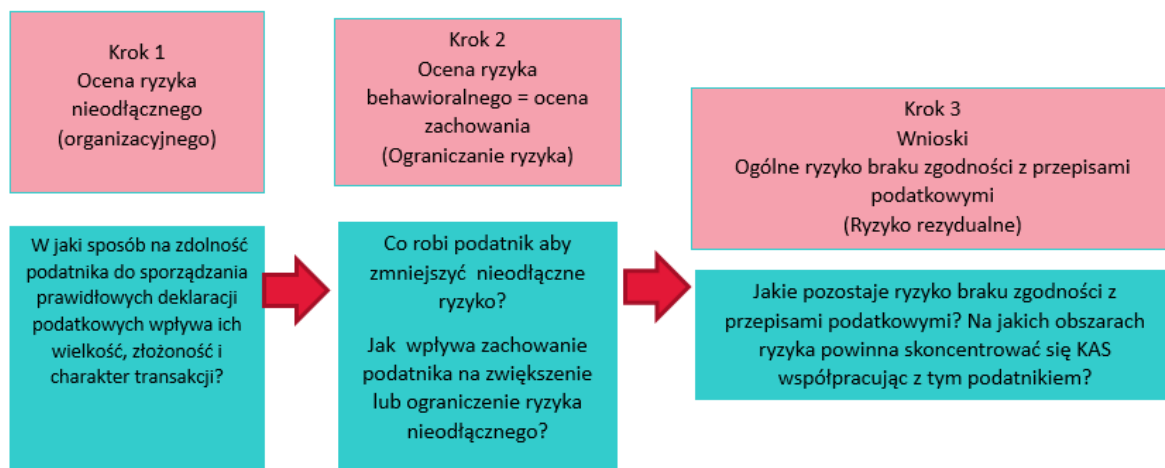
Podręcznik dla uczestnika Programu Współdziałania	Wersja: 1.2
	Data 2020-05-15

- uzyskane od podatnika w ramach audytu podatkowego.

W profilu będą gromadzone informacje niezbędne do realizacji procesu zarządzania ryzykiem podatkowym - w tym dotyczące profilu działalności, struktury organizacyjnej, źródeł finansowania, historii realizowania obowiązków podatkowych, informacji handlowej i rynkowej (trendy rynkowe, planowane zmiany w przedsiębiorstwie).

Profil będzie sporządzany w celu uzyskania maksymalnie szerokiej wiedzy na temat działalności gospodarczej prowadzonej przez podatnika, która będzie podstawą do zrozumienia przez KAS specyfiki danego podatnika i do dalszej indywidualizacji współpracy z nim w ramach Programu.

Na podstawie zgromadzonych informacji będą identyfikowane ryzyka nieprzestrzegania przepisów podatkowych oraz dokonywana będzie ocena istotności tych ryzyk, a także ogólna ocena poziomu ryzyka podatkowego danego podmiotu – planowane jest w tym zakresie uwzględnienie doświadczeń administracji skarbowej brytyjskiej, która dokonała podziału oceny ryzyka podatkowego na następujące trzy etapy:



Rys. 3 Etapy podziału ryzyka podatkowego

Wysokie ryzyko nieodłączne nie wyklucza niskiego ryzyka rezydualnego, bowiem decydujące znaczenie ma sposób zarządzania tymi ryzykami – czyli zachowanie podatnika zmierzające do minimalizowania tego ryzyka. Czynniki ryzyka nieodłączne i behawioralne powinny być odniesione do ich wpływu na wysokość płaconych podatków, w celu ustalenia czy kwota zadeklarowanego/stwierdzonego podatku nie budzi podejrzeń w świetle tego, co wiemy o podmiocie i/lub sektorze. Jeśli wszystkie inne wskaźniki sugerują, że podatnik należy do grupy niskiego ryzyka, ale jego podatek jest niższy niż wynika to z przewidywanego wpływu czynników – wówczas przed uznaniem podatnika za podmiot niskiego ryzyka, należy zidentyfikować przyczyny takiego stanu rzeczy.

Jeżeli na podstawie oceny ryzyka sporządzonej w profilu podatnika, dany podmiot nie uzyska wstępnej pozytywnej oceny, jest on informowany pisemnie o odstąpieniu przez Szefa KAS od dalszych czynności weryfikacyjnych wraz z uzasadnieniem.

Podręcznik dla uczestnika Programu Współdziałania	Wersja: 1.2
	Data 2020-05-15

2.3. Spotkanie wstępne stron

W wyniku dokonania wstępnej pozytywnej oceny podatnika, organizowane jest spotkanie stron, które ma na celu omówienie wzajemnych oczekiwań oraz obecnej sytuacji. Na podstawie profilu podatnika omawiane są zidentyfikowane ryzyka podatkowe i ich ocena oraz propozycja zakresu badania w ramach audytu wstępnego.

Na spotkaniu omawiane są również niezakończone sprawy sporne podatnika oraz możliwe do podjęcia działania mające na celu szybkie zakończenie tych spraw.

Podatnik może na tym etapie zrezygnować z realizacji dalszej procedury objęcia Programem Współdziałania. Natomiast jeżeli podatnik akceptuje oczekiwania KAS i wstępny zakres audytu, rozpoczyna się kolejny etap, tj. audyt wstępny. Pozytywna opinia z audytu wstępnego jest warunkiem możliwości zawarcia umowy o współdziałanie.

III. AUDYT PODATKOWY I NIEZALEŻNY AUDYT FUNKCJI PODATKOWEJ W PROGRAMIE WSPÓŁDZIAŁANIA

3.1. Audyt podatkowy

Celem przedmiotowego dokumentu jest przedstawienie niezbędnych pojęć z zakresu projektowanych zasad i sposobu postępowania przy przeprowadzaniu audytu podatkowego oraz niezależnego audytu funkcji podatkowej. Wyniki ww. audytów są istotnym elementem oceny podatnika przy podjęciu decyzji o przyjęciu do Programu.

Wprowadzony w Programie Współdziałania audyt podatkowy jest nową formą nadzoru nad mechanizmami wewnętrznymi u podatnika, dotychczas nie praktykowaną przez organy skarbowe. Ponadto jest formą dokonywania oceny podatnika w procesie przyjęcia do Programu.

Audyt podatkowy przeprowadza Szef Krajowej Administracji Skarbowej wobec podatnika przed zawarciem umowy o współdziałanie (audyt wstępny) oraz w trakcie obowiązywania umowy o współdziałanie (audyt monitorujący).

Audyt wstępny w zakresie poprawności wypełniania obowiązków podatkowych obejmuje 2 lata podatkowe poprzedzające rok, w którym podatnik wystąpił z wnioskiem o podpisanie umowy o współdziałanie, oraz okres od początku roku podatkowego, w którym podatnik wystąpił z wnioskiem, do dnia zakończenia tego audytu.

W wyniku tego audytu formułowana jest ocena danej organizacji, funkcjonującego w niej systemu i wprowadzonych procesów, mająca na celu również wniesienie wartości dodanej w funkcjonowanie podmiotu. Z założenia audyt podatkowy przeprowadzany jest w sposób ukierunkowany na usprawnienie organizacji, a nie wskazanie nieprawidłowości i tak jest postrzegany przez przedsiębiorców. Poprzez tę charakterystykę różni się od kontroli i ma na celu wypracowanie pozytywnego spojrzenia przez podatnika na administrację skarbową oraz wypracowanie wzajemnych relacji opartych na dobrej woli i zaufaniu okazywanych w praktyce przez obie strony.

Podręcznik dla uczestnika Programu Współdziałania	Wersja: 1.2
	Data 2020-05-15

Udział podatników w tej formie współpracy z KAS uzależniony jest m.in. od:

- uzyskania pozytywnej opinii Szefa KAS wydanej w wyniku audytu wstępnego, potwierdzającej m.in. wdrożenie przez podatnika skutecznych i adekwatnych do specyfiki działalności ram wewnętrznego nadzoru podatkowego,
- zaakceptowania przez podatnika konieczności realizowania dodatkowych obowiązków wynikających z zawarcia umowy o współdziałanie.

Postawionym warunkiem, przed podatnikiem aplikującym do przystąpienia do Programu Współdziałania, jest poddanie się audytowi podatkowemu, który będzie przeprowadzany przez Szefa KAS przed zawarciem umowy (audyt wstępny) w celu sprawdzenia:

- prawidłowości wypełniania obowiązków podatkowych poprzez zapewnienie wiarygodności i kompletności deklaracji podatkowych i ujawnianych przez nich informacji w zakresie podatków pozostających we właściwości Krajowej Administracji Skarbowej. Badanie przedmiotowego obszaru opiera się na analizie ryzyka i obejmuje badanie dokumentacji dotyczącej zidentyfikowanych obszarów ryzyka podatkowego,
- skuteczności i adekwatności ram wewnętrznego nadzoru podatkowego poprzez weryfikację poziomu wdrożenia i funkcjonowania, w odniesieniu do kwestii podatkowych, systemu zarządzania ryzykiem, kontroli wewnętrznej i audytu wewnętrznego, nadzoru zgodności działalności z przepisami prawa, regulacjami wewnętrznymi i dobrowolnie przyjętymi standardami oraz mechanizmów nadzoru zewnętrznego, w tym niezależnego audytu funkcji podatkowej - w odniesieniu do spraw podatkowych.

3.2. Niezależny audyt funkcji podatkowej

Poza audytem podatkowym, który będzie wpływał na jakość rozliczeń podatkowych, rozwiązaniem zmierzającym ku strategii przestrzegania prawa podatkowego jest wprowadzenie **audytu funkcji podatkowej** – narzędzia po stronie spółek doradztwa podatkowego, firm audytorskich, doradców podatkowych lub biegłych rewidentów (wymaganego przez administrację skarbową w ramach Programu Współdziałania), będącego wspólnym mianownikiem działań nakierowanych na podnoszenie jakości rozliczeń podatkowych oraz funkcjonowania podmiotu. Audyt funkcji podatkowej stanowi wyraz dążenia Ministra Finansów do ukształtowania zawodu doradcy podatkowego i biegłego rewidenta jako dbającego o prawidłowość rozliczeń podatkowych i wysoką jakość wdrożonych procedur i mechanizmów umożliwiających prawidłowe funkcjonowanie podmiotu oraz właściwe rozliczenia podatkowe (*tax compliance*).

Program Współdziałania przewiduje zawieranie przez Szefa KAS z podatnikiem umów o współdziałanie, których niezbędnym warunkiem będzie wdrożenie i funkcjonowanie u podatnika mechanizmów nadzoru. Jednym z elementów mechanizmu nadzoru zewnętrznego jak i elementów mechanizmów samokontroli wdrożonych przez podatnika jest przeprowadzenie niezależnego audytu funkcji podatkowej, który swoim zakresem obejmuje sprawdzenie:

- prawidłowości wykonywania obowiązków podatkowych,
- skuteczności i adekwatności wdrożonych ram wewnętrznego nadzoru podatkowego.

Podręcznik dla uczestnika Programu Współdziałania	Wersja: 1.2
	Data 2020-05-15

Przewidziany przepisami prawa audyt funkcji podatkowej stanowi niezbędny element RWNP i służy weryfikacji oraz ocenie – pod względem zgodności z prawem – deklarowania i regulowania zobowiązań podatkowych oraz dojrzałości zarządzania i nadzoru nad funkcją podatkową, czyli wdrożonych przez podatnika mechanizmów mających na celu zapewnienie prawidłowości rozliczeń podatkowych. Audyt ten wiąże się z dokonaniem oceny ryzyka podatkowego i wynikającą z tej oceny, analizą całości lub części (próbki) dokumentacji źródłowej oraz dokonaniem precyzyjnego przeglądu procesów i procedur wdrożonych oraz faktycznie stosowanych przez podatnika w celu zapewnienia prawidłowości realizacji obowiązków podatkowych.

Audyt ten powinien odnosić się do całej funkcji podatkowej, a nie tylko do procedur stosowanych przez komórkę organizacyjną odpowiedzialną za rozliczenia podatkowe.

Niezależny audyt funkcji podatkowej ma na celu nie tylko weryfikację dotychczasowych rozliczeń, ale także działania o charakterze prewencyjnym z uwagi, iż jego celem jest także usprawnianie dotychczas funkcjonujących procedur i procesów, tak aby dawały one gwarancję wyeliminowania luk w systemie i uniknięcia błędów podatkowych lub ich wychwycenia i skorygowania przed złożeniem deklaracji podatkowej.

3.3. Relacja niezależnego audytu funkcji podatkowej i audytu podatkowego

Szef KAS realizując audyt podatkowy (wstępny i monitorujący) będzie opierał się w swojej ocenie również na ustaleniach dokonanych przez niezależnego audytora w ramach audytu funkcji podatkowej.

KAS w ramach audytu podatkowego dokona weryfikacji:

- procedury wyboru niezależnego audytora funkcji podatkowej,
- jego niezależności i obiektywizmu w wydawaniu opinii,
- raportu z niezależnego audytu funkcji podatkowej wraz z pełną dokumentacją zawierającą przeprowadzone testy i procedury, który w swej treści powinien zawierać w szczególności:
 - obszary badania,
 - okres objęty badaniem,
 - zidentyfikowane obszary oceny ryzyka podatkowego wraz z informacją o zmianie oceny poszczególnych obszarów ryzyka w toku badania i przyczynach dokonanych zmian (wraz z uzasadnieniem, z czego wynika zmiana – obniżenia lub podwyższenia ryzyka),
 - ustalenia, zalecenia oraz wynik (ocena audytora w zakresie prawidłowości realizacji obowiązków podatkowych przez zleceniodawcę oraz poziomu zapewnienia jakie dają wdrożone przez podatnika RWNP).
- poziomu wdrożenia ustaleń wynikających z niezależnego audytu.

Wynik z niezależnego audytu funkcji podatkowej (dalej także NAFP) wraz ze zgromadzoną w jego toku dokumentacją będą brane pod uwagę w toku audytu podatkowego przeprowadzanego przez Szefa KAS, w szczególności podczas dokonywanej analizy ryzyka, która ma bezpośredni wpływ na wybór obszarów do badania.

Podręcznik dla uczestnika Programu Współdziałania	Wersja: 1.2
	Data 2020-05-15

IV. KLUCZOWE ZAGADNIENIA W AUDYCIE

4.1. Cel audytu

Celem prowadzenia NAFP jak i audytu podatkowego jest uzyskanie racjonalnego zapewnienia, że mechanizmy nadzoru wewnętrznego i zewnętrznego funkcjonują w badanym podmiocie prawidłowo, a w szczególności, że:

- 1) środowisko wewnętrzne ma właściwy wpływ na jakość funkcjonującej kontroli wewnętrznej,
- 2) określono hierarchię zadań i celów, a zarządzanie ryzykiem zapewnia osiągnięcie tych celów i realizację zadań,
- 3) zasady i procedury są dostosowane do potrzeb podmiotu i stanowią odpowiedź na konkretne ryzyko,
- 4) istnieje prawidłowy system komunikacji zapewniający przepływ informacji,
- 5) system kontroli wewnętrznej jest na bieżąco monitorowany,

oraz potwierdzenie prawidłowości rozliczania zobowiązań podatkowych.

Audyt ma na celu dokonanie precyzyjnego przeglądu procesów i procedur wdrożonych przez podmiot oraz stosowania ich w praktyce w celu zapewnienia prawidłowego wywiązywania się z obowiązków podatkowych.

4.2. Obowiązki, uprawnienia i odpowiedzialność audytora

Obowiązkiem audytora przeprowadzającego audyt wobec podatnika aplikującego do udziału w Programie Współdziałania jest rzetelne, obiektywne i niezależne:

- ustalenie stanu faktycznego w zakresie funkcjonowania ram wewnętrznego nadzoru podatkowego oraz wypełniania obowiązków podatkowych,
- określenie oraz analiza powstałych uchybień,
- przedstawienie zaleceń w sprawie wyeliminowania słabości kontroli wewnętrznej lub wprowadzenia usprawnień, zwanych zaleceniami,
- przedstawienie opinii w sprawie adekwatności i skuteczności ram wewnętrznego nadzoru podatkowego oraz prawidłowości wypełniania obowiązków podatkowych.

Obowiązkiem audytora jest przestrzeganie zasad etyki zawodowej i standardów audytu oraz postępowanie w sposób wzbudzający zaufanie do wykonywanego przez niego audytu.

Audytora przeprowadzającego audyt ma prawo do:

- wstępu do pomieszczeń podatnika,
- wglądu do wszystkich dokumentów, informacji i danych oraz innych materiałów związanych z funkcjonowaniem podatnika z zachowaniem tajemnicy ustawowo chronionej (w tym kopiowania i uzyskiwania wyciągów, odpisów z dokumentów itp.),
- uzyskiwania od wszystkich pracowników badanego podmiotu informacji oraz wyjaśnień dla efektywnego przeprowadzania audytu.

Podręcznik dla uczestnika Programu Współdziałania	Wersja: 1.2
	Data 2020-05-15

4.3. Planowanie audytu

Rozpoczęcie audytu zostaje poprzedzone szeregiem czynności wykonywanych przez zespół audytowy jako etap wstępnego przeglądu pozyskanych informacji nt. aplikującego podmiotu zarówno pod względem struktury organizacyjnej i funkcjonującego systemu zarządzania i kontroli wewnątrz organizacji, jak również rozliczeń zobowiązań podatkowych z budżetem państwa.

Wstępny przegląd polega na zapoznaniu się z celami i obszarami działalności podmiotu audytowanego, opracowaniu profilu podmiotu, dokonaniu możliwie wszechstronnej oceny ryzyka w oparciu o informacje dotyczące danego podmiotu oraz otoczenia, w którym podmiot funkcjonuje, z jednoczesnym uwzględnieniem wyników kontroli wewnętrznej.

Podmiot aplikujący do Programu Współdziałania na tym etapie podlega sprawdzeniu pod kątem dotychczasowego respektowania zobowiązań podatkowych, sytuacji finansowej, rodzaju i rozmiaru działalności.

Audytorzy zapoznają się z szeroko rozumianą specyfiką działalności podatnika, jego misją i wizją oraz celami i strategią, rynkiem, na którym działa oraz jego ładem organizacyjnym.

Audytorzy na podstawie analizowanych informacji pozyskanych z różnych dostępnych źródeł przeprowadzą analizę ryzyka i określą obszary podlegające badaniu.

4.4. Ocena ryzyka

Na każdym etapie pracy audytora poprzedzającym wydanie opinii/zaleceń z realizacji audytu dokonywana jest ocena ryzyka.

Ryzyko jest prawdopodobieństwem wystąpienia dowolnego zdarzenia, działania lub braku działania, które może mieć negatywny wpływ na prawidłowość rozliczeń zobowiązań podatkowych.

Na proces oceny ryzyka składają się dwa etapy:

1. Identyfikacja obszarów ryzyka.
2. Analiza ryzyka.

4.4.1. Identyfikacja obszarów ryzyka

Identyfikacja ryzyka polega na rozpoznaniu, określeniu i opisanu ryzyka, które może wystąpić jako zagrożenie dla realizacji celów i zadań podmiotu. Audytor według własnej zawodowej oceny identyfikuje obszary potencjalnego wystąpienia ryzyka. Identyfikując obszary ryzyka audytor uwzględnia m.in.:

- ramy wewnętrznego nadzoru podatkowego,
- jakość i bezpieczeństwo systemów informatycznych,
- przewidywane zmiany przepisów prawnych,
- wyniki przeprowadzonych audytów oraz stosowanych mechanizmów nadzoru zewnętrznego.

Należy podkreślić, że nie istnieje uniwersalny zbiór obszarów ryzyka. Na potrzeby niezależnego audytu funkcji podatkowej opracowany został przykładowy, **otwarty** katalog rodzajów ryzyka, który stanowi załącznik do niniejszego podręcznika.

Podręcznik dla uczestnika Programu Współdziałania	Wersja: 1.2
	Data 2020-05-15

Katalog ten może zostać wykorzystany przez audytorów przy identyfikacji i określaniu obszarów ryzyka podatkowego, które objęte zostaną analizą w celu ustalenia zakresu audytu prawidłowości wypełniania obowiązków podatkowych.

4.4.2. Analiza ryzyka – metody

Analiza ryzyka dla potrzeb przeprowadzenia audytu może być przeprowadzona np. z wykorzystaniem jednej z niżej wymienionych metod:

1. Matematycznej.

Metoda matematyczna – podstawą tej metody jest macierz (matryca) operująca wieloma kryteriami oceny, w tym kategoriami ryzyka (kategoriami czynników ryzyka) i innymi kryteriami oceny. Poszczególnym kryteriom oceny przypisywane są wagi, a kategoriom ryzyka - punkty. Dla każdego obszaru ryzyka określany jest poziom ryzyka w przypadku kiedy występuje zastosowanie wag i punktów. Na etapie przygotowania do audytu nadawane są wagi kategorii ryzyka i innych kryteriów oceny. Działanie to wykonywane jest każdorazowo przed zastosowaniem metody. Wagi nadaje audytor według własnej wiedzy i rozeznania problemów. W takim samym trybie przyznawane są punkty.

W wyniku przeprowadzonej analizy ryzyka dokonywany jest ranking obszarów ryzyka. Dokonywanie rankingu odbywa się poprzez uszeregowanie według malejącego ryzyka, tj. z uwzględnieniem stopnia ich ważności dla audytora.

2. Delfickiej (grupy eksperckiej).

Metoda delficka zwana szacunkową oparta jest na profesjonalnym osądzie audytora. Audytor dokonując analizy ryzyka tą metodą ocenia ryzyko bezpośrednio w każdym obszarze bez opierania się o kryteria ryzyka.

Zastosowanie tej metody ma sens w przypadku zaangażowania kilku osób wchodzących w skład zespołu audytowego.

Tryb postępowania przy metodzie szacunkowej (delfickiej):

- audytor dokonuje wyboru np. 6 spośród 12 potencjalnych obszarów do badania,
- obszarom przypisane zostają kolejne numery,
- wyznaczona zostaje grupa audytorów do dokonania wyboru,
- audytor tworzy własną listę rankingową nie uzgadniając swoich ocen z innymi,
- obszar, który powinien zostać objęty badaniem jako pierwszy (największe ryzyko) otrzymuje 12 punktów,
- każdy kolejny obszar otrzymuje o 1 punkt mniej (ostatni obszar na liście otrzymuje 1 punkt),
- otrzymane od każdego audytora punkty są sumowane i tworzony jest ranking obszarów począwszy od tego, które otrzymało najwięcej punktów,
- aby wyrazić otrzymany wynik w % dzieli się liczbę punktów, które otrzymał każdy obszar łącznie przez liczbę punktów, którą otrzymał obszar pierwszy na liście. Pierwszy na liście obszar ma ryzyko równe 1 (100%) każde następne ma mniej niż 100%. Jest możliwe uzyskanie przez dwa lub więcej obszarów takiego samego wyniku punktowego.

Podręcznik dla uczestnika Programu Współdziałania	Wersja: 1.2
	Data 2020-05-15

3. Mieszanej

Metoda mieszana zawiera elementy dwóch wyżej wymienionych metod.

O wyborze metody analizy ryzyka decyduje audytor, który musi uwzględnić:

- rodzaj informacji, które należy zgromadzić,
- dostępność do niezbędnych informacji,
- liczbę dodatkowych informacji niezbędnych do osiągnięcia wiarygodnego wyniku oceny.

W przypadkach uzasadnionych celami audytu, dopuszczalna jest możliwość modyfikacji przyjętych metod analizy ryzyka.

Modyfikacje mogą polegać m.in. na włączeniu do zakresu badania obszarów ryzyka, które audytor wg własnej oceny uznać może jako priorytetowe, albo pominięciu tych obszarów ryzyka w rankingu, które zostały objęte audytem lub kontrolą, i co do których wyniki bieżącej oceny ryzyka nie odbiegają istotnie od wyników poprzedniej oceny.

Wybór metody uzależniony jest od specyfiki działalności podmiotu, a także od doświadczenia i profesjonalnej wiedzy audytorów.

4.5. Wybór próby do audytu

W zakresie potwierdzenia **skuteczności i adekwatności ram wewnętrznego nadzoru podatkowego** audytor przeprowadza testy dla uzyskania wystarczających dowodów, że dany proces działa, tzn. jest odpowiednio zaprojektowany i jest skuteczny. Ocena reprezentatywności próby do przeprowadzenia testów dokonywana jest na podstawie osądu audytora. Dokonany osąd należy udokumentować i uzasadnić (w formie pisemnej).

Po przeprowadzeniu analizy ryzyka i określeniu obszarów do badania, w celu sprawdzenia prawidłowości wypełniania obowiązków podatkowych, audytor dokonuje wyboru operacji, które obejmie szczegółowym badaniem w ramach prowadzonego audytu.

Audytor przy podejmowaniu decyzji, które pozycje operacji należy objąć badaniem w zakresie **prawidłowości wypełniania obowiązków podatkowych** ma do wyboru trzy podstawowe metody:

- wybór wszystkich pozycji (badanie na poziomie 100%),
- próbkowanie (badanie wyrywkowe),
- metoda niestatystyczna - wybór konkretnych pozycji.

W podmiotach objętych Programem Współdziałania wybór wszystkich pozycji - badanie na poziomie 100% - nie jest możliwy ze względu na ilość danych zewidencjonowanych w księgach rachunkowych i innych ewidencjach prowadzonych dla potrzeb rozliczeń podatkowych - np. rejestry VAT. Z uwagi na powyższe badanie dokumentów należy oprzeć na reprezentatywnej próbie losowej zapisów księgowych podlegających badaniu, wygenerowanej z wykorzystaniem funkcji statystycznych programów wspomagających audyt. Próbkowanie dla audytora stanowi podstawę dla sformułowania wniosków o całej populacji, a jego bazą jest określenie populacji (ogół elementów objętych badaniem statystycznym), na której prowadzone będzie badanie.

Proces wyboru próby będzie składał się z następujących etapów:

- pozyskania danych do wyboru próby,
- weryfikacji integralności i zgodności danych (uzgodnienie populacji do wyboru próby),

Podręcznik dla uczestnika Programu Współdziałania	Wersja: 1.2
	Data 2020-05-15

- ustalenia metody doboru próby, liczebności próby oraz przeprowadzenia losowania i udokumentowania procesu,
- archiwizacji dokumentów.

Audytora na etapie doboru próby powinien brać pod uwagę m.in. prognozowany poziom nieprawidłowości w populacji, próg istotności, ryzyko doboru próby, poziom ufności, liczebność próby oraz definicję nieprawidłowości.

Próg istotności określa granicę tolerancji dla wartości nieprawidłowości stwierdzonych w próbie. Istotność ze względu na wartość określa się jako plus minus punktów %, w których powinna mieścić się wartość błędu przy określonym poziomie ufności. Zazwyczaj jest to od 1 do 2% w zależności od wielkości populacji. Wnioskowanie statystyczne nie jest wnioskowaniem stuprocentowo pewnym. Stopień prawidłowości wnioskowania określany jako poziom ufności. Poziom ufności wyraża pewność, z jaką sformułowane przez audytora oceny, uwagi i wnioski będą prawidłowe. Dla kontroli finansowych poziom ufności wyrażany jest jako procent lub liczba z przedziału 0-1 np. 95% = 0.95. Przykładowo, jeżeli jest mowa, że poziom ufności wynosi 95% oznacza to, że z 95% pewnością wybrana próba będzie odzwierciedlała prawdziwe warunki w całej populacji, a ocena badanej działalności wydana na jej podstawie będzie z takim prawdopodobieństwem właściwa.

Wyniki uzyskane z badania reprezentatywnej próby pozwolą audytora na stwierdzenie czy badana populacja zawiera błędy i jaki jest ich zakres w całej populacji (poprzez dokonanie ekstrapolacji lub estymacji uzyskanych w rezultacie badania próby wyników dla całej badanej populacji).

Audytora prowadząc badanie w zakresie prawidłowości wypełniania obowiązków podatkowych może wykorzystać również metodę niestatystyczną doboru próby - wybór konkretnych pozycji. Przy zastosowaniu takiej techniki doboru, wyniki audytu nie mogą być ekstrapolowane na całą populację z mierzalną ufnością. Ma to zastosowanie do wyboru próby z dobrze znanych populacji w celu uzyskania informacji, które nie muszą być przypisane całej populacji z mierzalną ufnością. Przy doborze na podstawie osądu nie ma możliwości powiązania wyników z audytu próby z całą populacją, pozwala ona jednak określić szczególne przypadki nieprawidłowości.

Przesłanki dla uznaniowego wyboru elementów są następujące:

- posiadanie informacji o występowaniu nieprawidłowości w określonych elementach populacji, np. dotychczas wydane rozstrzygnięcia organów, informacje przekazane przez uprawnione organy, informacje prasowe,
- potrzeba wyboru konkretnych elementów.

Każdy wybór próby bez względu na przyjętą metodę powinien zostać udokumentowany i zawierać:

- populację z jakiej dokonywano wyboru próby,
- rejestr elementów populacji jaki został wykorzystany do doboru próby,
- sposób dokonania wyboru (statystyczny/niestatystyczny),
- techniki dokonania wyboru próby,
- wielkość próby,
- poziom ufności,
- wynik dokonanego wyboru (elementy wybrane do audytu).

Przykłady stosowanych metod doboru próby, które mogą zostać wykorzystane podczas prowadzonego audytu podatkowego i niezależnego audytu funkcji podatkowej w ramach Programu Współdziałania opisane zostały w „Praktycznym poradniku w zakresie metod doboru próby w audycie podatkowym

Podręcznik dla uczestnika Programu Współdziałania	Wersja: 1.2
	Data 2020-05-15

i niezależnym audycie funkcji podatkowej w ramach Programu Współdziałania” przygotowanym w wyniku przeprowadzonych konsultacji, w celu przedstawienia podatnikom aplikującym do Programu oraz innym interesariuszom.

Praktyczny poradnik w zakresie metod doboru próby w audycie podatkowym i niezależnym audycie funkcji podatkowej w ramach Programu Współdziałania załączono do niniejszego dokumentu.

V. ZASADY AUDYTU W ZAKRESIE RAM WEWNĘTRZNEGO NADZORU PODATKOWEGO

Minimalne wymagania dotyczące organizacji i działań wewnętrznych podatnika w zakresie funkcji podatkowej dla podmiotów aplikujących o przystąpienie do Programu Współdziałania zostały opisane w dokumencie pn. *Wytyczne w zakresie Ram Wewnętrzznego Nadzoru Podatkowego*.

Przywołany dokument stanowi wytyczne określające zbiór elementów oraz narzędzi wspierających skuteczny nadzór nad kwestiami podatkowymi w przedsiębiorstwie. Przedmiotowe wytyczne są zbiorem zasad określających relacje wewnętrzne i zewnętrzne w przedsiębiorstwach, ich organizację, funkcjonowanie nadzoru wewnętrznego oraz kluczowych systemów i funkcji wewnętrznych, a także organów statutowych i zasad ich współdziałania w zakresie kontroli wewnętrznej nad ryzykiem dotyczącym prawidłowego rozliczania się z podatków.

Poniżej przedstawiono sposób i minimalny zakres weryfikacji ram tworzących wewnętrzny nadzór nad prowadzeniem przedsiębiorstwa.

5.1. Ocena środowiska wewnętrznego

Środowisko wewnętrzne określa się zarówno jako struktury wspierające kontrolę (odpowiednia struktura organizacyjna, właściwe delegowanie uprawnień, świadomość zadań wrażliwych), postawy kierownictwa i pracowników (uczciwość, akceptacja dla systemu kontroli, przykład dawany z góry przez kierownictwo), kwalifikacje pracowników (doświadczenie, kompetencje, szkolenia).

5.1.1. Przestrzeganie wartości etycznych – audyt etyczny (przykład z góry)

Audyt w zakresie wartości etycznych ujawnia miejsca, w których struktura i procesy organizacyjne uniemożliwiają pracownikom i menadżerom właściwe postępowanie, tj. postępowanie zgodne z normami etycznymi.

Analiza dokumentów audytowanego podmiotu w aspekcie etycznym skupia się na politykach, procedurach, instrukcjach oraz kodeksach (np. kodeks dobrych praktyk, kodeks etyczny).

Celem analizy jest sprawdzenie, czy obowiązujące zapisy eliminują zasady nieetycznego postępowania, np. takiego jak:

- łamanie zasad standardów pracy,
- konflikty interesów,
- korupcja.

5.1.2. Kompetencje zawodowe – audyt personalny

Podatnik powinien zadbać, aby osoby zarządzające organizacją i pracownicy posiadali wiedzę, umiejętności i doświadczenie pozwalające skutecznie i efektywnie wypełniać powierzone zadania, dlatego proces zatrudnienia powinien być prowadzony w sposób zapewniający wybór najlepszego

Podręcznik dla uczestnika Programu Współdziałania	Wersja: 1.2
	Data 2020-05-15

kandydata na dane stanowisko pracy. Należy również zapewnić rozwój kompetencji zawodowych pracowników organizacji i osób zarządzających.

Outsourcing

Typowym zjawiskiem występującym w dużych podmiotach są usługi outsourcingu, które zostaną objęte audytem, jeżeli wydatki z tego tytułu będą stanowiły istotny element kosztów lub funkcje przekazane do podmiotów zewnętrznych będą istotne z punktu widzenia prawidłowości rozliczeń podatkowych (np. prowadzenie księgowości, sporządzanie deklaracji podatkowych).

Prowadzony audyt zagwarantuje znalezienie odpowiedzi m.in. na poniższe pytania:

- w jakim obszarze działalności firmy występuje outsourcing,
- czy została zawarta umowa,
- jakie określono prawa i obowiązki,
- jak outsourcowany proces będzie kontrolowany przez podmiot zlecający,
- czy kierownik organizacji podejmując decyzję o powierzeniu ksiąg rachunkowych podmiotowi zewnętrznemu, zastosował się do zapisów Ustawy o Rachunkowości (np. powiadomił właściwy Urząd Skarbowy o miejscu prowadzenia ksiąg rachunkowych, zapewnieniu dostępności ksiąg rachunkowych wraz z dowodami księgowymi uprawnionym organom kontroli zewnętrznej lub nadzoru w siedzibie organizacji lub w miejscu sprawowania zarządu albo za zgodą organu kontroli lub nadzoru w innym miejscu).

5.1.3. Struktura organizacyjna

Istotą prawidłowo dokonywanych rozliczeń zobowiązań podatkowych i sporządzania sprawozdań finansowych jest dobrze i właściwie zbudowana struktura organizacyjna dostosowana do celów i zadań podmiotu. Audyt w tym zakresie zidentyfikuje stopień rozproszenia struktury organizacyjnej, istnienie oddziałów, zależności, przypisanych odpowiedzialności, przepływu danych i dokumentów, które będą wpływać na prawidłowość sporządzania sprawozdań finansowych.

Badany zakres zadań, uprawnień i odpowiedzialności poszczególnych komórek organizacyjnych podmiotu oraz zakres podległości pracowników pozwoli na ustalenie stosowanych w organizacji przejrzystych i spójnych form pisemnych przypisanych każdemu pracownikowi.

W wyniku audytu powinna zostać potwierdzona zasada rozdzielności funkcji m.in. w zakresie:

- realizacji operacji,
- dostępu do zasobów,
- upoważnień,
- ewidencji operacji,
- archiwizacji.

W praktyce oznacza to na przykład wyodrębnienie funkcji księgowości materiałowej od osób odpowiedzialnych za przyjęcie i przechowywanie posiadanych materiałów oraz dysponowanie nimi lub wyodrębnienie funkcji komórki finansowej od rejestracji zakupów, sprzedaży i rozliczeń z odbiorcami i dostawcami.

Struktura organizacyjna podmiotu powinna być dostosowana do aktualnych celów i zadań. Zakres zadań, uprawnień i odpowiedzialności poszczególnych komórek organizacyjnych podmiotu oraz zakres podległości pracowników powinien być określony w formie pisemnej w sposób pozwalający

Podręcznik dla uczestnika Programu Współdziałania	Wersja: 1.2
	Data 2020-05-15

na przejrzystość i spójność. Dla każdego pracownika powinien być określony aktualny zakres obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności.

Badaniu będą również podlegać role i odpowiedzialności:

- Organu zarządzającego, który m.in. powinien:
 - stale współpracować z dyrektorem finansowym lub inną osobą w firmie, która odpowiada za kwestie podatkowe danej firmy,
 - współpracować z organem nadzorczym na etapie tworzenia i realizacji strategii podatkowej,
 - w oparciu o ocenę ryzyka podatkowego zaplanować, wdrożyć i utrzymywać odpowiednie do potrzeb firmy adekwatne i skuteczne RWNP,
 - monitorować działanie RWNP, a także, co najmniej raz w roku, przeprowadzać ich systematyczną ocenę w zakresie ich adekwatności i skuteczności,
 - zapewnić, aby zewnętrzny audytor podatkowy otrzymał wszystkie informacje niezbędne do wykonania swojej pracy na czas.
- Organu nadzorczego, który m.in. powinien:
 - dokonywać regularnej oceny stosowania zasad RWNP,
 - nadzorować realizowanie przez organ zarządzający strategii podatkowej. Realizując swoje obowiązki organ nadzorczy w tym zakresie, powinien skupiać swoją uwagę na skuteczności i adekwatności RWNP,
 - zapewnić aby w skład Komitetu Audytu w danej firmie wchodziła co najmniej jedna osoba posiadająca odpowiednie doświadczenie i wiedzę z zakresu zagadnień podatkowych.
- Dyrektora finansowego (podatkowego), który m.in. odpowiada za:
 - wdrożenie odpowiednich środków umożliwiających sporządzenie zeznań podatkowych na odpowiednim poziomie pewności,
 - zapewnienie uzyskania istotnych faktów, opinii i porad umożliwiających dokonywanie ocen działań mających wpływ na kwestie podatkowe,
 - wdrożenie rozwiązania w zakresie RWNP, w tym księgowości podatkowej obejmujące kompleksowy proces, od wprowadzenia danych wstępnych do systemów księgowości aż po osiągnięcie danych liczbowych, które stanowią podstawę wypełniania obowiązków podatkowych,
 - zapewnienie zasobów kadrowych lub zaangażowanie podmiotów trzecich na odpowiednim poziomie, zarówno w zakresie liczebnym jak i merytorycznym.

5.1.4. Delegowanie uprawnień

Badaniu podlegać będzie precyzyjne określenie zakresu uprawnień delegowanych poszczególnym osobom zarządzającym lub pracownikom. Zakres delegowanych uprawnień powinien być odpowiedni do:

- wagi podejmowanych decyzji,
- stopnia ich skomplikowania,
- ryzyka z nimi związanego.

Podręcznik dla uczestnika Programu Współdziałania	Wersja: 1.2
	Data 2020-05-15

Badanie powinno dać odpowiedź czy dokonywano delegowania uprawnień do podejmowania decyzji. Badanie będzie dokonywane na podstawie próby z uwzględnieniem potencjalnego wpływu poszczególnych stanowisk na prawidłowość rozliczeń podatkowych.

5.2. Ocena celów i zarządzania ryzykiem podatnika

Podmiot powinien mieć wdrożony efektywny system zarządzania ryzykiem podatkowym, który wspiera podejmowanie decyzji przez zarząd, radę nadzorczą oraz wyższe kierownictwo.

5.2.1. Określenie celów

Aby zidentyfikować ryzyko podatkowe w pierwszej kolejności zostaną ustalone rzeczywiste cele organizacji, w tym cele podatkowe. Cele powinny dotyczyć procesów lub obszarów, a nie komórek organizacyjnych. Dodatkowo powinny być one konkretne, mierzalne, osiągalne, istotne i określone w czasie.

5.2.2. Identyfikacja ryzyka dokonana przez podatnika

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). Dokonując identyfikacji ryzyka podmiot powinien m.in. wziąć pod uwagę: analizę danych historycznych przedsiębiorstwa, analizę raportów powstałych w oparciu o prace systemów IT oraz analizę danych zewnętrznych, w tym orzeczeń sądowych i interpretacji podatkowych. Dodatkowo pomoc w identyfikacji ryzyka podatkowego związanego z działaniami nietypowymi bądź nieznanymi wcześniej przedsiębiorstwu - mogą stanowić porady ekspertów w dziedzinie podatków, doradców podatkowych, radców prawnych czy biegłych rewidentów.

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

5.2.3. Ocena ryzyka

Oczekuje się, że podmiot będzie podejmował racjonalne kroki w zakresie oceny ryzyka podatkowego oraz innych kwestii mających wpływ na kwestie podatkowe i podejmowania decyzji podatkowych. Zanim kierownictwo organizacji podejmie decyzję, jak postępować ze zidentyfikowanym ryzykiem podatkowym, konieczne jest określenie akceptowalnego poziomu ryzyka (tzw. „apetytu” na ryzyko). Apetyt na ryzyko podatkowe musi być mierzalny, żeby można było się do niego odnieść, ale nie musi być określony kwotowo, może być określony opisowo, warunkiem jest jednak by informacja w tym zakresie była jasna i konkretna.

Organ zarządzający powinien wymagać i egzekwować od kadry kierowniczej działanie wyłącznie w granicach określonych apetytem. Podmiot zobowiązany jest do określenia zasad postępowania w sytuacjach, gdy ryzyko zbliża się lub przekracza wyznaczone poziomy krytyczne.

5.2.4. Reakcja na ryzyko

Audytem objęte zostanie istnienie określonych procedur reakcji na ryzyko podatkowe wpływające na zmniejszenie jego skutków lub prawdopodobieństwa.

Podmiot może wybrać jedną z czterech możliwych postaw wobec ryzyka:

- podjąć decyzję o unikaniu danego ryzyka podatkowego (w tym rezygnacja z działań),

Podręcznik dla uczestnika Programu Współdziałania	Wersja: 1.2
	Data 2020-05-15

- podjąć decyzję o braku reakcji, gdy ryzyko jest nieistotne dla przedsiębiorstwa,
- podjąć decyzję o przerzuceniu skutków ryzyka podatkowego na inny podmiot,
- podjąć działania wpływające na ograniczenie ryzyka.

Unikanie ryzyka podatkowego następuje poprzez wybór alternatyw działania, bądź podjęcie decyzji o zaniechaniu jakichkolwiek działań, które wiązałyby się z powstaniem danego rodzaju ryzyka podatkowego.

Szczegółowa analiza sposobu reakcji na ryzyko podatkowe musi obejmować szereg kolejnych działań w tym między innymi:

- wybór możliwych metod ograniczenia ryzyka podatkowego,
- porównanie skuteczności alternatywnych metod,
- ocena kosztu stosowania określonego narzędzia oraz analiza jego efektywności,
- analiza wpływu poszczególnych metod ograniczenia ryzyka na całość funkcjonowania przedsiębiorstwa.

5.2.5. Informacja i komunikacja

Badaniem objęte zostaną m.in.:

- określone w organizacji zasady komunikacji ryzyka podatkowego,
- istnienie mechanizmów informacyjnych, które zapewnią m.in., że najistotniejsze zasady zarządzania ryzykiem podatkowym oraz ich modyfikacje są odpowiednio komunikowane,
- istnienie odpowiednich kanałów informacyjnych zapewniających dostępność informacji właściwym osobom (i w odpowiednim czasie), a także dające możliwość konsultacji z poszczególnymi uczestnikami systemu zarządzania ryzykiem.

Ponadto Audytorzy będą badać istnienie w organizacji:

- wewnętrznych i zewnętrznych kanałów komunikacyjnych oraz mechanizmów raportowania,
- poziomej i pionowej komunikacji wewnątrz organizacji w zakresie ryzyka podatkowego,
- spójności pomiędzy obiegiem informacji w organizacji a systemem informatycznym,
- istotnych, wiernych, aktualnych, porównywalnych, weryfikowalnych, zrozumiałych danych i informacji publikowanych przez podatnika.

5.2.6. Monitorowanie i kontrola

Celem działań w zakresie kontroli i monitoringu ryzyka jest ocena, jak na poziom ryzyka podatkowego wpłynęły wykorzystane narzędzia zarządzania ryzykiem podatkowym.

Monitorowanie i kontrola ryzyka podatkowego powinny być realizowane m.in. przy wykorzystaniu audytu wewnętrznego i zewnętrznego, poprzez wdrożenie elektronicznych procedur kontroli, podnoszenie kwalifikacji pracowników oraz poprzez kontakty z organami KAS.

Efektywność procesu kontroli powinna być mierzona jej stopniem zaawansowania oraz kompleksowością. Stopień zaawansowania kontroli zależy od tego, w jakim zakresie kontrolowane są dokumenty, skuteczności ich kontroli oraz raportów tworzonych na ich podstawie. Kompleksowość kontroli jest mierzona zakresem czynności będących przedmiotem kontroli.

Zarówno cele jak i same obszary ryzyka oraz działania podejmowane w celu ich ograniczenia, uniknięcia powinny być monitorowane. Także w przypadku oceny, że ryzyko jest na tyle małe, że jest akceptowalne dla przedsiębiorstwa bez podejmowania dodatkowych działań, konieczne jest monitorowanie i kontrola ryzyka. Ryzyko może bowiem się zmieniać w czasie np. z powodu zmian

Podręcznik dla uczestnika Programu Współdziałania	Wersja: 1.2
	Data 2020-05-15

wewnątrz organizacji lub w jej otoczeniu. Wdrożona reakcja na ryzyko może nie przynieść takich efektów, jakich oczekiwano. Ocena ryzyka musi być monitorowana, ponieważ wpływ i prawdopodobieństwo nie są stałe w czasie. W związku z powyższym 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 obszary ryzyka, reakcja może się okazać nieskuteczna. W szczególności organizacja powinna określić zasady monitorowania zmian legislacyjnych i alertów o pojawiających się nowych obszarach ryzyka podatkowego.

W ramach audytu systemu zarządzania ryzykiem podatkowym badaniu poddane zostaną, m.in.:

- rejestr rodzajów ryzyka podatkowego,
- procedury reakcji na ryzyko podatkowe wpływające na zmniejszenie jego skutków lub prawdopodobieństwa (analiza obszarów ryzyka pod kątem ich zminimalizowania powinna być dołączona do rejestru rodzajów ryzyka poprzez sformułowanie planu działań następnych, ewaluacji profilu ryzyka oraz integracji z procesem planowania strategicznego),
- zasady komunikacji ryzyka podatkowego,
- zasady monitorowania zmian legislacyjnych i działań alertów o pojawiających się obszarach ryzyka podatkowego,
- kluczowe wskaźniki ryzyka podatkowego dla wszystkich rodzajów ryzyka podatkowego.

5.3. Ocena mechanizmów kontroli podatnika

5.3.1. Dokumentowanie systemu kontroli

Procedury wewnętrzne, instrukcje, wytyczne, dokumenty określające zakres obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności pracowników i inne dokumenty wewnętrzne stanowią dokumentację systemu kontroli.

Dokumentacja powinna być spójna i dostępna dla wszystkich osób.

W przedmiotowym zakresie w szczególności badaniu podlega, czy:

- dokumentacja systemu kontroli, w tym finansowej jest prowadzona i obejmuje wszystkie procedury, instrukcje, wytyczne kierownictwa, zakresy obowiązków i inne dokumenty związane z systemem kontroli,
- dokumentacja systemu kontroli jest kompletna, rzetelna i aktualna,
- dokumentacja systemu kontroli jest łatwo dostępna.

5.3.2. Nadzór

Kierownictwo organizacji powinno zadbać, aby dostęp do zasobów podmiotu miały wyłącznie upoważnione osoby. Osobom zarządzającym i pracownikom należy powierzyć odpowiedzialność za zapewnienie ochrony i właściwe wykorzystanie zasobów podmiotu.

W przedmiotowym zakresie badaniu podlega, czy w organizacji prowadzony jest właściwy nadzór w ramach hierarchii służbowej, którego celem jest upewnienie się, że zadania wynikające z przyjętego systemu kontroli finansowej są realizowane.

W szczególności badaniu podlega czy:

Podręcznik dla uczestnika Programu Współdziałania	Wersja: 1.2
	Data 2020-05-15

- przełożeni w jasny sposób komunikują podległym pracownikom zakres ich obowiązków i odpowiedzialności (na piśmie),
- przełożeni upewniają się, że pracownikom właściwie zostały zakomunikowane obowiązki i odpowiedzialność i wystąpiło ich właściwe rozumienie,
- przełożeni dokonują w sposób systematyczny przeglądu wyników i postępów pracy podległych pracowników w koniecznym zakresie,
- przełożeni zapewniają, że praca podległych pracowników przebiega zgodnie z założeniami, np. poprzez akceptację wyników pracy w kluczowych punktach, zatwierdzanie projektów, dokumentów,
- przełożeni, poprzez nadzór, zapewniają, że pracownicy stosują się do procedur i zasad obowiązujących w podmiocie oraz wymagań i wytycznych przełożonych,
- w drodze nadzoru wykrywa się i eliminuje błędy oraz zapobiega się ich powtarzaniu.

5.3.3. Kontynuacja działalności

Przedmiotowe zagadnienie podlega corocznemu badaniu przez biegłych rewidentów, który jest odpowiedzialny za uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania na temat zasadności przyjętego przez kierownictwo założenia kontynuacji działalności przy sporządzaniu i prezentacji sprawozdania finansowego. Odpowiedzialny jest również za stwierdzenie, czy istnieje istotna niepewność co do zdolności podmiotu do kontynuacji działalności.

W przypadku gdy audytor będzie miał wątpliwości co do stwierdzeń zawartych w Sprawozdaniu z badania rocznego sprawozdania finansowego, sporządzonego przez biegłego rewidenta, wówczas przeprowadzi badanie w przedmiotowym zakresie.

Przy przeprowadzaniu oceny ryzyka audytor będzie brał pod uwagę czy występują zdarzenia lub uwarunkowania mogące budzić poważne wątpliwości w zakresie kontynuacji działalności.

5.3.4. Ochrona zasobów

Obowiązkiem każdej podmiotu jest zapewnienie ochrony zasobów poprzez dostęp do tych zasobów wyłącznie upoważnionym osobom.

W celu potwierdzenia wypełniania tego obowiązku podczas badania ustalone zostanie m.in. czy:

- w podmiocie wprowadzono odpowiednie środki ograniczenia i kontroli dostępu do budynków i pomieszczeń oraz środki ich ochrony,
- w podmiocie funkcjonują odpowiednie mechanizmy w celu zapewnienia ochrony zasobów materialnych i ich właściwego wykorzystania,
- zasoby podmiotu o szczególnym znaczeniu dla gospodarki finansowej, są odpowiednio chronione a dostęp do nich jest ograniczony do uprawnionych osób i kontrolowany.

5.3.5. Szczegółowe mechanizmy kontroli dotyczące operacji finansowych i gospodarczych

Prawidłowość sporządzania deklaracji podatkowych może zostać potwierdzona poprzez wprowadzone i funkcjonujące w podmiocie mechanizmy kontroli dotyczące operacji finansowych i gospodarczych.

Badaniu w niniejszym obszarze podlegać będą nw. elementy:

Podręcznik dla uczestnika Programu Współdziałania	Wersja: 1.2
	Data 2020-05-15

- dokumentowanie i rejestrowanie operacji gospodarczych,
- dokumentowanie zatwierdzania operacji finansowych,
- podział obowiązków, tj. czy kluczowe obowiązki dotyczące prowadzenia, zatwierdzania, rejestrowania i sprawdzania operacji finansowych, gospodarczych i innych zdarzeń są rozdzielone pomiędzy różne osoby.

W badanym zakresie poddane zostaną również analizie mechanizmy kontroli dotyczące kluczowych procesów rozpoznanych w podmiocie, np.: mechanizmy kontroli dotyczące procesu sprzedaży, zakupów, wynagrodzeń, środków trwałych, zapasów, transakcji bankowych, podmiotów powiązanych.

5.3.6. Mechanizmy kontroli dotyczące systemów informatycznych – audyt informatyczny

Audyt IT – w ramach audytu ram należy rozumieć jako audyt systemu ERP, Planowanie Zasobów Przedsiębiorstwa (ang. Enterprise Resource Planning), tj. *audyt oprogramowania dla firm (systemu aplikacji), którego celem jest zintegrowanie wszystkich procesów zachodzących w organizacji. Oprogramowanie klasy ERP tworzy interaktywne środowisko wspierające przedsiębiorstwa w analizie oraz zarządzaniu procesami biznesowymi, związanymi ze wszystkimi obszarami działań, tj.: zarządzaniem finansami i księgowością, środkami trwałymi, marketingiem, sprzedażą i zakupami, magazynem i zapasami, produkcją serwisem oraz projektem.*

Ocena rachunkowości przedsiębiorstwa wiąże się nierozłącznie z oceną opartego na IT systemu księgowości oraz zastosowanych kontroli IT służących redukcji ryzyka wpływającego na rachunkowość.

Aby księgi rachunkowe mogły zostać uznane za prawidłowe, muszą spełnić wymagania zawarte w ustawie o rachunkowości. Wymogi dotyczą ksiąg rachunkowych niezależnie od formy, w jakiej są one prowadzone - zarówno ksiąg w formie tradycyjnej, jak i tych prowadzonych za pomocą technik informatycznych.

Badanie sprowadzać się będzie w szczególności do:

- badania fizycznej i technicznej ochrony przed utratą danych, sprzętu lub przedłużającą się utratą dostępu do danych, ochrony danych przed nieautoryzowanym dostępem i modyfikacją,
- działań kontrolnych prowadzonych na poziomie kontroli aplikacji mających na celu zweryfikowanie poprawności działania systemów informatycznych na etapie wprowadzania danych, przeliczania wartości, generowania raportów i zestawień.

5.4. Ocena informacji i komunikacji u podatnika

Osoby zarządzające oraz pracownicy powinni mieć zapewniony dostęp do informacji niezbędnych do wykonywania przez nich obowiązków. Właściwy system komunikacji powinien umożliwiać wewnątrz podmiotu przepływ potrzebnych informacji. Odbywać się to powinno zarówno w kierunku pionowym jak i poziomym. Efektywny system komunikacji powinien dawać zapewnienie przepływu informacji, oraz ich właściwe zrozumienie przez odbiorców.

Wprowadzona w podmiocie polityka komunikacji pozwoli audytorom ustalić zasady obowiązujące w tym zakresie i ich znajomość przez pracowników.

Badanie obszaru zostanie przeprowadzone w zakresie komunikacji wewnętrznej i zewnętrznej.

Podręcznik dla uczestnika Programu Współdziałania	Wersja: 1.2
	Data 2020-05-15

W ramach przepływu informacji wewnątrz przedsiębiorstwa, istotne jest przypominanie pracownikom oraz kierownictwu o konieczności poważnego traktowania systemu kontroli wewnętrznej i uświadamianie im ich roli w tym systemie. Dobry system komunikacji powinien sprzyjać zdobywaniu i wymianie informacji koniecznych do skutecznego zarządzania i kontrolowania przedsiębiorstwa.

Komunikacja ze stronami zewnętrznymi często daje ważne informacje o funkcjonowaniu systemu kontroli wewnętrznej. Podatnik powinien mieć uregulowaną ścieżkę dotyczącą komunikacji z KAS.

5.5. Ocena monitoringu podatnika

5.5.1. Monitorowanie systemu kontroli wewnętrznej

Kontrola wewnętrzna definiowana jest jako proces wykonywany przez pracowników organizacji w drodze do osiągnięcia specyficznych celów.

Jakość systemu kontroli wewnętrznej ma istotne znaczenie dla audytora przy wyborze metod i technik badania procesów zachodzących w audytowanym podmiocie.

Biorąc pod uwagę istotny wpływ środowiska kontroli wewnętrznej podmiotu na zachodzące procesy wewnątrz organizacji, w toku audytu dokonana zostanie ocena czy system kontroli wewnętrznej jest monitorowany tzn. poddawany procesowi, który ocenia jakość działania systemu w czasie. Osiąga się to poprzez operacyjne czynności monitoringowe, osobne oceny - bądź też poprzez kombinację tych dwóch czynników. Operacyjny monitoring ma miejsce w zwykłym toku operacji. Składają się nań zwykle czynności zarządzania i nadzoru oraz inne działania podejmowane przez pracowników podczas wykonywania ich obowiązków.

Zakres i częstotliwość ocen zależeć będzie przede wszystkim od oceny rodzajów ryzyka oraz efektywności procedur monitoringu.

Kontrola wewnętrzna jest najbardziej efektywna, jeśli jej mechanizmy są wbudowane w infrastrukturę podmiotu i stanowią istotną sferę działalności tej organizacji.

Głównym celem oceny systemu kontroli wewnętrznej powinno być potwierdzenie stosowanych przez podmiot procedur, a następnie ocena ich jakości.

Z oceny tej powinny wynikać wnioski w zakresie jakości wdrożonych systemów kontroli wewnętrznej.

5.5.2. Audyt wewnętrzny

W toku audytu RWNP należy dokonać oceny funkcji audytu wewnętrznego w organizacji. Oceny funkcjonowania audytu wewnętrznego dokonuje się w oparciu o obowiązujące przepisy prawa, regulacje wewnętrzne, przyjęte standardy do których przestrzegania jest zobowiązany podmiot.

Ocenę funkcjonowania audytu wewnętrznego u podatnika przeprowadza się w poniższych obszarach, tj.:

- sposób zorganizowania audytu wewnętrznego,
- dokumenty regulujące funkcjonowanie audytu (np. karta audytu, regulaminy, procedury wewnętrzne, program zapewnienia i poprawy jakości, przyjęte standardy),
- planowanie i przeprowadzanie audytu.

W przypadku badania podmiotu, który posiada zewnętrzną usługę audytu (outsourcing), należy dokonać oceny działań zewnętrznej firmy audytorskiej w podmiocie.

Podręcznik dla uczestnika Programu Współdziałania	Wersja: 1.2
	Data 2020-05-15

Komitet audytu, którego zadaniem jest, m.in. monitorowanie audytu wewnętrznego, również poddany zostanie ocenie pod kątem jego działalności w tym zakresie.

VI. ZASADY AUDYTU W ZAKRESIE PRAWIDŁOWOŚCI WYPEŁNIANIA OBOWIĄZKÓW PODATKOWYCH

Na istotę audytu w zakresie prawidłowości wypełniania obowiązków podatkowych, wpłynie dokonana na działalności podatnika za okres wskazany przepisami prawa identyfikacja ryzyka, która po dokonanej analizie w oparciu o wybraną metodę stosowaną przy tego rodzaju czynnościach pozwoli audytorowi objąć badaniem dokumentację dotyczącą zidentyfikowanych obszarów ryzyka podatkowego.

Dokonana analiza ryzyka i określony w jej wyniku zakres badania będą miały zasadniczy wpływ na decyzje audytora, które pozycje operacji z poszczególnych obszarów powinny być objęte szczegółowym badaniem w ramach prowadzonego audytu.

Proces analizy ryzyka przeprowadzony przez audytora (metodyka oraz otrzymane wyniki analizy ryzyka) oraz wybór operacji do badania (zastosowane metody, populacja, wyniki próbkowania) są dokumentowane, a dokumentacja ta stanowi materiał z audytu.

VII. WYNIKI Z PRZEPROWADZONEGO AUDYTU

Z przeprowadzonego audytu podatkowego Szef KAS sporządza:

- opinię pozytywną albo
- zalecenia wskazujące, jakie czynności podatnik powinien podjąć w celu usunięcia stwierdzonych w ramach audytu nieprawidłowości, wraz z uzasadnieniem, albo
- opinię negatywną.

W przypadku wydania zaleceń wskazane zostaną czynności jakie podatnik powinien podjąć w celu usunięcia stwierdzonych w ramach przedmiotowego audytu nieprawidłowości wraz z uzasadnieniem. Opinia lub zalecenia są przekazywane niezwłocznie podatnikowi. Termin realizacji czynności podejmowanych w związku z przekazanymi zaleceniami podatnik uzgadnia z Szefem KAS.

Pozytywna opinia z audytu wstępnego jest warunkiem zawarcia umowy o współdziałanie.

Z przeprowadzenia niezależnego audytu funkcji podatkowej sporządza się raport zawierający jego wynik. Raport podpisuje niezależny audytor podatkowy przeprowadzający ten audyt. Raport z audytu jest przekazywany niezwłocznie podatnikowi wraz z dokumentacją audytu zawierającą testy i procedury przeprowadzone w jego trakcie.

VIII. DOKUMENTOWANIE PRZEBIEGU AUDYTU

Dowody audytowe zgromadzone w trakcie prowadzenia audytu powinny być wystarczające, tzn.:

- dostateczne – oparte na faktach, adekwatne i przekonujące na tyle, że inna kompetentna osoba dojdzie na ich podstawie do takich samych wniosków,
- rzetelne i najlepsze możliwe do uzyskania przy użyciu właściwej techniki badania,

Podręcznik dla uczestnika Programu Współdziałania	Wersja: 1.2
	Data 2020-05-15

- istotne – wspierające ustalenia audytu i powiązane z obiektami audytu (badanymi zagadnieniami),
- użyteczne – pozwalające zrealizować cele audytu.

Dokumenty powinny obejmować w szczególności:

- dokumenty (ich kopie, odpisy, wyciągi, zestawienia i obliczenia), a także pisemne informacje, wyjaśnienia, oświadczenia lub opinie uzyskane od audytowanego podmiotu,
- dokumenty przygotowane (sporządzone) przez audytora (protokoły z narad i rozmów, notatki służbowe, opisy systemów, wypełnione kwestionariusze, listy sprawdzające, zestawienia i obliczenia sporządzone na podstawie dokumentów itd.).

Na szczególną uwagę zasługuje pełne udokumentowanie przeprowadzonych w trakcie audytu testów, wyboru próby operacji do badania oraz dokonanej analizy ryzyka podatkowego będącej podstawą określenia zakresu badania prawidłowości wypełniania obowiązków podatkowych.

Przeprowadzone w trakcie audytu skuteczności i adekwatności ram wewnętrznego nadzoru podatkowego testy powinny być szczegółowo opisane w dokumentacji audytowej w taki sposób by mogły wskazywać ilość wykonanych testów, zastosowane kryteria wyboru, populację z której wybrano pozycje do badania, metodologię wyboru, narzędzia wykorzystane przy wyborze oraz wnioski z wykonanych testów.

Dokonany wybór próby jako kilkuetapowy proces powinien być również opisany z uwzględnieniem m.in. poniższych elementów:

- zdefiniowania badanej zbiorowości (opis tworzenia populacji),
- określenia operatu losowania (zbiór obiektów z populacji statystycznej, który audytor jest w stanie zweryfikować i włączyć do próby),
- ustalenia liczebności próby,
- zastosowania metod doboru próby,
- wykorzystanych narzędzi do losowania próby.

Opis przeprowadzonej analizy ryzyka powinien pozwolić na odtworzenie sposobu jej przeprowadzenia i potwierdzić właściwe jej dokonanie.

Zgodnie z zapisami ustawy Ordynacja podatkowa raport z niezależnego audytu funkcji podatkowej jest przekazywany niezwłocznie podatnikowi wraz z dokumentacją audytu zawierającą testy i procedury przeprowadzone w jego trakcie. Sporządzona w trakcie niezależnego audytu dokumentacja powinna zawierać informacje dotyczące zastanego stanu faktycznego, zbadanej dokumentacji, postawionych wniosków, wydanych rekomendacji/zaleceń, wprowadzonych przez podmiot działań naprawczych.

IX. UMOWA O WSPÓŁDZIAŁANIE

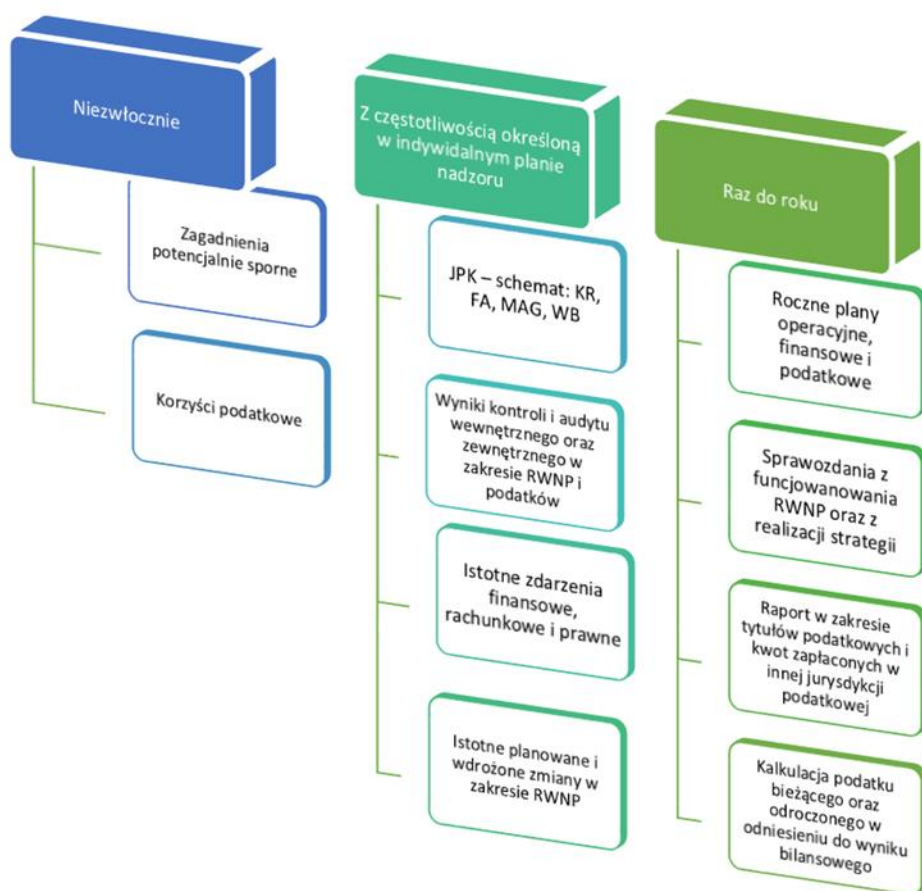
9.1. Wzór umowy

Umowa o współdziałanie ma na celu określenie zasad ścisłej i stałej współpracy między podatnikiem oraz Szefem KAS opartej na wzajemnym zaufaniu, zrozumieniu i transparentności, której celem jest zapewnienie przestrzegania przez podatnika prawa podatkowego przy wsparciu udzielonym przez Szefa KAS. Umowa o współdziałanie, będzie zawierana na podstawie art. 20s. ustawy Ordynacja podatkowa i precyzować będzie zasady współpracy, w tym dotyczące komunikacji, zawierania porozumień podatkowych, realizacji audytu monitorującego, a także szczegółowe prawa i obowiązki stron umowy dostosowane do specyfiki danego podatnika.

Wzór umowy stanowi załącznik do niniejszego dokumentu.

9.2. Objasnienia w zakresie obowiązków informacyjnych wynikających z umowy o współdziałanie

Podatnik, który podpisze umowę o współdziałanie będzie zobowiązany do realizowania szeregu obowiązków informacyjnych. Poniżej zestawienie przedmiotowych obowiązków:



Rys. 4 Obowiązki informacyjne w ramach umowy o współdziałanie

Źródło: Opracowanie własne.

Podręcznik dla uczestnika Programu Współdziałania	Wersja: 1.2
	Data 2020-05-15

W przypadku części obowiązków informacyjnych, częstotliwość ich realizacji będzie miała charakter stały i jednorodny dla wszystkich uczestników Programu Współdziałania, bez względu na ocenę poziomu ryzyka podatkowego u danego uczestnika Programu.

Zasada ta będzie dotyczyć obowiązku przekazywania raz do roku:

- ✓ sprawozdania z funkcjonowania Ram Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego oraz sprawozdania z realizacji strategii podatkowej w danym roku podatkowym (szczegółowe informacje w tym zakresie zwarte są w Wytycznych w zakresie Ram Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego),
- ✓ planów operacyjnych, finansowych i podatkowych wraz z informacją o wpływie planowanych zmian na ramy wewnętrznego nadzoru podatkowego,
- ✓ kalkulacji podatku bieżącego oraz odroczonego w odniesieniu do wyniku bilansowego,
- ✓ raport w zakresie tytułów podatkowych i zapłaconych podatków w poprzednim roku podatkowym w innej jurysdykcji podatkowej, w takim zakresie w jakim informacje te nie zostały przekazane do KAS na podstawie raportowania CFC (ang. Controlled Foreign Company) lub CbCR (ang. Country-by-Country Reporting).

W stosunku do części obowiązków informacyjnych częstotliwość ich realizowania będzie zależna od poziomu skuteczności i adekwatności RWNP czyli de facto od ogólnej oceny poziomu ryzyka - im mniejsze ryzyko tym rzadsza częstotliwość realizowania tych obowiązków wynikająca z indywidualnego planu nadzoru.

Zasada ta będzie dotyczyć przekazywania informacji:

1. w postaci plików JPK – schemat: KR, FA, MAG, WB,
2. dotyczących oceny prawidłowości realizacji obowiązków podatkowych lub funkcjonowania RWNP uzyskanych w wyniku realizacji kontroli i audytów wewnętrznych oraz zleczanych przez podatnika audytów zewnętrznych, w tym niezależnego audytu funkcji podatkowej, a także informacji o podjętych działaniach naprawczych,
3. o istotnych wdrożonych zmianach w zakresie RWNP oraz o istotnych planowanych zmianach nie uwzględnionych w informacji przekazywanej wraz z rocznymi planami operacyjnymi, finansowymi i podatkowymi,
4. dotyczących oceny prawidłowości realizacji obowiązków podatkowych lub funkcjonowania ram wewnętrznego nadzoru podatkowego uzyskanych w wyniku realizacji kontroli i audytów wewnętrznych oraz zleczanych przez podatnika audytów zewnętrznych, w tym niezależnego audytu funkcji podatkowej, a także informacji o podjętych działaniach naprawczych,
5. o istotnych zdarzeniach finansowych, rachunkowych i prawnych mających wpływ lub mogących mieć wpływ na funkcjonowanie przedsiębiorstwa, nie uwzględnionych, w przekazanych Szefowi KAS rocznych planach operacyjnych, finansowych i podatkowych oraz informacji o braku realizacji przedmiotowych planów.

Dodatkowo podatnik, w ramach realizacji umowy o współdziałanie, będzie zobowiązany do zgłaszania Szefowi KAS bez wezwania wszelkich istotnych zagadnień podatkowych, które rozsądnie oceniając mogą stać się źródłem sporu między nim a organem podatkowym, zgodnie z określonymi poniżej

Podręcznik dla uczestnika Programu Współdziałania	Wersja: 1.2
	Data 2020-05-15

progami istotności. Dokonując tego zgłoszenia, podatnik może przedłożyć uzyskane przez siebie opinie i ekspertyzy zewnętrzne oraz wewnętrzne w zakresie przedmiotowych zagadnień.

Celem Programu jest jak najszybsze rozwiązywanie potencjalnych sporów podatkowych, jasne wskazanie przez podatnika powodów, dla których w jego ocenie dane zagadnienie może być sporne, co pozwoli na jego szybsze rozstrzygnięcie. Dlatego jeśli podatnik nie zdecyduje się na przekazanie Szefowi KAS, zgromadzonych we własnym zakresie ekspertyz i opinii, powinien w oparciu o te dokumenty prezencyjnie uzasadnić, dlaczego dane zagadnienie w jego ocenie może być źródłem sporu z KAS wskazując wszystkie aspekty sprawy. Należy też podkreślić, że transparentność w zakresie prezentowanego stanowiska w stosunku do zagadnienia potencjalnie spornego będzie dotyczyć również Szefa KAS, ponieważ podatnik uczestniczący w Programie będzie mieć prawo wglądu w akta podatkowe, w tym do opinii uzyskanych przez Szefa KAS od innych organów KAS w zakresie propozycji rozstrzygnięcia danego zagadnienia spornego. Częstotliwość przedmiotowego obowiązku będzie co do zasady zależeć od wysokości sumy przychodów, będących podstawą ustalonych w umowie progów istotności.

W stosunku do zagadnień potencjalnie spornych dotyczących cen transferowych – progi istotności będą określone w wysokościach spójnych z progami istotności regulującymi obowiązek sporządzania dokumentacji cen transferowych. W przypadku transakcji potencjalnie spornych z krajami stosującymi szkodliwą konkurencję podatkową – próg istotności regulujący obowiązek informacyjny będzie ustalany indywidualnie, na poziomie nie niższym niż 100.000 zł w zależności od oceny ryzyka współpracy podatnika z podmiotem z danego terytorium lub kraju stosującego szkodliwą konkurencję podatkową. Przy ocenie ryzyka zostaną uwzględnione nie tylko przepisy rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie określenia krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, ale również wytyczne OECD w tym zakresie oraz unijny wykaz rajów podatkowych.

Dodatkowo częstotliwość realizacji ww. obowiązku w obszarach wysokiego i niskiego ryzyka będzie regulowana poprzez określenie odpowiednio niskiego lub wysokiego poziomu progu istotności, które będą wskazane w okresowym indywidualnym planie nadzoru. Im mniejsze będzie ryzyko podatkowe tym rzadsza będzie częstotliwość realizowania tych obowiązków i w konsekwencji wyżej określony próg istotności.

Ponadto uczestnik Programu będzie zobowiązany również do przekazywania informacji o korzyściach podatkowych, w rozumieniu przepisów ustawy Ordynacja podatkowa. Częstotliwość tego obowiązku informacyjnego będzie zindywidualizowana poprzez uwzględnienie określonych w umowie o współdziałanie progów istotności zależnych od wysokości sumy przychodów.

Należy również podkreślić, że progi istotności mają na celu usprawnić współpracę w ramach Programu, precyzując obowiązki podatnika w zakresie przekazywania informacji o zagadnieniach potencjalnie spornych lub w zakresie korzyści podatkowej. W przypadku gdy dane zagadnienie potencjalnie sporne lub korzyść podatkowa nie przekracza określonego progu istotności, podatnik może również przekazać informacje w tym zakresie do Szefa KAS wraz z wnioskiem o zawarcie odpowiedniego porozumienia podatkowego. Co oznacza, że poniżej progów istotności podatnik ma prawo a nie obowiązek przekazywania tych informacji i do jego decyzji należy czy w danej kwestii chce korzystać z gwarancji pewności prawa czy nie.

Podręcznik dla uczestnika Programu Współdziałania	Wersja: 1.2
	Data 2020-05-15

X. OTWARTY KATALOG ZDARZEŃ PODLEGAJĄCYCH RAPORTOWANIU W RAMACH PROGRAMU WSPÓŁDZIAŁANIA

W celu ułatwienia uczestnikowi Programu identyfikacji istotnych zdarzeń finansowych, rachunkowych i prawnych mających wpływ lub mogących mieć wpływ na funkcjonowanie przedsiębiorstwa oraz istotnych zmian w zakresie RWNP został opracowany otwarty katalog zdarzeń podlegających raportowaniu w tym zakresie. Katalog ma charakter otwarty, ponieważ nie da się przewidzieć wszelkich zdarzeń, które mogą mieć istotny wpływ na RWNP oraz prawidłowe realizowanie obowiązków podatkowych. Jeśli podatnik będzie miał wątpliwość czy dane zdarzenie podlega raportowaniu – może skierować w tym zakresie zapytanie do osoby kontaktowej.

Dla ułatwienia realizacji współpracy - w katalogu przy niektórych zdarzeniach (w związku z ich zaistnieniem) zostały wskazane dokumenty jakie podatnik powinien przekazać Szefowi KAS.

Należy także na wstępie wyjaśnić, że w przypadku spółki giełdowej - jeżeli dane podlegające raportowaniu zostały już ujawnione w ESPI (Elektroniczny System Przekazywania Informacji) w związku z realizacją obowiązków informacyjnych – w informacji przekazywanej Szefowi KAS wystarczy wskazać nr raportu, w którym informacje takie zostały opublikowane. Podobnie w przypadku spółek notowanych w alternatywnym systemie obrotu na rynku NewConnect i na Catalyst, jeśli informacje zostały upublicznione w EBI (Elektroniczna Baza Informacji), należy wskazać nr raportu, w którym informacje zostały opublikowane.

Ponadto w celu uniknięcia wątpliwości zasadnym jest również wyjaśnianie, że podatnik będzie zobligowany do raportowania wyłącznie informacji dotyczących zdarzeń, o których zaistnieniu lub planach ich realizacji posiada wiedzę.

Otwarty katalog zdarzeń podlegających raportowaniu w ramach Programu Współdziałania stanowi załącznik do niniejszego dokumentu.

XI. OKRESOWY INDYWIDUALNY PLAN NADZORU

Okresowy indywidualny plan nadzoru (dalej także IPN) – stanowi zbiór planowanych wobec podatnika czynności nadzorczych w określonej perspektywie czasowej, których celem jest weryfikacja poprawności realizowania przez podatnika obowiązków wynikających z umowy. Plan określa częstotliwość i rodzaj planowanych czynności nadzorczych oraz określa możliwe do zastosowania czynności nadzorcze ad hoc. Częstotliwość i zakres planowanych czynności nadzorczych będzie uzależniona od oceny poziomu ryzyka ustalanego na podstawie informacji uzyskanych w toku audytu podatkowego i bieżącej współpracy w ramach umowy. IPN – będzie określać reakcję na ryzyko podatkowe, która powinna być adekwatna do jego istotności. IPN jest elementem profilu podatnika, który stanowi zbiór informacji o podatniku oraz zidentyfikowanych u niego ryzyk, ich oceny i sposobie zarządzania tymi ryzykami przez KAS.

Plan będzie uzależniony od oceny poziomu ryzyka, dlatego długość trwania planu będzie elastyczna - im wyższy poziom ryzyka tym krótszy plan. Przewidywane okresy na jaki będzie sporządzany plan: od roku do 4 lat. W pilotażu plan nie będzie dłuższy niż okres trwania pilotażu.

W stosunku do części obowiązków informacyjnych częstotliwość ich realizowania będzie zależna od poziomu skuteczności i adekwatności ram wewnętrznego nadzoru podatkowego, czyli de facto od

Podręcznik dla uczestnika Programu Współdziałania	Wersja: 1.2
	Data 2020-05-15

ogólnej oceny poziomu ryzyka - im mniejsze ryzyko tym rzadsza częstotliwość realizowania tych obowiązków wynikająca z IPN.

W IPN będzie regulowana częstotliwość przekazywania informacji:

- w postaci plików JPK – schemat: KR, FA, MAG, WB;
- o wdrożonych lub planowanych istotnych zmianach w zakresie RWNP,
- dotyczących istotnych zdarzeń finansowych, rachunkowych i prawnych mających wpływ lub mogących mieć wpływ na funkcjonowanie przedsiębiorstwa,
- dotyczących oceny prawidłowości realizacji obowiązków podatkowych lub funkcjonowania ram wewnętrznego nadzoru podatkowego uzyskanych w wyniku realizacji kontroli i audytów wewnętrznych oraz zleczanych przez podatnika audytów zewnętrznych, w tym niezależnego audytu funkcji podatkowej, a także informacji o podjętych działaniach naprawczych,
- w zakresie zagadnień potencjalnie spornych, w obszarach wysokiego i niskiego ryzyka będzie regulowana poprzez określenie odpowiednio niskiego lub wysokiego poziomu progu istotności, które będą wskazane w okresowym indywidualnym planie nadzoru.

Okresowy indywidualny plan nadzoru w przypadku planowanego w siedzibie lub oddziałach podatnika audytu monitorującego powinien zawierać nie tylko jego zakres i termin realizacji, ale i wstępny plan audytu oraz wstępny harmonogram czynności audytowych ustalany z podatnikiem.

Częstotliwość i formy nadzoru w zakresie planowanego audytu monitorującego będą uzależnione nie tylko od ogólnego poziomu ryzyka – ale i od poszczególnych obszarów wysokiego lub niskiego ryzyka.

Rodzaje (formy) nadzoru ad hoc:

- audyt monitorujący ad hoc – możliwy do realizacji w przypadku:
 - istotnej zmiany w zakresie RWNP albo
 - z uwagi na konieczność wyjaśnienia wątpliwości w zakresie prawidłowości realizowania obowiązków podatkowych albo
 - w związku z wnioskiem o zawarcie porozumienia podatkowego,
 - losowy jako
- kontrole krzyżowe – realizowane za zgodą Szefa KAS (Szef KAS będzie przekazywać informacje, o które wnioskuje organ podatkowy w ramach kontroli krzyżowej, jeżeli jest w ich posiadaniu i nie są one objęte tajemnicą przedsiębiorstwa);
- audyt monitorujący losowy – jako narzędzie nadzoru służące badaniu efektywności Programu, przeprowadzany przez zespół audytowy, który dotychczas nie realizował audytu wobec danego podatnika.

W planie będzie zapis, że raz na jakiś okres (np. raz na 2-3 lata) będzie wyznaczona próba losowa do audytu i dany podmiot może się znaleźć w tej próbie. W przypadku wylosowania, podmiot zostanie o tym poinformowany i ustalony zostanie z nim termin realizacji kontroli oraz zmodyfikowany zostanie odpowiednio plan nadzoru (zmiana lub rezygnacja z innych planowanych czynności nadzorczych w okresie realizacji kontroli).

Audyt monitorujący bez udziału podatnika - będzie przeprowadzany w wyniku zgromadzonych na podstawie przekazywanych przez podatnika informacji i dokumentów w ramach realizacji umowy

Podręcznik dla uczestnika Programu Współdziałania	Wersja: 1.2
	Data 2020-05-15

oraz będących w posiadaniu KAS w związku z realizacją obowiązków podatkowych, a także na podstawie informacji publicznie dostępnych.

Te czynności będą miały charakter ciągły i trudno w ich przypadku będzie zaplanować częstotliwość. Efekt tych czynności będzie się przejawiał zmianą oceny ryzyka w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości (zwiększenie ryzyka) lub w przypadku ich braku (zmniejszenie ryzyka) - co z kolei będzie miało wpływ na częstotliwość zastosowania innych form nadzoru.

Plan ma elastyczny charakter, może bowiem podlegać modyfikacji - gdy jest to uzasadnione:

- zmianą oceny ryzyka lub pojawianiem się nowego ryzyka;
- zmianą reakcji na ryzyko w wyniku zastosowania czynności nadzorczej ad hoc (jeśli zastosowany ad hoc środek nadzoru nie wpłynie na zmianę oceny ryzyka, ale zastosowanie następczo planowanego środka jest już niecelowe albo konieczna jest zmiana zakresu czynności nadzorczej np. zamiana zakresu audytu monitorującego w siedzibie podatnika).

Zmiana planu nadzoru zamiast zwiększenia działań ad hoc - pozwala na ustalenie nowych zakresów i form działań nadzorczych oraz harmonogramu ich realizacji, co pozwala podatnikowi brać udział w planowaniu.

XII. ZAŁĄCZNIKI

1. Załącznik nr 1 - Otwarty katalog rodzajów ryzyka podatkowego opracowany na potrzeby niezależnego audytu funkcji podatkowej
2. Załącznik nr 2 - Praktyczny poradnik w zakresie metod doboru próby w audycie podatkowym i niezależnym audycie funkcji podatkowej w ramach Programu Współdziałania
3. Załącznik nr 3 - Wzór Umowy o współdziałanie
4. Załącznik nr 4 - Otwarty katalog zdarzeń podlegających raportowaniu w Programie Współdziałania