

Aleksandra Sulik-Górecka

Wydział Finansów i Ubezpieczeń,
Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach

Zastosowanie audytu śledczego w ocenie transakcji z podmiotami powiązanymi

Streszczenie

Ze względu na różnorodność grupowych swobód decyzyjnych oraz wpływów wewnątrzgrupowych, transakcje w ramach grup kapitałowych nie zawsze przebiegają na warunkach wolnorynkowych. Ceny transferowe, a więc ceny ustalane w tych transakcjach, mogą wpływać na wysokość zysku poszczególnych jednostek, a także na wysokość podatku dochodowego, co stanowi przedmiot zainteresowania organów podatkowych. Celem artykułu jest analiza możliwości wykorzystania audytu śledczego prowadzonego przez biegłego rewidenta do oceny prawidłowości transakcji z podmiotami powiązanymi oraz poprawności sporządzania podatkowej dokumentacji cen transferowych. W artykule przedstawiono ponadto charakterystykę grup kapitałowych z punktu widzenia wpływu na realizowane transakcje w ramach grupy. Omówiono również podstawowe obowiązki podatników w zakresie podatkowej dokumentacji cen transferowych oraz przedstawiono rolę biegłego rewidenta w zakresie oceny transakcji z podmiotami powiązanymi.

Słowa kluczowe: ceny transferowe, audyt śledczy, podatek dochodowy CIT

Kod klasyfikacji JEL: M42

1. Wprowadzenie

Złożoność współczesnej gospodarki stanowi wyzwanie dla systemów rachunkowości i sprawozdawczości finansowej. Głównym zadaniem systemu rachunkowości, jakim powinno być wiarygodne i rzetelne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej przedsiębiorstwa, bywa trudne do zrealizowania w obliczu ryzyka oszustwa towarzyszącego prowadzeniu działalności gospodarczej. Zakres przedmiotowy informacji, jakie można pozyskać z systemu rachunkowości, jest bardzo szeroki i uzależniony od potrzeb poszczególnych użytkowników. Jednym z użytkowników tych informacji są organy podatkowe, zainteresowane wynikami przedsiębiorstwa, zwłaszcza gdy prowadzi transakcje z podmiotami powiązаныmi. Motywy działania podmiotów powiązanych mogą wpływać na wysokość zysku ustalonego w transakcjach oraz na wartość odprowadzonego podatku dochodowego. Celem artykułu jest analiza możliwości wykorzystania audytu śledczego prowadzonego przez biegłego rewidenta do oceny prawidłowości transakcji z podmiotami powiązаныmi oraz poprawności sporządzania podatkowej dokumentacji cen transferowych. Artykuł napisano na podstawie dostępnej literatury przedmiotu i aktów prawnych oraz doświadczenia zawodowego autorki.

2. Obowiązki prawne wynikające z transakcji w grupach kapitałowych

We współczesnej rzeczywistości gospodarczej duża część światowego handlu odbywa się w ramach grup kapitałowych, których siła wpływu na społeczeństwa i rządy państw stale rośnie. Grupy kapitałowe określane są jako zgrupowania utworzone do realizacji wspólnych celów gospodarczych, składające się z samodzielnych prawnie podmiotów gospodarczych w formie spółek kapitałowych. Podmioty te są powiązane w sposób trwały więziami kapitałowymi i innymi oraz mają możliwość realizacji wspólnych celów, wynikającą z rodzaju intensywności tworzących je powiązań¹. Rodzaje współzależności, jakie mogą wystąpić w grupach kapitałowych,

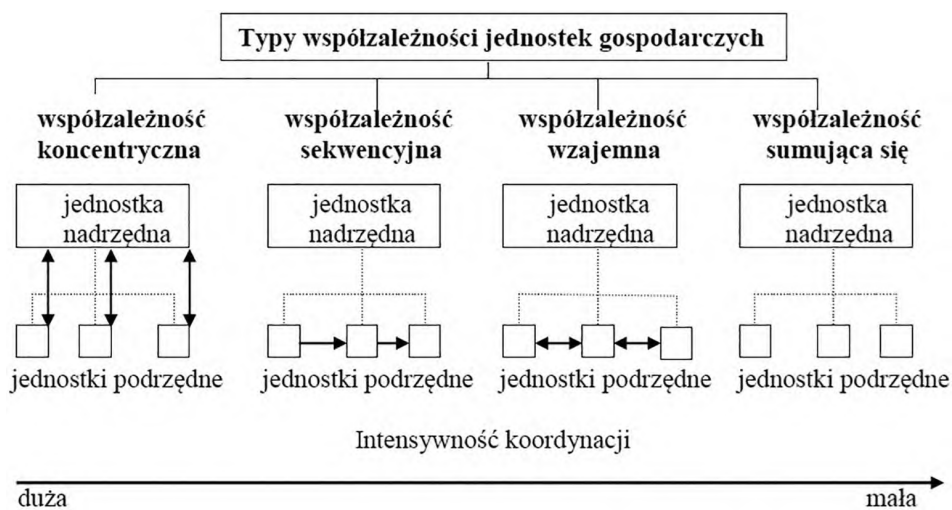
¹ M. Trocki, *Grupy kapitałowe. Tworzenie i funkcjonowanie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2004, s. 41.

zaprezentowano na rysunku 1. W zależności od rodzaju występującej współzależności można wyróżnić następujące formy grup kapitałowych:

- operacyjne grupy kapitałowe, oparte na współzależności koncentrycznej,
- zarządcze (strategiczne) grupy kapitałowe, oparte na współzależności sekwencyjnej i wzajemnej,
- finansowe grupy kapitałowe, oparte na współzależności sumującej się.

Cele tworzenia i funkcjonowania w wymienionych grupach kapitałowych są różnorodne. Przykładowo celem operacyjnych grup kapitałowych jest wzmocnienie przez spółki zależne pozycji konkurencyjnej spółki dominującej w zakresie działalności operacyjnej. W zarządczej grupie kapitałowej istotne jest tworzenie efektów synergicznych, powstających w wyniku współdziałania spółek zależnych. Natomiast w finansowych grupach kapitałowych celem jest maksymalizacja korzyści inwestycyjnych spółki dominującej i ograniczenie jej ryzyka inwestycyjnego².

Rysunek 1. Typy współzależności jednostek gospodarczych



Źródło: M. Trocki, *Grupy kapitałowe. Tworzenie i funkcjonowanie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2004, s. 70.

Ze względu na różnorodność grupowych swobód decyzyjnych oraz wpływów wewnątrzgrupowych, transakcje w ramach grup kapitałowych nie zawsze przebiegają

² T. Falencikowski, *Kształtowanie swobody decyzyjnej w zarządzaniu grupami kapitałowymi*, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń 2008, s. 184–189.

na warunkach wolnorynkowych³. Ceny transferowe, a więc ceny ustalane w tych transakcjach, mogą wpływać na wysokość zysku poszczególnych jednostek, a także na wysokość podatku dochodowego, co stanowi przedmiot zainteresowania organów podatkowych⁴.

Grupa kapitałowa została zdefiniowana w ustawie z 29 września 1994 r. o rachunkowości jako spółka dominująca wraz z jednostkami zależnymi⁵. W ustawie z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych mowa jest o podmiotach powiązanych⁶, a wartość udziału w kapitale, który decyduje o powiązaniu kapitałowym przedsiębiorstw, określono na poziomie 5%, a od 1 stycznia 2017 r., zgodnie ze zmienionymi przepisami, na poziomie nie niższym niż 25%⁷. Odmienne definiowana jest podatkowa grupa kapitałowa, której podmiotów wchodzących w skład tej grupy, przepisy o cenach transferowych nie dotyczą⁸.

Zgodnie z zasadą cen rynkowych (ang. *arm's length principle*) warunki stosowane w transakcjach pomiędzy podmiotami powiązаныmi (tzn. w transakcjach kontrolowanych) nie powinny odbiegać od warunków, jakie w porównywalnej transakcji zostałyby określone pomiędzy podmiotami niepowiązаныmi. Jeśli w trakcie kontroli przez organ podatkowy stwierdzone zostanie naruszenie zasady ceny rynkowej, to może nastąpić ponowne określenie dochodu podatnika⁹. Ponadto jeśli podatnik nie posiada podatkowej dokumentacji cen transferowych, to doszacowany dochód może być opodatkowany 50-procentową stawką sankcyjną¹⁰. Obowiązek sporządzania podatkowej dokumentacji cen transferowych jeszcze w roku 2016 dotyczy przede wszystkim transakcji, z których osiągnięte przychody przekroczyły następujące limity¹¹:

³ Por. M. Franklin, J.J. Myers, *An analysis of transfer pricing policy and notable transfer pricing court rulings*, „Journal of Business and Accounting” 2016, vol. 9, no. 1, s. 73–88; J. Cooper, R. Fox, J. Loeprick, K. Mohindra, *Transfer pricing and developing economies: A Handbook for policy makers and practitioners*, World Bank Washington 2016; M. Cecchini, R. Leitch, C. Strobel, *Transfer pricing: Factors to consider*, „Journal of Corporate Accounting & Finance” 2015, vol. 26, no. 6, s. 5–11.

⁴ A. Sulik-Górecka, *Wycena i dokumentacja transakcji między podmiotami powiązаныmi w świetle obowiązujących przepisów*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2009, nr 53, s. 257–270.

⁵ Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. z 2013r., poz. 330., art. 3 par. 1 ust. 44.

⁶ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. z 2014r., poz. 851 ze zm., art. 11 par.1

⁷ Ibidem, art. 11 par. 5a.

⁸ Ibidem, art. 1a.

⁹ Ibidem, art. 11 par. 1.

¹⁰ Ibidem, art. 19 par. 4.

¹¹ Ibidem, art. 9a par. 1 w brzmieniu od 1.01.2017.

- 1) 100 000 EUR – gdy wartość transakcji nie przekracza 20% kapitału zakładowego,
- 2) 30 000 EUR – dla transakcji świadczenia usług, sprzedaży lub udostępniania wartości niematerialnych i prawnych,
- 3) 20 000 EUR – dla transakcji zawieranych z podmiotami z rajów podatkowych,
- 4) 50 000 EUR – w pozostałych przypadkach.

Zgodnie z przepisami obowiązującymi od 1 stycznia 2017 r., wprowadzono konieczność trójstopniowego dokumentowania transakcji w postaci „local file”, „master file” oraz „country-by-country reporting”. Dokumentację transakcji z podmiotami powiązanymi na poziomie lokalnym mają sporządzać od 1 stycznia 2017 r. podmioty, których wartość przychodów lub kosztów w roku podatkowym przekracza 2 mln EUR, a zawierane transakcje mają istotny wpływ na osiągnięty dochód lub ponoszoną stratę. Progi określające istotność transakcji będą zależeć od przychodów w następujący sposób:

- 1) przy przychodach od 2 do 20 mln EUR próg transakcji, od którego należy tworzyć dokumentację, wynosi 50 000 EUR + 5000 EUR za każdy 1 mln EUR przychodu powyżej 2 mln EUR;
- 2) dla wartości osiągniętych przychodów od 20 mln EUR do 100 mln EUR limit wynosi 140 000 EUR + 45 000 EUR za każde 10 mln EUR przychodu powyżej 20 mln EUR;
- 3) dla przychodów przekraczających 100 mln EUR próg wynosi 500 000 EUR.

Dokumentacja „master file” będzie obowiązkowa dla grup kapitałowych, w których przychody lub koszty spółki dominującej przekroczą 20 mln EUR. Wymogi w zakresie tej dokumentacji będą szersze niż dokumentacji na poziomie jednostki. Zgodnie z założeniem dokumentacja powinna opisywać zasady stosowania spójnej polityki cen transferowych w grupie kapitałowej, co może stanowić duże wyzwanie. Jak zostało wcześniej powiedziane, cele działania grup kapitałowych zależą od form współdziałania i typu danej grupy kapitałowej.

Warto zauważyć, że od roku 2017 zacznie obowiązywać konieczność corocznego sporządzania podatkowej dokumentacji cen transferowych nie później niż do dnia upływu terminu określonego dla złożenia zeznania podatkowego za dany rok podatkowy, a nie jak dotychczas dopiero w ciągu 7 dni od wezwania urzędu skarbowego. Ponadto do podatkowego zeznania rocznego będzie trzeba dołączyć tzw. deklarację CIT-TP, w przypadku podmiotów, których wartość przychodów lub kosztów przekroczy 10 mln EUR lub które dokonują transakcji z podmiotami z rajów podatkowych. Zarówno nowe wymagania w zakresie CIT-TP, jak i wymogi w odniesieniu podatkowej dokumentacji cen transferowych to argumenty przemawiające za tym,

aby zastanowić się, kto i w jakich warunkach powinien dokonywać oceny prawidłowości przeprowadzania transakcji z podmiotami powiązаными.

3. Rola biegłego rewidenta w ocenie transakcji z podmiotami powiązаными

Głównym celem biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego jest uzyskanie wystarczającej pewności, czy sprawozdanie finansowe, jako całość, nie zawiera istotnego zniekształcenia, co pozwala na wyrażenie opinii o tym, czy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej¹². W ustawie o biegłych rewidentach zdefiniowano standardy rewizji finansowej jako MSRF, ogłoszone w formie rozporządzeń Komisji Europejskiej i zalecono stosowanie krajowych standardów na podstawie przepisu przejściowego do chwili przyjęcia MSRF do prawa Unii Europejskiej¹³. Według Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej zbadane sprawozdanie powinno charakteryzować się większą wiarygodnością oraz „zwiększonym stopniem zaufania zamierzonych użytkowników do sprawozdań finansowych”¹⁴. Biegły rewident wykonuje zatem usługę atestacyjną, której celem jest ograniczenie ryzyka do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu z uwzględnieniem okoliczności towarzyszących usłudze badania¹⁵.

Zakres obowiązkowego badania sprawozdań finansowych zasadniczo obejmuje obszar transakcji z podmiotami powiązаными. Odpowiedzialność biegłego rewidenta w tym kontekście reguluje Krajowy Standard Rewizji Finansowej 550 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Rewizji Finansowej 550¹⁶. Standard zawiera szczegóły w zakresie stosowania do badania ryzyka związanego z podmiotami powiązаными

¹² Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej i Kontroli Jakości, MSRF 700 „Formułowanie opinii i sprawozdanie na temat sprawozdań finansowych”, par. 11.

¹³ Ustawa z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym, Dz. U. z 2009 r. nr 77, poz. 649 z późn. zm., <https://www.kibr.org.pl/pl/prawo>

¹⁴ Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej i Kontroli Jakości, MSRF 200 „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rewizji Finansowej”, par. 3.

¹⁵ M. Garstka, *Procedury badania sprawozdań finansowych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rewizji Finansowej*, Wydawnictwo CeDeWu, Warszawa 2009, s. 14.

¹⁶ Uchwała nr 2783/2015 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 10 lutego 2015 r., Załącznik nr 1.22.

takich standardów, jak MSRF 315 „Identyfikacja i ocena ryzyk istotnego zniekształcenia dzięki zrozumieniu jednostki i jej otoczenia”¹⁷, MSRF 330 „Postępowanie biegłego rewidenta w odpowiedzi na ocenę ryzyka”¹⁸ oraz MSRF 240 „Odpowiedzialność biegłego rewidenta podczas badania sprawozdań finansowych dotycząca oszustw”¹⁹.

Zgodnie z przytaczanym standardem 550, transakcje z podmiotami powiązanymi mogą nie następować na normalnych warunkach rynkowych, cechuje je rozległy i złożony system powiązań i struktur, co może wpływać na zwiększenie ryzyka zniekształcenia w sprawozdaniu finansowym. W standardzie zauważono ponadto, że zrozumienie powiązań i transakcji jednostki z podmiotami powiązanymi jest przydatne biegłemu rewidentowi do oceny występowania oszustwa. Ze względu na nieuniknione ograniczenia badania występuje ryzyko, że niektóre zniekształcenia mogą nie zostać wykryte, czemu sprzyjają takie czynniki, jak:

- kierownictwo jednostki może nie być świadome wszystkich aspektów związanych z podmiotami powiązanymi,
- powiązania z jednostkami powiązanymi mogą dawać kierownictwu większą możliwość „zmowy, zatajenia lub manipulacji”.

Wydaje się, że standard dosyć szczegółowo opisuje procedurę analizy transakcji z podmiotami powiązanymi. Dziwi jednak fakt, że w pkt. A22 wśród wielu dokumentów, jakie powinny podlegać ocenie biegłego rewidenta, takich jak umowy, faktury, nie ma podatkowej dokumentacji cen transferowych, a przecież zawiera ona istotne przedmiotowo informacje i stanowi podstawowy element potwierdzenia „rynkowości” stosowanych cen przed organami podatkowymi. Badanie sprawozdań finansowych zgodnie z MSRF 550 ma służyć wykryciu takich oszustw w transakcjach z podmiotami powiązanymi, jak:

- kreowanie fikcyjnych warunków transakcji w celu zniekształcenia ekonomicznego uzasadnienia tych transakcji,
- organizowanie opartego na oszustwie przekazu aktywów w kwotach znacząco niższych lub wyższych od wartości rynkowej,
- uczestnictwo w złożonych transakcjach z podmiotami powiązanymi, których struktura służy błędnemu przedstawieniu sytuacji finansowej.

Celem badania transakcji z podmiotami powiązanymi i celem badania całego sprawozdania finansowego jest ochrona interesariuszy, przede wszystkim akcjonariuszy

¹⁷ Ibidem, Załącznik nr 1.10.

¹⁸ Ibidem, Załącznik nr 1.12.

¹⁹ Ibidem, Załącznik nr 1.5.

i udziałowców, przed oszustwem wynikającym z nieprawidłowo zastosowanych cen transferowych. W standardzie nie określono jednak, w jaki sposób biegły rewident może dokonać przykładowej oceny „kwot znacząco niższych lub wyższych od wartości rynkowej”. Zdaniem autorki, w celu ochrony podmiotu gospodarczego oraz jego interesariuszy przed ryzykiem transakcji z podmiotami powiązanymi, należy kwestie poruszone w MSRF 550 analizować z uwzględnieniem oceny podatkowej dokumentacji cen transferowych oraz z analizą porównywalności, co według autorki jest możliwe podczas odrębnego zlecenia czynności audytorskich, np. w formie audytu śledczego.

4. Obszary audytu śledczego w zakresie cen transferowych

Biegły rewident w swojej działalności, oprócz usług badania sprawozdań finansowych, może świadczyć różnego rodzaju inne usługi w ramach dodatkowego zlecenia, jeśli nie narusza to jego niezależności²⁰. Zasadniczo, usługi świadczone przez biegłego rewidenta mieszczą się w ramach tzw. usług atestacyjnych, których założenia określone są w Międzynarodowych Założeniach Koncepcyjnych Usług Atestacyjnych²¹. Rodzaje usług wykonywanych przez biegłych rewidentów przedstawione są również w ustawie o biegłych rewidentach²².

Pojęcie „audyt śledczy” nie jest zbyt często stosowane w literaturze. Jednakże w praktyce pod tym pojęciem rozumie się: badanie dokumentacji finansowej i dokumentów źródłowych pod kątem np. fałszowania danych finansowych, manipulacji w księgach rachunkowych, sprzeniewierzenia majątku, korupcji oraz weryfikowanie podejrzanych wyników finansowych raportowanych w ramach grupy kapitałowej²³.

Celem audytu śledczego cen transferowych powinno być zbadanie prawidłowości przeprowadzania transakcji z podmiotami powiązanymi w kontekście zgodności

²⁰ P. Rochowicz, *Ewa Sowińska: biegły rewident zajmuje się nie tylko audytem*, „Rzeczpospolita” 2016, 23.03.

²¹ Uchwała nr 2783/2015 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 10 lutego 2015 r., Załącznik nr 1.22.

²² Ustawa z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym, art. 48.

²³ <http://www.ey.com/PL/pl/Services/Assurance/Fraud-Investigation---Dispute-Services>, dostęp 20.03.2016.

z zasadą „arm's length principle”. Zakres audytu wynika ze specyfiki badanego podmiotu, co determinuje wskazanie obszarów szczególnie narażonych na ryzyko cen transferowych. Oprócz potwierdzenia zgodności z przepisami podatkowymi, celem audytu powinna być też ocena możliwości wystąpienia działań ukierunkowanych na sprzeniewierzenie zasobów przedsiębiorstwa oraz zmniejszenie znaczenia podmiotu w ramach grupy kapitałowej. Zważywszy na różnorodność celów audytu śledczego cen transferowych można wyodrębnić różne rodzaje audytu, w zależności od kryterium podmiotowego. Stosując kryterium podmiotowe, można wyróżnić audyt pojedynczej jednostki zależnej lub audyt grupy kapitałowej. Cechy różniące audyt w ramach kryterium podmiotowego zaprezentowano w tabeli 1.

Tabela 1. Cechy audytu śledczego cen transferowych

Wyszczególnienie	Audyt z punktu widzenia pojedynczej jednostki zależnej	Audyt z punktu widzenia grupy kapitałowej
Podmiot zlecający audyt	Zarząd jednostki zależnej	Zarząd jednostki dominującej
Cel audytu	Ograniczenie ryzyka cen transferowych audytowanego podmiotu, ocena „sprawiedliwości warunków” przeprowadzania transakcji z podmiotami powiązanymi z punktu widzenia optymalizacji zysku audytowanego podmiotu	Ograniczenie ryzyka cen transferowych jednostki dominującej oraz dokumentacji „master file” dotyczącej całej grupy kapitałowej, ocena prawidłowości transakcji wewnątrzgrupowych z punktu widzenia optymalizacji zysku grupy kapitałowej
Audyтовane obszary	Prawidłowość identyfikacji transakcji z podmiotami powiązanymi, struktura dokumentacji „local file”, ocena jakości powiązania z dokumentami źródłowymi, ocena posiadanej analizy porównywalności, ocena polityki cen transferowych	Prawidłowość identyfikacji transakcji z podmiotami, struktura dokumentacji „master file”, ocena jakości powiązania z dokumentami źródłowymi, szczegółowa ocena posiadanej analizy porównywalności, ocena polityki cen transferowych, ocena spójności dokumentacji spółek zależnych i spółki dominującej, ocena jakości komunikacji pomiędzy spółkami powiązanymi
Czas i zakres trwania	Okres audytu krótszy, węższy zakres dokumentów	Dłuższy okres trwania, szeroki zakres audytowanej dokumentacji
Skutki audytu	Wytyczne w zakresie procedur przeprowadzania transakcji, gromadzenia dokumentów i sporządzania dokumentacji	Wytyczne w zakresie centralizacji procedur przeprowadzania transakcji, gromadzenia dokumentów i sporządzania dokumentacji, wytyczne w ramach spójnej polityki cen transferowych w ramach grupy kapitałowej, wytyczne dotyczące posiadania kompleksowej analizy porównywalności

Źródło: opracowanie własne.

Jak wynika z tabeli 1, audyt cen transferowych w ramach całej grupy kapitałowej jest wyzwaniem zarówno dla audytora, jak i dla podmiotów tworzących grupę. Audyt taki sprawdzi się w przypadku grupy scentralizowanej o współzależności koncentrycznej, gdy jednostki podrzędne są w pełni uzależnione od działalności jednostki nadrzędnej i nakierowane na wspomaganie tej jednostki. Intensywna koordynacja współdziałania operacyjnego jednostki nadrzędnej z jednostkami podrzędnymi prowadzi do optymalizacji wyniku finansowego spółki dominującej. W sytuacji występowania współzależności sekwencyjnej, gdy jednostki podrzędne współdziałają ze sobą w ten sposób, że wyniki jednostki następującej w realizowanym wspólnie w ciągu zadań uzależnione są od wyników jednostki poprzedzającej, audyt śledczy grupy jako całości jest utrudniony, bo każda z jednostek zorientowana jest na realizację własnych celów gospodarczych. Jeszcze trudniej wymagać przekazywania danych i tajemnic firmowych przy współzależności wzajemnej, która ma miejsce wówczas, gdy jednostki podrzędne współdziałają przy wykonywaniu podobnej działalności operacyjnej, ale intensywność koordynacji prowadzonej przez jednostkę nadrzędną jest ograniczona. Największe wyzwanie stanowi audyt śledczy grupy kapitałowej, w której występuje współzależność sumująca, gdzie jednostki podrzędne prowadzą działalność operacyjną niepowiązaną z innymi jednostkami.

Paradoksalne jest, że z punktu widzenia prawa podatkowego, niezależnie od rodzaju współzależności, spółki traktowane są jako odrębne podmioty prawne, a z drugiej strony w dokumentacji „master file” oczekuje się od grupy pełnego współdziałania i transparentności działań.

Z perspektywy wymogów związanych ze sporządzeniem podatkowej dokumentacji cen transferowych audyt śledczy powinien się składać z następujących etapów:

1. Przegląd struktury grupy kapitałowej i wzajemnych powiązań
2. Przegląd umów zawartych w ramach grupy
3. Ocena poprawności identyfikacji transakcji dokumentowanych na potrzeby podatku dochodowego od osób prawnych
4. Analiza realizowanych funkcji, angażowanych aktywów i ponoszonego ryzyka w ramach transakcji
5. Analiza wartości osiągniętych przychodów i kosztów ponoszonych w transakcji
6. Analiza warunków i terminów płatności
7. Ocena stosowanych metod kalkulacji cen transferowych
8. Ocena danych porównawczych posiadanych przez jednostkę
9. Analiza wpływu realizowanej strategii gospodarczej i innych czynników cenotwórczych

10. Szczególna weryfikacja transakcji usługowych, transakcji dotyczących wartości niematerialnych i prawnych oraz transakcji finansowych
11. Przegląd materiałów źródłowych dołączanych do dokumentacji
12. Szczególna analiza transakcji wieloletnich (np. długoterminowych projektów)
13. Ocena uwarunkowań organizacyjnych i komunikacyjnych (np. procedur wyznaczania cen oraz procedur sporządzania ofert).

Jak wynika z powyższego, z punktu widzenia przedmiotowego audyt cen transferowych obejmuje swoim zasięgiem całą organizację i wszelkie realizowane rodzaje działalności z podmiotami powiązanymi. Audyt ten nie powinien być ograniczony tylko do danych pochodzących z systemu księgowości. Należy również analizować dane przetwarzane przez działy controllingu, działy sprzedaży, działy finansów czy działy prawne. Efektem audytu cen transferowych powinny być wytyczne w zakresie skonstruowania zintegrowanego systemu zapewniania prawidłowości wyceny i dokumentacji transakcji z podmiotami powiązanymi.

Taki zintegrowany i skuteczny system ma nie tylko umożliwić zachowanie prawidłowości w tym zakresie, lecz także powinien pomóc w zagwarantowaniu firmie lepszych wyników i zapewnieniu jej przewagi konkurencyjnej.

5. Podsumowanie

Wycena transakcji z podmiotami powiązanymi jest zagadnieniem złożonym zarówno z punktu widzenia zależności występujących w grupie kapitałowej, jak i z punktu widzenia ryzyka podatkowego. Zgodnie ze znowelizowanymi przepisami podatkowymi obowiązki podmiotów w zakresie dokumentacji cen transferowych poszerzą się począwszy od stycznia 2017 r. Jednocześnie należy zauważyć, że regulacje prawne w kwestii cen transferowych budzą wiele wątpliwości w zakresie ich stosowania w praktyce. W celu przeciwdziałania nieprawidłowościom w zakresie wyceny transakcji z podmiotami powiązanymi, w artykule zamieszczono propozycję przeprowadzania audytów śledczych w tym zakresie. Ze względu na obszerny zakres audytowanych problemów dyskusyjna jest kwestia, czy tylko biegły rewident jest osobą odpowiedzialną do przeprowadzania takich audytów, czy być może wystarczające kompetencje mają doradcy podatkowi lub inni specjaliści w zakresie cen transferowych.

Bibliografia

1. Cecchini M., Leitch R., Strobel C., *Transfer pricing: Factors to consider*, „Journal of Corporate Accounting & Finance” 2015, vol. 26, no. 6.
2. Cooper J., Fox R., Loeprick J., Mohindra K., *Transfer pricing and developing economies: A Handbook for policy makers and practitioners*, World Bank, Washington 2016.
3. Falencikowski T., *Kształtowanie swobody decyzyjnej w zarządzaniu grupami kapitałowymi*, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń 2008.
4. Franklin M., Myers J.J., *An analysis of transfer pricing policy and notable transfer pricing court rulings*, „Journal of Business and Accounting” 2016, vol. 9, no. 1.
5. Garstka M., *Procedury badania sprawozdań finansowych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rewizji Finansowej*, Wydawnictwo CeDeWu, Warszawa 2009.
6. <http://www.ey.com/PL/pl/Services/Assurance/Fraud-Investigation---Dispute-Services>
7. <https://www.kibr.org.pl/pl/prawo>
8. Rochowicz P., Sowińska E., *Biegły rewident zajmuje się nie tylko audytem*, „Rzeczpospolita” 2016, 23.03.
9. Sulik-Górecka A., *Wycena i dokumentacja transakcji między podmiotami powiązаными w świetle obowiązujących przepisów*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2009, nr 53,
10. Trocki M., *Grupy kapitałowe. Tworzenie i funkcjonowanie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2004.

Akty prawne

1. Krajowy standard rewizji finansowej 315, Uchwała nr 2783/2015 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 10 lutego 2015 r.
2. Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej i Kontroli Jakości, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2010 r.
3. Uchwała nr 2783/2015 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 10 lutego 2015 r.
4. Ustawa z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym, Dz.U. z 2009 r. nr 77, poz. 649 ze zm.
5. Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. z 2014 r., poz. 851 ze zm.
6. Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. z 2013 r., poz. 330 ze zm.

Forensic Audit in Assessing Transactions with Related Entities

Summary

Since the discretion in decision making in capital groups varies and it overlaps with intra-group influences, transactions within capital groups do not always follow typical free market pattern. Transfer prices, i.e. prices decided in these transactions, may impact profits in individual entities and the corporate income tax, the issue of interest for tax administration. The paper explores how forensic audit conducted by a chartered external auditor may be applied in the assessment of transactions with related entities and in testing the correctness of tax documentation of transfer prices. Moreover, the paper describes characteristic features of a capital group from the viewpoint of their impact upon transactions concluded within the group. It also discusses taxpayers' main duties connected with tax evidence required for transfer pricing and explains the role of a chartered external auditor in the assessment of transactions with related entities.

Keywords: transfer prices, forensic audit, corporate income tax (CIT)
