



Dr hab. **Roman Kotapski**, prof. UEW
Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wydział Zarządzania
Katedra Rachunku kosztów, Zarządzania podatkami i Controllingu

Wrocław, 19 września 2022 r.

**Recenzja rozprawy doktorskiej mgr Niny Dubiel
pt. „Model zarządzania ryzykiem podatkowym w spółkach giełdowych”**

Wprowadzenie

Recenzja niniejsza została opracowana na zlecenie skierowane pismem z dnia 18.07.2022 roku przez Panią dr hab. Katarzynę Szczepańską – Woszczyne, prof. AWSB, Dziekana Wydziału Nauk Stosowanych Akademii WSB w Dąbrowie Górniczej. Promotorem rozprawy doktorskiej jest Pan dr hab. inż. Mariusz Andrzejewski, prof. UEK, a promotorem pomocniczym jest dr hab. Łukasz Furman.

Układ i redakcja recenzowanej rozprawy doktorskiej

Struktura pracy jest prawidłowa. Praca składa się ze wstępu, czterech rozdziałów, zakończenia, bibliografii, spisu tabel, spisu rysunków oraz dwóch załączników.

Bibliografia liczy 264 pozycje krajowe i zagraniczne, 16 aktów prawnych (ustawy, dyrektywy, rozporządzenia, zarządzenia, załącznik), orzecznictwo i wyroki TSUE, NSA i SN (10 pozycji), strony internetowe (12 pozycji) oraz inne źródła (11 pozycji). Łącznie wykorzystano w pracy 313 pozycji. Podział ten ułatwia analizę wykorzystanych źródeł w pracy. Spis tabel liczy 53 pozycji a spis rysunków liczy 12 pozycji.

Układ pracy w założeniu Doktorantki ma prowadzić do osiągniętego założonego celu głównego. Zdaniem recenzenta niepotrzebnie są wyodrębnione w poszczególnych rozdziałach „uwagi wstępne”, które niczego nie wnoszą i są najczęściej powieleniem treści rozdziału. Stąd mogą one stanowić część poszczególnych podrozdziałów lub po prostu wstępu do całej pracy. Część odwołań mogłaby się również znajdować w tekście głównym pracy np. odwołania 102 i 105. Tym samym praca zyskałaby bardziej na przejrzystości. W pracy znajdują się drobne uchybienia redakcyjne. Również Doktorantka często nie stosuje akapitów. Ponadto w pracy znajdują się błędy interpunkcyjne. Tabele 6 (s. 143), 49 (s. 244) i 51 (s. 51) powinny być na

jednej stronie. Rys. nr 12 (s. 250) powinien być na całej stronie. Tak jest mało czytelny. Podstawowe pojęcie czy definicja mogłyby być pogrubione, co by zdynamizowało pracę.

Ocena problemu badawczego i celów rozprawy doktorskiej

Problem naukowy w pracy doktorskiej jest następujący: *konstrukcja modelu zarządzania ryzykiem podatkowym dedykowanego dla spółek giełdowych pozwoli, w opinii kadry menedżerskiej, na zwiększenie efektywności systemowej mitygacji ryzyka podatkowego*. Na tej podstawie Doktorantka postawiła 6 pytań badawczych oraz wyodrębniła 9 celów niniejszej pracy. Postawiła hipotezę główną oraz 3 hipotezy pomocnicze.

Problem naukowy pracy dotyczący zarządzania ryzykiem podatkowym jest jak najbardziej uzasadniony. Zwłaszcza w czasie wprowadzania i funkcjonowania (nie)Ładu Polskiego oraz częstym zmianom przepisów prawa podatkowego. Tym samym prowadzi to do braku stabilności prowadzenia działalności gospodarczej. Również wskazują na to potrzeby przedsiębiorców oraz dotychczasowa literatura naukowa i specjalistyczna, w tym doradcza. Niemniej rzadko w nich się porusza problem samego zarządzania „podatkami”, a w szczególności zarządzania ryzykiem podatkowego. Tym samym **podjęcie próby kompleksowego podejścia do zarządzania ryzykiem podatkowym podjętym w pracy Doktorantki jest tym bardziej uzasadnione**.

Cel główny pracy to *opracowanie autorskiego modelu zarządzania ryzykiem podatkowym dla spółek giełdowych*. Jak najbardziej ten cel jest słuszny w założeniu. Doktorantka wyróżniła 9 celów cząstkowych. Niemniej zdaniem recenzenta cele cząstkowe zostały zbyt rozbite i mogłoby być ich zdecydowanie mniej. Przykładem są cele 1, 2 i 4, które można było spokojnie połączyć w jeden cel cząstkowy. Ten cel prowadzi do zdefiniowania autorskiej definicji ryzyka podatkowego. Trudno to zrobić m.in. bez rzetelnej analizy źródeł, w tym literatury.

Doktorantka sformułowała **hipotezę główną**: *Stosowanie modelu zarządzania ryzykiem podatkowym zwiększa możliwości mitygacji ryzyka działalności w spółkach giełdowych* oraz 3 hipotezy pomocnicze.

Ocena merytoryczna rozprawy doktorskiej

Pierwszy rozdział pt. *Istota i znaczenie zarządzania ryzykiem w zarządzaniu finansami przedsiębiorstw* miał za zadanie uporządkować podstawie definicje i zakres zarządzania ryzykiem jako takiego oraz zarządzania finansami w naukach o zarządzaniu jakością.

Doktorantka w tym rozdziale próbuje umiejscowić zarządzanie finansami w dyscyplinach naukowych i stwierdza, że w wielu kwestiach działalności praktycznej dyscypliny naukowe przenikają się. Nie jest zatem łatwo znaleźć granicę podziału, gdy dochodzi do analizowania

konkretnych problemów danego podmiotu. W praktyce dla młodego adepta nauki wyjątkowo trudno jest umiejscowić zarządzanie finansami w dyscyplinach naukowych, co rodzi wiele problemów praktycznych. Nie tylko dla debiutantów w pracy naukowej, ale też i mających długie doświadczenie w tym zakresie. Właściwie przy okazji Doktorantka zwraca uwagę na bałagan pojęciowy w tym zakresie.

Doktorantka myli pojęcie kosztów i wydatków pisząc, że „Podatki stanowią obciążenie dla gospodarstw domowych i są kosztem w działalności gospodarczej” (s. 26). Nie wszystkie podatki są kosztem działalności przedsiębiorstwa. Podatek dochodowy od osób prawnych jest wydatkiem, a nie kosztem, a np. podatek od nieruchomości stanowi koszt uzyskania przychodów.

Tytuł podrozdziału 1.4 *Zarządzanie finansami w spółkach giełdowych* w aspekcie jego treści budzi pewne zastrzeżenia recenzenta. Przede wszystkim czy duża spółka, a nawet większa niż spółka giełdowa, będzie inaczej zarządzać finansami? Czy będzie stosować inne narzędzia np. rachunkowości zarządczej, prowadzić inne analizy? Czy ma być w tym przypadku inny model zarządzania finansami dla obu tych spółek. Nie sądzę. Doktorantka nie wykazała jakiejś innej specyfiki spółek giełdowych w zarządzaniu finansami w stosunku do innych podmiotów. Same obowiązki informacyjne spółek giełdowych również nie wpływają na praktyczne zarządzanie jej finansami. Wyszczególnienie tylko tej specyfiki tj. obowiązkowymi informacyjnymi (s. 57) nie pozwala na traktowanie szczególne ich zarządzania finansami w stosunku do innych spółek. Sam zakres tego podrozdziału również budzi zastrzeżenie i trudno zrozumieć jaki miał on cel. Jest w nim odniesienie m.in. do controllingu, rachunkowości zarządczej, zakładowych planów kont, sprawozdawczości finansowej, analizy finansowej, wskaźników, tworzenia rezerw, ryzyka działalności gospodarczej czy też do podatków PIT i CIT. Zakończenie niniejszego podrozdziału kończy się „Spółki notowane na giełdzie zostały wybrane do badań w niniejszej pracy ze względu na specyfikę zarządzania, kształtowaną głównie obowiązkami informacyjnymi” (s. 57). Jak wcześniej napisałem – to jest niewystarczające, aby tym „sposobem” uzasadnić inną specyfiką zarządzania finansami spółek giełdowych. Jeśli zamiarem Doktorantki było przedstawienie narzędzi do zarządzania finansami czy też prowadzenia pewnych analiz to niestety powstał z tego bałagan. W związku z tym, podczas obrony, **proszę wykazać wraz z uzasadnieniem różnice (jeśli są) w zarządzaniu finansami pomiędzy spółką giełdową a podobną spółką, ale nie notowaną na giełdzie.**

Generalnie można przyjąć, że cel jakim była definicja i zakres zarządzania finansami oraz zarządzania ryzykiem został osiągnięty w niniejszym rozdziale. Mimo wskazanych uwag.

Rozdział 2 pt. *Zarządzanie ryzykiem podatkowym w teorii nauki o zarządzaniu i jakości* miał za zadanie przedstawić kwestie teoretyczne: koncepcji zarządzania ryzykiem podatkowym, determinant ryzyka podatkowego oraz przeglądu modeli podatkowych.

W rozdziale tym został przedstawiony zakres i różne definicje ryzyka i ich rodzaje, w tym ryzyka podatkowego oraz ich cechy. Doktorantka na podstawie przeprowadzonych badań literaturowych doszła do słusznego wniosku wraz z uzasadnieniem, że „zarówno samo ryzyko, jak i ryzyko podatkowe nie są zjawiskami jednorodnymi, a zatem nie istnieje możliwość zamknięcia ich w ramach jednej kompletnej i precyzyjnej definicji” (s. 75). To stanowi ważny punkt wyjścia do budowy modelu zarządzania ryzykiem podatkowym w przedsiębiorstwie. W dalszej części zostały omówione determinanty ryzyka podatkowego. Zostały one również sklasyfikowane z podziałem na ryzyko zewnętrzne jak i wewnętrzne. Rozdział zwięźczy opis modeli podatkowych, w tym rodzajów podatków, oraz **własna definicja ryzyka podatkowego**. Choć najpierw Doktorantka powinna omówić definicje ryzyka podatkowego innych autorów i dopiero na końcu podać swoją wraz z pewnym założeniami, którymi się kierowała definiując to pojęcie. Zaproponowana autorska definicja ryzyka podatkowego jest istotną determinantą budowy własnego modelu zarządzania ryzykiem podatkowym.

Doktorantka sprawnie przeprowadziła w tym zakresie badania dostępnej literatury. Wybór jej był selektywny, ale na tyle, że wystarczył do wyciągnięcia wniosków i osiągnięcia założonych celów.

Przedmiotem rozważań w rozdziale 3 pt. *Budowa modelu zarządzania ryzykiem podatkowym* są kwestie teoretyczne związane z modelem oraz przedstawienie autorskiego modelu zarządzania ryzykiem podatkowym w spółkach giełdowych.

Pierwsza część rozdziału omawia definicję modelu, jego funkcje i składniki. Zatem niepotrzebnie Doktorantka w tej części odnosi się ponownie do kwestii samego ryzyka czy ryzyka podatkowego (s. 114-115). To było przedmiotem dociekań w poprzednich rozdziałach i tam ta część powinna się znaleźć. W dalszej części podrozdziału Doktorantka pisze o źródłach, inspiracji, założeniach i czynnikach, które brała pod uwagę opracowując swój autorski model, a to przecież jest cel główny pracy. Zdaniem recenzenta należało dla tej drugiej części wyodrębnić podrozdział. Praca bardziej byłaby czytelniejsza. A tak niepotrzebnie mieszały się te dwa wątki. Za rzecz dalece dyskusyjną, w tej części pracy, uważam wprowadzenie kwestii organizacji przedsiębiorstwa w celu zarządzania ryzykiem podatkowym (s. 122). Powinien być temu poświęcony odrębny podrozdział budowy takiego modelu.

Trudno też zgodzić się z przytoczonym w pracy (s. 116 i we wstępie do rozdziału 3) pojęciem narzędzia zarządzania: „pojęcie instrument (narzędzie) zarządzania jest ogólną konstrukcją

myślową, która mieści w sobie wiele szczegółowych terminów, występujących w nauce o zarządzaniu i jakości. Jest to termin pojemny, ponieważ **mieści w sobie zarówno technikę zarządzania, metodę zarządzania, koncepcję zarządzania, jak również system, idee czy filozofię zarządzania**". Narzędziem zarządzania finansami może być np. budżet obciążeń podatkowych, ale nie już system. Elementem samego systemu informacyjnego np. budżetowania może być instrukcja sporządzania budżetu obciążeń podatkowych. Te dwa elementy mogą być częścią założeń koncepcji systemu budżetowania, która ma być wdrażana. Doktorantka powinna bardziej krytycznie analizować cytowaną literaturę i odpowiednią się do niej odnieść. W tym przypadku było to tylko bezrefleksyjnie przepisanie przez Doktorantkę definicji. W pracy naukowej takich rzeczy należy unikać. Nawet jak napisze to autorytet.

W propozycji autorskiego modelu zarządzania ryzykiem podatkowym Doktorantka przedstawiła 15 zasad jego tworzenia (s. 125-128). W 2 zasadzie jest odwołanie do standardów *compliance*, a w pracy nie poświęcono nim miejsca. Część opisanych zasad jest życzeniowych bez konkretnego odbiorcy np. w zasadzie nr 10 Doktorantka pisze „Wszystkie osoby w przedsiębiorstwie wiedzą...” (s. 127). Należałoby jednak ograniczyć odbiorcę do osób związanych z zarządzaniem ryzykiem podatkowym. Trudno oczekiwać od np. kierownika działu produkcyjnego znajomości przepisów podatkowych. Od tego są inne działy w przedsiębiorstwie – raczej działy finansów-księgowo, a nawet handlowe. Stąd formułując tego typu zasady należy wskazać jego odbiorcę. Ma to szczególne znaczenie podczas późniejszego opracowania procedur dotyczących szerokiego rozumienia ryzyka podatkowego i jego ograniczenia.

Uzupełnieniem zasad tworzenia modelu zarządzania ryzykiem podatkowym jest opracowany katalog dobrych praktyk, który ma charakter otwarty (s. 130-134). W dalszej części pracy Doktorantka przedstawiła autorską propozycję idei tworzenia „repozytorium dobrych praktyk” w przedsiębiorstwie oraz części jego składowych i zakresu. Uwzględnia on wcześniej sformułowane zasady i katalog dobrych praktyk w zarządzaniu ryzykiem podatkowym. Następnie omawia strukturę procesu zarządzania ryzykiem podatkowym wraz z przedstawieniem szczegółowym poszczególnych podprocesów, a kończy na poziomach dojrzałości zarządzania ryzykiem podatkowym.

Wiele treści tego rozdziału powinno znaleźć się we wcześniejszych rozdziałach. Dotyczą one m.in. zakresu ryzyka procesów zarządzania ryzykiem (zob. s. 142-143) czy też omówienia normy Międzynarodowego Komitetu Normalizacyjnego ISO w zakresie zarządzania ryzykiem (s. 143), albo istoty procesu czy jego mierników oceny (s. 148-149). Również dotyczących kwestii dojrzałości zarządzania ryzykiem podatkowym (s. 150-151). Ten rozdział miał

6

posłużyć budowie i przedstawienia autorskiego modelu zarządzania ryzykiem podatkowym, a nie rozważaniom teoretycznym dotyczącym samej istoty ryzyka czy też ryzyka podatkowego, albo omawianiem norm ogólnie dostępnych.

Niestety Doktorantka często w swojej pracy miesza część teoretyczną dotyczącą badań literaturowych ze swoimi koncepcjami, co tworzy jednak bałagan w narracji samej pracy. Trudno zatem czasami odróżnić co jest wkładem własnym Doktorantki od dotychczasowego dorobku w tym zakresie. Również **sam proces wdrożenia zarządzania ryzykiem podatkowym powinien być w pracy wyodrębniony jako osobny podrozdział. Ma on kluczowe znaczenie dla osiągnięcia celu głównego pracy.** Ponadto Doktorantka zbyt często niepotrzebnie odnosi się do dywagacji czy coś jest, czy nie ma w naukach o zarządzaniu i jakości. Tę kwestię Doktorantka wyjaśniła wcześniej w rozdziale 1. Istotą jest możliwość wykorzystania zaproponowanego modelu w praktyce działalności przedsiębiorstwa, a nie jego kwalifikacja do tych czy innych dyscyplin naukowych.

Rozdział ten miał za zadanie opracowanie autorskiego modelu zarządzania ryzykiem podatkowym w spółkach giełdowych. Uwzględnia opracowane zasady, katalog dobrych praktyk, strukturę procesu, poziomy dojrzałości zarządzania ryzykiem podatkowym oraz elementy wdrożenia modelu (bardzo wąsko opisane). Recenzent uznaje, że **Doktorantka osiągnęła cel główny rozprawy jakim było opracowanie autorskiego modelu zarządzania ryzykiem podatkowym w spółkach giełdowych.** Choć ten model może być też stosowany w innych spółkach, które nie są notowane na giełdzie, co nadaje mu charakter utylitarny. Niezależnie od przyjętych obiektów badawczych jakimi są spółki giełdowe.

Rozdział 4 pt. *Model zarządzania ryzykiem podatkowym w spółkach giełdowych w świetle badań empirycznych* w założeniu ma wieńczyć rozprawę. Omówiono w nim charakterystykę populacji spółek giełdowych, metodykę badań, wyniki badania pilotażowego oraz badania głównego.

Rozdział rozpoczyna się krótką charakterystyką spółek notowanych na GPW, które mają udostępnione strategie podatkowe. Wykaz ten obejmuje 32 spółki wraz z przedstawieniem zidentyfikowanych ryzyk podatkowych oraz sposobów ich ograniczenia. W dalszej części Doktorantka przedstawiła metodykę badań oraz swoje oczekiwania, a następnie opisała przeprowadzenie badań pilotażowych wraz z wnioskami dla 2 uczestniczących w nich spółek. Wnioski z przeprowadzonych badań pilotażowych Doktorantka wykorzystwała w przeprowadzonym badaniu głównym. Doktorantka rzetelnie przygotowała się do przeprowadzenia badania głównego.

Podrozdział 4.5 *Badania główne – analiza danych* został podzielony na badania ilościowe, analizę statystyczną oraz badania jakościowe.

W pierwszej części zostały opisane badania ilościowe (s. 185-194) na podstawie 18 ankiet na 240 wysłanych (zwrot 7,5%). Ankieta była podzielona na 10 części. Przeprowadzone i opisane badania ilościowe dotyczyły istotnych dla spółek działań w aspekcie pojawiającego się ryzyka podatkowego oraz ustalenie sposobów identyfikacji i reakcji na ryzyko podatkowe. Doktorantka opisała wnioski z przeprowadzonych badań i można przyjąć je za wartościowe w zakresie poznania stosowanych praktyk w zarządzaniu ryzykiem podatkowym w spółkach giełdowych. Mimo tylko 18 obiektów badawczych.

W dalszej części ankiety były poddane obróbce statystycznej (s. 194-233). Doktorantka pisze, że wysłała ankiety do 240 spółek, a otrzymała tylko 18 wypełnionych. To oznacza, że zwrot był na poziomie 7,5%, a nie 100% (s. 185). Pokazuje to tylko, że ankietę trudno uznać, w tego typu badaniach, jako wiarygodne narzędzie weryfikacji modelu. Należy je po prostu wykorzystać ewentualnie do poznania zjawiska, co zrobiła wcześniej opisując badania ilościowe. Bardziej w tym przypadku przydałoby się wykorzystać studium przypadku, czego w pracy brakuje. Byłoby to bardziej właściwe dla nauk o zarządzaniu. Sama Doktorantka zdaje sobie z tego sprawę pisząc: „Z uwagi na małą liczebność próby badawczej uzyskanej w badaniach ilościowych w pracy, autorka musiała się ograniczyć do zastosowania podstawowych metod ilościowych” (s. 233). Stąd **właściwie obróbkę statystyczną Doktorantka mogłaby pominąć bez żadnej szkody na poziom i jakość przeprowadzonych badań oraz wnioskowania w swojej pracy. Przy 18 ankietach obróbka statystyczna jest po prostu nieuzasadniona.** W dalszej części pracy (s. 234- 257), Doktorantka kieruje się ku badaniom jakościowym.

Badania jakościowe miały posłużyć ocenie czy rozwiązania praktykowane w badanych spółkach są zgodne z autorskim modelem zarządzania ryzykiem podatkowym. Badania te były przeprowadzone za pomocą wywiadów telefonicznych (s. 234). Doktorantka przeprowadziła rozmowy z 6 respondentami. Jedynie można się domyślać po analizie tabel 39-52 gdyż nigdzie Doktorantka tego faktu nie napisała. Również nie do końca w pracy zostało uzasadnione – dlaczego tylko tyle. Trudno uznać 6 wywiadów za „nasylenie badań”.

Przede wszystkim badania jakościowe, choć przeprowadzone w bardzo ograniczonym zakresie, potwierdzają zainteresowanie wdrożeniem modelu zarządzania ryzykiem podatkowym, co potwierdza trafny wybór tematu pracy doktorskiej. Uzyskane odpowiedzi na postawione pytania pozwalają potwierdzić zasadność budowy modelu zarządzania ryzykiem podatkowym w spółkach giełdowych. Szkoda, że zostało przeprowadzone tylko 6 rozmów. To

tylko podkreśla, że Doktorantka siły i środki powinna w tym przypadku skierować na wywiady niż tracić czas na analizę statystyczną badań z której nie wiele wynika dla kształtowania samego modelu czy jego wdrożenia w spółkach giełdowych.

W dalszej części (s. 250-257) Doktorantka dokonała sensownego podsumowania przeprowadzonych wywiadów. Podsumowanie dzieli się na ustalenia preferencji, korzyści i ograniczenia w zakresie zarządzania ryzykiem podatkowym oraz potrzeby i zakres korzystania z tego modelu w spółkach giełdowych.

Ostatnia część badań została poświęcona wdrożeniu modelu i rekomendacji w zakresie zarządzania ryzykiem podatkowym w spółkach giełdowych (s. 257-260). Trudno tu powiedzieć o pełnej metodologii zakresu wdrożenia. Raczej to są zalecenia a nie model wdrożenia. Choć Doktorantka wydzieliła 3 etapy wdrożenia modelu zarządzania ryzykiem podatkowym. Trudno tu jednak mówić o procesie i metodologii wdrożenia w warstwie aplikacyjnej tego modelu. Włączając nawet przedstawione rekomendacje (s. 259-260). Zdaniem recenzenta **brak przynajmniej odrębnego podrozdziału o samym procesie i metodologii wdrożenia zarządzania ryzykiem podatkowym zubaża niniejszą pracę.**

Po analizie części badawczej w rozdziale 4 można przyjąć, że autorski model zarządzania ryzykiem podatkowym zaproponowany w rozdziale 3 przez Doktorantkę został zweryfikowany i potwierdzony. Zatem można przyjąć, że cel główny pracy został osiągnięty.

Uwagi krytyczne rozprawy doktorskiej

Niemniej mam zastrzeżenie co do przeprowadzonych badań i wykorzystania narzędzi badawczych w pracy doktorskiej.

W pracy brakuje przedstawienia studium przypadku w wybranym przedsiębiorstwie dotyczącym wdrożenia czy też samego funkcjonowania zarządzania ryzykiem podatkowym. Tym samym Doktorantka mogłaby porównać i zweryfikować swój model czy przedstawić proces wdrożenia, w tym pojawiające się problemy.

Doktorantka pisze o wyodrębnieniu „odrębnej komórki odpowiedzialnej za zarządzanie ryzykiem podatkowym, w której wskazana osoba będzie odpowiedzialna za stały nadzór nad wykonywanymi procedurami oraz aktualizację modelu zarządzania ryzykiem podatkowym” (s. 137) czy też „powinna obowiązywać generalna zasada rozdzielenia zadań i wymagań w zakresie przestrzegania procedur podatkowych wyznaczonym osobom w przedsiębiorstwie” (s. 149), a także „Proces zarządzania ryzykiem powinien być dopasowany do struktury organizacyjnej przedsiębiorstwa, jej profilu ryzyka oraz być zrozumiały dla otoczenia i prowadzony zgodnie z obowiązującym prawem.” (s. 154). Również Doktorantka stwierdza, że „Istotą zarządzania ryzykiem podatkowym jest zapobieżenie, minimalizowanie lub

eliminowanie zagrożeń pojawiających się w tym obszarze” (s. 83). Samoistnie nie jest to możliwe do realizacji i musi mieć przełożenie na organizację przedsiębiorstwa. Zatem jeśli ogólnie przyjąć, że zarządzanie podatkami stanowi zorganizowaną reakcję przedsiębiorstwa na otoczenie podatkowe¹, to w pracy zostały w praktyce zupełnie pominięty aspekt organizacyjny zarządzania ryzykiem podatkowym w spółce giełdowej, ale nie tylko – dotyczy to każdego przedsiębiorstwa. Nie ma w pracy omówienia zakresu działalności poszczególnych jednostek organizacyjnych w zarządzaniu ryzykiem podatkowym. Czynności związane z zarządzaniem ryzykiem podatkowym nie zaczynają się i nie kończą na działach finansowo-księgowych, czy audytu. Dyrektor finansowy czy główny księgowy również nie jest w stanie zapanować nad wszystkimi aspektami tego procesu. Te czynności muszą być też ulokowane w działach np. handlowych. Pracownicy tych działów mają wpływ na ograniczenie ryzyka podatkowego. O tych czynnościach Doktorantka przecież w pracy pisała np. o weryfikacji klienta w KRD. Stąd na obronie **proszę przedstawić rozłożenie tych czynności, które składają się na obniżenie ryzyka podatkowego, w strukturze organizacyjnej przedsiębiorstwa, czyli w konkretnych jednostkach organizacyjnych.**

Konkluzja oceny recenzowanej rozprawy doktorskiej

Uważam, że rozprawa doktorska mgr Niny Dubiel stanowi oryginalne rozwiązanie problemu naukowego oraz wykazuje pogłębioną wiedzę teoretyczną Kandydatki w dyscyplinie naukowej – nauki o zarządzaniu i jakości, jak i umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej. Stwierdzam, że recenzowana rozprawa doktorska mgr Niny Dubiel pt. „Model zarządzania ryzykiem podatkowym w spółkach giełdowych” w pełni odpowiada ustawowym wymogom określonym dla rozpraw doktorskich. Wnoszę zatem o dopuszczenie jej do publicznej obrony.

Roman Kotapski

¹ M. Poszwa Zarządzanie podatkami w: *Rachunek kosztów. Rachunkowość zarządcza. Controlling. Przeszłość – teraźniejszość – przyszłość* pod red. E. Nowaka, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, 2017, s. 167.