

dr hab. Mariusz Łapczyński, prof. UEK  
Katedra Analizy Rynku i Badań Marketingowych  
Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie

Kraków, 10 II 20201

Recenzja rozprawy doktorskiej Pani mgr Izabeli Bagińskiej pt. „Outsourcing doradztwa podatkowego w zarządzaniu przedsiębiorstwem” napisanej pod kierunkiem prof. PCz. dr hab. inż. Pawła Nowodzińskiego oraz promotora pomocniczego dr Katarzyny Łukasik.

## **1. Ocena wyboru tematu rozprawy**

Rozprawa dotyczy bardzo ważnego aspektu, jakim jest outsourcing doradztwa podatkowego i jego rola w zarządzaniu małymi i średnimi przedsiębiorstwami. Tematyka pracy jest aktualna, ponieważ liczba podmiotów gospodarczych objętych obowiązkiem podatkowym jest bardzo duża, a zawilóść i obszerność prawa podatkowego stale rosną. Koszt zatrudnienia księgowego w zestawieniu z kosztami zlecenia usług podatkowo-księgowych na zewnątrz firmy jest bardzo wysoki, co skłania przedsiębiorców do podjęcia współpracy z innymi podmiotami wyspecjalizowanymi w tym obszarze. Wybór tematu rozprawy doktorskiej oceniam więc jako niezwykle trafny. Uważam, że spełnia on oczekiwania i wymogi stawiane w tym względzie rozprawom doktorskim.

## **2. Cel rozprawy, hipotezy badawcze, zakres badań**

Zasadniczy cel rozprawy został określony przez Autorkę jako „analiza i ocena wpływu, jaki outsourcing doradztwa podatkowego wywiera na proces zarządzania firmami z sektora MŚP”. Analiza jest elementem procedury badawczej, która jest stosowana w realizacji celów poznawczych, metodycznych lub pragmatycznych pracy. Wydaje się, że Autorka miała na myśli poznanie (identyfikację) zależności pomiędzy stosowaniem outsourcingu doradztwa podatkowego a procesem zarządzania MŚP. W ramach celu głównego wyodrębniono 4 cele szczegółowe dowołujące się do 1) przyczyn stosowania

outsourcingu, 2) korzyści dla MŚP wynikających z nawiązywania takiej współpracy, 3) skuteczności outsourcingu oraz 4) związku między outsourcingiem doradztwa podatkowego a budowaniem przewagi konkurencyjnej.

Problem badawczy został sformułowany prawidłowo, a hipoteza główna pracy brzmi „outsourcing doradztwa podatkowego przyczynia się do osiągnięcia przez przedsiębiorstwo przewagi konkurencyjnej”. Spośród hipotez pomocniczych pierwsza wydaje się być oczywista, a druga trudna do zweryfikowania przy zaproponowanym przez Autorkę kwestionariuszu ankiety. Szczegółowe uwagi zostaną omówione w punkcie czwartym niniejszej recenzji.

### 3. Ocena struktury rozprawy

Przedłożona do recenzji praca liczy 281 stron. Składa się ze wstępu, pięciu rozdziałów, zakończenia, spisu literatury i aktów prawnych, spisu tabel oraz spisu rysunków. Praca ma dwa załączniki i streszczenie w języku angielskim. Bibliografia obejmuje 228 pozycji, w tym 24 anglojęzyczne. Rozdziały stanowią spójność całość i są logicznie powiązane. Pierwszy z nich wprowadza czytelnika w zagadnienie outsourcingu, drugi przybliży istotę konkurencyjności w sektorze MŚP, a trzeci zawiera opis współpracy w ramach outsourcingu doradztwa podatkowego. W czwartym rozdziale Autorka prezentuje wyniki badań empirycznych, natomiast w piątym – koncepcję modelu outsourcingu doradztwa podatkowego.

### 4. Ocena zawartości rozprawy

Pierwszy rozdział rozprawy zaczyna się od genezy outsourcingu, gdzie Autorka wskazuje na zjawiska które go determinują. Uważam, że w tabeli 3 można było jako pozytywny skutek globalizacji umieścić właśnie outsourcing – tak, jak to uczyniono w tabeli 4, gdzie znajduje się odniesienie do dwóch innych determinant, czyli *reengineeringu* i *lean management*. W tabeli 5 Autorka przytacza wiele definicji pojęcia „outsourcing” z lat 1997-2009. Takie zestawienie jest bardzo wartościowe, chociaż byłoby przejrzystiej, gdyby były one uporządkowane chronologicznie. Czy nie było definicji z wcześniejszych okresów? W dalszej części tekstu Autorka pisze o tym, że pierwsza generacja outsourcingu rozpoczęła się w latach 70. ubiegłego wieku.

W tej części pracy Autorka zgadza się z tezą, że „zarówno outsourcing kluczowych kompetencji, jak i niezajomość własnych kluczowych kompetencji są szkodliwe dla przedsiębiorstwa” (strona 29). Kilka akapitów dalej zauważa słusznie, że firmom zewnętrznym można zlecać wykonanie jedynie procesów pomocniczych, co może mieć wpływ na „budowanie przewagi konkurencyjnej”. Następnie przytacza jednak argumentację z teorii zasobowej (strona 32) pisząc bezkrytycznie, że podstawą do konkurowania i osiągnięcia przewagi konkurencyjnej są kompetencje kluczowe. Jak to odnieść do głównej hipotezy pracy, która brzmi: „outsourcing doradztwa podatkowego przyczynia się do osiągnięcia przez przedsiębiorstwo przewagi konkurencyjnej”?

W dalszej części tego rozdziału zawarta jest obszerna charakterystyka rodzajów i celów outsourcingu, m.in. strategicznych, ekonomicznych, rynkowych, organizacyjnych, dochodowych i kosztowych. Autorka pisze tutaj także o e-sourcingu. Wątek ten jest bardzo interesujący i moim zdaniem szkoda, że nie został uwzględniony w części badawczej pracy. Problem z bezpośrednią komunikacją nabiera znaczenia zwłaszcza w obecnych, pandemicznych czasach.

Dopełnieniem rozdziału jest charakterystyka sektora MŚP w Polsce na tle innych państw z Europy i Ameryki Północnej. Na stronie 46 Autorka przytacza wyniki badań PARP, z których wynika przejrzysta struktura MŚP z punktu widzenia ich profilu działalności (usługi, handel, budownictwo i przemysł). Szkoda, że podział ten nie został wykorzystany w doborze próby (kwotowym) ani w pytaniu ankietowym dotyczącym profilu działalności (tam znajdują się 3 kategorie odpowiedzi: produkcja, handel, usługi).

Rozdział drugi pracy rozpoczyna się od przedstawienia istoty konkurencji i konkurencyjności oraz jej pozytywnych i negatywnych skutków. Autorka przytacza w tabeli nr 14 wiele definicji terminu „konkurencyjność” z lat 1990-2017, co potwierdza dogłębny przegląd literatury. Podobnie, jak poprzednio uważam jednak, że tego typu zestawienia powinny być prezentowane w porządku chronologicznym. Na stronie 58 przedstawiono schemat, na którym znajdują się zewnętrzne i wewnętrzne determinanty konkurencyjności. Brakuje w nim outsourcingu, który moim zdaniem powinien się tam znaleźć. Autorka powinna śmiało modyfikować utarte literaturowe schematy, zwłaszcza jeśli jest przekonana do swoich, słusznych moim zdaniem, opinii.

W kolejnych podrozdziałach dokonano charakterystyki outsourcingu jako strategii osiągnięcia przewagi konkurencyjnej oraz wskazano na przesłanki stosowania outsourcingu doradztwa podatkowego w sektorze MŚP. Autorka przytoczyła zmiany przepisów podatkowych od 2016 roku oraz obowiązki ewidencyjne MŚP wobec urzędów skarbowych

i ZUS. Na stronie 79 wymienione zostały czynniki administracyjne determinujące korzystanie z outsourcingu doradztwa podatkowego, które nie zostały niestety uwzględnione w kwestionariuszu ankiety (pytanie 1. o przyczyny korzystania z tego typu usług). Szkoda, ponieważ Autorka dokonała rzetelnej konceptualizacji problemu, po czym zastąpiła to ogólną kategorią „lęk przed kontaktem z urzędem skarbowym”.

Trzeci rozdział pracy jest poświęcony etapom wdrażania outsourcingu doradztwa podatkowego, charakterystyce podmiotów uprawnionych do świadczenia tego typu usług, zasadom sporządzania umów i pomiarowi efektywności outsourcingu. Tabela nr 21 ze strony 96 prezentująca korzyści ze stosowania outsourcingu powinna zostać przeniesiona do rozdziału 1.4, gdzie od strony 46 wymienione są zalety i wady outsourcingu.

Na stronie 100 Autorka wymienia podmioty uprawnione do wykonywania czynności doradztwa podatkowego, wśród których znajdują się doradcy podatkowi, adwokaci, radcowie prawni i rzecznicy patentowi. Wydaje mi się, że ten element rozważań mógłby znaleźć się w ankiecie (tam przyjęto, że respondenci korzystają z usług kancelarii podatkowych). Być może o budowaniu przewagi konkurencyjnej decydowałby wybór lepszego specjalisty do świadczenia tego typu usług?

W podrozdziale dotyczącym kluczowych wskaźników skuteczności poruszono interesujące związki pomiędzy KPI a skutecznością outsourcingu. Z badawczego punktu widzenia, ciekawe byłoby sprawdzenie, czy respondenci stosują tego typu wskaźniki. W ankiecie pojawia się tylko jedna kategoria odpowiedzi określona terminem „monitorowanie działalności partnera outsourcingowego”. Zdaniem Autorki, KPI podnoszą jakość współpracy oraz jej skuteczność i sprawność. Wydaje się, że można potraktować to jako element budowania przewagi konkurencyjnej.

Czwarty rozdział pracy jest poświęcony badaniom empirycznym realizowanym przez Autorkę. Głównym problemem poruszonym w pracy jest określenie wpływu outsourcingu doradztwa podatkowego na zarządzanie firmami z sektora MŚP. Uważam, pomimo, argumentacji Autorki, że bezpieczniej jest pisać o zależności lub korelacji, ponieważ nie każdy związek korelacyjny jest tożsamy z zależnością przyczynowo skutkową. Nie zawsze chronologia występowania zmiennych o tym decyduje. Należy pamiętać m.in. o kanonach J.S. Milla, które znacznie łatwiej kontrolować w badaniach eksperymentalnych niż ankietowych.

Cel główny pracy rozwinięto na 4 cele cząstkowe i cel praktyczny. Autorka formułuje ponadto jedną hipotezę główną i 4 hipotezy pomocnicze. Pierwsza z nich wydaje się oczywista. Skoro przepisy się zmieniają, to naturalną konsekwencją tego faktu jest

konieczność aktualizowania wiedzy z tego zakresu. Druga hipoteza porusza problem „zwiększenia częstotliwości delegowania funkcji doradztwa”, co może być trudne do zweryfikowania, ponieważ w kwestionariuszu ankiety nie poruszono kwestii częstotliwości.

Celowy dobór próby jest, moim zdaniem, bardzo trafnym wyborem i jego ograniczenie do podregionu częstochowskiego w województwie śląskim (s. 134, bo chyba o to chodziło Autorce?) również nie budzi zastrzeżeń. Może pojawić się tutaj pytanie, czy nie należałoby zmodyfikować nieco tematu pracy tak, aby uwzględnił on ograniczenie do tego właśnie regionu. Powinno się również w tym miejscu bardziej wyeksponować wielkość próby i odnieść do zaleceń metodologicznych w tym zakresie.

Autorka starannie opisuje etapy procedury badawczej. Wybór 6-punktowej skali typu Likerta jest dosyć nietypowy, pomimo, że Autorka uznaje go za optymalny. Zazwyczaj są to skale 5-punktowe lub 7-punktowe. W opisie budowy kwestionariusza wymieniono także grupę pytań odnoszących się do najczęstszych błędów popełnianych przez przedsiębiorców i personel kancelarii. Jest to wątek zbędny, ponieważ nie jest poruszany w żadnym celu badań, ani w żadnej hipotezie.

Na stronie 136 podano wzór na współczynnik korelacji rang Spearmana. Wyjaśnienie do wzoru jest niewystarczające, a ponadto nie rozważano zastosowania innych współczynników korelacji dla zmiennych porządkowych, np. tau Kendalla albo gamma. Konsekwentnie, powinien znaleźć się tutaj wzór na test U Manna-Whitneya oraz wzór na test niezależności chi-kwadrat, który poprzedza obliczanie współczynnika fi Youla. Jeśli chodzi o ten ostatni, to co Autorka rozumie pod pojęciem „cecha stricte jakościowa”? Przecież skala porządkowa też zalicza się do skal jakościowych. Dlaczego zdecydowano się na wybór współczynnika fi Youla, który nie jest miarą unormowaną i za każdym razem kiedy zmienia się rozmiar tabeli kontyngencji konieczne jest wyznaczanie jego maksymalnej wartości? Dalej (s. 137) napisano, że interpretacja współczynnika fi Youla jest możliwa, gdy „potwierdzona zostanie istotność współczynnika chi-kwadrat”. Chi-kwadrat nie jest żadnym współczynnikiem, a jedynie wartością empiryczną testu – w tym wypadku w teście niezależności chi-kwadrat, o czym można było wspomnieć. Procedura jest tutaj dwuetapowa. Jeżeli znajdą się podstawy do odrzucenia hipotezy zerowej o niezależności zmiennych (wartość prawdopodobieństwa testowego  $p$  będzie mniejsza od wartości współczynnika istotności  $\alpha$ ), to wówczas można przystąpić do badania siły związku.

Na wykresach od 23 do 116 powinno znaleźć się informację o liczbie braków danych albo o liczbie respondentów, którzy odpowiedzieli na dane pytanie. W tekście występują

również wykresy z jednym słupkiem albo z niezbyt trafnie dobraną skalą wartości na osi Y (np. rys. 58-67).

W tabeli nr 28 na s. 185 znajduje się podsumowanie, które można było jednak uzupełnić o wartości średnie / mediany albo procent odpowiedzi we wnioskach w prawej kolumnie. Dlaczego w tej tabeli jest 6 celów, skoro poza celem głównym były 4 cele cząstkowe?

Od strony 188 Autorka opisuje wyniki analizy podając wartości dla testu U Manna-Whitneya. Dlaczego podane są jedynie wartości statystyki z, a nie U i z? Brak wartości porównywanych średnich bardzo utrudnia interpretację wyników. Jeśli nawet stwierdzimy, że średnie różnią się między sobą, to wciąż nie wiemy, która jest wyższa, a która niższa? Sam dobór testu uważam za właściwy. Jest to, moim zdaniem, najlepszy nieparametryczny substytut testu t dla prób niezależnych.

Na stronie 189 Autorka pisze, że „(...) przepisy podatkowe zwiększają liczbę umów z kancelariami podatkowymi”. Czy można wskazać, które pytania z kwestionariusza ankiety dotyczą liczby zawieranych umów?

Od strony 190 Autorka podaje i interpretuje wartości współczynnika korelacji rang Spearmana (dlaczego używa symbolu R skoro we wzorze podano  $r_s$ ?). Sądzę, że dobrym pomysłem byłoby odniesienie się do siły związku, a nie jedynie do jego istotności. Warto byłoby zamieścić macierz korelacji, ponieważ wówczas czytelnik mógłby ocenić, czy wartości 0,155 albo 0,147 świadczą o „wyraźnym” wzroście oceny korzyści.

O rzetelności badawczej Autorki świadczy prezentacja wyników analizy. W tabelach (od 30 do końca rozdziału) zamieszcza nawet wyniki nieistotne statycznie, co ważne, ponieważ nie jest to powszechną praktyką.

Podczas interpretowania wartości współczynnika  $\phi$  Youla (np. na stronie 205) napisano, że istnieje „istotny statystycznie dodatni związek”. Niestety bez tabeli kontyngencji z wartościami procentowymi nie jesteśmy w stanie tego stwierdzić. Minimalna wartość współczynnika  $\phi$  Youla wynosi ponadto 0, więc jakie jego wartości wskazują na korelację ujemną?

W piątym rozdziale rozprawy dokonano podsumowania wyników badań ze szczególnym uwzględnieniem oceny roli outsourcingu i postrzegania go przez badane firmy. Autorka trafnie wyeksponowała kwestię redukcji kosztów poprzez zestawienie składników wynagrodzenia księgowego z przeciętnym honorarium za usługi outsourcingowe. Jej argumentację wieńczy zestawienie różnych rodzajów kosztów ponoszonych przez firmy z sektora MŚP (tab. 69).

W ostatnim podrozdziale zarekomendowano model procesu outsourcingu doradztwa podatkowego, co uważam za cenny wkład aplikacyjny Autorki. Czytelnik miałby ułatwione zadanie w jego poznaniu, gdyby rys nr 117 znajdował się za początku rozdziału 5.3. Moim zdaniem schemat procedury powinien kończyć się dodatkowym etapem – zakończeniem współpracy – tak, jak ma to miejsce w cyklu życia outsourcingu (*outsourcing lifecycle*) w branży IT.

## 5. Wnioski końcowe

Rozprawa doktorska pani mgr Izabeli Bagińskiej jest ambitnym przedsięwzięciem badawczym, czego świadome są osoby realizujące badania ankietowe wśród przedsiębiorców. Autorka zmagala się z dostępnością badanych, odmową udziału w badaniach czy brakiem rzetelnego operatu losowania. Dużym walorem pracy jest oryginalność problemu badawczego, dobra znajomość literatury przedmiotu, próba weryfikacji hipotez oraz adaptacja modeli cyklu życia outsourcingu do modelu odnoszącego się *stricte* do doradztwa podatkowego.

Przedstawione uwagi krytyczne w części czwartej recenzji mają w dużej mierze charakter polemiczny albo odnoszą się do szczegółów, których korekta poprawiłaby ostateczną jakość rozprawy. Dysertacja jest solidnie i rzetelnie przygotowaną rozprawą naukową. Moim zdaniem spełnia wymagania stawiane wobec prac doktorskich, a zatem wnioskuję o dopuszczenie Doktorantki do publicznej obrony.

Kraków, 10 II 2021

