

# PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

# RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 343

## Modele zarządzania kosztami i dokonaniaми

Redaktorzy naukow  
Edward Nowak  
Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2014

Redakcja wydawnicza: Agnieszka Flasińska  
Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz  
Korekta: Barbara Cibis  
Łamanie: Małgorzata Czupryńska  
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:  
[www.ibuk.pl](http://www.ibuk.pl), [www.ebscohost.com](http://www.ebscohost.com),  
w Dolnośląskiej Bibliotece Cyfrowej [www.dbc.wroc.pl](http://www.dbc.wroc.pl),  
The Central and Eastern European Online Library [www.ceeol.com](http://www.ceeol.com),  
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon  
[http://kangur.uek.krakow.pl/bazy\\_ae/bazekon/nowy/index.php](http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php)

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się  
na stronie internetowej Wydawnictwa  
[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie  
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2014

**ISSN 1899-3192**  
**ISBN 978-83-7695-465-3**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk i oprawa:  
EXPOL, P. Rybiński, J. Dąbek, sp.j.  
ul. Brzeska 4, 87-800 Włocławek

## Spis treści

<b>Wstęp</b> .....	11
<b>Anna Balicka:</b> Benchmarking a konkurencyjność przedsiębiorstwa .....	13
<b>Piotr Bednarek:</b> Samoocena audytu wewnętrznego w Polsce: stan wiedzy i kierunki dalszych badań .....	31
<b>Renata Biadacz:</b> Przesłanki uwzględniania kosztów środowiskowych w MŚP w dobie zrównoważonego rozwoju .....	42
<b>Anna A. Bialek-Jaworska, Renata Gabryelczyk:</b> Krytyczna analiza kalkulacji kosztów kształcenia w szkołach wyższych w Polsce .....	52
<b>Halina Buk:</b> Wpływ dokonań jednostek zależnych na wyniki finansowe grupy kapitałowej .....	69
<b>Jolanta Chluska:</b> Rachunek kosztów standardowych w procesach decyzyjnych podmiotów leczniczych .....	77
<b>Halina Chłodnicka:</b> Sprawozdanie finansowe a pomiar efektów działalności przedsiębiorstwa w zagrożeniu kontynuacji działania .....	87
<b>Magdalena Chmielowiec-Lewczuk:</b> Pomiar dokonań w działalności ubezpieczeniowej .....	102
<b>Marlena Ciechan-Kujawa:</b> Funkcja doradcza audytu zewnętrznego i perspektywy jej rozwoju .....	114
<b>Dorota Czerwińska-Kayzer:</b> Propozycja systemu wskaźników rentowności uwzględniającego płynność finansową .....	125
<b>Michał Dyk:</b> Kompetencyjna teoria firmy na przykładzie KPMG .....	134
<b>Izabela Emerling:</b> Rachunek kosztów a nowoczesne zarządzanie przedsiębiorstwem .....	143
<b>Beata Iwasieczko:</b> Modele biznesowe i ocena czynników ich efektywności .....	154
<b>Elżbieta Janczyk-Strzała:</b> Budżetowanie jako narzędzie zarządzania kosztami uczelni niepublicznych w świetle wyników badań .....	164
<b>Elżbieta Jaworska:</b> Specyfika zarządzania błędami w przedsiębiorstwie .....	173
<b>Jacek Jaworski:</b> Znaczenie informacji o kosztach dla zarządzania małym przedsiębiorstwem w opiniach menedżerów .....	183
<b>Magdalena Jaworzyńska:</b> Powiązanie modeli biznesowych z zarządzaniem strategicznym w zakładzie opieki zdrowotnej .....	192
<b>Marcin Jędrzejczyk:</b> Zyskowność a produktywność w procesie pomiaru dokonań podmiotu gospodarczego .....	202
<b>Ilona Kędzierska-Bujak:</b> Zbilansowana karta wyników jako narzędzie wspierające komunikowanie i realizację strategii przedsiębiorstwa .....	211

<b>Bartosz Kołodziejczuk:</b> Zarządzanie kosztami z wykorzystaniem metody <i>hoshin kanri</i> .....	220
<b>Krzysztof Konstantyn:</b> Koncepcja wdrożenia rachunku odpowiedzialności w ośrodkach odpowiedzialności za przychody i zyski w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane.....	230
<b>Zbigniew Korzeb:</b> Redukcja kosztów osobowych jako element synergii operacyjnej w fuzjach i przejęciach banków komercyjnych.....	241
<b>Mariola Kotłowska:</b> Wpływ statystycznej analizy procesów na kreowanie wartości przedsiębiorstwa.....	249
<b>Robert Kowalak:</b> Produkcyjne mierniki dokonań w sprawozdawczości zarządczej.....	264
<b>Marcin Kowalewski:</b> Pomiar dokonań podporządkowany zasadom <i>lean management</i> .....	273
<b>Michał Kowalski, Agata Klaus-Rosińska:</b> Koszty infrastruktury w kalkulatorze kosztów kształcenia szkół wyższych.....	282
<b>Justyna Kujawska:</b> Koszty niewykorzystanych zasobów na oddziale szpitalnym.....	295
<b>Paweł Kuźdowicz:</b> Model ewidencyjny rachunku kosztów i dokonań w systemie ERP.....	304
<b>Dorota Kuźdowicz:</b> Rachunek kosztów planowanych źródłem informacji zarządczej.....	315
<b>Zbigniew Leszczyński:</b> Analiza łańcucha wartości jako narzędzie redukcji kosztów w średnim przedsiębiorstwie produkcyjnym zarządzanym procesowo.....	324
<b>Agnieszka Lew:</b> Planowanie i rozliczanie kosztów projektów.....	336
<b>Grzegorz Lew:</b> Rachunek kosztów logistyki w przedsiębiorstwach handlowych.....	344
<b>Tomasz Lewandowski:</b> Wykorzystanie informacji na potrzeby zarządzania kosztami w branży motoryzacyjnej.....	354
<b>Mariusz Lisowski:</b> Metoda <i>Data Envelopment Analysis</i> (DEA) w ocenie efektywności podmiotów.....	364
<b>Małgorzata Macuda:</b> Jednorodne Grupy Pacjentów w rachunku kosztów i wyników szpitala.....	376
<b>Teresa Martyniuk, Dagmara Gutowska:</b> Wykorzystanie <i>lean accounting</i> w zarządzaniu dokonaniami przedsiębiorstwa.....	386
<b>Jarosław Mielcarek:</b> Analiza istotnych elementów rachunku kosztów docelowych.....	401
<b>Daria Moskwa-Bęczkowska:</b> Zarządzanie procesowe i jego przydatność do zarządzania kosztami uczelni publicznej.....	417
<b>Przemysław Mućko, Stanisław Hońko:</b> Specyfika zrównoważonej karty dokonań w podmiotach leczniczych.....	431
<b>Andrzej Niemiec:</b> Możliwość normalizacji pomiaru osiągnięć na przykładzie miar stosowanych w zarządzaniu przedsiębiorstwem kurierskim.....	440
<b>Maria Nieplowicz:</b> Zastosowanie zrównoważonej karty wyników w mieście na przykładzie Urzędu Miasta w Hrubieszowie.....	452

<b>Edward Nowak:</b> Koszty w różnych sytuacjach działalności jednostek gospodarczych.....	462
<b>Piotr Oleksyk:</b> Ewaluacja w działalności jednostki samorządu terytorialnego .....	470
<b>Ryszard Orliński:</b> Zastosowanie rachunku kosztów docelowych w szpitalach ...	478
<b>Michał Poszwa:</b> Zarządzanie kosztami podatkowymi w przedsiębiorstwie .....	487
<b>Sabina Rokita:</b> Rachunek kosztów działań i analiza wartości kosztów ogólnych jako metody alokacji kosztów pośrednich na projekty.....	496
<b>Wanda Skoczylas:</b> Pomiar dokonań w przedsiębiorstwach sieciowych handlu hurtowego i detalicznego pojazdami samochodowymi i naprawy pojazdów samochodowych .....	506
<b>Magdalena Szydelko:</b> Benchmarking we wspomaganiu monitoringu procesów na tle podejścia procesowego .....	519
<b>Alfred Szydelko:</b> Koszty stałe niewykorzystanych normalnych zdolności produkcyjnych jako kategoria zarządcza.....	529
<b>Joanna Świerk:</b> Koncepcja strategicznej karty wyników w zarządzaniu strategią rozwoju miasta Lublina .....	538
<b>Piotr Urbanek:</b> Problem agencji w warunkach zdecentralizowanego modelu zarządzania uczelnią publiczną.....	550
<b>Paweł Warowny, Marcin Pielaszek:</b> Analiza komparatywna wykorzystania różnych koncepcji rachunku kosztów w zarządzaniu.....	559
<b>Marcin Wierzbiński:</b> Determinanty konieczności wdrożenia rynku zdolności wytwórczych w energetyce .....	570
<b>Beata Zaleska:</b> Kalkulacja kosztu jednostkowego procedur medycznych w szpitalu X .....	582

## Summaries

<b>Anna Balicka:</b> Benchmarking vs. competitiveness of an enterprise .....	30
<b>Piotr Bednarek:</b> Self-assessment of internal auditing in Poland: state of the art and further research perspectives .....	41
<b>Renata Bładacz:</b> Prerequisites for including environmental costs of SMEs in the era of sustainable development .....	51
<b>Anna A. Białek-Jaworska, Renata Gabryelczyk:</b> Critical analysis of the higher education costing in Poland.....	68
<b>Halina Buk:</b> Influence of subsidiaries performance on financial results of a consolidated group .....	76
<b>Jolanta Chluska:</b> Standard costing in decision-making processes of healthcare units .....	86
<b>Halina Chłodnicka:</b> Financial statement vs. measurement of performance results of an enterprise in the threat of actions continuation .....	101
<b>Magdalena Chmielowiec-Lewczuk:</b> Performance measurement in insurance activity.....	113

<b>Marlena Ciecchan-Kujawa:</b> The advisory function of the external audit and its perspectives .....	124
<b>Dorota Czerwińska-Kayzer:</b> A proposition to linking financial liquidity with a return on sales ratio system.....	133
<b>Michał Dyk:</b> KPMG as an example of competence company.....	142
<b>Izabela Emerling:</b> Cost accounting and modern company management.....	153
<b>Beata Iwasieczko:</b> Business models and evaluation of the factors of their effectiveness .....	162
<b>Elżbieta Janczyk-Strzała:</b> Budgeting as a tool of costs management in non-public higher education institutions (HEIs) in view of the research results.....	172
<b>Elżbieta Jaworska:</b> Specificity of error management in an enterprise .....	182
<b>Jacek Jaworski:</b> Importance of information on costs in small enterprise management in managers' opinions.....	191
<b>Magdalena Jaworzyńska:</b> Linking business models with strategic management in health care organization.....	201
<b>Marcin Jędrzejczyk:</b> Profitability vs. productivity in the process of assessment of the company achievements .....	210
<b>Ilona Kędzierska-Bujak:</b> Balanced Scorecard as a tool supporting the communication and implementation of the company strategy.....	219
<b>Bartosz Kołodziejczuk:</b> Cost management by <i>hoshin kanri</i> method .....	229
<b>Krzysztof Konstantyn:</b> The conception of introduction of responsibility accounting in the centers responsible for revenues and profit in building construction enterprises.....	239
<b>Zbigniew Korzeb:</b> Reduction of personnel costs as an element of operating synergy in mergers and acquisitions of commercial banks.....	248
<b>Mariola Kotłowska:</b> Impact of statistical analysis of processes on the creation of corporate value .....	263
<b>Robert Kowalak:</b> Production performance indicators in management reports.....	272
<b>Marcin Kowalewski:</b> Performance measurement subordinated to lean management .....	281
<b>Michał Kowalski, Agata Klaus-Rosińska:</b> Infrastructure costs in the calculator of teaching costs of universities .....	294
<b>Justyna Kujawska:</b> Costs of unused resources in a hospital ward .....	303
<b>Paweł Kuźdowicz:</b> Recording model of cost and achievement accounting in an ERP system.....	314
<b>Dorota Kuźdowicz:</b> Planned cost accounting as a source of management information .....	323
<b>Zbigniew Leszczyński:</b> Value chain analysis as a tool for cost reduction in the process-based middle enterprise model.....	335
<b>Agnieszka Lew:</b> Planning and accounting projects costs.....	343
<b>Grzegorz Lew:</b> Logistics cost accounting in trade enterprises.....	353
<b>Tomasz Lewandowski:</b> Use of information for cost management in the automotive industry .....	363

<b>Mariusz Lisowski:</b> Data Envelopment Analysis (DEA) – a method for measuring efficiency .....	375
<b>Małgorzata Macuda:</b> Diagnosis-Related Groups in hospital's costs and results account.....	385
<b>Teresa Martyniuk, Dagmara Gutowska:</b> The use of lean accounting in performance management .....	400
<b>Jarosław Mielcarek:</b> Analysis of target costing relevant elements .....	416
<b>Daria Moskwa-Bęczkowska:</b> Process management and its usefulness to cost management of public university .....	430
<b>Przemysław Mućko, Stanisław Hońko:</b> Distinctive features of Balanced Scorecard in health care organizations .....	439
<b>Andrzej Niemiec:</b> The possibility of standardization of performance measurement on the example of measures used in the management of courier company .....	451
<b>Maria Nieplowicz:</b> The use of the Balanced Scorecard for the city on the example of the city of Hrubieszów .....	461
<b>Edward Nowak:</b> Cost at various stages of company operation.....	469
<b>Piotr Oleksyk:</b> Evaluation in activity of local government units .....	477
<b>Ryszard Orliński:</b> The use of target costing in hospitals.....	486
<b>Michał Poszwa:</b> Tax cost management in a company .....	495
<b>Sabina Rokita:</b> Activity based costing and the analysis of general costs value as methods of allocation of indirect costs on projects .....	505
<b>Wanda Skoczylas:</b> Performance measurement in network-centric companies of wholesale and retail trade of vehicles and automotive repair of motor vehicles .	518
<b>Magdalena Szydelko:</b> Benchmarking in supporting monitoring of processes against the background of the process approach .....	528
<b>Alfred Szydelko:</b> Fixed costs of unused normal capacity production as a category of management.....	537
<b>Joanna Świerk:</b> The Balanced Scorecard in the process of managing the development strategy of the city of Lublin .....	549
<b>Piotr Urbanek:</b> Agency problem in the decentralized model of management in a public university .....	558
<b>Paweł Warowny, Marcin Pielaszek:</b> Comparative analysis of the use of different cost accounting concepts in management.....	569
<b>Marcin Wierzbiński:</b> The determinants of introducing the capacity market in energy industry .....	581
<b>Beata Zaleska:</b> Calculation of the unit costs for medical procedures in X hospital (case study).....	591

**Piotr Urbanek**

Uniwersytet Łódzki

e-mail: piotrur@uni.lodz.pl

---

## **PROBLEM AGENCJI W WARUNKACH ZDECENTRALIZOWANEGO MODELU ZARZĄDZANIA UCZELNIĄ PUBLICZNĄ**

---

**Streszczenie:** Jedną z teoretycznych perspektyw umożliwiających analizę procesów zachodzących w zdecentralizowanej organizacji działającej na podstawie systemu rachunkowości odpowiedzialności jest teoria agencji. Przekazanie części uprawnień decyzyjnych przez naczelne kierownictwo kierownikom niższych szczebli może prowadzić do wystąpienia konfliktu interesów między stronami kontraktu wynikającego z odmiennych preferencji oraz asymetrii informacji. W opracowaniu podjęta została próba opisu zjawisk określanych pojęciem problemu agencji wynikających z decentralizacji procesów zarządzania w uczelni publicznej oraz narzędzia służącego do łagodzenia konfliktu interesów, którym jest kompleksowy system informacyjny wspomagający zarządzanie uczelnią.

**Słowa kluczowe:** teoria agencji, zarządzanie finansami, uczelnie publiczne.

DOI: 10.15611/pn.2014.343.51

### **1. Wstęp**

Zarządzanie uczelnią publiczną wymaga połączenia zasad wynikających z obligatoryjnych regulacji, jakim podlegają tego rodzaju jednostki, z wewnętrznymi procedurami, charakterystycznymi dla logiki zarządzania jednostkami działającymi w sektorze prywatnym. Jest to niezbędne do efektywnego zarządzania finansami uczelni. Jednym z możliwych podejść jest koncepcja zarządzania określana terminem rachunkowości odpowiedzialności. Jej istotą jest wprowadzenie współuczestnictwa kierowników wszystkich jednostek organizacyjnych uczelni w zarządzaniu kosztami i przychodami oraz odpowiedzialności kierowników za skutki finansowe podejmowanych decyzji.

Decentralizacja uprawnień decyzyjnych umożliwia osiągnięcie wielu korzyści wyczerpująco opisywanych w literaturze. Zarazem przekazanie części uprawnień decyzyjnych przez naczelne kierownictwo kierownikom niższych szczebli tworzy



relację między delegującym a przyjmującym delegację, określaną jako problem agencji. Może to prowadzić do występowania oportunistycznych zachowań kierowników na niższych szczeblach zarządzania.

Celem opracowania jest prezentacja ewolucji modelu zarządzania uczelnią publiczną na przykładzie Uniwersytetu Łódzkiego. Decentralizacja uprawnień decyzyjnych będąca kluczowym elementem wprowadzanych zmian została przedstawiona z perspektywy teorii agencji. Wskazano korzyści, jakie przynosi nowy model gospodarki finansowej w uczelni, ale również zagrożenia, jakie są z nim związane, oraz metody umożliwiające ograniczenie tzw. problemu agencji.

## 2. Problem agencji a rachunkowość odpowiedzialności

Problem agencji można zdefiniować jako kontrakt, w którym jedna strona – pryncypał, angażuje drugą stronę – agenta, do świadczenia usług w swoim imieniu [Jensen, Meckling 1976]. Oznacza to delegację części uprawnień decyzyjnych na agenta, który otrzymuje w zamian wynagrodzenie i od którego oczekuje się działań zgodnych z interesami pryncypała [Eisenhardt 1989]. Jeżeli każda ze stron ma własne preferencje, które są sprzeczne z preferencjami drugiej strony, może to prowadzić do niepewności co do realizacji kontraktu. W tym kontekście kluczowe staje się zastosowanie mechanizmu, który mógłby doprowadzić do zbliżenia preferencji i złagodzenia potencjalnego konfliktu interesów. W literaturze wskazuje się na dwa rozwiązania: kontrakt oparty na wynikach, który powoduje, że korzyści osiągnane przez obie strony zależą od tego samego rodzaju działań, lub bezpośredni monitoring poczynań agenta, który ogranicza prawdopodobieństwo wystąpienia oportunistycznych zachowań.

Teoria agencji jest jedną z teoretycznych perspektyw umożliwiających analizę procesów zachodzących w zdecentralizowanej organizacji działającej na podstawie systemu rachunkowości odpowiedzialności [Baiman 1982]. Przez to pojęcie należy rozumieć strukturę systemu planistyczno-kontrolnego oraz informacyjno-sprawozdawczego rachunkowości zarządczej, której elementy są adresowane do pojedynczych ośrodków odpowiedzialności, z wyróżnieniem czynników kontrolowanych przez ośrodki [Nowak i in. 2004]. Istotą tej koncepcji zarządzania przedsiębiorstwem jest dążenie do pomiaru menedżerskiej efektywności przez analizę wyników przedsiębiorstwa zgodnie z decyzjami podejmowanymi w zdecentralizowanej organizacji.

Przekazanie części uprawnień decyzyjnych przez naczelne kierownictwo kierownikom niższych szczebli tworzy relację między delegującym a przyjmującym delegację, określaną jako problem agencji. Można wskazać wiele przykładów oportunistycznych zachowań, które składają się na problem agencji w warunkach zdecentralizowanego modelu zarządzania organizacją [Jaruga i in. 2001]:

- podejmowanie przez menedżerów decyzji z perspektywy korzyści osobistych,
- przedkładanie celów własnej jednostki nad cele organizacji jako całości,

- suboptymalizacja, czyli dążenie do poprawy dokonań jednostki prowadzącej do pogorszenia wyników innych jednostek i całej organizacji,
- konkurencja między poszczególnymi jednostkami o przydział zasobów osobowych, rzeczowych i finansowych,
- pogorszenie jakości informacji przez świadome zniekształcanie rzeczywiście osiągniętych rezultatów,
- luka budżetowa polegająca na celowym zaniżaniu zadań budżetowych formułowanych samodzielnie przez kierowników jednostek,
- zwiększenie kosztów generowania informacji.

Zarządzanie przedsiębiorstwem w warunkach decentralizacji decyzji delegowanych na wydzielone ośrodki odpowiedzialności wymaga zastosowania mechanizmów umożliwiających łagodzenie konfliktu interesów i ograniczanie oportunistycznych postaw kierowników niższego szczebla zarządzania. Szczególnie przydatne są narzędzia rachunkowości zarządczej i controllingu operacyjnego.

### **3. Przesłanki zdecentralizowanego modelu zarządzania finansami w uczelni publicznej**

Uczelnie publiczne powinny być postrzegane nie tylko jako instytucje sektora publicznego, realizujące zadania wynikające ze specyfiki ich działalności. Pełniąc kluczową funkcję w procesach ekonomicznego i społecznego rozwoju kraju, mają obowiązek tworzenia kanałów komunikowania swoim interesariuszom, pokazujących, jak skutecznie są wykorzystywane środki publiczne służące do finansowania ich działalności. Coraz większe znaczenie ma traktowanie uczelni jako swoistych „przedsiębiorstw”, zarządzanych z wykorzystaniem logiki i procedur, obowiązujących w sektorze prywatnym [Sordo i in. 2011]. Oznacza to konieczność implementacji zasad optymalnej alokacji zasobów, dążenia do efektywności ekonomicznej i odpowiedzialności. Wymaga to wdrażania takich metod zarządzania, jak budżetowanie operacyjne, rachunek kosztów działań, zrównoważona karta wyników i in. Umożliwia to implementację modelu służącego do oceny efektywności dwóch kluczowych funkcji pełnionych przez uniwersytety, jakimi są działalność dydaktyczna i naukowo-badawcza [Manochin 2008].

Uczelnie publiczne w Polsce prowadzą samodzielną gospodarkę finansową w ramach środków pochodzących z dotacji budżetowych, przychodów własnych z prowadzonej odpłatnie działalności oraz pozostałych przychodów. Ograniczone środki pochodzące z dotacji budżetowych oraz zmniejszające się przychody własne powodują, że zasadnicze znaczenie dla należytego wykonywania zadań ma racjonalne gospodarowanie tymi środkami. System zarządzania uczelnią nie tylko powinien wymuszać działania oszczędnościowe prowadzące do ograniczania kosztów, ale także wyzwać inicjatywy pozwalające zwiększać przychody. Cele te można osiągnąć poprzez przekazanie części uprawnień do podejmowania decyzji ekonomicznych na niższe szczeble zarządzania: jednostki podstawowe – wydziały oraz w ramach

wydziałów – instytuty, katedry, zakłady, pracownie, sekcje itp. Ich istotą jest wprowadzenie współuczestnictwa kierowników wszystkich jednostek organizacyjnych uczelni w zarządzaniu kosztami i przychodami oraz odpowiedzialności kierowników za skutki finansowe podejmowanych decyzji.

W dalszej części opracowania przedstawiona zostanie ewolucja modelu zarządzania uczelnią publiczną w Polsce na przykładzie Uniwersytetu Łódzkiego [Urbanek, Walińska 2013]. Prace związane z przygotowaniem koncepcji Kompleksowego Systemu Informacyjnego dla Zarządzania Uniwersytetem Łódzkim zaczęły się w latach 2006–2007. Pierwszy etap decentralizacji gospodarki finansowej rozpoczął się w 2010 r., kolejny, polegający na pogłębionej decentralizacji – w 2013 r.

Od strony organizacyjnej decentralizacja zarządzania Uniwersytetem polegała na wyodrębnieniu w jego strukturze centrów odpowiedzialności. Każda z nich kierowana jest przez osobę odpowiedzialną za podejmowanie decyzji związanych z planowaniem kluczowych dla gospodarki finansowej kategorii kosztowych, przychodowych i wynikowych i następnie jest rozliczana z rzeczywiście osiągniętych rezultatów. Tak rozumiana decentralizacja uprawnień decyzyjnych dała podstawy do wprowadzenia w Uniwersytecie tzw. rachunkowości odpowiedzialności. Podstawowym celem był wzrost efektywności poprzez analizę wyników osiąganych w poszczególnych obszarach działalności Uczelni zgodnie z decyzjami podejmowanymi w zdecentralizowanej organizacji.

Proces dochodzenia do zdecentralizowanego modelu zarządzania uczelnią obejmował dwa etapy (tab. 1). W etapie pierwszym na szczebel jednostek podstawowych – wydziałów – przekazane zostały uprawnienia decyzyjne związane z zarządzaniem kosztami i przychodami działalności operacyjnej podstawowej. Etap drugi to pogłębiona decentralizacja w ramach wydziałów, z takimi ośrodkami odpowiedzialności, jak instytuty, katedry, zakłady, sekcje.

**Tabela 1.** Ewolucja modelu zarządzania finansami w Uniwersytecie Łódzkim

Model zarządzania	Kluczowy użytkownik informacji	Narzędzia zarządzania
Scentralizowany	rektor uczelni	plan rzeczowo-finansowy, wewnętrzny plan ekonomiczny uczelni, budżet dydaktyczny wydziału
I etap decentralizacji – poziom jednostek podstawowych – wydziałów	rektor uczelni i dziekani	plan rzeczowo-finansowy uczelni i wydziałów, wykonanie planu rzeczowo-finansowego
II etap decentralizacji – poziom wydziałów i jednostek wewnętrznych	rektor uczelni, dziekani, kierownicy instytutów, katedr, zakładów, projektów badawczych i dydaktycznych	plan rzeczowo-finansowy uczelni i wydziałów, wykonanie planu rzeczowo-finansowego, jednostkowe raporty o rentowności projektów dydaktycznych, badawczych i pozostałych, rachunek wielostopniowy i wieloblokowy kosztów i wyników

Źródło: [Urbanek, Walińska 2013].

W 2010 r. uchwałą Senatu Uniwersytetu Łódzkiego wprowadzone zostały nowe zasady gospodarki finansowej uczelni [Uchwała nr 140... 2009]. Najważniejszą zmianą było przekazanie do dyspozycji dziekanów większości przychodów z działalności dydaktycznej i całości przychodów związanych z prowadzoną działalnością naukowo-badawczą. Ze środków będących w dyspozycji jednostek pokrywana była większość wydatków na utrzymanie tych jednostek związanych z działalnością naukowo-badawczą, dydaktyczną i organizacyjną, w tym całość kosztów wynagrodzeń osobowych nauczycieli akademickich i pracowników administracyjnych. Na pierwszym etapie decentralizacji zarządzania Uniwersytetem wprowadzono nowy parametr oceny działalności jednostek podstawowych, jakim jest wynik finansowy. Ewidencja przychodów i kosztów według miejsc ich powstawania dała możliwość określenia zakresu odpowiedzialności kierowników jednostek podstawowych za skutki finansowe podejmowanych przez nich decyzji.

W 2012 r. podjęte zostały prace związane z dalszą decentralizacją procesu zarządzania. Wymagało to przygotowania nowego systemu rejestracji zdarzeń gospodarczych. Najważniejszą cechą tego systemu była większa szczegółowość ewidencji kosztów i przychodów działalności operacyjnej podstawowej oraz innych kategorii. Kluczowe znaczenie z punktu widzenia oceny działalności w warunkach decentralizacji decyzji finansowych w uczelni publicznej miało uzyskanie czterech przekrojów informacyjnych na temat kosztów:

1) przekroju rodzajowego kosztów, dostarczającego informacji o rodzajach zużywanych zasobów prostych (naturalnych) i ich poziomie zużycia wyrażonym wartościowo (koszt);

2) przekroju podmiotowego kosztów, dostarczającego informacji o tym, gdzie (w jakim podmiocie wewnętrznym) i w jakiej wysokości zostały zużyte w okresie poszczególne rodzaje zasobów;

3) przekroju przedmiotowego (procesowego), który ma na celu dostarczenie informacji o kosztach oraz wynikach osiąganych na realizacji określonych procesów głównych (kształcenia, badań naukowych, logistyki, marketingu, infrastruktury, zarządzania, pomocy materialnej dla studentów);

4) przekroju według źródeł finansowania, który pozwala odpowiedzieć na pytanie, na jaki cel środki finansowe zostały przyznane i czy zostały wykorzystane zgodnie z przeznaczeniem.

Kolejne etapy decentralizacji gospodarki finansowej uczelni ujawniały zalety takiego modelu zarządzania. Wdrożenie pierwszego etapu pozwoliło wykazać wynik finansowy generowany przez jednostki podstawowe uczelni. Przyjęte zasady alokacji przychodów umożliwiły podział wyniku na część stanowiącą wkład wydziału w pokrycie kosztów funkcjonowania centrali oraz deficytowych jednostek (przez tzw. Fundusz Spójności) oraz drugą będącą podstawą oceny dokonań jednostki w okresie. Prowadziło to do poprawy efektywności działań ośrodków odpowiedzialności, przede wszystkim przez dążenie do redukcji kosztów oraz poszukiwanie dodatkowych, poza budżetowymi, źródeł przychodów. Istotnej zmiany dokonano

również w procesie planowania finansowego. Zbiorczy plan rzeczowo-finansowy uczelni powstawał poprzez agregację planów wydziałowych tworzonych przez kierowników jednostek podstawowych.

**Tabela 2.** Efekty decentralizacji zarządzania w Uniwersytecie Łódzkim

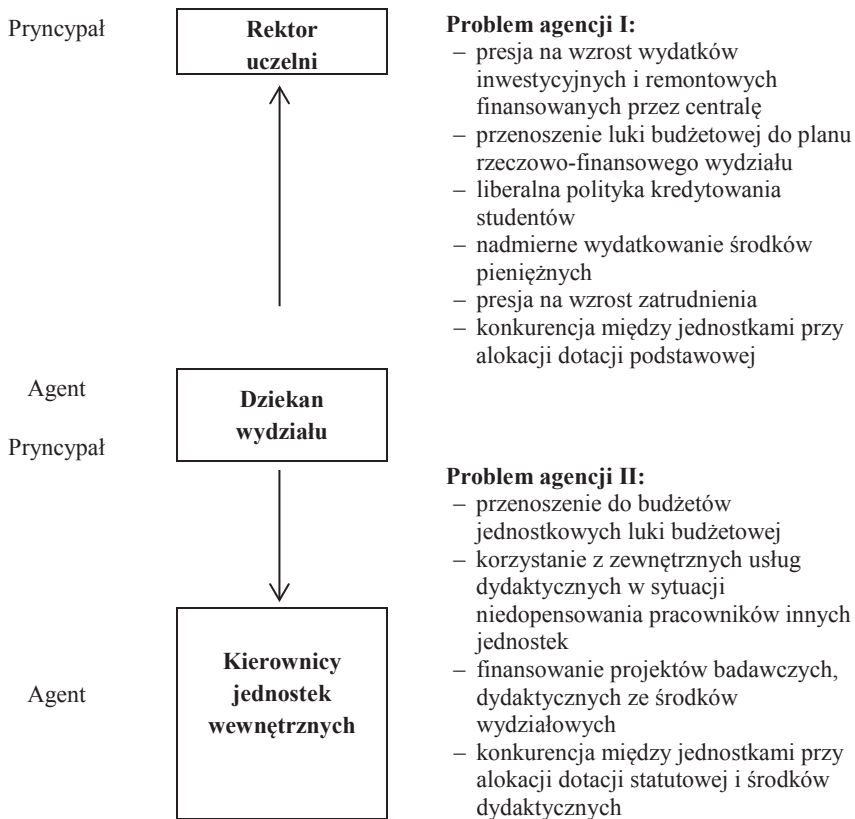
Etapy	Efekty decentralizacji
I etap decentralizacji – poziom jednostek podstawowych – wydziałów	1. Ocena wyniku finansowego wydziału: – wkład jednostki w finansowanie centrali i jednostek deficytowych, – wynik finansowy jako miernik dokonań wydziału. 2. Lepsze gospodarowanie zasobami ludzkimi i rzeczowymi. 3. Redukcja kosztów. 4. Dywersyfikacja przychodów. 5. Poprawa skuteczności procesów planowania finansowego i budżetowania.
II etap decentralizacji – poziom wydziałów i jednostek wewnętrznych	1. Dalsza dezagregacja wyniku finansowego, ocena efektywności: – działalność naukowo-badawcza – przekrój podmiotowy, – działalność dydaktyczna – przekrój przedmiotowy, – pozostała działalność. 2. Budżetowanie partycypacyjne podstawą tworzenia planu rzeczowo-finansowego wydziału. 3. Nowe możliwości oceny i motywowania pracowników.

Źródło: opracowanie własne.

Drugi etap decentralizacji pozwolił na uzyskanie pogłębionego obrazu dokonań jednostek. Zmienione zasady ewidencji kosztów i przychodów umożliwiają sporządzanie dla jednostek podstawowych wielostopniowych i wieloblokowych rachunków kosztów i wyników grupowanych w przekrojach według rodzajów działalności, podmiotów, szczebli zarządzania oraz w przekroju przedmiotowo-procesowym. Analityczne ujęcie przychodów w ramach wymienionych rodzajów działalności pozwala uzyskać informację o źródłach ich finansowania z podziałem na dotacje budżetowe i przychody własne. Przychody są przyporządkowane podmiotom, a w ich ramach rodzajom działalności, realizowanym procesom oraz projektom. Takie ujęcie przychodów w zestawieniu z przekrojami kosztowymi umożliwia ustalenie wyników jednostkowych na produktach, procesach, rodzajach działalności i podmiotach. Dalszej decentralizacji podlega proces budżetowania operacyjnego.

#### 4. Bariery decentralizacji – problem agencji

Każdy z etapów decentralizacji zarządzania prowadził do występowania zjawisk opisywanych w literaturze jako problem agencji. Kierownicy jednostek podstawowych – dziekani wydziałów – występowali w tym procesie w podwójnej roli. Pełnili rolę agentów w relacjach z władzami uczelni i pryncypałów w relacjach z kierownikami instytutów, katedr, zakładów (rys. 1).



**Rys. 1.** Przykłady oportunistyki agentów w warunkach decentralizacji zarządzania finansami

Źródło: opracowanie własne.

Podstawową osią konfliktu na linii władze uczelni – jednostki podstawowe jest różne podejście do kwestii zarządzania rentownością i płynnością. Można to określić terminem „problem agencji I”. Wydziały są traktowane jako centra odpowiedzialności za wynik finansowy. Podejmowane w tych jednostkach działania, które mogą doprowadzić do wzrostu przychodów, nie zawsze oznaczają jednoczesną poprawę bezpieczeństwa finansowego uczelni jako całości. Konsekwencją tak określonego zakresu odpowiedzialności jest zjawisko nazywane w literaturze „myśleniem departamentalnym”. Jego przejawem jest m.in. konkurencja między jednostkami podstawowymi o przydział nakładów inwestycyjnych i remontowych. Jest to efekt braku jednoznacznie określonych zasad alokacji tych środków. Wysokość nakładów nie ma bezpośredniego wpływu na wynik finansowy wydziału, co prowadzi do naturalnej presji na wzrost nakładów finansowych ze środków centrali.

Inna oś konfliktu – „problem agencji II” – występuje na linii kierownicy jednostek podstawowych – kierownicy jednostek wewnętrznych. Decentralizacja decyzji

finansowych w ramach wydziałów, polegająca m.in. na alokacji środków budżetowych (dotacji statutowej i środków dydaktycznych) prowadzi do konkurencji między jednostkami, m.in. w obszarze polityki kadrowej, obciążeń dydaktycznych, tworzenia programów nauczania. Typowym przejawem oportunistycznego, występującym również w firmach prywatnych, jest korzystanie z zasobów zewnętrznych w sytuacji niewykorzystania potencjału dydaktycznego własnych jednostek.

Łagodzenie problemu agencji w warunkach zdecentralizowanego modelu zarządzania uczelnią publiczną wymaga zastosowania narzędzi rachunkowości zarządczej. Bardzo ważną rolę w tym procesie odgrywają procedury budżetowania operacyjnego. Należy zapewnić spójność budżetów jednostkowych z planami długookresowymi, osadzonymi w strategii uczelni i wydziałów. Niezwykle przydatnym narzędziem zarządzania strategicznego może być zrównoważona karta wyników. Istotny udział w procesie budżetowania powinni mieć kierownicy jednostek, kierownicy projektów naukowych i dydaktycznych, pracownicy odpowiedzialni merytorycznie za wybrane obszary budżetowania. Ważne jest systemowe podejście do budżetowania poprzez sformalizowanie procedur budżetowych oraz wdrożenie skutecznych mechanizmów kontroli budżetowej. Parametry oceny jednostek wynikające z wykonania budżetów powinny być uwzględniane w systemie motywowania pracowników. Istotne znaczenie ma również wykorzystanie podstawowego narzędzia oceny dokonań jednostkowych, jakim jest wielostopniowy i wieloblokowy rachunek kosztów i wyników. Umożliwia to uzyskanie wiarygodnej informacji o efektywności działalności naukowo-badawczej i dydaktycznej. Może to być jednym z kluczowych kryteriów służących do podejmowania decyzji o alokacji między jednostki zasobów kadrowych, finansowych i rzeczowych.

## 5. Zakończenie

W opracowaniu podjęta została próba opisu ewolucji modelu zarządzania uczelnią publiczną na przykładzie Uniwersytetu Łódzkiego. Istotą zmian zapoczątkowanych w 2010 r. była postępująca decentralizacja uprawnień decyzyjnych. Polegało to na stopniowym wprowadzaniu współuczestnictwa kierowników jednostek organizacyjnych Uczelni w zarządzaniu kosztami i przychodami, a w konsekwencji odpowiedzialności za skutki finansowe podejmowanych decyzji. Najważniejszym skutkiem wprowadzenia rachunkowości odpowiedzialności jako nowej koncepcji zarządzania Uniwersytetem była poprawa efektywności działalności ośrodków odpowiedzialności i uczelni jako całości.

Zarazem proces przechodzenia do nowego modelu zarządzania ujawnił występowanie barier, które w ujęciu teoretycznym są określane terminem problemu agencji. Najważniejszą rolę w procesie ograniczania oportunistycznych postaw kierowników na niższych szczeblach zarządzania pełni wdrożony w Uniwersytecie Kompleksowy System Informacyjny. Narzędzia tego systemu: procedury budżetowania operacyjnego, rachunek kosztów, wielostopniowy i wieloblokowy rachunek kosztów

i wyników, BSC, umożliwiają skuteczny monitoring działań podejmowanych przez agentów i dostarczają parametrów oceny możliwych do wykorzystania w systemie motywacyjnym.

## Literatura

- Baiman S., 1982, *Agency research in managerial accounting: A survey*, Journal of Accounting Literature, vol. 1, s. 154–213.
- Eisenhardt K.M., 1989, *Agency theory: An assessment and review*, Academy of Management Review, vol. 14, no. 1, s. 57–74.
- Jaruga A., Nowak W., Szychta A., 2001, *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, SWSPiZ, Łódź.
- Jensen M.C., Meckling W.H., 1976, *Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure*, Journal of Financial Economics, vol. 3, no. 4, s. 305–360.
- Manochin, M.M., 2008, *The role of trust in the resource allocation process of an old university*, International Journal of Economic Sciences and Applied Research, vol. 1, no. 2, s. 38–52.
- Nowak E., Piechota R., Wierzbński M., 2004, *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa.
- Sordo C., Orelliy R., Padovani E., 2012, *Accounting practices in Italian higher education system*, Economic Research – Ekonomska Istrazivanja, vol. 25, no. 3, s. 825–845.
- Uchwała nr 140 Senatu UŁ w sprawie zasad gospodarki finansowej UŁ, 2009.
- Urbanek P., Walińska E., 2013, *Wynik finansowy jako miernik dokonania uczelni publicznej*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 289, s. 546–555.

## AGENCY PROBLEM IN THE DECENTRALIZED MODEL OF MANAGEMENT IN A PUBLIC UNIVERSITY

**Summary:** One of the theoretical perspectives enabling the analysis of processes taking place in a decentralized organization operating under the responsibility accounting system is the agency theory. Transfer of certain decision-making powers by senior management to managers at lower levels can lead to a conflict of interest between the parties to the contract resulting from the different preferences and asymmetry of information. This study describes the phenomena referred to as the concept of an agency problem arising from the decentralization of management processes in a public university and the instrument used to mitigate conflicts of interest, i.e., a comprehensive information system supporting the management of the university.

**Keywords:** agency theory, responsibility accounting, public universities.