

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 398

Zarządzanie kosztami i dokonaniem

Redaktorzy naukowi
Edward Nowak
Marcin Kowalewski



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2015

Redaktor Wydawnictwa: Elżbieta Kozuchowska
Redakcja techniczna i korekta: Barbara Łopusiewicz
Łamanie: Adam Dębski
Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania
znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa
www.pracnaukowe.ue.wroc.pl
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons
Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska
(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2015

ISSN 1899-3192
e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-522-3

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:
Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
tel./fax 71 36 80 602; e-mail: econbook@ue.wroc.pl
www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp	11
Anna Bartoszewicz: Zbilansowana karta wyników jako narzędzie pomiaru pracy komórki audytu wewnętrznego	13
Barbara Batóg, Jacek Batóg, Andrzej Niemiec, Wanda Skoczylas, Piotr Waśniewski: Application of ordinal logit models in the diagnosis of performance measurement system in Polish enterprises	24
Bogusława Bek-Gaik, Bartosz Rymkiewicz: Model biznesu w sprawozdawczości polskich spółek publicznych na przykładzie branży energetycznej.....	36
Paulina Belch: Analiza kosztów rodzajowych w sektorze paliwowym.....	53
Anna Bialek-Jaworska: Determinanty kosztów kształcenia w szkołach wyższych	62
Leszek Borowiec: Kalkulacja kosztu netto usług transportowych Miejskich Zakładów Autobusowych sp. z o.o. w Warszawie.....	73
Halina Buk: Sprawozdawczość segmentowa bazą informacyjną dla oceny efektywności zarządzania operacyjnego	84
Michał Chalastra: Zakres integracji rachunku kosztów tworzonego na potrzeby systemów rachunkowości finansowej i budżetowania – wyniki badań empirycznych.....	96
Małgorzata Czerny: Pomiar dokonań w bankach islamskich	105
Dorota Czerwińska-Kayzer: Korzyści biologiczne w rachunku opłacalności produkcji rolniczej	112
Joanna Dyczkowska: Nowoczesne narzędzia raportowania menedżerskiego w kontekście roli współczesnych controllerów	121
Tomasz Dyczkowski: Financial and non-financial information in performance assessment of public benefit organisations	134
Tomasz Dyczkowski: Mierniki dokonań organizacji pożytku publicznego. Możliwości i ograniczenia stosowania	146
Aleksandra Ferens: Identyfikacja i grupowanie kosztów środowiskowych w systemie informacyjnym zarządzania	159
Rafał Jagoda: Koszty i korzyści a ryzyko ubezpieczenia należności.....	168
Elżbieta Jaworska: Pomiar dokonań w obszarze społecznego aspektu odpowiedzialności przedsiębiorstwa wobec pracowników.....	179
Jacek Jaworski, Jacek Woźny: Ramy koncepcyjne zastosowania strategicznej karty wyników w zarządzaniu jednostką podstawową uczelni publicznej.....	189

Wojciech Kariozen: Balanced Scorecard w czołowych polskich uniwersytetach – analiza gotowości do opracowania i wdrożenia	200
Magdalena Kludacz: Zasady rachunku kosztów francuskich szpitali na potrzeby wyceny świadczeń zdrowotnych	209
Bartosz Kołodziejczuk: Uwarunkowania zarządzania kosztami w przemyśle poligraficznym	219
Roman Kotapski: Koszty zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków na potrzeby kształtowania taryf.....	228
Mariola Kotłowska: Czynniki kreowania wartości przedsiębiorstwa ciepłowniczego.....	239
Robert Kowalak: Sprawozdawczość zarządcza zakładu gospodarowania odpadami	249
Marcin Kowalewski: Pomiar i raportowanie dokonań na poziomie strumienia wartości w <i>lean accounting</i>	260
Wojciech Dawid Krzeszowski: Planowanie kosztów w ujęciu procesowym	269
Justyna Kujawska: Koszty administracyjne w szpitalu.....	280
Grzegorz Lew: Pomiar dokonań relacji z klientami w przedsiębiorstwach handlowych.....	289
Monika Łada: Rachunek celowego postarzania produktów.....	298
Małgorzata Macuda: Rola benchmarkingu w pomiarze i ocenie dokonań szpitali.....	307
Teresa Martyniuk, Klaudia Balcer: Pomiar w rachunkowości na tle regulacji międzynarodowych.....	317
Łukasz Matuszak: Rola sprawozdania z działalności w społecznie odpowiedzialnym przedsiębiorstwie.....	327
Jarosław Mielcarek: EBITDA jako podstawa rachunku kosztów docelowych	343
Maria Nieplowicz: Organizacyjne aspekty wdrażania zrównoważonej karty wyników	354
Edward Nowak: Controlling zorientowany na dokonania przedsiębiorstwa..	363
Marta Nowak: Moral conflict in performance measurement.....	372
Agnieszka Nóżka: Zarządzanie kosztami projektów budowlanych realizowanych zgodnie z procedurami kontraktowymi FIDIC – wybrane problemy	380
Ryszard Orliński: Rozliczanie procedur medycznych z wykorzystaniem aplikacji grupera	391
Ewa Różańska: Metody oceny i selekcji projektów badawczo-rozwojowych w przedsiębiorstwie społecznie odpowiedzialnym	401
Jolanta Rubik: Zarządzanie kosztami pracy a wymogi CSR.....	411
Beata Sadowska: Rachunek kosztów działań – teoria i praktyka.....	420
Anna Surowiec: Supply chain management practices in SME sector	432

Piotr Szczypa: Koncepcja pomiaru osiągnięć w POL-EKO APARATURA spółka jawna	441
Olga Szolno: Cele i mierniki monitorowania celów w systemie kontroli zarządczej i budżetu zadaniowego w jednostkach samorządu terytorialnego.....	450
Łukasz Szydelko: Segmentowy rachunek kosztów i wyników w rachunkowości zarządczej zorientowanej na procesy	460
Joanna Świerk: Mapa strategii w działalności jednostek samorządu terytorialnego na przykładzie miasta Lublin	470
Marcin Wierzbiński: Model biznesowy a strategia i zarządzanie strategiczne.....	481
Beata Zyznarska-Dworczak: Zrównoważone zarządzanie kosztami wobec alternatywnych badań naukowych w rachunkowości zarządczej	501

Summaries

Anna Bartoszewicz: Balanced scorecard as a tool of efficiency measurement of the internal audit unit	13
Barbara Batóg, Jacek Batóg, Andrzej Niemiec, Wanda Skoczylas, Piotr Waśniewski: Wykorzystanie porządkowych modeli logitowych w diagnozie systemu pomiaru dokonań przedsiębiorstw polskich	24
Bogusława Bek-Gaik, Bartosz Rymkiewicz: Business model in the reporting of Polish public companies on the example of the energy sector	36
Paulina Belch: Analysis of generic costs of companies from the petroleum sector.....	53
Anna Bialek-Jaworska: Determinants of the education costs at universities	62
Leszek Borowiec: Calculation of net costs of transport services of Warsaw Bus Company.....	73
Halina Buk: Segment reporting as the information base for evaluation of effectiveness of operating management	84
Michał Chalastra: Areas of integration of costing systems created for the purpose of financial accounting and budgeting – the results of empirical research.....	96
Małgorzata Czerny: Performance measurement in Islamic banks	105
Dorota Czerwińska-Kayzer: Biological benefits in profitability account of agricultural production	112
Joanna Dyczkowska: Modern tools of management reporting in the context of roles of contemporary management accountants	121
Tomasz Dyczkowski: Informacje finansowe i niefinansowe w ocenie dokonań organizacji pożytku publicznego	134

Tomasz Dyczkowski: Performance measures for public benefit organization. Opportunities and limitations of their use	146
Aleksandra Ferens: Identification and grouping of environmental costs in the management information system.....	159
Rafał Jagoda: Costs and benefits vs. a risk of receivables insurance.....	168
Elżbieta Jaworska: Performance measures in the area of social context of corporate responsibility towards employees.....	179
Jacek Jaworski, Jacek Woźny: Conceptual frameworks for the use of Balanced Scorecard in the management of the basic unit of public university	189
Wojciech Kariozen: Balanced Scorecard in top ranked Polish universities – an analysis of readiness for design and implementation	200
Magdalena Kludacz: The principles of cost accounting in French hospitals for the valuation of medical services.....	209
Bartosz Kolodziejczuk: Determinants of business cost management in printing industry	219
Roman Kotapski: Costs of water supply system and sewage collection system with the purpose of creating scales of charges	228
Mariola Kotłowska: Factors of value creation in a heating company	239
Robert Kowalak: Managerial reporting for the waste disposal plants	249
Marcin Kowalewski: Value stream performance measurement of lean accounting.....	260
Wojciech Dawid Krzeszowski: Cost planning in the process perspective.....	269
Justyna Kujawska: Administrative costs in hospital.....	280
Grzegorz Lew: Performance measurement of customer relationships in enterprises of trade	289
Monika Łada: Product planned obsolescence accounting.....	298
Malgorzata Macuda: The role of benchmarking in hospitals' performance measurement.....	307
Teresa Martyniuk, Klaudia Balcer: Measurement in accounting against international regulations.....	317
Łukasz Matuszak: The role of management commentary of socially responsible enterprise	327
Jarosław Mielcarek: EBITDA as a basis for target costing	343
Maria Nieplowicz: Organizational aspects of the Balanced Scorecard implementation	354
Edward Nowak: Performance-oriented controlling.....	363
Marta Nowak: Konflikt moralny w zarządzaniu dokonaniem	372
Agnieszka Nózka: Managing the costs of construction designs carried out in accordance with the FIDIC contract conditions – selected issues	380
Ryszard Orliński: Settlement of medical procedures using Gruper applications	391

Ewa Różańska: Evaluation and selection methods of research and development projects in socially responsible company	401
Jolanta Rubik: Labour costs management vs. CSR requirements.....	411
Beata Sadowska: Cost accounting operations – theory and practice	420
Anna Surowiec: Praktyki zarządzania łańcuchem dostaw w sektorze MSP..	432
Piotr Szczypa: The concept of performance measurement in POL-EKO general partnership	441
Olga Szolno: Objectives and indicators for monitoring the goals in management control and performance budget in local self-government entities.....	450
Łukasz Szydelko: Segment costs and results accounting in process-oriented management accounting	460
Joanna Świerk: Strategy map in the performance of local government units on the example of the city of Lublin.....	470
Marcin Wierzbiński: Business model vs. strategy and strategic management.....	481
Beata Zyznarska-Dworczak: Sustainable costs management in the light of alternative research in management accounting	501

Wojciech Kariozen

Uniwersytet Łódzki

e-mail: wojciech.kariozen@uni.lodz.pl

**BALANCED SCORECARD W CZOŁOWYCH
POLSKICH UNIwersYTETACH – ANALIZA
GOTOWOŚCI DO OPRACOWANIA I WDROŻENIA**

**BALANCED SCORECARD IN TOP RANKED POLISH
UNIVERSITIES – AN ANALYSIS OF READINESS
FOR DESIGN AND IMPLEMENTATION**

DOI: 10.15611/pn.2015.398.18

Streszczenie: Dynamiczne zmiany zachodzące w systemach szkolnictwa wyższego w Polsce i na świecie, koncentracja na podnoszeniu jakości kształcenia w powiązaniu z dążeniem do stałego zwiększania stopnia satysfakcji wszystkich interesariuszy uczelni wyższych stały się przyczyną wzrastającego zainteresowania nowoczesnymi technikami zarządzania, w tym również BSC, przejawianego przez te jednostki. Celem niniejszego artykułu jest ocena gotowości czołowych polskich uniwersytetów do opracowania i wdrożenia Balanced Scorecard. Opierając się na światowych rankingach instytucji naukowych, wyselekcjonowano grupę polskich uniwersytetów bezprzymiotnikowych, które są pozycjonowane wśród tysięcy wiodących instytucji naukowych na świecie, po czym dokonano analizy ich misji i strategii pod kątem możliwości ich przypisania do perspektyw Balanced Scorecard ujętych w modelu D. Rubena.

Słowa kluczowe: Balanced Scorecard, szkolnictwo wyższe, rachunkowość zarządcza.

Summary: The purpose of this paper is to compare the missions and strategies of leading Polish universities and assess their adequacy to the development and implementation of Balanced Scorecard. By characterizing BSC construction schemes in higher education institutions, the author analyses missions and strategies of leading Polish universities for the adequacy of the design and implementation of the BSC base on D. Ruben's model.

Keywords: Balanced Scorecard, higher education, management accounting.

1. Wstęp

Balanced Scorecard (BSC) jest narzędziem strategicznej rachunkowości zarządczej, którego zadaniem jest pomiar, ocena i komunikacja dokonań celem przełożenia strategii na działania [Kaplan, Norton 2002]. W początkowej fazie rozwoju narzędzie to miało za zadanie wspieranie realizacji strategii przedsiębiorstwa przy wykorzystaniu zestawu mierników [Kaplan, Norton 1992], a następnie ewoluowało do funkcji strategicznego systemu zarządzania [Kaplan, Norton 1996] oraz narzędzia stosowanego w procesie zarządzania połączeniami spółek [Kaplan, Norton, Rugel-sjoen 2010].

Mimo że zbliżone koncepcyjnie narzędzia, jak przykładowo *Tableau de Bord*, były powszechnie wykorzystywane w przedsiębiorstwach od przełomu XIX i XX w. [Szychta 2008], to właśnie koncepcja BSC zyskała współcześnie powszechne zastosowanie w praktyce gospodarczej. Badania przeprowadzone przez Bain and Company wykazały, że w 2007 66% badanych spółek wdrożyło Balanced Scorecard [Rigby 2007], co stanowiło osiągnięcie maksymalnego poziomu przez rosnącą tendencją liczby wdrożeń widoczną od 1992 r., gdy koncepcja *Balanced Scorecard* została po raz pierwszy zaprezentowana na łamach „Harvard Business Review” [Kaplan, Norton 1992].

Wzrastająca popularność Balanced Scorecard zrodziła poważne wątpliwości odnośnie do wpływu wdrożeń na efektywność funkcjonowania organizacji (np. [Oteley 1999; Norreklit 2003; Davies, Albright 2004]), których efektem była seria badań podejmujących tę kwestię (np. [Kaplan, Norton 2001; De Gausser, Mooraj, Oyon 2009]). Pomimo znaczącego zróżnicowania metodologii, jak i badanych zbiorowości, żadna z analiz nie ukazała jednoznacznie występowania korelacji między efektywnością jednostek a wdrożeniem BSC, czego główną przyczyną były trudności z ustaleniem miar efektywności oraz wyodrębnieniem wpływu wdrożenia spośród innych czynników oddziałujących na funkcjonowanie badanych jednostek.

Dynamiczne zmiany zachodzące w systemach szkolnictwa wyższego w Polsce i na świecie, koncentracja na podnoszeniu jakości kształcenia w powiązaniu z dążeniem do stałego zwiększania stopnia satysfakcji wszystkich interesariuszy uczelni wyższych stały się przyczyną wzrastającego zainteresowania nowoczesnymi technikami zarządzania, w tym również BSC, przejawianego przez te jednostki (np. [Chang, Chow 1999; Haddad 1999; Sobańska i in. 2007; Ossowski 2008]). W związku z występowaniem znacznych różnic w przedmiocie działalności i sposobie zorganizowania uczelni wyższych i przedsiębiorstw bezpośrednie przełożenie modeli BSC opracowanych dla tych drugich nie wydaje się możliwe. Stąd też wynika konieczność ich modyfikacji i dostosowania do uwarunkowań uczelni.

Celem niniejszego artykułu jest określenie stopnia gotowości czołowych polskich uniwersytetów do opracowania i wdrożenia BSC na podstawie analizy misji oraz strategii tych jednostek. Artykuł stanowi rozwinięcie i podsumowanie rozważań autora prezentowanych we wcześniejszych artykułach [Kariozen 2012; 2013;

2014]. W pierwszej części przedstawiono ogólne założenia wybranych modeli BSC dla szkolnictwa wyższego, wybierając model D. Rubena jako punkt wyjścia do analiz misji i strategii wyselekcjonowanych uniwersytetów pod kątem ich adekwatności do opracowania i wdrożenia BSC zaprezentowanych w części drugiej.

2. Przegląd modeli Balanced Scorecard dla uczelni wyższych

Oryginalna koncepcja Balanced Scorecard opracowana przez R. Kaplana i D. Nortona zakładała uwzględnienie w ramach karty czterech podstawowych perspektyw [Kaplan, Norton 1992]:

- finansowej,
- klienta,
- procesów wewnętrznych,
- rozwoju.

Według założeń twórców koncepcji projektowanie BSC powinno odbywać się zgodnie z kolejnością przedstawioną powyżej, tak więc począwszy od perspektywy finansowej, której układ determinuje procesy projektowania pozostałych perspektyw [Kaplan, Norton 2001]. Takie postępowanie wydaje się zasadne w przypadku jednostek nastawionych na zysk, lecz w przypadku uczelni, których zaklasyfikowanie do tej grupy jednostek nie wydaje się zasadne, wykorzystanie oryginalnego schematu może spowodować ograniczenie funkcjonalności narzędzia, a nawet całkowity brak jego użyteczności. Mimo to część uczelni podjęła się próby implementacji tak skonstruowanej karty, czego przykładem może być najlepiej opisany przypadek wdrożenia tego typu karty, przeprowadzony w irańskim Yazd University [Farid, Nejati, Mirfakhredini 2008a; 2008b]. Analizując konstrukcję BSC zastosowaną w tym przypadku, można jednoznacznie stwierdzić, że koncentracja na perspektywie finansowej oraz niezmodyfikowanie układu perspektyw przyczyniło się do pominięcia wielu istotnych z punktu widzenia uczelni wyższych kategorii dokonań, takich jak np. realizacja projektów, pozyskiwanie grantów itd. Wątpliwości dotyczące słuszności zastosowania niezmodyfikowanej konstrukcyjnie Balanced Scorecard w uczelniach wyższych znalazły również odzwierciedlenie w pracach innych badaczy (np. [Ruben 1999]).

Niedostatki oryginalnego schematu konstrukcyjnego przyczyniły się do powstania licznych zmodyfikowanych schematów BSC, spośród których najlepiej opisany został przypadek opracowania i wdrożenia Balanced Scorecard na Uniwersytecie Wisconsin-Stout [Beard 2009; Karathanos, Karathanos 2005]. W tej jednostce konstrukcję karty oparto na pięciu perspektywach [Karathanos, Karathanos 2005]:

- kształcenia,
- studentów,
- budżetowo-finansowej,
- wykładowców i innych pracowników,
- efektywności funkcjonowania.

Pomimo tego, że omawiane wdrożenie Balanced Scorecard przez wielu badaczy było uznane za skuteczne [Beard 2009; Karathanos, Karathanos 2005], brak ujęcia w ramach tego modelu perspektywy naukowo-badawczej wydaje się dyskwalifikować omawiany model jako uniwersalne rozwiązanie dla uczelni wyższych. Zdaniem autora znacznie lepiej dopasowany model BSC dla uczelni wyższych zaproponował D. Ruben. Model ten obejmuje pięć perspektyw [Ruben 1999]:

- kształcenia,
- naukowo-badawczą,
- jakości i zasięgu usług,
- satysfakcji pracowników,
- finansową.

Zarówno rodzaj perspektyw, ich kolejność, jak i przypisane do nich mierniki mają uniwersalny charakter, pozwalający w dobry sposób odzwierciedlić specyfikę uczelni wyższych. Ujęte w perspektywie kształcenia mierniki obejmujące efekty na poziomie programów, przedmiotów i studentów, w perspektywie badawczej – miary wpływu naukowego badań, w ramach perspektywy jakości i zasięgu usług – miary zadowolenia interesariuszy, w perspektywie satysfakcji pracowników – mierniki satysfakcji pracowników naukowych i obsługi, natomiast w perspektywie finansowej – miary oparte na przychodach i kosztach wydają się optymalne do zastosowania w uczelniach wyższych [Ruben 1999]. Z tego też powodu w toku dalszych rozważań skoncentrowano się na analizie podstawowych elementów istotnych w procesie projektowania i wdrażania BSC w odniesieniu do modelu D. Rubena.

3. Analiza porównawcza misji i strategii czołowych polskich uniwersytetów

3.1. Faza selekcji uniwersytetów

Celem fazy selekcji było wyodrębnienie polskich uniwersytetów, które w latach 2010-2013 zostały sklasyfikowane pośród tysiąca wiodących instytucji naukowych

Tabela 1. Wykaz czołowych polskich uniwersytetów

Lp.	Jednostka	Oznaczenie	Pozycja w rankingu		
			2011	2012	2013
1	Uniwersytet Jagielloński w Krakowie	UJ	363	383	393
2	Uniwersytet Warszawski	UW	490	534	536
3	Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu	UAM	745	790	803
4	Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu	UMK	819	863	914
5	Uniwersytet Wrocławski	UWR	873	928	951

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [http://www.scimagoir.com/pdf/sir_2011_world_report.pdf; http://www.scimagoir.com/pdf/sir_2012_world_report.pdf; http://www.scimagoir.com/pdf/sir_2013_world_report.pdf].

w światowych rankingach przygotowywanych przez SCIMAGO. Opierając się na wykazie uniwersytetów bezprzymiotnikowych opublikowanym przez Ministerstwo Nauki i Szkolnictwa Wyższego, wytypowano jednostki ujęte w rankingu i uszeregowano zgodnie z pozycjami. Wyniki tego postępowania zaprezentowano w tab. 1.

3.2. Faza analizy misji

Celem fazy analizy misji było określenie adekwatności misji czołowych polskich uniwersytetów do przełożenia na strategię, opracowania i wdrożenia Balanced Scorecard opartej na modelu D. Rubena. W ramach pierwszego etapu badania zidentyfikowano założenia misji analizowanych jednostek i określono ich złożoność. Wyniki tego postępowania (z uwzględnieniem grupowania podobnych założeń) zostały przedstawione w tab. 2.

Tabela 2. Założenia misji czołowych polskich uniwersytetów

Założenie misji	Jednostka				
	UJ	UW	UAM	UMK	UWR
Synteza wartości uniwersalnych i lokalnych	1	1	1	1	1
Odwwołanie do tradycji	1	1	1	1	1
Jedność nauki i nauczania	1	1	1	x	x
Prawda i wolność	1	x	x	1	1
Kształtowanie elit	x	1	1	x	x
Kształtowanie dziedzictwa kulturowego	x	x	1	x	1
Zapewnienie dostępu do wiedzy	x	1	x	1	x
Otwartość i tolerancyjność	x	x	x	x	1
Liczba założeń	4	5	5	4	5

Źródło: opracowanie własne.

Analizując przedstawione wyniki, można zauważyć, że w badanej grupie jednostek występuje dość znaczny stopień zbieżności założeń ujętych w ramach misji, jak również podobny poziom ich złożoności. Taka sytuacja pozwala stwierdzić, że w ramach analizowanego czynnika grupa jednostek jest jednolita, co może sprzyjać opracowaniu dla nich uniwersalnego modelu BSC.

Etap drugi obejmował badanie zidentyfikowanych w ramach etapu pierwszego założeń pod kątem teoretycznej możliwości przełożenia ich na strategię i przypisania opracowanych na ich podstawie celów strategicznych do perspektyw uwzględnionych w modelu BSC opracowanym przez D. Rubena. Rezultaty etapu drugiego ujęto w tab. 3.

Tabela 3. Założenia misji czołowych polskich uniwersytetów w kontekście teoretycznej możliwości ujęcia w modelu BSC D. Rubena

Założenie misji	Perspektywa*
Synteza wartości uniwersalnych i lokalnych	X
Odwołanie do tradycji	X
Jedność nauki i nauczania	K/NB
Prawda i wolność	X
Kształtowanie elit	K
Kształtowanie dziedzictwa kulturowego	NB
Zapewnienie dostępu do wiedzy	K/NB/JU
Otwartość i tolerancyjność	JU/SP

* K – perspektywa kształcenia, NB – perspektywa naukowo-badawcza, JZU – perspektywa jakości i zasięgu usług, SP – perspektywa satysfakcji pracowników, F – perspektywa finansowa, X – brak możliwości przypisania perspektywy.

Źródło: opracowanie własne.

W wyniku przeprowadzonych analiz ustalono, że 3 spośród 5 najczęściej występujących założeń misji badanych uniwersytetów mogą rodzić trudności w przełożeniu ich na wizję, strategię, cele strategiczne, w przypisaniu ich do perspektyw i analizie zmian za pomocą mierników w ramach modelu D. Rubena. Ujawnione trudności w przypisaniu założeń do perspektyw są spowodowane znacznym stopniem ogólności tych założeń.

3.3. Faza analizy strategii

Postępowanie badawcze w ramach fazy analizy strategii było przeprowadzone w taki sam sposób jak w przypadku badania misji. W ramach analizy skoncentrowano się na obszarach strategii. Rezultaty tego postępowania zostały przedstawione w tab. 4.

Tabela 4. Obszary strategii czołowych polskich uniwersytetów

Obszary strategii	Jednostka					Liczba wystąpień
	UJ	UW	UAM	UMK	UWR	
Nauka	1	1	1	1	1	5
Kształcenie	1	1	1	1	1	5
Otoczenie	1	1	1	x	1	4
Zarządzanie	x	x	1	1	1	3
Infrastruktura	x	x	x	x	1	1
Społeczność	x	x	x	x	1	1
Integracja nauki i kształcenia	1	x	x	x	x	1
Liczba obszarów	4	3	4	3	6	x

Źródło: opracowanie własne.

Badanie wykazało, że podobnie jak w przypadku misji, również w przypadku obszarów strategii czołowych polskich uniwersytetów występuje dość znaczna zbieżność ich obszarów. Zbieżność ta jest szczególnie widoczna w obszarach nauki, kształcenia i zarządzania. Za przyczynę takiego stanu można uznać występowanie bezpośredniego związku między obszarami strategii a celami funkcjonowania uczelni wyższych. Taki stan rzeczy może być interpretowany pozytywnie w kontekście możliwości opracowania uniwersalnego modelu BSC dla tych jednostek, który po każdorazowym dostosowaniu mógłby służyć do wspierania realizacji strategii i pomiaru ich dokonań.

Etap drugi badania obejmował analizę zidentyfikowanych w ramach etapu pierwszego obszarów strategii pod kątem potencjalnej możliwości ich powiązania z perspektywami wyodrębnionymi w modelu D. Rubena. Wyniki tego postępowania zaprezentowano w tab. 5.

Tabela 5. Obszary strategii czołowych polskich uniwersytetów w kontekście teoretycznej możliwości ujęcia w modelu BSC D. Rubena

Obszar strategiczny	Perspektywa*
Nauka	NB
Kształcenie	K
Zarządzanie	F/JZU
Otoczenie	JZU
Infrastruktura	JZU
Spółeczność	JZU
Integracja nauki i kształcenia	K/NB

* oznaczenia jak w tab. 3.

Źródło: opracowanie własne.

W wyniku analizy ustalono, że żaden z obszarów strategii zidentyfikowanych w badanej grupie jednostek nie powinien rodzić znaczących trudności w przypisaniu do poszczególnych perspektyw w modelu D. Rubena. Taki stan rzeczy umożliwia stwierdzenie teoretycznej możliwości opracowania ogólnego modelu BSC dla tych jednostek, który po odpowiednim dostosowaniu miałby szansę na wdrożenie.

4. Zakończenie

Wzrastająca popularność Balanced Scorecard jako narzędzia wspierającego realizację strategii oraz służącego do pomiaru dokonań jednostek gospodarczych jak również postępujące zmiany na rynku szkolnictwa wyższego w Polsce i na świecie stały się przyczyną rosnącego zainteresowania wdrażaniem tego narzędzia przejawianym przez kadry zarządzające uczelni wyższych. Jednak z uwagi na specyfikę tych jednostek bezpośrednie przełożenie doświadczeń biznesowych związa-

nych z wdrażaniem BSC nie wydaje się możliwe, a to rodzi potrzebę poszukiwania rozwiązań bardziej dostosowanych do specyfiki funkcjonowania uczelni.

Elastyczność Balanced Scorecard, wynikająca w znacznej mierze z metodologii jej opracowania i wdrażania, czyni to narzędzie potencjalnym rozwiązaniem kwestii zarządzania poprzez pomiar dokonań w uczelniach wyższych. W procesie projektowania BSC niezwykle istotnymi elementami wpływającymi bezpośrednio na konstrukcję karty są misja i strategia jednostki wdrażającej. Analizując założenia misji i strategii czołowych uniwersytetów w Polsce, można zauważyć, w zakresie obydwu parametrów, znaczną zbieżność założeń, co rokuje pozytywnie w kwestii występowania teoretycznej możliwości opracowania uniwersalnego modelu BSC dla tych jednostek, a co z tego wynika – stopień gotowości badanych podmiotów do rozpoczęcia prac związanych z opracowaniem i wdrożeniem takiego narzędzia wydaje się dość wysoki. Taki model, po każdorazowym dostosowaniu, mógłby służyć do wsparcia rozwoju uczelni wyższych w Polsce. Pozytywne rezultaty przeprowadzonych badań wskazują na zasadność ich pogłębiania i intensyfikację prac zmierzających do opracowania modelu BSC dla szkolnictwa wyższego.

Literatura

- Beard D., 2009, *Successful applications of the Balanced Scorecard in higher education*, „Journal of Education for Business”, May/June, s. 275-282.
- Chang O., Chow C., 1999, *The Balanced Scorecard: a potential tool for supporting change and continuous improvement in accounting education*, „Issues in Accounting Education”, vol. 14, no. 3, s. 395-412.
- Davies S., Albright T., 2004, *An investigation of the effect of Balanced Scorecard implementation on financial performance*, „Management Accounting Research”, vol. 15(2), s. 135-153.
- De Gausser F., Mooraj S., Oyon D., 2009, *Does the Balanced Scorecard add value? Empirical evidence on its effect on performance*, „European Accounting Review”, vol. 18, no. 1, s. 93-122.
- Farid D., Nejati M., Mirfakhredini H., 2008, *Balanced Scorecard application in universities and higher education institutes: implementation guide in Iranian context*, Annals of University of Bucharest, Economic and Administrative Series no. 2, Bucharest, s. 31-45.
- Farid D., Nejati M., Mirfakhredini H., 2008, *Prioritizing higher education Balanced Scorecard performance indicators using fuzzy approach in an Iranian context*, „Lex et Scientia”, vol. 15, iss. 2, s. 338-349.
- Haddad K., 1999, *Using the Balanced Scorecard for improving finance education*, „Financial Practice and Education”, Spring/Summer, s. 92-101.
- Kaplan R., Norton D., 1992, *The Balanced Scorecard: measures that drive performance*, „Harvard Business Review”, vol. 70, s. 70-79.
- Kaplan R., Norton D., 1993, *Putting the Balanced Scorecard to work*, „Harvard Business Review”, vol. 71, iss. 5, s. 134-147.
- Kaplan R., Norton D., 1996, *Using the Balanced Scorecard as a strategic management system*, „Harvard Business Review”, vol. 74, iss. 7/8, s. 150-161.
- Kaplan R., Norton D., 2001, *Strategy focused organization, how Balanced Scorecard companies thrive in the new business environment*, „Harvard Business School Press”.

- Kaplan R., Norton D., 2002, *Strategiczna karta wyników; jak przełożyć strategię na działanie*, PWN, Warszawa.
- Kaplan R., Norton D., Rugelsjoen B., 2010, *Managing alliances with the Balanced Scorecard*, „Harvard Business Review”, vol. 88, iss. 1/2, s. 114-120.
- Karathanos D., Karathanos P., 2005, *Applying the Balanced Scorecard to education*, „Journal of Education for Business”, vol. 80, no. 4, s. 222-230.
- Kariozen W., 2011, *The influence of Balanced Scorecard implementation on the value of oil company – The case of Mobil Corporation*, „Ad Alta: Journal of Interdisciplinary Research”, vol. 1, iss. 2, s. 42-45.
- Kariozen W., 2012, *Zastosowanie Balanced Scorecard w uczelniach wyższych – analiza ostatnich wdrożeń*, [w:] *Zarządzanie, finanse i rachunkowość wobec wyzwań współczesnej gospodarki opartej na wiedzy*, red. E. Walińska, WUŁ, Łódź, s. 25-34.
- Kettunen J., 2004, *The strategic evaluation of regional development in higher education*, „Assessment & Evaluation in Higher Education” June, vol. 29, no. 3, s. 357-368.
- Lawrence S., Sharma U., 2002, *Commodification of education and academic labor – using the balanced scorecard in a university setting*, „Critical Perspectives on Accounting”, no. 13, s. 661-677.
- Liao S.K., Chen S.F., 2010, *Evidence-based study on performance evaluation of social education institutions with Balanced Scorecard*, „Journal of Social Sciences”, vol. 6 (3), s. 453-458.
- Norrekliit H., 2003, *The Balanced Scorecard: what is the score? A rhetorical analysis of the Balanced Scorecard*, „Accounting, Organizations and Society”, no. 28(6), s. 591-619.
- Ossowski M., 2008, *Strategiczna Karta Wyników w szkołach wyższych*, <http://twojbiznes.infor.pl/index.php/dzialy/raporty/artypul-1115044.html> (7.03.2012).
- Oteley D., 1999, *Performance management: a framework for management control systems research*, „Management Accounting Research”, no. 10(4), s. 363-382.
- Program Rozwoju Uniwersytetu Jagiellońskiego 2012, wersja jednolita po nowelizacji Programu Rozwoju Uniwersytetu Jagiellońskiego 2007 przez Senat UJ w czerwcu 2010 r. oraz czerwcu 2012 r.
- Rigby D., 2007, *Executive Guide – Management Tools 2007*, Bain & Company Publishing, Boston.
- Rigby D., 2011, *Management Tools 2011. An Executive's Guide*, Bain & Company Publishing, Boston.
- Ruben B.D., 1999, *Toward a balanced scorecard for higher education: rethinking the college and university excellence indicators framework*, „Higher Education Forum QCI Center for Organizational Development and Leadership”, no. 99(02), s. 1-10.
- SCImago Research Group, 2011. SIR World Report, http://www.scimagoir.com/pdf/sir_2011_world_report.pdf (7.03.2013).
- SCImago Research Group, 2012. SIR World Report, http://www.scimagoir.com/pdf/sir_2012_world_report.pdf (7.03.2013).
- SCImago Research Group, 2013. SIR World Report, http://www.scimagoir.com/pdf/sir_2013_world_report.pdf (7.03.2013).
- Sobańska I., Szychta A., Michalak J., Michalak M., 2007, *Założenia i ogólna struktura projektu systemu rachunkowości zarządczej w Uniwersytecie Łódzkim*, *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, t. 36 (92), SKwP, Warszawa.
- Strategia rozwoju Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu, Poznań 2009.
- Strategia rozwoju Uniwersytetu Mikołaja Kopernika na lata 2011-2020, Toruń–Bydgoszcz–Grudziądz.
- Strategia rozwoju Uniwersytetu Śląskiego w Katowicach na lata 2012-2020.
- Szychta A., 2008, *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, WUŁ, Łódź.
- Uchwała nr 34 Senatu Uniwersytetu Warszawskiego z dnia 17 grudnia 2008 r. w sprawie Strategii Uniwersytetu Warszawskiego,
- Uchwała Senatu Uniwersytetu Gdańskiego nr 9/11z dnia 24 lutego 2011 r. w sprawie uzupełnienia Strategii Rozwoju Uniwersytetu Gdańskiego.
- Wu H.Y., Lin Y.K., Chang C.H., 2011, *Performance evaluation of extension education centers in universities based on the balanced scorecard*, „Evaluation and Program Planning”, no. 34, s. 37-50.