

System controllingu w działalności jednostek samorządów terytorialnych: przegląd badań

Anna Kniazevych 

Akademia Górniczo-Hutnicza im. Stanisława Staszica w Krakowie

e-mail: akniazevych@agh.edu.pl

DOI: 10.24427/az-2024-0067

Streszczenie

Artykuł poświęcony jest badaniom nad systemem controllingu w działalności lokalnych samorządów, doświadczenia funkcjonowania jednostek samorządu terytorialnego w różnych krajach i w szczególności w gminach i powiatach w Polsce. Głównym celem jest przegląd treści i wyników badań dotyczących praktycznej realizacji controllingu, określenie jego znaczenia oraz wpływu na jakość zarządzania i rozwój społeczności lokalnych. Przeanalizowane są badania naukowe obejmujące problematykę wdrażania systemu controllingu w gminach i powiatach, jakościowo wyróżniane są ważne czynniki w realizacji controllingu oraz proponowane są praktyczne zalecenia dotyczące doskonalenia tego procesu. Analizowane są wyniki badań naukowych w tej dziedzinie zarówno w kontekście doświadczenia światowego, jak i na podstawie własnego doświadczenia Polski, w tym poprzez rozważenie różnych aspektów zarządzania lokalnymi budżetami i wykorzystania różnorodnych narzędzi controllingu. Wnioski z artykułu mogą być przydatne dla dalszych badań, analizy zagranicznych i krajowych najlepszych praktyk w zakresie controllingu w jednostkach samorządu terytorialnego, ankietowania powiatów i gmin, studia przypadków, co może przyczynić się do dalszego rozwoju systemów zarządzania publicznego na poziomie lokalnym.

Słowa kluczowe

controlling, rachunkowość zarządcza, jednostki samorządu terytorialnego, budżetowanie, modelu zrównoważonej karty wyników BSC, analiza inwestycji, pomiar dochodów, pomiar kosztów

Wstęp

Współczesne dynamicznie rozwijające się społeczeństwo opiera się na zasadach samorządności oraz zarządzaniu finansami publicznymi. Kluczowymi elementami

realizacji tych zasad są jednostki samorządu terytorialnego, które pełnią istotną rolę w kształtowaniu życia lokalnych społeczności. Jednostki te, będące jednym z fundamentów demokratycznego systemu, mają za zadanie efektywne zarządzanie i reprezentowanie interesów mieszkańców na szczeblu lokalnym.

Jednostki samorządu terytorialnego to złożone organizacje utworzone w celach społecznych, często finansowane przez osoby trzecie, których głównym celem nie jest zarobek. Wspólne zespoły kierują się pewnymi wartościami, natomiast ich działalność jest regulowana w różny sposób, ze względów korzyści podatkowych i użyteczności publicznej, a także z natury kierują się aspiracjami wspólnot terytorialnych i określonych ośrodków zmian.

Celem artykułu jest przegląd badań na temat praktycznej realizacji systemu controllingu w działalności jednostek samorządów terytorialnych w różnych krajach. niniejszym artykule określona istota jednostek samorządu terytorialnego, ich funkcje, znaczenie dla społeczeństwa oraz wyzwania, z którymi muszą się zmierzyć w obliczu wdrażania nowoczesnych metod controllingu.

1. Przegląd literatury

Controlling jako system wsparcia podjęcia decyzji jest przedmiotem badań wielu naukowców. Problematyka wdrażania i praktycznego wykorzystania narzędzi controllingu w praktycznej działalności organizacji pozarządowych jest poruszana w badaniach zagranicznych oraz krajowych.

Wdrażanie reform w obszarze finansów publicznych i rachunkowości zarządczej znajduje odzwierciedlenie w badaniach Ridder, Bruns i Spier [2005], Ferry i Eckersley [2015; 2022]; studium ogólnych zasad wdrażania systemu kontrolingu w instytucjach publicznych zostało opracowane przez Vitomir, Tomas-Miskin i Popovic [2023], Vitezic i Jankovic [2020]; w samorządności - między innymi w pracach Hirsch, Nitzl i Schauf [2015], Sasić, Tahirović i Tanović [2022].

W wybranych badaniach, takich jak Dynowska i Lelusz [2016], Kotapski i Chałastr [2021] przeanalizowano rozumienie potrzeb wdrożenia i rozwoju systemu controllingu w jednostkach samorządu terytorialnego w Polsce. W pracach wielu polskich autorów, między innymi Bień i Łysoń [2023], Firkowska-Jakobsze [2019], Majchrzak i Rydzewska-Włodarczyk [2010], Szolno [2014], Wakuła [2022] rozważane są zastosowania i rola odrębnych narzędzi controllingu.

Pomimo znacznej liczby opracowań na ten temat, procesy uświadomienia i wdrażania systemów i narzędzi controllingu w jednostkach samorządu terytorialnego w Polsce ze szczegółowym uwzględnieniem ich cech i podejścia projektowego nie jest dostatecznie zbadany. W związku z dynamicznym rozwojem zarządzania

publicznego oraz zwiększającą potrzebą efektywnego wykorzystania zasobów publicznych istnieje pilna konieczność przeprowadzenia pogłębionych analiz, które pozwolą na lepsze zrozumienie procesów implementacji controllingu w strukturach samorządowych. Wielowymiarowy charakter tego zagadnienia wymaga holistycznego podejścia badawczego, uwzględniającego nie tylko techniczne i finansowe aspekty wprowadzania systemów controllingu, ale także kulturowe, organizacyjne oraz społeczno-ekonomiczne konteksty, w których wymienione procesy mają miejsce. Odpowiednie zrozumienie specyfiki samorządów lokalnych oraz identyfikacja najlepszych praktyk z innych krajów mogą stanowić istotny wkład w doskonalenie procesów zarządzania na poziomie lokalnym w Polsce.

2. Metodyka badań

W artykule metodologicznie analizowane są badania naukowe obejmujące problematykę praktycznego wdrażania systemu controllingu albo jego narzędzi w jednostkach samorządu terytorialnego w różnych krajach, jakościowo wyróżniane są ważne czynniki w realizacji controllingu oraz proponowane są praktyczne zalecenia dotyczące doskonalenia tego procesu.

3. Wyniki badań

Jednostki samorządu terytorialnego stanowią kluczowy element demokratycznego systemu państwowego, odgrywając istotną rolę w kształtowaniu życia społeczności lokalnych. Ich działalność podlega ścisłej regulacji. „Przemiany ustrojowe w Polsce po 1989 roku, nasilające się procesy integracji światowej i umiędzynarodowienia życia gospodarczego, rosnące i zmieniające się potrzeby człowieka spowodowały wiele zmian w otoczeniu, funkcjonowaniu i zarządzaniu jednostkami sektora finansów publicznych. Zachodzące zmiany stanowią wyzwanie dla całej gospodarki, ale przede wszystkim dla gmin, które powinny realizować zadania w sposób skuteczny i efektywny oraz zgodnie z założeniami nurtu nowoczesnego zarządzania finansami publicznymi” [Firkowska-Jakobsze, 2019, s. 56].

Warto przyjrzeć się bliżej zasadom i szczegółom funkcjonowania tych jednostek, aby zrozumieć, jak skomplikowane struktury samorządowe wpływają na rozwój regionów oraz satysfakcję mieszkańców.

Jednostki samorządu terytorialnego wykonują swoje zadania za pośrednictwem organów stanowiących [rada gminy, powiatu] i wykonawczych [wójt, zarząd powiatu], którzy są powoływani na podstawie wyborów. Samorząd terytorialny w Pol-

sce ma trójstopniową strukturę, która składająca się z samorządów gminnego, powiatowego oraz wojewódzkiego. Według danych Ministerstwa spraw wewnętrznych i administracji [Ministerstwo spraw wewnętrznych i administracji Polski, Baza JST, 2024], obecnie (stan na 01.01.2024) Polska dzieli się na 16 województw, 314 powiatów i 2 477 gmin (302 miejskich w tym 66 miast na prawach powiatu, 711 miejsko-wiejskich oraz 1 464 wiejskich).

Charakteryzując zasady działalności i szczegóły funkcjonowania jednostek samorządu terytorialnego wymienimy następujące ich cechy:

1. Podstawowe zasady działania samorządu terytorialnego. Samorząd terytorialny opiera się na zasadzie decentralizacji władzy, co oznacza przeniesienie części kompetencji z poziomu centralnego na jednostki lokalne. Istotnym elementem jest również autonomia finansowa, która umożliwia jednostce samorządu terytorialnego samodzielne gospodarowanie swoimi zasobami.
2. Struktura jednostek samorządu terytorialnego. Jednostki samorządu terytorialnego obejmują różne stopnie administracyjne, takie jak gmina, powiat czy województwo, w zależności od kraju. Każdy poziom ma swoje specyficzne kompetencje, odpowiadające potrzebom mieszkańców na danym obszarze.
3. Organy samorządu terytorialnego. Organy jednostek samorządu terytorialnego to rada oraz zarząd, które wspólnie decydują o kierunkach rozwoju danej jednostki. Rada, wybierana przez mieszkańców, pełni funkcję ustawodawczą, podczas gdy zarząd odpowiada za zarządzanie i realizację polityk lokalnych.
4. Kompetencje i zadania jednostek samorządu terytorialnego. Jednostki samorządu terytorialnego mają szeroki zakres kompetencji, obejmujący m.in. edukację, opiekę zdrowotną, infrastrukturę czy planowanie przestrzenne. Skupiają się również na zagadnieniach związanych z kulturą, sportem czy ochroną środowiska, dostosowując swoje działania do lokalnych potrzeb społeczności.
5. Partycypacja społeczna. Istotnym elementem funkcjonowania jednostki samorządu terytorialnego jest aktywne zaangażowanie mieszkańców w proces podejmowania decyzji. Mechanizmy partycypacyjne, takie jak konsultacje społeczne czy budżety obywatelskie, pozwalają na uwzględnienie głosu społeczności lokalnej w kształtowaniu polityk publicznych.
6. Wyzwania dla jednostek samorządu terytorialnego. W obliczu współczesnych wyzwań, takich jak kryzysy, wojny, urbanizacja, zmiany klimatyczne czy demograficzne, jednostki samorządu terytorialnego muszą skutecznie adaptować się do nowych realiów. Konieczność efektywnego zarządzania zasobami, wspieranie innowacji oraz budowanie partnerstw międzysektorowych stają się kluczowymi elementami ich funkcjonowania.

Jednostki samorządu terytorialnego potrzebują skutecznego wdrażania narzędzi controllingu oraz rachunkowości zarządczej, które będą adaptowane do nowoczesnych wymagań gospodarki społecznej. „Realizacja powyższych założeń nowoczesnego zarządzania finansami publicznymi jest możliwa między innymi dzięki wykorzystaniu narzędzi rachunkowości zarządczej. W związku z tym, w wyniku zmian w zarządzaniu gminami, rośnie rola rachunkowości jako systemu informacyjnego, który staje się narzędziem umożliwiającym władarzom gmin zwiększenie skuteczności i efektywności zarządzania tymi podmiotami” [Firkowska-Jakobsze, 2019, s. 56].

W artykule postanowiono zgłębić te aspekty, przyglądając się zarówno ogólnym zasadom, jak i konkretnym rozwiązaniom stosowanym przez jednostki samorządu terytorialnego. Poprzez analizę ich roli, kompetencji oraz reakcji na współczesne wyzwania, będzie widoczny wpływ samorządów terytorialnych na jakość życia mieszkańców i rozwój społeczności lokalnych.

Realizacja systemu controllingu w jednostkach samorządu terytorialnego stanowi istotny element efektywnego zarządzania zasobami, finansami publicznymi oraz rozwojem społeczności lokalnych. Zarząd jednostki samorządu terytorialnego stoi przed koniecznością prognozowania działalności gospodarczej, określania efektywności, identyfikowania przyczyn odchyleń kosztów rzeczywistych od planowanych, korygowania tych odchyleń w odpowiednim czasie oraz optymalizacji relacji pomiędzy wynikami działalności planowanej a faktycznej.

Controlling w kontekście samorządu terytorialnego ma na celu poprawę efektywności zarządzania, optymalizację zasobów i zapewnienie zrównoważonego rozwoju wspólnot terytorialnych:

- System controllingu pozwala skutecznie monitorować wydatki i wykorzystanie środków finansowych lokalnego budżetu. Zastosowanie metod budżetowania i analizy pomaga unikać ryzyka finansowego oraz niewłaściwego wykorzystania środków;
- W obszarze planowania i strategicznego zarządzania controlling pomaga opracowywać strategie rozwoju lokalnych społeczności, określać priorytety i planować działania dla osiągnięcia celów;
- Ponadto system controllingu udostępnia narzędzi do analizy wyników działalności samorządu lokalnego, identyfikowania słabych miejsc i opracowywania działań mających na celu poprawę efektywności;
- Zastosowanie technologii informacyjnych i analizy danych umożliwia operatywny dostęp do niezbędnych informacji do podejmowania decyzji zarządczych;

- Controlling może przyczynić się do wzmocnienia partnerstwa między władzami a obywatelami, zapewniając większą przejrzystość i otwartość w zarządzaniu.

W badaniu skupiliśmy się na przeglądzie najnowszej literatury dotyczącej praktycznego wdrażania systemu controllingu w jednostkach samorządu terytorialnego na różnych poziomach (tabeli 1-2).

Tab. 1. Przegląd wybranych badań światowych dotyczących praktycznej realizacji systemu controllingu w działalności jednostek samorządów terytorialnych

Autorzy	Stosowane metodę	Krótki opis badania	Wyniki badań
BADANIA ZAGRANICZNE			
Realizacja reform w rachunkowości zarządczej samorządów, koncepcja Nowego Zarządzania Publicznego			
Ferry L., Eckersley P. [2015; 2022]	Analiza istotnych zmian w ramach prawnych dotyczących audytu i rozliczalności usług publicznych w Anglii, ze szczególnym uwzględnieniem samorządów lokalnych.	W badaniu wyświetlono wpływ makrozmiian w ustawodawstwie dotyczących systemów budżetowania samorządów lokalnych w Wielkiej Brytanii . Autorzy opisują elementy reform mających na celu zwiększenie przejrzystości administracji publicznej, osłabienie mechanizmów odpowiedzialności na poziomie lokalnym, zarządzanie ryzykiem w sektorze publicznym.	Uzasadniono skuteczność zmian co do charakteru odpowiedzialności i audytu dla angielskich władz lokalnych w kontekście krajowego budżetowania i rządzenia w Wielkiej Brytanii. W szczególności rozważono, w jaki sposób rząd zmienił praktyki rozliczalności poprzez ograniczenie odgórnego podejścia przy monitorowaniu wyników działalności jednostek samorządu terytorialnego i pozornie zastąpienie podejściem bardziej oddolnym, które współgra z ideami Wielkiego Społeczeństwa i lokalizmu.
Ridder H.-G., Bruns H.-J., Spier F. [2005]	Badanie empiryczne opiera się na sześciu studiach przypadku, w tym 57 wywiadach w jednostkach samorządu terytorialnego.	Zbadano postępy reformy systemu zarządzania finansami publicznymi w Niemczech poprzez wprowadzenie w jednostkach samorządu terytorialnego budżetowania zorientowanego na wyniki przez instytucje samorządowe.	Wprowadzenie nowego systemu zarządzania finansami publicznymi w wybranych jednostkach nie tylko zapewniło nowe [techniczne] ramy rachunkowości, ale także zwiększyło przejrzystość sytuacji finansowej, wsparło administrację w kontrolowaniu krótkoterminowych skutków finansowych, alokacji zasobów, a zwłaszcza doprowadziło lokalnych urzędników

Autorzy	Stosowane metodę	Krótki opis badania	Wyniki badań
			w kierunku nowego, bardziej strategicznie zorientowanego procesu decyzyjnego.
Maran L., Bracci E., Inglis R. [2018]	Badanie empiryczne oparte na podłużnych studiach przypadków, ocenie wzajemnych powiązań między czynnikami wdrażania Nowego Zarządzania Publicznego [PMS] we władzach lokalnych we Włoszech .	Przeanalizowane spostrzeżenia z podłużnego studium przypadku włoskich władz lokalnych, aby pokazać, w jaki sposób menedżerowie wdrażają zrównoważoną kartę wyników [BSC]. Zbadana podłużna sytuacja ekonomiczna włoskiej administracji publicznej oraz prawa i regulacje wymagające realizacji systemu zarządzania wynikami PMS.	Zbadany kontekst pojawienia Nowego Zarządzania Publicznego [NPM], który wywarł presję na organizacje sektora publicznego, aby wdrażały PMS, takie jak BSC. Wyniki badania wskazują na niezbedność do szerszego rozważenia sprawczości menedżerów w podmiotach publicznych przed zaprojektowaniem NPM i udoskonaleniem narzędzi rachunkowości zarządczej.
Nesti G. [2020]	Przeanalizowano cztery przypadki eu-ropejskich smart city: Amsterdam, Barcelonę, Turyn i Wiedeń.	Opisano modele zarządzania wybranych miast Europy, zbadano poziom transformacji, która zaszła w ich strukturach rządowych, nakreślono główne wady i zidentyfikowano możliwe powiązania z wyłaniającym się paradygmatem Nowego Zarządzania Publicznego.	Przedstawiona analiza podkreśla, że inteligentne miasta reprezentują model zarządzania oparty na współpracy między lokalnymi interesariuszami, partycypacji obywatelskiej, eksperymentalnych innowacjach i holistycznym podejściu do rozwoju lokalnych polityk. Uzasadniono, że przyjęcie podejścia smart city pociąga za sobą transformację istniejących struktur instytucjonalnych i praktyk administracyjnych.
Wdrożenie systemu/działów controllingu			
HirschB., Nitzl C., Schauß J. [2015]	Przeprowadzenie badań ankietowych na temat znaczenia i skuteczności działów rachunkowości zarządczej wśród osób odpowiedzialnych za te działy w 743 niemieckich administracjach miejskich.	Wykazano znaczenie tworzenia działów rachunkowości zarządczej w samorządach miejskich w Niemczech oraz skuteczność specjalistów ds. rachunkowości zarządczej w podejmowaniu decyzji zarządczych.	Wyniki badania wykazały, że rozmiar samorządów miejskich ma negatywny wpływ na efektywność administracji samorządu, co wyjaśnia się większą złożonością pracy dużych administracji. Uzasadniono zapotrzebowanie w strukturze działów rachun-

Autorzy	Stosowane metodę	Krótki opis badania	Wyniki badań
	Oszacowana zależność między czynnikami modelu badawczego metodą PLS [metodą częściowych najmniejszych kwadratów].		kowości zarządczej, które łagodzą negatywny wpływ rozmiaru administracji i przekształcają go w efekt pozytywny.
Vitomir J., Tomas-Miskin S., Popovic S. [2023]	Analiza czynników stosowania controllingu i kontroli wewnętrznej w 141 spółce publicznej poprzez zastosowanie T-testu.	Udowodniono, na przykładzie działalności jednostek samorządu terytorialnego Republiki Serbii , znaczenie stosowania controllingu w zarządzaniu przedsiębiorstwami publicznymi. Badanie przeprowadzone w oparciu o analizowane pięciu czynników: planowanie, podejmowanie decyzji, analizę biznesową, prezentację i raportowanie	Uzasadniona skuteczność stosowania controllingu w działalności spółek publicznych, założycielami których są jednostki samorządu terytorialnego.
Wdrożenie narzędzi controllingu oraz rachunkowości zarządczej			
Indriani M., Mulyany R., Nadirsyah N., Munandar W. [2018]	W badaniu przeanalizowano 52 jednostki samorządowe w Aceh w Indonezji, stosując ilościowe podejście ankietowe. W badaniu wzięło udział 92 respondentów przy użyciu prostej losowej metody doboru próby.	Zbadano wpływ zasobów ludzkich, technologii informatycznych i kultury organizacyjnej na gotowość samorządów lokalnych w Indonezji do wdrożenia rachunkowości zarządczej.	Instytucje samorządowe muszą w dalszym ciągu rozwijać technologie informatyczne i szkolić pracowników, aby z sukcesem wdrażać rachunkowość zarządczą.
Otieno J.O., Tefer O. and Onyango O.E. [2021]	W badaniu zastosowano mieszaną metodę badawczą i ukierunkowaną metodę doboru respondentów. W badaniu wykorzystano dane jakościowe i ilościowe, zebrane	Rozpatrzono kierunki wzmocnienia strategii, które ułatwiłyby racjonalne zarządzanie zasobami publicznymi. Analizuje ono wpływ praktyk rachunkowości zarządczej na wyniki rządu hrabstwa Kisumu w Kenii .	Głównym wnioskiem było uzasadnienie praktyk rachunkowości zarządczej w działalności samorządów. Zapewnienie kompleksowych i skutecznych reform zarządzania zasobami publicznymi, efektywnego planowania finansowego, budżetowania i zarządzania finansami publicznymi

Autorzy	Stosowane metodę	Krótki opis badania	Wyniki badań
	za pomocą kwestionariusza od dyrektorów i księgowych Skarbu Powiatu Kisumu oraz ankiety z Biura Budżetowego, Biura Audytora Generalnego i Skarbu Powiatu.		powinno odbywać się na poziomie społeczności poprzez elementy decentralizacji, szkolenia samorządowców, edukację obywatelską i informację.
Rumman G., Alkhazali A., Barnat S., Alzoubi S., Al-Zagheer H., Dalbough M., Alibraheem M., Ahmad A. and Darawsheh S. [2024]	Badanie ankietowe wśród 520 różnych organizacji sektora publicznego w Jordanii. Ankiety zostały przesłane do osób zajmujących stanowiska takie jak kontrolerzy finansowi, dyrektorzy finansowi, dyrektorzy wykonawczy, menedżerowie lub szefowie działów finansowo-księgowych i inne stanowiska o podobnym charakterze.	Badanie analizuje związek między wdrażaniem nowoczesnych praktyk rachunkowości zarządczej a wynikami organizacyjnymi i zmianami w sektorze publicznym Jordanii . Badanie dostarcza konkretnych informacji na temat stosowania praktyk rachunkowości zarządczej w sektorze publicznym. Przeprowadzone badania stanowią studium terenowe wpływu wdrożenia różnych narzędzi praktyk rachunkowości zarządczej w sektorze publicznym.	Wyniki badania wskazują, że istnieją istotne zależności pomiędzy kwalifikacjami kadry księgowej a praktyką rachunkowości zarządczej. Wyniki wskazują, że nowoczesne narzędzia rachunkowości zarządczej mogą pomóc praktykom sektora publicznego poprawić wyniki i promować zmiany organizacyjne.
Koncepcja Balanced Scorecard			
Dimi-tropoulos P., Kosmas I., Douvis I. [2017]	W badaniu wykorzystano metodę analizy informacji uzyskanej od zarządu miejskiego miasta Papagos-Holargos w Grecji, w tym raporty zarządu, dokumenty i transkrypcje decyzji oraz wywiady otwarte związane z wdrożeniem metody BSC, a także z wpływem tej decyzji	Zbadano kwestię zarządzania wydajnością w sektorze publicznym a konkretnie wdrożenie metodologii zrównoważonej karty wyników [BSC] w publicznej organizacji sportowej non-profit w Grecji . Personel poprawił swoje umiejętności i zdolności poprzez uczestnictwo w seminariach szkoleniowych. Wdrożenie metody BSC	Badanie zawiera projektowanie mapy drogowej dla menedżerów w sektorze publicznym, wyznaczone cele i wyniki dla każdego filaru podczas wdrożenia oraz rozwoju BSC.

Autorzy	Stosowane metodę	Krótki opis badania	Wyniki badań
	na jakość usług, zadowolenie obywateli i poprawę procesów wewnętrznych.	w wybranej miejskiej organizacji sportowej stanowi podstawę skutecznego zarządzania wynikami, które może zwiększyć jej przyszły zrównoważony rozwój.	
Siemionek-Ruskań M. [2018]	Badanie teoretyczne zasad koncepcji BSC oraz empiryczne oparte na projektowaniu dla miasta Lund w Szwecji mapy realizacji Strategii Rozwoju Lokalnego.	Omówiono istotę oraz możliwości zastosowania w miastach koncepcji BSC jako Strategicznej Karty Wyników. Stwierdzono konieczność wprowadzenia dodatkowych celów operacyjnych w perspektywie finansowej.	W badaniu opisano istotę BSC w aspekcie zarządzania miastem, zalety oraz bariery wynikające z wdrożenia Strategicznej Karty Wyników. Zaprezentowano projekt mapy strategii dla szwedzkiego miasta Lund.
Vitezic N., Jankovic S. [2020]	Badanie empiryczne oparte na wykorzystaniu, analizie i ocenie danych działalności Departamentu Medycyny Społecznej Instytutu Pedagogicznego Zdrowia Publicznego w Chorwacji.	Zbadano możliwość zastosowania koncepcji BSC do oceny efektywności programów medycyny społecznej wdrażanych w systemie opieki zdrowotnej Republiki Chorwacji .	Badanie potwierdza stosowność i elastyczność BSC oraz przyczynia się do opracowania zestawu wspólnych wskaźników, które odzwierciedlają jakościowe aspekty działań i umożliwiają ocenę efektywności działań z zakresu medycyny społecznej.
Sasić D., Tahirović E., Tanović M. [2022]	Rozwój perspektywy procesów wewnętrznych w samorządach lokalnych został zbádany poprzez analizę ankiet dotyczących wdrażania strategii rozwoju i wprowadzania Nowego Zarządzania Publicznego. Badanie przeprowadzono w 53 jednostkach samorządu terytorialnego w Bośni i Hercegowinie .	Uzasadniona różnica między samorządami z rozwiniętymi i słabo rozwiniętymi koncepcjami zarządzania BSC. Różnice te wskazują, że rozwój perspektyw koncepcji BSC jest istotnym predyktorem skuteczności przywództwa gminnego w zakresie realizacji strategii i efektywności działania jednostek samorządu terytorialnego.	Wyniki badania wykazały, że zaproponowany wskaźnik poziomu rozwoju modelu BSC determinuje poziom efektywności zarządzania gminą, czyli efektywność samorządu terytorialnego. Tym samym wyższy poziom rozwoju modelu zarządzania BSC oznacza wyższy poziom sprawności samorządu terytorialnego, czyli lepsze świadczenie usług publicznych

Źródło: opracowanie własne autora.

W zagranicznej literaturze przedmioty problematyka wdrażania i wykorzystania narzędzi controllingu w praktycznej działalności organizacji pozarządowych jest poruszana w różnych aspektach:

Ze względu na reformy państwowe, w badaniu Ferry i Eckersley [2015; 2022]; przeprowadzono analizę etapów zmian w mechanizmach rozliczalności i audytu władz lokalnych w Anglii, przy jednoczesnym utrzymaniu podejścia do rocznego budżetowania w kontekście wydatków wieloletnich i zarządzania ryzykiem w sektorze publicznym. Autorzy podkreślają, że wyeliminowanie instytucji i procesów, które kontrolowały wyniki i wpływ wydatków, takich jak umowy o świadczenie usług publicznych i kompleksowe oceny obszarów, doprowadziło do odgórnego skupienia na zgodności finansowej, a nie na wynikach organizacyjnych władz lokalnych.

Studia przypadków Riddera, Brunsy i Spiera [2005] prezentują doświadczenia z reformowania systemu zarządzania finansami publicznymi w Niemczech. Przeanalizowane reformy, które wynikały z narastającej sprzeczności pomiędzy redukcją wsparcia finansowego a wzrostem odpowiedzialności w zakresie budżetowania samorządów lokalnych w Niemczech. Skupiono się na procesie wdrażania i specyficznej adaptacji rachunkowości oraz budżetowania zorientowanego na wyniki przez jednostki samorządu terytorialnego Nadrenii Północnej-Westfalii.

W literaturze przedmiotu możemy również spotkać się z próbami ankietowych badań wdrożenia odrębnych narzędzi oraz ogólnego systemu controllingu. W badaniu, przeprowadzonym przez Hirscha, Nitzla i Schaußa [2015] z wykorzystaniem teorii warunkowości autorzy skupią się na konkretnych kwestiach środowiskowych, które wpływają na wyniki działalności administracji lokalnej i zmierzają moderujący wpływ działów rachunkowości zarządczej w konkretnym kontekście niemieckich administracji miejskich. Znaczenie tworzenia działów rachunkowości zarządczej zostało potwierdzone na przykładzie 743 gmin członkowskich "Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement" oraz skuteczności specjalistów ds. rachunkowości zarządczej w podejmowaniu decyzji zarządczych.

Wyniki badań Sasić, Tahirović i Tanović [2022] w jednostkach samorządu terytorialnego Bośni i Hercegowinie potwierdziły, że większy stopień rozwoju modelu Balanced Scorecard (BSC) ma potencjał do zwiększenia efektywności struktur zarządzania gminą, a wraz z tym rozwoju i konkurencyjności społeczności lokalnej oraz poprawy usług publicznych. Uzasadniono współzależność między rozwojem modelu zrównoważonej karty wyników [BSC] a efektywnością samorządu terytorialnego. Modelowanie BSC pozwala na skuteczne opracowanie i wdrożenie strategii, która jest przyczynowo powiązana z efektywnością samorządu lokalnego i poprawą usług publicznych.

W artykule Vitezic N., Jankovic S. [Vitezic, Jankovic, 2020] zbadano elastyczność i skuteczność praktycznego zastosowania BSC, które odzwierciedla nie tylko ilościowe, ale i jakościowe aspekty realizacji działań z zakresu medycyny społecznej przez wydziały zdrowia publicznego w Chorwacji.

Inne badania skupione na wymiarze poziomu wpływu czynników tworzenia komórek controllingowych lub działów rachunkowości zarządczej. Tak, w badaniu Vitomir J., Tomas-Miskin S., Popovic S. [Vitimir, Tomas-Miskin, Popovic, 2023] podkreślono znaczenie stosowania controllingu w przedsiębiorstwach publicznych. Autorami przeprowadzono analizę czynników [planowaniu, podejmowaniu decyzji, analizie biznesowej, prezentacji i raportowaniu] w odniesieniu do ustanowionego controllingu i kontroli wewnętrznej w 144 spółkach publicznych, których założycielami są jednostki samorządu terytorialnego w Republice Serbii.

Tab. 2. Przegląd wybranych badań krajowych dotyczących praktycznej realizacji systemu controllingu w działalności jednostek samorządów terytorialnych

Autorzy	Stosowane metodę	Krótki opis badania	Wyniki badań
BADANIA POLSKIE			
Wdrożenie systemu/działów controllingu			
Dynowska J., Lelusz H. [2016]	Badanie ankietowe pośród 45 wybranych gmin województwa warmińsko-mazurskiego, skierowane do osób zarządzających gminami. Do opracowania wyników wykorzystano metodę analizy i metodę statystyczną.	Podjęta problematyka zastosowania controllingu w gminach województwa warmińsko-mazurskiego. Ustalono poziom i zakres wiedzy osób zarządzających gminami odnośnie pojęcia i istoty controllingu.	Z przeprowadzonych badań wynika, że brak wiedzy zarządzających gminami [organów wykonawczych] odnośnie istoty i funkcji controllingu w gminach stanowi istotną barierę wdrożenia tego narzędzia do praktyki zarządzania publicznego. Niezbędnym jest dalsze uświadamianie i poszerzanie wiedzy personelu jednostek sektora publicznego w zakresie korzyści ekonomicznych i finansowych, jakie mogą wynikać ze stosowania controllingu.
Kotapski R., Chalastra M. [2021]	Badanie empiryczne oparte na analizie działalności szpitali w gminach i powiatach w Polsce.	W artykule zbadany system controllingu w gminach i powiatach w Polsce w aspekcie praktycznej realizacji w szpitalach. Oszacowany poziom zrozumienia pojęcia	We wnioskach autorzy zaznaczają, że system controllingu w badanych szpitalach jest stosowany fragmentarycznie, panuje niewielka dominacja i zrozumienie pojęcia controllingu, potrzeby tworzenia

Autorzy	Stosowane metodę	Krótki opis badania	Wyniki badań
		controllingu, oraz potrzeby tworzenia działów controllingu i wykorzystaniem jego narzędzi.	działów controllingu i wykorzystania jego narzędzi.
Wdrożenie odrębnych narzędzi controllingu oraz rachunkowości zarządczej			
Analiza inwestycji			
Kobiątko A., Kubik R. [2017]	Ocena efektywności działalności inwestycyjnej gmin województwa lubelskiego wykonano na podstawie nieparametrycznej metody efektywności technicznej – DEA.	Przeprowadzona ocena efektywności działalności inwestycyjnej wybranych gmin na tle kraju. Porównano nakłady i efekty działalności inwestycyjnej gmin wiejskich i miejsko-wiejskich. Na podstawie obliczonej średniej dla wskaźników efektywności działalności inwestycyjnej sporządzono ranking gmin z poszczególnych województw.	O efektywności wykorzystania środków na inwestycje infrastrukturalne nie świadczy ich wielkość. W konsekwencji wysoka aktywność inwestycyjna gmin stwarza możliwości na ich rozwój.
Czempas J. [2017]	Metoda analizy poziomu zróżnicowania wydatków inwestycyjnych w układzie czasowo-przestrzennym w gminach i powiatach województwa śląskiego z wykorzystaniem narzędzia statystycznego – współczynnika Giniego.	W badaniu oceniono stopień zróżnicowania gmin i powiatów województwa śląskiego ze względu na poziom ich dochodów ogółem, dochodów własnych oraz wydatków majątkowych. Obliczone wielkości współczynników Giniego świadczą o tym, że zmiany poziomu dysproporcji w wysokości środków, jakimi dysponują JST, a które mogą przeznaczyć na inwestycje, są bardzo powolne.	Z badań wynika, że rozwarstwieniu kondycji finansowej towarzyszy rozwarstwienie inwestycyjne i widoczna polaryzacja potencjału inwestycyjnego. Widoczne są efekty rządowej polityki redystrybucyjnej, która, poprzez subwencje i dotacje, spłaszcza dysproporcje w dochodach. Transfery redystrybucyjne okazują się skutecznym instrumentem dla łagodzenia/niwelacji nierówności.
Wyszkowska D. [2019]	Przeprowadzono korelacyjną analizę danych empirycznych dotyczące potencjału inwestycyjnego JST Polski.	W badaniu zaprezentowane zróżnicowanie potencjału inwestycyjnego JST Polski determinowanego nadwyżką operacyjną z uwzględnieniem układu przestrzennego.	Potencjał inwestycyjny wpływa w zasadniczy sposób na wielkość ponoszonych przez JST wydatków inwestycyjnych, co potwierdzają wyniki analizy korelacji. Poziom

Autorzy	Stosowane metodę	Krótki opis badania	Wyniki badań
			zróżnicowania potencjału inwestycyjnego jest duży. Największe zróżnicowanie obserwuje się wśród gmin.
Jankowska N., Modzelewski P. [2020]	Wykorzystano analizę danych finansowych samorządów lokalnych oraz dokumentów projektowych powiatów województwa mazowieckiego.	Zbadany proces audytu efektywnościowego w zakresie pomiaru efektywności kosztowej w obszarze budowy infrastruktury drogowej przez samorządy lokalne, na podstawie informacji publicznej powszechnie dostępnej, bez konieczności zwracania się o dostęp do danych.	Wstępne porównania w zakresie wydatków publicznych na podobne lub takie same przedsięwzięcia mogą być bardzo przydatne zarówno w bieżącej pracy samorządów lokalnych, jak i niezwykle użyteczne dla obywateli, włączających się w procesy demokratyczne na poziomie lokalnym. Warunkiem do dokonania audytu efektywnościowego jest zapewnienie porównywalności przy pomiarze efektywności kosztowej poszczególnych inwestycji.
Cyburt A., Gałęcka A. [2020]	Zastosowano metodę analizy wskaźników budżetowych [dochody i wydatki bieżące, wydatki majątkowe, wynik operacyjny] oraz metody statystyki opisowej. Do analizy przyjęto dane finansowe wszystkich typów jednostek samorządu terytorialnego w Polsce.	Oceniono poziom nadwyżki operacyjnej jako wskaźnika determinującego stabilność finansową samorządów lokalnych oraz poznanie kwoty wydatków inwestycyjnych świadczących o potencjale inwestycyjnym jednostki.	Przeprowadzona analiza pozwoliła na częściowo pozytywne zweryfikowanie hipotezy, że wynik operacyjny determinuje zarówno stabilność finansową jak i wyznacza poziom potencjału inwestycyjnego JST. Pomimo traktowania nadwyżki operacyjnej jako ważnego elementu tworzącego potencjał inwestycyjny samorządu, nie odnotowano jednakowej dynamiki realizowania działań inwestycyjnych wybranych typów samorządów przy wzroście kwoty nadwyżki operacyjnej.
Bień E., Łysoń M. [2023]	Zastosowano metody sondażu diagnostycznego, wywiady, analizę dokumentów oraz przegląd literatury przedmiotu. Do oceny	Podjęto temat istotności funduszy UE w realizacji niezbędnych inwestycji w gminie, z punktu widzenia potrzeb jej mieszkańców. Środki unijne i skuteczne zarządzanie nimi	Zbadana skuteczna działu inwestycji wybranej gminy podczas pozyskiwania środków unijnych, ich analizy, zarządzania oraz realizacji. Przeprowadzone badania wyka-

Autorzy	Stosowane metodę	Krótki opis badania	Wyniki badań
	skuteczności zarządzania funduszami unijnymi w gminie wzięto pod uwagę inwestycje dofinansowane środkami Unii Europejskiej w wiejską gminie Lełów w województwie śląskim, w powiecie częstochowskim.	w jednostkach samorządu terytorialnego zapewniają podjęcie dużych projektów, których nie byłyby w stanie zrealizować, opierając się jedynie na zwykle ograniczonym budżecie.	zały, iż Gmina Lełów zrealizowała większość zaplanowanych inwestycji, w których założono pozyskanie dofinansowania ze środków Unii Europejskiej.
Controlling projektów			
Majchrzak I., Rydzewska-Włodarczyk M. [2010]	Badanie empiryczne wykorzystania instrumentów rachunkowości zarządczej w controllingu projektów realizowanych przez jednostki samorządu terytorialnego na przykładzie projektu zrealizowanego w gminie województwa zachodniopomorskiego.	Udowodniono, że efektywne zarządzanie środkami publicznymi oraz projektami inwestycyjnymi wymaga stosowania odpowiednich narzędzi i metod planowania zadań, monitorowania ich realizacji oraz wyników. Przedstawiono wybrane narzędzia rachunkowości zarządczej stosowane w controllingu projektów realizowanych przez jednostki samorządu terytorialnego.	Instrumenty rachunkowości zarządczej są wykorzystywane na każdym etapie zarządzania projektem. Na etapie planowania one służą do wyboru wariantu inwestycyjnego, ujęcia zadania inwestycyjnego w budżecie JST, ustalenia poziomu kosztów i planowanych wpływów, oszacowania stopnia ryzyka. Na etapie kontroli wykonania projektu rachunkowość zarządcza jest wykorzystywana do kontrolowania realizacji inwestycji zgodnie z przyjętym harmonogramem jej realizacji i budżetem. Na etapie kierowania realizacją projektu instrumenty rachunkowości zarządczej są wykorzystywane do raportów i sprawozdań.
Mutz K. [2017]	Badanie empiryczne, analiza danych zastosowania outsourcingu w Urzędzie Gminy Tarnów Opolski.	Przedstawiono zrealizowane projekty outsourcingowe w wybranej gminie, przeanalizowano ich wpływ na optymalizację ekonomiczno-finansową JST.	Środki w budżecie gminy zaoszczędzone w wyniku zastosowania outsourcingu mogą być wykorzystane, między innymi, dla realizacji nowych zdefiniowanych obszarów funkcjonowania Gminy.

Autorzy	Stosowane metodę	Krótki opis badania	Wyniki badań
Analiza ryzyka			
Sołtyk P. [2018]	Wykorzystując kwestionariusz ankiety dokonano ocenę procesu zarządzania ryzykiem w działalności JST.	W działalności JST ryzyko najczęściej jest identyfikowane w obszarze związanym z ponoszeniem wydatków budżetowych. Każda badana jednostka administracji samorządowej dysponowała własną, indywidualną polityką zarządzania ryzyka. Istotny wpływ na zmiany w praktyce zarządzania ryzykiem ma audyt wewnętrzny.	Wyniki badania pokazały, że główna korzyść dla decydentów samorządowych płynąca z zarządzania ryzykiem to wspomaganie przy identyfikowaniu słabych stron działalności urzędu JST. Ścisła współpraca kierownictwa JST z audytem wewnętrznym pozwoli na poszukiwanie nowatorskich rozwiązań, efektem których będzie radykalna zmiana filozofii zarządzania jednostką w szczególności poprzez zaangażowanie w ten proces cały personel pracowniczy i dobór kadry do zarządzania ryzykiem z odpowiednimi kwalifikacjami do identyfikacji i przeciwdziałania skutkom materializacji ryzyka.
Hajdys D., Wieteska S. [2021]	Badanie empiryczne w oparciu o przegląd oferty ubezpieczeniowej skierowanej do jednostek samorządu terytorialnego.	Analiza produktów ubezpieczeniowych, oferowanych przez ubezpieczycieli majątkowych w Polsce wskazuje, że samorządy są traktowane jako klient o szczególnych potrzebach ubezpieczeniowych. Tym czasem identyfikacja ryzyka zagrażającego tym podmiotom wskazuje, że mają one charakter specyficzny, wynikający ze szczególnego celu jakim jest realizacja zadań publicznych. W badaniu wskazano ryzyka charakterystyczne dla sektora samorządowego oraz prezentowana oferta ubezpieczeniowa	Prawidłowe zidentyfikowanie ryzyka, a następnie prawidłowa polityka związana z ich zarządzaniem może zminimalizować lub nawet wyeliminować niepożądane skutki. Jedną z metod jest transfer ryzyka do specjalistycznych instytucji. W przypadku jednostek samorządu terytorialnego jest to ubezpieczenie poszczególnych obszarów działalności samorządu w firmach ubezpieczeniowych. Pozytywnie ocenione programy ubezpieczeniowe bezpośrednio adresowane do JST, m.in. program „Bezpieczna Gmina” oferowany przez TUW PZUW.

Autorzy	Stosowane metodę	Krótki opis badania	Wyniki badań
		dedykowana temu sektorowi na przykładzie miasta Łodzi.	
Budżetowanie			
Szołno O. [2014]	Badania teoretyczne na podstawie analizy literatury przedmiotu o wdrożeniu budżetowania opartego na zadaniach.	Wskazano na potrzebę reorganizacji budżetowania w jednostkach samorządu terytorialnego. Określona trudna sytuacja finansowa jednostek ze względu na ograniczone środki finansowe wynikające z braku odpowiedniego poziomu transferów z budżetu państwa. Jako odpowiedź na problemy jednostek oraz na zwiększenie racjonalizacji wydatków autorka przedstawia budżetowanie zadaniowe.	We wnioskach autorka zaznacza niezbędność modyfikacji systemu rachunkowości, zintegrowaną z budżetowaniem opartym na zadaniach, oraz stworzenie systemu controlingu wraz z odpowiednimi miernikami oceny efektywności realizowanych zadań publicznych.
Kargol-Wasiluk A., Wojewódka E. [2017]	Badanie empiryczne mechanizmu funkcjonowania budżetu zadaniowego w Podlaskim Urzędzie Wojewódzkim w odniesieniu do działania: „Pomoc państwa w zakresie dożywiania oraz pomoc żywnościowa dla najuboższych”	W artykule poruszono problem zalet i wad budżetu zadaniowego. Przeanalizowano efekty funkcjonowania budżetu zadaniowego w Polsce na przykładzie urzędu wojewódzkiego. Skupiono się na możliwości wykorzystania budżetu zadaniowego jako instrumentu poprawy jakości rządzenia.	Uzyskane wyniki pozwoliły na sformułowanie wniosku o wykorzystywaniu budżetu zadaniowego w Polsce jako narzędzia prezentacyjnego, instrumentu zwiększającego efektywność i skuteczność wydatkowania środków publicznych. Uzasadniono niezbędność wprowadzenia budżetowania zadaniowego w jednostkach sektora finansów publicznych jako obligatoryjnego narzędzia, co spowoduje większą dbałość o realizację celów określonych w jego ramach.
Nucińska J. [2018]	Opracowano studia przypadku dla wybranych JST, które wdrożyły budżet zadaniowy [gmina	Oszacowano budżet zadaniowy jako narzędzie pomiaru skuteczności działania JST. Oceny do-	Warunkiem pomiaru skuteczności działania JST przy pomocy budżetu zadaniowego jest precyzyjne sformułowanie celów zadań, poprawna

Autorzy	Stosowane metodę	Krótki opis badania	Wyniki badań
	Dębno, powiat starogardzki, Kraków i Warszawa]	konano w aspekcie teoretycznym [założenia budżetowania zadaniowego], jak i empirycznym [w oparciu o dane dla badanych jednostek]. Przeprowadzono krytyczną analizę literatury i przegląd aktów prawnych, uchwał, zarządzeń, sprawozdań JST.	identyfikacja efektów zakładanych przy ich osiągnięciu oraz wybór i zdefiniowanie mierników efektów poszczególnych celów. Pomiar skuteczności działania często przekłada się na wzrost poczucia odpowiedzialności władz JST przed społecznością lokalną za efekty uzyskiwane w wyniku wydatkowania ograniczonych środków publicznych na realizację zadań.
Firkowska-Jakobsze Z. [2019]	Ilościowe badanie ankietowe w 42 gminach w województwie łódzkim	Oceniono stan faktycznego wykorzystania narzędzi rachunkowości zarządczej w wybranych gminach oraz przydatności ich zastosowania.	Narzędzia rachunkowości zarządczej w analizowanych gminach są wykorzystywane w niewielkim zakresie, pomimo wysokiego poziomu oceny przez respondentów zastosowania tych narzędzi. Zakres wykorzystania narzędzi rachunkowości zarządczej nie zależy od czynników zewnętrznych, jak: poziom dochodów, przeciętnej liczby mieszkańców czy zajmowanej powierzchni.
Wakula M. [2022]	Przeprowadzono badanie ankietowe skierowane do skarbników gmin podregionu ostrołęckiego i siedleckiego. Przeanalizowane działania podejmowane przez gminy oraz identyfikowane koszty, które zostały poniesione realnie na zadania.	Podkreślono konieczność racjonalnego wykorzystania środków finansowych na potrzeby mieszkańców gmin Polski. Wybrane jednostki samorządu terytorialnego nie wykorzystują budżetu docelowego i nawet nie uważają go za metodę możliwą do wdrożenia w swojej działalności. Głównym rodzajem planowania jest budżet tradycyjny, który nie usprawnia procesu decyzyjnego zarządców gmin,	Uzyskane wyniki świadczą o znikomym wykorzystaniu przez badane jednostki narzędzi rachunkowości zarządczej. Niezbędnym jest wdrożenie nowoczesnych metod zarządzania i wykorzystywania narzędzi rachunkowości zarządczej. Wprowadzenie m.in. budżetowania zadaniowego i rachunku kosztów przyczyni się do efektywniejszego wykorzystania posiadanych przez gminy zasobów.

Autorzy	Stosowane metodę	Krótki opis badania	Wyniki badań
		a jedynie służy admini- strowaniu jednostką i kontroli limitu wydat- ków.	
Pomiar dokonań / dochodów / kosztów			
Florczak W. [2017]	Metoda analizy kosztów zreformo- wanego systemu pomocy prawno- obywatelskiej w JST, która jest użyteczna do analiz alternatywnych wariantów re- formy, wynikających z jej następstw dla fi- nansów publicznych.	Oszacowano popyt na usługi poradnicze w po- wiatach oraz porównania go z podażą pracy w Po- wiatowej Radzie Pomocy Prawnej. Takie porówna- nie jest zrobione za po- mocą wyrażenia popytu na usługi poradnicze w jednostkach czasu pracy. Ustalone parametry jednostkowych chłono- ści spraw rozpa- trywanych przez Powia- towa Rada Pomocy Prawnej.	Zidentyfikowane czynniki od- działywających na koszty funk- cjonowania zinstytucjonalizo- wanego systemu nieodpłat- nego poradnictwa prawnego i podjęta próba ich kwanty- fikacji na podstawie niejed- norodnych danych.
Żabski Ł. [2017]	Badania przeprowa- dzono na danych fi- nansowych wybra- nych spółek z udzia- łem gmin wojewódz- twa dolnośląskiego. Do pomiaru i oceny sytuacji finansowej wykorzystano wskaźniki finansowe.	Przeprowadzono ocenę sytuacji finansowej spółek prawa handlowego, w których udziały i akcje posiadają gminy z woje- wództwa dolnośląskiego. Podkreślona różnica pomi- ędzy sytuacją finan- sową spółek ze względu na rodzaj prowadzonej działalności. Część z branż z racji specyfiki świadczonych usług i za- spokajających potrzeb mieszkańców jest wy- soko kapitałochłonna i nierentowna. Inne z ko- lei rentowne i przyno- szące dochody jednost- kom samorządu teryto- rialnego, z wniesionych nakładów.	Specyfika usług poszczegól- nych branż komunalnych po- winna być brana pod uwagę przez organ wykonawczy jed- nostki samorządu terytoriał- nego, kadre zarządzającą i nadzorczą w podejmowaniu decyzji mających na celu zmniejszanie ponoszonych strat, bez negatywnego wpływu na jakość i dostęp- ność świadczonych usług pu- blicznych.

Autorzy	Stosowane metodę	Krótki opis badania	Wyniki badań
Firkowska-Jakobsze Z. [2020]	Obszerne studia literaturowe oraz badania ankietowe dla opracowania oryginalnego modelu pomiaru dokonań gmin w Polsce. Do opracowania koncepcji zintegrowanego modelu pomiaru dokonań wykorzystano badanie metodą analizy przypadku jednej z gmin w województwie łódzkim.	W badaniu poruszono temat współczesnego zarządzania jednostkami sektora finansów publicznych. Zaproponowany model w pełni integruje powiązania pomiędzy wszystkimi elementami sprawozdawczości finansowej gminy oraz innymi narzędziami wspomagającymi proces zarządzania i ocenę dokonań [wieloletnia prognoza finansowa, budżet zadaniowy, benchmarking].	Instytucje administrujące potrzebują narzędzi umożliwiających im skuteczne wdrażanie i monitorowanie wyznaczonej przez jednostkę strategii. Proponowany zintegrowany model pomiaru dokonań gmin. Uzasadnione powiązanie menedżerskiego modelu zarządzania z całym instrumentarium wspomagającym dla uzyskania informacji użytecznych w procesie zarządzania i ocenie dokonań gminy.
Kotlińska J., Żukowska H., Zuba-Ciszewska M., Mizak A., Krawczyk-Sawicka A. [2022]	Weryfikacja empiryczna wskaźników oceny kondycji finansowej jednostek samorządowych w Polsce.	Dokonano analizy porównawczej badanych jednostek samorządowych pod względem kondycji finansowej w aspekcie możliwości zaspokajania potrzeb społecznych i budowania w tym celu odpowiednich miar. Proponowane są trzy nowe miary oceny kondycji finansowej JST, których konstrukcja uwzględnia konieczność zapewnienia ciągłości zaspokajania potrzeb społecznych oraz zachowania samodzielności i stabilności finansowej JST	Przeprowadzona symulacja badania kondycji finansowej JST przy wykorzystaniu dwóch wybranych wskaźników wskazuje na znaczne rozbieżności w jej ocenie, a przez to sprzeczne informacje trafiające do zainteresowanych nimi interesariuszy.

Źródło: opracowanie własne.

Z wybranych badań, przeprowadzonych w Polsce, wynika niski poziom wdrożenia i rozwoju systemu controllingu w jednostkach samorządu terytorialnego.

W badaniu Dynowskiej i Lelusza [2016] podjęto problematykę zastosowania controllingu w 45 gminach województwa warmińsko-mazurskiego, uzyskano odpowiedzi o znajomości i rozumienia controllingu w badanych gminach. Z przeprowadzonych badań wynika, że brak wiedzy zarządzających gminami odnośnie istoty

i funkcji controllingu w gminach stanowi istotną barierę wdrożenia tego narzędzia do praktyki zarządzania publicznego.

W artykule Kotapskiego i Chalastra [2021] controlling przedstawiony w praktycznym aspekcie w kontekście działalności szpitali. Uzasadniono, że controlling ma na celu poprawę efektywności zarządzania, optymalizację zasobów i zapewnienie zrównoważonego rozwoju wspólnot terytorialnych. Według badania controlling w gminach i powiatach w Polsce w szpitalach jest stosowany fragmentarycznie, często niezwiązany z elementami procesów zarządczych i decyzyjnych, nie ma ogólnie ustalonego cyklu i jasno sformułowanych modeli. W działalności jednostek samorządu terytorialnego panuje niewielka dominacja i zrozumienie pojęcia controllingu, oraz potrzeby tworzenia działów controllingu i wykorzystania jego narzędzi.

Przeprowadzono analizę praktycznych aspektów wdrożenia osobnych narzędzi controllingu oraz rachunkowości zarządczej.

W opracowaniu Bień i Łysoń [2023] podjęto temat analizy i skutecznej realizacji inwestycji w gminie Lelów w województwie śląskim. Do oceny skuteczności zarządzania funduszami unijnymi w gminie wzięto pod uwagę inwestycje dofinansowane środkami Unii Europejskiej w okresie budżetowania 2014–2020.

Majchrzak i Rydzewska-Włodarczyk [2010] analizują wykorzystanie instrumentów rachunkowości zarządczej w controllingu projektów realizowanych przez gminy województwa zachodniopomorskiego. Rozpatrzono instrumenty rachunkowości zarządczej, które są wykorzystywane na każdym etapie zarządzania projektami. Kierowanie realizacją projektu, według badaczy, wymaga posiadania stałych informacji bieżących o przebiegu i stanie jego zaawansowania.

Istotna rola w badaniu finansowej działalności gmin według Wakuły [2022] jest przedzielona racjonalizacji zasobów finansowych w jednostki samorządu terytorialnego w warunkach ograniczonej ilości środków finansowych przy nieograniczonych potrzebach społecznych. W artykule jest zbadanie, w jakim stopniu gminy podregionu ostrołęckiego i siedleckiego wykorzystują wybrane narzędzia rachunkowości zarządczej. Zarządcy w gminach skupiają swoją uwagę na wydatkowaniu środków zgodnie z limitem, bez zastanowienia się, czy dany wydatek przyniesie konkretny efekt i zadanie zostanie skutecznie wykonane. W celu zmiany tego sposobu działania Wakuła proponuje wdrożenie nowoczesnych metod zarządzania i wykorzystywania narzędzia rachunkowości zarządczej w działalności gmin, wprowadzenie m.in. budżetowania zadaniowego i rachunku kosztów.

W artykule Szołno [2014] rozpatrzona została trudna sytuacja jednostek samorządu terytorialnego, która stwarza potrzebę poszukiwania nowych rozwiązań w zakresie ich funkcjonowania i przede wszystkim zarządzania środkami publicznymi.

Autorka zaznacza, że proces budżetowania tradycyjnego, który jest podstawą gospodarki finansowej, staje się niewystarczający w sytuacji, gdy jednostka dysponuje ograniczonymi środkami publicznymi, które nie pozwalają na realizację zadań zleconych. Nie daje możliwości racjonalizacji wydatków z uwagi na brak informacji o jednostkowych kosztach wykonywanych zadań oraz brak wskazania, które z zadań mają charakter priorytetowy, a które z nich nie przynoszą zamierzonych efektów ani nie realizują postawionych celów. W artykule została dokonana analiza porównawcza budżetowania tradycyjnego oraz zadaniowego w jednostkach samorządu terytorialnego. Określono ich wady i zalety, a także wpływu na funkcjonowanie samorządu. Wykazano również, iż konsekwencją wdrożenia budżetowania opartego na zadaniach jest modyfikacja rachunkowości oraz wprowadzenie controllingu zadaniowego.

Z badania Firkowskiej-Jakobsze [2019] wynika problem braku wdrożenia w gminach budżetów zadaniowych. „Głównym narzędziem planowania w badanych gminach jest budżet tradycyjny, który nie wspomaga procesu decyzyjnego zarządców gmin, a służy jest jedynie administrowaniu jednostką i kontroli limitu wydatków. Brak użyteczności tego narzędzia w procesie decyzyjnym wynika z braku powiązania wydatków z celami i zadaniami oraz braku części sprawnościowej informującej o efektywności realizacji zadań samorządowych na przestrzeni kilku lat. Ponadto tradycyjne ujęcie budżetu jest mało transparentne, nie zawiera czytelnej informacji o polityce wydatkowej gminy, co w konsekwencji” [Firkowska-Jakobsze, 2019, s. 66].

4. Dyskusja wyników

Problematyka wdrażania narzędzi controllingu w organizacjach pozarządowych jest szeroko omawiana w literaturze zagranicznej, szczególnie w kontekście reform państwowych i zarządzania finansami publicznymi. Badania obejmują różnorodne aspekty, takie jak dostosowywanie mechanizmów rozliczalności i audytu, specyficzne adaptacje rachunkowości zarządczej i budżetowania, a także wpływ narzędzi controllingu na efektywność działań administracyjnych. Również, spostrzegany niski poziom wdrożenia controllingu w jednostkach samorządu terytorialnego w Polsce oraz ograniczone zrozumienie tego pojęcia przez zarządzających. Jest to wynik braku wiedzy na temat istoty i funkcji controllingu, co stanowi jedną z barier w praktycznym zastosowaniu tego narzędzia.

Dodatkowo badania skupiają się na analizie skuteczności działań inwestycyjnych, wykorzystaniu instrumentów rachunkowości zarządczej w zarządzaniu pro-

jektami oraz racjonalizacji wydatków finansowych w jednostkach samorządu terytorialnego. Wskazują one na potrzebę wprowadzenia nowoczesnych metod zarządzania, takich jak BSC, budżetowanie zadaniowe i rachunek kosztów, aby poprawić efektywność zarządzania i wykorzystania środków publicznych. Istnieje potrzeba dalszych badań nad wdrażaniem narzędzi controllingu w sektorze publicznym oraz konieczność edukacji zarządzających w celu zwiększenia świadomości i zrozumienia roli controllingu w efektywnym zarządzaniu działalnością jednostek samorządu terytorialnego.

Podsumowanie

W artykule omówiono istotę jednostek samorządu terytorialnego jako kluczowych elementów demokratycznego systemu państwowego, które odgrywają znaczącą rolę w życiu lokalnych społeczności. Zwrócono uwagę na ich funkcje oraz znaczenie dla społeczeństwa, podkreślając trudności, z jakimi muszą się zmierzyć w obliczu wdrażania nowoczesnych metod controllingu. Jednostki samorządu terytorialnego opierają się na zasadzie decentralizacji władzy i autonomii finansowej, umożliwiając samodzielne gospodarowanie swoimi zasobami.

Struktura jednostek samorządu terytorialnego obejmuje różne stopnie administracyjne, takie jak gmina, powiat czy województwo, z każdym poziomem posiadającym specyficzne kompetencje, które odpowiadają potrzebom mieszkańców na danym obszarze. Organy samorządu terytorialnego, takie jak rada i zarząd, wspólnie decydują o kierunkach rozwoju danej jednostki. Istotnym elementem funkcjonowania jednostek samorządu terytorialnego jest aktywne zaangażowanie mieszkańców poprzez mechanizmy partycypacji społecznej, co umożliwia uwzględnienie ich głosu w procesie podejmowania decyzji.

W kontekście praktyk controllingu w jednostkach samorządu terytorialnego, zauważono jego istotną rolę we wsparcie efektywności zarządzania, optymalizacji zasobów i zapewnieniu zrównoważonego rozwoju społeczności lokalnych. System controllingu pozwala monitorować wydatki i wykorzystanie środków finansowych, planować w strategicznej i operacyjnej perspektywie oraz analizować wyniki działalności, co przyczynia się do skuteczniejszego zarządzania zasobami publicznymi.

Analiza literatury przedmiotu, zarówno zagranicznej, jak i polskiej, ukazuje różnorodne podejścia i praktyki w zakresie wdrażania systemu controllingu w jednostkach samorządu terytorialnego. Wśród przeprowadzonych badań zwrócono uwagę na różnice społeczne, polityczne, kulturowe oraz specyfikę działania jednostek samorządu terytorialnego w różnych krajach, co wpływa na metodologię i efekty

wdrożeń. Wnioski z przeglądu literatury wskazują na niedostateczny poziom zrozumienia potrzeb i potencjału systemu controllingu w jednostkach samorządu terytorialnego w Polsce. Brak jednolitego podejścia oraz dominacja tradycyjnych metod zarządzania stanowią wyzwanie dla efektywnego wykorzystania narzędzi controllingu w praktyce samorządowej.

Kierunkami dalszych badań są analizy zagraniczne i krajowe, które pozwalają na wyciągnięcie wniosków dotyczących najlepszych praktyk w zakresie controllingu w jednostkach samorządu terytorialnego, ankietowanie powiatów i gmin, studia przypadków, co może przyczynić się do dalszego rozwoju systemów zarządzania publicznego na poziomie lokalnym.

ORCID iD

Anna Kniazevych: <https://orcid.org/0000-0002-5394-5599>

Literatura

1. Bień E., Łysoń M. (2023), *Skuteczność zarządzania dostępnymi funduszami unijnymi a konieczne inwestycje w gminie*, Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Humanitas. Zarządzanie, 1, s. 93-111.
2. Bracci E., Mouhcine T., Ran, T., Wickramasinghe D. (2022), *Risk management and management accounting control systems in public sector organizations: a systematic literature review*, Public Money & Management, 42(6), pp. 395-402.
3. Cyburt A., Gałęcka A. (2020), *Rola nadwyżki operacyjnej w budowaniu stabilności finansowej i potencjału inwestycyjnego jednostek samorządu terytorialnego*, Zeszyty Naukowe SGGW w Warszawie. Polityki Europejskie, Finanse i Marketing, 23(72), s. 17-32.
4. Czempas J. (2017), *Dysproporcje dochodów i skłonności do inwestowania [na przykładzie gmin i powiatów województwa Śląskiego]*, Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, 339, s. 17-34.
5. Dimitropoulos P., Kosmas I., Douvis I. (2017), *Implementing the balanced scorecard in a local government sport organization: Evidence from Greece*, International Journal of Productivity and Performance Management, 66(3), pp. 362-379.
6. Dynowska J., Lelusz H. (2016), *Wiedza o controllingu w gminach w świetle badań ankietowych*, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia, 2/2(80), s. 337-347.
7. Ferry L., Eckersley P. (2015), *Budgeting and governing for deficit reduction in the UK public sector: act three 'accountability and audit arrangements'*, Public Money & Management, 35(3), pp. 203-210.

8. Ferry L., Eckersley P. (2022), *Budgeting and governing for deficit reduction in the UK public sector: Act four – risk management arrangements*, Public Money & Management, 42(6), pp. 365-367.
9. Firkowska-Jakobsze Z. (2019), *Zakres wykorzystania narzędzi rachunkowości zarządczej w gminach w województwie łódzkim*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, 102(158), s. 55-68.
10. Firkowska-Jakobsze Z. (2020), *Zintegrowany model pomiaru dokonań gminy, Uwarunkowania – potrzeby – koncepcje*.
11. Florczak W. (2017), *Szacunki kosztów systemu pomocy prawno-obywatelskiej w Polsce*, Wiadomości Statystyczne. The Polish Statistician, 1(62), s. 7-25.
12. Glumińska-Pawlic J., Sawicka K. (2002), *Budżet jednostki samorządu terytorialnego*, Zachodnie Centrum Organizacji, Zielona Góra.
13. Hajdys D., Wieteska S. (2021), *Ubezpieczenie jako forma transferu ryzyka jednostek samorządu terytorialnego*, Finanse i Prawo Finansowe, 29, pp. 41-60.
14. Hirsch, B., Nitzl, C. and Schauß, J. (2015), *The Influence of Management Accounting Departments Within German Municipal Administrations*, Financial Accountability & Management, 31, pp. 192-218.
15. Indriani M., Mulyany R., Nadirsyah N., Munandar W. (2018), *Readiness of Local Government in the Implementation of Accrual Accounting: The Case of Local Government in Aceh, Indonesia*, Jurnal Dinamika Akuntansi dan Bisnis, 5(1), pp. 87-100.
16. Janczyk-Strzała E. (2015), *Controlling a rachunkowość zarządcza – utrzymujący się dualizm czy następująca unifikacja?*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 873, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 77, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 377-384.
17. Jankowska N., Modzelewski P. (2020), *Audyt efektywności kosztowej inwestycji w infrastrukturę drogową w powiatach województwa mazowieckiego*, MAZOWSZE Studia Regionalne, 32/2020, s. 65-92.
18. Kargol-Wasiluk A., Wojewódko E. (2017), *Budżet zadaniowy jako narzędzie poprawy jakości rządzenia [na przykładzie Podlaskiego Urzędu Wojewódzkiego]*, Optimum. Economic Studies, 86(2), s. 155-177.
19. Khalifa M. (2023), *The Administration of Local governments in the United States*, World Research of Business Administration Journal, 3(1), pp. 12-18.
20. Kniazevych A., Kraychuk S., Demydiuk S. (2021), *Controlling of innovative projects*, Investytsiyi: praktyka ta dosvid, 8, pp. 5-10.
21. Kniazevych A., Olikhovskiy V., Olikhovska M. (2021), *Clustering of the economy as a means of developing an innovation infrastructure*, Baltic Journal of Economic Studies, 7(3), pp. 134-139.

22. Kobiałka A., Kubik R. (2017), *Efektywność działalności inwestycyjnej gmin województwa lubelskiego w kontekście rozwoju obszarów wiejskich*, Roczniki Naukowe Stowarzyszenia Ekonomistów Rolnictwa i Agrobiznesu, 19(1), s. 80-84.
23. Kotapski R., Chalastra M. (2021), *Audit of Controlling in Hospitals: What Is the Scope of an Audit?*, in: Procházka, D. [eds.] *Digitalization in Finance and Accounting*, ACFA 2019. *Springer Proceedings in Business and Economics*, Springer, Cham.
24. Kotlińska J., Żukowska H., Zuba-Ciszewska M., Mizak A., Krawczyk-Sawicka A. (2022), *Kondycja finansowa jednostek samorządu terytorialnego i jej miary*, *Ekonomista*, Polskie Towarzystwo Ekonomiczne, 3, s. 367-390.
25. Majchrzak I., Rydzewska-Włodarczyk M. (2010), *Wykorzystanie instrumentów rachunkowości zarządczej w controllingu projektów realizowanych przez jednostki samorządu terytorialnego*, *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 122, s. 310-325.
26. Maran L., Bracci E., Inglis R. (2018), *Performance management systems' stability: Unfolding the human factor – A case from the Italian public sector*, *The British Accounting Review*, 50(3), pp. 324-339.
27. *Ministerstwo spraw wewnętrznych i administracji Polski* (2024), Baza jednostek samorządu terytorialnego. <https://www.gov.pl/web/mswia/baza-jst>
28. Mormul K. (2021), Risk management in the management control system in polish local government units: Assumptions and practice, *Risks*, 9(5), pp. 1-14.
29. Mutz K. (2017), *Oplacalność projektów outsourcingowych na przykładzie Gminy Tarnów Opolski*, *Przestrzeń, Ekonomia, Społeczeństwo*, 11(1), s. 89-105.
30. Nesterak J., Jabłoński M., Kowalski M.J. (2020), *Controlling procesów w praktyce przedsiębiorstw działających w Polsce*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego, Kraków.
31. Nesti G. (2020), *Defining and assessing the transformational nature of smart city governance: insights from four European cases*, *International Review of Administrative Sciences*, 86(1), pp. 20-37.
32. Nucińska J. (2018), *Budżet zadaniowy jako narzędzie pomiaru skuteczności działania wybranych jednostek samorządu terytorialnego*, *Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy*, 56, s. 349-359.
33. Otieno J.O., Tefer O., Onyango O.E. (2021), *Influence of Management Accounting Practices on Performance of Kisumu County Government*, *Middle East Journal of Applied Science & Technology*.
34. Ridder H.-G., Bruns H.-J., Spier F. (2005), *Analysis of Public Management Change Processes: The Case of Local Government Accounting Reforms in Germany*, *Public Administration*, 83, pp. 443-471.

35. Rumman G., Alkhazali A., Barnat S., Alzoubi S., AlZagheer H., Dalboub M., Alibraheem M., Ahmad A., Darawsheh S. (2024), *The contemporary management accounting practices adoption in the public industry: Evidence from Jordan*, International Journal of Data and Network Science, 8(2), pp. 1237-1246.
36. Sasić D., Tahirović E., Tanović M. (2022), *Performance measurement in local government units in the function of public service improvement*, Economy and Market Communication Review, 12(1), pp. 57-69.
37. Siemionek-Ruskań M. (2018), *Strategiczna Karta Wyników jako narzędzie zarządzania szwedzkim miastem*, Zarządzanie i Finanse, Uniwersytet Gdański, 16(2), pp. 203-215.
38. Sołtyk P. (2018), *Zarządzanie ryzykiem w administracji samorządowej według badań empirycznych*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, 532, s. 325-336.
39. Szołno O. (2014), *Uwarunkowania efektywnego funkcjonowania budżetowania w jednostkach samorządu terytorialnego*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, 344, s. 500-510.
40. *Ustawa o samorządzie gminnym z dnia 8.03.1990 r.* <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU19900160095/U/D19900095Lj.pdf>
41. *Ustawa o samorządzie powiatowym z dnia 5.06.1998 r.* <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU19980910578/U/D19980578Lj.pdf>
42. Vitomir J., Tomas-Miskin S., Popovic S. (2023), *The Importance of the Application of Controlling in the Management of Public Enterprises whose Founders are Local Self-government Units: The Example of Republic of Serbia*, Lex Localis: Journal of Local Self-Government, 21(3).
43. Wakuła M. (2022), *The Use Of Particular Tools Of Management Accounting In Basic Units Of Local Government*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Przyrodniczo-Humanistycznego w Siedlcach 131, Seria: Administracja i Zarządzanie, 58, pp. 29-36.
44. Wyszowska D. (2019), *Zróżnicowanie regionalne potencjału inwestycyjnego jednostek samorządu terytorialnego*, Wiadomości Statystyczne. The Polish Statistician, 64(4), s. 68-84.
45. Żabski Ł. (2017), *Ocena sytuacji finansowej spółek komunalnych województwa dolnośląskiego*, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia, 89(1), s. 167-180.

The controlling system in the activities of local government units: a review of research

Abstract

The article is devoted to the research on the controlling system in the activity of local self-governments, the experience of the functioning of local self-government units in different countries and, in particular, in municipalities and districts in Poland. The main objective is to review the content and results of research on the practical implementation of controlling, to determine its significance and impact on the quality of management and development of local communities. The scientific research on the implementation of the controlling system in municipalities and districts is analysed, qualitatively important factors in the realization of controlling are distinguished and practical recommendations for the improvement of this process are proposed. The results of scientific research in this field are analysed both in the context of global experience and on the basis of Poland's own experience, including consideration of various aspects of local budget management and the use of various controlling tools. The conclusions of the article may be useful for further research, analysis of foreign and national best practices in controlling in local government units, surveys of districts and municipalities, case studies, which may contribute to further development of public management systems at the local level.

Key words

controlling, management accounting, local government, budgeting, BSC balanced scorecard model, investment analysis, income measurement, cost measurement