

BEATA SEMPOŁOWICZ

**Absolwentka Studiów Podyplomowych
„Audyt i kontrola wewnętrzna w usprawnieniu zarządzania”
Uniwersytet Szczeciński**

**WDRAŻANIE I ORGANIZACJA KONTROLI ZARZĄDCZEJ
W POLSKIM SAMORZĄDZIE NA PRZYKŁADZIE WOJEWÓDZTWA
ZACHODNIOPOMORSKIEGO**

Wprowadzenie

Kontrola zarządcza stanowi ważne, w ostatnim okresie, narzędzie w zarządzaniu jednostką samorządu terytorialnego (JST). Ideą ustawodawcy jest wprowadzenie podejścia menedżerskiego do zarządzania sektorem publicznym poprzez przejęcie metod i technik zarządzania stosowanych w sektorze prywatnym do warunków zarządzania organizacjami publicznymi. Zwłaszcza chodzi o realizację celów w perspektywie strategicznej. Czy jednostki chcą z tego narzędzia skorzystać? Jak poradziły sobie bez ustawowych wzorców z tym nowym ustawowym zagadnieniem?

Celem artykułu jest identyfikacja i ocena sposobu wdrażania kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego województwa zachodniopomorskiego. W artykule przedstawiono wyniki autorskich badań ankietowych, które obejmowały sposób wdrażania, instytucjonalizację i personalizację.

1. Sposób wdrażania kontroli zarządczej

Administracja publiczna, w tym samorządowa, działa w środowisku społecznym i politycznym, co nie zawsze pozytywnie skutkuje i przynosi oczekiwane efekty. Jej funkcja powinna odnosić się do świadczenia usług dla ogółu społeczeństwa i ciągłego podnoszenia jakości w odniesieniu do rozwoju gospodarczego i technologicznego. Rozwój społeczny i gospodarczy niesie za sobą konieczność zmian i nowego postępowania w sektorze publicznym, opartego na zaspokajaniu potrzeb interesantów zarówno z lokalnej społeczności, jak i zewnętrznych, m.in. inwestorów. Świadomość tych uwarunkowań przyniosła wymierne efekty w postaci regulacji prawnych wymuszających na administracji publicznej szersze spojrzenie na jakość wykonywanych usług.

Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych nie jest bowiem pojęciem nowym, co do istotności jej funkcjonowania. Jest efektem nowoczesnego podejścia do zarządzania i jego usprawnienia w sektorze publicznym. Wywodzi się z systemu kontroli wewnętrznej, która funkcjonowała już od wielu lat w postaci kontroli finansowej wprowadzonej obowiązkiem ustawowym. Obecna ustawa nakłada na podmioty sektora finansów publicznych obowiązek wynikający z art. 69 ustawy o finansach publicznych z 2009 roku, tj. zapewnienia funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej. Do podmiotów tych należą:

- minister, w kierowanych przez niego działach administracji rządowej,
- wójt, burmistrz, prezydent miasta, przewodniczący zarządu jednostki samorządu terytorialnego,
- kierownik jednostki.

Podział odpowiedzialności wskazuje koncepcję funkcjonowania kontroli na dwóch poziomach w JST, tj.:

- I poziom – kierownik jednostki,
- II poziom – wójt, burmistrz, prezydent miasta oraz przewodniczący zarządów (starosta, marszałek województwa),

co potwierdza pkt 2 wstępu do Standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych, które stanowią załącznik do Komunikatu Ministra Finansów¹.

¹ Komunikat nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r., Dz. Urz. Min. Fin. nr 15, poz. 84.

Organizacja funkcjonowania systemu kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych nie została sprecyzowana przez ustawodawcę. Nie wyznaczono odgórnie form i sposobów jej zorganizowania. Nie określono wzorów, formuł itp. Jednakże przez zapisy ustawy sygnalizuje się, że ocena systemu kontroli zarządczej będzie się odbywała nie przez pryzmat ilości i zawartości wprowadzonych regulacji, lecz efektu działania tego systemu. Jeżeli zakładane cele jednostki będą realizowane zgodnie z przyjętymi założeniami (miernikami), wówczas system kontroli zarządczej będzie – co do zasady – adekwatny, skuteczny i efektywny, niezależnie od ilości i jakości przyjętych zarządzeń, instrukcji czy procedur kontroli.

Dobór zasad i procedur został powierzony kierownikom jednostek. Wpłynęło to ich na poziom zaangażowania w te działania. Ocena poziomu zaangażowania we wdrożenie kontroli zarządczej w gminach została dokonana w formie ankiety.

Liczba uzyskanych zwrotnie wypełnionych ankiet stanowi 12,3% ogólnej liczby gmin województwa zachodniopomorskiego.

System kontroli zarządczej w województwie zachodniopomorskim w 14 badanych gminach został przedstawiony w tabeli 1.

Tabela 1

Terminy wdrożenia kontroli zarządczej

Problem badawczy	Liczba ludności w gminach									Brak odpowiedzi	Ogółem
	do 10 000 mieszkańców			od 10 001 do 25 000 mieszkańców			powyżej 25 000 mieszkańców				
	T	N	TO	T	N	TO	T	N	TO		
Czy zorganizowano i zapewniono funkcjonowanie systemu kontroli zarządczej w jednostce, z tego:	5	3	1	1	1		2	1			14
od 2010 roku				1			2				3
od 2011 roku	4		1								5
jeszcze nie wdrożono	1	3			1						6

T – tak; N – nie; TO – trudno ocenić.

Źródło: opracowanie własne.

Jak wynika z danych zaprezentowanych w tabeli 1, system został wdrożony przez własny zasób kadrowy w większości gmin dopiero w roku 2011, to jest w 78% jednostek. Jedyne w 22% były wykonane na zlecenie podmiotów zewnętrznych – w 2 gminach. Stan wdrożenia systemu kontroli wynosi 64%, to jest 9 gmin, które uznały, że posiada ten system, natomiast 36% gmin wprowadziły system kontroli zarządzeniem burmistrza (wójta) bez dalszych jakichkolwiek działań. Zaznaczyć również należy, że podmiotowość wdrażania nie różnicowała jednostek ze względu na strukturę ludności.

Z zebranych danych wynika, że na 14 badanych gmin 6 jeszcze nie wdrożyło systemu kontroli zarządczej, co stanowi 36% ogółu próby. Tylko 3 jednostki, z tego 2, które liczą powyżej 25 000 mieszkańców, wdrożyły system zgodnie z wymogami ustawy o finansach publicznych z 2009 roku, co stanowi 21% ogółu gmin. W 2011 roku system wdrożyło 5 jednostek. Należy zatem uznać, że w jednostkach nieposiadających wydzielonych referatów kontroli/audytu prace nad systemem wdrożenia są znacznie opóźnione i nie funkcjonują w odpowiednim terminie.

W przeprowadzonych badaniach nie ujęto natomiast zagadnień dotyczących powiązania I i II poziomu systemu kontroli w jednostkach samorządu terytorialnego. Z wyjaśnień dodatkowych jednak wynika, że w większości z nich brak spójności działań pomiędzy kierownikami jednostek organizacyjnych oraz burmistrzem, wójtem itp., czyli osobami odpowiedzialnymi za stan kontroli w gminach. Wynika to w dużej mierze z braku zrozumienia celowości funkcjonowania dwóch poziomów kontroli oraz braku wyznaczania przez kierowników JST zadań, celów i mierników ich realizacji, które wymusiłyby wspólne działania w tym zakresie, ze względu na konieczność działań z tytułu realizacji scalonego budżetu gminy.

Należy zwrócić uwagę na to, że system kontroli zarządczej nie zmienił w jednostkach struktury organizacyjnej dotychczas funkcjonującej, z wyjątkiem jednej gminy. Uznać należy, że jest to pozytywny obraz, gdyż zamierzeniem ustawodawcy nie było budowanie nowych struktur, rozbudowa administracji, ale dostosowanie już istniejących regulacji wewnętrznych do nowego systemu jakości zarządzania jednostkami sektora publicznego.

2. Instytucjonalizacja kontroli zarządczej

Pojęcie instytucjonalizacja oznacza proces przechodzenia od niesformalizowanych sposobów działania społecznego do uregulowanych, względnie stałych form aktywności podlegających społecznym sankcjom. Określa również nadanie charakteru instytucji istniejącym formom działania, dzięki czemu stają się one obowiązujące.

Ustawodawca, wprowadzając obowiązek dla jednostek sektora finansów publicznych zorganizowania i funkcjonowania systemu kontroli zarządczej, ale nie określając formuł, zasad wdrażania – umożliwił jednostkom wprowadzenie i uznanie dotychczas funkcjonujących przepisów wewnętrznych (procedur) do systemu kontroli zarządczej, tym samym nadając im formę instytucjonalną. Jednostki skorzystały z tej możliwości, co potwierdzają badania.

Dokonano analizy poziomu już funkcjonujących procedur wewnętrznych działań jednostek w celu poprawy zarządzania jednostką przed obowiązkowym wdrożeniem kontroli zarządczej, którą przedstawiono w tabeli 2.

Z zebranych danych wynika, że gminy włączyły do procedur kontroli zarządczej już obowiązujące procedury, przepisy wewnętrzne, ale różnie oceniają ich poziom funkcjonowania przed wdrożeniem kontroli zarządczej. Ocena przez respondentów poziomu uzależniona jest od wielkości jednostek:

- gminy do 10 000 i do 25 000 mieszkańców oceniają podobnie – poziom na wysokości 1,8 i 2, co oznacza, że obszar ten wymaga podjęcia działań i/lub wprowadzenia, skorygowania, poprawy pewnych rozwiązań do swoich obecnych dokumentów, przepisów wewnętrznych;
- gminy powyżej 25 000 mieszkańców, gdzie struktura zatrudnienia i organizacyjna również inaczej przekłada się w porównaniu z pozostałymi grupami jednostek, oceniają poziom ten na wysokości uśrednionej – 2,7, co oznacza, że obszar ten nie wymagał przed wdrożeniem kontroli zarządczej zmian w już funkcjonujących procedurach.

Tabela 2

Poziom funkcjonujących procedur wewnętrznych działań w celu poprawy zarządzania jednostką przed obowiązkowym wdrożeniem kontroli zarządczej

Problem badawczy	Liczba ludności w gminach									Brak odpowiedzi	Ogółem	Średnia arytmetyczna ważona wg jednostek
	do 10 000 mieszkańców			od 10 001 do 25 000 mieszkańców			powyżej 25 000 mieszkańców					
	Ocena według skali											
	Średnia arytmetyczna ważona											
	1	2	3	1	2	3	1	2	3			
Ocena poziomu opisanego procedurami wewnętrznymi zakresu działalności jednostki przed wdrożeniem kontroli zarządczej	3		2		1				2	6	14	2,3
	1,8			2			3					
Działania jednostki w celu poprawy i efektywnego zarządzania jednostką przed obowiązkowym wdrożeniem kontroli zarządczej	2	3	1		1			1	1	5	14	2,1
	1,8			2			2,5					
Ogółem	1,8			2			2,7			5	14	2,2

Źródło: opracowanie własne.

Podsumowując, gminy oceniają ten obszar na poziomie 2,2, czyli w województwie zachodniopomorskim średnio ocenia się poziom funkcjonujących przed wdrożeniem kontroli zarządczej procedur i działań kierowników jednostek w celu efektywniejszego zarządzania jednostką. Do tego należy dodać, że aż 5 lub 6 jednostek (w zależności od pytania) w ogóle nie odpowiedziało na ten zakres.

Ponadto celem dalszych analiz było zdiagnozowanie w gminach przed wdrożeniem kontroli zarządczej stanu stosowanych w jednostkach narzędzi i kontroli merytorycznych, co przedstawiono w tabeli 3.

Tabela 3

Zakres stosowanych narzędzi kontroli merytorycznych realizacji zadań, przed wdrożeniem kontroli zarządczej

Problem badawczy	Liczba ludności w gminach									Brak odpowiedzi	Ogółem
	do 10 000 mieszkańców			od 10 001 do 25 000 mieszkańców			powyżej 25 000 mieszkańców				
	T	N	TO	T	N	TO	T	N	TO		
Czy w jednostce były prowadzone kontrole/ audyty na polecenie kierownika jednostki w zakresie finansowym i merytorycznym realizacji zadań w jednostkach organizacyjnych gminy	6			2			1			5	14
Czy inne narzędzia zarządcze, np. ISO itp. były/są wdrażane, celem efektywnego usprawnienia zarządzania jednostką	3	2	1	1			2			5	14

T – tak; N – nie; TO – trudno ocenić.

Źródło: opracowanie własne.

W 9 jednostkach prowadzone były kontrole/audyty w zakresie finansów i merytorycznym realizacji zadań przed wdrożeniem systemu kontroli zarządczej, z tego tylko w 5 przypadkach respondenci wyszczególnili kontrole merytoryczne, co stanowi 56% badanej grupy. Zaznaczyć należy również, że aż w 5 przypadkach gminy nie odpowiedziały na pytania.

W toku badań przyjęto założenie, że jednostki wykonywały wymogi ustawy o finansach publicznych z 2005 roku, w zakresie obowiązku kontroli finansowej 5% wydatków w ciągu roku budżetowego. Kontrole merytoryczne przeprowadzano tylko w gminach w przedziale ludności do 10 000 mieszkańców (3) oraz powyżej 25 000 mieszkańców (2). W 6 przypadkach na 9 respondentów, którzy udzielili odpowiedzi, stosowane były i wdrażane inne narzędzia niż kontrola zarządcza, takie jak: ISO – system zarządzania jakością, oraz CAF – Wspólna Metoda Oceny, w procesie mierzenia potencjału i dokonań, poprzez szkolenia pracowników i pomoc doradcą.

Dokonując analizy tych dwóch obszarów przedmiotowego zagadnienia, zauważa się, że te jednostki, które stosowały wcześniej inne narzędzia do poprawy

jakości zarządzania, praktycznie równocześnie przeprowadzały kontrole merytoryczne realizacji określonych zadań. Niestety, w 5 przypadkach nie udzielono odpowiedzi.

O zachowaniu dotychczasowych przepisów świadczą również badania, z których wynika, że wdrożenie nowego systemu kontroli zarządczej nie spowodowało zmian w funkcjonujących strukturach organizacyjnych oraz w procedurach wewnętrznych. Przeprowadzone badania potwierdzają zatem, że gminy oparły system kontroli zarządczej w dużej mierze na już funkcjonujących przepisach, procedurach i strukturach wewnętrznych, pomimo różnej opinii respondentów o ich jakości. W 56% badanych jednostek uszczegółowiono procedury i regulaminy w odniesieniu do elementów nowego pojęcia kontroli, w szczególności nowych zagadnień, takich jak zarządzanie ryzykiem.

3. Personalizacja kontroli zarządczej i wpływ pracowników na jej funkcjonowanie

Ustawodawca w zapisach art. 69 ust. 1 pkt 2 i 3 ustawy o finansach publicznych² przypisał wprost obowiązek zapewnienia funkcjonowania kontroli zarządczej konkretnym organom – wójtowi, burmistrzowi, prezydentowi miasta oraz przewodniczącemu zarządu jednostki samorządu terytorialnego i kierownikowi jednostki. W celu efektywniejszego działania istotne jest wskazanie odpowiedzialności wyznaczonych osób i organów, gdyż zwiększa to skuteczność ich działań. Personalizacja kontroli jest zatem bardzo istotna, i to na obu szczeblach jej funkcjonowania. Minister Finansów wyznaczył osoby odpowiedzialne za stan kontroli zarządczej względem ustawowych przepisów.

Weryfikując i oceniając obszar podmiotów zaangażowanych we wdrożenie systemu kontroli zarządczej (tabela 4) można stwierdzić, że w 3 jednostkach do 10 000 mieszkańców zajmowali się tym sekretarze, łącznie ze skarbnikami gmin, oraz po jednej sam skarbnik lub sekretarz. W podmiotach liczących od 10 001 do 25 000 mieszkańców w jednym przypadku kontrola była wdrożona przez podmioty zewnętrzne. Natomiast w jednostkach powyżej 25 000 mieszkańców, gdzie funkcjonują wydzielone referaty, wdrożeniem zajmował się sekretarz z inną osobą (w 2 przypadkach), bo w jednej jednostce jeszcze nie wdrożono kontroli.

² Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych, Dz.U. nr 157, poz. 1240.

Biorąc pod uwagę natomiast wszystkie jednostki, bez względu na strukturę ludności poszczególnych gmin, należy stwierdzić, że wdrożeniem systemu kontroli zarządczej zajmowali się przede wszystkim sekretarze w połączeniu ze skarbnikami – w 3 jednostkach badanych (34% jednostek posiadających wdrożoną kontrolę), następnie w 2 gminach sekretarze łącznie z innymi osobami (22%) oraz w 2 gminach również podmioty zewnętrzne (22%). W 1 gminie wdrażaniem zajmował się sam sekretarz i w 1 skarbnik (22%). Natomiast w 5 przypadkach kontrola nie została wdrożona.

Tabela 4

Identyfikacja podmiotu wdrażającego kontrolę w jednostce

Problem badawczy	Liczba ludności w gminach									Brak odpowiedzi	Ogółem
	do 10 000 mieszkańców			od 10 001 do 25 000 mieszkańców			powyżej 25 000 mieszkańców				
	T	N	TO	T	N	TO	T	N	TO		
Kto w jednostce zajmował się zorganizowaniem systemu kontroli zarządczej – kierownik jednostki	6	3		1	1		2	1			14
Sekretarz gminy	3×1						1×1				
Skarbnik gminy	3×1										
Inna wyznaczona osoba przez kierownika jednostki							1×1				
Podmioty zewnętrzne	1			1							

T – tak; N – nie; TO – trudno ocenić.

Źródło: opracowanie własne.

Kontrola zarządcza ma służyć poprawie jakości zarządzania w jednostce. Informacja wewnętrzna o nowych zasadach i obowiązkach gmin w zakresie funkcjonowania systemu kontroli powinna być omawiana i dyskutowana ze wszystkimi pracownikami w jednostce. To pracownicy bezpośrednio wykonują zadania i przyczyniają się do realizacji zamierzonych przez kierowników na dany rok celów działania.

Zagadnienie to poddano badaniom celem analizy stanu informacji wewnętrznej dotyczącej funkcjonowania kontroli. Wyniki przedstawiono w tabeli 5.

Analizując informację wewnętrzną w zakresie funkcjonowania kontroli zarządczej, należy uznać, że w 89% gmin, które udzieliły odpowiedzi, pracownicy są poinformowani o nowym systemie oraz możliwości swobodnego zgłaszania przez nich sugestii w zakresie usprawnienia kontroli w ich jednostkach. Zapewne nie bez znaczenia jest fakt, że w większości jednostek to właśnie pracownicy są odpowiedzialni za jej realizację. Jedyne w 1 gminie pracownicy nie mają takiej możliwości. W 5 jednostkach, gdzie nie jest wdrożona kontrola – nie udzielono odpowiedzi na to zagadnienie.

Z analizy 14 gmin w województwie zachodniopomorskim wynika, że kierownicy gmin oddelegowali ten obowiązek na swoich pracowników. Nie zmienia to jednak ich odpowiedzialności względem przepisów ustawy. We wszystkich badanych jednostkach oddelegowano uprawnienia do sekretarzy, skarbników, pracowników referatów, wydziałów kontroli lub audytu w zakresie koordynacji funkcjonowania kontroli.

Tabela 5

Informacje wewnętrzne dotyczące funkcjonowania kontroli

Problem badawczy	Liczba ludności w gminach									Brak odpowiedzi	Ogółem
	do 10 000 mieszkańców			od 10 001 do 25 000 mieszkańców			powyżej 25 000 mieszkańców				
	T	N	TO	T	N	TO	T	N	TO		
Czy w jednostce wszyscy pracownicy są poinformowani o funkcjonowaniu systemu kontroli zarządczej i jej celu	5		1	1			2			5	14
Czy pracownicy mają możliwość swobodnego zgłaszania sugestii w zakresie usprawnienia kontroli zarządczej w jednostce	5	1		1			2			5	14

T – tak; N – nie; TO – trudno ocenić.

Źródło: opracowanie własne.

Biorąc jednak pod uwagę rzetelność i skuteczność działań w zakresie funkcjonowania kontroli zarządczej, należy uznać, że cedowanie obowiązków na pracowników przez kierowników ma pozytywne działanie. Są bowiem zaangażowani bezpośrednio i mają odpowiednią wiedzę o zasadach i wymogach wdrożenia jej

w jednostce. Kierownik jednostki jest informowany przez pracowników o zagrożeniach i ryzyku, które mogą wystąpić podczas realizacji zamierzonych celów. Taka forma przyniesie wymierne i korzystne efekty w jakości kontroli. Potwierdzają to przedstawione wyniki badań, gdzie w 8 jednostkach, czyli w 100% gmin, które udzieliły odpowiedzi, obowiązki związane z funkcjonowaniem kontroli zarządczej sędowano na pracowników, dodając im to zadanie do zakresu czynności.

Uwagi końcowe

Wdrażanie i organizacja kontroli zarządczej w badanych jednostkach przebiegała w sposób niewprowadzający rewolucyjnych zmian w funkcjonowaniu jednostek.

Dotychczasowe obligatoryjne kontrole finansowe z pewnością nie są w obecnej sytuacji społeczno-gospodarczej samorządów wystarczające. Dlatego też zamysłem ustawodawcy było stworzenie w sektorze publicznym narzędzi do szerszego spojrzenia na kontrolę wewnętrzną, opartą nie na planie finansowym, ale na systemie wyznaczania celów i zadań oraz monitorowaniu ich realizacji. Od kierowników jednostek powinna wychodzić inicjatywa i chęć zmian w systemie zarządzania. Wprowadzenie obligatoryjnych ustawowych zapisów może nie przynieść wymiernych efektów w postaci podniesienia poziomu jakości zarządzania w sektorze publicznym.

Przedstawione zagadnienia wskazały jedynie problemy i procesy związane z wprowadzaniem zmian w metodach zarządzania jednostkami sektora publicznego. Ustawowy obowiązek wdrożenia systemu kontroli zarządczej ma kierownik JST, jako II poziom kontroli zarządczej, a następnie dopiero kierownicy poszczególnych jednostek organizacyjnych, jako I poziom systemu kontroli zarządczej.

Z analizy opinii respondentów w zakresie oceny poziomu działań jednostki w celu zorganizowania systemu kontroli zarządczej i uznania kontroli za narzędzie do usprawnienia zarządzania jednostką wynika, że wskaźnik wyniósł 2,2, co oznacza, że w województwie zachodniopomorskim gminy oceniają swoje działania jako obszar, który wymaga podjęcia jeszcze działań i/lub wprowadzenia poprawy pewnych przyjętych rozwiązań.

Gminy w większości badanych jednostek zaangażowały się we wdrożenie systemu kontroli zarządczej, jego procedur oraz przepisów. Opracowano rzetel-

nie dokumentację, która ma służyć kierownikowi JST pomocniczo w realizacji celów.

Zauważa się, że po tak krótkim procesie trwania i funkcjonowania kontroli zarządczej nie wpłynęła ona na usprawnienie zarządzania jednostką. Badania należałoby ponowić po okresie 2 kolejnych lat, aby świadomość nie obowiązku, lecz idei ustawodawcy została zrozumiana przez zarządzających.

Już obecnie przy pracy nad badaniami zauważyć można, że w województwie zachodniopomorskim są liderzy tych działań. Stosowanie założeń dobrych praktyk może przynieść w kolejnych latach oczekiwane przez ustawodawcę efekty w usprawnieniu zarządzania jednostkami samorządu terytorialnego.

Literatura

Komunikat nr 23 Ministra Finansów z 16.12.2009 r., Dz. Urz. Min. Fin. z 2009 r., nr 15, poz. 84.

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych, Dz.U. nr 157, poz. 1240.

THE IMPLEMENTATION AND THE ORGANIZATION OF THE MANAGEMENT CONTROL IN A POLISH LOCAL GOVERNMENT ON THE EXAMPLE OF WEST POMERANIAN VOIVODESHIP

Summary

The management control in entities of local government is a new tool – obligatory, but not formalized by the legislator – which improves the quality of management. In this situation, the implementation and the organization of the management control in a municipality have become an important issue. The purpose of the article is to identify and assess the method of implementing and organizing the management control in local government entities. Opinions about the issue were formulated on the basis of the own questionnaire research conducted in 14 municipalities of West Pomeranian Voivodeship. The subject of the detailed analysis were among others: the implementation of the management control, its institutionalisation and personalization.

Translated by Magdalena Janowicz