

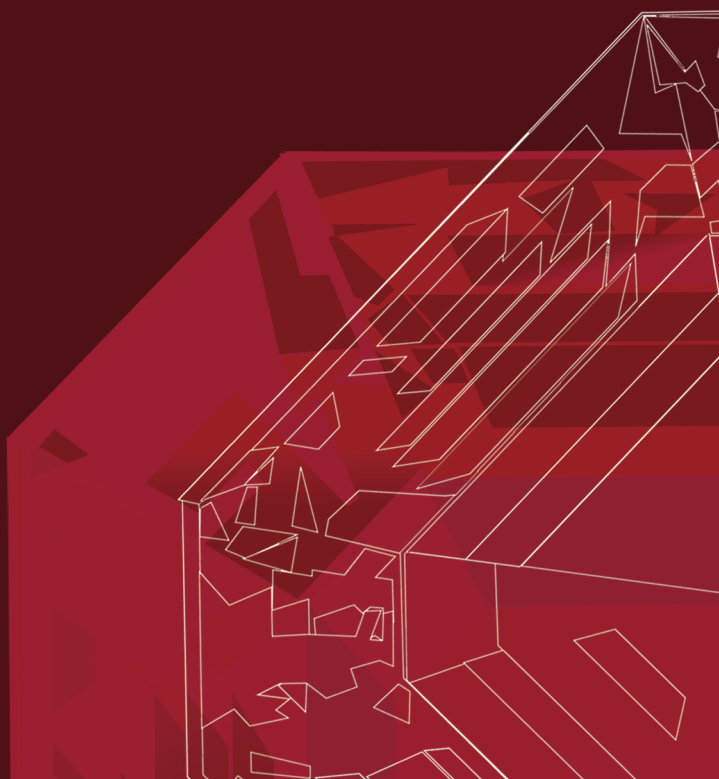
AUDYT WEWNĘTRZNY W SEKTORZE PUBLICZNYM

Joanna PRZYBYLSKA (red.)



CeDeWu.pl

Rubinum



AUDYT WEWNĘTRZNY W SEKTORZE PUBLICZNYM

Joanna PRZYBYLSKA (red.)



CeDeWu.pl

Rubinum

[Kup książkę](#)

Recenzja: prof. dr hab. Krzysztof Opolski

Publikacja częściowo dofinansowana ze środków Studiów Podyplomowych „Audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych” Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu.

© Copyright do wydania polskiego CeDeWu Sp. z o.o.

Wszelkie prawa zastrzeżone.

Zabronione jest kopiowanie, przetwarzanie i rozpowszechnianie w jakimkolwiek celu oraz postaci bez pisemnej zgody autora i wydawcy.

Zdjęcie (grafika) udostępnione dzięki iStockPhoto. com

Projekt okładki: Agnieszka Natalia Bury

DTP: CeDeWu Sp. z o.o.

Wydanie I, Warszawa 2010

ISBN 978-83-7556-350-4

EAN 9788375563504

Wydanie I elektroniczne, Warszawa 2020

ISBN 978-83-7941-278-5

Wydawca: CeDeWu Sp. z o.o.

00-680 Warszawa, ul. Żurawia 47/49

e-mail: cedewu@cedewu.pl

Studio DTP: (4822) 396 15 06

Redakcja wydawnictwa: (4822) 396 15 03

Sekretariat zarządu: (4822) 374 90 20, 374 90 22

Księgarnia Ekonomiczna

00-680 Warszawa, ul. Żurawia 47

Tel.: (4822) 396 15 00... 01

Ekonomiczna Księgarnia Internetowa

cedewu.pl

Made in Poland

Wydawnictwo CeDeWu oraz autorzy dołożyli wszelkich starań, aby treści zawarte w niniejszej publikacji były kompletne i rzetelne. Nie biorą jednak żadnej odpowiedzialności za ich wykorzystanie ani za związane z tym ewentualne naruszenie praw autorskich.

Wydawnictwo CeDeWu oraz autorzy nie ponoszą również żadnej odpowiedzialności za ewentualne szkody wynikłe z wykorzystania informacji zawartych w książce.

[Kup książkę](#)

Spis treści

Wprowadzenie	7
--------------------	---

1. Sektor publiczny i sektor finansów publicznych w teorii i praktyce gospodarczej	
– <i>Sławomira Kańdula</i>	9
1.1. Pojęcie sektora publicznego.	9
1.2. Pojęcie finansów publicznych oraz sektora finansów publicznych.	11
1.3. Rozmiar sektora publicznego i sektora finansów publicznych w Polsce	17
1.4. Dysfunkcje sektora publicznego i sektora finansów publicznych oraz sposoby ich przeciwdziałania	23
Bibliografia	28

2. Charakterystyka i rola audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych w świetle polskiego ustawodawstwa – ujęcie historyczne	
– <i>Dorota Potrzebowska</i>	31
2.1. Przepisy prawne ustanawiające obowiązek powołania i zasady funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych	31
2.2. Audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych w świetle ustawy o finansach publicznych z dnia 30 czerwca 2005 roku	35
2.3. Nowe regulacje w zakresie funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych po zmianach w 2009 roku	39
2.4. Analiza zmian przepisów prawnych dotyczących audytu wewnętrznego obowiązujących w latach 2001-2010.	44
Bibliografia	51

3. Kontrola zarządcza i rola audytu wewnętrznego w ocenie systemu kontroli zarządczej – Marzena Kujawa	53
3.1. Kontrola zarządcza w świetle ustawy o finansach publicznych	53
3.2. Kontrola zarządcza w świetle standardów Ministra Finansów	56
3.3. Odpowiedzialność w zakresie kontroli zarządczej	63
3.4. Rola audytu wewnętrznego w ocenie kontroli zarządczej	67
Bibliografia	72
4. Rachunkowość zarządcza jako narzędzie wspomagające system kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego – Elżbieta Wróblewska	73
4.1. Gmina jako podmiot świadczący usługi publiczne	73
4.2. Analiza SWOT jako narzędzie zarządzania jednostką samorządu terytorialnego	74
4.3. <i>Controlling</i> w podmiotach świadczących usługi publiczne	76
4.4. Zarządzanie efektywnością oraz budżetowanie w jednostkach samorządu terytorialnego	79
Bibliografia	88
5. Rola komitetu audytu w kształtowaniu audytu wewnętrznego w spółce publicznej – Marta Tomaszewska	91
5.1. Uregulowania prawne powstania i działalności komitetów audytu oraz sposoby regulowania ich działalności w dokumentach ustrojowych spółki	91
5.1.1. Geneza powstania komitetów audytu	91
5.1.2. Regulacje funkcji i zadań komitetów audytu w dokumentach ustrojowych spółki publicznej	94
5.2. Wymogi i zadania stawiane komitetom audytu	96
5.2.1. Wymogi i zadania komitetu audytu wynikające z przepisów prawa	96
5.2.2. Dobre praktyki w działalności komitetów audytu – przegląd polskich i światowych doświadczeń	101
5.3. Wpływ komitetu audytu na działalność audytu wewnętrznego	104
5.3.1. Oczekiwania komitetu audytu w stosunku do audytu wewnętrznego i kierownictwa wyższego szczebla	104
5.3.2. Sposób działania audytu wewnętrznego wg najlepszych praktyk światowych na rzecz komitetu audytu	105
Bibliografia	108

6. Audyt dochodzeniowy i jego rola w wykrywaniu nadużyć gospodarczych	
– <i>Marta Becla</i>	111
6.1. Nadużycia gospodarcze	111
6.1.1. Przyczyny nadużyć gospodarczych	111
6.1.2. Pojęcie nadużycia	112
6.1.3. Charakterystyka sprawcy nadużycia	113
6.2. Metody i techniki audytu dochodzeniowego	114
6.2.1. Podstawowe symptomy nadużycia	114
6.2.2. Analityczne metody wykrywania nadużyć	115
6.2.3. Zasady postępowania w przypadku wykrycia nadużycia	116
6.3. Rodzaje nadużyć gospodarczych	118
6.3.1. Nadużycia w obszarze księgowości.	
Fałszowanie sprawozdań finansowych	118
6.3.2. Nadużycia w obszarze sprzedaży	119
6.3.3. Nadużycia w obszarze zakupów	120
6.3.4. Nadużycia w obszarze kadrowym	121
6.3.5. Nadużycia w obszarze wynagrodzeń	122
6.3.6. Nadużycia w obszarze wydatków służbowych	122
6.3.7. Nadużycia w obszarze majątku firmy powierzonego pracownikowi ..	123
6.3.8. Nadużycia w obszarze IT oraz bezpieczeństwa informacji	124
6.3.9. Konflikt interesów	125
6.4. Zarządzanie ryzykiem nadużyć	125
6.4.1. Rola pracowników w wykrywaniu nadużyć	125
6.4.2. Rola audytu wewnętrznego i dochodzeniowego	
w wykrywaniu nadużyć	126
6.4.3. Rola kierownictwa w wykrywaniu nadużyć	127
Bibliografia	130
 7. Audyt rentowności usług medycznych – <i>Monika Jarzębińska</i>	133
7.1. Kontraktowanie świadczeń zdrowotnych	133
7.2. System jednorodnych grup pacjentów – szacowanie kosztów jednostkowych	
procedur medycznych	134
7.3. Zakres audytu rentowności usług medycznych	137
7.4. Analiza wybranych procedur medycznych	143
7.5. Ocena rentowności procedur medycznych	147
Bibliografia	151

8. Przekształcenie zakładu budżetowego w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością (na przykładzie Zakładu Gospodarki Komunalnej) – wybrane aspekty audytu	
– <i>Ewa Łęgosz</i>	153
8.1. Gospodarka komunalna gminy	153
8.2. Charakterystyka zakładu budżetowego jako dominującej formy prowadzenia gospodarki komunalnej	154
8.3. Przesłanki przekształcenia zakładu budżetowego i procedury likwidacyjne . . .	158
8.4. Spółka prawa handlowego jako forma organizacyjna wykonywania zadań gminy	160
8.5. Proces zakładania spółki z ograniczoną odpowiedzialnością przez gminę	162
8.6. Przekształcenie Zakładu Gospodarki Komunalnej w Szamotułach w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością	165
8.7. Rejestracja spółki oraz uzyskanie pozwoleń środowiskowych	168
8.8. Koszty założenia spółki	173
8.9. Audyt przekształcenia zakładu budżetowego w spółkę z o.o.	174
Bibliografia	179
 9. Audyt wewnętrzny wydatków na wynagrodzenia pracowników samorządowych (na przykładzie powiatu poznańskiego) – <i>Mariusz Strzyżewski</i>	181
9.1. Dokumentowanie prac audytowych	181
9.2. Wydatkowanie środków na wynagrodzenia pracowników	182
9.2.1. Wydatki na wynagrodzenia w powiecie poznańskim	182
9.2.2. Kontrola wewnętrzna w procesie ustalenia i wypłaty wynagrodzeń . .	184
9.2.3. Identyfikacja ryzyk w procesie ustalenia i wypłaty wynagrodzeń. . . .	186
9.3. Kwestionariusze kontroli wewnętrznej oraz listy kontrolne audytu wydatków na wynagrodzenia	187
9.3.1. Ustalenie regulaminów porządkowych dotyczących pracy i wynagrodzeń	188
9.3.2. Ustalenie składników wynagrodzeń	190
9.3.3. Naliczenie wynagrodzeń	194
9.3.4. Wypłata wynagrodzeń	196
9.3.5. Ewidencja księgowa kosztów i wydatków na wynagrodzenia oraz rozrachunków z pracownikami	196
Bibliografia	200

Wprowadzenie

W Polsce audyt wewnętrzny został wprowadzony do sektora finansów publicznych 1 stycznia 2002 roku. Nakładając obowiązek prowadzenia audytu wewnętrznego na jednostki sektora finansów publicznych Polska wypełniła jedno ze zobowiązań negocjacyjnych z Unią Europejską, która zobligowała wszystkie kraje kandydujące do stworzenia systemu zapewniającego efektywność wykorzystywania środków publicznych.

Od 2002 roku trwa proces przekształcania i wzmacniania funkcji audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych. Kolejne nowelizacje ustaw o finansach publicznych wprowadzały zmiany w zakresie jego organizacji i funkcjonowania. Ostatnie zmiany w tym zakresie, wprowadzone ustawą o finansach publicznych z 2009 roku*, stanowią ważny krok w kierunku udoskonalenia instytucji audytu wewnętrznego. Obok zmian w przepisach prawnych, jakie zaszły w ciągu ośmiu lat funkcjonowania audytu wewnętrznego w Polsce, podmioty prowadzące ten audyt zgromadziły doświadczenie praktyczne, które stanowi ważny dorobek w dalszym doskonaleniu tej instytucji.

Zadania stawiane przed audytem wewnętrznym – wśród których wymienić należy między innymi wspieranie kierownictwa w zarządzaniu jednostką, ocenę systemu kontroli zarządczej, ocenę sprawozdań finansowych i sprawozdań wykonania budżetu – wymagają ciągłego poszerzania wiedzy na temat audytu. Autorzy niniejszej publikacji, zajmujący się problematyką audytu wewnętrznego zarówno w teorii, jak i w praktyce, wyrażają nadzieję, że zagadnienia w niej przedstawione spotkają się z zainteresowaniem audytorów wewnętrznych i innych osób zainteresowanych tą problematyką. Treści zawarte w opracowaniu zostały dobrane w ten sposób, aby z jednej strony – dokonać podsumowania dotychczasowej działalności audytu wewnętrznego w Polsce i ugruntować wiedzę z tego zakresu, z drugiej – zwrócić uwagę na najbardziej aktualne problemy, z którymi audytorzy wewnętrzni spotykają się podczas wykonywania swoich obowiązków.

Publikacja zawiera dziewięć rozdziałów, przy czym pierwsze pięć z nich ma charakter głównie teoretyczno-analityczny. Rozdział pierwszy jest rozdziałem o charakterze wprowadzającym. Autorka przedstawia w nim i dogłębnie analizuje różnice między sektorem finansów publicznych a sektorem publicznym. Rozróżnienie tych pojęć – w praktyce często utożsamianych – ma istotne znaczenie dla audytu wewnętrznego. W rozdziale drugim zawarta jest szczegółowa analiza aktów prawnych dotyczących audytu wewnętrznego – począwszy od jego wprowadzenia do 2010 roku. Autorka do-

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

konuje oceny zmian, jakie zaszły w zakresie rozumienia roli audytu wewnętrznego, jego funkcji i organizacji, uwzględniając najnowszą ustawę o finansach publicznych z 2009 roku. W kolejnych trzech rozdziałach uwaga została skoncentrowana na zagadnieniach szczegółowych, powiązanych bezpośrednio lub pośrednio z funkcjonowaniem audytu wewnętrznego, przy czym skupiono się na kwestiach budzących najwięcej wątpliwości i pytań wśród audytorów wewnętrznych. Omówiono w nich między innymi główne problemy związane z koniecznością wprowadzenia kontroli zarządczej do sektora finansów publicznych, zwrócono uwagę na rosnącą rolę rachunkowości zarządczej w tym sektorze oraz przedstawiono rolę komitetów audytu.

Autorzy rozdziałów od szóstego do dziewiątego skupiają się na zagadnieniach praktycznych. Rozdział szósty poświęcony został jeszcze niedocenianemu w Polsce audytowi dochodzeniowemu. Autorka zwraca uwagę na rosnącą rolę tego audytu, przedstawia mechanizmy dokonywania oszustw, których poznanie i zrozumienie jest kluczowe dla podejmowania skutecznych działań w tym zakresie, oraz przedstawia rolę kierownictwa i audytu wewnętrznego w wykrywaniu oszustw. Autorka rozdziału siódmego podjęła niezwykle interesujący temat audytowy, jakim jest ocena rentowności usług medycznych. Przedstawienie tego zagadnienia najpierw w ujęciu teoretycznym, następnie praktycznym, pozwoli każdemu audytorowi wewnętrznemu na wykonanie zadania audytowego w tym zakresie. W kolejnym rozdziale przedstawiono szczegółowo proces przekształcenia zakładu budżetowego w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością. Dokładne poznanie przebiegu tego procesu oraz problemów z tym związanych jest niezbędne dla prawidłowego przeprowadzenia audytu operacyjnego w tym zakresie. Ostatni rozdział, poświęcony audytowi wynagradzania pracowników samorządowych, zawiera wiele wzorów kwestionariuszy kontroli wewnętrznej oraz list kontrolnych, które mogą być wykorzystane podczas przeprowadzania audytu w tym zakresie.

Omawiane zagadnienia zostały przedstawione według stanu prawnego na dzień 30 września 2010 roku.

Joanna Przybylska

1

Sektor publiczny i sektor finansów publicznych w teorii i praktyce gospodarczej

Sławomira Kańduła

1.1. Pojęcie sektora publicznego

W ostatnich latach przybywa publikacji poświęconych różnym aspektom funkcjonowania sektora publicznego. Nie ma jednak zgody odnośnie do tego, co należy rozumieć pod pojęciem tego sektora. Brak konsensusu w odniesieniu do zakresu podmiotowego i przedmiotowego sektora publicznego powoduje, że jest on czasami błędnie utożsamiany z sektorem finansów publicznych¹. Brak jednoznacznej definicji uniemożliwia zebranie pełnych danych dotyczących funkcjonowania tego sektora, utrudnia też porównania międzynarodowe odnoszące się do jego zakresu i znaczenia w gospodarce.

Nie ma jednej, uniwersalnej definicji sektora publicznego. Poszczególne państwa i organizacje międzynarodowe definiują ten sektor według własnej metodologii. Termin „sektor publiczny” nie występuje w polskim ustawodawstwie, także w literaturze nie sformułowano jego precyzyjnej definicji. Niektórzy badacze określają sektor publiczny w kategoriach ogólnych, inni wskazują kryteria, które umożliwiają odróżnienie tego sektora od innych podmiotów, jeszcze inni wymieniają podmioty wchodzące w jego skład. W tym miejscu przytoczę tylko niektóre z poglądów prezentowanych w literaturze.

W najbardziej ogólnej definicji przyjmuje się, że państwo jest sektorem publicznym². Podkreśla się przy tym, że państwo to może być zorganizowane na różnych szczeblach organizacyjnych (władze centralne oraz samorząd terytorialny). Dla J. Kleera sektor publiczny jest to: (...) *ta część gospodarki, w której przemieszane są reguły ekonomiczne z politycznymi. Tego związku nie da się nigdy w pełni wyeliminować*³. Z kolei A. Szewczuk stwierdza, że sektor publiczny oznacza *tę część gospodarki (segment), która służy ogółowi*⁴.

W literaturze podaje się, że tradycyjnym kryterium, na podstawie którego sektor publiczny oddziela się od innych sektorów występujących w państwach o gospodarce rynkowej, w tym głównie od sektora prywatnego jest *kryterium własności*. Przyjmuje się więc, że podmioty, które nie są własnością prywatną wchodzą w skład sektora publicznego. Innymi słowy, sektor publiczny tworzą te podmioty, które nie są zaliczane do sek-

tora prywatnego oraz innych sektorów istniejących w państwie⁵. W poszczególnych państwach zakres tak rozumianego sektora publicznego jest zróżnicowany. Kryterium to nie jest doskonałe i nie pozwala na postawienie wyraźnej granicy pomiędzy sektorem publicznym i prywatnym. W praktyce bowiem majątek publiczny może być udostępniany podmiotom prywatnym odpłatnie, nieodpłatnie lub za częściową odpłatnością⁶.

Wobec niedoskonałości omówionego kryterium należy poszukiwać innych założeń pozwalających na zdefiniowanie sektora publicznego. Należą do nich kryteria: podmiotowe, funkcjonalne⁷ oraz mechanizmu alokacji zasobów. Pierwsze z nich (*podmiotowe*) umożliwia wskazanie rodzajów podmiotów: *prowadzących działalność, polegającą na wytwarzaniu usług publicznych oraz prowadzeniu działalności na rzecz społeczeństwa i wspólnot lokalnych*⁸ oraz regionalnych.

Z kolei biorąc pod uwagę zadania rozpatrywanego sektora (*kryterium funkcjonalne*) można stwierdzić, że sektor publiczny jest tą częścią gospodarki, która zajmuje się wytwarzaniem, dostarczaniem oraz podziałem dóbr i usług przez państwo (władze rządowe i samorządowe) na rzecz tego państwa lub jego obywateli. Wskazuje się przy tym, że państwo koncentruje się na tych dziedzinach, które są wyłączną domeną sektora publicznego. Zalicza się do nich m.in.: administrację, bezpieczeństwo publiczne, obronę narodową, ochronę sanitarną kraju. Jak podkreśla S. Owsiak omawiane kryterium jest ważne, gdyż pozwala: *dokonać podziału ról pomiędzy sektorem prywatnym a sektorem publicznym przy zaspokajaniu potrzeb publicznych*⁹. Tymczasem ten sposób definiowania sektora publicznego także budzi wątpliwości ponieważ współcześnie niektóre zadania publiczne (państwa i samorządu terytorialnego) wykonywane są przez podmioty prywatne oraz stowarzyszenia i fundacje. Zmienia się bowiem rola podmiotów publicznych w zaspokajaniu potrzeb społeczeństwa i podmiotów gospodarczych¹⁰.

Ostatnim kryterium, do którego pragnę się odnieść, jest *mechanizm alokacji zasobów*. Podkreśla się, że w przeciwieństwie do sektora prywatnego: *sektor publiczny nie jest regulowany przez rynek, ponieważ wydatki są względnie niezależne od wielkości sprzedaży dóbr i usług a doktrynalną cechą sektora publicznego jest polityczny mechanizm alokacji zasobów*¹¹. Z tymi stwierdzeniami nie można się bezkrytycznie zgodzić. Zależność pomiędzy popytem a podażą nie występuje tylko w części działalności obejmowanej mianem sektora publicznego. Tak będzie m.in. przy wypłacaniu transferów ze środków budżetu państwa i budżetów samorządowych. Rynkowa alokacja zasobów powinna jednak występować przy finansowaniu z tych budżetów inwestycji, w działalności przedsiębiorstw państwowych oraz spółek będących własnością państwa i samorządu terytorialnego. Brak rynkowej alokacji w wymienionych przypadkach oznacza dysfunkcję w działaniu rozpatrywanego sektora.

Czasami definiuje się sektor publiczny poprzez podanie cech odróżniających go od sektora prywatnego. Podkreśla się między innymi, że sektor publiczny – w przeciwieństwie do prywatnego – spełniając swoje funkcje może stosować środki przymusu¹². Ponadto, majątek publiczny i podmioty publiczne podlegają specjalnym regulacjom dotyczącym np. zasad zakupu sprzętu i wyboru wykonawcy usługi¹³. Nie

można jednak stwierdzić, że cechą odróżniającą oba sektory jest niekomercyjny charakter sektora publicznego. Przedsiębiorstwa państwowe i spółki będące własnością podmiotów sektora publicznego kierują się kryterium zysku, podczas gdy niektóre podmioty prywatne działają na zasadzie *non profit*.

Niektórzy autorzy definiując sektor publiczny wymieniają podmioty wchodzące w jego skład (czasami zwracając uwagę na źródła finansowania ich działalności). Przykładowo E. Malinowska-Misiąg i W. Misiąg podają, że omawiany sektor składa się z państwowych i samorządowych instytucji oraz jednostek organizacyjnych, których działalność finansowana jest – wyłącznie lub głównie – z podatków i innych dochodów należnych państwu i jednostkom samorządu terytorialnego. Warunkiem niezbędnym do zaliczenia ich do sektora publicznego jest wykonywanie przez te instytucje i jednostki zadań publicznych na zasadach niekomercyjnych¹⁴. W tym wąskim brzmieniu definicji sektora publicznego jest on utożsamiany z sektorem finansów publicznych.

W Polsce Główny Urząd Statystyczny przyjmuje, że sektor publiczny tworzą wszystkie podmioty będące własnością Skarbu Państwa oraz jednostek samorządu terytorialnego. Do sektora tego zalicza się także tzw. „własność mieszaną”, a więc podmioty z przewagą kapitału (mienia) Skarbu Państwa i samorządu terytorialnego¹⁵. Jest to bardzo szeroka definicja. Tak rozumiany sektor publiczny obejmuje: wszystkie podmioty sektora finansów publicznych oraz przedsiębiorstwa państwowe, banki państwowe, jednostki badawczo-rozwojowe (instytuty badawcze), a także spółki handlowe, w których państwo lub samorząd terytorialny mają co najmniej 51% udziałów lub akcji. Takie rozumienie sektora publicznego jest zbieżne z nomenklaturą OECD, która do tego sektora zalicza podmioty tworzące *sektor general government* (zob. dalej) oraz podmioty będące własnością państwową, samorządową i mieszaną, a także bank centralny¹⁶. W tym opracowaniu pisząc o sektorze publicznym będę miała na myśli sektor zgodny z nomenklaturą GUS i będę odróżniać go od sektora finansów publicznych.

1.2. Pojęcie finansów publicznych oraz sektora finansów publicznych

Sektor publiczny kojarzy się z finansami publicznymi oraz sektorem finansów publicznych (SFP). Najogólniej, finanse publiczne są to zjawiska związane z gromadzeniem i wydatkowaniem środków pieniężnych przez państwo wraz z ich otoczeniem instytucjonalnym¹⁷. Pod pojęciem państwa należy w tym miejscu rozumieć działające na różnych szczeblach organy władzy publicznej wraz z podporządkowanymi im jednostkami organizacyjnymi. W życiu codziennym, w praktyce gospodarczej oraz w literaturze przedmiotu podmioty zaangażowane w tworzenie i wydatkowanie środków publicznych¹⁸ są nazywane: podmiotami finansów publicznych, sektorem pu-

blicznym, sektorem finansów publicznych, sektorem *general government*. Określeń tych nie można traktować jako synonimów.

W literaturze przyjmuje się, że w skład finansów publicznych wchodzi następujące fundusze: budżet państwa, budżety jednostek samorządu terytorialnego, fundusze celowe, podmioty gospodarki pozabudżetowej¹⁹. W poszczególnych państwach występują jednak odmienności dotyczące zakresu finansów publicznych, ponadto zakres ten ewoluje. Zmiany, które obserwujemy w odniesieniu do finansów publicznych w Polsce są pochodną m.in. nieokreślenia na początku transformacji ustrojowej koncepcji systemu finansów publicznych w warunkach gospodarki rynkowej. Naukowcy, praktycy gospodarczy oraz politycy różnili się bowiem i różnią nadal w poglądach na temat roli władz publicznych w gospodarce, zakresu zadań tych władz oraz sposobu ich finansowania²⁰. Brak spójnej koncepcji systemu finansów publicznych wpływa na trudności ze zdefiniowaniem zakresu sektora publicznego i sektora finansów publicznych. Szczególną dyskusję wzbudza to – jak już wspomniano – czy do sektora finansów publicznych powinny być zaliczane te podmioty, które wprawdzie zostały utworzone przez władze publiczne działające na szczeblu państwowym i samorządowym, ale których podstawą działania jest kryterium zysku. Spór dotyczy także umiejscowienia w gospodarce rynkowej: banku centralnego, prywatnych funduszy ubezpieczeń społecznych (otwartych funduszy emerytalnych), jednostek badawczo-rozwojowych (instytutów badawczych), agencji powoływanych przez władze publiczne w celu realizacji zadań publicznych²¹.

Zmiany zapoczątkowane w 1990 r. w odniesieniu do gospodarki i finansów państwa polegały m.in. na dostosowywaniu finansów publicznych do rozwiązań występujących w innych krajach o gospodarce rynkowej, w których gospodarka jest podzielona na pięć rozłącznych sektorów instytucjonalnych²²: przedsiębiorstwa, instytucje finansowe, instytucje rządowe i samorządowe (*general government*), gospodarstwa domowe oraz instytucje niekomercyjne działające na rzecz gospodarstw domowych.

Próbę identyfikacji sektora instytucji rządowych i samorządowych w Polsce podjęto po raz pierwszy w ustawie o finansach publicznych z 1998 roku. W ustawie tej określenie *sektor general government* przetłumaczono jako sektor finansów publicznych (SFP). Sektor ten nie został zdefiniowany ani w literaturze, ani w przepisach prawnych. W kolejnych ustawach o finansach publicznych²³ wskazywano jedynie podmioty, które ustawodawca zakwalifikował do sektora finansów publicznych.

Początkowo (w latach 1999-2000) zakres sektora finansów publicznych określony był nieprecyzyjnie, w jego skład wchodziły bowiem: organy władzy publicznej i podległe im jednostki organizacyjne oraz państwowe osoby prawne i inne państwowe jednostki organizacyjne nieobjęte Krajowym Rejestrem Sądowym, których działalność była finansowana ze środków publicznych w całości lub części, z wyjątkiem: przedsiębiorstw państwowych, banków państwowych i spółek prawa handlowego. Sektor ten podzielono wtedy na sektor rządowy i samorządowy²⁴.

Bardziej szczegółowo wskazano zakres omawianego sektora w nowelizacji ustawy o finansach publicznych, która weszła w życie w 2001 roku²⁵. Konstruując sektor finansów publicznych zastosowano różnorodne kryteria²⁶:

- własności publicznej²⁷,
- statusu ustrojowego jednostki SFP wskazującego na jej przynależność do organów państwowych lub samorządowych bądź jednostek im podporządkowanych,
- formy organizacyjno-prawnej (w tej grupie wyróżniono jednostki nieposiadające osobowości prawnej),
- charakteru i celu działania jednostki SFP,
- imiennego wskazania podmiotów,
- formy osoby prawnej powołanej do życia w celu wykonywania zadań publicznych – do SFP zaliczono jednostki organizacyjne posiadające osobowość prawną (a nie osoby fizyczne); to kryterium miało i ma nadal zastosowanie do tych jednostek SFP, których nie wskazano przy wykorzystaniu wcześniej wymienionych kryteriów.

Jak podkreśla S. Owsiak, do sektora finansów publicznych zaliczono zarówno podmioty jak i fundusze publiczne. *W istocie sektor finansów publicznych to konglomerat niejednorodny, co nie ułatwia analizy procesów finansowych zachodzących wewnątrz sektora finansów publicznych z punktu widzenia źródeł pochodzenia środków finansowych, form gromadzenia dochodów, form wydatkowania środków finansowych itd.*²⁸

W tabeli 1.1 wymieniono podmioty zaliczane do sektora finansów publicznych według kolejnych ustaw o finansach publicznych. W skład sektora finansów publicznych wchodzi: organy władzy publicznej, jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, niektóre państwowe i samorządowe osoby prawne oraz fundusze. Warto zwrócić uwagę, że niektóre państwowe osoby prawne (np. PAN, NFZ) zostały wymienione z nazwy, tym samym nie zaliczono ich ani do funduszy celowych, ani innych form organizacyjno-prawnych, ani dość tajemniczej grupy tzw. innych państwowych osób prawnych.

Tabela 1.1. Podmioty zaliczane do sektora finansów publicznych w Polsce

Wyszczególnienie*	Ustawa o finansach publicznych		
	z 1998 r.** lata 2001-2005	z 2005 r. lata 2006-2009	z 2009 r. od 2010 r.
Państwowe organy władzy publicznej			
organy władzy publicznej	+	+	+
organy administracji rządowej	+	+	+
organy kontroli państwowej i ochrony prawa, sądy i trybunały	+	+	+
Podstawowe formy organizacyjno-prawne państwowych jednostek SFP			
jednostki budżetowe	+	+	+
zakłady budżetowe	+	+	— ^{c)}
gospodarstwa pomocnicze jednostek budżetowych	+	+	— ^{c)}
państwowe fundusze celowe	+	+	+ ^{d)}
agencje wykonawcze	—	—	+
instytucje gospodarki budżetowej	—	—	+
Podmioty związane z ubezpieczeniami społecznymi i zdrowotnym			
Zakład Ubezpieczeń Społecznych i zarządzane przez niego fundusze	+	+	+
Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego i fundusze zarządzane przez Prezesa KRUS	+	+	+
Narodowy Fundusz Zdrowia (przed 01.04.2003 r. Kasy Chorych oraz Krajowy Związek Kas Chorych)	+	+	+
Inne państwowe podmioty			
uczelnie publiczne (wcześniej państwowe szkoły wyższe)	+	+	+
instytuty badawcze (przed 01.10.2010 r. – jednostki badawczo-rozwojowe)	+	+	—
państwowe instytucje kultury	+	+	+
państwowe instytucje filmowe	+ ^{a)}	+ ^{a)}	+

Tabela 1.1. cd. Podmioty zaliczane do sektora finansów publicznych w Polsce

Wyszczególnienie*	Ustawa o finansach publicznych		
	z 1998 r.** lata 2001-2005	z 2005 r. lata 2006-2009	z 2009 r. od 2010 r.
Inne państwowe podmioty cd.			
samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej	+	+	+
Polska Akademia Nauk i tworzone przez nią jednostki organizacyjne	+	+	+
inne państwowe osoby prawne utworzone na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych, z wyłączeniem przedsiębiorstw, banków i spółek prawa handlowego (od 01.01.2010 r. także instytutów badawczych)	+	+	+
Samorządowe organy władzy publicznej			
jednostki samorządu terytorialnego i ich organy oraz związki	+	+	+
Podstawowe formy organizacyjno-prawne samorządowych jednostek SFP			
jednostki budżetowe	+	+	+
samorządowe zakłady budżetowe (przed 01.01.2010 r. pod nazwą zakłady budżetowe)	+	+	+ ¹⁾
gospodarstwa pomocnicze jednostek budżetowych	+	+	— ²⁾
fundusze celowe	+	+	—
Inne samorządowe podmioty – osoby prawne			
samorządowe instytucje kultury	+	+	+
samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej (samorządowe)	+	+	+
inne samorządowe osoby prawne utworzone na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych, z wyłączeniem przedsiębiorstw, banków i spółek prawa handlowego	+	+	+

* Nazwy jednostek sektora finansów publicznych podano w brzmieniu ustalonym w ustawie z 2009 roku.

** Zakres sektora prezentowany w tabeli określono w nowelizacji ustawy z 1998 roku, która weszła w życie 1 stycznia 2001 roku.

- W latach 1999-2009 państwowe instytucje filmowe zaliczane były do państwowych instytucji kultury.
- Samorządowe zakłady budżetowe mogą funkcjonować tylko w dziedzinach wymienionych w ustawie o finansach publicznych z 2009 roku. Pozostałe zakłady budżetowe muszą zostać zlikwidowane do 31 grudnia 2010 roku.
- Jednostki te mogą funkcjonować do 31 grudnia 2010 roku (ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych, Dz.U. nr 157, poz. 1241, art. 85-87).
- Od 1 stycznia 2012 roku wszystkie państwowe fundusze celowe nie będą posiadać osobowości prawnej. Osobowość tę tracą Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych. Aby pozostawić osobowość prawną zmieniono status Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej. Poczynając od 1 stycznia 2010 roku fundusz ten stał się tzw. państwową osobą prawną, podobnie jak wojewódzkie fundusze ochrony środowiska i gospodarki wodnej otrzymały status tzw. samorządowych osób prawnych [posiadają osobowość prawną, w nazwie pozostało słowo fundusz, ale zmieniła się forma prawna] (ustawa z dnia 20 listopada 2009 r. o zmianie ustawy – Prawo ochrony środowiska oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. nr 216, poz. 1664, art. 1 pkt 6).

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych, t.j. Dz.U. z 2003 r. nr 15, poz. 148 ze zm.; ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych, Dz.U. nr 249 poz. 2104 ze zm.; ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. nr 157 poz. 1240 ze zm.

Biorąc pod uwagę fundusze, sektor ten tworzą następujące segmenty: budżet państwa, budżety JST (w latach 1990-1998 tylko budżety gmin, od 1999 roku budżety gmin, powiatów i samorządowych województw), fundusze celowe (w tym Fundusz Ubezpieczeń Społecznych oraz fundusze zarządzane przez Kasę Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego), segment ochrony zdrowia reprezentowany przez Narodowy Fundusz Zdrowia (NFZ)²⁹. Najogólniej można przyjąć, że sektor finansów publicznych tworzą rozmaite instytucje, które są podległe organom władzy publicznej oraz wykonują zadania publiczne na zasadach niekomercyjnych³⁰.

Duże zmiany w organizacji SFP wprowadziła ustawa o finansach publicznych z 2009 roku. Miały one trojaki charakter³¹:

- 1) zlikwidowano niektóre istniejące dotychczas formy organizacyjno-prawne JSFP,
- 2) zmieniono zasady lub ograniczono zakres działania niektórych form,
- 3) stworzono nowe formy organizacyjne.

Najogólniej, zmiany te mają się przyczynić do poprawy efektywności wydatkowania środków publicznych. W tym miejscu zostaną one tylko zasygnalizowane.

Odnosząc się do pierwszej grupy zmian, począwszy od 1 stycznia 2010 roku nie można tworzyć: państwowych zakładów budżetowych, gospodarstw pomocniczych państwowych i samorządowych jednostek budżetowych oraz funduszy motywacyjnych w państwowych jednostkach budżetowych. Istniejące jednostki (lub fundusze) muszą zostać zlikwidowane do końca 2010 roku (fundusze motywacyjne – z dniem 30 czerwca 2010 roku). Należy przy tym zachować ciągłość prowadzonej działalności. Zadania realizowane przez likwidowane podmioty mają być wykonywane w innej formie organizacyjnej (istniejącej – jednostce budżetowej bądź nowej – agencji wykonawczej lub instytucji gospodarki budżetowej). Wskazane jest także zlecanie tych zadań spółkom publicznym lub podmiotom prywatnym. Ograniczono także możliwość tworzenia rachunków dochodów własnych w jednostkach budżetowych. Istniejące wcześniej rachunki mogą funkcjonować do końca 2010 roku. Od 1 stycznia 2011 roku omawiane rachunki będą tworzone obligatoryjnie jedynie w samorządowych jednostkach budżetowych prowadzących działalność określoną w ustawie o systemie oświaty³².

Z kolei zmiany zakresu działania niektórych jednostek SFP dotyczą m.in. samorządowych zakładów budżetowych, które mogą funkcjonować tylko w dziedzinach wyliczonych przez ustawodawcę³³. Wyraźne zakreślenie dziedzin działalności samorządowych zakładów budżetowych ma ograniczyć liczbę podmiotów SFP działających w formie zakładu budżetowego. Istniejące samorządowe zakłady budżetowe, które prowadzą działalność w zakresie innym niż określony w ustawie o finansach publicznych z 2009 roku mogą funkcjonować do 31 grudnia 2010 roku. Do tego dnia muszą zostać zlikwidowane³⁴. Procedurę likwidacji samorządowego zakładu budżetowego i utworzenia samorządowej spółki w kontekście audytu omawia E. Łęgosz w opracowaniu zawartym w tym zbiorze.

Duże zmiany dotyczą funkcjonowania funduszy celowych. Przede wszystkim zlikwidowano samorządowe fundusze celowe (z końcem 2010 roku), a fundusze utworzone przez podmioty państwowe pozbawiono osobowości prawnej (od 1 stycznia 2012 roku). Uporządkowano także zasady prowadzenia gospodarki finansowej.

Nowymi formami organizacyjnymi są instytucja gospodarki budżetowej oraz agencja wykonawcza. Instytucja gospodarki budżetowej jest posiadającą osobowość prawną jednostką SFP tworzoną w celu wykonywania zadań publicznych, która odpłatnie wykonuje wyodrębnione zadania, a koszty swojej działalności oraz zobowiązania pokrywa z uzyskanych przychodów. Instytucji takich nie mogą tworzyć podmioty samorządowe³⁵. Z kolei agencja wykonawcza jest to państwowa osoba prawna, która jest tworzona w celu wykonywania zadań państwa na podstawie innej

– niż ustawa o finansach publicznych – podstawy prawnej rangi ustawowej. Wprawdzie w dalszym ciągu zasady działania agencji wykonawczej określa ustawa ją powołująca oraz statut (co może sugerować, że omawiana forma niewiele różni się od znanych wcześniej agencji władz publicznych³⁶), ale ujednolicono zasady prowadzenia gospodarki finansowej, w tym budowę planów finansowych, metodę ewidencji (w układzie memoriałowym) oraz określono, że planowane wydatki agencji nie powinny być wyższe od planowanych dochodów³⁷.

Po raz pierwszy w ustawie o finansach publicznych z 2009 roku odniesiono się do tzw. innych państwowych i samorządowych osób prawnych tworzonych na podstawie odrębnych ustaw. Określono w niej m.in. że plany finansowe tych podmiotów są sporządzane wprawdzie zgodnie z przepisami, na podstawie których te podmioty funkcjonują, ale z uwzględnieniem przepisów ustawy o finansach publicznych, w związku z tym w planach tych muszą wskazać kwoty otrzymanych dotacji³⁸. Powinno to doprowadzić do większej jawności i przejrzystości gospodarki finansowej jednostek sektora finansów publicznych.

W latach 2006-2009 w sektorze finansów publicznych wyodrębniano podsektory: rządowy (*central government*), samorządowy (*local government*) oraz ubezpieczeń społecznych (*social security funds*). Podział ten w praktyce nie miał większego znaczenia. W tym przekroju podawano jedynie podstawowe dane liczbowe³⁹.

Precyzyjne określenie zakresu sektora finansów publicznych jest ważne m.in. z punktu widzenia określenia podmiotowego zakresu audytu wewnętrznego. Od 2010 roku w Polsce ustawowym obowiązkiem prowadzenia audytu wewnętrznego objęte są obligatoryjnie niektóre jednostki SFP, inne natomiast wtedy, gdy kwota ujętych w ich planie finansowym przychodów (w jednostkach budżetowych – dochodów, a w jednostkach samorządu terytorialnego dochodów i przychodów) lub kosztów (w jednostkach samorządu terytorialnego wydatków i rozchodów) przekroczyła określoną kwotę⁴⁰. Szerzej na ten temat pisze w kolejnym rozdziale D. Potrzebowska.

Zakres sektora finansów publicznych w Polsce jest zbliżony do zakresu sektora *general government* występującego w innych państwach UE. Zmiany wprowadzane w kolejnych wersjach ustawy o finansach publicznych miały doprowadzić do jak największej zbieżności tych sektorów, w dalszym ciągu występują jeszcze pewne różnice. Sprowadzają się one do zakresu podmiotowego sektora (różnica polega na tym, że Krajowy Fundusz Drogowy utworzony w Banku Gospodarstwa Krajowego nie jest w Polsce zaliczany do sektora finansów publicznych), różnej klasyfikacji transferów i odmiennej koncepcji rachunkowości (w Polsce zasada memoriałowa). Różnice z zakresie podmiotowym wynikają m.in. z tego, że w Polsce o zaliczeniu do sektora decyduje forma organizacyjna, w jakiej działa dana jednostka, a w systemie, na którym opiera się sektor *general government*, za kryterium zaliczenia do sektora przyjmuje się charakter zadań, a nie formę prawną ich wykonywania⁴¹.

Sektora finansów publicznych w Polsce nie można utożsamiać z sektorem publicznym. Podstawowa różnica między podmiotami zaliczanymi do tych sektorów sprowadza się do zasad prowadzenia gospodarki finansowej⁴². Sektor finansów publicznych

tworzą tylko te podmioty i jednostki, które podlegają specjalnym rygorom dyscypliny finansowej zawartym w ustawie o finansach publicznych. Rygory te dotyczą⁴³:

- gromadzenia środków publicznych (przymusowo i bezzwrotnie),
- wydatkowania środków publicznych (celowo, oszczędnie, skutecznie, terminowo),
- rachunkowości i sprawozdawczości (według jednolitych standardów),
- kontroli gospodarowania środkami publicznymi (społecznej i finansowej).

Podmioty nienależące do sektora finansów publicznych prowadzą gospodarkę finansową na zasadach stosowanych w sektorze prywatnym, są jednak: *obiektem zainteresowania i władczego oddziaływania państwa w sferze finansowej*⁴⁴ i obowiązują je niektóre przepisy dotyczące także pomiotów sektora finansów publicznych (np. prawo zamówień publicznych).

1.3. Rozmiar sektora publicznego i sektora finansów publicznych w Polsce

Wielkość, a pośrednio także znaczenie sektora publicznego w gospodarce, można opisać wykorzystując tradycyjne mierniki, takie jak: liczba podmiotów publicznych w gospodarce, udział sektora publicznego w tworzeniu PKB (wytwarzaniu wartości dodanej brutto), udział zatrudnienia w rozpatrywanym sektorze w zatrudnieniu ogółem, udział sektora publicznego w majątku trwałym gospodarki⁴⁵. Z kolei wielkość i znaczenie sektora finansów publicznych określa się zwykle za pomocą: wysokości dochodów i wydatków publicznych (sektora finansów publicznych) w relacji do PKB⁴⁶.

W tabeli 1.2 przedstawiono dane na temat liczby podmiotów publicznych w Polsce.

W 1993 roku według systemu REGON w sektorze publicznym funkcjonowało 53 479 podmiotów gospodarczych, a w 2009 roku – 120 575, co stanowiło odpowied-

Tabela 1.2. Liczba podmiotów gospodarki narodowej w wybranych latach (stan z 30 czerwca danego roku)

Lata	Podmioty ogółem	Podsektory		Przedsiębiorstwa	
		publiczny	prywatny	państwowe	komunalne
1993	1 882 924	53 479	1 829 445	6 327	637
1995	2 215 105	49 590	2 165 515	4 630	518
1999	2 905 832	74 592	2 831 240	2 703	–
2000	3 129 836	88 763	3 041 073	2 382	–
2005	3 586 417	136 635	3 449 782	1 124	–
2008	3 716 939	139 988	3 576 951	459	–
2009	3 744 776	120 575	3 624 201	316	–

Źródło: Zmiany strukturalne grup podmiotów gospodarki narodowej w I półroczu 2009 r., Informacje i opracowania, GUS, Warszawa 2009, tab. 1, s. 26.

nio 2,8% i 3,2% podmiotów gospodarczych ogółem. W latach 1993-2009 liczba podmiotów gospodarczych wzrosła prawie o 100%, największą dynamikę wykazała liczba podmiotów z sektora publicznego (wzrost o 125%). Wzrost ten należy łączyć – jak sądzę – m.in. z rozwojem struktur samorządowych (samorząd terytorialny na szczeblu gminy reaktywowano w 1990 roku, a w 1999 roku utworzono powiaty i samorządowe województwa), prywatyzacją przedsiębiorstw oraz rozszerzeniem działalności podmiotów sektora publicznego. W sektorze publicznym w Polsce dominują podmioty będące własnością państwową⁴⁷.

W latach 1993-2009 liczba przedsiębiorstw państwowych zmniejszyła się o 95%. Wynikało to m.in. z postępujących procesów prywatyzacji własności publicznej (państwowej). Od lipca 1990 roku do końca 2008 roku 7463 przedsiębiorstwa państwowe zostały objęte przekształceniami własnościowymi (stanowiło to 85,4% liczby przedsiębiorstw państwowych zarejestrowanych w rejestrze REGON w dniu 30.06.1990 r.). Około 30% tych przedsiębiorstw objęto prywatyzacją bezpośrednią, 23% przekształcono w jednoosobowe spółki Skarbu Państwa (skomercjalizowano), a 14% zlikwidowano. Część przedsiębiorstw jest w trakcie przekształceń, a część włączono do Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa⁴⁸.

Jedną z podstawowych wielkości charakteryzujących rolę sektora publicznego w gospodarce jest jego udział w tworzeniu PKB, który można wyrazić badając zmiany udziału sektora publicznego i prywatnego w wartości dodanej brutto. Wynika to z faktu, że udział wartości dodanej brutto w PKB stanowi zwykle ponad 85%⁴⁹. Dane na ten temat zamieszczono w tabeli 1.3.

Na przestrzeni rozpatrywanego okresu zmniejszył się udział sektora publicznego w wypracowywaniu wartości dodanej brutto. W 1995 roku udział tego sektora w wytworzeniu tej wartości wynosił ok. 39%, a w 2008 roku – niespełna 23%. Spadek ten dotyczył przede wszystkim wartości wytwarzanej przez podmioty państwowe, ponieważ począwszy od 1999 roku podmioty samorządowe wytwarzają ok. 9% wartości dodanej brutto. Największy udział w wytworzeniu wartości dodanej brutto w sektorze publicznym mają podmioty tworzące sektor instytucji rządowych i samorządowych (*general government*). Przykładowo w 2008 roku wartość dodana brutto wypracowana przez te podmioty wyniosła 162 360 mln zł⁵⁰.

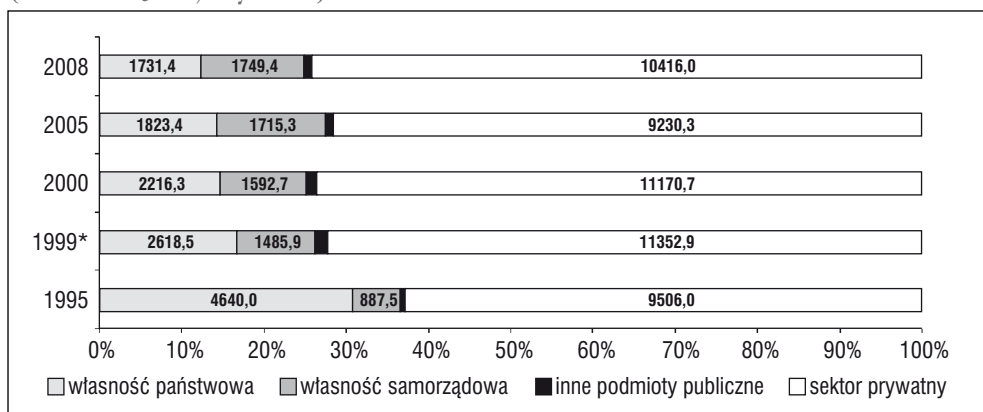
Tabela 1.3. Udział sektora publicznego i prywatnego w wytworzeniu wartości dodanej brutto w wybranych latach (w mln zł)

Wyszczególnienie	1995	1999	2000	2005	2008
wartość dodana brutto	268 289	535 829	662 224	866 329	1 114 591
sektor publiczny, z tego:	105 656	158 814	191 833	211 784	254 747
własność państwowa	91 452	90 913	116 193	123 912	139 298
własność samorządowa	11 926	52 798	62 017	78 313	100 094
inne podmioty publiczne	2 278	15 103	13 623	9 559	15 355
sektor prywatny	162 633	377 015	470 391	654 545	859 844

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: *Rocznika Statystycznego Rzeczypospolitej Polskiej*, GUS, Warszawa 2001, tab. 9 (551), s. 546; *Rocznika Statystycznego Rzeczypospolitej Polskiej*, GUS, Warszawa 2009, tab. 9 (575), s. 696.

Wzrostowi liczby podmiotów publicznych nie towarzyszył wzrost liczby osób zatrudnionych w sektorze publicznym (rysunek 1.1). Na początku rozpatrywanego okresu w sektorze publicznym pracowało 5512,1 tys. osób, a w 2008 roku – 3621,2 tys. osób. Stanowiło to odpowiednio 36,7% oraz 25,8% wszystkich pracujących. Odsetek pracujących w sektorze publicznym w Polsce jest znacznie wyższy niż średni w państwach UE (ok. 16%). Wynika to z relatywnie wysokiego udziału publicznych przedsiębiorstw państwowych w grupie podmiotów⁵¹. W latach 1995-2008 liczba pracujących w gospodarce zmalała o ok. 7%, a w sektorze publicznym ok. 34%. Można to kojarzyć m.in. z likwidacją przedsiębiorstw państwowych ale też wzrostem zatrudnienia w sektorze prywatnym. Co ciekawe, spadkowi liczby pracujących w jednostkach państwowych towarzyszył wzrost pracujących w podmiotach samorządowych (o 97%). Jest to dowód na postępującą decentralizację finansów publicznych (przynajmniej polegającą na przekazywaniu jednostkom samorządowym zadań). Na podstawie danych można stwierdzić, że zakres sektora publicznego w polskiej gospodarce, mierzony udziałem liczby pracujących w tym sektorze w zatrudnieniu ogółem, zmniejsza się. Jednocześnie następują przeobrażenia wewnątrz tego sektora.

Rysunek 1.1. Pracujący według sektorów własności w wybranych latach (stan w dniu 31.12, w tys. osób)



* dla 1999 roku – stan w dniu 30.09.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: *Rocznika Statystycznego Rzeczypospolitej Polskiej*, GUS, Warszawa 2000, tab. 5 (152), s. 131; *Rocznika Statystycznego Rzeczypospolitej Polskiej*, GUS, Warszawa 2001, tab. 5 (154), s. 135; *Rocznika Statystycznego Rzeczypospolitej Polskiej*, GUS, Warszawa 2009, tab. 5 (152), s. 235.

Próbując określić znaczenie sektora publicznego w gospodarce warto przeanalizować zmiany liczby osób pracujących w tym sektorze w przekroju sekcji gospodarki narodowej (rysunek 1.2). W latach 1995-2008 zmieniła się struktura zatrudnienia w sektorze publicznym. Początkowo (lata 1995 i 1999) najwięcej osób zatrudnionych było w przemyśle. Począwszy od 1999 roku rośnie odsetek zatrudnionych w sekcji administracja publiczna, obrona narodowa i ubezpieczenia (społeczne oraz zdrowotne) oraz sekcji edukacja. W 2008 roku w obu sekcjach pracowało ponad 50% osób zatrudnionych w sektorze publicznym. Można zauważyć niewielki spadek zatrudnienia