

Maria Kosek-Wojnar

Katedra Finansów

wojnarm@uek.krakow.pl

Katarzyna Maj-Waśniowska

Katedra Finansów Samorządowych

katarzyna.maj@uek.krakow.pl

Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie

FUNKCJONOWANIE WYBRANYCH FORM ORGANIZACYJNO-PRAWNYCH SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH W WARUNKACH QUASI-RYNKOWYCH – PRÓBA OCENY

Streszczenie: W opracowaniu podjęta została problematyka form organizacyjno-prawnych w sektorze finansów publicznych. Mając na uwadze, zróżnicowane zasady ich tworzenia i finansowania zadań publicznych, za główny cel pracy przyjęto analizę zasad funkcjonowania form działających w warunkach quasi-rynkowych. Struktura opracowania jest odzwierciedleniem przyjętych celów szczegółowych. Obejmuje ona rozważania o charakterze teoretycznym dotyczące kryteriów wyboru formy organizacyjno-prawnej finansowania zadań publicznych oraz podstaw prawnych funkcjonowania agencji wykonawczych i instytucji gospodarki budżetowej. W części empirycznej pracy analizie poddano wyniki finansowe omawianych form w latach 2011-2016 na tle regulacji prawnych. W opracowaniu zastosowano metodę porównawczej analizy opisowej. Przeprowadzone badania umożliwiły sformułowanie wniosków i spostrzeżeń dotyczących podjętej problematyki. Stanowiły one podstawę do oceny efektywności ich działania w świetle osiąganych wyników finansowych, a także do wskazania rozbieżności pomiędzy regulacjami ustawowymi i praktyką ich funkcjonowania.

Słowa kluczowe: sektor finansów publicznych, agencje wykonawcze, instytucje gospodarki budżetowej.

Wprowadzenie

Współcześnie poszukując sposobów zapewnienia efektywności działania jednostek sektora finansów publicznych (SFP), odnosi się je do doskonalenia procesu zarządzania podmiotami, które poprzez swoje działania zaspokajają potrzeby społeczne i realizują zadania publiczne. Sposób zorganizowania SFP przesądza o regułach gospodarowania środkami publicznymi, ich adekwatności do aktualnych uwarunkowań rozwijającej się gospodarki rynkowej [Sawicka 2010a, s. 35]. Dobór odpowiedniej formy organizacyjno-prawnej wymaga uwzględnienia nie tylko charakteru zadania publicznego, które ma być wykonane w tej formie, lecz także złożoności zasad gospodarowania środkami publicznymi, a także dynamicznie zmieniających się stosunków społecznych i ekonomicznych [Rutkowska-Tomaszewska 2012, s. 101]. Wyrazem tych zmian jest tworzenie przez ustawodawcę form organizacyjno-prawnych, które pozwalają łączyć środki publiczne, w tym pochodzące ze źródeł zagranicznych, ze środkami pozyskany-

mi z innych źródeł. Podmioty te, obok działalności o charakterze nieprodukcyjnym prowadzą działalność gospodarczą, a dla zapewnienia większej elastyczności i swobody podejmowania decyzji gospodarczych, mają możliwość wydatkowania uzyskanych przychodów w celu pokrywania kosztów i rozliczania się z budżetem metodą budżetowania netto. Skutkiem takich rozwiązań jest funkcjonowanie podmiotów SFP w warunkach quasi-rynkowych. Mając na uwadze złożoność problematyki doboru form organizacyjno-prawnych do realizowanych zadań oraz charakter niniejszego opracowania, rozważania i analizy dotyczące zasad funkcjonowania podmiotów SFP w warunkach quasi-rynkowych w Polsce ograniczono do form służących realizacji zadań o charakterze ogólnopństwowym.

Podstawowym celem opracowania jest analiza form organizacyjno-prawnych SFP realizujących zadania publiczne w warunkach quasi-rynkowych. Aby zrealizować tak zdefiniowany cel główny opracowania, sformułowano również cele pomocnicze. Należą do nich: 1) określenie kryteriów wyboru formy organizacyjno-prawnej finansowania zadań publicznych; 2) charakterystyka podstaw prawnych działania agencji wykonawczych i instytucji gospodarki budżetowej (IGB); 3) analiza i ocena wyników finansowych form realizujących zadania publiczne w warunkach quasi-rynkowych.

1. Kryteria wyboru formy organizacyjno-prawnej finansowania zadań publicznych

Poszukując form i metod wydatkowania środków publicznych przez podmioty realizujące zadania publiczne organy władzy powinny przede wszystkim rozstrzygnąć kilka fundamentalnych kwestii, a w szczególności:

- czy i jaki powinien być zakres stosowania odpłatności za zadania publiczne,
- czy podmiot, który realizuje zadania publiczne powinien być zaliczony do SFP, czy powinien działać poza sektorem,
- czy podmiot, który będzie realizował zadania ma działać w oparciu o mechanizm rynkowy, quasi-rynkowy, czy też decyzje w sprawie wydatkowania przez niego środków będą podejmowane w trybie administracyjnym,

- jaki będzie stopień samodzielności: prawnej, organizacyjnej i finansowej podmiotu, który realizuje zadania publiczne.

Dokonując wyboru formy organizacyjno-prawnej podmiotu, który będzie realizował zadania publiczne organy władzy z pewnością posłużą się wieloma kryteriami, na których ważyć będą głównie czynniki: polityczne, ekonomiczne i finansowe. Nie ulega wątpliwości, że dobór formy powinien być uwarunkowany także charakterem tych zadań. Nieodpowiednio dobrane formy organizacyjno-prawne do realizowanych zadań publicznych mogą prowadzić do dysfunkcjonalności co oznacza, iż są one niedostosowane do potrzeb i celów, które mają realizować [Szewczuk i Ziolo 2008, s. 181]. W konsekwencji, nie tylko nie sprzyja to efektywności wydatkowania środków publicznych, ale wręcz przyczynić się może do ich marnotrawienia. Problem polega jednak na tym, iż efektywność w wydatkowaniu środków publicznych trudno jest zdefiniować, a mierniki jej oceny są zależne od rodzaju wykonywanych zadań [Kosek-Wojnar 2015, s. 153]. Zachodzi bowiem pytanie, czy można ją utożsamiać z efektywnością w zaspokajaniu potrzeb publicznych. Odpowiedź na to pytanie ma fundamentalne znaczenie nie tylko dla zdefiniowania istoty efektywności w finansowaniu zadań publicznych, ale co za tym idzie jej skwantyfikowania, czyli wyznaczenia mierników, np. poprzez wyznaczenie koszyka świadczeń gwarantowanych, zakresu świadczeń standardowych i niestandardowych itd. Pozwoli to na określenie ilości świadczonych na rzecz społeczeństwa usług. Problem jednak polega na tym, że obok oceny ilościowej niezbędna jest w tym przypadku ocena jakościowa. W tym kontekście ważnym wyzwaniem jest stworzenie mechanizmu sprzyjającego racjonalnemu gospodarowaniu środkami publicznymi łączącego efektywność realizacji zadań publicznych i ich jakość, które to są warunkiem sprawnego funkcjonowania SFP [Araszkiewicz 2015, s. 257]. Instrumentem, który może być pomocny w osiągnięciu wymienionych celów jest instytucja normatywna kontroli zarządczej wprowadzona przepisami ustawy o finansach publicznych (u.f.p.) [Ustawa finansach...]. W świetle art. 68 ust. 2 istota tego rozwiązania sprowadza się do podejmowania ogółu działań dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, oszczędny i terminowy [Sołtyk 2013, s. 41].

Ponadto dokonując wyboru formy podmiotu realizującego zadania publiczne zgodzić się także należy z twierdzeniem, że obok rodzaju (charakteru) zadań należy również uwzględnić złożoność zasad gospodarki środkami publicznymi [Sawicka 2010b, s. 33].

Zadania finansowane ze środków publicznych mogą być realizowane przez podmioty, które zostały zaliczone do SFP lub funkcjonują poza tym sektorem. Podmioty, które – z różnych przyczyn - nie należą do SFP takie jak przykładowo spółki prawa handlowego, spółki cywilne, fundacje, stowarzyszenia, jednostki organizacyjne stowarzyszeń mają możliwość prowadzenia działalności w oparciu o mechanizm rynkowy. Podmioty działające w ramach SFP muszą prowadzić gospodarkę finansową w określony ustawowo sposób. Generalnie podmioty te wydatkują środki publiczne w trybie administracyjnym. Zdarza się jednak, że dla niektórych z nich, stwarzane są warunki quasi-rynkowe. Oznacza to m.in., że podmiotom SFP umożliwia się prowadzenie działalności według tych samych lub podobnych zasad na jakich działają podmioty prowadzące działalność gospodarczą na wolnym rynku. W konsekwencji różnicuje się warunki w jakich finansowane są zadania publiczne, a co za tym idzie procedurę wydatkowania środków publicznych. Tym samym mogą się pojawić takie problemy jak:

- zróżnicowanie poziomu wykonywania zadań publicznych, w tym zarówno ich ilości jak i jakości,
- brak przejrzystości w zarządzaniu środkami publicznymi,
- potrzeba koordynacji i kontroli wydatkowania środków,
- odpowiedzialność za realizację zadań publicznych,
- konieczność zastosowania transferów - głównie wewnętrznych.

Przyczyny różnicowania warunków działania podmiotów SFP są złożone. Jedną z nich – jak się wydaje o znaczeniu podstawowym - jest próba poszukiwania form i metod efektywnego wydatkowania środków publicznych.

Aby umożliwić podmiotom SFP działanie w warunkach quasi-rynkowych należy zapewnić im swobodę w zakresie prowadzonej przez nie działalności. Oznacza to, że

podmioty o których mowa powinny posiadać określony, wyznaczony granicami prawa stopień samodzielności prawnej, organizacyjnej i finansowej.

Fundamentalną kwestią jest przyznanie im osobowości prawnej, która skutkuje tym, że mogą posiadać zdolność prawną oraz zdolność do czynności prawnych. Podmiotowość prawna jest cechą normatywną, a więc nadaną przez ustawodawcę. Za osobę prawną należy więc uznać jednostkę organizacyjną, która została przez normę prawną wyposażona w zdolność prawną¹, która zatem może być podmiotem stosunków cywilno – prawnych. Zdolność do czynności prawnych jest ograniczona przez ustawę lub statut wyznaczające zakres działania osoby prawnej. Do typowych cech osoby prawnej zalicza się [www 1]:

- strukturę organizacyjną wyposażoną w organy działające za osobę prawną,
- posiadanie odrębnego majątku,
- zdolność bycia podmiotem praw i obowiązków (w tym prawa do podejmowania działań we własnym imieniu i na własny rachunek),
- zdolność procesową,
- odpowiedzialność własnym majątkiem za zobowiązania.

Tak rozumianej samodzielności nie posiadają zaliczane do SFP, jednostki budżetowe, samorządowe zakłady budżetowe oraz publiczne fundusze celowe. Osobowość prawną zapewniono natomiast takim podmiotom SFP jak agencje wykonawcze, samorządowe lub działające na szczeblu centralnym osoby prawne oraz z chwilą wpisania do KRS instytucje gospodarki budżetowej. Fakt, iż podmioty te są osobami prawnymi nie przesądza jednak o tym w jakiej formie organizacyjnej będą finansowały zadania publiczne oraz jaki będzie zakres ich samodzielności finansowej.

Samodzielność finansowa podmiotu SFP może być utożsamiana ze swobodą w zakresie procedury gromadzenia i wydatkowania środków publicznych oraz samodzielnego prowadzenia rachunku ekonomicznego. Zakres tak rozumianej samodzielności może być jednak różny ponieważ jego atrybuty stanowią między innymi:

- określone ustawowo własne źródła zasilania,

¹ Zdolność prawna to kwalifikacja, którą norma prawna łączy z tą jednostką.

- uprawnienia do pokrywania kosztów działalności z osiągniętych dochodów, co oznacza, system rozliczeń z budżetem metodą netto,
- posiadanie majątku, który może stanowić źródło dochodów,
- możliwość korzystania z nadwyżek ze swej działalności,
- możliwość zadłużania się zarówno w formie kredytów i pożyczek, ale także wpływów z emisji papierów wartościowych.

Z kolei samodzielność w sferze organizacyjnej polega na tym, iż dany podmiot może we własnym zakresie kształtować wewnętrzną strukturę organizacyjną dostosowaną do jego potrzeb.

Wyposażenie podmiotów wykonujących zadania w sferze publicznej w samodzielność prawną, organizacyjną oraz finansową służyć ma realizacji podstawowego celu jakim jest zapewnienie efektywnego wydatkowania środków publicznych. W konsekwencji podmioty te powinny być stymulowane w kierunku osiągania nadwyżek finansowych (zysku). Z drugiej jednak strony podstawowym celem ich działalności jest realizacja zadań publicznych, a nie osiąganie zysku. Występuje w tym przypadku wyraźna sprzeczność, która widoczna jest przy porównaniu przepisów u.f.p. oraz licznych ustaw szczegółowych na tle praktyki działania form organizacyjno-prawnych realizujących zadania publiczne w warunkach quasi-rynkowych, tj. instytucji gospodarki budżetowej, a także niektórych agencji wykonawczych.

2. Charakterystyka form organizacyjno-prawnych działających w warunkach quasi-rynkowych

Zmiany w sektorze finansów publicznych wprowadzone wraz z wejściem w życie 1 stycznia 2010 r. ustawy o finansach publicznych wynikały m.in. z występujących w ostatnim okresie kryzysów gospodarczych, a także ze zmieniającej się koncepcji roli państwa w gospodarce rynkowej i potrzeby dostosowania przepisów prawa do rozwiązań ponadnarodowych, występujących głównie w Unii Europejskiej. Celem wprowadzonych rozwiązań było m.in. zwiększenie efektywności realizacji zadań publicznych, czemu służyć miały zmiany w zakresie i zasadach funkcjonowania form organizacyjno-

prawnych w SFP, w tym możliwości tworzenia nowych form, takich jak agencje wykonawcze i instytucje gospodarki budżetowej.

Wprowadzenie do polskiego systemu prawnego agencji wykonawczych jest wzorowane na rozwiązaniach przyjętych w rozporządzeniu Rady (WE) ustanawiającym statut agencji wykonawczych, którym zostaną powierzone niektóre zadania w zakresie zarządzania programami wspólnotowymi [Rozporządzenie Rady (WE) nr 58/2003...]. Kluczowe aspekty tych regulacji to: jednolitość agencji wykonawczych pod względem instytucjonalnym, struktury, zadań, funkcjonowania, systemu budżetowego. Szczególnie istotne są przyjęte regulacje prawne, które mają za zadanie przyczynić się do zwiększenia kontroli i nadzoru nad ich gospodarką finansową i jej przejrzystością. Wyrazem realizacji tych postulatów było przyjęcie w u.f.p. zmian polegających na tym, że w odniesieniu do agencji wykonawczych ustawa ta określiła w sposób jednolity pewne ogólne zasady gospodarki finansowej dotychczasowych tzw. agencji państwowych lub państwowych agencji rządowych, które to zasady były określane w przepisach ustaw stanowiących podstawę utworzenia tych agencji [Stańczyk 2015, s. 212].

Agencje wykonawcze są państwowymi osobami prawnymi wyodrębnionymi nie tylko w SFP, ale także w ramach innych działów prawa finansowego oraz prawa cywilnego². Odrębność agencji wykonawczych ma także wymiar finansowy, co przejawia się w planowaniu finansowym, prowadzeniu własnego rachunku bankowego oraz dokonywaniu zewnętrznych rozliczeń pieniężnych z budżetem państwa [Gorgol 2017, s. 54]. Podstawą gospodarki finansowej agencji wykonawczej jest roczny plan finansowy, który jest ujmowany w załącznikach do ustawy budżetowej. Jest to przejaw formalnej odrębności tych planów i budżetu państwa³. Należy jednak podkreślić, że samodzielność finansowa agencji jest ograniczona poprzez pozbawienie organu zarządzającego prawa do samodzielnego opracowywania planu finansowego, którego projekt jest ustalany w porozumieniu z ministrem sprawującym nadzór nad agencją i zatwierdzany przez niego.

² W obrocie cywilnoprawnym są odrębnymi podmiotami od Skarbu Państwa, co oznacza, że mogą otrzymywać pożyczki z budżetu państwa i zawierać we własnym imieniu i na własny rachunek umowy potrzebne do wykonywania określonych w statucie zadań państwa.

³ Agencje wykonawcze są także zobowiązane do sporządzania w układzie zadaniowym planów finansowych obejmujących trzy lata.

Ponadto zmiany planu nie mogą spowodować negatywnych skutków finansowych w postaci zmniejszenia planowanego wyniku finansowego lub zwiększenia zobowiązań i możliwe są po zaopiniowaniu ich przez sejmową komisję budżetową oraz uzyskaniu zgodny ministra sprawującego nadzór nad agencją.

Przychody agencji wykonawczych z prowadzonej działalności, nie są odprowadzane do budżetu, lecz służą pokryciu jej kosztów. Agencje wykonawcze działają na zasadzie samofinansowania i zgodnie z ustawową regułą nieplanowania deficytu finansowego, zaplanowane wydatki nie mogą być wyższe od zaplanowanych dochodów. Mimo takiego rozwiązania, ustawa nie wymusza zrównoważenia planu finansowego, ponieważ dopuszczalne jest w wyjątkowych sytuacjach za zgodą ministra sprawującego nadzór nad agencją wydaną w porozumieniu z Ministrem Finansów, zaplanowanie nadwyżki wydatków nad dochodami.

Z punktu widzenia praktyki funkcjonowania agencji wykonawczych szczególnie istotne są regulacje ustawowe dające możliwości ich dotowania. Finansowa odrębność i samodzielność agencji istotnie zawęża możliwość wspierania ich środkami budżetowymi [Gorgol 2017, s. 56]. Zgodnie z u.f.p., każda agencja, bez względu na przedmiot działalności może otrzymywać dotacje celowe na dofinansowanie lub pełne finansowanie kosztów inwestycji oraz wykonywanych zadań państwowych⁴.

Ostatnim istotnym elementem związanym z gospodarką finansową agencji wykonawczych jest metoda rozliczenia z budżetem. Agencje są adresatem budżetowania netto, co oznacza, że mają obowiązek wpłaty do budżetu państwa nadwyżki środków obrotowych pozostałych na koniec roku po zapłaceniu zobowiązań. Wyjątkowo z obowiązku tego agencja wykonawcza może zostać zwolniona w szczególnie uzasadnionych sytuacjach zagrożenia sprawnego i ciągłego wykonywania zadań. Konieczne jest wówczas podjęcie stosownej uchwały przez Radę Ministrów.

W kontekście powyższych rozważań pozytywnie należy ocenić realizację zadań publicznych przez agencje wykonawcze. W latach 2011-2016 łączny wynik finansowy brutto agencji był dodatni, co oznacza że zgodnie z u.f.p. przychody służyły pokrywa-

⁴ Ponadto ustawa o utworzeniu danej agencji może dawać możliwość udzielania innych dotacji w zależności od cech działalności statutowej.

niu kosztów działalności i agencje uzyskiwały nadwyżkę na koniec roku (tabela 1). Najwyższy wynik finansowy brutto odnotowały one w 2014 r.. Przychody agencji utrzymywały się na stabilnym poziomie z wyjątkiem 2011 r. i 2016 r. W pierwszym przypadku niski poziom przychodów wynikał z istnienia wówczas jedynie 4 agencji wykonawczych, a w 2016 r. obniżenie przychodów wynikało głównie z mniejszej sprzedaży mienia Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa (Zasobu WRSP), w związku z wejściem w życie ustawy o wstrzymaniu sprzedaży nieruchomości Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa oraz o zmianie niektórych ustaw [Ustawa o wstrzymaniu sprzedaży...]. W badanym okresie jedynie w poszczególnych latach pojedyncze agencje wykonawcze uzyskały ujemny wynik finansowy. Przykładowo sytuacja taka miała miejsce w przypadku Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa w latach 2012-2015 [Maj-Waśniowska 2017, s. 180].

Tabela 1. Wykonanie planów finansowych agencji wykonawczych w latach 2011-2016 (w tys. zł)

Wyszczególnienie	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Przychody, w tym:	2 323 837	11 880 433	11 633 117	11 996 977	12 095 525	8 392 081
dotacja	2 323 582	6 564 818	5 765 931	5 890 400	6 953 846	5 491 895
Koszty	2 187 851	10 320 703	9 783 389	8 146 987	11 057 587	7 690 509
Wynik finansowy brutto	135 986	1 559 730	1 616 233	3 849 990	1 037 938	701 572

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań z wykonania budżetu państwa za lata 2011-2016.

Niepokoić może fakt rosnącego udziału dotacji w przychodach agencji wykonawczych. W latach 2013–2014 udział dotacji z budżetu państwa w przychodach agencji wynosił około 49,0%, a w 2015 r. relacja ta uległa zwiększeniu o 8,4 p.p. i wynosiła 57,5%. W 2016 r. nastąpił dalszy wzrost do poziomu 65,4%. Nie wynikało to jednak ze wzrostu finansowania zadań agencji środkami dotacji z budżetu państwa, lecz głównie ze wspomnianego spadku przychodów Zasobu WRSP. Spośród 10 agencji wykonawczych funkcjonujących w 2016 r. tylko Agencja Nieruchomości Rolnych nie była dotowana z budżetu państwa. Największe środki pieniężne, podobnie jak w latach poprzednich, zostały skierowane do agencji realizujących zadania badawczo-rozwojowe (Narodowe Centrum Badań i Rozwoju, Narodowe Centrum Nauki) oraz ustawowe zadania w rolnictwie (Agencja Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa i Agencja Rynku Rolnego).

go). W wymienionych czterech agencjach dotacje z budżetu państwa stanowiły 97,4% przychodów [Maj-Waśniowska 2017, s. 175-176].

Tabela 2. Wynik finansowy brutto agencji wykonawczych w latach 2011-2016 (w tys. zł)

Wyszczególnienie	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Agencje nadzorowane przez Ministra Rozwoju						
Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości	-	1 013	785	387	114	375
Agencje nadzorowane przez Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego						
Narodowe Centrum Badań i Rozwoju	0	-	25	14	35	-32
Narodowe Centrum Nauki	0	16	-5	6	74	13
Agencje nadzorowane przez Ministra Obrony Narodowej						
Agencja Mienia Wojskowego	-	78 236	88 865	89 500	102 426 ^a	135 628 [*]
Wojskowa Agencja Mieszkaniowa**	-	296 065	215 923	234 805	230 713 ^b	-
Agencje nadzorowane przez Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi						
Agencja Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa	-	-37 030	-65 038	-15 872	-37 049	33 934
Agencja Rynku Rolnego	-	1 504	1 838	895	-2 135	-387
Agencja Nieruchomości Rolnych	-	-6 671	24 208	25 451	27 906	22 524
Zasób Własności Rolnej Skarbu Państwa	-	1 174 520	1 396 561	3 485 494	323 119	447 744
Centralny Ośrodek Badania Odmian Roślin Uprawnych	6 281	4 259	1 825	5 804	2 724	-2 743
Agencje nadzorowane przez Ministra Energii						
Agencja Rezerw Materiałowych	129 705	47 818	-48 754	23 506	390 095	64 824
Agencje nadzorowane przez Prezesa Rady Ministrów						
Polska Agencja Kosmiczna	-	-	-	-	-84	-308
RAZEM	135 986	1 559 730	1 616 233	3 849 990	1 037 938	701 572

*stan na 30.09.2015 r., **z dniem 1 października 2015 r. Wojskową Agencję Mieszkaniową połączono z Agencją Mienia Wojskowego.

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań z wykonania budżetu państwa za lata 2011-2016.

Druga z form organizacyjno-prawnych realizująca zadania wyłącznie o charakterze ogólnopaństwowym, tj. instytucje gospodarki budżetowej wykazują różnice w stosunku do agencji wykonawczych. Dotyczą one zarówno zasad funkcjonowania, osiągniętych przychodów, jak i ich struktury. Genezy powstania instytucji gospodarki budżetowej należy upatrywać w likwidacji państwowych zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych. Instytucje są rozwiązaniem hybrydowym łączącym cechy zakładów budżetowych i agencji wykonawczych. W zakresie cech organizacyjnych upodabniają

się do agencji, a pod względem finansowym do zakładów budżetowych [Gorgol, 2017, s. 57]. Instytucje gospodarki budżetowej, tak jak agencje wykonawcze, działają na zasadzie samofinansowania. Odpłatnie realizują zadania, a osiągnęte przychody służą finansowaniu kosztów ich działalności. W świetle wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, jeśli instytucje gospodarki budżetowej wykonują zadania, które realizować może również inny podmiot w ramach prowadzenia działalności gospodarczej są uznawane za podmiot prowadzący taką działalność. Przyjęcie odmiennego założenia prowadziłoby do zakłócenia konkurencji, co byłoby działaniem niedopuszczalnym [Wyrok WSA].

IGB są osobami prawnymi mającymi własny majątek, z którego ponoszą odpowiedzialność za zobowiązania, co również upodabnia je do agencji. Również planowanie finansowe instytucji jest zbliżone do agencji. Podstawą działalności jest roczny plan finansowy ujmowany w odrębnych załącznikach do ustawy budżetowej, co jest jednocześnie formalnym przejawem jego odrębności od budżetu. Treść rocznych planów instytucji i agencji jest w znacznym stopniu podobna⁵. Zmiany w planie w trakcie roku mogą być dokonywane, tak jak w przypadku agencji, po uzyskaniu zgody organu założycielskiego i pod warunkiem, że nie spowodują pogorszenia wyniku finansowego oraz zwiększenia kwoty dotacji z budżetu państwa. Zarówno agencje wykonawcze, jak i IGB mają ten sam obowiązek informacyjny względem Ministra Finansów w zakresie zmiany planu. Instytucje gospodarki budżetowej prowadzą samodzielną działalność finansową, ale mogą uzyskiwać dotacje z budżetu państwa. Skala takiego wsparcia nie jest ograniczona kosztami działalności. Ustawa o finansach publicznych wymaga jedynie, aby środki budżetowe były wykorzystane na realizację zadań publicznych. Jednocześnie inaczej niż w przypadku agencji wykonawczych ustawa nie stwarza możliwości przekazywania instytucjom dotacji celowej na sfinansowanie lub dofinansowanie jej zadań własnych⁶.

Główną cechą odróżniającą te podmioty jest powiązanie osobowości prawnej instytucji gospodarki budżetowej z jej konstytutywnym wpisem do Krajowego Rejestru Są-

⁵ Por. art. 123 ust.1 i ust. 3 u.f.p.

⁶ Por. art. 127 ust. 1 u.f.p.

dowego, podczas gdy osobowość agencji wykonawczej wynika bezpośrednio z przepisu ustawowego. Kolejną różnicą pomiędzy agencją i instytucją gospodarki budżetowej jest sposób ich tworzenia. Organem założycielskim instytucji są w zasadzie poszczególni ministrowie lub Szef Kancelarii Prezesa rady Ministrów. Utworzenie nowej jednostki odbywa się za zgodą Rady Ministrów wydaną na wniosek tego organu. Odrębny tryb ma zastosowanie do instytucji tworzonych przez organy lub kierowników jednostek posiadających tzw. autonomię budżetową związaną z przywilejem samodzielnego opracowywania planów dochodów i wydatków, które Minister Finansów włącza do projektu ustawy budżetowej. Takie organy założycielskie informują jedynie Prezesa Rady Ministrów o utworzeniu nowej instytucji. Ostatnia z różnic dotyczy kwestii wykorzystania zysku. Każda instytucja gospodarki budżetowej tworzy fundusz zapasowy z zysku netto, który jest przeznaczany na sfinansowanie jej inwestycji lub pokrycie straty netto⁷. Instytucje te nie mają ustawowego obowiązku wpłat zysku do budżetu.

Analiza wykonania planów finansowych instytucji za lata 2011-2016 pozwala stwierdzić, że instytucje gospodarki budżetowej dysponowały znacznie mniejszymi niż agencje przychodami. Mimo że w analizowanym okresie nastąpił ich wzrost o ponad 20% (tabela 2), to jednak przychody te w 2016 r. stanowiły niespełna 10% środków pozostających w dyspozycji agencji wykonawczych. Ponadto, instytucje gospodarki budżetowej w znacznie mniejszym stopniu korzystały z dotacji z budżetu państwa. Dotyczy to zarówno liczby instytucji uzyskującej przychody w tej formie, jak i wielkości przekazywanych z budżetu państwa środków. O ile w przypadku agencji aż 9 z 10 istniejących otrzymywało dotacje, których udział w strukturze przychodów stanowił średnio ponad 50%, tak jedynie 2 spośród 15 funkcjonujących instytucji korzystały ze środków przekazywanych z budżetu państwa. Warto również zaznaczyć, że dotacje te stanowiły około 13%-15% przychodów wszystkich instytucji gospodarki budżetowej (tabela 2). Jedynie w pierwszych latach ich funkcjonowania (2011-2012) w przywiezionych zakładach pracy ponad 50% stanowiły przychody uzyskane od jednostek z SFP, w tym od jednostek pełniących funkcję ich organów założycielskich. W przypadku czte-

⁷ Zob. art. 28 ust. 8 u.f.p.

rech z nich sprzedaż na rzecz organu założycielskiego stanowiła od 84% do 99,9% sprzedaży ogółem [NIK 2014b, s. 8].

Tabela 3. Wykonanie planów finansowych instytucji gospodarki budżetowej w latach 2011-2016 (w tys. zł)

Wyszczególnienie	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Przychody, w tym:	667 382	888 932	811 012	894 313	864 212	808 710
dotacja	23 787	147 519	144 678	137 045	129 719	112 863
Koszty	650 366	791 707	819 694	907 031	870 315	814 786
Wynik finansowy brutto	17 016	97 226	-8 682	-12 718	-6 102	-6 076

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań z wykonania budżetu państwa za lata 2011-2016.

Zdecydowanie mniej pozytywnie należy ocenić funkcjonowanie instytucji gospodarki budżetowej w kontekście przestrzegania art. 24 ust. 3 u.f.p., który stanowi, że instytucje te mogą ponosić koszty tylko w ramach uzyskanych przychodów, z uwzględnieniem możliwości wykorzystania środków pieniężnych z poprzednich okresów, pozostających w ich dyspozycji. Praktyka funkcjonowania tych podmiotów wskazuje jednak na ich niską efektywność w świetle osiągniętych wyników finansowych. W latach 2011-2016 instytucje osiągały ujemny wynik finansowy (z wyjątkiem roku 2011 i 2012 r.). Występował on m.in. w jednej z największych instytucji gospodarki budżetowej, tj. w Centralnym Ośrodku Sportu (COS) (mimo znacznego wsparcia finansowego środkami budżetowymi). Sytuacja taka miała miejsce w całym analizowanym okresie. Wynikało to przede wszystkim z wyboru niewłaściwej dla realizacji zadań statutowych Ośrodka formy organizacyjno-prawnej. Poza niską efektywnością gospodarki finansowej w COS wystąpiły przypadki nieefektywnego gospodarowania powierzonym majątkiem oraz nieprowadzenie analiz służących dostosowaniu oferty do zmieniających się wymagań rynku [NIK 2014a, s. 178].

Ujemne wyniki finansowe COS i Centrum Usług Wspólnych były głównym powodem łącznego ujemnego wyniku wszystkich instytucji, który po raz pierwszy wystąpił w 2013 r. Należy również zauważyć, że był to rok, w którym aż 8 instytucji poniosło stratę. Najwyższą stratę instytucje osiągnęły jednak w 2014 r. W latach 2015-2016 łączny wynik finansowy (brutto) instytucji gospodarki budżetowej w dalszym ciągu

pozostał ujemny, ale był niższy o ponad połowę w stosunku do 2014 r. (strata wystąpiła odpowiednio w dwóch i trzech instytucjach).

Tabela 4. Wynik finansowy brutto instytucji gospodarki budżetowej w latach 2011-2016 (w tys. zł)

Wyszczególnienie	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Centrum Obsługi Kancelarii Prezydenta RP	1 746	1 889	1 707	2 120	2 071	1 936
Zachodnia Instytucja Gospodarki Budżetowej „Piast”	-2 822	-1 702	-964	937	14	763
Podlaska Instytucja Gospodarki Budżetowej „Bielik”	37	-51	99	-	-	-
Bałtycka Instytucja Gospodarki Budżetowej „Baltica”	626	-1 391	132	1 701	2 561	810
Pomorska Instytucja Gospodarki Budżetowej „Pomerania”	- 1 859	8	-162	3 701	4 976	6 096
Mazowiecka Instytucja Gospodarki Budżetowej „Mazovia”	-2 079	-356	581	1 187	1 338	1 079
Podkarpacka Instytucja Gospodarki Budżetowej „Carpatia”	-4 065	-285	4	68	-2 180	408
Centralny Ośrodek Sportu	-14 671	-11 798	-15 447	-12 697	-7 904	-8 086
Centrum Usług Wspólnych	38 655	109 770	-25 715	-21 658	-15 478	-9 156
Centrum Usług Logistycznych	-40	-10 517	-1 785	2 335	2 062	2 355
Profilaktyczny Dom Zdrowia w Juracie	41	33	-66	148	209	171
Wydawnictwo Edukacyjne Parpamedia	17	1	-659	-	-	-
Zakład Inwestycji Organizacji Traktatu Północnoatlantyckiego	36	1 384	-584	938	563	1 156
Centralny Ośrodek Informatyki	1 215	8 808	32 020	5 885	3 544	2 607
Centralny Ośrodek Dokumentacji Geodezyjnej i Kartograficznej	178	295	148	112	144	37
Centrum Badań i Edukacji Statystycznej GUS	1	11	12	27	12	-559
Centrum Zakupów dla Sądownictwa	-	1 127	1 997	2 478	1 966	337
RAZEM	17 016	97 226	-8 682	-12 718	-6 102	-6 076

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań z wykonania budżetu państwa za lata 2011-2016.

W analizowanym okresie ujemny wynik finansowy występował również w innych instytucjach gospodarki budżetowej. W pierwszych latach ich funkcjonowania wynikał on głównie z dokonywania przekształceń tych instytucji, które wcześniej działały w najczęściej w formie gospodarstw pomocniczych i nie powodował łącznej straty wszystkich instytucji, tak jak to miało miejsce od 2013 r. W latach 2011-2012 zwłaszcza większość instytucji gospodarki budżetowej – przywieziennych zakładów pracy nie była zdolna do samofinansowania. Ich efektywność mierzona wielkością sprzedaży i wyni-

kiem finansowym brutto w istotny sposób pogorszyła się w stosunku do efektywności przekształconych gospodarstw pomocniczych. Należy podkreślić, że w latach 2011–2012 pięć z sześciu tego rodzaju instytucji poniosło straty. Łączne straty wyniosły 22 193,2 tys. zł, podczas gdy w latach 2008–2010 te same instytucje, działające jeszcze jako gospodarstwa pomocnicze łącznie osiągnęły zysk w kwocie 50 629,8 tys. zł [NIK 2014b, s. 9]. Pięć obecnie funkcjonujących instytucji – przywieziennych zakładów budżetowych, dla których organem założycielskim jest Minister Sprawiedliwości, realizuje jednorodne zadania publiczne polegające na prowadzeniu oddziaływań penitencjarnych oraz resocjalizacyjnych. Poprawa ich wyników nastąpiła dopiero od 2013 r., kiedy to po raz pierwszy osiągnęły one dodatni wynik finansowy brutto i były zdolne do samofinansowania swojej działalności (przy braku wsparcia w tym okresie dotacjami z budżetu państwa).

Instytucją ponoszącą straty w początkowym okresie swojego funkcjonowania (2011-2013) było także Centrum Usług Logistycznych. Wynikało to przede wszystkim z niewystarczającego nadzoru Komendanta Głównego Policji nad działalnością Centrum.

Zmiany warunków prawno-ekonomicznych w stosunku do obowiązujących gospodarstwa pomocnicze należy więc uznać za jedną z istotniejszych przyczyn niskiej efektywności finansowej IGB w początkowym okresie ich funkcjonowania. Zmiany te polegały m.in.: na ograniczeniu możliwości wykonywania świadczeń na rzecz jednostek organizacyjnych Skarbu Państwa bez stosowania ustawy prawo zamówień publicznych oraz wyeliminowaniu zwolnień podmiotowych z VAT [NIK 2014a, s. 177-178]. Pogorszenie efektywności działania instytucji wynikało także z nieprawidłowości w zarządzaniu (dokonywaniu niecelowych wydatków, zaciąganiu kredytów z przekroczeniem upoważnienia, podejmowaniu istotnych decyzji gospodarczych bez uprzedniego przeprowadzenia analiz ekonomicznych). W największym stopniu nieprawidłowości takie wystąpiły w podlaskiej IGB „Bielik”, co skutkowało jej likwidacją.

Wydaje się zatem, że przekształcenie gospodarstw pomocniczych w instytucje gospodarki budżetowej nie spowodowało wzmocnienia tych instytucji [NIK 2014a, s.

178]. Występujące niekorzystne tendencje ponoszenia strat przez niektóre instytucje mogą doprowadzić do utraty ich płynności finansowej, a w konsekwencji do niewypłacalności, co negatywnie wpłynie na stan finansów publicznych.

Podsumowanie

Jednostki SFP mogą funkcjonować wyłącznie w formach określonych w ustawie o finansach publicznych, a ich utworzenie musi mieć swoją podstawę prawną bądź w cytowanej ustawie, bądź w ustawach odrębnych. Katalog tych form obejmuje podmioty zróżnicowane pod względem formy prawnej i organizacyjnej, o różnym zakresie samodzielności finansowej i sposobach rozliczania się z budżetem, wyposażone w podmiotowość prawną lub nieposiadające tego przymiotu, wreszcie o różnych funkcjach, dla których realizacji zostały utworzone.

W świetle przeprowadzonej analizy widoczna jest wyraźna sprzeczność pomiędzy regulacjami prawnymi determinującymi zasady działania instytucji gospodarki budżetowej, a praktyką ich funkcjonowania. O ile w przypadku agencji wykonawczych co do zasady spełniany jest postulat pokrywania kosztów działalności z przychodów i osiągnięta jest nadwyżka finansowa, tak w przypadku instytucji gospodarki budżetowej realizację ustawowych zapisów należy ocenić zdecydowanie mniej pozytywnie. Instytucje te nie tylko w wielu przypadkach uzyskiwały ujemne wyniki finansowe, ale także wątpliwości budzi sposób gospodarowania powierzonym im majątkiem. Realizują one zadania, które uprzednio znajdowały się w gestii zlikwidowanych gospodarstw pomocniczych i państwowych zakładów budżetowych. Wykonywanie zadań publicznych przez te podmioty do 2010 r. było oceniane pozytywnie. Sytuacja uległa zmianie wraz z utworzeniem instytucji gospodarki budżetowej i przejęciem przez nie tych zadań, co spowodowało, że w wielu przypadkach ta forma organizacyjno-prawna jest nieadekwatna do realizowanych zadań. Należy również stwierdzić, że w kontekście zakładanych celów, których realizacji służyć miała ustawa o finansach publicznych, instytucje gospodarki budżetowej nie przyczyniły się do wzrostu efektywności wykonywania zadań i poprawy przejrzystości finansów publicznych. Należy więc ograniczyć zakres tworzenia i wyko-

rzystywania tej formy organizacyjno-prawnej jedynie dla realizacji zadań, których dominującym źródłem finansowania są przychody ze sprzedaży na rzecz jednostek spoza SFP i możliwe będzie jednocześnie spełnienie wymogu samofinansowania się działalności. W przeciwnym razie następuje jedynie transfer środków w ramach SFP.

Literatura

- Araszkiewicz M. [2015], *Koncepcja badania efektywności działania sądów powszechnych oparta o analizę czasochłonności zadań* [w:] T. Lubińska, M. Będzieszak, N. Marska-Dzioba (red.), *Zarządzanie finansami publicznymi a efektywność*, Difin, Warszawa.
- Gorgol A. [2017], *Formy funkcjonowania jednostek sektora finansów publicznych* [w:] W. Wójtowicz (red.), *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Kosek-Wojnar M. [2015], *Efektywność i budżet zadaniowy – aspekty instytucjonalne i metodyczne* [w:] T. Lubińska, M. Będzieszak, N. Marska-Dzioba (red.), *Zarządzanie finansami publicznymi a efektywność*, Difin, Warszawa.
- Maj-Waśniowska K. [2017], *Agencje wykonawcze, instytucje gospodarki budżetowej i państwowe osoby prawne* [w:] M. Kosek-Wojnar (red.), *Funkcjonowanie sektora finansów publicznych w Polsce*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków.
- NIK [2014a], *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2013 r.*, Najwyższa Izba Kontroli, Warszawa.
- NIK [2014b], *Funkcjonowanie instytucji gospodarki budżetowej*, Najwyższa Izba Kontroli, Warszawa.
- Rozporządzenie Rady (WE) nr 58/2003 z dnia 19 grudnia 2002 r. ustanawiające statut agencji wykonawczych, którym zostaną powierzone niektóre zadania w zakresie zarządzania programami wspólnymi. Dz.U. L 11 z 16.1.2003, s. 1–8.
- Rutkowska-Tomaszewska E. [2012], *Jednostki sektora finansów publicznych* [w:] J. Blicharz (red.), *Prawne aspekty prywatyzacji*, Prawnicza i Ekonomiczna Biblioteka Cyfrowa, Wrocław.
- Sawicka K. (2010a), *Formy prawno-organizacyjne jednostek sektora finansów publicznych*, [w:] E. Ruśkowski (red.), *System Prawa Finansowego*, t. II, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Sawicka K. [2010b], *Jednostki sektora finansów publicznych*, [w:] M. Karlikowska, W. Miemiec, Z. Ofiarski, K. Sawicka, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, PRESSCOM Sp. z o.o., Wrocław.
- Sołtyk P. [2013], *Kontrola zarządcza i audyt w jednostkach samorządowych. Projektowanie oraz metody oceny systemu zarządzania*, C.H. Beck, Warszawa.
- Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za lata 2011 – 2016. Omówienie, Rada Ministrów, Warszawa 2012-2017.
- Stańczyk K. [2015], *Agencje Wykonawcze w resorcie Obrony Narodowej*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Przyrodniczo-Humanistycznego w Siedlcach, nr 106
- Szewczuk A., Ziolo M. [2008], *Zarys ekonomiki sektora publicznego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.
- Ustawa z dnia 28 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych. Dz.U. 2017, poz. 2077 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 14 kwietnia 2016 r. o wstrzymaniu sprzedaży nieruchomości Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa oraz o zmianie niektórych ustaw. Dz.U. 2016, poz. 585 z późn. zm.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 15 listopada 2011 r., Sygn. I SA/Kr 1377/11, LEX nr 1150183.

[www 1]

http://stat.gov.pl/cps/rde/xbcr/krak/ASSETS_zmiany_strukturalne_2007_uwagi_metodyczne_2.pdf
(dostęp: 17.03.2018).

FUNCTIONING OF THE SELECTED ORGANIZATIONAL AND LEGAL FORMS OF THE PUBLIC FINANCE SECTOR IN THE QUASI-MARKET CONDITIONS - AN ATTEMPT AT EVALUATION

Summary: The study addresses the issue of organizational and legal forms in the public finance sector. Bearing in mind the diverse rules of their creation and financing of public tasks, the main goal of the work was to analyze the principles of functioning of forms operating under quasi-market conditions. The structure of the study is a reflection of the adopted specific objectives. It includes theoretical considerations regarding the criteria for choosing the organizational and legal form of financing public tasks and the legal basis for the functioning of executive agencies and economy budgetary authorities. In the empirical part of the work, the financial results of the discussed forms were analyzed in the years 2011-2016 against the background of legal regulations. The study uses the method of comparative descriptive analysis. The conducted research allowed to formulate conclusions and observations regarding the issues raised. They provided the basis for assessing the effectiveness of their operation in the light of the financial results achieved, as well as to identify discrepancies between statutory regulations and the practice of their functioning.

Keywords: public finance sector, executive agency, economy budgetary authorities.