

# Przyszłość zakładów pracy chronionej w Polsce jako przedsiębiorstw społecznych dla osób niepełnosprawnych<sup>3</sup>

## Streszczenie

Przyjęcie odpowiedzialności za tworzenie ładu gospodarczego i zapewnienie równych szans każdemu to współczesne hasła przyjmowane w polityce i gospodarce za motta. Od 1997 r. istnieją w Polsce zakłady pracy chronionej zajmujące się aktywizacją zawodową i społeczną osób niepełnosprawnych. Pomimo realizowania solidarnościowego wymiaru ekonomii społecznej liczba tych podmiotów, zaliczających się do przedsiębiorstw społecznych, z roku na rok maleje. Dlatego postanowiono, że celem badań będzie opisanie procedur pozyskania statusu zakładu pracy chronionej, zasad jego utrzymania oraz identyfikacja korzyści z ich prowadzenia. W wyniku zastosowania metod badawczych, tj.: analizy literatury, aktów prawnych i studium przypadku, pozytywnie zweryfikowano hipotezę, że pozyskanie statusu zakładu pracy chronionej i prowadzenie przedsiębiorstwa z nadanym statusem wymaga spełnienia wielu warunków, ale przynosi zarówno pracodawcy, jak i pracownikom korzyści, w tym finansowe. W opracowaniu omówiono gromadzenie i wykorzystanie Zakładowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych (ZFRON). Dokonano symulacji wpływu zmian przepisów podatkowych na gromadzenie środków ZFRON w 2022 r. Wyniki badań prezentują liczne obowiązki, które spoczywają na pracodawcach, ale i możliwość podnoszenia wartości przedsiębiorstw dzięki dostosowaniu miejsc pracy do specyfiki pracowników i możliwości pozostawienia środków pochodzących z samofinansowania podmiotu. Wnioski z badań koncentrują się w obszarze niekorzystnych zmian prawnych, regulujących zasady funkcjonowania i finansowania działalności zakładów. Zmiany przepisów podatkowych, jakie miały miejsce w 2022 r., ograniczą środki finansowe niezbędne dla pomocy pracownikom niepełnosprawnym prawie o 70%, co wpłynie negatywnie na liczebność przedsiębiorstw posiadających status pracy chronionej.

## Słowa kluczowe:

ekonomia społeczna, chroniony rynek pracy, osoby niepełnosprawne, rachunkowość, podatki

<sup>1</sup> Doktor nauk ekonomicznych, adiunkt, pracownik Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

<sup>2</sup> Współprowadząca zakład pracy chronionej

<sup>3</sup> W opracowaniu wykorzystano treści monografii *Zakłady pracy chronionej w Polsce jako przedsiębiorstwa społeczne dla osób niepełnosprawnych – aspekty teoretyczne, rachunkowe i podatkowe* autorstwa Aleksandry Łakomiak i Adrianny Cieślak, Wydawnictwa Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, ISBN 978-83-7695-903-03, Wrocław 2021.

# The Future of Supported Employment Establishments in Poland as Social Enterprises for People with Disabilities

## Summary

Taking responsibility for creating economic order and ensuring equal opportunities for everyone are contemporary slogans adopted as mottos in politics and the economy. Since 1997, there have been supported employment establishments in Poland, dealing with professional and social activation of disabled people. Despite the implementation of the solidarity dimension of the social economy, the number of these entities, classified as social enterprises, is decreasing every year. Therefore, it was decided that the purpose of the research would be to describe the procedures for obtaining the status of a sheltered employment establishment, the principles of its maintenance and the identification of benefits. As a result of the application of research methods, i.e. literature analysis, legal acts and a case study, the hypothesis was positively verified that obtaining the status of a protected employment establishment and running an enterprise with a given status requires meeting many conditions, but brings benefits to both employers and employees, including financial. The study discusses the collection and use of the Company Fund for Rehabilitation of Disabled Persons (CFRRODF). The impact of changes in tax regulations on the collection of funds from Company Found in 2022 was simulated. The results of the research show numerous obligations that are incumbent on employers, but also the possibility of increasing the value of enterprises thanks to the adaptation of jobs to the specificity of employees and the possibility of leaving funds from the entity's self-financing. The conclusions of the research focus on the area of unfavorable legal changes regulating the principles of operation and financing of plant operations. Changes in tax regulations that took place in 2022 will reduce the financial resources necessary to help disabled employees by almost 70%, which will negatively affect the number of enterprises with the status of sheltered employment.

## Keywords:

social economy, protected labor market, disabled people, accounting, taxes

## Wprowadzenie

Według Światowej Organizacji Zdrowia 15% światowej populacji ludzi żyje z jakąś formą niepełnosprawności, w tym ma poważne trudności w funkcjonowaniu<sup>4</sup>. Niemal każdy człowiek w pewnym momencie życia będzie chwilowo lub trwale upośledzony, a z kolei ci, którzy dożyją starości, będą doświadczać coraz większych trudności w funkcjonowaniu. Zwrócenie szczególnej uwagi na sytuację osób niepełnosprawnych na polskim rynku pracy nastąpiło na początku lat dziewięćdziesiątych XX wieku za sprawą uchwalenia pierwszej ustawy o zatrudnieniu i rehabilitacji za-

<sup>4</sup> World report on disability: Main report (English), World Bank Group, Washington, <http://documents.worldbank.org/curated/en/665131468331271288/Main-report>, [data dostępu: 15.05.2020]

wodowej osób niepełnosprawnych<sup>5</sup>. Była to próba ochrony spółdzielni inwalidów<sup>6</sup> przed wyraźnymi mechanizmami gospodarki rynkowej, a także sposób na poprawę sytuacji finansowej osób niepełnosprawnych.

Prawne warunki do wsparcia osób niepełnosprawnych zostały stworzone w 1997 r., ponieważ na mocy ustawy mogły powstawać zakłady pracy chronionej (dalej ZPCHR). Głównym celem ich działania jest nie tylko wypracowanie zysku, ale także aktywizacja zawodowa i społeczna osób, które ze względu na swoje inwalidztwo nie byłyby w stanie poradzić sobie same na otwartym rynku pracy. Formą wspierania ich w procesie aktywizacji jest rehabilitacja społeczna i zawodowa. Aktywizacja społeczna ma pomóc w pokonaniu barier architektonicznych, urbanistycznych, transportowych i technicznych. Kształtuje właściwe postawy i zachowania sprzyjające życiu w społeczeństwie. Osoby niepełnosprawne uczestniczące w rehabilitacji społecznej zwiększają swoją samodzielność i podnoszą poczucie własnej wartości, dzięki czemu łatwiej im poradzić sobie z trudnościami dnia codziennego. Przygotowuje ona do podjęcia zatrudnienia. Aktywizacja zawodowa, która odbywa się poprzez rehabilitację zawodową, ułatwia osobom niepełnosprawnym zdobycie i zachowanie odpowiedniego zatrudnienia, a także umożliwia rozwój poprzez poradnictwo zawodowe i szkolenia. Niewątpliwie zatem istnienie zakładów pracy chronionej jest korzystne dla osób niepełnosprawnych. A w jaki sposób społeczeństwo, w tym pracodawcy i ustawodawcy, wspierają niepełnosprawnych? Czy po dwudziestu pięciu latach istnienia prawnych możliwości posiadanie statusu ZPCHR jest opłacalne dla pracodawcy? A może w ogóle nie należy rozpatrywać tej kwestii w kontekście zyskowności?

Tematyce korzyści i procedur pozyskania statusu zakładu pracy chronionej zostało poświęcone niniejsze opracowanie. Postawiono główne pytanie badawcze: Czy w dobie społeczeństwa obywatelskiego i zrównoważonego rozwoju ubiegać się o uzyskanie i utrzymanie statusu ZPCHR, czy nie? A jeśli tak, to jakie wymogi trzeba spełnić, aby uzyskać i utrzymać status? Postanowiono, że celem opracowania będzie opisanie zasad funkcjonowania zakładu pracy chronionej z uwzględnieniem przepisów rachunkowych i podatkowych. Do rozstrzygnięcia problemu badawczego przyczyni się weryfikacja hipotezy, która brzmi: pozyskanie statusu zakładu pracy chronionej i prowadzenie przedsiębiorstwa z nadanym statusem wymaga spełnienia wielu warunków, ale przynosi zarówno pracodawcy, jak i pracownikom obopólne

<sup>5</sup> Ustawa z dnia 9 maja 1991 r. o zatrudnieniu i rehabilitacji zawodowej osób niepełnosprawnych, Dz. U. 1991 nr 46, poz. 201

<sup>6</sup> Spółdzielnie inwalidów powstały w Polsce po I wojnie światowej, a ich rozwój nastąpił w latach 50. i 60. XX w. Ówczesne państwo nie oferowało pomocy socjalnej. Miejsc i możliwości pracy dla osób niepełnosprawnych, szczególnie inwalidów wojennych, było zbyt mało. Powstającym spółdzielniom inwalidów państwo przekazało obowiązek aktywizacji zawodowej osób niepełnosprawnych. Spółdzielcza postać rehabilitacji zawodowej osób z niepełnosprawnościami okazała się być zaskakująco skuteczna, innowacyjna i wielokierunkowa; zob. H. Waszkowski, *Ruch spółdzielczości inwalidów i jego znaczenie dla rozwoju rehabilitacji osób niepełnosprawnych w Polsce*, „Niepełnosprawność – zagadnienia, problemy, rozwiązania” 2016, Nr 21. Tworzono miejsca pracy w połączeniu z rehabilitacją zawodową, społeczną i medyczną.

korzyści. W badaniu wykorzystano następujące metody badawcze: studium przypadku, analizę literatury i przepisów prawa. Na przykładzie empirycznym zostaną przedstawione zasady prowadzenia przedsiębiorstwa o statusie zakładu pracy chronionej. Wykorzystane zostaną dane finansowe i niefinansowe z okresu pięcioletniego 2017–2021, pochodzące z dokumentacji podmiotu posiadającego status ZPCHR od 2004 roku. W badaniu wykorzystano następujące źródła informacji: dokumenty potwierdzające uzyskanie statusu zakładu pracy chronionej, regulamin zakładowego funduszu rehabilitacji osób niepełnosprawnych, dokumenty kadrowe, dotyczące struktury zatrudnienia i listy płac, dowody księgowość, polityka rachunkowości oraz dokumenty dotyczące funduszy specjalnych.

## Otoczenie ekonomii społecznej

Ład gospodarczy, sprawiedliwość społeczna i efektywność gospodarcza to wyrażenia stanowiące treść art. 20 Konstytucji RP, a mianowicie: „Społeczna gospodarka rynkowa oparta na wolności działalności gospodarczej, własności prywatnej oraz solidarności, dialogu i współpracy partnerów społecznych stanowi podstawę ustroju gospodarczego Rzeczypospolitej Polskiej”. Pomimo tak wyraźnych deklaracji istnieje spór o charakter gospodarki i rolę państwa w jej kształtowaniu. W nurtach ekonomii zaznaczają się dobro jednostki i instytucji albo dobro ogółu. A która doktryna przynosi więcej korzyści? Rozwój gospodarczy, wzrost zatrudnienia i przeciwdziałanie wykluczeniu społecznemu są przejawem dążenia państw do spójności społecznej i terytorialnej. Zdaniem badaczy<sup>7</sup> przedsiębiorstwa jako podmioty gospodarki coraz częściej, oprócz celów ekonomicznych, deklarują i starają się osiągać cele społeczne. Stwierdzenie to brzmi jednak paradoksalnie. W opinii autorek artykułu odpowiedzialność za realizowane działania jest obowiązkiem przedsiębiorstw, ponieważ wynika z samego faktu rozpoczęcia działalności gospodarczej i konieczności racjonalnego działania. Samo składanie deklaracji prowadzenia odpowiedzialnego biznesu bez czynnej realizacji jest niewystarczające, przypomina naśladownictwo, z jakim można się spotkać w branży modowej.

Narastanie nierówności społecznych czy odejście od wartości moralnych w życiu społecznym i gospodarczym są efektami bądź to liberalizmu, bądź to neoliberalizmu.

Nadmierny liberalizm przyczynia się do narastania nierówności społecznych, neoliberalizm zaś powoduje odejście od wartości moralnych w życiu społecznym i gospodarczym.

<sup>7</sup> M. Stefańska, *Rola społecznej odpowiedzialności w tworzeniu przewagi konkurencyjnej przedsiębiorstwa handlu detalicznego*, Wrocław, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, 2014

Naprzeciw oczekiwaniom społecznym wychodziła inna doktryna ekonomiczna: ordoliberalizm – społeczna gospodarka rynkowa<sup>8</sup>, traktująca państwo jako podmiot ustanawiający reguły gry rynkowej i jednocześnie stojący na straży ich przestrzegania. Wśród zasad ordoliberalnego porządku gospodarczego występowała zasada konstytuująca odpowiedzialność uczestników rynku za rezultaty prowadzonej działalności gospodarczej<sup>9</sup>. Opierała się ona m.in. na: systemie cen, kształtowanym przez wolną konkurencję, poszanowaniu własności prywatnej i zapewnieniu bezpieczeństwa. W stopniu najwyższym przestrzegane były przyjęte w niej zasady życia społecznego, tj.: wolność, odpowiedzialność, sprawiedliwość, równość, subsydiarność, solidarność i mechanizmy promujące przedsiębiorczość. Odnosiła się ona do instytucjonalno-prawnych działań państwa ukierunkowanych na polepszanie ładu gospodarczego<sup>10</sup>.

Państwo odgrywa niemałą rolę w rozwijaniu gospodarki i maksymalizacji podziału i wzrostu dobrobytu całego społeczeństwa. Pomimo tego, że podstawą ustroju gospodarczego kraju jest społeczna gospodarka rynkowa, to model ekonomiczny wdrażany w Polsce po 1990 r. nie ma nic wspólnego z socjalną gospodarką rynkową w wydaniu niemieckim<sup>11</sup>. Często stosowany w polskiej literaturze termin „społeczna gospodarka rynkowa” nie odpowiada „socjalnej gospodarce rynkowej”, który wskazuje, że jej filarem jest socjalne wyrównanie (system pomocy społecznej wspierający słabsze jednostki na zasadzie samopomocy, nie zakłócając sił rynkowych) oraz zasada subsydiarności. Socjalna gospodarka rynkowa łączy zasady wolności rynkowej, wyrównania socjalnego i moralnej odpowiedzialności jednostek za całość. Państwo tworzy ramy działalności, gwarantuje przestrzeganie wolności jednostek, zapewnia obywatelom godny byt, bezpieczeństwo ekonomiczne i socjalne na minimalnym poziomie oraz likwiduje niesprawiedliwości społeczne, rozumiane jako dysproporcje dochodowe i majątkowe, wprowadzając podatki, ale i pobudzając wzrost produkcji, który przekłada się na wzrost gospodarczy, który to z kolei jest najlepszą polityką zatrudnienia. Polityka zatrudnienia jest najlepszą polityką socjalną.

<sup>8</sup> Społeczna gospodarka rynkowa funkcjonuje współcześnie pod nazwą ładu gospodarczego, który został ustanowiony w Niemczech Zachodnich po II wojnie światowej, rozwijana przez Ludwika Erharda. Ten kontynuator euckenowskiej teorii ładu gospodarczego podkreślał, że zmniejszenie nierówności społecznych, ograniczenie sfery socjalnej i redystrybucji dochodów jest możliwe przy najszerszym dostępie do rynku wszystkich grup społecznych. W koncepcji społecznej gospodarki rynkowej kluczową rolę odgrywa konkurencja rynkowa, stanowi ona bowiem środek do osiągnięcia i zapewnienia każdemu dobrobytu. Jej rola polega na zapewnieniu równych szans każdemu i jest warunkiem koniecznym, aby ceny kształtujące się w jej warunkach przekazywały podmiotom rynkowym informacje o istniejących relacjach rzadkości. Zob. Zehn Thesen zur Verteidigung der Kartellverbotsgesetzgebung, [w:] L. Erhard, *Deutsche Wirtschaftspolitik. Der Weg der Sozialen Marktwirtschaft*, Econ und Knapp Verlag, Düsseldorf-Wien 1962, 202–203, [w:] zob. K. Kamińska, *Ordoliberalizm i keynesizm – dwie sprzeczne koncepcje w polityce gospodarczej powojennych Niemiec*, Warszawa, Urząd Ochrony Konkurencji i Konsumentów, 2018, s. 70–78

<sup>9</sup> W. Eucken, *Podstawy polityki gospodarczej*, Poznań, Wydawnictwo Poznańskie, 2005, s. 295–344

<sup>10</sup> K. Kamińska, *Ordoliberalizm...*, s. 9

<sup>11</sup> M. Bochenek, *O nieporozumieniach wokół nazwy i istoty niemieckiego modelu gospodarczego*, „Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy” 2020, Nr 61, s. 73–91

We wprowadzanej w Polsce od 2014 r. strategii rozwoju kraju przewija się wątek wspierania rozwoju ekonomii społecznej, która obejmuje sferę życia społeczno-gospodarczego, łącząc przedsiębiorczość i organizacje pozarządowe, niedziałające w celu maksymalizacji zysku. Przeprowadzone przez Florczak badania potwierdzają, że przedsiębiorstwa społeczne, realizujące cele społeczne w ramach działalności gospodarczej, mogą stanowić istotne narzędzie wykorzystywane do niwelowania nierówności w skali lokalnej oraz regionalnej, gdyż taka jest ekonomiczna i społeczna siła ich oddziaływania<sup>12</sup>.

W środowisku ekonomistów toczy się dyskusja wokół przedsiębiorstw społecznych, która pozwala na wyciągnięcie następującego wniosku: przedsiębiorstwa społeczne nie są wyodrębnioną grupą podmiotów, charakteryzującą się odrębną formą prawną, tak jak opisuje je Krajowy Program Rozwoju Ekonomii Społecznej [KPRES]<sup>13</sup>. Przedsiębiorstwa społeczne charakteryzują się siedmioma cechami:

- a) mają osobowość prawną i są zarejestrowane w Krajowym Rejestrze Sądowym, prowadzą odpowiedni rodzaj działalności, a jest nim działalność: gospodarcza, odpłatna pożytku publicznego, oświatowa lub kulturalna,
- b) zatrudniają minimum 3 osoby na umowy o pracę lub umowy cywilnoprawne, a w tym co najmniej 30% osób należących do grup osób zagrożonych lub wykluczonych, tj.: bezrobotnych, poszukujących pracy, niepełnosprawnych,
- c) nie dokonują podziału zysku lub nadwyżki bilansowej pomiędzy udziałowców, akcjonariuszy lub pracowników,
- d) są zarządzane demokratycznie,
- e) limitują wysokość wynagrodzeń wszystkich pracowników, w tym kadry zarządzającej,
- f) prowadzą proces reintegracji uzgodniony z osobą zainteresowaną.

Każdy podmiot ekonomii społecznej, który wypełnia funkcje jemu przypisane, może otrzymać status społecznego, dzięki czemu może ubiegać się o wsparcie finansowe. Przedsiębiorstwem społecznym mogą być zarówno spółdzielnia inwalidów, spółdzielnia pracy, jak i zakład pracy chronionej.

Zatrudnienie chronione zostało zdefiniowane przez Garbatą „[...] jako zatrudnienie osoby z niepełnosprawnością w warunkach szczególnych”<sup>14</sup>, ale jest też pracą zarobkową, wydajną i powinno przynosić określony dochód z wykonywanego zajęcia. Nie powinno być utożsamiane wyłącznie z dostosowywaniem warunków pracy do

<sup>12</sup> E. Florczak, *Nierówności ekonomiczno-społeczne a cele przedsiębiorstwa społecznego*, „Kwartalnik Nauk o Przedsiębiorstwie” 2016, Nr 4, s. 27–38

<sup>13</sup> Krajowy Program Rozwoju Ekonomii Społecznej do 2023 r., *Ekonomia Solidarności Społecznej*. Uchwała nr 11 Rady Ministrów z 31.01.2019 r. zmieniająca uchwałę w sprawie przyjęcia programu pod nazwą: Krajowy Program Rozwoju Ekonomii Społecznej. Warszawa, Rada Ministrów, Ministerstwo Rodziny, Pracy, 2019

<sup>14</sup> M. Garbat, *Rehabilitacja zawodowa i zatrudnienie chronione osób z niepełnosprawnościami w Polsce – geneza, rozwój i stan obecny*, „Niepełnosprawność – Zagadnienia, Problemy, Rozwiązania” 2015, Nr 14, s. 82

szczególne potrzeby osoby wynikających z jej niepełnosprawności.

Ochrona zatrudnianej osoby może dotyczyć różnych aspektów jej pracy zawodowej oraz mieć różny zasięg. Jest zapewniana tym, którzy nie są w stanie osiągnąć oczekiwanych standardów. Wymaga rozpoznania ich deficytu wydajności i stworzenia odpowiedniej strefy ochronnej<sup>15</sup>.

Zakłady pracy chronionej mają do zrealizowania cztery podstawowe cele<sup>16</sup>. Są nimi: zapewnienie niepełnosprawnym zatrudnienia odpowiedniego do stopnia ich kalectwa, organizowanie regularnych w zakładzie szkoleń zawodowych dla niepełnosprawnych tam pracujących oraz sporadycznie kursów podnoszących ich kwalifikacje, aby zwiększyć szansę zatrudnienia na wolnym rynku, prowadzenia poradnictwa zawodowego, opieki medycznej i socjalnej, poprawiających wydajność pracy zatrudnionych niepełnosprawnych pracowników, podejmowanie działań, które będą dawać równe szanse osobom niepełnosprawnym na otwartym rynku pracy.

Te ostatnie wymienione podmioty, od momentu uchwalenia ustawy o zatrudnieniu i rehabilitacji zawodowej osób niepełnosprawnych, odgrywają znaczącą rolę w niwelowaniu wykluczeń i nierówności społecznych. Wprowadzono je jako formy zatrudniania chronionego i rehabilitacji zawodowej, obok otwartego rynku pracy<sup>17</sup>. Najwięcej zakładów pracy chronionej funkcjonuje w formie spółek z ograniczoną odpowiedzialnością. Często pojawiają się także spółki komandytowe oraz jawne. Natomiast rzadko spotykane są spółki akcyjne.

Od samego początku działalności ZPCHR zyskały sporą popularność, gdyż zatrudniały osoby z najcięższymi stopniami niepełnosprawności. W 1992 r. istniało 561 zakładów pracy chronionej i liczba ta rosła aż do roku 1999, kiedy to ponad 218 tys. pracowników niepełnosprawnych pracowało w 3736 ZPCHR. Jednak po 1999 r. liczba tych jednostek zmalała. W 2010 r. było ich już o ponad połowę mniej.

Wpływ na tendencję spadkową w latach 1992–2020 liczby zakładów pracy chronionej w Polsce miały zidentyfikowane czynniki:

- podwyższenie od 2003 r. minimalnych wskaźników zatrudnienia ogółem do 25 etatów, co spowodowało pogorszenie opłacalności posiadania statusu. Upřednio wystarczyło, że pracodawca zatrudniał 20 pracowników pełnoetatowych, w tym 8 pracowników niepełnosprawnych – na 0,8 etatu – z umiarkowanym lub znacznym stopniem niepełnosprawności. Po zmianach minimalnego wskaźnika zatrudnienia o 5 etatów, należało zatrudnić przynajmniej 10 osób niepełnosprawnych, w tym jednego z umiarkowanie ciężkim lub najcięższym

<sup>15</sup> P. Paszkowicz, *Zatrudnienie osób z niepełnosprawnościami: ku otwartemu rynkowi pracy*, [w]: M. A. Paszkowicz i M. Garbat, *Osoby z niepełnosprawnościami w polityce społecznej*, Zielona Góra, Polskie Towarzystwo Ekonomiczne, 2013, s. 38

<sup>16</sup> T. Majewski, *Zakłady pracy chronionej w krajach Wspólnoty Europejskiej*, Polityka Społeczna, 1994, Nr 2

<sup>17</sup> M. Garbat, *Rehabilitacja zawodowa i zatrudnienie chronione osób z niepełnosprawnościami w Polsce – geneza, rozwój i stan obecny*, „Niepełnosprawność – Zagadnienia, Problemy, Rozwiązania” 2015, Nr 14, s. 99

schorzeniem;

- radykalne ograniczenie od 2011 r. dofinansowań do wynagrodzeń osób niepełnosprawnych, przede wszystkim dla pracowników z lekkim stopniem niepełnosprawności;
- utrzymanie od 2012 r. minimalnego poziomu zatrudnienia na poziomie 12,5 etatu, w tym 3 etatów dla pracowników ze znacznym lub umiarkowanym stopniem niepełnosprawności<sup>18</sup>. Pracodawcy obawiali się niskiej efektywności pracy zatrudnionych niepełnosprawnych, braku dodatkowych zwolnień, ulg i dofinansowań;
- wprowadzenie obowiązku prowadzenia rachunku bankowego środków zakładowego funduszu rehabilitacji osób niepełnosprawnych (dalej: rachunek ZFRON) – w przypadku likwidacji podmiotu, upadłości lub utraty statusu środka ZFRON powinny zostać wpłacone do PFRON;
- wprowadzenie obowiązku zachowania wskaźnika zatrudnienia osób niepełnosprawnych na poziomie co najmniej 50%, w tym 20% ogółu stanowić miały osoby ze znacznym lub umiarkowanym stopniem niepełnosprawności;
- zrównanie poziomu dofinansowań zakładów pracy chronionej i podmiotów działających na otwartym rynku pracy<sup>19</sup>.

Z danych PRFON wynika, że w grudniu 2017 r. 53,1% osób niepełnosprawnych było zatrudnionych u pracodawców na otwartym rynku pracy, w ZPCHR zaś zatrudnionych było 33,6% pracowników ze schorzeniami specjalnymi w przeliczeniu na pełny wymiar czasu pracy<sup>20</sup>.

W czerwcu 2020 r. istniało w Polsce niewiele ponad 800 zakładów pracy chronionej, a zatrudnienie ogółem wyniosło 128 690 osób – stanowi to ok. 33,6% pracowników niepełnosprawnych ze schorzeniami specjalnymi w przeliczeniu na pełny wymiar czasu pracy.

Z kolei dane z listopada 2020 wskazują na wzrost zatrudnienia osób niepełnosprawnych na otwartym rynku pracy (60,5%), jednak przy jednoczesnym spadku liczby pracowników niepełnosprawnych na rynku pracy w porównaniu z grudniem 2017 r. – o 27,5 tys. osób<sup>21</sup>. Oznacza to, że na otwartym rynku pracy zatrudnianych jest coraz mniej osób niepełnosprawnych.

Gwałtowny spadek liczby zakładów pracy chronionej oraz spadek zatrudnienia

<sup>18</sup> A. Koza, *Ustawowy wskaźnik zatrudnienia a sytuacja sektora zakładów pracy chronionej*, *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 2017, Nr 489, s. 160–170

<sup>19</sup> *Zakłady pracy chronionej, co dalej?*, WatchdogPFRON, <http://www.watchdogpfron.pl/co-to-jest-zaklad-pracy-chronionej-zpchr/>, [dostęp z dnia: 13 grudnia 2018]

<sup>20</sup> Krajowy Program Rozwoju Ekonomii Społecznej do 2023 r., *Ekonomia Solidarności Społecznej*. Uchwała nr 11 Rady Ministrów z 31.01.2019 r. zmieniająca uchwałę w sprawie przyjęcia programu pod nazwą: Krajowy Program Rozwoju Ekonomii Społecznej, Warszawa, Rada Ministrów, Ministerstwo Rodziny, Pracy, 2019, s. 84–85

<sup>21</sup> *Liczba pracowników niepełnosprawnych oraz pracodawców zarejestrowanych w Systemie Obsługi Dofinansowań i Refundacji Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych*, SODiR PFRON, 2020



osób niepełnosprawnych pogarsza sytuację tych osób. Zdaniem Adriany Politał rozwijający się sektor ośrodków rozwoju zawodowego nie będzie w stanie wypełnić luki na chronionym rynku pracy<sup>22</sup>. Główną przyczyną pogarszania się sytuacji na tym rynku jest rosnąca konkurencyjność pracodawców z otwartego rynku pracy, na którym to pracodawcy otrzymują zbliżoną wysokość dotacji do wynagrodzeń, niestety, nie oferują odpowiednich warunków do rehabilitacji osób z najcięższymi postaciami niepełnosprawności.

Niepełnosprawność wprowadza znaczne ograniczenia w prawidłowym funkcjonowaniu człowieka. Osoby niepełnosprawne nie mogą odgrywać wszystkich ról społecznych i pracować w każdym zawodzie w taki sam sposób, jak osoby pełnosprawne. Ich sprawność psychofizyczna jest mniej lub bardziej naruszona. Dlatego głównym celem działalności ZPCHR jest aktywizacja zawodowa osób, które nie radzą sobie na otwartym rynku pracy. Z badań Rymszy wynika jednak, że w ZPCHR znacznie mniejszy nacisk kładzie się na rehabilitację społeczną i zawodową i niemal zupełnie nie prowadzi się rehabilitacji zdrowotnej<sup>23</sup>. Jego zdaniem przedmiotem ZPCHR w pierwszej kolejności wydaje się stworzone miejsce pracy, a nie interes samych zatrudnionych osób niepełnosprawnych.

## Zasady pozyskania statusu zakładu pracy chronionej

Status zakładu chronionego mogą otrzymać przedsiębiorstwa, które spełniają odpowiednie warunki. Zalicza się do nich: prowadzenie działalności przez co najmniej 12 miesięcy, zatrudnienie co najmniej 25 pracowników w przeliczeniu na pełny wymiar czasu pracy<sup>24</sup> oraz utrzymanie na określonym poziomie wskaźnika zatrudnienia osób niepełnosprawnych przez co najmniej 6 miesięcy (przeciętny miesięczny udział procentowy osób niepełnosprawnych z uwzględnieniem znacznego lub umiarkowanego stopnia niepełnosprawności, w zatrudnieniu ogółem w przeliczeniu na pełny wymiar czasu pracy, wyrażony w etatach<sup>25</sup>).

Wskaźniki zatrudnienia ustala się z uwzględnieniem zmian zachodzących w danym miesiącu, szczegółowo uwzględniając liczbę dni: stanu zatrudnionych, zwiększenia i zmniejszenia tego stanu i podaje się z dokładnością do czterech miejsc po

<sup>22</sup> A. Politał, *Zakłady aktywności zawodowej oraz zakłady pracy chronionej jako pracodawcy osób niepełnosprawnych w Polsce*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, 2016, Nr 450, s. 446–457

<sup>23</sup> M. Rymsza, *Aktywizacja osób niepełnosprawnych w Polsce: cztery systemy, jedna polityka?* [w:] *Nowe priorytety i tendencje w polityce społecznej – wokół integracji i aktywizacji zawodowej*, red. K. Wódz, K. Faliszek, A. Karwacki i M. Rymsza, Toruń, Wydawnictwo Edukacyjne "Akapit", 2012, s. 322

<sup>24</sup> Ustawa z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych, Dz. U. z 2021 r., poz. 573 z późn. zm.

<sup>25</sup> Wskaźnik ten ma także wpływ na wysokość wpłat w przypadku otwartego rynku pracy. Pracodawcy nie posiadający statusu ZPCHR mają obowiązek dokonywać comiesięcznych wpłat na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych, przy zatrudnianiu co najmniej 25 pracowników w przeliczeniu na etaty.

przecinku.

Konieczne jest, aby wskaźnik zatrudnienia osób niepełnosprawnych wynosił co najmniej 50%, a w tym co najmniej 20% wszystkich zatrudnionych stanowiły osoby ze znacznym albo umiarkowanym stopniem niepełnosprawności. Zamiast wspomnianej struktury co najmniej 30% wszystkich zatrudnionych mogą stanowić osoby niewidome lub psychicznie chore albo upośledzone umysłowo, zaliczone do znacznego lub umiarkowanego stopnia niepełnosprawności.

Obiekty i pomieszczenia użytkowane przez zakład pracy muszą być odpowiednio przystosowane do rodzaju niepełnosprawności. Dostosowanie środowiska pracy musi uwzględniać takie jego aspekty, jak: przystosowanie architektoniczne, oświetlenie i sygnalizację wizualną, akustykę pomieszczeń i sygnalizację dźwiękową, pola i promieniowanie elektromagnetyczne, obciążenie fizyczne pracownika oraz przestrzenną organizację stanowiska pracy, bezpieczeństwo użytkowania maszyn i urządzeń, mikroklimat, czynniki chemiczne, psychospołeczne warunki pracy<sup>26</sup>.

Kolejnym warunkiem uzyskania statusu zakładu pracy chronionej jest zapewnienie przez pracodawcę doraźnej i specjalistycznej opieki medycznej, poradnictwa i usług rehabilitacyjnych. Jest to możliwe dzięki udzielaniu opieki medycznej na miejscu zdarzenia do momentu przybycia lekarza. Opieka ta powinna być sprawowana tylko przez wykwalifikowany personel medyczny, wyspecjalizowany w schorzeniach pracowników niepełnosprawnych. W przypadku, gdy nie ma możliwości zapewnienia opieki medycznej w miejscu pracy, konieczne jest zawarcie umowy z zakładem opieki zdrowotnej o świadczenie doraźnej opieki medycznej.

Status zakładu pracy chronionej nadaje właściwy miejscowo wojewoda. W tym celu należy złożyć odpowiednie dokumenty. Zalicza się do nich:

1. Wniosek o wydanie decyzji w sprawie przyznania statusu zakładu pracy chronionej z nazwą, adresem (siedziby i miejsc wykonywania działalności), rodzajem prowadzonej działalności (branża, profil itp.) oraz z informacją o zatrudnionych osobach niepełnosprawnych.
2. Tabele przedstawiające stan zatrudnienia w celu wyliczenia wskaźnika osób niepełnosprawnych za okres co najmniej 6 miesięcy od daty złożenia wniosku.
3. Oryginał decyzji Państwowej Inspekcji Pracy Okręgowego Inspektoratu Pracy, potwierdzający, że użytkowane przez pracodawcę obiekty i pomieszczenia spełniają wymagania stawiane zakładom pracy chronionej.
4. Informacje o formie zapewnienia doraźnej i specjalistycznej opieki medycznej oraz usług rehabilitacyjnych i poradnictwa (kopie umów o pracę z personelem medycznym razem z zaświadczeniami o prawie wykonywania zawodu oraz umów ze specjalistycznym podmiotem leczniczym, który świadczy opiekę medyczną

<sup>26</sup> W. M. Zawieski, *Projektowanie obiektów, pomieszczeń oraz przystosowanie stanowisk pracy dla osób niepełnosprawnych o specyficznych potrzebach – ramowe wytyczne*, Warszawa, Centralny Instytut Ochrony Pracy – Państwowy Instytut Badawczy, 2014, s. 15

i rehabilitacyjną).

5. Kopie decyzji nadającej NIP oraz zaświadczenie o nadaniu nr REGON.
6. Zaświadczenie o wpisie do CEIDG lub KRS.
7. Dowód uiszczenia opłaty skarbowej<sup>27</sup>.

Po otrzymaniu statusu zakładu pracy chronionej odpowiednie warunki pracy potwierdzają kontrole, przeprowadzane przez: urzędy skarbowe, wojewodę, Państwową Inspekcję Pracy i Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych. Odpowiednie dla osób niepełnosprawnych warunki pracy dotyczą czasu pracy, przerw w ciągu dnia i urlopów.

Osoba ze stopniem niepełnosprawności umiarkowanym lub znacznym nie może pracować dłużej niż 7 godzin na dobę i 35 godzin tygodniowo. Praca pracownika z lekkim stopniem niepełnosprawności nie może trwać dłużej niż 8 godzin na dobę i 40 godzin tygodniowo. Przysługuje również dodatkowa 15-stominutowa przerwa wliczana do czasu pracy, która może być przeznaczona na usprawniającą gimnastykę lub odpoczynek. Nie jest wskazane, aby osoby niepełnosprawne pracowały w porach nocnych. Odstępem od tej zasady jest praca jako stróż oraz gdy na wniosek pracownika lekarz wyda pozytywną opinię pozwalającą na pracę w porach nocnych lub w godzinach nadliczbowych. Pracownikowi z orzeczeniem o znacznym lub umiarkowanym stopniu przysługuje również dodatkowe 10 dni roboczych urlopu wypoczynkowego w roku kalendarzowym. Warunkiem jest przepracowanie roku po dniu uzyskania orzeczenia o niepełnosprawności. Dodatkową korzyścią jest także prawo do czasowego zwolnienia z pracy, z zachowaniem wynagrodzenia, obliczanego jak ekwiwalent pieniężny należny za urlop wypoczynkowy, w celu wykonania badań specjalistycznych, zabiegów leczniczych i usprawniających, a także na zakup sprzętu ortopedycznego lub jego naprawy, jeżeli nie jest to możliwe do zrobienia w godzinach pracy. Płatne zwolnienie obejmuje również uczestnictwo w turnusie rehabilitacyjnym trwającym nie dłużej niż 21 dni roboczych i nie częściej niż raz do roku<sup>28</sup>.

## Funkcjonowanie zakładów pracy chronionej

Przedsiębiorstwa mające status zakładów pracy chronionej nie dokonują wpłat na PRFON, tak jak te bez statusu a zatrudniające powyżej 25 osób w przeliczeniu na pełny wymiar czasu pracy. ZPCHR gromadzą środki, aby wspomóc swoich pracowników niepełnosprawnych. Mają one obowiązek utworzyć Zakładowy Fundusz Reha-

<sup>27</sup> *Przyznanie statusu zakładu pracy chronionej*, Mazowiecki Urząd Wojewódzki, <https://www.gov.pl/web/uw-mazowiecki/pryzyznanie-statusu-zakladu-pracy-chronionej>, [dostęp z dnia: 19 lutego 2021]

<sup>28</sup> Ustawa o rehabilitacji..., od art. 15 do art. 20

bilitacji Osób Niepełnosprawnych (ZFRON)<sup>29</sup>. Tworzą go ze źródeł zewnętrznych lub wewnętrznych. Dotychczas, tj. do końca 2021 r. tworzyły go w szczególności z trzech źródeł:

- a) ze zwolnień od podatków (nieruchomości, rolnego, leśnego, czynności cywilnoprawnych) i opłat (poza opłatą skarbową i opłatą o charakterze sankcyjnym)<sup>30</sup>,
- b) z części zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych,
- c) pozostałych, w tym z odsetek od środków nagromadzonych na rachunku ZFRON, wpływów z darowizn i zapisów, niezamortyzowanej części środków pochodzących ze zbycia środków trwałych zakupionych ze środków ZFRON.

Od 2022 r. nowym, podstawowym źródłem finansowania zewnętrznego, zastępującym dotychczasowe źródło z zaliczek na podatek dochodowy, będą dopłaty z PFRON. Opis nowego źródła finansowania zostanie przedstawiony w dalszej części opracowania.

Prawidłowe, zgodne z prawem, tworzenie i wykorzystanie ZFRON wiąże się z koniecznością spełnienia wielu wymogów oraz warunków.

Zwolnienie z podatku od nieruchomości przysługuje, jeżeli pracodawca uzyskuje status zakładu pracy chronionej ze względu na osiąganie wskaźnika zatrudnienia osób niepełnosprawnych na poziomie co najmniej 30% niewidomych lub psychicznie chorych albo upośledzonych umysłowo, zaliczonych do znacznego albo umiarkowanego stopnia niepełnosprawności<sup>31</sup>. Zwolnienie to ma zastosowanie wyłącznie od tych nieruchomości, które stanowiły majątek tego przedsiębiorcy w momencie przyznania statusu przez wojewodę i dodatkowo wchodzi w skład zakładu zgodnie z decyzją wojewody.

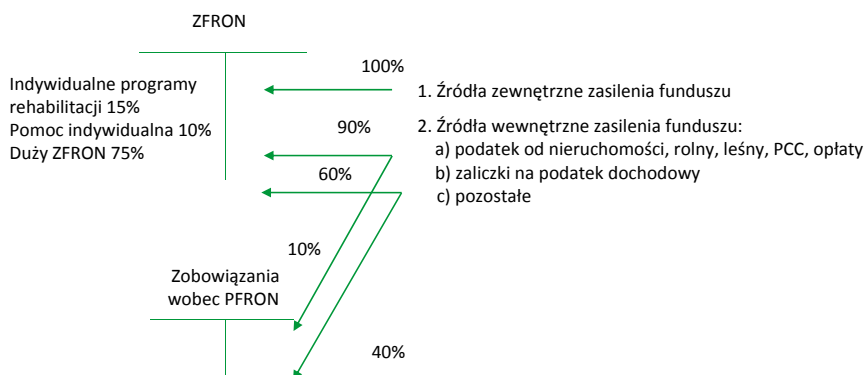
Pracodawca zobligowany jest prowadzić ewidencję ZFRON oraz założyć rozliczeniowy rachunek bankowy z przeznaczeniem na te środki. Środki pieniężne funduszu mogą być wypłacane jedynie z tego konta, ewentualnie do kasy zakładowego funduszu rehabilitacji w celu wypłaty pracownikom niepełnosprawnym.

Uproszczony sposób tworzenia funduszu przedstawia rys. 1.

<sup>29</sup> Ustawa o rehabilitacji... oraz rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 19 grudnia 2007 r. w sprawie zakładowego funduszu rehabilitacji osób niepełnosprawnych, Obwieszczenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 8 lipca 2015 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej w sprawie zakładowego funduszu rehabilitacji osób niepełnosprawnych, Dz. U. z 2015, poz. 1023

<sup>30</sup> Art. 2. Ustawy z 9 marca 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych oraz ustawy o podatku od wydobycia niektórych kopalin wprowadził do ustawy o rehabilitacji art. 33b ust. 1, którego treść będzie przytoczona w dalszej części opracowania.

<sup>31</sup> Art. 28 ust. 1 pkt 1 lit. b ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji...



**Rys. 1. Tworzenie ZFRON**

Źródło: opracowanie własne

Kwoty uzyskane ze zwolnienia z podatku np. od nieruchomości prowadzący zakład pracy chronionej przekazuje na PFRON w wysokości 10% oraz na ZFRON w wysokości 90%. Kwoty pochodzące ze zwolnień z zaliczek na podatek dochodowy, pobieranych od przychodów z pracy pracowników oraz zasiłków pieniężnych z ubezpieczenia społecznego, wypłacanych osobom fizycznym ZPCHR przekazują na PFRON w wysokości 40%, a na ZFRON w wysokości 60%. Płatnicy postępują w ten sposób za miesiące od początku roku do miesiąca włącznie, w którym dochód podatnika przekracza kwotę stanowiącą górną granicę pierwszego przedziału skali podatkowej (do końca roku 2021 r. górną granicę skali podatkowej stanowiła kwota 85 528 zł, a od 2022 r. 120 000 zł)<sup>32</sup>.

Wykorzystanie środków funduszu jest możliwe w trzech kierunkach, na indywidualne programy rehabilitacji, pomoc indywidualną i ogólną. Indywidualne programy rehabilitacji muszą być finansowane co najmniej kwotą stanowiącą 15% środków ZFRON. Natomiast co najmniej 10% środków tego funduszu musi być przeznaczona na pomoc indywidualną dla obecnych oraz byłych pracowników niepełnosprawnych zakładu (art. 33 ust. 3 Ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji...). Pozostała pula środków, czyli 75% środków funduszu, przeznaczana jest na część ogólną, czyli tzw. duży ZFRON.

Pracodawca ustala zakładowy regulamin wykorzystania środków funduszu rehabilitacji w uzgodnieniu z osobami zapewniającymi doraźną i specjalistyczną opiekę medyczną, poradnictwo i usługi rehabilitacyjne na rzecz niepełnosprawnych pracowników tego zakładu oraz działającymi w zakładzie związkami zawodowymi lub – w przypadku ich braku – przedstawicielami wybranymi przez niepełnosprawnych pracowników.

<sup>32</sup> Zaliczki za miesiące następujące po miesiącu, w którym dochód podatnika uzyskany od początku roku u płatnika przekroczył granicę pierwszego przedziału skali podatkowej, płatnicy przekazują na ogólnych zasadach na rachunek właściwego urzędu skarbowego, art. 38 ust. 2 Ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.

## **Ekonomiczność działalności ZPCHR**

Pochodzenie środków tworzących fundusz ma zasadnicze znaczenie dla określenia ekonomiczności działań związanych z rozwojem zakładu pracy chronionej. Skutki rachunkowe i podatkowe tworzenia i rozliczania funduszu będą przedstawiały się różnie w zależności od tego, z jakiego źródła pochodzą środki, z których był tworzony ZFRON. Odmienne skutki wywołają m.in. działania, tj.: nabycie, wytworzenie lub ulepszenie środków trwałych w związku z modernizacją zakładu, utworzeniem lub przystosowaniem stanowisk pracy dla osób niepełnosprawnych, budową lub rozbudową bazy rehabilitacyjnej, wypoczynkowej i socjalnej. Efektem wymienionych działań będzie zwiększenie stanu i wartości środków trwałych, które może nastąpić z dwóch źródeł – własnych i obcych – odpowiednio wewnętrznych i zewnętrznych. Gdy fundusz tworzony jest w wysokości równowartości zwolnień z niektórych podatków i opłat, a także z części zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych czy odsetek od środków zgromadzonych na rachunku bankowym ZFRON, wówczas mówimy o źródłach własnych. Źródła obce zaś to te, z których środki pochodzą z otrzymanych darowizn, dotacji czy zapisów, w tym z PFRON.

Zwiększenie stanu i wartości środków trwałych, których nabycie zostało sfinansowane ze środków ZFRON pochodzących ze źródeł zewnętrznych, rejestrujemy według zasad ogólnych. W momencie przyjęcia środka trwałego do użytkowania lub zakończenia działań ulepszeniowych następuje zachowanie równowartości środków pieniężnych funduszu, którymi sfinansowano np. zakup, do rozliczeń międzyokresowych przychodów. Równoległe do dokonywanych odpisów amortyzacyjnych środków trwałych kwotą wymagającą rozliczenia odnosi się na pozostałe przychody operacyjne.

Sfinansowanie nabycia środka trwałego ze środków wewnętrznych ZFRON polega na rozliczeniu tego specjalnego funduszu i zwiększeniu kapitałów własnych – kapitału zapasowego lub rezerwowego. Pozostawione w jednostce środki stanowią zatem źródło przyrostu wartości majątku. Zwiększenie tej wartości następuje właśnie w wyniku pozostawienia i przeznaczenia na ten cel funduszy specjalnych. W zakładach pracy chronionej można traktować tę sytuację jak samofinansowanie się. Koszty amortyzacji dekretowane są na zasadach ogólnych i nie są pokrywane przychodami rozliczanymi w czasie.

W obu przedstawionych sytuacjach związanych z rozwojem jednostki dochodzi do zwiększenia kapitału własnego, przy czym, kiedy ma miejsce finansowanie zewnętrzne, to zwiększenie kapitału własnego odbywa się w innym momencie – w długim czasie, tj. w takim, w jakim środek trwały jest użytkowany, a dodatkowo ujmowane jest w wyniku finansowym i bilansowane kosztami amortyzacji. W przypadku finansowania działań rozwojowych środkami pochodzącymi ze źródeł wewnętrznych powstają w ZPCHR przychody – korzyści ekonomiczne. Następuje to w momencie rozliczania zobowiązań, jakimi są fundusze specjalne ZFRON i ujęcia ich w kapitale zapasowym.

Kapitał (fundusz) zapasowy, ewentualnie rezerwowy lub ich odpowiedniki, odzwierciedlają własne źródło finansowania aktywów danej jednostki. Tak tworzone kapitały można pozostawić i rozliczać dopiero w momencie zaprzestania użytkowania składnika aktywów przez jednostkę. Po tym czasie zakład pracy chronionej może wykorzystać utworzony kapitał na dowolne cele. Nawet może pokryć stratę bilansową z lat ubiegłych kapitałem tworzonym z zakupów środków trwałych sfinansowanych z ZFRON. Pokrycie to może nastąpić w spółkach kapitałowych po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego za rok ubiegły i powzięciu uchwały o pokryciu straty tylko do wysokości odpisów amortyzacyjnych środków trwałych sfinansowanych ze środków ZFRON (analogicznie w spółdzielni straty bilansowe pokrywa się z funduszu zasobowego). Wprowadzenie ograniczenia co do wysokości wynika z zapisów ustawy o rehabilitacji<sup>33</sup>, która wymaga postanowieniami art. 33 ust. 2 pkt 5, aby na ZFRON została przekazana kwota otrzymana ze zbycia środka trwałego, w części niezamortyzowanej. W związku z takimi zapisami ustawy o rehabilitacji w momencie sprzedaży następuje zmniejszenie kapitału zapasowego i ponowne zwiększenie ZFRON o niezamortyzowaną wartość początkową sprzedanego środka trwałego. Jeżeli zakład pracy chronionej sprzeda środek trwały sfinansowany ze środków ZFRON, to przychód ze sprzedaży zaliczy do pozostałych przychodów operacyjnych, a nieumorzoną wartość początkową środka trwałego do pozostałych kosztów operacyjnych.

Jeśli chodzi o odpisy amortyzacyjne dokonywane od wartości środków trwałych sfinansowanych ze środków ZFRON, to w celu ustalenia czy stanowią one koszty uzyskania przychodów lub nie, ma znaczenie, oprócz źródła zasilenia ZFRON, kwestia tego, czy podatnik odliczył od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym albo czy zwrócono mu w jakiegokolwiek formie wydatki na nabycie lub wytworzenie środków we własnym zakresie. W związku z tym odpisy amortyzacyjne dokonywane od wartości środków trwałych pochodzących z ulg podatkowych stanowiących środki własne, będą stanowiły koszty uzyskania przychodów. Natomiast w sytuacji, kiedy zakup środków trwałych sfinansowano z ZFRON, tworzonych z zaliczek na podatek dochodowy od wynagrodzeń pracowników, odpisów amortyzacyjnych nie będzie można traktować jak kosztów uzyskania przychodów. Wynika to z tego, że zaliczka na podatek dochodowy od osób fizycznych jest kosztem uzyskania przychodów łącznie z wynagrodzeniem pracownika określonym w kwocie brutto. Kosztem podatkowym jest cała kwota wynagrodzenia, od którego obliczana i odprowadzana jest przez płatnika zaliczka na podatek dochodowy. Niedopuszczalne jest zatem dwukrotne ujmowanie tego samego kosztu – raz uznając za koszt podatkowy wynagrodzenie brutto z kwotą podatku dochodowego, a drugi raz ujmując w kosztach uzyskania przychodów odpisy amortyzacyjne od środków trwałych zakupionych z ZFRON.

W przypadku środków trwałych, których zakup pierwotnie sfinansowano z ZFRON utworzonego z zaliczek na podatek dochodowy od wynagrodzeń pracowników, a następnie dokonano zwrotu do PFRON części odpowiadającej ich niezamortyzowanej

<sup>33</sup> Ustawa z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji...

wartości początkowej, w celu zaliczenia amortyzacji do kosztów uzyskania przychodów konieczne będzie ustalenie proporcji uwzględniającej część sfinansowaną przez podatnika (tj. część zwróconą do PFRON – KUP) i część sfinansowaną z ZFRON (NKUP). Po dokonaniu rozliczenia z PFRON, po zwrocie środków finansowych na rachunek funduszu, środki trwałe, których nabycie pierwotnie sfinansowano z ZFRON, będą mogły być amortyzowane na zasadach ogólnych.

Zakup środków trwałych, których wartość początkowa nie przekracza 10 000 zł, sfinansowanych z ZFRON tworzonego z zaliczek na podatek dochodowy od wynagrodzeń, nie będzie mógł zostać zaliczony jednorazowo do kosztów uzyskania przychodów.

Środki pieniężne ZFRON nie podlegają egzekucji sądowej oraz administracyjnej i nie są obciążane. W sytuacji, gdy środki pochodzące z ZFRON będą wydatkowane niezgodnie z prawem, na pracodawcę mogą zostać nałożone sankcje finansowe. Wówczas pracodawca jest zobligowany do zwrotu całości kwoty tych środków na ZFRON oraz zapłaty 30% tych środków do PFRON. Sankcja dotyczy również sytuacji, w której nie nastąpiło utworzenie ZFRON lub nie założono rachunku bankowego dla tego funduszu albo ewidencja środków ZFRON nie była prowadzona. Nieprawidłowością jest także nieprzekazanie środków na rachunek bankowy ZFRON.

W przypadku likwidacji, wykreślenia, upadłości przedsiębiorstwa lub utraty statusu zakładu pracy chronionej niewykorzystane środki ZFRON należy niezwłocznie przekazać do PFRON-u. Wpłacie podlegają także środki wydatkowane z ZFRON na zakup, utworzenie lub ulepszenie środków trwałych związanych z modernizacją zakładu, stworzeniem lub przystosowaniem stanowisk pracy dla osób niepełnosprawnych oraz budową czy rozbudową bazy rehabilitacyjnej, socjalnej i wypoczynkowej oraz zakup środków transportu. Wpłata jest wymagana w części, która nie została pokryta odpisami amortyzacyjnymi, ustalonymi przy zastosowaniu stawek amortyzacyjnych wynikających z wykazu rocznych stawek amortyzacyjnych, stanowiących załącznik nr 1 do ustawy o podatku dochodowym. Wskazany obowiązek dotyczy również zakupionych ze środków ZFRON gruntów, które nie podlegają amortyzowaniu, a nie dotyczy tych składników, których wartość księgowa wynosi zero. Równocześnie wraz z utratą prawa do tworzenia ZFRON kwota, która odpowiada wartości zwróconych do PFRON środków, zmniejszy odpowiednio rozliczenia międzyokresowe przychodów lub kapitał zapasowy.

W razie utraty statusu ZPCHR, ale przy utrzymaniu zatrudnienia co najmniej 15 pracowników w przeliczeniu na pełny wymiar czasu pracy oraz wskaźnika zatrudnienia osób niepełnosprawnych na poziomie co najmniej 25%, pracodawca ma prawo do kontynuacji ZFRON oraz zachowania środków z tego funduszu. Ze względu na stan epidemii w 2020 r., wymagany poziom zatrudnienia osób niepełnosprawnych zmniejszyła się z 25% do 18%, jednak dotyczy to okresów od 1 marca 2020 r., nie dłużej niż do upływu drugiego miesiąca, począwszy od dnia odwołania stanu epidemii lub stanu zagrożenia epidemicznego.



Mimo że wydatkowanie środków ZFRON ma ściśle określone zasady, to w dużym stopniu przyczynia się do ulepszenia zakładu jako miejsca pracy. Pracodawca ma duże możliwości co do zakupu i modernizacji maszyn czy urządzeń, a także do udoskonalenia poszczególnych stanowisk pracy i całego zakładu. Co więcej, pomoc dla pracowników niepełnosprawnych wpływa na ich motywację i zadowolenie z pracy, co przekłada się na efekty końcowe. Są to niemierzalne aspekty, lecz szczególnie istotne.

Pracodawcy mają możliwość ubiegać się o comiesięczne dofinansowania ze środków PFRON do wynagrodzeń pracowników niepełnosprawnych, a zatem zatrudnionych na umowy o pracę, którzy nie są emerytami o umiarkowanym lub lekkim stopniu niepełnosprawności. Prawo to przysługuje pracodawcom z obszaru chronionego oraz pracodawcom, którzy zatrudniają więcej niż 25 pracowników w przeliczeniu na pełny etat, a wskaźnik zatrudnienia osób niepełnosprawnych wynosi co najmniej 6%. Pracodawcy zatrudniający mniej niż 25 pracowników w przeliczeniu na pełny wymiar czasu pracy mogą starać się o dofinansowanie bez względu na wskaźnik zatrudnienia osób niepełnosprawnych.

O otrzymaniu dofinansowania decyduje to, czy wystąpił efekt zachęty, który można wykazać dwojako: metodą ilościową lub metodą jakościową. Metoda ilościowa polega na wykazaniu wzrostu netto zatrudnienia ogółem w miesiącu, w którym pracownik podjął się zatrudnienia, w porównaniu z przeciętnym zatrudnieniem ogółem w ciągu 12 miesięcy. Metodą jakościową można się posłużyć, gdy nie ma możliwości wykazania wzrostu netto zatrudnienia ogółem. Ze względu na wysoki stopień prawdopodobieństwa otrzymania dofinansowania do wynagrodzeń pracowników niepełnosprawnych ujmuje się je tak, jak pozostałe przychody operacyjne w miesiącu, którego dofinansowane wynagrodzenie dotyczy, zatem zgodnie z zasadą memoriału, ale opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają w okresie faktycznego wpływu.

Zakłady pracy chronionej mogą również skorzystać ze zwrotu kosztów przystosowania stanowiska pracy dla osoby niepełnosprawnej, pod warunkiem zatrudnienia jej przez co najmniej 36 miesięcy oraz uzyskania pozytywnej opinii Państwowej Inspekcji Pracy w sprawie przystosowania warunków do potrzeb osób niepełnosprawnych, zachowania zasad bezpieczeństwa i higieny pracy. Wówczas może otrzymać zwrot kosztów za:

- dostosowanie pomieszczeń zakładu pracy do potrzeb osób niepełnosprawnych (tworzenie nowych lub przystosowanie istniejących stanowisk pracy zgodnie z potrzebami wynikającymi z ich niepełnosprawności),
- zakup i autoryzację oprogramowania na użytek osób niepełnosprawnych,
- zakup urządzeń i technologii dostosowanych do potrzeb pracowników niepełnosprawnych,
- zakup i adaptację urządzeń ułatwiających niepełnosprawnym pracownikom funkcjonowanie i wykonywanie pracy,

- rozpoznanie wymienionych potrzeb pracowników przez wyspecjalizowane służby medycyny pracy.

Prowadzenie ZPCHR tworzy niepełnosprawnym pracownikom szereg udogodnień i korzyści. Zmniejszenie nierówności społecznych i tworzenie lepszych warunków do życia miały przynieść postulaty Polskiego Ładu, które znalazły się w planie odbudowy polskiej gospodarki po pandemii Covid-19. Jednym z fundamentów tego planu było obniżenie podatków.

## ZPCHR-y z perspektyw pracowników i pracodawców

Aktualną sytuację zawodową osób niepełnosprawnych zatrudnionych w ZPCHR oraz sytuację ekonomiczną zakładów prezentuje raport wykonany przez konsorcjum w 2020 r. na zlecenie Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych<sup>34</sup>.

Większość, bo aż 85% niepełnosprawnych pracowników ZPCHR jest zadowolona z obecnej pracy ze względu na dopasowanie miejsca pracy do ich potrzeb. Ponad 70% z nich zwraca uwagę na: atmosferę w pracy, stosunki z przełożonymi, przystosowanie zakładu i stanowiska pracy do ich potrzeb, dopasowanie wykonywanej pracy do możliwości i posiadanych kwalifikacji, warunki lokalowe, zapewnienie opieki medycznej i możliwości rehabilitacji oraz korzystanie ze wsparcia w ramach pomocy indywidualnej ze środków ZFRON. Ze względu na niskie wynagrodzenia, kształtujące się na poziomie płacy minimalnej, możliwość korzystania z ZFRON w formie: refundacji zakupu leków, sprzętu rehabilitacyjnego, dofinansowania turnusów rehabilitacyjnych czy zwrotu środków pieniężnych za dojazdy, jest atutem skłaniającym do poszukiwania pracy w ZPCHR, traktowanym jak rekompensata niskiej płacy. Finansowanie wydatków z funduszu zwiększa poziom zadowolenia pracowników i wpływa na zmniejszenie rotacji zatrudnienia, co jest bardzo korzystne z punktu widzenia pracodawcy.

Czynnikiem determinującym podejmowanie pracy w zakładach pracy chronionej jest również brak wiary w możliwość zatrudnienia na rynku otwartym i sprostanie jego wymogom, strach związany z brakiem zrozumienia dla niepełnosprawności i obawa przed dyskryminacją. Wśród zalet pracy znajdują się m.in. to, że jest ciekawa, lekka, dobrze zlokalizowana, samodzielna. Pracownicy cenią sobie także organizację czasu pracy oraz niewielką odległość od miejsca zamieszkania<sup>35</sup>.

Badania wykonane wśród pracodawców pokazują, że najczęściej wskazywanym motywem, leżącym u podstaw działania w formie zakładu pracy chronionej było szeroko pojęte poczucie misji i chęć pomocy osobom z niepełnosprawnościami, wspar-

<sup>34</sup> M. Sochańska-Kawiecka, *Badanie Zakładów Pracy Chronionej. Raport końcowy – pełne opracowanie*, Badania Społeczne, Żyrardów, Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych, 2020, s. 10, 11

<sup>35</sup> Ibidem, s. 124, 128

cie tej grupy na rynku pracy i jej aktywizacja zawodowa. Znaczenie miały też powody *stricte* finansowe, tj. korzyści wynikające z uzyskania statusu ZPCHR. Dla najdłużej działających pracodawców szczególnie ważne są tradycja i doświadczenie. Główną zaletą posiadania statusu ZPCHR jest ZFRON, umożliwiający finansowanie wydatków pracownika.

Funkcjonowanie i rozwój podmiotów w formule zakładów pracy chronionej ograniczają istniejące bariery, które koncentrują się wokół trzech zagadnień: finansowych, biurokratycznych oraz specyficznych dla rynku chronionego.

Wśród zagadnień finansowych znajdują się m.in.: brak stałej waloryzacji dofinansowania, niska kwota dofinansowań i wysokie koszty prowadzenia zakładu. Barierami utrudniającymi funkcjonowanie są również niejasne i zmieniające się przepisy, biurokratyzacja systemu, wymagania uzasadniania pomocy, sprawozdawczość i częste kontrole, przerost wymagań w stosunku do otwartego rynku pracy przy podobnym poziomie dofinansowania.

Z kolei specyficzne dla rynku chronionego problemy to m.in. kwestia znalezienia spełniających odpowiednie kryteria pracowników z niepełnosprawnościami, pozwalającymi na utrzymanie wskaźnika zatrudnienia, mniejsza wydajność i ograniczony zakres i czas pracy wykonywanej, w tym na skutek zwolnień lekarskich.

Trudności i obciążenia sprawiają, że zakłady nie są konkurencyjne lub nie generują zysków. Charakter wymienionych barier utrudnia utrzymanie statusu, co wpłynie najprawdopodobniej w przyszłości na spadek liczby ZPCHR<sup>36</sup>.

Po trzydziestu latach funkcjonowania ZPCHR system wymaga zmiany, uelastyczenia i dodatkowego wsparcia. Jeśli pracownicy niepełnosprawni są najbardziej zainteresowani funkcjonowaniem zakładów pracy chronionej, to należy przychylić się do propozycji zakładów pracy chronionej co do zmian finansowych i prawnych. W przypadku zmian finansowych wnioskować należy o zwiększenie dofinansowania do wynagrodzeń, wyższych niż dla otwartego rynku pracy oraz o waloryzację względem płacy minimalnej w powiązaniu z waloryzacją kwot (stały procent płacy minimalnej). W zakresie zmian prawnych postuluje się o stabilność i ujednoczenie interpretacji oraz elastyczność w dzieleniu wydatków z ZFRON.

Potrzebę zmiany istniejących rozwiązań i systemowego wsparcia osób niepełnosprawnych widzą również w Stanach Zjednoczonych Ameryki. Po 25 latach od uchwalenia ustawy Americans with Disabilities Act (ADA), przełomowej ustawy federalnej mającej zapewnić dostęp do życia publicznego, niektóre firmy mieszkalne i publiczne, takie jak restauracje, nie są dostępne dla osób niepełnosprawnych. W 2012 roku 400 000 niepełnosprawnych Amerykanów pracowało w zakładach pracy chronionej i zarabiało średnio 175 USD miesięcznie – zazwyczaj bez świadczeń, takich jak opieka zdrowotna<sup>37</sup>.

<sup>36</sup> Ibidem, s. 13, 14

<sup>37</sup> Beyond Segregated and Exploited, Update on the Employment of People with Disabilities, Raport, National Disability Rights Network, 2012, s. 4

Wśród osób zarządzających, pracodawców i pracowników zakładów pracy chronionej istnieją zwolennicy i przeciwnicy zakładów pracy chronionej.

Zwolennicy istnienia zakładów pracy chronionej uważają je za usługę przejściową, w której ludzie mogą nauczyć się umiejętności potrzebnych do uzyskania konkurencyjnego zatrudnienia. Zapewnione jest im odpowiednie wsparcie, osoby niepełnosprawne nie tylko są w stanie zintegrować się, konkurować na rynku pracy, ale podnoszą poziom swoich umiejętności poza to, co znajomi i rodzina uważali za możliwe<sup>38</sup>.

Według przeciwników tej formy wspierania osób niepełnosprawnych zakłady pracy chronionej utrzymują osoby niepełnosprawne w ubóstwie i są moralnie nie do obrony<sup>39</sup>.

W stanach, np. w Vermont, w których zakłady pracy chronionej zostały zamknięte, wskaźnik zatrudnienia osób niepełnosprawnych jest dwukrotnie wyższy niż średnia krajowa.

Kansas było pierwszym stanem, który uchwalił w 2011 r. prawo „najpierw zatrudnienie”, które wymaga, aby każda osoba w wieku produkcyjnym, która wnioskuje o pracę, najpierw otrzymała wspierane, zintegrowane i konkurencyjne usługi zatrudnienia.

Zatrudnianie osób niepełnosprawnych pozostaje jednak nadal ogromnym wyzwaniem. W październiku 2014 roku mniej niż 20 procent osób niepełnosprawnych w stanie Kansas było zatrudnionych<sup>40</sup>. Niestety, istnieje część populacji, której niepełnosprawność jest tak poważna, że państwo nie wymyśliło jeszcze, jak skutecznie wspierać ją w pozyskiwaniu pracy.

Nadal identyfikowane są bariery dla zatrudnienia, np. utrzymują się problemy z dostępnością, brakuje możliwości nawiązywania kontaktów z pracodawcami, aby zapewnić rozsądne zakwaterowanie dla pracowników niepełnosprawnych. Potrzebna jest również pomoc w poruszaniu się po programach rządowych, takich jak ubezpieczenie społeczne na wypadek niezdolności do pracy czy wsparcie medyczne.

Niektórzy niepełnosprawni mogą pracować w konkurencyjnym, zintegrowanym środowisku, a to z kolei za sprawą zmieniającej się technologii. Rodzaje wsparcia, które są obecnie oferowane, są inne niż 20 lat temu. W ramach pomocy osobom niepełnosprawnym dostępne są programy obejmujące ubezpieczenia. Udzielane są dotacje na wsparcie programów społecznych, które mają na celu znalezienie odpowiedniego zatrudnienia dla osób niepełnosprawnych. Johnna Godinez, przed-

<sup>38</sup> Bryan Thompson, *Sheltered workshops: A path to competitive employment for people with disabilities?*, Kansas Health Institute, March 10, 2016, s. 2, <https://www.khi.org/news/article/sheltered-workshops-a-path-to-competitive-employment-for-people-with-disabi>, [dostęp: 15.04.2022]

<sup>39</sup> Tamże, s. 3

<sup>40</sup> Andy Marso, *Kansans with disabilities say employment remains an issue*, KanCare MCOs promote disability employment programs amid access concerns, Kansas Health Institute, August 13, 2015, s. 2, <https://www.khi.org/news/article/kansans-with-disabilities-say-employment-remains-an-issue>, [dostęp z dnia: 13 kwietnia 2022]

stawicielka Topekan uważa jednak, że osoby niepełnosprawne mają tendencję do wycofywania się, zwłaszcza jeśli są od niedawna niepełnosprawne, a to utrudnia znalezienie pracy. Zdaniem Johnny Godinez „To konkurencyjny świat i musimy podnieść nasze oczekiwania wobec siebie, abyśmy mogli konkurować”<sup>41</sup>.

Pomocy osobom niepełnosprawnym w znalezieniu i utrzymaniu zatrudnienia udzielają Stanowe Agencje. Od 2011 roku liczba osób zgłaszających się i ubiegających się w Kansas o pomoc w zakresie rehabilitacji zawodowej jest coraz mniejsza. W roku podatkowym 2011 prawie 8300 osób niepełnosprawnych poprosiło o pomoc departamentu w znalezieniu pracy. W roku obrotowym 2015, który zakończył się 30 czerwca, złożonych zostało tylko 4600 wniosków. Zmiany te uzasadniane są poprawą stanu gospodarki i otwarciem rynku pracy<sup>42</sup>.

## Studium przypadku

Od stycznia 2022 r. zmianie uległy zasady opodatkowania dochodów z pracy w Polsce – podniesiona została kwota wolna od podatku dochodowego – przy rocznej kwocie zmniejszającej podatek dochodowy w wysokości 5100 zł, dochody pracowników osiągnięte w roku na poziomie 30 000 zł są wolne od opodatkowania ( $30\,000 \times 17\% = 5100$  zł). W przypadku pracowników kwota 5100 zł jest uwzględniana przy obliczaniu comiesięcznej zaliczki na podatek dochodowy na poziomie kwoty zmniejszającej podatek 425 zł.

Dotychczas osiągnięte dochody przez pracowników w Polsce, nie tylko przez osoby niepełnosprawne, były niskie. Z tego powodu wydawałoby się, że podniesienie kwoty wolnej od opodatkowania będzie korzystne dla pracowników, ponieważ w momencie wypłaty im wynagrodzeń kwoty są wyższe, nie pomniejszane o podatek. W tym miejscu warto nadmienić, że gdyby dochody pracowników ZPCHR były wysokie i przekraczały próg dochodów drugiej skali podatkowej, to pracodawca nie miałby prawa pozostawiać kwot na fundusz i PFRON.

Analizę środków pozostawionych w funduszu przeprowadzono w zakładzie zajmującym się produkcją konstrukcji metalowych i ich części, grzejników, kotłów, systemów oczyszczania spalin, wyrobów metalowych o masie od kilku gramów do kilkunastu ton, aparatury medycznej do wyposażenia ambulansów, karettek, szpitali i izb chorych.

W 2017 r. przeciętne miesięczne zatrudnienie ogółem w etatach wynosiło średnio 129,77, natomiast zatrudnienie osób niepełnosprawnych ogółem wynosiło śred-

<sup>41</sup> Andy Marso, *Kansans with disabilities say employment remains an issue*, KanCare MCOs promote disability employment programs amid access concerns, Kansas Health Institute, August 13, 2015, s. 3, <https://www.khi.org/news/article/kansans-with-disabilities-say-employment-remains-an-issue>, [dostęp z dnia: 13 kwietnia 2022]

<sup>42</sup> Michael Donnelly, Director of Rehabilitation Services, Kansas Department for Children and Family, Dave Ranney, State official cites improved job market, lower numbers of Kansans seeking assistance, November 04, 2015

nio 67,45 etatu, w tym 17,00 stanowiły osoby o lekkim stopniu niepełnosprawności, a 50,45 – osoby o znacznym lub umiarkowanym stopniu niepełnosprawności.

Informacje o stanie zatrudnienia w badanym ZPCHR w 2021 r. przedstawia tabela 1.

Tabela 1. Informacja o stanie zatrudnienia za 2021 r.

Informacje o stanie zatrudnienia za 2021 r.												
Miesiąc	Przeciętne zatrudnienie w miesiącu w osobach			Przeciętne zatrudnienie w miesiącu w etatach			w tym osoby niepełnosprawne					Kol. 7x4%xx* zł
	w tym osoby niepełnosprawne			ogółem			ogółem			osoby o stopniu niepełnosprawności		
	ogółem	lekkiem	znacznym i umiarkowanym	ogółem	lekkiem	znacznym i umiarkowanym	ogółem	lekkiem	znacznym i umiarkowanym	8	9	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10			
I	146,90	72,90	16,00	56,90	139,60	71,97	16,00	55,97	8665,19			
II	145,57	72,00	16,00	56,00	138,27	71,07	16,00	55,07	8556,83			
III	145,58	72,00	16,00	56,00	138,28	71,07	16,00	55,07	8556,83			
IV	144,10	73,10	16,97	56,13	137,55	72,17	16,97	55,20	8689,27			
V	145,00	74,00	17,00	57,00	138,45	73,07	17,00	56,07	8797,63			
VI	146,50	75,50	17,00	58,50	139,95	74,32	17,00	57,32	8948,13			
VII	145,87	76,16	17,39	58,77	139,07	74,73	17,39	57,34	8997,49			
VIII	146,42	75,42	18,00	57,42	139,62	73,99	18,00	55,99	8908,40			
IX	144,57	73,57	17,00	56,57	137,77	72,14	17,00	55,14	8685,66			
X	144,26	72,32	16,32	56,00	137,46	70,89	16,32	54,57	8535,16			
XI	142,83	71,83	16,00	55,83	136,03	70,40	16,00	54,40	8476,16			
XII	142,00	70,00	16,00	54,00	135,20	68,57	16,00	52,57	8255,83			
<b>średnio</b>	<b>144,97</b>	<b>73,23</b>	<b>16,64</b>	<b>56,59</b>	<b>138,10</b>	<b>72,03</b>	<b>16,64</b>	<b>55,39</b>	<b>8672,71</b>			

\* Kwota najniższego wynagrodzenia – w roku 2022 r. to 3010,00 zł

Źródło: opracowanie własne na podstawie dokumentacji przedsiębiorstwa

W 2021 r., w analizowanym zakładzie średnie przeciętne zatrudnienie, w osobach ogółem wyniosło 144,97, w tym osoby niepełnosprawne stanowiły 73,23. Z kolei średnie przeciętne zatrudnienie w etatach ogółem wyniosło 138,10, w tym osób niepełnosprawnych 72,03. W latach 2017–2021 poziom ten wykazuje tendencję wzrostową, co należy ocenić bardzo pozytywnie.

W omawianym przedsiębiorstwie oba wskaźniki – zarówno wskaźnik zatrudnienia osób niepełnosprawnych, jak i wskaźnik zatrudnienia osób niepełnosprawnych o znacznym lub umiarkowanym stopniu niepełnosprawności, osiągają poziomy, które zapewniają utrzymanie statusu ZPCHR. W badanym przedsiębiorstwie z części podatku dochodowego od osób fizycznych tworzony jest Zakładowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych, a rozliczany zgodnie z regulaminem.

W 2021 roku przedsiębiorstwo, gdyby nie miało statusu ZPCHR, musiałoby zapłacić do Urzędu Skarbowego podatek dochodowy od osób fizycznych w wysokości 554 288 zł. Na ZFRON zostało przekazane 332 572,80 zł (tabela 2).

**Tabela 2. Rozdysponowanie podatku dochodowego od osób fizycznych za 2021 r. (w zł)**

Miesiąc	2021			Podział części ZFRON		
	PIT-4	PFRON (40%* kol.2)	ZFRON (60%* kol.2)	75%*kol.4	15%*kol.4	10%*kol.4
1	2	3	4	5	7	6
1	44125,00	17650,00	26475,00	19856,25	3971,25	2647,50
I	42194,00	16877,60	25316,40	18987,30	3797,46	2531,64
II	40560,00	16224,00	24336,00	18252,00	3650,40	2433,60
III	47289,00	18915,60	28373,40	21280,05	4256,01	2837,34
IV	43465,00	17386,00	26079,00	19559,25	3911,85	2607,90
V	45583,00	18233,20	27349,80	20512,35	4102,47	2734,98
VI	47053,00	18821,20	28231,80	21173,85	4234,77	2823,18
VII	50613,00	20245,20	30367,80	22775,85	4555,17	3036,78
VIII	51956,00	20782,40	31173,60	23380,20	4676,04	3117,36
IX	51455,00	20582,00	30873,00	23154,75	4630,95	3087,30
X	46035,00	18414,00	27621,00	20715,75	4143,15	2762,10
XI	43960,00	17584,00	26376,00	19782,00	3956,40	2637,60
<b>SUMA</b>	<b>554288,00</b>	<b>221715,20</b>	<b>332572,80</b>	<b>249429,60</b>	<b>49885,92</b>	<b>33257,28</b>

Źródło: dokumentacja przedsiębiorstwa



Jak wskazuje analiza danych finansowych i niefinansowym badanego podmiotu w latach 2017–2021 z zaliczek na podatek dochodowy z ponad dwa i pół miliona złotych pozostało w zakładzie 1 518 700 zł, a 976 tys. otrzymał PFRON.

W związku z wprowadzeniem planu odbudowy polskiej gospodarki i częściowego zapewnienia niezbędnego wsparcia w rehabilitacji zawodowej, społecznej i leczniczej niepełnosprawnym pracownikom, w tym niepracującym pracownikom zakładów<sup>43</sup>, przewidziano nowy instrument, który umożliwi zasilenie Zakładowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych środkami Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych.

Zgodnie z nowym art. 33b ust. 1, dodanym w 2022 r. do ustawy o rehabilitacji, dysponenti ZFRON mogą na wniosek złożony do PFRON otrzymać pomoc w wysokości równej iloczynowi stanu zatrudnienia pracowników niepełnosprawnych dysponenta oraz 4% kwoty najniższego wynagrodzenia. Status dysponenta funduszu rehabilitacji ustala się według stanu istniejącego w ostatnim dniu każdego miesiąca, którego dotyczył wniosek.

Rozwiązanie to po części zrekompensuje środki, którymi fundusz byłby zasilany, gdyby nie zmiany zasad naliczania podatków wprowadzonych Polskim Ładem. Wykonana symulacja wpływów na ZFRON w badanym podmiocie, przy przyjętych założeniach z roku 2021 pokazała, że w 2022 r. fundusz może zwiększyć kwota 104 072,60 zł, co stanowi jedynie 31,30% kwoty pozostawionej w zakładzie w roku 2021.

Warunkiem otrzymania miesięcznych środków z nowego instrumentu jest jednak złożenie Prezesowi Zarządu PFRON oświadczenia dysponenta funduszu rehabilitacji o wyborze tego uprawnienia za poszczególne miesiące przypadające do końca danego roku, zawartego we wniosku, składanym pierwszy raz w danym roku. Stan zatrudnienia ustala się w wartościach przeciętnych i w przeliczeniu na pełny wymiar czasu pracy.

Ilość środków wpłacanych wprost na rachunki ZFRON nie będzie zależna od rodzaju ani stopnia niepełnosprawności zatrudnionych. W 2022 r. PFRON będzie finansował wsparcie z własnych środków – przekaze w terminie 14 dni od dnia otrzymania wniosku miesięczne środki. Od 2023 r. będzie mógł otrzymać dotację z budżetu państwa na ten cel.

W miesiącach, co do których zostały złożone oświadczenia dysponenta funduszu o skorzystaniu z nowego uprawnienia, płatnik nie przekazuje na PFRON 40% i na ZFRON 60% kwoty pobranych zaliczek na podatek od wypłaconych przychodów z tytułów określonych w art. 12 oraz od zasiłków pieniężnych z ubezpieczenia społecznego (Art. 38 ust. 2d ustawy o PIT). Uprawnienia nie podlegają łączeniu.

Kolejne zmiany w zasadach wspierania działalności zakładów, a w zasadzie osób niepełnosprawnych, dotyczą przeznaczanych dla nich środków finansowych. I tak to kolejna zmiana zasad finansowania ZPCHR wpłynie na ograniczenie ich liczby.

<sup>43</sup> Ustawa z dnia 24 lutego 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych oraz ustawy o podatku od wydobycia niektórych kopaliny, Dz. U. z 2022 r., poz. 558. Ustawa weszła w życie 10 marca 2022 r.; wyjątkiem jest art. 2 pkt 4, który wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2023 r. [przyyp. red.]

## Konkluzje

Liczne bariery, będące przyczyną wyłączenia ze społeczeństwa i aktywnego życia osób niepełnosprawnych nie istnieją w zakładach pracy chronionej. Niestety, zmiany prawne, jakie występowały na przestrzeni dwudziestu pięciu lat, należy podsumować jako niekorzystne. Rezygnacja przedsiębiorstw ze statusu ZPCHR wpływa na wielkość zatrudnienia osób niepełnosprawnych, mimo to przedsiębiorstwa z chronionego rynku pracy są nadal ich głównymi miejscami pracy w Polsce. Przed ekonomią społeczną i solidarną pojawia się zatem trudne zadanie w postaci stworzenia dogodnych warunków do społecznej i zawodowej reintegracji osób zagrożonych wykluczeniem społecznym. Ze względu na wyzwania związane z zatrudnianiem tych osób – tworzenie dogodnych warunków do podjęcia aktywności zawodowej i minimalizację negatywnych skutków bezrobocia – będzie rosła rola przedsiębiorstw społecznych.

Reasumując przeprowadzone badania, należy podkreślić, że obecnie istniejące ZPCHR są dobrze przygotowane do pomocy swoim niepełnosprawnym pracownikom. Dzięki stworzonym warunkom pracy przyczyniają się do wzrostu wartości przedsiębiorstw, w których pracują.

Uprawnienia pracowników niepełnosprawnych oraz obowiązki pracodawców wobec PFRON wymuszają wprowadzenie dodatkowego, szczególnego udokumentowania etapu zatrudniania, samej pracy i zwolnienia z pracy osób niepełnosprawnych. Zakłady pracy chronionej, tworząc miejsca pracy, przystosowane do niepełnosprawności pracownika, wypełniają rolę rehabilitacji społecznej i zawodowej – integrują pracowników, umożliwiają im rozwój, wyrabiają u nich umiejętności uczestniczenia w życiu społeczności lokalnej i pełnienia ról w miejscu pracy. Wyrabiają też zdolności do samodzielnego świadczenia pracy. Tworzenie miejsc pracy zapobiega ubóstwu, marginalizacji i wykluczeniu społecznemu. ZPCHR w sposób kompleksowy i zespołowy działają na rzecz osób potrzebujących. Odbywa się to przy pomocy szeregu narzędzi związanych z obniżeniem poziomu bezrobocia, podnoszeniem standardu życia i rozwiązywaniu problemów w środowisku lokalnym.

W literaturze przedmiotu z zakresu ekonomii społecznej i solidarnej delibaruje się na temat prowadzenia przedsiębiorstw społecznych, stawia pytania o poprawną i prawidłową ich strategię: maksymalizację własnych korzyści czy propagowanie idei dobra wspólnego? Jednak w rzeczywistości realizacją założeń ekonomii społecznej zajmują się te podmioty, które zatrudniają osoby tego potrzebujące, dysponują wiedzą, doświadczeniem i modelowymi rozwiązaniami, przynoszącymi korzyści pracownikom.

W wyniku wprowadzanych zmian prawnych, w tym podatkowych, występują konsekwencje w postaci rezygnacji podmiotów o statucie ZPCHR, co prowadzi do utraty miejsc pracy osób niepełnosprawnych. Spadek miejsc pracy dla najbardziej potrzebujących eliminuje ich z rynku pracy i ogranicza skutecznie możliwość zarobku i integracji społecznej.

Jeśli zmniejszenie nierówności społecznych, ograniczenie sfery socjalnej i redystrybucji dochodów ma w Polsce nastąpić, przy szerokim dostępie do rynku wszystkich grup społecznych, to funkcjonowanie zakładów pracy chronionej stanowi środek do zapewnienia niepełnosprawnym dobrobytu.

By z niego skorzystać, w obecnym porządku społeczno-gospodarczym i prawnym, zasadnym wydaje się być skupienie wysiłków nie tylko na eliminacji zidentyfikowanych barier.

Naturalnymi kierunkami zmiany wydają się być: przekształcenie instytucjonalnej kontroli w partnerską współpracę, uproszczenie przepisów i szerokie konsultacje społeczne kolejnych planowanych zmian legislacyjnych, wsparcie obecnych i przyszłych ZPCHR w procesie pozyskiwania i utrzymania pracowników o odpowiednich kompetencjach, a także stała praca nad modelem finansowania tego obszaru społecznej aktywności przedsiębiorstw.

Równie ważnym jak eliminacja nieefektywności istniejących rozwiązań wydaje się być także poszukiwanie sposobów sprawnej adaptacji ZPCHR do szybko zmieniających się warunków otoczenia, np. obserwowanego w czasie pandemii ukierunkowania znacznej liczby podmiotów wielu branż na pracę w trybie zdalnym<sup>44</sup>. Zachowanie *status quo* w tej sferze działalności społeczno-gospodarczej, jak w każdej innej, oznacza nie tyle brak postępu, co zapóźnienie, ograniczające dodatkowo już dość nadwyrężone zdolności ZPCHR do konkurowania, a zatem efektywnego i trwałego działania na rynku.

## Bibliografia

Bochenek M., *O nieporozumieniach wokół nazwy i istoty niemieckiego modelu gospodarczego*, „Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy” 2020, Nr 61

Eucken W., *Podstawy polityki gospodarczej*, Poznań, Wydawnictwo Poznańskie, 2005

Florczak E., *Nierówności ekonomiczno-społeczne a cele przedsiębiorstwa społecznego*, „Kwartalnik Nauk o Przedsiębiorstwie” 2016, Nr 4

Garbat M., *Rehabilitacja zawodowa i zatrudnienie chronione osób z niepełnosprawnościami w Polsce – geneza, rozwój i stan obecny*, „Niepełnosprawność – Zagadnienia, Problemy, Rozwiązania” 2015, Nr 14

Kamińska K., *Ordoliberalizm i keynesizm – dwie sprzeczne koncepcje w polityce gospodarczej powojennych Niemiec*, Warszawa, Urząd Ochrony Konkurencji i Konsumentów, 2018

Koza A., *Ustawowy wskaźnik zatrudnienia a sytuacja sektora zakładów pracy chronionej*, *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 2017, Nr 489

<sup>44</sup> E. Rutkowska-Tomaszewska, A. Łakomiak, M. Stanisławska, *The Economic Effect of the Pandemic in the Energy Sector on the Example of Listed Energy Companies*, *Energies* 2022, 15, 158, s. 24–25

Łakomiak A., Cieślak A., *Zakłady pracy chronionej w Polsce jako przedsiębiorstwa społeczne dla osób niepełnosprawnych – aspekty teoretyczne, rachunkowe i podatkowe*, Wrocław, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, 2021

Majewski T., *Zakłady pracy chronionej w krajach Wspólnoty Europejskiej*, Polityka Społeczna 1994, Nr 2

Paszkowicz P., *Zatrudnienie osób z niepełnosprawnościami: ku otwartemu rynkowi pracy*, [w:] Paszkowicz M. A. i Garbat M., *Osoby z niepełnosprawnościami w polityce społecznej*, Zielona Góra, Polskie Towarzystwo Ekonomiczne, 2013

Politaj A., *Zakłady aktywności zawodowej oraz zakłady pracy chronionej jako pracodawcy osób niepełnosprawnych w Polsce*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, 2016, Nr 450

Rutkowska-Tomaszewska E., Łakomiak A., Stanisławska M., *The Economic Effect of the Pandemic in the Energy Sector on the Example of Listed Energy Companies*, Energies 2022, 15, 158

Rymsza M., *Aktywizacja osób niepełnosprawnych w Polsce: cztery systemy, jedna polityka?* [w:] *Nowe priorytety i tendencje w polityce społecznej – wokół integracji i aktywizacji zawodowej*, red. Wódz K., Faliszek K., Karwacki A. i Rymsza M., Toruń, Wydawnictwo Edukacyjne "Akapit", 2012

Stefańska M., *Rola społecznej odpowiedzialności w tworzeniu przewagi konkurencyjnej przedsiębiorstwa handlu detalicznego*, Wrocław, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, 2014

Waszkowski H., *Ruch spółdzielczości inwalidów i jego znaczenie dla rozwoju rehabilitacji osób niepełnosprawnych w Polsce*, „Niepełnosprawność – zagadnienia, problemy, rozwiązania” 2016, Nr 21

Zawieski W. M., *Projektowanie obiektów, pomieszczeń oraz przystosowanie stanowisk pracy dla osób niepełnosprawnych o specyficznych potrzebach – ramowe wytyczne*, Warszawa, Centralny Instytut Ochrony Pracy – Państwowy Instytut Badawczy, 2014

## Akty prawne

Krajowy Program Rozwoju Ekonomii Społecznej do 2023 r., *Ekonomia Solidarności Społecznej*. Uchwała nr 11 Rady Ministrów z 31.01.2019 r. zmieniająca uchwałę w sprawie przyjęcia programu pod nazwą: Krajowy Program Rozwoju Ekonomii Społecznej. Warszawa, Rada Ministrów, Ministerstwo Rodziny, Pracy, 2019

Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 19 grudnia 2007 r. w sprawie zakładowego funduszu rehabilitacji osób niepełnosprawnych, Obwieszczenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 8 lipca 2015 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej w sprawie zakładowego funduszu rehabilitacji osób niepełnosprawnych, Dz. U. z 2015, poz. 1023

Ustawa z dnia z 9 maja 1991 r. o zatrudnieniu i rehabilitacji zawodowej osób niepełnosprawnych, Dz. U. z 1991 nr 46, poz. 201

Ustawa z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych, Dz. U. z 2021 r., poz. 573 z późn. zm.

Ustawa z dnia 24 lutego 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych oraz ustawy o podatku od wydobycia niektórych kopalnin, Dz. U. z 2022 r., poz. 558

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz. U. z 2022 r., poz. 1, z późn. zm.

## Strony internetowe

Krasuski M., *Rehabilitacja, pojęcie i definicja*, [http://krasuski.com/o\\_rehabilitacji.html](http://krasuski.com/o_rehabilitacji.html), [dostęp z dnia: 15 maja 2019]

Marso A., *Kansans with disabilities say employment remains an issue*, Kansas Health Institute, August 13, 2015, <https://www.khi.org/news/article/kansans-with-disabilities-say-employment-remains-an-issue>, [dostęp z dnia: 13 kwietnia 2022]

*Przyznanie statusu zakładu pracy chronionej*, Mazowiecki Urząd Wojewódzki, <https://www.gov.pl/web/uw-mazowiecki/pryzyznanie-statusu-zakladu-pracy-chronionej>, [dostęp z dnia: 19 lutego 2021]

Thompson B., *Sheltered workshops: A path to competitive employment for people with disabilities?* Kansas Health Institute, March 10, 2016, <https://www.khi.org/news/article/sheltered-workshops-a-path-to-competitive-employment-for-people-with-disabi>, [dostęp z dnia: 13 kwietnia 2022]

*Zakłady pracy chronionej, co dalej?*, WatchdogPFRON, <http://www.watchdogpfron.pl/co-to-jest-zaklad-pracy-chronionej-zpchr/>, [dostęp z dnia: 13 grudnia 2018]

## Raporty

*Beyond Segregated and Exploited, Update on the Employment of People with Disabilities, Report*, National Disability Rights Network, 2012

*Liczba pracowników niepełnosprawnych oraz pracodawców zarejestrowanych w Systemie Obsługi Dofinansowań i Refundacji Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych, SODiR PFRON, 2020*

Sochańska-Kawiecka M., *Badanie Zakładów Pracy Chronionej. Raport końcowy – pełne opracowanie. Badania Społeczne*, Żyrardów, Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych, 2020

*World report on disability: Main report (English)*, World Bank Group, Washington, <http://documents.worldbank.org/curated/en/665131468331271288/Main-report>