

<http://dx.doi.org/10.16926/gea.2025.01.01.05>

dr Renata BURCHART

<https://orcid.org/0000-0003-1382-6517>

Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie

e-mail: rena@uwm.edu.pl

dr Majka ŁOJKO

<https://orcid.org/0000-0003-4801-8069>

Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie

e-mail: majka.lojko@uwm.edu.pl

Specyfika organizacji rachunkowości w spółdzielniach socjalnych

Streszczenie

Celem badań jest identyfikacja najważniejszych elementów dotyczących specyfiki organizacji rachunkowości w spółdzielniach socjalnych. Spółdzielnia socjalna jest osobą prawną, a więc jest zobowiązana, według Ustawy o rachunkowości (UoR), do prowadzenia pełnej rachunkowości. Podstawowe jej obowiązki to: opracowanie polityki rachunkowości, planu kont, prowadzenie ksiąg rachunkowych oraz sporządzanie sprawozdań finansowych. Spółdzielnie często spełniają kryterium mikroprzedsiębiorstw, dla których UoR daje możliwość sporządzania sprawozdań w formie uproszczonej. Specyfika rachunkowości w spółdzielniach socjalnych zależy od faktu, jakie rodzaje działalności prowadzi: odpłatny statutowy, nieodpłatny statutowy czy tylko działalność gospodarczą. Autorzy uzasadniają też celowość sporządzania przez spółdzielnię socjalną dodatkowego raportu o kapitale ludzkim.

Słowa kluczowe: spółdzielnie socjalne, organizacja rachunkowości w spółdzielniach socjalnych, sprawozdania finansowe i niefinansowe w spółdzielniach socjalnych.

Wprowadzenie

Wykluczenie społeczne to problem, który dotyka wiele osób w wieku produkcyjnym. Jednym ze sposobów aktywizacji zawodowej bezrobotnych poszukujących pracy czy niepełnosprawnych jest założenie przedsiębiorstwa społecz-

nego w formie spółdzielni socjalnej, która jest szczególnym typem spółdzielni, ponieważ celem jej działalności jest nie tyle maksymalizowanie zysku, co podejmowanie działań na rzecz reintegracji osób zagrożonych wykluczeniem społecznym, czyli takich, które ze względu na sytuację życiową nie są w stanie zaspokoić swoich podstawowych potrzeb życiowych. Osoby te są często narażone na ubóstwo, nie mogą też uczestniczyć w gospodarczych i kulturalnych aspektach życia społecznego. Spółdzielnie socjalne są jednym z podmiotów i zarazem przedsiębiorstw ekonomii społecznej¹.

Celami istnienia spółdzielni socjalnej są:

1. Przywrócenie na rynek pracy, poprzez prowadzenie wspólnego przedsiębiorstwa, osób zagrożonych wykluczeniem społecznym, osób o niskiej zatrudnialności oraz umożliwienie osobom bezrobotnym aktywizację zawodową.
2. Realizacja doniosłych społecznie celów, takich jak tworzenie więzi międzyludzkich oraz reintegracja społeczna i zawodowa².

Rozwój spółdzielni socjalnych objęty jest szczególną troską państwa. Rada Ministrów zobowiązana jest co dwa lata przedkładać Sejmowi i Senatowi Rzeczypospolitej Polskiej informacje o funkcjonowaniu spółdzielni socjalnych. Na etapie powstawania i dalszej działalności organizacje te mogą liczyć na wiele ułatwień, takich jak: dofinansowanie z PFRON, z urzędu pracy, dotacje na założenie spółdzielni, refundacja składek ZUS czy zwolnienia podatkowe. Mogą też korzystać z preferencyjnych klauzul społecznych w zamówieniach publicznych.

Spółdzielnie socjalne funkcjonują na styku sfery społecznej i ekonomicznej zajmują szczególne miejsce w strukturze gospodarki. Cele ich działań nie koncentrują się na maksymalizacji zysku, lecz integracji społecznej i zawodowej osób zagrożonych wykluczeniem społecznym. Nie oznacza to jednak, że aspekt ekonomiczny nie jest ważny. Sukces ekonomiczny rozumiany jako ekonomiczna trwałość, samowystarczalność i zdolność do adaptacji – powinien być jak najbardziej obecny w działalności spółdzielni socjalnych, nie jako cel samodzielny, lecz jako środek do realizacji celów społecznych. Jest też warunkiem trwałości działania – bez stabilności finansowej spółdzielnie nie mogą realizować swoich nadrzędnych społecznych celów.

Celem analiz jest zaprezentowanie najważniejszych elementów dotyczących sposobu prowadzenia rachunkowości w spółdzielniach socjalnych. Artykuł ma charakter przeglądowy, w którym jako metodę badawczą zastosowano analizę *desk research*, która opiera się na włączeniu danych wtórnych do procesu ba-

¹ K. Syta, *Raportowanie zmian w zakresie kapitału ludzkiego – nowy obszar wykorzystania informacji w rachunkowości spółdzielni socjalnych*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2018, nr 369, s. 232.

² A. Englot, *Trudności w pierwszej fazie funkcjonowania spółdzielni socjalnych*, Warszawa 2009, s. 2.

dawczego³. Ich źródłem były obowiązujące akty prawne, strony internetowe, opinie ekspertów i doradców podatkowych, publikacje naukowe z obszaru ekonomii społecznej, szczególnie spółdzielczości socjalnej.

1. Organizacja rachunkowości w spółdzielniach socjalnych

Ekonomia społeczna obejmuje szeroki zakres praktyk, których kluczowym zadaniem jest poprawa warunków społecznych, gospodarczych i środowiskowych określonych wspólnot lokalnych⁴. Charakteryzuje się różnorodnością form prawnych podmiotów, które wykonują te zadania, z których ani państwo, ani też podmioty gospodarcze nie wywiązują się z wystarczającą skutecznością w odniesieniu do zabezpieczaniu potrzeb osób wykluczonych lub zagrożonych wykluczeniem społecznym⁵. Różni się od gospodarki rynkowej tym, że jej podmioty są nastawione na realizację celów społecznych, z których najważniejsza jest aktywizacja zawodowa i tworzenie miejsc pracy dla osób, które z różnych przyczyn (np. niepełnosprawność, bezrobocie, uzależnienia, bezdomność) są najbardziej oddaleni od rynku pracy⁶. Co ważne, podmioty te mają istotne znaczenie dla demokratyzacji dostępu do usług społecznych, a poprzez stymulowanie aktywnego uczestnictwa w życiu lokalnym, służą odbudowie powiązań społecznych⁷.

Klasycznym typem przedsiębiorstw ekonomii społecznej są spółdzielnie socjalne, które zaliczane są do podmiotów reintegracyjnych. Działają na podstawie Ustawy z dnia 27 kwietnia 2006 r. o spółdzielniach socjalnych⁸ a przedmiotem ich aktywności jest prowadzenie wspólnego przedsiębiorstwa w oparciu o osobistą pracę jej członków-założycieli oraz zatrudnionych pracowników. Zachętą do tworzenia spółdzielni socjalnej jest rozbudowany system wsparcia finansowego dedykowany tego rodzaju przedsiębiorstwom, udzielany przez państwo lub jednostki samorządu terytorialnego, który stanowi pomoc *de minimis*⁹.

W sensie ekonomicznym podstawową ich funkcją jest wytwórczość, co oznacza, że muszą one wytwarzać usługi lub produkty o odpowiednim poziomie, ja-

³ F. Nałaskowski, D. Dejna, *Potencjał badań edukacyjnych bazy danych Internetowej Rejestracji Kandydatów – metoda analityczna desk research*, „Kultura – Społeczeństwo – Edukacja” 2020, nr 2(18), s. 423.

⁴ J. Loxley, *Transforming or Reforming Capitalism: Towards a Theory of Community Economic Development*, Halifax 2007, s. 39.

⁵ W. K. Frieske, K. Pawłowska, *Dylematy III sektora*, [w:] P. Poławski (red.), *Trzeci sektor: fasady i realia* Warszawa 2012, s. 6.

⁶ J. Pearce, *Social Enterprise in Anytown*, London 2003, s. 190.

⁷ P. Graefe, *Whose Social Economy? Debating State Practices in Quebec*, „Critical Social Policy” 2001, vol. 21, no. 1, s. 42.

⁸ Dz. U. 2023.802

⁹ M. Łojko, *Przedsiębiorstwa społeczne – źródła finansowania spółdzielni socjalnych*, „Studia z Polityki Publicznej” 2020, nr 1 (25), s. 72.

kości i cenie, wyróżniające je na tle konkurencji i odpowiadające oczekiwaniom klientów. Środki finansowe z ich sprzedaży winny pokrywać wydatki związane z procesem produkcji¹⁰. Działając na otwartym rynku pracy, prowadzą działalność gospodarczą na zasadach rachunku ekonomicznego a za swoje zobowiązania odpowiadają całym majątkiem oraz podlegają tym samym zasadom, co firmy komercyjne: muszą pozyskać i utrzymać odbiorców swoich towarów lub usług, zapewnić sobie zyski oraz utrzymać płynność finansową¹¹.

Spółdzielnia socjalna jest osobą prawną i podlega wpisowi do Krajowego Rejestru Sądowego na wniosek założycieli, których musi być minimum pięciu¹². Nietypowe jest to, że mogą ją założyć jedynie osoby z pełną zdolnością do czynności prawnych i równocześnie zaliczające się do przynajmniej jednej z następujących kategorii: bezrobotni, niepełnosprawni, uzależnieni od alkoholu, narkotyków lub środków odurzających, chorzy psychicznie, osoby opuszczające więzienie, które mają trudności z reintegracją społeczną, uchodźcy uczestniczący w indywidualnym programie integracji¹³.

Możliwość prowadzenia Książki Przychodów i Rozchodów (KPiR) zgodnie z Ustawą o podatku dochodowym od osób fizycznych¹⁴ dotyczy tylko: osób fizycznych, spółek cywilnych osób fizycznych, spółek jawnych osób fizycznych, spółek partnerskich. Warunkiem jest jednak nieprzekroczenie przychodów rocznych o równowartość 2,5 mln euro. W związku z powyższym spółdzielni socjalnej nie przysługuje prawo do prowadzenia KPiR, są one zatem zobowiązane do prowadzenia ksiąg rachunkowych.

Pełna księgowość zakłada bardzo dokładną ewidencję wszystkich zdarzeń gospodarczych w spółdzielni. Tym samym można dokładnie przeanalizować wpływy i wydatki czy dokonać analiz stanu majątku jednostki. Wszystkie tego rodzaju informacje mogą być przydatne przy planowaniu kolejnych działań spółdzielni. Podstawową wadą pełnej księgowości są koszty jej prowadzenia. Jeśli spółdzielnia nie zatrudnia osób z doświadczeniem finansowo-księgowym, to w takiej sytuacji pozostaje zlecenie obsługi księgowej podmiotowi zewnętrzn-

¹⁰ *Badanie czynników warunkujących powodzenie i niepowodzenie funkcjonowania spółdzielni socjalnych w województwie mazowieckim*, Cieszyń–Warszawa 2018, s. 13, <http://mcps.com.pl/wp-content/uploads/2018/11/raport-z-badania-2018.10-finalny.pdf> [dostęp: 10.03.2024].

¹¹ B. Krasuska, J. Szafrńska, J.G. Bodzioch, *Spółdzielnia socjalna jako forma działalności gospodarczej*, Warszawa 2013, s. 8.

¹² Liczba założycieli spółdzielni socjalnej nie może być mniejsza niż trzy, jeżeli założycielami są osoby fizyczne, i dwa, jeżeli założycielami są osoby prawne. W przypadku gdy założycielami spółdzielni socjalnej są trzy osoby fizyczne, spółdzielnia socjalna jest obowiązana do przyjęcia w poczet członków oraz do zatrudnienia w spółdzielni co najmniej dwóch osób, w terminie 12 miesięcy od dnia wpisu spółdzielni socjalnej do Krajowego Rejestru Sądowego; art. 5 p. 1 ustawy o spółdzielniach socjalnych z dnia 27.04.2006, Dz. U.2023.802

¹³ <http://taxfin.pl/podmioty-bedace-spldzielniami-powinny-zgodnie-z-ustawa-z-dnia-29-wrzesnia-1994-r-o-rachunkowosci-t-jedn-dz-u-z-2009-r-nr-152-poz-1223-prowadz/> [dostęp: 17.02.2024].

¹⁴ Dz. U. 2022 poz. 2647, art. 24a ust. 1.

nemu, zwłaszcza że dzięki temu odpowiedzialność związaną z rzetelnością prowadzenia ksiąg rachunkowych zmniejsza się¹⁵.

Prowadzenie pełnej księgowości niesie za sobą obowiązki, które przedsiębiorstwa społeczne są zobowiązane wykonać zgodnie z przepisami ujętymi w Ustawie o rachunkowości¹⁶. Podstawowym obowiązkiem przedsiębiorstwa społecznego jest opracowanie polityki rachunkowości. Jest to dokument, który odgrywa dużą rolę w księgowości jednostki. Jej bardzo ważną część stanowi również Zakładowy Plan Kont. Zawiera on wykaz kont księgowych (syntetycznych i analitycznych), który odzwierciedla to, czym zajmuje się dane przedsiębiorstwo. Ważne, żeby był on dobrze dopracowany, aby pozwolił w szybki sposób uzyskać potrzebne informacje, dotyczące działalności przedsiębiorstwa społecznego. Poprawnie skonstruowany Plan Kont umożliwi sprawne sporządzenie raportu z wykonanych działań czy też kosztów danego programu realizowanego przez spółdzielnię socjalną. Z tego powodu istotną rolę odgrywają konta analityczne (pomocnicze). Warto tu wspomnieć, że dla działalności gospodarczej, odpłatnej i nieodpłatnej powinno się prowadzić odrębne konta kosztów i przychodów tak, aby można było określić wysokość osiągniętych przychodów oraz poniesionych kosztów z tytułu tych działalności. Spółdzielnie socjalne zobowiązane są także do prowadzenia ksiąg rachunkowych. Muszą być one prowadzone w sposób trwały i rzetelny oraz powinny być na bieżąco sprawdzane. Ujmuje się w nich wszystkie operacje gospodarcze, które dotyczą działalności przedsiębiorstwa społecznego (np. zakup towarów, sprzedaż usług, wynagrodzenia pracowników). Do ewidencji operacji gospodarczych służą dokumenty księgowe. Poza elementami, jakie powinien zawierać dokument księgowy (określonymi w Ustawie o rachunkowości), ważną rolę odgrywa opis dokumentu, zwłaszcza merytoryczny. W momencie, kiedy spółdzielnie socjalne korzystają z dotacji, dokładny opis ułatwia księgowanie dokumentu na odpowiednich kontach księgowych, według określonego zadania¹⁷.

Do obowiązków księgowych spółdzielni socjalnych objętych pełną księgowością należy także:

1. Ustalenie rzeczywistego stanu aktywów i pasywów wraz z ich wyceną (ustalenie następuje w drodze inwentaryzacji).
2. Ustalenie wyniku finansowego (wynik finansowy stanowi różnicę pomiędzy sumą przychodów i zysków osiągniętych w danym okresie sprawozdawczym a sumą kosztów i strat poniesionych na uzyskanie tych przychodów).
3. Sporządzanie sprawozdań finansowych, na które składają się: bilans, rachunek zysków i strat, informacje dodatkowe.

¹⁵ W. Żbik, *Jak prowadzić księgowość w spółdzielni socjalnej?*, <https://spoldzielniassocjalnawpraktyce.pl/jak-prowadzic-ksiegowosc-w-spoldzielni-socjalnej/> [dostęp: 19.02.2024].

¹⁶ Dz. U. 2023, poz. 120.

¹⁷ R. Marszałek, *Kilka słów o księgowości przedsiębiorstw społecznych*, <https://publicystyka.ngo.pl/kilka-slow-o-ksiegowosci-przedsiębiorstw-społecznych>, [dostęp: 2.03.2024].

W literaturze można znaleźć opinie o braku zasadności obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych przez spółdzielnie socjalne, głównie ze względu na rozmiar prowadzonej działalności. S. Szefer wskazuje, że

jak na podmiot, którego zadaniem jest działanie na rzecz społecznej reintegracji jej członków, stawiany przez ustawodawcę wymóg prowadzenia ksiąg rachunkowych jest całkowicie niezrozumiały, i przepis w tym względzie powinien ulec jak najszybciej zmianie¹⁸.

Zdaniem niektórych autorów znaczącym ułatwieniem dla mikroprzedsiębiorstw sporządzających sprawozdania finansowe w formie uproszczonej byłaby integracja rozwiązań wynikających z prawa podatkowego i prawa bilansowego oraz uproszczenie części narracyjnej sprawozdań finansowych. Małe podmioty wybierają takie rozwiązania w polityce rachunkowości, które pozwalają na maksymalne zbliżenie do przepisów prawa podatkowego, a członkowie spółdzielni często patrzą na obowiązek prowadzenia rachunkowości tylko przez pryzmat spełnienia wymogów wobec ZUS i Urzędu Skarbowego¹⁹. Choć powyższe opinie dominują, to pojawiają się również zdania odrębne. A. Englot prezes spółdzielni Konar, wskazuje, że „księgowość nie jest dla Urzędu Skarbowego, nie jest dla ZUS, jest dla Zarządu spółdzielni, aby podejmować racjonalne decyzje”²⁰. Zrozumienie przez członków spółdzielni tej zasady może decydować o powodzeniu prowadzonego przedsiębiorstwa. Pozwala bowiem na traktowanie rachunkowości jako źródła informacji celowych, nakierowanych na rozwiązywanie konkretnych problemów. Posiadanie danych zrozumiałych, przydatnych, wiarygodnych i powtarzalnych umożliwia nie tylko terminowe wywiązanie się z obowiązków sprawozdawczych, prawidłowe wyliczenie zobowiązań publiczno-prawnych, ale również daje podstawy do podejmowania właściwych decyzji gospodarczych.

Poza obowiązkiem prowadzenia rachunkowości spółdzielnia socjalna, zgodnie z prawem spółdzielczym, poddawana jest lustracji raz na trzy lata, a w okresie likwidacji corocznie. Celem lustracji jest sprawdzenie, czy spółdzielnia działa legalnie, gospodarnie i rzetelnie. Badaniu podlega przestrzeganie przez spółdzielnię przepisów prawa i postanowień statutu, określenie, czy prowadzona działalność ma na względzie interesy jej członków, a także sprawdzanie gospodarności, tj. celowości i rzetelności realizacji celów ekonomicznych, socjalnych oraz kulturalnych. Lustrator może wskazać członkom spółdzielni na nieprawidłowości w działalności organów spółdzielni, udzielić pomocy w usuwaniu stwierdzonych nieprawidłowości i usprawnieniu pracy spółdzielni. Lustracja jest prze-

¹⁸ S. Szefer, *Problematyka podatkowa związana z działalnością spółdzielni socjalnych*, [w:] M. Dobrowolska (red.), *Spółdzielnie socjalne od A do Z*, Katowice 2008, s. 91.

¹⁹ W. Gos, S. Hońko, *Rachunkowość w małych przedsiębiorstwach – diagnoza i propozycje modyfikacji prawa bilansowego*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2013, nr 313, s. 41.

²⁰ A. Englot, *Rachunkowość w spółdzielniach socjalnych*, Warszawa 2012, s. 1.

prowadzana na wniosek zarządu spółdzielni skierowany do Związku Rewizyjnego, w którym spółdzielnia jest zrzeszona lub do Krajowej Rady Spółdzielczej²¹.

2. Uproszczona sprawozdawczość finansowa spółdzielni socjalnych

Ustawa o rachunkowości umożliwia stosowanie pewnych uproszczeń w sporządzaniu sprawozdań finansowych w spółdzielni socjalnej. Są dwa podstawowe warunki do stosowania tych uproszczeń:

1. Spółdzielnia socjalna musi spełniać wymogi związane z uznaniem jej za tzw. jednostkę mikro²², czyli w przypadku spółdzielni już prowadzących działalność w roku obrotowym, za który spółdzielnia sporządza sprawozdanie finansowe oraz w roku poprzedzającym ten rok obrotowy, a w przypadku spółdzielni rozpoczynających działalność – w roku obrotowym, w którym rozpoczęła działalność, spółdzielnia nie przekroczyła co najmniej dwóch z następujących trzech wielkości:
 - 2 000 000 zł – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego.
 - 4 000 000 zł – w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy.
 - 10 osób – w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty.
2. Walne zgromadzenie spółdzielni musi podjąć decyzję o sporządzeniu sprawozdania finansowego z zastosowaniem uproszczeń przewidzianych Ustawą o rachunkowości dla jednostek mikro²³. Tego rodzaju decyzja powinna zostać podjęta w takim terminie, aby sprawozdanie mogło zostać sporządzone w ciągu 3 miesięcy od zakończenia roku obrotowego, czyli zwykle do 31 marca.

Uproszczenia te obejmują przede wszystkim:

1. Brak obowiązku sporządzania informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego, pod warunkiem przedstawienia informacji uzupełniających do bilansu określonych w załączniku nr 4 do Ustawy²⁴.
2. Możliwość stosowania uproszczonego wzoru bilansu i rachunku zysków i start zgodnie z ich zakresem wymaganym w załączniku nr 4 do Ustawy²⁵.

²¹ W. Żbik, *5 pytań od czytelników o księgowość w spółdzielni socjalnej*, <https://spoldzielniassocjalnawpraktyce.pl/5-pytan-czytelnikow-o-ksiegowosc-spoldzielni-socjalnej/> [dostęp: 3.03.2024].

²² art. 3 ust. 1a Ustawy o rachunkowości.

²³ art. 3 ust. 1a Ustawy o rachunkowości.

²⁴ art. 48 ust. 3 Ustawy o rachunkowości.

²⁵ art. 46 ust. 5 pkt. 4 Ustawy o rachunkowości.

3. Brak obowiązku sporządzania zmian w kapitale i rachunku przepływów pieniężnych²⁶.
4. Brak obowiązku sporządzania sprawozdania z działalności, pod warunkiem, że w informacji dodatkowej lub (w przypadku jej niesporządzania) jako informacje uzupełniające do bilansu, jednostka mikro przedstawi informacje dotyczące nabycia udziałów własnych określone w załączniku nr 4 do Ustawy²⁷.

Powyższe uproszczenia mogą jednak zaciemnić obraz sytuację finansową jednostki, dlatego też zarząd spółdzielni powinien zdecydować czy rekomendować walnemu zgromadzeniu podejmowanie uchwały dotyczącej stosowania uproszczeń²⁸. Według art. 50 ust 1. Ustawy o rachunkowości wszystkie informacje, które zawarte są w sprawozdaniu finansowym mogą być wykazywane ze szczegółowością większą niż określone w załącznikach do Ustawy, jeżeli wynika to z potrzeb lub specyfiki jednostki. W związku z tym warto więc sporządzać sprawozdanie z działalności, nawet jeśli spółdzielnia nie musi tego robić, gdyż jest to dokument dostarczający podstawowych informacji do oceny pracy zarządu oraz zawierający plany rozwojowe spółdzielni.

Ponadto Ustawa o spółdzielniach socjalnych w art. 9, stawia wymóg, aby w przypadku prowadzenia przez spółdzielnię działalności odpłatnej i nieodpłatnej wyodrębnić te formy działalności w stopniu umożliwiającym określenie przychodów, kosztów i wyników, z uwzględnieniem przepisów o rachunkowości. W praktyce oznacza to, że w Zakładowym Planie Kont należy wyodrębnić konta syntetyczne i analityczne pozwalające ustalić przychody, koszty i wynik odrębnie dla trzech rodzajów działalności spółdzielni socjalnej (gospodarczej, odpłatnej i nieodpłatnej). W przypadku, kiedy jako jednostka mikro spółdzielnia socjalna korzysta z uproszczeń i jednocześnie prowadzi zarówno działalność gospodarczą, jak i statutową, strukturę przychodów i kosztów należy przedstawić w informacji dodatkowej.

3. Sprawozdawczość niefinansowa spółdzielni socjalnych

Choć celem spółdzielni socjalnych jest głównie podejmowanie działań na rzecz integracji osób zagrożonych wykluczeniem społecznym, to regulacje w zakresie prowadzonych ewidencji i ich lustracji nie zajmują się tym aspektem działalności spółdzielni. Wynika to przede wszystkim z faktu pomijania kapitału ludzkiego w raportach finansowych spółdzielni socjalnych. Autorki podzielają opinię K. Syty, że stanowi to istotną niedoskonałość sporządzanych raportów, które bez

²⁶ art. 48a ust. 3 oraz art. 48b ust. 4 Ustawy o rachunkowości

²⁷ art. 49 ust. 4 Ustawy o rachunkowości

²⁸ W. Żbik, *Spółdzielczość socjalna. Poradnik skrajnie praktyczny*, wyd. 5, Katowice 2019, s. 3.

tego elementu nie w pełni prezentują sytuację spółdzielni i nie pozwalają na pełną ocenę jej działań²⁹.

Istotą spółdzielczości są ludzie, którzy ją tworzą, dlatego największą wartością spółdzielni socjalnych jest kapitał ludzki. Spółdzielnie socjalne skupiają osoby obciążone różnymi dysfunkcjami społecznymi, więc ich kapitał ludzki na początku istnienia jest niski w tym sensie, że nawet jeśli członkowie posiadają pewne szczególne umiejętności, ich wykluczenie społeczne – ze swej istoty – zakłada istotne braki. Cel spółdzielni socjalnej, jakim jest przeciwdziałanie wykluczeniu społecznemu, można sprowadzić do budowy kapitału ludzkiego tej organizacji. Dlatego, konieczne jest uwzględnienie, w ocenie działalności spółdzielni, również zagadnień pomiaru i raportowania zmian w kapitale ludzkim.

Spółdzielnie socjalne to małe podmioty, dlatego stosowane metody powinny być proste. Wśród najprostszych można wymienić mierniki stanu (zasobu) kapitału ludzkiego, które opierają się wprost na danych kadrowych, do których można zaliczyć:

- liczbę pracowników,
- strukturę zatrudnienia wg płci/wieku/wykształcenia,
- wskaźnik fluktuacji.

Inną grupę możliwych do wykorzystania mierników stanowią mierniki inwestycji w kapitał ludzki, na przykład kwoty wydatków na szkolenia, czy udział kosztów szkoleń w ogólnych kosztach pracy, które są możliwe do pobrania z danych finansowo-księgowych.

Ponadto możliwe jest także skorzystanie ze wsparcia Ogólnopolskiego Związku Rewizyjnego Spółdzielni Socjalnych w zakresie stosowania innych metod, w tym m.in.:

1. Ankiety okresowych w obszarze kompetencji i ścieżek kariery spółdzielców.
2. Audytu kompetencyjnego.
3. Badania opinii pracowników (poziom zadowolenia, oczekiwania pracownika, stopień zaangażowania).
4. Rozmowy oceniającej, w przypadku małych spółdzielni, która może być przeprowadzona w gronie wszystkich spółdzielców.
5. Samooceny pracownika³⁰.

Raport o kapitale ludzkim spółdzielni socjalnej, powinien być adresowany przede wszystkim do jej członków, ukazywać ich mocne i słabe strony. Raport może także prezentować:

- Wyzwania, jakie stoją (lub stały w minionym okresie) przed jej członkami.
- Inicjatywy, jakie podjęto, by im sprostać.
- Wskaźniki opisujące, czy podjęte działania przyniosły oczekiwane efekty³¹.

²⁹ K. Syta, op. cit., s. 237.

³⁰ E. Hajduk-Kasprowicz., R. Załona, M. Brewiński, *Zmierzyć najtrudniej mierzalne. Dobre praktyki pomiaru kapitału ludzkiego w przedsiębiorstwach*, Warszawa 2015.

³¹ K. Syta, op. cit., s. 237.

W szczególności oczekiwanym efektem działań spółdzielni socjalnej jest reintegracja zawodowa osób wykluczonych. Dlatego w raporcie powinny znaleźć się też wskaźniki mierzące stan kompetencji zawodowych i społecznych jej członków w trzech aspektach: wzrost, efektywność i stabilizację.

W pierwszym okresie istnienia takiego przedsiębiorstwa ważna jest rola lidera. Jego pozycja w organizacji może być przedstawiona w sprawozdaniu za pomocą indeksu przywództwa. Osobą taką powinny cechować takie przymioty jak: otwartość, zdolności komunikacyjne, umiejętność współpracy, budowania konsensusu, decyzyjność, odpowiedzialność, tolerancja ryzyka, radzenie sobie z niejednoznacznościami³². Ważnymi czynnikami, które należałoby opisać w Raporcie mogą być też: motywacja, wsparcie w organizacji, świadomość wymogów jakościowych czy odpowiedzialność i uprawnienia do działania.

Wnioski

Prowadzenie pełnej księgowości jest dość skomplikowane, ale jest to jedyna forma, która daje bardzo dokładny obraz sytuacji finansowej spółdzielni socjalnych. Ujmuje się w niej dokładną ewidencję wszystkich zdarzeń gospodarczych jednostki. W dowolnym momencie można dokonać analizy stanu majątku spółdzielni, kontroli nad przychodami i kosztami. Informacje te są bardzo przydatne, aby stworzyć plan dotyczący dalszej działalności spółdzielni.

Zakres rachunkowości w spółdzielniach socjalnych, obejmuje:

- Księgowość – polega na rejestracji zapisów w księgach.
- Rachunek kosztów – polega na ewidencji kosztów prowadzenia działań, analizie kosztów, podejmowaniu decyzji.
- Sprawozdawczość finansową – polega na sporządzaniu sprawozdań według ściśle określonych wzorców, które znajdują się w załącznikach do Ustawy o rachunkowości³³.

Specyfika księgowości spółdzielni socjalnych jest zależna od faktu czy spółdzielnia działa w ramach odpłatnej działalności statutowej czy w ramach nieodpłatnej działalności statutowej, czy też prowadzi działalność gospodarczą³⁴.

Istnieje potrzeba stworzenia specyficznego systemu rachunkowości, który byłby adekwatny do charakteru i misji mniej licznych, ale bardzo pożytecznych podmiotów jakimi są spółdzielnie socjalne³⁵. W tym kontekście, należałoby stworzyć taki system rachunkowości, który w sposób zintegrowany uwzględ-

³² G. Urbanek G., *Kompetencje a wartość przywództwa: zasoby niematerialne w nowej gospodarce*, Warszawa 2011, s. 91.

³³ M. Szewczyk-Jarocka, *Specyfika rachunkowości organizacji pozarządowych*, „Przedsiębiorstwo & Finanse” 2021, nr 1, s. 86.

³⁴ Ibidem, s. 93.

³⁵ E. Pogodzińska-Mizdrak, *Ekonomia społeczna a ewolucja rachunkowości odpowiedzialności społecznej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2008, nr 44, s. 147.

niałby zarówno efekty ekonomiczne, jak i społeczne, umożliwiające pomiar realizacji celów reintegracyjnych i wpływu na otoczenie społeczne. Takie podejście pozwoliłoby lepiej odzwierciedlić misję spółdzielni oraz usprawnić proces zarządzania i komunikacji z interesariuszami.

W obliczu dynamicznych przemian technologicznych oraz rosnącej roli gospodarki opartej na wiedzy, spółdzielnie socjalne powinny dążyć do wdrażania innowacyjnych rozwiązań cyfrowych. Co ważne - wprowadzanie nowoczesnych technologii informatycznych w działalności spółdzielni socjalnych stanowi istotny czynnik warunkujący ich stabilność organizacyjną oraz zdolność do elastycznego reagowania w kontekście wyzwań społeczno-gospodarczych. Konieczne jest również rozwijanie kompetencji cyfrowych członków spółdzielni, co zdecydowanie sprzyja rozwojowi ich kompetencji, samodzielności w wykonywaniu pracy i inkluzji społecznej.

Członkowie spółdzielni są najistotniejszym czynnikiem rozwoju organizacji i dlatego działania spółdzielni powinny być ukierunkowane na stałe zwiększanie ich kwalifikacji, podnoszenie zaangażowania i utrzymywanie motywacji. Informacje o tych działaniach nie mieszczą się w standardowym, obecnie obowiązującym raporcie finansowym przygotowywanym zgodnie z regulacjami Ustawy o rachunkowości.

Wydaje się, że dodatkowe informacje o kapitale ludzkim stanowią istotne uzupełnienie opisu sytuacji majątkowej, finansowej i wyniku finansowego spółdzielni socjalnej. Informacje te mogą również dostarczać ważnych danych do ekstrapolacji sytuacji spółdzielni w dającej się przewidzieć przyszłości, pozwalając np. zapobiec sytuacjom kryzysowym.

W tworzeniu zasad raportowania o kapitale ludzkim w spółdzielniach socjalnych ważną rolę ma też do spełnienia Ogólnopolski Związek Rewizyjny Spółdzielni Socjalnych jako organizacja najlepiej znająca specyfikę działalności tych podmiotów i powołana do świadczenia usług lustracji. Ponadto, gromadząc doświadczenia różnych spółdzielni, może on wypracować narzędzia i dobre praktyki do upowszechnienia i dalszego wykorzystania w praktyce³⁶.

Dopilnowanie wielu formalności, związanych z prowadzeniem księgowości i koniecznością rozliczania się z dokumentów finansowych przed Urzędem Skarbowym, ZUS-em oraz z Krajowym Rejestrem Sądowym, wymaga szerokiej wiedzy i rzetelnej ewidencji od osób zajmujących się jej organizacją.

Bibliografia

Literatura

Badanie czynników warunkujących powodzenie i niepowodzenie funkcjonowania spółdzielni socjalnych w województwie mazowieckim, Cieszyń–Warszawa 2018.

³⁶ K. Syta, op. cit., s. 240.

- Dworowska W., *Rachunkowość fundacji, stowarzyszeń i organizacji pożytku publicznego*, Gdańsk 2008.
- Englot A., *Rachunkowość w spółdzielniach socjalnych*, Warszawa 2012.
- Englot A., *Trudności w pierwszej fazie funkcjonowania spółdzielni socjalnych*, Warszawa 2009.
- Frieske W.K., Pawłowska K., *Dylematy III sektora*, [w:] P. Poławski (red.), *Trzeci sektor: fasady i realia*, Warszawa 2012.
- Gos W., Hońko S., *Rachunkowość w małych przedsiębiorstwach – diagnoza i propozycje modyfikacji prawa bilansowego*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2013, nr 313.
- Hajduk-Kasprówicz E., Zactona R., Brewiński M., *Zmierzyć najtrudniej mierzalne. Dobre praktyki pomiaru kapitału ludzkiego w przedsiębiorstwach*, Warszawa 2015.
- Krasuska B., Szafrńska J., Bodzioch G., *Spółdzielnia socjalna jako forma działalności gospodarczej*, Warszawa 2013.
- Loxley J., *Transforming or Reforming Capitalism: Towards a Theory of Community Economic Development*, Halifax 2007.
- Łojko M., *Przedsiębiorstwa społeczne – źródła finansowania spółdzielni socjalnych*, „Studia z Polityki Publicznej” 2020, nr 1 (25).
- Nadolna B., Rydzewska M., *Rachunkowość i podatki w organizacjach pozarządowych*, Warszawa 2021.
- Nalaskowski F., Dejna D., *Potencjał badań edukacyjnych bazy danych Internetowej Rejestracji Kandydatów – metoda analityczna desk research*, „Kultura – Społeczeństwo – Edukacja” 2020, nr 2(18).
- Nawrocki R., *Rachunkowość fundacji i stowarzyszeń*, Gdańsk 2016.
- Pearce J., *Social Enterprise in Anytown*, London 2003.
- Pogodzińska-Mizdrak E., *Ekonomia społeczna a ewolucja rachunkowości odpowiedzialności społecznej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2008, nr 44.
- Szewczyk-Jarocka M., *Specyfika rachunkowości organizacji pozarządowych*, „Przedsiębiorstwo & Finanse” 2021, nr 1.
- Supera-Markowska M., *Rachunkowość organizacji pozarządowych*, Warszawa 2018.
- Szefer S., *Problematyka podatkowa związana z działalnością spółdzielni socjalnych*, [w:] M. Dobrowolska (red.), *Spółdzielnie socjalne od A do Z*, Katowice 2008.
- Urbanek G., *Kompetencje a wartość przywództwa: zasoby niematerialne w nowej gospodarce*, Warszawa 2011.
- Syta K., *Raportowanie zmian w zakresie kapitału ludzkiego – nowy obszar wykorzystania informacji w rachunkowości spółdzielni socjalnych*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2018, nr 369.
- Żbik W., *Spółdzielczość socjalna. Poradnik skrajnie praktyczny*, wyd. 5, Katowice 2019.

Akty prawne

Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz. U. 2023, poz. 120 z późn. zm.

Rozporządzenie Przewodniczącego Komitetu do spraw Pożytku Publicznego z dnia 24 października 2018 r. w sprawie wzorów rocznego sprawozdania merytorycznego oraz rocznego uproszczonego sprawozdania merytorycznego z działalności organizacji pożytku publicznego (dotyczy sprawozdań od roku obrotowego rozpoczętego w 2018)

Ustawa z dnia 27 kwietnia 2006 r. o spółdzielniach socjalnych, Dz. U. 2009, poz. 651 z późn. zm.

Ustawa z dnia 29 stycznia 2004 r. prawo zamówień publicznych, Dz. U. 2017, poz. 1579.

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz. U. 2022, poz. 2647.

Netografia

<https://niw.gov.pl/opp/sprawozdania-opp/>, [dostęp: 10.02.2024].

Marszałek R., *Kilka słów o księgowości przedsiębiorstw społecznych*, <https://publicystyka.ngo.pl/kilka-slow-o-ksiegowosci-przedsiębiorstw-spoecznych>, [dostęp: 2.03.2024].

Żbik W., *Jak prowadzić księgowość w spółdzielni socjalnej?*, <https://spoldzielnia-socjalnawpraktyce.pl/jak-prowadzic-ksiegowosc-w-spoldzielni-socjalnej/>, [dostęp: 19.02.2024].

Żbik W., 5 pytań od czytelników o księgowość w spółdzielni socjalnej, <https://spoldzielniasocjalnawpraktyce.pl/5-pytan-czytelnikow-o-ksiegowosc-spoldzielni-socjalnej/>, [dostęp: 3.03.2024].

<http://woes.pl/wp-content/uploads/2019/03/RACHUNKOWO%C5%9A%C4%86-W-SP%C3%93%C5%81DZIELNI-SOCJALNEJ.pdf>, [dostęp: 09.03.2024].

<https://frux.org.pl/ksiegowosc-w-spoldzielniach-socjalnych/>, [dostęp: 15.03.2024].

<http://taxfin.pl/podmioty-bedace-spldzielniami-powinny-zgodnie-z-ustawa-z-dnia-29-wrzesnia-1994-r-o-rachunkowosci-t-jedn-dz-u-z-2009-r-nr-152-poz-1223-prowadz/>, [dostęp: 17.02.2024].

Spółdzielnie socjalne – co warto o nich wiedzieć?, <https://www.ksiegowiprzy-szlosci.pl/artykuly/2018/10/29/Sp%C3%B3%C5%82dzielnie-socjalne-co-warto-o-%20nich-wiedzie%C4%87>, [dostęp: 11.03.2024].

<https://spoldzielniasocjalnawpraktyce.pl.>, [dostęp: 27.02.2024].

Specifics of the organization of accounting in social cooperatives

Abstract

The aim of the research is to identify the most important elements regarding the specificity of accounting organization in social cooperatives. A social cooperative is a legal person, so it is obliged, according to the Accounting Act, to keep full accounting. Her basic responsibilities include: developing accounting policy, chart of accounts, keeping accounting books and preparing financial statements. Cooperatives often meet the criterion of micro-enterprises, for which the Accounting Act provides the possibility of preparing reports in a simplified form. The specificity of accounting in social cooperatives depends on the type of activity conducted: paid statutory, unpaid statutory or only economic activity. The author also justifies the advisability of preparing an additional report on human capital by the social cooperative.

Keywords: social cooperatives, organization of accounting in social cooperatives, financial and non-financial reports in social cooperatives.