

Teresa Martyniuk

OBOWIĄZKI SPRAWOZDAWCZE SEKTORA MIKRO I MAŁYCH PRZEDSIĘBIORSTW W WYBRANYCH KRAJACH EUROPY ŚRODKOWO-WSCHODNIEJ

Streszczenie

Małe i mikrojednostki (MMP) są najbardziej dynamicznym elementem wzrostu gospodarek Europy Środkowo-Wschodniej w okresie ich transformacji. Przejście od gospodarki centralnie planowanej do gospodarki rynkowej, wynikające z tego zmiany społeczno-gospodarcze oraz pojawienie się nowych jednostek, wpłynęło na systemy rachunkowości, w tym sprawozdawczości finansowej w tym regionie. Obecnie jednym z kluczowych problemów przedsiębiorstw sektora MMP Europy Środkowo-Wschodniej jest zwiększenie ich konkurencyjności i innowacyjności. Osiągnięcie tego celu nie jest możliwe bez zaufania inwestorów i kredytodawców do informacji finansowych generowanych przez sprawozdawczość finansową tych przedsiębiorstw. Celem artykułu jest przedstawienie wyników badań dotyczących wymogów w zakresie sprawozdawczości finansowej przedsiębiorstw sektora mikro i małych jednostek w dziewięciu krajach Europy Środkowo-Wschodniej oraz ocena stopnia implementacji zaleceń dyrektywy 2013/34/UE do prawa krajowego. Dla osiągnięcia celu artykułu dokonano przeglądu literatury z badanego zakresu, przeanalizowano wyniki badań przeprowadzonych przez pracowników naukowych partnerskich uczelni z dziewięciu wybranych krajów Europy Środkowo-Wschodniej (Białoruś, Chorwacja, Litwa, Łotwa, Mołdawia, Polska, Rumunia, Słowenia, Ukraina). Z przeprowadzonych badań wynika, że z wyjątkiem Białorusi, obowiązki sprawozdawcze mikro i małych jednostek w badanych krajach, są ograniczane zarówno w stosunku do formy, jak też treści. Status polityczny danego kraju nie miał wpływu na implementację Dyrektywy 2013/34/UE*. Jedynym krajem w badaniu, który nie dokonał transpozycji dyrektywy do ustawodawstwa krajowego była Białoruś.

Słowa kluczowe: mikro i małe jednostki, sprawozdanie finansowe, obowiązki sprawozdawcze MMP w Krajach Europy środkowo-Wschodniej, implementacja Dyrektywy 2013/34/UE.

* Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE z dnia 26 czerwca 2013 r. w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych jednostek, zmieniająca dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2006/43/WE oraz uchylająca dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG (Dz.Urz. UE L. 182 z 29 czerwca 2013 r. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:182:0019:0076:en:PDF> [dostęp: 25.09.2022]).



REPORTING REQUIREMENTS OF THE MICRO AND SMALL ENTERPRISE SECTOR IN CENTRAL AND EASTERN EUROPEAN COUNTRIES

Summary

Small and micro entities (SMEs) have been the most dynamic element in the growth of the Central and Eastern European economies during their transition period. The transition from a centrally planned economy to a market economy, the resulting socio-economic changes and the emergence of new entities have affected the accounting systems, including financial reporting in this region. One of the key current concerns of the region's SMEs is to increase their competitiveness and innovation. Achieving this goal is not possible without the confidence of investors and lenders in the financial information generated by the financial reporting of these enterprises.

The aim of this article is to present the results of a study on the financial reporting requirements of micro and small entities in nine CEE countries and to assess the degree to which the recommendations of Directive 13/34/EU have been implemented into national law.

To achieve the aim of the article, a review of the literature in the field was carried out, analysing the results of research conducted by academics of partner universities from nine countries (Belarus, Croatia, Lithuania, Latvia, Moldova, Poland, Romania, Slovenia, Ukraine) of Central and Eastern Europe. The research shows that, except for Belarus, the reporting obligations of micro and small entities in the countries surveyed are limited in both form and content. The political status of a country had no impact on the implementation of Directive 2013/34/EU.

Keywords: micro and small entities, financial reporting, reporting obligations of SMEs in Central and Eastern European Countries, implementation of Directive 13/34/EU.

Wprowadzenie

Mikro i małe przedsiębiorstwa (MMP) okazały się najbardziej dynamicznym elementem wzrostu gospodarek Europy Środkowo-Wschodniej w okresie ich transformacji. Przejście od gospodarki centralnie planowanej do gospodarki rynkowej, wynikające z tego zmiany społeczno-gospodarcze oraz pojawienie się nowych jednostek, wpłynęło na systemy rachunkowości w tym regionie¹. Zmiany systemu rachunkowości rozpoczęły się na początku lat 90. XX wieku, a w ślad za nimi, sprawozdawczości finansowej. System sprawozdawczości fi-

¹ Martyniuk O., Martyniuk T., *Zastosowanie uproszczonej sprawozdawczości finansowej dla mikro i małych przedsiębiorstw w Europie Środkowej i Wschodniej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2020, nr 107(163), s. 138.

nansowej w krajach Europy Środkowo-Wschodniej (EŚW) ewaluował, stając się coraz bardziej otwarty na zaspokajanie potrzeb jej użytkowników. Na obecny kształt krajowych regulacji dotyczący sprawozdawczości mikro i małych przedsiębiorstw istotny wpływ miało ogłoszenie 2013/34 Dyrektywy UE.

Badania prowadzone przez Subacrene² i in. pokazują, że ewolucja regulacji dotyczących wydania lub zmian do ustawy o rachunkowości w krajach Europy Środkowo-Wschodniej przebiegała w czterech etapach:

1. etap I, lata 1990–1992, to transformacja gospodarek krajów Europy Środkowo-Wschodniej z centralnie planowanej na gospodarkę rynkową,
2. etap II, lata 1993–2002 lub nieco później, wprowadzanie ustaw o rachunkowości,
3. etap III, lata 2003–2006, dostosowywanie krajowych regulacji rachunkowości do IV i VII Dyrektywy Europejskiej,
4. etap IV, rok 2013, wprowadzenie w życie 34 Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady z 26 czerwca 2013 r.

Dyrektywa Unii Europejskiej 2013/34/EU umożliwiła stosowanie uproszczeń w przygotowaniu oraz prezentowaniu informacji sprawozdawczej przez mikro i małe podmioty, co ma wpływ na zakres i jakość ujawnień.

Obecnie jednym z kluczowych problemów przedsiębiorstw sektora MMP tego regionu jest zwiększenie konkurencyjności i innowacyjności w gospodarce globalnej. Nie jest ono jednak możliwe bez zaufania inwestorów i kredytodawców do informacji finansowych generowanych przez sprawozdawczość finansową tych przedsiębiorstw.

Celem artykułu jest przedstawienie wniosków analizy regulacji prawnych dotyczących:

1. wymogów w zakresie sprawozdawczości finansowej przedsiębiorstw sektora MMP w dziewięciu wybranych krajach EŚW,
2. oceny stopnia implementacji zaleceń dyrektywy 2013/34/UE do prawa krajowego.

Realizacji celu artykułu posłużyła weryfikacja następujących hipotez badawczych:

H1: Transpozycja definicji mikro i małego przedsiębiorstwa, przedstawiona w dyrektywie 2013/34/UE, do krajowych regulacji dotyczących sprawozdawczości finansowej w krajach Europy Środkowo-Wschodniej niekoniecznie zależy od tego, czy dany kraj był w badanym okresie członkiem UE.

² Subačienė R., Alver L., Brūna I., Hladika M., Mokošová D., Molín J., *Evaluation of accounting regulation evolution in selected countries*, "Entrepreneurship and Sustainability Issues" 2018, 6(1), pp. 139–175.

H2: Zakres informacji sprawozdawczej mikro i małych przedsiębiorstw, transponowanej do regulacji krajowych z dyrektywy 2013/34/UE, nie zależy od tego, czy dany kraj był członkiem UE.

Uzasadnieniem postawienia powyższych hipotez badawczych były wyniki badań dotyczące wdrożenia zaleceń dyrektywy dla wszystkich państw członkowskich UE. Wynika z nich, że nie wszystkie państwa Europy Zachodniej (członkowie UE) zaimplementowały zalecenia dyrektywy w całości. Przykładem może być Dania³.

Badania przebiegały dwutorowo. Przeprowadzono studia literaturowe dostępnych w języku angielskim, obowiązujących w analizowanych państwach, krajowych regulacji prawnych. Ponadto rozesłano kwestionariusze pytań do pracowników akademickich z 21 krajów Europy Środkowo-Wschodniej. Odpowiedzi uzyskano z 9 państw o różnym poziomie transformacji gospodarczej: Białoruś, Chorwacja, Litwa, Łotwa, Mołdawia, Polska, Rumunia, Słowenia, Ukraina. Choć każdy z tych krajów ma swoją odrębną kulturę, to łączy je wspólne doświadczenie funkcjonowania w gospodarce centralnie planowanej. Wychodzenie z tej formy gospodarowania następowało w tych krajach w różnych okresach.

1. Sprawozdanie finansowe mikro i małej jednostki według dyrektywy UE

Sprawozdanie finansowe pełni kluczową rolę w realizacji funkcji informacyjnej i rozliczeniowej rachunkowości, które ewaluują wraz z rozwojem działalności gospodarczej⁴. Powinno ono dostarczać użytecznych informacji, by wiarygodnie prezentować status finansowy przedsiębiorstwa. Warunek wiarygodności spełniony zostanie, jeśli informacja w sprawozdaniu finansowym odzwierciedla rzeczywistość, jest sprawdzalna i neutralna. Spełnienie tego warunku zależy od tego, jak prowadzone są księgi rachunkowe w firmie, czy przestrzegane są zasady rachunkowości. W dużej mierze zależy to także od polityki rachunkowości przyjętej przez osoby zarządzające przedsiębiorstwem.

Organizacja, zakres i kształt sprawozdawczości finansowej mikro i małych przedsiębiorstw (MMP) decyduje w sposób bezpośredni o możliwościach rozwojowych tego sektora, a w ślad za tym – o wzroście i rozwoju gospodarek, w których te podmioty funkcjonują. W toczącej się dyskusji nad kształtem sprawozdawczości mikro i małych przedsiębiorstw mówi się o pewnym ujednoliceniu regulacji w tym zakresie dla całego międzynarodowego środowiska biznesowego. Podkreśla się w tej dyskusji, że:

³ *Assessment of the transposition into national law of the new European Accounting Guideline 2013/34/EU*, (2017), BACH Working Group Outlook N° 5; <http://www.bach.banque-france.fr/?lang=en> [dostęp: 19.09.2023].

⁴ Walińska E., Bek-Gaik B., Gad J., Rynkiewicz B., *Sprawozdawczość przedsiębiorstwa jako narzędzie komunikacji z otoczeniem. Wymiar finansowy i niefinansowy*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2015, s. 9–13

1. ponadnarodowe standardy ułatwią ocenę i porównanie sytuacji finansowej przedsiębiorstw różnych krajów, co pozwoli usprawnić proces podejmowania decyzji inwestycyjnych,
2. dzięki sporządzaniu sprawozdań finansowych według powszechnie uznanych i akceptowanych zasad rachunkowości, przedsiębiorstwa zapewnią sobie szerszy dostęp do kapitału⁵.

Niska jakość obowiązków sprawozdawczych tego sektora wpływa na jego stabilność finansową, a także ogranicza możliwość korzystania ze środków pomocowych Unii Europejskiej. Wprowadzona w życie 34 Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady z 26 czerwca 2013 roku nie tylko zdefiniowała mikro i małe jednostki, ale także wskazała dopuszczalne dla nich uproszczenia w sprawozdawczości finansowej. Dopuszczenie uproszczeń w zakresie ewidencji i sprawozdawczości ma na celu ułatwienie komunikacji z odbiorcami sprawozdania, obniżenie kosztów prowadzenia ewidencji oraz usprawnienie prac przy sporządzaniu sprawozdania. Dyrektywa zwraca uwagę, że roczne sprawozdania finansowe mają różne cele i nie tylko dostarczają informacji dla inwestorów czy właścicieli, ale także umożliwiają wgląd w dokonane transakcje i zwiększają ład korporacyjny. W ramach unijnych przepisów dotyczących rachunkowości należy osiągnąć odpowiednią równowagę między interesami adresatów sprawozdań finansowych, a interesami jednostek w taki sposób, by nadmiernie nie obciążać jednostek wymogami sprawozdawczymi.

Celem Dyrektywy było:

- zapewnienie dużego stopnia harmonizacji wymogów sprawozdawczych dla mikro i małych jednostek w całej UE,
- zmniejszenie obciążeń administracyjnych dla mniejszych przedsiębiorstw,
- zaspokojenie potrzeb informacyjnych użytkowników sprawozdania finansowego,
- zaspokojenie potrzeb osób przygotowujących roczne sprawozdanie finansowe,
- ułatwienie inwestycji transgranicznych oraz poprawa porównywalności i zaufania publicznego do sprawozdań finansowych i raportów w całej Unii,
- poprawa przejrzystości i dostępu do informacji finansowych.

U podstaw niniejszej dyrektywy leży zasada „najpierw myśl na małą skalę”, aby uniknąć nieproporcjonalnych obciążeń. Państwa członkowskie powinny uwz-

⁵ Zob. Jaworski J., *Informacja finansowa w zarządzaniu małym przedsiębiorstwem. Potrzeby- Źródła- Wykorzystanie*, CeDeWu, WSB, Gdańsk 2012, s.164-167; Wysocka E., Biadacz R., *Ocena zmian w uproszczonej sprawozdawczości mikropodmiotów*. „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego” 2014, nr 832, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 71, s. 173–182; Kuzior A., *Dyrektywa UE o rachunkowości a zmiany w ujawnianiu danych w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2015, nr 240, s. 142–152.

ględniać specyficzne warunki i potrzeby własnych rynków przy podejmowaniu decyzji o tym, czy lub jak wdrożyć odrębny system dla mikro i małych jednostek w kontekście dyrektywy. Aby spełnić cele dyrektywy, państwom członkowskim dano wiele możliwości zastosowania transpozycji dyrektywy do prawa krajowego z uwzględnieniem ich lokalnej, krajowej lub regionalnej sytuacji i potrzeb⁶.

Dyrektywa 2013/34/UE klasyfikuje przedsiębiorstwa w standardowych kategoriach opartych na ich wielkości dotyczących:

- sumy bilansowej,
- obrotu netto,
- średniej liczby zatrudnionych w pełnym wymiarze czasu pracy pracowników w roku obrotowym.

Dyrektywa definiuje 4 klasy wielkości przedsiębiorstw:

- mikroprzedsiębiorstwa (transpozycja do prawa krajowego jest opcjonalna),
- małe przedsiębiorstwa,
- średnie przedsiębiorstwa (transpozycja do prawa krajowego jest opcjonalna),
- duże przedsiębiorstwa.

Istnieje jeszcze piąta kategoria przedsiębiorstw – jednostki interesu publicznego (JZP). Progi obrotu i sumy bilansowe określone w dyrektywie wzrosły w porównaniu z poprzednimi progami. W rezultacie niektóre podmioty, które wcześniej były klasyfikowane jako średnie lub duże, są obecnie klasyfikowane jako małe lub mikro. Kolejną zmianą było to, że kryteria wielkości mają być od tej pory stosowane indywidualnie dla przedsiębiorstw, które są częścią grupy, a nie jak wcześniej – na zasadzie skonsolidowanej. Kryteria podziału mikro i małych jednostek według Dyrektywy 2013/34/EU prezentuje tabela 1.

Tabela 1. Kryteria podziału mikro i małych jednostek według Dyrektywy 2013/34/EU.

Kryteria podziału	Mikroprzedsiębiorstwo	Małe przedsiębiorstwo
Średnia liczba zatrudnionych w roku obrotowym	0 – 9	10 - 49
Przychody netto ze sprzedaży	700 000 EUR	8 000 000 EUR
Suma bilansowa	350 000 EUR	4 000 000 EUR

Źródło: opracowanie własne na podstawie Artykułu 3 Dyrektywy 2013/34/EU.

Zauważamy, że progi obrotu i bilansu określone w nowej dyrektywie wzrosły w porównaniu z poprzednimi progami: niektóre organizacje, które wcześniej

⁶ Zob. *Assessment of the transposition into national law of the new European Accounting Guideline 2013/34/EU*, (2017). BACH Working Group Outlook N° 5; <http://www.bach.banque-france.fr/?lang=en> [dostęp: 19.09.2023].

były klasyfikowane jako średnie lub duże, są obecnie klasyfikowane jako małe lub mikro.

Zgodnie z dyrektywą, roczne sprawozdania finansowe muszą:

- zawierać co najmniej bilans, rachunek zysków i strat oraz informację dodatkową do sprawozdania finansowego,
- przedstawiać prawdziwy i rzetelny obraz aktywów, pasywów, sytuacji finansowej oraz zysków i strat spółki,
- zostać opublikowane przez każde przedsiębiorstwo w odpowiednim krajowym rejestrze handlowym.

Obowiązki mogą się różnić w zależności od wielkości podmiotu, a dyrektywa UE dopuszcza zwolnienia lub uproszczenia w wielu obszarach dla klas mikro-przedsiębiorstw i małych przedsiębiorstw.

Zgodnie z Dyrektywą Parlamentu Europejskiego i Rady z 26 czerwca 2013 roku uproszczenia dla małej jednostki w zakresie sporządzania sprawozdania finansowego zezwalają na przygotowanie skróconej wersji sprawozdania z sytuacji finansowej na koniec okresu (bilans), sprawozdania z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów (rachunku wyników) oraz informacji dodatkowej. Dyrektywa podkreśla, że jeśli jednostka uzna, iż ujawnienie nieobowiązkowych informacji wpłynie pozytywnie na jej działania, nie należy jej tego zakazywać.

Tabela 2 przedstawia wymogi dotyczące zakresu informacji wykazywanych we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego w jednostkach mikro i małych.

Tabela 2. Zakres informacji wykazywanych we wprowadzeniu do sprawozdania finansowego w jednostkach mikro i małych.

lp	Zakres informacji ujawnianych przez jednostki mikro i małe
1	firma, siedziba i adres albo miejsce zamieszkania i adres oraz numer we właściwym rejestrze sądowym albo ewidencji
2	czas trwania działalności jednostki, jeżeli jest ograniczony
3	okres objęty sprawozdaniem finansowym
4	zastosowane zasady rachunkowości przewidziane dla jednostek mikro i małych z wyszczególnieniem wybranych uproszczeń
5	wskazanie, czy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone przy założeniu kontynuacji działalności gospodarczej przez jednostkę w dającej się przewidzieć przyszłości oraz czy nie istnieją okoliczności wskazujące na zagrożenie kontynuowania przez nią działalności
6	przedstawienie przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, w tym, metod wyceny aktywów i pasywów, amortyzacji, pomiaru wyniku finansowego oraz sposobu sporządzania sprawozdania finansowego.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: Jonas K., *Sprawozdania finansowe jednostek mikro i jednostek małych jako wyraz dążenia do uproszczenia sprawozdawczości finansowej*, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, Kraków 2015.

W odniesieniu do każdej pozycji sprawozdania z sytuacji finansowej jednostki (bilansu) oraz rachunku zysków i strat wykazuje się kwotę dotyczącą roku obrotowego, do którego dany bilans oraz rachunek zysków i strat się odnoszą oraz kwotę dotyczącą analogicznej pozycji z poprzedniego roku obrotowego. W przypadku, gdy kwoty te nie są porównywalne, państwa członkowskie mogą wymagać skorygowania kwoty za poprzedni rok obrotowy. Każdy przypadek braku porównywalności lub wszelkie korekty kwot ujawnia się w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego wraz ze stosownymi objaśnieniami. W tabeli 3 przedstawiono zakres informacji prezentowanych w bilansie jednostek mikro i małych przedsiębiorstw.

Tabela 3. Zakres informacji wykazywanych w bilansie w jednostkach mikro i małych zgodnie z dyrektywą UE.

Aktywa	Pasywa (kapitały, rezerwy i zobowiązania)
A. Kapitał subskrybowany niewpłacony w tym zadeklarowany (chyba że przepisy prawa krajowego przewidują wykazanie kapitału zadeklarowanego po stronie kapitału własnego; w takim przypadku część kapitału zadeklarowanego, ale jeszcze niewpłaconego wykazuje się po stronie aktywów pod pozycją A lub D II 5).	A. Kapitał własny I. Kapitał subskrybowany (chyba że przepisy prawa krajowego przewidują wykazanie w tej pozycji kapitału zadeklarowanego; w takim przypadku należy wykazać osobno kwoty kapitału subskrybowanego i kapitału wpłaconego). II. Agio emisyjne III. Kapitał z aktualizacji wyceny IV. Kapitał rezerwowy V. Zysk (strata) z lat ubiegłych VI. Zysk (strata) za rok obrotowy
B. Koszty założenia przedsiębiorstwa zgodnie z przepisami prawa krajowego i o ile przepisy te zezwalają na wykazanie ich po stronie aktywów. Przepisy prawa krajowego mogą także stanowić, by koszty założenia przedsiębiorstwa były wykazywane jako pierwsza pozycja w ramach „Wartości niematerialnych i prawnych”.	B. Rezerwy na zobowiązania
C. Aktywa trwałe I. Wartości niematerialne i prawne II. Rzeczowe aktywa trwałe III. Aktywa finansowe	C. Zobowiązania
D. Aktywa obrotowe I. Zapasy II. Należności III. Inwestycje krótkoterminowe IV. Środki pieniężne w kasie i na rachunkach bankowych	D. Rozliczenia międzyokresowe kosztów i przychodów (chyba że przepisy prawa krajowego przewidują wykazanie takich pozycji pod pozycją C 9 w pozycji „Zobowiązania”)
E. Rozliczenia międzyokresowe czynne	

(Chyba że przepisy prawa krajowego przewidują wykazanie takich pozycji po stronie aktywów pod pozycją D II).	
---	--

Źródło: opracowanie własne na podstawie: PL 29.6.2013 Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej L 182/61.

W przypadku mikroprzedsiębiorstw, dyrektywa UE dopuszcza dodatkowe uproszczenia wykazywane w bilansie, dotyczące:

- zwolnienia prezentacji rozliczeń międzyokresowych,
- zwolnienia ujmowania rozliczeń międzyokresowych,
- braku obowiązku audytu rocznych sprawozdań finansowych.

W przypadku małych przedsiębiorstw, dyrektywa UE dopuszcza brak obowiązku audytu rocznych sprawozdań finansowych (choć państwa członkowskie i tak mogą go nałożyć).

Tabela 4 zawiera zakres informacji prezentowanych w rachunku zysków i strat mikro i małej jednostki w układzie rodzajowym.

Tabela 4. Wzór rachunku zysków i strat mikro i małej jednostki – w układzie rodzajowym.

1. Przychody netto ze sprzedaży.
2. Zmiana stanu zapasów produktów gotowych oraz półproduktów i produkcji w toku.
3. Kapitalizowane świadczenia jednostki na własne potrzeby.
4. Pozostałe przychody operacyjne.
5. a) surowce i materiały, b) pozostałe koszty zewnętrzne.
6. Koszty osobowe: a) wynagrodzenia, b) koszty ubezpieczeń społecznych, z odrębnym wykazaniem kosztów dotyczących emerytur.
7. a) korekty wartości dotyczące kosztów założenia przedsiębiorstwa, a także rzeczowych aktywów trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, b) korekty wartości dotyczące aktywów obrotowych, w zakresie w jakim przekraczają one kwotę korekt wartości, które są typowe dla danej jednostki.
8. Przychody z tytułu udziałów kapitałowych, z odrębnym wykazaniem przychodów uzyskanych z tytułu udziałów w jednostkach powiązanych.
9. Przychody z tytułu innych inwestycji i pożyczek wchodzących w skład aktywów trwałych, z odrębnym wykazaniem tych, które dotyczą jednostek powiązanych.
10. Pozostałe odsetki należne i podobne przychody, z odrębnym wykazaniem tych, które dotyczą jednostek powiązanych.
11. Korekty wartości dotyczące aktywów finansowych oraz inwestycji zaliczanych do aktywów obrotowych.

12. Zobowiązania z tytułu odsetek i podobne koszty, z odrębnym wykazaniem zobowiązań wobec jednostek powiązanych.
13. Podatek dochodowy.
14. Zysk (strata) netto.
15. Pozostałe obciążenia podatkowe niewykazane w pozycjach 1–13.
16. Zysk (strata) za rok obrotowy.

Źródło: PL L 182/66 Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej 29.6.2013.

Z kolei pozycje rachunku zysków i strat dla mikro i małych jednostek w układzie funkcjonalnym zawiera tabela 5.

Tabela 5. Wzór rachunku zysków i strat dla mikro i małych jednostek w układzie funkcjonalnym.

1. Przychody netto ze sprzedaży
2. Koszty sprzedaży (z uwzględnieniem korekt wartości).
3. Zysk (strata) brutto.
4. Koszty dystrybucji (z uwzględnieniem korekt wartości).
5. Koszty ogólnego zarządu (z uwzględnieniem korekt wartości).
6. Pozostałe przychody operacyjne.
7. Przychody z tytułu udziałów kapitałowych, z odrębnym wykazaniem przychodów uzyskanych z tytułu udziałów w jednostkach powiązanych.
8. Przychody z tytułu innych inwestycji i pożyczek wchodzących w skład aktywów trwałych, z odrębnym wykazaniem tych, które dotyczą jednostek powiązanych.
9. Pozostałe odsetki należne i podobne przychody, z odrębnym wykazaniem tych, które dotyczą jednostek powiązanych.
10. Korekty wartości dotyczące aktywów finansowych oraz inwestycji zaliczanych do aktywów obrotowych.
11. Zobowiązania z tytułu odsetek i podobne koszty, z odrębnym wykazaniem zobowiązań wobec jednostek powiązanych.
12. Podatek dochodowy.
13. Zysk (strata) netto.
14. Pozostałe obciążenia podatkowe niewykazane w pozycjach 1–13.
15. Zysk (strata) za rok obrotowy

Źródło: PL 29.6.2013 Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej L 182/67.

Ostatnim obowiązkowym elementem sprawozdania finansowego dla mikro i małych jednostek jest informacja dodatkowa. W tabeli 6 zaprezentowano zakres informacji wykazywanych w ramach informacji dodatkowych dla jednostek mikro i jednostek małych. Należy podkreślić, że dla jednostek mikro ta część sprawozdania stanowi jedynie uzupełnienie do bilansu i nie podaje informacji odnoszących się do rachunku zysków i strat ani do innych kwestii omawianych w dodatkowych informacjach i uzupełnieniach.

Tabela 6. Zakres informacji prezentowanych w informacji dodatkowej dla jednostek mikro i małych zgodnie z Dyrektywą UE.

Uzupełnienie do bilansu:	
1.	Kwota wszelkich zobowiązań finansowych, w tym z tytułu dłużnych instrumentów finansowych, gwarancji i poręczeń lub zobowiązań warunkowych nieuwzględnionych w bilansie ze wskazaniem charakteru i formy wierzytelności zabezpieczonych rzeczowo.
2.	Kwota zaliczek i kredytów udzielonych członkom organów administracyjnych, zarządzających i nadzorujących, ze wskazaniem oprocentowania, głównych warunków oraz wszelkich kwot spłaconych, odpisanych lub umorzonych, a także zobowiązań zaciągniętych w ich imieniu tytułem gwarancji i poręczeń wszelkiego rodzaju ze wskazaniem kwoty ogółem dla każdej kategorii.
3.	Dane o udziałach (akcjach) własnych, w tym: a) o przyczynie nabycia udziałów (akcji) własnych dokonanych w roku obrotowym, b) o liczbie i wartości nominalnej nabytych oraz zbytych w roku obrotowym udziałów (akcji), a w przypadku braku wartości nominalnej, ich wartości księgowej, jak też o części kapitału podstawowego, którą te udziały reprezentują, w przypadku nabycia lub zbycia odpłatnego, równowartość tych udziałów (akcji).
Dodatkowe informacje i objaśnienia:	
1.	Szczegółowy zakres zmian wartości grup rodzajowych środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz inwestycji długoterminowych, zawierający stan tych aktywów na początek roku obrotowego, zwiększenia i zmniejszenia z tytułu: aktualizacji wartości, nabycia, rozchodu, przemieszczenia wewnętrznego oraz stan końcowy, a dla majątku amortyzowanego – podobne przedstawienie stanów i tytułów zmian dotychczasowej amortyzacji lub umorzenia.
2.	Kwota dokonanych w trakcie roku obrotowego odpisów aktualizujących wartość aktywów trwałych odrębnie dla długoterminowych aktywów niefinansowych oraz długoterminowych aktywów finansowych.
3.	Kwota wartości firmy.
4.	Kwota czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów stanowiących różnicę między wartością otrzymanych finansowych składników aktywów a zobowiązaniem zapłaty za nie.
5.	Podział zobowiązań długoterminowych według pozycji bilansu o pozostałym od dnia bilansowego, przewidywanym umową, okresie spłaty powyżej 5 lat, jak również łączną kwotę zobowiązań zabezpieczonych na majątku jednostki ze wskazaniem charakteru i formy tych zabezpieczeń;
6.	W przypadku gdy składnik aktywów lub pasywów jest wykazywany w więcej niż jednej pozycji bilansu, jego powiązanie między tymi pozycjami zostaje zaprezentowane w informacji dodatkowej; dotyczy to w szczególności podziału należności i zobowiązań na część długoterminową i krótkoterminową.

7. Łączna kwota zobowiązań warunkowych, w tym również udzielonych przez jednostkę gwarancji i poręczeń, także wekslowych, niewykazanych w bilansie, ze wskazaniem zobowiązań zabezpieczonych na majątku jednostki oraz charakteru i formy tych zabezpieczeń; odrębnie należy wykazać informacje dotyczące zobowiązań warunkowych w zakresie emerytur i podobnych świadczeń oraz wobec jednostek powiązanych lub stowarzyszonych.
8. Koszt wytworzenia środków trwałych w budowie, w tym odsetki oraz różnice kursowe, które powiększyły koszt wytworzenia środków trwałych w budowie w roku obrotowym.
9. Odsetki oraz różnice kursowe, które powiększyły cenę nabycia towarów lub koszt wytworzenia produktów w roku obrotowym.
10. Kwota i charakter poszczególnych pozycji przychodów lub kosztów o nadzwyczajnej wartości lub które wystąpiły incydentalnie.
11. Informacja o przeciętnym zatrudnieniu w roku obrotowym.
12. Kwoty zaliczek i pożyczek udzielonych osobom wchodzącym w skład organów zarządzających, nadzorujących i administrujących jednostki, ze wskazaniem ich głównych warunków, wysokości oprocentowania oraz wszelkich kwot spłaconych, odpisanych lub umorzonych, a także zobowiązań zaciągniętych w ich imieniu tytułem gwarancji i poręczeń wszelkiego rodzaju, ze wskazaniem kwoty ogółem dla każdej kategorii.
13. Informacje o istotnych zdarzeniach, jakie nastąpiły po dniu bilansowym (a nie-uwzględnione zostały w sprawozdaniu finansowym) oraz ich wpływie na sytuację majątkową, finansową oraz wynik finansowy jednostki.
14. Przedstawienie dokonanych w roku obrotowym zmian zasad (polityki) rachunkowości, jeżeli wywierają one istotny wpływ na sytuację majątkową, finansową i wynik finansowy jednostki oraz przedstawienie zmiany sposobu sporządzania sprawozdania finansowego wraz z podaniem jej przyczyny.
15. Informacje liczbowe, wraz z wyjaśnieniem, zapewniające porównywalność danych sprawozdania finansowego za rok poprzedzający ze sprawozdaniem za rok obrotowy.
16. Informacje o nazwie i siedzibie jednostki sporządzającej skonsolidowane sprawozdanie finansowe na najniższym szczeblu grupy kapitałowej, w skład której wchodzi spółka jako jednostka zależna.
17. W przypadku gdy jednostka mała nie sporządza sprawozdania z działalności, dodatkowo przedstawia informacje o udziałach (akcjach) własnych: a) przyczyna nabycia udziałów (akcji) własnych dokonanego w roku obrotowym, b) liczba i wartość nominalna nabytych oraz zbytych w roku obrotowym udziałów (akcji), a w przypadku braku wartości nominalnej, ich wartość księgowa jak też część kapitału podstawowego, którą te udziały (akcje) reprezentują, c) w przypadku nabycia lub zbycia odpłatnego – równowartość tych udziałów (akcji), d) liczba i wartość nominalna lub, w razie braku wartości nominalnej, wartość księgowa wszystkich udziałów (akcji) nabytych i zatrzymanych, jak również część kapitału podstawowego, którą te udziały (akcje) reprezentują.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Jonas K., op. cit.

Ujednolicenie regulacji niesie za sobą korzyści dla całego międzynarodowego środowiska biznesowego. Ułatwia ocenę i porównanie sytuacji finansowej przedsiębiorstw, a przez to usprawnia proces podejmowania decyzji inwestycyjnych. Dzięki sporządzaniu porównywalnych sprawozdań finansowych, przedsiębiorstwa zapewniają sobie szerszy dostęp do kapitału.

Państwa członkowskie miały dokonać transpozycji dyrektywy UE do krajowych przepisów ustawowych i wykonawczych do 20/07/2015 roku i zapewnić, aby nowe przepisy zostały po raz pierwszy zastosowane do lat obrotowych rozpoczynających się w dniu 01/01/2016 lub w roku kalendarzowym 2016.

2. Obowiązki sprawozdawcze mikro i małych przedsiębiorstw w badanych krajach EŚW

Obowiązki sprawozdawcze sektora mikro i małych przedsiębiorstw w krajach Europy Środkowo-Wschodniej uzależnione były od obowiązujących w tych krajach regulacji dotyczących prowadzenia ksiąg rachunkowych. Z przeprowadzonych badań wynika, że rachunkowość w krajach Europy Środkowo-Wschodniej przed ich transformacją była:

- regulowana i kontrolowana przez władze centralne,
- przekazywanie informacji było znormalizowane,
- stosowano krajowe standardowe plany kont dla głównych sektorów gospodarki.

Informacje finansowe miały znaczenie tylko dla państwa. Informacja sprawozdawcza pełniła w zasadzie wyłącznie funkcję dowodową. Przejście od gospodarki centralnie planowanej do gospodarki rynkowej, a także wynikające z tego zmiany społeczno-gospodarcze i pojawienie się nowych podmiotów przedsiębiorczych, wpłynęło istotnie na system rachunkowości w regionie Europy Środkowo-Wschodniej. Reformy rachunkowości były determinowane przez warunki polityczne, gospodarcze i społeczne oraz potrzebą przyciągania bezpośrednich inwestycji zagranicznych. Stąd system sprawozdawczości finansowej w krajach z tego regionu bardzo ewoluował, stając się coraz bardziej otwarty na zaspokajanie potrzeb różnych użytkowników sprawozdań. Wyróżnić można było cztery główne etapy ewolucji rachunkowości w badanych krajach:

- Etap 1 – wczesne lata 90. (1990–1992) ubiegłego wieku, transformacja systemowa gospodarek.
- Etap 2 – lata 1993–2005, ogłoszenie ustaw o rachunkowości i ustaw uzupełniających.
- Etap 3 – od 2006 roku, dostosowywanie krajowych regulacji w zakresie rachunkowości do IV i VII Dyrektywy Europejskiej.
- Etap 4 – implementacja wymogów dyrektywy 2013/34/UE w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych.

Termin wdrożenia zaleceń 34 Dyrektywy UE w badanych krajach prezentuje tabela 7.

Tabela 7. Data wdrożenia dyrektywy 2013/34/EU przez badane kraje EŚW.

Kraj	Data wydania	Data wejścia w życie	Akt prawny
Chorwacja	17/07/2015	01/01/2016	Ustawa o rachunkowości, 2015, Dziennik Ustaw, nr 78/15, 134/15, 120/16
Łotwa	22/10/2015	01/01/2016	Ustawa o rocznych sprawozdaniach finansowych i skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych (Latvijas Vestnesis, 222)
Litwa	14/05/2015	01/01/2016	Nowe wydanie ustawy o sprawozdaniach finansowych nr XII-1696
Mołdawia	15/12/2017	01/01/2019	Ustawa nr 287 z dnia 15 grudnia 2017 roku Republiki Mołdawii "O rachunkowości i sprawozdawczości finansowej"
Polska	11/07/2014	05/09/2014	Ustawa z dnia 11 lipca 2014 r. o zmianie ustawy o rachunkowości, Dz.U. z 2014 r., poz. 1100
Rumunia	29/12/2014	01/01/2015	Zarządzenie nr 1802/2014 Ministra Finansów Publicznych w sprawie zatwierdzenia przepisów o rachunkowości w sprawie indywidualnych i skonsolidowanych rocznych sprawozdań finansowych
Słowenia	24/07/2015	01/01/2016	Ustawa o zmianie i uzupełnieniu ustawy o spółkach (ZGD-1I, Dz. U. nr 55, 2015)
Ukraina	05/10/2017	01/01/2018	Ustawa Ukrainy nr 2164-VIII z dnia 5 października 2017 roku "O zmianie ustawy Ukrainy "O rachunkowości i sprawozdawczości finansowej na Ukrainie"

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: Martyniuk O. (red), *Financial Reporting of micro and small enterprises (MSE) in transition economies of Central and Eastern Europe*, PWE, Warszawa 2020, s. 320.

Państwa członkowskie UE objęte badaniem:

- Chorwacja, Łotwa, Litwa, Słowenia – transponowały zalecenia Dyrektywy do prawa krajowego w 2015 r., a zaczęły one obowiązywać od 01/01/2016.
- Polska i Rumunia – wprowadziły do krajowego prawa bilansowego w 2014 r.

Data implementacji dla Polski był rok obrotowy kończący się po 05/09/2014, dla Rumunii był to 01/01/2015. Mimo że Mołdawia i Ukraina nie są państwami członkowskimi UE, również dokonały transpozycji dyrektywy do prawa krajowego. Datą implementacji dla Ukrainy był 01/01/2018, a dla Mołdawii – 01/01/2019. Wszystkie państwa będące członkami UE dostosowały swoje prawo bilansowe do wymogów dyrektywy zgodnie z terminem. Natomiast państwa niebędące członkami UE wprowadziły odpowiednie regulacje kilka lat później, chociaż nie miały takiego obowiązku. Wyjątkiem jest Białoruś.

Ponadto na Ukrainie i w Mołdawii ogłoszono specjalne krajowe standardy rachunkowości:

- Standard Rachunkowości 25 "Sprawozdanie finansowe małego przedsiębiorstwa" na Ukrainie,
- Krajowy Standard Rachunkowości 4 "Cechy rachunkowości w małych przedsiębiorstwach" w Mołdawii.

Jedynym krajem w badaniu, który nie dokonał transpozycji dyrektywy do ustawodawstwa krajowego była Białoruś. Jednak na mocy ustawy z dnia 1 lipca 2010 roku 148-3 „O wspieraniu małych i średnich przedsiębiorstw” jednym ze sposobów poprawy warunków prowadzenia działalności gospodarczej przez MŚP na Białorusi jest ograniczony zakres sprawozdań finansowych dla małych przedsiębiorstw. W niektórych przypadkach zwolniono je z obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych i sporządzania sprawozdań finansowych.

Kolejnym problemem było zweryfikowanie definicji mikro i małego przedsiębiorstwa w krajowych regulacjach dotyczących sprawozdawczości finansowej, czy jest ona zgodna z zaleconą w Dyrektywie 2013/34/UE. Wyniki analizy prezentuje tabela 8.

Tabela 8. Definicja mikro i małego przedsiębiorstwa według prawa krajowego w wybranych krajach EŚW.

Kraj	Zatrudnienie		Obrót netto		Aktywa ogółem	
	mikro	mała	mikro	mała	mikro	mała
Białoruś	< 15	16 – 100	brak ustaleń w tym zakresie	brak ustaleń w tym zakresie	brak ustaleń w tym zakresie	brak ustaleń w tym zakresie
Chorwacja	< 10	< 50	< HRK 5,2 mln	< HRK 60 Milionów	< HRK 2,6 mln	< HRK 30 milionów
Łotwa	< 10	< 50	< EUR 0,7 mln	< EUR 8 Milionów	< EUR 0,35 mln	< EUR 4 miliony
Litwa	< 10	< 50	< EUR 0,7 mln	< EUR 8 Milionów	< EUR 0,35 mln	< EUR 4 miliony
Mołdawia	< 10	< 50	< MDL 11,2 mln	< MDL 127,2 mln	< MDL 5,6 mln	< MDL 63,6 mln
Polska	< 10	< 50	< Zł 3 miliony	< Zł 51 mln	< Zł 1,5 mln	< Zł 25,5 mln
Rumunia	< 10	< 50	< RON 3 miliony	< RON 35 Milionów	< RON 1,5 mln	< RON 17,5 mln
Słowenia	< 10	< 50	< EUR 0,7 mln	< EUR 8 milionów	< EUR 0,35 mln	< EUR 4 miliony
Ukraina	< 10	< 50	< EUR 0,7 mln	< EUR 8 milionów	< EUR 0,35 mln	< EUR 4 miliony

Źródło: Martyniuk O. (red), op.cit., s. 322.

Z danych zawartych w tabeli 8 wynika, że cztery z dziewięciu krajów dokonały transpozycji definicji mikroprzedsiębiorstwa bezpośrednio z dyrektywy (członkowie UE – kraje strefy euro – Łotwa, Litwa, Słowenia, kraj niebędący członkiem UE – Ukraina). Pozostałe trzy kraje (członkowie UE, nie należący do strefy euro – Chorwacja, Polska, Rumunia, niebędąca członkiem UE – Mołdawia) stosują progi zalecane przez Dyrektywę, ale w definicji użyto waluty krajowej. Polska jest jedynym krajem, w którym stosuje się różne progi dla spółek kapitałowych (progi zalecane przez Dyrektywę) oraz dla spółek cywilnych i jednoosobowych działalności gospodarczych (tylko jeden próg – obrót netto). Ponadto w Polsce, jeśli przedsiębiorstwo przekracza limity co najmniej dwóch z trzech zalecanych progów, nie oznacza to automatycznie, że jest mikroprzedsiębiorstwem. Organ zatwierdzający sprawozdanie finansowe musi wydać decyzję dotyczącą określenia, czy podmiot jest mikro jednostką i ma sporządzać skrócone sprawozdanie finansowe.

Zalecane przez dyrektywę standardowe progi dla małego przedsiębiorstwa są transponowane w Chorwacji, na Litwie, Łotwie, w Rumunii, Słowenii, na Ukrainie i w Mołdawii. Polska jest jedynym krajem, w którym definicja małej jednostki przekracza standardowe progi obrotu netto i wartości aktywów ogółem. Ponadto w Polsce przekroczenie przez przedsiębiorstwo limitów co najmniej dwóch z trzech zalecanych progów nie oznacza automatycznie, że jest ono małym przedsiębiorstwem. Dodatkowo organ zatwierdzający sprawozdanie musi wydać decyzję dotyczącą wielkości jednostki i sporządzania skróconego sprawozdania finansowego. W Chorwacji, Polsce, Rumunii i Mołdawii w definicji małej jednostki stosowana jest waluta krajowa. Łotwa, Litwa, Słowenia i Ukraina przedstawiają progi w swoich krajowych regulacjach w EUR.

Przyjęcie bądź nie progów ilościowych miało następnie wpływ na zakres prezentowanych informacji w sprawozdawczości finansowej (tabela 9).

Tabela 9. Obowiązki sprawozdawcze mikro i małych przedsiębiorstw w badanych krajach EŚW.

Element sprawozdania finansowego	BLS	HR	LV	LT	ML	PL	RO	SLO	UKR
	mikro	mikro	mikro	mikro	mikro	mikro	mikro	mikro	mikro
	małe	małe	małe	małe	małe	małe	małe	małe	małe
Bilans	tak	tak	tak	tak	tak	tak	tak	tak	tak
	tak	tak	tak	tak	tak	tak	tak	tak	tak
Rachunek zysków i strat	tak	tak	tak	tak	tak	tak	tak	tak	tak
	tak	tak	tak	tak	tak	tak	tak	tak	tak
Informacja dodatkowa do sprawozdania finansowego	tak	tak	nie	nie	nie	nie	nie	nie	nie
	tak	tak	tak	tak	tak	tak	tak	tak	nie
Forma uproszczona (skrócona)	nie	nie	tak	tak	tak	tak	tak	tak	tak
	nie	nie	tak	tak	tak	tak	tak	tak	tak
Dodatkowe obowiązki: • UKR – raport o wynikach finansowych • BLS – rachunek przepływów pieniężnych i zestawienie kapitałów własnych									

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: Martyniuk O. (red), op. cit., s. 325.

Jak wynika z danych zawartych w tabeli 9, zakres informacji, które były porównywane, a są wymagane do prezentacji w bilansie jednostki mikro w przepisach krajowych wybranych państw, jest zróżnicowany. Na Białorusi i w Chorwacji nie istnieje specjalny układ bilansu i rachunku zysków i strat dla jednostek mikro, w przeciwieństwie do pozostałych państw. W Polsce jednostki mikro mogą sporządzać bilans na specjalnym formularzu przeznaczonym tylko dla tej grupy jednostek, różniącym się treścią od bilansu dla małych jednostek. Nato-

miast w Rumunii, Słowenii, Ukrainie, Mołdawii, na Litwie i Łotwie istnieje układ skrócony bilansu, jednakowy dla jednostek mikro i małych.

Skrócony rachunek zysków i strat mogą sporządzać jednostki mikro z Rumunii, Słowenii, Mołdawii, Ukrainy, Łotwy i Litwy. W Polsce jednostki mikro mogą sporządzać skrócony rachunek zysków i strat, ale tylko z wykorzystaniem układu, w którym wydatki prezentowane są w układzie rodzajowym (załącznik nr 4. do ustawy). W Chorwacji i na Białorusi uproszczona wersja rachunku zysków i strat nie obowiązuje dla jednostek mikro ani małych. Dodatkowo małe i mikro jednostki funkcjonujące na Białorusi są zobligowane do przygotowania rachunku przepływów pieniężnych i zestawienia zmian w kapitale własnym, co nie wynika z dyrektywy.

Podsumowanie

Sektor mikro i małych przedsiębiorstw ma znaczny udział w ogóle przedsiębiorstw działających na rynku, przez co odgrywa istotną rolę w gospodarkach krajów. Przedsiębiorstwa tego sektora są swoistym stymulatorem rozwoju gospodarek tych krajów. Ich funkcjonowanie stanowi przejaw zdrowej konkurencji i odzwierciedla przedsiębiorczość społeczeństwa. Przedsiębiorstwa tego sektora są bardziej elastyczne na zmiany, posiadają umiejętność szybkiego dostosowania się do potrzeb rynku. Kluczem do sukcesu przedsiębiorstwa jest dostęp do rzetelnych i wiarygodnych informacji niezbędnych w procesie podejmowania decyzji. Jednym z elementów sprawnie funkcjonującego systemu informacyjnego przedsiębiorstwa jest sprawozdawczość finansowa.

Dyrektywa UE 2013/34/EU umożliwiła stosowanie uproszczeń w przygotowaniu oraz prezentowaniu informacji sprawozdawczej przez mikro i małe przedsiębiorstwa, co ma wpływ na zakres i jakość informacji sprawozdawczej, tworzonej przez przedsiębiorstwa tego sektora. Zakres informacji ujawnianych w uproszczonych sprawozdaniach finansowych jako efekt harmonizacji regulacji dyrektywy UE może być niewystarczający do oceny sytuacji majątkowej, finansowej oraz wyniku finansowego jednostki przez różne grupy interesariuszy. Wprowadzenie uproszczeń w sprawozdawczości finansowej nie powoduje zmniejszenia obowiązków związanych z prowadzeniem ksiąg rachunkowych, a zakres procedur badania uproszczonego sprawozdania finansowego nie jest mniejszy niż zakres procedur badania pełnego sprawozdania finansowego

Przeprowadzone badania pozwoliły na realizację celu artykułu oraz pozytywną weryfikację postawionych hipotez badawczych. W wybranych krajach Europy Środkowo-Wschodniej, niezależnie od tego, czy są one członkami UE (Chorwacja, Łotwa, Litwa, Polska, Słowenia, Rumunia), czy nie (Ukraina, Mołdawia), przyjęto zalecane progi klasyfikacyjne przedsiębiorstw, chociaż niektóre z krajów przyjęły walutę narodową dla tych progów. Zmiany kursów walut narodowych mogą obniżyć lub podwyższyć przyjęte progi poza kryteria zalecane. Wydaje się zatem, że lepszym rozwiązaniem było wprowadzenie

kryteriów w EUR. Jedynie Białoruś nie zharmonizowała krajowej ustawy o rachunkowości i kryteriów wielkości do zalecanych.

Wyniki badań wskazują, że z wyjątkiem Białorusi, obowiązki sprawozdawcze mikro i małych jednostek w badanych krajach są ograniczane zarówno w stosunku do formy, jak też treści. Forma i zakres informacji, jaką muszą MMP w badanych krajach prezentować, jest zróżnicowana, a przeprowadzona analiza wskazuje na następujące podobieństwa w poszczególnych grupach krajów:

- Białoruś, Chorwacja – brak specjalnego układu sprawozdania finansowego dla MMP,
- Rumunia, Słowenia, Ukraina, Litwa, Łotwa, Mołdawia – istnieje układ skróconego sprawozdania finansowego dla jednostek mikro i małych.

Natomiast tylko w Polsce jednostki mikro i małe sporządzają sprawozdanie finansowe w określonym ustawą formacie, odrębnym dla obu kategorii.

Status polityczny danego kraju nie miał zatem wpływu na implementację Dyrektywy 2013/34/UE. Jedynym krajem w badaniu, który nie dokonał transpozycji dyrektywy do ustawodawstwa krajowego była Białoruś.

Dla zwiększenia konkurencyjności i innowacyjności tego sektora konieczne jest budowanie zaufania inwestorów i kredytodawców do informacji finansowych generowanych przez sprawozdawczość finansową tych przedsiębiorstw. Wydaje się to istotne zarówno z punktu widzenia gospodarki narodowej, jak i poszczególnych przedsiębiorstw. W przypadku mikro i małych przedsiębiorstw, są to głównie banki i właściciele. Szczególnie w przypadku jednostek mikro, tak ograniczona liczba informacji finansowych prezentowanych w sprawozdaniach może przyczynić się do ich niskiej przydatności w podejmowaniu decyzji. Pomimo wprowadzenia dyrektywy 2013/34/22UE, brakuje nadal zestandaryzowanych sprawozdań, które uwzględniałyby potrzeby zarówno interesariuszy zewnętrznych, jak też wewnętrznych tej grupy przedsiębiorstw. Potwierdzają to wyniki badań dla Polski, z których wynika, że ponad połowa mikro i małych jednostek realnie nie korzysta z wprowadzonych uproszczeń⁷. Zdaniem autora, doskonalenie sprawozdawczości przedsiębiorstw sektora MMP powinno iść w kierunku koordynacji przepisów rachunkowości dotyczących zasad, układu i treści rocznych sprawozdań finansowych oraz metod wyceny pozycji sprawozdania finansowego z wymogami wynikającymi z innych regulacji.

⁷ Czaja-Cieszyńska, H., & Mućko, P., *Uproszczenia wybranych zasad (polityki) rachunkowości w mikro i małych jednostkach w Polsce–regulacje prawne i błędy poznawcze*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie”/”Cracow Review of Economics and Management” 2022, (1 (995)), s. 137–153; Bielecki Ł., Pilarska M., Struzik K., *Korzystanie z wybranych uproszczeń ewidencyjnych i sprawozdawczych dla małych i mikro przedsiębiorstw*, „Studia Ekonomiczne” 2019, 386, s. 20–29.

Bibliografia

1. *Assessment of the transposition into national law of the new European Accounting Guideline 2013/34/EU*, (2017). BACH Working Group Outlook N° 5; <http://www.bach.banque-france.fr/?lang=en> [dostęp: 19.09.2023].
2. Bielecki Ł., Pilarska M., Struzik K., *Korzystanie z wybranych uproszczeń ewidencyjnych i sprawozdawczych dla małych i mikro przedsiębiorstw*, „Studia Ekonomiczne” 2019, 386, s. 20-29.
3. Czaja-Cieszyńska H., Mućko P., *Uproszczenia wybranych zasad (polityki) rachunkowości w mikro i małych jednostkach w Polsce – regulacje prawne i błędy poznawcze*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie”/”Cracow Review of Economics and Management” 2022, (1 (995)), s. 137–153.
4. Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE z dnia 26 czerwca 2013 r. w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych jednostek, zmieniająca dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2006/43/WE oraz uchylającą dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG (Dz.Urz. UE L. 182 z 29 czerwca 2013 r.) <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:182:0019:0076:en:PDF> [dostęp: 19.09.2023].
5. <http://www.bach.banquefrance.fr/?lang=en> [dostęp: 19.09.2023].
6. Jaworski J., *Informacja finansowa w zarządzaniu małym przedsiębiorstwem. Potrzeby- Źródła- Wykorzystanie*, CeDeWu, WSB, Gdańsk 2012.
7. Jonas K., *Sprawozdania finansowe jednostek mikro i jednostek małych jako wyraz dążenia do uproszczenia sprawozdawczości finansowej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego, Kraków 2015.
8. Kuzior A., *Dyrektywa UE o rachunkowości a zmiany w ujawnianiu danych w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2015, Nr 240.
9. Martyniuk O. (red), *Financial Reporting of micro and small enterprises (MSE) in transition economies of Central and Eastern Europe*, PWE, Warszawa (2020).
10. Martyniuk O., Martyniuk T., *Zastosowanie uproszczonej sprawozdawczości finansowej dla mikro i małych przedsiębiorstw w Europie Środkowej i Wschodniej*, „Zeszyty teoretyczne rachunkowości” 2020, Nr 107(163).
11. Subačienė R., Alver L., Brūna I., Hladika M., Mokošová D., Molín J., *Evaluation of accounting regulation evolution in selected countries*, “Entrepreneurship and Sustainability Issues” 2018, 6(1).

12. Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, t.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 120.
13. Walińska E., Bek-Gaik B., Gad J., Rynkiewicz B., *Sprawozdawczość przedsiębiorstwa jako Narzędzie komunikacji z otoczeniem. Wymiar finansowy i niefinansowy*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2015.
14. Wysocka E., Biadacz R., *Ocena zmian w uproszczonej sprawozdawczości mikropodmiotów*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego” 2014. Nr 832, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” Nr 71.

Informacje o autorze:

prof. dr hab. Teresa Martyniuk,
Sopocka Akademia Nauk Stosowanych,
Wydział Ekonomii i Finansów, Polska
e-mail: teresa.martyniuk@ssw-sopot.pl

