

Olga Martyniuk
Beata Kotowska
Lina Kloviene
Aleksander Malyshkin Iwanowicz
Natalia Ostapiuk
Ramona Rupeika-Apoga

SPRAWOZDAWCZOŚĆ FINANSOWA I PODATKOWA PRZEDSIĘBIORSTW SEKTORA MSP W WYBRANYCH KRAJACH EUROPY WSCHODNIEJ

Słowa kluczowe: sprawozdania finansowe, MSP, Polska, Litwa, Łotwa, Rosja, Ukraina.

TAX AND FINANCIAL REPORTING OF SME – EVIDENCE OF SELECTED EASTERN EUROPEAN COUNTRIES

Keywords: financial statements, SME, Poland, Lithuania, Latvia, Russia, Ukraine.

Wstęp

Podjęcie decyzji dotyczących przyszłości przedsiębiorstwa oraz elastyczne dostosowanie się do zmian zachodzących w gospodarce staje się coraz trudniejsze i coraz bardziej skomplikowane, a dynamika zmian wymusza na zarządzających wykorzystanie w procesie gospodarowania dobrej pod względem jakościowym informacji. G.K.Świdorska za J.Pencem podaje „*dobrze podjęta decyzja to, co najmniej 80% informacji, 10% inspiracji i 10% intuicji menadżera*”.¹ To stwierdzenie pokazuje jak ważnym jest dla podejmujących decyzje posiadanie odpowiedniej informacji, a co za tym idzie doskonałego systemu informacyjnego. W związku z tym od wielu lat dyskutuje się nad kształtem sprawozdawczości finansowej, w szczególności w podmiotach z sektora MSP. Sektor ten odgrywa kluczową rolę w gospodarkach krajowych; jest siłą napędową biznesu, wzrostu, innowacji i konkurencyjności. Z pewnością stosowanie tych samych rozwiązań dla małych i mikro podmiotów w zakresie sprawozdawczości, jakie dotyczą dużych przedsiębiorstw, nie jest potrzebne, ponieważ nie odpowiada ani potrzebom ani możliwościom tych przedsiębiorstw. Wynika to z cech specyficznych małych i mikro przedsiębiorstw, przede wszystkim takich jak: udział właścicieli w bezpośrednim zarządzaniu przedsiębiorstwem, ograniczone zasoby finansowe i organizacyjne (kadrowe). Te czynniki były brane pod uwagę przy opracowywaniu Międzynarodowego Standardu Sprawozdawczości Finansowej dla MSP czy europejskich dyrektyw dotyczących

¹*Informacja zarządcza w procesie formułowania i realizacji strategii firmy*, pod red. G.K.Świdorskiej, Difin, Warszawa 2003, s. 53.

sprawozdawczości w tym sektorze (Dyrektywa Europejska 2013/34/EU) jednak mimo to nadal aż 64, 4% podmiotów gospodarczych w Europie nie jest objęta przepisami rachunkowości na poziomie Unii Europejskiej². Badanie wykonane przez Komisję Europejską w 2011 roku pokazuje, że wymogi rachunkowości dla MŚP, które nie są regulowane na poziomie Unii Europejskiej są w krajach członkowskich bardzo różne, począwszy od niemal nieistniejących do dość rygorystycznych³.

Celem artykułu jest analiza porównawcza obowiązków sprawozdawczych przedsiębiorstw sektora MSP w państwach Europy Wschodniej, zarówno krajach członkowskich Unii Europejskiej (Polska, Litwa, Łotwa), kraju kandydującym (Ukraina) i Rosji. Do analizy wybrano kraje o różnym poziomie rozwoju gospodarczego, ale wspólnym podłożu polityczno-gospodarczym, w których zasady gospodarki rynkowej zostały wprowadzone w podobnym czasie. Porównanie dotyczy zarówno obowiązków sprawozdawczych przedsiębiorstw prowadzących księgi rachunkowe, jak i tych, które prowadzą jedynie ewidencje podatkowe. Podobne badania, dotyczące Europy, wcześniej zostały przeprowadzone przez Eirle, Schonefeldt⁴. Wynikało z nich, że istnieje luka badawcza w literaturze z zakresu sprawozdawczości finansowej sektora MSP, w szczególności w odniesieniu do mikroprzedsiębiorstw. Częściowo tę lukę badawczą wypełniają dwa studia analiz przeprowadzone przez Komisję Europejską – jedno z 2011 roku *Study on Accounting requirements for SMEs. Final Report* oraz z 2015 roku *Accounting Guide for SME. SME Accounting in Europe: insights provided by a desk research and survey*. Należy jednak zauważyć, że w obu wymienionych badaniach analizie poddano rozwiązania obowiązujące w krajach członkowskich Unii Europejskiej.

1. Metodyka przeprowadzonych badań

Pierwsza część badań polegała na przeglądzie literatury, który został przeprowadzony w styczniu 2016 roku wykorzystując elektroniczną bazę danych EBCSO oraz wyszukiwarkę internetową Google Scholar. W wyszukiwaniach posłużono się następującymi wyrażeniami w języku angielskim:

1. Small business, SME.
2. Financial reporting, financial statements, financial reports, tax reporting.
3. CEE, Eastern Europe, Poland, Latvia, Lithuania, Russia, Ukraine.

² *Accounting Guide for SME. SME Accounting in Europe: insights provided by a desk research and survey*, Ernst&Young 2015, s. 35, <http://ec.europa.eu/growth>, [dostęp dnia 15.01.2016].

³ *Study on Accounting requirements for SMEs. Final Report*, 2011, <http://ec.europa.eu> [dostęp dnia 16.01.2016].

⁴ Eirle, B., Schonefeldt, A., *The Research Landscape: research in SME financial reporting, presentation 33rd EAA Congress 2010*. <http://eaa2010.eaa-online.org/> [dostęp dnia 14/01/2016].

Przy każdym wyszukiwaniu użyto po jednym z wyrażen z każdej grupy. Ograniczeniem tego etapu badania jest fakt, że analizie podlegały tylko publikacje w języku angielskim, a nie w językach narodowych każdego z wybranych krajów.

Przegląd literatury pozwolił stwierdzić, że większość publikacji z zakresu sprawozdawczości finansowej MSP w Europie Wschodniej dotyczy MSSF dla MSP w odniesieniu do jednego kraju, przykładowo: Rumunia (Neag 2010; Gribina, Albu, Albu 2011), Chorwacja (Baldarelli et. al., 2012), Estonia (Alver, Alver, Talpas, 2014), Polska (Grabinski, Kedzior, Krasodomska, 2014), Czechy (Mullerova, Pasekova, Hyblova 2010, Strouhal 2012), Rosja (Morozova 2014) lub grupy państw, przykładowo (Borker 2012; Strouhal, Pasekova, Mullerova 2010; Albu et. al 2013; Albu, Albu 2014; Strouhal et. al. 2011; Strouhal et. al 2011a). Znacznie mniej publikacji dotyczy krajowych obowiązków sprawozdawczych MSP np. Rumunia – (Sava, Marza, Esanu 2013), Rosja (Solovyeva 2007), Czechy (Nerudova 2007), wybrane kraje Europy Wschodniej (Bogdan, Cristea 2010). Niestety w wyniku przeglądu literatury nie zidentyfikowano publikacji dotyczących obowiązków sprawozdawczych MSP wynikających z prawa podatkowego w krajach Europy Wschodniej.

Druga część badania polegała na opracowaniu kwestionariusza, a następnie przesłaniu go do specjalistów z zakresu sprawozdawczości finansowej w wybranych krajach. Kwestionariusz składał się z dwóch części. Pierwsza dotyczyła sposobu definiowania mikro, małych i średnich przedsiębiorstw w wybranych krajach według różnych aktów prawnych. W tej części kwestionariusza zawarto również pytania dotyczące danych makroekonomicznych sektora MSP.

W drugiej części kwestionariusza pytania dotyczyły obowiązków sprawozdawczych przedsiębiorstw sektora MSP, zarówno obowiązków wynikających z prawa bilansowego jak i podatkowego. Pytania dotyczyły również obowiązku stosowania przez podmioty gospodarcze MSSF dla MSP oraz obowiązywania krajowych standardów rachunkowości. Wyniki analizy porównawczej przeprowadzonej przy użyciu kwestionariusza zostaną przedstawione w kolejnym punkcie artykułu.

Szczególnie trudnym na tym etapie badania okazało się zebranie informacji dotyczących ewidencji i sprawozdawczości podatkowej.

2. Stan sektora MSP w wybranych krajach Europy Wschodniej

Podstawowym kryterium podziału przedsiębiorstw jest ich wielkość. Jednak kryteria klasyfikacji podmiotu do mikro, małych, średnich czy dużych przedsiębiorstw nie są jednoznaczne. W wybranych krajach definicje poszczególnych grup przedsiębiorstw pojawiają się w Ustawach o rachunkowości (Łotwa, Liwa, Polska, Rosja) lub w innych regulacjach prawnych (Ukraina, Rosja,

Polska, Łotwa). Syntetyczne zestawienie kryteriów klasyfikacyjnych prezentuje Tabela 1.

Tabela 1. Definicje mikro, małych i średnich przedsiębiorstw według prawa bilansowego Litwy, Łotwy, Polski i Rosji.

Wielkość przedsiębiorstwa	Zatrudnienie	Przychody ze sprzedaży	Wartość aktywów	Inne kryteria
Litwa				
Mikro	0-9	EUR 2 mln	EUR 1,5 mln	-
Małe	10-49	EUR 7 mln	EUR 5 mln	-
Średnie	50-249	EUR 40 mln	EUR 27 mln	-
Łotwa				
Mikro	0 - 9	≤ EUR 2 mln	≤ EUR 2 mln	-
Małe	10 - 49	≤ EUR 10 mln	≤ EUR 10 mln	-
Średnie	50 - 249	≤ EUR 50 mln	≤ EUR 43 mln	-
Polska				
Mikro	< 10	< PLN 3 mln	< PLN 1,5 mln	Spółki kapitałowe
		EUR 1,2 mln – 2 mln		Spółki osobowe, osoby fizyczne
Małe	< 50	< PLN 34 mln	< PLN 17 mln	Jednostki nie przekraczające 2 z 3 kryteriów
Średnie	Brak definicji w prawie bilansowym, istnieje w Ustawie o swobodzie gospodarczej			
Rosja				
Mikro	< 15	-	-	-
Małe	< 100	-	-	-
Średnie	100 - 250	-	-	-

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Accounting Law of the Republic of Lithuania 6 November 2001 Nr. IX-574; Komisijas Regula(EK) Nr. 364/2004 2004. gada 25. Februāris; Ustawa z dnia 29 września o Rachunkowości, Dz.U. 1994. No 121. Poz. 59; Федеральный закон от 24.07.2007 № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» (в редакции от 29.06.2015 № 156-ФЗ).

Kraje Unii Europejskiej (Łotwa, Litwa, Polska) stosują do podziału przedsiębiorstw trzy miary: zatrudnienie, przychody ze sprzedaży oraz sumę aktywów. W Rosji jedynym kryterium jest liczba zatrudnionych – znacząco wyższa niż w pozostałych państwach.

Ustawa o rachunkowości nie jest jedynym aktem prawnym, który reguluje podział przedsiębiorstw według wielkości. W Polsce i Rosji obowiązują dwie definicje mikro, małego, średniego przedsiębiorstwa, jedna na potrzeby sprawozdawczości finansowej i druga dotycząca pozostałych obszarów działalności. W Polsce obowiązuje prawo o swobodzie działalności gospodarczej spójne z Rekomendacją Komisji Europejskiej z 6 maja 2003 roku⁵. W Rosji zgodnie z uchwałą rządu Federacji Rosyjskiej z dnia 13 lipca 2015 roku nr 702 pojawia się klasyfikacja przedsiębiorstw według kryterium wielkości jedynie ze względu na osiągnięte przychody ze sprzedaży. Na Łotwie w regulacjach podatkowych pojawia się z kolei definicja mikrojednostki, o czym szerzej w punkcie 3 opracowania. Z kolei na Ukrainie kryteria klasyfikacji przedsiębiorstw według wielkości zawiera Kodeks Handlowy (tabela 2), brak jest takich uregulowań w ukraińskim prawie bilansowym. Podział przedsiębiorstw na Ukrainie odbywa się według kryterium zatrudnienia oraz przychodów ze sprzedaży. Wielkości tych kryteriów są zbieżne z wielkościami zatrudnienia oraz przychodów ze sprzedaży stosowanymi w Rekomendacji Komisji Europejskiej z 6 maja 2003 roku⁶ z wyłączeniem wielkości majątku.

Tabela 2. Definicja mikro, małego, średniego przedsiębiorstwa na Ukrainie.

Wielkość przedsiębiorstwa	Zatrudnienie	Przychody ze sprzedaży	Wartość aktywów	Inne kryteria
Ukraina				
Mikro	0-10	≤ EUR 2 mln	-	-
Małe	10-50	≤ EUR 10 mln	-	-
Średnie	51-250	≤ EUR 50 mln	-	-

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Commercial Code Ukraine http://www.ukraine.fnst.org/files/1185/2014_11_03_SME_in_Ukraine_final.pdf

W czterech badanych krajach (Łotwa, Litwa, Polska, Ukraina) sektor MSP to dominująca grupa podmiotów gospodarczych. Stanowią one blisko 100 % ogółu przedsiębiorstw (Tabela 3). Wyjątkiem wśród analizowanych krajów jest Rosja, w której mikro, małe i średnie podmioty stanowią 42,9% ogółu przedsiębiorstw. Należy jednak pamiętać, że definicja MSP w Rosji jest istotnie odmienna od definicji w pozostałych krajach, stąd porównywalność danych statystycznych w przypadku Rosji nie jest uzasadniona.

⁵ *Commission Recommendation of May 6, 2003 concerning the definition of micro, small and medium-sized enterprises*, 2003/361/EC. <http://eur-lex.europa.eu>, [dostęp dnia 17.02.2016].

⁶ *Commission Recommendation of May 6, 2003 concerning the definition of micro, small and medium-sized enterprises*, 2003/361/EC. <http://eur-lex.europa.eu> [dostęp dnia 17.02.2016].

Tabela 3. Wielkość sektora MSP w ogóle przedsiębiorstw w wybranych krajach Europy Wschodniej – stan na dzień 31.12.2013.

Wielkość przedsiębiorstwa	Łotwa	Litwa	Polska	Rosja	Ukraina
Mikro	92,8%	90,4%	95,6%	37,8%	95,1%
Małe	6,0%	7,8%	3,3%	4,8%	3,8%
Średnie	1,0%	1,6%	0,9%	0,3%	1,1%
Sektor MSP	99,8%	99,8%	99,8%	42,9%	100%

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Łotwa – <http://www.csb.gov.lv/dati/statistikas-datubazes-28270.html>; Litwa – SME Performance Review 2013/2014, DIW ECON [dostęp dnia 07.05.2014]; Polska – Raport o stanie sektora małych i średnich przedsiębiorstw w Polsce w latach 2012–2013, PARP, Warszawa 2014, s. 14; <https://www.parp.gov.pl/files/74/81/713/21789.pdf> [dostęp dnia 13.11.2015] oraz swaid.stat.gov.pl [dostęp dnia 13.11.2015]; Rosja – Малое и среднее предпринимательство в России. 2014: Стат.сб./ Росстат. – М., 2014. – 86 с. <http://smb.gov.ru/statistics/officialdata/> [dostęp dnia 12.11.2015], Ukraina – https://ukrstat.org/uk/operativ/operativ2012/fin/osp/osp_u/osp_u.htm [dostęp dnia 12.11.2015].

Porównanie udziału zatrudnionych w tym sektorze wyraźnie wskazuje na istotne znaczenie miejsc pracy, jakie oferują te podmioty w gospodarkach omawianych krajów. Przeciętne zatrudnienie w MSP w analizowanych państwach to 73.12% ogółu zatrudnionych – od 69.5% w Polsce do 78.5% na Litwie. Rozkład zatrudnionych w mikro, małych i średnich przedsiębiorstwach na Litwie i Łotwie jest równomierny w przeciwieństwie do Polski, Ukrainy i Rosji. W przypadku Łotwy, Litwy, Ukrainy, Rosji zatrudnienie w mikro podmiotach jest niższe niż wynosi średnia Unii Europejskiej, w przeciwieństwie do Polski, w której zatrudnienie w mikroprzedsiębiorstwach jest o 8.8 punkta procentowego wyższe. Wynika to prawdopodobnie z faktu, że na polskim rynku pracy od kilku lat bardzo popularne stało się samozatrudnienie. W małych podmiotach najwięcej zatrudnionych jest w Rosji 36,1%, a najmniej w Polsce 13,7%. Z kolei średnie przedsiębiorstwa zatrudniają najwięcej osób na Ukrainie 36,9% w porównaniu z 8,9% zatrudnionych w Rosji.

Przedstawione powyżej dane makroekonomiczne charakteryzujące sektor MSP w poszczególnych krajach potwierdzają wagę i znaczenie tego sektora w ich gospodarkach. Jest to przesłanką stwierdzenia, że należy poszukiwać efektywnych narzędzi wspierających zarządzających tymi jednostkami oraz istotnym jest kreowanie systemów informacyjnych odpowiadających ich potrzebom i dostosowanych do ich zasobów finansowych i organizacyjnych.

3. Sprawozdawczość podatkowa i finansowa przedsiębiorstw sektora MSP w wybranych krajach Europy Wschodniej – wyniki badań

Zgodnie z regulacjami prawnymi obowiązującymi w analizowanych krajach przedsiębiorstwa w zależności od wielkości są zobligowane do prowadzenia ewidencji gospodarczej na potrzeby prawa podatkowego (dotyczy mniejszych jednostek) i sporządzania bardzo prostej sprawozdawczości na jego potrzeby lub do prowadzenia ksiąg rachunkowych i sporządzania sprawozdań finansowych. W Polsce grupa przedsiębiorstw prowadzących wyłącznie ewidencję podatkową stanowi 86 % wszystkich zarejestrowanych podmiotów⁷, podobnie jak w Rosji, gdzie jednostki prowadzące wyłącznie ewidencję podatkową stanowią 88%⁸ przedsiębiorstw. Statystyki krajowe w tym zakresie nie były niestety dostępne dla Litwy, Łotwy i Ukrainy.

Kryteriami zwolnienia mniejszych jednostek z prowadzenia ksiąg rachunkowych w badanych krajach są: forma prawna i przychody ze sprzedaży. Analizując kryterium forma prawna można zauważyć, że zwolnione z prowadzenia ksiąg rachunkowych są osoby fizyczne (Polska, Łotwa, Rosja, Ukraina⁹), spółki osobowe (Polska, Rosja¹⁰). Spółki kapitałowe we wszystkich analizowanych krajach nie podlegają temu zwolnieniu. W przypadku przychodów ze sprzedaży limity zwalniające przedsiębiorstwa istotnie się różnią. W Polsce limit ten wynosi 1 200 000 Euro, na Łotwie 300 000 Euro¹¹, w Rosji 45 milionów rubli, co stanowi około 540 000 Euro¹². Niestety autorzy nie uzyskali informacji w tym zakresie dotyczącej Litwy i Ukrainy, co nie oznacza, że takie progi przychodów ze sprzedaży w tych dwóch krajach nie istnieją.

Formy prowadzenia ewidencji zdarzeń gospodarczych na potrzeby podatku dochodowego zbliżone są w Polsce i Rosji. Jednostki podlegające wyłącznie regulacjom prawa podatkowego mogą prowadzić jedną z trzech form ewidencji

⁷ www.swaid.stat.gov.pl, [dostęp dnia 13.11.2015].

⁸ Филобокова Л.Ю., Григорьева О.В. Налоговая политика и налогообложение субъектов малого предпринимательства // Аудитор, 2014, № 12

⁹ Brak szczegółowych danych o Litwie.

¹⁰ Brak szczegółowych danych o Litwie.

¹¹ Ponadto na Łotwie obowiązuje tzw. podatek dla mikro przedsiębiorstw. Podatek ten mogą płacić jednostki, które spełniają następujące kryteria:

- przychody ze sprzedaży nie wyższe niż 100,000 Euro;
- wspólnikami spółek z o.o. są wyłącznie osoby fizyczne;
- członkami zarządu sp. z o.o. są wyłącznie zatrudnieni w mikrojednostkach;
- zatrudnienie nie przekracza 5 osób;
- przychód zatrudnionego w mikrojednostce nie przekracza miesięcznie 720 Euro.

Mikrojednostką mogą być: przedsiębiorstwa osobowe, gospodarstwa rolnicze i rybne, osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, osoby nie będące wspólnikami w spółkach.

<https://www.vid.gov.lv/> [dostęp dnia 03.05.2016].

¹² 1 rubel = 0,0524 PLN; 1 Euro = 4,3589 PLN. Średni kurs rubla i Euro na dzień 29.02.2016, www.nbp.pl

podatkowych: podatkową księgę przychodów i rozchodów (PKPiR), ryczałt od przychodów ewidencjonowanych lub kartę podatkową. Prowadzenie ewidencji przychodów i kosztów na potrzeby podatkowe jest również obligatoryjne na Ukrainie, Łotwie i Litwie. Ponadto na Ukrainie w zależności od rodzaju prowadzonej działalności gospodarczej zobowiązany jest do prowadzenia dodatkowych ewidencji. Na Łotwie ewidencja podatkowa prowadzona powinna być zgodnie z zasadą kasową rachunkowości¹³ w przeciwieństwie do Polski, gdzie obowiązuje zasada memoriału.

Obowiązki związane ze sprawozdawczością finansową przedsiębiorstw sektora MSP w badanych krajach są określone w krajowych regulacjach prawnych. W żadnym z badanych krajów MSSF dla MSP nie jest obowiązkowy. Zestawienie obowiązków sprawozdawczych wynikające z prawa bilansowego dotyczące mikro, małych i średnich przedsiębiorstw w Łotwie, Litwie, Polsce, Ukrainie i Rosji zawiera tabela 4.

¹³ Arbidāne, I. & Połaka, G. & Ruža, O.,(2015). Calculation of Financial Indicators in a Single-Entry Accounting System. w: *Journal of Social Sciences*, 1(7).

Tabela 4. Elementy sprawozdania finansowego w wybranych krajach Europy Wschodniej.

Element sprawozdania finansowego	Łotwa	Litwa.	Polska	Rosja	Ukraina
Bilans	+	+	+	+	+
Rachunek zysków i strat	+	+	+	+	+
Noty objaśniające do sprawozdania finansowego	+	+	Nie dotyczy mikrojednostek	Tylko w przypadku, gdy jest to niezbędne do oceny sytuacji finansowej i majątkowej podmiotu	Nie dotyczy mikro i małych jednostek
Rachunek przepływów pieniężnych	Jednostki, które przekraczają 2 z 3 warunków: - zatrudnienie 25 os - suma bilansowa EUR 400 000 - przychody ze sprzedaży EUR 800 000	+	Jednostki, które przekraczają 2 z 3 warunków: - zatrudnienie 50 os - suma bilansowa EUR 2 500 000 - przychody ze sprzedaży EUR 5 000 000, spółki akcyjne z wyłączeniem mikro i małych, spółki giełdowe		Nie dotyczy mikro i małych jednostek
Zestawienie zmian w kapitale własnym		Nie dotyczy mikro i małych jednostek			

Źródło: opracowanie własne na podstawie Act of 1 January 1993 Accounting / Likums par Grāmatvedības likums/; <http://likumi.lv/doc.php?id=66460>, Law on Financial Statements of Entities 6 November 2001 No IX-575; Ustawa z dnia 29 września o rachunkowości, Dz.U. 1994. No 121. Poz. 591; Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». Статья 14; Приказ Минфина России от 02.07.2010 N 66н «О формах бухгалтерской отчетности» (в ред. от 06.04.2015 № 57н); Информация Минфина России N ПЗ-3/2012 и N ПЗ-3/2015; Письмо Минфина России от 03.04.2012 N 03-02-07/1-80; The Act of Accounting and Financial Reporting of Ukraine (16/07/1999 # 996) and Cabinet of Ministers of Ukraine # 419.

We wszystkich analizowanych krajach obowiązkowo sporządzany przez MSP jest bilans i rachunek zysków i strat (z wyjątkiem przedsiębiorstw nieuzyskujących przychodów z działalności gospodarczej w Rosji). W przypad-

ku not objaśniających do sprawozdania finansowego obowiązkowo są one przygotowywane przez MSP na Łotwie i Litwie oraz małe i średnie przedsiębiorstwa w Polsce i średnie przedsiębiorstwa na Ukrainie. W Polsce mikro podmioty, jeżeli nie sporządzają not objaśniających do sprawozdania finansowego muszą dołączyć informacje uzupełniające do bilansu. W Rosji noty objaśniające do sprawozdania finansowego należy sporządzić, jeżeli jest to niezbędne do oceny sytuacji finansowo-majątkowej przedsiębiorstwa. W przypadku rachunku przepływów pieniężnych i zestawienia zmian w kapitale własnym w większości badanych krajów z tych sprawozdań są zwolnione mikro i małe jednostki. Rachunek przepływów pieniężnych jest obowiązkowy tylko dla jednostek z sektora MSP na Litwie, polskich średnich spółek akcyjnych, polskich przedsiębiorstw MSP notowanych na rynku kapitałowym oraz dla średnich przedsiębiorstw na Ukrainie. Ponadto na Łotwie i w Polsce rachunek przepływów pieniężnych jest obligatoryjnie sporządzany przez MSP, które przekraczają określone kryteria przedstawione w tabeli 4. Porównując te kryteria z kryteriami klasyfikacyjnymi przedsiębiorstwa do danej grupy według wielkości można stwierdzić, że obowiązek ten raczej nie dotyczy mikro jednostek. Zestawienie zmian w kapitale własnym obowiązkowo przygotowują wszystkie średnie przedsiębiorstwa z Litwy i Ukrainy. W przypadku Polski i Łotwy w stosunku do tego elementu sprawozdania finansowego obowiązują te same kryteria co dla rachunku przepływów pieniężnych.

Zakończenie

Globalizacja gospodarki wymusiła na służbach finansowo-księgowych zmianę podejścia. To znaczy odejście od gromadzenia danych w kierunku przygotowania informacji wspierających podejmowanie decyzji zarządczych. Informacja jest produktem systemu rachunkowości, prezentowanym jej odbiorcom w zagregowanej formie w postaci sprawozdań finansowych. Jednostki sektora MSP, przede wszystkim mikro i małe przedsiębiorstwa, mają w badanych krajach Europy Wschodniej ograniczone obowiązki w zakresie sprawozdawczości finansowej, a duża część z nich nie przygotowuje żadnych sprawozdań finansowych, tylko bardzo syntetyczne zestawienia danych finansowych na potrzeby podatku dochodowego ograniczające się głównie do przychodów i kosztów. Należy jednak pamiętać, że organizacja, zakres i kształt sprawozdawczości finansowej MSP 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 gospodarkach badanych krajów MSP są najistotniejszą grupą przedsiębiorstw, zatrudniającą blisko $\frac{3}{4}$ ogółu zatrudnionych. Należy jednak podkreślić, że różnice w definiowaniu mikro, małych i średnich przedsiębiorstw w wybranych krajach powodują, że porównania danych statystycznych są obciążone pewnym błędem. Dla udoskonalenia porównań międzynarodowych wskazanym zatem byłoby ujednoczenie kryteriów klasyfikacji przedsiębiorstw, a w szczególności:

1. Stosowanie w wybranych kryteriach definicyjnych jednorodnej waluty np. Euro. Obecnie w Polsce i Rosji w niektórych kryteriach obowiązują odpowiednio PLN i RUB.
2. Uzupełnienie w przypadku Ukrainy kryteriów o kryterium wartość sumy bilansowej.
3. Stosowanie jednej definicji MSP na potrzeby sprawozdawczości finansowej i innych obszarów działalności. Obecnie w Polsce, Rosji, na Łotwie obowiązują różne definicje.

Przeprowadzona analiza porównawcza wskazuje, jak różne obowiązki w zakresie sprawozdawczości mają MSP w analizowanych krajach, szczególnie różnice dotyczą mikro i małych jednostek. Różnice w zakresie obowiązków sprawozdawczych dotyczą wszystkich krajów bez względu na to czy dany kraj jest członkiem Unii Europejskiej. Skutkiem tego jest różny zakres uzyskiwanych od MSP informacji. Największe problemy przy porównaniu obowiązków sprawozdawczych sektora MSP dotyczyły podmiotów nieprowadzących ksiąg rachunkowych. Należy zauważyć, że progi dopuszczające zwolnienie z prowadzenia ksiąg rachunkowych w badanych krajach istotnie się różnią od 1,2 mln Euro w Polsce do 300 tysięcy Euro na Łotwie, stąd rozwiązania w zakresie podatkowych obowiązków sprawozdawczych są istotnie różne. Największy zakres informacji dotyczący działalności MSP nieprowadzących ksiąg rachunkowych można uzyskać w Polsce, co wynika z najwyższej wartości progu zwalniającego z prowadzenia ksiąg rachunkowych. Jednak harmonizacja na poziomie międzynarodowym w tym zakresie wydaje się być bardzo trudna. Ponadto brak jest publikacji w języku angielskim dotyczących sprawozdawczości tej grupy przedsiębiorstw. Znacznie to utrudnia przeprowadzanie porównań międzynarodowych i nie oznacza, że kwestia dostępności informacji finansowych o tych podmiotach jest mało istotna w praktyce gospodarczej. Przykładowo w Polsce i Rosji podmioty sporządzające tylko taką sprawozdawczość stanowią odpowiednio 86% i 88% przedsiębiorstw¹⁴.

Zgodnie z art. 4.1 Dyrektywy Europejskiej 2013/34/EU sprawozdanie finansowe powinno składać się przynajmniej z bilansu, rachunku zysków i strat oraz not objaśniających do bilansu. W badanych krajach wszystkie jednostki bez względu na wielkość sporządzają bilans i rachunek zysków i strat. Na Litwie i Łotwie noty objaśniające do sprawozdania finansowego są obligatoryjnym elementem sprawozdania finansowego mikro, małych i średnich podmiotów, w Polsce małych i średnich jednostek, na Ukrainie średnich jednostek. To pokazuje, że nawet w krajach Unii Europejskiej obowiązki sprawozdawcze wynikające z prawa bilansowego nie są jednorodne chociaż od wielu lat trwa dyskusja i opracowywane są standardy i rekomendacje w tym obszarze. Być może wskazanym byłoby nie łączenie w jedną grupę mikro

¹⁴ Dane statystyczne w tym zakresie z pozostałych badanych krajów były niedostępne.

i średnich przedsiębiorstw, co zwiększyłyby użyteczność i popularność europejskich rozwiązań.

Analiza przeprowadzona przez autorów obejmowała tylko ocenę obowiązków sprawozdawczych w zakresie sprawozdawczości finansowej, wskazanym byłoby zatem w dalszych badaniach dokonać analizy zakresu informacji zawartych w poszczególnych elementach sprawozdań finansowych MSP.

Bibliografia

1. *Accounting Guide for SME. SME Accounting in Europe: insights provided by a desk research and survey*, CIP Programme 153/PP/ENT/CIP/12/F/S01C04, Ernst&Young 2015. <http://ec.europa.eu/growth>.
2. *Accounting Law of the Republic of Lithuania* 6 November 2001, Nr. IX-574.
3. *Act of Accounting and Financial Reporting of Ukraine* (16/07/1999 # 996) and Cabinet of Ministers of Ukraine # 419.
4. *Act of January 1, 1993 Accounting / Likums par Grāmatvedības likums/*. <http://likumi.lv>.
5. Albu, C. N. & Albu, N. & Pali-Pista, S. F. & Gîrbină, M. M. & Selimoglu, S. K. & Kovács, D. M. & Lukács, J. & Mohl, G. & Müllerová, L. & Paseková, M. & Arsoy, A. P. & Sipahi, B. & Strouhal, J., (2013). Implementation of IFRS for SMEs in Emerging Economies: Stakeholder Perceptions in the Czech Republic, Hungary, Romania and Turkey w: *Journal of International Financial Management & Accounting*, 24.
6. Albu, N. & Albu, C. N., (2014). IFRS application in Central and South-Eastern European countries w: *Accounting & Management Information Systems/Contabilitate si Informatica de Gestiune*, 13.2.
7. Alver, L. & Alver J. & Talpas, L., (2014). Implementation of IFRSs and IFRS for SMEs: the case of Estonia w: *Accounting and Management Information Systems*, 13.2.
8. Arbidāne, I. & Poļaka, G. & Ruža, O., (2015). Calculation of Financial Indicators in a Single-Entry Accounting System. w: *Journal of Social Sciences*, 1(7).
9. Baldarelli, M. G. & Demartini, P. & Mošnja-Škare, L. & Paoloni, P., (2012). Accounting Harmonization for SME-S in Europe: Some Remarks on IFRS for SME-S and Empirical Evidences w: *Ekonomiska istraživanja*, 1.
10. Bogdan, V. & Cristea, Ş.M., (2010). Consistencies and Inconsistencies in Financial Reporting. The Case Study of Central and Eastern Europe, w: *Timisoara Journal of Economics*, 3.1 (9).

11. Borker, D. R., (2012). Accounting, culture and emerging economies: IFRS in Central and Eastern Europe. w: *The International Business & Economics Research Journal*, 11.9.
12. *Commercial Code Ukraine*. <http://www.ukraine.fnst.org> .
13. *Commission Recommendation of May 6, 2003 concerning the definition of micro, small and medium-sized enterprises*, 2003/361/EC. <http://eur-lex.europa.eu>.
14. CSB, *Statistikas datubāzes*: <http://www.csb.gov.lv>.
15. *Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC*: <http://eur-lex.europa.eu>.
16. Eirle, B., Schonefeldt, A., *The Research Landscape: research in SME financial reporting, presentation 33rd EAA Congress 2010*. <http://eaa2010.eaa-online.org/>.
17. Girbina, M. & Albu, N. & Albu, C., (2011). Implications Of The Application Of Ifrs For Smes In Romania On Taxable And Distributable Profit. W: *Annals of Faculty of Economics*, 1.2.
18. Grabinski, K. & Kedziora, M., & Krasodomska J., 2014. The Polish accounting system and IFRS implementation process in the view of empirical research. W: *Accounting and Management Information Systems*, 13.2.
19. <http://swaid.stat.gov.pl>
20. *Komisijas Regula (EK) Nr. 364/2004* 2004. gada 25. Februāris.
21. *Law on Financial Statements of Entities 6 November 2001* No IX-575.
22. Micro tax company. <https://www.vid.gov.lv>
23. Morozova, T. V., (2014). Prospects of Application of International Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized Entities. W: *Economics & Law*, 36.2.
24. Müllerova, L. & Paseková, M., & Hýblová, E., 2010, Harmonization of financial reporting of small and medium-sized enterprises in the Czech Republic. W: *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 6.1.
25. Raport o stanie sektora małych i średnich przedsiębiorstw w Polsce w latach 2012-2013, 2014. PARP, Warszawa 2015.
26. *Rozporządzenia MF z dnia 26.08.2003 w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz. U. Nr 152, poz. 1475 z późn. zm.)*.

27. Sava, R. & Mârza, B. & Eşanu, N., 2013. Financial Reporting for SMEs–Past and Perspectives. W: *Procedia Economics and Finance*, 6.
28. SBA – Latvia, *The Small Business Act for Europe, SBA Fact Sheet 2014 – Latvia* <http://ec.europa.eu>.
29. SBA – Poland, *The Small Business Act for Europe, SBA Fact Sheet 2014 – Poland*: <http://ec.europa.eu/>.
30. *SME Performance Review 2013/2014*, <http://ec.europa.eu>.
31. Solovyeva, O., (2007). *Accounting Standards and SMEs In Russia, presentation*, Milano.
32. Strouhal, J. & Bonaci, C. & Mustata, R. & Alver, L. & Alver, J. & Praulinš, A., (2011). Accounting Harmonization Measurement: Case of Emerging CEE Countries. W: *International Journal Of Mathematical Models And Methods In Applied Sciences*, 5.5.
33. Strouhal, J. & Pasekova, M. & Mullerova L., (2010). Is Harmonization of SMEs Reporting Really Necessary? A Case of Central and Eastern European Countries. *Journal of Business & Economics*, 2.1.
34. Strouhal, J. (red.), *Harmonization of SME's Financial Reporting in Emerging CEE Countries*. WSEAS Press 2011a.
35. Strouhal, J., (2012). Applicability of IFRS for SMEs in the Czech Republic. W: *Economics and Management*, 17.2.
36. *Study on Accounting requirements for SMEs, 2011*. <http://ec.europa.eu>.
37. Świdarska G., *Informacja zarządcza w procesie formułowania i realizacji strategii firmy*, (red). G.K.Świdarska, Difin, Warszawa 2003
38. Ukrstat, *Публікація документів Державної Служби Статистики України*. <https://ukrstat.org/uk>
39. Ustawa z dnia 2 czerwca 2004 o swobodzie działalności gospodarczej, (Dz.U. z 2004 r., Nr 173, poz. 1807 z późn. zm.).
40. Ustawa z dnia 2 lipca 2004r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2007 roku Nr 155, poz. 1095 z późn. zm.).
41. Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne (Dz.U. z 1998 r., Nr 144, poz. 930).
42. Ustawa z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości, (Dz. U. z 1994 r. Nr 121, poz. 591 z późn. zm).
43. *Информация Минфина России* N ПЗ-3/2012 и N ПЗ-3/2015.

44. *Малое и среднее предпринимательство в России*. 2014: Стат.сб./ Росстат. - М., 2014. – 86 с.
45. *Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)* от 05.08 2000 № 117-ФЗ (в редакции 05.10.2015). Глава 26.3. (введена Федеральным законом от 24.07.2002 N 104-ФЗ). Глава 26.5. (введена Федеральным законом от 25.06.2012 N 94-ФЗ).
46. *Письмо Минфина России от 03.04.2012 N 03-02-07/1-80*.
47. *Постановление Правительства Российской Федерации от 13.07.2015 № 702 «О предельных значениях выручки от реализации товаров (работ, услуг) для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства*.
48. *Приказ Минфина России от 02.07.2010 N 66н «О формах бухгалтерской отчетности»* (в ред. от 06.04.2015 №57н).
49. *Федеральная служба государственной статистики*. <http://www.gks.ru/>.
50. *Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»*.
51. *Федеральный закон от 24.07.2007 № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации»* (в редакции от 29.06.2015 № 156-ФЗ).
52. *Федеральный портал малого и среднего предпринимательства*. <http://smb.gov.ru..>
53. *Филобокова, Л.Ю. & Григорьева, О.В., (2014). Налоговая политика и налогообложение субъектов малого предпринимательства. W: Аудитор, 12.*

Streszczenie

Celem artykułu jest analiza porównawcza obowiązków sprawozdawczych przedsiębiorstw sektora MSP w Polsce, Ukrainie, Litwie, Łotwie i Rosji. Istotność tej grupy przedsiębiorstw dla gospodarek analizowanych państw potwierdzają zaprezentowane w artykule dane statystyczne dotyczące sektora MSP. Porównanie dotyczy zarówno obowiązków sprawozdawczych przedsiębiorstw prowadzących księgi rachunkowe, jak i tych, które prowadzą jedynie ewidencje podatkowe. W artykule scharakteryzowano elementy sprawozdania finansowego, które są obligatoryjnie tworzone przez mikro, małe i średnie przedsiębiorstwa, wskazując na różnice występujące w wybranych krajach. Ponadto opisano podatkowe formy ewidencji gospodarczej obowiązujące w badanych państwach.

Summary

The purpose of the paper is to provide information about the current legal accounting requirements in Poland, Latvia, Lithuania, Russia, Ukraine for the SMEs which are not covered by harmonised EU accounting rules; and to carry out a comparative analysis of the components of financial statements and tax reporting. The analysis concerns reporting obligations of both, the entities which keep account books, as well as those which are not required to do so. The results of the analysis of macroeconomic data, which are presented in the article, will indicate significance of this sector in Latvia, Lithuania, Poland, Russia and Ukraine. Literature studies and analysis of the national legal regulations allowed authors to indicate different ranges of the mandatory elements of the financial statements and of the additional information which the entities from the SME sector must prepare in individual countries. The article also presents the differences which exist in case of tax evidence and tax reporting. As a result, the scope of the financial information for decision-making and for evaluation of the enterprises is not homogenous in the researched Eastern-European countries.

Informacja o autorach

dr Lina Klovienė,
Kaunas University of Technology,
School of Economics and Business

mgr Beata Kotowska,
Uniwersytet Gdański,
Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości

Aleksander Malyshkin Iwanowicz,
The Kyiv State Maritime Academy
im. Petro Konashevich- Sahaydachniy (KSMA)

dr Olga Martyniuk,
Sopocka Szkoła Wyższa,
olga.martyniuk@wp.pl

prof. Natalia Ostapiuk,
Kyiv National Economic University im. Vadym Hetman,
Department of Accounting for Entrepreneurship

dr Ramona Rupeika-Apoga,
University of Latvia,
Ekonomikas un vadības fakultāte, Finanšu Katedra