

KONCEPCJA  
SPRAWOZDAWCZOŚCI ZINTEGROWANEJ  
MIKRO I MAŁYCH PRZEDSIĘBIORSTW



Beata Kotowska

KONCEPCJA  
SPRAWOZDAWCZOŚCI ZINTEGROWANEJ  
MIKRO I MAŁYCH PRZEDSIĘBIORSTW

Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego  
Gdańsk 2024

Recenzenci  
prof. dr hab. Jolanta Chluska  
prof. dr hab. Marzena Remlein

Redaktor Wydawnictwa  
Katarzyna Ambroziak

Projekt okładki i stron tytułowych  
Filip Sendal

Skład i łamanie  
Mariusz Szewczyk

Publikacja sfinansowana ze środków  
Prorektora ds. Badań Naukowych Uniwersytetu Gdańskiego  
w ramach Programu Humanistyki Gdańskiej  
oraz Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Gdańskiego

© Copyright by Uniwersytet Gdański, 2024  
Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego

ISBN 978-83-8206-669-2

Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego  
ul. Armii Krajowej 119/121, 81-824 Sopot  
tel. +48 58 523 11 37, tel. kom. +48 725 991 206  
e-mail: [wydawnictwo@ug.edu.pl](mailto:wydawnictwo@ug.edu.pl)  
[wydawnictwo.ug.edu.pl](http://wydawnictwo.ug.edu.pl)

Księgarnia internetowa: [wydawnictwo.ug.edu.pl/sklep/](http://wydawnictwo.ug.edu.pl/sklep/)

Druk i oprawa  
Zakład Poligrafii Uniwersytetu Gdańskiego  
ul. Armii Krajowej 119/121, 81-824 Sopot  
tel. +48 58 523 14 49

## Spis treści

Wykaz ważniejszych skrótów . . . . .	7
Wstęp . . . . .	9
Rozdział 1. Cechy sektora mikro i małych przedsiębiorstw w kontekście ich zrównoważonego rozwoju . . . . .	19
1.1. Zrównoważony rozwój jako cel działalności przedsiębiorstwa . . . . .	19
1.2. Specyfika i kryteria podziału mikro i małych przedsiębiorstw . . . . .	32
1.3. Potrzeby informacyjne mikro i małych przedsiębiorstw w ich cyklu życia . . . .	47
1.4. Rola interesariuszy informacji sprawozdawczej sektora mikro i małych przedsiębiorstw . . . . .	64
Rozdział 2. Informacja sprawozdawcza sektora mikro i małych przedsiębiorstw dla potrzeb zrównoważonego rozwoju . . . . .	77
2.1. Ewolucja sprawozdawczości sektora mikro i małych przedsiębiorstw w Polsce . . . . .	77
2.2. Obowiązkowe i dobrowolne ujawnienia informacji sprawozdawczej przez sektor mikro i małych przedsiębiorstw w wybranych krajach Europy Środkowo-Wschodniej . . . . .	90
2.3. Wybrane standardy i regulacje Unii Europejskiej dotyczące raportowania zrównoważonego rozwoju . . . . .	100
2.4. Raportowanie i ujawnienia niefinansowe mikro i małych przedsiębiorstw – przegląd literatury . . . . .	119
Rozdział 3. Ocena stanu ujawnień informacji sprawozdawczej przez sektor mikro i małych przedsiębiorstw – wyniki badań empirycznych . . . . .	133
3.1. Opis metodyki badań własnych (geneza, cel, przedmiot, metoda badań) . . . . .	133
3.2. Charakterystyka badanych mikro i małych przedsiębiorstw . . . . .	140
3.3. Ocena obowiązkowych ujawnień informacji sprawozdawczej przez sektor mikro i małych przedsiębiorstw . . . . .	153
3.4. Ocena dobrowolnych ujawnień informacji sprawozdawczej przez sektor mikro i małych przedsiębiorstw . . . . .	158

Rozdział 4. Propozycja ram systemu sprawozdawczości sektora mikro i małych przedsiębiorstw . . . . .	167
4.1. Obszary wykorzystania systemu informacyjnego zrównoważonego rozwoju przez mikro i małe przedsiębiorstwa . . . . .	167
4.2. Założenia projektowe systemu sprawozdawczości dla mikro i małych przedsiębiorstw . . . . .	177
4.3. Zakres ujawnień informacji niefinansowych przez sektor mikro i małych przedsiębiorstw . . . . .	192
Zakończenie . . . . .	219
Załączniki . . . . .	225
Bibliografia . . . . .	269
Spis rysunków . . . . .	287
Spis tabel . . . . .	288
Spis załączników . . . . .	291

## Wykaz ważniejszych skrótów

BDO	baza danych o produktach i opakowaniach oraz o gospodarce odpadami
CEIDG	Centralna Ewidencja i Informacja o Działalności Gospodarczej
CSR	<i>corporate social responsibility</i> (społeczna odpowiedzialność biznesu)
dyrektywa 2006/46/WE	dyrektywa 2006/46/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 14 czerwca 2006 r. zmieniająca dyrektywy Rady 78/660/EWG w sprawie rocznych sprawozdań finansowych niektórych rodzajów spółek, 83/349/EWG w sprawie skonsolidowanych sprawozdań finansowych, 86/635/EWG w sprawie rocznych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych banków i innych instytucji finansowych oraz 91/674/EWG w sprawie rocznych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych zakładów ubezpieczeń (Dz. Urz. WE L 224 z 16.08.2006, s. 1)
dyrektywa 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 rodzajów 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 29.06.2013, s. 19)
dyrektywa CSRD	Corporate Sustainability Reporting Directive (dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2464 z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie zmiany rozporządzenia (UE) nr 537/2014, dyrektywy 2004/109/WE oraz dyrektywy 2013/34/UE w odniesieniu do sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju; Dz. Urz. UE L 322 z 16.12.2022, s. 15)
dyrektywa NFRD/ dyrektywa 2014/95/UE	Non-Financial Reporting Directive (dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/95/UE z dnia 22 października 2014 r. zmieniająca dyrektywę 2013/34/UE w odniesieniu do ujawniania informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności przez niektóre duże jednostki oraz grupy; Dz. Urz. UE L 330 z 15.11.2014, s. 1)

EFAA	European Federation of Accountants and Auditors (Europejska Federacja Księgowych i Audytorów Małych i Średnich Przedsiębiorstw)
EMAS	<i>Eco-Management and Audit Scheme</i> (Europejski System Zarządzania i Raportowania Środowiskowego)
ESG	<i>environmental, social, governance</i> (środowisko, społeczeństwo, ład korporacyjny)
GPW	Giełda Papierów Wartościowych w Warszawie
GRI	Global Reporting Initiative
GUS	Główny Urząd Statystyczny
KAS	Krajowa Administracja Skarbowa
KOBiZE	Krajowy Ośrodek Bilansowania i Zarządzania Emisjami
KRS	Krajowy Rejestr Sądowy
MMP	mikro i małe przedsiębiorstwa
MSP	małe i średnie przedsiębiorstwa
MSR	Międzynarodowe Standardy Rachunkowości
PARP	Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości
POIG	Program Operacyjny „Innowacyjna Gospodarka”
p.p.	punkt procentowy
rozporządzenie 2019/2088/UE/SFDR	rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2019/2088 z dnia 27 listopada 2019 r. w sprawie ujawniania informacji związanych ze zrównoważonym rozwojem w sektorze usług finansowych (Dz. Urz. UE L 317 z 9.12.2019, s. 1)
rozporządzenie 2020/852/UE	rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2020/852 z dnia 18 czerwca 2020 r. w sprawie ustanowienia ram ułatwiających zrównoważone inwestycje, zmieniające rozporządzenie (UE) 2019/2088 (Dz. Urz. UE L 198 z 22.06.2020, s. 13)
TBL	<i>triple bottom line</i> (potrójna linia przewodnia)
UoR	ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jedn.: Dz. U. z 2023 r., poz. 120 ze zm.)
US	Urząd Skarbowy
ZUS	Zakład Ubezpieczeń Społecznych

## Wstęp

Sektor mikro i małych przedsiębiorstw (MMP) w Polsce na koniec 2019 r. stanowił 99% ogółu przedsiębiorstw, z tego mikropodmioty to 96,1%, a małe jednostki 2,9%. Zatrudnienie w tym sektorze znalazło aż 50,1% ogółu zatrudnionych – w mikro 38,4%, a w małych 11,7%. W całej Europie mikropodmioty stanowią 93% ogółu jednostek, a małe 5,9%<sup>1</sup>. Dane te świadczą o tym, że sektor mikro i małych przedsiębiorstw odgrywa istotną rolę nie tylko w gospodarce polskiej, ale i europejskiej. Podmioty te są swoistym stymulatorem rozwoju, a ich funkcjonowanie stanowi przejaw zdrowej konkurencji i odzwierciedla przedsiębiorczość społeczeństwa. Potrafią skutecznie wchodzić w nisze rynkowe i szybko przystosowywać się do potrzeb i wymagań klientów. Ponadto tworzą miejsca pracy, przyczyniając się do zmniejszenia bezrobocia, a tym samym do łagodzenia negatywnych skutków społecznych restrukturyzacji przedsiębiorstw. Są zdecydowanie bardziej innowacyjne niż duże przedsiębiorstwa. Wynika to przede wszystkim z faktu, że są elastyczne i posiadają umiejętność dostosowania swojej struktury organizacyjnej do dobrze rozpoznanych potrzeb rynku.

Kluczem do sukcesu przedsiębiorstwa jest dostęp do rzetelnych i wiarygodnych informacji, które są cennym zasobem jednostki gospodarczej oraz niezbędnym elementem procesu decyzyjnego. Sprawozdawczość to jeden z rezultatów sprawnie funkcjonującego systemu informacyjnego. Szczególnego znaczenia nabiera w gospodarce globalnej i wymagającej zrównoważonego rozwoju dla obecnych i przyszłych pokoleń. Jej odbiorcami są interesariusze, czyli grupy lub osoby mogące mieć wpływ na osiągnięcie celów organizacji oraz ich działania. Właściciele, pracownicy, kooperanci, dostawcy, klienci, konkurenci, instytucje finansowe, instytucje rządowe i społeczne oraz społeczności lokalne, regionalne czy krajowe to grupy interesariuszy oczekujące innego typu informacji oraz innych działań podejmowanych przez przedsiębiorstwo, co również będzie przekładało się na inne cele, jakie powinna realizować jednostka gospodarcza. Oznacza to tym samym, że

---

<sup>1</sup> 2019 SBA Fact Sheet Poland, European Commission.

przed sprawozdawczością przygotowywaną przez jednostki gospodarcze pojawiły się nowe wyzwania, którym należy sprostać.

Dyrektywa 2013/34/UE<sup>2</sup> umożliwiła stosowanie uproszczeń w przygotowaniu oraz prezentowaniu informacji sprawozdawczej przez mikro i małe podmioty, co ma wpływ na zakres i jakość ujawnień. Wspomniane przedsiębiorstwa przygotowują sprawozdawczość nakierowaną przede wszystkim na potrzeby służb podatkowych, urzędów statystycznych, instytucji finansowych. Brakuje natomiast zestandaryzowanych sprawozdań dla sektora MMP, uwzględniających potrzeby wszystkich grup interesariuszy, którzy oczekują już nie tylko rzetelnych informacji finansowych, ale coraz częściej też rzetelnych i transparentnych informacji niefinansowych.

W Polsce znaczenie zrównoważonego rozwoju jest akcentowane w wielu aktach prawnych, w tym również w art. 5 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej<sup>3</sup>: „Rzeczpospolita Polska strzeże niepodległości i nienaruszalności swojego terytorium, zapewnia wolności i prawa człowieka i obywatela oraz bezpieczeństwo obywateli, strzeże dziedzictwa narodowego oraz zapewnia ochronę środowiska, kierując się zasadą zrównoważonego rozwoju”.

Na I Europejskim Kongresie Małych i Średnich Przedsiębiorstw w Katowicach w 2011 r. podkreślano fakt, że podmioty te są główną tkanką gospodarki i jednocześnie stanowią tarczę przed współczesnymi zagrożeniami, dlatego muszą liczyć na wsparcie ze strony państwa. Z kolei już sześć lat później, w 2017 r., w czasie VII Europejskiego Kongresu Małych i Średnich Przedsiębiorstw odbyła się debata pt. „Społeczna odpowiedzialność biznesu a przedsiębiorczość społeczna”. Wtedy też została podniesiona kwestia uświadamiania lokalnych, małych przedsiębiorstw na temat możliwych działań z zakresu społecznej odpowiedzialności biznesu i zrównoważonego rozwoju, ponieważ często nie są one w ogóle realizowane z braku wiedzy o istnieniu tych obszarów. Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości (PARP) opublikowała kilka raportów, w których podkreśla się, że świadomość mikro i małych podmiotów zmienia się, a zrównoważony rozwój coraz częściej staje się dla nich jednym z celów prowadzonej aktywności gospodarczej. Kolejno wprowadzane przez Unię Europejską rozporządzenia 2019/2088/UE<sup>4</sup>

<sup>2</sup> 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 rodzajów 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 29.06.2013, s. 19).

<sup>3</sup> Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).

<sup>4</sup> Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2019/2088 z dnia 27 listopada 2019 r. w sprawie ujawniania informacji związanych ze zrównoważonym rozwojem w sektorze usług finansowych (Dz. Urz. UE L 317 z 9.12.2019, s. 1).

i 2020/852/UE<sup>5</sup> oraz projekt dyrektywy CSDR (Corporate Sustainability Reporting Directive)<sup>6</sup>, który Komisja Europejska złożyła 21 kwietnia 2021 r., w odniesieniu do sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju mają wpływ na rodzaje informacji niefinansowych, które te przedsiębiorstwa muszą ujawniać. Oznacza to, że mikro i małe podmioty nie są co prawda bezpośrednio zobligowane do sporządzania raportów niefinansowych, jednak będąc w łańcuchu dostaw z podmiotami, które takim obowiązkom podlegają, będą musiały ujawniać część informacji związanych ze zrównoważonym rozwojem. Zatem muszą być przygotowane na te zmiany.

Istotna rola sektora mikro i małych jednostek w gospodarce rynkowej, waga informacji sprawozdawczej, funkcja rozliczeniowa rachunkowości, oczekiwania interesariuszy i ich potrzeby informacyjne, a także coraz częściej sygnalizowane potrzeby rozwoju podmiotów w zrównoważony sposób stały się inspiracją do podjęcia badań w tym zakresie. Postawiono pytanie badawcze: czy istnieją opracowania proponujące gotowe wzorce sporządzania raportów dotyczących ujawnień informacji finansowych i niefinansowych przez mikro i małe podmioty? Z przeprowadzonych badań wynika, że brakuje opracowań, wytycznych i uniwersalnych wzorców raportowania informacji finansowych i niefinansowych, które mogłyby z powodzeniem być wykorzystane przez mikro i małe podmioty różnych branż, co pozwalałoby na dokonywanie porównań zarówno w skali krajowej, jak i międzynarodowej. Przeprowadzona systematyczna analiza literatury wskazuje, że zaczynają się pojawiać propozycje założeń modeli raportów zintegrowanych dla tego sektora. Dowodem na to są wstępnie opracowane ramy dla tych jednostek w Indonezji, Serbii czy Turcji. Istniejąca luka badawcza była inspiracją do podjęcia prac nad tematem niniejszej książki, którym jest koncepcja sprawozdawczości zintegrowanej mikro i małych przedsiębiorstw.

Cele i hipotezy pracy oraz wykorzystane metody badawcze zostały przedstawione w tabeli 1. Za cel główny przyjęto zaproponowanie koncepcji sprawozdawczości

---

<sup>5</sup> Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2020/852 z dnia 18 czerwca 2020 r. w sprawie ustanowienia ram ułatwiających zrównoważone inwestycje, zmieniające rozporządzenie (UE) 2019/2088 (Dz. Urz. UE L 198 z 22.06.2020, s. 13).

<sup>6</sup> W trakcie pisania niniejszej pracy był to projekt, który został opublikowany w grudniu 2022 r. – dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2464 z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie zmiany rozporządzenia (UE) nr 537/2014, dyrektywy 2004/109/WE oraz dyrektywy 2013/34/UE w odniesieniu do sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju (Dz. Urz. UE L 322 z 16.12.2022, s. 15). Począwszy od roku obrotowego 2024, dyrektywa CSRD jest obowiązującym aktem prawnym. *Dyrektywa CSRD zmienia strategię tworzenia wartości firm*, <https://www.pwc.pl/pl/artykuly/dyrektywa-csrd-jakieziany-wprowadza-w-raportowaniu-esg.html> [dostęp: 7.05.2024].

zintegrowanej przedsiębiorstw sektora MMP dla potrzeb ich zrównoważonego rozwoju. Postawiono też sześć celów pomocniczych (zob. tab. 1).

Analiza problemu badawczego wymagała weryfikacji głównej hipotezy badawczej, w której przyjęto, że zakres i jakość informacji sprawozdawczej ma wpływ na zrównoważony rozwój przedsiębiorstw sektora MMP. Ponadto sformułowano osiem hipotez pomocniczych, które mają służyć weryfikacji hipotezy głównej (zob. tab. 1).

Tabela 1. Cele, hipotezy i metody badawcze pracy

Numer rozdziału	Cel główny	Hipoteza główna	Metody badawcze
	Zaproponowanie koncepcji sprawozdawczości zintegrowanej przedsiębiorstw sektora MMP dla potrzeb ich zrównoważonego rozwoju.	Zakres i jakość informacji sprawozdawczej ma wpływ na zrównoważony rozwój przedsiębiorstw sektora MMP.	<ul style="list-style-type: none"> <li>– analiza krytyczna piśmiennictwa</li> <li>– analiza aktów prawnych</li> <li>– metoda dedukcji i indukcji</li> <li>– metoda opisowa i porównawcza</li> <li>– ankieta badawcza</li> <li>– analiza i synteza</li> </ul>
	<b>Cele pomocnicze</b>	<b>Hipotezy pomocnicze</b>	<b>Metody badawcze</b>
Rozdział 1	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Identyfikacja specyficznych cech sektora MMP.</li> <li>2. Diagnoza potrzeb informacyjnych interesariuszy sektora MMP.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Faza rozwoju przedsiębiorstwa, jego struktura organizacyjna i forma prawna warunkują sposób generowania informacji sprawozdawczej dla potrzeb zrównoważonego rozwoju.</li> <li>2. Idea zrównoważonego rozwoju coraz częściej wpisuje się w misję i strategię rozwoju przedsiębiorstw sektora MMP.</li> </ol>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– analiza krytyczna piśmiennictwa</li> <li>– analiza aktów prawnych</li> <li>– metoda dedukcji i indukcji</li> </ul>
Rozdział 2	<ol style="list-style-type: none"> <li>3. Rozpoznanie obowiązkowych i dobrowolnych ujawnień w sprawozdawczości biznesowej sektora MMP w Polsce oraz wybranych krajach Europy.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>3. Zakres obowiązkowych ujawnień informacji przez sektor MMP w wybranych krajach Europy jest zróżnicowany.</li> <li>4. Informacja sprawozdawcza przedsiębiorstw sektora MMP ma wpływ na ich zrównoważony rozwój.</li> </ol>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– analiza krytyczna piśmiennictwa</li> <li>– analiza aktów prawnych</li> <li>– metoda dedukcji i indukcji</li> <li>– metoda opisowa i porównawcza</li> </ul>

Numer rozdziału	Cele pomocnicze	Hipotezy pomocnicze	Metody badawcze
Rozdział 3	4. Ocena zakresu stosowanych ujawnień przez sektor MMP w Polsce na tle międzynarodowym. 5. Przedstawienie i ocena stanu raportowania zrównoważonego rozwoju przez sektor MMP w Polsce.	5. Przedsiębiorstwa sektora MMP w Polsce nie wykorzystują w pełni informacji sprawozdawczej dla potrzeb zrównoważonego rozwoju. 6. Informacje generowane przez sektor MMP w Polsce są skoncentrowane na rozliczaniu się z budżetem.	– ankieta badawcza – metoda dedukcji i indukcji – metoda opisowa i porównawcza – analiza i synteza
Rozdział 4	6. Zaprojektowanie ram systemu sprawozdawczości dla sektora MMP w warunkach zrównoważonego rozwoju.	7. Mikro i małe przedsiębiorstwa są zainteresowane raportowaniem niefinansowym zrównoważonego rozwoju. 8. Zakres ujawnień oraz potrzeby informacyjne interesariuszy mikro oraz małych przedsiębiorstw są odmienne niż w przedsiębiorstwach średnich i dużych.	– ankieta badawcza – metoda dedukcji i indukcji – metoda opisowa i porównawcza – analiza i synteza

Źródło: opracowanie własne.

Przedmiotem podjętych badań była ocena raportowania informacji finansowych i niefinansowych w mikro i małych podmiotach gospodarczych. Zaś podmiotem badań były mikro i małe jednostki. W części teoretycznej skupiono się na przedsiębiorstwach z sektora MMP, które prowadzą księgi rachunkowe i przygotowują sprawozdania finansowe. W części empirycznej podstawą badań były mikro i małe podmioty, które podejmują działania w zakresie zrównoważonego rozwoju, a także te, które takiej aktywności nie prowadzą, ale pojęcie zrównoważonego rozwoju nie jest im obce.

Badania empiryczne przeprowadzono w okresie od 14 grudnia 2021 do 31 stycznia 2022 r. przy wykorzystaniu narzędzia Microsoft Forms. W badaniu wzięło udział łącznie 58 przedsiębiorstw. Próba badawcza składała się z następujących podmiotów:

1. mikro i małych podmiotów, które były beneficjentami wsparcia udzielonego w projekcie Polskiej Agencji Rozwoju Przedsiębiorczości pn. „Zwiększenie

konkurencyjności regionów poprzez społeczną odpowiedzialność biznesu (CSR)” – 18 przedsiębiorstw;

2. mikro i małych podmiotów, które działają na rynku od 2018 r. (osoba wypełniająca ankietę miała wiedzę na temat zrównoważonego rozwoju) – uzyskano 26 odpowiedzi od przedsiębiorstw z Polski, 4 z Łotwy, 10 z Rumunii. Nie otrzymano żadnej odpowiedzi z Litwy.

Źródła badawcze, jakie wykorzystywano w trakcie badań, to:

1. polsko- i anglojęzyczne artykuły naukowe, monografie i materiały konferencyjne z zakresu sprawozdawczości finansowej i niefinansowej mikro i małych podmiotów oraz zrównoważonego rozwoju;
2. polskie, litewskie, łotewskie, rumuńskie oraz międzynarodowe regulacje prawne w zakresie sprawozdawczości finansowej i niefinansowej;
3. wyniki badania empirycznego przeprowadzonego we własnym zakresie w formie badania ankietowego, zrealizowanego za pomocą kwestionariusza w programie Microsoft Forms;
4. zapytanie wysłane do Ministerstwa Finansów dotyczące statystyk wykorzystania aplikacji e-Sprawozdania Finansowe do sporządzania sprawozdań finansowych.

Realizacja celu głównego pracy oraz weryfikacja hipotezy badawczej była możliwa dzięki zastosowaniu następujących metod badawczych:

1. analiza krytyczna piśmiennictwa krajowego i zagranicznego (monografii, artykułów i referatów, opublikowanych wyników badań) z zakresu sprawozdawczości finansowej mikro i małych przedsiębiorstw, sprawozdawczości niefinansowej oraz zrównoważonego rozwoju;
2. analiza aktów prawnych, rozporządzeń i dyrektyw Unii Europejskiej oraz standardów;
3. metoda dedukcji i indukcji – metody wnioskowania dedukcyjnego i indukcyjnego wykorzystane w trakcie studiów literaturowych oraz analizy stosowanych rozwiązań w zakresie prezentacji informacji w sprawozdaniu finansowym;
4. metoda opisowa i porównawcza, które zastosowano podczas omawiania podmiotu i przedmiotu pracy;
5. analiza i synteza, które wykorzystano przy omawianiu wyników ankiety badawczej i sformułowaniu wniosków z niej płynących;
6. badania ankietowe przeprowadzone wśród dwóch grup wybranych mikro i małych przedsiębiorstw w Polsce na podstawie opracowanego przez autorkę pracy narzędzia badawczego w postaci kwestionariusza ankiety w języku polskim;
7. badania ankietowe przeprowadzone w wybranych mikro i małych podmiotach na Litwie, Łotwie i w Rumunii na podstawie opracowanego przez autorkę

pracy narzędzia badawczego w postaci kwestionariusza ankiety w języku angielskim.

Układ pracy został podporządkowany weryfikacji przyjętych hipotez oraz realizacji założonych celów. Publikację podzielono na cztery rozdziały poprzedzone wstępem i podsumowane zakończeniem. Na końcu zamieszczono 19 załączników zawierających wzory sprawozdań finansowych mikro i małych podmiotów w Polsce, na Litwie, Łotwie i w Rumunii, ankietę badawczą dla podmiotów z programu PARP, ankietę badawczą dla pozostałych mikro i małych podmiotów w języku polskim i angielskim oraz mapę istotności wskaźników ESG (*environmental, social, governance* – środowisko, społeczeństwo, ład korporacyjny) jako wytyczne dla raportowania według sektorów spółek notowanych na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie (GPW).

W pierwszym rozdziale pracy skoncentrowano się na omówieniu aspektów funkcjonowania mikro i małych przedsiębiorstw. Rozważania rozpoczęto od wskazania celów prowadzonej działalności gospodarczej i skupiono się na jednym z nich, jakim jest zrównoważony rozwój. Przedstawiono genezę tego pojęcia oraz przykładowe definicje. Wymieniono obowiązujące w Polsce akty prawne zawierające odniesienia do pojęcia zrównoważonego rozwoju. Opiszano raporty wskazujące, że idea ta coraz częściej jest wdrażana nie tylko przez duże i średnie podmioty, ale także przez mikro i małe przedsiębiorstwa. Druga część rozważań została poświęcona specyfice oraz kryteriom jakościowym i ilościowym podziału mikro i małych podmiotów. Omówiono potrzeby informacyjne tych jednostek w ich cyklu życia. Przedstawiono wybrane modele rozwoju mikro i małych firm, a następnie wskazano problemy marketingowe, zarządcze i finansowo-księgowo oraz proponowane działania, jakie należałoby podjąć w każdej fazie rozwoju mikro i małych jednostek. Ostatnia część rozdziału pierwszego to zaprezentowanie roli interesariuszy informacji sprawozdawczej sektora MMP. Wskazano również grupy interesariuszy, ich cele i oczekiwania oraz cechy specyficzne interesariuszy mikro i małych firm.

Drugi rozdział poświęcono zagadnieniom dotyczącym informacji sprawozdawczej mikro i małych podmiotów dla potrzeb zrównoważonego rozwoju. Rozważania zostały przedstawione w czterech podrozdziałach. Pierwszy dotyczy ewolucji sprawozdawczości sektora mikro i małych podmiotów w Polsce, zaczynając od wzmianki z XV w. o początkach księgowości na ziemiach polskich, przez okres międzywojenny i czasy Polski Ludowej. Następnie skupiono się na wprowadzonych od 1991 r. kolejnych regulacjach i rozwiązaniach, zwłaszcza tych obowiązujących od 2016 r., kiedy pojawiły się wzorce sprawozdań finansowych dla mikro i małych podmiotów. W syntetyczny sposób opisano zakres ujawnianych informacji. Drugi omówiony obszar dotyczy analizy i oceny obowiązkowych i dobrowolnych

ujawnień informacji sprawozdawczej sektora MMP w wybranych krajach Europy Środkowo-Wschodniej. Litwa, Łotwa oraz Rumunia to kraje reprezentujące podobny system rachunkowości jak Polska (rachunkowość kontynentalna), mające analogiczne doświadczenia ekonomiczno-gospodarcze po drugiej wojnie światowej oraz doświadczone transformacją systemową. Kolejna część rozdziału przedstawia wybrane standardy i regulacje UE dotyczące zrównoważonego rozwoju. Następnie dokonano przeglądu literaturowego związanego z raportowaniem i ujawnieniami niefinansowymi mikro i małych jednostek. Znalaziono w tym obszarze 34 publikacje, które ukazały się w latach 2013–2021 i dotyczyły wielu różnych krajów, takich jak: Brazylia, Czarnogóra, Honduras, Indonezja, Litwa, Łotwa, Malta, Niemcy, Polska, Portugalia, Rosja, Rumunia, Serbia, Turcja, Wielka Brytania czy Włochy. Informacje dotyczące raportowania niefinansowego przedstawione w publikacjach uporządkowano w osiem nurtów badawczych.

Rozdział trzeci ma charakter empiryczny i przedstawia wnioski z badania stanu ujawnień informacji sprawozdawczej przez sektor mikro i małych przedsiębiorstw. Na początku zaprezentowano proces tworzenia grupy badawczej. Wskazano cel badań, jakim była ocena zakresu stosowanych ujawnień sprawozdawczych, a także przedstawiono i dokonano oceny stanu raportowania niefinansowego przez sektor MMP w Polsce oraz w wybranych krajach Europy Środkowo-Wschodniej. Następnie opisano etapy przeprowadzonego badania. Charakterystyka przeprowadzonych badań ankietowych została zawarta w tabeli 2. Scharakteryzowano podmioty uczestniczące w badaniu, biorąc pod uwagę następujące kryteria: liczba zatrudnionych, okres prowadzenia działalności, forma prawna, obszar działalności, fazy cyklu życia, formy ewidencjonowania danych, stosowane systemy księgowość, cel gromadzenia i porządkowania danych finansowych. Dokonano również oceny obowiązkowych ujawnień informacji sprawozdawczej jednostek sektora MMP. Rozważania zakończono oceną dobrowolnych ujawnień informacji sprawozdawczej wspomnianych podmiotów.

Tabela 2. Charakterystyka przeprowadzonych badań ankietowych

Wyszczególnienie	Charakterystyka badań ankietowych
Cele badań	1. Diagnoza zakresu stosowanych ujawnień sprawozdawczych w mikro i małych podmiotach. 2. Ocena zakresu stosowanych ujawnień sprawozdawczych w sektorze MMP. 3. Ocena stanu raportowania zrównoważonego rozwoju przez sektor MMP.
Podmiot badań	Mikro i małe jednostki, które podejmują działania w zakresie zrównoważonego rozwoju, a także te, które takiej aktywności nie prowadzą, ale pojęcie zrównoważonego rozwoju nie jest im obce.

Wyszczególnienie	Charakterystyka badań ankietowych
Przedmiot badań	Raportowanie informacji finansowych i niefinansowych w mikro i małych podmiotach gospodarczych.
Horyzont czasowy badań	Od 14 grudnia 2021 do 31 stycznia 2022 r. (przy wykorzystaniu narzędzia Microsoft Forms).
Metoda doboru próby badawczej	Dobór według wygody.
Liczebność próby badawczej	Próba badawcza to 58 mikro i małych podmiotów: 1. 18 przedsiębiorstw, które były beneficjentami wsparcia udzielonego w projekcie PARP pn. „Zwiększenie konkurencyjności regionów poprzez społeczną odpowiedzialność biznesu (CSR)”; 2. wybrane przedsiębiorstwa, które działają na rynku od 2018 r. (osoba wypełniająca ankietę miała wiedzę na temat zrównoważonego rozwoju): a. 26 przedsiębiorstw z Polski, b. 4 z Łotwy, c. 10 z Rumunii.

Źródło: opracowanie własne.

W rozdziale czwartym zaprezentowano autorską propozycję systemu sprawozdawczości zintegrowanej dla sektora MMP. Wskazano obszary wykorzystania zasad zrównoważonego rozwoju przez ten sektor oraz korzyści z nich płynące. Ponadto przedstawiono autorską propozycję oceny wartości zrównoważonego rozwoju MMP według różnych grup interesariuszy. W drugiej części rozdziału szukano odpowiedzi na pytania, czy mikro i małe podmioty są zainteresowane raportowaniem niefinansowym, a także czy znają międzynarodowe standardy certyfikacji i raportowania. Zauważono, że istnieje potrzeba komunikowania informacji niefinansowych w tej grupie podmiotów, dlatego przedstawione zostały założenia koncepcyjne systemu sprawozdawczości zintegrowanej zrównoważonego rozwoju. Ostatnia, trzecia część tego rozdziału została poświęcona prezentacji zakresu ujawnień informacji sprawozdawczej finansowej i niefinansowej przez sektor MMP. Zaproponowano wykaz istotnych, zdaniem autorki, obszarów raportowania informacji niefinansowych w mikro i małych przedsiębiorstwach niezależnie od branży oraz wykaz mierników efektywności możliwych do zastosowania. Przeprowadzone analizy i wyciągnięte wnioski pozwoliły na przygotowanie i przedstawienie autorskiej koncepcji ram systemu sprawozdawczości zintegrowanej dla podmiotów z sektora mikro i małych przedsiębiorstw.

Całość pracy zamyka zakończenie, w którym przedstawiono wnioski sformułowane w poszczególnych rozdziałach na podstawie przeprowadzonych badań literaturowych i empirycznych. Wskazane zostały również kierunki dalszych badań.