

31978L0660

L 222/11

ÚŘEDNÍ VĚSTNÍK EVROPSKÝCH SPOLEČENSTVÍ

14.8.1978

ČTVRTÁ SMĚRNICE RADY

ze dne 25. července 1978,

založená na čl. 54 odst. 3 písm. g) Smlouvy, o ročních účetních závěrkách některých forem společností

(78/660/EHS)

RADA EVROPSKÝCH SPOLEČENSTVÍ,

s ohledem na Smlouvu o založení Evropského hospodářského společenství, a zejména na čl. 54 odst. 3 písm. g) této smlouvy,

s ohledem na návrh Komise,

s ohledem na stanovisko Evropského parlamentu ⁽¹⁾,

s ohledem na stanovisko Hospodářského a sociálního výboru ⁽²⁾,

vzhledem k tomu, že koordinace předpisů členských států týkajících se struktury a obsahu ročních účetních závěrek a výročních zpráv, použitých metod oceňování a zveřejňování těchto dokumentů ve vztahu mimo jiné k akciovým společnostem a společnostem s ručením omezeným je důležitá zejména pro ochranu společníků a třetích osob;

vzhledem k tomu, že je nutné souběžně koordinovat tyto oblasti u uvedených forem společností, poněvadž činnost těchto společností na jedné straně často překračuje územní hranice států a na druhé straně se třetím osobám poskytují jako záruka jen čistá aktiva společností; že nutnost takového urychlené koordinace byla uznána a potvrzena také v čl. 2 odst. 1 písm. f) směrnice 68/151/EHS ⁽³⁾;

vzhledem k tomu, že je dále nezbytné, aby byly ve Společenství stanoveny minimální rovnocenné právní požadavky na rozsah finančních informací, jež by měly být zveřejňovány společnostmi, které si vzájemně konkurují;

vzhledem k tomu, že roční účetní závěrky musí podávat věrný a pravdivý obraz o stavu aktiv, pasiv, finanční pozici a zisku nebo ztrátě společnosti; že za tímto účelem je nutno předepsat povinné

členění rozvahy a výsledovky a že je nutno stanovit minimální obsah komentáře k účetní závěrce a výroční zprávy; že určitým společenstvem s omezeným hospodářským a společenským významem je však možné udělit výjimky;

vzhledem k tomu, že je nutné koordinovat různé metody oceňování aktiv a pasiv, aby bylo zaručeno, že roční účetní závěrky budou obsahovat srovnatelné a rovnocenné informace;

vzhledem k tomu, že roční účetní závěrky všech společností, na něž se tato směrnice vztahuje, musí být zveřejňovány v souladu se směrnicí 68/151/EHS; že však lze v této oblasti povolit odchylky v případě malých a středních společností;

vzhledem k tomu, že u ročních účetních závěrek musí být prováděn audit osobami, které jsou k tomu zmocněny a jejichž minimální kvalifikace bude předmětem další koordinace; že jen malé společnosti mohou být zproštěny povinnosti auditu;

vzhledem k tomu, že pokud je společnost součástí skupiny, je žádoucí, aby se zveřejnila konsolidovaná účetní závěrka odrážející věrný a pravdivý obraz činnosti skupiny jako celku; že do vstupu směrnice Rady o konsolidovaných účetních závěrkách v platnost jsou u některých ustanovení této směrnice nezbytné odchylky;

vzhledem k tomu, že k řešení nynější obtížné situace v oblasti právních předpisů některých členských států musí být lhůta pro použitelnost některých ustanovení této směrnice delší, než je v takových případech obvyklé,

PŘIJALA TUTO SMĚRNICI:

Článek 1

1. Koordinační opatření předepsaná touto směrnicí se vztahují na právní a správní předpisy členských států týkající se těchto forem společností:

⁽¹⁾ Úř. věst. C 129, 11.12.1972, s. 38.

⁽²⁾ Úř. věst. C 39, 7.6.1973, s. 31.

⁽³⁾ Úř. věst. L 65, 14.3.1968, s. 8.

— Německo:

ODDÍL 1

die Aktiengesellschaft, die Kommanditgesellschaft auf Aktien, die Gesellschaft mit beschränkter Haftung,

Obecná ustanovení

— Belgie:

Článek 2

la société anonyme/ de naamloze vennootschap, la société en commandite par actions/ de commanditaire vennootschap op aandelen, la société de personnes à responsabilité limitée/ de personenvennootschap met beperkte aansprakelijkheid,

1. Roční účetní závěrka obsahuje rozvahu, výsledovku a komentář k účetní závěrce. Tyto dokumenty tvoří jeden celek.

— Dánsko:

aktieselskaber, kommanditaktieselskaber, anpartsselskaber,

2. Roční účetní závěrka musí být sestavena jasně a v souladu s touto směrnicí.

— Francie:

la société anonyme, la société en commandite par actions, la société à responsabilité limitée,

3. Roční účetní závěrka musí podávat pravdivý a věrný obraz o stavu aktiv, pasiv, finanční pozici a zisku nebo ztrátě společnosti.

— Irsko:

public companies limited by shares or by guarantee, private companies limited by shares or by guarantee,

4. Pokud by použití této směrnice nebylo dostačující k podání pravdivého a věrného obrazu podle odstavce 3, musí být poskytnuty další informace.

— Itálie:

la società per azioni, la società in accomandita per azioni, la società a responsabilità limitata,

5. Pokud dojde ve výjimečných případech k tomu, že uplatňování některého ustanovení této směrnice je v rozporu s povinností uloženou v odstavci 3, je třeba povolit výjimku z daného ustanovení, aby byl podán pravdivý a věrný obraz ve smyslu odstavce 3. Každá taková výjimka musí být uvedena v komentáři k účetní závěrce s řádným odůvodněním a s uvedením jejího vlivu na aktiva, pasiva, finanční pozici a na zisk nebo ztrátu. Členské státy mohou výjimky vymezit a stanovit odpovídající zvláštní pravidla.

— Lucembursko:

la société anonyme, la société en commandite par actions, la société à responsabilité limitée,

6. Členské státy mohou povolit či vyžadovat, aby se v roční účetní závěrce zveřejnily další informace vedle těch, které musí být zveřejněny v souladu s touto směrnicí.

— Nizozemsko:

de naamloze vennootschap, de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid,

ODDÍL 2

Obecná ustanovení o rozvaze a o výsledovce

— Spojené království:

public companies limited by shares or by guarantee, private companies limited by shares or by guarantee.

Článek 3

2. Až do další koordinace nemusí členské státy tuto směrnici uplatňovat na činnost bank a jiných finančních institucí ani pojišťoven.

Členění rozvahy a výsledovky, zejména pokud jde o jejich formální strukturu, nesmí být měněno od jednoho účetního období ke druhému. Odchyly od této zásady se povolují pouze výjimečně. Každá taková odchylka musí být uvedena v komentáři k účetní závěrce s odůvodněním.

Článek 4

1. Položky předepsané v člancích 9, 10 a 23 až 26 musí být v rozvaze a ve výsledovce uvedeny odděleně a ve stanoveném pořadí. Další podrobnější členění těchto položek se povolí, pokud zůstane zachováno celkové rozvržení. Nové položky lze vložit v případě, že jejich obsah není součástí žádných jiných položek požadovaných v předepsaných členěních. Členské státy mohou takové další podrobnější členění nebo nové položky nařídit.

2. Vyžaduje-li to zvláštní povaha podniku, je třeba přizpůsobit rozvržení, zařazení a odborné názvosloví položek rozvahy a výsledovky, které jsou označeny arabskými číslicemi. Členské státy mohou takové změny podnikům, které jsou součástí určitého hospodářského odvětví, nařídit.

3. Položky rozvahy a výsledovky označené arabskou číslicí mohou být sloučeny,

a) pokud je částka položek nevýznamná ve smyslu čl. 2 odst. 3, nebo

b) pokud jejich sloučení přispěje k větší transparentnosti a sloučené položky se uvedou odděleně v komentáři k účetní závěrce. Členské státy mohou takové sloučení položek nařídit.

4. U každé položky rozvahy a výsledovky musí být uvedena odpovídající položka za předchozí účetní období. Členské státy mohou stanovit, že v případě, že tyto částky nejsou srovnatelné, musí být částka za předchozí účetní období upravena. Neporovnatelnost a případnou úpravu údajů je nutno uvést v komentáři k účetní závěrce s náležitým odůvodněním.

5. S výjimkou případů, kdy je uvedena odpovídající položka za předchozí účetní období ve smyslu odstavce 4, se položky rozvahy nebo výsledovky bez číselných údajů neuvádějí.

Článek 5

1. Odchylně od čl. 4 odst. 1 a 2 mohou členské státy stanovit zvláštní uspořádání účetní závěrky investičních společností a finančních holdingových společností, pokud takové uspořádání poskytne o společnostech rovnocenný obraz jako uspořádání podle čl. 2 odst. 3.

2. „Investičními společnostmi“ se pro účely této směrnice rozumí pouze společnosti,

a) jejichž jediným předmětem činnosti je investování finančních prostředků do různých cenných papírů, nemovitostí nebo jiných majetkových hodnot s výlučným cílem rozložit investiční rizika a poskytovat svým akcionářům podíl na výsledcích ze spravování jejich aktiv;

b) které jsou sdruženy s investičními společnostmi s fixním kapitálem, je-li jejich jediným účelem získání plně splacených akcií vydaných těmito investičními společnostmi, aniž je dotčen čl. 20 odst. 1 písm. h) směrnice 77/91/EHS ⁽¹⁾.

3. Pro účely této směrnice se „finančními holdingovými společnostmi“ rozumí pouze ty společnosti, jejichž jediným předmětem činnosti je nabytí účastí v jiných podnicích a řízení a zhodnocení těchto účastí, aniž by se tyto společnosti přímo či nepřímo zúčastňovaly řízení těchto podniků a aniž jsou dotčena jejich práva akcionářů. Omezení týkající se činnosti těchto společností musí být taková, aby jejich dodržování mohly kontrolovat správní nebo soudní orgány.

Článek 6

Členské státy mohou povolit nebo nařídit přizpůsobení rozvahy a výsledovky tak, aby zahrnovaly rozdělení zisku nebo vypořádání ztráty.

Článek 7

Jakákoli kompenzace mezi položkami aktiv a pasiv nebo mezi položkami nákladů a výnosů se zakazuje.

ODDÍL 3

Členění rozvahy

Článek 8

Pro formální strukturu rozvahy stanoví členské státy jednu nebo obě formy rozvržení uvedené v člancích 9 a 10. Pokud členský stát

⁽¹⁾ Úř. věst. L 26, 31.1.1977, s. 1.

stanoví obě formy, může nechat na společnostech, aby si zvolily jeden z nich.

Článek 9

Aktiva

A. Pohledávky za upsaný nesplacený kapitál

z toho splatný

(pokud vnitrostátní právní předpisy nestanoví, aby se splatný kapitál vykazoval v „pasivech“. V takovém případě musí být část kapitálu splatného, dosud nesplaceného, uvedena jako aktivum buď v položce A, nebo v položce D.II.5)

B. Zřizovací výdaje,

jak jsou vymezeny vnitrostátními právními předpisy, pokud tyto předpisy povolují jejich vykazování v aktivech. Vnitrostátní právní předpisy mohou rovněž stanovit, že položka „zřizovací výdaje“ se uvede jako první položka v části „dlouhodobá nehmotná aktiva“.

C. Dlouhodobá aktiva

I. Nehmotná aktiva

1. Náklady na výzkum a vývoj, pokud vnitrostátní právní předpisy povolují jejich vykazování v aktivech.
2. Koncese, patenty, licence, ochranné známky a jiná ocenitelná práva a nehmotná aktiva, pokud byly:
 - a) pořízeny za úplatu a není třeba je vykazovat v položce C.I.3, nebo
 - b) vytvořeny vlastní činností, pokud vnitrostátní právní předpisy povolují jejich vykazování v aktivech.
3. Goodwill, pokud byl pořízen za úplatu.
4. Poskytnuté zálohy.

II. Hmotná aktiva

1. Pozemky a budovy.
2. Technická zařízení a stroje.
3. Jiná zařízení a inventář, nástroje a provozní vybavení.
4. Poskytnuté zálohy a nedokončená hmotná aktiva.

III. Finanční investice

1. Akcie a podíly v podnicích ve skupině.
2. Půjčky podnikům ve skupině.
3. Účasti.
4. Půjčky podnikům spojeným účastnickým vztahem.
5. Cenné papíry držené jako dlouhodobá aktiva.
6. Ostatní půjčky.
7. Vlastní akcie nebo podíly (s uvedením jejich jmenovité hodnoty, nebo nemají-li jmenovitou hodnotu, s uvedením jejich účetní hodnoty), pokud vnitrostátní právní předpisy povolují jejich vykazování v rozvaze.

D. Krátkodobá aktiva

I. Zásoby

1. Suroviny a materiál a polotovary vlastní výroby.
2. Nedokončené výrobky.
3. Výrobky a zboží určené k dalšímu prodeji.
4. Poskytnuté zálohy.

II. Pohledávky

(u dále uvedených položek se odděleně uvedou částky splatných pohledávek se zbytkovou dobou splatnosti delší než jeden rok)

1. Pohledávky z obchodního styku.
2. Pohledávky za podniky ve skupině.
3. Pohledávky za podniky spojené účastnickým vztahem.
4. Ostatní pohledávky.
5. Pohledávky za upsaný kapitál splatný, dosud nesplacený (pokud vnitrostátní právní předpisy nestanoví, aby se splatný kapitál vykazoval v aktivech v položce A).
6. Náklady a příjmy příštích období (pokud vnitrostátní právní předpisy nestanoví, aby se tyto položky vykazovaly v aktivech v položce E).

III. Cenné papíry

1. Akcie a podíly v podnicích ve skupině.
2. Vlastní akcie nebo podíly (s uvedením jejich jmenovité hodnoty, nebo nemají-li jmenovitou hodnotu, s uvedením jejich účetní hodnoty), pokud vnitrostátní právní předpisy povolují jejich vykazování v rozvaze.
3. Ostatní cenné papíry.

IV. Vklady u peněžních ústavů, ceniny a pokladní hotovost**E. Náklady a příjmy příštích období**

(pokud vnitrostátní právní předpisy nestanoví, aby se tyto položky vykazovaly v aktivech v položce D.II.6)

F. Ztráta za účetní období

(pokud vnitrostátní právní předpisy nestanoví, aby se tyto položky vykazovaly v pasivech v položce A.VI)

Pasiva**A. Kapitál a rezervní fondy****I. Upsaný kapitál**

(pokud vnitrostátní právní předpisy nestanoví, aby se v této položce vykazoval splatný kapitál. V takovém případě se musí výše upsaného kapitálu a splaceného kapitálu vykazat odděleně.)

II. Emisní ážio**III. Fond z nového ocenění****IV. Rezervní fondy**

1. Zákonný rezervní fond, pokud vnitrostátní právní předpisy takový rezervní fond nařizují.
2. Rezervní fond na vlastní akcie nebo podíly, pokud vnitrostátní právní předpisy takový rezervní fond nařizují, aniž je dotčen čl. 22 odst. 1 písm. b) směrnice 77/91/EHS.
3. Statutární rezervní fondy.
4. Ostatní rezervní fondy.

V. Zisk nebo ztráta z minulých účetních období**VI. Zisk nebo ztráta za účetní období**

(pokud vnitrostátní právní předpisy nestanoví, aby se uváděl v aktivech v položce F nebo v pasivech v položce E)

B. Rezervy

1. Rezervy na penzijní a podobné závazky.
2. Rezervy daňové.
3. Ostatní rezervy.

C. Závazky

(u dále uvedených položek a pro jejich souhrn se odděleně uvedou částky se zbytkovou dobou splatnosti do jednoho roku a delší než jeden rok):

1. Dluhopisy, z toho samostatně konvertibilní dluhopisy.
2. Dluhopisy vůči úvěrovým institucím.
3. Přijaté zálohy na smluvně podložené objednávky, pokud nejsou vykázány odděleně jako snížení zásob.
4. Závazky z obchodního styku.
5. Vydané směnky.
6. Závazky vůči podnikům ve skupině.
7. Závazky vůči podnikům spojeným účastnickým vztahem.
8. Ostatní závazky včetně daňových závazků a závazků ze sociálního zabezpečení.
9. Výdaje a výnosy příštích období (pokud vnitrostátní právní předpisy nestanoví, aby se tyto položky vykazovaly v položce D pasiv).

D. Výdaje a výnosy příštích období

(pokud vnitrostátní právní předpisy nestanoví, aby se tyto položky vykazovaly v pasivech v položce C.9)

E. Zisk za účetní období

(pokud vnitrostátní právní předpisy nestanoví, aby se vykazoval v pasivech v položce A.VI)

Článek 10

A. Upsaný, dosud nesplacený kapitál

z toho splatný

(pokud vnitrostátní právní předpisy nestanoví, aby se splatný kapitál vykazoval v položce L. V takovém případě musí být část kapitálu splatného, dosud nesplaceného, uvedena buď v položce A, nebo v položce D.II.5.)

B. Zřizovací výdaje,

jak jsou stanoveny vnitrostátními právními předpisy, pokud tyto předpisy povolují jejich vykazování v aktivech. Vnitrostátní právní předpisy mohou rovněž stanovit, že položka „zřizovací výdaje“ se uvádí jako první položka v části „dlouhodobá nehmotná aktiva“.

C. Dlouhodobá aktiva**I. Nehmotná aktiva**

1. Náklady na výzkum a vývoj, pokud vnitrostátní právní předpisy povolují jejich vykazování v aktivech.
2. Koncese, patenty, licence, ochranné známky a jiná ocenitelná práva a nehmotná aktiva, pokud byly:
 - a) pořízeny za úplatu a není třeba je vykazovat v položce C.I.3, nebo
 - b) vytvořeny vlastní činností, pokud vnitrostátní právní předpisy povolují jejich vykazování v aktivech.

3. Goodwill, pokud byl pořízen za úplatu.

4. Poskytnuté zálohy.

II. Hmotná aktiva

1. Pozemky a budovy.
2. Technická zařízení a stroje.
3. Jiná zařízení a inventář, nástroje a provozní vybavení.
4. Poskytnuté zálohy a nedokončená hmotná aktiva.

III. Finanční investice

1. Akcie a podíly v podnicích ve skupině.

2. Půjčky podnikům ve skupině.

3. Účasti.

4. Půjčky podnikům spojeným účastnickým vztahem.

5. Cenné papíry držené jako dlouhodobá aktiva.

6. Ostatní půjčky.

7. Vlastní akcie nebo podíly (s uvedením jejich jmenovité hodnoty, nebo nemají-li jmenovitou hodnotu, s uvedením jejich účetní hodnoty), pokud vnitrostátní právní předpisy povolují jejich vykazování v rozvaze.

D. Krátkodobá aktiva**I. Zásoby**

1. Suroviny a materiál a polotovary vlastní výroby.
2. Nedokončené výrobky.
3. Výrobky a zboží určené k dalšímu prodeji.
4. Poskytnuté zálohy.

II. Pohledávky

(u dále uvedených položek se odděleně uvedou částky se zbytkovou dobou splatnosti delší než jeden rok)

1. Pohledávky z obchodního styku.
2. Pohledávky za podniky ve skupině.
3. Pohledávky za podniky spojené účastnickým vztahem.
4. Ostatní pohledávky.
5. Upsaný kapitál splatný, dosud nesplacený (pokud vnitrostátní právní předpisy nestanoví, aby se splatný kapitál vykazoval v položce A).
6. Náklady a příjmy příštích období (pokud vnitrostátní právní předpisy nestanoví, aby se tyto položky vykazovaly v položce E).

III. Cenné papíry

1. Akcie a podíly v podnicích ve skupině.
2. Vlastní akcie nebo podíly (s uvedením jejich jmenovité hodnoty, nebo nemají-li jmenovitou hodnotu, s uvedením jejich účetní hodnoty), pokud vnitrostátní právní předpisy povolují jejich vykazování v rozvaze.
3. Ostatní cenné papíry.

IV. Vklady u peněžních ústavů, ceniny a pokladní hotovost**E. Náklady a příjmy příštích období**

(pokud vnitrostátní právní předpisy nestanoví, aby se tyto položky vykazovaly v položce D.II.6).

F. Závazky se zbytkovou dobou splatnosti do jednoho roku

1. Dluhopisy, z toho samostatně konvertibilní dluhopisy.
2. Dluhopisy vůči úvěrovým institucím.
3. Přijaté zálohy na smluvně podložené objednávky, pokud nejsou vykazovány odděleně jako snížení zásob.
4. Závazky z obchodního styku.
5. Vydané směnky.
6. Závazky vůči podnikům ve skupině.
7. Závazky vůči podnikům spojeným účastnickým vztahem.
8. Ostatní závazky včetně daňových závazků a závazků ze sociálního zabezpečení.
9. Výdaje a výnosy příštích období (pokud vnitrostátní právní předpisy nestanoví, aby se tyto položky vykazovaly v položce K).

G. Čistá krátkodobá aktiva/závazky (včetně nákladů a příjmů příštích období, jsou-li vykázány v položce E, a výdajů a výnosů příštích období, jsou-li vykázány v položce K).**H. Celková aktiva snížená o krátkodobé závazky****I. Dlouhodobé závazky (se zbytkovou dobou splatnosti delší než jeden rok)**

1. Dluhopisy, z toho samostatně konvertibilní dluhopisy.
2. Dluhopisy vůči úvěrovým institucím.
3. Přijaté zálohy na smluvně podložené objednávky, pokud nejsou vykázány samostatně jako snížení zásob.
4. Závazky z obchodního styku.
5. Vydané směnky.
6. Závazky vůči podnikům ve skupině.
7. Závazky vůči podnikům spojeným účastnickým vztahem.
8. Ostatní závazky včetně daňových závazků a závazků ze sociálního zabezpečení.
9. Výdaje a výnosy příštích období (pokud vnitrostátní právní předpisy nestanoví, aby se tyto položky vykazovaly v položce K).

J. Rezervy

1. Rezervy na penzijní a podobné závazky.
2. Rezervy daňové.
3. Ostatní rezervy.

K. Výdaje a výnosy příštích období

(pokud vnitrostátní právní předpisy nestanoví, aby se tyto položky vykazovaly v položce F.9 nebo I.9)

L. Kapitál a rezervní fondy**I. Upsaný kapitál**

(pokud vnitrostátní právní předpisy nestanoví, aby se v této položce vykazoval splatný kapitál. V takovém případě se musí výše upsaného kapitálu a splaceného kapitálu vykázat odděleně)

II. Emisní ážio**III. Fond z nového ocenění****IV. Rezervní fondy**

1. Zákonný rezervní fond, pokud vnitrostátní právní předpisy takový rezervní fond nařizují.

2. Rezervní fond na vlastní akcie nebo podíly, pokud vnitrostátní právní předpisy takový rezervní fond nařizují, aniž je dotčen čl. 22 odst. 1 písm. b) směrnice 77/91/EHS.

3. Statutární rezervní fondy.

4. Ostatní rezervní fondy.

V. Zisk nebo ztráta z minulých účetních období

VI. Zisk nebo ztráta za účetní období

Článek 11

Členské státy mohou povolit společnostem, které k rozvahovému dni nepřekročí limity ve dvou z těchto tří kritérií:

- bilanční suma: 1 000 000 evropských zúčtovacích jednotek,
- čistý obrat: 2 000 000 evropských zúčtovacích jednotek,
- průměrný počet zaměstnanců během účetního období: 50,

aby sestavovaly zkrácenou rozvahu zahrnující jen položky označené v člancích 9 a 10 písmeny a římskými číslicemi se zvláštním uvedením informací požadovaných v článku 9 v aktivech v závorkách k položce D.II a v pasívech v závorkách k položce C, a v článku 10 v závorkách k položce D.II jako součet pro každou uvedenou položku.

Článek 12

1. Pokud k rozvahovému dni podnik překročí nebo přestane překračovat limity dvou ze tří kritérií uvedených v článku 11, tato skutečnost ovlivní použití odchylky povolené tímto článkem jen tehdy, jestliže toto nastane ve dvou po sobě jdoucích účetních obdobích.

2. Za účelem přepočtu na národní měnu nelze částky v evropských zúčtovacích jednotkách uvedené v článku 11 zvýšit víc než o 10 %.

3. Bilanční suma uvedená v článku 11 zahrnuje položky aktiv A až E v členění uvedeném v článku 9 nebo položky aktiv A až E v členění uvedeném v článku 10.

Článek 13

1. Vztahuje-li se určité aktivum nebo pasivum k více než jedné položce členění, musí být jejich vztahy k jiným položkám uvedeny buď v položce, ve které jsou zaznamenány, nebo v komentáři k účetní závěrce, pokud je takový údaj nezbytný pro sestavení jasné a přehledné účetní závěrky.

2. Vlastní akcie a akcie podniků ve skupině mohou být vykázány jen v položkách předepsaných pro tento účel.

Článek 14

Pokud není předepsáno jejich vykazování v pasívech, musí být veškeré závazky ve formě záruk jakéhokoli druhu uvedeny přímo v rozvaze nebo v komentáři k účetní závěrce s rozlišením druhů záruk, které vnitrostátní právní předpisy uznávají; specifické zveřejnění se vyžaduje u každé věcné záruky. Závazky tohoto druhu vůči podnikům ve skupině musí být uvedeny samostatně.

ODDÍL 4

Zvláštní ustanovení vztahující se na určité rozvahové položky

Článek 15

1. Zahrnutí určitých aktiv do dlouhodobých nebo krátkodobých aktiv záleží na účelu, ke kterému jsou určena.

2. Dlouhodobá aktiva zahrnují aktiva, která jsou určena pro trvalé používání pro účely činností podniku.

3. a) Pohyb různých položek dlouhodobých aktiv se vykazuje v rozvaze nebo v komentáři k účetní závěrce. K tomu účelu se vykáží, vycházejí z nákladů na pořízení nebo nákladů na výrobu a odděleně za každou položku dlouhodobých aktiv, jednak přírůstky, úbytky a převody během účetního období, jednak úpravy hodnot k rozvahovému dni a přípisy provedené během účetního období k úpravám hodnot předchozích účetních období. Úpravy hodnot se vykazují buď v rozvaze jako zřetelné odpocty od příslušných položek, nebo v komentáři k účetní závěrce.

b) Pokud v okamžiku sestavení první roční účetní závěrky podle této směrnice nelze bez nepřiměřeného nákladu

nebo zpoždění stanovit náklady na pořízení nebo náklady na výrobu dlouhodobého aktiva, může být jeho zůstatková hodnota na začátku účetního období považována jako náklad na pořízení nebo vlastní náklady na výrobu. Každé použití tohoto písmene musí být uvedeno v komentáři k účetní závěrce.

- c) Použije-li se článek 33, pohyby různých položek dlouhodobých aktiv uvedené v odst. 3 písm. a) se vykazují na základě nově oceněných nákladů na pořízení nebo vlastních nákladů na výrobu.

4. Ustanovení odst. 3 písm. a) a b) se použijí pro formální strukturu položky „zřizovací výdaje“.

Článek 16

Věcná práva k nemovitostem a jiná podobná práva podle definice vnitrostátních právních předpisů musí být vykazována v položce „pozemky a budovy“.

Článek 17

Pro účely této směrnice se „účastmi“ rozumějí podíly na kapitálu jiných podniků, bez ohledu na to, zda jsou nebo nejsou podloženy cennými papíry, které mají vytvořením trvalého spojení s těmito podniky přispívat k provozu vlastního podniku. Má se za to, že podíl na kapitálu jiné společnosti tvoří účast, převyšuje-li podíl na jejím kapitálu procento stanovené členskými státy, které nesmí překročit 20 %.

Článek 18

Výdaje vynaložené během účetního období, které se však týkají následujícího účetního období, se musí spolu s výnosy, které jsou splatné až v následujícím účetním období, vykazovat v položce „náklady a příjmy příštích období“. Členské státy však mohou stanovit, že se tyto výnosy vykazují v položce „pohledávky“. Pokud jsou tyto částky významné, uvedou se v komentáři k účetní závěrce.

Článek 19

Úpravy hodnot zahrnují veškeré úpravy hodnot jednotlivých aktiv, jejichž účelem je zohlednit snížení hodnot jednotlivých aktiv vykázaných k rozvahovému dni, ať už je snížení hodnoty konečné nebo dočasné.

Článek 20

1. Rezervy jsou určeny k pokrytí ztrát nebo závazků, jejichž podstata je jasně definována a u kterých je k rozvahovému dni pravděpodobné nebo jisté, že nastanou, ale není jistá částka nebo datum, ke kterému vzniknou.

2. Členské státy mohou rovněž povolit vytvoření rezerv zamýšlených k pokrytí nákladů, které lze přiřadit k posuzovanému nebo předchozímu účetnímu období, jejichž podstata je jasně definována a u kterých je k rozvahovému dni pravděpodobné nebo jisté, že nastanou, ale není jistá částka nebo datum, ke kterému vzniknou.

3. Rezervy není možné používat k úpravám hodnot položek aktiv.

Článek 21

Příjmy před rozvahovým dnem, avšak související s následujícím účetním obdobím, spolu s jakýmkoli náklady vynaloženými před rozvahovým dnem, které se stanou výdajem teprve v následujícím účetním období, přestože se vztahují ke sledovanému účetnímu období, se musí vykazovat v položce „výdaje a výnosy příštích období“. Členské státy však mohou stanovit, že se tyto náklady vykazují v položce „závazky“. Pokud jsou tyto částky významné, uvedou se v komentáři k účetní závěrce.

ODDÍL 5

Členění výsledovky

Článek 22

Pro formální strukturu výsledovky stanoví členské státy jeden nebo více způsobů členění, které jsou uvedeny v člácích 23 až 26. Pokud některý členský stát stanoví možnost více způsobů členění, může nechat na společnostech, aby si zvolily jeden z nich.

Článek 23

1. Čistý obrat.
2. Změny stavu zásob výrobků a nedokončené výroby.
3. Aktivace výkonů vlastní výroby.

4. Ostatní provozní výnosy.
5. a) Suroviny a jiné spotřebované výkony.
b) Ostatní externí náklady.
6. Osobní náklady:
a) mzdy a platy;
b) náklady na sociální zabezpečení, z toho odděleně náklady na důchodové zabezpečení.
7. a) Úpravy hodnot ve vztahu ke zřizovacím výdajům a k dlouhodobým hmotným a nehmotným aktivům.
b) Úpravy hodnot ve vztahu ke krátkodobým aktivům v rozsahu, v jakém překročily částku úprav hodnot, která je v daném podnikání běžná.
8. Ostatní provozní náklady.
9. Výnosy z účastí, z toho odděleně z podniků ve skupině.
10. Výnosy z ostatních cenných papírů a půjček zahrnutých do dlouhodobých aktiv, z toho odděleně z podniků ve skupině.
11. Úroky a podobné výnosy, z toho odděleně výnosy z podniků ve skupině.
12. Úpravy hodnoty finančních investic a cenných papírů držených jako krátkodobá aktiva.
13. Úroky a podobné náklady, z toho odděleně náklady týkající se podniků ve skupině.
14. Daň ze zisku z běžných činností.
15. Zisk nebo ztráta z běžných činností po zdanění.
16. Mimořádné výnosy.
17. Mimořádné náklady.
18. Zisk nebo ztráta z mimořádné činnosti.
19. Daň ze zisku z mimořádné činnosti.
20. Ostatní daně nevykázané ve výše uvedených položkách.
21. Zisk nebo ztráta za účetní období.

Článek 24

A. Náklady

1. Snížení stavu zásob výrobků a nedokončené výroby;
2. a) suroviny a spotřebované výkony;
b) ostatní externí náklady.

3. Osobní náklady:
a) mzdy a platy;
b) náklady na sociální zabezpečení, z toho odděleně náklady na důchodové zabezpečení.
4. a) Úpravy hodnot ve vztahu ke zřizovacím výdajům a k dlouhodobým hmotným a nehmotným aktivům.
b) Úpravy hodnot ve vztahu ke krátkodobým aktivům v rozsahu, v jakém překročily částku úprav hodnot, která je v daném podnikání běžná.
5. Ostatní provozní náklady.
6. Úpravy hodnoty finančních investic a cenných papírů držených jako krátkodobá aktiva.
7. Úroky a podobné náklady, z toho odděleně náklady týkající se podniků ve skupině.
8. Daň ze zisku z běžných činností.
9. Zisk nebo ztráta z běžných činností po zdanění.
10. Mimořádné náklady.
11. Daň ze zisku z mimořádné činnosti.
12. Ostatní daně nevykázané ve výše uvedených položkách.
13. Zisk nebo ztráta za účetní období.

B. Výnosy

1. Čistý obrat.
2. Zvýšení stavu zásob výrobků a nedokončené výroby.
3. Aktivace výkonů vlastní výroby.
4. Ostatní provozní výnosy.
5. Výnosy z účastí, z toho odděleně výnosy z podniků ve skupině.
6. Výnosy z ostatních cenných papírů a půjček zahrnutých do dlouhodobých aktiv, z toho odděleně z podniků ve skupině.
7. Úroky a podobné výnosy, z toho odděleně výnosy z podniků ve skupině.
8. Zisk nebo ztráta z běžných činností po zdanění.
9. Mimořádné výnosy.
10. Zisk nebo ztráta za účetní období.

Článek 25

1. Čistý obrat.
2. Náklady vynaložené na prodané zboží nebo poskytnuté služby (včetně úpravy hodnoty).
3. Hrubý zisk nebo ztráta.
4. Odbytové náklady (včetně úpravy hodnoty).
5. Správní náklady (včetně úpravy hodnoty).
6. Ostatní provozní výnosy.
7. Výnosy z účastí, z toho odděleně z podniků ve skupině.
8. Výnosy z ostatních cenných papírů a půjček zahrnutých do dlouhodobých aktiv, z toho odděleně z podniků ve skupině.
9. Úroky a podobné výnosy, z toho odděleně výnosy z podniků ve skupině.
10. Úpravy hodnoty finančních investic a cenných papírů držených jako krátkodobá aktiva.
11. Úroky a podobné náklady, z toho odděleně náklady týkající se podniků ve skupině.
12. Daň ze zisku z běžných činností.
13. Zisk nebo ztráta z běžných činností po zdanění.
14. Mimořádné výnosy.
15. Mimořádné náklady.
16. Mimořádný zisk nebo ztráta.
17. Daň ze zisku z mimořádné činnosti.
18. Ostatní daně nevykázané ve výše uvedených položkách.
19. Zisk nebo ztráta za účetní období.

Článek 26

A. Náklady

1. Náklady vynaložené na prodané zboží nebo poskytnuté služby (včetně úpravy hodnoty).
2. Odbytové náklady (včetně úpravy hodnoty).
3. Správní náklady (včetně úpravy hodnoty).

4. Úpravy hodnoty finančních investic a cenných papírů držených jako krátkodobá aktiva.
5. Úroky a podobné náklady, z toho odděleně náklady týkající se podniků ve skupině.
6. Daň ze zisku z běžných činností.
7. Zisk nebo ztráta z běžných činností po zdanění.
8. Mimořádné náklady.
9. Daň ze zisku z mimořádné činnosti.
10. Ostatní daně nevykázané ve výše uvedených položkách.
11. Zisk nebo ztráta za účetní období.

B. Výnosy

1. Čistý obrat.
2. Ostatní provozní výnosy.
3. Výnosy z účastí, z toho odděleně z podniků ve skupině.
4. Výnosy z ostatních cenných papírů a půjček zahrnutých do dlouhodobých aktiv, z toho odděleně výnosy z podniků ve skupině.
5. Ostatní úroky a podobné výnosy, z toho odděleně výnosy z podniků ve skupině.
6. Zisk nebo ztráta z běžných činností po zdanění.
7. Mimořádné výnosy.
8. Zisk nebo ztráta za účetní období.

Článek 27

Členské státy mohou podnikům, které k rozvahovému dni nepřekročily limity ve dvou z těchto tří kritérií:

- bilanční suma: 4 000 000 evropských zúčtovacích jednotek,
- čistý obrat: 8 000 000 evropských zúčtovacích jednotek,
- průměrný počet zaměstnanců během účetního období: 250,

povolit rozdílné členění odlišné od členění uvedeného v článcích 23 až 26:

- a) v článku 23: položky 1 až 5 včetně mohou být sloučeny do jedné položky s názvem „hrubý zisk nebo ztráta“;
- b) v článku 24: položky A 1, A 2 a B 1 až B 4 včetně mohou být sloučeny do jedné položky s názvem „hrubý zisk nebo ztráta“;

c) v článku 25: položky 1, 2, 3 a 6 mohou být sloučeny do jedné položky s názvem „hrubý zisk nebo ztráta“;

d) v článku 26: položky A 1, B 1 a B 2 mohou být sloučeny do jedné položky s názvem „hrubý zisk nebo ztráta“.

Použije se článek 12.

ODDÍL 6

Zvláštní ustanovení pro některé položky výsledovky

Článek 28

Čistý obrat zahrnuje částky pocházející z prodeje výrobků a z poskytování služeb, náležejících k běžným činnostem společnosti, po odečtení prodejních slev a daně z přidané hodnoty a ostatních daní přímo spojených s obratem.

Článek 29

1. Výnosy a náklady, které vznikají jinak než z běžných činností podniku, musí být vykazovány v položkách „mimořádné výnosy“ a „mimořádné náklady“.

2. Pokud jsou výnosy a náklady uvedené v odstavci 1 významné pro určení výsledků, musí být údaje o jejich výši a povaze vysvětleny v komentáři k účetní závěrce. Totéž platí u výnosů a nákladů vztahujících se k jinému účetnímu období.

Článek 30

Členské státy mohou povolit, aby daně ze zisku z běžných a z mimořádných činností byly vykazovány úhrnem jako jedna položka ve výsledovce před položkou „ostatní daně nevykazované v předcházejících položkách“. V tom případě se položka „zisk nebo ztráta z běžných činností po zdanění“ vynechá z členění uvedeného v člancích 23 až 26.

Pokud je tato odchylka uplatněna, musí společnost v komentáři k účetní závěrce zveřejnit rozsah, ve kterém daně z příjmů ovlivňují zisk nebo ztrátu z běžných a z mimořádných činností.

ODDÍL 7

Pravidla ocenění

Článek 31

1. Členské státy zajistí, aby položky uvedené ve výročních zprávách byly oceněny v souladu s těmito obecnými zásadami:

- a) předpokládá se, že podnik bude pokračovat ve své činnosti;
- b) metody ocenění nelze od jednoho účetního období k druhému měnit;
- c) ocenění musí být provedeno obezřetně; zejména platí, že
 - aa) zahrnout se smějí jen zisky, které byly vytvořeny k rozvahovému dni,
 - bb) je třeba vzít v úvahu všechny předvídatelné závazky a možné ztráty vznikající v průběhu daného nebo předchozího účetního období, a to i v případě, že se tyto závazky a nebo ztráty stanou zjevnými až mezi rozvahovým dnem a dnem sestavení rozvahy,
 - cc) v úvahu se musí brát všechny odpisy bez ohledu na to, zda je výsledkem účetního období zisk nebo ztráta;
- d) je třeba vzít v úvahu výnosy a náklady účetního období, k němuž se vztahují, bez ohledu na datum příjmu či platby těchto výnosů nebo nákladů;
- e) jednotlivé položky aktiv a pasiv musí být oceněny odděleně;
- f) počáteční stav rozvahy každého účetního období se musí shodovat s konečným stavem rozvahy z předchozího účetního období.

2. Odchytky od těchto obecných zásad se povolují jen ve výjimečných případech. Každá taková odchylka musí být zveřejněna v komentáři k účetní závěrce s náležitým odůvodněním a s uvedením vlivu na stav aktiv nebo pasiv, finanční pozici a zisk nebo ztrátu.

Článek 32

Položky vykazované v roční účetní závěrce se oceňují v souladu s články 34 až 42, které vycházejí z principu nákladů na pořízení nebo nákladů na výrobu.

Článek 33

1. Členské státy mohou Komisi oznámit, že až do další koordinace a odchylně od článku 32 si vyhrazují, že mohou povolit

nebo nařídit všem společnostem nebo některým druhům společností:

- a) oceňování dlouhodobých hmotných aktiv s omezenou ekonomickou životností a zásob metodou reprodukční hodnoty;
- b) oceňování položek uvedených v roční účetní závěrce, včetně kapitálu a rezervních fondů, jinými metodami než metodou stanovenou v písmeni a), které jsou navrženy tak, aby vzaly v úvahu inflaci;
- c) nové ocenění dlouhodobých hmotných aktiv a dlouhodobých finančních investic.

Pokud vnitrostátní právní předpisy stanoví metody oceňování uvedené v písmenech a), b) nebo c), musí vymezit jejich obsah, omezení a pravidla pro jejich používání.

V komentáři k účtům se zveřejní případné použití některé výše uvedené metody, seznam odpovídajících položek rozvahy a výsledovky a metoda, kterou jsou dotyčné hodnoty vypočteny.

- 2. a) V případě použití odstavce 1 se výše rozdílu mezi oceněním provedeným na základě použité metody a oceněním provedeným podle obecného pravidla uvedeného v článku 32 musí vykazat v pasivech v položce „fond z nového ocenění“. Nakládání s touto položkou z hlediska daňového musí být vysvětleno buď v rozvaze, nebo v komentáři k účetní závěrce.

Pro účely odst. 1 posledního pododstavce zveřejní společnost v komentáři k účetní závěrce, kdykoli se částka fondu v průběhu účetního období změní, mimo jiné tabulku obsahující:

- výši fondu z nového ocenění na počátku účetního období,
- rozdíly z nového ocenění převedené během účetního období do fondu z nového ocenění,
- částky kapitalizované nebo jinak převedené z fondu z nového ocenění během účetního období s uvedením povahy každého takového převodu,
- výši fondu z nového ocenění na konci účetního období.

- b) Fond z nového ocenění může být kdykoli zcela nebo částečně kapitalizován.

- c) Fond z nového ocenění musí být snížen v takovém rozsahu, v jakém již převáděné částky nejsou nezbytné pro uplatnění použité metody ocenění a splnění jejího účelu.

Členské státy mohou stanovit pravidla, která upraví používání fondu z nového ocenění, za předpokladu, že převody z fondu z nového ocenění do výsledovky je možné uskutečnit jenom v takovém rozsahu, v jakém byly převedené částky zaneseny ve výsledovce jako náklady nebo v jakém odrážejí zvýšení hodnoty, které již bylo skutečně realizováno. Tyto částky musí být zveřejněny ve výsledovce odděleně. Žádná část fondu z nového ocenění nemůže být přímo ani nepřímo rozdělena, pokud nepředstavuje skutečně realizované zvýšení hodnoty.

- d) Kromě případů uvedených v písmenech b) a c) nemůže být fond z nového ocenění snížen.

3. Úpravy hodnoty se každoročně vypočítávají na základě ocenění přijatého pro dané účetní období. Odchylně od článků 4 a 22 však mohou členské státy povolit nebo vyžadovat, aby byla v odpovídajících položkách v členěních předepsaných v člácích 23 až 26 vykazována pouze ta částka úpravy hodnoty, která vzniká jako výsledek použití obecného pravidla uvedeného v článku 32, a aby rozdíl, vznikající jako výsledek metody ocenění přijaté podle tohoto článku, byl v těchto členěních vykazován odděleně. Články 34 až 42 se použijí obdobně.

4. Pokud je použit odstavec 1, je třeba zveřejnit následující informace v rozvaze nebo v komentáři k účetní závěrce odděleně pro každou rozvahovou položku uvedenou v členěních předepsaných v člácích 9 a 10 s výjimkou zásob:

- a) buď částku ocenění k rozvahovému dni, provedeného v souladu s obecným pravidlem uvedeným v článku 32, a úhrnnou částku úpravy hodnoty;
- b) nebo částku rozdílu k rozvahovému dni mezi oceněním provedeným v souladu s tímto článkem a oceněním vyplývajícím z použití článku 32, jakož i případnou úhrnnou částku dodatečných úprav hodnot.

5. Aniž je dotčen článek 52, Rada na návrh Komise do sedmi let od vydání této směrnice přezkoumá a v případě potřeby pozmění tento článek s přihlédnutím k hospodářskému a měnovému vývoji v rámci Společenství.

Článek 34

1. a) Pokud vnitrostátní právní předpisy povolují vykazování zřizovacích výdajů v aktivech, musí být tyto výdaje odepsány nejpozději do pěti let.
 - b) Pokud nebyly zřizovací výdaje zcela odepsány, nesmí dojít k žádnému rozdělení zisků, není-li částka rezervních fondů použitelných k rozdělení a nerozdělených zisků z předchozích let nejméně rovna částce neodepsaných výdajů.
2. Částky vykázané v položce „zřizovací výdaje“ musí být vysvětleny v komentáři k účetní závěrce.

Článek 35

1. a) Dlouhodobá aktiva musí být oceněna v nákladech na pořízení nebo nákladech na výrobu, aniž jsou dotčena písmena b) a c).
 - b) Náklady na pořízení nebo náklady na výrobu dlouhodobých aktiv s omezenou dobou ekonomické životnosti musí být sníženy o úpravy hodnot vypočítané tak, aby se hodnota těchto aktiv systematicky odepisovala během doby jejich ekonomické životnosti.
 - c) aa) U dlouhodobých finančních aktiv mohou být provedeny úpravy hodnot tak, aby byly oceněny v nižších hodnotách, které jim přísluší k rozvahovému dni.
 - bb) U dlouhodobých aktiv se provedou úpravy hodnot bez ohledu na to, zda je jejich ekonomická doba životnosti omezena, či ne, tak, aby byly oceněny v nižších hodnotách, které jim přísluší k rozvahovému dni, jestliže se očekává, že je snížení jejich hodnoty trvalé.
 - cc) Pokud úpravy hodnot uvedené v bodech aa) a bb) nebyly vykazovány odděleně ve výsledovce, musí být v tomto výkazu vykazovány a uvedeny odděleně v komentáři k účetní závěrce.
 - dd) Oceňování v nižších hodnotách podle bodů aa) a bb) nesmí pokračovat, jestliže důvody, pro které byly úpravy hodnot prováděny, pominuly.
- d) Pokud jsou určitá dlouhodobá aktiva předmětem mimořádných úprav hodnot pouze z daňových důvodů,

částka úprav a důvody pro jejich provedení se uvedou v komentáři k účetní závěrce.

2. Náklady na pořízení zahrnují kromě nákupní ceny rovněž vedlejší náklady.

3. a) Náklady na výrobu zahrnují kromě nákladů na pořízení surovin a jiných spotřebovaných výkonů také náklady přímo přiřítelné těmto jednotlivým výrobkům.

b) Do nákladů výroby lze zahrnout přiměřenou poměrnou část nepřímých přiřítelných nákladů k jednotlivým výrobkům v rozsahu, v jakém se vztahují k období výroby.

4. Úroky z vypůjčeného kapitálu pro financování výroby dlouhodobých aktiv lze zahrnout do nákladů výroby v rozsahu, v jakém se vztahují k období výroby. V tom případě musí být vykázaní úroků v aktivech uvedeno v komentáři k účetní závěrce.

Článek 36

Odchylně od čl. 35 odst. 1 písm. c) bodu cc) mohou členské státy povolit investičním společnostem ve smyslu čl. 5 odst. 2, aby kompenzovaly úpravy hodnot cenných papírů přímo proti vlastnímu kapitálu. Odpovídající částky se v rozvaze vykazují odděleně v pasívech.

Článek 37

1. Pro položku „náklady na výzkum a vývoj“ se použije článek 34. V mimořádných případech však členské státy mohou povolit odchylky od čl. 34 odst. 1 písm. a). V takovém případě mohou rovněž povolit odchylky od čl. 34 odst. 1 písm. b). Tyto odchylky a jejich odůvodnění musí být uvedeny v komentáři k účetní závěrce.

2. Pro položku „goodwill“ se použije čl. 34 odst. 1 písm. a). Členské státy však mohou povolit, aby podniky tuto položku systematicky odepisovaly během omezeného období delšího pěti let, pokud toto období nepřekročí dobu ekonomické životnosti tohoto aktiva a uvede se a odůvodní v komentáři k účetní závěrce.

Článek 38

Dlouhodobá hmotná aktiva, suroviny a spotřební materiál, které jsou soustavně obnovovány a jejichž celková hodnota má pro

podnik druhořadý význam, mohou být vykazovány v aktivech ve stálém množství a hodnotě, pokud se jejich množství, hodnota a složení významně nemění.

Článek 39

1. a) Krátkodobá aktiva se musí oceňovat v nákladech na pořízení nebo nákladech na výrobu, aniž jsou dotčena písmena b) a c).
- b) U krátkodobých aktiv se provádí úpravy hodnot tak, aby se vykazovaly v nižších tržních hodnotách, nebo ve výjimečných případech v jiných nižších hodnotách, které jim přísluší k rozvahovému dni.
- c) Členské státy mohou povolit mimořádné úpravy hodnot, pokud jsou tyto úpravy nezbytné na základě rozumného obchodního posouzení a pokud se ocenění těchto položek v blízké budoucnosti nezmění v důsledku kolísání hodnoty. Částka těchto úprav musí být uvedena odděleně ve výsledovce nebo v komentáři k účetní závěrce.
- d) Oceňování v nižších hodnotách podle písmen b) a c) nesmí pokračovat, jestliže důvody, pro které byly úpravy hodnot prováděny, pominuly.
- e) Pokud jsou určitá krátkodobá aktiva předmětem mimořádných úprav hodnot pouze z daňových důvodů, částka úprav a důvody pro jejich provedení musí být uvedeny v komentáři k účetní závěrce.

Článek 40

1. Členské státy mohou povolit, aby náklady na pořízení nebo náklady na výrobu zásob zboží stejné kategorie i všech zastupitelných položek včetně cenných papírů byly vypočítávány na základě průměrných hodnot nebo podle metody „first in – first out (FIFO)“, nebo „last in – first out (LIFO)“, nebo podle jiné podobné metody.

2. Pokud se ocenění uváděné v rozvaze k rozvahovému dni v důsledku použití výpočetních metod uvedených v odstavci 1

významně liší od ocenění založeného na poslední známé tržní hodnotě před rozvahovým dnem, musí být částka tohoto rozdílu uvedena úhrnem podle kategorií v komentáři k účetní závěrce.

Článek 41

1. Pokud je splatná částka jakéhokoli dluhu větší než přijatá částka, lze rozdíl vykazat v aktivech. Rozdíl musí být vykazován odděleně v rozvaze nebo v komentáři k účetní závěrce.

2. Tento rozdíl musí být odepisován přiměřenou částkou každý rok a musí být zcela odepsán nejpozději v okamžiku zaplacení dluhu.

Článek 42

Rezervy na dluhy a náklady nesmějí překročit v úhrnu částky, které jsou nezbytné.

Je-li výše rezerv vykázaných v rozvaze v položce „ostatní rezervy“ významná, musí být tyto rezervy zveřejněny v komentáři k účetní závěrce.

ODDÍL 8

Obsah komentáře k účetní závěrce

Článek 43

1. Kromě informací předepsaných jinými ustanoveními této směrnice musí komentář k účetní závěrce obsahovat alespoň tyto údaje:

- 1) metody oceňování, použité pro různé položky roční účetní závěrky a metody použité pro výpočet úprav hodnot. U položek roční účetní závěrky, které jsou nebo které byly původně vyjádřeny v cizí měně, musí být zveřejněny principy přepočtu použité k jejich vyjádření v místní měně;
- 2) název a sídlo každého podniku, ve kterém společnost samostatně nebo prostřednictvím osoby jednající vlastním jménem, avšak na účet této společnosti drží alespoň procentní podíl na kapitálu, který členské státy mohou stanovit na hodnotu nejvýše 20 %, přičemž uvede podíl na kapitálu, výše vlastního kapitálu a hospodářský výsledek za poslední účetní období daného podniku, za které byla vypracována roční účetní závěrka. Tyto informace nemusí být uvedeny, pokud jsou podle čl. 2 odst. 3 pouze zanedbatelného významu. Informace týkající se vlastního kapitálu a zisku

nebo ztráty nemusí být rovněž zveřejňovány, pokud dotyčný podnik nezveřejňuje svou rozvahu a daná společnost v něm drží přímo či nepřímo méně než 50 % podíl;

v běžném nebo dřívějším účetním období za účelem dosažení daňových úlev. Pokud má toto ocenění významný vliv na budoucí daňové náklady, musí být uvedeny podrobnosti;

- 3) počet a jmenovitou hodnotu, nebo neexistuje-li jmenovitá hodnota, účetní hodnotu upsaných akcií během účetního období v rámci limitů povoleného kapitálu, aniž jsou dotčeny čl. 2 odst. 1 písm. e) směrnice 68/151/EHS nebo čl. 2 písm. c) směrnice 77/91/EHS, pokud jde o výši tohoto kapitálu;
 - 4) pokud existuje více než jeden druh akcií, uvede se jejich počet a jmenovitá hodnota, nebo neexistuje-li jmenovitá hodnota, uvede se jejich účetní hodnota;
 - 5) existenci jakýchkoli prioritních akcií, konvertibilních dluhopisů nebo podobných cenných papírů a práv s vyznačením jejich počtu a rozsahu práv, která udělují;
 - 6) částky závazků společností, které vznikly v daném účetním období a mají zbytkovou dobu splatnosti delší než pět let, a celkové částky závazků krytých věcnými zárukami, s uvedením povahy a formy této záruky. Tyto informace musí být zveřejněny odděleně pro každou položku závazků v souladu s členěním předepsaným články 9 a 10;
 - 7) celkovou částku veškerých finančních závazků, které nejsou zahrnuty v rozvaze, je-li tato informace užitečná k posouzení finanční pozice. Penzijní závazky a závazky vůči podnikům ve skupině musí být uvedeny samostatně;
 - 8) čistý obrat ve smyslu článku 28, rozčleněný podle kategorií činnosti a podle zeměpisných trhů, pokud se tyto kategorie a trhy mezi sebou podstatně liší z hlediska způsobu, kterým je organizován prodej výrobků a poskytování služeb spadajících do běžné činnosti společnosti;
 - 9) průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období rozčleněný podle kategorií a osobní náklady za účetní období rozvržené v souladu s čl. 23 odst. 6, nejsou-li uvedeny samostatně ve výsledovce;
 - 10) rozsah, v jakém byl výpočet zisku nebo ztráty za účetní období ovlivněn oceněním položek, které bylo provedeno odchylně od zásad stanovených v článcích 31 a 34 až 42
- 11) rozdíl mezi daňovými náklady za běžné a předcházející účetní období a částkou již zaplacených nebo splatných daní vztahujících se k těmto obdobím, pokud je tento rozdíl významný z hlediska budoucích daňových nákladů. Tato částka může být rovněž uvedena v rozvaze jako úhrnná částka ve zvláštní položce s odpovídajícím názvem;
 - 12) částku odměn vyplacených v účetním období členům správních, řídicích a dozorčích orgánů z důvodu jejich funkce a částka všech vzniklých či sjednaných penzijních závazků pro bývalé členy těchto orgánů. Tyto údaje se uvádějí souhrnně pro každou kategorii;
 - 13) částku záloh a úvěrů poskytnutých členům správních, řídicích či dozorčích orgánů s uvedením úrokové sazby, hlavních podmínek a veškerých dosud splacených částek, jakož i závazků přijatých v jejich prospěch formou záruk všeho druhu. Tyto údaje se uvádějí souhrnně pro každou kategorii.
2. Až do další koordinace nemusí členské státy uplatňovat odst. 1 bod 2) u finančních holdingových společností ve smyslu čl. 5 odst. 3.

Článek 44

Členské státy mohou povolit, aby společnosti uvedené v článku 11 sestavovaly zkrácený komentář ke své účetní závěrce bez údajů požadovaných v čl. 43 odst. 1 bodech 5) až 12). V komentáři k účetní závěrce však musí uvést údaje stanovené v čl. 43 odst. 1 bodě 6) souhrnně pro všechny položky, jichž se to týká.

Použije se článek 12.

Článek 45

1. Členské státy mohou povolit, aby údaje předepsané v čl. 43 odst. 1 bodě 2):

- a) byly zpracovány ve formě výkazu podle čl. 3 odst. 1 a 2 směrnice 68/151/EHS; toto musí být uvedeno v komentáři k účetní závěrce;

b) byly vynechány, pokud jejich povaha může přivodit vážnou újmu některému z podniků uvedených v čl. 43 odst. 1 bodě 2). Za tímto účelem mohou členské státy požadovat předběžný souhlas správního nebo soudního orgánu. Vynechání těchto údajů musí být uvedeno v komentáři k účetní závěrce.

2. Ustanovení odst. 1 písm. b) se rovněž vztahuje na informace předepsané v čl. 43 odst. 1 bodě 8).

Členské státy mohou podnikům uvedeným v článku 27 povolit, aby neuváděly údaje stanovené v čl. 43 odst. 1 bodě 8). Použije se článek 12.

ODDÍL 9

Obsah výroční zprávy

Článek 46

1. Výroční zpráva musí přinejmenším obsahovat pravdivý a věrný přehled vývoje hospodaření společnosti a její pozice.

2. Výroční zpráva musí rovněž obsahovat údaje týkající se

- a) všech důležitých událostí, k nimž došlo po skončení účetního období;
- b) pravděpodobného budoucího vývoje společnosti;
- c) činností v oblasti výzkumu a vývoje;
- d) při nabytí vlastních akcií údaje uvedené v čl. 22 odst. 2 směrnice 77/91/EHS.

ODDÍL 10

Zveřejňování

Článek 47

1. Řádně schválení roční účetní závěrka se spolu s výroční zprávou a zprávou osoby pověřené ověřením účetní závěrky zveřejňují způsobem stanoveným vnitrostátními právními předpisy v souladu s článkem 3 směrnice 68/151/EHS.

Vnitrostátní právní předpisy však mohou povolit, aby výroční zpráva nemusela být zveřejňována výše stanoveným způsobem.

V takovém případě bude veřejnosti přístupná v sídle společnosti v daném členském státě. Kopii celé nebo části každé takové zprávy musí být možné získat bezplatně na požádání.

2. Odchylně od odstavce 1 mohou členské státy povolit, aby společnosti uvedené v článku 11 zveřejňovaly

a) zkrácenou rozvahu vykazující jen ty položky, které jsou v člácích 9 a 10 označeny písmeny a římskými číslicemi, a uvádějící odděleně informace požadované v závorkách u položky D.II aktiv a položky C pasiv v článku 9 a u položky D.II v článku 10, avšak sečtené za všechny položky, jichž se to týká, a

b) zkrácený komentář k účetní závěrce bez vysvětlivek požadovaných v čl. 43 odst. 1 bodech 5) až 12). Komentář k účetní závěrce však musí obsahovat informace předepsané v čl. 43 odst. 1 bodě 6) sečtené za všechny položky, jichž se to týká.

Použije se článek 12.

Členské státy mohou těmto společnostem také povolit, aby nezveřejňovaly výsledovku, výroční zprávu a zprávu osoby pověřené ověřením účetní závěrky.

3. Členské státy mohou povolit, aby podniky uvedené v článku 27 zveřejňovaly

a) zkrácenou rozvahu vykazující jen ty položky, které jsou v člácích 9 a 10 označeny písmeny a římskými číslicemi, a uvádějící odděleně buď v rozvaze, nebo v komentáři k účetní závěrce

— položky C.I.3, C.II.1, 2, 3 a 4, C.III.1, 2, 3, 4 a 7, D.II.2, 3 a 6 a D.III.1 a 2 aktiv a položky C.1, 2, 6, 7 a 9 pasiv v článku 9,

— položky C.I.3, C.II.1, 2, 3 a 4, C.III.1, 2, 3, 4 a 7, D.II.2, 3 a 6, D.III.1 a 2, F.1, 2, 6, 7 a 9 a položky I.1, 2, 6, 7 a 9 v článku 10,

— údaje požadované v závorkách v položkách D.II aktiv a C pasiv v článku 9, sečtené za všechny položky, jichž se to týká, a odděleně pro položky D.II.2 a 3 aktiv a položky C.1, 2, 6, 7 a 9 pasiv,

— údaje požadované v závorkách v položce D.II v článku 10, sečtené za všechny položky, jichž se to týká, a odděleně pro položky D.II.2 a 3,

- b) zkrácený komentář k účetní závěrce bez informací požadovaných v čl. 43 odst. 1 bodech 5), 6), 8), 10) a 11). Komentář k účetní závěrce však musí obsahovat údaje předepsané v čl. 43 odst. 1 bodě 6) sečtené za všechny položky, jichž se to týká.

Tento odstavec se nedotýká odstavce 1, pokud se vztahuje k výkazu zisků a ztrát, výroční zprávě a zprávě osoby pověřené ověřením účetní závěrky.

Použije se článek 12.

Článek 48

Pokud se roční účetní závěrka a výroční zpráva zveřejňují v nezkrácené podobě, musí být reprodukovány ve formě a obsahu, na jejichž základě osoba pověřená ověřením účetní závěrky vypracovala svou zprávu. Musí k nim být připojen plný text její zprávy. Pokud měla osoba pověřená ověřením účetní závěrky jakékoli výhrady nebo odmítla zprávu o účetní závěrce podat, musí být tato skutečnost spolu s uvedením důvodů uvedena.

Článek 49

Pokud se roční účetní závěrka zveřejňuje ve zkrácené podobě, musí být uvedeno, že se jedná o zkrácenou verzi, a je třeba uvést rejstřík, ve kterém jsou závěrky uloženy podle čl. 47 odst. 1. Pokud k uložení dosud nedošlo, musí se tato skutečnost uvést. Zpráva vydaná osobou pověřenou ověřením účetní závěrky nemusí být připojena, avšak musí být uvedeno, zda byla zpráva vydána bez výhrad, nebo s výhradou, nebo zda bylo podání zprávy odmítnuto.

Článek 50

Spolu s roční účetní závěrkou a stejným způsobem musí být zveřejněno také

- navrhované rozdělení zisku nebo vypořádání ztráty,
- rozdělení zisku nebo vypořádání ztráty,

pokud nejsou tyto údaje obsaženy v roční účetní závěrce.

ODDÍL 11

Audit

Článek 51

1. a) Společnosti si musí nechat provést audit své roční účetní závěrky jednou nebo více osobami oprávněnými k provádění auditu účetní závěrky podle vnitrostátních právních předpisů.
- b) Osoba nebo osoby pověřené ověřením roční účetní závěrky musí rovněž ověřit, zda je výroční zpráva v souladu s roční účetní závěrkou za dané účetní období.

2. Členské státy mohou společnosti uvedené v článku 11 osvobodit od povinnosti předepsané v odstavci 1.

Použije se článek 12.

3. Pokud je uděleno osvobození uvedené v odstavci 2, stanoví členské státy ve svých právních předpisech přiměřené sankce pro případ, že roční účetní závěrka nebo výroční zpráva dotyčných společností nejsou vypracovávány v souladu s touto směrnicí.

ODDÍL 12

Závěrečná ustanovení

Článek 52

1. Při Komisi se zřizuje kontaktní výbor. Jeho úkolem je
 - a) aniž jsou dotčeny články 169 a 170 Smlouvy, podporovat harmonizované uplatňování této směrnice pomocí pravidelných jednání, zejména o konkrétních obtížích vznikajících v souvislosti s jejím uplatňováním;
 - b) radit Komisi v případě potřeby ve věcech doplnění nebo změn této směrnice.

2. Kontaktní výbor se skládá ze zástupců členských států a Komise. Výboru předsedá zástupce Komise. Sekretariát zajišťují útvary Komise.

3. Výbor svolává předseda buď z vlastního podnětu, nebo na žádost některého z členů výboru.

Článek 53

1. Pro účely této směrnice se „evropskou zúčtovací jednotkou“ rozumí jednotka definovaná rozhodnutím Komise č. 3289/75/ESUO ze dne 18. prosince 1975 ⁽¹⁾. Ekvivalent v národní měně bude při prvním stanovení vypočten sazbou platnou ke dni přijetí této směrnice.

2. S přihlédnutím k hospodářskému a měnovému vývoji ve Společenství Rada na návrh Komise každých pět let přezkoumá a případně reviduje částky vyjádřené v této směrnici v evropských zúčtovacích jednotkách.

Článek 54

Touto směrnicí nejsou dotčeny právní předpisy členských států požadující, aby roční účetní závěrky společností, které nespádají do jejich pravomoci, byly uchovávány v rejstříku, ve kterém jsou zapsány pobočky těchto společností.

Článek 55

1. Členské státy uvedou v účinnost právní a správní předpisy nezbytné pro dosažení souladu s touto směrnicí do dvou let od jejího oznámení. Neprodleně o nich uvědomí Komisi.

2. Členské státy mohou stanovit, že se předpisy uvedené v odstavci 1 použijí až 18 měsíců po konci období uvedeného v odstavci 1.

Toto období 18 měsíců však může být prodlouženo na pět let

- a) v případě „unregistered companies“ ve Spojeném království a v Irsku;
- b) pro účely článků 9 a 10 a článků 23 až 26, týkajících se členění rozvahy a výsledovky, pokud během tří let před oznámením této směrnice dotýčný členský stát předepsal pro tyto dokumenty jiné druhy členění;
- c) pro účely ustanovení této směrnice týkajících se výpočtu a uvádění v rozvaze odpisů aktiv spadajících do aktivních položek uvedených v čl. 9 bodech C.II.2 a 3 a v čl. 10 bodech C.II.2 a 3;
- d) pro účely čl. 47 odst. 1 této směrnice, s výjimkou společností, které již mají povinnost zveřejňování podle čl. 2 odst. 1 písm. f) směrnice 68/151/EHS. V takovém případě se čl. 47 odst. 1 druhý pododstavec této směrnice použije pro roční účetní závěrky a pro zprávu vypracovanou osobou pověřenou ověřením roční účetní závěrky;

e) pro účely použití čl. 51 odst. 1 této směrnice.

Kromě toho může být tato 18měsíční lhůta prodloužena na osm let pro společnosti, jejichž hlavní činností je lodní doprava a které již existují v okamžiku vstupu předpisů uvedených v odstavci 1 v platnost.

3. Členské státy sdělí Komisi znění hlavních ustanovení vnitrostátních právních předpisů, které přijmou v oblasti působnosti této směrnice.

Článek 56

Povinnost vykazovat v roční účetní závěrce položky předepsané články 9, 10 a 23 až 26, které se týkají podniků ve skupině, a povinnost poskytovat informace o těchto podnicích v souladu s čl. 13 odst. 2 a článkem 14 nebo čl. 43 odst. 1 bodem 7) vstupují v platnost současně se směrnicí Rady o konsolidovaných účetních závěrkách.

Článek 57

1. Do vstupu směrnice Rady o konsolidovaných účetních závěrkách v platnost, a aniž jsou dotčeny směrnice 68/151/EHS a 77/91/EHS, nemusí členské státy u závislých společností některé skupiny, které se řídí jejich vnitrostátním právem, uplatňovat ustanovení této směrnice týkající se obsahu, ověřování a zveřejňování ročních účetních závěrek těchto závislých společností, jsou-li splněny tyto podmínky:

- a) dominantní společnost se řídí právem daného členského státu;
- b) všichni akcionáři nebo společníci závislé společnosti vyjádřili svůj souhlas s uvedeným osvobozením od této povinnosti; toto prohlášení je vyžadováno pro každé účetní období;
- c) dominantní společnost oznámila, že se zaručila za závazky závislé společnosti;
- d) oznámení uvedená v písmenech b) a c) byla závislou společností zveřejněna v souladu s čl. 47 odst. 1 prvním pododstavcem;
- e) roční účetní závěrka závislé společnosti byla zahrnuta do konsolidované účetní závěrky skupiny;

⁽¹⁾ Úř. věst. L 327, 19.12.1975, s. 4.

f) osvobození týkající se obsahu, ověřování a zveřejňování roční účetní závěrky závislých společností bylo uvedeno v komentáři k roční účetní závěrce skupiny.

2. Pro konsolidovanou účetní závěrku skupiny se použijí články 47 a 51.

3. Pro konsolidovanou účetní závěrku skupiny se použijí, pokud je to možné, články 2 až 46.

Článek 58

1. Do vstupu směrnice Rady o konsolidovaných účetních závěrkách v platnost, a aniž je dotčena směrnice 77/91/EHS, nemusí členské státy u dominantních společností skupin, které se řídí jejich vnitrostátním právem, uplatňovat ustanovení této směrnice týkající se ověřování a zveřejňování výsledovek dominantních společností, jsou-li splněny tyto podmínky:

a) osvobození bylo zveřejněno dominantní společností v souladu s čl. 47 odst. 1;

b) roční účetní závěrka dominantní společnosti byla zahrnuta do konsolidované účetní závěrky;

c) osvobození týkající se ověřování a zveřejňování výsledovky dominantní společnosti bylo uvedeno v komentáři ke konsolidované účetní závěrce skupiny;

d) v rozvaze dominantní společnosti byly vykazány zisk nebo ztráta dominantní společnosti vypočítané podle této směrnice.

2. Pro konsolidovanou roční účetní závěrku se použijí články 47 a 51.

3. Pro konsolidovanou roční účetní závěrku se použijí, pokud je to možné, články 2 až 46.

Článek 59

Až do další koordinace mohou členské státy povolit, aby oceňování účastí v podnicích ve skupině bylo prováděno ekvivalenční metodou, pokud jsou splněny tyto podmínky:

a) použití této metody ocenění musí být uvedeno v komentáři k roční účetní závěrce podniku, který drží tyto účasti;

b) výše rozdílu v okamžiku nabytí těchto účastí mezi výší nákladů na jejich pořízení a výší kapitálu, který představují, včetně rezervních fondů podniku ve skupině, zisku nebo ztráty za účetní období a výsledků přenášených do příštích období, musí být vykazována odděleně v rozvaze nebo v komentáři k roční účetní závěrce společnosti, která drží takové účasti;

c) hodnota pořízení těchto účastí se v rozvaze společnosti, která má takové účasti, zvýší nebo sníží o zisk nebo ztrátu zaznamenané podnikem ve skupině v souladu s výší drženého podílu na kapitálu;

d) částky uvedené v písmenu c) se každoročně vykazují ve zvláštní položce s odpovídajícím názvem ve výsledovce společnosti, která drží takové účasti;

e) pokud podnik ve skupině rozděluje dividendy společnosti, která drží takové účasti, účetní hodnota těchto účastí se přiměřeně sníží;

f) pokud částky uvedené ve výsledovce v souladu s písmenem d) překročí částky již obdržených dividend nebo dividend, jejichž platba může být požadována, výše rozdílů musí být připsána do rezervního fondu, který nemůže být rozdělen akcionářům.

Článek 60

Až do další koordinace mohou členské státy předepsat, že hodnoty, do kterých investiční společnosti ve smyslu čl. 5 odst. 2 investovaly své finanční prostředky, se oceňují na základě své tržní hodnoty.

V takovém případě mohou členské státy rovněž osvobodit investiční společnosti s proměnným kapitálem od povinnosti vykazovat odděleně úpravy hodnot uvedené v článku 36.

Článek 61

Do vstupu směrnice Rady o konsolidovaných účetních závěrkách v platnost nemusí členské státy uplatňovat u mateřských společností skupin, které se řídí jejich vnitrostátním právem, ustanovení čl. 43 odst. 1 bodu 2) týkající se výše kapitálu a rezervních fondů a zisků a ztrát daných podniků, pokud jsou roční účetní závěrky těchto podniků zahrnuty v konsolidovaných

ročních účetních závěrkách nebo pokud jsou účasti v těchto
podnicích oceněny ekvivalenční metodou.

V Bruselu dne 25. července 1978.

Článek 62

Tato směrnice je určena členskými státy.

Za Radu

předseda

K. VON DOHNANYI
