



KOMISJA EUROPEJSKA

Bruksela, dnia 11.11.2011
KOM(2011) 684 wersja ostateczna/2

2011/0308 (COD)

CORRIGENDUM :

COM(2011) 684 final/2 annule et remplace le document COM(2011) 684 final adopté le 25.10.2011

Modifications concernent uniquement la date d'adoption et la cote finale.

Wniosek

DYREKTYWA PARLAMENTU EUROPEJSKIEGO I RADY

w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek

(Tekst mający znaczenie dla EOG)

{SEK(2011) 1289 wersja ostateczna}

{SEK(2011) 1290 wersja ostateczna}

UZASADNIENIE

1. UWAGI OGÓLNE

Dyrektywy dotyczące rachunkowości¹ (dalej zwane „dyrektywami”) dotyczą rocznych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych spółek akcyjnych i spółek z ograniczoną odpowiedzialnością w Europie.

Bieżącemu przeglądowi przyświeca kilka kluczowych celów:

- (1) ograniczenie i uproszczenie obciążeń administracyjnych głównie w przypadku małych spółek;
- (2) zwiększenie jasności i porównywalności sprawozdań finansowych dotyczące tych rodzajów spółek, w przypadku których względy te odgrywają ważną rolę w związku z większą aktywnością międzynarodową oraz większą liczbą zewnętrznych osób zainteresowanych;
- (3) ochrona podstawowych potrzeb użytkowników służąca zachowaniu niezbędnych danych rachunkowych dla użytkowników;
- (4) większa przejrzystość płatności dokonywanych na rzecz administracji rządowej przez przemysł wydobywczy i przedsiębiorstwa zajmujące się wyrobem lasów pierwotnych.

Na podstawie konsultacji stwierdzono, że zainteresowane strony są, ogólnie rzecz biorąc, zadowolone z obowiązujących przepisów, które przez ostatnie lata zasadniczo funkcjonowały prawidłowo. Należą do nich, między innymi, podmioty sporządzające sprawozdania finansowe i użytkownicy tych sprawozdań, a także organy władz publicznych. Dostrzegają one jednak pole do pewnego uproszczenia, z korzyścią zwłaszcza dla najmniejszych spółek. W ciągu ostatnich 30 lat zmianami wprowadzanymi w odnośnych dyrektywach dodano wiele wymogów, takich jak nowe zasady ujawniania informacji i wyceny, w tym szczegółowe przepisy dotyczące rachunkowości opartej na wartości godziwej. Mniej uwagi poświęcono przeanalizowaniu, czy możliwe jest uproszczenie lub wyeliminowanie istniejących wymogów. Mimo że każda zmiana wydawała się sama w sobie uzasadniona, to dodając nowe elementy, zwykle nie brano pod uwagę porównywalności i przydatności sprawozdań finansowych, zaostrzonych wymogów dotyczących sprawozdawczości, a także wachlarza dopuszczalnych wariantów przewidzianych przez państwa członkowskie, co doprowadziło do skomplikowania sytuacji i większego obciążenia wszystkich spółek. Zwiększone obciążenia są szczególnym utrudnieniem dla mniejszych spółek.

Zainteresowane strony podkreśliły także konieczność zapewnienia większej klarowności i porównywalności sprawozdań finansowych, zwłaszcza w przypadku większych spółek, które często prowadzą szerzej zakrojoną działalność międzynarodową.

¹ Czwarta dyrektywa Rady z dnia 25 lipca 1978 r. wydana na podstawie art. 54 ust. 3 lit. g) Traktatu, w sprawie rocznych sprawozdań finansowych niektórych rodzajów spółek (78/660/EWG). Siódma dyrektywa Rady z dnia 13 czerwca 1983 r. wydana na podstawie art. 54 ust. 3 lit. g) Traktatu w sprawie skonsolidowanych sprawozdań finansowych (83/349/EWG).

Uzasadnieniem dla dyrektyw jest konieczność ustanowienia wymogu sporządzania sprawozdań finansowych przez spółki akcyjne i spółki z ograniczoną odpowiedzialnością oraz określenie pewnych wymogów minimalnych w celu zwiększenia porównywalności sprawozdań finansowych w UE. To z kolei powinno doprowadzić do lepszego funkcjonowania jednolitego rynku, a ściślej rzecz biorąc, do większej dostępności finansowania, zmniejszenia kosztów kapitału oraz zwiększenia transgranicznej wymiany handlowej oraz aktywności w zakresie połączeń i przejęć przedsiębiorstw. Ogólnie rzecz biorąc, wniosek przyczynia się do poprawy konkurencyjności Europy poprzez ustanowienie otoczenia regulacyjnego sprzyjającego wzrostowi gospodarczemu generującemu nowe miejsca pracy.

Niniejszy wniosek jest uzupełnieniem wniosku z 2009 r. dotyczącego dyrektywy w sprawie sprawozdań finansowych mikropodmiotów², który jest nadal omawiany przez organy ustawodawcze UE. Ze względu na fakt, że zarówno Rada, jak i Parlament zaakceptowały zastosowanie odrębnego systemu dla mikropodmiotów, niniejszy wniosek nie zawiera nowych propozycji dotyczących mikroprzedsiębiorstw zgodnie z oceną zawartą w dołączonej do niego ocenie skutków. Komisja Europejska pragnie przeanalizować – wraz z organami ustawodawczymi UE – w jaki sposób najlepiej włączyć do niniejszego wniosku ostateczne porozumienie międzyinstytucjonalne w sprawie dyrektywy zaproponowanej w 2009 r.

Niniejszy wniosek jest elementem prezentowanej wielokrotnie strategii Komisji w odniesieniu do spółek. Celem strategii „Europa 2020”³ jest stworzenie w UE inteligentniejszej, bardziej zrównoważonej gospodarki sprzyjającej włączeniu społecznemu. Akt o jednolitym rynku⁴ ma na celu uproszczenie warunków działalności MŚP, które stanowią ponad 99 % europejskich przedsiębiorstw, a także zapewnienie im łatwiejszego dostępu do finansowania. W programie Small Business Act uznano konieczność uwzględnienia szczególnych potrzeb grupy MŚP, a także podziału tej grupy na różne segmenty. Sprzyja to podejściu „najpierw myśl na małą skalę”. Wniosek jest także częścią realizowanego przez Komisję programu uproszczenia oraz inicjatyw służących zmniejszeniu obciążeń administracyjnych. Jako taki służy on wypełnieniu zobowiązania Komisji do dokonywania przeglądu dorobku prawnego, tak aby zapewnić istotność, skuteczność i proporcjonalność obowiązujących przepisów, a także aby zmniejszyć obciążenia administracyjne poprzez uproszczenie otoczenia regulacyjnego⁵.

Niniejszy wniosek uchyla obowiązujące dyrektywy dotyczące rachunkowości, zastępując je i ich późniejsze zmiany jedną nową dyrektywą.

² Wniosek dotyczący dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady zmieniającej dyrektywę Rady 78/660/EWG w sprawie rocznych sprawozdań finansowych niektórych rodzajów spółek w odniesieniu do mikropodmiotów (Tekst mający znaczenie dla EOG) {SEK(2009) 206} {SEK(2009) 207} COM(2009) 83 wersja ostateczna - COD 2009/0035, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:52009PC0083:PL:NOT>

³ http://ec.europa.eu/europe2020/index_pl.htm

⁴ Przegląd dyrektyw dotyczących rachunkowości został zasygnalizowany w pkt. 2.11 komunikatu Komisji do Rady, Parlamentu Europejskiego, Europejskiego Komitetu Społeczno-Ekonomicznego i Komitetu Regionów z kwietnia 2011 r.: Akt o jednolitym rynku – Dwanaście dźwigni na rzecz pobudzenia wzrostu gospodarczego i wzmocnienia zaufania „Wspólnie na rzecz nowego wzrostu gospodarczego”, dostępny pod adresem <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0206:FIN:PL:PDF>.

⁵ http://ec.europa.eu/governance/better_regulation/key_docs_en.htm#_simplification

2. KONSULTACJE Z ZAINTERESOWANYMI STRONAMI ORAZ OCENA SKUTKÓW

2.1. Konsultacje z zainteresowanymi stronami

W trakcie całego procesu przeglądu służby Komisji prowadziły stały dialog z zainteresowanymi stronami. Jego celem było zebranie opinii wszystkich zainteresowanych stron, w tym sporządzających sprawozdania finansowe, ich użytkowników, podmiotów ustanawiających standardy, organów władz publicznych itp. Dialog ten odbywał się poprzez:

- nieformalną, doraźną grupę analityczną ds. MŚP złożoną z 10 ekspertów o różnym doświadczeniu i różnym obszarze specjalizacji;
- dwukrotne konsultacje społeczne dotyczące przeglądu dyrektyw oraz międzynarodowych standardów sprawozdawczości finansowej dla małych i średnich przedsiębiorstw, zakończonych spotkaniami zainteresowanych stron, podczas których przeanalizowano i omówiono wyniki konsultacji;
- kilka spotkań tematycznych z krajowymi organami ustanawiającymi standardy, przedstawicielami małych i średnich przedsiębiorstw, bankami, inwestorami i księgowymi z całej UE;
- konsultacje z grupą roboczą ds. MŚP w ramach EFRAG (Europejskiej Grupy Doradczej ds. Sprawozdawczości Finansowej) oraz doraźną grupą roboczą ds. MŚP w ramach Komitetu Regulacyjnego ds. Rachunkowości;
- analizę wpływu zmian do dyrektyw na obciążenia administracyjne, przeprowadzoną przez Centre for Strategy and Evaluation Services (CSES, Ośrodek usług strategicznych i oceny).

W odniesieniu do sprawozdań finansowych dla poszczególnych krajów służby Komisji prowadzi także regularny dialog z różnymi kategoriami osób zainteresowanych (takimi jak sporządzający, użytkownicy i organy władz publicznych). W latach 2010–2011 przeprowadzono konsultacje społeczne oraz szereg konsultacji dwustronnych z osobami zainteresowanymi (zwłaszcza użytkownikami i sporządzającymi). Ponadto Europejska Grupa Doradcza ds. Sprawozdawczości Finansowej (EFRAG) przedstawiła swoje stanowisko w kwestii oceny kosztów administracyjnych związanych z ewentualnym wymogiem sprawozdań finansowych dla poszczególnych krajów.

2.2. Ocena skutków

2.2.1. Sprawozdania finansowe

Sporządzanie sprawozdań finansowych zostało wskazane jako jeden z najbardziej uciążliwych obowiązków ustawowych spółek⁶. Małe spółki borykają się z większymi – w stosunku do ich rozmiarów – obciążeniami administracyjnymi niż średnie i duże spółki.

W ocenie skutków przeanalizowano pięć ogólnych wariantów polityki, począwszy od scenariusza podstawowego. Spośród ogólnych wariantów za najkorzystniejszy uznano

⁶ http://ec.europa.eu/enterprise/policies/better-regulation/administrative-burdens/priority-areas/index_en.htm

wariant obejmujący przegląd i aktualizację wybranych wymogów zawartych w dyrektywach dotyczących rachunkowości.

Po przeanalizowaniu bardziej szczegółowych wariantów uznano, że najlepszym sposobem realizacji polityki byłyby utworzenie odrębnego systemu dla małych przedsiębiorstw. Możliwe zmniejszenie obciążeń administracyjnych w ramach tego wariantu równe jest kwocie 1,5 mld EUR i wynika z ograniczenia wymogów sprawozdawczych w odniesieniu do informacji dodatkowej, dalszego złagodzenia wymogów dotyczących ustawowego badania sprawozdań oraz zwolnienia małych grup z obowiązku sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych.

Drugi wariant szczegółowy dotyczył podniesienia progów dla małych i średnich spółek zdefiniowanych dyrektywą w celu uwzględnienia inflacji w latach 2007–2011. Możliwość zmniejszenia obciążeń związane z tym wariantem wynoszą około 0,2 mld EUR.

Wynikające stąd szacowane oszczędności mogą zatem wynieść ogółem 1,7 mld EUR. W każdym przypadku mikroprzedsiębiorstwa skorzystają z uproszczonego systemu przeznaczonego dla małych spółek⁷. Jednakże wpływ wyżej wspomnianych wariantów na mikroprzedsiębiorstwa został pominięty, ponieważ kwestię tę omówiono szczegółowo we wniosku dotyczącym dyrektywy w sprawie mikropodmiotów, która oczekuje na decyzję Parlamentu Europejskiego i Rady.

Wspomniane warianty polityki spowodują ograniczenie ilości informacji udostępnianych użytkownikom sprawozdań finansowych małych i średnich spółek, w tym informacji publicznie dostępnych. Ochrona wierzycieli zostałaby jednak wzmocniona, ponieważ obowiązkowe stałoby się ujawnianie dwóch rodzajów informacji – dotyczących poręczeń i zobowiązań oraz transakcji między podmiotami powiązаныmi. Miałyby one także nieznaczny pozytywny wpływ na informacje udostępniane przez średnie i duże spółki ze względu na większą jasność i porównywalność ich sprawozdań finansowych.

Możliwe, że organy statystyczne musiałyby dostosować sposób zbierania danych przekazywanych przez mniejsze spółki, choć maksymalna harmonizacja progów umożliwiłaby im zbieranie danych dotyczących spółek o takich samych (w kategoriach bezwzględnych) rozmiarach w całej UE, przez co poprawiłaby się ich porównywalność. Harmonizacja progów może jednak mieć niekorzystny wpływ na gromadzenie danych statystycznych, zwłaszcza w państwach członkowskich, w których wysoki jest udział małych spółek. W celu oszacowania krajowych wskaźników gospodarczych państwa te być może będą zmuszone do zweryfikowania sposobu gromadzenia danych dotyczących spółek. Przedstawiony przez Komisję wniosek dotyczący integracji rejestrów centralnych, rejestrów handlowych i rejestrów spółek⁸ powinien – jako okoliczność łagodząca – poprawić transgraniczny dostęp do informacji o spółkach. Organy podatkowe zachowają natomiast uprawnienia w zakresie decydowania o sposobie obliczania zysku do celów podatkowych oraz o związanych z tym wymogach z zakresu sprawozdawczości.

⁷ Wpływ na oszczędności mikroprzedsiębiorstw nie został uwzględniony w skutkach niniejszego wniosku, tak aby uniknąć podwójnego liczenia i powtórzenia oceny skutków dołączonej do wniosku z 2009 r. dotyczącego dyrektywy w sprawie mikropodmiotów.

⁸ Wniosek dotyczący dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady zmieniającej dyrektywę 89/666/EWG, 2005/56/WE i 2009/101/WE w zakresie integracji rejestrów centralnych, rejestrów handlowych i rejestrów spółek, COM(2011) 79 z 24.2.2011.

Jeśli chodzi o społeczne skutki wniosku, uproszczone wymogi dotyczące rachunkowości powinny tworzyć warunki sprzyjające zakładaniu spółek i przedsiębiorczości. W ocenie skutków uznano, że poprzez uwolnienie pewnej części zasobów spółek niniejsza inicjatywa powinna przyczynić się, przynajmniej w niewielkim stopniu, do tworzenia miejsc pracy w UE. Część oszczędności na poziomie przedsiębiorstw wynikałaby ze zmniejszenia kosztów usług biur rachunkowych lub zewnętrznych księgowych. Oczekuje się, że wpływ takiego przesunięcia zasobów na miejsca pracy będzie albo neutralny, albo tylko nieznacznie niekorzystny, jeśli chodzi o ogólny poziom zatrudnienia. Nie przewiduje się mierzalnych skutków dla środowiska. Oczekuje się także, że wprowadzenie uproszczonych systemów rachunkowości nie będzie zniechęcało małych przedsiębiorstw do dalszego wzrostu, ponieważ wymogi rachunkowe są w tym względzie mniej uciążliwe niż przepisy podatkowe czy uregulowania związane z ubezpieczeniem społecznym. Ponadto zastosowana w niniejszym wniosku zasada „najpierw myśl na małą skalę” pozwala uwzględnić w systemach rachunkowości spółki o różnych rozmiarach.

2.2.2. Sprawozdania dotyczące płatności na rzecz administracji rządowych

Komisja publicznie wyraziła poparcie dla międzynarodowej Inicjatywy Przejrzystości w Branżach Wydobywczych (EITI) oraz zapowiedziała gotowość do przedstawienia przepisów upoważniających do wprowadzania wymogów dotyczących ujawniania informacji przez spółki przemysłu wydobywczego⁹. Podobne zobowiązanie zawarto w deklaracji zamykającej szczyt grupy G-8, zorganizowany w Deauville w maju 2011 r.¹⁰, w której to deklaracji rządy państw grupy G-8 zobowiązały się do „ustanowienia przepisów ustawowych i wykonawczych dotyczących przejrzystości lub do propagowania dobrowolnych standardów wymagających, aby spółki zajmujące się wydobywaniem ropy, gazu i górnictwem ujawniały płatności, jakich dokonują na rzecz administracji rządowych, lub je do tego zachęcających”. Ponadto Parlament Europejski przedstawił rezolucję¹¹, w której przypomniał o swoim poparciu dla wymogu prowadzenia sprawozdawczości w podziale na poszczególne kraje, zwłaszcza w odniesieniu do przemysłu wydobywczego.

Unijne przepisy nie wymagają obecnie, aby spółki ujawniały na poziomie krajowym płatności na rzecz administracji rządowej dokonywane w krajach, w których prowadzą działalność. Zatem tego rodzaju płatności dokonywane na rzecz administracji rządowej w danym kraju zazwyczaj nie są ujawniane, mimo że płatności te ze strony przemysłu wydobywczego (ropa, gaz i górnictwo) lub przedsiębiorstw zajmujących się wyrobem¹² lasów pierwotnych¹³ mogą stanowić znaczną część dochodów państwa, zwłaszcza w państwach trzecich bogatych w surowce naturalne. W celu egzekwowania od rządów państw odpowiedzialności za wykorzystanie tych surowców i propagowanie dobrego zarządzania proponuje się wprowadzenie wymogu ujawniania płatności na rzecz administracji rządowych w sprawozdaniach pojedynczych spółek lub sprawozdaniach skonsolidowanych. Niniejszy

⁹ <http://www.liberation.fr/monde/01012339133-lutter-contre-l-opacite-des-industries-extractives>

¹⁰ http://ec.europa.eu/commission_2010-2014/president/news/speeches-statements/pdf/deauville-g8-declaration_en.pdf

¹¹ Rezolucja INI/2010/2102.

¹² Zarówno karczowanie lub wyręb selektywny, jak i trzebież na gruntach zaklasyfikowanych jako obszar lasu pierwotnego bądź też innego rodzaju ingerencja w taki las lub grunt zalesiony związana z górnictwem, poszukiwaniem lub wydobywaniem minerałów, wody, ropy lub gazu, lub też inną działalnością szkodliwą.

¹³ Zdefiniowanych w dyrektywie 2009/28/WE jako „lasy i inne zalesione grunty z gatunkami rodzimymi, gdzie nie istnieją wyraźnie widoczne ślady działalności człowieka, a procesy ekologiczne nie zostały w istotny sposób zaburzone”.

wniosek jest pod tym względem porównywalny z amerykańską ustawą Dodd-Franka¹⁴, którą przyjęto w lipcu 2010 r. i przepisami której wprowadzono wymóg, aby przedsiębiorstwa przemysłu wydobywczego (wydobywające ropę lub gaz bądź zajmujące się górnictwem) wpisane do rejestru Komisji Papierów Wartościowych i Giełd publikowały informacje o płatnościach na rzecz administracji rządowych¹⁵ z podziałem na kraje i poszczególne projekty. Przepisy wykonawcze SEC mają zgodnie z harmonogramem zostać przyjęte do końca 2011 r.

W ocenie skutków¹⁶ przeanalizowano pięć ogólnych wariantów polityki, począwszy od scenariusza podstawowego (wariant polityki 0), przez przeanalizowanie możliwych rozwiązań, które doprowadziłyby do ogólnego porozumienia dotyczącego sprawozdawczości z podziałem na kraje w odniesieniu do przedsiębiorstw wielonarodowych z UE i spoza UE (warianty polityki 1), aż po ocenę kilku wariantów polityki zobowiązujących tylko spółki unijne do ujawniania informacji dotyczących poszczególnych krajów (warianty polityki 2–4). W wariantach 2 od przedsiębiorstw przemysłu wydobywczego i przedsiębiorstw zajmujących się wyrobem lasów pierwotnych wymaga się ujawniania płatności na rzecz administracji rządowych w podziale na kraje, natomiast w wariantach 3 ujawnianie takich informacji wymagane jest w podziale na kraje i poszczególne projekty. Oprócz sprawozdania dotyczącego płatności na rzecz administracji rządowej w wariantach 4 wymaga się, aby spółki prowadzące działalność w przemyśle wydobywczym i zajmujące się wyrobem lasów pierwotnych sporządzały pełen zestaw sprawozdań dla poszczególnych krajów.

Przyjęto wariant przewidujący sprawozdawczość w zakresie płatności na rzecz administracji rządowych z podziałem na kraje w przypadku mających siedzibę w UE wielonarodowych przedsiębiorstw przemysłu wydobywczego i przedsiębiorstw zajmujących się wyrobem lasów pierwotnych (wariant polityki 3). Przemysł wydobywczy obejmuje wszystkie spółki prowadzące działalność polegającą na poszukiwaniu, odkrywaniu, eksploatacji i wydobyciu złóż minerałów, ropy i gazu ziemnego. Wyrob lasów pierwotnych obejmuje wszystkie spółki, których działalność polega na karczowaniu, wyrobie selektywnym bądź trzebieży lasów pierwotnych. Ujawnianie płatności na rzecz administracji rządowej z podziałem na kraje i – stosownie do sytuacji – z podziałem na projekty bardziej odpowiadałoby oczekiwaniom zainteresowanych stron, które wzywają do rozszerzenia zakresu ujawnianych informacji, jednak koszty takiego wariantu można byłoby uznać za dopuszczalne pod warunkiem wprowadzenia odpowiedniego progu istotności. Takie rozwiązanie pozwoliłoby zapewnić większą przejrzystość, ale bez nadmiernego obciążania spółek unijnych i bez nadmiernego pogarszania ich pozycji konkurencyjnej. Nie powinno to zagrozić dalszym staraniom UE o osiągnięcie międzynarodowego porozumienia i o stworzenie – w drodze negocjacji z międzynarodowymi partnerami – równych warunków działania w zakresie sprawozdawczości z podziałem na kraje.

¹⁴ <http://www.sec.gov/about/laws/wallstreetreform-cpa.pdf>

¹⁵ Podatki, tantiemy, opłaty (w tym opłaty koncesyjne), należności z tytułu produkcji, premie oraz inne znaczące korzyści.

¹⁶ Dnia 22 lipca 2011 r. ocena skutków została pozytywnie zaopiniowana przez Radę ds. Ocen Skutków. W ostatecznej wersji oceny (adres strony internetowej) uwzględniono następujące uwagi Rady: W sprawozdaniu należało wyraźniej określić zakres przedmiotowy i główny cel inicjatywy. Po drugie, sprawozdanie to powinno zawierać pełniejszy scenariusz podstawowy. Po trzecie, poszczególne warianty powinny być lepiej zaprezentowane. Po czwarte, w sprawozdaniu należało lepiej uwzględnić koszty i korzyści płynące z poszczególnych wariantów polityki oraz poprawić analizę proporcjonalności proponowanych środków. Po piąte, w sprawozdaniu należało zapewnić więcej informacji na temat opinii zainteresowanych stron.

W kontekście niniejszego wniosku niektóre spółki poruszyły jednak problem możliwej kolizji wymogów UE dotyczących ujawniania takich informacji z przepisami krajowymi państwa będącego odbiorcą płatności zabraniającymi ich ogłaszania. W związku z tym pojawiły się apele o ustanowienie w takich przypadkach zwolnienia z obowiązku zgłaszania odnośnych płatności na rzecz administracji rządowej. Mimo że Komisja była w stanie wskazać bardzo niewiele przykładów krajów zabraniających ujawniania takich informacji, przewidziano ściśle określone zwolnienie na wypadek sytuacji, w których spółka, która wywiązałaby się z obowiązku ujawniania takich informacji, wyraźnie naruszyłaby przepisy prawa karnego w danym kraju.

Bezpieczeństwo energetyczne zajmuje ważne miejsce wśród celów UE z kilku powodów, między innymi dlatego, że ilość energii produkowanej w państwach członkowskich UE nie wystarcza do zaspokojenia bieżącego popytu. Zdaniem niektórych działalność unijnych podmiotów zajmujących się wydobywaniem w państwach trzecich może być utrudniona, co może mieć wpływ na bezpieczeństwo dostaw ropy i gazu do Europy. Mimo że niektóre spółki już teraz ujawniają płatności na rzecz administracji rządowych w poszczególnych krajach bez uszczerbku dla swojej działalności, sytuacja innych spółek może być w tym zakresie inna. Dlatego też przegląd powinien służyć między innymi ocenie kwestii bezpieczeństwa dostaw energii w Europie. Poruszono także kwestię możliwego pogorszenia pozycji konkurencyjnej unijnego przemysłu wskutek ujawniania takich informacji. Komisja jest zdania, że w większości przypadków ujawnienie płatności na rzecz administracji rządowej z podziałem na kraje i projekty, jeżeli płatności te zostały przyznane na określony projekt (przy zachowaniu progu istotności), nie zapewni bezpośredniego wglądu w poufne informacje dotyczące spółki, takie jak wysokość obrotów, kosztów i zysków. Wzmocnienie Inicjatywy Przejrzystości w Branżach Wydobywczych pozwoliłoby także przeciwdziałać ewentualnemu krótkoterminowemu spadkowi konkurencyjności, gdyż mogłoby ono prowadzić do powszechniejszego stosowania zasad przejrzystości oraz poprawy reputacji spółek przestrzegających przepisów.

2.3. Wpływ na budżet

Wniosek nie ma wpływu na budżet Unii.

3. INFORMACJE DODATKOWE

3.1. Uproszczenie

Wniosek wprowadza odrębny system dla małych przedsiębiorstw, który znacząco zmniejszy obciążenia administracyjne, z jakimi obecnie borykają się małe spółki podczas sporządzania sprawozdań finansowych. Zawartość informacji dodatkowej do sprawozdania zostanie ograniczona do: (i) polityki rachunkowości; (ii) poręczeń, zobowiązań, zdarzeń warunkowych i umów nieuwzględnionych w bilansie; (iii) zdarzeń po dniu bilansowym nieuwzględnionych w bilansie; (iv) zobowiązań długoterminowych i zabezpieczonych oraz (v) transakcji między podmiotami powiązаныmi. Należy zauważyć, że wprowadzenie obowiązku ujawniania informacji określonych w pkt (iii) i (v) będzie oznaczało nałożenie nowych obowiązków na małe spółki, ponieważ większość państw członkowskich ustanowiła wyłączenia w zakresie ujawniania tych informacji przez tego rodzaju spółki.

Celem wniosku jest także zharmonizowanie progów, tak aby zagwarantować, że wszystkie małe spółki w UE faktycznie odczują zmniejszenie obciążeń administracyjnych. Obecnie

wiele spółek, które według definicji europejskich zaliczają się do kategorii spółek małych, wchodzą w zakres kategorii spółek średnich lub dużych, gdyż progi zdefiniowane w dyrektywach są obniżane podczas transpozycji w państwach członkowskich.

Poniższa tabela zawiera streszczenie najważniejszych uproszczeń wynikających z niniejszego wniosku:

<p>Małe spółki ~ 1,1 mln spółek ~ 21 % spółek</p>	<ul style="list-style-type: none"> – Maksymalna harmonizacja zagwarantuje spółkom tej samej wielkości korzyści płynące z wyrównania warunków konkurencji w całej UE. – Informacja dodatkowa do sprawozdania finansowego będzie ograniczała się do pięciu kluczowych obszarów. – Brak wymogu ustawowego badania sprawozdań. – Małe grupy będą zwolnione z obowiązku sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych.
--	--

3.2. Inne środki

Celem wniosku jest zwiększenie porównywalności i jasności sprawozdań finansowych sporządzanych przez średnie i duże spółki, a w ograniczonym zakresie także przez spółki małe.

W tym celu, przygotowując wniosek, starano się zmniejszyć liczbę wariantów stosowanych w państwach członkowskich, ponieważ niekorzystnie wpływają one na porównywalność sprawozdań finansowych. Obowiązkowe staną się pewne ogólne zasady, takie jak przewaga treści nad formą, w celu zwiększenia jasności sprawozdań.

Jeśli chodzi o zmiany do obowiązujących przepisów, poniższa tabela przedstawia streszczenie najważniejszych zmian:

<p>Średnie / duże spółki ~ 0,3 mln spółek ~ 4 % spółek</p>	<ul style="list-style-type: none"> – Wprowadzenie ogólnych zasad istotności oraz przewagi treści nad formą. – Zmniejszenie liczby wariantów w państwach członkowskich.
---	--

3.3. MSSF dla MŚP

Jako jeden z wariantów rozważano przyjęcie międzynarodowych standardów sprawozdawczości finansowej dla MŚP (MSSF dla MŚP) do obowiązkowego stosowania w UE. Zdania zainteresowanych stron, zwłaszcza organów władz publicznych, były jednak podzielone w tej kwestii, a w ocenie skutków także stwierdzono, że wprowadzenie nowego standardu nie służyłoby uproszczeniu i zmniejszeniu obciążeń administracyjnych. Ponadto biorąc pod uwagę, że MSSF dla MŚP są stosunkowo nowym standardem, brakuje nadal doświadczeń w zakresie ich stosowania.

Obowiązkowe przyjęcie MSSF dla MŚP nie zostało włączone jako działanie polityczne do niniejszego wniosku, a różnice między niniejszym wnioskiem w sprawie dyrektywy a MSSF dla MŚP w zakresie ujmowania należnych lecz niewpłaconych wkładów na poczet kapitału podstawowego oraz okresów amortyzacji wartości firmy, której spodziewany okres ekonomicznej użyteczności nie może zostać wiarygodnie oszacowany, oznaczają, że jednoznaczne, pełne przyjęcie MSSF dla MŚP nie będzie możliwe.

3.4. Sprawozdania dotyczące płatności na rzecz administracji rządowych

W celu działania na rzecz odpowiedzialności rządzących oraz dobrych rządów we wniosku wprowadzono nowe wymogi sprawozdawcze dotyczące spółek przemysłu wydobywczego lub zajmujących się wyrobem lasów pierwotnych. Proponuje się, aby spółki ujawniały płatności na rzecz administracji rządowej w każdym kraju, w którym prowadzą działalność, i w odniesieniu do każdego projektu, jeżeli płatności te zostały przyznane na określony projekt i jeśli ze względu na swą wysokość są one istotne dla otrzymującego je państwa. Zgodnie z ogólnym celem i mając na uwadze ograniczenie dodatkowych obciążeń administracyjnych, nowy wymóg dotyczy jedynie dużych spółek i jednostek interesu publicznego.

3.5. Wniosek w sprawie dyrektywy i uchylenie obowiązujących przepisów

Wniosek ma postać nowej dyrektywy uchylającej dyrektywy z 1978 r. i 1983 r. oraz ich późniejsze zmiany.

3.6. Podstawa prawna, zasada pomocniczości i zasada proporcjonalności

Wniosek oparty jest na art. 50 ust. 1 Traktatu, który jest podstawą prawną do przyjmowania środków unijnych służących utworzeniu rynku wewnętrznego w zakresie prawa spółek.

Wniosek stanowi, że spółki akcyjne i spółki z ograniczoną odpowiedzialnością powinny sporządzać sprawozdania finansowe zgodnie z określonymi wymogami mającymi na celu zwiększenie ogólnounijnej porównywalności sprawozdań finansowych, a w ten sposób mającymi przyczynić się do lepszego funkcjonowania jednolitego rynku i do zwiększenia transgranicznej wymiany handlowej. Zgodnie z zasadą pomocniczości UE powinna podejmować działania tylko w tych przypadkach, gdy może zapewnić lepsze efekty niż państwa członkowskie działające pojedynczo, a jej działania powinny ograniczać się do tego co niezbędne i proporcjonalne do osiągnięcia założonych celów polityki. Charakter celów niniejszego przeglądu sprawia, że nie mogą one zostać osiągnięte za pomocą jednostronnych działań na poziomie państw członkowskich.

Objęcie pojedynczym zestawem podstawowych unijnych wymogów przyniosłoby korzyści małym spółkom zgodnie z podejściem „najpierw myśl na małą skalę”. Małe spółki powinny być traktowane jednakowo w całej UE, tak aby mogły korzystać z dostępu do jednolitego rynku na jednakowych zasadach. Państwa członkowskie nie powinny nakładać niepotrzebnych dodatkowych wymogów. Najłatwiej można ten cel osiągnąć przez skoordynowane przepisy prawa UE. Jeżeli chodzi o średnie i duże spółki sprawozdawczość finansowa powinna być bardziej porównywalna na poziomie UE, gdyż działalność tych spółek obejmuje często obszar całej UE i dotyczy zainteresowanych stron na obszarze całego rynku wewnętrznego. Państwa członkowskie powinny mieć jednak pewną swobodę w zakresie dodatkowych wymogów sprawozdawczych w przypadku tego rodzaju spółek. W tym celu dyrektywa jest najodpowiedniejszym aktem prawnym, gdyż zostawia państwom członkowskim pewien margines uznaniowości. Dyrektywa gwarantuje także, że treść i forma

proponowanego działania UE nie wykroczy poza zakres niezbędny i proporcjonalny do osiągnięcia regulacyjnego celu, jakim jest uproszczenie i zmniejszenie obciążeń administracyjnych.

4. UWAGI DOTYCZĄCE POSZCZEGÓLNYCH ARTYKUŁÓW

Niżej wymienione artykuły pozostają takie same co do treści, jak odpowiadające im artykuły czwartej dyrektywy Rady 78/660/EWG oraz siódmej dyrektywy Rady 83/349/EWG, mimo że ich numeracja w większości przypadków różni się od pierwotnej. Mowa tu o art. 1 ust. 1 (w tym załącznik I i II), art. 2 ust. 2–8, art. 3 ust. 6–9, art. 4, art. 5 ust. 2–3, art. 6 ust. 2–3, art. 7, art. 8 ust. 1–5, art. 10, art. 11 ust. 1–7 oraz art. 11 ust. 11, art. 12 ust. 2, art. 19 ust. 2, art. 20, 21, 22, art. 28 ust. 2, art. 29 ust. 2 i 3, art. 30, 32, art. 33 ust. 1–2, art. 34 ust. 1, art. 35 z wyjątkiem ust. 3, art. 44, 45, 47 i 51. Załącznik III zawiera tabelę korelacji.

W celu zapewnienia zwięzłości i jasności wyjaśnienia zawarte w niniejszej sekcji ograniczają się jedynie do tych elementów, w których niniejszy wniosek wprowadza istotne zmiany w porównaniu z uchylanymi dyrektywami.

W całym tekście wprowadzono szereg zmian w celu dostosowania terminologii zastosowanej w proponowanej dyrektywie do współczesnego języka rachunkowości, co nie wpływa jednak na meritum odnośnych artykułów. Mowa tu o: zastąpieniu terminu „spółka” terminem „jednostka” oraz zastąpieniu wszelkich odniesień do „rocznych sprawozdań” terminem „sprawozdanie z działalności”.

4.1. Rozdział 1 – Zakres, definicje i kategorie jednostek

W art. 2 zebrano szereg definicji, które były rozproszone w poprzednich dyrektywach. Jednostki interesu publicznego zostały zdefiniowane z wykorzystaniem definicji zastosowanej w dyrektywie 2006/43/WE w sprawie badań ustawowych. Definicje jednostki dominującej, zależnej i powiązanej zostały sformułowane jaśniej niż w siódmej dyrektywie Rady 83/349/EWG. Nie zmieniono jednak istoty merytorycznej. Również jednostki stowarzyszone zostały zdefiniowane jaśniej niż dotychczas, a ponadto, zakładając, że w sytuacji gdy inwestor posiada co najmniej 20 % praw głosu, ma on znaczący wpływ na podejmowane decyzje, definicja jest zgodna z odpowiednim międzynarodowym standardem rachunkowości – MSR 28.

W art. 3 zapewniono podstawę prawną dla wyrażeń: „małe”, „średnie” i „duże” jednostki oraz podtrzymano praktykę określania rozmiarów jednostki przez odniesienie do jej obrotów netto, sumy bilansowej i liczby zatrudnionych. W zależności od celu poszczególnych obszarów polityki UE Unia może zastosować definicje różniące się do pewnego stopnia od definicji zawartych w wyżej wymienionym artykule¹⁷. Wniosek przewiduje pełną harmonizację

¹⁷ Na przykład Komisja propaguje definicje mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw, które są wykorzystywane tylko w określonych obszarach, takich jak pomoc państwa, fundusze strukturalne lub wykonanie programów wspólnotowych, zwłaszcza programu ramowego w zakresie badań i rozwoju technologicznego. Definicje te zawarte są w zaleceniu Komisji 2003/361/WE z dnia 6 maja 2003 r. dotyczącym definicji mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw (Dziennik Urzędowy L 124 z 20.5.2003). Zgodnie z tym zaleceniem średnie przedsiębiorstwo jest zdefiniowane jako przedsiębiorstwo zatrudniające mniej niż 250 osób, którego roczny obrót nie przekracza 50 mln EUR lub którego roczna suma bilansowa nie przekracza 43 mln EUR. Małe przedsiębiorstwo jest zdefiniowane jako przedsiębiorstwo zatrudniające mniej niż 50 osób, którego roczny obrót lub roczna

kryteriów dotyczących rozmiaru, podczas gdy do tej pory państwa członkowskie mogły wybrać, czy rozmiary przedsiębiorstwa powinny być uznawane w ramach ich jurysdykcji, a także – w określonych granicach – mogły określać odnośne kryteria rozmiarów.

Małe i średnie grupy są zdefiniowane precyzyjniej, niż to miało miejsce w siódmej dyrektywie Rady 83/349/EWG. Progi służące określeniu rozmiarów przedsiębiorstwa na podstawie obrotu netto i sumy bilansowej zostały zwiększone zgodnie z poziomem inflacji od czasu ich ostatniego przeglądu w 2006 r.

Definicje i zwolnienia dotyczące „finansowych spółek holdingowych” oraz „funduszy inwestycyjnych” zostały usunięte, ponieważ odrębne dla tego sektora rozwiązania w zakresie rachunkowości stanowią przeszkodę dla harmonizacji. Ponadto przepisy te nie są powszechnie stosowane w UE.

4.2. Rozdział 2 – Główne przepisy i zasady

Artykuł 4 wraz z art. 17 (zob. pkt 4.4 poniżej) tworzą w pełni zharmonizowany system, jeśli chodzi o sporządzanie przez małe jednostki sprawozdań finansowych składających się z rachunku zysków i strat, bilansu i krótkiej informacji dodatkowej. Państwa członkowskie nie powinny wymagać przedstawiania dalszych informacji.

W art. 5 wprowadzono ogólną zasadę istotności. Zgodnie z tym artykułem ujmowanie, wycena, prezentacja i wykazywanie informacji w sprawozdaniach finansowych powinno podlegać kryterium istotności. Pozwoli to na przykład połączyć poszczególne pozycje w rachunku zysków i strat lub w bilansie bądź pominąć pewne elementy w informacji dodatkowej, jeśli ich zawartość jest nieistotna. Zgodnie z tą samą zasadą ujmowanie nieistotnych rozliczeń międzyokresowych oraz rezerw nie byłoby konieczne. Stwierdzenie, czy dane informacje są istotne, pozostanie podstawowym obowiązkiem spółki niezależnie od tego, czy podlega ona badaniu czy nie.

Ponadto w art. 5 wprowadzono jako ogólną zasadę wymóg prezentowania transakcji w sprawozdaniu finansowym zgodnie z jej treścią ekonomiczną, a nie tylko jej formą prawną. Służy to ustanowieniu wspólnych zasad ogólnych, a zatem harmonizacji w całej UE. Poprzednio taka metoda prezentacji była dopuszczona dyrektywami, ale państwa członkowskie nie miały obowiązku wprowadzenia tej zasady do prawa krajowego.

W art. 6 utrzymano możliwość dopuszczenia przez państwa członkowskie wyceny aktywów trwałych według wartości zaktualizowanej jako alternatywy dla wyceny według kosztu historycznego, natomiast aby zapewnić większą harmonizację podstawy wyceny, wyeliminowano możliwość dopuszczenia przez państwa członkowskie rachunkowości według kosztów odtworzenia środków trwałych oraz metod rachunkowych uwzględniających inflację.

suma bilansowa nie przekracza 10 mln EUR. Natomiast mikroprzedsiębiorstwo jest zdefiniowane jako przedsiębiorstwo zatrudniające mniej niż 10 osób, którego roczny obrót lub roczna suma bilansowa nie przekracza 2 mln EUR. Zob. także http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/facts-figures-analysis/sme-definition/index_en.htm

4.3. Rozdział 3 – Bilans i rachunek zysków i strat

Przepisy ogólne zawarte w art. 8 zostały zmienione, tak aby jaśniej wyrazić, że państwa członkowskie mogą nakazać lub zezwolić, aby jednostka stowarzyszona była wyceniana w rocznym sprawozdaniu finansowym metodą praw własności.

Niniejszy wniosek w sprawie dyrektywy zawiera propozycję tylko jednego wzoru bilansu (zob. art. 9), natomiast poprzednio państwa członkowskie mogły wybrać jeden spośród dwóch proponowanych wzorów. Zapewni to większą porównywalność sprawozdań finansowych między poszczególnymi jurysdykcjami w UE. Ponadto koszty założenia przedsiębiorstwa zostały wykreślone z kategorii aktywów, ponieważ ich ujmowanie było uzależnione od tego, czy zostały zdefiniowane w przepisach prawa państwa członkowskiego. Konieczna jest zatem odpowiednia zmiana w zakresie ustalania zysku przeznaczanego do podziału, określonego w art. 11.

Artykułem 11 wprowadzono także wymóg, aby kwota ujęta jako rezerwa odpowiadała rzetelnemu oszacowaniu przez jednostkę wysokości zobowiązania lub przyszłego wydatku, a ponadto artykuł ten wyklucza metodę wyceny według zasady „ostatnie weszło, pierwsze wyszło” (LIFO) jako dopuszczalną metodę wyceny zapasów i towarów zamiennych. Zmiany te zapewnią lepszą porównywalność sprawozdań finansowych.

Artykuły 12–15 dopuszczają tylko dwa wzory rachunku zysków i strat – według rodzajów i według funkcji. Poprzednio dopuszczano cztery wzory. Celem jest zwiększenie porównywalności, a równocześnie zachowanie sposobu prezentacji, z którym użytkownicy sprawozdań finansowych byłiby zaznajomieni. Poprzednie rozróżnienie na pozycje zwyczajne i nadzwyczajne w rachunku zysków i strat zostało zniesione, przez co wyeliminowano naturalny czynnik zachęcający do prezentacji wysokich lub wyjątkowych wydatków jako koszty nadzwyczajne aby nie wpływały one na wysokość zysku netto z działalności gospodarczej. Z drugiej strony spółki wykazywały tendencję do prezentacji wysokich lub wyjątkowych przychodów jako zwyczajne, aby podnieść kwotę zysku z działalności gospodarczej. W celu zapewnienia neutralnej prezentacji tego rodzaju przychodów i kosztów wprowadzono nowy wymóg odrębnego ich ujawniania w rachunku zysków i strat, z odpowiednim wyjaśnieniem. W ten sposób wszystkie tego rodzaju pozycje będą uwzględniane w zysku netto.

System skróconego sprawozdania finansowego podlega odnośnym zmianom w art. 16 w celu odzwierciedlenia zmniejszonej liczby wzorów.

4.4. Rozdział 4 – Informacja dodatkowa do sprawozdania finansowego

Obowiązujące dyrektywy pozostawiają państwom członkowskim wiele możliwości wyboru w kwestii zawartości informacji dodatkowej. Podejście to zastąpiono podejściem zharmonizowanym, które oznacza, że jednostki z całej Unii należące do tej samej kategorii pod względem rozmiaru będą podlegały temu samemu lub porównywalnemu systemowi ujawniania informacji.

Rozdział ten ustanawia podejście oddolne, jeśli chodzi o ujawnianie danych w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego. W art. 17 określono, co powinna zawierać każda informacja dodatkowa. Małe jednostki będą – ogólnie rzecz biorąc – podlegały mniej restrykcyjnym wymogom co do treści ujawnianych informacji w porównaniu z poprzednimi dyrektywami, a zgodnie z wymogami art. 4 (zob. pkt 4.2) proponuje się, aby państwa

członkowskie nie wymagały od jednostek tej kategorii ujawniania bardziej szczegółowych informacji, zważywszy, że zgodnie z wieloma opiniami są to informacje kluczowe w przypadku małych jednostek.

Średnie jednostki ujawniają informacje wymagane w art. 17 i 18, natomiast duże jednostki i jednostki interesu publicznego ujawniają informacje wymagane w art. 17, 18 i 19.

Artykuł 17 wprowadza wymóg, aby wszystkie jednostki ujawniały zdarzenia po dniu bilansowym w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego. Te kluczowe informacje były poprzednio ujawniane jedynie w sprawozdaniu z działalności, a państwa członkowskie miały możliwość zwolnienia przedsiębiorstw z ich ujawniania. W celu zapewnienia większej przejrzystości dla jednostek wszystkich kategorii obowiązkowe stało się również ujawnianie transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi, w tym transakcji między jednostkami zależnymi należącymi w całości do jednostki dominującej w ich odpowiednich rocznych sprawozdaniach finansowych. Poprzednio państwa członkowskie mogły zwolnić takie jednostki, niezależnie od ich rozmiaru, z ujawniania tego rodzaju informacji.

4.5. Rozdział 5 – Sprawozdanie z działalności

Nie wprowadzono żadnych istotnych zmian do przepisów regulujących treść sprawozdania z działalności w porównaniu z przepisami czwartej dyrektywy Rady 78/660/EWG oraz siódmej dyrektywy Rady 83/349/EWG.

4.6. Rozdział 6 – Skonsolidowane sprawozdanie finansowe

Rozdział ten zawiera przepisy siódmej dyrektywy Rady 83/349/EWG w sprawie skonsolidowanych sprawozdań finansowych, dzięki czemu w jednej dyrektywie zgrupowano przepisy dotyczące formy i treści zarówno rocznych, jak i skonsolidowanych sprawozdań finansowych.

W celu uproszczenia tekstu i uniknięcia powtórzeń duże fragmenty tekstu dyrektywy 83/349/EWG zostały usunięte i zastąpione zasadą, zgodnie z którą podczas sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego należy zastosować zasady rachunkowości zastosowane w rocznym sprawozdaniu finansowym, z uwzględnieniem niezbędnych korekt wynikających ze szczególnego charakteru skonsolidowanych sprawozdań finansowych w porównaniu z rocznymi sprawozdaniami finansowymi.

Zmiany merytoryczne w porównaniu z obowiązującymi obecnie przepisami czwartej dyrektywy Rady 78/660/EWG oraz siódmej dyrektywy Rady 83/349/EWG są następujące.

W celu stworzenia zestawu zharmonizowanych kryteriów konsolidacji, zgodnie z art. 23 konsolidacja będzie wymagana w sytuacjach, gdy jedna jednostka wywiera dominujący wpływ lub sprawuje kontrolę nad inną jednostką lub gdy zarządzanie jednostkami odbywa się według jednolitych zasad. Poprzednio państwa członkowskie mogły zdecydować, czy w takiej sytuacji konieczne jest sporządzanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego czy nie.

W art. 24 małe grupy zostały zwolnione z wymogu sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych, natomiast poprzednio państwa członkowskie miały jedynie możliwość zwolnienia ich z tego obowiązku. Oznacza to harmonizację tego zwolnienia w całej UE i zmniejszenie obciążeń administracyjnych zgodnie z podejściem zastosowanym w przypadku rocznych sprawozdań finansowych małych przedsiębiorstw.

Możliwość dopuszczenia przez państwa członkowskie rachunkowości połączeń jednostek gospodarczych oraz natychmiastowego odpisywania wartości firmy do rezerwy (odpowiednio art. 20 i 30 dyrektywy 83/349/EWG) została wyeliminowana, ponieważ była rzadko wykorzystywana, a jej usunięcie tworzy bardziej zharmonizowany zestaw zasad konsolidacji. Artykuł 25 wprowadza także oparte na określonych zasadach ujmowanie ujemnej wartości firmy w skonsolidowanym rachunku zysków i strat.

4.7. Rozdział 7 – Ogłoszenie

Nie wprowadzono żadnych istotnych zmian do przepisów dotyczących ogłaszania sprawozdań w porównaniu z przepisami czwartej dyrektywy Rady 78/660/EWG oraz siódmej dyrektywy Rady 83/349/EWG.

4.8. Rozdział 8 – Badanie sprawozdania finansowego

Ogólne wymogi określone w art. 34 zostały zmienione zgodnie z zasadą „najpierw myśl na małą skalę”, która jest zasadą przewodnią wniosku. W związku z tym małe przedsiębiorstwa będą całkowicie zwolnione z wymogu badania sprawozdania finansowego w świetle unijnego prawa spółek. W artykule tym określono także, że jednostki interesu publicznego podlegają wymogowi badania sprawozdań finansowych bez względu na swoje rozmiary.

Tekst dodany w art. 35 ust. 3 wyjaśnia, w jaki sposób wymogi dotyczące badania sprawozdań finansowych mają być stosowane do grup kapitałowych.

4.9. Rozdział 9 – Sprawozdanie z płatności na rzecz administracji rządowych

W odniesieniu do dużych spółek i jednostek interesu publicznego należących do sektora wydobywczego lub zajmujących się wyrębem lasów pierwotnych wprowadzono nowe wymogi sprawozdawcze. Raz w roku ujawniają one w odniesieniu do każdego kraju, w którym prowadzą działalność, płatności dokonane w danym roku obrotowym na rzecz administracji rządowej, jeśli kwoty takich płatności są istotne dla danej administracji, a jeżeli płatności zostały przeznaczone na konkretny projekt, ujawniają także płatności dotyczące każdego takiego projektu. W stosownych przypadkach sporządza się sprawozdania skonsolidowane. W przypadku gdy sporządzane jest sprawozdanie skonsolidowane, spółki zależne i spółka dominująca sporządzająca sprawozdanie są zwolnione. Sprawozdanie jest ogłaszane zgodnie z wymogami rozdziału 2 dyrektywy 2009/101/WE.

4.10. Rozdział 10 – Przepisy końcowe

Komitet Kontaktowy ustanowiony czwartą dyrektywą Rady 78/660/EWG stał się nieaktualny i nie ma o nim mowy w niniejszym wniosku.

W celu uwzględnienia zmian sytuacji gospodarczej i inflacji art. 42 uprawnia Komisję do okresowej zmiany progów służących do określenia rozmiarów jednostki, zdefiniowanych w art. 3. Jest to niezbędne w celu utrzymania ich realnej wartości w czasie.

Komisja powinna również mieć prawo do aktualizacji rodzajów jednostek określonych w załącznikach I i II w celu zagwarantowania, że będą one odzwierciedlać ewentualne zmiany w państwach członkowskich.

Należy sprecyzować i uszczegółowić pojęcie istotności płatności w celu zagwarantowania, że w odpowiednim stopniu ujawniane będą stosowne płatności na rzecz administracji rządowych

ze strony przemysłu wydobywczego i przedsiębiorstw zajmujących się wyrobem lasów pierwotnych. W celu zapewnienia skutecznych i wykonalnych pod względem technicznym przepisów należy zastosować akty delegowane, które pozwolą Komisji uwzględnić całą dostępną wiedzę fachową.

Dokładny zakres i tryb wykonania takich uprawnień delegowanych został szczegółowo opisany w art. 42.

Ponadto dodano art. 46, w którym określono, że co do zasady jednostki interesu publicznego nie są objęte zwolnieniami przyznawanymi na podstawie dyrektywy.

Wniosek

DYREKTYWA PARLAMENTU EUROPEJSKIEGO I RADY**w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek**

(Tekst mający znaczenie dla EOG)

PARLAMENT EUROPEJSKI I RADA UNII EUROPEJSKIEJ,

uwzględniając Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, w szczególności jego art. 50 ust. 1,

uwzględniając wniosek Komisji Europejskiej,

po przekazaniu projektu aktu ustawodawczego parlamentom narodowym,

uwzględniając opinię Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego,

stanowiąc zgodnie ze zwykłą procedurą ustawodawczą,

a także mając na uwadze, co następuje:

- (1) Komunikat Komisji „Inteligentne regulacje w Unii Europejskiej”¹⁸ służy opracowaniu i ustanowieniu przepisów najwyższej jakości w odniesieniu do zasad pomocniczości i proporcjonalności, przy jednoczesnym zagwarantowaniu, że obciążenia administracyjne będą proporcjonalne do płynących z nich korzyści. Komunikat Komisji „Najpierw myśl na małą skalę” – Program „Small Business Act” dla Europy¹⁹, przyjęty w czerwcu 2008 r. i zmieniony w lutym 2011 r.²⁰, uznaje kluczową rolę, jaką małe i średnie przedsiębiorstwa (MŚP) odgrywają w gospodarce Unii, a także ma na celu poprawę ogólnego podejścia do przedsiębiorczości i zakorzenienie zasady „najpierw myśl na małą skalę” w działalności politycznej, od przepisów po służbę publiczną. Na posiedzeniu w dniach 24 i 25 marca 2011 r.²¹ Rada Europejska z

¹⁸ COM(2010) 543.

¹⁹ Komunikat Komisji do Rady, Parlamentu Europejskiego, Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego i Komitetu Regionów – „Najpierw myśl na małą skalę” – Program „Small Business Act” dla Europy {SEC(2008) 2101} {SEC(2008) 2102}.

²⁰ Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady, Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego i Komitetu Regionów – Przegląd programu „Small Business Act” dla Europy, COM(2011) 78 wersja ostateczna.

²¹ Posiedzenie Rady Europejskiej w dniach 24 i 25 marca 2011 r., konkluzje prezydencji nr EU/CO 10/1/11, Bruksela, 25.3.2011.

zadowoleniem przyjęła zadeklarowany przez Komisję zamiar przedstawienia Aktu o jednolitym rynku ustanawiającego środki sprzyjające wzrostowi gospodarczemu i tworzeniu miejsc pracy, przynoszącego wymierne skutki dla obywateli i przedsiębiorstw. „Akt o jednolitym rynku”²², przyjęty w kwietniu 2011 r., proponuje uproszczenie dyrektyw dotyczących rachunkowości pod względem wymogów w zakresie ujawniania informacji finansowych oraz zmniejszenie obciążeń administracyjnych, zwłaszcza dla MŚP. Strategia „Europa 2020”²³ na rzecz inteligentnego i zrównoważonego rozwoju sprzyjającego włączeniu społecznemu ma na celu zmniejszenie obciążeń administracyjnych i poprawę otoczenia biznesowego, zwłaszcza dla MŚP, a także propagowanie umiędzynarodowienia MŚP. Na tym samym posiedzeniu Rada Europejska wezwała do zmniejszenia ogólnych obciążeń administracyjnych, zwłaszcza tych dotyczących MŚP, zarówno na poziomie europejskim, jak i krajowym, a także zaproponowała środki zwiększające wydajność, na przykład poprzez ograniczenie biurokracji oraz poprawę otoczenia regulacyjnego dotyczącego MŚP. Niniejszy wniosek uwzględnia realizowany przez Komisję Europejską program na rzecz lepszych uregulowań prawnych, a zwłaszcza komunikat w sprawie inteligentnych regulacji w Unii Europejskiej, przyjęty w październiku 2010 r.²⁴

- (2) W dniu 18 grudnia 2008 r. Parlament Europejski przyjął rezolucję nielegislacyjną w sprawie wymogów rachunkowości dotyczących małych i średnich przedsiębiorstw, w szczególności mikroprzedsiębiorstw²⁵, w której stwierdził, że dyrektywy 78/660/EWG oraz 83/349/EWG są często bardzo uciążliwe dla małych i średnich przedsiębiorstw, a w szczególności dla mikroprzedsiębiorstw, oraz wezwał Komisję do kontynuowania wysiłków w zakresie przeglądu dyrektyw.
- (3) Koordynacja przepisów krajowych dotyczących prezentacji i treści rocznych sprawozdań finansowych i sprawozdań z działalności, zasad wyceny stosowanych przy ich sporządzaniu oraz ich ogłaszania w odniesieniu do niektórych jednostek o ograniczonej odpowiedzialności majątkowej ma szczególne znaczenie dla ochrony akcjonariuszy, wspólników i osób trzecich. W tych dziedzinach równoczesna koordynacja jest niezbędna w przypadku tego rodzaju jednostek, ponieważ z jednej strony prowadzą one często działalność w kilku państwach członkowskich, a z drugiej strony jedynym zabezpieczeniem, jakie zapewniają osobom trzecim, jest wartość ich aktywów netto.
- (4) Istnieje wiele spółek osobowych i komandytowych, w których wszyscy wspólnicy odpowiadający całym swoim majątkiem mają formę spółki akcyjnej lub spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, a zatem powinny one zostać objęte środkami koordynującymi ustanowionymi niniejszą dyrektywą.

²² Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady, Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego i Komitetu Regionów, Akt o jednolitym rynku – Dwanaście dźwigni na rzecz pobudzenia wzrostu gospodarczego i wzmocnienia zaufania „Wspólnie na rzecz nowego wzrostu gospodarczego”, COM(2011) 206.

²³ Komunikat Komisji „EUROPA 2020 – Strategia na rzecz inteligentnego i zrównoważonego rozwoju sprzyjającego włączeniu społecznemu” – COM(2010) 2020.

²⁴ Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady, Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego i Komitetu Regionów – Inteligentne regulacje w Unii Europejskiej, COM(2010) 543 wersja ostateczna. Zob. także: http://ec.europa.eu/governance/better_regulation/index_pl.htm

²⁵ Dz.U. 2010/C 45 E/10.

- (5) Ponadto niezbędne jest ustanowienie na poziomie Unii minimalnych równoważnych wymogów prawnych dotyczących zakresu informacji finansowych, które powinny być podawane do wiadomości publicznej przez konkurujące ze sobą jednostki.
- (6) Roczne sprawozdania finansowe muszą w sposób prawdziwy i rzetelny przedstawiać stan aktywów i pasywów spółki, jej sytuację finansową oraz zyski lub straty. W tym celu należy wprowadzić obowiązkowy wzór bilansu oraz rachunku zysków i strat, a także określić minimalny zakres informacji zawartych w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego oraz w sprawozdaniu z działalności. Zgodnie z zasadą „najpierw myśl na małą skalę” należy w pełni zharmonizować w ramach przyjmowanych przepisów obowiązkowe wymogi dotyczące małych jednostek. Aby uniknąć nałożenia nieproporcjonalnie dużych obciążeń na te jednostki, nie należy zapewniać państwom członkowskim możliwości ustanowienia wymogu prezentacji dodatkowych informacji. Państwa członkowskie mogą natomiast nakładać dodatkowe wymogi na średnie i duże jednostki.
- (7) Małe, średnie i duże jednostki powinno się definiować i odróżniać na podstawie aktywów ogółem, obrotu i średniorocznego zatrudnienia, ponieważ elementy te zwykle są obiektywnym wskaźnikiem rozmiarów przedsiębiorstwa.
- (8) W celu zagwarantowania, że ujawniane informacje będą porównywalne i równoważne, zasady ujmowania i wyceny powinny obejmować założenie kontynuowania działalności, zasadę ostrożności i zasadę memoriału. Należy wykluczyć możliwość wzajemnego kompensowania między pozycjami aktywów i pasywów oraz przychodów i kosztów, a poszczególne składniki aktywów i pasywów powinny być wyceniane osobno. Sposób prezentacji poszczególnych pozycji sprawozdania finansowego powinien uwzględniać realia gospodarcze lub treść ekonomiczną leżących u ich podstaw transakcji i umów. Ujmowanie, wycena, prezentacja i ujawnianie danych w sprawozdaniu finansowym powinny podlegać zasadzie istotności.
- (9) Pozycje ujęte w rocznym sprawozdaniu finansowym powinny być wyceniane zgodnie z zasadą ceny zakupu lub kosztu wytworzenia w celu zapewnienia wiarygodności informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym. Państwa członkowskie powinny jednak mieć możliwość zezwolenia lub nakazania, aby jednostki aktualizowały wycenę aktywów trwałych, tak aby użytkownicy sprawozdań finansowych otrzymywali bardziej istotne informacje.
- (10) Wymóg porównywalności danych finansowych w całej Unii czyni koniecznym nałożenie na państwa członkowskie wymogu dopuszczenia systemu księgowania wybranych instrumentów finansowych według wartości godziwej. Ponadto systemy księgowania według wartości godziwej dostarczają informacji, które mogą być bardziej przydatne użytkownikom sprawozdań finansowych niż informacje oparte na cenie zakupu lub koszcie wytworzenia. W związku z tym państwa członkowskie powinny dopuścić przyjęcie systemu księgowania według wartości godziwej przez wszystkie jednostki lub dowolne kategorie jednostek w odniesieniu do rocznych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych lub wyłącznie w odniesieniu do skonsolidowanych sprawozdań finansowych. Ponadto państwa członkowskie powinny mieć możliwość zezwolenia lub nakazania, aby aktywa inne niż instrumenty finansowe były księgowane według wartości godziwej.

- (11) Jednolity wzór bilansu jest niezbędny, aby użytkownicy sprawozdań finansowych mogli porównywać sytuację finansową jednostek w całej Unii. Państwa członkowskie powinny jednak mieć możliwość zezwolenia lub nakazania, aby jednostki zmodyfikowały wzór i w swoim bilansie wyodrębniły pozycje bieżące i długoterminowe. Należy dopuścić wzór rachunku zysków i strat według rodzaju wydatków oraz wzór w układzie funkcjonalnym. Państwa członkowskie powinny nakazać stosowanie obu tych wzorów lub jednego z nich. Państwa członkowskie powinny także móc zezwolić jednostkom na przedstawianie sprawozdania z wyników zamiast rachunku zysków i strat sporządzonego zgodnie z jednym z dopuszczonych wzorów. Dla małych i średnich jednostek należy udostępnić uproszczenia w stosunku do wymaganych wzorów.
- (12) W celu zachowania porównywalności należy zapewnić wspólne ramy ujmowania, wyceny i prezentacji m.in. korekt wartości, wartości firmy, rezerw, zapasów towarów i aktywów zamiennych oraz przychodów i kosztów o wyjątkowych rozmiarach lub nadzwyczajnym charakterze.
- (13) Informacje zawarte w bilansie i rachunku zysków i strat powinny zostać uzupełnione treścią informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego. Użytkownicy sprawozdań finansowych zwykle nie potrzebują obszernej informacji dodatkowej w przypadku małych jednostek, a zgromadzenie informacji dodatkowych, które powinny zostać ujawnione, może być kosztowne dla małych jednostek. Uzasadniony jest zatem system ograniczonego ujawniania informacji w przypadku małych jednostek. Jeżeli jednak mała jednostka uzna, że ujawnienie dodatkowych informacji wymaganych w przypadku średnich i dużych jednostek będzie korzystne, nie można jej tego uniemożliwić.
- (14) Użytkownicy sprawozdań finansowych sporządzanych przez średnie i duże jednostki zazwyczaj mają bardziej rozbudowane potrzeby. Dlatego też w niektórych obszarach powinno się ujawniać bardziej szczegółowe informacje. Zwolnienie z niektórych obowiązków w zakresie ujawniania informacji powinno być uzasadnione w przypadku, gdy ich ujawnienie przyniosłoby szkody określonym osobom lub samej jednostce.
- (15) Sprawozdanie z działalności i skonsolidowane sprawozdanie z działalności stanowią istotne elementy sprawozdawczości finansowej. Należy zapewnić rzetelną analizę rozwoju przedsiębiorstwa i jego sytuacji, stosownie do jego rozmiarów i poziomu złożoności. Informacje nie powinny ograniczać się do aspektów finansowych działalności jednostki, a ponadto należy uwzględnić analizę środowiskowych i społecznych aspektów działalności jednostki niezbędnych do poznania rozwoju jednostki, jej wyników lub sytuacji. W przypadku gdy skonsolidowane sprawozdanie z działalności oraz sprawozdanie z działalności jednostki dominującej są przedstawiane łącznie, właściwe może być zwrócenie większej uwagi na kwestie, które są istotne dla jednostek objętych konsolidacją traktowanych jako całość. Jednakże z uwagi na potencjalne obciążenie, jakie może to stanowić dla średnich jednostek, należy ustanowić przepis, zgodnie z którym państwa członkowskie mogą zrezygnować z obowiązku udzielania informacji niefinansowych w sprawozdaniu z działalności w przypadku tego rodzaju jednostek.
- (16) Państwa członkowskie powinny mieć możliwość zwolnienia małych jednostek z obowiązku sporządzania sprawozdania z działalności, pod warunkiem że w informacji

dotatkowej do sprawozdania finansowego uwzględnią one dane dotyczące wykupu akcji i udziałów własnych, o których mowa w art. 22 ust. 2 drugiej dyrektywy Rady 77/91/EWG z dnia 13 grudnia 1976 r. w sprawie koordynacji gwarancji, jakie są wymagane w państwach członkowskich od spółek w rozumieniu art. 58 akapit drugi Traktatu, w celu uzyskania ich równoważności, dla ochrony interesów zarówno współników, jak i osób trzecich w zakresie tworzenia spółki akcyjnej, jak również utrzymania i zmian jej kapitału²⁶.

- (17) Zważywszy, że jednostki interesu publicznego mogą odgrywać znaczącą rolę w gospodarce, w której funkcjonują, przepisy niniejszej dyrektywy dotyczące oświadczenia o stosowaniu zasad ładu korporacyjnego powinny być stosowane do wszystkich jednostek interesu publicznego.
- (18) Wiele jednostek jest członkami organów zarządzających innych jednostek. Skonsolidowane sprawozdania finansowe powinny być sporządzane, tak aby informacje finansowe dotyczące takich organów mogły być przekazywane współnikom oraz osobom trzecim. Przepisy krajowe regulujące skonsolidowane sprawozdania finansowe powinny zatem być skoordynowane w celu zapewnienia porównywalności i równoważności informacji, które jednostki powinny ogłaszać w obrębie Unii.
- (19) Skonsolidowane sprawozdania finansowe powinny co do zasady prezentować działalność jednostki dominującej i jej jednostek zależnych łącznie, jako pojedynczego podmiotu gospodarczego (grupy), przy czym za jednostki zależne należy uznać jednostki kontrolowane przez jednostkę dominującą. Kontrola powinna wynikać z posiadania większości praw głosu, ale może także istnieć na podstawie umów z innymi akcjonariuszami lub współnikami. W określonych okolicznościach sprawowanie skutecznej kontroli może występować w sytuacji, gdy jednostka dominująca posiada mniejszościowy udział w jednostce zależnej. Państwa członkowskie powinny móc nakazać, aby jednostki niepodlegające stosunkowi kontroli, zarządzane według jednolitych zasad lub posiadające wspólny organ administrujący, zarządzający lub nadzorujący, były uwzględniane w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym.
- (20) Jednostka zależna będąca równocześnie jednostką dominującą powinna sporządzać skonsolidowane sprawozdania finansowe. Niemniej jednak w pewnych okolicznościach państwa członkowskie powinny mieć możliwość zwolnienia takich jednostek dominujących z obowiązku sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych, o ile interesy ich współników oraz osób trzecich są należycie chronione.
- (21) Małe grupy powinny być zwolnione z obowiązku sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych, ponieważ użytkownicy sprawozdań finansowych małych jednostek nie potrzebują obszernych informacji, a sporządzanie skonsolidowanych sprawozdań finansowych, oprócz rocznych sprawozdań finansowych jednostki dominującej i jednostki zależnej, może być kosztowne. Państwa członkowskie powinny mieć możliwość zwolnienia średnich grup z obowiązku sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych z tych samych względów dotyczących opłacalności.

²⁶ Dz.U. L 26 z 31.01.1977, s. 1.

- (22) Konsolidacja wymaga pełnego włączenia aktywów i pasywów oraz przychodów i kosztów takich jednostek, a ponadto odrębnego ujawnienia udziałów niekontrolujących w bilansie skonsolidowanym, w ramach kapitału własnego, oraz odrębnego ujawnienia w skonsolidowanym rachunku zysków i strat udziałów niekontrolujących w wyniku finansowym grupy. Należy jednak dokonać niezbędnych korekt w celu wyeliminowania skutków powiązań finansowych występujących między jednostkami objętymi konsolidacją. W szczególności ze skonsolidowanego sprawozdania finansowego eliminowane są zobowiązania i roszczenia pomiędzy jednostkami, przychody i koszty związane z transakcjami między jednostkami oraz zyski i straty wynikające z transakcji między jednostkami, w przypadku gdy są one uwzględnione w wartości księgowej aktywów.
- (23) Zasady ujmowania i wyceny stosowane przy sporządzaniu rocznych sprawozdań finansowych powinny być stosowane także przy sporządzaniu skonsolidowanych sprawozdań finansowych.
- (24) Jednostki stowarzyszone powinny być uwzględniane w skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych metodą praw własności. Państwa członkowskie powinny mieć możliwość zezwolenia lub nakazania, aby jednostka wspólnie zarządzana była w stopniu proporcjonalnym skonsolidowana w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym.
- (25) Skonsolidowane sprawozdanie finansowe powinno zawierać wszelkie informacje zawarte w informacjach dodatkowych do sprawozdań finansowych jednostek objętych konsolidacją. Nazwy, siedziby i udziały grupy w kapitale jednostek powinny również być ujawniane w odniesieniu do jednostek zależnych, stowarzyszonych, wspólnie zarządzanych i udziałów kapitałowych.
- (26) Roczne sprawozdania finansowe wszystkich jednostek, do których stosuje się niniejszą dyrektywę, powinny być ogłaszane zgodnie z dyrektywą 2009/101/WE. Należy jednak przewidzieć przepis, zgodnie z którym małym i średnim jednostkom można przyznać pewne odstępstwa także w tym obszarze.
- (27) Zdecydowanie zachęca się państwa członkowskie do tworzenia systemów publikacji elektronicznej umożliwiających jednostkom przedkładanie informacji dotyczących rachunkowości, w tym wymaganych ustawowo sprawozdań finansowych, jednokrotnie i w formie umożliwiającej wielu użytkownikom swobodny dostęp do tych danych i korzystanie z nich. Tego rodzaju systemy nie powinny być jednak uciążliwe dla małych i średnich jednostek.
- (28) Członkowie organów administrujących, zarządzających i nadzorujących jednostki powinni ponosić co najmniej solidarną odpowiedzialność wobec jednostki za sporządzanie i ogłaszanie rocznych sprawozdań finansowych i sprawozdań z działalności. Takie samo podejście należy stosować wobec członków organów administrujących, zarządzających oraz nadzorujących jednostek sporządzających skonsolidowane sprawozdania finansowe. Organy te działają w ramach kompetencji przyznanych im przez prawo krajowe. Nie powinno to uniemożliwiać państwom członkowskim rozszerzenia wymogów i wprowadzenia bezpośredniej odpowiedzialności wobec akcjonariuszy lub też innych zainteresowanych stron.

- (29) Odpowiedzialność prawna za sporządzanie i ogłaszanie rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, jak również sprawozdań z działalności i skonsolidowanych sprawozdań z działalności wynika z prawa krajowego. Odpowiednie zasady w zakresie odpowiedzialności prawnej, ustalone przez każde państwo członkowskie zgodnie z przepisami prawa krajowego, powinny być stosowane w stosunku do członków organów administrujących, zarządzających i nadzorujących. Państwa członkowskie powinny mieć możliwość ustalenia zakresu odpowiedzialności.
- (30) W celu wspierania wiarygodnych procedur sprawozdawczości finansowej w całej Unii członkowie organu, który jest odpowiedzialny za sporządzanie sprawozdań finansowych jednostki, powinni mieć obowiązek dopilnowania, aby informacje finansowe zawarte w rocznych sprawozdaniach finansowych i sprawozdaniach z działalności były przedstawiane w sposób prawdziwy i rzetelny.
- (31) Roczne sprawozdania finansowe i skonsolidowane sprawozdania finansowe powinny podlegać badaniu. Wymóg, aby opinia z badania stwierdzała, czy roczne lub skonsolidowane sprawozdanie finansowe daje rzetelny i jasny obraz zgodnie z odpowiednimi ramami sprawozdawczości finansowej, nie stanowi ograniczenia zakresu opinii, lecz wyjaśnia kontekst, w którym jest ona wyrażana. Roczne sprawozdania finansowe małych jednostek nie powinny podlegać obowiązkowi badania, ponieważ może on stanowić znaczące obciążenie administracyjne dla tej kategorii jednostek, natomiast w przypadku wielu małych jednostek te same osoby są zarazem akcjonariuszami lub współnikami, jak i członkami zarządu, a więc zasadniczo nie potrzebują zapewnień osoby trzeciej co do sprawozdania finansowego.
- (32) W celu zapewnienia większej przejrzystości w zakresie płatności na rzecz administracji rządowej duże jednostki i jednostki interesu publicznego działające w przemyśle wydobywczym lub zajmujące się wyrobem lasów pierwotnych²⁷ powinny raz w roku w odrębnym sprawozdaniu ujawniać istotne płatności na rzecz administracji rządowej dokonywane w krajach, w których prowadzą one działalność. Tego rodzaju jednostki prowadzą działalność w krajach posiadających bogate zasoby surowców naturalnych, zwłaszcza minerałów, ropy, gazu ziemnego, jak również lasów pierwotnych. Sprawozdanie powinno zawierać rodzaje płatności porównywalne z płatnościami ujawnianymi przez jednostkę uczestniczącą w Inicjatywie Przejrzystości w Branżach Wydobywczych (EITI). Niniejsza inicjatywa jest także uzupełnieniem planu działania UE na rzecz egzekwowania prawa, zarządzania i handlu w dziedzinie leśnictwa²⁸ oraz rozporządzenia w sprawie drewna²⁹, zawierającego wymóg, aby podmioty zajmujące się handlem produktami z drewna dokładały należytej staranności, aby zapobiec wprowadzaniu nielegalnego drewna na unijny rynek.

²⁷ Zdefiniowanych w dyrektywie 2009/28/WE jako „lasy i inne zalesione grunty z gatunkami rodzimymi, gdzie nie istnieją wyraźnie widoczne ślady działalności człowieka, a procesy ekologiczne nie zostały w istotny sposób zaburzone”.

²⁸ <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2005:347:0001:0006:PL:PDF>

²⁹ Rozporządzenie (UE) nr 995/2010 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 20 października 2010 r. Spółki zajmujące się przywozem produktów z drewna w ramach dobrowolnych porozumień zawieranych przez UE będą zwolnione z tego wymogu.

- (33) Sprawozdania powinny służyć ułatwieniu rządów krajów bogatych w surowce wdrażanie zasad i kryteriów EITI³⁰, a także rozliczanie się przed obywatelami z płatności, które rządy te otrzymują od jednostek prowadzących działalność w przemyśle wydobywczym lub zajmujących się wyrębem lasów pierwotnych i działających w ramach jurysdykcji tych krajów. Sprawozdanie powinno zawierać informacje w podziale na kraje i projekty, przy czym za projekt uznaje się jednostkę sprawozdawczości operacyjnej najniższego szczebla, na którym jednostka sporządza regularne wewnętrzne sprawozdania z działalności, taką jak koncesja, zlewisko itp., i o ile na takie projekty przeznaczono płatności. W świetle ogólnego celu, którym jest propagowanie dobrych rządów w tych krajach, należy ocenić istotność płatności, która ma zostać wykazana, dla otrzymującej ją administracji rządowej. Można rozważyć różne kryteria istotności, na przykład kwotę bezwzględną płatności bądź próg procentowy (na przykład płatności przekraczające określony odsetek krajowego PKB), przy czym kryteria te mogą zostać określone za pomocą aktu delegowanego. W ciągu pięciu lat od wejścia w życie dyrektywy system sprawozdawczy powinien zostać poddany przeglądowi i powinien zostać omówiony w sprawozdaniu Komisji. W ramach przeglądu należy przeanalizować skuteczność systemu oraz uwzględnić uwarunkowania międzynarodowe, w tym kwestie konkurencyjności i bezpieczeństwa energetycznego. Należy ponadto uwzględnić doświadczenia podmiotów sporządzających sprawozdania finansowe i użytkowników informacji dotyczących płatności, a także przeanalizować stosowność uwzględnienia dodatkowych informacji o płatnościach, takich jak efektywne stawki podatkowe oraz dane odbiorcy płatności, np. informacje dotyczące rachunku bankowego.
- (34) Zgodnie z wnioskami ze szczytu grupy G-8, który odbył się w Deauville w maju 2011 r., w celu wspierania równych warunków działania na poziomie międzynarodowym Komisja powinna w dalszym ciągu zachęcać wszystkich partnerów międzynarodowych do wprowadzenia podobnych wymogów. Szczególnie ważne w tym kontekście jest kontynuowanie prac nad odnośnym międzynarodowym standardem rachunkowości.
- (35) W celu uwzględnienia przyszłych zmian w przepisach państw członkowskich i w ustawodawstwie Unii dotyczącym rodzajów spółek, Komisja powinna posiadać uprawnienia do przyjęcia aktów delegowanych zgodnie z art. 290 Traktatu w odniesieniu do aktualizacji wykazów jednostek zawartych w załącznikach I i II. Stosowanie aktów delegowanych jest również konieczne w celu dostosowania kryteriów określających rozmiar jednostki, gdyż z upływem czasu inflacja prowadzi do obniżenia ich wartości realnej. Szczególnie ważne jest, aby w czasie prac przygotowawczych Komisja prowadziła stosowne konsultacje, w tym z ekspertami. W celu zagwarantowania, że w odpowiednim stopniu ujawniane będą stosowne płatności na rzecz administracji rządowych ze strony przemysłu wydobywczego i przedsiębiorstw zajmujących się wyrębem lasów pierwotnych, a także w celu zapewnienia jednolitego stosowania niniejszej dyrektywy, Komisja powinna posiadać uprawnienia do przyjęcia aktów delegowanych zgodnie z art. 290 Traktatu w odniesieniu do uszczegółowienia pojęcia istotności, jeśli chodzi o płatności.

³⁰ EITI (2005), Inicjatywa Przejrzystości w Branżach Wydobywczych, *Source Book*, dostępne na stronie: <http://eiti.org/document/sourcebook>.

- (36) Podczas przygotowywania i opracowywania aktów delegowanych Komisja powinna zadbać o równoczesne, terminowe i właściwe przekazywanie odpowiednich dokumentów Parlamentowi Europejskiemu i Radzie.
- (37) W związku z tym, że cele niniejszej dyrektywy, a mianowicie ułatwienie inwestycji transgranicznych oraz zwiększenie porównywalności sprawozdań finansowych na poziomie UE i wzmocnienie zaufania publicznego do sprawozdań finansowych i innych sprawozdań dzięki udoskonalonemu i jednolicie stosowanemu ujawnianiu określonych informacji, nie mogą zostać osiągnięte w wystarczającym stopniu przez państwa członkowskie, natomiast ze względu na skalę i skutki niniejszej dyrektywy cele te mogą zostać osiągnięte skuteczniej na poziomie Unii, Unia może przyjąć środki zgodnie z zasadą pomocniczości określoną w art. 5 Traktatu o Unii Europejskiej. Zgodnie z zasadą proporcjonalności określoną w tym samym artykule niniejsza dyrektywa nie wykracza poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia tych celów.
- (38) Niniejsza dyrektywa nie narusza praw podstawowych i jest zgodna z zasadami uznanymi w szczególności w Karcie praw podstawowych Unii Europejskiej,

PRZYJMUJĄ NINIEJSZĄ DYREKTYWĘ:

ROZDZIAŁ I

ZAKRES STOSOWANIA, DEFINICJE I KATEGORIE JEDNOSTEK

Artykuł 1

Zakres

1. Środki koordynacyjne określone w niniejszej dyrektywie stosuje się do:
 - a) przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich dotyczących kategorii jednostek wymienionych w załączniku I;
 - b) przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich dotyczących kategorii jednostek wymienionych w załączniku II, w których wszyscy wspólnicy ponoszący nieograniczoną odpowiedzialność majątkową są jednostkami należącymi do kategorii wymienionych w załączniku I lub jednostkami, które nie podlegają przepisom państwa członkowskiego, ale mają formę prawną porównywalną do jednostek wymienionych w art. 1 dyrektywy 2009/101/WE;
 - c) kategorii jednostek wymienionych w załączniku II, w których wszyscy wspólnicy ponoszący nieograniczoną odpowiedzialność majątkową to:
 - (i) jednostki z kategorii wymienionych w załączniku I lub jednostki, które nie podlegają przepisom państwa członkowskiego, ale mają formę prawną porównywalną do jednostek wymienionych w art. 1 dyrektywy 2009/101/WE, lub

- (ii) jednostki z kategorii wymienionych w załączniku II, w których wszyscy wspólnicy ponoszący nieograniczoną odpowiedzialność majątkową są jednostkami należącymi do kategorii wymienionych w załączniku I lub jednostkami, które nie podlegają przepisom państwa członkowskiego, ale mają formę prawną porównywalną do jednostek wymienionych w art. 1 dyrektywy 2009/101/WE.
2. Komisja otrzymuje uprawnienia do dostosowywania, za pomocą aktów delegowanych przyjmowanych zgodnie z art. 42, wykazów jednostek zawartych w załączniku I i II, o których mowa w ust. 1.

Artykuł 2

Definicje

Do celów niniejszej dyrektywy stosuje się następujące definicje:

- (1) „jednostki interesu publicznego” oznaczają jednostki podlegające przepisom państwa członkowskiego zgodnie z definicją w art. 2 pkt 13 dyrektywy 2006/43/WE³¹;
- (2) „udział kapitałowy” oznacza prawo do kapitału innych jednostek – niezależnie od tego, czy jest udokumentowane w formie świadectw – które, tworząc trwałe powiązanie z tymi jednostkami, ma przyczynić się do działalności jednostki posiadającej takie prawo. Uznaje się, że posiadanie części kapitału innej jednostki stanowi udział kapitałowy, jeżeli przekracza próg ustalony przez państwa członkowskie, który nie może być wyższy niż 20 %;
- (3) „podmiot powiązany” ma takie samo znaczenie jak w międzynarodowym standardzie rachunkowości nr 24 przyjętym rozporządzeniem (WE) nr 1126/2008;
- (4) „aktywa trwałe” oznaczają te składniki majątku, które są przeznaczone do stałego użytkowania w celu prowadzenia działalności przez daną jednostkę;
- (5) „przychody netto ze sprzedaży” oznacza kwoty pochodzące ze sprzedaży produktów oraz świadczenia usług po odliczeniu rabatów i podatku od wartości dodanej oraz innych podatków bezpośrednio związanych z obrotem;
- (6) „cena zakupu” oznacza cenę należną oraz ewentualne koszty dodatkowe;
- (7) „koszt wytworzenia” oznacza cenę zakupu surowców, materiałów oraz inne koszty bezpośrednio związane z wytworzeniem produktu. Rozsądna część innych kosztów pośrednio związanych z wytworzeniem danego produktu również może zostać uwzględniona, pod warunkiem że dotyczy danego okresu produkcji. Kosztów dystrybucji nie zalicza się do kosztu wytworzenia;
- (8) „korekta wartości” oznacza wszystkie korekty, których celem jest uwzględnienie spadku wartości poszczególnych składników aktywów, ustalonego według stanu na

³¹ Dz.U. L 157 z 9.6.2006, s. 87.

dzień bilansowy, niezależnie od tego, czy taki spadek wartości jest ostateczny, czy też nie;

- (9) „jednostka dominująca” oznacza jednostkę, która kontroluje co najmniej jedną jednostkę zależną;
- (10) „jednostka zależna” oznacza jednostkę kontrolowaną przez jednostkę dominującą;
- (11) „grupa” oznacza jednostkę dominującą wraz ze wszystkimi jednostkami zależnymi objętymi konsolidacją;
- (12) „jednostki powiązane” oznaczają co najmniej dwie jednostki połączone ze sobą w ramach grupy;
- (13) „jednostka stowarzyszona” oznacza jednostkę, w której inna jednostka ma udział kapitałowy i na której działalność i politykę finansową wywiera znaczący wpływ. Uznaje się, że jednostka wywiera znaczący wpływ na inną jednostkę, jeżeli posiada co najmniej 20 % praw głosu akcjonariuszy lub wspólników tej jednostki.

Artykuł 3

Kategorie jednostek i grup

1. Małe jednostki to jednostki, które na dzień bilansowy nie przekraczają limitów w przypadku dwóch z trzech następujących kryteriów:
 - a) suma bilansowa: 5 000 000 EUR;
 - b) przychody netto ze sprzedaży: 10 000 000 EUR;
 - c) przeciętne zatrudnienie w roku obrotowym: 50 osób.
2. Średnie jednostki to jednostki, które nie są małymi jednostkami i na dzień bilansowy nie przekraczają limitów w przypadku dwóch z trzech następujących kryteriów:
 - a) suma bilansowa: 20 000 000 EUR;
 - b) przychody netto ze sprzedaży: 40 000 000 EUR;
 - c) przeciętne zatrudnienie w roku obrotowym: 250 osób.
3. Duże jednostki to jednostki, które na dzień bilansowy przekraczają dwa z trzech następujących kryteriów:
 - a) suma bilansowa: 20 000 000 EUR;
 - b) przychody netto ze sprzedaży: 40 000 000 EUR;
 - c) przeciętne zatrudnienie w roku obrotowym: 250 osób.

4. Małe grupy tworzą jednostki dominujące i zależne, które na dzień bilansowy jednostki dominującej nie przekraczają po konsolidacji limitów w przypadku dwóch z trzech następujących kryteriów:
 - a) suma bilansowa: 5 000 000 EUR;
 - b) przychody netto ze sprzedaży: 10 000 000 EUR;
 - c) przeciętne zatrudnienie w roku obrotowym: 50 osób.
5. Średnie grupy tworzą jednostki dominujące i zależne, które nie są małymi grupami, a na dzień bilansowy jednostki dominującej nie przekraczają po konsolidacji limitów w przypadku dwóch z trzech następujących kryteriów:
 - a) suma bilansowa: 20 000 000 EUR;
 - b) przychody netto ze sprzedaży: 40 000 000 EUR;
 - c) przeciętne zatrudnienie w roku obrotowym: 250 osób.
6. Państwo członkowskie zezwala, aby nie dokonywano kompensowania, o którym mowa w art. 25 ust. 3 akapit pierwszy, i wyłączenia, o którym mowa w art. 25 ust. 7, przy obliczaniu limitów wymienionych w ust. 4 i 5. W takim przypadku limity dotyczące sumy bilansowej i przychodów netto ze sprzedaży zwiększa się o 20 %.
7. W przypadku państw członkowskich, które dotychczas nie przyjęły euro, równowartość kwot określonych w ust. 1–5 w walucie krajowej oblicza się według kursu opublikowanego w *Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej* w dniu wejścia w życie dyrektywy ustanawiającej te kwoty.
8. Jeżeli na dzień bilansowy jednostka przekracza lub przestaje przekraczać limity dwóch z trzech kryteriów wskazanych w ust. 1–5, fakt ten wpływa na zastosowanie odstępstw ustanowionych niniejszą dyrektywą jedynie wtedy, gdy ma to miejsce w ciągu dwóch kolejnych lat obrotowych.
9. Sumę bilansową, o której mowa w ust. 1–5, tworzą składniki aktywów wymienione w lit. A–D po stronie aktywów we wzorze przedstawionym w art. 9.
10. W celu uwzględnienia wpływu inflacji Komisja okresowo analizuje i w miarę potrzeb zmienia – za pomocą aktów delegowanych przyjmowanych zgodnie z art. 42 – definicje, o których mowa w ust. 1–5, z uwzględnieniem miar inflacji publikowanych w *Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej*.

ROZDZIAŁ 2

OGÓLNE PRZEPISY I ZASADY

Artykuł 4

Przepisy ogólne

1. Roczne sprawozdanie finansowe stanowi całość złożoną z określonych elementów i w przypadku każdej jednostki zawiera co najmniej bilans, rachunek zysków i strat oraz informację dodatkową do sprawozdania finansowego.

Państwa członkowskie mogą nakazać, aby jednostki niebędące małymi jednostkami włączały do rocznych sprawozdań finansowych także inne sprawozdania oprócz dokumentów, o których mowa w akapicie pierwszym.

2. Roczne sprawozdanie finansowe sporządza się w sposób zrozumiały i zgodny z przepisami niniejszej dyrektywy.
3. Roczne sprawozdanie finansowe przedstawia w sposób prawdziwy i rzetelny stan aktywów i pasywów jednostki, jej sytuację finansową oraz wynik finansowy. Jeżeli stosowanie przepisów niniejszej dyrektywy jest niewystarczające do przedstawienia w sposób prawdziwy i rzetelny stanu aktywów i pasywów jednostki, jej sytuacji finansowej oraz wyniku finansowego, podaje się dodatkowe informacje.
4. Jeżeli w wyjątkowych przypadkach stosowanie któregoś z przepisów niniejszej dyrektywy jest sprzeczne z obowiązkiem określonym w ust. 3, należy odstąpić od takiego przepisu w celu prawdziwego i rzetelnego przedstawienia stanu aktywów i pasywów jednostki, jej sytuacji finansowej i wyniku finansowego. Każde tego rodzaju odstępstwo jest ujawniane w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego wraz z jego uzasadnieniem oraz określeniem wpływu na aktywa i pasywa, sytuację finansową oraz wynik finansowy.
5. Państwa członkowskie mogą nakazać, aby jednostki niebędące małymi jednostkami ujawniały w swoich rocznych sprawozdaniach finansowych bardziej szczegółowe informacje niż tylko te wymagane zgodnie z niniejszą dyrektywą.

Artykuł 5

Ogólne zasady sprawozdawczości finansowej

1. Pozycje zaprezentowane w rocznym sprawozdaniu finansowym są ujmowane i wyceniane zgodnie z następującymi zasadami ogólnymi:
 - a) przyjmuje się, że jednostka będzie kontynuować działalność w dającej się przewidzieć przyszłości;

- b) polityka rachunkowości i podstawy wyceny są stosowane konsekwentnie w kolejnych latach obrotowych;
- c) ujmowanie i wycena odbywają się zgodnie z zasadą ostrożnej wyceny, w szczególności:
 - (i) ujmować można jedynie zyski zrealizowane do dnia bilansowego;
 - (ii) należy ująć wszystkie zobowiązania powstałe w trakcie danego lub poprzedniego roku obrotowego, nawet jeśli informacje o takich zobowiązaniach zostaną uzyskane dopiero w okresie między dniem bilansowym a dniem, w którym bilans został sporządzony;
 - (iii) należy ująć wszelkie odpisy amortyzacyjne, niezależnie od tego, czy wynikiem finansowym roku obrotowego jest strata, czy też zysk;
- d) kwoty ujęte w bilansie i rachunku zysków i strat są obliczane zgodnie z zasadą memoriału;
- e) bilans otwarcia na początek każdego roku obrotowego jest zgodny z bilansem zamknięcia na zakończenie poprzedniego roku obrotowego;
- f) składniki pozycji aktywów i pasywów są wyceniane osobno;
- g) zabrania się dokonywania jakichkolwiek kompensat między pozycjami aktywów i pasywów lub między pozycjami przychodów i kosztów;
- h) pozycje rachunku zysków i strat oraz bilansu prezentowane są z uwzględnieniem treści ujmowanej transakcji lub umowy;
- i) pozycje ujęte w sprawozdaniu finansowym są wyceniane zgodnie z zasadą ceny zakupu lub kosztu wytworzenia;
- j) ujmowanie, wycena, prezentacja i ujawnianie informacji w rocznym sprawozdaniu finansowym odbywa się z uwzględnieniem istotności poszczególnych pozycji.

2. Poza kwotami ujmowanymi zgodnie z ust. 1 lit. c) pkt (ii) państwa członkowskie mogą zezwolić lub nakazać, aby ujmowane były wszystkie przewidywalne zobowiązania i ewentualne straty powstałe w trakcie danego lub poprzedniego roku obrotowego, nawet jeśli informacje o takich zobowiązaniach lub stratach zostaną uzyskane dopiero w okresie między dniem bilansowym a dniem, w którym bilans został sporządzony.

3. Odstępstwa od tych zasad ogólnych są dopuszczane w wyjątkowych przypadkach w celu prawdziwego i rzetelnego przedstawienia aktywów i pasywów jednostki oraz jej sytuacji finansowej i wyniku finansowego. Każde tego rodzaju odstępstwo jest ujawniane w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego wraz z jego uzasadnieniem oraz oceną wpływu na aktywa i pasywa, sytuację finansową oraz wynik finansowy.

Artykuł 6

Alternatywna podstawa wyceny aktywów trwałych według wartości zaktualizowanej

1. W ramach odstępstwa od art. 5 ust. 1 pkt (i) państwa członkowskie mogą zezwolić lub nakazać, aby wszystkie jednostki lub określone kategorie jednostek wyceniały aktywa trwałe według wartości zaktualizowanej. W przypadku gdy prawo krajowe dopuszcza taki sposób wyceny, definiuje także jego zakres przedmiotowy oraz granice i zasady jego stosowania.
2. W przypadku gdy stosowany jest ust. 1, kwota różnicy między wyceną według ceny zakupu lub kosztu wytworzenia a wyceną według wartości zaktualizowanej zostaje wpisana do kapitału z aktualizacji wyceny w rubryce „Kapitał własny”.

Kapitał z aktualizacji wyceny może być kapitalizowany w całości lub części w dowolnym terminie.

Kapitał z aktualizacji wyceny jest zmniejszany, gdy przeniesione do niego kwoty nie są już potrzebne do zastosowania aktualizacji wyceny jako podstawy księgowania. Państwa członkowskie mogą ustanowić przepisy regulujące wykorzystanie kapitału z aktualizacji wyceny, pod warunkiem że kwoty przenoszone do rachunku zysków i strat z kapitału z aktualizacji wyceny zostały uprzednio ujęte jako koszty w rachunku zysków i strat lub odzwierciedlają wzrost wartości, który został faktycznie zrealizowany. Kapitał z aktualizacji wyceny nie może być dzielony w żadnej części, bezpośrednio ani pośrednio, chyba że część ta stanowi faktycznie zrealizowane zyski.

Z wyjątkiem sytuacji opisanych w akapicie drugim i trzecim kapitał z aktualizacji wyceny nie może zostać zmniejszony.

3. Korekty wartości obliczane są co roku na podstawie kwot zaktualizowanych. Jednakże w ramach odstępstwa od art. 8 i 12 państwa członkowskie mogą zezwolić lub nakazać, aby w odpowiednich pozycjach, zgodnie ze wzorami przedstawionymi w art. 13 i 14, wykazywana była jedynie kwota korekt wartości wynikających z zastosowania ceny zakupu lub kosztu wytworzenia jako podstawy wyceny oraz aby różnica wynikająca z aktualizacji wyceny zgodnie z niniejszym artykułem była wykazywana osobno w obowiązujących wzorach.

Artykuł 7

Alternatywna podstawa wyceny według wartości godziwej

1. W ramach odstępstwa od art. 5 ust. 1 pkt (i) oraz z zastrzeżeniem warunków określonych w niniejszym artykule:
 - a) państwa członkowskie zezwalają lub nakazują, aby wszystkie jednostki lub określone kategorie jednostek wyceniały instrumenty finansowe, w tym instrumenty pochodne, według ich wartości godziwej;

- b) państwa członkowskie mogą zezwolić lub nakazać, aby wszystkie jednostki lub określone kategorie jednostek wyceniały określone kategorie aktywów innych niż instrumenty finansowe według ich wartości godziwej.

Tego rodzaju zezwolenie lub nakaz może ograniczać się do skonsolidowanych sprawozdań finansowych.

2. Do celów niniejszej dyrektywy kontrakty towarowe dające obu umawiającym się stronom prawo rozliczenia pieniężnego bądź niektóre inne instrumenty finansowe uważa się za instrumenty pochodne, z wyjątkiem sytuacji, gdy spełnione są następujące warunki:
 - a) zostały one zawarte, aby zaspokoić potrzeby jednostki w zakresie spodziewanych zakupów, sprzedaży bądź użytkowania towarów, i w dalszym ciągu potrzeby te spełniają;
 - b) zostały one pierwotnie uznane za kontrakty towarowe;
 - c) oczekuje się ich rozliczenia poprzez dostawę towaru.
3. Ustęp 1 lit. a) stosuje się jedynie do następujących składników pasywów:
 - a) pasywów stanowiących część portfela przeznaczonego do obrotu;
 - b) pochodnych instrumentów finansowych.
4. Wyceny zgodnej z ust. 1 lit. a) nie stosuje się do:
 - a) instrumentów finansowych niebędących instrumentami pochodnymi utrzymywanych do dnia wymagalności;
 - b) pożyczek udzielonych przez jednostkę i jej należności utrzymywanych do celów innych niż handlowe;
 - c) udziałów w jednostkach zależnych, stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięciach, instrumentów kapitałowych wyemitowanych przez jednostkę, umów zapłaty warunkowej w ramach połączenia jednostek oraz pozostałych instrumentów finansowych o specjalnych cechach, sprawiających, że zgodnie z powszechnie przyjętą praktyką księguje się je inaczej niż pozostałe instrumenty finansowe.
5. W ramach odstępstwa od art. 5 ust. 1 pkt (i) państwa członkowskie mogą w odniesieniu do dowolnych składników aktywów i pasywów, które można zakwalifikować jako pozycje zabezpieczone zgodnie z systemem księgowania zabezpieczenia według wartości godziwej, lub do określonych części takich składników aktywów lub pasywów zezwolić na wycenę według określonej kwoty wymaganej zgodnie z tym systemem.
6. W ramach odstępstwa od ust. 3 i 4 państwa członkowskie mogą zezwolić lub nakazać ujmowanie, wycenę i wykazywanie instrumentów finansowych zgodnie z międzynarodowymi standardami rachunkowości przyjętymi zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002.

7. Wartość godziwą w rozumieniu niniejszego artykułu ustala się na podstawie jednej z następujących wartości:

- a) wartości rynkowej w przypadku tych instrumentów finansowych, dla których można z łatwością ustalić wiarygodny rynek. W przypadku gdy wartości rynkowej instrumentu nie da się łatwo ustalić, lecz możliwe jest jej ustalenie dla jego części składowych lub dla podobnego instrumentu, wartość rynkowa może być wyprowadzona z wartości części składowych lub z wartości podobnego instrumentu;
- b) wartości wynikającej z powszechnie przyjętych modeli i technik wyceny w przypadku instrumentów, dla których wiarygodny rynek nie może być łatwo ustalony. Modele i techniki, o których mowa powyżej, muszą zapewniać racjonalne przybliżenie wartości rynkowej.

Instrumenty finansowe, których wartości nie da się w sposób wiarygodny obliczyć za pomocą żadnej z metod opisanych w lit. a) i b), są wyceniane zgodnie z zasadą ceny zakupu lub kosztu wytworzenia.

8. Niezależnie od przepisów art. 5 ust. 1 lit. c), w przypadku gdy instrument finansowy jest wyceniany według wartości godziwej, zmiana wartości wliczana jest do rachunku zysków i strat. Jednakże zmiana taka wliczana jest bezpośrednio do rezerwy odzwierciedlającej wartość godziwą, w przypadku gdy:

- a) księgowany instrument jest instrumentem zabezpieczającym zgodnie z systemem rachunkowości transakcji zabezpieczających, dopuszczającym niewykazanie w rachunku zysków i strat niektórych lub wszystkich zmian wartości; lub
- b) zmiana wartości wynika z różnicy kursu walutowego dotyczącej instrumentu pieniężnego, który stanowi część inwestycji netto jednostki w jednostce zagranicznej.

Państwa członkowskie mogą zezwolić lub nakazać wliczenie zmiany wartości finansowego składnika aktywów przeznaczonego do sprzedaży, niebędącego pochodnym instrumentem finansowym, bezpośrednio do rezerwy odzwierciedlającej wartość godziwą. Rezerwa odzwierciedlająca wartość godziwą jest korygowana, gdy kwoty w niej przedstawione nie są już potrzebne do wykonania przepisów lit. a) i b).

9. Niezależnie od art. 5 ust. 1 lit. c) państwa członkowskie mogą zezwolić lub nakazać w stosunku do wszystkich jednostek lub określonych kategorii jednostek, aby w przypadku wyceny składnika aktywów niebędącego instrumentem finansowym według wartości godziwej zmiana wartości została uwzględniona w rachunku zysków i strat.

ROZDZIAŁ 3

BILANS ORAZ RACHUNEK ZYSKÓW I STRAT

Artykuł 8

Przepisy ogólne dotyczące bilansu oraz rachunku zysków i strat

1. Wzór bilansu i rachunku zysków i strat nie ulega zmianie w kolejnych latach obrotowych. Odstępstwa od tej zasady są dopuszczane w wyjątkowych przypadkach w celu prawdziwego i rzetelnego przedstawienia aktywów i pasywów jednostki oraz jej sytuacji finansowej i wyniku finansowego. Każde takie odstępstwo musi być ujawnione w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego wraz z uzasadnieniem.
2. W bilansie oraz rachunku zysków i strat pozycje przewidziane w art. 9, 13 i 14 są wykazywane odrębnie we wskazanym porządku. Zezwala się na bardziej szczegółowy podział pozycji pod warunkiem przestrzegania wskazanego wzoru. Nowe pozycje mogą być dodawane, o ile ich treść nie jest uwzględniona w żadnej z pozycji przewidzianych wzorem. Państwa członkowskie mogą wymagać takiego dodatkowego podziału lub dodania nowych pozycji.
3. Wzór, nazewnictwo i terminologia pozycji bilansu oraz rachunku zysków i strat poprzedzonych cyframi arabskimi są odpowiednio dostosowywane, jeżeli wymaga tego specyfika danej jednostki. Państwa członkowskie mogą nakazać tego rodzaju dostosowania w przypadku jednostek stanowiących część określonego sektora gospodarki.
4. W odniesieniu do każdej pozycji bilansu oraz rachunku zysków i strat wykazuje się kwotę dotyczącą analogicznej pozycji z poprzedniego roku obrotowego. Każdy przypadek braku porównywalności oraz wszelkie korekty kwot ujawnia się w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego wraz ze stosownymi objaśnieniami.
5. Państwa członkowskie mogą zezwolić lub nakazać, aby wzór bilansu oraz rachunku zysków i strat został dostosowany w celu uwzględnienia podziału zysku lub pokrycia straty.
6. W przypadku jednostki stowarzyszonej:
 - a) państwa członkowskie mogą zezwolić lub nakazać, aby jednostka stowarzyszona była ujmowana w rocznym sprawozdaniu finansowym metodą praw własności określoną w art. 27 ust. 2–8 z uwzględnieniem najważniejszych dostosowań wynikających ze szczególnego charakteru rocznego sprawozdania finansowego w porównaniu ze skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym;

- b) państwa członkowskie mogą zezwolić lub nakazać, aby część wyniku finansowego przypadająca na jednostkę stowarzyszoną była ujmowana w rachunku zysków i strat wyłącznie do wysokości odpowiadającej dywidendom otrzymanym lub należnym;
- c) jeżeli zysk lub strata przypadające na jednostkę stowarzyszoną ujęte w rachunku zysków i strat przekraczają kwotę dywidendy otrzymanej lub należnej, kwota różnicy jest uwzględniana w kapitale rezerwowym, który nie może być dzielony między akcjonariuszy.

Artykuł 9

Wzór bilansu

Do celów prezentacji bilansu państwa członkowskie ustanawiają wzór przedstawiony poniżej.

Aktywa

A. Kapitał podstawowy niewpłacony

z odrębnym wykazaniem sumy należnych wkładów na poczet kapitału podstawowego

(chyba że przepisy prawa krajowego przewidują wykazanie sumy należnych wkładów na poczet kapitału podstawowego po stronie kapitału własnego. W takim przypadku część należnych, lecz niewpłaconych wkładów należy wykazać po stronie aktywów pod pozycją A lub C II 5).

B. Aktywa trwałe

I. Wartości niematerialne i prawne

1. Koszty prac badawczo-rozwojowych, o ile prawo krajowe zezwala na ich wykazanie po stronie aktywów.
2. Koncesje, patenty, licencje, znaki towarowe oraz podobne prawa i aktywa, jeżeli zostały:
 - a) nabyte odpłatnie i nie muszą być wykazywane w pozycji B I 3; lub
 - b) ustanowione przez daną jednostkę, o ile prawo krajowe zezwala na ich wykazanie po stronie aktywów.
3. Wartość firmy, w stopniu, w jakim została nabyta odpłatnie.
4. Zaliczki na poczet wartości niematerialnych i prawnych.

II. Rzeczowe aktywa trwałe

1. Grunty, budynki i budowle.

2. Urządzenia techniczne i maszyny.
3. Pozostałe urządzenia.
4. Zaliczki na poczet rzeczowych aktywów trwałych i rzeczowych aktywów trwałych w budowie.

III. Aktywa finansowe

1. Akcje i udziały w jednostkach powiązanych.
2. Pożyczki udzielone jednostkom powiązanym.
3. Udziały kapitałowe.
4. Pożyczki udzielone jednostkom, z którymi jednostka jest powiązana z tytułu posiadanych udziałów kapitałowych.
5. Inwestycje długoterminowe.
6. Pozostałe pożyczki.
7. Akcje i udziały własne (ze wskazaniem ich wartości nominalnej, a w razie braku wartości nominalnej – rachunkowej wartości nominalnej), o ile przepisy prawa krajowego zezwalają na ich wykazanie w bilansie.

C. Aktywa obrotowe

I. Zapasy

1. Surowce i materiały.
2. Półprodukty i produkcja w toku.
3. Produkty gotowe i towary.
4. Zaliczki na poczet wartości niematerialnych i prawnych.

II. Należności

(Kwoty wymagalne po okresie dłuższym niż jeden rok są wykazywane odrębnie w przypadku każdej pozycji).

1. Należności z tytułu dostaw i usług.
2. Należności od jednostek powiązanych.
3. Należności od jednostek, z którymi jednostka jest powiązana z tytułu posiadanych udziałów kapitałowych.
4. Pozostałe należności.

5. Kapitał podstawowy należny, lecz niewpłacony (chyba że przepisy prawa krajowego przewidują wykazanie należnych wkładów na poczet kapitału podstawowego po stronie aktywów pod pozycją A).
6. Rozliczenia międzyokresowe czynne (chyba że przepisy prawa krajowego przewidują wykazanie takich pozycji po stronie aktywów pod pozycją D).

III. Inwestycje

1. Akcje i udziały w jednostkach powiązanych.
2. Akcje i udziały własne (ze wskazaniem ich wartości nominalnej, a w razie braku wartości nominalnej – rachunkowej wartości nominalnej), o ile przepisy prawa krajowego zezwalają na ich wykazanie w bilansie.
3. Inne inwestycje.

IV. Środki pieniężne w kasie i na rachunkach bankowych

D. Rozliczenia międzyokresowe czynne

(chyba że przepisy prawa krajowego przewidują wykazanie takich pozycji po stronie aktywów pod pozycją C II 6).

Kapitał własny i pasywa

A. Kapitał własny

I. Kapitał podstawowy

(chyba że przepisy prawa krajowego przewidują wykazanie w tej pozycji należnych wkładów na poczet kapitału. W takim przypadku należy wykazać osobno kwoty kapitału podstawowego i kapitału wpłaconego).

II. Agio emisyjne

III. Kapitał z aktualizacji wyceny

IV. Kapitał rezerwowy

1. Ustawowy kapitał rezerwowy, o ile prawo krajowe wymaga utworzenia takiego kapitału rezerwowego.
2. Kapitał rezerwowy na akcje i udziały własne, o ile prawo krajowe wymaga utworzenia takiego kapitału rezerwowego, bez naruszania przepisów art. 22 ust. 1 lit. b) dyrektywy 77/91/EWG.
3. Kapitały rezerwowe tworzone zgodnie z umową spółki lub jej statutem.
4. Pozostałe kapitały rezerwowe, w tym rezerwa odzwierciedlająca wartość godziwą.

V. Zysk (strata) z lat ubiegłych

VI. Zysk (strata) za rok obrotowy

B. Rezerwy na zobowiązania

1. Rezerwa na świadczenia emerytalne i podobne.
2. Rezerwa na podatki.
3. Pozostałe rezerwy.

C. Zobowiązania

(Kwoty wymagalne w ciągu jednego roku oraz kwoty wymagalne po okresie dłuższym niż jeden rok są wykazywane odrębnie dla każdej pozycji oraz dla sumy tych pozycji).

1. Zobowiązania z tytułu emisji dłużnych papierów wartościowych z odrębnym wykazaniem zamiennych dłużnych papierów wartościowych.
2. Zobowiązania wobec instytucji kredytowych.
3. Zaliczki otrzymane na poczet zamówień, o ile nie są wykazane odrębnie w formie odpisów od stanu zapasów.
4. Zobowiązania z tytułu dostaw i usług.
5. Weksle wymagalne.
6. Zobowiązania wobec jednostek powiązanych.
7. Zobowiązania wobec jednostek, z którymi jednostka jest powiązana z tytułu posiadanych udziałów kapitałowych.
8. Pozostałe zobowiązania, w tym zobowiązania z tytułu podatków i ubezpieczeń społecznych.
9. Rozliczenia międzyokresowe kosztów i przychodów (chyba że prawo krajowe przewiduje wykazanie takich pozycji pod pozycją D „Rozliczenia międzyokresowe kosztów i przychodów”).

D. Rozliczenia międzyokresowe kosztów i przychodów

(chyba że prawo krajowe przewiduje wykazanie takich pozycji pod pozycją C 9 w pozycji „Zobowiązania”).

Artykuł 10

Alternatywny sposób prezentacji bilansu

Państwa członkowskie mogą zezwolić lub nakazać, aby jednostki lub określone kategorie jednostek prezentowały pozycje bilansu z rozróżnieniem na pozycje obrotowe i trwałe

zgodnie z innym wzorem niż określony w art. 9, pod warunkiem że udzielone informacje będą co najmniej równoważne informacjom wymaganym w art. 9.

Artykuł 11

Przepisy szczegółowe dotyczące niektórych pozycji bilansu

1. W przypadku gdy składnik aktywów lub pasywów dotyczy więcej niż jednej pozycji wzoru, jego powiązanie z pozostałymi pozycjami zostaje zaznaczone albo w pozycji, w której występuje, albo w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego.
2. Akcje i udziały własne oraz akcje i udziały w jednostkach powiązanych są wykazywane jedynie w pozycjach do tego przewidzianych.
3. To, czy poszczególne składniki aktywów są ujmowane jako aktywa trwałe czy jako aktywa obrotowe, zależy od ich przeznaczenia.
4. Prawa do nieruchomości i podobne prawa, zgodnie z definicją zawartą w prawie krajowym, wykazuje się w pozycji „Grunty, budynki i budowle”.
5. Cenę zakupu lub koszt wytworzenia aktywów trwałych o ograniczonym okresie ekonomicznej użyteczności pomniejsza się o korekty wartości naliczane w celu systematycznego odpisywania wartości takich aktywów w okresie ich ekonomicznej użyteczności, z następującymi zastrzeżeniami:
 - a) korekt wartości można dokonywać w odniesieniu do finansowych aktywów trwałych, tak aby były wyceniane według niższej wartości przypisywanej im w dniu bilansowym;
 - b) korekt wartości dokonuje się w odniesieniu do aktywów trwałych, niezależnie od tego, czy okres ich ekonomicznej użyteczności jest ograniczony, czy też nie, tak aby były wyceniane według niższej wartości przypisywanej im w dniu bilansowym, jeżeli oczekuje się, że spadek ich wartości będzie trwały;
 - c) korekty wartości, o których mowa w lit. a) i b), są ujmowane w rachunku zysków i strat i ujawniane odrębnie w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego, jeżeli nie zostały wyodrębnione w rachunku zysków i strat;
 - d) wycena według niższej z wartości określonych w lit. a) i b) nie może być kontynuowana, jeżeli ustały przyczyny, dla których dokonywano korekt wartości. Powyższy przepis nie ma zastosowania do korekt wartości firmy.
6. Dokonuje się korekt wartości w odniesieniu do aktywów obrotowych w celu ich wykazania po niższej wartości rynkowej lub, w pewnych okolicznościach, innej niższej wartości przypisywanej im w dniu bilansowym.

Wycena według niższej wartości określona w akapicie pierwszym nie może być kontynuowana, jeżeli ustały przyczyny, dla których dokonywano korekt wartości.

7. Odsetki od kapitału pożyczonego w celu sfinansowania wytworzenia aktywów trwałych lub obrotowych mogą być uwzględniane w kosztach wytworzenia, o ile odnoszą się do okresu wytworzenia. Zastosowanie niniejszego przepisu jest ujawniane w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego.
8. Państwa członkowskie mogą zezwolić na obliczanie ceny zakupu lub kosztu wytworzenia zapasów towarów tego samego rodzaju oraz wszystkich towarów zamiennych, w tym inwestycji, albo na podstawie średnich ważonych cen, albo według metody „pierwsze weszło-pierwsze wyszło” (FIFO) bądź według innej podobnej metody.
9. Jeżeli prawo krajowe zezwala na ujęcie kosztów prac badawczo-rozwojowych po stronie aktywów, muszą one być odpisane w ciągu co najwyżej pięciu lat. Jeżeli koszty prac badawczo-rozwojowych nie zostały całkowicie odpisane, nie można dokonać podziału zysków, chyba że kwota kapitałów rezerwowych przeznaczonych do podziału oraz zysków z lat ubiegłych jest co najmniej równa kwocie kosztów nieodpisanych.

W wyjątkowych przypadkach państwa członkowskie mogą zezwolić na odstępstwa od przepisów poprzedniego akapitu. Takie odstępstwa oraz ich uzasadnienie ujawnia się w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego.

10. Wartość firmy jest odpisywana systematycznie przez cały okres jej ekonomicznej użyteczności. Jeżeli okres jej ekonomicznej użyteczności nie może zostać wiarygodnie oszacowany, zostaje ona odpisana w ciągu co najwyżej pięciu lat. Wyjaśnienie okresu lub okresów odpisywania wartości firmy przedstawia się w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego.
11. Rezerwy przeznacza się na pokrycie zobowiązań, których charakter jest jasno określony oraz które według sytuacji na dzień bilansowy prawdopodobnie lub na pewno zostaną podjęte, ale nie ma pewności co do ich wysokości lub dnia, w którym powstaną.

Państwa członkowskie mogą również zezwolić na utworzenie rezerw przeznaczonych na pokrycie wydatków, których charakter jest jasno określony oraz które według stanu na dzień bilansowy prawdopodobnie lub na pewno zostaną podjęte, ale nie ma pewności co do ich wysokości lub dnia, w którym powstaną.

Wysokość rezerwy odpowiada możliwie dokładnemu oszacowaniu wydatków, które prawdopodobnie zostaną poniesione, lub – w przypadku zobowiązania – kwocie potrzebnej do jego uregulowania na dzień bilansowy.

Artykuł 12

Wzór rachunku zysków i strat

1. Do celów prezentacji rachunku zysków i strat państwa członkowskie ustanawiają jeden lub oba wzory określone w art. 13 i 14. Jeśli państwo członkowskie ustanawia oba wzory, może zezwolić jednostkom na dokonanie wyboru.

2. W ramach odstępstwa od art. 4 ust. 1 państwa członkowskie mogą zezwolić lub nakazać, aby wszystkie jednostki lub określone kategorie jednostek prezentowały sprawozdanie z działalności zamiast pozycji rachunku zysków i strat zgodnie z art. 13 i 14, pod warunkiem że podane informacje będą co najmniej równoważne z informacjami wymaganymi przepisami art. 13 i 14.

Artykuł 13

Wzór rachunku zysków i strat – w układzie rodzajowym

1. Przychody netto ze sprzedaży.
2. Zmiana stanu zapasów produktów gotowych i produkcji w toku.
3. Kapitalizowane świadczenia jednostki na własne potrzeby.
4. Pozostałe przychody operacyjne.
5. a) Surowce i materiały.
b) Pozostałe koszty zewnętrzne.
5. Koszty osobowe:
 - a) wynagrodzenia;
 - b) koszty ubezpieczeń społecznych, z odrębnym wykazaniem kosztów dotyczących emerytur.
7. a) Korekty wartości dotyczące środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.
b) Korekty wartości dotyczące aktywów obrotowych, o ile przekraczają kwotę korekt wartości, które są typowe dla danej jednostki.
8. Inne koszty operacyjne.
9. Przychody z tytułu udziałów kapitałowych, z odrębnym wykazaniem przychodów uzyskanych z tytułu udziałów w jednostkach powiązanych.
10. Przychody z tytułu innych inwestycji i pożyczek wchodzących w skład aktywów trwałych, z odrębnym wykazaniem tych, które dotyczą jednostek powiązanych.
11. Pozostałe odsetki należne i podobne przychody, z odrębnym wykazaniem tych, które dotyczą jednostek powiązanych.
12. Korekty wartości dotyczące aktywów finansowych oraz inwestycji zaliczanych do aktywów obrotowych.
13. Wymagalne odsetki i podobne koszty, z odrębnym wykazaniem zobowiązań wobec jednostek powiązanych.

14. Podatek dochodowy.
15. Zysk (strata) netto.
16. Pozostałe obciążenia podatkowe niewykazane w pozycjach 1–15.
17. Zysk (strata) za rok obrotowy.

Artykuł 14

Wzór rachunku zysków i strat – w układzie funkcjonalnym

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

Artykuł 15

Szczególne przepisy dotyczące rachunku zysków i strat

W przypadku gdy poszczególne pozycje przychodów lub kosztów mają szczególne rozmiary lub wyjątkowy charakter, jednostka wykazuje je odrębnie w rachunku zysków i strat oraz przedstawia wyjaśnienie ich kwoty i charakteru w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego.

Artykuł 16

Uproszczenia dotyczące małych i średnich jednostek

1. Państwa członkowskie zezwalają małym jednostkom na sporządzanie skróconego bilansu, zawierającego tylko te pozycje, które w art. 9 oznaczone są literą lub cyfrą rzymską, z odrębnym ujawnieniem informacji wymaganych w nawiasach w pozycji C II po stronie aktywów oraz w pozycji C po stronie pasywów, ale w każdym z tych przypadków w kwocie ogółem.
2. Państwa członkowskie zezwalają małym i średnim jednostkom na sporządzanie skróconego rachunku zysków i strat pod następującymi warunkami:
 - a) w art. 13 pozycje 1–5 mogą być połączone i wykazane w jednej pozycji pod nazwą „Zysk (strata) brutto”;
 - b) w art. 14 pozycje 1, 2, 3 i 6 mogą być połączone i wykazane w jednej pozycji pod nazwą „Zysk (strata) brutto”.

ROZDZIAŁ 4

INFORMACJA DODATKOWA DO SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO

Artykuł 17

Treść informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego w przypadku wszystkich jednostek

1. W informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego wszystkie jednostki ujawniają – oprócz innych informacji wymaganych pozostałymi przepisami niniejszej dyrektywy – co najmniej następujące informacje:
 - a) przyjętą politykę rachunkowości, w szczególności podstawy wyceny poszczególnych pozycji rocznego sprawozdania finansowego;
 - b) w przypadku gdy aktywa trwale są wyceniane według wartości zaktualizowanej, tabelę pokazującą zmiany kapitału z aktualizacji wyceny w

ciągu roku obrotowego, wraz z wyjaśnieniem opodatkowania poszczególnych pozycji; wartość bilansową, która zostałaby ujęta, gdyby nie przeprowadzono aktualizacji wyceny aktywów trwałych;

- c) w przypadku wyceny instrumentów finansowych według wartości godziwej, ujawniane są następujące informacje:
 - (i) znaczące założenia leżące u podstaw modeli i technik wyceny, w przypadku gdy wartości godziwe zostały ustalone stosownie do przepisów art. 7 ust. 7 lit. b);
 - (ii) dla każdej kategorii instrumentów finansowych – wartość godziwa, zmiany wartości uwzględnione bezpośrednio w rachunku zysków i strat oraz zmiany uwzględnione w rezerwie odzwierciedlającej wartość godziwą;
 - (iii) dla każdej kategorii pochodnych instrumentów finansowych – informacja dotycząca zakresu i charakteru instrumentu, w tym istotnych warunków mogących wpłynąć na kwotę, termin i pewność przyszłych przepływów środków pieniężnych;
 - (iv) tabela przedstawiająca zmiany rezerwy odzwierciedlającej wartość godziwą w ciągu roku obrotowego;
- d) całkowitą kwotę zobowiązań finansowych, poręczeń lub zdarzeń warunkowych nieuwzględnionych w bilansie ze wskazaniem charakteru i formy wiarygodności zabezpieczonych rzeczowo; wszelkie zobowiązania dotyczące emerytur oraz jednostek powiązanych lub stowarzyszonych są ujawniane odrębnie;
- e) charakter i cel gospodarczy umów zawartych przez jednostkę a nieuwzględnionych w bilansie oraz wpływ finansowy tych umów na jednostkę;
- f) charakter istotnych zdarzeń, które miały miejsce po zakończeniu roku i nie zostały odzwierciedlone w rachunku zysków i strat ani bilansie, a także skutek finansowy tych zdarzeń;
- g) kwoty zobowiązań finansowych jednostki, które staną się wymagalne po upływie ponad pięciu lat, oraz wszystkie wiarygodności jednostki zabezpieczone rzeczowo ze wskazaniem charakteru i formy tego zabezpieczenia;
- h) zawarte przez jednostkę transakcje z podmiotami powiązanymi, w tym kwotę takich transakcji, charakter związku z podmiotami powiązanymi i inne informacje dotyczące transakcji niezbędne do zrozumienia sytuacji finansowej jednostki, jeżeli transakcje te zostały zawarte na warunkach odbiegających od zwyczajnych warunków rynkowych; informacje dotyczące pojedynczych transakcji mogą zostać połączone zgodnie z ich charakterem, chyba że do zrozumienia wpływu transakcji z podmiotami powiązanymi na sytuację finansową jednostki konieczne jest podanie oddzielnych informacji.

2. Państwa członkowskie nie wymagają ujawniania przez małe jednostki informacji bardziej szczegółowych niż te, które są wymagane niniejszym artykułem.
3. W przypadku prezentacji informacji dodatkowej do bilansu oraz rachunku zysków i strat zgodnie z niniejszym rozdziałem, informacje prezentowane są zgodnie z kolejnością pozycji w bilansie i rachunku zysków i strat.

Artykuł 18

Dodatkowe informacje wymagane w przypadku średnich i dużych jednostek oraz jednostek interesu publicznego

1. W informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego średnie i duże jednostki oraz jednostki interesu publicznego przedstawiają – oprócz informacji wymaganych zgodnie z art. 17 oraz pozostałymi przepisami niniejszej dyrektywy – następujące informacje:
 - a) w odniesieniu do poszczególnych pozycji aktywów trwałych:
 - (i) cenę zakupu lub koszt wytworzenia bądź – w przypadku zastosowania alternatywnej podstawy wyceny – wartość godziwą lub kwotę z aktualizacji wyceny według stanu na początek i koniec roku obrotowego;
 - (ii) transakcje nabycia, zbycia i przeniesienia w ciągu roku obrotowego;
 - (iii) skumulowane korekty wartości na początek i koniec roku obrotowego;
 - (iv) korekty wartości naliczone w ciągu roku obrotowego;
 - (v) zmiany skumulowanych korekt wartości związane z transakcjami nabycia, zbycia i przeniesienia w ciągu roku obrotowego;
 - (vi) w przypadku kapitalizacji odsetek zgodnie z art. 11 ust. 7 – kwotę kapitalizacji z całego roku;
 - b) w przypadku gdy aktywa trwałe lub obrotowe są przedmiotem korekty wartości wyłącznie do celów podatkowych, kwotę korekt oraz uzasadnienie ich dokonania;
 - c) w przypadku gdy instrumenty finansowe są wyceniane według ceny zakupu lub kosztu wytworzenia:
 - (i) dla każdej kategorii pochodnych instrumentów finansowych:
 - wartość godziwą instrumentów, jeśli wartość ta może zostać ustalona przy pomocy jednej z metod opisanych w art. 7 ust. 7 lit. a);
 - informacje dotyczące zakresu i charakteru instrumentów;

- (ii) w przypadku finansowych aktywów trwałych ujętych w bilansie w kwocie przekraczającej ich wartość godziwą:
 - wartość księgową i wartość godziwą zarówno poszczególnych składników aktywów, jak i tychże składników odpowiednio pogrupowanych;
 - uzasadnienie niezmnieszenia wartości księgowej, w tym charakter dowodu stanowiącego podstawę założenia, że wartość księgowa zostanie odzyskana;
- d) kwotę uposażeń wypłaconych za dany rok obrotowy członkom organów administrujących, zarządzających i nadzorujących z tytułu pełnionych obowiązków oraz wszelkich zobowiązań wynikających z emerytur dla byłych członków tych organów lub zaciągniętych w związku z tymi emeryturami, ze wskazaniem kwoty ogółem dla każdej kategorii.

Państwa członkowskie mogą zwolnić jednostki z wymogu udostępniania powyższych informacji, jeżeli ich udostępnienie umożliwia zidentyfikowanie stanowiska określonego członka takiego organu;

- e) kwotę zaliczek i kredytów udzielonych członkom organów administrujących, zarządzających i nadzorujących, ze wskazaniem oprocentowania, głównych warunków oraz wszelkich kwot spłaconych, odpisanych lub umorzonych, a także zobowiązań zaciągniętych na ich rzecz tytułem gwarancji i poręczeń wszelkiego rodzaju, ze wskazaniem kwoty ogółem dla każdej kategorii;
- f) przeciętne zatrudnienie w roku obrotowym z podziałem na kategorie oraz koszty osobowe dotyczące roku obrotowego z podziałem na wynagrodzenia, koszty ubezpieczeń społecznych i koszty emerytur, jeżeli nie zostały ujawnione oddzielnie w rachunku zysków i strat;
- g) salda podatku odroczonego na koniec roku obrotowego oraz zmiany ich stanu w ciągu roku obrotowego;
- h) nazwę i adres siedziby każdej jednostki, w której jednostka, czy to bezpośrednio, czy też za pośrednictwem osoby działającej w imieniu własnym, ale na rzecz jednostki, posiada udział kapitałowy, z wykazaniem posiadanej części kapitału, kwot kapitału własnego oraz zysku lub straty za ostatni rok obrotowy danej jednostki uwzględnionych w sprawozdaniu finansowym; informacje dotyczące kapitału własnego oraz zysku lub straty mogą zostać pominięte, jeżeli dana jednostka nie ogłasza bilansu i nie jest kontrolowana przez jednostkę.

Państwa członkowskie mogą zezwolić, aby informacje wymagane w akapicie pierwszym były ujawniane w formie oświadczenia składanego zgodnie z art. 3 ust. 1 i 3 dyrektywy 2009/101/WE; złożenie takiego oświadczenia wymaga ujawnienia w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego. Państwa członkowskie mogą również zezwolić na pominięcie niektórych informacji, jeżeli ze względu na swój charakter informacje te mogłyby przynieść poważne szkody jednostkom, których dotyczą. Państwa członkowskie mogą zezwolić na

takie pominięcie z zastrzeżeniem wcześniejszego uzyskania zezwolenia właściwego organu administracyjnego lub sądowego. Każde tego rodzaju pominięcie wymaga ujawnienia w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego;

- i) liczbę i wartość nominalną, a w razie braku wartości nominalnej – księgową wartość nominalną akcji lub udziałów objętych w ciągu roku obrotowego w ramach kapitału ustawowego, nie naruszając, odnośnie do kwoty tego kapitału, art. 2 ust. 1 lit. e) dyrektywy 2009/101/WE lub art. 2 lit. c) dyrektywy 77/91/EWG;
 - j) w przypadku akcji lub udziałów więcej niż jednego rodzaju – liczbę i wartość nominalną, a w razie braku wartości nominalnej – księgową wartość nominalną akcji lub udziałów z podziałem na rodzaje;
 - k) istnienie świadectw udziałowych, zamiennych dłużnych papierów wartościowych, warrantów, opcji bądź podobnych papierów wartościowych lub praw, ze wskazaniem ich liczby i praw, jakie przyznają;
 - l) nazwę, adres siedziby zarządu lub siedziby jednostki oraz formę prawną każdej jednostki, której jednostka jest współnikiem ponoszącym nieograniczoną odpowiedzialność majątkową;
 - m) nazwę i adres siedziby jednostki sporządzającej skonsolidowane sprawozdanie finansowe grupy kapitałowej najwyższego szczebla, w której skład jednostka wchodzi jako jednostka zależna;
 - n) nazwę i adres siedziby jednostki sporządzającej skonsolidowane sprawozdanie finansowe grupy kapitałowej najniższego szczebla, w której skład jednostka wchodzi jako jednostka zależna oraz która wchodzi w skład grupy kapitałowej określonej w lit. m);
 - o) miejsce, w którym można uzyskać egzemplarze skonsolidowanych sprawozdań finansowych, o których mowa w lit. m) i n), pod warunkiem że są one dostępne;
 - p) proponowany sposób podziału zysku lub pokrycia straty;
 - q) podział zysku lub pokrycie straty.
2. Państwa członkowskie nie mają obowiązku stosowania lit. h) do jednostek podlegających przepisom prawa krajowego i będących jednostkami dominującymi w następujących przypadkach:
- a) jeżeli dana jednostka została objęta skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym sporządzonym przez jednostkę dominującą lub skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym grupy kapitałowej wyższego szczebla, o której mowa w art. 24 ust. 5;
 - b) jeżeli posiadane akcje lub udziały w danej jednostce zostały uwzględnione w rocznym sprawozdaniu finansowym jednostki dominującej zgodnie z art. 8 ust.

6 lub w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym sporządzonym przez tę jednostkę dominującą zgodnie z art. 27 ust. 1–8.

Artykuł 19

Dodatkowe informacje wymagane w przypadku dużych jednostek oraz jednostek interesu publicznego

1. W informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego duże jednostki oraz jednostki interesu publicznego ujawniają – oprócz informacji wymaganych zgodnie z art. 17 i 18 oraz pozostałymi przepisami niniejszej dyrektywy – następujące informacje:
 - a) przychody netto ze sprzedaży w rozbiciu na poszczególne kategorie działalności oraz rynki geograficzne, jeżeli te kategorie i rynki znacząco się od siebie różnią, z uwzględnieniem zasad organizacji sprzedaży produktów i świadczenia usług;
 - b) osobno, całkowite wynagrodzenie za rok obrotowy naliczone przez biegłego rewidenta lub firmę audytorską za ustawowe badanie rocznego sprawozdania finansowego, całkowite wynagrodzenie naliczone przez biegłego rewidenta lub firmę audytorską za inne usługi atestacyjne, usługi doradztwa podatkowego i inne usługi niebędące badaniem.
2. Państwa członkowskie mogą zezwolić na pominięcie informacji, o których mowa w ust. 1 lit. a), w przypadku gdy ujawnienie tych informacji mogłoby przynieść poważne szkody dla jednostki. Państwa członkowskie mogą zezwolić na takie pominięcie z zastrzeżeniem wcześniejszego uzyskania zezwolenia właściwego organu administracyjnego lub sądowego. Każde tego rodzaju pominięcie wymaga ujawnienia w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego.

ROZDZIAŁ 5

SPRAWOZDANIE Z DZIAŁALNOŚCI

Artykuł 20

Treść sprawozdania z działalności

1. Sprawozdanie z działalności zawiera co najmniej rzetelną ocenę rozwoju i wyników jednostki oraz jej sytuacji wraz z opisem najważniejszych zagrożeń i niepewności, w obliczu których się znajduje.

Ocena ta ma postać wyważonej i kompleksowej analizy rozwoju i wyników jednostki oraz jej sytuacji, stosownie do rozmiarów i stopnia złożoności prowadzonej działalności.

Jeżeli jest to konieczne dla zrozumienia rozwoju, wyników lub sytuacji jednostki, analiza zawiera finansowe, a w odpowiednich przypadkach również niefinansowe kluczowe wskaźniki wyników związane z odpowiednim obszarem działalności, w tym informacje dotyczące ochrony środowiska i spraw pracowniczych.

Przedstawiając analizę, sprawozdanie z działalności zawiera w odpowiednich przypadkach odniesienia do kwot wykazanych w rocznym sprawozdaniu finansowym oraz dodatkowe objaśnienia dotyczące tych kwot.

2. W sprawozdaniu z działalności przedstawiane są również:
 - a) wszelkie istotne wydarzenia, które wystąpiły po zakończeniu roku obrotowego;
 - b) przewidywany rozwój jednostki;
 - c) działalność w dziedzinie badań i rozwoju;
 - d) informacje dotyczące nabycia akcji lub udziałów własnych zgodnie z art. 22 ust. 2 dyrektywy 77/91/EWG;
 - e) istnienie oddziałów jednostki;
 - f) w odniesieniu do wykorzystywania przez jednostkę instrumentów finansowych i gdy ma to znaczenie dla oszacowania jej aktywów, zobowiązań, sytuacji finansowej oraz zysku lub straty:
 - (i) cele i strategie zarządzania ryzykiem finansowym w jednostce, łącznie z jej strategią zabezpieczania każdego istotnego rodzaju przewidywanych transakcji, do których stosuje się rachunkowość zabezpieczeń;
 - (ii) ekspozycję jednostki na ryzyko cenowe, ryzyko kredytowe, ryzyko utraty płynności i ryzyko przepływów środków pieniężnych.
3. Państwa członkowskie mogą zwolnić małe jednostki z obowiązku sporządzania sprawozdań z działalności, o ile informacje, o których mowa w art. 22 ust. 2 dyrektywy 77/91/EWG dotyczące nabycia przez spółkę akcji lub udziałów własnych, zostaną podane w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego.
4. Państwa członkowskie mogą zwolnić średnie jednostki z obowiązku określonego w ust. 1 akapit trzeci w zakresie dotyczącym informacji niefinansowych.

Artykuł 21

Oświadczenie o stosowaniu zasad ładu korporacyjnego

1. Jednostka interesu publicznego włącza do swojego sprawozdania z działalności oświadczenie o stosowaniu zasad ładu korporacyjnego. Oświadczenie to zostaje włączone jako odrębna część sprawozdania z działalności i zawiera co najmniej następujące informacje:
 - a) odniesienie do co najmniej jednej z następujących informacji:

- (i) kodeksu ładu korporacyjnego, któremu jednostka podlega;
- (ii) kodeksu ładu korporacyjnego, na którego stosowanie jednostka dobrowolnie się zdecydowała;
- (iii) wszelkich odpowiednich informacji dotyczących stosowanych praktyk w zakresie ładu korporacyjnego, wykraczających poza wymogi przewidziane prawem krajowym.

W przypadku odniesień do kodeksu ładu korporacyjnego, o którym mowa w pkt (i) i (ii), jednostka informuje także o tym, gdzie można uzyskać dostęp do odnośnych dokumentów; w przypadku odniesień do informacji, o których mowa w pkt (iii), jednostka podaje do wiadomości publicznej stosowane przez siebie zasady ładu korporacyjnego;

- b) jeżeli jednostka odstępuje, zgodnie z przepisami krajowymi, od postanowień kodeksu ładu korporacyjnego, o którym mowa w lit. a) pkt (i) lub (ii) – wyjaśnienie przez jednostkę, od których części kodeksu ładu korporacyjnego odstępuje, wraz z uzasadnieniem; jeżeli jednostka zdecydowała o nieumieszczeniu odniesienia do postanowień kodeksu ładu korporacyjnego, o którym mowa w lit. a) pkt (i) lub (ii), uzasadnia ona przyczyny takiego postępowania;
 - c) opis głównych cech stosowanych przez jednostkę systemów kontroli wewnętrznej i zarządzania ryzykiem w kontekście sprawozdawczości finansowej;
 - d) informacje wymagane zgodnie z art. 10 ust. 1 lit. c), d), f), h) oraz i) dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2004/25/WE³², jeżeli jednostka podlega tej dyrektywie;
 - e) o ile pełne informacje w tym zakresie nie wynikają wprost z przepisów prawa krajowego – sposób działania zgromadzenia akcjonariuszy lub wspólników i jego zasadnicze uprawnienia oraz opis praw akcjonariuszy lub wspólników i sposobu ich wykonywania;
 - f) skład osobowy i sposób działania organów administrujących, zarządzających i nadzorujących oraz ich komisji.
2. Państwa członkowskie mogą zezwolić na przedstawienie informacji wymaganych zgodnie z ust. 1 w oddzielnym sprawozdaniu ogłoszonym wraz ze sprawozdaniem z działalności lub za pomocą odniesienia zawartego w sprawozdaniu z działalności, jeżeli taki dokument jest publicznie dostępny na stronach internetowych jednostki.

W przypadku oddzielnego sprawozdania oświadczenie o stosowaniu zasad ładu korporacyjnego może zawierać odniesienie do sprawozdania z działalności, w którym udostępnione są informacje wymagane zgodnie z ust. 1 lit. d). W kwestii przepisów ust. 1 lit. c) i d) biegły rewident wydaje opinię zgodnie z art. 34 ust. 1 akapit drugi. W kwestii informacji, o których mowa w ust. 1 lit. a), b), e) i f),

³² Dz.U. L 142 z 30.04.2004, s. 12.

państwa członkowskie gwarantują, że biegły rewident sprawdza, czy wydano oświadczenie o stosowaniu zasad ładu korporacyjnego.

3. Nie naruszając art. 46, państwa członkowskie mogą zwolnić jednostki interesu publicznego, które wyemitowały jedynie papiery wartościowe inne niż akcje dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 14 dyrektywy 2004/39/WE, od stosowania przepisów ust. 1 lit. a), b), e) i f), chyba że spółki te wyemitowały akcje, które są przedmiotem obrotu w instytucji obrotu wielostronnego, w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 15 dyrektywy 2004/39/WE.

ROZDZIAŁ 6

SKONSOLIDOWANE SPRAWOZDANIA FINANSOWE I SKONSOLIDOWANE SPRAWOZDANIA Z DZIAŁALNOŚCI

Artykuł 22

Zakres

Do celów niniejszego rozdziału jednostka dominująca i wszystkie jej jednostki zależne są jednostkami objętymi konsolidacją, jeżeli albo jednostka dominująca, albo co najmniej jedna jednostka zależna została utworzona w formie jednej z jednostek wymienionych w załączniku I lub II.

Artykuł 23

Wymóg sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych

1. Państwo członkowskie wymaga, aby każda jednostka podlegająca przepisom prawa krajowego sporządzała skonsolidowane sprawozdania finansowe i skonsolidowane sprawozdania z działalności, jeżeli jednostka ta (jednostka dominująca) kontroluje co najmniej jedną inną jednostkę (jednostkę zależną) w następujących sytuacjach:
 - a) ma większość praw głosu akcjonariuszy lub wspólników jednostki zależnej;
 - b) ma prawo powoływania i odwoływania większości członków organów administrujących, zarządzających lub nadzorujących jednostki zależnej, a jednocześnie jest jej akcjonariuszem lub wspólnikiem;
 - c) ma prawo do wywierania dominującego wpływu na jednostkę zależną, której jest akcjonariuszem lub wspólnikiem, na mocy umowy zawartej z tą jednostką bądź postanowienia statutu lub umowy spółki, jeżeli przepisy prawa, którym podlega jednostka zależna, zezwalają na takie umowy lub postanowienia;

- d) ma prawo do wywierania dominującego wpływu na jednostkę zależną lub sprawowania nad nią kontroli, bądź w praktyce wywiera dominujący wpływ na jednostkę zależną lub sprawuje nad nią kontrolę;
- e) jednostka dominująca i jednostki zależne są zarządzane według jednolitych zasad przez jednostkę dominującą;
- f) jest akcjonariuszem lub współnikiem jednostki zależnej oraz:
 - (i) większość członków organów administrujących, zarządzających lub nadzorujących jednostki zależnej, którzy sprawowali funkcję w ciągu roku obrotowego, w ciągu poprzedniego roku obrotowego oraz do czasu sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego, została powołana wyłącznie w wyniku wykonywania jej praw głosu; lub
 - (ii) zgodnie z umową zawartą z innymi akcjonariuszami lub współnikami jednostki zależnej sprawuje samodzielną kontrolę nad większością praw głosu akcjonariuszy lub współników tej jednostki.

Jednakże pkt (i) nie stosuje się, jeżeli osoba trzecia ma prawa, o których mowa w lit. a), b) lub c) w stosunku do danej jednostki zależnej.

2. Do celów ust. 1 lit. a), b) i f) prawa głosu oraz prawa powoływania i odwoływania należące do dowolnej innej jednostki zależnej, a także prawa osób działających w imieniu własnym, ale na rzecz jednostki dominującej bądź innej jednostki zależnej są sumowane z prawami jednostki dominującej.
3. Do celów ust. 1 lit. a), b) i f) prawa wspomniane w ust. 2 są pomniejszane o prawa:
 - a) związane z udziałami lub akcjami posiadanymi w imieniu osoby, która nie jest ani jednostką dominującą, ani jednostką zależną; lub
 - b) związane z udziałami lub akcjami posiadanymi tytułem zabezpieczenia, o ile prawa, o których mowa, są wykonywane zgodnie z otrzymanymi instrukcjami, bądź udziałami lub akcjami posiadanymi w związku z udzielaniem pożyczek w ramach zwykłej działalności, o ile prawa głosu są wykonywane w interesie osoby dostarczającej zabezpieczenia.
4. Do celów ust. 1 lit. a) i f) łączne prawa głosu akcjonariuszy lub współników jednostki zależnej są pomniejszane o prawa głosu związane z akcjami lub udziałami posiadanymi przez tę jednostkę, jednostkę zależną tej jednostki lub osobę działającą w imieniu własnym, ale na rzecz tych jednostek.
5. Nie naruszając art. 24 ust. 10, jednostka dominująca i wszystkie jej jednostki zależne są jednostkami objętymi konsolidacją niezależnie od miejsca siedziby takich jednostek zależnych.
6. Do celów ust. 5 każda jednostka zależna jednostki zależnej jest uważana za jednostkę zależną jednostki dominującej, która jest jednostką dominującą jednostek objętych konsolidacją.

7. Nie naruszając przepisów niniejszego artykułu oraz art. 22 i 24, państwo członkowskie może wymagać, aby każda jednostka podlegająca jego prawu krajowemu sporządzała skonsolidowane sprawozdanie finansowe i skonsolidowane sprawozdanie z działalności, jeżeli:
- a) ta jednostka i inne jednostki, z którymi nie jest powiązana w sposób opisany w ust. 1 lit. a)–f), są zarządzane według jednolitych zasad, zgodnie z umową zawartą z tą jednostką lub postanowieniami statutu lub umowy spółki takich jednostek; lub
 - b) organy administrujące, zarządzające lub nadzorujące tej jednostki i innych jednostek, z którymi nie jest ona powiązana w sposób opisany w ust. 1 lit. a)–f), w przeważającej części składają się z tych samych osób sprawujących funkcję w ciągu roku obrotowego i do czasu sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego.

W przypadku gdy stosuje się akapit pierwszy, jednostki powiązane w sposób określony w tym akapicie, wraz ze wszystkimi jednostkami zależnymi, są objęte konsolidacją, jeżeli co najmniej jedna z tych jednostek została utworzona w formie jednostki wymienionej w załączniku I lub II.

Do skonsolidowanych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań z działalności, o których mowa w niniejszym ustępie, stosuje się ust. 5 i 6, art. 24 ust. 1–3, art. 24 ust. 10 oraz art. 25–29. Odniesienia do jednostki dominującej uznaje się za odniesienia do wszystkich jednostek wymienionych w akapicie pierwszym. Nie naruszając art. 25 ust. 3 akapit drugi, pozycje „kapitał”, „agio emisyjne”, „kapitał z aktualizacji wyceny”, „rezerwy”, „zysk (strata) z lat ubiegłych”, „zysk (strata) za rok obrotowy” uwzględniane w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym przedstawia się w kwotach łącznych przypisywanych każdej z jednostek wymienionych w akapicie pierwszym.

Artykuł 24

Zwolnienia z konsolidacji

1. Małe grupy są zwolnione z obowiązku sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań z działalności, z wyjątkiem sytuacji gdy co najmniej jedna jednostka powiązana jest jednostką interesu publicznego.
2. Państwa członkowskie mogą ustanowić przepisy zwalniające średnie grupy z obowiązku sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań z działalności, z wyjątkiem sytuacji gdy co najmniej jedna jednostka powiązana jest jednostką interesu publicznego.
3. Państwa członkowskie mogą przyznać zwolnienie z obowiązku sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań z działalności, w przypadku gdy jednostka dominująca została utworzona w formie innej niż jednostki wymienione w załączniku I lub II.

4. Niezależnie od ust. 1, 2 i 3 państwo członkowskie zwalnia z obowiązku sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań z działalności dowolną jednostkę dominującą podlegającą przepisom jego prawa krajowego, która jest także jednostką zależną jednostki dominującej podlegającej prawu państwa członkowskiego w dwóch następujących przypadkach:
- a) jednostka dominująca posiada wszystkie akcje lub udziały jednostki objętej zwolnieniem. Nie są brane pod uwagę do tych celów akcje lub udziały tej jednostki znajdujące się w posiadaniu członków jej organów administrujących, zarządzających lub nadzorujących zgodnie z obowiązkiem wynikającym z mocy prawa lub umowy spółki bądź jej statutu;
 - b) jednostka dominująca posiada co najmniej 90 % akcji lub udziałów jednostki objętej zwolnieniem, a pozostali akcjonariusze lub wspólnicy tej jednostki zatwierdzili zwolnienie.
5. Zwolnienia, o których mowa w ust. 4, są uzależnione od spełnienia wszystkich następujących warunków:
- a) jednostka zwolniona oraz, nie naruszając ust. 10, wszystkie jej jednostki zależne są objęte konsolidacją w sprawozdaniu finansowym grupy kapitałowej wyższego szczebla, której jednostka dominująca podlega przepisom prawa państwa członkowskiego;
 - b) skonsolidowane sprawozdanie finansowe, o którym mowa w lit. a), oraz skonsolidowane sprawozdanie z działalności grupy kapitałowej wyższego szczebla są sporządzane przez jednostkę dominującą tej grupy zgodnie z prawem państwa członkowskiego, któremu podlega jednostka dominująca grupy kapitałowej wyższego szczebla, stosownie do przepisów niniejszej dyrektywy;
 - c) skonsolidowane sprawozdanie finansowe, o którym mowa w lit. a), oraz skonsolidowane sprawozdanie z działalności, o którym mowa w lit. b), sprawozdanie osoby odpowiedzialnej za badanie tych sprawozdań finansowych oraz, w stosownych przypadkach, załącznik, o którym mowa w ust. 7, są ogłaszane dla jednostki zwolnionej na zasadach przewidzianych przepisami prawa państwa członkowskiego, któremu podlega ta jednostka zgodnie z art. 30; państwo członkowskie może wymagać, by te dokumenty były ogłaszane w jego języku urzędowym, a ich tłumaczenie było uwierzytelnione;
 - d) informacja dodatkowa do rocznego sprawozdania finansowego jednostki zwolnionej zawiera następujące informacje:
 - (i) nazwę i siedzibę jednostki dominującej sporządzającej skonsolidowane sprawozdanie finansowe, o którym mowa w lit. a);
 - (ii) zwolnienie z obowiązku sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych oraz skonsolidowanych sprawozdań z działalności.
6. W przypadkach nieuwzględnionych w ust. 4 państwo członkowskie może, nie naruszając przepisów ust. 2 i 3 oraz art. 3 ust. 6, zwolnić z obowiązku sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań z

działalności dowolną jednostkę dominującą podlegającą przepisom jego prawa krajowego, jeżeli jest ona równocześnie jednostką zależną, a jej jednostka dominująca podlega przepisom prawa jednego z państw członkowskich, o ile spełnione są wszystkie warunki określone w ust. 5, a akcjonariusze lub wspólnicy jednostki zwolnionej, którzy posiadają minimalny udział w kapitale podstawowym tej jednostki, nie zażądali sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego co najmniej sześć miesięcy przed końcem roku obrotowego. Państwa członkowskie mogą ustalić wysokość udziału minimalnego na poziomie nie wyższym niż 10 % w przypadku spółek akcyjnych i spółek komandytowych oraz nie wyższym niż 20 % w przypadku spółek innego rodzaju.

Państwo członkowskie nie może uzależnić tego zwolnienia od warunku, iż jednostka dominująca sporządzająca skonsolidowane sprawozdania finansowe określone w ust. 5 lit. a) musi także podlegać przepisom prawa krajowego tego państwa.

Państwo członkowskie nie może uzależniać tego zwolnienia od warunków dotyczących sporządzania i badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych, o których mowa w ust. 5 lit. a).

7. Państwo członkowskie może uzależnić zwolnienia przewidziane w ust. 4, 5 i 6 od ujawnienia – zgodnie z niniejszą dyrektywą – dodatkowych informacji w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, o którym mowa w ust. 5 lit. a), lub w załączniku do sprawozdania, jeżeli takie informacje są wymagane od jednostek, które podlegają przepisom prawa krajowego tego państwa członkowskiego i są zobowiązane do sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych, a przy tym znajdują się w takiej samej sytuacji.
8. Przepisy ust. 4–7 nie wpływają na ustawodawstwo państwa członkowskiego dotyczące sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych lub skonsolidowanych sprawozdań z działalności, w przypadku gdy dokumenty te są wymagane:
 - (i) do informowania pracowników lub ich przedstawicieli; lub
 - (ii) przez organy administracyjne lub sądowe do ich własnych celów.
9. Nie naruszając ust. 2 i 3 oraz art. 3 ust. 6, państwo członkowskie może zwolnić z obowiązku sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań z działalności dowolną jednostkę dominującą podlegającą przepisom jego prawa krajowego, jeżeli jest ona równocześnie jednostką zależną jednostki dominującej niepodlegającej przepisom prawa państwa członkowskiego, o ile spełnione są wszystkie następujące warunki:
 - a) jednostka zwolniona oraz, nie naruszając przepisów ust. 10, wszystkie jej jednostki zależne są objęte konsolidacją w sprawozdaniach finansowych grupy kapitałowej wyższego szczebla;
 - b) skonsolidowane sprawozdanie finansowe, o którym mowa w lit. a), oraz, w stosownych przypadkach, skonsolidowane sprawozdanie z działalności jest sporządzane zgodnie z niniejszą dyrektywą lub w sposób równoważny

sporządzaniu skonsolidowanych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań z działalności zgodnie z niniejszą dyrektywą;

- c) skonsolidowane sprawozdanie finansowe, o którym mowa w lit. a), zostało zbadane przez co najmniej jedną osobę uprawnioną do badania sprawozdań finansowych zgodnie z przepisami prawa krajowego, któremu podlega jednostka je sporządzająca.

Zastosowanie ma ust. 5 lit. c) i d) oraz ust. 6–8.

Państwa członkowskie mogą ustanawiać zwolnienia na podstawie niniejszego ustępu tylko wtedy, kiedy ustanawiają takie same zwolnienia na podstawie ust. 4–8.

10. Jednostka nie musi być uwzględniana w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, jeżeli spełniony jest co najmniej jeden z następujących warunków:

- a) poważne ograniczenia długoterminowe znacząco utrudniają:
 - (i) wykonywanie przez jednostkę dominującą jej praw do aktywów tej jednostki lub sprawowanie zarządu nad tą jednostką; lub
 - (ii) sprawowanie zarządu nad tą jednostką według jednolitych zasad, jeżeli pozostaje ona w jednym ze związków określonych w art. 23 ust. 7;
- b) bez ponoszenia niewspółmiernie wysokich kosztów lub bez nieuzasadnionej zwłoki nie można uzyskać informacji niezbędnych do sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego zgodnie z niniejszą dyrektywą;
- c) akcje lub udziały tej jednostki znajdują się w posiadaniu wyłącznie w celu ich późniejszej odsprzedaży.

Niniejszy ustęp stosuje się również do jednostek interesu publicznego.

Artykuł 25

Sporządzanie skonsolidowanych sprawozdań finansowych

1. Przepisy rozdziału 2 i 3 stosuje się do skonsolidowanych sprawozdań finansowych z uwzględnieniem niezbędnych dostosowań wynikających ze szczególnego charakteru skonsolidowanych sprawozdań finansowych w porównaniu z rocznymi sprawozdaniami finansowymi.
2. W bilansie skonsolidowanym aktywa i pasywa jednostek objętych konsolidacją uwzględnia się w całości.
3. Wartość księgową akcji lub udziałów w kapitale jednostek objętych konsolidacją kompensuje się w części, jaką stanowią one w kapitale własnym tych jednostek, zgodnie z następującymi warunkami:
 - a) kompensaty dokonuje się na podstawie wartości księgowej według stanu na dzień, w którym jednostki te zostały po raz pierwszy objęte konsolidacją.

Różnice wynikające z takich kompensat należy w miarę możliwości skompensować z pozycjami skonsolidowanego bilansu, których wartość jest wyższa bądź niższa od ich wartości księgowej;

- b) państwo członkowskie może zezwolić lub nakazać, aby dokonywano kompensat na podstawie wartości możliwych do określenia składników aktywów i pasywów według stanu na dzień nabycia akcji lub udziałów bądź, w przypadku ich nabycia w co najmniej dwóch etapach, według stanu na dzień, w którym dana jednostka stała się jednostką zależną;
- c) wszelkie różnice pozostałe po zastosowaniu lit. a) lub wynikające z zastosowania lit. b) wykazuje się w bilansie skonsolidowanym jako wartość firmy. Metody stosowane do obliczenia wartości firmy oraz wszelkie istotne zmiany w stosunku do poprzedniego roku obrotowego są wyjaśniane w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego. Jeżeli państwo członkowskie zezwala na kompensatę dodatniej i ujemnej wartości firmy, informacja dodatkowa do sprawozdania finansowego zawiera także analizę wartości firmy. Ujemna wartość firmy może zostać przeniesiona do skonsolidowanego rachunku zysków i strat, jeżeli takie ujęcie jest zgodne z zasadami określonymi w rozdziale 2.

Przepisów akapitu pierwszego nie stosuje się jednak do akcji lub udziałów w kapitale jednostki dominującej posiadanych albo przez samą jednostkę dominującą, albo przez inną jednostkę objętą konsolidacją. W skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym takie akcje lub udziały ujmuje się jak akcje lub udziały własne zgodnie z rozdziałem 3.

- 4. Wartość przypisywaną akcjom lub udziałom w jednostkach zależnych objętych konsolidacją, posiadanych przez osoby inne niż jednostki objęte konsolidacją, wykazuje się w bilansie skonsolidowanym jako udziały niekontrolujące.
- 5. W skonsolidowanym rachunku zysków i strat przychody i koszty jednostek objętych konsolidacją uwzględnia się w całości.
- 6. Wartość zysku lub straty przypisywaną akcjom lub udziałom w jednostkach zależnych objętych konsolidacją, posiadanych przez osoby inne niż jednostki objęte konsolidacją, wykazuje się w skonsolidowanym rachunku zysków i strat jako zysk (stratę) z udziałów niekontrolujących.
- 7. W skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym wykazuje się aktywa, pasywa, sytuację finansową oraz wynik finansowy jednostek objętych konsolidacją, traktując je jako całość.
- 8. Skonsolidowane sprawozdanie finansowe sporządza się na ten sam dzień co roczne sprawozdanie finansowe jednostki dominującej.

Państwo członkowskie może jednak nakazać lub zezwolić, aby skonsolidowane sprawozdania finansowe były sporządzane na inny dzień w celu uwzględnienia dnia bilansowego jak największej liczby jednostek objętych konsolidacją lub najważniejszych jednostek objętych konsolidacją. W przypadku skorzystania z tego odstępstwa fakt ten należy ujawnić w informacji dodatkowej do skonsolidowanego

sprawozdania finansowego wraz z uzasadnieniem. Ponadto należy uwzględnić lub ujawnić istotne wydarzenia dotyczące aktywów i pasywów, sytuacji finansowej oraz wyniku finansowego jednostki objętej konsolidacją, które miały miejsce między dniem bilansowym tej jednostki a dniem bilansowym skonsolidowanego sprawozdania finansowego.

Jeżeli dzień bilansowy jednostki przypada ponad trzy miesiące przed dniem bilansowym skonsolidowanego sprawozdania finansowego, jednostkę tę uwzględnia się w konsolidacji na podstawie śródrocznego sprawozdania finansowego sporządzonego na dzień bilansowy skonsolidowanego sprawozdania finansowego.

9. Jeżeli w ciągu roku obrotowego znacząco zmienił się skład jednostek objętych konsolidacją, skonsolidowane sprawozdanie finansowe zawiera informacje zapewniające porównywalność kolejnych skonsolidowanych sprawozdań finansowych. Jeżeli zmiana ta jest znacząca, powyższy obowiązek można wypełnić, sporządzając skorygowany bilans porównawczy oraz skorygowany porównawczy rachunek zysków i strat.
10. Aktywa i pasywa uwzględniane w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym wycenia się według jednolitych zasad, zgodnie z rozdziałem 2.
11. Jednostka sporządzająca skonsolidowane sprawozdanie finansowe stosuje te same podstawy wyceny jak w rocznym sprawozdaniu finansowym. Państwa członkowskie mogą jednak zezwolić lub nakazać, aby w skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych stosowane były inne podstawy wyceny zgodnie z rozdziałem 2. Jeżeli stosuje się powyższe odstępstwo, fakt ten należy ujawnić w informacji dodatkowej do skonsolidowanego sprawozdania finansowego wraz z uzasadnieniem.
12. W przypadku gdy aktywa i pasywa uwzględniane w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym zostały wycenione przez jednostki objęte konsolidacją z wykorzystaniem innych podstaw niż te, które zastosowano do konsolidacji, aktywa i pasywa, o których mowa, są ponownie wyceniane zgodnie z podstawami wykorzystanymi do konsolidacji. W wyjątkowych przypadkach dopuszcza się odstępstwa od tej zasady. Każde takie odstępstwo należy ujawnić w informacji dodatkowej do skonsolidowanego sprawozdania finansowego wraz z uzasadnieniem.
13. Salda podatku odroczonego ujmuje się w konsolidacji, jeżeli istnieje prawdopodobieństwo faktycznego wystąpienia w dającej się przewidzieć przyszłości obowiązku podatkowego w przypadku jednej z jednostek objętych konsolidacją.
14. Jeżeli składniki aktywów uwzględnione w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym podlegały korektom wartości dokonanych wyłącznie do celów podatkowych, włącza się je do skonsolidowanego sprawozdania finansowego po wyeliminowaniu korekt.

Artykuł 26

Konsolidacja metodą proporcjonalną

1. Jeżeli jednostka objęta konsolidacją zarządza inną jednostką wspólnie z co najmniej jedną jednostką nieobjętą tą konsolidacją, państwo członkowskie może zezwolić lub nakazać, aby taka zarządzana wspólnie jednostka została włączona do skonsolidowanego sprawozdania finansowego proporcjonalnie do wielkości udziału w kapitale posiadanego przez jednostkę objętą konsolidacją.
2. Przepisy art. 24 ust. 10 i art. 25 stosuje się odpowiednio do konsolidacji metodą proporcjonalną, o której mowa w ust. 1.

Artykuł 27

Konsolidacja jednostek stowarzyszonych metodą praw własności

1. Jeżeli jednostka objęta konsolidacją ma jednostkę stowarzyszoną, taka jednostka stowarzyszona zostaje wykazana jako odrębna pozycja w bilansie skonsolidowanym.
2. W przypadku gdy niniejszy artykuł jest stosowany po raz pierwszy, jednostka stowarzyszona zostaje wykazana w bilansie skonsolidowanym w kwocie odpowiadającej części kapitału własnego jednostki stowarzyszonej przypadającej na udział kapitałowy. Różnicę między tą kwotą a wartością księgową obliczoną zgodnie z rozdziałem 2 i 3 ujawnia się osobno w bilansie skonsolidowanym lub w informacji dodatkowej do skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Różnicę tę oblicza się na dzień zastosowania tej metody po raz pierwszy.

Ponadto państwo członkowskie może zezwolić lub nakazać, aby obliczanie różnic odbywało się na dzień nabycia akcji lub udziałów bądź, jeżeli nabycie miało miejsce w co najmniej dwóch etapach, na dzień, w którym jednostka stała się jednostką stowarzyszoną.

3. Jeżeli aktywa lub pasywa jednostki stowarzyszonej zostały wycenione inną metodą niż stosowana do konsolidacji zgodnie z art. 25 ust. 11, w celu obliczenia różnicy, o której mowa w ust. 2, można przeprowadzić aktualizację wyceny metodą stosowaną do konsolidacji. Jeżeli nie dokonano takiej aktualizacji wyceny, fakt ten ujawnia się w informacji dodatkowej do skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Państwa członkowskie mogą nakazać dokonanie takiej aktualizacji wyceny.
4. Kwota odpowiadająca części kapitału własnego jednostki stowarzyszonej, o której mowa w ust. 2, zostaje zwiększona lub zmniejszona o kwotę przyrostu lub zmniejszenia w ciągu roku obrotowego części kapitału własnego jednostki stowarzyszonej przypadającej na udział kapitałowy. Kwota ta zostaje pomniejszona o kwotę dywidendy otrzymanej od jednostki stowarzyszonej.
5. Jeżeli dodatniej różnicy, o której mowa w ust. 2, nie da się odnieść do żadnej z kategorii składników aktywów i pasywów, uznaje się ją za wartość firmy zgodnie z art. 9, art. 11 ust. 5 lit. d), art. 11 ust. 10 i art. 25 ust. 3 lit. c).

6. Część zysku lub straty jednostki stowarzyszonej przypadającą na udział kapitałowy wykazuje się w skonsolidowanym rachunku zysków i strat jako odrębną pozycję pod odpowiednią nazwą.
7. Jeżeli odpowiednie dane liczbowe są znane lub możliwe do ustalenia, ze skonsolidowanego sprawozdania finansowego eliminuje się zyski lub straty wynikające z transakcji między jednostkami stowarzyszonymi a innymi jednostkami objętymi konsolidacją, jeżeli zostały one uwzględnione w wartości księgowej aktywów.
8. Jeżeli jednostka stowarzyszona sporządza skonsolidowane sprawozdanie finansowe, przepisy ust. 1–7 stosuje się do kapitału własnego wykazanego w tym skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym.

Artykuł 28

Informacja dodatkowa do skonsolidowanego sprawozdania finansowego

1. Informacja dodatkowa do skonsolidowanego sprawozdania finansowego zawiera informacje wymagane przepisami art. 17, 18 i 19, a także wszystkie pozostałe informacje wymagane innymi przepisami niniejszej dyrektywy, z uwzględnieniem niezbędnych dostosowań wynikających ze szczególnego charakteru skonsolidowanego sprawozdania finansowego w porównaniu z rocznym sprawozdaniem finansowym, tak aby informacje te były pomocne w łącznej ocenie sytuacji finansowej jednostek objętych konsolidacją.

W odniesieniu do informacji wymaganych przepisami art. 17, 18 i 19 stosuje się następujące dostosowania:

- a) ujawniając transakcje między podmiotami powiązаныmi, nie uwzględnia się transakcji między podmiotami powiązаныmi objętymi konsolidacją, które są eliminowane przy konsolidacji;
 - b) ujawniając przeciętne zatrudnienie w ciągu roku obrotowego osobno wykazuje się przeciętne zatrudnienie w jednostkach objętych konsolidacją metodą proporcjonalną;
 - c) ujawniając kwoty uposażeń i zaliczek oraz pożyczek przyznanych członkom organów administrujących, zarządzających i nadzorujących, uwzględnia się jedynie kwoty przyznane członkom organów administrujących, zarządzających i nadzorujących jednostki dominującej; ujawniane są kwoty przyznane przez jednostkę dominującą i jej jednostki zależne.
2. Informacja dodatkowa do skonsolidowanego sprawozdania finansowego, oprócz informacji wymaganych w ust. 1, zawiera także następujące informacje:
 - a) nazwy i adresy siedziby jednostek objętych konsolidacją, części kapitału jednostek objętych konsolidacją niebędących jednostką dominującą posiadane przez jednostki objęte konsolidacją lub osoby działające we własnym imieniu, ale na rzecz tych jednostek, a także informacje na temat tego, który z

warunków, o których mowa w art. 23 ust. 1 i art. 23 ust. 7 w związku z zastosowaniem art. 23 ust. 2, 3 i 4, był podstawą dokonania konsolidacji. Jednakże ostatniej informacji można nie ujawniać, jeżeli konsolidacja została przeprowadzona na podstawie art. 23 ust. 1 lit. a) oraz jeżeli udział w kapitale jest równy udziałowi w prawach głosu.

Takie same informacje podaje się w odniesieniu do jednostek wyłączonych z konsolidacji na podstawie art. 5 ust. 1 lit. j), a ponadto podaje się uzasadnienie wyłączenia z konsolidacji jednostek, o których mowa w art. 24 ust. 10;

- b) nazwy i adresy siedziby jednostek stowarzyszonych objętych konsolidacją zgodnie z przepisami art. 27 ust. 1 oraz części kapitału tych jednostek będące w posiadaniu jednostek objętych konsolidacją lub osób działających we własnym imieniu, ale na rzecz tych jednostek;
- c) nazwy i adresy siedziby jednostek objętych konsolidacją metodą proporcjonalną zgodnie z art. 26, czynniki, na których opiera się wspólne zarządzanie, oraz część kapitału będącego w posiadaniu jednostek objętych konsolidacją lub osób działających we własnym imieniu, ale na rzecz tych jednostek;
- d) nazwa i adres siedziby każdej jednostki niebędącej jednostką, o której mowa w lit. a), b) lub c), w której jednostki objęte konsolidacją, samodzielnie lub przez osoby działające we własnym imieniu, ale na rzecz tych jednostek, posiadają udział kapitałowy. Ujawnia się ponadto posiadaną część kapitału, kwotę kapitału własnego oraz wynik finansowy za ostatni rok obrotowy jednostki, za który przyjęto sprawozdanie finansowe. Informacje dotyczące kapitału własnego oraz wyniku finansowego mogą zostać pominięte również wtedy, gdy taka jednostka nie ogłasza bilansu;
- e) państwa członkowskie mogą zezwolić, aby informacje wymagane lit. a)–d) były ujawniane w formie oświadczenia składanego zgodnie z art. 3 ust. 3 dyrektywy 2009/101/WE. Złożenie takiego oświadczenia wymaga ujawnienia w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego. Państwa członkowskie mogą również zezwolić na pominięcie tych informacji, jeżeli ze względu na swój charakter informacje te mogłyby przynieść poważne szkody jednostkom, których dotyczą. Państwa członkowskie mogą zezwolić na takie pominięcie z zastrzeżeniem wcześniejszego uzyskania zezwolenia właściwego organu administracyjnego lub sądowego. Każde tego rodzaju pominięcie wymaga ujawnienia w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego.

Artykuł 29

Skonsolidowane sprawozdanie z działalności

1. Skonsolidowane sprawozdanie z działalności, oprócz pozostałych informacji wymaganych innymi przepisami niniejszej dyrektywy, zawiera co najmniej informacje wymagane art. 20 i 21 z uwzględnieniem niezbędnych dostosowań wynikających ze szczególnego charakteru skonsolidowanego sprawozdania z

działalności w porównaniu ze sprawozdaniem z działalności, tak aby informacje te były pomocne w łącznej ocenie jednostek objętych konsolidacją.

2. W odniesieniu do informacji wymaganych przepisami art. 20 i 21 stosuje się następujące dostosowania:
 - a) przedstawiając informacje o nabytych akcjach lub udziałach własnych, w skonsolidowanym sprawozdaniu z działalności podaje się liczbę i wartość nominalną lub, w przypadku braku wartości nominalnej, księgową wartość nominalną wszystkich akcji lub udziałów jednostki dominującej posiadanych przez tę jednostkę, przez jednostki zależne tej jednostki dominującej lub przez osoby działające we własnym imieniu, ale na rzecz tych jednostek. Państwo członkowskie może zezwolić lub nakazać, aby dane te były ujawniane w informacji dodatkowej do skonsolidowanego sprawozdania finansowego;
 - b) przedstawiając informacje o systemach kontroli wewnętrznej i zarządzania ryzykiem, w oświadczeniu o stosowaniu zasad ładu korporacyjnego ujmuje się odniesienia do najważniejszych elementów systemów kontroli wewnętrznej i zarządzania ryzykiem łącznie we wszystkich jednostkach objętych konsolidacją.
3. Jeżeli oprócz sprawozdania z działalności wymagane jest także skonsolidowane sprawozdanie z działalności, obydwa sprawozdania mogą być przedstawione w formie jednego sprawozdania.

ROZDZIAŁ 7

OGŁASZANIE SPRAWOZDAŃ

Artykuł 30

Ogólny wymóg ogłaszania sprawozdań

1. Państwa członkowskie zapewniają ogłaszanie przez jednostki należycie zatwierdzonych rocznych sprawozdań finansowych i sprawozdań z działalności wraz z opinią biegłego rewidenta, o której mowa w art. 34, stosownie do przepisów każdego państwa członkowskiego zgodnie z rozdziałem 2 dyrektywy 2009/101/WE.

Państwa członkowskie mogą jednak zwolnić jednostki z obowiązku ogłaszania sprawozdania z działalności. W takim przypadku należy zapewnić możliwość uzyskania, na odpowiedni wniosek, egzemplarza całości lub części takiego sprawozdania. Cena takiego egzemplarza nie może przekraczać kosztów administracyjnych.
2. Państwo członkowskie jednostki, o której mowa w załączniku II, może zwolnić taką jednostkę z ogłaszania sprawozdań finansowych zgodnie z art. 3 dyrektywy 2009/101/WE, pod warunkiem że jej sprawozdanie finansowe jest publicznie dostępne w siedzibie jednostki, w następujących przypadkach:

- a) wszyscy wspólnicy danej jednostki ponoszący nieograniczoną odpowiedzialność majątkową są jednostkami określonymi w załączniku I podlegającymi przepisom prawa państw członkowskich innych niż państwo członkowskie, którego przepisom prawnym podlega ta jednostka, a żadna z tych jednostek nie uwzględnia sprawozdań finansowych zainteresowanej jednostki w ogłaszanych przez siebie sprawozdaniach finansowych;
- b) wszyscy wspólnicy ponoszący nieograniczoną odpowiedzialność majątkową są jednostkami, które nie podlegają przepisom prawnym państwa członkowskiego, lecz mają formę prawną porównywalną do jednostek, o których mowa w dyrektywie 2009/101/WE.

Egzemplarze sprawozdań finansowych są udostępniane na odpowiedni wniosek. Cena takiego egzemplarza nie może przekraczać powiązanych kosztów administracyjnych.

3. Przepisy ust. 1 stosuje się do skonsolidowanych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań z działalności.

Jednakże jeżeli jednostka sporządzająca skonsolidowane sprawozdania finansowe nie jest utworzona w formie jednej z jednostek wymienionych w załączniku I i na mocy prawa krajowego nie podlega obowiązkowi ogłaszania dokumentów, o których mowa w ust. 1, w sposób określony w art. 3 dyrektywy 2009/101/WE, udostępnia ona co najmniej takie dokumenty w swojej siedzibie. Należy zapewnić możliwość uzyskania egzemplarza tych dokumentów na odpowiedni wniosek. Cena takiego egzemplarza nie może przekraczać kosztów administracyjnych.

Artykuł 31

Uproszczenia dotyczące małych i średnich jednostek

1. Państwa członkowskie mogą zwolnić małe jednostki z obowiązku ogłaszania rachunku zysków i strat i sprawozdania z działalności.
2. Państwa członkowskie mogą zezwolić średnim jednostkom na ogłaszanie:
 - a) skróconego bilansu zawierającego jedynie te pozycje, które w art. 9 zostały poprzedzone literą lub cyfrą rzymską, z odrębnym ujawnieniem w bilansie lub informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego:
 - (i) pozycji B I 3, B II 1, 2, 3 i 4, B III 1, 2, 3, 4 i 7, C II 2, 3 i 6 oraz C III 1 i 2 po stronie aktywów, a także pozycji C 1, 2, 6, 7 i 9 po stronie pasywów,
 - (ii) wymaganych informacji umieszczonych w nawiasach w pozycji C II po stronie aktywów i pozycji C po stronie pasywów w kwocie ogółem dla wszystkich odnośnych pozycji, a odrębnie dla pozycji C II 2 i 3 po stronie aktywów oraz dla pozycji C 1, 2, 6, 7 i 9 po stronie pasywów,

- b) skróconej informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego bez informacji wymaganych w art. 18 ust. 1 lit. g) i k).

Niniejszy ustęp stosuje się, nie naruszając art. 30 ust. 1, w odniesieniu do rachunku zysków i strat, sprawozdania z działalności i opinii biegłego rewidenta.

Artykuł 32

Pozostałe wymogi w zakresie ogłaszania sprawozdań

1. W przypadku ogłaszania pełnej wersji rocznego sprawozdania finansowego i sprawozdania z działalności, są one przedstawiane w tej samej formie i treści, która stanowiła podstawę do sporządzenia opinii biegłego rewidenta. Dołączany jest do nich pełny tekst sprawozdania biegłego rewidenta.
2. Jeżeli roczne sprawozdanie finansowe nie jest ogłaszane w pełnej wersji, należy poinformować, że ogłoszona wersja jest wersją skróconą, oraz wskazać rejestr, w którym sprawozdanie finansowe zostało złożone zgodnie z art. 3 dyrektywy 2009/101/WE. W przypadku gdy sprawozdanie finansowe nie zostało jeszcze złożone w rejestrze, fakt ten należy ujawnić. Sprawozdania biegłego rewidenta nie dołącza się do ogłoszonego w ten sposób sprawozdania finansowego, lecz należy ujawnić, czy wydano opinię z badania bez zastrzeżeń, z zastrzeżeniami bądź negatywną, czy też biegły rewident nie mógł wyrazić opinii z badania. Należy także ujawnić, czy sprawozdanie biegłego rewidenta zawierało odniesienie do jakiegokolwiek kwestii, na którą biegły rewident zwrócił uwagę, podkreślając ją, bez zgłaszania zastrzeżeń w opinii z badania.

Artykuł 33

Obowiązek sporządzania i ogłaszania sprawozdań finansowych i sprawozdań z działalności oraz związana z tym odpowiedzialność prawna

1. Państwa członkowskie gwarantują, że członkowie organów administrujących, zarządzających i nadzorujących jednostki będą mieli wspólny obowiązek dopilnowania, aby sprawozdanie finansowe, sprawozdanie z działalności oraz oświadczenie o stosowaniu zasad ładu korporacyjnego – w przypadku jego oddzielnego przedstawienia – były sporządzane i ogłaszane zgodnie z wymogami niniejszej dyrektywy oraz, w stosownych przypadkach, zgodnie z międzynarodowymi standardami rachunkowości przyjętymi zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002. Organy te działają w ramach kompetencji przyznanych im przez prawo krajowe.
2. Państwa członkowskie gwarantują, że członkowie organów administrujących, zarządzających i nadzorujących jednostki będą mieli wspólny obowiązek dopilnowania, aby skonsolidowane sprawozdanie finansowe, skonsolidowane sprawozdanie z działalności oraz skonsolidowane oświadczenie o stosowaniu zasad ładu korporacyjnego – w przypadku jego oddzielnego przedstawienia – były sporządzane i ogłaszane zgodnie z wymogami niniejszej dyrektywy oraz, w

stosownych przypadkach, zgodnie z międzynarodowymi standardami rachunkowości przyjętymi zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002. Organy te działają w ramach kompetencji przyznanych im przez prawo krajowe.

3. Państwa członkowskie zapewniają stosowanie własnych przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych dotyczących odpowiedzialności prawnej wobec członków organów administrujących, zarządzających oraz nadzorujących jednostki, przynajmniej wobec jednostki, w przypadku uchybienia obowiązkom, o których mowa w ust. 1 i 2.

ROZDZIAŁ 8

BADANIE SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH

Artykuł 34

Wymóg ogólny

1. Państwa członkowskie dopilnowują, aby sprawozdania finansowe jednostek interesu publicznego oraz średnich i dużych jednostek były badane przez co najmniej jedną osobę zatwierdzoną przez państwo członkowskie w celu przeprowadzania badań ustawowych na podstawie dyrektywy 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady³³.

Biegły rewident wydaje także opinię dotyczącą zgodności sprawozdania z działalności ze sprawozdaniem finansowym za ten sam rok obrotowy.
2. Ustęp 1 akapit pierwszy stosuje się do skonsolidowanych sprawozdań finansowych. Ustęp 1 akapit drugi stosuje się do skonsolidowanych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań z działalności.

Artykuł 35

Treść sprawozdania z badania

1. Sprawozdanie biegłego rewidenta zawiera:
 - a) wstęp, w którym co najmniej określone jest sprawozdanie finansowe będące przedmiotem badania ustawowego oraz ramy sprawozdawczości finansowej zastosowane podczas jego sporządzania;
 - b) opis zakresu badania ustawowego, w którym co najmniej określa się standardy rewizji finansowej, zgodnie z którymi przeprowadzono badanie ustawowe;

³³ Dz.U. L 157 z 9.6.2006, s. 87.

- c) opinię z badania przedstawiającą jasno opinię biegłego rewidenta o tym, czy roczne sprawozdanie finansowe daje prawdziwy i rzetelny obraz zgodnie z odpowiednimi ramami sprawozdawczości finansowej oraz, w stosownych przypadkach, czy roczne sprawozdanie finansowe jest zgodne z wymogami ustawowymi; opinia z badania jest opinią bez zastrzeżeń, z zastrzeżeniami lub opinią negatywną bądź, jeśli biegły rewident nie może wydać opinii, odmową wydania opinii;
 - d) odniesienie do wszelkich kwestii, na które biegły rewident zwraca uwagę, podkreślając je, bez zgłaszania zastrzeżeń w opinii z badania;
 - e) opinię dotyczącą spójności sprawozdania z działalności z rocznym sprawozdaniem finansowym za ten sam rok obrotowy.
2. Biegły rewident podpisuje sprawozdanie, podając datę podpisu.
3. Sprawozdanie biegłego rewidenta w sprawie skonsolidowanego sprawozdania finansowego jest zgodne z wymogami określonymi w ust. 1 i 2. Informując o spójności sprawozdania z działalności ze sprawozdaniem finansowym zgodnie z ust. 1 lit. e), biegły rewident bierze pod uwagę skonsolidowane sprawozdanie finansowe i skonsolidowane sprawozdanie z działalności. Jeżeli roczne sprawozdanie finansowe jednostki dominującej jest dołączone do skonsolidowanego sprawozdania finansowego, sprawozdania biegłego rewidenta wymagane niniejszym artykułem mogą zostać połączone.

ROZDZIAŁ 9

Sprawozdanie dotyczące płatności na rzecz administracji rządowych

Artykuł 36

Definicje

Do celów niniejszego rozdziału stosuje się następujące definicje:

- 1. „jednostka działająca w przemyśle wydobywczym” oznacza jednostkę prowadzącą jakąkolwiek działalność polegającą na poszukiwaniu, odkrywaniu, eksploatacji i wydobyciu złóż minerałów, ropy i gazu ziemnego, o których mowa w sekcji B działu 05–08 załącznika I do rozporządzenia (WE) nr 1893/2006 Parlamentu Europejskiego i Rady³⁴;
- 2. „jednostka zajmująca się wyrobem lasów pierwotnych” oznacza jednostkę prowadzącą działalność, o której mowa w sekcji A działu 2.2 załącznika I do

³⁴ Dz.U. L 393 z 30.12.2006, s. 1.

rozporządzenia (WE) nr 1893/2006 Parlamentu Europejskiego i Rady³⁵, na obszarach lasów pierwotnych;

3. „administracja rządowa” oznacza wszelkie organy administracji państwowej, regionalnej lub lokalnej państwa członkowskiego lub państwa trzeciego. Termin ten obejmuje także departamenty, agencje i jednostki kontrolowane przez te organy, zgodnie z art. 23 ust. 1–6 niniejszej dyrektywy;
4. „projekt” odpowiada jednostce sprawozdawczości operacyjnej na najniższym szczeblu w ramach jednostki, na którym regularnie sporządzane są wewnętrzne sprawozdania z działalności w celu jej monitorowania.

Artykuł 37

Jednostki zobowiązane do sporządzania sprawozdań dotyczących płatności na rzecz administracji rządowych

1. Państwa członkowskie nakazują, aby duże jednostki i wszystkie jednostki interesu publicznego działające w przemyśle wydobywczym lub zajmujące się wyrębem lasów pierwotnych raz do roku sporządzały i ogłaszały sprawozdania dotyczące płatności na rzecz administracji rządowych.
2. Obowiązku tego nie stosuje się do jednostek podlegających przepisom prawa państwa członkowskiego będących jednostką zależną lub dominującą, gdy spełnione są oba następujące warunki:
 - a) jednostka dominująca podlega przepisom prawa państwa członkowskiego;
 - b) płatności takiej jednostki na rzecz administracji rządowych są uwzględniane w skonsolidowanym sprawozdaniu dotyczącym płatności na rzecz administracji rządowych, sporządzonym przez jednostkę dominującą zgodnie z art. 39.

Artykuł 38

Treść sprawozdania

1. W sprawozdaniu podaje się następujące informacje, jeśli są one istotne dla administracji rządowej będącej odbiorcą płatności:
 - a) łączna kwota płatności, w tym świadczeń rzeczowych, przekazanych na rzecz każdej administracji rządowej w ciągu roku obrotowego;
 - b) łączna kwota w podziale na rodzaje płatności, w tym świadczeń rzeczowych, przekazanych na rzecz każdej administracji rządowej w ciągu roku obrotowego;

³⁵ Dz.U. L 393 z 30.12.2006, s. 1.

- c) w przypadku gdy płatności te zostały przyznane na określony projekt, kwoty poszczególnych rodzajów płatności, w tym świadczeń rzeczowych, przekazanych z tytułu każdego takiego projektu w ciągu roku obrotowego, a także łączna kwota płatności przekazanych z tytułu każdego takiego projektu.
2. W sprawozdaniu ujmowane są następujące rodzaje płatności:
 - a) należności z tytułu produkcji;
 - b) podatek dochodowy;
 - c) tantiemy;
 - d) dywidendy;
 - e) premie za podpis, odkrycie i produkcję;
 - f) opłaty licencyjne, opłaty za wynajem, opłaty za rozpoczęcie działalności oraz inne świadczenia z tytułu przyznania licencji lub koncesji;
 - g) inne świadczenia bezpośrednio na rzecz odnośnej administracji rządowej.
 3. W przypadku przekazania administracji rządowej świadczeń rzeczowych, w sprawozdaniu ujmuje się ich wartość lub wielkość. Jeżeli ujęta zostanie ich wartość, należy dołączyć uwagi dodatkowe wyjaśniające, w jaki sposób została ustalona ich wartość.
 4. Komisja posiada uprawnienia do przyjęcia aktów delegowanych zgodnie z art. 42 w celu doprecyzowania pojęcia istotności w odniesieniu do płatności.
 5. Ze sprawozdania wyłączone są wszelkie kategorie płatności na rzecz administracji rządowej w kraju, w którym publiczne ujawnianie tego rodzaju płatności jest wyraźnie zabronione przepisami prawa karnego tego kraju. W tego rodzaju przypadkach jednostka stwierdza, że nie zgłosiła płatności zgodnie z ust. 1–3 i ujawnia administrację rządową, której to dotyczy.

Artykuł 39

Skonsolidowane sprawozdanie dotyczące płatności na rzecz administracji rządowych

1. Państwo członkowskie nakazuje, aby duże jednostki i jednostki interesu publicznego działające w przemyśle wydobywczym lub zajmujące się wyrębem lasów pierwotnych i podlegające przepisom jego prawa krajowego sporządzały skonsolidowane sprawozdania dotyczące płatności na rzecz administracji rządowych zgodnie z art. 37 i 38, jeżeli jednostka dominująca ma obowiązek sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych określony w art. 23 ust. 1–6 niniejszej dyrektywy.
2. Obowiązku sporządzania skonsolidowanego sprawozdania, o którym mowa w ust. 1, nie stosuje się do:

- a) jednostki dominującej małej grupy, zdefiniowanej w art. 3 ust. 4, z wyjątkiem sytuacji gdy którakolwiek jednostka powiązana jest jednostką interesu publicznego;
 - b) jednostki dominującej średniej grupy, zdefiniowanej w art. 3 ust. 5, z wyjątkiem sytuacji gdy którakolwiek jednostka powiązana jest jednostką interesu publicznego;
 - c) jednostki dominującej podlegającej przepisom prawa państwa członkowskiego, będącej równocześnie jednostką zależną, jeżeli jej własna jednostka dominująca podlega przepisom prawa państwa członkowskiego.
3. Jednostka nie musi być uwzględniana w skonsolidowanym sprawozdaniu dotyczącym płatności na rzecz administracji rządowych, jeżeli spełniony jest co najmniej jeden z następujących warunków:
- a) poważne ograniczenia długoterminowe znacząco utrudniają jednostce dominującej wykonywanie jej praw do aktywów tej jednostki lub sprawowanie zarządu nad tą jednostką;
 - b) bez ponoszenia niewspółmiernie wysokich kosztów lub bez nieuzasadnionej zwłoki nie można uzyskać informacji niezbędnych do sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania dotyczącego płatności na rzecz administracji rządowych zgodnie z niniejszą dyrektywą.

Artykuł 40

Ogłaszanie sprawozdań

Sprawozdanie, o którym mowa w art. 37, oraz skonsolidowane sprawozdanie, o którym mowa w art. 39, dotyczące płatności na rzecz administracji rządowych są ogłaszane w trybie określonym przepisami prawa każdego państwa członkowskiego zgodnie z rozdziałem 2 dyrektywy 2009/101/WE.

Artykuł 41

Przegląd

Komisja dokonuje przeglądu wdrażania i skuteczności niniejszego rozdziału, szczególnie jeśli chodzi o zakres obowiązków sprawozdawczych, a także zasady sporządzania sprawozdań dla poszczególnych projektów, a następnie sporządza stosowne sprawozdanie. W przeglądzie należy również uwzględnić sytuację międzynarodową i przeanalizować skutki dla konkurencyjności i bezpieczeństwa dostaw energii. Przegląd należy ukończyć w ciągu pięciu lat od daty wejścia w życie niniejszej dyrektywy. Sprawozdanie należy przedłożyć Parlamentowi Europejskiemu i Radzie, w razie potrzeby wraz z wnioskiem ustawodawczym.

ROZDZIAŁ 10

PRZEPISY KOŃCOWE

Artykuł 42

Wykonywanie przekazanych uprawnień

1. Uprawnienia do przyjęcia aktów delegowanych powierzone Komisji podlegają warunkom określonym w niniejszym artykule.
2. Uprawnienia do przyjęcia aktów delegowanych, o których mowa w art. 1 ust. 2, art. 3 ust. 10 i art. 38 ust. 4, powierza się Komisji na czas nieokreślony od dnia, o którym mowa w art. 50.
3. Przekazanie uprawnień, o którym mowa w art. 1 ust. 2, art. 3 ust. 10 i art. 38 ust. 4, może zostać odwołane w dowolnym momencie przez Parlament Europejski lub Radę. Decyzja o odwołaniu kończy przekazanie uprawnień określonych w tej decyzji. Staje się ona skuteczna następnego dnia po jej opublikowaniu w *Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej* lub od późniejszej daty, która jest w niej określona. Nie wpływa ona na ważność aktów delegowanych już obowiązujących.
4. Niezwłocznie po przyjęciu aktu delegowanego Komisja powiadamia o tym równocześnie Parlament Europejski i Radę.
5. Akt delegowany przyjęty zgodnie z art. 1 ust. 2, art. 3 ust. 10 i art. 38 ust. 4 wchodzi w życie wyłącznie, jeżeli Parlament Europejski lub Rada nie wyrażą sprzeciwu w terminie dwóch miesięcy, licząc od daty zawiadomienia o tym akcie Parlamentu Europejskiego i Rady, lub jeśli przed upływem tego terminu zarówno Parlament Europejski, jak i Rada poinformowały Komisję, że nie zamierzają wyrażać sprzeciwu. Z inicjatywy Parlamentu Europejskiego lub Rady termin ten jest przedłużany o dwa miesiące.

Artykuł 43

Zwolnienie dotyczące jednostek zależnych

Niezależnie od przepisów dyrektyw 2009/101/WE i 77/91/EWG państwo członkowskie nie ma obowiązku stosowania przepisów niniejszej dyrektywy dotyczących treści, badania i ogłaszania rocznych sprawozdań finansowych i sprawozdań z działalności w odniesieniu do jednostek podlegających przepisom prawa krajowego, które są jednostkami zależnymi, jeżeli spełnione są następujące warunki:

- (1) jednostka dominująca podlega przepisom prawa państwa członkowskiego;

- (2) wszyscy akcjonariusze lub wspólnicy jednostki zależnej wyrazili zgodę na zwolnienie z takiego obowiązku; takie oświadczenie składane jest w odniesieniu do każdego roku obrotowego;
- (3) jednostka dominująca oświadczyła, że gwarantuje i poręcza zobowiązania zaciągnięte przez jednostkę zależną;
- (4) oświadczenia, o których mowa w pkt 2 i 3, są ogłaszane przez jednostkę zależną zgodnie z przepisami prawa państwa członkowskiego przyjętymi zgodnie z rozdziałem 2 dyrektywy 2009/101/WE;
- (5) jednostka zależna jest objęta skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym sporządzonym przez jednostkę dominującą zgodnie z niniejszą dyrektywą;
- (6) powyższe zwolnienie zostaje ujawnione w informacji dodatkowej do skonsolidowanego sprawozdania finansowego sporządzonego przez jednostkę dominującą;
- (7) skonsolidowane sprawozdanie finansowe, o którym mowa w pkt 5, skonsolidowane sprawozdanie z działalności i sprawozdanie biegłego rewidenta są ogłaszane przez jednostkę zależną zgodnie z przepisami prawa państwa członkowskiego przyjętymi zgodnie z rozdziałem 2 dyrektywy 2009/101/WE.

Artykuł 44

Jednostki będące wspólnikami innych jednostek ponoszącymi nieograniczoną odpowiedzialność majątkową

1. Państwa członkowskie mogą nakazać jednostkom, o których mowa w załączniku I, podlegającym przepisom ich prawa krajowego i będącym wspólnikami ponoszącymi nieograniczoną odpowiedzialność majątkową w jednostkach, o których mowa w art. 1 ust. 1 lit. b) i c) („zainteresowany podmiot”), aby sporządzały, poddawały badaniu i ogłaszały – wraz ze swoim sprawozdaniem finansowym – sprawozdanie finansowe zainteresowanego podmiotu zgodnie z przepisami niniejszej dyrektywy.

W tym przypadku wymogów niniejszej dyrektywy nie stosuje się do zainteresowanego podmiotu.

2. Państwa członkowskie nie mają obowiązku stosowania wymogów niniejszej dyrektywy do zainteresowanego podmiotu, w przypadku gdy:
 - a) sprawozdania finansowe zainteresowanego podmiotu są sporządzane, badane i ogłaszane zgodnie z przepisami niniejszej dyrektywy przez jednostkę, która jest wspólnikiem tego podmiotu ponoszącym nieograniczoną odpowiedzialność majątkową i podlega przepisom prawa innego państwa członkowskiego;
 - b) zainteresowany podmiot jest uwzględniany w skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych sporządzanych, badanych i ogłaszanych zgodnie z niniejszą dyrektywą przez wspólnika ponoszącego nieograniczoną

odpowiedzialność majątkową lub – w przypadku gdy zainteresowany podmiot jest uwzględniany w skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych grupy kapitałowej wyższego szczebla – sporządzanych, badanych i ogłaszanych zgodnie z niniejszą dyrektywą przez jednostkę dominującą podlegającą przepisom prawa państwa członkowskiego. Każde tego rodzaju zwolnienie wymaga ujawnienia w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego.

3. W przypadkach, o których mowa w ust. 2, zainteresowany podmiot na odpowiedni wniosek ujawnia nazwę podmiotu ogłaszającego sprawozdanie finansowe.

Artykuł 45

Zwolnienie jednostek dominujących sporządzających skonsolidowane sprawozdanie finansowe z niektórych obowiązków dotyczących rachunku zysków i strat

Państwo członkowskie nie ma obowiązku stosowania przepisów niniejszej dyrektywy dotyczących badania i ogłaszania rachunku zysków i strat w odniesieniu do jednostek podlegających przepisom prawa krajowego, będących jednostkami dominującymi, jeżeli spełnione są następujące warunki:

- (1) jednostka dominująca sporządza skonsolidowane sprawozdania finansowe zgodnie z niniejszą dyrektywą i jest uwzględniana w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym;
- (2) powyższe zwolnienie zostaje ujawnione w informacji dodatkowej do rocznego sprawozdania finansowego jednostki dominującej;
- (3) powyższe zwolnienie zostaje ujawnione w informacji dodatkowej do skonsolidowanego sprawozdania finansowego sporządzonego przez jednostkę dominującą;
- (4) wynik finansowy jednostki dominującej, ustalony zgodnie z przepisami niniejszej dyrektywy, ujawnia się w bilansie jednostki dominującej.

Artykuł 46

Ograniczenie zakresu zwolnień w odniesieniu do jednostek interesu publicznego

O ile nie zostało to wyraźnie przewidziane w niniejszej dyrektywie, państwa członkowskie wyłączają jednostki interesu publicznego z zakresu uproszczeń i zwolnień ustanowionych w niniejszej dyrektywie.

Artykuł 47

Kary

Państwa członkowskie ustanawiają przepisy dotyczące kar stosowanych w przypadku naruszenia przepisów krajowych przyjętych zgodnie z niniejszą dyrektywą oraz podejmują wszelkie niezbędne środki w celu zapewnienia ich wdrożenia. Ustanowione kary są skuteczne, proporcjonalne i odstraszające.

Artykuł 48

Uchylenie

Dyrektywy 78/660/EWG i 83/349/EWG tracą moc.

Odesłania do uchylonych dyrektyw traktuje się jak odesłania do niniejszej dyrektywy i odczytuje zgodnie z tabelą korelacji w załączniku III.

Artykuł 49

Transpozycja

1. Państwa członkowskie wprowadzają w życie przepisy ustawowe, wykonawcze i administracyjne niezbędne do wykonania niniejszej dyrektywy najpóźniej do dnia 1 lipca 2014 r. Niezwłocznie przekazują Komisji tekst tych przepisów oraz tabelę korelacji pomiędzy tymi przepisami a niniejszą dyrektywą.

Przepisy przyjęte przez państwa członkowskie zawierają odniesienie do niniejszej dyrektywy lub odniesienie takie towarzyszy ich urzędowej publikacji. Metody dokonywania takiego odniesienia określone są przez państwa członkowskie.

2. Państwa członkowskie przekazują Komisji tekst podstawowych przepisów prawa krajowego, przyjętych w dziedzinie objętej niniejszą dyrektywą.

Artykuł 50

Niniejsza dyrektywa wchodzi w życie dwudziestego dnia po jej opublikowaniu w *Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej*.

Artykuł 51

Niniejsza dyrektywa skierowana jest do państw członkowskich.

Sporządzono w Brukseli dnia [...] r.

*W imieniu Parlamentu Europejskiego
Przewodniczący*

*W imieniu Rady
Przewodniczący*

ZAŁĄCZNIK I

Rodzaje jednostek, o których mowa w art. 1 ust. 1 akapit pierwszy

- *Belgia:*
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;
- *Bułgaria:*
акционерно дружество, дружество с ограничена отговорност, командитно дружество с акции;
- *Republika Czeska:*
společnost s ručením omezeným, akciová společnost;
- *Dania:*
aktieselskaber, kommanditaktieselskaber, anpartsselskaber;
- *Niemcy:*
die Aktiengesellschaft, die Kommanditgesellschaft auf Aktien, die Gesellschaft mit beschränkter Haftung;
- *Estonia:*
aktsiaselts, osühing;
- *Irlandia:*
public companies limited by shares or by guarantee, private companies limited by shares or by guarantee;
- *Grecja:*
η ανώνυμη εταιρία, η εταιρία περιορισμένης ευθύνης, η ετερόρρυθμη κατά μετοχές εταιρία;
- *Hiszpania:*
la sociedad anónima, la sociedad comanditaria por acciones, la sociedad de responsabilidad limitada;
- *Francja:*
la société anonyme, la société en commandite par actions, la société à responsabilité limitée;
- *Włochy:*

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

– *Cypr:*

Δημόσιες εταιρείες περιορισμένης ευθύνης με μετοχές ή με εγγύηση, ιδιωτικές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης με μετοχές ή με εγγύηση;

– *Łotwa:*

akciju sabiedrība, sabiedrība ar ierobežotu atbildību;

– *Litwa:*

akcinės bendrovės, uždaroji akcinės bendrovės;

– *Luksemburg:*

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

– *Węgry:*

részvénytársaság, korlátolt felelősségű társaság;

– *Malta:*

kumpanija pubblika —public limited liability company, kumpanija privata —private limited liability company,

soċjeta in akkomandita bil-kapital maqsum f'azzjonijiet —partnership en commandite with the capital divided into shares;

– *Niderlandy:*

de naamloze vennootschap, de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid;

– *Austria:*

die Aktiengesellschaft, die Gesellschaft mit beschränkter Haftung;

– *Polska:*

spółka akcyjna, spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, spółka komandytowo-akcyjna;

– *Portugalia:*

a sociedade anónima, de responsabilidade limitada, a sociedade em comandita por acões, a sociedade por quotas de responsabilidade limitada;

– *Rumunia:*

societate pe acțiuni, societate cu răspundere limitată, societate în comandită pe acțiuni.

– *Slovenia:*

delniška družba, družba z omejeno odgovornostjo, komanditna delniška družba;

– *Slovacia:*

akciová spoločnosť, spoločnosť s ručením obmedzeným;

– *Finlandia:*

osakeyhtiö/aktiebolag;

– *Szwecja:*

aktiebolag;

– *Zjednoczone Królestwo:*

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

ZALĄCZNIK II

Rodzaje jednostek, o których mowa w art. 1 ust. 1 akapit drugi

- *Belgia*
la société en nom collectif/de vennootschap onder firma, la société en commandité simple/de gewone commanditaire vennootschap;
- *Bulgaria:*
събирателно дружество, командитно дружество;
- *Republika Czeska:*
veřejná obchodní společnost, komanditní společnost, družstvo;
- *Dania:*
interessentskaber, kommanditselskaber;
- *Niemcy:*
die offene Handelsgesellschaft, die Kommanditgesellschaft;
- *Estonia:*
täisühing, usaldusühing;
- *Irlandia:*
partnerships, limited partnerships, unlimited companies;
- *Grecja:*
η ομόρρυθμος εταιρία, η ετερόρρυθμος εταιρία;
- *Hiszpania:*
sociedad colectiva, sociedad en comandita simple;
- *Francja:*
la société en nom collectif, la société en commandite simple;
- *Włochy:*
la società in nome collettivo, la società in accomandita semplice;
- *Cypr:*
Ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες (συνεταιρισμοί);

- *Lotwa:*
pilnsabiedrība, komanditsabiedrība;
- *Litwa:*
tikrosios ūkinės bendrijos, komanditinės ūkinės bendrijos;
- *Luksemburg:*
la société en nom collectif, la société en commandite simple;
- *Węgry:*
közkereseti társaság, betéti társaság, közös vállalat, egyesülés;
- *Malta:*
Soċjeta fisem kollettiv jew soċjeta in akkomandita, bil-kapital li mhux maqsum f'azzjonijiet meta s-soċji kollha li għandhom responsabbilita' llimitata huma soċjetajiet in akkomandita bil-kapital maqsum f'azzjonijiet —Partnership en nom collectif or partnership en commandite with capital that is not divided into shares, when all the partners with unlimited liability are partnership en commandite with the capital divided into shares ;
- *Niderlandy:*
de vennootschap onder firma, de commanditaire vennootschap;
- *Austria:*
die offene Handelsgesellschaft, die Kommanditgesellschaft;
- *Polska:*
spółka jawna, spółka komandytowa;
- *Portugalia:*
sociedade em nome colectivo, sociedade em comandita simples;
- *Rumunia:*
societate în nume colectiv, societate în comandită simplă;
- *Šlowenia:*
družba z neomejeno odgovornostjo, komanditna družba;
- *Šlowacja:*
verejná obchodná spoločnosť, komanditná spoločnosť;

- *Finlandia:*
avoin yhtiö/ öppet bolag, kommandiittiyhtiö/kommanditbolag;
- *Szwecja:*
handelsbolag, kommanditbolag;
- *Zjednoczone Królestwo:*
partnerships, limited partnerships, unlimited companies

ZAŁĄCZNIK III

TABELA KORELACJI

Dyrektywa 78/660/EWG	Dyrektywa 83/349/EWG	Niniejsza dyrektywa
Artykuł 1 ust. 1 akapit pierwszy zdanie wprowadzające	-	Artykuł 1 lit. a)
Artykuł 1 ust. 1 akapit pierwszy tiret pierwsze do dwudziestego siódmego	-	Załącznik I
Artykuł 1 ust. 1 akapit drugi	-	Artykuł 1 lit. b)
Artykuł 1 ust. 1 akapit drugi lit. a)–aa)	-	Załącznik II
Artykuł 1 ust. 1 akapit trzeci	-	Artykuł 1 lit. c)
Artykuł 1 ust. 2	-	-
Artykuł 2 ust. 1	-	Artykuł 4 ust. 1
Artykuł 2 ust. 2	-	Artykuł 4 ust. 2
Artykuł 2 ust. 3	-	Artykuł 4 ust. 3
Artykuł 2 ust. 4	-	Artykuł 4 ust. 3
Artykuł 2 ust. 5	-	Artykuł 4 ust. 4
Artykuł 2 ust. 6	-	Artykuł 4 ust. 5
Artykuł 3	-	Artykuł 8 ust. 1
Artykuł 4 ust. 1	-	Artykuł 8 ust. 2
Artykuł 4 ust. 2	-	Artykuł 8 ust. 3
Artykuł 4 ust. 3	-	-
Artykuł 4 ust. 4	-	Artykuł 8 ust. 4
Artykuł 4 ust. 5	-	-
Artykuł 4 ust. 6	-	Artykuł 5 ust. 1 lit. h)

Artykuł 5	-	-
Artykuł 6	-	Artykuł 8 ust. 5
Artykuł 7	-	Artykuł 5 lit. g)
Artykuł 8	-	-
Artykuł 9(A)	-	Artykuł 9(A)
Artykuł 9(B)	-	-
Artykuł 9(C)	-	Artykuł 9(B)
artykuł 9(D)	-	Artykuł 9(C)
Artykuł 9(E)	-	artykuł 9(D)
Artykuł 9(F)	-	-
<i>Pasywa</i>		<i>Kapitał własny i pasywa</i>
	-	
Artykuł 9(A)		Artykuł 9(A)
Artykuł 9(B)	-	Artykuł 9(B)
Artykuł 9(C)	-	Artykuł 9(C)
Artykuł 9(D)	-	artykuł 9(D)
Artykuł 9(E)	-	-
Artykuł 10	-	-
Artykuł 10a	-	Artykuł 10
Artykuł 11 akapit pierwszy	-	Artykuł 3 ust. 1 i art. 16 ust. 1
Artykuł 11 akapit drugi	-	-
Artykuł 11 akapit trzeci	-	Artykuł 3 ust. 7
Artykuł 12 ust. 1	-	Artykuł 3 ust. 8
Artykuł 12 ust. 2	-	-
Artykuł 12 ust. 3	-	Artykuł 3 ust. 9
Artykuł 13 ust. 1	-	Artykuł 11 ust. 1

Artykuł 13 ust. 2	-	Artykuł 11 ust. 2
Artykuł 14	-	Artykuł 17 ust. 1 lit. d)
Artykuł 15 ust. 1	-	Artykuł 11 ust. 3
Artykuł 15 ust. 2	-	Artykuł 2 ust. 4
Artykuł 15 ust. 3 lit. a)	-	Artykuł 18 ust. 1 lit. a)
Artykuł 15 ust. 3 lit. b)	-	-
Artykuł 15 ust. 3 lit. c)	-	Artykuł 18 ust. 1 lit. a) pkt (i)
Artykuł 15 ust. 4	-	-
Artykuł 16	-	Artykuł 11 ust. 4
Artykuł 17	-	Artykuł 2 ust. 2
Artykuł 18	-	-
Artykuł 19	-	Artykuł 2 ust. 8
Artykuł 20 ust. 1	-	Artykuł 11 ust. 11 akapit pierwszy
Artykuł 20 ust. 2	-	Artykuł 11 ust. 11 akapit drugi
Artykuł 20 ust. 3	-	-
Artykuł 21	-	-
Artykuł 22 akapit pierwszy	-	Artykuł 12 ust. 1
Artykuł 22 akapit drugi	-	Artykuł 12 ust. 2
Artykuł 23 poz. 1–15	-	Artykuł 13 poz. 1–15
Artykuł 23 poz. 16–19	-	-
Artykuł 23 poz. 20 i 21	-	Artykuł 13 poz. 16 i 17
Artykuł 24	-	-
Artykuł 25 poz. 1–13	-	Artykuł 14 poz. 1–13
Artykuł 25 poz. 14–17	-	-

Artykuł 25 poz. 18 i 19	-	Artykuł 14 poz. 14 i 15
Artykuł 26	-	-
Artykuł 27 akapit pierwszy zdanie wprowadzające	-	Artykuł 3 ust. 2
Artykuł 27 akapit pierwszy lit. a) i c)	-	Artykuł 16 ust. 2 lit. a) i b)
Artykuł 27 akapit pierwszy lit. b) i d)	-	-
Artykuł 27 akapit drugi	-	Artykuł 3 ust. 7
Artykuł 28	-	Artykuł 2 ust. 5
Artykuł 29	-	-
Artykuł 30	-	-
Artykuł 31 ust. 1	-	Artykuł 5 ust. 1 zdanie wprowadzające oraz lit. a)–f)
Artykuł 31 ust. 1a	-	Artykuł 5 ust. 2
Artykuł 31 ust. 2	-	Artykuł 5 ust. 3
Artykuł 32	-	Artykuł 5 ust. 1 lit. i)
Artykuł 33 ust. 1 zdanie wprowadzające	-	Artykuł 6 ust. 1
Artykuł 33 ust. 1 lit. a) i b) oraz akapit drugi i trzeci	-	-
Artykuł 33 ust. 1 lit. c)	-	Artykuł 6 ust. 1
Artykuł 33 ust. 2 lit. a) akapit pierwszy oraz art. 33 ust. 2 lit. b), c) i d)	-	Artykuł 6 ust. 2
Artykuł 33 ust. 2 lit. a) akapit drugi	-	Artykuł 17 ust. 1 lit. b)
Artykuł 33 ust. 3	-	Artykuł 6 ust. 3
Artykuł 33 ust. 4	-	Artykuł 17 ust. 1 lit. b) zdanie ostatnie

Artykuł 33 ust. 5	-	-
Artykuł 34	-	-
Artykuł 35 ust. 1 lit. a)	-	Artykuł 5 ust. 1 lit. i)
Artykuł 35 ust. 1 lit. b) i c)	-	Artykuł 11 ust. 5
Artykuł 35 ust. 1 lit. d)	-	Artykuł 18 ust. 1 lit. b)
Artykuł 35 ust. 2	-	Artykuł 2 ust. 6
Artykuł 35 ust. 3	-	Artykuł 2 ust. 7
Artykuł 35 ust. 4	-	Artykuł 11 ust. 7 i art. 18 ust. 1 lit. a) pkt (vi)
Artykuł 36	-	-
Artykuł 37 ust. 1	-	Artykuł 11 ust. 9
Artykuł 37 ust. 2	-	Artykuł 11 ust. 10
Artykuł 38	-	-
Artykuł 39 ust. 1 lit. a)	-	Artykuł 5 ust. 1 lit. i)
Artykuł 39 ust. 1 lit. b)	-	Artykuł 11 ust. 6
Artykuł 39 ust. 1 lit. c)	-	-
Artykuł 39 ust. 1 lit. d)	-	Artykuł 11 ust. 6
Artykuł 39 ust. 1 lit. e)	-	Artykuł 18 ust. 1 lit. b)
Artykuł 39 ust. 2	-	Artykuł 2 ust. 6
Artykuł 40 ust. 1	-	Artykuł 11 ust. 8
Artykuł 40 ust. 2	-	-
Artykuł 41	-	-
Artykuł 42 akapit pierwszy	-	Artykuł 11 ust. 11 akapit trzeci
Artykuł 42 akapit drugi	-	-
Artykuł 42a ust. 1	-	Artykuł 7 ust. 1 lit. a)
Artykuł 42a ust. 2	-	Artykuł 7 ust. 2

Artykuł 42a ust. 3	-	Artykuł 7 ust. 3
Artykuł 42a ust. 4	-	Artykuł 7 ust. 4
Artykuł 42a ust. 5	-	Artykuł 7 ust. 5
Artykuł 42a ust. 5a	-	Artykuł 7 ust. 6
Artykuł 42b	-	Artykuł 7 ust. 7
Artykuł 42c	-	Artykuł 7 ust. 8
Artykuł 42d	-	Artykuł 17 ust. 1 lit. c)
Artykuł 42e	-	Artykuł 7 ust. 1 lit. b)
Artykuł 42f	-	Artykuł 7 ust. 9
Artykuł 43 ust. 1 zdanie wprowadzające	-	Artykuł 17 ust. 1 zdanie wprowadzające
Artykuł 43 ust. 1 pkt 1	-	Artykuł 17 ust. 1 lit. a)
Artykuł 43 ust. 1 pkt 2 akapit pierwszy	-	Artykuł 18 ust. 1 lit. h) akapit pierwszy
Artykuł 43 ust. 1 pkt 2 akapit drugi	-	Artykuł 18 ust. 1 lit. l)
Artykuł 43 ust. 1 pkt 3	-	Artykuł 18 ust. 1 lit. h)
Artykuł 43 ust. 1 pkt 4	-	Artykuł 18 ust. 1 lit. j)
Artykuł 43 ust. 1 pkt 5	-	Artykuł 18 ust. 1 lit. k)
Artykuł 43 ust. 1 pkt 6	-	Artykuł 17 ust. 1 lit. g)
Artykuł 43 ust. 1 pkt 7	-	Artykuł 17 ust. 1 lit. d)
Artykuł 43 ust. 1 pkt 7a	-	Artykuł 17 ust. 1 lit. e)
Artykuł 43 ust. 1 pkt 7b	-	Artykuł 2 ust. 3 i art. 17 ust. 1 lit. h)
Artykuł 43 ust. 1 pkt 8	-	Artykuł 19 ust. 1 lit. a)
Artykuł 43 ust. 1 pkt 9	-	Artykuł 18 ust. 1 lit. f)
Artykuł 43 ust. 1 pkt 10	-	-
Artykuł 43 ust. 1 pkt 11	-	Artykuł 18 ust. 1 lit. g)

Artykuł 43 ust. 1 pkt 12	-	Artykuł 18 ust. 1 lit. d) akapit pierwszy
Artykuł 43 ust. 1 pkt 13	-	Artykuł 18 ust. 1 lit. e)
Artykuł 43 ust. 1 pkt 14 lit. a)	-	Artykuł 18 ust. 1 lit. c) pkt (i)
Artykuł 43 ust. 1 pkt 14 lit. b)	-	Artykuł 18 ust. 1 lit. c) pkt (ii)
Artykuł 43 ust. 1 pkt 15	-	Artykuł 19 ust. 1 lit. b)
Artykuł 43 ust. 2	-	-
Artykuł 43 ust. 3	-	Artykuł 18 ust. 1 lit. d) akapit drugi
Artykuł 44	-	-
Artykuł 45 ust. 1	-	Artykuł 18 ust. 1 lit. h) akapit drugi
Artykuł 45 ust. 2	-	Artykuł 28 ust. 2 lit. e)
Artykuł 46	-	Artykuł 19 ust. 2
Artykuł 46a	-	Artykuł 20
Artykuł 47 ust. 1 i 1a	-	Artykuł 21
Artykuł 47 ust. 2	-	Artykuł 30 ust. 1 i 2
Artykuł 47 ust. 3	-	Artykuł 31 ust. 1
Artykuł 48	-	Artykuł 31 ust. 2
Artykuł 49	-	Artykuł 32 ust. 1
Artykuł 50	-	Artykuł 32 ust. 2
Artykuł 50a	-	Artykuł 18 ust. 1 lit. p) i g)
Artykuł 50b	-	-
Artykuł 50c	-	Artykuł 33 ust. 1
Artykuł 51 ust. 1	-	Artykuł 33 ust. 2
Artykuł 51 ust. 2	-	Artykuł 34 ust. 1
		-

Artykuł 51 ust. 3	-	-
Artykuł 51a	-	Artykuł 35 ust. 1 i 2
Artykuł 52	-	-
Artykuł 53 ust. 2	-	Artykuł 3 ust. 10
Artykuł 53a	-	Artykuł 46
Artykuł 55	-	-
Artykuł 56 ust. 1	-	-
Artykuł 56 ust. 2	-	Artykuł 18 ust. 1 lit. m), n) i o)
Artykuł 57	-	Artykuł 43
Artykuł 57a	-	Artykuł 44
Artykuł 58	-	Artykuł 45
Artykuł 59 ust. 1	-	Artykuł 8 ust. 6 lit. a)
Artykuł 59 ust. 2 do ust. 6 lit. a)	-	Artykuł 8 ust. 6 lit. a) i art. 27
Artykuł 59 ust. 6 lit. b) i c)	-	Artykuł 8 ust. 6 lit. b) i c)
Artykuł 59 ust. 7 i 8	-	Artykuł 8 ust. 6 lit. a) i art. 27
Artykuł 59 ust. 9	-	-
Artykuł 60	-	-
Artykuł 60a	-	Artykuł 47
Artykuł 61	-	Artykuł 18 ust. 2
Artykuł 61a	-	-
Artykuł 62	-	Artykuł 51
-	Artykuł 1 ust. 1 lit. a), b) i c)	Artykuł 23 ust. 1 lit. a), b) i c)
-	Artykuł 1 ust. 1 lit. d)	Artykuł 23 ust. 1 lit. f)
-	Artykuł 1 ust. 2	Artykuł 23 ust. 1 lit. d) i e)

-	Artykuł 2 ust. 1, 2 i 3	Artykuł 23 ust. 2, 3 i 4
-	Artykuł 3 ust. 1	Artykuł 23 ust. 5
-	Artykuł 3 ust. 2	Artykuł 23 ust. 6
-	Artykuł 4 ust. 1	Artykuł 22
-	Artykuł 4 ust. 2	Artykuł 24 ust. 3
-	Artykuł 5	-
-	Artykuł 6 ust. 1	Artykuł 24 ust. 2
-	Artykuł 6 ust. 2	Artykuł 3 ust. 6
-	Artykuł 6 ust. 3 i 4	-
-	Artykuł 7 ust. 1	Artykuł 24 ust. 4
-	Artykuł 7 ust. 2	Artykuł 24 ust. 5
-	Artykuł 7 ust. 3	Artykuł 46
-	Artykuł 8	Artykuł 24 ust. 6
-	Artykuł 9 ust. 1	Artykuł 24 ust. 7
-	Artykuł 9 ust. 2	-
-	Artykuł 10	Artykuł 24 ust. 8
-	Artykuł 11	Artykuł 24 ust. 9
-	Artykuł 12	Artykuł 23 ust. 7
-	Artykuł 13 ust. 1, 2 i 2a	-
-	Artykuł 13 ust. 3	Artykuł 24 ust. 10
-	Artykuł 15	-
-	Artykuł 16	Artykuł 4
-	Artykuł 17 ust. 1	Artykuł 25 ust. 1
-	Artykuł 17 ust. 2	-
-	Artykuł 18	Artykuł 25 ust. 2
-	Artykuł 19	Artykuł 25 ust. 3
-	Artykuł 20	-

-	Artykuł 21	Artykuł 25 ust. 4
-	Artykuł 22	Artykuł 25 ust. 5
-	Artykuł 23	Artykuł 25 ust. 6
-	Artykuł 24	-
-	Artykuł 25 ust. 1	Artykuł 5 ust. 1 lit. b)
-	Artykuł 25 ust. 2	Artykuł 5 ust. 3
-	Artykuł 26 ust. 1 zdanie wprowadzające	Artykuł 25 ust. 7
-	Artykuł 26 ust. 1 lit. a), b) i c)	-
-	Artykuł 26 ust. 2 i 3	-
-	Artykuł 27	Artykuł 25 ust. 8
-	Artykuł 28	Artykuł 25 ust. 9
-	Artykuł 29 ust. 1	Artykuł 25 ust. 10
-	Artykuł 29 ust. 2	Artykuł 25 ust. 11
-	Artykuł 29 ust. 3	Artykuł 25 ust. 12
-	Artykuł 29 ust. 4	Artykuł 25 ust. 13
-	Artykuł 29 ust. 5	Artykuł 25 ust. 14
-	Artykuł 30	-
-	Artykuł 31	Artykuł 25 ust. 3 lit. c) zdanie ostatnie
-	Artykuł 32 ust. 1 i 2	Artykuł 26
-	Artykuł 32 ust. 3	-
-	Artykuł 33 ust. 1 zdanie pierwsze	Artykuł 27 ust. 1
-	Artykuł 33 ust. 1 zdanie drugie	Artykuł 2 ust. 13
-	Artykuł 33 ust. 2–8	Artykuł 27 ust. 2–8
-	Artykuł 33 ust. 9	-

-	Artykuł 34 zdanie wprowadzające i art. 34 ust. 1 zdanie pierwsze	Artykuł 17 ust. 1 lit. a)
-	Artykuł 34 ust. 1 zdanie drugie	-
-	Artykuł 34 ust. 2	Artykuł 28 ust. 2 lit. a)
-	Artykuł 34 ust. 3 lit. a)	Artykuł 28 ust. 2 lit. b)
-	Artykuł 34 ust. 3 lit. b)	-
-	Artykuł 34 ust. 4	Artykuł 28 ust. 2 lit. c)
-	Artykuł 34 ust. 5	Artykuł 28 ust. 2 lit. d)
-	Artykuł 34 ust. 6	Artykuł 17 ust. 1 lit. g)
-	Artykuł 34 ust. 7	Artykuł 17 ust. 1 lit. d)
-	Artykuł 34 ust. 7a	Artykuł 17 ust. 1 lit. e)
-	Artykuł 34 ust. 7b	Artykuł 17 ust. 1 lit. h)
-	Artykuł 34 ust. 8	Artykuł 19 ust. 1 lit. a)
-	Artykuł 34 ust. 9 lit. a)	-
-	Artykuł 34 ust. 9 lit. b)	Artykuł 18 ust. 1 lit. d) i art. 28 ust. 1 lit. b)
-	Artykuł 34 ust. 10 i 11	-
-	Artykuł 34 ust. 12 i 13	Artykuł 28 ust. 1 lit. c)
-	Artykuł 34 ust. 14	Artykuł 17 ust. 1 lit. c)
-	Artykuł 17 ust. 1 lit. c)	Artykuł 18 ust. 1 lit. c)
-	Artykuł 34 ust. 16	Artykuł 19 ust. 1 lit. b)
-	Artykuł 35 ust. 1	Artykuł 28 ust. 2 lit. e)
-	Artykuł 35 ust. 2	-
-	Artykuł 36 ust. 1	Artykuł 20 ust. 1 i art. 29 ust. 1
-	Artykuł 36 ust. 2 lit. a), b) i c)	Artykuł 20 ust. 2 lit. a), b) i c)

-	Artykuł 36 ust. 2 lit. d)	Artykuł 29 ust. 2 lit. a)
-	Artykuł 36 ust. 2 lit. e)	Artykuł 20 ust. 2 lit. f)
-	Artykuł 36 ust. 2 lit. f)	Artykuł 29 ust. 2 lit. b)
-	Artykuł 36 ust. 3	Artykuł 29 ust. 3
-	Artykuł 36a	Artykuł 33 ust. 2
-	Artykuł 36b	Artykuł 33 ust. 3
-	Artykuł 37 ust. 1	Artykuł 34 ust. 2
-	Artykuł 37 ust. 2	Artykuł 35 ust. 1
-	Artykuł 37 ust. 3	Artykuł 35 ust. 2
-	Artykuł 37 ust. 4	Artykuł 35 ust. 3
-	Artykuł 38 ust. 1	Artykuł 30 ust. 1 akapit pierwszy i art. 30 ust. 3 akapit pierwszy
-	Artykuł 38 ust. 2	Artykuł 30 ust. 1 akapit drugi
-	Artykuł 38 ust. 3	-
-	Artykuł 38 ust. 4	Artykuł 30 ust. 3 akapit drugi
-	Artykuł 38 ust. 5, 6 i 7	-
-	Artykuł 38a	-
-	Artykuł 39	-
-	Artykuł 40	-
-	Artykuł 41 ust. 1	Artykuł 2 ust. 12
-	Artykuł 41 ust. 1a	Artykuł 2 ust. 3
-	Artykuł 41 ust. 2-5	-
-	Artykuł 42	-
-	Artykuł 43	-
-	Artykuł 44	-
-	Artykuł 45	-
-	Artykuł 46	-
-	Artykuł 47	-
-	Artykuł 48	Artykuł 47
-	Artykuł 49	-
-	Artykuł 50	-

- Artykuł 50a -
- Artykuł 51 -