

DYREKTYWY

DYREKTYWA PARLAMENTU EUROPEJSKIEGO I RADY 2013/34/UE

z dnia 26 czerwca 2013 r.

w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek, zmieniająca dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2006/43/WE oraz uchylająca dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG

(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 ⁽¹⁾,

stanowiąc zgodnie ze zwykłą procedurą ustawodawczą ⁽²⁾,

a także mając na uwadze, co następuje:

(1) W niniejszej dyrektywie uwzględniono program Komisji na rzecz lepszego stanowienia prawa, a w szczególności, komunikat Komisji zatytułowany „Inteligentne regulacje w Unii Europejskiej”, który ma na celu opracowanie i ustanowienie jak najwyższej jakości przepisów, z poszanowaniem zasad pomocniczości i proporcjonalności, przy jednoczesnym zagwarantowaniu, że obciążenia administracyjne będą proporcjonalne do płynących z tych przepisów korzyści. Komunikat Komisji zatytułowany „Najpierw myśl na małą skalę” – Program »Small Business Act« dla Europy”, przyjęty w czerwcu 2008 r. i zmieniony w lutym 2011 r., uznaje kluczową rolę, jaką w gospodarce Unii odrywają małe i średnie przedsiębiorstwa (MŚP) odgrywają, a także ma na celu poprawę ogólnego podejścia do przedsiębiorczości i zakorzenienie zasady „najpierw myśl na małą skalę” w procesie kształtowania polityki, od przepisów po służbę publiczną. Na posiedzeniu w dniach 24 i 25 marca 2011 r. Rada Europejska z 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.

Komunikat Komisji zatytułowany „Akt o jednolitym rynku”, przyjęty w kwietniu 2011 r., proponuje uproszczenie czwartej dyrektywy Rady 78/660/EWG z dnia 25 lipca 1978 r. wydanej na podstawie art. 54 ust. 3 lit. g) Traktatu, w sprawie rocznych sprawozdań finansowych niektórych rodzajów spółek ⁽³⁾ oraz siódmej dyrektywy Rady 83/349/EWG z dnia 13 czerwca 1983 r. wydanej na podstawie art. 54 ust. 3 lit. g) Traktatu w sprawie skonsolidowanych sprawozdań finansowych ⁽⁴⁾ (dyrektywy dotyczące rachunkowości) w zakresie wymogów dotyczących informacji finansowych oraz zmniejszenie obciążeń administracyjnych, w szczególności dla MŚP. Strategia „Europa 2020” na rzecz inteligentnego, trwałego wzrostu gospodarczego sprzyjającego włączeniu społecznemu ma na celu zmniejszenie obciążeń administracyjnych i poprawę otoczenia biznesowego, zwłaszcza dla MŚP, a także propagowanie umiędzynarodowienia MŚP. Na posiedzeniu w dniach 24 i 25 marca 2011 r. Rada Europejska wezwała także do zmniejszenia ogólnych obciążeń regulacyjnych, w szczególności tych dotyczących MŚP, zarówno na poziomie unijnym, jak i krajowym, a także zaproponowała środki mające zwiększyć wydajność, takie jak ograniczenie biurokracji oraz poprawę otoczenia regulacyjnego dla MŚP.

(2) W dniu 18 grudnia 2008 r. Parlament Europejski przyjął rezolucję w sprawie wymogów rachunkowości dotyczących małych i średnich przedsiębiorstw, w szczególności mikroprzedsiębiorstw ⁽⁵⁾, w której stwierdził, że dyrektywy dotyczące rachunkowości są często bardzo uciążliwe dla małych i średnich przedsiębiorstw, a w szczególności dla mikroprzedsiębiorstw, oraz zwrócił się do Komisji, by kontynuowała wysiłki mające na celu przeprowadzenie przeglądu tych 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 rodzajów jednostek o ograniczonej odpowiedzialności majątkowej ma szczególne znaczenie dla

⁽¹⁾ Dz.U. C 181 z 21.6.2012, s. 84.

⁽²⁾ Stanowisko Parlamentu Europejskiego z dnia 12 czerwca 2013 r. (dotychczas nieopublikowane w Dzienniku Urzędowym) i decyzja Rady z dnia 20 czerwca 2013 r.

⁽³⁾ Dz.U. L 222 z 14.8.1978, s. 11.

⁽⁴⁾ Dz.U. L 193 z 18.7.1983, s. 1.

⁽⁵⁾ Dz.U. C 45 E z 23.2.2010, s. 58.

ochrony akcjonariuszy, współników i osób trzecich. W tych dziedzinach niezbędna jest równoczesna koordynacja w przypadku tego rodzaju jednostek, ponieważ, z jednej strony, prowadzą one często działalność w kilku państwach członkowskich, a, z drugiej strony, jednostki takie nie zapewniają stronom żadnego zabezpieczenia w zakresie przekraczającym wartość ich aktywów netto.

- (4) Roczne sprawozdania finansowe mają różne cele i nie tylko dostarczają informacji dla inwestorów na rynkach kapitałowych, ale także umożliwiają wgląd w dokonane transakcje i zwiększają ład korporacyjny. W ramach unijnych przepisów dotyczących rachunkowości należy osiągnąć odpowiednią równowagę między interesami adresatów sprawozdań finansowych, a interesami jednostek w taki sposób, by nadmiernie nie obciążać jednostek wymogami sprawozdawczymi.
- (5) Zakres niniejszej dyrektywy powinien obejmować niektóre jednostki o ograniczonej odpowiedzialności, takie jak spółki akcyjne i spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. Ponadto istnieje wiele spółek osobowych, których wszyscy współnicy odpowiadający całym swoim majątkiem mają formę spółki akcyjnej lub spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, i takie spółki osobowe powinny w związku z tym podlegać środkom koordynacyjnym ustanowionym niniejszą dyrektywą. Niniejsza dyrektywa powinna również zapewniać objęcie takich spółek osobowych swoim zakresem, w przypadku gdy współnicy danej spółki osobowej niemający formy spółki akcyjnej lub spółki z ograniczoną odpowiedzialnością faktycznie ponoszą ograniczoną odpowiedzialność za zobowiązania spółki osobowej, ponieważ ta odpowiedzialność jest ograniczona przez inne jednostki objęte zakresem niniejszej dyrektywy. Wyłączenie jednostek niekomercyjnych z zakresu niniejszej dyrektywy jest zgodne z jej celem, w myśl art. 50 ust. 2 lit. g) Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (TFUE).
- (6) Zakres niniejszej dyrektywy powinien się opierać na pewnych zasadach i uniemożliwiać jednostce samodzielne wyłączenie siebie z tego zakresu poprzez stworzenie wielowarstwowej struktury grupowej obejmującej jednostki z siedzibą na terytorium Unii lub poza nim.
- (7) Przepisy niniejszej dyrektywy powinny mieć zastosowanie wyłącznie w zakresie, w jakim nie są one niezgodne lub sprzeczne z przepisami dotyczącymi sprawozdawczości finansowej niektórych rodzajów jednostek lub przepisami dotyczącymi podziału kapitału jednostki, określonymi w innych obowiązujących aktach ustawodawczych przyjętych przez jedną lub kilka instytucji unijnych.
- (8) Ponadto niezbędne jest ustanowienie minimalnych równoważnych wymogów prawnych na poziomie Unii dotyczących zakresu informacji finansowych, które powinny być podawane do wiadomości publicznej przez konkurujące ze sobą jednostki.
- (9) Roczne sprawozdania finansowe powinny być sporządzane przy zastosowaniu zasady ostrożności, w sposób

prawdziwy i rzetelny przedstawiać stan aktywów i pasywów jednostki, jej sytuację finansową oraz wynik finansowy. Możliwe jest, że w wyjątkowych sytuacjach sprawozdanie finansowe nie będzie przedstawiać takiego prawdziwego i rzetelnego obrazu, przy zastosowaniu przepisów niniejszej dyrektywy. W takich przypadkach dana jednostka powinna odstąpić od zastosowania się do takich przepisów w celu przedstawienia prawdziwego i rzetelnego obrazu. Państwom członkowskim należy pozwolić na określenie takich wyjątkowych przypadków i ustanowienie stosownych przepisów szczególnych mających zastosowanie w takich sytuacjach. Za wyjątkowe przypadki należy uznawać wyłącznie bardzo nietypowe transakcje i nietypowe sytuacje; nie powinny one być np. związane z całymi konkretnymi sektorami.

- (10) Niniejsza dyrektywa powinna zapewniać duży stopień harmonizacji wymogów dla małych jednostek w całej Unii. U podstaw niniejszej dyrektywy leży zasada „najpierw myśl na małą skalę”. Aby uniknąć nieproporcjonalnych obciążeń administracyjnych dla tych jednostek, państwa członkowskie powinny mieć możliwość nałożenia wymogu ujawniania jedynie niektórych informacji w ramach informacji dodatkowej, jako dodatkowych do obowiązkowej informacji dodatkowej. W przypadku jednolitego zintegrowanego systemu sprawozdawczości państwa członkowskie mogą jednak w niektórych przypadkach wymagać określonej liczby dodatkowych ujawnień, jeżeli są one wyraźnie wymagane na mocy ich krajowego prawa podatkowego i są absolutnie konieczne do celów poboru podatków. Państwa członkowskie powinny mieć możliwość nakładania na średnie i duże jednostki wymogów idących dalej, niż minimalne wymogi określone w niniejszej dyrektywie.
- (11) W przypadku gdy niniejsza dyrektywa pozwala państwom członkowskim nakładać dodatkowe wymogi na, przykładowo, małe jednostki, oznacza to, że państwa członkowskie mogą korzystać z tej możliwości w całości lub w części, nakładając mniejsze wymogi, niż pozwala na to opcja. Podobnie, w przypadku gdy niniejsza dyrektywa pozwala państwom członkowskim na korzystanie ze zwolnienia, np. dla małych jednostek, oznacza to, że państwa członkowskie mogą zwolnić takie jednostki w całości lub w części.
- (12) Małe, średnie i duże jednostki powinny się definiować i odróżniać poprzez odniesienie do sumy bilansowej, przychodów netto ze sprzedaży i średniej liczby zatrudnionych w roku obrotowym, ponieważ kryteria te zwykle są obiektywnym wskaźnikiem wielkości jednostki. Jeżeli jednak jednostka dominująca nie sporządza skonsolidowanego sprawozdania finansowego dla grupy, państwa członkowskie powinny mieć możliwość podejmowania kroków, jakie uznają za konieczne, by wymagać klasyfikowania takiej jednostki, jako większej, określając jej wielkość i wynikającą z tego kategorię w ujęciu skonsolidowanym lub zagregowanym. Jeżeli państwo członkowskie stosuje jedno lub kilka opcjonalnych zwolnień dla mikrojednostek, mikrojednostki należy definiować także poprzez odniesienie do sumy bilansowej, przychodów netto ze sprzedaży oraz średniej liczby zatrudnionych pracowników w roku obrotowym. Państwa członkowskie nie powinny mieć obowiązku definiowania odrębnych kategorii średnich i dużych jednostek w swoich przepisach krajowych, jeżeli średnie jednostki podlegają tym samym wymogom, co duże jednostki.

- (13) Mikrojednostki mają ograniczone zasoby, które mogą wykorzystać na spełnienie surowych wymogów regulacyjnych. W przypadku braku przepisów szczególnych w odniesieniu do mikrojednostek, stosuje się do nich przepisy mające zastosowanie do małych jednostek. Przepisy te stanowią dla nich obciążenie administracyjne, które jest nieproporcjonalne do ich wielkości, przez co jest ono bardziej uciążliwe dla mikrojednostek, niż dla innych małych jednostek. W związku z powyższym państwa członkowskie powinny mieć możliwość zwolnienia mikrojednostek z niektórych obowiązków mających zastosowanie do małych jednostek, które mogłyby nakładać na nie nadmierne obciążenia administracyjne. Jednakże mikrojednostki powinny nadal podlegać wszelkim krajowym obowiązkom dotyczącym prowadzenia ewidencji odzwierciedlającej przeprowadzane przez te jednostki transakcje gospodarcze oraz ich sytuację finansową. Ponadto, jednostki inwestycyjne i finansowe jednostki holdingowe powinny być wyłączone z korzyści, jakie dają uproszczenia mające zastosowanie do mikrojednostek.
- (14) Państwa członkowskie powinny uwzględniać specyficzne warunki i potrzeby własnych rynków przy podejmowaniu decyzji o tym, czy lub jak wdrożyć odrębny system dla mikrojednostek w kontekście niniejszej dyrektywy.
- (15) Ogłaszanie sprawozdań finansowych może być uciążliwe dla mikrojednostek. Jednocześnie państwa członkowskie muszą zapewnić przestrzeganie przepisów niniejszej dyrektywy. W związku z tym państwom członkowskim korzystającym ze zwolnień dla mikrojednostek przewidzianych w niniejszej dyrektywie należy pozwolić na zwolnienie mikrojednostek z ogólnego wymogu w zakresie ogłaszania sprawozdań, pod warunkiem iż informacje bilansowe będą należycie przedkładane zgodnie z prawem krajowym, co najmniej, jednemu wyznaczonemu właściwemu organowi i że informacje te będą przekazywane do rejestru przedsiębiorstw, tak by możliwe było otrzymanie – na wniosek – stosownej kopii. W takich przypadkach obowiązek określony w niniejszej dyrektywie dotyczący ogłaszania wszelkich dokumentów księgowych zgodnie z art. 3 ust. 5 dyrektywy 2009/101/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 16 września 2009 r. w sprawie koordynacji gwarancji, jakie są wymagane w państwach członkowskich od spółek w rozumieniu art. 48 akapit drugi Traktatu, w celu uzyskania ich równoważności, dla zapewnienia ochrony interesów zarówno współników, jak i osób trzecich⁽¹⁾ nie powinien mieć zastosowania.
- (16) 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. W określonych przypadkach, należy jednak zezwolić państwom członkowskim, by pozwalały jednostkom dokonywać kompensacji między poszczególnymi pozycjami aktywów i pasywów oraz przychodów i kosztów, lub na to, by nakładały taki wymóg na jednostki. Sposób prezentacji poszczególnych pozycji sprawozdania finansowego powinien uwzględniać realia gospodarcze lub treść ekonomiczną łączących u ich podstaw transakcji lub umów. Państwom członkowskim należy jednak zezwolić na zwolnienie jednostek ze stosowania tej zasady.
- (17) Ujmowanie, wycena, prezentacja, ujawnianie i konsolidacja w sprawozdaniach finansowych powinny podlegać zasadzie istotności. Według zasady istotności informacje uznane za nieistotne mogą być np. zagregowane w sprawozdaniach finansowych. Niemniej jednak, jeżeli pojedynczą pozycję można uznać za nieistotną, wszystkie nieistotne pozycje o podobnym charakterze łącznie można uznać za istotne. Państwom członkowskim należy zezwolić na ograniczenie obowiązkowego stosowania zasady istotności do prezentacji i ujawniania. Zasada istotności nie powinna mieć wpływu na żadne krajowe obowiązki dotyczące prowadzenia pełnej ewidencji odzwierciedlającej transakcje gospodarcze oraz sytuację finansową.
- (18) Pozycje ujęte w rocznych sprawozdaniach finansowych powinny być wyceniane zgodnie z zasadą ceny zakupu lub kosztu wytworzenia w celu zapewnienia wiarygodności informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych. Państwa członkowskie powinny jednak mieć możliwość zezwolenia lub nakazania, aby jednostki aktualizowały wycenę aktywów trwałych, tak aby użytkownicy sprawozdań finansowych otrzymywali bardziej przydatne informacje.
- (19) Potrzeba porównywalności informacji finansowych w całej Unii czyni koniecznym nałożenie na państwa członkowskie wymogu dopuszczenia systemu ujmowania określonych instrumentów finansowych według wartości godziwej. Ponadto systemy księgowania według wartości godziwej dostarczają informacji, które mogą być bardziej przydatne dla użytkowników 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 kategorie jednostek, inne niż mikrojednostki korzystające ze zwolnień przewidzianych w niniejszej dyrektywie, w odniesieniu do zarówno rocznych, jak i skonsolidowanych sprawozdań finansowych lub – o ile dane państwo członkowskie tak postanowi – wyłącznie w odniesieniu do skonsolidowanych sprawozdań finansowych. Ponadto państwa członkowskie powinny mieć możliwość zezwolenia lub nakazania, aby aktywa inne, niż instrumenty finansowe były ujmowane według wartości godziwej.
- (20) Aby użytkownicy sprawozdań finansowych mogli łatwiej porównywać sytuację finansową jednostek w całej Unii niezbędna jest niewielka liczba wzorów bilansu. Państwa członkowskie powinny wymagać stosowania jednego

(¹) Dz.U. L 258 z 1.10.2009, s. 11

z wzorów bilansu i powinny mieć możliwość zapewnienia wyboru spośród dozwolonych wzorów. Państwa członkowskie powinny jednak mieć możliwość zezwolenia lub nakazania, aby jednostki zmodyfikowały wzór i w swoim bilansie wyodrębniły pozycje bieżące i niebieżące. Należy dopuścić wzór rachunku zysków i strat według rodzaju wydatków oraz wzór rachunku zysków i strat ukazujący koszty w układzie funkcjonalnym. Państwa członkowskie powinny wymagać stosowania jednego wzoru zysków i strat i powinny mieć możliwość zapewnienia wyboru spośród dozwolonych wzorów. Państwa członkowskie powinny także mieć możliwość zezwalania jednostkom na przedstawianie sprawozdania z wyników zamiast rachunku zysków i strat sporządzonego zgodnie z jednym z dozwolonych wzorów. Dla małych i średnich jednostek można wprowadzić uproszczenia w stosunku do wymaganych wzorów. Państwa członkowskie powinny jednak mieć możliwość ograniczenia liczby wzorów bilansu i rachunku zysków i strat, jeżeli jest to konieczne do celów elektronicznego składania sprawozdań finansowych.

- (21) 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.
- (22) Podstawą ujmowania i wyceny niektórych pozycji w sprawozdaniach finansowych są szacunki, własne osądy i modele a nie dokładne odwzorowania. Ze względu na niepewność towarzyszącą działalności przedsiębiorstw, niektórych pozycji sprawozdań finansowych nie można precyzyjnie wycenić, lecz tylko oszacować. Proces szacowania wymaga dokonania własnego osądu na podstawie najnowszych dostępnych, wiarygodnych informacji. Stosowanie szacunków jest jednym z podstawowych elementów sporządzania sprawozdań finansowych. Dotyczy to w szczególności rezerw, które ze względu na swój charakter są obciążone większą niepewnością, niż większość pozostałych pozycji bilansowych. Podstawą szacunków powinny być ostrożne osądy własne dokonywane przez zarząd danej jednostki; powinny one być obliczane w obiektywny sposób, poparte doświadczeniem z podobnych transakcji i, w niektórych przypadkach, nawet danymi przygotowanymi przez niezależnych ekspertów. Rozpatrywane dowody powinny obejmować wszelkie dodatkowe dowody powstałe w wyniku zdarzeń następujących po dniu bilansowym.
- (23) Informacje zawarte w bilansie i w rachunku zysków i strat powinny zostać uzupełnione informacją dodatkową do sprawozdania finansowego. Użytkownicy sprawozdań finansowych zwykle nie potrzebują obszernych informacji uzupełniających w przypadku małych jednostek, a zestawienie takich informacji uzupełniających może być dla małych jednostek kosztowne. Uzasadniony jest, zatem, system ograniczonego ujawniania informacji w przypadku małych jednostek. Jeżeli jednak mikrojednostka lub mała jednostka uzna, że ujawnienie dodatkowych informacji podobnych do informacji wymaganych

w przypadku średnich i dużych jednostek, lub też innych informacji nieprzewidzianych w niniejszej dyrektywie, będzie korzystne, nie należy jej tego uniemożliwiać.

- (24) Ujawnianie informacji dotyczących zasad polityki rachunkowości jest jednym z kluczowych elementów informacji dodatkowej do sprawozdań finansowych. Wśród tak ujawnionych informacji powinny się w szczególności znaleźć podstawy wyceny poszczególnych pozycji, oświadczenie dotyczące zgodności zasad polityki rachunkowości z koncepcją kontynuowania działalności i wszelkie istotne zmiany wprowadzone w przyjętych zasadach polityki rachunkowości.
- (25) Użytkownicy sprawozdań finansowych sporządzanych przez średnie i duże jednostki potrzebują zazwyczaj bardziej szczegółowych informacji. Dlatego też w niektórych obszarach powinno się ujawniać bardziej szczegółowe informacje. Zwolnienie z niektórych obowiązków w zakresie ujawniania informacji jest uzasadnione w przypadku, gdy takie ujawnienie przyniosłoby szkody określonym osobom lub samej jednostce.
- (26) Sprawozdanie z działalności i skonsolidowane sprawozdanie z działalności stanowią istotne elementy sprawozdawczości finansowej. Należy przedstawić rzetelny przegląd rozwoju przedsiębiorstwa i jego sytuacji, stosownie do jego rozmiarów i poziomu złożoności. Informacje nie powinny ograniczać się do aspektów finansowych działalności jednostki; należy też uwzględnić analizę środowiskowych i społecznych aspektów działalności jednostki niezbędnych do poznania rozwoju jednostki, jej wyników lub sytuacji. W przypadkach 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 małych i średnich jednostek, należy ustanowić przepis, zgodnie z którym państwa członkowskie mogą zrezygnować z obowiązku przedstawiania informacji niefinansowych w sprawozdaniu z działalności takich jednostek.
- (27) Państwa członkowskie powinny mieć możliwość zwolnienia małych jednostek z obowiązku sporządzania sprawozdania z działalności, pod warunkiem że w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego takiej jednostki uwzględnią dane dotyczące nabycia akcji własnych, o których mowa w art. 24 ust. 2 dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2012/30/UE z dnia 25 października 2012 r. w sprawie koordynacji gwarancji, jakie są wymagane w państwach członkowskich od spółek w rozumieniu art. 54 akapit drugi Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, w celu uzyskania ich równoważności, dla ochrony interesów zarówno wspólników, jak i osób trzecich w zakresie tworzenia spółki akcyjnej, jak również utrzymania i zmian jej kapitału⁽¹⁾.

(¹) Dz.U. L 315 z 14.11.2012, s. 74.

- (28) Zważywszy, że jednostki notowane na giełdzie mogą odgrywać znaczącą rolę w gospodarkach, w których prowadzą działalność, przepisy niniejszej dyrektywy dotyczące oświadczenia o stosowaniu zasad ładu korporacyjnego powinny mieć zastosowanie do jednostek, których zbywalne papiery wartościowe dopuszczone są do obrotu na rynku regulowanym.
- (29) Wiele jednostek jest właścicielami innych jednostek, a celem koordynacji przepisów regulujących skonsolidowane sprawozdania finansowe jest ochrona interesów w spółkach z kapitałem zakładowym. Skonsolidowane sprawozdania finansowe powinny być sporządzane, tak aby informacje finansowe dotyczące takich jednostek mogły być przekazywane współnikom i 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. Z uwagi na brak wolnorynkowej ceny transakcji państwa członkowskie powinny mieć możliwość dopuszczania rozliczania wewnątrzgrupowych transferów udziałów kapitałowych, czyli tzw. transakcji pod wspólną kontrolą, przy wykorzystaniu metody łączenia udziałów kapitałowych, w której wartość księgowa akcji lub udziałów w jednostce ujętej w konsolidacji jest kompensowana wyłącznie względem odpowiedniego odsetka kapitału.
- (30) W dyrektywie Rady 83/349/EWG zawarto wymóg sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych dla grup w przypadkach, gdy jednostka dominująca albo co najmniej jedna z jednostek zależnych zostały utworzone jako jeden z rodzajów jednostek wymienionych w załączniku I lub załączniku II do niniejszej dyrektywy. Państwa członkowskie miały możliwość zwolnienia jednostek dominujących z wymogu sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych w przypadkach, gdy rodzaj jednostki dominującej nie był wymieniony w załączniku I lub załączniku II. Niniejsza dyrektywa nakłada wymóg sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych jedynie na jednostki dominujące należące do jednego z rodzajów wymienionych w załączniku I lub, w niektórych przypadkach, w załączniku II, jednak nie uniemożliwia państwom członkowskim rozszerzenia zakresu niniejszej dyrektywy tak, by objąć nim również inne sytuacje. W istocie zatem nic się nie zmienia, ponieważ, to nadal państwa członkowskie decydują o tym, czy jednostki nieobjęte zakresem niniejszej dyrektywy mają obowiązek sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych.
- (31) Skonsolidowane sprawozdania finansowe powinny prezentować działalność jednostki dominującej i jej jednostek zależnych łącznie, jako pojedynczego podmiotu gospodarczego (grupy). 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 niektórych okolicznościach sprawowanie skutecznej kontroli może występować w sytuacji, gdy jednostka dominująca posiada mniejszościowy udział w jednostce zależnej lub nie posiada takich udziałów wcale. Państwa członkowskie powinny mieć prawo nakazać, aby jednostki niepodlegające kontroli, ale zarządzane według jednolitych zasad lub posiadające wspólny organ administrujący, zarządzający lub nadzorujący, były uwzględniane w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym.
- (32) Jednostka zależna będąca równocześnie jednostką dominującą powinna sporządzać skonsolidowane sprawozdania finansowe. Niemniej jednak w pewnych okolicznościach państwa członkowskie powinny mieć prawo zwolnienia takich jednostek dominujących z obowiązku sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych, o ile ich współnicy oraz osoby trzecie są wystarczająco chronione.
- (33) Małe grupy powinny być zwolnione z obowiązku sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych, ponieważ użytkownicy sprawozdań finansowych małych jednostek nie potrzebują bardziej szczegółowych informacji, a sporządzanie skonsolidowanych sprawozdań finansowych, oprócz rocznych sprawozdań finansowych jednostki dominującej i jednostek zależnych, może być kosztowne. Państwa członkowskie powinny mieć możliwość zwolnienia średnich grup z obowiązku sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych z tych samych względów dotyczących kosztów i korzyści, chyba że jakaś jednostka powiązana jest jednostką interesu publicznego.
- (34) Konsolidacja wymaga pełnego włączenia aktywów i pasywów oraz przychodów i kosztów takich jednostek należących do grupy, 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.
- (35) Zasady ujmowania i wyceny mające zastosowanie przy sporządzaniu rocznych sprawozdań finansowych powinny być stosowane także przy sporządzaniu skonsolidowanych sprawozdań finansowych. Niemniej jednak państwa członkowskie mogą zezwalać na to, by przepisy i zasady ogólne określone w niniejszej dyrektywie były stosowane w rocznych sprawozdaniach finansowych w sposób inny, niż w skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych.
- (36) Jednostki stowarzyszone powinny być uwzględniane w skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych metodą praw własności. Przepisy dotyczące wyceny jednostek stowarzyszonych powinny co do istoty pozostać bez zmian w stosunku do dyrektywy 83/349/EWG, a metody dopuszczone na mocy tej dyrektywy mogą być nadal stosowane. Państwa członkowskie powinny również mieć możliwość zezwolenia lub nakazania, aby jednostka wspólnie zarządzana była w stopniu proporcjonalnym skonsolidowana w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym.

- (37) Skonsolidowane sprawozdanie finansowe powinno zawierać wszelkie informacje w formie informacji dodatkowej do sprawozdań finansowych dotyczące jednostek objętych konsolidacją traktowanych jako całość. Nazwy, siedziby i udziały grupy w kapitale jednostek powinny również być ujawniane w odniesieniu do jednostek zależnych, jednostek stowarzyszonych, jednostek wspólnie zarządzanych i udziałów kapitałowych.
- (38) Roczne sprawozdania finansowe wszystkich jednostek, do których stosuje się niniejszą dyrektywę, powinny być ogłaszane zgodnie z dyrektywą 2009/101/WE. Należy jednak wprowadzić odstępstwa, na mocy których małym i średnim jednostkom można przyznać pewne zwolnienia w tym zakresie.
- (39) Zdecydowanie zachęca się państwa członkowskie do tworzenia elektronicznych systemów publikacji umożliwiających jednostkom przedkładanie danych księgowych, w tym wymaganych ustawowo sprawozdań finansowych, jednorazowo i w formie umożliwiającej wielu użytkownikom swobodny dostęp do tych danych i korzystanie z nich. W odniesieniu do sprawozdawczości dotyczącej sprawozdań finansowych zachęca się Komisję do zbadania sposobów osiągnięcia harmonizacji formatu elektronicznego. Tego rodzaju systemy nie powinny jednak stanowić obciążenia dla małych i średnich jednostek.
- (40) Członkowie organów administrujących, zarządzających i nadzorujących jednostki powinni co najmniej być wspólnie odpowiedzialni wobec jednostki za sporządzanie i ogłaszanie rocznych sprawozdań finansowych i sprawozdań z działalności. Takie samo podejście należy także stosować wobec członków organów administrujących, zarządzających i 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, a nawet innych zainteresowanych stron.
- (41) 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 mieć zastosowanie do członków organów administrujących, zarządzających i nadzorujących jednostki. Państwa członkowskie powinny mieć możliwość ustalenia zakresu odpowiedzialności.
- (42) W celu wspierania wiarygodnych procedur sprawozdawczości finansowej w całej Unii członkowie organu jednostki, który jest odpowiedzialny za sporządzanie sprawozdań finansowych tej jednostki, powinni zapewnić, aby informacje finansowe zawarte w rocznym sprawozdaniu finansowym jednostki oraz w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym grupy przedstawiały prawdziwy i rzetelny obraz.
- (43) Roczne sprawozdania finansowe i skonsolidowane sprawozdania finansowe powinny podlegać badaniu. Wymogu, aby opinia z badania stwierdzała, czy roczne lub skonsolidowane sprawozdanie finansowe dają prawdziwy i rzetelny obraz zgodnie ze stosownymi ramami sprawozdawczości finansowej, nie należy rozumieć jako ograniczającego zakres tej opinii, lecz jako wymóg służący wyjaśnieniu kontekstu, w którym jest ona wyrażana. Roczne sprawozdania finansowe małych jednostek nie powinny podlegać takiemu obowiązkowi badania, ponieważ badanie może stanowić znaczące obciążenie administracyjne dla tej kategorii jednostek, podczas gdy w przypadku wielu małych jednostek te same osoby są zarazem współnikami lub akcjonariuszami, jak i osobami zarządzającymi, a więc zasadniczo nie potrzebują potwierdzenia wiarygodności sprawozdania finansowego przez osobę trzecią. Niemniej jednak niniejsza dyrektywa nie powinna uniemożliwiać państwom członkowskim nakładania na małe jednostki wymogu przeprowadzenia badania, z uwzględnieniem specyficznych warunków i potrzeb małych jednostek i użytkowników ich sprawozdań finansowych. Ponadto, treść opinii z badania powinna być raczej określona w dyrektywie 2006/043/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych⁽¹⁾. Dlatego też należy odpowiednio zmienić tę dyrektywę.
- (44) W celu zapewnienia większej przejrzystości płatności na rzecz administracji rządowej duże jednostki oraz jednostki interesu publicznego działające w przemyśle wydobywczym lub zajmujące się wyrębem lasów pierwotnych⁽²⁾ powinny w odrębnym sprawozdaniu ujawniać, corocznie istotne płatności na rzecz administracji rządowej dokonywane w krajach, w których prowadzą one działalność. Takie jednostki prowadzą działalność w krajach posiadających bogate zasoby naturalne, zwłaszcza minerały, ropę, gaz ziemny, jak również lasy pierwotne. Sprawozdanie powinno zawierać rodzaje płatności porównywalne z płatnościami ujawnianymi przez jednostkę uczestniczącą w Inicjatywie Przejrzystości w Branżach Wydobywczych (EITI). Inicjatywa ta jest także uzupełnieniem planu działania Unii Europejskiej na rzecz egzekwowania prawa, zarządzania i handlu w dziedzinie leśnictwa (UE FLEGT) oraz przepisów rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 995/2010 z dnia 20 października 2010 r. ustanawiającego obowiązki podmiotów wprowadzających do obrotu drewno i produkty z drewna⁽³⁾, które nakładają na podmioty zajmujące się handlem produktami z drewna wymóg dokładania należytej staranności, aby zapobiec wprowadzaniu nielegalnego drewna na unijny rynek.

⁽¹⁾ Dz.U. L 157 z 9.6.2006, s. 87.

⁽²⁾ W rozumieniu dyrektywy 2009/28/WE jako „lasy z gatunkami rodzimymi, gdzie nie istnieją wyraźnie widoczne ślady działalności człowieka, a procesy ekologiczne nie zostały w istotny sposób zaburzone.”

⁽³⁾ Dz.U. L 295 z 12.11.2010, s. 23.

- (45) Sprawozdanie powinno służyć ułatwieniu rządów krajów bogatych w zasoby naturalne wdrażania zasad i kryteriów EITI, a także rozliczania się przed swoimi obywatelami z płatności, które rządy te otrzymują od jednostek prowadzących działalność w przemyśle wydobywczym lub zajmujących się wyrobem lasów pierwotnych i działających w ramach jurysdykcji tych krajów. Sprawozdanie powinno zawierać informacje w podziale na kraje i projekty. Projekt powinno się zdefiniować, jako działalność operacyjną regulowaną jedną umową, licencją, najmem lub dzierżawą, koncesją lub podobnymi umowami prawnymi i stanowiącymi podstawę zobowiązań płatniczych wobec administracji rządowej. Niemniej jednak, jeżeli kilka takich umów jest ze sobą znacząco powiązanych, to powinno być to uznawane za projekt. „Znacząco ze sobą powiązane” umowy prawne powinny być rozumiane, jako zestaw operacyjnie i geograficznie zintegrowanych umów, licencji, najmów lub dzierżaw, koncesji lub powiązanych umów o znacząco podobnych warunkach, które są podpisywane z administracją rządową, wskutek czego powstają zobowiązania płatnicze. Takie umowy mogą być regulowane przepisami jednej umowy, umowy spółki *joint venture*, przepisami porozumienia o podziale produkcji lub inną ogólną umową prawną.
- (46) Żadna płatność, dokonana jako pojedyncza płatność lub seria powiązanych płatności, nie musi być uwzględniana w sprawozdaniu, jeżeli jest niższa niż 100 000 EUR w roku obrotowym. Oznacza to, że w przypadku jakiegokolwiek umowy przewidującej okresowe płatności lub raty (np. czynsz najmu), jednostka musi uwzględnić zagregowaną kwotę powiązanych płatności okresowych lub ratalnych powiązanych płatności, do celów określenia, czy osiągnięto próg dla tych serii płatności, oraz czy w związku z tym wymagane jest ujawnienie informacji.
- (47) Jednostki działające w przemyśle wydobywczym lub zajmujące się wyrobem lasów pierwotnych nie powinny mieć obowiązku dezagregowania ani alokowania płatności na projekty w przypadku płatności, które dokonywane są na poczet zobowiązań nałożonych na jednostki na poziomie podmiotu, a nie na poziomie projektu. Na przykład, jeżeli jednostka prowadzi więcej niż jeden projekt w państwie przyjmującym, a administracja rządowa tego państwa nakłada na tę jednostkę podatki od osób prawnych w odniesieniu do całości dochodów tej jednostki w tym państwie, a nie w odniesieniu do określonego projektu lub określonej operacji na terytorium tego państwa, dopuszcza się, by jednostka ujawniała odnośną płatność lub odnośne płatności z tytułu podatku dochodowego bez wyszczególnienia określonego projektu związanego z tymi płatnościami.
- (48) Jednostka działająca w przemyśle wydobywczym lub zajmująca się wyrobem lasów pierwotnych zasadniczo nie musi ujawniać dywidend, które wypłaca na rzecz administracji rządowej jako akcjonariuszowi zwykłemu tej jednostki, o ile dywidendy te są wypłacane administracji rządowej na tych samych zasadach, co innym akcjonariuszom. Jednostka ta będzie jednak musiała ujawniać wszelkie dywidendy wypłacane zamiast należności z tytułu produkcji lub tantiem.
- (49) Aby przeciwdziałać potencjalnemu obchodzeniu wymogów dotyczących ujawniania informacji, niniejsza dyrektywa powinna określać, że płatności mają być ujawniane w związku z istotą danej działalności lub płatności. Dlatego też, jednostka nie powinna mieć możliwości uniknięcia ujawniania informacji przez, na przykład, zmianę opisu działalności, która w innym przypadku wchodziłaby w zakres niniejszej dyrektywy. Ponadto płatności lub rodzaje działalności nie powinny być sztucznie dzielone lub agregowane, aby uchylić się od takich wymogów dotyczących ujawniania informacji.
- (50) Aby ustalić okoliczności, w których jednostki powinny być zwolnione z wymogów sprawozdawczych określonych w rozdziale 10, uprawnienie do przyjmowania aktów delegowanych zgodnie z art. 290 TFUE należy przekazać Komisji w odniesieniu do określania kryteriów, które należy stosować przy ocenianiu, czy wymogi sprawozdawcze państwa trzeciego są równoważne z wymogami wspomnianego rozdziału. Szczególnie ważne jest, aby w trakcie prac przygotowawczych Komisja prowadziła stosowne konsultacje, w tym z ekspertami. W procesie przygotowywania i sporządzania aktów delegowanych Komisja powinna zapewnić równoczesne, terminowe i odpowiednie przekazywanie stosownych dokumentów Parlamentowi Europejskiemu i Radzie.
- (51) W celu zapewnienia jednolitych warunków wykonywania art. 46 ust. 1 należy powierzyć Komisji uprawnienia wykonawcze. Uprawnienia te powinny być wykonywane zgodnie z rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 182/2011 z dnia 16 lutego 2011 r. ustanawiającym przepisy i zasady ogólne dotyczące trybu kontroli przez państwa członkowskie wykonywania uprawnień wykonawczych przez Komisję⁽¹⁾.
- (52) System sprawozdawczy powinien podlegać przeglądowi Komisji i obowiązkowi przedstawienia przez nią sprawozdania w ciągu trzech lat od wygaśnięcia terminu transpozycji niniejszej dyrektywy przez państwa członkowskie. W ramach przeglądu należy przeanalizować skuteczność systemu oraz uwzględnić rozwój sytuacji międzynarodowej, w tym kwestie konkurencyjności i bezpieczeństwa energetycznego. W przeglądzie należy również rozważyć rozszerzenie wymogów sprawozdawczych na inne sektory przemysłu, jak również to, czy sprawozdanie powinno podlegać badaniu. Ponadto w przeglądzie należy uwzględnić doświadczenia podmiotów opracowujących informacje o płatnościach oraz użytkowników tych informacji, a także przeanalizować stosowność uwzględnienia dodatkowych informacji o płatnościach, takich jak efektywne stawki podatkowe oraz dane odbiorcy płatności, np. informacje dotyczące rachunku bankowego.

(1) Dz.U. L 55 z 28.2.2011, s. 13.

- (53) Zgodnie z wnioskami ze szczytu grupy G-8, który odbył się w Deauville w maju 2011 r., i w celu wspierania równych warunków działania na poziomie międzynarodowym Komisja powinna w dalszym ciągu zachęcać wszystkich partnerów międzynarodowych do wprowadzenia podobnych wymogów w zakresie sprawozdań dotyczących płatności na rzecz administracji rządowych. Szczególnie ważne w tym kontekście jest kontynuowanie prac nad odnośnym międzynarodowym standardem rachunkowości.
- (54) W celu uwzględnienia przyszłych zmian w przepisach państw członkowskich i w prawodawstwie Unii dotyczącym rodzajów spółek, należy przekazać Komisji uprawnienia do przyjmowania aktów delegowanych zgodnie z art. 290 TFUE celem dokonania 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 trakcie prac przygotowawczych Komisja prowadziła stosowne konsultacje, w tym z ekspertami. Przygotowując i opracowując akty delegowane Komisja powinna zapewnić jednoczesne, terminowe i odpowiednie przekazywanie stosownych dokumentów Parlamentowi Europejskiemu i Radzie.
- (55) Ponieważ cele niniejszej dyrektywy, a mianowicie ułatwienie inwestycji transgranicznych oraz zwiększenie porównywalności sprawozdań finansowych na poziomie Unii 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 z uwagi 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 artykule niniejsza dyrektywa nie wykracza poza to, co jest konieczne do osiągnięcia tych celów.
- (56) Niniejsza dyrektywa zastępuje dyrektywy 78/660/EWG i 83/349/EWG. Dyrektywy te powinny zatem zostać uchylone.
- (57) Niniejsza dyrektywa nie narusza praw podstawowych i jest zgodna z zasadami uznanymi w szczególności w Karcie praw podstawowych Unii Europejskiej.
- (58) Zgodnie ze wspólną deklaracją polityczną państw członkowskich i Komisji dotyczącą dokumentów wyjaśniających z dnia 28 września 2011 r. państwa członkowskie zobowiązały się do dołączania, w uzasadnionych przypadkach, do powiadomienia o środkach transpozycji dokumentu lub dokumentów wyjaśniających związki między elementami dyrektywy a odpowiadającymi im

częściami krajowych instrumentów służących transpozycji. W odniesieniu do niniejszej dyrektywy prawodawca uznaje, że przekazanie tabel korelacji jest uzasadnione,

PRZYJMUJĄ NINIEJSZĄ DYREKTYWĘ:

ROZDZIAŁ 1

ZAKRES, DEFINICJE ORAZ KATEGORIE JEDNOSTEK I GRUP

Artykuł 1

Zakres

1. Środki koordynacyjne określone w niniejszej dyrektywie stosuje się do przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich w odniesieniu do rodzajów jednostek wymienionych:

- a) w załączniku I;
- b) w załączniku II, w przypadku gdy wszyscy bezpośredni lub pośredni wspólnicy w danej jednostce ponoszący zasadniczo nieograniczoną odpowiedzialność majątkową faktycznie ponoszą ograniczoną odpowiedzialność z uwagi na fakt, iż wspólnicy ci są jednostkami, które:
 - (i) należą do rodzajów wymienionych w załączniku I, lub
 - (ii) nie podlegają prawu państwa członkowskiego, ale mają formę prawną porównywalną do tych wymienionych w załączniku I.

2. Państwa członkowskie informują Komisję w rozsądnym terminie o zmianach wprowadzanych w swych przepisach krajowych w odniesieniu do rodzajów jednostek, które to zmiany mogą mieć wpływ na prawidłowość informacji zawartych w załączniku I lub w załączniku II. W takim przypadku Komisja jest uprawniona do dostosowywania, w drodze aktów delegowanych przyjmowanych zgodnie z art. 49, wykazów jednostek zawartych w załącznikach I i II.

Artykuł 2

Definicje

Do celów niniejszej dyrektywy zastosowanie mają następujące definicje:

- 1) „jednostki interesu publicznego” oznaczają jednostki, objęte zakresem zastosowania art. 1, które:
 - a) są regulowane prawem państwa członkowskiego i których zbywalne papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym któregośkolwiek państwa członkowskiego w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 14 dyrektywy 2004/39/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 21 kwietnia 2004 r. w sprawie rynków instrumentów finansowych⁽¹⁾;

⁽¹⁾ Dz.U. L 145 z 30.4.2004, s. 1.

- b) są instytucjami kredytowymi zdefiniowanymi w art. 4 pkt 1 dyrektywy 2006/48/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 14 czerwca 2006 r. w sprawie podejmowania i prowadzenia działalności przez instytucje kredytowe ⁽¹⁾, innymi niż instytucje, o których mowa w art. 2 tej dyrektywy;
- c) są zakładami ubezpieczeń w rozumieniu art. 2 ust. 1 dyrektywy Rady 91/674/EWG z dnia 19 grudnia 1991 r. w sprawie rocznych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych zakładów ubezpieczeń ⁽²⁾; lub
- d) są wyznaczone przez państwa członkowskie jako jednostki interesu publicznego, na przykład jednostki o istotnym znaczeniu publicznym ze względu na charakter prowadzonej przez nie działalności, ich wielkość lub liczbę zatrudnionych pracowników;
- 2) „udział kapitałowy” oznacza prawa 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 prawa. Uznaje się, że posiadanie części kapitału innej jednostki stanowi udział kapitałowy, jeżeli przekracza wyrażony procentowo próg ustalony przez państwa członkowskie, który nie może być wyższy niż 20 %;
- 3) „podmiot powiązany” ma takie samo znaczenie jak w międzynarodowych standardach rachunkowości przyjętych zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 19 lipca 2002 r. w sprawie stosowania międzynarodowych standardów rachunkowości ⁽³⁾;
- 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” oznaczają 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 i ewentualne koszty dodatkowe pomniejszone o ewentualne dodatkowe redukcje kosztu nabycia;
- 7) „koszt wytworzenia” oznacza cenę zakupu surowców, materiałów oraz inne koszty bezpośrednio związane z danym produktem. Państwa członkowskie zezwalają lub nakazują, aby uwzględnić rozsądną część kosztów stałych lub zmiennych kosztów pośrednich, które są pośrednio związane z danym produktem w zakresie, w jakim koszty te dotyczą danego okresu produkcji. Kosztów dystrybucji nie zalicza się do kosztu wytworzenia;
- 8) „korekta wartości” oznacza korekty, których celem jest uwzględnienie zmian wartości poszczególnych składników aktywów, ustalonych według stanu na dzień bilansowy, niezależnie od tego, czy dana zmiana wartości jest ostateczna, czy nie;
- 9) „jednostka dominująca” oznacza jednostkę, która kontroluje co najmniej jedną jednostkę zależną;
- 10) „jednostka zależna” oznacza jednostkę kontrolowaną przez jednostkę dominującą, w tym dowolną jednostkę zależną jednostki dominującej najwyższego szczebla;
- 11) „grupa” oznacza jednostkę dominującą i wszystkie jej jednostki zależne;
- 12) „jednostki powiązane” oznaczają co najmniej dwie dowolne jednostki w ramach grupy;
- 13) „jednostka stowarzyszona” oznacza jednostkę, w której inna jednostka ma udział kapitałowy i na której politykę operacyjną i finansową ta druga jednostka wywiera znaczący wpływ. Uznaje się, że jednostka wywiera znaczący wpływ na inną jednostkę, jeżeli posiada co najmniej 20 % praw głosu akcjonariuszy lub współników w tej innej jednostce;
- 14) „jednostki inwestycyjne” oznaczają:
- a) jednostki, których wyłącznym przedmiotem działalności jest inwestowanie posiadanych przez nie środków finansowych w różnego rodzaju papiery wartościowe, nieruchomości i inne aktywa wyłącznie w celu rozłożenia ryzyka inwestycyjnego i osiągnięcia korzyści przez akcjonariuszy z wyników zarządzania ich majątkiem,
- b) jednostki powiązane z jednostkami inwestycyjnymi o stałym kapitale, jeżeli wyłącznym celem działalności takich powiązanych jednostek jest nabywanie w pełni opłaconych akcji emitowanych przez te jednostki inwestycyjne bez uszczerbku dla art. 22 ust. 1 lit. h) dyrektywy 2012/30/UE;
- 15) „finansowe jednostki holdingowe” oznaczają jednostki, których wyłącznym przedmiotem działalności jest nabywanie udziałów w innych jednostkach oraz zarządzanie tymi udziałami i osiągnięcie z nich zysków, bez angażowania się bezpośrednio lub pośrednio w zarządzanie tymi jednostkami, bez uszczerbku dla ich praw jako akcjonariuszy;

⁽¹⁾ Dz.U. L 177 z 30.6.2006, s. 1.

⁽²⁾ Dz.U. L 374 z 31.12.1991, s. 7.

⁽³⁾ Dz.U. L 243 z 11.9.2002, s. 1.

16) „istotny” oznacza status informacji, w przypadku których można słusznie oczekiwać, że ich pominięcie lub nieprawidłowość mogą wpływać na decyzje podejmowane przez użytkowników na podstawie sprawozdań finansowych danej jednostki. Istotność poszczególnych pozycji ocenia się w kontekście innych podobnych pozycji.

Artykuł 3

Kategorie jednostek i grup

1. Państwa członkowskie, stosując jedną lub więcej możliwości przewidzianych w art. 36, definiują mikrojednostki jako jednostki, które na dzień bilansowy nie przekraczają limitów w przypadku co najmniej dwóch z trzech następujących kryteriów:

- a) suma bilansowa: 350 000 EUR;
- b) przychody netto ze sprzedaży: 700 000 EUR;
- c) średnia liczba zatrudnionych w roku obrotowym: 10.

2. Małe jednostki to jednostki, które na dzień bilansowy nie przekraczają limitów w przypadku co najmniej dwóch z trzech następujących kryteriów:

- a) suma bilansowa: 4 000 000 EUR;
- b) przychody netto ze sprzedaży: 8 000 000 EUR;
- c) średnia liczba zatrudnionych w roku obrotowym: 50.

Państwa członkowskie mogą określić progi przekraczające progi przewidziane w lit. a) i b) akapitu pierwszego. Niemniej jednak progi nie mogą przekraczać 6 000 000 EUR dla sumy bilansowej i 12 000 000 EUR w odniesieniu do przychodów netto ze sprzedaży.

3. Średnie jednostki to jednostki, które nie są mikrojednostkami ani małymi jednostkami i które na dzień bilansowy nie przekraczają limitów w przypadku co najmniej dwóch z trzech następujących kryteriów:

- a) suma bilansowa: 20 000 000 EUR;
- b) przychody netto ze sprzedaży: 40 000 000 EUR;
- c) średnia liczba zatrudnionych w roku obrotowym: 250.

4. Duże jednostki to jednostki, które na dzień bilansowy przekraczają co najmniej dwa z trzech następujących kryteriów:

- a) suma bilansowa: 20 000 000 EUR;
- b) przychody netto ze sprzedaży: 40 000 000 EUR;
- c) średnia liczba zatrudnionych w roku obrotowym: 250.

5. Małe grupy to grupy, w których skład wchodzi jednostki dominujące i zależne, które mają być objęte konsolidacją i które – w ujęciu skonsolidowanym – na dzień bilansowy jednostki dominującej nie przekraczają limitów w przypadku co najmniej dwóch z trzech następujących kryteriów:

- a) suma bilansowa: 4 000 000 EUR;
- b) przychody netto ze sprzedaży: 8 000 000 EUR;
- c) średnia liczba zatrudnionych w roku obrotowym: 50.

Państwa członkowskie mogą określić progi przekraczające progi przewidziane w lit. a) i b) akapitu pierwszego. Niemniej jednak progi nie mogą przekraczać 6 000 000 EUR dla sumy bilansowej i 12 000 000 EUR w odniesieniu do przychodów netto ze sprzedaży.

6. Średnie grupy to grupy niebędące małymi grupami, w których skład wchodzi jednostki dominujące i zależne, które mają być objęte konsolidacją i które – w ujęciu skonsolidowanym – na dzień bilansowy jednostki dominującej nie przekraczają limitów w przypadku co najmniej dwóch z trzech następujących kryteriów:

- a) suma bilansowa: 20 000 000 EUR;
- b) przychody netto ze sprzedaży: 40 000 000 EUR;
- c) średnia liczba zatrudnionych w roku obrotowym: 250.

7. Duże grupy to grupy, w których skład wchodzi jednostki dominujące i zależne, które mają być objęte konsolidacją i które – w ujęciu skonsolidowanym – na dzień bilansowy jednostki dominującej przekraczają limity w przypadku co najmniej dwóch z trzech następujących kryteriów:

- a) suma bilansowa: 20 000 000 EUR;
- b) przychody netto ze sprzedaży: 40 000 000 EUR;
- c) średnia liczba zatrudnionych w roku obrotowym: 250.

8. Państwa członkowskie zezwalają, aby przy obliczaniu limitów określonych w ust. 5–7 niniejszego artykułu nie dokonywano kompensowania, o którym w art. 24 ust. 3, i żadnej eliminacji wynikającej z art. 24 ust. 7. W takich przypadkach limity dotyczące kryteriów odnoszących się do sumy bilansowej i przychodów netto ze sprzedaży zwiększa się o 20 %.

9. W przypadku państw członkowskich, które dotychczas nie przyjęły euro, kwotę w walucie krajowej równoważną kwotom określonym w ust. 1–7 oblicza się przy zastosowaniu kursu walutowego opublikowanego w *Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej* w dniu wejścia w życie jakiegokolwiek dyrektywy ustanawiającej te kwoty.

W celu przeliczenia na waluty krajowe państw członkowskich, które dotychczas nie przyjęły euro, kwoty w euro wyszczególnione w ust. 1, 3, 4, 6 i 7 mogą być zwiększone lub zmniejszone o nie więcej niż 5 %, aby otrzymać zaokrąglone kwoty wyrażone w walutach krajowych.

10. Jeżeli na dzień bilansowy jednostka lub grupa przekracza lub przestaje przekraczać limity dwóch z trzech kryteriów wskazanych w ust. 1–7, fakt ten wpływa na zastosowanie odstępstw ustanowionych niniejszą dyrektywą wyłącznie wtedy, gdy ma to miejsce w ciągu dwóch kolejnych lat obrotowych.

11. Na sumę bilansową, o której mowa w ust. 1–7 niniejszego artykułu, składa się całkowita wartość składników aktywów wymienionych w lit. A–E po stronie aktywów we wzorze określonym w załączniku III lub składników aktywów wymienionych w lit. A–E we wzorze określonym w załączniku IV.

12. Przy obliczaniu progów w ust. 1–7 państwa członkowskie mogą wymagać uwzględnienia przychodów z innych źródeł w przypadku jednostek, których nie dotyczy pozycja „przychody netto ze sprzedaży”. Państwa członkowskie mogą wymagać, by jednostki dominujące obliczały swoje progi w ujęciu skonsolidowanym, a nie indywidualnym. Państwa członkowskie mogą również wymagać, by jednostki powiązane obliczały swoje progi w ujęciu skonsolidowanym lub zagregowanym, w przypadku gdy jednostki takie zostały ustanowione w wyłącznym celu uniknięcia prezentowania określonych informacji.

13. W celu uwzględnienia wpływu inflacji Komisja co najmniej co pięć lat dokonuje przeglądu i, w stosownym przypadku, zmienia – w drodze aktów delegowanych przyjmowanych zgodnie z art. 49 – progi, o których mowa w ust. 1–7 niniejszego artykułu, 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 złożoną całość składającą się – w przypadku każdej jednostki – co najmniej

z następujących elementów: bilansu, rachunku zysków i strat oraz informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego.

Państwa członkowskie mogą wprowadzić wymóg, 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. W przypadku gdy stosowanie niniejszej dyrektywy jest niewystarczające do przedstawienia w sposób prawdziwy i rzetelny stanu aktywów i pasywów jednostki, jej sytuacji finansowej oraz wyniku finansowego, wszelkie takie dalsze informacje konieczne do spełnienia tego wymogu podaje się w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego.

4. Jeżeli w wyjątkowych przypadkach stosowanie któregośkolwiek przepisu niniejszej dyrektywy jest sprzeczne z obowiązkiem określonym w ust. 3, należy nie stosować takiego przepisu w celu prawdziwego i rzetelnego przedstawienia stanu aktywów i pasywów jednostki, jej sytuacji finansowej i wyniku finansowego. Niezastosowanie któregośkolwiek z tych przepisów jest ujawniane w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego wraz ze stosownym uzasadnieniem oraz określeniem wpływu na aktywa i pasywa jednostki, jej sytuację finansową i wynik finansowy.

Państwa członkowskie mogą określić wspomniane wyjątkowe przypadki i ustanowić stosowne zasady szczególne, które mają w takich przypadkach zastosowanie.

5. Państwa członkowskie mogą wymagać, aby jednostki niebędące małymi jednostkami ujawniały w swoich rocznych sprawozdaniach finansowych bardziej szczegółowe informacje, niż te wymagane na mocy niniejszej dyrektywy.

6. Na zasadzie odstępstwa od ust. 5 państwa członkowskie mogą wymagać sporządzania, ujawniania i ogłaszania przez małe jednostki informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych, które to informacje wykraczają poza wymogi niniejszej dyrektywy, pod warunkiem że wszelkie takie informacje są gromadzone w ramach jednego zintegrowanego systemu sprawozdawczości, a wymóg dotyczący ujawniania informacji jest zawarty w krajowych przepisach podatkowych wyłącznie do celów poboru podatków. Informacje wymagane zgodnie z niniejszym ustępem wykazuje się w stosownej części sprawozdania finansowego.

7. Państwa członkowskie przekazują Komisji wszelkie dodatkowe informacje, których wymagają na mocy ust. 6 przy transpozycji niniejszej dyrektywy i wprowadzeniu do prawa krajowego nowych wymogów na mocy ust. 6.

8. Państwa członkowskie stosujące elektroniczne rozwiązania do przedkładania i ogłaszania rocznych sprawozdań finansowych zapewniają, by na małe jednostki nie nakładano wymogu ogłaszania – zgodnie z rozdziałem 7 – dodatkowych informacji wymaganych na mocy krajowych przepisów podatkowych, zgodnie z ust. 6.

Artykuł 5

Ogólne ujawnianie informacji

W dokumencie zawierającym sprawozdanie finansowe podaje się nazwę jednostki i informacje określone w art. 5 lit. a) i b) dyrektywy 2009/101/WE.

Artykuł 6

Ogólne zasady sprawozdawczości finansowej

1. Pozycje prezentowane w rocznym i skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym są ujmowane i wyceniane zgodnie z następującymi zasadami ogólnymi:

- a) przyjmuje się, że jednostka będzie kontynuować działalność;
- b) zasady polityki 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 wypracowane na dzień bilansowy,
 - (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 sporządzenia bilansu, oraz
 - (iii) należy ująć wszelkie ujemne korekty wartości, niezależnie od tego, czy wynikiem finansowym roku obrotowego jest zysk, czy też strata;
- d) kwoty ujęte w bilansie oraz rachunku zysków i strat są obliczane zgodnie z zasadą memoriału;
- e) bilans otwarcia na początek każdego roku obrotowego odpowiada bilansowi 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 są ujmowane i prezentowane z uwzględnieniem treści ekonomicznej danej transakcji lub umowy;

i) pozycje ujęte w sprawozdaniu finansowym są wyceniane zgodnie z zasadą ceny zakupu lub kosztu wytworzenia; oraz

j) wymogi określone w niniejszej dyrektywie w odniesieniu do ujmowania, wyceny, prezentacji, ujawniania i konsolidacji nie muszą być stosowane, gdy ich przestrzeganie jest nieistotne.

2. Niezależnie od przepisów ust. 1 lit. g) państwa członkowskie mogą w określonych przypadkach zezwolić lub nakazać, by jednostki dokonywały kompensat między pozycjami aktywów i pasywów lub między pozycjami przychodów i kosztów, pod warunkiem że kwoty podlegające kompensacji są w informacjach dodatkowych do sprawozdań finansowych wyrażone jako kwoty brutto.

3. Państwa członkowskie mogą zwolnić jednostki z wymogów ust. 1 lit. h).

4. Państwa członkowskie mogą ograniczyć zakres ust. 1 lit. j) do prezentacji i ujawnień.

5. Poza kwotami ujmowanymi zgodnie z ust. 1 lit. c) ppkt (ii) państwa członkowskie mogą zezwolić lub nakazać, aby ujmowane były wszystkie dające się przewidzieć zobowiązania i potencjalne 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 sporządzenia bilansu.

Artykuł 7

Alternatywna podstawa wyceny aktywów trwałych według wartości zaktualizowanej

1. W drodze odstępstwa od art. 6 ust. 1 lit. i) państwa członkowskie mogą zezwolić lub nakazać, aby w odniesieniu do wszystkich jednostek lub określonych kategorii jednostek wycena aktywów trwałych odbywała się według wartości zaktualizowanej. W przypadku gdy prawo krajowe przewiduje wycenę według wartości zaktualizowanej, definiuje także jej zakres przedmiotowy oraz granice i zasady jej 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 w bilansie do kapitału z aktualizacji wyceny w rubryce „Kapitał własny”.

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

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, z zastrzeżeniem że z kapitału z aktualizacji wyceny można dokonywać przenoszenia kwot do rachunku zysków i strat tylko wtedy, gdy przenoszone kwoty zostały uprzednio ujęte jako koszty w rachunku zysków i strat lub odzwierciedlają wzrost wartości, który został faktycznie zrealizowany. Żadna z części kapitału z aktualizacji wyceny nie podlega podziałowi, bezpośrednio ani pośrednio, chyba że część ta stanowi faktycznie zrealizowane zyski.

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

3. Korekty wartości obliczane są co roku na podstawie wartości zaktualizowanej. Jednakże w drodze odstępstwa od art. 9 i 13 państwa członkowskie mogą zezwolić lub nakazać, aby w odpowiednich pozycjach, zgodnie z wzorami określonymi w załącznikach V i VI, wykazywana była jedynie kwota korekt wartości wynikających z zastosowania ceny zakupu lub kosztu wytworzenia jako podstawy wyceny oraz aby różnica wynikająca z wyceny według wartości zaktualizowanej zgodnie z niniejszym artykułem była wykazywana osobno w tych wzorach.

Artykuł 8

Alternatywna podstawa wyceny według wartości godziwej

1. W drodze odstępstwa od art. 6 ust. 1 lit. i) oraz z zastrzeżeniem warunków określonych w niniejszym artykule:

- a) państwa członkowskie zezwalają lub nakazują, aby w odniesieniu do wszystkich jednostek lub określonych kategorii jednostek wycena instrumentów finansowych, w tym pochodnych instrumentów finansowych, odbywała się według wartości godziwej; oraz
- b) państwa członkowskie mogą zezwolić lub nakazać, aby w odniesieniu do wszystkich jednostek lub określonych kategorii jednostek wycena określonych kategorii aktywów innych niż instrumenty finansowe odbywała się według kwot określonych przez odniesienie do 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 do rozliczenia pieniężnego lub za pomocą określonego innego instrumentu finansowego uważa się za pochodne instrumenty finansowe, z wyjątkiem sytuacji, gdy takie kontrakty:

- a) zostały zawarte, aby zaspokoić spodziewane potrzeby jednostki w zakresie zakupów, sprzedaży lub użytkowania towarów, i w dalszym ciągu potrzeby te spełniają w momencie zawarcia tych kontraktów i po ich zawarciu;
- b) zostały wyznaczone jako kontrakty towarowe w momencie ich zawarcia; oraz
- c) oczekuje się ich rozliczenia poprzez dostawę towaru.

3. Ust. 1 lit. a) stosuje się jedynie do następujących składników zobowiązań:

- a) zobowiązań stanowiących część portfela handlowego; oraz
- b) pochodnych instrumentów finansowych.

4. Wyceny zgodnej z ust. 1 lit. a) nie stosuje się do:

- a) instrumentów finansowych niebędących instrumentami pochodnymi utrzymywanych do terminu wymagalności;
- b) pożyczek udzielonych przez jednostkę i jej należności nieprzeznaczonych do obrotu; oraz
- c) udziałów w jednostkach zależnych, jednostkach stowarzyszonych i *joint venture*, instrumentów kapitałowych wyemitowanych przez jednostkę, umów zapłaty warunkowej w ramach połączenia jednostek oraz innych instrumentów finansowych o specjalnych cechach sprawiających, że zgodnie z powszechnie przyjętą praktyką ujmuje się je inaczej niż inne instrumenty finansowe.

5. Na zasadzie odstępstwa od art. 6 ust. 1 lit. i) państwa członkowskie mogą w odniesieniu do dowolnych składników aktywów i zobowiązań, które można zakwalifikować jako pozycje zabezpieczone zgodnie z systemem rachunkowości zabezpieczonej według wartości godziwej, lub do określonych części takich składników aktywów lub zobowiązań zezwolić na wycenę według określonej kwoty wymaganej zgodnie z tym systemem.

6. Na zasadzie odstępstwa od ust. 3 i 4 państwa członkowskie mogą zezwolić lub nakazać ujmowanie, wycenę i ujawnianie informacji na temat instrumentów finansowych zgodnie z międzynarodowymi standardami rachunkowości przyjętymi na mocy rozporządzenia (WE) nr 1606/2002.

7. Wartość godziwą w rozumieniu niniejszego artykułu ustala się poprzez odniesienie do jednej z następujących wartości:

- a) w przypadku instrumentów finansowych, dla których można z łatwością ustalić wiarygodny rynek – wartości rynkowej. W przypadku gdy wartości rynkowej instrumentu nie daje się łatwo ustalić, lecz jest możliwe ustalenie jej dla jego części składowych lub dla podobnego instrumentu, wartość rynkowa może być wyprowadzona z wartości części składowych lub podobnego instrumentu;

- b) w przypadku instrumentów finansowych, dla których wiarygodny rynek nie może być łatwo ustalony – wartości wynikającej z powszechnie przyjętych modeli i technik wyceny, pod warunkiem że takie modele i techniki wyceny zapewniają racjonalne przybliżenie wartości rynkowej.

Instrumenty finansowe, których nie można w sposób wiarygodny wycenić za pomocą żadnej z metod opisanych w lit. a) i b) akapitu pierwszego, wycenia się zgodnie z zasadą ceny zakupu lub kosztu wytworzenia, o ile wycena na takiej podstawie jest możliwa.

8. Niezależnie od przepisów art. 6 ust. 1 lit. c), w przypadku gdy instrument finansowy jest wyceniany według wartości godziwej, zmiana wartości jest uwzględniana w rachunku zysków i strat, z wyjątkiem poniższych przypadków, w których taka zmiana jest uwzględniana bezpośrednio w rezerwie z tytułu wartości godziwej:

- a) ujmowany instrument jest instrumentem zabezpieczającym zgodnie z systemem rachunkowości zabezpieczeń, dopuszczającym niewykazanie w rachunku zysków i strat niektórych lub wszystkich zmian wartości; lub
- b) zmiana wartości wynika z różnicy kursu walutowego dotyczącej pozycji pieniężnej, która stanowi część inwestycji netto jednostki w jednostce zagranicznej.

Państwa członkowskie mogą zezwolić lub nakazać uwzględnienie zmiany wartości finansowego składnika aktywów dostępnego do sprzedaży, niebędącego pochodnym instrumentem finansowym, bezpośrednio w rezerwie z tytułu wartości godziwej. Taka rezerwa z tytułu wartości godziwej jest korygowana, gdy kwoty w niej wykazane nie są już potrzebne do wykonania przepisów lit. a) i b) akapitu pierwszego.

9. Niezależnie od przepisów art. 6 ust. 1 lit. c) państwa członkowskie mogą zezwolić lub nakazać w odniesieniu 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 9

Przepisy ogólne dotyczące bilansu oraz rachunku zysków i strat

1. Wzór bilansu oraz rachunku zysków i strat nie może być zmieniany w kolejnych latach obrotowych. Odstępstwa od tej zasady są jednak dopuszczane w wyjątkowych przypadkach w celu prawdziwego i rzetelnego przedstawienia stanu aktywów

i pasywów jednostki oraz jej sytuacji finansowej i wyniku finansowego. Każde takie odstępstwo wraz z uzasadnieniem ujawnia się w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego.

2. W bilansie oraz rachunku zysków i strat pozycje określone w załącznikach III do VI są wykazywane odrębnie we wskazanej kolejności. Państwa członkowskie zezwalają na bardziej szczegółowy podział tych pozycji pod warunkiem przestrzegania wskazanych wzorów. Państwa członkowskie zezwalają na dodanie sum cząstkowych oraz nowych pozycji, pod warunkiem, że ich treść nie jest uwzględniona w żadnej z pozycji w przewidzianych wzorach. Państwa członkowskie mogą wymagać takiego dodatkowego podziału, sum cząstkowych lub 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.

Państwa członkowskie mogą zezwolić na połączenie pozycji bilansu oraz rachunku zysków i strat poprzedzonych cyframi arabskimi, lub wymagać takiego połączenia, w przypadku gdy kwota danych pozycji jest nieistotna dla potrzeb przedstawienia prawdziwego i rzetelnego obrazu aktywów, pasywów, sytuacji finansowej i wyniku finansowego jednostki lub gdy takie połączenie służy zwiększeniu klarowności, pod warunkiem że pozycje w ten sposób połączone są wykazane oddzielnie w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego.

4. W drodze odstępstwa od ust. 2 i 3 niniejszego artykułu państwa członkowskie mogą ograniczyć możliwości jednostki dotyczące odstępstwa od wzorów określonych w załącznikach III do VI w zakresie, w jakim jest to konieczne do celów przedkładania sprawozdań finansowych drogą elektroniczną.

5. W odniesieniu do każdej pozycji bilansu oraz rachunku zysków i strat wykazuje się kwotę dotyczącą roku obrotowego, do którego dany bilans oraz rachunek zysków i strat się odnosi, oraz kwotę dotyczącą analogicznej pozycji z poprzedniego roku obrotowego. W przypadku gdy kwoty te nie są porównywalne, państwa członkowskie mogą wymagać skorygowania kwoty za poprzedni rok obrotowy. Każdy przypadek braku porównywalności lub wszelkie korekty kwot ujawnia się w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego wraz ze stosownymi objaśnieniami.

6. Państwa członkowskie mogą zezwolić lub nakazać, aby wzór bilansu oraz rachunku zysków i strat został dostosowany w celu uwzględnienia podziału zysku lub ujęcia straty.

7. W odniesieniu do ujmowania udziałów kapitałowych w rocznych sprawozdaniach finansowych:

- a) państwa członkowskie mogą zezwolić lub nakazać, aby udziały kapitałowe były ujmowane za pomocą metody praw własności przewidzianej w art. 27, 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 udział kapitałowy była ujmowana w rachunku zysków i strat wyłącznie do wysokości odpowiadającej dywidendom już otrzymanym lub dywidendom, o których wypłatę można wystąpić; oraz
- c) jeżeli zysk przypadający na udział kapitałowy i ujęty w rachunku zysków i strat przekracza kwotę dywidend już otrzymanych lub o których wypłatę można wystąpić, to kwotę różnicy odnosi się na kapitał rezerwowy, który nie może być podzielony między akcjonariuszy.

Artykuł 10

Prezentacja bilansu

Do celów prezentacji bilansu państwa członkowskie przewidują stosowanie jednego lub obydwu wzorów określonych w załącznikach III i IV. Jeżeli państwo członkowskie przewiduje stosowanie obydwu wzorów, zapewnia jednostkom możliwość wyboru, który z przewidzianych wzorów zastosować.

Artykuł 11

Alternatywny sposób prezentacji bilansu

Państwa członkowskie mogą zezwolić lub nakazać, aby jednostki lub określone kategorie jednostek prezentowały pozycje bilansu z rozróżnieniem na pozycje bieżące i niebieżące zgodnie z innym wzorem niż określony w załącznikach III i IV, pod warunkiem że udzielone informacje będą co najmniej równoważne informacjom wymaganym zgodnie z załącznikami III i IV.

Artykuł 12

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 ujawnione 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 inne podobne prawa, zgodnie z definicją zawartą w przepisach prawa krajowego, wykazuje się w pozycji „Grunty, budynki i budowle”.

5. Cenę zakupu lub koszt wytworzenia lub wartość zaktualizowaną, tam gdzie ma zastosowanie art. 7 ust. 1, 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.

6. Korekty wartości aktywów trwałych podlegają następującym przepisom:

a) państwa członkowskie mogą zezwolić lub nakazać, by korekty wartości były dokonywane 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 wykazane osobno 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; niniejszy przepis nie ma zastosowania do korekt wartości odnoszących się do wartości firmy.

7. Dokonuje się korekt wartości w odniesieniu do aktywów obrotowych w celu ich wykazania po niższej wartości rynkowej lub, w szczególnych okolicznościach, po 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.

8. Państwa członkowskie mogą zezwolić lub nakazać, by odsetki od kapitału pożyczonego w celu sfinansowania wytworzenia aktywów trwałych lub obrotowych były uwzględniane w kosztach wytworzenia, o ile odnoszą się do okresu wytworzenia. Każde zastosowanie niniejszego przepisu jest ujawniane w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego.

9. Państwa członkowskie mogą zezwolić na obliczanie ceny zakupu lub kosztu wytworzenia zapasów towarów tego samego rodzaju oraz wszystkich towarów zamiennych, w tym inwestycji, na podstawie średnich ważonych cen, według metody „pierwsze weszło-pierwsze wyszło” (FIFO), według metody „ostatnie weszło, pierwsze wyszło” (LIFO) lub też metody, która odzwierciedla powszechnie przyjętą najlepszą praktykę.

10. Jeżeli suma podlegająca spłacie z tytułu jakiegokolwiek zadłużenia jest większa niż kwota otrzymana, państwa członkowskie mogą zezwolić lub nakazać, by różnica była ujęta po stronie aktywów. Wykazuje się ją oddzielnie w bilansie lub w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego. Kwotę takiej różnicy odpisuje się co roku w rozsądnej wysokości, a jej całkowite odpisanie następuje nie później niż w terminie spłaty zadłużenia.

11. Wartości niematerialne i prawne odpisuje się w trakcie całego okresu ekonomicznej użyteczności danego składnika wartości niematerialnych i prawnych.

W wyjątkowych przypadkach, gdy okresu ekonomicznej użyteczności wartości firmy i kosztów prac rozwojowych nie można w sposób wiarygodny oszacować, takie składniki aktywów odpisuje się w ramach maksymalnego okresu ustalonego przez dane państwo członkowskie. Taki maksymalny okres nie może być krótszy niż 5 lat i dłuższy niż 10 lat. Wyjaśnienie okresu odpisywania wartości firmy przedstawia się w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego.

W przypadku gdy przepisy prawa krajowego zezwalają na ujęcie kosztów prac rozwojowych w pozycji „Aktywa”, a te koszty prac rozwojowych nie zostały całkowicie odpisane, państwa członkowskie zakazują podziału zysków, chyba że kwota kapitałów rezerwowych dostępnych do podziału i zysków z lat ubiegłych jest co najmniej równa kwocie kosztów nieodpisanych.

W przypadku gdy przepisy prawa krajowego zezwalają na ujęcie kosztów założenia przedsiębiorstwa w pozycji „Aktywa”, podlegają one odpisowi w ciągu co najwyżej pięciu lat. W takim przypadku państwa członkowskie nakładają wymóg, by akapit trzeci miał zastosowanie odpowiednio do kosztów założenia przedsiębiorstwa.

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

12. Rezerwy przeznacza się na pokrycie zobowiązań, których charakter jest jasno określony oraz które na dzień bilansowy prawdopodobnie lub na pewno zostaną zaciągnięte, ale nie ma pewności co do ich wysokości ani dnia, w którym powstaną.

Państwa członkowskie mogą również zezwolić na utworzenie rezerw przeznaczonych na pokrycie kosztów, których charakter

jest jasno określony oraz które na dzień bilansowy prawdopodobnie lub na pewno zostaną poniesione, ale nie ma pewności co do ich wysokości ani dnia, w którym powstaną.

Na dzień bilansowy wysokość rezerwy odpowiada możliwie najdokładniejszemu oszacowaniu kosztów, które prawdopodobnie zostaną poniesione, lub – w przypadku zobowiązania – kwocie potrzebnej do jego uregulowania. Rezerwy nie mogą być wykorzystywane do korygowania wartości aktywów.

Artykuł 13

Prezentacja rachunku zysków i strat

1. Do celów prezentacji rachunku zysków i strat państwa członkowskie przewiduje zastosowanie jednego lub obu wzorów określonych w załącznikach V i VI. Jeżeli państwo członkowskie nakazuje przewiduje stosowanie obydwu wzorów, może zapewnić jednostkom możliwość wyboru który z przewidzianych wzorów zastosować.

2. W drodze odstępstwa od art. 4 ust. 1 państwa członkowskie mogą zezwolić lub nakazać, aby wszystkie jednostki lub określone kategorie jednostek przedstawiały sprawozdanie z wyników działalności zamiast przedstawiania pozycji zysków i strat zgodnie z załącznikami V i VI, pod warunkiem że podane informacje będą co najmniej równoważne z informacjami wymaganymi w załącznikach V i VI.

Artykuł 14

Uproszczenia dla małych i średnich jednostek

1. Państwa członkowskie mogą zezwolić małym jednostkom na sporządzanie skróconego bilansu zawierającego tylko te pozycje, które w załącznikach III i IV oznaczone są literą lub cyfrą rzymską, z odrębnym ujawnieniem:

a) informacji wymaganych w nawiasach w pozycji D II po stronie aktywów oraz w pozycji C po stronie pasywów załącznika III, ale w każdym z tych przypadków w kwocie ogółem; lub

b) informacji wymaganych w nawiasach w pozycji D II załącznika IV.

2. Państwa członkowskie mogą zezwolić małym i średnim jednostkom na sporządzanie skróconego rachunku zysków i strat w następujących granicach:

a) w załączniku V pozycje 1–5 mogą być połączone i wykazane w jednej pozycji pod nazwą „Zysk (strata) brutto”;

b) w załączniku VI 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 15***Przepisy ogólne dotyczące informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego**

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 w rachunku zysków i strat.

*Artykuł 16***Treść informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego w przypadku wszystkich jednostek**

1. W informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego wszystkie jednostki ujawniają – oprócz informacji wymaganych pozostałymi przepisami niniejszej dyrektywy – następujące informacje:

- a) przyjęte zasady polityki rachunkowości;
- b) w przypadku gdy aktywa trwałe są wyceniane według wartości zaktualizowanej, tabelę pokazującą:
 - (i) zmiany w kapitale z aktualizacji wyceny w ciągu roku obrotowego, wraz z wyjaśnieniem opodatkowania poszczególnych uwzględnionych pozycji, oraz
 - (ii) wartość bilansową, która zostałaby ujęta, gdyby nie przeprowadzono aktualizacji wyceny aktywów trwałych;
- c) w przypadku gdy instrumenty finansowe lub składniki aktywów niebędące instrumentami finansowymi są wyceniane według wartości godziwej:
 - (i) istotne założenia leżące u podstaw modeli i technik wyceny, w przypadku gdy wartości godziwe zostały ustalone stosownie do przepisów art. 8 ust. 7 lit. b),
 - (ii) dla każdej kategorii instrumentu finansowego lub składnika aktywów niebędącego instrumentem finansowym – wartość godziwą, zmiany wartości uwzględnione bezpośrednio w rachunku zysków i strat oraz zmiany uwzględnione w rezerwie z tytułu wartości godziwej,
 - (iii) dla każdej kategorii pochodnych instrumentów finansowych – informacje dotyczące zakresu i charakteru

instrumentów, w tym istotnych warunków mogących wpłynąć na kwotę, termin i pewność przyszłych przepływów pieniężnych, oraz

- (iv) tabelę przedstawiającą zmiany w rezerwie odzwierciedlającej wartość godziwą w ciągu roku obrotowego;
- d) całkowitą kwotę wszelkich zobowiązań finansowych, gwarancji i poręczeń lub zobowiązań warunkowych nieuwzględnionych w bilansie, ze wskazaniem charakteru i formy wierzytelności zabezpieczonych rzeczowo; wszelkie zobowiązania dotyczące emerytur oraz jednostek powiązanych lub stowarzyszonych są ujawniane odrębnie;
- 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 w ich imieniu tytułem gwarancji i poręczeń wszelkiego rodzaju, ze wskazaniem kwoty ogółem dla każdej kategorii;
- f) kwotę i charakter poszczególnych pozycji przychodów lub kosztów o wyjątkowej wielkości lub nadzwyczajnym charakterze;
- g) kwoty zobowiązań finansowych jednostki, które staną się wymagalne po upływie ponad pięciu lat, oraz wszystkie wierzytelności jednostki zabezpieczone rzeczowo przez jednostkę, ze wskazaniem charakteru i formy zabezpieczenia; oraz
- h) średnią liczbę zatrudnionych w roku obrotowym.

2. Państwa członkowskie mogą wymagać odpowiednio, by małe jednostki ujawniały informacje zgodnie z wymogami art. 17 ust. 1 lit. a), m), p), q) i r).

Do celów zastosowania akapitu pierwszego informacje wymagane w art. 17 ust. 1 lit. p) są ograniczone do charakteru i celu gospodarczego umów, o których mowa w tej literze.

Do celów zastosowania akapitu pierwszego, ujawnianie informacji wymaganych w art. 17 ust. 1 lit. r) jest ograniczone do transakcji zawieranych z podmiotami wymienionymi w akapicie czwartym tej litery.

3. Państwa członkowskie nie wymagają ujawniania przez małe jednostki informacji bardziej szczegółowych niż te, które są wymagane lub dozwolone niniejszym artykułem.

Artykuł 17

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 ujawniają – oprócz informacji wymaganych zgodnie z art. 16 oraz wszelkimi innymi 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) zwiększenia, zmniejszenia i przeniesienia w ciągu roku obrotowego,
 - (iii) skumulowane korekty wartości według stanu na początek i koniec roku obrotowego,
 - (iv) korekty wartości naliczone w ciągu roku obrotowego,
 - (v) zmiany skumulowanych korekt wartości związane ze zwiększeniami, zmniejszeniami i przeniesieniami w ciągu roku obrotowego, oraz
 - (vi) w przypadku kapitalizacji odsetek zgodnie z art. 12 ust. 8 – kwotę kapitalizacji z całego roku obrotowego;
- b) w przypadku gdy aktywa trwałe lub obrotowe są przedmiotem korekt wartości wyłącznie do celów podatkowych, kwotę takich 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 dowolnej z metod opisanych w art. 8 ust. 7 lit. a), oraz
 - informacje dotyczące zakresu i charakteru instrumentów;
 - (ii) w przypadku finansowych aktywów trwałych wycenianych według kwoty przekraczającej ich wartość godziwą:

— wartość księgową i wartość godziwą poszczególnych składników aktywów lub tychże składników odpowiednio pogrupowanych, oraz

— uzasadnienie niezmnieszenia wartości księgowej, w tym charakter dowodu uzasadniającego założenie, że wartość księgową 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 organu.

Państwa członkowskie mogą odstąpić od wymogu ujawnienia powyższych informacji, jeżeli ich ujawnienie umożliwiłoby określenie sytuacji finansowej konkretnego członka takiego organu;

- e) średnią liczbę zatrudnionych w roku obrotowym z podziałem na kategorie oraz – jeżeli nie zostały one ujawnione oddzielnie w rachunku zysków i strat – koszty osobowe dotyczące roku obrotowego z podziałem na wynagrodzenia, koszty ubezpieczeń społecznych i koszty emerytur;
- f) w przypadku gdy rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego jest ujęta w bilansie – salda odroczonego podatku dochodowego na koniec roku obrotowego oraz ich zmiany w ciągu roku obrotowego;
- g) nazwę i adres siedziby statutowej 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, kwoty kapitału własnego oraz wyniku finansowego za ostatni rok obrotowy danej jednostki, za który przyjęte zostało sprawozdanie finansowe; informacje dotyczące kapitału własnego oraz wyniku finansowego 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 niniejszej litery 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 pominięcia z zastrzeżeniem wcześniejszego uzyskania zezwolenia właściwego organu administracyjnego lub sądowego. Każde tego rodzaju pominięcie wymaga ujawnienia w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego;

- h) liczbę i wartość nominalną, a w razie braku wartości nominalnej – księgową wartość nominalną akcji lub udziałów subskrybowanych w ciągu roku obrotowego w ramach kapitału ustawowego, bez uszczerbku, odnośnie do kwoty tego kapitału, dla art. 2 lit. e) dyrektywy 2009/101/WE lub art. 2 lit. c) i d) dyrektywy 2012/30/UE;
- i) 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;
- j) istnienie wszelkich świadectw udziałowych, zamiennych dłużnych papierów wartościowych, warrantów, opcji lub podobnych papierów wartościowych lub praw, ze wskazaniem ich liczby i praw, jakie przyznają;
- k) nazwę, adres siedziby zarządu lub siedziby statutowej jednostki oraz formę prawną każdej z jednostek, których dana jednostka jest współnikiem ponoszącym nieograniczoną odpowiedzialność majątkową;
- l) nazwę i adres siedziby statutowej jednostki sporządzającej skonsolidowane sprawozdanie finansowe grupy kapitałowej najwyższego szczebla, w której skład jednostka wchodzi jako jednostka zależna;
- m) nazwę i adres siedziby statutowej jednostki sporządzającej skonsolidowane sprawozdanie finansowe grupy kapitałowej najniższego szczebla, w której skład jednostka wchodzi jako jednostka zależna oraz która wchodzi również w skład grupy kapitałowej określonej w lit. l);
- n) miejsce, w którym można uzyskać egzemplarze skonsolidowanych sprawozdań finansowych, o których mowa w lit. l) i m), pod warunkiem że są one dostępne;
- o) proponowany sposób podziału zysku lub ujęcia straty lub, w stosownych przypadkach, podział zysku lub ujęcie straty;
- p) charakter i cel gospodarczy umów zawartych przez jednostkę, a nieuwzględnionych w bilansie oraz wpływ finansowy tych umów na jednostkę, pod warunkiem że ryzyko lub korzyści wynikające z tych umów są istotne i o ile ujawnienie tego ryzyka lub korzyści jest niezbędne do celów oceny sytuacji finansowej tej jednostki;
- q) charakter i skutki finansowe istotnych zdarzeń, które miały miejsce po dniu bilansowym i które nie zostały odzwierciedlone w rachunku zysków i strat ani w bilansie; oraz
- r) zawarte przez jednostkę transakcje z podmiotami powiązаныmi, w tym kwotę takich transakcji, charakter związku z podmiotami powiązаныmi i inne informacje dotyczące transakcji niezbędne do zrozumienia sytuacji finansowej jednostki. Informacje dotyczące pojedynczych transakcji mogą zostać pogrupowane zgodnie z ich charakterem, chyba że do zrozumienia skutków transakcji z podmiotami powiązаныmi na sytuację finansową jednostki konieczne jest podanie oddzielnych informacji.
- Państwa członkowskie mogą zezwolić lub nakazać, by ujawniane były jedynie te transakcje z podmiotami powiązаныmi, które zostały zawarte na warunkach odbiegających od zwyczajnych warunków rynkowych.
- Państwa członkowskie mogą zezwolić, by transakcje zawierane między co najmniej jednym członkiem grupy nie podlegały ujawnieniu, pod warunkiem że jednostki zależne, które są stroną transakcji, w całości należą do tego członka.
- Państwa członkowskie mogą zezwolić, by średnia jednostka ujawniała jedynie informacje o transakcjach z podmiotami powiązаныmi zawieranych z:
- (i) właścicielami mającymi udział kapitałowy w danej jednostce,
 - (ii) jednostkami, w których dana jednostka sama ma udział kapitałowy, oraz
 - (iii) członkami organów administrujących, zarządzających lub nadzorczych jednostki.
2. Państwa członkowskie nie mają obowiązku stosowania ust. 1 lit. g) do jednostki będącej jednostką dominującą podlegającą przepisom prawa krajowego w następujących przypadkach:
- a) gdy dana jednostka, w której odnośna jednostka dominująca ma udział kapitałowy do celów ust. 1 lit. g), została objęta skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym sporządzonym przez tę jednostkę dominującą lub skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym grupy kapitałowej wyższego szczebla, o której mowa w art. 23 ust. 4;
 - b) gdy ten udział kapitałowy został uwzględniony w rocznym sprawozdaniu finansowym tej jednostki dominującej zgodnie z art. 9 ust. 7 lub w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym sporządzonym przez tę jednostkę dominującą zgodnie z art. 27 ust. 1–8.

Artykuł 18

Dodatkowe informacje wymagane w przypadku dużych jednostek i jednostek interesu publicznego

1. W informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego duże jednostki i jednostki interesu publicznego ujawniają – oprócz informacji wymaganych na mocy art. 16 i 17 oraz wszelkich innych przepisów niniejszej dyrektywy – następujące informacje:

- a) przychody netto ze sprzedaży w podziale 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; oraz
- b) całkowite wynagrodzenie za rok obrotowy pobrane przez każdego biegłego rewidenta lub firmę audytorską za ustawowe badanie rocznego sprawozdania finansowego, a także całkowite wynagrodzenie pobrane przez każdego biegłego rewidenta lub firmę audytorską za inne usługi poświadczające, 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.

3. Państwa członkowskie mogą postanowić, że ust. 1 lit. b) nie będzie miał zastosowania do rocznego sprawozdania finansowego jednostki, jeżeli jednostka ta jest objęta skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym, którego sporządzenie jest wymagane na mocy art. 22, pod warunkiem że informacja taka jest podana w informacji dodatkowej do skonsolidowanego sprawozdania finansowego.

ROZDZIAŁ 5

SPRAWOZDANIE Z DZIAŁALNOŚCI

Artykuł 19

Treść sprawozdania z działalności

1. Sprawozdanie z działalności zawiera rzetelny przegląd rozwoju i wyników działalności jednostki oraz jej sytuacji, wraz z opisem najważniejszych zagrożeń i niepewności, które przed nią stoją, stosownie do rozmiarów i stopnia złożoności prowadzonej działalności.

Przegląd ten ma formę wyważonej i kompleksowej analizy rozwoju i wyników działalności jednostki oraz jej sytuacji, stosownie do rozmiarów i stopnia złożoności prowadzonej działalności.

Jeżeli jest to konieczne dla zrozumienia rozwoju, wyników lub sytuacji jednostki, analiza ta zawiera zarówno finansowe, jak i w stosownych przypadkach niefinansowe kluczowe wskaźniki wyników związane z konkretnym obszarem działalności, w tym informacje dotyczące kwestii środowiskowych i spraw

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

2. W sprawozdaniu z działalności przedstawiane są również:

- a) przewidywany rozwój jednostki w przyszłości;
- b) działania w zakresie badań i rozwoju;
- c) informacje dotyczące nabycia akcji lub udziałów własnych zgodnie z art. 24 ust. 2 dyrektywy 2012/30/UE;
- d) istnienie oddziałów jednostki; oraz
- e) w odniesieniu do wykorzystywania przez jednostkę instrumentów finansowych i gdy ma to znaczenie dla oszacowania jej aktywów, pasywów, sytuacji finansowej oraz wyniku finansowego:

(i) cele i strategię jednostki w zakresie zarządzania ryzykiem finansowym, łącznie z jej strategią zabezpieczania każdego istotnego rodzaju przewidywanych transakcji, do których stosuje się rachunkowość zabezpieczeń, oraz

(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 wymagają one, by informacje, o których mowa w art. 24 ust. 2 dyrektywy 2012/30/UE, dotyczące nabycia przez jednostkę akcji lub udziałów własnych, były podane w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego.

4. Państwa członkowskie mogą zwolnić małe i średnie jednostki z obowiązku określonego w ust. 1 akapit trzeci w zakresie dotyczącym informacji niefinansowych.

Artykuł 20

Oświadczenie o stosowaniu zasad ładu korporacyjnego

1. Jednostki, o których mowa w art. 2 pkt 1 lit. a) włączają 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) w stosownych przypadkach, odniesienie do poniższych elementów:

(i) kodeksu ładu korporacyjnego, któremu jednostka podlega,

(ii) kodeksu ładu korporacyjnego, na którego stosowanie jednostka dobrowolnie się zdecydowała,

(iii) wszelkich właściwych informacji na temat praktyk stosowanych w zakresie ładu korporacyjnego, wykraczających poza wymogi przewidziane prawem krajowym.

W przypadku odniesień do kodeksu ładu korporacyjnego, o którym mowa w ppkt (i) lub (ii), jednostka informuje także o tym, gdzie można uzyskać publiczny dostęp do odnośnych dokumentów. W przypadku odniesień do informacji, o których mowa w ppkt (iii), jednostka podaje do wiadomości publicznej szczegółowe informacje na temat stosowanych przez siebie zasad ładu korporacyjnego;

b) jeżeli jednostka odstępuje, zgodnie z przepisami prawa krajowego, od postanowień kodeksu ładu korporacyjnego, o którym mowa w lit. a) ppkt (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) ppkt (i) lub (ii), uzasadnia ona przyczyny takiej decyzji;

c) opis głównych cech stosowanych przez jednostkę systemów kontroli wewnętrznej i zarządzania ryzykiem w kontekście sprawozdawczości finansowej;

d) informacje wymagane na mocy art. 10 ust. 1 lit. c), d), f), h) oraz i) dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2004/25/WE z dnia 21 kwietnia 2004 r. w sprawie ofert przejęcia⁽¹⁾, w przypadku gdy jednostka podlega tej dyrektywie;

e) o ile pełne informacje w tym zakresie nie wynikają wprost z przepisów prawa krajowego – sposób działania zgromadzenia akcjonariuszy i jego najważniejsze uprawnienia oraz opis praw akcjonariuszy i sposobu ich wykonywania; oraz

f) skład osobowy i sposób działania organów administrujących, zarządzających i nadzorujących oraz ich komitetów.

2. Państwa członkowskie mogą zezwolić na przedstawienie informacji wymaganych zgodnie z ust. 1 niniejszego artykułu w:

a) oddzielnym sprawozdaniu ogłoszonym wraz ze sprawozdaniem z działalności w sposób przewidziany w art. 30; lub

b) dokumencie publicznie dostępnym na stronach internetowych jednostki, do którego to dokumentu odniesienie znajduje się w sprawozdaniu z działalności.

Takie oddzielne sprawozdanie lub taki dokument, o których mowa odpowiednio w lit. a) i b), mogą zawierać krzyżowe odniesienia do sprawozdania z działalności, gdy informacje wymagane w ust. 1 lit. d) niniejszego artykułu są dostępne w tym sprawozdaniu z działalności.

3. Biegły rewident lub firma audytorska wydają opinię zgodnie z art. 34 ust. 1 akapit drugi dotyczącą informacji opracowanych na mocy ust. 1 lit. c) i d) niniejszego artykułu i sprawdzają, czy informacje, o których mowa w ust. 1 lit. a), b), e) i f) niniejszego artykułu, zostały przedstawione.

4. Państwa członkowskie mogą zwolnić jednostki, o których mowa w ust. 1, 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, ze stosowania przepisów ust. 1 lit. a), b), e) i f) niniejszego artykułu, chyba że jednostki takie wyemitowały akcje, które są przedmiotem obrotu w ramach wielostronnej platformy obrotu w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 15 dyrektywy 2004/39/WE.

ROZDZIAŁ 6

SKONSOLIDOWANE SPRAWOZDANIA FINANSOWE I SKONSOLIDOWANE SPRAWOZDANIA Z DZIAŁALNOŚCI

Artykuł 21

Zakres skonsolidowanych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań z działalności

Do celów niniejszego rozdziału jednostka dominująca i wszystkie jej jednostki zależne są jednostkami objętymi konsolidacją, jeżeli jednostka dominująca jest jednostką, do której środki koordynacyjne przewidziane niniejszą dyrektywą mają zastosowanie na mocy art. 1 ust. 1.

Artykuł 22

Wymóg sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych

1. Państwo członkowskie wymaga, aby każda jednostka podlegająca przepisom prawa krajowego sporządzała skonsolidowane sprawozdanie finansowe i skonsolidowane sprawozdanie z działalności, jeżeli jednostka ta (jednostka dominująca):

a) ma większość praw głosu akcjonariuszy lub współników w innej jednostce (jednostce zależnej);

b) ma prawo powoływania lub odwoływania większości członków organów administrujących, zarządzających lub nadzorujących innej jednostki (jednostki zależnej), a jednocześnie jest jej akcjonariuszem lub współnikiem;

⁽¹⁾ Dz.U. L 142 z 30.4.2004, s. 12.

c) ma prawo do wywierania dominującego wpływu na jednostkę (jednostkę zależną), której jest akcjonariuszem lub współnikiem, na mocy umowy zawartej z tą jednostką lub postanowienia statutu lub umowy spółki, jeżeli przepisy prawa, którym podlega dana jednostka zależna, zezwalają na to, by podlegała ona takim umowom lub postanowieniom.

Państwo członkowskie nie musi określać, że jednostka dominująca musi być akcjonariuszem lub współnikiem swojej jednostki zależnej. Państwa członkowskie, których przepisy prawne nie przewidują wszystkich umów lub klauzul, nie mają obowiązku stosowania niniejszego przepisu; lub

d) jest akcjonariuszem lub współnikiem jednostki; oraz:

(i) większość członków organów administrujących, zarządzających lub nadzorujących tej jednostki (jednostki zależnej), którzy sprawowali funkcję w ciągu roku obrotowego, w ciągu poprzedniego roku obrotowego oraz do chwili sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego, została powołana wyłącznie w wyniku wykonywania jej praw głosu, lub

(ii) zgodnie z umową zawartą z innymi akcjonariuszami lub współnikami tej jednostki (jednostki zależnej) sprawuje samodzielną kontrolę nad większością praw głosu akcjonariuszy lub współników tej jednostki. Państwa członkowskie mogą wprowadzać bardziej szczegółowe przepisy dotyczące formy i treści tego rodzaju umów.

Państwa członkowskie ustanawiają co najmniej te umowy, o których mowa w ppkt (ii). Mogą one uzależnić stosowanie ppkt (i) od wymogu posiadania co najmniej 20 % ogółu praw głosu.

Jednakże ppkt (i) nie ma zastosowania, gdy strona trzecia ma prawa, o których mowa w lit. a), b) lub c) w stosunku do danej jednostki.

2. Oprócz przypadków uregulowanych w ust. 1, państwa członkowskie mogą wymagać, aby każda jednostka podlegająca przepisom jego prawa krajowego sporządzała skonsolidowane sprawozdanie finansowe i skonsolidowane sprawozdanie z działalności, jeżeli:

a) jednostka ta (jednostka dominująca) może wywierać lub faktycznie wywiera dominujący wpływ na inną jednostkę (jednostkę zależną) albo może sprawować kontrolę nad inną jednostką (jednostką zależną) lub faktycznie ją sprawuje; lub

b) jednostka ta (jednostka dominująca) i inna jednostka (jednostka zależna) są zarządzane według jednolitych zasad przez jednostkę dominującą.

3. Do celów ust. 1 lit. a), b) i d) prawa głosu oraz prawa powoływania i odwoływania należące do dowolnej innej jednostki zależnej, a także prawa wszelkich osób działających w imieniu własnym, ale na rzecz jednostki dominującej lub innej jednostki zależnej są sumowane z prawami jednostki dominującej.

4. Do celów ust. 1 lit. a), b) i d) prawa wspomniane w ust. 3 są pomniejszane o prawa:

a) związane z akcjami lub udziałami posiadanymi w imieniu osoby, która nie jest jednostką dominującą ani jej jednostką zależną; lub

b) związane z akcjami lub udziałami

(i) posiadanymi tytułem zabezpieczenia, o ile przedmiotowe prawa są wykonywane zgodnie z otrzymanymi instrukcjami, lub

(ii) posiadanymi w związku z udzielaniem pożyczek w ramach zwykłej działalności, o ile prawa głosu są wykonywane w interesie osoby dostarczającej zabezpieczenia.

5. Do celów ust. 1 lit. a) i d) 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.

6. Bez uszczerbku dla art. 23 ust. 9, jednostka dominująca i wszystkie jej jednostki zależne są jednostkami objętymi konsolidacją niezależnie od miejsca siedziby statutowej takich jednostek zależnych.

7. Bez uszczerbku dla przepisów niniejszego artykułu oraz art. 21 i 23, państwo członkowskie może wymagać, aby każda jednostka podlegająca przepisom jego prawa krajowego sporządzała skonsolidowane sprawozdanie finansowe i skonsolidowane sprawozdanie z działalności, jeżeli:

a) ta jednostka i co najmniej jedna inna jednostka, z którą nie jest ona powiązana w sposób opisany w ust. 1 lub 2, są zarządzane według jednolitych zasad, zgodnie z:

(i) umową zawartą z tą jednostką, lub

(ii) statutem lub umową spółki tych innych jednostek; lub

b) organy administrujące, zarządzające lub nadzorujące tej jednostki i co najmniej jednej innej jednostki, z którą nie jest ona powiązana w sposób opisany w ust. 1 lub 2, w większości składają się z tych samych osób sprawujących funkcje w ciągu roku obrotowego i do chwili sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego.

8. W przypadku gdy państwo członkowskie stosuje wariant, o którym mowa w ust. 7, jednostki opisane w tym ustępie i wszystkie ich jednostki zależne są objęte konsolidacją, jeżeli co najmniej jedna z tych jednostek została utworzona w formie jednostki wymienionej w załączniku I lub II.

9. Do skonsolidowanych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań z działalności, o których mowa w ust. 7 niniejszego artykułu, stosuje się ust. 6 niniejszego artykułu, art. 23 ust. 1, 2, 9 i 10 oraz art. 24–29, z zastrzeżeniem następujących zmian:

- a) odniesienia do jednostek dominujących uznaje się za odniesienia do wszystkich jednostek określonych w ust. 7 niniejszego artykułu; oraz
- b) bez uszczerbku dla art. 24 ust. 3, pozycje „kapitał”, „agio emisyjne”, „kapitał z aktualizacji wyceny”, „kapitał rezerwowy”, „zysk (strata) z lat ubiegłych”, „zysk (strata) za rok obrotowy” uwzględniane w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym przedstawia się w kwotach łącznych przypisywanych każdej z jednostek określonych w ust. 7 niniejszego artykułu.

Artykuł 23

Zwolnienia z konsolidacji

1. Małe grupy są zwolnione z obowiązku sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań z działalności, z wyjątkiem sytuacji gdy którakolwiek z jednostek powiązanych jest jednostką interesu publicznego.

2. Państwa członkowskie mogą zwolnić średnie grupy z obowiązku sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań z działalności, z wyjątkiem sytuacji gdy którakolwiek z jednostek powiązanych jest jednostką interesu publicznego.

3. Niezależnie od przepisów ust. 1 i 2 niniejszego artykułu państwo członkowskie w następujących przypadkach zwalnia z obowiązku sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań z działalności dowolną jednostkę dominującą (jednostka zwolniona) podlegającą przepisom jego prawa krajowego, która jest również jednostką zależną, w tym jednostkę interesu publicznego, chyba że ta jednostka interesu publicznego jest objęta przepisami art. 2 pkt 1 lit. a), jeżeli jej własna jednostka dominująca podlega przepisom prawa jednego z państw członkowskich, oraz:

- a) jednostka dominująca jednostki zwolnionej posiada wszystkie akcje lub udziały jednostki zwolnionej. Nie są brane pod uwagę do tych celów akcje lub udziały w jednostce

zwolnionej posiadane przez członków jej organów administrujących, zarządzających lub nadzorujących na mocy zobowiązania prawnego lub zobowiązania określonego w jej statucie lub umowie spółki; lub

- b) jednostka dominująca jednostki zwolnionej posiada co najmniej 90 % akcji lub udziałów w jednostce zwolnionej, a pozostali akcjonariusze lub wspólnicy jednostki zwolnionej zatwierdzili zwolnienie.

4. Zwolnienia, o których mowa w ust. 3, spełniają wszystkie następujące warunki:

- a) jednostka zwolniona oraz, bez uszczerbku dla przepisów ust. 9, 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), i skonsolidowane sprawozdanie z działalności grupy kapitałowej wyższego szczebla są sporządzane przez jednostkę dominującą tej grupy zgodnie z przepisami prawa państwa członkowskiego, którym podlega ta jednostka dominująca, stosownie do przepisów niniejszej dyrektywy lub międzynarodowych standardów rachunkowości przyjętych zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002;

- c) w odniesieniu do jednostki zwolnionej następujące dokumenty są ogłaszane na zasadach przewidzianych przepisami prawa państwa członkowskiego, którym ta jednostka zwolniona podlega, zgodnie z art. 30:

- (i) skonsolidowane sprawozdanie finansowe, o którym mowa w lit. a), i skonsolidowane sprawozdanie z działalności, o którym mowa w lit. b),

- (ii) sprawozdanie z badania, oraz

- (iii) w stosownych przypadkach, załącznik, o którym mowa w ust. 6.

Dane państwo członkowskie może wymagać, by dokumenty, o których mowa w ppkt (i), (ii) oraz (iii), 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 adres siedziby statutowej jednostki dominującej sporządzającej skonsolidowane sprawozdanie finansowe, o którym mowa w lit. a), oraz

(ii) zwolnienie z obowiązku sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań z działalności.

5. W przypadkach nieuwzględnionych w ust. 3 państwo członkowskie może, bez uszczerbku dla przepisów ust. 1, 2 i 3 niniejszego artykułu, zwolnić z obowiązku sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań z działalności dowolną jednostkę dominującą (jednostka zwolniona) podlegającą przepisom jego prawa krajowego, która jest również jednostką zależną, w tym jednostkę interesu publicznego, chyba że ta jednostka interesu publicznego jest objęta przepisami art. 2 pkt 1 lit. a), jeżeli jej własna jednostka dominująca podlega przepisom prawa jednego z państw członkowskich, o ile spełnione są wszystkie warunki określone w ust. 4, a także pod warunkiem, że:

a) akcjonariusze lub wspólnicy jednostki zwolnionej, którzy posiadają minimalny udział w kapitale subskrybowanym tej jednostki, nie zażądali sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego co najmniej sześć miesięcy przed końcem roku obrotowego;

b) ten minimalny udział, o którym mowa w lit. a), nie przekracza następujących limitów:

(i) 10 % kapitału subskrybowanego w przypadku spółek akcyjnych i spółek komandytowych z kapitałem podstawowym, oraz

(ii) 20 % kapitału subskrybowanego w przypadku innego rodzaju jednostek;

c) dane państwo członkowskie nie uzależnia zwolnienia od:

(i) tego, czy jednostka dominująca, która sporządziła skonsolidowane sprawozdanie finansowe określone w ust. 4 lit. a), podlega przepisom prawa krajowego państwa członkowskiego przysługujące zwolnienie, ani

(ii) warunków dotyczących sporządzania i badania tych sprawozdań finansowych.

6. Państwo członkowskie może uzależnić zwolnienia przewidziane w ust. 3 i 5 od ujawnienia – zgodnie z niniejszą dyrektywą – dodatkowych informacji w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, o którym mowa w ust. 4 lit. a), lub w załączniku do sprawozdania, jeżeli takie informacje są wymagane od jednostek, które podlegają przepisom prawa krajowego tego państwa członkowskiego i które są zobowiązane do sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych, a przy tym znajdują się w takiej samej sytuacji.

7. Przepisy ust. 3–6 stosuje się bez uszczerbku dla ustawodawstwa państwa członkowskiego dotyczącego sporządzania

skonsolidowanych sprawozdań finansowych lub skonsolidowanych sprawozdań z działalności, o ile dokumenty te są wymagane:

a) do informowania pracowników lub ich przedstawicieli; lub

b) przez organy administracyjne lub sądowe do ich własnych celów.

8. Bez uszczerbku dla przepisów ust. 1, 2, 3 i 5 niniejszego artykułu państwo członkowskie, które przewiduje zwolnienia na mocy ust. 3 i 5 niniejszego artykułu, może również zwolnić z obowiązku sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań z działalności dowolną jednostkę dominującą (jednostka zwolniona) podlegającą przepisom jego prawa krajowego będącą również jednostką zależną, w tym jednostkę interesu publicznego, chyba że ta jednostka interesu publicznego jest objęta przepisami art. 2 pkt 1 lit. a), której jednostka dominująca nie podlega przepisom prawa jednego z państw członkowskich, jeżeli spełnione są wszystkie poniższe warunki:

a) jednostka zwolniona oraz, bez uszczerbku dla przepisów ust. 9, wszystkie jej jednostki zależne są objęte konsolidacją w sprawozdaniu finansowym grupy kapitałowej wyższego szczebla;

b) skonsolidowane sprawozdanie finansowe, o którym mowa w lit. a), oraz, w stosownych przypadkach, skonsolidowane sprawozdanie z działalności są sporządzane:

(i) zgodnie z niniejszą dyrektywą,

(ii) zgodnie z międzynarodowymi standardami rachunkowości przyjętymi zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002,

(iii) w sposób równoważny ze skonsolidowanymi sprawozdaniami finansowymi i skonsolidowanymi sprawozdaniami z działalności sporządzonymi zgodnie z niniejszą dyrektywą, lub

(iv) w sposób równoważny z międzynarodowymi standardami rachunkowości określonymi zgodnie z rozporządzeniem Komisji (WE) nr 1569/2007 z dnia 21 grudnia 2007 r. ustanawiającym zgodnie z dyrektywami 2003/71/WE i 2004/109/WE Parlamentu Europejskiego i Rady mechanizm ustalenia równoważności standardów rachunkowości stosowanych przez emitentów papierów wartościowych z krajów trzecich⁽¹⁾;

c) skonsolidowane sprawozdanie finansowe, o którym mowa w lit. a), zostało zbadane przez co najmniej jednego biegłego rewidenta lub co najmniej jedną firmę audytorską, którzy są uprawnieni do badania sprawozdań finansowych zgodnie z przepisami prawa krajowego, którym podlega jednostka sporządzająca te sprawozdania.

(¹) Dz.U. L 340 z 22.12.2007, s. 66.

Zastosowanie mają ust. 4 lit. c) i d) oraz ust. 5, 6 i 7.

9. Jednostka, w tym jednostka interesu publicznego, nie musi być uwzględniana w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, jeżeli spełniony jest co najmniej jeden z następujących warunków:

- a) wyjątkowo rzadkie przypadki, gdy bez ponoszenia niewspółmiernie wysokich kosztów lub bez nieuzasadnionej zwłoki nie można uzyskać informacji niezbędnych do sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego zgodnie z niniejszą dyrektywą;
- b) akcje lub udziały tej jednostki znajdują się w posiadaniu wyłącznie w celu ich późniejszej odsprzedaży; lub
- c) 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. 22 ust. 7.

10. Bez uszczerbku dla art. 6 ust. 1 lit. b), art. 21 oraz ust. 1 i 2 niniejszego artykułu każda jednostka dominująca, w tym jednostka interesu publicznego, jest zwolniona z obowiązku nałożonego w art. 22, jeżeli:

- a) posiada wyłącznie jednostki zależne, które są nieistotne zarówno w ujęciu indywidualnym, jak i łącznym; lub
- b) wszystkie jej jednostki zależne można wyłączyć z konsolidacji na mocy ust. 9 niniejszego artykułu.

Artykuł 24

Sporządzanie skonsolidowanych sprawozdań finansowych

1. Przepisy rozdziałów 2 i 3 stosuje się do skonsolidowanych sprawozdań finansowych, z uwzględnieniem najważniejszych dostosowań wynikających ze szczególnego charakteru skonsolidowanych sprawozdań finansowych w porównaniu z rocznymi sprawozdaniami finansowymi.

2. W bilansie skonsolidowanym aktywa i pasywa jednostek objętych konsolidacją są włączane 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) z wyjątkiem przypadków, gdy akcje lub udziały w kapitale jednostki dominującej posiadane przez tę jednostkę lub przez inną jednostkę objętą konsolidacją, które to akcje lub udziały są traktowane jako akcje lub udziały własne zgodnie z rozdziałem 3 – kompensaty dokonuje się na podstawie wartości księgowej według stanu na dzień, w którym jednostki te zostały po raz pierwszy objęte konsolidacją. Różnice wynikające z takiej kompensaty są w miarę możliwości kompensowane bezpośrednio z pozycjami skonsolidowanego bilansu, których wartość jest wyższa lub 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;
- d) metody stosowane do obliczenia wartości firmy oraz wszelkie istotne zmiany wartości w stosunku do poprzedniego roku obrotowego są wyjaśniane w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego;
- e) jeżeli państwo członkowskie zezwala na kompensatę dodatniej i ujemnej wartości firmy, informacja dodatkowa do sprawozdania finansowego zawiera analizę wartości firmy;
- f) ujemna wartość firmy może zostać przeniesiona do skonsolidowanego rachunku zysków i strat, jeżeli takie ujęcie jest zgodne z zasadami określonymi w rozdziale 2.

4. W przypadku gdy akcje lub udziały w jednostkach zależnych objętych konsolidacją są w posiadaniu osób innych niż jednostki, kwotę przypisywaną tym akcjom lub udziałom wykazuje się oddzielnie w bilansie skonsolidowanym jako udziały niedające kontroli.

5. W skonsolidowanym rachunku zysków i strat przychody i koszty jednostek objętych konsolidacją uwzględnia się w całości.

6. Kwotę ewentualnego zysku lub straty przypisywaną akcjom lub udziałom, o których mowa w ust. 4, wykazuje się oddzielnie w skonsolidowanym rachunku zysków i strat jako zysk (stratę) przypadającą na udziały niedające kontroli.

7. W skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym wykazuje się aktywa, pasywa, sytuację finansową oraz z wynik finansowy jednostek objętych konsolidacją, traktując je jako jedną jednostkę. W szczególności ze skonsolidowanego sprawozdania finansowego usuwa się następujące elementy:

- a) zobowiązania i roszczenia pomiędzy jednostkami;
- b) przychody i koszty związane z transakcjami między jednostkami; oraz
- c) zyski i straty wynikające z transakcji między jednostkami, w przypadku gdy są one uwzględnione w wartości księgowej aktywów.

8. Skonsolidowane sprawozdanie finansowe sporządza się na ten sam dzień co roczne sprawozdanie finansowe jednostki dominującej.

Państwo członkowskie może jednak zezwolić lub nakazać, 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, pod warunkiem że:

- a) fakt ten ujawnia się w informacji dodatkowej do skonsolidowanego sprawozdania finansowego, wraz z uzasadnieniem;
- b) uwzględnia się lub ujawnia 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; oraz
- c) jeżeli dzień bilansowy jednostki przypada ponad trzy miesiące przed dniem bilansowym skonsolidowanego sprawozdania finansowego lub ponad trzy miesiące po takim dniu, 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. 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 i zgodnie z rozdziałem 2.

11. Jednostka sporządzająca skonsolidowane sprawozdanie finansowe stosuje te same podstawy wyceny jak w swoim 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 ujawnia się 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 celów konsolidacji, przedmiotowe aktywa i pasywa są ponownie wyceniane zgodnie z podstawami zastosowanymi do konsolidacji. W wyjątkowych przypadkach dopuszcza się odstępstwa od tego wymogu. Każde takie odstępstwo ujawnia się w informacji dodatkowej do skonsolidowanego sprawozdania finansowego wraz z uzasadnieniem.

13. Salda podatku odroczonego ujmuje się w konsolidacji, pod warunkiem że istnieje prawdopodobieństwo wystąpienia w dającej się przewidzieć przyszłości obowiązku podatkowego w przypadku jednej z jednostek objętych konsolidacją.

14. W przypadku gdy składniki aktywów uwzględnione w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym podlegały korektom wartości dokonanych wyłącznie do celów podatkowych, włącza się je do skonsolidowanego sprawozdania finansowego dopiero po wyeliminowaniu tych korekt.

Artykuł 25

Połączenie jednostek gospodarczych w ramach grupy

1. Państwo członkowskie może zezwolić lub nakazać, aby wartości księgowe akcji lub udziałów posiadanych w kapitale jednostki objętej konsolidacją były kompensowane jedynie w części, jaką stanowią one w kapitale, pod warunkiem że jednostki będące przedmiotem połączenia są ostatecznie kontrolowane przez ten sam podmiot zarówno przed połączeniem, jak i po nim, a kontrola ta nie ma charakteru przejściowego.

2. Wszelkie różnice wynikające z ust. 1 dodaje się do skonsolidowanych kapitałów rezerwowych lub odlicza od nich, w zależności od przypadku.

3. W informacji dodatkowej do skonsolidowanego sprawozdania finansowego ujawnia się zastosowanie metody opisanej w ust. 1, wynikające stąd zmiany stanu kapitałów rezerwowych oraz nazwy i adresy siedzib statutowych odnośnych jednostek.

Artykuł 26

Konsolidacja metodą proporcjonalną

1. W przypadku gdy 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. 23 ust. 9 i 10 oraz art. 24 stosuje się odpowiednio do konsolidacji metodą proporcjonalną, o której mowa w ust. 1 niniejszego artykułu.

Artykuł 27

Stosowanie metody praw własności względem jednostek stowarzyszonych

1. W przypadku gdy jednostka objęta konsolidacją ma jednostkę stowarzyszoną, taką jednostkę stowarzyszoną wykazuje się w bilansie skonsolidowanym jako odrębną pozycję pod odpowiednią nazwą.

2. W przypadku gdy niniejszy artykuł jest stosowany po raz pierwszy do jednostki stowarzyszonej, taką jednostkę stowarzyszoną wykazuje się w bilansie skonsolidowanym:

- a) według jej wartości księgowej obliczonej zgodnie z zasadami wyceny ustanowionymi w rozdziałach 2 i 3. Różnicę między tą wartością a kwotą odpowiadającą części kapitału własnego przypadającej na udział kapitałowy w tej jednostce stowarzyszonej wykazuje się oddzielnie w bilansie skonsolidowanym lub w informacji dodatkowej do skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Różnicę tę oblicza się na dzień zastosowania tej metody po raz pierwszy; lub
- b) w kwocie odpowiadającej części kapitału własnego tej jednostki stowarzyszonej przypadającej na udział kapitałowy w tej jednostce stowarzyszonej. Różnicę między tą kwotą a wartością księgową obliczoną zgodnie z zasadami wyceny ustanowionymi w rozdziałach 2 i 3 ujawnia się oddzielnie w bilansie skonsolidowanym lub w informacji dodatkowej do skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Różnicę tę oblicza się na dzień zastosowania tej metody po raz pierwszy.

Państwo członkowskie może zalecić stosowanie jednej z metod określonych w lit. a) i b). W takim przypadku w bilansie skonsolidowanym lub w informacji dodatkowej do skonsolidowanego sprawozdania finansowego wskazuje się którą z metod zastosowano.

Ponadto, do celów lit. a) oraz b), państwo członkowskie może zezwolić lub nakazać, aby obliczanie tej różnicy odbywało się na dzień nabycia akcji lub udziałów bądź, jeżeli ich nabycie miało miejsce w co najmniej dwóch etapach, na dzień, w którym dana jednostka stała się jednostką stowarzyszoną.

3. W przypadku gdy aktywa lub pasywa jednostki stowarzyszonej zostały wycenione według metod innych niż metody zastosowane do konsolidacji zgodnie z art. 24 ust. 11, można – w celu obliczenia różnicy, o której mowa w ust. 2 lit. a) i b) – dokonać aktualizacji ich wyceny z wykorzystaniem metod zastosowanych do konsolidacji. Jeżeli nie dokonano takiej

aktualizacji wyceny, fakt ten jest ujawniany w informacji dodatkowej do skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Państwo członkowskie może wymagać przeprowadzenia takiej aktualizacji wyceny.

4. Wartość księgowa, o której mowa w ust. 2 lit. a), lub kwota odpowiadająca części kapitału własnego jednostki stowarzyszonej, o której mowa w ust. 2 lit. b), zostaje zwiększona lub zmniejszona o kwotę ewentualnego przyrostu lub zmniejszenia w ciągu roku obrotowego części kapitału własnego jednostki stowarzyszonej przypadającej na dany udział kapitałowy; ponadto zostaje ona zmniejszona o kwotę dywidend przypadających na ten udział kapitałowy.

5. W zakresie, w jakim dodatniej różnicy, o której mowa w ust. 2 lit. a) i b), nie da się odnieść do żadnej z kategorii aktywów lub pasywów, traktuje się ją zgodnie z zasadami mającymi zastosowanie do pozycji „wartość firmy” określonymi w art. 12 ust. 6 lit. d), art. 12 ust. 11 akapit pierwszy, art. 24 ust. 3 lit. c) oraz załączniku III i załączniku IV.

6. Część zysku lub straty jednostki stowarzyszonej przypadająca na udziały kapitałowe w takiej jednostce stowarzyszonej wykazuje się w skonsolidowanym rachunku zysków i strat jako odrębną pozycję pod odpowiednią nazwą.

7. Usunięcie, o których mowa w art. 24 ust. 7, dokonuje się, o ile odpowiednie fakty są nam znane lub możliwe do ustalenia.

8. W przypadku gdy jednostka stowarzyszona sporządza skonsolidowane sprawozdanie finansowe, ustępy 1-7 stosuje się do kapitału własnego wykazanego w takim skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym.

9. Przepisy niniejszego artykułu nie muszą być stosowane, w przypadku gdy udział kapitałowy w kapitale jednostki stowarzyszonej jest nieistotny.

Artykuł 28

Informacja dodatkowa do skonsolidowanego sprawozdania finansowego

1. Informacja dodatkowa do skonsolidowanego sprawozdania finansowego zawiera informacje wymagane przepisami art. 16, 17 i 18, a także wszystkie pozostałe informacje wymagane innymi przepisami niniejszej dyrektywy, tak aby ułatwić ocenę sytuacji finansowej jednostek objętych konsolidacją jako całości, z uwzględnieniem najważniejszych dostosowań wynikających ze szczególnego charakteru skonsolidowanego sprawozdania finansowego w porównaniu z rocznym sprawozdaniem finansowym, w tym:

- a) ujawniając transakcje między podmiotami powiązаныmi, nie uwzględnia się transakcji między podmiotami powiązаныmi objętymi konsolidacją, które są eliminowane przy konsolidacji;

- b) ujawniając średnią liczbę zatrudnionych w roku obrotowym, osobno wykazuje się średnią liczbę zatrudnionych w jednostkach objętych konsolidacją metodą proporcjonalną; oraz
- c) ujawniając kwoty uposażeń i zaliczek oraz pożyczek przyznanych członkom organów administrujących, zarządzających i nadzorujących, ujawnia się jedynie kwoty przyznane przez jednostkę dominującą i jej jednostki zależne członkom organów administrujących, zarządzających i nadzorujących jednostki dominującej.
2. Informacja dodatkowa do skonsolidowanego sprawozdania finansowego, oprócz informacji wymaganych na mocy ust. 1, zawiera także następujące informacje:
- a) w odniesieniu do jednostek objętych konsolidacją:
- (i) nazwy i adresy siedzib statutowych tych jednostek,
 - (ii) udział w kapitale posiadany w tych jednostkach, innych niż jednostka dominująca, przez jednostki objęte konsolidacją lub osoby działające we własnym imieniu, ale na rzecz tych jednostek, oraz
 - (iii) informacje na temat tego, który z warunków, o których mowa w art. 22 ust. 1, 2 i 7 po zastosowaniu art. 22 ust. 3, 4 i 5, był podstawą dokonania konsolidacji. Informacji tej można jednak nie ujawniać, jeżeli konsolidacja została przeprowadzona na podstawie art. 22 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 braku istotności na mocy art. 6 ust. 1 lit. j) i art. 23 ust. 10; ponadto podaje się uzasadnienie wyłączenia z konsolidacji jednostek, o których mowa w art. 23 ust. 9;
- b) nazwy i adresy siedziby statutowej jednostek stowarzyszonych objętych konsolidacją zgodnie z przepisami art. 27 ust. 1 oraz część kapitału tych jednostek będącą w posiadaniu jednostek objętych konsolidacją lub osób działających we własnym imieniu, ale na rzecz tych jednostek;
- c) nazwy i adresy siedziby statutowej jednostek objętych konsolidacją metodą proporcjonalną zgodnie z art. 26, czynnikami będące podstawą wspólnego zarządzania tymi jednostkami, oraz część ich kapitału będącą w posiadaniu jednostek objętych konsolidacją lub osób działających we własnym imieniu, ale na rzecz tych jednostek; oraz
- d) w odniesieniu do każdej jednostki, innej niż jednostki, o których mowa w lit. a), b) i c), w której jednostki objęte konsolidacją, samodzielnie lub przez osoby działające we własnym imieniu, ale na rzecz tych jednostek, posiadają udział kapitałowy:
- (i) nazwę i adres siedziby statutowej tych jednostek,
 - (ii) część posiadanego kapitału,
 - (iii) kwotę kapitału własnego oraz wynik finansowy za ostatni rok obrotowy danej jednostki, za który przyjęte zostało sprawozdanie finansowe.
- Informacje dotyczące kapitału własnego oraz wyniku finansowego mogą również zostać pominięte wtedy, gdy dana jednostka nie ogłasza bilansu.
3. Państwa członkowskie mogą zezwolić, aby informacje wymagane na mocy ust. 2 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 skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Państwa członkowskie mogą również zezwolić na pominięcie tych informacji, jeżeli ze względu na charakter tych informacji ich ujawnienie mogłoby przynieść poważne szkody dowolnej z jednostek, 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 skonsolidowanego 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 na mocy art. 19 i 20, z uwzględnieniem niezbędnych dostosowań wynikających ze szczególnego charakteru skonsolidowanego sprawozdania z działalności w porównaniu ze sprawozdaniem z działalności, tak aby ułatwić ocenę sytuacji jednostek objętych konsolidacją jako całości.
2. W odniesieniu do informacji wymaganych przepisami art. 19 i 20 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 dominującą, przez jednostki zależne tej jednostki dominującej lub przez osoby działające we własnym imieniu, ale na rzecz dowolnej z 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 we wszystkich jednostkach objętych konsolidacją jako całości.

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 – w rozsądnym terminie nieprzekraczającym 12 miesięcy od dnia bilansowego – należycie zatwierdzonych rocznych sprawozdań finansowych i sprawozdań z działalności wraz z opinią biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej, o której mowa w art. 34 niniejszej dyrektywy, 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, jeżeli egzemplarz całości lub części takiego sprawozdania można bez trudu uzyskać na odpowiedni wniosek w cenie nieprzekraczającej kosztów administracyjnych z nim związanych.

2. Państwa członkowskie mogą zwolnić jednostkę, o której mowa w załączniku II, do której środki koordynacyjne przewidziane niniejszą dyrektywą mają zastosowanie na mocy art. 1 ust. 1 lit. b), z obowiązku ogłaszania sprawozdań finansowych zgodnie z art. 3 dyrektywy 2009/101/WE, pod warunkiem że sprawozdania finansowe tej jednostki są dostępne do wiadomości publicznej w jej siedzibie, 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 ogłasza sprawozdań finansowych danej jednostki wraz z własnymi sprawozdaniami finansowymi;
- b) wszyscy wspólnicy danej jednostki, ponoszący nieograniczoną odpowiedzialność majątkową są jednostkami, które

nie podlegają przepisom prawa państwa członkowskiego, lecz które mają formę prawną porównywalną do jednostek, o których mowa w dyrektywie 2009/101/WE.

Egzemplarze sprawozdań finansowych są udostępniane na wniosek. Cena takiego egzemplarza nie może przekraczać kosztów administracyjnych z nim związanych.

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

W przypadku gdy jednostka sporządzająca skonsolidowane sprawozdania finansowe jest utworzona w formie jednej z jednostek wymienionych w załączniku II i na mocy przepisów prawa krajowego jej państwa członkowskiego nie podlega obowiązkowi ogłaszania dokumentów, o których mowa w ust. 1, w taki sam sposób jak określony w art. 3 dyrektywy 2009/101/WE, zapewnia ona co najmniej udostępnienie tych dokumentów do publicznego wglądu w swojej siedzibie oraz przekazuje na wniosek ich egzemplarz, którego cena nie przekracza kosztów administracyjnych z nim związanych.

Artykuł 31

Uproszczenia dla małych i średnich jednostek

1. Państwa członkowskie mogą zwolnić małe jednostki z obowiązku ogłaszania rachunku zysków i strat oraz sprawozdania z działalności.

2. Państwa członkowskie mogą zezwolić średnim jednostkom na ogłaszanie:

a) skróconego bilansu zawierającego jedynie te pozycje, które w załącznikach III i IV zostały poprzedzone literą lub cyfrą rzymską, z odrębnym ujawnieniem w bilansie lub informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego:

(i) pozycji C I 3, C II 1, 2, 3 i 4, C III 1, 2, 3 i 4, D II 2, 3 i 6 oraz D III 1 i 2 po stronie aktywów, a także pozycji C 1, 2, 6, 7 i 9 po stronie pasywów (kapitały, rezerwy i zobowiązania) w załączniku III,

(ii) pozycji C I 3, C II 1, 2, 3 i 4, C III 1, 2, 3 i 4, D II 2, 3 i 6, D III 1 i 2, F 1, 2, 6, 7 i 9 oraz I 1, 2, 6, 7 i 9 w załączniku IV,

(iii) wymaganych informacji umieszczonych w nawiasach w pozycji D II po stronie aktywów i pozycji C po stronie pasywów w załączniku III w kwocie ogółem dla wszystkich odnośnych pozycji, a odrębnie dla pozycji D II 2 i 3 po stronie aktywów oraz dla pozycji C 1, 2, 6, 7 i 9 po stronie pasywów (kapitały, rezerwy i zobowiązania),

(iv) wymaganych informacji umieszczonych w nawiasach w pozycji D II w załączniku IV, w kwocie ogółem dla wszystkich odnośnych pozycji, a odrębnie dla pozycji D II 2 i 3;

b) skróconej informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego bez informacji wymaganych w art. 17 ust. 1 lit. f) i j).

Niniejszy ustęp stosuje się bez uszczerbku dla art. 30 ust. 1 w zakresie, w jakim artykuł ten dotyczy rachunku zysków i strat, sprawozdania z działalności i opinii biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej.

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 lub firmy audytorskiej. Dołączany jest do nich pełny tekst sprawozdania z badania.

2. Jeżeli roczne sprawozdanie finansowe nie jest ogłaszane w pełnej wersji, skrócona wersja takiego sprawozdania, do której nie jest dołączone sprawozdanie z badania:

- a) zawiera informację o tym, że ogłoszona wersja jest wersją skróconą;
- b) wskazuje rejestr, w którym dane sprawozdanie finansowe zostało złożone zgodnie z art. 3 dyrektywy 2009/101/WE lub, jeżeli dane sprawozdanie finansowe nie zostało jeszcze złożone, podaje tę informację;
- c) ujawnia, czy biegły rewident lub firma audytorska wydali opinię z badania bez zastrzeżeń, z zastrzeżeniami lub negatywną, czy też biegły rewident lub firma audytorska nie byli w stanie wyrazić opinii z badania;
- d) ujawnia, czy sprawozdanie z badania zawierało odniesienie do jakiegokolwiek kwestii, na którą biegły rewident lub firma audytorska zwrócili 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 zapewniają, aby członkowie organów administrujących, zarządzających i nadzorujących jednostki – działający w ramach kompetencji przyznanych im na mocy przepisów prawa krajowego – wspólnie odpowiadali za zapewnienie, by:

- a) roczne sprawozdanie finansowe, sprawozdanie z działalności i – w przypadku gdy jest ono przedkładane oddzielnie – oświadczenie o stosowaniu zasad ładu korporacyjnego; oraz

b) skonsolidowane sprawozdanie finansowe, skonsolidowane sprawozdanie z działalności i – w przypadku gdy jest ono przedkładane oddzielnie – skonsolidowane oświadczenie o stosowaniu zasad ładu korporacyjnego,

były sporządzane i ogłaszane zgodnie z wymogami niniejszej dyrektywy oraz, w stosownych przypadkach, z międzynarodowymi standardami rachunkowości przyjętymi zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002.

2. Państwa członkowskie zapewniają, by ich własne przepisy ustawowe, wykonawcze i administracyjne dotyczące odpowiedzialności prawnej przynajmniej wobec jednostki miały zastosowanie do członków organów administrujących, zarządzających oraz nadzorujących jednostki, w przypadku uchybienia obowiązkowi, o których mowa w ust. 1.

ROZDZIAŁ 8

BADANIE SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH

Artykuł 34

Wymóg ogólny

1. Państwa członkowskie zapewniają, by sprawozdania finansowe jednostek interesu publicznego oraz średnich i dużych jednostek były badane przez co najmniej jednego biegłego rewidenta lub co najmniej jedną firmę audytorską zatwierdzonych przez państwo członkowskie do celów przeprowadzania badań ustawowych na podstawie dyrektywy 2006/43/WE.

Ponadto biegły rewident (biegli rewidenty) lub firma audytorska (firmy audytorskie):

- a) wydają opinię na temat:
 - (i) tego, czy sprawozdanie z działalności jest spójne ze sprawozdaniem finansowym za ten sam rok obrotowy, oraz
 - (ii) tego, czy sprawozdanie z działalności zostało sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie wymogami prawnymi;
- b) oświadczają, czy w świetle znajomości jednostki i jej otoczenia oraz wiedzy na ten temat zdobytych w trakcie badania, stwierdzili istotną nieprawidłowość w sprawozdaniu z działalności i wskazują na charakter każdej takiej nieprawidłowości.

2. Ustęp 1 akapit pierwszy stosuje się odpowiednio do skonsolidowanych sprawozdań finansowych. Ustęp 1 akapit drugi stosuje się odpowiednio do skonsolidowanych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań z działalności.

Artykuł 35

Zmiana dyrektywy 2006/43/WE w zakresie sprawozdania z badania

Art. 28 dyrektywy 2006/43/WE otrzymuje brzmienie:

„Artykuł 28

Sprawozdawczość z badania

1. Sprawozdanie z badania obejmuje:
 - 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;
 - c) opinię z badania, która jest bez zastrzeżeń, z zastrzeżeniami lub negatywna i w której jasno przedstawia się opinię biegłego rewidenta:
 - (i) o tym, czy roczne sprawozdanie finansowe przedstawia prawdziwy i rzetelny obraz zgodnie z odpowiednimi ramami sprawozdawczości finansowej, oraz
 - (ii) w stosownych przypadkach, o tym, czy roczne sprawozdanie finansowe jest zgodne z wymogami ustawowymi.

Jeżeli biegły rewident nie jest w stanie wyrazić opinii z badania, sprawozdanie zawiera odmowę wydania opinii;

- d) odniesienie do wszelkich kwestii, na które biegły rewident zwraca uwagę, podkreślając je, bez zgłaszania zastrzeżeń w opinii z badania;
- e) opinię i oświadczenie, o których mowa w art. 34 ust. 1 akapit drugi dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE z dnia 26 czerwca 2013 r. w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek, zmieniająca dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2006/43/WE oraz uchylającą dyrektywę Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG (*).

2. Biegły rewident podpisuje sprawozdanie z badania i opatruje je datą. W przypadku gdy firma audytorska przeprowadza badanie ustawowe, sprawozdanie z badania jest podpisywane przynajmniej przez biegłego rewidenta (biegłych rewidentów), przeprowadzającego (przeprowadzających) badanie ustawowe w imieniu firmy audytorskiej. W wyjątkowych okolicznościach państwa członkowskie mogą postanowić, że taki podpis lub takie podpisy nie muszą być ujawniane opinii publicznej, jeżeli takie ujawnienie mogłoby prowadzić do bezpośredniego i znaczącego zagrożenia bezpieczeństwa osobistego jakiejkolwiek osoby. W każdym przypadku nazwisko danej osoby musi (nazwiska danych osób muszą) być znane odpowiednim właściwym organom.

3. Sprawozdanie z badania dotyczące skonsolidowanego sprawozdania finansowego jest zgodne z wymogami określonymi w ust. 1 i 2. Wypowiadając się na temat spójności sprawozdania z działalności i sprawozdania finansowego, zgodnie z wymogiem ust. 1 lit. e) biegły rewident lub firma audytorska biorą pod uwagę skonsolidowane sprawozdanie finansowe i skonsolidowane sprawozdanie z działalności. Jeżeli roczne sprawozdanie finansowe jednostki dominującej jest dołączone do skonsolidowanego sprawozdania finansowego, sprawozdania z badania wymagane na mocy niniejszego artykułu mogą zostać połączone.

(*) Dz.U. L 182 z 29.6.2013, s. 19."

ROZDZIAŁ 9

PRZEPISY DOTYCZĄCE ZWOLNIEŃ I OGRANICZENIA ZWOLNIEŃ

Artykuł 36

Zwolnienia dla mikrojednostek

1. Państwa członkowskie mogą zwolnić mikrojednostki z któregośkolwiek lub wszystkich z poniższych wymogów:
 - a) obowiązku przedstawiania „rozliczeń międzyokresowych czynnych” oraz „rozliczeń międzyokresowych kosztów i przychodów”. W przypadku gdy państwo członkowskie skorzysta z tej opinii, może ono zezwolić tym jednostkom, wyłącznie w odniesieniu do innych kosztów, o których mowa w ust. 2 lit. b) ppkt (vi) niniejszego artykułu, na odstępianie od przepisów art. 6 ust. 1 lit. d) w odniesieniu do ujęcia „rozliczeń międzyokresowych czynnych” oraz „rozliczeń międzyokresowych kosztów i przychodów”, pod warunkiem że fakt ten zostanie ujawniony w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego lub, zgodnie z lit. b) niniejszego ustępu, w przypisie do bilansu;
 - b) obowiązku sporządzania informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego zgodnie z art. 16, pod warunkiem że informacje wymagane na mocy art. 16 ust. 1 lit. d) i e) niniejszej dyrektywy oraz art. 24 ust. 2 dyrektywy 2012/30/UE zostaną ujawnione w przypisie do bilansu;

c) obowiązku sporządzania sprawozdania z działalności zgodnie z rozdziałem 5, pod warunkiem że informacje wymagane na mocy art. 24 ust. 2 dyrektywy 2012/30/UE zostaną ujawnione w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego lub, zgodnie z lit. b) niniejszego ustępu, w przypisie do bilansu;

d) obowiązku ogłaszania rocznych sprawozdań finansowych zgodnie z rozdziałem 7 niniejszej dyrektywy, pod warunkiem że informacje bilansowe zawarte w tych sprawozdaniach będą należycie przedkładane zgodnie z przepisami prawa krajowego co najmniej jednemu właściwemu organowi wyznaczonemu przez dane państwo członkowskie. W przypadku gdy właściwym organem nie jest rejestr centralny, rejestr handlowy lub rejestr spółek, o których mowa w art. 3 ust. 1 dyrektywy 2009/101/WE, ten właściwy organ ma obowiązek przekazać przedłożone informacje do rejestru.

2. Państwa członkowskie mogą zezwolić mikrojednostkom, by:

a) sporządzały jedynie skrócony bilans wykazujący oddzielnie co najmniej pozycje poprzedzone literami w załącznikach III lub IV, o ile dane pozycje mają zastosowanie. W przypadkach gdy zastosowanie ma ust. 1 lit. a) niniejszego artykułu, z bilansu wyłącza się pozycję E po stronie aktywów i pozycję D po stronie pasywów w załączniku III lub pozycję E i K w załączniku IV;

b) sporządzały jedynie skrócony rachunek zysków i strat wykazujący oddzielnie co najmniej następujące pozycje, o ile mają one zastosowanie:

(i) przychody netto ze sprzedaży,

(ii) pozostałe przychody,

(iii) koszt surowców i materiałów,

(iv) koszty osobowe,

(v) korekty wartości,

(vi) pozostałe koszty,

(vii) podatki,

(viii) zysk lub stratę.

3. Państwa członkowskie nie zezwalają na stosowanie art. 8 w stosunku do żadnej mikrojednostki korzystającej z jakichkolwiek zwolnień przewidzianych w ust. 1 i 2 niniejszego artykułu, ani nie wymagają stosowania przepisów tego artykułu w stosunku do tych mikrojednostek.

4. W odniesieniu do mikrojednostek uważa się, że roczne sprawozdanie finansowe sporządzone zgodnie z ust. 1, 2 i 3 niniejszego artykułu przedstawia prawdziwy i rzetelny obraz wymagany na mocy art. 4 ust. 3, w związku z czym do takich sprawozdań nie mają zastosowania przepisy art. 4 ust. 4.

5. Jeżeli zastosowanie ma ust. 1 lit. a) niniejszego artykułu, suma bilansowa, o której mowa w art. 3 ust. 1 lit. a), obejmuje składniki aktywów, o których mowa w pozycjach A–D po stronie aktywów w załączniku III, lub pozycje A–D w załączniku IV.

6. Bez uszczerbku dla niniejszego artykułu, państwa członkowskie zapewniają, by mikrojednostki były w pozostałych przypadkach uznawane za małe jednostki.

7. Państwa członkowskie nie udostępniają odstępstw przewidzianych w ust. 1, 2 i 3 w odniesieniu do przedsiębiorstw inwestycyjnych i finansowych jednostek holdingowych.

8. Państwa członkowskie, które w dniu 19 lipca 2013 r., wprowadziły już w życie przepisy ustawowe, wykonawcze lub administracyjne zgodnie z dyrektywą Parlamentu Europejskiego i Rady 2012/6/UE z dnia 14 marca 2012 r. dotyczącą zmiany dyrektywy Rady 78/660/EWG w sprawie rocznych sprawozdań finansowych niektórych rodzajów spółek w odniesieniu do mikropodmiotów⁽¹⁾, mogą być zwolnione z wymogów określonych w art. 3 ust. 9 w odniesieniu do przeliczenia na waluty krajowe progów przewidzianych w art. 3 ust. 1, przy zastosowaniu art. 53 ust. 1 zdanie pierwsze.

9. Nie później niż 20 lipca 2018 r. Komisja przedłoży Parlamentowi Europejskiemu, Radzie i Europejskiemu Komitetowi Ekonomiczno-Społecznemu sprawozdanie na temat sytuacji mikrojednostek, z uwzględnieniem, w szczególności, sytuacji na poziomie krajowym w zakresie liczby jednostek objętych kryterium dotyczącym wielkości i w zakresie zmniejszenia obciążeń administracyjnych w wyniku zwolnienia z wymogu ogłaszania sprawozdań.

Artykuł 37

Zwolnienie dla jednostek zależnych

Niezależnie od przepisów dyrektyw 2009/101/WE i 2012/30/UE 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 będących jednostkami zależnymi, jeżeli spełnione są następujące warunki:

1) jednostka dominująca podlega przepisom prawa państwa członkowskiego;

⁽¹⁾ Dz.U. L 81 z 21.3.2012, s. 3.

- 2) wszyscy akcjonariusze lub wspólnicy jednostki zależnej wyrazili – w odniesieniu do każdego roku obrotowego, w którym zwolnienie jest stosowane – zgodę na zwolnienie z takiego obowiązku;
- 3) jednostka dominująca oświadczyła, że gwarantuje i poręcza zobowiązania zaciągnięte przez jednostkę zależną;
- 4) oświadczenia, o których mowa w pkt 2 i 3 niniejszego artykułu, są ogłaszane przez jednostkę zależną zgodnie z przepisami prawa państwa członkowskiego w myśl przepisów rozdziału 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; oraz
- 7) skonsolidowane sprawozdanie finansowe, o którym mowa w pkt 5 niniejszego artykułu, skonsolidowane sprawozdanie z działalności i sprawozdanie z badania są ogłaszane w odniesieniu do jednostki zależnej zgodnie z przepisami prawa państwa członkowskiego w myśl przepisów rozdziału 2 dyrektywy 2009/101/WE.

Artykuł 38

Jednostki będące wspólnikami innych jednostek ponoszącymi nieograniczoną odpowiedzialność majątkową

1. Państwa członkowskie mogą nakazać jednostkom, o których mowa w art. 1 ust. 1 lit. a), podlegającym przepisom ich prawa krajowego i będącym wspólnikami ponoszącymi nieograniczoną odpowiedzialność majątkową w którejkolwiek jednostce, o której mowa w art. 1 ust. 1 lit. b) (zainteresowana jednostka), aby sporządzały, poddawały badaniu i ogłaszały – wraz ze swoim sprawozdaniem finansowym – sprawozdanie finansowe zainteresowanej jednostki zgodnie z niniejszą dyrektywą; w takim przypadku wymogi niniejszej dyrektywy nie mają zastosowania do zainteresowanej jednostki.
2. Państwa członkowskie nie mają obowiązku stosowania wymogów niniejszej dyrektywy do zainteresowanej jednostki, w przypadku gdy:
 - a) sprawozdanie finansowe zainteresowanej jednostki jest sporządzane, poddawane badaniu i ogłaszane zgodnie z przepisami niniejszej dyrektywy przez jednostkę, która:
 - (i) jest wspólnikiem w tej zainteresowanej jednostce, ponoszącym nieograniczoną odpowiedzialność majątkową, oraz
 - (ii) podlega przepisom prawa innego państwa członkowskiego;

- b) zainteresowana jednostka jest objęta skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym sporządzonym, poddanym badaniu i ogłoszonym zgodnie z niniejszą dyrektywą przez:
 - (i) wspólnika ponoszącego nieograniczoną odpowiedzialność majątkową, lub
 - (ii) w przypadku gdy zainteresowana jednostka jest objęta skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym większej grupy jednostek, sporządzonym, poddanym badaniu i ogłoszonym zgodnie z niniejszą dyrektywą – jednostką dominującą podlegającą przepisom prawa państwa członkowskiego. Zwolnienie takie wymaga ujawnienia w informacji dodatkowej do skonsolidowanego sprawozdania finansowego.

3. W przypadkach, o których mowa w ust. 2, zainteresowana jednostka podaje, na wniosek, nazwę jednostki ogłaszającej sprawozdanie finansowe.

Artykuł 39

Zwolnienie dotyczące rachunku zysków i strat dla jednostek dominujących sporządzających skonsolidowane sprawozdanie finansowe

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

- 1) jednostka dominująca sporządza skonsolidowane sprawozdanie finansowe zgodnie z niniejszą dyrektywą i jest objęta tym skonsolidowanym sprawozdaniem 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; oraz
- 4) wynik finansowy jednostki dominującej, ustalony zgodnie z przepisami niniejszej dyrektywy, wykazuje się w jej.

Artykuł 40

Ograniczenie zwolnień dla 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. Jednostka interesu publicznego jest traktowana jak duża jednostka, bez względu na jej przychody netto ze sprzedaży, sumę bilansową lub średnią liczbę zatrudnionych w roku obrotowym.

ROZDZIAŁ 10

**SPRAWOZDANIE DOTYCZĄCE PŁATNOŚCI NA RZECZ
ADMINISTRACJI RZĄDOWYCH**

Artykuł 41

**Definicje odnoszące się do sprawozdawczości dotyczącej
płatności na rzecz administracji rządowych**

Do celów niniejszego rozdziału stosuje się następujące definicje:

- 1) „jednostka działająca w przemyśle wydobywczym” oznacza jednostkę prowadzącą jakąkolwiek działalność polegającą na eksploracji, poszukiwaniu, odkrywaniu, eksploatacji i wydobyciu złóż minerałów, ropy i gazu ziemnego lub innych materiałów, w ramach rodzajów działalności gospodarczej wymienionych w sekcji B działu 05–08 załącznika I do rozporządzenia (WE) nr 1893/2006 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 20 grudnia 2006 r. w sprawie statystycznej klasyfikacji działalności gospodarczej NACE Rev. 2 ⁽¹⁾;
- 2) „jednostka zajmująca się wyrębem lasów pierwotnych” oznacza jednostkę prowadzącą działalność, o której mowa w sekcji A działu 02, grupa 02.2 załącznika I do rozporządzenia (WE) nr 1893/2006, 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 lub jednostki kontrolowane przez te organy, zgodnie z art. 22 ust. 1–6 niniejszej dyrektywy;
- 4) „projekt” oznacza działalność operacyjną regulowaną jedną umową, licencją, najmem lub dzierżawą, koncesją lub podobną umową prawną i stanowiącą podstawę zobowiązań płatniczych wobec administracji rządowej. Niemniej jednak, jeżeli kilka takich umów jest ze sobą znacząco powiązanych, to jest to uznawane za projekt;
- 5) „płatność” oznacza zapłaconą kwotę, w gotówce lub w naturze, za działalność opisaną w pkt 1 i 2, następującego rodzaju:
 - a) należności z tytułu produkcji;
 - b) podatki pobierane od dochodu, produkcji lub zysków spółek, z wyłączeniem podatków od konsumpcji, takich jak podatki od wartości dodanej, podatki dochodowe od osób fizycznych lub podatki od sprzedaży;
 - c) tantiemy;
 - d) dywidendy;
 - e) premie za podpis, odkrycie i produkcję;

- f) opłaty licencyjne, opłaty za rozpoczęcie działalności oraz inne świadczenia z tytułu przyznania licencji lub koncesji; oraz
- g) płatności za ulepszenia w zakresie infrastruktury.

Artykuł 42

**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. Obowiązek ten nie ma zastosowania do żadnej jednostki podlegającej przepisom prawa państwa członkowskiego, która jest jednostką zależną lub dominującą, gdy spełnione są oba następujące warunki:
 - a) jednostka dominująca podlega przepisom prawa państwa członkowskiego; oraz
 - b) płatności dokonywane przez daną jednostkę na rzecz administracji rządowych są uwzględniane w skonsolidowanym sprawozdaniu dotyczącym płatności na rzecz administracji rządowych, sporządzanym przez tę jednostkę dominującą zgodnie z art. 44.

Artykuł 43

Treść sprawozdania

1. Żadna płatność, dokonana jako pojedyncza płatność lub jako seria powiązanych płatności, nie musi być uwzględniana w sprawozdaniu, jeżeli jest niższa niż 100 000 EUR w roku obrotowym.
2. W sprawozdaniu ujawniane są następujące informacje w związku z działalnością opisaną w pkt. 41 ust. 1 i 2 w odniesieniu do danego roku obrotowego:
 - a) łączna kwota płatności dokonanych na rzecz każdej administracji rządowej;
 - b) łączna kwota w podziale na rodzaje płatności, zgodnie z art. 41 pkt 5 lit. a)–g), dokonanych na rzecz każdej administracji rządowej;
 - c) w przypadku gdy płatności te zostały przypisane do określonego projektu – łączna kwota w podziale na rodzaje płatności, zgodnie z art. 41 pkt 5 lit. a)–g), dokonanych z tytułu każdego takiego projektu, a także łączna kwota płatności z tytułu każdego takiego projektu.

⁽¹⁾ Dz.U. L 393 z 30.12.2006, s. 1.

Płatności dokonywane przez jednostkę w związku z wymogami nałożonymi na poziomie podmiotu mogą być ujawniane na poziomie podmiotu, a nie na poziomie projektu.

3. W przypadku przekazania administracji rządowej świadczeń rzeczowych, w sprawozdaniu ujmuje się ich wartość oraz, w stosownych przypadkach, wielkość. Należy dołączyć uwagi dodatkowe, wyjaśniające, w jaki sposób została ustalona ich wartość.

4. Informacje na temat płatności, o których mowa w niniejszym artykule, odzwierciedlają istotę, a nie formę odnośnej płatności lub działalności. Płatności lub rodzaje działalności nie mogą być sztucznie dzielone lub agregowane, aby unikać stosowania niniejszej dyrektywy.

5. W przypadku państw członkowskich, które nie przyjęły euro, próg w euro określony w ust. 1 przelicza się na walutę krajową poprzez:

- a) zastosowanie kursu walutowego opublikowanego w *Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej* w dniu wejścia w życie jakiegokolwiek dyrektywy ustanawiającej ten próg; oraz
- b) zaokrąglenie do najbliższej setki.

Artykuł 44

Skonsolidowane sprawozdanie dotyczące płatności na rzecz administracji rządowych

1. Państwo członkowskie nakazuje, aby każda duża jednostka lub każda jednostka interesu publicznego działająca w przemyśle wydobywczym lub zajmująca się wyrębem lasów pierwotnych i podlegające przepisom jego prawa krajowego sporządzały skonsolidowane sprawozdania dotyczące płatności na rzecz administracji rządowych zgodnie z art. 42 i 43, jeżeli jednostka dominująca ma obowiązek sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych określony w art. 22 ust. 1–6.

Uznaje się, że jednostka dominująca działa w przemyśle wydobywczym lub zajmuje się wyrębem lasów pierwotnych, jeżeli którakolwiek z jej jednostek zależnych działa w przemyśle wydobywczym lub zajmuje się wyrębem lasów pierwotnych.

Skonsolidowane sprawozdanie zawiera wyłącznie płatności wynikające z operacji wydobywczych lub związanych z wyrębem lasów pierwotnych.

2. Obowiązek sporządzania skonsolidowanego sprawozdania, o którym mowa w ust. 1, nie ma zastosowania do:

- a) jednostki dominującej małej grupy, zdefiniowanej w art. 3 ust. 5, z wyjątkiem sytuacji, gdy którakolwiek jednostka powiązana jest jednostką interesu publicznego;

b) jednostki dominującej średniej grupy, zdefiniowanej w art. 3 ust. 6, z wyjątkiem sytuacji, gdy którakolwiek jednostka powiązana jest jednostką interesu publicznego; oraz

c) jednostki dominującej podlegającej przepisom prawa państwa członkowskiego, będącej równocześnie jednostką zależną, jeżeli jej własna jednostka dominująca podlega przepisom prawa państwa członkowskiego.

3. Jednostka, w tym jednostka interesu publicznego, nie musi być uwzględniana w skonsolidowanym sprawozdaniu dotyczącym płatności na rzecz administracji rządowych, jeżeli spełniony jest co najmniej jeden z następujących warunków:

- a) poważne długoterminowe ograniczenia znacząco utrudniają jednostce dominującej wykonywanie jej praw do aktywów tej jednostki lub sprawowanie zarządu nad tą jednostką;
- b) wyjątkowo rzadkie przypadki, gdy 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;
- c) akcje lub udziały tej jednostki znajdują się w posiadaniu wyłącznie w celu ich późniejszej odsprzedaży.

Wyżej wymienione zwolnienia mają zastosowanie wyłącznie, jeśli są wykorzystywane również do celów skonsolidowanych sprawozdań finansowych.

Artykuł 45

Ogłaszanie sprawozdań

1. Sprawozdanie, o którym mowa w art. 42, oraz skonsolidowane sprawozdanie, o którym mowa w art. 44, dotyczące płatności na rzecz administracji rządowych, są ogłaszane w trybie określonym przepisami prawa każdego państwa członkowskiego zgodnie z rozdziałem 2 dyrektywy 2009/101/WE.

2. Państwa członkowskie zapewniają, by członkowie odpowiedzialnych organów jednostki, działający w ramach kompetencji przyznanych im na mocy przepisów prawa krajowego, odpowiadali za zapewnienie, by według ich najlepszej wiedzy i najlepszych zdolności, sprawozdanie dotyczące płatności na rzecz administracji rządowych było ogłaszane zgodnie z wymogami niniejszej dyrektywy.

Artykuł 46

Kryteria równoważności

1. Jednostki określone w art. 42 i 44, które sporządzają i ogłaszają sprawozdanie spełniające wymogi sprawozdawcze państwa trzeciego ocenione, zgodnie z art. 47, jako równoważne z wymogami niniejszego rozdziału, są zwolnione z wymogów niniejszego rozdziału, z wyjątkiem obowiązku ogłaszania przedmiotowego sprawozdania stosownie do przepisów każdego państwa członkowskiego zgodnie z rozdziałem 2 dyrektywy 2009/101/WE.

2. Komisja jest uprawniona do przyjmowania aktów delegowanych zgodnie z art. 49 w celu określenia kryteriów, które należy stosować przy ocenianiu – do celów ust. 3 niniejszego artykułu – czy wymogi sprawozdawcze państwa trzeciego są równoważne z wymogami niniejszego rozdziału.

3. Kryteria określone przez Komisję zgodnie z ust. 2:

a) obejmują następujące elementy:

(i) docelowe jednostki,

(ii) docelowi odbiorcy płatności,

(iii) objęte płatności,

(iv) przypisanie objętych płatności,

(v) podział objętych płatności,

(vi) mechanizmy skutkujące sprawozdawczością na zasadzie skonsolidowanej,

(vii) nośnik, na którym przedstawiane są sprawozdania,

(viii) częstotliwość przedstawiania sprawozdań, oraz

(ix) środki przeciwdziałania uchylaniu się od obowiązków;

b) w innych przypadkach ograniczać się do kryteriów, które ułatwiają bezpośrednie porównanie wymogów sprawozdawczych państwa trzeciego z wymogami niniejszego rozdziału.

Artykuł 47

Stosowanie kryteriów równoważności

Komisja dysponuje uprawnieniami do przyjmowania aktów wykonawczych określających te wymogi sprawozdawcze państw trzecich, które – po zastosowaniu kryteriów równoważności wskazanych zgodnie z art. 46 – uznaje za równoważne z wymogami niniejszego rozdziału. Te akty wykonawcze przyjmuje się zgodnie z procedurą sprawdzającą, o której mowa w art. 50 ust. 2.

Artykuł 48

Przegląd

Komisja dokonuje przeglądu wykonania i skuteczności niniejszego rozdziału, szczególnie jeśli chodzi o zakres obowiązków sprawozdawczych, przestrzeganie tych obowiązków, a także zasad sprawozdawczości w podziale na projekty, a następnie sporządza stosowne sprawozdanie.

W przeglądzie uwzględnia się sytuację międzynarodową, w szczególności w odniesieniu do zwiększenia przejrzystości płatności na rzecz administracji rządowych, ocenić wpływ innych systemów międzynarodowych i przeanalizować skutki dla konkurencyjności i bezpieczeństwa dostaw energii. Przegląd należy ukończyć nie później niż 21 lipca 2018 r.

Sprawozdanie przedkłada się Parlamentowi Europejskiemu i Radzie, w stosownych przypadkach wraz z wnioskiem ustawodawczym. W sprawozdaniu tym należy przeanalizować rozszerzenie wymogów sprawozdawczych na dodatkowe sektory przemysłu oraz to, czy sprawozdanie na temat płatności na rzecz administracji rządowych powinno podlegać badaniu. W sprawozdaniu należy też przeanalizować ujawnienie dodatkowych informacji dotyczących średniej liczby zatrudnionych, korzystania z usług podwykonawców oraz ewentualnych sankcji finansowych nakładanych przez państwo.

Ponadto w sprawozdaniu należy przeanalizować wykonalność wprowadzenia dla wszystkich unijnych emitentów obowiązku zachowania należytej staranności przy zaopatrywaniu się w minerały, aby zapewnić, że łańcuchy dostaw nie mają powiązań ze stronami konfliktu i że przestrzegane są zalecenia EITI i OECD dotyczące odpowiedzialnego zarządzania łańcuchem dostaw.

ROZDZIAŁ 11

PRZEPISY KOŃCOWE

Artykuł 49

Wykonywanie przekazanych uprawnień

1. Powierzenie Komisji uprawnień do przyjmowania aktów delegowanych podlega warunkom określonym w niniejszym artykule.

2. Uprawnienia do przyjęcia aktów delegowanych, o których mowa w art. 1 ust. 2, art. 3 ust. 13 i art. 46 ust. 2, powierza się Komisji na czas nieokreślony od dnia, o którym mowa w art. 54.

3. Przekazanie uprawnień, o którym mowa w art. 1 ust. 2, art. 3 ust. 13 i art. 46 ust. 2 może zostać w dowolnym momencie odwołane przez Parlament Europejski lub przez Radę. Decyzja o odwołaniu kończy przekazanie określonych w niej uprawnień. Decyzja o odwołaniu staje się skuteczna od następnego dnia po jej opublikowaniu w *Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej* lub w późniejszym określonym w tej decyzji terminie. Nie wpływa ona na ważność jakichkolwiek już obowiązujących aktów delegowanych.

4. Niezwłocznie po przyjęciu aktu delegowanego Komisja tym przekazuje go równocześnie Parlamentowi Europejskiemu i Radzie.

5. Akt delegowany przyjęty na podstawie art. 1 ust. 2, art. 3 ust. 13 lub art. 46 ust. 2 wchodzi w życie tylko, jeśli Parlament Europejski lub Rada nie wyraziły sprzeciwu w terminie dwóch miesięcy od daty przekazania tego aktu Parlamentowi Europejskiemu i Radzie, lub jeśli przed upływem tego terminu zarówno Parlament Europejski, jak i Rada poinformowały Komisję, że nie wniosą sprzeciwu. Termin ten przedłuża się o dwa miesiące z inicjatywy Parlamentu Europejskiego lub Rady.

Artykuł 50

Procedura komitetowa

1. Komisję wspomaga komitet. Komitet ten jest komitetem w rozumieniu rozporządzenia (UE) nr 182/2011.

2. W przypadku odesłania do niniejszego ustępu stosuje się art. 5 rozporządzenia (UE) nr 182/2011.

Artykuł 51

Sankcje

Państwa członkowskie przewidują sankcje mające zastosowanie w przypadku naruszenia przepisów krajowych przyjętych zgodnie z niniejszą dyrektywą oraz podejmują wszelkie niezbędne środki w celu zapewnienia ich wykonania. Przewidziane sankcje są skuteczne, proporcjonalne i odstraszające.

Artykuł 52

Uchylenie dyrektyw 78/660/EWG i 83/349/EWG

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 VII.

Artykuł 53

Transparencja

1. Państwa członkowskie wprowadzą w życie przepisy ustawowe, wykonawcze i administracyjne niezbędne do wykonania

niniejszej dyrektywy do dnia 20 lipca 2015 r. Niezwłocznie przekazują Komisji tekst tych przepisów.

Państwa członkowskie mogą przewidzieć, że przepisy, o których mowa w akapicie pierwszym, będą miały zastosowanie najpierw do sprawozdań finansowych za lata obrotowe rozpoczynające się w dniu 1 stycznia 2016 r. lub w trakcie roku kalendarzowego 2016.

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 54

Wejście w życie

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

Artykuł 55

Adresaci

Niniejsza dyrektywa skierowana jest do państw członkowskich.

Sporządzono w Brukseli dnia 26 czerwca 2013 r.

W imieniu Parlamentu
Europejskiego

M. SCHULZ
Przewodniczący

W imieniu Rady

A. SHATTER
Przewodniczący

ZAŁĄCZNIK I

RODZAJE JEDNOSTEK, O KTÓRYCH MOWA W ART. 1 UST. 1 LIT. A)

— Belgia:

la société anonyme/de naamloze vennootschap, la société en commandite par actions/de commanditaire vennootschap op aandelen, la société privée à responsabilité limitée/de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid, la société coopérative à responsabilité limitée/de coöperatieve vennootschap 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, osäühing;

— 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, la société par actions simplifiée;

— 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, uždariosios 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, kumpannija privata —private limited liability company,
soċjeta in akkomandita bil-kapital maqsum fazzjonijiet —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 ações, a sociedade por quotas de responsabilidade limitada;
 - Rumunia:
societate pe acțiuni, societate cu răspundere limitată, societate în comandită pe acțiuni.
 - Słowenia:
delniška družba, družba z omejeno odgovornostjo, komanditna delniška družba;
 - Słowacja:
akciová spoločnosť, spoločnosť s ručením obmedzeným;
 - Finlandia:
yksityinen osakeyhtiö/privat aktiebolag, julkinen osakeyhtiö/publikt aktiebolag;
 - Szwecja:
aktiebolag;
 - Zjednoczone Królestwo:
public companies limited by shares or by guarantee, private companies limited by shares or by guarantee
-

ZAŁĄCZNIK II

RODZAJE JEDNOSTEK, O KTÓRYCH MOWA W ART. 1 UST. 1 LIT. B)

— Belgia

la société en nom collectif/de vennootschap onder firma, la société en commandite simple/de gewone commanditaire vennootschap, la société coopérative à responsabilité illimitée/de coöperatieve vennootschap met onbeperkte aansprakelijkheid;

— Bułgaria:

събирателно дружество, командитно дружество;

— Republika Czeska:

veřejná obchodní společnost, komanditní společnost;

— 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);

— Łotwa:

pilnsabiedrība, komandītsabiedrība;

— 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, egyéni cég;

— Malta:

soċjeta f'isem 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 Gesellschaft, 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;

— Słowenia:

družba z neomejeno odgovornostjo, komanditna družba;

— Słowacja:

verejná obchodná spoločnosť, komanditná spoločnosť;

— Finlandia:

avoin yhtiö/ öppet bolag, kommandiittiyhtiö/kommanditbolag;

— Szwecja:

handelsbolag, kommanditbolag;

— Zjednoczone Królestwo:

partnerships, limited partnerships, unlimited companies.

ZAŁĄCZNIK III

WZÓR POZIOMEGO UKŁADU BILANSU, PRZEWIDZIANY W ART. 10

Aktywa

A. Kapitał subskrybowany niewpłacony

w tym zadeklarowany

(chyba że przepisy prawa krajowego przewidują wykazanie kapitału zadeklarowanego po stronie kapitału własnego; w takim przypadku część kapitału zadeklarowanego, ale jeszcze niewpłaconego wykazuje się po stronie aktywów pod pozycją A lub D II 5).

B. Koszty założenia przedsiębiorstwa

zgodnie z przepisami prawa krajowego i o ile przepisy te zezwalają na wykazanie ich po stronie aktywów. Przepisy prawa krajowego mogą także stanowić, by koszty założenia przedsiębiorstwa były wykazywane jako pierwsza pozycja w ramach „Wartości niematerialnych i prawnych”.

C. Aktywa trwałe

I. Wartości niematerialne i prawne

1. Koszty prac rozwojowych, o ile przepisy prawa krajowego zezwalają na ich wykazanie po stronie aktywów.
2. Koncesje, patenty, licencje, znaki towarowe oraz podobne prawa i składniki aktywów, jeżeli zostały:
 - a) nabyte odpłatnie i nie muszą być wykazywane w pozycji C I 3; lub
 - b) opracowane przez dane przedsiębiorstwo, o ile przepisy prawa krajowego zezwalają na ich wykazanie po stronie aktywów.
3. Wartość firmy, w stopniu, w jakim została ona 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 i wyposażenie.
4. Zaliczki na poczet rzeczowych aktywów trwałych i rzeczowe aktywa trwałe 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.

D. Aktywa obrotowe

I. Zapasy

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

II. Należności

(Kwoty wymagalne po okresie dłuższym niż jeden rok są wykazywane odrębnie dla 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 subskrybowany zadeklarowany, lecz niewpłacony (chyba że przepisy prawa krajowego przewidują wykazanie kapitału zadeklarowanego po stronie aktywów pod pozycją A).
6. Rozliczenia międzyokresowe czynne (chyba że przepisy prawa krajowego przewidują wykazanie takich pozycji po stronie aktywów pod pozycją E).

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 – księgowej wartości nominalnej), o ile przepisy prawa krajowego zezwalają na ich wykazanie w bilansie.
3. Pozostałe inwestycje.

IV. Środki pieniężne w kasie i na rachunkach bankowych

E. Rozliczenia międzyokresowe czynne

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

Pasywa (kapitały, rezerwy i zobowiązania)

A. Kapitał własny

I. Kapitał subskrybowany

(chyba że przepisy prawa krajowego przewidują wykazanie w tej pozycji kapitału zadeklarowanego; w takim przypadku należy wykazać osobno kwoty kapitału subskrybowanego i kapitału wpłaconego).

II. Agio emisyjne

III. Kapitał z aktualizacji wyceny

IV. Kapitał rezerwowy

1. Ustawowy kapitał rezerwowy, o ile przepisy prawa krajowego wymagają utworzenia takiego kapitału rezerwowego.
2. Kapitał rezerwowy na akcje lub udziały własne, o ile przepisy prawa krajowego wymagają utworzenia takiego kapitału rezerwowego, bez uszczerbku dla przepisów art. 24 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2012/30/UE.
3. Kapitały rezerwowe tworzone zgodnie ze statutem lub umową spółki.
4. Pozostałe kapitały rezerwowe, w tym rezerwa z tytułu wartości godziwej.

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 wobec organów podatkowych i organów ds. ubezpieczeń społecznych.
9. Rozliczenia międzyokresowe kosztów i przychodów (chyba że przepisy prawa krajowego przewidują wykazanie takich pozycji pod pozycją D).

D. Rozliczenia międzyokresowe kosztów i przychodów

(Chyba że przepisy prawa krajowego przewidują wykazanie takich pozycji pod pozycją C 9 w pozycji „Zobowiązania”).

ZAŁĄCZNIK IV

WZÓR PIONOWEGO UKŁADU BILANSU, PRZEWIDZIANY W ART. 10

A. Kapitał subskrybowany niewpłacony

w tym zadeklarowany

(chyba że przepisy prawa krajowego przewidują wykazanie kapitału zadeklarowanego pod pozycją I; w takim przypadku część kapitału zadeklarowanego, ale jeszcze niewpłaconego należy wykazać pod pozycją A lub D II (5).)

B. Koszty założenia przedsiębiorstwa

zgodnie z przepisami prawa krajowego i o ile przepisy te zezwalają na wykazanie ich po stronie aktywów. Przepisy prawa krajowego mogą także stanowić, by koszty założenia przedsiębiorstwa były wykazywane jako pierwsza pozycja w ramach „Wartości niematerialnych i prawnych”.

C. Aktywa trwałe

I. Wartości niematerialne i prawne

1. Koszty prac rozwojowych, o ile przepisy prawa krajowego zezwalają na ich wykazanie po stronie aktywów.
2. Koncesje, patenty, licencje, znaki towarowe oraz podobne prawa i składniki aktywów, jeżeli zostały:
 - a) nabyte odpłatnie i nie muszą być wykazywane w pozycji C I 3; lub
 - b) opracowane przez dane przedsiębiorstwo, o ile przepisy prawa krajowego zezwalają na ich wykazanie po stronie aktywów.
3. Wartość firmy, w stopniu, w jakim została ona 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 i wyposażenie.
4. Zaliczki na poczet rzeczowych aktywów trwałych i rzeczowe aktywa trwałe 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.

D. Aktywa obrotowe

I. Zapasy

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

II. Należności

(Kwoty wymagalne po okresie dłuższym niż jeden rok muszą być wykazane 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 subskrybowany zadeklarowany, lecz niewpłacony (chyba że przepisy prawa krajowego przewidują, że kapitał ma być zadeklarowany jako aktywa pod pozycją A).
6. Rozliczenia międzyokresowe czynne (chyba że przepisy prawa krajowego przewidują, że kapitał ma być zadeklarowany jako aktywa pod pozycją E).

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 – księgowej wartości nominalnej), o ile przepisy prawa krajowego zezwalają na ich wykazanie w bilansie.
3. Pozostałe inwestycje.

IV. Środki pieniężne w kasie i na rachunkach bankowych

E. Rozliczenia międzyokresowe czynne

(Chyba że przepisy prawa krajowego przewidują wykazanie takich pozycji w ramach pozycji D II 6).

F. Zobowiązania: kwoty wymagalne w ciągu jednego roku

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 wobec organów podatkowych i organów ds. ubezpieczeń społecznych.
9. Rozliczenia międzyokresowe kosztów i przychodów (chyba że przepisy prawa krajowego przewidują wykazanie takich pozycji pod pozycją K).

G. Aktywa obrotowe netto / zobowiązania krótkoterminowe netto

(Z uwzględnieniem rozliczeń międzyokresowych czynnych, jeżeli są wykazane pod pozycją E, oraz rozliczeń międzyokresowych kosztów i przychodów, jeżeli są wykazane pod pozycją K).

H. Aktywa ogółem, pomniejszone o zobowiązania krótkoterminowe

I. Zobowiązania: kwoty wymagalne po okresie dłuższym niż jeden rok

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 wobec organów podatkowych i organów ds. ubezpieczeń społecznych.
 9. Rozliczenia międzyokresowe kosztów i przychodów (chyba że przepisy prawa krajowego przewidują wykazanie takich pozycji pod pozycją K).
- J. Rezerwy na zobowiązania
1. Rezerwa na świadczenia emerytalne i podobne.
 2. Rezerwa na podatki.
 3. Pozostałe rezerwy.
- K. Rozliczenia międzyokresowe kosztów i przychodów
- (Chyba że przepisy prawa krajowego przewidują wykazanie takich pozycji w ramach pozycji F 9 lub I 9, bądź obydwu).
- L. Kapitał własny
- I. Kapitał subskrybowany
(Chyba że przepisy prawa krajowego przewidują wykazanie w tej pozycji kapitału zadeklarowanego; w takim przypadku należy wykazać osobno kwoty kapitału subskrybowanego i kapitału wpłaconego).
 - II. Agio emisyjne
 - III. Kapitał z aktualizacji wyceny
 - IV. Kapitał rezerwowy
 1. Ustawowy kapitał rezerwowy, o ile przepisy prawa krajowego wymagają utworzenia takiego kapitału rezerwowego.
 2. Kapitał rezerwowy na akcje lub udziały własne, o ile przepisy prawa krajowego wymagają utworzenia takiego kapitału rezerwowego, bez uszczerbku dla przepisów art. 24 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2012/30/UE.
 3. Kapitały rezerwowe tworzone zgodnie ze statutem lub umową spółki.
 4. Pozostałe kapitały rezerwowe, w tym rezerwa z tytułu wartości godziwej
 - V. Zysk (strata) z lat ubiegłych
 - VI. Zysk (strata) za rok obrotowy
-

ZAŁĄCZNIK V

WZÓR RACHUNKU ZYSKÓW I STRAT – W UKŁADZIE RODZAJOWYM, PRZEWIDZIANE W ART. 13

1. Przychody netto ze sprzedaży.
 2. Zmiana stanu zapasów produktów gotowych oraz półproduktów i produkcji w toku.
 3. Kapitalizowane świadczenia jednostki na własne potrzeby.
 4. Pozostałe przychody operacyjne.
 5. a) Surowce i materiały.
b) Pozostałe koszty zewnętrzne.
 6. Koszty osobowe:
 - a) wynagrodzenia;
 - b) koszty ubezpieczeń społecznych, z odrębnym wykazaniem kosztów dotyczących emerytur.
 7. a) Korekty wartości dotyczące kosztów założenia przedsiębiorstwa, a także rzeczowych aktywów trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.
b) Korekty wartości dotyczące aktywów obrotowych, w zakresie w jakim przekraczają one kwotę korekt wartości, które są typowe dla danej jednostki.
 8. Pozostałe 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. Zobowiązania z tytułu odsetek 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.
-

ZAŁĄCZNIK VI

WZÓR RACHUNKU ZYSKÓW I STRAT – W UKŁADZIE FUNKCJONALNYM, PRZEWIDZIANE W ART. 13

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

ZAŁĄCZNIK VII

Tabela korelacji

Dyrektywa 78/660/EWG	Dyrektywa 83/349/EWG	Niniejsza dyrektywa
Art. 1 ust. 1 akapit pierwszy wprowadzenie	—	Art.1 ust. 1 lit. a)
Art. 1 ust. 1 akapit pierwszy tiret pierwsze do dwudziestego siódmego	—	Załącznik I
Art. 1 ust. 1 akapit drugi	—	Art. 1 ust. 1 lit. b)
Art. 1 ust. 1 akapit drugi lit. a)–aa)	—	Załącznik II
Art. 1 ust. 1 akapit trzeci	—	—
Art. 1 ust. 2	—	—
Art. 2 ust. 1	—	Art. 4 ust. 1
Art. 2 ust. 2	—	Art. 4 ust. 2
Art. 2 ust. 3	—	Art. 4 ust. 3
Art. 2 ust. 4	—	Art. 4 ust. 3
Art. 2 ust. 5	—	Art. 4 ust. 4
Art. 2 ust. 6	—	Art. 4 ust. 5
Art. 3	—	Art. 9 ust. 1
Art. 4 ust. 1	—	Art. 9 ust. 2
Art. 4 ust. 2	—	Art. 9 ust. 3
Art. 4 ust. 3	—	Art. 9 ust. 3
Art. 4 ust. 4	—	Art. 9 ust. 5
Art. 4 ust. 5	—	—
Art. 4 ust. 6	—	Art. 6 ust. 1 lit. h) i art. 6 ust. 3
Art. 5 ust. 1	—	—
Art. 5 ust. 2	—	Art. 2 pkt 14
Art. 5 ust. 3	—	Art. 2 pkt 15
Art. 6	—	Art. 9 ust. 6
Art. 7	—	Art. 6 ust. 1 lit. g)
Art. 8	—	Art. 10
Art. 9(A)	—	Załącznik III (A)
Art. 9(B)	—	Załącznik III (B)
Art. 9(C)	—	Załącznik III (C)
Art. 9(D)	—	Załącznik III (D)
Art. 9(E)	—	Załącznik III (E)
Art. 9(F)	—	—

Dyrektywa 78/660/EWG	Dyrektywa 83/349/EWG	Niniejsza dyrektywa
Pasywa Art. 9(A)	—	Pasywa (kapitały, rezerwy i zobowiązania) Załącznik III (A)
Art. 9(B)	—	Załącznik III (B)
Art. 9(C)	—	Załącznik III (C)
Art. 9(D)	—	Załącznik III (D)
Art. 9(E)	—	—
Art. 10	—	Załącznik IV
Art. 10a	—	Art. 11
Art. 11 akapit pierwszy	—	Art. 3 ust. 2 i art. 14 ust. 1
Art. 11 akapit drugi	—	—
Art. 11 akapit trzeci	—	Art. 3 ust. 9 akapit pierwszy
Art. 12 ust. 1	—	Art. 3 ust. 10
Art. 12 ust. 2	—	Art. 3 ust. 9 akapit drugi
Art. 12 ust. 3	—	Art. 3 ust. 11
Art. 13 ust. 1	—	Art. 12 ust. 1
Art. 13 ust. 2	—	Art. 12 ust. 2
Art. 14	—	Art. 16 ust. 1 lit. d)
Art. 15 ust. 1	—	Art. 12 ust. 3
Art. 15 ust. 2	—	Art. 2 pkt 4
Art. 15 ust. 3 lit. a)	—	Art. 17 ust. 1 lit. a)
Art. 15 ust. 3 lit. b)	—	—
Art. 15 ust. 3 lit. c)	—	Art. 17 ust. 1 lit. a) ppkt (i)
Art. 15 ust. 4	—	—
Art. 16	—	Art. 12 ust. 4
Art. 17	—	Art. 2 pkt 2
Art. 18	—	—
Art. 19	—	Art. 2 pkt 8
Art. 20 ust. 1	—	Art. 12 ust. 12 akapit pierwszy
Art. 20 ust. 2	—	Art. 12 ust. 12 akapit drugi
Art. 20 ust. 3	—	Art. 12 ust. 12 akapit trzeci
Art. 21	—	—
Art. 22 akapit pierwszy	—	Art. 13 ust. 1
Art. 22 akapit drugi	—	Art. 13 ust. 2
Art. 23 poz. 1–15	—	Załącznik V poz. 1–15
Art. 23 poz. 16–19	—	—
Art. 23 poz. 20 i 21	—	Załącznik V poz. 16 i 17

Dyrektywa 78/660/EWG	Dyrektywa 83/349/EWG	Niniejsza dyrektywa
Art. 24	—	—
Art. 25 poz. 1–13	—	Załącznik VI poz. 1–13
Art. 25 poz. 14–17	—	—
Art. 25 poz. 18 i 19	—	Załącznik VI poz. 14 i 15
Art. 26	—	—
Art. 27 akapit pierwszy zdanie wprowadzające	—	Art. 3 ust. 3
Art. 27 akapit pierwszy lit. a) i c)	—	Art. 14 ust. 2 lit. a) i b)
Art. 27 akapit pierwszy lit. b) i d)	—	—
Art. 27 akapit drugi	—	Art. 3 ust. 9
Art. 28	—	Art. 2 pkt 5
Art. 29	—	—
Art. 30	—	—
Art. 31 ust. 1	—	Art. 6 ust. 1 zdanie wprowadzające oraz lit. a)–f)
Art. 31 ust. 1a	—	Art. 6 ust. 5
Art. 31 ust. 2	—	Art. 4 ust. 4
Art. 32	—	Art. 6 ust. 1 lit. i)
Art. 33 ust. 1 zdanie wprowadzające	—	Art. 7 ust. 1
Art. 33 ust. 1 lit. a) i b) oraz akapit drugi i trzeci	—	—
Art. 33 ust. 1 lit. c)	—	Art. 7 ust. 1
Art. 33 ust. 2 lit. a) akapit pierwszy oraz art. 33 ust. 2 lit. b), c) i d)	—	Art. 7 ust. 2
Art. 33 ust. 2 lit. a) akapit drugi	—	Art. 16 ust. 1 lit. b)
Art. 33 ust. 3	—	Art. 7 ust. 3
Art. 33 ust. 4	—	Art. 16 ust. 1 lit. b) ppkt (ii)
Art. 33 ust. 5	—	—
Art. 34	—	Art. 12 ust. 11 akapit czwarty
Art. 35 ust. 1 lit. a)	—	Art. 6 ust. 1 lit. i)
Art. 35 ust. 1 lit. b)	—	Art. 12 ust. 5
Art. 35 ust. 1 lit. c)	—	Art. 12 ust. 6
Art. 35 ust. 1 lit. d)	—	Art. 17 ust. 1 lit. b)
Art. 35 ust. 2	—	Art. 2 pkt 6
Art. 35 ust. 3	—	Art. 2 pkt 7

Dyrektywa 78/660/EWG	Dyrektywa 83/349/EWG	Niniejsza dyrektywa
Art. 35 ust. 4	—	Art. 12 ust. 8 i art. 17 ust. 1 lit. a) ppkt (vi)
Art. 36	—	—
Art. 37 ust. 1	—	Art. 12 ust. 11 akapity pierwszy, trzeci i piąty
Art. 37 ust. 2	—	Art. 12 ust. 11 akapity pierwszy i drugi
Art. 38	—	—
Art. 39 ust. 1 lit. a)	—	Art. 6 ust. 1 lit. i)
Art. 39 ust. 1 lit. b)	—	Art. 12 ust. 7 akapit pierwszy
Art. 39 ust. 1 lit. c)	—	—
Art. 39 ust. 1 lit. d)	—	Art. 12 ust. 7 akapit drugi
Art. 39 ust. 1 lit. e)	—	Art. 17 ust. 1 lit. b)
Art. 39 ust. 2	—	Art. 2 pkt 6
Art. 40 ust. 1	—	Art. 12 ust. 9
Art. 40 ust. 2	—	—
Art. 41	—	Art. 12 ust. 10
Art. 42 akapit pierwszy	—	Art. 12 ust. 12 akapit trzeci
Art. 42 akapit drugi	—	—
Art. 42a ust. 1	—	Art. 8 ust. 1 lit. a)
Art. 42a ust. 2	—	Art. 8 ust. 2
Art. 42a ust. 3	—	Art. 8 ust. 3
Art. 42a ust. 4	—	Art. 8 ust. 4
Art. 42a ust. 5	—	Art. 8 ust. 5
Art. 42a ust. 5a	—	Art. 8 ust. 6
Art. 42b	—	Art. 8 ust. 7
Art. 42c	—	Art. 8 ust. 8
Art. 42d	—	Art. 16 ust. 1 lit. c)
Art. 42e	—	Art. 8 ust. 1 lit. b)
Art. 42f	—	Art. 8 ust. 9
Art. 43 ust. 1 zdanie wprowadzające	—	Art. 16 ust. 1 zdanie wprowadzające
Art. 43 ust. 1 pkt 1	—	Art. 16 ust. 1 lit. a)
Art. 43 ust. 1 pkt 2 akapit pierwszy	—	Art. 17 ust. 1 lit. g) akapit pierwszy
Art. 43 ust. 1 pkt 2 akapit drugi	—	Art. 17 ust. 1 lit. k)
Art. 43 ust. 1 pkt 3	—	Art. 17 ust. 1 lit. h)
Art. 43 ust. 1 pkt 4	—	Art. 17 ust. 1 lit. i)

Dyrektywa 78/660/EWG	Dyrektywa 83/349/EWG	Niniejsza dyrektywa
Art. 43 ust. 1 pkt 5	—	Art. 17 ust. 1 lit. j)
Art. 43 ust. 1 pkt 6	—	Art. 16 ust. 1 lit. g)
Art. 43 ust. 1 pkt 7	—	Art. 16 ust. 1 lit. d)
Art. 43 ust. 1 pkt 7a	—	Art. 17 ust. 1 lit. p)
Art. 43 ust. 1 pkt 7b	—	Art. 2 pkt 3 i art. 17 ust. 1 lit. r)
Art. 43 ust. 1 pkt 8	—	Art. 18 ust. 1 lit. a)
Art. 43 ust. 1 pkt 9	—	Art. 17 ust. 1 lit. e)
Art. 43 ust. 1 pkt 10	—	—
Art. 43 ust. 1 pkt 11	—	Art. 17 ust. 1 lit. f)
Art. 43 ust. 1 pkt 12	—	Art. 17 ust. 1 lit. d) akapit pierwszy
Art. 43 ust. 1 pkt 13	—	Art. 16 ust. 1 lit. e)
Art. 43 ust. 1 pkt 14 lit. a)	—	Art. 17 ust. 1 lit. c) ppkt (i)
Art. 43 ust. 1 pkt 14 lit. b)	—	Art. 17 ust. 1 lit. c) ppkt (ii)
Art. 43 ust. 1 pkt 15	—	Art. 18 ust. 1 lit. b) i art. 18 ust. 3
Art. 43 ust. 2	—	—
Art. 43 ust. 3	—	Art. 17 ust. 1 lit. d) akapit drugi
Art. 44	—	—
Art. 45 ust. 1	—	Art. 17 ust. 1 lit. g) akapit drugi Art. 28 ust. 3
Art. 45 ust. 2	—	Art. 18 ust. 2
Art. 46	—	Art. 19
Art. 46a	—	Art. 20
Art. 47 ust. 1 i 1a	—	Art. 30 ust. 1 i 2
Art. 47 ust. 2	—	Art. 31 ust. 1
Art. 47 ust. 3	—	Art. 31 ust. 2
Art. 48	—	Art. 32 ust. 1
Art. 49	—	Art. 32 ust. 2
Art. 50	—	Art. 17 ust. 1 lit. o)
Art. 50a	—	—
Art. 50b	—	Art. 33 ust. 1 lit. a)
Art. 50c	—	Art. 33 ust. 2
Art. 51 ust. 1	—	Art. 34 ust. 1
Art. 51 ust. 2	—	—
Art. 51 ust. 3	—	—

Dyrektywa 78/660/EWG	Dyrektywa 83/349/EWG	Niniejsza dyrektywa
Art. 51a	—	Art. 35
Art. 52	—	—
Art. 53 ust. 2	—	Art. 3 ust. 13
Art. 53a	—	Art. 40
Art. 55	—	—
Art. 56 ust. 1	—	—
Art. 56 ust. 2	—	Art. 17 ust. 1 lit. l), m) i n)
Art. 57	—	Art. 37
Art. 57a	—	Art. 38
Art. 58	—	Art. 39
Art. 59 ust. 1	—	Art. 9 ust. 7 lit. a)
Art. 59 ust. 2 do ust. 6 lit. a)	—	Art. 9 ust. 7 lit. a) i art. 27
Art. 59 ust. 6 lit. b) i c)	—	Art. 9 ust. 7 lit. b) i c)
Art. 59 ust. 7 i 8	—	Art. 9 ust. 7 lit. a) i art. 27
Art. 59 ust. 9	—	Art. 27 ust. 9
Art. 60	—	—
Art. 60a	—	Art. 51
Art. 61	—	Art. 17 ust. 2
Art. 61a	—	—
Art. 62	—	Art. 55
—	Art. 1 ust. 1	Art. 22 ust. 1
—	Art. 1 ust. 2	Art. 22 ust. 2
—	Art. 2 ust. 1, 2 i 3	Art. 22 ust. 3, 4 i 5
—	Art. 3 ust. 1	Art. 22 ust. 6
—	Art. 3 ust. 2	Art. 2 pkt 10
—	Art. 4 ust. 1	Art. 21
—	Art. 4 ust. 2	—
—	Art. 5	—
—	Art. 6 ust. 1	Art. 23 ust. 2
—	Art. 6 ust. 2	Art. 3 ust. 8
—	Art. 6 ust. 3	Art. 3 ust. 9 akapit drugi, art. 3 ust. 10 i 11
—	Art. 6 ust. 4	Art. 23 ust. 2
—	Art. 7 ust. 1	Art. 23 ust. 3
—	Art. 7 ust. 2	Art. 23 ust. 4
—	Art. 7 ust. 3	Art. 23 ust. 3 wprowadzenie

Dyrektywa 78/660/EWG	Dyrektywa 83/349/EWG	Niniejsza dyrektywa
—	Art. 8	Art. 23 ust. 5
—	Art. 9 ust. 1	Art. 23 ust. 6
—	Art. 9 ust. 2	—
—	Art. 10	Art. 23 ust. 7
—	Art. 11	Art. 23 ust. 8
—	Art. 12 ust. 1	Art. 22 ust. 7
—	Art. 12 ust. 2	Art. 22 ust. 8
—	Art. 12 ust. 3	Art. 22 ust. 9
—	Art. 13 ust. 1 i 2	Art. 2 pkt 16 i art. 6 ust. 1 lit. j)
—	Art. 13 ust. 2a	Art. 23 ust. 10
—	Art. 13 ust. 3	Art. 23 ust. 9
—	Art. 15	—
—	Art. 16	Art. 4
—	Art. 17 ust. 1	Art. 24 ust. 1
—	Art. 17 ust. 2	—
—	Art. 18	Art. 24 ust. 2
—	Art. 19	Art. 24 ust. 3 lit. a)-e)
—	Art. 20	—
—	Art. 21	Art. 24 ust. 4
—	Art. 22	Art. 24 ust. 5
—	Art. 23	Art. 24 ust. 6
—	Art. 24	—
—	Art. 25 ust. 1	Art. 6 ust. 1 lit. b)
—	Art. 25 ust. 2	Art. 4 ust. 4
—	Art. 26 ust. 1	Art. 24 ust. 7
—	Art. 26 ust. 2	—
—	Art. 26 ust. 3	Art. 6 ust. 1 lit. j)
—	Art. 27	Art. 24 ust. 8
—	Art. 28	Art. 24 ust. 9
—	Art. 29 ust. 1	Art. 24 ust. 10
—	Art. 29 ust. 2	Art. 24 ust. 11
—	Art. 29 ust. 3	Art. 24 ust. 12
—	Art. 29 ust. 4	Art. 24 ust. 13
—	Art. 29 ust. 5	Art. 24 ust. 14
—	Art. 30 ust. 1	Art. 24 ust. 3 lit. c)

Dyrektywa 78/660/EWG	Dyrektywa 83/349/EWG	Niniejsza dyrektywa
—	Art. 30 ust. 2	—
—	Art. 31	Art. 24 ust. 3 lit. f)
—	Art. 32 ust. 1 i 2	Art. 26
—	Art. 32 ust. 3	—
—	Art. 33	Art. 27
—	Art. 34 zdanie wprowadzające i art. 34 ust. 1 zdanie pierwsze	Art. 16 ust. 1 lit. a) i art. 28 ust. 1
—	Art. 34 ust. 1 zdanie drugie	—
—	Art. 34 ust. 2	Art. 28 ust. 2 lit. a)
—	Art. 34 ust. 3 lit. a)	Art. 28 ust. 2 lit. b)
—	Art. 34 ust. 3 lit. b)	—
—	Art. 34 ust. 4	Art. 28 ust. 2 lit. c)
—	Art. 34 ust. 5	Art. 28 ust. 2 lit. d)
—	Art. 34 ust. 6	Art. 16 ust. 1 lit. g) i art. 28 ust. 1
—	Art. 34 ust. 7	Art. 16 ust. 1 lit. d) i art. 28 ust. 1
—	Art. 34 ust. 7a	Art. 17 ust. 1 lit. p)
—	Art. 34 ust. 7b	Art. 17 ust. 1 lit. r)
—	Art. 34 ust. 8	Art. 18 ust. 1 lit. a)
—	Art. 34 ust. 9 lit. a)	Art. 17 ust. 1 lit. e)
—	Art. 34 ust. 9 lit. b)	Art. 28 ust. 1 lit. b)
—	Art. 34 ust. 10	—
—	Art. 34 ust. 11	Art. 17 ust. 1 lit. f) i art. 28 ust. 1
—	Art. 34 ust. 12 i 13	Art. 28 ust. 1 lit. c)
—	Art. 34 ust. 14	Art. 16 ust. 1 lit. c) i art. 28 ust. 1
—	Art. 17 ust. 1 lit. c)	Art. 17 ust. 1 lit. c) i art. 28 ust. 1
—	Art. 34 ust. 16	Art. 18 ust. 1 lit. b) i art. 28 ust. 1
—	Art. 35 ust. 1	Art. 28 ust. 3
—	Art. 35 ust. 2	—
—	Art. 36 ust. 1	Art. 19 ust. 1 i art. 29 ust. 1
—	Art. 36 ust. 2 lit. a)	—
—	Art. 36 ust. 2 lit. b) i c)	Art. 19 ust. 2 lit. b) i c)
—	Art. 36 ust. 2 lit. d)	Art. 29 ust. 2 lit. a)

Dyrektywa 78/660/EWG	Dyrektywa 83/349/EWG	Niniejsza dyrektywa
—	Art. 36 ust. 2 lit. e)	Art. 19 ust. 2 lit. e) i art. 29 ust. 1
—	Art. 36 ust. 2 lit. f)	Art. 29 ust. 2 lit. b)
—	Art. 36 ust. 3	Art. 29 ust. 3
—	Art. 36a	Art. 33 ust. 1 lit. b)
—	Art. 36b	Art. 33 ust. 2
—	Art. 37 ust. 1	Art. 34 ust. 1 i 2
—	Art. 37 ust. 2	Art. 35
—	Art. 37 ust. 4	Art. 35
—	Art. 38 ust. 1	Art. 30 ust. 1 akapit pierwszy i art. 30 ust. 3 akapit pierwszy
—	Art. 38 ust. 2	Art. 30 ust. 1 akapit drugi
—	Art. 38 ust. 3	—
—	Art. 38 ust. 4	Art. 30 ust. 3 akapit drugi
—	Art. 38 ust. 5 i 6	—
—	Art. 38 ust. 7	Art. 40
—	Art. 38a	—
—	Art. 39	—
—	Art. 40	—
—	Art. 41 ust. 1	Art. 2 pkt 12
—	Art. 41 ust. 1a	Art. 2 pkt 3
—	Art. 41 ust. 2–5	—
—	Art. 42	—
—	Art. 43	—
—	Art. 44	—
—	Art. 45	—
—	Art. 46	—
—	Art. 47	—
—	Art. 48	Art. 51
—	Art. 49	—
—	Art. 50	—
—	Art. 50a	—
—	Art. 51	Art. 55