ΟΔΗΓΙΕΣ

ΟΔΗΓΙΑ 2013/34/ΕΕ ΤΟΥ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟΥ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΙΟΥ ΚΑΙ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ

της 26ης Ιουνίου 2013

σχετικά με τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και συναφείς εκθέσεις επιχειρήσεων ορισμένων μορφών, την τροποποίηση της οδηγίας 2006/43/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου και την κατάργηση των οδηγιών 78/660/ΕΟΚ και 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου

(Κείμενο που παρουσιάζει ενδιαφέρον για τον ΕΟΧ)

ΤΟ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΙΟ ΚΑΙ ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ,

Έχοντας υπόψη τη Συνθήκη για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης και ιδίως το άρθρο 50 παράγραφος 1,

Έχοντας υπόψη την πρόταση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής,

Κατόπιν διαβίβασης του σχεδίου νομοθετικής πράξης στα εθνικά κοινοβούλια,

Έχοντας υπόψη τη γνώμη της Ευρωπαϊκής Οικονομικής και Κοινωνικής Επιτροπής ([1]),

Αποφασίζοντας σύμφωνα με τη συνήθη νομοθετική διαδικασία ([2]),

Εκτιμώντας τα εξής:

(1) Η παρούσα οδηγία συνεκτιμά το πρόγραμμα της Επιτροπής για τη βελτίωση της νομοθεσίας και ιδίως την ανακοίνωση της Επιτροπής με τίτλο «Έξυπνη νομοθεσία στην Ευρωπαϊκή Ένωση» που επιδιώκει την κατάρτιση και θέσπιση κανονιστικών ρυθμίσεων της υψηλότερης δυνατής ποιοτικής στάθμης οι οποίες να συμμορφώνονται με τις αρχές της επικουρικότητας και της αναλογικότητας και διασφαλίζοντας ταυτόχρονα ότι οι διοικητικές επιβαρύνσεις θα είναι ανάλογες των επιδιωκόμενων οφελών. Η ανακοίνωση της Επιτροπής με τίτλο «Προτεραιότητα στις μικρές επιχειρήσεις - Μια «Small Business Act» για την Ευρώπη», που εγκρίθηκε τον Ιούνιο του 2008 και αναθεωρήθηκε τον Φεβρουάριο του 2011αναγνωρίζει τον κεντρικό ρόλο των μικρομεσαίων επιχειρήσεων (ΜΜΕ) στην οικονομία της Ένωσης και επιδιώκει τη βελτίωση της συνολικής προσέγγισης όσον αφορά την επιχειρηματικότητα και την καθιέρωση της αρχής «προτεραιότητα στις μικρές επιχειρήσεις» στη χάραξη πολιτικής, από τις νομοθετικές ρυθμίσεις έως τις δημόσιες υπηρεσίες. Το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο της 24ης και 25ης Μαρτίου 2011 χαιρέτισε την πρόθεση της Επιτροπής να παρουσιάσει την «Πράξη για την Ενιαία Αγορά», η οποία περιλαμβάνει μέτρα που δημιουργούν ανάπτυξη και απασχόληση και οδηγούν σε απτά αποτελέσματα για τους πολίτες και τις επιχειρήσεις.

Η ανακοίνωση της Επιτροπής με τίτλο «Πράξη για την Ενιαία αγορά», που εκδόθηκε τον Απρίλιο του 2011, προτείνει την απλοποίηση της Τετάρτης οδηγίας 78/660/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 25ης Ιουλίου 1978 βασιζομένη στο άρθρο 54 παράγραφος 3 περίπτωση ζ) της συνθήκης περί των ετησίων λογαριασμών εταιρειών ορισμένων μορφών ([3]) και της Έβδομης οδηγίας 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 13ης Ιουνίου 1983 βασιζόμενη στο άρθρο 54 παράγραφος 3 περίπτωση ζ) της Συνθήκης για τους ενοποιημένους λογαριασμούς ([4]) (λογιστικές οδηγίες) όσον αφορά τις υποχρεώσεις χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και τη μείωση των διοικητικών επιβαρύνσεων, ιδίως για τις ΜΜΕ. Η στρατηγική «Ευρώπη 2020» για έξυπνη, διατηρήσιμη και χωρίς αποκλεισμούς ανάπτυξη επιδιώκει τη μείωση των διοικητικών επιβαρύνσεων και τη βελτίωση του επιχειρηματικού περιβάλλοντος, ιδίως για τις ΜΜΕ, καθώς και την προώθηση της διεθνοποίησης των ΜΜΕ. Το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο της 24ης και 25ης Μαρτίου 2011 ζήτησε επίσης τη μείωση των συνολικών κανονιστικών επιβαρύνσεων, ιδίως για τις ΜΜΕ, τόσο σε ενωσιακό όσο και σε εθνικό επίπεδο, και πρότεινε μέτρα για την αύξηση της παραγωγικότητας, όπως η εξάλειψη της γραφειοκρατίας και η βελτίωση του κανονιστικού πλαισίου για τις ΜΜΕ.

(2) Στις 18 Δεκεμβρίου 2008 το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο εξέδωσε μη νομοθετικό ψήφισμα σχετικά με τις λογιστικές απαιτήσεις όσον αφορά τις μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις και ιδίως τις πολύ μικρές επιχειρήσεις ([5]), στο οποίο αναφέρει ότι οι λογιστικές οδηγίες είναι συχνά επαχθείς για τις μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις και ιδίως για τις πολύ μικρές επιχειρήσεις και καλεί την Επιτροπή να συνεχίσει τις προσπάθειές της για την αναθεώρηση των οδηγιών αυτών.

(3) Ο συντονισμός των εθνικών διατάξεων που αφορούν τη μορφή και το περιεχόμενο των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων και των εκθέσεων διαχείρισης, τις χρησιμοποιούμενες βάσεις επιμέτρησης, καθώς και τη δημοσιοποίηση των

([1]) ΕΕ C 181 της 21.6.2012, σ. 84.
([2]) Θέση του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου της 12ης Ιουνίου 2013 (δεν έχει δημοσιευθεί ακόμη στην Επίσημη Εφημερίδα) και απόφαση του Συμβουλίου της 20ής Ιουνίου 2013.
([3]) ΕΕ L 222 της 14.8.1978, σ. 11.
([4]) ΕΕ L 193 της 18.7.1983, σ. 1.
([5]) ΕΕ C 45 E της 23.2.2010, σ. 58.

εγγράφων αυτών, ιδίως όσον αφορά ορισμένες μορφές επιχειρήσεων περιορισμένης ευθύνης, έχει ιδιαίτερη σημασία για την προστασία των μετόχων, των εταίρων και των τρίτων. Επιβάλλεται ταυτόχρονος συντονισμός στους τομείς αυτούς για αυτές τις μορφές επιχειρήσεων εφόσον, αφενός, ορισμένες επιχειρήσεις δραστηριοποιούνται σε περισσότερα από ένα κράτη μέλη και, αφετέρου, οι εν λόγω επιχειρήσεις δεν παρέχουν διασφαλίσεις σε τρίτους για ποσά που υπερβαίνουν την εταιρική τους περιουσία.

(4) Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις επιδιώκουν διαφόρους στόχους και δεν παρέχουν απλώς πληροφορίες για τους επενδυτές στις κεφαλαιαγορές αλλά ενημερώνουν για προηγούμενες συναλλαγές και ενισχύουν την εταιρική διακυβέρνηση. Η λογιστική νομοθεσία της Ένωσης πρέπει να επιτύχει την κατάλληλη ισορροπία μεταξύ των συμφερόντων των αποδεκτών των οικονομικών καταστάσεων και του συμφέροντος των επιχειρήσεων να μην επιβαρύνονται αδικαιολόγητα με απαιτήσεις δημοσίευσης πληροφοριών.

(5) Το πεδίο εφαρμογής της παρούσας οδηγίας θα πρέπει να περιλαμβάνει ορισμένες επιχειρήσεις που έχουν περιορισμένη ευθύνη, όπως οι ανώνυμες εταιρείες και οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης. Επιπλέον υπάρχει σημαντικός αριθμός ομόρρυθμων και ετερόρρυθμων εταιρειών, στις οποίες όλοι οι απεριόριστα ευθυνόμενοι εταίροι είναι ανώνυμες εταιρείες ή εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και, επομένως, οι εν λόγω εταιρείες θα πρέπει να υπόκεινται στα μέτρα συντονισμού της παρούσας οδηγίας. Η παρούσα οδηγία θα πρέπει επίσης να εξασφαλίζει ότι αυτές οι εταιρείες εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της εφόσον οι εταίροι που δεν είναι ανώνυμες εταιρείες ή εταιρείες περιορισμένης ευθύνης έχουν στην πράξη περιορισμένη ευθύνη έναντι των υποχρεώσεων της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας, δεδομένου ότι η ευθύνη αυτή περιορίζεται από άλλες επιχειρήσεις που εμπίπτουν στην παρούσα οδηγία. Η εξαίρεση των μη κερδοσκοπικών επιχειρήσεων από την οδηγία είναι συνεπής προς τον επιδιωκόμενο σκοπό, σύμφωνα με το άρθρο 50 παράγραφος 2 στοιχείο ζ) της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΣΛΕΕ).

(6) Το πεδίο εφαρμογής της παρούσας οδηγίας θα πρέπει να βασίζεται επί αρχών και να διασφαλίζει ότι μια επιχείρηση δεν θα μπορεί να επιτύχει εξαίρεσή από την εφαρμογή της δημιουργώντας διάρθρωση ομίλου με πολλαπλά επίπεδα επιχειρήσεων που έχουν την έδρα τους εντός ή εκτός της Ένωσης.

(7) Οι διατάξεις της παρούσας οδηγίας θα πρέπει να εφαρμόζονται μόνο στον βαθμό που δεν είναι ασυνεπείς ούτε αντιφάσκουν προς τις διατάξεις για τη δημοσιοποίηση χρηματοοικονομικών πληροφοριών ορισμένων μορφών επιχειρήσεων ή τις διατάξεις για τη διανομή του κεφαλαίου μιας επιχείρησης, που περιλαμβάνονται σε άλλες ισχύουσες νομοθετικές πράξεις τις οποίες έχουν θεσπίσει ένα ή περισσότερα θεσμικά όργανα της Ένωσης.

(8) Επιβάλλεται επίσης να καθιερωθούν ισοδύναμες ελάχιστες νομικές προϋποθέσεις στο επίπεδο της Ένωσης σχετικά με την έκταση των χρηματοοικονομικών πληροφοριών που θα πρέπει να παρέχουν στο κοινό ανταγωνιστικές μεταξύ τους επιχειρήσεις.

(9) Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να συντάσσονται επί συντηρητικών βάσεων και να δίνουν την πραγματική εικόνα του ενεργητικού και του παθητικού της επιχείρησης, της οικονομικής της θέσης και των κερδών ή ζημιών. Σε έκτακτες περιπτώσεις μια οικονομική κατάσταση δεν δίνει την εν λόγω πραγματική εικόνα όταν εφαρμόζονται διατάξεις της παρούσας οδηγίας. Στις περιπτώσεις αυτές, η επιχείρηση θα πρέπει να παρεκκλίνει από τις εν λόγω διατάξεις για να δώσει την πραγματική εικόνα. Τα κράτη μέλη θα πρέπει μπορούν να καθορίσουν τις προαναφερόμενες έκτακτες περιπτώσεις και να θεσπίσουν τους εφαρμοστέους ειδικούς κανόνες. Οι έκτακτες αυτές περιπτώσεις θα πρέπει να είναι μόνο ιδιαίτερα ασυνήθεις συναλλαγές και ασυνήθεις καταστάσεις και δεν θα πρέπει, λ.χ., να συνδέονται με συγκεκριμένους τομείς στο σύνολό τους.

(10) Η παρούσα οδηγία θα πρέπει να εξασφαλίσει ότι οι απαιτήσεις για τις μικρές επιχειρήσεις θα εναρμονισθούν ευρέως σε ολόκληρη την Ένωση. Η παρούσα οδηγία βασίζεται στην αρχή «προτεραιότητα στις μικρές επιχειρήσεις». Για να αποφευχθεί η δυσανάλογη διοικητική επιβάρυνση των επιχειρήσεων αυτών, τα κράτη μέλη θα πρέπει να μπορούν να απαιτούν λίγες μόνον πρόσθετες πληροφορίες μέσω σημειώσεων, σε σχέση με τις υποχρεωτικές σημειώσεις. Όταν πάντως πρόκειται για ενιαίο σύστημα υποβολής, τα κράτη μέλη μπορούν σε ορισμένες περιπτώσεις να απαιτούν περιορισμένο αριθμό πρόσθετων πληροφοριών εφόσον τις απαιτεί η εθνική φορολογική νομοθεσία και είναι απολύτως αναγκαίες για την είσπραξη των φόρων. Τα κράτη μέλη θα πρέπει να μπορούν, όσον αφορά τις μεσαίες και μεγάλες επιχειρήσεις, να επιβάλλουν απαιτήσεις, πέραν των ελαχίστων που προβλέπονται στην παρούσα οδηγία.

(11) Όταν η παρούσα οδηγία επιτρέπει στα κράτη μέλη να επιβάλλουν πρόσθετες απαιτήσεις, λ.χ. στις μικρές επιχειρήσεις, αυτό σημαίνει ότι τα κράτη μέλη μπορούν να αξιοποιήσουν τη δυνατότητα αυτή πλήρως ή εν μέρει, ζητώντας λιγότερες πληροφορίες από εκείνες που επιτρέπει η οδηγία. Κατά τον ίδιο τρόπο, όταν η παρούσα οδηγία επιτρέπει στα κράτη μέλη να εφαρμόζουν απαλλαγή, σχετικά λ.χ. με τις μικρές επιχειρήσεις, αυτό σημαίνει ότι τα κράτη μέλη μπορούν να απαλλάσσουν τις επιχειρήσεις αυτές πλήρως ή εν μέρει.

(12) Οι μικρές, μεσαίες και μεγάλες επιχειρήσεις θα πρέπει να ορίζονται και να διακρίνονται βάσει του συνόλου του ισολογισμού, του καθαρού ύψους του κύκλου εργασιών και του μέσου αριθμού απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της χρήσης, δεδομένου ότι τα κριτήρια αυτά καταδεικνύουν κατά κανόνα με αντικειμενικό τρόπο το μέγεθος της εκάστοτε επιχείρησης. Ωστόσο, εφόσον η μητρική επιχείρηση δεν καταρτίζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του ομίλου, τα κράτη μέλη θα πρέπει να μπορούν να λαμβάνουν τα μέτρα που κρίνουν αναγκαία ώστε να απαιτείται η κατάταξη μιας τέτοιας επιχείρησης ως μεγαλύτερης, καθορίζοντας το μέγεθός της και την προκύπτουσα κατηγορία σε ενοποιημένη ή αθροιστική βάση. Εάν ένα κράτος μέλος εφαρμόζει μία ή περισσότερες από τις προαιρετικές απαλλαγές στις πολύ μικρές επιχειρήσεις, οι πολύ μικρές επιχειρήσεις θα πρέπει και αυτές να καθορίζονται βάσει του συνολικού ισολογισμού, του καθαρού κύκλου εργασιών και του μέσου αριθμού προσωπικού. Τα κράτη μέλη δεν θα πρέπει να υποχρεωθούν να προβλέψουν στην εθνική τους νομοθεσία χωριστές κατηγορίες για τις μεσαίες και τις μεγάλες επιχειρήσεις, εφόσον οι μεσαίες επιχειρήσεις υπόκεινται στις ίδιες απαιτήσεις με τις μεγάλες.

(13) Οι πολύ μικρές επιχειρήσεις διαθέτουν περιορισμένους πόρους προκειμένου να συμμορφωθούν με υψηλές κανονιστικές απαιτήσεις. Αν δεν υπάρχουν ειδικοί κανόνες για τις πολύ μικρές επιχειρήσεις, εφαρμόζονται έναντι αυτών οι κανόνες που εφαρμόζονται στις μικρές επιχειρήσεις. Οι εν λόγω κανόνες αποτελούν διοικητικές επιβαρύνσεις οι οποίες είναι δυσανάλογες με το μέγεθός τους και, άρα, είναι σχετικώς περισσότερο επαχθείς για τις πολύ μικρές επιχειρήσεις σε σύγκριση με άλλες μικρές επιχειρήσεις. Επομένως, τα κράτη μέλη θα πρέπει να μπορούν να απαλλάξουν τις πολύ μικρές επιχειρήσεις από ορισμένες υποχρεώσεις οι οποίες ενδέχεται να συνεπάγονται αδικαιολόγητα επαχθή διοικητικό φόρτο για αυτές. Ωστόσο, οι πολύ μικρές επιχειρήσεις θα πρέπει να υπόκεινται σε όλες τις εθνικές υποχρεώσεις για την τήρηση αρχείων των επιχειρηματικών συναλλαγών και της οικονομικής κατάστασής τους. Επίσης, οι επιχειρήσεις επενδύσεων και οι επιχειρήσεις χαρτοφυλακίου θα πρέπει να εξαιρούνται από τις απλουστεύσεις υπέρ των πολύ μικρών επιχειρήσεων.

(14) Τα κράτη μέλη θα πρέπει να λαμβάνουν υπόψη τους τις ειδικές συνθήκες και ανάγκες των αγορών τους όταν λαμβάνουν απόφαση σχετικά με τη σκοπιμότητα ή τον τρόπο εφαρμογής ειδικού καθεστώτος για τις πολύ μικρές επιχειρήσεις στο πλαίσιο της παρούσας οδηγίας.

(15) Η δημοσίευση οικονομικών καταστάσεων μπορεί να είναι επαχθής για τις πολύ μικρές επιχειρήσεις. Ταυτοχρόνως, τα κράτη μέλη οφείλουν να εξασφαλίζουν συμμόρφωση με την παρούσα οδηγία. Κατά συνέπεια, τα κράτη μέλη που χρησιμοποιούν τις απαλλαγές της παρούσας οδηγίας για τις μικροεπιχειρήσεις θα πρέπει να μπορούν να απαλλάσσουν τις πολύ μικρές επιχειρήσεις από τη γενική υποχρέωση δημοσίευσης, με την προϋπόθεση ότι οι πληροφορίες του ισολογισμού έχουν κατά νόμον κατατεθεί, σύμφωνα με την εθνική νομοθεσία, σε μία τουλάχιστον καθορισμένη αρμόδια αρχή και ότι οι πληροφορίες αυτές διαβιβάζονται στο μητρώο επιχειρήσεων, ώστε να μπορεί να ληφθεί αντίγραφό τους κατόπιν αίτησης. Σε αυτές τις περιπτώσεις, η υποχρέωση της παρούσας οδηγίας περί δημοσιεύσεως κάθε λογιστικού εγγράφου σύμφωνα με το άρθρο 3 παράγραφος 5 της οδηγίας 2009/101/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 16ης Σεπτεμβρίου 2009, περί συντονισμού των εγγυήσεων που απαιτούνται στα κράτη μέλη εκ μέρους των εταιρειών, κατά την έννοια του άρθρου 48 δεύτερο εδάφιο της Συνθήκης, για την προστασία των συμφερόντων των εταίρων και των τρίτων, με σκοπό να καταστούν οι εγγυήσεις αυτές ισοδύναμες [1] δεν θα πρέπει να εφαρμόζεται.

(16) Προκειμένου να διασφαλισθεί η δημοσίευση συγκρίσιμων και ισότιμων πληροφοριών, οι αρχές της αναγνώρισης και της επιμέτρησης θα πρέπει να περιλαμβάνουν επιπλέον το τεκμήριο ότι η επιχείρηση συνεχίζει τις δραστηριότητές της, τη σύνεση και τη λογιστική απεικόνιση σε δεδουλευμένη βάση. Δεν επιτρέπονται συμψηφισμοί μεταξύ λογαριασμών ενεργητικού και παθητικού και εσόδων και δαπανών, ενώ τα επιμέρους στοιχεία των λογαριασμών ενεργητικού και παθητικού θα πρέπει να αποτιμώνται ξεχωριστά. Τα κράτη μέλη θα πρέπει, ωστόσο, να μπορούν, σε ειδικές περιπτώσεις, να επιτρέπουν ή να απαιτούν από τις επιχειρήσεις να διενεργούν συμψηφισμούς μεταξύ λογαριασμών ενεργητικού και παθητικού καθώς και μεταξύ λογαριασμών εσόδων και δαπανών. Η απεικόνιση των λογαριασμών στις οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να λαμβάνει υπόψη της την οικονομική πραγματικότητα ή την εμπορική υπόσταση της σχετικής συναλλαγής ή του σχετικού διακανονισμού. Τα κράτη μέλη θα πρέπει, ωστόσο, να μπορούν να απαλλάσσουν τις επιχειρήσεις από την εφαρμογή της αρχής αυτής.

(17) Η αναγνώριση, η επιμέτρηση, η απεικόνιση, η δημοσίευση και η ενοποίηση στις οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να διέπονται από την αρχή της σημαντικότητας. Σύμφωνα με την αρχή της σημαντικότητας, πληροφορίες που κρίνονται ασήμαντες μπορούν να περιλαμβάνονται, λ.χ., αθροιστικά στις οικονομικές καταστάσεις. Ωστόσο, ακόμη και αν ένα μεμονωμένο στοιχείο μπορεί να θεωρηθεί ασήμαντο, ασήμαντα στοιχεία παρόμοιου χαρακτήρα ενδέχεται να θεωρηθούν σημαντικά στο σύνολό τους. Τα κράτη μέλη θα πρέπει να μπορούν να περιορίζουν την υποχρεωτική εφαρμογή της αρχής της σημαντικότητας στην απεικόνιση και τη δημοσίευση. Η αρχή της σημαντικότητας δεν θα πρέπει να επηρεάζει οποιαδήποτε εθνική υποχρέωση τήρησης πλήρων αρχείων για τις επιχειρηματικές συναλλαγές και την οικονομική θέση.

(18) Τα στοιχεία που αναγνωρίζονται στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να επιμετρούνται βάσει της αρχής της τιμής κτήσης ή του κόστους παραγωγής, ώστε να διασφαλίζεται η αξιοπιστία των πληροφοριών που περιέχονται στις οικονομικές καταστάσεις. Θα πρέπει να παρέχεται, πάντως, στα κράτη μέλη η δυνατότητα να επιτρέπουν στις επιχειρήσεις, ή να απαιτούν από αυτές, να αποτιμούν εκ νέου τα πάγια στοιχεία ενεργητικού ώστε να παρέχονται στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων χρησιμότερες πληροφορίες.

(19) Η απαιτούμενη συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών σε ολόκληρη την Κοινότητα καθιστά αναγκαία την εισαγωγή από τα κράτη μέλη ενός συστήματος λογιστικής αποτίμησης ορισμένων χρηματοπιστωτικών μέσων στην εύλογη αξία. Επιπλέον, τα συστήματα λογιστικής αποτίμησης στην εύλογη αξία παρέχουν πληροφορίες που μπορεί να φανούν χρησιμότερες στους χρήστες οικονομικών καταστάσεων σε σχέση με τις πληροφορίες που βασίζονται στην τιμή κτήσης ή στο κόστος παραγωγής. Κατά συνέπεια τα κράτη μέλη θα πρέπει να επιτρέπουν την καθιέρωση συστήματος λογιστικής αποτίμησης στην εύλογη αξία από όλες τις επιχειρήσεις ή από οποιεσδήποτε κατηγορίες επιχειρήσεων, πλην των πολύ μικρών επιχειρήσεων που επωφελούνται από τις απαλλαγές της παρούσας οδηγίας, τόσο για τις ετήσιες όσο και για τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ή, εφόσον το επιθυμεί κράτος μέλος, αποκλειστικά για τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Επιπλέον, τα κράτη μέλη θα πρέπει να έχουν τη δυνατότητα να επιτρέπουν ή να απαιτούν τη λογιστική αποτίμηση στην εύλογη αξία στοιχείων του ενεργητικού, πλην των χρηματοπιστωτικών μέσων.

(20) Επιβάλλεται η χρήση περιορισμένου αριθμού διαρθρώσεων για τον ισολογισμό, ώστε να μπορούν οι χρήστες οικονομικών καταστάσεων να συγκρίνουν καλύτερα την οικονομική θέση επιχειρήσεων εντός της Ένωσης. Τα κράτη μέλη θα πρέπει να απαιτούν τη χρήση της μίας διάρθρωσης για τον ισολογισμό και θα πρέπει να τους επιτραπεί να προσφέρουν

[1] ΕΕ L 258 της 1.10.2009, σ. 11.

δυνατότητα επιλογής μεταξύ των επιτρεπομένων διαρθρώσεων. Ωστόσο, τα κράτη μέλη θα πρέπει να έχουν τη δυνατότητα να επιτρέπουν στις επιχειρήσεις ή να απαιτούν από αυτές να τροποποιούν τη διάρθρωση και να παρουσιάζουν ισολογισμό στον οποίον διακρίνονται τα κυκλοφορούντα από τα μη κυκλοφορούντα στοιχεία. Θα πρέπει να επιτρέπεται διάρθρωση αποτελεσμάτων χρήσης που απεικονίζει το είδος των δαπανών και διάρθρωση αποτελεσμάτων χρήσης που απεικονίζει τη λειτουργία των δαπανών. Τα κράτη μέλη θα πρέπει να απαιτούν τη χρήση μίας διάρθρωσης για το λογαριασμό κερδοζημιών και θα πρέπει να τους επιτραπεί να προσφέρουν δυνατότητα επιλογής μεταξύ των επιτρεπομένων διαρθρώσεων. Τα κράτη μέλη θα πρέπει επίσης να μπορούν να επιτρέπουν στις επιχειρήσεις να δημοσιεύουν κατάσταση επιδόσεων αντί αποτελεσμάτων χρήσης, η οποία θα καταρτίζεται σύμφωνα με μία από τις επιτρεπόμενες διαρθρώσεις. Θα μπορεί να παρέχεται η δυνατότητα απλούστευσης των απαιτούμενων διαρθρώσεων για τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις. Ωστόσο τα κράτη μέλη θα πρέπει να μπορούν να περιορίσουν τις διαρθρώσεις του ισολογισμού και του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης, εφόσον απαιτείται για την ηλεκτρονική υποβολή των οικονομικών καταστάσεων.

(21) Για λόγους συγκρισιμότητας, πρέπει να προβλέπεται κοινό πλαίσιο για την αναγνώριση, την επιμέτρηση και την απεικόνιση, μεταξύ άλλων, των διορθώσεων αξιών, της φήμης και πελατείας, των προβλέψεων, των αποθεμάτων και των κυκλοφορούντων στοιχείων ενεργητικού, καθώς και των εσόδων ή δαπανών ιδιαίτερου ύψους ή ιδιαίτερης συχνότητας.

(22) Η αναγνώριση και η επιμέτρηση ορισμένων στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων βασίζονται σε εκτιμήσεις, αξιολογήσεις και πρότυπα και όχι σε ακριβείς απεικονίσεις. Λόγω των αβεβαιοτήτων που είναι σύμφυτες με τις επιχειρηματικές δραστηριότητες, ορισμένα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων δεν μπορούν να επιμετρηθούν με ακρίβεια, αλλά μόνο κατά προσέγγιση. Η εκτίμηση προϋποθέτει αξιολογήσεις βάσει των τελευταίων αξιόπιστων πληροφοριών. Η χρήση εκτιμήσεων αποτελεί ουσιώδες τμήμα της κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων. Αυτό ισχύει ιδιαίτερα στην περίπτωση των προβλέψεων, οι οποίες από τη φύση τους είναι πιο αβέβαιες από τα περισσότερα άλλα στοιχεία του ισολογισμού. Οι εκτιμήσεις θα πρέπει να βασίζονται σε συνετή κρίση της διαχείρισης της επιχείρησης, να υπολογίζονται σε αντικειμενική βάση και να συμπληρώνονται από εμπειρία από παρόμοιες συναλλαγές και, σε ορισμένες περιπτώσεις, ακόμη και από εκθέσεις ανεξαρτήτων εμπειρογνωμόνων. Τα στοιχεία που λαμβάνονται υπόψη θα πρέπει να συμπεριλαμβάνουν κάθε συμπληρωματικό στοιχείο που προκύπτει μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

(23) Οι πληροφορίες που απεικονίζονται στον ισολογισμό και στον λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης θα πρέπει να συμπληρώνονται από πληροφορίες που δημοσιεύονται στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων. Οι χρήστες οικονομικών καταστάσεων δεν χρειάζονται κατά κανόνα πρόσθετες πληροφορίες από τις μικρές επιχειρήσεις, ενώ εξάλλου η συλλογή αυτών των πρόσθετων πληροφοριών μπορεί να αποδειχθεί δαπανηρή για τις μικρές επιχειρήσεις. Δικαιολογείται, επομένως, η εφαρμογή καθεστώτος περιορισμένης δημοσίευσης για τις μικρές επιχειρήσεις. Πάντως, εάν μια πολύ μικρή ή μια μικρή επιχείρηση κρίνει σκόπιμο να δημοσιεύσει πρόσθετες πληροφορίες οι οποίες εμπίπτουν στις κατηγορίες πληροφοριών που απαιτούνται από τις μεσαίες και τις μεγάλες επιχειρήσεις ή άλλες πληροφορίες που δεν προβλέπονται στην παρούσα οδηγία, μπορεί κάλλιστα να το πράξει.

(24) Οι πληροφορίες όσον αφορά τις λογιστικές μεθόδους αποτελούν βασικό στοιχείο του προσαρτήματος των οικονομικών καταστάσεων. Οι πληροφορίες αυτές θα πρέπει να περιλαμβάνουν, συγκεκριμένα, τις βάσεις επιμέτρησης που εφαρμόζεται σε διάφορα στοιχεία, δήλωση ότι οι λογιστικές μέθοδοι είναι σύμφωνες με την έννοια της συνεχούς λειτουργίας και κάθε σημαντική αλλαγή των λογιστικών μεθόδων.

(25) Οι χρήστες οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται από μεσαίες και μεγάλες επιχειρήσεις έχουν κατά κανόνα ιδιαίτερες ανάγκες πληροφόρησης. Ως εκ τούτου, σε ορισμένους τομείς θα πρέπει να δημοσιεύονται πρόσθετα στοιχεία. Εξαίρεση από κάποιες υποχρεώσεις δημοσίευσης δικαιολογείται εφόσον μια τέτοια δημοσίευση θα ήταν επιζήμια για ορισμένα άτομα ή για την επιχείρηση.

(26) Η έκθεση διαχείρισης και η ενοποιημένη έκθεση διαχείρισης αποτελούν σημαντικά στοιχεία χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Θα πρέπει να παρέχουν πραγματική εικόνα της εξέλιξης των εργασιών της επιχείρησης και της θέσης της, κατά τρόπο που να συμβαδίζει με το μέγεθος και την πολυπλοκότητα των εργασιών της. Οι πληροφορίες δεν θα πρέπει να περιορίζονται στις οικονομικές πτυχές των εργασιών της επιχείρησης και θα πρέπει να γίνεται ανάλυση των περιβαλλοντικών και κοινωνικών πτυχών των εργασιών που είναι αναγκαίες για την κατανόηση της ανάπτυξης, της επίδοσης ή της θέσης της επιχείρησης. Στις περιπτώσεις στις οποίες η ενοποιημένη έκθεση διαχείρισης και η έκθεση διαχείρισης της μητρικής επιχείρησης υποβάλλονται σε μια ενιαία έκθεση, είναι ενδεχομένως σκόπιμο να δίνεται μεγαλύτερη έμφαση στα θέματα που είναι σημαντικά για όλες τις επιχειρήσεις οι οποίες περιλαμβάνονται στην ενοποίηση ως σύνολο. Λαμβανομένων, ωστόσο, υπόψη των πιθανών επιβαρύνσεων για τις μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις, είναι σκόπιμο να έχουν τα κράτη μέλη την επιλογή να απαλλάσσουν τις επιχειρήσεις αυτές από την υποχρέωση δημοσίευσης μη οικονομικών πληροφοριών στην έκθεση διαχείρισής τους.

(27) Τα κράτη μέλη θα πρέπει να έχουν τη δυνατότητα να απαλλάσσουν τις μικρές επιχειρήσεις από την υποχρέωση κατάρτισης έκθεσης διαχείρισης εφόσον οι εν λόγω επιχειρήσεις παραθέτουν, στο προσάρτημα, τις ενδείξεις που αναφέρονται στην απόκτηση ιδίων μετοχών όπως προβλέπεται στο άρθρο 24 παράγραφος 2 της οδηγίας 2012/30/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 25ης Οκτωβρίου 2012, περί συντονισμού των εγγυήσεων που απαιτούνται στα κράτη μέλη εκ μέρους των εταιρειών, κατά την έννοια του άρθρου 54 δεύτερο εδάφιο της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, για την προστασία των συμφερόντων των εταίρων και των τρίτων, με σκοπό να καταστούν οι εγγυήσεις αυτές ισοδύναμες όσον αφορά τη σύσταση ανωνύμων εταιρειών και τη διατήρηση και τις μεταβολές του κεφαλαίου τους ([1]).

([1]) ΕΕ L 315 της 14.11.2012, σ. 74.

(28) Δεδομένου ότι οι εισηγμένες επιχειρήσεις είναι δυνατόν να διαδραματίζουν προεξέχοντα ρόλο στις οικονομίες στις οποίες εντάσσονται, οι διατάξεις της παρούσας οδηγίας όσον αφορά τη δήλωση εταιρικής διακυβέρνησης θα πρέπει να εφαρμόζονται στις επιχειρήσεις των οποίων οι κινητές αξίες είναι δεκτές προς διαπραγμάτευση σε ρυθμιζόμενη αγορά.

(29) Πολλές επιχειρήσεις έχουν την κυριότητα άλλων επιχειρήσεων και σκοπός του συντονισμού της νομοθεσίας που διέπει τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις είναι η προστασία των συμφερόντων των εταιρειών με μετοχικό κεφάλαιο. Προκειμένου να διαβιβάζονται στους εταίρους και τους τρίτους χρηματοοικονομικές πληροφορίες για τις επιχειρήσεις αυτές, θα πρέπει να συντάσσονται ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Συνεπώς, επιβάλλεται η εναρμόνιση των εθνικών νομοθεσιών για τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις προκειμένου να υλοποιηθούν οι στόχοι της δυνατότητας σύγκρισης και της ισοδυναμίας αυτών των πληροφοριών. Είναι ωστόσο σκόπιμο, λόγω της ελλείψεως τιμής συναλλαγής σύμφωνα με τους συνήθεις όρους της αγοράς, να μπορούν τα κράτη μέλη να επιτρέπουν να λογιστικοποιούνται οι μεταβιβάσεις συμμετοχών εντός του ομίλου, δηλ. οι λεγόμενες «συναλλαγές κοινού ελέγχου», με χρήση της λογιστικής μεθόδου της συνένωσης συμφερόντων, στο πλαίσιο της οποίας η λογιστική αξία των μετοχών που κατέχει μια επιχείρηση η οποία περιλαμβάνεται σε ενοποίηση θα συμψηφίζεται μόνο με το αντίστοιχο ποσοστό των κεφαλαίων.

(30) Στην οδηγία 83/349/ΕΟΚ προβλεπόταν απαίτηση κατάρτισης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων για τους ομίλους στις περιπτώσεις κατά τις οποίες είτε η μητρική επιχείρηση είτε μία ή περισσότερες από τις θυγατρικές επιχειρήσεις είχαν μία από τις εταιρικές μορφές που απαριθμούνταν στο παράρτημα Ι ή το παράρτημα ΙΙ της παρούσας οδηγίας. Ένα κράτος μέλος είχε τη δυνατότητα να απαλλάσσει τις μητρικές επιχειρήσεις από την απαίτηση κατάρτισης ενοποιημένων λογαριασμών στις περιπτώσεις κατά τις οποίες η μητρική επιχείρηση δεν είχε μία από τις μορφές που απαριθμούνταν στο παράρτημα Ι ή το παράρτημα ΙΙ. Κατά την παρούσα οδηγία μόνο οι μητρικές επιχειρήσεις που έχουν μία από τις μορφές που απαριθμούνται στο παράρτημα Ι,ή υπό ορισμένες συνθήκες, στο παράρτημα ΙΙ, υποχρεούνται να καταρτίζουν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, αλλά τα κράτη μέλη εξακολουθούν να έχουν τη δυνατότητα να επεκτείνουν το πεδίο εφαρμογής της παρούσας οδηγίας ώστε να καλύπτει και άλλες καταστάσεις. Κατ' ουσία δεν υπάρχει συνεπώς αλλαγή και επαφίεται στα κράτη να αποφασίσουν κατά πόσον θα απαιτήσουν από τις επιχειρήσεις που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της παρούσας οδηγίας να καταρτίζουν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

(31) Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να παρουσιάζουν τις δραστηριότητες της μητρικής επιχείρησης και των θυγατρικών της ως ενιαίας οικονομικής οντότητας (ομίλου). Οι επιχειρήσεις που ελέγχονται από τη μητρική επιχείρηση πρέπει να θεωρούνται θυγατρικές επιχειρήσεις. Ο έλεγχος θα πρέπει να βασίζεται στην κατοχή της πλειοψηφίας των δικαιωμάτων ψήφου, αλλά έλεγχος μπορεί να υπάρχει και σε περίπτωση συμφωνιών με μετόχους ή εταίρους. Σε ορισμένες περιστάσεις, η μητρική επιχείρηση μπορεί να ασκεί πραγματικό έλεγχο ακόμη και όταν κατέχει τη μειοψηφία των μετοχών ή και καμία μετοχή της θυγατρικής. Τα κράτη μέλη θα πρέπει να έχουν τη δυνατότητα να απαιτούν οι επιχειρήσεις που δεν υπόκεινται σε έλεγχο, αλλά υπάγονται σε ενιαία διαχείριση ή έχουν κοινό διοικητικό, διευθυντικό ή εποπτικό όργανο, να περιλαμβάνονται σε ενιαίες οικονομικές καταστάσεις.

(32) Η θυγατρική επιχείρηση που είναι η ίδια μητρική επιχείρηση θα πρέπει να καταρτίζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Εντούτοις, τα κράτη μέλη θα πρέπει να έχουν τη δυνατότητα να απαλλάσσουν τη μητρική επιχείρηση, σε ορισμένες περιπτώσεις, από την υποχρέωση κατάρτισης αυτών των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, υπό την προϋπόθεση ότι οι εταίροι και οι τρίτοι προστατεύονται επαρκώς.

(33) Οι μικροί όμιλοι θα πρέπει να απαλλάσσονται από την υποχρέωση κατάρτισης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, δεδομένου ότι οι χρήστες οικονομικών καταστάσεων μικρών επιχειρήσεων δεν έχουν ιδιαίτερες ανάγκες πληροφόρησης και είναι ενδεχομένως δαπανηρή η κατάρτιση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων επιπλέον των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων των μητρικών και θυγατρικών επιχειρήσεων. Τα κράτη μέλη θα πρέπει να μπορούν να απαλλάσσουν τους μεσαίους ομίλους από την υποχρέωση κατάρτισης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων για τους ίδιους λόγους κόστους/οφέλους, εκτός εάν οποιαδήποτε από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις αποτελεί οντότητα δημόσιου συμφέροντος.

(34) Η ενοποίηση επιτάσσει την πλήρη αναγραφή των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού και των εσόδων και εξόδων των επιχειρήσεων του ομίλου, τη χωριστή μνεία των μη ελεγχουσών συμμετοχών στον ενοποιημένο ισολογισμό στο πλαίσιο των ιδίων κεφαλαίων και τη χωριστή μνεία των μη ελεγχουσών συμμετοχών στα ενοποιημένα αποτελέσματα χρήσης στο πλαίσιο των κερδών και ζημιών του ομίλου. Εντούτοις, θα πρέπει να γίνονται οι αναγκαίες διορθώσεις για την εξάλειψη των αποτελεσμάτων που οφείλονται στις οικονομικές σχέσεις μεταξύ των ενοποιούμενων επιχειρήσεων.

(35) Οι αρχές της αναγνώρισης και της επιμέτρησης που ισχύουν για την κατάρτιση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων θα πρέπει επίσης να εφαρμόζονται στην κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Ωστόσο τα κράτη μέλη θα πρέπει να μπορούν να επιτρέπουν διαφορετική εφαρμογή των γενικών διατάξεων και αρχών που αναφέρονται στην παρούσα οδηγία στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις σε σχέση με τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

(36) Οι συγγενείς επιχειρήσεις θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις με βάση τη μέθοδο της καθαρής θέσης. Οι διατάξεις σχετικά με την επιμέτρηση των συγγενών επιχειρήσεων θα πρέπει κατ' ουσία να παραμείνουν όπως έχουν στην οδηγία 83/349/ΕΟΚ και να εξακολουθήσουν να εφαρμόζονται οι μέθοδοι που επιτρέπει η εν λόγω οδηγία. Τα κράτη μέλη θα πρέπει επίσης να μπορούν να επιτρέπουν στις επιχειρήσεις με ενιαία διαχείριση ή να απαιτούν από αυτές να ενοποιούνται αναλογικά στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

(37) Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να περιλαμβάνουν στο προσάρτημα όλες τις πληροφορίες για το σύνολο των επιχειρήσεων που συμμετέχουν στην ενοποίηση. Οι επωνυμίες, οι έδρες και οι συμμετοχές του ομίλου στο κεφάλαιο των επιχειρήσεων θα πρέπει επίσης να δημοσιεύονται για τις θυγατρικές, τις συγγενείς επιχειρήσεις, τις επιχειρήσεις με ενιαία διαχείριση και τις συμμετοχές.

(38) Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις όλων των επιχειρήσεων στις οποίες εφαρμόζεται η παρούσα οδηγία θα πρέπει να δημοσιεύονται σύμφωνα με την οδηγία 2009/101/ΕΚ. Είναι, ωστόσο, σκόπιμη η θέσπιση ορισμένων παρεκκλίσεων σε αυτόν τον τομέα για τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις.

(39) Τα κράτη μέλη ενθαρρύνονται ιδιαίτερα να αναπτύξουν συστήματα ηλεκτρονικής δημοσίευσης που θα επιτρέπουν στις επιχειρήσεις να υποβάλλουν λογιστικά στοιχεία, συμπεριλαμβανομένων των υποχρεωτικών οικονομικών καταστάσεων, άπαξ και σε μορφή που θα επιτρέπει σε πολλούς χρήστες να έχουν πρόσβαση και να χρησιμοποιούν εύκολα τα στοιχεία. Όσον αφορά την υποβολή οικονομικών καταστάσεων, ενθαρρύνεται η Επιτροπή να διερευνήσει μέσα για εναρμονισμένο ηλεκτρονικό μορφότυπο. Τα συστήματα αυτά δεν θα πρέπει, ωστόσο, να είναι επαχθή για τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις.

(40) Τα μέλη των διοικητικών, διαχειριστικών και εποπτικών οργάνων μιας επιχείρησης θα πρέπει, ως ελάχιστη απαίτηση, να είναι συλλογικά υπεύθυνα έναντι της επιχείρησης για την κατάρτιση και τη δημοσίευση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων και των εκθέσεων διαχείρισης. Η ίδια προσέγγιση θα πρέπει να προβλέπεται και για τα μέλη των διοικητικών, διαχειριστικών και εποπτικών οργάνων επιχειρήσεων που καταρτίζουν τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Τα όργανα αυτά ενεργούν στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων που τους παρέχει το εθνικό δίκαιο. Τούτο δεν θα πρέπει να εμποδίσει τα κράτη μέλη να προχωρήσουν περαιτέρω και να προβλέψουν διατάξεις άμεσης ευθύνης έναντι των μετόχων και άλλων ενδιαφερομένων.

(41) Η ευθύνη για την κατάρτιση και δημοσίευση ετήσιων οικονομικών καταστάσεων και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων καθώς και εκθέσεων διαχείρισης και ενοποιημένων εκθέσεων διαχείρισης απορρέει από το εθνικό δίκαιο. Στα μέλη των διοικητικών, διαχειριστικών και εποπτικών οργάνων μιας επιχείρησης θα πρέπει να εφαρμόζονται κατάλληλοι κανόνες περί ευθύνης, θεσπιζόμενοι από κάθε κράτος μέλος σύμφωνα με το εθνικό του δίκαιο. Τα κράτη μέλη θα πρέπει να έχουν τη διακριτική ευχέρεια να καθορίζουν την έκταση της ευθύνης.

(42) Με στόχο την προώθηση αξιόπιστων διαδικασιών για την υποβολή των οικονομικών καταστάσεων σε ολόκληρη την Ευρωπαϊκή Ένωση, τα μέλη του επιχειρησιακού οργάνου που είναι αρμόδιο για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης θα πρέπει να εξασφαλίζουν ότι τα χρηματοοικονομικά στοιχεία που περιλαμβάνονται στην ετήσια οικονομική κατάσταση της επιχείρησης καθώς και στην ενοποιημένη οικονομική κατάσταση του ομίλου παρέχουν πιστή και ειλικρινή εικόνα.

(43) Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις και οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να υποβάλλονται σε έλεγχο. Η απαίτηση ότι η γνώμη του ελεγκτή θα πρέπει να αναφέρει κατά πόσον οι ετήσιες ή οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις παρέχουν πιστή και πραγματική εικόνα της επιχείρησης σύμφωνα με το σχετικό πλαίσιο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης δεν θα πρέπει να θεωρηθεί ότι αποτελεί περιορισμό της έκτασης της εν λόγω γνώμης, αλλά ότι διευκρινίζει το γενικότερο πλαίσιο εντός του οποίου εκφράζεται. Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις μικρών επιχειρήσεων δεν θα πρέπει να υπόκεινται στην υποχρέωση υποβολής σε έλεγχο, καθώς ο έλεγχος είναι πιθανό να αποτελεί σημαντική διοικητική επιβάρυνση για τη συγκεκριμένη κατηγορία επιχειρήσεων, ενώ για πολλές μικρές επιχειρήσεις τα ίδια άτομα είναι ταυτόχρονα μέτοχοι και διαχειριστές και ως εκ τούτου δεν χρειάζονται πραγματικά την επιβεβαίωση των οικονομικών καταστάσεων από τρίτους. Ωστόσο η παρούσα οδηγία δεν θα πρέπει να εμποδίζει τα κράτη μέλη να επιβάλλουν έλεγχο στις μικρές επιχειρήσεις τους, λαμβάνοντας υπόψη τις ειδικές συνθήκες και ανάγκες των μικρών επιχειρήσεων και όσων χρησιμοποιούν τις οικονομικές καταστάσεις τους. Επιπλέον, είναι πιο ενδεδειγμένο να καθοριστεί το περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου στην οδηγία 2006/43/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 2006, για τους υποχρεωτικούς ελέγχους των ετήσιων και των ενοποιημένων λογαριασμών [1]. Ως εκ τούτου η εν λόγω οδηγία θα πρέπει να τροποποιηθεί αναλόγως.

(44) Με γνώμονα τη βελτίωση της διαφάνειας των πληρωμών προς κυβερνήσεις, οι μεγάλες επιχειρήσεις και οι οντότητες δημοσίου συμφέροντος που δραστηριοποιούνται στους τομείς της εξόρυξης ή της υλοτόμησης πρωτογενών δασών [2] θα πρέπει να δημοσιοποιούν σε ξεχωριστή ετήσια έκθεση σημαντικές πληρωμές που καταβάλλουν στις κυβερνήσεις των χωρών στις οποίες δραστηριοποιούνται. Τέτοιου είδους επιχειρήσεις δραστηριοποιούνται σε χώρες πλούσιες σε φυσικούς πόρους και συγκεκριμένα σε μεταλλεύματα, πετρέλαιο, φυσικό αέριο καθώς και πρωτογενή δάση. Η έκθεση θα πρέπει να περιλαμβάνει τύπους πληρωμών συγκρίσιμους με αυτούς που δημοσιεύει μία επιχείρηση η οποία συμμετέχει στην πρωτοβουλία διαφάνειας για την εξορυκτική βιομηχανία (ΕΙΤΙ). Η πρωτοβουλία συμπληρώνει επίσης το σχέδιο δράσης της Ευρωπαϊκής Ένωσης για την επιβολή της δασικής νομοθεσίας, τη διακυβέρνηση και το εμπόριο (ΕΕ FLEGT) και τον κανονισμό (ΕΕ) αριθ. 995/2010 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 20ής Οκτωβρίου 2010, για τη θέσπιση των υποχρεώσεων των φορέων εκμετάλλευσης που διαθέτουν ξυλεία και προϊόντα ξυλείας στην αγορά [3], που απαιτούν από τους εμπόρους προϊόντων ξυλείας να επιδεικνύουν επιμέλεια με σκοπό την αποτροπή της εισόδου στην αγορά της Ένωσης ξυλείας από παράνομη υλοτόμηση.

[1] ΕΕ L 157 της 9.6.2006, σ. 87.

[2] Οριζόμενα στην οδηγία 2009/28/ΕΚ ως «δασώδεις εκτάσεις γηγενών ειδών, εφόσον δεν υπάρχει σαφής ένδειξη ανθρώπινης δραστηριότητας και δεν έχουν διαταραχθεί σημαντικά οι οικολογικές διεργασίες».

[3] ΕΕ L 295 της 12.11.2010, σ. 23.

(45) Η εν λόγω έκθεση θα πρέπει να συμβάλλει στη διευκόλυνση του έργου των κυβερνήσεων πλούσιων σε πόρους χωρών να εφαρμόζουν τις αρχές και τα κριτήρια της πρωτοβουλίας ΕΙΤΙ και να λογοδοτούν στους πολίτες τους για τις πληρωμές που λαμβάνουν από εξορυκτικές επιχειρήσεις ή επιχειρήσεις υλοτόμησης πρωτογενών δασών οι οποίες δραστηριοποιούνται εντός της δικαιοδοσίας τους. Η έκθεση θα πρέπει να περιλαμβάνει πληροφορίες οικονομικού περιεχομένου ανά χώρα και ανά έργο. Ως «έργο» θα πρέπει να οριστούν οι λειτουργικές δραστηριότητες που διέπονται από ενιαία σύμβαση, άδεια, μίσθωση, παραχώρηση ή παρεμφερείς νομικές συμφωνίες και αποτελούν τη βάση για υποχρεώσεις πληρωμής προς μία κυβέρνηση. Ωστόσο, εάν πολλές τέτοιες συμφωνίες είναι ουσιωδώς αλληλοσυνδεόμενες, θα πρέπει να θεωρούνται ως έργο. Ως «ουσιωδώς αλληλοσυνδεόμενες» νομικές συμφωνίες θα πρέπει να νοούνται λειτουργικά και γεωγραφικά ολοκληρωμένες συμβάσεις, άδειες, μισθώσεις ή παραχωρήσεις ή συναφείς συμφωνίες με ουσιωδώς παρεμφερείς όρους, οι οποίες υπογράφονται με την κυβέρνηση και από τις οποίες απορρέει υποχρέωση πληρωμής. Οι εν λόγω συμφωνίες μπορούν να διέπονται από ενιαία σύμβαση, κοινή επιχείρηση, συμφωνία κατανομής της παραγωγής ή άλλη κυρίαρχη νομική συμφωνία.

(46) Δεν χρειάζεται να λαμβάνονται υπόψη στην έκθεση οι πληρωμές που δεν υπερβαίνουν τα 100 000 EUR εντός του οικονομικού έτους, είτε καταβάλλονται ενιαία είτε ως σειρά συναφών πληρωμών. Αυτό σημαίνει ότι, εφόσον υπάρχει διακανονισμός που προβλέπει περιοδικές πληρωμές ή δόσεις (π.χ. τέλη εκμίσθωσης), η επιχείρηση πρέπει να λαμβάνει υπόψη το συγκεντρωτικό ποσό των περιοδικών πληρωμών ή δόσεων όταν καθορίζει αν η σειρά των καταβολών αυτών υπερβαίνει το όριο σημαντικότητας και, κατά συνέπεια, απαιτείται δημοσιοποίηση.

(47) Δεν θα πρέπει να απαιτείται από επιχειρήσεις οι οποίες δραστηριοποιούνται στην εξορυκτική βιομηχανία ή στην υλοτόμηση πρωτογενών δασών να διασπούν και να κατανέμουν τις πληρωμές σε βάση έργου, όταν οι πληρωμές γίνονται σχετικά με υποχρεώσεις οι οποίες επιβάλλονται στις επιχειρήσεις στο επίπεδο οντότητας παρά στο επίπεδο έργου. Φερ' ειπείν, εάν μια επιχείρηση δραστηριοποιείται σε περισσότερα του ενός έργα σε μία χώρα υποδοχής και η κυβέρνηση της χώρας αυτής επιβάλλει φόρο εταιρικών εσόδων στην επιχείρηση, όσον αφορά τα έσοδά της στη χώρα συνολικά και όχι όσον αφορά συγκεκριμένο έργο ή δράση στη χώρα, η επιχείρηση θα έχει τη δυνατότητα να δημοσιοποιεί την απορρέουσα πληρωμή (ή πληρωμές) του φόρου εισοδήματος χωρίς να ορίζει συγκεκριμένο έργο το οποίο συνδέεται με την πληρωμή.

(48) Μια επιχείρηση η οποία δραστηριοποιείται στην εξορυκτική βιομηχανία ή στην υλοτόμηση πρωτογενών δασών δεν χρειάζεται γενικά να δημοσιοποιεί τα μερίσματα τα οποία καταβάλλει σε μια κυβέρνηση η οποία αποτελεί κοινό ή κανονικό μέτοχο της εν λόγω επιχείρησης, εφόσον τα μερίσματα καταβάλλονται στην κυβέρνηση με τους ίδιους όρους που ισχύουν για τους λοιπούς μετόχους. Ωστόσο, η επιχείρηση θα πρέπει να δημοσιοποιεί τα μερίσματα που καταβάλλονται εν είδει δικαιωμάτων παραγωγής ή άλλων δικαιωμάτων.

(49) Προκειμένου να αντιμετωπισθεί το ενδεχόμενο παράκαμψης των απαιτήσεων δημοσιοποίησης, η παρούσα οδηγία ορίζει ότι οι πληρωμές πρέπει να δημοσιοποιούνται με βάση την ουσία της σχετικής δραστηριότητας ή της σχετικής πληρωμής. Ως εκ τούτου, η επιχείρηση δεν θα πρέπει να μπορεί να αποφεύγει τη δημοσιοποίηση, φερ' ειπείν, αποδίδοντας νέο χαρακτηρισμό σε μια δραστηριότητα, η οποία άλλως θα καλυπτόταν από την παρούσα οδηγία. Επίσης, οι πληρωμές ή οι δραστηριότητες δεν θα πρέπει να διαχωρίζονται ή να συγκεντρώνονται τεχνητά, με σκοπό την παράκαμψη των απαιτήσεων δημοσιοποίησης.

(50) Προκειμένου να διευκρινιστεί υπό ποίες προϋποθέσεις οι επιχειρήσεις απαλλάσσονται από τις υποχρεώσεις υποβολής εκθέσεων που προβλέπονται στο Κεφάλαιο 10, θα πρέπει να ανατεθεί στην Επιτροπή η εξουσία έκδοσης κατ' εξουσιοδότηση πράξεων σύμφωνα με το άρθρο 290 της ΣΛΕΕ όσον αφορά τον καθορισμό των κριτηρίων που πρέπει να εφαρμόζονται όταν αξιολογείται κατά πόσον οι υποχρεώσεις υποβολής εκθέσεων τρίτης χώρας είναι ισοδύναμες με τις υποχρεώσεις του εν λόγω κεφαλαίου, Είναι ιδιαίτερα σημαντικό να διεξάγει η Επιτροπή τις κατάλληλες διαβουλεύσεις κατά τις προπαρασκευαστικές εργασίες, μεταξύ άλλων και σε επίπεδο εμπειρογνωμόνων. Κατά την προετοιμασία και τη σύνταξη κατ' εξουσιοδότηση πράξεων, η Επιτροπή θα πρέπει να διασφαλίζει την ταυτόχρονη, έγκαιρη και δέουσα διαβίβαση των συναφών εγγράφων στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο.

(51) Προκειμένου να διασφαλισθούν ενιαίοι όροι εφαρμογής του άρθρου 46 παράγραφος 1, θα πρέπει να ανατεθούν εκτελεστικές αρμοδιότητες στην Επιτροπή. Οι εξουσίες αυτές θα πρέπει να ασκούνται σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΕ) αριθ. 182/2011 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 16ης Φεβρουαρίου 2011 για τη θέσπιση κανόνων και γενικών αρχών σχετικά με τους τρόπους ελέγχου από τα κράτη μέλη της άσκησης των εκτελεστικών αρμοδιοτήτων από την Επιτροπή [1].

(52) Το σύστημα υποβολής εκθέσεων θα πρέπει να υπόκειται σε επανεξέταση και υποβολή σχετικής έκθεσης εκ μέρους της Επιτροπής, εντός τριών ετών από την μεταφορά της παρούσας οδηγίας στην εθνική νομοθεσία. Η εν λόγω επανεξέταση θα πρέπει να αφορά την αποτελεσματικότητα του συστήματος και να λαμβάνει υπόψη τις διεθνείς εξελίξεις, συμπεριλαμβανομένων ζητημάτων ανταγωνιστικότητας και ενεργειακής ασφάλειας. Η επανεξέταση θα πρέπει επίσης να αφορά την επέκταση των απαιτήσεων υποβολής εκθέσεων σε επιπλέον βιομηχανικούς κλάδους, καθώς και το αν η έκθεση θα πρέπει να αποτελέσει αντικείμενο ελέγχου. Επιπλέον, η επανεξέταση θα πρέπει να λάβει υπόψη την εμπειρία όσων επεξεργάζονται και χρησιμοποιούν τις πληροφορίες και να εξετάσει αν θα ήταν σκόπιμο να συμπεριληφθούν πρόσθετες πληροφορίες για τις πληρωμές, όπως οι πραγματικοί φορολογικοί συντελεστές και τα στοιχεία του δικαιούχου, όπως τα στοιχεία τραπεζικών λογαριασμών.

[1] ΕΕ L 55 της 28.2.2011, σ. 13.

(53) Σύμφωνα με τα συμπεράσματα της συνόδου κορυφής της Ομάδας των 8 (G8) του Μαΐου 2011 στην Ντοβίλ και με σκοπό την προώθηση συνθηκών ισότιμου ανταγωνισμού, η Επιτροπή θα πρέπει να συνεχίσει να ενθαρρύνει όλους τους διεθνείς εταίρους να θεσπίσουν παρόμοιες απαιτήσεις σχετικά με την υποβολή αναφορών για πληρωμές προς κυβερνήσεις. Στο πλαίσιο αυτό είναι πολύ σημαντική η συνέχιση των εργασιών σχετικά με το σχετικό διεθνές λογιστικό πρότυπο.

(54) Προκειμένου να ληφθούν υπόψη μελλοντικές αλλαγές στις νομοθεσίες των κρατών μελών και στη νομοθεσία της Ένωσης όσον αφορά τις κατηγορίες εταιρειών, η Επιτροπή θα πρέπει να έχει την αρμοδιότητα να εκδίδει κατ' εξουσιοδότηση πράξεις σύμφωνα με το άρθρο 290 της ΣΛΕΕ σχετικά με την επικαιροποίηση των καταλόγων επιχειρήσεων που περιέχονται στα παραρτήματα I και II. Η χρήση κατ' εξουσιοδότηση πράξεων χρειάζεται επίσης για την προσαρμογή των κριτηρίων μεγέθους των επιχειρήσεων, καθώς με την πάροδο του χρόνου ο πληθωρισμός θα διαβρώσει την πραγματική τους αξία. Είναι ιδιαίτερα σημαντικό να διεξάγει η Επιτροπή τις κατάλληλες διαβουλεύσεις κατά τις προπαρασκευαστικές εργασίες της, μεταξύ άλλων και σε επίπεδο εμπειρογνωμόνων. Κατά την προετοιμασία και τη σύνταξη κατ' εξουσιοδότηση πράξεων, η Επιτροπή θα πρέπει να διασφαλίζει την ταυτόχρονη, έγκαιρη και δέουσα διαβίβαση των συναφών εγγράφων στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο.

(55) Δεδομένου ότι οι στόχοι της παρούσας οδηγίας, ήτοι η διευκόλυνση των διασυνοριακών επενδύσεων και η βελτίωση, στο σύνολο της Ένωσης, της συγκρισιμότητας και της εμπιστοσύνης του κοινού στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και εκθέσεις μέσω βελτιωμένων και με λογική συνέπεια δημοσιοποιούμενων στοιχείων, δεν μπορούν να επιτευχθούν ικανοποιητικά από τα κράτη μέλη και μπορούν, συνεπώς, λόγω της κλίμακας και των αποτελεσμάτων της παρούσας οδηγίας, να επιτευχθούν καλύτερα σε επίπεδο Ένωσης, η τελευταία μπορεί να λάβει μέτρα σύμφωνα με την αρχή της επικουρικότητας του άρθρου 5 της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση. Σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας, όπως διατυπώνεται στο εν λόγω άρθρο, η παρούσα οδηγία δεν υπερβαίνει τα αναγκαία όρια για την επίτευξη των στόχων αυτών.

(56) Η παρούσα οδηγία αντικαθιστά τις οδηγίες 78/660/ΕΟΚ και 83/349/ΕΟΚ.Ετσι οι οδηγίες αυτές θα πρέπει να καταργηθούν.

(57) Η παρούσα οδηγία σέβεται τα θεμελιώδη δικαιώματα και τηρεί τις αρχές που αναγνωρίζονται ιδίως από τον Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

(58) Σύμφωνα με την κοινή πολιτική δήλωση των κρατών μελών και της Επιτροπής της 28ης Σεπτεμβρίου 2011 σχετικά με τα επεξηγηματικά έγγραφα, τα κράτη μέλη ανέλαβαν να συνοδεύσουν, σε αιτιολογημένες περιπτώσεις, την κοινοποίηση των μέτρων μεταφοράς στο εθνικό δίκαιο με ένα ή περισσότερα έγγραφα στα οποία θα εξηγείται η σχέση ανάμεσα στα συστατικά στοιχεία μιας οδηγίας και στα αντίστοιχα μέρη των πράξεων μεταφοράς στο εθνικό δίκαιο. Όσον αφορά την παρούσα οδηγία, ο νομοθέτης θεωρεί δικαιολογημένη τη διαβίβαση πινάκων αντιστοιχίας,

ΕΞΕΔΩΣΑΝ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΟΔΗΓΙΑ:

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ, ΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΟΜΙΛΩΝ

Άρθρο 1

Πεδίο εφαρμογής

1. Τα μέτρα συντονισμού που προβλέπει η παρούσα οδηγία αφορούν τις νομοθετικές, κανονιστικές και διοικητικές διατάξεις των κρατών μελών σχετικά με τις μορφές επιχειρήσεων οι οποίες απαριθμούνται:

α) στο παράρτημα I,

β) στο παράρτημα II, όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι της επιχείρησης οι οποίοι σε άλλες περιπτώσεις έχουν απεριόριστη ευθύνη, στην πραγματικότητα έχουν περιορισμένη ευθύνη επειδή οι εν λόγω εταίροι είναι επιχειρήσεις:

i) των μορφών που περιλαμβάνονται στο παράρτημα I· ή

ii) που δεν διέπονται από το δίκαιο κράτους μέλους, αλλά έχουν νομική μορφή συγκρίσιμη με εκείνες που απαριθμούνται στο παράρτημα I.

2. Τα κράτη μέλη ενημερώνουν την Επιτροπή, εντός εύλογου χρονικού διαστήματος, για τις αλλαγές των μορφών επιχειρήσεων στην εθνική τους νομοθεσία οι οποίες ενδέχεται να θίξουν την ακρίβεια του παραρτήματος I ή του παραρτήματος II. Σε μια τέτοια περίπτωση, ανατίθεται στην Επιτροπή η εξουσία να τροποποιεί, με κατ' εξουσιοδότηση πράξεις σύμφωνα με το άρθρο 49, τους καταλόγους επιχειρήσεων των παραρτημάτων I και II.

Άρθρο 2

Ορισμοί

Για τους σκοπούς της παρούσας οδηγίας, ισχύουν οι ακόλουθοι ορισμοί:

1) «οντότητες δημοσίου συμφέροντος»: επιχειρήσεις εντός του πεδίου του άρθρου 1 οι οποίες:

α) διέπονται από το δίκαιο κράτους μέλους και οι κινητές αξίες τους είναι δεκτές προς διαπραγμάτευση σε ρυθμιζόμενη αγορά οποιουδήποτε κράτους μέλους κατά την έννοια του άρθρου 4 παράγραφος 1 σημείο 14) της οδηγίας 2004/39/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 21ης Απριλίου 2004 σχετικά με τις αγορές χρηματοπιστωτικών μέσων [1],

[1] ΕΕ L 145 της 30.4.2004, σ. 1.

β) είναι πιστωτικά ιδρύματα όπως ορίζονται στο άρθρο 4 παράγραφος 1 πλην όσων αναφέρονται στο άρθρο 2 της οδηγίας 2006/48/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 14ης Ιουνίου 2006 σχετικά με την ανάληψη και την άσκηση δραστηριότητας πιστωτικών ιδρυμάτων ([1]),

γ) είναι ασφαλιστικές επιχειρήσεις κατά την έννοια του άρθρου 2 παράγραφος 1 της οδηγίας 91/674/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 19ης Δεκεμβρίου 1991 για τους ετήσιους και τους ενοποιημένους λογαριασμούς των ασφαλιστικών επιχειρήσεων ([2]), ή

δ) έχουν οριστεί από τα κράτη μέλη ως οντότητες δημόσιου συμφέροντος, λ.χ. επιχειρήσεις που έχουν ουσιαστική δημόσια χρησιμότητα λόγω της φύσης των δραστηριοτήτων τους, του μεγέθους τους ή του αριθμού του προσωπικού τους·

2) «συμμετοχή»: τα δικαιώματα επί του κεφαλαίου άλλων επιχειρήσεων, ενσωματωμένα ή όχι σε τίτλους, τα οποία δημιουργούν ένα σταθερό σύνδεσμο με αυτές τις επιχειρήσεις και προορίζονται να συμβάλλουν στη δραστηριότητα της επιχείρησης που είναι κάτοχος των δικαιωμάτων αυτών· η κατοχή τμήματος του κεφαλαίου μιας άλλης επιχείρησης θεωρείται ότι αποτελεί «συμμετοχή» όταν το τμήμα τούτο υπερβαίνει το κατώτατο όριο που καθορίσθηκε από τα κράτη μέλη και το οποίο είναι χαμηλότερο ή ίσο του 20 %·

3) «συνδεόμενο μέλος»: ορίζεται όπως στην περίπτωση των διεθνών λογιστικών προτύπων που θεσπίσθηκαν με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 19ης Ιουλίου 2002 για την εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων ([3])·

4) «πάγια στοιχεία ενεργητικού»: τα στοιχεία του ενεργητικού που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν κατά τρόπο διαρκή για τις δραστηριότητες της επιχείρησης·

5) «καθαρό ύψος κύκλου εργασιών»: τα ποσά που προέρχονται από την πώληση προϊόντων και την παροχή υπηρεσιών μετά την αφαίρεση των εκπτώσεων επί των πωλήσεων, του φόρου προστιθέμενης αξίας και των άλλων φόρων που συνδέονται άμεσα με τον κύκλο εργασιών·

6) «τιμή κτήσης»: η καταβλητέα τιμή και τα τυχόν πρόσθετα έξοδα, μείον τις ενδεχόμενες περιστασιακές μειώσεις του κόστους κτήσης·

7) «κόστος παραγωγής»: η τιμή κτήσης των πρώτων υλών και αναλώσιμων και άλλα έξοδα που σχετίζονται άμεσα με το συγκεκριμένο στοιχείο· τα κράτη μέλη επιτρέπουν ή απαιτούν την προσθήκη εύλογου ποσοστού πάγιων ή μεταβλητών γενικών εξόδων που σχετίζονται έμμεσα με το συγκεκριμένο στοιχείο, στον βαθμό που αφορούν την περίοδο παραγωγής· δεν συμπεριλαμβάνονται τα έξοδα διανομής·

8) «διορθώσεις αξιών»: οι προσαρμογές προκειμένου να ληφθούν υπόψη οι οριστικές ή μη μεταβολές της αξίας των στοιχείων ενεργητικού, οι οποίες διαπιστώθηκαν κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού·

9) «μητρική επιχείρηση»: η επιχείρηση που ελέγχει μία ή περισσότερες θυγατρικές επιχειρήσεις·

10) «θυγατρική επιχείρηση»: η επιχείρηση που ελέγχεται από μητρική επιχείρηση, συμπεριλαμβανομένης ενδεχόμενης θυγατρικής αρχικής μητρικής επιχείρησης·

11) «όμιλος»: μητρική επιχείρηση και όλες οι θυγατρικές της ·

12) «συνδεδεμένες επιχειρήσεις»: οποιεσδήποτε δύο ή περισσότερες επιχειρήσεις εντός ενός ομίλου·

13) «συγγενής επιχείρηση»: η επιχείρηση στην οποία έχει συμμετοχή άλλη επιχείρηση και επί των λειτουργικών και οικονομικών πολιτικών της οποίας αυτή η άλλη επιχείρηση ασκεί σημαντική επιρροή· τεκμαίρεται ότι μια επιχείρηση ασκεί σημαντική επιρροή σε άλλη επιχείρηση όταν κατέχει τουλάχιστον το 20 % των δικαιωμάτων ψήφου των μετόχων ή εταίρων της άλλης επιχείρησης·

14) «επιχειρήσεις επενδύσεων»:

α) οι επιχειρήσεις των οποίων αποκλειστικό αντικείμενο είναι να τοποθετούν τα κεφάλαιά τους σε διάφορα αξιόγραφα, ακίνητες ή άλλες αξίες, με μόνη επιδίωξη την κατανομή των επενδυτικών κινδύνων και το οικονομικό όφελος των μετόχων τους από τα αποτελέσματα της διαχείρισης των περιουσιακών τους στοιχείων,

β) οι επιχειρήσεις που είναι συγγενείς με επιχειρήσεις επενδύσεων σταθερού κεφαλαίου, αν μοναδικός σκοπός αυτών των συγγενών επιχειρήσεων είναι η απόκτηση εξοφλημένων μετοχών που εξεδόθησαν από τις εν λόγω επιχειρήσεις επενδύσεων σταθερού κεφαλαίου, με την επιφύλαξη του άρθρου 22 παράγραφος 1 στοιχείο η) της οδηγίας 2012/30/ΕΕ·

15) «επιχειρήσεις χαρτοφυλακίου»: οι επιχειρήσεις με αποκλειστικό αντικείμενο την απόκτηση συμμετοχών σε άλλες επιχειρήσεις και τη διαχείριση και αξιοποίηση των συμμετοχών αυτών, χωρίς άμεση ή έμμεση ανάμιξη στη διαχείριση των επιχειρήσεων αυτών, αλλά με την επιφύλαξη των δικαιωμάτων που έχουν ως μέτοχοι ή εταίροι·

([1]) ΕΕ L 177 της 30.6.2006, σ. 1.
([2]) ΕΕ L 374 της 31.12.1991, σ. 7.
([3]) ΕΕ L 243 της 11.9.2002, σ. 1.

16) «σημαντικός /ή /ό»: προκειμένου για πληροφορίες, όταν η παράλειψη ή η ανακριβής παράθεσή τους θα μπορούσε ευλόγως να επηρεάσει τις αποφάσεις που λαμβάνουν οι χρήστες βάσει των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης. Η βαρύτης κάθε στοιχείου εκτιμάται στο πλαίσιο άλλων παρόμοιων στοιχείων.

Άρθρο 3

Κατηγορίες επιχειρήσεων και ομίλων

1. Σε περίπτωση εφαρμογής μιας ή περισσότερων από τις δυνατότητες που δίδονται στο άρθρο 36, τα κράτη μέλη ορίζουν ως πολύ μικρές επιχειρήσεις τις επιχειρήσεις οι οποίες κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού δεν υπερβαίνουν τα όρια τουλάχιστον των δύο από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

α) σύνολο ισολογισμού: 350 000 EUR·

β) καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 700 000 EUR·

γ) μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της χρήσης: 10.

2. Μικρές επιχειρήσεις είναι οι επιχειρήσεις οι οποίες κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού δεν υπερβαίνουν τα όρια τουλάχιστον των δύο από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

α) σύνολο ισολογισμού: 4 000 000 EUR·

β) καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 8 000 000 EUR

γ) μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της χρήσης: 50.

Τα κράτη μέλη μπορούν να καθορίζουν κατώτατα όρια που υπερβαίνουν τα κατώτατα όρια των στοιχείων α) και β) του πρώτου εδαφίου. Ωστόσο τα κατώτατα όρια δεν επιτρέπεται να υπερβαίνουν τα 6 000 000 EUR για το σύνολο ισολογισμού και τα 12 000 000 EUR για το καθαρό ύψος κύκλου εργασιών.

3. Μεσαίες επιχειρήσεις είναι οι επιχειρήσεις, πλην των πολύ μικρών και των μικρών, οι οποίες κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού δεν υπερβαίνουν τα όρια τουλάχιστον των δύο από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

α) σύνολο ισολογισμού: 20 000 000 EUR,

β) καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 40 000 000 EUR,

γ) μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της χρήσης: 250.

4. Μεγάλες επιχειρήσεις είναι οι επιχειρήσεις οι οποίες κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού υπερβαίνουν τα όρια τουλάχιστον των δύο από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

α) σύνολο ισολογισμού: 20 000 000 EUR·

β) καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 40 000 000 EUR·

γ) μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της χρήσης: 250.

5. Μικροί όμιλοι είναι οι όμιλοι που αποτελούνται από μητρικές και θυγατρικές επιχειρήσεις προς υπαγωγή σε ενοποίηση και οι οποίοι, ενοποιημένοι, δεν υπερβαίνουν τα όρια τουλάχιστον των δύο από τα ακόλουθα τρία κριτήρια κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού της μητρικής επιχείρησης:

α) σύνολο ισολογισμού: 4 000 000 EUR·

β) καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 8 000 000 EUR·

γ) μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της χρήσης: 50.

Τα κράτη μέλη μπορούν να καθορίζουν κατώτατα όρια που υπερβαίνουν τα κατώτατα όρια των στοιχείων α) και β) του πρώτου εδαφίου. Ωστόσο τα κατώτατα όρια δεν επιτρέπεται να υπερβαίνουν τα 6 000 000 EUR για το σύνολο ισολογισμού και τα 12 000 000 EUR για το καθαρό ύψος κύκλου εργασιών.

6. Μεσαίοι όμιλοι είναι οι όμιλοι, πλην των μικρών, που αποτελούνται από μητρικές και θυγατρικές επιχειρήσεις προς υπαγωγή σε ενοποίηση και οι οποίοι, ενοποιημένοι, δεν υπερβαίνουν τα όρια τουλάχιστον των δύο από τα ακόλουθα τρία κριτήρια κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού της μητρικής επιχείρησης:

α) σύνολο ισολογισμού: 20 000 000 EUR·

β) καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 40 000 000 EUR·

γ) μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της χρήσης: 250.

7. Μεγάλοι όμιλοι είναι οι όμιλοι που αποτελούνται από μητρικές και θυγατρικές επιχειρήσεις προς υπαγωγή σε ενοποίηση και οι οποίοι, ενοποιημένοι, υπερβαίνουν τα όρια τουλάχιστον των δύο από τα ακόλουθα τρία κριτήρια κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού της μητρικής επιχείρησης:

α) σύνολο ισολογισμού: 20 000 000 EUR·

β) καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 40 000 000 EUR·

γ) μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της χρήσης: 250.

8. Τα κράτη μέλη επιτρέπουν να μην πραγματοποιείται, κατά τον υπολογισμό των ορίων που αναφέρονται στις παραγράφους 5 έως 7 του παρόντος άρθρου, ο συμψηφισμός του άρθρου 24 παράγραφος 3 ούτε οποιαδήποτε διαγραφή συνεπεία του άρθρου 24 παράγραφος 7. Στις περιπτώσεις αυτές, τα όρια των κριτηρίων σχετικά με το σύνολο του ισολογισμού και το καθαρό ύψος του κύκλου εργασιών προσαυξάνονται κατά 20 %.

9. Στην περίπτωση των κρατών μελών που δεν έχουν υιοθετήσει το ευρώ, το ποσό σε εθνικό νόμισμα που είναι αντίστοιχο με τα ποσά που αναφέρονται στις παραγράφους 1 έως 7 υπολογίζεται με βάση την ισοτιμία που δημοσιεύεται στην *Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης* κατά την ημερομηνία έναρξης ισχύος κάθε οδηγίας που καθορίζει τα ποσά αυτά.

Για τη μετατροπή στα εθνικά νομίσματα των κρατών μελών που δεν έχουν ως νόμισμα το ευρώ, τα ποσά των παραγράφων 1, 3, 4, 6 και 7 που είναι εκπεφρασμένα σε ευρώ μπορούν να αυξηθούν ή να μειωθούν έως 5 % το πολύ, προκειμένου να στρογγυλοποιηθούν στα εθνικά νομίσματα.

10. Όταν μια επιχείρηση ή ένας όμιλος, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, υπερβαίνει ή παύει να υπερβαίνει τα όρια των δύο από τα τρία κριτήρια που αναφέρονται στις παραγράφους 1 έως 7, επί δύο τουλάχιστον συνεχείς χρήσεις, το γεγονός αυτό συνεπάγεται την εφαρμογή των παρεκκλίσεων που προβλέπονται στην παρούσα οδηγία.

11. Το σύνολο ισολογισμού που αναφέρεται στις παραγράφους 1 έως 7 του παρόντος άρθρου αποτελείται από τη συνολική αξία των στοιχείων ενεργητικού στα σημεία Α έως Ε, τμήμα «Ενεργητικό», με την διάρθρωση που προβλέπεται στο παράρτημα ΙΙΙ ή των στοιχείων ενεργητικού στα σημεία Α έως Ε με την διάρθρωση που προβλέπεται στο παράρτημα IV.

12. Τα κράτη μέλη, κατά τον υπολογισμό των κατώτατων ορίων των παραγράφων 1 έως 7, μπορούν να απαιτούν τη μέτρηση του εισοδήματος από άλλες πηγές ως προς τις επιχειρήσεις για τις οποίες δεν είναι σημαντικό το «καθαρό ύψους του κύκλου εργασιών». Τα κράτη μέλη μπορούν να απαιτούν από τις μητρικές επιχειρήσεις να υπολογίζουν τα κατώτατα όριά τους σε ενοποιημένη και όχι σε μεμονωμένη βάση. Τα κράτη μέλη μπορούν επίσης να απαιτούν από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις να υπολογίζουν τα κατώτατα όριά τους σε ενοποιημένη ή αθροιστική βάση, σε περίπτωση που οι επιχειρήσεις αυτές δημιουργήθηκαν με μοναδικό σκοπό να αποφευχθεί η δημοσιοποίηση ορισμένων πληροφοριών.

13. Με γνώμονα την προσαρμογή στον πληθωρισμό, η Επιτροπή τουλάχιστον ανά πενταετία επανεξετάζει και, κατά περίπτωση, τροποποιεί, με κατ' εξουσιοδότηση πράξεις δυνάμει του άρθρου 49, τα κατώτατα όρια που αναφέρονται στις παραγράφους 1 έως 7 του παρόντος άρθρου, λαμβάνοντας υπόψη τις τιμές του πληθωρισμού όπως δημοσιεύονται στην *Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης*.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΚΑΙ ΑΡΧΕΣ

Άρθρο 4

Γενικές Διατάξεις

1. Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις αποτελούν ενιαίο σύνολο και περιλαμβάνουν για όλες τις επιχειρήσεις, κατ' ελάχιστον, τον ισολογισμό, τα αποτελέσματα χρήσης και το προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων.

Τα κράτη μέλη μπορούν να απαιτούν από τις επιχειρήσεις, πλην των μικρών, να περιλαμβάνουν στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις και άλλες καταστάσεις πέραν των εγγράφων που αναφέρονται στο πρώτο εδάφιο.

2. Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται με σαφήνεια και σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας οδηγίας.

3. Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις παρέχουν την πραγματική εικόνα του ενεργητικού και παθητικού, της οικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων χρήσης της επιχείρησης. Στις περιπτώσεις στις οποίες η εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας οδηγίας δεν αρκεί για τη διαμόρφωση της πραγματικής εικόνας του ενεργητικού και παθητικού, της οικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων χρήσης της επιχείρησης, παρέχονται στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων οι πρόσθετες πληροφορίες που είναι αναγκαίες για τη συμμόρφωση προς την απαίτηση αυτή.

4. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις στις οποίες η εφαρμογή μιας διάταξης της παρούσας οδηγίας έρχεται σε σύγκρουση με την υποχρέωση της παραγράφου 3, η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται, προκειμένου να αποδοθεί η πραγματική εικόνα του ενεργητικού και παθητικού, της οικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων χρήσης της επιχείρησης. Η μη εφαρμογή μιας τέτοιας διάταξης αναφέρεται στο προσάρτημα και αιτιολογείται επαρκώς. Αναφέρεται ο αντίκτυπός της στο ενεργητικό και παθητικό της επιχείρησης, την οικονομική της θέση και τα αποτελέσματα χρήσης.

Τα κράτη μέλη μπορούν να ορίζουν τις υπό κρίση εξαιρετικές περιπτώσεις και να θεσπίζουν τους σχετικούς ειδικούς κανόνες που θα εφαρμόζονται επ' αυτών.

5. Τα κράτη μέλη μπορούν να απαιτούν από τις επιχειρήσεις, πλην των μικρών, να δημοσιοποιούν στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις τους και άλλες πληροφορίες πέραν αυτών των οποίων η δημοσιοποίηση απαιτείται δυνάμει της παρούσας οδηγίας.

6. Κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 5, τα κράτη μέλη μπορούν να απαιτούν από τις μικρές επιχειρήσεις να καταρτίζουν, κοινοποιούν και δημοσιεύουν στις οικονομικές καταστάσεις, πληροφορίες που υπερβαίνουν τις απαιτήσεις της παρούσας οδηγίας, εφόσον αυτές συλλέγονται στο πλαίσιο ενιαίου συστήματος υποβολής και η απαίτηση δημοσίευσης περιέχεται στην εθνική φορολογική νομοθεσία αποκλειστικά για σκοπούς φοροεισπρακτικούς. Οι πληροφορίες που απαιτούνται σύμφωνα με την παρούσα παράγραφο τίθενται στο σχετικό τμήμα των οικονομικών καταστάσεων.

7. Τα κράτη μέλη γνωστοποιούν στην Επιτροπή οποιαδήποτε πρόσθετη πληροφορία απαιτούν δυνάμει της παραγράφου 6 κατά την μεταφορά της παρούσας οδηγίας στο εθνικό δίκαιο και όταν θεσπίζονται σε αυτό νέες απαιτήσεις δυνάμει της παραγράφου 6.

8. Τα κράτη μέλη που χρησιμοποιούν ηλεκτρονικές λύσεις για την υποβολή και τη δημοσίευση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων μεριμνούν ώστε οι μικρές επιχειρήσεις να μην υποχρεούνται να δημοσιεύουν, σύμφωνα με το κεφάλαιο 7, τις πρόσθετες πληροφορίες που απαιτούνται από την εθνική φορολογική νομοθεσία, όπως αναφέρεται στην παράγραφο 6.

Άρθρο 5

Γενική κοινοποίηση

Το έγγραφο που περιέχει τις οικονομικές καταστάσεις αναφέρει την επωνυμία της επιχείρησης και τις πληροφορίες που προβλέπονται από το άρθρο 5 στοιχεία α) και β) της οδηγίας 2009/101/ΕΚ.

Άρθρο 6

Γενικές αρχές χρηματοοικονομικής πληροφόρησης

1. Τα στοιχεία που απεικονίζονται στις ετήσιες και τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις αναγνωρίζονται και επιμετρούνται σύμφωνα με τις ακόλουθες γενικές αρχές:

α) η επιχείρηση τεκμαίρεται ότι συνεχίζει τις δραστηριότητές της·

β) οι λογιστικές μέθοδοι και οι βάσεις επιμέτρησης δεν μεταβάλλονται από το ένα οικονομικό έτος στο επόμενο·

γ) η αναγνώριση και η επιμέτρηση γίνονται με σύνεση και ειδικότερα:

i) μπορούν να αναγνωρισθούν μόνο τα κέρδη που έχουν πραγματοποιηθεί κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού,

ii) αναγνωρίζονται όλες οι υποχρεώσεις που προέκυψαν κατά τη διάρκεια του τρέχοντος ή προηγούμενων οικονομικών ετών, ακόμα και αν οι εν λόγω υποχρεώσεις καθίστανται εμφανείς κατά το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί μεταξύ της ημερομηνίας κλεισίματος του ισολογισμού και της ημερομηνίας κατάρτισής του, και

iii) αναγνωρίζονται όλες οι αρνητικές διορθώσεις αξιών, ανεξάρτητα από το αν το αποτέλεσμα της χρήσης είναι κέρδος ή ζημία·

δ) τα ποσά που αναγνωρίζονται στον ισολογισμό και στα αποτελέσματα χρήσης υπολογίζονται σε δεδουλευμένη βάση·

ε) ο ισολογισμός κατά την έναρξη κάθε χρήσης αντιστοιχεί στον ισολογισμό κλεισίματος της προηγούμενης·

στ) το περιεχόμενο των λογαριασμών ενεργητικού και παθητικού αποτιμάται χωριστά·

ζ) απαγορεύεται οποιοσδήποτε συμψηφισμός μεταξύ λογαριασμών ενεργητικού και παθητικού ή μεταξύ εσόδων και εξόδων·

η) κατά την αναγραφή των στοιχείων στα αποτελέσματα χρήσης και στον ισολογισμό λαμβάνεται υπόψη η ουσία της οικείας συναλλαγής ή διακανονισμού·

θ) τα στοιχεία που αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις επιμετρούνται σύμφωνα με την αρχή της τιμής κτήσης ή του κόστους παραγωγής· και

ι) δεν χρειάζεται συμμόρφωση προς τις απαιτήσεις που θεσπίζονται στην παρούσα οδηγία όσον αφορά την αναγνώριση, την επιμέτρηση, την απεικόνιση, τη δημοσίευση και την ενοποίηση όταν το αποτέλεσμα της συμμόρφωσης αυτής δεν είναι σημαντικό.

2. Με την επιφύλαξη της παραγράφου 1 στοιχείο ζ) τα κράτη μέλη μπορούν, σε ειδικές περιπτώσεις, να επιτρέπουν ή να απαιτούν από τις επιχειρήσεις να διενεργούν συμψηφισμό μεταξύ λογαριασμών ενεργητικού και παθητικού καθώς και μεταξύ εσόδων και δαπανών, εφόσον τα συμψηφιζόμενα ποσά προσδιορίζονται ως μεικτά ποσά στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων.

3. Τα κράτη μέλη μπορούν να απαλλάσσουν τις επιχειρήσεις από τις απαιτήσεις της παραγράφου 1 στοιχείο η).

4. Τα κράτη μέλη μπορούν να περιορίζουν το πεδίο εφαρμογής της παραγράφου 1 στοιχείο ι) στην απεικόνιση και τη δημοσίευση.

5. Εκτός από τα ποσά που αναγνωρίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 1 στοιχείο γ) σημείο ii), τα κράτη μέλη μπορούν να επιτρέπουν ή να απαιτούν να αναγνωρίζονται όλες οι προβλεπόμενες υποχρεώσεις και πιθανές ζημίες που προέκυψαν κατά τη διάρκεια της τρέχουσας ή προηγούμενης χρήσης, ακόμη και αν οι εν λόγω υποχρεώσεις ή ζημίες καθίστανται εμφανείς μόνον κατά το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί μεταξύ της ημερομηνίας κλεισίματος του ισολογισμού και της ημερομηνίας κατάρτισής του.

Άρθρο 7

Εναλλακτική βάση επιμέτρησης πάγιων στοιχείων του ενεργητικού σε αναπροσαρμοσμένα ποσά

1. Κατά παρέκκλιση από το άρθρο 6 παράγραφος 1 στοιχείο θ), τα κράτη μέλη μπορούν να επιτρέπουν σε όλες τις επιχειρήσεις, ή σε ορισμένες κατηγορίες επιχειρήσεων, ή να απαιτούν από αυτές, την επιμέτρηση πάγιων στοιχείων του ενεργητικού σε αναπροσαρμοσμένα ποσά. Σε περίπτωση που η εθνική νομοθεσία προβλέπει την επιμέτρηση βάσει αναπροσαρμογής, καθορίζει το περιεχόμενο και τα όριά της, καθώς και τους κανόνες εφαρμογής της.

2. Όταν εφαρμόζεται η παράγραφος 1, το ποσό της διαφοράς μεταξύ της επιμέτρησης βάσει της τιμής κτήσης ή του κόστους παραγωγής και της επιμέτρησης βάσει αναπροσαρμογής εγγράφεται στον ισολογισμό, στο «αποθεματικό αναπροσαρμογής» στα «Ίδια κεφάλαια».

Το αποθεματικό αναπροσαρμογής μπορεί να κεφαλαιοποιείται οποτεδήποτε εν όλω ή εν μέρει.

Το αποθεματικό αναπροσαρμογής μειώνεται στο μέτρο που τα κονδύλια τα οποία μεταφέρονται στο αποθεματικό αυτό δεν είναι πλέον απαραίτητα για την εφαρμογή της βάσης αναπροσαρμογής της λογιστικής αξίας. Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέψουν κανόνες για τη χρησιμοποίηση του αποθεματικού αναπροσαρμογής, υπό την προϋπόθεση ότι μεταφορά στα αποτελέσματα χρήσης μπορεί να γίνει μόνον εφόσον τα μεταφερόμενα ποσά είχαν εγγραφεί ως έξοδα στον λογαριασμό των αποτελεσμάτων χρήσης ή αντιστοιχούν σε αυξήσεις στην αξία που έχουν όντως πραγματοποιηθεί. Κανένα ποσό από το αποθεματικό αναπροσαρμογής δεν διανέμεται, άμεσα ή έμμεσα, εκτός εάν αντιστοιχεί σε πραγματικά οφέλη.

Με την επιφύλαξη όσων προβλέπονται στο δεύτερο και τρίτο εδάφιο της παρούσας παραγράφου, το αποθεματικό αναπροσαρμογής δεν μπορεί να μειωθεί.

3. Οι διορθώσεις αξιών υπολογίζονται ετησίως βάσει του αναπροσαρμοσμένου ποσού. Εντούτοις, κατά παρέκκλιση των άρθρων 9 και 13, τα κράτη μέλη μπορούν να επιτρέψουν ή να απαιτήσουν να εμφανίζονται στους αντίστοιχους λογαριασμούς των υποδειγμάτων των παραρτημάτων V και VI μόνο τα ποσά των διορθώσεων αξιών που προκύπτουν ως αποτέλεσμα της επιμέτρησης βάσει της τιμής κτήσης ή του κόστους παραγωγής και να εμφανίζονται χωριστά οι διαφορές που προκύπτουν ως αποτέλεσμα της επιμέτρησης βάσει αναπροσαρμογής δυνάμει του παρόντος άρθρου.

Άρθρο 8

Εναλλακτική βάση επιμέτρησης στην εύλογη αξία

1. Κατά παρέκκλιση από το άρθρο 6 παράγραφος 1 στοιχείο θ) και με την επιφύλαξη των όρων του παρόντος άρθρου:

α) τα κράτη μέλη μπορούν να επιτρέπουν σε όλες τις επιχειρήσεις, ή σε ορισμένες κατηγορίες επιχειρήσεων, ή να τους επιβάλλουν, να επιμετρούν τα χρηματοπιστωτικά μέσα, συμπεριλαμβανομένων των παράγωγων χρηματοπιστωτικών μέσων, στην εύλογη αξία· και

β) τα κράτη μέλη μπορούν να επιτρέπουν σε όλες τις επιχειρήσεις ή σε ορισμένες κατηγορίες επιχειρήσεων ή να τους επιβάλλουν, να επιμετρούν συγκεκριμένες κατηγορίες στοιχείων του ενεργητικού, πλην των χρηματοπιστωτικών μέσων σε ποσά καθοριζόμενα σε συνάρτηση με την εύλογη αξία τους.

Αυτή η δυνατότητα ή απαίτηση μπορεί να περιορίζεται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

2. Για τους σκοπούς της παρούσας οδηγίας, οι συμβάσεις επί εμπορευμάτων που παρέχουν σε οποιοδήποτε των συμβαλλομένων το δικαίωμα διακανονισμού με μετρητά ή με άλλο χρηματοπιστωτικό μέσο θεωρούνται παράγωγα χρηματοπιστωτικά μέσα, εκτός εάν οι συμβάσεις αυτές:

α) έχουν συναφθεί, για τις ανάγκες της επιχείρησης σε σχέση με μια προβλεπόμενη αγορά, πώληση ή χρήση και εξακολουθούν να τις καλύπτουν κατά τον χρόνο της σύναψης και εν συνεχεία·

β) καταρτίσθηκαν εξ αρχής ως συμβάσεις επί εμπορευμάτων· και

γ) αναμένεται να διακανονισθούν με την παράδοση των εμπορευμάτων.

3. Η παράγραφος 1 στοιχείο α) εφαρμόζεται μόνο στις ακόλουθες υποχρεώσεις:

α) υποχρεώσεις που ανήκουν σε χαρτοφυλάκιο συναλλαγών· και

β) παράγωγα χρηματοπιστωτικά μέσα.

4. Η επιμέτρηση κατά την παράγραφο 1 στοιχείο α) δεν εφαρμόζεται επί:

α) μη παράγωγων χρηματοπιστωτικών μέσων που διατηρούνται μέχρι τη λήξη τους·

β) δανείων και χρεογράφων που εκδίδονται από την ίδια την επιχείρηση και δεν προορίζονται για διαπραγμάτευση· και

γ) συμμετοχών σε θυγατρικές, συγγενείς και κοινές επιχειρήσεις, τίτλων συμμετοχής στο κεφάλαιο που εκδίδονται από την ίδια την επιχείρηση, συμβάσεων για ενδεχόμενες αντιπαροχές στο πλαίσιο συμπράξεων επιχειρήσεων και άλλων χρηματοπιστωτικών μέσων με τέτοια ειδικά χαρακτηριστικά που σύμφωνα με τα γενικώς ισχύοντα τυγχάνουν διαφορετικής μεταχείρισης από τα υπόλοιπα χρηματοπιστωτικά μέσα.

5. Κατά παρέκκλιση από το άρθρο 6 παράγραφος 1 στοιχείο θ), τα κράτη μέλη μπορούν, όσον αφορά τυχόν στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού που προσδιορίζονται ως αντισταθμιζόμενα στο πλαίσιο λογιστικού συστήματος αντιστάθμισης με βάση την εύλογη αξία ή συγκεκριμένα τμήματα τέτοιων στοιχείων, να επιτρέπουν την επιμέτρηση βάσει συγκεκριμένου ποσού που απαιτείται από το σύστημα.

6. Κατά παρέκκλιση από τις παραγράφους 3 και 4, τα κράτη μέλη μπορούν να επιτρέπουν ή να απαιτούν την αναγνώριση, επιμέτρηση και δημοσίευση χρηματοπιστωτικών μέσων τα οποία συνάδουν με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα που θεσπίσθηκαν σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002.

7. Η εύλογη αξία κατά την έννοια του παρόντος άρθρου καθορίζεται σε συνάρτηση με μία από τις ακόλουθες αξίες:

α) στην περίπτωση χρηματοπιστωτικών μέσων για τα οποία μπορεί να προσδιορισθεί ευχερώς μια αξιόπιστη αγορά, την τρέχουσα αξία· εάν αυτή δεν είναι άμεσα προσδιορίσιμη για ένα χρηματοπιστωτικό μέσο, πλην όμως μπορεί να προσδιορισθεί για τις συνιστώσες του ή για παρεμφερές μέσο, η τρέχουσα αξία είναι δυνατόν να προκύψει από εκείνη των συνιστωσών του ή του παρεμφερούς μέσου·

β) στην περίπτωση των χρηματοπιστωτικών μέσων για τα οποία δεν μπορεί να προσδιορισθεί ευχερώς μια αξιόπιστη αγορά, αξία που προκύπτει από γενικώς αποδεκτά υποδείγματα και τεχνικές αποτίμησης, με την προϋπόθεση ότι τα εν λόγω υποδείγματα και τεχνικές εξασφαλίζουν μια εύλογη προσέγγιση της τρέχουσας αξίας.

Τα χρηματοπιστωτικά μέσα τα οποία δεν μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα με κάποια από τις μεθόδους των στοιχείων α) και β) του πρώτου εδαφίου, επιμετρούνται σύμφωνα με την αρχή της τιμής κτήσης ή του κόστους παραγωγής, στον βαθμό που είναι δυνατή η επιμέτρηση επί αυτής της βάσεως.

8. Με την επιφύλαξη του άρθρου 6 παράγραφος 1 στοιχείο γ), όταν ένα χρηματοπιστωτικό μέσο επιμετρείται στην εύλογη αξία, οι μεταβολές της αξίας περιλαμβάνονται στον λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, με εξαίρεση τις ακόλουθες περιπτώσεις, όπου η μεταβολή αυτή περιλαμβάνεται άμεσα σε αποθεματικό εύλογης αξίας:

α) το μέσο αυτό λογίζεται ως μέσο αντιστάθμισης δυνάμει λογιστικού συστήματος αντιστάθμισης που επιτρέπει να μην εμφανίζονται στον λογαριασμό αποτελεσμάτων ορισμένες ή όλες οι μεταβολές της αξίας· ή

β) η μεταβολή της αξίας συνδέεται με συναλλαγματική διαφορά που προκύπτει από κάποιο νομισματικό στοιχείο το οποίο αποτελεί μέρος της καθαρής επένδυσης της επιχείρησης σε αλλοδαπή επιχείρηση.

Τα κράτη μέλη μπορούν να επιτρέπουν ή να επιβάλλουν να περιλαμβάνεται απευθείας στο αποθεματικό εύλογης αξίας η μεταβολή της αξίας ενός διαθέσιμου προς πώληση χρηματοοικονομικού στοιχείου του ενεργητικού, πλην των παράγωγων χρηματοπιστωτικών μέσων. Αυτό το αποθεματικό εύλογης αξίας προσαρμόζεται εφόσον τα ποσά τα οποία περιλαμβάνει δεν θεωρούνται πλέον απαραίτητα για την εφαρμογή των στοιχείων α) και β) του πρώτου εδαφίου.

9. Με την επιφύλαξη του άρθρου 6 παράγραφος 1 στοιχείο γ), τα κράτη μέλη μπορούν να επιτρέπουν σε όλες τις επιχειρήσεις ή σε ορισμένες κατηγορίες επιχειρήσεων ή να απαιτούν από αυτές να περιλαμβάνουν στον λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης τις μεταβολές της αξίας στοιχείων ενεργητικού που επιμετρούνται στην εύλογη αξία πλην των χρηματοπιστωτικών μέσων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ

Άρθρο 9

Γενικές διατάξεις σχετικά με τον ισολογισμό και τα αποτελέσματα χρήσης

1. Η διάρθρωση του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσης δεν υφίσταται αλλαγές από τη μια χρήση στην άλλη. Παρεκκλίσεις από την αρχή αυτή επιτρέπονται ωστόσο σε εξαιρετικές περιπτώσεις, προκειμένου να αποδοθεί η πραγματική εικόνα των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού, της οικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων χρήσης της επιχείρησης. Κάθε τέτοια παρέκκλιση και η αιτιολόγησή της αναφέρονται στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων.

2. Στον ισολογισμό και τα αποτελέσματα χρήσης οι λογαριασμοί που προβλέπονται στα Παραρτήματα III έως VI εμφανίζονται χωριστά και με τη καθορισμένη σειρά. Μπορεί να επιτραπεί, από τα κράτη μέλη, μια λεπτομερέστερη ανάλυση των λογαριασμών αυτών, με την επιφύλαξη της τήρησης της προβλεπόμενης διάρθρωσης. Τα κράτη μέλη μπορούν να επιτρέψουν να προστίθενται υποσύνολα και νέοι λογαριασμοί, υπό τον όρο ότι το περιεχόμενό τους δεν καλύπτεται από κάποιο νέο λογαριασμό στο πλαίσιο της προβλεπόμενης διάρθρωσης. Τα κράτη μέλη μπορούν να απαιτούν τέτοια λεπτομερέστερη ανάλυση, ή υποσύνολα ή νέους λογαριασμούς.

3. Η διάρθρωση, η ονοματολογία και η ορολογία των λογαριασμών του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσης που φέρουν αραβικούς αριθμούς αναπροσαρμόζονται όταν το απαιτεί ο ιδιαίτερος χαρακτήρας της επιχείρησης. Τα κράτη μέλη μπορούν να απαιτήσουν τέτοιες αναπροσαρμογές για επιχειρήσεις που ανήκουν σε συγκεκριμένο οικονομικό τομέα.

Τα κράτη μέλη μπορούν να επιτρέπουν ή να επιβάλλουν να συγχωνεύονται λογαριασμοί του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσης που φέρουν αραβικούς αριθμούς εφόσον τα ποσά τους είναι ασήμαντα, για να δοθεί μια ακριβής εικόνα του ενεργητικού και παθητικού της επιχείρησης, της οικονομικής της θέσης, και των κερδοζημιών της ή εφόσον η συγχώνευση αυτή επιτρέπει μεγαλύτερη σαφήνεια, υπό τον όρο ότι οι συγχωνευόμενοι λογαριασμοί περιλαμβάνονται χωριστά στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων.

4. Κατά παρέκκλιση από τις παραγράφους 2 και 3 του παρόντος άρθρου, τα κράτη μέλη μπορούν να περιορίζουν τη δυνατότητα που διαθέτει η επιχείρηση να παρεκκλίνει από τις διαρθρώσεις οι οποίες προβλέπονται στα παραρτήματα III έως VI, αν απαιτείται για την ηλεκτρονική υποβολή των οικονομικών καταστάσεων.

5. Σε κάθε ισολογισμό και λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης αναγράφεται το ποσό για τη χρήση που αφορά ο ισολογισμός και ο λογαριασμός των αποτελεσμάτων χρήσης καθώς και το ποσό του αντίστοιχου λογαριασμού της προηγούμενης χρήσης. Όταν τα ποσά αυτά δεν είναι συγκρίσιμα, τα κράτη μέλη μπορούν να απαιτούν την προσαρμογή του ποσού της προηγούμενης χρήσης. Οποιαδήποτε περίπτωση μη συγκρισιμότητας και οποιαδήποτε προσαρμογή των ποσών δημοσιοποιείται, αιτιολογημένη, στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων.

6. Τα κράτη μέλη μπορούν να επιτρέπουν ή να επιβάλλουν την αναπροσαρμογή της διάρθρωσης του ισολογισμού και του λογαριασμού των αποτελεσμάτων χρήσης ώστε να γίνεται εμφανής η διάθεση των κερδών ή η κάλυψη των ζημιών.

7. Όσον αφορά τη μεταχείριση των συμμετοχών στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις:

α) τα κράτη μέλη μπορούν να επιτρέπουν ή να απαιτούν να περιλαμβάνονται οι συμμετοχές με τη μέθοδο της καθαρής θέσης που προβλέπεται στο άρθρο 27, λαμβανομένων υπόψη των αναγκαίων προσαρμογών που υπαγορεύονται από τις ιδιομορφίες των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων σε σύγκριση με τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις·

β) τα κράτη μέλη μπορούν να επιτρέπουν ή να απαιτούν να αναγνωρίζονται στον λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης μόνο τα εισπραχθέντα ή εισπρακτέα μερίσματα που αναλογούν στις συμμετοχές· και

γ) όταν το κέρδος που αναλογεί στη συμμετοχή και αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα χρήσης υπερβαίνει το ποσό των εισπραχθέντων ή εισπρακτέων μερισμάτων, το ποσό της διαφοράς μεταφέρεται στα αποθεματικά από όπου δεν μπορεί να διανεμηθεί στους μετόχους.

Άρθρο 10

Διάρθρωση του ισολογισμού

Για την απεικόνιση του ισολογισμού, τα κράτη μέλη προβλέπουν μία ή και τις δύο από τις διαρθρώσεις που εκτίθενται στα παραρτήματα III και IV. Αν ένα κράτος μέλος προβλέπει και τις δύο διαρθρώσεις, αφήνει στις επιχειρήσεις την ευχέρεια να επιλέξουν διάθρωση.

Άρθρο 11

Εναλλακτική απεικόνιση του ισολογισμού

Τα κράτη μέλη μπορούν να επιτρέπουν στις επιχειρήσεις ή σε ορισμένες κατηγορίες επιχειρήσεων ή να απαιτούν από αυτές, να εμφανίζουν στοιχεία βάσει διάκρισης μεταξύ κυκλοφορούντων και μη κυκλοφορούντων στοιχείων σε διαφορετική διάρθρωση από αυτή που περιγράφεται στα παραρτήματα III και IV, υπό τον όρο ότι η παρεχόμενη πληροφόρηση είναι τουλάχιστον ισοδύναμη με εκείνη που απαιτείται από τα παραρτήματα III και IV.

Άρθρο 12

Ειδικές διατάξεις για ορισμένους λογαριασμούς του ισολογισμού

1. Όταν ένα στοιχείο του ενεργητικού ή του παθητικού αφορά περισσότερους του ενός λογαριασμούς, η σχέση προς τους άλλους λογαριασμούς αναγράφεται κάτω από το λογαριασμό ή στο προσάρτημα.

2. Ίδιες μετοχές και ίδια μερίδια ή μετοχές και μερίδια συνδεδεμένων επιχειρήσεων μπορούν να εμφανίζονται μόνο στη θέση που προβλέπεται γι' αυτά.

3. Η εμφάνιση ορισμένων στοιχείων ενεργητικού στο πάγιο ή το κυκλοφορούν ενεργητικό εξαρτάται από το σκοπό των στοιχείων αυτών.

4. Δικαιώματα επί ακινήτων και λοιπά παρόμοια δικαιώματα ιδιοκτησίας όπως τα καθορίζει η εθνική νομοθεσία εμφανίζονται στους λογαριασμούς «Γήπεδα και κτίρια».

5. Η τιμή κτήσης ή το κόστος κατασκευής ή το αναπροσαρμοσμένο ποσό, όταν εφαρμόζεται το άρθρο 7 παράγραφος 1, των πάγιων στοιχείων ενεργητικού με περιορισμένη διάρκεια οικονομικής χρησιμότητας μειώνεται με διορθώσεις αξιών υπολογιζόμενες κατά τρόπο ώστε να γίνεται συστηματική απόσβεση της αξίας κτήσης κατά τη διάρκεια της οικονομικής χρησιμότητάς τους.

6. Οι διορθώσεις αξιών των πάγιων στοιχείων ενεργητικού υπόκεινται στα εξής:

α) τα κράτη μέλη μπορούν να επιτρέπουν ή να απαιτούν διορθώσεις αξιών και για τα πάγια χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού, ούτως ώστε να αποτιμώνται στη χαμηλότερη τιμή κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού·

β) διορθώσεις αξιών γίνονται στα πάγια στοιχεία ενεργητικού, ανεξάρτητα αν έχουν περιορισμένη διάρκεια οικονομικής χρησιμότητας ή όχι, ούτως ώστε να αποτιμώνται στη χαμηλότερη τιμή κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, αν προβλέπεται ότι η μείωση της αξίας τους θα είναι μόνιμη·

γ) οι διορθώσεις αξιών που αναφέρονται στα στοιχεία α) και β) βαρύνουν τα αποτελέσματα της χρήσης και αναγράφονται χωριστά στο προσάρτημα εάν δεν έχουν εμφανιστεί χωριστά στα αποτελέσματα χρήσης·

δ) η επιμέτρηση στη χαμηλότερη αξία που προβλέπεται στα στοιχεία α) και β) δεν μπορεί να συνεχιστεί εάν δεν υφίστανται πλέον οι λόγοι για τους οποίους πραγματοποιήθηκαν οι διορθώσεις αξιών. Η παρούσα διάταξη δεν εφαρμόζεται στις διορθώσεις αξιών που αφορούν τη φήμη και πελατεία.

7. Τα στοιχεία του κυκλοφορούντος ενεργητικού υπόκεινται σε διορθώσεις αξιών ώστε να εμφανίζονται στη χαμηλότερη τρέχουσα αξία ή, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, σε άλλη χαμηλότερη αξία με την οποία εκτιμώνται κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού.

Η επιμέτρηση στη χαμηλότερη αξία που αναφέρεται στο πρώτο εδάφιο δεν μπορεί να συνεχιστεί εάν δεν υφίστανται πλέον οι λόγοι για τους οποίους πραγματοποιήθηκαν οι διορθώσεις αξιών.

8. Τα κράτη μέλη μπορούν να επιτρέπουν ή να απαιτούν την ενσωμάτωση των τόκων από δανειακά κεφάλαια για την παραγωγή πάγιου ή κυκλοφορούντος ενεργητικού στο κόστος κατασκευής, στο βαθμό που αφορούν την περίοδο παραγωγής. Σε περίπτωση εφαρμογής της παρούσας διάταξης γίνεται σχετική μνεία στο προσάρτημα.

9. Τα κράτη μέλη μπορούν να επιτρέπουν να υπολογίζεται η τιμή κτήσης ή το κόστος παραγωγής των αποθεμάτων της ίδιας κατηγορίας και όλων των κυκλοφορούντων ενσώματων στοιχείων ενεργητικού, συμπεριλαμβανομένων των κινητών αξιών, με σταθμισμένες μέσες τιμές, με τη μέθοδο FIFO, τη μέθοδο LIFO ή άλλο τρόπο που απηχεί γενικά αποδεκτή βέλτιστη πρακτική.

10. Όταν το ποσό που καταβάλλεται εξαιτίας οποιασδήποτε οφειλής είναι μεγαλύτερο από το ποσό που λαμβάνεται, τα κράτη μέλη δύνανται να επιτρέπουν ή να απαιτούν η διαφορά να εμφανίζεται ως στοιχείο του ενεργητικού. Εμφανίζεται χωριστά στον ισολογισμό ή στο προσάρτημα. Το ποσό της διαφοράς αυτής αποσβέννυται με εύλογο ποσό κάθε έτος και αποσβέννυται πλήρως το αργότερο κατά την εξόφληση της οφειλής.

11. Η απόσβεση των άυλων στοιχείων ενεργητικού πραγματοποιείται κατά τη διάρκεια της οικονομικής χρησιμότητάς τους.

Σε εξαιρετικές περιπτώσεις, όταν η διάρκεια της οικονομικής χρησιμότητας της φήμης και πελατείας και των εξόδων ανάπτυξης δεν μπορεί να εκτιμηθεί, η απόσβεση των εν λόγω στοιχείων ενεργητικού πραγματοποιείται εντός μέγιστης προθεσμίας που ορίζεται από το κράτος μέλος. Αυτή η μέγιστη προθεσμία δεν είναι μικρότερη των 5 ετών ούτε υπερβαίνει τα 10 έτη. Αιτιολόγηση της περιόδου απόσβεσης της φήμης και πελατείας παρέχεται στο προσάρτημα.

Όπου η εθνική νομοθεσία αναγνωρίζει την εμφάνιση των εξόδων ανάπτυξης στο «Ενεργητικό» και τα έξοδα ανάπτυξης δεν έχουν αποσβεσθεί εντελώς, τα κράτη μέλη μπορούν να απαιτούν να μη γίνει καμία διανομή κερδών εκτός εάν το ύψος των αποθεματικών που επιτρέπεται να διανεμηθούν και τα μεταφερόμενα αποτελέσματα «εις νέον» είναι τουλάχιστον ίσα με το υπόλοιπο των εξόδων ανάπτυξης.

Όπου η εθνική νομοθεσία αναγνωρίζει την εμφάνιση των εξόδων ίδρυσης στο ενεργητικό, η απόσβεσή τους γίνεται εντός μεγίστης προθεσμίας πέντε ετών. Στην περίπτωση αυτή, τα κράτη μέλη απαιτούν την κατ' αναλογίαν εφαρμογή των διατάξεων του τρίτου εδαφίου στα έξοδα ίδρυσης.

Σε εξαιρετικές περιπτώσεις, τα κράτη μέλη μπορούν να επιτρέπουν παρεκκλίσεις από τις διατάξεις του τρίτου και τέταρτου εδαφίου. Οι παρεκκλίσεις αυτές και η αιτιολόγησή τους αναφέρονται στο προσάρτημα.

12. Οι προβλέψεις καλύπτουν υποχρεώσεις η φύση των οποίων καθορίζεται με σαφήνεια και οι οποίες κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού είναι πιθανές ή βέβαιες, αλλά αβέβαιες ως προς το ποσό ή την ημερομηνία πραγματοποίησής τους.

Τα κράτη μέλη μπορούν επίσης να επιτρέψουν τη διενέργεια προβλέψεων για την κάλυψη εξόδων των οποίων η φύση είναι καθορισμένη με σαφήνεια, αλλά τα οποία κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού είναι πιθανά ή βέβαια, αλλά αβέβαια ως προς το ποσό και την ημερομηνία πραγματοποίησής τους.

Κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, μια πρόβλεψη αναλογεί στην καλύτερη εκτίμηση των εξόδων που είναι πιθανά ή, σε περίπτωση υποχρέωσης, του ποσού που απαιτείται για το διακανονισμό της εν λόγω υποχρέωσης. Οι προβλέψεις δεν χρησιμοποιούνται για τη διόρθωση της αξίας στοιχείων του ενεργητικού.

Άρθρο 13

Διάρθρωση των Αποτελεσμάτων Χρήσεως

1. Τα κράτη μέλη καθιστούν υποχρεωτική για την απεικόνιση των αποτελεσμάτων χρήσης μία ή και τις δύο διαρθρώσεις που ορίζονται στα παραρτήματα V και VI. Αν ένα κράτος μέλος προβλέπει και τις δύο διαρθρώσεις, μπορεί να αφήνει στις επιχειρήσεις την ευχέρεια να επιλέξουν ποια από τις προβλεπόμενες διαρθρώσεις θα υιοθετήσουν.

2. Κατά παρέκκλιση από το άρθρο 4 παράγραφος 1, τα κράτη μέλη μπορούν να επιτρέπουν σε όλες τις επιχειρήσεις ή σε ορισμένες κατηγορίες επιχειρήσεων, ή να απαιτούν από αυτές, να παρουσιάσουν κατάσταση της επίδοσής τους αντί του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης σύμφωνα με τα παραρτήματα V και VI, υπό τον όρο ότι η παρεχόμενη πληροφόρηση είναι τουλάχιστον ισοδύναμη με εκείνη που κατά τα άλλα απαιτείται από τα παραρτήματα V και VI.

Άρθρο 14

Απλουστεύσεις για μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις

1. Τα κράτη μέλη μπορούν να επιτρέπουν στις μικρές επιχειρήσεις να καταρτίζουν συνοπτικό ισολογισμό στον οποίο περιλαμβάνονται μόνον οι λογαριασμοί που φέρουν στοιχεία και λατινικούς αριθμούς που προβλέπονται στα παραρτήματα III και IV, αναγράφοντας χωριστά:

α) τις πληροφορίες που απαιτούνται εντός παρενθέσεων στο λογαριασμό Δ II «Ενεργητικό» και Γ «Ίδια κεφάλαια και στοιχεία παθητικού», στο παράρτημα III, αλλά συνολικά για κάθε σχετικό λογαριασμό, ή

β) τις πληροφορίες που απαιτούνται εντός παρενθέσεων στο λογαριασμό Δ II, στο παράρτημα IV,

2. Τα κράτη μέλη μπορούν να επιτρέπουν στις μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις να καταρτίζουν συνοπτικά αποτελέσματα χρήσης εντός των ακόλουθων ορίων:

α) στο παράρτημα V, τα κονδύλια των λογαριασμών 1 μέχρι και 5 μπορούν να συγχωνευθούν σε ένα με τίτλο «Μικτό αποτέλεσμα»,

β) στο παράρτημα VI τα κονδύλια των λογαριασμών 1, 2, 3 και 6 μπορούν να συγχωνευθούν σε ένα με τίτλο «Μικτό αποτέλεσμα».

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Άρθρο 15

Γενικές διατάξεις σχετικά με το προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων για όλες τις επιχειρήσεις

Σε περίπτωση που το προσάρτημα του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσης καταρτίζεται σύμφωνα με το παρόν κεφάλαιο, ακολουθείται σε αυτό η σειρά με την οποία εμφανίζονται τα στοιχεία στον ισολογισμό και στα αποτελέσματα χρήσης.

Άρθρο 16

Περιεχόμενο του προσαρτήματος για όλες τις επιχειρήσεις

1. Εκτός από τις πληροφορίες που προβλέπονται σε άλλες διατάξεις της παρούσας οδηγίας, όλες οι επιχειρήσεις δημοσιοποιούν στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων, πληροφορίες σχετικά τα ακόλουθα:

α) τις λογιστικές μεθόδους που ακολουθούνται·

β) σε περίπτωση επιμέτρησης πάγιων στοιχείων του ενεργητικού σε αναπροσαρμοσμένα ποσά, πίνακα που δείχνει:

i) την κίνηση του αποθεματικού αναπροσαρμογής κατά τη διάρκεια της χρήσης, συνοδευόμενο από διευκρινίσεις για τη φορολογική μεταχείριση των απεικονιζόμενων στοιχείων, και

ii) τη λογιστική αξία στον ισολογισμό που θα αναγνωριζόταν σε περίπτωση μη αναπροσαρμογής των πάγιων στοιχείων του ενεργητικού·

γ) σε περίπτωση επιμέτρησης άλλων χρηματοπιστωτικών μέσων και/ή στοιχείων του ενεργητικού στην εύλογη αξία, αναγράφονται:

i) οι κύριες υποθέσεις στις οποίες βασίζονται τα υποδείγματα και οι τεχνικές αποτίμησης, εφόσον η εύλογη αξία έχει προσδιοριστεί σύμφωνα με το άρθρο 8 παράγραφος 7 στοιχείο β),

ii) ανά κατηγορία άλλων χρηματοπιστωτικών μέσων ή στοιχείων ενεργητικού, η εύλογη αξία, οι μεταβολές της αξίας που έχουν καταλογιστεί απευθείας στο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης καθώς και οι μεταβολές που έχουν περιληφθεί στο αποθεματικό εύλογης αξίας,

iii) για κάθε κατηγορία παράγωγων χρηματοπιστωτικών μέσων, πληροφορίες για την έκταση και τη φύση αυτών, συμπεριλαμβανομένων των σημαντικών όρων και προϋποθέσεων που μπορούν να επηρεάσουν το ποσό, το χρόνο και τη βεβαιότητα των μελλοντικών ταμειακών ροών, και

iv) πίνακα στο οποίο εμφαίνεται η κίνηση του αποθεματικού εύλογης αξίας κατά τη διάρκεια της χρήσης·

δ) το συνολικό ποσό υποχρεώσεων, εγγυήσεων ή προβλέψεων που δεν εμφανίζονται στον ισολογισμό, με ένδειξη της φύσης και της μορφής των δοθεισών εμπράγματων ασφαλειών, οι υποχρεώσεις για συντάξεις και προς συνδεδεμένες ή συγγενείς επιχειρήσεις εμφανίζονται χωριστά·

ε) τα ποσά προκαταβολών και πιστώσεων που χορηγήθηκαν στα μέλη διοικητικών, διαχειριστικών και εποπτικών συμβουλίων, με μνεία του επιτοκίου, των όρων χορήγησης και των ποσών που επεστράφησαν, διεγράφησαν ή δεν εισπράχθηκαν λόγω παραίτησης κατά τη χρήση, καθώς και τις υποχρεώσεις που ανελήφθησαν για λογαριασμό τους, με οποιαδήποτε εγγύηση. Τα στοιχεία αυτά δίδονται αθροιστικά κατά κατηγορία·

στ) το ποσό και τη φύση των επιμέρους στοιχείων των εσόδων ή των εξόδων που είναι ιδιαίτερου ύψους ή ιδιαίτερης συχνότητας·

ζ) υποχρεώσεις που λήγουν μετά από πέντε χρόνια, καθώς και το ποσό των οφειλών που καλύπτονται με εμπράγματη ασφάλεια, με ένδειξη της φύσης και της μορφής τους· και

η) το μέσο όρο απασχοληθέντων κατά τη διάρκεια της χρήσης.

2. Τα κράτη μέλη μπορούν να απαιτούν, τηρουμένων των αναλογιών, από τις μικρές επιχειρήσεις να δημοσιοποιούν πληροφορίες όπως προβλέπεται στο άρθρο 17 παράγραφος 1 στοιχεία α), ιγ), ιστ), ιζ) και ιη).

Για τους σκοπούς εφαρμογής του πρώτου εδαφίου, οι πληροφορίες που απαιτούνται με το στοιχείο ιστ) του άρθρου 17 παράγραφος 1 περιορίζονται στη φύση και στον επιχειρηματικό σκοπό των αναφερομένων στο εν λόγω σημείο διακανονισμών.

Για τους σκοπούς εφαρμογής του πρώτου εδαφίου, οι πληροφορίες που απαιτούνται με το στοιχείο ιζ) του άρθρου 17 παράγραφος 1 περιορίζονται στις συναλλαγές με τα μέρη που αναφέρονται στο τέταρτο εδάφιο του στοιχείου αυτού.

3. Τα κράτη μέλη δεν απαιτούν από τις μικρές επιχειρήσεις να δημοσιοποιούν πληροφορίες πέραν αυτών που απαιτούνται ή επιτρέπονται με το παρόν άρθρο.

Άρθρο 17

Επιπρόσθετες πληροφορίες που οφείλουν να δημοσιοποιούν μεσαίες και μεγάλες επιχειρήσεις και οντότητες δημόσιου συμφέροντος

1. Στο προσάρτημα, εκτός από τις πληροφορίες που προβλέπονται στο άρθρο 16 ή σε άλλες διατάξεις της παρούσας οδηγίας, οι μεσαίες και μεγάλες επιχειρήσεις και οι οντότητες δημόσιου συμφέροντος δημοσιοποιούν πληροφορίες με τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) για τα διάφορα πάγια στοιχεία:

i) την τιμή κτήσης ή το κόστος παραγωγής, ή σε περίπτωση που έχει εφαρμοστεί άλλη βάση επιμέτρησης, την εύλογη αξία ή το αναπροσαρμοσμένο ποσό στην αρχή και στο τέλος της χρήσης,

ii) τις προσθήκες, μειώσεις και μεταφορές κατά τη διάρκεια της χρήσης,

iii) τις διορθώσεις σωρευμένης αξίας στην αρχή και στο τέλος της χρήσης,

iv) διορθώσεις αξίας κατά τη διάρκεια της χρήσης,

v) κινήσεις των διορθώσεων σωρευμένης αξίας όσον αφορά τις προσθήκες, μειώσεις και μεταφορές κατά τη διάρκεια της χρήσης, και

vi) σε περίπτωση κεφαλαιοποίησης των τόκων σύμφωνα με το άρθρο 12 παράγραφος 8, το κεφαλαιοποιημένο ποσό κατά τη διάρκεια της οικονομικής χρήσης.

β) εάν ορισμένα στοιχεία πάγιου ή κυκλοφορούντος ενεργητικού υπέστησαν διορθώσεις της αξίας τους για φορολογικούς μόνο λόγους, το αντίστοιχο ποσό και οι λόγοι για τους οποίους έγιναν·

γ) σε περίπτωση επιμέτρησης χρηματοπιστωτικών μέσων στην τιμή κτήσης ή στο κόστος παραγωγής:

i) για κάθε κατηγορία παράγωγων χρηματοπιστωτικών μέσων:

— την εύλογη αξία των μέσων, εάν αυτή μπορεί να προσδιοριστεί με κάποια από τις μεθόδους που προβλέπονται στο άρθρο 8 παράγραφος 7 στοιχείο α), και

— πληροφορίες για την έκταση και τη φύση των μέσων αυτών,

ii) για τα πάγια χρηματοοικονομικά στοιχεία τα οποία εμφανίζονται με ποσό που υπερβαίνει την εύλογη αξία τους:

— τη λογιστική αξία και την εύλογη αξία είτε των επιμέρους στοιχείων του ενεργητικού είτε των κατάλληλων ομάδων των επιμέρους αυτών στοιχείων, και

— τους λόγους για τη μη μείωση της λογιστικής αξίας, καθώς και τη φύση των αποδείξεων που στηρίζουν την πεποίθηση ότι η λογιστική αξία θα ανακτηθεί,

δ) τα ποσά που δόθηκαν μέσα στη χρήση για αμοιβές σε μέλη διοικητικών, διαχειριστικών και εποπτικών συμβουλίων, καθώς και τις υποχρεώσεις που δημιουργήθηκαν ή αναλήφθηκαν για συντάξεις σε αποχωρήσαντα μέλη των συμβουλίων τούτων, αθροιστικά κατά κατηγορία.

Τα κράτη μέλη μπορούν να επιτρέψουν να μην δημοσιοποιούνται οι πληροφορίες αυτές εφόσον μπορούν να καταστήσουν δυνατή τη διαπίστωση των εισοδημάτων μέλους των οργάνων αυτών,

ε) το μέσο όρο απασχοληθέντος προσωπικού κατά τη διάρκεια της χρήσης με ανάλυση κατά κατηγορίες. Επίσης, αν δεν αναγράφονται χωριστά στα αποτελέσματα χρήσης, δαπάνες προσωπικού κατά τη χρήση, αναλυτικά κατά τις εξής κατηγορίες: μισθοί και ημερομίσθια, κοινωνικές επιβαρύνσεις και συντάξεις,

στ) σε περίπτωση αναγνώρισης εγγραφής αναβαλλόμενου φόρου στον ισολογισμό, τα αναβαλλόμενα φορολογικά υπόλοιπα στο τέλος της χρήσης και την κίνησή τους κατά τη διάρκεια της χρήσης,

ζ) την επωνυμία και την έδρα κάθε επιχείρησης στην οποία η επιχείρηση, είτε η ίδια είτε μέσω άλλου προσώπου που ενεργεί με το όνομά του αλλά για λογαριασμό της, κατέχει κάποιο ποσοστό συμμετοχής. Στην περίπτωση αυτή, αναγράφονται: η αναλογία της συμμετοχής στο κεφάλαιο, το ποσό του κεφαλαίου, τα αποθεματικά και τα κέρδη ή οι ζημίες της τελευταίας χρήσης των επιχειρήσεων αυτών κατά την οποία συντάχθηκαν οικονομικές καταστάσεις, Οι πληροφορίες για τα κεφάλαια, τα αποθεματικά και τα κέρδη ή τις ζημίες μπορούν επίσης να παραλειφθούν, όταν η επιχείρηση στην οποία αναφέρονται δεν δημοσιεύει ισολογισμό και δεν ελέγχεται από την επιχείρηση.

Τα κράτη μέλη μπορούν να επιτρέψουν να λάβουν οι πληροφορίες που επιβάλλεται να δημοσιοποιηθούν βάσει του πρώτου εδαφίου του παρόντος στοιχείου τη μορφή δήλωσης που υποβάλλεται σύμφωνα με το άρθρο 3 παράγραφοι 1 και 3 της οδηγίας 2009/101/ΕΚ, η κατάθεση της δήλωσης αναφέρεται στο προσάρτημα. Τα κράτη μέλη μπορούν εξάλλου να επιτρέψουν να παραλείπονται οι πληροφορίες αυτές όταν η φύση τους είναι τέτοια που θα γίνονταν σοβαρά επιζήμιες για οποιαδήποτε επιχείρηση στην οποία αναφέρονται. Τα κράτη μέλη μπορούν να θέσουν ως προϋπόθεση για την εξαίρεση αυτή τη χορήγηση άδειας διοικητικής ή δικαστικής αρχής. Η παράλειψη αυτών των στοιχείων αναγράφεται στο προσάρτημα·

η) τον αριθμό και την ονομαστική αξία ή, όταν δεν υπάρχει, τη λογιστική αξία των μετοχών που εκδόθηκαν μέσα στη χρήση στα όρια του εγκεκριμένου κεφαλαίου, με την επιφύλαξη των διατάξεων που αφορούν το ύψος του κεφαλαίου αυτού, οι οποίες περιλαμβάνονται στο άρθρο 2 στοιχείο ε) της οδηγίας 2009/101/ΕΚ ή στο άρθρο 2 στοιχεία γ) και δ) της οδηγίας 2012/30/ΕΕ·

θ) όταν υπάρχουν περισσότεροι τύποι μετοχών, τον αριθμό και την ονομαστική αξία ή, όταν δεν υπάρχει, τη λογιστική αξία καθενός τύπου·

ι) προνομιούχα μερίδια, μετατρέψιμες ομολογίες, πιστοποιητικά δικαιώματος αγοράς χρεογράφων, δικαιώματα προαίρεσης και παρόμοιους τίτλους ή δικαιώματα, με μνεία του αριθμού τους και των δικαιωμάτων που εξασφαλίζουν·

ια) την επωνυμία, την έδρα και τη νομική μορφή κάθε επιχείρησης, στην οποία η επιχείρηση είναι ο απεριόριστα ευθυνόμενος εταίρος·

ιβ) την επωνυμία και την έδρα της επιχείρησης η οποία καταρτίζει τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του μέγιστου συνόλου επιχειρήσεων, μέρος του οποίου αποτελεί η επιχείρηση ως θυγατρική επιχείρηση·

ιγ) την επωνυμία και την έδρα της επιχείρησης η οποία καταρτίζει τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του μικρότερου συνόλου επιχειρήσεων, μέρος του οποίου αποτελεί η επιχείρηση ως θυγατρική επιχείρηση, και η οποία περιλαμβάνεται επίσης στο σύνολο των επιχειρήσεων του στοιχείου ιβ)·

ιδ) τον τόπο όπου μπορεί κανείς να προμηθευτεί τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, που αναφέρονται στα στοιχεία ιβ) και ιγ), εάν οι λογαριασμοί αυτοί είναι διαθέσιμοι·

ιε) την προτεινόμενη διάθεση των κερδών ή κάλυψη των ζημιών, ή κατά περίπτωση, τη διάθεση των κερδών ή κάλυψη των ζημιών·

ιστ) τη φύση και τον επιχειρηματικό στόχο των διακανονισμών της επιχείρησης που δεν περιλαμβάνονται στον ισολογισμό, καθώς και τις οικονομικές επιπτώσεις των διακανονισμών αυτών στην επιχείρηση, εφόσον οι κίνδυνοι ή τα οφέλη των διακανονισμών αυτών είναι σημαντικοί και εφόσον η δημοσιοποίηση των κινδύνων ή οφελών απαιτείται για τους σκοπούς της εκτίμησης της οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης·

ιζ) τη φύση και την χρηματοπιστωτική επίπτωση σημαντικών γεγονότων που προκύπτουν μετά το τέλος του έτους τα οποία δεν αντικατοπτρίζονται στα αποτελέσματα χρήσης ή στον ισολογισμό· και

ιη) τις συναλλαγές που πραγματοποιεί η επιχείρηση με τα συνδεδεμένα μέρη, περιλαμβανομένου και του ποσού αυτών των συναλλαγών, τη φύση της σχέσης του συνδεδεμένου μέρους καθώς και άλλα πληροφοριακά στοιχεία για τις συναλλαγές, τα οποία είναι απαραίτητα για την κατανόηση της οικονομικής θέσης της επιχείρησης. Τα πληροφοριακά στοιχεία για τις μεμονωμένες συναλλαγές μπορούν να συναθροίζονται ανάλογα με τη φύση τους, εκτός εάν απαιτούνται χωριστά πληροφοριακά στοιχεία για την κατανόηση των επιπτώσεων των συναλλαγών του συνδεδεμένου μέρους στην οικονομική θέση της επιχείρησης.

Τα κράτη μέλη μπορούν να επιτρέπουν ή να απαιτούν να κοινοποιούνται μόνον οι συναλλαγές με συνδεδεμένα μέρη που δεν έχουν πραγματοποιηθεί υπό τους συνήθεις όρους της αγοράς.

Τα κράτη μέλη μπορούν να εξαιρούν τις συναλλαγές που πραγματοποιούνται μεταξύ δύο ή περισσότερων μελών ενός ομίλου, υπό την προϋπόθεση ότι οι θυγατρικές επιχειρήσεις που είναι μέρη στη συναλλαγή ανήκουν εξ ολοκλήρου σε κάποιο από αυτά τα μέλη.

Τα κράτη μέλη μπορούν να επιτρέπουν στις μεσαίες επιχειρήσεις να περιορίζουν τις κοινοποιήσεις των συναλλαγών με συνδεδεμένα μέρη στις συναλλαγές που έχουν πραγματοποιηθεί με:

i) κατόχους συμμετοχικών τίτλων στην επιχείρηση·

ii) επιχειρήσεις με συμμετοχικό ενδιαφέρον για την ίδια την επιχείρηση· και

iii) μέλη διοικητικών, διαχειριστικών ή εποπτικών οργάνων επιχείρησης.

2. Τα κράτη μέλη δεν υποχρεούνται να εφαρμόζουν την παράγραφο 1 στοιχείο ζ) σε επιχειρήσεις που είναι μητρικές επιχειρήσεις και διέπονται από την εθνική τους νομοθεσία, στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν οι επιχειρήσεις στις οποίες η μητρική επιχείρηση διακατέχει συμμετοχικούς τίτλους για τους σκοπούς της παραγράφου 1 στοιχείο ζ), περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζει η εν λόγω μητρική επιχείρηση ή στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις μεγαλύτερου συνόλου επιχειρήσεων σύμφωνα με το άρθρο 23 παράγραφος 4·

β) όταν οι συμμετοχικοί τίτλοι εμφανίζονται στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της εν λόγω μητρικής επιχείρησης σύμφωνα με το άρθρο 9 παράγραφος 7 ή στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζει η μητρική αυτή επιχείρηση σύμφωνα με το άρθρο 27 παράγραφοι 1 έως 8.

Άρθρο 18

Πρόσθετες πληροφορίες που δημοσιοποιούν οι μεγάλες επιχειρήσεις και οι οντότητες δημόσιου συμφέροντος

1. Εκτός από τις πληροφορίες που προβλέπονται στα άρθρα 16 και 17 ή σε άλλες διατάξεις της παρούσας οδηγίας, οι μεγάλες επιχειρήσεις και οι οντότητες δημόσιου συμφέροντος κοινοποιούν στο προσάρτημα τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) το καθαρό ύψος του κύκλου εργασιών με ανάλυση κατά κατηγορίες δραστηριότητας και κατά γεωγραφικές αγορές, εφόσον οι κατηγορίες και οι αγορές αυτές διαφέρουν ουσιαστικά μεταξύ τους από άποψη οργάνωσης των πωλήσεων και παροχής των υπηρεσιών που εμπίπτουν στη συνήθη δραστηριότητα της επιχείρησης· και

β) τις συνολικές αμοιβές που χρεώθηκαν κατά το οικονομικό έτος από κάθε νόμιμο ελεγκτή ή ελεγκτικό γραφείο για τον υποχρεωτικό έλεγχο των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων, τις συνολικές αμοιβές που χρεώθηκαν από κάθε νόμιμο ελεγκτή ή ελεγκτικό γραφείο για άλλες υπηρεσίες εξακρίβωσης, για υπηρεσίες φορολογικών συμβουλών και για λοιπές μη ελεγκτικές υπηρεσίες.

2. Τα κράτη μέλη μπορούν να επιτρέπουν την παράλειψη των πληροφοριών που αναφέρονται στην παράγραφο 1 στοιχείο α) εφόσον οι πληροφορίες αυτές είναι ικανές να προκαλέσουν σοβαρή ζημία στην επιχείρηση. Τα κράτη μέλη μπορούν να θέσουν ως προϋπόθεση για την παράλειψη αυτή τη χορήγηση άδειας διοικητικής ή δικαστικής αρχής. Η παράλειψη αυτών των στοιχείων αναγράφεται στο προσάρτημα.

3. Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ότι η παράγραφος 1 στοιχείο β) δεν πρέπει να εφαρμόζεται στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης, όταν η επιχείρηση περιλαμβάνεται στις ενοποιημένες καταστάσεις που πρέπει να καταρτίζονται βάσει του άρθρου 22, εφόσον οι εν λόγω πληροφορίες παρέχονται στις σημειώσεις του προσαρτήματος.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΕΚΘΕΣΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ

Άρθρο 19

Περιεχόμενο της έκθεσης διαχείρισης

1. Η έκθεση διαχείρισης περιλαμβάνει μια πραγματική απεικόνιση της εξέλιξης και των επιδόσεων των δραστηριοτήτων της επιχείρησης και της θέσης της, καθώς και περιγραφή των κυριότερων κινδύνων και αβεβαιοτήτων που αντιμετωπίζει.

Η απεικόνιση παρουσιάζει μια ισορροπημένη και ολοκληρωμένη ανάλυση της εξέλιξης και των επιδόσεων των δραστηριοτήτων της επιχείρησης και της θέσης της, κατάλληλη για την κλίμακα και την πολυπλοκότητα της επιχείρησης.

Στο βαθμό που απαιτείται για την κατανόηση της εξέλιξης της επιχείρησης, των επιδόσεων ή της θέσης της, η ανάλυση αυτή περιλαμβάνει τόσο χρηματοοικονομικούς όσο και, όπου ενδείκνυται, μη χρηματοοικονομικούς βασικούς δείκτες επιδόσεων που έχουν σχέση με το συγκεκριμένο τομέα δραστηριοτήτων, συμπεριλαμβανομένων πληροφοριών σχετικά με περιβαλλοντικά και εργασιακά θέματα. Στο πλαίσιο της ανάλυσης αυτής, η έκθεση διαχείρισης περιλαμβάνει, όπου ενδείκνυται, αναφορές και πρόσθετες εξηγήσεις για τα ποσά που αναγράφονται στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις.

2. Η έκθεση διαχείρισης αναφέρει επίσης:

α) την προβλεπόμενη εξέλιξη της επιχείρησης·

β) τις δραστηριότητες στον τομέα ερευνών και ανάπτυξης·

γ) τις ενδείξεις που αναφέρονται στην απόκτηση ιδίων μετοχών όπως προβλέπεται στο άρθρο 24 παράγραφος 2 της οδηγίας 2012/30/ΕΕ ·

δ) την ύπαρξη υποκαταστημάτων της επιχείρησης· και

ε) σε σχέση με τη χρήση χρηματοπιστωτικών μέσων από την επιχείρηση και εφόσον είναι ουσιαστικής σημασίας για την εκτίμηση των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού, της οικονομικής κατάστασης και του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης:

i) τους στόχους και τις πολιτικές της επιχείρησης όσον αφορά τη διαχείριση του χρηματοοικονομικού κινδύνου, συμπεριλαμβανομένης της πολιτικής της για την αντιστάθμιση κάθε σημαντικού τύπου προβλεπόμενης συναλλαγής για την οποία εφαρμόζεται λογιστική αντιστάθμισης· και

ii) την έκθεση της επιχείρησης στον κίνδυνο μεταβολής των τιμών, στον πιστωτικό κίνδυνο, στον κίνδυνο ρευστότητας και στον κίνδυνο ταμειακών ροών.

3. Τα κράτη μέλη μπορούν να εξαιρούν τις μικρές επιχειρήσεις από την υποχρέωση να καταρτίζουν έκθεση διαχείρισης, εφόσον απαιτούν τα στοιχεία του άρθρου 24 παράγραφος 2 της οδηγίας 2012/30/ΕΕ σχετικά με την απόκτηση ιδίων μετοχών να περιλαμβάνονται στο προσάρτημα.

4. Τα κράτη μέλη μπορούν να εξαιρούν τις μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις από την υποχρέωση που προβλέπεται στο τρίτο εδάφιο της παραγράφου 1 όσον αφορά τη μη χρηματοοικονομική πληροφόρηση.

Άρθρο 20

Δήλωση εταιρικής διακυβέρνησης

1. Οι επιχειρήσεις του άρθρου 2 παράγραφος 1 στοιχείο α) περιλαμβάνουν στην έκθεση διαχείρισης που συντάσσουν και δήλωση εταιρικής διακυβέρνησης. Η δήλωση αυτή συμπεριλαμβάνεται ως ειδικό τμήμα της έκθεσης διαχείρισης και περιέχει τουλάχιστον τα ακόλουθα πληροφοριακά στοιχεία:

α) παραπομπή στα ακόλουθα, κατά περίπτωση:

i) στον κώδικα εταιρικής διακυβέρνησης στον οποίο υπόκειται η επιχείρηση,

ii) στον κώδικα εταιρικής διακυβέρνησης τον οποίο η επιχείρηση ενδέχεται να έχει οικειοθελώς αποφασίσει να εφαρμόζει,

iii) σε κάθε σχετική πληροφορία για τις πρακτικές εταιρικής διακυβέρνησης που εφαρμόζονται πέρα από τις απαιτήσεις της εθνικής νομοθεσίας.

Εάν γίνεται αναφορά στον κώδικα εταιρικής διακυβέρνησης των σημείων i) ή ii), η επιχείρηση επισημαίνει επίσης τον τόπο στον οποίο διατίθενται στο κοινό τα σχετικά κείμενα. Εάν γίνεται αναφορά στις πληροφορίες του σημείου iii), η επιχείρηση δημοσιοποιεί στοιχεία για τις πρακτικές εταιρικής διακυβέρνησης που εφαρμόζει·

β) εάν μια επιχείρηση, σύμφωνα με την εθνική νομοθεσία, αποκλίνει από τον κώδικα εταιρικής διακυβέρνησης που αναφέρεται στο στοιχείο α) σημείο i) ή ii), παραθέτει τα μέρη του κώδικα εταιρικής διακυβέρνησης από τα οποία αποκλίνει η επιχείρηση και αιτιολόγηση αυτής της επιλογής της. Εάν μια επιχείρηση αποφασίσει να μην εφαρμόσει καμία από τις διατάξεις εταιρικής διακυβέρνησης που αναφέρονται στο στοιχείο α) σημείο i) ή ii), εξηγεί τους λόγους της επιλογής της,

γ) περιγραφή των κύριων χαρακτηριστικών των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και διαχείρισης κινδύνων της επιχείρησης σε σχέση με τη διαδικασία σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων,

δ) τα πληροφοριακά στοιχεία που απαιτούνται κατά το άρθρο 10 παράγραφος 1 στοιχεία γ), δ), στ), η) και θ) της οδηγίας 2004/25/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 21ης Απριλίου 2004, σχετικά με τις δημόσιες προσφορές εξαγοράς ([1]), εφόσον η εταιρεία υπάγεται στην εν λόγω οδηγία·

ε) εκτός της περίπτωσης κατά την οποία τα πληροφοριακά στοιχεία προβλέπονται πλήρως από την εθνική νομοθεσία, περιγραφή του τρόπου λειτουργίας της γενικής συνέλευσης των μετόχων και τις βασικές εξουσίες της, καθώς και περιγραφή των δικαιωμάτων των μετόχων και του τρόπου άσκησής τους· και

στ) τη σύνθεση και τον τρόπο λειτουργίας των διοικητικών, διαχειριστικών και εποπτικών οργάνων και των επιτροπών τους.

2. Τα κράτη μέλη μπορούν να επιτρέπουν να παρέχονται οι απαιτούμενες από την παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου πληροφορίες ως εξής:

α) σε χωριστή έκθεση που δημοσιεύεται μαζί με την έκθεση διαχείρισης σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 30· ή

β) σε έγγραφο που διατίθεται για το κοινό στην ιστοσελίδα της επιχείρησης και στο οποίο γίνεται σχετική αναφορά στην έκθεση διαχείρισης.

Στην εν λόγω χωριστή έκθεση ή στο έγγραφο που αναφέρονται αντιστοίχως στα στοιχεία α) και β) μπορεί να περιέχεται αναφορά στην έκθεση διαχείρισης στην οποία διατίθενται τα απαιτούμενα από την παράγραφο 1 στοιχείο δ) του παρόντος άρθρου πληροφοριακά στοιχεία στη συγκεκριμένη έκθεση διαχείρισης.

3. Ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο διατυπώνουν γνώμη σύμφωνα με το άρθρο 34 παράγραφος 1 δεύτερο εδάφιο για τα πληροφοριακά στοιχεία που καταρτίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 1 στοιχεία γ) και δ) και ελέγχουν αν έχουν παρασχεθεί τα πληροφοριακά στοιχεία που αναφέρονται στην παράγραφο 1 στοιχεία α), β), ε) και στ) του παρόντος άρθρου.

4. Τα κράτη μέλη μπορούν να εξαιρούν από την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 στοιχεία α), β), ε) και στ) του παρόντος άρθρου τις επιχειρήσεις της παραγράφου 1 που έχουν εκδώσει τίτλους πλην μετοχών που είναι δεκτοί προς διαπραγμάτευση σε ρυθμιζόμενη αγορά, κατά την έννοια του άρθρου 4 παράγραφος 1 σημείο 14) της οδηγίας 2004/39/ΕΚ, εκτός αν οι επιχειρήσεις αυτές έχουν εκδώσει μετοχές που είναι δεκτές προς διαπραγμάτευση σε πολυμερή μηχανισμό διαπραγμάτευσης, κατά την έννοια του άρθρου 4 παράγραφος 1 σημείο 15) της οδηγίας 2004/39/ΕΚ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΚΘΕΣΕΙΣ

Άρθρο 21

Πεδίο εφαρμογής των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων και εκθέσεων

Η μητρική επιχείρηση και όλες οι θυγατρικές επιχειρήσεις της αποτελούν επιχειρήσεις υποκείμενες σε ενοποίηση κατά την έννοια του παρόντος κεφαλαίου, εφόσον η μητρική επιχείρηση αποτελεί επιχείρηση υπαγόμενη σε μέτρα συντονισμού δυνάμει του άρθρου 1 παράγραφος 1 της παρούσας οδηγίας.

Άρθρο 22

Η απαίτηση κατάρτισης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων

1. Τα κράτη μέλη επιβάλλουν σε κάθε επιχείρηση που διέπεται από την εθνική τους νομοθεσία, την υποχρέωση να καταρτίζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και ενοποιημένη έκθεση διαχείρισης αν η επιχείρηση αυτή (μητρική επιχείρηση):

α) έχει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου των μετόχων ή των εταίρων σε άλλη επιχείρηση (θυγατρική επιχείρηση)·

β) έχει δικαίωμα να διορίζει ή να ανακαλεί την πλειοψηφία των μελών του διοικητικού, διαχειριστικού ή εποπτικού οργάνου άλλης επιχείρησης (θυγατρικής επιχείρησης), και είναι ταυτόχρονα μέτοχος ή εταίρος της επιχείρησης αυτής·

([1]) ΕΕ L 142 της 30.4.2004, σ. 12.

γ) έχει το δικαίωμα να ασκεί κυριαρχική επιρροή σε μια επιχείρηση (θυγατρική επιχείρηση), της οποίας είναι μέτοχος ή εταίρος, βάσει σύμβασης που έχει συνάψει με την επιχείρηση αυτή ή σύμφωνα με την ιδρυτική της πράξη ή τις καταστατικές διατάξεις, και εφόσον το δίκαιο από το οποίο διέπεται η θυγατρική αυτή επιχείρηση επιτρέπει την υπαγωγή της σε παρόμοιες συμβάσεις ή διατάξεις.

Τα κράτη μέλη μπορούν να μην απαιτούν από τη μητρική επιχείρηση να είναι μέτοχος ή εταίρος της θυγατρικής της επιχείρησης. Τα κράτη μέλη το δίκαιο των οποίων δεν προβλέπει τέτοιες συμβάσεις ή καταστατικές διατάξεις δεν υποχρεούνται να εφαρμόσουν τη διάταξη αυτή· ή

δ) είναι μέτοχος ή εταίρος μιας επιχείρησης, και:

i) η πλειοψηφία των μελών του διοικητικού, διαχειριστικού ή εποπτικού οργάνου της επιχείρησης αυτής (θυγατρικής επιχείρησης) κατά τη διάρκεια της χρήσης καθώς και κατά την προηγούμενη χρήση και μέχρι την κατάρτιση των ενοποιημένων λογαριασμών, προήλθε από διορισμούς που οφείλονταν αποκλειστικά στην άσκηση των δικαιωμάτων ψήφου της μητρικής επιχείρησης· ή

ii) ελέγχει μόνη της, δυνάμει συμφωνίας που έχει συνάψει με άλλους μετόχους ή εταίρους της επιχείρησης αυτής (θυγατρικής επιχείρησης), την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου των μετόχων ή εταίρων της επιχείρησης αυτής. Τα κράτη μέλη μπορούν να θεσπίσουν ειδικότερες διατάξεις σχετικά με τη μορφή και το περιεχόμενο αυτής της συμφωνίας.

Τα κράτη μέλη επιβάλλουν τουλάχιστον τη ρύθμιση που αναφέρεται στο ανωτέρω σημείο ii). Τα κράτη μέλη μπορούν να εξαρτήσουν την εφαρμογή του σημείου i) από την προϋπόθεση ότι τα δικαιώματα ψήφου αντιπροσωπεύουν τουλάχιστον το 20 % του συνόλου.

Ωστόσο, το σημείο i) δεν εφαρμόζεται όταν ένας τρίτος έχει απέναντι στην επιχείρηση αυτή τα δικαιώματα που αναφέρονται στα στοιχεία α), β) ή γ).

2. Επιπλέον των περιπτώσεων που αναφέρονται στην παράγραφο 1, τα κράτη μέλη μπορούν να απαιτούν από κάθε επιχείρηση που διέπεται από το εθνικό τους δίκαιο να καταρτίζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και ενοποιημένη έκθεση διαχείρισης, εάν:

α) η επιχείρηση αυτή (μητρική επιχείρηση) έχει την εξουσία να ασκεί, ή πράγματι ασκεί, κυριαρχική επιρροή ή έλεγχο σε άλλη επιχείρηση (θυγατρική επιχείρηση)· ή

β) η επιχείρηση αυτή (μητρική επιχείρηση) και η άλλη επιχείρηση (θυγατρική επιχείρηση) υπάγονται στην ενιαία διεύθυνση της μητρικής επιχείρησης.

3. Για την εφαρμογή της παραγράφου 1 στοιχεία α), β) και δ), στα δικαιώματα ψήφου, διορισμού ή ανάκλησης που έχει η μητρική επιχείρηση προστίθενται τα δικαιώματα κάθε άλλης θυγατρικής επιχείρησης, καθώς και τα δικαιώματα κάθε άλλου προσώπου που ενεργεί στο όνομά του, αλλά για λογαριασμό της μητρικής επιχείρησης ή άλλης θυγατρικής επιχείρησης.

4. Για την εφαρμογή της παραγράφου 1 στοιχεία α), β) και δ), από τα δικαιώματα της παραγράφου 3 του παρόντος άρθρου, αφαιρούνται τα δικαιώματα που απορρέουν από:

α) τις μετοχές ή τα μερίδια που κατέχονται για λογαριασμό άλλου προσώπου εκτός της μητρικής ή θυγατρικής επιχείρησης, ή

β) τις μετοχές ή τα μερίδια:

i) που κατέχονται για εγγύηση, εφόσον τα δικαιώματα αυτά ασκούνται σύμφωνα με τις οδηγίες που έχουν δοθεί, ή

ii) που κατέχονται για ασφάλεια δανείων που χορηγήθηκαν στα πλαίσια συνήθους επιχειρηματικής δραστηριότητας στον τομέα της χορήγησης δανείων, εφόσον τα δικαιώματα ψήφου ασκούνται προς όφελος του παρέχοντος την εγγύηση.

5. Για την εφαρμογή της παραγράφου 1 στοιχεία α) και δ), από το σύνολο των δικαιωμάτων ψήφου των μετόχων ή εταίρων της θυγατρικής επιχείρησης αφαιρούνται τα δικαιώματα ψήφου που απορρέουν από τις μετοχές ή μερίδια που κατέχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από θυγατρικές της επιχειρήσεις είτε από πρόσωπο που ενεργεί στο όνομά του αλλά για λογαριασμό των επιχειρήσεων αυτών.

6. Με την επιφύλαξη του άρθρου 23 παράγραφος 9, η μητρική επιχείρηση και όλες οι θυγατρικές της επιχειρήσεις υπόκεινται σε ενοποίηση ανεξάρτητα από την έδρα των θυγατρικών αυτών επιχειρήσεων.

7. Τα κράτη μέλη, με την επιφύλαξη του παρόντος άρθρου και των άρθρων 21 και 23, μπορούν να επιβάλλουν σε κάθε επιχείρηση που διέπεται από το εθνικό τους δίκαιο την υποχρέωση κατάρτισης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων και ενοποιημένης έκθεσης διαχείρισης, εφόσον:

α) η επιχείρηση αυτή καθώς και μια ή περισσότερες άλλες επιχειρήσεις με τις οποίες δεν συνδέεται με τις σχέσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 ή 2, έχουν τεθεί υπό ενιαία διεύθυνση σύμφωνα με:

i) σύμβαση που έχει συναφθεί με την πρώτη επιχείρηση, ή

ii) τις καταστατικές διατάξεις των προαναφερόμενων άλλων επιχειρήσεων, ή

β) τα διοικητικά, διαχειριστικά ή εποπτικά όργανα της επιχείρησης αυτής, καθώς και μιας ή περισσότερων άλλων επιχειρήσεων με τις οποίες δεν συνδέεται με τις σχέσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 ή 2, αποτελούνται κατά πλειοψηφία από τα ίδια πρόσωπα που ασκούν καθήκοντα κατά τη διάρκεια της χρήσης και μέχρι την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

8. Σε περίπτωση που το κράτος μέλος κάνει χρήση της δυνατότητας που του παρέχει η παράγραφος 7, οι επιχειρήσεις που περιγράφονται στην εν λόγω παράγραφο καθώς και όλες οι θυγατρικές τους υπόκεινται σε ενοποίηση, εφόσον μια ή περισσότερες από αυτές έχουν μια από τις εταιρικές μορφές που περιλαμβάνονται στο παράρτημα I ή στο παράρτημα II.

9. Η παράγραφος 6 του παρόντος άρθρου, το άρθρο 23 παράγραφοι 1, 2, 9 και 10 και τα άρθρα 24 έως 29 εφαρμόζονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και στην ενοποιημένη έκθεση διαχείρισης που προβλέπονται στην παράγραφο 7 του παρόντος άρθρου υπό την προϋπόθεση ότι ισχύουν οι εξής τροποποιήσεις:

α) οι παραπομπές στις μητρικές επιχειρήσεις νοούνται ως παραπομπές σε όλες τις επιχειρήσεις που προσδιορίζονται στην παράγραφο 7 του παρόντος άρθρου, και

β) με την επιφύλαξη του άρθρου 24 παράγραφος 3, τα κονδύλια «κεφάλαιο», «διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο», «διαφορές αναπροσαρμογής», «αποθεματικά», «αποτελέσματα εις νέον» και «αποτελέσματα χρήσεως» που πρέπει να περιληφθούν στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις αποτελούνται από τα σύνολα των επί μέρους κονδυλίων της κάθε μιας από τις επιχειρήσεις της παραγράφου 7 του παρόντος άρθρου.

Άρθρο 23

Απαλλαγές από την ενοποίηση

1. Οι μικροί όμιλοι απαλλάσσονται από την υποχρέωση κατάρτισης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων και ενοποιημένης έκθεσης διαχείρισης, εκτός αν κάποια συνδεδεμένη επιχείρηση είναι οντότητα δημόσιου συμφέροντος.

2. Τα κράτη μέλη μπορούν να απαλλάσσουν τους ομίλους μεσαίου μεγέθους από την υποχρέωση κατάρτισης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων και ενοποιημένης έκθεσης διαχείρισης, εκτός αν κάποια συνδεδεμένη επιχείρηση είναι οντότητα δημόσιου συμφέροντος.

3. Παρά τα προβλεπόμενα στις παραγράφους 1 και 2 του παρόντος άρθρου, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από την υποχρέωση κατάρτισης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων και ενοποιημένης έκθεσης διαχείρισης κάθε μητρική επιχείρηση (απαλλασσόμενη επιχείρηση) που διέπεται από το εθνικό τους δίκαιο και ταυτόχρονα είναι η ίδια θυγατρική επιχείρηση, μεταξύ άλλων μια οντότητα δημόσιου συμφέροντος εκτός αν αυτή η οντότητα δημόσιου συμφέροντος εμπίπτει στο άρθρο 2 σημείο 1) στοιχείο α), στις εξής περιπτώσεις, εφόσον η μητρική της επιχείρηση διέπεται από το δίκαιο κράτους μέλους, και:

α) η μητρική επιχείρηση της απαλλασσόμενης επιχείρησης είναι κάτοχος όλων των μετοχών ή μεριδίων της απαλλασσόμενης επιχείρησης. Οι μετοχές ή τα μερίδια της απαλλασσόμενης επιχείρησης που κατέχουν μέλη των διοικητικών, διευθυντικών ή εποπτικών οργάνων βάσει υποχρεώσεως από το νόμο ή από το καταστατικό της δεν λαμβάνονται υπόψη· ή

β) η μητρική επιχείρηση της απαλλασσόμενης επιχείρησης κατέχει τουλάχιστον το 90 % των μετοχών ή μεριδίων της απαλλασσόμενης επιχείρησης και οι λοιποί μέτοχοι ή εταίροι της απαλλασσόμενης επιχείρησης ενέκριναν την απαλλαγή.

4. Οι απαλλαγές που προβλέπονται στην παράγραφο 3 πρέπει να πληρούν όλους τους ακόλουθους όρους:

α) η απαλλασσόμενη επιχείρηση και, με την επιφύλαξη της παραγράφου 9, όλες οι θυγατρικές της επιχειρήσεις ενοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις ενός ευρύτερου συνόλου επιχειρήσεων, του οποίου η μητρική επιχείρηση διέπεται από το δίκαιο κράτους μέλους,

β) οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που προβλέπονται στο στοιχείο (α) καθώς και η ενοποιημένη έκθεση διαχείρισης του ευρύτερου συνόλου επιχειρήσεων καταρτίζονται από τη μητρική επιχείρηση του συνόλου αυτού σύμφωνα με το δίκαιο του κράτους μέλους που διέπει τη μητρική αυτή επιχείρηση, κατ' εφαρμογή της παρούσας οδηγίας ή των διεθνών λογιστικών προτύπων που θεσπίστηκαν βάσει του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1606/2002,

γ) τα κατωτέρω έγγραφα δημοσιοποιούνται σε συνάρτηση με την απαλλασσόμενη επιχείρηση σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από το δίκαιο του κράτους μέλους το οποίο διέπει την απαλλασσόμενη αυτή επιχείρηση κατ' εφαρμογή του άρθρου 30:

i) οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που προβλέπονται στο στοιχείο α) και η ενοποιημένη έκθεση διαχείρισης που προβλέπεται στο στοιχείο β),

ii) η έκθεση ελέγχου, και

iii) κατά περίπτωση, τα επισυναπτόμενα έγγραφα που προβλέπονται στην παράγραφο 6.

Το συγκεκριμένο κράτος μέλος μπορεί να απαιτεί να δημοσιεύονται στην επίσημη γλώσσα του τα έγγραφα που προβλέπονται στα σημεία i), ii) και iii) και να επικυρώνεται η μετάφρασή τους·

δ) το προσάρτημα των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων της απαλλασσόμενης επιχείρησης περιέχει:

i) την επωνυμία και την έδρα της μητρικής επιχείρησης που καταρτίζει τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που προβλέπονται στο στοιχείο α), και

ii) μνεία της απαλλαγής από την υποχρέωση κατάρτισης των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, καθώς και ενοποιημένης έκθεσης διαχείρισης.

5. Στις περιπτώσεις που δεν προβλέπονται από την παράγραφο 3, τα κράτη μέλη μπορούν, με την επιφύλαξη των παραγράφων 1, 2 και 3 του παρόντος άρθρου, να απαλλάσσουν από την υποχρέωση κατάρτισης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων και ενοποιημένης έκθεσης διαχείρισης κάθε μητρική επιχείρηση που διέπεται από το εθνικό τους δίκαιο και είναι ταυτόχρονα θυγατρική επιχείρηση, μεταξύ άλλων οντότητα δημόσιου συμφέροντος εκτός αν αυτή η οντότητα δημόσιου συμφέροντος εμπίπτει στο άρθρο 2 σημείο 1) στοιχείο α), της οποίας η μητρική επιχείρηση διέπεται από το δίκαιο κράτους μέλους, εφόσον συντρέχουν όλες οι προϋποθέσεις της παραγράφου 4, καθώς και εφόσον:

α) οι μέτοχοι ή οι εταίροι της απαλλασσόμενης επιχείρησης, οι οποίοι κατέχουν μετοχές ή μερίδια που αντιπροσωπεύουν ένα ελάχιστο ποσοστό του καλυφθέντος κεφαλαίου της επιχείρησης αυτής, δεν έχουν ζητήσει το αργότερο έξι μήνες πριν από το τέλος της εταιρικής χρήσης τη διόρθωση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων·

β) το ελάχιστο ποσοστό που προβλέπεται στο στοιχείο α) δεν υπερβαίνει τα ακόλουθα όρια:

i) 10 % του καλυφθέντος κεφαλαίου για τις κρατικές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και τις ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρείες· και

ii) 20 % του καλυφθέντος κεφαλαίου για τις άλλες μορφές επιχειρήσεων·

γ) το κράτος μέλος δεν εξαρτά την απαλλαγή από:

i) τον όρο ότι η μητρική επιχείρηση που κατάρτισε τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που προβλέπονται στην παράγραφο 4 στοιχείο α) διέπεται από το εθνικό δίκαιο του κράτους μέλους που χορηγεί την απαλλαγή, ή

ii) όρους που αφορούν την κατάρτιση και τον έλεγχο των εν λόγω οικονομικών καταστάσεων.

6. Τα κράτη μέλη μπορούν να εξαρτήσουν την απαλλαγή που προβλέπεται στις παραγράφους 3 και 5 από την αναγραφή, σύμφωνα με την παρούσα οδηγία, συμπληρωματικών πληροφοριών στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που προβλέπονται στην παράγραφο 4 στοιχείο α) ή σε επισυναπτόμενο έγγραφο, εφόσον οι ίδιες πληροφορίες απαιτούνται για επιχειρήσεις που διέπονται από το εθνικό δίκαιο αυτού του κράτους μέλους και οι οποίες είναι υποχρεωμένες να καταρτίζουν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και βρίσκονται στην ίδια θέση.

7. Οι παράγραφοι 3 έως 6 δεν θίγουν τις νομοθετικές διατάξεις των κρατών μελών που διέπουν την κατάρτιση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων ή ενοποιημένης έκθεσης διαχείρισης, καθόσον αυτά τα έγγραφα απαιτούνται:

α) προς ενημέρωση των εργαζομένων ή των εκπροσώπων τους, ή

β) από διοικητική ή δικαστική αρχή για δικούς τους λόγους.

8. Με την επιφύλαξη των παραγράφων 1, 2, 3 και 5 του παρόντος άρθρου, το κράτος μέλος που χορηγεί απαλλαγές δυνάμει των παραγράφων 3 και 5 του παρόντος άρθρου μπορεί επίσης να απαλλάσσει από την υποχρέωση κατάρτισης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων και ενοποιημένης έκθεσης διαχείρισης οποιαδήποτε μητρική επιχείρηση(εξαιρουμένη επιχείρηση) που διέπεται από το εθνικό του δίκαιο, η οποία είναι και θυγατρική, περιλαμβανομένης και μιας οντότητας δημόσιου συμφέροντος εκτός αν αυτή εμπίπτει στο άρθρο 2 σημείο 1) στοιχείο α) της οποίας η μητρική επιχείρηση δεν διέπεται από το δίκαιο κράτους μέλους,, εφόσον συντρέχουν όλες οι κατωτέρω προϋποθέσεις:

α) η απαλλασσόμενη επιχείρηση και, με την επιφύλαξη της παραγράφου 9, όλες οι θυγατρικές επιχειρήσεις ενοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις ενός ευρύτερου συνόλου επιχειρήσεων·

β) οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που προβλέπονται στο στοιχείο α) και, ενδεχομένως, η ενοποιημένη έκθεση διαχείρισης καταρτίζονται:

i) σύμφωνα με την παρούσα οδηγία·

ii) σύμφωνα με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα που θεσπίστηκαν βάσει του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1606/2002·

iii) κατά τρόπο ισοδύναμο προς ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και προς ενοποιημένες εκθέσεις διαχείρισης που έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με την παρούσα οδηγία· ή

iv) κατά τρόπο ισοδύναμο προς τα διεθνή λογιστικά πρότυπα, που καθορίστηκαν βάσει του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1569/2007 της Επιτροπής, της 21ης Δεκεμβρίου 2007, για την καθιέρωση μηχανισμού για τον προσδιορισμό της ισοδυναμίας των λογιστικών προτύπων που εφαρμόζουν οι εκδότες κινητών αξιών τρίτων χωρών βάσει των οδηγιών 2003/71/ΕΚ και 2004/109/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου [1]·

γ) οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που προβλέπονται στο στοιχείο (α) έχουν ελεγχθεί από έναν ή περισσότερους νόμιμους ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία που είναι αναγνωρισμένα για το λογιστικό έλεγχο από την εθνική νομοθεσία που διέπει την επιχείρηση που κατήρτισε τις καταστάσεις αυτές.

[1] ΕΕ L 340 της 22.12.2007, σ. 66.

Η παράγραφος 4 στοιχεία γ) και δ) και οι παράγραφοι 5, 6 και 7 εφαρμόζονται και στην περίπτωση αυτή.

9. Μια επιχείρηση, μεταξύ άλλων μια οντότητα δημόσιου συμφέροντος, δεν απαιτείται να περιληφθεί στην ενοποίηση όταν συντρέχει τουλάχιστον μία από τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις όπου οι απαραίτητες πληροφορίες για την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με την παρούσα οδηγία δεν μπορούν να συγκεντρωθούν χωρίς δυσανάλογα έξοδα ή αδικαιολόγητες καθυστερήσεις·

β) οι μετοχές ή τα μερίδια αυτής της επιχείρησης κατέχονται με αποκλειστικό σκοπό τη μεταγενέστερη μεταβίβασή τους· ή

γ) αυστηροί και διαρκείς περιορισμοί θίγουν ουσιαστικά:

i) την άσκηση από τη μητρική επιχείρηση των δικαιωμάτων της επί των στοιχείων του ενεργητικού ή των δικαιωμάτων διαχείρισης αυτής της επιχείρησης· ή

ii) την άσκηση της ενιαίας διεύθυνσης αυτής της επιχείρησης, εφόσον αυτή εντάσσεται σε μια από τις σχέσεις που καθορίζονται στο άρθρο 22 παράγραφος 7.

10. Με την επιφύλαξη του άρθρου 6 παράγραφος 1 στοιχείο β), του άρθρου 21 και των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου, κάθε μητρική επιχείρηση, μεταξύ άλλων μια οντότητα δημόσιου συμφέροντος, απαλλάσσεται από την υποχρέωση που επιβάλλεται από το άρθρο 22, εφόσον:

α) έχει μόνο θυγατρικές επιχειρήσεις, οι οποίες θεωρούνται μη σημαντικές, τόσο εξατομικευμένα όσο και σε συλλογικό επίπεδο· ή

β) όλες οι θυγατρικές της μπορούν να αποκλειστούν από την ενοποίηση κατ' εφαρμογή της παραγράφου 9 του παρόντος άρθρου.

Άρθρο 24

Κατάρτιση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων

1. Τα Κεφάλαια 2 και 3 ισχύουν για τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, λαμβανομένων υπόψη των αναγκαίων προσαρμογών που υπαγορεύονται από τις ιδιομορφίες των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων σε σχέση με τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις.

2. Τα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού των επιχειρήσεων που συμπεριλαμβάνονται στην ενοποίηση ενσωματώνονται ακέραια στον ενοποιημένο ισολογισμό.

3. Οι λογιστικές αξίες των μετοχών ή μεριδίων στο κεφάλαιο των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση συμψηφίζονται με το ποσοστό των ιδίων κεφαλαίων των επιχειρήσεων αυτών, το οποίο αναλογεί στις μετοχές ή τα μερίδια σύμφωνα με τα ακόλουθα:

α) με εξαίρεση τις μετοχές ή τα μερίδια που κατέχει στο κεφάλαιο της μητρικής επιχείρησης είτε η ίδια είτε άλλη επιχείρηση συμπεριλαμβανόμενη στην ενοποίηση, οι οποίες μετοχές και μερίδια λογίζονται ως ίδια μερίδια ή ίδιες μετοχές σύμφωνα με το Κεφάλαιο 3, ο ανωτέρω συμψηφισμός γίνεται με βάση τις λογιστικές αξίες κατά την ημερομηνία που οι επιχειρήσεις αυτές συμπεριλαμβάνονται για πρώτη φορά στην ενοποίηση. Οι διαφορές που προκύπτουν από αυτόν το συμψηφισμό καταχωρίζονται, κατά το δυνατό, κατ' ευθείαν στα στοιχεία του ενοποιημένου ισολογισμού στα οποία η τρέχουσα αξία είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη από τη λογιστική τους αξία·

β) τα κράτη μέλη μπορούν να επιβάλουν ή να επιτρέψουν να γίνεται ο συμψηφισμός με βάση την τρέχουσα αξία των αναγνωρίσιμων στοιχείων ενεργητικού και παθητικού κατά την ημερομηνία κτήσης των μετοχών ή μεριδίων ή, όταν η κτήση έγινε σε δύο ή περισσότερα στάδια, κατά την ημερομηνία κατά την οποία η επιχείρηση έγινε θυγατρική·

γ) η διαφορά που παραμένει μετά την εφαρμογή του στοιχείου (α) ή η διαφορά που προκύπτει από την εφαρμογή του στοιχείου (β) εμφανίζεται στον ενοποιημένο ισολογισμό ως «Φήμη και πελατεία»·

δ) οι μέθοδοι που εφαρμόζονται για την αποτίμηση της φήμης και πελατείας και οι τυχόν σημαντικές μεταβολές της σε σχέση με την προηγούμενη χρήση, σχολιάζονται στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων·

ε) αν ένα κράτος μέλος επιτρέπει το συμψηφισμό μεταξύ θετικής και αρνητικής φήμης και πελατείας, η ανάλυση της φήμης και πελατείας παρέχεται επίσης στο προσάρτημα·

στ) η αρνητική φήμη και πελατεία μπορεί να μεταφερθεί στα ενοποιημένα αποτελέσματα χρήσης εφόσον η μεταχείριση αυτή συνάδει με τις βασικές αρχές που προβλέπονται στο Κεφάλαιο 2.

4. Σε περίπτωση που οι μετοχές ή τα μερίδια των θυγατρικών επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση βρίσκονται στην κατοχή προσώπων ξένων προς αυτές τις επιχειρήσεις, τα ποσά που αναλογούν σε αυτές τις μετοχές ή τα μερίδια εμφανίζονται χωριστά στον ενοποιημένο ισολογισμό ως μη ελέγχουσες συμμετοχές.

5. Τα έσοδα και τα έξοδα των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση εμφανίζονται ακέραια στον ενοποιημένο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης.

6. Τα κέρδη ή ζημίες που αναλογούν στα μερίδια ή τις μετοχές που προβλέπονται στην παράγραφο 4 εμφανίζονται χωριστά στον ενοποιημένο λογαριασμό αποτελεσμάτων ως κέρδη ή ζημίες που αναλογούν στις μη ελέγχουσες συμμετοχές.

7. Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν το ενεργητικό και το παθητικό, την οικονομική θέση και τα αποτελέσματα των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση σαν να πρόκειται για μια μόνο επιχείρηση. Ειδικότερα, απαλείφονται από τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις τα ακόλουθα στοιχεία:

α) οι υποχρεώσεις και οι απαιτήσεις μεταξύ των επιχειρήσεων·

β) τα έσοδα και έξοδα που προέρχονται από συναλλαγές μεταξύ των επιχειρήσεων· και

γ) τα κέρδη και οι ζημίες που προκύπτουν από συναλλαγή μεταξύ των επιχειρήσεων, εφόσον αυτά περιέχονται στη λογιστική αξία των στοιχείων του ενεργητικού.

8. Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με την ίδια ημερομηνία κλεισίματος των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων της μητρικής επιχείρησης.

Τα κράτη μέλη μπορούν, πάντως, να επιτρέψουν ή να επιβάλουν το κλείσιμο των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, σε άλλη ημερομηνία ώστε να λαμβάνεται υπόψη η ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού των περισσότερων ή των σημαντικότερων επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, υπό την προϋπόθεση ότι:

α) το γεγονός σημειώνεται στο προσάρτημα των ενοποιημένων λογαριασμών και αιτιολογείται·

β) λαμβάνονται υπόψη ή αναφέρονται τα σημαντικά γεγονότα που αφορούν το ενεργητικό και παθητικό, την οικονομική θέση και τα αποτελέσματα μιας επιχείρησης που συμπεριλαμβάνονται στην ενοποίηση, τα οποία έχουν επέλθει μεταξύ της ημερομηνίας κλεισίματος του ισολογισμού αυτής της επιχείρησης και της ημερομηνίας κλεισίματος του ενοποιημένου ισολογισμού· και

γ) αν η ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού μιας επιχείρησης που συμπεριλαμβάνεται στην ενοποίηση προηγείται ή έπεται τουλάχιστον κατά τρεις μήνες της ημερομηνίας κλεισίματος του ενοποιημένου ισολογισμού, η επιχείρηση αυτή ενοποιείται βάσει ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται την ημερομηνία κλεισίματος του ενοποιημένου ισολογισμού.

9. Αν η σύνθεση του συνόλου των επιχειρήσεων που συμπεριλαμβάνονται στην ενοποίηση έχει μεταβληθεί σημαντικά κατά τη διάρκεια της χρήσης, οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις περιέχουν πληροφορίες με τις οποίες καθίσταται δυνατή η σύγκριση των διαδοχικών ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Η υποχρέωση αυτή μπορεί να εκπληρωθεί με την κατάρτιση προσαρμοσμένου ανοίγματος ισολογισμού και προσαρμοσμένου λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης.

10. Τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού που περιλαμβάνονται σε ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις επιμετρούνται με ομοιόμορφες μεθόδους και σύμφωνα με το Κεφάλαιο 2.

11. Η επιχείρηση που καταρτίζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις εφαρμόζει τις ίδιες μεθόδους επιμέτρησης με εκείνες που εφαρμόζει για τις δικές της ετήσιες οικονομικές καταστάσεις. Τα κράτη μέλη μπορούν, ωστόσο, να επιτρέψουν ή να απαιτήσουν ότι στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις θα εφαρμόζονται άλλες μέθοδοι επιμέτρησης εφόσον συμφωνούν με το Κεφάλαιο 2. Όταν γίνεται χρήση της παρέκκλισης αυτής, αυτό επισημαίνεται στο προσάρτημα των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων και αιτιολογείται.

12. Όταν τα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, έχουν επιμετρηθεί από επιχειρήσεις που συμπεριλαμβάνονται στην ενοποίηση, με μεθόδους διαφορετικές από τις μεθόδους που χρησιμοποιούνται προς τους σκοπούς της ενοποίησης, τότε τα στοιχεία αυτά επιμετρούνται εκ νέου σύμφωνα με τις μεθόδους που χρησιμοποιούνται για την ενοποίηση. Αποκλίσεις από την εν λόγω απαίτηση επιτρέπονται σε εξαιρετικές περιπτώσεις. Τέτοιες τυχόν αποκλίσεις επισημαίνονται στο προσάρτημα των ενοποιημένων λογαριασμών και αιτιολογούνται.

13. Αναγνωρίζονται αναβαλλόμενα φορολογικά υπόλοιπα στην ενοποίηση στο βαθμό που είναι πιθανό ότι θα προκύψει επιβάρυνση φόρου για μια από τις ενοποιημένες επιχειρήσεις στο άμεσο μέλλον.

14. Στην περίπτωση που στοιχεία ενεργητικού που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση αποτέλεσαν αντικείμενο έκτακτων διορθώσεων στην αξία τους για φορολογικούς μόνο λόγους, τα στοιχεία αυτά περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις απαλλαγμένα από τις διορθώσεις αυτές.

Άρθρο 25

Συνενώσεις επιχειρήσεων εντός ομίλου

1. Ένα κράτος μέλος μπορεί να απαιτεί ή να επιτρέπει να συμψηφίζονται οι λογιστικές αξίες των μετοχών ή μεριδίων στο κεφάλαιο μιας επιχείρησης, η οποία περιλαμβάνεται στην ενοποίηση, με το αντίστοιχο ποσοστό των κεφαλαίων, μόνον εφόσον οι επιχειρήσεις στη συνένωση επιχειρήσεων ελέγχονται τελικά από το ίδιο μέρος τόσο πριν όσο και μετά τη συνένωση επιχειρήσεων και εφόσον ο έλεγχος δεν είναι μεταβατικός.

2. Τυχόν διαφορές που προκύπτουν από την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 προστίθενται στα ενοποιημένα αποθεματικά ή αφαιρούνται από αυτά, ανάλογα με την περίπτωση.

3. Η εφαρμογή της μεθόδου της παραγράφου 1, οι μεταβολές που προκύπτουν στα αποθεματικά, καθώς και η επωνυμία και η έδρα των σχετικών επιχειρήσεων αναφέρονται στο προσάρτημα των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

Άρθρο 26

Αναλογική ενοποίηση

1. Όταν μια επιχείρηση που περιλαμβάνεται στην ενοποίηση διευθύνει άλλη επιχείρηση από κοινού με μία ή περισσότερες επιχειρήσεις που δεν συμπεριλαμβάνονται στην ενοποίηση, τα κράτη μέλη μπορούν να επιτρέψουν ή να επιβάλουν να συμπεριληφθεί στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και η άλλη επιχείρηση, ανάλογα με το ποσοστό των δικαιωμάτων που έχει στο κεφάλαιό της η συμπεριλαμβανόμενη στην ενοποίηση επιχείρηση.

2. Το άρθρο 23 παράγραφοι 9 και 10 και το άρθρο 24 εφαρμόζονται κατ' αναλογία στην αναλογική ενοποίηση που αναφέρεται στην παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου.

Άρθρο 27

Λογιστική μέθοδος της καθαρής θέσης για συγγενείς επιχειρήσεις

1. Στην περίπτωση που μία επιχείρηση που συμπεριλαμβάνεται στην ενοποίηση έχει συγγενή επιχείρηση, αυτή η συγγενής επιχείρηση εμφανίζεται χωριστά στον ενοποιημένο ισολογισμό σε αντίστοιχο τίτλο.

2. Κατά την πρώτη εφαρμογή του παρόντος άρθρου, η συγγενής επιχείρηση εμφανίζεται στον ενοποιημένο ισολογισμό με έναν από τους ακόλουθους τρόπους:

α) είτε με τη λογιστική της αξία που προκύπτει σύμφωνα με τους κανόνες μέτρησης που προβλέπονται στα Κεφάλαια 2 και 3. Η διαφορά μεταξύ αυτής της αξίας και του ποσού που αναλογεί στο ποσοστό των ιδίων κεφαλαίων που αντιπροσωπεύει η συμμετοχή στη συγκεκριμένη συγγενή επιχείρηση, καταχωρείται χωριστά στον ενοποιημένο ισολογισμό ή αναφέρεται στο προσάρτημα των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Η διαφορά αυτή υπολογίζεται κατά την ημερομηνία που η μέθοδος εφαρμόζεται για πρώτη φορά· ή

β) με το ποσό που αναλογεί στο ποσοστό των ιδίων κεφαλαίων της συγγενούς επιχείρησης που αντιπροσωπεύει η συμμετοχή στη συγκεκριμένη συγγενή επιχείρηση. Η διαφορά μεταξύ του ποσού αυτού και της λογιστικής αξίας, που αποτιμάται σύμφωνα με τους κανόνες μέτρησης που προβλέπονται στα Κεφάλαια 2 και 3, εμφανίζεται χωριστά στον ενοποιημένο ισολογισμό ή αναφέρεται στο προσάρτημα των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Η διαφορά αυτή υπολογίζεται κατά την ημερομηνία που η μέθοδος εφαρμόζεται για πρώτη φορά.

Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέψουν την εφαρμογή της μίας ή της άλλης από τις επιλογές που προβλέπονται στα στοιχεία α) και β). Σε αυτές τις περιπτώσεις ο ενοποιημένος ισολογισμός ή το προσάρτημα αναφέρουν ποια από αυτές τις επιλογές εφαρμόστηκε.

Εξάλλου, για τους σκοπούς των στοιχείων α) και β), τα κράτη μέλη μπορούν να επιτρέψουν ή να επιβάλουν να γίνεται ο υπολογισμός της διαφοράς με την ημερομηνία κτήσης των μετοχών ή μεριδίων, εφόσον η κτήση έγινε τμηματικά, με την ημερομηνία κατά την οποία η επιχείρηση έγινε συγγενής επιχείρηση.

3. Στην περίπτωση που τα στοιχεία του ενεργητικού ή του παθητικού της συγγενούς επιχείρησης έχουν αποτιμηθεί με μεθόδους διαφορετικές από τις μεθόδους που χρησιμοποιούνται για την ενοποίηση σύμφωνα με το άρθρο 24 παράγραφος 11, τα στοιχεία αυτά προκειμένου να υπολογιστεί η διαφορά που αναφέρεται στην παράγραφο 2 στοιχεία α) και β), μπορούν να αποτιμηθούν εκ νέου, σύμφωνα με τις μεθόδους που χρησιμοποιούνται για την ενοποίηση. Εάν δεν έγινε η νέα αυτή αποτίμηση, το στοιχείο αυτό επισημαίνεται στο προσάρτημα. Τα κράτη μέλη μπορούν να επιβάλουν τη νέα αυτή αποτίμηση.

4. Η λογιστική αξία κατά την παράγραφο 2 στοιχείο α) ή το ποσόν που αναλογεί στο ποσοστό των ιδίων κεφαλαίων της συγγενούς επιχείρησης κατά την παράγραφο 2 στοιχείο β), προσαυξάνεται ή μειώνεται κατά το ποσό της μεταβολής που σημειώθηκε μέσα στη χρήση στα ίδια κεφάλαια της συγγενούς επιχείρησης, στο μέτρο που αναλογεί στο ποσοστό αυτής της συμμετοχής· η μείωση γίνεται κατά το ποσό των μερισμάτων που αναλογούν στη συγκεκριμένη συμμετοχή.

5. Εφόσον η θετική διαφορά που αναφέρεται στην παράγραφο 2 στοιχεία α) και β) δεν μπορεί να ενταχθεί σε κάποια κατηγορία στοιχείων ενεργητικού ή παθητικού, εφαρμόζονται έναντι αυτής οι κανόνες οι εφαρμοστέοι στην «Φήμη και πελατεία» ως εμφαίνεται στο άρθρο 12 παράγραφος 6 στοιχείο δ), το άρθρο 12 παράγραφος 11 πρώτο εδάφιο, το άρθρο 24 παράγραφος 3 στοιχείο γ) και στο παράρτημα III και στο παράρτημα IV.

6. Το μέρος των κερδών ή ζημιών της συγγενούς επιχείρησης που αναλογεί σε αυτές τις συμμετοχές εμφανίζεται στον ενοποιημένο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης σε χωριστό κονδύλι με αντίστοιχο τίτλο.

7. Οι απαλείψεις που αναφέρονται στο άρθρο 24 παράγραφος 7 πραγματοποιούνται εφόσον τα στοιχεία είναι γνωστά ή μπορούν να συγκεντρωθούν.

8. Εφόσον μία συγγενής επιχείρηση καταρτίζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, οι παράγραφοι 1 έως 7 εφαρμόζονται για τα ίδια κεφάλαια που εμφανίζονται σ' αυτές τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

9. Δεν απαιτείται η εφαρμογή του παρόντος άρθρου όταν η συμμετοχή στα κεφάλαια της συγγενούς επιχείρησης δεν είναι σημαντική.

Άρθρο 28

Προσάρτημα των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων

1. Εκτός από τις πληροφορίες που ενδεχομένως απαιτούνται βάσει άλλων διατάξεων της παρούσας οδηγίας, περιλαμβάνονται στο προσάρτημα των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων και οι πληροφορίες που απαιτούνται βάσει των άρθρων 16, 17 και 18, κατά τρόπο που να βοηθούν στην εκτίμηση της οικονομικής θέσης των επιχειρήσεων των περιλαμβανομένων ως σύνολο στην ενοποίηση, λαμβανομένων υπόψη των αναγκαίων προσαρμογών που υπαγορεύονται από τις ιδιομορφίες των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων σε σχέση με τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, μεταξύ δε άλλων:

α) όσον αφορά τη δημοσιοποίηση συναλλαγών μεταξύ συνδεόμενων μερών, δεν δημοσιοποιούνται οι συναλλαγές μεταξύ συνδεόμενων μερών που συμπεριλαμβάνονται στην ενοποίηση οι οποίες απαλείφονται κατά την ενοποίηση·

β) όσον αφορά τη δημοσιοποίηση του μέσου όρου απασχοληθέντων κατά τη διάρκεια της χρήσης, δημοσιοποιείται χωριστά ο μέσος όρος των απασχοληθέντων στις αναλογικά ενοποιημένες επιχειρήσεις· και

γ) όσον αφορά τη δημοσιοποίηση των ποσών που χορηγήθηκαν για αμοιβές, προκαταβολές και πιστώσεις στα μέλη διοικητικών, διαχειριστικών και εποπτικών οργάνων, δημοσιοποιούνται μόνο τα ποσά που χορηγήθηκαν από τη μητρική επιχείρηση και τις θυγατρικές της επιχειρήσεις στα μέλη διοικητικών, διαχειριστικών και εποπτικών οργάνων της μητρικής επιχείρησης.

2. Εκτός από τις πληροφορίες που απαιτούνται βάσει της παραγράφου 1, το προσάρτημα των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει τις ακόλουθες πληροφορίες:

α) σε σχέση με τις επιχειρήσεις που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση:

i) τις επωνυμίες και τις έδρες αυτών των επιχειρήσεων,

ii) το ποσοστό του κεφαλαίου που κατέχεται σε αυτές τις επιχειρήσεις εκτός της μητρικής από επιχειρήσεις που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση ή από πρόσωπα που ενεργούν επ' ονόματι τους αλλά για λογαριασμό αυτών των επιχειρήσεων, και.

iii) πληροφορίες σχετικά με το ποια από τις προϋποθέσεις του άρθρου 22 παράγραφοι 1, 2 και 7 μετά την εφαρμογή του άρθρου 22 παράγραφοι 3, 4 και 5 αποτέλεσε τη βάση για την ενοποίηση. Πάντως, αυτή η πληροφορία μπορεί να παραλείπεται, αν η ενοποίηση πραγματοποιήθηκε με βάση το άρθρο 22 παράγραφος 1 στοιχείο α), και το ποσοστό του κατεχόμενου κεφαλαίου συμπίπτει με το ποσοστό των δικαιωμάτων της ψήφου.

Οι ίδιες πληροφορίες πρέπει να παρέχονται για επιχειρήσεις που έχουν αποκλειστεί από την ενοποίηση επειδή δεν είναι σημαντικές βάσει του άρθρου 6 παράγραφος 1 στοιχείο ι) και του άρθρου 23 παράγραφος 10, εξηγούνται δε οι λόγοι αποκλεισμού των επιχειρήσεων που προβλέπονται στο άρθρο 23 παράγραφος 9·

β) την επωνυμία και την έδρα συγγενών επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, κατά την έννοια του άρθρου 27 παράγραφος 1, καθώς και την αναλογία του κεφαλαίου τους που κατέχεται από επιχειρήσεις οι οποίες περιλαμβάνονται στην ενοποίηση ή από πρόσωπα που ενεργούν επ' ονόματί τους αλλά για λογαριασμό αυτών των επιχειρήσεων·

γ) την επωνυμία και την έδρα των επιχειρήσεων που υπέστησαν αναλογική ενοποίηση δυνάμει του άρθρου 26, τα δεδομένα στα οποία βασίζεται η κοινή διοίκηση αυτών των επιχειρήσεων, καθώς και το ποσοστό του κεφαλαίου τους που κατέχεται από συμπεριλαμβανόμενες στην ενοποίηση επιχειρήσεις ή από πρόσωπα που ενεργούν επ' ονόματί τους αλλά για λογαριασμό αυτών των επιχειρήσεων· και

δ) σε σχέση με κάθε μια από τις επιχειρήσεις, εκτός εκείνων που προβλέπονται στα στοιχεία α), β) και γ), στις οποίες οι επιχειρήσεις που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση κατέχουν κάποια συμμετοχή, είτε οι ίδιες, είτε μέσω προσώπων που ενεργούν επ' ονόματί τους, αλλά για λογαριασμό των επιχειρήσεων αυτών:

i) την επωνυμία και την έδρα αυτών των επιχειρήσεων,

ii) το ποσοστό του κατεχόμενου κεφαλαίου,

iii) το ποσό των ιδίων κεφαλαίων, και τα κέρδη και ζημίες για την τελευταία χρήση της συγκεκριμένης επιχείρησης για την οποία έχουν εγκριθεί οικονομικές καταστάσεις.

Επίσης, μπορεί να παραλείπεται η αναγραφή των ιδίων κεφαλαίων και των κερδών και ζημιών μιας επιχείρησης, εφόσον η επιχείρηση αυτή δεν δημοσιεύει ισολογισμό.

3. Τα κράτη μέλη μπορούν να επιτρέψουν για τις πληροφορίες που επιβάλλεται να δημοσιοποιηθούν βάσει των στοιχείων α) έως δ) της παραγράφου 2 να λάβουν τη μορφή σημειώματος που αρχειοθετείται σύμφωνα με το άρθρο 3 παράγραφος 3 της οδηγίας 2009/101/ΕΚ. Για την αρχειοθέτηση του εν λόγω σημειώματος γίνεται σχετική μνεία στο προσάρτημα των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Τα κράτη μέλη μπορούν εξάλλου να επιτρέψουν να παραλείπονται οι πληροφορίες αυτές όταν η φύση τους είναι τέτοια που η δημοσιοποίησή τους θα ήταν σοβαρά επιζήμια για οποιαδήποτε επιχείρηση στην οποία αναφέρονται. Τα κράτη μέλη μπορούν να θέσουν ως προϋπόθεση για την παράλειψη αυτή τη χορήγηση άδειας διοικητικής ή δικαστικής αρχής. Η τυχόν παράλειψη αυτών των στοιχείων αναγράφεται στο προσάρτημα των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

Άρθρο 29

Ενοποιημένη έκθεση διαχείρισης

1. Εκτός από τις τυχόν άλλες πληροφορίες που απαιτούνται βάσει άλλων διατάξεων της παρούσας οδηγίας, στην ενοποιημένη έκθεση διαχείρισης αναφέρονται, τουλάχιστον, οι πληροφορίες που απαιτούν τα άρθρα 19 και 20, λαμβανομένων υπόψη των αναγκαίων προσαρμογών που υπαγορεύονται από τις ιδιομορφίες της ενοποιημένης έκθεσης διαχείρισης σε σχέση με την έκθεση διαχείρισης, κατά τρόπο που να διευκολύνει την εκτίμηση της θέσης του συνόλου των επιχειρήσεων που συμπεριλαμβάνονται στην ενοποίηση.

2. Στις πληροφορίες που απαιτούνται βάσει των άρθρων 19 και 20 εφαρμόζονται οι ακόλουθες προσαρμογές:

α) Όσον αφορά τις αποκτηθείσες μετοχές ή μερίδια, η ενοποιημένη έκθεση διαχείρισης περιλαμβάνει τον αριθμό και την ονομαστική αξία, ή ελλείψει ονομαστικής αξίας, την εσωτερική λογιστική αξία του συνόλου των μετοχών ή μεριδίων της μητρικής επιχείρησης που κατέχονται είτε από την ίδια μητρική επιχείρηση είτε

από θυγατρικές της επιχειρήσεις αυτής της μητρικής επιχείρησης, είτε από πρόσωπο που ενεργεί επ' ονόματί του αλλά για λογαριασμό οποιασδήποτε από τις επιχειρήσεις αυτές. Τα κράτη μέλη μπορούν να επιτρέψουν ή να επιβάλουν την παροχή αυτών των πληροφοριών στο προσάρτημα των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων,

β) όσον αφορά τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου και διαχείρισης κινδύνων, η δήλωση εταιρικής διακυβέρνησης αναφέρει τα βασικά χαρακτηριστικά των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και διαχείρισης κινδύνων για το σύνολο των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση.

3. Στις περιπτώσεις που εκτός από την έκθεση διαχείρισης απαιτείται και ενοποιημένη έκθεση διαχείρισης, οι δύο εκθέσεις μπορούν να υποβάλλονται υπό μορφή ενιαίας έκθεσης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

ΔΗΜΟΣΙΕΥΣΗ

Άρθρο 30

Γενική απαίτηση δημοσίευσης

1. Τα κράτη μέλη διασφαλίζουν ότι οι επιχειρήσεις δημοσιεύουν εντός εύλογης περιόδου που δεν υπερβαίνει τους 12 μήνες μετά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, τις νόμιμα εγκεκριμένες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις και την έκθεση διαχείρισης, καθώς και τη γνώμη του νόμιμου ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου κατά το άρθρο 34 της παρούσας οδηγίας, όπως προβλέπεται από τη νομοθεσία κάθε κράτους μέλους σύμφωνα με το κεφάλαιο 2 της οδηγίας 2009/101/ΕΚ.

Ωστόσο, τα κράτη μέλη μπορούν να απαλλάξουν τις επιχειρήσεις από την υποχρέωση δημοσίευσης της έκθεσης διαχείρισης, σε περίπτωση που είναι δυνατή η εύκολη απόκτηση αντιγράφου ολόκληρης της έκθεσης ή αποσπάσματος αυτής κατόπιν αιτήσεως με αντίτιμο που δεν υπερβαίνει το διοικητικό του κόστος.

2. Τα κράτη μέλη μπορούν να απαλλάξουν επιχείρηση που αναφέρεται στο Παράρτημα ΙΙ και στην οποία εφαρμόζονται, βάσει του άρθρου 1, παράγραφος 1 στοιχείο β), τα μέτρα συντονισμού που ορίζει η παρούσα οδηγία, από την υποχρέωση δημοσίευσης των οικονομικών της καταστάσεων, σύμφωνα με το άρθρο 3 της οδηγίας 2009/101/ΕΚ, εφόσον οι οικονομικές καταστάσεις διατίθενται στο κοινό στην έδρα της, στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όλοι οι απεριόριστα ευθυνόμενοι εταίροι της εν λόγω επιχείρησης είναι επιχειρήσεις αναφερόμενες στο Παράρτημα Ι που διέπονται από το δίκαιο κρατών μελών διαφορετικών από το κράτος μέλος στο οποίο έχει την έδρα της η επιχείρηση αυτή, και εφόσον καμία από τις επιχειρήσεις αυτές δεν δημοσιεύει τις οικονομικές καταστάσεις της οικείας επιχείρησης μαζί με τις δικές της·

β) όλοι οι απεριόριστα ευθυνόμενοι εταίροι της εν λόγω επιχείρησης είναι επιχειρήσεις που δεν διέπονται από το δίκαιο κράτους μέλους, αλλά η νομική μορφή τους είναι ανάλογη με τις προβλεπόμενες στην οδηγία 2009/101/ΕΚ.

Αντίγραφα των οικονομικών καταστάσεων παρέχονται κατόπιν αίτησης. Το αντίτιμο για το αντίγραφο αυτό δεν υπερβαίνει το διοικητικό κόστος του.

3. Η παράγραφος 1 εφαρμόζεται όσον αφορά τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και τις ενοποιημένες εκθέσεις διαχείρισης.

Όταν η επιχείρηση που έχει καταρτίσει τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις έχει μία από τις εταιρικές μορφές που προβλέπονται στο παράρτημα ΙΙ, και δεν της επιβάλλεται από την εθνική νομοθεσία του οικείου κράτους μέλους υποχρέωση δημοσίευσης των εγγράφων της παραγράφου 1 αντίστοιχη με την υποχρέωση που προβλέπει το άρθρο 3 της οδηγίας 2009/101/ΕΚ, η επιχείρηση αυτή οφείλει τουλάχιστον να θέτει αυτά τα έγγραφα στη διάθεση του κοινού στην έδρα της και να παρέχει αντίγραφο κατόπιν αίτησης, το αντίτιμο του οποίου δεν υπερβαίνει το διοικητικό του κόστος.

Άρθρο 31

Απλουστεύσεις για μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις

1. Τα κράτη μέλη μπορούν να απαλλάξουν τις μικρές επιχειρήσεις από την υποχρέωση δημοσίευσης των αποτελεσμάτων χρήσης και της έκθεσης διαχείρισης.

2. Τα κράτη μέλη μπορούν να επιτρέψουν στις μεσαίες επιχειρήσεις να δημοσιεύουν:

α) συνοπτικό ισολογισμό στον οποίο εμφανίζονται μόνο οι λογαριασμοί που φέρουν στοιχεία και λατινικούς αριθμούς σύμφωνα με τα παραρτήματα ΙΙΙ και ΙV αναγράφοντας χωριστά, στον ισολογισμό ή στο προσάρτημα:

i) τα στοιχεία των λογαριασμών Γ Ι 3, Γ ΙΙ 1, 2, 3 και 4, Γ ΙΙΙ 1, 2, 3 και 4, Δ ΙΙ 2, 3 και 6, και Δ ΙΙΙ 1 και 2 του ενεργητικού και Γ 1, 2, 6, 7 και 9 των ιδίων κεφαλαίων και του παθητικού στο παράρτημα ΙΙΙ,

ii) των λογαριασμών Γ Ι 3, Γ ΙΙ 1, 2, 3 και 4, Γ ΙΙΙ 1, 2, 3 και 4, Δ ΙΙ 2, 3 και 6, Δ ΙΙΙ 1 και 2, ΣΤ 1, 2, 6, 7 και 9 και Θ 1, 2, 6, 7 και 9 στο παράρτημα ΙV,

iii) τις πληροφορίες που απαιτούνται όπως υποδεικνύεται στην παρένθεση του λογαριασμού Δ ΙΙ του ενεργητικού και Γ των ιδίων κεφαλαίων και του παθητικού στο παράρτημα ΙΙΙ συνολικά, για όλα τα στοιχεία που αφορούν και χωριστά για τα Δ ΙΙ 2 και 3 του ενεργητικού και Γ 1, 2, 6, 7 και 9 των ιδίων κεφαλαίων και του παθητικού,

iv) τις πληροφορίες που απαιτούνται όπως υποδεικνύεται στην παρένθεση του λογαριασμού Δ ΙΙ στο παράρτημα ΙV, συνολικά, για όλα τα στοιχεία που αφορούν και χωριστά για τα Δ ΙΙ 2 και 3,

β) συνοπτικό προσάρτημα χωρίς τις πληροφορίες που απαιτούνται από το άρθρο 17 παράγραφος 1 στοιχεία στ) και ι).

Η παρούσα παράγραφος δεν θίγει τις διατάξεις του άρθρου 30 παράγραφος 1, καθόσον το άρθρο αυτό αφορά τα αποτελέσματα χρήσης, την έκθεση διαχείρισης και το πιστοποιητικό ελέγχου του νόμιμου ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου.

Άρθρο 32

Λοιπές απαιτήσεις δημοσίευσης

1. Όταν οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις και η έκθεση διαχείρισης δημοσιεύονται εξ ολοκλήρου, έχουν τη μορφή και το περιεχόμενο βάσει των οποίων ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο έχουν συντάξει το πιστοποιητικό ελέγχου. Συνοδεύονται επίσης από το πλήρες κείμενο της έκθεσης ελέγχου.

2. Αν οι ετήσιες οικονομικές εκθέσεις δεν δημοσιεύονται εξ ολοκλήρου, η συνοπτική έκδοση των ετήσιων αυτών οικονομικών εκθέσεων, που δεν συνοδεύεται από την έκθεση ελέγχου:

α) επισημαίνει ότι η δημοσιευόμενη έκδοση είναι συνοπτική·

β) αναφέρει το μητρώο στο οποίο έχουν καταχωριστεί οι οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με το άρθρο 3 της οδηγίας 2009/101/ΕΚ ή αν οι οικονομικές καταστάσεις δεν έχουν δημοσιευθεί ακόμη, αναφέρει το γεγονός αυτό·

γ) δημοσιοποιεί αν η γνώμη του ελεγκτή ή του ελεγκτικού γραφείου εκφράσθηκε με ή χωρίς επιφυλάξεις ή αν ήταν αντίθετη, ή αν ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο δεν ήταν σε θέση να διατυπώσουν γνώμη·

δ) δημοσιοποιεί επίσης αν η έκθεση ελέγχου παραπέμπει σε θέματα στα οποία ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο επέστησαν την προσοχή, χωρίς να διατυπώσουν επιφυλάξεις στη γνώμη τους.

Άρθρο 33

Ευθύνη για την κατάρτιση και τη δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων και της έκθεσης διαχείρισης

1. Τα κράτη μέλη φροντίζουν ώστε τα μέλη των διοικητικών, διαχειριστικών και εποπτικών οργάνων μιας επιχείρησης, που ενεργούν στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων που τους αναθέτει το εθνικό δίκαιο υπέχουν συλλογική ευθύνη για να εξασφαλίσουν ότι:

α) οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, η έκθεση διαχείρισης και, όταν προβλέπεται χωριστά, η δήλωση εταιρικής διακυβέρνησης· και

β) οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, οι ενοποιημένες εκθέσεις διαχείρισης και, όταν προβλέπεται χωριστά, η ενοποιημένη δήλωση εταιρικής διακυβέρνησης·

έχουν καταρτιστεί και δημοσιοποιηθεί σύμφωνα με τις απαιτήσεις της παρούσας οδηγίας και, κατά περίπτωση, με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα που θεσπίσθηκαν σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002.

2. Τα κράτη μέλη μεριμνούν ώστε οι νομοθετικές, διοικητικές και κανονιστικές διατάξεις τους περί αστικής ευθύνης, τουλάχιστον έναντι της επιχείρησης, να εφαρμόζονται για τα μέλη των διοικητικών, διαχειριστικών και εποπτικών οργάνων των επιχειρήσεων για παράβαση των καθηκόντων της παραγράφου 1.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8

ΕΛΕΓΧΟΣ

Άρθρο 34

Γενική απαίτηση

1. Τα κράτη μέλη μεριμνούν ώστε οι οικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων δημοσίου συμφέροντος, και των μεσαίων και μεγάλων επιχειρήσεων να ελέγχονται από έναν ή περισσότερους νόμιμους ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία στα οποία τα κράτη μέλη έχουν χορηγήσει άδεια διεξαγωγής των νόμιμων ελέγχων βάσει της οδηγίας 2006/43/ΕΚ.

Επιπλέον, οι νόμιμοι ελεγκτές ή τα ελεγκτικά γραφεία:

α) διατυπώνουν επίσης γνώμη σχετικά με το:

i) αν η έκθεση διαχείρισης αντιστοιχεί στις οικονομικές καταστάσεις του ίδιου οικονομικού έτους, και

ii) αν η έκθεση διαχείρισης έχει καταρτισθεί σύμφωνα με τις ισχύουσες νομικές απαιτήσεις,

β) δηλώνει αν, σύμφωνα με τη γνώση και την κατανόηση της επιχείρησης και του περιβάλλοντός της που αποκτήθηκαν κατά τον έλεγχο, ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο έχει εντοπίσει ουσιώδεις ανακρίβειες στην έκθεση διαχείρισης και δίνει ενδείξεις σχετικά με τη φύση των ανακριβειών αυτών.

2. Το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 εφαρμόζεται, τηρουμένων των αναλογιών, όσον αφορά τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 εφαρμόζεται, τηρουμένων των αναλογιών, όσον αφορά τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και τις ενοποιημένες εκθέσεις διαχείρισης.

Άρθρο 35

Τροποποίηση της οδηγίας 2006/43/ΕΚ όσον αφορά στην έκθεση ελέγχου

Το άρθρο 28 της οδηγίας 2006/43/ΕΚ τροποποιείται ως εξής:

«Άρθρο 28

Έκθεση ελέγχου

1. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει:

α) εισαγωγή, στην οποία προσδιορίζονται τουλάχιστον οι οικονομικές καταστάσεις που αποτελούν αντικείμενο του νόμιμου ελέγχου, καθώς και το συγκεκριμένο πλαίσιο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που εφαρμόστηκε κατά την κατάρτισή τους·

β) περιγραφή του πεδίου του νόμιμου ελέγχου, στην οποία αναφέρονται τουλάχιστον τα ελεγκτικά πρότυπα βάσει των οποίων διενεργήθηκε ο νόμιμος έλεγχος·

γ) ελεγκτική γνώμη, η οποία διατυπώνεται ως γνώμη χωρίς επιφύλαξη, γνώμη με επιφύλαξη ή αντίθετη γνώμη και στην οποία οι νόμιμοι ελεγκτές διατυπώνουν με σαφήνεια τη γνώμη τους:

i) για το κατά πόσον οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις παρέχουν πιστή και πραγματική εικόνα σύμφωνα με το αντίστοιχο πλαίσιο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και,

ii) κατά περίπτωση, εάν οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις συνάδουν με τις καταστατικές απαιτήσεις,

Εάν ο νόμιμος ελεγκτής αδυνατεί να εκφέρει ελεγκτική γνώμη, στην έκθεση περιλαμβάνεται άρνηση γνώμης·

δ) αναφορά σε θέματα στα οποία οι νόμιμοι ελεγκτές επιθυμούν να επιστήσουν την προσοχή χωρίς να διατυπώσουν επιφυλάξεις στην ελεγκτική γνώμη·

ε) την ελεγκτική γνώμη και την δήλωση που αναφέρεται στο άρθρο 34 παράγραφος 1 δεύτερο εδάφιο της οδηγίας 2013/34/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλιου και του συμβουλιου της 26ης Ιουνίου 2013 σχετικά με τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και συναφείς εκθέσεις επιχειρήσεων ορισμένων μορφών, την τροποποίηση της οδηγίας 2006/43/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου και την κατάργηση των οδηγιών 78/660/ΕΟΚ και 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου (*).

2. Η έκθεση ελέγχου φέρει ημερομηνία και την υπογραφή των νόμιμων ελεγκτών. Εάν ο νόμιμος έλεγχος διενεργείται από ελεγκτικό γραφείο, η έκθεση ελέγχου θα φέρει την υπογραφή τουλάχιστον του νόμιμου ελεγκτή ή των νομίμων ελεγκτών που διενεργούν το νόμιμο έλεγχο για λογαριασμό του ελεγκτικού γραφείου. Σε εξαιρετικές περιστάσεις, τα κράτη μέλη δύνανται να προβλέπουν ότι η υπογραφή ή οι υπογραφές αυτές δεν απαιτείται να γνωστοποιηθούν στο κοινό, εφόσον η γνωστοποίηση αυτή μπορεί να προκαλέσει άμεση και σημαντική απειλή για την προσωπική ασφάλεια οποιουδήποτε προσώπου. Σε κάθε περίπτωση το όνομα του ή των εμπλεκομένων γνωστοποιούνται στις οικείες αρμόδιες αρχές.

3. Η έκθεση ελέγχου για τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις συμμορφώνεται με τις απαιτήσεις των παραγράφων 1 και 2. Όταν υποβάλλουν την έκθεσή τους για την συνοχή της έκθεσης διαχείρισης και τις οικονομικές καταστάσεις, ως απαιτείται από την παράγραφο 1 στοιχείο ε), ο νόμιμος ελεγκτής ή το ελεγκτικό γραφείο εξετάζουν τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και την ενοποιημένη έκθεση διαχείρισης. Σε περίπτωση που οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής επιχείρησης επισυνάπτονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, οι εκθέσεις ελέγχου που απαιτούνται βάσει του παρόντος άρθρου μπορούν να συνδυάζονται μεταξύ τους.

(*) ΕΕ L 182 της 29.6.2013, σ. 19.»

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9

ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ ΚΑΙ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΑΥΤΩΝ

Άρθρο 36

Εξαιρέσεις για τις πολύ μικρές επιχειρήσεις

1. Τα κράτη μέλη μπορούν να απαλλάσσουν τις πολύ μικρές επιχειρήσεις από ορισμένες ή όλες τις ακόλουθες υποχρεώσεις:

α) υποχρέωση παρουσίασης «λογαριασμών τάξεως» και «λογαριασμών μεταβατικών και τάξεως»·όταν ένα κράτος μέλος αξιοποιεί την ανωτέρω δυνατότητα δύναται να επιτρέπει στις επιχειρήσεις αυτές, μόνο για τα λοιπά έξοδα κατά τα αναφερόμενα στην παράγραφο 2 στοιχείο β) σημείο vi) του παρόντος άρθρου, να παρεκκλίνουν από το άρθρο 6 παράγραφος 1 στοιχείο δ) όσον αφορά την αναγνώριση «λογαριασμών τάξεως» και «λογαριασμών μεταβατικών και τάξεως», υπό την προϋπόθεση ότι αυτό το γεγονός δημοσιοποιείται στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων ή, σύμφωνα με το στοιχείο β) της παρούσας παραγράφου, στο κάτω μέρος του ισολογισμού·

β) υποχρέωση κατάρτισης προσαρτημάτων των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το άρθρο 16, υπό την προϋπόθεση ότι στο κάτω μέρος του ισολογισμού δημοσιοποιούνται οι ακόλουθες πληροφορίες που απαιτούνται βάσει του άρθρου 16 παράγραφος 1 στοιχεία δ) και ε) της παρούσας οδηγίας και του άρθρου 24 παράγραφος 2 της οδηγίας 2012/30/ΕΕ·

γ) υποχρέωση σύνταξης έκθεσης διαχείρισης, σύμφωνα με το κεφάλαιο 5, υπό την προϋπόθεση ότι οι πληροφορίες που απαιτούνται στο άρθρο 24 παράγραφος 2 της οδηγίας 2012/30/ΕΕ δημοσιοποιούνται στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων ή, σύμφωνα με το στοιχείο β) της παρούσας παραγράφου, στο κάτω μέρος του ισολογισμού·

δ) υποχρέωση δημοσίευσης ετήσιων οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το κεφάλαιο 7 της παρούσας οδηγίας, υπό τον όρο ότι οι πληροφορίες ισολογισμού που περιέχονται σε αυτούς έχουν κατατεθεί νομότυπα, σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο, σε μία τουλάχιστον αρμόδια αρχή που καθορίζει το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος. Σε περίπτωση που η αρμόδια αρχή δεν είναι το κεντρικό μητρώο, το εμπορικό μητρώο ή το μητρώο εταιρειών, όπως αναφέρεται στο άρθρο 3 παράγραφος 1 της οδηγίας 2009/101/ΕΚ, η αρμόδια αρχή υποχρεούται να κοινοποιήσει στο μητρώο τις πληροφορίες που έχουν κατατεθεί.

2. Τα κράτη μέλη μπορούν να επιτρέπουν στις πολύ μικρές επιχειρήσεις:

α) να συντάσσουν συνοπτικό μόνο ισολογισμό στον οποίο να εμφανίζονται χωριστά τουλάχιστον οι θέσεις που φέρουν γράμματα στα παραρτήματα III ή IV, ανάλογα με την περίπτωση. Στις περιπτώσεις όπου εφαρμόζεται η παράγραφος 1 στοιχείο α) του παρόντος άρθρου, οι θέσεις Ε του «ενεργητικού» και Δ του «παθητικού», στο παράρτημα III, ή οι θέσεις Ε και Κ, στο παράρτημα IV, πρέπει να εξαιρούνται από τον ισολογισμό·

β) να καταρτίζουν συνοπτικά μόνο αποτελέσματα χρήσεως εμφανίζοντας χωριστά τουλάχιστον τις ακόλουθες θέσεις, ανάλογα με την περίπτωση:

i) καθαρό ύψος κύκλου εργασιών·

ii) άλλα έσοδα·

iii) κόστος πρώτων υλών και αναλώσιμων υλικών·

iv) δαπάνες προσωπικού·

v) αναπροσαρμογή αξιών·

vi) λοιπά έξοδα·

vii) φόρος·

viii) κέρδη ή ζημίες.

3. Τα κράτη μέλη δεν επιτρέπουν ούτε απαιτούν την εφαρμογή του άρθρου 8 σε οιαδήποτε πολύ μικρή επιχείρηση κάνει χρήση οιασδήποτε απαλλαγής προβλεπόμενης στις παραγράφους 1 και 2 του παρόντος άρθρου.

4. Για τις πολύ μικρές επιχειρήσεις, οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται σύμφωνα με τις παραγράφους 1, 2 και 3 του παρόντος άρθρου θεωρούνται ότι αποδίδουν την πραγματική εικόνα που απαιτείται από το άρθρο 4 παράγραφος 3 και, κατά συνέπεια, η παράγραφος 4 του άρθρου 4 δεν εφαρμόζεται στις εν λόγω οικονομικές καταστάσεις.

5. Εάν εφαρμόζεται το στοιχείο α) της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, το σύνολο ισολογισμού που αναφέρεται στο άρθρο 3 παράγραφος 1) στοιχείο α) αποτελείται από τα στοιχεία ενεργητικού των σημείων Α έως Δ στο τμήμα «Ενεργητικό» του παραρτήματος III ή των σημείων Α έως Δ του παραρτήματος IV.

6. Με την επιφύλαξη του παρόντος άρθρου, τα κράτη μέλη εξασφαλίζουν ότι οι πολύ μικρές επιχειρήσεις θεωρούνται άλλως ως μικρές επιχειρήσεις.

7. Τα κράτη μέλη δεν παραχωρούν τις παρεκκλίσεις που προβλέπονται στις παραγράφους 1, 2 και 3 όσον αφορά επιχειρήσεις επενδύσεων ή επιχειρήσεις χρηματοπιστωτικών συμμετοχών.

8. Τα κράτη μέλη, τα οποία κατά την 19ης Ιουλίου 2013, έχουν θέσει σε ισχύ νομοθετικές, κανονιστικές ή διοικητικές διατάξεις σύμφωνα με την οδηγία 2012/6/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 14ης Μαρτίου 2012, για την τροποποίηση της οδηγίας 78/660/ΕΟΚ του Συμβουλίου περί των ετησίων λογαριασμών εταιρειών ορισμένων μορφών όσον αφορά τις μικρομονάδες [1], είναι δυνατόν να εξαιρεθούν από τις απαιτήσεις του άρθρου 3 παράγραφος 9 σε σχέση με τη μετατροπή σε εθνικό νόμισμα των κατωτάτων ορίων του άρθρου 3 παράγραφος 1 κατά την εφαρμογή του άρθρου 53 παράγραφος 1 πρώτη περίοδος.

9. Το αργότερο την 20ης Ιουλίου 2018 η Επιτροπή υποβάλλει στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, στο Συμβούλιο και στην Ευρωπαϊκή Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή έκθεση σχετικά με την κατάσταση των πολύ μικρών επιχειρήσεων λαμβάνοντας υπόψη ιδίως την κατάσταση σε εθνικό επίπεδο όσον αφορά τον αριθμό των επιχειρήσεων που καλύπτονται από τα κριτήρια που αφορούν το μέγεθος και τη μείωση της διοικητικής επιβάρυνσης που προκύπτει από την εξαίρεση από την απαίτηση δημοσίευσης.

Άρθρο 37

Εξαίρεση για θυγατρικές επιχειρήσεις

Παρά τα προβλεπόμενα στις οδηγίες 2009/101/ΕΚ και 2012/30/ΕΕ, τα κράτη μέλη μπορούν να μην εφαρμόζουν στις επιχειρήσεις που διέπονται από την εθνική τους νομοθεσία και είναι θυγατρικές επιχειρήσεις τις διατάξεις της παρούσας οδηγίας που αφορούν το περιεχόμενο, τον έλεγχο και τη δημοσίευση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων και την έκθεση διαχείρισης, εφόσον πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

1) η μητρική επιχείρηση διέπεται από τη νομοθεσία κράτους μέλους·

[1] ΕΕ L 81 της 21.3.2012, σ. 3.

2) όλοι οι μέτοχοι ή οι εταίροι της θυγατρικής επιχείρησης δηλώνουν, έναντι εκάστου οικονομικού έτους στο οποίο εφαρμόζεται η εξαίρεση, ότι αποδέχονται την εξαίρεση αυτή·

3) η μητρική επιχείρηση δηλώνει ότι εγγυάται για τις υποχρεώσεις της θυγατρικής επιχείρησης·

4) οι δηλώσεις που αναφέρονται στα σημεία 2) και 3) του παρόντος άρθρου δημοσιεύονται από τη θυγατρική επιχείρηση όπως προβλέπει η νομοθεσία του κράτους μέλους, σύμφωνα με το κεφάλαιο 2 της οδηγίας 2009/101/ΕΚ·

5) η θυγατρική επιχείρηση συμπεριλαμβάνεται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζει η μητρική επιχείρηση σύμφωνα με την παρούσα οδηγία·

6) η ανωτέρω εξαίρεση αναφέρεται στο προσάρτημα των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζει η μητρική επιχείρηση· και

7) οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που προβλέπονται στο σημείο 5) του παρόντος άρθρου, η ενοποιημένη έκθεση διαχείρισης και η έκθεση ελέγχου δημοσιεύονται από τη θυγατρική επιχείρηση όπως προβλέπει η νομοθεσία του κράτους μέλους, σύμφωνα με το κεφάλαιο 2 της οδηγίας 2009/101/ΕΚ.

Άρθρο 38

Επιχειρήσεις που είναι απεριόριστα ευθυνόμενοι εταίροι άλλων επιχειρήσεων

1. Τα κράτη μέλη μπορούν να απαιτούν από τις επιχειρήσεις τις αναφερόμενες στο άρθρο 1, παράγραφος 1 στοιχείο α) που διέπονται από τη νομοθεσία τους και είναι απεριόριστα ευθυνόμενοι εταίροι μιας επιχείρησης από τις κατονομαζόμενες στο άρθρο 1 παράγραφος 1 στοιχείο β) («οικεία επιχείρηση»), να καταρτίζουν, να υποβάλλουν σε έλεγχο και να δημοσιεύουν, μαζί με τις δικές τους οικονομικές καταστάσεις, τις οικονομικές καταστάσεις της οικείας επιχείρησης σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας οδηγίας, εν η περιπτώσει, οι υποχρεώσεις που επιβάλλει η παρούσα οδηγία δεν ισχύουν για την οικεία επιχείρηση.

2. Τα κράτη μέλη δεν υποχρεούνται να επιβάλλουν στην οικεία επιχείρηση την τήρηση των υποχρεώσεων που προβλέπει η παρούσα οδηγία, εφόσον:

α) οι οικονομικές καταστάσεις αυτής της επιχείρησης καταρτίζονται, ελέγχονται και δημοσιεύονται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας οδηγίας από επιχείρηση η οποία:

i) είναι απεριόριστα ευθυνόμενος εταίρος της οικείας επιχείρησης, και

ii) διέπεται από το δίκαιο άλλου κράτους μέλους,

β) η οικεία επιχείρηση συμπεριλαμβάνεται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται, ελέγχονται και δημοσιεύονται σύμφωνα με την παρούσα οδηγία από:

i) απεριόριστα ευθυνόμενο εταίρο, ή

ii) όταν η οικεία επιχείρηση συμπεριλαμβάνεται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις μεγαλύτερου συνόλου επιχειρήσεων που καταρτίζονται, ελέγχονται και δημοσιεύονται σύμφωνα με την παρούσα οδηγία, μητρικές επιχειρήσεις που διέπονται από τη νομοθεσία κράτους μέλους. Η απαλλαγή αυτή αναγράφεται στο προσάρτημα των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

3. Στις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2, η οικεία επιχείρηση υποχρεούται, κατόπιν αιτήματος, να ανακοινώνει την επωνυμία της επιχείρησης που δημοσιεύει τις οικονομικές καταστάσεις.

Άρθρο 39

Εξαίρεση όσον αφορά τα αποτελέσματα χρήσης των μητρικών επιχειρήσεων που καταρτίζουν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις

Τα κράτη μέλη μπορούν να μην εφαρμόζουν για τις επιχειρήσεις που διέπονται από την εθνική τους νομοθεσία και είναι μητρικές επιχειρήσεις τις διατάξεις της παρούσας οδηγίας που αφορούν τον έλεγχο και τη δημοσίευση των αποτελεσμάτων χρήσης, εφόσον πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

1) η μητρική επιχείρηση καταρτίζει τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με την παρούσα οδηγία και συμπεριλαμβάνεται στις εν λόγω ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις·

2) η ανωτέρω εξαίρεση αναφέρεται στο προσάρτημα των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζει η μητρική επιχείρηση·

3) η ανωτέρω εξαίρεση αναφέρεται στο προσάρτημα των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζει η μητρική επιχείρηση· και

4) τα αποτελέσματα χρήσης της μητρικής επιχείρησης, όπως προκύπτουν σύμφωνα με την παρούσα οδηγία, εμφανίζονται στον ισολογισμό της μητρικής επιχείρησης.

Άρθρο 40

Περιορισμός των εξαιρέσεων για οντότητες δημοσίου συμφέροντος

Πλην αντίθετων ρητών διατάξεων της παρούσας οδηγίας, τα κράτη μέλη δεν εγκρίνουν τις απλουστεύσεις και τις απαλλαγές που προβλέπονται στην παρούσα οδηγία για οντότητες δημοσίου συμφέροντος. Οι οντότητες δημοσίου συμφέροντος λογίζονται ως μεγάλες επιχειρήσεις, ανεξαρτήτως του συνόλου του ισολογισμού, του καθαρού ύψους του κύκλου εργασιών και του μέσου αριθμού υπαλλήλων κατά τη διάρκεια της χρήσης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10

ΥΠΟΒΟΛΗ ΕΚΘΕΣΕΩΝ ΟΣΟΝ ΑΦΟΡΑ ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΣΕ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΙΣ

Άρθρο 41

Ορισμοί των πληρωμών σε κυβερνήσεις

Για τους σκοπούς του παρόντος κεφαλαίου ισχύουν οι ακόλουθοι ορισμοί:

1) «επιχείρηση που δραστηριοποιείται στην εξορυκτική βιομηχανία»: επιχείρηση που αναπτύσσει δραστηριότητες οι οποίες σχετίζονται καθ' οιονδήποτε τρόπο με την αναζήτηση, την εξερεύνηση, τον εντοπισμό, την ανάπτυξη και την εξόρυξη κοιτασμάτων μεταλλευμάτων, πετρελαίου, φυσικού αερίου ή άλλων υλικών, στο πλαίσιο των οικονομικών δραστηριοτήτων που καταγράφονται στον τομέα Β-κλάδοι 05 έως 08 του Παραρτήματος Ι του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1893/2006 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 20ής Δεκεμβρίου 2006, για τη θέσπιση της στατιστικής ταξινόμησης των οικονομικών δραστηριοτήτων NACE-Αναθεώρηση 2 ([1]).

2) «επιχείρηση που δραστηριοποιείται στην υλοτόμηση πρωτογενών δασών»: επιχείρηση που αναπτύσσει δραστηριότητες σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στον τομέα Α, Διαίρεση 02,κλάδος 2.2 του Παραρτήματος Ι του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1893/2006, σε πρωτογενή δάση.

3) «κυβέρνηση»: η κεντρική, περιφερειακή ή τοπική κυβέρνηση κράτους μέλους ή τρίτης χώρας. Η εν λόγω κεντρική, περιφερειακή ή τοπική κυβέρνηση έχει υπό τον έλεγχό της υπηρεσίες, οργανισμούς ή επιχειρήσεις σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο άρθρο 22 παράγραφοι 1 έως 6 της παρούσας οδηγίας.

4) «έργο»: οι λειτουργικές δραστηριότητες που διέπονται από ενιαία σύμβαση, άδεια, μίσθωση, παραχώρηση ή παρεμφερείς νομικές συμφωνίες και αποτελούν την βάση των υποχρεώσεων πληρωμής προς μια κυβέρνηση. Εντούτοις, εάν πολλαπλές συμφωνίες αλληλοσυνδέονται ουσιωδώς, τότε θεωρούνται έργο.

5) «πληρωμή»: ποσό το οποίο καταβάλλεται, σε χρήματα ή σε είδος, για δραστηριότητες που περιγράφονται στα σημεία 1) και 2) των ακόλουθων ειδών:

   α) δικαιώματα παραγωγής·

   β) φόροι που επιβάλλονται επί του εισοδήματος, της παραγωγής ή των κερδών των επιχειρήσεων, αλλά εξαιρούνται οι φόροι που επιβάλλονται στη κατανάλωση, όπως φόροι προστιθέμενης αξίας, φόροι εισοδήματος φυσικών προσώπων ή φόροι επί των πωλήσεων·

   γ) δικαιώματα·

   δ) μερίσματα·

   ε) πριμ υπογραφής, εντοπισμού και παραγωγικότητας·

   στ) τέλη έκδοσης αδειών, τέλη εκμίσθωσης, τέλη εισόδου και λοιπά ζητήματα σχετικά με άδειες ή/και παραχωρήσεις· και

   ζ) πληρωμές για βελτιώσεις υποδομών.

Άρθρο 42

Επιχειρήσεις που υποχρεούνται να υποβάλλουν εκθέσεις για πληρωμές προς κυβερνήσεις

1. Τα κράτη μέλη απαιτούν από τις μεγάλες επιχειρήσεις και όλες τις οντότητες δημοσίου συμφέροντος που δραστηριοποιούνται στην εξορυκτική βιομηχανία ή στην υλοτόμηση πρωτογενών δασών να καταρτίζουν και να δημοσιεύουν σε ετήσια βάση έκθεση για τις πληρωμές που καταβάλλουν προς κυβερνήσεις.

2. Η υποχρέωση αυτή δεν ισχύει για επιχειρήσεις που διέπονται από τη νομοθεσία κράτους μέλους και είναι θυγατρικές ή μητρικές επιχειρήσεις, εφόσον πληρούνται αμφότερες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) η μητρική επιχείρηση διέπεται από τη νομοθεσία κράτους μέλους· και

β) οι πληρωμές προς κυβερνήσεις της επιχείρησης περιλαμβάνονται στην ενοποιημένη έκθεση για πληρωμές προς κυβερνήσεις που καταρτίζει η εν λόγω μητρική επιχείρηση σύμφωνα με το άρθρο 44.

Άρθρο 43

Περιεχόμενο της έκθεσης

1. Δεν λαμβάνονται υπόψη στην έκθεση οι πληρωμές που δεν υπερβαίνουν τις 100 000 EUR εντός του οικονομικού έτους, είτε καταβάλλονται ενιαία είτε ως σειρά συναφών πληρωμών.

2. Η έκθεση αναφέρει τις ακόλουθες πληροφορίες όσον αφορά τις δραστηριότητες που περιγράφονται στα σημεία 1) και 2) του άρθρου 41 για το συγκεκριμένο οικονομικό έτος:

α) το συνολικό ποσό των πληρωμών που καταβάλλονται σε κάθε κυβέρνηση·

β) το συνολικό ποσό ανά είδος πληρωμής, όπως ορίζεται στο άρθρο 41 σημείο 5) στοιχεία α) έως ζ), που καταβάλλεται σε κάθε κυβέρνηση·

γ) εφόσον οι πληρωμές αυτές αφορούν συγκεκριμένα έργα, το συνολικό ποσό ανά είδος πληρωμής, όπως ορίζεται στο άρθρο 41 σημείο 5) στοιχεία α) έως ζ), για κάθε έργο και το συνολικό ποσό πληρωμών για κάθε έργο.

([1]) ΕΕ L 393 της 30.12.2006, σ. 1.

Οι πληρωμές της επιχείρησης όσον αφορά υποχρεώσεις τις οποίες υπέχει ως οντότητα μπορούν να δημοσιοποιούνται σε επίπεδο οντότητας και όχι σε επίπεδο έργου.

3. Σε περίπτωση καταβολής πληρωμών σε είδος προς κυβερνήσεις, τα σχετικά στοιχεία υποβάλλονται βάσει αξίας και, κατά περίπτωση, όγκου. Παρέχονται επεξηγηματικές σημειώσεις προς αποσαφήνιση του τρόπου καθορισμού της αξίας τους.

4. Η δημοσιοποίηση των πληρωμών σύμφωνα με το παρόν άρθρο αντικατοπτρίζει την ουσία και όχι τη μορφή της πληρωμής ή της δραστηριότητας. Οι πληρωμές και οι δραστηριότητες δεν μπορούν να διαχωρίζονται ή να συγκεντρώνονται τεχνητά, με σκοπό την αποφυγή εφαρμογής της παρούσας οδηγίας.

5. Όσον αφορά τα κράτη μέλη που δεν έχουν ως νόμισμα το ευρώ, το κατώτατο όριο του ευρώ που αναφέρεται στην παράγραφο 1 μετατρέπεται στο εθνικό νόμισμα ως εξής:

α) εφαρμόζοντας τη συναλλαγματική ισοτιμία που είναι δημοσιευμένη στην *Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης* κατά την ημερομηνία έναρξης ισχύος της οδηγίας που καθορίζει το εν λόγω κατώτατο όριο, και

β) με στρογγυλοποίηση στην πλησιέστερη εκατοντάδα.

Άρθρο 44

Ενοποιημένη έκθεση για πληρωμές προς κυβερνήσεις

1. Τα κράτη μέλη απαιτούν από τις μεγάλες επιχειρήσεις ή από τις οντότητες δημοσίου συμφέροντος που δραστηριοποιούνται στην εξορυκτική βιομηχανία ή στην υλοτόμηση πρωτογενών δασών και που διέπονται από την εθνική τους νομοθεσία να καταρτίζουν ενοποιημένη έκθεση για πληρωμές προς κυβερνήσεις σύμφωνα με τα άρθρα 42 και 43 εάν η μητρική επιχείρηση βαρύνεται με την υποχρέωση κατάρτισης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων κατά τα προβλεπόμενα στο άρθρο 22 παράγραφοι 1 έως 6.

Μια μητρική επιχείρηση θεωρείται ότι δραστηριοποιείται στον εξορυκτικό κλάδο ή στην υλοτόμηση πρωτογενών δασών, εφόσον οποιαδήποτε από τις θυγατρικές της επιχειρήσεις δραστηριοποιείται στον εξορυκτικό κλάδο ή στην υλοτομία πρωτογενών δασών.

Η ενοποιημένη έκθεση περιλαμβάνει μόνο τις πληρωμές που απορρέουν από δραστηριότητες εξόρυξής και/ υλοτόμησης πρωτογενών δασών.

2. Η υποχρέωση κατάρτισης ενοποιημένης έκθεσης της παραγράφου 1 δεν ισχύει για:

α) μητρικές επιχειρήσεις μικρών ομίλων, κατά τα προβλεπόμενα στο άρθρο 3 παράγραφος 5, εκτός αν κάποια συνδεδεμένη επιχείρηση είναι οντότητα δημοσίου συμφέροντος·

β) μητρικές επιχειρήσεις μεσαίων ομίλων, κατά τα προβλεπόμενα στο άρθρο 3 παράγραφος 6, εκτός αν κάποια συνδεδεμένη επιχείρηση είναι οντότητα δημοσίου συμφέροντος· και

γ) μητρικές επιχειρήσεις που διέπονται από τη νομοθεσία κράτους μέλους οι οποίες είναι ταυτόχρονα θυγατρικές επιχειρήσεις, εάν η δική τους μητρική επιχείρηση διέπεται από τη νομοθεσία κράτους μέλους.

3. Δεν απαιτείται συμπερίληψη επιχείρησης, περιλαμβανομένης και επιχείρησης δημοσίου συμφέροντος, σε ενοποιημένη έκθεση για πληρωμές προς κυβερνήσεις εφόσον πληρούται μία τουλάχιστον από τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) αυστηροί και διαρκείς περιορισμοί θίγουν ουσιαστικά την άσκηση από τη μητρική επιχείρηση των δικαιωμάτων της στην περιουσία ή στη διαχείριση αυτής της επιχείρησης·

β) εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις όπου οι απαραίτητες πληροφορίες για την κατάρτιση της ενοποιημένης έκθεσης για πληρωμές προς κυβερνήσεις σύμφωνα με την παρούσα οδηγία δεν μπορούν να ληφθούν χωρίς δυσανάλογα έξοδα ή αδικαιολόγητες καθυστερήσεις·

γ) οι μετοχές ή τα μερίδια αυτής της επιχείρησης κατέχονται με αποκλειστικό σκοπό τη μεταγενέστερη μεταβίβασή τους.

Οι ανωτέρω εξαιρέσεις ισχύουν μόνον εφόσον χρησιμοποιούνται και για τον σκοπό των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

Άρθρο 45

Δημοσίευση

1. Η έκθεση που αναφέρεται στο άρθρο 42 και η ενοποιημένη έκθεση που αναφέρεται στο άρθρο 44 για πληρωμές προς κυβερνήσεις δημοσιεύονται όπως προβλέπεται στην εθνική νομοθεσία κάθε κράτους μέλους, σύμφωνα με το Κεφάλαιο 2 της οδηγίας 2009/101/ΕΚ.

2. Τα κράτη μέλη φροντίζουν ώστε τα μέλη των αρμόδιων οργάνων μιας επιχείρησης, που ενεργούν στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων που τους αναθέτει το εθνικό δίκαιο είναι υπεύθυνα να εξασφαλίζουν, όσο γνωρίζουν και δύνανται καλύτερα, ότι η έκθεση για τις πληρωμές προς κυβερνήσεις καταρτίζεται και δημοσιεύεται σύμφωνα με τις απαιτήσεις της παρούσας οδηγίας.

Άρθρο 46

Κριτήρια ισοδυναμίας

1. Οι προβλεπόμενες στα άρθρα 42 και 44 επιχειρήσεις οι οποίες καταρτίζουν και δημοσιοποιούν έκθεση συμμορφούμενη με τις απαιτήσεις τρίτων χωρών οι οποίες έχουν εκτιμηθεί, σύμφωνα με το άρθρο 47, ως ισοδύναμες με τις απαιτήσεις του παρόντος κεφαλαίου, απαλλάσσονται από τις απαιτήσεις του παρόντος κεφαλαίου, εκτός από την υποχρέωση δημοσιοποίησης της εν λόγω έκθεσης, όπως προβλέπει η νομοθεσία κάθε κράτους μέλους σύμφωνα με το Κεφάλαιο 2 της οδηγίας 2009/101/ΕΚ.

2. Ανατίθεται στην Επιτροπή η εξουσία να εκδίδει κατ' εξουσιοδότηση πράξεις, σύμφωνα με το άρθρο 49, για τον προσδιορισμό των κριτηρίων που πρέπει να εφαρμόζονται, για τους σκοπούς της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, όταν αξιολογείται η ισοδυναμία των απαιτήσεων υποβολής εκθέσεων των τρίτων χωρών προς τις απαιτήσεις του παρόντος κεφαλαίου.

3. Τα κριτήρια που προσδιορίζει η Επιτροπή σύμφωνα με την παράγραφο 2:

α) περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:

i) στοχευόμενες επιχειρήσεις·

ii) στοχευόμενους δικαιούχους πληρωμών·

iii) εισπραττόμενες πληρωμές·

iv) απόδοση των εισπραττομένων πληρωμών·

v) ανάλυση των εισπραττομένων πληρωμών·

vi) ενοποιημένα επίπεδα ενεργοποίησης υποβολής εκθέσεων·

vii) μέσον υποβολής εκθέσεων·

viii) συχνότητα υποβολής εκθέσεων· και

ix) μέτρα κατά της φοροδιαφυγής· και

β) κατά τα άλλα να περιορίζονται σε κριτήρια διευκολύνοντα την απευθείας σύγκριση των απαιτήσεων υποβολής εκθέσεων τρίτων χωρών με τις απαιτήσεις του παρόντος κεφαλαίου.

Άρθρο 47

Εφαρμογή των κριτηρίων ισοδυναμίας

Ανατίθεται στην Επιτροπή η εξουσία να εκδίδει εκτελεστικές πράξεις για τον προσδιορισμό των απαιτήσεων υποβολής εκθέσεων τρίτων χωρών τις οποίες, μετά την εφαρμογή των κριτηρίων ισοδυναμίας που προσδιορίζονται βάσει του άρθρου 46, θεωρεί ισοδύναμες προς τις απαιτήσεις του παρόντος κεφαλαίου. Οι εκτελεστικές αυτές πράξεις εκδίδονται σύμφωνα με τη διαδικασία εξέτασης που προβλέπεται στο άρθρο 50 παράγραφος 2.

Άρθρο 48

Επανεξέταση

Η Επιτροπή εξετάζει την εφαρμογή και την αποτελεσματικότητα του παρόντος κεφαλαίου και υποβάλλει σχετική έκθεση, ιδίως όσον αφορά το εύρος των υποχρεώσεων υποβολής έκθεσης και την συμμόρφωση προς αυτές, καθώς και τις λεπτομέρειες σε επίπεδο έργου.

Στην επανεξέταση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι διεθνείς εξελίξεις, ειδικότερα όσον αφορά την ενίσχυση της διαφάνειας των πληρωμών προς κυβερνήσεις, αξιολογούνται οι επιπτώσεις άλλων διεθνών καθεστώτων και εξετάζονται τα αποτελέσματα στην ανταγωνιστικότητα και την ασφάλεια του ενεργειακού εφοδιασμού. Ολοκληρώνεται το αργότερο έως την 21ης Ιουλίου 2018.

Η έκθεση υποβάλλεται στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο, συνοδευόμενη από νομοθετική πρόταση, εφόσον απαιτείται. Η έκθεση αυτή εξετάζει επίσης την επέκταση των απαιτήσεων υποβολής εκθέσεων σε επιπλέον κλάδους, καθώς και το αν η έκθεση για πληρωμές προς κυβερνήσεις θα πρέπει να αποτελέσει αντικείμενο ελέγχου. Η έκθεση λαμβάνει επίσης υπόψη τη δημοσιοποίηση πρόσθετων πληροφοριών σχετικά με τον μέσον όρο απασχοληθέντων, την χρήση υπεργολάβων και ενδεχόμενη επιβολή χρηματικών ποινών από τη χώρα.

Επίσης, η έκθεση αναλύει τη δυνατότητα εισαγωγής υποχρέωσης για όλους τους εκδότες της Ένωσης να διεξάγουν οικονομικό έλεγχο κατά την εξόρυξη ώστε να εξασφαλίζεται ότι οι αλυσίδες εφοδιασμού δεν συνδέονται με αντιμαχόμενα μέρη και εφαρμόζουν τις συστάσεις της ΕΙΤΙ και του ΟΟΣΑ για την υπεύθυνη διαχείριση της αλυσίδας εφοδιασμού.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 11

ΤΕΛΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Άρθρο 49

Άσκηση των κατ' εξουσιοδότηση αρμοδιοτήτων

1. Ανατίθεται στην Επιτροπή η εξουσία να εκδίδει κατ' εξουσιοδότηση πράξεις υπό τους όρους του παρόντος άρθρου.

2. Η εξουσία έκδοσης κατ' εξουσιοδότηση πράξεων που αναφέρεται στο άρθρο 1 παράγραφος 2, στο άρθρο 3 παράγραφος 13 και στο άρθρο 46 παράγραφος 2 ανατίθεται στην Επιτροπή επ' αόριστον από την ημερομηνία που αναφέρεται στο άρθρο 54.

3. Η εξουσιοδότηση που προβλέπεται στο άρθρο 1 παράγραφος 2, στο άρθρο 3 παράγραφος 13 και στο άρθρο 46 παράγραφος 2 μπορεί να ανακληθεί ανά πάσα στιγμή από το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο ή από το Συμβούλιο. Η απόφαση ανάκλησης επιφέρει τη λήξη της εξουσιοδότησης που προσδιορίζεται στην εν λόγω απόφαση. Παράγει αποτελέσματα από την επομένη της ημέρας δημοσίευσης της απόφασης αυτής στην *Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης* ή σε μεταγενέστερη ημερομηνία που προσδιορίζεται στην απόφαση. Δεν θίγει το κύρος των ήδη εν ισχύι κατ' εξουσιοδότηση πράξεων.

4. Μόλις η Επιτροπή εκδώσει κατ' εξουσιοδότηση πράξη την κοινοποιεί ταυτόχρονα στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο.

5. Οι κατ' εξουσιοδότηση πράξεις που εκδίδονται δυνάμει του άρθρου 1 παράγραφος 2 ή του άρθρου 3 παράγραφος 13 ή του άρθρου 46 παράγραφος 2, τίθενται σε ισχύ μόνο εφόσον δεν προβληθεί καμία ένσταση είτε από το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο είτε από το Συμβούλιο, εντός προθεσμίας δύο μηνών από την κοινοποίηση της εν λόγω πράξης στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο ή εάν, πριν από τη λήξη της περιόδου αυτής, το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο ενημερώσουν αμφότερα την Επιτροπή ότι δεν προτίθενται να προβάλουν αντιρρήσεις. Η ανωτέρω προθεσμία παρατείνεται κατά δύο μήνες με πρωτοβουλία του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου ή του Συμβουλίου.

Άρθρο 50

Διαδικασία επιτροπής

1. Η Επιτροπή επικουρείται από επιτροπή. Πρόκειται για επιτροπή κατά την έννοια του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 182/2011.

2. Οσάκις γίνεται αναφορά στην παρούσα παράγραφο, εφαρμόζεται το άρθρο 5 του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 182/2011.

Άρθρο 51

Κυρώσεις

Τα κράτη μέλη προβλέπουν τις κυρώσεις που επιβάλλονται στις παραβάσεις των εθνικών διατάξεων που θεσπίζονται σύμφωνα με την παρούσα οδηγία και λαμβάνουν κάθε αναγκαίο μέτρο για τη διασφάλιση της εφαρμογής τους. Οι προβλεπόμενες κυρώσεις είναι αποτελεσματικές, αναλογικές και αποτρεπτικές.

Άρθρο 52

Κατάργηση των οδηγιών 78/660/ΕΟΚ και 83/349/ΕΟΚ

Οι οδηγίες 78/660/ΕΟΚ και 83/349/ΕΟΚ καταργούνται.

Οι παραπομπές στις καταργούμενες οδηγίες νοούνται ως παραπομπές στην παρούσα οδηγία και διαβάζονται σύμφωνα με τον πίνακα αντιστοιχίας του παραρτήματος VII.

Άρθρο 53

Μεταφορά στο εθνικό δίκαιο

1. Τα κράτη μέλη θέτουν σε ισχύ τις αναγκαίες νομοθετικές, κανονιστικές και διοικητικές διατάξεις προκειμένου να συμμορφωθούν προς την παρούσα οδηγία το αργότερο την 20ης Ιουλίου 2015. Ενημερώνουν πάραυτα την Επιτροπή σχετικά.

Τα κράτη μέλη δύνανται να προβλέπουν ότι οι διατάξεις του πρώτου εδαφίου εφαρμόζονται κατ' αρχάς στις οικονομικές καταστάσεις των οικονομικών ετών που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2016 ή κατά τη διάρκεια του ημερολογιακού έτους 2016.

Οι διατάξεις αυτές, όταν θεσπίζονται από τα κράτη μέλη, αναφέρονται στην παρούσα οδηγία ή συνοδεύονται από την αναφορά αυτή κατά την επίσημη δημοσίευσή τους. Τα κράτη μέλη ορίζουν τον τρόπο με τον οποίο γίνεται η αναφορά αυτή.

2. Τα κράτη μέλη κοινοποιούν στην Επιτροπή το κείμενο των ουσιωδών διατάξεων εθνικού δικαίου τις οποίες θεσπίζουν στον τομέα που διέπεται από την παρούσα οδηγία.

Άρθρο 54

Έναρξη ισχύος

Η παρούσα οδηγία τίθεται σε ισχύ την εικοστή ημέρα από τη δημοσίευσή της στην *Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης*.

Άρθρο 55

Αποδέκτες

Η παρούσα οδηγία απευθύνεται στα κράτη μέλη.

Βρυξέλλες, 26 Ιουνίου 2013.

Για το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο	*Για το Συμβούλιο*
Ο Πρόεδρος	*Ο Πρόεδρος*
M. SCHULZ	A. SHATTER

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ I

ΜΟΡΦΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΠΟΥ ΑΝΑΦΕΡΟΝΤΑΙ ΣΤΟ ΑΡΘΡΟ 1 ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ 1 ΣΤΟΙΧΕΙΟ Α)

— Βέλγιο:

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,

— Βουλγαρία:

акционерно дружество, дружество с ограничена отговорност, командитно дружество с акции,

— Τσεχική Δημοκρατία:

společnost s ručením omezeným, akciová společnost,

— Δανία:

aktieselskaber, kommanditaktieselskaber, anpartsselskaber,

— Γερμανία:

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

— Εσθονία:

aktsiaselts, osaühing,

— Ιρλανδία:

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

— Ελλάδα:

η ανώνυμη εταιρεία, η εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, ή ετερόρρυθμη κατά μετοχές εταιρεία,

— Ισπανία:

la sociedad anónima, la sociedad comanditaria por acciones, la sociedad de responsabilidad limitada,

— Γαλλία:

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

— Ιταλία:

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

— Κύπρος:

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

— Λετονία:

akciju sabiedrība, sabiedrība ar ierobežotu atbildību,

— Λιθουανία:

akcinės bendrovės, uždarosios akcinės bendrovės,

— Λουξεμβούργο:

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

— Ουγγαρία:

részvénytársaság, korlátolt felelősségű társaság,

— Μάλτα:

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

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

— Κάτω Χώρες:

de naamloze vennootschap, de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid,

— Αυστρία:

die Aktiengesellschaft, die Gesellschaft mit beschränkter Haftung,

— Πολωνία:

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

— Πορτογαλία:

a sociedade anónima, de responsabilidade limitada, a sociedade em comandita por ações, a sociedade por quotas de responsabilidade limitada,

— Ρουμανία:

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

— Σλοβενία:

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

— Σλοβακία:

akciová spoločnosť, spoločnosť s ručením obmedzeným,

— Φινλανδία:

yksityinen osakeyhtiö/privat aktiebolag, julkinen osakeyhtiö/publikt aktiebolag,

— Σουηδία:

aktiebolag,

— Ηνωμένο Βασίλειο:

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

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ II

ΜΟΡΦΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΠΟΥ ΑΝΑΦΕΡΟΝΤΑΙ ΣΤΟ ΑΡΘΡΟ 1 ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ 1 ΣΤΟΙΧΕΙΟ Β)

— Βέλγιο

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,

— Βουλγαρία:

събирателно дружество, командитно дружество,

— Τσεχική Δημοκρατία:

veřejná obchodní společnost, komanditní společnost,

— Δανία:

interessentskaber, kommanditselskaber,

— Γερμανία:

die offene Handelsgesellschaft, die Kommanditgesellschaft,

— Εσθονία:

täisühing, usaldusühing,

— Ιρλανδία:

partnerships, limited partnerships, unlimited companies,

— Ελλάδα:

η ομόρρυθμος εταιρεία, η ετερόρρυθμος εταιρεία,

— Ισπανία:

sociedad colectiva, sociedad en comandita simple,

— Γαλλία:

la societe en nom collectif, la societe en commandite simple,

— Ιταλία:

la societa in nome collettivo, la societa in accomandita semplice,

— Κύπρος:

Ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες (συνεταιρισμοί),

— Λετονία:

pilnsabiedrība, komanditsabiedrība,

— Λιθουανία:

tikrosios ūkinės bendrijos, komanditinės ūkinės bendrijos,

— Λουξεμβούργο:

la société en nom collectif, la société en commandite simple,

— Ουγγαρία:

közkereseti társaság, betéti társaság, közös vállalat, egyesülés, egyéni cég,

— Μάλτα:

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;

— Κάτω Χώρες:

de vennootschap onder firma, de commanditaire vennootschap,

— Αυστρία:

die offene Gesellschaft, die Kommanditgesellschaft,

— Πολωνία:

spółka jawna, spółka komandytowa,

— Πορτογαλία:

sociedade em nome colectivo, sociedade em comandita simples,

— Ρουμανία:

societate în nume colectiv, societate în comandită simplă;,

— Σλοβενία:

družba z neomejeno odgovornostjo, komanditna družba,

— Σλοβακία:

verejná obchodná spoločnosť, komanditná spoločnosť,

— Φινλανδία:

avoin yhtiö/ öppet bolag, kommandiittiyhtiö/kommanditbolag,

— Σουηδία:

handelsbolag, kommanditbolag,

— Ηνωμένο Βασίλειο:

partnerships, limited partnerships, unlimited companies.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ III

ΟΡΙΖΟΝΤΙΑ ΔΙΑΡΘΡΩΣΗ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΚΑΤ' ΑΡΘΡΟ 10

Ενεργητικό

Α. Καλυφθέν και μη καταβεβλημένο κεφάλαιο

εξ ου ληξιπρόθεσμο

(εάν η εθνική νομοθεσία προβλέπει την εγγραφή του ληξιπρόθεσμου μέρους του κεφαλαίου στα «Ίδια κεφάλαια», τότε το ληξιπρόθεσμο αλλά μη καταβληθέν μέρος του κεφαλαίου εμφανίζεται στη θέση Α ή στη θέση Δ ΙΙ 5 του ενεργητικού.)

Β. Έξοδα ίδρυσης

όπως καθορίζονται από την εθνική νομοθεσία και εφόσον αυτή επιτρέπει να εμφανίζονται στο ενεργητικό. Η εθνική νομοθεσία μπορεί επίσης να προβλέπει να εμφανίζονται τα έξοδα ίδρυσης ως πρώτος λογαριασμός στα «Άυλα στοιχεία ενεργητικού».

Γ. Πάγια στοιχεία ενεργητικού

I. Άυλα πάγια στοιχεία

1. Έξοδα ανάπτυξης, εφόσον η εθνική νομοθεσία επιτρέπει την εμφάνισή τους στο ενεργητικό.

2. Άδειες παραχώρησης, διπλώματα ευρεσιτεχνίας, άδειες εκμετάλλευσης, σήματα και παρόμοια δικαιώματα και αξίες εφόσον:

α) αποκτήθηκαν εξ επαχθούς αιτίας και δεν εμφανίζονται στον λογαριασμό Γ Ι 3· ή

β) δημιουργήθηκαν από την επιχείρηση, εφόσον η εθνική νομοθεσία επιτρέπει την εμφάνισή τους στο ενεργητικό.

3. Φήμη και πελατεία, εφόσον αποκτήθηκαν εξ επαχθούς αιτίας.

4. Καταβληθείσες προκαταβολές.

II. Ενσώματα στοιχεία ενεργητικού

1. Γήπεδα και κτίρια.

2. Τεχνικές εγκαταστάσεις και μηχανήματα.

3. Άλλες εγκαταστάσεις, εργαλεία, έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός.

4. Προκαταβολές και υπό κατασκευή ενσώματα στοιχεία ενεργητικού.

III. Χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού

1. Μερίδια σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

2. Απαιτήσεις από συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

3. Συμμετοχές.

4. Απαιτήσεις από επιχειρήσεις με τις οποίες υπάρχει σχέση συμμετοχής.

5. Λοιποί τίτλοι με χαρακτήρα πάγιων στοιχείων ενεργητικού.

6. Λοιπές απαιτήσεις.

Δ. Κυκλοφορούν ενεργητικό

I. Αποθέματα

1. Πρώτες ύλες και αναλώσιμα υλικά.

2. Προϊόντα στο στάδιο της κατεργασίας.

3. Έτοιμα προϊόντα και εμπορεύματα.

4. Καταβληθείσες προκαταβολές.

II. Απαιτήσεις

(Κονδύλια που είναι εισπρακτέα έπειτα από ένα χρόνο εμφανίζονται χωριστά στον καθένα από τους παρακάτω λογαριασμούς.)

1. Πελάτες.

2. Απαιτήσεις από συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

3. Απαιτήσεις από επιχειρήσεις με τις οποίες υπάρχει σχέση συμμετοχής.

4. Λοιπές απαιτήσεις.

5. Κεφάλαιο καλυφθέν, ληξιπρόθεσμο αλλά μη καταβεβλημένο (εκτός εάν η εθνική νομοθεσία προβλέπει το κεφάλαιο αυτό να εμφανίζεται στον λογαριασμό Α του ενεργητικού).

6. Λογαριασμοί τάξης (εκτός εάν η εθνική νομοθεσία προβλέπει να εμφανίζονται στον λογαριασμό Ε του ενεργητικού).

III. Επενδύσεις

1. Μερίδια σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

2. Ίδιες μετοχές ή ίδια μερίδια (με ένδειξη της ονομαστικής τους αξίας ή, αν δεν υπάρχει, της λογιστικής αξίας) εφόσον η εθνική νομοθεσία επιτρέπει την εμφάνισή τους στον ισολογισμό.

3. Λοιπές κινητές αξίες.

IV. Διαθέσιμα σε τράπεζες και στο ταμείο

Ε. Λογαριασμοί τάξεως

(Εκτός εάν η εθνική νομοθεσία προβλέπει την εμφάνισή τους στον λογαριασμό Δ II 6 του ενεργητικού.)

Ίδια κεφάλαια και παθητικό

Α. Ίδια κεφάλαια

I. Καλυφθέν κεφάλαιο

(Εάν η εθνική νομοθεσία προβλέπει το ληξιπρόθεσμο μέρος του κεφαλαίου να εμφανίζεται στον λογαριασμό αυτό, τότε τα ποσά του καλυφθέντος και καταβεβλημένου κεφαλαίου εμφανίζονται χωριστά.)

II. Διαφορά από έκδοση μετοχών και ομολογιών «υπέρ το άρτιο»

III. Αποθεματικό αναπροσαρμογής

IV. Αποθεματικά

1. Τακτικό αποθεματικό εφόσον η εθνική νομοθεσία απαιτεί τον σχηματισμό του.

2. Αποθεματικά για ίδιες μετοχές ή ίδια μερίδια εφόσον το απαιτεί η εθνική νομοθεσία και με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 24 παράγραφος 1 στοιχείο β) της οδηγίας 2012/30/ΕΕ.

3. Αποθεματικά προβλεπόμενα από το καταστατικό.

4. Λοιπά αποθεματικά, συμπεριλαμβανομένου του αποθεματικού εύλογης αξίας.

V. Αποτελέσματα εκ μεταφοράς

VI. Αποτελέσματα χρήσης

Β. Προβλέψεις

1. Προβλέψεις για συντάξεις και παρόμοιες υποχρεώσεις.

2. Προβλέψεις για φόρους.

3. Λοιπές προβλέψεις.

Γ. Υποχρεώσεις

(Ποσά που είναι πληρωτέα εντός έτους και ποσά που είναι πληρωτέα μετά παρέλευση έτους εμφανίζονται χωριστά σε κάθε ένα από τους κατωτέρω λογαριασμούς και στο σύνολο των λογαριασμών αυτών.)

1. Ομολογιακά δάνεια με διαχωρισμό των μετατρέψιμων σε κεφάλαιο.

2. Υποχρεώσεις προς πιστωτικά ιδρύματα.

3. Ληφθείσες προκαταβολές παραγγελιών εφόσον δεν εμφανίζονται αφαιρετικά από τα αποθέματα κατά τρόπο σαφή.

4. Προμηθευτές.

5. Γραμμάτια πληρωτέα.

6. Υποχρεώσεις προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

7. Υποχρεώσεις προς επιχειρήσεις με τις οποίες υπάρχει σχέση συμμετοχής.

8. Λοιπές υποχρεώσεις, περιλαμβανομένων των φόρων και των υποχρεώσεων κοινωνικής ασφάλισης.

9. Λογαριασμοί τάξεως (εκτός εάν η εθνική νομοθεσία προβλέπει την εμφάνιση των λογαριασμών αυτών στον λογαριασμό Δ).

Δ. Λογαριασμοί τάξεως

(εκτός εάν η εθνική νομοθεσία προβλέπει την εμφάνισή τους στον λογαριασμό Γ 9 «Υποχρεώσεις».)

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ IV

ΚΑΘΕΤΗ ΔΙΑΡΘΡΩΣΗ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΚΑΤ' ΑΡΘΡΟ 10

Α. Καλυφθέν και μη καταβεβλημένο κεφάλαιο

εξ ου ληξιπρόθεσμο

(εκτός εάν η εθνική νομοθεσία προβλέπει το ληξιπρόθεσμο μέρος του κεφαλαίου να εμφανίζεται στον λογαριασμό Λ του παθητικού, οπότε το τμήμα του κεφαλαίου που είναι ληξιπρόθεσμο εμφανίζεται στη θέση Α ή στη θέση Δ ΙΙ 5 του ενεργητικού).

Β. Έξοδα ίδρυσης

όπως καθορίζονται από την εθνική νομοθεσία και εφόσον αυτή επιτρέπει να εμφανίζονται στο ενεργητικό. Η εθνική νομοθεσία μπορεί επίσης να προβλέπει να εμφανίζονται τα έξοδα ίδρυσης ως πρώτος λογαριασμός στα «Άυλα στοιχεία ενεργητικού».

Γ. Πάγια στοιχεία ενεργητικού

I. Άυλα πάγια στοιχεία

1. Έξοδα ανάπτυξης, εφόσον η εθνική νομοθεσία επιτρέπει την εμφάνισή τους στο ενεργητικό.

2. Άδειες παραχώρησης, διπλώματα ευρεσιτεχνίας, άδειες εκμετάλλευσης, σήματα και παρόμοια δικαιώματα και αξίες εφόσον:

α) αποκτήθηκαν εξ επαχθούς αιτίας και δεν εμφανίζονται στο Γ Ι 3, ή

β) δημιουργήθηκαν από την ίδια την επιχείρηση, εφόσον η εθνική νομοθεσία επιτρέπει την εμφάνισή τους στο ενεργητικό.

3. Φήμη και πελατεία, εφόσον αποκτήθηκαν εξ επαχθούς αιτίας.

4. Καταβληθείσες προκαταβολές

II. Ενσώματα στοιχεία ενεργητικού

1. Γήπεδα και κτίρια.

2. Τεχνικές εγκαταστάσεις και μηχανήματα.

3. Άλλες εγκαταστάσεις, εργαλεία, έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός.

4. Προκαταβολές και υπό κατασκευή ενσώματα στοιχεία ενεργητικού.

III. Χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού

1. Μερίδια σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

2. Απαιτήσεις από συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

3. Συμμετοχές.

4. Απαιτήσεις από επιχειρήσεις με τις οποίες η επιχείρηση έχει δεσμό συμμετοχής.

5. Λοιποί τίτλοι με χαρακτήρα πάγιων στοιχείων ενεργητικού.

6. Λοιπές απαιτήσεις.

Δ. Κυκλοφορούν ενεργητικό

I. Αποθέματα

1. Πρώτες ύλες και αναλώσιμα υλικά.

2. Προϊόντα στο στάδιο της κατεργασίας.

3. Έτοιμα προϊόντα και εμπορεύματα.

4. Καταβληθείσες προκαταβολές.

II. Απαιτήσεις

(Κονδύλια που είναι εισπρακτέα έπειτα από ένα χρόνο πρέπει να εμφανίζονται χωριστά στον καθένα από τους παρακάτω λογαριασμούς.)

1. Πελάτες.

2. Απαιτήσεις από συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

3. Απαιτήσεις από επιχειρήσεις με τις οποίες υπάρχει σχέση συμμετοχής.

4. Λοιπές απαιτήσεις.

5. Κεφάλαιο καλυφθέν ληξιπρόθεσμο αλλά μη καταβεβλημένο (εκτός εάν η εθνική νομοθεσία προβλέπει το κεφάλαιο αυτό να εμφανίζεται ως ενεργητικό στο Α).

6. Λογαριασμοί τάξεως (εκτός εάν η εθνική νομοθεσία προβλέπει να εμφανίζονται ως ενεργητικό στο Ε).

III. Επενδύσεις

1. Μερίδια σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

2. Ίδιες μετοχές ή ίδια μερίδια (με ένδειξη της ονομαστικής τους αξίας ή, εάν δεν υπάρχει, της λογιστικής αξίας) εφόσον η εθνική νομοθεσία επιτρέπει την εμφάνισή τους στον ισολογισμό.

3. Λοιπές επενδύσεις.

IV. Διαθέσιμα σε τράπεζες και στο ταμείο

Ε. Λογαριασμοί τάξεως

(Εκτός εάν η εθνική νομοθεσία προβλέπει την εμφάνισή των εν λόγω λογαριασμών στο Δ II 6.)

ΣΤ. Υποχρεώσεις: ποσά που είναι πληρωτέα εντός έτους

1. Ομολογιακά δάνεια με διαχωρισμό των μετατρέψιμων σε κεφάλαιο.

2. Υποχρεώσεις προς πιστωτικά ιδρύματα.

3. Ληφθείσες προκαταβολές παραγγελιών εφόσον δεν εμφανίζονται αφαιρετικά από τα αποθέματα κατά τρόπο σαφή.

4. Προμηθευτές.

5. Γραμμάτια πληρωτέα.

6. Υποχρεώσεις προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

7. Υποχρεώσεις προς επιχειρήσεις με τις οποίες υπάρχει σχέση συμμετοχής.

8. Λοιπές υποχρεώσεις, περιλαμβανομένων των φόρων και των υποχρεώσεων κοινωνικής ασφάλισης.

9. Λογαριασμοί τάξεως (εκτός εάν η εθνική νομοθεσία προβλέπει την εμφάνισή των εν λόγω λογαριασμών στο ΙΑ).

Ζ. Καθαρό κυκλοφορούν ενεργητικό/παθητικό

(Λαμβανομένων υπόψη των λογαριασμών τάξεως ενεργητικού, όταν εμφανίζονται στη θέση Ε, και των λογαριασμών τάξεως παθητικού, όταν εμφανίζονται στη θέση ΙΑ.)

Η. Συνολικό ενεργητικό μείον τρέχουσες υποχρεώσεις

Θ. Υποχρεώσεις: ποσά πληρωτέα πέραν του ενός έτους

1. Ομολογιακά δάνεια με διαχωρισμό των μετατρέψιμων σε κεφάλαιο.

2. Υποχρεώσεις προς πιστωτικά ιδρύματα.

3. Ληφθείσες προκαταβολές παραγγελιών εφόσον δεν εμφανίζονται αφαιρετικά από τα αποθέματα κατά τρόπο σαφή.

4. Προμηθευτές.

5. Γραμμάτια πληρωτέα.

6. Υποχρεώσεις προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

7. Υποχρεώσεις σε επιχειρήσεις με τις οποίες υπάρχει σχέση συμμετοχής.

8. Λοιπές υποχρεώσεις, περιλαμβανομένων των φόρων και των υποχρεώσεων κοινωνικής ασφάλισης.

9. Λογαριασμοί τάξεως (εκτός εάν η εθνική νομοθεσία προβλέπει την εμφάνισή των εν λόγω λογαριασμών στο ΙΑ).

I. Προσωρινές πιστώσεις

1. Προβλέψεις για συντάξεις και παρόμοιες υποχρεώσεις.

2. Προβλέψεις για φόρους.

3. Λοιπές προβλέψεις.

ΙΑ. Λογαριασμοί τάξεως

(Εκτός αν η εθνική νομοθεσία προβλέπει την εμφάνισή των εν λόγω λογαριασμών στις θέσεις ΣΤ 9 ή Θ 9 ή και στις δύο.)

ΙΒ. Ίδια κεφάλαια

I. Καλυφθέν κεφάλαιο

(Εάν η εθνική νομοθεσία προβλέπει το ληξιπρόθεσμο μέρος του καλυφθέντος κεφαλαίου να εμφανίζεται στο λογαριασμό αυτό, τότε τα ποσά του καλυφθέντος και καταβεβλημένου κεφαλαίου πρέπει να εμφανίζονται χωριστά.)

II. Διαφορά από έκδοση μετοχών και ομολογιών «υπέρ το άρτιο»

III. Αποθεματικό αναπροσαρμογής

IV. Αποθεματικά

1. Τακτικό αποθεματικό εφόσον η εθνική νομοθεσία απαιτεί το σχηματισμό του.

2. Αποθεματικά για ίδιες μετοχές ή ίδια μερίδια εφόσον το απαιτεί η εθνική νομοθεσία και με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 24 της οδηγίας 2012/30/ΕΕ.

3. Αποθεματικά προβλεπόμενα από το καταστατικό.

4. Λοιπά αποθεματικά

V. Αποτελέσματα εκ μεταφοράς

VI. Αποτελέσματα χρήσης

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ V

ΔΙΑΡΘΡΩΣΗ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ - ΚΑΤΑ ΕΙΔΟΣ ΕΞΟΔΩΝ, ΠΟΥ ΠΡΟΒΛΕΠΕΤΑΙ ΣΤΟ ΑΡΘΡΟ 13

1. Καθαρό ύψος του κύκλου εργασιών.

2. Μεταβολές στο απόθεμα των ετοίμων και των υπό επεξεργασία προϊόντων.

3. Εργασίες που έγιναν από την επιχείρηση για ιδία χρήση της και περιελήφθησαν στο ενεργητικό.

4. Λοιπά έσοδα εκμετάλλευσης.

5. α) Πρώτες ύλες και αναλώσιμα υλικά.

   β) Λοιπά εξωτερικά έξοδα.

6. Έξοδα προσωπικού:

   α) μισθοί και ημερομίσθια,

   β) κοινωνικές επιβαρύνσεις, με διαχωρισμό όσων αφορούν συντάξεις.

7. α) Διορθώσεις αξιών των εξόδων ίδρυσης και των άυλων και ενσώματων πάγιων στοιχείων ενεργητικού.

   β) Διορθώσεις αξιών στοιχείων του κυκλοφορούντος ενεργητικού, στο βαθμό που υπερβαίνουν το σύνηθες ύψος των διορθώσεων αξιών στη συγκεκριμένη επιχείρηση.

8. Λοιπά λειτουργικά έξοδα.

9. Έσοδα από συμμετοχές, με διαχωρισμό όσων προέρχονται από συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

10. Έσοδα από λοιπές επενδύσεις και δάνεια που αποτελούν μέρος των πάγιων στοιχείων ενεργητικού, με διαχωρισμό όσων προέρχονται από συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

11. Τόκοι πιστωτικοί και παρόμοια έσοδα, με διαχωρισμό όσων προέρχονται από συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

12. Διορθώσεις αξιών των χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού και των κινητών αξιών που αποτελούν στοιχεία του κυκλοφορούντος ενεργητικού.

13. Τόκοι χρεωστικοί και παρόμοια έξοδα, με διαχωρισμό όσων καταβάλλονται σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

14. Φόροι επί των αποτελεσμάτων.

15. Αποτελέσματα μετά την αφαίρεση των φόρων που τα βαρύνουν.

16. Λοιποί φόροι που δεν περιλαμβάνονται στα στοιχεία 1 έως 15.

17. Αποτελέσματα χρήσης.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ VI

ΔΙΑΡΘΡΩΣΗ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ - ΚΑΤΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΕΞΟΔΩΝ, ΠΟΥ ΠΡΟΒΛΕΠΕΤΑΙ ΣΤΟ ΑΡΘΡΟ 13

1. Καθαρό ύψος του κύκλου εργασιών.

2. Κόστος παραγωγής παροχών για την πραγματοποίηση του κύκλου εργασιών (περιλαμβανομένων των διορθώσεων αξιών).

3. Μεικτά κέρδη ή ζημίες.

4. Έξοδα διάθεσης (περιλαμβανομένων των διορθώσεων αξιών).

5. Έξοδα διοίκησης (περιλαμβανομένων των διορθώσεων αξιών).

6. Λοιπά έσοδα εκμετάλλευσης.

7. Έσοδα από συμμετοχές, με διαχωρισμό όσων προέρχονται από συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

8. Έσοδα από λοιπές επενδύσεις και δάνεια που αποτελούν μέρος των πάγιων στοιχείων ενεργητικού, με διαχωρισμό όσων προέρχονται από συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

9. Τόκοι πιστωτικοί και παρόμοια έσοδα, με διαχωρισμό όσων προέρχονται από συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

10. Διορθώσεις αξιών των χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού και των κινητών αξιών που αποτελούν στοιχεία του κυκλοφορούντος ενεργητικού.

11. Τόκοι χρεωστικοί και παρόμοια έξοδα, με διαχωρισμό όσων καταβάλλονται σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

12. Φόροι επί των αποτελεσμάτων.

13. Αποτελέσματα μετά την αφαίρεση των φόρων που τα βαρύνουν.

14. Λοιποί φόροι που δεν περιλαμβάνονται στα στοιχεία 1 έως 13.

15. Αποτελέσματα χρήσης.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ VII

Πίνακας αντιστοιχίας

Οδηγία 78/660/ΕΟΚ	Οδηγία 83/349/ΕΟΚ	Παρούσα Οδηγία
Άρθρο 1 παράγραφος 1 πρώτο εδάφιο, εισαγωγική φράση	—	Άρθρο 1 παράγραφος 1 στοιχείο α)
Άρθρο 1 παράγραφος 1 πρώτο εδάφιο, πρώτη έως εικοστή έβδομη περίπτωση	—	Παράρτημα I
Άρθρο 1 παράγραφος 1 δεύτερο εδάφιο	—	Άρθρο 1 παράγραφος 1 στοιχείο β)
Άρθρο 1 παράγραφος 1 δεύτερο εδάφιο, στοιχεία α) έως αα)	—	Παράρτημα II
Άρθρο 1, παράγραφος 1, τρίτο εδάφιο	—	—
Άρθρο 1 παράγραφος 2	—	—
Άρθρο 2 παράγραφος 1	—	Άρθρο 4 παράγραφος 1
Άρθρο 2 παράγραφος 2	—	Άρθρο 4 παράγραφος 2
Άρθρο 2 παράγραφος 3	—	Άρθρο 4 παράγραφος 3
Άρθρο 2 παράγραφος 4	—	Άρθρο 4 παράγραφος 3
Άρθρο 2 παράγραφος 5	—	Άρθρο 4 παράγραφος 4
Άρθρο 2 παράγραφος 6	—	Άρθρο 4 παράγραφος 5
Άρθρο 3	—	Άρθρο 9 παράγραφος 1
Άρθρο 4 παράγραφος 1	—	Άρθρο 9 παράγραφος 2
Άρθρο 4 παράγραφος 2	—	Άρθρο 9 παράγραφος 3
Άρθρο 4 παράγραφος 3	—	Άρθρο 9 παράγραφος 3
Άρθρο 4 παράγραφος 4	—	Άρθρο 9 παράγραφος 5
Άρθρο 4 παράγραφος 5	—	—
Άρθρο 4 παράγραφος 6	—	Άρθρο 6 παράγραφος 1 στοιχείο η) και άρθρο 6 παράγραφος 3
Άρθρο 5 παράγραφος 1	—	—
Άρθρο 5 παράγραφος 2		Άρθρο 2 σημείο 14
Άρθρο 5 παράγραφος 3		Άρθρο 2 σημείο 15
Άρθρο 6	—	Άρθρο 9 παράγραφος 6
Άρθρο 7	—	Άρθρο 6 παράγραφος 1 στοιχείο ζ)
Άρθρο 8	—	Άρθρο 10
Άρθρο 9 στοιχείο Α	—	Παράρτημα III Α
Άρθρο 9, στοιχείο Β	—	Παράρτημα III Β
Άρθρο 9, στοιχείο Γ	—	Παράρτημα III Γ
Άρθρο 9, στοιχείο Δ	—	Παράρτημα III Δ
Άρθρο 9, στοιχείο Ε	—	Παράρτημα III Ε
Άρθρο 9, στοιχείο ΣΤ	—	—

Οδηγία 78/660/ΕΟΚ	Οδηγία 83/349/ΕΟΚ	Παρούσα Οδηγία
Παθητικό Άρθρο 9 στοιχείο Α	—	Ίδια κεφάλαια και παθητικό Παράρτημα ΙΙΙ Α
Άρθρο 9, στοιχείο Β	—	Παράρτημα ΙΙΙ Β
Άρθρο 9, στοιχείο Γ	—	Παράρτημα ΙΙΙ Γ
Άρθρο 9, στοιχείο Δ	—	Παράρτημα ΙΙΙ Δ
Άρθρο 9, στοιχείο Ε	—	—
Άρθρο 10	—	Παράρτημα IV
Άρθρο 10α	—	Άρθρο 11
Άρθρο 11 πρώτο εδάφιο	—	Άρθρο 3 παράγραφος 2 και άρθρο 14 παράγραφος 1
Άρθρο 11 δεύτερο εδάφιο	—	—
Άρθρο 11 τρίτο εδάφιο	—	Άρθρο 3 παράγραφος 9 πρώτο εδάφιο
Άρθρο 12 παράγραφος 1	—	Άρθρο 3 παράγραφος 10
Άρθρο 12 παράγραφος 2	—	Άρθρο 3 παράγραφος 9 δεύτερο εδάφιο
Άρθρο 12 παράγραφος 3	—	Άρθρο 3 παράγραφος 11
Άρθρο 13 παράγραφος 1	—	Άρθρο 12 παράγραφος 1
Άρθρο 13 παράγραφος 2	—	Άρθρο 12 παράγραφος 2
Άρθρο 14	—	Άρθρο 16 παράγραφος 1 στοιχείο δ)
Άρθρο 15 παράγραφος 1	—	Άρθρο 12 παράγραφος 3
Άρθρο 15 παράγραφος 2	—	Άρθρο 2 σημείο 4
Άρθρο 15 παράγραφος 3 στοιχείο α)	—	Άρθρο 17 παράγραφος 1 στοιχείο α)
Άρθρο 15 παράγραφος 3, στοιχείο β)	—	—
Άρθρο 15 παράγραφος 3 στοιχείο γ)	—	Άρθρο 17 παράγραφος 1 στοιχείο α), σημείο i)
Άρθρο 15 παράγραφος 4	—	—
Άρθρο 16	—	Άρθρο 12 παράγραφος 4
Άρθρο 17	—	Άρθρο 2 σημείο 2
Άρθρο 18	—	—
Άρθρο 19		Άρθρο 2 σημείο 8
Άρθρο 20 παράγραφος 1	—	Άρθρο 12 παράγραφος 12 πρώτο εδάφιο
Άρθρο 20 παράγραφος 2	—	Άρθρο 12 παράγραφος 12 δεύτερο εδάφιο
Άρθρο 20 παράγραφος 3	—	Άρθρο 12 παράγραφος 12 τρίτο εδάφιο
Άρθρο 21	—	—
Άρθρο 22, πρώτο εδάφιο	—	Άρθρο 13 παράγραφος 1
Άρθρο 22 δεύτερο εδάφιο	—	Άρθρο 13 παράγραφος 2
Άρθρο 23, περιπτώσεις 1 έως 15	—	Παράρτημα V, περιπτώσεις 1 έως 15
Άρθρο 23, περιπτώσεις 16 έως 19	—	—
Άρθρο 23, περιπτώσεις 20 και 21	—	Παράρτημα V, περιπτώσεις 16 και 17

Οδηγία 78/660/ΕΟΚ	Οδηγία 83/349/ΕΟΚ	Παρούσα Οδηγία
Άρθρο 24	—	—
Άρθρο 25, περιπτώσεις 1 έως 13	—	Παράρτημα VI, περιπτώσεις 1 έως 13
Άρθρο 25, περιπτώσεις 14 έως 17	—	—
Άρθρο 25, περιπτώσεις 18 και 19	—	Παράρτημα VI, περιπτώσεις 14 και 15
Άρθρο 26	—	—
Άρθρο 27 πρώτο εδάφιο εισαγωγική φράση	—	Άρθρο 3 παράγραφος 3
Άρθρο 27 πρώτο εδάφιο στοιχεία α) και γ)	—	Άρθρο 14 παράγραφος 2, στοιχεία α) και β)
Άρθρο 27 πρώτο εδάφιο στοιχεία β) και δ)	—	—
Άρθρο 27 δεύτερο εδάφιο	—	Άρθρο 3 παράγραφος 9 πρώτο εδάφιο
Άρθρο 28	—	Άρθρο 2 σημείο 5
Άρθρο 29	—	—
Άρθρο 30	—	—
Άρθρο 31 παράγραφος 1	—	Άρθρο 6 παράγραφος 1 εισαγωγική φράση και στοιχεία α) έως στ)
Άρθρο 31, παράγραφος 1α	—	Άρθρο 6 παράγραφος 5
Άρθρο 31 παράγραφος 2	—	Άρθρο 4 παράγραφος 4
Άρθρο 32	—	Άρθρο 6 παράγραφος 1 στοιχείο θ)
Άρθρο 33 παράγραφος 1, εισαγωγική φράση	—	Άρθρο 7 παράγραφος 1
Άρθρο 33 παράγραφος 1 στοιχεία α) και β), και δεύτερο και τρίτο εδάφιο	—	—
Άρθρο 33 παράγραφος 1, στοιχείο γ)	—	Άρθρο 7 παράγραφος 1
Άρθρο 33 παράγραφος 2 στοιχείο α), πρώτο εδάφιο, και άρθρο 33 παράγραφος 2 στοιχεία β), γ) και δ)	—	Άρθρο 7 παράγραφος 2
Άρθρα 33 παράγραφος 2 στοιχείο α) δεύτερο εδάφιο	—	Άρθρο 16 παράγραφος 1, στοιχείο β)
Άρθρο 33 παράγραφος 3	—	Άρθρο 7 παράγραφος 3
Άρθρο 33 παράγραφος 4	—	Άρθρο 16 παράγραφος 1 στοιχείο β) σημείο ii)
Άρθρο 33 παράγραφος 5	—	—
Άρθρο 34	—	Άρθρο 12 παράγραφος 11 τέταρτο εδάφιο
Άρθρο 35 παράγραφος 1 στοιχείο α)	—	Άρθρο 6 παράγραφος 1 στοιχείο θ)
Άρθρο 35 παράγραφος 1 στοιχείο β)	—	Άρθρο 12 παράγραφος 5
Άρθρο 35 παράγραφος 1 στοιχείο γ)		Άρθρο 12 παράγραφος 6
Άρθρο 35 παράγραφος 1 στοιχείο δ)		Άρθρο 17 παράγραφος 1, στοιχείο β)
Άρθρο 35 παράγραφος 2	—	Άρθρο 2 παράγραφος 6
Άρθρο 35 παράγραφος 3	—	Άρθρο 2 παράγραφος 7

Οδηγία 78/660/ΕΟΚ	Οδηγία 83/349/ΕΟΚ	Παρούσα Οδηγία
Άρθρο 35 παράγραφος 4	—	Άρθρο 12 παράγραφος 8 και άρθρο 17 παράγραφος 1, στοιχείο α) σημείο vi)
Άρθρο 36	—	—
Άρθρο 37 παράγραφος 1	—	Άρθρο 12 παράγραφος 11 πρώτο, τρίτο και πέμπτο εδάφιο
Άρθρο 37 παράγραφος 2	—	Άρθρο 12 παράγραφος 11 πρώτο και δεύτερο εδάφιο
Άρθρο 38	—	—
Άρθρο 39 παράγραφος 1 στοιχείο α)	—	Άρθρο 6 παράγραφος 1 στοιχείο θ)
Άρθρο 39 παράγραφος 1 στοιχείο β)	—	Άρθρο 12 παράγραφος 7 πρώτο εδάφιο
Άρθρο 39 παράγραφος 1, στοιχείο γ)	—	—
Άρθρο 39 παράγραφος 1 στοιχείο δ)	—	Άρθρο 12 παράγραφος 7 δεύτερο εδάφιο
Άρθρο 39 παράγραφος 1 στοιχείο ε)	—	Άρθρο 17 παράγραφος 1, στοιχείο β)
Άρθρο 39 παράγραφος 2	—	Άρθρο 2 σημείο 6
Άρθρο 40 παράγραφος 1	—	Άρθρο 12 παράγραφος 9
Άρθρο 40 παράγραφος 2	—	—
Άρθρο 41	—	Άρθρο 12 παράγραφος 10
Άρθρο 42 πρώτο εδάφιο	—	Άρθρο 12 παράγραφος 12 τρίτο εδάφιο
Άρθρο 42 δεύτερο εδάφιο	—	—
Άρθρο 42α παράγραφος 1	—	Άρθρο 8 παράγραφος 1 στοιχείο α)
Άρθρο 42α παράγραφος 2	—	Άρθρο 8 παράγραφος 2
Άρθρο 42α παράγραφος 3	—	Άρθρο 8 παράγραφος 3
Άρθρο 42α παράγραφος 4	—	Άρθρο 8 παράγραφος 4
Άρθρο 42α παράγραφος 5	—	Άρθρο 8 παράγραφος 5
Άρθρο 42α, παράγραφος 5α	—	Άρθρο 8 παράγραφος 6
Άρθρο 42β	—	Άρθρο 8 παράγραφος 7
Άρθρο 42γ	—	Άρθρο 8 παράγραφος 8
Άρθρο 42δ	—	Άρθρο 16 παράγραφος 1 στοιχείο γ)
Άρθρο 42ε	—	Άρθρο 8 παράγραφος 1, στοιχείο β)
Άρθρο 42στ	—	Άρθρο 8 παράγραφος 9
Άρθρο 43 παράγραφος 1, εισαγωγική φράση	—	Άρθρο 16 παράγραφος 1, εισαγωγική φράση
Άρθρο 43, παράγραφος 1, σημείο 1)	—	Άρθρο 16 παράγραφος 1 στοιχείο α)
Άρθρο 43 παράγραφος 1 σημείο 2) πρώτο εδάφιο	—	Άρθρο 17 παράγραφος 1 στοιχείο ζ) πρώτο εδάφιο
Άρθρο 43 παράγραφος 1 σημείο 2) δεύτερο εδάφιο	—	Άρθρο 17 παράγραφος 1 στοιχείο ια)
Άρθρο 43 παράγραφος 1 σημείο 3)	—	Άρθρο 17 παράγραφος 1 στοιχείο η)
Άρθρο 43 παράγραφος 1 σημείο 4)	—	Άρθρο 17 παράγραφος 1 στοιχείο θ)

Οδηγία 78/660/ΕΟΚ	Οδηγία 83/349/ΕΟΚ	Παρούσα Οδηγία
Άρθρο 43 παράγραφος 1 σημείο 5)	—	Άρθρο 17 παράγραφος 1 στοιχείο ι)
Άρθρο 43 παράγραφος 1 σημείο 6)	—	Άρθρο 16 παράγραφος 1, στοιχείο ζ)
Άρθρο 43 παράγραφος 1 σημείο 7)	—	Άρθρο 16 παράγραφος 1 στοιχείο δ)
Άρθρο 43 παράγραφος 1 σημείο 7α	—	Άρθρο 17 παράγραφος 1 στοιχείο ιστ)
Άρθρο 43 παράγραφος 1 σημείο 7β)	—	Άρθρο 2 σημείο 3 και άρθρο17 παράγραφος 1 στοιχείο ιη)
Άρθρο 43 παράγραφος 1 σημείο 8)	—	Άρθρο 18 παράγραφος 1 στοιχείο α)
Άρθρο 43 παράγραφος 1 σημείο 9)	—	Άρθρο 17 παράγραφος 1 στοιχείο ε)
Άρθρο 43 παράγραφος 1 σημείο 10)	—	—
Άρθρο 43 παράγραφος 1 σημείο 11)	—	Άρθρο 17 παράγραφος 1 στοιχείο στ)
Άρθρο 43 παράγραφος 1 σημείο 12)	—	Άρθρο 17 παράγραφος 1 στοιχείο δ) πρώτο εδάφιο
Άρθρο 43 παράγραφος 1 σημείο 13)	—	Άρθρο 16 παράγραφος 1 στοιχείο ε)
Άρθρο 43 παράγραφος 1 σημείο 14), στοιχείο α)	—	Άρθρο 17 παράγραφος 1 στοιχείο γ) σημείο i)
Άρθρο 43 παράγραφος 1 σημείο 14) στοιχείο β)	—	Άρθρο 17 παράγραφος 1 στοιχείο γ) σημείο ii)
Άρθρο 43 παράγραφος 1 σημείο 15)	—	Άρθρο 18 παράγραφος 1 στοιχείο β) και άρθρο 18 παράγραφος 3
Άρθρο 43 παράγραφος 2	—	—
Άρθρο 43 παράγραφος 3	—	Άρθρο 17 παράγραφος 1 στοιχείο δ) δεύτερο εδάφιο
Άρθρο 44	—	—
Άρθρο 45 παράγραφος 1	—	Άρθρο 17 παράγραφος 1 στοιχείο ζ) δεύτερο εδάφιο Άρθρο 28 παράγραφος 3
Άρθρο 45 παράγραφος 2	—	Άρθρο 18 παράγραφος 2
Άρθρο 46	—	Άρθρο 19
Άρθρο 46α	—	Άρθρο 20
Άρθρο 47 παράγραφοι 1 και 1α	—	Άρθρο 30 παράγραφοι 1 και 2
Άρθρο 47 παράγραφος 2	—	Άρθρο 31 παράγραφος 1
Άρθρο 47 παράγραφος 3	—	Άρθρο 31 παράγραφος 2
Άρθρο 48	—	Άρθρο 32 παράγραφος 1
Άρθρο 49	—	Άρθρο 32 παράγραφος 2
Άρθρο 50	—	Άρθρο 17 παράγραφος 1 στοιχείο ιε)
Άρθρο 50α	—	—
Άρθρο 50β	—	Άρθρο 33 παράγραφος 1 στοιχείο α)
Άρθρο 50γ	—	Άρθρο 33 παράγραφος 2
Άρθρο 51 παράγραφος 1	—	Άρθρο 34 παράγραφος 1
Άρθρο 51 παράγραφος 2	—	—
Άρθρο 51 παράγραφος 3	—	—

Οδηγία 78/660/ΕΟΚ	Οδηγία 83/349/ΕΟΚ	Παρούσα Οδηγία
Άρθρο 51α	—	Άρθρο 35
Άρθρο 52	—	—
Άρθρο 53 παράγραφος 2	—	Άρθρο 3 παράγραφος 13
Άρθρο 53α	—	Άρθρο 40
Άρθρο 55	—	—
Άρθρο 56 παράγραφος 1	—	—
Άρθρο 56 παράγραφος 2	—	Άρθρο 17 παράγραφος 1 στοιχεία ιβ), ιγ) και ιδ)
Άρθρο 57	—	Άρθρο 37
Άρθρο 57α	—	Άρθρο 38
Άρθρο 58	—	Άρθρο 39
Άρθρο 59 παράγραφος 1	—	Άρθρο 9 παράγραφος 7 στοιχείο α)
Άρθρο 59 παράγραφοι 2 έως 6 στοιχείο α)	—	Άρθρο 9 παράγραφος 7 στοιχείο α) και άρθρο 27
Άρθρο 59 παράγραφος 6 στοιχεία β) και γ)	—	Άρθρο 9 παράγραφος 7 στοιχεία β) και γ)
Άρθρο 59 παράγραφοι 7 και 8	—	Άρθρο 9 παράγραφος 7 στοιχείο α) και άρθρο 27
Άρθρο 59 παράγραφος 9	—	Άρθρο 27 παράγραφος 9
Άρθρο 60	—	—
Άρθρο 60α	—	Άρθρο 51
Άρθρο 61	—	Άρθρο 17 παράγραφος 2
Άρθρο 61α	—	—
Άρθρο 62	—	Άρθρο 55
—	Άρθρο 1 παράγραφος 1	Άρθρο 22 παράγραφος 1
—	Άρθρο 1 παράγραφος 2	Άρθρο 22 παράγραφος 2
—	Άρθρο 2 παράγραφοι 1, 2 και 3	Άρθρο 22 παράγραφοι 3, 4 και 5
—	Άρθρο 3 παράγραφος 1	Άρθρο 22 παράγραφος 6
—	Άρθρο 3 παράγραφος 2	Άρθρο 2, σημείο 10
—	Άρθρο 4 παράγραφος 1	Άρθρο 21
—	Άρθρο 4 παράγραφος 2	—
—	Άρθρο 5	—
—	Άρθρο 6 παράγραφος 1	Άρθρο 23 παράγραφος 2
—	Άρθρο 6 παράγραφος 2	Άρθρο 3 παράγραφος 8
—	Άρθρο 6 παράγραφος 3	Άρθρο 3 παράγραφος 9 δεύτερο εδάφιο, άρθρο 3 παράγραφοι 10 και 11
	Άρθρο 6 παράγραφος 4	Άρθρο 23 παράγραφος 2
—	Άρθρο 7 παράγραφος 1	Άρθρο 23 παράγραφος 3
—	Άρθρο 7 παράγραφος 2	Άρθρο 23 παράγραφος 4
—	Άρθρο 7 παράγραφος 3	Άρθρο 23 παράγραφος 3 εισαγωγική φράση

Οδηγία 78/660/ΕΟΚ	Οδηγία 83/349/ΕΟΚ	Παρούσα Οδηγία
—	Άρθρο 8	Άρθρο 23 παράγραφος 5
—	Άρθρο 9 παράγραφος 1	Άρθρο 23 παράγραφος 6
—	Άρθρο 9 παράγραφος 2	—
—	Άρθρο 10	Άρθρο 23 παράγραφος 7
—	Άρθρο 11	Άρθρο 23 παράγραφος 8
—	Άρθρο 12 παράγραφος 1	Άρθρο 22 παράγραφος 7
	Άρθρο 12 παράγραφος 2	Άρθρο 22 παράγραφος 8
	Άρθρο 12 παράγραφος 3	Άρθρο 22 παράγραφος 9
—	Άρθρο 13 παράγραφοι 1 και 2	Άρθρο 2 σημείο 16) και άρθρο 6 παράγραφος 1 στοιχείο ι)
	Άρθρο 13 παράγραφος 2α	Άρθρο 23 παράγραφος 10
—	Άρθρο 13 παράγραφος 3	Άρθρο 23 παράγραφος 9
—	Άρθρο 15	—
—	Άρθρο 16	Άρθρο 4
—	Άρθρο 17 παράγραφος 1	Άρθρο 24 παράγραφος 1
—	Άρθρο 17 παράγραφος 2	—
—	Άρθρο 18	Άρθρο 24 παράγραφος 2
—	Άρθρο 19	Άρθρο 24 παράγραφος 3 στοιχεία α) έως ε)
—	Άρθρο 20	—
—	Άρθρο 21	Άρθρο 24 παράγραφος 4
—	Άρθρο 22	Άρθρο 24 παράγραφος 5
—	Άρθρο 23	Άρθρο 24 παράγραφος 6
—	Άρθρο 24	—
—	Άρθρο 25 παράγραφος 1	Άρθρο 6 παράγραφος 1 στοιχείο β)
—	Άρθρο 25 παράγραφος 2	Άρθρο 4 παράγραφος 4
—	Άρθρο 26 παράγραφος 1	Άρθρο 24 παράγραφος 7
—	Άρθρο 26 παράγραφος 2	—
	Άρθρο 26 παράγραφος 3	Άρθρο 6 παράγραφος 1 στοιχείο ι)
—	Άρθρο 27	Άρθρο 24 παράγραφος 8
—	Άρθρο 28	Άρθρο 24 παράγραφος 9
—	Άρθρο 29 παράγραφος 1	Άρθρο 24 παράγραφος 10
—	Άρθρο 29 παράγραφος 2	Άρθρο 24 παράγραφος 11
—	Άρθρο 29 παράγραφος 3	Άρθρο 24 παράγραφος 12
—	Άρθρο 29 παράγραφος 4	Άρθρο 24 παράγραφος 13
—	Άρθρο 29 παράγραφος 5	Άρθρο 24 παράγραφος 14
—	Άρθρο 30 παράγραφος 1	Άρθρο 24 παράγραφος 3 στοιχείο γ)

Οδηγία 78/660/ΕΟΚ	Οδηγία 83/349/ΕΟΚ	Παρούσα Οδηγία
	Άρθρο 30 παράγραφος 2	—
—	Άρθρο 31	Άρθρο 24 παράγραφος 3 στοιχείο στ)
—	Άρθρο 32 παράγραφοι 1 και 2	Άρθρο 26
	Άρθρο 32 παράγραφος 3	—
—	Άρθρο 33	Άρθρο 27
—	Άρθρο 34 εισαγωγική φράση και άρθρο 34 παράγραφος 1 πρώτη πρόταση	Άρθρο 16 παράγραφος 1 στοιχείο α) και άρθρο 28 παράγραφος 1
—	Άρθρο 34 παράγραφος 1 δεύτερη πρόταση	—
—	Άρθρο 34 παράγραφος 2	Άρθρο 28 παράγραφος 2 στοιχείο α)
—	Άρθρο 34 παράγραφος 3 στοιχείο α)	Άρθρο 28 παράγραφος 2 στοιχείο β)
—	Άρθρο 34 παράγραφος 3 στοιχείο β)	—
—	Άρθρο 34 παράγραφος 4	Άρθρο 28 παράγραφος 2 στοιχείο γ)
—	Άρθρο 34 παράγραφος 5	Άρθρο 28 παράγραφος 2 στοιχείο δ)
—	Άρθρο 34 παράγραφος 6	Άρθρο 16 παράγραφος 1, στοιχείο ζ) και άρθρο 28 παράγραφος 1
—	Άρθρο 34 παράγραφος 7	Άρθρο 16 παράγραφος 1 στοιχείο δ) και άρθρο 28 παράγραφος 1
—	Άρθρο 34 παράγραφος 7α	Άρθρο 17 παράγραφος 1 στοιχείο ιστ)
—	Άρθρο 34 παράγραφος 7β	Άρθρο 17 παράγραφος 1 στοιχείο ιη)
—	Άρθρο 34 παράγραφος 8	Άρθρο 18 παράγραφος 1 στοιχείο α)
—	Άρθρο 34 παράγραφος 9 στοιχείο α)	Άρθρο 17 παράγραφος 1 στοιχείο ε)
	Άρθρο 34 παράγραφος 9 στοιχείο β)	Άρθρο 28 παράγραφος 1 στοιχείο β)
—	Άρθρο 34 παράγραφος 10	—
—	Άρθρο 34 παράγραφοι 11	Άρθρο 17 παράγραφος 1 στοιχείο στ) και άρθρο 28 παράγραφος 1
—	Άρθρο 34 παράγραφοι 12 και 13	Άρθρο 28 παράγραφος 1 στοιχείο γ)
—	Άρθρο 34 παράγραφος 14	Άρθρο 16 παράγραφος 1 στοιχείο γ) και άρθρο 28 παράγραφος 1
—	Άρθρο 17 παράγραφος 1 στοιχείο γ)	Άρθρο 17 παράγραφος 1 στοιχείο γ) και άρθρο 28 παράγραφος 1
—	Άρθρο 34 παράγραφος 16	Άρθρο 18 παράγραφος 1 στοιχείο β) και άρθρο 28 παράγραφος 1
—	Άρθρο 35 παράγραφος 1	Άρθρο 28 παράγραφος 3
—	Άρθρο 35 παράγραφος 2	—
—	Άρθρο 36 παράγραφος 1	Άρθρο 19 παράγραφος 1 και άρθρο 29 παράγραφος 1
—	Άρθρο 36 παράγραφος 2 στοιχείο α)	—
	Άρθρο 36 παράγραφος 2 στοιχεία β) και γ)	Άρθρο 19 παράγραφος 2 στοιχεία β) και γ)
—	Άρθρο 36 παράγραφος 2 στοιχείο δ)	Άρθρο 29 παράγραφος 2 στοιχείο α)

Οδηγία 78/660/ΕΟΚ	Οδηγία 83/349/ΕΟΚ	Παρούσα Οδηγία
—	Άρθρο 36 παράγραφος 2 στοιχείο ε)	Άρθρο 19 παράγραφος 2 στοιχείο ε) και άρθρο 29 παράγραφος 1
—	Άρθρο 36 παράγραφος 2, στοιχείο στ)	Άρθρο 29 παράγραφος 2 στοιχείο β)
—	Άρθρο 36 παράγραφος 3	Άρθρο 29 παράγραφος 3
—	Άρθρο 36α	Άρθρο 33 παράγραφος 1 στοιχείο β)
—	Άρθρο 36β	Άρθρο 33 παράγραφος 2
—	Άρθρο 37 παράγραφος 1	Άρθρο 34 παράγραφοι 1 και 2
—	Άρθρο 37 παράγραφος 2	Άρθρο 35
—	Άρθρο 37 παράγραφος 4	Άρθρο 35
—	Άρθρο 38 παράγραφος 1	Άρθρο 30 παράγραφος 1 πρώτο εδάφιο και άρθρο 30 παράγραφος 3 πρώτο εδάφιο
—	Άρθρο 38 παράγραφος 2	Άρθρο 30 παράγραφος 1 δεύτερο εδάφιο
—	Άρθρο 38 παράγραφος 3	—
—	Άρθρο 38 παράγραφος 4	Άρθρο 30 παράγραφος 3 δεύτερο εδάφιο
—	Άρθρο 38 παράγραφοι 5 και 6	—
	Άρθρο 38 παράγραφος 7	Άρθρο 40
—	Άρθρο 38α	—
—	Άρθρο 39	—
—	Άρθρο 40	—
—	Άρθρο 41 παράγραφος 1	Άρθρο 2 σημείο 12
—	Άρθρο 41 παράγραφος 1α	Άρθρο 2 σημείο 3
—	Άρθρο 41 παράγραφοι 2 έως 5	—
—	Άρθρο 42	—
—	Άρθρο 43	—
—	Άρθρο 44	—
—	Άρθρο 45	—
—	Άρθρο 46	—
—	Άρθρο 47	—
—	Άρθρο 48	Άρθρο 51
—	Άρθρο 49	—
—	Άρθρο 50	—
—	Άρθρο 50α	—
—	Άρθρο 51	Άρθρο 55