



ЕВРОПЕЙСКА КОМИСИЯ

Брюксел, ХХХ
COM(2011) 684 / 3

2011/0308 (COD)

Предложение за

ДИРЕКТИВА НА ЕВРОПЕЙСКИЯ ПАРЛАМЕНТ И НА СЪВЕТА

**относно годишните финансови отчети, консолидираните финансови отчети и
свързаните доклади на някои видове предприятия**

(текст от значение за ЕИП)

{SEC(2011) 1289}
{SEC(2011) 1290}

ОБЯСНИТЕЛЕН МЕМОРАНДУМ

1. ОБЩИ БЕЛЕЖКИ

Обект на Счетоводните директиви¹ (наричани по-долу „директивите“) са годишните и консолидираните финансови отчети на дружества с ограничена отговорност в Европа.

Настоящото преразглеждане си поставя редица основни цели:

- (1) намаляване на административната тежест/опростяване, главно насочено към малките дружества;
- (2) увеличаване на яснотата и съпоставимостта на финансовите отчети, насочено към категориите дружества, за които тези съображения са важни поради по-активна трансгранична дейност и по-голям брой външни заинтересовани страни;
- (3) защита на основните потребности на потребителите с цел запазване на необходимата им счетоводна информация;
- (4) по-голяма прозрачност на плащанията към правителствата от добивната промишленост и предприятията, извършващи дърводобив от девствени гори.

В резултат на консултациите стана ясно, че като цяло по-голямата част от заинтересованите страни са удовлетворени от настоящата рамка, която в общи линии функционира добре през годините. Сред тези заинтересовани страни са съставителите и ползвателите на финансовите отчети, както и публичните органи. Те обаче считат, че има възможности за опростяване, особено в полза на най-малките дружества. През последните 30 години при измененията на директивите бяха добавени множество изисквания, като нови оповестявания и правила за остойностяване, в това число подробни разпоредби относно отчитането по справедлива стойност. По-малко внимание бе обръщано на идеята съществуващите изисквания да бъдат опростени или премахнати. Въпреки че всяко изменение може да е било основателно само по себе си, тези добавки по-скоро пренебрегваха съпоставимостта и полезността на финансовите отчети, увеличаваха изискванията за отчитане и броя на вариантите за държавите-членки, като в крайна сметка доведоха до усложняване и по-голяма регулаторна тежест за всички дружества. Споменатата по-голяма тежест засяга в най-голяма степен по-малките дружества.

Заинтересованите страни изтъкнаха също така необходимостта от повишаване на яснотата и съпоставимостта на финансовите отчети, особено за по-големите дружества, които често предприемат по-мощни трансгранични дейности.

¹ Четвърта Директива на Съвета от 25 юли 1978 г. приета на основание член 54, параграф 3, буква ж) от Договора относно годишните счетоводни отчети на някои видове дружества (78/660/ЕИО). Седма Директива на Съвета от 13 юни 1983 г. приета на основание член 54, параграф 3, буква ж) от Договора относно консолидираните счетоводни отчети (83/349/ЕИО).

Основната цел на директивите е да установят изискванията за изготвяне на финансови отчети на дружества с ограничена отговорност и да определят минималните изисквания с оглед подобряване на съпоставимостта на финансовите отчети в целия ЕС. Това от своя страна се очаква да доведе до по-добро функциониране на единния пазар и по-конкретно — до увеличен достъп до финансиране, намаляване на капиталовите разходи и засилване на трансграничната търговия, сливанията и поглъщанията. В общи линии със създаването на регулаторна рамка в посока постигане на растеж, характеризиращ се с високо равнище на заетост, предложението допринася за подобряването на конкурентоспособността на Европа.

Предложението допълва предложението за директива от 2009 г.² относно финансовите отчети на микросубектите, което понастоящем все още е предмет на преговори между съзакондателите на ЕС. Предвид постигнатото принципно съгласие между Съвета и Парламента относно режима за микросубектите, в настоящото предложение не се съдържат нови предложения за политики по отношение на микродружествата съгласно становището в придружаващата го оценка на въздействието. Европейската комисия би желала да разгледа заедно със съзакондателите на ЕС най-подходящия начин за включване в настоящото предложение на окончателното междуинституционално споразумение относно директивата от 2009 г.

Настоящото предложение подкрепя многократно описвания подход на Комисията по отношение на бизнеса. Със стратегията „Европа 2020“³ се цели в ЕС да се постигне по-интелигентно, устойчиво и приобщаващо икономическо пространство, а с Акта за единния пазар⁴ — да се опрости средата за МСП, които съставляват над 99 % от предприятията в ЕС, както и да се подобри достъпът им до финансиране. В „Small Business Act“ се признава необходимостта от разглеждане на специфичните потребности на МСП, както и от вътрешногрупово сегментиране, и се подкрепя подхода „мисли първо за малките“. Предложението е също така част от инициативите на Комисията като постоянната програма за опростяване и инициативата за намаляване на административната тежест, като по този начин е практически резултат от поетия от Комисията ангажимент за преразглеждане на действащото право на ЕС с оглед гарантиране на необходимостта, ефективността и пропорционалността му, както и намаляване на административната тежест чрез опростяване на регулаторната среда⁵.

Предложението отменя действащите счетоводни директиви, като ги заменя, както и последващите им изменения, с една-единствена нова директива.

² Предложение за директива на Европейския парламент и на Съвета за изменение на Директива 78/660/ЕИО на Съвета относно годишните счетоводни отчети на някои видове дружества във връзка с микросубектите (текст от значение за ЕИП) {SEC(2009) 206} {SEC(2009) 207} COM/2009/0083 окончателен — COD 2009/0035, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:52009PC0083:BG:NOT>.

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

⁴ Прегледът на счетоводните директиви е изтъкнат в раздел 2.1 на съобщението от април 2011 г. на Комисията до Съвета, Европейския парламент, Европейския икономически и социален комитет и Комитета на регионите, озаглавено: „Акт за единния пазар — Дванадесет лоста за насърчаване на растежа и укрепване на доверието. Заедно за нов тип икономически растеж“ <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0206:FIN:BG:PDF>

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

2. КОНСУЛТАЦИИ СЪС ЗАИНТЕРЕСОВАНИТЕ СТРАНИ И ОЦЕНКА НА ВЪЗДЕЙСТВИЕТО

2.1. Консултация със заинтересованите страни

През целия период на преразглеждането службите на Комисията поддържаха редовен диалог със заинтересованите страни. Целта беше да се съберат мнения от всички заинтересовани страни, в това число съставителите, потребителите, организациите, изготвящи счетоводните стандарти, публичните органи и т.н. Диалогът се осъществи чрез:

- неформална специална група за обсъждане в областта на МСП, състояща се от 10 експерта с разнообразен опит в различни области,
- две допитвания до обществеността, посветени съответно на преразглеждането на директивите и на Международния стандарт за финансово отчитане за малки и средни предприятия, и двете последвани от срещи със заинтересованите страни за разглеждане и допълнително обсъждане на резултатите,
- няколко целеви срещи с националните органи, определящи счетоводните стандарти, представителите на малки и средни предприятия, банки, инвеститори и счетоводители от целия ЕС,
- консултации с работната група на ЕКГФО (Европейската консултативна група за финансова отчетност) по въпросите на МСП и специалната работна група на Счетоводния регулаторен комитет (СРК) по въпросите на МСП,
- проучване на въздействието върху административната тежест на промените в директивите, извършено от Центъра за стратегии и оценки.

По отношение на отчитането по държави службите на Комисията поддържаха също така редовен диалог с различни категории заинтересовани страни (участници на подготвителните етапи, потребители и публични органи). През 2010—2011 г. бе проведено допитване до обществеността и поредица от двустранни консултации със заинтересованите страни (по-специално потребители и участници на подготвителните етапи). Освен това Европейската консултативна група за финансово отчитане даде своя принос към оценката на административните разходи, свързани с евентуалното изискване за финансово отчитане по държави.

2.2. Оценка на въздействието

2.2.1. Финансови отчети

Бе установено, че изготвянето на финансовите отчети е едно от регулаторните задължения с най-голяма тежест за дружествата⁶. Малките дружества се изправят пред

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

пропорционално по-голяма административна тежест в сравнение със средните/големите дружества.

При извършване на оценката на въздействието бяха анализирани пет широки варианта на политика, първият от които е основният сценарий. В крайна сметка беше предпочетен широкият вариант за преразглеждане и осъвременяване на избрани изисквания, съдържащи се понастоящем в Счетоводните директиви.

След разглеждане на по-подробни варианти стана ясно, че най-добрият избор на политика би бил специален „минирежим“ за малките дружества. Потенциалът на тази политика за намаляване на административната тежест възлиза за 1,5 млрд. EUR вследствие на намалени отчетни изисквания в бележките, допълнително облекчаване на задължителния одит и освобождаване на малките групи от задължението за изготвяне на консолидирани финансови отчети.

Вторият подробен вариант се отнасяше до повишаването на определените в директивата прагове за малките и средните дружества, за да се отрази инфлацията през периода 2007—2011 г. Потенциалът за намаляване на тежестта вследствие на това предложение възлиза приблизително на 0,2 млрд. EUR.

Следователно по приблизителни оценки потенциалът за спестяване на разходи от горепосочените се изчислява на общо 1,7 млрд. EUR. При всички положения микродружествата ще имат полза от предложения опростен режим за малките дружества⁷. Въздействието обаче на горепосочените избори на политика върху микросубектите не бе взето предвид, тъй като тези въпроси изрично са разгледани в предложението за директива относно микросубектите, което понастоящем се обсъжда от Европейския парламент и от Съвета.

Тези избори на политика ще намалят информацията, която е на разположение на ползвателите на финансовите отчети на малките и средните дружества, в това число публично достъпната. Защитата на кредиторите обаче ще бъде засилена поради факта, че ще станат задължителни две оповестявания, касаещи гаранциите и поетите задължения, както и сделките със свързани лица. При средните и големите дружества въздействието върху наличната информация би било в известна степен положително вследствие на по-голямата яснота и съпоставимост на финансовите им отчети.

Може да е необходимо статистическите органи да коригират начина, по който събират определени данни от по-малките дружества, въпреки че максималното хармонизиране на праговете би им позволило да събират данни за дружества, които обективно са с една и съща големина в целия ЕС, като по този начин ще се подобри съпоставимостта. Въпреки това, хармонизирането на праговете може да окаже неблагоприятно въздействие върху събирането на статистически данни, особено в държави-членки, в които делът на малките дружества е голям. С оглед изчисляване на националните показатели е възможно да се наложи тези държави-членки да преразгледат начина, по който събират статистически данни от дружествата. От друга страна, предложението на Комисията за взаимното свързване на централните, търговските и дружествените

⁷

Въздействието върху спестените разходи на микродружествата не е включено в оценките на въздействието в настоящото предложение, за да се избегне дублиране с оценката на въздействието в предложението от 2009 г. за директива относно микросубектите.

регистри⁸ се очаква да подобри трансграничния достъп до информация за дружествата. Данъчните органи ще запазят правото да определят начина на изчисляване на печалбите за данъчни цели и свързаните изисквания за докладване.

Що се отнася до социалното въздействие на предложението, опростените отчетни изисквания се очаква да стимулират бизнес климат, който насърчава предприемачеството. В оценката на въздействието се стига до заключението, че, като освобождава ресурси на дружествата, тази инициатива може да допринесе поне отчасти за създаването на работни места в ЕС. Част от спестените на дружествата разходи ще дойдат от намаляването на разходите за счетоводни дружества или външни счетоводители. Очаква се това прехвърляне на ресурси да не окаже въздействие върху работните места или отрицателното въздействие да е слабо от гледна точка на общата заетост. Не се очаква значимо въздействие върху околната среда. Не се очаква въвеждането на опростени режими на отчитане да се окаже фактор, възпиращ растежа на малките дружества, тъй като отчитането представлява по-малка тежест в сравнение с данъчното или социалното законодателство в това отношение. В допълнение подходът на настоящото предложение „мисли първо за малките“ дава възможност схемите на отчитане да бъдат приспособени към дружества с различна големина.

2.2.2. Отчитане на плащанията към правителствата

Комисията публично изрази подкрепата си за международната Инициатива за прозрачност на добивната промишленост (ИПДП), както и намерението си да представи законодателство, въвеждащо изисквания за оповестяване за предприятията от добивната промишленост.⁹ Подобен ангажимент бе поет в заключителната декларация на срещата на върха на Г-8 в Deauville през май 2011 г.¹⁰, където правителствата на тези държави се ангажираха „[да въведат] законови и подзаконови актове във връзка с прозрачността или [да насърчат] незадължителни стандарти, които ще изискват от предприятията в нефтодобивната, газодобивната и миннодобивната промишленост или ще ги насърчат да оповестяват плащанията, които извършват към правителствата.“. Освен това, Европейският парламент представи резолюция,¹¹ в които многократно изразяваше своята подкрепа за въвеждането на изисквания за отчитане по държави, по-специално за добивната промишленост.

Законодателството на ЕС понастоящем не изисква от предприятията оповестяване, въз основа на отчитането по държави, на плащанията към правителствата, извършвани в държавите, в които извършват дейност. Следователно плащанията, извършвани към правителството на дадена държава, обикновено не се оповестяват, въпреки че такива плащания от добивната промишленост (нефтодобивна, газодобивна и миннодобивна) или предприятията, извършващи дърводобив¹² от девствени гори¹³ е възможно да

⁸ Предложение за директива на Европейския парламент и на Съвета за изменение на Директиви 89/666/ЕИО, 2005/56/ЕО и 2009/101/ЕО по отношение на взаимното свързване на централните, търговските и дружествените регистри, 24.2.2011 г., COM(2011) 79.

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

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

¹¹ Резолюция INI/2010/2102.

¹² Независимо дали това представлява изсичане, селективна сеч или разреждане върху земя, класифицирана като съдържаща зони с девствени гори, или друго нарушаване на такава гора или на залесени земи, причинено от минни, минерални, водни, нефтени или газови проучвания или добив, както и други дейности, оказващи неблагоприятно въздействие.

представяват значителна част от приходите на държавата, по-специално в трети държави, които са богати на ресурси. С цел да се осигури отчитането на използването на тези ресурси от страна на правителствата и да се насърчи доброто управление, се предлага да се изисква оповестяването на плащанията към правителствата на индивидуална или консолидирана основа на предприятието. Това предложение е сравнимо със Закона „Дод — Франк“ на САЩ¹⁴, приет през юли 2010 г., който изисква предприятията от добивната промишленост (нефтодобивни, газодобивни и миннодобивни предприятия), регистрирани от Комисията по ценните книжа и фондовите борси на САЩ, публично да отчитат плащанията към правителствата¹⁵ по държави и на база проект. Очаква се правилата за прилагане на комисията да бъдат приети до края на 2011 г.

В оценката на въздействието¹⁶ е направен анализ на пет обширни варианта на политика, като се започне с базов сценарий (вариант на политика 0), след което се проучват възможните схеми, които биха довели до глобално съгласие относно отчитането по държави на транснационалните корпорации от ЕС и извън ЕС (вариант на политика 1) и накрая се оценят няколко варианта на политика, които биха задължили само предприятията от ЕС да оповестяват информация по държави (варианти на политика 2—4). Докато вариант на политика 2 изисква оповестяване на плащанията от добивната промишленост и предприятията, извършващи дърводобив от девствени гори, към правителствата по държави, вариант на политика 3 изисква оповестяване на тази информация въз основа на отчитане по държави и по проект. Освен отчитане на плащанията към правителствата, вариант на политика 4 изисква изготвянето на пълен набор от отчети по държави от предприятията, които работят в добивната промишленост, и от предприятията, извършващи дърводобив от девствени гори.

Беше избран вариантът с изискване за отчитане по държави (ОПД) на плащанията към правителствата въз основа на отчитане по държава и по проект от транснационалните компании от ЕС в добивната промишленост и предприятията, извършващи дърводобив в девствени гори (вариант на политика 3). Добивната промишленост обхваща всички предприятия, които осъществяват дейности, включващи проучване, откриване, разработване на находища и добив на минерали, нефт и природен газ. Дърводобивът от девствени гори обхваща всички предприятия, които осъществяват дейности, включващи изсичане, селективна сеч или разреждане на девствени гори. Оповестяването на плащанията към правителства за всяка държава и евентуално проект в по-голяма степен би удовлетворило исканията на заинтересованите страни, които

¹³ Определени в Директива 2009/28/ЕО като „естествено възобновяваща се гора с местни видове, където няма ясно видими признаци на човешка дейност и екологичните процеси не са съществено нарушени.“

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

¹⁵ Данъци, роялти, такси (включително лицензионни такси), права върху продукцията, бонуси и други материални облаги.

¹⁶ На 22 юли 2011 г. Комисията по оценката на въздействието даде положително становище по оценката на въздействието. Коментарите на Комисията бяха включени в окончателния вариант (адрес на уебсайт), а именно: в доклада е трябвало да бъдат установени по-ясно обхватът и основните цели на инициативата. Второ, той е трябвало да представи по-подробен базов сценарий. Трето, необходимо е било вариантите да бъдат представени по-добре. Четвърто, в доклада е трябвало да се вземат предвид в по-голяма степен разходите и ползите от вариантите на политика и да се подсили анализът на пропорционалността на предложените мерки. Накрая, докладът е трябвало да предостави повече информация относно мненията на заинтересованите страни.

призовават за оповестяване на повече информация, докато разходите за този вариант на политика биха били в приемливи граници, при условие че бъде въведен подходящ праг на същественост. Посредством този подход би бил намерен точния баланс между по-голямата прозрачност, но без прекомерна тежест за предприятията и без ненужно поставяне на предприятията от ЕС в неизгодно положение от гледна точка на конкурентоспособността. Това не следва да засегне бъдещите усилия на ЕС за постигане на международно споразумение и създаване чрез преговори с международните партньори на равнопоставеност в световен мащаб по отношение на ОПД.

Някои дружества повдигнаха въпроса за евентуален конфликт в обхвата на предложението между изискването на ЕС за оповестяване и националното законодателство на приемащата държава, забраняващо публикуването на такава информация. Чуха се призови за предвиждане на освобождаване от изискването за отчитане на плащанията към правителствата в такива случаи. Въпреки че Комисията откри съвсем малко примери за държави, които забраняват оповестяването, бе предоставено стриктно определено освобождаване за случаите когато, ако спазва задълженията за оповестяване, дадено предприятие би нарушило недвусмислено наказателното право на съответната държава.

Енергийната сигурност е въпрос от първостепенно значение за ЕС по няколко причини, включително поради факта, че произвежданата в държавите-членки на ЕС енергия не покрива настоящото търсене. Има твърдения, че за предприятията в добивната промишленост от ЕС може да е по-трудно да работят в трети държави, което може да окаже последващо въздействие върху осигуряване на доставките на нефт и газ в Европа. Докато някои предприятия вече оповестяват плащанията към правителствата по държави, без да срещат пречки пред дейността си, това не е общовалидно. Необходимо е, следователно, да се анализира и въпросът за сигурността на енергийните доставки за Европа. Повдигнат бе въпросът, че подобно оповестяване би могло да доведе до поставяне на промишлеността на ЕС в неизгодно положение от гледна точка на конкурентоспособността. Комисията е на мнение, че в повечето случаи оповестяването на плащанията към правителството за всяка държава и всеки проект, когато плащанията са били насочени към конкретен проект (с праг на същественост), не би било свързано с пряко разкриване на поверителна информация на предприятието като равнищата на оборота, разходите и печалбите. Засилването на ИПДП би смекчило също така всяка евентуална краткосрочна загуба на конкурентни позиции, тъй като може да доведе до по-широко прилагане в световен мащаб и до подобряване на репутацията на предприятията, които изпълняват изискването.

2.3. Въздействие върху бюджета

Предложението не оказва въздействие върху бюджета на Съюза.

3. ДОПЪЛНИТЕЛНА ИНФОРМАЦИЯ

3.1. Опростяване

Предложението въвежда специфичен режим за малките дружества, които значително ще намали настоящата административна тежест за тях при изготвянето на финансовите им отчети. То ще ограничи оповестяванията под формата на бележки към отчетите до i)

счетоводни политики; ii) гаранции, задължения, непредвидени случаи и договорености, които не са признати в баланса; iii) събития след датата на баланса, които не са признати в баланса; iv) дългосрочни и обезпечени дългове; и v) сделки между свързани лица. Следва да се отбележи, че задължителното оповестяване по точки iii) и v) ще доведе до налагането на нови задължения за малките дружества, тъй като по-голямата част от държавите-членки са предвидили освобождаване на тези дружества от споменатите оповестявания.

Предложението се опитва също така да хармонизира праговете, за да се гарантира, че намаляването на административната тежест действително ще бъде усетено от всички малки дружества в ЕС. Понастоящем много дружества, които са малки според определенията на ЕС, попадат в категорията на средните или големите дружества, тъй като предвидените в директивите определения са занижени при въвеждането в националното законодателство.

В следващата таблица е представена обобщена информация за основните опростявания вследствие на настоящото предложение:

Малки дружества ~ 1,41 милиона дружества ~21 % от дружествата	– Максималната хармонизация ще гарантира, че дружествата с една и съща големина ще бъдат поставени при равни условия на конкуренция в целия ЕС. – Бележките към отчетите ще бъдат ограничени само до пет основни области. – Няма изискване за задължителен одит. – Малките групи ще бъдат освободени от изискването за изготвяне на консолидирани финансови отчети.
--	--

3.2. Други мерки

С предложението се цели да се подобри съпоставимостта и яснотата на финансовите отчети, изготвяни от средните и големите дружества, както и донякъде от малките дружества.

За тази цел се търси ограничаване на вариантите, които понастоящем са на разположение на държавите-членки, доколкото тези варианти оказват неблагоприятно въздействие върху съпоставимостта на финансовите отчети. Общи принципи като например „предимство на съдържанието пред формата“ ще станат задължителни, за да се повиши яснотата на финансовите отчети.

Що се отнася до измененията на съществуващите разпоредби, основните промени са обобщени в таблицата по-долу:

Средни/големи дружества ~ 0,3 милиона дружества ~ 4 % от дружествата	– Въвеждане на общите принципи на „същественост“ и „предимство на съдържанието пред формата“ – Ограничаване на възможностите пред държавите-членки
---	---

3.3. МСФО за МСП

Приемането на международните стандарти за финансово отчитане за МСП (МСФО за МСП) като задължителни в ЕС се считаше за една от възможностите. Заинтересованите страни и по-специално публичните органи обаче не бяха на едно мнение по отношение на тази идея и в оценката на въздействието също се стигна до заключението, че въвеждането на новите стандарти не би спомогнало за опростяване и намаляване на административната тежест. Освен това, предвид факта, че МСФО за МСП са относително нови стандарти, все още няма натрупан достатъчен опит с прилагането им в световен мащаб.

В настоящото предложение не се предлага задължителното възприемане на МСФО за МСП и разликите между настоящото предложение за директива и МСФО за МСП в области като представянето на невнесения записан акционерен капитал и сроковете за амортизация на репутацията, чиито очакван полезен живот не може да се определи по надежден начин, означават, че няма да е възможно изрично пълно приемане на МСФО за МСП.

3.4. Отчитане на плащанията към правителствата

С цел да насърчи отчетността и доброто управление на правителствата, предложението въвежда нови отчетни изисквания за предприятията, които работят в областта на добивната промишленост или на дърводобива от девствени гори. Предлага се предприятията да оповестяват плащанията, които извършват към правителствата във всяка държава, в която осъществяват своята дейност, и за всеки проект, когато плащанията са били насочени към конкретен проект и когато въпросните плащания са съществени за получаващото правителство. В съответствие с общата цел и с оглед ограничаване на допълнителната административна тежест, новото изискване е ограничено до големи предприятия и предприятия, извършващи дейност в обществен интерес.

3.5. Предложение за директива и отмяна на съществуващо законодателство

Предложението е под формата на нова директива за отмяна на директивите от 1978 г. и 1983 г. и последващите им изменения.

3.6. Правно основание, субсидиарност и пропорционалност

Предложението се основава на член 50, параграф 1 от Договора, който представлява правното основание за приемане на мерки на Съюза, целящи постигане на единен пазар в дружественото право.

В предложението се предвижда предприятията с ограничена отговорност да изготвят финансовите си отчети съобразно набор от изисквания, чиято идея е да се подобри съпоставимостта в ЕС на финансовите отчети, така че да се допринесе за по-доброто функциониране на единния пазар и засилване на трансграничната търговия. Според принципа на субсидиарност ЕС следва да действа само, ако резултатите от такова действие са по-добри от тези при самостоятелните действия на държавите-членки, като действието следва да е ограничено до необходимото и пропорционалното за постигане на набеязаните цели на политика. Целите в настоящия преглед са такива, че не могат да бъдат постигнати с едностранни действия на равнище държава-членка.

В съответствие с подхода „мисли първо за малките“, за малките предприятия би било от полза да се съобразяват само с един набор от изисквания, така че да бъдат третираны еднообразно в целия ЕС и да могат да се възползват от достъп до единния пазар при еднакви условия. Държавите-членки не следва да налагат ненужни допълнителни изисквания. Това може да бъде постигнато най-добре с координирано законодателство на равнище ЕС. Финансовото отчитане на средните и големите предприятия, от своя страна, трябва да бъде по-съпоставимо на равнище ЕС, тъй като дейността на тези предприятия често е в целия ЕС и свързана със заинтересовани страни в целия вътрешен пазар. Въпреки това, държавите-членки следва да имат известна свобода по отношение на допълнителните отчетни изисквания за тях. За тази цел най-подходящият правен инструмент е директива, тъй като тя оставя известна свобода на държавите-членки, като същевременно гарантира, че съдържанието и формата на предложеното действие на равнище ЕС не надхвърля необходимото и пропорционалното за постигане на нормотворческата цел за опростяване намаляване на административната тежест..

4. БЕЛЕЖКИ ВЪВ ВРЪЗКА С ОТДЕЛНИТЕ ЧЛЕНОВЕ

По същество следните членове остават същите като съответните членове от Четвъртата директива 78/660/ЕИО на Съвета и Седмата директива 83/349/ЕИО на Съвета, въпреки че номерацията им в повечето случаи се различава от първоначалната. Това са член 1, параграф 1 (в това число приложения I и II), член 2, параграфи 2—8, член 3, параграфи 6—9, член 4, член 5, параграфи 2 и 3, член 6, параграфи 2 и 3, член 7, член 8, параграфи 1—5, член 10, член 11, параграфи 1—7 и член 11, параграф 11, член 12, параграф 2, член 19, параграф 2, членове 20, 21 и 22, член 28, параграф 2, член 29, параграфи 2 и 3, членове 30 и 32, член 33, параграфи 1 и 2, член 34, параграф 1, член 35 с изключение на член 35, параграф 3, членове 44, 45, 47 и 51. Приложение III съдържа таблица за съответствието.

С оглед на краткостта и яснотата в настоящия раздел са поместени обяснения само когато с настоящото предложение се внасят съществени промени спрямо подлежащите на отмяна директиви.

В целия текст са внесени редица промени, за да се приведе терминологията на предложената директива в съответствие със съвременния счетоводен език, без това да оказва влияние върху съдържанието на съответните членове. Те включват: заместване на „дружество“ с термина „предприятие“, на „счетоводни отчети“ — с „финансови отчети“ и на „годишен доклад“ — с „доклад за дейността“.

4.1. Глава 1 — Обхват, определения и категории предприятия

В член 2 са групирани редица определения, които преди това се намираха в различните предишни директиви. Дадено е определение на предприятията, извършващи дейност в обществен интерес, като е взето определението, използвано в Директива 2006/43/ЕО относно задължителния одит. Определенията на предприятие майка, дъщерни и свързани предприятия са формулирани по-ясно, отколкото в Седмата директива 83/349/ЕИО на Съвета. Въпреки това основното значение не е променено. Дадено е по-ясно определение и на асоциираните предприятия, като освен това с приемането, че е налице значително влияние, когато инвеститорът притежава 20 % или повече от правата на глас, определението отговаря на съответния международен счетоводен стандарт — МСС 28.

Член 3 създава правното основание за изразите „малко“, „средно“ и „голямо“ предприятие и запазва практиката на определяне на големината на предприятието на базата на неговия нетен оборот, обща сума на баланса и брой служители. Съюзът може да използва определения, които, в зависимост от целта на политиките на ЕС, се различават в известна степен от посочените във въпросния член¹⁷. Предложението е за пълно хармонизиране на критериите за големина, докато преди това държавите-членки са могли да избират дали да признаят дадена големина на предприятие в своята юрисдикция или не, както и съответните критерии за големина — в рамките на определени граници.

Дадено е по-ясно определение на малки и средни групи, отколкото използваното в Седмата директива 83/349/ЕИО на Съвета. Критериите за нетния оборот и общата сума на баланса са завишени в съответствие с равнището на инфлация след последното им преразглеждане през 2006 г.

Определенията и освобождаванията за „финансови холдинги“ и „инвестиционни дружества“ са премахнати, тъй като специфичното за отрасъла счетоводно третиране е пречка пред хармонизирането. Освен това, тези разпоредби не са използвани широко в целия ЕС.

4.2. Глава 2 — Основни разпоредби и принципи

Член 4, заедно с член 17 (вж. 4.4 по-долу), създава напълно хармонизиран режим за изготвяне на финансовите отчети на малките предприятия, които се състоят от отчет за приходите и разходите, баланс и ограничени бележки. Държавите-членки не следва да изискват представяне на допълнителна информация.

В член 5 се въвежда общият принцип за същественост. В него е предвидено, че във финансовите отчети признаването, оценяването, представянето и оповестяването следва да бъде съобразено с ограничения от гледна точка на съществеността. Това ще позволи например съчетаването на позиции в отчета за приходите и разходите или в баланса или пропускането на оповестявания в бележките, когато съответната информация е несъществена. Също така няма да е необходимо да се признават несъществените начисления, предплащания и провизии. Определянето на съществеността ще остане основна отговорност на дружеството, независимо от това дали то подлежи на одит или не.

¹⁷

Например Комисията насърчава използването на определения на микро-, малки и средни предприятия, които са дефинирани само по отношение на определени въпроси, като държавна помощ, усвояване на структурни фондове или програми на Общността, по-специално Рамковата програма за научни изследвания и технологично развитие. Те са формулирани в Препоръка 2003/361/ЕО на Комисията от 6 май 2003 г. относно определението на микро-, малки и средни предприятия [Официален вестник L 124 от 20.5.2003 г.]. В тази рамка средното предприятие се определя като предприятие с по-малко от 250 служители и чиито годишен оборот не превишава 50 млн. EUR или чиито обща сума на годишния баланс не превишава 43 млн. EUR. Малкото предприятие се определя като предприятие с по-малко от 50 служители и чиито годишен оборот и/или обща сума на годишния баланс не превишава 10 млн. EUR. Микропредприятието се определя като предприятие с по-малко от 10 служители и чиито годишен оборот и/или обща сума на годишния баланс не превишава 2 млн. EUR. Вж. също http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/facts-figures-analysis/sme-definition/index_en.htm.

В член 5 се въвежда също така като общ принцип изискването за представяне във финансовите отчети на икономическата реалност на сделката, а не само на нейната правна форма, за да се осигурят общи ръководни принципи и следователно — хармонизиране в целия ЕС. Преди това, този метод на представяне беше разрешен от директивите, но държавите-членки не бяха задължени да възприемат принципа в националното си право.

В член 6 се запазва вариантът държавите-членки да разрешават отчитане на дълготрайните активи по преоценена стойност, вместо по историческа цена, като същевременно, с цел да се гарантира по-голямото хармонизиране на методите за оценка, е премахната възможността държавите-членки да разрешават отчитане по възстановителна стойност и според инфлацията.

4.3. Глава 3 — Баланс и отчет за приходите и разходите

В член 8 общите разпоредби са изменени, за да се изясни, че държавите-членки могат разрешат на дадено асоциирано предприятие или да изискат от него да се отчита в годишните финансови отчети по метода на собствения капитал.

В предложената директива се допуска само една структура на баланса (вж. член 9), докато преди това държавите-членки можеха да избират между две различни структури. Това ще гарантира по-добрата съпоставимост на финансовите отчети между различните юрисдикции в ЕС. Освен това са извадени разходите за учредяване като категория актив, тъй като тяхното признаване зависеше от определянето им в правото на държавите-членки. Вследствие на това е необходимо изменение на критерия за разпределяемите печалби, предвиден в член 11.

В член 11 се въвежда и изискването признатата сума по отношение на дадена провизия да съответства на оптималната оценка от страна на предприятието на пасива или бъдещия разход, като в този член също така методът на остойностяване на запасите и заместими вещи в обратен порядък „last in, first out“ (метод „LIFO“) се изключва от разрешените. Тези промени ще гарантират по-добрата съпоставимост на финансовите отчети.

В членове 12—15 се предвиждат само две структури на отчет за приходите и разходите — едната на база „според характера“, а другата на база „според функцията“. Преди това бяха разрешени четири структури. Целта на горното е да се осигури по-голяма съпоставимост, като същевременно се запази представянето, което е познато на ползвателите на финансовите отчети. Премахнато е предишното разграничение между обичайни позиции и извънредни позиции в отчета за приходите и разходите, като по този начин се преустановява присъщата склонност за представяне на „големи“ или „необичайни“ позиции разходи като извънредни, за да не се промени стойността на печалбата от обичайната дейност след данъчно облагане. От друга страна имаше присъща склонност за представяне на „големи“ или „необичайни“ позиции приходи като обичайни позиции с цел да се повиши стойността на печалбата от обичайната дейност. С цел да се гарантира неутралното представяне на тези позиции приходи и разходи се въвежда ново изискване за отделното им оповестяване в отчета за приходите и разходите с обяснителна бележка. По тази причина всички такива позиции ще се признават в печалбата след данъчно облагане.

Схемата на съкратени финансови отчети е предмет на последващи изменения в член 16, които отразяват намаления брой структури.

4.4. Глава 4 — Бележки към финансовите отчети

В предишните директиви бяха предвидени множество възможности на държавите-членки по отношение на оповестяванията в бележките. Този подход е заместен с единен подход, което означава, че предприятията в целия ЕС, попадащи в една и съща категория според големината си, ще подлежат на едни и същи или съпоставими изисквания за оповестяване.

В настоящата глава се възприема подходът „отдолу нагоре“ за предоставянето на информация под формата на бележки към финансовите отчети. В член 17 са посочени оповестяванията в бележките, които всички предприятия правят. Като цяло изискванията за оповестяване са по-ограничени за малките предприятия в сравнение с предишните директиви и в съответствие с член 4 (вж. 4.2 по-горе) се предлага държавите-членки да не изискват от тези категории предприятия да оповестяват допълнителна информация, предвид факта, че широкият кръг от запитани специалисти се съгласиха, че това са основните оповестявания за малките предприятия.

Средните предприятия следва да оповестяват информацията, изисквана в членове 17 и 18, докато големите предприятия и предприятията, извършващи дейност в обществен интерес, следва да оповестяват информацията, предвидена в членове 17, 18 и 19.

В член 17 се въвежда изискване всички предприятия да оповестяват събитията след датата на баланса в бележките към финансовите отчети. Тази основна информация преди се оповестяваше само в доклада за дейността, като държавите-членки имаха възможност да предоставят освобождаване от оповестяването ѝ. С цел да се гарантира по-високо равнище на прозрачност, оповестяването в годишни финансови отчети на сделки със свързани лица също става задължително за предприятията с всякаква големина, в това число сделките между изцяло притежавани дъщерни предприятия. Преди това държавите-членки можеха да освобождават от изискването за оповестяването им, независимо от големината на предприятията.

4.5. Глава 5 — Доклад за дейността

Не се въвеждат значителни промени в разпоредбите относно съдържанието на посочения доклад спрямо тези, които понастоящем са предвидени в Четвъртата директива 78/660/ЕИО на Съвета и в Седмата директива 83/349/ЕИО на Съвета.

4.6. Глава 6 — Консолидирани финансови отчети

В настоящата глава са включени разпоредбите на Седмата директива 83/349/ЕИО на Съвета относно консолидираните счетоводни отчети, като по този начин се създава единна директива относно формата и съдържанието на годишните и консолидираните финансови отчети.

С цел да се опрости текстът и да се избегнат повторения, големи части от Директива 83/349/ЕИО са отстранени и заместени с идеята, че при изготвянето на консолидираните финансови отчети е необходимо да се следва счетоводното третиране в годишните финансови отчети, като се вземат предвид съществените корекции в

резултат от специфичните характеристики на консолидираните финансови отчети в сравнение с годишните финансови отчети.

Промените по същество в сравнение с настоящите разпоредби на Четвъртата директива 78/660/ЕИО на Съвета и Седмата директива 83/349/ЕИО на Съвета са:

С цел да се създаде набор от единни критерии за консолидиране в член 23 се изисква консолидиране в ситуациите, в които дадено предприятие упражнява господстващо влияние или контрол върху друго предприятие или предприятията се управляват на единна база. Преди това държавите-членки при тези обстоятелства можеха да избират дали да се извършва консолидиране.

В член 24 малките групи са освободени от изискването да изготвят консолидирани финансови отчети, докато преди това държавите-членки имаха възможност да освобождават такива предприятия. По този начин освобождаването се хармонизира в целия ЕС и се намалява административната тежест в съответствие с възприетия подход по отношение на годишните финансови отчети на малки предприятия.

Държавите-членки са лишени от възможност да разрешават отчитане по метода на сливане на дялове и незабавно приспадане на репутацията от резервите (съответно членове 20 и 30 от Директива 83/349/ЕИО), тъй като те не са използвани широко и тяхното премахване създава по-хармонизиран набор от консолидационни принципи. В член 25 е установено също така третиране на база на принципи на признаването на отрицателна репутация в консолидирания отчет за приходите и разходите.

4.7. Глава 7 — Публикуване

Не се въвеждат съществени промени на разпоредбите за публикуване в сравнение с тези, които понастоящем са предвидени в Четвъртата директива 78/660/ЕИО на Съвета и Седмата директива 83/349/ЕИО на Съвета.

4.8. Глава 8 — Одит

Определените в член 34 общи изисквания са изменени с цел да се отрази подходът „мисли първо за малките“, залегнал в основата на предложението. В резултат на това, малките дружества ще бъдат напълно освободени от одит от гледна точка на дружественото право на ЕС. В този член е предвидено също така, че предприятията, извършващи дейност в обществен интерес, подлежат на задължителен одит, независимо от тяхната големина.

Освен това в член 35, параграф 3 е пояснено как изискванията за одит се прилагат към групи от предприятия.

4.9. Глава 9 — Доклад за плащанията към правителствата

Въвеждат се нови отчетни изисквания за големите предприятия и предприятията, извършващи дейност в обществен интерес, които работят в областта на добивната промишленост или дърводобива от девствени гори. За всяка държава, в която осъществяват дейност, те следва да оповестяват на годишна база плащанията, които извършват към правителствата през финансовата година, когато сумата е съществена за получаващото правителство, а, когато плащанията са били свързани с определен проект — плащанията за всеки такъв проект. По целесъобразност докладите следва да се

изготвят на консолидирано равнище. Ако се изготвя консолидиран доклад, дъщерните предприятия и предприятието майка, което изготвя доклада, са освободени. Докладът следва да бъде публикуван в съответствие с изискванията на глава 2 от Директива 2009/101/ЕО.

4.10. Глава 10 — Заключителни разпоредби

Комитетът за връзка, създаден според Четвъртата директива 78/660/ЕИО на Съвета, вече не е актуален и в настоящото предложение не е предвиден.

С цел да бъдат отчетени икономическите промени и инфлацията член 42 ще оправомощи Комисията периодично да преразглежда предвидените в член 3 прагове за определяне на големината на предприятията. Това е необходимо с цел запазване на реалната стойност на праговете с течение на времето.

Комисията следва да бъде оправомощена също така да актуализира видовете предприятия, посочени в приложения I и II, за да се гарантира отразяването на всички промени в държавите-членки.

Необходимо е допълнително да се конкретизира и развие понятието за същественост на плащанията, така че да се осигури съответна и подходяща степен на оповестяване на плащанията към правителства от добивната промишленост и дърводобива от девствени гори. Целесъобразно е да се използват делегирани актове, така че да се осигурят технически стабилни и ефективни правила, които да позволяват на Комисията да вземе предвид цялото налично експертно знание.

Точният обхват и съдържание на споменатите делегирани правомощия са внимателно уточнени в член 42.

Накрая член 46 е въведен, за да се уточни, че като общо правило предприятията, извършващи дейност в обществен интерес, по принцип не следва да имат право на освобождавания по силата на директивата.

Предложение за

ДИРЕКТИВА НА ЕВРОПЕЙСКИЯ ПАРЛАМЕНТ И НА СЪВЕТА

относно годишните финансови отчети, консолидираните финансови отчети и свързаните доклади на някои видове предприятия

(текст от значение за ЕИП)

ЕВРОПЕЙСКИЯТ ПАРЛАМЕНТ И СЪВЕТЪТ НА ЕВРОПЕЙСКИЯ СЪЮЗ,

като взеха предвид Договора за функционирането на Европейския съюз и по-специално член 50, параграф 1 от него,

като взеха предвид предложението на Европейската комисия,

след предаване на проекта на законодателния акт на националните парламенти,

като взеха предвид становището на Европейския икономически и социален комитет,

в съответствие с обикновената законодателна процедура,

като имат предвид, че:

- (1) Целта на Съобщението на Комисията „Разумно регулиране в Европейския съюз“¹⁸ е да се проектира и предостави регулиране с най-високо качество що се отнася до принципите на субсидиарност и пропорционалност, като същевременно се гарантира, че административната тежест е пропорционална на ползите от тях. В Съобщението на Комисията „Мисли първо за малките!“ - „Small Business Act“ за Европа (SBA)¹⁹, прието през юни 2008 г. и преразгледано през февруари 2011 г.²⁰, се признава централната роля, която изпълняват малките и средните предприятия (МСП) в икономиката на Съюза, като неговата цел е да се подобри цялостният подход към предприемачеството и принципът „мисли първо за малките“ да залегне във формулирането на политиката от регулирането до предоставянето на публични услуги. Европейският съвет от 24

¹⁸ COM(2010)543.

¹⁹ Съобщение на Комисията до Съвета, Европейския парламент, Европейския икономически и социален комитет и Комитета на регионите — „Мисли първо за малките!“ „Small Business Act“ за Европа {SEC(2008) 2101} {SEC(2008) 2102}.

²⁰ Съобщение на Комисията до Европейския парламент, Съвета, Европейския икономически и социален комитет и Комитета на регионите — Преглед на „Small Business Act“ за Европа, COM(2011) 78 окончателен.

и 25 март 2011 г.²¹ приветства намерението на Комисията да представи акт за единния пазар с мерки за създаване на растеж и заетост с осезаема полза за гражданите и бизнеса. В „Акта за единния пазар“²², приет през април 2011 г., се предлага опростяване на Счетоводните директиви що се отнася до задълженията за финансова информация и намаляване на административната тежест, по-специално за МСП. Целта на стратегията „Европа 2020“²³ за интелигентен, устойчив и приобщаващ растеж е да се намали административната тежест и да се подобри бизнес средата, по-специално за МСП, както и да се насърчи интернационализирането на МСП. Гореспоменатият Европейски съвет призовава за намаляване на общата регулаторна тежест, по-специално за МСП, както на европейско, така и на национално равнище, и предлага мерки за увеличаване на производителността, като например премахване на бюрокрацията и подобряване на регулаторната рамка за МСП. Настоящото предложение отчита програмата на Европейската комисия за по-добро регулиране и в частност съобщението от октомври 2010 г., озаглавено „This proposal takes into account the better regulation programme of the European Commission, and in particular the Communication on "Smart Regulation in the EU" of October 2010.“²⁴

- (2) На 18 декември 2008 г. Европейският парламент прие незаконодателна резолюция относно по-нататъшното преразглеждане на счетоводните изисквания по отношение на малките и средни предприятия и по-специално на микропредприятията²⁵, в която се посочва, че директиви 78/660/ЕИО и 83/349/ЕИО често са много обременителни за малките и средните дружества и по-специално за микропредприятията, като Комисията се приканва да продължи своите усилия за преразглеждане на споменатите директиви.
- (3) Координирането на националните разпоредби, касаещи представянето и съдържанието на годишните финансови отчети и докладите за дейността, използваните в тях методи за оценяване и тяхното публикуване по отношение на определени предприятия с ограничена отговорност, е от особено значение за защита на акционерите, съдружниците и трети страни. Необходима е едновременна координация в тези области за споменатите форми на предприятия, защото, от една страна, някои предприятия функционират в повече от една държава-членка, а от друга — те не осигуряват защита на трети страни, надвишаваща размера на техните нетни активи.
- (4) Има голям брой събирателни и командитни дружества, като всички неограничено отговорни съдружници в тях са учредени като акционерни

²¹ Европейски съвет от 24 и 25 март 2011 г - Заключение, № EUCO 10/1/11, Брюксел, 25.3.2011 г.

²² Съобщение на Комисията до Европейския парламент, до Съвета, до Икономическия и социален комитет и до Комитета на регионите — Акт за единния пазар — Дванадесет лоста за насърчаване на растежа и укрепване на доверието — „Заедно за нов тип икономически растеж“, COM(2011) 206.

²³ Съобщение на Комисията „Европа 2020 — Стратегия за интелигентен, устойчив и приобщаващ растеж“, COM(2010) 2020.

²⁴ Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions, Smart Regulation in the European Union, COM(2010) 543 final. Please also see: http://ec.europa.eu/governance/better_regulation/index_en.htm

²⁵ ОВ 2010/C 45 E/10.

дружества или дружества с ограничена отговорност и, следователно, те следва да бъдат предмет на координационните мерки съгласно настоящата директива.

- (5) Освен това е необходимо на равнище ЕС да бъдат установени минимални еквивалентни правни изисквания за количеството финансова информация, която конкуриращите се предприятия следва да предоставят на обществеността.
- (6) Годишните финансови отчети следва да дават вярна и точна представа за активите, пасивите финансовото състояние и печалбата или загубата на предприятието. За тази цел следва да бъде указана задължителна структура на баланса и отчета за приходите и разходите, както и да бъде определено минималното съдържание на бележките към финансовите отчети и на доклада за дейността. Според принципа „мисли първо за малките“ обаче първоначално са определени съществени изисквания за малки предприятия, към които са добавени допълнителни необходими изисквания за средните и големите предприятия. Този подход следва да гарантира, че изготвянето на годишните финансови отчети не е непропорционално обременително.
- (7) Следва да се дадат определения на малките, средните и големите предприятия, които да се разграничават от гледна точка на общите активи, оборота и средния брой служители, тъй като тези параметри обикновено предоставят обективни данни за големината на предприятието.
- (8) С цел да се гарантира оповестяването на съпоставима и еквивалентна информация, при признаването и оценяването следва да се спазват принципите на действащо предприятие, предпазливост и начисляване. Не следва да се разрешават прихващания между отделни активи и пасиви и приходи и разходи, а елементите на активите и пасивите следва да се оценяват отделно. При представянето на позициите във финансовите отчети следва да се има предвид икономическата реалност или търговската същност на основната сделка или споразумение. Принципът на същественост следва да се прилага при признаването, оценяването, представянето и оповестяването във финансовите отчети.
- (9) Позициите, които се признават в годишните финансови отчети, следва да се оценяват въз основа на покупната цена или производствените разходи, за да се гарантира надеждността на информацията във финансовите отчети. Въпреки това държавите-членки следва да имат право да разрешат или изискат от предприятията преоценка на дълготрайните активи, за да може на ползвателите на финансовите отчети да бъде предоставена по-значима информация.
- (10) Необходимостта от съпоставимост на финансовата информация в целия Съюз налага изискването държавите-членки да разрешат отчитане по справедлива стойност за определени финансови инструменти. Освен това отчитането по справедлива стойност предоставя информация, която може да е от по-голямо значение за ползвателите на финансовите отчети, отколкото тази, основана на покупната цена/производствените разходи. Следователно държавите-членки следва да разрешат въвеждането на отчитане по справедлива стойност от всички предприятия или всякакви класове предприятия по отношение и на годишните, и на консолидираните финансови отчети или по отношение само на консолидираните финансови отчети. Освен това държавите-членки следва да

могат да разрешат или изискат отчитане по справедлива стойност на активи, различни от финансови инструменти.

- (11) Единната структура на баланса е необходима, за да се даде възможност на ползвателите на финансовите отчети да съпоставят финансовото състояние на предприятията в рамките на Съюза. Въпреки това държавите-членки следва да могат да разрешат на предприятията или да изискат от тях да изменят структурата и да представят баланс, в който са разграничени текущите и нетекущите позиции. Следва да е разрешена структура на отчета за приходите и разходите, показваща характера на разходите, и структура на отчета за приходите и разходите, показваща функцията на разходите. Държавите-членки следва да укажат използването на едната или и на двете споменати структури. Държавите-членки следва да имат право също така да разрешат на предприятията да представят отчет за резултатите от дейността вместо отчет за приходите и разходите, изготвен в съответствие с една от разрешените структури. За малките и средните предприятия следва да се осигурят опростени варианти на изискваната структура.
- (12) С оглед на съпоставимостта следва да се осигури обща рамка за признаване, оценяване и представяне *inter alia* на корекциите в стойността, репутацията, провизиите, запасите от стоки и заместими вещи, както и приходите и разходите с извънредно голям размер или обхват.
- (13) Информацията, която се представя в баланса или отчета за приходите и разходите, следва да бъде съпътствана от оповестявания под формата на бележки към финансовите отчети. Ползвателите на финансовите отчети обикновено се нуждаят от ограничена допълнителна информация от малките предприятия, а съставянето на допълнителната информация, която трябва да бъде оповестена, може да е твърде скъпо за малките предприятия. Следователно за малките предприятия режимът на ограничено оповестяване е обоснован. Когато обаче дадено малко предприятие счита, че е от полза да направи допълнителни оповестявания от видовете, които се изискват от средните и големите предприятия, то следва да може да направи това.
- (14) Ползвателите на финансовите отчети, изготвени от средните и големите предприятия, обикновено се нуждаят от по-подробна информация. Поради това в определени области следва да се предоставят допълнителни оповестявания. Освобождаванията от някои от тези задължения за оповестяване следва да са обосновани, когато те биха могли да засегнат неблагоприятно определени лица или предприятието.
- (15) Докладът за дейността и консолидираният доклад за дейността са важни елементи на финансовото отчитане. Следва да се представи верен и точен преглед на развитието на дейността и на нейното състояние по начин, който да отговаря на големината и сложността ѝ. Информацията не следва да бъде ограничена до финансовите аспекти на дейността на предприятието и следва да се представи анализ на въздействието върху околната среда и на социалните аспекти на дейността, които са нужни за разбирането на развитието, резултатите и състоянието на предприятието. В случаите, когато консолидираният доклад за дейността и докладът за дейността на предприятието майка се представят като единен доклад, може да е целесъобразно да бъдат подчертани онези въпроси,

които са от значение за предприятията, включени в консолидирането като цяло. Въпреки това, с оглед на потенциалната тежест за средните предприятия, е уместно да се предвиди държавите-членки да могат да избират дали да отменят задължението за предоставяне на нефинансова информация в доклада за дейността на такива предприятия.

- (16) Държавите-членки следва да имат възможност да освобождават малките предприятия от задължението за изготвяне на доклад за дейността, при условие че в бележките към финансовите отчети те са включили данните, касаещи придобиването на собствени акции съгласно предвиденото в член 22, параграф 2 от Втората Директива 77/91/ЕИО на Съвета от 13 декември 1976 г. за съгласуване на гаранциите, които се изискват в държавите-членки за дружествата по смисъла на член 58, втора алинея от Договора, за защита на интересите както на съдружниците, така и на трети лица по отношение учредяването на акционерни дружества и поддържането и изменението на техния капитал с цел тези гаранции да станат равностойни²⁶.
- (17) Предвид факта, че предприятия, извършващи дейност в обществен интерес, могат да изпълняват важна роля в икономиките, в които функционират, разпоредбите на настоящата директива по отношение на декларацията за корпоративно управление следва да се прилагат за всички предприятия, извършващи дейност в обществен интерес.
- (18) Много предприятия са членове на обединения от предприятия. Следва да се изготвят консолидирани финансови отчети, така че на членовете и на трети страни да може да бъде предоставяна финансова информация, касаеща тези обединения от предприятия. Следователно националното законодателство, уреждащо консолидираните финансови отчети, следва да бъде съгласувано с цел постигане на целите за съпоставимост и еквивалентност на информацията, която предприятията следва да публикуват в Съюза.
- (19) По принцип консолидираните финансови отчети следва да представят дейностите на предприятието майка и неговите дъщерни предприятия като едно стопанско предприятие (група); предприятията, които са контролирани от предприятието майка, следва да се считат за дъщерни предприятия. Контролът следва да се основава на притежаването на мажоритарен дял от правата на глас, но контрол може да съществува също така, когато има споразумения с други акционери или съдружници. При определени обстоятелства контрол може да бъде действително упражняван, когато предприятието майка притежава мажоритарен дял от акциите или дяловете на дъщерното предприятие. Държавите-членки следва да имат право да изискват в консолидираните финансови отчети да бъдат включени предприятията, които нямат контролиращо взаимоотношение, но са под общо управление или имат общ административен, управителен или надзорен орган.
- (20) Дъщерното предприятие, което от своя страна е предприятие майка, следва да изготвя консолидирани финансови отчети. Въпреки това държавите-членки следва да имат право при определени обстоятелства да освобождават подобни

²⁶

ОВ L 26, 31.1.1977 г., стр. 1.

предприятия майка от задължението да изготвят такива консолидирани финансови отчети, при условие че техните членове и третите страни са защитени в достатъчна степен.

- (21) Малките групи следва да бъдат освободени от задължението да изготвят консолидирани финансови отчети, тъй като ползвателите на финансовите отчети на малките предприятия не се нуждаят от много подробна информация, а изготвянето на консолидирани финансови отчети в допълнение към годишните финансови отчети на предприятието майка и дъщерните предприятия може да бъде много скъпо. Държавите-членки следва да имат право да освобождават средните по големина групи от задължението да изготвят консолидирани финансови отчети на същото основание, свързано със съотношението на разходите и ползите.
- (22) Консолидирането изисква пълното включване на активите и пасивите и на приходите и разходите на тези предприятия, както и отделното оповестяване на неконтролиращите участия, в раздел „Капитал и резерви“ на консолидирания баланс, а също така отделното оповестяване на неконтролиращите участия в печалбата или загубата на групата в консолидираните отчети за приходите и разходите. Въпреки това следва да се направят необходимите корекции с цел да се премахне ефектът от финансовите взаимоотношения между консолидираните предприятия. По-специално, от консолидираните финансови отчети следва да се изключат задълженията и вземанията между предприятията, приходите и разходите по сделки между тях, както и печалбите и загубите от сделки между тях, когато са включени в отчетната стойност на активите.
- (23) При изготвянето както на годишните финансови отчети, така и на консолидираните финансови отчети следва да се прилагат едни и същи принципи на признаване и оценяване.
- (24) Асоциираните предприятия следва да бъдат включени в консолидираните отчети съгласно метода на собствения капитал. Държавите-членки следва да имат право да разрешат на предприятията под съвместно управление или да изискат от тях да бъдат пропорционално консолидирани в консолидираните финансови отчети.
- (25) Консолидираните финансови отчети следва да включват всички оповестявания под формата на бележки към финансовите отчети за консолидираните предприятия, взети като цяло. Наименованията, седалищата и дяловото участие на групата в капитала на предприятията следва да бъдат оповестени също така по отношение на дъщерните предприятия, асоциираните предприятия, съвместно управляваните предприятия и дяловите участия.
- (26) Годишните финансови отчети на всички предприятия, за които се прилага настоящата директива, следва да бъдат публикувани в съответствие с Директива 2009/101/ЕО. Въпреки това е целесъобразно да се предвиди предоставянето на определени дерогации за малки и средни предприятия и в това отношение.
- (27) Горещо се препоръчва на държавите-членки да разработят електронни системи за публикуване, които дават възможност на предприятията да подават счетоводни данни, в това число задължителни финансови отчети, само веднъж и

то във форма, която да ги прави достъпни за множество потребители, които лесно да могат да използват данните. Тези системи обаче не следва да са обременителни за малките и средните предприятия.

- (28) Като минимално изискване членовете на административните, управителните и надзорните органи на предприятието следва да носят колективна отговорност към предприятието за изготвянето и публикуването на годишните финансови отчети и докладите за дейността. Този подход следва да се прилага също така за членовете на административните, управителните и надзорните органи на предприятията, които изготвят консолидирани финансови отчети. Тези органи действат в рамките на предоставената им от националното законодателство компетентност. Това не следва да пречи на държавите-членки да отидат по-далече и да предвидят пряка отговорност към акционерите или дори към други заинтересовани страни.
- (29) Отговорността за изготвянето и публикуването на годишните финансови отчети и на консолидираните финансови отчети, както и на докладите за дейността и на консолидираните доклади за дейността, се основава на националното законодателство. Съответните разпоредби по отношение на отговорността, определени от всяка държава-членка съгласно националното ѝ законодателство, следва да са приложими за членовете на административните, управителните и надзорните органи. На държавите-членки следва да се разреши да определят степента на отговорността.
- (30) С цел да се насърчи надеждното финансово отчитане в целия Съюз, членовете на органа на предприятието, който отговаря за изготвянето на финансовите му отчети, следва да са задължени да гарантират, че финансовата информация, включена в годишните финансови отчети и годишните доклади за дейността на предприятието, дава вярна и точна представа.
- (31) На годишните финансови отчети и на консолидираните финансови отчети следва да се извършва одит. Изискването одитното мнение да посочва дали годишните или консолидираните финансови отчети дават вярна и точна представа в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане не представлява ограничение на обхвата на това мнение, а изяснява контекста, в който то се изразява. Годишните финансови отчети на малки предприятия не следва да подлежат на споменатото задължение за извършване на одит, тъй като одитът може да представлява значителна административна тежест за тази категория предприятия, а в много от малките предприятия едни и същи лица са както акционери, така и ръководство и, следователно, нямат голяма нужда трета страна да гарантира достоверността на финансовите отчети.
- (32) С цел да се осигури по-голяма прозрачност на плащанията, които се извършват към правителствата, големите предприятия и предприятията, извършващи дейност в обществен интерес, които осъществяват дейност в областта на добивната промишленост или дърводобив от девствени гори²⁷, следва да

²⁷

Определени в Директива 2009/28/ЕС като „естествено възобновяваща се гора с местни видове, където няма ясно видими признаци на човешка дейност и екологичните процеси не са съществено нарушени“.

оповестяват в отделен доклад на годишна основа съществения плащания, извършени към правителствата на държавите, в които осъществяват дейност. Такива предприятия функционират в държави, които са богати на природни ресурси, по-специално минерали, нефт, природен газ, както и девствени гори. Докладът следва да включва видовете плащания, които са съпоставими с оповестяваните от предприятие, участващо в Инициативата за прозрачност в добивната промишленост (ИПДП). Инициативата е допълнение към Плана за действие на ЕС за прилагане на законодателството в областта на горите, управлението и търговията²⁸ и регламента за дървения материал²⁹, които изискват от търговците с изделия от дървен материал да извършват надлежен комплексен анализ, за да не се позволява на пазара на ЕС да се продава незаконен дървен материал.

- (33) Докладите следва да служат за улесняване на правителствата на богатите на ресурси държави при прилагане на принципите и критериите на ИПДП³⁰ и при отчитане пред техните граждани на плащанията, които въпросните правителства получават от предприятията, осъществяващи дейност в добивната промишленост, или предприятията, извършващи дърводобив от девствени гори, в рамките на тяхната юрисдикция. Докладът следва да включва оповестявания на равнище държава и проект, като проектът се приема за най-ниското равнище оперативна отчетна единица, на което предприятието изготвя редовни вътрешни доклади за дейността, като концесия, географски басейн и т.н., когато по такива проекти е имало плащания. С оглед на общата цел за насърчаване на доброто управление в тези държави, съществеността на плащанията, които се отчитат, следва да бъде преценена по отношение на получаващото правителство. Могат да бъдат предвидени разнообразни критерии за същественост, като плащания в абсолютно изражение или като процентен праг (например плащания, надвишаващи определен процент от БВП на държавата), като те могат да бъдат определени посредством делегиран акт. В рамките на пет години от влизането в сила на директивата, Комисията следва да направи преглед на изискванията за докладване и отчитане и да докладва за неговите резултати. Прегледът следва да анализира ефективността на изискванията при отчитане на международното развитие, в частност в области като конкурентоспособността и енергийната сигурност, както и опита на съставителите и ползвателите на информацията във връзка с плащанията, а също така дали би било целесъобразно включването на допълнителна информация за тях като крайните данъчни ставки и информация за получателя (за банковата му сметка).
- (34) В съответствие със заключенията на срещата на върха на Г-8 в Deauville през май 2011 г. и с оглед насърчаването на равнопоставени условия на конкуренция в международен мащаб, Комисията следва да подтиква всички международни

²⁸ Регламент (ЕО) № 2173/2005 на Съвета от 20 декември 2005 година за установяването на схема на разрешителни FLEGT за вноса на дървесина в Европейската общност, ОВ L 347, 30.12.2005 г., стр. 33.

²⁹ Регламент (ЕС) № 995/2010 на Европейския парламент и на Съвета от 20 октомври 2010 г. Предприятията, които внасят изделия от дървен материал по силата на доброволните споразумения на ЕС са освободени от това изискване.

³⁰ ИПДП (2005 г.), Инициатива за прозрачност на добивната промишленост, Сборник, на разположение на: <http://eiti.org/document/sourcebook>.

партньори да приемат подобни изисквания. В тази връзка изключително важно е продължаването на работата по съответния международен счетоводен стандарт.

- (35) С цел да се вземат предвид бъдещите промени в законите на държавите-членки и в законодателството на Съюза по отношение на видовете дружества, Комисията следва да бъде оправомощена да приема делегирани актове в съответствие с член 290 от Договора относно актуализирането на списъците с предприятия, които се съдържат в приложения I и II. Делегирани актове следва да се използват също така за адаптиране на критериите за големина на предприятията, тъй като с течение на времето инфлацията ще подкопае тяхната действителна стойност. От особено значение е Комисията да провежда съответните консултации в хода на своята подготвителна работа, в това число на експертно равнище. С цел да се гарантира съответно и подходящо равнище на оповестяване на плащанията към правителствата от страна на добивната промишленост и предприятията, извършващи дърводобив от девствени гори, и да се гарантира еднообразното прилагане на настоящата директива, Комисията следва да бъде оправомощена да приема делегирани актове в съответствие с член 290 от Договора по отношение на уточняването на понятието за същественост на плащанията.
- (36) При подготовката и съставянето на делегирани актове Комисията следва да гарантира едновременно, своевременно и подходящо предаване на съответните документи на Европейския парламент и на Съвета.
- (37) Тъй като целите на настоящата директива, а именно улесняване на трансграничните инвестиции и подобряване на съпоставимостта и публичното доверие във финансовите отчети и докладите в целия Съюз чрез подобрени и последователни специфични оповестявания, не могат да бъдат постигнати от държавите-членки в достатъчна степен и, следователно, поради мащаба и въздействието на настоящата директива, могат да бъдат постигнати в по-голяма степен на равнище ЕС, Съюзът може да приема мерки в съответствие с принципа на субсидиарност, предвиден в член 5 от Договора за Европейския съюз. В съответствие с принципа на пропорционалност, предвиден в споменатия член, настоящата директива не надхвърля необходимото за постигането на поставените цели.
- (38) Настоящата директива зачита основните права и спазва основните принципи, признати по-специално в Хартата за основните права на Европейския съюз,

ПРИЕХА НАСТОЯЩАТА ДИРЕКТИВА:

ГЛАВА I

ОБХВАТ, ОПРЕДЕЛЕНИЯ И КАТЕГОРИИ ПРЕДПРИЯТИЯ

Член 1

Обхват

1. Предвидените в настоящата директива координационни мерки се прилагат към:
 - а) законовите, подзаконовите и административните разпоредби на държавите-членки, свързани с изброените в приложение I видове предприятия;
 - б) законовите, подзаконовите и административните разпоредби на държавите-членки, свързани с изброените в приложение II видове предприятия, когато всички неограничено отговорни съдружници са предприятия измежду посочените в приложение I или предприятия, които не са регулирани от законодателството на държава-членка, но чиято правно-организационна форма е сравнима с формите, посочени в член 1 от Директива 2009/101/ЕО;
 - в) видовете предприятия, изброени в приложение II, когато всички неограничено отговорни съдружници са:
 - i) предприятия от видовете, изброени в приложение I, или предприятия, които не са регулирани от законодателството на държава-членка, но чиято правно-организационна форма е сравнима с формите, посочени в член 1 от Директива 2009/101/ЕО; или
 - ii) предприятия от видовете, изброени в приложение II, когато всички неограничено отговорни съдружници са предприятия от видовете, посочени в приложение I, или предприятия, които не са регулирани от законодателството на държава-членка, но чиято правно-организационна форма е сравнима с формите, посочени в член 1 от Директива 2009/101/ЕО.
2. Комисията се оправомощава да актуализира, чрез делегирани актове в съответствие с член 42, споменатите в параграф 1 списъци, които са поместени в приложения I и II.

Определения

За целите на настоящата директива се прилагат следните определения:

- 1) „предприятия, извършващи дейност в обществен интерес“ означава предприятия, които се регулират от правото на държава-членка, съгласно определението в член 2, точка 13 от Директива 2006/43/ЕО³¹;
- 2) „дялово участие“ означава права върху капитала на други предприятия, независимо дали са удостоверени или не с документи, които имат за цел да допринесат за дейността на предприятието, което притежава тези права, чрез създаване на трайна връзка с тези предприятия. Притежаването на част от капитала на друго предприятие се смята за дялово участие, ако надхвърля процент, чиято минимална граница държавите-членки могат да фиксират най-много на 20 %;
- 3) „свързано лице“ има същото значение, както в Международен счетоводен стандарт 24, приет с Регламент (ЕО) № 1126/2008;
- 4) „дълготрайни активи“ означава активите, които са предназначени да се използват продължителен период от време за целите на дейността на предприятието;
- 5) „нетен оборот“ означава сумите, които са получени от продажбата на продукти и предоставянето на услуги, след като се извадят търговските отстъпки, данък добавена стойност и други данъци, пряко свързани с оборота;
- 6) „покупна цена“ означава платимата цена и всички разходи, свързани с покупката.
- 7) „производствени разходи“ означава покупната цена на суровините, консумативите и другите разходи, които са пряко относими към въпросното изделие. Може да бъде включена и разумна част от други разходи, които непряко са относими към въпросното изделие, доколкото те са свързани с периода на производство. Не се включват разходите за дистрибуция;
- 8) „корекции в стойността“ означава корекции, чието предназначение е да се вземат предвид намаленията в стойностите на отделните активи, които са установени към датата на баланса, независимо от това дали намалението е окончателно или не;
- 9) „предприятие майка“ означава предприятие, което контролира едно или повече дъщерни предприятия;
- 10) „дъщерно предприятие“ означава предприятие, което е контролирано от предприятие майка;

³¹ ОВ L 157, 9.6.2006 г., стр. 87.

- 11) „група“ означава предприятие майка и всички негови дъщерни предприятия, включени при консолидирането;
- 12) „свързани предприятия“ означава всеки две или повече предприятия, които са свързани помежду си в група;
- 13) „асоциирано предприятие“ означава предприятие, в което друго предприятие притежава дялово участие и върху чиито оперативни и финансови политики другото предприятие упражнява значително влияние. Приема се, че дадено предприятие упражнява значително влияние върху друго предприятие, когато притежава 20 % или повече от правата на глас на акционерите или съдружниците в това предприятие;

Член 3

Категории предприятия и групи

1. Малките предприятия са предприятия, които към датите на техните баланси не надхвърлят праговете по два от следните три показателя:
 - а) обща сума на баланса: 5 000 000 EUR;
 - б) нетен оборот: 10 000 000 EUR;
 - в) среден брой на заетите лица през финансовата година: 50.
2. Средните предприятия са предприятия, които не са малки предприятия и към датите на техните баланси не надхвърлят праговете по два от следните три показателя:
 - а) обща сума на баланса: 20 000 000 EUR;
 - б) нетен оборот: 40 000 000 EUR;
 - в) среден брой на служителите през финансовата година: 250.
3. Големите предприятия са предприятия, които към датите на техните баланси надхвърлят праговете по два от следните три показателя:
 - а) обща сума на баланса: 20 000 000 EUR;
 - б) нетен оборот: 40 000 000 EUR;
 - в) среден брой на служителите през финансовата година: 250.
4. Малките групи са предприятия майка и дъщерни предприятия, които към датата на баланса на предприятието майка на консолидирана база не надхвърлят праговете по два от следните три показателя:
 - а) обща сума на баланса: 5 000 000 EUR;

- б) нетен оборот: 10 000 000 EUR;
 - в) среден брой на служителите през финансовата година: 50.
- 5. Средните групи са предприятия майка и дъщерни предприятия, които не са малки групи и към датата на баланса на предприятието майка на консолидирана база не надхвърлят праговете по два от следните три показателя:
 - а) обща сума на баланса: 20 000 000 EUR;
 - б) нетен оборот: 40 000 000 EUR;
 - в) среден брой на служителите през финансовата година: 250.
- 6. Държавите-членки разрешават да не се извършват прихващането, посочено в член 25, параграф 3, първа алинея, и изключването, посочено в член 25, параграф 7, при изчисляване на праговете по параграфи 4 и 5 от настоящия член. В такива случаи праговете за обща сума на баланса и нетен оборот се завишават с 20 %.
- 7. При държавите-членки, които не са приели еврото, сумата в националната парична единица, която е еквивалентна на сумите, посочени в параграфи 1—5, ще се получава чрез прилагане на обменния курс, публикуван в *Официален вестник на Европейския съюз* на датата на влизане в сила на всяка директива, определяща тези размери.
- 8. Ако към датата на баланса си предприятието е надхвърлило или вече не надхвърля праговете по два от трите показателя, посочени в параграфи 1—5, това обстоятелство се отразява върху прилагането на дерогациите, предвидени в настоящата директива, само ако настъпи през две последователни финансови години.
- 9. Общата сума на баланса, посочена в параграфи 1—5 от настоящия член, се състои от активите в групи А—Г от раздел „Активи“ на структурата по член 9.
- 10. С оглед извършване на корекция, за да се вземе предвид инфлацията, Комисията периодично проверява и чрез делегирани актове в съответствие с член 42, при необходимост, изменя определенията, посочени в параграфи 1—5 от настоящия член, като взема предвид инфлацията, публикувана в *Официален вестник на Европейския съюз*.

ГЛАВА 2

ОБЩИ РАЗПОРЕДБИ И ПРИНЦИПИ

Член 4

Общи разпоредби

1. Годишните финансови отчети съставляват неразделно цяло и за всички предприятия се състоят най-малко от баланс, отчет за приходите и разходите и бележки към финансовите отчети.

Държавите-членки могат да изискват предприятията, които не са малки предприятия, да включват и други отчети в годишните финансови отчети, в допълнение към документите, предвидени в първа алинея.

2. Годишните финансови отчети се съставят разбираемо и в съответствие с разпоредбите на настоящата директива.
3. Годишните финансови отчети дават вярна и точна представа за активите, пасивите, финансовото състояние и резултатите от дейността на предприятието. Ако прилагането на разпоредбите на настоящата директива не е достатъчно за получаването на вярна и точна представа за активите, пасивите, финансовото състояние и резултатите от дейността на предприятието, се предоставя допълнителна информация.
4. Ако в изключителни случаи прилагането на разпоредба от настоящата директива е несъвместимо със задължението по параграф 3, от тази разпоредба може да се дерогира, за да се получи вярна и точна представа за активите, пасивите, финансовото състояние и резултатите от дейността на предприятието. Всяка подобна дерогация се посочва и обосновава в бележките към финансовите отчети заедно с описание на въздействието върху активите, пасивите, финансовото състояние и резултатите от дейността.
5. Държавите-членки могат да изискват предприятията, които не са малки предприятия, да оповестяват в годишните си финансови отчети и други данни наред с информацията, която трябва да бъде оповестена в съответствие с настоящата директива.

Член 5

Общи принципи за финансово отчитане

1. Позициите, които се представят в годишните финансови отчети, се признават и оценяват в съответствие със следните общи принципи:

- а) предполага се, че предприятието осъществява дейността си като действащо предприятие;
 - б) счетоводните политики и методите за остойностяване се прилагат последователно в различните финансови години;
 - в) признаването и оценяването са основани на принципа на предпазливостта и по-специално:
 - i) могат да се признават само печалби, реализирани към датата на баланса;
 - ii) признават се всички пасиви, възникнали в течение на съответната финансова година или предходна финансова година, дори ако тези пасиви са станали известни едва през периода между датата на баланса и датата на съставянето му;
 - iii) признават се всички амортизации, независимо от това дали резултатът в края на финансовата година е печалба или загуба;
 - г) сумите, които са признати в баланса и в отчета за приходите и разходите, се изчисляват по метода на начисляването;
 - д) началният баланс за всяка финансова година се равнява с крайния баланс за предходната финансова година;
 - е) елементите позициите активи и пасиви се оценяват поотделно;
 - ж) забраняват се каквито и да било прихващания между позиции на активите и пасивите или между позиции на приходите и разходите;
 - з) позициите в отчета за приходите и разходите и в баланса се представят с оглед на същността на отчитаната сделка или споразумение;
 - и) позициите, които са признати във финансовите отчети, се оценяват в съответствие с принципа на покупната цена или на производствените разходи;
 - й) при признаването, оценяването, представянето и оповестяването в годишните финансови отчети се взема предвид съществеността на съответните позиции.
2. В допълнение към сумите, признати съгласно параграф 1, буква в), подточка ii), държавите-членки могат да разрешат или да изискат признаване на всички предвидими задължения и евентуални загуби, възникнали в течение на въпросната финансова година или на предходна такава, дори ако тези задължения или загуби са станали явни едва между датата на баланса и датата на съставянето му.
3. Отклонения от тези общи принципи са допустими само в изключителни случаи, за да се получи вярна и точна представа за активите, пасивите, финансовото състояние и резултатите от дейността на предприятието. Всички

такива отклонения се оповестяват и обосновават в бележките към финансовите отчети заедно с оценка на въздействието им върху активите, пасивите, финансовото състояние и резултатите от дейността.

Член 6

Алтернативен метод за оценяване на дълготрайни активи по преоценена стойност

1. Чрез дерогация от член 5, параграф 1, подточка i) държавите-членки могат да разрешат на всички предприятия или на всички категории предприятия или да изискат от тях оценяване на дълготрайните активи по преоценена стойност. Ако националното законодателство предвижда такова оценяване, то определя неговото съдържание и граници, както и правилата за неговото прилагане.
2. Когато се прилага параграф 1, размерът на разликите между оценката, направена по метода на покупната цена или производствените разходи, и оценката, направена по метода на преоценката, се отнася към резерва от преоценка в „Капитал и резерви“.

Резервът от преоценка по всяко време може да бъде капитализиран изцяло или частично.

Резервът от преоценка се намалява, когато прехвърлените в него суми вече не са необходими за отчитането по метода на преоценката. Държавите-членки могат да въведат правила за използването на резерва от преоценка, при условие че прехвърляне от този резерв към отчета за приходите и разходите се извършва само ако прехвърлените суми са записани като разходи в този отчет или отразяват действително настъпило увеличение на стойността. Прякото или непряко разпределяне на каквато и да е част от резерва се допуска само ако тя представлява действително реализирана печалба.

Резервът от преоценка не може да бъде намаляван освен в съответствие с втората и третата алинея на настоящия параграф.

3. Корекциите в стойността се изчисляват всяка година въз основа на преоценената сума. Въпреки това, чрез дерогация от членове 8 и 12, държавите-членки могат да разрешат или да изискват в съответните позиции от структурите, предвидени в членове 13 и 14, да бъде отразен само размерът на корекцията в стойността, получен в резултат на оценяване по метода на покупната цена или производствените разходи, а разликата, получена в резултат на оценяване по метода на преоценката съгласно настоящия член, да бъде отразена отделно в структурите.

Алтернативен метод за оценяване по справедлива стойност

1. Чрез дерогация от член 5, параграф 1, подточка i) и при спазване на условията, предвидени в настоящия член:
 - а) държавите-членки разрешават на всички предприятия или категории предприятия или изискват от тях оценяване по справедлива стойност на финансовите инструменти, в това число деривативните финансови инструменти;
 - б) държавите-членки разрешават на всички предприятия или категории предприятия или изискват от тях оценяване на определени категории активи, различни от финансови инструменти, по стойности, определени по отношение на справедливата стойност.

Това разрешение или изискване може да се прилага само към консолидираните финансови отчети.
2. По смисъла на настоящата директива, договорите за основни продукти, които дават право на всяка от страните по договора да изпълни задълженията си по него чрез плащане в брой или чрез финансов инструмент, се считат за деривативни финансови инструменти, освен при изпълнение на следните условия:
 - а) те са били сключени и продължават да отговарят на изискванията на предприятието за очаквана покупка, продажба или употреба;
 - б) те са били сключени като договори за основни продукти от самото начало;
 - в) очаква се позицията по тях да бъде приключена посредством реална доставка на основния продукт.
3. Параграф 1, буква а) се прилага само за следните пасиви:
 - а) пасиви, държани като част от търговски портфейл;
 - б) деривативни финансови инструменти.
4. Оценяването съгласно параграф 1, буква а) не се прилага за следните:
 - а) недеривативни финансови инструменти, държани до техния падеж;
 - б) инициирани от предприятията заеми и вземания, които не се държат с цел търговия;
 - в) дялови участия в дъщерни предприятия, асоциирани предприятия и съвместни предприятия, инструменти на собствения капитал, емитирани от предприятието, договори, при които заплащането зависи от

евентуалното настъпване на дадено събитие в бизнес комбинация, както и други финансови инструменти с такива особени характеристики, че съгласно общоприетото трябва да се отчитат различно от другите финансови инструменти.

5. Чрез дерогация от член 5, параграф 1, подточка i) по отношение на всички активи и пасиви, които отговарят на изискванията за хеджирани количества съгласно отчитането на хеджирането по справедлива стойност, или установени части от такива активи или пасиви, държавите-членки могат да разрешат оценяване към съответната стойност, изисквана съгласно системата за хеджиране.
6. Чрез дерогация от параграфи 3 и 4 от настоящия член държавите-членки могат да разрешат или изискат признаване, оценяване и оповестяване на финансовите инструменти в съответствие с международните счетоводни стандарти, които са приети съгласно Регламент (ЕО) № 1606/2002.
7. По смисъла на настоящия член, справедливата стойност се определя по отношение на следните стойности:
 - а) пазарната стойност на онези финансови инструменти, за които лесно може да се идентифицира надежден пазар. Когато за даден инструмент не може лесно да се идентифицира пазарна стойност, но за компонентите му или за подобен инструмент може да се идентифицира такава, пазарната стойност може да се изведе от пазарната стойност на компонентите или от тази на подобния инструмент;
 - б) стойност, получена посредством общоприетите модели и техники на оценяване за онези инструменти, за които не може лесно да се идентифицира надежден пазар. В такъв случай моделите и техниките на оценяване осигуряват достатъчно точно приближение на пазарната стойност.

Онези финансови инструменти, които не могат да се оценят надеждно по никой от методите, описани в букви а) и б), се оценяват в съответствие с принципа на покупната цена или производствените разходи.
8. Независимо от член 5, параграф 1, буква в), когато даден финансов инструмент се оценява по справедлива стойност, всяка евентуална промяна в стойността се включва в отчета за приходите и разходите. Такава промяна обаче се включва пряко в резерва по справедлива стойност, когато:
 - а) отчитаният инструмент е хеджиращ инструмент при система за отчитане на хеджирането, която позволява част от промяната или цялата промяна в стойността да не се показва в отчета за приходите и разходите; или
 - б) промяната в стойността е свързана с курсова разлика, възникваща по повод на паричен актив, който представлява част от нетната инвестиция на предприятието в чуждестранно предприятие.

Държавите-членки могат да разрешат или да изискват промяната в стойността на финансов актив, който е на разположение за продажба и който не е

деривативен финансов инструмент, да се включват директно в резерва по справедлива стойност. Резервът по справедлива стойност се коригира, когато величините, регистрирани там, вече не са необходими за изпълнение на букви а) и б).

9. Независимо от член 5, параграф 1, буква в), когато активи, които не са финансови инструменти, се оценяват по справедлива стойност, държавите-членки могат да разрешат на всички предприятия или категории предприятия или изискат от тях промените в стойността да се включват в отчета за приходите и разходите.

ГЛАВА 3

БАЛАНС И ОТЧЕТ ЗА ПРИХОДИТЕ И РАЗХОДИТЕ

Член 8

Общи разпоредби по отношение на баланса и отчета за приходите и разходите

1. Структурата на баланса и на отчета за приходите и разходите не се променя през различните финансови години. Отклонения от този принцип се допускат в изключителни случаи с цел получаване на вярна и точна представа за активите, пасивите, финансовото състояние и резултатите от дейността на предприятието. Всяко такова отклонение се оповестява и обосновава в бележките към финансовия отчет.
2. В баланса и в отчета за приходите и разходите позициите по членове 9, 13 и 14 се представят отделно в посочения ред. По-подробно подразделяне на позициите се допуска, при условие че се спазва структурата. Нови позиции могат да се добавят, при условие че съдържанието им не е отразено в никой раздел, включен в структурата. Държавите-членки могат да изискват такова подразделяне или добавяне на нови позиции.
3. Структурата, номенклатурата и терминологията на позициите в баланса и в отчета за приходите и разходите, които са означени с арабски цифри, задължително се приспособяват, ако това се налага поради особения характер на предприятието. Държавите-членки могат да въведат изискване за такова приспособяване при предприятия в определен стопански отрасъл.
4. По отношение на всяка позиция от баланса или от отчета за приходите и разходите се представя цифрата, която се отнася до съответната позиция за предходната финансова година. В бележките към финансовите отчети се оповестява и обосновава всеки случай на несъпоставимост или на каквато и да било корекция.
5. Държавите-членки могат да разрешат или да изискват приспособяване на структурата на баланса и на отчета за приходите и разходите с цел отразяване на разпределението на печалбата или третирането на загубата.

6. По отношение на асоциираните предприятия:

- а) държавите-членки могат да разрешат на асоциираните предприятия или да изискат от тях да се отчитат в годишните финансови отчети по метода на собствения капитал съгласно член 27, параграфи 2—8, като се вземат предвид съществения корекции в резултат на особените характеристики на годишните финансови отчети спрямо консолидираните финансови отчети;
- б) държавите-членки могат да разрешат или изискват част от печалбата или загубата, относима към асоциираното предприятие, да се признава в отчета за приходите и разходите само до размера на сумата, която отговаря на дивидентите, които вече са получени или чието плащане може да се изиска;
- в) когато печалбата или загубата, относима към асоциираното предприятие, която е призната в отчета за приходите и разходите, превишава сумата на дивидентите, които вече са получени или чието плащане може да се изиска, размерът на разликата се отнася към резерв, който не може да се разпределя сред акционерите.

Член 9

Структура на баланса

За представянето на баланса държавите-членки задължително предвиждат структурата по-долу:

Активи

А. Записан невнесен капитал

от който изискуем капитал

(освен ако националното законодателство не предвижда записване на изискуемия капитал в „Капитал и резерви“. В този случай частта от капитала, която е изискуема, но още не е внесена, се записва като актив в група А или в група В, II), 5)).

Б. Дълготрайни активи

1. Нематериални активи

- 1. Разходи за научно-изследователска и развойна дейност, ако националното законодателство допуска записването им като активи.
- 2. Концесии, патенти, лицензи, търговски марки, както и аналогични права и активи, ако те са:
 - а) придобити възмездно и не трябва да бъдат записани в група В, I), 3); или

б) създадени от самото предприятие, доколкото националното законодателство допуска записването им като активи.

3. Репутация, ако тя е придобита възмездно.

4. Плащания по сметка.

II. Материални активи

1. Земя и сгради.

2. Машини и съоръжения.

3. Други приспособления и движими вещи, инструменти и оборудване.

4. Плащания по сметка и материални активи в процес на изграждане.

III. Финансови активи

1. Дялове в свързани предприятия.

2. Заеми, предоставени на свързани предприятия.

3. Дялови участия.

4. Заеми, предоставени на предприятия, в които дружеството има дялово участие.

5. Права, имащи характер на дълготрайни активи.

6. Други заеми.

7. Собствени акции или дялове (с означение на номиналната им стойност, а ако такава липсва — отчетната им стойност), ако националното законодателство допуска записването им в баланса.

В. Краткотрайни активи

I. Материални запаси

1. Суровини и консумативи.

2. Продукти с незавършено производство.

3. Готова продукция и стоки за продажба.

4. Плащания по сметка.

II. Вземания

(Вземания, които стават дължими и изискуеми след повече от една година, се записват отделно за всяка група.)

1. Вземания, произтичащи от продажби и доставки на услуги.

2. Вземания към свързани предприятия.
3. Вземания към предприятия, в които дружеството има дялово участие.
4. Други вземания.
5. Записан и изискуем, но невнесен капитал (освен ако националното законодателство предвижда записване на изискуемия капитал като актив в група А).
6. Предоставени аванси и натрупани приходи (освен ако националното законодателство предвижда да бъдат отразени като актив в група Г).

III. Инвестиции

1. Дялове в свързани предприятия.
2. Собствени акции или дялове (с означение на номиналната им стойност, а ако такава липсва — отчетната им стойност), ако националното законодателство допуска записването им в баланса.
3. Други инвестиции.

IV. Парични средства в банки и в брой

Г. Предоставени аванси и натрупани приходи

(освен ако националното законодателство предвижда записване на предоставените аванси и натрупани приходи като актив в група В, II), 6)).

Капитал, резерви и пасиви

А. Капитал и резерви

I. Записан капитал

(освен ако националното законодателство предвижда в тази позиция да бъде записан изискуемият капитал. В този случай размерът на записания капитал и на внесения капитал се записват поотделно).

II. Премии от емисии на акции

III. Резерви от преоценка

IV. Резерви

1. Законов резерв, ако националното законодателство изисква такъв.
2. Резерв за собствените акции или дялове, ако националното законодателство изисква такъв, без да се засяга член 22, параграф 1, буква б) от Директива 77/91/ЕИО.

3. Резерви по устав.
4. Други резерви, в това число резерва по справедлива стойност.

V. Печалби или загуби, пренесени от предходни години

VI. Годишен резултат от дейността

Б. Провизии

1. Провизии за пенсии и сходни задължения.
2. Провизии за данъци.
3. Други провизии.

В. Задължения

(Задълженията, които стават дължими и изискуеми в срок до една година, и задълженията, които стават дължими и изискуеми след повече от една година, се записват поотделно за всяка позиция и за общия сбор на тези позиции.)

1. Заеми, като конвертируемите заеми се записват отделно.
2. Задължения към кредитни институции.
3. Плащания, получени във връзка с поръчки, ако не са записани отделно като намаляване на запасите.
4. Задължения, произтичащи от покупко-продажби и предоставяне на услуги.
5. Задължения по менителници.
6. Задължения към свързани предприятия.
7. Задължения към предприятия, в които дружеството има дялово участие.
8. Други задължения, включително данъци и обществено осигуряване.
9. Натрупани задължения и приходи за бъдещи периоди (освен ако националното законодателство предвижда записването им в група Г в раздел „Натрупани задължения и приходи за бъдещи периоди“).

Г. Натрупани задължения и приходи за бъдещи периоди

(освен ако националното законодателство предвижда записването им в група В, 9) в раздел „Задължения“).

Член 10

Алтернативно представяне на баланса

Вместо представянето на позициите в съответствие със структурата по член 9 държавите-членки могат да разрешат на предприятията или определени категории предприятия или да изискат от тях да представят тези позиции на базата на разграничаването между текущи и нетекущи позиции, при условие че предоставената информация е най-малкото равностойна на тази, която иначе се изисква от член 9.

Член 11

Специални разпоредби относно определени позиции от баланса

1. Когато един актив или пасив се отнася до няколко позиции в структурата, връзката му с другите позиции се посочва в позицията, в която е записан този актив или пасив, или в бележките към финансовите отчети.
2. Собствените акции или дялове и акциите в свързани предприятия могат да се записват само в позициите, предвидени за тази цел.
3. Записването на отделен актив като дълготраен или краткотраен зависи от предназначението му.
4. Правата върху недвижимо имущество и други подобни права съгласно определеното в националното законодателство се записват в „Земя и сгради“.
5. Покупната цена или производствените разходи на дълготрайните активи с ограничен срок на използване се намаляват с корекции в стойността, изчислени така, че да позволяват систематичното отписване на тези активи през целия срок на използване, като се има предвид следното:
 - а) стойността на финансовите дълготрайни активи може да се коригира, така че те да бъдат оценени на по-ниска стойност, с която ще бъдат записани на датата на баланса;
 - б) стойността на финансовите активи се коригира независимо от това дали срокът им на използване е ограничен, така че те да бъдат оценени на по-ниската стойност, с която ще бъдат записани на датата на баланса, ако се очаква трайно намаляване на стойността им;
 - в) корекциите в стойността, посочени в букви а) и б), се отнасят към отчета за приходите и разходите и се посочват отделно в бележките към финансовите отчети, ако не са записани отделно в отчета за приходите и разходите;
 - г) оценяването на по-ниската стойност по букви а) и б) не може да продължи след отпадането на причините за внасяне на корекции в

стойността. Тази разпоредба не се прилага за корекции в стойността, направени по отношение на репутацията.

6. Стойността на краткотрайните активи се коригира с цел те да бъдат отразени така че да бъдат записани с по-ниска пазарна стойност, а при особени обстоятелства — с друга, по-ниска стойност към датата на баланса.

Оценяването с по-ниската стойност, предвидено в първата алинея, не може да продължи след отпадане на причините за внасяне на корекции.

7. Лихвите върху заемния капитал за финансиране на производство на дълготрайни или краткотрайни активи могат да бъдат включени в производствените разходи, ако се отнасят до периода на производството. Всяко прилагане на настоящата разпоредба се оповестява в бележките към финансовите отчети.
8. Държавите-членки могат да разрешат покупната цена или производствените разходи на запасите от стоки от една и съща категория и на всички заместими вещи, включително инвестициите, да бъде изчислявана по средно претеглени цени, по реда на постъпването им „first in — first out“ (метод „FIFO“) или друг подобен метод.
9. Ако националното законодателство допуска включването на разходите за научно-изследователска и развойна дейност в раздел „Активи“, тези разходи се отписват след максимален срок от пет години. До пълното отписване на разходите за научно-изследователска и развойна дейност не може да се извършва разпределение на печалбата, освен ако стойността на резервите и пренесената печалба за разпределяне е най-малко равна на стойността на неотписаните разходи.

В изключителни случаи държавите-членки могат да разрешат дегорации от разпоредбите на предходната алинея. Тези дерогации и причините за тях се оповестяват в бележките към финансовите отчети.

10. Репутацията се отписва систематично в течение на нейния полезен живот. Когато той не може да бъде надеждно определен, репутацията се отписва след максимален срок от пет години. В бележките към финансовите отчети се посочва обяснение за периода(ите), след който(които) се отписва репутацията.
11. Провизиите обхващат пасиви, чиито характер е ясно определен и които към датата на баланса или има вероятност да настъпят, или е сигурно, че ще настъпят, но не е сигурна стойността им или датата, на която ще възникнат.

Държавите-членки могат да разрешат също така създаването на провизии, предназначени да покрият разходи, чиито характер е ясно определен и които към датата на баланса или има вероятност да настъпят, или е сигурно, че ще настъпят, но не е сигурна стойността им или датата, на която ще възникнат.

Провизията представлява оптималната оценка на разходите, които има вероятност да бъдат направени или — при пасив — необходимата сума за уреждането му към датата на баланса.

Член 12

Структура на отчета за приходите и разходите

1. При съставянето на отчета за приходите и разходите държавите-членки задължително предписват едната или и двете структури по членове 13 и 14. Ако една държава-членка предприше и двете структури, тя може да разреши на предприятията да избират измежду структурите.
2. Чрез дерогация от член 4, параграф 1 държавите-членки могат да разрешават на предприятията или да изискват от всички предприятия или от определени категории предприятия да представят отчет за своето изпълнение вместо представяне на позициите на приходите и разходите в съответствие с членове 13 и 14, при условие че предоставената информация е най-малко равностойна на тази, която иначе се изисква съгласно членове 13 и 14.

Член 13

Структура на отчета за приходите и разходите — според характера на разходите

1. Нетен оборот.
2. Изменение на запасите от готова продукция и на незавършеното производство.
3. Дейност, извършена от предприятието за собствени нужди и капитализирана.
4. Други приходи от дейността.
5. а) суровини и консумативи.
б) други външни разходи.
5. Разходи за персонала:
а) работни заплати;
б) разходи за обществено осигуряване, като разходите за пенсии се посочват отделно.
7. а) корекции в стойността на дълготрайните материални и нематериални активи;
б) корекции в стойността на краткотрайните активи, ако надхвърлят размера на корекциите в стойността, обичайни за съответното предприятие.
8. Други разходи за дейността.
9. Приходи от дялово участие, като получените от свързани предприятия се посочват отделно.

10. Приходи от други инвестиции и вземания, които съставляват част от дълготрайните активи, като получените от свързани предприятия се посочват отделно.
11. Други приходи от лихви и аналогични приходи, като получените от свързани предприятия се посочват отделно.
12. Корекции в стойността на финансовите активи и на инвестициите, държани като краткотрайни активи.
13. Платими лихви и аналогични разходи, като отнасящите се до свързани предприятия се посочват отделно.
14. Данъци върху резултата от обичайната дейност.
15. Резултат от обичайната дейност след облагането с данъци.
16. Други данъци, невключени в позиции 1—15.
17. Резултат за финансовата година.

Член 14

Структура на отчета за приходите и разходите — според функцията на разходите

1. Нетен оборот.
2. Производствени разходи (включително корекции в стойността).
3. Брутна печалба или загуба.
4. Разходи за разпространение (включително корекции в стойността).
5. Административни разходи (включително корекции в стойността).
6. Други приходи от дейността.
7. Приходи от дялови участия, като получените от свързани предприятия се посочват отделно.
8. Приходи от други инвестиции и вземания, които съставляват част от дълготрайните активи, като получените от свързани предприятия се посочват отделно.
9. Други приходи от лихви и аналогични приходи, като получените от свързани предприятия се посочват отделно.
10. Корекции в стойността на финансовите активи и на инвестициите, държани като краткотрайни активи.

11. Задължения от лихви и аналогични задължения, като отнасящите се до свързани предприятия се посочват отделно.
12. Данъци върху резултата от дейността.
13. Резултат от дейността след облагането с данъци.
14. Други данъци, невключени в позиции 1—13.
15. Резултат за финансовата година.

Член 15

Специална разпоредба по отношение на отчета за приходите и разходите

Изключително големите или шитокообхватни отделни позиции от приходите или разходите се оповестяват отделно в отчета за приходите и разходите, като предприятието предоставя обяснения за техния размер и характер в бележките към финансовите отчети.

Член 16

Опростяване за малки и средни предприятия

1. Държавите-членки разрешават на малките предприятия да изготвят съкратени баланси, в които са включени само разделите, означени с букви и римски цифри в член 9, като изискваната информация в скоби в група В, II) от раздел „Активи“ и група В от раздел „Капитал, резерви и пасиви“ се посочва отделно, но като обща сума за всички включени групи.
2. Държавите-членки разрешават на малките и средни предприятия да изготвят съкратен отчет за приходите и разходите в рамките на следните граници:
 - а) в член 13, позиции 1—5 могат да се групират в една позиция, наречена „Брутен резултат“;
 - б) в член 14, позиции 1, 2, 3 и 6 могат да се групират в една позиция, наречена „Брутен резултат“.

ГЛАВА 4

БЕЛЕЖКИ КЪМ ФИНАНСОВИТЕ ОТЧЕТИ

Член 17

Съдържание на бележките към финансовите отчети, което важи за всички предприятия

1. Наред с информацията, която се изисква от други разпоредби на настоящата директива, в бележките към финансовите отчети всички предприятия оповестяват най-малко информация за:
 - а) възприетите счетоводни политики, по-специално метода на оценяване на отделните позиции в годишните финансови отчети;
 - б) ако дълготрайните активи са оценени по преоценена стойност, таблица, показваща изменението на резерва от преоценка в рамките на финансовата година заедно с обяснение на данъчното третиране на съдържащите се позиции; балансовата сума, която би била призната, ако дълготрайните активи не са били преоценени;
 - в) когато финансовите инструменти се оценяват по справедлива стойност, се оповестява следното:
 - i) основните допускания, които са в основата на моделите и техниките на остойностяване, когато справедливата стойност е определена съгласно член 7, параграф 7, буква б);
 - ii) за всяка една категория финансови инструменти — справедливата стойност, промените в стойността, включени директно в отчета за приходите и разходите, както и промените, включени в резерва по справедлива стойност;
 - iii) за всеки един клас деривативни финансови инструменти — информация относно обхвата и естеството на инструментите, включително важните условия и положения, които могат да повлияят на количеството, времето и сигурността на бъдещите парични потоци;
 - iv) таблица, показваща изменението на резерва на справедливата стойност в рамките на финансовата година;
 - г) общ размер на всички финансови задължения, гаранции или непредвидени разходи, които не са включени в баланса, с означение на характера и формата на предоставените вещни обезпечения; задълженията, свързани с пенсии, и задълженията към свързани или асоциирани предприятия се посочват отделно;

- д) характера и стопанската цел на договореностите на предприятието, които не са включени в баланса, и финансовото въздействие на тези договорености върху предприятието;
 - е) естеството на съществените събития, възникнали след края на годината, които не са отразени в отчета за приходите и разходите или в баланса, и финансовото въздействие на тези събития;
 - ж) размер на задълженията на предприятието, които стават дължими и изискуеми след повече от пет години, както и размер на всички задължения на предприятието, за които то е предоставило вещно обезпечение, с означение на характера и формата на обезпечението;
 - з) сделки, сключени със свързани лица от страна на предприятието, включително стойността на такива сделки, характера на взаимоотношенията със свързаното лице и друга информация за сделките, необходима за оценка на финансовото състояние на предприятието, ако такива сделки не са били сключени при нормални пазарни условия. Информацията относно отделните сделки може да бъде обобщена според техния характер, освен когато информацията е необходима за оценка на въздействието на сделките със свързани лица върху финансовото състояние на предприятието.
2. Освен изискваното в настоящия член, държавите-членки не изискват допълнителни оповестявания от малките предприятия.
3. Когато в съответствие с настоящата глава се представят бележки към баланса и към отчета за приходите и разходите, бележките се представят в съответствие с поредността на представяне на позициите в баланса и в отчета за приходите и разходите.

Член 18

Допълнителни оповестявания за средни и големи предприятия и предприятия, извършващи дейност в обществен интерес

1. Освен информацията по член 17 и всички други разпоредби на настоящата директива, средните и големите предприятия и предприятията, извършващи дейност в обществен интерес, представят в бележките към финансовите отчети информация за:
- (а) позициите дълготрайни активи:
 - i) покупната цена или производствените разходи или, ако е използван алтернативен метод на остойностяване, справедливата стойност или преоценена сума в началото и в края на финансовата година;
 - ii) придобиванията, преотстъпванията и прехвърлянията през финансовата година;

- iii) кумулативните корекции в стойността в началото и в края на финансовата година;
 - iv) корекциите в стойността, внесени през финансовата година;
 - v) движението в кумулативните корекции в стойността по отношение на придобиванията, преотстъпванията и прехвърлянията през финансовата година;
 - vi) капитализираната сума през годината, когато лихвата се капитализира в съответствие с член 11, параграф 7;
- б) размера на корекциите и причините за тях, ако дълготрайните или краткотрайните активи са предмет на корекции в стойността само за целите на данъчното облагане;
- в) когато финансовите инструменти се оценяват по покупна цена или производствени разходи:
- i) за всеки клас деривативни финансови инструменти:
 - справедливата стойност на инструментите, ако такава стойност може да бъде определена посредством който и да било от методите, предвидени в член 7, параграф 7, буква а);
 - информацията относно обхвата и характера на инструментите;
 - ii) за финансовите дълготрайни активи, пренеси по стойност, която надвишава справедливата им стойност:
 - отчетната стойност и справедливата стойност на отделните активи или на подходящи групи от тях;
 - причините, поради които отчетната стойност не е намалена, в това число характера на данните, които служат за база за допускането, че отчетната стойност ще бъде възстановена;
- г) размера на възнагражденията, изплатени през финансовата година на членовете на административните, управителните и надзорните органи във връзка с функциите им, и всички задължения, възникнали или поети по отношение на пенсиите на бивши членове на тези органи, като се посочва общата сума за всяка категория.

Държавите-членки могат да отменят изискването за предоставяне на тази информация, когато тя дава възможност за идентифициране на позицията на определен член на този орган;

- д) размера на авансите и на кредитите, предоставени на членовете на административните, управителните и надзорните органи, като се посочват лихвите, основните условия и върнатите, отписани или отказани суми, както и задълженията, поети в полза на тези лица чрез всякакъв вид гаранции, с посочване на общата сума за всяка категория;

- е) средния брой служители през финансовата година, разпределени по категории, и, ако тези разходи не са посочени отделно в отчета за приходите и разходите, разходите за персонал за финансовата година, разпределени по работни заплати, разходи за социални осигуровки и разходи за пенсии;
- ж) салдата на данъци за бъдещи периоди в края на финансовата година и изменението им през финансовата година;
- з) наименованието и седалището на всяко предприятие, в което самото предприятие или лице, което действа от свое име, но за сметка на предприятието, притежава дялово участие, като се записват частта от притежавания капитал, размерът на капитала и резервите и резултатът на съответното предприятие за последната финансова година, за която са приети финансови отчети; информацията за капитала и резервите и за резултата от дейността може да се пропусне, ако съответното предприятие не публикува баланса си и не е контролирано от предприятието.

Държавите-членки могат да разрешат информацията, чието оповестяване се изисква в първа алинея по-горе, да бъде под формата на данните, представяни в съответствие с член 3, параграфи 1 и 3 от Директива 2009/101/ЕО. Предоставянето на тези данни се оповестява в бележките към финансовите отчети. Държавите-членки могат да разрешат също така информацията да бъде пропусната, когато тя е с такъв характер, че сериозно би засегнала някое от предприятията, за които се отнася. Държавите-членки могат да обвържат това пропускане с предварително административно или съдебно разрешение. Всяко такова пропускане се оповестява в бележките към финансовите отчети;

- и) брой и номинална стойност, а при липса на такава — отчетната стойност на акциите или дяловете, записани през финансовата година в рамките на записания капитал, без да се засяга действието на член 2, параграф 1, буква д) от Директива 2009/101/ЕО или на член 2, буква в) от Директива 77/91/ЕИО по отношение на размера на този капитал;
- й) когато съществуват повече от един клас акции или дялове — брой и номинална стойност, а ако такава не съществува — отчетна стойност на акциите или дяловете от всеки клас;
- к) наличието на сертификати за дялово участие, конвертируеми облигации, гаранции, опции или аналогични ценни книжа или права, с означение на техния брой и правата, свързани с тях;
- л) наименованието, централата или седалището и правно-организационната форма на всяко от предприятията, на които предприятието или дружеството е неограничено отговорен съдружник;
- м) наименованието и седалището на предприятието, което изготвя консолидираните финансови отчети на най-голямото обединение от предприятия, в което предприятието участва като дъщерно предприятие;

- н) наименованието и седалището на предприятието, което изготвя консолидираните финансови отчети на най-малкото обединение от предприятия, в което предприятието участва като дъщерно предприятие и което също е включено в обединението от предприятия, посочено в буква м);
 - о) мястото, откъдето могат да бъдат получени копия на консолидираните финансови отчети, посочени в букви м) и н), при условие че са на разположение;
 - п) предложеното разпределение на печалбата или третиране на загубата;
 - р) разпределението на печалбата или третирането на загубата.
2. Не се изисква държавите-членки да прилагат буква з) по отношение на предприятия, регулирани от националното им законодателство, които са предприятия майка, в следните случаи:
- а) когато споменатите предприятия са включени в консолидираните финансови отчети, изготвени от това предприятие майка, или в консолидираните финансови отчети на по-голямо обединение от предприятия съгласно член 24, параграф 5;
 - б) когато дяловете в споменатите предприятия са отразени от предприятието майка в неговите годишни финансови отчети в съответствие с член 8, параграф 6 или в консолидираните финансови отчети, изготвени от това предприятие майка в съответствие с член 27, параграфи 1—8.

Член 19

Допълнителни оповестявания за големи предприятия и предприятия, извършващи дейност в обществен интерес

1. В допълнение към информацията, която се изисква по членове 17 и 18 и които и да било други разпоредби от настоящата директива, големите предприятия и предприятията, извършващи дейност в обществен интерес, оповестяват в бележките към финансовите отчети информация по отношение на следните въпроси:
- а) разпределение на нетния оборот по категории дейности и по географски пазари, ако тези категории и пазари съществено се различават помежду си с оглед организацията на продажба на стоките и предоставянето на услугите;
 - б) общ размер на възнаграждението за финансовата година на задължителния одитор или одиторско предприятие за извършването на задължителния одит на годишните финансови отчети, както и общ размер на възнаграждението на задължителния одитор или одиторското предприятие за други одиторски услуги, за данъчни консултации и за други услуги, различни от одиторските.

2. Държавите-членки могат да разрешават информацията, посочена в параграф 1, буква а), да бъде пропусната, ако оповестяването на тази информация сериозно би засегнало предприятието. Държавите-членки могат да обвързват такова пропускане с предварително административно или съдебно разрешение. Всяко такова пропускане се оповестява в бележките към финансовите отчети.

ГЛАВА 5

ДОКЛАД ЗА ДЕЙНОСТТА

Член 20

Съдържание на доклада за дейността

1. Докладът за дейността включва най-малкото справедлив преглед на развитието и изпълнението на стопанската дейност на предприятието и неговото състояние, заедно с описание на главните рискове и несигурности, пред които е изправено.

Прегледът представлява балансиран и изчерпателен анализ на развитието и изпълнението на стопанската дейност на предприятието и неговото състояние в съответствие с големината и сложността на дейността му.

Дотолкова, доколкото е необходимо за разбирането на развитието, резултатът от дейността или състоянието на предприятието, анализът включва финансови, а където е подходящо, и нефинансови ключови показатели за резултата от дейността, имащи отношение към конкретна стопанска дейност, включително информация, отнасяща се до въпроси, свързани с околната среда и персонала.

При предоставянето на анализа в доклада за дейността, където е подходящо, се включват препратки към и допълнителни обяснения за сумите, отчетени в годишните финансови отчети.

2. Докладът за дейността съдържа информация също така за:
- а) всички важни събития, настъпили след приключването на финансовата година;
 - б) вероятното бъдещо развитие на предприятието;
 - в) научно-изследователската и развойна дейност;
 - г) информация за придобиването на собствени акции по член 22, параграф 2 от Директива 77/91/ЕИО;
 - д) съществуването на клонове на предприятието;

- е) по отношение на използването от предприятието на финансови инструменти и там, където това е от значение за оценяване на активите и пасивите му, на финансовото му състояние и на резултатите от дейността му:
 - i) целите и политиките на предприятието за управление на финансовия риск, включително политиката му на хеджиране на всеки един основен тип прогнозирана сделка, за която се използва отчитане на хеджирането; както и
 - ii) излагането на предприятието на ценови риск, кредитен риск, риск на ликвидността и риск на паричните потоци.
- 3. Държавите-членки могат да освободят малките предприятия от задължението да изготвят доклади за дейността, при условие че в бележките към финансовите отчети е дадена информацията по член 22, параграф 2 от Директива 77/91/ЕИО относно придобиването от предприятието на собствените му акции.
- 4. Държавите-членки могат да освободят средните предприятия от задължението, предвидено в параграф 1, трета алинея, доколкото то се отнася до нефинансова информация.

Член 21

Декларация за корпоративно управление

- 1. Предприятието, извършващо дейност в обществен интерес, включва декларация за корпоративно управление в своя доклад за дейността. Тази декларация се включва като особен раздел в доклада за дейността и съдържа най-малко следната информация:
 - а) позоваване на едно или повече от следните:
 - i) кодекса за корпоративно управление, на който предприятието се подчинява;
 - ii) кодекса за корпоративно управление, който предприятието може да е решило да прилага доброволно;
 - iii) цялата съответна информация относно практиките на корпоративно управление, които се прилагат извън изискванията по националното законодателство.

При прилагане на кодекса за корпоративно управление, посочен в подточки i) и ii), предприятието посочва също така къде съответните текстове са предоставени публично. При прилагане на информацията, посочена в подточка iii), предприятието оповестява публично своите практики на корпоративно управление;

- б) доколкото предприятието в съответствие с националното законодателство се отклонява от кодекса за корпоративно управление съгласно буква а), подточка i) или ii), обяснение от страна на предприятието от кои части на кодекса за корпоративно управление се отклонява и какви са основанията за това. Когато предприятието е решило да не прилага някои условия от кодекса за корпоративно управление съгласно буква а), подточка i) или ii), то обяснява своите основания за това;
 - в) описание на основните характеристики на системите за вътрешен контрол и управление на риска на предприятието във връзка с процеса на финансово отчитане;
 - г) информацията, изисквана съгласно член 10, параграф 1, букви в), г), е), з) и и) от Директива 2004/25/ЕО на Европейския парламент и на Съвета³², когато предприятието се подчинява на същата директива;
 - д) функционирането на събранието на акционерите и неговите основни правомощия, както и описание на правата на акционерите и как те могат да бъдат упражнявани, освен ако информацията не е вече напълно предвидена в националното законодателство;
 - е) състава и функционирането на административните, управителните и надзорните органи и техните комитети.
2. Държавите-членки могат да позволят информацията, изисквана в параграф 1 на настоящия член, да бъде посочена в отделен доклад, публикуван заедно с доклада за дейността, или чрез позоваване в доклада за дейността, ако този документ е обществено достъпен на уебсайта на предприятието.
- В случай на отделен доклад, декларацията за корпоративно управление може да съдържа позоваване на доклада за дейността, където е предоставена информацията, изисквана съгласно параграф 1, буква г) от настоящия член. По отношение на разпоредбите на параграф 1, букви в) и г) от настоящия член, задължителният одитор изразява мнение в съответствие с член 34, параграф 1, втора алинея. По отношение на информацията по параграф 1, букви а), б), д) и е) държавите-членки гарантират, че задължителният одитор проверява дали е съставена декларация за корпоративно управление.
3. Без да се засяга действието на член 46, държавите-членки могат да освободят предприятията, извършващи дейност в обществен интерес, които са емитирали само ценни книжа, които не са допуснати до търгуване на регулиран пазар по смисъла на член 4, параграф 1, точка 14 от Директива 2004/39/ЕО, от прилагането на параграф 1, букви а), б), д) и е), освен ако такива предприятия, извършващи дейност в обществен интерес, не са емитирали акции, които се търгуват по многостранна търговска система по смисъла на член 4, параграф 1, точка 15 от Директива 2004/39/ЕО.

³²

ОВ L 142, 30.4.2004 г., стр. 12.

ГЛАВА 6

КОНСОЛИДИРАНИ ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ И ДОКЛАДИ

Член 22

Обхват

За целите на настоящата глава предприятието майка и всичките му дъщерни предприятия се консолидират, когато или предприятието майка, или едно или повече от дъщерните предприятия е/са учредено/и като един от видовете предприятия измежду посочените в приложение I или приложение II.

Член 23

Изискването за изготвяне на консолидирани финансови отчети

1. Държавите-членки изискват от всяко предприятие, регулирано от националното си законодателство, да съставя консолидирани финансови отчети и консолидиран доклад за дейността, ако това предприятие (предприятие майка) контролира едно или повече други предприятия (дъщерно/и предприятие/я) във всеки от следните случаи:
 - а) притежава мнозинство от гласовете на акционерите или съдружниците в другото/ите предприятие/я;
 - б) има право да назначава или освобождава мнозинството от членовете на административния, управителния или надзорния орган на другото/ите предприятие/я и същевременно е акционер или съдружник в това предприятие;
 - в) има право да упражнява господстващо влияние върху другото/ите предприятие/я, в което/които е акционер или съдружник по силата на договор, сключен с това/тези предприятие/я, или на клауза в неговия учредителен акт, ако законодателството, приложимо към другото/ите предприятие/я, допуска то да се подчинява на такива;
 - г) има правомощия да упражнява или действително упражнява господстващо влияние или контрол върху другото/ите предприятие/я;
 - д) то и другото/ите предприятие/я се намират под единното управление на предприятието майка;
 - е) то е акционер или съдружник в другото/ите предприятие/я и:

- i) мнозинството от членовете на административните, управителните или надзорните органи на другото/ите предприятие/я, които са заемали длъжността през съответната финансова година, през предишната финансова година и до датата на съставяне на консолидираните финансови отчети, са назначени само в резултат на упражняването на правата си на глас;
- ii) контролира самó, по силата на договор с други акционери или съдружници в другото/ите предприятие/я, мнозинството от правата на глас на акционерите или съдружниците.

Подточка i) обаче не се прилага, когато трета страна притежава правата по букви а), б) или в) по отношение на другото/ите предприятие/я.

- 2. За целите на параграф 1, букви а), б) и е) към правата на предприятието майка се добавят правото на глас и правото на назначаване и освобождаване, принадлежащи на всяко друго дъщерно предприятие, както и на всяко лице, което действа от свое име, но за сметка на предприятието майка или на друго дъщерно предприятие.
- 3. За целите на параграф 1, букви а), б) и е) правата, посочени в параграф 2, се намаляват с правата, които произтичат от:
 - а) акции и дялове, държани за сметка на друго лице, различно от предприятието майка или дадено дъщерно предприятие; или
 - б) акции или дялове, които се държат като обезпечение, когато правата по тях се упражняват съгласно получените инструкции или се притежават във връзка с предоставянето на заеми като част от обичайните търговски дейности, при условие че правото на глас се упражнява в интерес на лицето, дало обезпечението.
- 4. За целите на параграф 1, букви а) и е), общият сбор от гласовете на акционерите или съдружниците в дъщерното предприятие се намалява с гласовете по акции или дялове, притежавани от същото предприятие, от негово дъщерно предприятие или от лице, което действа от свое име, но за сметка на някое от тези предприятия.
- 5. Без да се засяга действието на член 24, параграф 10, предприятието майка и всичките му дъщерни предприятия се консолидират, независимо от това къде се намират техните седалища.
- 6. За целите на параграф 5 всяко дъщерно предприятие на дадено дъщерно предприятие се смята за дъщерно предприятие на предприятието майка, което е предприятие майка по отношение на предприятията, които подлежат на консолидиране.
- 7. Без да се засяга действието на настоящия член и на членове 22 и 24, държавата-членка може да изиска всяко предприятие, което се регулира от националното ѝ законодателство, да изготвя консолидирани финансови отчети и консолидиран доклад за дейността, ако:

- а) това предприятие и едно или повече други предприятия, с които не е свързано съгласно параграф 1, букви а) — е), са под единно управление по силата на договор, сключен с това предприятия, или на клаузите на учредителния акт на тези предприятия; или
- б) през финансовата година и до съставянето на консолидираните финансови отчети по-голямата част от членовете на административните, управителните или надзорните органи на това предприятие и на едно или повече други предприятия, с които не е свързано съгласно параграф 1, букви а) — е), са едни и същи лица.

При прилагане на първа алинея предприятията, които са свързани съгласно предвиденото във въпросната алинея, заедно с всички техни дъщерни предприятия, се консолидират, когато едно или повече от тези предприятия са учредени като един от видовете предприятия измежду посочените в приложение I или приложение II.

Разпоредбите на параграфи 5 и 6 от настоящия член, член 24, параграфи 1—3 и 10 и членове 25—29 се прилагат към консолидираните финансови отчети и консолидираните доклади за дейността по настоящия параграф. Под предприятие майка се разбират всички предприятия, посочени в първа алинея по-горе. Без да се засяга действието на член 25, параграф 3, втора алинея, термините „капитал“, „премии по акции“, „резерв от преоценка“, „резерви“, „пренесена печалба или загуба“ и „резултат за финансовата година“ в консолидираните финансови отчети се отнасят до общите суми за всички предприятия по първа алинея на настоящия параграф.

Член 24

Освобождавания от консолидиране

1. Малките групи се освобождават от задължението да изготвят консолидирани финансови отчети и консолидиран доклад за дейността, освен ако някое свързано предприятие е предприятие, извършващо дейност в обществен интерес.
2. Държавите-членки могат да освободят средните групи от задължението да изготвят консолидирани финансови отчети и консолидиран доклад за дейността, освен ако някое свързано предприятие е предприятие, извършващо дейност в обществен интерес.
3. Държавите-членки могат да освободят от задължението да изготвят консолидирани финансови отчети и консолидиран доклад за дейността всяко предприятие майка, което не е учредено като един от видовете предприятия измежду посочените в приложение I или приложение II.
4. Независимо от разпоредбите на параграфи 1, 2 и 3 на настоящия член, държавата-членка освобождава от задължението да изготвя консолидирани финансови отчети и консолидиран доклад за дейността всяко предприятие майка, регулирано от националното ѝ законодателство, което е и дъщерно

предприятие, ако неговото предприятие майка се регулира от законодателството на държава-членка, в следните два случая:

- а) когато предприятието майка притежава всички акции или дялове в освободеното предприятие. За тази цел не се вземат предвид акциите в това предприятие, притежавани от членовете на неговите административни, управителни или надзорни органи по силата на задължение, установено от закон или от учредителния акт;
- б) когато предприятието майка притежава 90 % или повече от акциите или дяловете в освободеното предприятие и останалите акционери или съдружници в това предприятие са одобрили освобождаването.

5. Освобождаванията съгласно параграф 4 се извършват само ако са спазени всички условия, изброени по-долу:

- а) освободеното предприятие и, без да се засяга действието на параграф 10, всичките му дъщерни предприятия са консолидирани във финансовите отчети на по-голямо обединение от предприятия, чието предприятие майка се регулира от законодателството на държавата-членка;
- б) консолидираните финансови отчети, посочени в буква а), и консолидираният доклад за дейността на по-голямото обединение от предприятия се съставят от предприятието майка на това обединение в съответствие със законодателството на държавата-членка, приложимо към предприятието майка на това по-голямо обединение от предприятия в съответствие с настоящата директива;
- в) консолидираните финансови отчети, посочени в буква а), и консолидираният доклад за дейността, посочен в буква б), докладът на лицето, натоварено с одита на финансовите отчети и, при нужда, приложението по параграф 7 по-долу се публикуват за освободеното предприятие по начина, предвиден от законодателството на държавата-членка, приложимо към това предприятие в съответствие с член 30. Въпросната държава-членка може да изисква тези документи да бъдат публикувани на нейния официален език и преводът на бъде заверен;
- г) в бележките към финансовите отчети на освободеното предприятие се оповестява следното:
 - i) наименованието и седалището на предприятието майка, което съставя консолидираните финансови отчети по буква а);
 - ii) освобождаването от задължението за съставяне на консолидирани финансови отчети и консолидиран доклад за дейността.

6. В случаите, неуредени от параграф 4, държавите-членки могат, без да се засяга действието на параграфи 2 и 3 на настоящия член и на член 3, параграф 6, да освободят от задължението да изготвя консолидирани финансови отчети и консолидиран доклад за дейността всяко предприятие майка, регулирано от националното ѝ законодателство, което същевременно е дъщерно предприятие на предприятие майка, регулирано от законодателството на държава-членка,

при условие че са изпълнени всички условия съгласно параграф 5 и акционерите или съдружниците на освободеното предприятия, които притежават минимален дял от записания капитал на това предприятие, не са поискали изготвяне на консолидирани финансови отчети поне шест месеца преди края на финансовата година. Държавите-членки могат да определят минималната граница на този дял на не повече от 10 % за акционерните дружества и командитните дружества с акции и не повече от 20 % за предприятията с друга правно-организационна форма.

Държавата-членка не може да поставя като условие за освобождаването изискване предприятието майка, изготвило консолидираните финансови отчети по параграф 5, буква а), също да бъде регулирано от нейното национално законодателство.

Държавата-членка не може да поставя освобождаването в зависимост от условия, свързани с изготвянето и одита на консолидираните финансови отчети по параграф 5, буква а).

7. Държава-членка може да постави освобождаването по членове 4, 5 и 6 в зависимост от посочването на допълнителни данни в съответствие с настоящата директива в консолидираните финансови отчети по параграф 5, буква а) и в допълнението към тях, ако тази информация се изисква от предприятията, регулирани от националното законодателство на същата държава-членка, които са задължени да изготвят консолидираните финансови отчети и се намират в същото положение.
8. Параграфи 4—7 не засягат законодателството на държавите-членки относно съставянето на консолидирани финансови отчети или консолидирани доклади за дейността, ако тези документи се изискват:
 - i) за осведомяване на служителите за техните представители; или
 - ii) от административен или съдебен орган за собствените му нужди.
9. Без да се засяга действието на параграфи 2 и 3 от настоящия член и на член 3, параграф 6, държавата-членка може да освободи от задължението да изготвя консолидирани финансови отчети и консолидиран доклад за дейността всяко предприятие майка, регулирано от националното ѝ законодателство, което същевременно е дъщерно предприятие на предприятие майка, нерегулирано от законодателството на държава-членка, ако са спазени всички условия, изброени по-долу:
 - а) освободеното предприятие и, без да се засяга действието на параграф 10, всички негови дъщерни предприятия са консолидирани във финансовите отчети на по-голямо обединение от предприятия;
 - б) консолидираните финансови отчети по буква а) и, при нужда, консолидираният доклад за дейността се съставя в съответствие с настоящата директива или аналогично на консолидираните финансови отчети и консолидираните доклади за дейността, съставени в съответствие с настоящата директива;

- в) извършен е одит на консолидираните финансови отчети по буква а) от едно или повече лица с правоспособност да извършват одит на финансови отчети според националното законодателство, приложимо към предприятието, което е съставило тези отчети.

Прилагат се параграф 5, букви в) и г) и параграфи 6—8.

Държавите-членки могат да предвидят освобождаване по този параграф само ако предвидят същото освобождаване и по параграфи 4—8.

- 10. Не е задължително дадено предприятие да бъде включвано в консолидираните финансови отчети, когато е изпълнено поне едно от следните условия:

- а) значителни дългосрочни ограничения значително възпрепятстват:
 - i) предприятието майка да упражнява своите права върху активите или да осъществява управлението на въпросното предприятие; или
 - ii) осъществяването на единно управление на въпросното предприятие, когато то се намира в отношения измежду посочените в член 23, параграф 7;
- б) информацията, нужна за изготвянето на консолидираните финансови отчети в съответствие с настоящата директива, не може да бъде получена без прекомерни разходи или ненужно забавяне;
- в) акциите или дяловете на въпросното предприятие се притежават единствено с оглед на последващата им продажба.

Настоящият параграф се прилага също така към предприятия, извършващи дейност в обществен интерес.

Член 25

Изготвяне на консолидираните финансови отчети

- 1. По отношение на консолидираните финансови отчети се прилагат глави 2 и 3, като се вземат предвид основните корекции, произтичащи от особеностите на консолидираните финансови отчети в сравнение с годишните финансови отчети.
- 2. Активите и пасивите на предприятията, включени в консолидирането, се записват изцяло в консолидирания баланс.
- 3. Отчетната стойност на акциите и дяловете в капитала на консолидираните предприятия се прихваща от дела, който те представляват в капитала и резервите на тези предприятия, в съответствие със следното:
 - а) прихващането се извършва на основата на отчетните стойности към датата, на която предприятията са консолидирани за пръв път. Доколкото

е възможно, разликите от прихващането се записват направо срещу онези позиции в консолидирания баланс, чиято стойност е по-висока или по-ниска от отчетната им стойност;

- б) държавата-членка може да изисква или разрешава прихващане на основата на стойността на активите и пасивите, установими към датата на придобиване на акциите или дяловете, а ако придобиването се извършва на два или повече етапа — към датата, на която предприятието е станало дъщерно предприятие;
- в) всяка разлика, оставаща след прилагането на буква а) или в резултат от прилагането на буква б), се записва като репутация в консолидирания баланс. Използваните методи за изчисляване на репутацията и всички съществени промени във връзка с предходната финансова година се поясняват в бележките към финансовите отчети. Когато дадена държава-членка допуска прихващане на положителна и отрицателна репутация, в бележките към финансовите отчети се включва така също анализ на репутацията. Отрицателната репутация може да бъде прехвърлена към консолидирания отчет за приходите и разходите, където се третира в съответствие с принципите, определени в глава 2.

Първа алинея обаче не се прилага към акциите и дяловете в капитала на предприятието майка, които се притежават или от самото предприятие, или от друго консолидирано предприятие. В консолидираните финансови отчети тези акции и дялове се третират като собствени акции и дялове в съответствие с глава 3.

- 4. Стойността на акциите или дяловете в консолидирани дъщерни предприятия, които се притежават от лица, различни от консолидираните предприятия, се записва в консолидирания баланс като неконтролиращи участия.
- 5. Приходите и разходите на консолидираните предприятия се записват изцяло в консолидирания отчет за приходите и разходите.
- 6. Размерът на печалбата или загубата, свързана с акции или дялове в консолидирани дъщерни предприятия, които се притежават от лица, различни от консолидираните предприятия, се записва в консолидирания отчет за приходите и разходите като печалба или загуба, относима към неконтролиращи участия.
- 7. Консолидираните финансови отчети показват активите, пасивите, финансовите състояния и резултатите от дейността на предприятията, включени в него, както ако те са едно предприятие.
- 8. Консолидираните финансови отчети се съставят към същата дата, както годишните финансови отчети на предприятието майка.

Държавата-членка обаче може да изисква или разрешава консолидираните финансови отчети да се съставят към друга дата, така че да бъдат взети предвид датите на баланса на най-голям брой или на най-важните консолидирани предприятия. Когато се прибегва към тази дерогация, това обстоятелство се

оповестява в бележките към консолидираните финансови отчети заедно с причините за него. Наред с това задължително се вземат предвид или оповестяват най-важните събития, свързани с активите и пасивите, финансовото състояние или резултата от дейността на консолидирано предприятие, настъпили от датата на баланса на това предприятие до датата на консолидирания баланс.

Когато датата на баланса на едно предприятие предхожда с повече от три месеца датата на консолидирания баланс, предприятието се консолидира на основата на междинни финансови отчети, съставени към датата на консолидирания баланс.

9. Ако съставът на консолидираните предприятия е претърпял съществена промяна през финансовата година, консолидираните финансови отчети съдържат информация, която прави възможно сравнението на последователно съставените консолидирани финансови отчети. Когато промяната е съществена, това задължение може да бъде изпълнено чрез изготвянето на коригиран сравнителен баланс и коригиран сравнителен отчет за приходите и разходите.
10. Активите и пасивите, които подлежат на включване в консолидираните финансови отчети, се оценяват по единни методи и в съответствие с глава 2.
11. Предприятие, което съставя консолидирани финансови отчети, е длъжно да прилага същите методи на оценяване, както в собствените си годишни финансови отчети. Независимо от това, държавите-членки могат да изискват или разрешават използването на други методи на оценяване в консолидираните финансови отчети в съответствие с глава 2. Когато се прибегва до тази дерогация, това обстоятелство се оповестява и обосновава в бележките към консолидираните финансови отчети.
12. Ако активите и пасивите, които подлежат на включване в консолидирани финансови отчети, са оценени от консолидираните предприятия по методи, различни от използваните при консолидирането, те се преоценяват в съответствие с методите, използвани при консолидирането. Отклонения от този принцип се разрешават по изключение. Всяко отклонение се оповестява и обосновава в бележките към финансовия отчет.
13. При консолидирането отсрочените данъци се признават, при условие че има вероятност за едно от консолидираните предприятия възникнат действителни разходи за данъците в обозримо бъдеще.
14. Ако активите, които се включват в консолидираните финансови отчети, са претърпели корекции в стойността само за данъчни цели, те се включват в консолидираните финансови отчети само след елиминиране на тези корекции.

Пропорционално консолидиране

1. Ако дадено консолидирано предприятие управлява друго предприятие съвместно с едно или повече предприятия, които не са консолидирани, държавите-членки могат да разрешават или изискват включването на това друго предприятие в консолидираните финансови отчети пропорционално на правата върху капитала му, притежавани от консолидираното предприятие.
2. Член 24, параграф 10 и член 25 се прилагат *mutatis mutandis* към пропорционалното консолидиране по параграф 1 на настоящия член.

Отчитане на собствения капитал на асоциирани предприятия

1. Ако дадено консолидирано предприятие има асоциирано предприятие, това асоциирано предприятие се включва в консолидирания баланс като отделна позиция.
2. Когато този член се прилага за пръв път, асоциираното предприятие се записва в консолидирания баланс със сума, която съответства на дела от капитала и резервите на асоциираното предприятие, представляващ дяловото участие. Разликата между тази сума и отчетната стойност, изчислена в съответствие с глави 2 и 3, се оповестява отделно в консолидирания баланс или в бележките към консолидираните финансови отчети. Тази разлика се изчислява към датата, на която методът се използва за пръв път.

Наред с това държавите-членки могат да разрешават или изискват разликата да бъде изчислена към датата на придобиване на акциите или дяловете, а ако те са придобити на два или повече етапа — към датата, на която предприятието е станало асоциирано предприятие.

3. Ако активите и пасивите на асоциирано предприятие са оценени по методи, различни от използваните при консолидирането в съответствие с член 25, параграф 11, с оглед изчисляване на разликата по параграф 2 от настоящия член те могат да се преоценят по методите, използвани при консолидирането. Когато не е извършена преоценка, това обстоятелство се посочва в бележките към консолидираните финансови отчети. Държавите-членки могат да поставят изискване за преоценка.
4. Сумата, която съответства на дела в капитала и резервите на асоциираното предприятие съгласно параграф 2, се увеличава или намалява с размера на всяко изменение, което е настъпило през финансовата година в дела в капитала и резервите на асоциираното предприятие, представляващ дяловото участие. Тази сума се намалява с размера на дивидентите, които са получени от асоциираното предприятие.

5. Ако положителната разлика по параграф 2 на настоящия член не може да бъде отнесена към никоя категория активи или пасиви, тя се третира като репутация в съответствие с член 9, член 11, параграф 5, буква г), член 11, параграф 10 и член 25, параграф 3, буква в).
6. Частта от печалбата или загубата на асоциираните предприятия, която се отнася до дялови участия, се записва като отделна позиция в подходящ раздел на консолидирания отчет за приходите и разходите.
7. Ако фактите са известни или могат да бъдат установени, печалбите или загубите в резултат на сделки между асоциираните предприятия и други консолидирани предприятия се изваждат от консолидираните финансови отчети, когато са включени в отчетната стойност на активите.
8. Когато асоциирано предприятие съставя консолидирани финансови отчети се прилагат параграфи 1—7 по отношение на капитала и резервите, включени във въпросните консолидирани финансови отчети.

Член 28

Бележки към консолидираните финансови отчети

1. Бележките към консолидираните финансови отчети съдържат информацията, която се изисква в съответствие с членове 17, 18 и 19, в допълнение към всяка друга информация, изисквана съгласно разпоредбите на настоящата директива, като се вземат предвид съществените корекции в резултат от специфичните характеристики на консолидираните финансови отчети в сравнение с годишните финансови отчети, по такъв начин, че информацията да бъде от полза при оценяване на финансовото състояние на консолидираните предприятия, разглеждано като цяло.

Прилагат се следните корекции на информацията, която се изисква в съответствие с членове 17, 18 и 19:

- а) при оповестяване на сделки между свързани лица, не се оповестяват сделките между консолидирани свързани лица, които се изключват от консолидирането;
- б) при оповестяване на средния брой заети лица през финансовата година, средният брой заети лица в предприятията, консолидирани пропорционално, се оповестява отделно;
- в) при оповестяване на сумите на възнагражденията и авансите и кредитите, предоставени на членове на административните, управителните и надзорните органи, се оповестяват само сумите, предоставени на членовете на административните, управителните и надзорните органи на предприятието майка; оповестяването включва сумите, предоставени от предприятието майка и неговите дъщерни предприятия.

2. Наред с информацията по параграф 1 бележките към консолидираните финансови отчети включват следната информация:

- а) наименованията и седалищата на консолидираните предприятия, дела от капитала, притежаван във всяко консолидирано предприятие, различно от предприятието майка, от консолидираните предприятия или от лица, които действат от свое име, но за сметка на тези предприятия, както и информацията относно това кои от условията по член 23, параграфи 1 и 7, след прилагане на член 23, параграфи 2, 3 и 4, са послужили като основа за извършване на консолидирането. Оповестяването на последното обстоятелство обаче може да бъде пропуснато, ако консолидирането е извършено въз основа на член 23, параграф 1, буква а) и ако делът от капитала и притежаваните права на глас съвпадат.

Същата информация се предоставя по отношение на предприятия, които са изключени от консолидиране съгласно член 5, параграф 1, буква й), като се дава обяснение за изключването на предприятието по член 24, параграф 10;

- б) наименованията и седалищата на консолидираните асоциирани предприятия по смисъла на член 27, параграф 1 и дела от техния капитал, притежаван от консолидирани предприятия или от лица, които действат от свое име, но за сметка на тези предприятия;
- в) наименованията и седалищата на предприятията, консолидирани пропорционално в съответствие с член 26, фактори, върху които се основава общото управление и дела от техния капитал, притежаван от консолидирани предприятия или от лица, които действат от свое име, но за сметка на тези предприятия;
- г) наименованието и седалището на всяко предприятие, различно от посочените в букви а), б) и в), в които консолидираните предприятия, сами или чрез лица, които действат от свое име, но за сметка на тези предприятия, притежават дялово участие. Оповестява се също така притежаваният дял от капитала, размерът на капитала и резервите, както и резултатът от дейността за последната финансова година, за която е приет финансов отчет. Информацията за капитала и резервите и за резултата от дейността също може да се пропусне, ако съответното предприятие не публикува баланса си;
- д) държавите-членки могат да разрешат информацията, която се изисква по букви а) — г), да бъде представена под формата на декларация, предоставена в съответствие с член 3, параграф 3 от Директива 2009/101/ЕО. Представянето на такава декларация се оповестява в бележките към финансовите отчети. Държавите-членки могат да разрешат също така тази информация да бъде пропусната, когато е от такова естество, че сериозно би засегнала всяко от предприятията, за които се отнася. Държавите-членки могат да обвържат това пропускане с предварително административно или съдебно разрешение. Всяко такова пропускане се оповестява в бележките към финансовите отчети.

Консолидиран доклад за дейността

1. Наред с всяка друга информация, изисквана съгласно разпоредбите на настоящата директива, консолидираният доклад за дейността съдържа поне информацията, която се изисква по членове 20 и 21, като се вземат предвид съществените корекции в резултат на специфичните характеристики на консолидирания доклад за дейността в сравнение с доклада за дейността, така че информацията да е от полза при оценяване на консолидираните предприятия, взети като цяло.
2. Прилагат се следните корекции на информацията, която се изисква съгласно членове 20 и 21:
 - а) при отчитане на данни за придобитите собствени акции или дялове, в консолидирания доклад за дейността се указва броят и номиналната стойност, а ако такава липсва — отчетната стойност на всички акции или дялове на предприятието майка, притежавани от самото предприятие, от негови дъщерни предприятия или от лице, което действа от свое име, но за сметка на тези предприятия. Държавата-членка може да разреши или изиска оповестяване на тези данни в бележките към консолидираните финансови отчети;
 - б) при докладването относно системите за вътрешен контрол и управление на риска, в декларацията за корпоративно управление се включва позоваване на основните характеристики на системите за вътрешен контрол и управление на риска за консолидираните предприятия, взети като цяло.
3. Ако наред с доклада за дейността се изисква така също консолидиран доклад за дейността, двата доклада могат да бъдат представени като един доклад.

ГЛАВА 7

ПУБЛИКУВАНЕ

Общо изискване за публикуване

1. Държавите-членки гарантират, че предприятията публикуват надлежно одобрените годишни финансови отчети и доклада за дейността, заедно с мнението на задължителния одитор по член 34 според законодателството на всяка държава-членка в съответствие с глава 2 от Директива 2009/101/ЕО.

Държавите-членки обаче могат да освобождават предприятия от задължението да публикуват доклада за дейността. В този случай се осигурява възможност при поискване да се получи пълен или частичен препис от този доклад. Цената на преписа не надхвърля административните разходи за изготвянето му.

2. В следните случаи държавата-членка на предприятие измежду посочените в приложение II може да освободи това предприятие от задължението да публикува финансовите си отчети в съответствие с член 3 от Директива 2009/101/ЕО, при условие че тези финансови отчети са на разположение на обществеността в седалището:

- а) неограничено отговорни съдружници на съответното предприятие са предприятия измежду посочените в приложение I, регулирани са от законодателството на държавите-членки, различни от държавата-членка, чието законодателство регулира това предприятие, и никое от тези предприятия не публикува финансовите отчети на съответното предприятие със собствените си финансови отчети;
- б) всички неограничено отговорни съдружници са предприятия, които не са регулирани от законодателството на държава-членка, но са учредени в правно-организационна форма, сравнима с формите, посочени в Директива 2009/101/ЕО.

Осигурява се възможност при поискване да се получава препис от финансовите отчети. Цената на преписа не може да надвишава административните разходи за изготвянето му.

3. Параграф 1 се прилага по отношение на консолидираните финансови отчети и консолидираните доклади за дейността.

Ако предприятието, съставило консолидираните финансови отчети, не е учредено като един от видовете предприятия съгласно приложение I и според националното си законодателство не е задължено да публикува документите по параграф 1 по начина, предвиден в член 3 от Директива 2009/101/ЕО, то предоставя тези документи на разположение на обществеността поне в седалището си. Осигурява се възможност при поискване да се получи препис от тези документи. Цената на този препис не може да превишава административните разходи за изготвянето му.

Член 31

Опростяване за малки и средни предприятия

1. Държавите-членки могат да освободят малките предприятия от задължението да публикуват своите отчети за приходите и разходите и докладите за дейността.
2. Държавите-членки могат да разрешат на средните предприятия да публикуват:

- а) съкратени баланси, в които да се включват само групите, означени с букви и римски цифри по член 9, като в баланса или в бележките към финансовите отчети отделно се посочват следните групи:
- i) Б I) 3), Б II) 1), 2), 3) и 4), Б III) 1), 2), 3), 4) и 7), В II) 2), 3) и 6) и В III) 1) и 2) от раздел „Активи“ и В 1), 2), 6), 7) и 9) от раздел „Капитал, резерви и пасиви“;
 - ii) информацията в скоби в група В II) от раздел „Активи“ и група В от раздел „Капитал, резерви и пасиви“, като обща сума за всички включени групи, както и поотделно за група В II) 2) и 3) от раздел „Активи“ и В 1), 2), 6), 7) и 9) от раздел „Капитал, резерви и пасиви“;
- б) съкратени бележки към финансовите си отчети без информацията, която се изисква по член 18, параграф 1, букви ж) и к).

Настоящият параграф не засяга действието на член 30, параграф 1 по отношение на отчета за приходите и разходите, доклада за дейността и мнението на задължителния одитор.

Член 32

Други изисквания за публикуване

1. Ако годишните финансови отчети и докладът за дейността се публикуват изцяло, те се възпроизвеждат във вида и с текста, на основата на които задължителният одитор е съставил мнението си. Те са придружени от пълния текст на доклада на задължителния одитор.
2. Ако годишните финансови отчети не се публикуват изцяло, в публикувания вариант се посочва, че той е съкратен и се дава информация за регистъра, в който са представени финансовите отчети в съответствие с член 3 от Директива 2009/101/ЕО. Ако финансовите отчети все още не са представени, този факт се оповестява. Докладът на задължителния одитор не придружава това публикуване, но се оповестява, независимо от това дали е изразено некавалифицирано, квалифицирано или отрицателно одиторско мнение, или дали задължителният одитор не е могъл да изрази одиторско мнение. Той се оповестява също така, независимо от това дали докладът на задължителния одитор съдържа позоваване на някакви въпроси, към които задължителният одитор е обърнал внимание чрез подчертаването им, без квалифициране на одиторско мнение.

Задължение и отговорност за съставяне и публикуване на финансовите отчети и доклада за дейността

1. Държавите-членки гарантират, че членовете на административните, управителните и надзорните органи на предприятието имат колективно задължение за гарантиране на съставянето и публикуването на годишните финансови отчети, доклада за дейността и, когато се изготвя отделно, декларацията за корпоративно управление в съответствие с изискванията на настоящата директива и, когато е приложимо, според международните счетоводни стандарти, приети в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002. Такива органи действат в рамките на компетенциите, които са им възложени съгласно националното законодателство.
2. Държавите-членки гарантират, че членовете на административните, управителните и надзорните органи на предприятието имат колективно задължение за гарантиране на съставянето и публикуването на консолидираните финансови отчети, консолидираните доклади за дейността и, когато се изготвя отделно — на консолидираната декларация за корпоративно управление, в съответствие с изискванията на настоящата директива и, когато е приложимо, според международните счетоводни стандарти, приети в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002. Такива органи действат в рамките на компетенциите, които са им възложени съгласно националното законодателство.
3. Държавите-членки гарантират, че техните закони, подзаконови и административни разпоредби относно отговорността се прилагат към членовете на административните, управителните и надзорните органи на предприятията, най-малкото по отношение на предприятието за нарушение на задълженията, посочени в параграфи 1 и 2.

ГЛАВА 8

ОДИТ

Общо изискване

1. Държавите-членки гарантират, че финансовите отчети на предприятията, извършващи дейност в обществен интерес, както и на средните и големите предприятия, се одитират от едно или повече лица, одобрени от държавите-

членки да извършват задължителни одити въз основа на Директива 2006/43/ЕО на Европейския парламент и на Съвета³³.

Задължителният одитор изразява също така мнение относно съответствието на доклада за дейността с финансовите отчети за същата финансова година.

2. Параграф 1, първа алинея се прилага по отношение на консолидираните финансови отчети. Параграф 1, втора алинея се прилага по отношение на консолидираните финансови отчети и консолидираните доклади за дейността.

Член 35

Съдържание на одиторския доклад

1. Докладът на задължителния одитор включва:
 - а) въведение, което най-малкото посочва финансовите отчети, които подлежат на задължителен одит, заедно с рамката за финансова отчетност, която е приложена при тяхното изготвяне;
 - б) описание на обхвата на задължителния одит, който най-малкото посочва одиторските стандарти, в съответствие с които е извършен задължителният одит;
 - в) одиторско мнение, което ясно изразява мнението на задължителния одитор за това дали годишните финансови отчети дават вярна и точна представа в съответствие с прилаганата рамка за финансово отчитане и, където е уместно, дали годишните финансови отчети отговарят на законовите изисквания; одиторското мнение е неквалифицирано, квалифицирано, отрицателно мнение или, ако задължителният одитор не може да изрази одиторско мнение — отказ от мнение;
 - г) посочване на въпроси, към които задължителният одитор е обърнал вниманието чрез подчертаването им, без това да квалифицира одиторското мнение;
 - д) мнение относно съответствието на доклада за дейността с годишните финансови отчети за същата финансова година.
2. Задължителният одитор подписва и поставя дата на доклада.
3. Докладът на задължителния одитор относно консолидираните финансови отчети отговаря на изискванията на параграфи 1 и 2. При докладване относно съответствието на доклада за дейността и на финансовите отчети съгласно параграф 1, буква д), задължителният одитор взема предвид консолидираните финансови отчети и консолидирания доклад за дейността. Когато към консолидираните финансови отчети са приложени годишните финансови

³³ ОВ L 157, 9.6.2006 г., стр. 87.

отчети на предприятието майка, докладите на задължителния одитор, които се изискват съгласно настоящия член, могат да бъдат комбинирани.

ГЛАВА 9

Доклад относно плащанията към правителствата

Член 36

Определения

За целите на настоящата глава се прилагат следните определения:

1. „Предприятие, работещо в добивната промишленост“ означава предприятие, осъществяващо каквато и да било дейност, свързана с проучване, откриване, разработване на находища и добив на минерали, нефт и природен газ съгласно приложение I, раздел Б, позиции 05—08 към Регламент (ЕО) № 1893/2006 на Европейския парламент и на Съвета³⁴.
2. „Предприятие, работещо в дърводобива от девствени гори“ означава предприятие, осъществяващо дейност в девствени гори съгласно приложение I, раздел А, позиция 2.2 към Регламент (ЕО) № 1893/2006 на Европейския парламент и на Съвета³⁵.
3. „Правителство“ означава който и да било национален, регионален или местен орган на държава-членка или трета държава. Това включва отдел, агенция или предприятие, контролирани от въпросния орган, съгласно член 23, параграфи 1—6 от настоящата директива.
4. „Проект“ означава конкретна оперативна отчетна единица на най-ниското равнище в рамките на предприятието, на което се изготвят редовни вътрешни доклади за дейността с оглед наблюдение на неговата дейност.

Член 37

Предприятия, които са задължени да отчитат плащанията към правителствата

1. Държавите-членки изискват големите предприятия и всички предприятия, извършващи дейност в обществен интерес, които работят в добивната промишленост или в дърводобива от девствени гори, да изготвят и предоставят на обществеността годишен доклад за плащанията, извършвани към правителствата.

³⁴ ОВ L 393, 30.12.2006 г., стр. 1.

³⁵ ОВ L 393, 30.12.2006 г., стр. 1.

2. Това задължение не се прилага към което и да било предприятие, ръководено от правото на държава-членка, което е дъщерно предприятие или предприятие майка, ако са изпълнени и двете долупосочени условия:

- а) предприятието майка се ръководи от законите на държавата-членка;
- б) плащанията към правителства, извършвани от въпросното предприятие, са включени в консолидирания доклад за плащанията към правителствата, изготвян от предприятието майка в съответствие с член 39.

Член 38

Съдържание на доклада

- 5. 1. Докладът посочва следното, когато е съществено за получаващото правителство:
 - а) общата сума на извършените плащания, в това число плащания в натура, към всяко правителство в рамките на финансовата година;
 - б) общата сума по вид извършено плащане, в това число плащания в натура, към всяко правителство в рамките на финансовата година;
 - в) когато тези плащания са били причислени към конкретен проект, сумата по вид извършено плащане, в това число плащанията в натура, за всеки такъв проект в рамките на финансовата година, както и общата сума на плащанията за всеки такъв проект.
- 2. Отчитат се следните видове плащания:
 - а) права върху продукция;
 - б) данъци върху печалбата;
 - в) ренти;
 - г) дивиденди;
 - д) бонуси за подписване, откриване и производство;
 - е) лицензионни такси, наеми, такси за регистрация и други възнаграждения за лицензи и/или концесии;
 - ж) други преки ползи за въпросното правителство.
- 3. Когато към дадено правителство се извършват плащания в натура, те се отчитат по стойност или по обем. Когато плащанията в натура се отчитат по стойност, се прилагат придружаващи бележки, в които се обяснява как е определена тяхната стойност.

4. Комисията се оправомощава да приема делегирани актове в съответствие с член 42 с оглед уточняване на понятието за същественост на плащанията.
5. От доклада се изключват плащанията към правителство в държава, където публичното оповестяване на такъв вид плащания е недвусмислено забранено от наказателното ѝ право. В такъв случай предприятието обявява, че не е докладвало за плащанията по параграфи 1—3 и посочва името на съответното правителство.

Член 39

Консолидиран доклад за плащанията към правителства

2. Държавата-членка изисква от всяко голямо предприятие или от всяко предприятие, извършващо дейност в обществен интерес, което работи в областта на добивната промишленост или дърводобива от девствени гори и се ръководи от неговото национално право, да съставя консолидиран доклад за плащанията към правителства в съответствие с членове 37 и 38, ако въпросното предприятие майка е задължено да изготвя консолидирани финансови отчети съгласно предвиденото в член 23, параграф 1—6 от настоящата Директива;
2. Задължението за съставяне на консолидиран доклад, посочено в параграф 1, не се прилага за:
 - а) предприятие майка на малка група съгласно определеното в член 3, параграф 4, освен когато някое свързано предприятие е предприятие, извършващо дейност в обществен интерес;
 - б) предприятие майка на средна група съгласно определеното в член 3, параграф 5, освен когато някое свързано предприятие е предприятие, извършващо дейност в обществен интерес;
 - в) предприятие майка, ръководено от правото на държава-членка, което също така е дъщерно предприятие, ако неговото собствено предприятие майка се ръководи от правото на държава-членка.
3. Не е необходимо предприятието да се включва в консолидирания доклад за плащанията към правителството, когато е изпълнено поне едно от следните условия:
 - а) сериозни дългосрочни ограничения в значителна степен възпрепятстват предприятието майка при упражняване на неговите права върху активите или управлението на въпросното предприятие;
 - б) информацията, която е необходима за изготвянето на консолидирания доклад за плащанията към правителствата в съответствие с настоящата директива, не може да бъде получена без непропорционални разходи или ненужно забавяне.

Член 40

Публикуване

Докладът по член 37 и консолидираният доклад по член 39 за плащанията към правителствата се публикуват съгласно законите на всяка държава-членка в съответствие с глава 2 от Директива 2009/101/ЕО.

Член 41

Преглед

В рамките на пет години от влизането в сила на настоящата директива, Комисията извършва преглед на прилагането и ефективността на настоящата глава и докладва за резултатите от него, в частност по отношение на задълженията за докладване и отчитане и условията за отчитане на равнище проект. В прегледа се взима предвид международното развитие в области като конкурентоспособността и сигурността на енергийните доставки. Той се представя на Европейския парламент и на Съвета, ако е целесъобразно — със законодателно предложение.

ГЛАВА 10

ЗАКЛЮЧИТЕЛНИ РАЗПОРЕДБИ

Член 42

Упражняване на делегираните правомощия

1. Правомощията да приема делегирани актове се предоставят на Комисията при спазване на предвидените в настоящия член условия.
2. Оправомощаването по член 1, параграф 2, член 3, параграф 10 и член 38, параграф 4, се предоставя на Комисията за неограничен период от време, считано от датата, посочена в член 50.
3. Оправомощаването по член 1, параграф 2, член 3, параграф 10 и член 38, параграф 4 може да бъде отменено по всяко време от Европейския парламент или от Съвета. Решението за отмяна прекратява делегирането на правомощия, посочено в същото решение. То влиза в сила в деня след публикуването на решението в *Официален вестник на Европейския съюз* или на по-късна дата, посочена в него. Решението не засяга валидността на които и да било делегирани актове, които вече са в сила.
4. Веднага след като приеме делегиран акт, Комисията уведомява за него едновременно Европейския парламент и Съвета.

5. Делегираният акт, приет в съответствие с член 1, параграф 2, член 3, параграф 10 и член 38, параграф 4, влиза в сила само, ако нито Европейският парламент, нито Съветът е формулирал възражения в срок от два месеца след датата на уведомяването на Европейския парламент и на Съвета за него или, ако преди изтичането на този срок и Европейският парламент, и Съветът са информирали Комисията за намерението си да не формулират възражения. По инициатива на Европейския парламент или на Съвета този срок се удължава с два месеца.

Член 43

Освобождаване на дъщерни предприятия

Въпреки разпоредбите на директиви 2009/101/ЕО и 77/91/ЕИО, не е задължително държавите-членки да прилагат разпоредбите на настоящата директива по отношение на съдържанието, одита и публикуването на годишните финансови отчети и доклада за дейността на предприятията, регулирани от националното им законодателство, които представляват дъщерни предприятия, когато са изпълнени следните условия:

- (1) предприятието майка се регулира от законодателството на държава-членка;
- (2) всички акционери или съдружници на дъщерното предприятие са декларирали съгласието си с освобождаването от това задължение; въпросната декларация се прави по отношение на всяка финансова година;
- (3) предприятието майка е декларирало, че гарантира поетите задължения от дъщерните предприятия;
- (4) декларациите по точки 2) и 3) от настоящия член са публикувани от дъщерното предприятие съгласно законодателството на държавата-членка в съответствие с глава 2 от Директива 2009/101/ЕО;
- (5) дъщерното предприятие е включено в консолидираните финансови отчети, изготвени от предприятието майка в съответствие с настоящата директива;
- (6) освобождаването е оповестено в бележките към консолидираните финансови отчети, изготвени от предприятието майка;
- (7) за дъщерното предприятие са публикувани консолидираните финансови отчети, посочени в точка 5) от настоящия член, консолидираният доклад за дейността и докладът на задължителния одитор съгласно законодателството на държавата-членка в съответствие с глава 2 от Директива 2009/101/ЕО.

Предприятия, които са неограничено отговорни съдружници на други предприятия

1. Държавите-членки могат да изискват предприятия измежду посочените в приложение I, които се регулират от законодателството им и които са неограничено отговорни съдружници на което и да било предприятие измежду посочените в член 1, параграф 1, букви б) и в) („съответното предприятие“), да изготвят, одитират и публикуват заедно със собствените им финансови отчети също финансовите отчети на съответното предприятие в съответствие с разпоредбите на настоящата директива.

В такъв случай изискванията на настоящата директива не се прилагат към съответното предприятие.

2. Не е задължително държавите-членки да прилагат изискванията на настоящата директива към съответното предприятие, ако:
 - а) финансовите отчети на съответното предприятие са изготвени, одитирани и публикувани в съответствие с разпоредбите на настоящата директива от предприятие, което е неограничено отговорен съдружник на това предприятие и се регулира от законодателството на друга държава-членка;
 - б) съответното предприятие е включено в консолидираните финансови отчети, изготвени, одитирани и публикувани в съответствие с настоящата директива от неограничено отговорен съдружник, или когато съответното предприятие е включено в консолидираните финансови отчети на по-голямо обединение от предприятия, изготвени, одитирани и публикувани в съответствие с настоящата директива от предприятие майка, регулирано от законодателството на държава-членка. Това освобождаване се оповестява в бележките към консолидираните финансови отчети.
3. В случаите по параграф 2 съответното предприятие при поискване съобщава наименованието на предприятието, което публикува финансовите отчети.

Освобождаване относно отчета за приходите и разходите за предприятия майка, които изготвят консолидирани финансови отчети

Не е задължително държавите-членки да прилагат разпоредбите на настоящата директива по отношение на одита и публикуването на отчета за приходите и разходите към предприятия, регулирани от националното им законодателство, които представляват предприятия майка, ако са изпълнени следните условия:

- (1) предприятието майка изготвя консолидирани финансови отчети в съответствие с настоящата директива и е включено в консолидираните финансови отчети;

- (2) освобождаването е оповестено в бележките към годишните финансови отчети на предприятието майка;
- (3) освобождаването е оповестено в бележките към консолидираните финансови отчети, изготвени от предприятието майка;
- (4) резултатът от дейността на предприятието майка, определен в съответствие с настоящата директива, е записан в баланса на предприятието майка.

Член 46

Ограничение по отношение на освобождаванията за предприятия, извършващи дейност в обществен интерес

Освен ако не е изрично предвидено в настоящата директива, държавите-членки не предоставят на предприятията, извършващи дейност в обществен интерес, опростяванията и освобождаванията в нея.

Член 47

Санкции

Държавите-членки определят правилата относно санкциите, които са приложими при нарушения на националните разпоредби, приети съгласно настоящата директива, и вземат всички необходими мерки, за да гарантират тяхното изпълнение. Предвидените санкции са ефективни, пропорционални и възпиращи.

Член 48

Отмяна

Отменят се директиви 78/660/ЕИО и 83/349/ЕИО.

Позоваванията на отменените директиви се считат за позовавания на настоящата директива и се четат в съответствие с таблицата за съответствие в приложение III.

Член 49

Въвеждане в националното законодателство

1. Държавите-членки въвеждат законовите, подзаконовите и административните разпоредби, необходими за постигане на съответствие с настоящата директива в срок до 1 юли 2014 г. Те незабавно съобщават на Комисията текста на тези разпоредби и таблица за съответствие между споменатите разпоредби и настоящата директива.

Когато държавите-членки приемат тези разпоредби, в тях се съдържа позоваване на настоящата директива или то се извършва при официалното им публикуване. Държавите-членки определят реда, по който да бъде извършено това позоваване.

2. Държавите-членки съобщават на Комисията текста на основните разпоредби от националното законодателство, които те приемат в областта, уредена с настоящата директива.

Член 50

Настоящата директива влиза в сила на двадесетия ден след публикуването ѝ в *Официален вестник на Европейския съюз*.

Член 51

Адресати на настоящата директива са държавите-членки.

Съставено в Брюксел на [...] година.

За Европейския парламент:
Председател

За Съвета:
Председател

ПРИЛОЖЕНИЕ I

Видове предприятия, посочени в член 1, параграф 1, първа алинея

- *Белгия:*
la société anonyme/de naamloze vennootschap, la société en commandite par actions / de commanditaire vennootschap op aandelen, la société de personnes à responsabilité limitée/de personenvennootschap met beperkte aansprakelijkheid;
- *България:*
акционерно дружество, дружество с ограничена отговорност, командитно дружество с акции;
- *Чешката република:*
společnost s ručením omezeným, akciová společnost;
- *Дания:*
aktieselskaber, kommanditaktieselskaber, anpartsselskaber;
- *Германия:*
die Aktiengesellschaft, die Kommanditgesellschaft auf Aktien, die Gesellschaft mit beschränkter Haftung;
- *Естония:*
aktsiaselts, osaühing;
- *Ирландия:*
public companies limited by shares or by guarantee, private companies limited by shares or by guarantee;
- *Гърция:*
η ανώνυμη εταιρία, η εταιρία περιορισμένης ευθύνης, η ετερόρρυθμη κατά μετοχές εταιρία;
- *Испания:*
la sociedad anónima, la sociedad comanditaria por acciones, la sociedad de responsabilidad limitada;
- *Франция:*
la société anonyme, la société en commandite par actions, la société à responsabilité limitée;
- *Италия:*

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

– *Кипър:*

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

– *Латвия:*

akciju sabiedrība, sabiedrība ar ierobežotu atbildību;

– *Литва:*

akcinės bendrovės, uždarojos akcinės bendrovės;

– *Люксембург:*

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

– *Унгария:*

részvénytársaság, korlátolt felelősségű társaság;

– *Малта:*

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

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

– *Нидерландия:*

de naamloze vennootschap, de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid;

– *Австрия:*

die Aktiengesellschaft, die Gesellschaft mit beschränkter Haftung;

– *Польша:*

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

– *Португалия:*

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

– *Румъния:*

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

– *Словения:*

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

– *Словакия:*

akciová spoločnosť, spoločnosť s ručením obmedzeným;

– *Финландия:*

osakeyhtiö/aktiebolag;

– *Швеция:*

aktiebolag;

– *Обединеното кралство:*

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

ПРИЛОЖЕНИЕ II

Видове предприятия, посочени в член 1, параграф 1, втора алинея

- *Белгия*
la société en nom collectif/de vennootschap onder firma, la société en commandité simple/de gewone commanditaire vennootschap;
- *България:*
събирателно дружество, командитно дружество;
- *Чешката република:*
veřejná obchodní společnost, komanditní společnost, družstvo;
- *Дания:*
interessentskaber, kommanditselskaber;
- *Германия:*
die offene Handelsgesellschaft, die Kommanditgesellschaft;
- *Естония:*
täisühing, usaldusühing;
- *Ирландия:*
partnerships, limited partnerships, unlimited companies;
- *Гърция:*
η ομόρρυθμος εταιρία, η ετερόρρυθμος εταιρία;
- *Испания:*
sociedad colectiva, sociedad en comandita simple;
- *Франция:*
la société en nom collectif, la société en commandite simple;
- *Италия:*
la società in nome collettivo, la società in accomandita semplice;
- *Кипър:*
Ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες (συνεταιρισμοί);

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

- *Финландия:*
avoin yhtiö/ öppet bolag, kommandiittiyhtiö/kommanditbolag;
- *Швеция:*
handelsbolag, kommanditbolag;
- *Обединеното кралство:*
partnerships, limited partnerships, unlimited companies

ПРИЛОЖЕНИЕ III

ТАБЛИЦА ЗА СЪОТВЕТСТВИЕ

Директива 78/660/ЕИО	Директива 83/349/ЕИО	Настоящата директива
Член 1, параграф 1, първа алинея, уводен текст -		Член 1, буква а)
Член 1, параграф 1, първа алинея, първо до двадесет и седмо тире -		Приложение I
Член 1, параграф 1, втора алинея -		Член 1, буква б)
Член 1, параграф 1, втора алинея, букви а) — аа) -		Приложение II
Член 1, параграф 1, трета алинея -		Член 1, буква в)
Член 1, параграф 2 -		-
Член 2, параграф 1 -		Член 4, параграф 1
Член 2, параграф 2 -		Член 4, параграф 2
Член 2, параграф 3 -		Член 4, параграф 3
Член 2, параграф 4 -		Член 4, параграф 3
Член 2, параграф 5 -		Член 4, параграф 4
Член 2, параграф 6 -		Член 4, параграф 5
Член 3 -		Член 8, параграф 1
Член 4, параграф 1 -		Член 8, параграф 2
Член 4, параграф 2 -		Член 8, параграф 3
Член 4, параграф 3 -		-
Член 4, параграф 4 -		Член 8, параграф 4
Член 4, параграф 5 -		-
Член 4, параграф 6 -		Член 5, параграф 1, буква з)
Член 5 -		-
Член 6 -		Член 8, параграф 5
Член 7 -		Член 5, буква ж)
Член 8 -		-

Член 9, буква а)	-	Член 9, буква а)
Член 9, буква б)	-	-
Член 9, буква в)	-	Член 9, буква б)
Член 9, буква г)	-	Член 9, буква в)
Член 9, буква д)	-	Член 9, буква г)
Член 9, буква е)	-	-
<i>Пасиви</i>	-	<i>Капитал, резерви и пасиви</i>
Член 9, буква а)		Член 9, буква а)
Член 9, буква б)	-	Член 9, буква б)
Член 9, буква в)	-	Член 9, буква в)
Член 9, буква г)	-	Член 9, буква г)
Член 9, буква д)	-	-
Член 10	-	-
Член 10а	-	Член 10
Член 11, първа алинея	-	Член 3, параграф 1 и член 16, параграф 1
Член 11, втора алинея	-	-
Член 11, трета алинея	-	Член 3, параграф 7
Член 12, параграф 1	-	Член 3, параграф 8
Член 12, параграф 2	-	-
Член 12, параграф 3	-	Член 3, параграф 9
Член 13, параграф 1	-	Член 11, параграф 1
Член 13, параграф 2	-	Член 11, параграф 2
Член 14	-	Член 17, параграф 1, буква г)
Член 15, параграф 1	-	Член 11, параграф 3
Член 15, параграф 2	-	Член 2, параграф 4
Член 15, параграф 3, буква а)	-	Член 18, параграф 1, буква а)
Член 15, параграф 3, буква б)	-	-

Член 15, параграф 3, буква в)	-	Член 18, параграф 1, буква а), подточка і)
Член 15, параграф 4	-	-
Член 16	-	Член 11, параграф 4
Член 17	-	Член 2, параграф 2
Член 18	-	-
Член 19	-	Член 2, параграф 8
Член 20, параграф 1	-	Член 11, параграф 11, първа алинея
Член 20, параграф 2	-	Член 11, параграф 11, втора алинея
Член 20, параграф 3	-	-
Член 21	-	-
Член 22, първа алинея	-	Член 12, параграф 1
Член 22, втора алинея	-	Член 12, параграф 2
Член 23, точки 1—15	-	Член 13, точки 1—15
Член 23, точки 16—19	-	-
Член 23, точки 20 и 21	-	Член 13, точки 16 и 17
Член 24	-	-
Член 25, точки 1—13	-	Член 14, точки 1—13
Член 25, точки 14—17	-	-
Член 25, точки 18 и 19	-	Член 14, точки 14 и 15
Член 26	-	-
Член 27, първа алинея, уводен текст	-	Член 3, параграф 2
Член 27, първа алинея, букви а) и в)	-	Член 16, параграф 2, букви а) и б)
Член 27, първа алинея, букви б) и г)	-	-
Член 27, втора алинея	-	Член 3, параграф 7
Член 28	-	Член 2, параграф 5
Член 29	-	-

Член 30	-	-
Член 31, параграф 1	-	Член 5, параграф 1, уводен текст и букви а) — е)
Член 31, параграф 1а	-	Член 5, параграф 2
Член 31, параграф 2	-	Член 5, параграф 3
Член 32	-	Член 5, параграф 1, буква и)
Член 33, параграф 1, уводен текст	-	Член 6, параграф 1
Член 33, параграф 1, букви а) и б) и втора и трета алинея	-	-
Член 33, параграф 1, буква в)	-	Член 6, параграф 1
Член 33, параграф 2, буква а), първа алинея и член 33, параграф 2, букви б), в) и г)	-	Член 6, параграф 2
Член 33, параграф 2, буква а), втора алинея	-	Член 17, параграф 1, буква б)
Член 33, параграф 3	-	Член 6, параграф 3
Член 33, параграф 4	-	Член 17, параграф 1, буква б), последно изречение
Член 33, параграф 5	-	-
Член 34	-	-
Член 35, параграф 1, буква а)	-	Член 5, параграф 1, буква и)
Член 35, параграф 1, букви б) и в)	-	Член 11, параграф 5
Член 35, параграф 1, буква г)	-	Член 18, параграф 1, буква б)
Член 35, параграф 2	-	Член 2, параграф 6
Член 35, параграф 3	-	Член 2, параграф 7
Член 35, параграф 4	-	Член 11, параграф 7 и член 18, параграф 1, буква а), подточка vi)
Член 36	-	-
Член 37, параграф 1	-	Член 11, параграф 9

Член 37, параграф 2	-	Член 11, параграф 10
Член 38	-	-
Член 39, параграф 1, буква а)	-	Член 5, параграф 1, буква и)
Член 39, параграф 1, буква б)	-	Член 11, параграф 6
Член 39, параграф 1, буква в)	-	-
Член 39, параграф 1, буква г)	-	Член 11, параграф 6
Член 39, параграф 1, буква д)	-	Член 18, параграф 1, буква б)
Член 39, параграф 2	-	Член 2, параграф 6
Член 40, параграф 1	-	Член 11, параграф 8
Член 40, параграф 2	-	-
Член 41	-	-
Член 42, първа алинея	-	Член 11, параграф 11, трета алинея
Член 42, втора алинея	-	-
Член 42а, параграф 1	-	Член 7, параграф 1, буква а)
Член 42а, параграф 2	-	Член 7, параграф 2
Член 42а, параграф 3	-	Член 7, параграф 3
Член 42а, параграф 4	-	Член 7, параграф 4
Член 42а, параграф 5	-	Член 7, параграф 5
Член 42а, параграф 5а	-	Член 7, параграф 6
Член 42б	-	Член 7, параграф 7
Член 42в	-	Член 7, параграф 8
Член 42г	-	Член 17, параграф 1, буква в)
Член 42д	-	Член 7, параграф 1, буква б)
Член 42е	-	Член 7, параграф 9
Член 43, параграф 1, уводен текст	-	Член 17, параграф 1, уводен текст
Член 43, параграф 1,	-	Член 17, параграф 1, буква а)

точка 1

Член 43, параграф 1, -
точка 2, първа алинея

Член 43, параграф 1, -
точка 2, втора алинея

Член 43, параграф 1, -
точка 3

Член 43, параграф 1, -
точка 4

Член 43, параграф 1, -
точка 5

Член 43, параграф 1, -
точка 6

Член 43, параграф 1, -
точка 7

Член 43, параграф 1, -
точка 7а

Член 43, параграф 1, -
точка 7б

Член 43, параграф 1, -
точка 8

Член 43, параграф 1, -
точка 9

Член 43, параграф 1, -
точка 10

Член 43, параграф 1, -
точка 11

Член 43, параграф 1, -
точка 12

Член 43, параграф 1, -
точка 13

Член 43, параграф 1, -
точка 14, буква а)

Член 43, параграф 1, -
точка 14, буква б)

Член 43, параграф 1, -
точка 15

Член 43, параграф 2 -

Член 43, параграф 3 -

Член 18, параграф 1, буква з),
първа алинея

Член 18, параграф 1, точка 1

Член 18, параграф 1, буква з)

Член 18, параграф 1, буква й)

Член 18, параграф 1, буква к)

Член 17, параграф 1, буква ж)

Член 17, параграф 1, буква г)

Член 17, параграф 1, буква д)

Член 2, параграф 3 и член 17,
параграф 1, буква з)

Член 19, параграф 1, буква а)

Член 18, параграф 1, буква е)

-

Член 18, параграф 1, буква ж)

Член 18, параграф 1, буква г),
първа алинея

Член 18, параграф 1, буква д)

Член 18, параграф 1, буква в) и
буква и)

Член 18, параграф 1, буква в),
под точка ii)

Член 19, параграф 1, буква б)

-

Член 18, параграф 1, буква г),

		втора алинея
Член 44	-	-
Член 45, параграф 1	-	Член 18, параграф 1, буква з), втора алинея
		Член 28, параграф 2, буква д)
Член 45, параграф 2	-	Член 19, параграф 2
Член 46	-	Член 20
Член 46а	-	Член 21
Член 47, параграфи 1 и 1а	-	Член 30, параграфи 1 и 2
Член 47, параграф 2	-	Член 31, параграф 1
Член 47, параграф 3	-	Член 31, параграф 2
Член 48	-	Член 32, параграф 1
Член 49	-	Член 32, параграф 2
Член 50	-	Член 18, параграф 1, буква п) и буква ж)
Член 50а	-	-
Член 50б	-	Член 33, параграф 1
Член 50в	-	Член 33, параграф 2
Член 51, параграф 1	-	Член 34, параграф 1
Член 51, параграф 2	-	-
Член 51, параграф 3	-	-
Член 51а	-	Член 35, параграфи 1 и 2
Член 52	-	-
Член 53, параграф 2	-	Член 3, параграф 10
Член 53а	-	Член 45
Член 55	-	-
Член 56, параграф 1	-	-
Член 56, параграф 2	-	Член 18, параграф 1, букви м), н) и о)
Член 57	-	Член 42
Член 57а	-	Член 43

Член 58	-	Член 44
Член 59, параграф 1	-	Член 8, параграф 6, буква а)
Член 59, параграфи 2—6, буква а)	-	Член 8, параграф 6, буква а) и член 27
Член 59, параграф 6, буква б) и буква в)	-	Член 8, параграф 6, буквы б) и в)
Член 59, параграфи 7 и 8	-	Член 8, параграф 6, буква а) и член 27
Член 59, параграф 9	-	-
Член 60	-	-
Член 60а	-	Член 46
Член 61	-	Член 18, параграф 2
Член 61а	-	-
Член 62	-	Член 50
-	Член 1, параграф 1, буквы а), б) и в)	Член 23, параграф 1, буквы а), б) и в)
-	Член 1, параграф 1, буква г)	Член 23, параграф 1, буква е)
-	Член 1, параграф 2	Член 23, параграф 1, буквы г) и д)
-	Член 2, параграфи 1—3,	Член 23, параграфи 2—4
-	Член 3, параграф 1	Член 23, параграф 5
-	Член 3, параграф 2	Член 23, параграф 6
-	Член 4, параграф 1	Член 22
-	Член 4, параграф 2	Член 24, параграф 3
-	Член 5	-
-	Член 6, параграф 1	Член 24, параграф 2
-	Член 6, параграф 2	Член 3, параграф 6
-	Член 6, параграфи 3 и 4	-
-	Член 7, параграф 1	Член 24, параграф 4
-	Член 7, параграф 2	Член 24, параграф 5
-	Член 7, параграф 3	Член 45
-	Член 8	Член 24, параграф 6

-	Член 9, параграф 1	Член 24, параграф 7
-	Член 9, параграф 2	-
-	Член 10	Член 24, параграф 8
-	Член 11	Член 24, параграф 9
-	Член 12	Член 23, параграф 7
-	Член 13, параграфы 1, 2 и 2а	-
-	Член 13, параграф 3	Член 24, параграф 10
-	Член 15	-
-	Член 16	Член 4
-	Член 17, параграф 1	Член 25, параграф 1
-	Член 17, параграф 2	-
-	Член 18	Член 25, параграф 2
-	Член 19	Член 25, параграф 3
-	Член 20	-
-	Член 21	Член 25, параграф 4
-	Член 22	Член 25, параграф 5
-	Член 23	Член 25, параграф 6
-	Член 24	-
-	Член 25, параграф 1	Член 5, параграф 1, буква б)
-	Член 25, параграф 2	Член 5, параграф 3
-	Член 26, параграф 1, вводно изречение	Член 25, параграф 7
-	Член 26, параграф 1, буквы а), б) и в)	-
-	Член 26, параграф 2 и 3	-
-	Член 27	Член 25, параграф 8
-	Член 28	Член 25, параграф 9
-	Член 29, параграф 1	Член 25, параграф 10
-	Член 29, параграф 2	Член 25, параграф 11
-	Член 29, параграф 3	Член 25, параграф 12

-	Член 29, параграф 4	Член 25, параграф 13
-	Член 29, параграф 5	Член 25, параграф 14
-	Член 30	-
-	Член 31	Член 25, параграф 3, буква в), последно изречение
-	Член 32, параграф 1 и 2	Член 26
	Член 32, параграф 3	-
-	Член 33, параграф 1, първо изречение	Член 27, параграф 1
	Член 33, параграф 1, второ изречение	Член 2, параграф 13
-	Член 33, параграфи 2—8	Член 27, параграфи 2—8
-	Член 33, параграф 9	-
-	Член 34, уводен текст и член 34, параграф 1, първо изречение	Член 17, параграф 1, буква а)
-	Член 34, параграф 1, второ изречение	-
-	Член 34, параграф 2	Член 28, параграф 2, буква а)
-	Член 34, параграф 3, буква а)	Член 28, параграф 2, буква б)
-	Член 34, параграф 3, буква б)	-
-	Член 34, параграф 4	Член 28, параграф 2, буква в)
-	Член 34, параграф 5	Член 28, параграф 2, буква г)
-	Член 34, параграф 6	Член 17, параграф 1, буква ж)
-	Член 34, параграф 7	Член 17, параграф 1, буква г)
-	Член 34, параграф 7а)	Член 17, параграф 1, буква д)
-	Член 34, параграф 7б)	Член 17, параграф 1, буква з)
-	Член 34, параграф 8	Член 19, параграф 1, буква а)
-	Член 34, параграф 9, буква а)	-
-	Член 34, параграф 9, буква б)	Член 18, параграф 1, буква г) и член 28, параграф 1, буква б)
-	Член 34, параграфи 10 и 11	-
-	Член 34, параграфи 12 и 13	Член 28, параграф 1, буква в)

-	Член 34, параграф 14	Член 17, параграф 1, буква в)
-	Член 17, параграф 1, буква в)	Член 18, параграф 1, буква в)
-	Член 34, параграф 16	Член 19, параграф 1, буква б)
-	Член 35, параграф 1	Член 28, параграф 2, буква д)
-	Член 35, параграф 2	-
-	Член 36, параграф 1	Член 20, параграф 1 и член 29, параграф 1
-	Член 36, параграф 2, букви а), б) и в)	Член 20, параграф 2, букви а), б) и в)
-	Член 36, параграф 2, буква г)	Член 29, параграф 2, буква а)
-	Член 36, параграф 2, буква д)	Член 20, параграф 2, буква е)
-	Член 36, параграф 2, буква е)	Член 29, параграф 2, буква б)
-	Член 36, параграф 3	Член 29, параграф 3
-	Член 36а	Член 33, параграф 2
-	Член 36б	Член 33, параграф 3
-	Член 37, параграф 1	Член 34, параграф 2
-	Член 37, параграф 2	Член 35, параграф 1
-	Член 37, параграф 3	Член 35, параграф 2
-	Член 37, параграф 4	Член 35, параграф 3
-	Член 38, параграф 1	Член 30, параграф 1, първа алинея и член 30, параграф 3, първа алинея
-	Член 38, параграф 2	Член 30, параграф 1, втора алинея
-	Член 38, параграф 3	-
-	Член 38, параграф 4	Член 30, параграф 3, втора алинея
-	Член 38, параграфи 5, 6 и 7	-
-	Член 38а	-
-	Член 39	-
-	Член 40	-
-	Член 41, параграф 1	Член 2, параграф 12

-	Член 41, параграф 1а	Член 2, параграф 3
-	Член 41, параграфи 2—5	-
-	Член 42	-
-	Член 43	-
-	Член 44	-
-	Член 45	-
-	Член 46	-
-	Член 47	-
-	Член 48	Член 46
-	Член 49	-
-	Член 50	-
-	Член 50а	-
-	Член 51	-