31983L0349

18.7.1983 URADNI LIST EVROPSKIH SKUPNOSTI L 193/1

SEDMA DIREKTIVA SVETA
z dne 13. junija 1983
o konsolidiranih računovodskih izkazih, ki temelji na členu 54(3)(g) Pogodbe

(83/349/EGS)

SVET EVROPSKIH SKUPNOSTI JE

ob upoštevanju Pogodbe o ustanovitvi Evropske gospodarske skupnosti, zlasti člena 54(3)(g),

ob upoštevanju predloga Komisije ([1]),

ob upoštevanju mnenja Evropskega parlamenta ([2]),

ob upoštevanju mnenja Ekonomsko-socialnega odbora ([3]),

ker je Svet 25. julija 1978 sprejel Direktivo 78/660/EGS ([4]) o uskladitvi nacionalne zakonodaje, ki ureja letne računovodske izkaze nekaterih oblik gospodarskih družb; ker so mnoge družbe članice skupine podjetij; ker morajo biti konsolidirani računovodski izkazi sestavljeni tako, da se lahko finančni podatki o tej skupini podjetij sporočijo članicam in tretjim osebam; ker mora biti nacionalna zakonodaja, ki ureja konsolidirane računovodske izkaze, usklajena, da je mogoče doseči cilja primerljivosti in enakovrednosti podatkov, ki jih morajo objavljati družbe v Skupnosti;

ker je Svet 25. julija 1978 sprejel Direktivo 78/660/EGS ([4]) o uskladitvi nacionalne zakonodaje, katere moč nadzora temelji na večini glasovalnih pravic, pa tudi tistih, ki temeljijo na pogodbah, kadar so te dovoljene; ker je treba poleg tega dovoliti državam članicam, v katerih se pojavi možnost, da same urejajo primere, pri katerih je bil nadzor v določenih okoliščinah učinkovito izveden na podlagi manjšinskega deleža; ker je treba državam članicam dovoliti, da urejajo primer skupine podjetij, v kateri so podjetja z enakopravnimi medsebojnimi odnosi;

ker je cilj usklajevanja zakonodaje, ki ureja konsolidirane računovodske izkaze, zavarovati interese, ki obstajajo v družbah z delniškim kapitalom; ker takšna zaščita vsebuje načelo izdelave konsolidiranih računovodskih izkazov, kadar je taka družba članica skupine podjetij, in načelo, da morajo biti taki računovodski izkazi sestavljeni vsaj, kadar je taka družba nadrejeno podjetje; ker načelo celovite informacije tudi zahteva, da podrejeno podjetje, ki je hkrati nadrejeno, sestavi konsolidirane računovodske izkaze; ker je tudi takšno nadrejeno podjetje lahko, in v nekaterih okoliščinah mora biti, oproščeno obveznosti, da sestavi takšne konsolidirane računovodske izkaze, pod pogojem, da so njegove članice in tretje osebe dovolj zavarovane;

ker je lahko za skupine podjetij, ki ne presegajo določene velikosti, upravičena oprostitev obveznosti, da izdelajo konsolidirane računovodske izkaze; ker morajo biti ustrezno določene najvišje meje za takšno oprostitev; ker torej države članice lahko določijo, bodisi da za zavrnitev oprostitve zadošča preseganje meje samo enega od treh meril za oprostitev bodisi da sprejmejo meje, nižje od tistih, ki so predpisane v direktivi;

([1]) UL C 121, 2.6.1976, str. 2.
([2]) UL C 163, 10.7.1978, str. 60.
([3]) UL C 75, 26.3.1977, str. 5.
([4]) UL L 222, 14.8.1978, str. 11.

ker morajo konsolidirani računovodski izkazi izkazovati resničen in pošten prikaz sredstev in obveznosti, finančnega položaja in poslovnega izida skupine podjetij, ki so vključena v konsolidacijo kot celota; ker mora zato konsolidacija načelno vključevati vsa podjetja iz skupine; ker takšna konsolidacija zahteva celotno vključitev sredstev in obveznosti, prihodkov in odhodkov teh podjetij ter posebno razkritje interesov oseb znotraj takih skupin; ker je kljub temu treba narediti potrebne popravke, da se odpravijo učinki finančnih odnosov med konsolidiranimi podjetji;

ker je treba določiti številna načela za izdelavo in vrednotenje konsolidiranih računovodskih izkazov, da bi zagotovili dosledno razkritje teh postavk in omogočili enostavno primerjavo ne le glede na metodo, ki se uporabi za njihovo vrednotenje, ampak tudi v zvezi z obdobjem, ki ga zajemajo računovodski izkazi;

ker je treba udeležbo v kapitalu podjetij, na katera lahko podjetja, ki so vključena v konsolidacijo, izvršujejo prevladujoč vpliv, vključiti v konsolidirane računovodske izkaze po kapitalski metodi;

ker morajo priloge h konsolidiranim računovodskim izkazom navesti podrobnosti o podjetjih, ki se bodo konsolidirala;

ker se lahko nekatera odstopanja, prvotno predvidena v Direktivi 78/660/EGS na prehodni osnovi, nadaljujejo pod pogoji poznejše revizije,

SPREJEL TO DIREKTIVO:

ODDELEK 1

Pogoji za izdelavo konsolidiranih računovodskih izkazov

Člen 1

1. Država članica zahteva od vsakega podjetja, za katero velja njena nacionalna zakonodaja, da sestavi konsolidirane računovodske izkaze in konsolidirano letno poročilo, če ima to podjetje (nadrejeno podjetje):

(a) večino delniških ali članskih glasovalnih pravic v drugem podjetju (podrejenem podjetju); ali

(b) pravico imenovati ali odpoklicati večino članov upravnega, poslovodnega ali nadzornega organa drugega podjetja (podrejenega podjetja) in je hkrati delničar ali družbenik tega podjetja; ali

(c) pravico izvrševati prevladujoč vpliv na podjetje (podrejeno podjetje), v katerem je delničar ali družbenik, na podlagi sklenjene pogodbe s tem podjetjem ali določbe v njegovi družbeni pogodbi ali statutu, kadar zakon, ki velja za to podrejeno podjetje, dovoljuje, da je predmet takšnih pogodb ali statutarnih določb. Državi članici ni treba predpisati, da mora biti nadrejeno podjetje delničar ali družbenik v podrejenem podjetju. Od tistih držav članic, katerih zakoni ne predvidevajo takšnih pogodb ali statutarnih določb, se ne zahteva uporaba te določbe; ali

(d) če je delničar ali družbenik podjetja in:

(aa) je bila večina članov upravnih, poslovodnih ali nadzornih organov tega podjetja (podrejenega podjetja), ki so opravljali to funkcijo v tekočem poslovnem letu, v preteklem poslovnem letu in do časa, ko so bili sestavljeni konsolidirani računovodski izkazi, imenovana izključno zaradi uresničevanja njihovih glasovalnih pravic; ali

(bb) nadzira na podlagi pogodbe z drugimi delničarji ali družbeniki v tem podjetju (podrejenem podjetju) večino delničarskih ali članskih glasovalnih pravic v tem podjetju. Države članice lahko uvedejo podrobnejše določbe za obliko in vsebino takih pogodb.

Države članice predpišejo najmanj ureditev iz točke (bb).

Uporabo točke (aa) lahko pogojujejo s tem, da odstotek udeležbe znaša 20 % ali več delniških ali članskih glasovalnih pravic.

Kljub temu se točka (aa) ne uporablja, kadar ima drugo podjetje glede tega podrejenega podjetja pravice po točkah (a), (b) ali (c).

2. Ne glede na primere iz odstavka 1 in poznejšo uskladitev lahko države članice zahtevajo od vsakega podjetja, za katero velja njihova nacionalna zakonodaja, da sestavi konsolidirane računovodske izkaze in konsolidirano letno poročilo, če je to podjetje (nadrejeno podjetje) udeleženo v kapitalu drugega podjetja (podrejenega podjetja), kakor je opredeljeno v členu 17 Direktive 78/660/EGS, in:

(a) dejansko nanj izvršuje prevladujoč vpliv; ali

(b) to podjetje in podrejeno podjetje na enotni osnovi upravlja drugo nadrejeno podjetje.

Člen 2

1. Za namene člena 1(1)(a), (b) in (d) se glasovalne pravice ter pravice imenovanja in odpoklica katerega koli drugega podrejenega podjetja, pa tudi katere koli osebe, ki deluje v svojem imenu, vendar za račun nadrejenega podjetja ali drugega podrejenega podjetja, prištejejo k pravicam nadrejenega podjetja.

2. Za namene člena 1(1)(a), (b) in (d) morajo biti pravice iz odstavka 1 zmanjšane za pravice:

(a) izhajajoče iz delnic, ki jih ima oseba, ki ni niti nadrejeno podjetje niti njegovo podrejeno podjetje; ali

(b) izhajajoče iz delnic, pridobljenih kot poroštvo, če so te pravice uresničene v skladu s prejetimi navodili ali pridobljene z odobritvijo posojil kot del normalne poslovne dejavnosti, pod pogojem, da so glasovalne pravice uresničene v interesu osebe, ki je dala poroštvo.

3. Za namene uporabe člena 1(1)(a), (b) in (d) se morajo od skupnega števila vseh delničarskih ali članskih glasovalnih pravic podrejenega podjetja odšteti glasovalne pravice iz delnic ali deležev, ki jih ima to podjetje, podrejeno podjetje tega podjetja ali oseba, ki deluje v svojem imenu, vendar za račun teh podjetij.

Člen 3

1. Brez vpliva na člene 13, 14 in 15 se nadrejeno podjetje in vsa njegova podrejena podjetja vključijo v konsolidacijo ne glede na to, kje je registrirani sedež takih podrejenih podjetij.

2. Za namene uporabe odstavka 1 se vsako podrejeno podjetje podrejenega podjetja šteje za podrejeno podjetje nadrejenega podjetja, ki je nadrejeno vsem podjetjem, ki se bodo vključila v konsolidacijo.

Člen 4

1. V tej direktivi so nadrejeno podjetje in vsa njegova podrejena podjetja tista, ki se bodo vključila v konsolidacijo, kadar je bodisi nadrejeno podjetje ali eno ali več podrejenih podjetij ustanovljeno kot ena od naslednjih oblik družb:

(a) *v Nemčiji:*

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

(b) *v Belgiji:*

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 aansparakelijkheid;

(c) *na Danskem:*

aktieselskaber, kommanditaktieselskaber, anpartsselskaber;

(d) *v Franciji:*

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

(e) *v Grčiji:*

η ανώνυμη εταιρία, η εταιρία περιορισμένης ευθύνης, η ετερόρρυθμη κατά μετοχές εταιρία;

(f) *na Irskem:*

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

(g) *v Italiji:*

la societa per azioni, la societa in accomandita per azioni, la societa a responsabilita limitata;

(h) *v Luksemburgu:*

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

(i) *na Nizozemskem:*

de naamloze vennootschap, de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid;

(j) *v Veliki Britaniji:*

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

2. Država članica lahko kljub temu dovoli oprostitev obveznosti iz člena 1(1), kadar nadrejeno podjetje ni ustanovljeno kot ena od oblik družb, naštetih v odstavku 1.

Člen 5

1. Država članica lahko dovoli oprostitev obveznosti iz člena 1(1), kadarjenadrejeno podjetje finančna holding družba,kakršno opredeljuje člen 5(3) Direktive 78/660/EGS, in:

(a) v poslovnem letu ni posegala, neposredno ali posredno, v upravljanje podrejenega podjetja;

(b) ni uveljavljala glasovalnih pravic iz udeležbe v kapitalu za imenovanje članov upravnih, poslovodnih ali nadzornih organov podrejenega podjetja v tekočem poslovnem letu ali v preteklih petih poslovnih letih ali, če je bilo uveljavljanje glasovalnih pravic potrebno za delovanje upravnih, poslovodnih ali nadzornih organov podrejenega podjetja, pod pogojem, da noben delničar ali družbenik nadrejenega podjetja z večinskimi glasovalnimi pravicami ali član upravnih, poslovodnih ali nadzornih organov tega podjetja ali njegov delničar ali družbenik z večinskimi glasovalnimi pravicami ni bil član upravnih, poslovodnih ali nadzornih organov podrejenega podjetja in da so v te organe imenovani člani izpolnjevali svojo funkcijo brez kakršnega koli poseganja ali vpliva nadrejenega podjetja ali katerega od njegovih podrejenih podjetij;

(c) je dajalo posojila le podjetjem, v katerih je udeležena v kapitalu. Kadar so takšna posojila dana drugim strankam, morajo biti odplačana do konca preteklega poslovnega leta; in

(d) oprostitev odobri upravni organ, potem ko preveri izpolnitev zgornjih pogojev.

2. (a) Kadar je finančna holding družba oproščena obveznosti, se člen 43(2) Direktive 78/660/EGS ne uporablja za njene letne računovodske izkaze v zvezi z večinskim deležem v podrejenih podjetjih od datuma iz člena 49(2).

(b) Razkritje podatkov v zvezi s takšnim večinskim deležem, predvidenim v točki 2 člena 43(1) Direktive 78/660/EGS, se lahko opusti, kadar je njihova narava takšna, da bi resno škodovala družbi, njenim delničarjem, družbenikom ali enemu od njenih podrejenih podjetij. Država članica lahko takšno opustitev pogojuje s predhodno upravno ali sodno odobritvijo. Vsako tako opustitev je treba navesti v prilogah k računovodskim izkazom.

Člen 6

1. Brez vpliva na člena 4(2) in 5 lahko država članica predvidi oprostitev obveznosti iz člena 1(1), če na datum bilance stanja nadrejenega podjetja skupina podrejenih podjetij, ki naj bi se konsolidirala, na podlagi svojih zadnjih letnih računovodskih izkazov ne preseže meja dveh od treh meril, predpisanih v členu 27 Direktive 78/660/EGS.

2. Država članica lahko zahteva ali dovoli, da se pobot iz člena 19(1) in izločitev iz člena 26(1)(a) in (b) ne opravita, kadar se izračunavajo zgoraj navedene meje. V tem primeru se meje za celotno bilanco stanja in merila za neto promet povečajo za 20 %.

3. Za zgornja merila se uporablja člen 12 Direktive 78/660/EGS.

4. Ta člen se ne uporablja, kadar so vrednostni papirji enega od podjetij, ki naj bi se vključilo v konsolidacijo, uvrščeni na uradni seznam borze, ki je ustanovljena v državi članici.

5. V desetih letih po datumu iz člena 49(2) smejo države članice pomnožiti merilo, izraženo v ekujih, do največ 2,5-krat in povečati povprečno število zaposlenih v poslovnem letu do največ 500.

Člen 7

1. Ne glede na člene 4(2), 5 in 6 država članica oprosti obveznosti iz člena 1(1) vsako nadrejeno podjetje, za katero velja njena nacionalna zakonodaja in ki je hkrati podrejeno podjetje, če tudi za njegovo nadrejeno podjetje velja zakonodaja države članice, v naslednjih dveh primerih:

(a) kadar je to nadrejeno podjetje imetnik vseh delnic v podjetju, ki je oproščeno obveznosti. Delnice v tem podjetju, ki jih imajo člani njenih upravnih, poslovodnih ali nadzornih organov v skladu z obveznostjo iz zakona, družbene pogodbe ali statuta, se za te namene spregledajo; ali

(b) kadar ima to nadrejeno podjetje v lasti 90 % ali več delnic v podjetju, ki je oproščeno obveznosti, in preostali delničarji ali družbeniki tega podjetja soglašajo z oprostitvijo.

Če zakonodaja države članice predpisuje konsolidacijo ob sprejemanju te direktive, tej državi članici ni treba uporabljati te določbe 10 let od datuma iz člena 49(2).

2. Oprostitev je pogojena z izpolnitvijo vseh naslednjih pogojev:

(a) podjetje, ki je oproščeno obveznosti in, ne da bi to vplivalo na člene 13, 14 in 15, vsa njegova podrejena podjetja morajo biti konsolidirana v računovodskih izkazih večje skupine podjetij, če za nadrejeno podjetje velja nacionalna zakonodaja države članice;

(b) (aa) konsolidirane računovodske izkaze iz točke (a) in konsolidirano letno poročilo večje skupine podjetij mora sestaviti nadrejeno podjetje te skupine, revidirano pa mora biti v skladu z zakonom države članice, ki velja za nadrejeno podjetje te večje skupine podjetij, sklado s to direktivo;

(bb) konsolidirani računovodski izkazi iz točke (a) in konsolidirano letno poročilo iz točke (aa), skupaj z mnenjem osebe, odgovorne za revidiranje teh računovodskih izkazov, in, kjer je to primerno, s prilogo iz člena 9, se morajo za podjetje, ki je oproščeno obveznosti, objaviti tako, kakor je predpisano z zakonom države članice, ki velja za to podjetje, v skladu s členom 38. Ta država članica lahko zahteva, da se te listine objavijo v njenem uradnem jeziku in da mora biti prevod overjen;

(c) v prilogi k letnim računovodskim izkazom podjetja, oproščenega obveznosti, je treba navesti:

(aa) ime in registrirani sedež nadrejenega podjetja, ki sestavi konsolidirane računovodske izkaze iz točke (a), in

(bb) oprostitev obveznosti za sestavo konsolidiranih računovodskih izkazov in konsolidiranega letnega poročila.

3. Državi članici kljub temu ni treba uporabiti tega člena za družbe, katerih vrednostni papirji so uvrščeni na uradni seznam borze, ustanovljene v državi članici.

Člen 8

1. V primerih, ki niso zajeti v členu 7(1), lahko država članica, ne da bi to vplivalo na člene 4(2), 5 in 6, oprosti obveznosti iz člena 1(1) vsako nadrejeno podjetje, za katero velja njena nacionalna zakonodaja in ki je tudi podrejeno podjetje, če za nadrejeno podjetje velja njena nacionalna zakonodaja, če so izpolnjeni vsi pogoji iz člena 7(2) in če delničarji ali družbeniki podjetja, oproščenega obveznosti, ki imajo najmanjši delež vpisanega kapitala tega podjetja, niso zahtevali izdelave konsolidiranih računovodskih izkazov najmanj šest mesecev pred koncem poslovnega leta. Države članice lahko fiksno določijo udeležbo na največ 10 % za delniške družbe in komanditne delniške družbe ter največ 20 % za podjetja drugih oblik.

2. Država članica te oprostitve ne more pogojevati s tem, da bi za nadrejeno podjetje, ki je izdelalo konsolidirane računovodske izkaze iz člena 7(2)(a), veljala njena nacionalna zakonodaja.

3. Država članica ne more pogojevati oprostitve s pogoji za izdelavo in revidiranje konsolidiranih računovodskih izkazov iz člena 7(2)(a).

Člen 9

1. Država članica lahko v skladu s to direktivo pogojuje oprostitve iz členov 7 in 8 z razkritjem dodatnih podatkov, v konsolidiranih računovodskih izkazih iz člena 7(2)(a) ali v prilogi, če so ti podatki potrebni za podjetja, za katera velja njena nacionalna zakonodaja, ki so dolžna izdelati konsolidirane računovodske izkaze in so v enakih okoliščinah.

2. Država članica lahko določi tudi, da je oprostitev sestave konsolidiranih računovodskih izkazov nadrejenemu podjetju pogojena z razkritjem vseh ali nekaterih od spodaj naštetih podatkov o skupini podjetij, v prilogi h konsolidiranim računovodskim izkazom iz člena 7(2)(a):

— znesek stalnih sredstev,

— neto promet,

— dobiček ali izgubo v poslovnem letu ter znesek kapitala in rezerv,

— povprečno število zaposlenih v poslovnem letu.

Člen 10

Členi od 7 do 9 ne vplivajo na zakonodajo držav članic o sestavljanju konsolidiranih računovodskih izkazov ali konsolidiranih letnih poročil, če se ti dokumenti zahtevajo za:

— obveščanje zaposlenih ali njihovih predstavnikov ali

— obveščanje upravnih organov ali sodišč, na njihovo zahtevo.

Člen 11

1. Brez vpliva na člene 4(2), 5 in 6 lahko država članica oprosti obveznosti iz člena 1(1) vsako nadrejeno podjetje, za katero velja njena nacionalna zakonodaja in ki je tudi podrejeno podjetje nadrejenega podjetja, za katero ne velja njena nacionalna zakonodaja, če so izpolnjeni naslednji pogoji:

(a) podjetje, ki je oproščeno obveznosti, in brez vpliva na člene 13, 14 in 15 vsa njegova podrejena podjetja morajo biti konsolidirana v računovodskih izkazih večje skupine podjetij;

(b) konsolidirani računovodski izkazi iz točke (a) in, kjer je to primerno, konsolidirano letno poročilo morajo biti sestavljeni v skladu s to direktivo in na način, ki je enakovreden konsolidiranim računovodskim izkazom in konsolidiranim letnim poročilom, sestavljenim v skladu s to direktivo;

(c) konsolidirane računovodske izkaze iz točke (a) mora revidirati ena ali več oseb, pooblaščenih za revidiranje računovodskih izkazov po nacionalnem zakonu, veljavnem za podjetje, ki jih je sestavilo.

2. Uporabljajo se členi 7(2)(b)(bb) in (c) ter členi 8 do 10.

3. Država članica lahko dovoli oprostitve po tem členu le, če dovoli enake oprostitve po členih od 7 do 10.

Člen 12

1. Brez vpliva na člene od 1 do 10 lahko država članica zahteva od vsakega podjetja, za katero velja njena nacionalna zakonodaja, da sestavi konsolidirane računovodske izkaze in konsolidirana letna poročila, če:

(a) se to podjetje in eno ali več drugih podjetij, s katerimi ni povezano, kakor je to opisano v členu 1(1) ali (2), upravlja na enotni osnovi po pogodbi, sklenjeni s tem podjetjem, ali po določbah družbene pogodbe ali statuta teh podjetij; ali

(b) so iste odgovorne osebe predstavljale večinski del upravnih, poslovodnih ali nadzornih organov tega podjetja in enega ali več drugih podjetij, s katerimi ni povezano, kakor je to opisano v členu 1(1) ali (2), v poslovnem letu in do sestave konsolidiranih računovodskih izkazov.

2. Kadar je uporabljen odstavek 1, morajo biti podjetja, ki so tako povezana, skupaj z vsemi svojimi podrejenimi podjetji konsolidirana, kakor je opredeljeno v tej direktivi, kadar je eno ali več teh podjetij ustanovljeno kot ena od oblik družb, naštetih v členu 4.

3. Členi 3, 4(2), 5, 6, 13 do 28, 29(1), (3), (4) in (5), 30 do 38 in 39(2) se uporabljajo za konsolidirane računovodske izkaze in konsolidirana letna poročila po tem členu, sklicevanje na nadrejena podjetja pa se razume kot sklicevanje na vsa podjetja iz odstavka 1. Brez vpliva na člen 19(2) morajo biti postavke „kapital“, „presežek vplačanega kapitala“, „rezerve“, „revalorizacijske rezerve“, „preneseni poslovni izid“ in „poslovni izid poslovnega leta“, ki se vključijo v konsolidirane računovodske izkaze, zbirni zneski za vsako od podjetij iz odstavka 1.

Člen 13

1. Podjetja ni treba vključiti v konsolidirane računovodske izkaze, če podjetje ni pomembno za namene člena 16(3).

2. Kadar dve ali več podjetij ustrezajo zahtevam odstavka 1, morajo biti kljub temu vključena v konsolidirane računovodske izkaze, če so kot skupina pomembna za namene člena 16(3).

3. Prav tako podjetja ni treba vključiti v konsolidirane računovodske izkaze, kadar:

(a) hude dolgoročne omejitve bistveno ovirajo:

(aa) nadrejeno podjetje pri uresničevanju njegovih pravic na sredstvih ali pri upravljanju tega podjetja; ali

(bb) izvajanje enotnega upravljanja tega podjetja, ki je v enem od odnosov iz člena 12(1); ali

(b) ni mogoče brez nesorazmernih stroškov ali pretirane zamude dobiti informacij, potrebnih za izdelavo konsolidiranih računovodskih izkazov v skladu s to direktivo; ali

(c) so delnice ali deleži tega podjetja namenjeni izključno poznejši prodaji.

Člen 14

1. Kadar so dejavnosti enega ali več podjetij, ki naj bi se konsolidirala, tako različne, da bi bila njihova vključitev v konsolidirane računovodske izkaze nezdružljiva z obveznostjo iz člena 16(3), morajo biti taka podjetja, brez vpliva na člen 33 te direktive, izključena iz konsolidacije.

2. Odstavek 1 se ne uporablja zgolj na podlagi dejstva, da so podjetja, ki naj bi se vključila v konsolidacijo, delno industrijska,

delno komercialna in delno storitvena ali ker takšna podjetja izvajajo industrijske in komercialne dejavnosti, ki vključujejo različne izdelke ali ponujajo različne storitve.

3. Vsaka uporaba odstavka 1 mora biti navedena v prilogi k izkazom in obrazložena v pojasnilih. Kadar letni ali konsolidirani računovodski izkazi podjetij, ki so na ta način izključeni iz konsolidacije, niso objavljeni v isti državi članici v skladu z Direktivo 68/151/EGS ([1]), morajo biti priloženi konsolidiranim računovodskim izkazom ali dani na razpolago javnosti. V slednjem primeru mora biti vsakomur na njegovo zahtevo omogočen prepis teh listin. Cena takšnega prepisa ne sme presegati upravnih stroškov.

Člen 15

1. Država članica lahko za namene člena 16(3) dovoli opustitev konsolidiranih računovodskih izkazov vsakemu nadrejenemu podjetju, ki ne izvaja industrijske ali komercialne dejavnosti, ki ima delnice v podrejenem podjetju na podlagi skupnega dogovora z enim ali več podjetji, ki niso vključena v konsolidirane računovodske izkaze.

2. Letni računovodski izkazi nadrejenega podjetja se priložijo konsolidiranim računovodskim izkazom.

3. Kadar se uporabi ta izjema, se za letne računovodske izkaze nadrejenega podjetja uporabi bodisi člen 59 Direktive 78/660/EGS ali pa je treba podatke, ki bi bili posledica uporabe tega člena, navesti v prilogah k tem računovodskim izkazom.

ODDELEK 2

Izdelava konsolidiranih računovodskih izkazov

Člen 16

1. Konsolidirani računovodski izkazi so sestavljeni iz konsolidirane bilance stanja, konsolidiranega izkaza poslovnega izida in priloge h konsolidiranim računovodskim izkazom. Ti sestavni deli tvorijo celoto.

2. Konsolidirani računovodski izkazi morajo biti sestavljeni jasno in v skladu z določbami te direktive.

3. Konsolidirani računovodski izkazi morajo izkazovati resničen in pošten prikaz sredstev, obveznosti, finančnega položaja in poslovnega izida vanje vključene skupine podjetij kot celote.

4. Kjer uporaba določb te direktive ne bi zadoščala za izkaz resničnega in poštenega prikaza v smislu odstavka 3, je treba zagotoviti dodatne informacije.

5. Kadar je v izjemnih primerih uporaba določb členov 17 do 35 in 39 nezdružljiva z obveznostmi iz odstavka 3, je treba to določbo opustiti, da bi izkazali resničen in pošten prikaz v smislu odstavka 3. Vsako tako opustitev je treba navesti v prilogi k računovodskim izkazom in obrazložiti v pojasnilih ter ugotoviti njen vpliv na sredstva, obveznosti, finančni položaj in poslovni izid. Države članice lahko opredelijo izjemne primere in predpišejo ustrezna posebna pravila.

6. Država članica lahko zahteva ali odobri razkritje drugih podatkov v konsolidiranih računovodskih izkazih poleg podatkov, ki morajo biti razkriti v skladu s to direktivo.

Člen 17

1. Členi 3 do 10, 13 do 26 in 28 do 30 Direktive 78/660/EGS se uporabljajo za načrt konsolidiranih računovodskih izkazov, vendar to ne vpliva na določbe te direktive in se upoštevajo bistvene prilagoditve, ki so posledica posebnih značilnosti konsolidiranih računovodskih izkazov v primerjavi z letnimi računovodskimi izkazi.

2. Če bi posebne okoliščine povzročile pretirane stroške, lahko država članica dovoli, da se v konsolidiranih računovodskih izkazih zaloge kombinirajo.

Člen 18

Sredstva in obveznosti podjetij, vključenih v konsolidacijo, so v celoti zajeti v konsolidirani bilanci stanja.

Člen 19

1. Knjigovodska vrednost delnic v kapitalu podjetij, vključenih v konsolidacijo, se pobota v deležu, ki predstavlja kapital in rezerve teh podjetij:

(a) Ta pobot se izvede na podlagi knjigovodskih vrednosti na datum, ko so taka podjetja prvič vključena v konsolidacijo. Razlike, ki izhajajo iz takšnih pobotov, je treba, če je le mogoče, knjižiti neposredno na tiste postavke v

([1]) UL L 65, 14.3.1968, str. 8.

konsolidiranih bilancah stanja, ki imajo višjo ali nižjo vrednost od svoje knjigovodske vrednosti.

(b) Država članica lahko zahteva ali dovoli pobot na podlagi vrednosti ugotovljivih sredstev in obveznosti na dan pridobitve delnic ali, ob pridobitvi v dveh ali več stopnjah, na dan, ko je podjetje postalo podrejeno podjetje.

(c) Vsaka razlika, ki ostane po uporabi točke (a) ali je posledica uporabe točke (b), se prikaže v konsolidirani bilanci stanja kot posebna postavka z ustreznim naslovom. Ta postavka, uporabljene metode in vse pomembne spremembe glede na preteklo poslovno leto se morajo obrazložiti v prilogi k računovodskim izkazom. Kadar država članica dovoljuje pobot pozitivnih ali negativnih razlik, je treba v prilogi k računovodskim izkazom navesti tudi razčlenitev teh razlik.

2. Vendar se odstavek 1 ne uporablja za delnice v kapitalu nadrejenega podjetja, ki jih ima bodisi to podjetje samo ali drugo podjetje, vključeno v konsolidacijo. V konsolidiranih računovodskih izkazih se take delnice obravnavajo kot lastne delnice v skladu z Direktivo 78/660/EGS.

Člen 20

1. Država članica lahko zahteva ali dovoli, da se knjigovodska vrednost delnic ali deleža v kapitalu podjetja, vključenega v konsolidacijo, pobota z ustreznim odstotkom kapitala pod naslednjimi pogoji:

(a) da te delnice predstavljajo najmanj 90 % nominalne vrednosti ali, če ni nominalne vrednosti, ocenjene nominalne vrednosti delnic tega podjetja, če so te delnice drugačne vrste od tistih iz člena 29(2)(a) Direktive 77/91/EGS [1];

(b) da je bil delež iz točke (a) pridobljen z dogovorom, ki je predvideval izdajo delnic podjetja, vključenega v konsolidacijo; in

(c) da dogovor iz točke (b) ni vključeval gotovinskega plačila, ki bi presegalo 10 % nominalne vrednosti ali, če ni nominalne vrednosti, ocenjene nominalne vrednosti izdanih delnic.

2. Vsaka razlika, ki izhaja iz uporabe določb odstavka 1, se doda ali odšteje od konsolidiranih rezerv, kakor je primerno.

3. Uporabljeno metodo iz odstavka 1, posledična gibanja v rezervah ter imena in registrirane sedeže podjetij je treba navesti v prilogah k računovodskim izkazom.

Člen 21

Znesek, ki ga je mogoče prisoditi delnicam v podrejenem podjetju, vključenem v konsolidacijo, ki jih imajo druge osebe, ne pa podjetja, vključena v konsolidacijo, se prikaže v konsolidirani bilanci stanja kot posebna postavka s primernim naslovom.

Člen 22

Prihodki in odhodki podjetij, vključenih v konsolidacijo, se v celoti vključijo v konsolidirani izkaz poslovnega izida.

Člen 23

Znesek dobička ali izgube iz delnic podrejenih podjetij, vključenih v konsolidacijo, ki jih imajo druge osebe, razen podjetij, vključenih v konsolidacijo, se prikaže v konsolidiranem izkazu poslovnega izida kot posebna postavka s primernim naslovom.

Člen 24

Konsolidirani računovodski izkazi se sestavijo v skladu z načeli iz členov 25 do 28.

Člen 25

1. Metode konsolidacije se morajo dosledno uporabljati iz enega v drugo poslovno leto.

2. Odstopanje od določb iz odstavka 1 je dovoljeno v izjemnih primerih. Vsako takšno odstopanje se mora navesti v prilogi k izkazom in obrazložiti v pojasnilih, skupaj z oceno njihovega vpliva na sredstva, obveznosti, finančni položaj in poslovni izid skupine podjetij, vključenih v konsolidacijo, ki se obravnavajo kot celota.

Člen 26

1. Konsolidirani računovodski izkazi morajo pokazati sredstva, obveznosti, finančni položaj in poslovni izid skupine podjetij, vključenih v konsolidacijo kot celote, kakor da bi bila eno podjetje. Zlasti:

[1] UL L 26, 31.1.1977, str. 1.

(a) dolgovi in zahtevki med podjetji, vključenimi v konsolidacijo, se izločijo iz konsolidiranih računovodskih izkazov;

(b) prihodki in odhodki za transakcije med podjetji, vključenimi v konsolidacijo, se izločijo iz konsolidiranih računovodskih izkazov;

(c) kadar so dobički in izgube posledica transakcij med podjetji, vključenimi v konsolidacijo in če so vključeni v knjigovodsko vrednost sredstev, se izločijo iz konsolidiranih računovodskih izkazov.

Do poznejše uskladitve lahko države članice dovolijo, da se zgoraj omenjene izločitve izvedejo sorazmerno z odstotkom kapitala v lasti nadrejenega podjetja v vsakem od podrejenih podjetij, vključenih v konsolidacijo.

2. Država članica lahko dovoli odstopanje od določb odstavka 1(c), kadar je bila transakcija opravljena v skladu z normalnimi tržnimi pogoji in kadar bi izločitev dobička ali izgube povzročila pretirane stroške. Vsako tako odstopanje je treba navesti v prilogi, in kadar je vpliv na sredstva, obveznosti, finančni položaj in poslovni izid skupine podjetij, ki so vključena v konsolidacijo kot celota, bistvenega pomena, se mora to dejstvo navesti v prilogah h konsolidiranim računovodskim izkazom.

3. Odstopanje od določb iz odstavka 1(a), (b) in (c) se dovoli, kadar zneski niso bistveni za namene člena 16(3).

Člen 27

1. Konsolidirani računovodski izkazi morajo biti sestavljeni na isti datum kakor letni računovodski izkazi nadrejenega podjetja.

2. Država članica lahko kljub temu zahteva ali dovoli, da se konsolidirani računovodski izkazi sestavijo na drug datum, zato da so lahko upoštevane bilance stanja čim več podjetij ali najpomembnejših podjetij, ki so vključena vkonsolidacijo. Kadar je uporabljena ta izjema, je treba to dejstvo navesti v prilogah h konsolidiranim računovodskim izkazom in obrazložiti v pojasnilih. Računovodski izkazi ali pripravljena pojasnila morajo poleg tega vključevati pomembne dogodke v zvezi s sredstvi in obveznostmi, finančnim položajem in poslovnim izidom podjetja, vključenega v konsolidacijo, ki so se zgodili med datumom bilance stanja tega podjetja in datumom konsolidirane bilance stanja.

3. Kadar je datum bilance stanja podjetja, ki je vključeno v konsolidacijo, za najmanj tri mesece starejši od datuma konsolidiranega računovodskega izkaza, se to podjetje konsolidira na podlagi vmesnih računovodskih izkazov, sestavljenih na datum konsolidiranega računovodskega izkaza.

Člen 28

Če se sestava skupine podjetij, vključenih v konsolidacijo, med poslovnim letom bistveno spremeni, morajo konsolidirani računovodski izkazi vključevati podatke, ki omogočijo, da je poznejša primerjava postavk konsolidiranih računovodskih izkazov smotrna. Če je takšna sprememba bistvena, lahko država članica zahteva ali dovoli, da se ta obveznost izpolni s pripravo prilagojene otvoritvene bilance stanja in prilagojenega izkaza poslovnega izida.

Člen 29

1. Sredstva in obveznosti, ki se vključijo v konsolidirane računovodske izkaze, se vrednotijo po enotnih metodah in v skladu s členi 31 do 42 in 60 Direktive 78/660/EGS.

2. (a) Podjetje, ki sestavlja konsolidirane računovodske izkaze, mora zanje uporabljati enake metode vrednotenja kakor v svojih letnih izkazih. Kljub temu lahko država članica zahteva ali dovoli uporabo drugačne metode vrednotenja v konsolidiranih računovodskih izkazih, v skladu z zgoraj omenjenimi členi Direktive 78/660/EGS.

(b) Kadar se uporabi ta izjema, je treba to dejstvo navesti v prilogi h konsolidiranim računovodskim izkazom in obrazložiti v pojasnilih.

3. Kadar so bila sredstva in obveznosti, ki se vključijo v konsolidirane računovodske izkaze, v podjetju, vključenem v konsolidacijo, vrednotena po metodah, drugačnih od tistih, ki se uporabijo za konsolidacijo, morajo biti ponovno ovrednoteni v skladu z metodami, uporabljenimi za konsolidacijo, razen če rezultati takega ponovnega vrednotenja niso bistveni za namene člena 16(3). Odstopanje od tega načela je dovoljeno v izjemnih primerih. Vsako takšno odstopanje se mora navesti v prilogi h konsolidiranim računovodskim izkazom in obrazložiti v pojasnilih.

4. V konsolidirani bilanci stanja in konsolidiranem izkazu poslovnega izida je treba upoštevati vsako razliko, ki izhaja iz konsolidacije, med davčnimi obveznostmi za tekoče poslovno leto in davčnimi obveznostmi preteklih poslovnih let; ter zneskom davkov, ki so že bili plačani ali jih bo treba plačati za ta leta, če je verjetno, da bo dejanski strošek za davke nastal v bližnji prihodnosti za eno od konsolidiranih podjetij.

5. Kadar so bila sredstva, vključena v konsolidirane računovodske izkaze, izjemoma pogojena s popravki vrednosti zaradi uporabe davčne zakonodaje, se smejo vključiti v konsolidirane računovodske izkaze šele potem, ko so ti popravki izločeni. Država članica lahko kljub temu zahteva ali dovoli, da se taka sredstva vključijo v konsolidirane računovodske izkaze brez izločanja popravkov, če so ti zneski popravkov navedeni v prilogah h konsolidiranim računovodskim izkazom in obrazloženi v pojasnilih.

Člen 30

1. Posebna postavka iz člena 19(1)(c), ki ustreza pozitivni konsolidacijski razliki, se obravnava v skladu s pravili, določenimi v Direktivi 78/660/EGS, za postavko „dobro ime".

2. Država članica lahko dovoli, da se pozitivna konsolidacijska razlika takoj in jasno odšteje od rezerv.

Člen 31

Znesek, prikazan kot posebna postavka iz člena 19(1)(c), ki ustreza negativni konsolidacijski razliki, se lahko prenese v konsolidirani izkaz poslovnega izida le:

(a) kadar se ta razlika ujema s pričakovanjem neugodnih prihodnjih rezultatov tega podjetja na datum prevzema ali s pričakovanimi obremenitvami, ki jih bo povzročilo to podjetje, če se bo takšno pričakovanje uresničilo; ali

(b) kolikor se takšna razlika ujema z ustvarjenim presežkom.

Člen 32

1. Kadar podjetje, ki je vključeno v konsolidacijo, skupaj z enim ali več podjetji, ki niso vključena v konsolidacijo, upravlja drugo podjetje, lahko država članica zahteva ali dovoli vključitev tega drugega podjetja v konsolidirane računovodske izkaze sorazmerno s pravicami, ki jih ima iz udeležbe v kapitalu podjetje, vključeno v konsolidacijo.

2. Členi od 13 do 31 se uporabljajo *mutatis mutandis* za sorazmerno konsolidacijo iz odstavka 1.

3. Kadar je uporabljen ta člen, se ne uporabi člen 33, če je podjetje, ki je sorazmerno konsolidirano, povezano podjetje, kakor je opredeljeno v členu 33.

Člen 33

1. Kadar podjetje, vključeno v konsolidacijo, izvršuje prevladujoč vpliv na poslovanje in finančno politiko podjetja, ki ni vključeno v konsolidacijo (povezano podjetje) in v katerem je udeležena v kapitalu, kakor je opredeljeno v členu 17 Direktive 78/660/EGS, se ta udeležba v kapitalu prikaže v konsolidirani bilanci stanja kot posebna postavka pod ustreznim naslovom. Podjetje izvršuje prevladujoč vpliv na drugo podjetje, kadar ima v tem podjetju 20 % ali več delničarskih ali članskih glasovalnih pravic. Uporabi se člen 2.

2. Kadar se ta člen prvič uporabi za udeležbo v kapitalu iz odstavka 1, se udeležba prikaže v konsolidirani bilanci stanja bodisi:

(a) po svoji knjigovodski vrednosti, izračunani v skladu s pravili vrednotenja, ki jih predpisuje Direktiva 78/660/EGS. Razlika med to vrednostjo in zneskom, ki ustreza deležu v kapitalu in rezervah, ki ga predstavlja udeležba v kapitalu, se posebej navede v konsolidirani bilanci stanja ali v prilogi k računovodskim izkazom. Ta razlika se izračuna na datum, ko se ta metoda uporabi prvič; ali

(b) v znesku, ki ustreza deležu v kapitalu in rezervah povezanega podjetja, ki ga predstavlja udeležba v kapitalu. Razlika med tem zneskom in knjigovodsko vrednostjo, izračunano v skladu s pravili vrednotenja, ki so predpisana v Direktivi 78/660/EGS, se posebej navede v konsolidirani bilanci stanja ali v prilogi k računovodskim izkazom. Ta razlika se izračuna na datum, ko se ta metoda prvič uporabi.

(c) Država članica lahko predpiše uporabo enega ali drugega načina iz točk (a) ali (b). Konsolidirana bilanca stanja ali priloga k računovodskim izkazom mora izkazati, ali je bila uporabljena točka (a) ali (b).

(d) Poleg tega lahko za namene iz točk (a) ali (b) država članica zahteva ali dovoli izračun razlike na datum pridobitve delnic ali, ob pridobitvi v dveh ali več stopnjah, na dan, ko je podjetje postalo povezano podjetje.

3. Kadar so bili sredstva in obveznosti povezanega podjetja vrednoteni po metodah, drugačnih od tistih, ki se uporabijo pri konsolidaciji v skladu s členom 29(2), se lahko za izračun razlike iz

odstavka 2(a) ali (b) ponovno ovrednotijo po metodah, uporabljenih za konsolidacijo. Kadar takšno ponovno ovrednotenje ni izvedeno, mora biti to dejstvo navedeno v prilogi k računovodskim izkazom. Država članica lahko zahteva takšno ponovno ovrednotenje.

4. Knjigovodska vrednost iz odstavka 2(a) ali znesek, ki ustreza deležu v kapitalu in rezervah povezanega podjetja iz odstavka 2(b), se poveča ali zmanjša za znesek vsake spremembe med poslovnim letom v deležu kapitala in rezerv povezanega podjetja, ki ga predstavljajo finančne naložbe; zmanjša se za znesek dividend, ki ustreza udeležbi v kapitalu.

5. Če pozitivne razlike iz odstavka 2(a) ali (b) ni mogoče povezati z nobeno kategorijo sredstev ali obveznosti, se obravnava v skladu s členom 30 in členom 39(3).

6. Delež dobička ali izgube povezanih podjetij, ki ga je mogoče pripisati taki udeležbi v kapitalu, se prikaže v konsolidiranem izkazu uspeha kot posebna postavka z ustreznim naslovom.

7. Izločitve po členu 26(1)(c) se opravijo, če so dejstva znana ali jih je mogoče ugotoviti. Uporablja se člen 26(2) in (3).

8. Kadar povezano podjetje sestavi konsolidirane računovodske izkaze, se morajo prej navedene določbe uporabiti pri kapitalu in rezervah, prikazanih v takih konsolidiranih računovodskih izkazih.

9. Tega člena ni treba uporabiti, kadar udeležba v kapitalu povezanega podjetja ni bistvena za namene člena 16(3).

Člen 34

Poleg podatkov, ki jih zahtevajo druge določbe te direktive, morajo biti v prilogi k računovodskim izkazom navedeni naslednji podatki:

1. Metode, ki so bile uporabljene za vrednotenje posameznih postavk v konsolidiranih računovodskih izkazih, in metode, ki so bile uporabljene za izračun odpisov vrednosti. Pri postavkah v konsolidiranih računovodskih izkazih, ki se ali so se izvorno glasile na tujo valuto, mora biti pojasnjen tudi tečaj in način preračunavanja v domačo valuto, v kateri so bili sestavljeni konsolidirani računovodski izkazi.

2. (a) Imena in registrirani sedeži podjetij, vključenih v konsolidacijo; delež kapitala, ki ga imajo podjetja, vključena v konsolidacijo, ali osebe, ki delujejo v svojem imenu, vendar za račun teh podjetij v podjetjih, ki so vključena v konsolidacijo razen nadrejenega podjetja; kateri od pogojev iz členov 1 in 12(1) je bil po uporabi člena 2 podlaga, po kateri je bila izvedena konsolidacija. Vendar se lahko slednje razkritje izpusti, kadar je konsolidacija izvedena na podlagi člena 1(1)(a) ali kadar sta delež kapitala in delež glasovalnih pravic enaka.

(b) Enake podatke je treba dati o podjetjih, izločenih iz konsolidacije na podlagi členov 13 in 14, in, čeprav to ne vpliva na člen 14(3), obrazložiti izločitev podjetij po členu 13.

3. (a) Imena in registrirani sedeži podjetij, povezanih s podjetjem, ki so vključena v konsolidacijo, kakor je opisano v členu 33(1), in delež kapitala, ki ga imajo podjetja, vključena v konsolidacijo, ali osebe, ki delujejo v svojem imenu, vendar za račun teh podjetij.

(b) Enaki podatki se morajo dati o povezanih podjetjih iz člena 33(9) skupaj z obrazložitvijo uporabe te določbe.

4. Imena in registrirani sedeži podjetij, ki so sorazmerno konsolidirana na podlagi člena 32, dejavniki, na katerih temelji skupno upravljanje, in deleži njihovega kapitala v lasti podjetij, vključenih v konsolidacijo, ali oseb, ki delujejo v svojem imenu, vendar za račun teh podjetij.

5. Ime in registrirani sedež vsakega podjetja, razen tistih iz odstavkov 2, 3 in 4, v katerih imajo podjetja, vključena v konsolidacijo, in podjetja, izločena na podlagi člena 14, bodisi sama bodisi prek oseb, ki delujejo v svojem imenu, vendar za račun teh podjetij, najmanj odstotek kapitala, ki ga država članica ne more določiti za večjega od 20 %, ki kaže na udeležbo v kapitalu, znesek kapitala in rezerv ter poslovnega izida za zadnje poslovno leto podjetij, za katera so bili sprejeti računovodski izkazi. Te podatke je mogoče izpustiti, kadar niso bistveni za namene člena 16(3). Podatki o

kapitaluin rezervah ter poslovnem izidu se lahko izpustijo tudi, kadar podjetje ne objavi svoje bilance stanja in kadar je udeležba zgoraj omenjenih podjetij v kapitalu (neposredno ali posredno) manjša od 50 %.

6. Celotni znesek, v konsolidirani bilanci stanja prikazan kot znesek dolga, ki zapade in je plačljiv po več kakor petih letih, pa tudi celotni znesek, ki je v konsolidirani bilanci stanja prikazan kot dolg, pokrit z vrednostnimi papirji, ki so jih položila podjetja, vključena v konsolidacijo z navedbo narave in oblike vrednostnega papirja.

7. Celotni znesek vseh finančnih obveznosti, ki niso vključene v konsolidirano bilanco stanja, tako da so podatki v pomoč pri ocenjevanju finančnega položaja skupine podjetij, vključenih v konsolidacijo kot celota. Vse obveznosti v zvezi s pokojninami in povezanimi podjetji, ki niso vključena v konsolidacijo, se morajo navesti posebej.

8. Konsolidirani neto promet, kakor je opredeljen v členu 28 Direktive 78/660/EGS, ki je razdeljen po kategorijah dejavnosti in po zemljepisnih trgih, če se te kategorije in trgi ob upoštevanju načina, kako je organizirana prodaja izdelkov in ponujanj storitev iz redne dejavnosti skupine podjetij, vključenih v konsolidacijo, ki se obravnavajo kot celota, znatno razlikujejo drug od drugega.

9. (a) Povprečno število zaposlenih v poslovnem letu v podjetjih, ki so vključena v konsolidacijo, razdeljeno po kategorijah, in tudi stroški za zaposlene v tekočem poslovnem letu, če niso posebej prikazani v konsolidiranem izkazu poslovnega izida.

(b) Povprečno število zaposlenih v poslovnem letu v podjetjih, za katera je bil uporabljen člen 32, se navede posebej.

10. Obseg, do katerega je na izračun konsolidiranega poslovnega izida poslovnega leta vplivalo vrednotenje postavk, ki je bilo z odstopanjem od načel iz členov 31 in 34 do 42 Direktive 78/660/EGS ter člena 29(5) te direktive opravljeno v tekočem poslovnem letu ali preteklem poslovnem letu za pridobitev davčne olajšave. Kadar ima takšno vrednotenje bistveni vpliv na prihodnje davčne obveznosti skupine podjetij, vključenih v konsolidacijo, ki se obravnavajo kot celota, je treba navesti podrobnosti.

11. Razlika med davki, ki bremenijo konsolidirani izkaz poslovnega izida za tekoče poslovno leto in za pretekla poslovna leta, in zneskom davkov, ki so že bili plačani ali jih bo treba plačati za ta leta, pod pogojem, da je ta razlika pomembna za prihodnjo obdavčitev. Ta znesek se lahko razkrije tudi v bilanci stanja kot zbirni znesek pod posebno postavko s primernim naslovom.

12. Znesek prejemkov, ki so jih v poslovnem letu prejeli člani upravnih, poslovodnih in nadzornih organov nadrejenega podjetja za opravljanje funkcije oziroma nalog v nadrejenem podjetju in njegovih podrejenih podjetjih, ter znesek prejemkov za opravljanje kakršnih koli obveznosti, ki so izhajale ali bile prevzete pod enakimi pogoji v zvezi s pokojninskim skladom za prejšnje člane teh organov, z navedbo celotnega zneska za vsako kategorijo. Država članica lahko zahteva, da se med podatke, opredeljene v prvem stavku, prav tako vključijo prejemki, odobreni zaradi opravljanja funkcije oziroma nalog v povezanih podjetjih, kakor je opisano v členu 32 ali 33.

13. Znesek predujmov in posojil, ki jih je članom upravnih, poslovodnih in nadzornih organov nadrejenega podjetja odobrilo to podjetje ali eno od njegovih podrejenih podjetij, z navedbo obrestnih mer, glavnih pogojev in vseh zneskov odplačil, pa tudi obveznosti, prevzetih na njihov račun kot jamstvo kakršne koli vrste, z navedbo celotnega zneska za vsako kategorijo. Država članica lahko zahteva, da se tudi predujmi in posojila, ki jih odobrijo povezana podjetja, kakor je opisano v členu 32 ali 33, vključijo v podatke iz prvega stavka.

Člen 35

1. Država članica lahko dovoli, da se podatki iz člena 34(2), (3), (4) in (5):

(a) oblikujejo kot dokument, shranjen v skladu s členom 3(1) in (2) Direktive 68/151/EGS; to se mora navesti v prilogah k računovodskim izkazom;

(b) izpustijo, kadar je njihova narava takšna, da bi resno škodovala podjetjem, na katera se nanašajo te določbe. Države članice morajo za takšne opustitve pridobiti predhodno upravno ali sodno odobritev. Vsaka takšna opustitev mora biti navedena v prilogah k računovodskim izkazom.

2. Odstavek 1(b) se uporablja tudi za podatke iz člena 34(8).

ODDELEK 3

Konsolidirana letna poročila

Člen 36

1. Konsolidirana letna poročila morajo najmanj vsebovati pošten pregled razvoja poslovanja in položaj skupine podjetij, vključenih v konsolidacijo.

2. V zvezi s temi podjetji mora poročilo navesti tudi:

(a) vse pomembne poslovne dogodke, ki so nastopili do konca poslovnega leta;

(b) pričakovani prihodnji razvoj te skupine podjetij kot celote;

(c) dejavnosti te skupine podjetij, obravnavanih kot celota, na področju raziskav in razvoja;

(d) število in nominalna vrednost ali, če nominalne vrednosti ni, ocenjena nominalna vrednost vseh delnic nadrejenega podjetja, ki jih ima to podjetje samo ali podrejena podjetja tega podjetja ali oseba, ki deluje v svojem imenu, vendar za račun teh podjetij. Država članica lahko zahteva ali dovoli tudi razkritje teh podrobnosti v prilogah k računovodskim izkazom.

ODDELEK 4

Revizija konsolidiranih računovodskih izkazov

Člen 37

1. Podjetje, ki sestavi konsolidirane računovodske izkaze, mora te predložiti v revizijo eni ali več osebam, pooblaščenim za revidiranje računovodskih izkazov po zakonih države članice, ki veljajo za to podjetje.

2. Oseba ali osebe, odgovorne za revidiranje konsolidiranih računovodskih izkazov, morajo tudi zagotoviti, da je konsolidirano letno poročilo v skladu s konsolidiranimi računovodskimi izkazi istega poslovnega leta.

ODDELEK 5

Objava konsolidiranih računovodskih izkazov

Člen 38

1. Konsolidirani računovodski izkazi, pravilno potrjeni, in konsolidirano letno poročilo skupaj z mnenjem osebe, odgovorne za revidiranje izkazov, se objavijo za podjetje, ki je sestavilo konsolidirane računovodske izkaze, kakor je predpisano z zakonodajo države, ki velja za to podjetje, v skladu s členom 3 Direktive 68/151/EGS.

2. Za konsolidirano letno poročilo se uporablja drugi pododstavek člena 47(1) Direktive 78/660/EGS.

3. Besedilo drugega pododstavka člena 47(1) Direktive 78/660/EGS se nadomesti z naslednjim besedilom: „Vsakomur mora biti na njegovo zahtevo omogočen prepis celote ali dela tega poročila. Cena takega prepisa ne sme presegati upravnih stroškov.“

4. Kadar podjetje, ki je sestavljalo konsolidirane računovodske izkaze, ni ustanovljeno kot ena od oblik družb, naštetih v členu 4, in po svojem nacionalnem zakonu ni dolžno objaviti dokumentov iz odstavka 1 tako, kakor je predpisano v členu 3 Direktive 68/151/EGS, jih mora vsaj dati na razpolago javnosti na svojem glavnem sedežu. Vsakomur mora biti na njegovo zahtevo omogočen prepis teh dokumentov. Cena takšnega prepisa ne sme presegati upravnih stroškov.

5. Uporabljata se člena 48 in 49 Direktive 78/660/EGS.

6. Države članice predvidijo ustrezne sankcije za neupoštevanje obveznosti v zvezi z objavo, zahtevanih v tem členu.

ODDELEK 6

Prehodne in končne določbe

Člen 39

1. Kadar se konsolidirani računovodski izkazi prvič sestavljajo v skladu s to direktivo za skupino podjetij, ki so že povezana, kakor je opisano v členu 1(1), lahko pred uporabo določb iz v člena 49(1) država članica zahteva ali dovoli, da se za namene člena 19(1) upošteva knjigovodska vrednost imetja ter delež kapitala in rezerv, ki ga ta predstavlja na datum, starejši ali enak datumu prve konsolidacije.

2. Odstavek 1 se uporablja *mutatis mutandis* pri vrednotenju imetja ali deleža kapitala in rezerv, ki ga ta predstavlja v kapitalu

podjetja, povezanega s podjetjem, ki je vključeno v konsolidacijo, za namene člena 33(2) in za sorazmerno konsolidacijo po členu 32.

3. Kadar posebna postavka iz člena 19(1) ustreza pozitivni razliki konsolidacije, ki izvira iz datuma pred prvo sestavo konsolidiranih računovodskih izkazov, v skladu s to direktivo, lahko država članica:

(a) za namene člena 30(1) dovoli izračun v omejenem obdobju največ petih let, predvidenem v členu 37(2) Direktive 78/660/EGS, od datuma prvih konsolidiranih računovodskih izkazov, sestavljenih v skladu s to direktivo; in

(b) za namene člena 30(2) dovoli, da se odšteje od rezerv na datum prvih konsolidiranih računovodskih izkazov, sestavljenih v skladu s to direktivo.

Člen 40

1. Do izteka končnega roka, postavljenega za uporabo direktiv, ki dopolnjujejo Direktivo 78/660/EGS o poenotenju pravil nacionalne zakonodaje o letnih računovodskih izkazih bank in drugih finančnih ustanov in zavarovalniških podjetij, lahko država članica dovoli odstopanje od določb te direktive v zvezi z načrtom konsolidiranih računovodskih izkazov, metodami vrednotenja postavk, vključenih v te računovodske izkaze, in podatki, ki morajo biti navedeni v prilogi k računovodskim izkazom:

(a) v zvezi z vsakim podjetjem, ki se mora vključiti v konsolidacijo in je banka, druga finančna ustanova ali zavarovalniško podjetje;

(b) kadar so podjetja, ki se morajo vključiti v konsolidacijo, predvsem banke, finančne ustanove ali zavarovalniška podjetja.

Odstopajo lahko tudi od člena 6, vendar le, če gre za meje in merila, ki naj bi se uporabili za zgoraj omenjena podjetja.

2. Če država članica pred uresničenjem določb iz člena 49(1) ni zahtevala, da podjetja, ki so banke, druge finančne ustanove ali zavarovalniška podjetja, sestavijo konsolidirane računovodske izkaze, lahko razen za poslovna leta, ki se končajo po letu 1993, dokler njen nacionalni zakon ne povzame ene od direktiv iz odstavka 1:

(a) začasno zadrži izvajanje obveznosti iz člena 1(1) za vsako zgoraj navedeno podjetje, ki je nadrejeno podjetje. To dejstvo mora biti navedeno v letnih računovodskih izkazih nadrejenega podjetja, podatki iz točke 2 člena 43(1) Direktive 78/660/EGS pa morajo biti navedeni za vsa podrejena podjetja;

(b) kadar so konsolidirani računovodski izkazi sestavljeni, lahko brez vpliva na člen 33 dovoli opustitev konsolidacije vsem zgoraj navedenim podjetjem, ki so podrejena podjetja. Podatki, predpisani v členu 34(2), morajo biti navedeni v prilogi k računovodskim izkazom za vsako tako podrejeno podjetje.

3. V primerih iz odstavka 2(b) morajo biti letni ali konsolidirani računovodski izkazi podrejenega podjetja, če je njihova objava obvezna, priloženi konsolidiranim računovodskim izkazom ali, če ni konsolidiranih računovodskih izkazov, letnim računovodskim izkazom nadrejenega podjetja ali dani na razpolago javnosti. V slednjem primeru mora biti vsakomur na njegovo zahtevo omogočen prepis teh dokumentov. Cena takšnega prepisa ne sme presegati upravnih stroškov.

Člen 41

1. Podjetja, ki so povezana, kakor je opisano v členu 1(1)(a), (b) in (d)(bb), in tista druga podjetja, ki so podobno povezana z enim od prej navedenih podjetij, so v tej direktivi in Direktivi 78/660/EGS povezana podjetja.

2. Kadar država članica predpiše izdelavo konsolidiranih računovodskih izkazov na podlagi člena 1(1)(c), (d)(aa) ali (2) ali člena 12(1), so podjetja, ki so povezana, kakor je opisano v teh členih, in tista druga podjetja, ki so povezana podobno ali so povezana po odstavku 1 z enim od prej omenjenih podjetij, povezana podjetja po odstavku 1.

3. Celo kadar država članica ne predpiše izdelave konsolidiranih računovodskih izkazov na podlagi člena 1(1)(c), (d)(aa) ali (2) ali člena 12(1), lahko uporabi odstavek 2.

4. Uporabljata se člena 2 in 3(2).

5. Kadar država članica uporabi člen 4(2), lahko izvzame od uporabe odstavka 1 tista povezana podjetja, ki so nadrejena podjetja in od katerih zaradi njihove pravne oblike ta država članicanezahteva sestavljanja konsolidiranih računovodskih

izkazov v skladu z določbami te direktive, pa tudi druga nadrejena podjetja s podobno pravno obliko.

Člen 42

Besedilo člena 56 Direktive 78/660/EGS se nadomesti z naslednjim:

„Člen 56

1. Obveznost, da se postavke iz členov 9, 10 in 23 do 26 v zvezi s povezanimi podjetji iz člena 41 Direktive 83/349/EGS prikažejo v letnih računovodskih izkazih, in obveznost, da se zagotovijo podatki v zvezi s temi podjetji v skladu s členoma 13(2) in 14 ter točko 7 člena 43(1), začneta veljati na datum iz člena 49(2) te direktive.

2. Priloge k računovodskim izkazom morajo obsegati tudi:

(a) ime in registrirani sedež podjetja, ki sestavi konsolidirane računovodske izkaze večje skupine podjetij, katere del je družba kot podrejeno podjetje;

(b) ime in registrirani sedež podjetja, ki sestavi konsolidirane računovodske izkaze manjše skupine podjetij, katere del je družba kot podrejeno podjetje in ki je vključena tudi v skupino podjetij iz točke (a);

(c) kraj, kjer se lahko dobijo prepisi konsolidiranih računovodskih izkazov iz točk (a) in (b), če so dostopni.“

Člen 43

Besedilo člena 57 Direktive 78/660/EGS se nadomesti z naslednjim:

„Člen 57

1. Ne glede na določbe direktiv 68/151/EGS in 77/91/EGS državi članici ni treba uporabljati določb te direktive v zvezi z vsebino, revizijo in objavo letnih računovodskih izkazov za družbe, za katere velja njena nacionalna zakonodaja in ki so podrejena podjetja, kakor je opredeljeno v Direktivi 83/349/EGS, če so izpolnjeni naslednji pogoji:

(a) za nadrejeno podjetje mora veljati nacionalna zakonodaja države članice;

(b) vsi delničarji ali družbeniki podrejenega podjetja morajo izjaviti, da soglašajo z oprostitvijo te obveznosti; to izjavo o soglasju morajo dati za vsako poslovno leto;

(c) nadrejeno podjetje mora izjaviti, da jamči za obveznosti, ki jih prevzame podrejeno podjetje;

(d) izjave, navedene v (b) in (c), mora podrejeno podjetje objaviti, kakor je predpisano z zakonodajo države članice, v skladu s členom 3 Direktive 68/151/EGS;

(e) podrejeno podjetje mora biti vključeno v konsolidirane računovodske izkaze, ki jih izdela nadrejeno podjetje v skladu z Direktivo 83/349/EGS;

(f) zgoraj navedena oprostitev mora biti navedena v prilogah h konsolidiranim računovodskim izkazom, ki jih sestavi nadrejeno podjetje;

(g) konsolidirani računovodski izkazi iz točke (e), konsolidirano letno poročilo in mnenje osebe, odgovorne za revidiranje teh računovodskih izkazov, se morajo objaviti za podrejeno podjetje, kakor je predpisano z zakonodajo države članice, v skladu s členom 3 Direktive 68/151/EGS.“

Člen 44

Besedilo člena 58 Direktive 78/660/EGS se nadomesti z naslednjim:

„Člen 58

1. Državi članici ni treba uporabljati določb te direktive v zvezi z vsebino, revizijo in objavo izkazov poslovnega izida za družbe, za katere velja njena nacionalna zakonodaja in ki so nadrejena podjetja, za namene Direktive 83/349/EGS, kadar so izpolnjeni naslednji pogoji:

(a) nadrejeno podjetje mora sestaviti konsolidirane računovodske izkaze v skladu z Direktivo 83/349/EGS in mora biti vključeno v konsolidirane računovodske izkaze;

(b) zgornja oprostitev se mora navesti v prilogah k letnim računovodskim izkazom nadrejenega podjetja;

(c) zgornja oprostitev se mora navesti v prilogah h konsolidiranim računovodskim izkazom, ki jih sestavi nadrejeno podjetje;

(d) dobiček ali izguba nadrejenega podjetja, določena v skladu s to direktivo, se mora prikazati v bilanci stanja nadrejenega podjetja.“

Člen 45

Besedilo člena 59 Direktive 78/660/EGS se nadomesti z naslednjim:

„Člen 59

1. Država članica lahko zahteva ali dovoli, da se udeležba v kapitalu podjetja, kakor to opredeljuje člen 17, s katero izvršuje prevladujoč vpliv na poslovanje in finančno politiko podjetja, prikaže v bilanci stanja, v skladu z odstavki od 2 do 9, kot podpostavka postavke ‚deleži v povezanih podjetjih' ali ‚udeležba v kapitalu', kakor je primerno. Za podjetje šteje, da izvršuje prevladujoč vpliv na drugo podjetje, kadar ima v slednjem 20 % ali več delničarskih ali članskih glasovalnih pravic. Uporablja se člen 2 Direktive 83/349/EGS.

2. Kadar se ta člen prvič uporabi za udeležbo v kapitalu iz odstavka 1, se prikažejo v bilanci stanja bodisi:

(a) po svoji knjigovodski vrednosti, izračunani v skladu s členi 31 do 42. Razlika med to vrednostjo in zneskom, ustrezna deležu kapitala in rezerv, ki ga predstavlja udeležba v kapitalu, se posebej razkrije v bilanci stanja ali v prilogah k računovodskim izkazom. Ta razlika se izračuna na datum, ko se ta metoda uporabi prvič; ali

(b) v znesku, ustrezem deležu v kapitalu in rezervah, ki ga predstavlja udeležba v kapitalu. Razlika med tem zneskom in knjigovodsko vrednostjo, izračunano v skladu s členi 31 do 42, se posebej razkrije v bilanci stanja ali v prilogah k računovodskim izkazom. Ta razlika se izračuna na datum, ko se ta metoda uporabi prvič.

(c) Država članica lahko predpiše uporabo enega ali drugega od zgornjih odstavkov. Bilanca stanja ali priloge k računovodskim izkazom morajo pokazati, ali je bila uporabljena točka (a) ali (b).

(d) Poleg tega lahko za namene iz točk (a) in (b) država članica zahteva ali dovoli izračun razlike na datum pridobitve udeležbe v kapitalu iz odstavka 1 ali, ob pridobitvi v dveh ali več stopnjah, na dan, ko je imetje postalo udeležba v kapitalu v smislu odstavka 1.

3. Kadar so bila sredstva ali obveznosti podjetja, v katerem je udeležba v kapitalu iz odstavka 1 vrednotena po metodah, drugačnih od tistih, ki jih uporablja družba pri sestavljanju letnih računovodskih izkazov, se lahko za izračun razlike iz odstavka 2(a) ali (b) ponovno ovrednotijo po metodah, ki jih je uporabila družba za sestavo letnih računovodskih izkazov. Kadar takšno ponovno ovrednotenje ni izvedeno, se mora to navesti v prilogah k računovodskim izkazom. Država članica lahko zahteva takšno ponovno ovrednotenje.

4. Knjigovodska vrednost iz odstavka 2(a) ali znesek, ki ustreza deležu kapitala in rezerv ter je naveden v odstavku 2(b), se poveča ali zmanjša za znesek vsake spremembe med poslovnim letom v deležu kapitala in rezerv, ki ga predstavlja udeležba v kapitalu; zmanjša se za znesek dividend, ki ustreza udeležbi v kapitalu.

5. Če pozitivne razlike iz odstavka 2(a) ali (b) ni mogoče povezati z nobeno kategorijo sredstev ali obveznosti, se obravnava v skladu s pravili, ki se uporabljajo za postavko ‚dobro ime'.

6. (a) Delež poslovnega izida, ki ga je mogoče pripisati udeležbi v kapitalu v smislu odstavka 1, se prikaže v izkazu poslovnega izida kot posebna postavka pod ustreznim naslovom.

(b) Kadar ta znesek presega znesek že prejetih dividend ali plačila, ki ga je mogoče reklamirati, se mora ta znesek razlike knjižiti na rezerve, ki jih ni mogoče razdeliti med delničarje.

(c) Država članica lahko zahteva ali dovoli, da se delež poslovnega izida, ki ga je mogoče pripisati udeležbi v kapitalu iz odstavka 1, prikaže v izkazu poslovnega izida le do obsega zneska, ki ustreza že prejetim dividendam ali plačilu, ki ga je mogoče reklamirati.

7. Izločitve iz člena 26(1)(c) Direktive 83/349/EGS se opravijo, če so dejstva znana ali jih je mogoče ugotoviti. Uporablja se člen 26(2) in (3).

8. Kadar podjetje, v katerem obstaja udeležba v kapitalu v smislu odstavka 1, sestavi konsolidirane računovodske izkaze, se prej navedeni odstavki uporabljajo za kapital in rezerve, prikazane v takih konsolidiranih računovodskih izkazih.

9. Tega člena ni treba uporabiti, kadar udeležba v kapitalu v smislu odstavka 1 ni pomembna za namene člena 2(3)."

Člen 46

Besedilo člena 61 Direktive 78/660/EGS se nadomesti z naslednjim:

„Člen 61

Državi članici ni treba uporabljati določb točke 2 člena 43(1) te direktive v zvezi z zneskom kapitala in rezerv ter dobička in izgube v zadevnih podjetjih za družbe, za katere velja njena nacionalna zakonodaja in ki so nadrejena podjetja po Direktivi 83/349/EGS:

(a) kadar so podjetja vključena v konsolidirane računovodske izkaze, ki jih sestavi to nadrejeno podjetje, ali v konsolidirane računovodske izkaze večje skupine podjetij, kakor je navedeno v členu 7(2) Direktive 83/349/EGS; ali

(b) kadar je bilo imetje v zadevnih podjetjih obravnavano v letnih računovodskih izkazih nadrejenega podjetja v skladu s členom 59 ali v konsolidiranih računovodskih izkazih, ki jih je sestavilo to nadrejeno podjetje, v skladu s členom 33 Direktive 83/349/EGS.“

Člen 47

Kontaktni odbor, ustanovljen v skladu s členom 52 Direktive 78/660/EGS, tudi:

(a) pospešuje, brez vpliva na določbe členov 169 in 170 Pogodbe, usklajeno uporabo te direktive z rednimi sestanki, na katerih se obravnavajo predvsem praktične težave, ki nastajajo z uporabo Direktive;

(b) po potrebi obvesti Komisijo o dopolnitvah in spremembah te direktive.

Člen 48

Ta direktiva ne vpliva na zakone držav članic, ki zahtevajo, da se konsolidirani računovodski izkazi, v katere so vključena podjetja, za katera ne velja njena nacionalna zakonodaja, vnesejo v datoteko registra, v katerem so našteta takšna podjetja.

Člen 49

1. Države članice sprejmejo zakone in druge predpise, potrebne za uskladitev s to direktivo, najpozneje do 1. januarja 1988. O tem takoj obvestijo Komisijo.

2. Država članica lahko določi, da se začnejo določbe iz odstavka 1 prvič uporabljati za konsolidirane računovodske izkaze v poslovnih letih, ki se začnejo s 1. januarjem 1990 ali med koledarskim letom 1990.

3. Države članice zagotovijo, da Komisiji sporočijo besedila glavnih določb svojega zakona, sprejetega na področju, ki ga ureja ta direktiva.

Člen 50

1. Pet let po datumu iz člena 49(2) Svet, ki ukrepa na predlog Komisije, preuči, in če je treba, revidira člene 1(1)(d) (drugi pododstavek), 4(2), 5, 6, 7(1), 12, 43 in 44 glede na izkušnje, pridobljene pri uporabi te direktive, cilje te direktive ter gospodarsko in denarno stanje v tem času.

2. Odstavek 1 ne vpliva na člen 55(2) Direktive 78/660/EGS.

Člen 51

Ta direktiva je naslovljena na države članice.

V Luxembourgu, 13. junija 1983

Za Svet

Predsednik

H. TIETMEYER