



FEDERAÇÃO EUROPEIA DOS CONTABILISTAS E AUDITORES PARA AS PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS (EFAA)

A nova diretiva contabilística: Harmonização do enquadramento contabilístico europeu?

31 de maio de 2016

POR MARIE LANG E RICHARD MARTIN

SOBRE A EFAA

A Federação Europeia dos Contabilistas e Auditores para as PME ("EFAA") representa os contabilistas e auditores que prestam serviços profissionais principalmente a pequenas e médias empresas ("PME"), quer ao nível da União Europeia, quer em todo o território europeu. Os seus constituintes são principalmente pequenos escritórios ("PE"), incluindo um número significativo de profissionais independentes. Assim, os membros da EFAA são as próprias PME e a federação disponibiliza uma ampla gama de serviços profissionais (por exemplo, auditoria, contabilidade, assessoria fiscal e empresarial) às PME.

ANTECEDENTES DESTE DOCUMENTO

A Diretiva Contabilística ("Diretiva")^[1] publicada a 26 de junho de 2013, entrou em vigor a 20 de julho de 2013. Os Estados-Membros tinham até 20 de julho de 2015 para colocar em vigor as disposições legislativas, regulamentares e administrativas necessárias para dar cumprimento a esta Diretiva (integrar as regras da Diretiva na respetiva legislação nacional), ou seja, um período de 24 meses.

As novas regras devem ser utilizadas pelas empresas no máximo a partir de 1 de janeiro de 2016.

A EFAA declarou no seu documento de posição, *The Revision of the Accounting Directives – Missed Opportunity?*^[2] (A revisão das diretivas contabilísticas - uma oportunidade perdida?) que acreditava que o resultado geral da revisão da Diretiva e da

modernização do acervo contabilístico existente ficaria aquém das expectativas do mercado. É possível que isto resulte do facto da maior atenção na revisão da Diretiva ter sido centrada nos relatos país por país para as grandes empresas extrativas e, mais importante, não se ter maximizado uma oportunidade real para a União Europeia ("UE") desenvolver um melhor quadro contabilístico Europeu para a grande maioria das empresas Europeias.

Uma das principais consequências desta insuficiência é que um número significativo de opções para os Estados-Membros ("OEM") foi incluído na Diretiva, o que não promove a comparabilidade na Europa.

O objetivo deste relatório consiste em fornecer um comentário sobre as opções contabilísticas que foram finalmente escolhidas.

INQUÉRITO

O objetivo deste inquérito era disponibilizar uma visão resumida sobre o efeito provável da implementação da Diretiva num número selecionado de Estados-Membros e registar quaisquer possíveis questões relacionadas com a transposição que tenham surgido com a legislação final.

O inquérito foi preenchido por membros da EFAA e outros organismos contabilísticos; não governos dos Estados-Membros. Nos *ANEXOS I e II* encontra-se uma análise efetuada pela EFAA do efeito da implementação quer da Diretiva Contabilística quer da Micro Diretiva, respetivamente.

^[1] Diretiva 2013/34/UE do Parlamento Europeu e do Conselho de 26 de junho de 2013 sobre demonstrações financeiras anuais, demonstrações financeiras consolidadas e relatórios relacionados de diversos tipos de empresas, que altera a Diretiva 2006/43/CE do Parlamento Europeu e do Conselho e que revoga as Diretivas do Conselho 78/660/CEE e 83/349/CEE Texto relevante para efeitos do EEE

^[2] <http://www.efaa.com/files/pdf/Publications/Annual%20reports/2014/EFAA%20MSO%20in%20Accounting%20Directives>

A NOVA DIRETIVA CONTABILÍSTICA: HARMONIZAÇÃO DO ENQUADRAMENTO CONTABILÍSTICO EUROPEU?

O inquérito abrangeu os seguintes Estados-Membros:

- França;
- Alemanha;
- Itália;
- Letónia;
- Países Baixos;
- Portugal;
- Espanha; e
- Reino Unido.

O QUE APRENDEMOS?

Esta secção resume os detalhes definidos no âmbito de cada uma das questões nos ANEXOS I e II.

1. Transposição da Diretiva Contabilística – quem estava ou não abrangido? (Questão 1)

A 30 de abril de 2016 a legislação foi transposta nos oito países inquiridos. A 31 de maio de 2016, em Espanha, era ainda uma proposta legislativa. A Irlanda não foi incluída neste estudo visto que ainda não dispunha de legislação para a implementação da Diretiva.

2. Qual a data de implementação permitida e, terá esta permitido uma adoção precoce? (Questão 2)

A Alemanha, os Países Baixos e o Reino Unido foram os únicos países que registaram uma adoção precoce e nos casos em que tal aconteceu, todas as disposições da legislação tinham de ser executadas; isto é, as empresas não estavam autorizadas a selecionar apenas alguns aspetos da legislação contabilística que fossem adequados às suas necessidades.

3. Definição de volume de negócios líquido (Questão 2)

Os Estados-Membros cumpriram com rigor a definição da Diretiva. No entanto, esta revelou-se uma questão associada a um grande debate devido à remoção da anterior restrição de "atividades correntes". Na Alemanha, as alterações resultantes da transposição levaram a que atualmente a definição de volume de negócios líquido inclua os rendimentos de vendas, de rendas e de serviços. No passado, as rendas e serviços podiam não ser incluídos na definição de volume de negócios de uma entidade empresarial. Assim, o resultado poderia ser a aplicação de diferentes medidas no cálculo de alguns rácios de exploração e na redução da capacidade de comparar o desempenho das empresas com base nos relatórios financeiros anuais. Além disso, poderá haver consequências não intencionais se, em última instância, tal afetar a categorização do tamanho de uma empresa o que posteriormente influencia os requisitos em termos de auditorias e os diferentes níveis de divulgação financeira.

Em Portugal, a definição de volume de negócios líquido passou a ser muito específica e é agora "o montante das vendas e prestações de serviços após dedução dos descontos, descontos sobre vendas, IVA e outros impostos sobre vendas, mas se o outro rendimento for significativo (considera-se que é o que acontece quando o volume de negócios excluindo outros rendimentos é inferior a 75% do total do volume de negócios total da empresa), o outro rendimento deve ser adicionado ao volume de negócios líquido, desde que todos os rendimentos provenientes de transações com entidades terceiras sejam incluídos na definição de rendimento".

A Letónia também exige que "outros" rendimentos significativos sejam levados em consideração, embora a legislação não seja tão prescritiva como a portuguesa. De modo a determinar a categoria da empresa (micro, pequena, média ou grande) ou do grupo (pequeno, médio, grande), em circunstâncias excecionais, se o volume de negócios líquido for nulo ou insignificante, mas outro rendimento na demonstração de resultados for significativo, então em vez de utilizar "volume de negócios líquido", como um dos limiares, utiliza-se "rendimento total" que é o montante de outros rendimentos definidos em todas as rubricas da demonstração de resultados.

4. Os limites de dimensões e os requisitos de auditoria (Questão 3 e Questão 7)

A Diretiva trouxe novos limites de dimensões para a distinção de pequenas, médias e grandes empresas. Isto foi particularmente relevante devido à harmonização máxima das notas de divulgação exigidas às pequenas empresas. A Diretiva não requer a revisão legal de contas de pequenas empresas embora refira que os Estados-Membros são livres de definir os seus próprios requisitos a este respeito.

Ao longo do debate sobre a Diretiva Contabilística, a EFAA acreditava que era adequado para determinados Estados-Membros ter flexibilidade na escolha dos limites de dimensões "corretos" para os mesmos.

No nosso relatório "Implementing the New European Accounting Directive – Making the right choices" (Implementação da Nova Diretiva Contabilística Europeia - Fazer a escolha certa) datado de 8 de abril de 2014^[3] formulamos as seguintes observações: "A EFAA declarou sempre que os limites terão diferentes efeitos nos Estados-Membros visto que a proporção de empresas que se enquadra na definição de pequenas empresas varia de estado para estado. A EFAA observa que a Alemanha, os Países Baixos e o Reino Unido tendem a aumentar os limites do nível máximo. A escolha de limites para as pequenas entidades é de particular importância considerando a abordagem da harmonização máxima do Artigo 16.3 que limita as divulgações que podem ser efetuadas pelas pequenas entidades. A EFAA acredita que os Estados-Membros devem decidir cuidadosamente quais são os limites mais adequados para eles."

Parece que esta afirmação era correta.

^[3] <http://www.efaa.com/files/pdf/Publications/Annual%20reports/2014/EFAA%20MSO%20in%20Accounting%20Directives%20Report%20140408.pdf>

A Alemanha, os Países Baixos e o Reino Unido aderiram aos limites máximos de dimensão permitidos e definiram os limites em 12 milhões de euros para o volume de negócios, 6 milhões de euros para os ativos e 50 funcionários. Estes limites de dimensão aplicam-se tanto à determinação dos níveis exigidos de divulgação de informação financeira como ao estabelecimento das exceções para as pequenas empresas não verem as suas demonstrações financeiras auditadas.

A Itália aplicou os seguintes limites: 8,8 milhões de euros de volume de negócios, 4,4 milhões de euros de ativos e 50 funcionários. Mais uma vez, estes limites aplicam-se tanto à determinação dos níveis exigidos de divulgação de informação financeira como à exceção para pequenas empresas não verem as suas demonstrações financeiras auditadas.

França, Letónia, Portugal e Espanha aplicaram todos os mesmos limites base no âmbito da diretiva, mais concretamente: 8 milhões de euros de volume de negócios, 4 milhões de euros de ativos e 50 funcionários.

No entanto, estes quatro países avançaram para a definição de diferentes limites de dimensão para efeitos de auditoria e para a determinação em alguns casos de diferentes limites de dimensão para certos tipos de entidades. O que importa é que o critério de dimensão para requisitos de auditoria era relativamente baixo nestes países. Por exemplo, a Letónia definiu os limites de auditoria em apenas 1,6 milhões para o volume de negócios e 0,8 milhões de euros.

Num inquérito de 8 países identificamos que:

- Existem três limites de dimensão diferentes ((a), (b) e (c)) para a determinação do que é uma pequena entidade e, por conseguinte, do que as pequenas entidades devem incluir nas suas demonstrações financeiras; e
- Identificamos seis diferentes critérios de dimensão que, em última instância, determinam os requisitos legislativos para a revisão legal de contas de entidades.

Uma imagem deste panorama é apresentada na **FIGURA #1** nesta página.

5. Artigo 16.2 e harmonização máxima (Questão 4)

Como medida de harmonização máxima, o Artigo 16.2 define, de um modo geral, as divulgações completas que os Estados-Membros podem exigir nos anexos das demonstrações financeiras das pequenas empresas, às quais não podem fazer adições. No entanto, 16.2 permite aos Estados-Membros a opção de adicionar algumas outras, mas importantes, divulgações dos pontos (a), (m), (p), (q), (r) do Artigo 17 (i). A população inquirida optou por requerer as seguintes divulgações com a França, Alemanha, Espanha e Reino Unido a requerem a totalidade das 5 divulgações (consultar a **FIGURA #2** na página 4).

A EFAA apoia as escolhas efetuadas pela França, Alemanha, Espanha e Reino Unido. Na nossa opinião, estas divulgações representam as melhores práticas contabilísticas e acreditamos fortemente que resultam numa melhor prática contabilística e numa maior qualidade da informação divulgada.

Além do mais, os organismos de normalização no Reino Unido e nos Países Baixos sentiram-se obrigados a recomendar ou incentivar mais divulgações de modo a que as demonstrações financeiras das pequenas entidades pudessem cumprir com os requisitos reais e justos da Diretiva (ver página 12 abaixo).

6. Período máximo permitido para a publicação das contas (Questão 5)

A EFAA sempre acreditou que a atualidade da informação financeira sobre uma empresa é uma qualidade desejável paralelamente à base harmonizada de preparação e à informação divulgada.

FIGURA # 1 – Diferentes critérios de dimensão e critérios de dimensão que determinam requisitos legislativos

| | Utilização dos limites máximos de dimensão para determinar "pequenas empresas" | Utilização dos próprios limites de dimensão para determinar "pequenas empresas" | Utilização dos limites mínimos de dimensão para determinar "pequenas empresas" | Utilização dos limites de dimensão em (a), (b) ou (c) para determinar requisitos de auditoria para "pequenas empresas" | Utilização de outros limites de dimensão para determinar requisitos de auditoria para "pequenas empresas" |
|-------------|--|---|--|--|---|
| | (a) | (b) | (c) | | |
| França | | | | | • |
| Alemanha | • | | | • | |
| Itália | | • | | • | |
| Letónia | | | | | • |
| Holanda | • | | | • | |
| Portugal | | | • | | • |
| Espanha | | | • | | • |
| Reino Unido | • | | | • | |

A NOVA DIRETIVA CONTABILÍSTICA: HARMONIZAÇÃO DO ENQUADRAMENTO CONTABILÍSTICO EUROPEU?

A revisão da Diretiva assegurou uma oportunidade para retificar uma importante falha nas anteriores Diretivas Contabilísticas, definindo o período máximo permitido para a publicação de contas em empresas de toda a Europa. A nova Diretiva Contabilística especifica que “os Estados-Membros devem garantir que as empresas publicam as demonstrações financeiras anuais devidamente aprovadas, dentro de um período de tempo razoável que não deve exceder 12 meses após o final do exercício contabilístico”.

Qual foi o impacto desta alteração na legislação sobre transposição?

Os Países Baixos alteraram os requisitos de notificação e exigem agora que as contas sejam apresentadas no prazo de 12 meses. Os requisitos em todos os outros países inquiridos não foram alterados e encontram-se entre os 4 e os 12 meses.

7. Demonstrações financeiras resumidas de pequenas empresas (Questão 8)

A Diretiva incluiu uma OEM de reduzir o nível de análise nos formatos das contas de ganhos e perdas e no balanço que podem ser preparados pelas pequenas entidades.

Em Espanha, a redução para pequenas entidades assenta na legislação existente para PME. Todos os outros países na população do inquérito decidiram que a base da Diretiva deve permitir às pequenas empresas apresentar demonstrações financeiras resumidas, embora determinadas entidades, tais como entidades financeiras, fossem frequentemente excluídas desta opção.

8. Publicação da conta de ganhos e perdas por pequenas entidades (Questão 9)

Na sequência da possibilidade de elaborações de contas resumidas, os Estados-Membros podem permitir às pequenas empresas publicar apenas o balanço e as notas de apoio, sem publicar a conta de ganhos e perdas.

Para muitos utilizadores, a conta de ganhos e perdas seria um ponto de partida e o elemento mais importante de qualquer avaliação financeira de uma empresa.

Cinco em oito países (França, Itália, Letónia, Portugal e Espanha) requerem que as pequenas entidades publiquem as suas contas de ganhos e perdas, embora na França as empresas que fazem parte de um grupo podem solicitar a dispensa da sua realização.

Por outro lado, a Alemanha, os Países Baixos e o Reino Unido não exigem às pequenas entidades a publicação das suas contas de ganhos e perdas.

9. Relatório de gestão (Questão 10)

Existe uma OEM que isenta as micro-entidades da elaboração e apresentação de um relatório de gestão para fornecer informações adicionais e acompanhar as demonstrações financeiras. Seis dos oito países inquiridos aderiram a esta opção. A Itália e a Letónia mantiveram este requisito.

10. Opções contabilísticas (Questão 12)

A Diretiva Contabilística inclui mais de 100 OEM. O ANEXO I demonstra uma seleção destas opções (principalmente as relacionadas com o reconhecimento ou medição de rubricas nas demonstrações financeiras) e apresenta em que pontos os Estados Membros escolheram os mesmos ou diferentes tratamentos contabilísticos.

De conhecimento imediato é o facto da Alemanha, da Itália, da Letónia, dos Países Baixos, de Portugal, da Espanha e do Reino Unido terem todos exigido que as contas fossem elaboradas recorrendo ao princípio da "substância sobre a forma". A França não reconhece este princípio na preparação das suas demonstrações financeiras.

Além do mais, os oito Estados-Membros apenas implementaram as opções da mesma forma em apenas três aspetos, nomeadamente autorização da capitalização dos custos de

FIGURA # 2 –
Artigo 16.2 e harmonização máxima

| | Movimentos em ativos fixos | Detalhes da empresa-mãe de consolidação | Operações extrapatrimoniais | Transações com partes relacionadas | Acontecimentos após a data do balanço |
|---------------|----------------------------|---|-----------------------------|------------------------------------|---------------------------------------|
| França | √ | √ | √ | √ | √ |
| Alemanha | √ | √ | √ | √ | √ |
| Itália | √ | √ | √ | √ | √ |
| Letónia | √ | — | √ | — | √ |
| Países Baixos | — | √ | — | — | √ |
| Portugal | √ | — | √ | √ | √ |
| Espanha | √ | √ | √ | √ | √ |
| Reino Unido | √ | √ | √ | √ | √ |

juros, reconhecimento dos custos de desenvolvimento e fusão contabilísticas.

Em todos os outros aspetos em que existiam opções contabilísticas não houve consenso evidente entre os Estados-Membros inquiridos. Estes aspetos abrangiam os seguintes tratamentos contabilísticos:

- Reavaliação dos ativos fixos;
- Base de medição de instrumentos financeiros e de outros ativos pelo justo valor;
- Contabilidade de cobertura;
- Reconhecimento de despesas de formação como um ativo;
- Avaliação de inventário pelo método LIFO;
- Reconhecimento de todos os riscos previsíveis e das perdas eventuais (para além dos que seja já passivos);
- Diferença entre as quantias reembolsáveis numa dívida e o montante recebido tratado como um ativo;
- Provisão para despesas futuras;
- Requisito de preparação de contas consolidadas para empresas de média dimensão;
- O período para amortização de *goodwill*; e
- Contabilização de aquisições com base no justo valor dos ativos adquiridos.

A diferença encontra-se na forma como estas opções foram abordadas e este inquérito revela, claramente, que é provável que continue a haver falta de comparabilidade na Europa. Ou seja, a forma como as empresas contabilizam as transações pode ser significativamente diferente.

Além do mais, existem alguns indícios, como é possível observar em Portugal e nos Países Baixos, por exemplo, de que o número de diferenças entre a forma como as pequenas e as grandes empresas contabilizam as rubricas está a aumentar.

11. As "grandes" questões decorrentes da implementação (Questão 11)

O inquérito visava também identificar as principais questões que os vários Estados-Membros encontraram na implementação da Diretiva. Segue-se um resumo.

Limites de dimensão e isenções de auditoria

A decisão revelou-se significativa para França, Letónia, Espanha e Portugal que decidiram definir os seus próprios requisitos a este respeito e utilizar as OEM nesta área para exigir auditorias a pequenas entidades.

Definição de volume de negócios

Tal como observado acima, isto revelou-se mais difícil do que o que se poderia imaginar à primeira vista. É possível que haja consequências indesejáveis visto que as alterações podem afetar os limites de dimensão da determinação final

dos requisitos de auditoria e divulgações das demonstrações financeiras, para além de reduzir a comparabilidade entre os Estados-Membros.

Contabilização do goodwill

Aparentemente diversos Estados-Membros debateram a decisão sobre a contabilização e amortização de goodwill. Por fim, apenas um dos membros inquiridos concordou que os goodwill pudessem ser amortizados num prazo de até 10 anos. A França exige a realização da avaliação da imparidade anual.

Imagem "fiel e verdadeira"

No Artigo 16.2. o Reino Unido debateu, por um lado, a necessidades das contas das pequenas empresas demonstrarem uma imagem "fiel e verdadeira" e, por outro lado, a abordagem da harmonização máxima dos requisitos de divulgação. Em última instância, chegou-se à conclusão de que poderiam ser necessárias algumas divulgações adicionais para garantir que as contas das pequenas empresas correspondem ao requisito da imagem "fiel e verdadeira". O organismo normalizador do Reino Unido identificou cinco divulgações adicionais que "incentivam" a gestão das empresas a incluir, caso sejam relevantes:

- Declaração de conformidade com FRS102 (a norma contabilística relevante);
- Se se tratar de uma entidade de benefício público (o que poderia permitir o acesso a um regime contabilístico ligeiramente diferente);
- Quaisquer incertezas sobre a presunção de continuidade;
- Dividendos pagos ou a pagar e uma declaração de alterações no capital próprio, sem o que o lucro do exercício pode não ser reconciliável com os movimentos nas reservas nos balanços de abertura e de encerramento; e
- Explicação do efeito da adoção inicial FRS102.

Pensões

Na Alemanha, com a implementação do Ato de Modernização Contabilística, em 2009, a taxa de desconto para pensões foi alterada de 6% para a taxa média de juro dos 7 anos anteriores. Foi permitida a distribuição do aumento resultante nos valores dos planos de pensões ao longo de 15 anos, como despesas extraordinárias. As rubricas extraordinárias já não são permitidas no âmbito da nova Diretiva Contabilística e, como consequência, a necessária reclassificação das despesas extraordinárias dá lugar a despesas operacionais mais elevadas e, consequentemente, a diferentes rácios para os provenientes de relatórios financeiros de períodos anteriores.

12. Micro regime (Questão 6 e Anexo II)

Sete de oito países da população do inquérito introduziram a Micro Diretiva, embora o tenham feito com diferentes datas de implementação. A Espanha, nomeadamente, ainda não o fez embora já tivesse contabilidade ao nível microeconómico.

A NOVA DIRETIVA CONTABILÍSTICA: HARMONIZAÇÃO DO ENQUADRAMENTO CONTABILÍSTICO EUROPEU?

O regime microeconómico implica um volume significativamente inferior de informação financeira disponível no registo público, principalmente notas sobre as demonstrações financeiras e políticas contabilísticas. Os resultados detalhados são divulgados no ANEXO II e abaixo são apresentadas observações sobre questões específicas.

Limites de dimensões e entidades dentro do âmbito

Todos os países utilizavam os limites de dimensões no âmbito da Micro Diretiva, nomeadamente ativos totais até 350 000€, receitas até 700 000€ e até 10 funcionários.

Além do mais, todos eles permitiam a isenção das restrições sobre o tipo de entidades que podiam, de alguma forma, utilizar a Diretiva.

Na França, na Alemanha, na Letónia, nos Países Baixos, em Portugal e no Reino Unido, as instituições financeiras e de crédito, empresas de seguros e instituições de caridade estavam excluídas. Os Países Baixos também procederam ao alargamento de modo a excluir entidades de interesse público, enquanto a Alemanha não permite que membros de grupos recorram a isenções.

Base de preparação

• *Acréscimos e adiantamentos*: Um dos principais pontos de debate da Micro Diretiva era a potencial isenção das empresas da necessidade de reconhecer os acréscimos e adiantamentos de "outros encargos".

Curiosamente, apenas a Letónia e os Países Baixos utilizaram esta isenção. França, Alemanha, Itália, Portugal, e Reino Unido concluíram que não havia benefícios fiscais e que havia poucas vantagens em termos de redução da complexidade na preparação. Isto é, não havia nenhum encargo na preparação de contas com base no exercício.

• *Imagem fiel e verdadeira*: Em todos os países da população do inquérito considerou-se que (de um modo geral) as contas preparadas no âmbito da Micro Diretiva apresentavam uma imagem fiel e verdadeira. No entanto, esta questão levantou algum debate no Reino Unido e, como consequência, foi necessário incluir na legislação cláusulas especiais para orientar diretores e auditores na aplicação destas com as normas contabilísticas, principalmente requisitos de divulgação no âmbito dessas normas.

Além do mais, enquanto as autoridades fiscais no Reino Unido e na Letónia aceitam as demonstrações financeiras como base para as liquidações de impostos, as autoridades têm a capacidade de solicitar informações adicionais e as microentidades do Reino Unido têm ainda de elaborar um relatório de gestão.

O organismo normalizador dos Países Baixos exige, em algumas situações, (por exemplo quando existem incertezas

sobre o pressuposto de continuidade) que sejam efetuadas divulgações adicionais de modo a que as demonstrações financeiras apresentem uma "imagem fiel e verdadeira". A França seguiu o exemplo e exige que sejam disponibilizadas informações adicionais para que as contas apresentem uma imagem fiel e verdadeira.

• *Divulgação*: No global, a população inquirida adotou formatos restritos bastante similares para as demonstrações financeiras, isto é, que estão a ser aplicados de forma idêntica.

CONCLUSÕES

O inquérito apresenta uma visão geral da implementação da Diretiva Contabilística, em abril de 2016. Abrange não só oito Estados-Membros como inclui alguns dos maiores.

Considerando o número de OEM que foram incluídas na Diretiva, não é de todo surpreendente que a imagem global revele a existência de diferenças entre os vários países, o que resulta numa não harmonização da contabilidade na Europa.

Em algumas áreas os países inquiridos revelaram resultados equiparáveis. Por exemplo, os requisitos de divulgação máxima da Diretiva para pequenas empresas revelaram uma harmonização significativa, mesmo se tal implicou uma redução da transparência e da informação disponível no registo público. As divulgações opcionais adicionais foram em geral incluídas pelos Estados-Membros inquiridos embora, obviamente, não na totalidade. De um modo geral, o regime das microentidades foi adotado e em termos de limites para a definição de tais entidades e dos requisitos de apresentação foram de um modo geral aplicados nos países incluídos na nossa amostra.

No entanto, é inevitável concluir que os utilizadores que analisarem contas de empresas em toda a Europa terão de recorrer a uma atenção especial na leitura, interpretação e comparação da informação incluída.

- As opções contabilísticas aqui avaliadas foram com frequência efetuadas de forma diferente na amostra. Os utilizadores não podem esperar que os conteúdos e a atualidade dos dados disponibilizados sejam idênticos em toda a UE.
- Em algumas questões significativas, as informações financeiras foram preparadas numa base diferente. Parte desta diferença poderá ser evidente através da consulta das políticas contabilísticas - por exemplos as diferenças em termos de reavaliações, valor justo e avaliação de inventários.
- Outras questões poderão ser difíceis de compreender, por exemplo a base das disposições ou contabilidade de cobertura.

d. Algumas das opções para os Estados-Membros, tratadas de modo semelhante pelos Estados-Membros, dão às empresas a possibilidade de escolher a forma como fazem a sua contabilidade (por exemplo no que se refere a custos de empréstimos e de desenvolvimento). Mais uma vez, os utilizadores devem ter atenção na interpretação da informação a que têm acesso.

e. Importa também não esquecer que a Diretiva é silenciosa em muitos tratamentos contabilísticos (por exemplo, locações, impostos deferidos e obrigações de pensões) pelo que haverá maiores diferenças e falta de harmonização.

Qual a consequência desta imagem de falta de harmonização das informações financeiras sobre PME que emerge da implementação da Diretiva Contabilística?

O resultado são obstáculos ao desenvolvimento de PME que investem ou desenvolvem o seu negócio além-fronteiras.

O programa da União dos Mercados de Capitais da Comissão Europeia referiu já a potencial importância de um sistema Europeu de informação financeira comparável para as PME envolvidas em mercados alternativos ou para mercados onde as PME estão em crescimento. O programa constatou igualmente a possibilidade de uma base de informação comum para propostas de crédito.

A matéria coletável comum consolidada do imposto sobre as sociedades pode ser um importante componente na área da ação da UE contra a evasão fiscal. Qualquer base de incidência comum para a tributação de sociedades terá de começar com uma base contabilística comum.

A EFAA agradece os seguintes contributos:

René Bittner — Deutscher Steuerberaterverband e.V

Paula Franco — Ordem dos Contabilistas Certificados

Esther Ortiz Martínez and Jose María Hinojal — Consejo General De Colegios De Economistas de España

Olga Molchanova — The Association of Accountants of the Republic of Latvia

Dottor Stefano Santucci — Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

Julien Tokarz — Experts-Comptables de France

Henk W. Verhoek — Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants

A NOVA DIRETIVA CONTABILÍSTICA: HARMONIZAÇÃO DO ENQUADRAMENTO CONTABILÍSTICO EUROPEU?

SOBRE OS AUTORES



Marie Lang é Diretora de Desenvolvimento Profissional da EFAA e Responsável pelas Finanças Corporativas da GBAC Ltd.

Há 5 anos que Marie Lang supervisiona o trabalho técnico da EFAA e representa a EFAA no International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) e no International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA)

Consultative Advisory Groups (CAGs). No passado foi também membro do Grupo de especialistas da Comissão Europeia em Contabilidade e Transmissão de Empresas em PME.

Richard Martin é Responsável por Reporte Corporativo na ACCA (Association of Chartered Certified Accountants).

É presidente do Accounting Expert Group da EFAA, a Federação Europeia dos Contabilistas e Auditores para as PME. Foi membro do Grupo de Especialistas responsável pela avaliação do Regulamento NIC para a Comissão Europeia, em 2014.

No grupo ISAR (normas internacionais de contabilidade e a apresentação de informações) na Conferência das Nações Unidas sobre Comércio e Desenvolvimento (UNCTAD) é membro do Grupo Consultivo sobre Apresentação de Informações e Desenvolvimento Sustentável. Foi membro do grupo de trabalho que desenvolveu as orientações contabilísticas para as PME (SMEGA).



Endereço de contacto

EFAA – European Federation of Accountants and Auditors for SMEs

4, Rue Jacques de Lalaingstraat

B-1040 Brussels, Belgium

T +32 2 736 88 86, F +32 2 736 29 64

info@efaa.com, www.efaa.com, Twitter @EFAAforSMEs

| Ques- tão | Área de consideração | Referência da diretiva | França | Alemanha | Itália | Letónia | Países Baixos | Portugal | Espanha | Reino Unido |
|--------------|---|---------------------------|---|--|--|--|--|--|--|--|
| 1. | A transposição para a legislação nacional foi concluída? Disponibilize referências da legislação ou dos regulamentos envolvidos. | | A transposição foi efetuada da seguinte forma: • Medidas parciais de simplificação em 2014 (regulamento n.º 2014-86 de 30 de janeiro de 2014 e decreto n.º 2014-136 de 17 de fevereiro de 2014) • Regulação comercial codificada (regulamento n.º 2015-900 e decreto n.º 2015-903 de 23 de julho de 2015) • Plano nacional de contabilidade (PCG) + regulamento CRC 99-02 contabilidade de grupo: pagamentos ANC n.º 2015-06, 2015-07, 2015-08 e 2015-09 | A transposição foi concluída. O BilRuG (ato de transposição da diretiva contabilística) foi publicado no jornal oficial e entrou em vigor a 23 de julho de 2015. | Toda a legislação foi aprovada através do Decreto Legislativo (D. Lgs. 139/2015) no jornal oficial de Itália G.U.205, com data de 4 de setembro de 2015. Não houve atualização do GAAP italiano após a nova legislação. | Foi desenvolvida uma nova "Lei sobre Contas Anuais e Contas Anuais Consolidadas", bem como outros regulamentos do Conselho de Ministros. A anterior "Lei sobre Contas Anuais", "Lei sobre Contas Anuais Consolidadas" e os regulamentos do Conselho de Ministros expiraram a 31 de dezembro de 2015. | A transposição foi concluída e publicada no jornal oficial (Staatsblad) 2015-349, 350 e 351 a 13 de outubro de 2015. | A transposição foi concluída. O ato de transposição da diretiva contabilística foi publicado no jornal oficial e entrou em vigor como Decreto-Lei 98/2015, de 2 de junho de 2015. | A transposição foi concluída principalmente através da Lei de Auditorias (22/2015 de 20 de julho de 2015) e Decreto Real, em projeto até fevereiro de 2016. | A legislação foi na totalidade promulgada através do Instrumento Estatutário 2015/980. Uma versão revista da norma contabilística FRS102 foi publicada em julho de 2015 pelo Financial Reporting Council (FRC - Conselho de Informação Financeira) juntamente com a FRS105 para microentidades. |
| 2. | Qual a data de implementação permitida? A adoção precoce era permitida? Se sim, a partir de quando? | | Obrigatoriedade para períodos contabilísticos com início em ou após 1 de janeiro de 2016. | Obrigatoriedade para períodos contabilísticos com início em ou após 1 de janeiro de 2016. | Obrigatoriedade para períodos contabilísticos com início em ou após 1 de janeiro de 2016. | Obrigatoriedade para períodos contabilísticos com início em ou após 1 de janeiro de 2016. | Obrigatoriedade para períodos contabilísticos com início em ou após 1 de janeiro de 2016. | Obrigatoriedade para períodos contabilísticos com início em ou após 1 de janeiro de 2016. | Obrigatoriedade para períodos contabilísticos com início em ou após 1 de janeiro de 2016. | Obrigatoriedade para períodos contabilísticos com início em ou após 1 de janeiro de 2016. |
| | Como foi definido o volume de negócios? Foram adicionadas outras fontes de rendimento para a determinação dos limites? | 2,5 e 3,12 | Os montantes decorrentes da venda de bens e serviços após a dedução de descontos comerciais, imposto de valor acrescentado e quaisquer outros impostos baseados nos montantes resultantes. | Os montantes decorrentes da venda de bens e serviços após a dedução de descontos comerciais, imposto de valor acrescentado e quaisquer outros impostos baseados nos montantes resultantes. | Os montantes decorrentes da venda de bens e serviços após a dedução de descontos comerciais, imposto de valor acrescentado e quaisquer outros impostos baseados nos montantes resultantes. | Os montantes decorrentes da venda de bens e serviços após a dedução de descontos comerciais, imposto de valor acrescentado e quaisquer outros impostos baseados nos montantes resultantes. De modo a determinar a categoria da empresa (micro, pequena, média ou grande) ou do grupo (pequeno, médio, grande), em circunstâncias excecionais, se o volume de negócios líquido for nulo ou insignificante, mas outro rendimento na demonstração de resultados for significativo, então em vez de utilizar "volume de negócios líquido", como um dos limiares, utiliza-se "rendimento total" que é o montante de outros rendimentos definidos em todas as rubricas da demonstração de resultados. | Os montantes decorrentes da venda de bens e serviços após a dedução de descontos comerciais, imposto de valor acrescentado e quaisquer outros impostos baseados nos montantes resultantes. | Os montantes decorrentes da venda de bens e serviços após a dedução de descontos comerciais, imposto de valor acrescentado e quaisquer outros impostos baseados nos montantes resultantes. A consideração do artigo 2º n.º 2 revelou-se importante e obriga a que este montante represente pelo menos 75% do total das receitas, caso contrário, todas as receitas provenientes de transações com entidades terceiras devem ser incluídas na definição de volume de negócios. | Os montantes decorrentes da venda de bens e serviços após a dedução de descontos comerciais, imposto de valor acrescentado e quaisquer outros impostos baseados nos montantes resultantes. | Os montantes decorrentes da venda de bens e serviços após a dedução de descontos comerciais, imposto de valor acrescentado e quaisquer outros impostos baseados nos montantes resultantes. |

| Ques- tão | Área de consideração | Referência da diretiva | França | Alemanha | Itália | Letónia | Países Baixos | Portugal | Espanha | Reino Unido |
|--------------|---|---------------------------|---------------|--|-----------------|--|----------------|---|---------------|------------------|
| 3. | Quais os limites que foram adotados para a definição de pequenas empresas? | 3,2 e 3,5 | | | | | | | | |
| | Receita | | 8 milhões EUR | 12 milhões EUR | 8,8 milhões EUR | 8 milhões EUR | 12 milhões EUR | 8 milhões EUR | 8 milhões EUR | 10,2 milhões GBP |
| | Balanço | | 4 milhões EUR | 6 milhões EUR | 4,4 milhões EUR | 4 milhões EUR | 6 milhões EUR | 4 milhões EUR | 4 milhões EUR | 5,1 milhões GBP |
| | Funcionários | | 50 | 50 | 50 | 50 | 50 | 50 | 50 | 50 |
| 4. | Para além das notas de divulgação obrigatórias, quais das seguintes possíveis divulgações foram adicionadas para as pequenas empresas? | 16,2 | | | | | | | | |
| | Movimentos em ativos fixos | | Sim | Sim | Sim | Sim | Não | Sim | Sim | Sim |
| | Detalhes da empresa-mãe de consolidação | | Sim | Sim | Sim | Não | Sim | Não | Sim | Sim |
| | Operações extrapatri-moniais | | Sim | Sim | Sim | Sim | Não | Sim | Sim | Sim |
| | Transações com partes relacionadas | | Sim | Sim | Sim | Não | Não | Sim | Sim | Sim |
| | Acontecimentos após a data do balanço | | Sim | Sim | Não | Sim | Sim | Sim | Sim | Sim |
| | Capacidade de subdividir ou disponibilizar subtotaís ou novas rubricas dentro dos modelos definidos do balanço e na conta de ganhos e perdas. | 9,2 | Não | Sim | Sim | Não | Sim | Sim | Não | Não |
| | | | | Está incluída uma opção que permite a subdivisão das rubricas ou adicionar rubricas, caso ainda não estejam incluídas no esquema existente e se tal proporcionar uma melhor legibilidade. Não foi utilizada a OEM para requerer subdivisões específicas. | | Foi incluída na lei alterada uma opção para adicionar rubricas específicas caso ainda não estejam abrangidas por outras rubricas existentes. | | | | |
| 5. | Qual o Período máximo permitido para a publicação das contas? | 30,1 | 6 meses | 12 meses | 6 meses | 4 meses 7 meses para empresas de média dimensão, grandes ou empresas-mãe de Grupos que preparam relatórios anuais consolidados. | 12 meses | 7,5 meses com data limite de 15 de julho. | 7 meses | 9 meses |
| 6. | O regime de microentidades separadas é permitido? | | Sim | Sim | Sim | Sim | Sim | Sim | Não | Sim |

| Ques- tão | Área de consideração | Referência da diretiva | França | Alemanha | Itália | Letónia | Países Baixos | Portugal | Espanha | Reino Unido |
|--------------|--|---------------------------|--|---|---|---|---|---|---|---|
| 7. | Quais foram os limites e outras limitações selecionados para os requisitos em termos de auditoria? | | <p>As sociedades anónimas (SA) e as sociedades em comandita por ações (SCA) estão sempre sujeitas a auditoria</p> <p>A auditoria é necessária para sociedades anónimas simplificadas (S.A.S.) com os limites de dimensão abaixo definidos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • balanço total 1 000 000 EUR; • volume de negócios líquido 2 000 000 EUR; • número médio de funcionários no exercício contabilístico 20; <p>É necessária uma auditoria para sociedades de responsabilidade limitada (SARL)/ sociedades por ações (SNC)/ sociedades de responsabilidade ilimitada (SCS): com os limites de dimensão abaixo definidos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • balanço total 1 500 000 EUR; • volume de negócios líquido 3 100 000 EUR; • número médio de funcionários no exercício contabilístico 50; | <p>A auditoria é requerida para empresas de média e grande dimensão.</p> <p>As pequenas empresas estão isentas. Os limites abaixo são aplicáveis a pequenas empresas.</p> <p>Aplicam-se regras especiais às instituições de crédito e financeiras e seguradoras, na medida em que devem elaborar demonstrações financeiras seguindo as regras aplicáveis às grandes empresas.</p> | <p>A auditoria é requerida para empresas de média e grande dimensão.</p> <p>As pequenas empresas estão isentas. Os limites abaixo são aplicáveis a pequenas empresas.</p> | <p>A auditoria é exigida para empresas de média e grande dimensão ou se os valores mobiliários transferíveis da empresa forem admitidos à negociação num mercado regulado, bem como para os relatórios consolidados anuais elaborados pela empresa-mãe do grupo.</p> <p>É exigida uma auditoria a pequenas empresas em pelo menos uma das seguintes circunstâncias:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) Limites de dimensão abaixo definidos: <ul style="list-style-type: none"> • balanço total 800 000 EUR; • volume de negócios líquido 1 600 000 EUR; • número médio de funcionários no exercício contabilístico 50; 2) a empresa é a empresa-mãe de um grupo; 3) se a empresa é uma sociedade de capitais públicos, sua subsidiária ou empresa privada de capitais públicos, conforme definido na "Lei Relativa à Gestão de Ações e Capitais de Empresas Públicas"; 4) se a empresa aplicou a Parte 5 da Cláusula 2 da Secção 13 da "Law on Annual Accounts and Consolidated Annual Accounts" (Lei sobre contas anuais e contas anuais consolidadas) e reconheceu, avaliou e declarou as rubricas financeiras relacionadas, em conformidade com as Normas Contabilísticas Internacionais (NIC/IFRS). | <p>A auditoria é requerida para empresas de média e grande dimensão.</p> <p>As pequenas empresas estão isentas. Os limites abaixo são aplicáveis a pequenas empresas.</p> | <p>É exigida uma auditoria quando se ultrapassarem dois dos seguintes limites: balanço é superior a 1 500 000 EUR, as vendas totais ou outras receitas ultrapassam os 3 000 000 EUR e a entidade tem mais de 50 funcionários.</p> <p>Estes limites são independentes dos limites de dimensão no âmbito da Diretiva Contabilística e são definidos no artigo 262.º CSC.</p> <p>Sociedades do tipo S.A. (Sociedade Anónima) são sempre obrigadas à realização de uma auditoria, independentemente dos limites gerais acima mencionados.</p> | <p>Na sequência do Ato Empresarial Corporativo de Espanha (Artigo 263) é exigida uma auditoria às empresas que correspondam a pelo menos duas destas condições em duas datas consecutivas do balanço anual:</p> <ul style="list-style-type: none"> • balanço total 2,85 milhões de EUR; • volume de negócios líquido 5,7 milhões de EUR; • número médio de funcionários 50; <p>A Lei de Auditorias de Espanha (22/2015 de 20 de julho de 2015) (Disposição Adicional Número Um) define outros tipos de entidades às quais é sempre exigida a realização de uma auditoria independentemente dos limites gerais acima mencionados (por exemplo, empresas cotadas).</p> | <p>A auditoria é requerida para empresas de média e grande dimensão.</p> <p>As pequenas empresas estão isentas. Os limites abaixo são aplicáveis a pequenas empresas.</p> |

| Ques- tão | Área de consideração | Referência da diretiva | França | Alemanha | Itália | Letónia | Países Baixos | Portugal | Espanha | Reino Unido |
|--------------|---|---------------------------|--|---|---|---------|--|--|--|--|
| 8. | É permitida às pequenas empresas a elaboração de contas resumidas? | 14,1 e 14,2 | Sim São indicadas as seguintes exceções: empresas financeiras, empresas de seguros, mútuas de seguros, serviço de segurança social, entidades do mercado regulado e instituições de caridade. | Sim | Sim | Sim | Sim | Sim | Não Em Espanha existem demonstrações financeiras resumidas para PME e microempresas, mas o formato de demonstrações financeiras resumido foi incluído no Plano para PME de 2007, pelo que é diferente do conceito de "resumido" incluído nas Diretivas. | Sim, mas é necessária aprovação dos acionistas. |
| 9. | As contas de ganhos e perdas das pequenas empresas são publicadas? | 31,1 | Sim Embora o registo das demonstrações financeiras anuais no Tribunal Comercial seja obrigatório existe uma opção de confidencialidade que se aplica à demonstração de resultados de pequenas empresas que façam parte de um grupo. Esta regra aplica-se a contas relacionadas com exercícios encerrados a partir de 31 de dezembro de 2015 e registadas após prazo de um ano, para 6 de agosto de 2015 corresponde a 7 de agosto de 2016. | Não | Sim | Sim | Não | Sim | Sim | Não |
| 10. | Os relatórios de gestão das pequenas empresas são publicados? | 31,1 | Não O relatório de gestão de empresas não cotadas não tem de ser registado no serviço de registos. | Não As pequenas entidades não são obrigadas a elaborar um relatório de gestão. | Sim | Sim | Não As pequenas entidades são obrigadas a elaborar um relatório de gestão, embora não sejam obrigadas a publicá-lo. | Não As pequenas entidades não são obrigadas a elaborar um relatório de gestão. | Não | Não As pequenas entidades não são obrigadas a publicar o seu relatório de gestão se tiverem elaborado contas resumidas. |
| 11. | Surgiram alguns problemas relacionados com a implementação da Diretiva no seu Estado-Membro? ("Problemas relevantes" ou pontos de discussão importantes sobre a implementação?) | | Sim | Sim | Sim | Não | Não | Sim | Não | Sim |
| | • Auditoria | | | | | | | O principal problema de implementação esteve relacionado com o requisito de auditoria e os limites de auditoria. | | |
| | • Contabilização das locações | | | | Houve também debate sobre a contabilização das locações que ainda se baseia na contabilização das locações, independentemente da natureza da locação. | | | | | |

| Ques- tão | Área de consideração | Referência da diretiva | França | Alemanha | Itália | Letónia | Países Baixos | Portugal | Espanha | Reino Unido |
|----------------|------------------------------|---------------------------|--|---|--------|---------|---------------|----------|---------|--|
| 11. (cont.) | • Divulgação de compromissos | | | | | | | | | <p>O significado do requisito no Art.º 16.1(D) para divulgação de compromissos financeiros, garantias ou contingências foi especificado como incluindo compromissos</p> <ul style="list-style-type: none"> • através de <i>joint ventures</i>; • Para a aquisição ou melhoria de propriedade de investimento, PP&E e intangíveis; • Locações operacionais; • Multiempregador (incluindo grupo) no regime de prestações definidas; e • Garantias de partes relacionadas. |
| | • Políticas contabilísticas | | • Alterações nas políticas contabilísticas | | | | | | | <ul style="list-style-type: none"> • Declaração de conformidade com a norma contabilística • Explicação do efeito da adoção inicial da nova norma contabilística |
| | • Dividendos | | | | | | | | | <ul style="list-style-type: none"> • Declaração de alteração no capital próprio incluindo dividendos pagos ou a pagar, sem o que o lucro do exercício pode não ser reconciliável com os movimentos nas reservas nos balanços de abertura e de encerramento |
| | • Rendimento excecional | | • Rendimento excecional | | | | | | | |
| | • Pensões | | | <p>Na Alemanha, com a implementação do Ato de Modernização Contabilística, em 2009, a taxa de desconto para pensões foi alterada de 6% para a taxa média de juro dos 7 anos (desde 2016: 10) anos. Foi permitida a distribuição do aumento resultante nos valores dos planos de pensões ao longo de 15 anos, como despesas extraordinárias. Com a nova Diretiva Contabilística as rubricas extraordinárias já não são permitidas e, como consequência, a necessária reclassificação das despesas extraordinárias dá lugar a despesas operacionais mais elevadas e, consequentemente, a diferentes rácios.</p> | | | | | | |
| | • Imagem fiel e verdadeira | | | | | | | | | <p>Divulgações adicionais que podem ser necessárias para garantir que as contas das pequenas empresas correspondem ao requisito da imagem fiel e verdadeira. O organismo normalizador do Reino Unido/Irlanda solicitou às empresas que considerassem as divulgações necessárias exigidas às empresas de média e grande dimensão, mas identificou também cinco divulgações adicionais que "incentivam" a gestão das empresas a incluir, caso sejam relevantes.</p> |
| | • Volume de negócios | | | <p>A definição de volume de negócios foi alargada e inclui agora as receitas de vendas, rendas ou serviços que possam não ser típicas da atividade da empresa.</p> | | | | | | |

| Ques- tão | Área de consideração | Referência da diretiva | França | Alemanha | Itália | Letónia | Países Baixos | Portugal | Espanha | Reino Unido |
|--------------|---|---------------------------|---|--|---|---|--|--|---|---|
| 12. | Opções de tratamento contabilístico - quais das seguintes são permitidas ou exigidas no seu Estado-Membro após a implementação? | | | | | | | | | |
| | Princípio da substância sobre a forma | 6.1 (h) | Este princípio não é reconhecido nas demonstrações financeiras anuais | Necessário | Necessário | Necessário | Necessário | Necessário | Necessário | Necessário |
| | Reavaliação dos ativos fixos | 7,1 | Permitido | Permitido se o preço de mercado for inferior aos custos amortizados, proibido se o preço de mercado for superior | Proibido | Permitido | Permitido | Permitido exceto para microempresas | Permitido apenas através de uma lei | Permitido |
| | Instrumentos financeiros pelo justo valor | 8,1 | Proibido | Exigido para instrumentos financeiros a curto prazo, mas proibido para instrumentos financeiros a longo prazo | Exigido para derivados ou outros instrumentos complexos | Exigido para participações acionistas, derivados ou outros instrumentos complexos | Permitido | Permitido exceto para microempresas | Exigido para participações acionistas, derivados ou outros instrumentos complexos | Exigido para participações acionistas, derivados ou outros instrumentos complexos |
| | Outros ativos pelo justo valor | 8,1 | Nenhum | Nenhum | Nenhum | Propriedades de investimento ativos agrícolas | Nenhum | Propriedades de investimento ativos agrícolas | Nenhum | Propriedades de investimento ativos agrícolas |
| | Contabilidade de cobertura | 8,5 e 8,8 | Proibido | Permitido | Permitido | Permitido | Permitido | Permitido (exceto para pequenas e microempresas) | Permitido | Permitido |
| | Capitalização de despesas de juros | 12,8 | Permitido | Permitido | Permitido | Permitido | Permitido | Permitido (exceto para pequenas e microempresas) | Permitido | Permitido |
| | Reconhecimento de custos de desenvolvimento como um ativo | 12,11 | Permitido | Permitido | Permitido | Permitido | Permitido | Permitido | Permitido | Permitido |
| | Reconhecimento de despesas de formação como um ativo | 12,11 | Proibido | Proibido | Proibido | Proibido | Permitido | Proibido | Proibido | Proibido |
| | Avaliação de inventário pelo método LIFO | 12,9 | Proibido | Permitido | Permitido | Proibido | Permitido | Proibido | Proibido | Proibido |
| | Reconhecer todos os riscos previsíveis e as perdas eventuais (para além dos que sejam já passivos) | 6,5 | Permitido | Exigido num contexto limitado (provisões para perdas contingentes) | Permitido | Proibido | Proibido | Exigido num contexto limitado (provisões para perdas contingentes) | Exigido num contexto limitado (provisões para perdas contingentes) | Proibido |
| | Diferença entre a quantia reembolsável numa dívida e o montante recebido tratado como um ativo | 12,1 | Permitido (apenas para partes relacionadas) | Permitido | Proibido | Proibido | Permitido | Proibido | Proibido | Proibido |
| | Provisão para encargos futuros | 12,12 | Permitido | Exigido num contexto limitado (provisões para perdas contingentes) | Permitido | Proibido | Proibido (se estas despesas não estiverem relacionadas com passivos com data igual ou anterior à do balanço) | Exigido num contexto limitado (provisões para perdas contingentes) | Exigido num contexto limitado (provisões para perdas contingentes) | Proibido |

| Ques- tão | Área de consideração | Referência da diretiva | França | Alemanha | Itália | Letónia | Países Baixos | Portugal | Espanha | Reino Unido |
|----------------|--|---------------------------|---|--|---|-------------|---|---|-------------|--|
| 12. (cont.) | Empresas de média dimensão obrigadas a elaborar contas consolidadas | 23,2 | Necessário | Não | Necessário | Necessário | Necessário | Necessário | Necessário | Necessário |
| | Período de amortização de goodwill entre 5 a 10 anos | 12,11 | Não Não é necessária amortização, mas é necessário um teste anual obrigatório de imparidade nos casos em que é possível a existência de perda. | 10 anos | Até 10 anos | Até 10 anos | Mínimo 5 anos e máximo 10 anos (se a vida económica não puder ser avaliada de forma fiável) | Até 10 anos | Até 10 anos | Até 10 anos |
| | Fusão contabilística para concentração de atividades empresariais sob controlo comum | 25 | Permitido | Permitido | Permitido | Permitido | Permitido | Permitido | Permitido | Permitido |
| | Contabilização de aquisições com base no justo valor dos ativos adquiridos | 24.3 (b) | Necessário | Necessário | Necessário | Permitido | Necessário | Permitido | Necessário | Necessário |
| 13. | Apresentação alternativa do balanço - as entidades estavam autorizadas a utilizar um modelo diferente dos apresentados nos anexos III e IV? Se sim, quais as entidades autorizadas a fazê-lo? | | Sim Bancos e empresas de seguros sujeitos ao desenvolvimento e ratificação das regulamentações específicas. | Sim Instituições financeiras, bancos, empresas de seguros e setor imobiliário | Sim Existem formatos alterados para bancos e empresas de seguros. Nenhuma empresa está autorizada a escolher um formato baseado no IFRS para PME. | Não | Sim Bancos, empresas de seguros e sociedades de investimento | Sim Instituições financeiras, bancos e empresas de seguros | Não | Sim Existem formatos alterados para bancos e empresas de seguros. Todas as empresas estão autorizadas a escolher um formato baseado no IFRS para PME. |

| Nota | Área de consideração | França | Alemanha | Itália | Letónia | Países Baixos | Portugal | Espanha | Reino Unido |
|------|---|---|---|---|---|---|--|---------------------------------------|---|
| 1. | Quando entrou em vigor a implementação da Micro Diretiva? | Para exercícios contabilísticos a terminar a 31 de dezembro de 2013 ou em data posterior. | Exercícios contabilísticos a terminar a 31 de dezembro de 2012 ou em data posterior. | Exercícios contabilísticos a começar a 1 de janeiro de 2016 ou em data posterior. | Exercícios contabilísticos a começar a 1 de janeiro de 2013 ou em data posterior. | Exercícios contabilísticos a terminar a 31 de dezembro de 2014. | A Micro Diretiva existente está em vigor desde janeiro de 2010. A nova Diretiva entrará em vigor para os exercícios contabilísticos a começar a 1 de janeiro de 2016 ou em data posterior. | Nova Micro Diretiva não implementada. | Exercícios contabilísticos a terminar a 30 de setembro de 2013 ou em data posterior. |
| 2. | Considerou-se que a implementação da micro diretiva deveria coincidir com a nova diretiva contabilística? | Sim O texto da diretiva é recordado no decreto 2014-136. | Não O objetivo parece ter sido não aguardar pela aplicação de uma medida de desregulamentação. | Sim | Sim | Sim A implementação do regime de microentidades foi adiado até à implementação da nova diretiva contabilística. | Não O objetivo parece ter sido não aguardar pela aplicação de uma medida de desregulamentação. | N/D | Não O objetivo parece ter sido não aguardar pela aplicação de uma medida de desregulamentação. |
| 3. | Quais foram os limites utilizados para a definição de uma micro entidade? | Ativos totais até 350 000€; Receitas até 700 000€; até 10 funcionários; dois destes três requisitos têm de ser cumpridos em dois exercícios contabilísticos consecutivos. | Ativos totais até 350 000€; Receitas até 700 000€; até 10 funcionários; dois destes três requisitos têm de ser cumpridos em dois exercícios contabilísticos consecutivos. | Ativos totais até 350 000€; Receitas até 700 000€; até 10 funcionários; dois destes três requisitos têm de ser cumpridos em dois exercícios contabilísticos consecutivos. | Ativos totais até 350 000€; Receitas até 700 000€; até 10 funcionários; dois destes três requisitos têm de ser cumpridos em dois exercícios contabilísticos consecutivos. | Ativos totais até 350 000€; Receitas até 700 000€; até 10 funcionários; dois destes três requisitos têm de ser cumpridos em dois exercícios contabilísticos consecutivos. | Ativos totais até 350 000€; Receitas até 700 000€; até 10 funcionários; dois destes três requisitos têm de ser cumpridos em dois exercícios contabilísticos consecutivos. | N/D | Seguindo o máximo permitido na diretiva - aproximadamente conversão € para £. Houve algumas elaborações na aplicação dos limites. |
| 4. | As isenções não podem ser aplicadas a instituições de investimento ou de participações financeiras. Foram aplicadas outras restrições na utilização das exceções de microentidades? | Sim Determinadas entidades foram excluídas: Bancos e empresas financeiras, estabelecimentos de pagamento e serviços de moeda eletrónica, empresas de seguros e resseguros, instituição de segurança social, instituições de pensões, mútuas de seguros e companhias de seguros mútuos, pessoas e entidades cujos títulos financeiros são comercializados num mercado regulado e pessoas e entidades que apelam à generosidade pública. Também foram excluídas empresas cujas atividades consistem na gestão de investimentos e valores mobiliários. | Sim As microentidades que estão incluídas em demonstrações financeiras consolidadas de um grupo têm de preparar as suas contas em conformidade com as regras contabilísticas aplicáveis a pequenas empresas. | Não | Sim Também estão excluídas instituições de crédito e de seguros. | Sim Estão excluídas instituições de crédito, empresas de seguros e entidades de interesse público. | Sim Também estão excluídas instituições de crédito, entidades de seguros e entidades sem fins lucrativos. | N/D | Sim Estão excluídas instituições de crédito, empresas de seguros e instituições de caridade. |
| 5. | Foi utilizada a isenção da necessidade de reconhecer os acréscimos e adiantamentos de "outros encargos"? Se não, porquê? | Não Não havia benefícios fiscais e havia poucas vantagens em termos de redução da complexidade na preparação. | Não Não havia benefícios fiscais e havia poucas vantagens em termos de redução da complexidade na preparação. | Não Não havia benefícios fiscais e havia poucas vantagens em termos de redução da complexidade na preparação. | Sim | Sim | Não Não havia benefícios identificados em termos de redução da complexidade na preparação. | N/D | Não Não foram identificados benefícios fiscais e havia poucas vantagens em termos de redução da complexidade na preparação e considerou-se que existiam problemas em relação à definição dos lucros obtidos disponíveis para distribuição. |

| Nota | Área de consideração | França | Alemanha | Itália | Letónia | Países Baixos | Portugal | Espanha | Reino Unido |
|------|--|---|---|---------------------------------|---------------------------------|--------------------------|--|---------|---|
| 6. | Foi utilizada a isenção da necessidade de fornecer notas sobre as demonstrações financeiras (exceto informações sobre garantias de compromissos financeiros e contingências, bem como gestão de créditos)? | Sim | Sim | Sim | Sim | Sim | Sim Embora não seja obrigatório, é possível utilizar notas de rodapé. | N/D | Sim |
| 7. | Foram adicionados quaisquer outros requisitos de divulgação? | Sim A isenção de fornecer notas sobre as demonstrações financeiras requer o fornecimento de dados adicionais de forma a proporcionar uma imagem fiel e verdadeira das demonstrações financeiras (incerteza sobre o princípio da continuidade, alterações nas políticas contabilísticas, precisão do enquadramento contabilístico). | Sim As microentidades não estão obrigadas a elaborar as notas se os passivos contingentes e empréstimos a membros do conselho de administração/proprietários forem demonstrados abaixo do balanço. | Não | Não | Não | Não | N/D | Não |
| 8. | As microentidades serão obrigadas a elaborar relatórios de gestão? | Sim Existe uma exceção para sociedades unipessoais (EURL) ou sociedades unipessoais simplificadas (SASU) que não excedam 2 ou 3 limites da pequena empresa, para exercícios contabilísticos com início a 1 de janeiro de 2016. | Não | Não | Não | Não | Não | N/D | Sim |
| 9. | O balanço está restrito a? • Capital social subscrito, mas não pago • Despesas de formação • Ativos fixos • Ativos correntes • Adiantamentos e receitas acrescidas • Capital e reservas • Provisões • Credores • Contas de regularização do passivo | Não Não Sim Sim Sim Sim Sim Sim | Sim Sim Sim Sim Sim Sim Sim | Sim Não Sim Sim Sim | Sim Não Sim Sim Sim | Sim Sim Sim Sim | Sim Sim Sim Sim Sim | N/D | Sim Não - não reconhecido no Reino Unido Sim Sim Sim Sim Sim Sim - montantes devidos após um ano apresentados em separado Sim |

| Nota | Área de consideração | França | Alemanha | Itália | Letónia | Países Baixos | Portugal | Espanha | Reino Unido |
|------|---|---|---|---|--|---|---|---------|--|
| 10. | A conta de ganhos e perdas está restrita a? <ul style="list-style-type: none"> • Volume de negócios líquido • Outras receitas • Custo das matérias-primas • Custos com pessoal • Correções de valor • Outros encargos • Imposto • Ganho ou perda | Sim Sim Sim Sim Sim Sim Sim | Sim Sim Sim Sim Sim Sim Sim | Sim Sim Sim Sim Sim Sim Sim | Sim Sim Sim Sim Sim Sim Sim | Sim Sim Sim Sim Sim Sim Sim | Sim Sim Sim Sim Sim Sim Sim | N/D | Sim Sim Sim Sim Sim Sim Sim |
| 11. | As microentidades não podem utilizar a base de determinação alternativa do justo valor. Foram efetuadas quaisquer outras alterações à contabilidade das microentidades? | Não | Não | Não | Não | A valorização pelo valor de mercado é proibida, mas é permitida para a valorização de ativos fixos tangíveis e intangíveis ao "atual nível de preços". | Não | N/D | Sim A base de medição da reavaliação do Artigo 7 não é permitida. |
| 12. | Considera-se que as contas proporcionam uma imagem fiel e verdadeira? | Sim | Sim | Sim | Sim | Sim, no entanto, em algumas situações (por exemplo, incertezas sobre o pressuposto de continuidade) é necessária divulgação adicional para efeitos de uma "imagem fiel e verdadeira". | Sim | N/D | Sim |
| 13. | Isto provocou dificuldades significativas? | Sim A isenção de fornecer notas sobre as demonstrações financeiras requer o fornecimento de dados adicionais de forma a proporcionar uma imagem fiel e verdadeira das demonstrações financeiras (incerteza sobre o princípio da continuidade, alterações nas políticas contabilísticas, precisão do enquadramento contabilístico). | Não | Não | Sim Foram necessárias cláusulas especiais para orientar diretores e auditores na aplicação destas com as normas contabilísticas, principalmente requisitos de divulgação no âmbito dessas normas. | Não | Não | N/D | Sim Foram necessárias cláusulas especiais para orientar diretores e auditores na aplicação destas com as normas contabilísticas, principalmente requisitos de divulgação no âmbito dessas normas. |
| 14. | Há mais implicações resultantes da implementação da diretiva de microentidades? | Não | Não | Não | As autoridades fiscais aceitarão estas como base para as liquidações de impostos e têm a capacidade de solicitar informações adicionais. | Não | Não | N/D | As autoridades fiscais aceitarão estas como base para as liquidações de impostos e têm a capacidade de solicitar informações adicionais. |
| 15. | Quaisquer outras observações relativamente à implementação? | Não | As micros não estão obrigadas a publicar as suas demonstrações financeiras quando atingem os limites em dois dos últimos três anos. | Não | Não | O Conselho das Normas de Contabilidade dos Países Baixos emitiu uma norma contabilística distinta para microentidades. | Não | N/D | Foi emitida uma norma contabilística distinta para microentidades (FRS105) para cumprir com o estipulado na lei. |