# 《小企业会计准则》适用范围讨论

#### 陈刚

(湖州国瑞会计师事务所有限公司 浙江湖州 313000)

【摘要】文章依据现有会计准则、制度和法律法规,针对个人独资企业与合伙企业、个体工商户、外商投资企业是否适用《小企业会计准则》、中型企业会计能否适用《小企业会计准则》等五个方面的问题进行了讨论,同时提出了自己的建议,为《小企业会计准则》的顺利实施进行了前瞻性的理论探索和实务论证。

【关键词】小企业会计准则 中小企业 适用范围

《小企业会计准则》于2011年10月18日由财政部以财会 [2011]17号印发,该准则已于2013年1月1日起开始实施。就 《小企业会计准则》的适用范围,准则第二条做出这样的规 定:"本准则适用于在中华人民共和国境内依法设立的、符合 《中小企业划型标准规定》所规定的小型企业标准的企业。下 列三类小企业除外:①股票或债券在市场上公开交易的小企 业。②金融机构或其他具有金融性质的小企业。③企业集团 内的母公司和子公司。"同时,准则的第三条及第八十九条等 条款就准则的适用范围作出了一些具体规定。但是,由于企 业分类的复杂性,以及现行会计标准较多且适用范围上存在 交叉性,导致在实务中存在一些操作盲区,如小型的个人独 资企业与合伙企业是适用《小企业会计准则》还是继续适用 原有行业会计制度?小型外商投资企业是适用《小企业会计 准则》还是适用《企业会计制度》?本文就相关问题展开讨论, 提出自己的建议,以期对《小企业会计准则》的顺利实施和内 容完善有所裨益。

### 一、个人独资企业与合伙企业是否适用《小企业会计准 则》

个人独资企业与合伙企业是分别依据《个人独资企业法》及《合伙企业法》以及工商管理机关有关登记规定而登记成立的企业,其规模有大有小。2004年发布的《小企业会计制度》明确规定,个人独资企业与合伙企业不适用《小企业会计制度》。而《小企业会计准则》第九十条明确规定:本准则自2013年1月1日起施行,财政部2004年发布的《小企业会计制度》(财会[2004]2号)同时废止。

2012年10月18日财政部《关于印发《小企业执行〈小企业会计准则〉有关问题衔接规定》的通知》(财会[2012]20号)也作出这样的规定:"为促进小企业严格遵循《中华人民共和国会计法》及《小企业会计准则》的规定,做好自《小企业会计制度》向《小企业会计准则》转换的衔接工作……"从上述规定来看,《小企业会计准则》是取代《小企业会计制度》成为小

企业会计核算的标准,是《小企业会计制度》的继承者。但准则第二条规定,本准则适用于在中华人民共和国境内依法设立的、符合《中小企业划型标准规定》所规定的小型企业标准的企业。那么符合《中小企业划型标准规定》所规定的小型个人独资企业与合伙企业是执行《小企业会计准则》还是继续执行原有的行业会计制度?这是财政部有意为企业留下选择余地,还是对准则实施范围的模糊处理?

还有一个问题,律师事务所究竟执行什么会计准则或会计制度?律师事务所是一种提供法律服务的中介机构,目前有合伙制和个人制两种组织形式,由于是根据《律师法》直接在司法部门登记,而没有依据《个人独资企业法》或《合伙企业法》向工商管理部门登记,它属于企业吗?因财政部门并未就律师事务所会计核算标准作出规定,实务中适用标准很不统一,有的执行《企业会计制度》,有的执行《小企业会计制度》,还有一些执行《行业会计制度》,当前《小企业会计准则》已开始实施,在符合定量标准的前提下律师事务所是否执行《小企业会计准则》呢?

笔者认为比较妥当的做法是,个人独资企业与合伙企业以及不在工商部门登记的律师事务所等,只要是营利性组织且符合《中小企业划型标准规定》所规定的定量标准的小微企业,就应当执行《小企业会计准则》,这样不仅能够实现《小企业会计准则》在行业上的全覆盖,还有利于会计标准体系的简化和统一。

#### 二、个体工商户是否适用《小企业会计准则》

个体工商户是以个人或家庭为主的经营主体,财政部和国家税务总局对个体工商户的会计核算制定了《个体工商户会计制度》。近年来随着社会经济的发展特别是电商的快速发展,很多个体工商户已完全达到甚至远远超过《中小企业划型标准规定》所划定的小型企业的标准,相关管理部门也要求个体工商户建账建制,而现行《个体工商户会计制度》自1997年实施以来也已有15年的历史,相关规范已不能适应当

前个体工商户的核算要求了。

笔者认为,在各地政府正积极推动"个转企"的现实背景下,对按要求必须建账建制的个体工商户应纳入《小企业会计准则》适用范围,这将有利于个体工商户会计核算的规范化,保持与其他小型营利组织会计核算标准的一致性。

#### 三、外商投资企业是否适用《小企业会计准则》

财政部 2001 年 11 月 29 日印发了《外商投资企业执行〈企业会计制度〉有关问题的规定》(财会[2001]62号),文件明确规定,自 2002 年 1 月 1 日起外商投资企业执行《企业会计制度》;同时,2002 年 5 月 26 日财政部再次发文《财政部关于印发外商投资企业执行〈企业会计制度〉问题回答的通知》(财会[2002]5号),文件中明确合作各方分别纳税的中外合作经营企业比照《企业会计制度》设置联合账簿。上述两个文件中并没有对小型外商投资企业作出例外规定,而是明确一并执行《企业会计制度》。

《小企业会计准则》明文规定自实施之日起废止《小企业会计制度》,但对上述两个文件没有作出废止规定,那么符合《中小企业划型标准规定》所规定的小型外商投资企业,是执行《企业会计制度》还是执行《小企业会计准则》,这个问题并没有明确答案,也给实务工作中会计标准的适用带来了困难。

笔者认为,财政部应尽快出台相应文件予以明确,符合《中小企业划型标准规定》所规定的小型外商投资企业应适用《小企业会计准则》,而大型外商投资企业应适用《企业会计准则》,以便不同所有制、不同行业的企业执行统一的会计标准。

#### 四、中型企业能否适用《小企业会计准则》

实施《小企业会计准则》的主要目的是最大限度地消除小企业会计处理与税务处理的差异,同时简化会计核算。会计实务中,有大量与小企业具有同样业务特点,但按《中小企业划型标准规定》却不属于小企业范围的中型企业,其会计报告的主要使用者也是税务部门,也并不在公开市场发行股票和债券,而且其会计机构的设置比较简单,可能只有一个会计和一个出纳,会计人员专业水平也很一般。对这样的企业,按现行要求去适用企业会计准则,一方面因为对企业会计信息需求有限而显得没有必要,另一方面也因会计人员的力不从心而可能导致报表质量下降,甚至错报。

笔者认为,既然国家层面的有关法律法规也将中小企业 归为一个群体,如《中小企业促进法》、《国务院关于进一步促 进中小企业发展的若干意见》等都将中小企业划作一个类 别。那么,完全可以对这些业务量相对较少的中型企业以定 性标准作为判断标准,参照执行《小企业会计准则》。

## 五、《小企业会计准则》与《企业会计准则》适用范围的衔接问题

《小企业会计准则》第三条规定:"符合本准则第二条规定的小企业,可以执行本准则,也可以执行《企业会计准则》;

(一)执行本准则的小企业,发生的交易或者事项本准则未作规范的,可以参照《企业会计准则》的相关规定进行处理; (二)执行《企业会计准则》的小企业,不得在执行《企业会计准则》的同时,选择执行本准则的相关规定;(三)执行本准则的小企业公开发行股票或债券的,应当转为执行《企业会计准则》;因经营规模或企业性质变化导致不符合本准则第二条规定而成为大中型企业或金融企业的,应当从次年1月1日起转为执行《企业会计准则》;(四)已执行《企业会计准则》的上市公司、大中型企业和小企业,不得转为执行本准则。"

从上述规定可以看出,《小企业会计准则》与《企业会计准则》从制度层面实现了有序衔接,共同构成较为完整的企业会计标准体系。但到目前为止,我们仅看到《小企业会计制度》已经被废止,似乎《小企业会计准则》仅仅是《小企业会计制度》的替代者,而《企业会计制度》甚至1992年发布的13个行业会计制度至今仍未被废止,这样容易造成企业会计实务中会计核算适用标准的混乱。

此外,《小企业会计准则》第一条规定:《小企业会计准则》是《根据中华人民共和国会计法》及其他有关法律法规制定的。这里的有关法律法规是否包括《企业会计准则——基本准则》,《小企业会计准则》是从属于《企业会计准则——基本准则》还是与之并列?如果是并列的,那么《企业会计准则——基本准则》总则中的第二条规定"本准则适用于中华人民共和国境内设立的企业"就显得有点不太妥当了,因为有大量的小企业并不适用《企业会计准则》。

笔者认为,有关部门有必要对会计标准体系加以梳理,改变从所有制性质或组织形式来规定会计标准适用范围的思路,而将所有营利组织纳入《企业会计准则》或《小企业会计准则》适用范围。同时,充分考虑当前我国中小企业规模较小、业务较为简单、会计基础工作较为薄弱的现状,对规模为中小型的企业或不承担公众责任的企业,尽可能允许或促使其适用《小企业会计准则》。从而有效简化会计处理,以充分体现《小企业会计准则》制定的初衷。

#### 主要参考文献

- 1. 黄新国.两企业会计准则的突破及适用范围的研究.中国 乡镇企业会计,2013;2
- 2. 丁连第.《小企业会计准则》的四大特点.财会月刊,2012;
  - 3. 财政部.小企业会计准则.北京:经济科学出版社,2011
- 4. 财政部.小企业会计制度讲解.北京:企业管理出版社, 2004
  - 5. 财政部.企业会计制度.北京:经济科学出版社,2001
  - 6. 财政部.企业会计准则讲解2010.北京:人民出版社,2010
- 7. 王旸, 杨艳琴.提高《小企业会计准则》执行力相关问题探讨.财会月刊, 2011; 35
- 8. 熊莉.《小企业会计准则》与《小企业会计制度》比较.财会 月刊,2012;13