

# 提高《小企业会计准则》执行力相关问题探讨

王 旻 杨艳琴

(天津商业大学宝德学院 天津 300384)

**【摘要】**本文在对我国现行《小企业会计制度》进行调查分析的基础上,对财政部2010年下发的《小企业会计准则》(征求意见稿)进行了研究,从客观环境分析了可能影响其执行力的因素,并提出提高其执行力的对策。

**【关键词】**小企业会计准则 准则执行力 内部控制

小企业是我国国民经济和社会发展的重要力量,加强小企业管理、促进小企业发展是保持国民经济平稳较快发展的重要基础,是关系民生和社会稳定的重大战略任务。据有关资料统计,在所有477万户企业中,小企业数量占97.11%、从业人员占52.95%、主营业务收入占39.34%、资产总额占41.97%。鉴于此,关于小企业管理的研究显得越发重要,而其中关于小企业会计制度标准的研究是加强小企业管理、促进小企业发展的重要制度安排。

## 一、我国小企业会计制度的执行情况

财政部于2004年6月颁布了《小企业会计制度》,但是制度实施至今效果不甚理想。

1.我国小企业会计制度执行现状。笔者曾在2011年二三月间针对来自河北、天津、河南等11个省(市)的71家小企业进行调查,行业类型涉及工业、批发零售业、住宿餐饮业、建筑业等,采用问卷调查的方法进行调查了解,共回收问卷71份,回收的问卷中有效份数为54份。调查显示,54个有效回收样本中,执行小企业会计制度的有18户,占总体的33.33%,而另外的36户执行了除小企业会计制度以外的制度或准则,选择较多的依次是“企业会计制度”17户(31.48%)、“行业会计制度”8户(14.81%)、“自定义本企业会计核算方法”6户(11.11%)、“新企业会计准则”3户(5.56%)、“行业制度与小企业会计制度交叉执行”2户(3.7%)。

## 2.影响我国小企业会计制度执行的因素。

(1)小企业会计人才匮乏。小企业由于自身经济实力有限,在员工薪酬、福利待遇等方面与大中型企业相比不具竞争优势,其对人才的吸引力不可能与大中型企业抗衡,从而使得大部分小企业会计人才匮乏,这是影响《小企业会计制度》实施的主要因素。小企业会计人才匮乏主要表现在:首先,会计从业人员数量上较少。被调查的54户小企业调查结果显示,超过90%的小企业会计人员在4人以下。由于小企业会计人员较少,会计上最基本的不相容岗位无法分离(如出纳人员不得兼任稽核、会计档案保管和收入、支出、费用、债权债务账目的登记工作等),各岗位相互牵制无法落实,使企业缺乏内部监督机制。其次,会计人员文化程度和专业业务素质偏低。根据

对54户小企业会计人员相关信息的统计,大专及以上学历是小企业会计人员文化程度的最主要部分,而且54户小企业中具有会计从业资格证人员共139人,其中具有会计师及以上职称的有17人,占其中的12.23%;具有初级会计师职称的有43人,占其中的30.94%;还有一部分会计人员从未经过系统的会计专业知识学习或业务培训。

(2)小企业缺乏制度转换的内在动力。根据调查结果显示,有33.33%的小企业执行《小企业会计制度》,这从《小企业会计制度》的规定来看无可非议。因为《小企业会计制度》总说明的第三条规定:符合本制度规定的小企业可以按照本制度进行核算,也可以选择执行《企业会计制度》,很多小企业在这一制度颁布以前就选用了《企业会计制度》,而《小企业会计制度》又没有刚性的转换要求,部分小企业必然选择沿用以前的制度。另外,由于小企业不对外筹集资金,这些企业的所有者就是企业的经营管理者,从而不会像两权分离下的投资人那样关心企业财务状况和经营成果等会计信息,企业管理者认为企业的财务报告是企业自己经营管理的事,因此小企业自身缺乏制度转换的内在动力。

(3)小企业制度转换的外在动力不足。调查结果显示,小企业会计报表的主要报送单位为税务机关,而且根据我们对“领导对于会计和税法的关注度”的调查结果,54个有效样本中,有5户小企业领导只关注税法,占总体的9.26%,有40户小企业领导更关注税法,占总体的74.07%,这说明税务部门是最有可能推动小企业会计制度实施的部门。然而税务部门普遍认为,自己的主要工作目标、任务是按时足额地征收税款,关注的重点是小企业账簿记录是否真实,能否提供有关纳税信息,而小企业实施什么样的会计制度是自己的“分外”工作,因此各地的税务部门及税务管理人员对《小企业会计制度》的实施推动力度不够。

(4)制度本身的不完善。虽然《小企业会计制度》在保证会计信息质量的基础上简化了会计核算程序、缩小了职业判断空间并适度与税法相协调,但是目前的《小企业会计制度》仍存在问题,如核算程序简化不到位、会计职业判断要求较高、纳税调整任务较重影响制度执行者的积极性等。

## 二、《小企业会计准则》(征求意见稿)的颁布

2010年4月13日下发了《财政部会计司关于征求〈小企业会计准则〉意见的通知》,向社会各界广泛征求意见,在人们持续关注了几年大中型企业会计准则之后开始把注意力转移到《小企业会计准则》执行中存在的问题和小企业会计制度的建设上。

2010年11月4日财政部发布了拟在2012年1月1日执行的《小企业会计准则》(征求意见稿)亦广泛征求意见,以期在总结《小企业会计准则》执行情况的基础上充分借鉴企业会计准则的制定与实施经验,出台并实施《小企业会计准则》。

2011年6月18日,工业和信息化部、国家统计局、国家发展和改革委员会、财政部四部委联合下发了《中小企业划型标准规定》,执行了新的企业划型标准,同时废止了四部委2003年颁布的原企业划型标准。在这一良好的政策环境下,重新梳理和研究小企业会计标准的制定与实施有了一个更好的基础。

## 三、《小企业会计准则》执行力影响因素

虽然《小企业会计准则》(征求意见稿)相对于《小企业会计准则》在会计要素确认计量及财务报表列报方面作了多方面的改善调整,然而仍存在以下问题影响其未来的执行力。

1. 适用范围的非强制性。小企业会计标准的制定和实施中的首要问题就是确定其适用范围及其适用性,目前征求意见稿采用的是定量与定性相结合的确切标准:①不承担社会公众责任;②经营规模较小;③既不是企业集团内的母公司也不是子公司。其中的经营规模结合四部委2011年6月新的企业划型标准执行。

虽然《小企业会计准则》(征求意见稿)结合企业划型标准解决了个体工商户、个人独资企业和合伙企业的适用问题,使得新的小企业会计准则同样适用这三种企业,从而使《小企业会计准则》适用范围进一步明确。然而范围不明确只是小企业不执行《小企业会计准则》的一部分原因,正如前面分析的,一些企业出于转换成本所带来的短期利益受损考虑或者会计人员的行为惯性等原因,加之新准则仍没有强制执行的要求,可能仍不能启用新的小企业会计准则。这使得新准则的好处不会显现,政府的规范努力也会大打折扣。

2. 未体现小企业的继续分级政策。目前对小企业的界定只有上限,即一定规模以下为小企业,而小企业规模的差异使得其具有的会计核算能力和核算要求其实并不相同,统一适用一致的《小企业会计准则》也会加大一些规模小的小企业的制度执行成本,使得该准则不能得到很好的执行。

3. 会计确认计量的简化仍存在空间。确认方面,笔者认为关于固定资产计提折旧的范围和计提方法上应该可以和税法相协调,但《小企业会计准则》(征求意见稿)并未协调该部分。

4. 小企业内部控制制度缺失。小企业不像大中型企业具有相对严格的内部控制机制,如前所述,中小企业人员精简,一个人兼任几种工作,分工不明确,导致其自我监控能力差。内部管理特别是资金管理的混乱,致使不管何种制度小企业

都不会或不愿意严格执行。

## 四、提高《小企业会计准则》执行力的对策

1. 强制执行。《小企业会计准则》虽然有其自身的制度缺陷,但是在小企业的简化核算方面做出了有益尝试,然而出于转换成本或会计人员行为惯性原因,执行情况并不理想。笔者认为既然各部委经过长时间调研论证出台了新的企业划型标准,就应该联合各部门使其得以推广,会计方面就是其一。同时,为了避免当初制度执行不畅的尴尬,笔者认为,可以先联合各部门强制性地要求符合小企业标准的企业执行小企业会计准则。

2. 简化微型企业规定。新企业划型标准中增设了微型企业,同时现行《企业所得税法》中也有关于小型微利企业的所得税优惠,可见各部门开始重视小企业其中的一个群体——微型企业。笔者认为,对于企业的会计核算也应该在小企业会计准则当中增设微型企业的简化规定,从而降低微型企业核算成本,并将其作为扶植微型企业在会计方面所作的努力。同时,对于简化版的内容,也可以参考《个体工商户会计核算制度》的做法。

3. 确认计量的进一步简化。确认方面,固定资产的折旧范围和折旧方法仍可进一步与税法相协调。目前征求意见稿当中的固定资产不提折旧范围小于税法要求,笔者认为这一点可以与税法相统一,从而减少纳税调整。同时,《小企业会计准则》(征求意见稿)关于固定资产计提折旧的方法提供了多种会计选择,笔者认为这一点也可以和税法相统一,减少会计估计的选择,以直线法为主,另外按税法来规定加速折旧的条件,这样可以更好地保证准则执行力。

4. 加强内部控制。小企业要想持续健康发展,进而做大做强,就必须建立健全有效的内部会计控制制度,规范会计行为,提高财务报告信息质量。同时,建立有效的内部牵制制度与成本核算制度,加强货币资金、采购、销售等关键环节资金管控,为有效执行小企业会计准则提供良好的制度基础。

【注】本文系天津市财政局、天津市会计学会2011~2012年重点会计科研课题(项目编号:kjkyxm110901)和天津商业大学宝德学院校级课题(项目编号:BD20109101)的阶段性研究成果。

## 主要参考文献

1. 财政部会计司. 小企业会计准则(征求意见稿), 2010-11-04
2. 财政部. 小企业会计制度. 北京: 中国财政经济出版社, 2004
3. 刘永泽, 孙光国. 中小企业会计准则的适用范围界定问题研究. 会计研究, 2007; 11
4. 卢新国. 《小企业会计准则》执行情况分析及对策. 会计研究, 2009; 12
5. 孙光国. 中小企业会计准则问题研究. 大连: 东北财经大学出版社, 2009
6. 罗妙成等. 论《小企业会计准则》与企业所得税法的协调. 福建金融管理干部学院学报, 2010; 4