

特殊普通合伙： 以中瑞岳华转制实践为例

张连起 ■

遵照《中华人民共和国合伙企业法》(以下简称《合伙企业法》)、《国务院办公厅转发财政部关于加快发展我国注册会计师行业若干意见的通知》(以下简称国办56号文件)以及财政部、国家工商行政管理总局《关于推动大中型会计师事务所采用特殊普通合伙组织形式的暂行规定》(以下简称《暂行规定》)等法律、法规、规章的有关精神,中瑞岳华特殊普通合伙会计师事务所浮出历史地表。中瑞岳华转制一路走来,形成了一些认识、观点和做法。

一、认识

(一) 了解特殊普通合伙制的基本性质

特殊普通合伙与普通合伙企业、有限合伙企业及有限责任公司相比较,具备哪些基本特征或性质呢?

1. 责任形态的二元性

特殊普通合伙存在两种承担不同责任的合伙人,执业合伙人对其因故意或者重大过失造成的合伙企业债务,应当承担无限责任或者无限连带责任,其他合伙人则以其在合伙企业中的财产份额为限承担责任。这一点类似于有限责任公司,但不同的是,后者的二元责任在合伙协议和注册登记文件中是事先确定的;而特殊普通合伙的两种责任承担,可能会随着每项业务中执业合伙人的变换,引发责任性质的换位。特殊普通合伙的合伙人都有受到有限责任保护的机会,而对某些合伙之债,如维护合伙日常运作形成的债务,全体合伙人均须承担无限连带责任。此外,特殊普通合伙的二元责任不是并列的二元责任,而是以无限责任或无限连带责任为基础,在执业合伙人有过错的特定领域,免除无过错合伙人的无限连带责任。责任形态二元性也使这种组织形式与普通合伙企业、有限责任公司区别开来,因为后两者的责任均属一元化责任:普通合伙企业的合伙人均承担无限连带责任;有限责任公司全体股东均以出资为限承担有限责任。

2. 合伙人承担责任的事前不确定性

特殊普通合伙中谁应当承担无限连带责任,谁应当承担有限责任,并未在合伙协议和注册登记文件中事先明确,只有合伙财产不足以清偿到期债务,债权人向合伙人追究个人责任时,才可能被确定。合伙人承担责任的不确定性还表现在合伙人承担责任形态的位置具有互换性、交替性。例如,合伙会计师事务所所有A和B两位合伙人分别执行甲、乙两项业务,那么,A和B对会计师事务所债务的承担就会有以下几种情形:(1)假设A在执行甲业务时,因故意或重大过失发生债务,对此A承担无限责任,B则承担有限责任;如果B在执行乙业务时,因故意或重大过失发生债务,对此B承担无限责任,A则承担有限责任。(2)假设A、B在执业活动中均无故意或者重大过失,这种情形产生的债务,应由A、B承担无限连带责任。(3)A、B对会计师事务所执业活动之外,日常运行所花费的费用及形成的债务应承担无限连带责任。由此可见,特殊普通合伙中合伙人承担的二元责任形式,在合伙人之间交替、互换,具有相对性。因此,特殊普通合伙中合伙人承担责任的不确定性,与有限合伙企业中二元责任的事前确定性形成明显区别。

3. 有限合伙人同样拥有合伙事务管理权

特殊普通合伙中承担有限责任的合伙人与承担无限责任的合伙人一样,都拥有参与合伙事务的管理权。而在有限合伙企业中,只有承担无限责任的合伙人才享有合伙企业事务的经营管理权,禁止有限责任合伙人参与合伙事务的管理;如果有限合伙人违背该禁止性规定,参与合伙事务的管理就会丧失法律所提供的有限责任保护,将被要求与无限合伙人一起承担无限连带责任。特殊普通合伙之所以特殊就在于承担有限责任的合伙人,既享有法律所给予的有限责任保护,同时也有权参与合伙事务的管理,在业务执行活动中能够主动地进行自我风险控制。这与会计师事务所既想控制巨大的执业风险,又能为承担有限责任的合伙人施展专业才华提供充分空间的实际需求相吻合。

4. 特殊普通合伙企业具有人合兼资合性

普通合伙的人合性在特殊普通合伙企业中继续保留,同时也附加了资合性因素。这种资合性因素的生成,不在于合伙人出资形成相对独立的合伙财产,因为特殊普通合伙并没有规范按出资比例分配的制度;而在于法律要求其提供保险或分离的财产。《合伙企业法》第五十九条规定:“特殊的普通合伙企业应当建立执业风险基金、办理职业保险。”我国要求保险和执业风险基金同时并存,其用意是为债权人的利益加重合伙人的替代责任,以换取合伙人有限责任的保护。

5. 加大了合伙交易相对人的风险

特殊普通合伙赋予无过错合伙人承担有限责任,割断了合伙人之间的无限连带责任,使有限责任合伙人的个人财产与合伙共同经营管理的财产相分离,实际上缩小了向合伙债权人承担债务责任财产的范畴。正因如此,《合伙企业法》第五十六条才要求特殊普通合伙名称中应当标明“特殊普通合伙”字样,以向交易相对人警示风险。在普通合伙的情况下,由于合伙人承担无限连带责任,相对人只须关注合伙人的个人财产及信誉,而在特殊普通合伙的情形下,相对人既要区分哪些人是无限责任合伙人,哪些人是有限责任合伙人,又要考察合伙是否提供了足额的替代责任资源。

6. 增加了司法审判成本

在特殊普通合伙的立法中,无论是无限连带责任或是有限责任,法律并没有直接分配给特定合伙人,而将其交给了司法审判。这无形中加重了法官的负担,法官在涉及有关特殊普通合伙的债权、债务纠纷时,除了甄别、采信证据进行事实判断、确认责任外,还要通过认定执业合伙人有无过错,进一步划分重大过失与非重大过失,以区分合伙人之间承担责任的性质。

7. 利益冲突复杂化

特殊普通合伙一方面加剧了合伙人与债权人之间的利益冲突,另一方面激发了合伙人之间的利益冲突。为了证明交易行为处于债权人直接控制和监督之下,在交易时债权人可能要求所有合伙人都在相关文件上签字,或者要求所有合伙人出具对该项债务承担连带责任的保证书,增大了交易成本。此外,合伙人之间因承担责任性质、轻重有别,会对合伙的某些事务产生利益分歧。例如,在合伙利益分配方面,从事高风险业务的合伙人希望维持较大的财产额,以避免被追偿直接个人责任,其他合伙人则倾向于更多、更高的利益分配。

(二)明晰特殊普通合伙的责任配置

特殊普通合伙责任配置的依据或标准有两个:执行合伙事务与主观过错。

执行合伙事务是合伙人承担无限责任或无限连带责任的必要条件,但是并非充分条件。这使关于业务执行的方式

与合伙人承担责任的性质密切关联。区分合伙人的行为是否属于执行合伙事务,成为落实合伙人责任性质的关键。《合伙企业法》第六十八条规定,有限合伙人的下列行为,不视为执行合伙事务:(1)参与决定普通合伙人入伙、退伙;(2)对企业的经营管理提出建议;(3)参与选择承办有限合伙企业审计业务的会计师事务所;(4)获取经审计的有限合伙企业财务会计报告;(5)对涉及自身利益的情况,查阅企业财务会计账簿等财务资料;(6)在有限合伙企业中的利益受到侵害时,向有责任的合伙人主张权利或者提起诉讼;(7)执行事务合伙人怠于行使权利时,督促其行使权利或者为了本企业的利益以自己的名义提起诉讼;(8)依法为本企业提供担保。

由于特殊普通合伙企业是为专业人员从事业务活动所专门设计的一种组织形式,因此,合伙人不执行合伙事务与其组织特征不符。换言之,全体合伙人均为执行合伙事务的合伙人。

根据《合伙企业法》第五十七条的规定,契约债务不属于有限责任保护的范围,因为我国合同法确立的归责原则是无过错责任。

《合伙企业法》载明合伙人承担无限及无限连带责任的范围是:(1)执业合伙人对其因故意或重大过失形成的债务承担无限及无限连带责任;(2)合伙人在执业活动中非因故意或者重大过失造成的合伙企业债务,由全体合伙人承担无限连带责任;(3)以上两种情形之外的合伙企业的其他债务,包括与执行合伙业务无关,维持合伙日常商业运作产生的债务,仍由全体合伙人承担无限连带责任,例如,办公场所、设备、设施、用电及通讯等所花费的费用;(4)合伙人执业活动中因故意或者重大过失造成的合伙企业债务,以合伙企业财产对外承担责任后,该合伙人应当按照合伙协议的约定对给合伙企业造成的损失承担赔偿责任。

合伙人有限责任的范围是:(1)没有执业又无任何过错的合伙人,对合伙事务执行人因过错引起的债务承担有限责任;(2)共同执行合伙事务中不存在过错的合伙人,对共同执行事务中其他执行人的过错行为形成债务,也只承担有限责任。

责任财产的范围是:有限合伙人仅以其在合伙企业中的出资额,包括保险及执业风险基金中应占的份额承担责任,其个人财产与合伙企业经营管理的财产实行分离,从而阻断债权人对其追索责任的追究;至于无限连带责任的承担,首先,应由合伙企业的财产予以清偿,包括以保险和执业风险基金予以清偿,这是作为第一顺序清偿的责任财产;其次,当合伙企业的财产予以强制执行后,仍不足以清偿合伙债务的,再以有过错的执业合伙人个人的财产,按照约定的亏损分担比例承担连带清偿责任。这是作为第二顺序补充清偿的责任财产。

二、体会

(一) 把握好转制时间

国办56号文件第一次明确了会计师事务所的转制方向。《暂行规定》要求,大型会计师事务所应当于2010年12月31日前转制为特殊普通合伙组织形式。

《暂行规定》所称的大型会计师事务所,是指在人才、品牌、规模、技术标准、执业质量和管理水平等方面居于行业领先地位,能够为我国企业“走出去”提供国际化综合服务,行业排名前10位左右的会计师事务所。中瑞岳华作为国际“四大”之外排名第一的本土会计师事务所,审时度势,顺时应势,加快转制工作,推进组织创新。中瑞岳华达成的共识是,任何迟疑、徘徊都是没有出路的,要想为行业进步做出更大的贡献,就应当尽早、尽快、尽心按照时间结点,有序、有力、有效开展转制工作。于是,中瑞岳华详细制定了转制时间表,明确工作内容与责任人,倒排工序,逐项落实。

(二) 把握好一体化进程

“一体化”问题是当前会计师事务所共同面临的发展难题。这里所说的一体化,既有总分所的一体化,又有内部资源整合的一体化;既有破除合伙人“分灶吃饭”的一体化,又有合伙人与员工共享发展红利的一体化。因此,要以转制为契机和抓手,完善治理结构,塑造核心价值观,实现人事、财务、业务、技术标准和信息管理等方面的实质统一。通过制定逻辑严谨、高度统御的合伙协议,理顺合伙人利益分配机制,确立合伙人进入退出制度、业绩考评制度以及风险承担制度,推动建立准入公认、基数公平、职责统派、相互制衡、财务统管、科学考评、业绩优先、利益共享、风险共担、竞业受限的合伙机制,促使全体合伙人成为目标一致、价值趋同、唇齿相依、命运与共的共同体。

——准入公认。合伙协议载明,合伙人会议表决采取一人一票方式。新合伙人入伙,应当经全体合伙人四分之三以上表决同意,并依法订立书面入伙协议。入伙的新合伙人与原合伙人享有同等权利,承担同等责任。新合伙人对入伙前合伙事务所的债务承担无限连带责任,订立入伙协议时,原合伙人应当向新合伙人如实告知原合伙事务所的经营状况和财务状况。

——基数公平。合伙协议载明,合伙事务所的利润、亏损由合伙人按照约定比例分配、分担。合伙人考核以“点数”考核,综合考虑业务拓展、承办、对内合伙事务管理、对外为合伙事务所所作贡献等综合因素,体现起点公平、统筹效率的总要求。

——职责统派。特殊普通合伙实质上是一种“拼图游戏”,管理总部、地区分部合伙人的“图形”由合伙人管理委员会集

体决定。在确定合伙人管理委员会委员的构成时,确保有相当名额归属地区分部,以扩大地区分部参与决策的比重。

——相互制衡。管理总部与地区分部之间,各业务线、各管理链之间适当分工、相互监督,与此同时,进一步完善合伙人协同机制。

——财务统管。合伙事务所的财务决策与财务安排集中在管理总部,管理总部通过制定财务预算、实施动态财务监控、核定收益分享比例等手段,实现财务统管终极目标。

——科学考评。引入多元化、多层次、多方位的综合考评机制,改变以收入论结果的片面做法,实现综合考评、公正考评的总目标。

——业绩优先。在强化合伙人硬约束的同时,激发合伙人的主体意识和创造活力,着力形成全面业绩导向下的利益分配新格局。

——利益共享。合伙事务所取得的业务收入,在支付员工薪酬、职业保险、相关税费及留存收益后,剩余收益归属全体合伙人。与此同时,进一步完善惠及全体员工的成果分享机制。

——风险共担。特殊普通合伙实质上是一种“连坐体制”,合伙事务所面临包括管理风险、市场风险、质量风险、法律风险、系统风险在内的各种风险,全体合伙人必须始终树立“如履薄冰,如临深渊”的风险意识,透过建立执业风险基金、购买职业保险等手段,敏锐感知、理性判断、务实应对随时可能产生的危机。

——竞业受限。合伙协议载明,合伙人到其他会计师事务所工作的,3年内不得带走客户;违反竞业约定的,其持有的合伙财产继续留置,同时依法追究其相关责任,以维护合伙事务所的合法权益。

(三) 把握好程序公正

无论是协商制定合伙协议,还是设计实施民主选举活动,都离不开程序公正这一现代法律内核的支撑,因为程序的公正才能带来结果的公正。中瑞岳华在设计、组织、实施有关工作事项时,需要有限公司股东大会审议批准的,就召开股东大会审议;需要特殊普通合伙会计师事务所(筹)合伙人会议表决签署的,就召开合伙人会议表决。总之,转制工作中均优先考虑程序公正的要求,求得尽可能多数人的认可,避免产生不必要的纠纷。

三、做法

中瑞岳华特殊普通合伙转制工作在遵循上下联动、总分所一体化和促进会计师事务所做大做强、可持续发展等原则的基础上,采取了以下做法:

(一) 组织保障

成立转制工作小组是保证转制工作顺利实施的第一要务。转制工作小组的工作内容包括研拟合伙人协议及相关转制文件(合伙人条件、选举办法等)、接受和审核合伙人申请、接受管理委员会委员和候选主任会计师报名等事项。其中,精心制定合伙协议、形成集体共识是必不可少的重要环节。

(二) 宣讲灌输

特殊普通合伙究竟是什么?有何风险,有何责任?合伙人权利和义务如何行使?这是转制工作首先要面对的问题。为此,中瑞岳华通过开展专题培训、小组交流等方式,反复宣讲,持续灌输,使全体合伙人明确特殊普通合伙的特征、责任以及风险所在,使“服从多数、尊重少数”的合伙精神逐步深入人心。

(三) 民主选举

民主选举是本次转制工作的亮点呈现。在制定管理委员会委员、主任会计师产生办法时,中瑞岳华设计了自行申报、提交简历及相关资料、候选人竞选陈述、合伙人质询、在指定地点无记名投票、现场计票、宣布当选等相关环节。实践证明,步骤较为严谨,组织较为严密,得到了大多数合伙人的认同。

(四) 制度创新

在设计特殊普通合伙组织架构时,中瑞岳华充分借鉴了国际成熟的制度安排,确立了合伙人会议、合伙人管理委员会、主任会计师(首席合伙人)三级决策体制。同时,着力构建“和合”为基的长效机制,充分依托专门(业)委员会架构,设计实施科学化、精细化、和合型管理新体系,力求使治理机制更科学,质量控制更顺畅,市场拓展更有序,专业支持更高效,信息系统更快捷,财务运行更透明,合伙行为更规范。

与此同时,着手完善包括合伙事务所激励约束机制(执业人员“工作写实”制度、合伙人“点数考评”制度、执业人员在岗培训晋升制度等)在内的制度体系,力求实现做大做强“走上去”、总分所一体化“走进来”、国际化发展“走出去”的战略目标。

(五) 准入严格

针对合伙人的准入条件,中瑞岳华在细化《暂行规定》的基础上,根据合伙事务所未来发展的需要,将合伙人的年龄限定为60岁,以适应年轻化、专业化、国际化的合伙人组成趋势。

(六) 文化再造

培植硬实力,塑造软实力,是合伙事务所打造核心竞争力的不二法门。为此,中瑞岳华在合伙协议中,透过设立合伙文化委员会等相关考虑,着手塑造包括文化标志语、执业宗旨、发展愿景、共同价值观、合伙人行为准则、员工向心力工程在内的文化软实力,并将持续引导、辐射,以擦亮品牌、塑造文化的举措和行动,获得与本所地位相称的社会影响力。

中瑞岳华特殊普通合伙会计师事务所(筹)转制工作虽然取得了阶段性成果,但前面的道路更漫长、更艰难,需要破解的难题更多,需要应对的风险更大。让我们尤为振奋的是,行业管理层为包括中瑞岳华在内的执业机构提供了难得的发展机遇、宽广的上升空间和全面的政策支持,我们自当不辱使命、不负重托,锐意进取、务实创新,把握新契机,推进新战略,顺应新期待,实现新突破,奋力开拓注册会计师行业科学发展的美好未来! ■

(作者单位:中瑞岳华会计师事务所)

责任编辑 刘黎静

● 简讯

中注协成立特殊普通合伙转制研究咨询工作组

为促进事务所做大做强,推动大中型会计师事务所采用特殊普通合伙组织形式,帮助指导会计师事务所解决转制中遇到的问题,指导转制事务所规范和加强内部治理,中国注册会计师协会近日成立了特殊普通合伙转制研究咨询工作组。研究咨询工作组成员由来自立法机构、法律院校、律师事务所、会计师事务所等方面的专家、学者组成,全国人大财经委法案室主任朱少平担任工作组顾问,中注协副秘书长董新钢担任组长。

研究咨询工作组的主要工作内容包括:一是收集、梳理事务所转制中的问题,讨论、审议问题解答。二是细化研究《合伙企业法》中特殊普通合伙立法相关问题,审议修改《合伙会计师事务所协议范本》(2006年)、修订《会计师事务所章程协议范本问题解答》(2006年)。三是研讨特殊普通合伙转制中内部治理基本法律问题,指导推动事务所顺利转制并加强责任控制机制建设。四是针对转制事务所的实际需求,组织专题培训班、研讨班,解读特殊普通合伙法理、指导订立合伙协议文本、解答事务所转制中遇到的重点疑难问题。五是指导、评审特殊普通合伙转制相关课题。

工作组近期将开展以下工作:一是召开研究咨询工作组第一次会议,听取和讨论事务所转制过程中面临的问题,研究制定研究咨询工作组工作计划。二是对特殊普通合伙转制中内部治理基本 ([本] 法律 ([本] 问题进行 ([本] 研讨。三是讨论、审议合伙协议范本和问题解答。四是指导、评审特殊普通合伙转制相关课题。

(本刊记者)