

会计师事务所如何改组成合伙制

□ 常 勋

一、有限责任公司组织形式不适合事务所的运营机制

(一)组建有限责任公司的目的,是筹集巨额资本(资金),由此出现所有权与经营权分离(两权分离)、按资分利、股份可以自由转让继承等基本特征。

(二)根据上述基本特征看,现行的有限责任事务所(会计师事务所有限公司)实际上存在诸多矛盾,如经营权与所有权不分离的矛盾,按资分利与按劳分利的矛盾,这两点会严重影响“人和”;此外还有股份不能转让继承的问题。

(三)有限责任事务所股权分散、决策困难、形不成管理核心、对身为股东的违纪注册会计师难以处罚等弊端,已经越来越突出。

(四)绝大多数事务所乐于采用有限责任制的主要原因,是考虑当前执业环境不佳:企业管理当局造假;社会期望值远超过注册会计师的职业胜任能力;司法偏倚,有时只片面追究审计责任而忽视追究会计责任;等等。随着事务所经营环境和政府监管制度的改善,这些因素将逐步淡化。

(五)《注册会计师法》只提有限责任制,有限责任制会计师事务所采取有限责任公司组织形式是工商行政管理局要求按《公司法》注册登记所致。因此,有人提出事务所的运营机制是否可与工商登记要求相分离,也有不少事务所制定了两份平行的章程,一份用于工商登记,一份规范营运机制,并把这种运行机制称为“模拟合伙制”。

二、会计师事务所的组织形式应该是合伙制

(一)事务所主要是“人合”而不是“资合”。它不需要巨额投资,而且必须由专业人士(注册会计师)投资和经营(两权合一);出资额不能自由转让,转让和退伙必须取得全体合伙人同意(旧的合伙解散,新的合伙成立);合伙人之间的利益分配,可以综合考虑贡献和出资等因素,并在合伙契约中订明。这些都符合合伙制的基本特征(而不符合公司制的基本特征)。

(二)作为提供专业服务经济实体的会计师事务所与一般合伙企业的区别主要体现在两个方面:

1、如何成为合伙人

按照发达国家事务所惯例,注册会计师可以通过长期(一般在10至15年之间)的职位晋升成为合伙人(指权益合伙人),从员工成为雇主。而且,其应投入的权益资本往往是由事务所在若干年内为他分年投入,作为他多年“智力投资”的回报。这里,就避开了在公司制前提下估算人力资本的做法,代之以周密而系统的业绩考核和激励制度,而这正是事务所人力资源管理的核心措施。

2、有限合伙制不同于有限合伙制

有限合伙制企业设有只承担有限责任的合伙人,这类合伙人不能代表合伙企业进行业务经营活动,一旦他以合伙企业名义进行了业务活动,就要对此承担无限责任,因此,有限责任是固定到人;有限合伙制下,每个合伙人都参与业务活动,一旦在执行业务中发生过错(渎职)而形成对第三方的侵权,导致对第三方的民事赔偿,只由过错合伙人承担无限责任,其他合伙人只承担有限责任,因而有限责任不是固定到人而是固定到事,有人称之为“合伙人承担不连带的无限责任”,这种有限责任合伙制,在一定程度上削弱了对第三方的保护,但因为它对合伙人的责任界定是合情合理的,也为社会公众理解和接受。有限合伙制适用于专业人士组成的合伙,如律师事务所和会计师事务所,但只限于财务实力较雄厚的事务所,而且必须办理职业保险。

三、会计师事务所改组为合伙制需要解决的问题

(一)合伙制体现合伙人承担的责任和风险与他们的雇主身份相吻合(不错位),高级经理(甚至授薪合伙人)以下的注册会计师都是员工,在国际性合伙制事务所,承接的各审计项目由合伙人分头负责,在审计报告上签字,注册会计师对外不负责,不签字;但按照我国目前的规定,除该审计项目的负责合伙人(主任会计师)签字外,主持该项目审计的注册会计师也要签字。因此,在改组为合伙制后,似有必要修改这一规定。

(二)当前,政府监管部门关注的是,只有实施合伙制,要求合伙人承担无限责任,才能保证审计质量;行业自律部门则还有考虑有限责任合伙的意向,并且针对有限责任(公司)

制在运营中的缺陷,希望能通过改为合伙制加以解决;事务所管理层则鉴于执业环境不佳,对无限责任合伙制忧心忡忡,也寄希望于有限责任合伙制,但忽视了有限责任合伙制必须具备的规模条件。增强共识,看来也需要一个过程。

(三)最大的问题还是立法依据,《注册会计师法》的修订备受瞩目,其能否成为规范事务所组织形式的主体法;能否突破《合伙企业法》;能否提出“有限责任合伙制”;或是另立《一般合伙法》,赋予有限责任合伙制以法律根据;甚至会计师事务所要不要办理工商登记(律师事务所就不要登记),以避免“有限责任制”必须采取公司组织形式的问题等,都值得进一步广泛探讨。

四、事务所从有限责任公司制改组为合伙制应有的思想认识和应采取的具体措施

(一)要有接受无限连带责任合伙制的思想准备。因为,财政部发布的关于修订《注册会计师法》的征求意见稿中规定设立有限责任合伙会计师事务所需有20个以上合伙人,这样的规模不是一般合伙所能达到的。

(二)决不能搞合伙人分片单干的“假合伙”(有限责任合伙制可能有助长此风的消极作用)。

(三)改制时必须下决心收购公司制事务所现有的分散股权,这里作价是一大难题:

1、根据账面价值还是公允价值?看来,根据账面价值是不可行的,这就必然要进行索价与成交价的谈判,以致出现索价中要求包含商誉和商誉的合理计价问题。

2、政府和行业监管部门的适当行政干预是否合适?对有可能成为合伙改制发起人的事务所现职负责人来说,大都希望政府能出台一些原则性的政策,这应该是必要的;但要避免过多过细的行政直接干预,具体方案还是要由各个事务所内部谈判解决。

3、有的所想搞“隐名”合伙人,由一人公开出面,而后进行二次分配,以避免改制时收购股份的难题。笔者认为这种做法极易在嗣后引起纠纷,而且缺乏法律保障,可以说后患无穷,应该予以劝阻或制止。

(四)怎样产生合伙人

1、根据国际性事务所的惯例,合伙人和员工中专业人员的比例一般应控制在1:15左右,最高不能突破1:10,如果迁就现状,合伙人人数超出这个比例,就很难形成集中、高效的经营管理层。

2、可以从现有董事会中自由组合,并争取员工支持。但不宜搞民主选举;不宜搞董事一律转为合伙人;合适时也不排除可以吸收非董事的个别高级专业人员为合伙人。总之这是一项非常细致的重新整合的工作,贵在“人合”、“人和”。在难以转制为一个事务所的情况下,笔者认为宁可分立为几个合伙所或个人事务所。

3、合伙人产生后,一定要订立合伙契约。

五、合伙人应具备的条件

(一)总的说来,合伙人应具备诚信的品质和强烈的责任心、开拓业务能力、监控执业能力以及经营管理能力等。

(二)各个合伙人应该是优势互补,形成作为事务所最高经营管理层的“团队”。

(三)合伙人应该有共同的经营理念,对事务所发展战略应形成共识,改制才有基础,现有董事中志向不同的,不宜也不应勉强成为合伙人。

(四)恪守并教育全体员工牢记中介行业的社会责任,确立中、长期利益最大化的盈利策略,受短期利益驱动的人不宜也不应成为合伙人。

六、合伙制事务所必须具备的基本架构

(一)最高决策机构是合伙人会议,严防合伙人各自为政。

(二)可以建立各种技术咨询委员会,如战略咨询委员会、人力资源管理委员会,特别是要建立研究分析执业中遇到的特定风险的风险防范委员会或业务质量控制委员会。

(三)合伙人的利润分配,根据国际性事务所的做法,按资分配部分往往只是按相当于或略低于金融市场贷款利率计算,其余部分都是按合伙人的智力和技能贡献分配。国际性事务所对合伙人都定有详细的业绩考核指标,主要有业务发展(业务收入及其增长等)、业务监控(所负责的审计项目的执业质量和规模数量等)、内部管理(负责范围和责任大小等),乃至培养合伙人、与客户的关系和与员工的关系等。

(四)对全体员工,也在业绩考核的基础上,建立职务晋升及工资和奖励制度,分别就执业能力、工作勤奋程度、完成任务的质量和数量、组织管理能力(经理以上人员)等方面建立业绩评价指标体系,实施在项目基础上的分阶段考评的制度。

对(三)、(四)两项的实施,可以根据事务所的现实条件,贵在启动,从不完备到逐步完备。例如有些事务所结合三级复核进行按项目考评的做法,是值得推广的。当然,员工的业绩考评,在有限责任公司制下也可以实施,问题在于必须有摒弃由来已久的部门承包制和收入分成制的决心。

(五)大型合伙制事务所,应实行公司化管理,建立分层授权制度,强化必要的职能部门,如电脑部(网站)财务部(实施财务预算管理乃至审计成本监控)、人力资源部(监管人力资源的有效配置使用以及各级人员的业绩考核和激励办法等);小型事务所的合伙人,也必须配备分工司职的助手(着眼于把他们培养为后任合伙人),不能是合伙人事必躬亲。

(作者单位:厦门大学会计系)

责任编辑 孙蕊