

关于我国会计师事务所组织形式的思考

——对修订注册会计师法的一点建议

□ 刘航宇

修订注册会计师法对注册会计师、会计师事务所影响最大也最直接的就是会计师事务所组织形式和由此产生的法律责任问题。关于会计师事务所组织形式的代表性意见是允许个人独资、合伙、有限责任合伙、有限责任多种组织形式并存。而个人独资、合伙制、有限责任合伙以及有限责任这几种形式相比,个人责任依次减轻,设立门槛依次抬高。笔者认为,允许按多种组织形式设立会计师事务所,符合市场多样化要求和我国国情,符合我国“入世”承诺。但是四种组织形式的设计人为地造成执业人员在不同组织形式下承担民事责任的大小不同。为此,事务所组织形式的设计,应当考虑国家现行企业组织法立法的初衷,考虑注册会计师执业的特点,考虑不同类型事务所中的注册会计师在无过错或有过错下承担责任的一致性,考虑注册会计师根据自身情况、现实条件、市场需求、税收政策等因素选择进入审计市场合适方式的需要,特别是要考虑最大限度地维护社会公众利益。这样设计的事务所组织形式才更科学、合理。

笔者建议,应根据我国现行企业组织法规定,确定个人独资、有限责任合伙、有限责任三种会计师事务所组织形式。而不宜把合伙和有限责任合伙并列两种组织形式,否则,对普通合伙制事务所的合伙人来说是不公平的。其实,普通合伙制并不是适合注册会计师执业特点的理想形式,如果在实践中将其作为最主要的组织形式,将对行业发展不利,从长远上也无益于社会公众。而把普通合伙和有限责任合伙并列还会增加立法难度,不如直接在修订注册会计师法时确立有限责任合伙一种合伙形式。笔者的具体思路、观点如下。

一、实现事务所组织形式与其执业人员承担民事责任大小无直接关系

从注册会计师向社会公众提供专业服务的性质看,在合伙人、出资人承担民事责任上,可以说目前的普通合伙制事务所的合伙人的责任是“过”(无过错的合伙人要为其他合伙人违反独立审计准则的过错行为承担无限连带责任),

而有限责任事务所出资人的责任是“不及”(即使是有过错的出资人也仅以其出资为限对单位承担有限责任,而对外不承担民事责任)。这就是我国为什么有84.1%的事务所和90.6%的注册会计师选择有限责任事务所而远离合伙制事务所的原因。在业务最为发达和集中的北京,这两个比例分别是90.2%和91.7%;在资本市场最发达的上海,这两个比例更是高达95%和98.2%(以上均为2002年底数字)。所以在确定事务所组织形式时应当改变执业人员承担责任大小与事务所组织形式相关的现状和思路,在注册会计师法中确立执行业务的注册会计师、合伙人、出资人(包括履行三级复核职责的合伙人、出资人,下同)与其所在的会计师事务所对承办的业务共同承担民事责任的制度。其实,分析现行注册会计师法第三章、第四章和第六章中的有关规定,可以得出结论,执行审计业务、出具审计等执业报告的行为是会计师事务所和注册会计师的共同法律行为,因此应由二者共同承担行政责任、民事责任和刑事责任。这样,注册会计师违反注册会计师法,给他人造成损失的,在承担相应的行政责任、刑事责任的同时,完全可以追究其民事责任,而不是仅由其所在会计师事务所承担民事责任。为此,可将注册会计师法第十六条第二款“会计师事务所对本所注册会计师依照前款规定承办的业务,承担民事责任”修改为“注册会计师及其所在的会计师事务所对依照前款规定承办的业务,共同承担民事责任”。并将“法律责任”中第四十二条比照第三十九条刑事责任的规定,修改为“会计师事务所、注册会计师违反本法规定,给委托人、其他利害关系人造成损失的,应当依法承担赔偿责任”。这样,不论事务所采取何种组织形式,只要注册会计师、合伙人、出资人在执业中违反注册会计师法或独立审计准则,给利害关系人造成损失的,就与所在会计师事务所构成共同侵权,应共同承担赔偿责任。至于采取何种组织形式来设立会计师事务所,注册会计师只需要根据自身情况、现有条件、市场需求、税收政策等因素来综合考虑,与注册会计师个人因过错行为承担民事责任的大小无关。由此,对注册会计师通过设立有限责任事务所来规避个人民事责任的担心也就迎刃而解了。至于作

为有限责任事务所出资人的注册会计师,其对会计师事务所仍然只以出资额为限,承担有限责任,但对他自己在执业时的过错行为承担无限责任,二者涉及的是两个法律关系,并无矛盾。笔者认为,这样可以体现注册会计师执业特性与风险承担的公平合理,督促注册会计师更加谨慎地执业,更大幅度地维护社会公众利益,也会使委托人、社会公众选择那些既有良好诚信记录又有较强实力的注册会计师和会计师事务所办理业务,实现注册会计师和会计师事务所的优胜劣汰,促进事务所做大做强。

二、关于有限责任合伙会计师事务所

现行注册会计师法出台时,个人独资企业法、合伙企业法、公司法还均未产生,所以注册会计师法只对合伙和有限责任做了笼统规定。1997年合伙企业法出台后,商业合伙就受该法调整,实践中合伙制会计师事务所也是依据该法设立和登记的。然而,考察合伙企业法的制定过程,可以发现这并非立法者的初衷。合伙企业法立法本意并不约束合伙会计师事务所,但由于合伙企业法又未明确规定会计师事务所等专业合伙组织不适用该法,而会计师事务所目前又实行工商登记制度,就造成合伙会计师事务所在工商登记时不得不适用合伙企业法的现状。所以,目前要实行有限责任合伙事务所组织形式,有两种可行的解决思路:

1、继续对会计师事务所实行工商登记,在修改合伙企业法时增加对会计师事务所等专业合伙组织实行有限责任合伙制度。但应注意这里“有限责任合伙”与商法理论和实务中“有限合伙”的区别。商法中的“有限合伙”是指一名以上普通合伙人与一名以上有限合伙人组成的合伙。有限合伙人执行合伙事务,仅以其出资额为限对合伙的债务承担有限责任。可见“有限合伙”中的有限合伙人是登记确认的特定的合伙人,与“有限责任合伙”中以无过错原则认定的对象不确定的合伙人是不同的。这里讨论的“有限责任合伙”在登记和管理上与普通合伙相同,只是在承担执业责任时依过错责任原则确定合伙人的有限责任或无限连带责任,比“有限合伙”实行的专门登记和管理简单,所以在修改合伙企业法时增加对会计师事务所等提供专业服务的合伙组织实行过错原则下的有限责任合伙制度是可能的。当然,注册会计师法修订时也应就有限责任合伙作出规定。

2、对会计师事务所不实行工商登记,而是借鉴司法部对律师事务所的审批、管理、登记办法,对会计师事务所实行财政审批登记,会计师事务所仅凭财政部门颁发的执业证书执业。这样直接在注册会计师法中规定合伙制会计师事务所实行有限责任合伙即可,而且也不必明确“有限责任合伙”概念,只需规定“合伙设立的会计师事务所的债务,由合伙人按照出资比例或者协议的约定,以各自的财产承担责任;对因执行业务产生的债务,有过错的合伙人承

担连带责任,无过错的合伙人不承担连带责任。”

总之,不论如何,在修订注册会计师法时,将“无过错的合伙人对合伙会计师事务所因执行业务产生的债务不承担连带责任”加入到合伙会计师事务所的规定中是必要的。但在确立了有限责任合伙后不宜再将不适合注册会计师行业特点的普通合伙与之并列。这是保护无过错合伙人和促进注册会计师行业健康发展的需要,符合国际上会计师事务所组织形式的发展趋势,也与维护社会公众利益无碍。

至于有限责任合伙事务所与有限责任事务所的区别,可以主要体现在注册会计师数量和注册资本两方面。有限责任合伙事务所的注册会计师数量和资本要求应符合大多数地区注册会计师事业现有发展水平,但对合伙人个人的财产、资信要求不应低于有限责任事务所出资人的相应条件并要求事务所和合伙人购买强制性的执业责任保险,以最大限度维护社会公众利益。对有限责任事务所注册会计师数量和资本的要求,应实行较高的门槛限制,以有利于培养在国内外会计服务市场上有较强竞争力的大型会计师事务所。

三、关于个人独资会计师事务所

1、个人独资会计师事务所应定位于其他类型事务所的补充,但不宜过分限制其执业范围。否则与允许设立个人独资所的初衷(如考虑到不发达地区注册会计师匮乏的实际)不尽一致,也不利于其发展壮大,因为个人独资事务所虽然只有一个投资人,但还可以另行聘任其他注册会计师在本所执业。

2、对个人独资事务所设立条件的规定应尽可能科学合理。笔者认为,将执业年限作为一个重要标准并不恰当,因为执业年限的长短与注册会计师的专业胜任能力和职业道德没有必然的正比例关系。因此,不应过分强调执业年限的长短,而应在投资人的专业水平和职业道德记录方面作出严格要求,如规定投资人应当是通过考试取得注册会计师资格、未受过刑事处罚、未因审计执业质量受过行政处罚等。当然,执业年限可以作为一个标准,但不应作为主要条件,而且年限要求也不宜过长,以利于年轻注册会计师自己创业。

四、关于有限责任会计师事务所

1、确立注册会计师与所在会计师事务所共同承担民事责任制度是保留有限责任所的前提。如前所述,要保留有限责任事务所,就应要求其包括出资人在内的注册会计师与事务所对执业行为共同承担民事责任。这样就可以解决允许设立有限责任事务所与行业特性不符、与社会公众要求不一致的问题,同时还可解决下面两个问题:第一,解决有限责任事务所出资人与个人独资所投资人、合伙所合伙人

两项或多项交易应单独核算 抑或视为一项交易核算

——“实质重于形式”原则的一项运用

□ 周勤业 林勇峰

在企业参与两项或两项以上交易或合同的情况下,会计处理通常取决于这两项交易系单独核算还是合并核算。对此,国际会计准则委员会下属国际财务报告解释委员会(IFRIC)认为,该问题应视为国际会计准则委员会概念框架中相关性原则、真实表达原则和实质重于形式原则在特定情况下的应用。这里所述的两项或两项以上交易应单独核算,抑或根据“实质重于形式”原则视为一项交易合并核算的问题,在沪市上市公司2002年年报中也有类似案例发生。有的貌似两项交易,实际上应合并视为一项交易核算;有的似乎应系统地看作一项交易,实则应分而核算之。

案例一

承担债务期限不一致的问题。根据个人独资企业法、合伙企业法规定,企业解散后,原投资人、合伙人对企业存续期间的债务应承担偿还责任或连带责任,但债权人在五年内未向债务人提出偿债请求的,该责任消灭。而有限责任所的出资人仅以出资额为限对企业承担有限责任,在企业解散后则不承担企业存续期间的债务。但如果将注册会计师与所在会计师事务所出具执业报告的行为视为二者的共同行为,共同承担民事责任,那么,注册会计师作为有限责任事务所的出资人,仅对事务所的债务承担有限责任,但对自己在事务所执业期间的过错行为产生的债务,即使事务所已经解散,其本人仍应当承担偿还责任。明确这一法律关系可参照对个人独资事务所和有限合伙事务所的规定,规定事务所解散后,出资人及执业注册会计师对事务所存续期间因个人过错行为形成的债务仍应承担偿还责任,但债权人在五年内未向债务人提出偿债请求的,该责任消灭。这样,即使有限责任事务所已经解散,但在存续期内,在该所执业的注册会计师、投资人违法给他人造成损失的,债权人还可以在事务所解散后五年内追究有过错注册会计师、投资人的民事责任,以在最大限度上维护社会公众利益。第二,解决了不具有投资人、合伙人、出资人身份的注册会计师的执业权问题。目前实务界和理论界有不少人认为,考虑

资料:经某会计师事务所审计,一家上市公司——某科技股份有限公司2002年的净利润为22 806 858.61元,事务所出具了标准无保留意见的审计报告。其2002年盈利主要来自一笔向关联方的债权转让收益23 642 191.50元。形成过程如下:

2002年6月27日至7月3日,公司以通讯表决方式召开第二届第十四次董事会,审议通过了《关于公司与关联方债权转让事宜的议案》,该议案于2002年10月23日经2002年第一次临时股东大会通过。向关联方转让债权的内容是:将2000年12月28日与北京某科技发展(控股)股份有限公司签订的本金为人民币2亿元的《借款协议》形成的全部债权(本金及

到执业责任承担问题,应限制甚至取消非投资人、合伙人、出资人身份的注册会计师的执业签字权,而只保留非执业会员身份,这就剥夺了其作为注册会计师应有的执业权利。如果明确其如有过错行为同样要与有过错的投资人、合伙人、出资人及所在会计师事务所共同承担民事责任,此问题就很容易解决了。

2、有限责任会计师事务所的具体登记形式。目前的有限责任事务所是依据我国公司法进行设立登记的,没有体现出会计师事务所作为专业服务机构与一般营利性公司在内部治理结构上的不同,造成有限责任事务所内部治理结构不能适应行业要求,甚至与行业规范发生冲突。因此,注册会计师法可明确“有限责任会计师事务所”的概念,规定其内部治理结构等由国务院财政部门制定;在工商登记时可依据国务院《企业法人登记管理条例》进行登记注册,从而有利于建立与行业要求相符合的统一、规范的内部治理机制。如果其他组织形式的事务所不实行工商登记而是由财政进行专门登记,那么有限责任事务所也可以实行同样的行业登记制度。

(作者单位:河南内黄衡平会计师事务所)

责任编辑 孙蕊