

有限责任合伙制： 我国会计师事务所组织形式的未来

□ 陈 靖

为适应我国不断发展变化的经济法律环境，有关方面正积极着手《注册会计师法》的修订工作。对于执业界普遍关心的事务所组织形式问题，《注册会计师法（修订草案）》（征求意见稿）在原有合伙制和有限责任制基础上增加了个人独资制和有限责任合伙制两种类型。从后续的反馈意见来看，在这四类事务所组织形式中，除个人独资制得到会计界、法律界以及执业界的一致赞同外，其他三种形式都还存在着不同程度的争议，比如是否继续保留有限责任制、是否强制推行合伙制以及是否引入有限责任合伙制等。应该说征求意见稿在借鉴国际经验的同时，充分考虑了我国国情。但是，在目前这种市场环境下是否应该给予注册会计师如此宽泛的选择，笔者认为还应作进一步推敲。本文试图从事务所组织形式的选择对公众利益和事务所利益的影响入手进行讨论。

一、有限责任制损害了公众利益

我国现行《注册会计师法》规定，会计师事务所可以采

取合伙制和有限责任制两种组织形式。这两种形式最大的区别就在于会计师事务所的业主作为合伙人或股东的注册会计师所承担的民事法律责任的大小不同。就合伙制而言，合伙人需要对事务所的债务承担无限连带责任，这样，事务所审计失败所造成的损失赔偿额可能会累及合伙人的个人财产。而就有限责任制来说，股东的最大损失额就是其出资额，因此对于股东来说，可以“锁定”风险。正是因为股东可以借助有限责任制形式将自身的风险限定在一定的范围内，他们就有可能为了保住客户而选择在执业过程中过分迎合客户的要求，从而加大损害社会公众利益的可能性。

从世界审计发展史来看，为避免注册会计师损害社会公众利益，英国早在19世纪颁布的《公司法》中就明确禁止注册会计师成立有限责任制会计师事务所。美国则在1933年经济大危机之后，于1938年由美国注册会计师协会通过职业道德守则的形式禁止其会员采用公司制的会计师事务所向公众提供服务。

因此，笔者认为，从加大我国注册会计师违约成本，保

代，英国在伦敦证券交易所的《上市指引——针对公司持续经营能力的披露》中，提供了非常详细的标准，以指导公司管理层如何判断是否应该采用持续经营假设，并在此基础上进行合理的披露。美国审计准则将影响持续经营能力的信息归纳为：持续的亏损；可能导致财务困难的其他迹象；内部因素；外部因素。制定这样相对详尽的标准一方面为公司管理层提供了依据，同时也为审计人员评价持续经营能力提供了重要参考，可以达到保护审计人员的目的。与此相对照，我国审计准则在这方面的规定比较粗略，仅列举了财务、经营和其他三方面的信息，很难涵盖影响公司持续经营能力的全部内容，因此有必要加以细化。

再次，其他制度（特别是会计准则）的拟定应该充分考虑与审计的互相融合。持续经营假设同时涉及审计和会计两方面内容，就两者的关系一直存在着广泛争议，因此笔者

认为，从制定准则时，就应该充分考虑两者的相互协调和融合。如会计准则制定应该考虑其可被审计性，对于比较模糊的权责关系应该尽量明确。

最后，加强审计人员相关技能的培养。持续经营能力是针对公司未来经营情况的判断，必须综合考虑诸多因素，这就对审计人员的专业能力提出了更高的要求。这样，审计人员的知识就不能囿于会计和审计方面，还要对公司的经营战略及手段有充分认识。美国审计有效性研究小组在2000年建议会计师事务所应就这些方面的问题编制相关的职业指南，并且总结相关的实际案例，特别是对管理层改善经营情况的手段的有效性评价，会计师事务所应该给予格外的关注。

（作者单位：复旦大学管理学院会计系）

责任编辑 孙 蕊

护社会公众利益的角度出发,在修订后的《注册会计师法》中应该取消有限责任制的事务所组织形式。

二、合伙制阻碍了事务所规模的扩大

目前我国《注册会计师法》规定的另一类事务所组织形式是合伙制。由于在合伙制下,合伙人之间地位平等、共同管理合伙事务、共享收益、共担风险,他们之间可以相互代理,并且相互承担无限连带责任。这样,任何一个合伙人的过错都有可能给事务所和其他合伙人带来灭顶之灾。因此,合伙人的遴选就成为一个很谨慎的过程,这大大增加了合伙人之间事前的了解成本;同时,在事后还会给合伙人的执业带来巨大的相互监督成本。这严重地阻碍了合伙制事务所的进一步发展。在遇到客户规模不断扩大而事务所不能及时跟进的情况下,事务所就要冒很大的失去客户的风险。由此可见,合伙制所固有的高风险与事务所的规模化发展方向存在冲突,有损事务所的利益。

在审计史中,从20世纪50年代开始,事务所要求解除合伙制强行规定的呼声就日益高涨。随着1991年世界排名第七的莱温霍瓦斯会计师事务所因少数几个合伙人的过错倒闭之后,这一呼声也达到了顶点。

有鉴于此,笔者认为目前我国不宜要求事务所采取合伙制的组织形式。尤其是现实中普遍存在的“一年合伙、两年凑伙、三年散伙”现象,说明合伙制的推行已经在一定程度上阻碍了我国会计师事务所的规模化发展。

三、有限责任合伙制的引入势在必行

由以上分析可以看出,目前有关会计师事务所组织形式的规范已经不能满足实践的需要。有限责任制所固有的低违约成本使之很容易被“自利”的注册会计师所利用,损

害社会公众利益。而合伙制过高的风险又阻碍了会计师事务所的进一步发展。因此必须借鉴国际经验引入有限责任合伙制。

有限责任合伙制是20世纪90年代之后在美国首先出现的一种新的会计师事务所组织形式。它规定事务所以全部资产对其债务承担有限责任,各合伙人对个人执业行为所造成的结果承担无限责任。显然,有限责任合伙制在合伙人承担责任的方式上保留了个人对审计失败承担无限责任而摒弃了合伙人之间的连带责任,这有效地减少了合伙人所承担的风险,降低了合伙人之间事前相互了解的成本和执业中相互监督的成本,满足了事务所规模化发展的需要。同时,它保留了合伙制中有过错的合伙人承担无限责任的规定,这使得它同样能够对注册会计师的执业行为产生较强的约束,使注册会计师不致轻易地牺牲公众利益。所以有限责任合伙制能够实现公众利益与事务所利益之间的一个平衡。

正是基于其自身巨大的优势,有限责任合伙制一出现便显示出强大的生命力。仅在其出现几年后的1995年底,原“六大会计公司”在美国的执业机构就已经完成了从合伙制向有限责任合伙制的转型。受美国影响,加拿大、澳大利亚、法国、德国、香港等国家和地区也相继颁布了相应的法律,对事务所的组织形式进行了变革。英国也在2000年7月颁布了自己的《有限责任合伙法》。可见,有限责任合伙制已成为当今会计师事务所组织形式发展的一大趋势。因此,笔者认为在新的《注册会计师法》中引入有限责任合伙制势在必行,它将能有效地满足目前实践中的需要。

(作者单位:厦门大学会计系)

责任编辑 孙蕊

·建议·

对增加企业管理费用支出透明度的建议

□ 王少林

随着企业管理科学化程度的提高,企业管理费用如人才的引进和培训等费用也不断增加。规范管理费用支出日益重要,然而在实务中,由于管理费用的明细项目划分过粗,定义过于原则,造成会计人员在编制会计分录时把握不准,于是将一些无法归类的项目统统列入其他费用,致使其他费用支出金额过大。对此,笔者建议采用以下措施,以增加管理费用支出的透明度。

1、建议有关部门结合我国目前的经济状况,参照国际会计惯例,适当增设和调整管理费用的明细项目,并对各明细项目的开支范围做出具体的规定,以便会计人员

在编制会计分录时有规可依。2、会计人员要严格控制费用的开支范围,不得随意列支费用。财务部门要加强计划的编制和控制,特别是其他费用开支,能列入各项费用计划的尽量计入各明细项目中,减少其他费用支出的计划数额。3、加强对企业管理费用的审计,尤其对其他费用支出数额较大的单位更应作为检查重点,检验其支出的合理性和合法性。

(作者单位:天津奥的斯电梯有限公司)

责任编辑 张玉伟