

# 独资、合伙与公司制：一项理性选择

◆ 陈 汉 文 ◆

**前** 一段时间,某知名会计师事务所因一上市公司的惊天会计欺诈行为被强制关门。事后不久,人们发现,事务所是被关门了,但许多合伙人却毫发无损,悄然离开原事务所,到外资事务所或其他事务所高就,薪酬依然不菲。“谁不说俺注册会计师的执业环境好,这儿仍是事务所为所欲为的幸福家乡”,理论界、监管层及舆论界哗然,认为事务所合伙人承担的风险与责任太轻,诱致了会计造假案件的爆发,矛头则直接指向会计师事务所的有限责任公司制,认为公司制是事务所逃避责任之源。于是,许多人(包括监管高层人士)撰文呼吁修改注册会计师法,改进事务所的组织形式,走合伙制的发展道路。与此同时,亦有人发表文章,提出反对意见,认为目前不宜改为合伙所,相关制度条件还不成熟。

就当今世界而言,会计师事务所的组织形式主要有个人独资、合伙制、有限责任合伙制和有限责任公司制。对于我国宜采用何种组织形式,则应在具体分析每一种事务所组织形式的特点之后而下判断,不可一刀切,作极端化的选择。

个人独资会计师事务所的特点是,出资者享有剩余索取权和重大决策权,并以事务所的全部资产和个人财产对事务所的债务承担无限责任。该组织形式使事务所的剩余索取权与剩余控制权最佳地对应起来,作为业主的注册会计师获得了最好的激励机制和约束机制,业主在从业时会非常关注自身的行为,因为,任何疏忽所造成的后果将由其百分之百地予以承担。但是,无论是在人力资本还是在财务资本上,个人独资事务所都十分有限,导致其既不可能独立从事复杂大型的审计业务,也无力承担巨大的审计风险。因此,独资事务所的服务对象多为小型企业和个人,业务以代理记账、纳税服务为主。在这类审计服务市场领域,小型独资事务所具有经营灵活性和价格上的竞争优势。从数量上看,20世纪90年代末,美国个人事务所大约占总数的45%,在香港和台湾地区则达90%和76%。可见,此类组织形式应该加以确认,并大力推广。

合伙制事务所以合伙人共同出资、共同经营、共享收益、共担风险为特点,并以无限连带责任确立了事务所组织形式中注册会计师承担责任的最高标准。在合伙人之间剩余索取权共享的“人合”特点,适合于以人力资本为生产要素的注册会计师行业,使“人力资本”的所有者结合到一起。对剩余索取权的分享则能够激发注册会计师自我监督和约束的热情,从而弥补由于审计质量的难以观测性所带来的不足。同时,由于合伙人之间共同的连带责任,使他们利益一致,有利于他们加强会计师事务所内部的质量管理。然而,也正是合伙人之间连带责任的特点,使得这一组织形式在事务所规模扩张的过程中,合伙人之间事前的了解成本和事后的监督成本呈现几何积数增长,大大不利于事务所

的规模增长。因此,如果不顾国际事务所规模化发展的现实和审计市场的激烈竞争,强制推行合伙制的组织形式,将难以形成中国事务所的规模优势。没有了自己的大型事务所,谈何在国内立足,到国际市场参与竞争。况且,在目前审计市场缺乏有效需求的情况下,强行推行合伙制,将使部分优秀注册会计师不得不与素质较低的合伙人一起承担审计失败所造成的损失,这可能致使他们退出审计服务市场。可见,制度变迁成本将十分高昂。因此,作为一种高标准要求,合伙制应该受到鼓励,但不能强制推行。2001年1月1日起,国务院决定对合伙企业停止征收所得税,取消对合伙企业的双重征税。通过这样一种鼓励性的制度安排,促使事务所采用合伙制形式,也许更为恰当。

有限责任合伙制是20世纪90年代后出现的一类组织形式。在剩余索取权的安排上,保留了合伙制中合伙人的“人合”特征,有利于注册会计师的结合,同时在承担责任的方式上,保留了合伙人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,有效地减少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,满足了事务所的发展需要。同时,保留了合伙制中有过错的合伙人承担无限责任的规定,这样,从个人层次来说,它仍然最大限度地内化了合伙人行为过错所造成的社会成本,对于注册会计师个人行为的自我监督和约束与合伙制事务所有着相同的效果。当然,从合伙整体来说,没有出现审计失败的合伙人仅以他在合伙中的权益为限对外承担责任,这样合伙人之间的共同利益比较少,互相监督的激励也会比较小。相对合伙制而言,其内部质量控制会比较弱。不过,由于审计工作难以监督的特点,其审计质量对于外部监督成本并不敏感。因此,有限责任合伙制在较大地降低会计师事务所内部监督成本的同时,对审计质量的影响并不会太大,且充分地保留了合伙人个人层次上的无限责任,能促使合伙人实现自我的监督和约束。就此而言,这也许是组织形式的最佳选择之一。

有限责任公司制使事务所象普通工商企业一样,承担有限责任。从理论上来说,在一个有效的市场中,如果事务所通过组织形式的选择来限制自身风险责任的承担,那么市场就会将其辨认为具有较大审计失败概率的事务所,其审计质量较低,从而被淘汰出市场。然而,在我国目前缺乏有效审计需求的情况下,有限责任公司制为事务所提供了限制自身风险的保护,使事务所在独占审计收费的同时,其不良行为造成的损失却由其他外部社会成员来承担,收益和风险的不对等,给注册会计师在审计中采取机会主义行为提供了激励。因此,应取消有限责任公司制,或对其的成立予以严格限制。◆

(作者单位:厦门大学会计系)

(责任编辑:黄书田)