

特殊普通合伙制事务所存在的问题及对策

李克亮

【摘要】当前,我国的大中型会计师事务所都已经陆续转制为特殊普通合伙的组织形式,在突破瓶颈快速发展的同时也存在一些诸如审计质量提高不明显、法律风险变大、承担民事责任能力不强等问题,本文在详细分析这些问题的基础上提出合理化建议。

【关键词】特殊普通合伙制;会计师事务所;审计质量风险

【中图分类号】F234

【文献标识码】A

【文章编号】1004-0994(2016)16-0058-4

2010年7月21日,财政部、国家工商行政管理总局联合发布了《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》,旨在推动大中型会计师事务所(以下简称“事务所”)由有限责任公司制转为特殊普通合伙组织形式(以下简称“转制”)。自此开始,立信、国富浩华、中瑞岳华、信永中和、天职国际等国内大中型事务所陆续实施了转制。根据中国注册会计师协会2015年发布的事务所百强信息,截至2014年年底,前一百强事务所已经有40家转制完毕,此次转制也被认为是中国注册会计师行业近年来最重要的变革之一。

根据《合伙企业法》,特殊普通合伙制企业是指由两个或两个以上普通合伙人组成,依法核准注册的实体。当一个合伙人或者数个合伙人在执业活动中因故意或者重大过失造成合伙企业债务时,应当承担无限责任或者无限连带责任,其他合伙人以其在合伙企业中的财产份额为限承担责任。只有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以及合伙企业的其他债务,全体合伙人才必须承担无限连带责任。毋庸置疑,特殊普通合伙对于事务所突破制度瓶颈做大做强起到了很大的推动作用,但也存在一些亟待解决的问题。

一、事务所转制后审计质量没有明显提高

一般来说,与有限责任制事务所相比,特殊普通合伙制事务所可以显著增加合伙人的民事责任,促使合伙人更加勤勉尽责地工作,从而提高审计质量,这也是国家大力推动事务所转制的一个初衷。但由于现实的法治环境并不完善,事务所的民事责任一直悬空虚置,转制并没有起到提高审计质量的作用。

根据张俊生、张琳(2014)的实证研究,事务所转制为特殊普通合伙制企业后,审计师出具的审计意见类型、客户企

业的会计稳健性均未发生显著变化,这意味着特殊普通合伙制尚未使审计师在执业过程中变得更加谨慎。根据刘行健、王开田所做的研究,转制对审计质量替代变量并没有显著的影响。

以本土排名前两位的瑞华事务所(以下简称“瑞华”)和立信事务所(以下简称“立信”)为例,2015年瑞华先后爆出旺民长富、辽宁振隆、键桥通讯3起轰动全国的审计失败案件;作为行业标兵的立信先后发生了康华农业、神开股份、金亚科技、南纺股份4大审计失败案件,对独立审计行业造成了恶劣影响。2015年7月14日,中国证监会河南监管局对瑞华出具了警示函。警示函称瑞华在执行四方达超硬材料股份有限公司2014年年报审计、辅仁药业集团实业股份有限公司2014年年报审计中审计程序执行不到位。无独有偶,2015年9月9日,财政部发布了3份《2014年会计信息质量检查公告》,其中第32号公告披露了财政部组织专员办对拥有证券业务资格的事务所开展会计监督检查的有关情况,检查发现瑞华的执业质量存在问题并在行业内进行了通报。瑞华的问题包括:一是内部管理方面,事务所一体化程度有待进一步提高,制度执行力仍需加强,特别是品牌管理存在混乱。二是执业质量方面,部分审计项目未严格遵守审计准则的要求,审计程序执行不到位、审计证据不充分,个别项目注册会计师未保持应有的职业怀疑态度,专业判断能力有待提高。三是内部控制方面,部分审计项目未对审计程序的执行实施有效控制,部分报表列示和信息披露问题未予以充分关注,部分审计底稿编制和归档存在瑕疵等。

转制为什么没有明显提高事务所的审计质量呢?一方面,转制只是提高事务所审计质量的一个必要条件,审计质量的提高还需要法制建设的切实推进以及资本市场的市场化改革推动;另一方面,2010年以来看似红火的转制行动并

非市场竞争的自然结果,而是为了迎合政府对事务所“做大做强”的政策要求。在该政策推动下,事务所进行的主要是外延式扩张而非内涵式发展。

二、合伙人责任容易失衡或被化解

财政部发布的《注册会计师在审计报告上签名盖章有关问题的通知》规定:合伙事务所出具的审计报告,应当由一名对审计项目负最终复核责任的合伙人和一名负责该项目的注册会计师签名盖章。在特殊普通合伙制下,如何界定是哪个合伙人在执业活动中因故意或者重大过失造成合伙企业债务呢?从法律上来讲就是:谁签字,谁负责。最高人民法院2003年发布了一项司法解释——《关于审理证券市场因虚假陈述引发的民事赔偿案件的若干规定》,该司法解释明确了签字注册会计师的法律责任,实质上已经将签字注册会计师列为被告并追究其民事侵权赔偿责任。

(一)“谁签字谁负责”容易导致事务所逃避应承担的无限责任

事务所常见的逃避责任的做法是:①请快退休的注册会计师来签字。反正这些人快退休了,加上当初获得的资格证书也是评出来的,不在乎被吊销资格证,而资产基本都在子女或配偶名下,要钱也没有多少。②让挂靠的注册会计师来签字。虽然注册会计师协会(以下简称“注协”)年年都在清查注册会计师挂靠的情况,但总有很多漏网之鱼。当要承担无限责任时,都推到挂靠的合伙人身上,而本该承担责任的合伙人则毫发无损。③请资产很少的人来签字,有些比较年轻的合伙人由于工作年限短或家庭负担重,在大都市里面无车无房,银行存款也很有限,如果要追究他们的无限责任无异于重锤落在棉花上。④请有关系的人签字,一旦出了事情,签字的人由于能量大而可以“大事化小、小事化了”。即便不出现上述情况,事务所或合伙人也会利用专业壁垒为自己解脱责任。由于会计业务专业性很强并且追责时通常已经时过境迁,在司法审判时法官很难认定合伙人是否存在过错,以及过错程度。如果法院委托专业人士进行司法鉴定,进行司法鉴定的专家又基本上来自于审计行业,很可能与被审判人存在特殊的利益关系。

(二)“谁签字谁负责”容易使风险集中在比较弱势的合伙人身上

众所周知,在审计报告上签字的合伙人风险最大,这可能导致合伙人都 unwilling 在审计报告上签字。事务所的合伙人很多,有的是资历深厚的创业型合伙人,有的是有重要客户来源的VIP合伙人,有的是专做管理的管理型合伙人,还有的是挂名或拿干股的合伙人等。每天在第一线做审计的可谓执业型合伙人。不同的合伙人在事务所里面的地位和话语权有很大区别,执业型合伙人一般资历浅,又对项目比较熟悉,博弈的结果十有八九就是他们在报告上频繁签字,而其他合伙人则基本不签字。事务所的审计风险基本都由执业型伙

人承担了。执业型合伙人的苦恼是很多项目并不是自己亲自做的,其中的风险自己并不能完全把握。审计项目有的很大,如中石油的年报审计,涉及几十家子公司,需要出动注册会计师上百名,同时有好几个合伙人置身其中,一般审计人员多达上千名,甚至还要把部分业务外包给其他事务所,签字合伙人无论如何勤勉也不可能方方面面都顾及到。

三、特殊普通合伙制加大了事务所的行政责任风险

事务所由于自身原因导致审计失败后一般要承担两种法律责任,一种是行政责任,一种是民事责任。我国当前的现实是前者重、后者轻。

以证券市场为例,自我国证券市场成立以来审计失败案例层出不穷,但迄今为止没有听说过有哪一家事务所承受过民事侵权导致的赔偿责任。这是因为一方面事务所的审计责任专业性太强,难以定性定量;另一方面中小股东的诉讼权利受到限制,“起诉不立案,立案不审判,审判不宣判,宣判不执行”已经是公开的秘密。特殊普通合伙制和无限责任的普通合伙制相比,其承担民事责任的风险程度没有太大变化,但承担行政责任的风险却大大提高。特殊普通合伙制使事务所突破了股东人数不能超过50人的限制,也让大部分合伙人误认为只要自己不出问题就不会承担无限责任,于是事务所迎来了快速扩张。以瑞华为例,从2006年以来,经历了多次合并,到2015年年末注册会计师人数达到2600多名,合伙人将近300名,分所达到40个。由于分所众多,涉及的审计项目数以万计,但审计质量却良莠不齐,在总分所没有很好整合的情况下,只要有一个分所出现重大审计责任事故,政府部门的行政处罚将会危及整个事务所的生存。

政府部门对事务所最有杀伤力的行政处罚就是市场禁入,包括但不限于国有企业审计、证券期货审计业务许可等。在这样的情况下,一荣俱荣无法实现,一损俱损却很有可能。2013年10月,因“万福生科事件”,中磊事务所被撤销证券服务业务许可,整个事务所分崩离析。2014年2月27日,因“绿大地事件”,华南第一大所深圳鹏城事务所被撤销证券服务业务许可,整个事务所成为一个空壳。撤销证券服务业务许可对在中国独立审计行业排名前30的事务所来说无疑是致命的打击,因为它意味着事务所将无法承接IPO项目,以及上市公司的年审、内控审计、验资,以及债券发行等一系列与资本市场相关的服务项目,而这些服务收入往往构成了会计师事务所收入的重要部分。

除了证券业务,国企审计也是事务所的重要收入来源,这个来源同样可能遭到禁入处罚。最近就刚发生了一起案例。2016年1月26日,山西省国资委发布了一项通知称,由于致同事务所不够勤勉尽责,决定从2016年1月1日起3年内禁止该所参与山西省省属监管企业的财务审计工作。

四、转制后的事务所承担民事责任的能力依然有限

2007年6月发布的《最高人民法院关于审理涉及会计师

□ 审计园地

事务所在审计业务活动中民事侵权赔偿案件的若干规定》，明确了由于注册会计师执业不谨慎或欺诈而出具不实报告对利害关系人造成损失的民事赔偿责任。特殊普通合伙制事务所要想承担民事责任必须具有民事赔偿能力。目前事务所所有两个资金来源：一是职业风险基金，二是职业责任保险。

早在2007年，财政部就发布了《会计师事务所职业风险基金管理办法》，该办法要求事务所应当于每年年末，以本年度审计业务收入为基数，按照不低于5%的比例提取职业风险基金，用于因职业责任引起的民事赔偿以及与民事赔偿相关的律师费、诉讼费的法律费用。对绝大部分事务所来说，提取职业风险基金只是意味着在负债中多了一个其他应付款的明细科目，对应的资金毫无限制地用于事务所的各项开支，形成了费用或各种难以变现的资产，到实际需要的时候根本拿不出钱来。据安徽省财政厅徐中洋的调查，以安徽省为例，虽然大部分事务所都按规定提取了职业风险基金，但账面上金额很大，现金很少，净资产不多。安徽省财政厅2012年抽查的50家事务所中，33家事务所财务报表反映为亏损，占总数的66%。截至2011年年底，50家事务所的净资产合计金额为370万元，仅占注册资本2300万元的16.1%，计提的职业风险基金很难起到相应的保障作用。

2015年6月30日，财政部印发了《会计师事务所职业责任保险暂行办法》，要求会计师事务所从2015年7月1日起购买职业责任保险。是不是购买了职业责任保险以后事务所就不用担心民事赔偿了呢？答案是否定的。因为职业责任保险只对事务所因非故意或非重大过失行为造成的委托人或其他利害关系人的经济损失，依法承担赔偿责任。梳理十多年来发生的审计失败案例可以发现两点：一是绝大部分的财务造假都不是注册会计师发现的；二是绝大部分审计失败是因为注册会计师的故意或重大过失造成的。在违法成本很低、法制不完善的大背景下，很多事务所丧失了独立性和风险意识，不是与客户合谋欺骗第三方，就是为了赚快钱匆匆了事，表现在业务上就是要么审计程序严重不到位，要么缺乏起码的职业谨慎和职业判断。基于此，如果社会大环境不改变，如果注册会计师的审计质量上不去，购买职业责任保险只能是一种心理安慰，甚至还可能让一部分人认为钱进了保险箱而为所欲为。

五、合伙企业债务清偿顺序尚不够明确

当合伙人在执业活动中因故意或重大过失造成侵权责任后，有四种财产可以用于承担赔偿责任，分别是职业保险金、合伙企业财产、职业风险基金、责任合伙人个人财产。这四者应当以一种什么样的顺序来承担赔偿责任呢？

《合伙企业法》第58条指出，合伙人执业活动中因故意或者重大过失造成合伙企业债务时，以合伙企业财产对外承担责任后，该合伙人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。根据这一条规定，合伙企业财产应在责

任合伙人个人财产的前面。《合伙企业法》第59条规定，执业风险基金用于偿付合伙人在执业活动中造成的债务。这一条规定没有明确执业风险基金在清偿合伙企业债务中的顺序问题。同样，职业保险金到底排在什么位置在《合伙企业法》中也没有明确规定。一般来说，当某个合伙人或某几个合伙人在执业活动中因故意或重大过失造成合伙企业债务时，首先动用合伙企业财产对无过错合伙人是公平的。合伙企业财产是广大合伙人辛苦打拼积攒下的家底，是合伙企业持续经营的必要条件，如果动辄就因极少数人的过失而丧失殆尽的话，对合伙人的积极性是一种极大的打击，不利于事务所的长远发展。相较而言，合伙人个人的职业保险金和合伙企业的执业风险基金是专门用以偿付合伙人因执业过错所造成的债务的特别基金，因此理应优先用于清偿合伙人执业行为造成的债务。其中，责任合伙人的职业保险金应当作为第一顺序用于清偿受害人的损失。当然，要想取得好的实效，需要在修订《合伙企业法》时形成明确的法律规定。

六、对策与建议

（一）转制后的事务所要切实提高自己的审计质量

事务所固然要做大，但更要做强，强并不只是指达到多高的业务收入和多大的资产规模，而是意味着过硬的审计质量。有了金刚钻就不怕揽瓷器活儿，有了高的审计质量就不会惧怕各种风险和责任。改善事务所的审计质量需要大气候和小气候的配合，但气候的改善不是事务所能决定的，从事务所自身来说亟需做好以下两点：

1. 提高事务所的一体化水平。转制后的事务所绝大部分通过兼并设立了很多分所，但总分所之间的关系太过松散，整个事务所缺少应有的监督与控制体系，很多分所审计质量比较低。为此，事务所首先要建立统一的内部控制制度，尤其是统一的质量标准；其次事务所可以采取分所与分所之间的相互复核、交叉执业机制，并随机抽查部分分所进行年度例行检查，以对分所的执业质量进行客观评价；最后，事务所还应建立责任保证金和内部追偿制度，在这种制度下，分所每年应该按一定比例向事务所缴纳保证金用于补偿因其业务质量造成的、由总所或其他分所承担的损失；若保证金不足以赔偿由总所承担的损失，则超过部分应向主要责任人追偿，从而增强分所的风险意识。

2. 培养并留住优秀的合伙人。在合伙制事务所里，除了项目经理外，优秀的合伙人对于提高审计质量也至关重要。

事务所要想留住优秀的合伙人首先要建立公平合理的分配机制。合并后的事务所规模很大，合伙人最少的也有25个，多的超过1000人，如安永。合伙人的情况很复杂，资历、能力、风格各不相同，让这么多的合伙人感到公平合理不容易做到。现在比较流行的是以绩效为基础的薪酬分配制度，该制度以合伙人当年对企业利润的贡献为分配基础。这种制度需要采用很多的客观评价指标，如：合伙人收费小时、合伙人

监督管理的员工工作小时、向客户的收费等。这种制度虽然能提高大家的积极性,但一方面造成合伙人之间的过度竞争,另一方面也很容易产生争议,因为很多绩效是无法科学量化的,所以最好是以年功序列为基础再辅以绩效评估。

其次是要建立优秀的合伙企业文化。事务所是以“人和”为主的智力密集型组织,很多合伙人独立性很强,收入也高,他们更为看重的是价值观的认同和舒心、和谐的工作环境,因此特殊普通合伙事务所离不开优秀的合伙企业文化。国际上大的事务所如安永、德勤等,经过上百年的沉淀,都建立了独特且内涵丰富的企业文化,并以此为基础将分布在世界各地的分支机构以及成千上万的合伙人凝聚在一起建立起面向全球、基业长青的伟大事业。国内的事务所要想成为百年老店也必须重视合伙企业文化的培养。优秀的合伙企业文化离不开诚信,只有每一个合伙人都重视对内对外的诚信,才能建立起相互之间的信任,才可进一步谈合作以及事务所的长远发展。

再次是尊重制度。只有尊重游戏规则才不需要花费大量的交易成本去监督,才能提高组织运作的效率。

最后是为客户提供价值。事务所靠为客户提供专业服务立身,只有在合法前提下为客户提供高质量的符合预期甚至超预期的服务才能越做越强。

(二)把事务所或合伙人的责任落到实处

要想把事务所或合伙人的责任落到实处,注协或财政部门要有可操作性的责任界定细则出台。在细则中要明确以下两点:

1. 哪些合伙人在审计报告上签字。首先,严格规定谁执行谁签字的原则;其次,突破只有一个合伙人签字的规定,签字的合伙人之间通过内部协议来明确各自的范围和责任;最后,平衡签字合伙人与非签字合伙人的风险关系,非签字合伙人不能置身事外,事务所要通过内部利益分配和风险基金与保险上的倾斜来弥补签字合伙人的付出与承担。

2. 明确事务所的举证责任。建议在相关法律中明确举证责任倒置原则,即当注册会计师执行审计业务发生民事诉讼纠纷时,由注册会计师就审计行为与损害结果之间不存在因果关系及不存在过错承担举证责任。这是因为审计及相关业务有很强的专业性,原告方在信息、技术上处于弱势地位,很难证明注册会计师存在哪些不当或失职之处。由作为被告的注册会计师及事务所承担举证责任,能够大大减轻对方的举证负担,更加公平合理。从效率上看,也能使诉讼的处理更为简便、快捷。

(三)增强事务所及合伙人的民事责任能力

笔者认为,要想增强事务所及合伙人的民事责任能力必须做到以下几点:

1. 坚持两条腿走路,职业风险基金与职业责任保险缺一不可。前者是事务所内部的历年积累,主要用于因事务所或

合伙人故意或重大过失造成的民事赔偿责任;后者向保险公司购买,借助外部力量对因非故意或重大过失造成的民事侵权承担赔偿责任。当然,注协和大的事务所可以和保监会或保险公司进行谈判,争取保险公司可以对因故意或重大过失造成的民事侵权也承担赔偿责任,即便保险费高一点也可以接受。财政部印发的《会计师事务所职业责任保险暂行办法》要求事务所由提取职业风险基金向购买职业责任保险过渡,实际上是从“两条腿走路”变成了“一条腿走路”,这对于提升事务所的民事赔偿能力来说是不够的。

2. 职业风险基金专户存储。《合伙企业法》第59条规定:职业风险基金应当单独立户管理。但实际上各事务所都没有遵守这个规定。建议事务所按财政部门的规定提取了风险基金后上缴给所在省的注协或中注协,由注协建立一个封闭运行的基金库。注协可以借鉴住房公积金的管理方法,为各事务所开设专户,进行专户储存并进行低风险的保值增值业务。当某个事务所发生责任事故需要赔偿时由注协进行拨付,不足部分由事务所自行补足。

3. 限制事务所的分红。事务所要想承担民事赔偿责任必须要有一定数额的财产。由于事务所的“人合”特质与智力经营特点,一般都没有很多固定资产。事务所流动资产里面最有偿付能力的就是货币资金了,但如果事务所把每年的利润都分给合伙人的话,事务所的货币财产必然很少,其偿付能力必然不足。合伙企业法对合伙企业的利润分配没有明确规定,只是按合伙协议的约定办理。因此,必须在修订《合伙企业法》时对事务所的分红设定比例限制,以防“穷庙富和尚”的现象大量存在。

七、结语

我国政府顺应时代要求和国际潮流,借鉴国际通行的特殊普通合伙组织形式,为我国建设具有国际竞争力的大型事务所提供了良好的组织形式平台。但仅借助组织形式的变化还是不足以解决我国目前独立审计行业存在的各种问题,我们还应积极借鉴以“四大”为代表的先进事务所的管理方法和理论,学习其内部的管理体制、分配体制和责任机制,积极扩张的同时不忘加强事务所的内涵建设,切实提高其执业能力和质量,当好“经济警察”;同时,事务所还要积极促进证券市场的市场化改革,大力推动国家的法制建设进程,为独立审计行业的发展争取健康向上的发展环境。

主要参考文献:

刘行健,王开田.会计师事务所转制对审计质量有影响吗[J].会计研究,2014(4).

李旭超.会计师事务所执业质量系统风险分析[J].审计月刊,2015(12).

作者单位:曲靖师范学院经济与管理学院,云南曲靖 655011