

组织原型与审计质量:会计师事务所转制效果再审视

唐衍军¹(博士), 蒋尧明²(博士生导师)

【摘要】 公司制与合伙制是会计师事务所转制前后的两种基本组织原型,其在决策权配置、收益分配和风险承担方式三个方面均存在系统性差异。会计师事务所转制的审计质量提高效应来自于组织原型变革所引致的治理结构的整体变化:合伙制下剩余收益的共享机制有助于激发审计师的工作热情,将具体事务的决策权赋予执业审计师有助于其执业积极性的发挥,而风险承担机制的约束更能促使审计师主动遵守财经法规与职业道德、有效识别和控制审计风险、提高审计质量。

【关键词】 组织原型; 治理结构; 合伙制; 转制; 审计质量

【中图分类号】 F239 **【文献标识码】** A **【文章编号】** 1004-0994(2019)13-0116-5

一、引言

当前我国大中型会计师事务所(简称“事务所”)普遍完成了工商注册,组织形式主要由原来的公司制转变为特殊普通合伙制。事务所转制的效果特别是转制所引致的审计质量提高效应,成为学者们研究的热点^[1-3]。朱小平、叶友^[4]认为,对于事务所应该采取合伙制的理论探索,国内学者仅局限于事务所与外部的关系,而较少从事务所的企业本质特征出发进行论述。这一观点对于当前事务所转制效果的研究仍有重要的启示意义。事务所不同的组织形式代表着不同的治理结构^[5],对事务所转制效果的研究需要借鉴企业理论的研究方法。

组织原型理论为探讨组织形式变迁及其绩效问题提供了一个独特视角^[6]。组织原型理论认为,新组织形式的产生并不是彻头彻尾地原创,需要以业已存在的制度化组织要素为原料^[7]。特殊普通合伙是对在欧美专业服务企业中所盛行的有限责任合伙组织形式的创新^[8],普通合伙、有限责任合伙与特殊普通合伙之间在经营管理和收益分配方面没有实质性

差别,也均未改变合伙人对合伙企业债务的“兜底”责任承担方式,其主要差别仅在于无过错合伙人对合伙债务连带赔偿责任的承担方式与程度不同。从这个意义上来说,公司制与合伙制分别代表了事务所转制前后的两种基本组织原型。本文将事务所转制效果的分析置于组织原型变革背景之下,分析公司制与合伙制两种组织原型的内部权责配置机制差异所导致的审计质量变化,从内部激励因素着手对审计质量提升机理进行系统性考察,并在企业理论与审计质量相关研究的基础上进行拓展研究。

二、组织原型变革:事务所由公司制到合伙制

新组织形式产生于制度创业者创造性地组合多种组织样板的要素^[9]。我国事务所的组织变革与组织合法性的取得,是由中国注册会计师协会(简称“中注协”)作为制度创业者主体,在借鉴现有组织原型的基础上而完成的。

1. 有限责任合伙事务所的诞生。在美国注册会计师行业发展的早期阶段,普遍存在采用公司制组织形式的“审计公司”。随着1938年《注册会计师职

【基金项目】 国家自然科学基金项目“会计师事务所合并、智力资本与审计质量”(项目编号:71362008);江西省高校人文社会科学研究基地招标项目“会计师事务所人力资本特征、审计师声誉与审计质量关系研究”(项目编号:JD17038);江西省教育厅科学技术研究项目“审计师知识资本集成、进入权激励与审计质量”(项目编号:GJJ180393);财政部会计名家培养工程(项目编号:财会[2018]14号)

业道德守则》的出台,公司制事务所被明令禁止,除了极小部分的个人独资事务所,普通合伙成为事务所组织形式的唯一选择。20世纪60年代末期,在业界对审计执业团队进行有限责任保护的呼声下,美国注册会计师协会解除了对有限责任公司制的禁令,部分事务所又重新变更为公司制。20世纪80年代的“储贷危机”引发了对会计师事务所和律师事务所的“诉讼爆炸”,促进了有限责任合伙组织形式的诞生。1996年,美国统一州法委员会在协调各州有限责任合伙立法的基础上对《统一合伙法》进行了修改,规定正式采纳有限责任合伙组织形式。

2. 我国事务所特殊普通合伙转制历程。1949年10月后的很长一段时间内,我国企业类型的划分主要以所有制性质、行业、地域等为标准,法律上并没有合伙这种以出资方式划分的企业形态。改革开放以来,企业的经营模式呈现多样化,国家也加强了立法工作,将合伙企业作为与公司制企业并存的企业形态加以规范。尽管1993年财政部颁布的《注册会计师法》规定了事务所组织形式有普通合伙与有限公司两种,但出于规避风险等因素的考虑,大部分事务所注册为公司制。公司制下的股东仅以出资额为限对共同债务承担有限责任,不利于审计师执业审慎性的保持,无法保证审计质量,而出资人数量50人以内的限制,更不利于事务所的规模化发展。

制度环境中存在各种可供制度创业者选择运用的组织样板^[10],20世纪90年代美国有限责任合伙的立法进程,为我国事务所组织形式的变革探索带来了有益启示。中注协成立了有限责任合伙立法课题组,积极推动合伙立法工作。2006年我国修订的《合伙企业法》规定,“以专业知识和专门技能为客户提供有偿服务的专业服务机构,可以设立为特殊的普通合伙企业。”这一规定为我国事务所采用特殊普通合伙组织形式扫除了法律障碍。财政部、国家工商总局于2010年1月联合发布了《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》,大力推行特殊普通合伙制。在政府部门与中注协的大力推动下,国内大型事务所和具有证券资格的事务所在2013年年底之前陆续完成工商注册,采用了特殊普通合伙制组织形式。

3. 特殊普通合伙相较合伙组织原型的特殊之处。制度创业者有意识地选择特定组织样板的要素,如吸收利益相关者所偏好的样板中的要素以获得特定的支持^[11]。特殊普通合伙制是在普通合伙制与英

美有限责任合伙制基础上的一种制度创新,采用这一组织形式有助于减轻无过错合伙人的责任。特殊普通合伙未改变合伙人对合伙企业债务的“兜底”责任承担方式,其特殊之处仅体现在无过错合伙人对合伙债务的连带赔偿责任承担方式与程度上。普通合伙企业中无过错合伙人所承担的连带责任为无限责任,有限责任合伙企业中无过错合伙人仅以出资额为限承担有限连带责任。而在特殊普通合伙企业中,合伙人在多数情况下对合伙债务承担无限责任或无限连带责任,仅在某一合伙人的过错性质为故意或重大过失时,无过错合伙人才有可能承担有限责任。相较于普通合伙,会计师事务所采用特殊普通合伙组织形式,使得无过错合伙人对于其他合伙人因故意或重大过失所造成的损失免于承担无限连带责任。无过错合伙人根据他人过错的程度或主观倾向不同而视情况分别承担有区别的连带责任,对无过错合伙人进行责任保护的同时,也有助于事务所内部监督、业务质量控制以及合伙文化的建立与形成。但在有限责任合伙中,无过错合伙人对过错合伙人过失行为所造成的损失仅需以其合伙财产份额为限承担有限连带责任,这在某种程度上减弱了合伙人之间相互监督的动力,也弱化了合伙人之间风险共担、收益共享的合伙文化氛围。特殊普通合伙事务所在合伙人责任、监督与质量控制方面实现了有机统一,有助于在对无过错合伙人进行有限责任保护的同时提高执业质量。

三、组织原型比较:公司制与合伙制的主要差异

1. 在决策权配置方面的差异。有限责任制公司遵循的是以股权为基础分配决策权的机制。公司是“资合”法人,为保障众多股东的利益,公司运行须遵循严格的法定程序并建立严密的内部治理结构。合伙制组织形式下合伙人之间互为代理关系,合伙人分别享有平等、共同参与合伙事务的权利以及企业的经营决策与监督权,企业主要通过合伙协议来确定内部管理模式、机构设置、利润分享、债务分担等事项。《合伙企业法》(2006)规定:“按照合伙协议的约定或者经全体合伙人决定,可以委托一个或者数个合伙人对外代表合伙企业,执行合伙事务。”因此,可以将合伙企业的决策权配置方式称为:以合伙人拥有同等权力为基础的共同决策与委托执行(合伙事务)相结合的机制。

2. 在剩余收益分配方面的差异。事务所所处的专业服务业是共享的产业,合伙人共同分享专业服

务的成果。利润分享是合伙制组织形式的核心,也是体现其治理优势的主要来源^[12]。在具体的利润分享机制设计方面,2011年中注协所发布的《会计师事务所特殊普通合伙协议范本》提出了按出资比例分配、平均分配或按约定比例分配等几种分配方式。合伙制事务所内的利润分享一般采用平均分配制,有助于提高合伙人相互监督的激励作用。而原有公司制事务所的收益分配主要采用结构工资制为基础的薪酬制。可见,合伙制组织形式相较于公司制能够更好地体现企业剩余索取权与剩余控制权相匹配的原则。另外,合伙企业一般不具备法人资格,不需缴纳企业所得税。

3. 在风险承担方式方面的差异。公司制下的股东享有完全的有限责任保护,而合伙企业的合伙人对企业经营中的风险以及由此所导致的债务或损失,需要以个人财产为限承担无限责任。我国《注册会计师法》(2014年修订)第二十三条规定:“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。”合伙制组织形式下的风险承担方式安排意味着,合伙人不仅需要对自身低能力或者主观故意或失误所造成的损失承担无限赔偿责任,同时还要对其他合伙人或员工的低能力或者主观故意或失误所造成的损失承担连带赔偿责任。下表列示了公司与合伙两类组织原型在内部权责分配方面的主要差异。

公司与合伙内部权责配置的主要差异

组织原型	决策权配置	收益分配方式	风险(债务)承担方式
公司制	以股权为基础的 配置	薪酬制	有限清偿责任
合伙制	共同决策+委 托执行	利润分享	无限清偿责任+连带 清偿责任

四、事务所转制、组织原型差异与审计质量

一般来说,合伙制组织形式下的决策权配置和利润分享机制与风险共担机制之间的关系更能体现权责利对等的原则,以及薪酬分配与决策权配置的公平性,更能满足专业人员的高层次需求,对审计师的执业努力具有更好的激励效果。当前有关事务所转制对审计质量影响的研究多数是从法律责任视角展开,而忽略了转制前后决策权配置和剩余收益分配方式方面的差异对审计质量的影响。

1. 决策权配置差异视角。无论采用何种组织形式,事务所的决策权都应始终控制在专业人士的手

中^[5]。然而,以公司制为组织原型的事务所一般以股权作为决策权分配的基础,与事务所这一专业人士联合体的本质特征不符。以公司制为组织原型的事务所中,出资多的股东更有决策权,具有较强专业能力的执业审计师可能并不是出资多的股东,从而可能会出现事务所决策权与审计师的专业能力倒置的现象。执业审计师要承担由自身执业带来的风险,但如果其在事务所内没有决策权,就意味着风险与责任严重不对等,从而严重影响审计师在执业过程中的判断和决策,进而对审计质量产生不利影响。另外,拥有较大决策权的股东很可能因为自身不具备专业能力或者不参与执业过程而做出错误决策,或是与执业审计师沟通后再做出决策。这不仅不符合“让听见炮声的人做决策”的原则,还可能由于决策中的信息不对称以及代理问题而导致决策失误。

审计师是提供审计服务的主体,其专业胜任能力、执业审慎性以及努力程度是审计质量提高的最重要保障。在以合伙制为组织原型的事务所中,一般不存在外部出资人身份的股东,其重大合伙事务由全体合伙人共同决策,而将具体业务决策权授予从事实际执业活动的审计师。审计师个体对于事务所执业价值的贡献程度存在差别,需要在审计师共同决策的基础上对能力和资历较高的审计师进行权威激励^[13]。2007年中注协发布的《会计师事务所内部治理指南》明确提出:“事务所内部治理应当以‘人合’为基础,尊重注册会计师的智力劳动和专业价值,充分发挥专业和知识在事务所内部决策和管理中的主导作用。”这样一种以合伙人拥有同等权力为基础的共同决策与委托执行(合伙事务)相结合的机制,有助于降低事务所运营与业务执行过程中的代理成本,从整体上提高事务所的运营效率和审计质量。

在以合伙制为组织原型的事务所中,决策权为全体合伙人所共同拥有,在权责配置、执业行为与职业责任等方面实现了有效统一,有助于提高执业效率与审计质量。具体来说,在以合伙人拥有同等权力为基础的共同决策与委托执行(合伙事务)相结合的机制下,审计质量的提高路径主要表现为:一是事务所内重大事务共同决策机制凸显了审计师权利、义务和责任的对等性,有利于满足专业人士的工作成就感与高层次自我实现需求,促使其根据业务性质与行业特点做出理性决策。二是共同决策机制有助于建立良性合伙文化,使得审计师之间在协商共赢的基础上实现有效合作,共同推动事务所审计执业

质量的提升。三是审计师在共同决策的过程中能够有效进行有效沟通,从而增进彼此之间的信任与合作,进而提高整个团队的审计效率与审计质量。四是在重大事务共同决策的原则之下,事务所一般将具体事务的决策权赋予执业审计师,这有助于发挥审计师的执业积极性,进而带动整个团队不断提高审计服务质量。

2. 收益分配方式差异视角。在以公司制为组织原型的事务所中,收益分配主要采用结构工资制为基础的薪酬制,未将审计师自身的业务质量纳入分配机制,不利于审计师执业积极性的提高。利润分享是合伙制组织形式的最重要特征^[12],当企业生产对关键性人力资本的依赖性不断增强且人力资本较难控制时,利润分享可作为一种协调人力资本的治理手段^[14]。《会计师事务所特殊普通合伙协议范本》(2011)规定了合伙人参与利润分享的三种方式:按出资比例分享利润、平均分配利润、按约定比例分享利润。按约定比例分享利润方式中,合伙人的执业年限、专业胜任能力、业务开拓能力、业务质量等因素是重要的比例约定基准。而非合伙人的管理人员的薪酬则采用高浮动的计酬方法,浮动幅度与其业务质量、管理水平、业务拓展能力等挂钩。

在以合伙制为组织原型的事务所中,合伙人之间平等地拥有剩余收益的分享权,因而能够自觉地提高执业努力程度,发挥主观能动性并审慎执业,有利于提高事务所的审计服务质量。具体来说,审计师参与利润分享对提高审计质量的促进作用主要表现在以下几个方面:一是事务所剩余收益的共享机制能激发审计师的投资热情,有助于审计师知识资本水平的整体提升,进而促进审计服务质量的提高。二是剩余收益的共享机制有利于激发审计师的工作热情,提高其审计执业努力程度,通过激励来规避团队执业中的偷懒问题。三是剩余收益的共享机制使得专业人士组成利益共同体,可有效增进审计师之间的交流与合作,促进审计执业效率和审计质量的提升。四是剩余收益的共享机制可激励事务所全体成员自觉地监督其他成员的执业行为和工作质量,在有效合作的基础上形成互相监督的氛围,从而为审计质量的提高奠定良好基础。

3. 风险承担方式差异视角。在以公司制为组织原型的事务所中,作为股东的执业审计师享有完全的有限责任保护,仅需以出资额为限对共同债务承担有限清偿责任。公司制下的事务所治理与风险承

担方式对于提高审计质量存在如下几个制约因素:一是对于合伙企业的共同债务,股东仅以出资额为限承担有限责任,这淡化了审计师的风险意识,不利于审计师执业审慎性的保持,无法保证审计质量。二是在审计失败的情况下,对审计师的有限责任保护同时也意味着对债权人权利的侵害,不利于维护资本市场秩序,也会对事务所及注册会计师行业的声誉产生负面影响。三是有限公司制事务所要求出资人数量在50人以内,股东人数的限制降低了作为知识型员工的审计师的职业期望,也限制了事务所的规模扩张,会对事务所的品牌声誉建立与审计质量提高产生不利影响。

在以合伙制为组织原型的事务所中,在审计师共同决策与利润公平分配的基础上,还存在合伙债务与经营风险的连带承担机制,即事务所内全体合伙人对由于个别人员工作失误所造成的损失承担连带责任。合伙人承担联合责任的范围,既包括员工工作失误所造成的财产或声誉损失,也包括潜在的法律诉讼所带来的风险。在风险与责任的约束下,审计师将更加有动机提高执业审慎性,努力工作并通过“干中学”提高职业胜任能力。合伙债务与经营风险的连带承担机制,不仅能使审计师提高自身的努力程度与职业审慎性,还有助于增强其监督其他审计师执业行为的动机。建立和完善合伙债务与经营风险的连带承担机制,能向客户传递高质量审计服务的信号,有利于事务所业务的开展,是维护事务所声誉、实现合作共赢目标的重要保障。

在以合伙制为组织原型的事务所中,作为合伙人的审计师所享有的有限责任保护,仅限于其他合伙人由于重大或故意过失而形成的合伙债务方面,法律责任与债务承担风险都较大。对于执业过程中自身过失或渎职行为造成的损失或产生的债务,过错合伙人需要承担无限责任。这意味着执业合伙人是以个人财产及职业声誉为担保进行审计活动,会对合伙人的执业行为产生很大的约束力,促使其提高执业审慎性,认真权衡每一笔业务的收益和风险,将风险意识贯穿于审计业务的始终,扎扎实实地做好风险评估与业务质量控制工作,发现被审计公司财务报表所存在的问题并督促其整改。而在合伙债务与经营风险的连带承担机制下,对非故意或者非重大过失造成的合伙企业债务以及其他债务,每个合伙人都有义务按债权人的要求清偿债务,而且不是以出资额为限,还可能追索到合伙人的个人财产。

合伙债务与经营风险的连带承担机制,不仅能促使全体合伙人不断提高执业水平与业务能力,更有效地识别和控制审计风险,还能促使每个合伙人都有很强的动机来监督其他审计人员的执业行为,从而在审计执业团队中形成相互监督的氛围,实现执业过程中的“全员风险控制”,通过寓激励于监督之中来促进审计质量的整体提升。

五、结语

作为注册会计师行业做强做大战略规划的一项重要制度安排,大中型事务所的特殊普通合伙转制工作已产生良好的经济和社会效益。有关事务所转制的审计质量提高效果研究,大多从外部法律约束视角单独展开分析,而对事务所转制所引致的治理结构变化的系统性分析极度匮乏。事务所特殊普通合伙组织形式的确立,是以中注协为制度创业者主体,以欧美有限责任合伙组织形式为镜鉴的组织形式创新。公司制与合伙制作为事务所转制前后的两种基本组织原型,在决策权配置、剩余收益分配和法律责任承担等内部权责分配方面均存在系统性差异。

在以合伙制为组织原型的事务所中,收益分享和决策权配置机制与风险承担机制之间的关系更能体现权责利对等的原则,也更能满足审计师作为专业人士的高层次需求,对审计师的执业行为具有很强的激励效果。事务所特殊普通合伙转制后,在审计师权责配置、执业行为与职业责任等方面实现了有效统一,剩余收益的共享机制有助于激发审计师的工作热情,将具体事务的决策权赋予执业审计师有助于其执业积极性的发挥,而风险承担机制的约束更使审计师有动力遵守财经法规与职业道德、有效识别和控制审计风险、提高审计质量。本文在比较公司制与合伙制两类组织原型内部权责配置机制差异的基础上,对组织原型变革前后事务所审计质量提高的机理做了系统分析,揭示了不同治理结构下的激励与约束机制对审计师行为的影响,有助于深化对审计质量提升机理的理论认识。

主要参考文献:

- [1] 蒋尧明,唐衍军. 事务所转制、法律风险与审计质量[J]. 商业经济与管理,2015(12):61~68.
- [2] 孔宁宁,李雪. 制度环境、会计师事务所转制与审计质量[J]. 审计与经济研究,2016(2):33~41.
- [3] 黄敬昌,林斌,赵静. 会计师事务所转制对审计质

- 量的影响机制研究——基于市场感知的证据[J]. 审计与经济研究,2017(2):73~79.
 - [4] 朱小平,叶友. 会计师事务所法律组织形式的企业理论观点——为什么应采取合伙制而不应采取有限公司制[J]. 会计研究,2003(7):42~45.
 - [5] 余玉苗,陈波. 资产特征、治理结构与会计师事务所组织形式[J]. 审计研究,2002(5):27~31.
 - [6] 吕峰,张仁江,云乐鑫. 组织原型、创业领导力与科技创业企业成长路径及内在机理研究[J]. 科学与科学技术管理,2016(6):99~111.
 - [7] Greenwood R., Hinings C. R.. Understanding Strategic Change: The Contribution of Archetypes [J]. Academy of Management Journal, 1993(5): 1052~1081.
 - [8] 黄洁莉. 英、美、中三国会计师事务所组织形式演变研究[J]. 会计研究,2010(7):65~72.
 - [9] Navis C., Glynn M. A.. How New Market Categories Emerge: Temporal Dynamics of Legitimacy, Identity, and Entrepreneurship in Atellite Radio, 1990-2005 [J]. Administrative Science Quarterly, 2010(3):439~471.
 - [10] Ocasio W., Mauskapf M., Steele C. W. J.. History, Society, and Institutions: The Role of Collective Memory in the Emergence and Volution of Societal Logics [J]. Academy of Management Review, 2016(4):676~699.
 - [11] Perkmann M., Spicer A.. How Emerging Organizations Take Form: The Role of Imprinting and Values in Organizational Bricolage [J]. Organization Science, 2014(6):1785~1806.
 - [12] Levin J., Tadelis S.. Profit Sharing and the Role of Professional Partnerships [J]. Quarterly Journal of Economics, 2005(1):131~171.
 - [13] 蒋尧明,唐衍军. 会计事务所的执业特征、智力资本与治理机制——基于进入权理论视角的研究[J]. 当代财经,2016(10):109~118.
 - [14] 陈和,蒲惠荧,隋广军. 利润分享:一种协调人力资本的治理手段[J]. 管理学报,2012(4):529~534.
- 作者单位:1.华东交通大学经济管理学院,南昌330013; 2.江西财经大学会计发展研究中心,南昌330013