

会计师事务所

组织形式的经济学

思考

王荔钦 吴锦凤

厦门大学会计系 厦门天健华天会计师事务所

我国现行的会计师事务所(以下简称事务所)只有合伙制和有限责任制两种组织形式。其中,合伙制事务所主要是新成立的事务所,有限责任事务所多为脱钩改制而来。所以,我国事务所组织形式的选择是有其深刻历史背景的。本文将以审计责任为基点,结合特定的经济背景,尝试从经济学角度对事务所组织形式的选择加以探讨。

一、脱钩改制与有限责任制

事务所的脱钩改制工作开始于1997年,当时挂靠于各行政单位的事务所处于一种“乱办、乱管、乱执业”的混乱状态中。于是,财政部和中注协规定,事务所必须于1999年底完成在人员、财务、业务、名称等方面的脱钩工作,改制成为自主经营、自担风险、自我约束、自我发展,独立承担经济法律责任的社会中介机构。这无疑是有利于增强注册会计师的审计风险意识,提高审计质量的重大举措。

根据1993年《注册会计师法》规定,事务所可以采用合伙制与有限责任制两种组织形式。然而,我国改制后的事务所,绝大多数都选择了有限责任制。这种对有限责任的偏好,是有其深刻的历史和现实原因的。下文将从三

个角度进行论述:

1. 规避风险的“路径依赖”

人类的任何一种行为或思想均都有迹可循,即存在“路径依赖”。改制前的事务所自身所承担的风险是极其有限的,一般只是受到行政处罚,最严重的莫过于吊销事务所的营业执照。在这种管理体制下,事务所和注册会计师风险意识极其淡漠。于是,当财政部和中注协要求事务所脱钩改制时,早已习惯了规避风险的事务所和注册会计师纷纷选择了有限责任制这种组织形式也就不不足为奇了。

2. 实现初始缔约成本最小化

合伙制意味着合伙人必须对事务所的债务承担连带责任,所以人力资源对合伙制事务所的重要性不仅体现在各合伙人应具备相当的专业技能和执业经验,而且合伙人的个人品德、声誉等也是组建合伙制事务所时应考虑的关键因素。而事务所脱钩改制时,注册会计师,特别是有从事证券、期货资格的注册会计师较稀缺。在这种情况下,要选择具有一定专业技能和执业经验,同时声誉、品德良好的注册会计师无疑是十分困难的。这种对合伙人的“高要求”必然带来缔结初始合伙契约的高成

本。相比之下,在有限责任制下,事务所和注册会计师承担的风险有限,同时它对注册会计师的能力、品质及相互之间能否产生“协同效应”的要求并不太高,因此,有限责任制事务所更容易以较低的缔约成本建立起来。

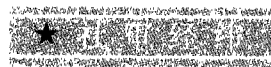
3. 理性经济人的必然选择

从本质上说,事务所符合经济学中理性人的假定。事务所及注册会计师在遵守审计准则的前提下,会努力提高自身效用。因而,在既定审计收费情况下,他们就会在审计成本、质量之间做出权衡。这时,审计风险无疑是一个重点考虑的对象。在中国经济正处于转轨的特殊时期,至少有以下两点影响着注册会计师对审计风险的判断:(1)公司治理结构不完善。在我国上市公司中普遍存在严重的“内部人控制”,这就造成了内部控制通常难以有效发挥其应有的作用,于是加大了审计的固有风险和控制风险。(2)行政干预的负面影响。中国的上市公司多由国企改制而来,为了使国有企业顺利上市、配股,事务所承受着企业管理当局和当地政府的的双重压力。在充当企业财务报表的“化妆师”的同时,事务所同样清楚地意识到,经营业绩差的上市公司迟早要暴露其真实面目,事务所是难逃干系的。基于上述考虑,作为理性人的事务所在组织形式的选择上,必然会倾向于有限责任制。

二、审计责任与合伙制

从上文中我们可以看出,有限责任制在某种意义上“保护”了注册会计师及事务所,使他们免于陷入无限责任的风险中。然而,值得我们思考的一个问题是:事务所一味地拒绝承担风险是否真的有利于审计职业的发展?如果我们承认审计作为一项职业而存在,那么,就不能忽视其“公共服务”的本质及所应承担的社会责任。莫茨和夏拉夫在《审计理论结构》中指出“…审计只有接受这些社会责任,才能确认它作为一项职业的地位。”在合伙制下,合伙人必须对事务所的债务承担连带责任,较之有限责任制,合伙制更能体现审计职业的本质。具体体现在:

1. 有利于提高注册会计师及事



务所的独立性

独立性可谓是注册会计师行业的灵魂,如果审计人员不独立于被审客户,审计职业就失去了提供鉴证服务的社会职能。现有的审计失败已越来越多是由于审计人员与客户管理当局“共谋”行为造成的,这无疑严重地损害了注册会计师的独立性。

当事务所采取合伙制时,伴随而来的就是无限责任。无限责任对“共谋”的影响可以从两个方面进行解释:一方面,无限责任加大了“共谋”的成本。在我国,大多数有限责任事务所的合伙人每人平均出资不过几万元,当“共谋”的收益大于其成本时,就容易发生“共谋”行为。无疑,合伙制所担负的无限责任能对注册会计师主观上的“共谋”倾向起到一定的约束作用。另一方面,事务所的“共谋”行为并不一定都是始于自愿,然而现实情况是审计业务的委托人和被审对象往往都是企业的管理当局。当审计业务由管理当局决定并支付审计费用时,“发现并揭示重大错误和舞弊行为”对管理当局而言,在某种意义上就成了“不可置信威胁”。而事务所采用合伙制以加大自身审计责任这一举动,就是一种将“发现并揭示重大错误和舞弊行为”这一“不可置信威胁”转为“可置信威胁”的“承诺行动”。因为若注册会计师屈从于管理当局或地方政府的压力,就可能遭受更大的损失。所以,合伙制为事务所减少共谋行为,保持独立性提供了较强的约束力。

同时,从社会公众角度而言,他们更可能将事务所采用合伙制组织形式的行为,视为事务所愿意承担更大审计责任的信号,进而相信其会尽力保持实质上的独立性,以客观、公正的执业态度出具审计报告。因而,合伙制对事务所保持形式上的独立性功不可没。

2. 有利于实现“团队工作”的帕累托最优

从理论上说,事务所与企业所有者之间存在着委托—代理关系,事务所的所有合伙人就构成了一组代理

人。由于每个合伙人的努力程度及边际贡献具有不可观测性,所以事务所同样面临着团队工作中的“搭便车”问题。当事务所采用合伙制时,“团队惩罚”对所有合伙人而言就意味着巨大的或有威胁。也就是说,只要一个合伙人的工作导致审计失败,所有的合伙人将对其导致的经济后果负责,对事务所的债务承担无限连带责任。这样,每个合伙人都由于害怕承担无限连带责任而不得不选取帕累托努力水平,于是,帕累托最优就可能作为纳什均衡出现。

三、其他组织形式

在西方国家,事务所还有两种类型:有限合伙制事务所和个人事务所。我国财政部条法司会同中注协于2001年11月12日,组织了会计界、执业界及法律界专家就《注册会计师法(修订草案)》(征求意见稿)进行了探讨。其中,事务所的组织形式问题倍受关注。下文主要对有限合伙和个人独资两种组织形式进行简要分析。

1. 有限合伙制——最优折衷的选择

有限合伙制会计师事务所是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承担无限责任,合伙人之间不互相承担连带责任。许多人认为有限合伙同时具备合伙制和有限责任制的优点,既有利于加大事务所的民事责任又有利于事务所规模的扩展。但其是一种最优的,抑或是权衡审计风险后一种“趋利”的折衷选择,我们认为这一点是值得商榷的。诚然,有限合伙仍然对合伙人具有一定的约束力——每个合伙人都必须对个人执业行为承担无限责任。但是,很重要的一点是,合伙人之间的相互监督和约束被大大弱化了,进而很可能被推论为相应地降低对自己的执业要求和减轻自己的职业责任,而职业责任乃是职业地位的根基。所以,有限合伙并非无懈可击的,当我们拟采用有限合伙制时,不能不考虑其可能造成的负面影响。

2. 个人独资型——一种有益的补充
个人事务所是由具有注册会计师

执业资格的个人独立开业,并承担无限责任的一种企业组织。这是一种在注册会计师职业发展初期常采用的组织形式。它之所以后来被合伙制所取代其主导地位,是由于个人独资所固有的规模小、资金不足、承受风险能力弱等特点。但是,它具有天然的优势——责任明确,必须承担无限责任,这些都有利于提高审计的职业地位。而且大量中小企业的涌现所带来的对会计代理、税务咨询等非审计业务日益增加的需求,也为个人独资所开辟了良好的细分市场。

四、结语

每一种组织形式都有其存在的合理性,但这并不意味着它们可以任意选择。从理论上而言,合伙制是最能体现审计责任,因而它代表事务所组织形式的终极取向。有限责任制虽然有利于扩大事务所发展规模,但其对审计责任的规避与审计职业存在一定的不相容。有限合伙制作为上述两者的结合体,有结合两者之长的本意,但也并不是无懈可击的。个人独资有自己的优势和特定的服务范围,却难摆脱其固有的局限性。

不容忽视的一点是:事务所组织形式的选择是与特定的经济背景紧密相连的。就我国目前发展状况而言,要求事务所实行合伙制是有一定困难的。首先,注册会计师的执业环境并不乐观,如大多数上市公司没有良好运行的公司治理机制和内部控制。再则,合伙制下合伙人及事务所承担的风险可能远超过其承受能力,一旦出现审计失败,由于缺乏注册会计师执业责任风险保险制度,将直接威胁事务所的生存。所以现阶段,我们首先应借鉴和总结深圳实行有限合伙的做法,大力扩展其实施范围,促进事务所组织形式实现从有限责任向有限合伙的过渡。同时努力改善注册会计师的执业环境,加快相关的法规制度建设,在条件成熟的情况下,考虑推广合伙制的可能性。我们还应当适当鼓励发展个人事务所,以满足中小企业在会计、税务代理等非审计鉴证业务方面的需要。

(本文编辑 玉笋)