

会计师事务所有限责任制 功能、缺陷及有限责任的相对性

蒋品洪

(浙江东阳荣东联合会计师事务所 浙江东阳 322100)

【摘要】与合伙会计师事务所相比,有限责任会计师事务所可以保护股东免于为他人的行为承担连带责任,有利于推进会计师事务所做大做强。但股东有限责任不是绝对的,为了克服有限责任制的缺陷,鼓励股东谨慎执业、提高审计质量,在审计侵权行为中有过错的股东应当承担连带责任。

【关键词】会计师事务所 有限责任 连带责任 侵权责任 有限责任相对性

一、问题的提出

根据组织形式不同,我国会计师事务所分为有限责任会计师事务所(有限公司)、合伙会计师事务所(合伙企业)两种。会计信息严重失真导致的社会审计高风险和当前审计执业环境的不理想,使得会计师事务所处于随时可能被追究民事赔偿责任的危险境地,而有限公司中股东以其认缴的出资额为限对公司承担责任(即股东有限责任)无疑对注册会计师有巨大的吸引力。实际上,当前我国会计师事务所绝大多数是采用

有限责任制的,其余小部分会计师事务所虽然采用了合伙制,但一般是由于其暂时达不到有限责任会计师事务所的设立条件,选择合伙制只是暂时的过渡性举措。

目前我国会计师事务所执业质量不容乐观,行业主管部门每年进行执业质量检查后都通报了一批不谨慎执业甚至与被审计单位串通舞弊的会计师事务所和注册会计师,注册会计师被追究刑事责任的案件也时常发生。无论是实务界还是理论界,似乎一致认为有限责任制是审计质量不高的罪魁祸首

可供出售金融资产分为债务工具和权益工具,在对其进行处理时,要特别关注减值转回的会计处理问题。债务工具减值转回时冲减资产减值损失,应按原确认的减值损失,借记“可供出售金融资产——公允价值变动”科目,贷记“资产减值损失”科目;但可供出售金融资产为股票等权益工具投资的,减值恢复的会计处理是借记“可供出售金融资产——公允价值变动”科目,贷记“资本公积——其他资本公积”科目。可供出售金融资产针对债务工具这种情况,在进行减值处理时,摊余成本和账面价值不一定是一回事。除可供出售金融资产外,其他金融资产或负债的摊余成本即其账面价值。

四、金融资产摊余成本与账面价值的关系

金融资产的摊余成本是在实际利率法下产生的计量属性,某些情况下,它是核算对象的公允价值,且是计算实际利息收入的基础。资产或负债的账面价值,是企业按照相关会计准则的规定进行核算后在资产负债表中列示的金额,对于计提了减值准备的各项资产,其账面价值就是其账面余额减去已计提的减值准备后的金额。

一般情况下,金融资产或负债的摊余成本等于其账面价值。持有至到期投资的摊余成本就是账面价值。摊余成本的概念应用于金融资产(负债),在金额上等于账面价值,摊余成本或账面价值均不属于《企业会计准则——基本准则》规定的五种会计计量属性之一。

但也有摊余成本不等于账面价值的特殊情况,主要分为

以下两种:①以公允价值计量的金融资产。可供出售金融资产等以公允价值计量的金融资产,若其公允价值仅仅是暂时性下跌,那么计算其摊余成本时,不需要考虑“公允价值变动”明细科目的金额,此时摊余成本不等于账面价值。可供出售金融资产分为债务工具和权益工具,在对其进行处理时,要特别关注减值转回这种情况。债务工具减值转回是冲减资产减值损失,权益工具减值转回通过“资本公积——其他资本公积”科目处理。可供出售金融资产针对债务工具这种情况,减值处理时摊余成本和账面价值不一定是一回事。除可供出售金融资产外,其他金融资产或负债的摊余成本即其账面价值。②贷款。已经计提减值准备的贷款,摊余成本也不等于账面价值,因为其摊余成本要加上应收未收的利息。因此,摊余成本与账面价值的区别在于:摊余成本用于金融资产(负债)的后续计量,体现按实际利率法摊销的动态过程,表示在每期摊销后的余额;账面价值注重各资产或负债相关账户与备抵账户在某一时刻的数量关系。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 财政部.企业会计准则——应用指南 2006.北京:中国财政经济出版社,2006
3. 武玉清,宋丽娟.不同计息方式下实际利率法的应用.财会月刊,2009;29

首,提出合伙制(包括普通合伙和特殊的普通合伙)应是我国会计师事务所组织形式的发展方向。在立法实践上,《深圳经济特区注册会计师条例》(2007)第15条规定“会计师事务所的组织形式为合伙会计师事务所”,第96条规定“现有的有限责任会计师事务所应当逐步改制为合伙制会计师事务所”,率先摒弃了有限责任制;《注册会计师法(修正案)》(征求意见稿)对有限责任会计师事务所规定了较高的设立条件(如拥有50名以上注册会计师等),有很明确的抑制有限责任制的意图。笔者认为,任何一项制度都不可能是十全十美的,有限责任制也不例外,当前我们需要客观、辩证地认识和充分发挥有限责任制的制度价值,并注意克服其缺陷,树立股东有限责任的相对性等新理念。

二、有限责任制的制度功能及缺陷

有限责任制的制度价值是为股东提供责任限定的保护,与合伙制相比,采取有限责任制有利于推进会计师事务所做大做强。①如果采用普通合伙的组织形式,合伙人需要对其他合伙人行为造成的债务承担无限连带责任,那么新合伙人对入伙前合伙企业的债务也要承担无限连带责任,这意味着合伙企业规模越大、成立时间越长、合伙人越多,合伙人承担无限连带责任的可能性越大。因此仅仅从责任形态上看,普通合伙会计师事务所很难吸收优秀注册会计师入伙。②《合伙企业法》(2006)创设了“特殊的普通合伙”组织形式,虽然该组织形式中合伙人对其他合伙人在执业活动中因故意或重大过失造成的合伙企业债务不承担无限连带责任,但是合伙人对其他合伙人在执业活动中非因故意或重大过失造成的合伙企业债务以及合伙企业的其他债务应承担无限连带责任。注册会计师执业的复杂性以及执业过程中职业判断的大量存在决定了很难区分普通过失和重大过失,甚至也很难区分故意和过失,而且该组织形式致命的缺陷是合伙人过错程度越高,其他合伙人就越不用承担连带责任,债权人获得补偿的程度就越低。对债权人来说,将合伙人的过错认定为普通过失就可以要求全体合伙人承担连带责任;对有过错的合伙人来说,认定为普通过失可以不用独自承担无限连带责任。从而导致债权人和有过错的合伙人之间存在共同利益。为了增加偿债能力,无论是债权人还是有过错的合伙人,都会倾向于将重大过失认定为普通过失,甚至在诉讼中会有意相互佐证其过失为普通过失,从而损害其他合伙人的利益。因此,特殊的普通合伙组织形式仍然不能完全克服普通合伙组织形式下合伙人需承担无限连带责任的缺点,还容易引起合伙人内部责任认定上的矛盾。

虽然法律法规规定注册会计师执行业务必须由会计师事务所统一接受委托、收取费用、委派工作组和出具审计报告,会计师事务所统一管理执业标准、质量控制等,但是在实务中普遍存在股东(合伙人)各自为政的现象,基本上每个股东(合伙人)都可以代表会计师事务所执行业务,这在合伙会计师事务所中就可能出现合伙人需对他毫不知情的其他合伙人行为导致的债务承担连带责任这类情况,这是很不公平的。另外,当前大多数会计师事务所在报酬分配上都采用业务提

成的方式,完成业务越多的股东(合伙人)取得的报酬也就越高,有部分股东(合伙人)就因此放松对业务质量的要求而唯利是图、草率执业,有的甚至为了谋取当前利益而故意出具不实审计报告。在合伙会计师事务所组织形式下,只要有一个合伙人不注重执业质量,由于合伙人之间承担无限连带责任,则其他合伙人再注重执业质量也没有价值,这样就可能导致两种结果:一是全体合伙人都放松对执业质量的要求,并因此获得心理上的公平感;二是造成内部矛盾甚至会计师事务所的解体。

采取有限责任制的组织形式,可以保护股东免于为他人的行为承担连带责任,也就是说只要自己无过错,就不需要对会计师事务所债务承担连带责任,这是有利于吸收优秀注册会计师入股加盟、推进会计师事务所做大做强的。但是有限责任制虽然保护了股东,却相对忽略了对债权人的保护。

有限责任制在客观上可能促使股东放松对执业质量的要求,在不执行必要的审计程序和获取充分、适当的审计证据的情况下就出具审计报告,甚至故意不执行必要的审计程序、隐瞒已发现的重大错报、迎合被审计单位不正当要求而出具不实审计报告等。有限责任使得因使用不实审计报告受到损害的债权人(即审计报告使用者)得不到充分的赔偿,这不仅对债权人是不公平的,在客观上也为股东不合格执业行为提供了保护伞、不利于督促股东谨慎执业和提高审计业务质量。有些股东执行审计业务时,对审计质量和审计责任毫不关心,仅仅满足于在形式上实施一些审计程序(如在实施函证程序中明知被询证者提供虚假回函而仍然将询证回函作为有效证据处理,或者任由被审计单位选择被询证者和收发询证函,或者将被询证者提供不符信息的询证回函从底稿中抽掉等)、满足于填制要素完整的审计工作底稿(如摘抄被审计单位账面记录形成存货监盘的审计工作底稿等),实质上是故意不执行必要的审计程序或者故意出具不实审计报告。可以说,当前审计质量低下的重要原因之一是股东认为自己承担的是“有限责任”,所以有恃无恐。

三、有限责任的相对性

理论界和实务界对有限责任制的口诛笔伐以及股东敢于故意出具不实审计报告,都是基于对有限责任绝对化的错误认识。笔者认为,有限责任制虽然有缺陷,但是该缺陷是也是可以有限责任制的制度框架内部解决的,解决的方案就是明确有限责任的相对性,而不应该是对有限责任制的根本否定。

王利明(1995)指出:在各国公司立法和司法实践中,有限责任并不是绝对的,而只是一个相对概念;有限责任在适用中应该考虑到各种特殊的、例外的情况,其并不意味着在任何情况下股东都只以其出资额为限对公司的债务负责,也并不意味着公司的债权人在任何情况下都不得要求股东承担超过其出资额的责任。《公司法》第20条规定:公司股东滥用公司法人独立地位和股东有限责任,逃避债务,严重损害公司债权人利益的,应当对公司债务承担连带责任。这从法律上规定了法人人格否认制度,也正说明有限责任是相对的。

有限责任制度是《公司法》等企业组织法规定的商事规则,适用范围是公司等企业的商事活动(“商”的主要含义是“交换”或者“交易”,表现在法律关系上是合同关系)。股东设立公司的目的是开展正常的生产经营活动,而不是侵犯他人合法权益,有限责任体现的是股东不需对公司正常生产经营活动形成的债务承担连带责任。毫无疑问,公司的侵权行为肯定不属于商事活动,侵权行为形成的债务是不受股东有限责任的约束的。因此,要讨论有限责任的相对性,必须将公司的债务区分为合同之债和侵权之债,将公司的债权人区分为合同之债权人(自愿性债权人)和侵权之债权人(非自愿性债权人)。

会计师事务所的自愿性债权人可以分为两类:执行注册会计师业务形成的债权人(业务委托人)和其他债权人(如购买商品、购建固定资产等活动形成的债权人)。非自愿性债权人是指因为会计师事务所审计侵权行为而受到损害的审计报告使用人(第三人)。对自愿性债权人(以业务委托人为例)来说,其委托会计师事务所执行业务时是明知会计师事务所组织形式的,选择合伙制或者有限责任制的会计师事务所是其自主决策,其债权可以通过要求股东个人提供保证或者实物抵押等来担保,甚至也可以选择委托有限责任会计师事务所执行业务。另外,业务委托人考虑的也不只是组织形式和赔偿能力,更为重要的是注册会计师的胜任能力和职业道德。在当前审计市场为买方市场的情况下,会计师事务所迫于生存压力,无疑会极力维护业务委托人利益和与之维持良好的合作关系,极少出现违约现象。因此,无论会计师事务所是否采用有限责任制,一般都不会损害自愿性债权人的利益。退一步讲,即使会计师事务所的侵权行为损害了自愿性债权人的利益,自愿性债权人也可以通过法律途径予以维护和救济,而且对于股东滥用有限责任逃避债务的,还可以利用法人人格否认制度追究股东的民事责任。

与一般公司的主要债权人是自愿性债权人相比,会计师事务所的主要债权人是非自愿性债权人(因审计侵权行为而受到损害的第三人)。会计师事务所是营利性的企业组织,其先天弱点是依赖被审计单位的业务委托生存,常常面临发现被审计单位财务信息有重大错报却迫于压力不能披露的尴尬局面,但是审计意见会直接影响第三人的经济决策,会计师事务所在法律上需要对使用审计报告的第三人负责,因此会计师事务所的非自愿性债权人保护是个比较突出的问题。对此,最高人民法院专门出台了《关于审理涉及会计师事务所审计业务活动中民事侵权赔偿案件的若干规定》(法释[2007]12号)司法解释,明确了会计师事务所需对因合理信赖或者使用不实审计报告受到损失的第三人承担侵权赔偿责任,确定了过错推定原则,提出了注册会计师在审计过程中保持必要职业谨慎的要求,规定了故意出具不实审计报告的会计师事务所与被审计单位承担连带赔偿责任等等,对维护第三人合法权益具有重要意义。但是其缺陷也是明显的,在责任承担主体上还是固守“一元论”标准,没有明确规定执行审计业务的股

东应该对侵权之债承担连带责任。

从法律规定上看,会计师事务所是依法设立并承办注册会计师业务的机构,法律法规规定会计师事务所的股东必须是符合一定条件的注册会计师,股东必须在会计师事务所专职执业,审计报告必须经主任会计师(或其授权的副主任会计师,均为股东)签名盖章,这些规定决定了会计师事务所的股东和业务执行者是重合的,非股东注册会计师(雇员)不能独立出具审计报告,会计师事务所的业务特别是审计业务都是由股东控制的,会计师事务所执行业务实际上是股东执行业务。从实际情况看,注册会计师设立会计师事务所是承办业务的需要,会计师事务所只是股东执行注册会计师业务的工具,是股东谋取利益的工具。因此,股东应该对自己故意或者因过失出具不实审计报告行为所造成的损害承担责任。

对股东而言,无论是在什么组织形式的会计师事务所中执行业务,被审计单位的错误或舞弊导致的重大错报总是客观存在的,审计风险和审计准则不会因为会计师事务所的组织形式不同而不同,对同一审计业务均适用相同的标准,执行相同的程序、获取相同的审计证据和得出相同的审计结论,其法律责任自然也应该相同,这才是符合公平原则的。也只有这样,才能促进股东保持职业谨慎、降低审计风险和提高审计质量,促使股东积极购买职业保险及加强业务学习、提高职业胜任能力,并以此增强审计报告使用者的信心和提高审计报告的公信力,维护社会公共利益和投资者的合法权益,促进社会主义市场经济的健康发展。

对非自愿性债权人来说,会计师事务所不实审计报告属于自己没有过错又无法预防的侵权风险,如果因为股东有限责任的适用而得不到完整的赔偿,不但不公平,而且让人产生很不安全的感觉,还会降低其对审计意见的信任度、产生对审计制度价值的怀疑。

会计师事务所股东在下列情形下应该对非自愿性债权人承担无限连带责任:①股东担任审计项目负责人时因过错出具不实审计报告的;②股东担任复核人(或主任会计师)时对项目负责人疏于质量控制而出具不实审计报告的;③股东有义务对其他股东的过错行为加以制止而未尽职的,例如在股东会讨论和表决审计问题时采取无所谓的态度,或者解决项目组内部争议时渎职、不尽力等。

主要参考文献

1. 王利明.关于公司有限责任的相对性.光明日报,1995-03-04
2. 郑英龙.合伙企业有限责任否认与非自愿性债权人的保护.现代法学,2009;2
3. 马英林.我国现阶段会计师事务所组织模式研究.金融论坛,2005;7
4. 赵学刚,李云婕.论有限责任公司的法律规制——以有限责任公司的适应性为中心.甘肃政法学院学报,2006;5
5. 袁碧华.有限责任的扩张与限制——以有限责任向中小企业的扩张为视角.现代法学,2009;1