

会计师事务所内部利益分配机制研究

彭剑君(博士) 刘家松

(中国社会科学院财贸经济研究所 北京 100836 中南财经政法大学会计学院 武汉 430074)

【摘要】完善会计师事务所内部治理,关键在于解决会计师事务所相关利益主体的利益分配问题,利益分配机制是会计师事务所内部治理最核心的内容。本文在分析我国会计师事务所内部利益分配现状的基础上,借鉴西方会计师事务所的成功经验,构建有中国特色的会计师事务所内部分配机制。

【关键词】会计师事务所 内部治理 股权结构 利益分配

随着中国注册会计师行业进入做大做强、加速国际化发展的新阶段,会计师事务所内部治理机制逐渐成为人们关注的热点问题。会计师事务所内部治理机制主要包括组织形式、股权结构、合伙人分配制度、合伙人控制制度、内部制衡、专业人员分配制度、质量控制制度以及组织文化等八个方面。这八个方面都与会计师事务所内部的利益分配存在直接或者间接的关系。可见,完善会计师事务所内部治理,关键在于解决会计师事务所相关利益主体的利益分配问题,利益分配机制是会计师事务所内部治理最核心的内容。只有建立合理的内部利益分配机制,会计师事务所做大做强的目标才能够实现,从

而从容应对会计服务市场的国际竞争。

一、现行会计师事务所内部利益分配机制存在的问题

1. 劳资利益分配比例失调。目前我国会计师事务所的主要管理岗位和业务部门的负责人基本上由股东或者合伙人担任,董事会成员和高级管理成员几乎完全重合,即所有者与经营者合而为一。而且,我国会计师事务所在分配机制和薪酬机制上并没有考虑到会计师事务所“人合”与“资合”相结合的两合特征,利润分配时仍与一般企业一样以“资合”为主要依据。对于智力资本的投入缺少量化指标衡量,多数情况下由主任会计师独自作出决定,缺乏客观统一的标准。这在我国会计师

费列支渠道问题,应再分别按使用部门设置账户;如果管理上需要考查固定资产使用情况,则应同时按使用情况即生产经营用、非生产经营用、未使用、不需用设置账户。对不提折旧的已提足折旧继续使用的固定资产以及按照规定单独估价作为固定资产入账的土地,应单独设置账户。

(2) 固定资产卡片。固定资产卡片中应在原有栏目基础上增加反映减值准备计提情况、进项税额抵扣情况的内容,即应增加“已提减值准备额”、“进项税额抵扣额”等栏目。

2. 固定资产折旧计算表的设计。为便于根据折旧费计算不可抵扣的进项税额,也应按进项税额是否已抵扣分别填制固定资产折旧计算表,其格式相同,以“进项税额已抵扣固定资产折旧费计算表”为例,如表2所示。

(1) 固定资产明细账户。应按进项税额是否已抵扣分别设置进项税额已抵扣固定资产明细账户和进项税额未抵扣固定资产明细账户。二者格式一致。以前者为例,其格式如表1所示。进项税额已抵扣固定资产不包括房屋、建筑物,属于运输设备类的小轿车、摩托车和游艇,以及小规模纳税人所有固定资产。进项税额未抵扣的固定资产包括小规模纳税人的所有固定资产,一般纳税人未取得增值税发票的固定资产,增值税改革前取得的所有固定资产,增值税改革后取得的房屋、建筑物以及属于运输设备类的小轿车、摩托车和游艇等。

表2 固定资产(进项税额已抵扣)折旧费计算表

使用部门及固定资产类别	固定资产月初原值	月折旧率	折旧额

表1 进项税额已抵扣固定资产明细账户
使用部门(使用情况):

年	月	日	凭证号	固定资产类别				合计
				动力设备	工作机器	运输设备	……	

主要参考文献

1. 财政部,国家税务总局.关于全国实施增值税转型改革若干问题的通知.财税[2008]170号,2008-12-19
2. 国务院.增值税暂行条例.国务院令 第538号,2008-11-10
3. 财政部,国家税务总局.增值税暂行条例实施细则.财政部 国家税务总局令 第50号,2008-12-15
4. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006

事务所股权结构高度集中的情况下显然有失公允。这种情况在“一股独大”的小型会计师事务所尤为突出。

2. 收益与风险不对称。会计师事务所收益与风险的不对称主要表现在两方面:①注册会计师的有限收益和无限责任之间的不对称。在我国,无论采取哪种会计师事务所组织形式,剩余控制权和与之紧密联系的剩余收益索取权都归出资者所有。普通注册会计师的主要收入来源于工资、奖金和提成。但是当发生审计失败时,世界各国都规定了注册会计师要承担相应的责任。这种风险和收益不对称的制度安排,不利于激发注册会计师的工作热情和创造力。②股东或合伙人的有限责任和无限收益之间的不对称。在有限责任公司制下,股东以出资额为限承担有限责任,而享有无限的收益。在这种风险承担机制下,出资人出资越少,预期收益越大,股东机会主义的心理作用也就越大。

3. 绩效考核制度不完善。我国会计师事务所主要是以各合伙人所持股份为基础进行分配的。为了激励合伙人开发市场和客户的积极性,一些会计师事务所制订了专门的市场开发激励办法,如按收入提成或按部门利润池进行初次分配,而各部门通常由1~3名合伙人分管。因此,最终由在会计师事务所所有合伙人按股份比例分配的利润占会计师事务所收入约5%~10%左右。通常,国内会计师事务所没有设立专门的合伙人绩效评价标准体系和独立评价制度,主要是以财务指标的测算核实为基础,分配相对简单。

以股份为基础的分配机制一方面使得一些能力低、贡献少但是持股比例较高的合伙人获得较高的收入,纵容了其逃避责任和搭便车的心理。另一方面,对于那些能力强、贡献多但是只有较少持股比例的合伙人而言,这样的分配方式显然有失公平,可能会挫伤他们的积极性,同时还容易造成会计师事务所业务骨干的流失,对会计师事务所业务质量的提高等均会产生不良影响。

4. 缺乏定期考核晋升制度。在国内,会计师事务所员工的薪酬制度主要采用的是固定工资加提成、固定工资加奖金两种模式,固定工资水平相对稳定,晋升主要依据员工工作能力、工作表现、工作年限。但是,许多会计师事务所没有制定定期考核晋升制度,或有制度也未能很好执行。从总体上看,多数会计师事务所员工固定收入部分比重较低,定期考核晋升制度不完善,或未能有效实施,合伙人或部门经理对员工弹性部分的收入拥有较大的控制权,分配透明度不高。

5. 股权过度集中。因自身发展的特殊性和受到组织形式局限性的影响,我国会计师事务所的股权结构存在诸多不利于国际化发展的问题,主要表现为股权过度集中,在2008年中国注册会计师协会公布的百强会计师事务所名单中,合伙人(股东)人数最多的为46人,合伙人(股东)人数在20人以下的占63%;40人以上的只占3%;在张立民、刘剑萍(2007)的调查中,38.46%的会计师事务所股东在5人以下,只有15.84%的会计师事务所股东人数在25人以上。从总体上看,我国会计师事务所的股权集中程度很高。

6. 会计师事务所股东(合伙人)独享事务所剩余利润的

分配权。现代企业理论认为:剩余控制权由经营者享有,剩余索取权由股东和经营者共同享有,以此充分调动所有者和经营者的积极性,以使企业利润达到最大化。在会计师事务所内部,由于人力资本的特殊性,其并不都是企业的合伙人,但他们实际上拥有着会计师事务所的剩余控制权,实行有限责任公司制的会计师事务所税后利润用于弥补亏损和提取公积金后,按股东的持股比例或者股东约定的比例参与分配,非出资人不参与这些利润的分配。会计师事务所一般员工获得的固定工资和提成类报酬作为费用部分在税前扣除,他们并不享有剩余索取权,因此这种剩余控制权就会成为一种“廉价控制权”。

二、西方会计师事务所内部利益分配机制的经验借鉴

1. 有限责任合伙制的组织形式。目前,国外大型会计师事务所普遍采取有限责任合伙制。有限责任合伙制减少了伴随组织规模扩大造成的日益严重的合伙人之间的代理问题,在股份相当分散的基础上,管理合伙人的权利得到强化与集中,组织管理的效率得到保障。在有限责任合伙制下,由于出具不实或虚假报告的注册会计师承担无限责任,会计师事务所及其他合伙人只承担有限责任,因此它能够将利益、风险、自我约束有机结合起来。有限责任合伙制有效地减少了合伙人所承担的风险,合伙人之间合理的风险承担也就使其之间的利益分配更加公平。

2. 分散化的股权结构。国外的会计师事务所股权结构的特点是股权的分散化。例如,澳大利亚“六大”会计师事务所的合伙人最少的为151人,最多的为248人。由于审计工作的高度专业性和审计过程中存在信息不对称的问题,因而必须从制度上保障审计质量控制的有效性,而分散的股权可以使更多各级审计质量监控的负责人将个人利益与会计师事务所利益紧密地联系在一起,从而增加了自觉进行质量控制的动力。同时,众多合伙人拥有的信息权利可以有效防止个别人对信息垄断所造成的决策错误与失误。

3. 有效的绩效考核制度。美国会计师事务所设定的薪酬制度充分体现了对注册会计师的专业尊重,同时兼顾市场开发与业绩因素,一般包括以股份为基础和以绩效为基础两类。大多数会计师事务所的分配兼顾这两方面的因素,也就是“混合基础”。会计师事务所在设计绩效考核指标时,考虑的因素主要有职责履行、专业贡献、业务开发、工作表现等。规模较大的会计师事务所通常有不同类别的合伙人制度安排。其内部设有全权合伙人和权益合伙人两类,不同类别合伙人的收益分享份额不同。另外,合伙人的薪酬还与所负责的部门、团队的工作绩效有密切关联。采取这样的分配机制,一方面避免了一些能力低、贡献少但持股比例较高的合伙人搭便车偷懒的现象发生,同时又可以使那些能力高贡献多但持股比例较低的合伙人得到更多的激励,激发其开展业务的积极性,并且能在会计师事务所内部形成较为良好的竞争氛围,合伙人之间的利益分配更加公平,最终有利于会计师事务所整体实力的提升。

4. 民主的内部晋升制度。晋升与奖励是最有力的激励因

素。在国外,会计师事务所员工的报酬主要是薪金,各级员工的薪金标准有明确规定并相对稳定,通过定期绩效考核决定每个员工的级别升迁,借助升迁提高薪酬水平,实现激励作用。“创新、进取、机敏、关怀、诚实、信任”成为今天安永会计师事务所文化的核心。安永为每一位员工提供事业发展空间和职位升迁机会,正是优秀的人才和强烈的团队精神造就了今天的安永。德勤的企业文化主要是遵循“发展无止境”的格律,只要有能力,就可以获得升迁的机会。

三、我国会计师事务所内部利益分配机制的构建

构建我国会计师事务所的利益分配机制,可以借鉴国外会计师事务所利益分配方面的经验,主要从以下几个方面对会计师事务所现有利益分配制度加以改进。

1. 以按劳分配为主、按资分配为辅。会计师事务所不是一般的“资合”企业,而是在“资合”基础上的“人合”、“智合”企业。会计师事务所的劳动过程主要是智力投入,体现在注册会计师凭借其执业资格并运用专业知识、经验和职业判断为客户提供高质量服务上。在会计师事务所每一项具体的投入产出过程中,投入的主要是注册会计师的智力劳动,很少有货币资本或其他形式的实体资本的投入,而产出的也是具体的智力产品,即注册会计师的审计报告、验资报告、咨询建议书等。可见,在会计师事务所这种实体的投入产出结构中,智力因素的权重占有很大的比例,智力资源构成会计师事务所最主要的资产。会计师事务所在制定分配政策时,要充分发挥以“人”为本的理念,按照各生产要素对会计师事务所发展和创造财富所起作用的大小确定分配比例。会计师事务所制定员工薪酬制度时应考虑工作岗位、执业资格、专业素质、业务能力以及学历资历等因素。

2. 采用以绩效为基础的利润分配制度。绩效的考核可以是客观指标(如客户数量、审计收入),也可以是主观评价(如工作态度、技术能力),或者两者兼而有之。设计绩效考核指标时,考虑的因素应当主要包括职责履行、专业贡献、业务开发、工作表现、审计质量等。建立以绩效为基础的利润分配办法,同时建立综合考虑审计质量与业务数量的绩效考核办法,既可以形成对高层管理人员的有效激励,避免搭便车行为和会计师事务所内部因分配不公而激化矛盾,又可以避免会计师事务所内部形成各自为政的局面,从而化解内部矛盾,促进会计师事务所健康、稳定发展。

3. 推行有效的内部晋升制度。借鉴国际“四大”会计师事务所的经验,建立与内部质量控制相结合的岗位责任制度和能上能下的晋级制度,对员工的薪金应有明确的规定并相对稳定,通过定期实施绩效考核决定每个员工的级别升迁,借助升迁提高薪酬水平,并且使奖金分配的数额在薪酬中所占比例具有较高的透明度,从而实现了对员工的激励作用。建议每年对各类人员的专业胜任能力按照岗位职责逐项对照检查,经过严格考核,连续三年符合晋升条件者均晋升一级工资。对专业胜任能力超过同岗同级、有特殊贡献的人员,经股东大会或全体出资人会议讨论可再升一级工资。这样一方面可以实现对员工的激励作用,在会计师事务所内部形成良好的竞争氛

围,另一方面也可以通过这种良性的竞争机制对会计师事务所现有的合伙人或者股东形成一定的压力,迫使那些能力低、贡献少的股东或合伙人努力提高自身业务水平。

4. 合理安排会计师事务所股权结构。当前我国有限责任制会计师事务所的股权集中度很高,在“一股一票”和简单多数通过的原则下,第一大股东对于重大事项的决策拥有绝对的控制权,从而控制了会计师事务所的实际运营。这种“一股独大”的股权结构,与产权多元化的潮流是相背的,不利于建立股东制衡机制,不利于增强中小股东的责任感,不利于会计师事务所通过灵活地开展业务来增强实力,从而提高参与国际竞争的能力。类似的情况同样也存在于合伙制会计师事务所中,部分主任会计师家长制作风严重,极大地挫伤了执业人员的积极性。因此,每个会计师事务所必须根据实际情况合理安排股权结构。

5. 会计师事务所一般员工参与剩余利润的分配。由于会计师事务所不同于一般的有限责任公司,“人合”的性质大于“资合”的性质,因此其不能仅仅根据出资人的股权比例进行税后利润分配。当出资额比例不能充分体现出资人在会计师事务所内所承担的责任、所作出的贡献时,可打破出资比例的限制,进行多种形式分配,但应在章程中约定或经过充分协商,增加非出资人的税后利润分配制度,每年从税后利润中划出一定比例,由出资人会议根据非出资人的业务能力、所作贡献、责任大小进行考核确定分配。为了稳定员工队伍,增加会计师事务所的凝聚力,可设置适合会计师事务所具体情况的期权股份制度,并参加税后利润分配。

6. 逐步采用有限责任合伙的组织形式。在我国,会计师事务所主要推行的是有限责任公司制的组织形式,主要特点就是股东以其投资额为限对公司债务承担有限责任,这样就形成了股东的无限收益与有限责任之间的不平衡,这种状况对会计师事务所的一般员工而言是不公平的,难以形成较强的认同感,同时也无法增强他们的责任感,对员工的工作积极性会产生极其消极的影响。积极推行国外一致认同的有限责任合伙制,首先要求合伙人对个人的执业行为承担无限责任,合伙人之间不承担连带责任。这样,一方面可实现风险与收益的平衡,低收益者低风险,高收益者高风险,使合伙人与非合伙人之间实现利益上的公平;另一方面也使合伙人之间的利益分配更加合理。

主要参考文献

1. 蔡文英. 国际化战略中我国会计师事务所内部治理与审计质量的提高. 财政研究, 2009; 1
2. 冯均科. 会计师事务所业务质量管理. 大连: 大连出版社, 2009
3. 刘燕. 会计师事务所的人力资本问题探析. 山东经济, 2007; 11
4. 深圳市会计学会编. 会计市场对外开放相关问题研究. 北京: 经济科学出版社, 2009
5. 谭红旭. 中国会计服务业国际化研究. 北京: 经济科学出版社, 2008