

基于 Salop 模型分析政府管制 对会计师事务所的影响

石恒贵(博士)

(重庆理工大学会计学院 重庆 400054)

【摘要】 本文建立 Salop 模型从一个全新的角度分析了政府管制对会计师事务所的影响机理。认为如果我国审计市场允许自由竞争的话,不仅会出现过多的会计师事务所,而且事务所之间会恶性低价竞争,因此需要政府进行适当管制。由此,提出以下建议:在我国现有的法律体系下,应加强行业自律和行业监管相结合的方式,倡导会计师事务所注重审计质量控制过程;加大各级注协对不正当低价竞争的检查力度。

【关键词】 政府管制 会计师事务所 Salop 模型

近年来,我国审计市场竞争激烈,会计师事务所低价揽客,甚至存在与客户公司串通舞弊的现象,审计质量极其低下,极大地损害了信息使用者的利益。2010年1月27日国家发改委和财政部联合发布《会计师事务所服务收费管理办法》,明确要求会计师事务所提供审计和验资服务的收费实行政府指导价。并且中注协还发布了《关于坚决打击和治理注册会计师行业不正当低价竞争行为的通知》(注协[2012]58号),要求各级注协将治理不正当低价竞争作为行业监管工作的重中之重。为此,本文建立 Salop 模型分析政府管制对会计师事务所的影响情况,为更好地理解我国审计市场竞争的特点及政府管制的有效性提供参考。

一、文献综述

目前,国内外研究审计市场的政府管制文献并不多。对于是否需要政府管制仍存在一定的争议。美国证券交易委员会(SEC)、国际会计师联合会(IFAC)、美国注册会计师协会(AICPA)认为初始审计的低价折扣会损害审计独立性,需要政府管制;郝玉贵(2004)、会计师事务所审计收费监管问题研究课题组(2005)、刘更新和蔡利(2010)也认为审计行为具有外部性、公共产品属性以及不可观测性,从而政府有必要对审计市场进行管制,以促进审计市场的有效运行;但王雄元和唐本佑(2004)却认为不应该对审计市场限制最低价。

同时关于政府管制的效果,也存在不同的看法。在不同的法律制度体系下,法律处罚力度大,审计师付出努力将会更多,审计质量将会越高(Ronald R. King 和 Rachel Schwartz, 1999; 宋衍蘅、肖星, 2012)。王良成、廖义刚、曹强(2011)认为,当前实行的政府低价管制实际上提高了

审计费用,激励了审计师,可能会提高审计质量。曹宇、赵莹(2004)探讨了审计监管与审计质量之间的关系,指出应通过政策导向提高信息透明度、辅助事务所建立自我质量控制程度来强化监管,以提高审计质量。而陆正飞、童盼(2003)则认为《公开发行证券的公司信息披露编报规则》第14号的通知这一监管政策没能有效提高审计质量。

综上所述,探讨政府管制对会计师事务所影响的文献并不多,对政府管制如何影响会计师事务所的机理和内在逻辑也未做深入研究。

二、政府管制对会计师事务所影响的理论分析

Salop 模型出现于1979年,它通过构建一个具有均匀消费者分布的圆形模型,起初用于解决线性城市模型不存在均衡解的问题,后来被广泛用于产业经济学研究中,例如用于研究除固定成本、进入成本以外没有“进入壁垒”的差异化产品价格竞争问题。蒲勇健(2006)就曾运用 Salop 模型对自由竞争能否带来最优的银行数目进行研究,认为自由竞争导致出现太多的银行,要进行适当的规制。因而本文借鉴 Salop 模型分析政府管制对会计师事务所的影响情况。

1. 基本假设。假设审计市场上,审计产品特征空间是一个周长为1的圆周,客户的偏好均匀分布在这个圆周上,市场内的会计师事务所将他们的产品特性定位在圆周上,于是圆周上的某个位置代表一个特定的会计师事务所。具体如下页图形所示。

由于会计师事务所在既定的服务产品空间上会寻求最大差异化,于是纳什均衡的结果是所有会计师事务所等距离 $1/n$ 分布在圆周上,相邻的两家会计师事务所之间

是最强的竞争者。

为了得到均衡解,假设在每一次博弈中,会计师事务所的固定成本 f 和边际成本 c 为常数,客户效用 U 不变。会计师事务所为使自己产品特性满足客户偏好而提供的审计服务差异化,其缔造差异化的单位成本为 t ,并为线性。



2. 会计师事务所行为分析。当审计市场中存在 n 家会计师事务所,他们服务特征间的差别距离是 $1/n$,且面向具有同一偏好的客户展开竞争。于是每家会计师事务所在定价时必须将其竞争对手(与客户相邻的另一家会计师事务所)的价格考虑进去,客户考虑购买的是能提供最大净剩余的服务。

假设会计师事务所 i 价格为 F_i ,与客户最邻近的另外一家会计师事务所的报价为 F_{i+1} 。对于偏好会计师事务所 i 服务特性距离为: $x_i \in (0, \frac{1}{n})$,会计师事务所 i 提供审计服务时,客户的剩余为:

$$V_i = U - F_i - tx_i$$

会计师事务所 $i+1$ 提供审计服务时,客户的剩余为:

$$V_{i+1} = U - F_{i+1} - t(\frac{1}{n} - x_i)$$

当 $V_i = V_{i+1}$ 时:

$$x^* = \frac{1}{2n} + \frac{F_{i+1} - F_i}{2t}$$

存在一个均衡的服务特性距离 x^* ,客户从两家会计师事务所购买审计服务无差异,此时会计师事务所 i 将吸引偏好与其产品特征距离 x^* 内的所有顾客,于是该会计师事务所的需求函数为:

$$q^* = 2x^* = \frac{1}{n} + \frac{F_{i+1} - F_i}{t}$$

会计师事务所 i 的利润为:

$$\pi_i = (F_i - c) \left(\frac{1}{n} + \frac{F_{i+1} - F_i}{t} \right) - f$$

同理,会计师事务所 $i+1$ 的利润为:

$$\pi_{i+1} = (F_{i+1} - c) \left(\frac{1}{n} - \frac{F_{i+1} - F_i}{t} \right) - f$$

对利润 π_i 和 π_{i+1} 最大化的一阶条件为:

$$\frac{\partial \pi_i}{\partial F_i} = \frac{\partial \pi_{i+1}}{\partial F_{i+1}} = 0$$

对称的 Salop 纳什均衡为:

$$F_i^s = F_{i+1}^s = c + \frac{t}{n}$$

3. 自由竞争均衡时的会计师事务所数量、收费。在允许自由进入的情况下,会计师事务所的边际利润为 0,即:

$$\pi_i(F_i^s) = \frac{t}{n^2} - f = 0$$

得到均衡条件下会计师事务所数量: $n^s = \sqrt{\frac{t}{f}}$

此时,会计师事务所的审计收费价格为:

$$F^s = c + \frac{t}{n^s} = c + \sqrt{tf}$$

基于传统的竞争理论,从产品价格角度分析:产业群中的会计师事务所越多,价格应该越低,但是如果严重低于正常成本,就会损害审计质量,进而危及我国注册会计师行业的健康发展,因此需要进行适当的政府管制。

4. 政府管制时的会计师事务所数量、收费。如果政府管制的目标确定为遏制低价竞争,提高审计服务质量,促使社会福利最大化,此时客户剩余和会计师事务所剩余之和最大。假设会计师事务所的边际成本、客户的效用不变,并且我们认为审计市场中客户的消费数量是有限不变的。由于 Salop 圆周周长为 1,每家会计师事务所均有左右两个区间的客户群,因此共有 $2n$ 个积分区间,那么市场上总的差异服务成本为:

$$T(n) = t \left(2n \int_0^{\frac{1}{2n}} t dt \right) = \frac{t}{4n}$$

社会最优时,客户总剩余和会计师事务所总剩余之和最大,即总固定成本和服务差异化的成本之和最小,此时最优会计师事务所的数量为:

$$n^a \in \arg \cdot \min_n \{ nf + T(n) \}$$

$$\text{得出: } n^a = \frac{1}{2} \sqrt{\frac{t}{f}} = \frac{n^s}{2}$$

此时,会计师事务所的审计收费价格为:

$$F^a = c + \frac{t}{n^a} = c + 2\sqrt{tf} = F^s + \sqrt{tf}$$

因而政府管制后,会计师事务所的数量将会出现一定的下降,且审计服务的价格也会出现一定的上涨,同时总固定成本和服务差异化的成本之和最小,社会福利最大。价格竞争固然是市场经济条件下的一种竞争现象,但是把价格压低到不足以支持必要的审计程序、损害质量的程度,则是“杀鸡取卵”的违法行为;过低的审计收费必定以减少审计程序、牺牲审计质量为代价,这不利于会计

中央税收收入审计预警研究

张玲(博士生导师) 朱婷婷

(湖南大学工商管理学院 长沙 410012)

【摘要】为建立中央税收宏观预警机制,本文立足于宏观审慎视角,以中央税收收入与经济周期的关系为切入点,从税收政策与税收征管两个角度提出新的审计预警研究思路。建立基于VAR的向量误差修正模型,利用脉冲响应函数探讨中央税收收入与经济周期的动态关系,结果显示中央税收收入呈现出顺周期的特征,表明税收政策无法实现对经济波动的逆向调节作用,对于税收政策的制定提出预警。另外,根据向量误差模型预测出下一年度的中央税收收入,预测效果较好,可以对税收征管工作实行目标差异预警,防止税收流失。

【关键词】中央税收审计 预警 经济周期

一、引言

审计监督是维护国家经济安全的重要工具,根据审计“免疫系统”理论,国家审计是国家治理这个大系统中一个内生的具有预防、揭示和抵御功能的免疫系统。其中预防功能占据首位,主要是指审计部门通过采取预警手段,及时发现影响经济社会系统运行中的苗头性、倾向性问题,主动或配合相关部门尽早采取预防措施,将问题消灭在萌芽状态。由此可见,预警功能是国家审计“免疫系

统”功能的核心。

从审计对象角度而言,中央财政收入是其中的重点部分,而中央税收收入又是中央财政收入的重要组成部分,因此建立覆盖中央税收收入的宏观、中观、微观三联动全面预警机制,对于审计充分发挥其“免疫功能”具有至关重要的作用。

截至目前,我国尚没有形成一套完整的税收预警理论体系来指导税收审计工作,因此本文的研究具有重要

师事务所提供真实可靠的审计信息;不正当低价竞争是制约当前行业发展的毒瘤,必须加以政府管制。

但是从理论上讲,政府管制最终会导致会计师事务所的数量下降为自由竞争时的一半。短期来看,会计师事务所的数量将略有下降、价格有所上涨,主要归功于我国鼓励大中型会计师事务所的兼并重组,形成几个本土的超大型会计师事务所,以维护我国社会的经济秩序和增加对国际会计师事务所的竞争力。但长期来看,随着我国审计市场的成熟,市场集中度会上升,中小会计师事务所可能退出这个市场,导致会计师事务所数量进一步减少。

三、结论与建议

通过建立Salop模型,本文从一个全新的角度分析了政府管制与审计质量的关系问题,结果发现:在我国审计市场上,如果允许自由竞争的话,不仅会出现过多的会计师事务所,而且会计师事务所之间恶性低价竞争较为明显,损害审计质量,为此需要政府进行适当的管制;政府管制后,短期内可能会出现会计师事务所数量略有下降,审计服务的价格也将会出现一定的上涨,但总固定成本和服务差异化的成本之和最小,社会福利最大。

因此对审计市场进行管制,设定审计收费最低价有助于遏制恶性低价竞争,并且在我国现有法律体系下,应加强行业自律和行业监管相结合的方式,倡导事务所注重审计质量控制过程,加大各级注协对不正当低价竞争的检查力度,提高会计师事务所因低价格、低质量审计而被追究的责任惩罚。

【注】本文系2013年重庆市教委人文社科基金“低价竞争、政府管制与管制效果”(项目编号:13SKL08)的阶段性成果。

主要参考文献

1. 郝玉贵.我国新兴独立审计市场失灵问题与监管研究.审计研究,2004;6
2. 会计师事务所审计收费监管问题研究课题组.会计师事务所审计收费监管制度分析及政策建议.会计研究,2005;3
3. 刘更新,蔡利.审计管制、审计责任与审计质量研究——基于法律标准不确定性影响的分析.审计研究,2010;3
4. 王雄元,唐本佑.审计回扣审计质量与审计监管.会计研究,2004;6