

文章编号: 1005-0523(2004)03-0040-04

中国独立审计市场有效竞争论说

胡小卓, 朱青, 刘玉梅

(湖南大学 会计学院, 长沙 410079)

摘要: 中国目前独立审计市场上的过度竞争降低了审计质量, 损害了社会公众利益, 因此倡导有效竞争日益迫切. 我们认为独立审计市场有效竞争是一种动态的、以审计质量为首要竞争规则、追求竞争效果和效率的竞争, 并以合理的市场结构和市场行为为基础. 实现独立审计市场有效竞争可以从市场结构、市场行为等方面着手.

关键词: 有效竞争; 过度竞争; 审计质量

中图分类号: TU201

文献标识码: A

1 问题提出与文献回顾

现实环境复杂性和竞争多样性促成有效竞争概念的提出. 有效竞争理论是现代竞争理论的第一个完整的理论体系(陈秀山, 2000). 后来的工业组织理论、最优竞争强度理论对该理论作了深入研究, 并得到了一些有效结论. 但“经济学家往往是通过研究产品市场来发展他们的理论, 因而这些理论不一定适用于服务市场. 服务市场不能被批发销售, 而且每一项服务产品在某种程度上是独一无二的……如果说存在着产品区分和价格差异十分明显而消费者又很少有机会报复的话, 那么独立审计市场可以作为最佳例证”(李树华, 2000). 因此对服务市场尤其是审计市场上的有效竞争探讨意义非凡, 它有益于“监管界、学术界、和会计职业界”.

1.1 问题的提出

审计市场上的竞争之于经济效率的促进作用勿庸置疑. 但竞争同样存在失灵之处(如过度竞争). “过度竞争非但不能导致社会福利的增加反而会造成独立审计市场的无序和混乱, 使得社会福利减少……独立性遭到损害……造成审计行业的混乱, 审计总体质量下降, 公众对会计师的信任程度

降低……很可能伤害社会公众的利益”(夏冬林、林震昆, 2003). 那么审计市场上何种的竞争是有效的? 有效竞争应具备哪些特性? 如何实现审计市场上的有效竞争? 本文尝试对这些问题进行探讨.

1.2 相关文献回顾

审计学对有效竞争几无涉及, 但经济学对该概念作了比较深入的探讨, 这里我们梳理的主要是经济学对有效竞争论述. Clark(1940)认为“可行的”、“有用的”、“起积极作用”的竞争即为有效竞争, 它是由“突进行动”和“追踪反应”两个阶段构成的一个无止境的动态过程的竞争. 有效竞争的前提是竞争因素的不完全性, 其结果是实现技术的进步与创新. Edward² Mason(1950's)指出: 所谓可行的或者有效的竞争就是能够保证和促进经济增长和技术进步的竞争. 这种竞争的基本特征是偏离完全竞争的均衡模式. 同 Clark 一样, 梅森也把市场不完善或垄断因素作为实现技术进步的前提条件. 他进而归纳了有效竞争的市场结构和效果基准. Bain(1950's)认为: 所谓可行的或者有效的竞争是能够带来有效市场结果或市场绩效的竞争, 它由此进一步扩展的定义还包括市场结构和市场行为模式, 这些市场结构和市场行为模式可以引致有效的市场结果或同它密切相关. Stephen³ Sosnick 评论了 50 年

收稿日期: 2003-09-25

作者简介: 胡小卓(1974-), 男, 江西上高人, 在读硕士研究生.

代末之前的所有文献,并依据标准的结构一行为一绩效分析范式概括了有效竞争的标准。康岑巴赫(1960's)提出最佳竞争强度理论,该理论是有效竞争理论对在德国的进一步发展,它试图说明在一定的市场结构下,可以使竞争强度达到最佳,因而竞争最为有效。康岑巴赫集中分析了市场竞争者的数量、市场不完善性与竞争强度的相互关系,确立了实现有效竞争的具体标准。

我国的经济学家和学者对有效竞争问题也作了相关探讨。如:王俊豪(1995, 1996, 2000, 2001)认为:有效竞争是规模经济和竞争活力相兼容的一种竞争状态,其协调点是合理界定规模经济和竞争活力的“度”,其协调目标是两者发挥的综合作用使社会经济效率极大化,有效竞争问题就是经济效率问题,有效竞争的实质就是追求极高的经济效率。李悦(1998)认为有效竞争即利用规模经济的同时又能维护竞争活力的竞争。丁宁生(1998)认为有效竞争从市场结构上看,是规模经济与竞争兼容的垄断竞争和寡占型市场结构,该市场结构既有利于发挥规模经济效益和专业分工效益,又有利于形成分层竞争的组织结构;从市场行为来看,有效竞争是一种政府组织政策下的企业集团或服务之间的竞争与协调有机结合的市场行为;从市场效果看,产业内部集团间的竞争使得市场机制能有效地配置资源。郭戎(1999)认为有效竞争更多的是指资源流动过程中竞争的有序性,并以获得正常利润和保持竞争活力为目的。陈秀山(2000)认为“在一个合理的市场结构和市场行为下带来积极的市场效果的竞争被视为‘有效竞争’”。张海如(2001)指出有效竞争是一种竞争收益大于竞争成本的竞争,是一种适度竞争,符合规模经济要求,是适度规模适度竞争的重合部分。曹建海更是在其博士论文《过度竞争论》(2000)中设计了我国产业有效竞争的标准。

显然,经济学界更多地借助市场结构一行为一绩效的分析框架,侧重从市场绩效来定义和探讨有效竞争。循此思路,我们认为审计市场有效竞争是指在合理的市场结构下,竞争主体之间为争取各自的经济利益所采取的相互抗衡各竞其能的市场行为和过程,并且该种竞争能够提高审计质量,促进审计创新(包括:审计技术、服务内容、审计模式以及事务所的组织形式创新等),并能给竞争主体带来竞争收益。

2 独立审计市场有效竞争内涵、判定与实现

2.1 内涵

1)独立审计市场有效竞争上以合理的市场结构和合理市场行为为基础的一种动态竞争。

竞争本身带有“抗衡”“争胜”等含义,是一个动态的过程。而“传统静态竞争理论仅仅说明了竞争过程的最终状态,而不能阐明竞争过程如何实现技术和产品、市场以及生产组织形式的创新,而这只能从竞争过程本身,即从内部得到解释”(陈秀山, 2000)。独立审计市场有效竞争注重竞争所致的竞争质量的提高,业务的创新和竞争收益的流入和形成。“提高”“创新”“流入”“形成”本身就是一个动态的过程。但任何市场活动都离不开市场这个大环境。独立审计市场上的有效竞争奠基于一一定的市场结构和市场行为之上。

2)独立审计市场有效竞争是以审计质量作为首要的竞争规则

在独立审计契约中,注册会计师接受企业所有者的委托向企业投入人力和物力(主要是人力资本)对经营者所出具的会计报表进行审计,发表意见,以获取审计费。审计对于需求者而言其服务的价值决定于利害关系人所预期的审计人员的独立性和职业能力,这两者构成了审计质量。在独立审计市场上,注册会计师的职业性质直接决定了独立审计市场上的有效竞争须以审计质量作为首要的竞争规则。竞争规则如被扭曲,不但会导致审计行业的“租值耗散”,而且会造成竞争无序和独立审计市场混乱,直至独立审计市场的萎缩和消亡。

3)独立审计市场有效竞争更注重竞争的效果和效率

从审计行业来看,独立审计市场有效竞争表现为一种公平竞争、有序竞争,既能带来竞争收益又能提高审计质量,前者体现为竞争的效果性,后者体现为竞争的效率性。从竞争个体来看,如果竞争成本大于竞争收益,那么则竞争主体将没有动力和能力参与竞争。而对于社会公众,如果这种审计市场上的竞争不能带来审计质量的提高,或者相反带来审计质量的下降,那么就会对审计产品表现出“理智的冷漠”。如果独立审计市场竞争不能带来审计质量的提高,那么该竞争就是“低效”甚至“无效”;如果竞争降低了审计质量,那么该竞争就是“恶性”的。

2.2 判定

参照梅森和索斯尼克的研究思路,我们尝试为独立审计市场的有效竞争设计如下标准以供参考.

1) 独立审计市场结构标准

- 有限的竞争者数量
- 独立审计市场上存在足够数目的买者,每一买者都不足以形成买方垄断审计市场
- 大型和小型事务所之间形成分层竞争的产业组织结构

2) 事务所的行为标准

- 市场上存在对高质量审计产品的自愿性需求和供给,且市场存在传递审计产品质量高低的信号机制,质量竞争能够取代价格竞争成为审计市场竞争中最主要的竞争手段
- 由于法律风险增强,以及事务所产权关系的明晰,不会存在事务所与客户的勾结行为
- 审计收费采取按质定价的收费方式
- 事务所在提供审计服务时勤勉尽职

3) 经济绩效标准

• 审计质量值得信赖,这是由于市场上存在对高质量审计服务的需求,同时市场透明度高,市场份额会自动向那些信誉好、服务质量高的事务所集中,市场集中度高.

• 事务所的审计过程是高效的,在能够实现审计目标的基础上最大限度的降低审计收费.

• 不存在招揽客户发生的资源浪费.

• 事务所的收费水平在弥补审计成本和预期损失费用的基础上能够为事务所带来正常水平的利润.

2.3 实现

产业组织理论认为:市场结构决定市场行为,市场行为决定市场绩效,要达到有效竞争的绩效,必须构筑合理的市场结构和形成合理的市场行为.这就是传统的结构—行为—绩效分析框架,借鉴该框架,我们认为要实现有效竞争,可以从独立审计市场结构、市场行为方面着手.

1) 培育寡占型的市场结构

有研究表明(Simunic, 1980; 余玉苗, 2000):寡占型的独立审计市场结构有利于有效竞争的实现.这是因为寡占型市场结构下的事务所规模较大,数量较少,一方面有利于扭转独立审计市场中审计服务供求双方力量的失衡,增强事务所抵制来自同行业价格竞争的压力;同时可以改变过度竞争市场结构下市场参与者众多,无法达成协议的状况,使竞争

主体之间在审计价格审计质量上达成某种“默契”,从而降低市场竞争的激烈程度,减少不规范竞争的出现.另外,寡占型的独立审计市场结构有利于事务所培养良好的风险、质量、品牌意识,最终形成审计市场的有效竞争.

我们认为培育寡占的审计市场结构应从三个方面入手.首先,提高审计市场的入场资格.对独立审计市场主体设定准入资格,在一定程度上,既可以保证注册会计师的入场质量,又可以人为地控制进入独立审计市场的主体的数量,使得有限的独立审计市场不致于出现“繁荣下的混乱”.所以,准入管制是一种可行的契约安排和职业监管制度(王善平,雷光勇,2001)和审计质量保持机制.同时,市场的准入资格高,将会向社会公众传递审计产品质量高,审计意见值得信任的信号.另外,提高审计市场的准入资格加大了事务所成本,减小了事务所的降价空间,保证了审计的最低成本,可以保证审计产品的最低质量.其次,应鼓励事务所进行合并与重组.合并与重组是逐步提高审计市场的集中度,培育寡占市场结构的直接有效途径.这种合并与重组实质上一种制度变迁,这种变迁应遵从市场经济性、自愿性等原则而不能搞硬性规定.最后,建立合理的退出机制,引导不合格的事务所退出审计市场.培育执业质量高、实力雄厚、信誉卓著的事务所.

2) 规范审计市场的竞争行为

通常,独立审计市场行为的内容包括:审计收费的定价、事务所的营销策略、事务所对人力资本的投资、采用何种竞争手段、如何调整和适应竞争对手的审计收费、审计服务的销售策略等.我们以会计事务所的竞争手段为例.在目前的审计市场上,事务所间的主要竞争手段是价格竞争,特别是“低价揽户”现象严重,事务所获得的审计收费不能够弥补审计成本,这不但直接损害了注册会计师的独立性和审计服务的质量,同时也导致审计市场上的“租值消散”.从长远来看,这是一种“两败俱伤”的竞争手段.以上的分析表明,审计质量注定应该是审计市场首要的竞争规则,这要求我们以审计成本确定审计收费,倡导市场定价,废除政府限价;审计质量要与审计收费挂钩;建立独立审计市场产品质量信号传递机制,披露审计收费;加大违规处罚力度;审计市场上,如果CPA犯了错而不承担责任,那么CPA即使没有合谋造假的嗜好,也有合谋造假的冲动,这就必须建立民事赔偿机制,让事务所为

其所犯之错,承担应受之责;同时加大违规处罚力度,笔者是赞成“乱世用重典”的。

3 结束语

审计行业的特殊性决定了其不能像普通服务行业那样依靠价格竞争来达到社会福利最大化。过度竞争损害事务所的独立性,进而影响到审计质量。而我国目前独立审计市场上,竞争存在种种不规范,执业质量存在普遍问题(李爽、吴溪,2002)。在借鉴经济学对有效竞争相关论述的基础上,我们提出独立审计市场有效竞争的涵义,并对此进行界定、分析,最后我们从独立审计市场结构和规范市场行为来对如何实现独立审计市场有效竞争提出我们的看法并且给出了一些建议。但正如经济学所认为的那样“有效竞争无论在理论上还是在操作上都具有局限性”但我们相信对该概念作相关界定和探讨,本身就是一个有益的开端——“它毕竟给出了制定的实施产业组织政策的出发点,因而有一定的现实意义”(曹建海,2000)。

参考文献:

- [1] 陈秀山. 竞争理论[M]. 北京:商务印书馆,2000.
- [2] 夏冬林,林震晨. 我国独立审计市场的竞争状况分析[J]. 会计研究,2003(3).
- [3] 李树华. 审计独立性的提高与独立审计市场的背离[M]. 上海:上海三联书店出版社,2000.
- [4] 郭戎. 有效垄断的含义及其对我国的现实意义[J]. 经济问题,1999,(4).
- [5] 王俊豪. 试论有效竞争[J]. 中南财经政法大学学报,1995.
- [6] 李悦. 产业经济学[M]. 北京:中国人民大学出版社,1998.
- [7] 曹建海. 过度竞争论[M]. 北京:中国人民大学出版社,2000.
- [8] 李爽,吴溪. 审计失败与证券独立审计市场监管——基于中国证监会处罚公告的思考[J]. 会计研究,2002,(2).
- [9] 王善平. 资本市场规模化中的独立审计机制创新问题研究[M]. 东北财经大学出版社,2002.
- [10] 雷光勇. 注册会计师资格确认保持的经济学逻辑[J]. 中国注册会计师,2001,(2).
- [11] 余玉苗. 我国上市公司注册会计师审计关系研究[J]. 审计研究,2000,(5).

Research on the Workable Competition of Chinese Independence Audit Market

HU Xiao-zhuo, ZHU Qing, LIU Yu-mei

(Accounting School, Hunan University, Changsha 410079, China)

Abstract: Excessive competition in the Chinese independence audit market reduces the audit quality and does harm to the interests of the social public. Therefore, it is an urgent thing for us to advocate the workable competition. we deem that workable competition of the independence audit market is a kind of dynamic competition which emphasizes on the principal rule—audit quality, is in pursuit of effect and efficiency of the competition and based on the rational market structure and market behavior. In order to realize the workable competition of the independence audit market, we can take actions from the aspects of the market structure and market behavior.

Keywords: workable competition; excessive competition; audit quality