

税务会计准则制定的序贯博弈

王 鹏

(安徽蚌埠市烟草专卖局 安徽蚌埠 233010)

【摘要】 本文首先诠释了税务会计准则的定义,然后抽象出税务会计准则制定博弈过程中的参与主体和矛盾因素,构建了税务会计准则制定的序贯博弈模型。

【关键词】 税务会计准则 产权制度 序贯博弈 中国特色

税务会计准则指的是《企业会计准则第18号——所得税》和未来有可能颁布的《企业会计准则——增值税》、《企业会计准则——涉税交易及事项的信息披露》等专门规范各税种的经济事项确认、计量和税务信息披露的会计准则。

新的税务会计准则的出台,是各种利益集团相互博弈的均衡结果,本文认为,研究税务会计准则的制定博弈,抽象出博弈的参与主体和矛盾因素,完全可以阐释税务会计准则所体现出的“中国特色”。

一、税务会计准则制定博弈

1. 税务会计准则制定博弈的驱动力分析。 税务会计准则属于产权制度的一部分,而交易费用是分析和评价产权制度优劣以及资源配置效率高低的基本依据。按照成本效益原则,如果执行新的税务会计准则带来的经济效益大于其成本,那么社会经济运行的总体交易费用就会下降;与此相反,如果执行新的税务会计准则带来的经济效益小于其成本,那么社会经济运行的总体交易费用就会上升。因此,新的税务会计准则的产生在于它能够将交易费用降到相对较低的水平,已颁布的税务会计准则是否能够存续取决于它是否能把交易费用保持在较低的水平上。

但是,交易费用对于经济社会中的不同利益集团而言有不同层次的差别,进一步来说,交易费用的成本分担机制是在不同利益集团的相互博弈中形成的。因此税务会计准则的变迁其实是不同利益集团在追求自身效用最大化的过程中相互博弈的结果。利益集团之间不断博弈,客观上形成一种任何集团不能任意选择的约束机制,这最终影响到税务会计准则的制定路径和所形成的“中国特色”。

2. 税务会计准则制定博弈的主体。 历史上,会计准则制定模式按照制定者身份的不同分为自发性模式、政府管制模式、民间职业团体模式和混合模式四种。我国的税务会计准则是由财政部制定颁布,应属于政府管制模式,其最大的特点是政府部门成为制定相应准则的强势代表,其他利益集团只能处于相对弱势地位。税务会计准则制定博弈中有两个参与主体,即政府和企业。

(1)强势博弈主体。目前财政部等政府部门,是设计和制

定税务会计准则的指定机构,更是税务会计准则制定博弈中的强势利益代表。一方面,政府掌握了强大的行政权力,在这种行政权力下,税务会计准则具备了对各种税务会计准则使用者的约束力,极大地避免了在应用实施上存在的对于某些涉税会计事项处理的争议;另一方面,在税务会计准则制定的博弈过程中,政府被抽象为一个具有“复杂人性”结构的行为主体,其既要服务于社会公众,又要谋求自身的利益,因为政府在代表社会公众利益的同时也会无形中提高自身的威望和执政效用。

(2)弱势博弈主体。税务会计准则制定博弈过程中的弱势利益集团,是指除政府部门外的其他利益相关者,主要指企业等经济涉税主体。在这个博弈过程中,一方面企业是税务会计准则的遵守者,另一方面,企业作为营利性经济主体,利润是关系企业存亡的生命线。随着市场经济体制和法律体制的逐步完善,企业作为税务会计准则制定博弈的参与者,会最大限度地争取在税务会计准则制定过程中的“话语权”,如赞助税务会计准则理论研究或影响税务会计准则委员会的参与代表等。

从政府角度来看,为使颁布的税务会计准则富有生命力并获得广泛的社会支持,就要征求税务会计准则使用者的意见和建议。所以,目前虽然企业只是税务会计准则博弈中的弱势参与者,但对博弈结果仍有一定的影响。

二、序贯博弈模型构建

1. 博弈参与主体。 本文建立的是一个有一定决策顺序的序贯博弈模型。在模型中我们运用公共选择理论,把政府监管的目的抽象为:适应社会公众的需要,运用各种宏观调控手段(包括法律手段、行政手段等)提高涉税企业运转效率,促进市场发育和经济发展。根据生产要素劳动供给理论,可以把企业的目的抽象为:在不招致社会公众非议的前提下,获取更多的效用,包括正常经营带来的经济效用和参与税务会计准则制定过程带来的节税效用。

2. 博弈前提。 首先由政府监管部门根据预期的支付和结果(可以通过分析国外类似情况并结合我国国情来推理)制定相关税务会计准则。政府部门制定税务会计准则时不仅要考

考虑到企业的效用水平,更重要的是应站在更广泛的社会公众利益角度考虑。因此,涉税企业的税率(T)受政府部门约束,涉税企业的收益函数 $M(T)$ 和税率共同决定企业的最大利润率(π)。

企业的税率和收益函数都是我们引入博弈过程的量化指标。基于利润率最大化考虑,企业必然要求降低税率,积极争取税务会计准则制定中的“发言权”。

3. 博弈分析。对于这个序贯博弈模型,本文用逆向递归方法来分析。首先分析涉税企业的选择,因为在税率的约束下,涉税企业的目标是找出自己的最大利润率,收益函数是涉税企业应对政府监管的反应函数。在这个目标下,涉税企业实现自身效用时: $\pi=TR-TC=M(T)-M \times T-C'$ 。其中: C' 是涉税企业与税率没有相关性的成本。所以,在政府监管下,企业的效用函数 $U=U(M, T)$ 。

一般来说,我们可以假设企业的收益函数和成本函数都满足连续性,税收函数遵守“拉弗曲线”规律,在最初的第一阶段上,由于避税效应的存在,企业利润随着税率的提高而呈现逐渐趋缓的增长趋势。由于瓶颈效应影响,超过一定点,在第二阶段的区域上,企业利润便会随着税率的提高而逐渐递减。对此,我们通过计算企业的利润函数对税率的一阶导数并令其等于0,求出在给定的税率下企业的最大利润率。即, $\pi'(T)=M'(T)-M=0$, T^* 的经济含义在于:企业利润最大化时边际收益 $M'(T)$,要等于实际的收益 M 。

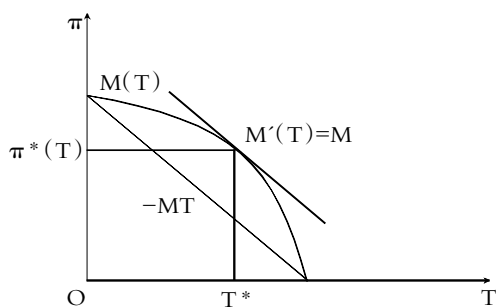


图1

从图1我们可以看出,切线斜率 $M'(T)$ 一定等于政府监管下企业的约束税率 T^* 。如果在图中做出企业的收益线的切线,则取得最大效用时收益线切线与成本曲线必然是平行的。在 $M^* \in \arg \max [M, T(M)]$ 处,企业成本线 $-MT$ 与企业收益曲线 $M(T)$ 之间的距离最大。

我们回到这个序贯博弈的第一阶段,即政府监管方面的选择。由于政府监管方了解企业的决策方法(完全信息的动态博弈的假设前提),因此,在制定税务会计准则时需要解决的决策问题是选择一个 M^* 能够满足企业的需要,使 $M^* \in \arg \max [M, T(M)]$,更要使得政府税收收入 $R(M^*)$ 取得较大值。给出政府监管下的企业得到的效用函数 U 的具体形式,我们就可以通过求解这个最优化问题找出企业效用最大化时的收益 M^* 。

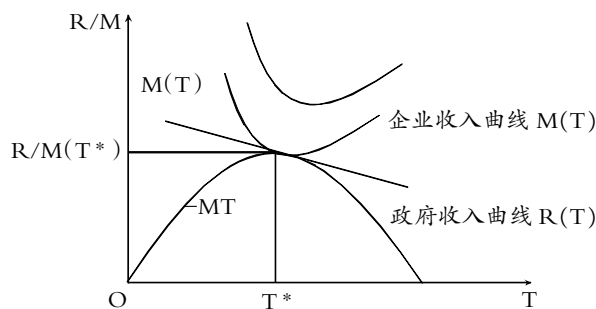


图2

如图2,政府税收收入曲线 $R(T)$ 反映税率 T 与政府税收收入 R 之间的函数关系。在 OT^* 区域,当税率提高时,税收收入随之增加,在 T^* 点上,税收收入 $R(T^*)$ 达到最大。超过 T^* 点的区域称为税率的“禁区”,在这个区域上,税率越高,税收收入越少。

企业收益曲线 $M(T)$ 表示税率与收益之间的函数关系,当企业税率较低时,企业收益较高;当企业税率较高时,企业收益较低。因此,在一定区域上,企业收益曲线 $M(T)$ 是税率 T 的递减函数。图2中越靠近右上方的企业收益曲线所表示的企业收益效用越高。

事实上,与政府收入曲线 $R(T)$ 相切的企业收益曲线 $M(T)$ 所对应的企业效用函数 $U=U(M, T)$,就是基于政府制定税务会计准则前提下涉税企业得到的最大收益。前已述及,该切点的横坐标 T^* 正是政府制定税务会计准则时选择的税率,而纵坐标是企业对税率 T^* 的最佳反应 $M(T^*)$ 。因此,这个博弈的均衡解就是 $[T^*, M(T^*)]$ 。这属于泽尔滕定义的一个子博弈精炼纳什均衡。

三、结论与启示

以往政府在制定相关法律法规时,较少考虑到社会公众的利益。随着社会的发展与进步,有关部门认识到,吸收受众的意见、引导力量相当的参与人进行博弈,有助于制定出高质量的税务会计准则。财政部在正式颁布《企业会计准则第18号——所得税》前,曾向企业界和理论界公布草案,充分吸取受众的反馈意见,并在少数试点企业进行实践,力使新税务会计准则具有充分的“群众基础”。

本文认为,虽然目前税务会计准则只有单一的《企业会计准则第18号——所得税》,但随着会计理论研究的不断细化、会计实务需求的不断增强,未来企业会计准则会更加完善,系统的税务会计准则出台是大势所趋。

主要参考文献

1. 王德礼,杜建菊.产权视角下的会计理论.合肥:合肥工业大学出版社,2006
2. 王则柯,李杰.博弈论教程.北京:中国人民大学出版社,2004
3. 李心源,戴德明.税收与会计关系模式的选择与税收监管.税务研究,2004;11