

广义会计信息系统论

厦门大学管理学院 曾爱民 南星恒

【摘要】 会计信息失真不仅是全世界会计学界研究的重点课题,也是各国政府着力解决的重大问题。本文在信息论和系统论的基础上,提出了广义会计信息系统论,分析了其在治理会计信息失真方面的作用,并对广义会计信息系统的要素、结构、功能以及重构与优化等进行研究。

【关键词】 会计信息失真 广义会计信息系统 重构 优化

真实、可靠的会计信息是一国资本市场有效运行和资源有效配置的重要条件。然而,各种各样的会计信息失真事件却是此起彼伏、愈演愈烈。笔者认为,目前之所以没有在会计信息失真的研究与治理方面取得实质性的进展,其中一个重要原因是没能运用系统论的观点来研究会计信息失真问题。由此,笔者在信息论和系统论的基础上提出了广义会计信息系统论,并对广义会计信息系统的要素、结构、功能以及重构与优化等进行建设性的理论研究。

一、广义会计信息系统论的提出和主要内容

当前,关于会计信息失真及其治理的研究文献可谓浩如烟海,研究的视角与观点亦是见仁见智、各执一端。比较典型的有公司治理模式、注册会计师审计模式、政府监管模式以及供需模式等。笔者认为,这些模式的一个共同缺陷是没能运用系统论的观点来分析和思考问题,因而得出的结论难免失之偏颇。笔者构建了如图1所示的一个广义会计信息系统,来完整地描述会计信息的生成与供给。

个由多方利益代表参与的动态合作博弈过程。高质量的会计规则是产生高质量会计信息的基础(刘峰、吴风、钟瑞庆,2004),会计信息失真首先与会计规则的质量不高相关(吴联生,2002),从而完善规则制定子系统亦是治理会计信息失真的开端。

然而,高质量的会计规则只有得到有效执行才能产生高质量的会计信息,故会计信息失真又与规则执行子系统紧密相关。规则执行子系统内含三个次级子系统,分别是狭义会计信息系统、内部控制次级子系统与公司内部治理次级子系统。企业的内部控制以及审计委员会、监事会、独立董事和激励约束机制等一起形成了企业会计信息生产的内部环境。狭义会计信息系统就是在各自不同的内部环境中运行的,不同的企业、不同的内部环境,必然会使会计规则得到不同程度的遵循,生产出不同质量的会计信息(刘立国、杜莹,2003;林钟高、吴利娟,2004;Beeks et al,2004;La Porta et al,1999;Peasnell et al,2000),所以狭义会计信息系统应连同其运行的环境共同构成规则执行子系统。

鉴证子系统的基本职能是对规则执行子系统所生成的会计信息进行鉴证,增强会计信息的可信性,引导社会资源的合理与有效配置。另外,鉴证子系统职能的发挥也会影响到会计信息供给系统(包括规则制定和规则执行两个子系统)内部的运作,促使会计信息供给系统自我完善,尤其能影响规则执行子系统对会计规则的执行态度与程度。

当鉴证子系统由于丧失其应有的职业谨慎性和独立性从而导致审计失败或审计合谋时,监管与惩戒子系统便成为会计信息失真治理的最后一道防线。该子系统由政府监管、公司外部治理和相关法律机制构成。监管与惩戒子系统不仅对规则执行子系统和鉴证子系统具有监管和惩戒的作用,还具有两个重要的反馈功能。一方面,它可以通过利益相关者的反馈来对规则执行子系统和鉴证子系统进行惩戒与监管,促使会计规则得到有效执行;另一方面,该子系统还可以通过利益相关者对信息的使用或政府的监管来发现会计规则中可能存在的问题与缺陷,进而反馈给规则制定子系统以进一步完善会计规则。

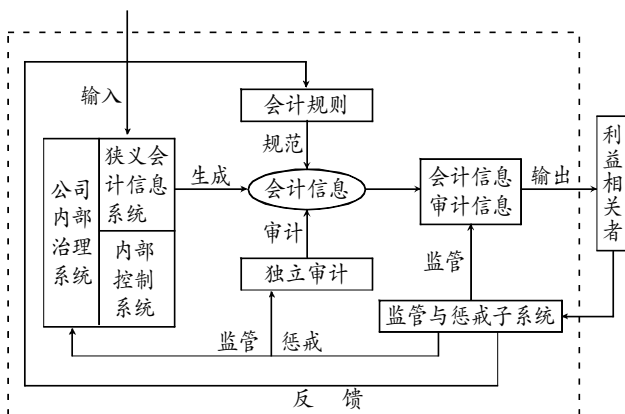


图1 广义会计信息系统

广义会计信息系统主要由四个子系统构成,它们分别是规则制定子系统、规则执行子系统、鉴证子系统以及监管与惩戒子系统。

会计信息的质量控制起始于规则制定子系统,规则制定子系统负责会计规则的制定工作。会计规则的制定过程是一

综合分析可知,广义会计信息系统的四个子系统浑然一体。各子系统在保证会计信息的真实性和决策有用性方面各有侧重,不可偏废,且相互作用、相互依赖,构成一个有机的整体。只有把它们相互联系地放在同一系统中研究,才有可能真正实现对会计信息失真的全面治理。

二、广义会计信息系统论提出的合理性

1. 从系统论的角度来看。在系统论中,系统是由相互作用和相互依赖的若干组成部分结合成的具有特定功能的有机整体。从系统的定义可以看出,系统应具有以下特征:

(1)集合性。系统必须由两个以上的组成部分构成。在广义会计信息系统里,系统由四个子系统构成。

(2)相关性。系统各元素之间具有相互作用、相互影响、相互依赖的关系。广义会计信息系统中四个子系统是相互联系的:规则制定子系统是广义会计信息系统的开端,对狭义会计信息系统的有效运行有直接的指导和规范作用;规则执行子系统是执行会计规则、生产会计信息的核心主体,它的健全性和有效性直接影响到会计信息的质量;而鉴证子系统对会计信息的鉴证可以实现委托代理契约关系的均衡(Watts, 1997);至于监管与惩戒子系统,其对整个系统而言的重要性则是不言而喻的。由此可见,虽然四个子系统相互独立,但彼此之间又相互影响。正是因为系统具有如此特性,才使我们看问题不仅仅局限在一点上,往往忽略一个要素就会造成全局的崩溃。

(3)整体性。系统绝不是各个部分的简单拼凑,尽管每一个组成部分之间相互独立,但它们却是一个有机的整体,缺一不可。没有规则制定子系统所制定的会计规则,规则执行子系统中会计信息的生产就失去了依据,变得漫无目的;没有监管与惩戒子系统作保证,虚假会计信息可能就会泛滥成灾。

(4)层次性。任何一个系统都由若干个层次构成,有子系统、大系统和特大系统等不同层次的系统。高层次系统是由低层次系统构成的,高层次包含着低层次,低层次从属于高层次。高层次作为整体制约着低层次,又具有低层次所不具有的性质。低层次作为构成部分受制于高层次,但却也有自己的独立性。广义会计信息系统的构建也正体现了系统理论的层次性原理。

(5)开放性。开放性是系统固有的性质。广义会计信息系统作为系统而存在,则其系统边界外的环境就会通过边界与系统进行物质、能量和信息的交换。当然,其中最为重要的是信息的输入与输出。

由以上分析可知,广义会计信息系统具有系统应该具有的一切特征。同时,广义会计信息系统的这些特征也提醒我们,在思考问题的时候,要运用系统的、科学的方法,否则就要走弯路,甚至会带来严重的后果。这正是广义会计信息系统论提出的系统理论依据。

2. 从信息论的角度来看。所谓信息,就是人们能够识别的,具有新内容的消息。而信息论就是关于信息的本质和传递规律的科学,主要研究信息的计量、发送、传递、变换、接收和储存(常青,2000)。信息论把系统运动过程当作信息流动过

程,建立起各种信息模型来考察客观对象,通过对信息流程的分析和处理,达到正确认识系统运动的目的。

从会计信息的运动过程出发,会计信息的提供可以作为一个系统来考察。与交易与事项相关的信息,由会计这一系统依据一定的规则加工变换(确认、计量、记录、报告)为决策有用的信息。会计信息的获取、整理、加工、传输的过程和结果反映出经济活动的原貌。因此,审计人员可以通过审查会计资料来鉴证企业报告的合法性、公允性以及会计处理方法的一贯性。

同时,把会计看作一个信息系统,它应满足信息使用者的决策需要,因而信息系统应具有不让信息失真的功能(裘宗舜,1996)。通过研究信息使用者的需求,从信息披露着手,利用反馈机制重复作用于系统,改造要素的联系,可以重构会计信息系统,以充分满足决策要求。

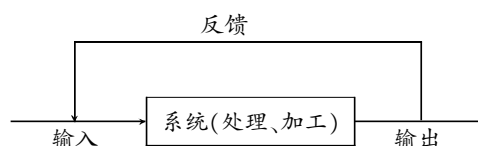


图2 一般系统的反馈机制

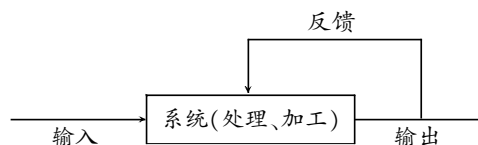


图3 会计信息系统的反馈机制

一般系统的反馈机制如图2所示,通过将输出的偏离情况反馈到输入,再调整输入,从而优化输出,表现出系统与周围环境的息息相关。但会计作为一个信息系统,欲实现其“保真”功能,其反馈机制应如图3所示。若输出的会计信息失真,则通过相应的反馈机制,而不是直接调整输入信息,因为系统输入的是企业经济交易产生的客观信息,不能随意人为调整,否则就是在制造信息失真,真正能够和应该做的是健全与完善会计信息系统(包括四个子系统)自身。比如,根据环境的变化,规则制定子系统应及时修改会计规则,使其更能如实反映企业经济活动的真相(葛家澍、黄世忠,1999;吴联生,2002)。显然,会计作为信息系统,欲实现其“保真”功能,则信息的生产与提供只能在一个广义的系统中进行。

三、广义会计信息系统的重构与优化

1. 重构与优化广义会计信息系统的一个可能视角是,从系统的整体性出发,实现系统整体结构与功能的优化。根据系统优化原理,最优要素的总和不等于系统的最优,最优化的系统是建立在各要素的最佳组合上,并大于部分的代数和,即对最优系统而言,应该是“ $1+1>2$ ”(2代表整体,1代表部分)。构成系统的各要素之间可以此强彼弱,只要总体能够达到期望的效率与效果即可。比方说,在独立审计与政府监管方面均花费较多的资源所实现的状态,也许可由一个较强的独立审计和一个较弱的政府监管,或者是一个较弱的独立审计和一

个较强的政府监管,同样可以实现相同的状态,而且后者在社会资源使用方面更为有效率。即:

强监管+强审计=期望的效率与效果(更多的社会资源耗费)

弱监管+强审计=期望的效率与效果(较少的社会资源耗费)

强监管+弱审计=期望的效率与效果(较少的社会资源耗费)

这使我们想起了部分学者所倡导的观点:会计信息失真的治理是一个系统工程,所以对于会计信息的治理应该是多管齐下。其实这种观点并不完全是系统论的观点,系统论强调的是系统的整体效率与效果,比如用下面四个等式所代表的四种广义会计信息系统:

强治理+强审计+强监管=期望的效率与效果(较多的社会资源耗费)

强治理+强审计+弱监管=期望的效率与效果(较少的社会资源耗费)

强治理+弱审计+强监管=期望的效率与效果(较少的社会资源耗费)

强治理+弱审计+弱监管=期望的效率与效果(较少的社会资源耗费)

在等式右边的期望的效率与效果都相等的情况下,显然最后一个等式更能实现社会资源的节约。当然我们还可以通过排列组合列出很多类似的等式,至于我们选择哪一个等式,也就是说选择哪一种广义会计信息系统,应结合我国的具体实际。但基本思想应该是,我们可以有选择地增强某个或某些相对更易于增强或更为重要的子系统,在某些子系统尚较薄弱或保持不变的前提下,低成本、高效率地提升系统的整体效果。因而,系统论强调的系统的整体效率与效果,不等于没有目标与重点的多管齐下。

2. 重构与优化广义会计信息系统的另一个可能视角是,依据系统的整体性特征,将子系统的不同职能在子系统之间重新划分,在保证系统整体性效果的基础上,最大可能地提高系统的效率。在这方面典型的成功先例是,审计发展史上针对雇员舞弊揭弊查错责任的转移。

20世纪初,社会环境的变化使得审计目标开始向验证资产负债表真实性、公允性方向转移。由于企业规模的扩大和经济业务的日益复杂,审计人员通过详细审计承担对雇员舞弊的揭弊查错责任变得极为困难,且公司对巨额审计费用难以承受,社会资源被极大浪费。这时内部控制理论出现并在实务中得以运用。审计界开始认为,欺诈舞弊可通过建立完善的内部控制制度予以控制,防止欺诈舞弊应成为企业管理部门的职责。在20世纪三四十年代,公司管理部门,特别是大公司的管理部门正式承担起对雇员舞弊的揭弊查错责任。他们通过在公司内部建立内部财务和会计控制制度,使舞弊行为发生的可能性降到最低程度(Tom Lee, 1986)。

显然,公司管理层通过建立完善的内部控制,在承担起对雇员舞弊的控制责任的同时,将独立审计人员从揭弊查错(雇

员舞弊)的责任下解放出来,实现了系统内部职能的转移,即将对雇员舞弊揭弊查错的职能由鉴证子系统转移到了内部控制次级子系统。这提高了社会资源的配置效率,优化了广义会计信息系统。

但随着20世纪60年代后企业管理人员欺诈舞弊增加导致诉讼爆炸,社会对独立审计人员应承担揭弊查错(管理舞弊)责任的呼声日益高涨。然而审计职业界由于受其审计能力的限制,使得社会公众与审计职业界之间的期望差日益增大,而且向不同的方向发展。其实与对雇员舞弊揭弊查错类似,我们可以采用系统整体优化的思想,在建议审计人员勇于承担责任、积极设计专门的审计程序测试管理舞弊风险的同时,要求企业健全和完善公司治理,即基于股东大会、董事会、监事会、审计委员会等基本公司权力制衡部门之上所产生的治理构架,着眼于对管理层的牵制,承担起控制管理舞弊的责任。这样,审计职业界可以实现审计模式由制度基础审计向治理(系统)基础审计的转变(赵德武、马永强,2006;姚素琴、徐维兰、董南雁,2006),从而更有效率地取得同样的效果,实现广义会计信息系统的优化。

3. 依据相关性原则和整体性原则优化广义会计信息系统时应充分考虑子系统之间的相互影响。如果系统内各组成部分之间的关系不协调,就会导致各组成部分功能和作用的相互抑制,损害系统的整体功能。

各子系统之间关系的协调,必须建立在系统整体功能实现的前提下。如果是在保证系统整体功能实现的前提下建立起来的各子系统之间相互协调的关系,就有利于系统整体功能的实现。如果不是建立在系统整体功能实现的前提下,而是依据各组成部分各自的需要,即便各子系统之间关系处理得十分协调,也会损害系统的整体功能。

在广义会计信息系统中,每个子系统都可以成为其他子系统变化的原因,也可能是其他子系统变化的结果;每个子系统会影响其他子系统,也会被其他子系统所影响。由于子系统间的相互作用,广义会计信息系统中的各子系统及其相互关系都会随时间而不断变化,这是我们在制定各项政策时所必须牢记的一条铁律。

主要参考文献

1. 葛家澍,唐予华.关于会计定义的探讨(续).会计研究,1983;5
2. 张文贤.会计理论创新.北京:中国财政经济出版社,2002
3. 吴联生.会计域秩序与会计信息规则性失真.经济研究,2002;4
4. 刘峰,吴风,钟瑞庆.会计准则能提高会计信息质量吗——来自中国股市的初步证据.会计研究,2004;5
5. 裘宗舜.论会计信息系统.广西会计,1996;6
6. 蒋尧明,罗新华.有效需求主体的缺失与会计信息失真.会计研究,2003;8
7. 刘立国,杜莹.公司治理与会计信息质量关系的实证研究.会计研究,2003;2