



# 谈灰色会计信息的披露

江苏连云港 徐媛

**【摘要】** 会计信息披露是市场经济的基石,会计信息的质量直接关系到市场经济的运行效率,市场经济充分发挥合理配置资源作用的前提是会计信息能够合理、有效地进行披露。然而,目前我国信息披露的现状不容乐观,会计信息失真现象普遍存在,主要表现在所披露的会计信息严重背离经济活动的实质。本文拟利用“灰学”的有关原理对会计信息失真的成因及对策进行分析。

**【关键词】** 灰性 灰色会计信息 披露

## 一、理论基础——灰学的提出

灰学是二十世纪九十年代中后期引起过巨大轰动的一种站在哲学高度揭示事物本质的理论。灰学的创始人是孙万鹏,他把灰学定义为:灰学是一门揭示经典科学向现代科学转变和发展的复杂系统学科群。它以马克思主义为指导,对邓聚龙教授首创的灰色系统科学中的“科学哲学”思想及其揭示宇宙、人生根本问题的“灰色面纱”进行探索。

**1.灰学的理论基础。**灰学的理论基础是灰色系统理论。灰色系统理论是以信息不完全的灰色系统为研究对象的,运用特定的方法描述信息不完全的系统并进行预测、决策和控制的一种系统理论,但是灰色系统理论仍然属于自然科学领域,并且灰色系统理论仅仅揭示了系统中存在的三类信息现象,而并没有从哲学的角度去审视灰色系统,因此,灰色系统理论促成了灰学的诞生。

### 2.灰学的主要观点。

(1)万事万物都有灰性的特征。灰学理论认为,万事万物都有一个固有的属性——灰性。灰性是指在某一短点上信息是确定的,在非短点上信息是不确定的。短点是指某一可以确定事物数量、性质等的阈值;非短点是指不能确定事物数量、性质等的阈值。如果将认识事物的过程看做是一个数轴的话,那么由于点与点之间必定存在距离,因此,短点上事物的“不确定性”与非短点上事物的“不确定性”仅仅是个别点上的状态,而数轴上代表“事物部分确定,部分不确定”的部分占数轴的大部分,因此,从这个角度分析事物的灰性是普遍存在的。同样,人们对事物的认识也总是经历“确定——不确定——确定……”的发展历程。

(2)灰性源于信息差的存在。由于事物是不断发展变化的,并且认识的主体的水平各不相同,因此,事物的信息差是普遍存在的,而正是由于信息差的存在,才使事物具有灰性的特征。信息差分为信息质差和信息量差两类,虽然在相关的灰学著作中还没有对这两种类型的信息差做出明确的定义,但我们可以给出一些初步的描述。笔者认为,信息质差可定义为:由于信息产出方法不合理而造成的信息背离事物活动实质的情形;信息量差可定义为:由于信息受时间、空间的

限制,不能在合理的时间内以合适的方式传达至信息使用者的情形。“信息差仅能驾驭不能消灭”,正是基于上述原因才决定了事物灰性的普遍存在。

(3)可以通过信息生成的方式减小信息差。首先,分析灰力如何产生,灰学理论认为通过迭代的方式(即反复做某件事)灰力会逐步加大,形象地说,灰力会“繁殖”和“生长”,随着灰力的不断加强,事物由确定向不确定转化,即由短点上的确定性向非短点上的不确定性转化。其次,分析如何减小灰力,由于灰力可逆,那么如果采用相反的方式——信息生成,便可以产生一种逆向的力,使事物由不确定向确定转化。上述分析给出了减小灰力的思路——利用信息生成的方式减小灰力,随着灰力的不断减小,事物的本质将逐步呈现在人们眼前。

## 二、在会计信息披露中应用灰学理论的意义

通过对灰学有关理论的研究,以灰思维的视角来审视信息披露,至少可以帮助我们认识以下几个方面的问题:

**1.会计信息具有灰性特征,**这就决定了会计信息仅能近似反映经济活动的实质,之所以说是“近似”是因为,想要完全揭示经济活动的全貌是不可能的,因为事物的灰性是普遍存在的,这一点是不可改变的。由于会计信息是反映客观经济活动的一种手段,试想如果新经济运行方式出现了,却没有相应的会计法规对这种经济运行方式做出明确的披露规定,那么这部分经济活动将无从反映。另外,会计法规中某些规定指代不明或存在逻辑上的矛盾,加上会计人员的有限理性使得会计信息必然存在灰性,即会计信息仅能部分反映经济活动的真实面貌。因此,无论是对会计制度进行变革,还是对会计人员进行职业道德培养,还是运用一定的模式加大对相关会计信息的披露,都只能近似地反映经济活动的实质。明确认识这一点一方面有利于客观地分析会计信息失真的原因,另一方面有利于采用合理、有效的方法改进信息披露制度,更重要的是,避免了一味追求信息的绝对真实而陷入形而上学的泥潭。

**2.会计信息的灰性特征源于信息差的存在,**或者说是源于信息不对称。市场要想充分发挥其调节经济的作用,一个很重要的方面是信息产品的分配要近似共产化,或者说是使会计信息成为公共产品。在信息有效、合理、公平分配的情况下,

信息使用者才能够根据近似反映经济活动实质的会计信息做出合理的判断,进而实现资源合理、有效的配置。事实上,由于我国市场经济发展不完善、企业法人治理结构不成熟、相关的法律与法规不健全、会计信息的生产者(会计人员)执业水平低、会计信息的使用者解读能力不强、会计的监督部门独立性差等诸多主、客观因素的存在,导致我国的会计信息的共产化程度、质量等都不高,会计信息没有起到应有的作用。

3.通过信息生成的方式可以提高会计信息的质量,使会计信息尽可能地接近经济活动的实质。上面已经提到的“会计信息的灰色特征源于信息差的存在,信息差不能根除,却能控制”,沿着这条思路可以通过对会计信息披露方式进行创新,达到缩小信息差的目的,进而使会计信息从不确定向确定转化。

### 三、从灰学角度分析会计信息失真的原因

会计信息具有灰色特征的原因是信息差的存在。信息差又可以分为信息质差和信息量差。信息质差是由于信息产出方法不合理而造成的会计信息背离经济活动实质的情形;信息量差则是由于信息受时间、空间的限制,不能在合理的时间以合适的方式传达至信息使用者的情形。上述两种情形可概括为:会计信息失真的内生障碍和外生障碍。内生障碍主要是指会计信息生产方法的缺陷,外生障碍是指会对会计信息生产过程产生不利影响的各个因素。

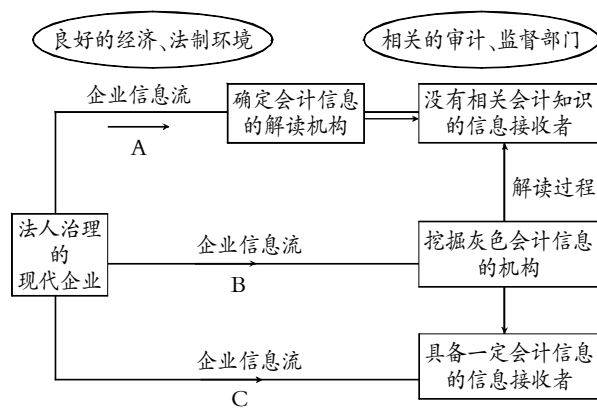
### 四、对策分析

通过对会计信息失真的成因分析,可对会计信息进行分类并着力披露其中的灰色会计信息部分。根据灰学的有关理论,可将会计信息分为三类:白色会计信息、黑色会计信息和灰色会计信息。白色会计信息是指在某一短点可以确认的信息;黑色会计信息是指在某一短点不可确认的信息;灰色会计信息是指在一定的时间、空间范围内部分可以确认、部分不可以确认的信息,灰色会计信息实际上是未来信息。在整个会计信息中,灰色会计信息部分的价值最大,因为这部分会计信息披露得越多,就越容易改变市场信息不对称的状况。由于会计信息存在灰色的特征,并且由于一些制度和人为因素,这部分会计信息被有意无意地“掩盖”,就极易造成下述情况:虚假会计信息流向信息使用者,信息使用者利用这些信息做出非理性的决策,由于信息使用者的非理性决策造成市场不能合理、有效地配置资源。改变上述情形的手段是:设立一个专门挖掘灰色会计信息并出售灰色会计信息的机构。

根据信息经济学的有关分类,信息可以分为商品化的信息和非商品化的信息,两者以信息使用者是否需要付费作为分类标准。结合灰学的信息分类思想以及信息经济学的观点,笔者认为,白色会计信息和黑色会计信息可以走公共产品化道路,这一部分会计信息可以用于最基本的合法、合规性检查使用,而灰色会计信息可以走商品化道路,理由如下:

由于商品经济的存在,人们投资、借贷的目的在于逐利。在此过程中必然涉及到利益分配的问题,每一个逐利者利润分配的数量取决于其掌握信息的质量、数量,对于投资者、借贷者来说,价值最大的部分不是白色信息,而是灰色信息,因为掌握灰色信息越多的信息使用者就越容易获取超额利润,超额利润源于灰色信息,获取灰色信息需要付出一定的代价,因此,这部分信息在一定时期内可以商品化并进入市场交易。

基于上述对策分析可以得出下述信息披露的模型:



信息分类基础上的信息流动模型图

上述模型充分体现了“对会计信息进行分类而披露之”的原则,从图形中可以看出,由企业经济活动产生的信息被分为三类,这三类信息按其一定时间、空间范围内可以确定而进行分类,其中A、C两类信息是基础性的、确定性的信息,B类信息是非确定性的、非法定的信息。具体地讲,A信息流代表针对没有会计常识的信息使用者所使用的较为基本的会计信息,其通过专业人士的分析以易于理解的方式向无会计常识的信息使用者披露,当然这一过程要付费;C信息流代表较为综合的主要信息使用者且有一定会计常识的人所使用的会计信息(上述A、C类信息无需付挖掘费用,其以公共产品面貌出现);B信息流代表与企业经济活动相关的非法定信息,也即灰色信息。这部分灰色会计信息的披露在成就逐利者追逐高额利润的同时,实际上也有利于减少那些“形式上合法,实质上不合法”的会计信息的产生,有利于改善信息不对称的现状,有利于保护目前处于信息获取劣势的信息使用者,有利于更大程度地发挥市场调节经济的作用。这部分信息在传递过程中依然需要分情况披露,由图中可以看到这部分信息分别流向两个主体,向一般使用者流动过程中仍然需要一个解读过程,向专业人士流动过程中则不需要。这两类信息使用者所承担的费用也不同,前者需要付信息解读费用和挖掘费用两种费用,后者只需要付信息挖掘费用,这样做同时符合“分门别类付费”及“谁受益谁承担”两个原则。当然,相关灰色会计信息的挖掘机构在进行信息挖掘的过程中还应当注意对相关的企业承担应有的保密义务,对涉及到企业商业秘密的部分应当考虑用合适的手段予以披露。同时,相关的信息使用者也应当承担相应的保密义务,不能利用相关的灰色会计信息做有损于企业的事。

总之,无论是灰色信息的使用者还是其他信息的使用者都应当在法律允许的范围内行事。另外,由于加强灰色信息的披露还处于探索阶段,还需要相关法律部门加强相应的立法,以规范灰色会计信息的披露。只有在社会各界的通力合作之下,灰色会计信息才能真正发挥其应有的作用。

### 主要参考文献

孙万鹏.全准思维方式.山东:山东人民出版社,1997