

企业数据资产会计处理问题研究

余冬根 李 冉

天津科技大学经管学院, 中国·天津 300222

【摘要】随着数字经济时代的大力发展,数据资产已成为企业高质量发展的战略性资产,数据资产正在进入一个重要的窗口期。本文通过梳理国内关于企业数据资产会计处理的文献资料,重点对数据资产的界定、会计确认原则、会计计量方法,以及数据资产的列示和披露进行研究,对数据资产会计处理提出了相应的策略,助力解决企业数据资产会计处理方面的问题。

【关键词】数据资产;会计处理;信息披露

【基金项目】1.天津市普通高等学校本科教学改革与质量建设研究计划项目,“数智化视角下财务管理国家级一流专业创新型人才培养模式改革与实践”(项目编号:B231005705);2.中国高校产学研创新基金项目,“人工智能+新财经”的产教融合场景创新应用研究。

引言

我国的经济数字化转型正处于高速发展时代,数据资产是一种新兴的资产类型,被视作第五大生产要素,数据资产正有力地驱动着中国数字经济发展以及经济数字化变革。国务院2015年出台《促进大数据发展行动纲要》以来,我国各领域对数据资源价值的重视程度日益提升。2023年出台的《企业数据资源相关会计处理暂行规定》(简称《暂行规定》),进一步明确了数据资源会计处理应遵循的准则规范、数据资产列示与披露要求等内容,2024年1月1日实施并采用未来适用法执行本规定,为数据资产的蓬勃发展奠定了基础。可见,国家对于数据资源十分重视,数字资源资产化、资本化成为当今热议的话题。

当前,企业缺乏明确的数据资产会计准则,企业在数据资产的使用与规范上仍然属于摸索时期,且理论界对数据资产会计处理的方式仍存在分歧。如何将数据资源转化为数据资产并进行相应的会计处理,成为当前会计核算领域需要研究和解决的关键问题。本文整理了现有有关数据资产会计处理的文献资料,依据会计准则和规定中有关要求对数据资产在会计处理中的问题进行剖析,并针对理论与实践两个层面提出了相应的建议与策略,旨在为企业解决数据资产会计处理方面的难题提供参考。

1 数据资产的确认

1.1 数据资产的定义

《暂行规定》虽然没有对数据资产的概念予以明确界定,但是资产在会计准则中的定义给数据资产的认定提供了保障。数据资产是一种特殊的资产,是源于过往的交易或事项,由个人或企业持有或控制,预计能够为企业带来

经济利益流入的数据资产,其通常以物理或数字的形式储存,例如数字资料、文本信息、图像资料等多种形式。本文总结了数据资产所具有的特性:第一、无形性。数据是无形的资产,可随意复制,且复制过程基本不存在成本,在网络上可以快速的传输。第二、形态多样性。数据资产可以以多种多样的形式存在,如数字、图像、声音等,并且可以在不同形态之间来回切换。第三、价值易变性。数据资产的经济价值会随时间推移呈现动态波动特征,而数据资产的价值属性则更与其应用方法论及实践成效密切相关,不同应用场景下的价值产出存在显著差异。第四、可重塑性。数据资产具有较高的可重塑性,可以通过对数据的加工、重组、分析、提炼来改变数据的价值。此外,数据资产不单单可以通过出售以获取现金或者现金等价物来赚取利益,还可以通过用数据资产节省成本、提升经营效率为企业增收创收^[1]。

1.2 数据资产的确认条件

确认一项资产应同时满足两个要求:其一,符合资产的定义,也就是与这项资产有关的经济利益很可能流入企业,并且为企业所拥有或控制;其二,资产的成本或价值是可以可靠计量的。在《暂行规定》中表明数据资产还需要满足其他条件。具体而言,作为对外交易的数据资产,需满足存货的确认要求;作为企业内部使用的数据资产,则需遵循无形资产的确认条件。因此,数据资产确认条件核心在于两点:一是该数据资源是否契合资产的界定;二是其成本或价值是否可靠计量。

本文认为依据准则能够入表的数据资产只是一部分,主要原因如下:

(1) 一项数据资产在确认时需要单独满足无形资产或存货的确认标准。但许多数据资源在实际操作中,对于无形资产或者存货的确认条件并不能完全符合,致使部分数据资产不能入表。例如一些数据资产交易不活跃的企业,其出售和交易不能被认为是日常经营活动,这些数据资产可以获得收益,但不能被确认为存货。

(2) 在现实中,数据资产成本的准确确认有一定难度。数据资产的权属难以确认,并且数据资产的所有权会受到交易的时间或者不确定性的影响,进而使得判断数据资产能否达到可使用或者销售状态难以确认。此外,数据资产的价值容易受到市场环境还是消费者需求的改变等的影响,都容易使得数据资产减值,企业的资产状况因此会存在潜在的隐患,可能会造成损失。并且数据资产的每一次更新都需要重新确认,这使得辨识数据资产能否达到可使用或者销售状态更加困难^[2]。

2 数据资产的计量

数据资产作为一种新兴的资产类型,目前尚未拥有完全成熟的计量标准,依据《暂行规定》,可以参照无形资产及存货的会计计量标准进行计量。

2.1 数据资产确认为无形资产的计量

当数据资产符合无形资产的确认条件时,初始计量应该采用历史成本。通过外购取得的数据资源包括支付的价款、应缴税费和其他费用。对于自行研发的数据资源的成本相对复杂,研究阶段的各项费用,比如人力费用、设备成本、材料开支等予以费用化,应在发生时计入当期损益;开发阶段的各项费用,仅当满足无形资产确认标准时方可资本化计入无形资产成本;对于不符合资本化的支出应该作为费用。对于企业自用的数据资产而言的主要作用在于给企业带来经济利益,其价值可能会随着企业收集信息、投入成本而增值,也可能随着时间推移、更新迭代而贬值,其后续计量采用成本模式计量,主要关注摊销和减值问题。

初始计量如下:

外购资产:

借:无形资产—数据资产—成本

贷:银行存款等

自行研发资产:

借:研发支出—数据资产—费用化支出

贷:银行存款等

借:管理费用—研究费用

贷:研发支出—数据资产—费用化支出

借:研发支出—数据资产—资本化支出

贷:银行存款等

借:无形资产—数据资产—成本

贷:研发支出—数据资产—资本化支出

后续计量会计处理如下:

计提累计摊销:

借:管理费用

贷:累计摊销—无形资产—数据资产

计提资产减值准备:

借:资产减值损失

贷:资产减值准备—无形资产—数据资产

2.2 数据资产确认为存货的计量

数据资源若符合存货条件,其初始计量采用成本法。确认为存货的数据资产,其成本包含采购费用、加工费用及其他。在后续计量环节,企业资产负债表日应依据成本与可变现净值二者中更低的金额来确定数据资产的账面价值。当数据资产成本超出可变现净值时,数据资产发生了减值,企业要计提存货跌价准备。由于数据资产受经济环境、数据技术更新等因素的影响,其价值容易出现波动,数据资产价值易发生贬值,企业每期期末应该公允价值来调整数据资产的账面价值。

初始计量如下:

购入数据资产:

借:原材料—数据资产

贷:银行存款等

自行研发数据资产:

借:生产成本—数据资产

贷:银行存款等

借:库存商品—数据资产

贷:生产成本—数据资产

后续计量如下:

出售数据资产:

借:银行存款

贷:主营业务收入

借:主营业务成本

贷:库存商品—数据资产

计提存货跌价准备:

借:资产减值损失

贷:存货跌价准备—数据资产

期末调整账面价值:

借:库存商品—数据资产—公允价值变动

贷：公允价值变动损益（或相反分录）

3 数据资产的列报与披露

信息披露包括表内列示与表外披露，数据资产与其他资产一样需要在报表中披露其资产价值。企业应该在报表附注中对数据资产的关键项目予以呈现。确认为无形资产的数据资产，需披露如下内容。第一，对于使用期限确定的数据资产，企业应当明确披露预计使用期限及所采用的摊销方法；对于使用期限不确定的数据资产，企业需要披露其账面价值并列示使用期限不确定的依据。第二，应该披露数据资产的账面价值，需列示摊销期、剩余摊销期限以及摊销方法或残值的变化内容、变动的原因和这些变动所产生的影响。第三，企业应当列明数据资产研究开发的支出，披露当期损益，与数据资产减值损失相关的信息。确认为存货的数据资产，需列示如下内容。第一，需明确披露数据资产发出时使用的计算成本的方法。第二，需要列示数据资产的预计变现净值的确认依据、计提存货跌价准备的方法、存货跌价准备计提和回转情况、以及当期回转的存货跌价准备和具体状况。第三，应该列示所有权和使用权受限的以及用作担保的数据资产的账面价值等相关信息。第四，应列示对报表产生重大影响的资产、以及其账面价值和可变现净值。

此外，《暂行规定》在信息披露面表明，对于尚未确认为资产的数据资源可以自愿披露，包括没有被确认为资产的数据资源，并且罗列了有必要披露的数据资产的有关的信息项目，这有利于企业数据资源信息的公开，充分反映相关数据资源的信息，这充分肯定了表外披露对于表内列示的补充的必要性。但是这种二元化的信息披露方式的边界不够清晰，规定倾向于鼓励企业自愿披露，但其并未明确强制披露与自愿披露所考虑的因素及其具体标准。

4 完善数据资产会计处理问题的策略

4.1 完善数据资产会计准则

《暂行规定》的颁布标志着我国数据资产会计准则指日可待，虽然只规范了一部分数据资产的会计处理，仍然有一定的局限性。该规定只对实施日以后符合资本化条件的数据资产进行规范，并未明确如何处理之前应该资本化的数据资产支出。因此需要尽快完善数据资产会计准则，例如可以在《暂行规定》的基础上适当放宽确认条件，对于可以创造收益的数据资产予以确认，在后期依据市场环境、技术发展等因素予以动态调整其价值。此外，数据资产成本归集难度较大。建议完善既用于企业内部使用，又用于对外交易的数据资产的会计处理方法，当一项数据资产同时满足存货和无形资产的定义时，应该明确其初始入账价值的归属。对于难

以划分为某一用途的支出，应该按照比例分配计入不同的科目，对于按照比例难以分配的支出按照主要用途科目计入初始入账价值。随着发展，等到数据资产交易模式完全成熟后再制定独立的数据资产会计处理标准^[3]。

4.2 提高数据资产计量的准确性

在后续计量中，对于自用型的数据资产一般选用成本模式予以计量，对于交易型数据资产一般选用公允价值模式予以计量，然而对于自用和交易兼用的数据资产《暂行规定》尚未明确采用哪种模式计量。对于自用和交易兼用的数据资产的后续计量需要尽快制定出成熟的计量标准以提高数据资产计量的准确性。理论界和实务界需要持续深入研究，研究数据资产的交易机制，并在此基础上优化数据资产价值评估手段，以此提升数据资产计量的准确性。此外，由于数据资产的成本确认存在较大难度，导致当前数据资产的计量缺乏可靠依据。为此，企业应尽快构建完善的数据资产管理体系，盘点现有的数据资产，设置数据资源目录表和数据账户，有助于企业数据资产的归集。企业应该加大对数据资产生命周期中各有关部门的管理与监督力度，记录各部门数据资产生产周期所耗用的人力、物力，对于数据资源资产化过程中所消耗的各种成本进行明确，并为数据资产的生产成本提供可靠计量依据。

4.3 制定完善的数字资产信息披露框架

本文认为，应该以《暂行规定》中现有的披露要求为依据，制定数据资产信息强制披露框架，为企业数据资源是否能够成为数据资产提供有效支撑，并且引导企业正确完整的披露数据资产信息。对于强制披露与自愿披露的标准进行量化，提高数据资产信息披露实践的可能性。为了满足财务报表使用者的不同需求，我们需要进一步规范数据资产信息披露系统，并且逐步完善表内列示结合表外披露。

参考文献：

- [1] 徐攀, 李杰义. 企业数据资产入表路径: 框架与实践[J]. 财会月刊. 2024, 45 (07): 58-62.
- [2] 宋书勇. 企业数据资产会计确认与计量问题研究[J]. 会计之友. 2024, (2).
- [3] 徐攀, 李杰义. 企业数据资产入表路径: 框架与实践[J]. 财会月刊. 2024, 45 (7).

作者简介：

余冬根（1977-），男，湖南浏阳人，天津科技大学经管学院教授，博士，从事财务管理理论与实务研究；

李冉（2001.4-），女，汉族，内蒙古巴彦淖尔人，天津科技大学经管学院硕士研究生。