

数据资产入表对审计模式的影响

孙广鑫

辽宁对外经贸学院, 中国·辽宁 大连 116041

【摘要】随着政策变化,数据资产成为与劳动力、资本等并列的生产要素,尽管数据资产入表能够提升财务报表提供信息的完整性,但是同时也对审计提出了更高的要求,客观上提升了审计人员面临的风险。本文基于前任的研究成果以及国家发布的政策,深入分析数据资产入表对审计模式的影响,并在此基础上引发对审计模式影响的思考与建议,旨在为数据资产审计的实务工作提供借鉴。

【关键词】数据资产; 数据资产审计; 审计模式

引言

在全球数字经济高速发展的背景下,作为经济社会数字化转型的新兴资产类型,数据资产正在成为我国经济建设与发展的重要组成部分。2023年8月财政部印发《企业数据资源相关会计处理暂行规定》,2024年3月,数据资产服务联合体发布了《企业数据资产入表操作指引》,系统研究了数据资产入表的价值和数据资产估值体系建设,结合企业数据资产应用的案例,兼具了前瞻性和实用性。为我国各主体探索数据资产入表的全面实施,提供了有力参考,也增加了审计工作的复杂性。

因此,在审计工作中,审计人员应当对数据资产的相关信息给与充分关注,除传统审计应关注的财务信息与非财务信息之外,审计人员还应考虑数据资产在采集与整理过程中形成的审计证据,并予以充分关注。也使得审计人员在实务工作中面临更多的挑战。数据资产的价值、所有权、成本确认、确权等方面均存在不同程度的困难。而这些特性也为财务报表存在错报提供了机会和空间。因此对数据资产进行审计,对降低审计风险至可接受的范围至关重要。

1 数据资产入表情况梳理

伴随着数据资产在政策方面的发展与推进,我国已有一部分企业开始了数据资产入表的尝试。2024年7月24日,发布了2024年一季度《中国企业数据资产入表情况跟踪报告》,该报告中显示,目前我国在A股上市的5000多家企业中,有18家上市公司尝试对数据资产进行披露,但仅有2家对数据资产做出了详细的说明。在一季度披露数据的18家公司中,共计13家公司将数据资产作为无形资产进行核算,6家公司计入开发支出科目,1家公司计入存货项目。除此之外,还有一些城投企业与民营企业也进行了关于数据资产的探索,包括对数据资产的抵质押借款,知识产权证券化产品业务的开发,未来也会为相关企业的数据资产入表以及进一步的业务实践提供借鉴与参考。

2 数据资产对审计模式影响的体现

针对涉及数据资产的审计,审计人员应通过实施适当的审计程序对数据资产进行全面的审查和评估,对数据资产的真实性和准确性获取充分适当的审计证据,并能够传达给报表使用者。这一过程除传统报表审计技能之外,审计人员还需要具备一些信息技术、数据安全保护技术等审计技术。

数据资产对审计模式的影响,需要从以下三个方面进行考虑:(1)审计人员应当能够识别形成资产的数据的创建者、管理者、使用者,该数据如何进行使用,以上涉及的主体是否具备相关的专业知识与技能对相关数据进行识别和加工,是否具备持有该资产的能力,以及是否具备使用该资产为企业带来相关利益流入的能力;(2)由于数据资产的保存形式具备可共享、可复制和可攻击的特性,因此,如何保证企业的数据资产是真实的由企业加工形成或通过其他合理方式取得,需要审计人员来实施有针对性的审计措施,获取充分适当的审计证据;(3)如何针对数据资产的生命周期进行评价,企业做出的会计估计是否是一个合理的区间,数据资产的使用效率和运用资产进行分析结果的准确性,需要审计人员评价其结果的准确性。并且需要将上述三个方面,分别在审计准备阶段、审计实施阶段以及审计报告阶段执行有针对性的审计程序。

2.1 在审计准备阶段

与正常开展的报表审计模式相同,审计人员均需要完成初步业务活动、编制总体审计策略与具体审计计划,评估被审计单位重大错报风险,并以此确定重要性水平。审计人员在针对数据资产进行审计时,需要根据被审计单位数据资产在采集、加工、存储、管理等方面进行了解并初步调查后,综合对内部控制的了解,判断需要进行重点审计的方向。

2.2 在审计实施阶段

审计人员主要的工作则是需要针对保存在相关介质上的数据资产进行审查,主要包括数据测试和实质性程序两个环节,必要时还需要执行特别程序。

2.2.1 数据测试

审计人员可以根据数据访问终端数量考虑实施遍历法或抽样测试。遍历法可以通过针对host地址进行追踪, 检查其协议可以判断是否存在伪造或混淆地址, 这种方式可靠性较高, 但由于需要经过大量的自动化测试, 其审计过程可能无法满足成本效益原则, 且其完成的速度可能相比于抽样法较慢。而通过抽样法进行测试, 则可以对数据上传量等于下载量的数据包数量级内容大小进行测试, 此种方式相比于遍历法速度更快且更易于复现数据传输结果, 且这种方式更加便捷; 并且针对架设的服务器或数据中心, 审计人员需要针对在其漏洞和可能对数据资产的影响程度进行判断, 然后针对数据中心的可靠性和稳定性进行测试, 如果得出的测试结果不满意, 则可能需要实施特别程序。

2.2.2 实质性程序

在完成数据测试后, 审计人员需深入执行实质性程序, 以应对数据资产审计中的两大核心挑战:

隐匿舞弊: 被审计单位可能故意不披露数据资产以实施舞弊。对此, 审计重点在于验证数据资产的完整性。审计人员可采用空白地址法, 通过管理平台生成大量空白地址进行数据交叉转移与Mixing操作, 追踪数据host, 从而揭露隐匿行为。同时, 检查数据协议是否异常, 结合算法筛选, 定位隐匿舞弊的host地址。

形式造假: 被审计单位可能通过复制、借用等手段, 将非自有数据资产以自有资产形式披露。面对此情形, 审计应聚焦于数据的时间戳及唯一性验证, 如哈希值比对, 与主服务器信息相核对。若存在信息不一致, 则可能揭示数据资产归属权的问题, 即财务报表中包含了非被审计单位实际拥有的数据资产。

2.2.3 特别程序

针对终端的特别程序, 审计人员则是需要重点关注终端使用者的行为是否合理, 可以开展的审计方式有以下三个方面, 首先是终端使用者的性质, 审计人员需要对终端进行判断, 识别该节点是否为一个受到恶意控制的节点, 该节点的某些行为可能导致存储段的数据资产产生不可逆的后果; 其次是行为, 该终端是否运用算力或通道宽度优势, 来为该终端或他人谋求特别利益; 最后是后果, 即该节点是否运用了某些行为实施了对整个运行环境造成重大影响的情形。审计人员通过实施特别程序可能在一定程度上对异常节点进行了识别, 但是由于数据资产其本身的特性, 终端可能仍然存在用隐匿地址或通过协议进行欺骗的方式实施舞弊或破坏行为。

2.3 审计报告阶段

同样与财务报表审计类似, 审计人员通过对已经获取的审计证据进行汇总, 对已经整理的审计工作底稿进行复核, 检查各项已经实施的审计工作是否满足预期, 针对

数据资产的相关事宜与被审计单位管理层、治理层进行沟通, 并根据以上撰写审计报告, 形成审计报告意见类型, 最终发表审计意见。

3 思考和建议

3.1 建立健全数据资产管理的法律法规

目前我国已经颁布了一系列有关数据资产的政策, 但是我国仍然需要针对关于数据资产管理的制度, 从法律、法规、管理制度等多个层面进行设计与完善, 包括对审计的内容、范围、权属界定、管理方式进行界定, 使得审计人员能够对审计范围及审计手段进行一个清晰的界定, 从而为审计提供遵循。同时, 数据资产审计还需要行业进行一个风险管理机制的建立, 由行业自律协会牵头完善问责制度, 为防止数据资产泄露、侵权的情况进行防范。

3.2 完善审计行业的运行机制

由政府主管部门与行业自律协会进行协同动态监管, 针对数据资产在生命周期内的各个环节进行全面的风险审查, 该机制需要能够针对数据资产的管理、加工、输出进行全流程的反馈。首先建立一个以人工智能为基础开发的自动化或半自动化的质量评估工具, 使审计人员能够进行一个初步的合法性基础的审查; 其次, 资产上线阶段设计的分类、入表和交易的操作, 需要能够基于对企业的历史信用情况, 为审计人员进行风险提示, 并且通过鉴证数据资产在报表中的信息是否准确完整, 使用采用了合适的计量方法进行估值定价, 为报表使用者提供保证程度相对较高的财务数据进行决策; 最后审计部门需要能够针对性的运用工具, 针对已经发现的问题, 提出审计意见, 以确保数据资产审计方式进行持续的改进和优化。

3.3 企业需设计、维护必要的内部控制

数据资产的最终落脚点还是被审计单位进行整理、运行和维护, 因此数据资产的使用主体需要建立一整套与数据资产相关的内部控制制度。在设计内部控制制度时需要充分考虑数据资产的特点, 数据资产的共享和可再生性的特征, 针对性的设计数据资产管理的内控制度, 必要时, 可以考虑与外部监督单位或审计单位进行合作, 在资源共享的同时进行分工合作, 以此为基础释放内控监管的潜力。必要时在内部设立问责机制, 针对数据资产在运行过程中出现的重大违规问题, 进行内部公开和处罚, 如果涉及违法违规行为, 必要时进行上报, 以此提升内部管理水平, 降低风险。

参考文献:

- [1] 唐健. 公允价值分层信息对审计收费影响的实证分析[D]. 福建农林大学, 2018.
- [2] 陈晓伟, 许琦, 黄德明, 等. 审计视域下企业数据资产增值与防控管理的探索和实践[J]. 中国内部审计, 2022 (1): 45-47.