构建了易控、可追溯的新型价值链。业务活动从最开始的外部供应到内部采购、生产、销售、客户服务，再到客户需求释放的反馈链条，由内嵌的财务活动精准反映为价值的创造、转移、实现过程，并可用双“基因”式的双螺旋结构保存至信息系统中，形成业财融合的特色“基因”序列。该序列以会计记账规则（包括通用会计准则和由企业自主决策的管理会计核算规则等账务处理办法）为纽带，将价值链与业务链有机融合。最终，业财融合将以更可靠、更精准的模式保存两方面决策依据：一是由嵌入的财务活动转化而成的会计信息，包括会计记录、会计账户等相关共享数据库；二是由业务活动形成的原始信息，依据工作程序按照会计核算要求转化为原始“凭证”。这些信息不仅能利用智能系统及时为业务决策提供精准分析结果，还能为完善未来价值创造流程提供高质量的数据支撑。因此，企业实施业财融合需要更可靠、更安全、更有保障的信息系统。对此，企业须充分发挥区块链技术去中心化、加密算法等方面的优势，采取如下策略：一是构建不同业财融合团队或部门的分布式记账责任和权限，落实并满足区块链的分布式记账要求；二是构建业务流程处理过程中的智能合约，保障团队间或部门间的价值传递与业务传递的同步实现。由此，构建基于特定权限的共享机制，实现高效的分布式记账，保障信息采集的便利性和信息的不可篡改。□

（本文系2020年国家社会科学基金项目<20BGL026>、河南省高等学校哲学社会科学创新人才支持计划资助项目<2023-CXRC-21>的阶段性研究成果）

（作者单位：中原工学院 西京学院 会计学院 郑州经贸学院）

责任编辑 王词

数据资产入表的实施难点 与对策建议

庞磊

一、数据资产入表的操作难点

（一）数据资产的确权问题

为保证数据资源正确入表，企业应对其持有的数据资源合规性、数据资源权属进行确认。数据资源一般存在网络、系统或移动硬盘中，因此盗取与复制相对容易，权属模糊。此外，在数据资产进入资产负债表后，仍需要对其进行评估，而数据权属的明确也是评估过程中的关键问题之一。

（二）数据资产的评估问题

数据资产的价值具有可变性，且受到数据所在企业、数据使用方法、数据处理方式等方面影响，因此数据资产在未来是否产生经济收益仍具有不确定性（张俊瑞和高璐冰，2023），其价值评估对资产评估师的依赖性较强。在中国资产评估协会发布的《数据资产评估指导意见》中多次强调数据品质对数据价值带来的影响，而对市场本身对数据价值的影响并未重点说明，但数据作为资产势必会作为企业抵押、融资的筹码，明确影响数据价值的多种因素至关重要。此外，企业获取数据的渠道多样，由于此前对获取与处理未建立系统的监督制度，存在数据资源的来源、处理及使用违法违规的情况。因此，企业数据的合规性是数据资产评估亟待解决的问题之一。

（三）数据资产的计量问题

数据资产计量的高难度为企业数据资产入表带来较大困难。一是不同

企业在数据资产的计量标准上存在差异，相同的数据资产在不同的企业财务报表上显示的价值不同，导致企业的财务报表无法进行横向比较，会计信息失去可比性；二是部分企业由于专业性不足，对数据资产价值的评估存在误差，降低了企业财务报表的可靠性；三是数据资产的价值具有放大效应，其价值会根据数据的应用情况的变化而改变，导致数据资产账面价值与数据真实价值出现较大误差，造成会计信息失真；四是针对数据资产的后续计量缺乏具有针对性的规定与细则。

（四）数据资产的辨认问题

划定可以被确认为资产的数据范围，在企业内阐明数据资产辨认的条件是企业落实《企业数据资源相关会计处理暂行规定》（以下简称《暂行规定》）的核心步骤。在《暂行规定》出台前，数据资源作为企业一项重要“资产”，企业对其价值体现的意愿较强，因此，出现了被并购企业的账面资产与企业的收购价格相差较大的情况，其中的差额常是因未能列入企业资产负债表的数据资产。但在《暂行规定》实施之后，并非所有商誉内的数据资源都能合理合法地转化为无形资产或库存商品，数据资源是否能确认为数据资产仍需要一定的职业判断。

二、数据资产入表的对策建议

（一）明确数据资产确权

一是建立数据资产确权制度。建

议我国应尽快建立数据资产确权制度,分类分级确权使用公共、企业和个人的数据,建立产权运行的三权制机制;建立制度用于保护数据资源权益以及促进企业数据资源及时登记,为企业数据资源管理提供抓手;建立全国性的数据资源登记系统,明确数据资源登记程序。该系统应有全国数据产权的记录,不仅有利于企业对持有数据权属的确认,也有利于尽早发现非法或不合规来源数据并及时督促其进行整改。

二是明确企业数据资源权属。为保证企业数据资产入表合法合规、权属明确,企业应对自有数据资源进行盘点,了解企业拥有的数据资产并梳理其用途,对数据使用方法及数据归属权问题是企业数据资源所有权的核心。企业使用非正当、违规取得的数据无法被确认为资产,因此在盘点数据资源时,企业可以使用三权分离的思路,由企业是否拥有数据资源持有权、数据加工使用权或数据产品经营权决定企业数据资源权属。为解决自有或外购的数据资源权属问题,应在数据采集、处理及使用确认步骤合规性,及时记录并保留以备检查。以上措施不仅可以确保数据为企业合法合规持有,也能促进企业管理效率提升。

(二) 完善数据资产评估

完善数据资产的评估对企业数据资产的计量、确权、辨认具有推动作用,可采用定期对数据持有单位的数据资产进行价值评估的方法对数据资产真实价值进行确认,有助于数据资产以真实价值体现在资产负债表中,预防数据资产价值错估。此外,加强数据资源安全性、合规性评估,有利于明确数据资源的权属,对推动数据资产入表工作的进行至关重要。为此,企业可通过企业内部组织执行小组或外聘第三方专业机构制定标准化数据

规范、数据质量评估规范,保证数据的连贯性、可用性,全面提升数据质量。根据已有的数据资产评估经验对数据资产的评估制定内部使用的规范性文件,针对数据资产进行等级、类别的划分,以便企业针对具有类别、等级差异性的数据资产进行分类评估。此外,针对企业已有的数据资源展开全面审计,明确数据资产价值、权属等多个资产入表条件,从数据资源自身价值、数据资源为企业带来的价值等方面入手,推进数据资产入表工作。

(三) 完善数据资产计量

一是建立企业计量制度。数据资产计量由于企业计量制度未统一产生的问题,将对企业实施数据资产入表带来困难。因此,建立相对统一的数据计量体系是企业数据资产入表的必经之路。在建立统一计量制度时,企业应综合考虑业界对数据资产计量的认知、学术界对数据资产计量的研究、建议等,必要时可以通过聘请第三方机构、专业人士等对企业计量制度的建立提供帮助。

二是完善成本结转方法。数据资产对外交易后的成本结转方法有待完善。《暂行规定》中对定义为存货的数据资产作出的成本结转要求为在确认其相关收入的当期,将已售存货的账面价值确认为当期损益。由于数据资产拥有可复制性,出售之后价值并不会随着买卖行为转移,部分卖方能够二次售卖该商品或享有该商品,数据资产是否完全转移无法查证。因此,本文建议成本计量应使用配比原则,以资产为企业带来的经济利益为参考进行计量。由于数据资产作为存货存在多种情况,本文建议对数据资产进行分类,根据不同的类别进行成本的结转。如,部分数据资产在卖出后存在限制条款,可以保证其唯一性,可

以与低值易耗品一同使用五五摊销法;对于存在可复制性的数据资产,应评估其预期使用年限,按年多次摊销。

(四) 优化数据资产辨认

在《暂行规定》施行后,数据资产经过评估、确认权属后可以作为企业的一项资产确认并体现在资产负债表中,企业可以使用这些资产进行抵押、融资。部分企业可能出于优化财务指标、提升信用基础的目的,将原本游离于报表之外的数据资源转化为可以体现在资产负债表内的资产形式;部分企业可能会将企业内低质量数据资源伪装成高质量数据资产用以实现粉饰财务报表,进而达到欺诈债权人与股东的目的。此外,企业可能会利用其与关联方的直接数据资源交易,进而改变财务报表,达到粉饰财务报表、欺骗报表使用者的目的。因此,允许数据资产入表后,应制定规避企业利用数据资产的辨认进行舞弊的制度并实施一定的监管措施,如增强对企业的监管、管理层思想教育,进行社会舆论宣传,规定企业定期出示第三方机构对企业数据资产辨认、入账行为的合规检查鉴定报告等。

(作者单位:海南海钢集团)

责任编辑 穆雍韬

主要参考文献

[1]汪杰,周康林.“数据资产入表”的解读与创新研判[J].审计观察,2023,(10):4-9.

[2]张俊瑞,高璐冰,危雁麟.数据资产会计:概念演进、解构与关系辨析[J].会计之友,2023,(24):131-137.