

会计及评估监管工作通讯

2023 年第 5 期（总第 54 期）

北京证监局

2023 年 11 月

【法规动态】

三季度发布的主要监管法规和要求

【监管动态】

- 证监会发布 2022 年度证券审计和资产评估市场分析报告、上市公司 2022 年年度财务报告会计监管报告、会计师事务所和资产评估机构从事证券服务业务合规手册等文件
- 北京辖区 2022 年年报审阅情况通报
- 北京辖区审计评估机构检查情况通报

【警钟长鸣】

三季度辖区从事证券服务业务审计与评估机构处理处罚情况

【风险提示】

新增处理处罚中审计与评估机构存在的突出问题

【行业交流】

- 企业数据资源入表的提示及入表路径解析（普华永道中天会计师事务所会计技术部合伙人王东供稿）
- 奠定数据资产化的财务基础 构建数字化时代的会计桥梁（中联资产评估集团有限公司总裁胡智、副总裁李业强供稿）

【行业交流】栏目征稿启事：欢迎业内机构、人员来文交流，投稿邮箱

bjkuaiji@csrc.gov.cn, 邮件标题请注明“监管工作通讯行业交流投稿”。

【法规动态】三季度发布的主要监管法规和要求

● 财政部、证监会联合发布《会计师事务所从事证券服务业务信息披露规定》

2023年7月6日，财政部、证监会联合发布《会计师事务所从事证券服务业务信息披露规定》(财会〔2023〕10号)，进一步健全会计师事务所信息披露相关规则，提高证券审计市场透明度。

● 证监会发布《监管规则适用指引——审计类第2号》

2023年8月23日，证监会发布《监管规则适用指引——审计类第2号》，进一步完善资本市场监管规则体系，指导开展证券业务的注册会计师在收入审计中更好地保持职业怀疑。

● 财政部印发《企业数据资源相关会计处理暂行规定》

2023年8月21日，财政部印发《企业数据资源相关会计处理暂行规定》(财会〔2023〕11号)，旨在规范企业数据资源相关会计处理，强化相关会计信息披露，持续发挥会计在服务数据资源业务和数字经济发展方面的基础性作用。

● 中评协制定印发《资产评估执业准则——知识产权》

2023年8月23日，中评协制定印发《资产评估执业准则——知识产权》(中评协〔2023〕14号)，进一步规范知识产权资产评估执业行为，保证资产评估执业质量。

● 中评协制定印发《数据资产评估指导意见》

2023年9月14日，中评协制定印发了《数据资产评估指导意见》(中评协〔2023〕17号)，旨在规范数据资产评估执业行为，保护资产评估当事人合法权益和公共利益。

【监管动态】

- 证监会发布 2022 年度证券审计和资产评估市场分析报告、上市公司 2022 年年度财务报告会计监管报告、会计师事务所和资产评估机构从事证券服务业务合规手册等文件

2023 年 9 月,证监会发布了《2022 年度证券审计市场分析报告》《2022 年度证券资产评估市场分析报告》《上市公司 2022 年年度财务报告会计监管报告》《会计师事务所从事证券服务业务合规手册(2023 年)》《资产评估机构从事证券服务业务合规手册(2023 年)》等 5 项文件,便于市场各方了解证券审计市场和资产评估市场情况,引导会计师事务所和资产评估机构规范执业。

新《证券法》自 2020 年 3 月正式实施,会计师事务所和资产评估机构从事证券服务业务由资格审批调整为备案管理。实行备案管理以来,证券审计和资产评估市场活力得到进一步激发,市场声誉和责任约束机制逐步健全,“有进有出”“优胜劣汰”的良性市场生态初步形成。同时,资本市场利益格局复杂,业务模式多变,执业风险相对较高,对会计师事务所和资产评估机构的专业胜任能力、规范运作意识、投资者保护能力等均有更高的要求。辖区各从事证券服务业务的会计师事务所和资产评估机构,尤其是近年新进入资本市场的机构,应利用好上述资源,认真研读,不断强化“质量为先”的发展理念,承接与自身专业胜任能力相匹配的证券服务业务,恪守职业道德,遵守执业准则,勤勉尽责,为中国特色现代资本市场建设贡献力量。

- 北京辖区 2022 年年报审阅情况通报

北京证监局突出风险和问题导向,对辖区上市公司 2022 年年报进行了抽样审阅,审阅数量共 296 家,占 2022 年末辖区上市公司总

数（461家）的64.21%，涵盖34家会计师事务所。现将关注到的主要问题和疑点通报如下。

一、资产减值准备计提

一是以前年度资产减值准备计提不充分，涉及应收账款、固定资产、存货等。二是存货跌价准备大幅增加的公司数量较多，部分公司计提比例高于行业内可比公司。三是应收账款预期信用损失率与行业平均水平存在差异，长账龄组合预期信用损失率偏低，预期信用损失模型参数取值不准确，长期未结算项目形成的合同资产减值比例偏低。四是部分商誉减值测试参数取值依据不充分，有的数据明显存在错误，有的商誉资产组在出现业绩下滑、亏损等情形时仍未考虑计提减值。

二、收入成本确认

一是营业收入与其他财务数据的变动趋势差异较大，包括营业收入快速增长但净利润大幅下降、营业收入与期间费用变动趋势不一致、应收款项增速显著高于收入增速等。二是营业收入的真实性、准确性存疑，包括收入确认集中于年末时点，收入增速及毛利率远高于行业平均水平，疑似存在无商业实质的交易等。三是收入确认会计政策不恰当，未考虑交易及结算的实际情况。四是营业收入、净利润接近退市风险指标临界值，存在规避退市嫌疑。

三、关联交易、资金占用与对外担保

一是新增资金占用问题仍然存在。个别公司大额预付账款、其他应收款的性质存疑。二是存在违规担保事项，如向参股公司提供担保未严格履行审议程序、未及时披露。

四、列报与披露

一是重要的会计政策披露不完整不充分，包括未披露不同销售模

式下的收入确认方法和确认时点，未披露存货计量和跌价准备政策、应收款项融资相关会计政策。二是对主要参控股公司、联营企业相关信息披露不完整，包括未披露主要参控股公司情况，未披露参股公司作为联营企业核算的依据，未披露重要联营企业的主要财务信息。三是会计核算不恰当与披露错误，包括自用的固定资产错误核算为投资性房地产，管理费用明细分类错误，未恰当划分业务分部等。四是其他披露问题，包括未披露预付账款和其他应收款前五名信息，商誉减值测试主要过程、关键假设和参数披露不具体不充分，关联交易披露不完整等。

五、并购重组与业绩承诺

一是并购标的承诺期内业绩精准达标、承诺期后业绩变脸的现象仍然不在少数，标的业绩真实性及商誉减值准确性存疑。二是业绩补偿相关会计处理不及时、不恰当，未将预计应支付的业绩补偿款及时确认为金融负债。

六、金融工具与长期股权投资

一是以权益法核算的长期股权投资，被投资单位净资产为负时，其账面价值未作出相应调整。二是交易性金融资产的公允价值变动损益错误计入投资收益科目。三是部分 PPP 项目核算依据欠充分。

七、其他问题

对前期财务数据进行重大会计差错更正，如追溯调增以前年度信用减值损失、调整以前年度收入成本确认金额。

● 北京辖区审计评估机构检查情况通报

针对 2022 年年报审阅发现的疑点，尤其是减值计提相关线索，北京证监局对相关会计师事务所和资产评估机构开展了专项检查，已

检查机构 14 家次、项目数量 21 个，现将发现的典型问题通报如下。

一、审计执业问题

一是重要性水平方面。会计师对重要性的确定属于职业判断。检查发现，个别项目未审慎、合理确定重要性水平，改变计算依据时缺少分析性记录。

二是控制测试方面。当会计师拟信赖控制运行的有效性或仅实施实质性程序不能够提供认定层次充分、适当的审计证据时，应当设计和实施控制测试。如果发现偏差，会计师应专门查询以了解其潜在后果。检查发现，部分项目控制测试执行不到位、流于形式，如未对重要组成部分业务活动设计和实施控制测试，未执行计划实施的控制测试程序，测试抽取样本不足等。

三是实质性程序方面。在计划和实施审计工作时，会计师应当运用职业判断。会计师应当复核管理层在作出会计估计时的判断和决策，确定会计估计较上期发生的变化是否合适。检查发现，部分项目实质性程序不完善，如缺少对预期信用损失模型设计及参数设置合理性的复核记录，对存货跌价准备计提测试范围不全面，未合理评价评估报告中关键参数和评估假设的合理性等。

二、评估执业问题

一是评估方法方面。评估师协助企业进行资产减值测试时，应关注评估对象可回收金额、资产预计未来现金流量的现值以及公允价值减去处置费用的净额之间的联系及区别，可回收金额等于资产预计未来现金流量的现值或者公允价值减去处置费用的净额孰高者。检查发现，个别项目评估方法的适用性分析不合理，在资产预计未来现金流量的现值为负、资产组存在减值的情况下，未测算公允价值减去处置费用

的净额，直接以资产预计未来现金流量的现值作为评估结论。

二是参数取值方面。评估师应当对企业未来收益资料进行必要的分析、判断和调整，关注未来收益预测中经营管理、业务架构、主营业务收入、毛利率、营运资金、资本性支出、资本结构等主要参数与评估假设、价值类型的一致性。检查发现，部分项目参数取值依据不充分，如未充分考虑意向合同收入的可实现性，未关注研发费用税前加计扣除比例变化情况，对同一主体不同年度资产周转率预测方法不一致等。

【警钟长鸣】

2023年第三季度，证监会及其派出机构对北京辖区会计师事务所下发行政处罚决定书2单，涉及会计师事务所2家次、注册会计师10人次；下发行政监管措施16单，涉及会计师事务所15家次，注册会计师32人次。对北京辖区资产评估机构下发行政监管措施7单，涉及资产评估机构5家次、资产评估师12人次。

【风险提示】

根据辖区会计师事务所、资产评估机构被采取行政处罚或行政监管措施情况，归纳其中典型案例，提示各机构重点关注。

案例1：风险评估程序执行欠充分

会计师在对A公司年报审计中执行风险评估程序时，未充分了解公司市场占有率、市场地位和市场规模等行业状况及行业产品的平均价格情况；未充分了解重要子公司主要生产模式及生产过程；虽设计但未实施对预付账款等波动异常项目进行分析的审计程序，也未实施进一步审计程序调查相关异常波动。

案例 2：函证程序执行不到位

会计师在对 B 公司往来款函证过程中未保持有效控制，部分函证未留存回函快递单据；未针对回函不符和未回函情况实施进一步审计程序；未对个别重要往来款项目实施函证程序，且未记录不予函证的理由。

案例 3：商誉减值测试审计程序存在缺陷

会计师在对 C 公司年报审计中，将商誉减值测试作为关键审计事项，但在设计风险应对措施方面，未获取相关内部控制关键节点的文件资料，未对商誉减值内部控制运行有效性进行控制测试；在细节测试方面，未对相关项目的销售增长率、产品单价和成本预测的合理性执行必要的取证分析程序，未获取充分、适当审计证据。

案例 4：未恰当实施存货监盘程序

会计师在对 D 公司年报进行审计时，未恰当实施存货监盘程序，未对监盘替代程序异常情况保持职业怀疑。未实施程序以准确识别相关存货数量、品类、规格，未现场确认存货实际数量，未充分关注盘点差异，底稿留存的存货监盘照片未见盘点标识、权属标签，并存在监盘记录签字、日期异常情况；对第三方贸易仓库存货部分通过获取公司盘点表作为监盘替代程序，但在执行程序时，未对盘点表签字异常情况保持职业怀疑，并实施进一步审计程序。

案例 5：关键评估参数合理性依据不充分

评估师在对 E 公司子公司商誉价值进行测试时，对预期毛利率的确定依据不充分，该子公司以前 2 个会计年度的毛利率分别为 -2.45%、-17.10%，评估报告预测未来 5 年及永续期毛利率为 17.62%，在现有客户结构即低毛利客户占多数且预期未有改变的情况下，评估师未获

取充分证据说明预测期毛利率为 17.62%的合理性。

案例 6：评估程序执行不到位

评估师在对 F 公司相关评估工作中，未按照既定计划对公司近几年的关联交易情况开展尽职调查，未执行管理层访谈程序，未查询、获取关联方及关联交易证据，未在评估底稿中记录关联交易的评估依据文件资料。

【行业交流】

本栏目面向辖区从事证券服务业务的会计师事务所和资产评估机构征稿，交流行业发展想法和经验等。仅供行业交流探讨，不代表北京证监局监管意见。

● 企业数据资源入表的提示及入表路径解析

为贯彻党中央、国务院关于数据成为“第五大生产要素”的决策部署，服务数字经济，推动数据要素市场的建设与发展，财政部于2023年8月21日发布《企业数据资源相关会计处理暂行规定》(以下简称《暂行规定》)，该规定将于2024年1月1日正式施行，采用未来适用法。

一、《暂行规定》的主要内容

《暂行规定》围绕数据资源是否可以确认为资产、可能确认的资产类别、列报和披露及过渡与衔接等方面对数据资源进行了规范,并要求企业根据数据资源的持有目的、形成方式和业务模式，将满足资产定义和确认条件的数据资源确认为存货或无形资产。此外，《暂行规定》通过强制披露与自愿披露相结合的方式，引导企业以充分信息披露方式向报表使用者提供与企业价值相关的有效信息。

二、《暂行规定》解析

数据资源可以通过内部赋能或者对外服务等方式为企业带来经济利益。数据资源价值通常具有聚合效应，一般认为随着数据量的增加，其聚合价值的潜力越大，但数据价值与数据量又并非简单的乘数关系。由于数据可以无限复制，可以用于多重业务场景且多重使用也往往并没有消耗数据本身的价值。此外，数据的价值与时效性紧密关联，但又并非呈现简单线性关系。因此，数据资源的会计处理较其他资产更为复杂。

结合当前数据资源会计实务热点、难点和《暂行规定》的主要内容，在企业数据资源会计入表过程中，总结出如下五大提示要点：

（一）《暂行规定》并没有改变现有准则有关资产的确认条件和计量基础

《暂行规定》的出台及时解答了当前实务中对数据资源能否确认为资产、作为哪类资产入表及计量基础的疑虑。然而，值得注意的是，《暂行规定》本身并不涉及对现有会计准则体系的原则性突破。《暂行规定》在会计确认与计量方面与现行无形资产准则或存货准则是一致的，如果企业的数据资源本身并不符合现有无形资产准则和存货准则有关资本化的条件，企业并不会因为是否执行《暂行规定》而对数据资源的会计入表得出截然不同的结论。

此外，由于我国现行无形资产准则和存货准则并不允许企业采用公允价值计量模式，即使是符合入表条件的数据资源，除了通过非同一控制下业务合并取得的数据资源的初始确认采用公允价值计量以外，数据资源的其他初始及后续计量方面仍应基于历史成本原则。因此，数据资源的价值并不会在短期体现在企业的资产负债表中。

（二）有关无形资产和存货准则的适用范围

企业应根据数据资源的持有目的、形成方式、业务模式等因素判断数据资源应适用于无形资产还是存货准则。实务中企业利用所持有的数据资源为不同客户提供服务是较为典型和常见的应用场景，过往该场景属于内部使用还是对外交易进而应适用于无形资产还是存货准则存在着不同解读，本次《暂行规定》明确了只有企业日常活动中持有、最终目的用于出售的数据资源，才适用于存货准则。换言之，对外非排他性

授权使用数据资源的业务模式，以及同时存在内部使用和对外交易但并不主要依赖对外出售来取得经济利益的双重业务模式，相关数据资源适用无形资产准则进行会计核算较为合理。

（三）数据资源投入直接费用化并不是一项“自由选择”

《暂行规定》适用于所有执行企业会计准则的企业和单位，其要求企业根据数据资源的持有目的、形成方式和业务模式，判断数据资产是否符合无形资产或存货的定义，并应分别按照无形资产或存货准则核算。因此，企业不能完全不加以论证和分析就简单将当期所有数据资源投入全部简单费用化，而是应根据数据资源的持有目的、形成方式、业务模式，以及与数据资源有关的经济利益的预期消耗方式等，对数据资源进行分类，并相应根据无形资产或者存货准则对数据资源相关交易和事项进行会计确认、计量和报告。即使经判断，数据资源相关支出不满足入表条件，企业也应根据《暂行规定》的要求披露数据资源研发相关的费用化支出的金额。因此，为了满足财务合规性要求，企业应尽快着手研究《暂行规定》，相应建立财务管理和会计核算制度。

（四）前期已经费用化的支出不应重新资本化

《暂行规定》要求企业采用未来适用法并自2024年1月1日开始施行，并强调在《暂行规定》施行前已经费用化计入损益的数据资源相关支出不再调整。该规定源于现有无形资产准则明确规定，内部开发无形资产的成本仅包括在满足资本化条件的时点至无形资产达到预定用途前发生的支出总和，对于同一项无形资产在开发过程中达到资本化条件之前已经费用化计入损益的支出不再进行调整。因此，即使某项数据资源在《暂行规定》的首次施行日满足无形资产的确认条件，企业也不

应在首次施行日将以前期间已经费用化的数据资源重新资本化。

（五）对于财务报表具有重要影响的数据资源评估需要进行强制披露

《暂行规定》积极回应了各界对如何平衡数据资源评估披露的成本效益原则的关切，强调当评估结果对企业财务报表具有重要影响时，企业才需要披露评估依据的信息来源，评估结论成立的假设前提和限制条件，评估方法的选择，各重要参数的来源、分析、比较与测算过程等信息。对于数字化转型成熟度高、数据资源治理情况较好、数据产品丰富或重大交易中涉及数据资源价值评估的企业，企业应尽快建立内部科学高效的数据资源价值评估框架体系或对接外部第三方数据资源价值专业评估机构，以便未来在企业合并对价分摊、数据产品定价、数据资源增资入股、减值测试等对企业财务报表往往具有重大影响的事项所可能涉及的重大数据资源的价值进行合理的评估。

三、数据资源入表路径

《暂行规定》的发布为企业数据资源是否能作为一项资产入表提供了准则层面的判断依据，有利于促进企业重视和构建全面有效的、切合实际的数据资源治理与管理体系，从而为数据资源的确认、计量确认提供良好的基础。然而，企业数据资源入表并非一蹴而就的工程，合理稳妥的入表路径应涵盖合规与确权、有效治理与管理、经济利益分析、成本归集与分摊以及列报与披露五个关键步骤：

第一步，合规与确权。

我国《民法典》第127条承认了数据的民事权益地位，但未涉及具体的细节性规定，数据的法律权属问题并不清晰。2022年12月《数据

二十条》提出建立保障权益、合规使用的数据产权制度，探索数据产权结构性分置制度，建立数据资源持有权、数据加工使用权、数据产品经营权的“三权分置”的数据产权制度框架。《暂行规定》的适用范围强调“企业合法拥有或控制”的数据资源，与我国陆续出台的一系列数据产权制度相协调，数据资源的合规与确权是数据资源入表的首要步骤。企业应当建立健全符合其自身特点的数据合规及产权管理制度，确保数据来源合规、隐私保护到位、流通和交易规范、分级授权合理，理顺数据资源产权关系，为实现数据资源会计入表厘清前置法律关系。

第二步，有效治理与管理。

企业会计准则要求资产确认的条件是相关经济利益很可能流入企业（一般认为经济利益流入的可能性应大于50%）且成本能够可靠计量。无序的原始数据并不能产生经济利益，企业需要建立相对完善的数据治理和管理流程才有机会实现数据资源满足资产的确认条件。包括但不限于建立数据资源管理体系，明确各方的权责和收益分配机制，以及建立数据资产目录，开展数据资源血缘分析，以有效支持数据资源的成本分摊，实现业财融合的精细化管理，并精确衡量数据资源的投产比分析。

第三步，预期经济利益的可行性分析。

如前所述，资产的确认条件之一是经济利益很可能流入企业。在数据资源预期经济利益的可行性分析层面，企业应结合不同的数据资源分类、业务交互需求和商业应用场景，建立企业内部数据资产价值评估体系，采用货币化度量业务应用场景价值，夯实经济利益的分析基础。

第四步，相关成本的合理归集与分摊。

数据资源的成本不仅仅包含专属成本，例如外购过程中发生的购买

价款、相关税费，以及数据合规成本、治理成本、权属鉴定、登记成本等，也包括需要合理分摊的共担成本，如数据储存成本等。数据资源的典型特征是具有伴生性，如何进行合理的成本分摊以确保数据资源成本的完整性是当前的实务难点。在数据资源相关成本归集与分摊过程中，企业业务运营成本与数据产生成本往往难以明确区分，例如，信息系统在支撑主业经营的同时也产生经营数据，业务支撑成本与数据资源成本应如何进行界定和区分。企业应提前规划，结合上述“五步法”入表路径中第二步所介绍的“数据资源有效治理与管理”，通过数据资产的血缘分析能力，形成准确的数据血缘图谱，厘清数据资产化过程所占用的企业资源，配套建立统一、合理的数据资源的成本归集与分摊机制，并最终通过信息化途径进行落地。

第五步，列报与披露。

《暂行规定》要求企业根据重要性原则并结合实际情况增设报表子项目，并通过表格方式细化披露。此外，在存货与无形资产准则的强制披露要求之外，《暂行规定》还提出企业可根据实际情况自愿披露数据资源的应用场景或业务模式、原始数据类型来源、加工维护和安全保护情况、涉及的重大交易事项、相关权利失效和受限等相关信息，引导企业主动加强数据资源相关信息披露。新增披露要求虽然会给企业带来一定的披露成本，但是适当的披露有利于将企业已经费用化的数据投入显性化，将企业的隐形价值可视化、透明化，有利于驱动企业价值的提升。

小结

在数字经济时代，数据资源赋予企业新的生机和活力。过往在缺乏明确规定的情况下，企业往往不敢轻易引用无形资产和存货准则进行会

计处理，并倾向于简单费用化处理所有的数据资源投入。《暂行规定》的正式发布无疑给市场和企业释放了积极信号，为市场主体提供了有效的规则指引，引导企业对数据资源进行更有效的治理与管理，推动企业稳妥论证和推进数据资源的会计入表工作。

值得关注的是，数据资源会计入表应是全社会数据要素流通，企业进行数字化转型以及有效数据治理后结果的合理呈现，而非单纯的“为入表而入表”的财务安排。《暂行规定》也并没有改变资产的确认条件和计量基础。因此，数据资源的市场价值在短期内并不会完全反映在企业的资产负债表中。

（普华永道中天会计师事务所会计技术部合伙人王东供稿）

● 奠定数据资产化的财务基础 构建数字化时代的会计桥梁

——关于《企业数据资源相关会计处理暂行规定》的思考

党的二十大报告提出：“加快发展数字经济，促进数字经济和实体经济深度融合，打造具有国际竞争力的数字产业集群。”在此背景下，为服务数字经济健康发展，完善数字经济治理体系，有序推进全国统一数据要素市场建设。8月21日，财政部印发《企业数据资源相关会计处理暂行规定》（以下简称《暂行规定》），明确了企业数据资源相关会计处理、会计信息披露等问题的指引和规范。《暂行规定》自2024年1月1日起施行后，有望在较大范围内有序拓展企业数据资源的会计确认，数据资源的财产确权、数据要素的流通流转、数据相关企业的估值定价等数据资产化关键环节的财务基础也将得到进一步夯实。

一、《暂行规定》发布的重要意义

数据与土地、劳动力、资本、技术并称为五大生产要素。《暂行规定》在现行会计法律规范体系下突破性地将企业合法拥有或控制的数据资源确认为表内资产，对数字化时代下企业财务报告的信息质量提升，企业数据资产化的高效推进，专业机构的全面服务支持等方面，均具有重要的指导意义和激励效应。

一是有利于进一步提升企业财务报告的信息质量。数据资源作为数字经济时代的重要生产要素，对企业而言，特别是对生产经营与数据相关度较高的企业而言，是其保持核心竞争力和提升价值创造能力的关键驱动因素。《暂行规定》发布后，企业在生产经营过程中合法取得并拥有或控制的、预期会带来经济利益的数据资源，将可确认为企业的数据资源无形资产或数据资源存货，数据资源这一数字时代的核

心生产要素将有序发展为表内资产，有利于财务报告更加充分、更加有效、更加准确地反映企业财务状况、经营状况。尤其是对于数据资源相关投入较大，生产经营与数据相关度较高的企业而言，采用《暂行规定》进行相应的会计确认与计量后，企业财务数据与信息披露将与其真实的业务状况、资产状况更加匹配。随着财务报告信息质量的提升，股东、管理层、投资人、监管机构等财务报告使用者将能够更加精准、更加公允地把握企业经营发展状况，对于企业的科学治理、稳定经营、有效融资、合规监管等均具有重要意义。

二是有利于进一步激发并规范企业推进数据资产化的步调。《暂行规定》的施行，有效解决了数字经济时代企业突出的会计问题，数据资源将陆续地、有序地进入企业财务报表，成为企业的表内资产。一方面，随着数据资源在企业报表中的体量及占比逐渐增加，企业报表所体现的资产负债结构、经营获利水平等指标将更加合理、有效地传导至企业经营管理、绩效考核、估值定价、投资融资等环节，进而激发企业高度重视并积极实践数据资产化。另一方面，随着数据资源由表外资产逐步转化为表内资产，资产列报、会计计量、信息披露等方面将在会计准则框架下得到更加规范化的管理和监督，有利于推动企业在推进数据资产化的同时进一步构建全面有效的数据资源管理体系。

三是有利于进一步促进专业机构服务企业数据资产化进程。企业数据资源入表需要结合企业所处行业特征、业务特色、数据特性等因素进行具体的方案设计和会计处理。《暂行规定》对企业数据资源相关的会计确认、会计计量、列报披露等方面进行了原则性、框架性的指引和规范，企业需要结合自身实际情况，开展资产确认相关的数据

资源辨认识别、初始计量相关的历史成本核算、后续计量相关的会计政策和会计估计、信息披露相关的制度安排，这也给专业机构带来了更多的服务企业数据资产化的业务机会。以资产评估机构为例，资产评估可以作为企业交易取得数据资源的初始计量依据，可以作为存货类数据资源可变现净值计量、无形资产类数据资源可收回金额计量等数据资源后续计量的有效工具。此外，资产评估在资产边界界定、成本归集、预测估计等领域的专业能力和经验，也可以成为数据资产入表前的资产识别和辨认、数据资产初始计量过程中历史成本的归集和梳理、存货类数据资源涉及的成本结转、无形资产类数据资源涉及的摊销方式确定等环节的专业支撑。

二、《暂行规定》贯彻实施的相关建议

企业数据资源以资产形式进入企业财务报表，有利于持续发挥会计在服务数据资产化和数字经济发展等方面的基础性作用，需要在执行准则、信息披露、防范风险等方面投入更多力量，从而确保《暂行规定》持续稳定地发挥积极作用。

一要严格执行会计准则，做好应用《暂行规定》的衔接准备。《暂行规定》属于现行企业会计准则体系下的细化规范，在会计确认计量方面与现行无形资产、存货、收入等相关准则是一脉相承的。对于企业而言，按照《暂行规定》要求落实数据资源会计处理，不属于因国家统一的会计制度要求而导致的会计政策变更。企业应当严格按照企业会计准则关于相关资产的定义和确认条件、无形资产研究开发支出的资本化条件等规定以及《暂行规定》的有关要求，结合企业数据资源的实际情况和业务实质，合理进行会计处理。《暂行规定》要求采用未来适用法，企业在本规定施行前已费用化计入当期损益的数据资

源相关支出不再调整，即不应将前期已经费用化的数据资源重新资本化。综上，为保障相关会计处理工作的平稳有序推进，企业应用《暂行规定》前，应当严格依据并执行会计准则，做好数据资源相关的会计梳理工作，做好相关数据资源“入表”安排。

二要高度重视信息披露，积极充分反映数据资源情况。随着产业数字化和数字产业化进程加快，数据资源对于企业特别是数据相关企业的价值创造等日益发挥重要作用，投资者、监管部门、社会公众等对企业数据资源利用情况的重视程度与日俱增。《暂行规定》兼顾信息需求、成本效益和商业秘密保护，创新提出自愿披露方式，并围绕各方关注对披露重点作出规范和指引。企业应当充分认识到高质高效的信息披露，对于帮助报告使用人理解财务报表、跟踪数据资源、把握企业价值、监督企业管理的重要意义，主动按照企业会计准则和《暂行规定》的披露要求，持续加强对数据资源的应用场景或业务模式、原始数据类型来源、加工维护和安全保护情况、涉及的重大交易事项、相关权利失效和受限等相关信息的自愿披露，从而更加全面地反映数据资源对企业财务状况、经营成果等的影响。

三要有效防范相关风险，平稳有效保障《暂行规定》落实。一方面要防范企业变更美化财报的风险。《暂行规定》施行后，数据资产入表可能成为掌握数据资源的企业将原先的表外数据资源内化为具体的报表资产，进而增强自身信用基础，直接改善相关财务指标的手段。因此，需要防范企业在初始确认时将尚不符合资产确认条件，尚不具备商业实质的数据资源不当确认或者提前确认为资产，防范企业在后续计量时少计或推迟存货数据资源的成本结转及无形资产数据资源的摊销，少计或忽略相应存货跌价准备、无形资产减值准备的计

提。另一方面要防范侵犯数据来源方合法权益及危害社会公共利益的风险。《暂行规定》将设定了企业“合法拥有或控制”这一资产确认前提，且明确规定企业应通过持有、使用、向客户提供服务或最终出售等方式从数据资源资产中获益。企业将数据资源确认为报表资产，必须恪守个人数据隐私保护和公共数据安全的底线，及时确立有效保护与合法利用数据资源的责任意识与自律意识。在数据采集汇聚、加工处理、流通交易、共享利用等相关环节，企业均应负有合法经营、安全使用、公平竞争的责任。

《暂行规定》的发布，为企业搭建了迎接数字化时代的会计桥梁，铸就了数据资产化的财务基础，各方应当充分理解、认真研学、合理应用《暂行规定》，确保其持续发挥服务数字经济健康发展，完善数字经济治理体系，有序推进全国统一数据要素市场建设的长期效用。

（中联资产评估集团有限公司总裁胡智、副总裁李业强供稿）