

# 企业数据资源

## 会计核算例解与信息列报分析要点

赵英会 张喆

**摘要：**本文结合企业数据资源的特点和相关规定，研究企业数据资源会计核算与信息列报分析要点。从企业数据资源的初始确认与科目设置入手，明确数据资源确认为资产的条件和应确认为哪类资产。以例解的方式分别阐释存货类数据资源的取得、期末计价、出售及无形资产类数据资源的取得、摊销、期末计价、使用等环节的会计核算方法。从关注企业的盈利模式和竞争地位、判断数据资源创造经济利益的能力、分析数据资源金额和占比、对比数据资源入表前后相关指标变化、警惕可能的过度盈余管理行为五个方面提出企业数据资源信息列报分析要点。

**关键词：**数据资源；会计核算；存货；无形资产；信息列报

**中图分类号：**F235.19 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2024)13-0039-05

2023年8月，财政部发布《企业数据资源相关会计处理暂行规定》（以下简称《暂行规定》），自2024年1月1日起施行。《暂行规定》的施行有助于推动和规范企业数据资源会计核算、强化企业数据资源信息披露并提高企业会计信息质量。本文主要依据《暂行规定》，以会计核算例解的方式为企业数据资源具体业务处理提供参考，并从数据资源信息列报分析的角度帮助企业外部信息使用者理清思路，以提高企业数据资源会计核算的规范性和会计信息使用者的决策效率。

### 一、企业数据资源的初始确认与科目设置

#### （一）企业数据资源的初始确认

企业在数据资源初始确认时应重点考虑数据资源是否能为企业带来经济利益以及由于持有目的不同而形成的不同经济利益实现方式。首先，数据资源应具有通过交易或挖掘手段为企业带来经济利益的属性，以确保经济利益的

产生源于数据资源而使其成为资产。其次，根据《暂行规定》，企业使用的数据资源，符合《企业会计准则第6号——无形资产》（以下简称无形资产准则）规定的定义和确认条件的，应当确认为无形资产；企业日常活动中持有、最终目的用于出售的数据资源，符合《企业会计准则第1号——存货》（以下简称存货准则）规定的定义和确认条件的，应当确认为存货。因此，可将数据资源按持有目的不同分为主要目的为自用或转让使用权的数据资源和主要目的为出售的数据资源，分别依据无形资产准则和存货准则进行初始确认。

#### （二）企业数据资源科目设置

《暂行规定》虽然明确了企业数据资源应在什么条件下确认为哪类资产，但并未具体规定相应数据资源的会计科目设置方法。根据会计科目设置原则，企业在设置数据资源会计科目时应在遵循国家法律法规、科学完整反映数据资源特点的基础上，充分考虑会计科目的实用性和所提供

基金项目：陕西省杰出青年科学基金项目(2022JC-51)

作者简介：赵英会，陕西理工大学副教授，硕士生导师；

张喆，西安交通大学教授，博士生导师。

的会计信息质量。结合数据资源的确认方法、形成方式、业务模式等，企业可采用以下方法进行科目设置。

1. 存货类数据资源科目设置。确认为存货的数据资源形成方式主要有外购和数据加工取得两种情况。第一，可设置“数据产品”科目，核算外购或通过数据加工后符合存货准则定义和确认条件且达到预定可销售状态的数据资源取得成本，并按照数据产品类别设置明细科目；第二，可设置“待加工数据产品”科目，核算尚需数据加工、未达到预定可销售状态的数据资源所发生的买价、加工成本等必要支出，在达到预定可销售状态时将其结转至“数据产品”科目，该科目同样按照数据产品类别设置明细科目。同时，在资产负债表日，企业应对存货类数据资源进行减值测试，按照成本与可变现净值孰低计量，可通过设置“存货跌价准备——数据产品”科目，反映存货类数据资源可变现净值低于成本的金额。

2. 无形资产类数据资源科目设置。无形资产类数据资源主要有外购和自行研发两种取得方式。第一，可设置“待加工数据资产”科目，核算企业外购但因需要进一步加工处理、尚未达到无形资产准则定义和确认条件的数据资源取得成本。第二，由于数据资源与传统意义上的无形资产（版权、专利权等）在形成过程和估值方法等方面有较明显的区别，因此企业一般应单独设置“数据资产”科目，核算外购或经过自行研发后符合无形资产准则定义和确认条件且达到预定用途的数据资源取得成本，并按照数据资产类别设置明细科目；对于数据资源不多的企业，也可采用在“无形资产”一级科目下设置“数据资产”二级科目的方法。第三，对于自行研发的数据资源，应设置“研发支出——费用化支出”科目，核算数据资源在研究阶段发生的相关支出以及在开发阶段发生的不符合资本化条件的支出，并按照数据资产类别设置明细项目，且在会计期末结转至当期损益；设置“研发支出——资本化支出”科目，核算数据资源在开发阶段发生的符合资本化条件的支出，同样按照数据资产类别设置明细项目，并在达到预定用途时结转至“数据资产”科目。第四，应选择适当的方法对数据资产进行摊销，可设置“数据资产累计摊销”科目，核算企业数据资产的累计摊销额；同时，应将数据资产每期摊销额确认为当期损益（自用或对外提供服务的情况）或计入相关资产成本（为本企业其他资产的形成提供服务的情形）。第五，企业需定期对无形资产类数据资源进行减值测试，可设置“数据资产减值准备”科目，反映数据资产可收回金额低于其

账面价值的金额。

## 二、存货类数据资源会计核算例解

### （一）存货类数据资源的取得

例1：甲公司主要经营数据资源的收集、加工和出售业务，2×24年11月及12月发生以下两项取得存货类数据资源的业务：（1）11月10日，甲公司以外购方式从某平台购入2×24年1～10月彩妆产品广告市场投放和传播原始数据（本文所提及数据均为合法途径取得），准备对其进行结构化处理等加工后作为数据产品出售。该原始数据买价5万元，款项已付；2×24年11月后续加工处理过程中发生人工费3万元，应归属于加工成本的计算机折旧费用2万元、水电费等0.1万元；12月1日，甲公司加工完成，形成数据产品A，并按实际成本将其作为存货入账。（2）2×24年11月12日，甲公司通过自行搜集的方式获取2×24年“双十一”购物节期间消费者购物统计原始数据，拟进行脱敏、清洗等加工后出售；在2×24年11月数据搜集和加工过程分别发生人工费1万元、4万元，发生应归属于数据搜集和加工成本的计算机折旧费用2.5万元、水电费等0.2万元；12月1日，甲公司加工完成，形成数据产品B，并将其作为存货入账。假设不考虑增值税等相关税费，下同。

根据以上业务（1），甲公司应在2×24年11月10日借记“待加工数据产品——A产品”5万元，贷记“银行存款”5万元；在后续加工过程及11月30日（合并）借记“待加工数据产品——A产品”5.1万元，贷记“应付职工薪酬”3万元、“累计折旧”2万元、“银行存款”0.1万元；在12月1日加工完成时借记“数据产品——A产品”10.1万元，贷记“待加工数据产品——A产品”10.1万元。根据以上业务（2），甲公司应在2×24年11月数据搜集、加工过程及11月30日（合并）借记“待加工数据产品——B产品”7.7万元，贷记“应付职工薪酬”5万元（4+1）、“累计折旧”2.5万元、“银行存款”0.2万元；在12月1日加工完成时借记“数据产品——B产品”7.7万元，贷记“待加工数据产品——B产品”7.7万元。

### （二）存货类数据资源的期末计价

例2：承前例1，甲公司于每个资产负债表日对数据产品进行减值测试。2×24年12月31日，分别对数据产品A和数据产品B的预计售价、销售费用等相关信息进行合理估计，得出数据产品A预计售价10万元，估计产生销售费用0.3万元；数据产品B预计售价8万元，估计产生销售费用1万元。按照存货可变现净值的计算方法，数据产品A的可

变现净值为9.7万元(10-0.3),低于账面价值(成本),差额为0.4万元(10.1-9.7);数据产品B的可变现净值为7万元(8-1),低于账面价值(成本),差额为0.7万元(7.7-7)。根据存货类数据资源期末计价原则,两种数据产品均应按照可变现净值计量。因此,甲公司应借记“资产减值损失”1.1万元,贷记“存货跌价准备——数据产品”1.1万元(0.4+0.7)。

### (三) 存货类数据资源的出售

例3:承前例1和例2,假设2×25年1月10日,甲公司将上述数据产品A和数据产品B出售,售价分别为10.5万元和9万元,款项均已到账;在销售过程分别发生相关销售费用(广告宣传费等)0.5万元和0.8万元,均已以银行存款支付。甲公司两类数据产品在出售前的账面价值分别为9.7万元和7万元,因此不考虑销售费用的出售损益(出售数据产品对企业当期损益的影响净额,不考虑所得税,下同)分别为0.8万元(10.5-9.7)和2万元(9-7),考虑销售费用后的出售损益分别为0.3万元(0.8-0.5)和1.2万元(2-0.8)。甲公司应根据销售费用相关凭证借记“销售费用”1.3万元(0.5+0.8),贷记“银行存款”1.3万元;根据数据产品售价确认销售收入,借记“银行存款”19.5万元(10.5+9),贷记“主营业务收入——数据产品A”10.5万元、“主营业务收入——数据产品B”9万元;同时需将数据产品的账面价值转出,借记“主营业务成本——数据产品A”9.7万元、“主营业务成本——数据产品B”7万元及“存货跌价准备——数据产品”1.1万元,贷记“数据产品——A产品”10.1万元及“数据产品——B产品”7.7万元。

## 三、无形资产类数据资源会计核算例解

### (一) 无形资产类数据资源的取得

例4:乙公司为数据研发和数据服务型企业。2×24年1月至9月发生以下两项业务:(1)2×24年1月26日,从某公司购入一组与新质生产力计量模型相关的数据资源,准备加工后使用;买价20万元,款项已付。2×24年2月1日,该组数据资源经脱敏、清洗、整合等加工过程后作为无形资产(数据库A)入账。在加工过程共发生相关支出6万元,其中符合无形资产准则规定的无形资产确认条件的支出为4万元,全部为应付专业技术人员薪酬;不符合无形资产确认条件的支出2万元全部为行政办公费用,均已以银行存款支付。(2)2×24年2月1日,乙公司开始自行研发数据库B,并于当年9月1日研发结束。在该研发过程中共发生相关支出140万元,其中研究阶段支出60万元,包括职工

薪酬40万元(其中30万元已付)、专业设备折旧费用12万元和水电费等行政办公费用8万元(已以银行存款支付);开发阶段支出80万元,包括职工薪酬50万元(其中40万元已付)、专业设备折旧费用20万元和水电费等行政办公费用10万元(已以银行存款支付),假设开发阶段的各项支出中有60%符合资本化条件。2×24年9月1日,发生数据库B相关权属鉴证、质量评估等费用6万元(已以银行存款支付),数据库B于当日达到预定用途。

根据例4业务(1),乙公司可在2×24年1月26日借记“待加工数据资产——数据库A”20万元,贷记“银行存款”20万元;在数据加工过程借记“待加工数据资产——数据库A”4万元、“管理费用”2万元,贷记“应付职工薪酬”4万元、“银行存款”2万元;在2×24年2月1日借记“数据资产——数据库A”24万元,贷记“待加工数据资产——数据库A”24万元。根据例4业务(2),甲公司应在研究阶段借记“研发支出——费用化支出——数据库B”60万元,贷记“银行存款”38万元(30+8)、“应付职工薪酬”10万元(40-30)、“累计折旧”12万元;在开发阶段借记“研发支出——费用化支出——数据库B”32万元[80×(1-60%)],“研发支出——资本化支出——数据库B”48万元(80×60%),贷记“银行存款”50万元(40+10)、“应付职工薪酬”10万元(50-40)、“累计折旧”20万元;在每个会计期末,应将以上费用化支出结转至当期损益,(合并)借记“管理费用”92万元,贷记“研发支出——费用化支出——数据库B”92万元(60+32);在2×24年9月1日借记“数据资产——数据库B”54万元,贷记“研发支出——资本化支出——数据库B”48万元、“银行存款”6万元。

### (二) 无形资产类数据资源的摊销和期末计价

例5:承前例4,假设乙公司对其确认为无形资产的数据库A按年限平均法进行摊销,且数据库A和数据库B的使用年限经评估后均为5年,无残值。据此可计算出2×24年数据库A的累计摊销金额为4.4万元[(24/5)×(11/12)],数据库B的累计摊销金额为3.6万元[(54/5)×(4/12)]。因此两项数据资产在2×24年12月31日的账面价值分别为19.6万元(24-4.4)和50.4万元(54-3.6)。2×24年12月31日,乙公司对其数据资产进行减值测试,分别对数据库A和数据库B的可收回金额进行合理估计。经测试得出数据库A当日公允价值为20万元,若当日处置估计产生1万元费用,预计未来现金流量现值为18万元;数据库B当日公允价值为50万元,估计处置费用为2万元,预计未来现

金流量现值为49万元。按照可回收金额的确定方法,应将19万元(20-1)与18万元两者中的较高者即19万元确定为数据库A的可收回金额,低于账面价值,差额为0.6万元(19.6-19);将48万元(50-2)与49万元两者中的较高者即49万元确定为数据库B的可收回金额,低于账面价值,差额为1.4万元(50.4-49)。根据以上数据可看出数据库A和数据库B均已减值,乙公司应调减数据资产账面价值并确认数据资产减值损失,借记“资产减值损失”2万元,贷记“数据资产减值准备”2万元(0.6+1.4)。

### (三) 无形资产类数据资源的使用

例6:承前例4和例5,无形资产类数据资源的使用主要包括自用和对客户提供数据服务两种情况,假设数据库A主要用途是辅助乙公司其他数据库的研发以及作为战略分析时的决策支持,数据库B主要用于对外提供数据服务。2×24年2月至12月,数据库A主要用于乙公司的战略分析决策支持;2×24年9月至12月,数据库B主要通过向高校等科研机构提供数据服务,分别形成收入20万元、30万元、36万元和40万元。对于数据库A,应将其2×24年的累计摊销额全部计入当期损益,借记“管理费用”4.4万元,贷记“数据资产累计摊销”4.4万元;如果以后年度数据库A用于辅助其他数据库的研发时,则应将相应的摊销金额计入其他数据库的研发支出中,借记“研发支出——费用化支出”或“研发支出——资本化支出”科目,贷记“数据资产累计摊销”科目。对于数据库B,一方面应确认提供数据服务形成的收入,以9月份为例,应借记“银行存款”等20万元,贷记“主营业务收入”20万元;另一方面应按照数据库B的累计摊销额结转数据服务成本,应在每个会计期末借记“主营业务成本”0.9万元,贷记“数据资产累计摊销”0.9万元(3.6/4)。

## 四、企业数据资源信息列报分析要点

根据《暂行规定》和前述企业数据资源会计科目设置方法,对于存货类数据资源,应将“待加工数据产品”和“数据产品”科目余额之和与“存货跌价准备——数据产品”相抵后的金额列入资产负债表“存货”下的“数据资源”项目;对于无形资产类数据资源,应将“待加工数据资产”和“数据资产”科目余额之和抵减“累计摊销——数据资源”及“数据资源减值准备”后在资产负债表“无形资产”下的“数据资源”项目列报;对于尚处于开发阶段的数据资源,应将“研发支出——资本化支出——数据资源”在资产负债表“开发支出”下的“数据资源”项目列报。假设甲公司和乙公司在

2×24年除上述业务外无其他与数据资源有关的业务,根据例1、例2和例3的资料,甲公司在编制2×24年年度资产负债表时应在“存货”项目下列报“数据资源”16.7万元(9.7+7);根据例4、例5和例6的资料,乙公司应在其2×24年年度资产负债表中的“无形资产”项目下列报“数据资源”68万元(19+49)。作为外部信息使用者,在分析企业会计报表中列报的数据资源信息时应主要把握以下五个方面。

### (一) 关注企业的盈利模式和竞争地位

对于互联网服务、电子商务、高新技术等类型的企业,数据资源的运用和管理处于较为重要的地位,其盈利模式也较大程度上依赖于通过对运营过程中产生的海量数据进行加工、分析后形成的数据资产,最终为企业带来经济利益。而对于其他类型的企业,数据资源虽可起到优化生产流程、降低成本、提高客户满意度等作用,但并非主要的经济利益来源。因此,在分析企业数据资源信息时,应重点关注企业盈利水平和盈利能力对数据资源的依赖程度。

企业的数据资源在同行业同类业务中的竞争地位是分析数据资源信息时应关注的另一前提。企业在数据资源领域的竞争地位主要取决于对数据资源的获取和处理能力,以及所提供数据产品或数据服务的专业程度、不可替代性、对决策或科研的支持度等方面。对于以数据资源作为主要经济利益来源的企业,应对企业规模、研发团队构成、数据产品或服务的质量、行业环境、客户评价及客户忠诚度等方面进行判断,以综合评价企业数据资源的竞争地位。

### (二) 判断数据资源创造经济利益的能力

判断企业数据资源创造经济利益的能力主要需要考虑企业持有数据资源的目、数据资源创造经济利益的方式、数据资源管理能力、市场需求、数据处理和研发团队的稳定性、数据资源的质量、政策和法规影响等方面的因素。首先,对于以出售为目的持有的存货类数据资源,其创造经济利益的方式主要是通过转移所有权为企业带来收入。对于这类数据资源,除关注销售数据产品收入的金额和持续性外,还应关注企业对数据产品成本管理的水平,以判断数据产品的盈利能力。其次,对于以使用为目的的无形资产类数据资源,其创造经济利益的方式主要是通过自用或以对外提供数据服务的方式实现。对于这类数据资源,应重点关注数据处理和研发人员的专业水平、研发团队稳定性、研发人员薪酬等方面的信息,以判断企业能否形成高质量的数据资产或提供高质量的数据服务。最后,无论是存货类还是对外提供数据服务的无形资产类数据资源,均

应对其市场需求、数据产品或服务质量、政策和法规的影响等进行分析。

### (三) 分析数据资源金额和占比

一方面,企业资产负债表中列报的数据资源金额可体现数据资源入表的账面价值和变动趋势,也可通过与同行业的横向对比进行优劣势分析。在《暂行规定》施行后,企业数据资源的价值得以在报表中体现,会计信息的决策价值得以提升。信息使用者可通过分析数据资源这一曾经“隐形”的资产金额更加明晰地获取企业资产规模信息,并为预测企业发展前景提供更多的信息支撑;也可通过对数据资源金额的同行业对比,发现企业的数据产品或服务在行业中的地位,充分认知企业数据资源的评估价值,从而提升决策效率。

另一方面,可通过数据资源在各项资产中的占比情况分析企业的资产结构。结合企业类型和盈利模式,对于列报在存货项目下的数据资源,通过分析其在存货总额、流动资产及总资产中所占比例,可分别判断出企业是否主要依赖数据产品获利、数据产品管理能力及持有量是否合理等方面的信息;对于列报在无形资产项目下的数据资源,通过分析其在无形资产、非流动资产和总资产中所占比例和横向对比,可分别判断出企业对数据资产价值的挖掘、管理和使用情况。此外,还应关注企业数据资源持有情况与同行业其他企业的横向对比,以综合分析企业数据资源的占比及资产结构是否合理。

### (四) 对比数据资源入表前后相关指标变化

一方面,应对比数据资产入表前后相关财务指标的变动。在假定其他条件不变的情况下,由于数据资源入表会使企业报表中存货和(或)无形资产项目列示金额增加,因此这一变动因素会使企业的流动比率上升、资产负债率下降。同时,数据资源入表可能会使企业原来在利润表列示的数据资源获取、处理等费用转入资产负债表列报,从而使企业的费用金额减少,以及数据产品销售收入和(或)提供数据服务收入的确认,都可能提高企业盈利能力指标。因此,在对比数据资源入表前后相关指标变化时,应着重分析企业偿债能力指标和盈利能力指标的变化。

另一方面,应分析相关指标的变化多大程度上受到数据资源入表的影响。企业实际运营中,无论是偿债能力指标、盈利能力指标,还是其他财务指标的变化,都是各方面因素综合作用的结果,并不仅仅是由于数据资源入表的影响。因此,还应通过报表项目和报表附注分析各项指标

的影响因素、影响程度及影响方向。以流动比率为例,如果企业在存货项目列示数据资源后流动比率反而下降,则说明数据资源对流动比率的提升作用小于流动负债的增加和(或)数据资源以外的其他流动资产的减少对该比率的抑制作用,此时应关注企业实际偿债能力下降的可能;相反,如果存货类数据资源入表后企业的流动比率上升,则应对比数据资源的增幅、流动负债及其他流动资产的变动情况,以准确判断数据资源入表对该比率的影响程度。

### (五) 警惕可能的过度盈余管理行为

对于存货类数据资源,应警惕通过数据资源跌价准备的计提及转回进行过度盈余管理。结合存货准则,如果存货类数据资源已计提跌价准备,则在以后期间价值回升时应将原已计提的数据资源跌价准备转回。这给企业进行盈余管理留下了一定的空间。应关注企业计提或转回数据资源跌价准备的依据是否合理、充分,并警惕企业是否存在大额计提或非正常转回数据资源跌价准备的情况。对于上市公司,还应将这些信息与企业资本市场表现和退市规则结合起来进行分析。

对于无形资产类数据资源,应警惕企业通过数据资源研发支出费用化和资本化的选择进行过度盈余管理。数据资源研发支出的费用化会降低当期利润,而资本化则会增加数据资源最终的入账价值。结合无形资产加计扣除政策,如果企业将应予以资本化的数据资源研发支出金额进行费用化处理,则一般是出于降低税收成本或避免被怀疑存在调节利润之嫌的考虑;相反,如果企业将本应费用化的数据资源研发支出金额进行资本化处理,则一般是为了调增当期利润,但这样做又会使数据资源的入账价值较高而增加未来期间的摊销额,从而降低以后期间的损益,还会使企业数据资源的减值风险上升。因此,应通过报表附注和同行业对比深入分析企业数据资源研发过程资本化和费用化的金额是否合理。□

责任编辑 林荣森

### 主要参考文献

[1] 张俊瑞,危雁麟,宋晓悦.企业数据资产的会计处理及信息列报研究[J].会计与经济研究,2020,34(3):3-15.

[2] 顾桂贤,周汇慧.企业内部产生内部使用数据资产会计计量浅析[J].财务与会计,2023,(19):79.