

北京注册会计师协会专业技术委员会专家提示 ——数据资源入表常见问题与审计应对（2）： 计量与列报

本提示仅供会计师事务所及相关从业人员在执业时参考，不能替代相关法律法规、注册会计师执业准则以及注册会计师职业判断。会计师事务所及相关从业人员在执业中需结合项目实际情况以及注册会计师的职业判断确定，不能直接照搬照抄。

自财政部 2023 年印发《企业数据资源相关会计处理暂行规定》（财会〔2023〕11 号，以下简称《暂行规定》）和《关于加强数据资产管理的指导意见》以来，数据资源入表引发了理论界和实务界广泛关注，各方积极开展相关研究与实践。

根据《暂行规定》，数据资产目前主要分为两大类：数据资源无形资产、数据资源存货。数据资源入表，从会计准则的角度，是数据资源计入财务报表的过程，包括相关会计要素的确认、计量、列报和披露等环节。

数据资源入表审计实务中主要审计风险是相关资产高估的风险，对应的审计认定包括权利与义务、存在性和计价分摊准确性等。具体而言，包括确认了不满足资产定义的数据资源的高估风险、内部开发数据资源资本化与费用化时点划分不准确

导致的成本高估风险、相关成本归集与结转方法不准确导致的计价准确性风险、期末资产减值计提不足的高估风险等。

鉴于数据资源入表审计实务具有综合性、复杂性、创新性等特点，为帮助会计师事务所提供高质量的审计业务，规范财务报表审计中与数据资源入表相关的事项，有效防范业务风险和提升执业能力，北京注协专业技术委员会组织专家编写数据资源入表常见问题与审计应对系列提示：准则适用与确认、**计量与列报**、关键控制设计与执行等。本提示为针对数据资源入表之**计量与列报**常见问题与审计应对的专家提示，供大家在执业中参考。

针对数据资源入表的计量和列报审计，注册会计师应当在充分理解数据资源入表的准则适用性的基础上，了解被审计单位数据资产的特点以及会计政策，对被审计单位数据资产的风险进行恰当评估，做好数据资产的审计应对。

一、准则适用评估程序

评估程序详情请参见“专家提示—数据资源入表常见问题与审计应对（1）：准则适用与确认”。

二、可能存在的认定层次的重大错报风险

注册会计师在财务报表审计过程中应根据《中国注册会计师审计准则第 1211 号——重大错报风险的识别和评估》的规定，基于固有风险因素，识别和评估与数据资源资产相关的重大错报风险以及涉及的相关认定。其中与计量和列报相关的风险可能包括：

1. 由于资本化条件判断不恰当或资本化时点判断不恰当，导致的无形资产不存在、不完整或者记录的金额不准确的的风险。

2. 由于成本的归集范围不恰当、分摊方法不适当，导致的无形资产或存货记录的金额不准确的的风险。例如：被审计单位外购取得确认为无形资产的数据资源，购入后，被审计单位发现按监管要求需对该外购数据进一步进行脱敏处理，并聘请专业机构完成脱敏处理，脱敏处理过程当中发生的支出都是为了使外购数据达到预定用途所发生的相关支出，但该脱敏支出计入了当期损益。

3. 由于对数据资产的预期使用年限估计不恰当或者摊销方法选择不恰当，导致无形资产记录的金额不准确、折旧摊销费用发生额不准确的的风险。例如：被审计单位对于确认为无形资产的数据资源，根据历史情况、市场竞品、技术发展等因素分析，其使用寿命为5年，同时还发现相关数据的时效性是逐年递减的，被审计单位未按分析的情况使用恰当的年限或摊销方法进行摊销。

4. 由于对数据资产的减值测试执行不及时、适用的假设或方法不适当，导致无形资产或存货记录的金额不准确的的风险。

5. 由于未能及时识别并终止确认已经失效的数据资产，导致无形资产或者存货资产负债表日账面价值不准确的的风险。

6. 由于对企业合并过程中产生的数据资产未能准确识别并计量，导致无形资产或者存货资产负债表日账面价值不准确的的风险。

三、审计应对程序

根据《中国注册会计师审计准则第 1231 号——针对评估的重大错报风险采取的应对措施》的规定，注册会计师应当针对评估的被审计单位与数据资产管理以及计量列报相关的重大错报风险，设计和实施恰当的应对措施，获取充分、适当的审计证据。注册会计师可以实施的审计程序包括：

（一）了解和评价数据资源会计处理相关内部控制的审计程序

1. 了解公司数据资源相关的业务流程及其内部控制制度，识别关键的内部控制活动，必要时评价内部控制活动的设计是否有效以及是否得到执行。关于企业数据资产入表的相关控制活动，请参见“专家提示——数据资源入表常见问题与审计应对（3）：控制设计及关键控制识别”。在评价内部控制设计有效性时，注册会计师需要考虑识别的内部控制活动是否能够应对其拟应对的重大错报风险以及执行相关控制活动的人员是否具备相关经验和专业胜任能力，特别是当内部控制活动涉及较多的判断因素时，对控制活动执行的胜任能力的考虑就尤为重要。

2. 在评价被审计单位与数据资源相关的业务流程以及内部控制设计并确定其是否得到执行时，注册会计师通常关注的与数据资源计量和列报相关的内部控制活动主要包括：

（1）与评估是否满足资本化条件相关的控制活动，是否按照企业会计准则所要求的资本化条件逐条分析并记录审议结

果：针对内部研究开发形成无形资产的数据资源，获取其项目资料，检查研究阶段和开发阶段是否以合理的依据清晰划分，例如被审计单位在日常运营中沉淀的数据在尚无明确开发目标时进行的基础数据的清洗和加工投入以及一些探索性的数据应用投入，即使这些数据后续会用于开发并形成了数据资产，此阶段的投入应当属于研究阶段，计入当期损益；检查资本化条件和时点的评估是否基于适当的文件记录（包括：技术可行性报告、项目产出的数据资源成果及预计使用方式介绍、现有商机/合同/其他证明其经济利益流入的材料等）进行评价，并经过适当审批；

（2）与数据资产形成相关的成本归集与分摊相关的控制活动：询问数据资产的成本结构及归集和分摊的方法，例如：针对外购数据，了解其是否存在同一批外购数据重复用于多项数据资产的情况，如有，外购成本如何在各项数据资产之间分摊，其检查是否选择了合理适当的分摊方法；了解从基础数据到形成数据资产的业务流程及控制，评估其控制是否能保证直接归属于使该项无形资产达到预定用途所发生的数据脱敏、清洗、标注、整合、分析、可视化等加工过程所发生的有关支出等，以及数据权属鉴证、质量评估、登记结算、安全管理等费用能够完整归集；针对自行研究开发形成的无形资产，了解其自立项至结项所有相关投入及分摊方法，检查成本的归集和分摊方式是否恰当（例如：人工成本按照项目产出分别记录的工时、服务器等软硬件成本按照容量占用分摊或其他合理的分摊

方式)，分摊过程是否经过适当的复核等；

(3) 与形成无形资产的数据资源的摊销年限和摊销方法确定相关的控制活动：询问并检查形成无形资产的数据资源摊销方法选择及摊销年限确定依据（例如：数据的权利限制、基于数据应用场景分析并记录的数据预计使用年限、类似业务模式下数据迭代更新频率的历史数据、同行业可比公司类似数据的使用年限等）的充分性和适当性，数据资源的应用场景不同对数据的时效性要求迥异，在评价与确定摊销年限和摊销方法相关的控制活动设计和执行的有效性时，注册会计师应当关注被审计单位的数据资源应用场景是否是多样的，如是，被审计单位是否已经按照应用场景和数据资产的类型（数据库/数据模型/数据集等）分别评估其摊销年限；检查该会计估计的确定是否经过适当的复核以及是否定期评估并更新；

(4) 与数据资产（包括形成存货和形成无形资产的数据资源）盘点相关的控制活动：询问并了解数据资产盘点的管理制度（时间、频率、参与人员及各自职责等）和技术方法及工具，鉴于数据资源的无形性、可复制性、多样性、时效性、依存性、可复用性、增值性、快速变化等特性，对数据资产的盘点需要信息技术专业人员的参与，并需要建立科学有效的盘点指标，例如：数据资产目录、数据存储量、数据模型、数据安全、数据权属、数据价值、数据资产使用情况等等。注册会计师理解并评价被审计单位的盘点制度和工具是否合理，是否可以适当地防范风险。

(5) 与数据资产减值测试相关的控制活动：询问了解公司对数据资产减值测试流程及其内部控制流程，获取并检查公司对数据资产（包括形成存货的数据资源和形成无形资产的数据资源）识别减值迹象并执行减值测试的文件记录。数据资产可能会在以下几个方面识别到减值迹象：第一，数据质量出现下降，如数据不准确、不完整或过时；第二，市场需求的减少、竞争环境的加剧和技术更新换代等导致的数据价值下跌；第三，新的法律法规限制了被审计单位使用或共享数据的权利；第四，数据安全风险可能导致被审计单位的数据资产面临泄露、损坏或丢失的风险，从而影响数据资产的价值；第五，业务协同困难、数据不一致、冗余或者不规范影响数据的可靠性，从而导致减值。公司应当从上述方面对所持有的数据资产做出分析和评估。针对形成无形资产的数据资源的减值评估，检查管理层在估计可收回金额时所用信息与客观的市场需求、技术水平、数据资产管理现状以及相关政策法规等信息是否一致，评估过程是否经过适当的复核。针对形成存货的数据资源的减值评估，检查管理层在估计存货的可变现净值时所用的合同价是否与已签订的销售合同价格一致，如采用市场价格评估基础，检查市场价格与客观的市场需求等信息是否一致，评估过程是否经过适当的复核。

(6) 如果管理层进行减值测试时涉及利用专家的工作，注册会计师需评价公司与利用专家工作相关内控的设计和执行情况：

①与数据资产失效的识别与评估以及终止确认相关的控制活动；

②与数据资源披露信息收集整理相关的控制活动。

3. 了解与数据资源管理和核算相关的信息系统及自动控制。信息系统一般性控制测试关键点及与数据资产确认相关的信息系统自动控制关键点请参见“专家提示—数据资源入表常见问题与审计应对（3）：控制设计及关键控制识别”。与数据资源计量及列报相关的信息系统自动控制和关键信息可能包括：

（1）询问了解数据资产计量（开发阶段）信息系统配置逻辑，明确开发阶段判断时点（可计入研发支出-开发费用）在信息系统中的指令动作；

（2）询问了解成本归集及分摊的信息系统配置逻辑，并检查设置的合理性、参数更新频率的适当性以及其运行的有效性；

（3）询问了解数据资产后续计量摊销逻辑在信息系统中的配置，特别检查针对不同类别、不同摊销年限的数据资产摊销的信息系统自动控制设计的合理性和运行的有效性；

（4）询问了解数据资产管理在信息系统中的关键安排：存储环境是否稳定安全、数据灾难备份机制设置、数据资产目录的配置（与财务账面是否形成业财核对机制），用以支撑后续资产盘点及减值测试相关审计程序的实施。

（二）数据资产计量相关实质性程序

1. 确认为无形资产的数据资产的实质性程序

(1) 获取包含在无形资产和开发支出中的数据资产清单，结合公司的数据资源应用场景及数据产品，分析数据资产的类型与业务的相关程度以及数据资产规模与数据业务规模相比较的合理性；

(2) 获取当期新增数据资产形成全过程的相关资料，例如：外购数据资产的购买协议及发票、加工清洗及权属鉴证等直接相关成本的协议及发票、内部研发形成数据资产的立项评审记录、资本化条件评估记录、成本构成明细表和分摊记录及相关原始凭证等，检查审计证据：

(3) 检查外购资产入账价值与取得的协议和发票是否一致；

(4) 内部研发形成的数据资产所记录成本是否为满足资本化条件后至达到预定可使用状态之间的直接相关支出，不应包含进入开发阶段但尚未满足资本化条件的支出，也不应包含已经达到预定可使用状态后的运行维护支出；

(5) 成本的分摊是否合理和准确：归集的人工成本是否存在清晰可查阅的工时记录，软硬件投入是否能够证明与资产直接相关（例如运行界面、容量占用等等），分摊的比例和结果是否存在明显异常或与已知信息矛盾等（例如，同一员工的工时记录合计明显超标等）以评价数据资产确认的合理性、真实性和准确性；

(6) 对无形资产中包含的数据资产执行监盘程序：鉴于数据资源的无形性、可复制性、多样性、时效性、依存性、可

复用性、增值性、快速变化等特性，对数据资产的监盘需要借助数据专家的工作，例如对数据资产的表结构进行检查，其表结构是否与形成无形资产的目标一致并且完整；对数据资产的数据量进行检查，存储大小是否在合理范围内；对数据资产的可用性进行检查，了解其销售用途，模拟应用场景对数据进行测试，检查是否可以输出预期的成果等；

（7）评价数据资产摊销方法的选择和摊销年限的会计估计：评价管理层在作出会计估计时对所使用的方法、重大假设与数据的选择和应用；评价管理层是否已采取适当的步骤，通过进行适当的会计估计，披露该估计存在的不确定性，让报告阅读者了解及应对该估计的不确定性；评价通过针对估计执行实质性程序获取的任何相互矛盾的证据，并评估对管理层估计的影响（如有）；

（8）针对本期摊销金额执行重新计算程序：基于对数据资产摊销方法的选择和摊销年限是否恰当的结论，根据确定的摊销方法和摊销年限重新计算记录的摊销金额是否恰当；

（9）了解管理层于每年年度终了，对使用寿命有限的无形资产的使用寿命及摊销方法进行复核的流程，评价相关内部控制设计是否有效，以及是否得到执行；获取管理层执行上述复核的结果。询问管理层以确定其在本期内是否识别出数据资产减值迹象，获取管理层针对数据资产减值评估过程和结论的书面记录。基于对管理层的询问并结合（如适用）审计过程中获取的其他审计证据或信息，确定是否存在构成减值迹象的事

实或事项，考虑表明可能存在减值迹象的情况（例如，不可预见的政策变化，市场状况的恶化）、有关减值的适用企业会计准则以及相互矛盾的证据。

2. 确认为存货的数据资产的实质性程序

（1）询问了解被审计单位日常持有以供出售的数据的类型和销售场景，理解其业务模式并分析确认为存货的适当性，结合公司的数据销售情况分析数据存货规模的合理性；

（2）获取期末存货账面包含的数据资产清单，获取其确认的相关资料，检查相关权属证明、成本构成以及销售记录，例如：外购数据资源的合同及发票、成本明细表和分摊表及相关原始凭证等，检查审计证据以评价存货确认的真实性和准确性；

（3）对存货中包含的数据资产执行监盘程序：鉴于数据资源的无形性、可复制性、多样性、时效性、依存性、可复用性、增值性、快速变化等特性，对数据资产的监盘需要借助数据专家的工作，例如对数据资产的表结构进行检查，其表结构是否与形成存货的目标一致并且完整；对数据资产的数据量进行检查，存储大小是否在合理范围内；对数据资产的可用性进行检查，了解其销售用途，模拟应用场景对数据进行测试，检查是否可以输出预期的成果等；

（4）获取公司关于存货跌价准备的计算，评价计算可变现净值时所使用的公式、存货明细表和其他数据、现行重置成本、可变现净值、正常利润率和其他相关假设是否恰当，考虑

在选择方法、数据和/或假设时所作的判断是否表明可能存在管理层偏见的迹象，评价已获取的所有相关的审计证据，无论是能够证实相关信息或与之相矛盾的证据。

3. 利用专家工作的考虑

鉴于上述可能存在的重大错报风险涉及的重大判断和重大不确定性，注册会计师在审计数据资产时很可能需要利用不同领域专家的工作，例如法律专家就数据资源确权方面的工作，信息技术和数据专家就数据资源定义、应用场景确定和未来经济利益计量方面的工作。如果注册会计师在审计中利用了专家工作，应当遵循《中国注册会计师审计准则第 1421 号——利用专家的工作》的要求。

四、数据资产列报和披露相关风险和审计程序

数据资源的确认、计量与列报披露对企业的业务流程、会计核算和报告披露提出了更大的挑战。可能由于对数据资产相关交易的抵销不准确、数据资产分类不适当、信息不完整等导致与无形资产或存货相关的列报与披露被遗漏、不完整或不准确。

注册会计师应当获取与数据资源相关的披露信息，包括相关的明细表，利用相关的披露核对表或其他可用的工具评价披露是否符合适用的会计准则和报告要求：

（一）对于确认为无形资产的数据资源的审计程序

注册会计师对确认为无形资产的数据资源的列报和披露，可执行以下检查程序：

1. 检查其是否按照外购无形资产、自行开发无形资产等类别，对确认为无形资产的数据资源相关会计信息进行披露；

2. 对于使用寿命有限的数据资源无形资产，是否已披露其使用寿命的估计情况及摊销方法；对于使用寿命不确定的数据资源无形资产，是否已披露其账面价值及使用寿命不确定的判断依据；如果摊销期、摊销方法或残值发生变更，是否已披露变更内容、原因以及对当期和未来期间的影响数；

3. 是否已单独披露对被审计单位财务报表具有重要影响的单项数据资源无形资产的内容、账面价值和剩余摊销期限；
(如有)

4. 是否已披露所有权或使用权受到限制的数据资源无形资产，以及用于担保的数据资源无形资产的账面价值、当期摊销额等情况；(如有)

5. 是否已披露计入当期损益和确认为无形资产的数据资源研究开发支出金额；(如有)

6. 是否已披露与数据资源无形资产减值有关的信息；

7. 是否已披露划分为持有待售类别的数据资源无形资产有关信息。(如有)

(二) 对于确认为存货的数据资源的审计程序

注册会计师对确认为存货的数据资源的列报和披露，可执行以下检查程序：

1. 是否按照外购存货、自行加工存货等类别，对确认为存货的数据资源（以下简称数据资源存货）相关会计信息进行披露；

2. 是否已披露确定发出数据资源存货成本所采用的方法；
3. 是否已披露数据资源存货可变现净值的确定依据、存货跌价准备的计提方法、当期计提的存货跌价准备的金额、当期转回的存货跌价准备的金额，以及计提和转回的有关情况；
4. 是否已单独披露对被审计单位财务报表具有重要影响的单项数据资源存货的内容、账面价值和可变现净值；（如有）
5. 是否已披露所有权或使用权受到限制的数据资源存货，以及用于担保的数据资源存货的账面价值等情况。（如有）

（三）与数据资产列报和披露有关的其他审计工作要点

《暂行规定》要求被审计单位在评估数据资源且评估结果对财务报表具有重要影响时披露相关信息。如涉及数据资源估值并对财务报表具有重大影响的（例如并购过程中产生的数据资产），注册会计师应当对估值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、比较与测算过程等获取审计证据并进行职业判断，必要时引入专家工作。

针对被审计单位在财务报告中自愿披露的与数据资源相关的其他信息，注册会计师有责任阅读其他信息，并考虑公司自愿披露的数据资源相关信息是否与财务报表或在审计过程中了解到的情况存在重大不一致或者似乎存在重大错报。

总审：逢俊、邱连强、肖中珂

执笔：郑雪文、张蕊

意见反馈：宋振玲、单莉莉、刘 虢

叶勤华、张娟、章娜

校对：万思宁