

襄阳总会计师资讯



2025 年第 01 期（总第 35 期）

襄阳市总会计师协会编

2025 年 2 月 28 日

目 录

协会动态

本会开展新加入会员单位新春拜访授牌活动..... 1

政策法规

中华人民共和国增值税法..... 2

国家税务总局办公厅关于明确 2025 年度申报纳税期限的通知（税总办征科函〔2024〕71 号）..... 9

国家税务总局关于优化企业所得税年度纳税申报表的公告（国家税务总局公告 2025 年第 1 号）..... 10

国家税务总局关于调整增值税纳税申报有关事项的公告（国家税务总局公告 2025 年第 2 号）..... 12

关于印发《数据资产全过程管理试点方案》的通知（财资〔2024〕167 号）..... 13

关于印发《企业会计准则解释第 18 号》的通知（财会〔2024〕24 号）..... 17

关于印发《中国注册会计师独立性准则第 1 号——财务报表审计和审阅业务对独立性的要求》的通知（财会〔2024〕29 号）..... 19

经验交流

基于管理会计理念探索构建市场化全成本核算体系的案例研究..... 20

学术研讨

企业数据资产管理控制适应性研究..... 31

协会开展新加入会员单位新春拜访授牌活动

2025年1月21日，农历春节前夕，协会副会长、湖北源信会计师事务所有限公司总经理罗立华同志，协会秘书长、襄阳金伦锻造有限公司总经理李平同志，协会副秘书长、湖北汇吉信息技术有限公司总经理丁平同志，阳光财税负责人郑继国同志等秘书处一行人，分别拜访授牌2024年度部分新会员单位。

罗会长一行分别拜访了襄阳凯力科技有限公司、湖北凯瑞德机电有限公司、程力新富襄阳汽车股份有限公司、襄阳汉江恒泰健康产业投资有限公司等2024年度新加入会员单位，与企业财务负责人等进行了深入、有效的沟通交流。罗会长和李秘书长首先感谢各单位对协会工作的大力支持与帮助，拜访过程中进一步了解企业经营情况和自身现状，与各单位负责人就企业各自问题及未来发展进行了深入的交流讨论。

各单位对协会一行的拜访授牌表示欢迎，希望协会在财务专业领域给予一定的支持帮助，加强交流、互动，相互学习，共同推进会员单位的发展。

（来源：协会秘书处）

中华人民共和国增值税法

(2024年12月25日第十四届全国人民代表大会常务委员会
第十三次会议通过)

目 录

第一章	总 则
第二章	税 率
第三章	应纳税额
第四章	税收优惠
第五章	征收管理
第六章	附 则

第一章 总 则

第一条 为了健全有利于高质量发展的增值税制度，规范增值税的征收和缴纳，保护纳税人的合法权益，制定本法。

第二条 增值税税收工作应当贯彻落实党和国家路线方针政策、决策部署，为国民经济和社会发展服务。

第三条 在中华人民共和国境内（以下简称境内）销售货物、服务、无形资产、不动产（以下称应税交易），以及进口货物的单位和个人（包括个体工商户），为增值税的纳税人，应当依照本法规定缴纳增值税。

销售货物、服务、无形资产、不动产，是指有偿转让货物、不动产的所有权，有偿提供服务，有偿转让无形资产的所有权或者使用权。

第四条 在境内发生应税交易，是指下列情形：

- （一）销售货物的，货物的起运地或者所在地在境内；
- （二）销售或者租赁不动产、转让自然资源使用权的，不动产、自然资源所在地在境内；

(三) 销售金融商品的，金融商品在境内发行，或者销售方为境内单位和个人；

(四) 除本条第二项、第三项规定外，销售服务、无形资产的，服务、无形资产在境内消费，或者销售方为境内单位和个人。

第五条 有下列情形之一的，视同应税交易，应当依照本法规定缴纳增值税：

(一) 单位和个体工商户将自产或者委托加工的货物用于集体福利或者个人消费；

(二) 单位和个体工商户无偿转让货物；

(三) 单位和个人无偿转让无形资产、不动产或者金融商品。

第六条 有下列情形之一的，不属于应税交易，不征收增值税：

(一) 员工为受雇单位或者雇主提供取得工资、薪金的服务；

(二) 收取行政事业性收费、政府性基金；

(三) 依照法律规定被征收、征用而取得补偿；

(四) 取得存款利息收入。

第七条 增值税为价外税，应税交易的销售额不包括增值税税额。增值税税额，应当按照国务院的规定在交易凭证上单独列明。

第八条 纳税人发生应税交易，应当按照一般计税方法，通过销项税额抵扣进项税额计算应纳税额的方式，计算缴纳增值税；本法另有规定的除外。

小规模纳税人可以按照销售额和征收率计算应纳税额的简易计税方法，计算缴纳增值税。

中外合作开采海洋石油、天然气增值税的计税方法等，按照国务院的有关规定执行。

第九条 本法所称小规模纳税人，是指年应征增值税销售额未超过五百万元的纳税人。

小规模纳税人会计核算健全，能够提供准确税务资料的，可以向主管税务机关办理登记，按照本法规定的一般计税方法计算缴纳增值税。

根据国民经济和社会发展的需要，国务院可以对小规模纳税人的标准作出调整，报全国人民代表大会常务委员会备案。

第二章 税率

第十条 增值税税率：

（一）纳税人销售货物、加工修理修配服务、有形动产租赁服务，进口货物，除本条第二项、第四项、第五项规定外，税率为百分之十三。

（二）纳税人销售交通运输、邮政、基础电信、建筑、不动产租赁服务，销售不动产，转让土地使用权，销售或者进口下列货物，除本条第四项、第五项规定外，税率为百分之九：

1. 农产品、食用植物油、食用盐；
2. 自来水、暖气、冷气、热水、煤气、石油液化气、天然气、二甲醚、沼气、居民用煤炭制品；
3. 图书、报纸、杂志、音像制品、电子出版物；
4. 饲料、化肥、农药、农机、农膜。

（三）纳税人提供服务、无形资产，除本条第一项、第二项、第五项规定外，税率为百分之六。

（四）纳税人出口货物，税率为零；国务院另有规定的除外。

（五）境内单位和个人跨境销售国务院规定范围内的服务、无形资产，税率为零。

第十一条 适用简易计税方法计算缴纳增值税的征收率为百分之三。

第十二条 纳税人发生两项以上应税交易涉及不同税率、征收率的，应当分别核算适用不同税率、征收率的销售额；未分别核算的，从高适用税率。

第十三条 纳税人发生一项应税交易涉及两个以上税率、征收率的，按照应税交易的主要业务适用税率、征收率。

第三章 应纳税额

第十四条 按照一般计税方法计算缴纳增值税的，应纳税额为当期销项税额抵扣当期进项税额后的余额。

按照简易计税方法计算缴纳增值税的，应纳税额为当期销售额乘以征收率。

进口货物，按照本法规定的组成计税价格乘以适用税率计算缴纳增值税。组成计税价格，为关税计税价格加上关税和消费税；国务院另有规定的，从其规定。

第十五条 境外单位和个人在境内发生应税交易，以购买方为扣缴义务人；按照国务院的规定委托境内代理人申报缴纳税款的除外。

扣缴义务人依照本法规定代扣代缴税款的，按照销售额乘以税率计算应扣缴税额。

第十六条 销项税额，是指纳税人发生应税交易，按照销售额乘以本法规定的税率计算的增值税税额。

进项税额，是指纳税人购进货物、服务、无形资产、不动产支付或者负担的增值税税额。

纳税人应当凭法律、行政法规或者国务院规定的增值税扣税凭证从销项税额中抵扣进项税额。

第十七条 销售额，是指纳税人发生应税交易取得的与之相关的价款，包括货币和非货币形式的经济利益对应的全部价款，不包括按照一般计税方法计算的销项税额和按照简易计税方法计算的应纳税额。

第十八条 销售额以人民币计算。纳税人以人民币以外的货币结算销售额的，应当折合成人民币计算。

第十九条 发生本法第五条规定的视同应税交易以及销售额为非货币形式的，纳税人应当按照市场价格确定销售额。

第二十条 销售额明显偏低或者偏高且无正当理由的，税务机关可以依照《中华人民共和国税收征收管理法》和有关行政法规的规定核定销售额。

第二十一条 当期进项税额大于当期销项税额的部分，纳税人可以按照国务院的规定选择结转下期继续抵扣或者申请退还。

第二十二条 纳税人的下列进项税额不得从其销项税额中抵扣：

（一）适用简易计税方法计税项目对应的进项税额；

- (二) 免征增值税项目对应的进项税额；
- (三) 非正常损失项目对应的进项税额；
- (四) 购进并用于集体福利或者个人消费的货物、服务、无形资产、不动产对应的进项税额；
- (五) 购进并直接用于消费的餐饮服务、居民日常服务和娱乐服务对应的进项税额；
- (六) 国务院规定的其他进项税额。

第四章 税收优惠

第二十三条 小规模纳税人发生应税交易，销售额未达到起征点的，免征增值税；达到起征点的，依照本法规定全额计算缴纳增值税。

前款规定的起征点标准由国务院规定，报全国人民代表大会常务委员会备案。

第二十四条 下列项目免征增值税：

- (一) 农业生产者销售的自产农产品，农业机耕、排灌、病虫害防治、植物保护、农牧保险以及相关技术培训业务，家禽、牲畜、水生动物的配种和疾病防治；
- (二) 医疗机构提供的医疗服务；
- (三) 古旧图书，自然人销售的自己使用过的物品；
- (四) 直接用于科学研究、科学试验和教学的进口仪器、设备；
- (五) 外国政府、国际组织无偿援助的进口物资和设备；
- (六) 由残疾人的组织直接进口供残疾人专用的物品，残疾人个人提供的服务；
- (七) 托儿所、幼儿园、养老机构、残疾人服务机构提供的育养服务，婚姻介绍服务，殡葬服务；
- (八) 学校提供的学历教育服务，学生勤工俭学提供的服务；
- (九) 纪念馆、博物馆、文化馆、文物保护单位管理机构、美术馆、展览馆、书画院、图书馆举办文化活动的门票收入，宗教场所举办文化、宗教活动的门票收入。

前款规定的免税项目具体标准由国务院规定。

第二十五条 根据国民经济和社会发展的需要，国务院对支持小微企业发展、扶持重点产业、鼓励创新创业就业、公益事业捐赠等情形可以制定增值税专项优惠政策，报全国人民代表大会常务委员会备案。

国务院应当对增值税优惠政策适时开展评估、调整。

第二十六条 纳税人兼营增值税优惠项目的，应当单独核算增值税优惠项目的销售额；未单独核算的项目，不得享受税收优惠。

第二十七条 纳税人可以放弃增值税优惠；放弃优惠的，在三十六个月内不得享受该项税收优惠，小规模纳税人除外。

第五章 征收管理

第二十八条 增值税纳税义务发生时间，按照下列规定确定：

（一）发生应税交易，纳税义务发生时间为收讫销售款项或者取得销售款项索取凭据的当日；先开具发票的，为开具发票的当日。

（二）发生视同应税交易，纳税义务发生时间为完成视同应税交易的当日。

（三）进口货物，纳税义务发生时间为货物报关进口的当日。

增值税扣缴义务发生时间为纳税人增值税纳税义务发生的当日。

第二十九条 增值税纳税地点，按照下列规定确定：

（一）有固定生产经营场所的纳税人，应当向其机构所在地或者居住地主管税务机关申报纳税。总机构和分支机构不在同一县（市）的，应当分别向各自所在地的主管税务机关申报纳税；经省级以上财政、税务主管部门批准，可以由总机构汇总向总机构所在地的主管税务机关申报纳税。

（二）无固定生产经营场所的纳税人，应当向其应税交易发生地主管税务机关申报纳税；未申报纳税的，由其机构所在地或者居住地主管税务机关补征税款。

（三）自然人销售或者租赁不动产，转让自然资源使用权，提供建筑服务，应当向不动产所在地、自然资源所在地、建筑服务发生地主管税务机关申报纳税。

(四) 进口货物的纳税人，应当按照海关规定的地点申报纳税。

(五) 扣缴义务人，应当向其机构所在地或者居住地主管税务机关申报缴纳扣缴的税款；机构所在地或者居住地在境外的，应当向应税交易发生地主管税务机关申报缴纳扣缴的税款。

第三十条 增值税的计税期间分别为十日、十五日、一个月或者一个季度。纳税人的具体计税期间，由主管税务机关根据纳税人应纳税额的大小分别核定。不经常发生应税交易的纳税人，可以按次纳税。

纳税人以一个月或者一个季度为一个计税期间的，自期满之日起十五日内申报纳税；以十日或者十五日为一个计税期间的，自次月一日起十五日内申报纳税。

扣缴义务人解缴税款的计税期间和申报纳税期限，依照前两款规定执行。纳税人进口货物，应当按照海关规定的期限申报并缴纳税款。

第三十一条 纳税人以十日或者十五日为一个计税期间的，应当自期满之日起五日内预缴税款。

法律、行政法规对纳税人预缴税款另有规定的，从其规定。

第三十二条 增值税由税务机关征收，进口货物的增值税由海关代征。

海关应当将代征增值税和货物出口报关的信息提供给税务机关。

个人携带或者寄递进境物品增值税的计征办法由国务院制定，报全国人民代表大会常务委员会备案。

第三十三条 纳税人出口货物或者跨境销售服务、无形资产，适用零税率的，应当向主管税务机关申报办理退（免）税。出口退（免）税的具体办法，由国务院制定。

第三十四条 纳税人应当依法开具和使用增值税发票。增值税发票包括纸质发票和电子发票。电子发票与纸质发票具有同等法律效力。

国家积极推广使用电子发票。

第三十五条 税务机关与工业和信息化部、公安、海关、市场监督管理、人民银行、金融监督管理等部门建立增值税涉税信息共享机制和工作配合机制。

有关部门应当依照法律、行政法规，在各自职责范围内，支持、协助税务机关开展增值税征收管理。

第三十六条 增值税的征收管理依照本法和《中华人民共和国税收征收管理法》的规定执行。

第三十七条 纳税人、扣缴义务人、税务机关及其工作人员违反本法规定的，依照《中华人民共和国税收征收管理法》和有关法律、行政法规的规定追究法律责任。

第六章 附 则

第三十八条 本法自 2026 年 1 月 1 日起施行。《中华人民共和国增值税暂行条例》同时废止。

(来源：财政部官网)

国家税务总局办公厅关于明确 2025 年度申报纳税期限的通知

税总办征科函〔2024〕71 号

国家税务总局各省、自治区、直辖市和计划单列市税务局，国家税务总局驻各地特派员办事处：

根据《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》第一百零九条规定，结合《国务院办公厅关于 2025 年部分节假日安排的通知》（国办发明电〔2024〕12 号）要求，现将实行每月或者每季度期满后 15 日内申报纳税的各税种 2025 年度具体申报纳税期限明确如下：

- 一、1 月、7 月、8 月、9 月、12 月申报纳税期限分别截至当月 15 日。
- 二、2 月 1 日至 4 日放假 4 天，申报纳税期限顺延至 2 月 20 日。
- 三、3 月 15 日为星期六，申报纳税期限顺延至 3 月 17 日。
- 四、4 月 4 日至 6 日放假 3 天，申报纳税期限顺延至 4 月 18 日。
- 五、5 月 1 日至 5 日放假 5 天，申报纳税期限顺延至 5 月 22 日。
- 六、6 月 15 日为星期日，申报纳税期限顺延至 6 月 16 日。
- 七、10 月 1 日至 8 日放假 8 天，申报纳税期限顺延至 10 月 27 日。

八、11月15日为星期六，申报纳税期限顺延至11月17日。

各单位遇到特殊情况需要调整申报纳税期限的，应当提前上报国家税务总局（征管和科技发展司）备案。

国家税务总局办公厅

2024年12月23日

（来源：国家税务总局官网）

国家税务总局关于优化企业所得税年度纳税申报表的公告

国家税务总局公告2025年第1号

为贯彻落实《中华人民共和国企业所得税法》及有关政策，税务总局对《中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表（A类，2017年版）》的部分表单和填报说明进行修订。现公告如下：

一、取消《免税、减计收入及加计扣除优惠明细表》（A107010）、《减免所得税优惠明细表》（A107040）。

二、对《企业所得税年度纳税申报表填报表单》、《中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表（A类）》（A100000）、《资产折旧、摊销及纳税调整明细表》（A105080）、《研发费用加计扣除优惠明细表》（A107012）、《税额抵免优惠明细表》（A107050）、《跨地区经营汇总纳税企业年度分摊企业所得税明细表》（A109000）、《企业所得税汇总纳税分支机构所得税分配表》（A109010）的表单样式及填报说明进行修订。其中，《中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表（A类）》（A100000）调整为《企业所得税年度纳税申报主表》（A100000）。

三、对《一般企业收入明细表》（A101010）、《金融企业收入明细表》（A101020）、《一般企业成本支出明细表》（A102010）、《金融企业支出明细表》（A102020）、《事业单位、民间非营利组织收入、支出明细表》（A103000）、《期间费用明细表》（A104000）、《纳税调整项目明细表》（A105000）、《企业所得税弥补亏损明细表》（A106000）、《符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益优惠明细表》（A107011）、

《所得减免优惠明细表》（A107020）、《抵扣应纳税所得额明细表》（A107030）、《高新技术企业优惠情况及明细表》（A107041）、《软件、集成电路企业优惠情况及明细表》（A107042）、《境外所得税收抵免明细表》（A108000）、《境外所得纳税调整后所得明细表》（A108010）的填报说明进行修订。

四、企业申报免税收入等优惠事项时，根据《企业所得税申报事项目录》中的事项名称填报。《企业所得税申报事项目录》在国家税务总局网站“纳税服务”栏目另行发布，并根据政策调整情况适时更新。

五、企业发生股权（股票）处置业务的，按税收规定属于企业重组的，在《企业重组及递延纳税事项纳税调整明细表》（A105100）中填报重组情况；按税收规定确认为损失的，在《资产损失税前扣除及纳税调整明细表》（A105090）填报损失情况；除此之外，均应在《投资收益纳税调整明细表》（A105030）中填报处置收益相关情况。

六、本公告适用于2024年度及以后年度企业所得税汇算清缴申报。《国家税务总局关于发布〈中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表（A类，2017年版）〉的公告》（2017年第54号）、《国家税务总局关于修订企业所得税年度纳税申报表有关问题的公告》（2019年第41号）、《国家税务总局关于修订企业所得税年度纳税申报表的公告》（2020年第24号）、《国家税务总局关于企业所得税年度汇算清缴有关事项的公告》（2021年第34号）、《国家税务总局关于企业所得税年度纳税申报有关事项的公告》（2022年第27号）中的上述表单和填报说明同时废止。

特此公告。

附件：《中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表（A类，2017年版）》部分表单及填报说明（2024年修订）.doc

（附件详见国家税务总局官网）

国家税务总局

2025年1月8日

（来源：国家税务总局官网）

国家税务总局关于调整增值税纳税申报有关事项的公告

国家税务总局公告 2025 年第 2 号

为进一步提升增值税纳税申报服务和管理水平，现将增值税纳税申报有关事项公告如下：

一、税务机关为纳税人提供适用增值税征税政策的出口货物信息数据归集服务。纳税人出口适用增值税征税政策的货物，在办理增值税纳税申报时，登录全国统一规范电子税务局，完成出口货物信息数据的用途确认。从事进料加工复出口业务的纳税人在出口货物信息数据用途确认时，需要填报对应出口货物耗用的进料加工保税进口料件金额。

二、根据相关政策规定，调整《增值税及附加税费申报表（一般纳税人适用）》及其附列资料填写说明、《增值税及附加税费预缴表》及其附列资料填写说明（详见附件 1 和附件 2）。

三、本公告自 2025 年 2 月 1 日起施行。《国家税务总局关于增值税 消费税与附加税费申报表整合有关事项的公告》（国家税务总局公告 2021 年第 20 号）附件 2 和附件 6 同时废止。

特此公告。

附件：

1. 《增值税及附加税费申报表（一般纳税人适用）》及其附列资料填写说明.doc

2. 《增值税及附加税费预缴表》及其附列资料填写说明.doc

（附件详见国家税务总局官网）

国家税务总局

2025 年 1 月 27 日

（来源：国家税务总局官网）

关于印发《数据资产全过程管理试点方案》的通知

财资〔2024〕167号

国务院有关部委，有关人民团体，有关省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅（局），有关中央管理企业：

为贯彻落实党中央、国务院关于数字经济的决策部署，充分激发数据资产潜能，防范数据资产价值应用风险，推动数字经济高质量发展，财政部选取部分中央部门、中央企业和地方财政部门（以下统称试点单位），从2025年初至2026年底，组织开展数据资产全过程管理试点。根据《财政部关于印发〈关于加强数据资产管理的指导意见〉的通知》（财资〔2023〕141号）等文件精神，我们研究制定了《数据资产全过程管理试点方案》，将围绕数据资产台账编制、登记、授权运营、收益分配、交易流通等重点环节，试点探索有效的数据资产管理模式，完善数据资产管理制度标准体系和运行机制。现印发给你们，请对照《数据资产全过程管理试点方案》，结合本单位实际，认真开展试点工作，抓好贯彻落实。

试点单位要建立数据资产管理试点工作机制，明确试点工作负责人、联系人，试点推进过程中遇到问题困难请及时反馈。

附件：数据资产全过程管理试点方案

财 政 部

2024年12月19日

（来源：财政部官网）

附件

数据资产全过程管理试点方案

为充分释放数据要素价值，促进数字经济高质量发展，防范数据资产价值应用风险，组织开展数据资产全过程管理试点，形成有效的数据资产管理模式，根据《中共中央 国务院关于构建数据基础制度 更好发挥数据要素作用的意见》、《财政部关于印发〈关于加强数据资产管理的指导意见〉的通

知》（财资〔2023〕141号）、《财政部关于加强行政事业单位数据资产管理的通知》（财资〔2024〕1号）等文件精神，制定本方案。

一、总体目标

以习近平新时代中国特色社会主义思想为指导，全面深入贯彻党的二十大和二十届二中、三中全会精神，选择有关中央部门、中央企业、地方财政部门（以下统称试点单位），围绕数据资产台账编制、登记、授权运营、收益分配、交易流通等重点环节，开展数据资产全过程管理试点，规范数据资产管理流程，形成数据资产管理全过程工作指引，打造数据资产应用标杆和典型案例，为后续完善数据资产管理制度，加强数据资产管理积累经验。

二、试点安排

（一）试点范围。综合考虑中央部门、中央企业和地方财政部门数据资产管理基础和试点意愿等因素，确定在水利部、农业农村部、文化和旅游部、国家卫生健康委、中国科学院、中国气象局、中国科协等中央部门开展试点；在中国电子信息产业集团有限公司、中国移动通信集团有限公司、中国东方航空集团有限公司、国家开发投资集团有限公司、中国南方电网有限责任公司、中国交通建设集团有限公司等中央企业开展试点；在北京、河北、大连、吉林、上海、江苏、浙江、安徽、福建、山东、湖北、湖南、深圳、广西、贵州、云南等地方财政部门开展试点。

（二）试点时限。试点时间为2025年1月1日至2026年12月31日。其中，2025年初，试点单位启动数据资产全过程管理试点工作，选取试点主要内容，研究制定试点工作方案，报财政部备案；2025年底前，在数据资产台账编制、登记、授权运营、收益分配、交易流通等方面取得阶段性成效；2026年底前，完成试点任务，总结试点经验，完善数据资产管理制度标准体系和运行机制。

（三）工作机制。财政部资产管理司牵头，会同部分试点单位建立工作机制，加强央地协同，通过召开专题会议、实地调研、重大问题研究、经验交流等方式，有效指导试点单位开展工作，解决试点过程中遇到的问题，形成行之有效的做法和管理经验。

三、试点主要内容

（一）编制数据资产台账。基于数据资源目录，加强数据资源汇集、治理，提升数据资源质量，按照数据资产定义，组织梳理试点单位符合数据资产范围和确认条件的数据资源，形成规范化的数据资产管理台账，摸清数据资产底数。

（二）开展数据资产登记。支持有关主体将持有或控制的数据资产应登尽登，纳入授权运营范围的公共数据资产要严格按照资产管理要求进行登记。试点地方财政部门依托预算管理一体化系统，统一登记内容，规范登记程序，发放数据资产证书，作为数据资产对外授权使用的凭证。试点单位就数据资产基本信息、权利信息、使用信息、管理信息等登记资产卡片。稳步推进行政事业单位和国有企业所持有或控制的数据资产纳入本级政府国有资产报告工作，接受本级人大常委会监督。

（三）完善授权运营机制。建立并完善数据资产授权运营管理制度和工作机制，明确授权运营条件，确保具备相应条件的主体，依法合规开展授权运营工作。公共数据资产对外授权运营，要严格按照资产管理权限，探索规范的资产使用和处置审批程序。结合实际探索采取整体授权、分领域授权、依场景授权等不同模式，开展数据资产的使用权和经营权授权。强化授权运营事中事后监管，建立定期评估和动态调整机制，根据市场运营效果，调整或收回授权运营事项。

（四）健全收益分配机制。按照“谁投入、谁贡献、谁受益”原则，积极探索以协议形式约定各方从收益分配中获取合理比例等机制，实现在分配方式、激励措施等方面的灵活配置，保障各权利主体依法依规享有收益权利。数据资产各权利主体依法纳税并按国家规定上缴相关收益，由本级财政部门按规定纳入预算管理。试点期间，行政事业单位数据资产有偿使用和处置收入，按照本级国有资产和预算管理的相关规定执行。

（五）规范推进交易流通。鼓励探索多样化价格形成机制，构建既有利于提高供给积极性，又能够实现可持续发展的公共数据资产价格形成机制。推动用于公共治理、公益事业的公共数据资产有条件无偿使用，探索用于产

业发展、行业发展的公共数据资产有条件有偿使用。有关主体基于运营主体提供的公共数据资产，再次开发加工形成的数据产品或服务，价格由市场决定。鼓励充分发挥数据企业和第三方专业服务机构作用，通过数据交易所等机构加强供需对接，开展场内公开交易，促进数据资产有效流通、价值实现和信息公开。

试点中央企业按照有关制度文件精神，结合本单位实际，在数据资产确权、授权运营、数据产品开发、场景应用、收益分配、交易流通、风险防控等方面开展试点。可基于本单位持有数据开展试点，也可为其他单位数据资产试点工作提供技术支撑和服务支持。

四、工作要求

（一）加强组织领导。开展数据资产管理试点工作，是贯彻落实党中央、国务院有关数字经济决策部署，进一步激发数据资产潜能、加快建设数字中国、赋能实体经济发展的重要举措。试点单位要切实提高站位，将试点任务列入重要议事日程，建立工作机制，加强组织领导和统筹协调，每半年向财政部报告试点工作进展情况。

（二）形成有效经验。支持试点单位结合实际，自行确定下属单位和市、县（区）试点，积极稳妥扩大试点范围，因地制宜探索数据资产管理模式，做到高起点谋划、高质量推进、高标准落实，形成有效试点经验，完善数据资产管理制度和相关标准，为推动各行业、各地方加强数据资产管理奠定基础。

（三）严格防控风险。试点单位要严格遵守《中华人民共和国数据安全法》等法律制度规定，压实数据资产安全主体责任，制定数据资产安全管理制度和应急预案。试点单位开展数据资产管理工作，应秉持谨慎性原则开展可研论证和尽职调查，对外授权使用数据资产应当按照国家有关规定进行评估，严防数据资产价值应用风险。严禁利用行政事业单位数据资产进行担保，新增政府隐性债务。严禁行政事业单位借授权有偿使用数据资产的名义，变相虚增财政收入。在推进数据资产有条件有偿使用过程中，不得向社会公众转嫁不合理成本。

关于印发《企业会计准则解释第 18 号》的通知

财会〔2024〕24 号

国务院有关部委、有关直属机构，各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅（局），新疆生产建设兵团财政局，财政部各地监管局，有关单位：

为深入贯彻实施企业会计准则，解决执行中出现的问题，同时，保持企业会计准则与国际财务报告准则的持续趋同，我们制定了《企业会计准则解释第 18 号》，现予印发，请遵照执行。

执行中如有问题，请及时反馈我部。

附件：企业会计准则解释第 18 号

财 政 部

2024 年 12 月 6 日

（来源：财政部官网）

附件

企业会计准则解释第 18 号

一、关于浮动收费法下作为基础项目持有的投资性房地产的后续计量

（一）会计处理。

执行《企业会计准则第 25 号——保险合同》（财会〔2020〕20 号）的企业对于浮动收费法下作为基础项目持有的投资性房地产，在符合《企业会计准则第 3 号——投资性房地产》（财会〔2006〕3 号，以下简称投资性房地产准则）有关采用公允价值模式进行后续计量的规定时，可以选择全部采用公允价值模式或者全部采用成本模式对其进行后续计量，但不得对该部分投资性房地产同时采用两种计量模式，且选择采用公允价值模式后不得转为成本模式。对于浮动收费法下作为基础项目持有的投资性房地产原已采用公允价值模式进行后续计量的，不得转为成本模式，且企业应当对在浮动收费法下作为基础项目持有的投资性房地产全部采用公允价值模式计量。

无论对于上述情况的投资性房地产选择哪种模式进行后续计量，企业对于除上述情况外的其余投资性房地产应当按照投资性房地产准则的有关规定，

只能从成本模式和公允价值模式中选择一种计量模式进行后续计量，不得同时采用两种计量模式，且采用公允价值模式计量需要符合投资性房地产准则有关采用公允价值模式进行后续计量的规定。

（二）新旧衔接。

执行《企业会计准则第 25 号——保险合同》的企业在首次执行本解释内容时，对于上述浮动收费法下作为基础项目持有的投资性房地产由成本模式转为公允价值模式的，应当按照《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》（财会〔2006〕3 号）等有关规定，作为会计政策变更进行追溯调整。企业进行上述调整的，应当在财务报表附注中披露相关情况。

二、关于不属于单项履约义务的保证类质量保证的会计处理

（一）会计处理。

根据《企业会计准则第 14 号——收入》（财会〔2017〕22 号）第三十三条等有关规定，对于不属于单项履约义务的保证类质量保证，企业应当按照《企业会计准则第 13 号——或有事项》（财会〔2006〕3 号）规定进行会计处理。在对因上述保证类质量保证产生的预计负债进行会计核算时，企业应当根据《企业会计准则第 13 号——或有事项》有关规定，按确定的预计负债金额，借记“主营业务成本”、“其他业务成本”等科目，贷记“预计负债”科目，并相应在利润表中的“营业成本”和资产负债表中的“其他流动负债”、“一年内到期的非流动负债”、“预计负债”等项目列示。

（二）新旧衔接。

企业在首次执行本解释内容时，如原计提保证类质量保证时计入“销售费用”等的，应当按照《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》等有关规定，将上述保证类质量保证会计处理涉及的会计科目和报表列报项目的变更作为会计政策变更进行追溯调整。企业进行上述调整的，应当在财务报表附注中披露相关情况。

三、生效日期

本解释自印发之日起施行，允许企业自发布年度提前执行。

关于印发《中国注册会计师独立性准则第 1 号——财务报表审计和审阅业务对独立性的要求》的通知

财会〔2024〕29 号

中国人民银行、审计署、国务院国资委、海关总署、税务总局、市场监管总局、金融监管总局、中国证监会、国家外汇局，最高人民法院，各省、自治区、直辖市财政厅（局），新疆生产建设兵团财政局：

为深入贯彻落实党中央、国务院决策部署，顺应经济社会发展对注册会计师诚信执业和独立性的更高要求，进一步提升审计质量，保持与国际职业会计师道德守则的持续动态趋同，中国注册会计师协会起草了《中国注册会计师独立性准则第 1 号——财务报表审计和审阅业务对独立性的要求》。现予批准印发。

执行中如有问题，请及时反馈中国注册会计师协会。

附件：

中国注册会计师独立性准则第 1 号——财务报表审计和审阅业务对独立性的要求

（附件详见财政部官网）

财政部

2024 年 12 月 31 日

（来源：财政部官网）

基于管理会计理念探索构建市场化全成本核算体系的案例研究

高永林，韩小燕，胡晓丹

中国轻工集团有限公司

企业进行生产经营活动，就必须耗费一定的资源，其所耗费资源的货币表现及其对象化称之为成本。从成本的作用看，成本是产品和服务定价的重要基础，是企业经营效率和质量的重要反映，是企业进行各类生产经营决策的重要依据，从而也对企业的业务发展方向和产业结构布局起着决定性作用。成本管理的根本目的是，在保证产品和服务质量的前提下，努力控制成本，增强企业竞争优势，为企业创造价值。因此，成本管理对于企业至关重要。

然而，在一些企业成本管理中，核算粗放、管理薄弱等问题不同程度存在。因缺乏精细化成本核算，无法提供准确完整的成本信息，造成企业管理人员难以判断某类业务或某项业务的真实盈亏情况。另外，集团型企业内部同类企业间，可能因业务分类口径不一致、成本核算范围不统一、成本核算标准有差异等问题，造成相互间同类的业务成本盈亏信息不可比，进而集团层面对同类业务间开展比较分析、推行对标管理等工作时，缺乏基本前提和基础，对企业进行经营决策时造成掣肘。

中国轻工集团有限公司（以下简称“中轻集团”）的前身为成立于1952年的原轻工业部供销总局。作为中国轻工行业的开拓者，中轻集团历经70余年的改革发展和重组整合，现已发展成为中国轻工行业大型创新型企业集团，业务遍及全国各省市及全球20多个国家和地区，主营业务涵盖科技研发与成果产业化、轻工领域全过程工程服务、智能装备制造、贸易与资产管理、海外实业投资运营等多个领域。从中轻集团财务管理情况看，前述企业和集团型企业在成本管理中存在的问题，在中轻集团也不同程度存在。为此，近年来中轻集团坚持问题导向，持续推进管理创新与变革，积极探索推行市

场化全成本核算，基本构建了具有中轻集团特色的市场化全成本核算及管理体系，并取得了较好的实践效果，有力推动了企业精益成本管理水平和财务价值创造功能作用发挥。

1 相关概念和理论基础

1.1 企业内部市场理论

20 世纪 60 年代，美国麻省理工学院的弗雷斯特教授发表了题为《新公司设计》的论文，文中首次提出“内部市场化”的理论构想。随后，美国学者艾可夫从管理学和组织理论的视角阐述了企业内部市场理论付诸实施的主要原则，推动了企业内部市场的实践。

内部市场化是指将市场机制引入企业内部，以企业内部各部门作为内部市场的经济主体，在保持企业整体性和一致性的同时，使企业内部之间的协作和管理关系转变为等价交换的经济往来关系，进而提高企业内部资源配置效率和竞争能力。

1.2 现代成本核算理论

1.2.1 作业成本法。作业成本法是产生于 20 世纪 80 年代末期的一种先进成本管理方法，由美国学者罗宾·库珀和罗伯特·卡普兰提出。作业成本法的主要特征在于：以作业为核心，确认和计量耗用企业资源的所有作业，将耗用的资源成本准确地计入作业，然后选择成本动因，将所有作业成本分配给成本计算对象（产品或服务）。作业成本法克服了传统成本法中间接费用责任不清的缺陷，大大提高了成本计算结果的精度，并且能够引导成本信息的使用者对成本动因的高度关注，增强了成本信息在定价决策等企业经营决策中的作用。

1.2.2 全成本核算。目前学术界尚未对全成本核算的内涵形成完善且明确的概念表述，但多数学者认为其特征就在于对成本要素的全面核算。成本要素的全面核算是指成本信息应涵盖整个生产经营期间的全部耗费，凡是影响成本的一切因素均应列入成本管理的范畴。具体而言，对于一个作业、业务线或部门而言，全成本既包含与之相关的所有直接费用，也包含人力成本、固定资产折旧、管理成本等间接费用。对于全成本核算中间接费用的分摊方

法，目前多采用作业成本法，对具体项目进行成本动因分析，以此来归集和分配费用。

1.3 市场化全成本核算

以上述理论研究成果和先进的企业管理经验作为基础，以市场化、全成本为两个关键点，并将其进行有机结合，便形成独具特色的市场化全成本核算管理模式。

市场化这一概念具有 2 个层面的内涵：一是将各企业所从事的经营业务，基于管理会计理念，根据管理需要划小核算单元，将核算单元划分为不同层次（比如，结合企业组织架构与成本管理需要，将核算单元划分为部门或中心、经营业务类别、产品或服务、项目或订单等 4 个层次）。每个层次均可根据不同的管理精细化程度要求，设定为成本核算对象，每个成本核算对象作为业务经营单元，引入内部市场化运营机制，视为独立市场主体，模拟法人运作，分别核算盈亏。二是将企业在从事业务经营过程中所耗费的资源，均遵循市场化经营理念按市场可比价格进行内部计价和核算，如占用房屋以市场租金标准的 80% 计入成本费用而不是相应的账面折旧，占用资金要按内部转贷款利率进行内部计息等等。这体现了市场化全成本核算与传统成本核算的差异，其中也蕴含有机会成本理念，因而，市场化全成本核算出的利润是经济利润，而非传统的会计利润。

全成本是指企业在生产经营过程中所发生的全部资源消耗（包括内部财物及管理资源等），包括材料费用、人工成本等直接成本，不能直接计入而按一定标准分配计入的各种间接成本，以及税金及附加、销售费用、管理费用、财务费用、资产减值损失等各类相关费用。而传统的成本核算的成本，主要是产品或服务成本，也就是前述的直接成本和间接成本，各类相关费用则通常没有考虑，因此，从经营管理角度或从真正的资源消耗情况看，这样的成本核算结果是不完整、不全面的。

市场化全成本核算，系基于管理会计理念和原理设计，服务于企业内部经营管理需要的精益成本管理新模式。该成本管理模式不同于传统的企业内部

市场化、作业成本法或全成本核算，其创新之处主要在于汲取了以上理论的先进之处，并综合考虑企业业务特点、商业模式特征以及成本管理现实需要。

2 中轻集团市场化全成本核算的探索实践

2.1 集团层面统筹推进

2.1.1 加强统筹规划，一类一策实施。中轻集团经营业务涉及科技研发、技术服务、工程服务、智能装备制造、生产销售及贸易服务等多种业态，相关企业财务管理特别是成本管理基础也存在较大差异。推行市场化全成本核算，需要集团总部在战略和全局的高度加强统筹规划，结合各板块各业态的经营特点、管理条件等进行综合考虑，一类一策，分类实施。按照这一原则，中轻集团先后规划并推进实施了主要业务板块的市场化全成本核算。

2.1.2 加强顶层设计，首抓制度建设。为有序有效推动建立市场化全成本核算体系，中轻集团注重加强顶层设计，并将制度建设作为首要抓手和重要载体。集团总部制定各业务板块企业市场化全成本核算标准指引，各子公司根据自身实际分别研究制定相关配套实施细则，建立起市场化全成本核算制度体系。

2.1.3 匹配信息系统，强化核算支撑。为支撑保障市场化全成本核算有序高效实施，中轻集团组织对不同层级的管理及统计需求进行了系统梳理，统一业务分类、划定核算层次、规范核算口径、明确费用分摊规则，特别是对如何在现有财务会计核算系统中予以对接嵌入进行规划安排，包括基础档案编码规则、会计科目明细设置、辅助核算调整完善、账务处理程序要求、报表格式设计统一等，基本实现了日常核算信息化和报表生成自动化。通过在ERP系统中设置和完善相关会计科目和辅助核算，实现了市场化全成本核算结果自动取数和生成报表，既提高了全成本核算的效率，也保证了核算信息的质量，还兼顾了内外部报告的不同需求，达到了一点输入多维输出的信息化效能。

2.1.4 建立工作机制，推进落地实施。推行市场化全成本核算是一个系统性工程，需要集团总部与子企业2个层面上下贯通、财务与业务2个条线相互协同。为此，在市场化全成本核算标准指引制定过程中，中轻集团建立

了上下一体、横向协同的工作机制，分别成立专门工作小组，制定专门工作方案；建立定期跟进督导机制，每年度结束后相关企业编报市场化全成本核算情况报告，并向各层级管理层汇报，各所属单位、相关业务部门和职能部门认真学习，逐步形成了市场化全成本核算、汇报、分析及反馈体系。

2.1.5 有关市场化全成本核算的具体做法。

下面以中轻集团所属研究院市场化全成本核算为例，对成本核算主要内容及信息化实现方式进行简要说明。

(1) 成本核算层次和对象方面。针对各研究院所从事的科研开发、技术服务及成果转化等业务，结合研究院组织架构与成本管理需要，将成本核算对象划分为部门或中心、经营业务类别、产品或服务、项目或订单等4个层次，每个层次均可根据不同的管理精细化程度要求，设定为成本核算对象，并可作为业务经营单元，模拟市场主体运作，进行市场化全成本核算。

信息化实现方式：将成本核算对象四层次对应设置为四级“部门”，统一规范“部门”编码规则，并将相关科目启动“部门”辅助核算。

(2) 成本核算范围和项目方面。成本核算范围包含归属于各成本核算对象的直接成本、间接成本，以及税金及附加、销售费用、管理费用、财务费用和资产减值损失等各类相关间接费用。成本核算项目按成本费用的经济用途和生产要素内容相结合的原则或成本费用性态等设置，并对同类业务主要成本费用项目进行枚举列明。

信息化实现方式：通过修改、增设会计明细科目方式将成本核算项目进行明确规范，并将会计科目编码进行统一。

(3) 成本费用归集与分摊方面。与产品或服务相关的各项成本费用，以所耗费资源的实际成本或可比市场价格为基准，按合理方法归集、分摊至各成本核算对象。其中，应由某一成本核算对象单独负担的，直接计入该成本核算对象的相关成本费用中；应由几个成本核算对象共同负担的，选择人员比例、工时比例、材料耗用比例等合理的分配标准分摊计入各成本核算对象的相关成本费用中。如：房屋占用费按照占用房屋面积及规定的租金标准分摊计入；资金占用费按照资金占用额及规定的利率水平分摊计入；公司管理

费按照应摊尽摊原则以直接人员人数比例、工时比例或其他适当的比例作为分配标准全部分摊至各成本核算对象。

信息化实现方式：这其中主要涉及内部责任成本分摊核算与外部财务报告衔接问题，通过引入“公司综合”虚拟部门，在会计分录中将该虚拟部门与成本核算对象对应部门在同一成本费用科目按分摊金额同在借方一正一负方式核算。外部财务报告以科目为维度提取不同“部门”正负对抵后净额，可保证信息准确；内部管理报告以“部门”为维度提取不同科目核算数据，可满足管理需要。

(4) 成本与盈亏报告方面。根据集团管理要求和各研究院业务经营单元及成本核算对象、成本费用项目设置编制相应的市场化全成本核算报表，编报成本与盈亏报告。

信息化实现方式：在财务信息系统报表模块，通过自定义内部管理报表方式设计统一报表格式，可自动计算生成各类经营业务单独的成本与盈亏报表。

2.2 子公司层面推动实施

中轻集团相关子企业在集团牵头部署下，在确保管理原则统一、核算口径统一的基础上，制定适合自身实际的市场化全成本核算配套实施细则，推行市场化全成本核算。下面以贸易板块子企业 A 公司为例简要介绍市场化全成本核算的有关模式方法。

2.2.1 A 公司简介。A 公司是中轻集团下属二级子公司，在国内外共拥有 20 余家子公司，主营业务分为国内国际贸易业务、资产经营管理和建筑工程服务三大板块，其中国内国际贸易业务主要分为货物贸易业务和服务贸易业务，货物贸易包括油脂、纸张、塑料化工、板材、新材料等贸易业务，服务贸易包括对外劳务、国际展览和对外援助业务等。贸易既有单一平台公司操作模式，也有跨平台公司操作模式即事业部制的管理模式。

2.2.2 A 公司原成本核算模式。A 公司之前主要依据企业会计准则以各公司为单位进行销售费用、管理费用、财务费用等期间费用的归集与核算，进而得出公司整体的损益情况。原成本核算方式完全符合企业会计准则的相

关规定与要求，但面对企业进一步精益管理的需求，则显现出核算精细度不足的问题。加之 A 公司及其贸易子企业均涉及多种贸易业务，同一品种的贸易业务也存在跨平台操作情况，按业务品种的真实盈亏情况较难核算。

2.2.3 A 公司市场化全成本核算模式。A 公司梳理规范了所属各平台公司的具体核算操作，并对其中市场化全成本核算关涉的成本费用归集分摊这一重难点问题，确定了采用直接、间接和分级进行核算的方式，即：费用发生时，分类为直接与间接费用，其中与业务（或业务部门）直接相关的称为直接费用，核算时直接计入业务部门；其中与业务（或业务部门）不直接相关的称为间接费用，核算时先归集、再分摊，分摊时采取分级方式，即将间接费用首先在业务板块间分配，然后再在板块内部的事业部之间二次分摊。

A 公司按照实际业务情况与管理需求将成本分摊板块分为贸易板块、资产运营板块、建筑服务板块和其他 4 个板块，供各平台公司将发生的间接费用在涉及到的板块之间分摊。不同平台公司之间，职能部门设置存在差异，同时受地域差异等因素影响，各平台公司分摊间接费用标准也各不相同。

为确定合理的分摊比例，A 公司经内部集体决策，确定采用以业务所涉及的主要服务内容占用职能员工数为基础的比例分摊方法，具体分摊比例如表 1 所示。

表 1 A 公司各业务板块成本分摊比例

板块明细	涉及所属子公司/%					
	A公司本部	B公司	C公司	D公司	E公司	F公司
贸易板块	37.03	57.14	47.62	100	7.14	3.84
其中：						
塑料化工部	8.33	14.28				
新材料部	8.33	14.28				
纸业发展部	5.57	14.29	19.05	25.00		
化工事业部	1.85		28.57	75.00	7.14	3.84
板材业务	1.85	14.29				
对外物资部	3.70					
海外事业部	3.70					
国际展览部	3.70					
资产运营	16.67				35.72	34.63
建筑服务	16.67				28.57	53.84
其他	29.63	42.86	52.38		28.57	7.69
合计	100	100	100	100	100	100

根据市场化全成本核算的有关需求，A公司又分别调整了会计科目设置、辅助核算设置、存货计价方法设置等，对所属各子企业公布每年度不同平台公司各事业部资金占用定额以及内部计息利率、内部房屋租金标准等，并结合可操作性，对二次分摊的会计科目和分录制定统一规则。

同时，为及时掌握各类业务运营情况的基础数据，A公司还重新设计了一套准确高效的统计表格，直接从账务系统中抓取相关基础数据，形成汇总报表，并以周和月度的频率向管理层进行汇报，为公司管理层进行总体风险把控和经营决策提供数据支撑。

2.3 市场化全成本核算的实施成效

中轻集团经过多年来不断探索实践，形成了一套上下一体的市场化全成本核算制度体系，总体来看，实施市场化全成本核算的成效显著。

2.3.1 成本管理全方位，强化成本管控。

各级企业通过持续宣贯“人人管成本、处处控成本”的成本管控理念，强化全员、全要素、全过程成本管控，使全成本管理理念深入人心，做到成本管控人人有责；在市场化全成本核算的推行和实施过程中，推动成本归口管理，明确各部门、各员工在成本管控中的职责，充分调动员工管控成本的积极性，保证各项降本节支举措落地实施，有效实现降本增效；建立成本与盈亏报告定期编报机制，定期编制和上报成本与盈亏报告，作为管理层经营决策支撑，做到“事前有效预算，事中严格管控，事后总结分析”，实现全过程、全方位的成本管理。

2.3.2 利润盈亏更精准，辅助科学决策。

以A公司贸易业务为例，在市场化全成本核算前，202X年共计盈利655万元，按照市场化全成本核算后，利润缩减至±193万元。各贸易业务品种市场化全成本核算结果具体情况如表所示。

表 2 A 公司 202X 年各贸易业务品种市场化全成本核算结果

业务品种	202X年营业收入			202X年利润总额		
	市场化全成本核算后/万元	市场化全成本核算前/万元	变动额/万元	市场化全成本核算后/万元	市场化全成本核算前/万元	变动额/万元
油脂	748	748	0	-134	-134	0
塑料	37 198	37 198	0	324	498	-174
纸张	19 601	19 601	0	-109	37	-146
化工	9 377	9 377	0	-144	21	-165
新材料	27 698	27 698	0	329	504	-175
板材	2 176	2 176	0	65	96	-31
援外类	3 245	3 245	0	169	221	-52
展览类	4	4	0	-272	-220	-52
劳务类	292	292	0	-156	-103	-53
其他业务	687	687	0	-265	-265	0
合计	101 026	101 026	0	-193	655	-848

通过上述市场化全成本核算结果，更加真实地反映出各类业务市场化运营的盈亏情况，便于将其与市场上类似企业进行对标分析。而且，各业务间的核算口径统一，在传统核算方式仅可以比较毛利润的基础上，可进一步比较不同业务的利润总额，特别是部分业务在市场化全成本核算前后出现了由盈转亏的情况，为科学有效地进行经营决策提供了更准确的数据支撑。

2.3.3 考核细化有依据，优化资源配置。

市场化全成本核算通过合理的方式将综合管理费用进行分摊，并对分摊综合管理费用后的各类业务利润情况进行分析、控制、考核和评价，促使各部门增强资源配置管理意识，避免利薄业务对公司资源的过度占用，优化资源配置，节能降耗、提质增效，提升公司整体价值，推动公司高质量发展。

3 推行市场化全成本核算的管理价值

市场化全成本核算相较于传统成本核算的优势在于：通过引入管理会计理念设计，更好地满足各级企业内部管理需要，有效支持经营决策；通过模拟市场主体运作，有助于增强各业务单元市场化经营与管理意识，提高成本管理水平；通过融合机会成本及经济利润理念，促使企业坚守投入产出观念，增强主动经营意识。通过中轻集团市场化全成本核算的实施成效可以看出，

推行市场化全成本核算，对于进一步提高企业成本管理精细化水平，增强市场化经营意识和能力等方面具有特殊意义和管理价值。

(1) 市场化全成本核算是开展精益管理的重要抓手。

市场化全成本核算以市场化、全成本为两个关键点，其蕴含的内在思想和管理逻辑，与精益管理的理念和要求是吻合的、一致的。市场化全成本核算是精益管理理念和要求在成本管理领域的有益实践和落地应用，也为企业开展精益管理提供了重要抓手。

(2) 市场化全成本核算是深化业财融合的重要途径。

区别于传统的财务会计核算，市场化全成本核算需从业务源头入手，收集真实完整的成本信息，并结合有关管理需求提供决策信息以及出具各项经营业务的成本与盈亏报告，服务业务经营需要。通过实施市场化全成本核算，可以有效实现“事前算赢、事中控制、事后评价”，形成一个管理闭环。整个过程中加强了财务与业务间的沟通配合，有助于增强企业内部管理协同，深化业财融合，促进企业发展。

(3) 市场化全成本核算是实现降本增效的重要前提。

市场化全成本核算规范和统一了集团型企业所属同类业务的成本核算标准，明确了成本构成要素，细化了成本核算颗粒度，更准确的成本核算结果便于各级企业进行成本结构及变动分析，摸清真实的成本动因，识别成本管控重点，使得成本管理的精细化水平进一步提升，为增强管理效能、实现降本增效提供基本条件和重要前提。

(4) 市场化全成本核算是进行经营决策的重要基础。

通过市场化全成本核算，在规范企业经营业务分类基础上，准确归集和分摊各经营业务的所有成本，核算出各项经营业务盈亏，有助于各个层级掌握市场化全成本核算后的真实经营效益情况，从而有助于科学决策，优化企业资源配置，提升企业的经营效率和效果，最大化创造企业价值。

(5) 市场化全成本核算是企业防范风险的重要手段。

通过推行市场化全成本核算，规范核算标准、统一核算口径，细化成本核算颗粒度，提高成本核算准确度，提升精细化管理水平，核算成果及时反

馈至各层级，通过运用核算结果，准确反映各经营业务的资源占用消耗情况及真实盈亏状况，有助于对占资多、盈利低、风险大的业务及早予以关注，并适时调整资源配置，压缩业务经营规模，释放或防止经营风险积聚。以市场化全成本核算为抓手推进精益管理，可以倒逼企业有针对性的采取措施规范提升相关业务，积极识别并防控风险，助力企业经营安全健康发展。

4 结语及展望

总体看，中轻集团及所属有关企业在探索推行市场化全成本核算方面做了大量工作，并取得了积极成效。但各层面在推进市场化全成本核算工作组织和实施方面也还存在一些问题和不足。下一步，中轻集团将持续全面深化市场化全成本核算及管理工作，引导各级企业逐步树立全员成本管理意识，培育全员成本管理文化，努力构建具有中轻自身特色的精益成本管理体系；积极拓展市场化全成本核算应用场景，逐步推进该核算模式及结果在全面预算管理、日常经营分析、考核评价分配等领域运用，最大程度发挥市场化全成本核算的多维管理效能；融合市场化全成本核算，落实经营责任制，建立健全从责任预算、到责任核算、再到责任考核的责任会计体系，进一步强化各级企业的经营责任意识，推动国有资产保值增值责任落实。

推行市场化全成本核算是一个长期的系统工程，需要各方面积极支持配合，持续发力，久久为功。基于市场化全成本核算的精益成本管理体系将为企业提供标准规范、分类统一、颗粒度更细的核算数据，也将为企业财务数字化转型奠定基础创造条件，从而显著提升整体财务管理水平，进而推进财务职能转型升级，有效支撑保障企业高质量发展。

（来源：《管理会计研究》2024年第10期）

企业数据资产管理控制适应性研究

姚晓蓉 盐城师范学院商学院

一、问题提出

2020年中共中央国务院将数据列入生产要素，2022年印发《关于构建数据基础制度更好发挥数据要素作用的意见》（以下简称“数据二十条”），指出数据是数字化、网络化、智能化的基础，会对企业的生产、经营、管理产生深远的影响。随着数据要素的潜能不断被激活，数据资产日益成为推动数字经济发展的关键战略资源，这对数据资产管理提出了进一步要求。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》，2023年9月中国资产评估协会发布《数据资产评估指导意见》，2023年12月财政部发布《关于加强数据资产管理的指导意见》，一系列政策对数据资产的入表、评估和管理作出了详细要求。学界和业界对数据资产的重要性已经形成共识，但是随着数字经济的迅速发展，仍然有许多问题有待解决。数据产权归属未严格划分；数据资产价值的评估未形成统一的标准和方法；与数据资产相关的概念层出不穷，但应用中存在界定不清、模糊混用等现象，对外交易数据资产的会计处理与存货准则存在一定的不适应。数据资产对会计的影响尚处于起始阶段，如何形成科学、规范和可持续的制度体系，会计理论界和实务界仍在探索。数据资产这个全新的“会计元素”，在会计准则层面、内部控制指引层面、管理会计指引层面、审计准则层面、企业管理制度层面等均存在诸多空白。本文基于此，以提出贴合实际的解决方案。

二、文献回顾

已有的研究分别从数据资产的概念、数据资产的分类、数据资产的核算等方面展开，有关数据资产的管理控制方面的研究还比较少。

Richard较早提出数据资产的概念，数据资产是资产所有者持有的政府债券、公司债券和实物资产等。近年来，学者对信息资产、数字资产、数据资源和数据资产等概念分别界定和辨析，对数据资产相关概念演进进行梳理。

不同学科领域对数据资产的界定有差异，会计学科强调其资产特性，经济学科强调其产权、收益权归属等。我国《电子商务数据资产评价指标体系》提出“数据资产是以数据为载体和表现形式，能够持续发挥作用并且带来经济利益的数字化资源”。

关于数据资产的分类，有学者从整体上提出了一套数据资产分类框架结构，设计了按物理特征、生产行业、机构部门的详细分类，也有学者对数据资产主要基于数据权属和市场属性两个角度进行划分。

关于数据资产的估价，较早的方法有成本价值（CVI）模型、市场价值（MVI）模型和经济价值（EVI）模型。目前较常用的成本法、收益法和市场法三种基本方法，其中成本法更可行和可靠。按照基本价格估价企业自己加工生产的数据资产，采用市场法估价来自外部的数据资产，采用非参估计的思想估价价值难以量化的较复杂数据资产，使用多种方法对其他进行价值综合评估。

关于数据资产的核算和应用，学者对企业数据资产的确认、计量与报告，基于商业模式视角对数据资产的确认、计量与报告，对数据资产会计的确认、计量、现状、规制等方面进行了研究。关于数据资产的应用与治理，实务界对移动通信的数据资产应用实践与入表核算进行了分析和研究，理论界从世界一流企业财务管理体系建设中的数据治理进行了探讨。

以上研究大多是从大管理学和经济学的视角，从数字经济迅猛发展过程中一项新生产要素的理论构建层面展开，而关于数据资产的内部控制、管理会计、审计等研究，目前国内很少有学者涉及，亦缺乏数据要素放大、叠加和倍增效应中对企业数据资产管理冲击的应对。本文将从国家政策制度和企业内部管理两个层面，深入探讨在数字经济发展背景下，如何应对技术手段的迅猛进步和内外部环境的不不断变化，更有效地对企业数据资产实施管理控制，从而进一步放大数据要素的乘数效应，提升企业的整体运营效率和业绩表现。

三、企业数据资产管理控制面临的难题

（一）现有政策制度不适应企业数据资产管理的要求

我国已出台《中华人民共和国企业国有资产法》《企业国有资产监督管理暂行条例》《国有资产评估管理办法》《中央企业资产损失责任追究暂行办法》等专门的国有资产和中央企业资产管理的法律法规。2023年12月又专门颁发《关于加强数据资产管理的指导意见》，对数据资产管理提出相关意见，但是该意见是在对全口径数据资产作出公共性指导的基础上，有侧重地针对公共数据资产管理作出规范要求。财政部等部门出台的《企业内部控制基本规范和指引》《管理会计指引》中包含有关企业资产管理的相关内容，但是仅限传统资产。以上政策制度都不能完全适应在数字经济高速发展中，尤其是“数据要素×”行动中，数据资产的非实体性、依托性、可共享性、可加工性和价值易变性等独特性，现有政策制度对企业数据资产管理不适应。具体表现在：

(1) 企业内部控制制度不适应。作为新型生产要素，数据已被各界视为推动新质生产力的关键力量，其深层价值正在被持续挖掘，以期产生乘数效应。但是现有的《企业内部控制基本规范》《企业内部控制配套指引》难以应对数据资产的众多独特性。这些不适应性具体表现在：

一是《企业内部控制基本规范》中的“信息技术”的具体内容不适应。基本规范虽是2008年颁布，已考虑技术因素的影响。在总则中要求“企业应当运用信息技术加强内部控制”。在风险评估要素中识别内部风险，要求关注信息技术运用等创新因素；在风险评估要素中识别外部风险，要求关注技术进步等科学技术因素。在信息与沟通要素中，要求充分发挥信息技术加强在信息与沟通中的作用。但是以上规范均是旨在利用现代化技术加强内部控制，而未涉及对数据资产本身的应用与管理的规范，即规范中信息技术中的数据仅是“手段”，而非“生产要素”，对“手段”的管理要求明显不能适应“生产要素”的管理要求。

二是《企业内部控制应用指引》中“存货管理”的具体要求不适应。传统的存货资产是不可复制的，权属明晰，资产价值相对稳定，交易市场健全。《企业内部控制应用指引第8号——资产管理》（以下简称《内部控制资产管理指引》）中关于各项针对传统资产管理的一系列要求已经完全不能适应

现有的数据资产风险管理。例如其中描述存货短缺风险，可能导致生产中断，这与数据资产的风险特性差异较大。数据资产存货不同于传统存货，两者占用流动资金的比例和方式不同，且除了数据安全问题、管理和维护问题、对外部数据的高度依赖等可能造成企业生产中断，数据资产本身通常不会直接造成生产中断。此外，数据资产因其依附性及无实体性，使得其盘查制度、出入库存制度、保管制度均要区别于传统有形存货资产。在《关于国民经济和社会发展第十四个五年规划和 2035 年远景目标纲要》（以下简称《“十四五”规划》）中，“存储”被明确列为六种数据应用场景的全生命周期产业体系重要组成部分之一，这一重要地位凸显数据存储的重要地位，也意味着数据存储以及“数据资产存货”均亟待被更深入系统的探讨和研究。

三是《企业内部控制应用指引》中“无形资产”管理的具体要求不适应。《内部控制资产管理指引》中提到无形资产会面临权属不清等问题，从而导致企业法律纠纷。虽然数据资产和无形资产都需要明确权属关系，以确保资产的安全和合法权益，但是因为无形资产如专利、商标等的注册和保护制度相对完善，权属关系更为明确和稳定，而数据资产的权属问题因为涉及数据收集者、加工者、使用者、持有者等多方权益，且流动性强，易于复制和传播，所以更为复杂。《数据二十条》提出的三权分置并没有从根本上解决数据确权问题，相关风险点文件中也没有具体细则评估和应对，现有内部控制体系中关于资产的管理规则难以应对。

四是《企业内部控制应用指引》中“信息系统”的具体要求不适应。《企业内部控制应用指引第 19 号——信息系统》《企业内部控制基本规范》中对信息技术的要求相同，该指引中关于信息系统的要求仅是从信息化管理平台视角进行规范，该平台的目标是对内部控制进行集成、转化和提升。因此，企业信息系统中涉及到的数据被视为内部控制的“手段”，非可促进企业高质量发展的“生产要素”，对“手段”的要求不能适应对“生产要素”的要求。

(2) 企业风险管理制度不适应。我国风险管理的制度和规定包括但不限于《中央企业全面风险管理指引》《内部控制规范及指引》《银行保险机构

操作风险管理办法》《风险管理指南》等，这些制度颁布的部门和出台背景不同，分别聚焦于中央企业、内部控制、银行保险业等，没有专门针对数据作为新型生产要素发展的现有市场背景下的风险描述及应对，所以对企业数据资产管理不适应。具体表现在：

一是《中央企业全面风险管理指引》的具体要求不适应。该指引由国有资产监督管理委员会于2006年发布，旨在指导中央企业开展全面风险管理工作。该指引发布以来，信息技术和数据领域已发生翻天覆地的变化，指引中虽然提及信息安全风险，但是并未考虑数据资产的独特性。数据资产面临的风险不仅包括传统的安全风险，还包括隐私泄露、算法歧视、数据滥用等新型风险，所以该指引在指导企业合规管理数据资产风险方面明显不适。

二是《银行保险机构操作风险管理办法》的具体要求不适应。该办法由国家金融监督管理总局于2023年12月份颁发，对银行保险机构的风险管理进行了规定。该管理办法总体框架适用于数据资产风险管理，但是并未基于数据资产的特殊性和新挑战进行分析。银行保险机构的数据不仅量大，而且包含大量敏感信息，金融行业的数据保护、隐私保护等受到严格的监管。随着数据要素价值被不断挖掘，数据资产的金融创新场景越来越多，需要有更为详细的、更有针对性的制度和规定来适应。以商业银行应用场景为例，一些商业银行通过数据资产创新信贷业务模式，全国已有多地落地了数据资产质押贷款与数据资产融资业务。但是数据资产信贷业务在风险控制上存在诸多难点，表现在数据资产的抵质押物管控方面、贷中监控方面和贷后处置等方面，这些风险点均不同于传统有形资产，而该管理办法无法有效应对。

三是《企业内部控制基本规范和指引》中的风险管理具体要求不适应。2017年，美国反虚假财务报告委员会下属的发起人委员会（简称COSO委员会）发布《企业风险管理——与战略和业绩的整合》（以下简称“ERM新框架”），这是对2004年《企业风险管理——整合框架》的更新。新框架将风险管理的核心聚焦于战略和业绩的整合，对风险管理、风险容量和风险承受度等概念进行了重新定义，强调了风险影响的双重性，提出了5要素20原则的全新框架体系，提供了将风险置于更复杂的变化中商业环境下进行考

量的新方法。虽然 ERM 新框架在多方面发生了重要变化，但是我国的内部控制规范和制度并未及时跟进这些变化，相应的风险管理方面也未能更新，所以我国现有风险管理制度不能完全适应新技术革命带来的企业内外部环境的变化。

(3) 企业管理会计制度不适应。为促进管理会计工作，提升内部管理水平，2016 年 6 月财政部颁布管理会计基本指引，后陆续颁布《管理会计应用指引》，对战略管理、预算管理、成本管理、绩效管理、内部报告等管理活动中如何应用管理会计工具等进行了规范。但是这些指引无法为数据资产相关的收集、存储、处理和利用等方面的决策提供足够的信息支持，成本管理等指引也相对普适性更强，针对性不足，不能为管理较粗放的数字化转型企业、数据要素发展企业等提供更多针对性的指导，因此，现有的企业管理会计制度对数据资产的管理不适应。具体表现在：

一是《管理会计应用指引——成本管理》的具体要求不适应。工具类指引中目标成本法适用于比较成熟的买方市场环境，且产品的设计、性能、质量、价值等呈现出较为明显的多样化特征。标准成本法要求处于比较稳定的外部市场经营环境，且市场对产品的需求相对平稳。变动成本法适用于市场竞争环境激烈，且市场相对稳定，产品差异化程度不大，需要频繁进行短期经营决策。作业成本法适用于市场竞争激烈，客户个性化要求高，或者产品的需求弹性大，价格敏感度高。而目前数据资产没有成熟的买方市场环境，没有稳定的外部市场经营环境，市场处于起步阶段，同业竞争者正在为推动整个行业的发展而齐心协力，不存在以上四种成本管理工具的应用环境，所以现有管理会计成本管理应用指引中的管理工具均不适应目前数据资产的应用环境。

二是《管理会计基本指引》和应用指引中业财融合要求的不适应。基本指引中提出，要利用管理会计工具将业务和财务相关信息予以融合。应用指引中提出，要求成本管理应以企业业务模式为基础，将成本管理嵌入业务的各领域、各层次、各环节。但是在已颁布的基本指引和 34 项应用指引中，只有业财融合概括性要求，没有具体的指引规范，造成数据业务部门和财务

部门之间存在较大的信息差，业财融合工作推进程度低，这不能适应数据要素的发展需求。

（二）现有企业内部管理不适应数据资产管理的要求

随着数字经济的崛起，企业“数据要素×”行动中、数字化转型过程中，从旧有模式向新模式转变时急需化解多种矛盾：监管与发展、治理与创新、技术升级与现有架构、整合共享与权限控制等。这些矛盾给企业带来数据管理标准难以统一、数据业务管理难以统筹、数据处理效率难以提升、数据质量参差不齐，以及数据垃圾问题亟待解决等新问题，而企业现有的内部管理不足以应对这些问题，从而导致企业难以有效整合、分析和利用数据资产，影响了决策效率和准确性，甚至可能带来法律风险和声誉损害。具体包括：

（1）粗放的成本管控模式不适应数据资产精细化管理要求。部分企业粗放的成本管控模式，导致业务、数据和财务之间存在明显的脱节，这种脱节现象在业务部门、数据部门和财务部门之间制造了巨大的信息鸿沟，造成数据资产的成本归集困难，不能对数据资产的获取、处理、存储、分析、利用等各环节产生的成本进行全面核算，进而导致入表难、评估难和定价难。虽然数据资产价值与其成本存在弱对应性，但是数据资产成本在入表、估值和定价等环节成本因素都起着举足轻重的作用，否则不适应数据资产的精细化管理要求，具体表现为：

在数据资产入表中，将数据资源作为一项资产进行计量、列示和报告。遵循《企业数据资源相关会计处理暂行规定》，符合资产确认条件的加工成本以及费用按照成本法计入，但是由于许多企业在数据采集、清洗、开发、存储等生产和管理环节的成本管控不够精细，造成成本归集非常困难，不适应数据资产入表要求。

在数据资产评估中，根据《数据资产评估指导意见》，成本因素是执行数据资产评估业务需要关注的四大因素之一，包括形成数据资产所涉及的前期费用、直接成本、间接成本、机会成本和相关税费等。虽然收益法、成本法和市场法都是被确定为数据资产价值的常用评估方法，但是在数据交易市场仍不够活跃、可比案例不足的情况下，市场法的应用受到限制。对于

收益法，由于数据价值的复杂性、信息不对称、利用能力的差异以及市场环境的变化，收益额和风险均难以准确预测，且受主观判断因素影响大，因此收益法在数据资产的评估应用中也受到一定限制。综上所述，数据资产评估中，目前成本法应用较为广泛。经过调研发现，企业的成本管控水平可分三大类情形：第一类成本管控粗放，信息化程度低。以某城南高新区城投为例，尽管资产规模较大，达 900 亿元，建设了该市城南片区的大部分学校、医院、街道、体育中心、旅游景点，数据资源丰富，但是该企业没有信息部门，信息化建设非常薄弱，数据管理几乎为零，导致根本无法进行有效的数据资产成本归集。第二类企业处于成本管控升级阶段，具有一定的信息化程度，处于数字化转型过程中。这类企业成本数据的收集、分析和报告能力较数字化转型前有所提升，但仍需进一步优化。第三类企业拥有精细的成本管控和高度的信息化水平，配备了集成的成本管理系统，能够实现成本数据的即时化和可视化，便于管理者实时监控成本动态并迅速做出决策。以某市港口集团为例，技术设备先进，成本管理精细，能够实现自动化的成本核算、预测、分析和控制，从而在财政部相关文件出台后迅速做出反应，2024 年 1 月即顺利完成约 3000 万元数据资产质量评价及价值评估，并成为当地首批完成数据资产登记的企业之一。因此，需要对成本进行精细化管理，否则不适应数据资产评估的要求。

在数据资产定价中，以成本为导向的定价决策方法是主要方法之一。定价所依据的成本可以是总成本，也可以是单位成本，可以按照完成合成法提供的成本参数，也可以使用变动成本法提供的成本参数。但是无论采用哪种成本计算模式，都需要企业能够可靠地归依数据资产成本，否则不适应数据资产的定价需求。

(2) 可预测可控制的预算管理目标不适应数据资产的价值易变性。全面预算管理在现代化企业管理中占据举足轻重的地位，既是战略执行的保障，又是风险控制的重要组成部分。然而，当数据资产被纳入财务报表后，其价值的易变性以及在不同场景下应用可能导致的财务数据根本性变化，与全面预算管理追求的可预测性和可控制性目标形成鲜明的对立。

按照《企业数据资源相关会计处理暂行规定》，采用未来适用法对2024年1月1日后新产生的符合数据资产定义的数据资源以成本法入表，然而，数据资产价值因其易变性可能使得后续计量时带来颠覆以往的减值。同时，随着“加快数字化发展，建设数字中国”上升为国家战略发展目标、并成为政府工作重点，各级政府及各行各业正在对数据资源的应用场景进行积极大胆的探索，数据资产价值得以充分发挥，并正在催生新产业新业态新模式，产生乘数效应。不管是数量级的减值或乘数效应带来的巨大增值，对企业的财务绩效和非财务绩效的影响均难以预测，导致全面预算要求的以一个年度为预测期的做法无法实现。尽管弹性预算可以拓宽固定预算的范围并增加可比性，零基预算不以历史资料为基础打破传统增量预算观念，滚动预算比定期预算度高、及时性高、连续性好，它们在一定程度上拓宽了预算管理的范围和灵活性，但是这些现代预算方法均仍基于可预测性的前提，数据资产的价值易变性打破这一前提，使得管理过程控制变得困难重重，无法及时矫正差异。即使是这些现代预算方法亦无法应对数据资产的价值易变性及由于可能引发的企业财务数据根本性变化。

(3) 以利润为导向的绩效考核模型不适应数据资产的推广应用。随着数据要素为企业注入新活力，成为推动生产力发展的关键要素，数据资源的有效利用及其成果需要通过绩效考核这一基础性工具进行衡量，但是目前盛行的以利润为核心的考核机制可能会挫伤数据资产入表和创新应用的积极性。具体表现在：

一是数据资源入表要求严格。根据《暂行规定》，数据资产入表必须符合诸多条件：必须符合资产的定义；必须满足资产确认的条件；因采用未来适用法，往年已确认成本的不可以入表；伴生数据资源的成本无法计量，不能入表；数据资源入表前需要经过合规性判断。以上诸多要求对数据资产入表设置了诸多障碍。二是数据资源入表成本高昂。数据资源入表是一项系统工程，为了保证入表的数据资源安全、合规、可审，不仅需要外部多个第三方机构介入，还需要内部数据部、信息化部、财务部、采购部、人力资源部、行政部等多部门的协同合作，这些因素都显著增加了入表成本。三是数据资

源入表价值显现存在滞后性。虽然数据资产入表会显化企业数据价值，改善企业财务报表，但是因为大多数企业实施以利润为核心的绩效考核机制，短期内数据资产入表给 KPI 考核指标带来的直接贡献有限，无法在绩效评价中获得显著回报，因此许多企业对数据资源入表积极性不高。

据《2023 普华永道中国首席数据官调研》显示，对中国 2500 家上市企业的年报进行分析后发现，制定数据战略、确保数据合规安全是首席数据官最重要的工作议程，而数据资产化的受重视程度在所有工作议程选项中排名最后，仅有不到 4% 的中国企业在数据资产的语境下提及数据。调查结果进一步表明，由于数据资源入表初期的利润贡献率较低，增加了对数据要素发展进行有效激励和正确引导的难度，以利润为目标的考核机制难以激发企业潜在动力，同时大多数企业尚未真正认识到数据资产的重要价值。

(4) 固化的管理理念和会计原则不适应具备多种特质的数据资产的现代管理要求。《数据资产评估指导意见》中提到数据资产具有非实体性、依托性、可共享性、可加工性、价值易变性等特征外，除了这些特征，数据资产还有由此衍生出的众多特质，从而使得固化的管理理念和会计原则不适应这些特质的现代管理要求。例如，传统有形资产随着被使用会一次性消耗或逐步磨损消耗，价值随之减少。而数据资产在存续期间可以被无限循环利用，被多维度加工，被无限次交换、共享、复制，从而价值会呈现几何级数增长。但是企业数据资产也可能因没有使用场景或其他特殊原因，价值瞬间归零。现有会计制度遵循谨慎性原则，对相关资产期末计提减值准备，仅限于对特定的资产和负债采用公允价值计量，导致按成本法入表的数据资产成本与价值存在弱对应性，其实际价值在报表中并没有充分体现。再如，传统有形资产确认所有权至关重要，而数据资产因其独特性，《数据二十条》提出探索数据资产结构性分置制度，现阶段聚焦于持有权、经营加工权和使用权等。传统资产审计除了关注所有权外，还涉及资产的真实性、完整性、准确性和计价及分摊等，而数据资产因为其独特性，售出后可能并不减少库存数量和金额、加工后价值的变化也无法立刻体现在财务报表中。此外，即使依托的介质资产价值减少，数据资产本身价值却可能增长，并且潜在价值和衍生价

值也难以准确评估衡量。数据资产的可复制性还带来另一挑战，可供出售作为存货入表的部分数据资产出售后可能并不会导致存货减少，这无疑又是对收支配比原则的颠覆。

传统资产的确定性在一定程度上固化了管理层和各部门的思维方式，面对数据资产的诸多独特性和不确定性，企业需要逐步适应并转变其管理模式。这种转变涉及到从管理形式单一、不可复制、不可衍生、独立存在、价值稳定的传统实体资产，向管理形式多样、可复制、可衍生、需依托、价值易变、可加工的非实体数据资产现代管理模式的过渡和适应。

四、企业数据资产管理控制措施建议

财政部 2023 年发布《关于加强数据资产管理的指导意见》，基于资产管理共性要求和全链条管理理念，侧重于公共数据，围绕数据资产管理全流程明确了 12 项主要任务。但是针对以上几大难题仍然缺乏有效应对策略，本文从内部控制、风险管理和管理会计视角提出如下针对企业数据资产管理控制措施：

（一）从政策制度角度

（1）修订企业内部控制规范，增强与“数据要素”适配性。2013 年 5 月，COSO 正式发布更新的《内部控制-整合框架》及相关说明性文件，新框架在形式和内容上都有较大的变化。其中，最为根本变化之一是考虑到了商业和运营环境的变化，通过反映商业和运营环境的日益复杂化、科技化和全球化，更新了应用内部控制的环境背景；变化之二是考虑了商业模式和组织结构的变化，讨论了扩展的商业模型以及在扩展的商业模式中内部控制使用的准确性和适用性；变化之三是考虑了企业对信息技术的使用和依赖，信息技术的变革对内部控制五大要素的实施产生了深远影响。我国财政部等五部委 2008 年和 2010 年联合颁布的《企业内部控制基本规范》和《企业内部控制配套指引》，对以上变化中未给予全面考量并未随之更新。基于数据资产的特征，建议内部控制规范体系中应体现与“数据要素”相适应的指引。

一是《企业内部控制基本规范》中五个要素的规范需要充分考虑企业信息技术的运用、数字化转型等因素对企业的深远影响。在内部环境方面，不

仅强调信息技术在企业内部环境中的重要地位，明确信息技术对企业治理结构、机构设置、权责分配等方面的支撑作用，还要鼓励企业建立与数字经济发展相适应的组织架构和企业文化，以适应快速变化的市场需求和技术发展。在风险评估方面，不仅要求企业在风险评估过程中，还要充分考虑信息技术和数字经济发展带来的新风险点，如数据安全、信息系统故障等，制定针对数据要素的风险评估标准和流程，确保企业能够及时识别并应对与数据要素相关的风险。在控制活动方面，不仅明确企业在控制活动中应充分利用信息技术手段，提高控制活动的效率和有效性。强调自动化控制在企业内部控制中的重要作用，鼓励企业采用自动化控制系统来减少人为干预和错误，还要增加对数据安全与隐私控制、数据完整性校验控制、数据访问与权限控制等活动。在信息与沟通方面，不仅强调企业应建立高效的信息系统，确保信息的及时、准确传递，并保障信息的可靠性和完整性，鼓励企业利用数字化手段加强与内外部利益相关者的沟通与协作，提高企业的透明度和反应速度，还要考虑数据收集机制、信息传递效率、信息平台的数据整合能力、系统安全性、数据可靠性与稳定性等。在内部监督方面，不仅要求企业加强对信息技术和数字经济发展相关内部控制的监督检查，确保相关控制措施得到有效执行，还要鼓励企业利用大数据、人工智能等先进技术手段进行数据监控与预警、持续改进与更新等，以提高监督的效率和准确性。

二是配套指引中的《企业内部控制应用指引》中内部环境类亟待修订。内部环境是企业实施内部控制的基础，原有指引关注创造良好的内部控制氛围，保证员工的内部控制意识。但是随着信息技术的迅猛发展，数字经济在国民经济中的比重达到近一半的情况下，企业内部环境已发生翻天覆地的变化，因而环境类指引单纯以意识、氛围为主导显得不够，建议增加“数字技术环境”或“信息技术环境”条目，该指引至少包括：数字（信息）技术环境的建设、数字（信息）技术的运用及其所产生的影响。

三是配套指引中的《企业内部控制应用指引》中控制活动类也需要修订。原指引是基于企业业务活动进行设计，但随着数据资产应用的深入和广泛，数据资产的交易和各种创新应用已成为新的商业模式，如金融领域的授信融

资、医疗领域的监测预防、公用事业领域的共享等，需要有一项专门针对数据资产的控制活动类指引。该指引至少包括：数据资产交易与应用控制的目标、数据资产交易和应用的风险、数据资产交易和应用活动的控制等内容。

(2) 制定《数据资产风险管理指引》，完善企业风险管理体系。随着数字经济的发展，数据成为企业的重要资产，而数据安全和合规又尤为重要，数据资产管理又涉及数据的收集、存储、处理、分析和利用等多个环节，每个环节都可能存在风险，所以建议国资委、财政部、国家数据局等部门联合制定《数据资产风险管理指引》，该指引应以 2017 年 COSO 新框架和《中央企业全面风险管理指引》为基石，同时考虑中国实际情况和数字经济对企业内外环境的影响。参考 2017 新框架企业风险管理的定义，本文将数据资产风险管理界定为“组织在数据资产的创造、保值和增值过程中，结合战略制定和执行，所形成的管理数据资产风险的文化、能力和实践。”这份风险管理指引可以包括：总则、数据资产风险管理初始信息和评估，数据资产风险管理战略和目标，数据资产风险管理策略和解决方案，数据资产风险管理系统和执行，以及数据资产风险管理文化和治理等内容。

(3) 增订《管理会计应用指引》，充分发挥管理工具效能。管理会计是组织在资金管理中使用、具有创新性的控制活动。自财政部 2014 年推出《关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》后，又陆续发布基本指引、应用指引和示范案例等，我国管理会计进入了快速发展阶段，积累了丰富的理论研究和实践应用成果。但是在应对数字经济的高速发展中遇到的一系列实际问题仍有欠缺，针对数据资产的诸多独特性，建议在成本管理中增订生命周期成本管理指引和业财融合指引。具体如下：

一是在成本管理中增订《管理会计应用指引第 305 号——全生命周期成本管理》。为应对管理会计现有应用指引成本管理中的四个工具对数据资产管理的不适应，建议增订全生命周期成本管理（LCC）指引。全生命周期成本管理考虑产品从设计、生产到使用、维护直到废弃的整个生命周期中的成本，是一种全面系统的成本管理方法。该成本管理的核心理论在于将产品的所有相关成本进行综合考虑，以优化全寿命周期的费用，区别于传统成本管

理主要集中于生产阶段的成本控制。数据资产涉及数据的收集、存储、处理、分析和利用等，LCC能够综合考虑这些阶段的成本，确保在整个数据生命周期进行有效的控制。数据资产的使用寿命可能较长，也可能非常短，均需要在整个生命周期中持续管理和维护，正好与LCC强调的资产的整个生命周期出发进行成本管理相契合。LCC强调在资产的生命周期早期就进行成本规划和管理，正好适应数据资产在收集和处理之前就需要考虑其获得成本、优化成本的要求。另外数据资产的价值易变性意味着随着技术发展和业务需求的变化，数据资产的管理方式和成本结构也随之发生变化，LCC正好能够帮助企业及时应对这些变化，调整成本管理策略。

二是在营运管理中增订《管理会计应用指引第406号——业财融合》。业财融合的重要性在理论界和实务界已达成共识，目前很多企业业财融合工作推进程度低，造成很多现实问题，比如成本管控粗放、预算执行力不足、沟通成本上升、目标认知差异大、风险意识不足等。进入数据要素发展阶段，应对数据资产的管理更需要深层次的业财融合，数据资产的复杂性需要业务和财务部门深度配合，共同制定和执行相关策略，保证数据资产的安全、完整和有效利用。建议在应用指引的营运管理中增定专门的业财融合指引，通过该指引提升企业管理水平、优化资源配置、强化风险管理、促进部门协同等。该指引在工具类指引框架总则、应用环境、应用程序、工具评价等的基础上可以增加业务与财务的协同工作机制等部分。通过增订业财融合指引，可以明确各部门之间的职责和协作方式，打破部门壁垒，促进信息共享和协同工作，提高企业的整体运营效率。

（二）从企业内部管理角度

（1）进一步“业数财”深度融合科学管控成本，实现聚变效应。在建议增订的《管理会计应用指引——业财融合》指导下，进一步“业数财”深度融合，科学管控成本并实现聚变效应。在内部协同思维下，“业财融合”的核心在于业务和财务在流程、系统、数据三方面的深度融合。随着数字经济的发展，“业数财”融合成为一种新趋势，这种融合不仅体现一种管理协同思维，更强调通过数据挖掘、信息共享等手段，在业务和财务有机融合的

基础上，进一步深度融合数据部门。这种融合通过打破信息壁垒，使得企业的各项成本更加透明，通过业数财融合提供的数据支持，便于管理层对成本进行实时监控和分析，更加科学地平衡成本与收益，实现成本最优化。

“业数财”深度融合不仅可以有效解决成本管理粗放带来的成本归集等难题，更能催生出显著的聚变效应。当数据要素成为第五大生产要素，企业数据资产入表、交易、流通和其他创新应用等逐步成为新的商业常态和业务模式时，“业数财”融合中的“数”的内涵得到进一步丰富和拓展。不仅代表一种单纯的科技手段，而是能够与其他生产要素相集合，共同促进产出的重要资源，所以需要在融合过程中不断激发这种聚变效应，以推动企业的高效运营和持续创新。尤其是通过“业数”与“数财”的深度融合，可以进一步优化产品和服务、精简流程、合理配置资源，从而推动企业高效运营，增强企业防控风险能力。通过“业数财”深度融合帮助发现商机，推动创新发展，进而释放巨大聚变效应，为企业长远发展注入源源不断的活力。

(2) 采用适度灵活松弛的全面预算管理策略，有效应对内外环境不确定性。国资委于2022年2月颁布《关于中央企业加快建设世界一流财务管理体系的指导意见》，要求完善纵横贯通的全面预算管理体系。该指导意见对企业全面预算管理进行了全面要求，虽然面向中央企业，但是它对全面预算的重新定位和重视程度，给各类经济体提供了示范作用。

随着数字中国、数字经济、数字社会的建设，企业“数据要素×”行动的深入，企业面临的内外环境日益复杂多变，不确定性显著增加。这使得预算难度上升，但是适当的预算松弛可以适应内外部的不确定性。考虑到数据资产的独特性质，可以设计基于战略规划的、适度松弛灵活的预算管理工具。战略规划涵盖期并没有固定年限，取决于企业的目标、市场环境和行业特点等多种因素，一般设定为3-5年。2024年1月，国家数据局联合17个部门印发《“数据要素×”三年行动计划（2024—2026）》，鉴于此时代背景，建议企业制定为期3年的数据资源战略规划，并在此基础上编制各年度财务报表。同时，针对数据资源，在不完全摒弃定期预算方法、固定预算方法和增量预算的情况下，灵活运用滚动预算、弹性预算和零基预算等方法，编制

专门的数据资产决策预算。为促进企业数据要素的发展，全面预算管理要做到长期规划与短期预算的平衡、滚动预算与定期预算的平衡、弹性预算与定期预算的平衡、零基预算与增量预算的平衡、适当灵活与严格执行的平衡。通过这样的综合预算管理策略，企业将能更有效应对内外不确定性，从而实现稳健而健康的发展。

(3) 使用纳入数据驱动因素的绩效考评指标，综合衡量数据资产价值。企业在战略目标的初步实施阶段，相关数据资产收益往往并不显著。传统的业绩评价主要侧重财务绩效，但是单纯依赖财务指标来衡量数据资源的效益，可能会打击数据资源入表和创新应用的积极性。所以，针对数据资源建议结合数据驱动因素，采用更为全面的绩效评价模型，如绩效三棱柱模型或平衡计分卡等评价工具，这些工具能综合考虑财务和非财务指标，超越仅限于作业层面的单一财务指标考核。

绩效三棱柱模型从利益相关者角度出发，不仅考虑净资产收益率等财务指标，还纳入顾客满意度等非财务指标，既包含资产负债率等历史指标，又同时兼顾市场占有率增长率等前瞻性指标，既有经济增加值等数量指标，又有客户信用状况等描述性指标，从而为企业提供更为全面的运营绩效评估。在构建综合业绩评价体系时，建议在绩效棱柱模型中增加数据质量满意度、数据处理效率、数据应用创新度等指标。平衡计分卡模型将绩效评价与企业战略紧密联系，从整体角度评价企业绩效，在财务绩效评价指标基础上，该模型纳入了能够反映绩效动因或改善绩效关键因素的非财务指标，有助于对企业长期发展潜力与实力进行评价。在平衡计分卡模型中建议将数据驱动因素与企业战略目标相结合，考虑数据质量、数据处理能力、数据应用效果以及数据安全等影响因素。通过这些综合性绩效考评工具的使用，可以有效地促进企业进行数据资源应用场景创新，进而激励其为实现可持续发展而不断努力。

(4) 建设并实施数据资产全生命周期精益管理体系，全面提升企业管理水平。在《“十四五”规划》中，明确了六种数据应用场景的全生命周期产业体系，覆盖了数据采集、标注、存储、传输、管理和应用等产业。数据

全生命周期管理一般指的是从数据的产生、存储、处理、传输到最终删除或归档的整个过程的管理。随着数据成为生产要素，《数据二十条》和《“数据要素×”三年行动计划》等文件的出台，数据要素在推动实体经济方面的作用日益凸显，同时数据资产在企业资产中的比重不断攀升，需要企业对其数据资产实行更为精细的全生命周期管理。

“精益管理”最早是管理大师在深入剖析丰田生产方式后提出，关注的是生产过程的优化。但是在数据资产的语境下，精益管理可扩展至数据的全生命周期，包括但不限于对数据资产深度挖掘和高效加工、确保数据资产的合规和安全、精准地进行数据资产入表和评估、促进数据资产交易和流通，以及在创新应用中充分发挥数据资产的价值。为实现数据资产的全生命周期精益管理，企业需要建立并实施一套系统、完整的数据资产管理体系，该体系涵盖数据资产质量管理与校验、数据安全与合规性保障、流程的持续改进与优化以及数据人才素养培养等多方面。通过全面推进数据资产全生命周期的精益管理，企业可以更好地掌控数据资产，克服数据要素发展初期面临的制度滞后和不适应难题，灵活应对固化的管理理念和会计原则。同时，这种管理方式将积极挖掘企业数据资产的深层价值，进一步推动其在企业发展中的核心作用，从而稳固企业在激烈的市场竞争中的领先地位，为未来发展奠定坚实基础。

（来源：《财会通讯》2025年第2期）