

关于数字资产的探讨

沈阳农业大学 张启望

一、数字资产的产生及特点

网络时代的网络会计、办公自动化、电子支付系统平台等使现行的生产方式具有了传统生产方式无法比拟的优越性,可是在现实生活中,它们只是依托磁性介质而存在的一连串“0”和“1”的代码。它们虽是数字化商品,却体现出资产的性质,因此不妨称其为数字资产。这种资产的特点是:

1. 价格昂贵。由于这些有着特殊用途的应用软件是专门为某一特定工作而研制的,因此其成本比较高,价格也不比厂房等固定资产的价格低。

2. 依附性强。应用软件必须得到计算机硬件及系统软件的支持才可以发挥作用,而不能独立存在并发挥作用。

3. 互动性强。即使是最简单的应用软件也有一定的交互功能,比如说对操作人员的错误的提示,这是IT行业产品最基本的优越性体现。

4. 数量上无限。数字资产作为资产是稀缺的(因为并不是所有的企业或个人都能创造出数字资产),但它的供应可以是无限的,而有形资产由于企业的财产和存储空间限制,总是有限的。

5. 成本递减。有形资产的生产成本与生产数量成正比例关系递增。数字资产的成本主要是在前期的研究开发阶段以及在销售过程中发生的销售费用和其他经营费用,由于数字产品产量的无限性,其开发成本按传统财务会计的方法被分摊到产量上,因此数字产品的成本随着销售量的不断扩大,其成本是越来越低的。

二、数字资产在现行会计核算方法下的缺陷

1. 确认为费用的缺陷。一些企业认为购买应用软件一类商品的支出符合费用的含义及特点,因此将其计入管理费用或产品销售费用。而企业拥有的应用软件是其他企业的产品,凝结了无差别的人类劳动,具有价值,能够跨会计年度为企业服务,因此应将其购买费用作为资产支出。这一观点在现实生活中得到了印证。南方某游戏玩家一日上网时发现他所注册的游戏人物丢失了一套“战神保甲”和一些昂贵的化学武器,于是他向法院提起诉讼,要求赔偿损失。最后法院判决网络公司对该游戏玩家进行现金赔付,理由是该游戏玩家为了获得这些虚拟世界里的东西付出了大量的时间和金钱,形成了个人资产,而由于网络公司的管理不当造成的损失应由网络公司赔付。赔付的金额是一个游戏玩家为取得这些物品所花费的金钱和时间的一个估计值。这个案例充分证明了法律倾向于将这些虚拟世界里存在的事物归属为资产。

另外,不能将该类支出作为费用处理的原因是它的金额比

较大,使用期限比较长,如果将其一次性计入当期费用必然会对该期的会计报表产生较大的影响。因此,企业的这种会计核算方法有着明显的不合理性。

2. 账户核算的缺陷。目前,大多数企业在购买此类商品时都将其记入“长期待摊费用”这一资产类账户。数字资产从表面上看符合长期待摊费用的定义,但长期待摊费用没有交换价值,不具有抵偿债务的价值,并且不可以转让。而类似应用软件这类商品是某一企业对外出售的商品,具有交换价值和使用价值,并且可以进行正常的转让。按照会计科目的定义,这项支出所取得的数字资产与无形资产的定义比较符合,并且具有无形资产的三个特点,即无实体性、长期性、不确定性。

三、建议

1. 自创数字资产的计量。研究开发数字资产的目的就是使其产品化、商品化,具有明确的未来收益的预期目的,因此应将整个研究开发阶段所发生的费用资本化,按历史成本原则确认数字资产的原始价值。如果开发失败,则应在终止研究开发的当期确认为费用。其原始价值不仅包括研究开发阶段发生的全部费用,而且包括产品开发成功后使其商品化之前发生的评审费、注册费、鉴定费、版权处理费等费用,同时还包括在应用过程中发生的更新升级的开发成本。

2. 外购数字资产的计量。与自创数字资产相比,外购数字资产的计量较为简单。可采用原始价值计量,将其买价和投入使用过程中发生的相关费用计入该项数字资产。□

谈合伙制会计师事务所 的无限责任

安徽池州 胡煜

自“银广夏”事件以来,人们已经认识到,要提高审计的质量,除了要加强注册会计师的职业道德教育和完善相关的法律法规外,还应把有限责任制会计师事务所转变为合伙制会计师事务所。有的省、市已明确规定只审批合伙制会计师事务所,合伙制组织形式似乎已经成为我国会计师事务所改革发展方向上的惟一选择。笔者认为,必须理性地看待这个问题,不能操之过急。

我国会计师事务所的合伙制形式主要是普通合伙和有限合伙两种形式。普通合伙是指全体合伙人共同出资、共同经营、共享利润和共负亏损,对合伙债务承担无限连带责任的合伙。有限合伙是指一名以上普通合伙人与一名以上有限合伙人组成的合伙。其中,普通合伙人执行合伙事务,对外代表合伙组织,并对合伙的债务承担无限责任。有限合伙人执行合伙事务,不对外代表组织,只按出资比例享受利润分配和分担亏损,并以出资额为限对合伙的债务承担有限责任。有限合伙人必须以金钱或其他财产出资,不得以劳务或信用出资。

我国《注册会计师法》第二十三条规定,会计师事务所可

对投资准则的几点思考

重庆工商大学 李超

以由注册会计师合伙设立。合伙设立的会计师事务所的债务,由合伙人按出资比例或者协议的约定,以各自的财产承担责任。合伙人对会计师事务所的债务承担连带责任。《证券法》第二百零二条规定,为证券的发行、上市或者证券交易活动出具审计报告、验资评估报告或者法律意见书等文件的专业机构,就其应负责任的内容弄虚作假的,没收违法所得,处以违法所得1倍以上5倍以下的罚款,并由有关主管部门责令该机构停业,吊销直接责任人的资格证书,造成损失的,承担连带赔偿责任。以上所称的“连带责任”也就是一种无限责任。最高人民法院的司法解释也规定了合伙人的民事赔偿责任。2005年7月25日,中国注册会计师协会印发的《合伙会计师事务所协议范本》第九条规定,本协议的当事人为事务所的合伙人。各合伙人根据本协议出资、合伙经营、共享收益、共担风险,对事务所的债务承担无限连带责任。难道合伙人真的承担的是无限责任吗?可从以下几个角度进行分析:

1. 无过错的合伙人不需要承担责任。在有限责任合伙制会计师事务所里,无过错的合伙人对于其他合伙人的过失或不当的执业行为不承担责任,因此所谓无限责任对无过错的合伙人来说是没有意义的。对于遭受损失的会计报表使用者来说是不能指望从他们这里获得任何赔偿的。这也符合现代法制的罪罚相当原则,是司法文明的一种表现。

2. 私人财产登记与共有财产分配制度不够健全,不能让合伙人真正承担无限责任。我国《合伙企业法》虽然明确规定合伙人依法承担无限连带责任,但没有明确规定合伙企业登记、设立时的最低出资额,也没有要求对合伙人的私人财产及其家庭财产进行登记。因此,当出现合伙人应当承担赔偿责任时,可能因为合伙人没有财产,或者其私人财产非常有限,或者合伙人转移其拥有的私人财产,或者合伙人的私人财产与其家庭的共有财产难以确认,导致由此遭受损失的会计报表使用者无法取得合理赔偿,甚至不能获取任何赔偿。

3. 合伙人私人财产的有限性。在现实生活中,合伙人的私人财产和合伙人的个人能力总是有限的。因此,当由于审计失败造成了巨大的损失事实时,合伙人所承担的责任总是有限的,最多也只能是合伙人及其家庭现有和不久的将来所拥有的全部财产,而不可能是被损害对象所遭受的全部损失。

4. 存在“丢卒保车”的可能性。在有限责任合伙制会计师事务所里,最明显的特征就是合伙人只需要承担有限责任。无过错的合伙人对于其他合伙人的过失或不当的执业行为不承担责任。由于这种机制的作用,在面临巨大市场利益与重大审计风险的选择时,会不会出现合伙人之间的合谋?会不会存在“丢卒保车”的可能性?即合伙人之间可能会达成某种协议或默契,把风险全部或大部分转嫁到某些或某个私人财产非常有限的合伙人身上。

综上所述,合伙制会计师事务所的合伙人所承担的责任并不是真正意义上的无限责任。合伙人无限责任之说只不过是一个真实的谎言。在法律法规不健全、信用缺失的今天,合伙制并不是会计师事务所组织形式中最理想的形式,更不是会计师事务所组织形式的惟一选择,我们必须突破现有组织形式的局限,寻找一种更适合于我国国情的会计师事务所治理机制和组织形式。□

在权益法下,被投资单位发生严重亏损时,投资企业按持股比例计算应分担的亏损额,在账面价值减记至零时,尚有未确认的亏损分担额登记在备查簿中。但此时,股票市场仍有市价,尚可出售转让。投资企业在出售此项投资时,会出现如下情况:

一、以为零的账面价值结转为成本法下的成本

《企业会计准则——投资》(以下简称《准则》)规定,投资企业对被投资单位的持股比例下降,或因其他原因对被投资单位不再具有控制、共同控制和重大影响时,应中止采用权益法,改按成本法核算。投资企业应在中止采用权益法时,按长期股权投资账面价值作为新的投资成本。

笔者认为,以上规定未考虑账面价值为零时的结转情况。投资企业出售此项投资时,持股比例会下降至20%以下,一般应采用成本法核算。若按《准则》规定,应按其为零的账面价值结转作为新的投资成本,那么在成本法下,账面上的投资成本就为零。这与实际资产数不符,与资产未来经济利益的实质不符,也不便于会计实务操作。因此,可将其与出售该项投资看做同一笔业务处理,以其剩下的股票公允价值作为入账价值。借记“长期股权投资”科目,贷记“资本公积——其他资本公积”科目。

二、分配现金股利冲减账面价值为负数

《准则》规定,会计核算由权益法改为成本法后,被投资单位宣告分配现金股利和利润时,属于计入长期股权投资账面价值的部分,应冲减投资成本。在成本法下,投资企业分得的现金股利超过被投资单位在接受投资后产生的累计净利润部分,作为初始投资成本的收回,冲减投资的账面价值。

若以为零的账面价值结转为成本法下的投资成本,按照《准则》的规定冲减成本,则会出现冲减账面价值为负数的情况,不符合资产未来经济利益这一实质。笔者认为,在成本法下,可增设“未确认冲减额”科目。待以后恢复投资账面价值时,先冲减“未确认冲减额”科目;待“未确认冲减额”科目冲减完后,再恢复投资的账面价值。账务处理如下:冲减投资成本出现负数时,借记“应收股利”科目,贷记“投资收益”、“未确认冲减额”科目;待恢复投资成本时,借记“应收股利”、“未确认冲减额”科目,贷记“投资收益”科目;待“未确认冲减额”科目余额为零时,再恢复投资成本。

三、权益法下,未确认亏损分担额的处理

《准则》规定,在权益法下,被投资单位发生亏损时,投资企业按持股比例计算应分担的亏损额,冲减长期股权投资账面价值,以投资账面价值减记至零为限。待以后各期被投资单