

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的限制,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