

分类号 F23/1055
U D C

密级
编号 10741

兰州财经大学

LANZHOU UNIVERSITY OF FINANCE AND ECONOMICS

硕士学位论文

(专业学位)

论文题目 加密数字货币的会计处理研究——以特斯拉为例

研究生姓名: 康炎培

指导教师姓名、职称: 邢铭强 副教授

学科、专业名称: 会计硕士

研究方向: 注册会计师

提交日期: 2024年6月1日

独创性声明

本人声明所呈交的论文是我个人在导师指导下进行的研究工作及取得的研究成果。尽我所知，除了文中特别加以标注和致谢的地方外，论文中不包含其他人已经发表或撰写过的研究成果。与我一同工作的同志对本研究所做的任何贡献均已在论文中作了明确的说明并表示了谢意。

学位论文作者签名： 康炎培 签字日期： 2024.6.1

导师签名： 邢铭强 签字日期： 2024.6.1

导师(校外)签名： 徐建华 签字日期： 2024.6.1

关于论文使用授权的说明

本人完全了解学校关于保留、使用学位论文的各项规定， 同意（选择“同意”/“不同意”）以下事项：

1.学校有权保留本论文的复印件和磁盘，允许论文被查阅和借阅，可以采用影印、缩印或扫描等复制手段保存、汇编学位论文；

2.学校有权将本人的学位论文提交至清华大学“中国学术期刊（光盘版）电子杂志社”用于出版和编入CNKI《中国知识资源总库》或其他同类数据库，传播本学位论文的全部或部分内容。

学位论文作者签名： 康炎培 签字日期： 2024.6.1

导师签名： 邢铭强 签字日期： 2024.6.1

导师(校外)签名： 徐建华 签字日期： 2024.6.1

Research on the accounting treatment of cryptocurrencies - taking Tesla as an example

Candidate : Kang Yanpei

Supervisor: Xing Mingqiang

摘 要

随着加密数字货币的应用范围逐步拓展,当前企业会计实务操作与监管机构的监管工作正面临着前所未有的挑战。鉴于目前尚未有明确的会计准则作为指导,企业在处理与加密数字货币相关的业务时,更多地依赖于会计人员的职业判断与专业素养。在没有明确的会计标准指引下,由于加密数字货币自身的特点和复杂程度,选择恰当的会计处理方法是目前急需解决的一大问题。不恰当的会计处理方法可能会对企业的会计信息质量产生不良影响,进而威胁到企业的财务稳健与信息透明度,进而增加投资者的风险。为了应对这些问题,就需要尽快为加密数字货币制定适当的会计处理准则。

本文在综合国内外关于加密数字货币的研究成果之上,采用案例研究的方法深入剖析了加密数字货币的本质属性及其独特特征。同时,以特斯拉作为案例公司,详细探讨了其对所持有的加密数字货币的会计处理,并在此基础上,针对加密数字货币的会计处理问题提出建设性的对策建议。

首先对相关概念和理论基础进行阐述,搞清楚什么是加密数字货币,以及对加密数字货币进行会计确认需要哪些理论基础作为支撑。其次在了解加密数字货币概念和理论的基础上,以特斯拉加密数字货币的会计处理为研究对象,介绍了特斯拉对持有的加密数字货币的会计处理方式,包括确认、计量和披露等多个方面。再次,在上文的基础上,分析了案例公司加密数字货币的会计处理对财务报表的影响以及在会计处理过程中可能存在的问题。最后,基于对特斯拉加密数字货币会计处理问题的深入研究,本文提出了针对性建议以助力企业优化加密数字货币的会计处理流程。具体而言,国家和政府层面应加速推进与加密数字货币相关的法律法规的制定与出台,确保法律框架的完善性。此外,还需要提高会计人员以及审计人员的工作能力来保证企业所披露的会计信息质量。通过这些措施,有望为企业提供一个更为明确和有力的指导,促进加密数字货币在企业会计处理中的规范化与标准化。

关键词: 加密数字货币 会计处理 特斯拉

Abstract

With the gradual expansion of the application scope of cryptocurrencies, the current accounting practices of enterprises and the supervision work of regulators are facing unprecedented challenges. Given that there are currently no clear accounting standards as a guide, companies rely more on the professional judgment and professionalism of accountants when dealing with crypto-related business. In the absence of clear accounting standards, due to the characteristics and complexity of cryptocurrencies themselves, choosing the appropriate accounting treatment is a major problem that needs to be solved urgently. Improper accounting treatment may have a negative impact on the quality of accounting information of enterprises, and then threaten the financial stability and information transparency of enterprises, and then increase the risk of investors. In order to deal with these issues, it is necessary to develop appropriate accounting treatment standards for cryptocurrencies as soon as possible.

Based on the synthesis of domestic and foreign research results on cryptocurrency, this paper uses the method of case study to deeply analyze the essential attributes and unique characteristics of cryptocurrency. At the same time, taking Tesla as a case company, this paper discusses in detail its accounting treatment of the cryptocurrencies

it holds, and on this basis, puts forward constructive countermeasures and suggestions for the accounting treatment of cryptocurrencies.

First of all, the relevant concepts and theoretical basis are elaborated, to find out what is cryptocurrency, and what theoretical basis is needed for accounting confirmation of cryptocurrency. Secondly, on the basis of understanding the concept and theory of cryptocurrency, taking the accounting treatment of Tesla cryptocurrency as the research object, this paper introduces Tesla's accounting treatment of the cryptocurrency held by Tesla, including recognition, measurement and disclosure. Thirdly, on the basis of the above, it analyzes the impact of the accounting treatment of cryptocurrencies on the financial statements of the case company and the possible problems in the accounting treatment process. Finally, based on the in-depth study of the accounting treatment of Tesla's cryptocurrency, this paper puts forward specific suggestions to help enterprises optimize the accounting treatment process of cryptocurrency. Specifically, the state and government level should accelerate the formulation and introduction of laws and regulations related to cryptocurrencies to ensure the perfection of the legal framework. In addition, it is necessary to improve the working ability of accountants and auditors to ensure the quality of accounting information disclosed by enterprises. Through these measures, it is expected to provide a more

clear and powerful guidance for enterprises to promote the standardization and standardization of cryptocurrency in the accounting treatment of enterprises.

Keywords: Cryptocurrency;Accounting treatment;Tesla

目 录

1 绪论	1
1.1 研究背景及意义	1
1.1.1 研究背景	1
1.1.2 研究意义	2
1.2 文献综述	2
1.2.1 加密数字货币的概念	2
1.2.2 加密数字货币会计处理的必要性	3
1.2.3 加密数字货币的会计处理	4
1.2.4 文献评述	6
1.3 研究内容及方法	7
1.3.1 研究内容	7
1.3.2 研究方法	9
2 相关概念和理论基础	10
2.1 相关概念	10
2.1.1 加密数字货币的定义	10
2.1.2 加密数字货币的种类及特点	11
2.2 理论基础	12
2.2.1 受托责任观和决策有用观	12
2.2.2 会计信息质量要求	13
3 特斯拉加密数字货币会计处理案例介绍	14
3.1 特斯拉公司概况	14
3.1.1 特斯拉公司简介	14
3.1.2 特斯拉财务状况	15

3.2 特斯拉加密数字货币的会计处理.....	17
3.2.1 特斯拉加密数字货币的确认.....	17
3.2.2 特斯拉加密数字货币的计量.....	19
3.2.3 特斯拉加密数字货币的列报和披露.....	20
4 特斯拉加密数字货币会计处理案例分析.....	25
4.1 特斯拉加密数字货币会计确认分析.....	25
4.2 特斯拉加密数字货币会计计量分析.....	26
4.3 特斯拉加密数字货币列报与披露分析.....	27
4.3.1 资产负债表.....	27
4.3.2 利润表.....	27
4.3.3 现金流量表.....	27
4.4 特斯拉加密数字货币会计处理存在的不足.....	28
4.4.1 无法应对较复杂的交易.....	28
4.4.2 按照无形资产进行处理存在不足.....	29
5 加密数字货币会计处理的对策建议.....	31
5.1 加快相关会计准则的制定.....	31
5.1.1 考虑加密数字货币的特殊性.....	31
5.1.2 定期更新与修订.....	31
5.2 完善审计准则.....	32
5.2.1 将加密数字货币纳入审计范围.....	32
5.2.2 制定相关审计准则.....	32
5.2.3 强化审计人员的培训.....	33
5.3 提高会计人员的能力.....	34
5.3.1 加强会计人员对加密数字货币的认识.....	34
5.3.2 培养会计人员的专业能力.....	34
5.3.3 鼓励会计人员参与行业交流.....	34
6 结论与展望.....	35
6.1 主要研究结论.....	35

6.2 不足与展望.....	36
6.2.1 不足之处.....	36
6.2.2 未来展望.....	37
参考文献.....	38
后记.....	42

1 绪论

1.1 研究背景及意义

1.1.1 研究背景

2008年，中本聪发表的一篇文章将比特币推向了公众视野，从而引发了人们对加密数字货币的广泛关注与探索。作为一种新兴的货币形式，加密数字货币正逐步改变着世界的经济结构和交易方式。加密数字货币以其去中心化、匿名性、交易效率高、成本低等特点，在全球范围内得到了广泛的关注和应用。特别是近年来，加密数字货币市场规模持续扩大，企业对其投资与交易数量也日益增多。

然而，由于加密数字货币的特殊性质，如其价值波动大、交易匿名、难以追溯等特点，给企业的会计处理和监管带来了前所未有的挑战。目前，全球范围内尚未形成统一的加密数字货币会计准则，导致企业在处理与加密数字货币相关的业务时缺乏明确的指导原则，更多地依赖于会计人员的职业判断和专业素养。这种现状不仅增加了企业会计处理的难度，也会影响企业披露的会计信息质量，进而影响企业财务报告使用者的相关决策。

在美国，会计准则的制定主要由财务会计准则委员会（FASB）负责。FASB一直致力于制定和发布财务报告准则，从而确保财务报告的准确性和透明度。但是，由于加密数字货币的复杂性和新颖性，FASB尚未针对加密数字货币制定专门的会计准则。这导致美国企业在处理加密数字货币时，同样面临着缺乏明确指导的困境。

本文以特斯拉为研究对象，深入剖析加密数字货币的会计处理问题。特斯拉作为一家在加密数字货币领域进行了大量投资的企业，其会计处理方式具有一定的代表性和借鉴意义。通过对特斯拉加密数字货币会计处理的研究，可以更好地理解加密数字货币的会计本质和特征，为制定和完善加密数字货币会计准则提供参考。同时，本文还将结合美国会计准则的相关背景，探讨加密数字货币会计处理在美国会计准则框架下的适用性和改进方向，从而为企业提供更明确和有力的指导，促进加密数字货币在企业会计处理中的规范化与标准化。

1.1.2 研究意义

(1) 理论意义

本文拟通过分析已有的关于加密数字货币的研究成果,将其与美国会计准则相关内容结合起来,对加密数字货币的本质特征、会计确认和计量等关键问题进行系统而深刻的研究。通过这一研究能够更准确地把握加密数字货币的会计处理方法,为数字经济时代企业的会计实践提供有力支持。同时,本文还将结合具体企业的实际案例,提出针对性的加密数字货币会计处理建议,对相关领域的理论与实践发展作出积极贡献。希望通过本文的研究,能够更好地理解加密数字货币的会计处理方法,为未来的会计准则制定提供有力的支持。

(2) 现实意义

随着加密数字货币的迅猛发展,诸多知名企业已涉足其交易领域。然而,如果不能对相关的会计核算方式及时进行改进,势必会对公司的会计信息质量产生一定的影响,从而妨碍了财务报告使用者正确地了解公司的财务状况。因此,完善加密数字货币的会计处理方法,对于确保企业会计信息的准确性和可靠性,以及促进财务报表使用者的有效决策,具有至关重要的意义。在对其进行会计处理时,是将其视作“资产”还是“货币”,都将会影响企业持有加密数字货币当期的财务状况和经营成果。研究加密数字货币的会计处理,能够标准化公司的会计程序,提高其会计信息准确性和可信度,给报表使用者带来更清晰、更准确的信息。

1.2 文献综述

1.2.1 加密数字货币的概念

加密数字货币(Cryptocurrency)是一种基于密码学原理,是基于区块链技术(Blockchain Technology)用于安全交易和存储价值的数字资产。自其诞生以来,其定义一直备受争议。Wallace(2011)视其作为一种高效、低成本的交换媒介,体现了理想的货币形态。然而,Grinberg(2011)和Nikolei M. Kaplanov(2012)均指出,比特币的价值源于人们的共识和需求,而非任何实体的承诺或法律义务。Surda(2012)则强调,加密数字货币的价值主要受到市场波动及消费者态度的

影响，与其他外部因素关联度相对较低。Cassoni 和 Ramada（2013）在其研究中指出，加密数字货币在推动全球数字经济发展和资金流动方面扮演了重要角色。而 Caldararo（2018）则进一步阐述，加密数字货币既能适应世界各国对统一货币的需要，又能有效地处理外汇及外汇管制问题，同时简化了跨国交易的复杂性。这些研究揭示了加密数字货币在全球经济中的潜在作用及优势。

郭莉（2016）将加密数字货币视为金融领域的信息技术创新和货币制度发展的产物，类似于金融创新衍生产品。曾繁荣（2018）认为只有央行发行的电子货币具有完全的货币性质，而像比特币这样的加密数字货币更像是一种货物。吕阳阳和孙明明（2019）也认为虽然在一些领域，加密数字货币优于现有的货币系统，但是它不具备真正的金钱的本质，所以应该把它看作是一种资产而不是货币。贾丽平（2013）和李建军、朱焯辰（2014）均指出，比特币缺乏主权信用担保，其价值易受市场操纵，因此难以被视为真正的货币。周子衡（2016）则强调了加密数字货币在数字技术支持下的运营优势，如无假钞、伪造等问题。这些观点为笔者深入理解加密数字货币的本质属性提供了有效的参考。

1.2.2 加密数字货币会计处理的必要性

Bollen（2013）指出，对加密数字货币的监管尚处于初级阶段，许多监管机构尚未构建与加密数字货币相匹配的监管框架。Tan Boon Seng（2017）在研究中指出，加密数字货币在商业运用中的重要性逐渐凸显，然而关于比特币的归类问题，目前尚未形成明确的共识。由于会计准则的缺失，随着加密数字货币在商业活动中的广泛应用，其势必对企业的财务会计带来潜在的挑战与影响。Jafari（2018）还着重指出，对于以比特币为代表的加密数字货币的推广和使用，立法机关应该做一个综合和理性的评估，并制订出更加完善和理性的法律规定，这样才能在技术层次上最大限度地利用它的明显优点。Henri Venter（2018）在研究中发现，澳大利亚会计准则委员会会议中提到，比特币交易日益频繁，其交易量和市值均呈现出持续增长的趋势，因此会计准则需要与时俱进，适应加密数字货币的迅猛发展。

我国学者赵威（2015）观察到，加密数字货币作为一种支付方式，正逐渐被众多企业所接纳。然而，由于目前央行还没有对加密数字货币在支付系统中的地

位进行清晰的规定，因此企业在进行损益的确定上存在困难。由于缺乏明确的指导原则，企业在处理与加密数字货币相关的交易时，难以准确衡量其经济影响，进而影响了财务报告的准确性和可靠性。与此同时，陈健和赵雪（2018）也针对加密数字货币的发展提出了自己的见解。他们认为，近年来加密数字货币凭借其独特优势得到了迅速发展，未来各国政府将采取更为严格和有效的监管措施，以确保市场的稳定和消费者的权益。鉴于当前形势，投机性炒作所驱动的加密数字货币将逐步丧失市场份额，进而被具有实际交易和支付功能的法定数字货币所替代。鉴于此，他们强调强化相关法律制度，为加密数字货币的稳健发展提供法治保障。李桂荣和王乐娜（2018）认为会计准则委员会需要积极响应数字货币发展需求，并不断更新和完善会计准则，确保会计处理工作与新兴业务领域的发展保持同步。尽管我国已经关闭了比特币交易平台，但在全球金融创新的大背景下，仍然需要保持敏锐的洞察力。张继红与牛佩佩（2018）的研究着重指出了这一点，并呼吁我国在全球多国纷纷探索加密数字货币法律监管并构建相应法律体系的背景下，应当密切追踪国际金融领域的动态，加速深化对加密数字货币监管问题的研究。加密数字货币不仅是数字经济发展的一个重要组成部分，更是全球未来金融发展的一个关键方向，这一点在陆峰（2019）的研究中也被强调。对于我国而言，加快对加密数字货币的深入研究，推进相关的法规建设，不仅是响应数字经济发展的需求，更是在数字经济时代中抢占国际竞争制高点的重要手段。

1.2.3 加密数字货币的会计处理

各国对于加密数字货币的会计处理和税收政策存在显著的差异和多元性。在德国，比特币被视为一项资产并据此进行征税，这反映了德国对比特币经济属性的认可。日本会计准则理事会对国际会计准则进行了深入的解读和应用，他们建议将加密数字货币视为一种新的资产类别进行处理。白俄罗斯财政部在其颁布的加密数字货币相关准则中将加密数字货币界定为货物或产成品，旨在确立其在经济交易中的明确地位。韩国在对待加密数字货币的态度上则更为灵活，他们建议将其视为“流动资产”，同时也在积极探索将其持有一年以上的部分归入“非流动资产”的可能性。这种分类方式既考虑了加密数字货币的流动性，又兼顾了其长期持有的价值。澳大利亚会计准则委员会对加密数字货币的属性进行了深入的剖

析和讨论，他们更倾向于将其纳入无形资产和商品的范畴。普华永道则从会计准则的角度出发，提出在美国的现行准则下，应将数字数字货币视作使用寿命不确定的无形资产。在计量属性的考量上，各国会计团体普遍认同，无论加密数字货币被归类为何种资产，其初始计量均应以取得成本为依据。而对于后续计量的处理方式，由于各国会计团体对数字货币持有目的的理解存在显著差异，在这一点上未能达成共识。

David Yermack (2013) 指出，鉴于比特币易遭受黑客攻击，因此其并不符合作为价值储存手段的要求。同时比特币的交易成本较高，价格波动大，与一般的货物相比有较大的差别，给持有者的会计核算带来了很大的难度。Woo 等人 (2013) 对比特币的价值进行了进一步的分析，结果表明，市场给出的价格无法真正体现比特币真正的价格，因此因将其定性为投机物品。Hanley (2013) 和 Alstyne (2014) 也认为比特币是一种带有投机属性的商品。Bollen (2013) 从法律特征的视角对加密数字货币进行了深入剖析。他认为，鉴于比特币价格的剧烈波动性，许多人对其在日常交易中的应用持谨慎态度，强调了比特币在交易和流通中的特殊性。Selgin (2013) 将加密数字货币与人工商品货币进行了对比分析，他强调，加密数字货币不具备货币以外的其他价值，且数量有限，这一特点使其在经济交易中具备独特的地位。Florian 等人 (2014) 则进一步深入研究了加密数字货币的资产和货币属性，以及比特币使用者的行为方式和动机。他们发现，大部分参与者并未将比特币视作主要的交易媒介，而是更倾向于将其视为一种可兑换的资产。FutureInc (2015) 对将比特币视作“现金或现金等价物”的观点表示质疑。首先，比特币作为货币的接受程度相对较低，这限制了其在日常交易中的广泛应用。其次，比特币的价格波动幅度过大，缺乏稳定性，这进一步削弱了其作为货币功能的可信度。Baur (2018) 通过对比特币用户数据的深入分析，发现绝大多数用户的使用目的依然是投机而非交易，这一发现与前文关于比特币具有投机性质的论述相互印证。

赵威 (2015) 对加密数字货币的本质特性进行了深入剖析，并提出从三个维度进行其会计核算的构想。首先，鉴于加密数字货币在功能上与外币的相似性，他建议可以参照外币的处理方式进行会计核算；其次，可以考虑将加密数字货币纳入交易性金融资产的范畴进行处理；最后，还可以将其视为存货，依据非货币

性资产交换的原则进行核算。王碧玉等人（2017）从会计准则的角度切入，对现行会计准则与加密数字货币之间的不适应进行了深入剖析。他们认为，为了适应加密数字货币的会计处理需求，可以对现行会计准则进行相应的修订。若将加密数字货币界定为金融工具，则金融工具相关准则势必要进行相应修订；若视其为无形资产或存货，则需在相关会计准则中重新研讨后续计量模式，并考虑引入公允价值计量以完善会计处理。

姚前（2017）指出，将加密数字货币视为现金或其等价物存在诸多不足，因此难以将其归类为货币资金。李桂荣和王乐娜（2018）认为可以将加密数字货币视为一种投机工具。蹇薇和夏玉梅（2018）鉴于加密数字货币独特的支付方式及高投机性等显著特点，他们建议创立一个全新的资产类别来更好地反映其本质。张巧良等人（2019）进一步阐明，在我国当前会计准则的框架下，加密数字货币不宜随意将其确认为资产。但对于在境外设有子公司的企业而言，可考虑在特定情境下将其视作资产进行处理，以适应其特殊的业务需求和跨境财务处理的复杂性。罗玫（2019）从企业持有加密数字货币的多元目的出发，对数字货币的资产项目归类问题进行了深入探究。她认为，若企业持有加密数字货币旨在投资以换取商品或服务、或追求短期销售获利，则此类数字货币应归类为无形资产；但如果企业准备将其长期持有，且只有在需要产生现金流时才将其转化为现金，那么该类数字货币应当被认定为企业的存货。这些研究成果将对本文加密数字货币的会计处理研究提出新的见解和研究方向。

1.2.4 文献评述

本文在对国内外有关加密数字货币的相关文献进行全面分析的基础上，对企业特有加密数字货币的特征和本质特征进行了深入的分析，为后面的研究打下了扎实的理论基础。在对加密数字货币会计核算的研究过程中发现，由于每个国家发展阶段的不同，对加密数字货币的接受程度也不同，学者们对其态度和会计处理方式也有很大的不同。目前，尚未形成统一规范的加密数字货币会计处理标准，这在一定程度上增加了其在实际应用中的复杂性和不确定性。

鉴于上述背景，本文在充分借鉴前人研究成果的基础上，以特斯拉公司对加密数字货币的会计处理作为案例进行深入剖析，深入探讨了加密数字货币的确认

标准、计量属性的选择原则、初始计量与后续计量的方法，以及列报和披露的关键内容。

1.3 研究内容及方法

1.3.1 研究内容

本文主要内容如下：

第一部分是绪论。绪论部分主要介绍本篇文章的研究背景、意义及研究现状，并详细介绍研究计划。

第二章主要介绍了本文的研究内容和研究方法。这一章的重点是对加密数字货币的定义、分类和特征进行了阐述，并对其所依托的会计核算方法进行了深入的剖析，为后面的论述作了铺垫。。

第三部分是特斯拉加密数字货币会计处理案例介绍。在相关理论的基础上阐述特斯拉对持有的加密数字货币的会计处理，包括特斯拉对加密数字货币的确认、计量和披露。

第四部分对特斯拉加密数字货币会计处理进行案例分析。通过分析案例公司加密数字货币的会计确认、会计计量、列报和披露来分析其中存在的不足。

第五部分是特斯拉加密数字货币会计处理对策建议。本章在前一部分的基础上从准则的制定、完善会计准则、加强会计人员的能力等三方面提出对策建议。

第六部分是结论与展望。总结全文，形成本文认同的、明确的、综合的加密数字货币会计处理的方法。论文框架如图 1.1 所示：

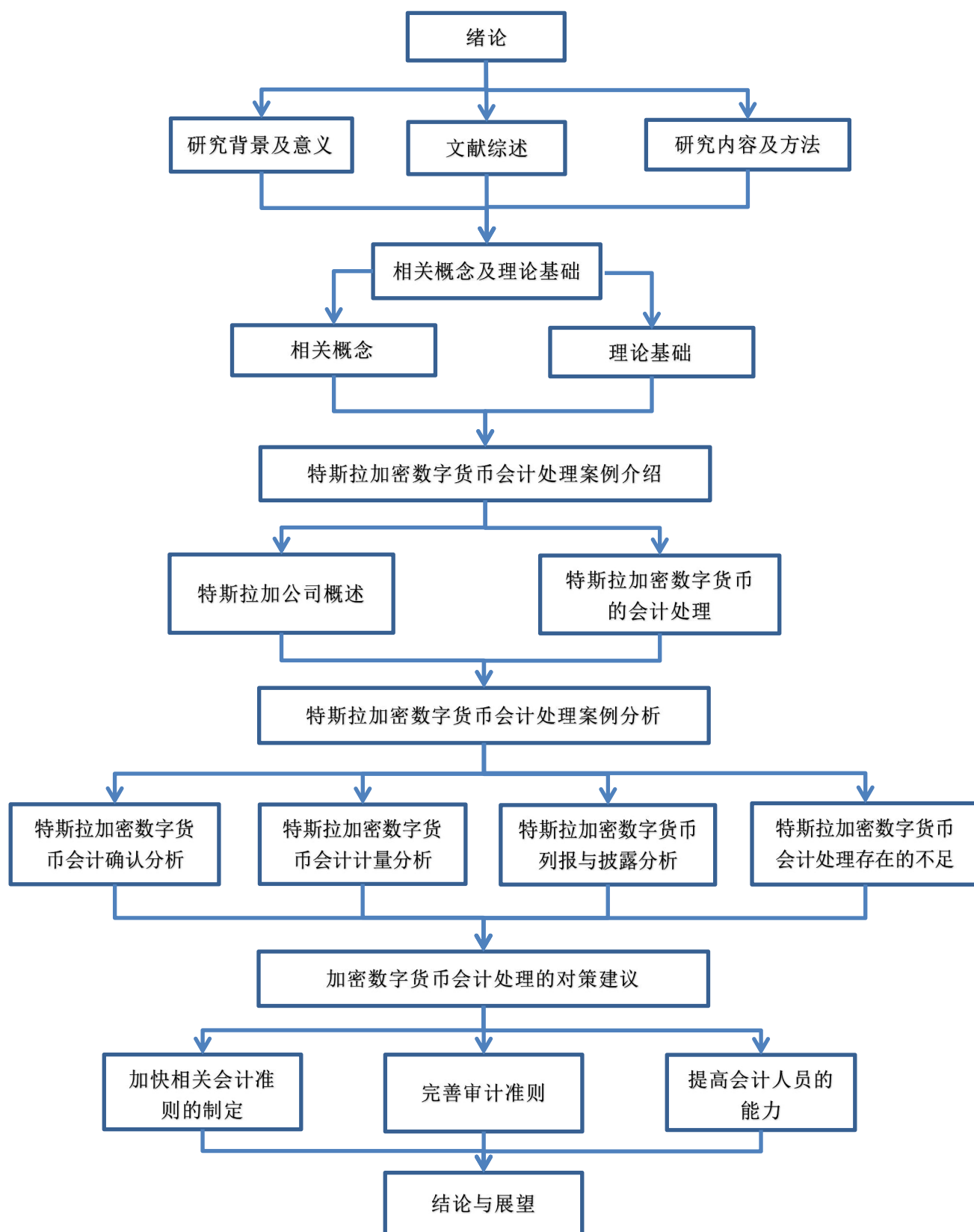


图 1.1 论文框架图

1.3.2 研究方法

本文主要运用案例研究的方法进行深入探讨。案例研究法作为一种深入剖析现实情境的研究方法，旨在通过对具体案例的详细展示与分析，为问题解决和实践操作提供有力的参考依据。对具体案例的进行剖析，能够揭示问题本质，提出有效对策，为实践操作提供有力支持。在本文中，选取特斯拉公司作为研究案例，全面理解加密数字货币的会计处理方法，站在财务信息使用者的角度，对特斯拉公司在加密数字货币会计处理上的恰当性与否进行了客观评析。这不仅为后文的研究提供了实证基础，同时也为理论分析部分的有效展开奠定了坚实基础。

2 相关概念和理论基础

2.1 相关概念

2.1.1 加密数字货币的定义

考虑到当前加密数字货币还没有一个统一的标准,为了保证研究目标的准确确定,文章通过对各种文献和资料中常用的用法全面考虑,给出了一个简短的定义,如图 2.1 所示:

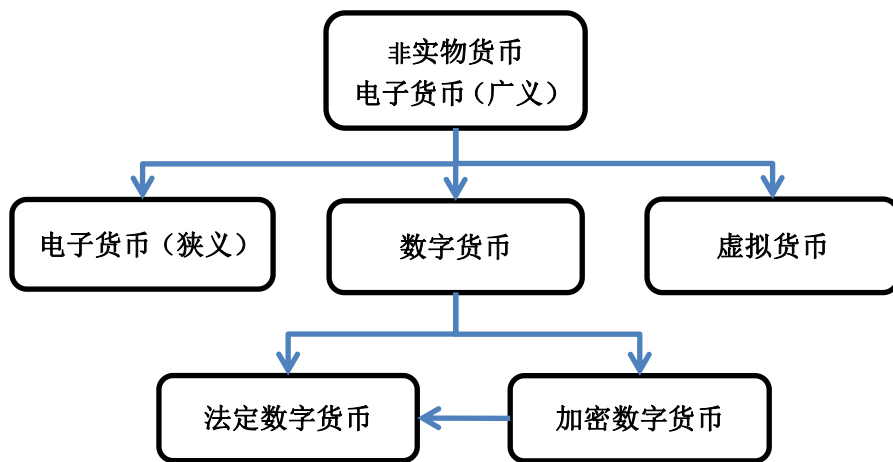


图 2.1 加密数字货币的定义

数字货币的范畴涵盖了法定数字货币与非法定加密数字货币两部分。自中本聪提出其创新理念后,由于其无实物形态的特性,将其归入非实体货币,也就是广义的数字货币。朱阁(2015)对广义的电子货币进行了定义,认为其以信用卡和支付宝、微信等第三方支付手段为主,本质上是法定货币数字化呈现方式和互联网使用方式的具体表现。而虚拟货币是由网路经营者所发行,以类似于法币的方式,在虚拟世界中进行网路服务。加密数字货币不同于前面两种,它由电子科技进行严格的防护,保证了它的安全性和完整性

加密数字货币,作为数字货币体系中的关键分支及其原始形态,在学术著作中亦常被称为加密货币或数字货币等。本文之所以选用“加密数字货币”作为统一术语,旨在凸显其依托数字技术的核心特性,并与新兴的法定数字货币进行明确

的区分。虽然，加密数字货币和法定数字货币都是一种电子科技的产品，但是，由于有了政府的信誉作为支持，法定数字货币的会计处理方法可以参考一般的货币。因此，本文将数字货币中的加密数字货币这一细分领域作为研究重点，以深入探究其独特的会计处理方式。

2.1.2 加密数字货币的种类及特点

（1）加密数字货币的种类

比特币，作为加密数字货币领域的先驱者，无可争议地代表了该领域的典范，然而基于数学算法与密码学原理创造出的加密数字货币并非只有比特币一种。自比特币概念诞生以来，各类加密数字货币如雨后春笋般涌现，数量已超过 2400 种。在市值排名中，比特币、以太坊、泰达币等数字货币名列前茅，其中比特币依旧保持着市场总市值的最大份额。

（2）加密数字货币的特点

1) 交换价值是加密数字货币的核心属性

加密数字货币的价值主要体现在交换过程中。李翀（2015）在研究中指出，以比特币为例，其除了交换价值外，并不具备其他明显的使用价值。因此，加密数字货币与真正的商品货币在本质上存在显著区别。著名投资者巴菲特亦在访谈中指出，投资者购买加密数字货币的动机主要基于对未来价格上涨的预期，而非其内在价值或实用性。换言之，加密数字货币的价值在很大程度上依赖于市场参与者的共识与预期。

2) 加密数字货币价格波动性显著

鉴于加密数字货币尚未获得法定货币地位，且缺乏硬资产或信贷支持，其价格形成机制主要依赖于市场参与者的交易行为。尽管波动性在资产市场中并非罕见现象，但加密数字货币市场的波动性尤为突出。由于价格的高度不确定性，使得投资者很难就加密数字货币的价值达成共识，从而使其价格更加波动。

3) 加密数字货币的监管挑战

加密数字货币因其设计原理而具有匿名性，允许用户在不暴露身份的情况下进行交易。这一特性导致加密数字货币的交易伴随着逃税、洗钱等风险，并有上市公司因此遭受勒索。因此，其匿名性给监管机构带来了挑战。

4) 加密数字货币的去中心化特质

加密数字货币网络呈现出显著的去中心化特点，其创建、传输和价值确认过程不依赖于任何政府机构或金融机构的介入。加密数字货币的价值主要由交易市场中的供求关系以及接受该货币的商家数量所决定。由于其不受任何中心化机构的控制，大多数国家并未承认加密数字货币作为法定货币的地位，因此其缺乏国家信用的支持。

2.2 理论基础

2.2.1 受托责任观和决策有用观

(1) 受托责任观

受托责任理论诞生于所有权与经营权分离的背景之下，在受托责任观中受托人接收委托人给予的财务资源，对委托人负有信托义务。从会计目标的角度来看，受托责任观体现了企业管理人员对其委托行为的有效性和结果。委托人尤为关注受托人是否能有效利用资源，进而实现更大的经济价值创造，他们会运用各种制度设计来激励和约束受托人的行为，确保其符合期望与要求。而受托人有义务尽最大努力协助委托人实现资源的合理与高效利用。以受托义务为导向，通过对委托人和受托人的相互影响和追求，使其发挥出最大的效益。

受托责任理论的核心在于受托人，在受托责任理念的指导下，管理者需尽职尽责，在编制财务报表时尽可能减少委托人与管理者之间的信息不对称，以确保信息的准确性和透明度。

(2) 决策有用观

在市场环境中，当委托者与受托者的关系并非明确和固定的时候，决策效用视角便显得尤为重要。决策有用观下，财务报表的核心目标是向财务报表使用者提供对有实质性帮助信息来支撑其决策。

从决策效用的视角出发，会计处理的重点应该放在报告的信息披露上。报表中信息一定要充分，在选取计量属性时要根据现实状况来决定最佳的计量属性，同时要倡导与价格变化相适应的会计核算模型。在某些情况下，管理者的决策很难从财务报告的数据中得到充分的支持，因此要通过披露非财务数据来弥补信息

的缺失。

2.2.2 会计信息质量要求

作为会计核算的重要基础，会计信息质量是判断其处理方法恰当与否的重要依据。在探讨加密数字货币的会计处理时，本文着重关注以下几个核心原则：

（1）实质重于形式：对于新型资产如加密数字货币而言，深入理解其经济实质至关重要。因此，本文的研究重点不在于加密数字货币的法律定义，而是致力于揭示其背后的实际经济含义和影响。

（2）重要性：鉴于加密数字货币在某些企业中已占据显著的资产份额，对其进行恰当的会计处理显得尤为重要。这凸显了加密数字货币在当前经济环境下的重要性和紧迫性。

（3）可理解性：考虑到加密数字货币是一种新兴的财产，它必须以保证报告用户对其有关商业活动有充分了解的方式公布。因此，会计人员需采用清晰、简明易懂的方式呈现加密数字货币的相关信息，以满足报表使用者的需求。

（4）谨慎性与可比性：在会计处理过程中，谨慎性原则往往要求企业对加密数字货币采用成本法进行计量。然而，本文认为这种做法可能牺牲了信息的可比性。因此，需要在谨慎性和可比性之间寻求恰当的平衡，以确保会计信息的准确性和有用性。

3 特斯拉加密数字货币会计处理案例阐述

3.1 特斯拉公司概况

3.1.1 特斯拉公司简介

特斯拉于 2003 年 7 月 1 日由马丁·艾伯哈德与马克·塔彭宁携手创立，经过数年的发展与壮大，特斯拉于 2010 年 6 月 29 日成功在美国 NASDAQ 证券交易所挂牌上市，标志着其在电动汽车行业的领导地位正式确立。特斯拉的核心业务涵盖了高性能全电动汽车的研发设计、生产销售及租赁，同时公司还致力于能源发电与存储系统的创新与应用，其产品线不仅覆盖了广泛的个人与商业用车需求，更通过提供与产品紧密相关的服务，为用户创造了全面、便捷的电动出行体验。特斯拉在全球范围内率先实施了垂直整合的可持续能源战略，该战略以端到端的清洁能源产品与服务为鲜明特色，全面涵盖发电、存储至消费等多个关键环节，从而实现了能源利用的高效与环保。

作为同样源自高端品牌且融入互联网基因的新能源汽车，特斯拉的首款电动跑车 Tesla Roadster 尽管在变速箱问题上遭遇挫折，但依然凭借其出色的性能赢得了市场的广泛赞誉，为品牌打开了市场大门。随后，特斯拉相继推出了两款高端电动车型：Model S 和 Model X SUV，售价分别位于 89 万元至 106 万元和 94 万元至 100 万元的区间。这两款车的成功发布进一步巩固了特斯拉在高端电动汽车市场的领导地位。

特斯拉真正的市场突破来自于其在中国本土生产的 Model 3 和 Model Y 车型。这两款车的售价分别位于 25 万元至 34 万元和 29 万元至 39 万元之间，明显降低了特斯拉的入门门槛。以 Model 3 标准续航版为例，从其定价策略可以看出，特斯拉有意通过这一车系将市场触角从高端延伸至中端，以吸引更多广泛的消费者群体。在销售过程中，特斯拉根据市场反馈进行了多次价格调整。2019 年，Model 3 的价格经历了三次下调，最终降至 29.9 万元；而在 2020 年，价格又进一步下调至 24.99 万元。这一系列降价举措不仅反映了特斯拉在成本控制方面的努力，也揭示了其对市场需求的敏锐洞察和灵活应对。

通过中国国产化降低成本后，特斯拉的售价较进口车型降低了高达 11.4 万

元，这使得更多消费者能够接触到并购买到特斯拉的产品。随着 Model 系列从高端向中端的成功拓展，特斯拉凭借 Model 3 和 Model Y 的强劲表现，实现了对传统汽车企业的有力挑战。入门级车型全球交付量的激增为特斯拉带来了显著的规模效应和盈利能力提升。在这一成功经验的鼓舞下，特斯拉透露了进一步研发低价车型以进军低端市场的计划。

3.1.2 特斯拉财务状况

2023 年 1 月 26 日，特斯拉发布的 2022 年第四季度及年度财务报告显示，2022 年，特斯拉实现 16.8% 的营业利润率，强势领跑全球汽车行业，131 万辆的全新交付纪录更是在电动车领域无人能敌。2022 年第四季度是特斯拉连续盈利的第 14 个季度，实现了有史以来单季度最高收益、最高运营收入和最高的净利润。

2022 年第四季度特斯拉总收入达 243 亿美元，同比增长 37%；营业利润同比增加至 39 亿美元，营业利润率达到 16%。

表 3.1 特斯拉 2022 年第四季度财务总结

单位：百万美元（百分比和每股收益除外）

年份季度	Q4-2021	Q1-2022	Q2-2022	Q3-2022	Q4-2022	同期增长率
主营业务收入	15,967	16,861	14,602	18,692	21,307	33%
碳排放额度营业收入	314	679	344	286	467	49%
主营业务毛利率	4,882	5,539	4,081	5,212	5,522	13%
主营业务毛利率	30.60%	32.90%	27.90%	27.90%	25.90%	-466bp
总收入	17,719	18,756	16,934	21,454	24,318	37%
毛利润	4,847	5,460	4,234	5,382	5,777	19%
毛利率	27.40%	29.10%	25.00%	25.10%	23.80%	-360bp
营业成本	2,234	1,857	1,770	1,694	1,876	-16%
营业利润	2,613	3,603	2,464	3,688	3,901	49%
营业利润率	14.70%	19.20%	14.60%	17.20%	16.00%	129bp
调整后息税前利润	4,090	5,023	3,791	4,968	5,404	32%
调整后息税前利润率	23.10%	26.80%	22.40%	23.20%	22.20%	-86bp
归属于母公司股东的净利润 (公认准则)	2,321	3,318	2,259	3,292	3,687	59%
归属于母公司股东的净利润 (非公认准则)	2,879	3,736	2,620	3,654	4,106	43%
每股收益(公认准则)	0.68	0.95	0.65	0.95	1.07	57%

续表 3.1 特斯拉 2022 年第四季度财务总结

	0.85	1.07	0.76	1.05	1.19	40%
每股收益（非公认准则）	0.85	1.07	0.76	1.05	1.19	40%
经营活动产生的现金流净额	4,585	3,995	2,351	5,100	3,278	-29%
资本性支出	-1,810	-1,767	-1,730	-1,803	-1,858	3%
自由现金流	2,775	2,228	621	3,297	1,420	-49%
现金、现金等价物及投资额	17,707	18,013	18,915	21,107	22,185	25%

资料来源：特斯拉 2022 年第四季度财务报告。

特斯拉 2022 年全年总收入达 815 亿美元，同比增长 51%；营业利润为 137 亿美元，营业利润率为 16.8%；净利润达到 126 亿美元。

表 3.2 特斯拉 2022 年全年财务总结

单位：百万美元（百分比和每股收益除外）

年份	2018	2019	2020	2021	2022	同期增长率
主营业务收入	18,515	20,821	27,236	47,232	71,462	51%
碳排放额度营业收入	419	594	1,580	1,465	1,776	21%
主营业务毛利率	4,341	4,423	6,977	13,839	20,354	47%
主营业务毛利率	23.40%	21.20%	25.60%	29.30%	28.50%	-82bp
总收入	21,461	24,578	31,536	53,823	81,462	51%
毛利润	4,042	4,069	6,630	13,606	20,853	53%
毛利率	18.80%	16.60%	21.00%	25.30%	25.60%	32bp
营业成本	4,430	4,138	4,636	7,083	7,197	2%
营业利润	-388	-69	1,994	6,523	13,656	109%
营业利润率	-1.80%	-0.30%	6.30%	12.10%	16.8%	464bp
调整后息税前利润	2,395	2,985	5,817	11,621	19,186	65%
调整后息税前利润率	11.20%	12.1%	18.4%	21.6%	23.6%	196%
归属于母公司股东的净利润 （公认准则）	-976	-862	721	5,519	12,556	128%
归属于母公司股东的净利润 （非公认准则）	-227	36	2,455	7,640	14,116	85%
每股收益（公认准则）	-0.38	-0.33	0.21	1.63	3.62	122%
每股收益（非公认准则）	-0.09	0.01	0.75	2.26	4.07	80%
经营活动产生的现金流净额	2,098	2,405	5,943	11,497	14,724	28%
资本性支出	-2,101	-1,327	-3,157	-6,482	-7,158	10%
自由现金流	-3	1,078	2,786	5,015	7,566	51%
现金、现金等价物及投资额	3,686	6,268	19,384	17,707	22,185	25%

资料来源：特斯拉 2022 年全年财务报告。

2022 年，尽管面临原材料、商品、物流等成本增加，以及电池生产成本提高、两座新超级工厂产能爬坡等挑战，特斯拉依然实现了电动车交付量的大幅提

升，以及其他业务的增长，从而实现了行业领先的营业利润率，在低迷车市中一枝独秀。此外，特斯拉在第四季度实现了 3.24 亿美元的收入，这一显著成绩不仅凸显了特斯拉在自动驾驶技术领域的深厚实力，更象征着其技术的可靠性、安全性以及用户友好性正在日益赢得全球消费者的广泛信赖。

3.2 特斯拉加密数字货币会计处理

特斯拉首次公开披露其加密数字货币投资情况是在 2021 年的年度报告中，据财务报告显示，公司在 2021 年 1 月对其投资策略进行了调整，旨在“实现更高的灵活性、进一步分散投资组合，并最大化现金回报”，在这一新策略的支持下，特斯拉决定将超出日常运营所需的部分流动资金投资于特定类型的备选资产。因此，公司斥资 15 亿美元购入了比特币。同时，特斯拉还宣布将接受比特币作为其产品的支付方式，同时也会严格遵守各国法律法规，对于在某些国家将比特币视为非法的情况，特斯拉将在合法的前提下开展相关业务。基于这一新策略，特斯拉在 2021 年的合并资产负债表中增设了“数字资产”一项，用于记录公司购买或因销售产品而获得的比特币。

3.2.1 特斯拉加密数字货币的确认

(1) 确认条件

1) 符合资产的界定标准

资产是企业过去的交易或事项形成的、由企业拥有或控制的、预期会给企业带来经济利益的资源。特斯拉通过比特币购买商品或服务的交易，使得比特币成为了其拥有的资源，这一交易是过去的、明确的，并且特斯拉对比特币拥有控制权，因为比特币的所有权在交易中已经转移给特斯拉。此外，由于比特币的潜在增值或作为支付手段的便利性，特斯拉预计会通过持有比特币获得经济利益。

2) 加密数字货币带来的经济利益流入企业的可能性

在企业持有加密数字货币的情况下，必须存在明确的证据或趋势，显示这项资产有望为企业带来直接或间接的经济利益，并且这种经济利益的流入具有较大的可能性。尽管无法确保绝对确定性，但只要利益流入的预期概率超过 50%，便可认为该资产具备为企业带来经济利益的潜力。以特斯拉持有比特币为例，尽管

其价值波动显著,但只要有确凿证据表明其使用有望为企业带来经济利益的流入,该资源即可被视为企业的资产。

3) 加密数字货币成本的可靠计量性

会计要素的确认须基于可计量性,只有当某资源的成本能够可靠计量时,方可将其确认为资产。特斯拉所获得的加密数字货币,无论是通过购买还是交易取得,都伴随着实际成本的产生,这符合了可计量性的确认要求。因此,这些加密数字货币可以被确认为企业的资产。同时,考虑到这些资产缺乏实物形态的特点,特斯拉选择将其持有的加密数字货币归类为“使用寿命不确定的无形资产”,并依据美国的会计准则汇编 ASC350“无形资产——商誉及其他无形资产”进行相应的核算处理。

(2) 计量属性的选择

对于加密数字货币来说,因其未来可能为企业带来的经济利益流入难以充分揭示,且在持续计量中难以精准捕捉其价格波动,这可能导致对其价值的误判。因此,在会计处理中需审慎对待加密数字货币的价值评估,以避免误导利益相关者。

无论企业选择长期持有还是短期投资数字货币,其核心目标均在于通过资本增值后的转售或交易来实现盈利,公允价值作为一种基于市场环境的价值计量方法,具有敏锐捕捉加密数字货币价格波动及外部风险冲击的能力。运用公允价值计量,可确保计量结果真实反映资产的实际价值,从而为企业决策和利益相关者评估提供有力支持。鉴于加密数字货币具备独立的价格形成机制及市场交易渠道,其市场价值通常易于获取。因此,采用公允价值计量不仅能有效揭示企业持有数字货币的收益目的与当前状况,还有助于企业精准预测未来的资产状况。

综上所述,在保障会计目标的达成以及充分展现加密数字货币的本质与特性方面,公允价值因其能够赋予关于加密数字货币的信息以更高的相关性、时效性和客观性,故本文更倾向于将其作为加密数字货币的计量基础,以确保信息的准确性和有用性。

根据特斯拉 2021 年 2 月 8 日发布的年报附注 23 项资产负债表日后事项段可知,公司将持有的加密数字货币比特币作为无形资产核算,以历史成本入账,并于每个每个季度对其进行减值测试,账面价值大于公允价值时,将计提减值准备。

3.2.2 特斯拉加密数字货币的计量

(1) 初始计量

根据准则规定，加密数字货币的成本计量应遵循成本原则，即以其获取过程中产生的全部支出作为初始入账成本，而不同途径下的获取加密数字货币，其初始成本的构成会有所差异。

1) 外购加密数字货币的会计处理

在购置加密数字货币时，企业可以选择从专业交易平台或个人进行购买。无论采用何种购买渠道，其初始入账成本均包括购买价格、税费，以及手续费、服务费等。

2) 通过商品或劳务交易获得的加密数字货币

当企业通过销售商品或提供服务而获得加密数字货币时，应遵循企业会计准则收入准则中关于“客户支付非现金对价”的规定。具体而言，为了准确确认收入，应当以加密数字货币的公允价值作为计量基础。若加密数字货币缺乏活跃的交易市场，则需运用合理的方法来估算其价值。此外，当客户取得商品控制权或接受服务，且企业已接收到相应的加密数字货币时，应同步以该加密数字货币的公允价值来确认相应的资产。

3) 投资者投入的加密数字货币的计价

投资人投资的加密数字货币，其入帐的价格是根据买卖双方签署的合约或在自愿平等的基础上进行谈判而决定的，以便保证入帐的价格的公平和合理的。

特斯拉在记录加密数字货币时，以历史成本为基础进行入账，主要包括购买和销售商品过程中获得的比特币。

(2) 后续计量

在资产负债表日，当加密数字货币在市面上有较频繁的交易时，公司须谨慎估计其公允价值的变化。公司需要准确地计算出加密数字货币的账面价值与当天的公允价值差额，当账面价值小于其公允价值时，应将此差异额计入公允价值变动损益项目，以真实反映资产价值的变动情况。若企业持有的加密数字货币丧失控制或所有权，且无法再为企业带来经济利益，应停止确认与计量。终止确认时，需转出全部账面价值，差额计入当期损益，同时公允价值变动损益计入投资收益。

实际上，特斯拉每个季度对持有的加密数字货币进行减值测试，以确定是否

发生减值，如果加密数字货币的账面价值超过报告期内活跃交易所的公允价值，将确认减值损失，后续将按扣除减值后的账面价值在资产负债表上重新计量。

3.2.3 特斯拉加密数字货币的列报和披露

(1) 特斯拉加密数字货币的列报

1) 资产负债表

鉴于加密数字货币常展现出较高的流动性特质，通常可将其划定为“流动资产”进行报表列示。然而，当市场波动或其他因素导致加密数字货币丧失变现能力时，企业应审慎评估其是否仍满足资产的确认标准。若评估结果显示其仍符合资产定义，则可将其重新分类为“非流动资产”。此外，也可以根据企业持有加密数字货币的目的来区分其流动性。对于那些旨在通过出售加密数字货币以获取增值利益的企业而言，若预计该数字货币在未来一年内能够变现，则将其归为“流动资产”。如果企业打算长期持有该数字货币而非在短期内变现，则将其列为“非流动资产”。

资产负债表可以反映加密数字货币的期初、期末余额以及本期发生额。加密数字货币应根据相关科目余额减去其备抵科目后的净额填列，已计提减值准备的加密数字货币应扣减相应的减值准备。

在案例公司中，特斯拉所持有的比特币的期末余额以净额形式列报于资产负债表流动资产的“数字资产”项目中，年末合并资产负债表中所列示的该金额为12.6 亿美元。

2) 利润表

利润表作为反映企业在特定会计期间内经营成果的重要工具，必须详尽展现企业经营业绩的主要来源及其构成。加密数字货币对企业利润表的影响不容忽视，主要涉及购进成本、出售收入以及公允价值变动所带来的损益。

特斯拉公司的会计制度明确规定，由比特币的销售所带来的收益和损失应当被归入损益表中“重整和其它支出”下，此子项隶属于“主营业务成本”。特斯拉2021 年度利润表显示，此项金额高达 2700 万美元，说明特斯拉在出售加密数字货币后，经过实现盈利 1.28 亿美元及扣除当期资产减值损失 1.01 亿美元后的净收益状况。

3) 现金流量表

编制现金流量表的目的在于揭示企业在一定会计期间内现金及现金等价物的流动情况，应依据收付实现制进行编制。与加密数字货币相关的现金流入与流出，都应在现金流量表中得到体现。企业持有加密数字货币的目的不同，在现金流量表中的列报方式也会有所差异。

如果公司持有加密数字货币的目的是为了在短时间里进行交易，这种方式并不属于他的主营业务范围，那么与这种加密数字货币相关的现金流量应该被列为“投资活动产生的现金流”。若企业销售加密数字货币作为其获取收入的一种方式，并计划长期持有以备不时之需，则其获取和处置加密数字货币所产生的现金流量应在现金流量表中的“经营活动产生的现金流量”项目反映。

特斯拉在编制现金流量表时采用间接法，据报表显示，公司有近 270 万美元的净收益是来自持有的加密数字货币。此项收益在现金流量表中，被归类为“经营活动产生的现金流量”项下的“将净利润调整为经营活动产生的净现金流量”部分，以反映其对企业经营活动的实际影响。同时，在“投资活动产生的现金流量”项目中，特斯拉以 15 亿美元的资金购入了加密数字货币，与此同时，通过销售加密数字货币产生的现金流入为 2.72 亿美元的资金。这些数据的列报有助于投资者和报表使用者全面了解特斯拉在加密数字货币方面的投资活动及其对企业现金流量的影响。

(2) 特斯拉加密数字货币的披露

除了财务报表内的详尽列报，表外披露也是企业财务报告的重要组成部分。表外披露，通常包括财务报表附注、招股说明书等，旨在为财务报表中的数据和文字提供进一步的阐释与补充。特别是对于那些无法在财务报表中直接体现，但对报表使用者的决策具有重要影响的信息，表外披露显得尤为重要。

加密数字货币作为一种独特且风险性较大的资产，其相关信息的报告不应仅限于财务报表的简单呈现。对其进行详尽的表外解释与说明，有助于报表使用者更为深入、全面地理解企业持有加密数字货币的真实状况及其潜在影响。在加密数字货币的表外披露中，以下内容尤为关键：

首先是加密数字货币的基础性信息，包括其定义、产生机制、核心特性以及企业的持有目的等。鉴于加密数字货币的特殊性，许多报表使用者可能对其缺乏

深入了解。因此，在披露时，首先有必要对加密数字货币的基本概念进行阐释，说明其获取途径、当前持有数量以及在企业资产中的定位等。其次是企业持有加密数字货币的动机与策略。企业是为了追求短期内的价格变动收益而持有加密数字货币，还是出于长期投资或其他战略考虑。再者是加密数字货币会计处理的详细情况，主要包括计量属性的选择依据、公允价值的获取方式以及加密数字货币减值处理的依据等。对于加密数字货币带来的费用和收入，也需要进行明确的解释与说明，以确保报表使用者能够准确把握其对企业财务状况的影响。

加密数字货币的风险信息披露。当前加密数字货币领域充斥着多样化的风险，包括但不限于价格波动、技术难题、以及由黑客攻击和文件丢失引发的安全问题。因此，企业在处理与加密数字货币相关的事务时，应承担详尽披露和说明相关风险的职责。为确保信息披露的完整性和准确性，企业应当在披露内容中涵盖以下几个方面：对加密数字货币未来发展趋势的合理预测、全球范围内加密数字货币的接纳程度及市场反应、国际与国内政策环境对加密数字货币的监管态度、技术进步在加密数字货币领域的最新应用及影响，以及加密数字货币市场的竞争格局与主要参与者等。这样的披露有助于投资者及其他利益相关者更为全面地把握企业加密数字货币业务的风险与机遇，进而能够基于充分的信息做出更为明智的决策，确保利益最大化并降低潜在风险。

加密数字货币的审计报告。审核报告是由审计师对企业财务报表进行审计之后的官方结果，其目的在于验证该公司的会计报表编制是否符合其制定的基本会计原则，并能公允地体现与之有关的事项。如果公司拥有加密数字货币，审计人员在编制审计报告时，应保证与加密数字货币相关的内容以适当的形式公布。通过阅读审计报告，财务报告使用者能够迅速且全面地了解企业加密数字货币的持有状况及相关风险，从而做出更为明智的决策。鉴于加密数字货币的高风险性和不稳定性，企业必须对其相关事项进行全面、透明的列报和披露，以确保各利益相关者能够及时获得准确信息，从而做出明智的决策。

特斯拉在其财务报告的附注中详细披露了关于其持有的加密数字货币的相关信息，具体如下：

1) 核心会计政策概述

特斯拉详细阐述了其针对加密数字货币的特定会计处理方法及所遵循的会

会计准则。据报告显示，特斯拉在 2021 年度购入总额高达 15 亿美元的比特币，并将其作为“数字资产”进行会计核算。此外，特斯拉在特定地区及产品销售中接纳比特币作为支付媒介。对于由此销售业务所接收的比特币，特斯拉依照会计准则 ASC606 中有关“来自客户合同的收入”的非现金交易规定进行会计处理。入账金额的确定系依据加密数字货币当时的市场价格进行，以确保账务处理的准确性和合规性。

对于特斯拉以现金方式进行交易而获得的加密数字货币，将按照 ASC350 中的“无形资产——商誉及其它”进行会计核算。公司对上述加密数字货币有明确的所有权及控制权，同时采取了第三方托管业务，以保障资金的安全性。这些经加密数字货币初始计量时按照成本进行确认，在资产负债表中以扣除减值后的净值列示。

特斯拉在加密数字资产的公允价值计量方面，严格遵守 ASC820“公允价值计量”的会计准则。在确定比特币的公允价值时主要依赖于主要活跃交易市场上的公开报价，确保计量结果的准确性和可靠性。此外，特斯拉还坚持每季度进行减值测试，以全面评估是否存在可能导致加密数字货币价格降低的事项或环境变化，从而及时应对潜在风险，保障企业财务稳健。活跃交易市场的公开报价显示加密数字货币价值显著下降则可能预示减值迹象的出现。在确定减值情况时，特斯拉会考虑自获取该加密数字货币以来，在活跃交易市场上加密数字货币的最低市场价格与其账面价值之间的差额。减值金额的计算则基于账面价值与所确定价格之间的差额，以确保减值计提的准确性和合理性。

当减值损失发生时，特斯拉将其在合并利润表中列报于“重组及其他费用”项下，以准确反映企业财务状况。减值处理后，加密数字货币的账面价值将调整至减值发生时的公允价值，确保资产价值的真实性。即便后续期间数字资产的公允价值回升，已确认的减值损失不应予以恢复，以遵循谨慎性原则。

2) 关于加密数字货币余额的披露

特斯拉在合并资产负债表项目的“数字资产”部分进行了详尽的披露。具体而言，公司在 2021 年度内购入了价值高达 15 亿美元的比特币，并在此期间确认了 1.01 亿美元的减值损失。在同年 3 月，特斯拉出售了部分比特币，从而确认了 1.28 亿美元的收益。该收益在扣除减值损失后，被列示于利润表的“重组及其他

费用”项下，以反映公司在加密数字货币交易中的净收益情况。截至 2021 年 12 月 31 日，加密数字货币的账面价值为 12.6 亿美元，该金额已充分反映累计减值损失 1.01 亿美元。此外，特斯拉还详尽披露了截至 2021 年底持有的加密数字货币的公允价值，金额为 19.9 亿美元。

4 特斯拉加密数字货币会计处理案例分析

基于对特斯拉在加密数字货币方面会计处理的深入分析，可以总结出以下重要观点：

首先，特斯拉初始购入了价值 15 亿美元的比特币，并为其专门设立了“数字资产”这一会计科目进行核算。其次，在报告期内，特斯拉出售了价值 2.72 亿美元的比特币，相关成本为 1.44 亿美元，因此实现了 1.28 亿美元的收益。再者，特斯拉还根据比特币市场价值的变化，计提了 1.01 亿美元的减值准备。经过上述处理后，特斯拉期末账面上持有价值为 12.6 亿美元的比特币资产。深入剖析现金流量表，可以观察到加密数字货币为特斯拉带来了 2700 万美元的净现金流入。这一数字是基于公司出售部分比特币获得 1.28 亿美元收益后，扣除 1.01 亿美元减值准备所得的结果。综合以上数据可以合理推测，特斯拉通过销售汽车等产品收到的比特币金额大约为 500 万美元。该推测基于以下计算：公司最初购买了价值 15 亿美元的比特币，扣除已出售的 1.44 亿美元以及计提的 1.01 亿美元减值准备后，净额为 12.55 亿美元。与期末账面上显示的 12.6 亿美元数字资产价值相比，差额即为通过销售产品收到的比特币金额。最后值得一提的是，这些加密数字货币在期末的公允价值高达 19.9 亿美元，远超过了其账面价值。这表明了比特币等加密数字货币市场的波动性和潜在增值空间，同时也为特斯拉未来的数字资产运营提供了更多的可能性和机遇。

4.1 特斯拉加密数字货币会计确认分析

特斯拉在会计处理中将购入的比特币确认为“数字资产”这一会计科目，这不仅是对加密数字货币这一新兴领域的认可，更是对会计原则深刻理解和灵活运用的具体体现。

从会计原则的角度来看，资产的确认需要满足两个基本条件：首先，与该资源相关的经济利益很可能流入企业。比特币作为一种全球性的加密数字货币，其独特的去中心化、不可篡改和高度加密的特性，赋予了它独特的经济价值和流动性。特斯拉将比特币作为战略投资的一部分，正是基于对其未来增值潜力和经济利益的积极预期。其次，该资源的成本或者价值需要能够可靠地计量。随着加密

货币市场的日益成熟和交易机制的完善，比特币的价值已经可以通过多种渠道进行可靠计量，这为特斯拉将其确认为“数字资产”提供了坚实的基础。

特斯拉的这一做法，不仅准确地反映了公司资产的性质，也为后续的会计计量和披露提供了清晰的指导。将比特币确认为“数字资产”，使得特斯拉能够在财务报表中更加准确地反映其投资状况和财务状况，为投资者提供了更加全面、准确的信息。同时，这一做法也体现了特斯拉对于加密数字货币市场的深入理解和长远布局，为公司未来的发展和创新奠定了坚实的基础，也为加密数字货币在企业会计处理中的规范化、标准化进程提供了有力的推动。

4.2 特斯拉加密数字货币会计计量分析

特斯拉在对比特币的计量上，选择了公允价值模式，其背后有着深厚的会计逻辑和市场考量。首先，需要理解公允价值计量的基本原则。根据国际财务报告准则（IFRS）和美国公认会计原则（GAAP），当资产没有明确的初始成本或其成本无法可靠计量时，如果该资产的公允价值能够可靠获取，那么应采用公允价值进行计量。

比特币作为一种独特的加密数字货币，其特性使得其成本计量变得相对复杂。一方面，由于比特币的获取方式多种多样，包括但不限于挖矿、购买等，其成本构成难以统一。另一方面，比特币的市场价格波动极大，这进一步增加了其成本计量的难度。然而，尽管比特币的价格波动大，但由于比特币市场是一个高度活跃且信息透明的市场，大量的交易数据为公允价值的确定提供了坚实的基础，其公允价值是可以通过市场交易数据来可靠获取的。

特斯拉选择采用公允价值计量比特币，既符合会计准则的要求，也充分考虑了比特币的市场特性。通过采用公允价值计量，特斯拉能够更准确地反映比特币的市场价值和公司的实际资产状况。这有助于投资者和利益相关者更清晰地了解公司的财务状况和经营成果，从而做出更明智的决策。

此外，公允价值计量模式还为特斯拉提供了更多的灵活性。由于比特币市场价格波动大，采用公允价值计量可以使得特斯拉根据市场情况及时调整资产价值。这不仅有助于特斯拉更好地应对市场风险，还有助于其更准确地反映公司的经营成果和财务状况。这种灵活性使得特斯拉能够更好地适应不断变化的市场环境，

为其持续发展提供有力保障。

综上所述，特斯拉对比特币采用公允价值计量是一种既符合会计准则要求又符合市场实际的明智选择。这一决策不仅有助于特斯拉更准确地反映其资产状况和财务状况，还有助于其更好地应对市场风险、实现持续发展。

4.3 特斯拉加密数字货币列报和披露分析

4.3.1 资产负债表

截至 2021 年底，特斯拉所持有的加密数字货币余额达到 12.6 亿美元。相较于其当期现金及现金等价物总额 175.76 亿美元，这一数字仅占约 7% 的比重。同时，该数字资产在公司总资产中的占比也仅为 2%，因此可以认为其对公司整体财务状况的影响相对较小。特斯拉对比特币的投资可以被视作其资金配置策略的一部分，体现了公司在寻求资金回报提升方面的某种偏好。

4.3.2 利润表

特斯拉因持有比特币所产生的净损益达到 2700 万美元。相较于公司高达 63.43 亿美元的税前利润，净损益仅占据约 0.4% 的微小比重。因此，持有比特币对特斯拉的利润影响几乎微不足道，可以忽略不计。

4.3.3 现金流量表

特斯拉在比特币购买方面投入了高达 15 亿美元的资金，该笔支出在其投资活动产生的现金流中占据重要地位，仅次于购买厂房设备的费用。报表显示特斯拉 2021 年因经营活动所产生的净现金流量为 114.97 亿美元，这 15 亿美元的投资仅占其中的 13% 左右，因此可以认为特斯拉持有比特币对其整体财务状况、经营成果及现金流量的影响相对较小。尽管如此，从投资角度来看，加密数字货币的增持为特斯拉带来了显著的现金回报。2021 年，特斯拉收购了 15 亿美金的比特币，获得了 2700 万美元的收益，同时也创造了 7300 万美元的未确认的“持产利得”，这个数字是基于期末比特币的公允价值 19.9 亿美元和 12.6 亿的帐面价格

之间的差异而得到的。从这一点来看，特斯拉已经通过其拥有的加密数字货币中获得了 7.57 亿美金的收益，其投资回报率亦逾五成，表现颇为可观，这充分展示了加密数字货币在特斯拉投资策略中的重要性和潜在价值，同时也表明表明特斯拉在加密数字货币领域的投资策略取得了显著成效。

4.4 特斯拉加密数字货币会计处理存在的不足

尽管特斯拉在加密数字货币的会计处理上展现出了较高的专业性和透明度，为行业树立了标杆，但其中仍存在的一些不足之处：

4.4.1 无法应对较复杂的交易

特斯拉持有以比特币为核心的加密数字货币主要通过两种方式：首先，公司可以直接从市场购买比特币；其次，在销售商品和提供服务时，接受比特币作为支付手段。在实际操作中，特斯拉虽然购入了价值高达 15 亿美元的比特币，但通过销售活动所获得的比特币金额却仅约为 500 万美元，特斯拉在比特币的应用和推广上仍需面临诸多挑战。

在会计处理的范畴内，当特斯拉与客户达成以一定数量的加密数字货币作为商品或服务交易对价的协议时，若合同中已明确规定了加密数字货币的价格，那么在理论上，合同一经生效，加密数字货币公允价值的波动不会对交易价格构成任何影响。公司仅需遵循非货币交易的会计准则，进行相应的会计处理，以保障会计信息的精确性和合规性。

然而，随着特斯拉未来更多地采用比特币作为支付方式，其所面临的交易场景将愈发复杂。举例来说，当公司接受以未来约定数量的加密数字货币来支付当前商品或服务的款项时，就必须审慎思考如何处理这些加密数字货币的公允价值变动。在此情境之下，特斯拉需要合理评估其持有的加密数字货币所蕴含的未来收益，以判定其是否应归类为衍生工具，或含有内嵌衍生工具的混合性工具。针对此类评估，特斯拉应依据衍生工具及套期会计的相关准则，采取适当的会计处理方式，确保财务报表的准确性与合规性。目前特斯拉在其财务报表及其附注中尚未对此类交易场景的具体处理方式予以明确，这无疑加大了其未来财务处理的复杂性与不确定性。

特斯拉当前仅限于持有比特币这一单一类型的加密数字货币, 相比之下, 有些公司可能持有包括以太坊在内的多种代币。若企业持有多种类型的加密数字货币, 且每种货币的持有目的各异, 那么其面临的会计处理难题将更为复杂。例如, 若公司旨在通过持有加密数字货币以深入探究并应用其背后的区块链技术, 进而实现与现有产品或服务的融合, 从而创造独特价值, 而不是简单地通过加密数字货币交易进行盈利。对加密数字货币持有目的的不同无疑增加了企业在进行相关会计处理时的难度和不确定性。

在会计实践中, 特斯拉采用第三方保管服务管理其加密数字货币, 这又带来了一系列资产确认的复杂问题。根据会计准则, 若会计主体对加密数字货币拥有实际控制权, 则该资产应被确认为财务报表的组成部分, 以反映其经济实质和财务状况。然而, 如果企业采用第三方支付系统服务, 问题就变得更加复杂, 因为这其中包括储户方和保管方两个主体, 在这样的情况下需要判断究竟是哪一方对加密数字货币具有实际的控制权。因此, 公司须对协议中特定条款尽可能地进行详细的评估, 并开展深入的法律分析, 以确保准确判断并合规处理。若评估结果显示储户对加密数字货币拥有控制权, 则储户有权在财务报表中确认这些数字资产。反之, 若控制权归属于保管方, 则在储户应确立一项资产, 同时保管方在将加密数字货币确认为资产之际, 也应确立一项对负债来确认将加密数字货币归还给储户的义务, 如此处理才能确保双方的权利与义务。

4.4.2 按照无形资产进行处理存在不足

虽然特斯拉按照美国会计准则 ASC350“无形资产——商誉及其他无形资产”对加密数字货币进行会计处理, 但并没有将持有的加密数字货币纳入无形资产统一列报范畴而是独立设立为“数字资产”科目进行核算, 这在某种程度上反映出特斯拉对加密数字货币与无形资产在属性与使用年限上存在的显著差异有所认知。

然而, 特斯拉明确表示, 其持有加密数字货币的初衷在于提升现金回报, 这使得加密数字货币在本质上更接近于“金融工具”的属性。特斯拉持有的加密数字货币若发生减值或者出售, 所产生的损益通过新设置“重组及其他费用”科目来进行核算, 这种处理方式与常见的无形资产出售计入“其他业务收入”的做法有所区

别。这也反映了特斯拉在加密数字货币会计处理上的谨慎和创新态度。总体而言，加密数字货币的会计处理尚未形成统一的标准，各公司应根据自身情况和职业判断来选择适用的会计政策。随着加密数字货币的广泛应用和会计准则的不断完善，未来有望形成更加规范和统一的会计处理方法。

2021年7月，比特币的价值曾达到了创纪录的63564.50美元，但是现在，其价值已经下降到了30000美元，特斯拉的2021年财务报告亦揭示了这一现象对公司财务的深远影响，然而，会计记录中的数字既未反映其成本，也未体现公允价值，因此无法准确展现公司的投资收益状况。这种局限性使得投资者和利益相关者在评估公司财务状况时面临一定的挑战。因此，制定专门的会计准则以更准确地反映加密数字货币的价值变动显得至关重要。

5 加密数字货币会计处理的对策建议

为了规范行业对加密数字货币的会计处理以及更加有效的向外部投资者传递信息，应延伸现有会计准则，以加密数字货币自身特点为出发点，仅仅靠新设科目“数字资产”对其进行归类对加密数字货币的确认与计量会使得财务信息无法进行横纵向比较，无法为财务报告使用者提供可参考的数据。要解决加密数字货币的会计处理问题，其关键在于要保证财务报告披露的详尽。通过详细的文本辅助说明加密数字货币相关信息，可以将公司对其进行的详细分析展示给财务报告使用者，让使用者对加密数字货币的风险、价格波动、公司持有目的和将来可能产生的后果有更深刻的了解。基于加密数字货币的独特性，各国、各企业及个人对其理解不尽相同，缺乏统一的会计准则将导致各公司提供的财务信息失去可比性。为进一步规范企业对加密数字货币的会计处理，结合本文的研究观点，特提出以下建议：

5.1 加快相关会计准则的制定

随着加密数字货币在企业中的应用日益广泛，制定专门的会计准则显得尤为重要。国家和政府应密切关注加密数字货币的发展趋势，结合其独特属性，加快出台相关会计准则。这些准则应明确加密数字货币的会计确认、计量、记录、报告等要求，确保企业会计信息的准确性和可比性。

5.1.1 考虑加密数字货币的特殊性

在制定会计准则时，应充分考虑加密数字货币的特殊性，如去中心化、匿名性、价格波动大等特点。会计准则应保证企业披露的信息能够准确反映加密数字货币的实际价值，并为企业提供合理的会计处理方案。

5.1.2 定期更新与修订

加密数字货币独特的交易模式、价格波动以及技术革新为传统会计准则带来了前所未有的挑战。其交易方式与传统资产显著不同，它们可以全球 24 小时不间断交易，价格波动极大，使得传统会计处理方法难以直接套用。所以会计准则

需要保持高度的灵活性，并且不断更新与修订，从而应对这些新的交易模式和市場动态。同时，加密数字货币市场的技术革新，如新的区块链技术、去中心化金融应用以及代币化资产的涌现，也为会计准则的制定带来了新的挑战。会计准则必须紧跟这些技术革新的步伐，确保能够准确反映企业的财务状况和经营成果。

会计准则的灵活性和更新速度对于企业的决策具有重要影响。一个过时或不适用的会计准则会导致企业财务报表失真，进而影响投资者的决策。所以会计准则的定期更新与修订对于确保企业财务报表的可靠性和准确性至关重要，能够为投资者提供更准确的指导。随着加密数字货币市场的不断发展，会计准则也应保持高度的灵活性和更新速度，这有助于确保会计准则的时效性和适用性，为企业提供更准确的指导，促进市场的健康稳定发展。

5.2 完善审计准则

5.2.1 将加密数字货币纳入审计范围

审计机构在履行其职责时，应将加密数字货币纳入其审计范围，并对企业的加密数字货币相关业务进行全面而细致的审计。

全面审计意味着审计机构将对企业加密数字货币的获取、持有、交易、价值评估等各个环节进行逐一审查，确保这些业务活动均符合会计准则和相关法规的要求。此外，审计机构还应关注企业加密数字货币内部控制的健全性和有效性，以及企业是否建立了完善的风险管理机制来应对加密数字货币可能带来的风险。

通过全面审计，审计机构能够及时发现和纠正企业加密数字货币会计处理中的错误和不当行为，确保企业财务报表的准确性和可靠性。这不仅有助于维护投资者的权益，还能提高企业在市场上的信誉度和竞争力。同时，全面审计也是企业加强内部管理、防范风险的重要手段之一，有助于企业实现可持续发展。

5.2.2 制定相关审计标准

审计机构在应对加密数字货币这一新兴领域时，应该充分制定专项审计标准，从而为相关企业在此领域的业务审计提供明确、统一的指导。审计标准应该清晰界定企业加密数字货币所面临的风险点，涵盖市场波动、技术安全以及合规性等

多个方面，并据此制定相应的审计策略和方法。例如，审计机构需评估企业是否采取了充分的加密措施以保障数字货币资产的安全，同时考察其内部控制机制是否健全，以防范潜在的操作风险。

审计标准应该明确在审计过程中审计机构需关注的关键环节和步骤，包括但不限于加密数字货币的获取、持有、交易和价值评估等。此外，还需对企业内部控制和风险管理机制进行深度评估。通过这些细致的审查，审计机构能够全面掌握企业的加密数字货币业务运作情况，并对其合规性和风险状况作出准确评估。

同时，审计标准应强调企业对加密数字货币相关信息的披露要求。企业应提供完整、准确的数字货币相关信息，如持有量、交易记录、价值评估方法等，以供审计机构进行全面评估。这些信息对于投资者而言至关重要，有助于他们做出更明智的投资决策。最终，审计机构制定的这些审计标准应成为投资者获取可靠财务信息的重要保障。通过全面审计企业加密数字货币业务，审计机构能够发现并纠正潜在的不当行为，确保企业财务报表的准确性和可靠性。这不仅有助于维护市场的公平和透明，也为投资者提供了更为可靠的投资依据。

5.2.3 强化审计人员的培训

由于加密数字货币的复杂性和特殊性，其涉及的技术、经济和市场等方面都与传统货币存在显著差异，这使得对加密数字货币的审计工作面临着独特的挑战。为了确保审计工作的准确性和有效性，审计人员必须具备一定的专业知识和技能。

审计机构应充分认识到这一需求，并加强对审计人员的培训。加强对其涵盖加密数字货币的基本概念、原理以及技术基础，如区块链技术、加密算法、智能合约等的培训，使审计人员能够理解其运作机制。其次，培训应关注加密数字货币的会计处理、价值评估以及风险管理等方面，确保审计人员能够掌握相关的会计准则和审计方法。对审计人员的培训也应注重实践应用，通过案例分析、模拟审计等方式，让审计人员能够在实际操作中加深对加密数字货币审计的理解，提高其实践能力。

通过加强对审计人员的培训，审计机构可以提高其在加密数字货币审计方面的专业能力，确保审计工作的准确性和有效性。这不仅能够帮助保护投资者的权益，同时也能促进加密数字货币市场的健康发展。

5.3 提高会计人员的能力

5.3.1 加强会计人员对加密数字货币的认识

会计人员作为企业财务管理体系中的核心力量，必须紧跟数字化时代的步伐，加强学习和了解加密数字货币。会计人员需要掌握加密数字货币的基本概念、特点以及应用场景，深入理解其独特的运作方式，包括区块链技术、去中心化交易等，通过这种学习更好地帮助会计人员理解和应对加密数字货币在会计处理中的特殊要求。同时也能够提升他们对企业财务信息的准确性和全面性把控能力，为企业在数字化经济中稳健发展提供有力支持。

5.3.2 培养会计人员的专业能力

企业应该加强对会计人员的专业培训，特别是在加密数字货币会计处理方面的培训。随着加密数字货币的兴起和广泛应用，企业需要拥有具备相关专业知识和技能的人员来应对日益复杂的会计处理挑战。因此，企业应投入一定的资源，通过组织定期或者不定期的培训活动，使会计人员深入了解加密数字货币的基本原理、会计处理方法和相关法规要求。通过系统的培训，会计人员的专业素养和实际操作能力能够得到显著的提升，从而保证了企业对加密数字货币会计处理的规范性和准确性，为企业稳定健康的发展提供了坚实的财务支持。

5.3.3 鼓励会计人员参与行业交流

企业应该积极倡导并鼓励会计人员积极参加行业交流和学术研讨活动中。通过参加这些活动，会计人员不仅能够及时获取最新的会计准则和政策动态，同时也能够深入了解行业的最新研究成果和发展趋势。通过知识的不断更新和拓展，能够帮助会计人员开阔视野、提升专业素养，同时也能增强他们的创新能力和问题解决能力，从而会计人员为企业提供更加精准、专业的会计服务，帮助企业在复杂多变的市场环境中不断发展。

6 结论与展望

6.1 主要研究结论

随着加密数字货币的崛起及其价值的持续增长,众多用户和企业被其潜在的“投资机会”所吸引,纷纷投身于这一新兴领域的交易活动。这一现象使得加密数字货币的研究逐渐成为学术界的新热点。尽管学术界对加密数字货币的特性、本质及其初步确认等问题展开了广泛讨论,但对其整个会计处理流程的系统性研究尚显不足。鉴于此,本文在深入分析加密数字货币特征与本质的基础上,结合会计准则、财务报告概念框架以及相关会计理论,对加密数字货币的会计处理进行了全面而细致的探讨,以期为该领域的深入研究提供有力支持,旨在填补这一研究领域的空白,并为相关实践提供理论支持。研究的主要结论概述如下:

(1) 加密数字货币作为一种基于互联网技术的创新支付工具,其价值根源在于社会的广泛共识,这一共识决定了其经济地位和市场价值。从会计实务和财务报告的视角出发,将加密数字货币视为资产,无疑是满足当前经济发展需求的必然选择。这一认知不仅符合会计处理的内在逻辑,也体现了财务报告的准确性和完整性要求。

(2) 并非所有加密数字货币均可无差别地纳入企业财务报表中作为资产处理。仅当企业持有的加密数字货币满足资产的定义,同时满足资产的确认条件,即如果有确切的证据表明,该加密数字货币可以给公司创造经济利益,并且可以确定其成本,那么该加密数字货币才可以被认定为公司的资产。这一确认过程需严格遵循会计准则与规范,以确保企业财务信息的准确性。

(3) 相较于货币、无形资产及金融工具,加密数字货币展现出了独特的性质与差异。从其本质出发,加密数字货币是以互联网为载体的数据序列;而从价值层面来看,它源于广泛的共识,并极易受到各类风险因素的影响,导致其价格呈现出显著的波动性。因此,将加密数字货币简单地归类为无形资产或金融工具等传统项目可能是不恰当的。

(4) 在会计目标的导向下,加密数字货币的计量需满足会计信息质量的要求。鉴于其价格波动性显著且深受交易市场影响,使用历史成本进行后续计量时,其会计信息质量的可靠性可能会受到影响。此外,当前技术条件的限制以及对加

密数字货币未来发展趋势的不确定性,使得准确估算其未来现金流量现值变得尤为困难。因此,在加密数字货币的会计处理中,需审慎权衡各种因素,本文认为应以公允价值作为加密数字货币的计量基础,来确保计量的可靠性和相关性。

(5) 当前会计准则在应对新兴加密数字货币资产时存在一定的不适应性和滞后性。为了确保会计信息的准确性和可比性,修订会计准则从而适应数字货币的复杂性和独特性变得十分重要。同时,也要加强会计人员对数字货币的理解和处理能力,企业和监管机构应加大培训投入,提升会计人员专业素养,以应对加密数字货币市场的挑战。

6.2 不足与展望

6.2.1 不足之处

尽管本文已根据加密数字货币的特性和分类构建了一套相对详尽的会计处理体系,但仍存在若干不足之处有待改进:

(1) 会计处理方法的实操性有待提升。本文所提出的会计处理方法在实际操作中可能会遭遇一定挑战。例如,在持有加密数字货币过程中发生的一系列费用,以及在计算加密数字货币出售的预期收入时,都需要依赖主观判断,这无疑增加了会计处理的不确定性。

(2) 计量属性的选择仍需优化。尽管本文已根据加密数字货币的特性提出了相应的计量方法,但这些方法仍未能完全体现加密数字货币的独特特征和真实价值。因此,如何在财务报表中更准确地反映加密数字货币的价值,仍是一个需要深入研究的问题。

(3) 会计确认的条件和时点需进一步明确。本文虽然提出了对加密数字货币进行会计确认的条件,但对于确认的具体时点以及所使用的会计科目并未进行详细阐述。这可能会影响到会计处理的准确性和一致性。

为了弥补这些不足,未来研究应进一步关注加密数字货币在企业中的实际应用情况,并结合最新的研究成果,提出更为合理且有效的会计处理方法和建议。

6.2.2 未来展望

综上所述，本文对加密数字货币的会计处理进行了深入探讨，并提出了一种具有创新性的解决方案。尽管这一方案可能存在某些不足之处，但它为未来的研究和实践提供了有价值的参考。随着数字经济的不断发展，加密数字货币可能只是其中一个起点，未来可能会出现更多形式的数字化资产。鉴于此，笔者认为有必要对这类新兴数字经济产品进行全面、深刻的认识，并有针对性地进行相关的信息披露。在数据收集过程中，笔者还发现，加密数字货币的税务处理也逐渐成为人们关注的焦点，这说明加密数字货币的使用已经不仅仅是一个财务问题，它还与审计、税务等诸多方面有着密切的联系。因此，学者们需从多个维度对加密数字货币进行深入研究，以确保其合规性和准确性。为应对加密数字货币的迅猛发展，学者们应在各个相关领域进行及时且全面的规划与协调，以确保为加密数字货币市场提供合理、高效的保障与支持，从而维护市场的稳定与健康发展。通过本文的研究，期望能够为加密数字货币的会计处理和相关政策制定提供有益的启示和建议，推动这一领域的理论研究和实践应用不断向前发展。

参考文献

- [1] Alstyne,M.V. Why bitcoin has value[J].Communications of the ACM,2015(05):30-32.
- [2] Baur,D.G.,Hong,K.and Lee,A.D.Bitcoin:Medium of Exchange or Speculative Assets?[J].Journal of International Financial Markets,Institutions &Money,2018(54):177-189.
- [3] Bollen R.The legal status of online currencies:are bitcoin the future?[J].Journal of Banking and Finance Law and Practice,2013(05).
- [4] Caldararo,N. Bitcoin:Rube Goldberg Machine,Antique Throwback,Gigantic Distraction,Entertainment,Ripoff or New Money?[J].Interdisciplinary Description of Complex Systems-scientific journal,2018(16):427-445.
- [5] Cassoni,A. & Ramada,C. Digital Money and its Impact on Local Economic Variables:The Case of Uruguay [J].Document of Investigation.2013,(92):1-37.
- [6] FutureInc.Digital Currencies:Where to From Here?[R].A Report by the Chartered Accountants Australia and New Zealand,2015(06).
- [7] Grinberg,R.Bitcoin:An innovative alternative digital currency[J].Hastings Science & Technology Law Journal, 2011(01):160-207.
- [8] Hanley,B.P.The false premises and promises ofbitcoin[J].arXiv:1312.2048v7,2013.
- [9] Henri Venter.Digital currency-A case for standard setting activity.EEG MEETING,2018(08).
- [10] Jafari,S.,Vo-Huu,T.,Jabiyev,B.,et.al.Cryptocurrency:A Challenge to Legal System[R].SSRN Working Paper,No.3172489,2018.
- [11] Kaponda,K. Bitcoin the Digital Gold and its Regulatory Challenges[R].SSRN WorkingPaper,No 3123531,2018.
- [12] Nikolei M.Kaplanov,Nerdy Money:Bitcoin,the Private Digital Currency,and the Against its Regulation[J].Social Science Electronic Publishing,2012(02).

- [13] Raskin,M.& D.Yermack.Digital currencies,decentralized ledgers,and the future of central banking[R].NBER Working Paper No.22238,2016.
- [14] Selgin G.Synthetic Commodity Money[R].SSRN Working Paper,2013(02).
- [15] Surda,P.Economics of bitcoin:Is bitcoin an alternative to at currencies and gold?[D].WU Vienna University of Economics and Business,2012(08).
- [16] Tan Boon Seng,Ph.D.Bitcoin-Its Economics for Financial Reporting[D].NanyangTechnological University,2017(12).
- [17] Wallace,B.The rise and fall of bitcoin[J].Wired Magazine,2011(03).
- [18] Woo,D. et.al Bitcoin:A first assessment[J].FX and Rates Research Report from Merrill Lynch,2013(04).
- [19] Yermack,D.Is bitcoin a real currency? An economic appraisal[R].NBER Working Paper No.19747,2013(06).
- [20] 财政部.企业会计准则[M].北京:经济科学出版社,2006.
- [21] 陈健,赵雪.数字货币发展现状及其监管的国际经验与启示[J].中国物价,2018(11):44-47.
- [22] 董勇辰.加密数字货币会计处理探讨——基于海外相关企业的会计实践[J].国际商务财会,2023,(23):23-28+35.
- [23] 葛家澍.正确认识财务报表的计量[J].会计研究,2010(08):3-8.
- [24] 郭莉.数字货币发展中需要关注的几个问题[J].西部金融,2016(07):89-96.
- [25] 国际财务报告概念框架[EB/OL].见:<https://www.ifrs.org/>.
- [26] 黄燕飞.加密数字货币会计确认与计量的国际比较研究[J].财政科学,2021,(08):142-148.
- [27] 黄优妮.会计计量属性的研究[D].武汉:武汉理工大学,2014.
- [28] 贾丽平.比特币的理论、实践与影响[J].国际金融研究, 2013(12):14-25.
- [29] 蹇薇,夏玉梅.数字货币相关会计问题探讨[J].会计之友,2018(23):120-125.
- [30] 李桂荣,王乐娜.数字货币的属性及其会计处理[J].财会研究,2018(09):34-37.
- [31] 李建军,朱焯辰.数字货币理论与实践研究进展[J].经济学态,2017(10):115-127.
- [32] 梁文.基于会计目标的会计计量属性研究[D].南京:南京理工大学,2008.

- [33] 陆峰.积极谋划我国数字货币发展[N].学习时报,2019-08-16(03).
- [34] 卢小松.试析数字货币的本质及特点[J].经济研究导刊,2019(03):76-77.
- [35] 罗玫.加密数字货币的会计确认和税务实践[J].会计研究,2019(12):34-38.
- [36] 马洪.区块链加密货币的会计处理方法——透过比特大陆 IPO 招股书来探讨加密货币的会计处理方法[J].中国注册会计师,2019(02).
- [37] 马红霞.全球央行数字货币的发展现状、运行风险及趋势预测[J].湖湘论坛,2023,36(05):1-10.
- [38] 潘文博.数字货币的运行机制与法律治理[J].清华法学,2023,17(03):75-89.
- [39] 清华大学五道口金融学院.2014-2016 年全球比特币发展研究报[R/OL].2016-07-08.
- [40] 孙明明,吕阳阳.我国数字货币的路径选择[J].金融科技时代,2019(01):18-24.
- [41] 田璧.会计目标的发展和演变——兼论“受托责任观”和“决策有用观”[J].与会计,2012(09):16-18.
- [42] 王碧玉,钟冰,陆建桥.关于数字货币会计处理的探讨[J].财务与会计,2017(22):72-75.
- [43] 王佳鑫,颜嘉麒,毛谦昂.加密数字货币监管技术研究综述[J].计算机应用,2023,43(10):2983-2995.
- [44] 吴子南.加密数字货币会计处理探析[J].国际商务财会,2022,(20):47-49+63.
- [45] 夏成天,邵天营.公允价值会计实践的理论透视[J].会计研究,2007(02):24-31.
- [46] 谢杰,张建.“去中心化”数字支付时代经济刑法的选择——基于比特币的法律与经济分析[J].法学,2014(08):87-93.
- [47] 姚前.数字货币的发展与监管[J].中国金融,2017(14).
- [48] 禹钟华.对货币职能及本质的再探讨[J].经济评论,2003(06):86-88.
- [49] 苑秀娥,薛蕊,徐炜迪.加密数字货币会计处理的国际借鉴[J].现代商业,2022,(10):171-173.
- [50] 曾繁荣.央行发行法定数字货币的动机及影响研究[J].金融发展评论,2018(05):26-39.
- [51] 张巧良,史慧君,陈荣.加密货币会计研究的国际比较[J].财务与会计,2019(01):39-46.

- [52] 张为国.影响国际会计准则的关键因素之二:理论之争(上)[J].财会月刊,2021(03).
- [53] 张继红,牛佩佩.美国数字货币监管考量及对我国的启示[J].金融苑,2018(96):133-146.
- [54] 赵威.探讨数字货币环境下的会计核算与审计[J].江苏商论,2015(09):67-69.
- [55] 周子衡.数字货币的属性与供需分析[J].清华金融评论,2016(06):28-32.

后 记

“人不能同时拥有两个夏天，总要有一个夏天，是多年以后才能想起的。”总觉得毕业遥遥可及，在这个平常的夏天，肆意热烈的青春终于迎来了它的休止符，我将近二十载的学生时代也将在此谢幕。原以为研究生的三年会很漫长，现在回首却好像是一场梦，在自习室熬夜刷题好像还是昨天的事，这篇“蓄谋已久”的后记，从研一入学至研三，在这一刻终于有机会写下。落幕之际，感慨万千，唯有感谢。

桃李不言，下自成蹊。首先要感谢我的导师邢铭强老师。他知识渊博，为师严谨认真，邢老师在入学之际就为我们规划好了读研计划并会时刻督促我们完成作业，他会在百忙之中抽空阅读每位学生的作业并给出细致的指导和宝贵的建议，会在每周的组会上推荐自己最近阅读的书籍，谈论人生哲理，会在疫情封闭期间时刻关心大家的状况，会在撰写论文阶段不厌其烦地指导同学。邢老师对我的影响不仅体现在学术上认真严谨的态度，同时也涵盖了为人处世的谨慎和谦虚。我由衷地感谢邢铭强老师在这三年里对我在学术、思想以及生活等方面的帮助，同时也感谢这三年给予我帮助的所有老师。愿老师们身体健康，桃李满园，学术长青。

家人闲坐，灯火可亲。感谢我的父母含辛茹苦养育我二十多年，他们也只是普通的老百姓，但永远会把最好的留给我，永远都是不求回报的付出，尊重我的每一个决定。在我上高中的时候我的爸爸每天风雨无阻给我送饭，在别的同学还在发愁晚饭怎么解决的时候我已经美美吃完饭回教室学习了，他对我很好很好，但是他在那个冬天永远离开了我，他永远活在我的心里。我的妈妈在爸爸走后用她小小的身体撑起了整个家庭，除了生活上对我的照顾，她作为一个老会计，在学业上和实习工作中也为我提供了很多帮助。养育之恩无以为报，以后我也会慢慢成为家人的依靠，希望我的家人永远平安健康，万事顺遂。

山水一程，三生有幸。感谢从高中就在一起玩耍的几位好朋友，虽然现在大家离得很远，每年只有过年才能见面，但是我们的心似乎从未远离，每次视频电话可以聊到很晚很晚，同频的朋友就像是随时间流逝的礼物一样弥足珍贵，在见

不到的日子里也希望你们在各自的领域里发光发热；感谢 228 三位舍友这三年来的陪伴，很难相信几个性格各不相同的人总是可以默契地一起熬夜，一起赶作业写论文，很多个晚上我们做完作业一起出门买夜宵再慢慢走回学校，那是我宿舍生活里最快乐的章节；感谢在米奇妙妙屋遇到的所有人，是你们陪我度过了那段艰难的时期，是你们让我的课外生活变得充实快乐，每当学习过程出现困难时你们的陪伴就是我逃避的港湾，我想就算过去很多年，我也会记得有很多个晚上，我们很多人一起围坐在那家小小的却很温馨的咖啡店里无所不谈；感谢赵大庆在在写论文期间对我的陪伴，在我一连几天通宵修改论文焦虑到快要发疯的时候一直耐心的陪着我，虽然异地但是只要休息就会跑来看我，尽管我们的相遇可能有点迟，但是我们的故事远不止如此。

以梦为马，不负韶华。感谢始终坚持，始终热烈，始终勇敢的自己，在这漫长的求学路上，迷茫过，崩溃过，失望过，也曾想过放弃，但最后也都咬牙坚持了下来，我从未觉得自己天资聪颖，我只是靠那些奋笔疾书早起晚睡的日子，那些被翻烂的教材和成堆的试卷走到现在。轻舟已过万重山，希望未来的自己不忘初心，永远勇敢坚定，永远积极向上，努力变成自己想要的模样。

寥寥数语，难诉衷肠。总之，感谢所有评阅我拙文以及参加答辩的各位老师以及在这三年生活学习中给予过我微笑的人。敲完最后一个字符，默默阅读全文已不陌生的字符，内心感慨颇多，希望所有的离别都是为了下一次更好的相遇。

行文终有收笔时，执笔至此，思绪万千，感恩所有的经历，感谢所有的遇见，愿我们历尽千帆，归来仍是少年。