2025 年《中级会计实务》易错易混知识点和经典例题

一、外购存货时发生损耗的处理

外购存货时发生的合理损耗：计入存货成本（意思是不从成本中扣除，而不是再加一遍）。

外购存货时发生的非合理损耗：从成本中扣除，减少存货的入账价值。

经典例题

1.【多选题】（2024 年）甲公司采购一批原材料，支付价款 300 万元，当日收到材料并入库，运输途中发生合理损耗 9 万元。次日甲公司将该批材料发给乙公司进行委托加工应税消费品，支付加工费 42 万元，支付由受托方代收代缴的消费税 38 万元，甲公司准备将收回后的材料用于连续加工应税消费品。不考虑增值税等相关因素，下列各项表述正确的有（　）。

A. 合理损耗 9 万元应计入管理费用

B. 购入原材料的入账价值是 300 万元

C. 委托加工收回的产品成本是 342 万元

D. 委托加工支付的消费税应计入产品成本

【答案】BC

【解析】选项 A，采购途中的合理损耗应计入采购成本，不计入管理费用。选项 D，委托加工物资收回后用于连续加工应税消费品的，受托方代收代缴的消费税可以抵扣，应记入“应交税费———应交消费税”科目的借方，不计入委托加工物资成本。

2.【判断题】华为公司外购电子芯片的成本包括购买价款、运输费、保险费以及不可以抵扣的增值税进项税额等，但需要扣除运输途中发生的合理损耗部分。（　）

【答案】×

【解析】运输途中的合理损耗部分是需要计入存货成本的，不需要扣除。

二、企业取得土地使用权的确认

一般情况下，确认为无形资产。下列除外：

（1）房地产开发企业购入土地使用权，用于建造对外出售的商品房，确认为存货（开发成本）；

（2）房地产企业持有准备增值后转让的土地使用权，确认为存货（开发产品）；

（3）一般企业持有准备增值后转让的土地使用权，确认为投资性房地产；

（4）同时购入建筑物和土地使用权，买价无法在建筑物和土地之间分摊的，全部确认为固定资产。

新浪微博@正保会计网校

注意：

企业购入土地使用权，在土地上建造办公楼，此时土地使用权确认为无形资产，建造期间土地的摊销额计入在建工程。

经典例题

1.【多选题】（2024 年）下列各项中，属于无形资产的有（　）。

A.接受股东投资收到的特许权

B.非同一控制下吸收合并时，合并成本高于被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额

C.出租的土地使用权

D.外购厂房支付的价款中能与地上建筑物进行分配的土地使用权的部分

【答案】AD

【解析】选项 B，吸收合并情况下，该差额是购买方在其账簿及个别财务报表中应确认的商誉，商誉不具有可辨认性，不属于无形资产。选项 C，作为投资性房地产核算。

2.【判断题】企业为建造办公用大楼购买的土地使用权，应计入建造办公用大楼的成本。（　）

【答案】×

【解析】企业为建造办公用大楼而购买的土地使用权，应单独作为无形资产核算，不计入办公大楼的成本。

三、权益法下被投资单位净利润的调整

项目	投资时点被投资方资产公允价值与账面价值不等	内部交易（顺流、逆流）
存货	调整后的净利润＝账面净利润－（投资日存货公允价值－存货账面价值）×当期出售比例	交易当年：调整后的净利润＝账面净利润－（存货内部交易售价－存货账面价值）×（1－当期出售比例） 以后年度：调整后的净利润＝账面净利润＋（存货内部交易售价－存货账面价值）×当期出售比例
固定资产/无形资产	调整后的净利润＝账面净利润－（资产公允价值/尚可使用年限－资产原价/预计使用年限）×（当期折旧或摊销月份数/12）	交易当年：调整后的净利润＝账面净利润－（资产内部交易售价－资产账面价值）＋（资产内部交易售价－资产账面价值）/预计使用年限×（当期折旧或摊销月份数/12） 以后年度：调整后的净利润＝账面净利润＋（资产内部交易售价－资产账面价值）/预计使用年限×（当期折旧或摊销月份数/12）

注：假定上述固定资产采用年限平均法计提折旧，无形资产采用直线法计提摊销。

经典例题

新浪微博@正保会计网校

1.【单选题】（2024年）2×23年1月1日，甲公司以银行存款8000万元取得乙公司30%的股权，能够对乙公司施加重大影响。当日乙公司可辨认净资产公允价值为20000万元，除一项固定资产公允价值高于账面价值800万元外，其他资产公允价值和账面价值一致。该固定资产剩余使用年限为4年，预计净残值为0。乙公司2×23年实现净利润3000万元。不考虑其他因素，甲公司2×23年应确认投资收益的金额为（　）万元。

A.900

B.840

C.660

D.2800

【答案】B

【解析】乙公司调整后的净利润＝3000－800/4＝2800（万元），甲公司应确认投资收益额＝2800×30%＝840（万元）。

2.【单选题】A公司于2×19年1月1日以银行存款4 000万元购入B公司30%的股权，能够对B公司施加重大影响。假定取得该项投资时，B公司各项可辨认资产、负债的公允价值等于账面价值，双方采用的会计政策、会计期间相同。2×19年7月17日，A公司出售商品一批给B公司，商品成本为600万元，售价为800万元，B公司将购入的商品作为存货管理。至2×19年年末，B公司已将从A公司购入商品的60%出售给外部第三方。B公司2×19年度实现净利润2 000万元。假定不考虑其他因素，则A公司2×19年应确认的投资收益为（　）万元。

A.540

B.564

C.576

D.600

【答案】C

【解析】调整后B公司的净利润＝2 000－(800－600)×（1－60%）＝1 920（万元），A公司2×19年应确认的投资收益＝1 920×30%＝576（万元）。

四、取得长期股权投资时发生的相关费用的处理

（1）为取得长期股权投资发生的税费，同一控制下企业合并和非同一控制下企业合并，计入管理费用；合并以外的方式下，计入长期股权投资的初始入账成本。

新浪微博@正保会计网校

（2）以发行股票为对价的，为发行股票支付的费用，冲减“资本公积——股本溢价（或资本溢价）”。

（3）以发行债券为对价的，为发行债券支付的费用，记入“应付债券——利息调整”科目。

经典例题

1.【单选题】（2024年）甲公司和乙公司为非关联企业。2×24年5月1日甲公司发行股票1500万股取得乙公司80%的股权，形成企业合并。甲公司发行股票的每股面值为1元，公允价值为6元，甲公司为取得股权支付发行费200万元，财务咨询费100万元。不考虑其他因素，则甲公司取得乙公司80%股权的合并成本是（　）万元。

A.9000

B.9300

C.9200

D.8800

【答案】A

【解析】甲公司取得乙公司80%股权的合并成本＝1500×6＝9000（万元）。

借：长期股权投资9000

　　贷：股本1500

　　资本公积———股本溢价7500

借：资本公积———股本溢价200

　　管理费用100

　　贷：银行存款300

2.【多选题】下列各项中，可能构成长期股权投资初始投资成本的有（　）。

A.非企业合并方式下取得长期股权投资发生的直接相关费用

B.非同一控制下企业合并为取得长期股权投资而发生的审计费

C.以发行自身权益性证券作为对价取得长期股权投资的情况下，因发行权益性证券而发生的手续费

D.以发行自身权益性证券作为对价取得长期股权投资的情况下，所发行权益性证券的公允价值

【答案】AD

【解析】非企业合并方式下取得长期股权投资发生的直接相关费用应计入投资成本，选项A正确；选项C，应从权益性证券的溢价收入中扣除，不计入投资成本。会计分录思路如下：

借：资本公积——股本溢价

　　贷：银行存款

新浪微博@正保会计网校

五、现金结算的股份支付和权益结算的股份支付的核算

项目	权益结算的股份支付	现金结算的股份支付
授予日	除了立即可行权的股份支付外，在授予日均不进行会计处理	
在等待期内的每个资产负债表日	借：管理费用等 　贷：资本公积——其他资本公积 [按**授予日的公允价值**为基础计量]	借：管理费用等 　贷：应付职工薪酬 [按每个**资产负债表日的公允价值**为基础计量]
可行权日之后	对于权益结算的股份支付，在可行权日之后不再对已确认的成本费用和所有者权益总额进行调整	对于现金结算的股份支付，企业在可行权日之后不再确认成本费用，公允价值的变动应当计入当期损益（公允价值变动损益）。 借：公允价值变动损益 　贷：应付职工薪酬 [按资产负债表日公允价值为基础计量] 或相反分录
行权日	借：银行存款[无偿授予时不涉及该科目] 　资本公积——其他资本公积 　贷：股本 　　资本公积——股本溢价	借：应付职工薪酬 　贷：银行存款

经典例题

1.【单选题】（2024 年）甲公司为激励员工，于 2×23 年 1 月 1 日授予 100 名管理人员每人 0.5 万份股票期权，协议约定自授予日起在甲公司连续工作满 3 年后，每人可以 15 元/股的价格购买 0.5 万股本公司股票，该股票期权在授予日的公允价值是 18 元/份。截至 2×23 年 12 月 31 日，当年有 2 人离职，预计未来两年还将有 6 人离职。2×23 年 12 月 31 日该股票期权的公允价值为 21 元/份。不考虑其他因素，则 2×23 年甲公司应确认的管理费用金额为（　）万元。

A. 322

B. 276

C. 294

D. 343

【答案】B

【解析】2×23 年甲公司应确认的管理费用金额＝（100－2－6）×0.5×18×1/3＝276（万元）。

2.【单选题】（2024 年）2×23 年初，甲公司向其 50 名管理人员每人授予 1 万份现金股票增值权，

新浪微博@正保会计网校

这些职员从 2×23 年 1 月 1 日起在该公司连续服务 3 年，且 2×23 年、2×24 年、2×25 年每年的净利润达到 500 万元、1000 万元、1500 万元，则可以在 2× 25 年末行权。2×23 年 12 月 31 日每份增值权的公允价值是 10 元。2×23 年有 8 名管理人员离职，预计未来 2 年还将有 15 名管理人员离职，甲公司 2×23 年实现净利润 720 万元，预计未来两年均能达到利润条件。不考虑其他因素，则该股权支付计划影响甲公司 2×23 年营业利润的金额为（　）万元。

A. 270

B. 420

C. 140

D. 90

【答案】D

【解析】影响甲公司 2× 23 年营业利润的金额＝（50－8－15）× 1× 10× 1/3＝90（万元）。

六、亏损合同的处理

首先，比较执行合同损失与不执行合同损失，选择损失较小的一种。

其次，分情况进行账务处理：

（1）选择执行合同，且存在标的资产。

应当先对标的资产进行减值测试并按规定确认减值损失，如预计亏损超过该减值损失，应将超过部分确认为预计负债。

【例题】2019 年 12 月，A 公司与乙公司签订一份 B 产品销售合同，约定在 2020 年 2 月底以每件 1.2 万元的价格向乙公司销售 2 000 件 B 产品，违约金为合同总价款的 30%。

2019 年 12 月 31 日，A 公司已经开始生产 B 产品，且已发生生产成本 200 万元，预计每件实际成本 1.6 万元。假定 A 公司销售 B 产品不发生销售费用。当日市场价为 1.5 万元/件。不考虑其他因素。

【分析】执行合同时的可变现净值＝2 000×1.2－0＝2 400（万元），成本＝2 000×1.6＝3 200（万元），执行合同损失＝3 200－2 400＝800（万元）；

不执行合同损失＝违约金损失 2 000×1.2×30%＋按市价销售损失（1.6－1.5）×2 000＝920（万元）；

因此选择执行合同。

此时存在标的资产，且标的资产的价值只有 200 万元，所以：

借：资产减值损失 200

　　贷：存货跌价准备 200

新浪微博@正保会计网校

借：主营业务成本　600

　　贷：预计负债　600

（2）选择执行合同，且不存在标的资产。

直接按照执行合同的损失确认预计负债，借记“主营业务成本”科目，贷记“预计负债”科目。

（3）选择不执行合同，且存在标的资产。

按违约金直接确认预计负债，借记“主营业务成本”科目，贷记“预计负债”科目；

同时按照市场价格减值测试，发生减值的，按减值金额借记“资产减值损失”科目，贷记“存货跌价准备”科目。

（4）选择不执行合同，且不存在标的资产。

按违约金直接确认预计负债，借记“主营业务成本”科目，贷记“预计负债”科目。

经典例题

1.【单选题】2×18年12月，甲公司与乙公司签订一份A产品销售合同，约定在2×19年2月末以每件1.2万元的价格向乙公司销售3 000件A产品，违约金为合同总价款的30%。2×18年12月31日，甲公司生产完成3 000件A产品，每件成本1.6万元，当前市场每件价格2.4万元。假定甲公司销售A产品不发生相关税费，甲公司2×18年末对该合同的相关处理分录为（　）。

A.借：资产减值损失　　1 200

　　贷：存货跌价准备　　1 200

B.借：主营业务成本　　1 200

　　贷：预计负债　　1 200

C.借：资产减值损失　　1 080

　　贷：存货跌价准备　　1 080

D.借：主营业务成本　　1 080

　　贷：预计负债　　1 080

【答案】D

【解析】执行合同损失为1 200（4 800－3 600）万元；不执行合同的违约金损失为1 080（3 000×1.2×30%）万元，同时按照市场价格销售可获利2 400［3 000×（2.4－1.6）］万元，因此应选择不执行合同，按照违约金确认主营业务成本1 080万元，选项D正确。

2.【判断题】企业因亏损合同确认的预计负债，应当按照退出该合同的最高净成本进行计量。（　）

【答案】×

新浪微博@正保会计网校

【解析】企业因亏损合同确认的预计负债，应当按照退出该合同的最低净成本进行计量。

七、暂时性差异的特殊情况总结

（1）其他债权投资和其他权益工具投资公允价值变动产生的暂时性差异，不纳税调整，确认递延所得税并计入其他综合收益；

（2）自行研发无形资产，因加计摊销产生的暂时性差异，纳税调整，不确认递延所得税；（费用化部分加计扣除，是永久性差异）

（3）权益法核算的长期股权投资，打算长期持有的，纳税调整，不确认递延所得税；改变意图拟对外出售的，纳税调整，同时确认递延所得税；

（4）可结转以后年度的未弥补亏损和税款抵减，视同可抵扣暂时性差异；

（5）非同一控制下免税合并产生的商誉，初始确认时账面价值大于计税基础（0），产生应纳税暂时性差异，但不确认递延所得税负债，后续因计提减值产生的差额也不确认递延所得税影响；非同一控制下应税合并产生的商誉，初始确认账面价值和计税基础相等，后续因计提减值产生可抵扣暂时性差异的，要确认递延所得税资产。

经典例题

1.【单选题】甲公司于 2×18 年发生经营亏损 5 000 万元，按照税法规定，该亏损可用于抵减以后 5 个年度的应纳税所得额。该公司预计其于未来 5 年内能够产生的应纳税所得额为 3 000 万元。甲公司适用的所得税税率为 25%，无其他纳税调整事项，则甲公司 2×18 年就该事项的所得税影响，应确认（　）。

A. 递延所得税资产 1 250 万元

B. 递延所得税负债 1 250 万元

C. 递延所得税资产 750 万元

D. 递延所得税负债 750 万元

【答案】C

【解析】甲公司预计在未来 5 年不能产生足够的应纳税所得额以利用该可抵扣亏损，则应该以能够抵扣的应纳税所得额为限，计算当期应确认的递延所得税资产：当期应确认的递延所得税资产＝3 000×25%＝750（万元）。

2.【单选题】黄山公司 2×18 年 5 月 5 日购入乙公司普通股股票一批，成本为 2 300 万元，将其划分为其他权益工具投资。2×18 年年末黄山公司持有的乙公司股票的公允价值为 2 900 万元；2×19 年年末，该批股票的公允价值为 2 600 万元。黄山公司适用企业所得税税率为 25%。若不考虑其他因素，2×19 年

新浪微博@正保会计网校

黄山公司应确认的递延所得税负债为（　）万元。

A.－75

B.－25

C.0

D.300

【答案】A

【解析】2×19年年末，其他权益工具投资产生的应纳税暂时性差异余额＝2 600－2 300＝300（万元），而2×19年年初的应纳税暂时性差异余额＝2 900－2 300＝600（万元），故2×19年转回应纳税暂时性差异300万元，2×19年黄山公司应确认的递延所得税负债＝－300×25%＝－75（万元）。

八、适用所得税税率发生变化时递延所得税发生额的计算

方法一：

递延所得税负债（资产）发生额＝应纳税（可抵扣）暂时性差异的期末余额×变动后税率－递延所得税负债（资产）的期初余额

方法二：

递延所得税负债（资产）发生额＝应纳税（可抵扣）暂时性差异的发生额×变动后税率＋递延所得税负债（资产）期初余额/变动前税率×（变动后税率－变动前税率）

经典例题

1.【单选题】甲企业采用资产负债表债务法核算所得税，上期适用的所得税税率为15%，“递延所得税资产”科目的借方余额为540万元，本期适用的所得税税率为25%（非预期税率），本期计提无形资产减值准备3 720万元，上期已经计提的存货跌价准备于本期转回720万元，假定不考虑除减值准备外的其他暂时性差异，未来可以取得足够的应纳税所得额用于抵扣可抵扣暂时性差异，则本期“递延所得税资产”科目的发生额为（　）万元。

A.贷方1 530

B.借方1 638

C.借方1 110

D.贷方4 500

【答案】C

【解析】方法一：递延所得税资产科目的发生额＝（3 720－720）×25%＝750（万元），以前各期

新浪微博@正保会计网校

累计发生的可抵扣暂时性差异＝540/15%＝3 600（万元），本期由于所得税税率变动调增递延所得税资产的金额＝3 600×（25%－15%）＝360（万元），故本期“递延所得税资产”科目借方发生额＝750＋360＝1 110（万元）。

方法二：递延所得税资产科目发生额＝（540/15%＋3 720－720）×25%－540＝1 110（万元）。

2.【判断题】因税收法规的变化，导致企业在某一会计期间适用的所得税税率发生变化的，企业需对以后期间的递延所得税按照新的税率进行计量，已经确认的递延所得税不用再做调整。（　）

【答案】×

【解析】因税收法规的变化，导致企业在某一会计期间适用的所得税税率发生变化的，企业应对已确认的递延所得税资产和递延所得税负债按照新的税率进行重新计算。

九、资产负债表日外币项目汇兑差额的科目归属

（1）外币货币性项目：汇率变动计入财务费用或在建工程；

（2）存货：汇率变动计入资产减值损失（包括汇率变动，也包括存货减值损失，不区分）；

（3）交易性金融资产：汇率变动计入公允价值变动损益（包括汇率变动，也包括公允价值的变动，不区分）；

（4）其他权益工具投资：汇率变动计入其他综合收益（包括汇率变动，也包括公允价值的变动，不区分）；

（5）其他债权投资：汇率变动计入财务费用，公允价值变动计入其他综合收益；

（6）债权投资：汇率变动计入财务费用。

经典例题

1.【单选题】企业购入以外币计价的债券，作为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产核算，在资产负债表日，外币折算的记账本位币与原记账本位币之间的差额，应列入的报表项目是（　）。

A.其他综合收益

B.公允价值变动收益

C.资本公积

D.财务费用

【答案】B

【解析】对于以公允价值计量的股票、基金等非货币性项目，期末公允价值以外币反映的，应当先将该外币金额按照公允价值确定当日的即期汇率折算为记账本位币金额，再与原记账本位币金额进行比较。

新浪微博@正保会计网校

对于以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，折算后的记账本位币金额与原记账本位币金额之间的差额计入公允价值变动损益，对应的报表项目是公允价值变动收益。

2.【多选题】（2024 年）甲公司的记账本位币为人民币，下列各项中应采用资产负债表日即期汇率折算，且汇兑差额可能计入当期损益的有（　）。

A.销售货物导致的美元应收账款

B.支付美元取得的长期股权投资

C.美元长期借款

D.美元计价的交易性金融资产

【答案】ACD

【解析】选项 B，美元取得的长期股权投资属于外币非货币性项目，不采用资产负债表日的即期汇率折算。

十、资产负债表日外币货币性项目汇兑损益的计算

汇兑差额＝外币期末余额×期末汇率－人民币期末余额

借记财务费用，为汇兑损失；贷记财务费用，为汇兑收益。

结果正数：资产——汇兑收益；负债——汇兑损失。

结果负数：资产——汇兑损失；负债——汇兑收益。

经典例题

1.【单选题】某企业 2×18 年 12 月 31 日有关外币账户余额如下（12 月 31 日市场汇率 1 美元＝6.7 人民币元）：应收账款（借方）10 000 美元，68 000 人民币元；银行存款 30 000 美元，204 000 人民币元；应付账款（贷方）6 000 美元，40 200 人民币元；短期借款 2 000 美元，13 500 人民币元；长期借款（相关借款费用不满足资本化条件）15 000 美元，103 200 人民币元。期末应调整的汇兑损益为（　）人民币元。

A.1 200

B.7 800

C.4 800

D.－1 200

【答案】D

【解析】期末应调整的汇兑损益＝（10 000×6.7－68 000）＋（30 000×6.7－204 000）－（6 000

新浪微博@正保会计网校

×6.7－40 200）－（2 000×6.7－13 500）－（15 000×6.7－103 200）＝－1 200（人民币元）。

2.【单选题】甲公司以人民币作为记账本位币。2×18 年 12 月 31 日，即期汇率为 1 美元=6.94 人民币元，甲公司银行存款美元账户借方余额为 1500 万美元，应付账款美元账户贷方余额为 100 万美元。两者在汇率变动调整前折算的人民币余额分别为 10350 万人民币元和 690 万人民币元。不考虑其他因素。2×18 年 12 月 31 日因汇率变动对甲公司 2×18 年 12 月营业利润的影响为（　）。

A.增加 56 万人民币元

B.减少 64 万人民币元

C.减少 60 万人民币元

D.增加 4 万人民币元

【答案】A

【解析】银行存款的汇兑差额＝1500×6.94－10350＝60（万人民币元）【汇兑收益】

应付账款的汇兑差额＝100×6.94－690＝4（万人民币元）【汇兑损失】

所以，因汇率变动导致甲公司增加的营业利润＝60－4＝56（万人民币元）。

新浪微博@正保会计网校