2008年度注册会计师全国统一考试

审计试题及参考答案

一、单项选择题

(一)D注册会计师负责对丁公司20×8年度财务报表进行审计。在审计银行存款时,D注册会计师遇到下列事项,请代为做出正确的专业判断。

1. D注册会计师实施的下列程序中,属于控制测试程序的是(　)。

A. 取得银行存款余额调节表并检查未达账项的真实性　B. 检查银行存款收支的正确截止　C. 检查是否定期取得银行对账单并编制银行存款余额调节表　D. 函证银行存款余额

【答案】C

【解析】从本题的四个选项来看,选项C中"定期取得银行对账单并编制银行存款余额调节表"是丁公司应当建立的内部控制,注册会计师测试该项内部控制就是看其运行是否有效,是控制测试程序;选项A、B、D的审计程序都是为了收集审计证据证明银行存款的存在或完整性认定,是银行存款的重要的实质性程序。

2. 如果丁公司某银行账户的银行对账单余额与银行存款日记账余额不符,最有效的审计程序是(　)。

A. 重新测试相关的内部控制　B. 检查银行对账单中记录的资产负债表日前后的收付情况　C. 检查银行存款日记账中记录的资产负债表日前后的收付情况　D. 检查该银行账户的银行存款余额调节表

【答案】D

【解析】由于未达账项的存在导致丁公司某银行账户的银行对账单余额与银行存款日记账余额不符是正常的,注册会计师要证实丁公司银行存款日记账是否存在错报需要实施的重要的实质性程序是取得并检查银行存款余额调节表,注册会计师通过检查调节事项来证实银行存款账户余额是否正确。

3. 如果D注册会计师要证实丁公司在临近20×8年12月31日签发的支票是否已登记入账,最有效的审计程序是(　)。

A. 函证20×8年12月31日的银行存款余额　B. 检查20×8年12月31日的银行对账单　C. 检查20×8年12月31日的银行存款余额调节表　D. 检查20×8年12月的支票存根和银行存款日记账

【答案】D

【解析】丁公司年前签发的支票即未付票据,企业签发的未付票据与购货相关或与付款相关,注册会计师需要获取票据领款人的书面说明来核对支票存根,同时查看该笔付款是否存在于银行存款日记账。

4. 丁公司某银行账户的银行对账单余额为1 585 000元,在检查该账户银行存款余额调节表时,D注册会计师注意到以下事项:在途存款100 000元;未提现支票50 000元;未入账的银行存款利息收入35 000元;未入账的银行代扣水电费25 000元。假定不考虑其他因素,D注册会计师审计后确认的该银行存款账户余额应是(　)元。

A. 1 535 000　B. 1 575 000　C. 1 595 000　D. 1 635 000

【答案】D

【解析】丁公司反映在资产负债表的"货币资金"项目中的银行存款应该是银行存款的实有数,即1 585 000+100 000−50 000=1 635 000(元),故选项D正确。

(二)C注册会计师负责对丙公司20×8年度财务报表进行审计。在了解内部控制时,C注册会计师遇到下列事项,请代为做出正确的专业判断。

5. 内部控制无论如何设计和执行只能对财务报告的可靠性提供合理保证,其原因是(　)。

A. 建立和维护内部控制是丙公司管理层的职责　B. 内部控制的成本不应超过预期带来的收益　C. 在决策时人为判断可能出现错误　D. 对资产和记录采取适当的安全保护措施是丙公司管理层应当履行的经管责任

【答案】C

【解析】内部控制的作用只能合理保证控制目标的实现,其固有局限性主要有两个方面,选项C是其中一个方面。

6. 下列与现金业务有关的职责可以不分离的是(　)。

A. 现金支付的审批与执行　B. 现金保管与现金日记账的记录　C. 现金的会计记录与审计监督　D. 现金保管与现金总分类账的记录

【答案】B

【解析】出纳员的职责是负责现金的保管和现金日记账的登记工作,故选项B可以由出纳员负责;而选项A、C、D不能由同一个人负责,均违背了不相容职务分离的原则。

7. 在了解控制环境时,C注册会计师通常考虑的因素是(　)。

A. 内部控制的人工成分　B. 内部控制的自动化成分　C. 丙公司董事会对内部控制重要性的态度和认识　D. 会计信息系统

【答案】C

【解析】本题题干部分问的是了解控制环境,选项C是控制环境的要素之一,故选项C正确;选项A、B是内部控制的两种控制方式,不属于控制环境;选项D是内部控制的要素,不属于控制环境。

8. 下列情形中,最有可能导致C注册会计师不能执行财务报表审计的是(　)。

A. 丙公司管理层没有清晰区分内部控制要素　B. 丙公司管理层没有根据变化的情况修改相关的内部控制　C. 丙公司管理层凌驾于内部控制之上　D. C注册会计师对丙公司管理层的诚信存在严重疑虑

【答案】D

【解析】注册会计师通过风险评估程序了解被审计单位及其环境评估重大错报风险,其中可能讨论到被审计单位财务报表的可审性问题,涉及可审性问题的影响因素有两种情形,选项D是其中的一种。

9. C注册会计师没有义务实施的程序是(　)。

A. 查找丙公司内部控制运行中的所有重大缺陷　B. 了解丙

公司情况及其环境　C. 实施审计程序,以了解丙公司内部控制的设计　D. 实施穿行测试,以确定丙公司相关控制活动是否得到执行

【答案】A

【解析】注册会计师在年报审计中了解内部控制的定位是了解与年报审计有关的内部控制，不需要了解内部控制的所有方面,不是专门查找内部控制运行中的所有缺陷,故选项A正确。

(三)B注册会计师负责对乙公司20×8年度财务报表进行审计。在运用审计风险模型(审计风险=重大错报风险×检查风险)时,B注册会计师遇到下列事项,请代为做出正确的专业判断。

10. 下列与重大错报风险相关的表述中,正确的是(　)。

A. 重大错报风险是因错误使用审计程序产生的　B. 重大错报风险是假定不存在相关内部控制，某一认定发生重大错报的可能性　C. 重大错报风险独立于财务报表审计而存在　D. 重大错报风险可以通过合理实施审计程序予以控制

【答案】C

【解析】本题考查的是对重大错报风险概念的理解,选项A、B与“重大错报风险”概念不符;依据审计风险模型,注册会计师通过风险评估程序评估的是重大错报风险，不能够控制重大错报风险,能够控制的是检查风险,故选项C正确、选项D不正确。

11. 在审计风险模型中,“重大错报风险”是指(　)。

A. 评估的财务报表层次的重大错报风险　B. 评估的认定层次的重大错报风险　C. 评估的与控制环境相关的重大错报风险　D. 评估的与财务报表存在广泛联系的重大错报风险

【答案】B

【解析】根据审计风险模型,检查风险=审计风险/重大错报风险,故选项B正确。

12. 当可接受的检查风险降低时,B注册会计师可能采取的措施是(　)。

A. 缩小实质性程序的范围　B. 将计划实施实质性程序的时间从期中移至期末　C. 降低评估的重大错报风险　D. 消除固有风险

【答案】B

【解析】根据审计风险模型,检查风险=审计风险/重大错报风险,故选项C、D都不正确;缩小审计范围不能降低检查风险,相反只有通过扩大审计范围才有可能降低检查风险,故选项A不正确;修改实质性程序的性质、时间和范围是降低检查风险的有效途径,故选项B正确。

13. 在实施进一步审计程序后，如果B注册会计师认为某项交易不存在重大错报,而实际上该项交易存在重大错报,这种风险是(　)。

A. 抽样风险　B. 非抽样风险　C. 检查风险　D. 重大错报风险

【答案】C

【解析】本题题干部分没有谈到审计抽样,因此选项A、B不正确；重大错报风险是注册会计师审计前被审计单位财务报表已存在的风险，注册会计师必须通过实施风险评估程序才能评估其水平，不是注册会计师实施进一步审计程序后判断的问题,故选项D不正确。

14. 在控制检查风险时,B注册会计师应当采取的有效措施是(　)。

A. 调高重要性水平　B. 测试内部控制的有效性,以降低控制风险　C. 进行穿行测试，以降低固有风险　D. 合理设计和有效实施进一步审计程序

【答案】D

【解析】根据审计风险模型,注册会计师通过风险评估程序了解被审计单位及其环境来评估重大错报风险，根据评估的重大错报风险来确定检查风险，根据确定的检查风险来设计和实施进一步的审计程序，通过实施进一步的审计程序来降低检查风险,故选项D正确;注册会计师无法降低控制风险和固有风险,故选项B、C不正确。重要性水平是注册会计师站在财务报表使用者的角度对财务报表错报的严重程度的判断,不能为了降低审计风险而人为调高重要性水平。

(四)A注册会计师负责对甲公司编制的下属子公司K公司20×8年度财务报表进行审阅。在承接和执行业务时,A注册会计师遇到下列事项,请代为做出正确的专业判断。

15. 在与甲公司管理层沟通时,A注册会计师应当说明该项业务属于(　)。

A. 有限保证的鉴证业务　B. 直接报告业务　C. 其他鉴证业务　D. 合理保证的鉴证业务

【答案】A

【解析】财务报表审阅业务是有限保证的鉴证业务。

16. 在确定该项业务责任方的责任时，下列表述正确的是(　)。

A. 甲公司管理层应对K公司财务报表和财务状况、经营成果及现金流量负责　B. 甲公司管理层应对K公司财务报表负责,K公司管理层应对K公司财务状况、经营成果及现金流量负责　C. K公司管理层应对K公司财务报表负责,甲公司管理层应对K公司财务状况、经营成果及现金流量负责　D. K公司管理层应对K公司财务报表和财务状况、经营成果及现金流量负责

【答案】B

【解析】在A注册会计师承接的对甲公司编制的下属子公司K公司20×8年度财务报表进行审阅业务中，甲公司是责任方,甲公司对由其编制的财务报表(鉴证对象信息)负责,乙公司是独立法人，乙公司对财务报表反映的内容即财务状况、经营成果和现金流量(鉴证对象)负责,因此选项B正确。

17. 如果在承接业务后出现下列情形,A注册会计师不得变更业务类型的是(　)。

A. 甲公司计划将K公司改制上市,要求将该项业务变更为财务报表审计业务　B. 甲公司对该项业务的性质存在误解,要求将该项业务变更为代编简要财务报表业务　C. 审阅发现K公司财务报表存在重大错报,K公司要求将该项业务变更为对财务信息执行商定程序业务　D. 审阅发现K公司财务报表存在因舞弊导致的重大错报，甲公司要求将该项业务变更为财务报表审计业务,以查清可能存在的其他舞弊行为

【答案】C

【解析】注册会计师在年报审阅中发现财务报表存在重大错报时应当实施追加的或者更为广泛的程序，而不能作为变更业务的理由，因为这样由审阅业务变更为对财务信息执行商定程序业务不能满足财务报表使用者对财务报表的信息

需求。

18. 如果审阅发现因标准或鉴证对象不适当而造成工作范围受到限制,A 注册会计师可以采取的行动是(　)。

A. 要求甲公司将该项业务变更为其他类型的鉴证业务或相关服务业务　B. 视其重大与广泛程度出具保留结论或否定结论的报告　C. 视其重大与广泛程度出具保留结论或无法提出结论的报告　D. 单方面解除业务约定,而无须与甲公司管理层沟通

【答案】C

【解析】本题题干部分讨论的是注册会计师对已承接的审阅业务的标准或鉴证对象不适当造成工作范围受到限制的情形,注册会计师应当视标准或鉴证对象不适当影响工作范围的严重程度出具保留结论或无法提出结论的报告,因此选项 C 正确。

二、多项选择题

(一)D 注册会计师负责对外商投资企业丁公司增加注册资本进行验证。在执行验资业务时,D 注册会计师遇到下列事项,请代为做出正确的专业判断。

1. 外方出资者的下列货币出资方式中,符合规定的有(　)。

A. 外方出资者用其在中国境内购买的外币现金出资　B. 外方出资者用其从中国境内举办的其他外商投资企业因清算所得的货币资金出资　C. 外方出资者用其从中国境内举办的其他外商投资企业因股权转让所得的货币资金出资　D. 外方出资者用其从中国境内举办的其他外商投资企业因减资所得的货币资金出资

【答案】BCD

【解析】中外合资企业中,如果外方以货币出资时,要求外方直接以外币出资或以最初用外币出资后在中国境内获得的人民币出资,选项 A 中购买外币不符合以上要求。

2. 在对外方出资者的货币出资进行审验时,D 注册会计师实施的下列审验程序正确的有(　)。

A. 检查丁公司的外汇登记证,以确定外币是否汇入经外汇管理部门核准的资本金账户　B. 向资本金账户的开户银行进行函证　C. 当出资的币种与注册资本的币种、记账本位币不一致时,检查实收资本是否按收到日的汇率折算　D. 外方出资者将出资款直接汇入丁公司在境外开立的银行账户的,检查丁公司注册地外汇管理部门的批准文件

【答案】ABCD

【解析】本题考核外方以货币出资时注册会计师的审验程序。

3. 下列各项中,D 注册会计师可以在验资报告说明段中予以说明的情形有(　)。

A. D 注册会计师与丁公司在注册资本及实收资本的确认方面存在异议　B. 丁公司由于严重亏损而导致增资前的净资产小于注册资本及实收资本　C. 丁公司及其出资者未按国家有关规定对出资的实物财产进行资产评估或价值鉴定　D. 丁公司尚未对本次注册资本的实收情况做出相关会计处理

【答案】ABD

【解析】选项 A、B、D 均为验资报告说明段的内容。

(二)C 注册会计师负责对丙公司 20×8 年度财务报表进行审计。在识别、评估和应对特别风险时,C 注册会计师遇到下列事项,请代为做出正确的专业判断。

4. 在确定特别风险时,C 注册会计师的下列做法正确的有(　)。

A. 直接假定丙公司收入确认存在特别风险　B. 将丙公司管理层舞弊导致的重大错报风险确定为特别风险　C. 直接假定丙公司存货存在特别风险　D. 将丙公司管理层凌驾于控制之上的风险确定为特别风险

【答案】ABD

【解析】选项 A,注册会计师可以直接假定收入确认存在特别风险;选项 B,管理层舞弊是特别风险;选项 C,注册会计师应当在了解后才有可能评估出存货是否存在特别风险,不能直接假定存货存在特别风险;选项 D,管理层凌驾于内部控制之上的风险是特别风险。

5. 在了解和测试与特别风险相关的内部控制时,C 注册会计师的下列做法正确的有(　)。

A. 评价相关控制的设计情况,并确定其是否已经得到执行　B. 如果拟信赖相关控制,每年测试控制的有效性　C. 如果拟信赖相关控制,且相关控制自上次测试后未发生变化,每两年测试一次控制的有效性　D. 如果相关控制不能恰当应对特别风险,应当就该事项与丙公司治理层沟通

【答案】ABD

【解析】本题题干部分讨论的是注册会计师对与特别风险相关的内部控制进行了解和测试的问题。选项 A 是了解内部控制的概念,故选项 A 正确;依据教材 P225 倒数第 2 段和教材 P226 的图 10-1,注册会计师对特别风险内部控制的测试时间要求每年进行测试,故选项 B 正确而选项 C 错误;依据教材 P225,故选项 D 正确。

6. 在针对特别风险计划何时实施进一步审计程序时,C 注册会计师可能采取的做法有(　)

A. 实施控制测试和实质性分析程序　B. 实施细节测试和实质性分析程序　C. 仅实施控制测试　D. 仅实施实质性分析程序

【答案】AB

【解析】注册会计师通过选项 C、D 无法收集到充分、适当的审计证据来降低特别风险。

(三)B 注册会计师负责对乙公司 20×8 年度财务报表进行审计。B 注册会计师出具审计报告的日期为 20×9 年 3 月 15 日,财务报表报出日为 20×9 年 3 月 20 日。在审计过程中,B 注册会计师遇到下列事项,请代为做出正确的专业判断。

7. B 注册会计师了解到的下列资产负债表日后事项,属于非调整事项的有(　)。

A. 20×9 年 2 月 1 日,乙公司 20×8 年末的某项交易性金融资产发生大幅贬值　B. 20×9 年 2 月 10 日,乙公司发生重大诉讼　C. 20×9 年 2 月 15 日,乙公司于 20×7 年确认的一笔大额销售被退回　D. 20×9 年 3 月 16 日,乙公司发生企业合并

【答案】ABD

【解析】注册会计师只要求被审计单位披露发生在资产负债表日后的期后事项,选项 C 不属于发生在资产负债表日后的期后事项,而是注册会计师需要提请乙公司对其 2008 年 12 月 31 日报表的比较数据(或期初余额)进行调整的事项。

8. 对于截至 20×9 年 3 月 15 日发生的期后事项,B 注册会计师的下列做法正确的有(　)。

A. 设计专门的审计程序识别这些期后事项　B. 尽量在接近

资产负债表日时实施针对期后事项的专门审计程序　C. 尽量在接近审计报告日时实施针对期后事项的专门审计程序　D. 不专门设计审计程序识别这些期后事项

【答案】AC

【解析】本题题干部分讨论的是教材 P468 图 18-1 第一时段的期后事项,是注册会计师对截至审计报告日的第一时段的期后事项的审计责任问题,故选项 A、C 正确。

9. 如果针对 20×9 年 3 月 20 日后发现的事实,乙公司管理层修改了 20×8 年度财务报表,B 注册会计师应当采取的措施有(　)。

A. 实施必要的审计程序　B. 复核管理层采取的措施能否确保所有收到原财务报表和审计报告的人士了解这一情况　C. 针对修改后的 20×8 年度财务报表出具新的审计报告　D. 在针对乙公司 20×9 年度财务报表的审计报告中增加强调事项段,提醒财务报表使用者注意修改 20×8 年度财务报表的原因

【答案】ABC

【解析】本题题干部分讨论的是教材 P468 图 18-1 第二时段的期后事项,是注册会计师对财务报表公布日后发现存在错报的期后事项的审计责任问题,故选项 A、B、C 正确。

(四)A 注册会计师负责对甲公司 20×8 年度财务报表进行审计。在确定进一步审计程序的性质、时间和范围时,A 注册会计师遇到下列事项,请代为做出正确的专业判断。

10. 在确定进一步审计程序的性质时,A 注册会计师应当考虑的主要因素有(　),

A. 不同的审计程序应对特定认定错报风险的效力　B. 认定层次重大错报风险的评估结果　C. 认定层次重大错报风险产生的原因　D. 各类交易、账户余额、列报的特征

【答案】ABCD

【解析】本题题干部分讨论的是注册会计师如何设计进一步审计程序的性质问题。

11. 在确定进一步审计程序的时间时,A 注册会计师应当考虑的主要因素有(　)。

A. 评估的认定层次重大错报风险　B. 审计意见的类型　C. 错报风险的性质　D. 审计证据适用的期间或时点

【答案】ACD

【解析】本题题干部分讨论的是注册会计师如何设计进一步审计程序的时间问题。注册会计师应当针对其评估的认定层次重大错报风险来设计将要实施的进一步审计程序的性质、时间和范围(教材 P214 第 2 段),故选项 A 正确;同时,注册会计师还要考虑错报风险的性质(教材 P217 第 5 段)和审计证据适用的期间或时点(教材 P217 第 6 段),故选项 C、D 正确。

12. 在确定进一步审计程序的范围时,A 注册会计师应当考虑的主要因素有(　)。

A. 审计程序与特定风险的相关性　B. 评估的认定层次重大错报风险　C. 计划获取的保证程度　D. 可容忍的错报或偏差率

【答案】ABCD

【解析】本题题干部分讨论的是注册会计师如何设计进一步审计程序的范围问题。注册会计师应当针对其评估的认定层次重大错报风险来设计将要实施的进一步审计程序的性质、时间和范围(教材 P214 第 2 段),故选项 B 正确;同时,注册会计师还要考虑其确定的重要性水平和计划获取的保证程度,故选项 C、D 正确;根据教材 P218 第 5 段,故选项 A 也正确。

三、判断题

1. 在完成最终审计档案的归整工作后,注册会计师不得修改或增加审计工作底稿。(　)

【答案】×

【解析】一般情况下,在审计报告归档之后不需要对审计工作底稿进行修改或增加,但审计报告日后发现例外情况要求注册会计师实施新的或追加审计程序,或导致注册会计师得出新的结论时,需要修改已归档的审计工作底稿。

2. 在对被审计单位连续编号的订购单进行测试时,注册会计师可以以订购单的编号作为所测试订购单的识别特征。(　)

【答案】✓

【解析】识别特征是指被测试的项目或事项表现出的征象或标志,比如在对被审计单位生成的订购单进行细节测试时,注册会计师可能以订购单的日期或编号作为测试订购单的识别特征。

3. 只有对简要财务报表所依据的财务报表发表了审计意见,注册会计师才可对简要财务报表出具审计报告。(　)

【答案】✓

【解析】本题讨论的是对简要财务报表出具审计报告的情形。注册会计师只有对简要财务报表所依据的财务报表发表了审计意见,才可对简要财务报表出具审计报告。因为只有对简要财务报表所依据的财务报表整体进行了审计,才能获得充分了解,承担对简要财务报表的责任。如未对简要财务报表所依据的财务报表整体发表审计意见,则不应对简要财务报表出具审计报告。

4. 如果发现含有已审计财务报表的文件中的其他信息与已审计财务报表存在重大不一致,需要修改其他信息而被审计单位拒绝修改,注册会计师应当出具保留意见或否定意见的审计报告。(　)

【答案】×

【解析】当需要修改其他信息而被审计单位管理层拒绝修改时,注册会计师应当考虑采取适当的进一步措施。进一步措施包括向治理层书面说明注册会计师对其他信息的关注,以及征询法律意见。注册会计师不能因此对没有错报的财务报表出具保留意见或否定意见的审计报告。

5. 对于一项自动化的应用控制,注册会计师可以利用该项控制得以执行的审计证据和信息技术一般控制运行有效的审计证据,作为支持该项控制在相关期间运行有效性的重要审计证据。(　)

【答案】✓

【解析】注册会计师在确定控制测试的性质时,可以利用自动化控制的有效性来支持该项控制在运行期间的有效性。

四、简答题

1. ABC 会计师事务所接受委托, 对甲公司 20×8 年度财务报表进行审计,并委派 A 注册会计师为项目负责人。在接受委托后,A 注册会计师发现甲公司业务流程采用计算机信息系统控制,审计项目组成员均缺少这方面的专业技能。A 注册会计师了解到某软件公司张先生曾参与甲公司计算机信息

系统的设计工作,因此聘请张先生加入审计项目组,测试该系统并出具测试报告。在审计过程中,A注册会计师要求审计项目组成员相互复核所执行的工作,并在工作底稿复核人员栏签字。在复核过程中,审计项目组成员之间在某个专业问题上存在分歧,A注册会计师就此问题专门致函有关部门进行咨询,始终没有得到回复。考虑到该项业务的高风险性,在出具审计报告后,ABC会计师事务所专门指派未参与该项业务的经验丰富的注册会计师实施了项目质量控制复核。

要求:

指出ABC会计师事务所(包括审计项目组)在业务质量控制方面存在的问题,并简要说明理由。

【答案及解析】

(1)在承接业务时没有开展恰当的初步业务活动,没有评价审计项目组专业胜任能力。会计师事务所在承接业务时,应当开展初步业务活动,应当考虑相关人员是否具有执行业务所需的专业胜任能力。

(2)聘请专家张先生缺乏独立性。张先生曾是甲公司的计算机信息系统设计者,又受聘参与该系统的测试,将导致自我评价,损害审计项目组独立性。

(3)审计项目组成员相互复核工作无法达到要求。复核工作应当由审计项目组内经验较丰富的人员复核经验不足人员执行的工作。

(4)审计项目组意见分歧未得到解决就出具审计报告。只有在审计项目组意见分歧得到解决后,才能出具审计报告。

(5)未能在出具审计报告前完成项目质量控制复核。会计师事务所应当在出具审计报告前完成项目质量控制复核。

2. B注册会计师负责对乙公司20×8年度财务报表进行审计。乙公司为玻璃制造企业,20×8年末存货余额占资产总额比重较大。存货包括玻璃、煤炭、烧碱、石英砂,其中60%的玻璃存放在外地公用仓库。乙公司对存货核算采用永续盘存制,与存货相关的内部控制比较薄弱。乙公司拟于20×8年11月25日至27日盘点存货,盘点工作和盘点监督工作分别由熟悉相关业务且具有独立性的人员执行。存货盘点计划的部分内容摘录如下:

(1)存货盘点范围、地点和时间安排

地　点	存货类型	估计占存货总额的比例	盘点时间
A仓库	烧碱、煤炭	烧碱10%、煤炭5%	20×8年11月25日
B仓库	烧碱、石英砂	烧碱10%、石英砂10%	20×8年11月26日
C仓库	玻璃	玻璃26%	20×8年11月27日
外地公用仓库	玻璃	玻璃39%	——

(2)存放在外地公用仓库存货的检查

对存放在外地公用仓库的玻璃,检查公用仓库签收单,请公用仓库自行盘点,并提供20×8年11月27日的盘点清单。

(3)存货数量的确定方法

对于烧碱、煤炭和石英砂等堆积型存货,采用观察以及检查相关的收、发、存凭证和记录的方法确定存货数量;对于存放在C仓库的玻璃,按照包装箱标明的规格和数量进行盘点,并辅以适当的开箱检查。

(4)盘点标签的设计、使用和控制

对存放在C仓库玻璃的盘点,设计预先编号的一式两联的盘点标签。使用时,由负责盘点存货的人员将一联粘贴在已盘点的存货上,另一联由其留存;盘点结束后,连同存货盘点表交存财务部门。

(5)盘点结束后,对出现盘盈或盘亏的存货,由仓库保管员将存货实物数量和仓库存货记录调节相符。

要求:

针对上述存货盘点计划第(1)至第(5)项,逐项判断上述存货盘点计划是否存在缺陷。如果存在缺陷,简要提出改进建议。

【答案及解析】

在第(1)事项,即"存货盘点范围、地点和时间安排"的盘点计划中分别存在以下缺陷:①乙公司存货盘点时间不当。乙公司与存货相关的内部控制比较薄弱,盘点时间最好接近12月31日,盘点时间与12月31日间隔太长。②对烧碱存货盘点时间安排不恰当。对于存放在A、B不同仓库的烧碱应安排在相同的时间盘点。

在第(2)事项,即"存放在外地公用仓库存货的检查"的盘点计划中存在的缺陷:因存放在外地公用仓库的玻璃占存货总额的比重较大,应当考虑实地盘点。

在第(3)事项,即"存货数量的确定方法"的盘点计划中存在的缺陷:对于烧碱、煤炭和石英砂这些堆积型的存货,一般来说,估计存货数量存在困难,乙公司应当运用工程估测、几何计算、高空勘测,并依据详细的存货记录来确定其数量。

在第(4)事项,即乙公司关于"盘点标签的设计、使用和控制"的盘点计划中存在的缺陷:由负责盘点存货的人员将一联标签粘贴在已盘点的存货上,另一联由其返还给存货盘点监督人员,由监督人员将盘点标签连同存货盘点表交存财务部门。

在第(5)事项,即由仓库保管员调节盘盈或盘亏的盘点计划中存在的缺陷:盘点结束后,应当由公司组成调查小组,对盘盈或盘亏的存货进行分析和处理,并将存货实物数量和仓库记录调节相符。

3. C注册会计师负责对常年审计客户丙公司20×8年1~6月的财务报表进行审阅。在实施了必要的审阅程序后,C注册会计师草拟了以下审阅报告(如下页图所示)。

要求:

指出审阅报告中存在的不当之处,并提出修改建议。

【答案及解析】

(1)在引言段中,对财务报表的界定和描述不恰当,应提及财务报表附注,应改为"20×8年6月30日的资产负债表、20×8年1~6月的利润表、所有者权益变动表和现金流量表以及财务报表附注"。

(2)在范围段中,对审阅依据的表述不恰当,应改为"我们按照《中国注册会计师审阅准则第2101号——财务报表审阅》的规定执行了审阅业务"。

(3)在范围段中,对审计范围的描述不完整,未着重指明"没有实施审计,因而不发表审计意见",在范围段最后应当增加"我们没有实施审计,因而不发表审计意见"。

(4)在结论段中,表述审阅结论的方式不恰当,应当以消极保证的方式提出结论,应改为"根据我们的审阅,我们没有注意到任何事项使我们相信丙公司财务报表没有按照企业会计准则的规定编制,未能在所有重大方面公允反映被审阅单位的财务状况、经营成果和现金流量"。

(5)在强调事项段中,不应提及以前年度的审计报告。

审阅报告

丙公司全体股东：

我们审阅了后附的丙公司财务报表，包括20×8年6月30日的资产负债表、20×8年1~6月的利润表、所有者权益变动表和现金流量表。这些财务报表的编制是丙公司管理层的责任，我们的责任是在实施审阅工作的基础上对这些财务报表出具审阅报告。

我们按照中国注册会计师审计准则的规定执行了审阅业务。该准则要求我们计划和实施审阅工作，以对财务报表是否不存在重大错报获取有限保证。审阅主要限于询问丙公司有关人员和对财务数据实施分析程序，提供的保证程度低于审计。

根据我们的审阅，我们认为丙公司财务报表已经按照企业会计准则的规定编制，在所有重大方面公允反映了丙公司的财务状况、经营成果和现金流量。

我们审计了丙公司20×7年度的财务报表，为了更好地理解丙公司的财务状况、经营成果和现金流量，20×8年1~6月的财务报表应当与20×7年度的已审计财务报表及其审计报告一并阅读。

××会计师事务所　　中国注册会计师：C

（盖章）　　（签名并盖章）

中国注册会计师：×××

（签名并盖章）

中国××市

二〇×八年×月×日

4. D注册会计师负责对上市公司丁公司20×8年度财务报表进行审计。20×8年，丁公司管理层通过与银行串通编造虚假的银行进账单和银行对账单，虚构了一笔大额营业收入。D注册会计师实施了向银行函证等必要审计程序后，认为丁公司20×8年度财务报表不存在重大错报，出具了无保留意见审计报告。

在丁公司20×8年度已审计财务报表公布后，股民甲购入了丁公司股票。随后，丁公司财务舞弊案件曝光，并受到证券监管部门的处罚，其股票价格大幅下跌。为此，股民甲向法院起诉D注册会计师，要求其赔偿损失。D注册会计师以其与股民甲未构成合约关系为由，要求免于承担民事责任。

要求：

(1)为了支持诉讼请求，股民甲应当向法院提出哪些理由。

(2)指出D注册会计师提出的免责理由是否正确，并简要说明理由。

(3)在哪些情形下，D注册会计师可以免于承担民事责任。

【答案及解析】

(1)为了支持诉讼请求，股民甲应当提出下列理由：D注册会计师出具的审计报告是不实报告；D注册会计师存在过错；股民甲遭受了损失；D注册会计师的过错与股民甲遭受的损失之间存在因果关系。

(2)D注册会计师提出的免责理由不正确。《最高人民法院关于审理涉及会计师事务所在审计业务活动中民事侵权赔偿案件的若干规定》第二条规定："因合理信赖或者使用会计师事务所出具的不实报告，与被审计单位进行交易或者从事与被审计单位的股票、债券等有关的交易活动而遭受损失的自然人、法人或其他组织，应认定为注册会计师法规定的利害关系人。"

(3)下列情形下，D注册会计师不承担民事责任：已经遵守执业准则、规则确定的工作程序并保持必要的职业谨慎，但仍未能发现丁公司财务报表存在的错报；审计业务所必须依赖的银行提供虚假或不实的证明文件，D注册会计师在保持必要谨慎下仍未能发现虚假或者不实；已对丁公司的舞弊迹象提出警告并在审计报告中予以指明。

5. E注册会计师负责对戊公司20×8年度财务报表进行审计。在针对应收账款实施函证程序时，E注册会计师采用了概率比例规模抽样方法(PPS)。相关事项如下：

(1)E注册会计师对应收账款各个明细账户进行了初步分析，将预期存在错报的明细账户选出，单独进行函证，并将其余的明细账户作为抽样总体。E注册会计师认为在预期不存在错报的情况下，PPS效率更高。

(2)E注册会计师认为不需要计算抽样总体的标准差，因为PPS运用的是属性抽样原理。

(3)假设样本规模为200个，E注册会计师采用系统选样方法，选出200个抽样单元，对应的明细账户共190户。在推断抽样总体中存在错报时，E注册会计师将样本规模相应调整为190个。

(4)在对选取的所有明细账户进行函证后，E注册会计师没有发现错报，因此认定应收账款不存在重大错报。

要求：

(1)针对事项(1)至(4)，逐项指出E注册会计师的做法是否正确。如不正确，简要说明理由。

(2)指出PPS对实现测试应收账款完整性认定这一目标是否适用，简要说明理由。

【答案】

(1)针对要求(1)的四个事项：①事项(1)正确；②事项(2)正确；③事项(3)不正确，PPS抽样单元是货币单元，而不是实物单元，调整样本原定规模将导致无法正确量化抽样结果；④事项(4)不正确，在PPS抽样中，在样本中没有发现错报的情况下，注册会计师也要确定总体中可能存在的高估或低估的最大数额，不能够认定应收账款不存在重大错报。

(2)不适用，在PPS抽样中，零余额的和负余额的账户被选中的机会小，对于应收账款的完整性认定的目标并不适用。

五、综合题

1. Y注册会计师负责对X公司20×8年度财务报表进行审计。相关资料如下：

资料一：X公司主要从事A产品的生产和销售，无明显产销淡旺季。产品销售采用赊销方式，正常信用期为20天。

在A产品生产成本中，a原材料成本占较大比重。a原材料在20×8年的年初、年末库存均为零。A产品的发出计价采用移动加权平均法。

资料二：20×8年度，X公司所处行业的统计资料显示，生产A产品所需a原材料主要依赖进口，汇率因素导致a原材料采购成本大幅上涨；替代产品面市使A产品的市场需求减少，市场竞争激烈，导致销售价格明显下跌。

资料三：X公司20×8年度未经审计财务报表及相关账

户记录反映：

(1)A 产品 20×7 年度和 20×8 年度的销售记录

产品名称	20×8年度(未审数)			20×7年度(已审数)		
	数量(吨)	营业收入(万元)	营业成本(万元)	数量(吨)	营业收入(万元)	营业成本(万元)
A产品	900	50 000	40 000	800	40 000	34 000

(2)A 产品 20×8 年度收发存记录

日期及摘要	入库			出库			库存		
	数量(吨)	单价(万元)	金额(万元)	数量(吨)	单价(万元)	金额(万元)	数量(吨)	单价(万元)	金额(万元)
年初余额							0	0	0
1月3日入库	80	60	4 800				80	60	4 800
1月4日出库				70	60	4 200	10	60	600
2月9日入库	80	55	4 400				90	55.56	5 000
(略)									
11月30日出库				75	52	3 900	75	52	3 900
12月2日入库	75	48	3 600				150	50	7 500
12月9日出库				150	50	7 500	0	0	0
年末余额							0	0	0

(3)与销售 A 产品相关的应收账款变动记录

日期及摘要	借方(万元)	贷方(万元)	余额(万元)
20×8年年初余额			3 000
20×8年1月2日收款		2 700	300
20×8年1月4日赊销	5 000		5 300
(略)			
20×8年11月30日收款		2 500	600
20×8年12月9日赊销	9 000		9 600
20×8年年末余额			9 600
20×9年年初余额			9 600
20×9年1月25日赊销	3 000		12 600
20×9年1月31日余额			12 600

要求：

(1)根据上述资料，假定不考虑其他条件，运用分析程序识别 X 公司 20×8 年度财务报表是否存在重大错报风险，并列示分析过程和分析结果。

(2)在要求(1)的基础上，如果 X 公司 20×8 年度财务报表存在重大错报风险，指出重大错报风险主要与哪些财务报表项目的哪些认定相关，并将答案直接填入答题卷第 8 页的相应表格内。

(3)假定 X 公司存在财务报表层次重大错报风险，作为审计项目组负责人，Y 注册会计师应当考虑采取哪些总体应对措施。

(4)假定评估的 X 公司财务报表层次重大错报风险属于高风险水平，指出 Y 注册会计师拟实施进一步审计程序的总体方案通常更倾向于何种方案。

(5)针对评估的财务报表层次重大错报风险，在选择进一步审计程序时，Y 注册会计师可以通过哪些方式提高审计程序的不可预见性。

(6)假定 X 公司 20×8 年度财务报表存在舞弊导致的认定层次重大错报风险，Y 注册会计师应当考虑采用哪些方式予以应对。

(7)根据上述资料，假定不考虑其他因素，在审计 X 公司 20×8 年度财务报表时，如果对销售实施截止测试，Y 注册会计师应当以检查何种文件记录为起点安排审计路径，并简要说明理由。

【答案及解析】

(1)①分析 A 产品营业收入、营业成本和毛利率的变动情况。

项目	20×8年度(未审数)	20×7年度(已审数)	变动
数量(吨)	900	800	100
营业收入(万元)	50 000	40 000	10 000
营业成本(万元)	40 000	34 000	6 000
毛利率(%)	20	15	5

20×8 年度行业统计资料显示，甲产品的市场需求、销售价格明显下降。但 20×8 年度与 20×7 年度相比，X 公司营业收入反而增加 10 000 万元(销售数量反而增加 100 吨，销售单价反而上升)，毛利率反而增长 5 个百分点(A 产品单位成本反而下降)。

②分析应收账款变动情况和产品成本变动情况。

X 公司赊销 A 产品的正常信用期为 20 天，但 20×8 年 12 月 9 日赊销的 A 产品至 20×9 年 1 月 31 日尚未收款。

或：按年初应收账款平均余额计算的应收账款周转天数=365÷(收入/应收账款平均余额)=365÷(50 000/6 300)=46(天)，明显超过正常信用期 20 天。

或：按年末应收账款余额计算的应收账款周转天数=365÷(收入/应收账款年末余额)=365÷(50 000/9 600)=70(天)，明显超过正常信用期 20 天。

20×8 年度行业统计资料显示在 A 产品成本占有较大比重的 a 原材料的采购成本大幅上涨，导致 A 产品成本上升，但 A 产品 20×8 年度收发记录反映其成本不升反降。

上述分析程序的结果表明，X 公司 20×8 年度财务报表存在重大错报风险。

(2)

财务报表项目	认定
营业成本	发生、准确性、截止
营业收入	发生、准确性、截止
应收账款	存在、权利和义务、计价和分摊
存货	权利和义务、计价和分摊、完整性

(3)Y 注册会计师应该采取以下总体应对措施：①向项目组强调在搜集和评价审计证据过程中保持职业怀疑态度的必要性；②分派更有经验或具有特殊技能的审计人员，或利用专家的工作；③提供更多的督导；④在选择进一步审计程序时，应当注意使某些程序不被管理层预见或事先了解；⑤对拟实施审计程序的性质、时间和范围做出总体修改。

(4)在实施进一步审计程序的总体方案时通常更倾向于实质性方案。

(5)注册会计师可以通过以下方式提高审计程序的不可预见性：①对某些以前未测试的低于设定的重要性水平或风险较小的账户余额和认定实施实质性程序；②调整实施审计

程序的时间,使其超出被审计单位的预期;③采取不同的审计抽样方法,使20×8年度审计中抽取的测试样本与以前有所不同;④选取不同的地点实施审计程序,或预先不告知被审计单位所选定的测试地点。

(6)应考虑通过下列方式应对舞弊导致的认定层次重大错报风险:①改变拟实施审计程序的性质,以获得更为可靠、相关的审计证据或获取其他佐证性信息,包括更加重视实地观察或检查,在实施函证程序时改变常规函证内容,询问被审计单位的非财务人员等;②改变实质性程序的时间,包括在期末或接近期末实施实质性程序,或针对本期较早时间发生的交易事项或贯穿于整个本期的交易事项实施测试;③改变审计程序的范围,包括扩大样本规模,采用更详细的数据实施分析程序等。

(7)应当选择以账簿记录为起点的审计路径实施销售的截止测试。因为从资产负债表日前后若干天的账簿记录追查至记账凭证,进而检查发票存根与发运凭证可以证实已入账收入是否在同一期已开具发票并发货,有助于发现多计营业收入问题。

2. W公司主要从事小型电子消费品的生产和销售,产品销售以W公司仓库为交货地点。W公司日常交易采用自动化信息系统(以下简称系统)和手工控制相结合的方式。B注册会计师负责审计W公司20×8年度财务报表。

资料一:B注册会计师在审计工作底稿中记录了所了解的W公司情况及其环境,部分内容摘录如下:

(1)由于20×7年销售业绩未达到董事会制定的目标,W公司于20×8年2月更换了公司负责销售的副总经理。

(2)W公司主要产品的销售20×8年发生了变化。20×8年之前采用代销模式,在代理商对外销售相关产品后,W公司根据代销清单以低于建议零售价7%的出厂价向代理商开具代销产品的销售发票,代理商有权退回未对外销售的产品。20×8年初开始改为经销模式,即由经销商(大部分是原先的代理商)以较优惠的出厂价(平均低于建议零售价13%)买断相关产品,W公司向经销商发货即开具销售发票,经销商不再享有退回未销售产品的权利(产品质量原因除外)。20×8年,W公司主要原材料价格平均上涨约5%,但主要产品建议零售价与上年基本相同。

(3)W公司主要竞争对手于20×8年末纷纷推出降价促销活动,为了巩固市场份额,W公司于20×9年元旦开始全面下调了主要产品的建议零售价,不同规格的主要产品降价幅度从5%到20%不等。

(4)20×8年初,W公司将房屋建筑物折旧年限由25年到35年变更为20年到35年,机器及其他设备折旧年限由8年到12年变更为8年到10年。残值率仍为3%。

(5)W公司于20×8年7月完工投入使用的一个仓库被有关部门认定为违章建筑,被要求在20×9年6月底前拆除。

(6)20×8年初,W公司启用新财务信息系统,并计划同时使用原系统6个月。由于同时运行两个系统对W公司相关部门人员的工作量影响很大,2个月后,W公司决定提前停用原系统。

(7)20×8年末,W公司的母公司宣布在未来2年内将逐步增加对W公司的投资。

资料二:B注册会计师在审计工作底稿中记录了所获取的W公司财务数据,部分内容摘录如下:

项　　目	20×8年	20×7年
营业收入	64 750	58 480
营业成本	55 440	46 730
存货账面原价	8 892	8 723
减:存货跌价准备	370	480
存货账面价值	8 522	8 243

项　目	20×8年年初数	本年增加	本年减少	20×8年年末数
固定资产原值				
房屋建筑物	4 461	150	0	4 611
机器及其他设备	5 589	230	177	5 642
合　计	10 050	380	177	10 253
累计折旧				
房屋建筑物	2 031	140	0	2 171
机器及其他设备	3 007	516	167	3 356
合　计	5 038	656	167	5 527
固定资产减值准备	0	0	0	0
固定资产账面价值	5 012	380	666	4 726

资料三:B注册会计师在审计工作底稿中记录了所了解的有关销售与收款循环、存货与仓储循环的控制,部分内容摘录如下:

(1)销售部门在批准经销商的订货单后编制发货通知单交仓库和会计部门。仓库根据发货通知单备货,在货物装运后编制出库单交销售部门、会计部门和运输部门。会计部门根据发货通知单和出库单在系统中手工录入相关信息并开具销售发票,系统自动生成确认主营业务收入的会计分录并过入相应的账簿。销售部门每月末与仓库核对发货通知单和出库单,并将核对结果交销售部经理审阅。

(2)系统每月末根据汇总的产成品销售数量及各产成品的加权平均单位成本自动计算主营业务成本,自动生成结转主营业务成本的会计分录并过入相应的账簿。

(3)会计部门每月末编制存货的结存成本及可变现净值汇总表,将结存成本低于可变现净值的部分确认为存货跌价准备。

资料四:B注册会计师对销售与收款循环、存货与仓储循环的控制实施测试,并在审计工作底稿中记录了测试情况,部分内容摘录如下:

(1)从W公司主营业务收入明细账中选取20×8年12月的1笔交易,注意到相应记账凭证只附有若干销售发票记账联。财务人员解释,在审核出库单并据以开具销售发票后,已在销售发票的记账联上注明出库单号,并将连续编号的出库单另外装订存档。审计选取了1张注有2个出库单号的销售发票记账联,在出库单存档记录里找到了相应的出库单。出库单日期分别为12月14日和12月16日,销售发票日期为12月16日。

(2)在抽样追踪20×8年11月10个主要产品的主营业务成本在系统中的结转过程时,注意到有2笔主营业务成本的金额存在手工录入修改痕迹。财务人员解释,由于新系统的相关数据模块运行不够稳定,部分产成品的加权平均单位成本的运算结果有时存在误差,因此采用手工录入方式予以修

正,并且只有财务经理有权在系统中录入修正数据。审计检查了相关样本的手工修正后产成品加权平均单位成本，没有发现差异。

(3)检查了20×8年9月末产成品成本及可变现净值汇总表，发现其中的产成品成本数据与20×8年9月末产成品成本账面余额稍有差异。财务人员解释,该差异是在编制完成9月末产成品成本及可变现净值汇总表后，根据仓库上报的第3季度末盘点结果调整部分产成品账面余额所致。

要求：

(1)针对资料一(1)至(7)项,结合资料二,假定不考虑其他条件，逐项指出资料一所列事项是否可能表明存在重大错报风险。如果认为存在,简要说明理由,并分别说明该风险属于财务报表层次还是认定层次。如果认为属于认定层次,指出相关事项主要与哪些财务报表项目的哪些认定相关。将答案直接填入答题卷第11页至12页的相应表格内。

(2)针对资料三(1)至(3)项,逐项指出上述控制主要与哪些财务报表项目的哪些认定相关。将答案直接填入答题卷第13页的相应表格内。

(3)针对资料三(1)至(3)项,假定不考虑其他条件,逐项判断上述控制在设计上是否存在缺陷。如果存在缺陷,分别予以指出,并简要说明理由,提出改进建议。将答案直接填入答题卷第13页的相应表格内。

(4)针对资料四(1)至(3)项,假定不考虑其他条件以及资料三中可能存在的控制设计缺陷，逐项指出上述测试结果是否表明相关内部控制得到有效执行，如果表明相关内部控制未能得到有效执行,简要说明理由。将答案直接填入答题卷第14页的相应表格内。

(5)针对资料一(1)至(7)项,结合资料三和资料四,假定不考虑其他条件，逐项判断资料三所列控制对防止或发现根据资料一识别的认定层次重大错报风险是否有效。如果有效,指出资料三所列控制与资料一的第几个(或者哪几个)事项的认定层次重大错报风险直接相关,并简要说明理由。将答案直接填入答题卷第14页的相应表格内。

【答案及解析】

(1)

事项序号	是否可能表明存在重大错报风险	理　由	重大错报风险属于财务报表层次还是认定层次	财务报表项目及相关认定
(1)	是	原负责销售的副总经理由于销售业绩的原因被更换,对其会形成很大压力,增加了多计营业收入的风险	认定层次	营业收入/发生 应收账款/存在
(2)	是	售价下降约6%，主要原材料成本上涨约5%,毛利却只下降不到6%,可能存在多计营业收入或少计营业成本的风险	认定层次	营业收入/发生 应收账款/存在 营业成本/完整性 存货/完整性
(3)	是	毛利率只有14%,20×9年初降价幅度最高达20%,意味着可能有部分产成品的年末结存成本高于其可变现净值,而存货跌价准备余额比上年有所减少,可能存在少计存货跌价准备的风险	认定层次	存货/计价和分摊 资产减值损失/完整性
(4)	是	机器及其他设备的折旧年限为8~10年，但其年折旧率只有9.2%,可能存在少提折旧的风险	认定层次	固定资产、累计折旧/完整性、准确性、计价和分摊 营业成本/完整性、准确性
(5)	是	使用不久的仓库将被拆除,但没有计提固定资产减值准备,可能存在高估固定资产和低估资产减值损失的风险	认定层次	固定资产/计价和分摊 资产减值损失/完整性
(6)	是	更换财务系统、缩短试运行的时间增大了财务报表产生错报的风险	财务报表层次	
(7)	否			

(2)

事项序号	财务报表项目	认　定
(1)	营业收入/应收账款	发生/存在
(2)	营业成本/存货	发生、完整性、准确性/存在、完整性
(3)	存货/资产减值损失	计价和分摊/发生、完整性

(3)

事项序号	是否存在缺陷	缺陷描述	理　由	改进建议
(1)	是	会计部门未参与销售部门每月末与仓库核对发货通知单和出库单的流程	由于会计部门未参与，可能难以发现没有及时入账的已发货交易	销售部门每月末与仓库、会计部门核对发货通知单、出库单和销售发票，核对结果应一并交会计部门
(2)	否			
(3)	是	将结存成本低于可变现净值的部分确认为存货跌价准备不恰当	根据会计准则的规定，应将结存成本高于可变现净值的部分确认为存货跌价准备	应将结存成本高于可变现净值的部分确认为存货跌价准备

(4)

事项序号	是否得到有效执行	理　由
(1)	是	
(2)	否	自动控制的系统模块存在缺陷，需要手工调整的介入;财务经理有直接输入的权限,会产生直接篡改数据而凌驾于账户记录控制之上的风险
(3)	否	编制月末产成品成本及可变现净值汇总表所采用的数据与产成品账面余额不一致,控制失效

(5)

资料三所列事项序号	资料三所列控制对防止或发现资料一所列事项的重大错报风险是否有效	与资料一的第几个(或者哪几个)事项的认定层次重大错报风险直接相关	理　由
(1)	是	第(1)项 第(2)项	收入确认以出库单为基础,可以防止多计营业收入
(2)	否		
(3)	否		