

注册会计师考试审计科目应试指南

湖北襄樊 吕均刚

在注册会计师考试的五门课程中,许多考生提到“审计”时往往“谈虎色变”,本文就审计科目的学习方法和应试技巧谈谈看法,以供参考。

一、学习方法

1.精读教材,把握“五个基本”。注册会计师考试的内容是不会超出辅导教材范围的。因此,认真、细心阅读《审计》教材,是学好审计的基础和关键。看书时切不可走马观花,要用心精读,养成做笔记的良好习惯,自己给自己提问题,把《审计》教材内容转化为一个个可能出现的考试题型或考点。精读《审计》教材要把握“五个基本”,即基本概念、基本原则、基本观点、基本思路、基本方法。

(1)基本概念。《审计》有许多重要的基本概念,如审计计划、审计风险、审计重要性、审计抽样、符合性测试、实质性测试等。学习时一定要清楚这些概念的基本含义,理解透彻,切不可模棱两可,望文生义。

(2)基本原则。《审计》教材涵盖了中国注册会计师协会制

的开发支出如何进行会计核算没有明确规定,根据文义,其应确认为期间费用。但在会计实务中,当这部分开发支出数额较大时,企业出于盈余管理需要,往往产生逆向选择,将其确认为无形资产。

三、研发支出会计处理的建议

从上文的分析来看,由于研发项目具有较强的创新性,项目能否取得成功,在研发阶段无法确知。通过增加约束条件对企业会计处理行为进行控制,实施时监管难度较大。因此,研发支出会计处理规范应增强指导性,减少强制性,降低企业对资本化条件“尺度把握”的敏感性。

为兼顾准则的科学性和灵活性,应坚持研发支出两阶段的划分方法,在会计核算上分别对待。研究阶段的支出直接计入损益,对开发阶段尚不能确定是否能达到资本化标准前发生的开发支出,企业可设置“开发投资”和“开发投资失败准备”两个过渡性账户加以核算。

“开发投资”属资产类账户,借方登记企业日常发生的开发支出,贷方登记企业确认已经达到资本化条件时予以资本化的金额或项目失败后予以费用化的金额。“开发投资失败准备”是一个类似于“坏账准备”的备抵账户,此账户贷方登记计提的投资失败准备数以及研发失败后可予以费用化的开发支出,借方登记每期期末需冲回的多计提的准备数及研发失败后从“开发投资”账户转来的前期投资额。这样,问题的关键转化为如何在每期期末确定研发项目应计提的投资

定和实施的准则、公告、指南和指导意见,其中包含很重要的一般原则,其内容比较抽象,难于理解,学习时要结合准则原文,真正理解其含义,把握它们之间的共同点和不同点。

(3)基本观点。《审计》教材的基本观点很多,教材中一句话或一段话都可能是一个基本观点,如对审计计划的补充、修订贯穿于整个审计过程;注册会计师在整个审计过程中,应当按照审计计划执行审计业务;注册会计师进行会计报表审计时,一般无须专门对期初余额发表审计意见,但应当实施适当的审计程序,并充分考虑相关审计结论对所审计会计报表发表审计意见的影响等。考生在学习时要把教材中的基本观点转化为可能出现的考试题型或考点。

(4)基本思路。审计考试越来越注重对考生能力的考查,要求考生具备相应的专业知识,具有足够的专业判断能力,能够综合运用审计理论分析、解决审计实务中的具体问题。即要求考生站在注册会计师的立场上看待、处理问题,而不是按照会计思路去分析、判断和回答问题。

失败准备额。令计提系数=1-期望达标率,则企业每期期末应计提的开发支出投资失败准备=开发阶段的累计投资额×(1-期望达标率)。这里的期望达标率就是每期期末所估计的项目可能达到资本化标准的可能性,各期可视开发活动的进展情况进行相应调整。若项目无法达到资本化条件,则应在确知其无法达到资本化条件的当期期末把期望达标率确定为零。相反,若项目达到资本化条件或者每期期末根据测算多计提了失败准备金,则需把已经计提的失败准备金转回。

开发阶段具体会计处理为:

1.发生研发支出时:借:开发投资;贷:银行存款。

2.每期期末,根据“开发投资失败准备”账户余额与本期计算出的实际应计提数的差额补提或冲回准备金。若“开发投资失败准备”账户余额<本期计算出的实际应计提数,则应按两者差额补提;借:管理费用;贷:开发投资失败准备。若“开发投资失败准备”账户余额>本期计算出的实际应计提数,则应按两者差额冲回;借:开发投资失败准备;贷:管理费用。

3.在有确切证据证明项目能否达到会计准则中规定的资本化条件时,根据不同情况分别处理:

若已达到资本化条件,则将开发支出资本化:借:无形资产;贷:开发投资。同时将企业已经计提的失败准备金转回:借:开发投资失败准备;贷:管理费用。若不可能达到资本化条件,则结转“开发投资”科目:借:开发投资失败准备;贷:开发投资。同时将“开发投资失败准备”科目结平。○

(5)基本方法。依据我国审计准则的要求,注册会计师在审计过程中可以采用检查、监盘、观察、查询及函证、计算和分析性复核等审计程序(或审计方法)获取审计证据。考生必须将上述审计方法综合运用具体的业务循环或会计报表项目审计。

2.注重融会贯通,把握教材各章节之间的联系。考生必须将审计的基本理论与会计报表审计实务结合起来,将审计知识与相关的会计、税法知识结合起来,做到融会贯通。

(1)把教材中有联系的章节结合起来学习。如理论部分的审计目标、审计程序和审计证据与会计报表审计实务联系起来学习;第八章的内部控制测试与评价、第十章至第十四章的各业务循环内部控制测试、内部会计控制规范与第十六章的内部控制审核联系起来学习。

(2)理论结合实务。《审计》教材上的基本知识是考试的基础,但并非考试的重点,注册会计师考试的重点都在理论和实务相结合的部分。因此,考生一定要注意理论结合实务,强化综合题的训练,提高答题速度和准确率。

(3)审计与会计、税法相关知识的结合。凡是与会计报表审计相关的特殊会计处理和披露,一定要掌握。只有将审计与会计、税法等相关知识结合起来,才能真正学好审计。考生一定要重温会计,尤其是与会计报表审计相关的特殊会计处理和披露的规定。

(4)对于以前考过的题目变换一种形式。如把单项选择题改为判断题,简答题改为选择题,或把综合题的一小问改为选择题。这样,不仅可以提高记忆力,也可以更好地掌握《审计》教材上的知识点。

3.善于总结、归纳、比较,从教材中挖掘考题。由于《审计》教材知识点较多、系统性不强,考生要善于归纳、总结,把教材中一些共性的知识点、不同章节的相关内容串联起来。如在会计报表审计实务部分,针对每一项目都有审计目标和实质性测试程序,若想都记住十分困难,但如果掌握其共性和特点就容易多了。各项的审计目标均包括:①确定有关项目是否存在;②确定是否归被审计单位所有;③确定其是否完整;④确定其记录是否正确;⑤针对该项目有特点的目标;⑥确定其余额是否正确;⑦会计报表披露是否充分恰当。

《审计》教材中一字之差、两字之差、多字之差的地方很多,若不认真加以比较,很容易混淆。如“大”与“小”、“多”与“少”、“高”与“低”、“正比”与“反比”、“同向”与“反向”、“接近”与“超过”、“应”与“应考虑”、“合理保证”与“合理确信”。

在学习中,考生不仅要善于总结、归纳、比较,而且要善于从教材中发掘考题。如在教材中涉及“应”、“应当”、“主要”等具有排他性的词语,极易出单项选择题和判断题;涉及“第一、第二、第三”、“首先、其次、再次”等分类性词语的内容,有可能出多项选择题和简答题。

4.关注教材变化及会计、审计热点问题,捕捉考试信息。每年教材都会随着最新颁布的独立审计准则、会计准则和会计制度而变动,教材的变动之处和上市公司在会计、审计中暴露出的问题,经常作为考试的重点。

二、应试技巧

1.看清题目,审清题意。考生必须看清题目,审清题意,全

面了解试题的要求后再答题,这样才能有的放矢。有些考生为了抢时间,未看清题目、审清题意就盲目答题,结果“下笔千言,离题万里”,答题不得要领。由于审计考试从2003年起采用“情景模式”进行命题,阅读量很大,考试题目往往设计了许多“陷阱”,致使考生在阅读时如入云雾之中,因此考生在阅读题目时,要保持清醒的头脑,不能浮躁,要细心捕捉主要信息,分辨考点,排除干扰,沉着应战。

对于判断题,由于判断错误要倒扣分,考生如果没有70%以上的把握,还是放弃为好;对于审计综合题,由于难度较大、阅读量较大,考生最好在看清所要求回答的问题后,再有的放矢地阅读所给的情景资料。阅读时可对与所要求回答的问题有关的情景资料,在试卷上采用不同的标识进行标注,从而加深理解,节约时间。如有的题目是问“下列……正确的有”或“下列……错误的是”,在做这类选择题时,对于要选择正确项目还是错误项目一定要看清楚。再比如,一道周密的单项选择题,最佳答案只有一个。有些考生不认真审题,一眼看去就被一个自认为最佳的备选答案吸引了,对其余的答案连看都不看一眼,结果失去了许多应该得分的机会。

2.掌握答题技巧,注意解题步骤。现在审计科目考试都要求考生站在注册会计师的角度来分析、判断和处理问题,而许多考生都是会计工作人员或者是会计专业的在校大学生,他们根本没有从事过具体的审计工作,因此很容易按照会计思路去分析、判断和处理问题,这就同审计的答题思路相去甚远了。因此,掌握答题技巧,注意解题步骤,在审计科目考试中显得尤为重要。

审计考试的客观题都是机器读卡,考生只要将客观题答题卡填涂完整、清楚、规范即可。而主观题是由阅卷人员找考生答对的要点,答对多少要点就得多少分,阅卷针对每一步骤、每一要点都有评分标准,阅卷人员根据考生答对的要点或关键词句给分。考生答题时一定要简洁、突出要点,题目问什么就答什么,而不是“多多益善”,切忌思路不清、层次不明、要点不全。在做主观题时,字迹要清楚、卷面要整洁、条理要清晰。回答问题有多个要点时,最好在要点前用数字序号标明且分行书写,以便阅卷人员识别答题要点。

3.分清轻重缓急,合理把握时间。审计科目历年的考试题型一直比较稳定,有单项选择题、多项选择题、判断题、简答题和综合题五种类型,前三种题型属客观题,后两种题型属主观题。试题总量为40~45个,一般简答题每年都有三四道,综合题每年都是两道。考生在拿到试卷后,应把整份试卷先粗看一下,注意题型、题量和主观题的分值,然后确定主攻题目。主攻题目一般是那些分值较高、较有把握答对的题目,切忌在一些分值低、把握不大的题目上耗费过多的时间。

审计科目考试时间为180分钟,这就要求考生分清轻重缓急,先易后难,合理分配时间,把握好答题速度。通常两道综合题要花60分钟,3~4道简答题要花40分钟,剩下的80分钟里,只有60分钟的时间来做客观题,因为要留下20分钟的时间检查。尽量不要空着题目交卷和提前交卷。

考试试题并不是按照先易后难顺序排列的,考生要做到“趋利避害”,切不可“钻牛角尖”,因为时间不够或者过于紧张而未能答出来是很可惜的。○