

# Risk Characteristics and Audit Countermeasures of Agricultural Enterprises

Bo Han, Yun He

Sichuan Normal University, Chengdu, Sichuan, 610066, China

## Abstract

In recent years, agricultural enterprises have become a high incidence area of accounting fraud and financial fraud. Cases such as Yin Guangxia, Zhangzidao and Wanfushengke have occurred one after another. This is not only detrimental to the healthy development of the economy and damage the stability of the capital market, but also affects the reputation of certified public accountants and firms. This paper summarizes the common characteristics of agricultural enterprises such as weak sustainable operation ability and low corporate governance level, analyzes the fields and causes of high risk of material misstatement in agricultural enterprises, and proposes countermeasures based on the perspective of certified public accountants and accounting firms to reduce the probability of inspection risk and audit failure.

**Keywords:** Agricultural Enterprises; Risk Characteristics; Audit Response

## 农业类企业的风险特征与审计应对策略\*

韩博, 何云

四川师范大学, 四川成都 610066

**摘要:** 近几年, 农业类企业成为了会计造假、财务舞弊的高发区, 陆续发生了银广夏、獐子岛、万福生科等案件。这不仅不利于经济的健康发展, 损坏了资本市场的稳定, 而且还会影响到注册会计师和事务所的声誉。本文对农业类企业普遍存在的持续经营能力较弱、公司治理水平偏低等特征进行总结, 对农业类企业存在较高重大错报风险的领域及其成因进行分析, 并立足于注册会计师和会计师事务所的视角提出应对措施, 以降低其检查风险和审计失败的概率。

**关键词:** 农业企业; 风险特征; 审计应对

## 引言

农业类企业因财务造假而导致审计失败的案例屡见不鲜, 这些农业类企业正是利用了该行业的特殊性进行财务舞弊, 这些特殊性会大大增加事务所面临的审计风险, 事务所如何应对这些风险就显得尤为重要。本文对农业类企业的整体特征和存在较高风险的领域进行详细的研究分析, 以此为基础对会计师事务所如何采取应对策略提出建议。

## 一、农业类企业的整体特征

农业类企业往往具有持续经营能力较弱、公司治理水平偏低等较为鲜明的共同特征。本小节结合农业类企业的行业特点、外部环境等各方面的因素, 对农业类企业的行业整体特征进行介绍。

### (一) 控制环境薄弱

农业类企业往往采用较为粗放的管理模式, 其控制环境较为薄弱。而且现在的农业类企业往往会形成

\*基金资助: 金融科技的实践创新与监管创新研究 (KJJR2019—02, 重点项目), 课题来源: 四川省高校哲学社会科学研究基地和四川省社会科学研究基地。

一个农业集团具有众多的子公司，这些下属的子公司，一般负责采购、种植等方面的工作，所以往往会分布在农产品的产地附近，子公司呈现出的这种散乱的广泛性的分布，使得母公司对子公司日常经营活动的监督形同虚设，无法对子公司形成有效的监管。

很多农业类企业是由个别创始人一手创建的，那他对于企业往往有着较大的影响力和决定权，会存在着一家独大的情况。使得公司的权力过于集中，监事会形同虚设，使得公司的内部控制以及监督机制失去作用。

## （二）方众多，关联交易较为隐匿

因为农业类企业的生产周期不固定且生产链条较长，所以农业类企业的关联方众多，关联交易较为隐匿，例如，新大地财务舞弊案件中，新大地公司的前十大客户当中，一半以上都是关联方企业。特别是现阶段实行的现代化企业制度以集合式经营为主，这也使得农业类企业通过关联方交易进行财务舞弊的问题愈发严重<sup>[1]</sup>。企业会和关联方进行合谋，通过关联方的账户转账过账，进行盈余管理，以此来虚构交易、虚增利润、削减成本，向市场传递利好消息。

## （三）经营具有较大的不确定性

农业类企业一般存在着较大的自然风险。因为农业类企业一般与自然关系比较密切，各种农作物对于自然环境有着较强的依赖性，这些生物资产所需的自然环境一旦遭到破坏，就会出现大面积死亡的情况。而这些自然环境又具有较强的不确定性，所以农业类企业持续经营的能力一般都较弱。

农业类企业受到市场风险的影响较大。各种农副产品以及水产品的价格并不固定，市场供需关系的变化会对各种农副产品的价格产生较大的影响。例如，大康农业就因为受到市场风险的影响，由于生猪养殖的供应过剩，而导致猪肉价格持续走低，为了降低损失而关闭了生猪养殖的业务。

## 二、农业类企业的风险分析

因为农业类企业存在关联交易较为隐匿、享受较高的税收优惠、成本费用的核算较为复杂、存货盘点的难度较高等特点，其成本费用、收入、存货等具体认定往往存在着较高的重大错报风险。

### （一）缺乏审计证据，成本费用核算较为复杂

农业类企业在购买农副产品的时候，一般会直接与农民或散户进行现金交易，这样就无法像银行转账一样提供相关的银行对账单、转账支票存根等有关凭证。而且农民的法律意识一般都较为薄弱，往往不会与农业类企业签订书面合同，这种情况下审计人员就难以获取足够的审计证据来证明相关交易的发生。

农业类企业成本费用的核算较为困难。在实务当中，各项生物资产由于自身的生长情况不同，也会导致农产品的品质存在着较大的差异，这就使得农业类企业各项产品成本费用的核算较为复杂，很多企业就会利用这种特点，对成本费用进行调减<sup>[2]</sup>。比如，万福生科就违规的将成本费用进行资本化，将应当计入成本费用的支出通过预付账款的方式归集到了在建工程当中，以此来调减成本。

### （二）虚构收入的成本较低，交易较为分散

我国政府在税收上给予农业类企业很大的优惠，使得农业行业的税负远低于其他行业。在这种情况下，如果农业类企业进行财务造假、虚增利润，这部分虚增的利润也只需要承担少量的税负，相对于其他行业而言，其财务造假的成本就大大的降低了。

农业企业的交易往往采用一手交钱一手交货的方式，所以各项交易活动很难留下相应的凭证和痕迹。农业类企业往往会和个体散户进行大量交易，这些个体农民的分布范围较广，从成本效益方面考虑，注册会计师也无法对所有的农民个体进行函证。所以农业类企业很容易发生虚构交易、侵占现金资产的情况。

### （三）存货盘点难度较大，不易确定存货的真实状况

注册会计师难以评估存货的数量。农业类企业的存货以各种生物资产为主，这些存储地点往往较为分散，被审计单位可以将存货在不同仓库之间进行来回转移，使得注册会计师无法获知被审计单位存货的真实情况。像一些水产品其生存和存储的地方较为特殊，注册会计师难以对这些存货进行一个合理的抽盘。

审计人员难以对存货的价值进行合理的评估。农业类企业的各种生物资产保质期一般较短，一旦出现腐烂变质，这些存货的价值就会受到很大的损失，注册会计师难以对存货的状态进行较为合理的判断，很难正确的评估这些产品的价值。

注册会计师难以确定存货跌价准备。对于那些具有生命特征的存货，一旦气候条件或者自然环境发生改变，存货就会出现大面积死亡的情况，从而失去出售价值。这些没有出售价值的存货往往会被清理掉，注册会计师难以对其进行取证，被审计单位可以利用自然灾害为借口计提存货跌价准备，并以此来调节账表。

## 三、农业类企业审计的风险应对策略

在对农业类企业的风险特征进行研究分析后，发现农业类企业往往具有较高的重大错报风险，作为事务所或者注册会计师在面对这类特殊企业的时候应该积极的采取应对策略，降低审计风险，防止审计失败。

### （一）审计人员应当保持应有的职业谨慎

农业类企业存在着较高的行业壁垒，注册会计师在审计的全过程中应该保持应有的职业怀疑和职业谨慎。对于被审计单位提供的各种资料，应当保持应有的职业怀疑，不能轻易的认为这些资料都是真实客观的，应当通过不同的渠道，实施不同的审计程序，来获得足够的审计证据来证明这些资料的真实性和公允性。

### （二）指派更有经验的审计人员或者利用专家的工作

农业类企业具有其特殊性，行业壁垒较高，在组建项目组成员时应当选择对农业类企业有着丰富审计经验的员工。这样审计人员能够对农业企业的财务状况有着更为清醒的认知，可以判断企业各项财务指标的变化是否符合行业的规律，其公司经营的情况是否合理。如果审计人员不具备该行业的专业知识，那么在审计的过程中就可以利用专家的工作，并与专家进行沟通，达成一致意见，以此来辅助审计人员完成各项审计程序。

### （三）实施审计程序时，融入更多的不可预见因素

如果事务所和客户有着长期的合作，那么被审计单位可能会非常了解注册会计师的各种习惯和选择的审计程序，他们就能够有针对性的对注册会计师所需要获取的资料信息进行美化和修饰。这样注册会计师获得的各种审计证据，不能客观公正的反映被审计单位的真实情况。

所以注册会计师在执行各种审计程序的时候，应该融入更多的不可预见因素，可以选择以前不常用的审计程序，对将要实施的审计程序的性质、时间安排和范围进行修改，防止被审计单位预先知道这些信息，并提前采取措施。

### （四）强化风险评估，严控业务承接

在决定承接审计业务之前，就应该提前了解被审计单位的经营状况以及所处的行业环境。应当重点关注农业类企业内部控制的设计是否科学合理，运行是否有效，是否存在管理层凌驾于内部控制之上的风

险。采用科学的方法评估承接该业务所需要承担的审计风险，以此确定该审计风险是否在可接受的范围内，严格把控业务承接的相关流程和程序。

### （五）注重实质性分析程序的应用

确认收入和成本费用的时候，应当注重实质性分析程序的应用。可以计算被审计单位的毛利率，然后将被审计单位的毛利率与同行业内其他公司的毛利率进行对比，或者将公司的毛利率和本公司前几年的毛利率进行比较，分析当中是否存在着重大的波动。比如，万福生科的淀粉糖的毛利率接近 30%，其他企业的同类产品的毛利率仅为 10%，这就应当引起注册会计师的注意，考虑是否存在虚增收入或者调减成本的情况，并实施进一步审计程序。

### （六）重视函证程序和替代审计程序

注审计人员应当对被审计单位的主要客户进行函证，并对函证的全过程实施控制，防止被审计单位人员的接近。并且审计人员应当对函证的结果进行分析，评估回函的可靠性，以此获取充分适当的审计证据来证明这些交易是否真实存在<sup>[3]</sup>。对于确实无法进行函证或函证无效的情况应当实施替代审计程序，比如关注应收账款的相关认定，检查销售合同、销售单、运货单、发票等会计凭证，并确定在资产负债表日后应收账款是否已经收回。

### （七）实施严格的存货监盘

注册会计师应当实施相应的存货监盘程序以获取充分适当的审计证据确定被审计单位存货的状况和数量。注册会计师在实施监盘程序之前，就应该为整个监盘工作制定详细的计划，确定好本次监盘工作的时间安排、抽盘区域的范围、工作人员的排选，在制定计划的时候应该考虑到农业类企业存货的特殊性和其内部控制的有效性。为了保证审计工作的质量，应当选择具备专业技能或者对农业类企业具有丰富审计经验的审计人员对农业类企业的存货进行监盘。在对被审计单位的存货进行抽盘的时候，可以结合现行的新兴科技，比如说对被审计单位田地当中的农作物可以采用无人机进行盘点，对于被审计单位仓库里面的小麦、稻米等可以采用激光盘测仪测量体积。

## 四、结论

本文对农业类企业的风险特征进行分析研究，发现农业类企业往往存在公司治理水平较低、持续经营能力较弱的情况，且因为农业类企业关联关系较为隐匿、多用现金进行交易等原因，其财务报表当中的收入、成本费用、存货等项目的风险水平较高。本文立足于注册会计师和事务所的视角，对注册会计师在审计具有较高重大错报风险的农业类企业时如何开展审计工作提出应对策略。希望本文的研究能够对审计人员的审计工作提供借鉴，降低注册会计师在执业过程中的审计风险，防止审计失败，提升会计师事务所的社会公信力，促进农业经济的健康发展。

## 参考文献

- [1] 田冠军,姚楠.农业上市公司财务舞弊审计风险识别与控制——基于 GONE 理论的多案例分析[J].财会通讯:上,2016,0(7):93-953
- [2] 窦笑晨.农业类上市公司审计风险防范研究[J].中国注册会计师,2018,0(6):85-87
- [3] 中注协约谈会计师事务所 提示频繁跨行业并购的农业类上市公司年报审计风险[J].中国注册会计师,2018,0(5):32-326