

# 农业种植企业风险识别及审计应对

安春兰

**摘要：**本文基于相关法律法规和公开披露的农业种植领域财务舞弊案例，总结分析农业种植企业财务收入确认、成本核算、资产减值、期末资产不实、关联交易等风险识别的关键特征，提出收入及应收账款审计、生物资产成本审计、生物资产减值审计、期末资产盘点审计、关联交易核查审计等环节可重点采取的实质性审计程序应对策略。

**关键词：**农业企业；财务舞弊；风险识别；审计应对；财会监督

**中图分类号：**F239.1 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2025)17-0065-03

近年来，随着国家对粮食安全越来越重视，农业种植企业享受的优惠政策不断增多、获得的财政资金补贴不断加大，已成为财会监督重点对象和社会审计机构高风险执业领域。本文基于企业会计准则、中国注册会计师审计准则和中国证监会、中国注册会计师协会技术提示等相关规定，以及农业种植企业财务舞弊案例等政府和社会审计监督实践，从农业种植企业财务舞弊风险识别及实质性审计程序应对两方面，阐述其审计的关注重点。

## 一、农业种植企业风险识别

农业种植行业存在生产周期长、受自然因素影响大、产品种类繁多且保存困难等特点，企业大多具有财务基础薄弱、交易不规范、关键有效证据缺失等审计的不利因素，特殊的生产、管理、经营特点使得农业种植企业财务造假手段和方式具有较强的行

业特征。在识别农业种植企业风险时，除完整执行中国注册会计师审计准则要求的各项程序外，结合行业特点准确识别企业关键重大错报风险，是避免审计失败、提高审计质效的重要前提和关键保障。

### （一）收入确认风险

在审计农业种植企业时，收入确认风险主要来自于以下两方面：一是虚构收购和销售。由于关键审计证据资料（入库单、出库单、销售发票）均来自农业种植企业，在农户可能既是供应商（向公司销售农产品）又是公司客户（向公司采购农资物料）的情况下，农业种植企业可能通过和农户间的特殊关联关系虚构采购和销售业务闭环，给审计增加核实困难。二是虚构关联交易。现金交易是农业种植企业与自然人交易的普遍方式。现金交易在银行系统、物流系统很难留痕，交易本身以及交易价格、金额、数量的真实性较难确定。

### （二）成本核算风险

除人工成本外，农业种植企业其他主要成本为种子、幼苗、农药、肥料等生物性资产损耗。生物性资产的重要特征是其生命周期和资产损耗过程大多伴随农作物种植某个特定阶段，且使用后没有废旧遗物可供核查，这导致农业种植企业在成本核算环节极易发生风险，主要表现为以下两方面：一是成本完整性错报。除农业种植企业提供的出入库单据等证据资料外，生产过程中使用生物性资产的详细类别、数量难以通过第三方佐证资料加以印证。农业种植企业出于降低成本、增加利润目的可能故意少报、瞒报生物性资产成本。二是成本核算错误。生物资产核算的特殊性可能导致存货成本核算发生错报，并进一步影响期末存货余额和当期主营业务成本。

### （三）资产减值风险

受农产品自身特性、行业生产规律和国家政策变化影响，农业种植企

作者简介：安春兰，山东省青岛市胶州市里岔镇人民政府。

业可能因以下四方面原因发生资产减值：一是存货保存不当。存货农产品保存时间过长或保存不当，很容易被虫蛀鼠咬或发生腐败变质、脱水发芽等情形。二是自然灾害影响。尚处于田间耕种的消耗性生物资产、生产性生物资产或公益性生物资产，很容易因自然灾害或其他原因，导致死亡、生长迟滞或产量减少。三是市场价格变化。农产品价格受产量和国家政策影响明显，市场价格变化或扶持政策改变，很可能导致存货农产品或处于耕种状态的生物资产可变现净值低于账面成本。四是生产资料变化。报表日，如果预期未来无法持续获取土地等关键生产资料使用权，将导致地上耕种的生物资产不得不提前处理。

#### （四）期末资产不实

农产品种类繁多、性状多样，不同农产品存储环境要求和方式千差万别，多样化的存储方式决定了资产盘点的难度和复杂性，审计中进行期末资产盘点时，可能出现期末资产不实风险。例如，种子和无壳瓜子需要干燥仓储环境，有些企业会采用圆柱形钢板仓存储，钢板仓的特殊结构和不透明特点导致仓内存货数量和种类盘点非常复杂。如不熟悉仓体结构且未采用多种方式交叉验证，容易出现期末资产不实风险。再如，对收割后的苜蓿草资产进行期末盘点时，由于草垛水分和天气湿度等原因，同一批草垛入库和出库重量可能不一致，并不满足“期初重量+本期入库重量-本期出库重量=期末重量”等式。差异属合理损耗还是不可接受，需要进行定性和定量双重分析判断。

#### （五）关联交易风险

通过关联方伪造“采购——生产——销售”完整商业闭环是企业伪

造业绩的主要手段和方式。农业种植企业由于大量自然人关联方的存在，使得其相对于一般生产制造类企业造假时具备更多“天然优势”。大量自然人关联方不但增加了审计工作量和对关联方关系的核查难度，行业现金交易的通行“规矩”也更容易导致审计人员对关联交易审查的疏漏和误判，为审计失败埋下隐患。如，审计署公布的《国务院关于2024年度中央预算执行和其他财政收支的审计工作报告》中关于惠农财政补贴审计情况提及的主要造假手段和方式均是通过关联关系虚开销售发票、冒用农户信息实现。

## 二、实质性程序审计应对

农业种植企业审计除严格执行发票和应收账款核对、截止测试、完整性测试、函证等通行常规性程序外，在实质性程序审计应对上还应重点关注两点：一是结合农业种植企业特点对通用审计程序进行适当修改。二是对于种植农业特殊的业务模式和风险，需额外执行进一步审计程序。

### （一）收入及应收账款审计

一是实施关键分析程序。通过编制全年主营业务收入明细表，实施两年期对比、产品月度分析、同行业比较、生产规模分析等关键程序，确认是否存在重大错报。二是强化合同履行情况检查。执行业务证据核查工作时要注意证据链条连贯性，高度警惕证据矛盾情况。三是重视客户构成及客户规模检查。重点关注余额或交易金额较大的客户，对客户合同、产品采购异常、客户规模、信用状况等事项进行进一步分析和检查。四是加大核实关联方关系及其交易商业实质。高度关注关联方交易价格是否公允、

关联交易非关联化等问题。五是实施种植农户走访程序。走访种植农户前需要对种植协议、流转合同、采购金额和数量、应收账款等相关证据进行核实，以印证访谈结果的真实性和可靠性。

### （二）生物资产成本审计

生物资产成本主要由消耗性生物资产成本和生产性生物资产成本构成。存货存在性和完整性、存货计价与分摊，是消耗性生物资产发生成本错报风险的重点领域，应对该风险主要执行三方面审计程序：一是实质性分析程序。获取年度种植计划，通过分析种植面积与计划是否相符、农作物单位种植成本差异、补种面积与年度补种计划是否相符、单位消耗性生物资产成本构成，判断被审计单位是否存在低估成本虚增利润，或额外资本化其他费用的情形。二是业务流程单据检查。主要包括土地流转金、土地摊销费用、土地平整成本、农资物料领用、种植人工成本、费用分摊等方面单据的核查。三是消耗性生物资产摊销。对于一次种植多次收获的农作物，第一次投入金额可能很大，导致需要在多期之间摊销，摊销审计思路和程序可比照固定资产、长期待摊费用审计程序。

应对生产性生物资产成本认定错报风险主要通过五项审计程序进行：一是加大检查、沟通、核查等针对性手段，防范虚增种植数量和面积。二是执行本期计提折旧额与生产性生物资产原值的比率上期对比等实质性分析程序，防范农业种植企业故意高估折旧年限。三是对当期新增生产性生物资产进行检查，并对其入账价值进行抽查测试，防范非种植成本资本化至生产性生物资产成本。四是检查生

产性生物资产确认时点是否符合会计准则规定,核对入账价值与种植记录是否相符。五是检查生产性生物资产抵押、担保情况,防范抵押、质押等导致错报权利和义务。

### (三) 生物资产减值审计

有确凿证据表明由于遭受自然灾害、病虫害、动物疫病侵袭或市场需求变化等原因,使消耗性生物资产可变现净值或生产性生物资产可收回金额低于其账面价值的,应按可变现净值或可收回金额低于账面价值的差额,计提生物资产跌价准备或减值准备,并计入当期损益。上述可变现净值和可收回金额,应当分别按照《企业会计准则第1号——存货》和《企业会计准则第8号——资产减值》确定。因生产性生物资产可长期使用,预期可以收获多年,进行减值测算时应当考虑通货膨胀与货币时间价值。若生产性生物资产减值测试较为复杂,应利用专家工作。

### (四) 期末资产盘点审计

对种植农业企业而言,主要分为大面积田间作物盘点和非标准袋或摆放的农产品盘点两大类。大面积种

植农田及田间作物通常采用抽样盘点方式进行。抽样方式可根据农作物种植土地红线图,抽取一定范围进行测量。测量方式可在盘点范围内抽取多个圆形测量点,并对同一个测量点测量四组数据(步量半径、步行GPS测量半径、车行GPS测量半径、车行GPS测量周长进行半径测量),然后根据圆形面积公式求出平均面积。随着科学技术发展,无人机机载GPS和航拍技术、卫星拍摄图和GPS相结合等方式,在大面积农作物、大面积防风林等生物资产盘点中也开始应用。对于非标准袋或摆放农产品盘点,应当随机抽选码垛,并拆包检查存货是否真实存在以及是否有霉变等性变。可抽取20~30个样本,并模拟实际摆放形状测量出体积,用总重量除以总体积即可得出密度(多次测量,采用加权平均结果)。最后运用“农产品总重量=∑各区域重量”“各区域重量=各区域体积×密度”公式,得出盘点货物总质量。

### (五) 关联交易核查审计

农业种植行业是关联交易高发领域。在大量第三方参与配合造假的情

况下,传统函证、检查等审计手段和程序很容易失效。在对关联交易进行核查审计时,要敏锐洞察企业表现出的财务异常和非异常特征,并作为关联交易核查审计的关键线索和重点对象。要高度关注企业利润增加是否与现金净流入同步、交易价格是否明显偏离公允原则这两大典型财务异常特征,以及客户与供应商是否异常、交易合同是否异常、重大交易是否异常、物流和仓储信息是否异常这四个方面的典型非财务异常特征。在进行关联交易审查时,除应用函证等传统审计技术方法和基本程序外,还应基于风险导向原则,围绕企业供应链、销售链、资金链、管理链,对重点客户、合作商进行实地调查、访谈沟通,以印证企业提供的相关资料与信息以及关联交易发生的真实性。要高度重视大数据分析,综合运用图像、视频等非结构化数据资料,以及AI等财务舞弊识别模型,扩大关联交易审计样本,提高关联交易审计核查质量和效率,为完整的财务审计提供关键信息线索和画像支撑。□

责任编辑 林荣森

(上接第64页)地区深化拓展协作领域和方式方法,建立健全发达地区与西部地区之间的人才培养、资源帮扶与交流机制,提升西部地区的人才培养质量。

### (三) 事务所要不断提升治理与管理水平,增强行业人才留储能力

1. 用好政策空间,拓展事业前景。事务所的业务拓展是持续发展的根本保障。事务所要利用好政策空间,充分抓住中央支持西部地区产业优化布局及打造“双创”升级版提供的多项优惠政策契机,结合自身优势,积极

拓展财务咨询、税务规划、审计等业务,在做精做专、开拓特色业务领域、形成差异化竞争优势方面下功夫,为西部地区多元化的人才提供拓业和展业的平台,以广阔事业前景凝聚更多优质人才。

2. 强化主体责任,搭建梯次化的人才培养体制机制。梯次化人才培养体系为事务所人才建设提供了机制保障。事务所要切实担负留住人才的主体责任,培育优秀的企业文化,制定适应本所的人才发展战略,建立合理的人才培养制度,搭建梯次化人才培

养体系,构建清晰的职业发展规划,探索建立灵活的薪酬分配体系等,有效吸引和留住优秀人才。

3. 分层分类,强化专业能力。专业能力是行业服务经济社会高质量发展的核心动力。事务所要高度重视从业人员专业能力的培养,构建系统化、多层次的人才培训体系,建立涵盖新入职员工、助理人员、项目经理、高级经理及合伙人的分层培训模式,为全体员工提升专业技能和综合素质提供全方位的支持。□

责任编辑 任宇欣