

分类号 _____
U D C _____

密级 _____
编号 10741

兰州财经大学

LANZHOU UNIVERSITY OF FINANCE AND ECONOMICS

硕士学位论文

(专业学位)

论文题目 农业类上市公司关键审计事项披露研究

研究生姓名: 魏妙妙

指导教师姓名、职称: 张金辉 教授 夏宏林 注册会计师

学科、专业名称: 审计硕士

研究方向: 社会审计

提交日期: 2023年6月19日

独创性声明

本人声明所提交的论文是我个人在导师指导下进行的研究工作及取得的研究成果。尽我所知，除了文中特别加以标注和致谢的地方外，论文中不包含其他人已经发表或撰写过的研究成果。与我一同工作的同志对本研究所做的任何贡献均已在论文中作了明确的说明并表示了谢意。

学位论文作者签名：魏妙妙 签字日期：2023.6.4

导师签名：张金辉 签字日期：2023.6.02

导师(校外)签名：孙 签字日期：2023.6.13

关于论文使用授权的说明

本人完全了解学校关于保留、使用学位论文的各项规定，同意（选择“同意”/“不同意”）以下事项：

1.学校有权保留本论文的复印件和磁盘，允许论文被查阅和借阅，可以采用影印、缩印或扫描等复制手段保存、汇编学位论文；

2.学校有权将本人的学位论文提交至清华大学“中国学术期刊（光盘版）电子杂志社”用于出版和编入 CNKI《中国知识资源总库》或其他同类数据库，传播本学位论文的全部或部分内容。

学位论文作者签名：魏妙妙 签字日期：2023.6.4

导师签名：张金辉 签字日期：2023.6.02

导师(校外)签名：孙 签字日期：2023.6.13

Research on the Disclosure of Key Audit items of listed agricultural companies

Candidate : Wei Miaomiao

Supervisor: Zhang Jinhui Xia Honglin

摘 要

随着近几年国内外经济的发展快速,资本市场瞬息万变,审计报告作为投资者获取企业财务状况的重要渠道,其可以提供的信息就变得越来越重要。不仅要求注册会计师提高审计报告的质量,也要提高审计报告的信息含量。由此产生了关键审计事项。随着国外相关准则的发布,国内也相应地颁布了 1504 号审计准则,规定审计报告中增加关键审计事项的披露。但由于 1504 号审计准则颁布时间较短,准则内容较为笼统,所以注册会计师对关键审计事项的披露可能还有所不足。国内学者对关键审计事项的研究还大多在理论层面,对注册会计师在实务中披露关键审计事项帮助不是很大。因此本文选择审计风险较高的农业类上市公司披露的关键审计事项为研究对象,归纳概括出农业类披露特点,为注册会计师在以后的实务工作中提供一些参考。

笔者阅读了关键审计事项的国内外相关文献,整理出关键审计事项的研究方向,并在此基础上,提出本文的选题方向。选取 2017 年-2021 年农业类上市公司披露的关键审计事项作为本文的研究样本,经过数据整理,文本分析等对样本中的关键审计事项的数量、形式、内容进行研究,发现农业类上市公司关键审计事项披露存在披露要素不全、披露内容模板化、披露事项可理解性不足等问题,并从审计主体、客体、和外部监管环境三个方面进行了原因剖析。最后,笔者希望通过注册会计师定期进行农业领域专题培训、恰当应对生物资产类关键审计事项等措施,被审计单位要完善重点类资产的相关内控、与注册会计师进行有效沟通,监管机构要细化准则与指南要求、强化外部监管体系等措施,以期能够改善目前注册会计师对农业类上市公司关键审计事项的披露情况,提高审计报告的质量与信息含量。

关键词: 关键审计事项 农业 审计披露

Abstract

With the rapid development of domestic and foreign economy in recent years, the capital market changes rapidly. As an important channel for investors to obtain the financial status of enterprises, the information audit reports can provide becomes more and more important. The CPA should not only improve the quality of audit report, but also improve the information content of audit report. Key audit matters (KAM) emerged. With the release of relevant standards abroad, China also issued No. 1504 auditing standards accordingly, which stipulated that disclosure of KAM should be increased in audit reports. However, as the promulgation of No. 1504 auditing standard is relatively short and the content of the standard is more general, the disclosure of KAM by certified public accountants may be insufficient. Domestic scholars' research on KAM is mostly based on theory, which is not very helpful for CPA to disclose KAM in practice. Therefore, this paper chooses the KAM disclosed by listed agricultural enterprises with high audit risk as the research object, summarizes the characteristics of agricultural disclosure, and provides some references for CPA in the future practice.

The author has read the relevant literature of KAM at home and abroad, sorted out the research direction of KAMs, and on this basis, proposed the topic direction of this paper. KAM disclosed by agricultural

listed companies from 2017 to 2021 are selected as research samples for this paper. Through data sorting and text analysis, the quantity, form and content of KAMs in the samples are studied. It is found that there are some problems in the disclosure of KAMs of agricultural listed companies, such as incomplete disclosure elements, template disclosure content and lack of understanding of disclosure matters, and the reasons are analyzed from three aspects: audit subject, object and external regulatory environment. Finally, the author hopes that through regular training of certified public accountants in the field of agriculture and appropriate response to KAMs of biological assets, the audited units should improve the relevant internal control of key assets, communicate effectively with certified public accountants, and the regulatory agencies should refine the requirements of standards and guidelines and strengthen the external supervision system. In order to improve the disclosure of KAMs of agricultural listed companies by certified public accountants, improve the quality and information content of audit reports.

Keywords: Key audit matters; Agricultural; Audit Disclosure

目 录

1 绪论	1
1.1 研究背景、目的及意义	1
1.1.1 研究背景	1
1.1.2 研究目的及意义	2
1.2 文献综述	2
1.2.1 国外研究现状	2
1.2.2 国内研究现状	5
1.2.3 文献述评	8
1.3 研究内容和方法	9
1.3.1 研究内容	9
1.3.2 研究方法	10
2 相关概念和理论基础	11
2.1 相关概念	11
2.1.1 关键审计事项的定义	11
2.1.2 关键审计事项的决策框架	11
2.1.3 关键审计事项的披露	12
2.2 相关理论基础	13
2.2.1 信息不对称理论	13
2.2.2 信号传递理论	13
2.2.3 风险导向审计理论	14
3 农业类上市公司关键审计事项披露现状	16
3.1 农业类上市公司行业特征及审计重点	16
3.1.1 农业类上市公司行业特征	16
3.1.2 农业类上市公司审计重点	17
3.2 农业类上市公司关键审计事项披露分析	18

3.2.1 关键审计事项披露形式分析	18
3.2.2 关键审计事项披露数量分析	19
3.2.3 关键审计事项披露内容分析	23
4 农业类上市公司关键审计事项披露存在的问题及原因分析.....	29
4.1 农业类上市公司关键审计事项披露存在的问题.....	29
4.1.1 披露要素不全	29
4.1.2 披露数量较少	29
4.1.3 披露内容模板化	30
4.1.4 披露事项的可理解性不足	30
4.2 农业类上市公司关键审计事项披露存在问题的原因分析.....	31
4.2.1 审计主体层面	31
4.2.2 审计客体层面	32
4.2.3 外部监管环境层面	33
5 完善农业类上市公司关键审计事项披露的建议	34
5.1 对审计主体的建议.....	34
5.1.1 对注册会计师进行农业领域专题培训	34
5.1.2 深入学习、严格执行 1504 号审计准则	35
5.1.3 细化关键审计事项的描述	35
5.1.4 恰当应对生物资产类关键审计事项	36
5.2 对审计客体的建议.....	37
5.2.1 结合重点类资产完善内部控制建设	37
5.2.2 积极与注册会计师进行沟通	38
5.3 对外部监管环境的建议.....	39
5.3.1 细化关键审计事项相关准则、指南要求	39
5.3.2 强化外部体系对关键审计事项披露的监管	39
6 结论与展望	41
参考文献	43
后记.....	48

1 绪 论

1.1 研究背景、目的及意义

1.1.1 研究背景

农业是国民经济发展的基础，中国身为农业大国，党中央、国务院高度重视农业的发展，从 1999 年开始，政府就鼓励发展农业产业化龙头企业；2004 年至 2010 年，中央发布的七个文件都一致鼓励农业产业化，也提出了一些与税收、信贷等政策；后来，2012 年发布的《关于支持农业产业化龙头企业发展的意见》指出：鼓励满足指标的龙头企业上市、融资。相应地，为了鼓励龙头企业上市，各地政府也开始出台各种文件。国家大力支持农业企业的发展，由此农业企业开始转型之路；2018 年国务院发布的《关于实施乡村振兴战略的意见》又指出：产业振兴是实施乡村振兴战略中最为重要的。

在政策如此利好的情况下，乡村农业获得大力发展，许多农业企业更是在政策的帮助下纷纷选择上市，通过融资来扩大企业规模、增加市场竞争力。而投资者的融资决策主要是通过审计报告中的信息而决定的。所以，审计报告所提供投资者的信息就相当重要。之前过于模板化的审计报告并不能提供更多对报表使用者有用的信息。为弥补这一弊端，在 2012 年和 2014 年，英国与欧盟相继修订有关准则，2015 年，IAASB 也相应提出了 ISA701 审计准则。财政部也紧随其后，于 2016 年年末发布了 1504 号等 12 项审计准则。部分上市公司从 2017 年开始执行。一年后，新准则范围涵盖所有上市公司，要求审计报告中增加一个章节，披露出注册会计师认为对本期财务报表最为重要的事项。随后，中注协在 2017 年年初发布了 1504 号审计准则的应用指南，2022 年又先后修订了 1504 号审计准则的应用指南与 1504 号审计准则。但由于关键审计事项相关准则发布时间不久，披露情况仍不清晰，且农业类上市公司行业性质特殊，所以注册会计师对农业企业披露的关键审计事项可能有所不足。基于此，对关键审计事项的行业披露现状进行研究也显得十分重要。

1.1.2 研究目的及意义

(1) 研究目的

农业作为国家经济发展的基础，农业产业发展的重要性不言而喻，随着越来越多的农业类企业上市，也有更多的投资者对其进行关注，从而对农业企业的研究也越来越迫切。从2017年1月1日开始，农业类上市企业根据新报告准则增加关键审计事项的披露，本文梳理分析了2017年—2021年的农业类上市公司审计报告，目的在于概括农业类上市公司关键审计事项的披露现状，分析其存在的不足，并提出有关建议。为注册会计师以后参与农业类财务报表审计提供一些参考。

(2) 研究意义

理论意义

作为审计报告中的新成员，关键审计事项吸引了理论界和实务界大量目光，目前对其相关研究大多围绕着关键审计事项产生的经济后果、影响因素分析等。而对某一行业的关键审计事项并未做过多研究，并且之前研究选用的样本时间短。本文以农业类上市企业审计报告为基础，通过2017-2021年关键审计事项的数量、内容和形式分析披露现状，总结农业关键审计事项披露的特征，补充了关键审计事项的行业研究，丰富了其理论体系。

现实意义

新审计准则发布时间不长，而且准则中的决策框架笼统、概括，所以实务中注册会计师进行披露时还在摸索的道路上，本文选择具体的农业类上市公司关键审计事项进行研究，可以发现农业类关键审计事项披露的问题，并相应地提出一些对策，以防止注册会计师在以后的工作过程中固化地披露关键审计事项、帮助注册会计师完善关键审计事项的披露。

1.2 文献综述

1.2.1 国外研究现状

(1) 关键审计事项的信息含量研究

国外学者对关键审计事项研究中,大多数学者表示增加关键审计事项的披露是有价值的。在审计报告中,审计师阐述了确定关键审计事项的原因及应对,让注册会计师的工作内容更加透明,使从业人员更加谨慎,从而提高了审计质量(Muttanachai 2021)。另外,关键审计事项能够改善审计人员向用户提供的信息(Mock et al, 2016),可以有效提升审计报告的信息含量与价值(Christensen et al, 2014; Lauren C. Reid et al, 2019)。但也有学者认为不是所有的关键审计事项都可以提升审计报告价值,只有与企业信息技术相关的关键审计事项才包含对信息需求者决策相关的信息,才能达到提升审计报告价值的目的(Lineke et al 2017)。

另一部分学者对此持不同意见。Laura 等(2019)认为新标准并没有要求审计人员执行额外的程序,只是披露了目前使用的程序,“黑箱”变成了“灰箱”而已。Lennox(2015)和 Bedard(2016)通过研究指出关键审计事项只是增加了信息的可靠性。最近,Lennox(2022)又基于英国的企业数据研究进一步证明,新审计报告对投资者而言信息含量没有增加。

(2) 关键审计事项披露的影响研究

审计三方关系人都会因关键审计事项而受到不同程度的影响。首先对信息使用者来说,沟通关键审计事项可以吸引信息使用者更多地关注财务报表中的信息(Sirois et al, 2018),使财务报告使用者的目光从审计报告中的核心信息转移到审计报告的扩展信息上面(Moroney et al, 2021)。但是当关键审计事项段的披露内容含有高度不确定性时,会提醒信息使用者财务报表可能存在重大错报风险,以致于减小了对财务报表的信心(Kacheet al 2020)。如果只论信息使用者中的投资者,研究表明关键审计事项对信息使用者的影响是显著的(Fayad et al, 2019)。Doxey(2014)站在另一角度,认为注册会计师在审计过程中增加披露事项可以促进被审计单位与审计人员的沟通,可以减小信息使用者对被审计单位的怀疑,从而增加投资者对被审计单位的投资意愿。此外,Trpeska 等(2017)通过研究发现银行在决定是否对被审计单位进行借贷时很大程度上依赖注册会计师披露的关键审计事项内容。在此之中,注册会计师实施的与舞弊相关应对措施会让银行特别注意。还有部分专家觉得增加关键审计事项所产生的影响是消极的。认为关键审计事项段的存在让审计人员不得不扩大各方面的审计程序。因此,

一方面事务所可能会提高审计收费；另一方面是在费用中包含诉讼风险的溢价（Gimbar, et al 2016）。而且当管理层的会计估计被确定为关键审计事项时，会对被审计单位造成很大程度的消极影响（Mock et al, 2016）。

基于审计人员产生的影响，研究认为关键审计事项披露可以促进审计有效性和审计师与管理者之间的合作，明确了审计师的责任（Antti et al, 2021）。Phillips（2015）、Brasel（2016）认为 KAM 会降低被审计单位的债务风险以致于减小注册会计师的责任。但是，如果并未对关键审计事项的描述语言、错报的因果控制进行约束，就会增加审计人员的法律责任（Backof et al, 2014）。

对于企业来说，相比于高风险活动，披露关键审计事项会使管理者更倾向低风险经营活动（Bentley et al, 2020）。Cade 和 Hodge（2014）通过分析指出关键审计事项包涵管理层会计估计时，会减小被审计单位高层与注册会计师积极沟通的可能性，但是只关注注册会计师实施的应对措施时，不会对两者之间交流造成消极影响。然而，过多地披露关键审计事项会导致信息使用者认为被审计单位的风险较高（Kelton, 2015）；如果披露事项是不确定性的，信息使用者会倾向结束对被审计单位的投入（Christensen, 2014）。

（3）关键审计事项的影响因素研究

在披露内容上，披露内容在一定程度上受审计人员的独立性影响。通过审计人员与治理层的沟通才能确定披露事项，所以若是审计人员的独立性受到影响，就会将企业的重要事项针对性地披露（Lennox et al, 2017）。Laura 等（2019）选取英国富时 100 指数公司 2013-2016 年审计报告为对象，发现企业结构会影响实体级关键审计事项（ELRKAM），商业交易类型、行业状况会影响影响账户级关键审计事项（ALRKAM）。

在披露数量上，一方面，被审计单位的复杂程度、精确的准则和审计费用会造成审计人员增加披露事项（Inês Pinto et al, 2019）；Suneerat 等（2020）通过研究发现，独立董事的数量与关键审计事项的数量显著正相关，国际四大也比非国际四大披露的关键审计事项要多。另一方面，审计委员会的会计和行业专长（Zhang Penny F et al, 2021）、被审单位高质量的治理体系（Pietro Fera et al, 2021）会导致注册会计师减少关键审计事项披露的数量。

（4）关键审计事项披露状况与改进研究

新审计报告准则实施后,很多国外学者对已新增披露事项段进行研究。Brasel等(2016)通过研究发现注册会计师更加倾向“模板化”披露事项,导致对信息使用者来说就会降低关键审计事项带来的价值。Michael等(2020)通过澳大利亚的上市企业数据研究发现,关键审计事项占比前五的是“商誉和无形资产减值”、“收入确认”、“资产估值”、“收购”、“勘探和评估”,而且2017年和2018年,约70%的澳大利亚企业披露了相同的关键审计事项;银行业由于经常接受检查,披露的关键审计数量最多。对于银行的披露状况,有学者持不同意见,Inês Pinto等(2019)通过英国、法国和荷兰的数据调查显示,关键审计事项数量与银行数量呈反比。这种现象的产生是因为银行是一个受到高度监管和监督的企业,所以降低了披露事项的需求。对于关键审计事项存在的问题,也有学者探究了如何改进。Gimbar等(2016)认为注册会计师在披露时应该注重内容的描写与披露分寸,避免过于曝光被审单位的信息,产生消极影响。

1.2.2 国内研究现状

(1) 关键审计事项的信息含量研究

国内外对于关键审计事项的信息含量研究也呈现两种观点。大多数人认为在审计报告中披露关键审计事项是有价值的。对报告使用者而言,关键审计事项是披露了企业的附加信息,为报告使用者增加了获取信息的新渠道,有效提升了审计报告的价值,也提高了注册会计师在审计过程中的透明度(柳木华,2015;阚京华,2017)。并且在一定程度上缩小了注册会计师与报表使用者的信息不对称(张琼,2012)。当实施新审计准则增加披露事项之后,被审计单位市场回报差异明显要比未披露之前高,则表明新审计报告提供了增量信息,报告使用者表现出了积极反应,提升了审计报告的沟通价值(王艳艳、许锐、王成龙、于李胜,2018)。

另一方面,小部分学者认为披露关键审计事项是没有价值的。当客户对审计师施加压力时,审计师可能会通过减少披露事项而帮客户隐瞒实情,基于我国目前披露事项基本都是2项,所以会存在替换关键审计事项而达到某种特定目的(付强,廖益兴,2022)。

(2) 关键审计事项披露的影响研究

首先,对投资者来说,有披露关键审计事项的企业比没有披露的企业投资吸引力要高。其中,对于评价表述为“合理的”,其投资吸引力要高于“可接受的”、“没有发现重大问题的”和没有结论性评价的(张继勋、倪古强、张广冬,2019)。除了投资吸引力,投资者还认为执行新审计准则之后,他们会减小对审计人员的责任。尤其在审计人员完成年报审计之后,被审计单位被发现重大错报,且与审计人员确定的关键审计事项相同时,投资者感知到的审计人员责任要比不一致时更小(张继勋、贺超、韩冬梅,2015)。

其次是对审计人员而言,新审计报告相关准则制定者认为若注册会计师在审计过程中发生风险评估且实施了应对措施,由此得到了充分的证据支持其对财务报表的意见,增加披露事项并不能减小或者增加注册会计师的责任。然而,有些学者对此观点持不同意见,认为增加披露事项的新标准审计报告可以在一定程度上增加或减小注册会计师的责任。韩冬梅和张继勋(2018)基于心理和行为视角认为当披露的事项产生错报时,新审计准则下注册会计师认为自己的责任要比旧审计准则下的责任小。后来又进一步发现注册会计师对披露事项结论性评价的表达方式会不同程度地影响注册会计师的感知。即描述为“合理的”时,责任最大;描述为“可以接受的”时,责任次之;描述为“没有发现重大问题”时,责任最小(韩冬梅、张继勋、杨雪梅,2020)。鄢翔、张人方、黄俊(2018)发现,关键审计事项的相关规定和要求会通过共同审计师的溢出效应传递给A股企业,但是,该溢出效应只是发生于注册会计师层面。

最后对于企业的影响主要有以下几个方面:第一,注册会计师在审计报告中披露过多的事项会导致被审计单位股价同步性越低(王木之、李丹,2019);第二,关键审计事项会在很大程度上减小被审计单位应计和真实盈余管理的程度(杨明增、张钦成、王子涵,2018;李延喜,2019;丁方飞、陈智宇、李苏、乔紫薇,2021);第三,增加关键审计事项这一章节能够提升被审计单位的风险承担水平,尤其是在未经过国际四大审计的企业中更加显著,披露数量越多、内容越精确,风险承担水平越高(刘博、李虎修,2021)。

(3) 关键审计事项的影响因素研究

目前,所有学者主要从注册会计师的特征、事务所的特征和企业三个方面分析影响关键审计事项的因素。就注册会计师的特征而言。注册会计师的性别、年

龄、参加工作的期限等特征都可能在一定程度上影响其确定关键审计事项。有学者通过研究就发现,女性审计人员会倾向确定较多的披露事项(阚京华、曹淑颖, 2018);越年长、工作时间越长、专业能力越强的注册会计师越能通过披露事项从而提升报告质量(张凯旋、雷倩华, 2018);注册会计师学历可以增加或减少事项个数,但不能左右其确定披露内容(纪力, 2019)。

其次是事务所的特征,在执行新审计报告准则之后,由于不同事务所都会根据新准则进行相应培训,所以不同事务所在披露关键审计事项时都会有所差异。比如国际“四大”和国内“八大”在披露方式上就有所不同,前者倾向表格,后者更喜欢文字表述(屠聪、傅硕, 2019);注册会计师确定的事项数量会在一定程度受会计师事务所行业特长影响,两者呈是很弱的正比关系(阚京华、曹淑颖, 2018);会计师事务所名声也在不同程度影响披露事项的个数及具体披露内容(吴勇、曹丹丹、李正西, 2018)。

然后是企业对披露事项的影响。当被审计单位的风险较高、很大可能存在错报时,审计人员就会在确定关键审计事项的过程中受到影响(阚京华、曹淑颖, 2018)。除此之外,被审计单位的规模和治理水平也会影响关键审计事项段。具体表现为:随着被审计单位规模不断扩大、注册会计师就会选择披露更多的事项,而且主要包括更加关键的资产、收入事项段(纪力, 2019)。基于审计委员会对公司的重要监督作用,李越冬、孙凯(2021)对审计委员会与关键审计事项影响进行研究,发现学习过法律相关专业的主席会倾向增加披露事项的个数;擅长某行业领域的主席则与前者相反;而委员会中独董的人数越多,越少披露的关键审计事项。

最后,被审计单位与事务所协商一致的审计费用也会影响关键审计事项披露。即正向异常审计费用越大或负向异常审计费用的绝对值越小,说明审计人员在工作过程中实施了大量的程序,会计师事务所配备了更多资源,披露的数量就会越多。(陈丽红、易冰心、张龙平, 2022)

(4) 关键审计事项披露状况及改进研究

国内学者从不同角度利用上市公司数据对披露现状进行研究。从披露事项的数量出发,我国 A+H 股披露数量比英国偏少,而且披露重点在资产减值和收入确认这两项(路军、张金丹, 2018);后来,李越(2021)将我国与英国主板上市

企业的关键审计事项对比,发现我国披露事项的平均数、中位数、最大值均低于英国,每年变化数量变化不大,披露过于谨慎。

披露事项内容有描述不准确问题、描述多余或描述不足问题、不能够很好地联系到被审计单位详细状况的问题(吴秋生、独正元,2018;李越,2021)和披露描述模板化问题(庄飞鹏,连敏,2022)。站在行业的角度,处在同一行业的审计报告中的关键审计事项也更为相似,审计报告中往往会表现出有行业特性的关键审计事项,同一事务所也会在披露事项时表现出一定的事务所特征(吴秋生、独正元,2018;叶忠明、郑晓婷,2021)。王晓敏(2019)发现会计师事务所对某一行业的不同企业进行审计时,会计师事务所对不同企业关注的重点都比较集中,实施几乎一样的程序去应对关注的风险点。

针对上述存在的问题,专家也相应提出了建议。例如,审计人员在阐述披露事项应该结合被审计单位做到特色化、具体化描述(易晗,2018)、防止描述内容又变成一套模板(郭艳萍、娄超,2018;蒋品洪,2018;张强,2017),也有学者认为更换会计师事务所可以减少套路化(叶忠明、郑晓婷,2021)。对于合规性问题,吴秋生、独正元(2018)指出要做到一下三点:第一,在决定披露事项时应该结合主要考虑和相对重要程度这两个方面;第二,在审计报告中可以增加注释来提高可理解性,防止信息使用者产生误解或难以理解某些专业术语;第三,应该在新审计报告中披露要素完整的关键审计事项段。

1.2.3 文献述评

梳理完国内外学者对关键审计事项的研究成果后,得出学术界对关键审计事项在披露效果、影响因素、信息含量、披露现状及改进四个方面有较多的研究,其中,大量的实证研究集中在对审计人员、企业、信息使用者的影响,学者们大都认为增加关键审计事项是有必要的,在一定程度上减小了审计师责任,对报告使用者的决策有一定的积极作用,也会抑制企业的盈余管理。但是也存在一小部分学者认为,关键审计事项在丰富审计报告的同时,也产生了不利影响,例如,在客户很重要时,注册会计师可能会产生少披露或选择性披露关键审计事项来遮盖被审单位的重大错报风险领域。可以看出,国内外学者对关键审计事项的研究从最初对信息使用者的影响逐渐包含了审计主体和审计客体,并且信息使用者角

度也在更加具体、细分。随着实施新准则时间的推进，样本量选取逐渐增多，样本选取更具代表性，结论更具说服力。

但是，现有研究也存在问题，例如主要围绕关键审计事项的信息含量、披露影响、影响因素以及披露状况及改进四个方面展开，在很多方面，均未形成较一致的研究结论，关键审计事项理论体系尚未完善。笔者认为出现这种情况的原因可能是：一、研究样本选取不同。国外学者的研究数据多数取自英国和美国的企业，与国内企业存在差异。并且实施新准则时间尚短，刚开始的数据可能不具有代表性。二、研究方法选取不同。从目前已有的研究来看，学者从不同视角、不同方法对关键审计事项进行了研究，最后的结果可能因此而产生差异。三、事务所存在差异。已有的研究表明国际“四大”与其他事务所披露的事项有所不同，因此，选取不同事务所出具的审计报告研究可能会产生不一样的结果。

最后，纵观学术界对关键审计事项披露现状的研究，大多是从全行业的宏观角度出发，很少有站在某一具体行业角度分析，国内有部分学者对某些行业关键审计事项进行研究，主要集中在房地产。而本文从农业角度出发，选取连续五年的数据，相较之前的2年或3年的数据样本，更具代表性。能在一定程度丰富关键审计事项的行业披露现状研究。

1.3 研究内容和方法

1.3.1 研究内容

本文基于信息不对称理论、信号传递理论等，对农业类上市公司关键审计事项在2017年至2021年的披露内容多方面、多层次地研究，归纳出披露现状，总结出现状存在的问题，从而分析我国农业类上市公司的关键审计事项披露还存在哪些不足，还有被审计单位与外部环境存在的问题，再提出对于农业企业的披露改善措施。

本文总共分为六部分

第一部分：绪论。从行业背景与政策背景引出本文的选题，然后梳理分析了关键审计事项的国内外文献，归纳概括出现状，最后阐述本文的研究思路和研究方法。

第二部分：相关理论与理论基础。根据 1504 号审计准则及应用指南对关键审计事项进行介绍。同时，审计准则的变更就是为了解决信息不对称的需求问题，为了审计报告更好地传递信息。风险导向审计也贯穿在关键审计事项决策过程。所以本文将信息不对称理论、信号传递理论、风险导向审计理论作为本文的理论基础。

第三部分：农业类上市公司关键审计事项披露现状分析。对农业类上市公司 2017—2021 年关键审计事项在形式、数量、内容方面进行分析。

第四部分：关键审计事项披露存在的问题及原因分析。针对第三部分中现状分析，指出农业类关键审计事项可能存在的问题，并从审计主体、客体、外部监管环境三个方面进行成因分析。

第五部分：完善农业类关键审计事项披露的建议。基于上一章的分析，相应地从三个方面提出建议。

第六部分：结论与展望。主要是对前述的研究进行总结，同时指出本文的不足和对未来的展望。

1.3.2 研究方法

（1）文献研究法。

阅读大量国内外学者对关键审计事项的研究著作，掌握理论界对关键审计事项的研究现状，由此确定了本文的研究方向。

（2）定量分析法。

通过选取 2017-2021 年农业类上市公司的关键审计事项为样本，从多个角度定量分析该行业关键审计事项披露的特征及变化。按照证监会行业分类标准，本文选择 2017-2021 年间 231 份审计报告。

2 相关概念和理论基础

2.1 相关概念

2.1.1 关键审计事项的定义

从 1504 号审计准则及其应用指南得出，关键审计事项是从业人员在对企业进行审计的过程中依靠过往的从业经验与专业判断从与被审计单位治理层沟通过的项目里挑选的本期最为关键的事项，关键程度取决于定性和定量两个方面。由其定义可以看出，关键审计事项虽然是准则规定披露，但准则并没有规定具体的披露内容和披露数量，而是由审计从业人员结合以往从业经验与专业判断选择与披露。因此不同的审计人员面对同一企业可能会选择披露不一样的事项，披露事项的确定不是唯一的，而是有一定的选择性。数量也是有变化的，最为关键、重要的并不是只能有一个，可以有两个或两个以上，只要符合定义即可。

2.1.2 关键审计事项的决策框架

根据审计准则，审计从业人员选择关键审计事项的过程是一个三层塔，如图 2.1 所示，是一个漏斗状，而且逐层递进，明确第一层的事项之后，在第一层的基础上确定第二层，从而确定第三层。

第一层，确定与治理层沟通的事项。依据准则，审计人员在工作时发现的重大事项和经历的阻碍应与企业治理层说明。比如导致企业特别风险的会计估计、会计政策的变更、内部控制重大缺陷等问题。

第二层，从第一层中选出审计过程中重点关注过的事项。重点关注是基于风险导向而言的，即审计从业人员从识别与评估风险，到制定资源分配策略、实施程序、获取证据、发表意见的过程中，某个领域风险越高，可能就会影响人员、时间、程序的安排，审计人员在一系列过程中就会给予过多的关注在某个领域。比如涉及重大、复杂的管理层判断和审计判断等。

第三层，从第二层中选出本期最为重要的事项。在之前的工作中，审计从业人员可能就某些事项已反复与治理层沟通，最后依据这些事项的性质与数量做出

最后的选择。性质方面比如就信息使用者而言，此事项对其了解、读懂财务报表很关键；数量方面比如某个科目的发生额或者期末余额占资产比例过高，则说明这个科目是重要的。

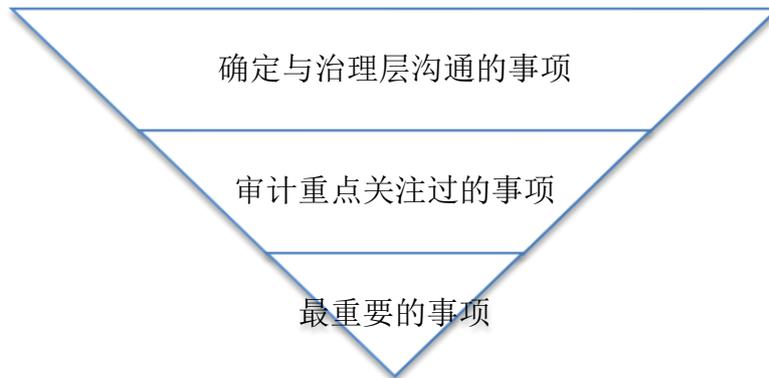


图 2.1 关键审计事项的决策框架

2.1.3 关键审计事项的披露

根据审计准则，整理出关键审计事项披露要求如下：

第一，注册会计师在审计报告中，单独设置一个题名“关键审计事项”的章节，并在这一章节中，分别用相应的小题名对事项进行详细说明。这一章节的引言中还要对一下内容进行描述：一方面，它是从业人员在对企业进行审计的过程中依靠过往的从业经验与专业判断选出的。另一方面，审计人员并不对这一章节独立于整个财务报表发表意见。

第二，在这一章节中对关键审计事项进行详细叙述时，逐项索引到被审计单位财务报表的相应部分（若有）。还应该说明此事项是审计从业人员认为最重要事项中的一项，以及在工作过程中，针对此事项是如何应对的。

第三，要谨慎使用说明关键审计事项的词句。在涉及到企业特殊条件的时候，尽量要做到避免使用通用语言，结合企业具体情况分析。而且，不要使用太过专业的审计用语。

2.2 相关理论基础

2.2.1 信息不对称理论

信息不对称理论即在当前的市场中,不同角色的人们对有关信息的掌控水平存在差异,所以通常情况下,拥有信息较多的那部分人处于比较优势,而拥有信息较少的另一部分,则处于比较劣势,在现实生活中存在着大量的信息不对称现象。审计工作过程中,审计三方关系人等三个主体间的信息不对称也是一个普遍的现象。一方面,由于企业管理层是信息比较丰富的那部分人群,因此,审计从业人员需要对企业提供信息进行审核,获取证据进行验证。但企业的管理层所获得的信息要比审计人员和外部报表使用者要更快、更多、更真实。因此,就企业的具体信息掌握情况而言,企业要优于审计从业人员。另一方面,审计从业人员的的信息要优于预期使用者。因为在执行审计工作过程中,针对企业具体情况,审计人员实施了大量程序来获取企业的相关信息以及验证企业提供信息的真实性与可靠性。所以审计人员的信息是经过大量证据验证、支持的,而预期报表使用者则是只是通过报告了解到部分信息,而这些信息只是企业披露出来的,甚至是企业愿意披露的、想让外部报表使用者看到的信息。所以,预期使用者的信息是相对最匮乏的。在经历了两个阶段的信息非对称之后,预期使用者的信息与企业的信息差距更大。

准则要求审计从业人员应该与企业治理层在重大错报风险较高或涉及管理层判断等问题上展开交流,在一定水平上,双方的信息不对称得到了缓解。除此之外,在审计报告中,审计人员还必须对当期报表重要事项进行披露,并对其确认理由和应对措施进行公开。通过上述行为,预期使用者能够知晓企业更多有用信息,这对减小预期报表使用者与审计从业人员和企业间的信息差距起到了很大作用。

2.2.2 信号传递理论

本理论是针对上述信息不对称理论而产生的,它能够有效地解决这一问题。“信号”是传播信息的媒介。在经济管理学中,它是一种与生产运作有关的资讯。

买卖双方因各自的生活、工作领域的差异,使得买卖双方在买卖过程中难以相互了解。审计报告是一种既能发出信号又能被社会监督的公共信息。一是将公司的业绩、持续发展力等财务和非财务信息传达给市场。投资人获取这些信息后,则可能会影响其决定。同时,上市公司的低绩效信息也会促使上市公司及时调整、向长远发展。当前的文献中,与本理论相关的研究能够按研究的对象来归纳。笔者从投资人的视角,分析了投资人和公司两者存在的信息不对称问题。投资人在作出决定时,必须对公司有更多的了解。与此同时,为得到更多资金,公司也希望借助公共渠道,提供公司经营业绩、经营利润和重大战略变化等正面的信息,以向社会展示公司未来良好的发展。相较之前而言,关键审计事项段就是公司和投资人的信息渠道,具有降低信息不对称、发挥信号传导功能等功能。一是它可以为投资者提供更多的决策参考,有助于他们对公司在标准无保留意见下所隐藏的风险做出正确的判断;二是审计从业人员经过与管理层沟通才确定的关键审计事项,所以在一定程度上,披露的内容都代表了公司愿意向公众传递的信息,想引起正向的反馈。

2.2.3 风险导向审计理论

风险导向审计理论就是审计从业人员要将公司的经营风险作为自己审计过程中的导向,运用系统观和战略观,通过对企业内部控制有一个全面掌握,来评价它的风险点和风险程度。评估之后,审计人员会在高风险点配置更多的审计资源,低风险就相应地配备的资源较少。根据风险的性质选择适当的审计方法,从而降低审计风险。

风险导向审计理论将审计风险与其影响因素在数量上联系起来,并将其表达为:

$$\begin{aligned} \text{审计风险} &= \text{重大错报风险} \times \text{检查风险} \\ &= \text{固有风险} \times \text{控制风险} \times \text{检查风险}。 \end{aligned}$$

在进行工作过程中,审计人员要对企业有一个全面认识,评估其存在的风险高低,从而制定整体的审计计划,还要制定详细的审计工作方案,再展开后续一系列审计工作。这个过程中审计从业人员就是以风险为导向。当对企业了解到有重大风险时,在制定整体策略时就会调配更多人力、安排专家、安排更多时间在

高风险领域。具体计划中也会增加某些审计程序或者扩展审计范围，例如增加函证数量、扩大抽凭的比例、获取更多外部证据来鉴定风险领域。最后，在发布审计报告的过程中，审计人员以已得到的审计证据为基础，与企业交流所发现的问题，完善了审计工作底稿，并出具了一份审计报告，以一种合理的方式来确保一项认定的正确性，形成了一份审计意见。审计从业人员对关键审计事项的确认过程也反映出了对风险导向审计理论的运用。关键审计事项确认的三层塔中，每一次递进都是以风险为导向的。

3 农业类上市公司关键审计事项披露现状

3.1 农业类上市公司行业特征及审计重点

3.1.1 农业类上市公司行业特征

农业类企业的业务范围主要是农、林、牧、渔四个方面。90年代之前，受市场经济和组织化程度较低等因素的影响，我国农业基本都是“靠天吃饭”的。随着其他行业的快速发展，农业发展的弊端日益明显。为此，我国在之前就陆续出台有关政策鼓励农业发展。各个领域的龙头企业也不负众望，逐渐发展壮大，成功上市，并且数量还在不断增加。但尽管由于相关政策和科技发展对企业的经营有所帮助，但是由于农业的特殊性，不少企业在上市成功之后，还会选择一起发展其他行业，比如房地产行业、金融业。这样一来，公司为了追求利益，可能会更倾向发展非农行业。这样的农业企业也就名不符实了。为此，证监会指出主营业务收入主要来源是农业产业时，公司才被定义为农业企业。笔者根据我国现在农业企业发展情况，归纳出农业类上市公司的特点如下：

（1）规模逐渐扩大

在上市企业数量上，农业企业的发展相对滞后，在1993年，第一家农业上市公司才出现。发展到2021年，根据证监会的分类标准，农业类上市公司已达到了51家。除此之外，还存在未被证监会归类到农业，但从事的业务中依然有与农业类相关的企业。在公司股本上，大部分农业类上市公司的股本都没有超过五千股。所以我国农业类上市企业的成长空间还很大。

（2）企业差异大

在现代农业的时代背景下，农业类上市公司的发展关键点在于产业链的纵向发展。科技的发展让企业之间的差异变得越来越大。有些企业在此过程中抓住了机会，完成了从传统企业的转型，而有些企业却没有抓住机会，或者走错方向从而发展受挫，如獐子岛事件。

（3）整体经营风险较大

首先,与其它产业相比,农业产业的发展更多地依靠自然资源。在天灾面前,农业产业依然脆弱。种植业和渔业的资产都极易受自然灾害的影响,生物资产价值不稳定。其次,国际贸易错综复杂,对我国农业产生了较大的影响,我国农产品价格出现了大幅波动,我国农业类上市公司极易遭受严重打击。

3.1.2 农业类上市公司审计重点

农业作为我国的基础产业,受政策影响较大,因其特殊的行业性质,农业类上市公司的审计重点主要集中在以下两个方面。

第一,生物资产的界定。中国的农业企业大部分从事水产品养殖、家禽饲养和种植,这些企业的主要业务依靠水域和田野作为其生存的基础,在企业的生产养殖规模巨大时,生物资产数量过大,尤其在海域、牧场等范围较广的养殖地,即使可以运用大数据对数量实施监控,但生物资产的优劣无法得到很好的判断。此外,企业的销售收入取决于其产品的质量。但是,由于养殖周期较长,加之水土、天气等自然因素的影响,使得这些企业的发展受到了很大的阻碍,导致其短期内的业绩增长速度变得缓慢。尽管目前养殖区域的农产品产量是稳定的,但是政策影响和农产品单价没有出现太大的波动这两个因素都对公司的业务规模和经营业绩造成了很大的阻力。企业有可能存在蓄意隐瞒生物资产的状况,加大了审计人员的工作难度。

第二,由于农产品交易活动的分散性,很难提供有效的审计证据。农业类上市公司的采购管理存在严重的漏洞,其主要客户是农民个体户和生产合作社,这些客户的财务信息量巨大,但他们的商业意识也相当低,他们更倾向于遵循“一手交钱,一手交货”的原则,而非传统的合同和发票,从而导致了采购管理的欠缺。采用现金结算的方式,虽然可以有效地确保交易信息的准确性,但由于参与交易的农户分布广泛,他们缺乏必要的专业技术,使得审计人员无法有效地收集和核对交易信息,进而导致审计效率下降,同时也会带来更大的审计风险。一些农业上市公司为了掩盖其财务状况,不惜采取一系列手段,如制造虚假的合同、欺诈客户等,以此来掩盖其实际的财务状况,从而蒙蔽相关的利益攸关方。

3.2 农业类上市公司关键审计事项披露分析

我国 A+H 股上市公司从 2017 年起执行新准则，其他上市公司自 2018 年起开始执行。2017 年没有农业上市公司属于 A+H 股上市公司，因此本文选取从 2018 年开始公布的 2017—2021 年的审计报告。此外，通过中国证券监督管理委员会网站查询上市公司行业分类情况，剔除发表无法表示意见审计报告的企业，从 2017 年至 2021 年的样本量分别为 46、43、43、48、51。因此，本文的研究数据为上述 231 份审计报告的关键审计事项段内容，从披露形式、披露数量和披露内容三个角度分析农业类上市公司 1504 号审计准则执行情况。

3.2.1 关键审计事项披露形式分析

根据中国注册会计师协会给出的关于关键审计事项审计准则的问题解答中披露有两种形式，分别为文本式和表格式，文本形式是指用审计从业人员全部使用文字的方式进行叙述；表格式则指表格左边对关键审计事项进行披露，表格右边注册会计师的应对措施进行披露。通过分析 2017-2021 年农业类上市公司披露的 231 份审计报告，发现有 173 份审计报告选用文本形式自上而下对关键审计事项进行描述，有 58 份审计报告选用创新性表格形式对关键审计事项进行披露。从五年总体来看，大约 74.90% 的审计报告选择文本披露形式，占样本总体近 3/4；从五年的变化趋势来看，2017 年有 83.78% 选择文本披露形式，而 2021 年有 70.27% 的选择文本披露形式，由此可以看出，越来越多的注册会计师偏向选择表格形式对关键审计事项进行披露。表格式相较文本式而言可以更直观地让报告阅读者看到关键审计事项的确定原因和采取的针对措施。因此，笔者认为未来表格披露形式的审计报告还会呈增长趋势。

此外，关键审计事项相关准则指出，审计人员在逐项描述关键审计事项时，若是企业财务报表中有相关内容，则要逐项索引至报表相对应的地方。但是经过统计发现，2017 年至 2021 年间，一直存在部分审计人员没有在关键审计事项部分进行索引。如表 3.1 所示，每年都有少数审计报告没有进行索引，五年内未进行索引的审计报告数量分别是 4、1、4、1、1。还有一部分审计报告存在某项关键审计事项有索引，某项没有。例如将收入作为关键审计事项的西部牧业审计报

告中，在 2017 年、2019 年、2020 年、2021 年的收入事项有索引，而将资产减值作为关键审计事项进行描述时却没有索引至相关披露。但是资产减值相关部分在财务报表中却有明确披露，说明审计人员在执行审计准则时仍有不足，未完全按照审计准则执行。

表 3.1 2017 年-2021 年农业类上市公司关键审计事项索引情况统计表

年份	2017 年	2018 年	2019 年	2020 年	2021 年
全部有索引公司数量	37	40	35	44	48
部分有索引公司数量	5	2	4	3	2
全部无索引公司数量	4	1	4	1	1
合计	46	43	43	48	51

数据来源：巨潮资讯

3.2.2 关键审计事项披露数量分析

准则规定，审计人员应根据以往的从业经验与专业能力判断企业的情况，从而衡量在审计报告中关键审计事项的个数。而每个企业面临的经济环境、政府政策、行业发展情况和自身发展模式等因素都会影响注册会计师在审计过程中的风险识别，加之被审计单位在编制财务报表的过程中会涉及到主观判断和会计估计，也会影响注册会计师在审计过程中的关注重点。导致识别企业的重大错报和重大交易数量也会有所不同，相对来说，当被审计单位所处环境越复杂，财务报表中涉及越多复杂和主观的估计和判断，披露数量就越多。

(1) 关键审计事项披露数量变化

通过整理农业类上市公司近五年的披露情况，如下表 3.2 所示，从每年的披露数量来看，2017 年农业类上市公司 46 份报告共包含 100 项。其中，有 4 家只披露一项，分别是福成股份、獐子岛、东方海洋、民和股份。披露最多的有 4 项，分别是云投生态、水中渔业、开创国际，大多数审计报告只包含两项关键审计事项；2018 年 43 份农业类上市公司审计报告共包含 87 项，披露最多的仍是 4 项，只有开创国际一家企业；2019 年 43 份农业类上市公司审计报告共包含 85 项，披露最多的只有 3 项，2020 年 48 份农业类上市公司审计报告共包含 95 项，云投生态披露了 4 项，是披露关键审计事项最多的企业；2021 年 51 份农业类上市公司审计报告共包含 97 项关键审计事项，显而易见，2021 年和 2017 年相比，

农业类上市公司数量增加了但是总体披露数量却有所减少。

表 3.2 2017 年-2021 年农业类上市公司关键审计事项披露数量情况统计表

年份	2017 年	2018 年	2019 年	2020 年	2021 年
农业类上市企业数量	46	43	43	48	51
关键审计事项披露总数	100	87	85	95	97

数据来源：巨潮资讯

随着国家对农业企业发展的重视，相继出台多项政策鼓励其发展。2020 年和 2021 年新增农业类上市公司数量比前几年较多，剔除期间退市、转行或者新上市的公司，连续五年存续的农业类上市公司有 42 家。纵观这个时段内披露的关键审计事项数量，笔者发现有 1 家农业类上市公司，即福成股份的报告连续五年都只包含 1 个事项；有 16 家农业类上市公司的报告连续五年都披露了 2 个事项，还有 3 家除了某一年农业类上市公司是无法表示意见或者保留意见而没有披露外，其余四年也都是 2 个事项；有 1 家农业类上市公司连续五年披露 3 个事项；有 3 家农业类上市公司披露数量是总体呈上升趋势；有 5 家农业类上市公司披露数量是总体呈下降趋势；其余 13 家农业类上市公司五年的披露数量都是不规则变化。如下图 3.3 所示所示，50%的农业类上市公司审计报告的披露数量在 2017 年至 2021 年保持不变（若有）。其中，绝大部分事务所选择披露 2 个事项；另一半审计报告披露数量在 2017 年至 2021 年有所变化，其中，披露数量总体呈下降趋势的企业数量要比呈上升趋势的较多。

表 3.3 2017 年-2021 年农业类上市公司关键审计事项数量变化趋势统计表

变化趋势	企业数量	所占总体比例
保持不变	1 项	2.38%
	2 项	45.24%
	3 项	2.38%
发生变化	上升	7.14%
	下降	11.90%
	不规则	30.95%

数据来源：巨潮资讯

(2) 关键审计事项平均数量分析

随着国家政策与地方政府的大力支持，农业产业化快速发展，从 2017 年至 2021 年农业类上市公司数量有明显增加。为进一步分析披露数量特点，笔者通过经管之家搜集了 2017 年-2021 年所有上市公司审计报告中的关键审计事项。通过筛选处理如下表 3.4 所示，2017 年时，关键审计事项平均数都大于 2，说明更多人偏向披露 3 项甚至更多关键审计事项。但 2021 年两者都小于 2，即更多人偏向披露 1 项关键审计事项，正如前文提到，披露事项数量下降的农业类上市公司数量较多于披露事项数量增加的农业类上市公司数量。通过与英国 153 个第一次执行新准则的审计报告进行比较，发现其中最多的有 10 个事项，平均每个报告有 4.2 个事项。因此，我国审计报告中披露的关键审计事项数量与英国的相比，还是有很大的差距。

表 3.4 2017 年-2021 年关键审计事项的平均披露数量

年份	关键审计事项数量		发表非无法表示意见上市公司数量		关键审计事项平均数	
	农业类	全行业	农业类	全行业	农业类	全行业
2017 年	100	7142	46	3405	2.17	2.09
2018 年	87	7345	43	3496	2.02	2.10
2019 年	85	7577	43	3698	1.98	2.05
2020 年	95	8269	48	4089	1.98	2.02
2021 年	97	9121	51	4591	1.90	1.99

数据来源：经管之家、巨潮资讯

从图 3.1 不仅可以发现农业与全行业上市公司关键审计事项平均披露数量总体都是下降趋势。而且还发现农业类关键审计事项平均披露数量下降幅度更大，从 2017 年平均每家企业披露 2.17 个关键审计事项下降至 2021 年平均每家企业披露 1.9 个关键审计事项。下降了 0.27 个关键审计事项，下降了 12.44%。而全行业的关键审计事项披露平均数仅从 2017 年的 2.09 下降到 2021 年的 1.99，下降了 0.1 个关键审计事项，下降了 4.79%，约为农业类的 1/3。

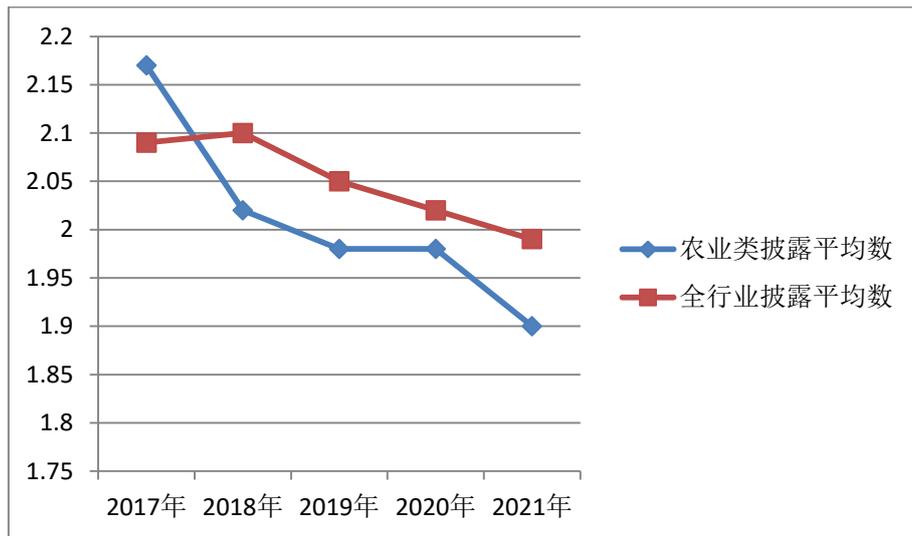


图 3.1 2017 年-2021 年农业与全行业上市公司关键审计事项披露平均数

(3) 关键审计事项披露频次分析

农业类企业的业务的复杂性、企业发展规模以及所处的行业环境，还有注册会计师在工作时对程序的执行情况，这些都可能对审计人员在审计报告中披露事项的数量产生影响。因此，对关键审计事项的披露进行研究，不但能够反映出企业的经营状况，还能够看到注册会计师的审计工作。从表 3.5 可以看出，最近五年来，农业类上市公司的披露事项数量在 1-4 之间，主要集中在 2 项。从 2017 年到 2021 年，披露 2 项的频次分别为 31 次、29 次、32 次、30 次、34 次，这些数据都维持在 30 个左右，占了农业类上市公司总数的 68% 左右。在最近 5 年中，只有 5 份审计报告披露了 4 个事件。从整体上来看，披露 1 个事项的频次是上升的，且后来增加至高于 3 项的频次。

多数审计人员偏好披露 2 项，从某种意义上来说，这种披露数量也被业界其他审计人员所参考。值得一提的是，在 2017 和 2018 年，开创国际披露了 4 个事项，但在 2019 和 2021 年，开创国际却只披露了 2 个事项。造成这种情况的原因，很可能是因为 2017 年和 2018 年都是由立信进行审计的缘故，根据王莎莎(2022)的统计，中国八大 2017 年到 2020 年，披露事项都超过了 2 个。国内其他事务所连续四年披露数量均低于 2 项。而自从 2019 年开创国际变更事务所为天职国际会计师事务所之后，披露的关键审计数量就向行业趋势靠拢，且三年的关键审计事项都一样，即商誉及无形资产减值和收入确认。

表 3.5 2017 年-2021 年农业类上市公司关键审计事项披露频率

披露数量	2017 年	2018 年	2019 年	2020 年	2021 年
1 项	5	7	6	10	11
2 项	31	29	32	30	34
3 项	7	6	5	7	6
4 项	3	1	0	1	0

数据来源：巨潮资讯

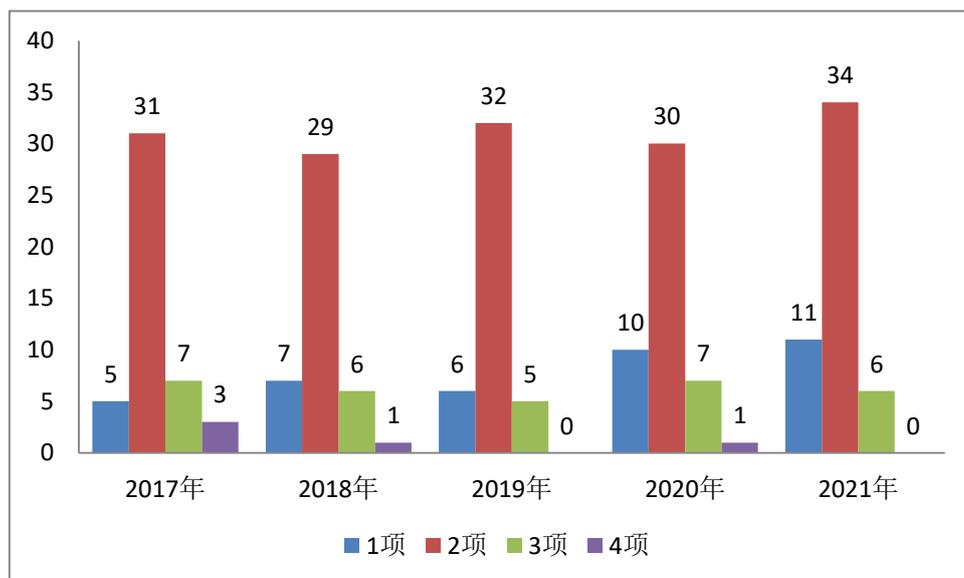


图 3.2 2017 年-2021 年农业类上市公司关键审计事项披露频率统计图

3.2.3 关键审计事项披露内容分析

(1) 对关键审计事项主题分析

为了更全面地了解农业类上市公司关键审计事项的情况，在前文对形式与数量研究的基础上。本文对 2017 年-2021 年农业类上市公司披露的关键审计事项进行了归纳统计，并将各年度披露的最多的八个事项进行了汇总，见下表 3.6。在 2017 年披露的 100 个事项中，有 31 个与“收入确认”有关，数量最多，占总量的 31%。此外，这还表明有 31 家企业的 2017 年度审计报告中披露了收入相关的事项。而当年农业类上市公司一共只有 46 家，则 2017 年有 67.4% 的农业类上市公司披露了“收入确认”的事项。并且在以后的年份中还是持续增长的状态，每年都稳居第一。披露数量的第二名与“存货”有关，共 16 项，占 2017 年总披露

事项的 16%，与排名第一的“收入”事项几乎占总量的一半。然后是与“生物资产减值”有关的事项为 11 项，占 2017 年总披露事项的 11%，这三项连续五年都是占据当年关键审计事项披露数量排名的前三名，与农业行业特征相符。而且所占比例从 2017 年 58% 逐渐增加至 2021 年 75%。其他排名较后的比例逐年减少，由此说明注册会计师在对披露关键审计事项主题的选择上越来越集中。图 3.3 也表明农业类上市公司披露的大约 2/3 关键审计事项都是与“收入确认”和“存货”相关。

表 3.6 2017 年-2021 年农业类上市公司关键审计事项排名情况

排名	2017 年		2018 年		2019 年		2020 年		2021 年	
	要素	数量及占比	要素	数量及占比	要素	数量及占比	要素	数量及占比	要素	数量及占比
1	收入确认	31	收入确认	31	收入确认	36	收入确认	43	收入确认	47
		31%		35.63%		42.35%		45.26%		48.455%
2	存货	16	存货	15	存货	17	存货	17	存货	19
		16%		17.24%		20%		17.89%		19.595%
3	生物资产减值	11	生物资产减值	6	生物资产减值	7	生物资产减值	6	生物资产减值	7
		11%		6.9%		8.24%		6.32%		7.22%
4	商誉减值	7	重组事项	6	商誉减值	5	商誉减值	6	商誉减值	7
		7%		6.9%		5.88%		6.32%		7.22%
5	应收账款减值	7	商誉减值	5	固定资产及在建工程	5	固定资产及在建工程	4	固定资产及在建工程	3
		7%		5.75%		5.88%		4.21%		3.09%
6	重组事项	6	应收账款减值	5	应收账款减值	4	重组事项	4	应收账款减值	2
		6%		5.75%		4.71%		4.21%		2.06%
7	固定资产及在建工程	6	关联方及交易	4	重组事项	4	关联方及交易	4	其他应收款减值	2
		6%		4.6%		4.71%		4.21%		2.06%
8	或有事项	3	固定资产及在建工程	3	其他应收款减值	2	应收账款减值	1	重组事项	2
		3%		3.45%		2.35%		1.05%		2.06%
数量合计	87		75		80		85		89	
百分比合计	87%		86%		94%		89.5%		92%	

数据来源：巨潮资讯

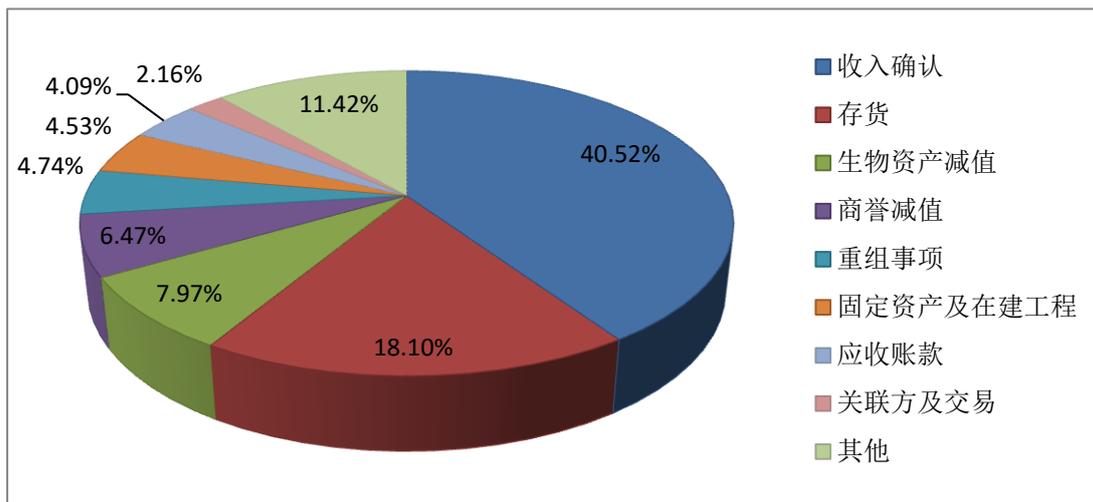


图 3.3 2017 年-2021 年农业类上市公司关键审计事项内容分布

另外，审计人员在审计报告中还比较概括地叙述关键审计事项主题，个别农业上市企业报告中存在一个关键审计事项包涵了几个项目。新农开发 2019 年和 2020 年都披露了“资产减值”关键审计事项，在描述里面指出包含其他应收款、存货、固定资产、生产性生物资产四项资产。这样没有细分地叙述关键审计事项，会给报表使用者和其他社会公众传递出本企业当期关键审计事项数量较少，值得预期使用者关注的领域较少的假象。

(2) 对关键审计事项披露依据分析

从农业类上市公司五年披露的关键审计事项内容总体而言，如图 3.3 所示。披露类型中排在首位的是收入确认，在平均一份审计报告披露 2 个关键审计事项时，40.52%意味着每出具 10 份审计报告就有 8 份披露了“收入确认”相关的事项。为何如此多的注册会计师会选择披露“收入确认”呢？笔者通过对审计报告中关键审计事项描述进行文本分析，提取出确认依据描述段落的高频词，得出披露“收入确认”的依据描述主要有如表 3.7 中的几个方面：一是对业绩指标的影响；二是固有风险；三是管理层的估计、判断；四是对财务报表的影响；五是行业特点。这几种因素会单独出现，也会有多种因素一起出现。例如众兴菌业 2021 年审计报告中的披露依据为：鉴于众兴菌业所处行业特点及收入确认环节存在的固有风险。收入是食用菌行业的关键业绩指标之一，公司主要从事食用菌的生产与销售，营业收入确认是否恰当对众兴菌业经营成果产生很大影响。基于此我们将收入确认识别为关键审计事项。

表 3.7 2017 年-2021 年农业类上市公司关键审计事项收入确认依据情况

确定依据	业绩指标	固有风险	管理层估计、判断	财务报表影响	行业特点
收入事项数量	119	99	87	32	18
占总收入事项比例	63.3%	52.66%	46.28%	17.02%	9.57%

数据来源：巨潮资讯

审计报告中收入确认事项的原因超过了一半是与业绩指标影响相关的，固有风险紧随其后，也就是说大多数注册会计师重点关注事项对业绩指标与收入确认的固有风险。也有个别审计人员将农业特点、国家出台的农业相关政策影响纳入考虑范围。站在信息使用者的立场上，仅仅说明其对绩效的影响，会让人有一种“敷衍”的感觉。若能综合多种视角找出并披露关键审计事项，将有助于提高审计人员和信息使用者之间的交流，也有助于信息使用者更好地理解审计人员的考量和工作情况，进而改善信息使用者的阅读感受，减少其理解困难。

此外，笔者在对关键审计事项披露原因进行分析时还发现很多审计报告的描述段与前一年极其相似。例如登海种业收入确认描述在 2018-2021 年都与 2017 年表述相同，只是换了金额、变化率。可能是登海种业从 2017 年至 2021 年都是由中天运会计师事务所审计，未更换其他事务所。其他很多事务所连续审计时，也有只更换金额、比率，而其他与上年保持一致。这也从另一方面说明会计师事务所在对关键审计事项进行披露时，也逐渐出现模板化问题。

(3) 对关键审计事项应对措施分析

审计准则明确指出，审计人员在披露关键审计事项时，要以实际工作中发现财务报表中的重大风险为依据，并设计出有针对性的应对措施。而不同的事项由于其确认的理由各不相同，所以应对措施也有所差异。

表 3.8 2017 年-2021 年农业类上市公司关键审计事项应对程序统计

应对程序	披露数量	占所有关键审计事项比例
检查	383	82.54%
内部控制测试	370	79.74%
分析程序	277	59.7%
函证	220	12.5%
询问	101	12.28%

重新计算	58	12.5%
截止性测试	57	12.28%
观察	23	5%
重新执行	20	4.3%

数据来源：巨潮资讯

对农业类上市公司关键审计事项的应对措施统计情况如表 3.8 所示。从 2017 年到 2021 年，231 份审计报告中，检查程序的使用范围最为广泛。其中 383 个事项的应对措施中，注册会计师对检查程序的使用率达到 82.54%，适用范围包括企业的财务记录、财务凭证、销售合同、销售协议等文件。农业类上市公司披露的关键审计事项中，有 79.74% 的事项注册会计师都选择运用内部控制测试应对。选择分析程序应对的有 277 个事项，占总事项的 59.7%。注册会计师采取了函证的审计程序，对 220 个事项进行了审查。主要集中在银行存款、销售收入以及应收账款。函证类事项占据了农业类上市公司的总披露事项事项的 47.41%。据统计，21.77% 的农业上市公司在审计报告中采取了询问的方式来处理重大审计事项，主要涉及到公司的管理层和治理层。注册会计师采取了重新计算的审计应对程序，对 12.5% 的关键审计事项进行了审查，其中包括对管理层的决策和会计账户余额的复核。经过截止性测试，注册会计师披露了 57 个事项。注册会计师采取了观察的审计方法，特别是对上市公司的固定资产和存货进行了监盘。在农业类上市公司的审计报告披露的所有关键审计事项中，只有 4.3% 采用了重新执行程序。

如图 3.4 所示，笔者还利用 Python 工具对关键审计事项中的审计应对部分实施的措施进行高频词提取、筛选，并绘制成下列词云图。表明注册会计师应对被审计单位关键审计事项的审计程序中，主要运用了检查、评价、测试、分析等手段。



图 3.4 审计应对措施词云图

在统计的样本里，有个别审计报告有漏字错误。例如众兴菌业 2018 年、2019 年关键审计事项应对中写道“对期销售中重要客户进行独立函证”，而其余三年全是“对本期销售中重要客户进行独立函证”。审计是一项严谨的工作，对于这种低级错误事务所应该坚决抵制。除却表述问题，许多公司的审计报告仅仅提到了处理关键审计事项的步骤，但并未详细描述实际的解决办法和处理过程中产生的数据。由此，应对相同的事项时，各审计报告的解决方案缺乏差异。当审计人员在叙述各种审计程序时，难免要遇到很多专业术语，但是，为了让信息使用者更容易理解。应该尽量减少这些术语的使用。同时，通过对所选样本公司的调查，我们发现它们应对同一类型的审计事项的方案并没有太大的区别，某些语言的表达十分接近。因此，审计师可以根据被审单位的实际情况来调整他们的应对方法，从而提升实施审计程序的效果。尽管农业类上市公司的关键审计事项已经披露，但是由于审计应对程序结果的描述方式有所差异，有些审计报告没有清楚地阐明实施的审计措施的结果，有些则只是简单地提到了积极或消极的描述。

4 农业类上市公司关键审计事项披露存在的问题及原因分析

4.1 农业类上市公司关键审计事项披露存在的问题

4.1.1 披露要素不全

通过第三部分笔者对农业类上市公司关键审计事项的统计,发现从2017年至2021年,存在部分审计报告关键审计事项描述部分没有索引。而1504号审计准则第十三条提到,在逐项描述关键审计事项时,若是企业财务报表中有相关内容,则要逐项索引至报表相对应的地方。根据前文对行业数据的分析,每年都有少数审计报告没有进行索引,五年内未进行索引的审计报告数量分别是4、1、4、1、1。还有一部分审计报告存在某项关键审计事项有索引,某项没有。例如将收入作为关键审计事项的西部牧业审计报告中,在2017年、2019年、2020年、2021年的收入事项有索引,而将资产减值作为关键审计事项进行描述时却没有索引至相关披露,但是资产减值相关部分在财务报表中却有明确披露,说明会计师事务所在执行审计准则时仍有不足,未完全按照审计准则执行。

4.1.2 披露数量较少

按照准则,因为每个公司所处的环境和条件都不一样,所以对关键审计事项的披露并没有做任何的规定。但是,我们仍能够通过与其他行业和执行新准则时间更久、审计更成熟的国家所披露的事项相比较,来归纳概括出农业行业披露中存在的问题。通过对前文数据的分析,我们能够看出从2017年到2021年农业类上市公司的披露事项是1到4个,且最多的企业披露了2个事项。五年内,披露2个事项的农业类上市公司分别有31家、29家、32家、30家、34家,分别占每年总公司数的67.39%、67.44%、74.42%、62.5%和66.67%。2017年至2021年,农业类总的审计事项的个数分别为100、87、85、95、和97个,平均每家公司披露的个数分别为2.17、2.02、1.98、1.98、1.90个。英国的审计行业发展较为成熟,2015年,该国的审计报告的平均数量已经达到4个,几乎是我国农业上市公司的2倍,其中最多的报告包含10个项目。与此同时,我国的其

他行业的审计报告的平均数量也有所不同，房地产行业在 2016-2021 年间呈现出上升趋势，而农业行业的报告数量则在逐渐减少。此外，金融业的披露数量在 2017 年也达到了 3.14 项，这一数字远高于农业行业。结果表明，我国农业行业的关键审计事项披露程度相对较低。若披露的内容太少，将无法充分发挥审计报告的价值，从而与其本意背道而驰。

4.1.3 披露内容模板化

通过对 2017 年至 2021 年期间的农业类上市企业关键审计事项的分析，我们发现，五年内持续披露事项的有 42 家公司，其中 9 家公司的披露数量和标题一直没有改变，并且主要是收入确认、存货减值以及生物资产减值。针对措施也几乎没有发生变化，只是增加、替换个别字。如果五年内没有更换事务所，大多数情况下，农业上市公司的关键审计事项的描述和解决方案的措辞都不会发生太大的改变，这样一来，第一年的信息增量就会很充分，但随着时间的推移，这些关键审计事项的描述就又会变得单一，和之前审计报告一样，只是改变每年的金额、比率就无法为审计报告使用者提供充分的信息。

根据新准则第十三条，注册会计师应该在审计报告中提供一个引言段来阐述事项为何被确认的，以便读者能够更加清晰地理解他们的工作。然而，在当前大多数农业的审计报告中，这一部分往往没有很好地反映出企业的具体情况，只是对性质进行了简单介绍，比如收入确认，许多审计人员把这种情况描述为业绩指标，并且存在固有风险。1504 号审计准则应用指南第十四条提到，一般情况下，审计人员在审计过程中重点关注过的领域和财报中复杂、重大的管理层判断领域有联系。将准则与审计人员在引言中确认的理由相比，发现这样的叙述没有结合企业情况，更没有结合行业情况，整个上市公司可能都是千篇一律，如此一来，预期报表使用者就得不到有效的信息收集。总而言之，许多农业企业的审计报告缺乏针对原因识别的详细描述，缺乏个性化的内容，存在模板化的问题。

4.1.4 披露事项的可理解性不足

1504 号准则的发布旨在帮助报表信息的使用者更好地掌握本期的重大事项，

以便他们能够快速、有效地获取所需的信息，从而作出正确的决策。然而，经过分析农业类企业的审计报告，发现依旧存在着一些不规范的情况。比如子标题的设置，缺乏简洁的语言，以及不好被信息使用者理解。大信会计师事务所对新农开发 2019 年和 2020 年都披露了“资产减值”关键审计事项，但是企业资产包括很多内容，具体是哪种资产的减值是值得最为关注的没有在子标题中直接表达出来，这样没有细分、具体地描述关键审计事项，信息使用者只知道是资产减值，但是却无法通过子标题获取有关资产减值的详细信息，这就限制了他们的理解。此外，由于原因描述和应对措施涉及许多专业术语，比如截止性测试，对于非专业人士而言，这些术语也会给报表使用者带来困难，影响他们的阅读效果。

4.2 农业类上市公司关键审计事项披露存在问题的原因分析

4.2.1 审计主体层面

(1) 注册会计师层面

三十年来的中国资本市场发展迅速，近十年间，上市公司数量急剧增加，由 2010 年的 2063 家迅速发展发展到 2021 年底的 4640 家，这一发展过程中，审计行业的迅猛发展也带动了审计人才的需求，为中国的金融发展提供了强劲的支撑。随着时代的发展，越来越多的行业和企业都在变得更加复杂和具有竞争力。这就需要注册会计师在不同的行业和企业中都有所涉猎，以便更好地了解这些企业的情况和需求。然而，由于每家企业的财务状况和政策都有所差别，所以如果注册会计师没有足够的经验和技能，很可能无法胜任这些工作。

在确定披露的关键审计事项时，起点就是注册会计师与治理层的沟通。此外，监管机构的完善也至关重要。会计师事务所的审核机制和资源配置也会直接影响披露的质量。然而，由于这些因素都是客观的，审计人员的表现才是决定披露效果的关键因素。根据前面的数据，农业类上市公司审计报告中披露的关键审计事项，比如生物资产减值、存货跌价准备、收入确认等都涉及到会计估计和判断的内容。公司会计在进行这些账务处理时，除了必须具备专业的技术外，也必须全面深刻地把握企业的实际情况，审计人员也应该达到这种能力。但在实务中，审计人员审计一家公司的时期达到 5 年后，下一年不能继续审计本单位，应该换另

一个公司。这一规定促使注册会计师不断参与到新公司的审计工作中，由于他们对公司和相关行业的知识有限，存在部分注册会计师没有完全了解被审计单位所处行业，在他们刚接触到新公司的时候，他们可能无法准确地评估公司的管理层的决策，从而影响关键审计事项的判断。导致可能跟风选择某些事项，而未选出企业实际的关键审计事项。

(2) 会计师事务所层面

复核是审计业务的重要组成部分，它不仅可以保证审计的质量，还可以有效保障审计意见的准确性。但是复核对注册会计师的专业能力要求更高，在小规模事务所中，一名注册会计师可能要对不同行业的审计报告进行复核，这就要求他们有足够的专业胜任能力。在事务所的质量控制体系中，复核可以对注册会计师的工作进行监督。然而，目前许多中小型事务所尚未建立完善的质量控制体系，或者缺乏对事务所内部人员定期培训学习，紧跟政策、经济的发展变化。导致在处理关键审计事项时缺乏行业领域知识的支持，使得许多注册会计师陷入困境，只能依靠模板来解决问题。还有一些大型事务所具备完善的质量控制体系，但是由于其日常运营费用较高，以及承揽的业务数量庞大，使得复核工作者的工作压力极大，从而影响了复核的准确性和可靠性，从而无法充分发挥质量控制体系的作用。针对农业行业的审计，由于其具有较高的难度和较低的费用。因此，中小型事务所需要在保证成本效益的前提下，寻求新的平衡，充分发挥审计复核的作用，并加强质量控制体系的建立，从而更有效地处理关键审计事项，提升审计的实际效果。

4.2.2 审计客体层面

对于被审计单位而言，雇佣独立审计机构旨在为投资者和社会公众提供可靠的信息，以反映企业的运营情况，然而，在披露关键审计事项时，必须建立起审计机构与客户之间的有效沟通，以便准确地叙述出信息的内容。因为被审计单位的特殊情况，导致它们无法很好地完成审计程序，甚至在审计过程中会受到限制，影响执行审计程序的效果，从而影响到关键审计事项的披露；如果被审计机构认定某些信息的披露可能会损害企业的财务状况、声誉及其在资本市场的表现，那么为了保持与企业的长期合作关系，在受到管理层的压力下，注册会计师将可能

对企业妥协。根据企业意愿，披露一些相对不重要的事项，并采用模板化的语言来进行叙述，以达到满足企业要求和减轻自己责任的目的。

4.2.3 外部监管环境层面

经过深入的分析，可以清楚地看出，温氏股份的“生物资产减值”、“收入确认”、圣农发展的“收入确认”、“存货跌价准备”等农业类上市企业在过去几年中所披露的信息几乎是完全相同的；有的披露事项段存在错字、错误表述。这说明了外部监管在某些方面还是有一些松弛。面对这些基础、明显的错误没有相应的整改措施，监管不到位。

面对市场中存在的不良现象，市场监管部门没有采取更有效的措施来惩治违反法律法规的行为，确保注册会计师以认真负责的态度进行审计。此外，中注协也对披露的合法性重视不够。关键审计事项的确认需要全面考虑，并且措施要有针对性，避免出现模式化和缺乏个性的情况。中注协需要确保关键审计事项的披露能够真正为信息使用者提供有价值的信息。在年度审计完成后，中注协应及时向社会发布审计结果，并制定相应的实践指南，以便为来年的审计工作奠定基础。最后，目前的关键审计事项的发展还是处于初步阶段，准则制定也没有很完善，也需进一步补充、细化。

5 完善农业类上市公司关键审计事项披露的建议

5.1 对审计主体的建议

5.1.1 对注册会计师进行农业领域专题培训

在农业类审计报告中，与行业特点十分相关的“生物资产减值”、“收入确认”、“存货跌价准备”的确认依据十分笼统，描述十分模板化，采用“对财报影响重大”、“行业特点”、“固有风险”等概括性专业用词。这些用词完全与其他行业一样，既没有突出行业特性，也因为过于专业化表述而增加了审计报告的可理解程度，使审计报告使用者难以读懂，掌握被审计单位的具体情况。

随着新准则的实施，审计的主观性也得到了显著提升，这就要求注册会计师不断提高专业能力，以便能够精确识别关键审计事项。此外，他们还需要根据自身的经验和对行业的深入理解，以及企业的业务特征和风险，谨慎选择出当期重要事项，并提供更有价值的审计报告。经过对行业信息的深入分析，我们发现这一点是显而易见的。希望审计人员可以更深入地了解农业资讯、行业发展情况、不同的会计政策以及具体的交易过程等。例如审计农业类企业的大型事务所可以定期举办专题培训，统一组织审计人员学习。而小型事务所若是因为成本原因无法举办，则可以向大型事务所提出申请，以小成本加入到专题培训；还可以在培训过程中，把在行业中的学习成果作为员工的绩效指标，并通过学习报告和其他方式来奖励表现优秀的员工。除此之外，事务所之间还可以举办大型交流会，有经验的先驱者可以互相交流，也可以给新人分享经验。

作为一名注册会计师，需要运用自己的专业技能，在审计过程中准确地确认、传达并披露关键信息。还需要全面评估企业可能存在的重大错报风险，并运用专业技能，准确地在审计报告呈现公司的财务状况。只有不断提升自己的专业水平，并保证审计人员的独立性，才能真正地帮助投资者获得更多的信息，减少他们与审计人员之间的信息差距，从而提升注册会计师的审计工作的质量。拥有丰富的审计经验和深入的行业知识是成为优秀的注册会计师所必需的。随着时代的进步，我国的上市公司已从过去的普及变为了垄断性的金字塔结构，每一层的企业都面

面临着各自不同的经营风险，这种情况已成为不可避免的现实。因此，为了有效跟上时代的脚步，并且满足当今投资者对于可靠信息的日益增长的需求，对于农业类上市公司的审计，注册会计师应当有提高农业相关知识的掌握程度，不止局限于浅层，要深刻理解、掌握行业发展情况，才能更好地识别和评估被审计单位在审计年度存在的重大错报风险。将行业特点与审计理论更好结合，将确认依据更加精准化披露，增加关键审计事项段的可理解性。

5.1.2 深入学习、严格执行 1504 号审计准则

纵观国内近些年爆出的审计失败案例，究其原因，大多数都是因为注册会计师在审计过程中没有贯彻执行审计准则。1504 号审计准则应用指南指出，注册会计师应该将关键审计事项索引至财务报表相关内容。但是前文经过统计发现，农业类上市公司的关键审计信息披露存在严重的违反法律法规的情况。为了避免这种情况的出现，注册会计师需要加强对新审计准则和应用指南的学习，以确保他们的专业技能得到充分的培养。在披露关键审计事项的过程中，注册会计师需要特别注意形式是否符合法律法规。例如，披露的信息应该有索引。合规披露是审计机构必须遵守的基本要求，因为审计师对于审计准则的变化应该及时了解，并且要按照准则的要求进行操作，以确保审计结果的准确性和可靠性。

为了确保审计工作的有效性和可持续性，会计师事务所需要密切关注最新的审计准则，并积极响应监管部门的指导意见，努力提高审计服务水平，获取良好的社会口碑。事务所内部定期组织学习新发布的各项准则，还可以以游戏、知识竞赛的方式进行学习交流，可以提高审计人员的学习主动性，提升学习的效率，保证学习效果。在审计准则执行方面，审计人员应该时刻保持谨慎的工作态度，事务所也应该加强复核机制，不让复核流于形式。

5.1.3 细化关键审计事项的描述

针对前文提到披露可理解性不足、模板化问题，即事项描述和应对措施过于套路，导致信息披露不够明确，难以提供更多的有价值的信息。没有根据当前的时间和环境进行具体的分析，而且每年使用的语言也相似。注册会计师应该细化

关键审计事项的描述。比如收入类关键审计事项，收入占据我国农业类上市公司关键审计事项披露的首位。所以如何披露“收入确认”事项就显得尤为重要。牧原股份在2017年和2020年的关键审计事项披露内容和表达方式大体上保持一致。一些审计报告中的关键审计事项仅以文字形式呈现，缺乏数据支撑。在“收入确认”事项中，圣农发展和神农科技没有详细说明收入金额和其在关键业绩指标中的比重，而是简单地将其列出，从而无法给投资者带来实质性的信息增量，也无法达到审计报告改革的初衷。对此，笔者认为可以将“收入确认”事项的披露进行细化描述。不单单只是一成不变的文字套路，具体可以从以下两个方面入手：

一方面是对子标题的细分。农业类上市公司审计报告大多数直接将收入确认作为子标题。但是企业的收入却有很多细分，比如按商品或者行业划分。因此注册会计师应该将“收入确认”转化为更精确的表述。这样也有利于财务报表使用者的阅读，增加审计报告的可理解性。

另一方面是将收入确认依据进行量化。根据致同会计师事务所对温氏股份2019、2020、2021年收入事项描述段写到“收入增长较快”，但是未表明增长的具体比率。这就导致财务报表使用者对增长较快的程度不能直接了解到，还需查看审计报告其他部分加以辅助理解，甚至没有财务专业知识的使用者可能会有误解。为了有效地减小管理层和投资者之间的信息差距，并且确保审计工作的可靠性。注册会计师应该把每一个关键因素都详细地描述出来，并且采取更明确的表格形式，将每一个因素都细化到子标题，并且在引言部分详细阐明这些因素对财务报表的影响，采用数据、比率可以让财务报表使用者很直观地感受到此事项对财务报表的重要性，

5.1.4 恰当应对生物资产类关键审计事项

农业企业的生物资产是农业企业主要的财富，它们对企业的发展和运营起着至关重要的作用。与非生物资产相比，生物资产有自身的特殊属性，能够吸收外部物质实现自身的生长发育，改变自己的属性和能力；通过属性的改变或者能力提高，增加自身的价值；大多数生物资产的生长和发展都受到自然环境的限制，极端的气候变化、病虫害等自然灾害都会给它们带来严重的损害，从而导致它们的经济价值大幅度下降甚至消失。生物资产可以从消耗性到生产性，比如猪、鸡、

鸭等家畜。它们既可以作为肉食产品销售，从而给企业带来经济收益；也可以用于生产，比如猪苗、蛋类等，从而持续地为企业带来经济效益。非生物资产的稳定性是十分重要的，因为它们的属性通常不受外界因素的影响，只要采取适当的计量方法，就能够准确、客观地反映出企业的经营成果和资产价值，从而更好地保护投资者的利益。由于农业类上市公司拥有庞大的生物资产，因此对它们进行资产评估变得至关重要。

现有报告中，对于生物资产相关关键审计事项的应对也相差无几。对此，希望注册会计师在以后的审计工作中可以个性化应对，农、林、牧、渔四个领域的生物资产的特性都不同。因此，应对措施也应该有很大差别。比如从事养殖业的温氏股份。生猪养殖业务已经成为了其营收的重要组成部分，占据了近 2/3 的比重。温氏股份的生物资产包括猪苗、肉猪和种猪，这些都属于生猪类。然而，由于审计温氏股份的注册会计师专业能力有限，很难准确地评估这些生物资产的价值。因此，审计人员应当借鉴专家的经验，根据生猪的生长特性、市场趋势等因素。分析温氏股份的生物资产的计量情况，并且与同行业的企业进行比较，从而找到可能存在的问题，精确测算温氏公司的猪肉资产价值。由于农业类上市公司生物资产种类不同，生长所处阶段也有所不同。因此采用的生物资产计量方式也有所差异，还有后续折旧政策、资产处置会计处理的选择都有所不同。当注册会计师在审计过程中将其确定为关键审计事项时，应该采取更具有针对性的措施进行应对，并表明审计程序的实施结果。

5.2 对审计客体的建议

5.2.1 结合重点类资产完善内部控制建设

资产是企业的根基与血脉。保障资产的安全就显得异常重要。审计人员在工作时也会重点关注资产的相关风险，如果企业与资产相关的内部控制良好，那么可以很大程度上有益于审计人员的工作开展。对于大多数农业企业来说，资产构成主要是生物资产，由于生物资产的独特性质，它们的价值评估和会计计量变得极为复杂，而且它们的风险较大，未来的收益可能无法预测。因此，企业在处理生物资产时，必须加强内部控制，以保证它们的安全。

通过建立有效的内部控制机制,企业能够更好地实施其生产和经营目标,并确保其财务和会计信息的完整、安全和可靠。尽管注册会计师通过披露关键审计事项为信息使用者提供了大量的信息,帮助他们更好地理解企业的风险情况,从而采取有效的应对措施。但是,如果企业内部控制不力,这些信息就无法得到充分的传达,信息使用者可能会误判,从而产生错误的风险处理结果。由于农业企业拥有众多的员工、繁琐的存货管理、复杂的资产计量和广泛的生产基地。为了更好地实现其目标,应该采取措施,引入先进的科学技术,建立完善的内部控制体系,从而提高效率和质量。比如畜牧业公司则会使用人工智能技术来实时统计牲畜的数量和状态,并将这些信息发送到云控终端,方便投资者随时查看。这样可以提升企业管理水平。企业应当加强风险管理,建立完善的风险预警机制,以确保安全运营。由于生物资产高风险性,需要采取一定的手段“防范于未然”,比如做好市场调研,以期增强市场预知力,把握市场发展,从而保证企业顺利运营、尽量规避风险。

5.2.2 积极与注册会计师进行沟通

在准则的规定下,注册会计师和被审计单位的管理层之间的沟通是至关重要的。因为它能够提供有价值的信息,从而帮助投资者更加清晰地了解企业的运作情况,并且能够更加积极地看待企业的未来发展。治理层应当深入了解关键审计事项,并认识到它们不仅仅是一个重要的问题,是需要双方在沟通中得到妥善解决的重要事项。而不是仅仅停留在表面上的强调。上市公司在外部审计方面应该给予充足的重视,加强与注册会计师的沟通,紧密协调,深度交流。确保审计过程的透明度,避免涉及到财务报表的重要信息,从而确保审计工作的顺利开展。此外,公司内部审计委员会也要充当起监督角色,确保外部审计的独立性。并且审计委员会的成员要定期与注册会计师进行沟通,以便更好地了解管理层和注册会计师的关注焦点,找出可能出现的分歧的根源。通过减轻管理层对外部审计的负担,来改善监管效率。为了确保审计报告中提供的关键信息的准确性,上市公司治理层应该与注册会计师建立有效的沟通渠道,以便从多个视角获取他们对公司运营状况的看法,并且提升公司内部管理的水平。

5.3 对外部监管环境的建议

5.3.1 细化关键审计事项相关准则、指南要求

如果新的审计方法只是形式上的描述,那么它将不能为报告提供真实的企业信息。为了解决这个问题,监管部门可以制定详尽的应用指南,并且加强审计方面的规范,从而提高审计质量。在披露信息时,我们应该注意它的表达形式。这可以帮助我们更好地理解信息,同时也可以提高我们的透明度。文本和表格都可以作为披露信息的有效选择,它们可以帮助我们更好地展示我们想要传达的信息,提高我们的可靠性。相比之下,表格式的披露可以让我们更加清晰易懂,更好地为我们提供有价值的信息。而文字形式,很难让信息使用者把握重点,从而无法及时看到所需信息。在决策过程中,信息使用者很难充分利用公开的信息。因此,在制定审计准则时,应该明确采用哪种格式,并且明确规定每一个组成的表述,以便于报表使用者能够更方便地获取信息。为了让投资者能够正确地认识审计结果,准则中应详尽地阐述确认关键审计事项所需的各种因素,包括它们的影响程度、影响范围、影响结果的大小等。而且还需要清楚地阐明为什么需要把这些因素披露给公众,以便让公众能够更好地理解注册会计师的工作,从而判断被审计单位的真实状况和审计报告的真实性,从而为投资者提供可信的参考。

5.3.2 强化外部体系对关键审计事项披露的监管

通过建立完善的监管机制,可以确保注册会计师的工作质量,提高审计报告的准确性和可靠性,并且可以充分披露重要的审计信息,建立一个健全的市场监管机制需要从三个方面着手。

第一,为了确保审计报告的质量,注册会计师必须遵守相关的法律法规和流程。在提供审计结果之前,他们必须与管理人员进行书面或口头的沟通,以获取必要的信息。如果没有这样做,就不能提供审计结果。市场监管部门也将对提供的信息进行更严格的审查。

第二,市场监管机构应当严格执行相关法律法规,确保关键审计事项的公开透明,避免因注册会计师的故意降低审计风险而导致随意选择关键审计事项。同

时，要求所有的审计信息必须符合标准，避免任何形式的虚假信息的产生。

第三，应该采用一种综合性的指导和监督机制，既要从制度层面向他们提醒有关风险，也要从日常管理层面加强沟通，以减轻他们的负担，增强他们的风险意识，以免发生灾难性的后果。

6 结论与展望

在 21 世纪初期，全球经济进入了一个崭新的时期，上市公司的产业化发展使得当时的证券市场变得非常繁荣。然而，由于市场的不断扩张，投资者对于信息的需求日益增加。同时，财务造假的事件也变得更加普遍，这使得投资者的信心受到了极大的打击，而负责处理委托代理事宜的注册会计师，由于受到了传统审计报告的约束，也难以应付这种情况。因此，全球各地都在努力寻求更加有效的改革措施，以满足这些需求。

随着新准则的发布，新式审计报告模式的普及，人们又看到了希望。但是由于实施时间短，所以它仍然有所不足。如何让审计人员有效地披露关键审计事项就显得很有必要。为了解决这一问题，本文收集了 2017-2021 年农业行业的审计报告，运用 Excel 和 Python 软件进行分析，发现该行业的审计报告存在以下问题：一是披露要素不全，部分审计报告中的关键审计事项在进行描述时没有索引，不符合审计准则；二是披露数量较少，披露平均数从 2017 年的 2.17 逐渐下降至 2021 年的 1.90 个，逐渐低于全行业披露数量；三是披露主体主要集中在收入项目，而且部分关键审计事项不止包含一个项目，过于概括；四是审计应对措施针对性不强，存在过多专业术语，影响审计报告的可理解性。笔者通过三个不同的视角来探讨问题的根源，并基于前文分析，给出如下建议：在审计主体层面，首先要对注册会计师进行农业领域专题培训和审计准则的深入学习，以便审计人员能够提升能力，更深入地了解被审计单位的业务，行业发展状况，更好识别关键审计事项，其次要求审计人员在应对关键审计事项时，需要细化描述，在制定审计程序时，也要设计有针对性的措施来应对生物资产类事项。在审计客体层面，企业需要结合重点类资产完善内部控制的建设，主要是保证生物资产信息的可靠性，便于审计人员后续开展工作；管理层也要积极与审计人员进行沟通。在外部监管层面，需要细化关键审计事项相关准则、指南要求，强化外部体系对事项披露的监管，及时与不规范披露的注册会计师进行沟通，必要时进行处罚，确保关键审计事项的有效披露。笔者希望通过上述的分析可以在理论上，丰富关键审计事项在某一行业方面的研究，对注册会计师将来在确认农业类公司关键审计事项时有所帮助，增加审计报告质量，使审计报告使用者对注册会计师的工作有更深入的了解。

尽管本文的研究范围受到个人能力的限制,但仍然尝试探索我国农业行业的披露情况,并且结合国外的经验,以期获得更多的有价值的信息。然而,由于我国农业行业的规模较小,可供分析的上市公司仅有 40 家,因此,本文的样本量可能会有所不足,从而导致所提出的问题和建议也受到一定的局限性。期待着随着样本数量的增加和研究成果的持续发展,未来能够更加深入地探索这一领域。

参考文献

- [1] Antti Rautiainen and Jani Saastamoinen and Kati Pajunen. Do key audit matters (KAMs) matter? Auditors' perceptions of KAMs and audit quality in Finland[J]. *Managerial Auditing Journal*, 2021, 36(3) : 386-404.
- [2] Backof A G, Bowlin K, Goodson B M. The Importance of Clarification of Auditors' Responsibilities Under the New Audit Reporting Standards[J]. *Social Science Electronic Publishing*, 2014: 337-353.
- [3] Bentley Jeremiah W and Lambert Tamara A. and Wang Elaine Ying. The Effect of Increased Audit Disclosure on Managers' Real Operating Decisions: Evidence from Disclosing Critical Audit Matters[J]. *The Accounting Review*, 2020,
- [4] Brasel K, Doxey M, Grenier J H, et al. Risk Disclosure Preceding Negative Outcomes: The Effects of Reporting Critical Audit Matters on Judgments of Auditor Liability[J]. *Social Science Electronic Publishing*, 2016, 91: 1345-1362.
- [5] Cade N L, Hodge F D. The Effect of Expanding the Audit Report on Managers' Communication Openness [J]. *SSRN Electronic Journal*, 2014.
- [6] Christensen, Brant E., Steven M. Glover, and Christopher J. Wolfe. "Do critical audit matter paragraphs in the audit report change nonprofessional investors' decision to invest?" *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 33.4(2014):71-93.
- [7] Fayad Altawalbeh Mohammad Abdullah and Alhajaya Mohammad Eid Sleem. The Investors Reaction to the Disclosure of Key Audit Matters: Empirical Evidence from Jordan[J]. *International Business Research*, 2019, 12(3) : 50-50.
- [8] Gimbar, Christine, Hansen, Bowe, Ozlanski, Michael E. The Effects of Critical Audit Matter Paragraphs and Accounting Standard Precision on Auditor Liability [J]. *Accounting review*, 2016, 91(6) :1629-1646.
- [9] Inês Pinto, Ana Isabel Morais. What matters in disclosures of key audit matters: Evidence from Europe[J]. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 2019, 30(2).
- [10] Jean Bédard, Paul Coram, Reza Espahbodi, Theodore J. Mock. Does Recent

- Academic Research Support Changes to Audit Reporting Standards?[J].
Accounting Horizons,2016,30(2).
- [11] Laura Sierra-García, Nicolás Gambetta, María A. García-Benau, et al. Understanding the determinants of the magnitude of entity-level risk and account-level risk key audit matters: The case of the United Kingdom. *The British Accounting Review*, 2019, 51(3):227-240.
- [12] Lauren C. Reid et al. Impact of Auditor Report Changes on Financial Reporting Quality and Audit Costs: Evidence from the United Kingdom[J]. *Contemporary Accounting Research*, 2019, 36(3) : 1501-1539.
- [13] Lennox C S, Schmidt J, Thompson A. “Is the Expanded Model of Audit Reporting Informative to Investors? Evidence from the UK,” *Social Science Electronic Publishing*, 2015.
- [14] Lennox, Clive S., Schmidt, Jaime J., Thompson, Anne M.. Why are expanded audit reports not informative to investors? Evidence from the United Kingdom[J]. *Review of Accounting Studies*,2022(prepublish).
- [15] Louis Philippe Sirois, Jean Bédard, Palash Bera. The Informational Value of Key Audit Matters in the Auditor's Report:Evidence from an Eye-Tracking Study[J]. *Accounting Horizons*,2018,32(2).
- [16] Michael Kend, Lan Anh Nguyen. Investigating recent audit reform in the Australian context: An analysis of the KAM disclosures in audit reports 2017–2018[J]. *International Journal of Auditing*,2020,24(3).
- [17] Moroney Robyn and Phang Soon Yeow and Xiao Xinning. When Do Investors Value Key Audit Matters?[J]. *European Accounting Review*, 2021, 30(1) : 63-82.
- [18] Muttanachai Suttipun. Impact of key audit matters (KAMs) reporting on audit quality: evidence from Thailand[J]. *Journal of Applied Accounting Research*, 2021, 22(5) : 869-882.
- [19] Phillips J R. Do Audit Report Disclosures Lead to Increased Liability Exposure? An Investigation of Jurors' Consideration of Auditors' Disclosure of Significant Deficiencies in Internal Control[J]. *Social Science Electronic Publishing*, 2015.

- [20] Pietro Fera et al. Sustainable corporate governance and new auditing issues: a preliminary empirical evidence on key audit matters[J]. *Corporate Governance: The International Journal of Business in Society*, 2021, 22(1) : 194-211.
- [21] Pran Krishansing Boolaky,Reiner Quick. Bank Directors' Perceptions of Expanded Auditor's Reports[J]. *International Journal of Auditing*,2016,20(2).
- [22] Reid L C, Carcello J V,L C.Are Auditor and Audit Committee Report Changes Useful to Investors? Evidence from the United Kingdom[J]. *Social Science Electronic Publishing*,2015.
- [23] Suneerat Wuttichindanon and Panya Issarawornrawanich. Determining factors of key audit matter disclosure in Thailand[J]. *Pacific Accounting Review*, 2020, 32(4) : 563-584.
- [24] Zhang Penny F. and Shailer Greg. The impact of audit committee expertise on external auditors' disclosures of key audit matters[J].*International Journal of Auditing*, 2021,26(2): 151-170.
- [25] 陈丽红, 易冰心, 张龙平. 异常审计费用与关键审计事项披露[J]. *审计研究*, 2022 (02) :60-70.
- [26] 丁方飞, 陈智宇, 李苏, 乔紫薇. 关键审计事项披露与非机会主义盈余管理——基于两种盈余管理方式转换视角的研究[J]. *审计与经济研究*, 2021, 36 (05) :35-46.
- [27] 杜雨晴. 审计师惩戒与关键审计事项披露[D]. 北京. 中国财政科学研究院, 2021.
- [28] 冯晓晴. 关键审计事项影响公司债券信用评级吗?——基于结论性评价视角[J]. *审计与经济研究*, 2021, 36 (04) :56-68.
- [29] 付强, 廖益兴. 审计独立性对关键审计事项披露的影响——客户重要性视角[J]. *审计与经济研究*, 2022, 37 (01) :53-68.
- [30] 韩冬梅, 张继勋, 杨雪梅. 关键审计事项结论性评价与审计师感知的审计责任——一项实验证据[J]. *审计研究*, 2020 (06) :51-58.
- [31] 韩冬梅, 张继勋. 关键审计事项披露与审计人员感知的审计责任[J]. *审计研究*, 2018 (04) :70-76.

- [32] 纪力. 关键审计事项对审计报告信息含量的影响研究[D]. 天津. 天津财经大学, 2019.
- [33] 阚京华. 国际审计与鉴证准则理事会审计报告模式变革特征及启示[J]. 南京审计大学学报, 2017, 14(02):58-66.
- [34] 阚京华, 曹淑颖. 基于审计报告变革的关键审计事项披露影响因素研究[J]. 中国注册会计师, 2018(10):68-72+3.
- [35] 李越. 深市主板上市公司关键审计事项披露对比分析[J]. 财会学习, 2021(22):138-140.
- [36] 李越冬, 孙凯. 审计委员会特征影响关键审计事项披露吗[J]. 会计之友, 2021(17):58-66.
- [37] 凌薇. 圣农发展:一体化模式赢得发展空间[J]. 农经, 2018(12):60-63.
- [38] 刘博, 李虎修. 关键审计事项与企业风险承担[J]. 渤海大学学报(哲学社会科学版), 2022, 44(01):64-69.
- [39] 柳木华, 雷霄. 审计师利用专家工作抑制盈余管理了吗?——基于关键审计事项披露的经验证据[J]. 审计研究, 2020(01):78-86.
- [40] 路军, 张金丹. 审计报告中关键审计事项披露的初步研究——来自 A+H 股上市公司的证据[J]. 会计研究, 2018(02):83-89.
- [41] 屠聪, 傅硕. 新审计报告中的关键审计事项探究——基于沪市主板上市公司的数据分析[J]. 现代商贸工业, 2019, 40(12):123-126.
- [42] 王木之, 李丹. 新审计报告和股价同步性[J]. 会计研究, 2019(01):86-92.
- [43] 王晓敏. 关键审计事项增加的原因、效果及影响[J]. 纳税, 2019, 13(22):189.
- [44] 王艳艳, 许锐, 王成龙, 于李胜. 关键审计事项段能够提高审计报告的沟通价值吗?[J]. 会计研究, 2018(06):86-93.
- [45] 王玉. 圣农发展纵向一体化经营的动因及财务绩效分析[D]. 大连. 东北财经大学, 2019.
- [46] 吴秋生, 独正元. A+H 股公司关键审计事项准则执行效果分析[J]. 会计之友, 2018(12):86-90.
- [47] 徐焕章, 王玥. 关键审计事项、公司透明度与会计稳健性[J]. 会计之友, 2021:132-138.

- [48] 徐硕正, 张兵. 新审计报告与资本市场的信息反应——来自股价同步性和股价预测能力双维度的经验证据[J]. 审计与经济研究, 2020, 35(03):45-57.
- [49] 徐玉德, 刘杨晖, 刘剑民. 审计报告改革对权益资本成本的影响研究[J]. 审计与经济研究, 2021, 36(06):26-36.
- [50] 鄢翔, 张人方, 黄俊. 关键事项审计报告准则的溢出效应研究[J]. 审计研究, 2018(06):73-80.
- [51] 杨明增, 张钦成, 王子涵. 审计报告新准则实施对审计质量的影响研究——基于 2016 年 A+H 股上市公司审计的准自然实验证据[J]. 审计研究, 2018(05):74-81.
- [52] 叶忠明, 郑晓婷. 关键审计事项同质化的成因研究——基于 A+H 股上市公司的角度[J]. 会计之友, 2021(16):63-71.
- [53] 易晗. 对关键审计事项及其披露的研究[D]. 南昌: 南昌大学, 2018.
- [54] 张继勋, 蔡闫东, 刘文欢. 标准审计报告改进、管理层和审计人员的关系与管理层沟通意愿——一项实验证据[J]. 审计研究, 2016(03):77-83.
- [55] 张继勋, 贺超, 韩冬梅. 标准审计报告改进与投资者感知的审计人员责任——一项实验证据[J]. 审计研究, 2015(03):56-63.
- [56] 张继勋, 倪古强, 张广冬. 关键审计事项的结论性评价与投资者的投资判断[J]. 会计研究, 2019(07):90-96.
- [57] 张凯旋, 雷倩华. 审计师个人特征 A+H 股公司审计报告的信息含量[J]. 财会月刊, 2018(14):143-154.
- [58] 张琼. IAASB 审计报告改革的背景、内容及启示[J]. 中国注册会计师, 2012(12):77-81.
- [59] 张子健, 何砚, 谭雪. IPO 公司关键审计事项提供了增量信息吗——基于 IPO 抑价的经验证据[J]. 金融经济研究, 2021, 36(02):117-131.
- [60] 赵峰, 廖雨寒. 关键审计事项披露对公司融资效率的影响研究——基于新审计报告准则实施首年 A 股跨境投资公司数据[J]. 财经理论研究, 2021(04):70-83.
- [61] 庄飞鹏, 连敏. 新审计报告的关键审计事项披露情况分析——基于 2018—2020 年沪深两市上市公司的统计数据[J]. 会计之友, 2022(02):136-143.

后 记

从酷暑到寒冬，从暖春到金秋，一不留神，我的学生时代就要结束了。回看这三年的求学生涯，因为疫情的影响，同学们的研究生生活不是居校隔离，就是居家隔离，因此我也特别感谢学校举办的各种活动来充实我们的校园生活。在即将离开校园时，有很多的不舍与感恩。

桃李不言，下自成蹊。三年时光匆匆，最想感谢的是张金辉老师，很幸运能够跟随他的脚步学习，在刚入学时，张老师就给我们以后的三年有一个初步规划，让我在后来的学习与生活中有了明确方向，并且这三年也在一直努力奋斗。张老师在平时也会时常关心我们的学习进度，定期组织专题研讨，为我的毕业论文打好了基础。一朝沐杏雨，一生念师恩。祝愿张老师今后工作顺利，身体健康。

感谢所有曾经对我有过指导的教师，在教室里与真实的案例相结合的讲解，与理论知识的探讨，大大提高了我对专业的了解，你们的耐心与热情，也会让我更加热爱自己的母校。在此，我要向所有的同窗、师兄、师姐、舍友表示衷心的感谢。我们一起在课堂分享各自的观点；一起在运动会流过汗水；一起在图书馆奋笔疾书；一起在宿舍说悄悄话……一起为青春奋斗的时光让我倍感珍惜。

我也要对我的家庭表示感谢，在我的学习过程中，他们给予了我无微不至的关心，对我的支持和鼓励。让我可以放心的顺利的读完大学。寸草之心，难报父母三春之晖。只想不断努力，成为他们的骄傲。

心中有梦，以梦为马，志存远方，不负韶华。