

A Study on the Audit Risks of Biological Assets of Tourism Enterprises

Xia Bai Min Zhu

Xinjiang Polytechnic College, Kashgar, Xinjiang, 844204, China

Abstract

With the improvement of residents' living standards and the support of national policies, the tourism industry, as an emerging industry, is showing a vigorous development trend. Against this backdrop, tourism enterprises often introduce biological assets to enhance their attractiveness. However, the inherent characteristics of such assets pose significant challenges to auditing work. This paper first sorts out the concept, characteristics of biological assets, and the concept and features of audit risks. Then, taking the case of Zhongxing Cai Guanghua's audit of Dalian Sainty Tourism Holding Co., Ltd. in 2020 as the research object, it deeply analyzes the causes of audit risks from three levels: government, auditing firm, and the enterprise itself. At the same time, it proposes control measures such as optimizing policies and regulations, strengthening industry training for auditing institutions, and improving the internal control procedures of enterprises, with the aim of providing theoretical references and practical guidance for the auditing of biological assets in tourism enterprises and promoting the healthy development of the industry.

Keywords

Tourism Enterprises; Biological Assets; Audit Risks

旅游企业生物资产审计风险研究

白霞 朱敏

新疆理工职业大学, 中国·新疆喀什 844204

摘要

随着居民生活水平提升及国家政策支持, 旅游行业作为新兴产业呈现蓬勃发展的态势。在此背景下, 旅游企业为增强吸引力, 往往引入生物资产, 但此类资产自身特性会给审计工作带来较大挑战。本文首先对生物资产的概念、特性以及审计风险的概念、特点进行梳理。随后以2020年中兴财光华审计大连圣亚旅游控股股份有限公司的案例为研究对象, 从政府、事务所及企业自身三个层面深入分析审计风险的成因。同时提出优化政策法规、加强审计机构行业培训、完善企业内部控制程序等防控措施, 以期旅游企业生物资产审计提供理论参考与实践指导, 助力行业健康发展。

关键词

旅游企业、生物资产、审计风险

1 相关概念

1.1 生物资产

1.1.1 生物资产的概念

生物资产是指具有生命的动物和植物, 依据持有目的主要分为三类: 消耗性生物资产指为出售或在未来收获为农产品而持有的生物资产, 如生长中的大田作物、蔬菜、存栏待售牲畜; 生产性生物资产指为持续产出农产品、提供劳务或出租目的而持有的生物资产, 如经济林、产畜和役畜; 公益性生物资产则主要用于防护与环境保护目的, 例如防风固沙林、水土保持林和水源涵养林。

1.1.2 生物资产的特性

首先, 生物资产分类缺乏明确依据, 当前既无针对旅游企业生物资产分类的法定规范, 也缺乏公认的统一标准; 其次, 生物资产生长阶段判定存在技术瓶颈, 其种内生长周期差异显著, 形态特征与生理年龄关联性弱, 导致分期判断易受主观因素干扰; 最后, 生物资产的经济利益流入具有不确定性, 其对气候、自然灾害及温湿度等环境因素高度敏感, 相关经济利益难以可靠确定。

1.2 审计风险

1.2.1 审计风险的概念

审计风险指注册会计师对存在重大错报的财务报表发表不当审计意见的可能性。在现代风险导向审计模式下, 审计风险由重大错报风险与检查风险构成。重大错报风险是财务报表审计前存在重大错报的可能性; 检查风险则指注册会计师未能通过审计程序发现存在的重大错报, 导致未能将审

【作者简介】白霞(1999-), 女, 中国宁夏吴忠人, 硕士, 从事审计学研究。

计风险降至可接受低水平的风险。

1.2.2 审计风险的特点

首先, 审计风险具有客观性, 因需遵循成本效益原则, 审计采用抽样方法, 样本与总体的差异可能导致错误结论; 其次, 风险具有潜在性, 若审计报告未引发实际损失, 审计人员即无责任; 再次, 风险具有偶然性, 因信息局限与技术制约, 审计结论可能出现非故意且难以完全预见的偏差; 最后, 风险具有可控性, 审计人员可通过设计恰当程序予以控制。

2 生物资产审计案例简介

2.1 案例公司简介

大连圣亚成立于1994年1月, 并于2002年在上交所成功挂牌上市, 其股票代码为: 600593。该公司属于旅游服务行业, 主要产品或服务为建设、经营水族馆、海洋探险人造景观、游乐园、海洋生物标本陈列馆等。大连圣亚的生物资产主要包括公司饲养的各类海洋生物、极地生物以及热带生物, 包括但不限于白鲸、海豚、北极熊、海象、海狮和企

鹅等。如表1-1所示, 生物资产占资产总额的比重为1.6%, 是大连圣亚旅游控股股份有限公司的重要经营资源, 其健康状况和生存年限直接关系到公司的财务状况和经营成果。

2.2 案例追溯

事件的起因是上交所审核公司年报时发现, 大连圣亚在2020年年报披露前已三度发布可能被实施退市风险警示(ST)的提示公告, 明确预计主营业务收入低于人民币1亿元。但在2021年4月30日披露的年报中却列示其主营业务收入为11422万元, 这一前后差异引起了上交所的注意。经过进一步审查, 上交所发现这一差异源自于第四季度收入中包含1204万元销售企鹅的收入。

针对这一情况, 上交所发出三次问询函, 前两次中兴财光华认为应将销售企鹅所得收入纳入主营业务收入。之后又在第三封回复函中否定了之前的回复, 认为虽然销售企鹅可以形成长期的业务模式, 但对于业务是否可以形成规模化仍不能确认, 该业务可能会影响使用者的判断, 因此在未与大连圣亚管理层进行沟通的情况下, 重新将销售企鹅的收入从主营业务收入中扣除。

表1-1: 2019-2020年生物资产占资产总额的比重

年份	生物资产(A)(万元)	资产总额(B)(万元)	占比(C)=(A)/(B)(%)
2019	3,592.77	218,480.75	1.64%
2020	3,160.41	209,970.08	1.51%

数据来源: 大连圣亚2020年年报

3 旅游企业生物资产审计风险原因分析

3.1 政府部门相关审计风险原因分析

大连圣亚审计案例中, 企业将企鹅由生产性生物资产重分类为消耗性生物资产的操作, 凸显当前生物资产转换监管的制度真空。根据现有审计准则, 此类转换仅要求提供资产退役评估报告及处置计划书(《企业会计准则第5号》第二十条), 却未设立分类标准的客观阈值, 导致实务中类别判定存在主观随意性。更值得关注的是, 监管部门对事务所审计生物资产的准入资质与能力评估缺乏强制性规范, 允许无农业审计专长的事务所承接此类业务, 显著提升审计失败风险。进一步地, 当注册会计师依赖第三方专家进行生物状态鉴证时, 因缺失权威专家认证机制, 专家独立性与胜任力存疑。此时若仅凭会计师经验决策, 将形成二次风险叠加。此三重困境——分类标准缺位、审计主体资质失范、专家监督制度空白——共同指向监管架构的系统性缺陷, 构成政府部门需直面的审计风险根源。

3.2 注册会计师相关审计风险原因分析

3.2.1 审计时间与经费不足

中兴财光华2020年12月第一次接到大连圣亚的邀约, 次年4月30日就需要出具审计报告, 审计时间非常有限; 而且此次财务报告审计以及内部控制审计总共经费为80万, 经费也并不充足。注册会计师在不足五个月的时间要了解公

司全部财务状况并出具具有合理保证的审计报告本来就存在较高的审计风险, 而且还要考虑审计经费不足问题。这些原因会导致注册会计师减少必要的审计程序, 从而增加审计风险。

3.2.2 注册会计师经验不足

此外, 所承担本次业务的注册会计师也是首次接受生物资产审计的工作, 这将会导致注册会计师在判断生物资产销售是否可以长期进行时高度依赖专家以及管理层的意见, 这也在一定程度上增加了审计风险。

3.2.3 审计程序失当

在中兴财光华回复函中显示, 在审计期间, 大连圣亚持有224只企鹅, 单体账面价值达42万元。此类高值稀缺性生物资产对财务报表具有重大影响, 理应采用全样本个体识别码核验程序, 但审计人员仅对暂养区企鹅实施抽样检查。此外, 针对未回函购买方未执行充分的替代性验证程序, 且依赖的专家系被审计单位内部人员。上述程序失当导致审计风险升高。

3.3 企业相关审计风险原因分析

大连圣亚在审计期间经历了显著的治理层和管理层变动, 严重削弱了其内部控制环境的稳定性。此次变动不仅导致公司战略方向不明, 更直接破坏了内部流程、控制制度及风险管理机制的有效性, 造成内部控制整体失效, 这直接影

响了注册会计师获取可靠审计证据的能力。同时,受疫情影响,公司2020年前三季度收入仅5867万元,显著低于上交所“营业收入高于1亿”的退市要求。巨大的业绩压力下,管理层存在通过财务舞弊避免ST的强烈动机,这进一步暴露了公司内部控制的重大缺陷,显著推高了审计风险。

4 旅游企业生物资产审计风险防控对策

4.1 政府层面

在对审计风险防范的过程中,监管部门不能只是作为一个旁观者,在上市公司的审计工作结束后才予以行动,也要为降低第三方审计过程中的审计风险发挥作用。

4.1.1 完善准则

生物资产会计准则需要积极在计量方法、披露内容以及分类标准三方面进行完善。生物资产会计准则要在符合我国实际情况的基础上,重视企业生物资产数量的公布,披露数量估值情况,并对企业生物资产的转换做出明确规定。

4.1.2 优化退市指标

监管部门设立退市风险警示的初衷,旨在全方位地保护投资者的合法权益,确保资本市场的稳健运行,有效约束上市公司的行为,并推动整个资本市场的健康、有序发展。因此,当企业遭遇到不可抗力导致业绩受损,进而触发退市风险警示时,监管部门可以考虑设立更为灵活、人性化的评估标准,如以企业的持续经营能力或开业期的营业情况为依据,对企业的业绩进行重新评估。

4.1.3 设立三方平台

监管部门可设立第三方平台,基于资质、经验及专长实施综合评估,科学分类会计师事务所,实现业务需求的精准匹配。同时建立专家库并强化监管,按行业登记入库专家。事务所需聘请专家时,向平台提交专业领域与经验要求等申请,平台据此筛选匹配。该机制既可保障审计质量与专家意见可信度,又能降低聘请成本。

4.2 事务所层面

4.2.1 加强特殊业务的专业培训

在审计大连圣亚生物资产的案例中,注册会计师在审计生物资产时并不具备足够的专业胜任能力,因此导致检查风险的居高不下,最终导致发表的审计意见存在一部分的问题。生物资产的审计困难问题并不存在于大连圣亚一家旅游企业,而是注册会计师在审计所有拥有大量生物资产旅游企业的难点。基于此,事务所一方面可以为注册会计师们组织关于生物资产的专业培训,让他们了解生物资产的基础知

识;另一方面也可以给注册会计师们提供深入拥有生物资产的公司拓展眼界的机会。

4.2.2 做好初步业务活动

事务所在进行初步业务活动时,不仅需要关注被审单位在审计期间财务报告编制基础、会计政策的选择和运用,还需要关注被审单位在审计期间被审单位内外部环境及财务状况以及管理层变动情况是否会对被审单位的财务报表产生一定的影响。

4.2.3 完善审计程序

中兴财在审计大连圣亚生物资产时,其运用的审计程序存在一定的缺陷导致审计结果有所偏差。由此可见,对于持有大量的生物资产旅游行业企业来说,生物资产由于其自身的特殊性在审计过程中可能会存在诸多审计风险。在此基础上,注册会计师应当设计更加合理的生物资产审计程序来控制审计风险。比如通过增加审计程序的不可预见性、完善检查程序、设计合理的替代程序等来控制审计风险。

4.3 企业层面

对于企业自身来说,建立完善的内部控制程序可以适度控制审计风险。内部控制体系的核心在于规范企业内部的业务流程和操作,确保各项活动的合规性和准确性。对于大连圣亚而言,这意味着其日常经营和生物资产管理都将遵循一套明确且经过验证的标准和程序,这将大大降低了由于操作失误或违规行为导致的财务风险。此外,大连圣亚也可以通过建立风险管理机制等措施,及时发现并应对潜在的业务风险,如生物资产的市场波动、养殖风险等,这将对公司稳定经营产生较大助力。大连圣亚由于治理层和管理层发生了翻天覆地的变更且新任的高层领导对生物资产的熟悉程度有限导致内部控制有效性大大降低。在这种情况下,大连圣亚应当加强公司内部控制的建设和,通过加强内部控制的有效性来减少报表中存在的问题和错误,以此在促进企业高效发展的同时对审计风险防范起到一定的作用。

参考文献

- [1] 俞鸿飞,胡冉纤.农业企业生物资产审计风险探究——以獐子岛公司为例[J].审计月刊,2023,(10):41-43.
- [2] 许汉友,李潇琦.预防性监管与会计师事务所审计风险管控效率[J].财会月刊,2023,44(12):60-69.
- [3] 范丽虹.现代风险导向审计视角下企业财务报表审计研究[J].中国农业会计,2023,33(04):67-69.
- [4] 王莉.旅游企业如何对审计风险说“再见”[J].中国商人,2023(11):202-203.