

消耗性生物资产审计探究

——以林下参为例

袁敏

摘要：生物资产的审计存在诸多挑战。本文以A公司为例，讨论其控股股东以同一控制下另一子公司对其抵债时引发的林下参审计问题，认为在生物资产数量、状态、价格等审计中涉及大量估计、判断和假设，同时对林调公司、评估机构等专业机构所提供的报告中用到的假设、参数确定等问题存疑，在此基础上对审计人员实施审计程序的合理性和审计结论的恰当性进行分析，并针对林下参这一消耗性生物资产审计提出思考和启示。

关键词：林下参；消耗性生物资产；以股抵债；审计

中图分类号：F239 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2022)21-0045-04

近年来，多家上市公司因消耗性生物资产的价值确认问题被审计人员出具了非标准的审计意见，部分上市公司因生物资产问题受到舞弊质疑。消耗性生物资产的特殊性及由此带来的会计处理的复杂性给审计人员审计工作的开展带来了较大挑战。本文拟结合林下参审计实例，对消耗性生物资产审计中存在的问题进行探讨。

一、案例背景

A公司系一家以医药制造及CDMO生物制药代研发、代生产为主业的公司，于2011年在深圳中小板上市。2019年12月30日，A公司收到证券监管部门的警示函，经公司自查并与控股股东核实，发现在2017年1月至2019年6月期间，其控股股东B因

流动资金紧缺，以收取工程款、设备款、技术转让款、代理权采购款等多种形式，通过第三方占用了A公司下属子公司大量资金。截至2019年12月31日，B控股股东共占用资金5.07亿元，孳息5435.67万元。为此，B控股股东以其所持有的四项药品技术及一家全资子公司J公司100%的股权抵偿其占用的资金及利息，并作相关账务处理。

根据相关信息披露，J公司当时净资产账面价值为1256万元，第三方评估机构对J公司股权评估的公允价值为12.02亿元(之所以与账面价值存在如此大的差异，原因在于对J公司所持有的1320万元林下参资产的价值评估存在差异)。经协商，B控股股东以J公司抵债5.11亿元。由于合并前A公司与J公司都受B控股股东控制，且

控制均非暂时性，构成同一控制下企业合并，A公司按照取得的净资产(J公司100%股权)账面价值1256万元与支付的合并对价账面价值(抵扣的5.11亿元)之间的差额调整资本公积4.9844亿元。

在此背景下，A公司前后两任会计师事务所先后于2019年度、2020年度出具了保留意见的审计报告，其核心依据都与该笔资产重组有很大关系，并由此引发对林下参审计问题的讨论。

二、会计师事务所的审计意见及依据

审计人员因为对“用于抵债的J公司入账价值和公允价值是否准确”未能获取充分、适当的审计证据，也“未能实施适当的替代程序”，因此无

法确定是否有必要对前述账务处理的金额进行调整,从而对年报发表了保留意见。

这主要涉及两个问题:一是J公司入账的账面价值;二是J公司股权的公允价值。根据A公司公开披露的信息,用于抵账的J公司于2011年被B控股股东购入,但缺乏完整记录J公司原始财务报表、资产清单等相关数据材料,因此J公司用来抵债的100%股权初始入账价值的支撑材料不足。并且,由于J公司主要的资产是林下参,J公司的入账价值和公允价值都很大程度上受林下参资产价值的影响,但对J公司的林下参资产进行审计时,审计人员由于以下几方面的原因,面临“审计范围受限”的困难,最终出具保留审计意见。

(一)未能获取充分、适当的审计证据

A公司在确定J公司林下参资产的价值时,一方面对林下参的数量进行了现场调查,同时阅读了林调公司、资产评估公司的相关报告(其中:林调公司出具的《野山参抚育基地调查报告》明确野山参的种植面积、种植地点、株数、种植年份等信息;资产评估公司出具的资产评估报告通过林下参的种植区域面积、植株数量、类似资产的可比市场价格等因素确定其市场价值),并与林调专家、资产评估人员进行了充分沟通,但仍存在以下疑问:

1.资产评估机构的评估报告。一是评估机构采用的评估方法是资产基础法,这一方法是否适用于J公司存疑。一般而言,资产评估可采用资产基础法(成本法)、收益法和市场法这三种方法。在对J公司进行评估时,评估机构采用了资产基础法,其理由是

“受公开信息披露量的制约,且与J公司类似的可比上市公司很少,交易案例难以收集,因此没有采用市场法”;因“林下参生长周期长获利慢,并且J公司自成立至评估基准日均没有盈利,管理层尚无法预测企业未来的收益情况,不具备采用收益法的条件”。由此看出,资产评估公司选择采用资产基础法更多是基于这是其他两种方法不适用时“不得已”的选择,但其是否真正适用于J公司并无准确依据。二是资产评估人员采用的交易价格,是对当地某交易市场走访后根据取得的交易价格来确定的,这一价格是否具有代表性存疑。三是对资产评估人员关于J公司全部股东权益市场价值的公开市场假设及相关参数取值依据是否合理存疑,这些假设及相关参数涉及评估基准日可实现的销售单价、销售过程中涉及到的销售费用率及税金、为达成销售状态而发生的成本等,对于评估结果具有重大影响。

2.林调公司的调查报告。J公司种植野山参基本采用籽播的方式,“不移栽、不搭棚、不施肥、不打药、不除草、不松土,没有人工干预”,只要播种、无需养护,基本属于靠天收状态。在这种模式下,林调公司通过抽样的方式,使用样方内的人参数量推断总体数量的方法是否合理存疑。

基于以上情况,尽管审计人员对J公司林下参进行了现场调查,但由于存在上述疑点,审计人员仍无法就相关林下参资产的参龄、出苗率、参种、年份、品级、数量、重量、价格等取得充分、适当的审计证据,为此,审计人员需要实施适当的替代程序。

(二)审计程序存在一定问题且未能实施适当的替代程序

由于林下参是一种特殊性质的存

货,审计时应实施存货的内部控制、监盘等关键审计程序,并对存货数量、质量、金额、所有权、减值情况等分别获取相应的审计证据。相关公开信息显示,审计人员采用了包括但不限于以下审计程序:

一是查询资产取得时的原始记录,以确认资产的入账价值是否真实;二是取得J公司编制的消耗性生物资产林下参的存货明细表,计算金额是否准确并与财务账簿、报表核对;三是取得J公司种植野山参所用林地的合同,以及相关权属和地块信息;四是获取J公司野山参参种的采购台账、养护台账、播种台账等关键经营资料;五是取得J公司盘点计划及实施情况,了解盘点范围、方式、时间及人员分工,实施监盘,并取得参龄、出苗率、参种相关的审计证据;六是对林下参的抚育基地进行实地考察,对被审计单位A公司聘请的第三方机构提供的调查报告、评估报告进行审阅,记录评估过程和结果,对报告结果进行分析复核,检查专家工作结果与审计过程中取得的审计证据的一致性;七是利用外部独立专家和评估机构的工作时,对其独立性与专业胜任能力进行了评价;八是取得公司管理层对盘点结果的认定。

上述审计程序针对一般企业的存货审计而言,可能是充分适当的,但具体到J公司林下参审计,仍存在以下问题:

1.存货的盘点问题。资料显示,J公司的主要资产是人参,这些存货每年11月至次年5月都处于大雪封山的冰冻冻土中。在此期间,积雪厚度深,土壤也处于冻土状态,审计人员和A公司财务人员均无法观测参苗的生长情况,也无法从冻土中挖取,所以被

审计单位的存货盘点和审计人员的监盘均无法开展。审计人员要在6~10月人参苗长出地面后才能实施盘点,在这种情况下,即使盘点取得的信息是可靠的,审计人员仍然需要取得盘点日到资产负债表日之间的存货变动是否得到恰当记录的证据,这显然给审计工作和审计人员带来很大挑战。

如果审计人员无法对盘点日至资产负债表日之间的间隔期内发生的交易实施审计程序,也无法实施替代审计程序,那么就需要出具非无保留意见。

2. 存货的数量、质量确定问题。该问题涉及不同地块人参数量,人参品种、成长年限(影响人参的价格)、重量和不同品相的人参价格等影响因素,核心信息为地块信息、地块内的人参数量和质量信息。

J公司的人参存货种植在不同的林班、地块,不同地块光照、土地湿度、坡度、林分郁密度可能都存在差异,每个地块内参苗的存活率、健康状况等也可能不同。此外,野山参属于五加科草本植物,容易被人为破坏(如被踩踏),可能导致根部被破坏从而导致人参受损、经济价值降低,甚至因参芦折断导致人参死亡直接失去经济价值。现实生活中,也不可能对所有人参全部盘点,导致人参价值确定过程中存在大量的估计、判断和假设。

以人参的数量确定为例,实务中,J公司聘请了专门的中介机构对野山参的抚育基地进行调查。该中介机构依据公司提供的种植野山参的不同品种和年份的边界,“采用卫星GPS坐标定位,结合奥维软件,利用ACGIS软件计算林下参种植面积”,这就涉及全球定位系统、地球地理信息系统、相关软件模拟计算等多种专业技术。专

业人士会根据取得的信息绘制种植基地不同林班和地块的电子版平面图,绘制的布局图、现状图能够显示出林班边界、地块边界及不同品种、不同年份野山参的面积,这就取得了人参种植面积参数信息。在此基础上,专业人员确定GPS点,导航到对应的野山参种植地块,在不同的地块分别布设用于采样的样方,得到样方内的参苗数量、质量信息(比如是1~3年生的植株,还是4年以上的植株;品种是林下人参,还是林下西洋参;不同地块、不同参苗的存活率及生长情况等)。

审计过程中,这些参数信息由被审计单位自身的内部控制及信息系统提供,需要与独立第三方的调查报告相核对,这就需要审计人员熟悉参种的采购、播种、养护等流程信息,能够取得原始的台账信息,并对相关的内部控制建立健全情况进行评估,还需要对第三方机构的专业性、独立性进行评估,并运用上文所述的专业技术、软件对参数确定过程中用到的假设条件和计算方法进行验证。任何一个环节出现问题,都可能使得计算结果大相径庭。

3. 存货的成本及价格问题。这更是一个难点,因为人参要到市场上出售,还需要经过挖参、清洗、检验等一系列复杂的生产程序。J公司人参仍处于生长阶段,在达到可出售状态前发生的挖参成本、清洗及烘干费用、检验费用等只能参照其他人参销售企业的确定,尤其是挖、洗、烘干等过程中还会发生产品的损耗,这其中所涉挖参成本、检验费用、清洗及烘干费用,以及挖洗烘过程中的损耗率等都涉及大量的估计。

此外,在人参实际销售前,人参

的品级(一等、二等或等外品)、销售费用、相关税金及其他开支等都是不确定的,加上人参市场价格波动较大(每年10月采收季节的价格与出具年报时的新年价格不同,即便同为10月,不同年度的市场价格也不同),这些都不利于J公司林下参资产价值的确认。

三、分析结论与启示

(一) 分析结论

首先,审计人员采取的审计程序是充分、适当的。考虑到J公司是B控股股东以股抵债并入到A公司报表中的,其主要的资产是人参,因此审计人员至少需要获得两个方面的信息:一是人参的历史成本,据以确定纳入合并报表的净资产价值;二是人参的公允价值,据以确定资产重组账务处理中所冲减的资本公积的合理性。在此过程中,审计人员了解了人参的生长规律、获取了被审计单位的管理台账、审阅并评估了中介机构调查报告和评估报告的合理性等,为发表意见提供合理保证。

其次,审计人员发表保留意见是合理的。本案例中,J公司是2011年由B控股股东从外部购入的,审计人员未能取得购入时的原始报表及资产清单,在2019年年末资产重组时,审计人员也未能获得2011~2019年间J公司有关人参的种植、养护等台账信息;在对野山参数量进行现场调查、与林调人员的沟通中获悉,J公司所种植的野山参基本采用籽播的方式,不移栽、不搭棚、不施肥、不打药、不除草、不冻土,没有人工干预的情形发生,这种情况下对林调公司采用抽样样方内的人参数量来推断野山参总体数量的合理性无法进行确认;再加上第三方评估机构采用资产基础法是否适用、

交易价格通过单一人参交易市场的价格进行确定是否具有代表性、对J公司100%股权市场价格进行评估时采用的公开市场假设及相关参数取值依据是否合理都存疑。以上信息显示,审计人员无法针对期初余额、本期发生额取得充分适当的审计证据,无法对J公司依据第三方林调机构及评估机构的报告所确定的期末余额公允价值的合理性做出判断,可以理解为林调公司报告存疑、评估公司结论存疑、审计人员自身又没有足够的知识和技能来获取充分、适当的审计证据,也没有办法采用适当的替代程序,无法确认人参的价值是否合理。由于A公司将J公司纳入合并报表范围,导致相关资产减少5.11亿元,林下参资产增加1320万元,净资产增加1256万元,资本公积减少4.99亿元,这些数字均远超过审计人员确定的503万元的重要性水平,但对A公司的影响仅限于少数科目,可视为潜在错报的影响重大但并不广泛,出具保留意见符合审计准则的要求。

(二) 启示

针对林下参这种特殊的消耗性生物资产审计,笔者认为可得出如下启示:

首先,基本的审计程序仍然适用于林下参审计。审计人员对J公司进行审计时应实施相应的审计程序,对存货的存在和状况获取充分、适当的审计证据,这些程序包括监盘、检查存货等,对于处于生长阶段、全部埋在地下的人参(如J公司的情况),部分审计程序需要在资产负债表日以外的其他日期进行,因此审计人员还需要实施其他审计程序,以获取证据来确定盘点日和报表日之间的存货是否变动、变动是否得到恰当记录。

其次,应针对林下参采取其他的额外程序。审计人员不仅需要取得存货存在和状况的信息,还需要结合具体的交易等对存货资产的价格、价值等信息取得充分、适当的审计证据。本案例中,林下参不同年份、不同等级、不同营养成分、不同交易市场、不同交易时点的价格都会给相应的财务报表认定带来很大的差异,因此审计人员除需了解和掌握债务重组、企业合并等会计准则的相关规定,还需要灵活应用审计准则,对林下参审计所涉及的所有权、存在和发生、估值与分摊等多项认定取得充分适当的审计证据。

第三,审计团队应该持续学习,形成行业专长。本案例中,A公司和审计人员都使用了第三方林调机构、评估机构的专家服务及报告。但是专家的工作不能为审计提供直接的证据,审计师还要对专家的方法、胜任能力、估值方法、依据的假设、相关的参数等进行综合研判,这对审计人员专业胜任能力提出了更高的要求。一方面审计团队应该充分评估自身的知识、技能和经验,是否足以胜任相关的审计工作;另一方面需要加强学习,伴随被审计单位的业务变化而持续成长,形成对特殊行业、特殊项目的专业知识甚至专长。例如本案例中,就需要审计人员深入了解野山参的种植方式、养护模式、生产加工流程等基本信息,还需要获取参龄、出苗率、参种等专业信息,甚至对第三方林调机构、评估机构的方法有充分了解等。

综上,本文讨论了A公司控股股东以抵债方式,将J公司100%的股权转让给了A公司过程中存在的野山参审计问题。案例中,审计人员无法就野山参的初始入账价值及公允价值发

表意见,进而对客户的年报发表了保留意见的审计报告。尽管审计程序合理、审计意见恰当,但其中仍然暴露了诸多问题,比如存货的数量、状况、价值的确认等存在非常多的估计、判断和假设,存货的盘点、第三方专家工作的可信性都无法验证。发表保留意见容易,获取林下参资产充分、适当的审计证据难,处理好审计人员自身的胜任能力与利用专家工作的辩证关系难。

事实上,不仅仅是消耗性生物资产的审计存在挑战,数字资产、互联网业务、网络安全、气候变化风险等也使得审计人员执业过程中存在更多新的知识盲点,希望审计人员成为全才并不现实,因此各家会计师事务所、各审计团队应当培养和拥有相应的行业专长,不断提升相关领域的专业胜任能力,在学中干、干中学,才能更好地应对现实工作的要求和挑战。

责任编辑 姜雪

主要参考文献

[1] 陈运森, 邓祎璐, 李哲. 非行政处罚性监管能改进审计质量吗? ——基于财务报告问询函的证据[J]. 审计研究, 2018, (5): 82-88.

[2] 谢获宝, 刘芬芬, 惠丽丽. 能力不足还是独立性缺失——基于污点审计师审计质量的实证检验[J]. 审计研究, 2018, (3): 71-79.

[3] 袁敏. 比特币投资引发的财务问题思考——以MST为例[J]. 新会计, 2021, (11): 4-9.

[4] 袁敏. 不当确认供应商返利的内控问题及反思——以卡夫亨氏案为例[J]. 财务与会计, 2022, (2): 26-29.