

中兴财光华会计师事务所(特殊普通合伙)
关于《上海证券交易所关于对大连圣亚旅游控股股份有限公司 2020 年度年报相关事项的问询函》的回复

上海证券交易所会计监管部：

贵部发来的《关于对大连圣亚旅游控股股份有限公司 2020 年度年报相关事项的问询函》（上证会计监管函【2021】第 49 号，以下简称“问询函”）收悉。按照贵部的要求，我们就问询函中的相关事项进行了认真核查，回复如下：

一、关于企鹅销售情况

1. 根据年报及问询回复，公司将具有出售目的的企鹅作为消耗性生物资产（以下简称消耗类企鹅），出售时确认收入；具有展示目的的企鹅作为生产性生物资产（以下简称生产类企鹅），处置收入扣除账面价值及相关税费余额计入资产处置收益。2020 年，公司销售消耗类企鹅确认销售收入 1,876.00 万元，处置生产类企鹅确认资产处置收益 336.00 万元。

请你所核实并补充：（1）说明 2018-2020 年消耗类企鹅和生产类企鹅销售和会计处理情况，包括销售数量、销售单价、销售金额、销售客户、企鹅来源（自行繁育还是外购）、企鹅归属区域（展区还是暂养区）、会计处理（确认收入还是资产处置收益）；

(2) 说明 2018-2020 年各季度的消耗类企鹅与生产类企鹅销售情况，分析是否存在 2020 年第四季度突击销售的情形；(3) 结合公司企鹅在 2018-2020 年销售情况说明消耗类企鹅销售是否具有偶发性和临时性，是否能够形成稳定的业务模式。

回复：

(1) 公司在 2020 年度对消耗类企鹅和生产类企鹅进行了分类，将归属于展区的列为生产类企鹅，在暂养区用于出售的列为消耗类企鹅。

2020 年消耗类企鹅和生产类企鹅销售和会计处理情况

类别	年度	销售数量(只)	销售单价	销售金额(万元)	销售客户	企鹅来源	企鹅归属区域	会计处理
生产类企鹅	2020年度	3	42.00	126.00	鄂尔多斯市隆胜野生动物园有限责任公司	自行繁育	展区	资产处置收益
		5	42.00	210.00	重庆融创嘉晟文化旅游发展有限公司	自行繁育	展区	资产处置收益
消耗类企鹅	2020年度	5	42.00	210.00	鄂尔多斯市隆胜野生动物园有限责任公司	自行繁育	暂养区	收入
		11	42.00	462.00	重庆融创嘉晟文化旅游发展有限公司	自行繁育	暂养区	收入
		20	43.00	860.00	山东省坤河旅游发展有限公司	自行繁育	暂养区	收入
		8	43.00	344.00	海底世界(湖南)有限公司	自行繁育	暂养区	收入

2019 年及以前年度，展区和暂养区的企鹅均在生产性生物资产科目核算，下表列示的 2019 年度及以前企鹅类别按照 2020 年的分类规则，将存放展区的列为生产类企鹅，将以出售目的持有且存放暂养

区的列为消耗类企鹅。

类别	年度	销售数量(只)	销售单价	销售金额(万元)	销售客户	企鹅来源	企鹅归属区域	会计处理
生产类企鹅	2019年度	4	42.00	168.00	鄂尔多斯市隆胜野生动物园有限责任公司	自行繁育	展区	资产处置收益
生产类企鹅	2018年度	15	18.24	273.62	三亚鲸世界海洋馆有限公司	外购	展区	资产处置收益
生产类企鹅	2017年度	10	29.00	290.00	新西兰商会	自行繁育	展区	资产处置收益
生产类企鹅	2017年度	6	32.00	192.00	淮安龙宫大白鲸嬉水世界有限公司	外购	展区	资产处置收益
消耗类企鹅	2017年度	14	32.00	448.00	淮安龙宫大白鲸嬉水世界有限公司	自行繁育	暂养区	资产处置收益
生产类企鹅	2016年度	28	32.00	896.00	芜湖新华联文化旅游开发有限公司	外购	展区	资产处置收益
消耗类企鹅	2016年度	12	32.00	384.00	芜湖新华联文化旅游开发有限公司	自行繁育	暂养区	资产处置收益

注：展区的企鹅被出售，是因为客户购买企鹅对品相、种群、年龄分布的需求，而不是由于年限等原因导致其品相不满足展示要求而被处置。

(2) 2018-2020年各季度的企鹅销售情况

年度	第一季度		第二季度		第三季度		第四季度	
	数量(只)	金额(万元)	数量(只)	金额(万元)	数量(只)	金额(万元)	数量(只)	金额(万元)
2020年度	8.00	336.00			16.00	672.00	28.00	1,204.00
2019年度							4.00	168.00
2018年度							15.00	273.62

企鹅生存环境、饲养条件较为特殊，需要了解客户方的企鹅生活

环境情况、饲养技术支持条件，商议企鹅销售单价、年龄分布、品相、保活期，根据动物检验检疫、运输手续办理进度等安排企鹅交接。2020年第四季度向山东省坤河旅游开发有限公司销售企鹅 20 只，2020 年 8 月开始洽谈，11 月完成了企鹅交割；向海底世界（湖南）有限公司销售企鹅 8 只，2020 年 11 月开始洽谈，12 月完成交割。企鹅的销售和交割受多个因素的影响，没有证据表明是年底突击销售。

(3) 2018 年-2020 年公司对外销售企鹅数量分别为 15 只、4 只和 52 只，其中 2020 年销售消耗类企鹅 44 只。根据前五年历史数据显示 2016 年、2017 年公司对外销售企鹅数量分别为 40 只、30 只，部分年度受客户需求、偏好、种群要求、年龄分布等因素的影响，选择了部分展示区的企鹅，因此暂养区企鹅销售数量有一定的波动。

我们向公司获取了经专家论证的企鹅繁育销售三年（2021-2023）计划、具体实施措施和销售前景分析，对论证专家进行了访谈，以判断公司繁育企鹅技术的先进性和技术转化为生产力的可行性。公司繁育企鹅技术不断优化，企鹅保有量逐年上升，2016 年-2020 年末，公司暂养区企鹅数量呈逐年上升趋势，分别为 48 只、52 只、74 只、118 只和 117 只。技术部门拟通过一系列措施提高企鹅生产量和孵化率，预估在三年之内，提高配对率百分之五十，提高孵化率百分之十，提高育幼成功率百分之五十，年繁育数量可以保持在 50-75 只，并呈稳定增长态势。

根据国家扩大内需的方针政策，海洋主题公园行业仍有较大的发展空间，经查阅公司的市场分析报告、专家访谈、市场询价，基于拥有繁育企鹅技术的海洋馆家数国内仅为个位数，企鹅销售仍处于卖方

市场，公司凭借其先进繁育技术拥有巨大市场空间，拥有形成稳定业务模式的基础。公司期后的销售情况与公司的预测趋势吻合。2021年1月，实现企鹅销售510万元；截至目前还签有订单1290万的，其中一笔销售合同已预收600万元，约定2021年6月底进行企鹅交割。

截至目前，我们没有可以否定专家论证结果的其他充分证据。可以判断作为消耗性生物资产的企鹅的销售虽有其特殊性，根据历史生产数据和未来销售预测可以形成长期的业务模式，但能否形成规模化尚待今后的销售数据和公司的经营实践加以验证。

2. 根据你所提供电子底稿，凭证106-2020-12-0260显示哈尔滨圣亚极地公园有限公司（下文简称“极地公园”）将已计提累计折旧的生物资产企鹅直接出售并确认其他业务收入344.00万元。请你所结合极地公园对企鹅的管理模式、上述凭证的业务背景，说明是否存在直接将生产类企鹅出售并确认收入的情形。

回复：哈尔滨圣亚极地公园有限公司（下文简称“极地公园”）系圣亚公司全资子公司，拥有2处展示区、2处暂养区。极地公园对企鹅的管理模式是和圣亚公司本级保持一致的，根据《企鹅饲养展示管理办法》和《南极企鹅饲养规范》操作。每年新繁育的企鹅幼雏生长到亚成体标准后，即将亚成体企鹅放至暂养区饲养。外购的企鹅在展示区饲养。对于展示区展示企鹅的数量，主要根据场馆展示面积，展窗尺寸，游客体验、观感等因素测评合理的展示数量，具体以饲养标准、场馆面积及企鹅品种等确定。如展

区动物不足，评估数量、品种缺口后，选择暂养区企鹅调拨转入展示区。

2020年12月，极地公园与海底世界（湖南）有限公司签署了编号为HDSJ-HEBSY-20201208的《巴布亚企鹅转让合同》，约定向对方销售企鹅8只，极地公园按合同要求将饲养于暂养区的企鹅销售给客户。凭证106-2020-12- 0260即是对此笔业务进行的账务处理，处理时仍未按公司统一的会计核算方法对暂养区企鹅分类核算，而是按生物资产计提折旧后的净值结转了销售成本。公司后期根据总公司规范会计核算的通知，做了调整凭证106-2020-12-0307，将暂养区企鹅重分类至消耗性生物资产核算，冲回已计提的累计折旧，将8只消耗类企鹅销售收入确认为主营业务收入，同时将相应消耗类企鹅成本确认为主营业务成本。

截至2020年末，极地公园暂养区尚有消耗类企鹅67只。极地公园不存在直接将生产类企鹅出售并确认收入的情形。

二、关于企鹅销售会计处理

3. 根据年报及问询回复，2008年以来公司繁育的企鹅既有作为展示用（即生产性生物资产），也有用于对外销售的（即消耗性生物资产）。2020年10月，公司现任管理层接管公司后，认为前期公司会计处理不区分生产性资产处置收益、消耗性生物资产销售收入做法不符合会计准则的要求，应将专门用于对外销售的企鹅的销售收入作为主营业务收入。并对公司会计政策进行明确：

具有出售目的的企鹅作为消耗性生物资产，出售时确认收入；具有展示目的的企鹅作为生产性生物资产，处置收入扣除账面价值及相关税费余额计入资产处置收益。目前，公司未对前期财务报表进行追溯调整，仅从2020年1月按照新的会计政策处理。

请你所核实并补充：（1）结合现任管理层接管公司的具体时间，说明公司现任管理层接管前与接管后的企鹅销售业务模式及持有意图，接管前后是否发生变化；并说明 2020年公司现任管理层接管前和接管后生产类企鹅和消耗类企鹅的销售数量、金额以及会计处理；（2）结合公司对生产类企鹅和消耗类企鹅的管理方式、内部控制情况，说明两类企鹅是否可以明确区分以及具体分类依据，并请提供相应支持性文件；（3）说明前期会计处理不符合会计准则的情形是否属于前期会计差错，以及公司未对前期财务报表进行追溯调整，仅从2020年1月按照新的会计政策处理的依据；（4）说明前期会计处理不符合会计准则的依据，以及执行的审计程序，并说明是否与 2008 年历任管理层访谈其持有企鹅的目的，是否查询2008年以来公司内部决策文件或相关资料，是否与 2008 年以来历任会计师沟通前期会计处理的依据。

回复：

（1）现任管理层于2020年9月下旬正式接管公司，对相关资料进行了交接，同时也对公司拥有的生物繁育技术及生物资产的对外输出情况进行了了解。公司于2000年自国外引进企鹅以来，一直注重企鹅繁育技术的研发；2002年12月，南极企鹅人工繁育在公司取得首次突

破；2008年，国家林业局授予公司为国内唯一的“国家级南极企鹅种源繁育基地”；2008年出售了自行繁育的10只企鹅，之后公司陆续向业内海洋馆通过出租、出售等方式输出企鹅资产，不断为公司创造效益。

经访谈技术部门、综合管理部门、财务部门等为公司服务多年的管理人员，均表示虽从未收到前管理层下发的有关企鹅销售业务模式及持有意图的正式书面文件，但前管理层为了鼓励生物技术部门改进企鹅孵化技术、提升企鹅孵化率、增加企鹅可供输出数量，曾制定了相关的激励政策用于奖励繁育数量的突破及持续增长的目标。

2020年，公司现任管理层接管前和接管后生产类企鹅和消耗类企鹅各自的销售数量、销售金额情况如下：

项目	2020年1-9月		2020年10-12月		合计	
	数量(只)	金额(万元)	数量(只)	金额(万元)	数量(只)	金额(万元)
生产类企鹅	8	336	-	-	8	336
消耗类企鹅	16	672	28	1,204	44	1,876
小计	24	1,008	28	1,204	52	2,212

现任管理层接管前，公司将企鹅的1-9月出售收入全部在资产处置收益核算；现任管理层接管后认为此前会计处理上不区分生产性生物资产、消耗性生物资产的做法不符合会计准则的要求，公司将生产性生物资产和消耗性生物资产的会计处理明确为：生物资产包括消耗性生物资产和生产性生物资产。消耗性生物资产包括用于出售目的的企鹅；生产性生物资产包括用于展示、展览目的的企鹅、海豹、鲸鱼、北极熊等海洋展示生物和极地展示生物。出售消耗性生物资产时，确

认营业收入同时采用个别计价法结转成本；生产性生物资产处置时，将其处置收入扣除账面价值及相关税费后的余额计入资产处置收益。

按照上述会计政策，公司2020年出售的生产类企鹅8只，列报相关资产处置收益336万元；销售的消耗类企鹅44只，列报营业收入1,876万元。

(2) 生产类企鹅和消耗类企鹅的管理方式、内部控制情况

公司2011年起开始将企鹅按暂养区和展示区分区位分开管理，公司将每年新繁育的企鹅幼雏生长到亚成体标准后，即将亚成体企鹅放至暂养区饲养，该部分持有待售且存放于暂养区的企鹅分类为消耗类企鹅。公司将展示、丰富种群需求而购买的企鹅纳入生产类企鹅管理；如展区动物不足，评估数量缺口后，将暂养区企鹅根据评估的缺口数量转入展示区，并在台账中按企鹅编码做拨入拨出的记录；企鹅转入展示区后不再转回暂养区管理，该类企鹅分类为生产类企鹅。如后期被售卖，作为资产处置损益处理。

公司海洋生物部总经理会根据前一年的动物情况，制定下一年度生物整体的繁育计划。公司将每年新繁育的企鹅幼雏生长到亚成体标准后，即将亚成体企鹅放至暂养区饲养。公司专门配备海洋生物部-企鹅组人员20多人，24小时有值班，严格按《企鹅饲养展示管理办法》和《南极企鹅饲养规范》操作，对于水质、维生系统及常温空调设备、饵料、投喂、卫生管理均做了明确规范，并建立品种谱系，每只企鹅

戴有臂环编码，建立独立生物及医疗档案。

存放于展示区的企鹅，展示企鹅数量主要根据场馆展示面积，展窗尺寸，游客体验、观感等因素测评，具体以饲养标准、场馆面积及企鹅品种等确定。为了提高企鹅展示效果，同时让企鹅能够有更加良好的生活环境，保证企鹅健康，数量是有上限标准的，目前大连景区展示区企鹅已达160只，已达饱和上限，如展区企鹅后期无出售、展馆不扩充，数量上近5年内都无需补充。公司大连景区目前拥有展示区1处、暂养区2处，哈尔滨景区拥有展示区2处、暂养区2处。

企鹅的出售，会根据客户购买需求，海洋生物部就需要出售生物的品种、性别、数量、种群要求、年龄分布等提出出售申请，按照公司合同管理程序进行生物资产转移合同的复核、签批、签订、备案等工作，选择好对外出售的企鹅，企鹅组管理人员会出具出门单。

(3) 说明前期会计处理不符合会计准则的情形是否属于前期会计差错，以及公司未对前期财务报表进行追溯调整，仅从2020年1月按照新的会计政策处理的依据；

回复：公司前期会计处理未将生物资产细分消耗性生物资产和生产性生物资产核算，也未区分生产性生物资产处置收益、消耗性生物资产销售收入。现任管理层接管后，认为对企鹅的会计处理方式存在瑕疵，应将持有目的为出售的企鹅明确分类为消耗类企鹅，该类企鹅后续计量不应计提折旧，出售收入应计入营业收入。经模拟追溯前期差错测算，该项差错对会计报表资产总额、

净资产、净利润均影响较小，对净资产的影响主要是前期消耗类企鹅计提的折旧，累计影响约为10万左右，占比期初净资产约为0.01%，不属于重要的会计差错，且以前年度均已申报所得税，因此公司管理层决定不对前期财务报表进行追溯调整。但为保持全年会计核算政策的统一，决定从2020年1月起规范处理企鹅核算，据此对2020年前三季度的相关会计处理做了前期差错更正。

(4) 说明前期会计处理不符合会计准则的依据，以及执行的审计程序，并说明是否与2008年历任管理层访谈其持有企鹅的目的，是否查询2008年以来公司内部决策文件或相关资料，是否与2008年以来历任会计师沟通前期会计处理的依据。

回复：根据《企业会计准则第5号--生物资产》，生物资产分为消耗性生物资产、生产性生物资产和公益性生物资产，其中消耗性生物资产，是指为出售而持有的、或在将来收获为农产品的生物资产，包括生长中的大田作物、蔬菜、用材林以及存栏待售的牲畜等；生产性生物资产，是指为产出农产品、提供劳务或出租等目的而持有的生物资产，包括经济林、薪炭林、产畜和役畜等。公司前期会计处理将暂养区的消耗类企鹅和展示区的生产类企鹅统一在生产性生物资产科目核算，是不符合会计准则规定的。

同时，“资产处置收益”项目反映的是企业出售划分为持有待售的非流动资产（金融工具、长期股权投资和投资性房地产除外）或处置组时确认的处置利得或损失，以及处置未划分为持有待售的固定资产、

在建工程、生产性生物资产及无形资产而产生的处置利得或损失，因此将待出售的消耗类企鹅出售收入计入资产处置收益科目是不合适的。

对于企鹅销售的会计处理，公司管理层做了对 2020 前三季度前期差错更正的决议。基于该事项，我们获取管理层对相关决议的会议纪要，并对照企业会计准则关于生物资产核算的相关处理；对公司提供的企鹅库存台账和模拟以前年度差错调整的底稿进行分析性复核；访谈了多位在公司服务多年的中高层管理人员，了解关于企鹅销售的相关事实；实地观察了暂养区企鹅、展示区企鹅的分区管理；对于企鹅销售的客户筛选、合同签订、开票收款、企鹅出库交割等一系列流程做了穿行测试；和前任会计师沟通关于前期企鹅销售会计处理的合理性。通过以上程序，我们认为公司调整企业的会计核算是合理的。

由于无法与离职的前管理层取得联系，经访谈已在公司多年的技术管理人员、财务管理人员、综合部管理人员得知，未见到前管理层有书面文件下达过明确持有企鹅的目的；经查询前任管理层移交的文件资料，未发现内部决策文件或相关资料有提及持有企鹅的目的；但前管理层为了鼓励生物技术部门改进企鹅孵化技术、提升企鹅孵化率、增加企鹅可供输出数量，曾制定相关的激励政策，用于奖励繁育数量的突破及持续增长的目标。经与前任会计师电话沟通前期会计处理的依据，前任会计师表示因前任管理层未提供过明确持有企鹅目的的文件，所以没有依据对公司的会计处理进行调整。

三、关于其他

4. 根据年报，公司对New Zealand Business Council Ltd. 预付款项为1,855.65万，账龄超过1年，未结算原因系购买的生物资产尚未到货。另一方面，公司对New Zealand Business Council Ltd. 其他应收款金额1,094.88万元，账龄超过1年且计提了198.5万的坏账准备，款项性质系应收退动物款请你所：（1）说明公司对应New Zealand Business Council Ltd. 预付款项及其他应收款的具体内容，分析款项挂账的合理性；（2）说明上市公司是否存在资金被占用的情形。

回复：公司与新西兰商会有限公司（以下简称：新西兰），辽宁迈克集团有限公司（以下简称：辽宁迈克，作为购买动物的代理商负责公司的动物进口业务）于2018年9月7日签署了《白鲸购买合同》，公司于2018年9月按合同要求支付白鲸采购款425.60万美元（人民币2,945.15万元），后由于俄罗斯政策问题，白鲸停止出口，致使《白鲸购买合同》无法继续履行。故于2019年12月27日，三方签订《白鲸购买合同之解除协议》，协议规定将预付的白鲸采购款425.60万美元（人民币2,945.15万元）分3期归还，详情如下：①2019年12月31日退还45.00万美元（人民币311.45万元）；②2020年6月25日之前退还167.80万美元（截止2020年12月31日为人民币1,094.88万元）；③2021年6月25日前退还212.80万美元（人民币1472.58万元）。新西兰已按解除协议退还第一期45万美元（人民币311.45万元），剩余第二期尚未收回挂账在其他应收款1,094.88万元。2019年12月30日公司与新西

兰、辽宁迈克重新签订《海象购买合同》，合同约定将应与第三期返回给公司的白鲸价款212.80万美元（人民币1472.58万元）转为购买海象的全部货款，合同约定供货时间为2021年12月31日前，截至目前，海象尚未运到，挂账为预付款项。

另一笔预付款项383.07万元，系公司于2017年5月签订的《购买企鹅合同》，购买斑嘴环企鹅，公司已按合同要求支付预付款38.48万美金（人民币269.32万元）；2018年5月2日签订《非澳毛皮海狮购买合同》，公司已按合同要求支付预付账款17.50万美元（人民币113.75万元），审计中了解到：2018、2019年因禽流感疫情，2020年度受新冠疫情影响，故尚未发货。

对于上述情况，我们认为公司本期对已支付动物采购预付账款及应收回第二期白鲸采购款的会计处理是合理的。

(2) 因公司业务发展的需要，向新西兰采购动物，公司基于信用政策给予新西兰付款信用期，对新西兰公司采购形成的预付款项、其他应收款等往来款属于上市公司正常的采购经营模式，为正常的业务往来，买卖协议具有真实交易背景，上市公司不存在资金被占用的情形。

5. 根据年报，公司持有三亚鲸世界海洋馆35%的股权，拥有董事会 2/5 表决权，能对其施加重大影响。但年审会计师未被三亚鲸世界海洋馆允许接触其财务信息，无法就该项股权投资的账面价值以及

公司确认的 2020 年度投资收益获取充分、适当的审计证据，也无法确定是否有必要对这些金额进行调整。请你所：（1）说明公司对三亚鲸世界海洋馆能否施加重大影响；（2）若能，请说明你所会计师无法接触三亚鲸世界海洋馆财务信息的具体原因；（3）说明公司使用权益法核算该项投资账面价值及投资收益的具体会计处理过程及依据，是否符合企业会计准则的相关规定。

回复：

（1）根据投资协议，圣亚公司和三亚中改院教育文化产业发展投资有限公司（以下简称三亚中改院）共同出资成立三亚鲸世界海洋馆有限公司（以下简称三亚鲸世界），注册资本14000万元。其中圣亚公司出资4900万，占注册资本的35%；三亚中改院出资占65%，双方按认缴股比享有三亚鲸世界的利润或亏损。三亚鲸世界设立董事会，圣亚公司有权推举2名董事，三亚中改院有权推举3名董事，董事会决议的表决，实行1人1票；圣亚公司与三亚鲸世界间有发生动物租赁和销售交易，且相关交易对三亚鲸世界的日常经营具有重要影响，同时圣亚公司向三亚鲸世界提供了关键技术支持和指导。综上判断认为圣亚公司对三亚鲸世界具有重大影响。

（2）三亚鲸世界根据投资协议，在年度结束时有义务提供经审计的年度财务报告，三亚鲸世界拒绝我所入场审计，但向圣亚公司提供了2020年度的审计报告，其年审会计师立信会计师事务所因审计范围受限以及公司人员变动导致无法提供多项重要财务资料，出具了无法

表示意见的报告。基于此我所无法执行审阅程序以确认三亚鲸世界当期净利润的准确性。

(3) 根据企业会计准则的规定，对重大影响的联营企业应采用权益法核算进行后续计量，圣亚公司以三亚鲸世界2020年度净利润为基数，根据投资协议按出资认缴比例确认当期应享有的损益，符合企业会计准则的相关规定。

中兴财光华会计师事务所（特殊普通合伙）



2021年5月21日