

版权所有，未经许可，不得用于任何商业目的

《中国注册会计师审计准则第 1631 号  
——财务报表审计中对环境事项的考虑》指南  
(征求意见稿)

中国注册会计师协会

二〇〇六年八月

# 目 录

第一章 总 则 .....	1
一、本准则的适用范围 .....	1
二、环境事项的含义 .....	1
三、影响财务报表的环境事项 .....	2
四、管理层的责任和注册会计师的责任 .....	4
第二章 实施风险评估程序时对环境事项的考虑 .....	6
第一节 了解环境保护要求和问题 .....	6
一、对被审计单位所处行业及其业务产生重大影响的环境保护要求和 问题 .....	7
二、注册会计师应当具备足够的环境事项知识 .....	9
三、存在重大环境风险的特殊行业 .....	9
四、其他存在潜在重大环境风险的情况 .....	10
第二节 了解内部控制 .....	11
一、控制方式 .....	11
二、与财务报表审计相关的控制 .....	12
三、控制环境 .....	13
四、风险评估过程 .....	13
五、信息系统与沟通 .....	13
六、控制活动 .....	14
七、对控制的监督 .....	15
第三节 考虑与环境事项相关的法律法规 .....	16
一、管理层的责任 .....	16
二、了解相关环境法律法规及其遵守情况的主要途径 .....	16

三、对违反环境法律法规行为的考虑 .....	17
第四节 评估重大错报风险 .....	17
一、与财务报表层次相关的环境风险 .....	18
二、与各类交易、账户余额、列报认定层次相关的环境风险.....	18
第三章 针对评估的重大错报风险实施审计程序时对环境事项的考虑 .	19
一、总体要求 .....	19
二、实质性程序的内容 .....	19
三、职业判断 .....	29
四、需要注册会计师特别关注的情形 .....	30
第四章 出具审计报告时对环境事项的考虑 .....	31
一、总体要求 .....	31
二、审计报告的类型 .....	31
三、其他与环境事项有关的信息 .....	33
附录 1631-1: 中国证监会关于上市公司环境事项的信息披露规定 .....	34
附录 1631-2: 重污染行业主要环境风险示例 .....	35
附录 1631-3: 与环境事项相关的内部控制调查表 .....	37

# 第一章 总 则

《中国注册会计师审计准则第 1631 号——财务报表审计中对环境事项的考虑》（以下简称本准则）第一章（第一条至第七条），主要说明本准则的制定目的和适用范围、环境事项的含义、影响财务报表的环境事项、被审计单位管理层的责任和注册会计师的责任。

## 一、本准则的适用范围

本准则第二条指出，本准则适用于注册会计师执行财务报表审计业务。

需要说明的是：

1. 本准则不适用于保险公司根据与环境事项相关的保险条款发生赔偿支出的财务报表审计。

2. 本准则主要规范注册会计师在执行财务报表审计时对环境事项的考虑。如果注册会计师接受委托，执行与环境事项相关的特殊目的审计业务或其他鉴证业务，应当按照《中国注册会计师审计准则第 1601 号——对特殊目的审计业务出具审计报告》、《中国注册会计师其他鉴证业务准则第 3101 号——历史财务信息审计或审阅以外的鉴证业务》的要求执行。

## 二、环境事项的含义

本准则第三条对环境事项的含义进行了界定。本准则所称环境事项是指：（1）被审计单位按照有关环境保护的法律法规（以下简称环境法律法规）或合同要求，或自愿为预防、减轻或弥补对环境造成的破坏，或为保护可再生资源 and 不可再生资源而采取的措施；（2）因违反环境法律法规可能导致的后果；（3）环境的破坏对他人或自然资源造成的后果；（4）法律法规规定的代偿责任，包括由原使用者（或所有者）造成的环境破坏引

起的责任。

本准则对环境事项的含义，不包括被审计单位因遵守相关环境法律法规而可能获得政府补贴、专项拨款、税收优惠以及其他潜在收益、因他人对环境造成破坏而使被审计单位受到损失并由此可能获得赔偿等。

### 三、影响财务报表的环境事项

本准则第四条指出，影响财务报表的环境事项主要包括：

1. 因环境法律法规的实施导致资产减值，需要计提资产减值准备。例如，被审计单位从事化工农药生产，其生产过程中产生的工业废水直接排入河流，从而造成水体污染。管理层知悉国家近期发布一项新的工业废水排放标准，对于达不到该排放标准的生产线国家将强制予以关闭。由于技术原因无法对原有生产线进行改造，因而管理层决定购置新的生产设备，同时对原有生产线全额计提资产减值准备。

应当说明的是，由于国家立法需要经过立法动机、立法酝酿、立法准备(包括起草法案)、提出法案、讨论法案、表决法案、签署法律、公布法律的这样一个过程，因此被审计单位应当在资产负债表日，判断其生产经营所适用的环境法律法规是否将在近期内发生重大变化，并考虑由此可能导致的资产减值，而不是等到环境法律法规正式实施时才考虑资产的减值问题。

2. 因没有遵守环境法律法规，需要计提补救、赔偿或诉讼费用，或支付罚款等。例如，由于没有遵守环境法律法规，超过国家规定的标准排放工业废水，致使沿江水域发生严重污染，被审计单位被当地环保部门处以罚款，并向沿江渔民和渔业养殖户赔偿经济损失。

3. 某些被审计单位，如石油、天然气开采企业，化工厂或废弃物管理公司，因其核心业务而随之带来的环境保护义务。根据国家环境法律法规的要求，被审计单位因其核心业务应承担环境保护义务，例如，核电站应

对核废料的处置承担环境保护义务。被审计单位应当根据适用的会计准则和相关会计制度的要求，确认应计入固定资产原价的弃置费用和相应的预计负债。

4. 被审计单位自愿承担的环境保护推定义务。推定义务，是指因被审计单位的行为而产生的义务。由于以往在实务中的习惯做法、公开的政策或管理层作出的声明，被审计单位已向其他各方表明它将承担特定的责任，并且从结果看，其他各方已经形成了对被审计单位将履行特定责任的合理预期。例如，石油工业企业已经造成了对土地的污染，而其所在经营地区尚无环境方面的立法。但是，企业已广泛公开地声明其将对造成的环境污染进行整治。由于企业以前曾有履行这种承诺的记录，企业的声明已使受影响的各方建立了一个有效预期，即企业即将整治污染。在这种情况下，企业应承担推定义务，即按整治费用的最佳估计确认一项预计负债。

5. 被审计单位需要在财务报表附注中披露的与环境事项相关的或有负债。根据《企业会计准则第 13 号——或有事项》的规定，或有负债是指过去的交易或者事项形成的潜在义务，其存在须通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实；或过去的交易或者事项形成的现时义务，履行该义务不是很可能导致经济利益流出企业或该义务的金额不能可靠计量。企业不应确认或有负债。除非或有负债导致经济利益流出企业的可能性极小，企业应在财务报表附注中披露与或有负债有关的信息。

例如，被审计单位从事石油化工业务，由于在资产负债表日无法预知环境可能受到污染的程度以及实施整治的时间和范围，因此管理层没有估计这些将来可能发生的费用数额并确认预计负债。但基于未来的环保法规可能引致的环保方面负债，被审计单位在财务报表附注中披露了该项或有负债形成的原因、经济利益流出不确定性的事实以及无法预计产生的财务影响的原因。

6. 在特殊情况下，违反环境法律法规可能对被审计单位的持续经营产生影响，并由此影响财务报表的编制基础。例如，被审计单位因违反环境法律法规而被当地政府处以较大金额的罚款，并被责令停产。由于被审计单位在资产负债表日仍没有恢复生产，虽然公司已经披露了拟采取的改善措施，但注册会计师仍认为其持续经营能力存在重大不确定性。

#### 四、管理层的责任和注册会计师的责任

##### （一）管理层的责任

本准则第五条第一款明确，对环境事项的恰当确认、计量和列报（包括披露，下同）是被审计单位管理层的责任。

《中华人民共和国会计法》第四条规定：“单位负责人对本单位的会计工作和会计资料的真实性、完整性负责。”第二十一条规定：“单位负责人应当保证财务会计报告真实、完整。”被审计单位管理层是负责编制、报送财务报表的责任主体，应当对环境事项的恰当确认、计量和列报负责。

应当说明的是，我国目前还没有就环境事项的确认、计量和列报制定专门的会计准则，但是，现有的其他一些会计准则可以适用于对环境事项的确认、计量和列报，如《企业会计准则——基本准则》、《企业会计准则第13号——或有事项》。

关于上市公司就环境事项的披露要求和内容，可参见本指南附录1631-1：中国证监会关于上市公司环境事项的信息披露规定。

##### （二）注册会计师的责任

1. 考虑可能导致财务报表重大错报风险的环境事项。本准则第五条第二款明确，注册会计师在财务报表审计中应当考虑可能导致财务报表重大错报风险的环境事项。

对于某些被审计单位来说，环境事项可能并不重要。然而，当环境事项对被审计单位来说是重大事项时，财务报表可能因此而存在重大错报（包括未充分披露）风险。在这种情况下，注册会计师应当按照审计准则的

要求，计划和实施审计工作，获取充分、适当的审计证据，评估被审计单位是否已按照适用的会计准则和相关会计制度的规定对影响财务报表的环境事项作出恰当处理和列报。

本准则第六条指出，注册会计师是否需要考虑环境事项以及考虑的范围，取决于其对环境事项是否会引起财务报表重大错报风险作出的职业判断。

影响财务报表的环境事项可能会很多，但并非都会引起财务报表的重大错报风险。在有些情况下，注册会计师可能没有必要针对环境事项执行特定审计程序。但对处于重污染行业<sup>①</sup>的被审计单位来说，由于其经营业务对环境将产生重大影响，可能存在因环境事项导致的巨额或有负债，进而影响其持续经营能力，注册会计师应当特别予以关注。如果注册会计师没有专业胜任能力实施某些特定审计程序，就应当考虑利用环境专家的工作。

2. 财务报表审计并非专为发现被审计单位违反环境法规的行为。本准则第七条指出，注册会计师对财务报表的审计，并非专为发现被审计单位可能违反环境法律法规的行为，所实施的审计程序也不足以就被审计单位环境法律法规的遵守情况，或与环境事项相关的内部控制的有效性得出结论。

对此，可以从以下两方面理解：

（1）财务报表审计的目标是注册会计师对被审计单位财务报表的合法性和公允性发表意见，该意见针对的是财务报表整体，而非其中的某一个方面。因此，注册会计师对财务报表的审计并非专为发现被审计单位可能存在的违反环境法律法规的行为。但是，为了实现审计目标，注册会计

---

<sup>①</sup> 2003年6月，国家环保总局发布了《关于对申请上市的企业和申请再融资的上市企业进行环境保护核查的规定》，确定以下行业为重污染行业：冶金、化工、石化、煤炭、火电、建材、造纸、酿造、制药、发酵、纺织、制革和采矿业。

师应识别和评估由于环境事项而导致的财务报表重大错报风险，并据此设计进一步审计程序。

（2）由于财务报表审计并非专为发现被审计单位可能违反环境法律法规的行为，注册会计师在财务报表审计中就可能导致财务报表重大错报风险的环境事项的考虑与接受专项委托对可能存在的违反环境法律法规行为的审计，在审计目标、审计范围及所实施的审计程序等方面都有着本质的区别。因此，通过财务报表审计，注册会计师不足以对被审计单位环境法律法规的遵守情况得出结论。

同样，注册会计师在进行财务报表审计时，了解和评价被审计单位与环境事项相关的内部控制，与专门接受委托评价被审计单位与环境事项相关的内部控制的有效性，也存在着根本区别。因此，通过财务报表审计，注册会计师不足以对与环境事项相关的内部控制有效性得出结论。

## **第二章 实施风险评估程序时对环境事项的考虑**

本准则第二章（第八条至第二十五条），主要说明注册会计师在实施风险评估程序时应当了解环境保护要求和问题、与环境事项相关的内部控制和法律法规及其遵守情况，并利用风险评估程序收集的信息，识别和评估由于环境事项导致的财务报表层次和各类交易、账户余额、列报认定层次的重大错报风险。

### **第一节 了解环境保护要求和问题**

本准则第八条至第十一条列举了注册会计师应当考虑的对被审计单位所处行业及其业务产生重大影响的环境保护要求和问题、存在重大环境风险的特殊行业以及可能面临潜在重大环境风险的情况。

## 一、对被审计单位所处行业及其业务产生重大影响的环境保护要求和问题

本准则第八条规定，注册会计师在实施风险评估程序时，应当从下列方面考虑对被审计单位所处行业及其业务产生重大影响的环境保护要求和问题：

1. 所处行业存在的重大环境风险，包括已有的和潜在的风险。例如，处于重污染行业的被审计单位，由于其生产过程中产生的物理、化学和生物等有害物质对水体、大气、土壤造成的环境污染，存在直接和间接的重大环境风险。

2. 所处行业通常面临的环境保护问题。例如，火电企业的污染主要是排放的废气和灰渣；造纸企业生产过程的污染主要是排放高浓度的有机废水；煤炭企业在开采原煤的过程中，会附带产生大量的煤矸石；印染纺织行业在生产中会有一些的噪声、粉尘污染。不同的行业会带来不同的环境问题，注册会计师应当了解被审计单位所处行业通常面临的环境保护问题。

3. 适用于被审计单位的环境法律法规。为了保护环境、防治污染，我国已陆续制定9部环境保护法律和15部自然资源保护法律，并颁布了800余项国家环境保护标准。注册会计师应当根据被审计单位所处的特定行业及其产品或业务类型，了解其适用的环境法律法规。

4. 被审计单位的产品或生产过程中使用的原材料、技术、工艺及设备是否属于法律法规强制要求淘汰或行业自愿淘汰之列。例如，一次性发泡塑料餐具虽然具有方便快捷、清洁卫生的优点，但因其处理无论是掩埋还是焚烧都会对环境造成严重污染，因此，国家禁止生产、销售和使用一次性发泡塑料餐具。注册会计师通过了解被审计单位的这些情况，评估其对持续经营的影响。

5. 监管机构采取的行动或发布的报告是否对被审计单位及其财务报表可能产生重大影响。例如，国家环保总局于2006年7月11日公布的全国化工石化建设项目环境风险排查结果表明，毗邻我国各大水域的化工石化项目存在着严重的布局性环境风险，而相应的防范机制却存在明显缺陷。对于环境风险排查中所发现的问题，国家环保总局要求企业进行整改。

6. 被审计单位为预防、减轻或弥补对环境造成的破坏，或为保护可再生资源 and 不可再生资源拟采取的措施。随着公众环境意识的提高以及环境事项对企业生产经营的影响日益增强，任何一个企业在重视生产的同时，也不得不未雨绸缪，为预防或减轻生产经营对环境造成的破坏采取各种措施。注册会计师应当询问并了解被审计单位为预防、减轻或弥补对环境造成的破坏或保护可再生资源 and 不可再生资源拟采取或已采取的措施，以全面评价环境事项对其生产经营的影响。

7. 被审计单位因环境事项遭受处罚和诉讼的记录及其原因。被审计单位如果在生产经营中严重违反了环境法律法规，就有可能被有关部门处以较大金额的罚款或是责令停业整顿，或被遭受环境污染影响的社会公众向法院提起诉讼。通过了解被审计单位因环境事项遭受处罚和诉讼的记录及其原因，注册会计师可以识别被审计单位存在的重大环境风险。

8. 是否存在与遵守环境法律法规相关的未决诉讼。注册会计师应当了解被审计单位是否存在与遵守环境法律法规相关的未决诉讼。涉及数额巨大的未决诉讼，一旦败诉，可能导致被审计单位的财务状况恶化。

9. 所投保险是否涵盖环境风险。被审计单位的经营面临多种风险，为了规避风险，被审计单位可能投保了商业保险。注册会计师应当了解被审计单位所投保险中是否涵盖了环境风险，从而避免因污染损害事故而遭受重大损失。

## 二、注册会计师应当具备足够的环境事项知识

本准则第九条指出，对具体审计业务而言，注册会计师拥有的环境事项知识程度通常不如管理层或环境专家。但注册会计师应当具备足够的环境事项知识，以识别和了解与环境事项相关的，可能对财务报表及其审计产生重大影响的交易、事项和惯例。

通常，被审计单位在确认、计量和列报环境事项时，其所依据的资料，不仅包括财务数据，还将涉及较多技术性数据和实物性数据。例如，被审计单位在计提应缴纳的排污费时，需要考虑排放废水的数量和浓度超标倍数；在预计因污染水体而可能支付的赔款时，需依据受污面积、污染的严重程度等。这显然对注册会计师的专业胜任能力和拥有的环境知识程度提出了较高的要求。因此，本准则对注册会计师的专业胜任能力提出了基本的要求，即应当掌握足够的环境事项知识，如被审计单位经营业务可能造成的污染、相关的环境法律法规知识等。

## 三、存在重大环境风险的特殊行业

本准则第十条指出，某些行业因性质特殊存在重大环境风险，如石油天然气、化工、制药、冶金、采矿、造纸、制革、印染和公用事业等行业，注册会计师应当特别关注被审计单位存在因环境事项导致负债和或有负债的可能性。

2003年6月，国家环保总局为避免上市企业因环境污染问题带来投资风险，调控社会募集资金投资方向，发布了《关于对申请上市的企业和申请再融资的上市企业进行环境保护核查的规定》，确定以下行业为重污染行业：冶金、化工、石化、煤炭、火电、建材、造纸、酿造、制药、发酵、纺织、制革和采矿业。对于拟首次公开发行股票并上市的重污染企业，以及拟公开发行证券并将募集资金投资于重污染行业的上市公司，应向环境保护行政主管部门申请进行核查。

本准则列举的存在重大环境风险的行业与国家环保总局的认定基本一致。这些行业存在的主要环境风险可参阅本指南附录1631-2：重污染行业主要环境风险示例。

#### 四、其他存在潜在重大环境风险的情况

本准则第十一条指出，某些被审计单位并不一定处于本准则第十条所述的存在重大环境风险的行业，但如果存在下列情况，可能面临潜在的重大环境风险：

1. 在很大程度上受到环境法律法规的约束。例如，从事拆船业务的企业，虽不属于本准则前述的存在重大环境风险的行业，但在拆船过程中会产生大量有害废物，包括汞、铅、多氯化联苯、石棉等永久性有机污染物，从而对地表水、地下水、土壤等造成严重污染。国家制定了《中华人民共和国防止拆船污染环境管理条例》、《中华人民共和国防治船舶污染内河水域环境管理规定》，对从事拆解废船企业进行较为严格的监管。因此，从事拆船业务的企业存在潜在的重大环境风险。

2. 拥有被原使用者(或所有者)污染的场地，或为之担保而可能承担代偿责任。某些国家的法律规定，每个企业对自己所拥有(购买)的土地可能存在的环境问题负一切责任，包括现在和以前的环境问题。例如，A公司在生产过程中会产生严重污染环境的危险废物，因当地居民抗议而搬迁至远离城镇的地区。B公司购买了A公司的土地及厂房，并从事房地产开发建设。几年之后，当地居民患癌症的比例大幅度上升。经有关部门调查，A公司在经营期间违法坑埋有毒废料，造成当地地下水和土壤的严重污染。虽然该项污染不是在B公司经营期间产生的，但由于B公司拥有该土地，根据当地的法律，B公司也应承担相应的赔偿责任。

3. 某些业务可能会造成土壤、地下水和地表水及空气的污染；使用有害物质；产生或处理有害废弃物；或可能对顾客、员工或附近居民造成不

利影响。例如，氟利昂会对大气臭氧层造成破坏，如果电冰箱制造公司在生产产品时仍违反规定使用氟利昂，将可能受到消费者的抵制，从而对其生产经营产生较大不利影响。又如，纺织企业的工人因长期接触噪声，其听力可能因此而造成永久性的损害。如果纺织企业在生产过程中未采取安全保护措施，可能面临较大数额的赔偿。

## 第二节 了解内部控制

本准则第十二条至第十九条，分别对注册会计师应当了解与环境事项相关的内部控制各个要素进行了说明。

### 一、控制方式

管理层基于成本与效益的原则，设计和执行内部控制。作为企业内部控制制度的一个组成部分，管理层在设计和执行与环境事项相关的内部控制时，通常也需要考虑企业的生产性质、组织规模以及相应的环境风险。

本准则第十二条指出，设计和执行内部控制，以有序、有效地开展业务活动(包括环境方面的活动)是管理层的责任。不同被审计单位的管理层可能对环境事项采取下列不同的控制方式：

1. 处于环境风险较低行业的被审计单位或小型被审计单位，管理层可能把监控环境事项作为日常内部控制的一部分，可能采用非正式和简单的内部控制实现其对环境事项的控制目标，没有专门负责环境事项的管理人员，该职责由参与日常经营管理的业主承担。

2. 处于环境风险较高行业的被审计单位，管理层可能针对环境事项设计和执行一套单独的内部控制子系统，以符合现有的环境管理系统标准。为避免、减少或控制生产产品或提供服务的过程中对环境造成的破坏，处于环境风险较高行业的被审计单位可能依据一定的标准建立环境管理系统。这些标准主要有国际标准化组织制订的环境管理系列标准(ISO14000)

和欧洲共同体联盟制订的《生态管理和审核方案》(EMAS)。

3. 对某些被审计单位，管理层可能在一个整合的控制系统内设计和执行其所有的控制，包括与会计、环境和其他事项(如质量、健康和安)相关的政策和程序。如在石油天然气行业，健康、安全与环境事项往往是相互联系的，必须同时加以系统地控制。因此，石油天然气企业一般采用健康安全环境管理体系(HSEMS)。例如，中国石油天然气股份有限公司发布了《中油集团HSE管理体系手册》，其管理要素包括领导和承诺、方针和战略目标、组织机构、资源与文件管理、评价和风险管理、规划、实施和监测、审核和评审。

需要说明的是，管理层未按相关标准建立环境管理系统，并不意味着注册会计师一定会得出与环境事项相关的内部控制不存在或运行无效的结论。本准则第十三条指出，注册会计师的审计目标并不受管理层对环境事项实施控制方式的影响，但注册会计师应当考虑与环境事项相关的内部控制是否有效。

## 二、与财务报表审计相关的控制

本准则第十四条规定，根据职业判断，只有认为环境事项可能对财务报表产生重大影响，注册会计师才有必要了解与环境事项相关的内部控制。

注册会计师应当运用职业判断，考虑环境事项是否可能导致财务报表发生重大错报。在运用职业判断时，注册会计师考虑的因素主要有：

- (1) 重要性水平；
- (2) 被审计单位的性质和规模，如是否处于重污染行业以及是否存在重大环境风险；
- (3) 环境法律法规和监管部门的要求；
- (4) 作为内部控制组成部分的环境管理系统的性质和复杂性。

### 三、控制环境

本准则第十五条规定，注册会计师应当主要从下列方面了解与环境事项相关的控制环境：（1）治理层对与环境事项相关的内部控制承担的职责；（2）管理层对于环境事项的诚信和道德价值观念、管理理念、经营风格及其处理方法；（3）被审计单位管理环境事项的机构以及职权与责任的划分；（4）控制系统，包括内部审计、环境审计、与环境事项相关的人力资源政策与实务以及恰当的职责分离。

### 四、风险评估过程

本准则第十六条规定，注册会计师应当主要从下列方面了解与环境事项相关的风险评估过程：（1）被审计单位是否建立风险评估程序以识别环境风险，并评估该风险的重要性和发生的可能性，以及针对该风险采取的措施；（2）管理层是否识别出环境风险，并考虑这些风险是否可能导致财务报表发生重大错报。

### 五、信息系统与沟通

本准则第十七条规定，注册会计师应当主要从下列方面了解与环境事项有关的信息系统与沟通：（1）按照环境法律法规的规定或自身对环境风险评估的需要，被审计单位是否建立适当的信息系统，以记录排放物和有害废弃物的数量、产品的环境特征、利益相关者的投诉、监管机构的监测结果、环保事故的发生及其影响等；（2）该信息系统是否能够为与环境事项相关的财务数据和列报提供信息支持，如为计算废弃物的处置成本提供的废弃物数量等；（3）被审计单位是否就环境事项进行有效沟通。

为更好理解本条款，我们结合国家环保总局《关于加快推进企业环境行为评价工作的意见》（环发[2005]125号）和《企业环境行为评价技术指南》说明如下：对于严重超标和超总量控制指标排放、使用有毒有害原材料的企业，群众反映强烈的排污企业、在当地有重要影响的企业（包括

服务企业)和其他重点污染源,应建立企业环境行为数据库和相应的计算机管理信息系统,这些系统应成为企业环境保护部门日常管理工作的组成部分。该系统应能够提供下列指标:(1)污染排放指标,包括地表水、大气、固体废弃物和厂界噪声四个方面。对于地表水和大气环境要素,应考虑浓度排放和总量控制;(2)环境管理指标,如企业交纳排污费的情况等;(3)社会影响指标,如公众的投诉情况、环境违法及行政处罚情况等。

注册会计师在进行审计时,应当了解被审计单位是否按照政府部门的要求建立了上述信息系统,该系统是否能够为与环境事项相关的数据和列报提供信息支持。

## 六、控制活动

本准则第十八条规定,注册会计师应当从授权、业绩评价、信息处理、实物控制和职责分离等方面,了解与环境事项相关的控制活动。注册会计师在了解与环境事项相关的控制活动时,应当特别关注被审计单位的下列行为:

1.是否执行环境管理系统标准并取得独立机构的认证。例如,被审计单位是否执行ISO14000标准并通过认证,或是否通过国家清洁生产审核。

2.是否发布环境绩效报告,并经独立第三方验证。环境绩效报告不同于包含已审财务报表信息的年度报告。被审计单位的年度报告主要是为股东和潜在投资者提供财务信息,而环境绩效报告反映的是企业在经营活动中针对可能或已经涉及到的环境问题所阐明的环境政策和目标、承诺、预防和解决环境问题的方法、环境问题处理后的效果以及给相关利益群体(包括国家、企业所有者、经营者、员工、社区居民等)带来的利得或损失,包括定性信息和定量信息。例如,有资料显示,当前在全世界排名前100名的石油天然气公司中,约有53%的公司每年发布HSE报告(健康安全

环境报告)；为了显示报告数据的可靠性，约有三分之一的公司委托第三方对其HSE年度报告进行验证。如英国石油公司(The British Petroleum Company)每年都聘请会计师事务所对其有关环境、社会和道德行为执行报告进行审计，并且在有关环境、社会和道德行为执行报告的最后附上会计师事务所的审计报告，以有效地增强报告的可信度。

3. 是否建立适当程序，处理员工或第三方对环境事项的投诉。适当的投诉管理程序，可以帮助企业减轻因被投诉造成的负面影响，并制订相应的计划来预防环境事故的发生。该程序包括：对于员工或第三方就环境事项的投诉，被审计单位是否已明确负责处理投诉的部门；是否及时记录投诉内容，分析投诉原因并予以调查；是否根据实际情况，采取一切可能的措施，弥补已经发生的损失；是否对投诉处理过程进行总结和评价，以吸取经验教训，降低投诉率。

4. 是否按照环境法律法规的规定，建立适当的程序处理有害物和废弃物。例如，在医疗、预防、保健等活动中产生的具有危害性的医疗废物，一旦处置不当，将对环境造成严重污染。因此，医疗卫生机构必须按照国家的有关规定，建立医疗废物的收集、运送、贮存和处置等程序。

## 七、对控制的监督

对控制的监督是指被审计单位评价内部控制在一段时间内的运行有效性的过程。包括及时评价内部控制的设计和运行，以及根据情况的变化采取必要的纠正措施。

本准则第十九条规定，注册会计师应当主要从下列方面了解被审计单位对与环境事项相关的控制的监督：（1）被审计单位是否及时评价与环境事项相关的内部控制设计的合理性和运行的有效性，是否遵守环境法律法规和内部规定；（2）被审计单位是否根据环境事项的变化，及时采取必要的纠正措施。

### 第三节 考虑与环境事项相关的法律法规

本准则第二十条至二十二条，分别就管理层的责任、注册会计师了解相关环境法律法规及其遵守情况的途径以及对违反环境法律法规行为的考虑进行了说明。

#### 一、管理层的责任

本准则第二十条明确，保证经营活动符合环境法律法规的要求，防止或发现并纠正违反环境法律法规行为，是管理层的责任。

通常，管理层应当考虑下列与经营活动相关的环境法律法规及其变化：（1）由于过去事项引发的环境污染应承担补救责任的法律法规，包括被审计单位自身违反环境法律法规的责任和法律规定的代偿责任；（2）为识别或控制污染、减少排放物或污染物的排放量的环境法律法规；（3）许可证制度；（4）立法机构对于环境事项的要求；（5）环境立法的变化。

#### 二、了解相关环境法律法规及其遵守情况的主要途径

本准则第二十一条规定，注册会计师应当考虑通过下列途径了解相关环境法律法规及其遵守情况：（1）利用在了解被审计单位所处行业和业务性质时获取的信息；（2）向管理层和负责环境事项的关键管理人员询问为遵守相关环境法律法规而采用的政策和程序；（3）向管理层询问对经营活动具有根本性影响的环境法律法规；（4）与管理层讨论其采用的对诉讼和索赔进行识别、评价及会计处理的政策和程序。

在了解相关环境法律法规及其遵守情况时，注册会计师可以考虑下列内容：（1）国家当前环境保护工作的重点；（2）国家或地区新近发布实施的环境法律法规或修订后环境法律法规变动的部分；（3）与企业的近期经济利益密切相关的环境法律法规。

注册会计师应当特别考虑这些环境法律法规对经济事项的规定。例

如，《中华人民共和国清洁生产促进法》规定，对利用废物生产产品和从废物中回收原料的企业，税务机关按照国家有关规定，减征或者免征增值税。如果被审计单位享受该项税收政策，注册会计师应当考虑其生产、经营与其享受的优惠政策是否相符。

随着国家环境法律法规及相关标准体系的日益严格，修改、补充环境法律法规的进程可能会加快。政府部门为加强环境保护工作，可能会针对某些突发事件采取一些紧急的环境保护措施。例如，在中国石油天然气股份有限公司吉林化学分公司双苯厂爆炸事故发生后，国家环保总局于2005年11月28日发布《关于进一步加强环境监督管理严防发生污染事故的紧急通知》（环发[2005]130号），要求加大对居民集中区、江河流域沿岸及水源地上游危险废物排放企业的监管力度，发现环境污染事故隐患，立即责令整改，限期消除隐患，并及时向当地政府报告。

### 三、对违反环境法律法规行为的考虑

本准则第二十二条规定，注册会计师应当按照《中国注册会计师审计准则第1142号——财务报表审计中对法律法规的考虑》的要求，保持职业怀疑态度，充分考虑可能导致财务报表发生重大错报的违反环境法律法规行为。

## 第四节 评估重大错报风险

本准则第二十三条至第二十五条，对注册会计师评估重大错报风险进行了说明。其中，第二十三条指出，注册会计师应当利用风险评估程序收集的信息，识别和评估由于环境事项引起的财务报表层次以及各类交易、账户余额、列报认定层次的重大错报风险。第二十四条和第二十五条分别对与财务报表层次和各类交易、账户余额、列报认定层次相关的环境风险进行了说明。

## 一、与财务报表层次相关的环境风险

本准则第二十四条规定，注册会计师应当重点关注下列与财务报表层次相关的环境风险：

1. 遵守环境法律法规或执行合同的成本。例如，根据环境法律法规的要求，被审计单位可能需要购置环保设备，而现有设备则将发生较大金额的减值；根据客户的订单要求，产品的农药残留物必须低于国家规定的标准数倍，这将导致生产成本上升。注册会计师应当关注被审计单位是否为遵守环境法律法规或执行合同而增加了相应的支出。

2. 违反环境法律法规的风险。如果被审计单位存在违反环境法律法规的行为，可能被有关部门处以罚款、责令采取补救措施以消除环境污染以及赔偿经济损失，严重时还有可能被有关部门责令停业。这可能会产生重大财务后果，并对财务报表造成严重影响。

3. 顾客对环境事项的具体要求以及对被审计单位环境保护行为作出的反应可能产生的影响。顾客可能愿意支付较高的对价以购买符合环保要求的产品，也可能抵制环境记录较差公司的产品。顾客对环境保护的重视程度直接关系到被审计单位的经济利益。

## 二、与各类交易、账户余额、列报认定层次相关的环境风险

本准则第二十五条规定，注册会计师应当将环境风险的评估结果与重要的交易、账户余额、列报认定层次相联系，以设计和实施进一步审计程序。注册会计师应当重点关注下列与各类交易、账户余额、列报认定层次相关的环境风险：（1）账户余额依据与环境事项相关的会计估计的复杂程度；（2）账户余额受与环境事项相关的异常或非常规交易的影响程度。例如，某被审计单位属于当地政府重点污染治理监控单位。按照政府的环境污染防治目标和对策，被审计单位应于2007年年底前搬迁，为此需估计迁出污染场地所引起的环境准备金。由于该项估计需要复杂的技术对

现有数据和未来数据进行大量分析，因此，发生错报的风险较大。

### 第三章 针对评估的重大错报风险实施审计程序时 对环境事项的考虑

本准则第三章（第二十六条至第三十七条），主要说明注册会计师针对评估的由环境事项导致的重大错报风险，如何确定总体应对措施，并设计和实施进一步审计程序。

#### 一、总体要求

本准则第二十六条规定，注册会计师应当针对评估的环境事项导致的财务报表层次重大错报风险确定总体应对措施，并针对评估的环境事项导致的认定层次重大错报风险设计和实施进一步审计程序。

#### 二、实质性程序的内容

本准则第二十七条规定，针对环境事项，注册会计师实施的实质性程序包括十个方面的内容，第二十九条至第三十五条对应实施的实质性程序的内容分别作了说明。

##### （一）询问管理层和负责环境事项的关键管理人员

注册会计师应当就环境事项询问管理层和负责环境事项的关键管理人员，包括询问被审计单位商业保险是否涵盖环境事项。

##### （二）检查与环境事项相关的文件或记录

本准则第二十九条对注册会计师应检查的与环境事项相关的文件或记录作了说明，规定注册会计师应当检查下列与环境事项相关的文件或记录：

1. 治理层及专职负责环境事项的委员会的会议纪要或工作记录。涉及环境事项的重大交易一般要经过董事会会议以及负责环境事项的委员会

或部门会议讨论，并形成会议记录。注册会计师通过对这些会议纪要或工作记录的检查，有助于其识别对企业有重大影响的环境事项。

2. 包含环境事项的公开行业信息。通过检查行业协会、政府主管部门公布的行业信息，注册会计师可以识别与被审计单位相关的环境事项。

3. 环境专家报告，如场地评估报告、环境影响研究报告。例如，《中华人民共和国环境影响评价法》规定，建设单位应根据建设项目对环境的影响程度，编制环境影响报告书或填报环境影响登记表。环境影响报告书包括建设项目对环境可能造成影响的分析、预测和评估以及建设项目对环境影响的经济损益分析等内容。注册会计师通过检查环境专家报告，可以清楚了解被审计单位面临的环境事项。

4. 环境审计报告。环境审计报告通常包括被审计单位存在的环境风险及其对内部和外部的影响、遵守环保法规和达到环保标准的状况、原有环境治理绩效数据、环境治理成本和效益、针对环境风险需要采取的主要治理措施、环境管理系统和有关内部控制系统的薄弱环节等内容。注册会计师通过阅读环境审计报告，可以了解被审计单位因环境事项发生的成本或损失和带来的效益，以及潜在的环境风险等。

5. 内部审计报告。如果内部审计机构将对环境事项的审计作为内部审计工作的一部分并出具内部审计报告，注册会计师应获取并阅读这些报告，以了解被审计单位生产经营中的主要环境问题，如生产、技术、经营、贮存和运输过程中危害环境的事项，污染物的排放是否达到国家规定标准，环境管理系统是否健全和有效以及其薄弱环节，被审计单位遵守环境政策和法规的情况等。

6. 尽职调查报告。例如，被审计单位在签订土地购买合同前，聘请环境评估公司对土地的环境状况进行调查，以确定购置的土地是否有污染、是否有废弃物沉积、其日后的经营活动对环境造成的影响是否符合当地法

律法规等，从而为土地交易决策提供依据。

7. 监管机构报告及被审计单位与监管机构的往来函件。通过阅读监管机构报告及被审计单位与监管机构的往来函件，注册会计师可以了解监管机构对被审计单位环境事项的要求，和已经或将要发生的因环境事项而导致的处罚和或有事项。

8. 可获取的生态环境恢复公开记录或规划。注册会计师通过检查这些文件，可以了解被审计单位未来应承担的义务以及对其生产经营的影响。例如，某地政府部门发布的《矿山生态恢复规划》规定，2003年至2005年期间要基本消除乱挖滥采、破坏性开采矿产资源的现象，调整优化矿产资源开发利用布局，控制矿山开采数量，露天矿山(采场)在现有基础上减少40%以上，使全区砂石矿山(采场)控制在35个以内，关停小型沙场和煤矿，矿山复垦及植被恢复率达到65%以上，煤矿废水治理率达到40%，并对矿山废弃地进行复垦，预计投资450万元。

9. 被审计单位的环境绩效报告。环境绩效报告一般包括管理层对公司环保的介绍、环保方针以及环保目标、环境管理系统的组成、主要环境影响、环境执行指示、改进目标与具体实施进度、法律遵循情况、对环境绩效报告的第三方意见等内容。例如，中国石油天然气股份有限公司在《2004年度健康安全环境报告》中主要提供了企业的健康安全环境方针、健康安全环境目标和健康安全环境表现等内容。通过检查被审计单位的环境绩效报告，注册会计师可以清楚了解被审计单位在环境方面的承诺及其采取的主要环境控制措施。

10. 与监管机构和律师的往来函件。通过检查与监管机构和律师的往来函件，注册会计师可以了解被审计单位已经或将要发生的因环境事项而导致的法律纠纷以及可能面临的风险。

### (三) 利用环境专家的工作

本准则第三十条规定，注册会计师在利用环境专家的工作时，应当按照《中国注册会计师审计准则第1421号——利用专家的工作》的规定，考虑环境专家的工作对于实现审计目标是否充分，并考虑专家的专业胜任能力、客观性、经验和声誉。

由于受环境事项影响的财务报表项目较多涉及会计估计，存在着重大的不确定性，因此，管理层在作出与环境事项相关的会计估计时，通常需要取得律师、工程师及环境专家等专业人士的技术建议。如鉴定需要确认负债及作出相关会计估计的情形（例如，环境工程师对某一地点进行初步调查以确定是否已发生环境污染，管理层向律师询问被审计单位修复场地的法律责任等）；收集必要的信息作为会计估计的基础，为财务报表列报提供详细信息（例如，环境专家对一个地点进行测试，以帮助确定污染的性质和程度，并且考虑可接受的场地修复的替代方法）；制定适当的补救措施并计算相关的财务结果。

环境科学领域是正在形成和发展的专业领域，由于没有适当的职业团体或协会颁发专业资格、执业许可证或者发展会员，就环境专家专业胜任能力的评价相对其他专家可能更困难。在这种情况下，注册会计师需要对环境专家的职业经验、信誉等进行特别考虑。

注册会计师应当及时、经常地与环境专家进行沟通，以了解环境专家工作报告的性质、范围、目的和局限性。例如，被审计单位的经营活动对土壤、地下水和地表水造成了污染，而环境专家在其报告中可能只是针对土壤污染所需的整治成本进行了估计，并没有对所有环境污染可能发生的整治成本进行估计。

注册会计师应当评价环境专家工作的适当性，并考虑专家使用的原始数据、假设和方法及其与以前期间的一致性，考虑专家工作的结果与注册会计师对被审计单位的了解和实施其他审计程序的结果是否相符。

#### （四）利用环境审计的工作

本准则第三十一条规定，注册会计师应当考虑将环境审计的结果作为适当的审计证据。在这种情况下，注册会计师应当按照《中国注册会计师审计准则第 1411 号——考虑内部审计工作》和《中国注册会计师审计准则第 1421 号——利用专家的工作》的规定，考虑利用环境审计工作的适当性。

1. 关于环境审计。环境审计通常是指由会计师事务所或其他机构对与环境有关的业务经营活动进行系统的、定期的、客观的检查。一般情况下，环境审计是应管理层的要求实施的，并且仅供内部使用。管理层可以决定环境审计是由外部专家实施，还是由内部的专家（有时包括内部审计人员）实施。在实际操作中，不同学科的人员都可以实施环境审计，因而这一工作常常由多学科团队完成。环境审计可能涉及不同的方面，包括场地污染、环境法律法规的遵守情况等。

2. 对环境审计工作的利用。如果被审计单位已经实施环境审计，注册会计师对环境审计工作进行了解和评估后，认为审计结果能够为财务报表审计提供符合要求的审计证据，则可利用环境审计的工作。

注册会计师应当就以下内容了解与评估环境审计工作：

（1）环境审计结果对于财务报表的影响是否重大；

（2）环境审计工作是否由具有专业胜任能力的人员担任，助理人员的工作是否得到适当的指导、监督和复核；

（3）环境审计人员是否具有独立性并保持应有的职业谨慎，尤其是当环境审计人员来自企业内部时；

（4）环境审计人员所获取的审计证据是否充分、适当；

（5）环境审计人员是否依据充分、适当的审计证据，形成审计结论，编制环境审计报告；

(6) 环境审计工作范围是否适当;

(7) 环境审计工作成果是否得到有效利用, 所发现的例外或异常事项是否已适当解决。

#### (五) 利用内部审计的工作

本准则第三十二条规定, 如果内部审计人员已将内部审计单位经营活动的环境方面作为内部审计工作的一部分, 注册会计师应当按照《中国注册会计师审计准则第1411号——考虑内部审计工作》的规定, 考虑利用内部审计工作的适当性。

由于环境保护问题影响到企业的日常生产经营活动, 不少企业已将环境事项纳入内部审计的工作范围。通过内部审计工作, 内部审计人员可以对企业环境管理体系进行检查, 评价其是否恰当地执行和保持, 并及时向管理层提供有关环境管理方面的信息。注册会计师在利用内部审计的工作时, 应当按照《中国注册会计师审计准则第1411号——考虑内部审计工作》的有关规定执行。

需要注意的是, 内部审计人员通过审计, 可能发现企业存在没有遵循技术标准排放污染物等违反环境法律法规的行为。基于违反环境法律法规的行为可能对被审计单位及其财务报表产生重大不利影响, 管理层可能向内部审计人员施加较大的压力, 要求其在内部审计报告中不再提及违反环境法律法规的行为。如果内部审计报告提及违反环境法律法规的行为, 管理层往往不愿意向注册会计师提供这样的内部审计报告。因此, 注册会计师在利用内部审计工作时应当考虑其工作结果的恰当性。

#### (六) 实施分析程序

本准则第三十三条指出, 注册会计师可以实施分析程序, 考虑相关财务信息与环境记录中的数量信息之间的关系。

注册会计师在实施分析程序时, 应当考虑财务信息与非财务信息之间

的关系。例如，通过分析被审计单位消耗的原材料（或使用的能源）与废物生成量（或排放物）之间的关系，注册会计师可以分析相关资产减值准备、预计负债以及为整治环境污染而发生成本的估计是否适当。注册会计师通过分析与财务信息相关的非财务信息，可以验证财务信息是否真实、正确。

#### （七）检查与环境事项相关的财务报表项目

本准则第三十四条指出，在实施实质性程序时，注册会计师应当重点关注下列与环境事项相关的交易或事项：

1. 本期增加的土地、房屋建筑物和机器设备。对于本期增加的土地、房屋建筑物和机器设备(包括直接购买或通过收购子公司间接取得)，注册会计师可以询问管理层在购买资产时所执行的工作及程序，了解其在确定购买价格时是否已考虑环境事项可能产生的影响，包括合理估计可能产生的弃置费用因素。同时，注册会计师还应了解管理层在估计可能产生的与环境事项相关的弃置费用时，是否已获取相关的调查报告及合约等支持性文件。

2. 受环境事项影响的长期投资项目。注册会计师可以查阅被投资单位的财务报表，并与相关负责人讨论，考虑财务报表涉及的环境事项对长期投资计价产生的影响。

3. 因环境事项需要计提的资产减值准备。由于资产减值准备通常是管理层依据有关因素作出的估计，发生错报的风险较大，因此，注册会计师在实施审计时可以采取下列措施：

（1）询问有关被审计单位资产或资本的变动计划，如果是由于环境立法或经营战略的改变，应评价其对被审计单位的资产或整体价值的影响；

（2）询问资产减值准备计提和核销的批准程序，评价因环境事项使

资产减值的情况下计提资产减值准备的必要性；

(3) 评价计提资产减值准备所依据的资料、假设及计提方法的适当性；

(4) 检查支持资产减值准备的文件资料，并与管理层讨论；

(5) 检查前期存在的与环境事项有关的资产减值准备的实际发生数，判断其所依据的假设是否依然恰当。

4. 因环境事项发生的支出和取得的索赔收入。注册会计师可以检查被审计单位在财务报表中确认的与环境事项有关的支出和应收索赔款项，判断有关的经济利益是否很可能流出、流入企业。

5. 因环境事项导致的负债和或有负债通常包括：

(1) 依据环境法律法规要求的义务。例如，随着经济发展和城镇建设速度加快，许多企业或单位在各地产业结构和城市布局的调整中需要搬出城镇中心，原有土地使用权性质将发生改变。如果其在以前的经营活动中对土地造成污染，根据环境法律法规的规定应负责治理并恢复土地使用功能。

(2) 因破坏环境或违反环境法律法规而应缴纳的罚款或产生的诉讼事项。

(3) 因破坏环境而应承担的赔偿义务。

对因环境事项导致的负债和或有负债，注册会计师可以实施下列审计程序：

(1) 向管理层询问其在确定、评价和控制因环境事项导致的负债和或有负债方面有关的方针政策和工作程序；

(2) 向管理层询问可能导致的负债和或有负债的环境事项；

(3) 向管理层询问并评价被审计单位就环境事项与环境监管机构之间的往来信函，确定是否存在因环境事项可能导致的负债和或有负债；

(4) 检查并评估支持环境负债、或有负债的文件资料，如场地清理或修复方面的研究资料，场地清理、未来搬迁和场地修复成本的报价，索赔或罚款金额以及与法律顾问进行沟通的信函等，并与有关管理层进行讨论；

(5) 对于本期或前期已出售的场地，检查有关合同约定或法律规定的与环境事项相关的负债；

(6) 对于当期放弃产权、停止使用或购买的不动产，询问场地清理的要求以及可能发生的场地清理、未来搬迁和场地修复成本；

(7) 如果违反环境法律法规而导致的场地清理、未来搬迁和场地修复成本或罚款支出金额已经能够确定，查询有关索赔或可能的索赔事项。

#### (八) 会计估计的审计

本准则第三十五条规定，在检查与环境事项相关的会计估计时，注册会计师应当遵守《中国注册会计师审计准则第1321号——会计估计的审计》的有关规定。

注册会计师应当复核并测试管理层作出与环境事项相关的会计估计的过程，包括：

(1) 如果管理层聘请环境专家为其作出会计估计提供依据，注册会计师应当评价专家开展工作的适当性；

(2) 复核管理层作出会计估计所依据的资料；

(3) 评价会计估计依据的数据的准确性、完整性和相关性；

(4) 评价会计估计依据的各种假设之间的一致性以及这些假设与支持性资料、相关历史资料及行业资料之间的一致性；

(5) 评估因被审计单位业务或所处行业的变化，是否会引起其他因素的相应变化，而这些因素将对假设产生重大影响；

(6) 评估被审计单位以前期间的经营状况以及未来的经营计划，复

核管理层在作出会计估计时所依据假设的持续适当性；

(7) 对于特定假设的复核，应当考虑利用环境专家的工作；

(8) 评价管理层作出会计估计的计算过程；

(9) 考虑管理层是否已经复核并批准关于环境事项的重大会计估计。

如果认为管理层作出的会计估计不恰当，注册会计师可以自行作出或从其他渠道取得与环境事项相关的独立估计，并与管理层作出的会计估计进行比较；如果存在差异，注册会计师应当确定企业是否需要调整该项差异。

注册会计师在评价管理层对未来搬迁和场地修复成本作出的会计估计时，可以考虑与以下数据信息进行比较：

(1) 其他地方对类似环境事项引发的负债的估计；

(2) 在类似地点实际发生的成本；

(3) 当期类似地段的出售价格中环境负债的成本估计。

(九) 检查财务报表列报的适当性

对于被审计单位就影响财务报表的环境事项的披露的适当性，注册会计师应当进行检查和复核。

(十) 取得管理层的声明

本准则第三十七条规定，注册会计师应当就环境事项向管理层获取下列书面声明：(1) 没有发现由环境事项引起的重大负债和或有负债；(2) 没有发现对财务报表产生重大影响的其他环境事项；(3) 如果发现上述第(1)项或第(2)项所述的环境事项，已在财务报表中进行了恰当的列报。

根据《中国注册会计师审计准则第1341号——管理层声明》的要求，如果合理预期不存在其他充分、适当的审计证据，注册会计师应当就对财

务报表具有重大影响的事项向管理层获取书面声明。由于注册会计师就环境事项取得的审计证据多为说服力而非结论性的，因此，注册会计师需要获取管理层关于环境事项的书面声明。

由于环境事项的确认、计量和列报较多涉及负债和或有负债，注册会计师仅仅通过检查账簿资料可能难以发现，获取管理层声明书可以提醒管理层告知其全部的环境事项。

### 三、职业判断

本准则第二十八条指出，由于确认和计量环境事项的结果存在下列困难，注册会计师运用职业判断显得尤为重要：

1. 环境问题从发生到被识别通常经历较长的时间。通常情况下，企业当期生产经营活动对环境破坏所造成的后果可能并不明显，从发生到被识别可能需要经历比较长的时间。例如，1942年至1953年期间，胡克（Hooker）化学工厂及塑料（Plastics）公司在纽约州北部居民区先后掩埋了约19 000公吨高毒且致癌的化学废弃物，并在化学废弃物上覆盖一层黏土和表土以利于植物生长。1953年，胡克化学工厂将掩埋有化学废弃物的土地以一元美金的价格卖给纽约市政府，并要求对将来可能发生之灾害免除其法律责任。随后，该土地经过处理和建设，被开发成为住宅区。1976年附近居民开始抱怨空气中的化学异臭味，随着某些地面的下陷，装着废弃物的铁桶容器及废弃物本身也逐渐暴露。1978年调查报告证实该地区居民患癌症和出生缺陷的比率高于其他地区。为此，美国政府动用了联邦基金处理这一历史遗留的环境问题，并制定了“全面环境响应补偿及责任法”，该法案认定环境责任具有可追溯性。在该案例中，环境问题从发生到被发现，经历了三十多年的时间。目前，在许多国家的相关法律中都规定，由于环境污染而产生的法律责任都具有追溯性。

2. 由于会计估计建立在假设的基础上，假设的数量和性质可能导致会

计估计不存在既定的模式，或会计估计在很大的区间内似乎都是合理的。由于会计估计存在较大的不确定性，对同一经济事项，管理层可能有若干种可供选择的方法。基于不同的主观判断，管理层可能会作出不同的估计。例如，因污染物排放量达不到当地环保部门的控制标准，被审计单位应强制淘汰相关固定资产，并对该项固定资产计提相应的减值准备。但管理层认为，虽然按照当地环保部门的规定，该项资产不可再使用，但仍可以高于该项资产账面净值的销售价格销售给环保要求较低地区的企业，因此，不需对该资产计提资产减值准备。

3. 环境法律法规不断变化，对其解释可能面临困难或不明确。随着经济和社会的发展，国家会不断发布实施新的环境法律法规或对旧的环境法律法规进行修订。即使目前严格遵守有关环境法律法规，企业也可能不能减少其所承担的环境风险。例如，由于政府提高了某项环保技术标准，尽管自身的经营行为并没有改变，企业仍将面临由于环保技术标准改变而导致的重大环境风险。

4. 除法定义务或合同义务引起的负债外，还可能存在其他情况产生的负债。例如，目前废旧电池对环境造成破坏已成为日益严重的问题。无论裸露在大气中还是深埋在地下，废旧电池的重金属成分都会随着渗液溢出，从而造成地下水和土壤的污染。某电池生产企业出于环境保护的考虑，承诺在商场、住宅小区内设立废旧电池回收箱，并将回收的废旧电池送至企业统一进行处理。为此，企业需要发生与该承诺事项相关的支出，从而形成一项负债。

#### **四、需要注册会计师特别关注的情形**

本准则第三十六条列举了可能显示重大错报风险的情形，规定在整个审计过程中，如果注意到下列情形显示财务报表存在因环境事项导致的重大错报风险，注册会计师应当对此予以关注：（1）环境专家或内部审计

人员出具的报告中显示有重大环境问题；（2）被审计单位与监管机构的往来函件或监管机构发布的报告中提及存在违反环境法律法规行为；（3）在生态环境恢复的公开记录或规划中列有被审计单位的名称；（4）媒体评论涉及被审计单位的重大环境问题；（5）律师函中对环境事项的评价意见；（6）有证据表明被审计单位购买与环境事项相关的商品或服务，相对于常规业务活动而言属于异常交易；（7）因违反环境法律法规导致诉讼费用、环境咨询费用或罚金增加或异常。

当被审计单位存在上述情况时，表明被审计单位可能支付罚款、赔偿损失，或承担环境恢复义务等，注册会计师应当考虑是否需要重新评估财务报表因环境事项而导致的重大错报风险。

## 第四章 出具审计报告时对环境事项的考虑

本准则第四章（第三十八条至第三十九条），主要说明注册会计师应当如何根据不同情形就环境事项的审计结果出具审计报告。

### 一、总体要求

本准则第三十八条第一款规定，在形成审计意见时，注册会计师应当考虑被审计单位是否已按照适用的会计准则和相关会计制度的规定对环境事项的影响作出适当的处理，并进行恰当的列报。

### 二、审计报告的类型

本准则第三十九条规定，注册会计师在判断不确定事项对审计报告的影响时，应当重点考虑管理层对不确定事项的评价及披露程度。如果认为环境事项对财务报表的影响具有重大不确定性或相关披露不充分，或根据职业判断认为环境事项可能导致持续经营假设不再合理，注册会计师应当按照《中国注册会计师审计准则第1502号——非标准审计报告》和《中国

注册会计师审计准则第1324号——持续经营》的规定，出具恰当的审计报告。

（一）当环境事项的会计处理不符合适用的会计准则和相关的会计制度时

如果被审计单位就环境事项的会计处理不符合适用的会计准则和相关会计制度的要求，注册会计师应根据其对财务报表的影响程度，出具保留意见或否定意见的审计报告。

（二）当环境事项对财务报表的影响具有重大不确定性时

当环境事项对财务报表的影响具有重大不确定性、但不影响被审计单位的持续经营能力时，如果被审计单位已在财务报表附注中作出充分披露，注册会计师应当在审计意见段之后增加强调事项段，强调环境事项对财务报表的影响具有重大不确定性的事实。

（三）当环境事项影响持续经营能力时

1. 存在可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的环境事项，财务报表已作充分披露。

如果认为被审计单位在编制财务报表时运用的持续经营假设是适当的，但可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的环境事项存在重大不确定性，注册会计师应当考虑：

（1）财务报表是否已充分描述导致对持续经营能力产生重大疑虑的主要环境事项，以及管理层针对这些事项提出的应对计划；

（2）财务报表是否已清楚指明导致对持续经营能力产生重大疑虑的环境事项存在重大不确定性时，被审计单位可能无法在正常的经营过程中变现资产、清偿债务。

如果财务报表已作出充分披露，注册会计师应当出具无保留意见的审计报告，并在审计意见段之后增加强调事项段，强调可能导致对持续经营

能力产生重大疑虑的环境事项存在重大不确定性的事实，并提醒财务报表使用者注意财务报表附注中对该等事项的披露。

2. 存在可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的环境事项，财务报表未作充分披露。

如果认为被审计单位在编制财务报表时运用的持续经营假设是适当的，但可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的环境事项存在重大不确定性，被审计单位在财务报表中未能作出充分披露，注册会计师应当出具保留意见或否定意见的审计报告。

3. 因环境事项导致被审计单位将不能持续经营，财务报表仍按持续经营假设编制。

如果认为因环境事项导致被审计单位将不能持续经营，但财务报表仍然按照持续经营假设编制，注册会计师应当出具否定意见的审计报告。

### 三、其他与环境事项有关的信息

《中国注册会计师审计准则第1521号——含有已审计财务报表的文件中的其他信息》要求注册会计师阅读其他信息，以识别其他信息与已审计财务报表存在的重大不一致。基于此，本准则第三十八条第二款规定，注册会计师应当阅读含有已审计财务报表的文件中的其他信息所涉及的环境事项，以识别其是否与已审计财务报表存在重大不一致。

例如，管理层在其变更募集资金使用用途的公告中披露，由于现有生产设备排污标准达不到国家规定的环保要求，计划变更募集资金用途购置新型的机器设备，该项变更已经股东大会批准并于近期内实施，而在已审计财务报表中，管理层并未对现有设备可能出现的减值作出估计，注册会计师通过阅读该信息，应考虑以前获取的审计证据是否适当，并确定是否需要提请被审计单位修改已审计财务报表。

## 附录 1631-1：中国证监会关于上市公司环境事项的信息披露规定

准则名称	主要内容
<p>《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 1 号——招股说明书》（2006 年修订）</p>	<p style="text-align: center;">第四节 风险因素</p> <p>第二十八条 发行人应披露的风险因素包括但不限于下列内容：            （五）投资项目在市场前景、技术保障、产业政策、环境保护、土地使用、融资安排、与他人合作等方面存在的问题，因营业规模、营业范围扩大或者业务转型而导致的管理风险、业务转型风险，因固定资产折旧大量增加而导致的利润下滑风险，以及因产能扩大而导致的产品销售风险等            （六）由于财政、金融、税收、土地使用、产业政策、行业管理、环境保护等方面法律、法规、政策变化引致的风险</p> <p style="text-align: center;">第六节 业务和技术</p> <p>第四十四条 发行人应根据重要性原则披露主营业务的具体情况，包括：            （七）存在高危险、重污染情况的，应披露安全生产及污染治理情况、因安全生产及环境保护原因受到处罚的情况、近三年相关费用成本支出及未来支出情况，说明是否符合国家关于安全生产和环境保护的要求</p> <p>第十三节 募集资金运用</p> <p>第一百零六条 募集资金直接投资于固定资产项目的，发行人可视实际情况并根据重要性原则披露以下内容：            （五）投资项目可能存在的环保问题、采取的措施及资金投入情况</p>
<p>《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 9 号——首次公开发行股票并上市申请文件》（2006 年修订）</p>	<p style="text-align: center;">第九章 其他文件</p> <p>9-4 发行人生产经营和募集资金投资项目符合环境保护要求的证明文件（重污染行业的发行人需提供省级环保部门出具的证明文件）</p>
<p>《公开发行证券的公司信息披露编报规则第 12 号——公开发行证券的法律意见书和律师工作报告》</p>	<p>第四十条 发行人的重大债权债务            （三）发行人是否有因环境保护、知识产权、产品质量、劳动安全、人身权等原因产生的侵权之债，如有，应说明对本次发行上市的影响</p> <p>第四十六条 发行人的环境保护和产品质量、技术等标准            （二）近三年是否因违反环境保护方面的法律、法规和规范性文件而被处罚</p>

## 附录 1631-2：重污染行业主要环境风险示例

行业	公司名称及代码	主要环境风险
石油 天然气	扬子石化 000866	作为石油化工企业，本发行人在生产过程中产生的废气、废液、废渣及有害化学物质均会对环境产生污染。尽管本发行人生产装置的技术水平达到了20世纪90年代初的国际先进水平，主要环保指标均达到国家和南京市的有关标准，但依然存在因环保设备的技术故障而导致排污超标的可能
化工	扬农化工 600486	本公司为农药化工企业，农药化工产品的生产过程中会产生一定数量的废渣、废液、废气，上述废弃物在处理不善时，将会影响周边环境。随着国家对环保要求的提高，公司将加大对环保方面的投入，这在一定程度上会增加企业的经营成本；如果国家环保政策有所改变、环保标准提高，所制定的标准超过公司“三废”处理能力，本公司的生产将会受到一定的限制
制药	康美药业 600518	本公司扩建原有生产线与新建甲磺酸多沙唑酮、盐酸丙哌维林等新药的生产线项目后，会产生一定量的污废水、废气、噪声、废渣及部分含丁醇、乙醇、甲苯等物质的有机溶剂，这些均是周边环境的污染源。随着国家对环保的重视及有关环保指标的要求不断提高，本公司在环境保护方面可能面临着新的问题
冶金	厦门钨矿 600549	钨冶炼行业以及公司生产经营可能造成的具体污染包括：（1）废水、废气污染源，废水中主要污染物为氨氮、悬浮物和磷酸盐等，废气污染源主要来自燃油锅炉、氨回收、焙烧和母液闭路循环产生的废气；（2）噪声污染源，噪声污染源为振动球磨机、空压机、风机及各类泵，其中主要的噪声源为振动球磨机；（3）固体废弃物污染源，固体废弃物主要是压滤工序之后排出的钨渣
采矿	西藏矿业 000762	在开采过程中，有些矿种会产生放射性污染，而且矿山开采过程中会产生粉尘污染，如不采取有力措施加以控制，有可能因违反国家环保政策而受到制裁
造纸	银鸽投资 600069	制浆造纸工业生产过程中产生的高浓度有机废水如果未经处理直接排放，会对水环境造成污染
制革	金牛实业 600199	本公司的生产存在不同程度的污染，污染物主要为废水、废渣等，其中制革废水对环境污染比较严重。治理污染需要增加投资、配备专门人员，加大了公司的生产成本
印染、 纺织	庆丰股份 600576	公司在生产过程中，会有一些的噪声、粉尘污染。虽然公司已经购置了消音、除尘等环保设备并达到了国家规定的环保标准，但是本次募集资金投向的特阔幅印染后整理技改项目和收购维新漂染资产项目，主要涉及到印染行业，生产过程中会产生一定量的废水、废气、废渣及噪声，对环境产生较大污染，从而使公司的生产和发展受到一定程度的影响
公用 事业	长春燃气 600333	由于本公司以煤炭为焦炉煤气的生产原料，煤炭燃烧过程中释放出来的二氧化硫等有害物质对环境造成一定的污染，在政府对环境问题日益重视的今天，本公司在努力提高经济效益的同时，必须

行业	公司名称及代码	主要环境风险
		更加认真地关心环境保护问题
煤炭	郑州煤电 600121	煤炭是地下开采，开采前地面建筑物需要搬迁，开采时有废弃物—煤矸石，排放矿井水含有悬浮物，开采后会引引起地表沉陷；开采到地面的部分煤炭要在地面短时存放，还会影响大气环境质量；煤矿和电厂的锅炉会产生烟尘与噪声污染；煤矿和电厂生产设备运行过程中产生的噪声对周围环境也有一定影响。因此，国家环境保护法律、法规的变化对本公司的运营可能会提出更高要求
火电	内蒙华电 600863	火电厂的污染主要来自于排放的废气和灰渣等，公司在其灰场区储存粉煤灰，厂区锅炉向周围排放烟尘。根据环保法规，超标排污将受到处罚
建材	海螺水泥 000914	一般水泥生产工序均会产生粉尘，本公司已按照国内现行的环保法规和行政规章在各下属企业及生产基地配置了必要的保护设施，进行水泥粉尘的收集和再利用。尽管如此，随着环保法规的进一步健全及全民环保意识的增强，水泥类企业将面临更为严格的环保要求，可能会使本公司在环保方面的开支相应增加，从而影响公司的经营业绩
酿造	古越龙山 600059	由于黄酒生产需大量质量可靠的生产用水，并有大量发酵后的污水需要处理，更由于当地工业的迅猛发展，这种不良的水源环流对本公司产生了双向的环保压力
发酵	星湖科技 600866	味精、肌苷的生产存在废水、废气、粉尘等环境污染问题，这些问题若不予解决，会面临环保部门罚款和限期改正处理的风险

### 附录 1631-3： 与环境事项相关的内部控制调查表

调查问题	答案			
	是	弱	否	不适用
一、控制环境				
1. 是否根据被审计单位的业务性质设置了适当的组织结构或对原组织结构进行调整，以处理与环境事项相关的活动？				
2. 是否针对与环境事项有关的活动进行了适当的职责分离和权限分配？				
2.1 生产规划部门在编制被审计单位规划时是否同时编制环境保护发展规划？				
2.2 生产规划部门在审查重大项目立项时，对未履行环保影响评价或未得到政府部门批准的项目，是否不予立项？				
2.3 生产规划部门在编制年度生产计划时，是否包括环境保护的项目和计划指标？				
2.4 生产运行部门是否把环境保护指标和环保设施的运行情况列入生产统计报表？				
2.5 科研开发部门在组织研究新产品、新工艺时是否选择无污染或少污染的产品和工艺？				
2.6 对环境有影响的项目，财务部门是否必须取得环境保护主管部门的审批同意后方可支付建设资金？				
2.7 对于有毒有害物品的贮运，供销贮运部门是否采取了必要的安全和防止污染措施？				
3. 对负责环境事项的高级管理人员是否有明确业绩考核指标，使其知悉需要达到的指标和承担的责任？				
4. 是否针对负责环境事项的关键岗位人员招聘实施了资格检查、技能测评、专家组评审等程序？				
5. 是否定期或不定期地评价负责处理环境事项的相关人员的能力？				
6. 为了保证员工的基本能力和做好环境保护工作，是否针对被审计单位的生产特点和性质进行必要的培训？				
7. 管理层是否愿意发布环境绩效报告，并经独立第三方认证？				
二、控制程序				
1. 是否按国家规定的排放标准排放废弃物？				
2. 是否对排放废弃物进行申报登记和定量管理？				
3. 对生产过程中产生的废水、废气等，是否经处理后排放？				
4. 含有特殊有害物、剧毒物和放射性废物，是否严格按国家规定进行特殊处理？				
5. 是否建立了环境保护设施管理制度，对污水、废气、废渣处理设备定期进行维护保养？				
6. 是否设立环境监测部门，对被审计单位的排污情况、环境保护设施运行情况以及所在区域的主要环境因素进行监测分析？				
7. 是否制定了污染事故处理的管理规定？				
8. 是否执行 ISO14000 标准并取得认证？				
9. 是否实行清洁生产，并经审核认证？				
10. 是否建立了处理员工及第三方投诉的管理制度？				
11. 是否为减少环境污染可能造成的损失而投保环境商业保险？				

调查问题	答案			
	是	弱	否	不适用
12. 是否制定相应的程序, 将被审计单位所采购的产品或服务中的重要环境要求, 通知供应商和承包商, 并确保其能够达到要求?				
三、对控制的监督				
1. 是否及时评价与环境事项相关的内部控制的设计和运行以及环境法律的遵守情况?				
2. 内部审计人员是否保持了适当的独立性和专业胜任能力?				
3. 是否制定了内部环境事项审核程序?				
4. 在确定审计方案时, 是否考虑被审计区域的状况、重要性, 以及以前年度的审计情况?				
5. 对于内部审计所发现的不合格事项是否及时采取了措施? 这些措施是否有效?				
6. 是否对所采取的措施进行验证并报告?				
四、风险评估				
1. 管理层是否意识到以下因素的存在及它们对财务报表的影响:				
1.1 土地、地下水或地表水污染导致的责任风险				
1.2 空气污染导致的责任风险				
1.3 来自雇员或第三方关于环境事项的尚未解决的投诉				
2. 管理层是否对过去发生的污染事故进行评价, 以确定纠正措施和预防措施?				
3. 对于可能对环境产生影响的事故和紧急情况, 是否进行充分识别并制定了应急措施?				
五、信息系统与沟通				
1. 是否建立了适当的信息系统, 以记录:				
1.1 排放物和有害废弃物的数量;				
1.2 产品的环境特征;				
1.3 员工或第三方投诉;				
1.4 监管机构的监测结果;				
1.5 环保事故发生次数及造成的经济损失.				
2. 是否建立了环境信息报告制度, 使得高层管理人员能够及时取得与环境事项相关的信息?				
3. 是否建立、实施和保持内部、外部就环境事项的沟通过程?				
4. 是否主动接受来自各方的质疑、提问, 所关注的问题或其他方面的信息等, 并予以考虑和答复?				
5. 是否就必要的预防性措施与员工、顾客进行适当沟通?				
初步评价:				