

# 荷兰环境审计法律制度的经验与启示

路 广

(南京审计学院 法学院, 江苏 南京 211815)

**摘要:**荷兰是较早开展环境审计的国家,其环境审计法律制度具有政府强制环境审计与社会组织自主环境审计并重、注重环境绩效审计、加强欧盟范围内区域合作环境审计等特点。近些年来,随着环境问题的全球化,荷兰环境审计法律制度也开始呈现注重依托企业自主环境审计机制,全面开展环境保护政策绩效审计,跨部门多领域协作环境审计,以及积极开展国际环境保护公约审计的趋势。荷兰环境审计法律制度对于我国环境审计法律制度的构建与完善具有积极的借鉴意义。

**关键词:**环境审计;法律制度;特点;发展趋势;启示

**中图分类号:**D956.3; F239.2 **文献标识码:**A **文章编号:**1672-8750(2011)01-0086-06 **收稿日期:**2010-11-03

**作者简介:**路广(1977—),男,江苏丹阳人,南京审计学院法学院国际法教研室主任,讲师,主要研究方向为国际法学和公司法律归制。

**基金项目:**安徽省哲学社会科学规划课题(AHSKF07-08D10)

## 一、荷兰环境审计法律制度的历史和现状

荷兰是西方发达的工业化国家,化学工业、对外贸易、金融服务和现代农业是其重要的经济支柱,由于地理以及工业农业活动的影响,其环境问题较为突出,为此,立法机关制定了一系列环境法律法规,政府也颁布并实施了许多具体的环境发展规划和政策来保护及改善本国环境,以期解决制约经济发展的环境问题。荷兰环境法律体系主要包括欧盟的环境保护条约和指令、欧盟法院环境案件的相关判例、荷兰各级议会颁布的环境保护法律和荷兰高等法院有关环境案件的判例。

荷兰环境法的发展主要经历了三个阶段:第一阶段是20世纪60年代至80年代。由于当时还缺乏系统性保护环境的理念,荷兰政府只是针对水源、土壤和噪音污染等具体环境问题制定了一批单独的环境法规,例如《地表水污染法》(1969)、《废弃物法》(1977)、《噪声侵权妨害法》(1979)、《土地净化法》(1982)等等。第二阶段是20世纪80年代至90年代。荷兰政府在这个时期提出了“环境管理”的理念,确立了环境保护的

基本原则,通过立法程序制定了综合性的《环境管理法》(Environmental Management Act, EMA)。这部法律包括了处理各种环境纠纷的相关程序方面的规定,同时也包括了工厂或设施许可证申请与发放的规定,废弃物质的管理规定,环境规划,环境质量标准,以及环境法的救济与实施和财政条款等内容。第三阶段是从20世纪90年代至今。荷兰政府和社会组织以及公众都开始切实对待环境问题,企业还自行制定了环境保护制度,国家的环境保护政策进一步朝综合化方向发展。这个阶段一方面不断有新法律出台,另一方面则是企业越来越多地自行用更严格的要求来处理环境问题<sup>[1]</sup>。

荷兰环境审计法律制度积极适应环境保护理念、措施和规划的变化发展,不断调整其审计对象和层次,使其与政府的环境环境保护立法和政策保持协调一致。

在上世纪70年代至80年代,荷兰环境审计法律制度把环境审计的重点放在部门性和地方性特定环境问题的审计上,意图通过有针对性的审计对政府因这些具体环境问题制定的政策规划的

实施情况和执行效果实施监督。随着时间的推移,这种只针对地方性和特定性环境问题的环境审计法律制度的缺陷性越发显露,因为地方性的环境问题有可能会转移至国内的其他地方,部门性的环境问题有可能转移到其他部门,特定的环境问题可能会转化为系统性的环境气候问题。90年代以后,针对本国环境法规和政府环境政策的变化,荷兰环境审计法律制度也作出了相应的调整。随着政府“环境管理”理念的提出,荷兰审计院也确立了综合环境审计的模式,把原先只针对特定环境问题(水源、土壤、大气)的特定环境审计法律制度调整为针对系统型气候环境问题(气候变化、酸雨、有毒物质管理)的综合审计监督,尤其是《环境管理法》出台后,更是将环境审计的重点放在了政府的综合环境管理、环境政策、环境许可和审批的审计上;将原先部门性和地方性环境审计监督法律制度调整为跨部门的、涉及多个相关环境利益团体的、全国性的环境审计监督模式;同时依据欧盟相关环境保护指令和协定的要求,积极开展在欧盟范围内的区域合作环境审计;在审计层次上,针对《环境管理条例》中关于企业应该对于环境保护负有独立的责任以及企业还要通过建立相应的环境审计制度来开展自主环境审计的相关规定,将原来的政府环境审计拓宽到企业自身环境内部控制审计。

## 二、荷兰环境审计法律制度的主要特点

(一) 政府强制环境审计与社会组织自主环境审计有机结合

环境是一种社会公共资源,具有很强的外部性。环境资源的共有性决定了政府应当承担管理和保护的职责。同时,各种社会组织,尤其是企业,又是环境资源的主要使用者,其活动也会导致环境问题的产生,因此,社会公众也应当具有环境保护的注意义务。荷兰的环境保护法规定政府环境保护职责和公众环境保护义务共存,这就要求环境审计法律制度必须体现政府强制环境审计为主、社会组织自主环境审计为辅的特点。

一方面,荷兰环境保护法规定了政府必须具有环境保护的职责。1983 宪法第 21 条规定:“政府应当采取相应的措施使得国家适宜人民居住,并且要保护和改善环境。”1989 年政府开始执行“国家环境政策计划”,该计划是反映政府环境政

策的主要文件,它规定了环境领域大部分的一般性标准,这些标准用来评价审计结果并得出审计结论的基本框架,审计人员可以参照有关标准来检查执行情况。1990 年,荷兰审计院将环境政策审计列为重要审计内容,正式将环境事项列入审计研究发展计划,此后审计院开展的所有审计工作都有义务在可行的情况下对环境事项进行检查<sup>[2]</sup>。

另一方面,荷兰环境保护法还规定了社会公众也应当具有环境保护义务。《环境保护法》第 1.1 条规定社会公众必须对环境承担应有的注意义务,要求任何社会公众应该在合理的范围内避免或限制可能对环境造成破坏的行为。荷兰环境审计制度同时也规范了社会组织尤其是企业的自主环境审计,并将其放在了与政府强制审计同等重要的地位。1989 年政府制定的《环境管理条例》规定企业对于环境保护负有独立的责任,企业要通过建立相应的环境审计制度开展自主环境审计。例如荷兰壳牌石油公司每三年更新一次企业环境战略规划<sup>[3]</sup>,并且把企业环境战略规划的审计纳入其内部审计部门的审计计划。

(二) 扩大了传统环境审计法律制度内容

荷兰环境审计法律制度的内容比较广泛,包括由荷兰审计院(政府审计机关)、民间审计组织以及企业内部审计机构所从事的与环境保护有关的合法性审计、合规性审计以及绩效审计,除此以外,还包括了其他各种与之相关的环境评价和环境审查法律制度,例如拟投资项目环境评价审计法律制度、社会组织遵守国家环境法律法规情况审计法律、污染预防审计法律制度、产品环保性审计法律制度、环境管理体系(ISO14000)认证审计法律制度等。随着国家环境保护政策执行力度的加大,荷兰环境审计法律制度的内容还会进一步增加。

荷兰环境审计法律制度内容的广泛性是由其环境保护立法的全面性决定的。在荷兰,政府对环境的保护实施了战略性的管理和规划措施。《环境管理法》第 4.3 条和第 4.9 条规定皇家政府以及各行省政府必须每四年制定新的环境政策规划。政府在进行可能会涉及到环境问题的决策时,必须将此规划考虑在内。《环境管理法》还要求荷兰审计院必须对政府决策进行环境政策法规执行和环境规划的审计。《环境管理法》第 4.7

条规定了皇家政府、省政府和市政府每年都必须制订一个包含了未来所要采取的具体环境保护措施的实施性环境计划。该计划的调整、财政预算、实施情况和效果都必须进行环境审计。

荷兰的环境审计法律制度还包括了环境影响评价审计制度。环境影响评价制度是一种对可能造成环境污染的特定活动的事前预防措施。《环境管理法》规定,任何可能对环境造成破坏和污染的活动都必须经过相关政府机关的批准,在此批准过程中,必须进行环境影响评价和环境污染预防审计。《环境管理法》还规定了环境许可制度和相应的环境许可审计制度。

### (三) 加强了欧盟范围内环境审计的区域合作

荷兰环境审计法律制度体现了欧盟环境区域合作审计的特点。《环境管理法》中规定了荷兰海域和境内国际河流的环境保护措施及积极开展区域环境保护合作的措施。荷兰审计院在政府环境审计制度中也增加了加大区域合作环境审计力度的内容,并且开展了富有实效的审计活动。1998年至2002年,在最高审计机关欧洲组织环境审计委员会的组织下,荷兰、波兰、挪威、土耳其等8个国家的最高审计机关联合开展了对《防止船舶污染海洋公约》(MARPOL Convention)的环境审计。

荷兰环境审计法律制度突出了区域合作审计的特点,其主要原因有三个方面。

第一,荷兰环境保护法的法律渊源和法律效力的特殊性。荷兰环境法的主要法律渊源包括欧盟的环境保护条约和指令、欧盟法院的相关判例、荷兰各级议会颁布的环境保护法律以及荷兰高等法院的有关环境案件的判例,其中具有最高法律效力的是对荷兰以及成员国具有法律约束力的欧盟环境保护条约、指令和欧盟法院判例。根据欧盟法,在欧盟环境指令和成员国环境立法并存的局面下,欧盟主要通过辅助性原则、直接适用原则、优先适用原则和例外原则来协调欧盟环境指令与各个成员国国内环境立法之间的关系<sup>[4]</sup>。欧盟法院也通过相关判例确认了欧盟法构成成员国法律体系的一部分,欧盟法优于成员国法。正是由于欧盟法法律渊源和效力的特殊性,大量的欧盟环保指令和区域环境保护协定成为荷兰环境法的重要组成部分。这些环保指令和区域环境保护协定都要求荷兰审计院必须会同其他欧盟成员

国的国家审计机关对指令和协定的执行情况开展区域合作审计。

第二,得益于区域环境审计组织的组织和推动。最高审计机关国际组织(INCOSAI)已经充分注意到了环境保护越来越国际化的发展趋势,“鼓励各国最高审计机关联合开展环境审计”的观点散见于其环境审计委员会制定的工作计划及其他文件中。该组织环境审计委员会的第一部正式文件即是《各国最高审计机关如何在国际环境协定的审计方面开展合作》,在该文件的指导下,最高审计机关欧洲组织环境审计委员会推动了联合开展对《赫尔辛基公约》(Helsinki Convention)和《东北太平洋环境公约》(OSPAR Convention)的审计<sup>[5]</sup>。

第三,环境问题本身的共同性和相关性。由人类活动而引发的环境问题已经超越了国家和地区的界限,成为影响人类生存和发展的全球性问题,这就要求国际社会成员必须加强合作,共同推进这些问题的解决。荷兰由于国土面积狭小、地势较低等自然因素,其国内环境问题的妥善解决迫切需要加强同欧盟其他成员国的合作。荷兰环境审计法律制度中区域合作审计的特点正是欧盟内部区域合作的体现。

## 三、荷兰环境审计法律制度的发展趋势

(一) 从单纯强调政府强制环境审计向同等重视社会组织自主环境审计转变

1990年,作为荷兰国家最高审计机关的荷兰审计院开始将环境政策审计纳入重要内容,并且开始根据《环境管理法》(Environmental Management Act, EMA)的统一要求,对于拥有环境保护任务的国家机关进行强制环境审计。荷兰审计院早期非常强调政府强制环境审计,“它最主要的任务是审计中央政府,所以审计院审计战略主要是针对中央政府部门而制订的,其审计范围十分广泛,包括中央政府13个部委的23个政府机构以及森林、供水、公共设施等公共管理部门,主要是调查和评价这些部门、机构的能量节约、内部环境管理和降低流动性等情况”<sup>[6]</sup>。

随着国内环境问题与社会经济发展的矛盾日益尖锐,荷兰环境审计法律制度的设置开始出现了从单纯强调政府强制环境审计向重视社会组织自主环境审计转变的发展趋势。导致此种法律制

度设置转变的主要原因有两点:

第一,社会组织和企业的生产经营活动已经成为环境管理的重点和难点。化工工业和园艺农业是国家经济两大支柱产业,企业的生产活动给荷兰环境带来了非常大的消极影响。积极开展企业内部自主环境审计,有效地治理企业内部的环境污染问题,从而从源头上解决国家环境问题,已经成为荷兰环境保护政策和法规制订者的共识。

第二,荷兰国家环境政策计划(NEPP)中,环境管理的主要原则强调了企业自主环境审计的重要性。NEPP环境管理的主要原则包括污染源对策原则、维持现有环境质量原则、污染者自我负担原则、企业自愿协定原则等。企业的内部审计部门如果建立了内部环境审计机制,取得了国家环保部门颁发的环境管理体系认证书,就能有效预防和控制企业生产过程中的污染风险,还可以为企业带来额外的经济利益。

(二)从欧盟成员国联合环境审计法律制度向国际合作环境审计法律制度转变

荷兰审计院一贯重视区域联合环境审计的实践。1998年至2002年,其联合了波兰、挪威、土耳其等8个国家的最高审计机关共同开展了对《防止船舶污染海洋公约》(MARPO Convention)的审计。人类在进入21世纪以后,环境问题已经演变为全球性的难题。全球气候异常、地球大气层破坏等国际性环境问题的出现,要求各国政府共同采取行动以应对全球性环境危机。最高审计机关国际组织环境审计委员会制订了《各国最高审计机关如何在国际环境协定的审计方面开展合作》的文件,该文件要求各个国家的最高审计机关协作开展针对国际环境协定的联合审计。在这一国际文件的要求下,荷兰审计院积极参加了针对《生物多样性公约》、《蒙特利尔议定书》、《防治荒漠化公约》、《海洋倾废公约》等国际环境协定的国际联合审计活动。为了适应国际环境协定联合审计的需要,荷兰环境审计法律制度的设置开始从重视欧盟内部联合环境审计向顺应国际联合环境审计需要的方向转变。

(三)从单一部门的环境审计法律制度向跨部门多领域的联合环境审计法律制度转变

荷兰审计院长期以来主导着国家环境审计工作,并且对于荷兰环境审计法律制度的设置发挥着非常大的影响力。随着环境管理整体化趋势的

发展,环境审计法律制度的设置开始向跨部门、多领域的联合环境审计制度转变。目前,有关的环境行政管理机关主要涉及三个部门,即住房、空间规划与环境部(VORM),交通和水利管理部(MT-WM)以及农业、自然管理和渔业部(MANMF)。环境管理局是VORM中的下设机构,其主要职责是制订国家环境政策并确保实施,其中心任务是作为国家环境机关执行国家环境规划所规定的事务<sup>[1]</sup>。环境审计法律制度的设置出现了全面化的趋势,审计范围覆盖了工业、能源、交通、农业等领域以及上述多个环境管理部门。导致此种转变的主要原因有两点:一是环境问题本身的成因日益复杂,影响越发广泛,必须通过多部门综合治理方能有效控制;二是荷兰的综合环境立法体系直接促进了跨部门多领域联合环境审计法律制度的形成。荷兰的环境立法从早期的单一环境问题立法(例如1969年《水污染法》、1970年《大气污染法》、1976年《化学废物法》、1979年《噪音污染防治法》)向综合环境立法(1993年《环境管理法》)转变。荷兰的综合环境立法体系为多部门联合治理环境问题以及多部门联合环境审计提供了法律依据。

#### 四、对我国环境审计法律制度 构建和完善的启示

面对日益突出的环境问题,我国政府提出了转变经济增长方式、构建环境友好型社会的发展目标,进入21世纪以来,陆续出台了一系列旨在保护环境和防控污染的行政法规和产业政策。环境审计能切实有效地监督和促进这些环境法规和政策的执行和落实,有利于环境保护工作的推行。但是,我国的环境审计工作起步较晚,环境审计实务和理论研究相对于环境审计开展较好的美国、加拿大、荷兰、挪威等国家明显滞后。

荷兰环境审计法律制度立法体系合理、实际适用效果明显,其对于我国环境审计法律制度的构建和完善主要有四点启示。

第一,重视社会组织和企业的环境审计作用,扩大环境审计监督的广度和深度。我国现阶段环境审计的负责机构主要是审计署的农业与环境司和各省、自治区审计厅的环境处。由于国家对于企业内部环境审计重视不够、企业自身环境保护意识薄弱、内部审计人员专业构成单一等因素,我

国的其他社会组织和企业并未建立起内部环境审计机制。在当前环境问题日益尖锐的情况下,我们应当通过增加社会公众参与环境保护监督的途径来解决环保行政监督机关力量不足、监督不力的问题。荷兰企业内部环境审计机制设置的实践表明,企业内部环境审计制度对于生产过程中的环境治理是高效的。企业通过内部的环境审计监督,从源头上把可能危害环境的不良因素控制住,不仅降低了环境污染的风险,也能给企业减少不必要的治污开支。我们应当借鉴荷兰环境审计法律制度的同等注重政府强制环境审计和社会组织自主环境审计的做法,尽快构建我国的企业内部环境审计法律制度。

第二,扩大环境审计类型,积极构建绩效环境审计法律制度。目前我国环境审计的主要对象还仅是政府环境保护资金,审计类型还是以财务收支审计为主,还未针对环境保护行政机关的环保法规、政策和绩效进行审计。政府对于社会组织和企业的环境审计主要还是停留在监督企业是否遵守环保法规政策的合规性审计上。环境审计的重要目标之一就是对于环境保护工作的执行情况、实际效果作出评价,从而达到推进和落实环境保护工作的作用。荷兰审计院的环境绩效审计重点关注了安全、收入、社会福利、教育、住房和环境等领域,其制订的工作计划强调重点关注生物多样性减少、气候变化、对自然资源的过量开发、对健康的威胁、对外部安全的威胁、物理环境的退化等环境问题<sup>[8]</sup>。我们应当借鉴荷兰的环境绩效审计法律制度,努力探索和完善我国的环境绩效审计,构建绩效环境审计法律制度,把环境审计的重点转变为针对环境保护措施的有效性、环境法规和政策的适用效果、环境项目的实际收益和环境保护行政部门工作的效率和效果进行审计,确保环境审计能够真实地反映被审计单位的环保措施的实际执行情况,确保环境项目能够有效地进行。

第三,积极探索跨部门联合环境审计,构建环境审计外部专家机制。随着人类经济活动和科学技术的发展,环境问题的成因越发复杂,影响范围已经扩大至工业、能源、交通、农业、医疗等多个领域。环境问题的跨领域性导致了环境审计必然会涉及很多不同领域的专业问题。荷兰的环境审计法律制度设置了环境审计外部专家制度,提高了

环境审计的效率。荷兰审计院主要从科研机构或大学聘请了具有与环境审计特定领域相关知识技术背景的外部专家来共同参与环境审计工作,并且根据相关环境审计法律制度,联合了工业、农业、卫生医疗等部门共同进行联合环境审计。我国的审计机关应该吸收荷兰跨部门、多领域协作环境审计法律制度的优点,由审计署农业与资源环保司会同其他环保行政机关实务部门,构建联合环境审计主体,积极有效地开展综合环境审计。

第四,积极参与国际环境审计法律制度体系的构建,树立我国负责任大国的形象。全球性环境问题的解决必须依赖国际社会的共同努力和统一行动。为了适应国际环境联合审计的需要,荷兰的环境审计法律制度的设置开始从重视欧盟内部区域协作环境审计向积极开展国际联合环境审计的方向转变。荷兰审计院利用1992年至2001年担任最高审计机关国际组织环境审计工作组主席国的地位,起草制定了《关于最高审计机关如何在国际环境协议审计方面进行合作的指南》、《环境审计前景工作指南》等一系列重要国际组织文件,有力地推动了国际联合环境审计的推广。我国应当重视国际环境保护责任的承担,努力树立负责任大国的形象,为此,应积极开展与最高审计机关国际组织环境审计委员会在国际环境保护协定审计方面的合作,努力构建国家最高审计机关针对本国政府执行国际环境公约情况审计的法律制度。国际环境审计法律制度的建立,有利于获得世界其他国家对于我国政府执行国际环境公约情况的认同和积极评价。

作为国际上较早开展环境审计的国家,荷兰的环境审计法律制度是立法体系相对合理、法律法规适用效果明显的、较为先进的法律制度。虽然国情有所不同,但是荷兰环境审计法律制度对于正处于社会经济转型期的我国的环境审计法律制度的构建与完善具有积极的借鉴意义。

#### 参考文献:

- [1]汪劲. 荷兰环境法考察报告[M]//吕忠梅,徐祥民. 环境资源法论丛. 北京:法律出版社,2004:189-227.
- [2]陈怀玉. 独具特色的荷兰环境审计[J]. 商业会计, 2006(14):37-38.
- [3]闫娜,罗东坤. 从壳牌公司的环境关注看企业环境战略的制约因素[J]. 企业经济,2009(4):42-43.

[4]尚宏博. 中国与荷兰环境法的宏观比较[D]. 中国政法大学,2004:9-10.

2006(14):37-38.

[5]审计署农业与资源环保审计司. 政府环境审计的发展趋势[J]. 湖北审计,2003(3):5.

[7]审计署农业与资源环保审计司. 政府环境审计的发展趋势[J]. 湖北审计,2003(3):6.

(责任编辑:黄燕 许成安)

[6]陈怀玉. 独具特色的荷兰环境审计[J]. 商业会计,

## Experience and Enlightenment From Environmental Audit Legal System of the Netherlands

LU Guang

**Abstract:** The environmental audit legal system of the Netherlands has several characteristics: it pays same attention to compulsory environmental audit and independent environmental audit; emphasizes environmental performance audit and strengthens environmental audit regional cooperation of EU. In recent years, the environmental audit legal system of the Netherlands present some new development trends: it relies more on independent environmental audit of enterprise; comprehensively carries out environmental performance audit; actively develops multi-department union environmental audit and international environmental audit. Despite of the different environmental protection situations between the Netherlands and China, the reasonable environmental audit legal system of the Netherlands can give more enlightenments to China for the construction of environmental audit legal system.

**Key words:** environmental audit; legal system; characteristics; development trend; enlightenment

### “法学研究·法务会计”专栏征稿启事

近年来,我国对法务会计人才需求呈大幅增长趋势,法务会计理论及法务会计人才培养问题逐渐成为学界研究的热点之一。为将科学研究推向深入,并推动人才培养和学术成果交流,本刊特在“法学研究”栏目下开辟“法务会计”专栏,以期为研究者提供交流和探讨的平台。热忱欢迎广大专家学者不吝赐稿。

投稿有关事项:①本刊择优选稿,优稿优酬,对于录用稿件,一律不收取版面费等费用;②论文字数一般在8000字左右;③作者投稿在三个月后未收到本刊处理意见,可转投他刊,对于一稿多投者,本刊将列入黑名单中;④投稿方式有两种,一是网上投稿系统投稿,投稿网址为 <http://xbbjb.nau.edu.cn/sjxyxb/ch/index.aspx> (“作者登录”),二是电子邮箱投稿,投稿邮箱为 [njsjxyxb@163.com](mailto:njsjxyxb@163.com);⑤稿件正文不要出现作者信息,投稿请注明“法务会计”专栏;⑥论文格式规范、参考文献规范及其他注意事项请参见本刊网站(<http://xbbjb.nau.edu.cn/>)的“投稿须知”。