

# 海峡两岸比较审计研究

黄世忠

注册会计师是踏着投资者的足迹开拓其业务的。随着海峡两岸经贸往来的迅猛发展,内地与台湾地区注册会计师界的人员往来和信息交流也日益密切。然而,两岸注册会计师界在交流过程中,对彼此的审计环境、架构、准则和惯例仍缺乏全面的了解,有时甚至存在着误解。鉴于此,本文拟从审计立法、政府审计模式、民间审计、内部审计及审计准则等方面进行较为系统的比较。笔者衷心希望,本文能够在加强两岸的审计比较研究,增进两岸审计理论和实务的交流、相互借鉴、相互促进方面起到抛砖引玉的作用。

## 一、审计立法体系的比较

审计立法是审计规范的主要形式之一,内地和台湾地区都通过立法形式来规范审计行为。审计立法为审计工作提供了制度性保障,同时界定了审计的组织机构、权利和义务。内地审计立法的第一层次是《中华人民共和国宪法》,它是审计立法最重要的法律渊源。该法第91条规定:“国务院设立审计机关,对国务院各部门和地方各级政府的财政收支,对国家的财政金融机构和企业事业组织的财务收支,进行审计监督。审计机关在国务院总理领导下,依照法律规定独立行使审计监督权,不受其他行政机关、社会团体和个人的干预。”在第109条又规定:“县级以上的地方各级人民政府设立审计机关。地方各级审计机关依照法律规定独立行使审计监督权,对本级人民政府和上一级审计机关负责”。台湾地区审计立法的第一层次是1947年颁布沿用至今的“宪法”,该法第90条规定:“监察院为国家最高监察机关,行使同意、弹劾、纠举及审计权;第104条规定:“监察院设审计长,由总统提名,经立法院同意任命之”;第105条规定:审计长应于“行政院”提出预算三个月内依法完成其审核,并提出审核报告于“立法院”。

两岸都在法律中确立了审计机构的设立方式,但不同的是内地的宪法在表述审计任务的同时强调了审计的广泛性,台湾地区则在对审计任务的表述中强调了预算审计的重要性;在审计的独立性方面,内地在宪法中予以特别强调,这主要是为了弥补审计建制上的不足,而台湾地区审计机构本身是非常独立的,因而没有必要再作这方面的特别说明。此外,两地的立法对审计的规定都是针对政府审计而言的。

第二层次是一些专门的审计法规,在内地主要有《中华人民共和国审计法》和《中华人民共和国注册会计师法》,前者直接以宪法为依据,确立了内地政府审计机构进行经济监督活动的行为规范;后者自1994年实施以来,对于推动和规范社会审计工作起到很大作用。它们是内地审计立法的主干。在台湾地区主要有《审计法》、《审计法实施细则》、《监察院法》、《监察院组织法》、《审计部组织法》、《审计人员任用条例》、《台湾会计师法》、《会计师核查签证财务报表规则》、《机关管辖工程及购置变卖财物稽察条例》、《内部审计实施办法》等九个法律、法规。这些法律、法规对审计工作的各个方面进行了系统全面、具体明确的规定,是台湾地区整个审计立法的核心。

台湾地区的《审计法》制定于1938年,经过了1940年和1972年两次修订;而内地1983年《关于审计工作的暂行规定》才标志着审计立法进入创始时期,1989年《中华人民共和国审计条例》的颁布标志着审计立法进入了新的发展阶段,至1994年正式颁布《中华人民共和国审计法》,其间经过了11年的努力。从系统性上看,内地的审计立法体系基本上没有与审计法相配套的统一适用的专业审计法规,临时性法规的制定也是头疼医头,脚疼医脚,审计实践往往是走在审计立法之前。而台湾地区则从审计人员到具体操作,从政府审计到内部审计都做了细致的规定,系统而全面。随着中国改革的深化,多种经济成份并存和市场经济的建立,必然使经济活动情况变得日益复杂,作为维护经济秩序重要手段的审计工作对完善专门审计立法的要求必然会更加迫切。

第三层次是其他一些与审计有关的法规,在内地主要有《会计法》、《公司法》、《经济合同法》等;在台湾主要有《会计法》、《决算法》、《预算法》、《国库法》、《公库法》、《公司法》、《商业会计法》、《证券交易法》等。这些法规分别对内地和台湾地区的重大经济活动作出较为具体的规定,成为审计工作的重要依据。

## 二、政府审计模式的比较

世界上有160多个国家和地区本着监督国家有限资源是否有效利用的目的建立了审计监督制度。根据国家审计机构的职能和隶属关系,可将政府审计体制划分为立法模式、司法模式、行政模式、其他模式等种类。立法模式是指审计机关隶属于立法机构;司法模式是指独立的具有经济司法职能的审计机关;行政模式是指其审计机关隶属于政府;其他模式是指审计机关既不隶属于司法机关,又不隶属于政府,而是依照有关法律开展审计工作。

中国的政府审计体制属于行政模式。该模式首创于前苏联,为原东欧社会主义国家普遍采用,故亦称东欧模式。审计署是国家的最高审计机关,隶属于国务院,在国务院总理的领导下,组织领导全国的审计工作,负责审计署范围内的审计事项。在县以上地方人民政府设立审计机关,分别在省长、自治区主席、市长、州长、县长、区长和上一级审计机关的领导下,组织领导本行政区的审计工作,负责审计署范围内的审计事项。这种审计体制的特点是:(1)审计机构的独立性相对于立法模式来说较为逊色,尤其对政府公共经济责任的监督乏力,受行政部门的干扰大,难以发挥独立的审计监督作用;(2)审计机构隶属于国务院,不必服务于司法或立法等其他部门,从而可以把更多的审计力量投入到政府财经工作的检查之中,从而使审计监督得以在更加广泛的领域内进行;(3)审计机构为国务院下属的一个部门,拥有比较广泛的行政权力,在审计工作的开展和审计建议的落实方面具有较为便利的条件。

台湾地区的政府审计体制属于立法模式。该模式的审计体制是世界审计制度的主流,是审计分权制的产物,也称为英美模式。自从孟德斯鸠论国家的三权分立以来,其价值已被许多国家的实践所证明,而审计制度正是确保权力分立的一种制衡机制。“审计部”是台湾地区的最高审计机关,它是根据五权(行政、立法、司法、考试、监察)分治、相互制衡、均平发展的原理,同时考虑到审计的特殊地位而设立的。“审计部”虽隶属于监察院,但审计长是由“总统”向立法院提名,而不是由监察院长提名。“审计部”的具体职权为:监督预算的执行;核定收支命令;审核财务收支;审定预算;监察财务及财政上不法或不忠职务的行为;考核财务效能;核定财务责任;其他依法律应行办理的审计事项。台湾地区的

审计部不象内地那样广泛地在各地设立审计机关，实行统一领导、分级负责，而是集中统一制，审计监督权集中于“审计部”，地方不另设审计机关，由“审计部”在重点地区、城市、特种公务机关及规模庞大的国营企事业单位设有分支机构，统一掌管人、财、物。该审计模式的最显著特点是：（1）审计过程是在完全没有任何行政干预的情况下进行的，具有较强的独立性；（2）由于台湾地区“审计部”的特殊地位，及相对有力的立法机构，比较完善的立法程序，决定了其审计的权威性也相对较大；（3）台湾地区的审计模式也决定了其审计的广泛性较之内地要差一些，因为它的审计权力相对集中，人、财、物的控制较紧，不象内地那样上下连贯，可以充分发挥各方面的主观能动性。

内地和台湾地区在政府审计模式之所以存在如此大的差别，首先是因为内地政治经济制度的不同。其次，内地过去在前苏联的影响下建立了高度集中的计划经济体制，政府对整个经济发展进行直接的行政干预。其审计模式的建立也着重借鉴了前苏联的经验。改革开放以后，虽然确立了建立有中国特色的社会主义商品经济，最近又确立了社会主义市场经济体制，但行政干预的传统影响不可能立即消除，政府也不可能一夜之间作出将审计置于立法或司法机构之下的选择。台湾地区则是深受美国影响的市场经济模式，其政府审计体制的建立与发展更强调审计的独立性，因此将其审计置于“监察院”之下也就不足为奇。然而，不论采用哪一种审计模式，只要能达到其目的，那这种模式就有其存在的合理性。

### 三、民间审计的比较

民间审计不同于由政府审计机构所进行的审计，它是指经政府有关部门审核批准成立的民间审计机构所实施的审计。他们接受社会各界的委托，独立承办受托的会计、审计业务，并以此取得收入，是专业性的，自负盈亏的组织。

1949年中国“三大改造”完成之后，经济体制变成了单一的计划经济模式，民间审计从此失去了生存和发展的经济环境与社会条件。1978年改革开放以来，随着商品经济的发展和建立与完善社会主义市场经济目标的确立，中国经济建设中出现了国营、集体、个体联营、中外合资、中外合作及独资企业等成份。特别是，随着股份公司的兴起，所有权与经营权开始分离，资本市场逐步发育壮大，于是新形势下的民间审计便在政府的关怀和扶持下应运而生。1980年12月，财政部颁布了《关于成立会计顾问处的暂行规定》，其中规定了注册会计师应具备的资格、会计顾问处的组成和业务范围等。1981年上海成立了全国第一家会计师事务所（上海会计师事务所），1988年11月成立了“中国注册会计师协会”，它既是一个会计职业团体，又是财政部领导下的一个事业单位。中注协的成立，极大地促进了民间审计在国内的发展和壮大。特别是，作为民间审计的最高领导机构，中注协在审计规范、职业守则、行业管理等方面所作出的不懈努力，为民间审计的发展奠定了基础。

国内民间审计在其十余年的发展进程中，有四个显著的特点：

（1）政府行政部门直接管理民间审计。国内民间审计一开始就是在政府的管辖之下，由政府拨给资金、派遣人员组织起来的。早期主要是对有关外商投资企业进行审计，对此外商颇有异议，认为中国的民间审计缺乏应有的独立性。事实上任何国家的民间审计要真正做到“超然独立”是相当困难的。只要审计人员在财务利益、组织地位、调查自由等几个方面保持了较高的独立性，其审计的效果不会受到很大影响。瑞典审计局便隶属于行政部门（财政部），其审计工作效果却排名世界前列。在经济成份中，国有企业仍占主导地位，政府对整个经济的发展依然起着宏观调控的重要作用。相比之下，对整个民间审计方向的

把握及在民间审计的协调等方面，政府的权威远远大于民间组织，所以由政府行政部门管理民间审计也是合乎情理的。

(2) 民间审计立法和自律规范还处于发育初期。民间审计事业发展至今已有十几年，其间在 1980 年 12 月财政部颁布了《关于成立会计顾问处的暂行规定》，规定了注册会计师应具备的资格，会计顾问处（后改为会计师事务所）的组成和业务范围等基本内容。到 1985 年底以前，已有 63 家会计师事务所，700 多名注册会计师。1986 年 7 月才正式颁布了《中华人民共和国注册会计师条例》。显然，中国民间审计实务的步伐走在了立法的前面。目前，全国的会计师事务所和审计事务所有 7,000 多家，执业注册会计师已达 5.5 万人，非执业会员达 5 万人，而规范民间审计行为的《独立审计准则》直至 1996 年 1 月 1 日才开始颁布实施。由于国内民间审计规范起步较晚，民间审计的质量与发达国家还存在着较大差距。也正是出于这一原因，中注协目前正全力以赴地加大审计准则的制定力度。

(3) 民间审计由两大序列进行。在民间审计的成长过程中，始终贯穿着归口于审计署的审计师事务所与归口于财政部的会计师事务所的辛勤劳作。他们都起到了十分积极的作用，并构成了民间审计发展史上的一大特色。但两套班子两套人马，用不同的专业标准，从事相同的民间审计工作，也带来了不少问题。值得欣慰的是，随着“两会”、“两师”的合并，两股往往是相互抵消的力量，将在中注协的统一领导下成为壮大民间审计的统一力量。

(4) 民间审计绝大多数是委托人与被审计人合二为一。这也是各国民间审计普遍存在的问题，只是在中国尤为甚之。在民间审计的规范体系沿不健全的情况下，委托人与被审计人合二为一往往会削弱审计的独立性。

在台湾地区从事民间审计的人员是会计师，必须通过台湾考试院统一考试方可获得会计师资格。台湾会计师的主管机关是“财政部”及各地方财政部门，他们统一制发会计师证书，进行会计师注册登记，检查和监督会计业务，惩戒违法违纪的会计师，在“财政部”设了“会计惩戒委员会”。此外，财政部门还负责制订有关会计师的法规和规章制度等。在台湾地区民间审计机构是会计师事务所（其形式有联合会计师事务所、个人执业会计师两种）。按注册登记规则经由财政部门注册登记，并加入会计师公会成为该会的会员后便可组建会计师事务所，待办理税务登记，即可开业。台湾会计师公会是地方性的会计师团体，其成立要经由主管机构内政部社会司审查批准，公会召开大会一般得提前邀请内政部门和财政部门列席指导或监选，会计师公会违法或违背协会章程的，视情节轻重由内政部门给予警告、撤销其决议、整理等处分。由此可见，台湾地区的民间审计机构虽然不如国内的同行那样对政府有较为明显的服从关系，但其整个活动仍置于政府的监控之下。

台湾地区民间审计的立法首推《会计师法》，该法自 1945 年 6 月 30 日公布以来，已经修改过六次，最近一次是在 1983 年由“总统令”修正发布，共 52 条。该法对会计师的性质、任职资格、条件、考试、工作规程、及其执业机构、专业团体、违法失职的惩戒措施等作了全面的规定，其内容构架与内地的《注册会计师法》颇为相似。民间审计的另一重要依据是会计师公会会计问题评议委员会于 1970 年发布，1983 年经会计公会联合会查帐准则委员会第一次修订，1985 年再经财团法人会计研究发展基金会审计准则委员会第二次修订发布的一般《审计准则公报》，该准则的目的在于规范查帐工作的品质，提高专业素质，出具尽可能公允的查帐报告。目前该准则委员会已经陆续修订发布了 28 个具体准则。

从以上对台湾地区民间审计的一些简单介绍，其特点可见一斑：

(1) 台湾地区的民间审计与政府有着千丝万缕的联系。民国初年,由于工商业的发展,股份制相继建立,投资者与管理者相分离,加之国外会计师制度的影响,许多留日学生提出了建立会计师制度的要求,在1918年9月北京政府农商部颁布了《会计师章程》,对会计师的资格、责任、道德以及会计师执业前后有关准备的具体事项做了规定。1927年国民政府将会师的管理权移交给财政部。自国民政府迁台至今仍维持着这种关系。在1911年辛亥革命之前,中国一直处于封建专制者的统治之下,当时政府在大众心目中的地位是至高无上的,而政府对于民间审计事业完全自治也放心不下。这正是台湾地区民间审计与政府有着千丝万缕联系的渊源。目前,台湾地区民间审计与政府的联系主要表现在两个方面,一是会计师的管理为财政部门;二是会计师公会经内政部社会司与“财政部”共同管理。由此也可以看出,台湾地区对民间审计从业人员的管理较之于内地要严格得多。

(2) 台湾地区民间审计的立法较为系统和完善。从纵向上看,自1918年9月北京政府农商部颁布了《会计师章程》至今,一直不断地在根据经济发展的需要,颁布和修订新的民间审计方面的法规准则;从横向上看,规范各种经济行为的法规不断推出,为民间审计的进行提供了客观依据。

(3) 台湾地区民间审计的组织形式比较灵活多样。台湾地区的会计师事务所可以由一位会计师单独经办,也可以是由两位或两位以上的会计师联合经办,也可以与开展法律、税务等其他业务服务放在一起联合办;其规模可以是几人,也可以是数千人。

(4) 台湾地区民间审计的业务程序较为规范。台湾地区民间审计业务程序的规范化过程始于60年代,至今已历经了30余年,其完善程度集中体现在《审计准则公报》上。

#### 四、内部审计的比较

国内内部审计始于1983年7月国务院130号文件,1985年8月国务院发布的《关于审计工作的暂行规定》中要求“在国务院和县级以上地方各级人民政府各部门……大中型企业事业组织,应当建立内部审计监督制度”,同年12月审计署又发布了《关于内部审计的若干规定》,具体指出了内部审计的范围、任务和职权。之后,内部审计便逐步兴起和发展。目前,大陆已有内部审计机构87,000多个,内部审计人员21万多人。其组织机构主要是在本单位负责人的直接领导下,进行内部审计监督,独立行使内部审计职权。

国内内部审计工作刚刚起步时,大多数单位的内部审计内容是财务收支审计、财经法纪审计和效益审计。财经法纪审计的目的是维护国家利益,同时维护本单位利益,因此在开展工作时较多的精力放在对执行国家政策法规、财务制度及部门规章上,从某种程度上,可以说是国家审计的延伸。效益审计是从有关经济指标入手,通过财务、生产管理、技术等三个层次的指标进行具体详细的分析,提出一些比较具体的提高经济效益的措施。财务收支审计侧重于利用独立审计的一些方法,来确定财务报表及有关资料的可靠性,其中也包含着合法性的审计。

台湾地区的内部审计包括机关内部审计与民营企业内部审计。机关内部审计,主要是指各政府机关及其所属机构公营企业、事业等单位会计人员(主要是指会计机关派驻的会计人员)对所在机关单位的财政收支及有关经济活动进行的审核。台湾地区《会计法》第96条规定“内部审核之范围如下:一、财务审核:谓计划、预算之执行与控制之审计。二、财物复核:谓现金及其他财物之处理程序之审核。三、工作审核:谓计算工作负荷或工作成果每单位所费成本之审核”。关于民营企业内部审计,台湾地区的立法没有作出特别规定,

主要是在一些大中型企业开展得较为广泛。其组织形式很灵活，有的属经理领导，有的属董事会领导，有的属财务部门或经营部门领导，其审计侧重点也不尽一致。但其审计内容也不外乎是关于核实财务报表及其他报告资料是否可靠的财务审计；提高资源利用有效性的业务审计；保证遵守内部和外部规定的合规性审计等几项。从总体上看，台湾地区的机关内部审计从某种意义上来说是政府审计的延伸，是服从于政府法令和上级要求的。民营企业内部审计则是产生于企业的内部需要，是属于较为纯粹意义上的内部审计。

1983至1993年可以看作国内内部审计发展的第一阶段，其主要特点是把维护国家利益放在首位，在具体操作中表现为注重国家政策法令及行业规章。该时期的审计类似于台湾地区机关内部审计，两者的不同之处在于，组织形式上台湾地区的机关内部审计人员主要是主计机关派驻，国内则是由内部人员担任，这就使得台湾地区内部审计比国内内部审计更具独立性。这一阶段由于国内经济成份仍以国营企业为主，其经营方式虽在形式上有了较大改变，但实质变化不大，致使内部审计服务于管理者的职能没有得到充分发挥。1993年至今若干年将是国内内部审计发展的第二阶段，这一时期的内部审计必须会把帮助管理者控制整个企业，使其适应内部及外部环境的目标放在首位。这一阶段完全可以借鉴台湾地区以验，加强内部审计的研究工作，将作为国家审计延伸的内部审计与真正意义上的内部审计分开，从而使内部审计尽快适应新形势下经济发展的需要。

### 五、审计准则的比较

国内审计准则的制定工作起步较晚，直至1996年1月1日才正式实施《中国注册会计师独立审计准则》（简称独立审计准则）。尽管如此，独立审计准则的发布和实施，是继“企业会计准则”之后，国内会计审计的又一重大开拓性改革，在中国注册会计师事业的发展史上揭开了新的篇章。甚至可以说，独立审计准则的发布和实施，是注册会计师执业标准由各行其是向规范统一发展的历史转折点。独立审计准则具有以下几个显著特点：

第一，独立审计准则在制定过程中较好地兼顾了现实性与前瞻性。既考虑到我国注册会计师事业起步较晚、注册会计师整体素质不高的现状，又考虑到国际审计准则以及发达国家的审计发展趋势。因此，审计准则的定位较高，但又不失针对性和务实性。

第二，独立审计准则在制定过程中，较好地处理了借鉴国际审计惯例与结合中国国情之间的关系，即既考虑到中国的审计准则与国际审计惯例接轨的必要性，也考虑到执业环境和审计发展现状与发达国家之间存在的差异，因而在准则制定中有的放矢地借鉴国际审计惯例，而不是盲目照搬国际惯例。

第三，制定独立审计准则的组织结构合理，人员配备具有较高的代表性，打破了由财政部门统揽一切的传统做法，组建了一个由中注协专业标准部、会计师事务所、科研院校等三方面专家组成的“独立审计准则组”，具体负责准则的拟定工作。此外，财政部还聘请来自政府部门、会计师事务所、科研院校、境外会计职业组织、国际性会计师事务所等方面专家，组成中方和外方专家咨询组，负责对独立审计准则的制定与发布提供咨询服务。这种准则制定模式，能够充分听取各方面的反馈意见，真正做到集思广益，从而提高准则的质量和适用性。

第四，独立审计准则具有很强的可操作性。独立审计准则的第三层次执业规范指南，十分详尽地规定了注册会计师执行业务时的具体要求和做法。即使是对执业经验不甚丰富的注册会计师或其他助理人员，只要按照执业规范指南的要求和方法做，也能确保其审计工

作合乎质量要求。似乎还没有发现哪个国家或地区的审计准则象中注协制定的执业规范指南那样详尽和具有可操作性。毋庸置疑，执业规范指南的发布和实施将大大提高我国会计师事务所，特别是中小事务所的业务质量。

与内地相比，台湾地区审计准则的制定起步较早。在1970年11月，台湾会计师公会会计问题评议委员会首次发布了《审计准则公报》第一号，以后陆续修订发布了28份《审计准则公报》。纵观内地与台湾地区的审计准则，存在着许多相似之处，这体现了当今审计准则国际化的趋势，但两者在下列方面也存在一定的差异。

#### (一) 审计准则制定和发布机构的比较

依据《中华人民共和国注册会计师法》，独立审计准则由中国注册会计师协会负责拟定，报财政部批准后实施。其项目选择及草拟补稿均由独立审计准则组进行，并广泛征询专家咨询组和有关方面意见。嗣后，由财政部批准立项并发布征求意见稿。其修订由中国注册会计师协会负责，财政部批准发布。

台湾会计师公会会计问题评议委员会于1970年发布了《审计准则公告》第1号《一般公认审计准则总纲》，1983年经会计公会联合会查帐准则委员会第一次修订，1985年再经财团法人会计研究发展基金会审计准则委员会第二次修订发布一般《审计准则公报》，至今该准则委员会已经陆续修订发布了28个具体准则。该委员会由15位委员及顾问若干人组成，分别来自执业会计师、政府部门、学术界和实务界等。

在审计准则的制定方面，两岸的共同之处在于准则的制定均广泛听取了各方专家的意见，具有较强的民主性。这是制定独立审计准则或审计准则公报必不可少的条件。不同之处在于独立审计准则的发布机构是财政部，而台湾审计准则公告的制定及发布机构均属民间组织。就其权威性而言，独立审计准则要强于台湾审计准则公报。历史证明，无论是公认会计原则或者是公认审计准则，只有公认性是不够的，缺乏权威性的准则在实际中很难贯彻执行。独立审计准则由中国注册会计师民间机构制定，而由财政部权威机构发布，体现了独立审计准则的公认性与权威性的统一。这也是国内在制定准则时吸取其他一些国家制定及发布准则的经验及教训的结果。此外，就其独立性而言，由财政部发布的独立审计准则要弱于由民间机构发布的台湾审计准则公报。

#### (二) 审计准则的体系比较

独立审计准则的构造体系分为基本准则、具体准则和实务公告以及规范指南三个层次。三个层次各司其职，上下贯通。基本准则对独立审计提出了原则性规定和总体要求，并为具体准则和规范指南的制定提供了理论框架。具体准则以基本准则为指导，针对独立审计的主要领域作出规范化的具体要求，以确保独立审计达到应有的工作质量。规范指南根据基本准则和具体准则的精神和要求，为注册会计师执行业务提供可操作性的指导。这种融审计准则和审计实务于一体的构造体系，特别有利于使审计准则的要求落到实处。

台湾地区的审计准则体系由两个层次所组成：第一层次是一般公认审计准则总纲，第二层次是具体审计准则，两者合称一般公认审计准则。总纲对整个准则体系进行了全面概括，是制定具体审计准则的基础。具体审计准则是依照总纲制定的，是查核工作应遵循的基准。除准则之外，台湾地区还有查核程序，即在该准则下，进行查核工作所应采用的详细步骤，它相当于国内制定的执业规范指南。

从审计准则的体系来看，《独立审计准则》与《审计准则公报》在体系上几乎相同。但

独立审计具体准则第1号《会计报表审计》相对其他具体准则而言，可以把它看作是这些具体准则的“准基本准则”。

### （三）审计基本准则的比较

独立审计基本准则分为四章，各章的名称分别为“总则”、“一般准则”、“外勤准则”和“报告准则”，共23条。台湾地区的一般公认审计准则总纲分为三章，即“一般准则”、“外勤准则”和“报告准则”，共10条。

该两个审计基本准则大同小异，但比较而言，独立审计基本准则更为详细、更为广泛。它比台湾地区的一般公认审计准则总纲多了一章总则，总则中指明了独立审计准则的制定依据、独立审计的定义、适用对象。在“一般准则”、“外勤准则”、“报告准则”上，尤其在“一般准则”方面国内规定了更多的条款。比如，台湾地区只对审计人员的素质及审计人员在报告时，恪守公正的态度及超然独立的精神作出规范，而国内除此之外，还对独立审计的目的、注册会计师应遵守职业道德规范、严守商业秘密、会计责任与审计责任等作出了规范。

### （四）具体审计准则的比较

国内目前共发布了7份《独立审计具体准则》和1份《独立审计实务公告》。《独立审计具体准则第1号——会计报表审计准则》，主要涉及的内容是“审计目的与范围”、“审计计划”、“审计实施”、“审计报告”等方面的规范，后面2至6号具体准则是就这几个方面的具体化。所以，《独立审计准则》第1号在基本准则与以下的六个具体准则之间，起着承上启下的作用。

第2至第6号具体准则分别是《审计业务约定书》、《审计计划》、《审计抽样》、《审计证据》、《审计工作底稿》、《审计报告》。由此可见，国内的审计具体准则只是对一般审计业务的审计程序所作的规范。《独立审计实务公告》是对特殊审计业务——验资所作出的规范。

台湾地区至1995年终已发布了28号《审计准则公报》，其中缺少象国内第1号《会计报表审计准则》这样承上启下的具体准则，也缺少《业务约定书》和《审计抽样》准则。但台湾地区的具体准则除此之外，制定了更多的更为详细的准则，如《内部控制之调查与评估》、《关系人交易之查核》、《客户声明书》、《存货盘点之观察》、《分析性复核》、《期后事项之查核》、《继续经营之评估》、《财务预测核阅要点》等等。

综上所述，两岸审计准则在实质上存在着一致性，而在形式上存在着一定的差异。这种大同小异现象，可能是两岸在制定审计准则时都广泛地借鉴了国际审计惯例的缘故。从某种意义上说，两岸审计准则的趋同与国际审计惯例的协调一样，也是多边经贸往来高度发展的一种必然。然而，从审计准则的规范内容和方式上看，中国内地显然比台湾地区详细得多。从已颁布实施的《验资规范指南》、《年度会计报表审计规范指南》和《审计工作底稿规范指南》看，国内的所有会计师事务所将实行基本统一的审计程序和审计工作底稿。在全国范围内实行统一的符合性测试和实质性测试程序、采用统一的审计工作底稿，这可以说是审计规范的一大特色。从理论上说，高度统一的业务规范可能限制注册会计师发挥其职业判断，然而，从国内会计师事务所主要以中小型事务所为主，注册会计师综合素质还有待提高这一现状看，在全国范围内采用高度的业务规范，很可能是在短期内迅速提高审计质量的有效途径。只有当注册会计师的整体水平达到国际水准时，才应当赋予其行使独立职业判断的权利。

（作者单位：厦门大学）