

兩岸四地審計制度的比較分析

朱慧萍 徐 睿

摘 要：政府審計是民主與法治的產物，也是推進民主與法治的工具，其核心是審計機構在法律框架下受託對政府及公營事業運用公共資金之是否真實、合法與合乎效益而實施的專業監督。本文以兩岸四地審計法所涉審計公告制度為比較對象，首先概述兩岸四地審計制度的歷史發展狀況，然後分析兩岸四地審計公告模式可分為三種類型，進而分別從審計公告之內容、程序與救濟的層面進行異同比較，從中歸納出可供中國內地審計公告制度參考借鑒的若干經驗，據此而為完善中國內地審計公告制度提出若干建設性的建議。

關鍵詞：兩岸四地 審計法 審計公告 模式

A Comparative Analysis of the Auditing System in Cross-strait Four Regions

ZHU Huiping¹, XU Rui²

(1 Faculty of Law, Macao University of Science and Technology;

2 Faculty of Law, Nanjing University of Finance and Economics)

Abstract: Government auditing is a product of democracy and the rule of law, as well as a tool to promote democracy and the rule of law. The core of government auditing is that the audit agency is entrusted under the legal framework to conduct professional supervision on the authenticity, legality and efficiency of the use of public funds by the government and public enterprises. This article compares the audit announcement system involved in the audit laws of cross-strait four regions. It first summarizes the historical development of the audit system in the four regions. Then it analyzes that the audit announcement models in each region can be divided into three types. It also compares the similarities and differences from the content, procedures and relief aspects of the audit announcements. It concludes from the audit announcements available to the Mainland's audit announcement system referring to a number of experiences, and based on this, puts forward a number of suggestions for improving the Mainland's audit announcement system.

Keywords: cross-strait four regions, audit law, audit announcement, mode

收稿日期：2020年4月20日

作者簡介：朱慧萍，澳門科技大學法學院法律碩士研究生；徐睿，南京財經大學法學院講師，澳門科技大學法學博士

一、引言

本文旨在通過比較分析兩岸四地審計公告制度，為進一步完善中國內地政府審計公告制度提供參考。審計制度是現代民主與法治的產物，也是推進民主與法治的工具，其核心是在法律框架下受託對政府及公營事業運用公共資金的真實、合法和效益實施的專業監督。作為審計制度之核心內容的審計公告旨在保障公眾的知情權，即採用適當的方式將審計結果向社會公眾公佈，主動接受社會公眾的監督¹，公眾有權知悉的審計信息包括審計過程、審計內容和審計結果等旨在確保公告內容之準確性與合理性，比如國有資產所涉公共資金的運行及使用情況，公眾有權知情審計結果。如果審計機關沒有如實披露審計結果或故意包庇被審計單位，導致公眾的審計結果知情權受到侵害，則有可能產生信任危機並引發社會風險。事實上此類問題在中國內地的審計工作實踐中並不罕見，而審計部門向社會公告審計結果方面的法規相對簡單模糊，因此有必要考察並合理借鑒其他國家或地區在此方面的制度設計與成功經驗。

目前，學界關於審計公告法律制度的研究成果並不多，專門針對特定國家或者地區的審計法律制度的文章也不多，針對兩岸四地而從比較視角出發的研究文獻更屈指可數。實際上，港澳台地區由於各有獨特的歷史文化背景，其審計制度的演變與發展也各有不同。香港在回歸前曾是英國殖民管治的區域，其審計法律模式雖為行政型審計，但難免受到英國審計法律模式的影響；與之類似，早期澳門審計公告模式不可避免地受到葡萄牙審計法律模式的影響；台灣地區審計法律制度自20世紀70年代行政革新後通過多次修正審計法，得以不斷完善其審計法律體系。在審計公告制度和模式上，港澳台地區與中國內地相比有一定的可比性。兩岸四地在文化源流上同屬華人文化圈因而具有高度的親緣性，在審計公告制度設計上的對比因之顯得更為強烈。基於此，本文對港澳台地區審計公告制度進行比較分析，期望有助於進一步完善中國內地審計制度的建設。

二、兩岸四地審計公告制度的歷史回顧

何為審計公告制度？為甚麼發佈審計公告？應該如何發佈審計公告？有關當事人若對審計公告存在異議又該如何救濟？這些問題都是審計公告制度所涉的基本理論問題，同時也是審計機關制訂和運行審計公告制度的理論基礎和首要前提。所謂審計公告是指為了查明有關經濟活動和經濟現象的認定與所制定標準之間的一致程度，而客觀地收集和評估證據，並將結果傳遞給有利害關係的使用者的系統過程，並對審計結果予以公佈的方式。審計結果公佈是為了將對公眾在審計重大事項的結果進行披露，審計公告制度主要包括給社會公眾報告有關的審計內容、審計程序、審計結果和審計管轄範圍內的重大事項報告的法律規範等一系列制度。考慮到兩岸四地審計公告制度各有不同，在此有必要回顧各自在審計制度方面的發展歷程。

（一）香港審計制度的發展

香港政府賬目委員會成立於1978年，是立法會的一個常設委員會，主要負責研究有關履行職責事項等情況。1986年11月以來，香港政府賬目委員會主席還介紹了這套立法會的指導方針。香港回

¹ 參見王露：《政府審計與國企治理研究——基於審計公告制度的強化作用》，《政策與商法研究》2017年第24期，第24頁。

歸後，依據《香港基本法》第58條規定，香港特別行政區須設立審計署，獨立工作，並對行政長官負責；核數署和核數審計署署長，更名為審計署和審計署署長。1998年，香港政府賬目委員會主席提交給臨時立法會修訂的一套增值審計工作的標準。自從香港特區廉政公署建立以來，加上審計署的共同監管，香港審計制度綜合採取以執法、預防及教育等三管齊下的方針，努力維護香港社會的公平公正、安定繁榮，其運作受到了香港社會各界的一致好評。

（二）澳門審計制度的發展

回歸前，澳門設立有審計法院專職審計工作。² 依據《澳門基本法》第60條規定，澳門特別行政區設立審計署，獨立工作。澳門特區審計署於1999年12月20日成立，並通過第11/1999號法律《審計署組織法》，確立其為由審計長領導，享有財政自治權，並對行政長官負責的獨立機構，其主要職責是審計澳門特別行政區的總賬目，並對公共行政領域的部門及機構，以及大部分經費由財政支付的實體等審計對象進行各項審計工作。2007年，澳門特區政府通過第12/2007號行政法規，訂立審計署的組織及運作制度，審計署通過發揮其職能，促使“審計對象”提高透明度，提升效率和效益，為澳門特區居民的整體利益而服務。2019年，澳門特區政府通過第2/2019號審計長批示，公佈了《澳門特別行政區總賬目之輔助資料的組成文件》《澳門特別行政區中央賬目的編制及組成文件》《不包括特定機構的自治部門及機構之管理賬目的編制及組成文件》及《特定機構之管理賬目的編制及組成文件》，廢止了2017年11月12日第2/2012號審計長批示。經過回歸20年的發展，澳門特區審計署的工作以其專業性、獨立性、客觀性和透明度為核心而贏得了社會各界的普遍認可。

（三）台灣地區審計制度的發展

台灣地區審計制度承襲民國時期的審計制度，其淵源可追溯至1925年的《審計法》及《審計法施行細則》，至1928年修正公佈《審計法》並通過《審計部組織法》。³ 1950年至1970年間，台灣地區通過多次改革，加強事後審計，擴展考核財務效能範圍，審計制度日漸完善。在1985年12月第二次修訂的《一般公認審計準則總綱》中，審計制度進一步定型。1994年1月，台灣地區成立審計制度改革委員會，以展開和加強政府審計制度的研究工作，並於1997年9月對《總綱》作出第三次修訂。經此修訂後的審計制度，重申審計超然獨立原則與地位。

台灣地區審計機關組織的歸屬雖幾經變革，與“監察院”的關係也一度離合，終以歸屬於“監察院”為定案，獨立行使審計職權。⁴ 現行台灣地區審計法律主要包括《審計法》和《審計法施行細則》，兩者分別於1972年5月1日和1999年5月24日公佈施行，審計公告制度也隨着時代進步和國際審計觀念的發展也在不斷更新。台灣地區早期的審計公告工作，以預防舞弊以及合法性審計為主，自2006年第10屆最高審計機關亞洲組織（AOSAI）的年度會議召開以來，台灣地區方面也進一步明確了審計公告應體現“透明、責任、效能和前瞻”的指導思想。

² 參見任德起：《回歸前澳門審計制度管窺》，《審計理論與實踐》1999年第12期。

³ 關於民國時期審計制度的變遷及對台灣現代審計制度的影響，參見周愷：《立法論視野下的台灣審計制度——以台灣審計制度立法的發展為研究視角》，《財貿研究》2009年第3期。

⁴ 參見余冬梅、胡智強：《台灣審計制度的演變及其啟示》，《企業管理》2011年第4期，第4頁。

(四) 中國內地審計制度的發展

中國內地政府審計機構從1983年開始組建，在審計結果公開方向上分為“兩步走”。從制度建設的角度看，可以1994年《審計法》之頒佈為分界線：1994年以前屬於“第一步走”，主要為審計監督與權力機關的監督的結合；1994年之後為“第二步走”，根據該法而實行向社會全面公開的審計結果公告制度。現行有效的相關法律是2006年經全國人大常委會修正過的《中華人民共和國審計法》，其對政府審計的主體、客體、審計過程涉及的權責等方面都做出了更新。

中華人民共和國審計署以截至2001年前實行的審計法為前提，在同年公佈了《審計機關公佈審計結果準則》，這是建國以來第一次將審計公告制度用規範的法律條文表述。2002年，國家審計署發佈了《審計署審計結果公告試行辦法》，規定審計工作完成後到公佈期間需遵循的審計程序。2003年，面對突發的“非典”疫情，審計署為指定用來防範疫情蔓延的款項以及各種物料資源進行了專項審計，並在當年年末在審計署官網上公佈結果，即《審計署關於防治非典型肺炎專項資金和社會捐贈款物審計結果的公告》⁵。這份公告對於中國審計信息披露來說具有里程碑的意義，它是一份與眾不同的政府審計結果公告，面向當時的社會公眾，意味着中國審計信息披露新階段的到來。經過十幾年的發展，中國內地的政府審計公告制度方面日趨完善，但相比那些發展政府審計公告制度更早的發達國家或地區，在審計公告的獨立性、內容、品質、審計風險的防範以及審計立法等方面仍有不足而需改進。

三、兩岸四地審計公告模式及審計機構獨立程度比較

不同國家或地區的審計制度，在審計公告模式上存在較大的差異。從比較法的角度看，審計公告模式主要有四種：立法模式、司法模式、行政模式和獨立模式。⁶ 由於兩岸四地具有不同的經濟體制，經濟發展水平也不同，在審計公告模式與審計機構獨立程度上也有所差異。

(一) 審計公告模式層面比較

1. 香港：“行政主導型”行政模式

在審計公告模式研究中，關於一般意義上的行政模式，有文章認為是指在行政模式下，最高審計機關隸屬於行政系統，相對獨立於被審計單位，但不獨立於政府行政機構，行政模式的最高審計機關不像立法模式、獨立模式等那樣具有較高的獨立性，但其權責地位在國家或者地區法律中均有明文法律規定。⁷

依據《香港基本法》的規定，香港政治體制具有典型的“行政主導制”的基本特點。⁸ 在審計法律制度上，香港特別行政區現行有效的《核數條例》（第122章），從以下方面作出了明確規範：訂明了審計署署長的職責及權力，並由署長對其政府賬目、法人團體和其他團體的賬目進行審核及報告，享有廣泛權力，例如可查閱政府部門的紀錄，要求任何公職人員提供署長認為適當的解釋，或

⁵ 參見中華人民共和國審計署網站：<http://www.audit.gov.cn/n5/n25/c63442/content.html>，2020年4月10日訪問。

⁶ 參見宋夏雲：《不同模式的審計公告制度的比較分析》，《審計月刊》2006年第5期。

⁷ 參見陳玥、鮑大雷：《香港審計監管及改革提案研究》，《會計之友》2014年第36期。

⁸ 關於香港政治之“行政主導制”特點，參見朱世海：《香港行政主導制研究》，北京：法律出版社，2016年。

提供其認為適當的資料；署長在根據本條例執行其職責和行使其權力時不受任何其他人或主管當局的指示或控制。⁹ 據此可見，香港特區審計制度體現為“行政主導型”行政模式。

2. 澳門：“行政主導型”行政模式

澳門在回歸之前遵循葡萄牙的審計法院制度，實行“司法模式”，即單獨建立審計法院進行審計監督，其監管體系由審計法院對行政機關的財政支出進行預審，從而控制政府資金使用和實現制約功能。¹⁰ 澳門回歸後，依據《澳門基本法》的規定，澳門政治體制同樣具有典型的“行政主導制”的基本特點。¹¹ 而根據《澳門基本法》第60條和第11/1999號《審計署組織法》相關規定設立的澳門特區審計署，取代了原有的審計法院。在澳門特別行政區現行審計體制中，審計委員會是一個獨立機構，享有行政、財務和財產自主權。審計署由審計長領導，對行政長官負責，據此可見其實行的是以審計署這一機構獨立運作的“行政主導型”行政模式。

3. 台灣地區：“監察型”獨立模式

1961年台灣地區通過修改《審計組織法》此前對審計長的任職要求等制度，形成了“監察型”審計機構新模式。台灣地區實行五權分立，審計權歸屬於監督權的範疇。其“監察院”設審計長，由“總統”提名，經“立法院”同意任命。台灣地區審計法在運用超然獨立原則方面，有着悠久的傳統。¹² 根據該法規定，審計人員依法獨立行使審計權，審計長應依限完成決算之審核，並向“立法院”提出審核報告，在審計機關組織上採取“一條鞭制”。¹³ 通過此種模式的運作，其中央和地方審計系統獨立於行政體系，既能監督又能獨立管理，從而有助於審計公告制度適應迅速變化的社會狀況。

4. 中國內地：“雙重領導型”行政模式

根據《中華人民共和國憲法》第109條規定：“地方各級審計機關實行雙重領導體制，對本級人民政府和上一級審計機關負責。”以及《中華人民共和國審計法》第7條“審計署在國務院總理領導下，主管全國的審計工作，履行審計法和國務院規定的職責”和第8條“審計機關實行雙重領導體制，在本級行政首長和上一級審計機關的領導下，即地方各級審計機關對本級人民政府和上一級審計機關負責並報告工作，審計業務以上級審計機關領導為主”，審計機關實行雙重領導體制，即審計機關接受本級政府和上一級審計機關的領導，審計業務以上級審計機關領導為主。其特點表現在：第一，審計機構直接由同級政府行政首長領導；第二，地方審計機構實行雙重領導體制，同時由同級政府行政首長和上一級審計機構行政首長領導；第三，地方審計機構的審計業務，由上級審計機構領導。據此可見，中國內地審計模式是以雙重領導方式運行的典型的行政型審計模式。

⁹ 參見香港審計署網站：<http://www.aud.gov.hk>，2020年2月11日訪問。

¹⁰ 參見史彤彪、胡榮：《一國兩制下中國內地與澳門法律文化的融合》，《貴州大學學報（社會科學版）》2010年第1期，第5頁。

¹¹ 參見劉倩：《澳門行政主導體制研究》，北京：社會科學文獻出版社，2016年。

¹² 參見周愷：《立法論視野下的台灣審計制度——以台灣審計制度立法的發展為研究視角》，《財貿研究》2009年第6期，第139-142頁。

¹³ 參見劉威、周愷：《論台灣審計法的本質特徵——兼評大陸審計法有關政府審計機關超然獨立規定的完善》，《財貿研究》2005年第5期，第113頁。

(二) 審計機構獨立程度比較

行政審計模式指最高審計機關隸屬於政府行政機關，其獨立性相對有限。從四地審計模式看，中國內地和港澳兩個特區同屬於行政型審計模式，但是中國內地的審計機關隸屬於行政機關，港澳兩個特區的審計署則獨立設置而僅對行政長官負責。相比之下，澳門和香港的審計署之運作均屬行政主導型行政模式，但其獨立性比中國內地的審計機構的獨立性更強。

申言之，香港審計機關雖然也是行政模式，但在其《核數條例》中訂明的審計署署長的職責及權力的規定中，從“外部審計師”和“審計署署長毋須聽命於任何人士或機構或受其控制”的規定可以得知，相比中國內地審計機關“內部審計”而言具有更明顯的獨立性。此外，香港審計署署長報告書由政府賬目委員會按照《核數條例》第12條和《立法會議事規則》第7條的規定進行審議，體現了對審計署署長獨立性的重視。

在澳門特區政治體制中，審計署是享有行政、財政及財產自治權的獨立機關，其使命是在公帑運用及管理方面進行獨立審計，對公共財政運作、政府賬目、公共收支的合法性及規範性，以及審計對象之財務管理執行審計監督。據此可見，澳門審計機關在財政上也具有高度的獨立性，而財政獨立對審計機關的實質性獨立具有不容忽視的影響。基於此種獨立性，審計署在撰寫“衡量量值式審計”報告時享有高度自由¹⁴，可以報告其在審計過程中所發現的任何情況，並指出所牽涉的財政或財務問題，對需要改善的地方提出適當的意見。澳門審計署撰寫報告的自由度，也再一次印證了其審計公告制度的相對獨立性。

台灣地區審計模式則屬於典型的獨立型。獨立審計模式是指最高審計機關相對於立法、司法、行政體系而完全獨立，具有高度的獨立性。台灣地區為五權分立制度，審計部隸屬於立法、司法、行政、考試之外的監察權，審計長設於具有獨立性的監察院，各級審計機關實行“一條鞭制”垂直管理機制，從而雙重保證了其審計機關“超然獨立”的本質，而如此強的獨立性是港澳地區及中國內地審計機關所不具有的。¹⁵

在中國內地，依據《中華人民共和國憲法》第91條的規定：“審計機關在國務院總理的領導下，依照法律規定獨立行使審計監督權，不受其他行政機關、社會團體和個人的干涉”，但實踐中各地審計部門並未真正做到如此程度的“獨立性”，因為地方審計機關受到同級政府和上級審計機關的雙重領導，其獨立性遠不及同為行政型審計模式的港澳地區。這種地方審計機關受同級政府和上級審計機關雙重管理的審計公告制度，凸顯出地方審計機關在人、財、物統一管理方面有必要試點改革的迫切性¹⁶。

四、審計公告制度內容比較

由於政府審計模式以及相關法律文本存在差異，兩岸四地之審計公告在內容範圍、可理解性及效果等方面也各有不同。在此分別從審計公告的內容範圍、可理解性以及效果方面進行比較。

¹⁴ 參見澳門審計署網站：<http://www.ca.gov.mo>，2020年4月10日訪問。

¹⁵ 參見周愷：《立法論視野下的台灣審計制度——以台灣審計制度立法的發展為研究視角》，第140-144頁。

¹⁶ 參見雷浩媛：《我國政府審計結果公告制度研究》，《西部財會》2014年第1期。

(一)審計公告的內容範圍

從兩岸四地審計公告的範圍來看，審計公告均是對審計機關的業務範圍，包括對行政機關如何利用公共資源的檢查，即財政資金的使用情況進行審計。

香港特別行政區的審計公告的範圍包括：政府一般收入賬目；基本工程儲備基金；資本投資基金；公務員退休金儲備基金；賑災基金；創新及科技基金；土地基金；貸款基金。每項類別所佔審計公告的比重，可從各自所佔篇幅的比重情況而得知。表1以香港2018-2019年度審計公告類別所佔篇幅為例說明。

表1 香港2018-2019年度審計公告類別篇幅統計

類別	所佔篇幅(頁)
政府一般收入賬目	p7 - p22
基本工程儲備基金	p23 - p36
資本投資基金	p37 - p46
公務員退休金儲備基金	p46- p55
賑災基金	p55 - p64
創新及科技基金	p65 - p74
土地基金	p75 - p82
貸款基金	p83 - p94

資料來源：<http://www.aud.gov.hk/>

澳門特別行政區的審計公告法定範圍，是由第11/1999號法律所賦予。該法律定明審計署為一獨立機關，須對公眾和其他公共資源的管理作出財政監督，同時亦須對公共賬目及公共管理之合法性、合規性及良好財政管理進行審計，其範圍包括政府一般綜合賬目與特定機構匯總賬目。表2以澳門2019年度審計公告類別所佔篇幅為例說明。

表2 澳門2019年度審計公告類別篇幅統計

報告類型	類別	所佔篇幅(頁)
賬目式審計專項審計	政府一般綜合賬目	P5 - p26
衡工量值式審計	特定機構匯總賬目	p27 - p31

資料來源：<http://www.ca.gov.mo/>

在中國內地，國家審計機關將直接審計相應類別，再發出審計報告，在法定職責範圍內進行審計決策，或向有關機構提出處罰建議。審計公告年度類別，主要有預算執行及財務、收支、工程項目績效、專項資金、政策落實、整改修正、違法違紀處理、企業、資源環境、政府性債務以及其他。表3以中國內地2016-2018年度審計公告類別份數頻率統計為例說明。

表3 中國內地2016-2018年度審計公告類別份數頻率統計¹⁷

類別 \ 年份	2016	2017	2018	合計
預算執行及財務收支	4	2	2	8
工程項目績效	2	1	2	5
專項資金	1	2	0	3
政策落實	4	4	4	12
整改修正	1	0	0	1
違法違紀處理	2	1	2	5
企業	10	20	35	65
資源環境	1	0	1	2
政府性債務	0	0	0	0
其他	2	2	1	5
合計	27	32	47	106

資料來源：<http://www.audit.gov.cn/>

(二)公告內容的可理解性

香港特區審計署與台灣地區審計署較為相似。它們發出的審計公告，一般是根據基本情況、問題發現、原因分析和審計建議進行安排，可稱之為精簡報告模式。在其審計報告中，主要內容包括被審計單位的基本概況、背景資料、資金流動、財務損益表、審計結果、改進建議以及對策，並編制了詳細的索引目錄，使讀者能夠迅速找到正文對應的章節內容，有助於讀者集中閱讀和理解自己關心的問題，從而提高讀者的閱讀效果。

澳門特區審計署公佈的審計公告，其內容配置合理，審計資料豐富，審計範圍明確，還綜合運用圖文、圖表等資料信息，對審計的各個方面進行詳細說明，便於邏輯分析，闡明整個審計過程。例如，2019年9月審計署在關於《公務人員的招聘及甄選制度》的衡工量值式審計公告中，將整個報告分為六個部分：撮要、引言、審計結果、綜合評論、審計對象回應以及附件。尤其是前三個部分，將審計發現、意見及建議方面做了詳細說明，不僅針對於審計背景和對象，還將審計結果作出邏輯清晰的表述。即使毫無財務專業知識的普通公眾，也能理解審計機關發佈的審計公告，這顯然有利於全民共同參與審計監督。¹⁸

相比之下，中國內地審計公告的內容製作就比較粗糙，沒有嚴格的規定。依據《中華人民共和國審計法》第36條規定：“審計機關可以向政府有關部門通報或者向社會公佈審計結果”。這說明中國內地審計公告業務不是強制性的，要求不明確。而審計局制定的關於審計公告的規範性文件中，相關的規定是抽象的、簡略的，在實際運行中很難提供明確的依據。例如《審計機關公佈審計結果準則》的規定中，沒有確定公佈審計結果的基本原則、適用範圍、責任、制裁措施、監督和救濟等內容；即使有些事項是相關的，但這些規定也往往比較模糊，總結性文字概括得過多。這種不

¹⁷ 參見沈亞娟：《政府審計信息披露優化策略初探——基於2014-2018年審計公告數據》，《沿海企業與科技》2019年第3期，第24頁。

¹⁸ 參見《審計署公佈〈公務人員的招聘及甄選制度〉衡工量值式審計報告》，2019年9月3日，http://www.ca.gov.mo/cn/press_release/press_release_detail.php?id=216&kd=2&Page=0，2020年4月10日訪問。

明確的規定，容易導致被審計機關和社會公眾難以充分理解。

(三) 審計公告的效果

港澳台三地審計公告均具有確認和諮詢功能，當提出的審計建議可行時，審計公告的效果就會得到積極的發揮。在港澳審計署以及台灣地區審計部的審計公告中，所有審計公告都能提出某條或多條具體、可行而又具有針對性的審計建議，因而具有良好的審計效果。

例如，2020年3月澳門特區審計署公佈《跟進歷年審計報告：澳門基金會對社團的資助發放》衡工量值式審計報告指出：“對1999年12月20日至2017年3月20日期間公佈的所有專項及衡工量值式審計報告進行全面的評估，按高、中、低風險進行評級，在131個高及中風險的審計發現中，重點跟進26個項目，涉及9份審計報告，跟進工作的目標是探討審計對象是否已制訂措施，對問題作出改善，促使其完善工作中的不足之處，以提升相關工作效益及確保善用公帑。”¹⁹ 通過諸如此類的公告方式，針對異常情況展開實證調查，落實對被資助方執行賬目調查和審計監察，並訂定執行上的原則和細則。²⁰ 正是通過這種方式制定相應的原則和細則後，審計機構得以與受助人進行充分溝通，使之能夠清楚理解並予以配合，從而解決澳門基金會與受助人在賬目審查上的分歧和障礙，有助於實施後續審計相關工作的審查機制。

相比之下，中國內地審計公告效果並未充分展現出來，“常審常犯”的現象仍較普遍。如果檢測前述中國內地2016-2018年三年間審計公告類別份數頻率統計表，不難看到有些被審計機關即使被審計過2次以上，其違規資金金額仍然比較大；只有部分被審計單位在首次審計後作出及時整改，在再次審計時有較明顯的改進。據此可見，整改落實並未充分到位，審計公告未能起到應有的作用。之所以如此，是因為審計結果公告在中國內地尚屬於新興事物，因制度設計及審計宣傳等方面的原因，社會各界對審計監督與審計執行等方面的知情權和監督權也受到限制。有時即使在審計活動中發現部分嚴重問題，在對外公告的過程中也可能會被刻意刪除。尤其是當部分行政活動與法律規定不符，或為部分利益而導致整體利益受到損害時，政府部門在如何進行審計公告時往往會表現得更為慎重，從而使審計公告制度的應然效果大打折扣。²¹

(四) 審計公告所涉法律法規情況

香港審計署在年度審計公告書中，也有涉及法律法規設列的情況。審計署的網站設有“審計對象的回應”以及審計公告問題回饋的欄目，以便公眾動態參與審計公告的過程與結果。例如，香港《二零一八年審計署管制人員環保報告》針對2015年至2017年一間修復工程承建商（該承建商負責在修復設施落成後為堆填區進行修護工作）的問題，指出被審計對象既未能遵從《水污染管制條例》（第358章）所發出的堆填區牌照的法定要求（例如滲濾污水排放量超出指定的每日上限），也未能在堆填區修復工程合約中訂明須符合的各項主要環境參數要求（例如所排放的經處理滲濾污水

¹⁹ 參見澳門審計署：《跟進歷年審計報告：澳門基金會對社團的資助發放》，2020年3月23日，http://www.ca.gov.mo/cn/press_release/press_release_detail.php?id=227&kd=2&Page=0，2020年4月9日訪問。

²⁰ 參見周嬌娥：《衡工量值式審計對績效審計的研究和借鑒》，《時代經貿》2010年第18期，第4頁。

²¹ 參見韋曉晴、龐倩：《關於完善我國政府審計結果公告制度的探討》，《商業會計》2019年第14期，第1-2頁。

總氮量超出上限)²²，可見該類審計報告在審計過程中對所涉法律法規的重視。

在澳門特區審計署的衡工量值式審計報告和專項審計報告中，其“綜合評論”和“審計對象的回應”的內容設置上，通常會將審計對象和審計機關溝通的過程公開給民眾，以便民眾更全面的瞭解被審計對象的真實狀況，同時更直觀的瞭解審計機關的運作。例如，在澳門專項審計報告《輕軌系統——第三階段》中²³，其“附件”部分列出了作為固定資產投資項目的工程項目建設所涉相關法律法規。

而在中國內地審計公告實踐中，跟項目有關的法律法規往往付之闕如。事實上，由於審計公告針對的審計項目涉及範圍比較廣，該類公告原本可以附加與項目相關的法律法規以增強審計公告文本的完整性，以便公眾加深對項目本身尤其是所涉技術問題的認識。

五、審計結果公告程序比較

審計結果公告一般經過的主要程序是撰寫、審查以及審批公告，並將之發行公佈。審查許可在審核後由審計小組根據審查意見，對審計結果公告進行調整和修訂，由主管領導審查簽字，並向本級機構或政府報備批示。編制審計結果報告書是根據審核結果和公告形式要求各有關單位在審計業務分工範圍內擬寫稿件，最後由最高審計機關檢查該公告的具體內容、相關問題以及審計建議，並提交相關主管機構審查後再對外發佈。

（一）審計結果公告程序概覽

在香港特區政府審計公告程序中，審計署署長每年向立法會主席呈交三份報告書：一是將政府賬目的審計公告提交給立法會主席，二是將其衡工量值式審計報告研究的結果報告每年兩次給立法會。審計署署長在向立法會提交報告的程序中，享有較大的自由決策權。

在澳門特區審計公告程序中，根據《審計署組織法》的規定，審計署每年編制澳門特別行政區總賬目的審計報告，並將報告送呈行政長官。行政長官向立法會提交預算執行情況報告時，一併提交有關各項審計報告。衡工量值式審計報告也同時送呈行政長官後作出公佈。

在台灣地區審計公告程序中，“立法院”依《決算法》第28條第二款規定：“總決算最終審定數額表，由立法院審議通過後，送交監察院，由監察院諮請總統公告；其中應守秘密之部分，不予公告。”此外，《審計法》第34條也對總決算送審至審計機關作出規定：“政府於會計年度結束後，應編制總決算，送審計機關審核。”結合上文所述台灣當局審計機關具有的獨立性，可以明確台灣當局審計機關可以自主決定審計報告內容和公佈時機。

在中國內地審計公告程序中，審計署應當向國務院總理提交中央預算和其他財政收支執行情況的年度審計結果報告，受國務院委託向全國人大常委會提出中央預算執行情況和其他財政財務收支審計工作報告；同時向國務院報告對其他事項的審計和專項審計調查情況及結果，依法向社會公佈

²² 參見香港審計署：《二零一八年審計署管制人員環保報告》審計公告第五部分，2019年9月23日，<http://www.aud.gov.hk>，2020年4月10日訪問。

²³ 參見澳門審計署：《輕軌系統——第三階段》審計公告附件部分，2015年1月19日，<http://www.ca.gov.mo/>，2020年4月10日訪問。

審計結果，並將審計情況和審計結果通知國務院有關部門和省級人民政府。按照《中華人民共和國審計署審計結果公告試行辦法》第6條的規定，如果中央財政預算執行情況和使用效果等審計結果需要公告的，審計報告必須經國務院批准後才能公佈。至於重要公共工程的審計事項，審計結果需要公告的，應當在呈送的報告中向國務院說明，一定期限內國務院如無異議，才能公告。但是對一些重大的事項進行審計公告前，必須經過本級人民政府同意。由此可知，審計事項的結果是否可以公告，公告範圍、公告內容是否得到政府的承認，在一定範圍內其實會受到政府的“過濾”。²⁴

(二)比較與分析

在兩岸四地年度賬目預算審計公告流程中，從審計報告形成到審計結果公開的步驟未盡相同，雖然均有在公告前向立法部門報告的步驟，但該步驟所處位置及程序繁簡程度不一。具體而言，香港特別行政區是審計署向立法會提交，提交之日即為公告日；澳門特別行政區是審計署向行政長官遞交，再由後者轉呈立法會並予以公告；台灣地區是審計部遞交給“立法院”，經其審議通過，轉呈監察院再諮請“總統”並向社會公告；中國內地則是審計署委託國務院向全國人大常委會遞交，並向社會公佈。

在專項審計公告流程中，香港特別行政區是審計署向立法會提交報告並由其公告，澳門特別行政區是審計署將報告遞交行政長官再由後者提交立法會公告，台灣地區是審計部直接公告，中國內地則是審計署向國務院報告並由後者向社會公佈。而在衡工量值式審計公告流程中，香港特別行政區是審計署將報告遞交立法會，由後者公告，但制訂政策目標或決定時政府會由賬目委員會提出質疑；澳門特別行政區則是審計署將報告遞交行政長官並由後者公告。在台灣地區和中國內地，則沒有此類審計公告（表4）。

表4 兩岸四地政府審計結果公告程序對比表

兩岸四地	年度賬目預算審計公告流程	專項審計公告流程	衡工量值式審計公告流程
香港特區	審計署出具→立法會公告（提交之日即為公告日）	審計署出具→立法會公告	審計署出具→立法會公告（制訂政策目標或決定時政府會由賬目委員會提出質疑）
澳門特區	財政局出具→審計署審計→行政長官審核→立法會公告	審計署出具→行政長官提交→立法會公告	審計署出具→行政長官公告
台灣地區	審計部出具→立法院審議→監察院審核→諮請“總統”→“總統”公告	審計部直接公告	無
中國內地	審計署出具→國務院報告→全國人大常委會公佈	審計署出具→國務院公佈	無

綜合上述信息，大體可歸納出兩岸四地審計公告程序之異同：

其一，審計公告程序繁簡不一。在年度賬目預算審計公告流程上，台灣地區步驟最多，直至公

²⁴ 參見孫炎：《我國現行審計法律制度之完善》，《合作經濟與科技》2018年第14期，第185頁。

告前最後一步才諮詢“總統”，“總統”作為台灣地區的領導人並不隸屬於立法、司法、行政、監察和考試系統，儘管步驟多，對於審計報告及公告的內容並不會產生實質性的影響；香港特別行政區最少，值得注意的是香港特區政府在年度賬目預算審計結果報告書的公告日期和報告日為同一天，即政府賬目審計結果報告書和衡工量值式審計報告在報告給立法會的同時即將其公告。而在專項審計公告流程中，台灣地區的流程最簡，可自行公告，無需在提交立法院後公告。

其二，審計公告獨立性受程序影響的程度不一。澳門特別行政區和中國內地年度賬目預算審計報告在公告前經歷的程序基本上是一致的，均在第一步就將審計報告呈交給直屬主管（澳門是行政長官、中國內地是國務院總理），因審計署是屬其管轄範圍的下設部門，故通常可能對審計報告及公告內容產生實質影響。具體而言，中國內地審計結果的公告是經過審計機關和其他行政部門的審批後進行有選擇的公開，使一些重大問題很可能被過濾掉，無法使社會公眾看到各級審計機關查處問題的全貌。而在專項審計結果的公告程序上，台灣地區審計機關可自行公告，公告前無需向其他政府機關報批，其獨立性程度最高。

綜上所述，基於審計模式的獨立性、法律依據的強制性、審計公告程序的繁簡度不同，審計公告所涉信息品質受到的影響也不一。在中國內地，目前實行的制度是將公告內容通過審計機關、政府部門這兩道門檻對審計事項進行“過濾”，此種程序設計上審計機關缺乏獨立性，加之社會公眾對審計公告內容完整程度了解有限，難以保障社會公眾的知情權與監督權。

六、審計公告的爭議解決制度

審計公告在預算編制、執行以及公佈之後，審計公告程序並未徹底結束。這是因為審計公告的公佈本身也具有風險性，因此政府依法盡職責做審計工作的同時，還需保證所發出的審計公告的結果是正確的。審計公告在編制和執行時期，如果因審計公告程序中監督機制不力，容易產生審計公告編制粗糙、審計工作執行不夠透明等問題，導致有關部門和人員在資金分配、使用上濫用所謂自由裁量權，由此遺留的隱患則是執行過程中存在不可控的風險變動。因此，審計機關需要重視審計公告編制以及後續通過審計公告中所披露的實際問題，通過設置並完善相應的救濟制度，例如，在審計公告之後及時收集回饋信息，聽取被審計單位和公眾的意見，從而起到預先控制和後續救濟的作用，並使得被審計單位在對審計公告提出異議時能夠合法地保障自己的權益。²⁵ 據此可見，建立並完善審計公告救濟制度是不可或缺的重要環節。

在香港特區審計制度中，設置的救濟機制包括通過行政事務申訴專員進行申訴和覆檢，所謂覆檢是指任何人如認為某部門未有遵行守則的規定，可要求該部門覆檢有關情況。香港特區政府於2018年1月向立法委員會提交了《財務匯報局（修正）法案》，主要是為了提高香港特區審計監管體制的獨立性，同時對因審計行政複議和訴訟案件後續措施而做出相應的補救和完善：設立一個新的獨立覆核的審計特別法庭，主要針對PIE（公共利益實體）審計或其他審計責任主體的任何覆核及審計行政訴訟，並對審計公告作出認定或判決，可以節省時間、降低成本。特別法庭由一名主席和兩

²⁵ 參見范燕飛：《中國政府審計公告存在的問題研究——基於2003-2009年審計結果公告數據》，《財會月刊》2011年第25期，第43頁。

名委員成員組成，該法庭由行政長官委任，不屬於香港公務員。其中，特別法庭主席必須是資格最高的法官或其他法院原法官當任。特別法庭的開庭獨立於FRC（香港特區財務匯報局），並向公眾開放，除非出現特別法庭認為不宜公開的情形。特別法庭的設立，並不會阻礙現行審計法律下上訴機制的正常實施。²⁶

在澳門特區審計制度中，審計署的相關制度設計：第一，規範審計公告的法律責任，對還未發佈或未及時發佈審計結果公告的，應追究審計機關和相關責任人的行政責任；對破壞或阻止發佈審計結果公告的，同樣作出了明確的責任規範。第二，建立審計公告的補救機制，保證被審計單位以及利益關係人的法律救濟權利的實現。審計署設立的相關機構負責檢查、監督及規範審計報告，對於涉及被審計單位以及利益關係人而在審計報告中暴露出來的問題採取補救措施。同時，審計署允許被審計機構以書面形式對審計結果反饋意見，並對採取的措施進行說明。例如，審計署在2019年9月3日公佈的《衡工量值式審計報告：公務人員的招聘及甄選制度》中，第五部分針對審計對象關於“未能及時回應一些部門的用人需要”問題而作出如下說明：“基於任何一個開考都有相關程序規範以及各自法定期限必須遵守，同時也必須確保投考人的上訴權利。”²⁷

在中國內地審計制度中，依據《審計法》第48條規定：“被審計單位對審計機關作出的有關財務收支的審計決定不服的，可以依法申請行政複議或者提起行政訴訟。被審計單位對審計機關作出的有關財政收支的審計決定不服的，可以提請審計機關的本級人民政府裁決，本級人民政府的裁決為最終決定。”依據2000年開始實施的《審計機關審計複議的規定》第8條規定：“申請人申請審計複議應當書面申請。申請人口頭申請的，審計複議機關應當告知其以書面形式申請。複議申請書應當寫明申請人的基本情況、複議請求、申請複議的主要事實和理由、申請時間等。”而2010年修訂後的《審計法實施條例》第52條、53條對政府裁決和審計複議訴訟制度作了細化，即被審計單位對審計機關依照《審計法》第16條、第17條和《審計法實施條例》第15條的規定進行審計監督作出的審計決定不服的，可以自審計決定送達之日起60日內，提請審計機關的本級人民政府裁決；對審計機關作出的其他審計決定不服的，可以依法申請行政複議或者提起行政訴訟。

據此可見，在中國內地的審計制度中，上述規定明確了被審計單位提請政府裁決、申請行政複議或者提起行政訴訟時的事項範圍和提請期限，但相比前述港澳兩個特區審計公告救濟制度而言，值得注意的方面有：

其一，關於審計救濟程序所涉公共利益實體。香港根據《財務匯報局（修正）法案》而有針對涉及公共利益實體的審計，且為此設置獨立覆核的審計特別法庭，以便精準審理相關訴訟以進行救濟；而澳門根據《審計署組織法》的相關規定，審計對象包括非自治或享有行政自治的部門、享有財政自治的部門及機構，還有每年過半數收入來自政府的實體及其他不符合上述要件但書面同意成為審計對象的實體，可見公共利益實體也可納入被審計範疇之列。而在中國內地，依據《審計法》第2條第二款“國務院各部門和地方各級人民政府及其各部門的財政收支，國有的金融機構和企業事業組織的財務收支，以及其他依照本法規定應當接受審計的財政收支、財務收支”的規定，未將公

²⁶ 參見陳秧秧：《香港審計師監管相關立法改革對我國的啟示》，《財務與會計》2018第16卷，第49頁。

²⁷ 參見澳門審計署：《衡工量值式審計報告：公務人員的招聘及甄選制度》，2019年9月3日，<http://www.ca.gov.mo/files/PA4119cn.pdf>，2020年4月10日訪問。

共利益實體納入審計範疇，而是依據1989年《審計署關於社會審計工作的規定》將其歸為民間審計範疇，因此更不存在針對該類實體所設的審計特別法庭。

其二，關於利益關係人權利救濟。澳門特別行政區的審計公告補救機制能夠保證被審計單位以及利益關係人的法律救濟權利的實現。因為審計署在完成審計項目後所撰寫的審計報告，在送呈行政長官之前，須依法送交“審計對象”或相關人士作書面回應，這些回應將成為審計報告的附件²⁸，這就有效地避免了利益關係人受被審計對象之牽連；而一旦出現利益關係人已經受牽連的情況，審計署允許被審計機構以書面形式對審計結果反饋意見並對採取的措施進行說明時，該類利益關係人在被審計對象牽連的權利損害上就有一條救濟渠道。而在中國內地，依據目前的審計法規，只有當訴訟原告與審計機關存在法律上的直接關係，它才可以啟動審計行政訴訟，且法律規定原告資格僅限於“被審計單位”，其中不包括利益相關人²⁹，據此可見利益關係人的權利救濟付之闕如。

七、結語

綜上所述，兩岸四地政府審計信息公開在眾多方面存在差異。雖然兩岸四地在經濟、政治、文化等方面情況不同，但鑒於審計法原理是沒有界限的，且事實上在審計公告制度運用方面有許多相似之處，中國內地審計公告制度可以立足國情並從實際出發³⁰，合理借鑒港澳台地區的審計制度經驗。具體包括：

第一，合理優化審計模式，確保審計獨立性。雖然在國際上關於審計模式中“立法型”審計公告模式被認為是最理想的，這是因為此種模式之下審計脫離國家行政職能，當立法機關成為監督審計公告職能的手段時，其獨立性必須得到最大的發揮，但是中國內地基於現行的國情及制度安排，採行此種模式顯然不現實。而前已述及港澳兩個特區審計模式與中國內地都屬行政模式，但台灣地區則為監察型的獨立模式，後者在審計的獨立性程度上更具優勢。中國內地有必要參考前述港澳兩個特區審計機構之所具有財政自主性的制度設計，也有必要參考前述台灣地區審計權之完整獨立的制度設計。

第二，擴充審計公告類型，提高審計公告利用程度。隨着經濟飛速發展帶給審計工作越來越大的挑戰，中國內地現行審計公告所涉類型不足以應對新的形勢，應有必要將被審計公告的範疇擴及與民生相關的諸多領域，如就業、醫療衛生、食品安全、交通運輸、社會保障、義務教育、房地產等方面³¹；並從審計公告內容的可理解性、社會效果、審計涉及法律法規設列等方面合理借鑒港澳台地區的審計制度，提高審計工作質量，以便被審計對象能夠更好地有效利用審計結果公告的信息，對於出現的問題加以整改，提高公告利用程度。

第三，引入公益聽證制度，優化公告回饋機制。例如，依據《中華人民共和國行政訴訟法》第2條“公民、法人或者其他組織認為行政機關和行政機關工作人員的具體行政行為侵犯其合法權益，

²⁸ 參見澳門審計署：《認識審計署》，<http://www.ca.gov.mo/cn/about/usch.pdf>，2020年4月10日訪問。

²⁹ 相關分析參見雷俊生：《審計問責研究》，2014年10月1日，<http://new.oversea.cnki.net.libeproxy.must.edu.mo/Kreader>，2020年4月10日訪問。

³⁰ 參見高文進：《完善我國審計公告制度法律依據的思考》，《中南財經政大專學報》2006年第6期，第4頁。

³¹ 參見范燕飛：《中國政府審計公告存在的問題研究——基於2003-2009年審計結果公告數據》，第44頁。

有權依照本法向人民法院提起訴訟”的規定，可見此種雙重領導機制容易造成公眾知情權難以獲得充分保障，有必要合理借鑒港澳台地區審計公告制度在公告回饋機制上的舉措，引入公益聽證制度，如果有關機關對審計公告的內容有異議，可以向同級立法機關提出公益聽證會請求，審計執法機關和有關機關在公益聽證會上進行質量證明，立法機關依法作出的判斷或裁決，以進一步確保公民及被審計單位的知情權。

第四，完善審計公告救濟，保障利益相關人的權益。如前所述，在中國內地的審計公告實踐中，涉及公共利益實體的審計公告為數不少，且該類訴訟的處理具有高度的專業性，因此有必要關注像香港那樣設置專門審計特別法庭的做法，探索類似的機制以確保審理公正、提高司法效率及降低司法成本，而不能僅僅是簡單地一概交由非專業性的行政庭審理。至於前述涉及利益相關人的權利保障問題，中國內地亦可參考澳門特別行政區的相關制度。在澳門，審計公告在送呈行政長官之前須依法送交“審計對象”或相關人士作書面回應，且這些回應將成為審計報告的附件³²，可以避免利益關係人受被審計對象之牽連；即使出現利益關係人已經受牽連的情況，審計署亦允許被審計機構以書面形式反饋意見並對採取的措施進行說明，從而有助於利益相關人不再輕易因受牽連而利益受損。

第五，加強審計文化宣傳，強化全民審計法律意識。審計結果公告本身就是審計機關接受外部監督的方式，只有基於高質量的審計業務，才能確保被公告的審計結果經得起民眾的監督和檢查。而這有賴於民眾具有良好的審計法律意識。在這方面，澳門特別行政區通過推廣審計文化而使民眾的審計法律意識獲得更大提升。根據澳門審計署《二零一九年度工作總結報告》關於審計文化工作的報告，審計署在審計文化建設方面歷來注重日常的宣傳推廣，如設有專人向新入職公務員、大專學生、主要社團、民間智庫等介紹審計監督工作的重要性，同時宣揚善用公共資源的意識；另一方面，審計署設有協助民眾向政府部門投訴及反映意見的機制，適時轉介及跟進涉及政府人員行為不當或資源浪費的問題。³³ 澳門特別行政區在審計文化推廣方面的上述做法，使審計署的審計工作獲得社會各界及大眾傳媒的信任，從而促成審計署與社會大眾之間在審計公告上的互信，而這一點正是中國內地審計公告制度普及工作亟待重視的。因此，各級審計部門可以參考借鑒港澳台地區的相關做法，以加強審計文化宣傳，強化全民審計法律意識。

參考文獻 References:

周愷：《立法論視野下的台灣審計制度——以台灣審計制度立法的發展為研究視角》，《財貿研究》2009年，第139-146頁。Zhou, K., “Research on Taiwan’s Audit System from Perspective of Legislation,” *Finance and Trade Research*, no. 6, 2009, pp. 139-146.

岳朗：《關於對審計結果公告、行政複議、行政訴訟和防範化解審計風險的一些思考》，《理財》2019年第3期，第93頁。Yue, L., “Some Thoughts on Announcement of Audit Results, Administrative

³² 參見澳門審計署：《認識審計署》。

³³ 參見澳門審計署：《二零一九年度工作總結報告》，<http://www.ca.gov.mo/cn/about/lag.php>，2020年4月10日訪問。

Reconsideration, Administrative Litigation and Preventing and Resolving Audit Risks,” *Financial Management*, no. 3, 2019, p. 93.

胡貴安：《國家審計完善國家治理的基礎機制與路徑分析——兼論國家審計公告制度的國際比較》，《財會通訊》2016第1期，第85-88頁。Hu, G., “Analysis on the Basic Mechanism and Path of National Audit in Perfecting National Governance – Also on the International Comparison of National Audit Announcement System,” *Accounting Newsletter*, no. 1, 2016, pp. 85-88.

韋曉晴、龐倩：《關於完善我國政府審計結果公告制度的探討》，《商業會計》2019年第3期，第85-87頁。Wei, X., & Pang, Q., “Discussion on Perfecting the Announcement System of Government Audit Results,” *Commercial Accounting*, no. 3, 2019, pp. 85-87.

高文進：《完善我國審計公告制度法律依據的思考》，《中南財經政大學學報》2006年第6期，第120-123頁。Gao, W., “Thoughts on Improving the Legal Basis of China’s Audit Announcement System,” *Journal of Central South University of Finance and Economics*, no. 4, 2006, pp. 120-123.

張珏：《我國國家審計結果公告的現狀評析與思考》，《會計審計》2015年第2期，第144-145頁。Zhang, J., “Analysis and Reflection on the Present Situation of Announcement of National Audit Results in China,” *Accounting Audit*, no. 2, 2015, pp. 144-145.

陳秧秧：《香港審計師監管相關立法改革對我國的啟示》，《財務與會計》2018年第16期，第48-51頁。Chen, Y., “Legislative Reform on Auditor Supervision in Hong Kong and Its Enlightenment to China,” *Finance & Accounting*, no. 16, 2018, pp. 48-51.

程乃勝：《國家審計全覆蓋視域中的我國審計法律制度之完善》，《法學評論》2016年第4期，第41-46頁。Cheng, N., “Improvement of China’s Auditing Legal System from the Perspective of National Auditing Coverage,” *Law Review*, no. 4, 2016, pp. 41-46.

楊大春：《試論台灣地區審計法的內容與特徵——兼與大陸審計法相比較》，《行政與法》2005年第4期，第100-103頁。Yang, D., “The Content and Characteristics of Audit Law of Taiwan – Comparing with the Audit Law of the Mainland,” *Administration and Law*, no. 4, 2005, pp. 100-103.

劉高龍、趙國強主編：《澳門法律新論》，北京：社會科學文獻出版社，2011年。Liu, G. & Zhao, G., *Commentaries on Contemporary Macau Law*, Beijing: Social Sciences Academic Press, 2011.

韓道琴：《審計結果公告制度國際比較研究》，《稅務與經濟》2010第1期，第46-52頁。Han, D., “An International Comparative Study on the Announcement System of Audit Results,” *Taxation and Economy*, no. 1, 2010, pp. 46-52.