

基于受托责任构建政府审计理论框架的研究

冯均科¹, 陈淑芳², 张丽达¹

(1. 西北大学 经济管理学院, 陕西 西安 710069; 2. 西安财经学院 商学院, 陕西 西安 710100)

[摘要]从科学的高度剖析政府审计,以受托责任理论为切入点,利用审计的三方关系构建政府审计理论框架,是政府审计理论研究的突破口。政府审计是基于受托责任产生的,在政府审计中也存在着审计委托人、审计人和被审计人三方之间的关系,这个关系是政府审计的本质体现,也是政府审计理论框架构建的逻辑基础和科学基础。基于受托责任构建的政府审计理论,有利于调整审计人在关系中的定位,对审计实务具有特殊的意义。

[关键词]政府审计;受托责任;审计关系;审计理论;框架;国家审计;民间审计;审计动因

[中图分类号]F239.44 **[文献标识码]**A **[文章编号]**1004-4833(2012)03-0009-07

一、引言

以某种审计职业(如,民间审计职业)构建审计理论框架,是审计界的惯常做法。文硕先生在所著的《世界审计史》中提出了“审计理论的三座里程碑”,这三座里程碑分别是莫茨和夏拉夫合著的《审计理论结构》,美国会计学会(AAA)的研究报告《基本审计概念说明》,以及尚德尔的《审计理论》,而这些著作都是探讨民间审计问题,对政府审计与内部审计几乎不予关注。尽管将民间审计研究的成果,视为对审计整体的研究成果存在以偏概全的缺陷,但是,几乎没有人会对该研究成果作为抽象的“审计”整体成果发生质疑。这可能产生的结果是,真正能够代表审计理论研究水平的民间审计的研究,在事实上带动了整个审计行业(也包括政府审计和内部审计)的理论研究,因此,似乎不必苛求这个理论是属于谁。与此有关的一种现象是,无论是国内还是国外,几乎所有的《审计学》教科书,都在清一色地讲述民间审计。这种审计理论研究结构失衡的状态,固然与政府审计和内部审计的行政化属性导致缺少自由选择的研究空间有关,但是,从学术本身而言,却留下了种种遗憾。基于财务报表特定对象的审计,满足报表使用者对报表可靠性的需求,在明确的目标下制定了具体的、规范化的作业流程,其技术性特征符合科学对理论的界定,这就是为什么民间审计理论盛极一时的真正原因。当然,国家审计、内部审计不考虑去行政化问题,可能永远无法超越民间审计理论的科学性。这是国家审计理论研究应当深思的一个重要问题,甚至也是国家审计发展应当关注的问题。

在我国,所谓的审计理论框架研究,一般都停留在民间审计的范畴。即研究者倾向于从民间审计视角来讨论审计理论框架的建设问题,而并不是从审计所包含的民间审计、政府审计和内部审计的整体上采用归纳法进行抽象的总括性研究。结果是以民间审计理论代替了包含丰富内涵的审计整体的

[收稿日期]2011-10-26

[基金项目]教育部人文社会科学研究规划基金项目(10YJA790050);西安市软科学研究项目(SF1018(3))

[作者简介]冯均科(1958—),男,陕西扶风人,西北大学经济管理学院教授,博士生导师,从事审计理论与实务研究;陈淑芳(1962—),女,陕西蒲城人,西安财经学院商学院副院长,教授,硕士生导师,从事审计理论与实务研究;张丽达(1987—),女,陕西西安人,西安财经学院商学院助教,西北大学经济管理学院在读博士,从事审计理论与实务研究。

科学理论的研究。只要查阅一下我国近三十年来关于审计理论框架研究的文献,就可以看到,1995年以前,研究审计理论的论文主要集中在政府审计方面,而此后,则主要是民间审计方面。这种变化的原因是当时会计制度改革的西方化导向,促成了审计课程教学内容的西方化,即以民间审计作为主要的研究内容。在我国已有的相关学术文献中,我们能够看到,基本上是以民间审计作为研究对象构建审计理论框架的。而以民间审计理论为依托的审计理论框架,与大统一视角下的审计理论框架有很大的距离,在一定程度上影响了审计科学理论体系的建立。审计理论研究的终极目标是建立大统一的审计科学的理论体系,虽然难度很大,但是,仍然具有科学上和逻辑上的可能性。在目前,建立这种体系的条件还不够成熟,因为,世界上还没有一个成熟的审计制度体系,还没有在充分经济一体化的潮流中获得足够的审计工作经验支持,我们所能得到的也只能是以一个主要审计职业或者几个不同审计职业为背景的局部性的审计理论。

不过,在还没有建立大统一的审计理论框架以前,从一种特定审计职业(如,政府审计职业)角度进行理论框架的研究也是具有积极意义的,因为它为该职业的发展提供了重要的理论依据。基于这种考虑,我们不应排除这种研究的必要性。本文认为,政府审计理论框架是存在的,以受托责任理论为指导,建立基于审计关系的政府审计理论框架将可能带来研究上的新突破。

二、受托责任理论对政府审计理论影响的分析

受托责任理论是关于审计动因问题研究的主流理论,它为我们构建政府审计理论提供了重要的思想基础。因此,应该从受托责任所引发的审计关系来讨论国家审计理论框架,这可能为我们的研究重新设定了一个新的逻辑起点。

(一) 从受托责任视角剖析政府审计关系

从审计角度来考察受托责任这个概念,也可以给出审计动因的表述。“凡是存在审计的地方,必然存在着受托责任关系;而受托责任关系是审计得以存在的重要条件”^[1]。公共受托责任关系反映了委托人的社会需要,而委托人的社会需要在层次和水平上总是在不断地变化和提高了,因此,受托责任关系的外延也总是在不断地演变。为了保证对受托责任关系的有效监督和证明,审计也随着受托责任关系外延的变化而不断发展变化和创新。从这层意义上说,审计既在受托责任关系基础上产生,又随受托责任关系外延的演变而不断深化和发展。

目前,受托责任理论已经成为理解审计动因问题的一把钥匙。我们可以从现有的众多文献中看到政府审计受托责任的影子。国际最高审计组织(INTOSAI)在被称为政府审计“圣经”的《利马宣言》中明确指出:“对政府资金的管理是一种受托关系,因此,有政府财务管理就一定要有审计。”^[2]宣言中明晰地阐述了受托责任产生政府审计的观点,当然,这种观点已被全世界许多国家的专业人士所接受。

公共管理促成了政府审计的形成,政府审计是公共管理的工具,政府审计处在一个复杂的受托责任体系之中。在公共管理所包含的委托代理关系中,委托人是全体人民,受托人是政府。全体人民将公共经济资源委托给政府,政府对该经济资源的完整性、增值性和安全性等负责。不论受托责任的内容如何,以及通过何种方式加以规定,必须对所有受托责任的履行情况加以监督,而政府审计就是受托责任的最好的控制者。政府审计是受托责任关系中联系委托人和受托人的桥梁,通过审计活动来监督受托人的行为,保证受托责任得到全面有效的履行。如果公共权力的管理者愿意运用公共资源,那么,就意味着其从获得政权托管权的时刻起,就需要向委托人证明自己是否有效管理和使用权力,以解脱自身的公共责任,这都需要政府审计进行独立检查和评价。根据上述分析,可以将政府审计理解为专门机构依法对受托人责任履行情况进行的监督。

当然,一个深层次的问题是政府在履行受托责任过程中可能发生失灵。从公共管理理论来分析,

政府也是一个利益集合体,在这个集合体中,代表这个集合体履行有关职能的是公共管理人员,这些人员由于人性的自私与贪婪,可能会在使用公权力的过程中滥用权力,发生营私舞弊,这时,就需要一种特殊的权力,对公权力进行控制。政府审计正是在控制政府的个人可能出现滥用权力的背景下出现的。有个人的违规,就可能出现政府失灵;有政府失灵,就必须依靠审计等外部的强制力量制衡政府,消除或者控制政府失灵。政府审计是在政府可能失灵的条件下产生的,政府审计有利于治理政府的公共资金滥用行为。“国家审计的固有属性与公共资金的管理有关,作为一种制度安排,国家审计是促进政府规范财政行为的专业性、技术性手段,可以有效地矫正‘政府失灵’行为。”^[3]这意味着,政府审计事实上是审计委托人治理政府失灵行为的一种工具。

(二) 以受托责任理论为基点构建政府审计理论框架

既然受托责任理论是政府审计的重要研究基础,那么,我们完全有理由基于受托责任条件下政府审计关系构建政府审计理论框架。

在受托责任理论指导下,以政府审计关系为研究内容的政府审计理论框架,应当包括以下主要部分。

1. 政府审计环境理论。主要是研究政府审计所面临的各种环境要素以及这些要素与政府审计所具有的各种内在联系。

2. 政府审计关系理论。主要研究政府审计所包含的审计委托人、审计人与被审计人三者之间所具有的各种关系。

3. 政府审计规范理论。主要研究政府审计的法律、法规、准则和职业道德建设等问题,提供政府审计机构与人员所应当遵守的行为规范。

以上三个部分,它们是具有密切联系的。政府审计环境理论为政府审计活动提供了准确利用环境和改造环境的基本思路;而政府审计关系理论为审计活动提供了如何理顺各种审计关系人之间关系的基本技巧;最后是政府审计规范理论,它为政府审计活动的主体提供了行为指南。这三者之间,核心是各种各样的社会关系以及规范这些社会关系的规则,体现了审计学的社会科学属性。政府审计理论也应当研究政府审计活动如何面对各种关系,以便于提高政府审计的运行效率。基于上述分析,我们把基于受托责任理论政府审计理论框架用图1表示。

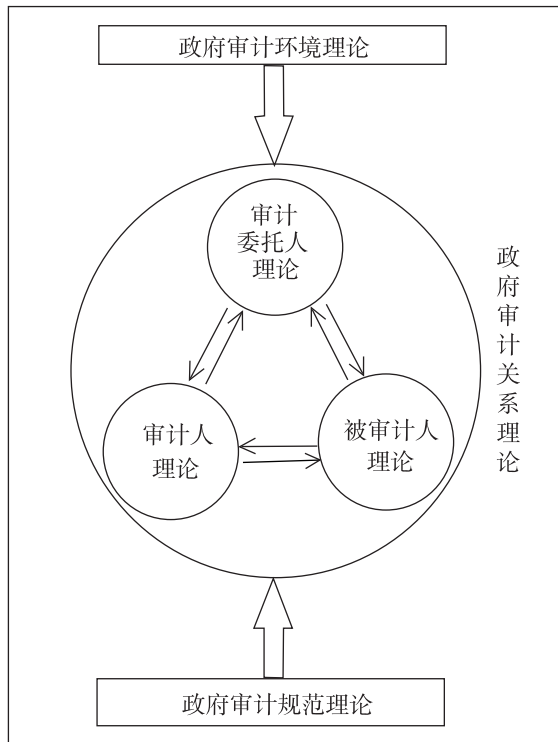


图1 政府审计理论框架

三、基于受托责任理论重构政府审计理论框架

受托责任与政府审计的关系表明,政府审计的产生不仅因受托责任的发生而发生,更因受托责任的发展而发展。受托责任的产生,导致政府审计活动必然出现。受托责任是政府审计产生的必要条件,因此,研究政府审计理论必须研究受托责任。依据政府审计的特点,笔者以政府审计关系人的三方关系为主线,重塑政府审计理论框架。明确了受托责任对政府审计理论框架的影响后,我们可以在此基础上,进一步深入地研究政府审计理论框架。

（一）政府审计环境理论

政府审计环境理论之所以作为政府审计理论框架的第一部分,就是因为政府审计存在的基础是特定的社会环境。即环境对政府审计的需求,引发了政府审计制度的供给,而制度的供给促使政府审计机构的建立,人员的配备,政府审计机构相应职能活动的实施。政府审计环境对政府审计制度设立等一系列方面,具有重要影响,任何不考虑社会环境对政府审计影响的所谓的政府审计理论研究,都是没有根基的,也是残缺不全的。

政府审计环境理论主要是研究社会环境对政府审计的影响,以及政府审计对社会环境的能动作用。我们认为,应该从以下两个层次研究政府审计环境理论。

1. 社会环境影响政府审计理论,该理论主要研究下述问题。

(1) 设立政府审计制度的条件研究。需要研究的内容是设立政府审计制度的政治条件、经济条件、文化条件和历史原因等。在一个没有设立政府审计的国家,这种理论有明显的指导意义;在一个已经设立政府审计的国家,这种理论对于强化社会环境对政府审计的需求提供了可供参考的思路,意义也是明显的。

(2) 政府审计制度构架的研究。该研究主要是考虑如何基于一个国家主要的社会环境设立适用于国情的政府审计制度。该研究所涉及问题包括:研究政府审计机构的建制规格、工作职能、业务分工及与有关方面的关系模式等。政府审计制度构架的设计,既不是政府审计部门自行决定的,也不应当是政府或立法机构的个别官员决定的,在民主社会,它应当来源于社会民众公议的结果,而这一结果,需要进行理论研究,通过理论研究为社会民众的民主选择提供理论依据。

(3) 社会环境推动政府审计制度改进的理论研究。对一个正在运行中的政府审计机构而言,社会环境的变化经常可能会对政府审计制度的适应性产生挑战,可能需要改进政府审计工作模式或者其他方面,这意味着,在一个非稳定性的社会形态下,政府审计的改革是必然的,需要根据社会环境的变化进行有关的调整,以保证政府审计及时满足社会环境的要求。

2. 政府审计影响社会环境的理论,该理论主要研究下述问题。

(1) 政府审计影响政治制度建设的理论。在我国和其他国家,政府审计在国家有关公共权力的制衡方面发挥了积极的作用,能够体现政府审计的国家治理功效。政府审计如何借助国家为审计机关搭建监督平台,为改进国家的政治制度出谋划策,是政府审计理论应当研究的重要问题。在现实中,政府审计在监督政府方面、在为立法机构提出立法建议方面、在反腐倡廉方面和在执法的监督方面,都具有不可低估的效能,在一定程度上影响了国家的政治制度建设。

(2) 政府审计影响经济制度建设的理论。政府审计与经济制度建设密切相关,这源于政府审计监督公共资金使用效率的制度基础。市场失灵的情况下,通常需要审计介入。而政府审计理论的建设,应当考虑对市场失灵实施审计介入的时间、地点、方式、方法和信息传递模式等。

(3) 政府审计影响其他社会环境的理论。政府审计对文化、教育和其他有关方面也会产生积极影响。政府审计主要是通过监督职能及其所衍生的建设性功能,对社会环境发生不同程度的影响。政府审计理论将有意识地研究在特定历史时期如何有针对性地对某一个社会环境要素产生影响,这可能有助于扩展政府审计的功能,提高政府审计的影响力。

（二）政府审计关系理论

政府审计关系理论是整个政府审计理论框架的核心。政府审计关系的存在,表明具备了政府审计存在的基础,因为政府审计活动正是基于这种关系而展开的。只是仅有政府审计环境理论是不够的,它无法解决政府审计的具体运行问题,必须通过政府审计关系理论作为构建政府审计理论框架的主体。

政府审计关系理论主要是解决政府审计中三方审计关系人之间各种关系处理与协调所遵循的原

理与原则的理论,这种理论主要应当包括以下三个层次。

(1) 基于审计委托人的理论。该理论的核心是,研究在最优的审计关系模式中,谁作为最佳审计委托人的相关理论。在这里,审计委托人也可以从实际委托人与终极委托人两个方面来研究。在不同的国家,审计委托人表现为不同的形式,他们都可能基于不同的历史原因和政治背景。审计委托人通过什么形式授权、如何授权、授权时间、授权内容以及授权的限定等,都需要进行理论研究。虽然审计界在某种程度上无法改变法定的审计委托人的具体模式,但是,相关的研究仍然可以给审计委托人制度的改革提供理论依据。如果从审计关系角度进行研究,基于审计委托人的理论,也可以分为两个层次:①审计委托人对被审计人关系的理论。从审计角度来看,可以研究审计委托人委托被审计人实施有关公共管理的委托关系,通过这种关系的研究,为审计机关准确把握审计委托人所拥有的管理控制权提供重要的理论依据。②审计委托人对审计人关系的理论。这种理论主要研究审计委托人对政府审计机关实施审计的形式、时间、途径、内容和信息传递等事项的要求。

(2) 基于审计人的理论。该理论的核心是,研究最优的审计关系模式中,作为审计人代表的审计机关与实施主体——审计人员应当具有的胜任能力的理论。在这一理论中,针对审计机关进行的研究,应当包括:审计机关的领导体制;审计机关层级的设置及不同层级之间的关系;审计机关职责范围与权限;审计机关与有关方面的关系。如果针对审计人员进行研究,应当包括:审计人员的人力资源管理模式;审计人员的胜任能力构架;审计人员之间的关系模式;对审计人员的监督评价等。基于审计人的理论,也可以分为两个层次:第一,审计人对审计委托人的关系理论。该理论主要研究审计人如何准确地理解审计委托人的授权及有关要求,并且提供对审计委托人效用最大化的审计信息,以满足其公共管理的需要。第二,审计人对被审计人的关系理论。该理论主要研究审计人应当如何把握被审计人的心理变化规律,有针对性地实施审计策略和审计程序,并能够保证与被审计人进行最有效的沟通和协调,达到审计效率的最大化。

(3) 基于被审计人的理论。从政府审计理论框架的属性来看,关于被审计人有关问题的研究,并不属于审计的专业问题,但是,考虑审计人是将被审计人作为审计对象实施监督的,因此有必要将有关被审计人的理论列入政府审计理论框架。基于被审计人的理论,其核心是审计应当监督谁,监督什么,如何监督,如何反馈信息,如何进行协调。在政府审计理论框架中,首先应当考虑如何基于公权力的法定范围,适当地划定政府审计监督的被审计人的范围及相关的业务内容;其次应当考虑如何有针对性地制定审计计划,实施审计程序,实现审计目标。最后是研究如何与被审计人建立良性的互动关系,对被审计人发生有效的影响。基于被审计人的理论,同样也可以分为两个层次:①被审计人对审计委托人的关系理论。该理论实际上是一种受托责任关系,从政府审计理论角度来看,应当研究作为代理人的被审计人,它对审计委托人需要承担哪些责任,履行哪些义务及其中存在的不当之处,由审计人给审计委托人提出有效控制被审计人的建议。②被审计人对审计人的关系理论。该理论主要研究在实施审计的过程中,被审计人应当为审计人提供什么样的工作条件,以保证审计程序的顺利实施。

上述三个方面的理论,反映了政府审计理论应当研究审计关系中三个关系人之间的互动式的、双向交流的六种关系,理顺这六种关系,才能保证审计关系的有序性,使政府审计达到最优运行状态。

(三) 政府审计规范理论

事实上,人类的社会关系是需要通过规则来调节和管制的,对政府审计关系而言,这种规则也是不可缺少的。在这里,所谓的规则就是政府审计规范;所谓的政府审计规范理论,就是研究政府审计中各种关系人适用的规范的理论。

政府审计规范理论是一个相对庞杂的规则体系,这个体系应当是一个“金字塔”式的结构,即从上到下,搭建了一个适用面、强制力越来越小的体系。该理论主要内容包括以下三个方面。

1. 政府审计立法理论。该理论主要是解决通过法律手段规范审计关系的有关问题。在该理论中,涉及立法的种类、立法依据、名词的法律界定、适用范围、基本原则、规范的内容和条款的设计等内容。在世界范围内,通过《宪法》和《审计法》等法律形式规范审计关系的情况十分普遍,但是,就如何设计这些法律内容的相关研究却很少。政府审计规范理论应当为国家的审计立法提供指导思想和理论依据。

2. 政府审计准则理论。该理论主要解决如何从规范管理的视角设计审计技术规则的问题和如何为外部机构评价政府审计质量提供依据的问题。审计的技术规则无论是从理性的逻辑推导而产生,还是从实务的惯例归纳而产生,都需要一定的理论支撑,政府审计理论研究通过研究政府审计准则可以解决这一问题。

3. 政府审计职业道德理论。该理论主要解决对政府审计人员如何实施道德约束的问题。一旦国家的法律所采用的硬约束手段和审计行业的审计准则软约束手段不能发挥必要的作用时,就需要采用有形规则以外的无形规则——职业道德(在现实中,通常可能具有一定的规则形式)来约束。政府审计职业道德理论,应当主要研究如何通过政府审计人员的社会责任感的培养、自我约束能力的提高,实现对政府审计人员职业行为的有效控制。

政府审计规范理论可以为审计职业界和有关立法机构提供规范审计行为的重要理论依据。没有这种理论,可能使规则的制定具有一定的盲目性,导致规则的实施缺乏可行性和有效性。

四、一种预测:对新的政府审计理论框架前景的判断

基于受托责任研究政府审计理论框架,为政府审计理论研究提供了一种新的思路,这种思路可以构建一个完整的政府审计理论体系,为后续的研究奠定可靠的基础。

(一) 基于受托责任构建政府审计理论框架的可行性分析

构建政府审计理论框架,将基于受托责任的审计关系作为研究的主要内容,在理论上和实践上都具有可行性。

理论上的可行性。“科学理论是在经验知识的基础上概括、总结而成的逻辑体系,它通过一系列的范畴、概念、命题合乎逻辑的联系的转化,在思维中完整地再现事物的本质与其发展的规律性。”^[4]政府审计的理论,也应当来源于对政府审计相关经验的归纳、总结、提炼。基于受托责任理论研究审计关系,在此基础上所提出的政府审计理论框架,包含了“受托责任”、“审计关系”、“审计关系人”、“审计委托人”、“被审计人”、“审计人”和其他的一系列的概念和范畴,并形成了对政府审计活动规律的总结,达到了科学性的要求。因此,具备作为一种独特的“审计学说”存在的条件。

实践上的可行性。基于受托责任所建立的政府审计理论框架,为现实的政府审计工作提供指导,由于它产生于对当代审计实践的概括,具备一定的普遍适用性。在构建政府审计理论框架时,由于建立了一种超国家化的逻辑起点,因而,所产生的指导意义应当是国际性的。“作为国家重要治理工具的国家审计,其国家特色就越来越弱,”^[5]建立一个抽象的上层建筑和意识形态的政府审计理论,仅仅考虑政府审计的工具属性,这就使得政府审计理论有了更广泛的应用范围。

(二) 基于受托责任构建政府审计理论框架的应用价值

在国内,专门研究政府审计理论框架的著作与论文很少,中华人民共和国审计署前审计长李金华试图以“审计主体理论”、“审计客体理论”、“审计主客体关系的理论”和“审计运行的理论”为主体构建政府审计理论框架,其观点在政府审计领域产生了一定的影响^[6]。这意味着,建立政府审计理论框架对政府审计行业的管理是有积极意义的。

在现代社会,世界各国都在考虑塑造责任政府,这意味着,中国在新的时期也应当考虑责任政府的构建。在这种特殊背景下,以受托责任为理论依据,研究新型的政府审计关系所包含的理论,有助

于我们对责任政府的理解,进而促使政府审计对政府公共资金管理权力的制衡。从整体上说,受托责任告诉我们,无论是审计所面对的社会关系还是审计自身所体现的审计关系,都与受托责任有关,如果这个问题解决了,那么,意味着责任社会、责任政府以及责任审计的建立,这无疑有益于现代审计的发展。从美国审计总署(GAO)更名也可以看出责任在政府审计中的重要性。“具有83年历史的GAO改变了其机构名称的用词。从GENERAL ACCOUNTING OFFICE变为GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE。前者直译为总会计办公室,后者直译为政府责任办公室。”^[7]在现代政府审计中,无论是哪个国家,实际上都贯穿了受托责任这一主线。以受托责任为基础所构建的政府审计理论框架,无疑是一种十分实用的理论构架。我们能够看到,在世界范围内,政府的公民意识在加强,民心、民意和民生已经成为任何政府都不能忽略的头等大事,审计的“国民性”应当是一个未来的发展趋势。在现代国家治理中,受托责任的履行情况是政府存续的基础,对公民的责任已经成为政府施政的风向标,政府审计也不断适应这种变化。在这种状况下,以受托责任为基础所构建的政府审计理论框架应当受到广泛的重视。

基于受托责任构建政府审计理论框架是一种初始性的尝试。虽然我们提出了关于这个问题的一些理论解释,但是,可能只能起到抛砖引玉的效果,我们期望在这个领域能够有更多的具有思想性的、具有恒久价值的成果问世。

参考文献:

- [1] Flint D. Philosophy and principles of auditing: an introduction[M]. Macmillan Education Ltd, 1988.
- [2] 最高审计机关国际组织. 1977 利马宣言[M]. 杨寿疆, 译. 北京: 中国审计出版社, 1989: 68.
- [3] 西安交通大学会计学院. 基于国家治理的国家制度分析[M]//审计署办公厅、审计署科研所. 纪念审计机关成立二十周年论文集. 北京: 中国时代经济出版社, 2003: 123 - 130.
- [4] 张巨青等. 辩证逻辑[M]. 长春: 吉林人民出版社, 1981: 255.
- [5] 冯均科. 审计问责: 理论研究与制度设计[M]. 北京: 经济科学出版社, 2009: 36.
- [6] 李金华. 审计理论研究[M]. 北京: 中国审计出版社, 2001: 17 - 101.
- [7] 马丽丽. 美国审计总署(GAO)更名[J]. 国外审计动态, 2004(2): 20 - 25.

[责任编辑: 高 婷]

Constructing A Theoretical Framework of Government Auditing Based on Entrusted with the Responsibility

FENG Junke¹, CHEN Shufang², ZHANG Lida¹

(1. School of Economics and Management, Northwest University, Xi'an 710069, China;

2. School of Business, Xi'an University of Finance and Economics, Xi'an 710100, China)

Abstract: By scientifically analyzing the government auditing, using the theory of fiduciary responsibility as a breakthrough point, and taking advantage of three party relations to construct a theoretical framework of government auditing, we think it is the breakthrough of theoretical research of government auditing. The government auditing generates from fiduciary responsibility; There also exists the three party relation between the audit client, audit and auditee. This relation is an essential reflection of government auditing, and it is also the logic basis and scientific basis of theoretical framework of government auditing; It is helpful to adjust the audit in the location in the relationship, and also has a special significance for auditing practice based on the construction of the government accountability auditing theory.

Key Words: government auditing; fiduciary responsibility; auditing relationship; auditing theory