

# 公私合伙(PPP)模式下国家建设项目审计问题研究

时 现

(南京审计大学 江苏省公共工程审计重点实验室,江苏 南京 211815)

**[摘 要]**基于国家审计的视角,分析了公司合伙模式特点及应用前景,在此基础上,探讨了其对国家建设项目范畴、审计内容、审计模式等方面可能产生的影响,依托现代项目管理理论、投资管理理论和审计理论,研究了影响的后果及审计应对举措,提出了完善现行法律法规体系、拓展审计范围,基于利益相关者角度重塑审计目标,优化审计模式,整合审计资源,调整审计重点的系列实施观点和建议。

**[关键词]**公司合伙模式;建设项目审计;国家审计;政府审计;公共工程审计;跟踪审计;绩效审计;协同治理审计;政府投资审计;固定资产投资审计

**[中图分类号]**F239.44 **[文献标识码]**A **[文章编号]**1004-4833(2016)03-0003-07

## 一、引言

公私合伙模式的英文全称为“Public-Private Partnerships(以下简称PPP模式)”,是公共部门通过与私人部门建立伙伴关系来提供公共产品或服务的一种方式。将PPP模式引入项目建设领域,对于缓解政府财政资金不足、提升项目管理效率和投资效益具有十分重要的意义。党的十八大提出要让市场在资源配置过程中发挥决定性作用;十八届三中全会提出“允许社会资本通过特许经营参与城市基础设施投资和运营”;2014年APEC财长会议把基础设施投融资合作作为促进亚太区域经济合作与发展的一个重点领域,并将关注的视角聚焦在PPP模式在基础设施建设中的应用方面。基础设施是指为社会生产和居民生活提供公共服务的物质工程设施,是用于保证国家或地区社会经济活动正常进行的公共服务系统。世界银行1994年发布的《世界发展报告》将基础设施分为以公路、铁路、机场、通讯、水电煤气等公共设施为主的“经济性基础设施”和包括教育、科技、医疗卫生、体育、文化等在内的社会事业即“社会性基础设施”两类。一般而言,基础设施项目投资规模大、建设周期长、微观投资效益不显著,具有典型的准公共产品特征,在传统的项目管理体系下,基础设施项目的投资来源主要是公共财政资金,投资主体是政府,因此,这些项目又被称为政府投资建设项目。

随着PPP概念的出现,国有资产在基础设施项目中所占投资比重将日益降低,非国有资本的介入使“基础设施项目”与“政府投资项目”不再具有统一含义,这必将对政府投资项目建设管理和审计产生重要影响并带来巨大挑战。2014年10月,国务院下发了《国务院关于加强审计工作的意见》(国发〔2014〕48号),该文件要求加大审计力度,推动国家重大决策部署和有关政策措施的贯彻落实,创新审计方式,提高审计效率,实现审计监督全覆盖,促进国家治理现代化和国民经济健康发展。2015年12月,中共中央办公厅、国务院办公厅印发了《关于完善审计制度若干重大问题的框架意见》及《关于实

**[收稿日期]**2016-01-06

**[基金项目]**国家自然科学基金课题(71202172);江苏省高校自然科学基金重大项目(14KJA560002);江苏省高校优势学科(PAPD);省级品牌专业“审计学”专业建设经费资助项目(TAPP);南京审计大学江苏省公共工程审计重点实验室开放课题(2015)

**[作者简介]**时现(1962—),女,辽宁绥中人,南京审计大学副校长,江苏省公共工程审计重点实验室教授,博士,从事固定资产投资审计理论与实务研究。

行审计全覆盖的实施意见》等相关配套文件,进一步要求“按照协调推进‘四个全面’战略布局的要求,依法全面履行审计监督职责,坚持党政同责、同责同审,对公共资金、国有资产、国有资源和领导干部履行经济责任情况实行审计全覆盖”,“全覆盖”成为审计新常态。在这样的背景下,国家建设项目审计目标、审计范围、审计重点及审计方法等都需要有重大调整与改变,一系列问题需要我们研究探讨。

### 二、文献综述

现有文献大都集中探讨国家建设项目审计和 PPP 模式,针对 PPP 模式下国家审计的研究甚少。

#### (一) 国家建设项目审计研究

在国家建设项目审计方面,学者们关注的热点问题大都在跟踪审计、绩效审计、审计质量控制与风险管理等主要方面。白日玲认为,跟踪审计是为实现被审计项目绩效目的而实施的适时评价、持续监督和及时反馈的审计模式<sup>[1]</sup>。曹慧明认为建设项目跟踪审计的实质是效益审计,他还以此为基础,探索了国家建设项目跟踪效益审计模式、内容和方法<sup>[2]</sup>。以谭劲松,赵黎明等为代表的学者认为,实施跟踪审计的根本目的是为了保护广大人民群众的利益<sup>[3]</sup>。朱恒金、宋坤等学者认为,跟踪审计有助于提高审计绩效<sup>[4-5]</sup>。梁海燕基于国家治理需要,构建了建设项目跟踪审计的理论框架和实施路径<sup>[6]</sup>。张勇基于受托责任理论对跟踪审计模式给予了肯定,并预测这种审计模式是未来建设项目审计发展的主流趋势<sup>[7]</sup>。钱水祥基于政府投资项目全生命周期的三个阶段,分析了政府投资项目绩效审计内容和评价方法,构建了绩效审计评价模型<sup>[8]</sup>。宋常、赵懿清分析了投资项目绩效审计评价指标体系和内容框架<sup>[9]</sup>。包建华、方世建认为,对于公共工程公私合作项目,审计应以绩效为视角,对工程进行系统、综合的评价<sup>[10]</sup>。刘小敏研究了“代建制下”政府投资审计监督问题,提出了跟踪审计观点<sup>[11]</sup>。曹宁认为,政府投资项目的绩效审计应在“5E”基础上突出基础设施建设项目审计的合规性、合理性、系统性和长期性<sup>[12]</sup>。李冬认为,协同治理审计旨在实现政府投资项目整体目标,关注的是各利益相关方利益均衡<sup>[13]</sup>。

#### (二) PPP 模式及应用研究

从国际视角看,PPP 项目发展历史不过 20 多年,学者关注如何完善 PPP 运营的法律法规环境、风险应对、模式选择、政府监管等方面。蔡今思认为,良好的 PPP 具有一些必备要素,项目成功与否取决于利益分配、风险分担、监督管理、项目融资等核心环节<sup>[14]</sup>。林超英等认为,现有的融资市场尚未完善,融资体系存在缺陷,私人企业的融资问题成为制约大量资金进入 PPP 项目的瓶颈<sup>[15]</sup>。周兰萍等认为,因没有专门的 PPP 立法,而基础设施项目投融资模式同时关乎基础设施融资和建设两个方面,所以,在创新过程中既要避免触及非法集资等扰乱金融秩序的法律底线,还要避免垫资施工、违背政府工程采购的法律规定<sup>[16]</sup>。王东波、王薇认为,亟待建立基于风险分担的 PPP 模式选择模型<sup>[17]</sup>。李兆明、孙伟成提出,政府、招标人、投标人等各利益关联方都要从不同的角度努力,完善法律制度环境,营造良好的监管环境<sup>[18]</sup>。高颖、张水波、冯卓认为,运营延长机制在一定条件下能够实现私营部门收益和消费者剩余的帕累托改进<sup>[19]</sup>。亚洲开发银行指出,中国具备推广 PPP 的能力,但还面临四个主要问题:一是制度环境有待改善,二是融资渠道有待拓宽,三是 PPP 模式需要多样化,四是 PPP 项目质量有待提高。薛春明从审计视角研究了公路 BOT 项目投资者回报超预期决策问责问题<sup>[20]</sup>。还有部分学者对 BOT 项目审计微观问题进行了研究,如刘春翠研究了 BOT 项目审计投资差异处理问题,王英研究了 BOT 模式下审计面临的胜任能力不足等问题,王硕从内部审计的视角研究了高校 BOT 项目审计问题等<sup>[21-23]</sup>。

总体而言,国内外学界是沿着两条线路研究政府投资项目审计和 PPP 项目管理问题的,寥寥可见的几篇针对 BOT 项目审计的研究仅仅掀开了 PPP 项目审计的一角,缺乏系统性和针对性。

### 三、PPP 模式对国家建设项目审计的影响

#### (一) PPP 模式对国家建设项目审计范畴的影响

PPP 项目是否属于国家审计范畴? 2006 年修订的《中华人民共和国审计法》第二十二条规定,审计

机关对政府投资和以政府投资为主的建设项目的预算执行情况和决算,进行审计监督。《审计法实施条例》第二十条规定,《审计法》第二十二条所称政府投资和以政府投资为主的建设项目,包括:全部使用预算内投资资金、专项建设基金、政府举借债务筹措的资金等财政资金的;未全部使用财政资金,财政资金占项目总投资的比例超过50%,或者占项目总投资的比例在50%以下,但政府拥有项目建设、运营实际控制权的。

PPP模式推行后,政府投资比例和范围都在缩小,国家审计机关建设项目审计边界的法律规定与目标需求产生了冲突。从广义上说,PPP项目有三种运作方式:一是外包(Outsource),二是特许经营(BOT,BOOT,DBT,BTO等),三是私有化。外包类PPP项目一般由政府投资,私人部门承包整个项目中的一项或几项职能,例如只负责工程建设,或者受政府之托代为管理维护设施或提供部分公共服务,并通过政府付费实现收益。对这类项目而言,国家审计机关依然可以审计。特许经营类项目需要私人参与部分或全部投资,并通过一定的合作机制与公共部门分担项目风险、共享项目收益,对这类项目而言,国家审计机关可根据不同投资主体的投资比例和政府是否拥有项目运营实际控制权两个指标确定能否审计。私有化类PPP项目则需要私人部门负责项目的全部投资,在政府的监管下,通过向用户收费收回投资实现利润,对这类项目而言,国家审计机关无权审计。

### (二) PPP模式对审计对象的影响

谁是国家建设项目审计的对象?我国建设项目的建设过程表现为有诸多参与单位通过建造、安装等方式将人、财、物等各种资源转化为固定资产,参与单位主要包括投资人、建设单位、勘察单位、设计单位、施工单位、监理单位、使用单位(客户)等,这些参与主体有各自的利益需求:投资人以投资收益回报为主要目标;建设单位接受投资者的委托通过项目管理实现建设目标;承包方(勘察、设计、施工等单位)与监理单位等通过投标等方式获取项目建设和监督管理资格,通过提供服务追求收益;使用单位通过项目竣工后的运营过程满足使用需要并获得收益,因而更加关注项目的质量、功能和绩效。从理论上说,上述所有参与单位都是政府投资审计的对象,但在审计实践中,我国国家审计机关一直以维护投资人利益为主导,开展建设项目审计,涉及建设单位财务收支、工程造价、项目管理及投资效益等多方面内容,重点关注政府投资是否被乱用(包括违规使用、超预算使用、不正确使用等)、工程造价是否真实、有无高估冒算以及建设管理是否规范、投资效益是否真实等相关问题。基于这种定位,政府投资审计对象以建设单位为切入点,逐步延伸至各承包人及监理单位,很少涉及投资人。PPP模式改变了投资主体。国家财政部《关于印发政府和社会资本合作模式操作指南(试行)的通知》(财金[2014]113号)第二条规定:社会资本是指已建立现代企业制度的境内外企业法人,但不包括本级政府所属融资平台公司及其他控股国有企业。显而易见,社会资本更多地将非国有企业带入投资人角色,国家审计如果不考虑PPP项目这一特点而忽略了对投资人的审计,就无法满足项目建设与管理需要,导致审计定位偏失,审计效率将会事倍功半。

### (三) PPP模式对审计方式的影响

当前,跟踪审计已成为国家建设项目审计中最为主要的审计方式。所谓跟踪审计,其实质是实时审计,又被称为同步审计。从理论上说,审计机关应该跟踪建设程序,有计划地从建设项目的立项、可行性研究、设计、征地拆迁、招投标、合同签订、工程价款结算、竣工验收直至项目投产或使用进行审计监督。但多年审计实践表明,我国大部分审计机关都从施工开始时进行跟踪,部分审计机关前伸到招投标阶段或“三通一平(通水、通电、通路)”施工准备阶段,属于阶段性跟踪审计。PPP模式的出现改变了项目建设程序,社会资本的进入加剧了项目建设管理的复杂程度。“在PPP项目的整个交易结构中,参与方数量大为增加,法律关系从二维平行关系转向多维复杂关系”<sup>[24]</sup>。这种多维复杂的结构关系改变了参与项目建设和管理的各方利益关联者的利益格局和责任边界,这必然要求建设项目审计内容和审计重点要实现新的转移。审计内容在一定程度上影响审计方法,现行的以投资人利益为

主导的阶段性跟踪审计将面临较大的不适应性问题。PPP 模式的出现,需要我们重构 PPP 项目审计方法体系。

### 四、完善国家建设项目审计的路径选择

#### (一) 完善现行法律法规,重新界定项目审计范围

现代审计理论表明国家审计是国家治理这个大系统中的一个内生的具有预防、揭示和抵御功能的“免疫系统”,是国家治理的基石和重要保障<sup>[25]</sup>。国家审计的主要任务是维护国家安全,包括维护财政安全、金融安全、国有资产安全、民生安全、资源环境安全及信息安全<sup>[25]</sup>。

纵观国内外建设项目投融资体制和项目管理理论的发展演变,PPP 模式主要适用于公共服务、基础设施类项目。这些项目关系到国计民生,政府审计如不涉及,则无法体现服务于国家治理的审计定位。PPP 项目已进入六大安全领域,属于其安全要件之一。从维护国家安全的角度,国家审计机关应开展 PPP 项目审计。PPP 模式的出现,要求我们重新审视现有法律法规,并择机对其进行修订和完善。

#### (二) 基于维护关联方利益的视角,丰富审计内涵

建设项目的组织体系是一个由不同利益关联方组成的契约网络。在这个网络中,多重的委托代理关系错综复杂。由于信息的不对称,投资者、建设方、使用方各不同利益相关者在建设项目这个大系统中进行着多方博弈。如何在多方博弈的过程中找到一个“多赢的均衡解”是值得我们探讨的问题。工程项目建设系统是为实现工程项目建设所要达到的结果或完成的任务而存在的。因此,工程建设系统目标有赖于对工程项目建设所要达到的结果或完成的任务的实质和范围作准确的界定。工程项目建设的基本任务可以简单地概括为:为了实现一定区域社会经济发展战略目标,在一定期限内充分有效的利用建设资源和环境条件,以最少的投入向社会输出质量高、效益好并达到规定生产能力或使用效能的固定资产。公共工程项目建设系统目标具体表现为质量合格(包括达到规定的生产能力或使用效能)、工期合理和投资(耗费)最少这三者的统一。

传统项目管理的目标即成本、工期、质量三大控制。现代项目管理理论对利益相关者理论进行深入剖析,认为仅仅做到“三大控制”不能满足各利益相关者的利益要求,因此,现代项目管理目标扩展为:一是利益相关者满意,特别是终端用户是否满意是项目的最终实际价值,是项目成功的最好标志,项目管理要在确保利益相关者满意的前提下,实现“三大控制”;二是利益相关者的合作博弈,项目管理者应关注项目长期收益的最大化<sup>[26]</sup>。

就 PPP 项目来说,政府投资主体与社会资本投资主体的利益取向不同,政府更关注公共利益的维护和实现,着眼于建设项目的质量控制、进度控制和投资控制,更加关注项目功能实现的社会宏观绩效,但合作者更加关注微观利益及财务效益,因此,基础设施的公共属性因 PPP 模式的施行而被切割开来,对已经习惯于以投资者利益为主导的政府审计机关来说,会出现无所适从的困惑。

以利益关联方利益目标的实现为主导开展审计,要求国家审计机关应将审计重点从现在的预算执行情况和竣工决算情况审计转向前期决策审计、战略规划审计、契约合同审计和投资绩效审计。这有助于缓解只注重某一类目标(如投资目标)而开展单一审计,从而无法系统地实现项目建设目标的问题。共生互动、互惠互利是利益相关者的核心所在,契约(政治契约、市场契约)是利益关系得以维持的基础。审计制度安排是利益相关者利益协调的过程<sup>[27]</sup>。政府是合作广度最大的集体,这一特征决定只有政府审计才能够代表包括所有社会公众在内的利益相关者对经营者进行监督。

#### (三) 基于主体与客体双重视角,重塑建设项目审计目标

目标是从事一项活动所要达到的境界,是组织或个人行为所期望的成果。国家审计的目标就是国家审计机关开展审计工作所要达到的境界和目的<sup>[25]</sup>。从宏观层面看,我国国家审计的根本目标是维护人民群众的根本利益,现实目标是推进法治、维护民生、推进改革、促进发展;从微观层面看,在对

具体单位和项目的审计中,我国国家审计目标是对被审计单位财政财务收支的真实、合法、效益进行监督,侧重于维护国家财政经济秩序,提高财政资金使用效益等。从目标和审计目标的定义中我们不难看出,审计目标是审计组织的预期成果,是审计活动的指南。

尽管审计署不断要求要宏观着眼、微观入手,全面审计、突出重点,审计人员应将关注的重点放在党和国家重大方针政策的执行方面,关注现行法律法规和制度方面的问题,并提出了“要情”与“要目”并重的要求。但在我国建设项目审计领域受诸多因素的影响,审计人员尚未达到这一目标高度。我国国家审计机关在建设项目审计方面还存在较大的差异,审计署、审计署驻各地特派办等中央审计机关注重分析和反映国家相关政策及重大工程项目的执行和管理情况,同时也注重揭示重大项目建设中的违法违规问题和滥用权力问题,着眼点在体制、机制和制度层面,更多地体现了宏观导向;省级审计机关在建设项目审计领域以真实性、合规性审计目标定位为出发点,着重开展建设项目财务审计、造价审计、绩效审计和管理审计;大多数市、县级基层审计机关以传统的“查错纠弊”为目标定位,一味追求工程造价的核减额、核减率,忽视工程质量、工程建设进度、投资项目功能的实现情况和绩效情况,与国家审计的根本目标要求有较大的定位偏差。尽管各级审计机关在建设项目审计目标定位层次上具有差异性,但基于审计主体需求、忽视审计客体需求的审计目标定位特征是相同的。

基于前面的分析,PPP模式改变了投资主体和建设程序,因此要求我们关注各参与单位的利益目标和项目建设目标,改变单一主体目标现状,注重体现审计目标的系统性,并在系统的目标体系下,调整审计工作重点。

#### (四) 转移审计重点,优化审计模式

我国的建设项目审计起步于基本建设项目的财务竣工决算审计,随着审计工作的不断深入,逐步拓展至工程造价审计、工程管理审计和投资绩效审计,并快速走向建设全过程的所有作业内容全覆盖,形成了全过程跟踪审计新格局。结合PPP项目特点,国家审计机关应在现行审计框架下,进一步关注如下几个方面审计内容,并突出审计重点。

1. 重视对投资估算或设计概算编制过程的审计。投资估算或概算是确定建设项目总投资额的文件,是政府确定社会资本和合作伙伴出资比例、数额及相关的权利、义务和责任的重要依据,如果估算或概算不实,将从根本上影响PPP模式的运行效率效果,因此,开展估算或概算审计十分必要。

2. 重视对合作伙伴选择过程的审计。国家发改委发布了《国家发展改革委关于开展政府和社会资本合作的指导意见》(发改投资[2014]2724号)(以下简称“意见”),意见要求:对于具有明确的收费基础,并且经营收费能够完全覆盖投资成本的项目,可通过政府授予特许经营权,采用建设—运营—移交(BOT)、建设—拥有一运营—移交(BOOT)等模式推进;对于经营收费不足以覆盖投资成本、需政府补贴部分资金或资源的项目,可通过政府授予特许经营权附加部分补贴或直接投资参股等措施,采用建设—运营—移交(BOT)、建设—拥有一运营(BOO)等模式推进;对于缺乏“使用者付费”基础、主要依靠“政府付费”回收投资成本的项目,可通过政府购买服务,采用建设—拥有一运营(BOO)、委托运营等市场化模式推进。无论选择哪种方式,都涉及合作者选择的核心问题,审计人员需要对选择方式、选择程序及形成的合同文本进行全面、系统审计,这较传统建设管理模式下的项目审计来说,是个新课题,对审计人员的胜任能力提出了更高要求。

3. 重视建设期间的质量和进度审计。传统建设模式下的建设项目审计,以预算执行情况和竣工决算审计为重点,因此,审计人员在建期审计主要围绕资金线路展开,审计资金筹集、资金的使用是否合法合规,但PPP项目主要以社会资本投入为主,政府和社会公众更关注项目的质量和效果,因此,国家审计机关应从财务审计主导转移到质量和进度审计方面,这也是稳增长审计的客观要求。

4. 重视风险管理和内部控制,深化建设项目管理审计。财政部等五部委于2008年颁布了《企业内部控制基本规范》,并于2010年下发了18项与之配套的应用指引,其中第11号就是工程项目控制

指引,五部委明确了项目建设的关键环节,分析了主要风险,提出了控制要求,为深化项目管理审计提供了重要依据。现阶段针对传统管理模式的建设项目的审计中,审计人员主要通过建设程序的规范性及招标投标、合同管理等重点作业环节的真实性与合法性开展管理审计,难以兼顾不同利益关联者的需要,因此,对于 PPP 项目,国家审计机关应以风险为导向,将管理审计延伸到内部控制审计、经营责任制审计等方面,体现管理审计的层次性和系统性。

5. 以效果性为主导开展投资绩效审计。21 世纪初,我国就率先在政府投资审计领域开展绩效审计,但在现实中,绩效审计的重点大多还体现在经济效益方面。对于 PPP 项目来说,经济效益是合作伙伴的主要利益目标,政府更加关注的是 PPP 项目的建设效果和公共服务能力,因此,PPP 项目的绩效审计应以效果性为主导,关注国家宏观投资政策的落实和执行效果,形成效果性审计、经济性审计、效率性审计和环境性审计“四位一体”的绩效审计内容体系。

审计目标和审计重点的转移要求国家审计机关对现有的审计模式和审计技术方法进行优化改良。当前,我国主要使用跟踪审计模式开展建设项目审计,对于 PPP 项目来说,应该将跟踪审计时点前伸至立项阶段,推行关键环节跟踪审计模式。对于不同的项目,也可以尝试阶段性跟踪或开工前审计、在建期审计和竣工后审计“三段式”并重的模式。

### (五) 整合审计资源,提升审计质量

毫无疑问,PPP 模式对审计资源的充分性和审计人员的专业胜任能力提出了至高要求,如何整合审计资源、提升审计人员胜任能力成为开展 PPP 项目审计的一个新课题。在 PPP 项目审计领域,审计资源的整合需要在如下方面有所考虑。

1. 审计机关内部审计资源的整合。这涉及三个层次的问题。第一层次,在审计署层面,要加大战略设计力度,强化科学合理的系统布局,统筹安排审计任务,引领全国投资审计主导方向;第二层次,省级审计机关要强化省级以下审计业务的统一组织,整合投资审计力量和审计资源,形成整体合力,避免各自为战、分散审计目标、弱化审计功能等问题出现;第三层次,各审计机关组织内部要协调好不同处(科)室在建设项目审计中的资源配置,强化处室之间的协作和协调,如经济责任审计处(科)与投资审计处(科)、外资审计处(科)、行政事业单位处(科)等之间的协作协调等,通过统一组织和协调,实现人力资源的优势互补,避免重复审计和局部审计问题发生。

2. 依赖社会审计资源进行国家建设项目审计。建设项目本身具有固定性、单件性和建设周期长等特点,PPP 模式的应用又加剧了其技术经济综合性和复杂性,我国从事建设项目审计的人员不仅数量不足,专业能力也受到了极大的限制。近年来,国家审计机关主要通过两种方式试图解决这个问题:一是增加事业编制的投资审计人员(如很多地方审计机关都成立了政府投资审计中心),二是将部分投资审计业务外包给社会审计组织。但审计实践表明,这两部分补充的审计资源,主要精力和业务在工程结算审计方面,难以适应 PPP 项目的多维业务体系审计要求,因此,扩大建设项目外包审计范围,加强外包业务的管理,完善外包管理制度和体系,将更加重要。

3. 依赖内部审计资源开展国家建设项目审计。内部审计机构由于置身于建设单位内部,熟悉组织环境和项目建设过程,较国家审计而言,内部审计人员更胜任全过程跟踪审计和管理审计。《中华人民共和国审计法》第二十九条规定:“依法属于审计机关审计监督对象的单位,应当按照国家有关规定建立健全内部审计制度;其内部审计工作应当接受审计机关的业务指导和监督”。但在审计实践中,我国内部审计、国家审计和社会审计三主体各自为政,在建设项目审计领域经常出现三大主体重复审计,从而导致法律冲突等问题。在未来 PPP 项目审计中,国家审计机关率先与内部审计机构合作不失为一个有效的选择。审计机关在年度审计计划确定后,与被审计项目的建设单位沟通,并提出协作审计要求,在内部审计过程中进行监督、指导,在内部审计完成后进行抽查、评估,并充分利用其成果。

## 参考文献:

- [1] 白日玲. 审计机关强化跟踪审计的若干思考——基于大连市审计机关开展跟踪审计的实践[J]. 审计文汇, 2009(6):8-12.
- [2] 曹慧明. 建设项目跟踪审计若干问题研究[J]. 审计研究, 2009(5):45-50.
- [3] 谭劲松, 赵黎鸣, 宋顺林. 跟踪审计的“免疫防线”:体系构建与案例分析[J]. 审计与经济研究, 2013(1):18-25.
- [4] 朱恒金, 时现, 李跃水. 建设项目跟踪审计分业经营的思考[J]. 中国总会计师, 2010(2):146-147.
- [5] 宋坤. 建设项目跟踪审计应用的研究[D]. 成都:西南财经大学, 2013.
- [6] 梁海燕. 基于国家治理的政府投资项目跟踪审计研究[D]. 蚌埠:安徽财经大学, 2012.
- [7] 张勇. 公共受托责任论下政府跟踪审计有关问题的探讨[J]. 审计月刊, 2010(7):62-64.
- [8] 钱水祥. 政府投资项目全生命周期绩效审计评价模型研究[J]. 社会科学战线, 2014(4):57-62.
- [9] 宋常, 赵懿清. 投资项目绩效审计评价指标体系与框架设计研究[J]. 审计研究, 2011(1):40-46.
- [10] 包建华, 方世建. 城市公共工程公私合作项目绩效审计创新模式研究[J]. 城市发展研究, 2012(10):31-36.
- [11] 刘小敏. 代建制下政府投资项目审计监督研究[D]. 广州:暨南大学, 2009.
- [12] 曹宁. 政府投资建设项目的绩效审计研究初探[J]. 审计与理财, 2014(7):16-18.
- [13] 李冬. 基于协同治理理论的政府投资项目审计模式研究[J]. 会计研究, 2012(9):89-95.
- [14] 蔡今思. 借鉴国际 PPP 运用经验, 支持公共基础设施建设[J]. 中国财政, 2014(9):15-17.
- [15] 林超英, 孙毓川, 崔健, 等. 城市基础设施建设项目投融资模式研究[J]. 合作经济与科技, 2014(1):48-50.
- [16] 周兰萍, 史梦清. 非经营性基础设施项目的融资模式创新[J]. 建筑, 2014(7).
- [17] 王东波, 王薇. 基础设施项目 PPP 模式选择应用研究述评[J]. 项目管理技术, 2013(12):39-45.
- [18] 李兆明, 孙伟成. 基于演化博弈的 PPP 项目监管行为研究[J]. 项目管理技术, 2014(1):32-34.
- [19] 高颖, 张水波, 冯卓. 不完全合约下 PPP 项目的运营延长决策机制[J]. 管理科学学报, 2014(2):47-57.
- [20] 薛春明. 从审计角度谈对于公路 BOT 项目投资者回报远超预期进行决策问责的思考[J]. 工程经济与管理, 2012(4):133-135.
- [21] 刘春翠. BOT 项目审计投资差异的处理[J]. 财会月刊:会计版, 2006(12):53-53.
- [22] 王英. BOT 与审计思考[J]. 上海审计, 2002(4):7-8.
- [23] 王硕. 高校 BOT 项目审计初探[J]. 企业导报, 2011(9):169-169.
- [24] 格利高里·琼斯, 胡远航, 张晓慧, 等. 从承包商到投资商——BOT/PPP 项目中工程企业的角色转换[J]. 国际工程与劳务, 2014(5):13-16.
- [25] 刘家义. 有中国特色社会主义审计理论研究商务印书馆[M]. 北京:中国时代经济出版社, 2015.
- [26] 朱东恺. 投资项目利益相关者管理研究[J]. 中国工程咨询, 2004(2):21-23.
- [27] 吴联生. 利益协调与审计制度安排[J]. 审计研究, 2003(2):16-21.

[责任编辑:刘 茜]

## Auditing the State Construction Projects under the Model of Public Private Partnership

SHI Xian

(The Key Laboratory of Public Project Audit of Jiangsu Province, Nanjing Audit University, Nanjing 211815, China)

**Abstract:** This paper first analyses the features of partnership and its prospective application from the perspective of state audit. On the basis of this, the paper explores its possible effect on the domain, audit content, audit mode of state construction projects. Then, the paper studies its influencing results and audit countermeasures based on the theory of modern project management, investment management and audit theory, and finally makes the following proposals to perfect the existing law and regulation system, to expand the domain of audit, to restructure the audit objectives on the part of stakeholders, better the audit mode, integrate the audit resources, adjust the audit priorities. It is hope that the paper provides some thought-provoking enlightenment for the audit theory and practice in the field of construction projects to promote the application of immune function in the state governance.

**Key Words:** corporate partnership mode; construction projects audit; state audit; government audit; public project audit; follow-up audit; performance audit; concord governance audit; government investment audit; fixed-assets investment audit