

分类号 _____
U D C _____

密级 _____
编号 10741 _____

兰州财经大学

LANZHOU UNIVERSITY OF FINANCE AND ECONOMICS

硕士学位论文

(专业学位)

论文题目 基于风险化解的 Z 省地方政府性债务协
同治理审计模式研究

研究生姓名: 张娜

指导教师姓名、职称: 孟志华 副教授 石培爱 注册会计师

学科、专业名称: 审计硕士

研究方向: 政府审计

提交日期: 2023 年 6 月 19 日

独创性声明

本人声明所呈交的论文是我个人在导师指导下进行的研究工作及取得的研究成果。尽我所知，除了文中特别加以标注和致谢的地方外，论文中不包含其他人已经发表或撰写过的研究成果。与我一同工作的同志对本研究所做的任何贡献均已在论文中作了明确的说明并表示了谢意。

学位论文作者签名： 张娜 签字日期： 2023.6.12
导师签名： 李华 签字日期： 2023.06.15
导师（校外）签名： 石培贵 签字日期： 2023年6月13日

关于论文使用授权的说明

本人完全了解学校关于保留、使用学位论文的各项规定，_____（选择“同意”/“不同意”）以下事项：

- 1.学校有权保留本论文的复印件和磁盘，允许论文被查阅和借阅，可以采用影印、缩印或扫描等复制手段保存、汇编学位论文；
- 2.学校有权将本人的学位论文提交至清华大学“中国学术期刊（光盘版）电子杂志社”用于出版和编入CNKI《中国知识资源总库》或其他同类数据库，传播本学位论文的全部或部分内容。

学位论文作者签名： 张娜 签字日期： 2023.6.12
导师签名： 李华 签字日期： 2023.06.15
导师（校外）签名： 石培贵 签字日期： 2023年6月13日

A Study on the Audit Model of Collaborative Governance of Local Government Debt in Z Province Based on Risk Mitigation

Candidate : Zhang Na

Supervisor: Meng Zhihua Shi peiai

摘要

随着社会和经济的不断发展，人们对美好生活的需求也在不断增长，为了提升公众满意度，树立良好的公信力，各级政府需要投入更多财力以加强基础设施建设，发行地方政府债券是最好的融资方式，地方政府性债务的数量与规模也就由此攀升。通过官方公布的数据资料可知，截至 2022 年底，我国政府债务余额合计超 60 万亿元，可见，我国债务数额巨大，且增长速度未曾停歇，大额债务也就意味着大量风险，若国家不加以干预，带来的后顾之忧可谓无穷。然而，事实上，中央虽多次提出防范化解重大金融风险的要求，但由于审计人员等要素的求过于供，债务审计工作开展不畅，债务问题尚未能得到根源性解决，加强审计工作可以帮助增加地方政府性债务的公开性，防范化解债务风险。因此，本文选择从 Z 省地方政府性债务审计实例出发，构建协同治理审计模式，以期对债务审计问题的治理提供较有建设性的意见，为债务审计工作的推展提供有价值的指导，对提高政府威望，助推 Z 省经济发展尽绵薄之力。

本文着眼于 Z 省地方政府性债务审计及其现状，以期对完善 Z 省地方政府性债务管理提供有益建议。具体来讲，本文首先对所运用的理论依据进行剖析和研究；其次，采取熵值法分析 Z 省地方政府性债务规模及风险特征，选取 Z 省 2018 年县区级的数据研究地方政府性债务风险的格局，分等级运用地理信息系统工具进行可视化分析并对审计结果公告披露的信息展开探讨，之后阐明构建 Z 省协同治理审计模式的三大原则以及三个主要内容；最后，经过以上分析，设计出 Z 省地方政府性债务协同治理审计模式实现的配套措施。

关键词：地方政府性债务 风险化解 协同治理审计模式 债务管理

Abstract

With the continuous development of society and economy, people's demand for a better life is also growing, in order to improve public satisfaction and establish good credibility, governments at all levels need to invest more financial resources to strengthen infrastructure construction, the issuance of local government bonds is the best way to finance, and the amount and scale of local government debt have also increased. Through the official data, it can be seen that by the end of 2022, the total debt balance of the Chinese government exceeded 60 trillion yuan, which shows that China's debt is huge, and the growth rate has not stopped, and large debt means a lot of risks, if the state does not intervene, the future troubles can be described as endless. However, in fact, although the central government has repeatedly put forward the requirements for preventing and resolving major financial risks, due to the excessive supply of auditors and other factors, the debt audit work has not been carried out smoothly, and the debt problem has not been solved at the root cause. Therefore, this paper chooses to start from the example of local government debt audit in Z Province to construct a collaborative governance audit model, in order to provide more constructive suggestions on the governance of debt audit issues, provide valuable guidance for the development of debt audit work, and make a modest contribution to improving the prestige of the government and promoting the economic development of Z Province.

This paper focuses on the audit of local government debt in Province Z and its current situation in order to present useful proposals for improving the debt management of local governments in Province Z. In particular, this work first analyses and explores the theoretical framework used; Second, the entropy method was used to analyze the extent and risk profile of local government debt in Province Z, the data of county and district level in Province Z in 2018 were selected to study the pattern of local government debt risk, and the GIS tools were used to visually analyze and discuss the information disclosed in the announcement of audit results, and then the three principles and three main contents of constructing the collaborative governance audit model of Province Z were clarified. Finally, after the above analysis, the supporting measures for the realization of the collaborative governance audit mode of local government debt in Z Province are designed.

Keywords: Local government debt; Risk resolution; Collaborative governance audit model; Debt management

目 录

1 绪 论	1
1.1 研究背景及意义	1
1.1.1 研究背景	1
1.1.2 研究意义	1
1.2 文献综述	2
1.2.1 地方政府性债务风险管理现状	3
1.2.2 地方政府性债务种类及风险成因	3
1.2.3 地方政府性债务审计	3
1.2.4 协同治理审计模式	5
1.2.5 文献述评	6
1.3 研究内容及研究方法	7
1.3.1 研究内容	8
1.3.2 研究方法	9
2 相关概念及理论基础	11
2.1 核心概念	11
2.1.1 地方政府性债务	11
2.1.2 地方政府性债务审计	11
2.1.3 协同审计	11
2.1.4 风险化解	11
2.2 理论基础	12
2.2.1 政府审计的产生与公共受托责任理论	12
2.2.2 政府债务理论与地方政府性债务审计的发展	12
2.2.3 系统论与协同审计	12
2.2.4 协同治理理论与地方政府性债务协同治理审计模式建构	12
3 Z 省地方政府性债务审计实施分析	14
3.1 Z 省地方政府性债务情况概述	14
3.1.1 Z 省地方政府性债务规模分析	14
3.1.2 Z 省地方政府性债务风险特征分析	15

3.2 Z 省地方政府性债务审计现状	20
3.2.1 地方政府性债务审计的实施情况	20
3.2.2 地方政府性债务审计的成效	22
3.3 Z 省地方政府性债务审计中存在的问题及原因	22
3.3.1 Z 省地方政府性债务审计存在的问题	22
3.3.2 Z 省地方政府性债务审计存在问题的原因分析	23
4 Z 省地方政府性债务协同治理审计模式的构建	26
4.1 地方政府性债务协同治理审计内涵及目标	26
4.1.1 地方政府性债务协同治理审计内涵	26
4.1.2 地方政府性债务协同治理审计目标	26
4.2 协同治理审计模式的设计原则	28
4.2.1 服务国家治理的原则	28
4.2.2 独立性与开放性统一的原则	28
4.2.3 整体性与层次性协调的原则	29
4.3 协同治理审计模式的主要构成	29
4.3.1 以政府审计人员为核心的人员协同	30
4.3.2 以构建信息传递机制为主的信息协同	30
4.3.3 以完善各方治理为目标的治理协同	30
5 Z 省地方政府性债务协同治理审计模式的应用	32
5.1 协同审计机制	32
5.2 信息互动机制	34
5.3 审计治理机制	35
5.4 地方政府性债务协同治理审计机制间的关系	37
5.5 实现 Z 省协同治理审计模式的保障措施	38
5.5.1 加强宣传并引导多元主体参与	38
5.5.2 科学培养协同治理审计人才	39
5.5.3 建立协同治理审计长效工作机制	39
5.5.4 加快协同治理审计模式的法律法规建设	40
6 结论与展望	42
6.1 研究结论	42

6.2 研究展望	42
参考文献	43
致谢	48

1 绪论

1.1 研究背景及意义

1.1.1 研究背景

我国目前面临着许多挑战，其中最主要的问题就是政府债务问题。自 2019 新冠疫情爆发之后，我国所面对的国际国内局势变得越来越严重，在疫情的反复冲击之下，我国的经济下滑的速度越来越快，迫切需要充分地利用好政府债券刺激有效投资和资本的杠杆效应，从而更好地实现稳增长。随着地方政府显性和隐性债务的快速增加，风险也急剧上升，如果不能及时采取有效措施，将会导致政府性债务危机的发生，这将带来灾难性的后果。作为地方政府当地财政税收最大的一个来源，2023 年我国城投债务已达 13.74 万亿元，Z 省某市城投违约暴露出一些问题，具体来讲，城投资金多投资于房地产行业，恒大爆雷之后，房地产行业进入寒冬，作为深圳三大房地产经纪公司之一的世华发布内部公告表示资金链陷入即将断裂的局面，这些现象表明房地产市场进入了一个不可逆的衰退期；此外，查阅相关资料可知近年地方政府性债务规模同比有所扩大，这种现象产生的原因主要有以下两个方面：一是新冠病毒在世界范围内肆虐，给世界经济和社会发展带来了巨大的冲击，为尽量降低疫情因素带来的负面效应，实现“六稳”与“六保”目标，客观上要求国家采取更加积极的财政政策，适度举债，加大专项领域投资力度，以防范化解重大突发公共卫生事件风险；二是我国政府性债务总体规模不大，为较大规模的债务发行提供了相应的剩余空间。在目前的宏观经济状况下，地方政府性债务作为一个能够让金融市场保持平稳运转的关键支撑点，要按照量力而行、精准支出等金融工作执行的客观规律，进行适当的借贷，保持较好的债务规模，最大限度地提高财政资金的使用效率，降低债务问题带来的系列风险；同时，各级政府要重视自身债务的收支情况是否合法合规、债务结构是否合理科学。

自 2012 年以来，党和国家开始非常重视审计工作，随着政府发布的各种文件的不断完善，地方政府性债务管理平台得到不断建立，有效地控制了债务风险，政府审计在其中发挥了重要的作用，为债务风险治理提供了有力的支撑。

政府审计监督国家管理和公共资金的运行，深化发展地方政府性债务审计，完善我国的金融风险管理体系。十八届四中全会以来，审计工作的要求越来越高，审计工作正

在全面推进。加强对地方政府性债务的监管是维护国家经济稳定的重要措施，政府审计的责任也越来越重大。通过审计，可以有效控制地方政府的财政风险，并规范地方政府性债务的发行。因此，本文根据理论分析和相关债务治理政策文件分析，探析 Z 省地方政府性债务规模与风险，深入探究 Z 省债务审计工作中存在的挑战，并提出有效的改进建议，以提升审计效率和质量，从而促进债务工作加强管理，降低债务风险，为经济发展尽绵薄之力。

1.1.2 研究意义

通过本文研究将解决两个问题，一是通过对国内外研究文献的整理与分析，在政府债务理论、系统论、协同治理理论等理论研究的基础上，借鉴并完善已有学者提出的协同治理审计模式，优化审计方式，提高审计效率，更有效地防范化解债务风险；二是通过研究 Z 省的债务审计案例，找到问题，将协同治理审计模式应用其中，更好地完善 Z 省债务治理模式，降低债务风险，为 Z 省经济发展提供有力保障，在此基础上，期望为完善我国地方政府性债务治理模式提供参考，为债务审计工作提供依据。

(1) 理论意义

一是本文在一定程度上拓展了地方政府性债务风险审计治理的研究视角，即：以政府审计为核心的人员协同，以信息传递机制为中心的信息协同，以改善各方治理效果为目标的治理协同，进而从协同审计机制、信息互动机制、审计治理机制三个方面出发，构建协同治理审计模式。

二是本文对目前主要集中于公共管理领域的协同治理理论研究的缺陷进行了弥补，将协同理论与治理理论进行了有机地融合，并将其应用到了对地方政府性债务风险的理论研究中，拓宽了协同治理理论的适用领域。

(2) 实践意义

本文通过将 Z 省地方政府性债务审计工作作为个案研究，一方面将有助于协同治理审计模式在 Z 省的推广，完善 Z 省现行的债务管理体制，实现 Z 省审计方式的创新，提高审计质量；二是本文所介绍的协同治理审计模式，可以为未来的地方政府性债务审计提供重要的参考和借鉴，促进审计规制的制定，保障审计工作的有序开展，更高效地防范化解债务风险，发挥审计的免疫功能。

1.2 文献综述

在当今时代，地方政府性债务的协同治理审计模式研究已经成为一个非常重要的课题，理论研究也在不断深入探索，并取得了许多有价值的成果。

1.2.1 地方政府性债务风险管理现状

国外学者研究地方政府性债务风险管理情况时，主要有政府财政预算管理和财政监测体系两个角度。如果某个国家会发生地方政府性债务危机，会有先兆可循，在发现这些迹象的基础上，中央政府或者上级政府需要建立一个金融监控体系来应对当地政府的债务问题（Ma、PolackovaH, 2002）。Liu 和 Pradelli（2012）认为，要实现我国地方政府的可持续发展，就需要建立一个既能监督，又能调节的金融体系。在债务风险预测方面，Van Ewijk C, Lukkezen Jetal（2013）提出了一个简化的动态模型来评估债务的稳定性。在我国，关于地方政府性债务的风险预测研究，已取得了丰硕的成果。在对债务风险预警的研究中，主要的工作就是对其进行识别、设计和构建（张小锋，2018）。林世权（2021）认为要从债务规模、借债、还债、政府投资等多个方面来度量地方政府性债务的风险水平，并对各个方面的结果进行整合，得出最终结论。在风险指标的选择上，学术界众说纷纭。有些学者对地方政府性债务进行了分类，以 Hana 的财政风险矩阵中的债务类别为依据，将其作为一个可靠的参照标准，如薛燕和胡娜（2019）将我国的地方政府性债务风险评价分为 4 个主要的一级指标，分别是债务规模、偿债能力、债务潜力和债务风险，并将其分为 12 个主要的次级指标。对于风险评价方法和预警模型，学界也有不同的研究思路，其中以因子分析法（刘骅等，2014）、模糊综合评判法（姜宏青，于红，2017；许争，2013）、聚类分析法，贝叶斯网络法（徐占东等，2017）为主。也有的研究采用了将定性和定量相结合的方法，对某个区域的债务进行了实证水平的验证（王振宇等，2013）。赵全厚（2021）则认为目前尚无针对复杂的隐性债务风险的指标考核和评价检测，因而有必要将其拓展到隐性债务的预警领域。可见，地方政府性债务风险管理问题的研究多集中于风险预警与监测方面，审计的监督作用尚未受到充分重视。

1.2.2 地方政府性债务种类及风险成因

探究地方政府性债务风险的种类和成因，可以更好地服务于地方政府性债务管理。

Hana Polackova (1998) 提出了四种类型的政府债务, 并在国际上引起了广泛的关注。在这一背景下, 国内学术界的一些学者对地方政府性债务的内涵进行了较为深入的探讨。赵全厚 (2011) 首次将地方政府债务与地方政府性债务进行了深入的比较, 他的研究表明, 中国拥有独特的、覆盖范围较广的地方政府性债务。此后, 国家财政部门采用了审计署关于债务的定义, 在政府部门内部, 对地方政府性债务种类的认定得到了统一, 吴勋、王梓颖 (2018) 也以此为基础对债务种类及风险成因进行了更加深入的分析。

总而言之, 目前学者较为统一的以审计署提出的分类为主。

由于我国经济发展的不同时期, 导致地方政府性债务产生的原因也在不断地演变。在不同的时代, 研究学者都有自己的观点。

早期一部分研究地方政府性债务的学者, 从我国地方政府性债务的来源出发, 提出在金融危机发生之后, 中央部门通过发行中央政府债券, 将募集到的部分资金转移到了地方, 强制形成了地方政府的债务 (卜鹏爱、刘林山, 2013)。郭太禄 (2014) 则认为在长期的累积过程中, 伴随着大量的配套资金来支持庞大的投资, 地方政府性债务也随之快速增长, 当财政收入出现一般的赤字时, 就会产生新的债务。之后有学者认为我国政府发债不是为了消费, 而是用来进行投资, 这是一种建设性的债务。GDP 政绩评价制度下, 地方政府举债发展的动力很强, 约束和监督失灵也是一种可能 (潘迎喜等, 2016)。与此同时, 有些学者从借贷主体即国家官员的视角来考虑债务问题, 并给出了自己的看法, 指出了我国的官员评价体系也有一定的问题。刘穷志和王君珩 (2020) 认为, 在很长一段时间内, 我们都是用 GDP 来衡量一个国家的发展速度, 并且“唯 GDP 论”的思维模式使得我们的业绩评价和 GDP 之间存在着密切的联系。在职务提升的激励下, 以增加财政投入促进 GDP 的发展已是大部分地区的政策取向。为实现政绩, 当地政府也在人才、资本和技术等方面进行着激烈的争夺, 同时, 当地政府还会给予他们更加有利的税务和基本的配套, 而这种对大量资金的要求也造成了当地政府的不断增加。另外, 就制度的层次而言, 学界对我国的“分税制”的探讨更是不计其数。我国目前存在着“入不敷出”的现象, 也就是在“收支平衡”的前提下, 出现了“收支失衡”现象。造成这种情况的一个主要因素就是由于中央和地方两个级别的国家所承担的社会事务的范畴比较宽泛 但其定义也较为模糊, 由于事权分配过于单一且相互重叠, 职责构成尚不明确, 导致了两级政府间存在着严重的职能错位 (武亚琳, 2017)。刘拥拥、雷良海 (2021) 提出相似观点, 地方政府性债务产生的一个原因是中央和地方政府之间财权与事权不匹

配，具体表现在两个方面：一是缺乏法律制度保障，二是地方税制不健全，缺乏主体税种。易定强（2019）在考虑相关法规制度不健全、筹资机制不完善及社会发展不平衡等情况之后，将地方政府性债务出现的成因从国家层面、地方政府层面、社会层面三个层面进行了分析。

近年来，学术界将注意力转向了监管层面，并将其视为导致地方政府过度举债的一个重要因素。罗洁丽（2014）认为地方政府的筹资活动未被纳入国家财政预算，对其从发行到运用都未建立起一套有效的监管体系。由于监管不到位，一些地方政府只追求项目“上马”，忽视考核制度，一些融资和建设项目违约风险大，造成资源与资金的浪费（何义霞、辛本健，2014）。

总之，学者们较为统一地从地方政府性债务源头、举债主体和监管层面三个方面研究地方政府性债务的成因。

1.2.3 地方政府性债务审计

通过审计，可以有效提升地方政府性债务的管理水平，并且重点关注预算管理和隐性债务风险的防范和化解，以期达到更好的财务管理效果。

国外对于地方政府性债务审计已有了一定的认识，大多集中在地方政府财政监测体系与预算管理等方面。MaJ 等（2002）认为，上级政府要及时发现债务危机，就必须对地方的财务状况进行密切监控。2011 年，穆迪等国际知名的信用评级机构对我国的地方政府性债务进行了评估，并提出了相应的建议。从目前发布的信用评价报告来看，我国地方政府性债务风险已接近警戒线，且存在着严重的违规行为，出现了较高的违约风险。这一问题引发了中央领导的高度关注，将地方政府性债务纳入政府审计的审计对象中（黄贤环、倪筱楠，2014）。

由于各国政府债券的发行越来越严格，政府的压力也越来越大。一些地方政府开始通过各种方式违规借钱，造成了隐性债务。在新常态下，如何有效地防范化解地方政府隐性债务风险，并对其发债渠道进行严格管控，是当前迫切需要解决的问题。王俊倡（2015）认为随着地方政府发债方式的多样化，债务审计的范畴也应扩大，同时也要注意通过非法方式、借用外部资金等方式形成的隐性债务。但是，通过地方政府性债务审计，我们可以发现，在我国隐性债务并未被列入财政预算（赵爱玲，李顺风，2015）。因此，执行地方政府性债务审计时，一定要打破常规的预算体系思维，强化对隐性债务的分析与研究，对所发现的地方政府性债务问题发挥出适当的预防作用。此外，还必须

将各个方面的审计力量集中起来，将其投入到隐性债务的工作中去，建立一个地方政府性债务的新型审计模式，更好地发现并解决地方政府隐性债务问题。

1.2.4 协同治理审计模式

通过采用协同治理审计模式，我们能够更有效地预防和控制地方政府性债务。

“协同”一词具有强烈的哲学意蕴，社会协同意味着我们要深入了解各种社会关系，并努力将它们之间的联系发挥到极致，以实现最佳效果（王会金等，2013）。协同治理审计一类主要研究审计主体间的协作机制。在政府审计系统的各个层次，在审计系统与其他经济监督部门之间，建立一个协同框架。这一框架的主要内容是：政府审计与社会审计协同发展，共享审计成果，对提高审计价值与审计效能有了有益影响。两者之间的协同发展，也可以产生出一种监管的合力，以最优的方式分配审计资源，使审计资源实现了优势互补（白如钰，2019）。另一类以审计监督为切入点，以评价被审计主体间的协同关系，针对问题给出对策。

在社会协同理论的基础上，政府审计协同还强调通过对经济、政治等要素的全面整合，对各类社会经济关系进行流程管理，从而达到对其进行有效的治理（王会金等，2013）。审计协作发挥其资源整合效应的根本动力是顺应国家治理需求、提升审计治理效能，目前，审计协同是提升审计质量与效果，实现全范围审计的必由之路（郑莉等，2022）。已有文献对国家审计的协同方式进行了多个视角的研究。和秀星，凌思凡（2019）认为随着国家发展步入新时期，中央政府强化了对于审计的领导，政治层面和法律法规对政府审计和内部审计的协同机制建立起历史性的机遇，为研究二者的协同机制创造了有利条件。刘国常，许婷（2020）指出除了加强国家审计，还应发挥内部审计和社会审计的共同作用，以提高审计监督的合力，发挥审计协同治理效能。巩凤，周云龙（2021）提出三大审计主体应共同发展，整合审计资源、优化审计人员配置、提高审计成果的使用效益。基于此，国家审计应紧跟时代发展趋势，充分发挥其组织的开放性特征，从整体上理解和掌握其各个子系统的特征与作用，并与之相适应，以使其能够更好地发挥作用（王会金，2013）。在协同治理审计的实践研究方面，徐真（2021）从审计工作的主要职能出发，对沪苏浙皖四省市在长三角经济社会发展过程中所发挥的审计协同功能进行了研究，并对“同步式”“互助式”“分散式”三种形式的审计协同进行了初步的研究。胡耘通和樊雪（2022）则提出要通过建立协同机制、实现信息技术的共享、促进成果的应用、加强人才的培养，来提升河长制的执行成效。孙芳城等人（2022）以长江流域环

境审计协同为例，基于对其含义及实践难题的认识，开展跨区域、多部门和多主体的环境审计协同治理机制进行了研究。目前，诸如此类的研究尚有许多，协同治理均取得了较好的效果。

1.2.5 文献述评

自从人们关注到地方政府性债务问题以来，对其研究就不曾间断。从以上国内外理论研究和审计实务开展情况中，我们可以看到，从总体上来说，国外开展地方政府性债务的研究的时间较早，对其进行了较为深入的研究，其债务理论体系相对完善。关于债务风险的分类和原因、防范债务风险的方式等方面都有研究，在建立地方政府性债务风险预警体系以及构建债务事后危机管理机制方面，其研究已经较为完善，虽然国外学者在债务审计中首先关注了政府审计的职能，但其对地方政府性债务审计方面的关注度较少，鉴于资本主义社会与社会主义社会制度层面与具体国情存在明显差异，在我国，对地方政府性债务的审计，一般都将其作为政府审计中的一种细化类别，以独立的形式出现在审计公告中。然而国外大部分国家都把政府审计统一划为绩效审计，并将地方政府性债务审计纳入到整个绩效审计的范围之内，这对于我国进行债务审计的研究给予了一些参考价值。

由于各种因素的影响，有关地方政府性债务问题的理论研究尚不充分，基础较为匮乏。近年来，国内学者在研究地方政府性债务时，不仅参考了国外债务风险体系的构建因素，而且还加以深入探索和研究，之后学者们将关注点转移至债务审计模式、债务审计的风险预警职能等方面。国内学者多从风险的来源和成因入手；在研究地方政府性债务管理时，我们应该重点关注建立风险评估指标体系和风险预警体系，以及政府审计与其之间的联系。然而，在实际审计过程中，很少有人会考虑到这一点，从而使得审计结果与地方政府性债务之间的关联性受到忽视。在审计实务中，由于诸多数据涉及国家保密范围，审计机关公布的债务数据极少，学者的研究只能止于理论层面，集中于事后审计研究，因此我国地方政府性债务审计的研究主要涉及审计对象与审计方法且都是宏观层面，具体的审计方法研究不到位，尤其是隐性债务的审计方面，缺乏规范的地方政府性债务审计理论体系，没有考虑三大审计主体的协同作用，以至于地方政府性债务审计应有的作用尚不能得到充分发挥。

综上所述，研究表明，地方政府性债务的协同治理审计模式已经取得了长足的进步，但国内学者对其应用的分析仍然不够充分。因此，本文将在深入探讨地方政府性债务风

险的基础上,借鉴已有学者的研究成果,进一步完善协同治理审计模式,提高债务风险的关注度,以期达到更好的审计效果。

1.3 研究内容及研究方法

1.3.1 研究内容

本文将通过梳理协同治理审计模式的相关文献,将 Z 省作为案例,结合其债务审计的实际情况,对 Z 省地方政府性债务的规模与风险特征进行分析,依据相关理论优化协同治理审计模式,针对问题提出完善 Z 省地方政府性债务审计治理模式相关改进建议。

全文共分六章展开:

第一部分:绪论。重新构建研究背景,并对相关文献进行综合分析。分别对地方政府性债务风险管理现状、地方政府性债务种类及风险成因、地方政府性债务审计、协同治理审计模式这几个方面进行梳理,并作文献述评;叙述研究的理论意义和现实意义、主要研究内容与方法。

第二部分:相关概念及理论基础。对地方政府性债务审计、协同审计、风险化解、系统论、协同治理理论等概念进行阐述。

第三部分:案例介绍与分析。分析 Z 省地方政府性债务规模与风险特征;与 2011—2013 年三次大型审计和 2017 年之后防风险审计结果公告相结合,对 Z 省地方政府性债务审计的执行情况与审计成效进行分析;之后剖析 Z 省地方政府性债务审计中存在的主要问题并深入分析问题产生的原因。

第四部分:Z 省地方政府性债务协同治理审计模式的构建。根据目前 Z 省地方政府性债务审计中所发现的问题,本文建议建立一个协同治理审计模式,并对其内涵及目标进行了阐述,同时还明确了该模式的设计原则与主要构成。

第五部分:Z 省地方政府性债务协同治理审计模式的应用。在 Z 省协同治理审计模式构建完成后,根据 Z 省地方政府性债务审计的实际情况,对协同治理审计模式的具体应用进行了详细的论述,构建了一个包括协同审计机制、信息互动机制、审计治理机制在内的协同治理审计模式并提出实现 Z 省协同治理审计模式的保障措施,从而设计出较为科学合理有效的地方政府性债务协同治理审计模式,提升了对债务审计的工作效率,促进了地方政府性债务审计的深入发展。

第六部分:结论与展望。

研究思路图如图 1-1 所示：

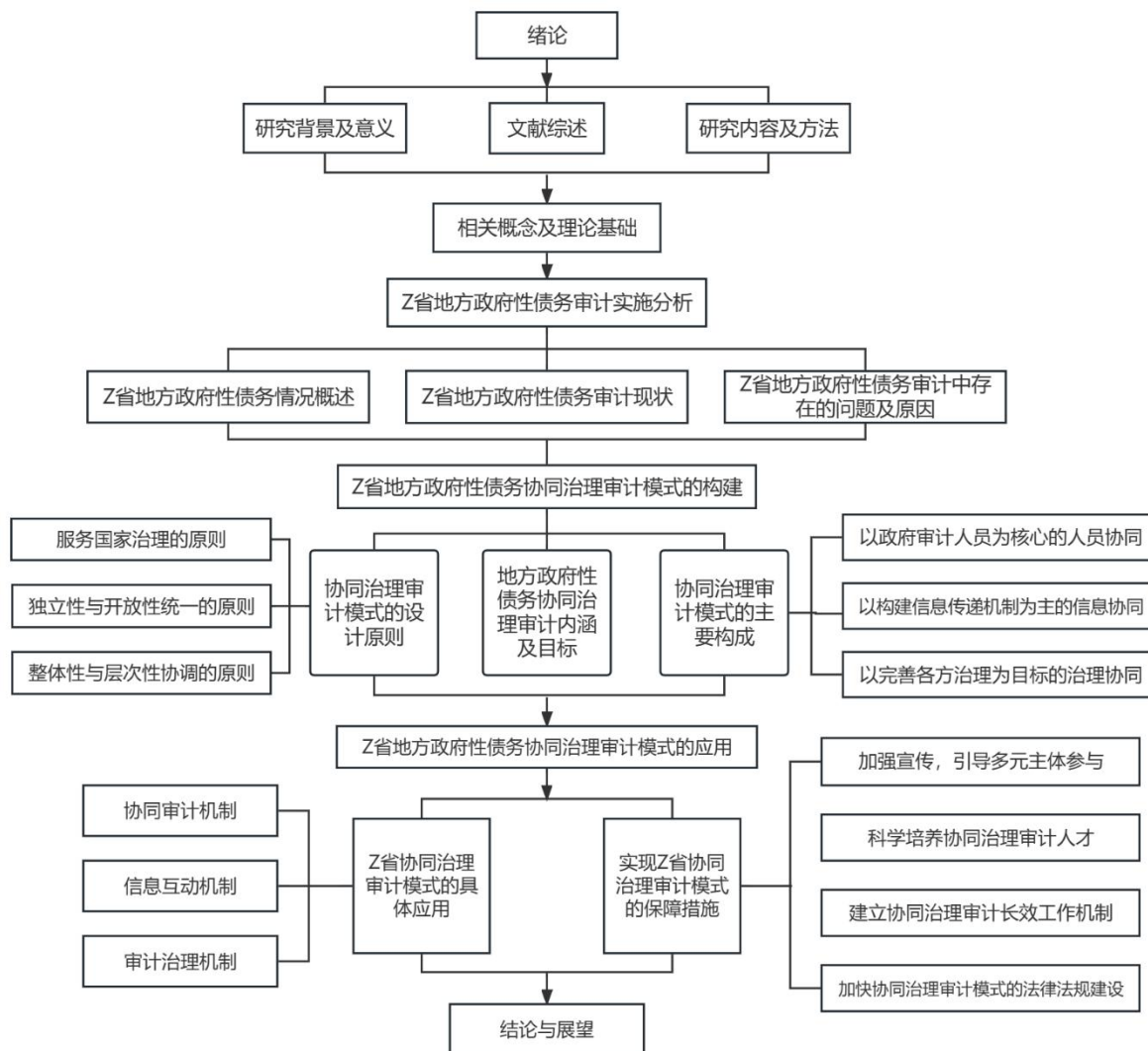


图 1.1 研究思路图

1.3.2 研究方法

文章主要从理论结合实际出发，针对 Z 省地方政府性债务审计问题进行具体分析，采用的研究方法包括：

(1) 案例研究法

本文拟采取案例研究法。通过案例研究法，我们可以从文献资料中获取有价值的信息，并对单个对象进行深入分析，从而发现事物的普遍规律，并将其系统化地总结出来。本文将以 Z 省地方政府性债务审计为例，发现其债务审计中存在的不足，将协同治理审计模式应用其中，考虑债务的风险因素，根据现实情况有针对性地提出解决措施，为 Z

省地方政府性债务审计模式的完善提供客观、合理的建议。

（2）统计分析法

统计分析法是将所收集到的各类数据和资料，运用数学方法，对其进行统计和分析，得出量化的结论。在第三章，文章以 Z 省地方政府性债务现状为基础，对其主要数据进行了统计，对统计分析中发现的问题进行了归纳和总结，并给出了相应的改进方案。

2 相关概念及理论基础

2.1 核心概念

2.1.1 地方政府性债务

学界通常根据审计署《审计结果》中的审计口径来判断，并将其定义为：政府负有偿还责任的债务，在债务人面临偿债困境时，政府需要履行担保义务的债务和债务人出现债务偿还困难时，政府可能承担一定救助责任的债务。多数学者基本沿用了审计署对地方债务的定义。而在国务院在相关意见表述中，也将区域内的一般债务、专项债务，或有债务等因素作为区域债务风险状况评价的重要内容。

需要说明的是，政府性债务与政府债务是两个概念。《审计结果》将其划分为负有偿还责任、负有担保责任及可能承担救助责任三种类型，而财政部将政府债务定义为一类债务（倪润泽，2019）。两者的差别主要集中在二类及三类债务上。鉴于研究的需要，本文也将聚焦于地方政府性债务这一类别。

2.1.2 地方政府性债务审计

根据《中华人民共和国审计法实施条例》等法律法规要求，由国务院总理牵头，国家审计署组织实施的地方政府性债务审计，旨在全面评估、审核和监督我国地方政府的债务风险和管理状况，其中包括：政府负有偿还责任的债务、政府负有担保责任的债务以及政府可能承担一定救助责任的债务。

2.1.3 协同审计

关于协同审计的定义，主要分为两类：第一类参照协同管理理论，对由国家审计治理内外资源构成的各个子系统进行规划、重组和资源共享，实现溢出效应的一种审计运行机制（戚振东等，2015）。第二类是在项目协同分析的基础上，通过对审计目标系统中各个子系统的整合、协调进行监督、检查，从而提高项目整体的经济性、效率性和效果性（王会金等，2013）。

2.1.4 风险化解

基于共识，风险的一般含义是收益损失的可能性，运用于保险行业。如普莱恩认为风险是企业运行目标偏离的可能性；莱曼认为风险是损失发生的可能性；根据佩费尔的观点，风险发生的可能性与损害发生的大小是可以概率测度的。美国学者威雷特他于 1901 年提出风险具有不确定性、客观性、非资源性等特征。可见，风险是指在一定的时间和空间中，因某一行为结果的不确定而使某一行为主体对该行为的损失承担责任的概率的大小。风险虽具有客观性及损失性，但同时其也具有不确定性，也正是基于此，化解风险才是必然且可行的。地方政府债务风险包括债务本身风险带来的对财政安全、经济安全乃至社会安全等风险产生的威胁，因此，对其进行防范化解就显得尤为重要。

2.2 理论基础

2.2.1 政府审计的产生与公共受托责任理论

委托代理理论为公共受托责任理论的发展提供了坚实的基础，这一理论不仅为政府审计提供了指导，而且也为审计机构提供了权力和责任的根源。

公众受托责任的内涵不仅决定审计目标，同时也对我国政府审计工作的发展起到了积极的推动作用。“公共受托”的理念指导着地方政府的债务审计，它的主要目的是监督、评估和验证债务其规模和风险，并揭露和惩戒非法融资和借贷活动。

2.2.2 政府债务理论与地方政府性债务审计的发展

关于政府债务的研究始于上个世纪三十年代，当时国外有学者指出，政府债务是一种无益于国家发展的行为，凯恩斯则认为，政府通过举债来促进经济的持续增长，并且这种增长是健康、稳定的。随着时间的推移，政府债务的理论也在不断演变。因此，对于政府性债务的审计，我们需要不断更新我们的内容，并确保我们的审计目标能够适应这种变化。

2.2.3 系统论与协同审计

系统论的奠基人是奥地利的贝塔朗菲，他在 1932 年发表了“抗体系统论”并第一

次提出了系统的概念。系统论是以系统的眼光看问题,即要将系统看作一个有机的整体,并在发展过程中不断吸纳外来的东西,从而实现自身的创新和发展。系统论对系统的整体性、层次性和开放性原理进行了论述。

在审计系统中,三大审计主体共同构成了审计体系的组成部分,并与其他因素共同形成了一种新的体系。系统的不同层次,既独立存在,又相互制约,往往发挥着不同的功能。系统是一个开放性的体系,对审计系统而言,在加强自己的内部协同机制的同时,也要做到与其他治理系统的外部协同,从而推动自身更好更快地发展,二者缺一不可。

2.2.4 协同治理理论与地方政府性债务协同治理审计模式建构

通过将协同理论与国家治理理论紧密结合,协同治理已经成为一种重要的管理模式,它不仅可以帮助改善环境质量,还可以帮助解决民生问题,更可以为社会发展提供强大的支撑力量。近年来,由于各个部门的共同努力,我国的疫情防控取得了显著的成效,为我们提供了一次宝贵的经验教训,从而推动了协同治理的发展。所以说,“协同治理”是政府、公众和企业等跨部门协作,为公众提供更好的公共服务和处理突发公共事件而进行的一种有效方法。

为了应对地方政府性债务的复杂性,我们必须运用协同理论来建立一个协同审计机制。通常来说,地方政府的债务体系由三个主要部分组成:偿还者、债权人以及审计监管部门。为了达到这一目标,我们需要政府介入,整合这三个部门的专业能力,实现跨部门的协作,并建立一个信息交流平台,以便将审计资源发挥到极致。

3 Z 省地方政府性债务审计实施分析

3.1 Z 省地方政府性债务情况概述

3.1.1 Z 省地方政府性债务规模分析

近年来，Z 省政府为了更好地履行职能，建设服务型政府，不断推进各项基础设施建设进程、努力提高地方经济社会发展水平，从而促进和改善民生，提高人民满意度，这就导致了对资金的要求也越来越高，将债务融资列为一种主要的筹资方式，在很大程度上，它可以帮助 Z 省政府减轻对大量资金的要求，从而促进了经济、社会事业与城市化的协调发展。Z 省 2020 年全省政府性债务限额为 4351.8 亿元，余额为 3933.0 亿元；2021 年全省 GDP 为 10243.3 亿元，全省政府性债务限额为 5221.8 亿元，余额为 4896.1 亿元；2022 年全省提前下达新增债务限额 393 亿元，政府债务预计余额为 5289.1 亿元；从以上数据可见 Z 省近两年 GDP 有所增长，地方政府性债务亦有所增长。具体情况如下表 3.1、表 3.2 所示。

表 3.1 Z 省 2020—2022 年政府债务限额情况表

项目	全省		省本级		市县	
	金额 (亿元)	占比%	金额 (亿元)	占比%	金额 (亿元)	占比%
2020 年政府债务限额	4351.8	100.0	1341.2	100.0	3010.6	100.0
一般债务	2198.3	50.5	981.3	73.2	1217.0	40.4
专项债务	2153.5	49.5	359.9	26.8	1793.6	59.6
2021 年政府债务限额	5221.8	100.0	1666.6	100.0	3555.2	100.0
一般债务	2394.3	45.9	1086.7	65.2	1307.6	36.8
专项债务	2827.5	54.1	579.9	34.8	2247.6	63.2
2022 年提前下达新增债务	393.0	100.0	99.9	100.0	293.1	100.0
一般债务	78.0	19.9	63.0	63.1	15.0	5.1
专项债务	315.0	81.1	36.9	36.9	278.1	94.9

资料来源：Z 省审计厅

表 3.2 Z 省 2020—2022 年政府一般债务余额情况表

项目	全省		省本级		市县	
	金额 (亿元)	占比%	金额 (亿元)	占比%	金额 (亿元)	占比%
2020 年政府债务余额	3933.0	100.0	1334.9	100.0	2598.1	100.0
一般债务	2093.8	53.2	975.0	73.0	1118.8	43.1
专项债务	1839.2	46.8	359.9	27.0	1479.3	56.9
2021 年政府债务余额	4896.1	100.0	1658.8	100.0	3237.3	100.0
一般债务	2282.9	46.6	1078.9	65.0	1204.0	37.2
专项债务	2613.2	53.4	579.9	35.0	2033.3	62.8
2022 年政府债务预计余额	5289.1	100.0	1758.7	100.0	3530.4	100.0
一般债务	2360.9	44.6	1141.9	65.0	1219.0	34.5
专项债务	2928.2	55.4	616.8	35.0	2311.4	65.5

资料来源：Z 省审计厅

从上表中 Z 省 2020—2022 年三年数据可见，省本级与市县级在全省的地方政府性债务中，所占的比重都会发生一些改变，在省本级中，一般债务限额及余额的比重会出现一些降低，而专项债务限额及余额的比重会出现一些增加，在市本级中，一般债务与专项债务限额及余额也会呈现出这种改变的趋势。可见，近两年 Z 省政府对专项债务的关注度有所提高。数据表明，Z 省 2021 年的地方政府性债务金额较 2020 年略有上升，债务规模居高不下，面临的债务风险也不容小觑。

3.1.2 Z 省地方政府性债务风险特征分析

由表 3.3 可以看出，2018 年以来，Z 省政府逐渐注重整体经济的协调发展，体现为一些发展较为落后的地区 GDP 增长率有所提高；从表中数据可以发现，Z 省发展较好的市县财政赤字率较低、财政自给率较高，发展较差的市县财政赤字率较高、财政自给率较低，表明 Z 省财政风险具有区域性特征，债务资源配置具有空间集聚效应，各市县的债务负担情况存在明显差异；同时也反映出 Z 省发展较好的市县经济活动频繁，地方财政对于中央转移支付的依赖程度较低，而 Z 省发展较差的市县经济活动不够活跃，对中央转移支付的依赖程度较高。就观察财政收入增长率可以发现，Z 省政府整体财政收入的增长速度较为缓慢，一些市县甚至出现负增长，而大多市县的财政支出增长率仍占比较大，这也就造成大多市县具有较高的债务负担率，由此带来了众多债务风险，对地方经济发展产生不利影响。

表 3.3 2018 年 Z 省各市县地方政府性债务相关比率

地区	财政赤字率	财政自给率	债务负担率	GDP 增长率	财政收入增长率	财政支出增长率	固定资产投资增长率
LZ 市	0.08	0.54	0.00	0.09	0.08	0.08	12.11
CG 区	0.01	0.75	0.01	0.08	0.10	0.07	8.00
QLH 区	0.03	0.62	0.01	0.06	0.08	0.13	10.71
XG 区	0.04	0.36	0.02	0.11	-0.13	0.13	8.77
AN 区	0.05	0.56	0.04	0.06	0.00	0.18	15.15
HG 区	0.09	0.46	0.05	-0.10	0.70	0.44	19.04
YD 县	0.22	0.17	0.06	0.04	-0.01	0.20	13.63
GL 县	0.17	0.36	0.03	0.27	0.40	0.15	13.86
YZ 县	0.21	0.20	0.13	0.51	0.14	0.00	8.79
JYG 市	0.04	0.60	0.11	0.43	0.07	0.17	-19.19
JC 市	0.15	0.37	0.00	0.19	0.04	0.05	11.52
JC 区	0.03	0.44	0.02	0.22	0.10	0.15	16.62
YC 县	0.30	0.12	0.17	0.12	-0.03	0.00	0.07
BY 市	0.26	0.19	0.00	0.14	0.04	0.01	-20.81
BY 区	0.05	0.37	0.07	0.19	-0.06	-0.02	1.19
PC 区	0.15	0.26	0.14	0.09	0.14	0.07	-6.65
JY 县	0.40	0.11	0.22	0.08	0.19	0.09	-2.49
HN 县	0.56	0.07	0.24	0.07	0.02	0.03	-53.53
JT 县	0.33	0.12	0.19	0.09	0.07	-0.07	-26.12
TS 市	0.38	0.16	0.00	0.09	0.04	0.04	-1.59
QZ 区	0.15	0.22	0.10	0.10	0.08	0.01	8.18
MJ 区	0.18	0.15	0.00	0.08	0.07	0.04	16.05
QS 县	0.53	0.07	0.10	0.00	0.04	0.08	-49.89
QA 县	0.62	0.06	0.24	0.07	0.00	0.10	13.65
GG 县	0.50	0.09	0.17	0.07	-0.21	0.05	-4.51
WS 县	0.48	0.07	0.10	0.08	0.08	0.12	6.04
ZJC 县	0.94	0.03	0.10	0.09	0.07	0.22	1.58
WW 市	0.36	0.15	0.00	0.09	0.06	-0.01	-21.01
LZ 区	0.17	0.21	0.17	0.07	0.12	0.02	-21.43
MQ 县	0.37	0.12	0.29	0.11	0.06	0.02	-19.30
GL 县	0.71	0.09	0.35	0.12	0.21	0.06	-22.57
TZ 县	0.90	0.07	0.20	0.12	0.20	0.23	-19.04
ZY 市	0.33	0.17	0.00	0.08	0.06	-0.02	12.12
GZ 区	0.19	0.22	0.11	0.10	0.07	-0.01	11.71
SN 县	0.68	0.12	0.15	0.27	0.07	0.18	35.41
ML 县	0.46	0.12	0.22	0.07	0.07	0.12	18.11
LZ 县	0.29	0.13	0.19	0.00	-0.10	-0.09	8.65
GT 县	0.30	0.13	0.19	0.07	0.07	0.03	10.46
SD 县	0.37	0.13	0.19	0.10	0.09	0.05	7.25
PL 市	0.46	0.14	0.00	0.11	0.10	0.11	-17.86

续表 3.3 2018 年 Z 省各市县地方政府性债务相关比率

地区	财政赤字率	财政自给率	债务负担率	GDP 增长率	财政收入增长率	财政支出增长率	固定资产投资增长率
KT 区	0.22	0.17	0.18	0.07	0.19	0.08	-28.00
JC 县	0.54	0.10	0.26	-0.08	0.17	0.02	-50.31
LT 县	0.59	0.06	0.20	0.13	0.39	0.03	-12.78
CX 县	0.29	0.27	0.35	0.14	0.08	-0.01	-8.33
HT 县	0.58	0.07	0.23	0.53	0.38	0.18	3.21
ZL 县	0.23	0.40	0.24	0.00	2.22	-0.45	-25.51
JN 县	0.66	0.07	0.16	0.08	-0.67	1.07	18.26
JQ 市	0.17	0.27	0.00	0.08	0.06	-0.03	7.17
SZ 区	0.12	0.28	0.08	0.05	0.06	0.04	7.63
JT 县	0.19	0.15	0.13	0.08	0.06	0.00	10.03
GZ 县	0.17	0.21	0.10	0.09	0.05	0.02	2.68
SB 县	0.50	0.21	0.15	0.02	0.18	0.11	9.59
AKS 县	0.62	0.12	0.53	0.09	0.13	0.24	10.95
YM 市	0.09	0.22	0.05	0.15	0.12	0.00	7.15
DH 市	0.12	0.31	0.13	0.06	0.05	0.02	8.09
QY 市	0.28	0.21	0.00	0.21	0.13	0.07	-21.93
XF 区	0.08	0.32	0.22	0.14	0.22	0.04	-28.50
QC 县	0.27	0.17	0.12	0.18	0.24	-0.09	-12.80
H 县	0.34	0.08	0.15	0.33	0.02	0.16	-38.30
HC 县	0.18	0.14	0.15	0.36	0.16	0.03	-37.70
HS 县	0.28	0.09	0.14	0.27	0.06	-0.03	-27.00
ZN 县	0.60	0.07	0.33	0.21	0.28	0.14	-20.10
N 县	0.50	0.06	0.12	0.03	0.09	0.07	0.10
ZY 县	0.56	0.05	0.22	0.21	0.14	0.17	5.00
DX 市	0.64	0.10	0.00	0.09	0.05	0.15	15.05
AD 区	0.45	0.10	0.15	0.07	0.07	0.16	15.18
TW 县	0.89	0.05	0.27	0.08	0.11	0.26	18.91
LX 县	0.48	0.13	0.16	0.12	0.06	0.18	12.82
WY 县	0.85	0.05	0.30	0.06	0.06	0.24	10.32
LT 县	0.47	0.10	0.23	0.10	0.07	0.06	16.79
Z 县	0.61	0.09	0.12	0.09	0.06	0.09	15.15
M 县	0.86	0.06	0.16	0.09	0.07	0.23	16.75
LN 市	0.62	0.10	0.00	0.11	0.03	0.16	-38.00
WD 区	0.31	0.12	0.08	0.15	0.03	0.13	-36.70
C 县	0.31	0.22	0.54	0.02	0.02	0.03	-38.30
W 县	0.77	0.09	0.20	0.19	0.01	0.18	-18.20
TC 县	1.39	0.04	0.45	0.14	-0.14	0.59	-38.70
K 县	0.91	0.07	0.25	-0.13	-0.16	-0.01	-29.30
ZH 县	0.95	0.06	0.27	0.11	0.24	0.21	-41.50
L 县	1.19	0.06	0.24	0.12	0.27	0.21	-51.20
H 县	0.31	0.17	0.09	0.13	0.10	0.04	-35.90

续表 3.3 2018 年 Z 省各市县地方政府性债务相关比率

地区	财政赤字率	财政自给率	债务负担率	GDP 增长率	财政收入增长率	财政支出增长率	固定资产投资增长率
LD 县	0.84	0.07	0.53	0.12	0.42	0.06	-64.30
LX 州	0.93	0.06	0.00	0.10	-0.08	0.24	-11.09
LX 市	0.28	0.19	0.22	0.09	0.07	0.00	-4.07
LX 县	0.82	0.04	0.31	0.08	-0.28	0.30	-0.55
KL 县	1.07	0.04	0.53	0.11	-0.19	0.27	-23.96
YJ 县	0.56	0.13	0.23	0.15	0.07	0.17	-27.71
GH 县	1.10	0.04	0.43	0.02	-0.28	0.37	-10.82
HZ 县	1.20	0.04	0.30	0.14	-0.05	0.31	-0.70
DX 县	2.04	0.02	0.67	0.18	0.08	0.57	5.73
JSS 县	1.69	0.03	0.32	0.14	-0.53	0.19	-25.35
GN 州	1.24	0.05	0.00	0.10	0.17	0.19	-6.75
HZZ 市	0.38	0.09	0.07	0.10	0.08	-0.03	1.53
LT 县	1.36	0.02	0.23	0.13	-0.20	0.14	-40.32
ZN 县	1.47	0.04	0.22	0.07	0.34	0.21	-7.50
ZQ 县	1.46	0.05	0.17	0.10	0.73	0.18	7.85
DB 县	1.51	0.04	0.28	0.09	0.20	0.56	2.47
MQ 县	1.17	0.05	0.25	0.04	0.03	0.21	-12.37
LQ 县	1.55	0.01	0.44	0.12	0.21	0.18	-31.11
XH 县	1.22	0.03	0.36	0.11	-0.30	0.13	26.69

数据来源：《Z 省统计年鉴》（2018）等

通过对以上指标的分析，构建 Z 省地方政府性债务风险评价指标体系，从以下四个方面进行考量，进行指标的选取；通过熵值法计算地方政府性债务综合风险指数，并将其分为不同等级，利用地理信息系统工具将其可视化展示，以便更好地了解债务情况；最后采用空间自相关方法莫兰指数进行分析。

表 3.4 Z 省市县级地方政府性债务风险评价指标体系

一级指标	二级指标
举债风险	财政赤字率
	财政自给率
偿债风险	债务负担率
债务来源	财政收入增长率
	财政支出增长率
宏观经济状况	固定资产投资增长率
	GDP 增长率

数据来源：《Z 省统计年鉴》（2018）等

通过 Matlab 软件对 2018 年 Z 省、市、县级的指标数据进行熵值法分析，最终得出了每个指标的权重，具体结果见表 3.5。

表 3.5 地方政府性债务风险指标权重

指标	权重
财政赤字率	0.24
财政自给率	0.21
债务负担率	0.18
GDP 增长率	0.10
财政收入增长率	0.05
财政支出增长率	0.06
固定资产投资增长率	0.16

通过对各指标和熵值的权重分析，我们可以计算出各地方政府性债务的综合风险指数，如图 3.1 所示。

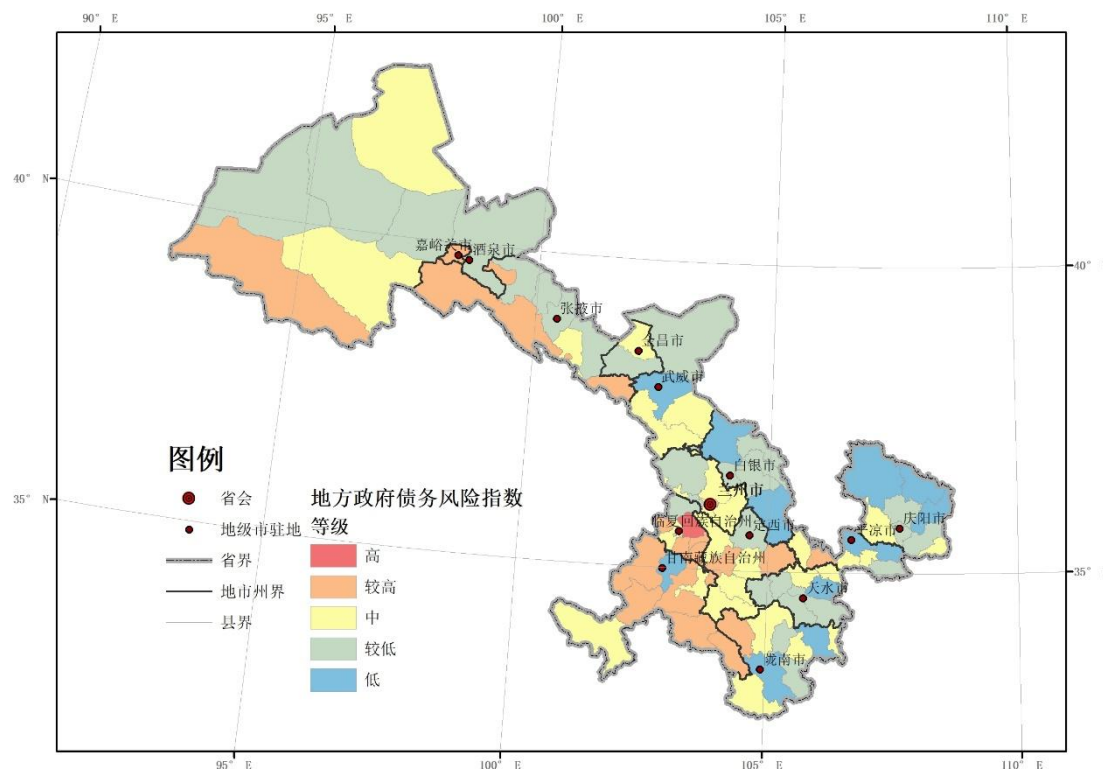


图 3.1 Z 省县区级 2018 年地方政府性债务综合风险指数等级

从上图中可以观察到，在 LX 州、GN 州、JYG 市、AKS 县和 SN 县，风险水平较高，而在 QY、TS、LN、WW、JC、BY 和 LZ 等地，风险水平较低。风险分布呈现出东西部差异。

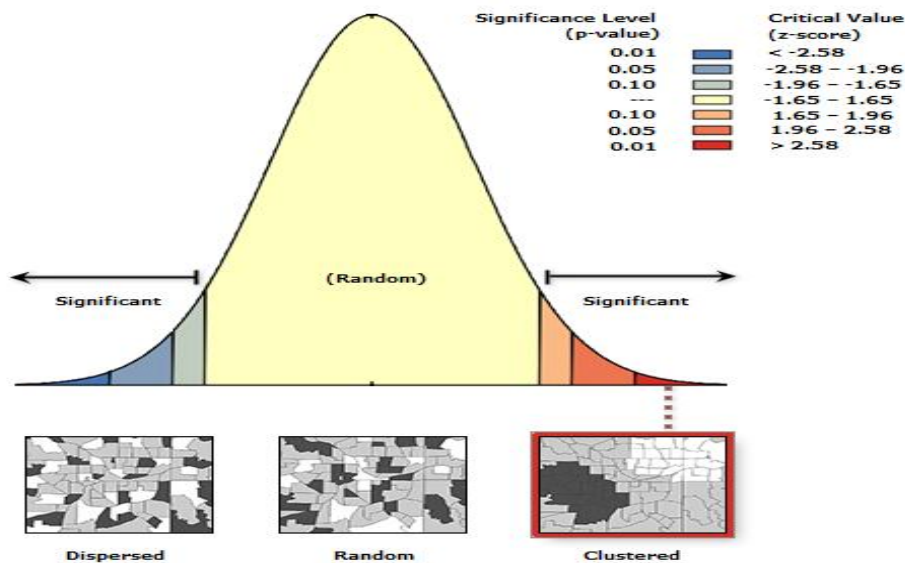


图 3.2 全局莫兰指数

通过上述结果显示，MoranI 指数为 0.2025。p 和 z 的数据表明，它们之间存在着显著的正相关性，暗示着存在一种空间聚集的趋势。

根据局部莫兰指数的结果，我们可以看出，在 HXZL 以外的地区，空间聚集性更加显著。在东部，低—低聚集和低值围绕高值的现象更加突出，而在西部，高一高聚集和高值围绕低值的现象更加突出。

综合考虑，Z 省地方政府性债务的风险分布呈现出明显的不均衡特征，且各地之间的差异较大，整体上表现为西部高于东部。

3.2 Z 省地方政府性债务审计现状

3.2.1 地方政府性债务审计的实施情况

（一）2011-2013 三次大规模审计

2011 年—2013 年期间，我国对全国各地的地方政府性债务进行了三次大型的审计摸底。经过一系列严格的审计程序，中央政府已经可以更加准确地掌握全国的债务情况，其中包括审计人员的数量、审计的范围、发现的问题以及提出的改进建议。鉴于数据的可获得性，本文将着重分析 Z 省第三次债务审计结果。2013 年 8 至 9 月，审计署联合 LZ 特派办和全省各级审计机构对省市县乡四级的政府性债务情况进行了综合性的审计，共涉及债务 53398 项。主要以政府负有偿还责任的债务为审计对象，当债务人无力偿还

债务时，国家需要承担担保或救助义务。经过多年的发展，Z 省的地方政府性债务对经济发展、基础设施建设和人民生活水平产生了一定的影响。尽管总体上风险可控，但仍有一些地区存在风险。

（二）2017 之后防风险审计结果公告结果分析

自 2017 年起，地方政府性债务审计取得了长足进步，各级政府部门都对存在的违规行为进行了披露，然而，这些公告并未提供对该地区政府性债务的管理情况、风险承受能力等信息的详细说明。2013 之后，Z 省并没有开展过大规模的地方政府性债务审计，本文以预算执行和其他财政收支审计结果公告为基础，对债务审计结果进行了分析，具体情况如下，见表 3.6。

表 3.6 Z 省 2018-2021 年度省级预算执行和其他财政收支审计结果公告情况统计表

审计结果公告	审计范围	发现的主要问题	审计建议
2018 年度	6 个市本级和 7 个县区的政府债务	债券资金闲置未及时使用；存在未经批准支出债券资金，改变债券资金用途现象；隐性债务短期偿债压力较大。	加大财政约束力度，严格执行政府债务限额管理和预算管理制度。
2019 年度	7 个市和 9 个县政府性债务管理情况	5 个市县闲置棚户区改造等工程贷款 7.92 亿元、债券资金 0.99 亿元。	坚决防范政府债务风险，稳妥有序化解存量债务，有效遏制隐性增量债务。
2020 年度	6 个市和 8 个县政府债务管理情况	个别县的偿债压力较大；专项债券资金重发行轻管理的问题部分工作进展缓慢。	坚持底线思维，防范化解债务风险；完善政府债务化解方案，落实责任。
2021 年度	重点审计了省级预算执行和决算草案编制、财政资源统筹等情况。	部分债券资金未及时形成支出。3 个市县 9.61 亿元债券资金未及时形成支出，至 2022 年 6 月底，债券资金已支出 9.36 亿元，仍有 2529.62 万元未支出。	加强政府债券运行管理，主动接受社会各方监督，努力提高债券资金使用效益。

资料来源：Z 省审计厅审计结果公告

根据表 3.6 中的审计结果公告，我们可以发现，审计部门并没有对所有的市县进行债务审计，还有可能存在其他的违法违纪行为，在审计全覆盖上还有不足。从整体上看，各地政府都积极地开展了相应的工作，努力解决了现有的存量债务，不断提高了债务资金的利用效益。但是，一些地方依然还面临着债务资金变更用途和闲置债券资金的问题。

为了解决这一问题，审计机关对政府性债务的各种风险进行了严格的预防和控制，确保了现有的问题平稳有序地得到解决，并对新出现的隐性债务进行了有力的控制，加强了对政府性债务的监督和控制在；强化对地方政府的资金约束，实行政府债务的总量控制与预算控制；对国家和企业的债务要有清晰的界定，对融资平台的债务要从严管控，对其进行及时的监督要有针对性。（见表 3.6）

3.2.2 地方政府性债务审计的成效

在对三次全国范围内的地方政府性债务进行审计的过程中，我们发现了一些地方政府性债务中存在的问题和隐患。Z 省审计人员以中央出台的大量有关文件为依据，并与审计机构的具体情况相结合，对其进行了整改，最终获得了一些效果：一是对地方政府性债务的管理逐渐规范。在此基础上，提出了加强地方政府性债务监管的对策。金融有关部门适时对地方政府的金融工具进行清理，对金融市场进行整顿；要实现了对地方政府债务情况的实时把握，就必须建立债务统计体系。在此基础上，金融监管部门通过强化行业监管，严格约束地方政府和相关部门的借贷，抑制了总债务。二是强化了企业的债务风险防范；Z 省政府的债务风险防范意识在逐步增强。截至 2013 年，审计者还发现许多城市已经建立了相应的风险预警体系。三是纠正了政府在利用金融工具方面的不当做法。在 2010 年，我国的融资平台已经具备了规范化的条件，对其进行评估也有了依据，对于那些运行不畅、效益不佳的融资平台，不是被国家淘汰，就是在国家的督促下进行转型。在这种情况下，Z 省的地方政府在某种程度上提升了自身的素质。

3.3 Z 省地方政府性债务审计中存在的问题及原因

3.3.1 Z 省地方政府性债务审计存在的问题

（1）审计组织模式单一，审计人员力量不足

由于我国地方政府性债务规模巨大，种类繁多，形式复杂，且涉及的领域较广，因此，我国地方政府性债务审计队伍的专业水平较低。随着经济社会的持续发展，融资模式变得越来越复杂，造成了地方政府性债务的形成方式也变得越来越多元化。这就要求审计人员要持续地进行大量的知识和技巧的学习，拓宽自己的眼界，同时要注意到更多的问题。但是，从以上分析可知，Z 省审计机关还没有建立起对地方政府性债务进行专

业审计的团队，审计人员获得的审计资源十分有限，对债务种类之间的关系认识不足，对体系中存在的问题也是一知半解，这就让审计工作更难与债务发展的需求相适应，从而无法达到 Z 省地方政府性债务审计的基本目标。

需要“见人、见账、见物，逐笔、逐项审核”，以达到“对 Z 省地方政府性债务存在的违规违法行为进行揭示，为国家相关决策机构提供参考意见”的目的。面对 Z 省地方政府性债务较大的数额量，审计小组的人员，可以根据某种准则，挑选出一些主要的、有代表性的违规举债问题来进行剖析。由于专业人员数量不足，缺乏协同审计机制，Z 省地方政府性债务审计工作缺乏深度，无法及时准确地发现债务存在的问题，从而影响了债务审计的有效性和准确性，债务风险未能及时防范。

（2）审计公开信息披露不充分

从上述分析可知，一方面，Z 省的政府性债务，只有寥寥几个公告。到目前为止，Z 省仅开展过 3 次地方政府债务审计，且有 2 次是局部性的。目前，包括 Z 省在内的 20 多个省份已经发布了 2013 年 6 月底的政府性债务审计报告，而无论是地方政府还是审计机关都没有发布 2014、2015 年相关的地方政府性债务数据。可以看出，在 Z 省，地方政府性债务的审计成果很少被公开，也存在着审计报告所包含的信息不完全等问题。在对地方政府性债务进行审计时，要确保审计报告的真实性、完整性和具体性，才能保证所获取的各种数据的真实性和完整性，而在现实中，在 Z 省审计厅的官网上，关于地方政府性债务的财务信息很少，信息不够透明。

最近三年，Z 省地方政府性债务的有关审计报告表明：在债务审计工作中，出现了一系列的问题。最突出的一点，就是债务的数量以惊人的速度增长，而且隐性债务所占的比例特别明显。为了应对这样的问题，Z 省地方政府采取了相应的对策，比如：加强对债务的管理，对举借的数量进行控制，从而防止债务风险的发生。在债务审计公告中，还发现了其他的问题，例如，公告没有说明 Z 省地方政府性债务激增的原因，没有反映出资金运用的效果；在这份报告中，有些措辞模棱两可，致使民众对债务的监管不力，信息使用者无法获取有效信息，影响其做出正确的决策，而有关人士也不能意识到自己的失误，更不能进行反省和修正，由此可见，建立公开透明的信息互动机制十分重要。

（3）债务风险分担不均，权责利制度尚不完善

由于 Z 省地方政府性债务管理中缺少对其进行合理、高效的激励和制约，致使其债务规模日益扩张，债务余额不断攀升。Z 省受其特殊财政制度以及“跨域”债务风险和偿付责任分担激励机制的影响，在自身无法偿还债务资金时过度依赖地方政府的“兜底”

资金；此外，由于地方官员的任期与偿债期限不匹配，大部分地方政府官员的任期在三到五年之间，而地方政府却往往会借出十年以上的长期债务，这就造成了新的地方官员为了履责而举债，从而形成了一种“跨期”的卸责激励机制。

Z 省地方政府性债务的举借主体之间可能会出现利益冲突，因此必须采取协商的方式，以实现双赢，使双方都能够从中受益。冲突处理机制要求审计机构对地方政府的作用做出清晰的定义，确保地方政府与各方签订的协议条款的合法性，增强双方的信任，避免由于不确定因素引起的纠纷和损失。同时，要从风险分担的角度来完善 Z 省的审计治理机制。通过建立和实施地方政府性债务审计治理机制，我们可以有效地监督和审查 Z 省地方政府性债务，从而制定出一套有效的制度，来约束各方的行为。

3.3.2 Z 省地方政府性债务审计存在问题的原因分析

（1）职能导向体制的制约

一方面，部分地方政府承担了市场和企业应该做的事情，政府和市场之间的界限没有彻底理顺。Z 省一些政府可以说是在某种程度上既履行了政府的职责，同时也紧抓企业的经济发展。我国政府在许多方面都有先天的缺陷，表现为政府仍然存在着一些机制不健全、体制不完善的问题。这也就导致三大审计主体间存在界限，审计人员流动受限，在地方政府性债务审计工作中各主体的优势未得到充分发挥，债务审计结果未能得到充分体现，给后续的债务治理工作带来困扰。

另一方面，目前我国地方政府性债务主要是以省、市两级政府的事权较大，很多的公共设施和服务都是由省市两级政府来提供，这就导致了巨额的财政支出。与此同时，为了保证 Z 省经济的持续健康增长与人民生活水平的持续提升，经常性开展大规模的融资就不可避免。地方政府财权与事权之间存在着很大的不匹配，这使得部分政府面临着很大的财政压力，一定程度上制约了高质量审计队伍的建设，从而影响 Z 省审计目标的实现。

（2）地方政府信息公开制度落实不到位

通过对 Z 省历年财政年度审计报告的分析，发现 Z 省在政府债务信息公开上还存在着不少问题。一般而言，在各地区的金融机构和当地政府的网站上，要及时公布重要的政府债务情况。但是，从现实的角度来看，利用这两种方式发现的地方政府性债务的数据中，还出现了资金使用方向、各类资金占比等比较详细的数据的丢失，以及某些年度的数据披露不完全等问题。此外，与审计相关的网站上缺少地方政府性债务审计的具体

实施方面的资料。由于信息不完整，审计工作难度上升。新预算法增加了债务规模等相关内容。地方人大审计的范围不断拓宽，但因债务资料涉及债务统计口径不一致诸多问题，致使许多资料难以或不能公布；另一方面，在我国目前尚未有明确的关于债务信息公开的披露规则，导致债务信息披露不够详尽。

2020 年第三季度，财政部加快推进地方政府专项债券的发行速度，文件明确提出，要增加专项债券的透明度，并充分披露有关信息。但是，Z 省各级财政部门，在实施债务公开时，并没有未达标，存在着信息不完全、不准确等问题。2021 年初，财政部颁布了一项有关的管理办法，对其规定更加严格，并逐步健全了相关的信息披露机制。但就 Z 省目前公开的信息可见，信息公开制度的落实尚不到位，由于缺乏有效的监管，地方政府的债务信息变得不够透明，使得对其进行有效的监管变得更加困难。

（3）债务治理缺乏合理有效的激励约束机制

目前，经济指标是我国官员政绩的主要考核标准，“只管 GDP，不问债务率”，导致了“形象举债”和“政绩举债”等问题。从委托代理的角度来看，中央与地方政府之间建立了一种委托代理关系，通过对地方政府的绩效考核，来实现对地方政府官员的提拔和任命。由于各级政府所需人员数量有限，官职数量有限，基层干部数量较多，级别越高，能晋升的职务也就越少。由于 Z 省缺少合理有效的激励约束机制，以及区域竞争性不断加强的双重作用，使得当地政府不得不通过举债来推动当地的经济的发展，向中央政府传递其考核关注的重点信息，从而获得晋升的契机。

近年来，虽然中央政府在评价制度上作了一定的改革，将改善民生、生态文明建设、保护环境等方面的内容列入绩效评价指标，强化政府债务情况的考核。然而，由于实施时间较短，政策的成效并不明显，Z 省各级地方政府的经济发展仍依赖于政府的资金投入。另外，我国地方政府性债务的偿还期限明显大于政府官员的任职期限，也因此带来了大规模举债的问题。这些债务资金短期内对经济有很好的促进作用，但是偿还期限久，多数债务的偿还义务由之后的政府承担，也正是债务的使用权利和债务的偿还义务的不对称性，使得当前的政府官员有更大的举债冲动，这使得政府性债务的风险日益严重。

4 Z 省地方政府性债务协同治理审计模式的构建

防范化解地方政府性债务风险，最重要的解决隐性债务问题。经济发展新常态下，隐性债务举借来源呈现多样化、复杂化的特征，加之信息披露机制的不完善，隐性债务透明度极低，这给地方政府性债务审计工作带来了巨大的挑战。为解决这一难题，政府审计机关应当履行领导职能，贯彻审计工作相关的决策部署的需要，将三大审计主体的力量进行整合，强化各个审计监督力量之间的协作，在风险视角下建立起的地方政府性债务协同审计机制，更好地实现债务风险的防范和化解。

在 Z 省地方政府性债务审计中，将协同理论与治理理论有机地结合起来，即对其进行重组。基于风险化解的 Z 省地方政府性债务协同治理审计模式的基本内涵表现为：首先从研究 Z 省地方政府性债务的规模与风险特征出发，发挥以政府审计为主的三大审计主体协作效用，为 Z 省地方政府性债务审计提供新思路；其次，在审计信息协同中，侧重提供完善信息传递机制的新方法，优化信息共享平台；最后实现审计治理协同，完善各方治理，规范举债行为。从一个角度来讲，协同治理审计机制在很大程度上解决了在传统审计制度下，财政审计、领导干部经济责任审计等多领域审计，以及三大审计主体之间相互独立、缺乏配合的问题。通过构建信息互动机制，加强信息共享平台建设，完善债务审计与经济责任审计等审计主体，债务人与债权人之间的信息传递机制，更加充分地实现审计资源与信息的整合，缓解地方政府性债务系统中信息不对称造成的隐性债务难以被发现的问题，努力实现各方利益最大化。从另一个角度来讲，协同治理审计机制克服了传统审计安排下，将注意力集中在地方政府财政部门的举债行为，而忽略其他债务主体的举债行为，在构建 Z 省新型地方政府性债务利益相关方组织机构时，将三类审计主体纳入其中，扩展地方政府性债务协同治理审计系统，以确保审计方可以充分发挥其主导作用，对债务资金从举借到偿还每一个环节进行风险管理。

4.1 地方政府性债务协同治理审计内涵及目标

4.1.1 地方政府性债务协同治理审计内涵

实现 Z 省地方政府性债务协同治理审计，各债务利益相关方需确定一个统一的目标，即将地方政府性债务的风险降到最低，增加审计价值的作用，从而构建权利、责任、利益为一体的治理机制，清晰划分各方权利，明确各方职责，实现地方政府性债务系统内部与外部审计信息与资源的整合与利用，在地方政府性债务激励约束机制下，规范地方

官员为提高政绩而大规模举债行为，达到控制债务规模的目标，使所有的利益主体联合起来，共同防范化解债务风险，从而改善地方政府性债务的治理水平，促进地方的社会 and 经济发展。

首先，在厘清 Z 省地方政府性债务协同治理审计的内涵后，融合协同和治理的相关理论，以防范和化解 Z 省地方政府性债务协同治理为核心目标。其次，从机制设计层面出发，构建包括协同审计机制、信息互动机制、审计治理机制在内的协同治理审计模式的保障机制。在此基础上，深入剖析三种机制的内在联系，并充分发挥其内在的协同效应，实现协同审计与治理审计目标，从而为 Z 省地方政府性债务风险的防控和治理提供科学依据。

4.1.2 地方政府性债务协同治理审计目标

当前，审计工作开展不畅，债务问题尚未能得到根源性解决，通过加强审计，可以更好地保障地方政府的财务透明度，并且能够更好地预防和控制债务风险。具体而言，开展审计工作能够促进地方政府债务项目与规模的明确，约束政府融资行为，强化社会各方监督；对债务底数进行全过程监督，及时反映债务问题；实现政府性债务统一归口管理，明确债务主体，提高债务偿还能力，鉴于此，Z 省一方面，要实现审计目标，就要实现以审计厅为主体的政府审计机关、以会计师事务所为主体的社会审计组织以及由金融机等组成的三类审计主体共同参与审计工作。具体而言，三方审计主体利用债务信息共享平台与债务信息传递机制，将各个方面的专业审计人才进行有效的整合，提升其自身的业务水平，进行不同审计技术的交流，提高债务审计的工作效率；分享各类审计资源，增强信息透明度，使得三大审计主体达到了进一步提升 Z 省地方政府性债务审计质量的目的，并发挥审计相对优势，实现债务审计的协同效应。另一方面，政府审计部门具有独立性，能够对其他与地方政府性债务举借、使用、偿还相关的机构或部门实现全面的审计监督。若要推动 Z 省地方政府性债务的有效防范，就要定位好各利益相关方的角色，准确划分其职责，对其在地方政府性债务中要承担的责任、风险承担的方式等作出要求，发挥治理效应的作用主要包括两个层次。第一个层次是以内部治理为导向，构建有效的激励约束制度，加强债务系统中举债主体与用债主体借用资金的规范性，达到防范地方政府性债务风险，提高使用效率的目的；第二个层次是以外部治理为导向，加强对作为债权人利益相关方的三大审计主体，以及商业银行等金融机构的审计监督，充分发挥审计的协调与治理功能，明确划分政府与市场的职能边界，有针对性地完善激

励约束制度，促使外部治理提升防范治理债务风险的能力，实现债务资金的有效配置。其逻辑关系如图 4.1 所示。

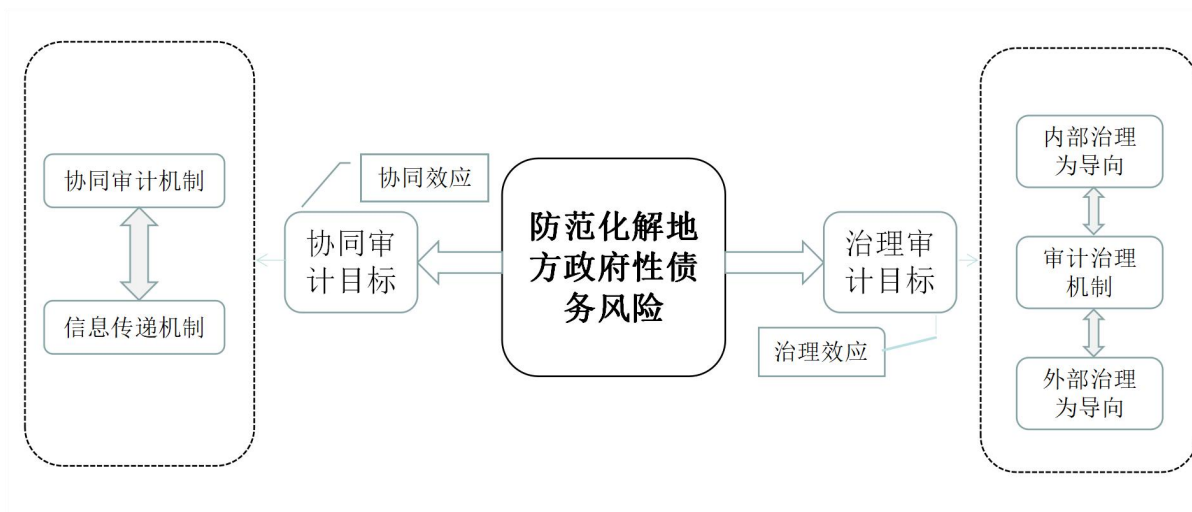


图 4.1 Z 省地方政府性债务协同治理审计目标

4.2 协同治理审计模式的设计原则

政府审计是一种对社会和经济运行情况进行监督和控制的系统，它必须随着经济技术的发展而进行相应的调整，但是，由于政府审计的性质，它必须掌握发展的规律，并遵守一些基本原则，以确保其在经济发展中不偏离“国家免疫系统”的职能发挥。本文从政府审计的服务宗旨、协同治理审计的本质特征以及对协同治理审计的要求三个角度，论述了 Z 省在建立协同治理审计模式中应遵循的基本原则。

4.2.1 服务国家治理的原则

政府审计工作的开展必须以服务于国家治理为核心。政府审计是一支维护国家安全与人民利益，对权力进行监督与约束的重要力量，这就要求审计机关需要对各方面资源进行协调与整合，适当约束权力，以保障经济秩序的持续稳定与社会的和谐发展。所以，Z 省在构建协同治理审计模式时，必须以国家利益为核心，加强政府审计的效力，从而促进国家治理的高效运行。国家治理的根本目的是为企业、社会组织和民众创造一个有利于社会生存和发展的有利条件，这就要求政府在进行管理时，要积极关注社会各方面的需求，从而真正的解决社会问题。这些经济利益主体是社会实践活动的参与者，他们最直接地接触和经历了社会发展中的各种问题，并具有积极的揭示动机。在国家治理的

视角下，协同治理审计在获取金融、社会保障、税务等政府管理主体的协作基础上，还要吸收企业、社会组织和人民群众的力量，将自身的内在隐性资源充分利用起来，实现政府审计为国家治理提供的协同效应。

4.2.2 独立性与开放性统一的原则

协同治理审计是具有开放性的系统。首先体现在理论与技术层面，随着我国经济社会发展的要求，在审计实践中，要加强对现代信息技术的研究，提高信息技术的应用水平；其次，在工作方式上，应充分利用相关法律法规及行业内的专业经验，对被审计企业的风险进行评价，并在审计过程中收集证据；在审计资源方面，如果要实现对审计的协同治理，就必须调动社会上各个行业、各个团体、各个机构的力量和资源，从而更好地发现在经济领域中存在的违纪、违规、违法等问题。在协作时，各审计主体应当保持独立。《中华人民共和国审计法》对审计监督权力的行使提出了明确的要求，不应受任何组织或个人的干预。在工作上，政府审计部门的工作人员不直接参与经济管理工作，而是按照法定的权限进行调查，主动收集证据，及时发现问题，并给出相应的解决方案，不受其他部门、组织和个人的干预。在任用方面，各级人民代表大会常务委员会指定各级审计机构的主要负责人。在经济上，有了固定的收入来源，不会受到被审计单位的干扰影响，因此，在法律上也能保持客观。政府审计机构在使用信息技术进行协同审计时，必须要有自己的专业判断能力，从实质上做到独立。因此，本文认为，Z 省地方政府性债务协同治理审计应当在“开放性”和“独立性”两个方面进行，并在一定程度上实现对地方政府性债务协同治理的目标。

4.2.3 整体性与层次性协调的原则

国家治理涉及各个方面，而在国家治理进程中，协同治理审计具有预防、揭示和抵御经济社会问题的“免疫系统”作用，Z 省地方政府性债务协同治理审计应当从全局的角度出发，对审计工作进行全面的规划，对各个方面的资源进行最优化和整合。因此，协同治理审计应将政府审计在全省审计工作中的中心作用发挥出来，优化调配审计资源，达到资源的最优组合。同时，分解全省的审计工作，抓住每个关键环节，有针对性地进行工作，使各部门的力量在不同层面上都能充分发挥作用。在全面规划全省审计工作的过程中，政府审计部门应当掌握各级审计机关的具体地位、职责范围和工作重点，以保

证审计工作的完整性，避免重复。

4.3 协同治理审计模式的主要构成

4.3.1 以政府审计人员为核心的人员协同

地方政府性债务涉及众多利益主体，在审计执行工作中需要运用多种专业技术手段，仅凭政府审计机构难以实现对 Z 省地方政府性债务的全面审计，这就要求不同组织的审计人员要充分协调配合，发挥自身优势，共享审计资源，整合审计技术，形成共同防御债务风险的合力，这也就是所谓的人员协同。

Z 省地方政府性债务协同治理审计模式的形成，不仅涉及对审计技术的应用，而且涉及三个主要审计主体之间的合作。对地方政府性债务进行审计，既要加强各方面的工作协调，又要充分利用各类审计资源，对各类债务进行有效的防范。三大审计主体应在此基础上，理清自己的位置，充分利用自己的专业优势，从而产生溢出效果。但以往“职能导向”的制度，导致不同部门之间仅限于自己的本职工作，难以形成统一的协调机制；在审计主体之间，由于信息壁垒和工作重叠的原因，无法做到资源的共享，这就要求对审计主体的合作模式进行创新，对组织结构进行重新调整，对公司的内部文化给予充分的尊重，消除各种阻碍，从而达到对审计主体人员资源的共享和协调沟通。

4.3.2 以构建信息传递机制为主的信息协同

“信息不对称”早在 70 年代就有学者进行研究，他们不仅提出了信息对市场资源的有效配置、投资者的正确决策有着重要的意义，也指出了由于信息的不对称性，人们获取市场信息的能力不同，也就造成不同信息使用者在市场上承担着明显不同的风险与收益。

由于信息的非对称性，形成了一种委托代理关系。在委托代理关系中，代理的一方比被代理方拥有更加广泛的信息来源，能够获得更加丰富的信息，同时，代理方与被代理方最终的目标利益不一致导致代理方为谋取利益会产生一些不符合契约精神的行为，使得信息相对匮乏的被代理方承担一些经济损失。实际上，地方政府性债务举借途径多样、形式隐蔽，信息极度不对称，债务隐患由此生根，解决此问题 Z 省需要构建信息共享平台与信息传递机制，及时传递相关信息，产生信息协同效应。

4.3.3 以完善各方治理为目标的治理协同

Z 省地方政府性债务规模庞大且债务数量日益扩张，这是因为我国对地方政府性债务的治理缺乏合理有效的激励约束机制。地方政府具有“跨域”卸责激励。由于我国财政体制的特殊性，中央政府在地方政府无法偿还债务时会进行债务“兜底”，这些“兜底”资金主要来源于各地征收的税收收入，但地方政府举借的一般都是长期债务，多数期限超过十年，这就导致新地方官员上任后，原先的债务还未偿还清楚，新地方官员为完成政绩，又进行大量的举债，如此便陷入了债务循环，即债务只增不减，“跨期”卸责激励由此形成。

由于我国地方政府性债务发行主体间可能会产生一些利益冲突，所以需要构建一种基于合作的化解机制，使各方通过博弈达到共赢的目的。在此过程中，为了确保双方所签订的合约条款的合法性，增强双方的信任，减少由于不确定性带来的矛盾和损失，审计机关必须对地方政府在其中扮演的角色做出清晰的定位。在此基础上，本文还提出了以风险分担为核心的强化审计治理体系的构想。Z 省地方政府性债务的审计治理机制，是指对政府性债务管理机制的设立和执行情况进行监督和审查，并以此为基础，对相关主体的行为进行约束。

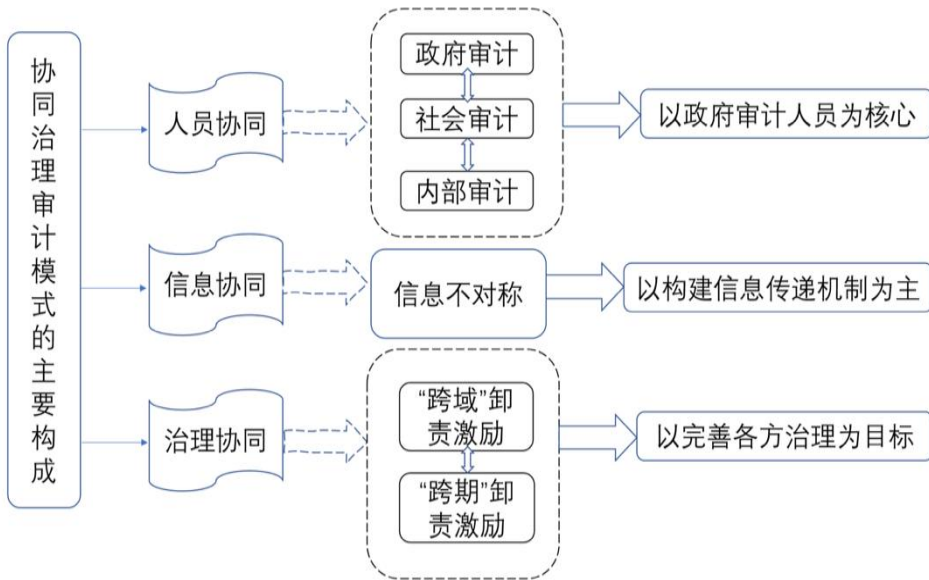


图 4.2 协同治理审计模式的主要构成

5 Z 省地方政府性债务协同治理审计模式的应用

5.1 协同审计机制

实现审计资源的协同整合,最为关键的是要达到各个利益相关者在组织结构层面的协同,因此,要形成协同治理审计的模式。从组织结构层面来看,Z省地方政府性债务审计主要涉及审计方、借债人、债权人以及用债人四个层面的利益主体,各主体间关系复杂,这就要求扩大地方政府性债务协同治理审计系统。协同审计机制对Z省以政府为主体的政府审计机关、以会计师事务所为主体的社会审计组织以及被审计方的内部审计机构都需要确定自身的角色定位,充分利用自身的优势,实现最佳的发展结果。事实上,Z省政府审计人员的数量和类型一直处于短缺状态,因此,建立新的审计部门并不能从根本上解决这个问题。而有的项目,并不是单一类型,它需要多个不同的审核方式,只有汇集组织内部的优势力量才能完成。因此,在当前的内部协同模式中,采用矩阵式的组织结构是一种更好的选择。各级审计机构可以根据审计项目的特点,从Z省各地抽调优秀的审计专家,组建专门的工作小组。通过对审计人员及其他审计资源的整合与再分配,实现资源的有效利用。具体而言,Z省政府审计机关应当发挥社会主义审计监督制度赋予的体制优势,在党中央的统一领导下,提高审计政治站位,成立Z省审计委员会,统一协同,打破“信息孤岛”,优化审计资源配置、协调外部关系,实现Z省地方政府性债务审计的全面覆盖;Z省社会审计组织具备高素质的审计人员,专业的审计技术,在对商业银行等金融机构进行金融审计时可以发挥比较优势,提高审计质量;被审计方的内部审计机构对政府投资项目公司管理等用债人的企业组织环境、债务资金在项目建设中的具体运营情况更为了解,在执行Z省地方政府性债务协同治理审计时,发挥这些优势可以更好地与政府审计机关协同配合,提高投资审计与绩效审计的效率与效果。Z省政府审计机关应当巩固主导地位,进一步加强与其他审计主体的沟通,统筹配置资源,实现更加充分的财政审计。

Z省地方政府性债务协同治理审计机制的实施需要一个稳定的审计组织机构,以确保三大审计主体之间的有效协作,而不是依赖“职能导向”的体制。政府审计部门拥有权威性,可以统筹整合全省审计资源,并且可以强制要求其他基层部门按照规定的程序进行审计,以确保审计工作的有效实施。Z省的审计厅被视为该地区的核心,它拥有丰富的审计资源,并且担任着审计工作的领导角色。因此,我们建议Z省的审计委员会和

其他审计主体建立联盟，共同努力实现审计的高效运转，减少重复审计的情况。为了更好地完成审计任务，Z 省的审计协作部门应该积极拓展与其他行业的合作，建立良好的沟通渠道，共同探讨和分享有关信息，加强彼此之间的协作，提升整体的效率和质量。

在确定合作的审计主体之后，要制定出一个清晰的合作工作程序，以保证协同治理审计的成功。考虑到 Z 省的审计工作具有阶段性，所以要根据实际情况，分步明确协同的侧重点与具体要求。首先，对 Z 省的每一次审计工作，都要有一个清晰的定位，以确定合作的侧重点。在制定审计方案的时候，要对各相关主体能够得到的信息和审计工作的需求进行全面地了解，进而对审计任务进行合理的划分，确定审计对象和范围，避免出现缺位、重复的情况。其次，为了更好地完成审计任务，Z 省审计委员会将组织各方协作，以满足特定需求。在此过程中，将安排专业人员负责实施，并确保审计结果能够得到充分反映。此外，将组织各方协调工作，以达到最佳效果，充分发挥审计的价值。

与此同时，从 Z 省地方政府性债务资金的运行层面来看，债务资金的运行主要包括举债、用债、偿债三个环节，三个环节风险不同，审计重点也不相同，Z 省审计主体要及时介入，注重审计工作的协调，使三个环节顺畅连接，形成进程层面的债务风险防范协同效应。在举债环节，Z 省三大审计主体对地方政府性债务资金进行审计时，应着重审查“举借”的决策过程，对地方政府性债务规模进行审查，对其整体做到全面精准的把握。在对显性债务进行审计时，有关债务资金的核算的审计比较容易，但是在对隐性债务进行审计时，由于金融产品近年来的发展，融资平台的数量的增多，当地政府又新增了大量的救助性质的债务，因此，其债务风险也在持续上升。随着时间的推移，Z 省的债务风险也在不断增加。为了确保审计的公正性和准确性，审计委员会将对地方政府承担的救助责任进行全面评估，并对其债务规模进行准确评估，以便更好地控制债务风险。在使用债务时，应该密切关注债务资金的使用情况，以确保其有效性和可持续性。首先，我们需要仔细研究 Z 省的债务体系，并确定它们的使用情况，确认地方政府性的债务发行目标以及它们的使用效果。其次，要把注意力集中到所要投入的行业上，要对其所投入的行业进行考察，必要时采取现场审计的方式，有效审核债务资金的使用效果和效率。另外，Z 省还可以通过对企业固定资产投资的审计，来评价企业的资金运用和管理状况。在偿还债务的过程中，我们需要重点关注当地政府是否拥有一个完整的偿还机制，并且能够准确评估其负担的债务水平，预先采取措施来避免和解决债务的风险。

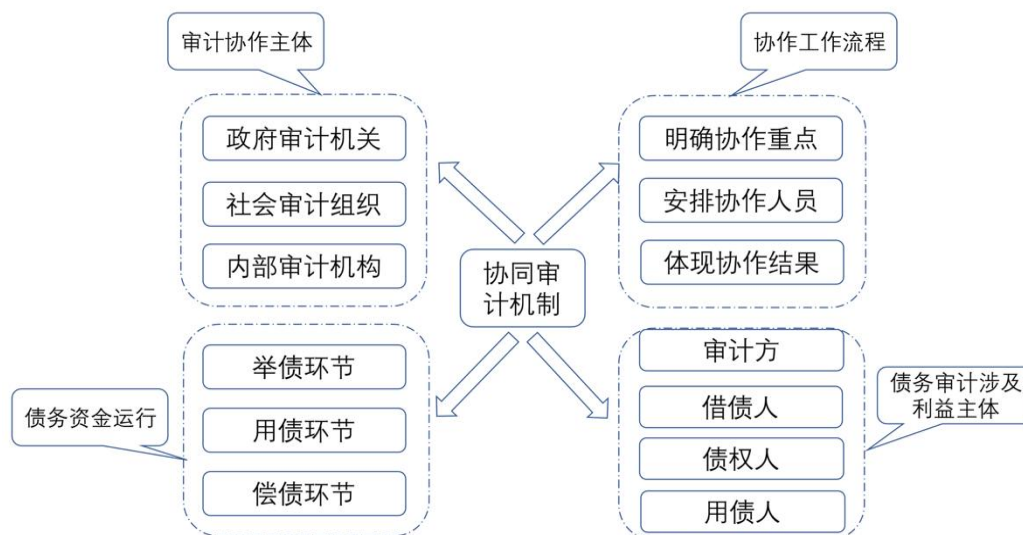


图 5.1 Z 省地方政府性债务协同审计机制

5.2 信息互动机制

Z 省地方政府性债务的审计资料是审计机构按照审计程序，对其进行搜集、加工、总结而得到的。通过建立一个高效的债务审计信息交互平台，Z 省地方政府可以有效地将审计信息准确、及时地传达给审计利益相关者，从而实现信息共享，尽可能减少信息不对称性，实现协同效应，提升审计效率，促进债务审计的有效实施。审计机构建立的审计信息交互平台，可以有效地促进各方之间的信息交流，并在地方政府性债务审计中发挥重要作用。具体而言，就是将隐性债务与绩效审计等审计方式相结合，全面、多层次地对隐性债务的运行过程进行审计监督，及时掌握各类债务的相关信息。

在 Z 省地方政府性债务审计信息互动机制中，首先要构建一个审计信息互动平台，处于审计监控层面的各级审计机关、社会审计组织以及内部审计机构能够更加高效地获取举债环节、用债环节、偿债环节特有的信息流，而作为地方政府性债务利益相关方的借债主体能够掌握债务举借方式、债务举借规模、债务举借程序等方面的信息；用债主体能够掌握具体工程施行的数据以及工程财务数据方面的信息，债权人主体能够掌握详细的银行贷款数据、信托产品各方面的数据；双方各自掌握的信息流不同，只有完善信息传递机制，形成信息共享的审计环境，审计监控层面与 Z 省地方政府性债务利益相关方才能更好地发挥信息协同效应。

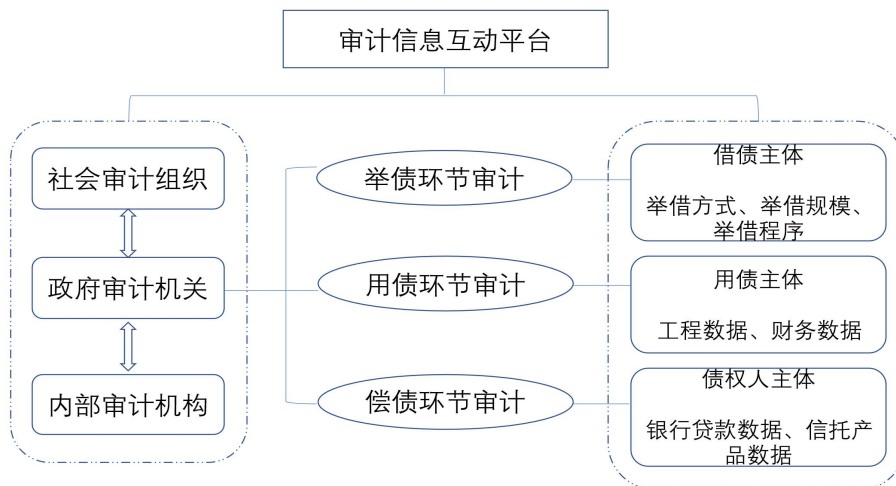


图 5.2 Z 省地方政府性债务审计信息互动机制

具体而言，在 Z 省地方政府性债务发行过程中，Z 省审计委员会将对所有举债活动进行审查，并提交审计报告，以便提供审计建议。Z 省政府在举债时，必须特别关注，仔细检查是否存在地方政府利用金融机构、企事业单位等渠道发放债券，以此来满足“兜底”规定的需求。此外，Z 省政府还需要将发放债券的相关工程资料、财务数据等作为审计信息的载体，及时发布在 Z 省审计信息交互平台上，以便更好地反映实际情况。社会审计机构作为一种具有高度专业性的组织，具有丰富的经验，因此，Z 省政府及其他利益攸关方都有责任充分发挥内部审计机构的作用，以便更好地收集、分析、处理和管理有关的工程和财务数据，从而有效地减少信息的不对称性。应该加强 Z 省地方政府的监管，严格检查投资项目开发商的大额垫款是否有拖欠，以有效地预防和控制可能存在的债务风险。此外，还应该密切监测 Z 省偿还债务的各种信息，以确保债务的及时、可靠地得到融资。Z 省政府应该建立一个审计信息交流平台，以便及时、准确地发布审计结果，使相关责任人能够及时了解地方政府性债务融资的情况，从而形成一个完整的审计流程，以及及时的反馈机制。

5.3 审计治理机制

协同治理审计是指通过运用系统的思维，将不同审计主体内部的各种资源以及其他与审计有关的资源整合起来，从而使审计资源得到有效利用，实现系统理论中所谓的“1+1>2”的目的。按照系统的层次性原则，这种审计资源整合包括了政府审计、内部

审计、社会审计组织内部与组织之间的整合，以及审计及其他决策、执行或监督体系的资源整合。在整合审计资源时，也应该将新兴技术应用于审计系统之中。比如利用大数据技术，建立“1+N”的上下联动体系，即建立全省审计数据平台，由 Z 省审计厅统一建设，通过审计数据平台，实现审计技术与数据的有效运用，实现上下联动，形成信息共享。

Z 省地方政府性债务审计治理机制指的是将激励相容理论作为依据，对 Z 省审计监督债务治理机制的建立以及债务治理执行情况进行评价与鉴证并发表审计意见，推动 Z 省各地方政府性债务的利益相关主体能够更好地明晰自身权利，了解自身责任，正确维护自身利益，构建权责利为一体的制度框架。构建 Z 省审计治理机制，尽量避免各相关主体间的利益冲突，实现 Z 省审计资源的内部和外部整合。Z 省地方政府性债务的组织结构复杂，层次多样，利益相关者众多。“经济人”的典型代表之一就是地方政府官员，他们渴求获得个人利益，因此，一些人会试图以 GDP 增长作为掩饰，并通过发行债券和其他形式获得政治资本。然而，由于缺乏科学的规划，他们的行动降低了投资的效率，并造成了巨额的财力损失，中央政府的意愿与此类行动背道而驰，违背了其对地方债务的管理原则。作为一个企业，其核心目标是通过提高公司的经济效益来实现长远目标。然而，由于缺乏道德风险意识，在提供贷款时，金融机构往往会忽视风险，并且把更多的钱放在房地产开发商身上，这就导致 Z 省的政府在投资项目的开发、施工等方面存在监管漏洞，从而降低了财政支出，并增加了融资风险。Z 省的审计治理的重点在于实施有效的审计监管。一方面，利用财政预算审计将 Z 省地方政府性债务纳入统一的预算，对其进行“硬性约束”，避免出现“援救”预期和“跨域”推诿行为。另一方面，为了防止“跨期”推诿动机，需要通过公共投资项目绩效审计等审计方式，对 Z 省地方政府官员进行债务责任追究。

鉴于 Z 省内部存在多重利益攸关方的矛盾，建立一个基于合作伙伴关系的冲突处理机制显得尤为重要。因此，审计机构应该清楚地界定 Z 省当地政府的职责，以确保双方签订的协议符合法律规范，加强双方的信任，减少可能出现的矛盾纠纷及损失。另一方面，Z 省应该加强对政府投资和融资项目的审计，以确保风险的合理分配，并将各种风险均衡地分配给最合适的责任方。此外，应该采取措施消除“利润属于银行，损失属于国家”的传统道德风险观念，并且改变“风险低、收益稳定”的固有观念，以确保审计的科学性和合理性，从而更好地保障 Z 省的经济的发展。通过实施多种措施，在保障各方利益的同时，降低 Z 省地方政府可能面临的投融资风险。

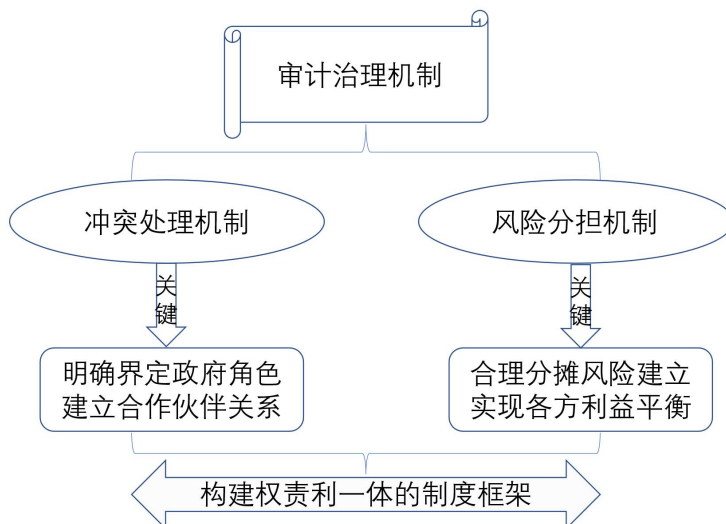


图 5.3 Z 省地方政府性债务审计治理机制

5.4 地方政府性债务协同治理审计机制间的关系

协同审计机制、信息互动机制、审计治理机制共同构成了 Z 省地方政府性债务协同治理审计模式，三个子机制在债务系统中发挥着各自独特的作用，同时，三个子机制相互影响、相互作用，产生协同效应，为完善 Z 省地方政府性债务协同治理贡献力量。

实现 Z 省协同治理的前提条件是明确 Z 省地方政府性债务的审计目标，并将其贯穿到审计工作的各个流程当中。该目标的设定要从 Z 省地方政府性债务各利益相关主体的视角出发，最大限度地维护相关主体的利益，以完善债务治理机制、提高债务治理效果为指导思想。Z 省协同审计旨在建立三大审计机构之间有效的资源共享和信息共享机制，从而有效地提升审计效率，并且尽可能地实现对所有财政负担的全面监督，从而有效地预防和控制债务风险。构建 Z 省协同治理审计模式的关键是三大子机制间要相互配合。首先，通过三大审计主体的不同类型审计资源，在协同审计机制的作用下，实现对 Z 省地方政府性债务风险的全方位覆盖，促进各子系统风险治理效能的提高。其次，通过对 Z 省政府间的审计治理机制研究，能够保障 Z 省政府审计发挥国家治理功能，并对其审计监督作用的发挥以及监督机制的建立起到积极的推动作用，为 Z 省地方政府性债务中冲突处理机制和风险分担机制的构建奠定基础，促进债务系统更好地发挥协同治理效益。Z 省地方政府性债务审计治理体系的建立，需要将协同审计机制和审计治理机制有效地结合起来，以形成一种全面有效的审计治理模式。

为了保障 Z 省协同治理审计的有效实施，我们必须建立一个有效的地方政府性债务

信息传递机制，以确保审计的有效性。首先，从审计监督层面来说，要想发挥 Z 省政府审计应有的效能，畅通无阻的审计信息传递渠道是必不可少的，否则无法实现审计资源与审计成果的整合，对 Z 省协同审计机制的顺利实施造成阻碍。其次，Z 省信息传递机制的构建可以一定程度上消除信息的不对称性，帮助举债主体、用债主体、偿债主体实现债务资金运行流程信息的实时共享，防范化解 Z 省地方政府隐性债务风险，提高 Z 省的债务治理效能，保障 Z 省审计治理机制的运行。

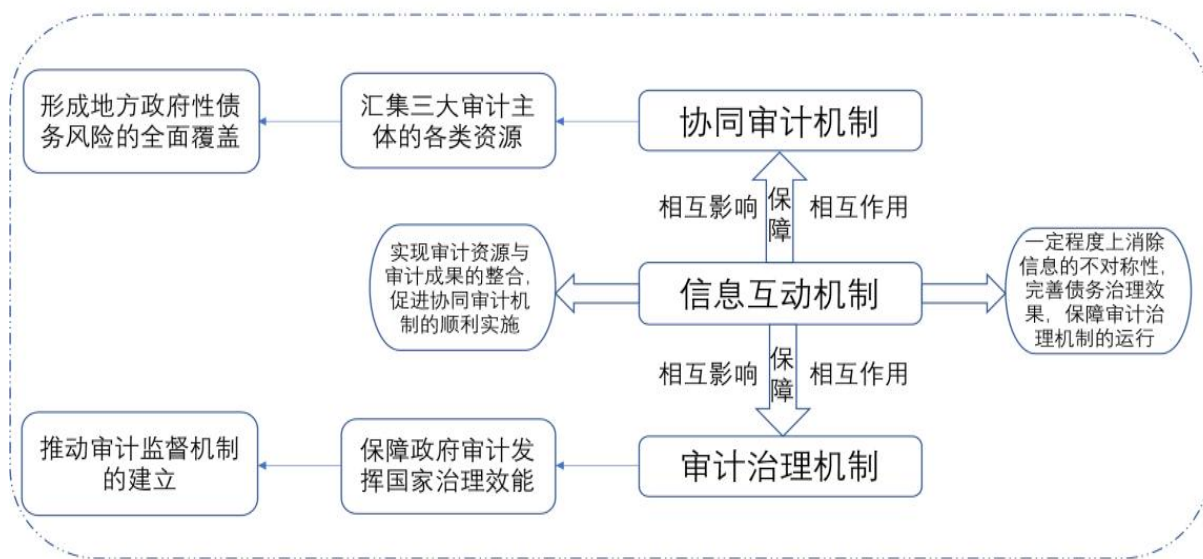


图 5.4 Z 省地方政府性债务协同治理审计机制间的关系

5.5 实现 Z 省协同治理审计模式的保障措施

5.5.1 加强宣传并引导多元主体参与

(1) 推广地方政府性债务协同治理审计模式，凝聚思想共识

审计机构已经大力推广地方政府性债务协同治理审计模式，并且把它的实施情况作为每年的重要指标，以此来评估其有效性和可持续性，营造出一种协同治理审计的氛围，并指导所有审计组、下级审计机构，在审计项目中，主动探讨如何进行地方政府性债务协同治理审计的途径和实现技术，构建出一套协同治理审计的工作机制，推动 Z 省地方政府性债务协同治理审计的系统化、体系化，从而让审计工作的工作效率得到提升，让所有审计人员都更加关注协同治理审计工作，逐步形成对协同治理审计工作的思想共识。除了审计机关，我们还应该利用多种渠道，如媒体、公众号等，向内部、社会和公众宣

传地方政府性债务协同治理审计模式的相关信息，并加强外部机构对这一模式的理解，提高外部机构的合作意识与积极性，促进 Z 省地方政府性债务协同治理审计模式的不断完善。

（2）引导多元主体参与

在上下两级审计部门的协作中，随着审计人、财、物的改革，审计机关已经完成了在省级以上的纵向管理，审计机关能够在审计规划部门的协调之下，对审计的资源进行整体的调配，同时还能够请求上级机关进行相应的专业技能培训、业务交流，利用自己的经验交流，快速提升自己的审计技能。在审计机关的内部审计力量的使用上，要充分地利用审计机关对机关、国有企事业单位的内部审计工作的管理和监督指导功能，抽调内部审计人员参加到 Z 省的地方政府性债务协同治理审计中来，丰富审计的后备力量，调整工作视角，拓宽视野，在社会审计力量、专业服务企业等方面的运用中，通过政府购买社会审计力量，解决债务审计在协同治理审计模式应用方面的专业不足。通过以上方式，不断丰富审计人才队伍，达到“一审多果”的效果。

5.5.2 科学培养协同治理审计人才

Z 省政府出台的新政策旨在明确地方政府性债务的种类以及违反规定的行为，这不仅要求具备丰富的专业知识，而且还要求领导层不断提升绩效考核，以满足日益增长的政府性债务的使用要求，各种类型的违规债务应此产生，其中所牵扯到的理论问题也越来越多。Z 省的审计部门要经常对审计人员进行培训，使其能够及时了解国家新政策与相关的法律法规，提高自身的业务素质，以便在未来的审计工作中保持专业胜任能力。

在此次审计工作中发现，Z 省审计人员“单打独斗”情况明显，审计工作以审计厅审计人员为主，社会审计与内部审计人员尚未参与，造成审计资源不足，审计效率低下等问题。因此，Z 省可以从供给侧适当补充债务审计力量。一方面，为了解决 Z 省债务审计力量的短缺问题，增加年度招录人数是一个有效的解决方案，可以有效提升审计能力，提高审计效率。同时，还可以通过选拔招录高能力、高质量的审计人员进入 Z 省审计机构，以提高 Z 省审计团队的素质。另一方面，审计机构可以成立有三大审计主体参与的联合组织，深化合作，实现债务审计理念的创新和审计方法的改进；利用先进的信息技术，搭建一个高效、专业的审计机构，以促进地方政府性债务的有效监管和实施。

5.5.3 建立协同治理审计长效工作机制

(1) 明确地方政府性债务信息公开制度

随着时代的飞速发展，科技的进步也日新月异。互联网的普及使得各行各业都受益匪浅。因此，债务审计也变得更加复杂。过去的一些审计方法可能无法满足当前的交易需求和经济状况，使得债务审计变得更加困难。随着各行业信息系统的飞速发展，债务审计必须跟上时代的步伐，紧密结合交易特征。尤其是在大数据审计时代，债务数据的收集变得更加容易、及时、准确，以满足不断变化的市场需求。然而，今天的现实困境是，审计人员毕竟不是互联网专家，互联网技术在审计过程中的应用只是很小的一部分。同时，受传统审计思维的影响，审计师无法快速识别和处理审计问题，审计工作的质量也受到大打折扣。因此，Z 省必须了解当前科技时代下的交易特征，明确地方政府性债务的信息披露制度。为了对 Z 省的地方政府性债务进行审计，我们必须使用地方政府性债务信息披露系统，在收集数据的过程中发现，我国地方政府性债务信息披露不充分，审计工作受阻，无法及时预警债务风险。因此，为了更好地管理地方政府的财务，本文首先建议采取一系列措施来改进现有的审计制度。其次，本文还建议实施一个全面的信息公开制度，以便于公众和其他需要了解信息的人都能够通过它来获取所需的资料。

(2) 检查管理机制，规范内部控制

Z 省地方政府的债务融资是一项关键的财政投入，因此，必须采取有效的长期管理措施，确保其财务状况的稳定和可持续发展。此外，Z 省地方政府的债务也必须纳入其内部控制体系，严格执行融资审批程序，有效防范和减少由此带来的各种风险。其次，审计人员应当密切关注地方政府的债务治理，确保其长期有效的机制得到落实，并且仔细检查“空白处”，以确保其符合法律法规的要求。财务部门作为政府性债务管理的重要组成部分，有责任也有义务积极参与，及时维护和升级债务系统，并及时向相关负责人汇报存在的问题，以便及时采取措施解决。

5.5.4 加快协同治理审计模式的法律法规建设

(1) 加强和法规处的联系，建立沟通机制

Z 省地方政府性债务协同治理审计人员应当熟悉有关法律法规，并且清楚地理解新型融资模式下的隐性债务的界限和范围。审计人员受各种因素的影响，在判断和表现上也有不同的特点，不能以个人主观判断造成审计判断质量的下滑，因此，审计时商讨审

计思路、加强内部协作，提高参与人员的参与度，促进经验交流，根据审计人员的判断结果进行多方案选取。

（2）健全地方政府性债务稽查制度，规范审计工作的发展

最近几年，由于人们日益重视审计工作，审计技术和方法取得了长足进步，与之相关的法律法规也变得越来越科学化、完备化。但是，在现实的工作实践中，与地方政府性债务协同治理审计有关的专门立法还没有在国家层面上发布。通过对我国地方政府性债务合作管理的研究，指出了我国政府性债务合作管理的必要性和可行性。在制订相关的法律法规时，要了解地方政府的目标是什么，重点对地方政府的政府性债务的执行流程进行规范，并从实际工作中吸取一些教训，从而提升这些法律和法规的可操作性和有效性。在此基础上，根据国家和地区的具体情况，开展相应支持性措施。之后，针对我国目前对地方政府性债务的实施现状，借鉴国外的成功案例，取其长处，去其短处，根据我国国情，构建具有中国特色的地方政府性债务的相关法律体系。

6 结论与展望

6.1 研究结论

地方政府性债务不仅可以推动金融业发展、拉动经济增长，也可以刺激居民消费、维持社会稳定，但在发挥作用的同时，也产生了一些问题，需要我们予以重视。不断完善地方政府性债务协同治理审计模式可以在一定程度上提高审计效率，降低债务风险，为地方政府性债务管理提高参考和借鉴。

本文主要以政府债务理论、系统论、协同治理理论为理论基础，通过对 Z 省地方政府性债务的规模、风险特征以及债务审计的实施现状进行分析，剖析 Z 省债务审计中存在的问题及产生原因，在构建 Z 省地方政府性债务协同治理审计模式时，遵循服务国家治理、独立性与开放性统一、整体性与层次性协调三大原则，基于人员协同、信息协同、治理协同阐述了 Z 省地方政府性债务协同治理审计模式的主要构成部分；为更好地实现协同治理审计模式，构建了包括协同审计机制、信息互动机制、审计治理机制在内的协同治理审计模式并提出了相应的保障措施，以期促进 Z 省债务工作加强管理，降低债务风险，提升 Z 省审计效率和质量。

诚然，本文还存有很多缺陷。一是由于笔者的研究水平有限，在总结了一些地方政府性债务审计经验的基础上，提出了一套尚不完善的地方政府性债务协同治理审计模式，对审计工作中存在的问题和原因分析、对策建议可能不够透彻；二是由于地方政府性债务审计所涉资料较为隐秘，有关数据披露不多，笔者未能通过网络等途径获取到大量的资料，所以本文的数据分析存在失真甚至谬误；三是本人缺乏实际工作经验，对整个审计项目的认识不够透彻，因此对整个审计个案的分析存在着一定的缺陷，在广度和深度上仍有很大的不足。但仍期望本文所述的内容能够为今后地方政府性债务审计工作提供有益的借鉴。同时，也期望今后能够对 Z 省地方政府性债务审计进行深入研究，对其规范举债，防范债务风险，监督债务管理是否有效，一定程度上发挥防范化解国家重大风险的作用。

6.2 研究展望

地方政府性债务与国计民生密切相关，巨额债务则意味着巨大的风险。政府审计在维护国家秩序、促进经济发展、维护社会稳定等方面发挥着至关重要的作用，它不仅可

以为国家的行政管理提供坚实的支撑，而且可以为维护国家的财政稳定提供坚实的基础。因此，加强地方政府性债务的审计，不仅可以预防和减轻金融风险，还可以规范地方政府的融资渠道。在当前研究中发现，我国地方政府性债务审计在协同治理方面的应用仍存在不足，希望本文构建的 Z 省地方政府性债务协同治理审计模式可以为地方政府性债务审计的研究提供一种新思路，通过加强 Z 省地方政府性政府审计，不仅可以提高审计效率和效果，而且还可以为经济发展提供有力的支撑和保障。

参考文献

- [1] Galiński P. Determinants of Debt Limits in Local Governments: Case of Poland[J]. Procedia - Social and Behavioral Sciences, 2015, 213:376-382.
- [2] Hana Polakova Bixi. Contingent Government Liabilities: A Hidden Risk for Fiscal stability. The World Bank ,1998.
- [3] Liu L, Pradelli J. Financing Infrastructure and Monitoring Fiscal Risks at the Subnational Level[J].Policy Research Working Paper,2012.
- [4] Liu Lili,Michael Waibel.China: Strengthening of Local Debt Financing and Risk Management(Policy recommendation Report) .The World Bank,2009:112-115.
- [5] Ma J, Polackova H. Monitoring Fiscal Risks of Subnational Governments[J].World Bank Other Operational Studies,2002.
- [6] Mpakaniye J P. The Effect of Internet Audit on Budget Process and Execution of Local Government of Rwanda[J].Social Science Electronic Publishing,2017.
- [7] Van Ewijk C, Lukkezen J, Rojas-Romagosa H. Early-warning indicators for debt sustainability[J]. CPB Policy Brief, 2013, (8):1-42.
- [8] William Easterly,David Yuravlivker.Evaluating Government Net Worth in Colombia and Republic Bolivarian de Venezuela[M].Oxford:Oxford University Press,2002:181-201.
- [9] 白如钰.国家审计与内部审计协同发展的创新模式研究[J].当代会计, 2019(15):92-
- [10] 卜鹏爱, 刘林山.地方政府债务的成因及管理规范[J].商业时代, 2013(06):85-86.
- [11] 曹萍, 周巧洪.公共选择理论视角下地方政府性债务风险研究[J].财经问题研究, 2015(8):62-68.
- [12] 曾康霖, 吕劲松.加强地方政府性债务管理的审计思考[J].审计研究, 2014(1):31-34
- [13] 陈涵.新常态下地方政府性债务协同治理审计研究[D].南京: 南京审计大学, 2018.
- [14] 陈彦佳.基于风险化解的地方政府性债务审计研究[D].哈尔滨: 哈尔滨商业大学, 2019.
- [15] 陈志勇, 庄佳强.地方政府性债务管理与风险防范研究[M].北京: 经济科学出版社, 2017.
- [16] 程译萱.风险导向地方政府性债务审计研究[D].哈尔滨: 哈尔滨商业大学, 2019.
- [17] 范伟琳.地方政府性债务风险管理研究——以云南省为例[D].昆明: 云南财经大学, 2019.
- [18] 巩凤, 周云龙.基于协同理论的国家审计、内部审计、社会审计的协作研究[J].中国内部审计, 2021(07):79-84.

- [19]谷玉静.地方政府性债务审计实施框架研究[D].南京:南京审计大学,2019.
- [20]郭太禄.中国地方政府债务问题:影响、成因、化解[J].东岳论丛,2014(09):165-169.
- [21]国务院.关于加强地方政府性债务管理的意见[Z].北京:国务院,2014.
- [22]何昌云.对矩阵式高效内部审计的初步探讨[J].现代商业.2014(11):235-236.
- [23]何义霞,辛本健.地方政府债务风险成因与化解[J].人民论坛,2014(14):45-47.
- [24]和秀星,凌思凡.新时代背景下政府审计与内部审计协同方式研究[J].经营与管理,2019(12):27-31.
- [25]和秀星,潘虹,赵青.国家审计对内部审计资源的利用和风险防范——基于国际视野的经验数据[J].审计与经济研究,2015,(5):24-3.1.
- [26]洪源.地方政府债务风险非线性先导预警系统的构建与应用研究[J].数量经济技术经济研究,2018(06):95-113.
- [27]胡耘通,樊雪.协同治理视角下河长制政策跟踪审计研究[J].会计之友,2022(01):132-137.
- [28]黄贤环,倪筱楠.循证管理在政府债务风险审计中的应用[J].企业经济,2014(07):156-159.
- [29]贾云洁,戴晓月.我国政府债务审计实践现状、困境与对策[J].商业会计,2021(21):31-34.
- [30]姜宏青,于红.基于管理流程的地方政府债务风险预警模式构建[J].会计之友,2017(16):81-85.
- [31]姜丽莎,冯均科,贺艳婷.谈领导干部公共受托责任审计的内容拓展与实现路径[J].财会月刊,2019(11):104-109.
- [32]李春玲,郭靖冉.地方政府债务风险预警模型研究——基于灰色 BP 神经网络视角[J].财会通讯,2016(26):108-111.
- [33]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(09):89-95.
- [34]林世权.地方政府债务风险:度量指标与评估方法[J].预算管理会计,2021(11):36-40.
- [35]刘国常,许婷.政府审计与社会审计协同治理问题研究[J].财会通讯,2020(15):18-20.
- [36]刘骅,陈涵.地方政府性债务的协同治理审计研究[J].财政研究,2018(09):106-117.
- [37]刘骅,卢亚娟,陈涵.PPP 项目审计的协同治理模式与机制研究[J].中国行政管理.2018(01):24-29.
- [38]刘骅,卢亚娟.地方政府融资平台债务风险预警模型与实证研究[J].经济学动态,

- 2014(08):63-69.
- [39]刘骅.地方政府隐性债务风险与审计治理[M].北京:中国财政经济出版社,2021.
- [40]刘穷志,王君珩.地方政府债务风险:特征、成因与化解[J].财政监督,2020(16):29-35.
- [41]刘拥拥,雷良海.财政分权视角下地方政府债务研究[J].财会研究,2021(01):11-15.
- [42]刘子晗.基于信息不对称理论的债券市场风险分析与防范[J].全国流通经济,2020(26):43-45.
- [43]陆晓晖.我国注册会计师参与政府财务报告审计的机遇和挑战[J].财务与会计,2016(10):65-66.
- [44]罗洁丽.浅析我国地方政府债务问题发展现状、成因及对策[J].经济研究参考,2014(47):27-29.
- [45]马畅.资源整合视角下的审计协同模式研究[D].南京:南京审计大学.2019.
- [46]马丽丽.地方政府性债务风险现状、成因及防范措施[J].投资与创业,2021,32(21):18-20.
- [47]毛绮,张雪楠.浅议审计协同实践框架的构建[J].审计研究,2007(6):31-34.
- [48]孟志华,陆璐.甘肃省地方政府性债务审计研究[J].合作经济与科技,2019(12):156-159.
- [49]孟志华.“三维”视角下精准扶贫全覆盖审计的评价标准体系[J].审计月刊,2019(03):12-14.
- [50]倪润泽.地方政府债务风险预警体系研究[D].中国财政科学研究院,2019.
- [51]欧阳能,赵哲.健全我国地方政府性债务审计模式的建议[J].当代会计,2017(06):55-57.
- [52]潘迎喜,董素.地方政府性债务成因研究及治理路径[J].经济研究参考,2016(19):34-38.
- [53]戚振东,王会金.国家审计“免疫系统”功能实现研究——基于社会协同的视角[J].南京社会科学.2011(12):80-85.
- [54]戚振东,尹平.国家治理视角下的审计全覆盖:一个理论框架[J].学海.2015(06):107-112.
- [55]沈雨婷,金洪飞.中国地方政府性债务风险预警体系研究——基于层次分析法与熵值法分析[J].当代财经,2019(06):34-46.
- [56]审计署.全国政府性债务审计结果[Z].北京:审计署,2013.
- [57]宋常.地方政府性债务审计研究[M].北京:光明日报出版社,2022.

- [58]宋夏云,马逸流,沈振宇.国家审计在地方政府性债务风险管理中的功能认知分析[J].审计研究,2014(01):45-52.
- [59]孙芳城,蒋水全,尹长萍.长江流域环境审计协同治理:一个理论框架[J].财会月刊,2022(03):22-25.
- [60]王会金,戚振东,剧杰.基于协同效应的企业管理协同审计研究[J].南京社会科学,2013(02):43-48.
- [61]王俊倡.地方政府债务审计不能忽视隐性债务[J].审计与理财,2015(01):55-57.
- [62]王丽娟.政府审计推进地方政府性债务管理路径初探[J].财政监督,2017(05):87-90.
- [63]王秋阳.地方政府性债务影响系统性金融风险的传导机制[D].合肥:安徽大学,2021.
- [64]王世成,李袁婕.基于审计结果的我国地方政府性债务问题原因分析和对策建议[J].审计研究,2013(05):40-45.
- [65]王霞.地方政府债务风险的成因及其防范[J].财会学习,2017(24):196.
- [66]王昱堃.地方政府性债务审计的问题及对策研究[D].南京:南京审计大学,2019.
- [67]吴勋,王梓颖.基于审计结果公告的政府性债务风险剖析[J].财会月刊,2018(21):152-156.
- [68]武亚琳.中国地方政府债务成因分析[J].现代经济信息,2017(10):1+3.
- [69]徐占东,时欣,迟国泰.基于改进贝叶斯网络的省级政府债务风险预警模型[J].统计与信息论坛,2017,32(08):87-95.
- [70]徐真.长三角审计机关工作协同机制研究[J].审计研究,2021(06):12-15.
- [71]许争,戚新.地方政府性债务风险预警研究——基于东北地区某市的经验数据[J].科学决策,2013(08):30-47.
- [72]薛燕,胡娜.构建地方政府债务风险评价体系——以浙江省 X 市为例[J].全国流通经济,2019(30):118-120.
- [73]尧珊.协同国家审计模式的构建与实施[D].南昌:江西财经大学.2017.
- [74]易定强.地方政府债务风险的成因及防范[J].财务管理研究,2019(01):67-72.
- [75]尹可,袁长志.我国地方政府性债务风险管理研究[J].金融经济,2019(12):61-63.
- [76]张红香.大数据时代下协同审计模式的研究[J].中国市场.2018(35):188-189.
- [77]张炜.企业内部审计如何做好督促检查审计整改工作——基于系统论观点[J].中国内部审计.2022(03):47-50.
- [78]张小锋.基于 PCA 方法的哈尔滨市地方政府债务风险预警分析[J].商业研究,2018(03):76-82.

- [79]赵爱玲, 李顺风.地方政府债务绩效审计质量控制评价指标体系研究[J].西安财经学院学报, 2015 (02): 34-38.
- [80]赵全厚.地方政府专项债券作为资本金偿债风险分析及对策建议[J].财政科学, 2021(11):53-59.
- [81]赵全厚.我国地方政府性债务问题研究[J].经济研究参考, 2011(57):2-19.
- [82]郑莉, 夏凌君.审计协同主要模式与作用分析[J].大连民族大学学报, 2022(02):132-135.
- [83]郑石桥, 陈燕丽.行为审计环境论: 基于系统论视角[J].会计之友.2016(18):122-127.
- [84]周维培.从“鉴证”到“问责”——全球视野下国家审计服务国家治理的路径分析[J].审计研究.2019(04):3-10.
- [85]周学东, 李文森, 刘念, 等.地方债务管理与融资规范研究[J].金融研究, 2014(10):34-49.

致谢

致谢的开始意味着研究生生涯的结束，始于 2020 年初秋，终于 2023 年盛夏，三年时间一晃而过。回忆这三年的校园生活，是充满爱与力量的，在此期间，我的知识得以丰富，思想得以成熟，在导师与朋友的陪伴与支持下，我渐渐地成长，如今就要开启人生新篇章，纵使有千般不舍，仍心存感激！

弦歌不辍，桃李芬芳。感谢我最爱的孟志华老师，让我的研究生生活充满幸福与快乐。学术上，老师笔耕不辍、治学严谨，对每一个学生都悉心指导，无论是在选题还是在论文撰写过程中，导师都始终监督我们的进度，在我们写作思路受阻时及时给予我们“灵感”，可以说没有老师的辛勤指导就难以有论文的成型；生活中，老师视我们为自己的孩子，当我们遇到困难时会尽己所能帮助我们解决，在我们困顿不乐时会真诚谈心开导，她就像黑夜中的灯塔一样为我们指引方向，让迷茫的我们拥有更多前行的动力。感谢老师的包容与理解，让我在面对困难时多了一份坦然，在迎接挑战时多了一份信心，很幸运能成为老师的学生，我的人生也因此多了一个良师，更多了一个益友。

也要感谢学校其他为我授课的老师，在兰财的七年，是他们教授了我专业知识，培养了我的学术素养，为我的论文写作指点迷津，也为我今后的人生方向给予建议。

欲买桂花同载酒，终不似，少年游。感谢我校内校外的朋友，是他们在孤助无望时给予我希望，陪伴我度过每一个不快乐的夜晚，是他们的鼓励与支持让我变得更加乐观。曾经的竹马之交，如今的各奔前程，愿多年以后我提着老酒，愿我们多年以后还是老友。

人生在世记恩情，父母恩情似海深。感谢父母的理解与支持，让我能够无后顾之忧地继续深造，是父母无微不至的关怀让我能够安心选择自己人生的道路，今后我必将更加努力，定不辜负父母的期望！

盛年不再来，一日难再晨。感谢不够聪明，但多年来始终尽力去坚持、去保持乐观的自己；感谢不曾优秀过，但也不曾放弃过的自己。愿永怀年少时的朝气与梦想，引吭高歌，鲜衣怒马，未来可期。

往者不可谏，来者犹可追。风有起止，人有聚散，认真生活，不负韶华。