

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 利益相关者视角下特许经营项目协同治理审计机制优化研究——以 X 项目为例

研究生姓名: 任治坤

指导教师姓名、职称: 孟志华 副教授

学科、专业名称: 审计硕士

研究方向: 政府审计

提交日期: 2024 年 6 月 1 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： 任作坤 签字日期： 2024.6.1
导师签名： 孟祥 签字日期： 2024.5.31
导师(校外)签名： 李敬道 签字日期： 2024.31/5

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， 同意 (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： 任作坤 签字日期： 2024.6.1
导师签名： 孟祥 签字日期： 2024.5.31
导师(校外)签名： 李敬道 签字日期： 2024.31/5

Research on the Optimization of Collaborative Governance Audit Mechanism of Franchise Projects from the Perspective of Stakeholders- A Case Study of Project X

Candidate :Ren Yekun

Supervisor:Meng Zhihua

摘要

全方位强化基础设施建设, 构筑现代化基础设施系统, 是社会主义现代化建设的支撑与保障。基础设施建设需要巨大的资金保障, 而政府与社会资本合作 (Public-Private-Partnership, 以下简称 PPP) 的融资方式, 一定程度上缓解了政府财政压力, 但其也确实存在严峻问题。为进一步推动政府与社会资本合作规范运行, 国务院于 2023 年 11 月 8 日, 转发发改委、财政部《关于规范实施政府和社会资本合作新机制的指导意见》, 明确要求政府和社会资本合作要“聚焦使用者付费项目”, 并强调“全部采取特许经营模式”。特许经营模式是基于使用者付费的政府和社会资本合作模式, 政府就项目投资建设运营与社会资本开展合作。在现代化基础设施体系构建的关键时期, 地方政府财政面临巨大压力的情况下, 如何优化协同治理审计机制, 来规范特许经营项目, 显然更为迫切。密切关注利益相关者对特许经营项目的不同影响和利益需求, 能更好地应对项目本身有建设存续周期长、参与主体多元、专业性知识强、涉及主管部门多等特点所带来的审计难点。

本文共划分为六个部分。第一部分为绪论。阐述研究背景、目的及研究意义, 通过文献综述梳理相关研究, 提出本文研究内容和研究方法。第二部分为相关概念与理论基础。对特许经营项目、协同治理审计和运行机制的概念进行界定, 对特许经营项目协同治理审计的相关理论基础进行阐述。第三部分为特许经营项目协同治理审计的实现方式。首先, 描述现阶段政府与社会资本合作项目及项目审计的发展情况; 其次, 阐述特许经营项目开展协同治理审计的必要性。通过利益相关者视角, 分析审计要素, 对现阶段特许经营项目协同治理审计运行机制存在的问题进行优化研究。第四部分为案例项目介绍。主要介绍 X 项目背景、运作模式、审计工作安排以及项目审计存在的问题。第五部分为特许经营项目协同治理审计优化机制在 X 项目的应用。基于对该项目投资主体多元化、建设主体复杂、相关者利益差异的特殊性, 明确 X 项目审计目标与主体, 特许经营项目协同治理审计运行机制的运用。第六部分为特许经营项目协同治理审计运行保障措施。第七部分为研究总结与展望。总结研究成果, 并对本文研究局限性进行阐述。

关键词：利益相关者 特许经营项目 协同治理审计 运行机制

Abstract

Strengthening infrastructure construction in an all-round way and building a modern infrastructure system is the support and guarantee for socialist modernization. Infrastructure construction requires huge financial guarantees, and the public-private-partnership (PPP) financing method has alleviated the financial pressure on the government to a certain extent, but it does have serious problems. On 8 November 2023, the State Council forwarded the Guiding Opinions on Standardizing the Implementation of the New Mechanism for Public-Private Partnership issued by the National Development and Reform Commission (NDRC) and the Ministry of Finance (MOF), which clearly requires PPP to "focus on user-paid projects" and emphasize that "all PPPs should adopt a franchise model". The franchise model is based on the user-paid public-private partnership model, in which the government cooperates with the private capital on the investment, construction and operation of the project. In the critical period of the construction of the modern infrastructure system, when the local government finances are facing huge pressure, how to optimize the collaborative governance audit mechanism to standardize the franchise project is obviously more urgent. Paying close attention to the different impacts and interests of stakeholders on the franchise project can better cope with the audit

difficulties brought about by the long construction and survival period of the project itself, the diversity of participants, the strong professional knowledge, and the involvement of many competent departments.

This article is divided into six parts. The first part is an introduction. This paper expounds the background, purpose and significance of the study, sorts out the relevant research through a literature review, and puts forward the research content and research methods of this paper. The second part is related concepts and theoretical foundations. This paper defines the concepts of franchise projects, collaborative governance audit and operation mechanism, and expounds the relevant theoretical basis of collaborative governance audit of franchise projects. The third part is the implementation of the collaborative governance audit of the franchise project. Firstly, the development of public-private partnership projects and project audits at this stage is described. Secondly, the necessity of collaborative governance audit for franchise projects is elaborated. Through the perspective of stakeholders, the audit elements are analyzed, and the problems existing in the operation mechanism of collaborative governance audit of franchise projects at this stage are optimized and studied. The fourth part is the introduction of the case project. It mainly introduces the background, operation mode, audit work arrangement and problems existing in project audit of X project. The fifth part is the application of the collaborative governance audit optimization

mechanism of franchise projects in project X. Based on the particularity of the diversification of the investment subjects, the complexity of the construction subjects, and the differences in the interests of the stakeholders, the audit objectives and subjects of the X project are clarified, and the operation mechanism of the collaborative governance audit of the franchise project is applied. The sixth part is the operational safeguard measures for the collaborative governance audit of the franchise project. The seventh part is the summary and outlook of the study. The research results are summarized, and the limitations of this paper are elaborated.

Keywords: Stakeholders;Franchise projects;Collaborative governance audit;Operational mechanism

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	2
1.2 文献综述	3
1.2.1 PPP 项目研究	3
1.2.2 PPP 项目审计	4
1.2.3 协同审计治理模式研究	5
1.2.4 文献述评	9
1.3 研究内容与研究方法	9
1.3.1 研究内容	9
1.3.2 研究方法	12
2 相关概念及理论基础	13
2.1 相关概念	13
2.1.1 特许经营模式与 PPP	13
2.1.2 协同治理审计	14
2.1.3 运行机制	14
2.2 相关理论基础	17
2.2.1 委托代理理论	17
2.2.2 协同治理理论	17
2.2.3 利益相关者理论	18
3 特许经营项目协同治理审计的实现方式	20
3.1 PPP 项目及项目审计发展现状	20
3.1.1 国内 PPP 项目现状	20
3.1.2 国内 PPP 项目审计现状	20
3.1.3 特许经营项目协同治理审计必要性分析	21

3.2 特许经营项目协同治理审计要素分析	22
3.2.1 特许经营项目协同治理审计目标	22
3.2.2 特许经营项目协同治理审计行为主体	24
3.2.3 特许经营项目协同治理审计风险管理	26
3.3 特许经营项目协同治理审计运行机制优化措施	27
3.3.1 现阶段特许经营项目协同治理审计运行机制存在的问题	27
3.3.2 委托机制	28
3.3.3 执行机制	28
3.3.4 信息传递机制	30
3.3.5 成果运用机制	30
4 X 特许经营项目案例分析	32
4.1 X 特许经营项目案例概况	32
4.1.1 项目背景	32
4.1.2 项目运作模式	32
4.2 X 特许经营项目审计现状及存在的问题	34
5 特许经营项目协同治理审计机制应用	35
5.1 X 特许经营项目协同治理审计的必要性	35
5.1.1 投资主体多元化	35
5.1.2 建设主体复杂	36
5.2 X 特许经营项目各利益相关者及目标差异	36
5.2.1 相关利益主体	36
5.2.2 利益相关者目标差异及风险分担	36
5.3 X 特许经营项目协同治理审计要素和运行机制	39
5.3.1 审计目标与审计重点	39
5.3.2 审计主体	44
5.3.3 审计运行机制	44
6 特许经营项目协同治理审计运行机制保障措施	48
6.1 建立多元主体工作协调机制，畅通信息传递渠道	48

6.2 重视民间资本审计, 落实民间资本权责	48
6.3 优化审计人力资源, 调整监管队伍结构	49
7 研究结论与展望	50
7.1 研究结论	51
7.2 展望	52
参考文献	53
致 谢	57

1 绪 论

1.1 研究背景及意义

1.1.1 研究背景

自 2014 年发布《财政部关于推广运用政府和社会资本合作模式有关问题的通知》（财金〔2014〕76 号）发布以来，政府和社会资本合作（Public-Private-Partnership，简称 PPP）项目不论是规模还是项目入库都处于快速增长阶段，期间政府也不断出台政策文件为其规范运行发挥积极作用。

2022 年 4 月 26 号，习总书记在中央财经委员会第十一次会议提出，“要促进 PPP 模式的公开透明发展，规范其运作模式，要引导更多的社会资本投入到市政设施建设中来。”这既是对十年来 PPP 项目发展成绩的充分肯定，也指明了 PPP 事业改革和发展的目标方向，是我们认识和把握 PPP 高质量发展新阶段的方法论和思想指南。同年 9 月，财政部对《政府采购品目分类目录》进行了修订，新修订的内容，其中包括政府和社会资本合作项目正式在法律层面纳入政府采购范围，并给出了 PPP 官方定义，即指政府为增加公共产品和公共服务，以投资、运营管理能力为标准择优选择社会资本，通过特许经营合作以及不涉及特许经营的其他合作模式，建立的与社会资本的长期合作关系。根据定义可以看出特许经营模式是 PPP 的组成部分，而不是与 PPP 并驾齐驱的基础设施投融资模式。

2023 年 11 月 8 日，国务院官网转发了国家发展改革委、财政部《关于规范实施政府和社会资本合作新机制的指导意见》（以下简称《指导意见》），明确政府和社会资本合作应全部采取特许经营模式实施，根据项目实际情况，合理采用建设—运营—移交（BOT）、转让—运营—移交（TOT）、改建—运营—移交（ROT）、建设—拥有一运营—移交（BOOT）、设计—建设—融资—运营—移交（DBFOT）等具体实施方式。因此，在直接将发改委的监管机制确定为未来 PPP 模式制度的新背景下，PPP 模式只能以特许经营模式开展，即基于使用者付费的政府和社会资本合作模式，不再包括购买服务、股权合作等多种方式下的非经营性项目。由此可见，特许经营模式更加明确社会资本的投资和运营能力是政

府和社会资本合作成功的关键性因素，降低政府潜在负债风险。总之，新监管机制的推出是新时代政府推动 PPP 规范发展、阳光运行的重大举措。

PPP 作为“舶来品”，在中国推广运用近 10 年，其成效有目共睹，但其也确实存在严峻问题。如今，政府和社会资本合作领域收窄，回报机制收窄，政府和社会资本合作项目全部采用特许经营模式，意在回归项目实施本源，加强监管。在逆经济周期，特许经营模式是公共基础设施、服务投资的重要抓手，保证项目实施做到真正回归本源，需要对其加大监督力度，此过程需要不断优化的审计机制为其保驾护航。

2022 年 4 月 26 号，中央财经委员会第十一次会议提出，要强化网络类基础设施，包括交通、能源和水利等，以联网、补网、强链为核心，以提高网络效率为目标。要加速构建我国的主要交通干线，加大对沿海、内陆口岸的规划，对我国的水路设施进行了优化升级。X 项目是 S 省省政府对“加强沿海和内河港口航道规划建设”指导政策的强烈响应，兼具“省级重大基础设施建设领域首次尝试”和“具备海河联运条件的黄金水运通道”的双重意义，使得该项目更具特殊性、复杂性。本文力求基于对相关者利益的分析，通过将现有审计经验引入协同治理理论，形成相关模式框架及运行机制。然后通过分析选取的案例，优化审计协同治理审计模式框架，实现其行为效果，推进新时代审计工作高质量发展。

1.1.2 研究意义

（1）理论意义

政府与社会资本合作在我国基础设施建设发展的加速时期发挥了巨大作用。现阶段，国家提出构建现代化基础设施体系，推动全面建设社会主义现代化国家，这为推进基础设施政府和社会资本合作发展提供了新一轮的契机和考验。基础设施建设从高速发展阶段转向高质量发展的阶段，同时政府和社会资本合作项目全部采用特许经营模式，意味着特许经营模式的实践需要更加完善的监督治理机制保驾护航。尽管特许经营模式在我国经过多年的实践探索之后，已经初步成熟，但对于特许经营项目的前期决策、融资方式、设计施工、运营管理等全套流程仍未形成完整的监督、管理与审计体系，如何保证特许经营模式适配高质量的建设要求，需要更深入的理论体系支持。

（2）现实意义

由于特许经营模式项目本身建设运营周期相对较长，政府资金与社会资本长期共存，通过协同审计对参与主体的阶段性参与进行评价可以有助于在实现个体目标的基础上更好的满足整体需求；另外，治理是以国家为主体，政府投资治理是国家治理的重要部分，而政府投资是国家财政资金实现价值的重要途径，对公共基础设施投资的监督能够上升到国家治理层面。因此，审计与体系以外的相关主体协同能够更好实现国家治理。

从政府层面来看，能够强化政府管理。鉴于特许经营项目审计具有多主体参与和高度专业知识融合等特征，协同审计能够综合考量不同主体间的交互作用，实现资源整合，提高公共资源配置效率，为提高政府的综合管理水平和政策制定的科学性提供了理论依据。站在审计方的视角，可以提高审计质量，优化审计方式。通过审计各方的协同效应，加强政府审计功能的协调，疏通合作途径，扩大不同审计主体之间的合作程度，促进审计资源整合化。从特许经营项目自身的视角来看，协同审计能够促使参与各方尽到自己的职责，充分顾及到所有利益相关者的需求，同时兼顾项目的经济、社会和生态效益，从而达到特许经营项目最基本的供给需求。

1.2 文献综述

特许经营模式地位是刚刚被确立的，在 2023 年 11 月 8 号《指导意见》明确的 PPP 模式新监管机制之前，特许经营模式一直以来是 PPP 的组成部分，两者发展存在关联。因此，本文在进行理论成果检索时，使用“PPP 项目”作为检索词。

1.2.1 PPP 项目研究

PPP 模式最早于 20 世纪 90 年代在英国被提出。当时，英国政府试图通过私营部门的投资和管理来改善公共基础设施的质量和效率，因此采用了 PPP 模式（Public-Private-Partnership）。《改变政府》（Reinventing Government）中首次提到了 PPP 的理念，是通过政府与私营部门之间建立的一种合作伙伴关系，来实现公共服务项目的开发和运营（David F. Osborne 和 Ted Gaebler, 1992）。2013

年 11 月，中共中央、国务院发布《关于加快发展基础设施的若干意见》，成为我国政府全面推广 PPP 模式的标志性事件之一，此文件明确提出要“推进政府和社会资本合作（PPP）试点工作”。此时国内学者也开始了对 PPP 模式研究的热潮。国内学者对于 PPP 模式的定义及特征可以概括为：PPP 模式是通过社会资本参与到公共项目建设中来，与政府部门建立一定的合作机制，共担项目风险，共享项目收益，最终为社会公众提供高质量的公共产品或服务的一种项目建设模式（严晓健，2014），该模式在项目融资方式，公共产品供给和公共管理方式上具有创新性（刘骅等，2018），即借助社会资本来实现公共产品与基础设施的供给，借助社会资本来履行政府职责（王泽彩，2020）。在 PPP 模式中，政府通常提供土地、许可、监管等资源和条件，而私营部门则负责融资、设计、建设、运营和维护基础设施，并从中获取回报，这使得 PPP 项目在本质上是一种由政府购买公共服务的民事法律活动，在此过程中，国家必须以 PPP 的方式对项目进行规划、管理和监督（孙凌志，2016），避免以 PPP 为名变向贷款，加大财政风险。正是因为潜在风险难以把控，造成政府债务、投资失败，政府推出新机制收紧 PPP 的适用范围，确定以经营性收入为回报机制的特许经营项目为主体开展政府与社会资本合作。

1.2.2 PPP 项目审计

PPP 项目的运作方式多样，如何判断 PPP 项目是否属于政府审计范畴。基于“《审计法》——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 and 决算，进行审计监督”，关注的是政府是否拥有项目建设、运营实际控制权的（时现，2016）。PPP 项目是政府积极鼓励社会资本参与公共属性项目建设的重大措施。PPP 是一种注重收益共享、风险分担的模式，其参与主体的利益诉求具有重合和独立的特点，而不同的利益模式和职责范围的变化，势必会引起国家审计的内容和重心的变化（李心佩、陈新明，2017）。

关于其审计重点研究主要包括：PPP 产生的财政风险问题，即便是民间资本参与项目投资，但财政性资金仍然是投资项目重要的资金来源（李冬，2013），包括 PPP 模式下政府作为项目资本方的资金投入以及为满足后续建设由政府财政担保的债务性融资或贷款。PPP 项目本身在经验积累和市场化论证等方面存在

不足,地方政府应避免为快速展现政府与社会资本合作项目,不应为了追求政绩,忽略金融风险,也不能以贡献利益或者约定的利息和年限来向 PPP 项目转让股份,使 PPP 成为一种融资手段,这将增加政府债务负担的风险(温来成等,2015)。所以,政府应在项目前期负责项目的财政承受能力评价及项目相关合法性手续办理;在项目运作阶段履行财政支出责任、项目审计及财务监管;项目移交时负责对移交资产的评估和测试(王玉,2017),完善对建设资金的管理与使用。关于 PPP 合同风险问题,国家审计监督应基于风险合理分担视角强化合同审计。强调合作双方“伙伴关系”基础上的优势互补,实现利益共享和风险共担,以发挥各自的优势和能动性是 PPP 模式建设项目顺利实施的前提(孙凌志,2016)。PPP 项目合同管理是否有效,风险分配是否科学(严晓健,2014),审计人员应重视对合作伙伴选择过程,关注权利、义务关系及合同履行(许亚等,2017)。

关于 PPP 项目审计路径,孙凌志等(2016)提出 PPP 项目审计应在重心调整、内容深化、方式变化等方面区别于传统建设项目,基于全生命周期、风险合理分担、国家治理的视角开展。方俊等(2017)按照政府部门责任权利划分为立项决策、监督管理以及移交评价三个维度,分析每个阶段的风险表现和审计侧重点,为跟踪审计提供指导(柴能勇,2018)。还有研究者建议从审计重心调整视角,PPP 建设项目审计应重视运营绩效审计(刘骅,陈涵,2017);应基于绩效管理、合同治理角度,高度重视契约相对完备性及后期运营履约绩效,维护各方合法权益(吉富星,2018)等。另外,通过对 PPP 审计业务类型的探讨,包括合同审计、财政审计、财务审计、工程审计、绩效审计等构成的全过程审计。

1.2.3 协同审计治理模式研究

(1) 关于协同治理的研究

协同学这个术语,源自希腊文,强调协调合作。协同学最早在 1971 年由西德的一位理论物理学家赫尔曼·哈肯所提出,其基础思想是:即使是无生命的物体,也可以从混乱中诞生新的秩序结构,并通过持续的能源供给而保持其稳定状态((德)赫尔曼·哈肯,2005)。协同学作为一种研究一般法则下有序、自组织的群体行为的科学(赫尔曼·哈肯,2005),具有很强的方法论价值,使其在自然科学和社会科学中都具有广阔的应用前景。将协同理论融入特许经营项目审

计,就是把特许经营项目审计作为一个集体行为,不仅要多方主体之间产生联系,共同作用,还要在阶段、时间、信息等无生命物质中形成联系。

“治理”一词源自拉丁语和希腊文,原意为“控制”、“指导”和“操控”。治理是政府与非正式的、非政府的机制共同发挥治理效用的过程,在治理规模的扩张中,形形色色的人和各种组织都可以通过这些机制来满足自己的需求(詹姆斯·N·罗西瑙,2001)。从系统视角来看治理理念,其核心思想是:一种新型的架构或秩序的生成,并非外部力量的作用,而在于体系中各种行动者之间的交互作用从而搭建一种自我管理网络,也正说明了治理过程中自组织的特性(库伊曼和弗利埃特,1993)。关于中国特色的政府体制,我国相关学者也对治理的概念做了本土化的论述。治理是指通过政府部门与非政府部门等各种公共行为体之间的协作,在相互依存的背景下,来实现并促进公共利益(陈振明,2003),在此过程中,包括必要的公共权威、管理规则、治理机制和治理方式(俞可平,2002)。总之,作为20世纪90年代在社会科学领域中流行起来的理论,治理折射了当代经济和社会的重大转型(王诗宗,2009),不仅在政治学领域,而且在经济社会领域也得到了广泛应用(李汉卿,2014)。

治理理论发展过程中有待解决的问题是协同治理研究的内在动因要满足发展型需求的转型时期政府改革目标迫切需要协同治理研究(孙萍和闫亭豫,2013)。协同治理理论是一门以协同论和治理理论为理论基础的新兴的交叉理论,是用协同论的知识基础和方法论来重新检视治理理论(李汉卿,2014)。“协同治理”是在开放系统中寻找有效治理结构的过程,目的是寻求实现各个子系统之间目标和实现目标手段的协同(李汉卿,2014)是国家治理体系和治理能力现代化的重要内涵。它既能通过法律约束,也能通过协商调解,使相互冲突的利益主体得以调和并且采取联合行动的持续的过程(俞可平,2000)。政府投资是国家财政资金实现价值的关键途径决定了政府投资治理是国家治理的重要部分,而PPP模式又是实施政府投资的重要方式,因此,对PPP公共基础设施投资实施审计监督是国家治理的现实需要。另外,PPP项目建设周期长、阶段多、主体多元化等特征契合协同理论的研究。将协同理论、治理理论融入到PPP项目审计,能够更好实现审计目标,提升国家治理能力。

(2) 关于审计协同治理模式的研究

实现国家治理目标为导向的政府审计,推进系统、整体、协同的国家治理体系现代化建设,仅依靠政府审计内部改革来提升审计监督效率的传统模式已经不适应经济社会发展的要求(秦荣生,2007)。具体来说,国家治理中“多元协同治理”的新需求是审计协同治理的基本促动因素;审计治理体系中各审计主体根本目标的一致性为审计协同治理的内在根据;各审计主体审计治理功能作用的互补性是审计协同治理的实践基础(刘国常和许婷,2020)。

关于审计协同动因分析,国家治理的需求决定了政府审计的产生,国家治理的目标决定了政府审计的方向,国家治理的模式决定了政府审计的制度形态。随着国家治理的目标、任务、重点和方式的转变,政府审计的目标、任务、重点和方式也在转变(刘家义,2012),造成国家审计治理系统处于非稳定的远离平衡态,并存在明显涨落。因此说,国家审计治理系统符合协同学研究对象条件(戚振东和王会金,2011)。一方面,政府审计监督的成本和收益影响政府审计监督制度安排形式,不同时期政府审计的成本收益函数约束不同,政府审计制度安排、组织形式等有所不同(王会金,2014);另一方面,社会嵌入性影响(王会金和戚振东,2013),国家审计治理系统定位改变,其功能的发挥要求有与其实现功能相应的系统结构、系统能力(戚振东和王会金,2011)。总之,政府审计的产生动因是国家治理资源的稀缺性(王会金,2013),政府审计监督所具有的监督资源有限性、审计信息的非对称性等缺陷,要求政府审计整合各种监督资源来弥补(王会金,2014),包括来自于审计系统内部和审计系统外部的有形资源及无形资源(王会金,2013)。

协同审计的表现:显著提升了政府审计在支持国家治理结构和效能中的角色,其核心理念建立在推动国家治理目标达成的系统视角之上,通过对宏观环境、体制构造及管理规范等因素对治理主体行为的影响进行深入剖析,精准定位审计的关键领域和合作契机,进而设计出协同型审计流程,生成审计报告,并将审计成果进行共享和深度应用,形成整体合力(王会金,2014)。我们要不断提高我国的执政能力和水平。在微观层次上,三个主要的审计机构都是独立于审计监管系统的各个子系统,通过它们之间的上级和下级之间的联系,建立了一个对内部和外部资源进行协调的监控体系。与传统审计组织方式在审计资源整合、审计项目统筹、审计监督对象纵深、社会公众参与等多个方面都呈现出不同特点(王会

金，2014）。协同审计是审计全覆盖的必然路径，能更好处理要处理好审计项目全覆盖与重点审计、审计项目数量与审计项目质量、审计资源与审计任务需求、审计投入与审计产出、审计质量与审计效果等之间的关系（刘燕萍，2017）。

（3）关于 PPP 项目协同治理审计的研究

PPP 项目协同治理审计是指政府审计机关在协同治理导向下开展审计业务，通过协调各种力量，整合政府审计系统内外部资源，促进利益相关方充分沟通交流，最大程度上合理利用资金、技术、资源、知识等要素，通过利益链条激发各方配合高质高效完成有关治理任务，从而达到整体高于部分总和，实现提高审计效率效果、完善 PPP 项目治理、利益相关方满意的目标（汪蕊和王丽，2019）。PPP 项目的协同治理审计需要确保各方都能以实现其社会价值为中心，使审计监督在工程中起到咨询服务、创造价值的功能，进而建立起一种权责利关系的制度安排方式和机制，实现内外监管资源的有效配置与整合（刘骅等，2018）。

关于 PPP 项目协同审计模式的研究，井晓娟（2020）提出包括审计主体（part）、审计投入（put into）、审计过程（process）、审计产出（produce）四个维度的审计协同“4P”模式。其中考虑了协同投入的各种要素和资源，包括人力、资金与技术；协同审计计划、实施、产出。曹潇潇（2017）关于 PPP 项目的协同审计治理体系核心理念，聚焦于全程同步的治理协同，其核心任务在于确保每个阶段都能得到有效的审计监督。在实施过程中，我们首先定位审计的关键领域，厘清审计主体和客体的角色，灵活运用审计策略，明确审计涵盖的内容范围。同时，致力于构建明确界定各方利益、以项目效益为导向的制度架构，让所有参与者都能在其职责范围内高效运作，共同推动 PPP 项目的整合治理。而 PPP 项目协同审计治理的实现方式是通过构建 PPP 项目组织结构协同机制、过程结构协同机制和信息互动协同机制。同样，刘骅等（2018）也从组织结构协同，项目运行进程维度入手建立审计协同机制以及 PPP 项目协同治理审计信息传递机制。

关于协同机制，包括审计方为实现共同的审计目标协同工作，发挥审计监督、评价和鉴证等功能的协同效应（曹潇潇，2017）。具体来说，三大审计主体协同，解决三大审计主体重复审计和局部审计的问题（刘骅等，2018）；被审计方协同，以项目利益为核心协同完成 PPP 项目决策、建设和运营工作并积极配合审计（曹潇潇，2017）；过程结构协同，促进 PPP 项目全生命周期内各阶段工作顺利接

洽并首尾呼应（曹潇潇，2017）；信息互动协同，将审计资料通过特定的途径，适当地、及时地传送到所需的审计利益相关者手中，为信息数据共同使用营造良好的协同审计环境（曹潇潇，2017）。

1.2.4 文献述评

从总体上看，PPP 审计研究相对较少，主要是从政府投资审计、绩效审计和政策跟踪审计等角度出发，对 PPP 审计的共性问题（审计方向、审计内容、审计方法等）缺乏创新性和针对性，已成为制约 PPP 审计实践发展的瓶颈。此外，已有的 PPP 审计研究内容比较单一，大多停留在理论层面，缺乏对 PPP 项目的实证分析与典型案例研究，从而导致研究结果并不具有很强的说服力和普适性。

从文献发表年份与学者数量来看，对于 PPP 项目协同审计的研究更少，关于特许经营模式研究更是如此。然而，全面加强基础设施建设，构建现代化基础设施体系，是社会主义现代化建设的支撑保证。特许经营模式经过多年的实践探索之后，成效显著，已然成为我国开展基础设施建设的有效手段。如何进一步推动特许经营规范发展、阳光运行，需要审计监督路径不断优化完善，进而充分发挥其职能，同时，这也是实现国家治理能力现代化的强力支撑。本文基于协同治理理论，从特许经营项目参与主体利益目标出发，确定审计重点，识别协同机会，更好地实现审计目标，保证特许经营项目投资价值的实现。

1.3 研究内容与研究方法

1.3.1 研究内容

公共基础设施、服务投资是政府财政实现价值的关键途径，而特许经营模式作为公共基础设施、服务投资的有效方式，对其实施审计监督的效果影响国家治理监督的效果。本文的研究问题是优化特许经营项目协同治理审计，基于相关者利益，如何形成相关模式框架及运行机制。在一定的理论假设基础上，分析选取的案例，完善相关模式框架，实现其运行效果。

全文主要内容如下：

第一部分为绪论。主要阐述研究背景、目的及研究意义，其次通过文献综述

梳理现有文献对 PPP 项目审计的相关研究，包括关于 PPP 项目、PPP 项目审计、协同治理模式的研究，最后提出了本文的研究内容和研究方法。

第二部分为相关概念与理论基础。首先，对特许经营模式与 PPP 的差异、协同治理审计和运行机制的相关概念进行明确；其次，对特许经营项目协同治理审计的理论基础进行描述，主要包括委托代理理论、协同治理理论、利益相关者理论。

第三部分为特许经营项目协同治理审计的实现方式。首先，描述现阶段政府与社会资本合作项目及项目审计的发展情况；其次，在该部分阐述特许经营项目开展协同治理审计的必要性。公共基础设施、服务投资是政府财政实现价值的关键途径，而特许经营模式又是公共基础设施、服务投资的有效方式。对特许经营项目实施审计监督的效用已经影响到国家治理监督的效果。最后，通过利益相关者视角，分析审计要素，对现阶段特许经营项目协同治理审计运行机制存在的问题进行优化研究。

第四部分为案例项目介绍。主要介绍 X 项目案例背景，包括该项目背景、运作模式、审计工作安排以及项目审计存在的问题。

第五部分为特许经营项目协同治理审计优化机制在 X 项目的应用。基于对该项目投资主体多元化、建设主体复杂、相关者利益差异三项特殊考虑，明确 X 项目审计目标与主体，应用特许经营项目协同治理审计运行机制。

第六部分为特许经营项目协同治理审计运行保障措施。该部分主要从建立多元主体工作协调机制，畅通信息传递渠道，重视民间资本审计，优化审计人力资源三个方面阐述。

第七部分为研究总结与展望。首先是总结研究成果，为特许经营项目审计发展、相关特许经营项目审计工作开展提供建设性意见；最后，对本文研究局限性与研究展望进行阐述。

本文框架如图 1.1 所示：

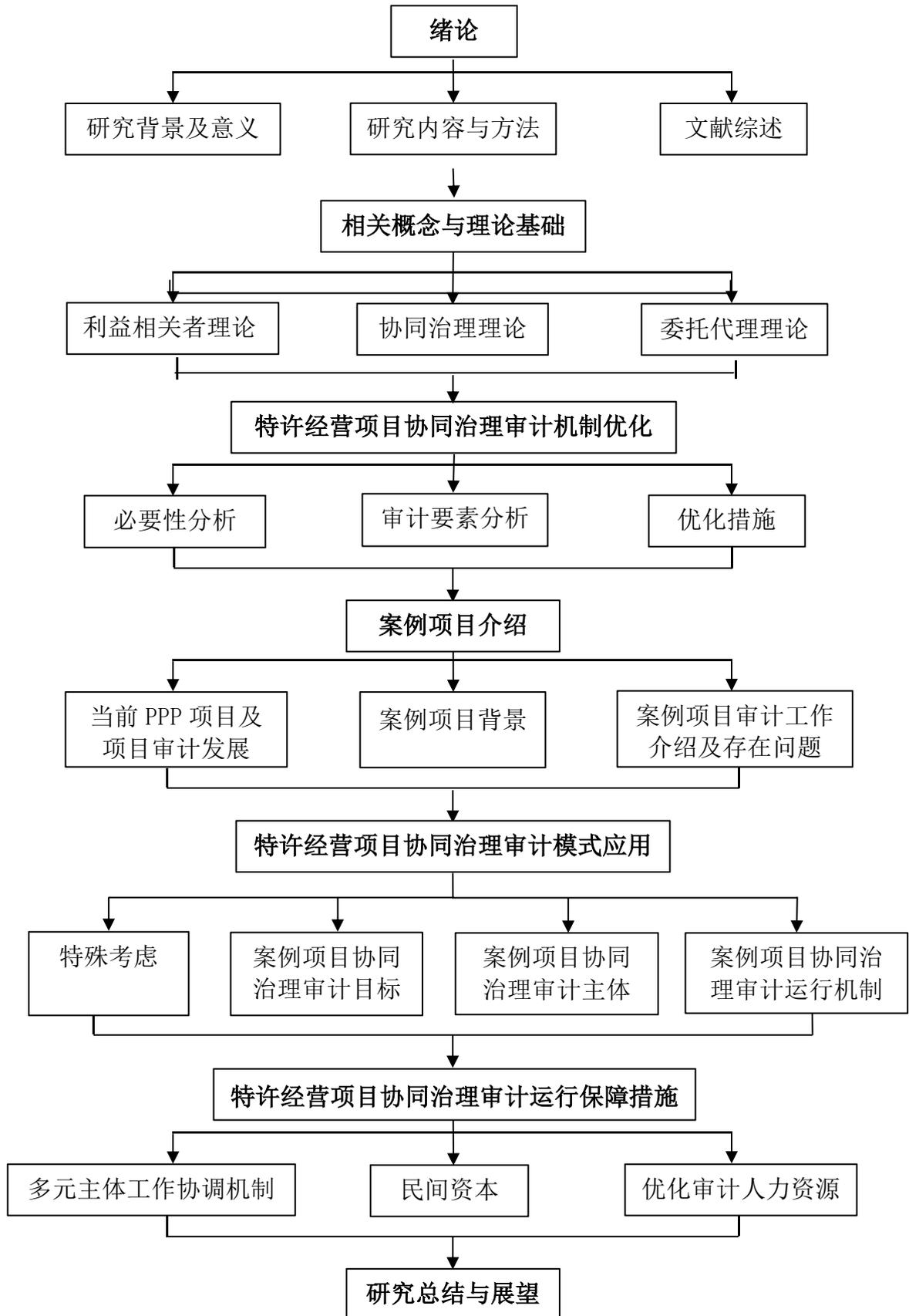


图1.1 论文框架图

1.3.2 研究方法

(1) 文献研究法。以文献为对象，通过对相关文献的搜集、整理、分析，系统全面地了解该领域的发展，进而形成新的认识与结论。通过 CiteSpace 对相关文献进行可视化分析，为论文开展研究奠定理论基础。

(2) 案例研究法。本文以 X 项目为案例对象。在案例对象的选取过程中，一方面，确保选取对象足够完整，比如本文核心点在于“利益相关者”“协同治理审计”等，X 项目属于政府投资省级重大基建，涉及 S 省 5 市、多个县域单位，同时中标社会资本方属于三方联合体。基于更为复杂的双边乃至多边关系网，可以涵盖更多利益相关主体，是研究结论更加完备，更具说服力的必要条件；同样地，审计协同治理运行机制在更为复杂的双边乃至多边关系网中得到检验，其普适性也更为准确。另一方面，关注对选取对象的熟悉情况，以确保资料收集的效率性、完整性。总之，案例研究不但在一定程度上，能够描述研究问题的现状，探索问题的本质，而且还能解释并验证研究价值。

2 相关概念及理论基础

2.1 相关概念

2.1.1 特许经营模式与 PPP

2022 年 7 月，政府采购法的修订，正式将政府与社会资本合作项目在法律层面纳入政府采购范围，其给出的官方定义明确表示 PPP 包括特许经营合作以及不涉及特许经营的其他合作模式。简而言之，特许经营模式是 PPP 项目中的一类。而 2023 年 11 月 8 日，国务院官网转发的《指导意见》中，即 115 号文，明确政府和社会资本合作应全部采取特许经营模式实施。在直接将发改委的监管机制确定为未来 PPP 模式的新制度后，PPP 与特许经营合作之间划了等号，不再包括购买服务、股权合作等多种方式下的非经营性项目。

特许经营模式是基于政府对境内外法人或其他组织的行政授权，强调的是管理与被管理的行政法律关系。不同于 PPP 通常采用合作协议、特许权协议等复杂的合同结构，涉及多方之间的权利和义务，特许经营模式更关注于特许经营协议规定的政府和政府授予特许经营的民间资本之间的权利和责任，在相关特许经营协议中，民营企业获得对特定基础设施或服务的经营权，同时按照约定条件运营和维护该设施或服务，其回报机制是与经营权相关的收入流，而不再包括政府付费或者无法与绩效挂钩的可行性缺口补助。因此，特许经营模式主要适用于具有明确运营标准和市场竞争充分的领域，通过招标、审批、融资等多方面来选择合适的民间资本，以实现资源的优化配置和提高效率。

综上，特许经营模式适用的范围远小于财政部 PPP 模式，仅限于基础设施和公用事业领域，而且特许经营项目回报机制主要通过经营性收入，即使用者付费项目。现阶段，关于特许经营项目的主要实施方式，在国内的实践中常见的形式主要有：建设—运营—移交（BOT）、改建—运营—移交（ROT）模式、建设—拥有一运营—移交（BOOT）、改建—拥有一运营—移交（ROOT）模式。即建设—移交—运营（BTO）模式及改建—拥有一运营（RTO）模式等。

2.1.2 协同治理审计

治理审计理念最初是由 James E.Orlikoff 和 Mary K.Totten 提出并应用于公司治理层面，强调治理审计可以评估董事会履行职责情况并提高其效率。随着时间的推移，以治理为中心的政府审计也逐渐形成，它侧重于评估治理效果，规划审计计划，进行调查，并基于收集到的证据提供审计见解。这涉及在绩效评估、权力监管、体系改进和风险预判等方面履行职责，以适应治理需求，并将公共财政、经济责任和资金效益等关键领域作为审计的核心（胡耘通，2015）。从审计职能来看（孙婷，2012），政府审计的存在应体现两方面的治理作用：一是验证和评估政府机构的运作，揭示不合规行为，帮助公众理解公共资源的分配与利用，成为政府治理机制的关键元素和手段；二是通过间接的威慑和推动，促使政府部门高效发挥其职能，提升整体的政府治理效能。这一定位下，政府治理审计作为现代化国家治理体系的重要一环，与其它监管系统协同工作相得益彰。

协同治理审计是一种管理实践，旨在促进组织内部各个部门、团队或利益相关者之间的协作与合作，以实现共同的目标和最佳业绩。这种审计方法强调组织内外部之间的合作，以达到更有效的资源利用、更高效的业务流程和更好的绩效结果。特许经营项目协同治理审计的基本理念可以概括为：以通过评估和改进特许经营项目各方合作关系、沟通流程和协作机制，提高项目绩效和效率为审计目标，以评估特许经营项目各方之间的协作文化、沟通渠道、决策流程、信息共享机制、目标对齐情况等方面为重点，以确定存在的问题和改进的机会，帮助各方改善协作机制，提高绩效和效率。

利益相关者视角下的特许经营项目协同治理审计，考虑到特许经营项目的各方利益相关者拥有不同的利益、需求和期望，可以更好地了解各方的关注点和优先事项，确保审计过程能够满足多方的需求，建立更加稳固的合作关系，确保项目在长期内持续发展并取得良好的业绩。

2.1.3 运行机制

运行机制是指在人类社会有序运转的过程中，影响该运转的要素的结构、功能和相互联系，而那些要素产生影响、发挥功能的作用的过程、作用原则和运作

模式，是对各种活动进行指导和约束的基础标准和对应的体制，是确定人们行动的内部因素和外部因素及其相互联系的总和。

关于特许经营项目协同治理审计运行机制，本文以审计执行机制为关键，通过特许经营项目利益相关者目标差异与风险分担，确定审计重点，从审计主体协同与项目阶段协同，实现审计监督覆盖范围协同、资源调配协同，优化审计执行机制。关于委托代理机制，审计因委托代理关系的存在而产生，但要实践于委托代理关系，确定其是否真实、完整，关系到项目的合规性。其次，审计监督体系与问责部门、纪检监察机关、司法机构、行业监督部门等系统之间信息传导是否有效，关系到审计信息传递机制的运行；最后，成果运用机制的运行是否实现，公众利益，更好地推进法治治理、提高揭示力度的关键。综上，特许经营项目协同治理审计运行机制，就是通过参与者利益目标差异与风险分担，确定审计重点，从主体协同与阶段协同，优化审计执行机制，进而确定其委托关系是否真实、完整，因信息传导实现的与其他监督体系的外部协同是否有效，审计功能是否实现发挥，实现特许经营项目的内外部治理。

本文通过分析特许经营项目协同治理审计的各要素及相互之间的关系和作用过程，将其运行机制划分为委托机制、执行机制、审计信息传递机制和成果运用机制四个部分，逻辑关系如图 2.1 所示：

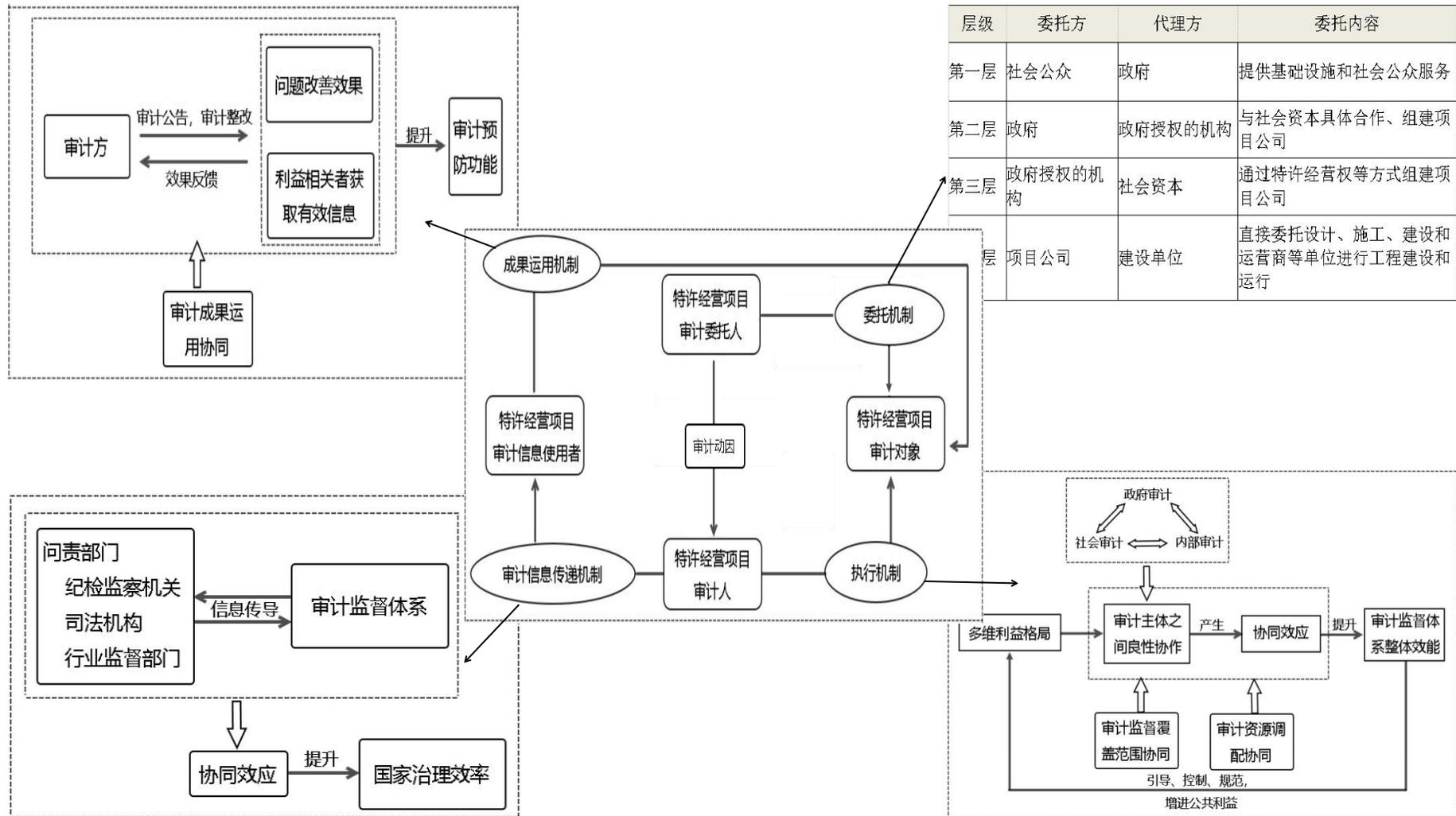


图 2.1 特许经营项目协同治理审计运行机制逻辑图

2.2 相关理论基础

2.2.1 委托代理理论

委托代理理论以委托人与代理人间存在着利益冲突、信息不对称为基础，从委托代理角度出发，研究委托人如何设计最优合同，使得代理人的努力程度与委托人的利益一致。在委托代理理论中，站在理性人的立场上，为了追求自己的效用最大化，会采取有利于自己的行动，但在另一方看来，这样的行动并不是最好的，甚至有可能损害当事人的利益。所以，这两者之间是有矛盾的。为防止代理人滥用职权，委托人可以直接进行监管或委托第三方进行监督，以保护自己的利益。但是，在现实中，当事人往往不具备发现问题的专长和能力，他们的信息优势也会很好地掩盖自己的意图，而且，在委托方的积极监管中，耗费大量的时间、精力却无法获得对等的收益，所以，最好的办法就是找到适当的第三方代替委托人进行监管。

对基于基础设施和公共服务项目建设的特许经营项目来说，提供基本公共服务是政府的重要义务，受公众委托通过项目建设提升社会效益。通常政府会授权委托相关部门作为实施机构和政府出资代表，与确定的民间资本投资通过特许经营方式组建项目公司，项目公司基于其责任与义务，又同金融机构、施工单位、监理单位、材料商、运营商等建立委托代理关系。委托代理关系的真实性，关系到项目建设的合规性，存在法律风险隐患。因此，就特许经营项目风险而言，可以从政府、社会资本和社会公众三方之间存在委托代理关系为出发点对其进行研究。

2.2.2 协同治理理论

协同治理的概念最早由美国政治学家玛丽·帕克·福莱特(Mary Parker Follett)提出。她在 20 世纪初期的著作中提倡了一种新的治理理念，强调政府、企业、社会组织和个人之间的协作与合作，共同解决社会问题和提升社会效益。随着协同治理的深入推进和规范化，一些国家和地区开始将协同治理机制纳入到法律法规中，并建立起相应的监督和评估制度。协同治理逐渐成为治理领域的重要组成

部分，为促进各方合作共治提供了有力支撑。

从协同治理的角度来看，特许经营项目具有以下几个特点：特许经营项目通常涉及政府、企业、社会组织等多方的参与，各方在项目的设计、实施和管理中扮演不同的角色，承担着不同的责任和义务，需要共同努力、协同合作才能确保各项责任得到有效履行，项目得以顺利实施和运营；特许经营项目的成功与否关系到各方的利益，因此需要各方共同努力，协商达成共识，实现利益的最大化和共享，同时特许经营项目中存在着各种风险，包括市场风险、技术风险、政策风险等，各方同样需要合理承担风险，并通过协同合作来降低风险带来的影响；特许经营项目的成功依赖于信息的及时、准确共享，各方需要建立起信息共享的机制和平台，以便更好地进行沟通、协调和决策。

尽管特许经营项目相比较传统投资项目，涉及更多主体、更多阶段，但其仍以监督国家财政投入的绩效水平为关键目标，特许经营项目审计的重点在于财政资金的管理使用过程和绩效水平，这完全符合协同治理要通过优化资源配置和运行国家权力，对社会公共事务进行控制、协调和管理，并提供服务的目标。简而言之，协同治理的核心理念就是要各方协作发挥治理效用，以达成目标，因此特许经营项目协同治理审计的本质特点是以实现特许经营项目全生命周期内协同治理为审计目标。

2.2.3 利益相关者理论

利益相关者理论对利益相关者的含义进行了界定，即“能对组织目标产生影响或受其影响的群体或个体”。在这一领域，利益相关者的理论依据主要有合同和财产权。利益相关者理论的核心观点是削弱所有者地位，突出社会责任，主张任何一家企业（组织）的发展都需要各利益相关者的参与与投资，追求的是利益相关者的总体利益，而不是个别人的利益。项目涉及的多元利益群体包括：持股人、劳动者、债务人、合作方，以及政府机构、社区居民、广大公众、媒体力量，甚至那些潜在的环境影响和未来世代。从利益相关者的视角出发，我们将特许经营项目的审视为一个动态网络，其参与者不仅仅限于直接参与工程实施的各方，他们肩负着特定职责，履行着义务，而且任何在项目生命周期中，无论直接还是间接，其权益可能受到影响的个体、部门、实体或组织都被纳入考量。根据

其与投资项目的对应关系，可将其分为社会公众层次、政府管理层次、核心组织层次以及审计监督层次四个层次。

很多研究结果表明各利益相关方之间形成的委托代理关系、合同契约关系、受托责任关系都影响审计的产生、执行以及审计结果。因此，基于 2.2.1 部分对委托代理理论的阐述，政府、社会资本和社会公众三方之间的委托代理关系，使其三方作为最大利益相关方联结辐射形成特许经营项目的利益关系网络。利益是多方联结的关键，是特许经营项目推进建设的内生动力，通过考虑利益相关者的需求和期望，可以建立更加稳固的合作关系，确保项目在长期内持续发展并取得良好的绩效。

3 特许经营项目协同治理审计的实现方式

3.1 PPP 项目及项目审计发展现状

3.1.1 国内 PPP 项目现状

自 2014 年开始试点以来，在政府积极推动 PPP 在基础设施建设、公共服务等领域应用的十年间，中国 PPP 项目数量持续增长，已有大量 PPP 项目在各个行业和地区实施，领域广泛，PPP 项目覆盖了交通运输、能源、水务、环保、文化旅游、教育医疗等多个领域。据财政部 PPP 项目管理库统计，截止 2022 年 11 月，PPP 项目管理库累计使用者付费类项目投资额 1.6 万亿元，累计可行性缺口补助类项目投资额 11.7 万亿元，累计政府付费类项目投资额 3.5 万亿元，分别占管理库项目投资总额的 9.5%、69.6%、20.9%。关于明树数据也显示，2022 年年底，我国 PPP 存量项目规模为 20.92 万亿元，其中使用者付费项目规模 2.67 万亿元，占比 12.7%。

PPP 项目的优势与成效有目共睹，但其中不少项目存在背道而驰的现象，烂尾工程屡见不鲜，PPP 的运用不仅未缓解政府财政压力，促进社会资本方参与，反而使地方政府隐性债务风险更加严峻，形成政府与社会资本双败的结果。另外 PPP 项目重工程轻运营等问题也比较突出，也成为 PPP 被诟病的重要原因之一。如今，PPP 适用范围大幅收紧，由发改委主导的特许经营模式成为新阶段 PPP 实施机制，仅可适用使用者付费项目，强调回归项目本源。

3.1.2 国内 PPP 项目审计现状

根据国家层面的政策导向和审计署发布的官方报告，当前我国对 PPP 项目的审计重点主要集中在以下几个关键领域：首先，是对涉及政府、国有企业和私营企业等多元主体在 PPP 项目中潜在的违规融资行为的深入审查。其次，关注的是投资项目成本的有效管控与经济效益的评估。此外，审计工作还涵盖了工程的质量把控、施工过程的管理效率，以及企业运营的合规性。投资绩效指标也是审计的重要考量因素，包括物资采购的透明度和合理性。

其中 PPP 项目审计面临的问题，一方面包括法律和规范方面的问题，具体来讲，缺乏一致性的审计标准，不同地区对于 PPP 项目审计的标准可能存在差异，缺乏一致性的审计标准可能导致审计结果的可比性不高，从而影响评估和对比不同项目的结果；其次，政府的法规和政策调整可能会对 PPP 项目产生重大影响，但在审计过程中，这些不确定性可能导致审计结果的不确定性和风险，影响审计准确性和可靠性；另外，一些 PPP 项目可能存在信息披露不足的问题，这会使审计人员难以获取到充分的项目信息，从而影响审计结果的准确性和可靠性。另一方面在于实践和执行方面的问题，PPP 项目通常涉及复杂的项目结构和合同安排，这使得审计工作更加复杂和困难，可能导致审计结果的不确定性和风险；其次，一些 PPP 项目可能存在风险管理不足的问题，缺乏有效的风险识别、评估和应对机制；另外，PPP 项目的合同执行需要监管机构和管理方的有效监督和管理，但有时监管不到位或不及时，可能导致合同执行偏离原定计划，影响项目绩效。

3.1.3 特许经营项目协同治理审计必要性分析

(1) 特许经营项目是一个涉及到核心组织水平、政府监管水平、社会公众水平等多种层面的利益相关者的复合体系，这个体系内有着多种多维度的利益模式和多种的委托-代理关系，并且还和外界不断地进行着物质流、能量流、信息流的各种交流，这些利益相关者既要履行自己的使命，也要从内部和外部的环境中进行资源和信息的交流。在特许经营项目中，各个利益主体之间相互监督、制约、控制以及信息交互，这些都导致了各个利益主体之间存在着一种非线性的相互作用关系。特许经营项目投资金额巨大，工期长，涉及面广，法律体系尚不完善，实践中还存在着申报、监管、利益与风险共享等方面的不规范现象，这导致特许经营项目一直处在一个远离均衡状态的状态，还没有建立起一个长久而稳定的、有序的结构。特许经营项目的整个生命周期都会受到外界的社会、经济、政治等因素的影响，特许经营项目会随着外部环境的改变而不断地进行调整，以达到自己的目标，如质量、工期、成本等，但是并不会引起外部环境质量的改变，而是在特定的环境下，通过项目本身的方式进行自我组织，这与协同学的自组织理论是一致的。

(2) 特许经营项目的总体目的就是要让各方都获得收益，使其效益最大，达到经济、社会、生态、政治等多个方面都能实现的目的。特许经营项目的长期施工特点，使得特许经营项目的审核呈现出一个“分阶段、连续性”的特点，这与特许经营项目管理的目标特性相吻合，是一种不断交互的长期作用。与此同时，特许经营有关的法规与政策也在持续地改进与修正，这也成为了一个特定阶段的治理理论研究的基本框架。特许经营项目存在多方利益主体，他们的利益要求也不尽相同，在整个工程施工过程中，参与主体众多，法律和规章也很多，因此，要实现各方之间的平衡，并使其得到更好的贯彻执行，也是我们需要研究的问题。特许经营模式本质上是一种具有公益性的公益性质的新型融资形式，它仍然依赖于政府的引导与监督。

特许经营中的多层次委托代理问题涉及到许多主体。无论是账表导向的审计，系统审计，亦或是风险导向的审计目标，站在委托方的立场上，对进行详细的查错纠弊，实质性程序，都无法平衡地兼顾到所有人的利益，从而无法实现各方以项目整体效益为目标。

3.2 特许经营项目协同治理审计要素分析

特许经营项目协同治理审计要素在项目管理和运营中发挥着重要作用，通过促进沟通和协作、增强决策效率和准确性、降低风险和提高绩效、保障项目信息安全和数据完整性、加强监督和监管等方面，确保了项目能够有效运作、持续发展，并最大程度地实现利益相关者的共同利益。

3.2.1 特许经营项目协同治理审计目标

目标导向是审计工作的基本概念，它是一种贯穿于整个组织、整个流程的、全方位的审计工作。协同治理审计的目的，是指导开展协作治理的审计活动的整体、战略思维。本文拟从特许经营项目各方主体的角度重构并优化特许经营项目的审计目标，综合考虑各方的现实收益与风险分担，以期达到项目治理与社会治理的一体化。协同治理的首要目标是促进各利益相关者之间的共识和合作，通过开展对话、协商和合作，解决共同面临的问题，实现各方的共同利益最大化。协同治理参与方众多且存在协同效应，那么对特许经营项目全生命周期协同治理进

行审计必然要强调协同审计，才能保障监督范围全面。在此基础上，提出了一种基于协同治理的审计模式。一方面，协同审计目标导向强调协同效应，在组织架构与运作流程两个层面上进行协调，突出“系统总体作用强于局部作用”的协同效应。特许经营项目审计涉及三大主体，即各级审计机关，实施部门、特许经营公司等内部审计部门和社会审计机构。实现特许经营项目审计主体协同的目标导向，即依靠信息传导，审计信息和其他审计资源产生协同效应，进而实现项目阶段协同。从项目阶段角度，像政府方、民间资本几乎贯穿于项目全周期，其利益目标与风险分担决定不同的审计类型。总之，特许经营项目组织结构协同审计是三方审计主体在项目生命全周期内，协同工作，实现各主体的专业优势，在实现监督范围全面有效的前提下，通过审计资源调配协同，免重复审计造成资源浪费。关于特许经营项目组织结构协同审计机制，具体见图 3.1：

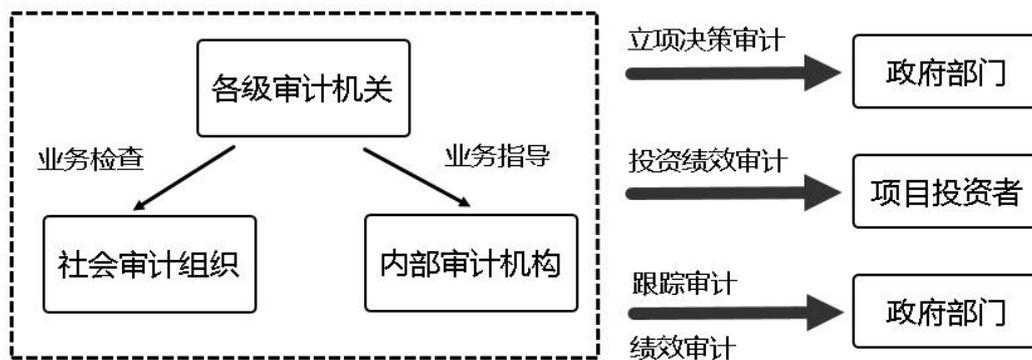


图 3.1 特许经营项目组织结构协同审计机制

协同治理审计归根结底是对治理的审计，只不过是有多主体治理开展的。因此，治理审计的目标是要充分利用其独立的特点，对政府部门和私营部门的投资者、建设单位等实施全方位的审计监管，并借助合同审计的辅助，对特许经营项目各方的角色和责任进行清晰的划分，以固化责任分配、风险分担、收益共享等模式，构建起一套高效的特许经营项目权责利一体化管理体系，促进其社会价值的实现。

特许经营项目的内部治理导向指的是通过对特许经营项目的审计监管，建立健全的激励和约束机制，促使政府方、民间资本、施工单位等涉及项目供给的主体以实现项目效益为根本，提高公共服务提供的品质。其中激励和约束机制要从各自利益与项目整体利益的差别把握，才能从根本上掐断风险。特许经营项目的外部治理指的是社会公众、政府部门、金融机构等实体利益相关者，还包括社会

舆论、自然环境、法律法规等所产生的激励或限制。审计既能评价协同治理，审计亦有协同治理功能。特许经营项目的内、外部治理主体之间的沟通，离不开审计信息交互平台。为改善公共服务的供给质量，推动社会治理水平的改善，制定和执行一套健全的奖惩机制和信息交互平台，从而改善社会公共资源的分配效率。关于特许经营项目组织结构治理审计机制，具体见图 3.2：

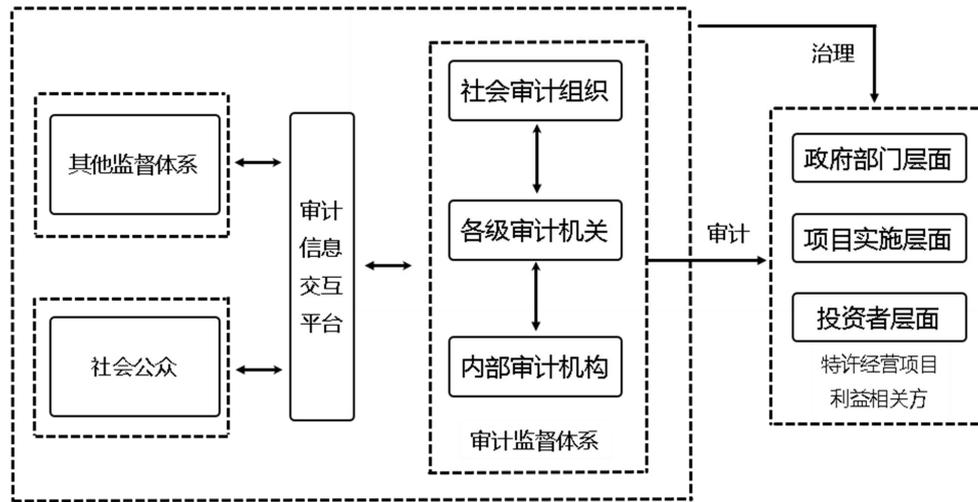


图 3.2 特许经营项目组织结构治理审计机制

3.2.2 特许经营项目协同治理审计行为主体

特许经营项目协同治理审计的行为主体包括特许经营项目协同治理审计委托人、特许经营项目协同治理审计人、特许经营项目协同治理审计对象以及特许经营项目协同治理审计信息使用者。

其中特许经营项目协同治理审计委托人是委托或授权审计人员对审计对象进行审查的单位或者个人。因为特许经营项目存在多层委托代理关系，基于国家治理，最上层委托人指人民的政府，包括人民政府、政府行政机构或者党委所属部门。特许经营项目协同治理审计人即特许经营项目协同治理审计主体，指特许经营项目协同治理审计工作的专门机构或者人员，包括政府审计机关、国资委、社会审计机构、评估机构以及内部审计机构等。特许经营项目协同治理审计对象即特许经营项目协同治理审计客体，指被审计对象。特许经营项目协同治理审计的最终目标是推动公共服务供给质量和效率提升，因此其对象包括特许经营项目投资建设的参与者及其行为决策的合规性、经济性、效益性、效果性。

特许经营项目协同治理审计信息使用者是指利用审计出具的审计报告，了解特许经营项目投资建设情况，监督约束特许经营项目参与者行为利于项目绩效。从理论上讲，所有与被审计对象经济责任履行行为利益相关的主体都为特许经营项目协同治理审计信息使用者，包括社会公众、人民政府、中央纪委、中央组织部、监察部、国资委，被审计项目部以及项目参与者。关于特许经营项目协同治理审计行为主体，具体见表 3.1：

表 3.1 特许经营项目协同治理审计行为主体

特许经营项目协同治理审计行为主体	构成
特许经营项目协同治理审计委托人	公民、代表人民利益的人民政府、党政机关
特许经营项目协同治理审计主体	政府审计机关、社会审计机构、相关组织内部审计部门
特许经营项目协同治理审计对象	特许经营项目投资建设的参与者及其行为决策的合规性、经济性、效益性、效果性
特许经营项目协同治理审计信息使用者	社会公众、人民政府、党政机关被审计项目部以及项目参与者

特许经营项目协同治理审计的开展涉及到四个主体,包括特许经营项目协同治理审计委托人、特许经营项目协同治理审计人、特许经营项目协同治理审计对象以及特许经营项目协同治理审计信息使用者。特许经营项目协同治理审计运行机制是指特许经营项目协同治理审计委托人、特许经营项目协同治理审计人、特许经营项目协同治理审计对象以及特许经营项目协同治理审计信息使用者之间的相互关系、作用机理以及协调上述四个主体要素之间关系的各种制度安排。

从微观层次来分析,特许经营项目协同治理审计的动因同样也是因委托代理关系而产生,只不过其中社会治理性更为突出。委托人期望被委托人能够以实现项目效益为根本目标,相较于传统基建项目,特许经营项目因其融资方式与运营方式发生变化而形成多主体、多阶段的复杂性是产生多层委托代理关系的根本原因。因此,特许经营协同治理审计方对被审计的对象实施审计的过程中,审计主体的参与及审计程序的开展都会有所调整。这一过程即为协同治理审计执行机制。特许经营项目协同治理审计的信息传递机制是指审计主体之间,审计主体与

其他监管体系之间、审计主体与信息使用者之间的信息交流，来实现信息不对称更好发挥审计治理功能。特许经营项目协同治理审计成果运用机制，意在充分发挥审计结果的效用，改善问题，提升审计预防功能。综上，由特许经营项目协同治理审计四个行为主体形成的运行机制包括审计动因、审计委托机制、审计执行机制、审计信息传递机制、审计成果运用机制。

基于上述分析，本文以审计动因为前提，探讨特许经营项目协同治理审计委托机制、特许经营项目协同治理审计执行机制、特许经营项目协同治理审计信息传递机制与成果运用机制，优化特许经营项目协同治理审计运行机制，如图 3.3 所示：

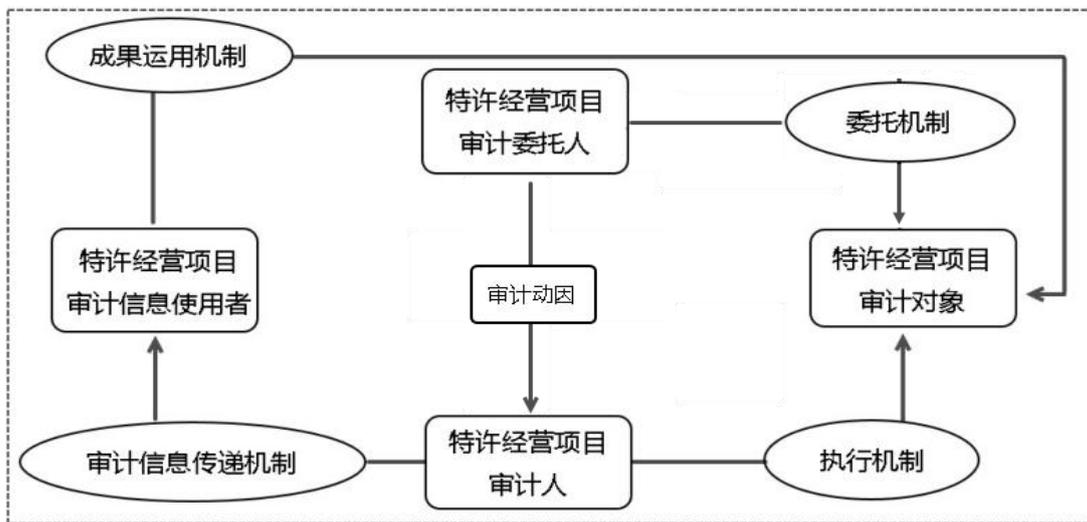


图 3.3 特许经营项目协同治理审计运行机制框架图

3.2.3 特许经营项目协同治理审计风险管理

风险管理的第一步是识别潜在的风险，包括项目实施阶段和运营阶段可能面临的各种风险。这些风险可能涉及到合同履行风险、市场风险、技术风险、法律法规风险等多个方面。风险的本源在于趋利，基于利益相关者视角考虑特许经营项目协同治理审计意味着将特许经营项目中各个利益相关者的需求、期望和利益考虑在内，确保审计过程能够满足他们的利益，并促进各方之间的合作与协作。

首先，识别特许经营项目中的所有利益相关者，包括政府、政府授予特许经营的民间资本、消费者、政府监管机构等。分析并评估各方的利益、关注点和期望，确定需要重点关注和应对的风险。根据评估结果，制定相应的风险应对策略。

这包括制定预防措施、应急计划和转移风险的方式等，以减轻风险对项目的影响。同时，建立监控指标、定期检查风险情况、及时调整风险管理策略等方案对项目中的各种风险进行监控和追踪，及时发现和应对风险变化。

在审计过程中，确保各个利益相关者都能够参与到审计活动中。通过召开利益相关者会议、开展合作研讨会等方式，收集各方的意见和建议，共同解决问题和改进机制，其中，建立透明和开放的沟通渠道，确保各个利益相关者之间能够及时分享信息、提出意见和反馈，可以包括定期报告、在线平台等形式。在审计结束后，及时向各方提供审计结果和建议，并鼓励他们提出反馈和改进建议。根据反馈和建议，持续改进特许经营项目的协同治理机制，以满足各方的需求和期望。通过基于利益相关者视角考虑特许经营项目协同治理审计，可以确保审计过程更加全面和有效地满足各方的需求，促进项目的持续发展和成功运营。

3.3 特许经营项目协同治理审计运行机制优化措施

3.3.1 现阶段特许经营项目协同治理审计运行机制存在的问题

虽然特许经营的适用范围远小于 PPP，但其融资方式、管理模式的变化同样推动着审计工作的不断优化。现阶段特许经营项目协同治理审计运行机制存在的主要问题包括：（1）沟通不畅，缺乏有效的沟通机制，导致各方之间信息传递不及时、不完整，沟通效率低下。缺乏明确的沟通渠道和沟通频率，造成信息传递不畅、沟通内容不清晰。（2）信息共享不足，缺乏有效的信息共享机制，导致各方之间数据和信息不共享，难以进行准确决策和及时响应。存在信息不对称的情况，某些重要信息被某一方或某几方所掌握，导致其他方无法全面了解项目情况。（3）决策流程不透明，决策流程不清晰，决策权限和责任划分不明确，导致决策效率低下、决策结果难以被各方接受。缺乏多方参与决策的机制，导致部分利益相关方对决策结果不满，影响项目的协作和执行。（4）合作文化不健康，缺乏良好的合作文化和团队精神，导致各方之间存在矛盾和不信任，难以有效合作推进项目。存在利益冲突或权力斗争，导致合作氛围恶化，影响项目的稳定性和绩效。（5）缺乏有效的监督机制，缺乏有效的监督和评估机制，导致各方之间行为不规范，无法及时发现和纠正问题，影响项目的进展和绩效。缺乏有

效的绩效评估指标和监控体系,难以对项目的整体绩效进行客观评估和管理。(6)技术支持不足,缺乏先进的技术支持和数字化工具,导致协同治理审计工作效率低下,难以应对复杂的项目需求和变化。

3.3.2 委托机制

特许经营项目协同治理审计委托机制是特许经营项目协同审计治理运行机制的重要组成部分。特许经营项目因其周期长、阶段多、参与者众多的特征,存在多层委托代理关系,包括公众委托政府提供基础设施和社会公众服务,完善社会治理;政府委托授权相关部门出资与社会资本组建项目公司;项目公司委托相关企业进行施工、监理、采购、运营等。关于特许经营项目多层委托代理关系,具体见表 3.2:

表 3.2 特许经营项目多层委托代理关系

层级	委托方	代理方	委托内容
第一层	公众	政府	社会治理、提供基础设施和社会公众服务
第二层	政府	实施机构、出资机构	与社会资本具体合作、组建项目公司
第三层	实施机构、出资机构	社会资本	通过特许经营方式组建项目公司
第四层	项目公司	建设单位、运营商等	工程建设和项目运营

3.3.3 执行机制

执行机制,主要是在审计监督体系范围内,以协同审计目标为导向,侧重于发挥协同效应作用的运行机制。在多元主体共同参与治理的过程中,有的组织可能处于主导地位,在集体行动的规则制定上起着重要的作用。在审计监督体系中亦是如此,这奠定了政府审计在审计监督体系中的主导作用。如何实现特许经营项目审计在审计监督范围和审计资源调配两个不同维度上的协同,重点在于特许经营项目审计主体协同、项目阶段协同。

其中，审计主体协同是指在各个审计主体不断积极地对现行的组织架构进行优化的过程中，以治理的方式推动特许经营项目的各方朝着总体利益一致的目标前进，并有效地实现各自的使命。也就是说，三大审计主体要防止单独行动，在自己进行审计的过程中，要对自己的优缺点进行积极的思考，互相交流，相互补充，共同达到特许经营项目协同审计目的。具体到特许经营项目，特许经营项目审计方由相应级别政府审计机关、项目实施部门项目公司等内部审计部门、社会审计机构组成。基于政府行政委托与公众法律委托，对特许经营项目委托机制中多重委托代理关系的责任与义务履行情况通过资源调配实现监督审查。另外，审计本身具有治理功能，因此审计不仅仅是事后审计，要参与项目全周期，发挥管理审计效能，协调政府各部门、政府与社会资本等被审计方之间为项目利益协同工作。第二，特许经营项目周期长阶段多，如何实现项目阶段协同，就是通过审计将各个环节的工作进行适时的衔接，以达到各个环节的协调发展。当工程进行到一定程度、执行对象发生变化时，应适当保留上一期的有关数据和处理意见，而与下一步工作进行有关的那一部分，则要精确地传达下去，避免因不同阶段涉及不同的审计类型因信息沟通不及时而造成重复审计，同时又能实现审计监督范围的完整性。当然为实现审计主体协同、项目阶段协同，需要信息传递机制作用。关于特许经营项目协同治理审计执行机制，具体见图 3.4：

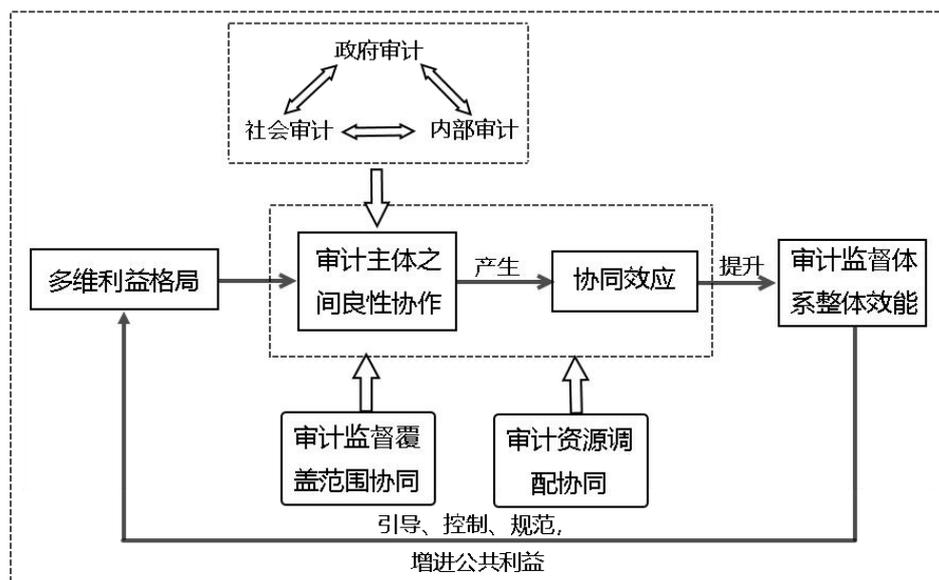


图 3.4 特许经营项目协同治理审计执行机制

3.3.4 信息传递机制

信息的有效交流是审计信息得以有效传播的关键，它涉及特许经营项目管理中的多环节沟通和信息共享。首先，项目运营、监管机构及各审计阶段间的无缝对接，都依赖于高效的信息传递路径。其次，作为国家治理体系中的并行单元，审计部门与监督机构通过健全的信息交流机制，共同构建协同治理的平台，才能够促进审计部门与纪检监察、司法、行业监管等多方的协同合作。

在执行机制中，审计人员会充分利用其他治理主体获取的数据和线索，借此谋划审计策略。现成的资料能节省时间和资源，使审计力量更聚焦于关键领域。完成审计后，他们会将问题分类转交给相应的处理部门，并持续跟踪处理进度，适时索取反馈，确保问题得到妥善解决。这种动态的信息流动模式提升了审计效率并增强了问题解决的透明度。关于特许经营项目协同治理审计信息传递机制，具体见图 3.5：

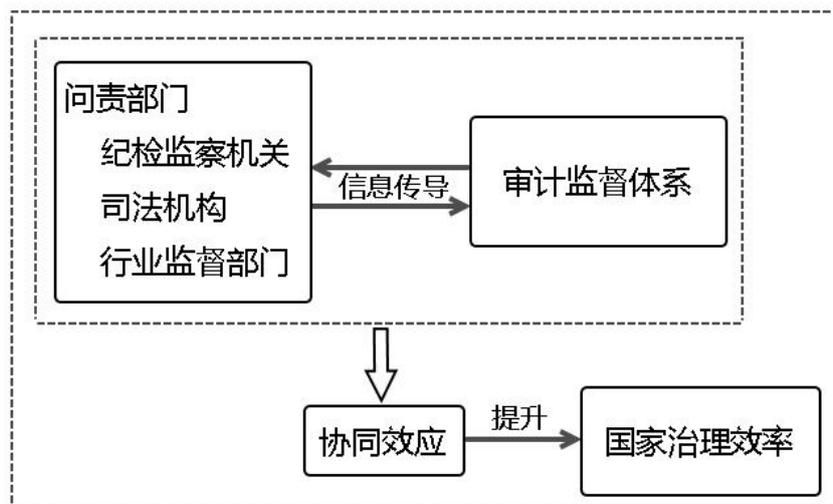


图 3.5 特许经营项目协同治理审计信息传递机制

3.3.5 成果运用机制

成果运用机制的构建，使原本的多重委托代理关系中嵌套一个“反馈层”，即审计成果应用机制旨在评估已完成的审计工作是否成功提升了被审计实体的管理效能，以及它为各利益方贡献了多少有价值的资讯。此机制的核心反馈途径包括审计公示和整改实施。审计公示即审计机构在法定权限内公开审计发现和调查结果，以透明的方式向公众传达；而整改实施则强调审计方对被审计组织及关

联方的督导，要求他们依据审计结果进行必要的改进。总的来说，审计成果应用机制借助审计活动，促使特许经营项目的参与者重新定位自身角色，从全局和长远利益出发解决项目执行中遇到的挑战，鼓励合作而非对抗，以实现共赢，而不是形成损人利己或双输的局面。关于特许经营项目协同治理审计成果运用机制，具体见图 3.6：

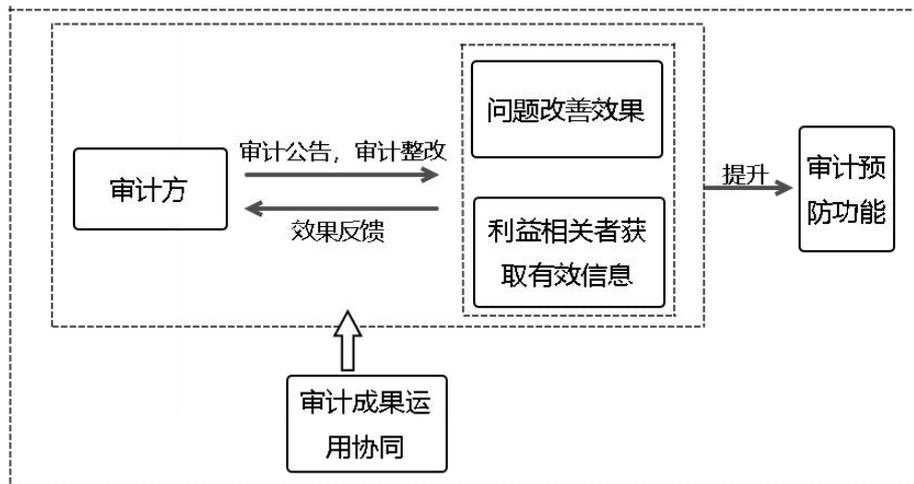


图 3.6 特许经营项目协同治理审计成果运用机制

信息传递机制、成果运用机制，更多的是体现在国家治理体系的范围内，以治理审计目标为导向，侧重于发挥治理效应作用的运行机制。在项目管理中，我们强调通过严格的项目审查和监管，构建一个动态的激励与约束框架，引导所有项目参与者共同追求项目价值的最大化。这不仅提升了公共服务的交付质量，还确保了各方在设计、规划、实施等关键环节中的高效协作。审计监督超越了工程本身的范畴，它作为一种协作治理工具，促进了工程外部管理主体间的无缝沟通，中心目标是优化公共服务的供应效率和提升社会治理水平。通过精确地划定了政企边界的职责划分，引入一套完善的奖惩制度，这套制度旨在强化责任落实，同时促进社会资源的优化配置。这种精细化的管理方式，有效地推动了社会资源的高效利用，从而带来了显著的社会效益。

4 X 特许经营项目案例分析

政府与社会资本合作适用范围大幅收紧，回报机制收窄。特许经营项目是逆周期刺激民间投资活力的重要抓手，在构建现代化基础设施体系中扮演着重要角色，其发展与运用势必会得到国家的持续关注。该部分主要介绍 X 特许经营项目背景、运作模式及其审计情况，为特许经营项目协同治理审计运行机制的应用明确项目情况。

4.1 X 特许经营项目案例概况

4.1.1 项目背景

X 项目是 S 省省政府对“加强沿海和内河港口航道规划建设”指导政策的强烈响应。该项目兼具“省级重大基础设施建设领域首次尝试”和“具备海河联运条件的黄金水运通道”的双重意义，使其更具特殊性、复杂性。该河道通航能够实现海河联运，惠及 S 省中部工业走廊，促进沿岸经济、文化、就业、生态发展。河道全长 229 公里，此次复航工程长 169.2 公里，通航里程占比达到 74%，于 2018 年 9 月批复，2019 年 12 月开工建设，2023 年 6 月底前该河道将全线具备通航条件，2024 年 2 月正式进入通航运营阶段。该项目总投资概算金额为 1359301.45 万元，主要资金来源为项目资本金、中央转移支付补助资金，主要包括车辆购置税补助资金、港口建设费补助资金等、对外融资资金，对于沿线征地和拆迁补偿成本其中由地方政府自行解决。

S 省成立省财政厅政府和社会资本合作管理中心（财政部门），省政府确定省交通运输厅为项目行业主管部门，同时是该项目的实施机构，确定 Q 交通发展集团有限公司作为政府方出资代表。社会资本方面，通过公开招标政府采购，确定以中国铁建投资集团有限公司、中铁建投资基金管理有限公司、某海洋集团有限公司、中国铁建工航局集团有限公司组成的联合体为中标社会资本方。

4.1.2 项目运作模式

该项目属交通运输基础设施公共服务领域，该项目运作形式采用“BOT”，

即建设-运营-转让,要求社会资本在一定期限内进行项目建设,包括航道、船闸、桥梁、水利设施、过河管道、过河缆线等和项目运营,特许经营期限结束后,特许经营公司将建设项目移交给政府。按照 BOT 运作方式,该项目是由省交通运输厅作为实施机构,与社会资本联合体签订合同;由 Q 交通发展集团有限公司与社会资本联合体共同出资,注册成立项目特许经营公司。图 4.1 为特许经营项目具体合作框架:

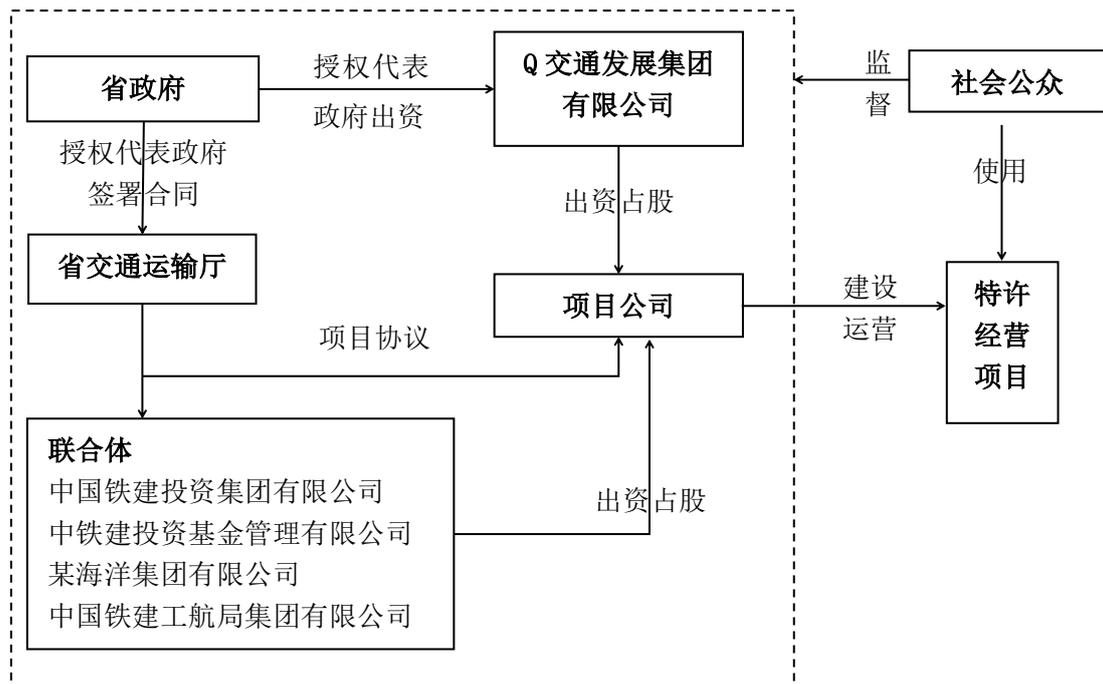


图 4.1 特许经营项目合作框架

在双方的合作期限内,项目公司将为项目进行投资、建设、运营维护以及项目的交接。政府方在项目建设中,要与有关单位进行合作,对项目的设计、施工和维修进行监督,并对其进行绩效评估;负责经费的拨付,执行有关优惠政策。在双方合作期限届满时,由双方按协议将各自的财产和利益无偿转移到双方所指定的执行单位或其所指定的组织。移交的资产、设施和设备应确保其正常运行;没有债务负担,符合双方商定的交货条件。该项目的合同期为 30 年,其中项目建设期计划为 3 年,运营期为 27 年。关于回报机制,该项目以经营性收入,同时经营收入不足时根据项目的绩效考核情况,给予可行性缺口补助为回报机制,符合特许经营项目回报机制。

4.2 X 特许经营项目审计现状及存在的问题

截止 2024 年 2 月 26 日，该河道复航工程通过交工验收。在断航 26 年后，该河道即将迎来正式通航运营。在该项目建设完成后，最后阶段的竣工审计也随之完成，即将正式投入使用。施工过程中，由于合作关系，审计效率确实有所提高，但就个别问题的处理，亦有改进的余地：

(1) 对于相同审计目标，通常采取的审计周期是以年度为基础，这在时间上存在一定的滞后效应。虽然在工程项目启动至全面运营阶段，上级审计机构有机会进行多次审计审查，但从全局角度审视，此类审查依旧遵循年度周期。因此，它在时间上滞后于项目进展，主要扮演着过程甚至事后监督的角色。即使审计署在地方层面进行了全面的协调安排，但每一次的审计，都是以重点事项为主；还需要依赖当地的审计机构，才能进行后续审计，不断地发现问题，而它们本身又受人力和精力的限制，可能导致特许经营方违规行为得不到及时纠正或制止。

(2) 没有充分地向公众开放审计云平台。当前该项目的审计云平台应用还无法适应复杂情况，特别是不能实现对年度审计成果或者重要阶段审计成果的公开，使得公众的参与水平受到制约，无法及时了解项目的运作情况和财务状况。另外，目前审计工作仍然是由审计方和受审方之间进行，该项目中的其它单位对于信息获取存在壁垒。

(3) 审计工作重点突出不明显。目前审计工作仍然停留在传统的合同审计和工程审计上，而且还是建立在以往对单个项目的经验的基础上。由于该工程跨越了多个地市，所以没有考虑单个项目对整个工程的影响。例如，桥梁、河道等建设过程中，会产生大量的砂石，而桥梁建设对砂石有很大需求，因此，对其弃渣处理进行审计，可作为当前审计工作的新重点，应引起重视。

(4) 审计人员专业能力需进一步提高。该项目无论在决策阶段，还是建设阶段，所涉及不仅仅是审计与监管，还包括评估、法律、合同、建筑工程等方面的问题。由于全面型人才缺乏，时常出现借助相关专业人员协助的情况，严重影响审计检查，项目推进。

5 特许经营项目协同治理审计机制应用

5.1 X 特许经营项目协同治理审计的必要性

该项目工程是 S 省省级重大基础设施建设领域采用政府与社会资本合作建设的第一例。该项目涉及 S 省 5 市，牵扯多个县域单位，无论在投资额、工程量还是项目建设带来的社会效益方面在 S 省内都属于政府高度关注的项目，同时，对于该河道复航，不仅受到相关受益单位与个人的关注，还承载着许多普通百姓的情怀，这些使得该项目的审计工作面向更多的预期使用者。所以，因项目投资主体多元、委托代理关系复杂，建设内容多样的特殊性，导致传统的审计方式无法处理相关复杂问题。

5.1.1 投资主体多元化

S 省交通运输厅为本项目的实施机构，Q 交通发展集团有限公司为出资代表，与社会资本方成立项目公司。按照相关按相关法律、法规的规定，中标社会资本方应具备相应的资质和能力，依法能够自行建设、生产或者提供本项目的施工的，本项目相应的施工可由其自行承担，不再招标。考虑到建设主体内容，确定了中国铁建投资集团有限公司、中铁建投资基金管理有限公司、某海洋集团有限公司、中国铁建工航局集团有限公司四家作为股东，共同成立项目公司。剩余项目投资额通过中央转移支付补助资金和由项目公司增加对外融资等方式解决。表 5.1 为项目投资主体出资的具体情况：

表 5.1 项目投资主体出资情况

	来源	股东	出资比例
项目总投资	项目资本金 (25.75%)	Q 交通发展集团有限公司（政府出资代表）	5.15%
		中国铁建投资集团有限公司 中铁建投资基金管理有限公司 某海洋集团有限公司 中国铁建工航局集团有限公司	20.6%
	中央转移支付补助资金（32.93%）		32.93%
	对外融资	（融资方介入权不得涉及项目资产权属变更）	41.32%

5.1.2 建设主体复杂

项目建设过程存在股东协议、工程承包合同、运营服务合同、原料供应合同、产品或服务购买合同、融资合同、保险合同及其他相关合同，对应复杂的建设主体。另一方面，本项目为航道工程，为建设Ⅲ级航道，需对涉及的桥梁、铁路、水利设施等进行拆除、改建。相关项目资产除航道、船闸、航道维护基地、航标等配套设施和支持保障系统属本项目新建资产外，其他所有桥梁、管道、线缆、水利设施等涉航建、构筑物，均为满足通航需要改造施工，包括航道建设、航道土方开挖、航道疏浚、航道斜坡式护坡、直立式挡墙；船闸改建、桥梁改建、临河水利设施改造；过河管道改造、过河线缆改造；航道标志标牌、数字化航道建设等。

5.2 X 特许经营项目各利益相关者及目标差异

5.2.1 相关利益主体

特许经营项目中的关键参与者，实质上是对项目实施及其效益承担相应成本或分摊经营风险的各方，统称为特许经营项目的利益相关者。合作模式的核心围绕政府和社会资本两大支柱展开，他们通过共同组建项目公司进行合作。政府角色多元，扮演着评估、政府采购、投入资本金、监管的多重身份，以衔接各类参与者，而社会资本则主要通过设立的项目公司对接外部参与主体。考虑到 X 河道项目规模及建设内容，除政府方、中标社会资本方（联合体）和项目公司以外，该特许经营项目参与主体还包括：为项目提供贷款的金融机构，中标项目建设总包方，项目建设各级分包方，监理单位，审计机构，检测机构，保险公司，项目使用者，社会公众等。

5.2.2 利益相关者目标差异及风险分担

基于政府视角，采取政府与社会资本合作主要在于缓解财政压力，如果，项目建设一旦为政府带来潜在的债务风险，那么就一反初衷了。而这也正是《指导思想》中新机制的根本理念，从投资主体和运营收入两方面进行规范来降低隐性

债务。

首先，政府代表公众利益，发起特许经营项目建设。不仅投入财政资源，还需让渡部分未来经营收入，因此特许经营项目自然成为政府审计监督的重点领域。鉴于特许经营的独特模式，政府在参与过程中扮演着复杂的“公共服务管理者”和“资本投入者”双重身份。从这两个角色的角度审视其利益关联，首先，政府作为项目许可者、采购决策者、监督者以及潜在的运营参与者，其核心目标在于履行公众受托，确保公众福祉，维护社会和谐，推动国家治理的深化。作为公共服务的守护者，政府着重于最大化公众利益，这是其首要任务。其次，政府作为投资者的角色，与民间资本的目标相契合，即追求经济效益，追求利润的最大化。在这种情况下，政府与社会资本方形成一种协同博弈，通过风险共担和收益共享，实现合作的最佳状态。这种平衡既保护了公共利益，又促进了资本的有效利用，是特许经营项目成功的关键因素。

社会资本方参与政府公共基础设施和服务供给，归根结底在于趋利性。回报机制能否产生更多利润是社会资本关注所在，而对于政府，要通过合理限制回报机制，降低成本。因此，回报机制的合理性成为关键落脚点，而特许经营项目注重经营性收入，不得不使社会资本的运营能力得到广泛关注。社会资本的运营能力是其敢于参与合作的底气，是政府选择与其合作的标准。双方应就影响运营阶段经营性收入的因素适配回报机制，合理分担风险。总之，作为理性的投资人，社会资本方出于自身利益无可厚非。

政府机构与民间资本共同投资创立的项目公司，成为双方互动协作的核心。在建设运营过程中，公司内部存在着政府监督职能与社会资本方的积极性或机会主义倾向之间的冲突。这种对立可能引发的利益不平衡，可能导致某一方受损，进而影响特许经营项目的推进。此外，项目公司在其独立运营中，还需面对与其他参与建设与运营的实体之间的双边关系挑战。换言之，政府和民间资本作为公司的双方面股东，需共同应对来自外部的关系管理。这涉及到银行、使用者、承包商、监理等多元利益相关者，他们与项目公司形成相互作用的关系，各自都在寻求最大化自身利益的同时，对特许经营项目的建设运营作出贡献。

在利益驱动的现实，特许经营项目的合作多元性导致了众多利益相关者的行为动态。当这些行为与项目的既定发展目标产生显著偏离时，将对项目的投资

效益产生负面影响。因此，为了确保特许经营模式的有效运行，关键在于从 X 项目的参与者视角出发，明确规定各自的权利义务以及可能面临的风险，通过精准定位审计焦点，有策略地管理潜在风险，从而有效抑制风险升级的可能性。关于 X 河道特许经营项目项目风险分配情况，具体情况见表 5.2:

表 5.2 X 特许经营项目项目风险分配框架表

主体	主要风险	社会资本方 承担	政府方承担	合理分担
政府层面	政府信用		√	
	政府决策与审批		√	
	资产征收与征用		√	
	公众反对			√
	法律变更			√
	税收政策变化		√	
	行业法规变化			√
	市场层面	利率风险		
通货膨胀				√
融资风险		√		
市场需求不足		√		
项目层面	政府配套		√	
	对外融资	√		
	中央转移支付补助资金			√
	设计质量		√	
	工程质量	√		
	成本超支	√		
	施工安全	√		
	工期延长			√
	费用支付不及时		√	
运营成本增加	√			

续表 5.2

主体	主要风险	社会资本方 承担	政府方承担	合理分担
不可抗力	自然条件变化			√
	非本级政府政策变化			√

资料来源：X 项目项目合同

5.3 X 特许经营项目协同治理审计要素和运行机制

该项目是 S 省新旧动能转换重大项目库优选项目，也是 S 省水运建设史上第一个一次性投资超百亿的项目，为保障资金管理安全高效，推进项目规范建设，将对工程实施推进情况开展专项审计。审计将聚焦项目决策、建设市场秩序、政府公共工程投资效益、民生事项、生态环境保护 and 综合治理等方面存在的问题和隐患，提出建设性意见建议，充分发挥审计“治己病、防未病”作用，让黄金水道更好发挥黄金效益。

5.3.1 审计目标与审计重点

由于特许经营中存在着大量的利益主体，传统的以政府或所有者利益为基础的审计导向模型难以满足社会各方利益平衡的治理需求。政府投资项目面临的信息不均衡问题引发了“逆向选择”和“道德风险”的关键挑战，由于政府投资工程的复杂性和系统性，使其难以完全达到审计目的。

特许经营项目协同治理审计的最终目标是推动公共服务供给质量和效率提升，其中，协同治理审计目标导向分为协同审计目标导向和治理审计目标导向两个部分。从协同审计目标导向出发，通过对 X 河道特许经营项目参与主体利益分析，确定审计重点，应用协同治理审计运行机制，提升审计效率；以治理审计的目标为引领，从特许经营项目的多元利益相关者角度重新构建和改进审计目标，考虑各利益方的实际利弊，可促进项目治理成效与社会管理效能的一体化实现。政府方面，在通过物有所值评价、财政承受能力论证、可行性报告等相关资料后，由省政府授权省交通厅与中标社会资本方签署 PPP 合同，授权 Q 交通发展集团有限公司出资占股与中标社会资本方成立项目公司，同时通过特许经营协议授予项

目公司相关建设运营权。

作为“公共事务管理者”的角色，政府的使命在于最大化公众福祉，因此，其审计焦点应聚焦于确保公共利益的捍卫与达成，强调项目整体的社会效益，特别关注质量、投资和进度的监管。具体来说，政府履行着广泛的委托管理职责，涵盖财政责任、管理责任及报告义务。财政委托的核心在于促使政府通过严谨机制保障资金的合法获取和有效利用，审计会审视特许经营项目计划是否严格遵循财政预算和财务管理的法律规定，预算流程是否健全，是否能优化资源配置，以及“财政承受力”、“项目可行性”和“成本效益分析”等评估报告的准确性。财政的长期稳定性是国家治理的基石，而这依赖于收支平衡的维持以及对潜在风险的精确识别与策略应对。《指导意见》中明确规定，PPP 项目全部采用特许经营模式实施，鼓励使用者付费能全部覆盖的特许经营项目，很大程度上证实了国家对于 PPP 项目产生政府债务风险的抵触，因此，新阶段针对特许经营项目带来的隐形债务风险对财政的可持续性影响，需要审计持续关注。相反，正是有新机制推出来应对项目债务风险，说明该部分需要审计重点关注，而非置若罔闻。另外，审计的核心关注点要进一步扩展到运营管理的表现，绩效评估不再局限于经济效益，而是涵盖了效率、公正、环保等多个维度，这与政府全面审计的理念紧密契合。评价受托管理的有效性，政府部门在利用公共资产时，其公平、效益、效能和成本效益成为关键指标。相较于绩效审计，这种评估更侧重于整体视角的管理体系反馈，强调过程对投资价值增值的驱动作用。具体来说，从特许经营项目的规划、资金分配到最终的运营移交，每个阶段的决策与监管都是为了确保政府投资价值的最大化。审计应聚焦于政策目标是否反映公众期望，以及项目资金如何支持整体战略。此外，公正透明的招标投标过程对于吸引优质社会资本和专业项目执行者的参与至关重要，这关系到项目的质量和效率。另一方面，项目公司的管理架构，特别是董事会和监事会的构成，直接影响政府部门的监管效能，而非由其单方面设定。作为受托方，公共资源的管理和使用理应遵循公共利益优先的原则，任何可能涉及私利或裙带关系的行为都会促使经济责任审计的产生。在项目实施阶段，对工程进度、品质和成本的严谨审计，是确保项目成功运行和经济效益的核心步骤。审计作为一种社会责任的体现，应当依据完善的政府财务报告分析体系进行，这样有助于公众全面评估政府履行公共职责的程度。如果审

计仅仅局限于财务数据，可能导致报告内容的不全面，限制了报告在决策中的实用价值。因此，审计工作应当扩展到整个政府财务报告的分析，以实现全面而有效的监督。

政府作为“投资者”，审计要重点聚焦于投资资本。一方面，检查政府部门承担的外部风险和社会资本应承担的项目实施管理风险是否符合实际。在与社会资本方的博弈过程中，要注意项目公司的违规违法问题，规避影响社会稳定的因素，同时要适时分析项目公司的治理状况，防止社会资本方侵蚀项目利润。因此，项目公司内部规制与管理结构要起到一定效果。另一方面，审查特许经营项目政府方实施主体的合规性，政府参与方一般涉及多个部门，防止其内部之间对项目资本的侵蚀，这需要财政预算审计、经济责任审计等多种审计类型的协同工作。从政府角度出发，审计重点内容如表 5.3 所示：

表 5.3 X 特许经营项目政府角度审计重点分析

审计重点	审计对象	审计内容
是否符合特许经营适用范围（尤其是新机制背景下）	省政府、省交通运输厅（实施机构）	（1）参考附件清单，确认项目是否符合特许经营项目 （2）是否存在相关的授权和许可证明文件 （3）项目回报机制是否强调经营性收入
审查项目决策合规性	发改委、省政府、省交通运输厅、专家	（1）审查项目方案可行性报告及其合理性 （2）项目方案是否通过相关权利部门审批 （3）项目实施主体、采购主体、出资主体是否通过合理授权
审查财政预算与财务管理	省政府、省交通运输厅Q交通发展集团（出资代表）	（1）财政承受能力论证相关资料是否具备、内容是否完整 （2）评估政府部门承担的融资风险、潜在风险 （3）评估是否严格遵循财政预算和财务管理的法律规定，预算流程是否健全
审查项目实施的合规性	省交通运输厅、项目建设主体	（1）分析项目采购是否严格执行招投标程序，评估其公平性 （2）评估项目建设成本、运营管理的有效性 （3）审查项目运营的合规性、效益性

新监管机制下，财政部门不再负责项目实施方案、物有所值评价和财政承受能力论证，取而代之的是对特许经营项目的操作流程，包括判断项目能否采用特

许经营、投资方案编制、项目可行性、投资人选择、签订特许经营协议、特许经营风险分担机制等步骤开展审计。

在特许经营的背景下，社会资本面临的核心挑战涉及其投资实力和运营效能。首要问题在于，社会资本是否有足够的能力确保项目能按时竣工并顺利运行，以及其运营策略能否产生有效的经济效益和社会影响。在项目的决策时期，审计工作应评估采用竞标协商的采购方法是否适当。审计应审查政府部门在选择合作伙伴时，是否充分考虑了社会资本方的资格和能力，以及对方提出的预期回报率。这显示了政府力求在保障项目进程的同时，降低成本，切实履行委托责任。至关重要，要在一开始就确保中标的社会资本方具备相应的实力和资格。其次，在合同框架下，政府设定的特许经营期限或补助计算方法，反映了其对经济效益与成本效益的平衡考量。社会资本伙伴则会对此类回报机制进行深入讨论。因此，审计应当警惕社会资本方可能存在的行为，即在预期收益与实际回报机制之间存在差异时，是否会侵蚀项目的盈利空间。为了防止地方政府急于显现 PPP 项目的成功，却忽视了财政稳定性，或者通过设定固定的投资者收益、回购股权的利率和期限，将 PPP 单纯视为融资途径，从而增加政府未来的债务负担，尽管新的监管体系限制了回报模式，强调经营性收入，但审计仍需聚焦于合同中关于社会资本回报机制的详细设计，确保真实回报机制的透明性，以防止项目实施导致的地方债务风险加剧。

另一方面，着眼于项目运行效益与社会价值的最终追求，政府需在保障社会资本方的既定权益的同时，维系双方的协作关系，并督导社会资本方承担其社会责任。这凸显了合同中清晰界定各参与者权利和责任边界的必要性。因此，审计人员的任务包括检查合同中对社会资本联合体内各成员的职责划分，以及项目公司与社会资本方之间的责任确认，以确保各方面的责任义务明确，进而保证利益获取的合法性，同时促进社会责任的有效履行。从社会资本角度出发，审计重点内容如表 5.4 所示：

表 5.4 X 特许经营项目社会资本角度审计重点分析

审核重点	审核内容
社会资本投标程序是否规范， 社会资本资质是否合规 社会资本义务履行情况	调查社会资本背景，是否严格执行标准投标程序 资质查验是否详细 依据合同规定，明确义务内容，关注义务履行的 真实性、效益性、公益性
社会资本联合体之间的义务界定	依据合同规定，明确义务内容，关注整体效益
社会资本是否有侵蚀项目利润行为倾向	评价回报机制的合理性，密切关注项目运营绩效

项目公司方面，通常由政府部门和社会资本携手组建项目公司，管理层的构建也融合了双方的参与。审计工作应聚焦于项目的法律依据，这涉及对项目公司注册文件、运作流程、组织设计、资金来源及权益配置规则的深入考察，确保其设立过程的合规性。此外，项目公司与金融机构、承包商等多方主体形成了错综的交互关系网。因此，审计的关键在于厘清项目公司内部投资者之间权益竞争的动态，以及它与外部伙伴如施工方、供应商、服务提供商、保险公司和融资方之间的复杂利益关联。审计方需严密审视政府与项目公司的特许协议、项目公司与承包商的建设合同、与供应商的采购协议和服务运营合同，以及相关的保险和融资协议，详尽检查各方的权利义务分配，以确保所有合约的公平性和有效性。从项目公司角度出发，审计重点内容如表 5.5 所示：

表 5.5 X 特许经营项目项目公司角度审计重点分析

审计重点	审计对象	审计内容
设立过程的合法性	项目公司	(1) 项目公司注册文件、运作流程、组织设计、资金来源及权益配置
融资的合规性	项目公司、社会资本联合体、省政府、金融机构	(1) 明确政府在融资环节的角色，评估政府对融资管理机制的有效性 (2) 关注融资程序的合法性 (3) 评估融资风险分配机制的合理性
合同审计	项目公司、施工方、材料方、服务商等	(1) 项目公司与施工方签署的建设工程合同 (2) 项目公司与供应商签署的采购合同以及运营服务合同、保险合同、融资合同等

续表 5.5

审计重点	审计对象	审计内容
项目运营的合规性	项目公司	(1) 评估政府定价是否征求地方价格主管部门价格，分析投资回报率 (2) 评估项目是否达到预期标准 (3) 调查项目评满意度，进一步完善情况 (4) 审查特许经营对项目的运营与维护是否到位

5.3.2 审计主体

X 项目工程建设审计，要关注特许经营项目运作程序、建设资金筹集使用、工程建设管理、征地拆迁等情况，揭示项目决策和推进不到位、质量隐患、债务风险等方面的短板弱项，促进项目化推进、集成化保障、市场化运作，提升公共服务供给质量和效率，需要政府审计、内部审计、社会审计三大审计主体的协同参与，具体包括省审计厅、地方市审计局、省经济责任审计工作联席会议以及项目公司政府方面监督管理层等政府审计实施主体，省交通运输厅内部审计部门、项目公司内部审计部门以及政府或项目公司委托的社会审计机构。另一方面，特许经营项目治理需要内外部双向推动，内部通过协同审计的监督约束促进其项目内部各参与主体以实现项目价值最大化、提升公共服务供给质量为核心，有序及高效地完成各自决策、设计、建设、实施等工作任务；外部则是涉及社会公众层面、政府部门层面、金融机构层面的利益关联方，具体包括司法机构、纪律委员会、环保局等相关监督部门、社会公众、为项目提供债务融资与保险的银行、保险公司等金融机构、监理机构等，利用审计监督的协调与整合治理作用，促进其项目外部治理主体有效沟通，提升公共服务供给质量、推动社会治理的完善。

5.3.3 审计运行机制

公共基础设施建设与服务治理是推进国家治理体系和治理能力现代化的重要一环。特许经营项目的运用与发展势必会得到国家的持续关注。特许经营项目协同治理审计优化机制在 X 项目的应用，主要体现在 X 项目委托机制、执行机制、信息传递机制、成果运用机制四个方面。

关于委托机制，首先，X 项目通航优化交通运输结构，促使海河联运体系完善，改善河道及其河岸生态环境，带动就业促进经济发展，其社会效益性不可估量。S 省政府决定实施 X 工程，完善基础设施和社会公众服务，是满足公众期望与需求；其次，省政府授权省交通运输厅（甲方）为实施机构，负责项目的具体实施，同时指定 Q 交通发展集团有限公司作为本项目的政府方出资代表，与中标联合体（乙方）通过特许经营方式组建项目公司；项目公司成立后，因其负责 X 项目的投融资、建设、运营维护和移交等工作，需要委托银行提供贷款服务、委托施工建设单位、监理单位进行项目建设管理、委托运营商进行项目运营管理等。审计因委托关系的存在而产生并发展，该项目涉及多重委托代理关系，需要有效的审计执行机制保障审计成本、审计有效性。

关于执行机制，即协同治理审计实施的主体环节。其关键在于如何提升审计监督体系整体效能来引导、控制、规范多维利益，共同增进公众利益。首先，确定 X 项目利益相关者目标差异与风险分担，确定审计重点，如 5.3.1 部分所述。在此基础上，对 X 河道改建工程实施审计的过程中，各个参与方需展现出高度的合作精神。审计行动需在 S 省审计厅的引领下，整合省交通委员会、交通发展集团及项目公司的内部审计团队，以及社会专业审计机构的力量，构建一个多元且高效的工作网络。在项目生命全周期内，协同工作实现各主体的专业优势，在实现监督范围全面有效的前提下，通过审计资源调配协同，避免重复审计造成资源浪费。被审计方应在审计工作中给予积极的合作，确保提供准确且具有公信力的数据支持，对于审计建议的采纳则需迅速且坚决，无论是内部还是外部审计方，其目标都是为了优化项目的运作，围绕项目的核心目标协同行动。从项目阶段角度，像政府方、民间资本几乎贯穿于项目全周期，通过分析其利益目标与风险分担，确定审计重点，落脚于不同阶段，实现阶段协同治理审计。在航运工程项目的全程管理中，强调各阶段之间的无缝对接与协同效应。首先，在项目启动阶段，严谨的评估机制确保其与特许经营权的契合度，风险共担策略的合理性，以及完备的应急响应预案。此外，对省交通运输厅的立项招标文件进行深度审核，确保合规性和透明度。进入建设阶段，实施动态监控，着重审计项目公司的资金运用效率、工程质量、安全标准、施工进度和成本控制，以保证项目的稳健推进。而在运营阶段，通过绩效审计手段，严格审视项目公司的运营表现和经济效益。若

在决策阶段揭示出项目的不可行性，项目将立即进入暂停模式，对招标采购对象的问题，将考虑调整投资方，但始终以保障项目的顺利实施和最终效益为首要目标；在施工过程中，如果出现质量、进度等方面的问题，要及时进行整改，避免影响到项目的正常运行，并重新评定投资者的资质，并确定是否要换人。若在营运阶段出现经营业绩欠佳之情形，则须检视有无决策错误或工程质量问题，并问责有关人员。

关于信息传递机制，合理的信息传递机制能够创造协同效应，提升国家治理效率。建立信息传递机制，以省政府为主导，建立了一个审计信息开放的云计算平台，将工程进度实时发布于公众，营造有利于工程执行的外部条件。在构建了审计信息化云平台后，要大力构建审计意见发布系统、审计资料分享系统、审计成果公布与反馈机制；在此基础上，要充分利用好云计算平台的数据传输功能。政府审计机构、内部审计机构和社会审计机构应当在审计信息云平台上，将其审核结果，即项目基本信息、研究与评估结果信息、设计方案信息等信息，在审计信息云平台上发布；合同信息，招投标信息，资金流动信息；项目施工资料、财务资料等。被审计单位及与工程有关的各方应当密切注意该平台的信息，及时掌握工程进展情况及存在的问题，及时提出自身的看法，协同推进工程的高效运行。另一方面，问责部门与审计体系间的信息传导，能够实现信息效用最大化。审计信息能够为纪检监察机关、司法机构、行业监督部门等主体提供证据资料，同样，他们也能够为其审计提供专业咨询与鉴证，这也是治理能力现代化的必然要求。

关于成果运用机制，成果运用机制能够使审计方了解已完成的审计是否针对被审计方出现的问题达到了改善治理水平的效果，进而优化审计过程。比如说X河道工程项目需要在不同阶段开展的不同类型的审计，之前阶段完成的部分审计结果能否被用作该阶段或者下一阶段审计，或者政府审计主体能否使用内部审计结果来辅助审计。另一方面，成果运用机制还能够为利益相关者额外提供有效信息。审计结果、审计调查结果的对外公布，影响投资者的行为决策，督促被审计单位和相关单位进行整改，实现审计的预防功能。

综上，特许经营项目协同治理审计具有可操作性。通过优化审计主体之间监督覆盖范围协同、资源调配协同，监督体系之间的信息传导协同，审计方与信息获取方之间的成果运用协同，来实现特许经营项目协同治理审计运行机制优化，

进而实现特许经营项目内部与外部治理。

6 特许经营项目协同治理审计运行机制保障措施

6.1 建立多元主体工作协调机制，畅通信息传递渠道

一方面，建立政府各部门之间的有效协作机制。要加强对财政、税务和自然资源部门的协调管理，实现资源的合理分配，加强审计队伍的建设；生态环境局、街道办事处等各相关单位也要积极协调，使监管的总体效果最大化，并建立起一套有效的联动机制。另一方面，建立审计方之间的有效协作机制。针对特许经营项目，要设立以国家审计机关为中心，内部审计机构和社会审计组织为辅的审计组织体系，积极地参加到特许经营项目的每一个环节中去，并将它们之间进行衔接，充分发挥主体专长，在履行各自的职责能的同时，还能互相补充，从而达到审计的协同治理。

与此同时，要建立一个基于审计数据交互的特许经营项目管理系统，使特许经营项目的信息交流更加顺畅。在审计监管层次上，审计信息的通畅有助于审计部门对社会审计组织与内审人员的审计结果与审计资源进行及时评价与利用，从而保证协同审计得以成功开展。同时，通过项目执行层面、政府部门层面以及投资人层面上的各个利益主体间的即时分享，可以减少特许经营项目作为一个复杂的体系中的信息熵，并在某种意义上解决了不同主体间的不对称性，从而解决了传统的只把审计数据提供给投资人的缺陷。它可以有效地缓解合作双方之间的矛盾，改善项目管理与社会管理的成效，保证了治理审计的功能。

6.2 重视民间资本审计，落实民间资本权责

相较于 PPP，特许经营项目更加重视民间资本的投资能力与运营能力。因此保障特许经营项目协同治理审计机制运行，完善对民间资本的审计是关键一环。特许经营项目涉及民间资本，其真实性、效率性和公益性是评估项目可持续性和社会影响的重要指标。

(1) 真实性

审查民间资本的真实性要素之一是考察资金的来源。资金来源可以是来自私人投资者、风险投资公司或其他商业实体，其真实性需经过核实。第二，确保民

间资本的合法性，包括资金的合法来源、投资行为的合法性和合规性，以及相关协议和合同的合法性。这涉及到法律法规的遵守和相关许可的取得。第三，保证特许经营项目的民间资本信息透明度，包括资金用途、投资方身份、投资额度等方面。这有助于建立信任，提升项目的可持续性。

（2）效率性

评估民间资本的效率性需要考察资金的利用效率，包括资金的投入与产出比例、项目的成本控制和资源利用效率等方面。同时，特许经营项目的运营效率也是评估民间资本效率性的重要指标，这包括项目管理、生产流程、销售和市场推广等方面的效率。另外，有效的风险管理有助于降低投资风险，提高投资回报率，因此，也要关注民间资本的风险管理效率，包括对风险的识别、评估、应对和监控等方面。

（3）公益性

特许经营项目民间资本的公益性体现在其对社会的积极影响。评估民间资本的公益性需要考察项目对社会经济发展、就业机会、社会福利等方面的影响。特许经营项目的公益性还包括对环境的影响。考察项目对环境的影响，包括资源利用情况、环境保护措施、排放标准等方面。另外，评估民间资本的公益性还需考察项目的社会责任和可持续发展性，包括是否遵守相关法律法规、履行社会责任、支持社区发展等方面。

6.3 优化审计人力资源, 调整监管队伍结构

政府审计机关，在人才队伍选拔上，不能只局限与审计类、管理类专业人才，增加对建筑工程、法律、自然资源等方面的人才选拔。在此前提下根据特许经营项目的特点和需求调整监管队伍结构，设置专门负责特许经营项目审计的部门或岗位，提高审计的针对性和专业性。在人才队伍培养上，为审计人员提供专业培训，提升其对特许经营项目的理解和专业能力。培训内容可以包括特许经营模式、合同管理、风险评估等方面的知识，也可以通过与成功项目交流，学习借鉴方法经验。同时，鼓励专业人员“一人多技”，培养审计团队成员的多样化技能，包括财务分析、法律知识、项目管理等方面的技能，以应对特许经营项目复杂性和多样性。

在特许经营项目建设运营的全生命周期内，监管人员的专业性与稳定性是关键，在此过程中，可以配备如数据分析软件、智能审计系统等审计技术和工具，提高监管工作的效率性和准确性。鼓励团队成员之间的协作和交流，共享经验和资源，提高团队整体效能，同时，建立跨部门协作机制，加强不同部门之间的沟通和协作，共同监管特许经营项目，提高监管的全面性和有效性。

7 研究结论与展望

“十四五”规划中，强调在“优”“活”“足”上下功夫，拓展有效投资空间，包括优化投资结构，把资金倾向新型基建、传统产业升级等；发挥好政府投资和政策激励的带动作用，激活民间投资活力，完善回报机制；满足项目融资需求，助力形成有效投资，打造全方位高质量基础设施建设。政府与社会资本合作收紧后，要立足特许经营项目逆周期与跨周期调节的作用，坚决遏制新增地方政府隐性债务，规范特许经营项目健康发展，阳光运行。这对我国的特许经营项目审计工作提出了新的挑战。

7.1 研究结论

本文的研究问题是优化特许经营项目协同治理审计，即通过对相关者利益目标、协同治理审计要素分析，优化特许经营项目运行机制及保障性措施，并结合案例进行应用研究，达到研究的目的。

本文研究成果从以下方面归纳：

(1) 基于理论分析和文献研究，特许经营项目审计存在复杂系统性和治理性特征。特许经营项目开展协同治理审计的原因，不仅仅在于多层委托代理产生信息不对称的现实需求，还在于特许经营项目存在多方利益相关方利益纠缠、合作共建公共产品和服务，是国家现代化治理的需要。

(2) 特许经营项目协同治理审计具有可操作性。特许经营项目协同治理审计的目标是确保特许经营项目中各方之间的合作和协作有效，促进项目的顺利实施和持续发展。其从机制设计到审计执行都存在进一步优化的空间，本文通过优化审计主体之间监督覆盖范围协同、资源调配协同，监督体系之间的信息传导协同，审计方与信息获取方之间的成果运用协同，来实现特许经营项目协同治理审计运行机制优化，进而实现特许经营项目内部与外部治理。

(3) 基于利益相关者视角考虑特许经营项目治理协同审计，因为特许经营项目涉及到多方利益，而利益相关者视角的考虑能够确保审计过程更加全面、公正和有效，从而促进项目的长期成功和可持续发展。从宏观的审计类型来看，特许经营项目审计涉及传统的合规性审计、绩效审计（经济性、效率性、效果性、公平性和环境性），还包括民间资本的真实性、效率性、公益性。从各方利益相

关者拥有的不同利益、需求和期望出发，能看透矛盾与冲突的内生动力，落实审计重点，完善各审计类型的具体审计内容，更好实现审计主体之间监督覆盖范围协同、资源调配协同，实现执行机制优化。

(4) 案例研究结果表明基于协同治理审计在特许经营项目审计中具有较强的可操作性，并从多元主体工作协调机制，民间资本，审计人力资源结构三个角度提出关于特许经营项目协同治理审计运行机制的保障措施。

7.2 展望

本文通过案例实践了优化后的协同治理审计运行机制在特许经营项目审计中的运用。由于更多详细资料的可获取性受限，本文的案例描述部分存在不足，分析深度也尚有欠缺；针对个体案例研究的普适性问题，本文在选取案例对象时，以存在更为复杂的委托关系为选取标准，尽可能规避单一性。当然，特许经营项目协同治理审计的效果需要验证其有效性，这要基于完善的效果评价体系。因此，未来研究可以基于多个特许经营项目实例，选取评价指标，建立评价体系，反馈问题，持续优化。

2022 年 3 月政府工作报告提出“鼓励和吸引更多民间资本参与国家重大工程和补短板项目建设，激发民间投资活力”，2022 年 4 月中央财经委员会强调进一步 PPP 规范发展、阳光运行，2022 年 7 月政府采购法将 PPP 正式在法律层面纳入政府采购范围，到 2023 年 11 月，新机制推出，PPP 限制在基于使用者付费特许经营模式框架范围内。两年间的时间，国家先后发布政策文件规范政府与社会资本方合作，如今 PPP 的适用范围大幅收紧，特许经营项目发展与运用势必会得到国家的持续关注。而在此过程中，项目实施是否做到真正回归本源，需要不断优化的审计机制为其保驾护航。

参考文献

- [1]Xing Y.,Guan Q.. Risk Management Of PPP Project In The Preparation Stage Based On Fault Tree Analysis[J]. IOP Conference Series: Earth and Environmental Science, 2017, 59(1):10.
- [2]Li X . Research on the Government PPP Project Investment Decision and Track Audit Based on Risk Audit Perspective[J]. Boletin Tecnico/technical Bulletin, 2017, 55(11):96-102.
- [3]Ng S.T.,Wong Y.M.W.. Payment And Audit Mechanisms For Non Private-funded PPP-based Infrastructure Maintenance Projects[J]. Construction Management and Economics, 2007, 25(9):915-923.
- [4]Tang Jun,Wu Jun. Research on the Collaborative Innovation Model in Regional Social Governance[J]. Contemporary Social Sciences, 2022,7(01):44-61.
- [5]Costantino, N.,Pellegrino, R.,Gunnigan, L.,Carbonara, N.. Risk Management In Motorway PPP Projects: Empirical-based Guidelines[J]. TRANSPORT REVIEWS,2015,35(2): 162-182.
- [6]R. A. W. 罗茨. 新的治理[J]. 马克思主义与现实, 1999 (05) :42-48.
- [7]蔡学彪. PPP 模式下地方政府建设项目审计问题研究[J]. 价值工程, 2018, 37 (26) :130-131.
- [8]曹潇潇. 全生命周期视角下 PPP 项目风险的协同审计治理研究[D]. 南京:南京审计大学, 2017.
- [9]柴能勇. 政府规制视角下的 PPP 项目跟踪审计问题研究[J]. 审计研究, 2018, No. 206 (06) :41-47.
- [10]陈振明. 公共管理学——一种不同于传统行政学的研究途径: 第二版 [M] . 北京:中国人民大学出版社, 2003.
- [11]方桦, 徐庆阳. 政府审计视角下的 PPP 项目政府债务风险管理研究[J]. 财会月刊, 2019, No. 855(11) :110-117.
- [12]格里·斯托克, 华夏风. 作为理论的治理: 五个论点[J]. 国际社会科学杂志(中文版), 2019, 36 (03) :23-32.
- [13]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.

- [14] 规范实施政府和社会资本合作新机制深化基础设施投融资体制改革, 切实激发民间投资活力[J]. 财经界, 2023, (34):15-17.
- [15] 郭檬楠, 吴秋生, 郭金花. 国家审计、社会监督与国有企业创新[J]. 审计研究, 2021(02):25-34.
- [16] 国务院办公厅转发国家发展改革委、财政部《关于规范实施政府和社会资本合作新机制的指导意见》[J]. 财会学习, 2023, (34):5.
- [17] 何寿奎, 陈璨. PPP 项目合作风险形成机理与协同治理机制[J]. 当代经济管理, 2018, 40(07):48-53.
- [18] 赫尔曼·哈肯, 凌复华. 协同学——大自然构成的奥秘[M]. 上海: 上海译文出版社, 2005.
- [19] 井晓娟. 新常态下 PPP 项目审计协同治理研究[D]. 西安: 西京学院, 2020.
- [20] 李冬. 政府投资项目协同治理审计研究[D]. 哈尔滨: 哈尔滨工业大学, 2013.
- [21] 李汉卿. 协同治理理论探析[J]. 理论月刊, 2014(01):138-142.
- [22] 李美芳, 陈菡, 陈少华. 全覆盖背景下国家审计与内部审计的协同机制研究[J]. 财政监督, 2019(14):70-75.
- [23] 李小平. 基于风险管理视角的 PPP 项目审计重点探讨[J]. 中国总会计师, 2022, No. 228(07):65-67.
- [24] 李延绍. 高校内部审计与巡察协同机制构建[J]. 会计之友, 2021(04):141-145.
- [25] 刘成立, 蔡闫东. 国家审计协作机制研究——基于国家经济安全的视角[J]. 西安财经学院学报, 2012, 25(01):59-65.
- [26] 刘更新. 经济责任审计的运行机制及其治理效率研究[D]. 成都: 西南财经大学, 2010.
- [27] 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):122-125.
- [28] 刘骅, 陈涵. 政府和社会资本合作(PPP)项目运营绩效审计研究[J]. 金融理论与实践, 2017(06):45-50.
- [29] 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.
- [30] 刘家义. 论国家治理与国家审计[J]. 中国社会科学, 2012(06):60-72+206.

- [31]陆红燕,吴秀竹.PPP项目审计的必要性阐释与差异性特征[J].安徽工业大学学报(社会科学版),2017,34(05):19-21.
- [32]吕真.PPP项目中政府审计必要性研究[J].江苏商论,2019,No.412(02):84-87.
- [33]庞艳红,王瑶瑶.PPP模式下审计组织方式创新研究[J].财会通讯,2017,No.753(25):82-86+4.
- [34]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.
- [35]乔智华.基于内部审计与外部审计协同提升企业内部控制有效性的思考[J].现代商业,2019(13):170-171.
- [36]秦荣生.深化政府审计监督完善政府治理机制[J].审计研究,2007(01):3-9.
- [37]睦媛媛.中国石油企业审计监督协同运行机制研究[D].杭州:浙江工商大学,2018.
- [38]孙萍,闫亭豫.我国协同治理理论研究述评[J].理论月刊,2013(03):107-112.
- [39]田培杰.协同治理:理论研究框架与分析模型[D].上海:上海交通大学,2013.
- [40]汪蕊,王丽.PPP建设项目协同治理审计模式和实施路径研究[C].2019:666-671.
- [41]王会金,马修林.政府审计与腐败治理——基于协同视角的理论分析与经验数据[J].审计与经济研究,2017,32(06):1-10.
- [42]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.
- [43]王会金.协同审计:政府审计服务国家治理的新方式[J].中国审计评论,2014(01):16-29.
- [44]王会金.协同视角下的政府审计管理研究[J].审计与经济研究,2013,28(06):12-19.
- [45]王会金.政府审计协同治理的研究态势、理论基础与模式构建——基于国家治理框架视角[J].审计与经济研究,2016,31(06):3-11.
- [46]王会金.治理视角下的国家审计协同——内容框架与模式构建研究[J].审计研究,2013(04):57-62.

- [47]王杏芬. 反腐败审计治理机制创新策略探讨[J]. 企业经济, 2011, 30(07):158-160.
- [48]王玉. PPP 项目中政府与企业的财务角色定位[J]. 财务与会计, 2017(22):55-57.
- [49]王祯昌, 闫泽滢. 中国政府预算审计制度博弈分析——基于利益相关者理论的视角[J]. 审计与经济研究, 2012, 27(05):11-19.
- [50]温来成, 刘洪芳, 彭羽. 政府与社会资本合作(PPP)财政风险监管问题研究[J]. 中央财经大学学报, 2015(12):3-8.
- [51]徐嫣, 宋世明. 协同治理理论在中国的具体适用研究[J]. 天津社会科学, 2016(02):74-78..
- [52]严晓健. 公私合作伙伴关系(PPP)的应用及审计重点探讨[J]. 审计研究, 2014(05):45-51.
- [53]杨新会. 企业内部审计质量控制问题探讨——基于“双审制”的运用[J]. 财会通讯, 2019(13):90-94.
- [54]尹平, 戚振东. 国家治理视角下的中国政府审计特征研究[J]. 审计与经济研究, 2010, 25(03):9-14.
- [55]俞可平. 全球治理引论[J]. 马克思主义与现实, 2002(01):20-32.
- [56]张碧波. 共担风险视角下的 PPP 协同治理[J]. 中共山西省委党校学报, 2021, 44(2):59-65.
- [57]郑江飞, 尹贻林, 李冉. PPP 项目经济监督体系初探——以审计监督为例[J]. 建筑经济, 2018, 39(06):73-77.
- [58]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, 24(02):132-135.
- [59]朱雅婷. 政府审计、注册会计师审计和内部审计协同研究[J]. 中国乡镇企业会计, 2020(12):178-179.

致 谢

研究生三载时光，转瞬即逝，再回首无数回忆涌上心头，我始终记得认真准备复试的日子，也清晰地记得查询到录取结果的喜悦，更清晰地记得与同窗们共同学习的乐趣，这都是人生中最珍贵的和不可替代的重要时刻。虽有万般不舍，既已到此，就借此文聊表谢忱。

涓涓师恩，铭记于心，由衷感谢我的导师孟孟老师在这三年时光里给与我的指导和帮助；春晖寸草，山高海深，感谢我的父母和家人们对我学业上一如既往的支持；时光易逝，终有别时，感谢我的师兄师姐、师弟师妹、研究生同学们、羽毛球伙伴们，一起并肩作战的日子始终铭记。