

对PPP项目全过程多维度跟踪审计的探析

吴祎

建银工程咨询有限责任公司湖北分公司

摘要：现阶段，随着经济的持续发展，基础设施得到了良好建设，PPP项目融资模式同样有了更多的应用领域，在该模式帮助下，社会资本能够更好的进入基础设施建设领域，降低政府部门的财政支出压力。需要注意的是，PPP项目整体运行模式具备复杂性特点，参与方及参与人员较多，运营风险极高，回收成本难以确定，为此，相关人员应做好PPP项目审计监督操作。本文以实际工作开展情况为基础，对PPP项目审计中存在的问题进行总结，论述了PPP项目全过程多维度跟踪审计的具体内容。

关键词：PPP项目；全过程；跟踪审计

【DOI】10.12254/j.issn.2096-6539.2023.05.080

PPP模式属于是政府与社会资本合作的主要模式之一，在该模式帮助下，政府资本与社会资本能够具备良好的契约精神，其中，政府资本主要涉及的类型有国家资本、地方政府资本等等，社会资本包括民营企业、合资企业以及混合所有制企业等等。也正是在该模式帮助下，社会资本资源能够在基础设施和公共服务领域发挥出重要作用，具体项目建设阶段，政府部门也能更好的履行自身职能，提升项目的社会资本收益，保证社会资本和政府部门的双赢。

一、PPP项目跟踪审计概述

（一）PPP项目概念及特点

现阶段，对于PPP模式的定义内容主要以国家发改委投资2724号文件内容为主，即通过政府与社会资本的合作，强化公共产品的服务供给能力以及供给率，在购买服务、股权合作等方式帮助下，保证风险问题得到分担，还能建立起长期合作模式。尽管不同国家针对PPP模式的定义有所差异，但该模式所呈现出的特点相似。PPP能够建立一种公私双方的长期合作关系，这也是PPP项目能够顺利执行的前提所在。借助于公私双方长期合作，能够呈现出取长补短的特点，做到风险共担和利益共享，为社会公众提供更加优质的服务。总的来说，PPP项目特点主要包括以下几方面：第一，合作关系。PPP模式能够为政府和社会资本提供合作平台，这其中并不包含任何竞争因素。政府部门可依靠社会资本管理优势，优化公共产品供应渠道，突出资源配置优势。社会资本通过与政府部门建立合作关系，能够获得更多稳定发展机会；第二，利益共享。PPP模式能够让政府和社会资本取得各自的利益，缓解政府机构的财政压力，

降低具体项目的建设成本。社会资本依靠该项合作，可获得更加广泛的投资机会，提升公司自身发展能力^[1]。

（二）PPP项目的实施流程

在PPP项目实施阶段，常见流程包括以下几方面，即项目识别、项目采购、项目执行以及项目移交等等。总的来说，对于PPP项目的发起，可以由政府部门进行，同样也可以由社会资本来决定，但以政府发起为主。在此过程中，财政部门需要与行业主管部门进行沟通，做好PPP项目评估和筛选，明确项目建设价值以及财政部门的承受能力。之后，项目实施机构将会对项目整体进行评估，确定最佳的项目编制方案。当项目采购任务完成后，PPP项目公司会保证对PPP进行全程运作，设定合理的融资管理计划，依靠绩效考核结果，政府会向社会资本提供服务费用，维护资产移交、评价等工作顺利进行。

二、PPP项目全过程多维度跟踪审计中存在的问题

（一）审计工作不完善

针对PPP项目监督与管理，政府机构及相关企业权责不清问题始终不能得到彻底规避。部分企业为了控制投资成本数额，或者是为了掩盖质量、效率等问题，没有正常执行审计程序，最终影响到项目建设的监管效果。再加上PPP项目规模较大，涉及范围广，企业审计工作除了应对海量数据还算外，还需要做好施工现场材料收集操作。受此影响，主体审计内容较多，部分企业为了降低工作压力，可能会采取投机取巧方式，只是针对重要事项展开审计，针对其他问题只是进行简单统计。另外，部分政府工作人员与企业之间存在联合作弊现象，进一步弱化了审计工作形式，让监督管理以及数据审核等操作出现诸多问题^[2]。

（二）审计工作不彻底

近年来，随着我国审计理论不断发展，审计工作内容并不局限于项目财务数据审计，以及材料设备验收等层面，应该以管理程序为基础，保证项目建设质量和效率大幅提升，了解项目建设过程中存在的具体问题。部分审计机构为了应对上级检查，采取应付了事的态度，并不能真正参与到PPP项目建设之中，让主体审计操作更加形式化，无法对项目建设提供任何帮助。

（三）审计工作以外包为主

PPP项目审计工作开展，主要承担对象为国家审计局，但目前我国在审计工作开展上，往往由国家审计局主导，采取多项目外包审计形式。受此影响，项目建

设阶段，很难将政府监管效果保持在最佳状态，更为重要的是，第三方审计机构容易出现与企业联合作弊的情况，无法确保项目建设质量和效率，最终审计结果的真实性也容易出现问題。

（四）审计模式及审计力量存在缺陷

现阶段，我国在PPP项目审计阶段并没有建立完善的工作体系，以传统审计模式应用为主，执行项目预决算审核操作，很难实现对项目存续过程的特殊审计操作。相比之下，PPP项目涉及的运营环节较多，普通审计方式无法开展有效审计操作。其次，专业审计力量明显不足。PPP模式应用以来，国内审计力量和审计能力很难满足各个建设项目的建设需求，进而导致审计结果出现不准确等现象。另外，PPP项目审计与传统建设项目不足，需要专业技术和理论支持，如果审计力量缺失，将会对整个PPP项目发展产生影响。最后，PPP项目分解审计现象始终存在。总的来说，PPP项目的建设周期较长，涉及范围广，有些项目的审计会持续几年甚至几十年，涉及的审计内容较多。现阶段，国内审计方式主要以分开审计为主，常见阶段包括招标阶段、建设阶段、验收阶段，很难实现跨越式审计操作。受各种因素影响，当审计机构出现变更后，审计材料交接不完善，极有可能对审计结果完整性产生影响，想要重新设定审计程序，需要消耗很长一段时间，不利于审计工作的稳定开展^[3]。

三、PPP项目全过程多维度跟踪审计的开展原则

（一）遵守规范性文件原则

PPP项目跟踪审计工作的开展，应该以公共项目审计经验为基础，遵守相关法律法规，以及PPP项目操作指南，突出PPP项目的公开化、透明化特点，确保其始终处于规范化运行状态，降低隐蔽性债务风险问题出现的可能性，只有这样，PPP项目的积极作用才能得到展示。更为重要的是，审计部门还要将财政、发改等部门联系在一起，根据相关政策和实施意见，强化PPP项目跟踪审计工作的可靠性，维护PPP项目项目全过程多维度跟踪审计的顺利推进。

（二）坚持独立性原则

审计独立性原则在于审计部门对被审计单位的客观性评价，突出审计结果的权威性优势。另外，PPP项目全过程多维度审计应保持公平、公正，只有这样，才能让合作双方的合法权益不受任何影响。为了满足上述要求，审计工作的独立性维护显得尤为重要。在具体审计工作开展阶段，除了保证其机构和工作人员独立性之外，还要做到非所有者自身监督操作。其次，从人、财、物角度来说，审计单位与被审计单位之间往往不存在直接或者间接关系，这也是开展独立审计的前提所在^[4]。

（三）实现公平与效率原则

想要维护PPP项目顺利进行，公平与效率属于是重要保障性内容。在以往政府部门进行公共项目投资时，建设单位往往以政府或者是下属单位执行，资金来源上，也大多依赖于财政拨款，投资人和项目业主也是以政府为主。反观PPP项目的实施，能够让社会资本参与到项目建设和管理上，与政府部门一起来承担利益和风险，为此，相关在实施过程中，应做到公平公正，这也是双方长期合作的本质性要求。从这里也能够看出，PPP项目全过程多维度跟踪审计工作的执行，应本着公平与效率原则，保证政府和社会资本之间遵守之前约定好的条例，更好的履行自身权力和义务。

（四）实现物有所值的原则

相比于传统投资模式，PPP项目具备明显的效率和质量优势，能够做到物有所值。为了将该原则展示出来，在具体PPP项目跟踪审计阶段，相关部门应尽可能提升项目社会效益，降低风险问题出现的可能性，让项目得到成功建设和运营。与此同时，PPP项目模式价值的展示，主要表现在项目建设实施的全过程之中，在跟踪审计阶段，相关人员应保证对PPP项目的物有所值情况进行重点检验，明确其具体价值所在^[5]。

四、PPP项目全过程多维度跟踪审计的具体内容

（一）PPP项目监管范围

政府部门对于PPP项目设计及管理工作，明确了审计监管范围，但对于审计方式和方法没有做出具体要求，审计主体同样不够明确。具体设计管理阶段，审计主体应在项目前期强化对政府投资的管理力度。审计主体在执行审计任务时，应该就审计结果与相关企业进行沟通，了解审计过程中存在的具体问题，并对其进行整改，避免对后续审计工作开展产生影响。另外，对于政府审计工作的开展，各审计主体应以跟踪式模式，制定PPP项目审计计划，以设计方案为基础，了解整体审计制度和实施情况，提前发现审计工作中存在的各项问题，设定合理的审计计划。

（二）弥补PPP项目监管和控制的薄弱环节

首先，对项目交接节点进行管理。PPP项目交接节点容易出现交接时双方权责不清问题，交接双方对于该部分管理不够重视，所交接的建设资料完整性不足。为了将该类问题解决，相关人员应保证该项内容的有效监管。其次，强化对重点建设阶段的审查力度。PPP项目的建设周期较长，内部控制很难做到全面，这也为企业提供了财务徇私舞弊的机会，这也是对该部分进行重点监管的原因所在。再次，提升对运营期间审计工作的重视程度。很多PPP项目在建设完成到交接期间，会出现很长一段时间的运营，此时，政府部门也会将项目管理权限移交给社会资本，不会继续对PPP项目进行监

督审查。此时，社会资本往往会由于个人利益，降低监管力度，此种情况需要在后续工作中得到整改^[6]。

（三）明确PPP项目重点设计内容

常见的PPP项目重点审计内容包括以下几方面：第一，项目建设效益。PPP项目工程量与建设效率属于是重点审计内容。由于社会环境和市场经济等方面的影响，建设项目容易出现停工等问题，当材料、人工等价格市场出现变动后，建设企业为了维护自身经济利益，往往会出现以次充好的情况，导致PPP项目工程质量大幅下滑。各审计主体在执行审计任务时，除了了解建设项目材料价格外，还要把握好市场环境和经济发展特点，预测后续可能出现的问题，制定合理的审计预案，降低停工等问题出现的可能性。第二，项目投资绩效。审计工作执行过程中，审计主体需要对项目资金投入情况进行全方位控制，并做好项目成本和收益审查，了解考核指标能够为投资绩效带来哪些影响，尤其是在PPP项目运营阶段，借助于合计的审计模式，能够让项目投资绩效得到全方位提升。第三，项目资金的合理配置。PPP项目资金的一部分源于政府财政机构，另一部分则是以社会资本位置，二者容易出现资金配置冲突。为了更好的维护资金安全，降低资金舞弊的可能性，PPP项目全过程多维度跟踪审计工作的开展显得尤为重要。

（四）常见的PPP项目审计模式

首先是跟踪审计模式，该模式的应用，需要以项目建设进度为基础，保证审计程序的全面性特点，相比于传统审计，跟踪审计重点在于各个阶段和重点内容的审计操作，常见审计内容包括以下几方面：第一，阶段性跟踪审计。该审计主要是将PPP项目项目的主体建设周期分解成几个不同阶段，在执行审计任务时，相关人员可根据各个阶段特点确定审计内容。例如，在PPP项目招投标阶段，工作人员应重点关注成本核算、企业资质和能力等审查。另外，在项目建设过程中，审计重点应放在社会环境考察、企业资质和能力判断等方面；第二，重点环节的跟踪审计。该审计属于是整个PPP项目综合评估过程中的主要内容之一，需要对其进行严格监督和管理。对于重点环节的跟踪审计，相关工作人员应具备较强的专业能力，了解PPP项目之中所有的运行流程，只有这样，才能真正把握重要环节；第三，全程跟踪审计。对于该类型审计模式的执行，审计主体需要从PPP项目筹备阶段便开始介入，直到项目运营为止。在项目筹备阶段，审计主体应保证投标文件的合理性，避免企业及政府部门出现徇私枉法的情况。在竣工阶段，也要重点了解各项数据的准确度，如财务数据等等。

其次，针对PPP项目全过程多维度跟踪审计方案的设定，主要内容包括以下几方面：第一，审计主体的选

择以及介入方式。政府审计部门的审计力量十分充足，倘若其投资占比较大，审计工作应该由政府部门承担，旨在对PPP项目资金配置、项目建设进度等进行全方位了解，调整好方案中存在的不足之处。另外，还要将审计重点内容中需要注意的问题明确，以监管要点、绩效评估等内容为基础，对注意事项进行罗列，为后续工作的开展提供明确方向。

（五）做好项目运营移交阶段的风险控制

相关审计工作者应保证对工程工期、质量等内容进行综合评价，让PPP项目能够满足社会公共产品质量要求。与此同时，政府部门可与专业度较高的第三方评价机构建立合作关系，保证项目设计运营情况得到展示，具体审计内容有项目质量、成本效益以及社会公众满意度等等，对于所取得的阶段性评价信息，相关部门可向社会公众进行公开。其次，强化对项目绩效考核工作的监督管理力度。绩效考核属于是政府部门的投资依据，通过将政府付费情况与绩效考核结果联系在一起，确定具体的绩效考核指标、考核方式等等，能够让双方行为得到约束。更为重要的是，在第三方专业机构的参与之下，政府考核地位同样能够得到展示，让主体考核过程显得更加专业、独立，维护最终评价结果的公平性、公正性。

结论

PPP项目在建设阶段，需要政府、社会资本共同参与其中，做到风险共担、利益共享，激发社会资本的参与热情。需要注意的是，PPP项目所涉及的参与方较多，建设周期较长，容易出现各种形式的风险问题，增加了PPP项目的建设难度。现阶段，PPP项目跟踪审计主体得到了完善，这对于全过程多维度审计内容的实施提供了充分条件。

参考文献

- [1] 宋寒斌. 大型PPP项目建设期第三方财务跟踪审计的重点、难点与对策[J]. 中国注册会计师, 2022(12): 52-56.
- [2] 詹克钰, 梁卫, 田园. 政府投资项目PPP模式跟踪审计中存在的问题及对策建议[J]. 中国管理信息化, 2022, 25(23): 54-57.
- [3] 覃莲香. PPP项目跟踪审计研究——基于政府审计视角[J]. 商业会计, 2022(11): 67-69.
- [4] 张绍宁. 大数据背景下PPP项目跟踪审计风险分析与应对建议[J]. 时代经贸, 2021, 18(12): 68-70.
- [5] 黄婉意, 卢永松. 对PPP项目全过程多维度跟踪审计的探析[J]. 广西城镇建设, 2020(09): 86-88.
- [6] 张香玲. 政府投资项目跟踪审计存在的问题及对策建议[J]. 会计师, 2020(11): 53-54.