充分发挥政府审计在农村集体经济组织监督中的作用

郭　祥

[摘　要] 乡村振兴背景下，农村集体经济组织在推进农民共同富裕中的作用更加凸显。农村集体经济组织建立在土地集体所有制的基础上，是中国农村地区的基本经营制度，应当构建中国特色审计监督制度。然而，构建农村集体经济组织的政府审计制度面临一些困境，比如国家审计机关作为审计主体的法定地位尚未确立、农村集体经济组织亟须加强其主体地位、政府审计监督的审计依据、审计准则以及审计管理体制等问题都有待解决。为推进政府审计对农村集体经济组织的监督，应当确立政府审计机关的法定审计主体地位、构建经济责任审计制度及其相关配套制度、建设整合审计制度以及对审计管理体制进行革新，以完善国家审计监督体系，推进集体经济高质量发展。

[关键词] 农村集体经济组织；政府审计；中国特色审计监督制度

[中图分类号] D63　　[文献标识码] A　　[文章编号] 1674-7453（2023）03-0056-10

党的二十大把“全面推进乡村振兴”作为着力推动经济高质量发展的一项重要内容，强调“全面建设社会主义现代化国家，最艰巨最繁重的任务仍然在农村。坚持农业农村优先发展……巩固和完善农村基本经营制度，发展新型农村集体经济……”。农村土地集体所有制和农村集体经济组织是农村地区的基本经营制度，它赋予集体成员平等权利，使每个农户有地种、有房住，是中国农民生存发展的最基本保障。历史经验表明，农村集体经济组织能够有效避免农民在改革中产生两极分化的现象。在共同富裕的新阶段，农村集体经济组织将发挥更加重要的作用。[1] 集体经济是公有制经济的一种形式，集体资本的特殊性在于其所有者是自然村和农民。农民在资金、技术和人才方面都相对薄弱，组织化程度和专业化程度也相对不高，农民权利和集体资本更需要制度保障。目前，农村集体经济组织治理效率不高，导致集体财产流失的腐败案例时有发生，如何建立农村集体经济组织的监督机制成为一个迫切问题。[2] 党的二十大把“反腐败”视为“最彻底的自我革命”，强调“落实全面从严治党政治责任”，强调“健全党统一领导、全面覆盖、权威高效的监督体系”。审计监督是国家监督体系中的重要组成部分。习近平总书记多次强调，要求持续完善审计监督体制机制，推进国家治理能力提

[基金项目] 四川省社会科学重点研究基地四川县域经济研究中心课题“农村集体经济组织审计监督机制研究”（xy2022029）。

[作者简介] 郭祥，四川轻化工大学管理学院讲师、硕士生导师，博士。

高。政府审计以国家审计机关为主体，以监督公共资源的使用效益为主要目标。对于一种以集体产权为特色的公有制经济组织而言，如何发挥政府审计在其监督机制中的作用亟须进一步深入探讨。

一、政府审计对农村集体经济组织进行监督的理论解读

在社会主义现代化建设过程中，面对新时代、新使命及新现实，审计制度不能因循守旧，而应当拥抱变化、创新发展，构建中国特色审计监督制度。中国特色审计监督制度是适合中国国情、具有中国特色的审计体制机制，在党和国家监督体系中占据重要位置。

（一）受托经济责任观的理论解释

土地制度和组织制度是中国农村地区的两项基本经营制度。土地制度指土地集体所有制，组织制度指农村集体经济组织，且后者以前者为基础。农村土地和其他归属于集体的各类资产和资源可以统称为集体资本，后者包括用于集体经营的生产资料、集体所有的自然资源资产等。有关自然资源资产产权改革的文件都明确规定集体资本的所有权属于农民集体，其经营管理的权力由农村集体经济组织代为行使。[3] 集体资本的所有者以自然村为一个划分单元，村内农民按“人头”平等享有村集体资本的所有权，农民个体拥有对村集体资产特别是集体土地的承包经营权，但没有处置权。总之，集体资本的公共属性与国有资本不同，具有属地性质，其成员是可以确认的，集体资本的成员能够确定数量。

然而，集体资本所有权是相对模糊的总有，难以向农民个体准确划分，集体成员身份是享有集体资本所有权的关键。而经营集体资本的权力则赋予农村集体经济组织代理行使。这种代理关系具有多重性，涉及农民个体、农民集体及其代管机构三个方面。集体资本所有权与经营权的多重代理关系在中国农村地区长期存在，不仅造成农村集体经济组织“政经不分”的治理难题，也导致集体资产流失、农民利益被侵占的机会主义行为。集体经济是公有制经济的一种形式，特点在于自然村的农民集体拥有集体资本的所有权。基于经济责任受托观，农村集体经济组织与集体成员的委托代理关系事实上属于公共受托经济关系，而政府审计产生于公共受托经济责任关系的确立。[4] 政府审计应当对农村集体经济组织经营管理集体资本的权力进行监督，以促进和保证公共受托经济责任的全面有效履行。

（二）决策有用观的理论解释

自新中国成立以来，农村土地集体所有制度和农村集体经济组织制度在中国农村地区逐步建立，历经不同历史时期，这些制度仍在变革。在扎实推进共同富裕的新阶段，农村集体经济组织在避免农村两极分化和推进农民共同富裕进程中的作用更加凸显。当前，市场化发展成为农村集体经济组织形式演化的趋势。但尚未有专门法律法规来规范农村集体经济组织的行为，其市场主体地位并未完全确立。在市场治理亟须完善的情况下，政府治理制度的供给就显得尤为重要，其中就包括政府审计监督制度的完善。

作为一种经济实体，农村集体经济组织的财务信息是政府行政主管部门和集体资本成员等利益相关者进行决策的主要依据。政府审计具有较大的权威性和专业性，随之而来是强大的信息权力。[5] 政府审计的信息权力体现在信息加工的整个过程中，贯穿于信息获取、信息处理、信息公开、信息反馈等各个环节。政府审计的信息权力增强了财务会计信息的可靠性，提高了信息质量，高质量的会计信息可以为利益相关者的监管决策提供支撑。政府审计信息能够为政府行政主管部门和集体成员监测评价农村集体经济组织的运营情况提供服务。也即，政府审计可以为监督和评价公共受托经济责任的履行情况提供信息。事实上，决策有用观内涵了经济责任受托观。因此，为了给政府行政主管部门等利

益相关者提供有用的决策信息，农村集体经济组织应当接受政府审计的监督。

（三）中国特色审计监督制度创新发展的需要

无论是基于受托经济责任观还是基于决策有用观，政府审计作用于农村集体经济组织的理论解释都来自西方的权力制衡理论。中国实行的基本经济制度和政治制度与西方国家有本质区别。在中国国情基础上，中国特色社会主义审计制度已经初步建立。中国特色社会主义审计制度强调了中国共产党对审计工作的领导，体现在审计管理体制方面，就是组建了各级政府审计委员会，包括中央审计委员会、各级地方审计委员会等机构。各级审计机关设立党组，发挥党对审计工作的全面领导作用，形成了“中国共产党领导的对党、政府、人大及人民负责有机统一的综合审计模式”。[6] 中国特色审计模式把政府对审计机关的领导统一于党对审计工作的全面领导之下，也是党的二十大“坚持和加强党的全面领导”精神在审计监督工作方面的诠释。

在中国特色审计模式下，政府审计承担了特殊职责，监督财政资金和国有资产等公共资源的使用效益成为基本职责。正是基于此种目的，中国特色的经济责任审计制度逐步创立发展起来。农村集体经济组织基于中国国情而产生，建构其政府审计监督制度也应当反映这种本土化色彩，以此推动集体经济高质量发展。国有资产是中国财政资金存在的重要形式，自 1986 年起就建立了厂长离任经济责任审计制度，旨在保障国有资产的保值增值。截至目前，国有企业主要领导人经济责任审计制度经过改革发展，已经成为一项符合国情的政府审计制度。[7] 集体经济虽然也是构成公有制经济的重要部分，但发展缓慢，支撑其发展的制度建设也很滞后，其中包括审计监督制度。在家庭承包经营模式下，农村集体经济组织的统一经营目标并没有实现，“空壳化”的状态在很多地方呈现。在乡村振兴过程中，农村集体经济组织被赋予推进农民共同富裕的重要职能，其组织形式需要不断完善，特别是其内部治理机制更需要创新发展。审计监督机制是农村集体经济组织内部治理机制的重要组成部分，构建目标在于保障集体资本的保值增值，而政府审计应当在其中占据主导地位。因此，在中国特色社会主义制度背景下，应当以中国特色社会主义治理理论为基础，构建农村集体经济组织的政府审计监督制度，推进国家审计监督体系的完善。

二、政府审计对农村集体经济组织进行监督的现实困境

农村集体经济组织基于一定区域的集体土地而成立，集体成员也是一定范围之内的农民，其自身的社区性和地域性导致集体产权具有封闭性的特点。农村集体产权制度改革也没有改变这个特征。当前，农村集体经济组织一般没有设立专门的监督机构，通常通过村务公开制度的方式来保障集体成员行使监督权。无论是理论还是实践，政府审计对农村集体经济组织的监督都处于探索阶段。

（一）国家审计机关作为审计主体的法律缺位

1. 现行农村集体经济组织的审计制度事实上属于内部审计范畴。根据经典审计理论，审计类型以审计主体为标准可以划分为政府审计、内部审计和社会审计三种形式。政府审计是以审计行政机关为主体的审计，也可以称为国家审计。目前对农村集体经济组织进行审计的规范性文件是 1992 年发布的规范性文件——《农村集体经济组织审计规定》。该文件于 2007 年修订，至今沿用。其中第二条规定了全国农村集体经济组织的审计工作由农业农村部负责，但接受国家审计机关和上级主管部门内审机构在审计业务上的指导。其中第三条规定了农村集体经济组织的审计工作由乡级农村经营管理部门负责，并接受县级以上地方人民政府农村经营管理部门的指导。依据这个文件，国家审计机关不是农

村集体经济组织审计监督的主体，其审计主体是农业主管部门。这种审计模式通常由上级农业主管部门设立的农经站负责对农村集体经济组织进行审计，事实上应该属于内部审计范畴。实践当中，乡镇政府建立的审计机构不具备政府审计的身份，类似于内部审计机构的职能。[8] 在农村集体产权改革过程中，农村集体经济组织也会就清产核资、债务清偿问题等事项直接聘请会计师事务所进行审计。这些监督事项则属于社会审计或注册会计师审计范畴。

2. 农村集体经济组织审计概念的厘清。涉农审计与农村集体经济组织审计是不同的概念容易理解，农村集体经济审计的概念与农村集体经济组织审计的概念却不易分清。涉农审计内容很丰富，特别是乡村振兴战略确立以来，乡村振兴审计研究涵盖的范围更加广泛，包括产业发展、环境保护、民生保障、扶贫稳固、人才振兴、投融资机制建设等方面。[9] 这些涉农审计的主体通常是政府审计机关，通常对涉农财政资金、涉农政策的执行等方面进行监督。但对于农村集体经济审计的概念、实践经验和理论研究都在探索之中，文献研究通常把农村集体经济审计与农村集体经济组织审计混淆起来。有文献认为农村集体经济审计是对农村财务问题的监督和评价，其审计主体是县级以上农村集体经济行政管理部门和乡镇人民政府，审计客体包括村民委员会、村民小组、农村集体经济组织及其他类型的农村集体经济载体。[10] 事实上，农村集体经济组织是农村集体经济的一个组成部分，农村集体经济审计的客体包含农村集体经济组织，其他审计客体还包括提供公共财政和公共服务的乡镇政府部门、事业单位以及集体所有制企业等。因此，农村集体经济审计涵盖的内容不同于农村集体经济组织审计，二者在审计主体和审计客体等关键要素上亟须厘清。以国家审计机关作为审计主体的涉农审计或一些农村集体经济审计涵盖在政府审计监督的范围之内，但农村集体经济组织的审计主体在法律上的规定并不是国家审计机关，而是上级农业主管部门。

3. 政府审计在监督农村集体经济组织方面的法律依据。农经办 2008 年发布的《农村集体经济组织审计规定》是建立农村集体经济组织审计机构的直接法律依据，该文件根据《中华人民共和国审计法》（简称《审计法》）而制定。然而，《审计法》（2021）没有专门条款规定政府审计对集体资本的监督，其中第二十四条有个兜底条款“审计机关对政府部门管理的和其他单位受政府委托管理的社会保险基金、全国社会保障基金、社会捐赠资金以及其他公共资金的财务收支，进行审计监督”。对农村集体财务、村干部经济责任等进行审计监督的另一个规范性文件是农经发〔2013〕6 号文——《关于进一步加强和规范村级财务管理工作的意见》。该文件规定的审计主体是县、乡两级农村集体资产和财务管理指导部门。这个文件也涉及以国家审计机关为审计主体的内容，主要是对涉农财政资金以及对有关村干部履行经济责任情况依法进行的审计监督。2022 年 1 月 1 日施行的《农村集体经济组织财务制度》对农村集体经济组织的审计制度进行了规定，即要建立健全农村集体经济组织负责人的任期和离任审计制度，并将新增债务作为重点审计内容。在这些法律规定中，农村集体经济组织作为审计客体毋庸置疑，但审计主体、审计委托人等构成审计关系成立的其他关系人却有待进一步阐释。

总体而言，现行审计法律法规没有明确规定国家审计机关是农村集体组织的审计主体，以国家审计机关为主体的监督主要是财政资金使用情况、村干部履行经济责任的监督及其他涉农审计监督等。负责农村集体经济组织审计的主管部门主要是各级农村经营管理部门，在职能上类似于内部审计的范畴。然而，国家审计机关作为审计主体的法律规定是政府审计范围覆盖农村集体经济组织的基础，决定了国家审计监督制度建构的内容和形式。

（二）作为审计客体，农村集体经济组织亟须

加强其主体地位

1. 农村集体经济组织治理功能的定位迫切需要明确。长期以来，没有专门的法律法规对农村集体经济组织的设立和经营管理进行规范，其法人资格的缺失是制约农村集体经济组织发展的重要因素。原《民法总则》于 2017 年修订，规定农村集体经济组织是“特别法人”，并规定在未设立农村集体经济组织的情况下，村民委员会可以依法代行农村集体经济组织的职能。特别法人既不同于营利法人，也与非营利法人差别较大，有文献研究甚至认为农村集体经济组织是中间法人。[11] 法人资格定位的特殊性与农村集体经济组织的历史渊源有关。传统上，农村集体经济组织既要从事生产经营活动，又要为农村社区、集体成员提供福利服务。特别是当农村集体经济组织由村两委代理管理时，其经济功能更是呈现弱化的倾向。如何定位农村集体经济组织的治理功能亟须法律进一步明确。

营利性经济组织和非营利性经济组织的经营目标截然不同。前者以追求利润最大化为天然属性，而后者以实现特定的目标为宗旨。两种组织的治理模式构建也存在很大差异，其中包括审计监督模式的构建。对于营利性法人组织，政府审计监督的目标首先要保障其经济功能的实现，以监察和督促其经济活动的正常运行。非营利性组织的审计监督目标则侧重于公益性或政治任务的完成。对农村集体经济组织而言，如果强调其经济功能，则政府审计监督的目标首先要保障集体资本的保值增值；如果把社区服务、成员福利服务等社会职责作为首要功能，政府审计监督的目标就是保障这种功能的实现，集体资本的保值增值可能就不是政府审计追求的首要目标。监督目标不同，政府审计的内容和程序也会不同。

因此，与其他审计客体相比，应当完善农村集体经济组织法律属性问题。当前阶段，农村集体经济组织法人资格问题迫切需要进一步明确，解决其治理功能定位难题，为政府审计发挥其监督作用铺垫法律基础。

2. 市场主体地位的先天不足导致农村集体经济组织很难建立与市场经济适配的经营管理机制。长期以来，由于法律资格定位难题和集体产权的模糊，农村集体经济组织参与市场经济的范围和深度都不足。即使在 2018 年农村集体经济组织予以登记赋码，可以在银行开设账户，但其市场主体地位并未完全确立，其市场主体的资格并未体现在《中华人民共和国市场主体登记管理条例》里面。该条例由国务院于 2021 年 8 月发布，其中第二条内容明确把“农民专业合作社（联合社）及其分支机构”作为市场主体管理。但本质上农村集体经济组织与农民专业合作社是不同的。农民专业合作社法规定农民专业合作社是“从事生产经营活动”的法人，使其能够按照盈利最大化的目标进行组织生产。然而，还需要专门法律对农村集体经济组织的功能定位进行明确界定。

农村集体经济组织总体发展趋势是市场化，而产权明晰是其市场化发展的逻辑起点。[12] 在农村集体产权制度改革持续推进的情况下，农村集体经济组织的市场行为能力依然遭受质疑，比如农村集体经济组织能否进行开具发票、银行贷款、开展业务合作等市场经营活动。市场主体地位的先天不足导致农村集体经济组织很难建立与市场经济相适配的集体资产经营管理机制。现阶段，农村集体经济组织普遍没有聘请专业的经理人，管理层的薪酬激励不能按市场化方式进行，导致其付出的努力与获得的回报难以匹配。因此，农村集体经济组织缺乏吸引人力资本的充分激励机制，导致决策者厌恶市场风险，难以按照价值最大化目标来组织生产。农村集体经济组织可能存在更为严重的代理问题，代理链条更长，机会主义行为可能更加盛行，分权制衡机制就显得尤为重要。农村集体经济组织的经营权力掌握在代理人手中，农民缺乏监督集体资产经营的渠道，导致农民利益损失和集体资产流失的风险。在集体财产股份制改革的趋势下，如何建立激

励与制衡的经营管理机制是政府审计对农村集体经济组织发挥监督作用的重要内容。

3. 集体成员主体地位的实现亟需法律保障。农村集体经济组织拥有管理集体资产和资源的权力，这些集体资本所有权归属于全体村民和集体共有，集体成员资格涉及集体资本的所有权、经营权及集体资本收益的分配权。因而，集体成员资格的取得、解除、注销、转移等变动情况是治理机制构建的核心内容之一。集体所有权难以划分到农民个体，农民个体以集体成员身份拥有集体资产的所有权，而其运营权力由农村集体经济组织或村两委代为持有。这就是中国农村地区长期存在的集体资本经营的多重代理机制。这种从个体到集体再到代管机构的多重委托代理机制很难调动农民个体经营集体资产的积极性。

当前阶段，中国农业经营的基础依然以高度分散的农民为主，农民在农业生产环节具有相对的成本优势。但是，农民的组织化程度、专业化程度和社会化程度都很低，高度分散的农民参与市场治理的力量和能力都很薄弱，其治理需求也存在诸多矛盾，很难形成具有市场优势的竞争力量。正是由于农民的弱势地位，实践当中集体资产流失、农民利益被侵占的案例时有发生。因此，农民权利保障机制的建立健全是农民主体地位得以体现的重要方式，也是政府审计对农村集体经济组织进行监督的重点内容。

（三）政府审计对农村集体经济组织进行监督的审计依据、审计准则和审计管理体制问题

1. 审计依据。现行《农村集体经济组织审计规定》在 2008 年修订时对审计范围做了概括性的说明，大致可以分为集体资产使用管理情况、财务管理情况、集体资本收益分配情况以及负责人经济责任履行情况等方面。评价这些经济活动所遵循的审计依据或标准是不同的，这些审计依据主要包括《村集体经济组织会计制度》《农村集体经济组织财务制度》等法律法规。《村集体经济组织会计制度》在 2004 年修订，其内容已严重滞后于农村集体经济组织发展的需要，亟待进一步修订完善。比如，国家对“三农”投入资金的会计核算、集体资本对外投资的会计核算、集体成员股份的会计核算、资源性资产的会计核算以及涉税会计核算等内容，都迫切需要进一步规范。

《农村集体经济组织财务制度》虽然是新近修订的一部规章制度，但其中条款的细节也需要进一步解释，需要配套的相关法律法规进一步规范。比如，《农村集体经济组织财务制度》规定了应当对农村集体经济组织负责人进行任期审计和离任审计。但这种审计制度如何构建需要进一步明确，比如这种审计制度的审计机关、农村集体经济组织负责人包括哪些层级的管理人员、责任界定依据、审计程序及审计结果的运用等问题都有待完善和细化。

2. 审计准则和审计程序。国家审计准则能够解决政府审计如何对农村集体经济组织进行监督的问题。当前，国家审计准则规定了审计机关的审计目标、审计范围、审计实施、审计报告及审计结果运用等方面的内容。但遗憾的是这个国家审计准则没有明确规定农村集体经济组织是国家审计监督的对象。其中第七条规定：“审计机关对依法属于审计机关审计监督对象的单位、项目、资金进行审计。审计机关按照国家有关规定，对依法属于审计机关审计监督对象的单位的主要负责人经济责任进行审计。”国家审计准则规定的具体内容涉及农村集体经济组织的特定条款更是罕见。总体而言，政府审计如何对农村集体经济组织进行监督缺少规范化的审计程序。

3. 审计管理体制。在审计主体、审计依据、审计准则等基本问题尚待明确的条件下，现行审计机关管理体制也无法满足农村集体经济组织的审计需求。当前，村级集体经济组织数量庞大，分布在广大的农村地区。虽然农村集体经济组织审计需求符合政府审计监督的范围，不论是在理论解读上还是

在法理上，政府审计对其进行监督都是应然的事情。但是，目前中国审计管理体制隶属于同级人民政府，并逐步加强党对审计工作的领导。2018 年中央审计委员会成立，推进了党中央统一领导下的政府审计管理体制改革。党的十九届四中全会提出要发挥审计监督的职能作用，党和国家监督体系建设要重点突出和加强审计监督体系的建设。[13] 党的十九大报告提出要改革审计管理体制。通过深化审计管理体制改革，从中央到地方已经建立起党对审计工作的全面领导体制。党的二十大报告强调“加强和优化党对审计工作的领导”，以推进审计管理体制不断革新。然而，乡级人民政府部门并没有设立同级审计机关，包含农村集体经济组织在内的审计客体等乡镇审计需求不能有效得到满足。

三、政府审计对农村集体经济组织进行监督的推进路径

随着农村集体产权制度改革的不断深化，农村集体经济组织法人治理机制得以重塑，如何发挥监督机制在避免集体资产流失方面的功能作用是不可或缺的内容。而政府审计作为国家审计监督体系的关键构成部分，对市场微观主体的经营管理发挥着经济体检的作用。

（一）确立国家审计机关作为审计主体的法定地位

1. 修订完善《中华人民共和国审计法》，明确规定国家审计机关是监督集体资本和农村集体经济组织的审计主体。集体资本与国有资本类似，都是公有制资本，农村集体经济组织和国有企业一样，都是公有制经济企业。现行《审计法》明确规定了政府审计机关对国有资本和国有企业的监督职责，而集体资本和农村集体经济组织没有明确涵盖在政府审计监督的范围之内，容易造成政府审计监督的盲区。依据党的二十大报告精神，审计监督体系的构建要“集中统一、全面覆盖、权威高效”。因此，应当进一步完善修订《审计法》，把集体资源、集体资产的监督纳入政府审计机关的监督范围之内，确立国家审计机关监督农村集体经济组织的审计主体地位。

2. 修订完善《农村集体经济组织审计规定》，具体阐释国家审计机关监督农村集体经济组织的审计主体地位。上文已经提及，该规范性文件由来已久，已经无法满足农村集体经济组织在乡村振兴中的作用发挥。这是农业农村部发布的规范性文件，规定农村集体经济组织的审计工作归口农业主管部门负责。该规章事实上属于农业主管部门的内部审计文件，国家审计机关只是给予审计业务上的指导，未把国家审计机关作为农村集体经济组织的审计主体，使其审计监督不具备国家审计监督的权威性。因此，与《审计法》的修订相呼应，《农村集体经济组织审计规定》亟待完善，至少应当由农业农村部和审计署联合印发，并明确规定集体资源、集体资产及其管理机构——农村集体经济组织应当接受政府审计机关监督，进一步阐释国家审计机关的审计主体地位。

（二）建设经济责任审计制度

假定法律上规定农村集体经济组织的审计主体是国家审计机关，但具体适用的审计制度也需要进一步阐释。根据现行农村集体经济组织财务制度的规定，要对农村集体经济组织的负责人进行任期审计和离任审计。实践当中，村基层组织人员兼任农村集体经济组织管理人员的情况很常见，农村集体经济组织经营管理者可能同时是村民委员会、村党委的领导人员。新型农村集体经济组织即使按市场化原则聘任职业经理人进行经营管理，但内部治理机制的构建决定了职业经理人基本的职责是保障集体资本的保值增值。无论怎样解读，农村基层自治组织也有国家行政的职能。以农村集体经济组织的发展历程来看，党和国家的经济方针政策及决策部署始终贯彻其中。在乡村振兴背景下，农村集体经济组织更是承担了推动集体经济高质量发展、推

进农民共同富裕的重要职能，成为推进乡村振兴的重要实施主体。农村集体经济组织负责人及主要管理人员的身份和地位与国有企业领导人类似，都是公共资金和公共资源的管理者。农村集体经济组织负责人和主要管理人员掌握集体资本的经营管理权力，政府审计的重点内容应当是集体资本运营权力行使和责任落实情况。所以，对农村集体经济组织负责人及主要管理人员应当构建经济责任审计制度。

然而，有关规范性文件规定，经济责任审计制度的审计对象主要指党政领导干部和国有企事业单位主要领导人员，尚未涵盖农村集体经济组织的主要管理人员。针对农村集体经济组织的经济责任审计制度，需要明确审计对象、审计主体、审计内容、审计实施程序、审计评价及审计结果运用等具体问题。农村集体经济组织的经济责任审计是在财务数据真实性与合法性的基础上，重点对负责人和其他主要经营管理人员所承担的工作职责和义务进行关注，对其所履行的经济责任进行全面评价。合理划分和界定经济责任是进行评价的前提，构建评价指标体系是农村集体经济组织经济责任审计制度构建的关键内容。

（三）经济责任审计制度相关法治建设

1. 亟须出台农村集体经济组织法，以规范农村集体经济组织的行为，完善其内部经营管理机制，明确主要管理人员职责和责任。农村集体经济组织的治理结构通常包括集体资本成员大会（股东大会）、理事会（董事会）及监事会，这些机构职能及其主管人员的职责需要专门法律条文进行具体阐释。经济责任审计通过对企业报表数据资料的审计来分清主要领导人员应当负有的主管责任和直接责任，以综合评价管理人员的经济责任。因此，应当尽快颁发有关农村集体经济组织的专门法律，对其组织架构及职能职责进行明确，为经济责任审计的实施设定标准依据。

2. 修订完善农村集体经济组织的会计制度。经济责任审计以财务审计为基础，但又高于财务审计。二者的审计对象都是企业在一定时期内全部或部分经济活动，其结果最终都会反映在报表资料上，经济责任审计通过财务报表审计来监测评价主要管理人员的履职情况。所以，会计准则和制度的完善是经济责任审计监督的前提。农村集体经济组织是特别法人，主要从事农业产业的生产经营，在法律主体资格、内部治理机制、生产核算内容等方面，都显著区别于企业法人、合伙企业、个体工商户等市场主体，农村集体经济组织的会计核算制度具有自身特征。为满足经济责任审计的需要，农村集体经济组织财务会计制度应当不断修订完善。

3. 修订完善农村集体经济组织的审计准则。集体成员是集体资本的所有者，集体成员资格确认涉及集体资本收益的分配和农民权利保障。集体成员资格认定、成员权利和义务、成员进入和退出等都是重大事项，也是农村集体经济组织理事会和监事会等内部治理机构决策的一项重要职能。为切实做好经济责任审计，应当认真分析农村集体经济组织业务内容的特点和特征，以此修订完善《国家审计基本准则》及与经济责任审计相关的各项具体准则的具体要求，建构符合农村集体经济组织需求的审计准则和审计程序。

（四）整合审计制度建设

不同类型审计制度在审计内容上有重合之处。现行国有企业主要领导人员经济责任审计的内容包含了资源利用效率和环境保护的内容，但是自然资源资产离任审计制度更侧重于企业经营活动对外部环境的影响。经济责任审计同样涉及企业财务效益的内容，企业主要管理人员的权力运行最终都要反映在财务报表上。但经济责任审计侧重关注主要管理人员的权力运用和责任界定，财务绩效审计则以企业整体经营活动的效益为主要目标。高质量发展农村集体经济组织的前提是保护自然生态环境。政府审计在关注农村集体经济组织财务绩效的同时，当然也重视自然资源资产的利用效率。农村集体经

济组织在发展过程中得到很多支农惠农的政策支持，审计机关可能对某些特定事项进行专项审计。因此，农村集体经济组织除了对主要管理人员的经济责任审计之外，还适用自然资源资产离任审计、绩效审计及专项审计等不同类型的审计制度。这些制度的侧重点虽有差别，但都可以以政府审计机关为审计主体，以农村集体经济组织的业务数据和财务数据为基础，获取审计证据的程序和方法又都遵循审计准则和相关制度的规定，都可以统筹协调起来，以推进经济责任审计制度与其他审计制度一体化格局的建立。[14]

（五）政府审计管理体制革新

按照国际惯例，政府审计通常涉及公有制经济的监督，作为公有制经济的农村集体经济组织理应是政府审计的客体。然而，中国政府审计机关只划分四级，乡镇一级政府未设置审计机关。农村集体经济组织以土地集体所有制而存在，以自然村为单元，分布在广大的农村地区，在乡村振兴背景下，其审计需求无疑更加迫切。为了建构农村集体经济组织审计制度、完善国家审计监督体系，有必要对政府审计管理体制进行革新。为了满足乡镇审计需求，现有文献研究建议组建乡镇政府审计机关，或者在乡镇政府派驻审计机构，或者委托注册会计师审计。[15] 然而，为了保障国家审计监督的权威和高效，笔者认为不宜在乡镇政府设置审计机关，应当在当前四级审计机关设置的格局下，在每一同级审计机关设立监督集体经济组织的审计中心，专司农村集体经济组织或其他农村集体经济的审计监督。农村集体经济组织的主管部门是各级农业农村机构。在脱贫攻坚向乡村振兴衔接阶段，各级农业部门又都相应成立乡村振兴局。基于农村集体经济组织在乡村振兴战略中的重要作用，设立农村集体经济组织审计监督中心可以通过三种方式进行。一是在审计机关下单独设立，二是由审计机关联署农业农村部门设立，三是由审计机关联署农业农村部门和乡村振兴局设立，以此构建农村集体经济组织政府审计的监督体系。在四级审计机关的管理格局下，每一级审计机关相应设立审计监督中心，负责农村集体经济组织的监督。这种监督体系的架构具体见图 1。

农村集体经济组织审计监督中心不论是由审计机关单独设立，还是联署农业农村管理部门或乡村振兴局设立，都应当明确国家审计机关的审计主体定位，强调国家审计监督“集中统一、全面覆盖、权威高效”的特性。如果这个监督中心的名称为集体经济审计监督中心，其职责除了对

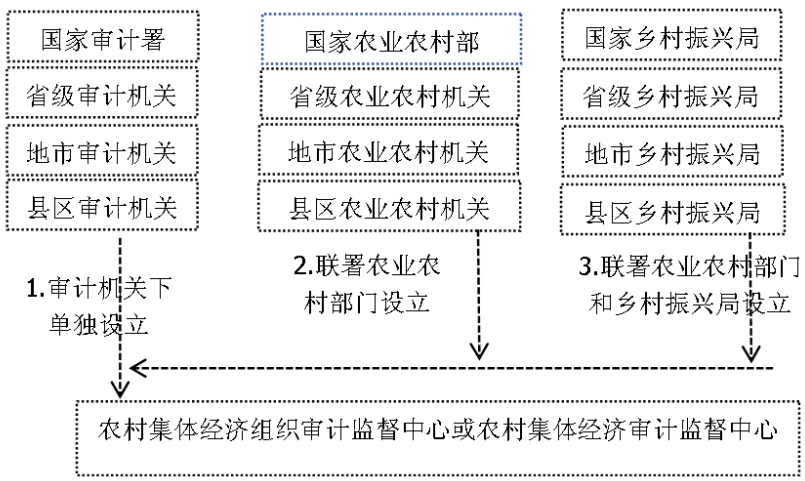


图1 农村集体经济组织政府审计监督体系的架构

农村集体经济组织进行审计监督之外，还包括国家涉农财政资金、惠农支农政策、集体所有制企业等内容的监督。这三种农村集体经济组织审计监督中心的构建模式都可以破解当前中国乡镇政府未设置审计机关的困局，满足农村集体经济组织的审计需求。另外需要注意的是，农村集体经济组织在不同区域经济发展状况下有很大差异，不同地区可以探索不同的农村集体经济组织政府审计监督模式。

[参考文献]

[1]陈锡文.充分发挥农村集体经济组织在共同富裕中的作用[J].农业经济问题,2022(5).
[2]张保红.论农村集体经济组织内部治理的模式选择[J].中国社会科学院研究生院学报,2021(3).
[3]张晓山.完善农村基本经营制度 夯实乡村治理基础[J].中国农村经济,2020(6).
[4]蔡春,朱荣,蔡利.国家审计服务国家治理的理论分析与实现路径探讨——基于受托经济责任观的视角[J].审计研究,2012(1).
[5]张立民,崔雯雯.国家审计推动完善国家治理的路径研究——基于国家审计信息属性的分析[J].审计研究,2014(3).
[6]孙宝厚.关于新时代中国特色社会主义审计模式的思考[J].审计与经济研究,2021(1).
[7]胡智强,余冬梅.经济责任审计制度的定位与规范重塑——以十九大报告关于改革审计管理体制精神为基点[J].审计与经济研究,2018(1).
[8][15]王家新,郑石桥,吕君杰,张耀中.论建立乡镇政府审计机关的必要性——基于审计需求和审计主体的理论框架[J].审计与经济研究,2016(1).
[9]“国家审计在乡村振兴战略中的作用研究”课题组.乡村振兴审计的意义、重点和举措[J].审计研究,2021(3).
[10]阳正发,何孝容.双重领导模式下的农村集体经济审计研究[J].财会通讯,2022(13).
[11]雷啸,郭祥.农村集体经济组织治理模式创新研究[J].农村经济,2020(10).
[12]郭祥.农村集体经济组织的特征、发展趋势及监督机制建构[J].农村经济,2022(4).
[13]晏维龙.把握治理的核心要义，推进党和国家监督体系和监督能力现代化[J].审计与经济研究,2020(1).
[14]黄溶冰,陈慧婷,倪静怡.领导干部经济责任审计与自然资源资产离任审计的整合审计研究[J].财会通讯,2022(3).

责任编辑：刘翠霞

Role of Government Auditing in the Supervision Mechanism of Rural Collective Economic Organizations

Guo Xiang

[**Abstract**] Under the background of rural revitalization, rural collective economic organizations play a more prominent role in promoting common prosperity of farmers.Rural collective economic organizations based on the collective ownership of land, are the basic operating system in China's rural areas, and an auditing and supervision system with Chinese characteristics should be established.However, the construction of the government auditing system of rural collective economic organizations has encountered some difficulties, such as the national audit institution as the auditing subject of the legal status has not been established, rural collective economic organizations need to strengthen its main status, the auditing basis, auditing standard and auditing management system of government auditing supervision are to be solved.In order to promote the supervision of the government audit on the rural collective economic organizations, we should establish the statutory audit subject status of the government audit institutions, build the economic responsibility audit system and its related supporting systems, build the integrated audit system and reform the audit management system, so as to perfect the national audit supervision system and promote the high-quality development of the collective economy.

[**Key Words**] Rural Collective Economic Organizations; Government Auditing; Auditing Supervision System with Chinese Characteristics