

中国古代的财政监督制度研究

<http://www.crifs.org.cn> 2008年2月28日 黎柠

[[摘要] 中国的财政监督制度历史悠久,从周朝的宰夫到清代的都察府的御史,都是为统治者实行财政监督的官职。古代的财政监督中,以监督官员为主要对象,同时兼合了审计和监察于一体,对封建王朝的经济政治起着重要作用。

[关键词] 中国古代; 财政监督; 审计; 监察

财政监督是财政在资金的筹集、供应和使用过程中对国民经济活动和财政业务活动进行的监察和督促。财政监督的形式包括预算监督、税务监督、财务监督等(叶青)。在中国古代,财政监督萌芽得非常早,并伴随着审计的发展而发展。与之相关的法律体系,官僚机构体系也建立得较早。随着封建社会的发展,古代中国的财政监督制度也不断完善,在封建社会的鼎盛时期——唐朝,财政监督制度已经极具规模并且设置科学。但到了清代,当中国还沉浸在“天朝帝国”的梦想时,西方国家正在经历产业革命和政治革命,不仅生产力突飞猛进,而且民主的浪潮一浪高过一浪,在国家审计领域,英国、法国和美国先后开始从民主政治的新层次上探索、建立和发展现代国家审计制度,而清代的财政监督制度却在渐渐地随着封建王朝的没落而没落。可是,中国古代的财政监督制度经过漫长的两千多年的发展,所沉淀出来的经验与教训,也是我们建立现代财政监督制度不可或缺的。

在原始社会,第一次社会分工后,剩余产品开始出现,社会由原始共产主义的母系氏族发展到父系社会,氏族部落及部落联盟权力确立,部落统治者拥有财政分配权和审计监督权,及对会计记录的审核权,具有民主议会制的特色。但在这种原始社会,监督,仅仅是偶然发生的权力,而非主观愿望所要实行的。是一种自然监督(肖清益,谭建立,1990,4)。在可以搜索到的历史资料中,肩负有财政监督责任的机构和官职可以追溯到西周时期。

一、财政监督制度的历史演变

(一) 周代的宰夫是最初开始执行财政监督职能的官员

西周《周礼·天官》中有“以考百官府郡都县鄙之治,乘其财用之出入,凡失财用物辟名者,以官刑詔冢宰而诛之;其足用长财善物者,赏之”。西周掌管此法的官员称作“宰夫”,宰夫根据国家法律考核众官吏的政绩,如果发现有不称职贪污者,就依照法令将其惩治,凡是账目清晰且账实相符者,则加以奖励。由此可见,宰夫可以说是最早的为统治者执行审计监督职责的官员。“岁终,则令从吏正岁会。月终,则令正月要。旬终,则令正日成,而以考其治。治不以时常者,以告而诛之。”每年年终,月终,旬终,宰夫都要对会计记录进行考核,作为考核官吏政绩的主要指标。遇到没有好好执行经济政策和收支出现问题的官吏,宰夫有权上报朝廷并依据法律对其进行惩罚。宰夫,官职比较低,是小宰的属官。小宰是主管王室财物保管的官员,和主管王室财政经济收支会计核算的司会同属于

冢宰的管核之下。冢宰是主管王室事务和全国监察工作的官员，直接接受天子的管理。虽然宰夫的官职不高，但独立于主管财政经济的司会之外，专门从事审计活动，同时附属于负责监察工作的冢宰。所以，虽然宰夫仅仅是通过对会计收支凭证和会计报表互相考核而对百官进行监督，但已经具有财政监督的内涵，他同时肩负着监察、行政监督、审计等的职责。

在西周，国家对财政经济的监督是和监察融为一体的，职官不清，职掌不定，事实上所起到的财政监督作用非常模糊。西周时期可以说是财政监督的萌芽阶段。

（二）秦汉时期的财政监督制度一脉相承

1. 秦朝时期的财政监督制度

公元前221年，秦始皇统一六国，建立了中国历史上第一个真正意义上的统一多民族中央集权制的国家。在秦朝短短15年里，为保证中央政令的贯彻和对各级官员的监督，专门设立了由御史大夫为首的监督机构，御史大夫的职位很高，仅次于宰相，主要职责是监督全国的民政和财政。御史大夫的属官分为两部分，一部分常驻中央，对中央机关进行监督，另一部分常驻郡一级政府，对地方政府实施监督，称为监御史和监察史。秦代的监御史开后世御史出外巡察之先河（顾超滨，1996，26）。

2. 汉朝时期的财政监督制度

到了汉代，汉承秦制，东西两汉王朝共400余年，封建主义中央集权的国家机器逐步走向成熟，国家机构和官僚体制和秦朝一脉相承，但又有了很多创新和发展，特别是在监督制度上。在刘邦建立西汉之后，他在中央继续实行以丞相、太尉、御史大夫为核心的三公官僚体制。御史大夫以行政为第一要务，以监察为第二要务，所以很多监督工作其实都落到了御史大夫的属官御史中丞的身上。到了西汉成帝绥和元年，御史大夫的职位更名为大司空，地位更加提高了，但在中央掌握监督大权的便改由御史中丞担任。到了东汉，正式设立了专门的监督机构：御史台。由御史中丞担任首席监督官。同时，在地方，依然实行监御史监郡之制，直到汉武帝，废监郡制设部刺史，在中央设十三个部刺史，把全国划分为十三个监察区，一个部刺史负责管理一个区。

3. 秦汉时期的“上计”制度是财政监督的主要部分

秦代和汉代的御史制度，规定了一套完整的从上到下的监督体系，但御史大夫官署和后来的御史台，其职能不仅是财政监督，也包括了行政监察和审计，秘书等工作，是一个综合性的部门。在它们所具有的财政监督职能方面，主要包括：一，监督中央和地方各级部门对国家财政经济法律的执行情况；二，审查各地财政收支完成情况和会计账本。同时，在秦汉时期实行的“上计”制度，对全国的财政经济起着重要的监督作用。有关上计制度，记载最早见于春秋时期，战国时已经制度化，“上计如岁终”，“三岁之计”等常见于古籍。到了秦汉时期，上计制度从中央到地方更加系统化。上计主要是通过通过对官吏的定期稽察考核，也兼顾进行经济政绩的核定，还包含对财政财务和财经法纪的审计。上计制度主要做法是，每年年初，由地方负责财政收支的官员上计吏携带写有根据本地经济情况测算出来的一年内的预算数字的木券进京，该预算经过上级批准后，木券就被一分为二，右券留中央，左券由吏官带回地方据以实行。到了年末，吏官就带着左券和本地一年里面的财政税收情况进京向统治者回禀，“符契之所合，赏罚之所生也”，如果经过和右券进行核查，发现未能完成计划者，当场免职。在中央召开上计会议的时候，大司农和御史大夫一定要在场，大司农负责奏报，御史大夫负责监督。上

计会议是中央一年里面最重要的经济会议，皇帝甚至会亲临受计。

从整个封建社会的发展历程来看，上计制的实行是王权强化的必然结果。当时，随着封建经济的发展，经济工作越来越受到重视。封建统治者为了独揽大权，约束各级官吏，往往亲自主持上计，进而形成了一种延续近千年的考核制度。这不仅可以督促官吏廉洁自律，而且也有助于加强中央对地方财政的监督控制，对于中央集权制的巩固和发展发生了深远的影响。

（三）三国时期到隋朝，御史台的地位得到提高

1. 隋朝建立以前的财政监督制度的基本特点

从三国到隋朝建立之前，中国基本上处于南北对峙的局面，财政监督制度虽然沿袭了秦汉时期的一些做法，但却在一些方面加强了中央集权的统治，东晋和南北朝时期，中央不再设立固定的地方监督机关，而是直接由中央设立的监督部门派巡使巡察地方履行地方财政监督。御史监察制度也进一步得到发展，御史台已经脱离了少府的管辖，作为皇帝直接掌握的中央监察机关，具有“震肃百僚”的地位，有权对中央到地方级机构和官吏进行监察与弹劾，其中对财计活动的监督控制有所加强。南朝梁齐和北魏、北齐的御史台，称“南司”或“南台”，北周则称“宪司”。这一时期御史制度和比部制度两种形式互相制约，互为补充，共同进行财政会计方面的审核和监督，形成了一个完整的经济监督体系。

2. 隋朝的财政监督制度

隋朝的财政监督大权由御史大夫、刺史和比部共同承担。开皇三年（582年），将比部隶属于刑部，显然突出了比部的司法监督特性。对地方的监督机构，由司隶台负责。隋炀帝以后，改诸司侍郎为郎中，并增设副职员外郎，至此，“比部郎中，员外郎各一人，掌勾诸司百僚俸料，调剑，逋欠，因知内外之经费”（《册府元龟》），可见，比部的基本职能是财务审计，即勾考国家机关的经费支出，各级官吏的薪俸禄廩给受，以及财政收入。御史台的监察御史代表皇帝出使地方，监察郡县，保证了中央集权的统一性。在这段时期里，御史台脱离了少府的管辖，真正成为独立的监察机关。而由于战乱频繁，上计制度消亡了，并且对会计和审计的发展也产生了不少的障碍。直到隋朝建立，比部由刑部管辖，御史台和比部共同协作，对财政经济的监督才得到了规范。这是财政监督体制发生转变的过程。

（四）唐朝建立了比较健全的财政监督制度

1. 唐朝的监督机构设置

唐代是中国封建社会的鼎盛时期，经济和社会发展到了一个新的台阶，在设立国家机构的时候，因袭隋制而惩隋之弊。“每岁一进账，三年一造籍”，唐代在初期就建立了比较完善的由下而上的预算制度，并且县、乡的预算数字都要张榜公布，以便群众监督。同时，还设立了监督预算执行的审计制度，审计在当时成为“勾覆”，而主管“勾覆”的机构并不属于主管财政的户部，其归属于刑部，称比部，独立行使着财政监督的职能，避免了财政部门的干扰。“掌勾诸司百僚俸料、公廩、赃赎、调敛、徒役、课程、逋悬数物，周知内外之经费而总勾之”（《旧唐书》卷四，《职官二》），比部郎中，员外郎对中央各部门，地方的财务收支及建设工程进行审计，无论内外、军政、上下，在州、县二级司法部门也设有审理勾覆的官员。但在藩镇割据地区，比部的工作是无法开展的。

2. 唐朝的御史分巡分察制度

唐太宗为了加强中央对地方的监督，在御史制度中增设了分巡分察制度。唐代御史台与前人相比，又一个变化是，监督范围已延伸至县级官吏，并明确地从一般政事延伸至经济领域。御史台下属三院：台院，属官为侍御史；殿院，属官为殿中侍御史；察院，属官为监察御史。侍御史与殿中侍御史监察朝官；监察御史则兼有监察州、县官的任务。《新唐书·百官三》中，有：“监察御史十五人。正八品下。掌分察百僚，巡按州县，狱讼、军戎、祭祀、营作、太府出纳皆共莅焉；知朝堂左右厢及百司纲目。凡十道巡按，以判官二人为佐，务繁则有支使。其一，察官人善恶；其二，察户口流散，籍账隐没，赋税不均；其三，察农桑不勤，仓库减耗；其四，察妖猾盗贼，不事生业，为私蠹害；其五，察德行孝悌，茂才异等，藏器晦迹，应时用者；其六，察黠吏豪宗兼并纵暴，贫弱冤苦不能自申者。”

对政治经济生活中的违法行为，先由比部勾覆实，然后由御史台上奏弹劾，再依法惩处。若御史有过错，则由尚书都省对其进行弹劾，尚书省和御史台之间互相监督，可见唐代对官员的监察之严密。唐代是我国财政监督发展得较为完善的时期，对后世监督工作的开展起了很好的典范作用。主要的特点有：一是设置了专门的监督机构；二是监督的方法比较科学，除了审计，还设立了巡察制度，很好地发挥了对地方的监督作用；三是互相监督制度的确立，使监督工作更加严密，执法者同时也受到监督，对保证政治经济工作的开展提供了很好的环境。

（五）宋代多重财政监督部门大部分隶属于财政机构

1. 宋代的财政监督机构设置

北宋时，天下财计归三部（即盐铁、度支、户部），三部是国家最高的财政机构，“掌邦国财用之大计，总盐铁、度支、户部之事，以经天下财赋而均其出入焉”。同时，三部还负责对地方官吏进行经济绩效考核。主要有两种考核形式：一是任满考核，二是年终考核，若发现有经济问题者，交法司处理。三部作为国家最高的财政机构，还对工部、比部、太府寺、将作监、都水监、军器监等部门进行财政监督，主要是控制其浩大的财政支出。三部各设勾院，负责“勾稽天下所申三部金谷百物出纳账籍，以察其殊而关防之”。三部勾院，重点核查三部金谷百物出纳账籍。

此时，比部虽然仍然存在，却已经形同虚设，其仍具有部分审计的功能，但其财政监督的职能已经被削弱。

2. 宋代御史兼领监察和监督之责

宋代明确规定御史机关负有稽察经济非法之责。对百官贪污、受贿、以权谋私、理财失职等情事，皆“下御史按问”。御史有权稽察理财账籍，考其虚实，对贪赃枉法者则依法给予查处。但对地方，不再设专门的监督机构和官员，而是由一些负责行政业务的官吏兼领监督之责。其中转运使所肩负的地方财政监督的职责最重。转运使，既是掌握财赋的地方行政官，又是监督财政非法的监察官。其职掌有三：一，掌一路财赋的收入，“察其稽违，督其欠负，以供于上”；二，考察财用之丰歉和官吏之勤惰，向上反映；三，负责军需供给。

除了有复杂的多重监督制度，宋代还建立了比较完善的账簿系统，自下而上，每笔收支都要一一详细记录，利用这些详细的账籍和凭证，监督部门可以进行具体的事后审计，同时对税收、仓库和大型

工程建设的收支进行监督。

宋代财政监督体制具有为君主集权服务的特征, 监督机构的职责既有分工, 又互相交叉, 形成多层次、全方位的监督网络。同时, 会计和审计方法的成熟, 也推动了宋朝的财政监督体制的完善, 且分工大致明确。

3. 元代在地方设置御史台

到了元代, 御史台的地位得到了大大的提高, 在地方也设置御史台, 行地方财政监督之责, 并将全国分为22个监察区, 设肃政廉访使常驻地方进行监督。但同时, 专职审计的机关“比部”被取消, 审计工作由御史台负责。取消比部和审计院, 对财政监督的作用是一种削弱。

(六) 明清时期设立的都察院成为最高监督监察机关

1. 明朝财政监督的主要构成

明朝初期恢复“比部”, 但不久又被取消, 洪武十五年(1382年)设置“都察院”, 以左右都御史为长官, 审察中央财计工作。为加强对中央六部的监督, 设立了六科给事中。一般而言, 都察院的御史是着重监察审计全国的官吏和一般机构, 六科则是按吏、户、礼、兵、刑和工六部的业务进行对口监察审查, 二者的关系是一种相辅相成的关系。到了宣德十年(1435年), 在都察院下属设十三道监察御史。御史经常代皇帝出巡地方, 称“巡按御史”。按行政区域划分设置, 并且派遣御史出巡, 具有鲜明的时代特点。明朝颇具成效的财政监督促成了明初百年的繁荣和兴盛。

但到了明朝中叶, 腐败滋长, 财政监督的负面影响越发严重。都察院御史缺乏, 在职的有很多人都不具有专业的审计知识, 更多的是对腐败的视而不见, 甚至还利用手中职权助长腐败。

2. 清代设都察院为最高监督监察机关

清承明制, 都察院为最高监察监督、弹劾和建设机关, 兼管财政审计工作。在都察院下设六科十五道分管审计监督, 六科专管对各司的监督审计, 十五道主管各道及中央各库、中央工程的监督审计。而对中央六部的监督, 依然由六科给事中负责, 到清雍正年间, 六科给事中归并入都察院, 对地方的财政监督改由都察院负责。都察院的御史和六科的给事中在具体职务上有一定的分工。清朝的国家审计监督机构虽然不具有专业性, 较之唐代是一个倒退, 但它没有重复和并列的情况, 具有明显的单一性和统一性的特点。

清朝是中国最后一个封建王朝, 也是为封建君主服务的财政监督体系衰败的时期。但其对财政监督体制的贡献还是不可忽视的, 它对于澄清吏治, 缓和社会矛盾, 调节统治阶级的内部关系, 保障国家机器的正常运转, 都起到了积极的作用。明清两朝, 虽然设立了新的监督机构都察院, 但与唐宋时期的财政监督体制相比, 发展不多, 并且从明朝中叶开始的腐败, 延伸到了清朝, 对财政监督的作用发挥, 反面影响甚大。

二、中国古代财政监督的主要特征

1. 财政监督有着强烈的中央集权的特征。封建统治者为了保证自己集权的稳固, 建立了各种制度来对地方和百官进行监督, 如“上计”制度的设立。但同时也很好地维持了国家机器的运转, 并

对后来现代财政监督的建立奠定了良好的基础。而过于强盛的中央集权也令财政监督的权力过于集中于中央,忽视了地方的发展。

2. 财政监督以官吏为主要对象,监督财政部门 and 运用财政资金部门的运行情况。古代最高统治者为了维护自己的统治,历来高度重视治吏,一旦发现有问題,便向主要责任人追究责任,并且上奏朝廷,有些甚至有权可以直接依据法律对违法者进行惩处。

3. 财政监督与行政监察、审计机构融为一体。

比部附属于刑部,或者财政部门,除了担负审计工作,还起着重要的财政监督功能。御史台则同时具有监察官吏和财政监督的职责。一直到了宋代,出现了审计院和审计司,才令监督和审计混为一体的局面有所改善。但总的说来,在中国古代,财政监督的发展一直与审计的发展密不可分。财政监督机构和制度的建立,财经监督法规的完善,对于审计监督有效执行作出了很大的贡献。

4. 对会计账籍、会计凭证的监督在整个财政监

督体系里有着重要的地位。中国古代的统治者很早便认识到会计账籍的重要性。从周代开始,就以审核会计收支凭证和会计报表来调查官员的经济政绩。这也是财政监督与审计密不可分的原因之一。

5. 监督法律体系和多重监督体系的建立,对后世影响甚大。从西周的宰夫到清代都察院的御史,当在审查过程中发现问题的时候,都是要依据法律程序对相关官吏进行处罚。最早专门负责审计工作的“比部”也是设立在刑部之下,可见在构建监督体系的过程里,法的精神一直贯穿其中。而多重监督网的建立,更是对财政监督体制的科学完善,御史在行使监督权力的时候,也受到上级、相互之间和其他机构的监督。

三、古代财政监督体制对当世的启示

1. 要加强对公务员队伍的监督

从西周到清代,财政监督的内容除了包括财政收入是否足额,支出是否符合规定以外,更以监督官吏为主要任务。对官吏的管理是否到位关系到国家的政策是否可以有效落实。在现今,财政监督更要发挥反腐倡廉的作用,加强对公务员队伍的监督,保证政策落实到位,维护人民的利益,使阻碍经济发展的人为因素作用降低。同时,要加强对监督人员的再监督问题,保证财政监督在经济和社会发展中的作用能够充分发挥。

2. 对预算编制的监督是基础

加强对预算编制的监督。如果预算变质不合理,那么财政资金的使用效益便先天不足,应对对预算编制的监督作为财政监督管理工作中的重要环节来抓。为了保证财政资金的有效使用,要加强对预算资金使用单位的管理,保证支出的效率,审计部门和财政部门在监督中要共同对支出部门进行直接和间接的监督。

3. 建立和完善多重监督体系

从古代的财政监督制度来看,基本上各个朝代都同时有几个部门对经济政治的不同方面起着财政监督的作用,并且互相之间彼此监督。在现代的财政监督体系中,人大、审计机关、税务机关和财政部门对政治经济的财政监督应该上下连动,整体推进,资源共享,互相监督。建立多重监督体系,从各个方面对国家的政治经济政策落实进行监督。

4. 应加大对财政资金支出的监督

从注重监督收入到注重监督支出转变,提高财政资金的使用效率,提高资金使用风险的事前预警性。对财政支出机构的合理性进行监督,看财政支出是否做到根据市场经济发展的要求,科学、合理地界定市场与政府的活动界限,解决好财政资金分配过程中的“越位”与“缺位”问题。对项目立项的合理性要进行论证,将监督关口前移。

5. 加快法制化建设是做好财政监督工作的基础和前提

加快财政监督法制建设步伐,落实依法行政和依法监督。依法行政和依法监督是做好财政监督工作的基础和前提,是公共财政建设的保障。目前,要加紧相关法律法规的出台,明确监督主体的责任和监督对象的违法违规责任。同时,要狠抓财政执法,加大财政监督的检查力度,努力构建事前、事中、事后的监督相结合,日常监督与重点检查相结合,行政监督与社会监督相结合多层次全方位的监督检查新机制,切实维护正常的经济秩序。

6. 提高财政监督队伍的素质,加强队伍建设

我国古代的财政监督部门向来对人员的选拔把关严格,要求从事财政监督的官员必须具有相当的专业知识和专业操守,如果发现负责监督的官员有渎职的行为,必严加处罚。在现今,我们更要重视财政监督队伍的建设。在公共财政的体制下,财政监督已经成为财政部门的主要职责,为了确保财政机制的顺利运行,就必须不断加强财政监督队伍的建设。配备与检查工作想适应的检查力量,重视财政监督检查队伍的政治理论与业务知识学习,逐步建立起一支业务精通、公正清廉、作风优良的财政监督队伍。

在公共财政体制下财政监督的目标是:维护全局利益和社会公共需要;防范财政风险;保障财税政策的贯彻落实;促进财税规章制度的健全和完善;整顿和规范市场经济秩序;促进廉政建设。与古代的财政监督内容已经不能同日而语,但在漫长的古代财政监督制度实行过程中,我国积累了丰富的经验,一些被实践证明行之有效的方法和经验现在依然在应用着,这些经验都是我们做好财政监督工作的宝贵财富。

[参考文献]

[1] 方宝璋. 宋代财经监督研究[M] . 北京:中国审计出版社,2001 .

[2] 蔡次薛. 隋唐五代财政史[M] . 北京:中国财政经济出版社,1990 .

[3] 周伯棣. 中国财政史[M] . 上海:人民出版社,1981 .

[4] 吴才麟,文明. 中国古代财政史研究[M] . 北京:中国财政经济出版社,1990 .

- [5] 肖清益,谭建立. 中国审计史纲要[M] . 北京: 中国审计出版社,1990 .
- [6] 顾超滨. 财政监督概论[M] . 大连:东北财经大学出版社,1996 .
- [7] 李武好,韩精诚 等. 公共财政框架中的财政监督[M] . 北京:经济科学出版社,2002 .
- [8] 叶青. 浅谈财政审计[J] . 审计,2002 , (2) .
- [9] 林研清. 论明朝财政监督体制[J] . 江南大学学报,2004 , (2) .
- [10] 曹春. 浅论秦汉时代的审计[J] . 河北审计,1998 , (3) .

文章来源: 广西财经学院学报 (责任编辑: XL)