

## 19世纪60—90年代清朝财政结构的变动

周育民

(上海师范大学人文学院,上海 200234)

**摘要:** 太平天国以后,清朝财政收支结构发生了重大变化。在财政规模上由19世纪40年代的4500万两增加至8900万两,中法战争以后,财政收支渐趋平衡。在收入结构上,田赋、盐课和关税厘金成为三大支柱,而其中鸦片税收占到整个财政收入约10%。在财政运行方式上,由于解协饷制度日益失灵,出现了中央专项经费、中央与地方分成支配关税收入以及在子口税与厘金方面地方与中央争夺财政收入的情况,反映了地方财政权的形成。财政收支结构和运行方式的重大变化,又促使清政府对原有的财政会计科目进行了改革,但并未在会计制度上承认地方财政客观存在的事实。

**关键词:** 清朝;财政;同治;光绪

经过太平天国运动以后,清王朝的财政收支结构发生了重大的变化。台湾学者何烈把太平天国运动时期清朝财政的变化分为五个时期:因袭期(1851~1852);崩溃期(1853~1855);转变期(1856~1860);复苏期(1861~1864);定型期(1864~1874)<sup>①</sup>。也就是说,经过太平天国运动,清王朝的财政收支,无论在规模上还是在制度上都不能继续恪守祖制而发生了重大的结构性变化。

我们可以从两个方面来考察一下甲午战争以前同治、光绪两朝的财政的变化。一是财政的收支规模和结构,一是财政运行的制度,最后再谈一下与之相关的会计科目的变动。

### 财政规模的扩大和结构的变动

在全国内战结束之后,为了迅速摆脱财政的窘迫状态,应付正日趋严重的边疆危机和国内的自然灾害,清政府采取了一系列筹款措施,使得财政规模继续了太平天国时期以来不断扩大的趋势。

光绪六年,户部因新疆国防吃紧而拟定十条筹饷办法:(一)严催各省垦荒;(二)捐收两淮票本;(三)通核关税银两;(四)整顿各省厘金;(五)严查州县交代;(六)严核各项奏销;(七)专提减成养廉银两;(八)催提减平银两;(九)停止不急工程;(十)核实颜缎两库折价<sup>②</sup>。

光绪十年,因中法战争,户部又提出开源节流二十四条办法,开源节流各十二项。其开源各条有:(一)领票行盐酌令捐输;(二)整顿漕务;(三)就出茶处所征收茶课;(四)推广洋药捐输;(五)推广沙田牙帖捐输;(六)烟酒行店入费给帖;(七)汇兑号商入费给帖;(八)划定各项减平减成;(九)严定交代征存未

收稿日期:2000-06-12

作者简介:周育民(1954.3-),男,江苏启东人,上海师范大学人文学院历史系教授、硕士生导师。

解银两并严定交代限期;(十)严催亏空应缴应赔各款;(十一)入官产业勒限变价解部;(十二)酌提漕粮漕规盐务盐规余款<sup>④</sup>。

光绪十三年,因黄河在郑州决堤,户部提出了筹备河工赈款六条办法:(一)裁撤外省防营长夫;(二)暂停购买外洋枪炮船只机器及炮台各工;(三)变通在京官兵应领各米;(四)酌调河南附近防军协同工作;(五)捐输盐商;(六)预缴二十年当课及汇号捐银免领部帖<sup>⑤</sup>。

以上只不过是户部在财政紧急的情况下采取的筹款措施,其他零星出台的增收节支的措施还为数不少。

由于大规模内战的结束,虽然整个国家还处于百废待兴、外患不断的困难时期,但清朝财政毕竟获得了宝贵的喘息机会而稳步增长。同治、光绪两朝与道光年间财政上最明显的变化是收支规模扩大了。道光年间,户部的常年财政收入只在4,200万两左右,而到光绪年间,几乎增加了一倍,而到光绪十九年,岁入高达8,968万两<sup>⑥</sup>。据美国驻上海领事哲美森编的《中国度支考》光绪十八、十九、二十年三年的平均收入,估计清政府平均年收入为8,897.9万两<sup>⑦</sup>。

而在财政支出方面,太平天国以后虽然形势有所好转,但在很长时间内仍未摆脱支绌的局面。1879年6月翰林院侍读王先谦奏,旧入之款如地丁、杂税、盐务、杂款等共四千万,今止入二千八百万,新入之款如洋税一千二百万,盐厘三百万,货厘千五百万。旧出款如兵饷、河工、京饷、各省支四千万,今只支二千四、五百万,新有出款如西征、津防两军约一千万,各省防军约一千万,谓尚有赢余。而户部的答复是新增洋税以供机器、海防之用,旧有入款供应支者实无盈余,厘金捐输为西征、各省防军所耗,则国用已不足<sup>⑧</sup>。这场争论虽然没有对财政的盈绌作出结论,但却透露出财政收支已接近平衡的消息。光绪十年,户部奏称:“发、捻平后,西路、海防两处,用尤浩繁,一岁所入,不足供一岁之出,又十五六年矣。”<sup>⑨</sup>但当年户部对光绪七年的财政收支根据新定科目重新核实,结果是收入82,349,179两,支出78,171,450两,证实了王先谦的推断<sup>⑩</sup>。中法战争以后,财政收支继续保持了略有结余的情况,如贾士毅所言,“光绪乙酉,法约告成,兵事幸息,财政之局,为之一变”<sup>⑪</sup>,这是鸦片战争以来从未有过的。据刘岳云《光绪岁计表》统计如下表:

表4-1 光绪十一年至二十年清朝岁出岁入表(单位:两)

年份	岁入	岁出	结余
1885	77086466	72865531	4220935
1886	81269799	78551776	2718023
1887	84217394	81280900	2936494
1888	88391005	81967737	6423268
1889	80761953	73079627	7682326
1890	86807562	79410644	7396918
1891	89684854	79355241	10329613
1892	83364443	75645408	7719035
1893	83110008	73433329	9676679
1894	81033544	80275700	757844

按照这个统计表,1885~1894年10年间,清朝财政累计结余银共达5,986万两。当然,清朝财政的实际状况并没有象统计表中所反映的那样乐观。刘岳云的统计数并没有包括意外开支,而根据哲美森的研究,甲午战争以前,清政府实际上并没有财政准备金。所以,这一时期的财政结余仍然是十分有限的。

财政收入结构的变动则进一步反映了清朝财政的半封建半殖民地化的程度。在太平天国运动以

前,清政府的财政收入以田赋、盐课和关税为大宗,其比重以田赋为最大:

表4-2 太平天国运动以前清朝财政收入结构分析表<sup>①</sup>

税种 项目	总计		地丁杂税		盐课		关税**	
	实征数*	实征数	比重	实征数	比重	实征数	实征数	
定额	45198278	33349218	73.78	7475852	16.54	4373208	9.68	
1840前	41919100	30759100	73.38	5745000	13.70	5415000	12.92	
1841	39617526	30431744	76.80	4958083	12.51	4227699	10.67	
1842	38712018	29593435	76.45	4981839	12.86	4136744	10.69	
1845	40804525	30213900	74.05	5074161	12.44	5516464	13.51	
1849	36003506	26322672	73.11	4955871	13.76	4724963	13.13	

\* 内含杂税,因数量不多,不再分析。

\*\* 由于王庆云海关税统计只有粤海关而没有包括上海等口岸,因此关税的实际比重要比统计表上所反映的更高一些。

由上表可见,太平天国运动前田赋收入占到清朝财政收入的四分之三左右,而到同治、光绪年间,田赋收入在清朝财政中的比重大大下降了。情况有如下表<sup>②</sup>:

表4-3 光绪十一年至二十年财政收入结构分析表

年份	田赋	比重	盐课	比重	厘金关税	比重	杂项收入	比重	总计
1885	32356768	41.97	7394228	9.59	30186820	39.16	7148645	9.27	77086561
1886	32625133	40.23	6735315	8.31	32695904	40.32	9033447	11.14	81089899
1887	32792627	38.94	6997760	8.31	38724828	45.98	5702179	6.77	84217494
1888	33224347	37.84	7507128	8.55	36028372	41.04	11032971	12.57	87792918
1889	32082832	39.73	7716272	9.55	34300609	42.47	6662236	8.25	80762049
1890	33736023	38.86	7427615	8.56	34675550	39.95	10968371	12.64	86807659
1891	33586552	37.45	7172430	7.99	37092011	41.36	11833865	13.19	89684958
1892	33280339	39.45	7403340	8.78	35461951	42.03	8218808	9.74	84364538
1893	33267852	40.03	7679828	9.24	33922857	40.82	8239464	9.91	83110101
1894	32669049	40.32	6737469	8.31	27663170	34.14	13963816	17.23	81033604

可见光绪年间财政收入中,厘金关税与田赋的收入已基本相同且略占优势。

财政规模与财政收入结构的重大变动,反映了社会经济的变迁。

太平天国时期六省漕粮改折本来可以大幅度地提高国家的货币收入,但与道光年间比较,光绪年间的田赋收入并没有显著的增加,只接近道光年间的额征数量。这在一定程度上反映了战后农业生产持续衰落的情况。

厘金的征收固然对国内商品流通起了破坏作用,但它的收入不断增长,又在一定程度上反映了战后商品经济的发展。据吴承明等先生估计,1894年茶叶、蚕茧、棉花、罌粟、粮食五种农产品的商品值比1840年增加了36,740.25万两,其中国内销售值增加了32,886.28万两,增加幅度分别为190.92%和178.87%<sup>③</sup>,也就是说,农产品的商品量大体上是1840年的3倍左右。商品经济的发展,为清政府商品税收入的持续增长打下了比较稳定的基础。

海关收入增长,则是由于对外贸易发展的结果。但是,对于19世纪60年代至90年代的海关税收

入如果具体分析的话,鸦片税在70年代以前占有相当的比重。洋药税根据《天津条约》规定,每百斤征银30两,洋药厘金由内地厘卡另行征收,不入海关统计。1887年,根据1885年中英《烟台条约续增专条》,实行洋药税厘并征,统归海关经收,每百斤征110两,通行内地无阻<sup>④</sup>。因此,1887年以后,海关的洋药税大幅度上升。此外,还有一部分运经口岸的土药也实行了税厘并征。鸦片税在海关税中的地位,从下表可见一斑<sup>⑤</sup>:

表4-4 1887~1894年海关鸦片税收人统计表

年份	关税总计	洋药税	洋药厘金	土药税	鸦片税合计	比重
1887	20081682	2227760	4252746	9	6480515	32.27
1888	23094267	2525574	6566282		9091856	39.37
1889	21929723	2282012	6098548	29	8380589	38.22
1890	21984309	2272377	6101511	1453	8375341	38.10
1891	23126136	2311533	6254014	2844	8568391	37.05
1892	22808391	2174827	5871177	141223	8187227	35.90
1893	22066185	1969155	5343198	55484	7367837	33.39
1894	22797364	1919668	5219816	266574	7406058	32.49

也就是说,经由海关经征的鸦片税收入占到海关税收入的三分之一至五分之二;而在整个财政收入中,占到10%。内地土药厘金的收入也为数不少,同治年间不过数万两,而到甲午战前已达到五六十万两<sup>⑥</sup>。没有鸦片税收入,清朝财政就无法正常运行,可见清朝财政被鸦片“毒”化的程度。

#### 财政运行方式的变化

前面我们已经指出,清代的解协饷制度是清朝调度全国财政的基本制度,它的运行基础是各省的财政经常费用支出稳定,收支平衡,并由中央政府控制。而奏销制度的严格执行,则是解协饷制度运行的前提条件。但是,太平天国时期,在财政危机的形势下,无论是奏销制度还是解协饷制度都无法正常运行了。到战后,虽然财政形势趋于好转,但是,由于地方财政权的生长,奏销制度的松弛,中央政府实际上无法掌握全国的财政收入情况,这当然不能保证中央财政支出增长的需要。因此,清政府只能变通解协饷制度的运行方式,除了指拨之外,还采取了中央专项经费和税收分成的办法。

#### 中央专项经费

在清朝财政制度中,本无中央专项经费之名,地方存留之外,统归中央调度,无须设专项经费名目。偶设专项经费名目,也只是中央从各省报解银数中专列一会计科目,以便核算,无关乎解协饷制度。而同治以后所设专项经费,则是由中央规定一项专项经费的总额,然后分摊到各省关,在形式上仍采取指拨的方式。这是在承认地方财政利益的前提下,用以确保中央财政需要的一种变通措施。这种专项经费,是根据户部已掌握的各省关的“的款”(确有款项)来进行指拨的,至于指拨之后地方财政有无机动的非经制开支,户部是不管的。它与太平天国之前地方留存之外的所有款项都由户部直接控制不同,与甲午战争以后不论地方财政有无结余而进行的财政摊派也有区别。前者所征解的都是的款,后者所摊派的则大都不是的款,而这一时期所摊派的专项经费,则是为了确保各省新增收入中中央财政所占的份额。同治、光绪年间所设的中央专项经费主要有以下几项:

一、京饷。京饷之名目,起源于雍正三年。原仅指拨各省存留之外的报解用于京师军饷的部分,年额400万两。太平天国以后,京饷数额不断增加,咸丰十年改为500万两,次年又增至700万两,到同治六年定为800万两。

二、固本京饷。同治二年,署礼部左侍郎薛焕奏准在直隶设立四镇,每镇万人;设神机四营,每营五千人,以专顾京师根本重地<sup>⑦</sup>。额定65万两,由各省合力通筹。

三、东北边防经费。光绪六年,因伊犁交涉,俄国在东北海陆进行武力恫吓,“水师铁甲已集辽海,东洋陆军已逼珲春”<sup>①</sup>,清廷议筹办东北边防,由户部筹措经费,定额200万两。

四、筹备饷需。光绪十年,户部奏准将节省西征军饷银移作光绪十一年近畿防饷。嗣因沿海办边防,十二年起将近畿防饷改为筹边军饷,定额200万两。光绪十八年定名为“筹备饷需”。

五、抵闽京饷与加放俸饷。同治十三年因筹办福建台湾海防,向汇丰银行借款200万两,本息由闽海关应解京饷部分20万两中支付,而此20万两由各省关另行分摊解京,称为“抵闽京饷”。到光绪十一年,闽海关清偿此笔外债,“抵闽京饷”遂于次年移作“加放俸饷”。加放俸饷除抵闽京饷转入20万两外,各省再分摊100万两,共计120万两。太平天国时期在京王公百官及旗绿各营俸饷、太监钱粮减成发放,至此才恢复旧制全数发放。1902年,加放俸饷又移作偿付庚子赔款。

六、加复俸饷。此款起自何年不详,由各省洋药厘局中支解,又名“京员津贴”,定额26.6万两。1887年洋药厘金并入海关征收后,由海关分摊121500两。1902年,加复俸饷也移作偿付庚子赔款。

七、京师旗营加饷。光绪十一年,户部令各省裁节30万两,为加练京师旗兵饷费,总额为133万两。

八、海防经费。光绪元年清政府筹办南北洋海防,户部定海防经费共400万两,由江海、浙海、粤海、闽海、津海五关及各省厘金中分摊,光绪三年后分解南、北洋大臣各200万两。1885年,清政府设海军衙门,此项经费统拨归该衙门经管。1895年海军衙门撤销,该经费全数解交户部。

九、备荒经费。光绪九年,御史刘思溥奏称,近年各省筹办赈务,经费时感支绌,请旨各省分摊筹解专项经费。经户部议准,定额12万两。

十、船政经费。专门用于福建船政局开支,于同治五年由左宗棠奏准在闽海关六成洋税内拨用,定额60万两。

十一、出使经费。1876年,清政府决定在各海关四成洋税下每年拨100万两。

十二、铁路经费。1889年,清政府筹筑芦汉铁路,定每年拨款200万两。至1891年,此款移用于关东铁路。甲午战后减为80万两。

除此之外,还有内务府经费共110万两<sup>②</sup>。

海关经费则直接由海关收入中扣留,定额支出,随海关数目的增加而增加。历年定额变化如下:1863年为700,200两,1867年为748,200两,1880年增至1,158,200两,1888年为1,738,200两,1893年又加至1,858,200两,到1896年达到1,968,000两<sup>③</sup>。

#### 税收分成

税收分成办法,仅采用于海关税,起源于第二次鸦片战争结束后对英法的战争赔款。根据中英、中法《北京条约》规定,清政府向两国各赔款800万两,各在通商口岸海关收入中扣二成按期缴付,合计四成,于是遂有“四成洋税”之名。这是中国近代史上第一笔用海关税作为担保的战争赔款。海关税收本来属于中央政府收入,但在战争期间,各口洋税大多为地方截留,清廷几乎无从染指。通过对外赔款,清政府间接地取得了四成洋税的支配权。到1866年赔款清偿以后,四成洋税就成为清政府直接控制的重要财源。这从一个侧面反映了帝国主义对华侵略对中国财政权分配的影响。

但是地方督抚并不甘心失去四成洋税,也千方百计地设法收回。在赔款清偿结束以后,江苏巡抚李鸿章就奏准自1867年起酌留二成,其中一成作为江南制造总局的造船经费。1869年江海关二成洋税全数拨作该局经费。1876年2月起,福建船政局因闽海关六成洋税不敷,每月另从闽海关四成洋税中拨用2万两。为了确保清廷直接控制的财源,清政府不得不于当年规定,在各海关四成洋税中解拨100万两出使经费。1875年,清政府又指拨海防经费,之后,清政府又不断增加中央专款名目,指拨海关税,使中央财政在海关税中的支出份额不断上升。

定额经费也好,分成经费也好,说明中央政府必须要有正当理由,才能从已为地方所控制的财源中得到新增的份额。而地方督抚也可以正当理由不让或少让出这些财源。专项经费名目的设立,从会计学上说,是清朝财政管理的一个进步;而从财政学的角度看,则是财政支出合理性原则的一种表现。这种变化是在清朝中央政府权力衰落的情况下发生的,却是同光年间中央与地方处理财政关系中的一种

新气象。

#### 子口税与厘金

同治以后在子口税和厘金问题上清政府与列强之间的交涉,更加曲折地反映了中央财政、地方财政与列强之间错综复杂的矛盾。

1854年厘金在各地开征以后,内地通过税的负担大大加重了,这对于外国商品在华的倾销也是不利的。因此,列强又通过第二次鸦片战争攫取了子口税特权。根据中英《天津条约》规定:“惟有英商已在内地买货,欲运赴口下,或在口有洋货欲进售内地,倘愿一次纳税,免各子口税征收纷繁,则准照行此一次纳之课。其内地货,则在路上首经之子口输交,洋货则在海口完纳,给票为他子口毫不另征之据。所征若干,综算货价为率,每百两征银二两五钱。”<sup>①</sup>其他列强“一体均沾”,也享有子口税特权。但是,子口税的实施情况,比我们想象的要复杂得多。

首先,厘金征收利归督抚,而子口税收入,利归中央。因此,洋货进入内地,在交纳了子口税之后,不再需要交纳厘金,这实际上是把原来一部分属于地方财政的收入转移到了中央政府手中。因此,子口税的规定,一方面是清政府内地关税主权的丧失,另一方面在内地税分配上又获得了实利。英国公使阿礼国认为,子口税的规定,不只具有经济上的意义,即它实际上取得了扩大英国商业活动的范围,而且还具有加强对清政府控制的政治意义,因为它把过去分散在地方官吏手中的这项税收,经过海关而全部归入清朝中央政府,这样也就在财政上支持了清朝中央政权<sup>②</sup>。清政府也深知其中的利害,如《天津条约》中原来规定,出口货物在首经之口交纳子口税,这部分子口税由地方征收,不能保证全数上缴中央,因此,在通商章程中改为:“凡英商在内地置货,第一子口验货,由送货之人开单,注明货物若干,应在何口卸货,呈交该子口存留,发给执照,准其前往路上各子口查验盖戳。至最后子口,先赴出口海关完内地税项,方许过卡。”<sup>③</sup>只给地方子口以查验权,而征税权由海关独掌。这样,中央财政与地方财政在子口税的分配上,就由不平等条约规定了下來。

其次,地方政府对于子口税的规定并不是消极的服从,它们采取种种手段与子口税争夺财源。子口税制度把原来由地方督抚掌握的部分财权转移到了中央政府手中,“从开始就引起了利害冲突”<sup>④</sup>,地方督抚往往强行向进出口货物征收厘金。同时,根据中英《天津条约》的规定,只有属于英国人的货物才享有子口税特权,一旦货物所有权由英国人转到中国商人手中,清政府就有理由对这些货物征收捐税。地方督抚还采取降低厘金税率的办法与子口税争夺税源,如“广东设有洋药抽厘总局,如果有人先输五十两,即无庸在关上完纳正税。又澳门漏税之茶叶,日见其多,每百斤税银二两五钱,抽厘局只征五钱,即可任商绕走私,无一肯到关纳税。”<sup>⑤</sup>海关当局也认为,“子口税与内地厘金视为消长,若厘金重于子口税,子口税必旺;若厘金轻于子口税,厘金必旺,此商情之向背所系焉者也。”<sup>⑥</sup>吴承明先生测算,20个省份厘金的平均税率为2.26%,低于子口税率<sup>⑦</sup>。在这种情况下,洋商即使选择厘金而不缴纳子口税,实际上也享受到了比子口税更多的利益,因此,有相当一部分洋商宁愿缴纳厘金。根据1968年的海关统计,利用子口税单进入内地的洋货,原色市布仅八分之一,羽缎十三分之一,五金不到十二分之一;由中国出口的茶叶和生丝,分别为十五分之一和十三分之一<sup>⑧</sup>。在子口税制度下,由于中央财政与地方财政的利益分流,洋商有了更多的有利于自己的选择。

最后,尽管出现了中央财政与地方财政利益的区分,但在民族矛盾的层次上,又表现为相对同一国家的财政利益,因此列强为了扩大自己的侵略权益,最终目的是要消灭内地关税。由于子口税制度本身的种种缺陷,因此,在1869年中英谈判中,英国方面要求进行有利于自己的修改,亦即发给子口税单应根据进口货的来源,而不是货主谁属。到1876年9月签订的《烟台条约》明确规定:“嗣后各关发给单照,应由总理衙门核定划一款式,不分华、洋商人均可请领,并无参差。”<sup>⑨</sup>但是,问题并没有就此解决。一些学者认为,自此以后,进出口货物只要交纳了子口税以后,便可以“遍行天下,不问所之”了,其实,这只是列强一方面的看法。英国政府到1885年才批准了《烟台条约》,因此,在此之前,清朝不少地方政府仍然坚持向非属洋商的进出口货物征收厘金<sup>⑩</sup>。即使到英国政府批准条约以后,清政府与列强在洋货征收厘金问题上仍然存在着尖锐分歧,清政府认为,“请领[子口]税单进入内地,无论所往之地远近,即可将

地点呈明,填入税单之内”,单照只应该将货物从通商口岸护送到原开的地点为止。此后凭单就成为废纸,而货物便须与其他一切照货物同样输捐纳税<sup>⑧</sup>。也就是说,进出口货物只有在仍保持原装并运往子口税单注明的目的地的前提下,子口税单方为有效<sup>⑨</sup>。所以,即使到19世纪80年以后,有关子口税的争论一直没有停止。加税裁厘就是在这种背景下逐渐成为20世纪初叶外交交涉的一个重要课题的<sup>⑩</sup>。

七八十年代以后,中央财政在厘金收入中的份额也大大增加<sup>⑪</sup>,因此,在子口税单适用范围扩大以后,地方政府更多地采用隐匿厘金的实收数与中央政府争夺利益。1880年户部抱怨:“近年以来,核计[厘金]抽收数目递形短绌,虽子口税单不无侵占,而此款项日本无定额,承办各员恃无考成,隐匿挪移,在所不免。”<sup>⑫</sup>在《烟台条约》签订以后,内地厘金的弊端愈演愈烈了,“百物滞销,四民俱困,天下设卡数百,置官数千,增役数万,猛如虎,贪如狼,磨手而咀,择肥而食,小民椎心饮泣,膏血已枯,”<sup>⑬</sup>引起了强烈的舆论反对。一位英国作者评论道:

(子口税制度使同地所有的官厅)遇到无穷的烦恼,并且减少了它们的收入;同时,由于北京方面不得不使用它们的款项,以应付同外国接触的需要,于是它们也不得不提高对本国商业的捐税。对清朝的主要不满,也许就是由此而来<sup>⑭</sup>。

#### 会计科目的变动

由于咸同间财政收支结构的重大变化,到光绪十年(1884),清政府对财政会计科目作了较大的调整。据《清史稿·食货志》载:

(光绪)十年,户部奏更定岁出岁入,以光绪七年一年岁出入详细底册为据言:臣部为钱粮总汇之区,从前出入均有定额,入款不过地丁、关税、盐课、耗羨数端,出款不过京饷、兵饷、存留、协拨数事,最为简括。乃自军兴以来,出入难依定制,入款如扣成、减平、提解、退回等项,皆系入自出款之中;出款如拨补、筹还、移解、留备等项,又皆出归入款之内汇核,良非易易。

此次所办册籍,以地丁、杂赋、租粮、折漕、折漕项、耗羨、盐课、常税、生息等十项为常例征收,以厘金、洋税、新关税、按粮津贴等四项为新增征收。以续完、捐输、完缴、节扣等四项为本年收款。……

以陵寝、供应、交进银、祭祀、仪宪、俸食、科场、饷乾、驿站、廉膳、赏恤、修缮、河工、采办、办漕、织造、公廉、杂支等十七项为常例开支,以营勇饷需、关局、洋款、还借息款等四项为新增开支,以补发旧欠、豫行支给两项为补支豫支,以批解在京各衙门银两项为批解支款。

自光绪十一年始,户部的财政会计科目即按照上述科目分别核算。刘岳云的《光绪会计表》基本上是根据户部的册籍编制的<sup>⑮</sup>。

光绪十年财政科目的改革,同时也是户部用人制度的一项改革,一般认为是阎敬铭之功。阎在道光、咸丰年间曾在户部任司员,于光绪八年任户部尚书,旋署兵部尚书,十年甲申易枢后入军机,长户部。李岳瑞论道:

文介(阎敬铭字)长户部数年,其最有力之改革,即以汉司员管理北档房是也。故事,天下财赋总汇皆北档房司之;而定例,北档房无汉司员行走者。以故二百余年,汉人士大夫无能知全国财政盈绌之总数者。文介为户部司员时,夙知其弊,及为尚书,即首建议,谓满员多不谙握算,事权半委胥吏,故吏权日张而财政愈紊。欲为根本清理之计,非参用汉员不可。当时满司员尚无所可否,而胥吏皆惧失利,百计沮之。文介毅然不少动。幸是时慈圣眷公方殷,竟从其请。邦计之出入赢缩,至是乃大暴于天下。此亦满汉权力消长之一大事也。<sup>⑯</sup>

光绪十年的新科目主要特点有三。一、在“常例”项下保留了旧的收支科目,用以继承原有的财政收支项目管理。二、用在“新增”项目下的新设科目来管理鸦片战争以来新增收支。三、用“本年收款”、“补支豫支”和“批解支款”等类科目加强会计的核算、考核功能,删除了太平天国以来临时设立的由出款扣减而形成的收入科目或应列入支出类而误列收入类的科目。

总的来说,这一时期财政收支科目的设置,反映了由封建国家财政向近代国家财政过渡时期的特点。在鸦片战争以前清政府高度集权的财政体制下,清政府坚持的是财政收支一本帐,即要把所有中央

和地方的财政收支情况通过一本帐反映出来,但在反映财政经费动态时,各地方之间的协拨款,在甲省为支出在乙省即为收入,而例外支出又无相应的会计科目进行管理。因此,单一财政会计科目体系,实际上无法有效地进行财政的动态管理。光绪十年的财政科目一方面反映了太平天国以后财政收支的新变化,另一方面又企图坚持原有的高度集权的财政体制,把所有中央和地方的财政收支纳入同一会计核算体系之内。这样,在形式上,光绪朝的会计自此以后有了一个全面的财政收支统计数,而在实际上,这个统计数的财政管理效能是很差的,它既无法对全国财政进行有效的动态管理,又无法准确地形成最终的全国财政决算,尤其是在地方财政收支已经自成系统的情况下。

在会计科目的设置上,也颇有可议之处。如在支出类科目中,有“洋款”一项,而“洋款”(外债)应为收入类科目,“还借息款”才为支出类科目(即民国财政预算中所谓“债务费”)。因为会计科目类别的误列,所以,在刘岳云的《光绪会计表》中,将两项合并为“洋款”一个科目,将外债的偿还本息一并在此核算。这样做,又犯了一个错误:外债借入数没有,外债的用途又未列入相关的科目,凭空增加了一个洋款支出。

光绪十年的财政会计新科目的设计,说明户部已经看到了原有会计科目与国家财政现状的不相适应,是一个改革和进步。但是,它只是根据旧式会计学原理作了有限的调整,无法适应近代国家财政管理的矛盾,也没有承认地方财政客观存在的事实。近代西方会计学、财政学在财政管理上的应用,以及专制中央政府对于地方财政合法性的承认,还有一段漫长的道路。

(责任编辑:史 斌)

#### 注释:

- ①何烈:《清咸、同时期的财政》第8~9页。
- ②《光绪朝东华录》(一)总863~869页。
- ③《光绪朝东华录》(二)总1871~1879页。
- ④《光绪政要》卷13,转引自罗玉东《光绪朝补救财政之方案》,载《中国近代经济史研究集刊》一卷二期。
- ⑤刘岳云:《光绪岁入表》,见《清朝续文献通考》卷66考8227~8228。
- ⑥[美]哲美森编、林乐知译:《中国度支考》,商务印书馆1903年版第36页。
- ⑦吴廷燮:《清财政考略》第20页,1914年版。
- ⑧《光绪朝东华录》(二)总1872页。
- ⑨户部:《进呈改办年例汇奏出入会计黄册疏》,盛康编《皇朝经世文续编》卷30。
- ⑩贾士毅:《民国财政史》,商务印书馆1917年版第一编第19页。
- ⑪据本书第二章表2~6。
- ⑫据刘岳云《光绪岁计表》。
- ⑬许涤新、吴承明主编:《中国资本主义发展史》第2卷,人民出版社1990年版第302页。
- ⑭参见王铁崖编《中外旧约章汇编》第1册第471页。
- ⑮汤象龙编著:《中国近代海关税收和分配统计》,中华书局1992年版第66~67页。
- ⑯罗玉东:《中国厘金史》下册第470~471页。
- ⑰《续碑传集》卷13《薛公行状》。
- ⑱《光绪朝东华录》(一)总1021页。
- ⑲上述内容参见汤象龙《中国近代海关税收和分配统计》绪论。
- ⑳《清朝续文献通考》卷71考8273。
- ㉑王铁崖编:《中外旧约章汇编》第1册第100页。
- ㉒丁名楠等:《帝国主义侵华史》第1卷,人民出版社1973年版第211页。
- ㉓王铁崖编:《中外旧约章汇编》第1册第118页。
- ㉔[美]马士:《中华帝国对外关系史》第2卷,张汇文等译,三联书店1958年版第162页。



- ⑤《皇朝政典类纂》卷96页5。
- ⑥《光绪十七年通商各关华洋贸易总册》总论第3页。
- ⑦吴承明：《市场·近代化·经济史论》，云南大学出版社1996年版第281页。
- ⑧[英]莱特：《中国关税沿革史》，姚曾译，第231~233页。
- ⑨王铁崖编：《中外旧约章汇编》第1册第349页。
- ⑩对于1869年中英草约的规定，北方仅直隶总督曾国藩早在1871年就给予承认了，南方也只有九江和宁波两个口岸严格执行了。参见姚贤镐编《中国近代对外贸易史资料》第2册第818页。
- ⑪[英]莱特：《中国关税沿革史》，姚曾译，第322~323页。
- ⑫[美]费正清主编：《剑桥中国晚清史》中译本下卷第57页注，中国社会科学出版社1985年版。
- ⑬参见拙文：《晚清的厘金、子口税与加税免厘》，载上海市历史学会1986年年会论文集《中国史论集》第347~365页。
- ⑭据罗玉东对清末十一省厘金收入用途的统计，从同治十三年到光绪二十年，国用款常年在90%以上，而省用款在6~7%左右。参见罗玉东《中国厘金史》下册第481页。需要指出的是，在国用款内有一部分是原属地方其他收入应解中央和协款的部分，改由厘金项下指拨，还有相当一部分系厘金收入原来就指定拨给某些军队的军饷的，并非完全由中央控制。
- ⑮《光绪朝东华录》(一)总865页。
- ⑯郑观应：《易言·论税务》。
- ⑰[英]季南：《英国对华外交(1880~1885)》，许步曾译，商务印书馆1984年版第259页。
- ⑱郭道扬编著的《中国会计史稿》下册第153页，将户部此项新科目的设置系年代为光绪十七年，误。
- ⑲李岳瑞：《春冰室野乘》卷中页12~15。

## Changes of the Financial Structure in the 1860s - 1890s

ZHOU Yu-min

(Humanities college, Shanghai Teachers University, Shanghai, 200234, China)

**Abstract:** The Qing dynasty's fiscal structure of income and payout was great changed after Taiping rebellion. Its fiscal scale increased from 45 million taels in 1840' to 89million taels at the end of 1880' and reached the balance of income and payout after the Sino - France War. The land tax and salt tax and tariff as well as Lijing become three most important pillars of the Qing dynasty's fiscal revenue. There was about ten percent revenue from the opium tax. Since the administrative systems of the expenditures provinces give to central government and the assistant expenditures between provinces were being collapsed, there appeared many special expenditures of central government ordered from provinces, the partitions of tariff and the competition for the inland tariff between central government and provinces, which signed the provincial fiscal system come into being. All these changes promoted a new account subjects system erected, however, which didn't legalize the provincial finance in existence.

**Key words:** Qing dynasty; finance; Tongzhi; Guangxu