

中国注册会计师简史

余盛钧 著



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

中国注册会计师简史(1912-2012)

中国注册会计师协会编
立信会计出版社
2012年12月第1版
ISBN 978-7-312-2508-0

序言

中国注册会计师简史

余盛钧 著

立信会计出版社
地址：上海
邮编：200235
网址：www.lixin.com.cn
电话：021-64271111
021-64271112
021-64271113
021-64271114
021-64271115
021-64271116
021-64271117
021-64271118
021-64271119
021-64271120
021-64271121
021-64271122
021-64271123
021-64271124
021-64271125
021-64271126
021-64271127
021-64271128
021-64271129
021-64271130
021-64271131
021-64271132
021-64271133
021-64271134
021-64271135
021-64271136
021-64271137
021-64271138
021-64271139
021-64271140
021-64271141
021-64271142
021-64271143
021-64271144
021-64271145
021-64271146
021-64271147
021-64271148
021-64271149
021-64271150
021-64271151
021-64271152
021-64271153
021-64271154
021-64271155
021-64271156
021-64271157
021-64271158
021-64271159
021-64271160
021-64271161
021-64271162
021-64271163
021-64271164
021-64271165
021-64271166
021-64271167
021-64271168
021-64271169
021-64271170
021-64271171
021-64271172
021-64271173
021-64271174
021-64271175
021-64271176
021-64271177
021-64271178
021-64271179
021-64271180
021-64271181
021-64271182
021-64271183
021-64271184
021-64271185
021-64271186
021-64271187
021-64271188
021-64271189
021-64271190
021-64271191
021-64271192
021-64271193
021-64271194
021-64271195
021-64271196
021-64271197
021-64271198
021-64271199
021-64271200



立信会计出版社
LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

2012年12月第1版
ISBN 978-7-312-2508-0
42.00元

图书在版编目(CIP)数据

中国注册会计师简史/余盛钧著. —上海:立信会计出版社, 2016. 12

ISBN 978-7-5429-5208-0

I. ①中… II. ①余… III. ①注册会计师—历史—中国 IV. ①F233

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2016)第 300878 号

中国注册会计师简史

策划编辑 陆盛强
责任编辑 方士华 孙 勇
封面设计 南房间

中国注册会计师简史

Zhongguo Zhuce Kuaijishi Jianshi

出版发行	立信会计出版社		
地 址	上海市中山西路 2230 号	邮政编码	200235
电 话	(021)64411389	传 真	(021)64411325
网 址	www.lixinaph.com	电子邮箱	lxaph@sh163.net
网上书店	www.shlx.net	电 话	(021)64411071
经 销	各地新华书店		

印 刷	虎彩印艺股份有限公司		
开 本	787 毫米×1 092 毫米	1/16	
印 张	13.5	插 页	1
字 数	242 千字		
版 次	2016 年 12 月第 1 版		
印 次	2016 年 12 月第 1 次		
书 号	ISBN 978-7-5429-5208-0/F		
定 价	42.00 元		

如有印订差错,请与本社联系调换

序 言 一

余盛钧同学,20世纪40年代中期毕业于重庆立信会计专科学校(大专,简称重庆市区班),在校期间,好学深思,勤读苦练,成绩斐然,成为高材生,深得师生们的赞佩。当时我在重庆立信会计师事务所执行会计师自由职业,受校董会和潘序伦老校长的重托,主持立信会计专科学校重庆市区班,在教学活动中,与同学们有所接触,因而对他比较了解。

他从1950年起参加革命工作,从60年代中期起,在内江市商业学校、内江财贸学校从事财会专业的教学和教研工作,教书育人,竭尽心力,做出了较好的贡献,曾先后被评为内江地区先进工作者,1984年被授予四川省“职工劳动模范”称号,两次被中共内江市直属机关党委评为优秀党员。

他在科研学术活动方面,热心整理我国会计事业发展史料,曾在国内多种专业刊物上发表文章,其中撰写的《苏辙的会计著作和理财思想述论》等篇,相继获得四川省会计学会首届科研成果三等奖以及内江市科协和经济管理学会科研成果二、三等奖,实至名归,难能可贵。

近年,他潜心搜集、整理我国注册会计师业务资料,作为今后我国注册会计师事业大发展的重要参考和有益借鉴。他为此几度前往成都“四川省图书馆特藏部”查阅资料,整天埋头,日复一日,不以为苦,在编写过程中,得到王远述同学提供的珍贵实物,同事陈小凡也提供了一些资料,他搜集的一切资料,均有出处,内容颇为翔实。

现稿分为三篇,第一篇为“新中国成立以前我国注册会计师事业的发展”,第二篇为“新中国注册会计师事业的发展”,第三篇为“中国注册会计师法规史”。各篇分为若干章节,纲举目张,一目了然,详见本书,不再赘述。

依我之见,中国注册会计师事业,任重道远,前程广阔,对内要不断完善,精益求精,对外要扩大交流,与世界接轨。伟大祖国的注册会计师们,要为经济建设服务,要为深化改革、扩大开放服务,要为完善和加强社会主义市场经济服务。愿吾同道,携手团结,奋勇迈进!

王远述

方面，制定和颁布会计准则和会计制度，维护会计秩序，提高会计信息质量，促进社会主义市场经济健康发展。注册会计师行业作为社会主义市场经济的重要组成部分，肩负着服务国家、服务社会、服务大众的神圣使命。在新的历史时期，注册会计师行业要深入贯彻落实科学发展观，坚持“诚信为本、操守为重、坚持准则、不做假账”的行业宗旨，不断加强行业自身建设，提高行业整体素质，为推动我国经济社会又好又快发展做出新的更大贡献。

序 言 二

以史为镜，可以知兴替。连接过去、现在和未来的历史长河，是永远不可分割的整体。历史是基础，历史规律可以指导现实、指导未来。研究历史，掌握历史规律，以历史规律为指导，就可以使我们在现实中不犯或少犯错误，就可以使未来能够得到长足的、健康的发展。重视历史研究，具有极其重大的理论和现实意义。

改革的目的是解放生产力。作为整个经济改革重要组成部分的会计改革，从来就没有停止过，会计实践与会计理论总是遵循“发展——改革——发展”这一客观规律不断前进、不断深化和不断完善的。没有发展的客观要求，就不会产生发展的愿望，也就不会形成发展的意识；改革既受发展要求、发展愿望、发展意识的驱使，又是实现发展目标的永恒动力；没有会计的改革，也就根本不会出现会计的发展。

会计固有功能（反映和控制）的发挥，就能作用于会计对象，即对经济活动按价值形式实施管理：一方面借助会计的反映和控制功能，促进生产关系更趋合理和完善，充分发挥生产关系的反作用，推动生产力的进一步发展；另一方面也借助会计的反映和控制功能，促进生产过程中各个要素的最佳结合，直接推动生产力的进一步发展。会计管理的加强，必然带来人和物这两个因素（特别是人的因素）的充分发挥，从而实现经济的繁荣和经济效益的提高。

注册会计师事业，是商品经济、市场经济发展的必然产物，大力发展中国的注册会计师事业，是深化改革，扩大开放的需要。中国特色社会主义初级阶段的理论、中国共产党第十四次全国代表大会确立的社会主义市场经济的目标理论，深刻地阐明了在中国发展市场经济的必然性和必要性。朱镕基总理曾这样说过：“注册会计师……发展的快慢与好坏，直接影响着政府职能的转变和企业经营机制的转换。要建立对经济活动和企业经营的社会监督制度，离开注册会计师的工作，不发展注册会计师制度，要达到转变政府职能，促进改革开放是不能的。”朱镕基总理还说过：“注册会计师行业，是第三产业中带头的新兴行业，一定要加快发展，一定要跟上形势发展的需要把它搞好。”

“以史为镜，可知兴替”。中国的第一个《注册会计师制度》、第一家注册会计师机构——正则会计师事务所（原名为“谢霖会计师事务所”），是在1918年由我校（西南财经大学）前身——光华大学成都分部创始人、副校长、商学院院长、会计系主任谢霖教授草拟和建立起来的，他是当之无愧的中国第1号注册会计师。回顾历史，谢霖教授之所以积极主动地向当时北洋政府农商部暨财政部上书的

根本目的：一是看到国内民族资本主义的发展带来了商品货币经济的发展，加之中国金融市场的形成，所有权与经营权开始分离，金融资本对产业资本的渗透、控制，产生的许多经济权益关系需要注册会计师公证，中国不能没有自己的注册会计师和会计师事务所；二是看到欧美帝国主义在中国开设银行、开办工矿、修筑铁路、经营贸易等一切经济活动都必须委托会计师事务所公证的需要。帝国主义纷纷来华办所并一直处于垄断地位，一方面他们受聘外国企业办理会计师业务。另一方面，对凡涉及中外之间的一切经济纠纷和债权债务案件，统统都需要由司法部门会同外国注册会计师及其机构审理。不仅国人的合法权益得不到保障，而且国家主权、民族尊严也无法维护。谢霖教授正是基于以上理由，怀着反帝报国、反帝爱民的心情积极主动地向北洋政府倡导上书，经过发展和兴盛阶段，全国各大中城市执业的会计师事务所如雨后春笋，最著名的有“立信”“正则”“徐永祚”“公信”四家，与此同时也出现了开拓中国注册会计师事业的代表人物，如谢霖、潘序伦、徐永祚、奚玉书、李觉鸣等。中国的注册会计师事业从1918年至今的近百年间屡经沧桑，而20世纪70年代改革开放后，中国的注册会计师事业再次走上了蓬勃发展的康庄大道。

注册会计师事业的发展，促进了会计学术的繁荣，可是，迄今为止，我国发表、出版的注册会计师方面的成果不多，尤其是对中国注册会计师事业发展历史作系统、全面总结的还不曾发现。余盛钧同志系四川省会计学会第一、二届理事和四川省会计学会“会计史学研究组”的主力成员，他长期从事中国会计史研究，发表并获奖的成果不少，有的曾荣获四川省会计学会优秀科研成果证书。

余盛钧同志最近完成的一项研究成果——《中国注册会计师简史》，是针对商品经济发展、注册会计师事业兴旺、执业的注册会计师越来越多、注册会计师制度有待进一步完善等方面的客观需要而著述的，他搜集了我国近、现代有关的历史文献，通过潜心研究，去粗取精，去伪存真；本着“秉笔直书”的精神，做了大量复杂细致、认真负责的工作，最后完成了中国会计发展史中的一项由3篇总共11章20余万字的专题研究成果，我拜读之后感到这确是一本有借鉴价值的好成果，因此，我深信这本《中国注册会计师简史》不仅填补了中国会计史上的一块空白，而且对推动中国注册会计师事业的发展，必将发挥它的积极作用。

在《中国注册会计师简史》这本专著即将付梓的时候，余盛钧同志嘱我作序，我乐意接受了这一任务。在这里我除了向作者祝贺他的劳动成果出版问世，即将得到社会承认并实现这本专著的自我价值外，我还乐意以负责的态度向广大的读者推荐这本成功的史学专著，请大家细细阅读！

毛伯林

前 言

莫道桑榆晚,红霞正满天。2016年4月在我晋入95岁退休年龄之际,有幸乘坐当时刚通车的成渝高铁至重庆,再转乘飞机到上海我的母校上海立信会计学院,接受再教育并参观新校区,看见老校长潘序伦树立的立信精神不断发扬光大,内心万分欣愉。

当时承立信会计出版社陆盛强总编及孙勇编辑允诺将自己早年撰写出版的《中国注册会计师简史》及《中国注册会计师法规史》整理合编为整套重新出版,使其相辅相成,融会贯通,为中国注册会计师事业的发展,提供确切的史料。

我国的注册会计师制度自1980年恢复以来,随着改革开放政策的贯彻实施,已经取得了稳步的发展。当前,随着企业股份制改造的深入,证券市场的改革,以及在境外投资的增长,我国将有更多的企业走向世界。此态势给具有社会公证职能和社会监督职能的注册会计师专业,带来许多新任务和新问题,我国注册会计师必将在国家经济建设迅速发展的大好形势下,承担起更加广泛、更加重要的任务。

注册会计师事业新的繁荣,促使更多的人关心、支持和热爱注册会计师事业,学习、研究和执行注册会计师业务的人越来越多,他们需要知道中国今天的社会主义注册会计师制度,也应该了解中国过去的注册会计师制度。了解过去的注册会计师制度是必要的,由于商品货币经济发展的一般规律性,以及注册会计师职业的相对稳定性,可以从过去的注册会计师制度中,获取有借鉴意义的好资料,以丰富我们的专业知识,促进注册会计师制度的进一步完善和发展。作者的这本简史,奉献于读者,旨在为我国社会主义注册会计师制度的建设添砖加瓦。

遵守法律是公民的政治义务,同时也是道德义务。注册会计师法规,是确立注册会计师法治观念,提高道德素养,规范执业行为,保障市场经济有序运转的重要准绳。

本书概述了注册会计师法规的制定发布情况及其主要内容,方便读者全面查阅。

由于笔者水平有限,谬误之处难免,敬请读者批评斧正。

余盛钧

目 录

第一篇 新中国成立以前我国注册会计师事业的发展

第一章 我国注册会计师事业的创始	3
第一节 我国注册会计师事业创建的历史背景	3
第二节 我国注册会计师事业的沿革	6
第三节 新中国成立以前我国经济法规对注册会计师事业的影响	10
第四节 新中国成立以前我国注册会计师组织的主管官署与颁证和 登录	13
第二章 新中国成立以前我国注册会计师的执业程序	16
第一节 新中国成立以前我国注册会计师的资格与考试	16
第二节 新中国成立以前我国注册会计师的权利、义务与职业道德 规范	20
第三节 新中国成立以前我国注册会计师执业的申报程序	23
第三章 新中国成立以前我国注册会计师的组织机构	28
第一节 会计师事务所	28
第二节 会计师公会	38
第三节 会计师公会会务概况	43
第四章 新中国成立以前我国著名会计师事务所与著名注册会计师	51
第一节 著名会计师事务所	51
第二节 著名注册会计师	60
第五章 会计师事务所与会计学术发展	76
第一节 会计改良与会计改革运动	76
第二节 会计学术与会计师业务的对外交流	78

第二篇 新中国注册会计师事业的发展

第六章 中华人民共和国注册会计师事业的恢复与发展	83
第一节 我国注册会计师制度的重建与发展	83
第二节 注册会计师协会	88

第三节	注册会计师制度的学术研究与国际交流	91
第七章	新形势下我国注册会计师事业的大发展	95
第一节	中国注册会计师协会第二次全国会员代表大会概况	95
第二节	全国第一次注册会计师统一考试、考核	99
第三篇 中国注册会计师法规史		
第八章	北洋军阀政府颁布的注册会计师法规	105
第一节	农商部颁布的会计师章程	105
第二节	农商部颁布的修正章程	106
第九章	国民政府颁布的注册会计师法规	107
第一节	财政部主管注册会计师事务时期的法规	107
第二节	工商部主管注册会计师事务时期的法规	109
第三节	实业部及经济部主管注册会计师事务时期的法规	112
第十章	中华人民共和国颁布的注册会计师法规	114
第一节	“五五”计划时期(1976—1980年)的注册会计师法规	114
第二节	“六五”计划时期(1981—1985年)的注册会计师法规	115
第三节	“七五”计划时期(1986—1990年)的注册会计师法规	117
第四节	“八五”计划时期(1991—1995年)的注册会计师法规	127
第五节	“九五”计划时期(1996—2000年)的注册会计师法规	135
第十一章	会计师事务所与挂靠单位脱钩及体制改革的法规	172
第一节	会计师事务所、审计事务所脱钩改制的法规	172
第二节	会计师事务所、审计事务所体制改革的法规	181
附录一	北洋军阀政府颁布的《会计师暂行章程》	188
附录二	南京国民政府颁布的《国民政府财政部会计师注册章程》	189
附录三	南京国民政府颁布的《会计师条例》	192
附录四	《中华人民共和国注册会计师条例》	195
附录五	《中华人民共和国注册会计师法》	198
后记	203

第一章

我国注册会计师事业的创始

第一节 我国注册会计师事业创建的历史背景

第一篇

新中国成立以前我国注册会计师事业的发展

第一章

我国注册会计师事业的创始

第一节 我国注册会计师事业创建的历史背景

我国注册会计师事业的创始时期,是在国家处于外有帝国主义侵略,内有军阀割据混战,人民生活在内忧外患之时期。同时,也是中国人民反帝反封建的资产阶级民主革命正在发展的时刻。它的创建和缓慢发展伴随着我国民族资本主义的兴起和逐渐发展,走过了一段十分艰难的道路。我国注册会计师事业的发展史,也反映了我国人民在内忧外患面前,奋勇反对帝国主义侵略,反对封建军阀统治,争取民族独立,争取国家生存,争取民主的光辉历史。

一、我国注册会计师事业创建前的政治经济形势

辛亥革命后,北洋军阀袁世凯篡夺了旧民主主义革命的胜利成果,于1912年3月10日在北京就任“中华民国临时大总统”,建立了北洋军阀政府的黑暗统治,袁世凯扔掉“拥护共和”的假面具,为了恢复帝制,竭力排斥革命党人,对外投降卖国,对内祸国殃民。袁世凯上台不久,就以盐税全部收入作抵押,于1913年4月,向英、法、德、日、俄(沙俄)五国银行团进行了25 000 000英镑的所谓“善后借款”。1913年至1914年的两年间,北洋军阀政府向各帝国主义国家借款20次,金额共达370 000 000元,其中向日本兴业银行借入145 000 000元的“西原借款”。袁世凯死后,段祺瑞进一步投靠日本,从1917年8月至1918年9月,继续以各种名义从日本借得总额约500 000 000元的“西原借款”。日本则借此攫取了中国东北的铁路、森林、金矿和华北的济顺、高徐两条铁路的建筑权和经营开采权;青岛、胶济路的驻兵权和管理权等。而美、英帝国主义又支持直系军阀冯国璋,与段祺瑞对抗。此外,俄、英等帝国主义国家,大肆侵占边疆领土,阴谋分裂中国。由于帝国主义加紧侵略和北洋军阀的卖国投靠,使国家和民族处于严重的危亡关头,进一步激化了帝国主义和中华民族的矛盾,酝酿着即将爆发的五四运动,“使中国反帝反封建的资产阶级民主革命出现了一个壮大了的阵营,

这就是中国的工人阶级、学生群众和新兴的民族资产阶级所组成的阵营”。^①

辛亥革命虽然由于软弱的中国民族资产阶级领导,使这次革命流产了,但它对封建制度的冲击,在一定程度上提高了民族资产阶级的政治地位和社会地位,促进了从甲午战争后到20世纪初(即1895—1913年),初步发展的中国民族资本主义近代工业出现了一个新的发展趋势。同时,由于自然经济进一步解体,广大城乡对工业品的需求日益增长,尤其是第一次世界大战期间,欧美帝国主义国家忙于战争,一些国家暂时放松了对中国的压迫,使民族工业有了一个广大的市场,因而中国民族工业,主要是纺织品和面粉业,又得到进一步的发展。据《中国近代经济史统计资料选辑》记载:民族工业中的纺织业,1912年全国华商纱厂有纱锭约50万枚,1919年增至65万枚。布机2300架,1919年2600架,1920年增至4300架。如当时大生纱厂开办时纱锭为4万枚,1915年增至6万枚,1918年又增加14000枚。面粉业面临洋面粉输入减少,欧洲需求增加,使国产面粉大量出口而蓬勃发展,1911年全国面粉厂约40家,至1919年增至120多家,资本由600多万元增至4500万元。火柴业1911年全国30家左右,资本180万元,1919年增加到90家,资本额达700多万元。此外,如罐头、蛋粉、皮革、制纸、卷烟、针织、制盐、制碱、橡胶、玻璃、陶瓷、榨油、肥皂等轻工业也有相当发展。

重工业由于处于半殖民地状况下很难得到发展,但在这一段时期也有所增加,钢铁冶炼业在1914年至1918年间,先后兴建了大冶铁厂、龙关(后改名龙烟)铁矿公司,上海和兴钢铁公司、北京石景山钢铁厂等九个钢铁厂。采煤业全国机器采煤量,由1912年的80万吨,至1919年增加到330万吨。1913年全国使用动力机械的工厂只有五六百家,至1920年约达2000家以上。电力工业1913年有29家,至1918年增为81家。轮船业1913年为13多万吨,至1919年达到28多万吨。

金融业,1913年全国共有银行15家,资本11000多万元,到1919年达到57家,资本额达21000多万元。

随着民族资本主义的迅速发展,资本的积聚和集中也在加快,拥有巨额资本的大企业增多。1912年资本额在百万元以上的大企业约25个,1919年增加到43个。这一时期出现了资本额1200万以上的茂新,福兴、申新总公司及南洋兄弟烟草公司等大型企业。^②中国民族资本主义经济暂时发展,使中国民族资产阶级的力量有所增长,直接同帝国主义和中国封建势力发生着经济利益冲突,出

^① 《五四运动》,摘自《毛泽东选集》。

^② 东北师范大学主编,《中国近代史》第700—703页。

于维护阶级利益的目的,他们也要求反对帝国主义和封建军阀,以摆脱帝国主义和封建军阀的双层控制。

二、我国注册会计师事业创建的客观条件

注册会计师制度产生于西方资本主义国家,是资本主义商品货币经济发展的产物。在我国,会计技术方法的运用,是中华民族古代文化的组成部分,源远流长,历史悠久,但注册会计师事业则是民族资本主义发展后才开始萌芽的。

中国民族资本主义的发展,带来了商品货币经济的发展。如前所述,我国的民族资本主义工业在第一次世界大战时期有较大的发展,其生产规模有所扩大,生产过程也更加复杂。在新的经济形势下,正如马克思指出的:“过程越是按社会的规模进行,越是失去纯粹个人的性质,作为对过程的控制和观念总结的簿记就越是必要;因此,簿记对资本主义生产,比对手工业和农民的分散生产更为必要,对公有生产,比对资本主义生产更为必要。”^①我国的民族资本家为了管理他们庞大的资本,以及谋取更多的利润,也就自觉和不自觉地向更为严密、更为完善的会计技术作为管理工具。同时,由于中国的金融市场也已形成。资本主义企业的资本所有权和经营权开始分离,金融资本对产业资本的渗透、控制,产生了许多权益关系,这些客观条件的出现,为我国注册会计师事业的创始,提供了社会环境。

三、我国注册会计师事业创建的主观条件

20世纪初,满清政府迫于我国人民反对封建统治的革命形势,以实行“新政”为名,采取“兴学堂,派留学”的手段以欺骗人民。在留学热的影响下,我国一批有志之士,出于爱国热忱,致力中华民族的富强,出国留学,接受资本主义“西学”。东渡日本的一些留学生,有的为了发展中国的经济,选学有关经济学、商业学、西式簿记等知识,他们“脱去昔人经义治事等窠臼,不为鹜博,而为专精……吾学簿记、知吾国人民生活之卑也,吾学簿记,又知日本人民生活程度之未高而已,国家之命脉在财政,财政之发源,在人民生活”^②。他们受西方科学的熏染,重视会计科学在财经工作中的重要作用。归国以后,立志改良、改革和发展我国的会计事业。由于他们掌握西式会计技术方法,熟悉西方注册会计师模式,除投身在银行、工商企业从事会计改革的实际工作外,还著书立说,介绍西方会计学术和方法,并兴办会计教育,培养近代会计科学的人才,他们不懈地为普及和提高我

① 《资本论》第二卷第152页,人民出版社1975年版。

② 谢霖,孟森著,《银行簿记学》序言,光绪三十二年日本出版。

国会计人才的业务水平而努力,在主观上为创建我国注册会计师事业,做好了思想上和技术上的准备,提供了最重要的主观条件。

第二节 我国注册会计师事业的沿革

一、外国会计师随帝国主义侵略自由进入中国

18世纪60年代英国率先开始推进产业革命,到19世纪,法国、德国、美国等欧美国家,也相继完成产业革命,为资本主义制度奠定了物质技术基础,促进了资本主义生产力迅速发展。商品经济在世界范围内也发生了极大变化,表现为资本所有权与经营权分离,金融市场和金融资本向产业资本渗透控制。企业投资者面临许多新的经济利害关系问题,从而要求有注册会计师以客观、公正、第三者的立场,对反映企业经营和财务收支状况的会计报告,财务资料进行审查和公证。这就为注册会计师事业提供了良好的发展条件。

在英国,19世纪有“特许会计师”(Chartered Accountant),它的缩写是“C. A”,它由英国女皇授予,以示隆重。在美国则称执业会计师(Certified public Accountant),缩写是“C. P. A”。日本的会计师以前叫“计理士”,后来叫“会计士”。外国的注册会计师以个人名义或会计团体的名义,为工商、金融企业提供各种涉及经济活动中的会计服务项目,包括会计审查、代办纳税、财产清算、证明咨询、制度设计等。进入20世纪,并逐步形成一些具有跨国规模的大型会计服务公司。

在我国国内最早出现的注册会计师团体和会计师事务所,是随着各帝国主义侵略势力自由进入中国的英、美、法等国的注册会计师设立的。他们凭借着帝国主义强加给中国封建统治阶级的不平等条约和各种特权,配合他们国家的侵略政策对我国财政金融命脉进行控制。

甲午战争以后,外国侵略者在中国开设银行,形成财政资本统治中枢,加紧对中国进行政治投资、工矿企业投资、修筑铁路、经营贸易以及其他经济活动,对我国进行经济侵略。从1895年至1926年,各帝国主义在中国开设的银行,有总行65行,分支机构226处,经营的贸易家数有3805家,开设的厂矿包括矿冶、机械、造船、水电、纺织、食品等共136家。^①这么多外国银行、工厂、企业、吸引了外国会计师前来为他们的经济利益服务。

当时,到中国来的欧、美会计师,除受外国企业的聘请办理会计师业务外,中

^① 《中国近代经济史》第193—283页,人民出版社1976年出版。

国的官僚资本企业和民族资本主义工商业,凡涉及中外之间的各种经济纠纷及债权债务问题诉讼案件,多由中外法官会同审理,由于中国没有会计师制度,也都交由外国注册会计师仲裁。此外有些工商企业为了自身利益,也聘请外国注册会计师担任常年会计顾问,形成了外国注册会计师垄断中国会计师事务的不正常局面。

二、我国注册会计师事业的发展过程

旧中国注册会计师事业创建与发展过程,可划分为四个阶段:①萌芽与创始阶段(1918年6月至1927年3月);②初步发展阶段(1927年4月至1930年12月);③兴盛发展阶段(1931年1月至1947年12月);④停滞维持阶段(1948年1月至1949年9月)。

第一阶段:萌芽与创始(1918年6月至1927年3月)。这期间主管注册会计师事务的官署为北洋军阀政府农商部。当时我国一些爱国会计学者鉴于外国注册会计师包揽我国会计师业务的仲裁大权,为了维护民族利益与尊严,他们积极倡导创建自己国家的注册会计师事业。早年在日本学习会计专业,并成为日本“正则簿记学会”为会员,归国后先后担任会计教学和银行会计实务工作的会计学家谢霖先生,于1918年6月,在他正担任中国银行总稽核时,向北洋军阀政府农商部和财政部递交了《谢霖上农商部暨财政部呈请执行会计师业务呈文》,该呈文说:“霖襄游日本,……归国后服役银行会计,授会计课程,于兹十年。……查东西各国,夙有专门会计之制,用特远法各国专门会计之成就,近效上海佐克时之先例,设会计师事务所于京师。”^①该呈文附呈其代草拟的会计师章程,主要内容如下:

“第一条 应个人或官署、公司、银行、商号之委托,办理下列(原件为左列)各项事务,负相当之责任。

(一) 检查帐目,并出说明书;

(二) 清算帐目,并制报告书;

(三) 规定会计章程,及账簿之组织;

(四) 编制统计报告;

(五) 答复关于会计之咨询。

第二条 凡以前条各事委托办理者,应由委托者先将大概情形告之,再行酌定意愿承办与否。

第三条 委托之事务,既经决定愿意承办,应与委托者协定期限酬金,以及

^① 方兴,《借贷复式记账法引进我国考》,《上海会计》1982年第11期。

其他各条款。”^①

作为我国注册会计师事业最早设想的业务章程,其内容虽然比较简单,但对于注册会计师的职责、应承担的义务、主要承办的业务,以及需要办理手续和收取报酬等项目,都阐述得较明确,并成为会计师事业发展后,制定业务章程的基本项目。

北洋军阀政府农商部和财政部也察觉到当时国家的需要,以及民族工商业发展生产经营的急切盼望,两部于6月24日及28日,对谢霖的呈文发出批复:“拟创设会计师事务所,承办计算事业,便利商民,事属可行”等语。准许谢霖开办会计师事务所。接着,有人效法谢霖申报办理会计师业务。对此,由农商部主持制定了《会计师暂行章程》十一条,于同年9月7日颁布实施。这是我国最早的一份注册会计师法规。

《会计师暂行章程》颁布后,谢霖根据该章程有关条款,另具呈请书,申报资历、经历等资料,向农商部申请注册会计师证书。经农商部审查合格,颁发给第一号会计师证书,成为我国有史以来的第一位注册会计师。他当时正主持交通银行会计改革工作,并兼任北京大学教授等职务,在工作很忙的情况下,他与秦开、杨曾询两注册会计师合作,在北京、天津开设“正则会计师事务所”,对其事务所的取名,当系借鉴了他在日本参加过的簿记学会的名称,即“吾所厕之会名正则,会长为大阪高等商业教头原圭南君”这一经历。^② 正则会计师事务所建所初期办理的业务,主要是代工商企业委托人设计会计制度,代办申报纳税与登记事务,接受委托培训会计人才,代为撰写与商业行为、会计事项有关的各类文件,会计咨询等。

1921年我国著名会计学家徐永祚先生于上海创办“徐永祚会计师事务所”,该所开业以后,由于严格遵守职业信誉,确保工作质量,业务不断扩展,在上海工商、金融各界享有很好的声望。

以上事实说明,我国注册会计师事业的兴起,一开始就是由知名会计学家倡导和亲自参加,有关法规章程的草拟制定,也是由社会到官署,再由政府制定后公布实施。我国《会计师暂行章程》的正式公布,第一号注册会计师证书的颁发,第一家会计师事务所的成立,体现了爱国的会计学家们,为了维护国家民族的利益和尊严,不畏艰难,自强不息的精神,终于冲破了帝国主义的注册会计师独霸中国会计领域的不正常状态。同时,他们也克服了国内某些人的偏见和责难,从崎岖的道路走上了康庄大道,为我国会计师事业的正常发展奠定了基础。

第二阶段:初步发展(1927年4月至1930年12月)。这一期间主管注册会计

① 谢霖,《中国会计师制度》。

② 谢霖,孟森,《银行簿记学》序言。