



浙江省哲学社会科学规划
后期资助课题成果文库

中国注册会计师制度思想与 制度变迁研究：1918-1949

Zhongguo Zhuce Kuaijishi Zhidu Sixiang Yu
Zhidu Bianqian Yanjiu: 1918-1949

喻梅 著

中国社会科学出版社

非外借



浙江省哲学社会科学规划
后期资助课题成果文库

中国注册会计师制度思想与 制度变迁研究：1918-1949

Zhongguo Zhuce Kuaijishi Zhidu Sixiang Yu
Zhidu Bianqian Yanjiu: 1918-1949

喻 梅 著

中国社会科学出版社

图书在版编目(CIP)数据

中国注册会计师制度思想与制度变迁研究: 1918—1949 / 喻梅著. —北京: 中国社会科学出版社, 2016. 6

ISBN 978-7-5161-8518-6

I. ①中… II. ①喻… III. ①会计师-会计制度-研究-中国-1918—1949
IV. ①F233.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2016)第 148299 号

出 版 人 赵剑英
责任编辑 宫京蕾
责任校对 秦 婵
责任印制 何 艳

出 版 中国社会科学出版社
社 址 北京鼓楼西大街甲 158 号
邮 编 100720
网 址 <http://www.csspw.cn>
发 行 部 010-84083685
门 市 部 010-84029450
经 销 新华书店及其他书店

印刷装订 北京市兴怀印刷厂
版 次 2016 年 6 月第 1 版
印 次 2016 年 6 月第 1 次印刷

开 本 710 × 1000 1/16
印 张 18.75
插 页 2
字 数 308 千字
定 价 72.00 元



凡购买中国社会科学出版社图书, 如有质量问题请与本社营销中心联系调换

电话: 010-84083683

版权所有 侵权必究

序 一

现代意义上的“会计”或“会计师”是伴随着近现代企业组织的产生和发展而形成的一种职业身份。企业组织理论用交易成本这一分析工具解释了企业的产生（企业替代市场），这一理论同样沿着交易成本这一线索论述了企业制度从古典到现代的演变。区分古典企业和现代企业的一个最基本、最直观的标志就是企业的规模。由于企业规模不同，它所涉及的信息处理和监督管理成本也不同。为了节约监督管理成本，规模不同的企业要有不同的产权结构安排，因而也就产生了不同的企业制度。现代企业组织的一个特征是在委托代理产权结构中形成了“管理层级制”，这是一种决策及内部控制体系。在企业的内部控制体系中，注册会计师及审计制度提供了一种企业治理的制衡机制，这一机制保证了企业及其他社会组织的财务信息的可靠性和透明度，是解决代理问题的重要装置。

根据喻梅博士的研究可知，1918年6月，谢霖向北洋政府农商部、财政部分别呈文，要求建立会计师制度，并申请在北京设立会计师事务所。当月，农商部和财政部分别批文，同意其成立事务所并向其颁发第一号会计师证书，标志着中国第一位注册会计师的产生。同年7月谢霖在《银行周报》58号为事务所刊登广告，标志着中国第一家会计师事务所的诞生。同年9月7日，农商部根据谢霖起草的方案颁布了《会计师暂行章程》，该章程的颁布标志着注册会计师制度在中国初步确立。注册会计师制度从20世纪初引入中国，不仅适应了中国近代工商业发展的需要，也是当时社会公共生活及社会管理的需要。注册会计师制度的重要职能是对商业活动的一种法律规范，用独立第三方机制来保障工商活动的财务信息及信用信息的公开透明，约束企业的经营管理合乎规则。从社会管理而论，注册会计师制度可以维护商业秩序，降低市场交易成本。另外，注册会计师、律师等中介性服务业的兴起，也适应了现代社会发展的需要，是

社会进步的表现。

喻梅博士以 1918—1949 年为时间界定，研究了这一时期中国注册会计师制度思想及制度变迁，以中国注册会计师制度思想的来源、引进、思想流的初步形成、注册会计师制度的初步确立，以及制度思想的演进为线索，系统整理了 20 世纪上半叶中国注册会计师制度思想的产生和发展过程，并对这一制度的特点和外部性展开分析。从经济思想史研究领域考察，这项研究是一种新的角度，即从社会中介组织制度思想的发展演变来反映经济思想某一方面的发展状况，进而揭示经济思想与经济社会发展的内在联系。经济思想史是一个开放的结构，应该可以从多角度、多侧面、多层次进行考察、观照、研究，如此才能构筑起宏大的学术和学科框架。

赵晓雷

2015 年 4 月于上海财经大学

序 二

在喻梅的博士论文即将作为专著问世之际，我受邀为之作序，欣然引以为荣。

喻梅和我本来素昧平生。2008 年秋冬之间我在美国意外地收到她从上海财经大学的来信，请我担任她博士论文的共同指导人，因为她申请到了中国国家留学基金委员会的资助，有机会以接受博士生联合培养的方式出国进修。我的研究领域是民国历史，对民国时期的会计师和其他自由职业者群体做过研究。喻梅读了我的中文版《民国时期的国家与社会》一书后，希望得到我的指导。看了她的材料以后，我觉得她的研究课题具有潜力。我的妻子是会计学教授，她在去上海探亲时，代我对喻梅进行了面试。与喻梅在上海财经大学的博士生导师赵晓雷教授沟通以后，我同意参与指导她的博士论文。2009—2010 学年我受聘去英国的杜伦大学教学，因此喻梅申请去杜伦大学进修而成行。

“喻梅在杜伦大学进修期间，抓紧时间学习，为利用这里的学术环境投入了最大的努力，包括阅读大量英文学术文献，修改博士论文，写作工作论文，旁听相关课程，因而取得了很大成果，积累了宝贵的经验。经过多次修改，她的博士论文的质量有了显著提高，已经非常接近成书出版的水平，并达到了相关课题的国际学术前沿。这主要是她独立学习和工作的结果。我对她博士论文的指导只是从理论框架、结构安排和注解资料来源方面提供参考意见，具体的修改写作是她自己在阅读文献、认真思考、融会贯通理论与史料的基础上完成的。除了博士论文以外，喻梅还写作了六篇相关的工作论文，并初次尝试用英文写作其中的一篇，这是值得称赞和鼓励的。总的来说，我

认为喻梅这次到杜伦大学来进修达到了预期的目的，完成了预定的任务，没有辜负国家留学基金委员会的资助。我相信这一留学经历将对她今后的学术发展和教学生涯起到长远的积极的作用。”

以上这段话是喻梅在杜伦大学的进修快要结束时，我为喻梅递交给中国国家留学基金委员会的汇报表上写的评语。这些评语反映了真实情况，没有夸张拔高之意。令人感到高兴的是，我当时的预言没有落空。喻梅取得博士学位以后，走上了大学教学岗位。在繁忙的教学工作、研究任务、家庭负担交相压力之下，继续修改博士论文，追求学术研究与写作的严谨和准确，终于功到事成。这种专业态度在当今物欲横流、急功近利的社会氛围里是十分可贵的。

关于喻梅这本书的内容，读者（特别是学术界同行们）自然会得出各自的理解和评价，也许或多或少可以从中汲取学术营养。据我个人对国际上中国研究领域的了解，喻梅的著作已经达到了该课题的国际学术前沿，并在引用资料方面符合国际学术规范，可以为国际上能够阅读中文的学者所借鉴。喻梅的专业是中国经济思想史，但这本书是从思想史出发而归结于制度史，并通过中外会计师职业之建立和发展的历史比较来加以考察，可以说是立意高远或视野广阔。在杜伦大学期间，我跟喻梅提起过，中国史学界和西方史学界的一个不同之处是，西方学者的专题研究大多偏向于小课题，短时段，以从小见大为功（当然也还是有集大成的宏观著作）；而中国学者的研究专著，常常选择大课题，长时段，构思宏大，但是也容易流于空泛。我当时觉得她的课题有点偏大，希望她的研究结果能避免失之于空泛。现在看来，她坚持自己的选题是有主见的，当然也是对上海财经大学和国家留学基金委员会信守承诺。更重要的是，她认真投入地进行了该课题之纵向而多维的涵盖面所要求的广泛阅读和深入研究，使用丰富的研究资料来充实她的课题的内涵，并融会贯通中外学术界有关的理论和见解，批评地加以运用，对新发掘的和已有的史料做出清晰的梳理和突破前人的解释，从而写成这部扎实而有见地的专著。我觉得，她的著作在史料和解释两方面都超越了我十多年前对民国时期会计师群体的研究，尽管我们的专业方向和研究角度有所不同。她的书不仅是对关于会计师职业之思想史和制度史的一个恰当

总结，更是对相关现实的一个有益启示。它将久立于学术之林，见证中国会计事业和会计师职业的继续发展。

徐小群

2015 年夏

美国弗吉尼亚州切什比克市

目 录

第一章 导论	(1)
第一节 重要概念的界定	(1)
一 研究对象的界定	(1)
二 研究时间的界定	(5)
第二节 选题意义	(5)
一 理论意义	(5)
二 实践意义	(7)
第三节 中外文献研究现状	(8)
一 从会计审计史角度进行的研究	(9)
二 从自由职业者视角的研究	(12)
三 从国家与社会的关系角度	(14)
四 中外会计师制度比较	(15)
五 职业道德研究	(17)
第四节 研究的思路、内容与创新点	(19)
一 研究思路与方法	(19)
二 研究内容	(20)
三 研究目标与创新点	(20)
第二章 中国注册会计师制度思想来源和发展	(23)
第一节 中国建立注册会计师制度的思想来源	(23)
一 注册会计师制度思想产生的历史条件	(24)
二 中国注册会计师制度思想的来源分析	(30)
三 中国缺乏本土注册会计师制度思想的原因分析	(41)
第二节 最早提出建立注册会计师制度思想的评析	(49)

一	英美日注册会计师制度思想的引进	(49)
二	英美日注册会计师制度思想的中国化	(58)
第三节	注册会计师制度思想流的初步形成	(68)
一	建立注册会计师制度的必要性探讨	(68)
二	推行注册会计师制度的主张	(71)
三	中国建立注册会计师制度思想演进的特点评析	(80)
第三章	注册会计师制度中监管思想和职业化思想的互动分析	(84)
第一节	理论分析框架	(84)
一	国家与社会的共生动态关系	(84)
二	制度变迁理论	(86)
第二节	监管思想和职业化思想互动的起步期(1918—1927) ...	(86)
一	政府监管思想的萌发	(86)
二	注册会计师职业化思想的产生	(93)
第三节	监管思想和职业化思想互动的深化发展期(1927— 1945)	(115)
一	政府监管思想的发展	(116)
二	注册会计师职业化思想的深化	(140)
第四节	监管思想和职业化思想互动的衰退期(1945—1949) ...	(186)
一	政府监管思想的成熟	(186)
二	注册会计师职业化思想的抑制	(191)
第五节	注册会计师制度变迁的理论分析	(195)
一	注册会计师制度变迁的特点	(195)
二	注册会计师行业管理模式的变迁	(199)
三	注册会计师职业化过程的特点	(201)
第四章	中国注册会计师制度的正外部性分析	(206)
第一节	注册会计师制度推进企业会计制度现代化	(206)
一	改良和改革企业会计制度的思想	(206)
二	通货膨胀下的记账思想	(209)
第二节	注册会计师制度促进经济法规发展	(214)
一	对所得税法的异议	(215)

二 对公司法中监察人制度的评议	(222)
第三节 注册会计师制度推广西方会计理论和会计教育	(230)
一 会计出版物的逐年增加	(230)
二 各种层次会计教育的举办	(233)
第五章 20 世纪上半期中国注册会计师制度思想的总考察	(237)
第一节 注册会计师制度思想演进的特点	(237)
一 注册会计师制度思想的借鉴性和发展性	(238)
二 政府监管思想与注册会计师职业化思想的互动性	(240)
三 注册会计师制度思想相对于执行层面的超前性	(242)
第二节 历史经验的现实启示	(243)
一 政府和注册会计师职业团体关系的调整	(244)
二 中国注册会计师制度改革的可能方向	(247)
附录	(250)
附录 A 会计师暂行章程（北洋政府农商部 1918 年 9 月 7 日 公布）	(250)
附录 B 会计师暂行章程（北洋政府农商部 1923 年 5 月 3 日修订 公布）	(251)
附录 C 会计师注册章程（国民政府财政部 1927 年 8 月 22 日 颁发）	(251)
附录 D 会计师章程（国民政府工商部制定 1929 年 3 月 25 日 颁布实施）	(255)
附录 E 会计师条例（国民政府立法院制定 1930 年 1 月 25 日 颁布）	(260)
附录 F 会计师条例（国民政府实业部修订并于 1935 年 5 月 4 日 颁布）	(263)
附录 G 会计师法（国民政府 1945 年 6 月 30 日公布）	(266)
参考文献	(271)
后记	(287)

第一章

导 论

第一节 重要概念的界定

一 研究对象的界定

（一）注册会计师与会计师概念的辨析

1979年，五届全国人大二次会议通过的《中外合资经营企业法》在时隔23年后首次提出“公正会计师”（即注册会计师）的概念，随后将恢复后的中国注册会计师职业定名为“注册会计师”，与之相区别，企业内部会计人员被称为“会计师”，这是与20世纪上半期的“会计师”容易相混淆的地方，因此本书有必要澄清并界定相关概念。

注册会计师是注册公共会计师的简称，是“由政府批准，受当事人委托，办理会计查账验证业务和会计咨询业务的人员”^①。因其为社会信用体系而不是为个别企事业单位服务，所以它具有公共性和独立性的特征。

而会计师是为受雇企事业单位服务的一种会计人员的中级职务，根据我国1985年《会计专业职务试行条例》，将会计职务分为四个等级：高级会计师、会计师、助理会计师、会计员。其中将会计师定义为“应较系统地掌握财务会计基础理论和专业知识，并能正确贯彻执行有关的财经方针、政策和财务会计法规、制度，具有一定的财务会计工作经验，能担负一个企业或管理一个地区、一个部门、一个系统某个方面的财务会计工作”^②。因此，如今“会计师”一词在中国大部分情况下指代一个职称而

① 郭道扬：《会计百科全书》，辽宁人民出版社1989年版，第161页。

② 俞文青：《会计辞典》，立信会计出版社1997年版，第64—65页。

不是职业名称，而“注册会计师”则专指注册公共会计师这个职业。

但在 20 世纪上半期的中国，这两个概念相同，中国注册会计师被称为“会计师”，甚至英国在华注册会计师也用中文“会计师”自称。笔者提出这样的观点是有充分历史根据的。

首先，“会计师”一词是谢霖先生在倡导中国建立注册会计师制度时，为避免外国注册会计师在中国多从事破产清算和审理经济案件的业务，而被国人误解注册会计师为不祥之物，因此他吸取经验，力图减少推行注册会计师制度的阻力，将中国注册会计师定名为“会计师”^①。

其次，当时被企业聘任担任记账工作的会计人员被称为：“账房先生”“司账”或“簿记员”。1921 年顾宗林发表的《说会计师》一文中就对两者做了区别：“簿记员之职在造账，会计师之职在查账。所谓会计师者，即公共之查账员也。有时会计师亦为人造平准表（即资产负债表）或盈亏账（即损益表），不过是代簿记者之劳，非会计师之本职也。”^② 因而 20 世纪上半期中国的“账房先生”“司账”以及“簿记员”对应现代意义的企业会计人员，而会计师对应现代意义的注册会计师。

再次，当时会计师与簿记员虽然有区分但界限不十分清晰。20 世纪初期中国注册会计师制度思想还未成熟且十分缺少运用西式会计理论为企业做账的人才，所以并未注意到注册会计师兼职问题，很多中外注册会计师被企业聘用负责记账工作。

最后，从规范注册会计师注册资格以及行为的法规名称来看，中国最早颁布的法规为《会计师暂行章程》（1918 年颁）后经多次修正和重版，如《会计师注册章程》（1927 年颁）、《会计师章程》（1929 年颁）、《会计师条例》（1930 年颁）。直到 1945 年国民政府仍以《会计师法》命名，说明 20 世纪上半期中国注册会计师职业在当时确实被称为“会计师”而不是“注册会计师”。因此在本书中“会计师”和“注册会计师”两个概念相同。

（二）注册会计师制度概念

理论界对“会计师制度”界定一直十分模糊，总体而言可以划分为

① 郭道扬：《中国会计史稿》下册，中国财政经济出版社 1988 年版，第 423 页。

② 顾宗林：《说会计师》，《银行周报》，1921 年 5 卷 2 号，第 32 页。括号内注解为笔者所加内容。

广义和狭义两种观点。狭义的观点又有以下两种：大部分学者认为会计师制度就是会计师法律制度。如中国会计师制度的开拓者徐永祚认为会计师制度就是政府颁布的关于管理和规范会计师行业的各项规章；当代学者孟焰也认为：“如果以注册会计师相关法律制度的建立作为一种划分（注册会计师制度）标准，1862年英国公司法第一次提出由注册会计师承担公司审计的概念，标志着注册会计师制度的建立。”^①另一部分学者将会计师制度等同于会计师事业和会计师业务。持这种观点的人有王澹如、潘序伦和奚玉书。潘序伦认为：

夫会计师制度，实为经济进化后之产物。际此工商业勃兴，企业组织，日益复杂之秋，举凡创始之设计，平时之检查，以及收束之清理，胥有赖乎会计师，为之整理擘划。方诸律师医师，其社会相需之切，未为多让。而又处于超然地位，本其独立不倚之精神，证明财界诸般之真相，以坚社会之信用，而供投资之参证，其影响所及，正不独直接之利害关系人而止，此美国所以有公共会计师之称也。^②

潘序伦基本上从会计师从事的业务来论证会计师制度的重要性，但对会计师制度的认识仍然十分模糊。

奚玉书也从会计师业务范围定义会计师制度，他认为：“会计师制度者，即会计师以超然独立之地位，接受外界之委托，综理一切会计事务以取得相当报酬也。至此种制度之作用，则在于辅导工商业之发达，与夫保障社会各般之利益。”^③

而广义的观点认为注册会计师制度不仅包括注册会计师相关的法规、规章和规范，还包括与注册会计师相关的管理体制。^④具体又可以细分为以下三个层次：（1）注册会计师制度本身的形成机制；（2）注册会计师与委托人、审计对象的关系；（3）注册会计师与第三人的关系。

① 孟焰教授在为曾铁兵所著《注册会计师职业问题的多视角研究初探》一书的序中提出这种观点，见该书序言第1页。

② 潘序伦：《中国之会计师职业》，《立信会计季刊》1933年2卷1期，第3页。

③ 奚玉书：《论会计师事业》，《公信会计月刊》1938年1卷2期，第33页。

④ 白晓红：《试论注册会计师制度的三层框架》，《中国注册会计师》，2005（1），第57—59页。

我们认为狭义的观点都有失偏颇，他们分别从政府或职业群体角度出发考察各自在制度变迁中的作用，而不是从两者的关系出发进行整体研究。因此本书采用广义的会计师制度观点，集中分析第一和第三两个层次，即主要研究注册会计师制度本身的形成机制和注册会计师与政府之间的关系，在分析会计师的职业道德产生和发展时简要述及第二层次。结合上述观点，本书对注册会计师制度的定义是政府和注册会计师职业团体对行业各方面的规范约束及两者之间的关系，具体包括：

（1）以规则和条令形式建立一套约束注册会计师行为的机制，如制定行业准入规则、确定执业范围、规定服务价格。

（2）设计一套发现违反和保证遵守规则、条令的程序，如政府法规和会计师公会章程中的惩戒条款、监督机构的设立。

（3）明确一套能降低交易费用的职业道德规范。

（4）会计师职业团体与政府管理部门的关系。

（三）注册会计师制度思想

注册会计师制度思想从狭义上讲即会计师法律制度思想，即由政府建立的规范、约束会计师行为的法规条例以及相应的保证遵守规范的惩罚条例中体现出的监管思想。从广义上讲，还包括由会计师职业团体制定的章程中体现出的自我约束思想以及会计师个人对会计师制度如何变迁提出的观点和建议。本书将会计师职业团体及其个人追求职业化过程中对于会计师制度如何变迁的种种思想归纳为职业化思想。更全面地说，会计师制度思想还包括政府监管思想与会计师职业团体、会计师个人的职业化思想的互动。因而本书围绕着（二）中定义的注册会计师制度，对监管思想和职业化思想的互动展开分析论述，全书主体部分的谋篇布局也力求体现这一特点。而本书所指的互动是在 20 世纪上半期中国的政治经济环境下注册会计师职业与政府之间通过斗争和妥协而不断界定彼此之间的关系以及它们相互重叠和不断变化的边界。^①

注册会计师职业团体萌发职业化思想并以此影响政策法规，体现出当时职业团体具有较高的自治特性和独立地位。这是因为随着洋务运动和私营资本主义的发展，清末民初时中国一度出现过市民社会的雏形，会计师

^① 华人学者徐小群教授在《民国时期的国家与社会》一书第 313 页提出“共生态”分析框架，概括国家与自由职业团体之间的动态互动关系。

公会就是其中的一种行业组织。但随着政府对社会经济的控制力逐渐增强,会计师职业团体的自治特性和独立地位随之被削弱。所以在制度变迁的过程中会计师职业化思想和政府监管思想交替占据主导地位。北洋政府时期,政府控制力较弱且对新兴的会计师行业知之甚少,因此该时期职业化思想占主导作用。而随着国民政府对社会经济控制力的加强以及监管思想的逐渐成熟,监管思想在会计师制度变迁中渐渐占据上风。虽然会计师职业团体在政府的监管下其自治特性和独立性受到一定程度的损害,但仍保持着较强的与政府讨价还价的能力。本书力图清晰地勾勒会计师职业化思想和政府监管思想在推进会计师制度发展完善过程中的互动,即中国注册会计师制度如何在政府监管思想与会计师职业化思想共生动态过程中发展和逐步完善的。

二 研究时间的界定

1918年6月谢霖向北洋政府农商部、财政部分别呈文,要求建立会计师制度。他在呈文中提出应仿效欧美各国会计师制度建立中国会计师制度并力陈建立该制度的必要性,并申请在北京设立会计师事务所。当月农商部和财政部分别批文,同意其成立事务所并向其颁发第一号会计师证书,标志着中国注册会计师的诞生。同年7月谢霖在《银行周报》58号封底为事务所刊登广告,标志着中国第一家会计师事务所的诞生。同年9月7日农商部根据谢霖起草的方案颁布了《会计师暂行章程》,该章程的颁布标志着注册会计师制度在中国的初步确立。因此本书研究以1918年为起点。

会计师章程在随后几经变动,尤其是国民政府时期会计师行业主管机关经历了财政部、工商部、实业部、经济部的变动,几乎每次主管机关的变动都伴随着章程的修订或重颁。直到1945年6月30日国民政府公布《会计师法》才意味着中国会计师制度的法治化,该法一直沿用到新中国成立前,因此本书的研究从1918年开始到1949年中国共产党执政前。

第二节 选题意义

一 理论意义

注册会计师是依法取得证书并能接受委托从事审计和会计咨询、会计

服务的会计人员。当社会生产由封建小农经济发展到资本主义时期，所有权和经营权逐步分离，由此产生了顺应两权分离需要，能够不受任何方面的干涉，独立检查验证企业经济活动和财务状况的注册会计师制度。中国注册会计师制度也是随着资本主义工商业的发展应运而生的。

1918年，曾留学日本时任中国银行总司账的谢霖，向北洋政府呈文并附草拟章程，要求建立会计师制度。政府遂即根据谢氏的草案颁布了《会计师暂行章程》，在中国初步确立了会计师制度。随后活跃在会计师舞台上的著名人物有：徐永祚、潘序伦、奚玉书、王海帆、安绍芸、江万平、贝祖翼等等，他们或毕业于国内新式学校或从国外名校留学归来，接受了较为系统的西方会计或商业理论的训练，成为当时中国注册会计师职业界的中坚力量，奠定了我国注册会计师制度发展的路径，即在追求职业化的过程中，积极仿照西方推动中国注册会计师制度逐步发展完善。另一方面，为了尽快摆脱公众对于注册会计师职业的种种误解，中国注册会计师十分强调他们和传统社会中账房先生的区别，在制度初创期，注册会计师积极地寻求政府对该职业的承认；在制度的发展期，密切地联系政府以期拓宽执业范围。

而对于政府，会计师服务是其行使现代国家职能所需要的，尤其是国民政府在初掌政权时就强烈地意识到会计师服务对掌握北洋政府财政收支情况和规划未来财政业务的重要性。同时在以党治国的方略下，国民政府为了保障会计师能为其所用，加强了对会计师的控制：如在其颁布的《会计师注册章程》中明文规定申请注册会计师必须是国民党党员，以及根据自身偏好修改会计师准入规则。政府的做法引起了会计师对相关法规持续不断地提出修改建议。可以说会计师与政府始终处在一种胶着状态，会计师既依靠政府确立社会地位、拓宽生存空间，又排斥政府对其超然独立地位和专业性的损害。而政府既希望会计师能发挥专业特长为其规划财政、帮助推行新税制，又希望该行业能完全在其控制之下。

从国家与社会的关系角度看，会计师职业群体与政府之间的互动关系构成了20世纪上半期国家与社会的关系其中的一维，与西方历史经验不同，“（民国时期的）职业群体并不总是全力抵制国家权力介入行业事务，有时出于促进自身利益的目的，职业群体经常寻求政府的介入”^①。而这

^① 徐小群：《民国时期的国家与社会——自由职业团体在上海的兴起，1912—1937》，新星出版社2007年版，第16页。