

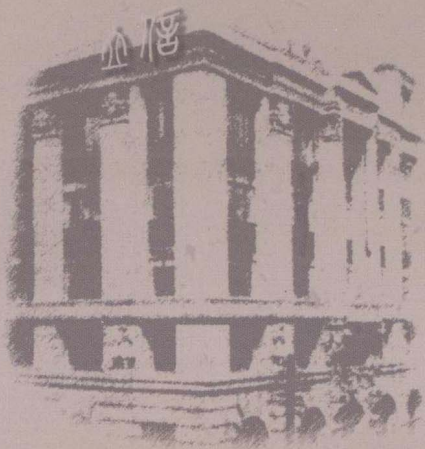
华中师范大学近代史

学术文库·资料系列

The Certified Public Accountants
Discussed The Accountant
Profession In Modern China

魏文享 编

民国时期之专业会计师 论会计师事业 (资料汇编)



湖北长江出版集团

湖北人民出版社

华中师范大学出版社

学术文库·资料系列

The Certified Public Accountants
Discussed The Accountant
Profession In Modern China

魏文享 编

民国时期之专业会计师 论会计师事业 (资料汇编)

湖北长江出版集团
湖北人民出版社

鄂新登字 01 号
图书在版编目(CIP)数据

民国时期之专业会计师论会计师事业/魏文享编.
武汉:湖北人民出版社,2011.5

ISBN 978 - 7 - 216 - 06790 - 4

- I. 民…
- II. 魏…
- III. 会计师—文集
- IV. F233 - 53

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2011)第 057951 号

民国时期之专业会计师论会计师事业

魏文享 编

出版发行: 湖北长江出版集团
湖北人民出版社

地址:武汉市雄楚大街 268 号
邮编:430070

印刷:武汉市首壹印务有限公司
开本:880 毫米×1230 毫米 1/32

印张:17.625

插页:1

版次:2011 年 5 月第 1 版

印次:2011 年 5 月第 1 次印刷

字数:474 千字

定价:40.00 元

书号:ISBN 978 - 7 - 216 - 06790 - 4

本社网址:<http://www.hbpp.com.cn>

编辑说明

本资料依据主题分为六个部分:第一部分,会计师之发展及综论,主要是职业会计师对于职业社会价值及发展史的总结;第二部分,会计师职业制度及执业活动,主要是会计师在会计师法规方面的建议、会计师在执业中应注意之事项等;第三部分是会计师之专业观念及职业伦理,主要是会计师在职业属性、伦理观念、行业规范方面的认识和观念;第四部分是会计师之查账及审计,主要是会计师关于查账方法、注意问题方面的讨论;第五部分是会计师小传,主要是当时会计期刊上刊载的一些著名会计师的求学及职业经历介绍;第六部分是职业制度与法规,主要是收集自北京政府到南京政府时期颁布的会计师法规,可以从制度层面了解职业规范的形成及其内容。

兹就编写的体例及方法等问题说明如下:

(1)分类原则:全资料集所选一百余篇文献,按六类分排。其中第一至第四类之中,有些文章涉及多个方面,仅按主旨分类,未分散切割,保留原文全貌,以便阅读时互相参照。在同类之中,原则上按时间为序进行排列。海外会计师事业部分系按区域排列。

(2)文献来源:资料集中所选文章,多来自于当时的会计、法律及经济期刊、法规集成,均标注原引文出处,以便于阅者回查。有些文章及法规有多个来源,本书中仅标注一处。部分档案文献来自于中国第二历史档案馆、上海档案馆及台北中研院近代史所档案馆,均一

一注明。

(3)作者身份:集中文章的作者绝大多数为职业会计师,有些是计政官员,未一一标明。有些文章是期刊自身所作,因涉及主题,亦收录其中,未标注作者。

(4)数字编号:文中作者自编章节号码,按目录显示可见。但单一文章之内,系原作者所定编码,准则不一,但为尊重原文,未加修改。

(5)错漏文字:有些原刊文字不清晰,虽经比较,仍未周全,不明处以“□”代替。有些文字原版中有明显应用错误者或习惯不同者,原文照录,仅在括号中标注今日习惯用字。

(6)摘选篇目:原文过长或有些部分与本主题关系不大的文章,仅摘选部分,有注明。

(7)外文翻译:所选中国会计师对国外会计制度的译介文章,其中有些汉译名词与今日有别,但均尊重原文所译,在括号中标注外文。

(8)“帐”与“账”字使用问题:民国时期习用“帐”,今日习用“账”,因本书属资料集,为尊重原文起见,悉用原文所标“帐”字。至序言部分,改用“账”字。

需要特别说明的是,本资料集的编辑是集体劳动的成果。华中师范大学图书馆的沈菊霞女士全程参与资料的收集及校对过程,付出大量心血。硕士研究生王琳、吴娟、宋涛、侯丽华四位同学分别负责了四个部分的打印工作,投入大量精力。我工作的华中师范大学中国近代史研究所为本书出版提供了经费支持,本资料集也是我主持的国家社会科学基金项目(“专业团体与都市社会”)及华中师范大学校内自主项目(“专业群体与知识转型—近代职业会计师与簿记改良”)的阶段成果,得到本校社科处的有力支持。湖北人民出版社的邓宁辛主任为本书编辑付出了辛勤劳动。特此一并致谢。

序言：从账房到职业会计师

魏文享

近代由国家认证的职业会计师之兴起，系以北京政府 1918 年颁行《会计师暂行章程》为标志。1918 年 6 月，曾成功倡导改革中国银行、交通银行会计制度的会计师谢霖目睹中外经济诉讼均依赖于外国会计师事务所的痛心状况，毅然上书北京政府农商、财政两部，建议仿行西方会计师制度，发展中国的民间审计事业。财政部未置可否，而农商部十分赞成，遂委托谢霖起草《会计师章程草案》十条，并于同年 9 月颁行。为嘉励谢霖倡导之功，农商部特将第一号会计师证书授予他，由此正式揭开近代注册会计师发展的序幕。谢霖在获得授权后，同年就组织会计师盛治华、李大纬等分别在京、津地区成立中国首家会计师事务所——正则会计师事务所，开近代民间审计发展之嚆矢。此后，获政府授权的注册会计师及会计师事务所渐趋增多，会计师亦渐成为近代新兴的职业群体之一。

中国传统之会计人员多称账房，直接受雇于商家或雇主，主要承担记录资金流动及地务管理之责，没有独立审计之属性。1918 年的《会计师暂行章程》规定，会计师可办理会计的组织、查核、整理、证明、鉴定、和解等事务。所谓会计的组织，即是财会制度的设计，适用于企业及政府部门内部的财务管理；查核及整理，即是查账的职责，

即便于内部明晰盈亏。所谓证明、鉴定,则是属于民间审计的范畴,也可对第三方负责。这里可见会计师与旧式账房在市场执业空间上的不同。传统账房直接受雇于固定雇主,其账务的目的是便于明晰现金往来,计算成本盈亏。会计师则不同,有独立的执业资格,不固定于同一雇主。会计师并不是传统账房,也不是一般的会计人员。其在学术方面,经过现代会计专业训练,强调以西方复式簿记为基础的专业能力;在执业方面,具有独立地位和公共责任;在理念方面,以证实社会信用为宗旨。因此,会计师多与律师、医师、教师等归属于自由职业之列。及至1930年代,在国民政府在政府文件之中已经用自由职业团体来专指由律师、医生、会计师、工程师、记者所组成的团体。1940年以后,大部分自由职业团体都有单行法规加以规范。近代自由职业群体的范围,学者们现在也基本上取得了较为一致的认识,认为主要应包括律师、会计师、医生、新闻记者、工程师、教师等,这也与西方社会的 professional 的范围基本一致。^①

作为与中国传统“账房”不同的新式职业,其兴起固有引进西方会计师制度的因素在内,但根本上仍在于中国本身市场转型及财务管理改革的需要。自迈入近世以后,在租界及通商口岸,西方列强在华设立洋行从事贸易,向中国输出商品及收购原材料。同时,为其服务的相关经济产业也不断在中国建立。船厂、银行等均采其本国的会计制度,不少外国会计师因此来华执业,并建立会计师事务所,服务于西方企业。英美人士薛迈罗克、克佐时、达利、汤笙等,在上海最早设立西方会计师事务所,其服务对象首先是上海一些对外交往较多的行政事业机关。如江海关、盐务、铁路和邮政等。在甲午战争之后,西方在华设厂规模及数量更为宏大,在此方面的需求亦更为强烈。此类西式企业所应用的会计制度均源自本国,如英美、法德意,

① 学界对此方面的研究状况请参见朱英:《近代中国自由职业者群体研究的几个问题——侧重于律师、医师、会计师的论述》,《华中师范大学学报》2007年第4期;尹倩:《中国近代自由职业群体研究述评》,《近代史研究》2007年第6期。

虽各有其特点,然西方国家在经济交往中其簿记制度已渐趋采相同原则。西方会计师在上海等地的执业具有强烈的示范效应,其财务制度方面的优点为新式企业所效法。就本土情形而言,自洋务运动起,中国创办企业,兴修铁路,创办银行,均采西式会计。此时,虽未有本土职业会计师,但新式会计制度已渐受重视。以谢霖(1885~1969)为例,他早年留学日本学习会计,后曾在北京大学、四川大学等校任职。他于1912年担任中国银行总司账和交通银行总秘书,倡导改良中式会计,成功改革了中国、交通两行的会计制度,是中国近代会计的开创者和注册会计师事业的奠基人。基于对国际形势及国内经济发展趋势的认识,他认识到发展职业会计师的必要性。同时,当时会计师之业务不仅限于企业内部的财务管理,也涉及到经济纠纷中的清算及公证等事务。由于中国没有自己的会计师制度,在中外经济诉讼交涉之中,华人会计师往往倍受歧视。谢霖上书,即为挽“会计主权”。故首倡设立职业会计师制度。

近代资本主义的发展和企业的组织革新使会计师所承担之独立民间审计成为财务信用不可缺少的环节。徐永祚认为,“自近世经济发达,资本集中而后,个人企业改组而为公司,小资本经营扩充而为大规模组织,事业之范围日见宏大,财产之种类因之复杂。会计事务之处理乃大难。”由此观之,会计师在公司的集资、监管、清账、管理等方面都有着独到的优势,其发展有着广阔的市场空间。会计师之业务在公司发展的整个过程之中都有重要作用,“事业创始时之会计设计,平时之会计检查,失败时之管理善后,均非具有会计上专门学识与相当之经验者不克日胜任,于是遂有以此为职业之专门家应运而生,即所谓会计师是也。”^①在他的认识中,新兴会计师与昔日之账房或者管账有着根本性的差别,“昔日通称管理会计之人曰管账(Book-keeper),一若会计事务除管账而无其他能事者然,然今则以管账为

① 徐永祚:《会计师制度之调查及研究》,徐永祚会计师事务所1923年11月印行,第1~3页。

较易之事,其最有研究之价值者,则为会计之设计与检查。设计云者,创拟一定之法则,以为整理会计之准绳也。检查云者,查核会计之实际,以坚外界之信用也。”^①著名会计师潘序伦也认为,“夫会计师制度,实为经济进化后之产物。际此商业勃兴,企业组织日益复杂之秋,举凡创设之设计,平时之检查,以及之清理,胥有赖于会计师为之整理擘画,以证明财界诸般之真相,以坚社会之信用,而供公众投资之参证。”^②检查实为审计的同义语,“审计系以他人所作之会计记录为对象,自己检查自己所作之会计记录,严格言之,不得谓之审计。”^③在职业会计师之意识之中,已经将自身的职业特性与传统账房及一般之记帐员区分开来。

传统账房,高阶者能通“四柱”账法,低阶者仅通文墨而已,知识以经验相传,标准并未一统。职业会计师或学自本土,或留学海外,熟谙西方复式簿记原则及记账方法,在会计革新方面具有优势。潘序伦曾说:“传统会计员,凡是懂得一些书算的人即可担任,机关主管更动即随之去职。没有专门学识和技能,自不能成为专门的职业。过去时代的会计员,和庶务员书记员并列,人人可以做得。”^④由职业会计师始,会计从业者以学术上分,可归为新、旧之别;在职业性质上分,可分为一般会计人员和具独立执业地位的会计师。如何由传统账房向新式会计师过渡,需有学术及职业训练上的标准。同时,学术、职业的发展也受到社会经济发展实际的制约。在民间会计中,大量的中小商家多使用传统中式簿记,只需要初通文墨,即可以做一名

① 徐永祚:《会计师制度之调查及研究》,徐永祚会计师事务所 1923 年 11 月印行,第 1~3 页。

② 潘序伦:《中国会计师业的过去与今后》,《会计期刊》第 2 号,复旦大学会计系刊行。

③ 赵友良:《中国近代会计审计史》,上海财经大学出版社 1996 年版,第 304 页。

④ 潘序伦:《我国新兴的会计职业(1940 年 10 月 20 日在重庆大学商学院演讲稿)》,《立信会计月报》创刊号(1941 年 1 月),第 44 页。

账房先生。但在会计制度革新的过程中,传统账房不知新式会计与职业会计师不解中式簿记都是阻碍因素。在职业会计师的发展中,逐渐现出以徐永祚为首的一批会计师,既解西式簿记之长短,亦知中式簿记之优缺,主张以西式簿记之优补中式簿记之缺,推行改良中式簿记。徐永祚的主张在会计学界及工商界引起重要反响。在 20 世纪 30 年代,改良中式簿记派与潘序伦为代表的主张西式簿记的改革派之间,还发生了簿记改良之争,反映出在职业进化之中会计学术本土化的趋向。

会计师的职业制度亦不断走向完善。1918 年 9 月北京政府颁布的《会计师暂行章程》之后,此时国人对于会计师的职业认识尚属浅薄,会计师的培养体制亦未建立起来,符合标准且有申报意愿者甚少,故初期发展极其缓慢。在谢霖领取第一号执照后,当年领照者仅十数人而已。近代的著名会计师潘序伦曾述其领取证书的情形,“九月农商部颁布会计师暂行章程十一条,鄙人复为文以商榷之,均载银行周报。此项章程,虽规定不免简略,而对于资格之限制尚严,故至十年七月,鄙人领到会计师证书时,先后仅有十五人。”至 1923 年 5 月,修正会计师暂行章程,将资格放宽,“于是呈请为会计师者乃日多。”^①到 1927 年南京国民政府成立后,继续对会计师制度进行完善。1927 年 8 月,财政部颁布了《会计师注册章程》,1929 年又颁布了《会计师章程》,对会计师的资格及业务功能进行详细规定。到 1930 年 1 月,国民政府公布了《会计师条例》,这是第一部正式的会计师法规,内容较北京政府时期大为扩展。凡二十五条,其第一条规定:“会计师受公务、机关之命令,或当事人之委托,办理关于会计之组织、管理、稽核、调查、清算、证明及鉴定各项事务。会计师得充任检查员、清算人、破产管理人、遗嘱执行人及其他信托人。会计师得

① 潘序伦:《中国会计师事业》,《会计杂志》第 2 卷第 1 期,1933 年,第 145 页。

代办登记纳税事务,并得代撰关于会计及商事各种文件。”^①国民政府还颁布了《会计师条例施行细则》、《会计师审查规则》、《会计师审查委员会规则》、《呈请初发会计师证书办法》等一系列配套法规,从而形成了会计师的职业制度法规体系。这些法规对会计师的执业活动及监督办法都进行详尽规定。^②正是这些法规构成了会计师发展的法律空间。到1945年6月,国民政府正式公布了《会计师法》,较条例更为完善,条款达43条。在会计师资格方面,还增加了会计审计考试的条款。

在会计师的数量方面,潘序伦在《中国会计师事业》中估计:“十九年一月立法院议定会计师条例通行至今,现在全国会计师人数约有千七八百人。其分布状况,上海约有半数,南京约有四分之一,其余散布于各大都市。会计师团体,除上海最先设立公会外,现在平津、广州、汉口、杭州、南京、济南、九江、四川等处,亦均设有公会。其中以上海与平津两公会成立较久,会员亦较多,业务状况,惟上海较发达,其他各埠,更属幼稚。此盖商工业繁盛与否之故耳。”^③根据政府部门的统计,自1927年到1937年,全国登记的会计师人数总计达到1488人。至1942年,总计2283人。^④二者有些差异,总体上呈增长之势,但速度不快。会计师在达到一定数量后,即可成立会计师公会。在北京政府时期,建立公会并未列入法规,上海、京津、汉口等地建立会计师公会均由会计师自主推动。至1930年1月,南京国民政

① 《会计师条例》,《会计杂志》第1卷第1期,1930年1月,第129页。

② 《会计师条例施行细则》,《会计杂志》第1卷第1期,1930年1月,第135页;《会计师审查规则》,《会计杂志》第1卷第1期,1930年1月,第136页;《会计师审查委员会规则》,《会计杂志》第1卷第1期,1930年1月,第138页;《呈请补发会计师证书办法》,《会计杂志》第1卷第1期,1930年1月,第139页。

③ 潘序伦:《中国会计师事业》,《会计杂志》第2卷第1期,1933年,第146页。

④ 中国会计学会会计史料编写组:《中国会计史料选编》(中华民国时期第四册),江苏古籍出版社1988年,第3054~3057页。

府颁布《会计师条例》,其十六条规定:会计师非加入所在省或市之会计师公会,不得在该省或市内执行业务。第二十二条中还规定:会计师有违反条例及会计师公会章程之行为者,得由会计师公会决议或由关系人举发向所在地实业行政官署申请交付惩戒。实业行政长官接收前申请后,应呈报实业部交会计师惩戒委员会。会计师惩戒委员会之组织,由实业部定之。^① 由此,会计师公会不仅法律明定必须成立,会计师必加入公会方能执业,公会还掌有监管惩戒之权。在法律明定后,会计师公会又有增加。1931年,浙江会计师公会成立;1932年,九江和重庆会计师公会成立;1933年,南京、山东会计师公会成立;1933年9月,成立了中华民国全国会计师公会。^② 会计师公会的成立及扩展表明群体规模的扩大,同时会计师非加入公会不可执业,也使公会成为检覆会计师资格、监督执业行为、维护行业发展的重要团体,在会计师职业制度之中具有举足轻重的地位。

在职业制度中,如何维护会计师的独立执业地位、确保公正信用是其重点。会计师作为一自由职业和重要的市场中介,其目的在于“坚社会之信用”,因而应处于“第三者”的角度任监督与审计之责,但就其雇佣关系而言,它又须对付酬的业主负责。这显然有悖于“谁付酬,为谁服务”的基本市场原则。怎样处理这其中的“利益冲突”与“道德困境”,是近代会计师不得不面临的问题。曾力主改良中式簿记的著名会计师徐永祚解释说,职业会计师“其业务之性质,表面上虽似商家所雇用之高级会计员,但其所处之地位大不同,不专为特定之个人、商店或公司所雇用,乃系受社会公共之委托,处于独立的地位,不为外界所拘束,虽亦收受报酬而供给劳力者,但能本其自己之见解,以公平之态度,自由行使其职权。”^③这段话不仅深刻阐释了

① 中国会计学会会计史料编写组:《中国会计史料选编》(中华民国时期),第50~55页。

② 上海档案馆藏上海会计师公会档案:S447-2-260,第20~64页。

③ 徐永祚:《会计师制度之调查及研究》,徐永祚会计师事务所1923年11月印行,第2页。

职业会计师与一般会计人员的区别所在,也指出了解决这一矛盾的路径,即要保持独立的地位,自由行使职权。这种类于学术研究中的“独立之地位,自由之精神”不仅是一种观念上的自觉,也是会计师制度拟订的依据。为了保持“独立自由之精神”,近代会计师必须保持职业上的单纯性。潘序伦总结了会计师“消极上之职业道德”共十二戒律,包括会计师不得兼任他职、不得兼营工商业、未得公务机关全集或委托人许可,不得宣布职务上所得之秘密等,其中关于会计师不得兼职的观点目的就是为了使会计师超脱于个人利害关系之外,以“超然的地位”求得“自由之精神”。^① 要达此目的,会计师的职业修养十分重要,“会计师之职业,实为商界保障信用而设,苟其有不道德行为,而自丧信用,则此项职业即失其根本存在之理由。”“会计师方诸于律师、医师,其相需之切,未为多让。而又处于超然地位,本其独立不倚之精神,证明金融界诸般之真相,以坚社会之信用,而供公众投资之参证,其影响所及,正不独直接利害关系人而止。”^②会计师在对职业伦理的认识方面,已经达到相当的标准。

在近代几部会计师法规中,关于禁止会计师兼职以确保其独立地位的规定占有相当重要的地位,关于执业时的收费及职业守则亦有规定。1930年《会计师条例》第十三条及第十五条则是对会计师的职业守则方面的规定。十三条规定会计师对本职或其亲属有利害关系事件,所应办理之会计事项;在兼任第一条第二项所列举各职时,其兼任职务上应办理之会计事项,不得以会计师名义行使职务。这是基于利益回避原则,避免会计师执行与自身利益相冲突的事务,对确保会计师的独立地位至关重要。第十四条规定:“会计师受委托办理事件时,得与委托人约定受取相当公费,其公费章程,由工商部定之。公务机关命令会计师办理事件时,应酌给费用。”会计师执业

① 潘序伦:《会计师业概况》,中华职业教育社1928年4月刊行,第16~17页。

② 潘序伦:《会计师业概况》,中华职业教育社1928年印行,第28页。

收费具备法律依据,但其标准又须受主管部门的限定。第十五条也是职业方面的限制性条款,规定会计师登录后,不得有下列各款情事:“与非会计师共同执行职务,或使非会计师用本人名义行使,但使有会计量会计事务员代理时,不在此限;受债权人专任索债之委托;为会计师职务外之保证人;于合法约定报酬及实际费用外,为额外之需索,或与委托人订立成功报酬契约;收买职务上所管理之动产或不动产;未得公务机关命令或委托人许可,宣布职务上所得之秘密;对于受命受托事件,有不正当之行为,或违背废弛其职务上应尽之义务。”此类限制是为避免会计师以职务之便,谋取个人私利,进而损害会计师之独立公信地位。相较北京政府时期的规定,此时的规定更为详尽。在实际执业过程中,会计师或未必能够完全自觉遵守,如关于会计师兼职问题就难完全取缔。但如判定会计师的信用与廉洁与否,这些条款则是重要标准。

近代职业会计师的业务范围在渐趋拓展。会计师的实际业务方向主要有四个方面,包括会计制度的设计与改良、注册代办业务、查账证明业务、税收核算代办业务。在民国初年,大致以簿记改良及注册代办类业务为多。至南京国民政府时期,由于营业税及所得税的开征,公司法、破产法等法规的完善,会计师在查账证明、税收核算方面的业务大为增加。值得注意的是,职业会计师并非坐等业务增加,而是通过会计师公会参与到国家工商税法的制定过程之中,为会计师业务发展拓展制度空间。

簿记改良主要是将传统簿记革新为西式簿记或者改良中式簿记。在晚清民初,主要局限于银行、铁道、交易所会计,政府会计改革也开始启动。在职业会计师制度建立之后,职业会计师成为倡导新式簿记、推进簿记改良的主体力量,配合企业界之科学管理运动,改良中式簿记运动使簿记改革的思想及方案得以传播,改良中式及西式簿记成为簿记改良的两大方向。在所得税颁布之后,公私机构方全面展开会计改革的步伐,职业会计师则成为会计制度设计及组织改良的重要实践者。注册变更类的业务数量在初期较大,公司的注

册、改组、增减资、商标申请等代理事务在会计师业务中占有重要份额。据笔者统计上海徐永祚会计师事务所的营收状况,发现公司的注册、商标与专利的注册、公司增减资本、公司的解散与清算及服务代办业务占据绝对数量,而清算、查账类事务仅寥寥数件而已。

会计师事务所作为市场中介机构,其最为重要的作用即在立足于第三者的独立立场,证明财务信用。履行此功能的业务主要包括查账稽核、会计证明、破产清算等,这些职能均非传统之账房或一般之会计员所能执行。可以说,会计师作为自由职业者之最直接体现即在此方面。不过,在这会计师最为自豪的业务上,难度也最大,以“我国商界旧习惯,非至营业已濒破产境地,或发现绝大弊端时,决勿轻于查账。因素来商业习惯,查账有碍经理及雇用员之体面及声誉。^①查账、审计,破产证明,在当时均为经营者所忌讳。徐永祚曾感慨说:“一般人误解会计师职务,以为:会计师受当事人委托,检查他人账目上之舞弊或错误;会计师受官厅命令或当事人委托,办理破产清理事务。因此二种误解,乃视会计师为不祥之物。”^②上海公信会计师事务所的负责人奚玉书也认为,中国企业在经理时以不查账为信任的表示,令会计事业难以顺利进行。^③因此,通过会计查账来实施财务监督尚须规范企业管理制度。1928年4月,京津会计师公会为改善会计师营业状况,特上书实业部,请示以政府之力来扩展业务。其言曰:年来实业发达,公司行号林立,经济之运用既广,监督之需要亦紧,会计师一业,应时势之要求勃然兴起,现已经领有执照者一百数十人,大都俱有京津一带各埠执行区域。上年敝会秋季大会公议,咸谓近来会计师虽请照人多,而开业者尚少”,呈请官有营业及官厅会计聘用会计师清算查核整理;公司之检查鉴定或公证事务可

① 徐广德:《查账要义》(商务印书馆,1932年10月),第1页。

② 徐永祚:《中国会计师事业》,《会计杂志》第2卷第1期(1933年7月),第148页。

③ 奚玉书:《会计师事业之检讨与展望》,《立信会计月报》第2卷第5号-(1943年3月),第6页。

由官厅法庭委派会计师充任;商号有解散破产改组及账目争执公断聘会计师参与核算。^①实业部对于会计师公会所言也比较认同,因发出训令,予以提倡。

俟《交易法》、《票据法》、《公司法》、《保险法》、《银行法》、《破产法》等民商法规的颁布后,查核证明类业务有所增加。立信事务所就担任了不少大中企业的查账工作和会计顾问,其中工商企业有南洋兄弟烟草公司、永安纱厂、申新纱厂、大中华火柴厂等。金融业有中国银行,邮政储金汇业局,中国国货银行等。接受委托的外商企业有百家之多,其中有美商的联合航空公司、可口可乐公司、英商的怡和洋行、太古轮船公司等,为此事务所增设一个外商科。^②立信事务所发展很快,在1930年后,先后在杭州、桂林、重庆、南京、广州、天津等大中城市设立分所。根据立信会计师事务所之文献可见,会计师受法院委托充任破产管理人、和解监督人、破产管理人、遗嘱执行人等事务也较为常见,这是会计师发挥其信用公证职能的重要空间。

在税收核查方面,北京政府时期因税制较为混乱,会计师参与其事者较少。到南京国民政府时期,厉行裁厘加税,实施系统的税制改革,陆续开征多项直接税,其中以营业税和所得税对会计师之业务影响最大。“直接税开征以还,会计师事业,更有进步。良以工商业纳税额之决定,必先求得正确之盈余,否则,所得额即陷于不确,而发生多缴或少纳国税之事,因此工商业对于会计师感觉深切需要。”^③1929年,营业税开征后,会计师主要是受政府委托,对于公司之税务报表进行审核,或受公司委托,为其代办纳税事务。但稍后,因商会、

① 实业部发布振兴社会经济需提倡会计师业训令并附京津济南开业会计师略历,1928年4月27日,天津市档案馆等编:《天津商会档案汇编1912-1928》(二),天津人民出版社1992年,第1905页。

② 《上海审计志》编纂委员会编:《上海审计志》,上海社会科学院出版社1994年。

③ 奚玉书:《会计师事业》,《贵州省会计师公会周年纪念特刊》,1943年4月,第5页。

同业公会广泛参与各地包税,政府及公司大多放弃会计审核,由工商团体承揽其事。再加上政府依法减免税收的成份,营业税征收所带来的业务资源被大量削减。所得税为直接税中另一重要税种。职业会计师积极联合工商界,共同参与到税法的讨论及议改之中。《所得税暂行条例》定自1936年10月1日起施行。税法甫定,会计师就对其之进行激烈讨论。会计师李鸿寿撰文说,“所得税条例暂行条例将于十月一日施行,余不禁为吾国会计前途喜”,乐观情绪溢于言表,“盖所得税施行以后,我国会计定可趋于正确也。”上海市商会为应对所得税问题,组织成立了所得税问题研究会,参与者除会员代表外,还有会计师及经济学者。潘序伦代表立信就商会所得税议案提出全面意见,且就税法条款所论,极其细致。职业会计师也将研究修改意见上呈财政部,期望政府部门能够修订完善税法。基于会计学术方面的专业能力,在所得税条例颁行之后,职业会计师还应商会及工商企业之邀,赴各地演讲,讲解所得税会计的相关问题。职业会计师与工商界共论税法可使其对税法的研究与工商界的实际结合起来。

在梳理会计师职业兴起原因、职业伦理、职业制度及执业市场之后,可以明显发现会计师群体及事业随社会经济的发展在不断走向壮大。虽然这一过程并非迅速,但职业会计师的出现确适应了近代市场信用及财务管理科学化方面的需要。在此进程之中,政府的制度建设、市场力量的推动都发挥了重要作用,但值得注意的是职业会计师对于自身职业属性、职业伦理、职业空间都有主动的谋划和考虑。一些著名的职业会计师在不同时段发表的文章中,可以清晰见到会计师发展的方向和脉络。他们认为会计师职业是适应工业化及公司制时代需求的,在会计学术及职业收入方面都有光明的前景。会计师具有与传统账房不同的社会责任,承担着证明社会信用、维持财务公信的重要作用。会计师对职业伦理有深入论述,独立、诚信和公正,“昭股东之信仰”,“证社会之真相”等理念都是重要的职业操守。为增进社会对自身职业的了解,增加业务来源,会计师对于社会经济事务有着急切的参与感。在公司法的修订、所得税的制订与征