

清末民初查账人考论

方宝璋¹, 彭 岚²

(1. 莆田学院 商学院, 福建 莆田 351100; 2. 中南财经政法大学 会计学院, 湖北 武汉 430073)

[摘要]清末民初,随着股份有限公司的产生和发展,以及受西方会计师职业的影响,中国主要在铁路、银行等行业产生了查账人制度,主要负责对股份有限公司财务状况的审查监督,以取信于股东。查账人由股东会选举产生,对股东会负责,审查监督董事局、总办、总司理等。随着查账人在清末民初近二十年时间内的演变,出现了官派查账人、公司内部查账人和专业查账公司查账人三种类型,分别转化为近代政府审计、公司内部审计和民间审计。由此可见,查账人的产生、发展、演变过程就是中国古代审计转变为近代审计的过程,其重要性是值得学界重视的。

[关键词]查账人; 审计史; 会计师; 清末民初; 近代审计起源; 公司法

[中图分类号]F239 **[文献标志码]**A **[文章编号]**2096-3114(2025)05-0001-12

在中国审计史研究领域,人们均将1912年9月北京政府国务院设立审计处和1918年6月北京政府农商部批文准予谢霖开办会计师事务所,分别作为中国近代政府审计和民间审计的开端。这个划分无疑是正确的,经得起时间的检验。但是,在当时的历史背景下,为何在中国审计发展史上会出现这两个划时代的事件,却长期被学术界忽视了。迄今为止,以关键词“查账人”在中国知网检索,没有发现有关论述晚清民国初年查账人的论文。李玉对北洋政府时期关于监察人的法律规定、工作职责与意义、机制运行实态以及时人关于监察人制度的检讨及改进建议等进行了较全面的探讨^[1],基本上展示了北洋政府时期股份有限公司监察人制度的历史面貌。但是,该文并没有对北洋政府时期股份制公司监察人制度源于晚清查账人制度进行阐述。魏文亨从市场、知识与制度三个维度,比较广泛深入地探讨了晚清民初职业会计师群体兴起的过程^[2],但是并未涉及当时的查账人,且时间也没有严格限制在晚清民初,有些论述延伸至20世纪30年代。王东东认为,北洋政府时期在法律上对监察人权限作了比较全面的规定,但在实际执行中出现了不少弊病,使得当时兴起的会计师凭借自身专业性和独立性的职业属性,对监察人制度提出批评,并参与相关法律的修订,从而欲取代公司监察人^[3]。虽然其目的未果,但修改后的法规拓展了会计师的职场空间,推动了工商业的发展。该文对清末《公司律》中的查账人制度一笔带过,也未对查账人制度与监察人制度的传承关系作必要的交代说明。一些专著对监察人制度也有涉及。喻梅阐述了从1923年至1946年当时著名会计师和学者徐永祚、吴应图、叶大年、潘序伦等对监察人制度的评析及改进意见,以及1914年《公司条例》、1946年《公司法》的相关规定等^{[4]222-230}。显然,喻梅所讨论的公司法中监察人制度并不是晚清民初的查账人制度,虽然民国时期公司法中监察人是由晚清《公司律》中查账人改名而产生的,但毕竟从时间维度来看,监察人已经属于北京政府中期至南京国民政府末期了,不属于本文所探讨的晚清民初时间范围。本文拟就这一问题,从讨论清末民初查账人入手,做一初步分析,以期待学界对这一问题引起重视。不当之处,敬请各位研究者批评指正。

[收稿日期]2024-12-24

[基金项目]国家社会科学基金重大项目“中国审计通史”(22&ZD076)

[作者简介]方宝璋(1951—),男,福建莆田人,莆田学院商学院教授,主要研究方向为中国审计史;彭岚(1968—),女,湖北武汉人,中南财经政法大学会计学院副教授,主要研究方向为近代公司审计史,邮箱:peng888lan@qq.com。

一、清末民初出现查账人的历史背景

(一) 资本主义经济的发展对清末民初出现查账人的影响

甲午战争的失败宣告了洋务运动的失败,帝国主义加强了对中国的侵略。1900年至1911年,清政府举债的铁路借款达2.8亿两白银。帝国主义通过向清政府贷款取得了中国铁路的建筑权、经营权和收益权。至清宣统三年(1911年)帝国主义控制的铁路有8800公里,占中国铁路总里程的91.5%^{[5]90}。清光绪二十一年(1895年)至民国二年(1913年),外国在华设立了13家银行,85个分支机构^{[6]8},扩大了对中国财政和金融的控制。

自洋务运动以来,我国铁路、银行是外国资本较多的地方,受外国资本的控制也较严重。在经营管理方式上,一般采用西式会计。而且铁路、银行由于需要巨额的资金才能运作经营,因此受西方资本主义经济的影响,一般通过募集社会资金的股份有限公司形式进行经营。如光绪三十年(1904年)四川总督锡良打算修筑一条成都至汉口的川汉铁路,预计需要5000万两白银,但是由于经费过于庞大,宣统元年(1909年)锡良发行川汉铁路股票,成功吸纳了民间2000万两的银子。银行也是如此,如光绪三十二年(1906年),《上海信成储蓄银行有限公司招股章程》声称,信成储蓄银行有限公司一切均照有限公司定例办理,蒙商部批准,招集股本银50万元,创设储蓄银行。分招之股份以洋50元为一股,遵守《公司律》,无论官商均可入股,股本官利按照常年7厘计算^{[7]17}。这些采用股份有限公司形式经营的工程或公司,为取信于投资者和社会,通常在其内部实行查账人监督制度,由股东总会选举查账人,审查资金的运营,对大小股东负责。“每年六月、十二月,将各项账目揭算一次,年终刊刻账略,由查账员核对无讹,加盖图记,分送各股东查核。”^{[7]21}从而以昭信实,取信于广大投资人与社会。

由于西式会计与股份有限公司适应于当时资本主义经济的发展,因此铁路与银行的西式会计与股份有限公司的经营方式迅速影响到我国工商界的公司和企业,人们纷纷效仿。正如当时著名的会计家潘序伦所说的:“官厅簿记与银行簿记二项制度内容,均仿日本。铁路会计统一委员会之工作,则由美国亚当士氏(H. C. Adams)主其事,故我国铁路会计,可谓源出美国。以言各该改革对于我国会计界影响之最大者,则莫如银行会计。盖政府机关与铁路,与工商界之关系均颇疏远,银行界与工商界之关系则极为密切,银行会计制度之为工商界所仿用,自较易易。迄于今日,我人仍习见许多工商机关,应用银行习用之传票及日记账格式者,非无因也。”^[8]

中国近代最早出现的会计师职业和事务所,是外国人带来的。其中比较有名的有英国雪莲罗(又译薛迈罗, Seth Mancell and Melure),大约在1902年以后的几年中,创办了谭史窠会计行(Turner, Sturrock and Brown, Chartered Accountants, Shanghai)。据笔者所见,直至1924年,盐业、金城、中南、大陆四行储蓄会第一期决算账略就开宗明义申明:“本会自民国十二年(1923年)六月一日开办起,截至同年十二月三十一日止,按照本会章程第二十三条,办理第一期决算。业经督察委员查核盖章,并由外国会计师薛迈罗查账签字在案,所有本期纯益,照章分配如左。”^[9]

汤笙会计行(Thomson & Co. Chartered Accountants)的首席合伙人威尔金森(Edward Shedon Wilkinson)于1906年在英国获得特许(执业)会计师资格。1909年11月来到上海,在公共租界工部局财务处工作。1911年从工部局财务处辞职,加入华北保险公司。1919年开始成为汤笙会计行的合伙人。汤笙会计行总部设在上海,并在香港、汉口、天津和北京等地设有办事机构。

晚清至民国初年,外国人虽然在华担任会计师的人数不多,业务范围相当有限,但是当时在中国办会计师事务所,对于我国会计师职业的产生还是有一定影响的。

(二) 清末筹备立宪中的政府审计新思想

清朝末年,在国内资产阶级革命派反清政府封建专制主义统治的革命形势高涨的冲击下,清政府为挽救朝不保夕的统治,决定“变更政体,实行立宪”,同时派大臣前往欧、美、日本各地考察实行宪政问

题。光绪三十二年(1906年),清政府于九月底正式宣布预备仿行宪政,从改革官制入手,逐步厘订法律、兴教育、理财政、整顿武备,作为立宪的预备。

光绪三十二年(1906年),辽沈道监察御史赵炳麟奏称:君民“将审计院及行政裁判院同时设立”,以“检查岁用”,实行“行政诉讼”,从而“一以坚国民之信服,一以制行政之专横,庶责任机关较为完备”^{[10]512-513}。赵氏这里分析了君民、内阁和财政监督机关三者的关系,包含了近代政府审计的一个重要特征,即内阁(政府)为国家最高行政机关,负有财政之责任,君民通过掌握财政督责机关——审计院,对内阁进行财政责任的监督。只有这样,内阁责任制才较为完备。由此可见,审计院是使内阁能完全负起财政责任的保证。尤其难能可贵的是,赵炳麟在此把君主与人民相提并论,并且认为“议院者,立于人民之地位而监督政府者”^{[10]512},审计监督的两个目标之一是以坚国民之信服。不言而喻,其审计思想中已有初步的民主因素。

同年出使德国的大臣杨晟在借鉴各国经验时提出:“夫内外百司莫不有会计出入之事,政府监督势难遍及,且以行政官自相检查,亦恐流于瞻徇,故必有一司独立于政府之外以检定之。”^{[10]402}。可见,他认为设独立于政府之外审计机关的理由有两个:一是政府各部门都有会计事务,如不设独立审计机构很难做到普遍监督;二是政府为管理财政者,不能自身检查财政,否则将徇私舞弊。

如何使审计院能有效地监督内阁的财政责任,当时出使各国考察政治大臣戴鸿慈等在考察发达资本主义国家的政治制度中找到了答案。他指出,“考各国财务行政,均操之户部大臣,而监督之者则为国会及会计检查院……此院之职务,殆与司法裁判同为独立之性质,故能破除一切弊端”^{[10]373}。这里戴氏等认为审计院只有具备同司法裁判一样的独立性,才能达到“破除一切弊端”的目的。

真正把审计机关独立看作是司法监督完备的是张荫棠。宣统三年(1911年),出使美国、墨西哥、秘鲁、古巴等国的大臣张荫棠上奏:“宜设不隶内阁之大审及会计检查二院”,“不相统摄,已为立宪国之通例……而后法权常伸,而财政不紊矣”^{[10]551}。张氏在此把司法与行政官吏分职任事、不相统摄看作是立宪国家的共性,认为这样才能使审计机关不受政府管制,独立行使财政监督之权。

在筹备立宪的过程中,清政府已着手官制的改革。光绪三十二年(1906年),奕劻等就制定中央各衙门官制的缮单进呈折中,附有“阁部院官制节略清单”,其中就审计院拟定了二十多项条款,对其职责、机构设置和分工、审计工作大政、审计官员任职及保障等作了完整详细具体的规定。如规定审计院掌检京外各衙门出入款项的报销,核定虚实。审计院分设六司,负责审计内阁及各部院。审计院对于各项报销的同意或驳回,以会议制决定。审计院主要采取报送审计方式。为保证审计院的独立地位,官制清单规定审计院金事以上各官均不得兼任他项官职,也不得为资政院参议员。

此外,一些政府机构的审计制度也有所变化。如大清银行每半年结账一次,每年总结账一次,将总分各行营业资财、行中情形写成报告,呈度支部查核。陆军部设陆军审计处,处长一人,下分综察、核销二科,掌监督陆军部属军队、学堂、局、厂等处所用军费确数,实行会计检察并复核各项预算、决算。

总之,在清末筹备立宪过程中,一些有识之士接受了国外近代新的审计思想,提出审计院接受君民的委托对内阁进行监督。在立宪国家中,政府作为管理财政者,自身不能监督财政;审计院作为监督财政者,应不受政府管制,其机构、人员应具有独立性。这些审计新思想已具有近代西方审计的基本特征。当然,由于历史的局限性,清末筹备立宪的最终目的是达到皇位永固,因此,设想中的审计院独立性只能对君主负责,而不可能对议院(或国会)、对人民负责。审计院的独立性也只能体现在作为专职审计机构独立于内阁之外,其地位大大提高,院长官与六部尚书同为从一品官,并且能直接向皇帝报告工作,而且审计官员人身有所保障,非犯刑法及处分则例者,不得罢黜。这些思想都是中国古代审计转化到近代审计过程中很重要的飞跃,对民国时期产生近代意义的审计给予直接的影响。

(三) 学成归国的留学生开创审计新职业

20世纪初,我国出现西学东渐高潮,一些留学生学成归国,根据当时中国资本主义经济发展的客观

需要,逐渐将西式会计体制和方法以及会计师制度引入中国。这些留学生中的一些人在国外学习了一些新的学科知识,回国后在大学中开办了新的学科课程,在社会上开创了新的职业,其中审计就是这样一种情况。如1912年10月22日,北京政府批准施行《审计处暂行章程》,暂设审计处,隶属国务总理。审计处设总办1人,为审计处最高行政长官,由大总统任命。第一任总办陈锦涛(未上任),为前清商科进士,留学日本。第二任总办王璟芳,留学日本,为前清商科举人。审计处初建时选任的人员中,留学归国的有19人^{[11]16},约占当时审计处实际人数(99人)的20%。

中国近代会计的开创者谢霖,于1909年毕业于明治大学商科,获商学学士学位。他从日本留学归国后,曾在北京大学、四川大学等校任职,传授西方会计、审计知识,后来转向实业领域,担任中国银行总司账和交通银行总秘书,著有《银行簿记》一书,倡导改良中式会计,率先引进借贷复式簿记原理,成功改革了中国银行、交通银行的会计制度。1918年6月,他为满足中国实业界对会计师职业的迫切需要,率先呈文北京政府农商部、财政部,并附酌拟章程三条,建议设立中国自己的会计师制度。其后,谢霖的申请得到政府的批准,准予其开办会计师事务所,并由农商部拟定颁布了《会计师暂行章程》。中国自此出现了新的一种职业,即会计师职业。随后,当时著名的会计师潘序伦从美国留学归来,起初在几所大学任教,教授会计学、审计学课程,后来创办立信会计师事务所,从事会计师审计业务,创办立信会计专科学校,专门培养会计、审计学科人才。

晚清时期,伍廷芳留学英国,并在英国取得大律师执照。回国后,于1903年至1904年作为《钦定大清商律》(包括《商人通例》和《公司律》两编)的主要起草人。当时清廷任命载振、袁世凯和伍廷芳三人作为修律大臣,由于载振、袁世凯是清朝重臣,不熟悉商法专业知识,只是挂名,修订商法的具体工作理所当然只能由熟悉法律的伍廷芳负责。因此可以说,伍廷芳对于我国历史上第一部商法和公司法的制定贡献甚大。其在《公司律》第五节查账人中亦是第一次对查账人制度作了具体的法律规定。

当时在公司制度和查账人制度方面中国受日本的影响相当大,如1907年邓谔对清政府于1904年颁布的《公司律》进行诠释说明,在《绪论》中就开宗明义地说:“关于查账人性质及职权等,则有说明之必要,此本篇所由作也。本篇所说明,基础于《公司律》之条文。于律所规定有欠缺,若疑似者,则援用一般法学者所谓‘理论的解释’及‘扩充的解释’之方法,而引据日本之商法以补之。再不足(在日本商法有缺点或无规定之要),则依于一般之学说及共通之法理以说明之。”^{[12]30}由此可见,邓谔从法律上对当时我国查账人这一新出现的制度进行了说明,其最基本的依据是清政府颁布的《公司律》,如《公司律》对此没有明确的规定或有疑问,就依据日本商法予以补充,如日本商法也有缺点或没有明确规定,再依据一般的共通之法理予以说明。不言而喻,当时我国《公司律》有关查账人的法律规定内容,受日本商法影响之大。例如对查账人最基本的资格要件,即任职资格,《公司律》无明文规定,邓谔即根据日本商法予以补充说明:“据日本商法第一百八十九条,则有‘监查役要于株主总会自株主中选任之’之规定。其所谓株主,即我所谓股东。然则无股东之资格者,即不得被选为查账人。此吾人所信为最正确者也。”^{[12]31}

(四) 小结

总之,晚清民初中国在社会经济上出现股份制公司,政府财政上出现对预算、决算的制定与监督,政治上民主、法治与共和的思想深入人心,以及在近代西方社会科学知识体系中职业知识体系与会计审计、财政、经济、法学各学科密切相关的复式账法、资产负债、股份制公司、所有权、经营权、预算决算、社会筹资、刑法民法等概念的出现,促使社会上近代西方新的审计职业(政府审计、社会审计和内部审计三位一体)的产生、定型与初步发展,即这是从股份制公司内部查账人、上级行政机关官派查账人与民间查账公司查账人向政府审计处(审计院)审计人员、民间会计师事务所会计师和股份制公司内部监察人过渡的时期。

二、清末民初查账人的审计活动

(一) 查账人审计法律规章的制定

从清末至民国时期政府历次对公司法规的修订可以看出从查账人到监察人演变的大致脉络。1904年,清政府为了保障公司的正常发展和运营,制定了《公司律》,第一次对公司进行明确的定义:凡凑集资本共营贸易者名为公司。其中第五节为查账人,第七十九条规定“公司设立后,众股东初次会议时,应公举查账人至少二名”^[13]。从最初的《公司律》规定来看,查账人就是股份有限公司内部审计人员。1914年,北京政府农商部在清末《公司律》的基础上制定颁布了《公司条例》。改《公司律》的查账人为监察人,规定其选任资格与查账人相同,监察人由股东会就股东中选任之。监察人负责公司内部审计工作,审查企业财务账表,并将审计意见报告给股东会。由此可见,监察人就是清末的查账人。1929年南京国民政府制定颁布了《公司法》,取代了北京政府的《公司条例》,但其有关监察人规定的主要内容与1914年的《公司条例》基本相同,其中仅增加了第一百五十八条规定,监察人得代表公司委托会计师,让其将董事会所造送于股东会之各种表册,核对簿据,调查实况,报告其意见于股东会。直至1946年国民政府再次修订《公司法》,监察人仍作为公司的内部审计发挥其作用,只是某些条文做了修订。总之,从清末至民国时期,查账人与监察人是一脉相承的,其主要职责始终是负责公司的内部审计工作。

早在辛亥革命前夕,中国人向社会筹资已出现在银行或修建铁路等大规模公司企业中,为监督公司企业经理人,取信于民众,在股东总会上,通过投票选举出查账人,用于监督公司企业经营。如1906年,《上海信成储蓄银行有限公司招股章程》规定,公司设查账员2人,“每年六月、十二月将各项账目揭算一次,年终刊刻账略,由查账员核对无讹,加盖图记,分送各股东查核”,“年终刊刻账略,应将公司出入总数,本年贸易情形,本年赢亏之数,拟派利息、并拨作公积之数、公司现存股本及人欠人之数,一一揭载明白”^{[7]21}。1909年制定公布的《办事及查账员职务简章》规定:“查账人资格,限有本公司股份三十整股以上,均于到会之股东中选举之”;“办事及查账人均须通达干练、声望素孚,而查账人尤须擅长计算,方为合格”;“办事、查账人不能兼充,查账人并不得兼本公司职务”;“办事及查账人不得自向公司包办工事”^{[14]17-18}。查账人的职责是“清查本公司股份、银钱、地亩、材料、工程、收支各项数目是否核实,但以所查事项报告股东会”^{[14]18}。1915年北京政府交通部铁路会计司查账员的职责与股份有限公司查账人大同小异:“(一)查明所有账目之真确情状。(二)查核所登各账是否经正式之核准。(三)比较账目之结果与由经验所得之标准及规定之约计,如有不合之处,应即记录详报。(四)对于用费之适当与否,经营效用之充足与否,其他应随时特加之处,均应详加查核。(五)掌管会计员司于《会计则例》,未能明了或误解者,应向其明白解释。”^{[15]28-29}显然,官派查账员的职责,除了查错纠弊之外,还对下属企业的会计工作、政策法规进行指导。

(二) 查账人审计活动

1909年,南洋劝业事务所与沪(上海商务总会)、宁(南京商会)董事会合作,接受清政府的委托,筹办南洋劝业会。由于劝业会“系官商合办,措置一切,自与他项行政局所不同……其办事经费,则又参仿现行商业公司办法规定,簿籍及收发各据,会同帮办督饬,庶务科职员及沪、宁董事会会计、董事公举之会计员,分别核明签印支发,以期互相检察,款不虚靡。凡此办理情形,均经陆续呈钧听”。尔后,南洋劝业事务所向清政府提出,现在第三期筹备已届期满,经费一项,“职所(即事务所)经手收发,如调查购地及员司薪食杂支等项,共计支洋捌万叁千五百五拾元九角四分八厘。兹值年关,请派员会同查核账目”。在事务所的请求下,清政府同意“派委委员,刻日莅所,会同沪、宁董事会所举查账员,查核一切”^[16]。由此可见,当时如属于官商合办的股份制公司,其内部也设查账员进行监督。平时南洋劝业会经费开支“参仿现行商业公司办法规定”,由沪、宁董事会各派会计员管理,然后向政府部门报告。而到了年底时,再由政府派人,会同沪、宁董事会所推举的查账员,一起对劝业会经费开支进行查核。

1910年,“川路股东总会票选董事、查账人,前已将得票最多数之姓名、略纪,本报嗣经连日续选,昨始一律选定。兹复探录如下:董事范涛、王大侯、魏国平、冉崇根、黄连堃、廖承瓌、李学孟、彭兰芬、张从文、杨三泰、沈敏政、李箕孙、都永稣,查账人陈一夔、郭成书、魏怀熙”^[17]。由此可见,当时川路股东总会通过投票选举出董事和查账人,并在当地报纸上公布其姓名、简介,以对四川铁路修建经营管理和经费开支进行监督与审计。

1907年,川汉铁路公司发生了“股本挪移亏耗至于三百余万之多”的事件,其中“虽有种种复杂之原因,抑亦不遵照《公司律》设立查账人之一大结果也”。对此,“邮传部尚书西林岑公,于四月十五日,帅同邮传部侍郎、丞参各官,至北京四川会馆,召集我四川之在京同乡员绅,筹议路政。于是有奏派邮传部司官及四川京官各一二人作为查账人,以检核公司之账目之议”^{[12]29-30},作亡羊补牢之功,以挽救濒临破产倒闭的川汉铁路公司。

邓谔比较详细具体地阐述了查账人所要进行的审计工作计划。其一,随地调查。“查账人查阅账目,自当以成都总公司为归宿,然上海、汉口、宜昌、重庆公司皆设有分局”,查账人“先到上海,至所谓‘驻沪转运局’者,察视该局原领公司股本若干,现存若干(存放何号,即往该号详细察核,求其底里),消耗若干,即于查账终了之日,除该局员薪伙食暂行照旧开支外,存号之款,由查账人签押截止,不得再有支用。上海事竣,溯江而上,由汉迄渝,一仍前法,以次至于成都之总公司,汇计而总算之”^{[12]56}。其二,逐项清厘。由于公司所刊登的“收支第一次简明一览表收款项下所列各宗入款,其性质极复杂”,因此,邓谔建议“今姑弗论,而以现在最有争点者”,分为纯正之股本与不纯正之股本两种,化繁为简,找出难点重点,将账目理清。其中纯正之股本包括“(一)官商绅民购股,(二)租股,(三)存放股本息银,(四)土药厘金,(五)报效款是也。此皆公司所认为股本,亦即电复东北京所谓并未动用者也。既未动用,即属现存或在商号,必有票折,或在公司,必有实银,核其出入之数相合,则查账人亦可认为未动用。应即照《公司律》第一百八条之规定,书明‘核对无讹字样,并签押作据’”。不纯正之股本包括“收支表末行所谓‘另筹烟馆灯捐’是也……则此项款目,纵不谓之股本,亦不能不谓之为公司内部之财产也。既为公司内部之财产,则其出入之数,亦当核实报销,岂得以‘并未动用股本’一语一笔抹杀?盖当事诸人,所以侵蚀靡费者,皆在于此。以为既非股本,即股东不得清查耳。查账人极宜注意,详细分别,签驳以待决于创办人会”^{[12]56-57}。其三,遇事考校。“此次查账人当于查察人之地位,而有‘查察公司各事是否妥协’之权,此为吾人所已说明者也。如沪汉宜渝各埠所设分公司及局所,现在高楼大厦,靡衣华食,所办何事有无可以裁撤、归并之处,即无裁撤、归并,其中员役、薪俸、伙食有无可以节省之处,均宜留心记载,陈述其意见于创办人会”^{[12]57-58}。其四,限期完结。“此次查账人,则限于公司招集创办人会,开会之前一律完结。此无他意,不过便于开创办人会时,宣读报告耳”^{[12]58}。其五,另刊报告。“此次公司改归商办,闻成都诸绅亦公举负时望有信用之数公查阅公司之账目……惟是全川视线之所集,多系于邮传部认可之查账人,故报告之结果,其征信在此而不在彼。若对于公司账目意见相同,自不妨一致之报告,或各有意见,则查账人决不能与之苟同,应以查账人之名义,刊发报告而陈述自己之意见”^{[12]58-59}。

以上可谓是一份简明扼要的审计计划。首先在其一“随地调查”、其二“逐项清厘”中从区域和账目两个维度规划了审计对象的范围。区域范围按川汉铁路公司之下成都总公司及上海、汉口、宜昌、重庆分局分布的地理位置特点,采取从上海溯长江而上,依次至汉口、宜昌,最后到达重庆这样的查账路线。这种最短的查账路线既节省了路途交通费开支,又节省了路途时间,提高了查账的效率。由于公司账目各种款项极其复杂,故其二采取化繁为简、抓难点重点的查账策略,将公司股本分为纯正之股本与不纯正之股本两种类型。由于纯正之股本属于“未动用者”,故易于核实,而不纯正之股本属于“动用股本”,其中有些支出属于有问题有争议的股本,计划中特别强调要“注意详细分别签驳,以待决于创办人会”。其次在其三“遇事考校”中,强调查账人如发现分公司及局有奢华浪费、不当开支的现象,应予以制止纠正。最后其四“限期完结”、其五“另刊报告”规定该查账工作虽然任务繁重,但必须在公司召开创办人

会之前完成,届时在会上宣读查账报告,而且查账报告还必须在报刊上登载,以取信于广大股东。总之,这份查账计划思路清晰、目标导向明确,工作安排科学合理,具有可操作性,在当时具有典型性和代表性。这里必须说明的是,虽然这只是一个审计计划,但计划的制定必须建立在审计活动的基础上,不可能脱离现实的情况。因此,可以说审计计划基本上反映了当时的审计活动。

1914年北京政府制定的《公司条例》对1904年晚清政府的《公司律》进行修订,改查账人为监察人,但至20世纪20年代初,北京政府一些部门仍然设有查账委员会和查账人,负责部门内审计监督工作。当时,不仅私营公司企业内部设有查账员,而且连政府高层部级单位也设有查账委员会及查账员,审查本部的经费开支,对经济上的违法乱纪者予以处罚。如1922年《交通公报》第二号《部令》载交通部训令2399号称:“本部查账委员会呈称,职会审查该局(京绥铁路管理局)唐前局长任内开支各款,认为不正当者共二万四千一百九十八元三角二分,有疑问者共九万六千三百零二元二角七分,此外尚有未开支各款中之不正当者共三百四十九元九角三分。”^[18]对此,交通部“令仰该(现任沈)局长即将该(查账委员)会议决疑问各款,限三日内切实查明,呈候核办,其不正当各款之未经开支者,亦当一律停止开支,并将各单据送由该前局长自行清偿,以节浮滥”^[18]。由此可见,北京政府时期,交通部查账委员会的权力是很大的,不仅有权查核下属铁路管理局的一切经费开支,而且在发现靡费公款、不正当等开支时,可以及时召开查账委员会会议对此作出议决,呈报交通部予以核准,然后迅速执行。

又如《政府公报》第1782号第9页至第12页记载了1921年1月交通部训令第237号“令四洮铁路局长赵世煊,据部派查账员呈报审查该路账目情形以及关于该路所有会计行政工程各项应行改良之处,尚属妥协”,予以采纳实行^[19]。由于查账员的改良建议有10条之多,兹摘其要点略作介绍:

1. 准备现金。当时四郑路系日本借款建筑,而日本币制系以金为本位,而我国系以银元为本位,故每遇金价低落,我国即受损失。查账员建议,在国内之一部分,调换现金存储备用,避免金价低落以致受莫大之兑换损失。

2. 入账兑换标准。民国五年借款按借款入账当日交付借款之兑换率,而民国七年续借短期借款则不按交款当日之市价入账,致使账目紊乱。查账员建议,以后对于外国借款,应遵照《会计则例》,均按当日之市价入账,以免纷乱。

3. 短期借款入账办法。查该路对于一百万元以下之短期借款,系列入未偿到期欠项之零星借主,而该路所欠正金银行借款营口票四十六万七千余元,尚系列入零星借主,殊属不合,应即重行更正。

4. 购料入账标准。我国对于建筑费各项开支,唯有按实在行市入账,另以相差之数归入兑换损失之一法。一经入账,即已定夺价格,以后不能再事更改。该路民国八年七月又将一切未用材料及存款等均按七月行市计算,每半年变更一次,愈使账目失其真相。该路应当酌拟办法,呈部核夺,以便更正。

5. 会计处应常川派员至材料处查账。民国八年七月以前,一切材料之购买保存以及支配均归工务处长管理,会计处并无专员驻在材料处专管收发材料及入账之事,致使会计处结存材料之数与工务处结存材料之数大相悬殊。为整理会计迅速起见,会计处应常川派员至材料处查账,庶遇事不至隔阂,而收指臂相助之效。

6. 编订单据。该路编订单据不良之点有二:一是收支单据不分别编订;二是不按号数编列。是以前后错杂,检查时异常不便。建议该路以后整理单据应分收支两项编订,并按各种次序排列,以便检查。

7. 在中国购料应用银元。该路从前采办之材料多以日金订购,其结果是日金涨价时,其损失在路局;日金跌价时,损失在商人。建议以后凡在中国购料,不得再用日金订购。

8. 包工应取开标办法。查铁路对于包工所以必须公开投标者,一方面以免商人高抬市价之弊,一方面以之表白当事者之责任。该路从前对于包工各事,向不采用招标办法。建议以后该路所有工程包工,应照公开招标办法办理。

9. 改良路基。该路工程路基系沙土筑成,下层并未铺有碎石。此种路基表面上虽属节省,而总计

每年修理工费、增添沙土各种费用,实际上维持费已属不资。应即设法改良。

10. 改良枕木。查该路所用枕木系松木、杨木两种,其中松木可勉强应用,至于杨木系最劣之品,一二年后势必更换,反而耗费。应即设法改良,嗣后永不许购用杨木。

由此可见,当时交通部查账员在部门内部审计中发挥了重要的作用,不仅通过查账进行查错揭弊,而且还对许多铁路管理上不科学不合理不经济的制度提出了改进意见,既节省了大量不必要的开支,又提高了当时铁路的管理水平,实属难能可贵。

(三) 小结

综上所述,清末民初,中国社会上出现了集资筹办的银行、铁路等股份制公司企业,为监督公司企业的经营者,取信于股东,均成立了股东会,并在其下设置查账人(或查账员)。查账人资格,限有本公司股份若干股以上,均于到会之股东中选举之。查账人由股东会投票选举产生,以股权所有者的身份对公司或企业的经营进行监督,向股东会报告,对股东会负责,维护广大股东的利益。其职责是清查本公司的股份、银钱、地亩、材料、工程、收支各项数目,或公司收支总数、贸易情形、盈亏之数、拟派利息、公积之数、资产负债等,有的查账员还可接受本公司企业董事会的指派,到其他公司企业或会所查核各项收支账目。其资格是:在才干上必须通达干练、擅长计算;在职业道德上不得兼本公司职务、不得自向公司包办工事,保持查账上的公正,声望素孚。公司或企业还将当选的查账人姓名、简历和查账报告在报纸上公布,接受公众的监督。政府官派查账人不仅通过查账进行查错揭弊,而且还对公司企业许多管理不科学不合理不经济的制度提出了改进意见。

当时查账人既有公司股东选举的查账人,也出现政府官派的查账人,甚至下文所述民间查账公司专业的查账人。这是清末民初社会经济活动中出现的一种新现象。换言之,这预示着西方资本主义经济中的政府审计、民间会计师审计(又称社会审计)、股份制公司内部审计已经在中国清末民初呼之欲出。

三、查账人是民国初年审计从古代向近代转变的过渡

(一) 查账人种类

1907年邓镛在《法律上之查账人之说明》一文中指出,依据1904年清政府制定的《公司律》规定,“查账人者,以具备法定之资格要件之人,对于公司以监察其财产之状况为职务,而即为股份有限公司之监督机关之一者也”^{[12]30}。其职责,具体地说,《公司律》第八十四条规定:“查账人可以随时至(到)公司查阅账目及一切簿册,董事及总办人等不得(能)阻止,如有询问,应即答复。”^{[12]31}邓镛在《法律上之查账人之说明》一文中还将查账人分为六种类型,其中:一时查账人与永久查账人对应,一时查账人指“其任期不一定,限于股东总会成立选任正式之查账人时,即终了其任务,因而消灭其资格者也”^{[12]36},所谓永久查账人,即“与公司共存在,公司一日继续,则查账人一日不消灭,公司一日终了,则查账人一日不得存在”^{[12]36}。通常查账人与特别查账人对应,通常查账人即“其设立之目的在检察公司收支之账目有无侵蚀亏挪浮冒等事,是其目的在监督董事局及其附属之总办及总司理也”^{[12]38},特别查账人是在“通常查账人不信用于股东总会,因而发生此第二之查账人也。故其设立之目的,即在检查通常查账人之报告”^{[12]38}。其中一时查账人、永久查账人、通常查账人均为公司内部之查账人,特别查账人则为公司外部之查账人。如“一时查账人限于从股东中选任之,特别查账人系于其有无簿记学之知识及综核勾稽之能力,全属于事实上之问题,故有无股东之资格,法律不设何等之限制”^{[12]39}。尤其是如特别查账人“由公司外部之监督机关,即初级若上级之该管衙门所委任之查账人,而吾人命之曰官派查账人者是也。此种查账人于该管衙门何时可以选派及员额若干,全出于该管衙门之自由,于法律上无制限,此由监督机关之性质,有完全之监督权所生之结果,殆无规定之必要也。惟此种查账人,立于公法上之地位,而本各章节所述之查账人,则立于私法上之地位,其性质既殊,因而生如左之异样之结果:(甲)无受公

司之报酬之权利。公司内部之查账人,其就任为契约行为,故对于公司得以请求相当之报酬。而官派查账人,则基于国家保护商业之趣旨,行政官厅以命令委任之,虽对于公司如何尽力,而公司不可以支拂报酬,即彼亦不得请求报酬也。(乙)无受公司之制裁之义务。公司内部之查账人怠于其职务及有不正当之行为时,公司有一定之制裁。而官派查账人,则虽怠于其职务及有不正当之行为,止可由其各该管上司,基于处分则例而制裁之,而公司之制裁不能及。惟公司得向于其该管衙门提起诉讼”^{[12]39-40}。由此可见,邓镛在《法律上之查账人之说明》中所说的一时查账人与永久查账人、通常查账人,均为公司或企业内部查账人,由股东总会从股东中推举,对股东总会负责,对董事、总办、总司理进行审计监督,由股东总会付给报酬。显然,这是属于公司内部审计的性质。而特别查账人中的官派查账人,则由上级行政主管机关派遣,对上级机关负责,对公司企业从上到下实行全面的审计监督,其报酬由上级机关给付。显然,这是属于公司外部政府审计的性质。从邓镛对特别查账人仅举官派查账人为例与一时查账人相比较来看,其外部查账员与内部查账员的主要区别有三个方:一是外部查账员不必有股东资格,唯凭专业知识与能力被聘用;二是外部查账员报酬不由被检查公司支付,而由其主管机构支付;三是外部查账人如有怠于其职务及有不正当之行为时,只可由其该管机构制裁。因此,笔者认为邓氏所谓的特别查账人还应包括民间查账公司的查账人,这可从下引《译亚当士顾问所拟交通部铁路会计司查账员职务意见书》中得到旁证。

从1915年《铁路协会会报》第4卷第12期刊登的《译亚当士顾问所拟交通部铁路会计司查账员职务意见书》(以下简称《查账员职务意见书》)一文中,我们可以了解到,至1915年,查账员制度又有了新的发展,不仅有属于内部审计性质的铁路会计司之查账员和属于上级主管机关政府审计性质的交通部派遣的查账员,而且已很明确地出现了民间查账公司之查账员。在《查账员职务意见书》中,“[五]查账员指导会计办法”指出,铁路各路局巡游查账员与其上级主管机关交通部所派查账员在指导会计办法时所依据的《会计则例》是不同的,所以造成解释互相歧异而不统一的问题。如遇到这种问题,必须由部派查账员予以指导协调,使之统一。“凡路局所属各经理员材料所长或掌管路上会计人员于会计办法未能明了者,向由巡游查账(员)指导之,惟巡游查账员向系铁路雇员,而非部派人员,其指导之事与部派人员当然不同,部派查账员之职务当解释部定之《会计则例》及说明一切办法,期使总会计及会计处各科长等遵照颁布之《会计则例》,划一办理。凡一路之各段或一局之各科,或两路联合营业而于《会计则例》之解释互相歧异者,查账员亦当指导之,使归一律。”^{[15]31}显然,在此由铁路雇用的巡游查账员属于路局内部审计性质,而由交通部派遣的部派查账员则属于政府审计性质。

《查账员职务意见书》中还有两处提及第三种查账员,即民间性质的专业“外聘审计人员”,或称“查账公司之查账员”。在“[二]核对登记之款项”中提到,路局所登账款必须经过路局总会计督率属员初核和外聘审计人员总核之后才能以昭信实。“查账员有与外聘审计人员相同之通常职务,应将登记各款逐项核对,以昭初核手续之信实,则所登账款既经逐项核对后,当可不必再与原单据相核。所谓初核者,乃指路局总会计督率属员所行之通常稽核办法,此即账单未经核准或用款未经分类入账,或运输收入犹未登记以前所有必要之稽核手续。此项初核系由路局属员司办理,如在组织完备之路局,则由会计处之员司办理。各账既经初核,尚须总核一次。所谓总核者,即将初核各款复核一次。盖业主于其产业,每欲一再证信,庶确知所有账籍是否无误,一切交易事务曾否正式核准,一切合同契约是否如法履行。故另聘局外会计人员复核已经初核之账,以昭信实。本部查账员为中国政府应尽之重要职务,亦与此项局外另聘之会计人员职务相同。”^{[15]30}由此可知,路局查账员与外聘审计人员所从事的查账工作是相同的,只是身份不同,前者是铁路各路局雇用的会计人员,故属于内部审计性质,而后者是外聘的专业查账员,故属于外部民间审计性质。而且只有经过内审外审两次审查,才能达到“以昭信实”的效果,即取信于业主。

《查账员职务意见书》最后指出:“本部(交通部)查账员之职务与铁路所用之巡游查账员及查账公

司之查账员迥然不同,且本篇所述之查账宗旨与查账公司之查账宗旨亦不相同。要之铁路会计司于查账之报告固无须加给何种证明书,惟务求报告能有信用,久而久之信用既立,则各官署及西国各银行或他项与中国路事有关之人,自不再需查账公司之证明矣。树立此种信用,铁路会计司查账员实有助成之责也。”^{[15]40}在此,《查账员职务意见书》初步认识到交通部查账员、铁路会计司巡回查账员与查账公司查账员三者查账的宗旨与作用是有不同的,交通部查账员属于上级主管机关派遣的查账员,其宗旨与作用是起政府审计监督指导的作用,“当解释部定之《会计则例》及说明一切办法,期使总会计及会计处各科长等遵照颁布之《会计则例》,划一办理”^{[15]31}。铁路会计司查账员的宗旨是属于内部审计自查,起查错揭弊作用,“庶确知所有账籍是否无误”^{[15]30},以防患于未然;查账公司查账员的宗旨属于外部独立审计,起鉴证以昭信实作用。

(二) 内部查账人的局限性促使查账公司查账人和官派查账人的产生

目前所发现的史料表明,这三种查账人最初都源于股份制公司负责内部审计的查账人。这种查账人由股份制公司股东中选举产生,代表股东总会监督公司董事和经理(或称总办、总经理)。由于其属于股份制公司内部审计,其审计结果一般向股东总会报告,对股东总会负责,因此独立性不够,有必要时才对外公布,不向社会保证财务报表的公允性,不一定承担社会责任。而且由于查账人从股东中选任,多数查账人缺乏可以胜任的会计、审计专业知识和经验。正如裕孙所批评的,当时股份制公司监察人制度存在四个方面的缺陷,使监察人“有名无实”:一是监察人选任未得当。“就我国股份有限公司选任监察人之实情观之,始恍然于监察人之选任,决非由于多数股东之公举,而类为董事会于事前预选定,至开股东会时,利用少数之出席股东,以为形式上之通过。故被选者,必董事之党羽也,否则必董事之好友也,否则亦必甘供奔走者也。坐此之故,法律上监察人原以左右董事者,而事实上则反为董事所左右,且仰其鼻息矣,尚何论乎发挥监察人固有之职权,以行独立不羁之检查也哉?”^{[20]10}二是监察人之资格未具备。“监察人欲完全实行其职权,其于监察有关系之各种专门智识,应当具备,固不待论。而于会计上及该项业务上,尤贵有实地之经验。且大事当前,须有不妨牺牲私人之利益,必尽公共责任之观念,与其他精密、周道、公平、的确等美德。凡此皆监察人所必备之资格,而不可或缺者也……故求此项资格完备之人才于股东中,至难事也。即令有之,而不合于董事之意旨者,不易当选也。故就我国多数之监察人言,十之八九,殆皆未备监察人之资格者也。”^{[20]9-10}三是监察人忘却自己职责之重大。“监察人就职以后,类已忘却其职责之重大,遂不肯黽勉从公,而自甘屈为闲曹。因之有以一人之身,兼任数公司以至数十公司之监察人、董事者,怡怡焉不知旷职之可耻也。夫以无兼人之才者,而任兼人之事,其于平时,自然不克继续为公司簿册之检查……是则监察人监察之效力如何,从可知矣。”^{[20]20}四是股东对于事业之态度太冷淡。“多数之股东,对于投资所得之股份,其视为永远之投资物者甚少。类皆贪图眼前一时之股利,或则待价而沽,冀得侥幸之利益,故对于事业之盛衰,殊无深切之痛痒,更无远大之企图,一以冷淡出之。遇召集股东总会之际,并不出席,以致一切重要议案,听由重员之操纵,以为形式的议决。而彼等对于公司应负之法律上责任,遂亦赖以无形解除矣。夫股东自身对于公司之态度,既极端冷淡,则公司董事焉有不施行鬼蜮,乘机弋利也哉?公司监察人焉有不朋比为奸,分润唾余也哉?”^{[20]10-11}总之,查账人或监察人由股东中选任的规定,具有很大的封闭性,限制了其对外招聘具有较高专业水平、人品端正、与公司没有利害关系的人才来担任股份制公司内部审计人员,使公司查账人或监察人在独立性、专业性、可靠性与责任性方面受到很大的限制,制约了其内部审计的应有作用,尤其是股份制公司内部查账人审计在对外发挥其鉴证作用,取信于广大投资者方面,具有更大的局限性。

(三) 小结

这种内部查账人局限性的情况一方面导致了社会上专职“查账公司之查账员”的产生。查账公司在社会上公开招聘具有高水平专业知识和丰富经验的查账人,克服了股份公司内部查账人由该公司股东中选任独立性不够和专业性不足的局限性,从而在社会审计方面取代了股份制公司内部查账人。此

外,由于股份制公司内部查账员审计更无法承担起上级行政机关对股份制公司的管理与监督,因此也必然产生上级行政机关专职的官派查账员来承担管理与监督股份制公司的职责。总之,正如邓镛所说的,当时股份制公司的内部查账人(监察人)只能“为股份有限公司之监督机关”^{[12]30},其作用是“公司之财产基础可以巩固,股东之投资可以安心,对外之信用可以增进”^{[21]65}。而民间查账公司查账人与上级行政机关官派查账人则以“第三者身份”对股份公司进行审计监督,显而易见,后二者的独立性显然高于前者,尤其在对外鉴证职能方面。而且由于后二者是通过公开向社会招聘,没有前者股权资格条件限制,并注重选任者的专业知识和查账工作经验,因此其工作成效也大大高于前者。另一方面,我们也必须看到,在当时会计师是一种新生事物,社会上对此存在着一些偏见,认为是一种不祥职业,只有公司企业破产清算时才不得已聘请。商家一般注重保密商业秘密,不让外人了解本公司企业的经营详情,而且认为本公司企业的股东能够更尽心维护自身的利益。因此,多数大股东还是坚持选任本公司企业股东为查账人(监察人)。这也反映了即使会计师职业和政府审计不断发展完善,但仍然无法完全代替公司企业的内部审计,从监察人立法一直在民国时期存在就可看出,监察人作为公司企业内部审计是不可或缺的。甚至现代我国改革开放之后,公司法中仍然规定设立监事,其前身亦可追溯到查账人和监察人。

虽然晚清民初出现了民间查账公司查账员和上级行政机关官派查账员,但其在组织机构设置上并没有出现中央政府部门中主管的机关,相关法规也未对民间查账公司查账员和官派查账员拟定法律规定,因此还不能说这两种查账人已经定型。虽然目前由于晚清与民国初年有关查账人的史料相当缺乏,其产生与形成的具体细节还不是很清晰,但这种产生与形成的历史逻辑还是可以肯定的。这从1912年北京政府国务院设立审计处和1918年北京政府农商部批准开办会计师事务所这两个在中国审计史上划时代的事件得到了证明。

四、结论

马克思主义唯物辩证法认为,事物的发展都有一个量变到质变的过程,任何事物的变化发展不可能一蹴而就,审计从古代到近代的转变,从量变到质变的变化,也有一个过渡期。自清末洋务运动以来,随着股份制有限公司的出现,帝国主义在中国修铁路、办银行,创办会计师事务所,从而萌生了查账人制度。在1906年至1911年的清末筹备立宪中,一些受西方宪政思想影响的大臣提出了君主立宪制的构想,其中也为我国建立近代西方政府审计制度绘制了蓝图。随后一些留学生在辛亥革命胜利后,于北京政府统治伊始,在国务院之下设立了审计处,开办了会计师事务所,完成了中国从古代审计到近代审计的转变。其中查账人的产生、发展与演变过程,就是中国审计从古代向近代转变的过程。

查账人从清末至民初,大致经过近二十年的时间里,演化出公司内部的查账人(后来又改称为监察人)、公司企业上级主管机关派出的官派查账人和民间外部查账公司的查账人三种类型。引起这种演化的内因,就是股份制公司企业内部查账人由于从股东中选出,使其独立性、专业水平和对公司企业的责任心受到很大的局限。其外因是清末民初,由于股份制公司企业在筹资扩大规模方面有其独特的优势,受到政府和民间的欢迎。在此情况下,公司企业内部查账人对股份制公司企业的审计监督效果无法满足公司企业上级主管机关和社会投资人的要求,促使公司企业上级主管机关自身配备官派查账人,社会投资人则聘请民间专业查账人对相关股份制公司企业进行资金和经营管理的审计监督。由此,逐渐形成官派查账人、查账公司查账人和股份制公司企业内部查账人三足鼎立的局面。最终在1911年辛亥革命胜利后进入民国初年,于1912年北京政府国务院设立审计处,标志着官派查账人制度定型为政府审计;1918年民间会计师事务所的准予开办,标志着查账公司定型为民间审计(又称社会审计);1904年清政府《公司律》的颁布,其中对查账人的规定,标志着内部审计的定型。政府审计、民间审计、内部审计三者的定型,标志着这个过渡期的结束。由于在这三种审计中,政府审计居于主导地位,其审计机

构设立于北京政府成立之际,故其作为中国近代审计史的开端于学理上习惯上是完全可以成立的。

参考文献:

- [1]李玉.北洋政府时期股份有限公司监察人制度研究[J].四川师范大学学报(社会科学版),2008(3):98-103.
- [2]魏文亨.市场、知识与制度:晚清民初职业会计师群体的兴起[J].华中师范大学学报(人文社会科学版),2012(2):75-86.
- [3]王东东.取股东而代之:民国会计师对股份有限公司监察人制度的改善[J].中国注册会计师,2020(5):122-125
- [4]喻梅.中国注册会计师制度思想与制度变迁研究:1918—1949[M].北京:中国社会科学出版社,2016:222-230.
- [5]徐义生.中国近代外债统计资料[M].北京:中华书局,1962:90.
- [6]郭飞平.中华民国经济史[M].北京:人民出版社,1994:8.
- [7]上海信成储蓄银行有限公司招股章程[J].东方杂志,1906(2):17-21.
- [8]潘序伦.我国会计学术与会计职业之回顾与前瞻[J].立信会计季刊,1940(9):1-9.
- [9]盐业、金城、中南、大陆四行储蓄会第一期决算账略[J].银行月刊.1924(3):7-8.
- [10]故宫博物院明清档案部.清末筹备立宪档案史料[M].北京:中华书局,1990.
- [11]李金华.中国审计史 第二卷[M].北京:中国时代经济出版社,2004:16.
- [12]邓镛.法律上之查帐人之说明[J].川汉铁路改进会报告,1907(4):29-59.
- [13]公司律[J].东方杂志,1904(1):24.
- [14]路事近纪:办事及查账员职务简章特记[J].湘路新志,1909(3):16-18.
- [15]译亚当士顾问所拟交通部铁路会计司查账员职务意见书[J].铁路协会会报,1915(12):28-40.
- [16]事务所详 正会长第三期筹备已终应请派员会同查账文[J].劝业会旬报,1909(2):3-4.
- [17]董事查账人举定[J].广益丛报纪闻,1910(255):11-12.
- [18]高恩洪.交通部训令 2399 号交通公报第二号部令[J].政府公报,1922(2356):6.
- [19]叶恭绰.交通部训令 237 号[J].政府公报,1921(1782):9-12.
- [20]裕孙.监察人制度之改善(上)[J].银行周报,1922(3):8-11.
- [21]徐永祚.会计师制度之调查与研究[R].上海:徐永祚会计师事务所,1923:65.

[责任编辑:黄 燕]

Auditor(Chazhang Ren) in the Late Qing Dynasty and Early Republic of China

FANG Baozhang¹, PENG Lan²

(1. School of Business, Putian University, Putian 351100, China;

2. School of Accounting, Zhongnan University of Economics and Law, Wuhan 430073, China)

Abstract: At the end of the Qing Dynasty and the beginning of the Republic of China, with the emergence and development of corporations and the influence of the profession of accountants in the West, the auditor(Chazhang Ren) system was mainly originated in the railway, banking and other industries, which was mainly responsible for the review and supervision of the financial situation of corporations, so as to win the trust of shareholders. The auditor(Chazhang Ren) shall be elected by, and responsible for the shareholders' meeting, and review and supervise the board of directors, the general office, the general manager etc. With the development and evolution of auditor(Chazhang Ren) system in the late Qing Dynasty and early Republic of China in the past 20 years, there were three types of auditors: official auditor, internal auditor and professional auditor, which were transformed into modern government audit, company internal audit and professional accountant audit. It can be seen that the generation, development and evolution of auditor(Chazhang Ren) marked the transfer from ancient Chinese auditing to modern auditing, and its importance is worthy of the attention of the academic community.

Key Words: auditor(Chazhang Ren); auditing history; accountant; the end of Qing Dynasty and the beginning of the Republic of China; the origin of modern audit; corporate law