

# 多元信用文化、价值工作与专业价值观构建

——以20世纪初上海地区会计诚信观的形成为例

王彦 贾良定 王涛

**摘要:**专业价值观对专业人士获得社会认可和价值合法性至关重要。运用历史档案和质性研究方法,以20世纪初上海地区会计诚信观的形成过程为例,阐述专业价值观构建的过程及机制的分析发现,行动者选择吸纳更广泛社会环境下的多元信用文化要素,采取锚定、延伸、传承和评判的价值工作,解释与应用多元信用文化构建诚信观。其中:锚定工作将“证社会之信用”作为会计师工作的首要原则;延伸工作强调会计工作可以解决紧迫的现实经济与政治问题;传承工作引用传统的道德文化展示会计价值观,引起社会公众的共鸣;评判工作使会计专业价值观与其他相似的价值形式区分开来。行动者通过集体实践增强诚信观的凝聚力,最终形成会计专业价值观并初建了社会公共信用基础。

**关键词:**多元信用文化;价值工作;专业价值观;诚信观;质性研究

**DOI:** 10.19836/j.cnki.37-1100/c.2024.03.004

## 一、引言

专业价值观是专业共同体中专业人士共享的理想信念,是专业人士为社会需求服务的道德承诺<sup>①</sup>。历史上,早期的专业人士如医生、教师和律师等,是基于神职人员的模式出现的,致力于解决特定的社会需求,例如健康或正义。虽然已有研究表明行动者在专业化过程中通过宣称“为公众服务、利他”的价值观来获得合法性<sup>②③</sup>,但专业价值观暴露于更广泛的社会文化中,而且专业价值观从本质上来讲都具有历史性、本土性<sup>④</sup>,因此,专业价值观的构建任务变得复杂。本文提出以下研究问题:专业人士如何利用更广泛的社会多元文化要素构建专业价值观?

20世纪初的中国是社会剧变的时代,会计作为一类新的现代化专业,于此时在中国起源。在这个阶段,西方制度思想与中国传统文化碰撞融合、新兴专业与传统职业兴衰交替,会计专业行动者经历了从传统向现代社会转变的多元文化环境。本文利用历史档案和质性研究方法,研究20世纪初上海会计师巧妙地利用社会变革背景中的多元文化构建专业价值观的过程。

会计场域专业价值观构建的过程模型表明,专业价值观是在一定的社会经济文化环境中发展起

**基金项目:**国家自然科学基金青年科学基金项目“专业价值观构建和重塑及其对制度信任的影响机制研究”(72002085);国家自然科学基金面上项目“外生目标约束下高管认知对企业战略和绩效影响:以我国‘双碳’目标为情景”(72372068);国家自然科学基金重点项目“中国企业专业化管理研究”(71632005);江苏师范大学博士学位教师科研项目“个体认知、情感与专业兴起”(21XF038)。

**作者简介:**王彦,江苏师范大学商学院讲师,硕士生导师(徐州 221006; dtwangyan@126.com);贾良定(通讯作者),南京大学商学院教授,博士生导师(南京 210008; jldyx1zs@nju.edu.cn);王涛,里昂商学院战略和组织系副教授(法国埃屈利 69130; twang@em-lyon.com)。

① Evans J., “How Professionals Construct Moral Authority: Expanding Boundaries of Expert Authority in Stem Cell Science”, *Administrative Science Quarterly*, 2021, 66(4), pp. 989-1036.

② Goode W. J., “Community Within a Community: The Professions”, *American Sociological Review*, 1957, 22(2), pp. 194-200.

③ 赵康:《专业、专业属性及判断成熟专业的六条标准》,《社会学研究》2000年第5期。

④ Kraatz M. S., Flores R., Chandler D., “The Value of Values for Institutional Analysis”, *Academy of Management Annals*, 2020, 14(2), pp. 474-512.

来的,社会多元信用文化为构建专业价值观提供了限制性资源,既促进又限制专业价值观的发展。行动者的价值工作引用与专业功能一致的文化资源构建专业价值观,同时评判不一致的文化资源以凸显专业价值观的核心特征,最终形成专业价值观。过程模型强调了行动者通过选择吸纳和集体实践两个机制,形成以诚信为核心的专业价值观,为血缘、地缘关系的信用转变为第三方中介机构提供的公共信用奠定坚实的制度基础。本研究加深了我们对多元文化环境下构建专业价值观的理解,为制度复杂环境下成长的新专业构建价值观提供指引。

## 二、文献综述与理论背景

### (一)专业和专业价值观

专业价值观是专业人士对“什么是正确的工作行为”的信念和理解<sup>①②</sup>。从警务人员到信息技术专家,在各类专业形成过程中,专业人士都致力于制定专业共享的价值观。在中文文献中,与专业价值观相关的术语有职业价值取向<sup>③</sup>、职业伦理<sup>④</sup>等。不管是在学术研究还是工作实践中,职业道德伦理与英文文献中强调的专业价值观是一致的,包含专业成员从事某种工作的意义和价值,如何从事工作的规范,以及在工作中专业人士与服务对象如何互动和相处的各种角色规范和行为准则。本文统一称之为“专业价值观”,与职业道德、职业伦理不作特别区分。

专业人士制定的专业价值观既涉及与健康、环境及社会福利等相关问题的界定<sup>⑤</sup>,也涉及如何通过专业知识解决这些问题。可见,解决人类社会相关需求是构建专业价值观的前提。从构建过程看,专业价值观是在社会文化环境中发展的,专业人士利用“具有文化意义的象征性要素”搭建共同意义系统,文化符号、英雄人物和仪式等构成了专业价值观的要素<sup>⑥</sup>。例如,早在明清时期,山西晋商就将儒家义利观内化为有效的职业道德规范,衍生出泛家族化信任关系,实现社会身份共同体的构建<sup>⑦</sup>;新兴的医护经理们在多元的价值环境中,根据工作的相对重要性和本土化环境的相关性,积极主动地进行价值工作,在多元文化体系中整合本专业的价值观<sup>⑧</sup>;音乐家将职业发展的目标、价值意义与乐器的可视化结合起来,应对新技术的发展对传统音乐价值观的冲击<sup>⑨</sup>。综上,专业价值观既需解决人类社会相关需求,又与社会环境中的文化要素有关,但这些研究没有将专业价值观与社会需求、多元文化要素结合起来,忽略了专业价值观受到社会需求和多元文化的影响。

### (二)价值工作与专业价值观构建

价值工作是行动者有目的地构建、维持或破坏组织、专业和其他制度的价值观<sup>⑩</sup>。价值工作与其他

① Abbott A. D., *The System of Professions: An Essay on the Division of Expert Labor*, Chicago: University of Chicago Press, 1988, pp. 26-32.

② Fayard A. L., Stigliani I., Bechky B. A., “How Nascent Occupations Construct a Mandate: The Case of Service Designers’ Ethos”, *Administrative Science Quarterly*, 2017, 62(2), pp. 270-303.

③ 马元驹、杨世忠:《注册会计师职业群体价值取向探讨》,《审计研究》2015年第6期。

④ 马秋丽:《孟子的“天爵人爵”思想及其对新时代公职人员职业伦理构建的价值》,《山东大学学报(哲学社会科学版)》2019年第3期。

⑤ Friedson E., *Professionalism, The Third Logic: On the Practice of Knowledge*, Cambridge: Polity Press, 2001, pp. 89-90.

⑥ 王彦、贾良定、宁鹏:《专业价值观的构建:历史、实践与理论》,《中南大学学报(社会科学版)》2020年第2期。

⑦ 胡国栋、王天娇:《义利并重:中国古典企业的共同体式身股激励——基于晋商乔家字号的案例研究》,《管理世界》2022年第2期。

⑧ Wright A. L., Irving G., Selvan T. K., “Professional Values and Managerialist Practices: Values Work by Nurses in the Emergency Department”, *Organization Studies*, 2021, 42(9), pp. 1435-1456.

⑨ Kraatz M. S., Flores R., Chandler D., “The Value of Values for Institutional Analysis”, *Academy of Management Annals*, 2020, 14(2), pp. 474-512.

⑩ Wright A. L., Irving G., Selvan T. K., “Professional Values and Managerialist Practices: Values Work by Nurses in the Emergency Department”, *Organization Studies*, 2021, 42(9), pp. 1435-1456.

制度工作的重要区别是行动者能够利用更广泛社会文化环境下的文化资源构建价值观。例如,18世纪美国的外科医生曾被视为肮脏职业,他们从外部获得文化要素,借用教会、国家或历史传统文化,采用辩护、论述和象征的价值工作构建专业价值观<sup>①</sup>。高校的就业顾问与其客户之间存在价值观矛盾,他们通过掩盖、缓和或放大的价值工作调整就业顾问本专业的价值观,缓解与客户的紧张关系<sup>②</sup>;数字乐器的发展给音乐家的原声声乐带来冲击,音乐家将数字乐器技术与原声声乐价值观结合,构建独特的合成声乐、创造性表达等基于新技术的专业价值观<sup>③</sup>。但这些研究忽略了多元文化要素对专业价值观的影响。

综上,既有理论虽然认为专业人士可以利用文化要素构建专业价值观,但行动者几乎都依赖单一的文化要素构建价值观,没有将更广泛的社会多元文化要素和社会需求纳入专业价值观。专业价值观是由专业工作的本质以及更大的社会文化环境塑造的,因此,本文将研究专业人士如何利用社会文化环境中的多元文化要素与社会需求相结合以构建专业价值观的过程。

### 三、研究数据与方法

#### (一)研究情境

本文研究对象是1918—1937年上海的会计师职业群体。1918年9月,北洋政府农商部颁布了我国第一部注册会计师法规——《会计师暂行章程》,中国注册会计师制度开始形成。会计师意识到社会信用系统的多元信用文化与分割,他们通过精湛的专业知识为社会提供公共信用服务,将会计工作任务描述为“证社会之信用”,并明确会计的宗旨和目标、什么是正确的会计行为,建立了鲜明的会计专业价值观——诚信观。及至1937年夏秋之际,会计事业与会计学术处于前所未有之黄金时代,然而,淞沪平津,战事突起,上海很多会计师及其业务西移,至此会计师专业的前期发展也告一段落。因此本文以1918至1937年上海地区会计场域为研究对象,探讨会计专业价值观构建的过程。

#### (二)数据收集

本文收集民国时期上海地区会计师协会、会计师事务所及著名会计师的历史档案、书籍及学术文章,分析民国时期上海地区会计师诚信观构建的过程及机制。本文将分析工作重点集中在会计师领军人物、会计师事务所和会计师协会的日常工作实践,确定专业价值观在日常组织工作中的构建过程、对价值观认可的机制和关键条件。数据来源如表1所示。

表1 数据来源及编码表

资料说明	关键行动者	数据来源	数量	编码
公会历史档案	会计师公会	上海市档案馆	303卷	A11—A1303
事务所历史档案	会计师事务所	上海市档案馆	1028卷	A21—A21028
公司历史档案	会计师事务所的客户	上海市档案馆	596卷	A31—A3596
民国时期报刊数据库资料	会计师、会计师事务所、会计师公会、国家监管机构	民国时期期刊全文数据库	3268篇	B11—B13268
	大众媒体	《申报》数据库	897篇	B21—B2897

① Anteby M., “Markets, Morals and Practices of Trade: Jurisdictional Disputes in the U.S. Commerce in Cadavers”, *Administrative Science Quarterly*, 2010, 55(4), pp. 606-638.

② Chan C. K., Hedden L. N., “The Role of Discernment and Modulation in Enacting Occupational Values: How Career Advising Professionals Navigate Tensions With Clients”, *Academy of Management Journal*, 2023, 66(1), pp. 276-305.

③ Nelson A., Anthony C., Tripsas M., “If I Could Turn Back Time: Occupational Dynamics, Technology Trajectories, and the Reemergence of the Analog Music Synthesizer”, *Administrative Science Quarterly*, 2023, 68(2), pp. 551-599.

续表 1

资料说明	关键行动者	数据来源	数量	编码
		《时报》数据库	162篇	B31—B3162
出版的历史资料	会计师	《潘序伦文集》《改良中式簿记》 《中国会计史稿》等	15本	C1—C15

资料来源:作者整理。

### (三)数据分析

1. 构建历史时间线,确定研究过程的起点和终点。首先利用档案馆的原始数据,根据档案的标题编制会计发展史大事记。然后根据公开资料,如报刊资料及公开发表的二手文献等,对关键行动者、历史时间的发生顺序等进行确认和纠正。在编制时间线过程中,我们发现,会计专业价值观——“诚信观”的建立对会计专业发展至关重要,因此我们对构建价值观的过程进行编码。

2. 历史档案数据编码。根据 Strauss 和 Corbin<sup>①</sup>的“持续比较”分析方法,在这个阶段,我们的数据分析侧重于发展概念类别,这些类别链接构成理论模型的基础。这主要是一个归纳过程,建立与原始数据中使用的语言接近的类别集,描述会计专业价值观构建的关键要素。具体过程如下:第一,将历史档案数据的原始标题作为描述性代码。将所有原始标题作为一阶概念,对所有标题编码,广泛讨论结果,必要时根据内容对标题重新编码。第二,根据“条件—行动—结果”的方法,将这些描述性代码组合成更抽象、更一般的二阶主题和聚合理论维度。遵循质性研究方法,我们不断将数据和理论文献迭代对话,直至理论饱和,无法产生新的概念。第三,数据检验。作者团队经过多轮讨论,尽可能地将档案资料、公开报刊和会计师自传三方数据匹配检验效率,并进行编码的讨论与检验。

## 四、案例分析:“坚社会之信用”

本部分根据“条件—行动—结果”方法,描述专业人士选择吸纳相关文化要素构建专业价值观并集体实践专业价值观的步骤。本文将会计师解决信用问题的数据汇聚在一起(如表2所示),创建会计专业价值观和社会公共信用形成的过程模型。

表 2 多元信用文化、价值工作及专业价值观典型引例及编码(示例)

范畴	概念	典型引用语举例
多元信用文化同时并存	血缘、地缘信用阻碍公共信用发展	B135:“股东彼此认识,彼此信任,股本亦大半由发起人分认,外界人士认购者极少,故股东间除物的信用(投资额)外,兼有人的信用(彼此熟识、彼此信任),内部牵制组织,自然不甚重要,更无论经济公开矣” <sup>②</sup> 。
	同业公会信用阻碍公共信用发展	A318:1921年9月,北洋政府做农商统计,上海县公署“函送调查票”给上海钱业公会,公会认为调查表的内容如设立年月、营业地址、经营牌号等可以填报,但公积金、存贷额等实质性内容“按照同业习惯,未便报告” <sup>③</sup> 。

① Strauss A., Corbin J. M., *Basics of Qualitative Research: Grounded Theory Procedures and Techniques*, Thousand Oaks, CA: Sage, 1990, pp. 1-35.

② 潘序伦讲述、吴莲生记:《我国银行经济公开之必要及办法》,《商业杂志》1927年第11期。

③ 《上海钱业公会第13期常会议事录》,1921年9月3日,上档S174-1-1,上海市档案馆藏。

续表 2

范畴	概念	典型引用语举例
多元信用文化同时并存	社会习俗阻碍公共信用发展	B47:“我国从古迄今,不论商场官场都是偏重信用的,一般人脑筋中间总抱着‘疑人不用,用人不疑’的见解。所以,除了发现舞弊和宣告破产等事外,简直没有查账这回事。相传到今,普通社会上的人还是脱不了这种成见。看查账为机关内部职员极不名誉的事,除了万不得已的时候,总不肯请外界的人去审核账目,就是请人查账心里还是一百二十分的不愿意,往往不肯把各种事实轻易发表” <sup>①</sup> 。
	人的信用渐弱,物的信用渐长	B135:“人民之投资于公司股票者日益众,股东间之人的关系与人的信用,渐趋薄弱。物的关系与物的信用,日见重要,经济公开之需要,有继长增高之势” <sup>②</sup> 。
	公共信用渐盛	C11:“溯招商、开平股份,皆唐、徐诸公因友及友,辗转邀集。今之登报招徕、自愿送入者,从此次始” <sup>③</sup> 。
价值工作	锚定公共信用	B2357:“会计师之职业,实为工商界保障信用而设,苟有其不道德行为,而自丧信用,则此项职业,即失其根本存在之理由。故会计师应如何兢兢然以维持其超然独立之地位,提高其职业道德,使会计师之职业地位,日益增高,使社会对其信用,日趋巩固实至要也” <sup>④</sup> 。
		A37:“会计师职业,其唯一之目的,即为建立社会各界财政上之信用” <sup>⑤</sup> 。
		B183:“会计师,居国家与人民之中介,其查账,其鉴定,其为代表人,其为清算人,莫不宗于高尚之人格,凭乎专门之学识,盖会计师对于直接委托者以外之人,亦负有相当责任,此种责任,实不亚于当事人之责任也” <sup>⑥</sup> 。
延伸公共信用	B179:“吾国公司事业所以信用毫无,为世诟病,投资者逡巡观望,视为畏途者,职此故耳。故在业务经营者之外,必有从事检查之专门家以纠正其弊害缺点” <sup>⑦</sup> 。	
	B1276:“欲使多数股东共生信仰,非采用新式会计不为功。欲云‘招股不难,昭股东之信仰则难也’,新式会计者,昭股东信仰之工具也,与其说提倡实业救国,不如说提倡会计救国” <sup>⑧</sup> 。	
	B1480:“以国内任何立法机关为例,设有五六会计师加入办事,审慎而敢言,则立法方面,必大有进步。如有会计师被选为立法机关人员,不应加以拒绝,此与人民关系甚为密切,实无人可以避免个人义务上之负担” <sup>⑨</sup> 。	
专业价值观建立	传承传统诚信文化	C18:借助传统文化中的字词句,用作会计师事务所名称、学校名称等。如:潘序伦从《论语》中“人无信不立”一语中提取“立信”二字作为其所办会计师事务所和会计学校的名称。正则会计师事务所的名称则来自于楚辞。(作者根据资料整理)
	评判旧式熟人信用	B234:“我国对会计之根本观念,偏重对人的信用,以为有人的信用则物证可以随意,殊不知信用而外,应兼重证据,有信用而无证据,尚不足取信于全体” <sup>⑩</sup> 。

① 吴君实:《查账何以要请会计师》,《商业杂志》1928年第11期。  
 ② 潘序伦讲、吴莲生记:《我国银行经济公开之必要及办法》,《商业杂志》1927年第11期。  
 ③ 朱游编:《中国近代思想家文库·经元善卷》,北京:中国人民大学出版社,2014年,第155页。  
 ④ 章启宇:《会计师之职业道德》,《钱业月报》1929年第9期。  
 ⑤ 《上海会计师公会章程》,1925年6月12日,上档S447-2-230,上海市档案馆藏。  
 ⑥ 沈麀:《会计师与当事人》,《公信会计月刊》1946年第2期。  
 ⑦ 徐永祚讲、吴君实记:《改良中国会计问题》,《会计学报》1928年第1期。  
 ⑧ 禹泽洪:《我对于会计专科学校之感想及其将来》,《会计月刊》1935年第3期。  
 ⑨ 张匡:《会计师职业道德》,《公信会计月刊》1941年第5期。  
 ⑩ 徐永祚讲、吴君实记:《改良中国会计问题》,《会计学报》1928年第1期。

续表 2

范畴	概念	典型引用语举例
专业价值观建立	会计诚信观建立	A158:“会计师应具美德,断难缕述,而诚信二字,最为重要。成功失败之机,实可谓全在于此” <sup>①</sup> 。 B1573:“会计师如不能以诚信二字取信于人,则人将无有以重要事项委托办理者……故会计师除应具有充分之学识经验及才能外,尚必具有高尚之道德,而诚信二字,尤为会计师成功秘诀之最大要素也” <sup>②</sup> 。
	公共信用证明人角色	A391:1935年3月,上海钱业公会执行委员会决议“应聘请会计师清查,以体现公正、公平和透明的办事宗旨” <sup>③</sup> 。 A186:企业聘请会计师办理“增资、减资、重估资产等”事宜 <sup>④</sup> 。
	社会公共信用观初建	B11679:“至于今日,则公司组织之工商业,其范围较大者,几无不聘有常年会计师,代表监察人,担任查账事务。各银行之设有储蓄部以及有钞票发行权者,大都亦委托会计师,按月按季,将账目库存及准备金,加以检查,然后登报公告,以征信于社会。此实为会计公开方面一显著之进步” <sup>⑤</sup> 。

资料来源:作者整理。

### (一)多元信用文化

民国初期的中国,社会成员以某些特定的世俗标准如血缘、地缘等划分为不同的团体,在各团体内部人们重视的是熟人之间的私人信用。但超出同团体的范围,这种交流就会停止<sup>⑥</sup>。民国初期社会缺乏公共信用标准,公司股份是“向亲友同乡定向募集的,股份转让在熟人之间私下转让”(B179)<sup>⑦</sup>,因此不必通过证券交易所,也不需要会计师审核账目公开会计信息。很多同业公会、行会、商会非常发达,对行业内部信用异常重视,但对于行业组织外的信用制度和信用状况,他们并不关心。会计师潘序伦认为,“查吾国银行组织,多借力于人的关系,股东彼此认识,彼此信任”(B135)<sup>⑧</sup>。

与此同时,工业化和现代商业模式的发展,一些公司开始采用对外招股的方式募集资金,对公共信用产生需求。会计师徐永祚认为,“现今工商各业之趋势,皆倾向于大规模生产一方面,夫事业之规模即大,人与人之关系日少,重人的信用不重物的信用,已不适于现代趋向与需要”(B179)<sup>⑨</sup>。

面临多元信用文化并存的现状,如何处理公共信用与社会传统的习俗、关系信用之间的不一致,会计师急需构建新的专业价值观和社会信用基础来获得业务空间与社会认可。

### (二)选择吸纳

多元文化要素为会计师构建专业价值观既提供了机会,又带来了约束,会计师们有选择地将不同信用文化吸纳到价值工作中来。数据分析发现,选择文化要素的依据是文化要素是否与会计工作的社会功能一致。《会计师暂行章程》第6条及会计师公会将会计工作的功能定位为,“会计师受公务机关的命令或当事人的委托,办理会计之组织、管理、稽核、调查、整理、清算、证明、鉴定及和解等各项事务”<sup>⑩</sup>。会计工作的目的是“建立社会财务信用,保障社会各界利益,辅导整个工商业的发达改良及健

① 《徐永祚起草之“拟组中华民国会计师公会缘起”》,1924年6月,上档S447-2-7,上海市档案馆藏。

② 潘序伦:《中国之会计师职业》,《立信会计季刊》1933年第1期。

③ 《上海钱业公会第46期理事会事录》,1935年3月3日,上档S174-1-1,上海市档案馆藏。

④ 《上海会计师公会第三十四次执监联席会议录》,1934年7月25日,上档S447-2-11,上海市档案馆藏。

⑤ 潘序伦:《我国会计学术与会计职业之回顾与前瞻》,《银行周报》1939年第5期。

⑥ 杜恂诚:《近代中国鉴证类中介业研究——上海的注册会计师》,上海:上海财经大学出版社,2008年,第5页。

⑦ 徐永祚讲、吴君实记:《改良中国会计问题》,《会计学报》1928年第1期。

⑧ 潘序伦讲、吴莲生记:《我国银行经济公开之必要及办法》,《商业杂志》1927年第11期。

⑨ 徐永祚讲、吴君实记:《改良中国会计问题》,《会计学报》1928年第1期。

⑩ 《会计师暂行章程》,《农商公报》1918年第3期。

全”<sup>①</sup>。会计功能代表了一个筛选器,限定了可能用于专业价值观的文化要素范围。如,会计师潘序伦阐述诚信的文化要素,他认为,“我国古圣常言,人而无信,不知其可也。又曰,民无信不立。西哲亦云,诚信为最善之方策。会计师的业务性质及职业的发展,相较于其他行业,尤以诚信为本,实为会计师职业的起点”<sup>②</sup>。可见,不管是我国古圣的诚信观点,还是西哲的诚信观点,都是构建会计专业价值观的文化要素。

### (三)价值工作

价值工作是将选择吸纳的文化要素应用于特定的问题和受众,将选择的文化要素与会计工作的功能、性质、实践、记账方法、工作原理等结合起来,解释并应用这些文化要素建立专业价值观。本文发现的价值工作主要有四种形式:锚定、延伸、传承和评判。

1. 锚定企业公共信用。锚定工作建立被认为是理所应当的、注入专业价值观核心的要素<sup>③</sup>。在会计师公会的发刊词、公会章程、会计师事务所的使命声明、会计师的公开演讲及向政府的呈文中,多次提及建立“坚社会之信用”的公共信用观,会计师们认为公共信用是理所当然的、符合现代社会经济发展需求的信用。“商业社会对人的信用,趋向对物的信用,工商业机关欲其信用巩固,请第三者超然独立之会计专家为之查账证明,可以使股东及债权人皆能安心信任”(B2357)<sup>④</sup>。不少会计师对“公共”一词进行阐释。1918年9月,农商部颁布会计师章程,徐永祚当即发文《论会计师》提倡会计业发展。10月,徐沧水发文《会计师制度之商榷》,以商榷其立法之改善,并谋会计师之德义向上。会计师以第三方的身份审核企业财务报告,以规范企业行为并提高社会公信力,“会计师之职业,实为工商界保障信用而设”(B2357)<sup>⑤</sup>。

2. 延伸社会公共信用。尽管会计师在构建价值观方面奠定了一定的基础,但价值观构建不是在真空中进行的,而是在社会层面运作的相关话语基础上塑造的。民国时期,我国公司制度逐渐形成,民族资本市场不断发展。会计师们认识到这种社会动态,从而围绕着社会事件来推广会计的制度文化意义,他们引用一些社会新思潮要素,如“实业救国”“会计救国”“师夷长技以制夷”等,将会计职业发展与现实经济问题联系在一起,会计师们希望会计“坚社会之信用”成为社会认可的一般准则,可以解决迫切的现实经济问题。如,1923年,徐永祚批评公司条例有关监督人的规定存在严重弊端,呈请农商部修改公司条例。1927年5月,潘序伦、徐广德、李澂等联合社会知名人士,共30人,联合发起经济公开运动。经济公开运动团成员在上海商科大学、暨南大学等多所高校发表公开演讲,并在《申报》《时报》等报刊发表《经济公开运动之说明书》,向社会宣传经济公开运动(B254)<sup>⑥</sup>。会计师们考虑社会现实政治问题,试图以会计救国的理想值得肯定,但在半殖民地半封建的民国时期,“实业救国”“会计救国”,在今天看来显然有其历史局限性。不过会计师们作为新兴的专业人士,在当时的历史条件下,以高度的爱国热忱,意志坚决地以促进民族经济和政治清明为己任,殚精竭虑地致力于国家政治经济发展是难能可贵的。

3. 传承传统诚信文化。民国时期的会计师们借助传统文化中的字词句阐述会计职业道德,并用作会计师事务所名称、学校名称及校训等。通过对中国传统文化重要性和意义的重新叙述,会计师们将传统的叙述与新的现代性叙述结合起来。很多会计师事务所成立之初以会计师名字命名,后在从业过程中,改为能彰显会计师职业道德水准的“诚”“信”等字作名称。如:谢霖创办的会计师事务所取名正则,出自《楚辞》,意为公正有法则,合乎天道;潘序伦从《论语》“人无信不立”一词中提炼“立信”

① 《上海中华民国会计师公会章程》,1925年3月,上档S447-2-230,上海市档案馆藏。

② 潘序伦:《中国之会计师职业》,《立信会计季刊》1933年第1、2合期。

③ Perkmann M., Spicer A., “How Emerging Organizations Take Form: The Role of Imprinting and Values in Organizational Bricolage”, *Organization Science*, 2014, 25(6), pp. 1785-1806.

④ 章启宇:《会计师之职业道德》,《钱业月报》1929年第9期。

⑤ 徐永祚讲、吴君实记:《改良中国会计问题》,《会计学报》1928年第1期。

⑥ 《经济公开运动团宣言》,《时报》1927年5月6日,第5版。

二字作为其所创办的会计学校名称。其他会计师如杨汝梅先生曾是暨南大学会计系主任,其主张观点“信誉即效益”广受学术界和实务界的推崇。

4. 评判旧式熟人信用。在近代会计师专业价值观的构建中,也必然存在着对旧式职业观念的批评。会计师吴君实认为,“我国向称礼仪之邦,重人证不重物证,故簿记方法,亦以对人的信用为前提,对物证则任其有无,不事苛求”<sup>①</sup>。潘序伦认为,“股东间之人的关系与人的信用,渐趋薄弱。物的关系与物的信用,日见重要,经济公开之需要,有增高之势”。评判传统的熟人信用,说明会计师与账房先生的会计知识与职业理念不同,与账房先生拉开制度距离,突出会计师“独立之地位,自由之精神”的专业价值理念。

#### (四)集体实践

在价值观构建过程中,虽然价值观本身是不可见的,但在政府规章制度、会计师公会、会计师事务所及会计师的集体实践中表达出来。如徐永祚会计师事务所和潘序伦会计师事务所开设会计师培训学校,开办用来传播知识型会计思想的会计杂志,宣传和加强了会计师服务公众、诚实、守信的信念,强调会计师社会公正信用证明人的角色。这一时期建立从高等教育、职业教育、社区教育到企业培训等的培训体系,政府和公会制订了职业标准和专业伦理准则。如,1927年,《会计师注册章程》第5条规定,“会计师执行职务时,不得兼任官吏,或其他有俸给的公职”。此条规定防止会计师利用公职权力,致毁弃会计师专业价值观。从会计师事务所层面,会计师在实践中履行价值观,重新定义工作角色、工作流程,制定与工作岗位相关的工作实践和专业价值观等。会计师们撰写了一系列文章和文件确保“坚社会之信用、独立自主、诚、信”等价值观念贯穿在会计实践工作中。

在会计师公会层面,公会通过制定会计职业道德,制定会计独特的语言和行动方式,制定徽章、会服等仪式,赋予实践活动价值意义,为会计师所有成员所共享。如,公会制定专用服饰证章,“以壮观瞻而昭郑重”<sup>②</sup>。会计师公会及其成员捍卫专业价值观,如,1929年秋季,上海会计师公会会员大会决议整顿会员作风,对于一些批评会计师作风、行为不规范等有损会计师形象的消息或举报等,公会执行委员会给相关会员发函,要求整肃风纪,并对事实进行调查<sup>③</sup>,制裁未能履行会计专业价值观的会员。会计师公会积极配合政府实业部惩戒违反行规的会计师,开除丧失信誉的会员<sup>④</sup>。

#### (五)专业价值观形成

会计师的价值工作挑战了社会环境中的某些重要文化假设和社会关系,带来了社会信用基础的转变,从对人的信用,转变为对物的信用,会计师作为独立公正的第三方为社会提供公共信用,建立了一个社会文化变革的象征价值体系。

1. 会计诚信观建立。从专业层面看,上海会计师公会将会师的职业道德总结为“诚信”,即诚实、信用,“会计师之职业道德以诚信为第一义”(A127)<sup>⑤</sup>。会计师们视诚信为生存之本,专业价值观的实质就在于讲诚信,“会计师之职业,实为商界保障信用而设,苟有不道德行为,而自丧信用,则此项职业,即失其根本存在之理由”(B139)<sup>⑥</sup>;“会计师如不能以诚信二字取信于人,则人将无有以重要事项委托办理者”(B1573)<sup>⑦</sup>;诚信观是会计专业价值观的主要内容,反映了会计师参与社会经济活动的首要特征。

2. 公共信用证明人角色。基于新式会计师的社会责任,会计工作要达到“坚社会之信用”的目的,会计师成功地将自身定位为社会公共信用证明人的角色,专业会计师“其业务之性质,不专为特定之

① 吴君实:《查账何以要请会计师》,《商业杂志》1928年第11期。

② 《江万平会计师呈财政部长文》,1927年11月1日,上档S447-2-29,上海市档案馆藏。

③ 《上海会计师公会执委会议事录》,1929年11月,上档S447-2-252,上海市档案馆藏。

④ 《上海会计师公会第三十四次执监联席会议录》,1934年7月25日,上档S447-2-11,上海市档案馆藏。

⑤ 《上海会计师公会通告会员函》,1934年12月11日,上档S447-2-249,上海市档案馆藏。

⑥ 徐永祚讲、张守让记:《中国会计师事业》,《会计杂志》1933年第1期。

⑦ 潘序伦:《中国之会计师职业》,《立信会计季刊》1933年第1期。



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”(B123)<sup>①</sup>。会计师在社会上处于超然独立的地位,会计师以第三方的身份审核企业财务报告,以规范企业行为并提高社会公信力。独立第三方公证人功能是会计师制度的核心,也是其能以查账审计技术获得社会信任的基础。“公司组织日益普遍之际,企业与社会各方面之经济关系日臻繁而密切,苟非经具有超然地位之专家,运用一定技术知识而后审定及证明其财务状况者,实无足征信于世”(B1869)<sup>②</sup>。

3. 社会公共信用观初建。会计师建立的诚信观与民国时期社会经济发展需要、政府政策制定以及企业公共信用需求产生共鸣。众多商业企业和公共机构均聘请会计师审核会计信息,以征信于社会。“今日(1933年——笔者注),工商业及公司组织,其规模较大者,几乎都聘有常年会计顾问,代表监察人审核账务,担任查账事宜。各银行、地方政府机关、中央行政机关、学校、公益团体……几无不聘有会计师为之检查账目,以昭信于社会”(B1573)<sup>③</sup>。异常看重行业信用的上海钱业公会、上海律师公会等同行协会也“请会计师同清查,以昭公允”(A291)<sup>④</sup>。

综上,会计师建立的诚信观,既包含了专业发展的职业道德规范,也包含了一般的社会信用基础,会计师开始更多地介入中国社会的经济和社会生活,发挥会计师的第三方公信作用,提升整个社会的公共信用,会计师工作日益成为社会的必需品。“今工商业日益发展,事业规模日趋宏大,公司组织之渐渐普遍,趋势所在,亟需树立不拔之集体信用,则欲深得社会之恒久信仰,非经会计师按期查账不可,此种经济方面由个人信用,发展至集体信用,审计上则随之由临时查账而进入常年查账之阶段矣”(B2892)<sup>⑤</sup>。会计师塑造了更广泛的社会信用制度环境,把社会和经济企业从私人信用的窠臼里剥离出来,强化了整个社会经济公共信用的意义。

## 五、讨论与启示

### (一)专业价值观构建的过程模型

本文的过程模型阐述了会计师面临多元社会文化环境时,有选择地吸纳更广泛社会环境中的多元文化要素,通过锚定、延伸、传承和评判的价值工作开展价值观构建行动,并在日常专业工作中加以集体实践,逐步塑造了新的专业价值观,构建了社会公共信用基础。其过程及机制如图1所示。

行动者有选择地吸纳不同文化要素构建专业价值观,锚定、延伸和传承引用与社会需求、与建立社会公共信用相一致的信用要素正向强化专业价值观,评判与社会公共信用不一致的要素反向强化会计专业价值观。其中,锚定工作将“公共”“独立”等宣称为会计价值观的核心元素,从而建立持久的专业价值观。延伸工作是行动者结合社会新思潮,通过调用其他文化要素如“会计救国”“政治清明”等社会思潮,以社会变革为导向,与会计工作功能是一致的。传承工作引用的历史文化要素,如诚、信、正等,有助于传达会计专业的中心宗旨,帮助会计师用本土化的语言和叙事方式表达专业价值观,有助于激发会计师、场域受众以及社会公众的认同和接受。评判工作批评传统社会文化中的关系信用、熟人信用,使用对抗的形式来突出强调社会需要建立公共信用。可见,专业价值观并非基于特定文化的价值观点,而是对影响工作领域不同文化观点的掌握和表达,并将价值要素落实到专业工作实践中,在工作中践行专业价值观。

① 徐永祚:《吾国会计师法规改善之研究》,《银行月刊》1925年第1期。

② 奚玉书:《我国会计师事业之展望》,《公信会计月刊》1939年第6期。

③ 潘序伦:《中国之会计师职业》,《立信会计季刊》1933年第1期。

④ 《上海钱业公会第73期常会议事录》,1932年9月3日,上档S174-1-1,上海市档案馆藏。

⑤ 潘序伦:《我国会计学术与会计职业之回顾与前瞻》,《立信会计季刊》1940年第9期。

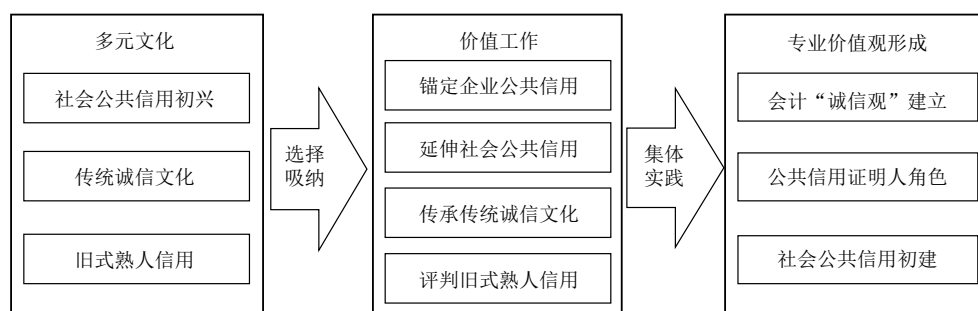


图1 专业价值观构建的过程及机制  
(资料来源:作者绘制。)

## (二)理论贡献

本研究表明行动者选择吸纳更广泛社会环境中的多元文化要素,通过价值工作,集体实践新的专业价值观并构建社会公共信用基础。

一方面,多元文化要素为构建专业价值观提供了关键资源。既有研究表明,行动者通常依赖特定单一文化要素构建专业价值观,这与复杂多元且经常变化的制度环境、专业功能、专业实践脱节,威胁专业的价值合法性。因此,行动者构建专业价值观,需要“在构成制度环境的一系列理解和行动模式中找到价值宣称的脚本”<sup>①</sup>。本文研究表明,行动者有选择地吸纳与会计工作、核心功能一致的文化要素构建专业价值观。多元文化要素超越了单一文化对专业价值观的影响,扩大了专业价值观涵盖的范围。专业价值观是一个多元的价值系统,行动者根据价值文化要素的相对重要性和相关性,将专业价值观与更广泛社会的经济政治联系起来,构建了混合的专业价值观,为构建具有多重意义的价值观提供有效指引。

另一方面,行动者在集体实践和日常工作中构建并践行专业价值观。既有研究认为价值观是根深蒂固的观念,通过行动者的集体行动和社会变革来建立新的价值观<sup>②</sup>。本文发现构建价值观的四类价值工作发生在日常的工作实践中,行动者通过使命声明、角色定义、工作流程等日常工作,创造性地反思现有实践中的文化要素,塑造专业价值观并强化价值工作的结果,为日常生活中价值观构建提供了指引。

综上,专业价值观从本质上来说都是历史的、本土的。本文研究表明,行动者选择吸纳多元文化要素,建立会计专业诚信观,为社会提供公共信用,加深了对多元文化要素下构建专业价值观的理解。

## (三)管理启示

专业价值观是一个具有重大公共利益和社会重要性的话题。从社会层面看,习近平总书记在党的二十大报告中强调,“弘扬诚信文化,健全诚信建设长效机制”<sup>③</sup>。会计诚信是构建社会公共信用体系不可缺少的部分<sup>④</sup>。从会计专业看,2023年1月,财政部发布《会计人员职业道德规范》,形成了“坚持诚信,守法奉公”的会计职业道德规范,反映了会计诚信观的历史价值和现实意义。当前新职业的数量正在增长,对于新出现的专业人士来说,除了他们所掌握的一套技术实践外,他们还应考虑:专业

① Hargadon A. B., Douglas Y., “When Innovations Meet Institutions: Edison and the Design of the Electric Light”, *Administrative Science Quarterly*, 2001, 46(3), pp. 476-501.

② Wright A. L., Irving G., Selvan T. K., “Professional Values and Managerialist Practices: Values Work by Nurses in the Emergency Department”, *Organization Studies*, 2021, 42(9), pp. 1435-1456.

③ 习近平:《高举中国特色社会主义伟大旗帜 为全面建设社会主义现代化国家而团结奋斗——在中国共产党第二十次全国代表大会上的报告》,《人民日报》2022年10月26日,第1版。

④ 张玉琳、敖小波、贺颖奇:《2021年我国会计诚信建设发展情况的调查报告》,《会计研究》2022年第12期。

能为社会解决什么样的问题,有没有从技术知识库中选择正确实践行为的能力,并以一定的价值观和伦理精神掌控这些知识。专业人士可以从社会需求、文化遗产的角度解释这些专业存在的意义,将专业知识与社会需求、社会文化要素结合起来,为专业制定符合社会需求的价值观。

## Multiple Credit Cultures, Value Work, and the Construction of Professional Values —The Formation of the Accounting Integrity Concept in Early 20<sup>th</sup> Century Shanghai

Wang Yan<sup>1</sup> Jia Liangding<sup>2</sup> Wang Tao<sup>3</sup>

(1. Business School, Jiangsu Normal University, Xuzhou 221006, P.R.China;

2. Business School, Nanjing University, Nanjing 210008, P.R.China;

3. Department of Strategy and Organization, Emlyon Business School, Ecully 69130, France)

**Abstract:** Professional values are essential for professionals to gain social recognition and legitimacy. While existing studies have considered the role of cultural elements in constructing professional values, they have mostly focused on a single cultural element and overlooked the multiplicity of cultural elements in the broader society. Based on historical archival work on the development of accounting integrity in early 20th century Shanghai, this paper investigates the process and mechanisms of professional value construction in a multicultural environment. With the development of national capitalism, organizational innovation, and the reform of the accounting system, society was in transition from personal credit to material credit. Facing fragmented and diverse views of credibility, accountants selectively drew on cultural elements to construct their professional values. They engaged in anchoring, extending, and inheriting elements that were consistent with social public credibility to solidify accounting values, while also critically judging inconsistent elements to reinforce accounting values. Anchoring work identified “public” and “independence” as the core elements of accounting values to establish lasting professional values. Extending work combined intellectual trends and cultural ideals such as “accountancy saving the nation” and “political integrity” to strengthen anchoring work. Inheriting work drew on historical cultural elements such as sincerity, trust, and fairness to convey the central mission of the accounting profession using local language and narratives, facilitating audience recognition and acceptance. Judging work criticized the credibility view based on relationships and acquaintances in traditional culture and proposed the necessity to establish public credibility as a replacement. Accountants implemented these elements into collective practices to materialize professional values. As a result, accountants became gradually involved in economic and social life by providing third-party assurance and enhancing the public credibility of the broader society, which in turn made accountants an integral part of societal development. This study elucidates the links between professional values and the broader socio-cultural, political, and economic context, and advances our understanding of how to construct professional values by integrating diverse cultural elements.

**Keywords:** Multiple credit cultures; Value work; Professional values; Accounting integrity concept; Qualitative research

[责任编辑:王玲强]