

□经济与管理

我国企业内部控制审计目标的 理论分析及现实选择

韩丽荣 郑 丽 周晓菲

〔摘 要〕我国企业内部控制审计即将正式开展。然而,我国在相关规定中对内部控制审计目标的阐述是否适当,应该如何合理地确立这一目标,如何对内部控制审计目标进行现实选择,这是目前亟待研究和解决的问题。运用审计目的理论和经济学中的公共物品理论进行分析,内部控制审计目标的选择应是财务报告有关的内部控制有效性,而不是内部控制整体的有效性。同时,考察近两年我国内部控制审核意见的披露情况,以财务报告内部控制有效性作为审计目标应是我们的现实选择。

〔关键词〕企业内部控制; 审计目标; 审计准则; 审计目的; 公共物品

〔基金项目〕吉林大学“985工程”项目

〔收稿日期〕2011-01-18

〔作者简介〕韩丽荣,吉林大学商学院教授; 郑 丽,吉林大学商学院副教授。(长春 130012)

一、问题的提出

对企业内部控制进行法定审计的要求源自于美国的萨班斯法案。安然事件后,为了保护投资者的利益,美国萨班斯法案要求,除了企业自身要对内部控制进行评估外,注册会计师还要对上市公司的内部控制进行审计,出具内部控制审计报告并进行披露,以保证会计信息的可靠性。

目前,我国企业内部控制问题受到了社会的普遍关注。2008年6月28日,财政部、证监会、审计署、银监会、保监会联合制定发布了《企业内部控制基本规范》,2010年4月25日,财政部等五部委再次联合制定发布了《企业内部控制应用指引》、《企业内部控制评价指引》和《企业内部控制审计指引》,要求自2011年1月1日起在境内外同时上市的公司施行,自2012年1月1日起在上海证券交易所、深圳证券交易所主板上市的公司施行,鼓励非上市大中型企业提前执行。要求执行企业内控规范体系的企业,必须对本企业内部控制的有效性进行自我评价,披露年度自我评价报告,同时聘请具有证券期货业务资格的会计师事务所对其内部控制的有效性进行审计,出具审计报告。

根据COSO^①报告,企业内部控制具有多重的目标,它包括:经营的有效性和效率、财务报

① COSO 是美国反虚假财务报告委员会下属的发起人委员会 (The Committee of Sponsoring Organizations of the National Commission of Fraudulent Financial Reporting) 的英文缩写。其专门研究内部控制问题并发布报告。

告的可靠性、符合适用的法律和法规。^[1] 这些目标可分为两类，与财务报告可靠性相关的目标以及非财务报告方面的目标。注册会计师对内部控制审计的目标也可以划分为两类，一是与财务报告可靠性相关的内部控制的有效性，二是整体内部控制的有效性。那么，在内部控制审计中，是应该实现多重的目标，还是只应该实现与财务报告可靠性相关的目标？从美国的萨班斯法案和美国的审计准则来看，只要求内部控制审计实现与财务报告可靠性相关的目标，而在我国的内部控制审计规范中，要求实现多重目标，注册会计师要对内部控制的总体有效性发表审计意见。我国对内部控制审计目标的确立是否适当，影响内部控制审计目标的因素是什么，如何能够顺利实现内部控制审计的目标，这些就是目前亟待研究和解决的问题。

本文在回顾以往文献的基础上，运用审计目的理论和经济学公共物品理论，分析了我国注册会计师内部控制审计的目标，并从实际出发提出确立这一目标的现实选择。本研究有助于我国内部控制审计工作的顺利开展，有利于财务报告质量的提高，有利于资本市场经济秩序的维护。

二、制度背景及理论观点回顾

美国对上市公司内部控制进行审计的法律要求是在 2002 年的萨班斯法案中正式提出的，这一法案出台的背景是安然、世通等公司的会计丑闻被曝光，广大的投资者、债权人以及其他利益关系人对会计信息的可靠性提出了强烈的质疑和不满。萨班斯法案是《公众公司会计改革与投资者保护法》的简称，在该法案中提出管理层要对内部控制进行评价和披露，要求担任公司年报审计的审计师，对管理层内部控制自我评估的报告，出具评价报告。因此，美国的萨班斯法案对注册会计师审计内部控制的要求在于确保财务报告的真实、公允。其后美国的 PCAOB（公众公司会计监督委员会）颁布了内部控制的审计准则，指出财务报告内部控制审计的目标是对公司财务报告内部控制有效性发表意见。为发表意见，审计人员必须计划和实施审计，以获得适当的证据，合理保证企业内在管理层评估特定日期不存在重大漏洞。可见，美国法案及准则规定的内部控制审计目标是单一性的审计目标，内部控制审计即是针对与财务报告相关的内部控制进行的审计，审计的目标就是对公司财务报告内部控制的有效性发表意见。

我国《企业内部控制审计指引》（以下简称《指引》）在界定内部控制审计含义时对内部控制审计的目标进行了阐述，《指引》第二条指出，内部控制审计，是指会计师事务所接受委托，对特定基准日内部控制设计与运行的有效性进行审计。《指引》第四条进一步指出，注册会计师应当对财务报告内部控制有效性发表审计意见，并对内部控制审计过程中注意到的非财务报告内部控制的重大缺陷，在内部控制审计报告中增加“非财务报告内部控制重大缺陷描述段”予以披露。^[2] 可见，我国内部控制审计的目标是多重的，既包括与财务报告相关的内部控制有效性，又包括与非财务报告相关的内部控制的有效性。

关于内部控制审计的目标，我国学者也进行了很多的探讨。谢晓燕等从内部控制审计的定义出发，对其目标进行了分析，认为内部控制审计是注册会计师接受委托，对企业在特定时点管理层针对与财务报告相关的内部控制有效性做出的自我评价进行审计，并发表审计意见。认为这里的内部控制是狭义内部控制，如果注册会计师对内部控制的所有方面进行评价，即对广义内部控制进行评价，其可行性会受到一定制约。^[3-4]

张龙平等从注册会计师的审计责任及专业胜任能力方面对内部控制审计目标进行了阐述，他们认为，从世界范围看，内部控制审计最初的直接动因是为了从根本上解决财务报告包含相关信息的可靠性问题，是对现行财务报表审计的有益补充和自然延伸，要求注册会计师对上市公司所有内部控制的有效性进行审计，可能超出了其所应当和能够承担的专业责任范围，同时注册会计师也可能因专业能力限制而不能执行提供合理保证的内部控制审计业务。要求注册会计师对非财

务报告内部控制进行鉴证也是可以的，但只能考虑执行比审计保证水平低的其他鉴证类业务如审核、审阅、执行商定程序等。^[5] 谢晓燕和张龙平分析指出，如果我国制定《企业内部控制审计指引》采用广义内部控制会被认为我国指引甚至比萨班斯法案还严，而且所扩大的监管内部控制的外延也是注册会计师不能胜任的，会使其暴露在高风险的境地，同时难以落实和界定注册会计师的审计责任。与财务报告有关的内部控制直接指向资本市场上越来越严重的上市公司经营失败、公司舞弊现象，具有明显的针对性和可操作性，对于提高资本市场信息质量、加强独立审计的有效性具有重要意义。^[6]

顾奋玲从审计业务的复杂性角度分析了审计范围的选择，这里的审计范围与审计目标是密切相关的。她指出，企业内部控制的复杂性和多样性使得外部审计师对内部控制进行审计非常困难。借鉴国际通行做法，我国关于内部控制审计的相关法规，应该明确注册会计师内部控制审计范围主要限于与财务报告相关的内部控制，对于内部控制其他方面的评价可以由熟悉公司运作情况的审计委员会、董事会等完成，并在年报中向投资者进行披露。^[7]

谢晓燕等通过对整合审计的分析，进一步明确内部控制审计的目标，指出内部控制审计的目标是注册会计师对与财务报告相关的内部控制的有效性独立发表审计意见，财务报表审计的主要目标是对财务报表的合法性和公允性发表审计意见。两种审计目标的整合点是如何合力提高财务报表的可靠性和提供高质量的财务信息。^[8]

丁友刚和胡兴国从内部控制法律要求的理论依据及美国的立法与司法实践出发，指出内部控制的法律要求始终都是针对内部会计控制方面提出的。^[9]

不少学者则直接将内部控制审计界定为财务报告内部控制审计。陈小林和陈作习运用制度变迁理论和信号传递理论阐述了内部控制审计产生的动因，并且对内部控制审计的成本和收益进行了分析。^[10] 朱荣恩等、李荣和吴益兵通过分析美国财务报告内部控制评价与审计制度的相关内容，探讨了我国开展财务报告内部控制评价及审计实践的借鉴之处。^[11-12] 张龙平和陈作习也对美国财务报告内部控制审计制度进行了理论分析，同时对我国内部控制审计制度建设提出了相应的建议。^[13]

可见，我国学者所持观点较为一致，赞同内部控制审计目标为与财务报告可靠性相关的内部控制有效性，而不是整体内部控制有效性。然而，上述研究多是从审计师的责任和能力方面进行的阐述，缺乏从内部控制审计目的及内部控制审计服务性质角度的研究，本文将从审计目的理论和经济学关于公共物品的理论出发研究和解决这一问题。

三、审计目的理论对内部控制审计目标的解释

内部控制审计的目标取决于内部控制审计的目的，因此考察内部控制审计的目的将有助于明晰内部控制审计的目标，也有助于内部控制审计目标的实现。

周慎等指出，需要产生动机，动机形成目的。人们在经济生活中对种种损害经济发展的弊端感到担忧与愤懑，便产生了消除担忧与愤懑的需要和动机，这种动机形成了以审计活动作为消除担忧与愤懑的审计目的。目的是需求人主体的目的，审计目的是审计需求者的目的，而不是审计实施者的目的。当审计需求者将审计工作委托（委派）给审计实施者之后，审计需求者的目的变成了审计实施者的任务，当审计实施者对任务加以分解、筹措安排，使之成为可行的计划时，审计任务便变成了审计的目标。^[14]

以下运用这一理论考察现实中内部控制审计的需求与动机，进而考察内部控制审计的目的与目标。内部控制审计最初是在美国以法律的形式予以确立的，因此，考察美国对内部控制审计的法定要求有助于深入理解和把握这一问题。内部控制审计的法定要求是由美国安然事件等上市公

公司的财务舞弊事件引发的，从形式上看，内部控制审计是法律和政府的要求，但是从本质上看，这一要求反映了广大投资者和利害关系人的需要。由于资本市场和上市公司的特点，广大的投资者和利害关系人在财务舞弊中受到了巨大的损失，这种损失的社会影响是其他市场形式和其他的任何企业组织形式不能相比的。广大的投资者和利害关系人对财务舞弊行为非常担忧与愤懑，对财务舞弊的监督活动产生了强烈的需要和动机，形成了控制企业财务舞弊行为的目的。虽然此前已经设立了注册会计师财务报表法定审计的监管制度，但是人们发现，由于经济环境的变化，企业规模的扩大和业务的复杂化，仅靠对财务报表本身的审计已经不能满足需要。财务报表的可靠性深受企业内部控制的影响，内部控制是企业为实现其自身目标的一系列政策、程序和过程，与财务报告有关的内部控制的好坏会直接影响财务信息的可靠性。因此，在财务报表法定审计的基础上再赋予注册会计师直接审计与财务报告有关的内部控制的义务，就能更好地实现保证财务信息可靠性的目的。

可见，内部控制审计的目的与财务报表审计的目的是相同的，都是为了合理保证财务报告的真实可靠，保证资本市场的秩序。内部控制审计是财务报表法定审计制度的延伸和扩展，是在合理保证财务信息结果可靠性的基础上对保证财务信息可靠性的过程有效性的进一步要求。虽然内部控制是多目标的，但是内部控制审计的目标却只是保证与财务信息可靠性方面内部控制有效性的单一目标。与财务报告相关的内部控制的有效性才是广大的投资者和利害关系人所关心和需要的，与企业其他方面相关的内部控制的有效性并不是投资者和其他利害关系人关心的重点。如果企业的财务信息是可靠的，企业整体的管理和控制的结果会真实地反映在财务报告上，投资者和利害关系人可以放心地根据财务报告的信息作出自己的决策。

广大的投资者和利害关系人的要求会转化为法律和政府的法案和规范，在美国的萨班斯法案中，要求担任公司年报审计的审计师，对管理层的内部控制自我评估的报告出具评价意见，并且审计师的评价过程不应当作为一项单独的业务。由此我们发现，美国的萨班斯法案赋予注册会计师内部控制审计的责任是确保财务报告的真实、公允，并未对公司的整体内部控制作出要求。其后美国颁布的审计准则，专门规范了与财务报表相结合的内部控制审计。因此，美国法案及准则规定的内部控制审计的目标是十分明确的，内部控制审计即是针对财务报告的内部控制审计，审计的目标就是对公司财务报告内部控制的有效性发表意见，并且这一过程是和财务报表审计结合在一起进行的。我国内部控制审计的目的与美国的情况是相似的，也是为了保证投资者等利害关系人不受财务舞弊的损害，这一目的也决定了内部控制审计的目标是与财务报告有关的内部控制的有效性，因此，我国的法规也应清晰地界定这一目标。

四、公共物品理论对内部控制审计目标的解释

内部控制审计的目标还取决于内部控制审计的性质，内部控制审计服务的性质可以从经济学的公共物品理论中得到解释。为保证财务报表可靠性的内部控制主要是为外部的投资者服务的，对财务报表内部控制的审计活动具有公共物品的性质。而非财务报表内部控制则主要是为企业自身服务的，对这部分内部控制的评价活动具有私人物品的性质。

萨缪尔森用数学公式对私人物品和公共物品进行了区分，对于普通私人物品（ $X_1, \dots, X_n$ ），它们能够在不同的个人之间被分散地消费。

$$X_j = \sum_{i=1}^s X_j^i \quad (1, 2, \dots, j, \dots, s)$$

集体消费物品（ $X_{n+1}, \dots, X_{n+m}$ ），它们被共同享有，每个个人消费一个物品不会减少其他人的消费量。

$$X_{n+j} = X_{n+j}^i \quad [15]$$

根据物品在消费上是否具有排他性和竞争性可以把物品分成私人物品和公共物品两大类。同时具有非排他性和非竞争性的物品称作公共物品。一种公共物品一旦被生产出来，可以同时供一个以上的个人联合消费，无论个人对这种物品是否支付了价格，要排除他人消费这种公共物品是不可能的或交易费用是很高的，这便是公共物品消费的非排他性；公共物品的第二个特性是非竞争性。非竞争性是指一个人对公共物品的消费不减少或不影响其他人对这种物品的消费，换句话说，增加一个人消费公共物品的边际社会成本或机会成本等于零。公共物品不限于物质产品，一些由政府提供的非物质产品和服务也是公共物品。^[16] 弗尔德瓦里认为公共物品和服务也可以由私人机构提供。^[17]

虽然内部控制审计服务并不是由政府提供的，但是也具有公共物品的性质。它具备了公共物品的非排他性和非竞争性的基本特征。内部控制审计的结果要公开披露，为广大的利害关系人共同使用，以便判断财务报告的可靠性，进行经济决策。某一位投资者使用这一报告并不会排除其他人使用该报告，具有非排他性的特点，增加一位报告的使用者并不会增加该服务的成本，具有非竞争性的特点。

对与非财务报告相关的内部控制的评价活动类似于私人物品。非财务报告内部控制主要是满足企业自身的需要，如保证企业战略目标的实现，保证经营的效率和效果等，这些方面的内部控制活动直接与企业自身生存和发展密切相关，有些控制活动具有私密性的特征。这些控制活动虽然也会影响到外部的利益关系人，但这种影响是间接的。每个企业在保证自身战略的实现和经营的效率和效果时运用的控制手段不同，其控制有效性的评价标准不同，这种内部控制的有效与否直接和企业自身的利益相关，而并不与外部关系人的利益直接相关。评价结果是专门为特定企业的管理者提供的，不具有直接的外部性。因此，为一个企业评价非财务报告方面内部控制的活动具有排他性和竞争性的特点。

前述一些学者认为内部控制审计范围主要限于与财务报告相关的内部控制，而对非财务报告内部控制进行评价可以作为其他鉴证类业务如审核、审阅、执行商定程序等单独的业务进行委托，本文赞同这一观点，并认为这一观点正与公共物品和私人物品划分的理论相契合。

另外，内部控制的目标之间既具有一致性，又具有矛盾性。比如，保证财务报告可靠性的控制活动可能会降低企业自身的效率和效果，企业内部要在各种目标之间进行选择和权衡，没有最好的内部控制，只有适合某企业的内部控制。内部控制作为一个整体不可能标准化，统一化，内部控制具有鲜明的个体特征，不同的企业可能会有不同的内部控制，同一企业在不同的发展阶段具有不同的内部控制。但是，作为内部控制的一个组成部分，与财务信息可靠性相关的内部控制在不同的企业以及同一企业的不同发展阶段却具有相似的特征，可以进行比较和衡量，可以满足外部关系人的共同需要。因此，应将财务报告内部控制有效性的评价结果作为一种类似的公共物品对外提供，而将对内部控制其他方面的评价结果作为私人物品对内提供。

总之，与财务报告相关的内部控制活动具有公共物品的性质，非财务报告内部控制具有私人物品的性质，内部控制审计的性质是提供类似于公共物品的服务，这种性质决定了内部控制审计的目标，这一目标就是评价与财务报告可靠性有关的内部控制的有效性，而不是全部内部控制的有效性。

五、我国内部控制审计目标的现实选择

从我国目前的现实状况来看，将内部控制审计目标界定为与财务报告可靠性相关的内部控制的有效性这一单一目标，而不是多重目标也是适当的。如果内部控制审计包括了非财务报告的目

标，必然会加大审计成本和审计责任，同时也未必会获得良好的效果。

通过现实中披露的内部控制审核意见可以对内部控制审计目标有进一步的认识。虽然，我国的内部控制审计指引尚未实施，正式的内部控制审计报告尚未披露，但是，由于此前我国对部分上市公司的内部控制审核有了相关的要求和规定，因此，一些上市公司自愿披露了管理层内部控制评估报告和注册会计师的内部控制审核报告，了解这些报告的情况对于我们进一步明确内部控制审计的目标具有现实的意义。

表 1 列示了 2008 年和 2009 年两年沪市 A 股上市公司中披露内部控制审核意见的情况。在 2008 年的年报中，沪市 A 股有 172 家上市公司同时披露了董事会对公司内部控制的自我评估报告和会计师事务所对公司内部控制的核实评价意见，其中一家上市公司信息披露不清晰，在统计中予以剔除，实际统计的家数为 171 家。在 2009 年的年报中有 202 家上市公司披露了注册会计师的内部控制审核意见。通过发表意见的对象和表达意见的语句可以发现现实中对内部控制审核目标的表述。

表 1 沪市 A 股上市公司 2008 年、2009 年发表内部控制审核意见统计表

发表意见对象	代表语句	2008 年 家数	2008 年 占比(%)	2009 年 家数	2009 年 占比(%)
与财务报表相关的内部控制	贵公司管理层按照……于 XX 年 12 月 31 日在所有重大方面保持了与财务报表相关的有效的内部控制。	128	74.85	170	84.16
董事会的自我评估报告	贵公司内部控制自我评估报告恰当地评估了贵公司 XX 年度与财务报表相关的内部控制。	26	15.21	16	7.92
董事会“与财务报表相关的内部控制”有效性的认定	贵公司“与财务报表相关的内部控制”在所有重大方面是有效的”这一认定是公允的。	8	4.68	2	0.99
公司整个内部控制的有效性	我们认为 ,公司按照《企业内部控制基本规范》及相关规范于 XX 年 12 月 31 日在所有重大方面保持了有效的内部控制。	9	5.26	14	6.93
合计		171	100	202	100

数据来源：由作者根据巨潮资讯网披露的上市公司年报资料经手工整理获得。

上表中前三种发表意见的对象虽然表述的角度不同，但都可以划归为对财务报告内部控制有效性发表的意见，最后一种发表意见的对象是内部控制整体有效性。从统计结果来看，2008 年注册会计师对 162 家上市公司发表了财务报告内部控制有效性的审核意见，占审核意见总数的 94.74%，对 9 家上市公司内部控制整体有效性发表了审核意见，占审核意见总数的 5.26%；2009 年注册会计师对 188 家上市公司发表了财务报告内部控制有效性的审核意见，占审核意见总数的 93.07%，对 14 家上市公司内部控制整体有效性发表了审核意见，占审核意见总数的 6.93%。从现实的情况来看，绝大部分都是对财务报告内部控制有效性表示的意见，只有很少部分是对内部控制整体有效性发表的意见。

内部控制审计是一项新的制度，我国目前内部控制审计制度正处在由内在制度向外在制度转化的过程中。柯武刚和史漫飞指出，内在制度被定义为群体内随经验而演化的规则，外在制度是指外在地设计出来并靠政治行动由上面强加于社会的规则。在实践中，内在制度和外在制度之间

存在着明显的灵活转换。虽然外在制度依赖于政治决策程序和政府，但这并不意味着政府拥有外在制度，更多的是，政府机构仅只编纂了原先已经存在的法律。^[18]

因此，我国内部控制法定审计制度的要求应充分考虑内部控制自愿审核的结果，在确立内部控制审计目标时应充分考虑现实的情况。将我国内部控制审计的目标确立为财务报告内部控制的有效性具有现实的基础，是一种合理的现实选择，预计能够顺利实现。相反，如果将整体内部控制的有效性作为内部控制的审计目标在实践中可能会遇到很多问题。

另外，在明晰我国内部控制审计的目标时还应注意财务报告内部控制的有效性与财务信息可靠性之间的关系。内部控制的有效性会合理保证财务报告的可靠性，但是内部控制是一个过程，这一过程的有效性只是提供了一种减少舞弊和差错发生的概率。莫茨和夏拉夫指出：令人满意的内部控制系统的存在，排除了发生舞弊和差错的或然性。^[19]也就是说，内部控制系统的可靠性提供了一种可能性而不是现实性，内部控制系统的可靠不一定能绝对保证最后财务报告的可靠性，它只能降低舞弊和差错发生的概率，这种概率可以被降低到很小的程度，但是不能全部消除，或者说，这种概率不会为零。虽然内部控制审计与财务报表审计的目的是一致的，但是财务报告内部控制审计的目标与财务报表审计的目标并不是相同的，内部控制审计目标的实现不会自动实现财务报表审计的目标。

[参考文献]

- [1] COSO. *Internal control-integrated framework*, New York: American Institute of CPA Inc., 1992.
- [2] 财政部、证监会、审计署、银监会、保监会 《企业内部控制规范 2010》，北京：中国财政经济出版社，2010 年。
- [3] 谢晓燕、张心灵、陈秀芳 《我国企业内部控制审计的现实选择——基于内部控制审计与财务报表审计关联的分析》，《财会通讯》（综合：下），2009 年 3 期。
- [4] 谢晓燕、张龙平、周媛 《企业内部控制审计研究：文献回顾》，《财会通讯》（综合：下），2009 年 12 期。
- [5] 张龙平、陈作习、宋浩 《美国内部控制审计的制度变迁及其启示》，《会计研究》，2009 年 2 期。
- [6] 谢晓燕、张龙平 《审计视角下内部控制相关概念的探讨》，《会计之友》，2009 年 1 期。
- [7] 顾奋玲 《内部控制审计面临的问题及对策》，《中国审计》，2009 年 14 期。
- [8] 谢晓燕、张龙平、李晓红 《我国上市公司整合审计研究》，《会计研究》，2009 年 9 期。
- [9] 丁友刚、胡兴国 《内部控制、契约秩序与法律要求》，《审计研究》，2008 年 4 期。
- [10] 陈小林、陈作习 《论内部控制审计动因、成本与效益》，《财会月刊》，2010 年 7 期。
- [11] 朱荣恩、应唯、袁敏 《美国财务报告内部控制评价的发展及对我国的启示》，《会计研究》，2003 年 8 期。
- [12] 李荣、吴益兵 《美国财务呈报内部控制审计报告及其比较》，《财会通讯》（综合），2005 年 8 期。
- [13] 张龙平、陈作习 《美国内部控制审计制度的理论分析及启示》，《中南财经政法大学学报》，2009 年 1 期。
- [14] 周慎、李学诗、沈延安 《审计主体概论》，北京：中国审计出版社，1995 年。
- [15] Samuelson P A. The pure theory of public expenditures, *Review of Economics and Statistics*, 1954, 36 (4): 387-389.
- [16] 方福前 《公共选择理论——政治的经济学》，北京：中国人民大学出版社，2000 年。
- [17] 弗雷德·E. 弗尔德瓦里 《公共物品与私人社区——社会服务的市场供给》，北京：经济管理出版社，2007 年。
- [18] 柯武刚、史漫飞 《制度经济学：社会秩序与公共政策》，北京：商务印书馆，2000 年。
- [19] Mautz R K, Sharaf H A. *Philosophy of auditing*, Sarasota, FL: American Accounting Association, 1961.

[责任编辑：赵东奎]