

美国内部控制审计研究方法的演变

王爱华 刘扬

(山东科技大学经济管理学院 青岛 266510)

【摘要】 本文在系统分析美国内部控制审计研究方法的演进后,发现模型研究、实地试验、问卷调查、统计分析等实证会计研究方法已成为主流研究方法,而“以文献综述、理论分析等规范研究为基础,综合使用多种实证研究工具”的创新科研方法体系,不仅极大地推动了美国内部控制审计理论的发展,也为我国学者进行创新性研究提供了一条有效途径。

【关键词】 美国 内部控制审计 研究方法

内部控制审计作为现代审计学的一个重要组成部分,根据其理论视角的不同可分为审计学(财务报表审计中的控制测试)、管理学(管理层内部控制评价的鉴证)以及经济学(内部控制报告信息披露的经济效果)视角下的内部控制审计。因此,内部控制审计研究思路和方法体系具有一定的特殊性和复杂性。与代表世界最先进水平美国相比,我国内部控制审计研究还存在许多不足,主要表现在:过多使用综述研究、理论分析等规范研究方法,而极少使用模型研究、实地实验、问卷调查、统计分析等实证研究方法,这也成为我国学者进行理论扩展和创新的主要障碍之一。

本文综合评述了美国内部控制审计理论发展过程中具有代表性的研究方法,并针对每种研究方法的产生背景、前提条件理论依据、具体步骤、关键环节以及使用效果等方面进行详细分析。本文将重点讨论如下问题:①美国内部控制审计研究方法有哪些,总体情况如何;②各种研究方法(或方法体系)产生背景、前提条件、使用步骤等具体内容;③目前内部控制审计领域的主流研究方法是什么,未来发展趋势如何;④以上几点对我国的启示和借鉴意义。

一、样本分析

笔者分别以“internal control”、“internal control auditing”、“Integrated auditing”、“audit of financial statement”为关键词进行外文文献检索,检索标题和摘要包含上述关键词的文献,并同时设定以下条件:发表日期截至2010年12月;数据库来源为EBSCO与SSRN;文献类型为期刊论文(Article);作者国籍为美国。检索结果显示,共有264篇论文满足上述条件。

1. 样本的时间分析。美国关于财务报告内部控制审计的研究最早可追溯到20世纪60年代学界对内部控制报告的相关探讨。本世纪初发生了安然、世通等财务舞弊案,2002年颁布的SOX法案对美国内部控制审计研究产生了巨大的推动作用,从而翻开了内部控制审计研究的崭新一页。故笔者以2000年为分界线,将美国内部控制审计研究划分为两个阶段。在1960~2000年,即内部控制审计研究第一阶段的40年中,共完成96项研究成果。而第二阶段即过去10年所取得的

研究成果为168篇,远远多于第一阶段40年所取得研究成果的总和。在两个阶段的基础上,按照文献所属年代的不同,对其进行进一步分类、细化,结果如表1所示:

表1 美国内部控制审计研究的时间分析

年代	20世纪70年代前	1970~1979	1980~1989	1990~1999	2000~2009	2010	合计
篇数	11	8	19	37	172	18	264
比重	3.79%	3.03%	7.20%	14.02%	65.15%	6.82%	100%

由表1可知:21世纪前,美国学界对内部控制审计研究虽然在论文数量方面有所发展,但速度相对缓慢。直至21世纪后,美国内部控制审计研究才进入真正的发展时期,具体表现在:发展速度显著提高,论文的数量、规模不断扩大。而近几年该趋势则更为明显,以2010年为例,仅一年完成的内部控制审计研究就达到18项,与1980~1989年十年间所取得研究成果的数量(19项)基本相同。

2. 样本的研究内容与研究方法。分别以“研究内容”和“研究方法”为观观点对检索结果进行统计汇总,结果见表2:

表2 美国内部控制审计研究的主要内容

研究内容	第一阶段		第二阶段		第三阶段	
	数量	比重	数量	比重	数量	比重
管理领域						
内部控制评价	96	100%			96	36.36%
审计领域						
内部控制审计基本理论			13	7.74%	13	4.92%
内部控制审计准则			27	16.07%	27	10.23%
内部控制审计报告与披露			59	35.12%	59	22.35%
内控审计与财务报告审计关系			44	26.19%	44	16.67%
其他问题			25	14.88%	25	9.47%
合计	96	100%	168	100%	264	100%

根据上表可知:①美国内部控制审计研究第一阶段,研究重点为内部控制评价的程序、方法及结果对审计程序的影响等问题。这是由于21世纪以前,美国尚未在立法上对注册会计师执行内部控制审计做强制性约束,故学界对始终没有突破管理学研究领域。②第二阶段,理论界研究焦点则转向研究

AS2 和 AS5 执行情况的方面,包括财务报告内部控制审计涵义、财务报告内部控制审计准则、财务报告内部控制审计报告及其披露、财务报表审计与内部控制审计关系及执行内部控制审计后的相关问题。

就美国内部控制审计研究而言,由于不同阶段研究侧重点不同,在研究方法的选择上必然存在差异详见表 3:

表 3 美国内部控制审计研究方法

研究方法		第一阶段		第二阶段		第三阶段	
方法论	具体方法	数量	比重	数量	比重	数量	比重
规范研究方法	分析法*	24	25.00%	21	12.50%	45	17.05%
	比较法*	6	6.25%	14	8.33%	20	7.58%
	综述法	4	4.17%	12	7.14%	16	6.06%
	小计	34	35.42%	47	27.98%	53	20.08%
实证研究方法	档案法	13	13.54%	21	12.50%	34	12.88%
	案例法	3	3.13%	11	6.55%	14	5.30%
	调查法	10	10.42%	29	17.26%	39	14.77%
	实地实验法	15	15.63%	35	20.83%	50	18.94%
	模型法	18	18.75%	23	13.69%	41	15.53%
	实验室法	3	3.13%	2	1.19%	5	1.89%
	小计	62	64.58%	121	72.02%	183	69.32%
合计		96	96	100.00%	168	264	100.00%

表3中的分析法主要为归纳法、描述法、逻辑推理法等理论分析法;比较法主要为对比法、类比法等。

表 3 表明:①就规范研究和实证研究这两大方法论而言,在内部控制审计研究的第一阶段,实证研究方法在所有研究中占主要地位,其比重为 64.58%,而比较、分析、推理等规范研究方法仅占 35.42%;第二阶段实证研究方法的优势更为明显,比重扩大到 72.02%,规范研究方法成为辅助研究工具和手段,所占比重比上一阶段有所下降,减至 27.98%。②实证研究方法在美国内部控制审计研究的两个阶段均占绝对优势,并成为现阶段以及未来一段时间内该领域的主流研究方法。

3. 研究对象选择。对 264 篇相关文献进行初步浏览,选取相关性较强的 78 篇,并对其文献来源进行分类汇总发现: The Accounting Review(TAR)所收录的论文数量最多,为 14 篇,约占所有相关研究成果的 20 以上。而从文献来源的权威性和影响力来说,创刊于 1926 年的美国会计学会(AAA)会刊——The Accounting Review(TAR)在全球 24 家核心会计学术刊物中,历史最悠久、发表论文的数量最多、审稿政策最严格、权威性最强、影响力最大。故笔者对 The Accounting Review 所收录的 20 篇内部控制审计相关研究为对象,系统分析内部控制审计研究方法的阶段特点与发展规律,具体内容见表 4。

表 4 内部控制审计研究问题、方法与结论

领域	文献	研究问题	主要研究方法	研究结论
内部控制评价	Kenneth(1972)	内部控制的评价结果与审计样本量的关系	模型法	审计样本与内控评价结果有关
	Cushing(1974)	内部控制评价“效益”与“可靠性”的关系	模型法	内部控制是“效益”与“可靠性”目标相结合的随机过程
	Purivs(1989)	问卷式、流程图式以及文字叙述式三种内部控制评价方法的效果	实地实验法	问卷使用者收集的信息最多,而流程图最少
财务报告内部控制审计准则	Krishnan, Gnanakumar Visvanathan(2005)	AS2准则实施效果	调查法	AS2准则的实际效果不佳,审计人员在内部控制报告缺陷方面所起到的作用不大
	安永(2004)	SOX法案404条款实施后审计成本的变化	调查法	四次调查中,绝大多数公司认为实际成本大于预计成本,94%受访者认为执行成本远高于收益
	Raghunandan, Rama(1994)	实施内部控制审计准则的必要性	调查法	财富100强公司1993年度的报告,他们发现其中有80家提供了某种形式的控制报告,但是大部分报告只涉及内部控制系统的存在与否,而没有对其有效性进行评估
	Hermanson(2000)	实施内部控制审计准则的可能性	调查法	企业认为内部控制报告能够改善企业的内部控制,但却未必能够提供与决策有用的信息
财务报告内部控制审计报告及其披露	McVay(2005)	控制实质性缺陷与资源分配、公司规模等因素的关系	模型法	控制实质性缺陷通常与会计控制的不充分资源分配有关,和公司规模、盈利能力无关
	Bryan(2005)	控制实质性缺陷与公司规模、业绩、风险等因素的关系	模型法	披露重大漏洞的公司通常比同行规模小,业绩也比较差,风险系数较高
	Leone(2007)	影响内部控制缺陷披露的因素	模型法	影响披露的因素有组织结构的复杂化及报告期重要的组织变化等
	Doyle(2007)	控制缺陷的来源	模型法	控制缺陷通常和未能转变成现金流的低劣应计项目相关
财务报表审计与内部控制审计关系	Colleen Layther(2004)	财务报表审计与财务报告内部控制审计准则内容、目标与要求的一致性	理论分析	应将财务报表审计与财务报告内部控制审计予以合并
	Michael S.Goldstein(2004)	财务报告内部控制审计与财务报表审计的整合	理论分析	整合财务报告内部控制审计具体流程
	SongTao Mo(2009)	市场和投资者对上市公司不同审计情况的反应	调查法	上市公司需要整合财务报表审计与财务报告内部控制审计

分析表 4 可得到以下结论：①代表内部控制审计研究两个阶段研究成果的 14 篇论文，无一例外的均采用实证研究方法，包括模型研究、实地实验、问卷调查、统计分析等。②模型法和实地实验法主要用于内部控制评价及其相关问题的探讨时所选取的主要方法。③而 21 世纪以来，随着数学、计算机技术的不断发展，研究方法也在不断扩展、创新。具体表现在计量模型在模型研究中所占比重不断加大，出现大量复杂的数学计量模型。④调查法则成为大型事务所、行业监管部门以及准则制定机构最为常用的研究方法。

二、美国内部控制审计研究方法的演变

(一)1970 年以前美国内部控制审计研究方法

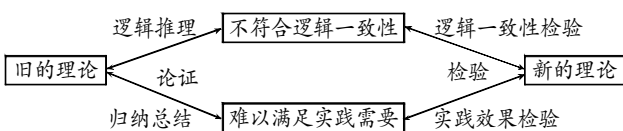
由于内部控制审计与内部控制评价在程序和方法等方法的相似性，故美国关于内部控制审计的研究最早可追溯到内部控制评价领域的相关研究。在其发展初期，即 20 世纪 70 年代前，学界关于内部控制评价的研究主要集中在内部控制基本理论、准则探讨等方面，“以理论分析(包括归纳总结、逻辑推理等)、文献(法令、准则)综述等规范会计研究方法为主”是该阶段研究方法使用与发展的主要特点。

以美国著名学者鲍尔和克洛瑟(Bower 和 Chlosser, 1965)关于内部控制评价标准的研究为例，作者首先对 1963 年美国注册会计师协会(AICPA)的审计程序委员会关于内部控制用途中“促进效率”和“鼓励遵守既定的管理政策”的规定(SAP 29 & SAP 33)提出质疑，指出需要对现行内部控制评价标准进行修改。随后，鲍尔和克洛瑟以内部控制最终目标——保护财产和财务信息系统的可靠性为出发点进行理论分析，得出现有内部控制准则与目标之间存在相悖性，为研究奠定了理论基础。

作为理论依据的补充，两位作者还对现实业务中审计人员对 SAP 29 和 SAP 33 的实际使用情况进行总结，指出审计人员对 SAP 29 和 SAP 33 将内部控制分为会计控制和管理控制，并分别以规定的做法存在疑惑。

在完成了理论与实践两个方面的论证之后，鲍尔和克洛瑟得出研究结论，即评价一个组织是否达到最低内部控制要求需要遵循七条标准，包括：①权责界定清晰；②在成本效益原则下将控制措施融于数据加工过程；③前一控制环节缺失且发生错误时，重新执行控制；④保护措施有效性；⑤发生错弊(或可能性大)时，相关权责移交；⑥全面审核，无非授权重大事项；⑦定期检查。

如上文所述，该研究在许多方面体现了 20 世纪 70 年代以前内部控制评价研究的主要特点，在研究思路和方法上，作者首先提出论点，随后展开规范分析与现状总结，奠定其研究理论与实践两个方面的基础，最后在此基础上得出研究结论，论文中所体现的研究思路与方法如下所示：



(二)1970 年至 2000 年间美国内部控制审计研究方法的演变

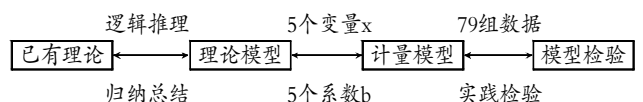
20 世纪 70 年代至 21 世纪初，数学模型和计算技术得到不断改进，对财务会计、公司理财、管理会计、审计等学科的发展起到巨大的推动作用。这一时期美国理论界涌现出大量使用实证研究方法解决与内部控制审计相关问题的研究成果，“构建模型、问卷调查、设计实验以及统计分析等实证会计研究方法为主”成为该阶段研究方法使用与发展的主要特点。

1. 模型研究。美国应用数学方法，模型解决内部控制审计及其相关问题始于构建内部控制评价方面的理论模型。

Yu 和 Neter(1973)提出内部控制具有随机性特点，故可以使用数学方法对其进行过程描述。宇和内特以工资支付循环为例，将这一内部控制过程分解为不同的运行要素(operating elements)，不同的要素之间为可输入不同概率的独立事件。这种将内部控制描述为随机事件的方法对内部控制评价程序产生了重大的影响，宇和内特在研究最后，尝试性地提出三种评价模型以供审计人员选择：抽样估计、最小二乘法估计与时间序列。

库欣(Cushing, 1974)、博德纳(Bodnar, 1975)从可靠性理论出发，运用分析、比较、演绎等多种规范方法对内部控制随机过程模型进行了理论扩展。虽然以上研究并未突破传统规范研究方法的限制，研究成果也仅停留在理论模型的构建方面，并未涉及实证层面的假设检验，然而，这种将内部控制描述为随机事件模型的方法为其他学者进行内部控制评价计量模型的研究奠定了基础。

尼克尔斯(Nichols, 1987)利用多元统计的两组判别分析方法完成了对内部控制评估计量模型的构建和检验，他从一个大型会计师事务所收集了 79 个公司应收账款内部控制调查和评价资料，将该事务所评价控制有效性的五个问题作为独立变量，建立的判别函数为： $Z=c+b_1x_1+b_2x_2+b_3x_3+b_4x_4+b_5x_5$ 。其中 x 表示五个内部控制措施，当其发挥作用时以“1”表示，反之以“0”表示， b 为判别系数，表示该控制措施在系统中的作用大小， Z 是判别值，表示该内控系统总体的可依赖程度。尼克尔斯以 79 个公司的应收账款调查记录为依据，计算判别函数中的系数与可信赖程度，并将计算结果与实际评估结果进行对比，相符率为 79.75%。根据这个结果，作者认为用判别函数的方法对内部控制的可靠进行判别具有一定的实际意义，论文的研究思路和方法如下：



2. 实地实验。由于审计业务存在大量的外勤工作、实地检查等审计程序，故实地试验法在审计研究中具有其他研究方法不可比拟的优越性，不仅能够更好的证明其所设计的内部控制评价程序的效率效果，且所得结果的可靠性较高、可行度较强，故成为该领域研究中最具有代表性的研究方法。

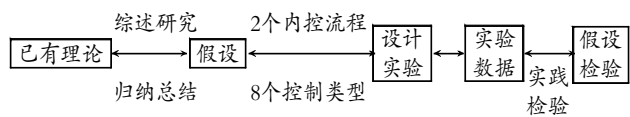
另一方面，作为检验理论的研究方法，实验研究并不能单

独使用,而应结合问卷调查、统计分析、模型研究、文献综述等多种具体的研究方法共同组成一个全面的、联系的研究方法体系,这一特点在该领域具有代表性的若干研究中表现得较为明显。如科尔伯特(Colbert, 1988)以实验方法研究如何评价存货项目的控制风险;皮特斯、刘易斯和德尔(Peter, Lewis & Dhar; 1989)研究职业界对业务层面和账户层面的风险评估以及利比、阿特曼与威林厄姆(Libby, Artman & Willingham; 1985)使用实验方法研究内部控制流程对其信赖程度的影响。

以利比、阿特曼与威林厄姆(1985)的研究为例,三位研究者首先将“没有控制措施的情况下错弊发生的风险”界定为内部控制流程的易受影响(susceptible)程度,并在文献综述的基础上提出如下假设:①易受影响程度与内部控制评价的可信赖程度成反比;②内部控制审计强度应与易受影响程度成正比;③易受影响程度越高,控制测试程度降低带来的审计评价可信赖程度降低的程度越大。

为了检验以上假设,三位研究者选择采购与收款循环中的两个具体流程——手工入库单流程与计算机采购清单流程作为实验对象(手工入库单流程的易受影响程度显然高于计算机采购清单流程),并针对每个流程设计了控制设计强度高或低和控制测试程度高或低各两种情况,所以每个流程有四种类型,两个流程共计八种类型。

在此基础上,利比、阿特曼与威林厄姆以业内来自不同事务所的14名高级审计人员为实验人员,并提供相同的背景资料,要求他们对八个类型的控制流程进行审计评价,确定其对不同类型控制流程的可信赖程度(按10级)。最后,对实验所得的各种数据进行统计分析,结果显示三个假设均得到支撑。三位作者的研究思路和研究方法如下:



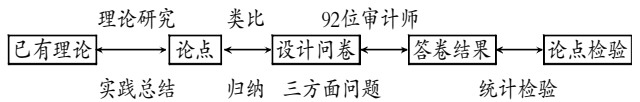
3. 调查研究。根据前文对西方内部控制审计研究方法的统计结果可知,调查研究往往不作为一种研究方法单独使用,而是结合模型研究、案例研究等其他科研工具、方法,共同构成论文的研究方法体系。其中,问卷调查在各种调查研究工具中的使用频率最高,代表性最强。

比厄斯泰克和赖特(1995)采用问卷调查法对审计业务中所使用的五种(叙述式、流程图式、问卷时、矩阵式以及其他方式)内部控制评价方法进行研究。

问卷包括审计人员对财务审计中内控测试的依赖程度、内部控制评价所使用的具体方法、管理者对内部控制测试结果的重视程度等问题,调查对象为92位高级审计人员。根据调查数据,作者统计分析后的结果如下:在实际业务中,只有20%审计人员对内部控制进行单独测试;所采用的记录方法平均为2.38种,测试过程差异性较大,没有可依据的准则与行业惯例;较为简便的流程图、问卷和矩阵式使用频率普遍高于相对复杂繁琐的其他记录方法;此外,被审计单位高级管理

者对内部控制测试结果重视程度较低(即使存在实质性缺陷)。

根据这个调查结果,比厄斯泰克和赖特认为目前大多数审计业务中所使用的内部控制测试程序和方法不利于审计人员发现内部控制存在的缺陷,现行审计模型需要改进。比厄斯泰克和赖特论文中体现的研究思路和研究方法如下:

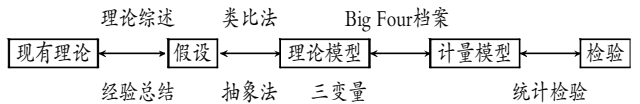


(三)2000年后美国内部控制审计研究方法的演变

从审计学发展的角度来看,安然事件与随后颁布的Sarbanes-Oxley Act(2002)具有划时代的意义,引发了财务报表审计从传统的制度基础审计模式向风险导向审计模式转变的变革。

新的审计模式将审计风险评估与内部控制评价置于重要地位,从而为理论界开展内部控制审计及其相关问题的研究提供了有利的外部环境。在此背景下,自进入21世纪以来,西方关于内部控制审计方面的研究成果大量涌现,加之财务数据可用性的不断提高与信息技术的日益发展,所使用的研究方法也由单一化向综合性、系统性方向转变

以戴格尔、基齐里安和斯尼森(2005)对内部控制状况与审计人员审计内部控制系统所需时间及审计收费之间关系的研究为例,整篇论文的研究思路和方法如下:



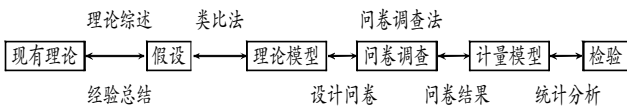
作者首先对已有研究进行分析,在文献综述的基础上提出如下假设:①内部控制状况(如内部审计部门独立性、控制环境等)越好的上市公司所需要的审计时间越短;②会计师事务所收取的审计费用取决于项目组执行全部审计程序的时间;③会计师事务所可以根据内部控制审计结果修改整体审计计划与审计收费。

根据上述假设,戴格尔、基齐里安和斯尼森构建内部控制审计的数学模型,其中包括的变量有:①解释变量:内部控制设计情况(以信息系统为例)、内部控制的运行情况、内部控制的错误以及修正;②被解释变量:审计内部控制系统的时间、完成全部审计程序的时间、审计收费;③控制变量:包括公司规模、复杂程度、审计风险等。

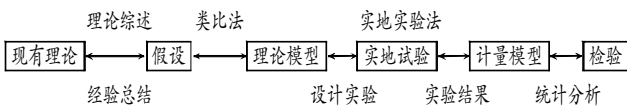
根据上述设计,戴格尔、基齐里安和斯尼森分析了一家会计师事务所的信息系统审计工作底稿,通过对大量上市公司审计业务记录的调查、统计后,得到了计量模型中各个变量的数据样本资料。随后,作者使用计算机统计软件对函数进行有效性检验,检验结果支持了先前假设,即计量和设计良好的信息系统需要的审计时间较少,进而能相应地减少审计收费。也就是说,被审计单位的内部控制设计和记录情况与审计人员对内部控制评估所需要的时间及审计收费负相关。整篇论文

所使用的研究方法包括:①规范研究方法。归纳法、类比法、综述法、其他规范方法。②实证研究方法。理论模型法、计量模型法、档案法、统计分析法、其他数学方法。

与戴格尔、基齐里安和斯尼森使用档案法获取数据资料以检验数学模型有效性的做法不同,在卡塞罗、赫曼森和拉古曼丹(Carcello, Hermanson & Raghunandan; 2005)对《萨班斯—奥克斯利法案》执行后美国上市公司内部控制审计方面预算变化情况所作的研究中,作者在收集 2001、2002 年(《萨班斯—奥克斯利法案》执行前后)美国上市公司内部控制审计预算、审计人员数量等数据资料时使用的是问卷调查的研究方法,研究思路与方法如下所示:



除档案法、问卷调查法外,实地实验、案例研究等方法也可以作为获取检验数据的有效手段和工具。例如科普和奥唐奈(2005)对内部控制知识的不同组织方式与内部控制评价和审计效果之间关系的研究中,作者为检验模型的有效性,采用不同方式对新进审计人员进行内部控制方面的培训,然后由这些人员根据相同背景资料进行内部控制评价,得出不同培训方式的内部控制评价结果。通过与实际审计结论的对比,研究发现按审计流程组织培训的效果由于其他培训方式。论文的研究思路和方法如下:



上述 3 篇研究文献代表了美国现阶段内部控制审计研究领域的先进成果,通过对其研究思路和方法进行系统分析,可以得到美国内部控制审计研究方法的发展现状和未来趋势,如表 5 所示:

表 5 不同研究方法体系的对比分析

方法体系	方法论	戴格尔、基齐里安和斯尼森	卡塞罗、赫曼森和拉古曼丹	科普和奥唐奈
综合研究方法体系	规范会计研究方法	归纳法	归纳法	归纳法
		类比法	类比法	类比法
		综述法	综述法	综述法
		其他规范方法	其他规范方法	其他规范方法
	实证会计研究方法	理论模型法	理论模型法	理论模型法
		计量模型法	计量模型法	计量模型法
		档案法	问卷调查法	实地试验法
		统计分析法	统计分析法	统计分析法
	其他数学方法	其他数学方法	其他数学方法	

现阶段,在内部控制审计及其相关问题的研究中,“在文献综述、理论分析等规范研究基础上,将设计模型(或假设)、实验检验、统计分析、问卷调查等实证研究方法相结合”的综合性科研方法体系已被普遍接受,主要体现为研究思路和研究方法具有一定的相似性,而主要分歧为使用何种方法获得数据资料以检验其假设的有效性。

三、结论和启示

通过上述分析,笔者认为:目前,模型研究、实地实验、问卷调查、统计分析等实证会计研究方法已成为西方主流研究方法,而“以文献综述、理论分析等规范研究为基础,综合使用多种实证研究工具”的创新科研方法体系将被越来越多的学者所认同,并对发展和创新内部控制审计理论起到关键性作用。美国内部控制审计理论的发展历程表明:不断完善和发展研究方法是取得理论创新的基础和前提,也正是由于其在科研方法上的显著优势,才成就了美国在包括内部控制审计在内的诸多研究领域的世界领先地位。

美国内部控制审计研究方法的发展对我国该领域研究具有重大的借鉴意义;首先,我国学者应将研究重心从探讨审计理论、准则转移到对解决审计实际问题上来,改变“问题描述——原因分析——政策建议”的单一研究思路。其次,在研究方法的使用上,应充分利用我国资本市场不断完善的有利环境,创新研究方法,借鉴美国等西方发达国家的先进经验,尝试在其研究中使用“在文献综述、理论分析等规范研究基础上,将设计模型(或假设)、实验检验、统计分析、问卷调查等实证研究方法相结合”的综合性科研方法。除此之外,我国学者还应结合我国企业内部控制现状,充分考虑股东、管理者、行业监管部门等相关主体的实际需要,解决我国企业内部控制审计发展过程中面临的现实问题,从而形成具有实践意义的理论研究成果。

主要参考文献

1. Smith A. K. The Relationship of Internal Control Evaluation and Audit Sample Size. Accounting Review, 1972; 2
2. Cushing E. B. A Mathematical Approach to the Analysis and Design of Internal Control Systems. Accounting Review, 1974; 1
3. Krishnan V. G, Visvanathan G. Reporting Internal Control Deficiencies in the Post-Sarbanes-Oxley Era: The Role of Auditors and Corporate Governance. International Journal of Auditing, 2005; 10
4. Brien. O. P. Reducing SOX Section 404 Compliance Costs: A Top-Down, Risk-Based Approach. The CPA Journal, 2006; 7
5. 李连华, 聂海涛. 我国内部控制研究的思想主线及其演变: 1985~2005. 会计研究, 2007; 3