

会计师事务所特殊普通合伙制与审计收费

——基于2009~2014年A股上市公司的经验证据

邴梦媛

(南京审计学院审计与会计学院, 南京 211815)

【摘要】 本文基于中国沪深A股上市公司2009~2014年的经验数据,分析了我国会计师事务所特殊普通合伙制对审计收费的影响。实证结果表明,在控制其他因素影响后,会计师事务所改制为特殊普通合伙制对审计收费具有显著正向影响。在此基础上,根据样本是否由“十大”会计师事务所审计进行了分组检验,结果显示,特殊普通合伙制对审计收费的影响在“非十大”会计师事务所中更为显著。

【关键词】 会计师事务所; 特殊普通合伙制; 审计收费

一、引言

2010年7月,《关于推动大中型会计师事务所采用特殊普通合伙组织形式的暂行规定》(财会[2012]12号)(以下简称《暂行规定》)的发布,成为我国会计师事务所组织形式转变的重要里程碑,该规定强制要求我国大型会计师事务所于当年年底前改制为特殊普通合伙制,并鼓励中型会计师事务所于次年年底前改制为特殊普通合伙制。此前,我国会计师事务所主要有两种组织形式:合伙制和有限责任制。

合伙制组织形式下,会计师事务所合伙人以其各自财产对会计师事务所承担无限责任。这种制度虽然提高了审计质量,降低了审计风险,在合伙人之间形成有效牵制,但无限连带责任对合伙人太过严苛,容易使在执业过程中无过错或者过错较小的合伙人承担过度的损失,使合伙人对入所过于谨慎,也不利于有实力的合伙人成立新会计师事务所,阻碍了会计师事务所行业的发展,注册会计师市场难以做大做强。

有限责任制组织形式下,组成会计师事务所的注册会计师以其出资额为限承担有限责任。有限责任使得注册会计师不会承担过度的损失,执业风险降低,承担有限责任也促使注册会计师更愿意加入事务所,事务所具有胜任能力的执业人员数量就会增多,从而事务所规模更大,执业水平更高,最终审计效率得以提高。但有限责任制也带来了新的问题,为了降低审计成本、以更低的价格争取业务,注册会计师可能会刻意省略某些审计程序或者使审计程序流于形式,虚构实际并没有执行的审计程序记录导致审计质量降低、审计风险提高。行业内形成这样不良竞争的恶性循环,会计师事务所即便扩大了规模,因为没有高质量的审计服务做保障,注册会计师行业也

难以发展,甚至会影响整个经济市场。

基于以上制度背景出台的《暂行规定》,要求会计师事务所改制为特殊普通合伙制,以合伙人是否因故意或者重大过失造成合伙企业债务为标准,将合伙人法律责任区分为无限连带责任和有限责任。合伙人在执业活动中因故意或者重大过失造成合伙企业债务的,应当承担无限责任或者无限连带责任,其他合伙人以其在合伙企业中的财产份额为限承担责任。合伙人在执业活动中非因故意或者重大过失造成的合伙企业债务以及合伙企业的其他债务,由全体合伙人承担无限连带责任。

从2010年《暂行规定》发布至今已经过去了几年,会计师事务所改制为特殊普通合伙制这一划时代的变革是不是已见成效?事务所改制有没有对规范审计收费产生积极影响?本文试图通过实证研究对这些问题给予回答。

因为我国会计师事务所改制为特殊普通合伙制的时间较短,所以对改制效果的研究文献较少,而且相关的几篇文献得出的结论并不完全相同。周中胜(2014)基于我国四家具有H股审计资格并率先完成改制的会计师事务所(截至2011年底),实证研究了会计师事务所转变为特殊普通合伙制对审计收费的影响。研究表明,会计师事务所改制与审计收费显著正相关。在大客户审计市场上,采用特殊普通合伙制对审计收费的影响并不显著,但在小客户市场上,会计师事务所采用特殊普通合伙制后,审计收费有了显著的提高。因而,会计师事务所的特殊普通合伙制有助于规范审计收费,减少事务所的恶性价格竞争,对于促进我国会计师事务所做大做强和注册会计师行业的持续健康发展具有积极意义。刘启亮、陈汉文(2012)以2007~2009年和2011年的会计师事务所数据为基础,将其分为四组样本,分别为:全数据、12家可以审计H股的

会计师事务所、剔除转制中情况特殊的大华会计师事务所之外的11家可以审计H股的会计师事务所、可以审计H股的内资会计师事务所8家。研究得出,我国会计师事务所转变为特殊普通合伙制后,注册会计师的法律责任有所提高,事务所更容易发表非标准审计意见。沈辉、肖小凤(2013)运用模型考察了会计师事务所法律责任与审计收费的关系,发现法律制度越严格,审计失败后注册会计师支付赔偿的可能性越高,从而审计收费越高。审计师的努力程度随着法律制度严格程度的上升而上升,审计收费也会相应增加。进一步得出结论:随着我国会计师事务所组织形式变为特殊普通合伙制,事务所的法律责任随之增大,审计收费会有所提高。然而,李江涛、宋华杨、邓迦予(2013)的研究却得出会计师事务所采用特殊普通合伙制与审计收费不显著相关的结论,作者以2009~2011年由改制组进行审计的沪深A股上市公司为研究对象,分析了会计师事务所转制政策对审计收费的影响,研究表明,完成转制的事务所审计收费确实得到提高,但进一步研究发现审计收费的上涨趋势与事务所转制政策没有直接关系。

以上文献为进一步深入研究会计师事务所转制与审计收费的关系提供了思路,但是由于上述文献研究的时间跨度不长,一般只收集了转制后一年的数据,会计师事务所转制为特殊普通合伙制的长期效应难以体现。因此,本文扩大时间跨度,采用了2009~2014年中国沪深A股上市公司的数据,期望能更全面地反映会计师事务所转制对审计收费的影响效应。

二、理论分析与研究假设

相对于有限责任制,在特殊普通合伙制下注册会计师应承担的法律责任有所增大。对于特殊普通合伙制会计师事务所合伙人应对债务承担什么法律责任,新规定中按照合伙人是否有故意或者重大过失,来区分其应该承担的是有限责任,还是无限责任或无限连带责任。其他合伙人应承担的法律责任,受到主要责任合伙人是否具有故意、重大过失的影响。注册会计师法律责任的提高,意味着注册会计师面临的诉讼风险随之提高,进而通过审计成本、风险溢价这两个因素间接影响着审计收费。其一,审计成本增长,审计收费提高。注册会计师为了避免承担无限连带责任,就要减少为合伙事务所造成债务的可能性,因此在审计过程中就会更努力。比如,实施更可靠更灵活的审计程序、增加审计程序的不可预见性等。审计成本就自然而然上升,审计收费也应声而涨。其二,因为收取了更高的风险溢价,所以审计收费也会增长。除了做出更多的审计努力来降低因法律责任提高而增加的诉讼风险,注册会计师也会选择收取更多的风险补偿溢价来弥补转为特殊普通合伙制带来的更高的诉讼风险。考虑到要收取更多的风险溢价,会计师事务所的审计收费

就会上涨。根据以上分析,本文提出假设1:

H1:我国会计师事务所转为特殊普通合伙制,审计收费会提高。

然而,由于事务所的规模不同,对转制事件的敏感度可能会存在差异。一方面,事务所的规模越大,其对更高专业水准的注册会计师的吸引力越大。因而,会计师事务所规模越大,执业水平越高,相比规模较小的事务所,会更好控制诉讼风险。另一方面,作为事务所的客户,被审计单位也愿意委托执业水平更高的事务所承担审计业务,因为通常情况下执业水平越高,声誉会越好,财务报告使用者也更愿意信赖这样的事务所出具的审计报告。另外,会计师事务所规模越大,就越能摊薄审计成本,审计效率也越高。除此之外,规模相对较大的事务所往往会计提职业风险基金,或者向保险机构按规定购买足额的执业保险,从而事务所更有能力应对诉讼风险。再者,低价揽客这种不良竞争行为更多地发生在规模较小的事务所之间。这些原因都使得规模相对较小的会计师事务所,其审计收费对特殊普通合伙制转制事件更敏感。基于以上分析,本文提出假设2:

H2:我国会计师事务所转制背景下,会计师事务所的规模相对越小,转制与审计收费的正相关关系越明显。

三、研究设计

1. 样本选取。我国会计师事务所改制政策发布于2010年7月,对大型事务所的强制转制要求和鼓励中型事务所转制完成的时间,分别定于2010年底和2011年底。鉴于会计师事务所转为特殊普通合伙制主要发生在2010和2011两个年度,本文以2009年作为转制前年度、2012年作为转制后年度,为了保证研究跨度能够体现特殊普通合伙制对事务所审计收费的长期效应,数据延伸到2014年。

本文采用2009~2014年中国沪深A股上市公司数据,分别剔除了停牌公司、ST公司、金融保险业公司、其他审计收费信息不全的公司以及截止到2015年2月28日还未披露2014年年报的公司。在第五部分增加了相关数据的稳健性检验,从而增强了研究结论的可靠性。本文中“公司实际控制人性质”的数据来源于RESSET数据库,其余数据均来自于CSMAR数据库。

2. 模型构建与变量说明。本文主要关注我国会计师事务所采用特殊普通合伙制(Transfer)与审计收费(Lnfee)的关系。基于Simunic审计收费模型,本文的研究模型如下:

$$\text{Lnfee} = \beta_0 + \beta_1 \text{Transfer} + \beta_2 \text{Size} + \beta_3 \frac{\text{Ar} + \text{Inv}}{r} + \beta_4 \text{ROE} +$$

$$\beta_5 \text{Lost} + \beta_6 \text{State} + \beta_7 \text{Opinion} + \beta_8 \text{Year} + \beta_9 \text{Industry}$$

模型中被解释变量为审计收费(Lnfee),解释变量为特殊普通合伙制(Transfer),控制变量的选择参考了以往的文献,控制了公司规模(Size)、业务复杂程度[(Ar+

Inv)/r]、净资产收益率(ROE)、亏损(Lost)、公司实际控制人性质(State)、审计意见类型(Opinion)等变量(Simunic, 1980;冯延超、梁莱歆, 2010;伍利娜、王春飞、陆正飞, 2012;李江涛、宋华杨、邓迦予, 2013)。此外,考虑了事务所转制对审计收费的长期效应(Year,定义了6个年度哑变量)和被审计单位的特征差异(Industry,根据证监会行业分类标准,定义了10个哑变量)。另外,还在稳健性检验中,按中注协每年公布的事务所排名,将样本分为“十大”和“非十大”,分析了会计师事务所采用特殊普通合伙制背景下,事务所规模不同对审计收费的不同影响。具体变量说明见表1。

表 1 主要变量说明

变量	含义	具体计算
Lnfee	审计收费	审计费用总额的自然对数
Transfer	特殊普通合伙制	会计师事务所转为特殊普通合伙制为1,否则为0
Size	公司规模	总资产的自然对数
(Ar+Inv)/r	业务复杂程度	(存货账面净值+应收账款净值)/总资产
ROE	净资产收益率	净利润/年末净资产
Lost	亏损	如果公司本年度发生亏损为1,否则为0
State	公司实际控制人性质	国有为1,否则为0
Opinion	审计意见类型	非标准审计意见为1,标准无保留审计意见为0
Year	年度	样本年度为2009~2014年,定义了6个年度哑变量
Industry	行业特征	根据证监会行业分类标准中的一级分类,删除金融行业,定义了10个哑变量
Big10	“十大”事务所	根据每年中注协公布的排名,当年排名前十为1,否则为0

四、实证结果分析

1. 描述性统计。表2是各变量的简单描述性统计,分别描述样本的数量、极小值、极大值、均值、标准差和方差。由表2可知,样本上市公司的审计收费存在较大差异,审计收费自然对数的最小值为9.210,最大值为17.517,最大值接近最小值的两倍。在样本中,由特殊普通合伙制会计师事务所审计的公司占43%,上市公司被出具非标准审计意见报告的比例约为4%,各上市公司六年中发生亏损的次数占到8%,国有上市公司样本占总样本量的13%。其他财务指标反映的情况见表2,不再赘述。

2. 实证结果分析。表3为本文模型中各变量的相关性分析,从表3中可观察到因变量审计收费的自然对数(Lnfee)与自变量特殊普通合伙制(Transfer)显著正相关,这为

本文的假设1提供了初步证据。即我国会计师事务所转为特殊普通合伙制会使审计收费提高。

表 2 描述性统计

	N	极小值	极大值	均值	标准差	方差
	统计量	统计量	统计量	统计量	标准误	统计量
Lnfee	10 264	9.210	17.517	13.352	0.006	0.626
Transfer	10 264	0	1	0.43	0.005	0.496
State	10 264	0	1	0.13	0.003	0.332
Industry	10 264	0	9	3.50	0.023	2.368
Year	10 264	9	12	11.06	0.011	1.110
(Ar+Inv)/r	10 262	0.00	0.94	0.269	0.002	0.178
Size	10 262	11.348	27.387	21.722	0.013	1.303
ROE	10 262	-167.107	713.204	0.163	0.077	7.823
Lost	10 264	0	1	0.08	0.003	0.273
Opinion	10 264	0	1	0.04	0.002	0.198

表 3 Pearson相关性分析

	Lnfee	Transfer	State	Industry	Year	$\frac{Ar+Inv}{r}$	Size	ROE	Lost
Transfer	0.128								
State	0.100	-0.026							
Industry	-0.049	0.001	-0.048						
Year	0.133	0.719	-0.031	-0.003					
$\frac{Ar+Inv}{r}$	0.039	0.028	-0.039	0.088	0.036				
Size	0.707	0.073	0.124	-0.069	0.085	0.067			
ROE	-0.006	-0.004	0.003	0.002	0.004	-0.018	-0.037		
Lost	-0.054	0.011	0.030	-0.027	-0.014	-0.040	-0.120	-0.018	
Opinion	-0.088	-0.048	0.019	0.001	-0.063	-0.076	-0.235	0.070	0.277

注:单元格包含零阶(Pearson)相关。

表 4 特殊普通合伙制与审计收费回归结果

模型	非标准化系数		标准系数	t	Sig.
	B	标准误差	试用版		
Transfer	0.062	0.013	0.049	4.986	0.000
State	0.021	0.013	0.011	1.595	0.111
Industry	0.000	0.002	0.002	0.232	0.817
Year	0.024	0.006	0.042	4.223	0.000
(Ar+Inv)/r	-0.017	0.024	-0.005	-0.691	0.490
Size	0.346	0.003	0.720	99.884	0.000
ROE	0.001	0.001	0.015	2.230	0.026
Lost	0.022	0.017	0.010	1.361	0.174
Opinion	0.259	0.023	0.082	11.078	0.000

注:因变量为Lnfee(审计费用取自然对数)。

表 5 拟合度

R	R ²	调整 R ²	标准估计的误差
0.717	0.514	0.514	0.437

表 6 Anova

模型	平方和	df	均方	F	Sig.
回归	2 070.039	9	230.004	1 206.973	0.000
残差	1 953.462	10 251	0.191		
总计	4 023.501	10 260			

表4~表6是模型的回归分析结果,调整后的R²为0.514,表明该模型对审计收费的拟合优度较好;该模型F值为1 206.973, Sig.为0.000,表示被解释变量与解释变量的线性关系显著。在控制了公司规模、业务复杂程度、净资产收益率、亏损、公司实际控制人性质、审计意见类型等变量后,特殊普通合伙制的回归系数为0.062, T值为4.986。

该结果表明,我国会计师事务所转为特殊普通合伙制与审计收费呈显著的正相关关系,从而证实了本文的假设1,说明在事务所转变为特殊普通合伙制之后,注册会计师的法律责任会增大,诉讼风险会提高,审计失败之后需要支付的赔偿更多,因此收取了更高的风险补偿溢价。同时,为了降低审计失败的概率,注册会计师在事务所转为特殊普通合伙制之后会调整审计计划,增加审计程序,扩大审计范围,审计程序实施时间也更灵活,这都使得审计成本提高,事务所就会通过收取更高的审计费用来弥补。另外,随着注册会计师执业风险的提高,有限责任制背景买方市场下不良低价揽客行为会减少,审计费用也会随之提高。

表4的回归结果还显示,控制变量中的年度(Year)、公司规模(Size)、审计意见类型(Opinion)与审计收费显著正相关。说明审计收费会随着年度时间的延长而上浮。若当年审计报告为非标准审计意见,审计收费会明显高于标准无保留审计意见的收费,表明注册会计师承担的审计风险越高,审计收费就越高。另外,公司规模对审计收费也具有显著正向影响,其T值达到了99.884。通常,公司规模越大,审计业务越复杂,审计成本会越高,审计收费也会越高。

3. 分组检验。为检验假设2是否成立,按照事务所在当年中注协公布的事务所排名中是否名列前十(Big10)进行了分组检验,排名前十为“十大”,其余为“非十大”。表7的分组检验结果显示“非十大”会计师事务所审计收费与事务所转为特殊普通合伙制显著正相关,而“十大”事务所的审计收费与特殊普通合伙制的相关性未通过显著

表 7 分组检验结果

		非标准化系数		标准系数	t	Sig.	相关性		
		B	标准误差	试用版			零阶	偏	部分
Transfer	非十大	0.060	0.015	0.052	3.951	0.000	0.160	0.055	0.041
	十大	-0.020	0.024	-0.014	-0.834	0.405	0.002	-0.012	-0.008
Size	非十大	0.282	0.005	0.652	58.661	0.000	0.637	0.631	0.614
	十大	0.382	0.005	0.757	78.405	0.000	0.748	0.741	0.728
(Ar+Inv)/r	非十大	0.057	0.031	0.020	1.862	0.063	0.073	0.026	0.019
	十大	-0.075	0.037	-0.019	-2.048	0.041	0.013	-0.029	-0.019
ROE	非十大	0.001	0.001	0.017	1.665	0.096	-0.006	0.023	0.017
	十大	0.004	0.002	0.016	1.690	0.091	-0.004	0.024	0.016
Lost	非十大	0.018	0.020	0.010	0.896	0.370	-0.064	0.012	0.009
	十大	0.026	0.026	0.010	0.986	0.324	-0.040	0.014	0.009
State	非十大	-0.012	0.016	-0.008	-0.767	0.443	0.049	-0.011	-0.008
	十大	0.053	0.020	0.025	2.624	0.009	0.147	0.037	0.024
Opinion	非十大	0.242	0.027	0.100	8.856	0.000	-0.083	0.122	0.093
	十大	0.235	0.039	0.060	6.064	0.000	-0.087	0.085	0.056
Year	非十大	0.037	0.006	0.083	6.282	0.000	0.178	0.087	0.066
	十大	0.025	0.011	0.037	2.209	0.027	0.039	0.031	0.021
Industry	非十大	0.000	0.002	0.002	0.193	0.847	-0.062	0.003	0.002
	十大	-0.001	0.003	-0.005	-0.524	0.600	-0.041	-0.007	-0.005

注:因变量为Lnfee(审计费用取自然对数)。

性检验。研究结果表明,我国会计师事务所转制背景下,规模相对小的会计师事务所,其审计收费与特殊普通合伙制的正相关关系更明显,因此假设2成立。

五、稳健性检验

为了验证研究结论的可信程度与稳健性,本文还进行了稳健性检验。其一,剔除行业特征变量,特殊普通合伙制的回归系数为0.062, T值为4.988,调整后的R²为0.514。其二,在剔除行业特征数据后,又剔除了公司实际控制人性质变量,回归分析后得到特殊普通合伙制的回归系数为0.062, T值为4.975,调整后的R²为0.514。稳健性检验的结果与表4~表6的数据基本吻合,说明本文的研究结论是比较可靠的。因篇幅限制,稳健性检验的具体回归分析数据不再列示。

六、结语

1. 研究结论。本文结合2010年我国财政部、国家工商行政管理总局共同制定的《暂行规定》这一政策背景,以2009~2014年我国会计师事务所转制前后这六年沪深A股上市公司的数据作为样本,研究了我国会计师事务所转为特殊普通合伙制这一行为对审计收费的影响,并在此

基础上分组研究了不同规模会计师事务所转制事件与审计收费的相关性。得出结论如下:

第一,会计师事务所转制为特殊普通合伙制后,审计收费会相应提高。特殊普通合伙制在我国注册会计师行业实行之后,由于该制度下对注册会计师法律责任的规定更严格,注册会计师的诉讼风险相应提高。一方面,注册会计师必须做出更多的审计努力来降低诉讼风险,意味着会计师事务所审计成本会增加,审计收费也会提高。另一方面,注册会计师也需要通过提高审计收费应对更高的风险补偿溢价,来弥补转制为特殊普通合伙制带来的更高风险。

第二,特殊普通合伙制对审计收费的正向影响,在规模相对较小的事务所中更为显著。这一结论,一方面说明我国会计师事务所行业尤其是在规模相对较小的事务所中,通过低额的审计收费来招揽客户的问题亟待解决。另一方面说明,我国会计师事务所的特殊普通合伙制比有限责任制能够更好地缓解长期以来买方市场造成的事务所低价揽客等恶性竞争现象,从而减少审计收费过分压低的情况。

本文的研究结果表明,特殊普通合伙制在规范注册会计师执业行为、提高其职业道德意识、监管会计师事务所定价方面颇有成效。尤其对中小规模的会计师事务所而言,特殊普通合伙制对其低价揽客等不正当竞争行为的管制效果更加显著。由此可见,会计师事务所特殊普通合伙制的改制之举符合中国特色,我国在事务所国际化发展道路上初见成效。

2. 局限性。本文研究的局限性在于,审计收费信息要求详细披露收入结构,但实际上中注协公布的会计师事务所百强信息中,仅有2009年和2010年对审计业务收费和非审计业务收费进行了区分。然而,近几年对于会计师事务所新业务拓展和非审计业务拓展的相关政策也陆续出台,事务所审计收费结构势必因此变化。因此,本文对审计收费与特殊普通合伙制转制进行相关性实证分析之后,按照事务所的规模大小进行了分组检验,得出了两者具有正相关性。在规模相对较小的会计师事务所中,未能按照具体收费业务对审计收费进行分类,并以此进行分组检验。

除此之外,特殊普通合伙制转制于2011年基本完成,发展至今仅4年,相比于国外会计师事务所的“有限责任合伙”,我国特殊普通合伙制发展历程较短,今后陆续颁布的其他关于会计师事务所特殊合伙制的法律解释等,可能又会对审计收费产生不尽相同的影响。

3. 研究展望。我国会计师事务所采用特殊普通合伙制这一政策,不仅会影响事务所审计收费,还会给审计质量、审计风险等其他方面带来影响。同时,《暂行规定》和

其他相关政策对我国会计师事务所提出了其他的一些新要求,比如事务所要拓展非审计业务等,也会对规模大小不同的会计师事务所的审计收费及其结构有着不同的影响。这些问题都值得进一步去探讨研究,这也为今后的研究提供了新的思路。

主要参考文献

周中胜.会计师事务所组织形式与审计收费[J].江西财经大学学报,2014(2).

刘启亮,陈汉文.特殊普通合伙制、政府控制与审计师选择[J].财会通讯,2012(24).

沈辉,肖小凤.会计师事务所法律责任与审计收费溢价[J].审计与经济研究,2013(6).

李江涛,宋华杨,邓迦予.会计师事务所转制政策对审计定价的影响[J].审计研究,2013(2).

Simunic, Dan A.. The Pricing of Audit Services: Theory and Evidence[J]. Journal of Accounting Research, 1980(1).

冯延超,梁某歆.上市公司法律风险、审计收费及非标准审计意见——来自中国上市公司的经验证据[J].审计研究,2010(3).

伍利娜,王春飞,陆正飞.企业集团统一审计能降低审计收费吗[J].审计研究,2012(1).

Firth M., P. Mo, R. Wong. Auditors' Organizational Form, Legal Liability, and Reporting Conservatism Evidence from China[J]. Contemporary Accounting Research, 2012(1).

Iossa E., P. Legros. Auditing and Property Rights[J]. The RAND Journal of Economics, 2004(2).

Narayanan V.. An Analysis of Auditor Liability Rules[J]. Journal of Accounting Research, 1994(3).

Choi, Kim, Liu. Audit Pricing, Legal Liability Regimes, Big-4 premiums: Theory and Cross-country Evidence[J]. Contemporary Accounting Research, 2008(7).

陈少青.会计师事务所组织形式变更对审计收费的影响——来自中国证券市场的证据[D].大连:东北财经大学,2013.

曾妮.会计师事务所审计收费问题研究[J].审计月刊, 2006(13).

宋华杨.事务所转制政策对审计质量及审计定价的影响[D].成都:西南财经大学,2014.

张俊生,张琳.特殊普通合伙制让审计师更稳健了吗——来自中国会计师事务所转制的经验证据[J].会计与经济研究,2014(4).

刘笑霞.审计师惩戒与审计定价——基于中国证监会2008~2010年行政处罚案的研究[J].审计研究,2013(2).