

张 艳 / 著

SHENJI BAOGAO
XINGWEI FENGXIAN JIZHI YANJIU

审计报告行为风险机制研究



经济科学出版社
Economic Science Press

013050537

F239.65

28

湖南省哲学社会科学基金项目 (12YB)

湖南商学院学术著作出版基金资助

审计报告行为风险机制研究

张 艳 著



北航

C1657140

经济科学出版社

F239.65
28

013020237

图书在版编目 (CIP) 数据

审计报告行为风险机制研究/张艳著. —北京:
经济科学出版社, 2013. 5
ISBN 978 - 7 - 5141 - 3405 - 6

I. ①审… II. ①张… III. ①证券市场 - 审计 -
风险管理 - 研究 IV. ①F239. 65

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2013) 第 095943 号

责任编辑: 漆 熠 侯晓霞
责任校对: 隗立娜
责任印制: 李 鹏

审计报告行为风险机制研究

张 艳 著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销
社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142
总编部电话: 010 - 88191217 发行部电话: 010 - 88191522

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

天猫网店: 经济科学出版社旗舰店

网址: [http: //jjkxcbs. tmall. com](http://jjkxcbs.tmall.com)

北京欣舒印务有限公司印装

710 × 1000 16 开 13 印张 220000 字

2013 年 5 月第 1 版 2013 年 5 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 3405 - 6 定价: 28.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换。电话: 010 - 88191502)

(版权所有 翻印必究)

前 言

审计质量问题是审计研究领域的永恒主题，审计报告是审计工作的最终结果，也是判断审计质量的载体。在现代风险导向审计模式下，整个审计过程都是围绕审计风险的评估展开的，据以进行审计计划，确定审计程序的时间、范围和性质，并根据实际情况不断地修正风险评估结果，进行审计计划的调整，最后在一个可以接受的风险水平基础上发表审计意见，审计报告行为本质上成为一种风险决策行为，审计报告是审计师对各种风险因素权衡的结果，即各种制度安排及运行机制相互作用的外在表现。

从审计风险产生的原因来看，主要来自审计程序性风险和程序外的独立性风险两个方面，即审计的专业能力和独立性。当前审计研究领域沿着审计独立性和审计判断两个分支延伸就是分别从这两个方面探讨降低审计风险，提高审计质量的途径。本书的研究目的主要是对影响审计报告行为的风险机制进行分析，并利用实证的方法来检验这一机制的运行情况。我们的研究从审计风险理论入手，通过审计报告行为决策模型构建，具体描述了审计师出具审计报告行为的风险决策过程，揭示了审计市场影响审计报告行为的两大机制——法律风险机制和市场声誉机制的作用机理和运行效率问题，并以中国证券市场 2001 ~ 2005 年这一特定时期为背景进行实证考察，验证了我们提出的理论假设。在法律风险机制和声誉机制运行效率低下的环境中，我国审计师报告行为具有显著的独立性风险特征。同时，审计师判断审计意见类型时的决策绩效较低，对重要性判断的一致性不高，体现为在判断事项及重要性水平两方面都缺乏普遍共识。从这些研究成果可以推测我国审计报告的信息含量并不高，审计师出具非标准审计报告主要依据客户的经营风险，这一特征往往可以从公开可得的财务指标等信息获得，审计报告所提供的“私有信息”非常有限，并且审计师出具审计意见的判断一致性较低，也妨碍了公众依据审计意见对公司报告价值作出准确的评价，

从而降低了审计报告的价值。

本书的特点是以实证研究为主，但在研究设计中还存在不少的欠缺之处，我们期望读者的批评指正，并在未来的研究中能够得到进一步改进。

张艳

2013年4月

目 录

第 1 章 绪论	1
1.1 研究动机	1
1.2 研究思路与研究方法	3
1.3 本书结构与主要内容	5
1.4 特色与贡献	7
第 2 章 审计风险理论的发展回顾	9
2.1 早期文献中的审计风险	9
2.2 审计风险的概念化	11
2.3 对审计风险因素的研究	12
2.4 总结分析	20
2.5 主要概念的界定	22
第 3 章 审计风险与审计报告行为决策模型	24
3.1 风险决策理论基础	24
3.2 审计报告行为的两个阶段	28
3.3 审计风险与审计报告决策模型	31
第 4 章 审计报告行为风险环境考察	43
4.1 审计市场法律机制与声誉机制	43
4.2 我国审计市场法律机制效应考察	47
4.3 我国审计市场声誉机制效应考查	54
4.4 本章小结	67

第 5 章 财务报表审计报告行为风险因素考察	69
5.1 审计准则对出具审计意见的相关规定	69
5.2 非标准审计报告内容分析	72
5.3 审计报告行为风险因素回归分析	75
5.4 本章小结	104
第 6 章 财务报表审计报告中的重要性判断	106
6.1 重要性、一致性与审计风险	106
6.2 文献回顾与研究假设	107
6.3 模型介绍与研究设计	110
6.4 实证结果	112
6.5 本章小结	131
第 7 章 内部控制审计报告行为	132
7.1 内部控制审计制度的产生背景	132
7.2 内部控制审计制度的目标定位	134
7.3 内部控制审计制度的构建逻辑	139
7.4 内部控制审计的价值功能	141
7.5 内部控制审计报告行为考察	146
第 8 章 研究结论与未来审计职业的发展	154
8.1 主要研究结论	154
8.2 讨论与启示	155
8.3 我国未来审计职业的发展	161
附录	166
参考文献	183
后记	202

第1章 绪 论

1.1 研究动机

审计质量问题是审计研究领域的永恒主题，审计报告与审计质量直接相关，审计师出具审计报告决策行为的动机、影响因素及决策绩效都是一些很让人感兴趣的话题。

实务中整个审计过程都是围绕审计风险的评估展开，并据以进行审计计划，确定审计程序的时间、范围和性质，其间还需根据实际情况不断地修正风险评估结果，进行审计计划的调整，最后在一个可以接受的风险水平基础上发表审计意见。在实施审计程序中由于审计判断的存在、审计固有的缺陷、内外部各种因素对独立性的干扰等，造成了审计风险的不可避免性，作为现代资本市场信息可靠性最后防线的审计职业时刻面临着巨大的风险压力，审计报告行为本质上成为一种风险决策行为。

现代风险决策理论认为个体的风险决策行为取决于决策环境、决策者的风险态度（或偏好）以及认知能力^①这三个主要因素的共同影响，同时风险态度又被另外两个因素——决策环境和决策者的认知能力——所决定，后两个因素的变化将影响风险态度的变化，因此，个体的风险决策行为是一个异常复杂的过程，特定环境下哪些风险因素会对审计报告行为产生影响、如何产生影响则是一个实证的问题。

国内外围绕审计报告的研究已经有相当长的时间，其中直接相关的研究主题包括以下三个方面：一是对审计报告类型影响因素及动机的研究，其中专门针对

^① 即决策者当时所面临的信息集。

持续经营审计报告的研究形成了一个重要分支；二是研究审计报告与诉讼之间的相关性；三是研究市场对审计报告的反应，或者说审计报告的信息含量研究。其中第二类研究可以看作是从事后的角度研究审计报告的诉讼风险因素，因此对审计报告的研究是沿着“动机/影响因素—经济后果”这一逻辑展开的。第一类研究最初主要集中在寻找影响审计师出具非标准审计报告的各种可观察的公司特征变量，建立审计意见预测模型是这类研究的主要目标，后来再进一步延伸到关于审计师选择审计意见类型的独立性风险及审计判断研究领域，探讨提高审计质量的制度以及专业能力途径。其中，对审计意见预测模型的研究具有以下重要意义：（1）由于审计判断过程的不可重复，对审计决策作出符合实际的检验就异常困难，通过审计报告研究建立审计意见预测模型可以推测在特定的审计环境下，一个“标准”的审计师出具某种审计意见的可能性，并以此作为审计质量的衡量基准，这对于事后审计责任的认定具有重要意义；（2）审计师可以利用审计报告预测模型作为风险管理决策的辅助工具，有助于将审计风险保持在一个可接受的水平，如在业务承接阶段评估客户的潜在风险，在审计计划阶段确定高风险领域，在审计业务最终的复核阶段作为质量控制的工具等；（3）在公开可得的数据基础上通过审计报告模型预测审计意见类型，可以检验审计意见对于市场来说是否为新信息，这对于研究审计报告的信息含量非常重要（Lennox, 1999）。

从行为的角度研究审计报告并分析这种行为的影响因素除上述作用之外具有更深层次的含义，其主要目的并非是建立审计意见预测模型，而是探寻不同因素尤其是制度性因素对审计报告行为的影响差异以及这种差异背后的制度原因，这对分析及解决中国资本市场上长期存在的财务信息造假泛滥问题具有特别重大的意义。如果以前者为研究目的，则侧重于找到与审计意见类型更相关的变量因素，尽可能地提高模型的解释力度，无需关注各影响因素之间的结构性问题。如果以后者为研究目的，各影响因素之间的结构性问题就是关键，模型的解释力度反而不是最主要的。^① 不同的因素类型对应着不同的行为激励，特定的因素类型结构对应着特定的制度结构。审计报告行为在本质上是一种风险决策行为，审计报告就是审计师对各种风险因素后果进行权衡的结果，实质上也就是各种外在制度安排及运行机制相互作用的最终表现，通过比较不同类型风险因素对审计报告行为的影响差异可以揭示出审计师在特定环境中的行为动机，这既为判断审计报

^① 当然我们并不否认实证研究中提高模型的解释度是非常重要的，我们只是想说明，在这里提高模型的解释度不是此研究角度的根本目的，而更多的是增进研究质量的手段。

告质量及信息含量提供了直接的证据支持,同时也能够检验各种制度的综合运行效果,并发现不同制度运行的效率差异,单纯对审计报告(或审计意见)类型的预测研究无法实现后一个研究目标,而从促进制度的进步来看,后者显然更为重要。

审计师对财务报告出具审计意见时包括审计意见类型和事由两个方面,因此审计报告行为就涉及两种不同的分类:一种是按出具事由分类,如标准审计报告、持续经营审计报告、诉讼风险审计报告或其他;另一种是按出具审计意见类型分类,如标准无保留意见、无保留加强调段、保留(加强调段)意见、无法表示意见、否定意见审计报告等。从这两种分类视角对审计报告行为进行考察,其研究目的和研究方法都有着显著的差异,前一种分类旨在考察不同风险因素对审计报告行为的影响差异,后一种分类按严重性程度有着等级之分,旨在考察某种风险因素的重要性差异对审计报告行为的影响。结合这两种角度可以更为全面地对审计报告行为特征进行考察。之前对审计报告及影响因素的研究广泛采用二分类的方法,并没有严格区分这两种分类,如将审计报告划分为标准与非标准审计报告,或者将其划分为标准与持续经营审计报告,如果仅仅是寻找预测审计意见的影响因素,这种研究方法尚且可行,但如果要深入分析不同因素对审计报告行为的作用机制,这种模糊的分类就容易造成理论逻辑上的混乱。

基于以上思考,本书的研究目的是以审计风险理论为基础,从理论上探讨影响资本市场审计报告行为的风险因素及作用机制,并以我国审计师面临的风险环境为背景,分别从财务报表审计与内部控制审计两个方面采用实证研究方法具体考察影响我国审计师报告行为的风险因素类型及其影响差异,以探悉行为动机背后的制度原因。期望该研究结果有助于我国资本市场相关审计制度的完善。

1.2 研究思路与研究方法

1.2.1 研究思路

本书研究的一个基础思想是结合审计风险理论的发展将影响审计报告行为的具体风险因素划分为审计程序性风险因素和独立性风险因素,相比较于单独某个

因素与审计报告之间的相关性检验,这种结构性的划分更能够揭示出普遍的、呈规律性的行为特征,有利于进一步分析审计师的行为动机。研究主要分为两大部分:理论研究和实证研究。

理论研究部分,首先,在回顾审计风险理论发展的基础上,阐明审计风险与审计报告行为研究两者之间的理论渊源;其次,通过相关理论和构建模型,对审计报告行为重新进行了阐释,从理论上分析了审计风险因素对审计报告行为的作用机制。

实证研究部分,利用我国资本市场数据对理论部分的观点进行检验。我们选择了2001~2005年这一时间段的数据。2001年是中外资本市场的一个特殊时点,或者说是一个重要的分水岭,以“安然事件”为导火索的系列上市公司财务造假事件给全球资本市场带来了巨大震动,引发了社会公众对上市公司及审计师的信任危机。在此背景下处于震中的美国率先作出反应,对资本市场相关制度进行了重大改革,其标志性成果就是颁布了《萨班斯—奥克斯利法案》,揭开了重塑资本市场财务信息披露的法律、制度环境的序幕。该法案是1930年以来美国证券立法中最具影响的法案,其意义不亚于1933年《证券法》和1934年《证券交易法》,美国总统布什在签署该法案的新闻发布会上称这部法案为“自罗斯福总统以来美国商业界影响最为深远的改革法案”,可见其重要性和影响力。继美国之后,其他国家包括中国也开始在本国陆续制定类似的法律和制度,2001年甚至被称为中国资本市场的“监管年”。“政策市”是中国资本市场的一个显著特征,各个市场主体行为与政策变化之间具有高度相关性,因此选择这一特殊时期作为本书实证分析的研究背景,更容易观察审计师行为特征及其动机。在这部分,我们首先对当时我国的审计风险环境进行考察,包括对法律风险机制与声誉机制实际运行状况进行考察,这两个运行机制不仅是审计独立性风险的两个最主要的影响因素,同时也是此后分析具体审计报告行为的监管和市场环境基础。其次对审计报告行为的主要风险因素进行直接考察,这部分内容分三步进行:第一步,考察各类型风险因素对是否出具非标准审计报告行为的影响;第二步,考察各类型风险因素对出具持续经营意见及其他非标准审计意见这两种不同性质(或事由)的非标准审计报告行为的影响是否存在差异;第三步,分别以持续经营意见及其他非标准意见为样本,考察各类型风险因素对出具审计意见类型重要性判断决策的影响。最后针对内部控制审计(鉴证)专门进行了研究,对内部控制审计报告行为进行了描述与分析。

1.2.2 主要研究方法

本书在研究方法上采用了规范研究与实证研究相结合的方法,并以实证研究为主,尽可能通过客观、翔实的数据分析来描述我国的审计报告行为并发现其中呈规律性的特征。在规范研究方面,本书结合审计风险理论的研究发展成果,构建了一个审计师与客户管理者之间的两期双边议价模型,描绘了审计报告阶段双方的利益冲突和谈判过程,并进一步分析了这一过程中审计风险因素对审计报告决策行为的作用机制。在实证研究方面,本书以我国2001年以后的时期为研究背景,分三个方面考察了我国审计报告行为特征。首先,应用卡方(χ^2)检验方法及多元线性回归模型对审计报告行为所处的风险环境进行了考察;其次,应用内容分析法、二分类Logit回归模型及无序多分类Logit回归模型对出具非标准审计报告行为的风险因素及差异进行了检验;最后,应用有序多分类Logit回归模型检验了各类型风险因素对出具非标准审计报告意见类型重要性判断决策的影响。

1.3 本书结构与主要内容

本书的整体结构包括五大部分八章内容,具体安排及主要内容介绍如下:

第一部分即第1章“绪论”,阐述了本书的选题动机、研究的基本思路、主要研究方法、文章的结构安排以及本书的主要贡献等。

第二部分是理论分析部分,包括第2章“审计风险理论的发展回顾”和第3章“审计风险与审计报告行为决策模型”,是下一部分实证研究的理论基础。第2章对审计风险理论研究的源起及发展进行了回顾、分析和总结,旨在阐明审计风险研究与审计报告行为研究两者之间的理论渊源,并完整地理解审计风险的含义。第3章通过理论分析和构建模型两种途径描述了在审计报告阶段审计师与客户管理者双方之间的利益冲突和谈判过程,阐释了审计风险因素在审计报告决策行为中的作用机制,其中审计“重要性”概念在连接两者之间发挥了关键性的作用。

第三部分是实证检验部分,包括第4章“审计报告行为风险环境考察”、第5章“财务报表审计报告行为风险因素考察”以及第6章“财务报表审计报告中

的重要性判断”，实证考察了我国财务报表审计报告行为的风险环境及主要风险影响因素。其中第4章针对我国审计报告行为所处的风险环境中的两大机制——法律风险机制和市场声誉机制进行了理论分析和实证检验，这两种机制的实际运行状况既是诱发审计独立性风险的主要因素，也是其后两章分析审计报告行为的基础环境。同时，在这一章还附带考察了审计市场竞争因素对声誉机制的影响；第5章对审计师是否出具非标准审计报告行为的主要风险因素进行了考察，在这一章不仅考察了影响非标准审计报告行为的主要风险因素，而且进一步考察了这些因素在不同性质的非标准审计报告行为中存在的差异；第6章考察了各风险因素对出具不同意见类型的非标准审计报告行为的重要性判断的影响及判断一致性问题。

第四部分即第7章“内部控制审计报告行为”，专门针对内部控制审计制度进行了研究，包括对该制度的提出背景、目标定位、构建逻辑、观点分歧进行了较为全面的理论分析，对我国上市公司内部控制审计现状和特征进行了整体性描述和总结分析，并结合对内部控制信息披露的供给行为特征的分析，考察了内部控制审计报告的信息含量和内部控制审计的价值功能。

第五部分即第8章“研究结论与未来审计职业的发展”，总结了全书的主要研究结论，对实证研究过程中的一些主要发现进行了讨论分析，最后指出了研究的局限性和未来的研究发展方向，对我国未来审计职业的发展进行了展望。

综上所述，本书的研究思路与内容的逻辑结构如图1-1所示。

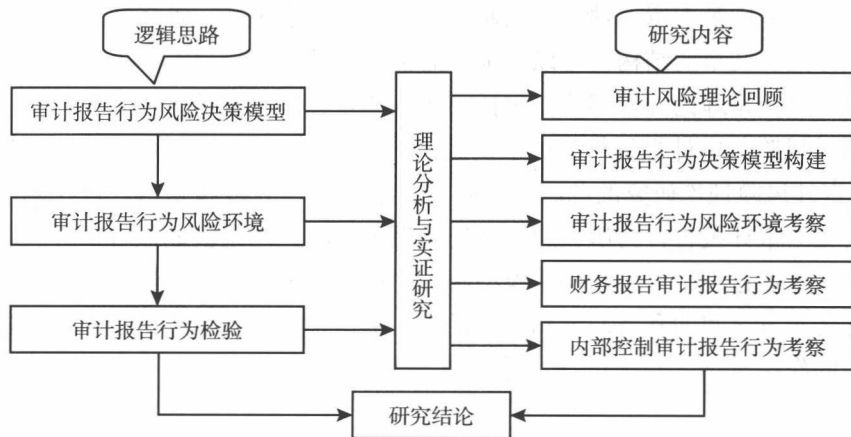


图1-1 本书研究思路与研究内容逻辑结构图

1.4 特色与贡献

本书的特色和贡献主要表现在以下四个方面。

(1) 本书从理论上阐释了审计风险因素与审计报告行为两者之间的作用机制,对审计报告决策行为的两个阶段进行了完整的描述,并进一步明确了被此前研究所忽略的两个问题:其一是审计产品的特殊性质对审计风险的双重影响效应,即放大风险和抑制风险两个截然相反的功能,正是这种双重效应使得法律风险机制与声誉机制成为影响审计报告行为动机的最重要的两种风险因素,其实际运行效率决定了审计报告行为的激进程度;其二是从审计“重要性”的角度对审计风险与审计报告行为之间的作用机制进行分析,即在审计报告阶段,审计师与客户管理者双方之间的博弈焦点和本质在于出具审计意见类型的标准——重要性水平的高低而非审计意见类型,后者不过是这一标准的外在表现形式,而此前对审计报告行为的研究将双方争论的重点均放在审计意见类型上,忽略了审计“重要性”这一重要概念在其间的联结作用。

(2) 对于审计报告影响因素的研究尽管由来已久,但研究者甚少从审计风险因素的类型全面系统地进行实证考察,因此很难得到规律性的研究成果,本书在一定程度上弥补了这种不足。本书研究的全面和系统性不仅体现在所涵盖的具体风险因素类型及其结构性划分上,而且体现在审计报告行为的分析视角上。之前对审计师是否出具非标准审计报告或者是否出具某一类型的非标准审计报告(如持续经营意见审计报告)的影响因素的研究或者是进行泛泛的检验,或者是仅关注某一方面,如审计独立性,缺乏有意识地从审计风险类型的角度探讨各种风险因素对审计报告行为的共同影响及差异,因此不能更进一步地揭示出两者之间的作用机制,而从政策制定的有用性来看,后者显然更为重要。本书结合审计风险理论研究发展以及对非标准审计报告内容分析的结果,对具体的风险因素进行了整合,建立了适合我国制度背景的审计意见模型,在此基础上对变量之间的相关性进行检验,发现了不同风险因素类型对不同审计报告行为影响效应上的呈规律性的特征差异,更深入地揭示了现实中审计报告行为动机。

在审计报告行为的分析视角上,本书同时考察了审计师出具不同意见事由的审计报告行为以及出具不同意见类型的审计报告行为,这两个不同分析视角的结合有利于全面勾勒出当前我国审计师的报告行为特征。从前者来看,本书突破了

国内研究仅仅从两分类的角度（即是否出具非标准审计报告或是否出具持续经营意见审计报告）检验审计报告行为的影响因素，^①在对审计师是否出具非标准审计报告影响因素的基础上，进一步考察了这些因素在不同性质的非标准审计报告行为中存在的差异。从后者来看，审计报告重要性判断是衡量审计质量的关键因素，也是导致审计风险的直接原因，而有关这方面的实证研究是国内研究的薄弱环节，仅有的数篇经验性研究文献在研究内容及方法上均存在很大的局限性，^②本书在这方面做出了尝试性的改进。

（3）本书系统地对当前内部控制审计制度中存在的理论问题进行了总结和剖析，对一些争论性问题如内部控制审计的定位问题、构建逻辑问题、内部控制审计与财务报表审计的关系等问题提出了独到的见解，同时进一步通过文献分析法对基于我国资本市场数据的研究结果进行了总结和分析，提出了进一步完善我国内部控制审计制度建设的建议。

（4）在研究方法上，本书主要采用了经验研究的方法，旨在从群体性行为的角度考察我国审计报告行为中普遍的、呈规律性的特征。针对不同的审计报告行为研究视角，本书不但采用了审计报告研究中常见的二分类 Logit 回归模型，还采用了国内外审计报告研究文献中鲜见的无序多分类 Logit 回归模型和有序多分类 Logit 回归模型，这些模型的灵活应用为实现本书的研究目的打下了坚实的基础，同时也是促进未来研究的一种有益的尝试。并采用实证研究的方法对我国审计市场 2001～2005 年这一特定期间的法律责任机制及声誉机制的实际运行状况进行了考察，为之前的理论研究提供了证据支持。^③

① 实际上国外有关审计报告的研究文献大部分也是采用这种研究视角和方法。

② 具体参见第 6 章文献回顾部分。

③ 如刘峰、许菲（2000），刘峰（2001），刘峰、张立民、雷科罗（2002）从理论上分析了我国审计师面临的低法律风险对审计质量的影响。

第2章 审计风险理论的发展回顾

审计风险概念尽管由来已久，似乎早已是“其义自明”，但对审计风险范畴的界定至今仍然没有统一的认识，国内理论界对这一概念时时引发争议。在此本书对审计风险的相关理论发展进行简单回顾与分析，并在此基础上阐明审计风险与审计报告行为研究之间的理论渊源，同时也澄清有关审计风险概念认识上的误区。

2.1 早期文献中的审计风险^①

早期文献中对审计风险的理解主要是描述性的，没有形成明确的概念，甚至很少采用“审计风险”这一术语，而是使用诸如“信赖”（confidence）、“可靠性”（reliability）和“或然性”（probability）等词语。如 AICPA 原统计抽样委员会（the Committee on Statistical Sampling, CSS）在《统计抽样与独立审计》（1962）及《统计抽样与公认审计准则之间的关系》（1964）中均使用了“信赖”一词。莫茨和夏拉夫在《审计理论结构》（1961）一书中，在论及审计意见、单项认定审计、测试与抽样时反复使用“或然性”一词，但他们实际上是指审计风险。如他们提到审计经验表明额外风险往往与某些特定的交易、资产或部门相联系，导致差错和舞弊的或然性，审计师应额外关注这些事项，这种风险实质上就是之后发展的审计风险模型中的“固有风险”。

最初有关审计风险的理论研究源于统计抽样方法在审计实务中的应用，其中

^① 这部分有关文献资料主要参考了：Janet L. Colbert. 1987. Audit Risk—Tracing the Evolution. Accounting Horizons, September: 49 - 57; James J. Tucker, III. 1989. An Early Contribution of Kenneth W. Stringer: Development and Dissemination of Audit Risk Model. Accounting Horizons, June: 28 - 37.

Kenneth W. Stringer 是一位不能不提到的先行者, 他的很多研究思想对其后的审计理论和实务都产生了深远的影响。1957 年 Stringer 参加了 DH&S 的一项“抽样计划”(Sampling Plan) 研究工作, 他发现当时的审计文献缺乏明确的审计概念与审计实务中所应用的统计抽样方法的两个重要概念: 精确度和可靠性 (precision and reliability) 相对应, 这使得审计实务缺乏相应的理论基础, 随后, Stringer 提出了在精确度与“重要性”以及可靠性与“审计师可能出具不恰当审计意见的风险”(或者说审计师有多大把握出具审计意见) 之间建立逻辑联系的观点, 并认为可靠性水平等于 $(1 - \text{抽样风险})$ 。此后, Stringer 进一步提出了审计应用领域抽样结果的可靠性同审计风险之间的关系与其他应用领域的区别。他认为统计抽样在审计应用中的不同之处在于审计推论不仅仅取决于实质性测试抽样的结果, 还可以通过其他审计程序以获取更多的证据, 如内部控制系统评价可以为整体财务报表的精确性提供额外证据, 因此, 审计师可利用不同来源的证据来支持其审计意见 (Stringer, 1961, 1962)。这也就意味着审计风险不仅仅来源于实质性测试统计抽样风险, 还来自于其他审计程序, 研究这些不同测试程序之间的相互关系及其与总体审计风险之间的关系成为了以后审计风险模型的起源。

早期文献还注意到了审计风险的不同类型。Elliott 和 Rogers (1972) 将审计风险划分为 α 风险和 β 风险, α 风险又称为误拒险, 是指当财务报表本身是公允的, 但审计师却认为其中含有错误; β 风险又称为误受险, 是指财务报表本身含有重大错报, 审计师却发表了无保留意见的风险。Elliott 和 Rogers 所定义的 β 风险基本上与后来 AICPA 在 SAS47 中的审计风险概念相一致。另一种是对审计风险层次的类型划分, 1973 年美国会计协会 (AAA) 发表了《基本审计概念公告》, 其中对“可信性”程度 (credibility) 的解释是“某一认定或声明是真实或有效的可能性”, 审计人员除了要设定单项声明的可信性程度, 还应设定与整体审计意见相关联的可信性程度。这种将审计风险划分为总体层次和认定层次的思想一直影响着以后的理论研究和实务工作。

这一时期对审计风险的认识主要是审计实务经验积累过程中的一种感性认识, 这种认识经历了从审计实质性测试中的抽样风险到包括其他审计程序中的审计风险, 并关注到审计风险在实际中的应用问题, 提出了从单项认定的可信性、多项认定的联合可信性、整个审计意见的可信性三个层次来设定风险水平。这一阶段的研究虽然只是为我们提供了一些零碎的、描述性的观点, 却为此后的研究奠定了基础。