

供应链共享审计对审计质量的影响

朱仔怡

南京审计大学内部审计学院, 江苏 南京

收稿日期: 2025年2月7日; 录用日期: 2025年2月20日; 发布日期: 2025年3月13日

摘 要

基于供应链关系, 被审计单位与其客户之间的业务往来关系能作为特定信息, 同时了解上游供应商和下游客户的前沿信息和交易细节, 这些信息有助于发现上游供应商的错报和舞弊行为, 为准确评估重大错报风险提供有效的审计证据。本文以2010~2022年A股上市公司为研究样本, 研究供应链上下游企业之间的审计意见是否有关联效应, 并进一步探讨共同审计师能否提高审计质量。本文研究发现, 基于供应链关系下的共享审计师能够显著提高供应链上下游的信息传递效应, 共同审计师针对下游的审计意见能够更好预测上游供应商的舞弊行为。

关键词

供应链共享审计, 审计意见, 信息传递

Research on the Impact of Supply Chain Shared Audit on Audit Quality

Ziyi Zhu

School of Internal Audit, Nanjing Audit University, Nanjing Jiangsu

Received: Feb. 7th, 2025; accepted: Feb. 20th, 2025; published: Mar. 13th, 2025

Abstract

Based on the supply chain relationship, the business dealings between the auditee and its customers can serve as specific information. Additionally, gaining insights into the cutting-edge information and transaction details of upstream suppliers and downstream customers can help identify misstatements and fraudulent activities among upstream suppliers, thereby providing effective audit evidence for accurately assessing the risk of material misstatement. This article takes A-share listed companies from 2010 to 2022 as research samples to investigate whether there is a correlation effect between audit opinions of upstream and downstream enterprises in the supply chain, and further explore whether joint auditors can improve audit quality. This study found that shared

auditors based on supply chain relationships can significantly improve the information transmission effect between upstream and downstream of the supply chain, and joint auditors' audit opinions on downstream can better predict upstream suppliers' fraudulent behavior.

Keywords

Supply Chain Shared Audit, Audit Opinion, Information Transfer

Copyright © 2025 by author(s) and Hans Publishers Inc.

This work is licensed under the Creative Commons Attribution International License (CC BY 4.0).

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



Open Access

1. 引言

企业之间通过分工与协作共同向全球市场提供服务和产品,随着需求的增加,供应链网络因此诞生[1]。企业的全球化和专业化分工为其带来了机遇和便利,但同时也为供应链管理带来了风险。如果供应链中的一个企业出现问题,可能会连锁反应地影响其他企业,最终导致整个供应链瘫痪。不可预测的事件如新冠疫情、中美贸易战、以及气候极端事件使供应链中断的风险变得更加严重。例如,在中美贸易战中,美国商务部制裁华为和中兴,从而使得这两家企业的供应链被迫陷入了中断状态,严重危害了供应链的稳定性。因此,企业必须采取措施来降低这些风险,例如建立具有高度透明度和弹性的供应链、多元化采购渠道和利用技术监控供应链问题。除此之外,企业还可以提高内部的协同性和共享性,加强供应商的合规性和监管,并建立联合应对机制,以应对不可预见事件。

供应链共享审计是会计师事务所和被审单位应对供应链共同风险的一种有效的解决方案。如果在供应链关系上,上下游企业由相同的会计师事务所审计,这种审计方式被称为供应链共享审计。供应链共享审计师在不违背独立性、专业性和职业道德准则的前提下可以作为供应链上下游双方信息传递与沟通的渠道之一。供应链共享审计师可以通过如下两个途径对受托经济责任履行状况(或过程)进行控制,从而发挥外部治理作用:一方面,在企业及其客户社会网络中,供应链共享审计师扮演着促进信息传递的重要角色。它可以协助网络内的各个主体提高决策效率、降低信息不对称,从而加强了审计信息的中介功能;另一方面,供应链共同审计师能够获取到双方未公开的信息,这些信息可以相互印证,建立独特的知识体系和信息网,有助于被审计单位提高财务报表质量、影响其基于财务报表的有关决策,从而体现了审计的鉴证功能。然而,共同审计师也可能会受到上下游客户的利益捆绑,丧失独立性,降低审计师出具非标意见的概率和审计质量[2]。因此,供应链共同审计师的非标意见及其信息含量是一个实证问题。

本文以2010~2022年A股上市公司为研究样本,以供应链中的公司和客户为一组数据进行研究,研究供应链上下游企业之间的审计意见是否有关联效应,并进一步探讨共同审计师能否提高审计质量。

本文的创新点主要体现在:第一,本文在共享审计的研究领域中拓宽了研究视角。之前的研究多集中在并购目标选择、企业价值和审计费用等方面,而本文则着眼于供应链上下游是否为共同审计,研究供应链上下游企业之间的审计意见是否有关联效应,并进一步探讨共同审计师能否提高审计质量。这种视角和方法的运用拓宽了共享审计和审计质量的研究领域,对该领域未来的研究具有重要意义。第二,验证了审计师的信息中介功能。审计师的主要职责之一是加强财务报表的可信度,但在某些方面,审计师也扮演着潜在的信息中介角色。这些信息不仅有助于提高审计师的审计质量,也能为企业管理层提供重要信息。另一方面,在供应链共享审计的模式下,审计师能够同时获取供应商和客户的信息,更好地

发挥审计师的信息中介作用。鲜有研究针对共享审计究竟能否发挥信息传递的作用进行针对性检验。本文以审计意见为切入点,探讨了共享审计的治理效应和审计师的信息中介作用,对于审计领域的研究和实践具有重要意义。

2. 文献综述

2.1. 审计质量的影响因素

在会计师事务所层面,大部分研究认为会计师事务所的规模对审计质量有正面影响。李青原和周汝卓(2016)通过研究得出结论,“四大”会计师事务所的审计质量显著高于“非四大”会计师事务所的审计质量[1]。Chen Jun (2020)研究发现,审计人员的工作压力与审计质量呈负相关关系[2]。即工作压力越大,审计质量可能越低。这种负面影响可以通过事务所提供的规模和基础设施等因素来减轻。杨英(2020)研究了我国 A 股上市公司中会计师事务所的审计投入与产出效应[3]。研究表明,增加审计投入可以提高审计费用和审计质量;在不同规模 and 不同产权性质的企业中,审计投入的产出效应存在显著差异。Jun Zhan (2020)研究发现事务所会选择合并,这种方式能够减轻竞争压力,增强协同效应、提高审计质量并提高市场份额。乔引花和马瑞(2021)研究了会计师事务所的规模、任期、行业专长等特征对内部控制审计质量的影响[4]。研究发现,大规模、有行业专长的事务所能够提供较高的审计质量,同时,事务所行业专长在中小所中对审计质量的促进作用更为显著。

从审计师的角度出发,根据 Mercy (2021)的研究结果,审计质量受到审计师的客观性的影响,并且能够产生正向影响[5]。此外,由于审计人员需要定期进行商业测试,审计师轮换制度的实施可以促使审计人员积极提高审计质量。孙龙渊、李晓慧等(2019)研究发现,共享审计师为持股方和被持股方提供服务时,审计师可以通过“信息共享”发挥积极作用,从而提高审计质量并增加审计费用[6]。武恒光和张平龙(2022)研究审计师自恋人格对于审计质量的影响,发现自恋人格审计师更能够抑制了客户应计盈余管理,更倾向于出具非标准审计意见,其客户出现财务重述的概率更低,提供更高的审计质量,且拥有强大的谈判能力和独立性保持能力[7]。

在审计收费方面,叶丰滢和龚曼宁(2020)基于我国 2010 年颁布审计收费限价政策构建,探究审计收费对审计质量的影响,研究发现在审计收费限价政策颁布后,小型会计师事务所的异常审计收费降低,同时审计质量显著提高。而在审计定价限制放开后,审计质量又出现相应的下降[8]。施佳丽(2021)通过实证研究发现,过高的审计收费会降低审计质量,而过低的审计收费对审计质量影响不显著,建议监管部门重点关注过高审计收费的公司[9]。

在其他方面,孙龙渊等(2021)研究了共享审计师对于被联结公司和联结公司审计质量和审计效率的影响,结果显示共享审计师形成了一种类似于“传染效应”的作用,同时“联结公司”业务集中度越高、自身规模和所聘事务所规模越大,则影响越明显[10]。邢秋航(2020)研究了审计委员会-会计师事务所连锁关系对审计质量的影响,并发现这种关系能促进审计委员会与会计师事务所之间的信息共享,提高审计质量[11]。

2.2. 供应链共享审计对审计质量的影响

Johnstone (2014)通过研究得出结论,供应链共同审计师能够获得双方在业务往来的详细信息,产生的知识溢出效应有利于双方审计质量的提高[12]。基于供应链的视角,杨清香(2015)对供应链共享审计师现象进行了研究,通过实证检验证明共享审计师现象能够降低企业财务重述,与主要客户共享审计师是减少公司错报和提高审计质量的新机制[13]。姚静怡(2016)采用倾向得分匹配法对供应商共享审计师现象进行了实证检验,研究结果表明共享审计师能够显著降低操控性应计利润,提高审计质量。王思琦(2019)

通过供应链上的知识溢出的角度研究了共享审计对于审计费用和审计质量的影响, 结论表明供应链共同审计能够在提高审计质量的同时降低审计费用。Leichao Zhang (2021)研究发现, 共享审计师是一种新机制, 可以帮助企业减少虚假陈述, 提高审计质量[14]。

当前, 围绕审计质量的研究已经涉及到了诸多因素, 包括会计师事务所规模、审计师特征、审计收费等。国内外学者已经做了许多丰富的研究, 并在这些方面取得了显著的进展。然而, 在供应链共享审计师研究方面, 学者们主要从操纵性应计利润、审计收费等角度研究了供应链上下游企业中共享审计师的现象。但对于共享审计是否真正实现信息共享的研究仍有待进一步深入, 这对于深刻了解该现象具有重要的意义。

因此, 本文在研究过程中, 针对审计实践中存在的供应链上下游企业的共享审计的现象进行实证研究, 关注供应链共享审计对审计意见信息含量的影响, 并进一步探讨供应链共同审计师能否提高审计质量, 不但丰富了影响审计质量因素的研究, 还能够厘清信息共享的存在及其产生的影响, 鲜有研究针对供应链共享审计究竟能否发挥信息传递的作用进行针对性检验, 本文直接检验了共享审计的非标审计意见及其信息含量。

3. 概念界定及理论基础

3.1. 概念界定

3.1.1. 供应链

根据现代企业经营管理模式分析, 供应链是指立足于企业自身发展, 实现原材料加工到销售全过程所涉及的一个综合信息、资金以及物流各要素的链接采购、制造、批发与零售环节的稳定“链状结构”。随着市场竞争日益加剧, 供应链的运行效率直接左右企业的经营发展, 与信息反馈、资金运转共同影响企业战略目标的达成[3]。通过对供应链运行状况进行全面监控可以获知各类市场信息, 对企业及时调整生产与销售计划非常重要, 而在供应链体系中原材料的运输、加工及销售更是直接完成了上下游各环节产品的增值。

3.1.2. 供应链共享审计

本文定义供应链共享审计师为一种行为, 即供应商和主要客户在同一年度聘请同一家会计师事务所提供审计服务, 并需要特别指出, 共享审计师指的是会计师事务所, 而不是签署审计报告的注册会计师个人。尽管在不同的行业中, 这些供应链知识的重要性的应用可能会有所不同, 但是对于销售业务和采购业务中, 这些信息无疑是非常有价值的。虽然供应链知识和注册会计师的行业专业知识存在部分重叠, 但供应链知识的独特之处在于它更专注于与企业会计中与销售收入相关的问题, 例如往来账款和收入确认等问题。

3.1.3. 审计质量

在审计工作中评估注册会计师表现水平的重要指标之一是审计质量。审计质量在反映了审计结果的的质量的同时, 还体现了整个审计过程的质量[5]。审计质量的优劣程度直接影响是否能达成审计目标, 并对资本市场产生重要影响。1980 年首次对审计质量进行研究的 DeAnglo 认为, 审计质量指的是注册会计师在执行审计工作时, 发现并报告被审计单位会计记录存在错报或遗漏的可能性[15]。审计作为一项独立的经济监管活动, 审计在提高国家社会经济效益、改善上市公司经营管理和维护财务法治等方面都是不可或缺的。在企业和供应链竞争日益激烈的情况下, 审计质量不但是会计师事务所提高核心竞争力的有效途径, 同时也是企业信誉的重要标志。因此, 审计质量财务报表备受预期使用者的关注和重视。

3.2. 理论基础

3.2.1. 知识溢出理论

知识溢出是经济学中的一个重要概念，主要指的是在一个企业或行业中进行的研究和创新，可以产生积极的外部效应，从而促进其他企业或行业的发展。这种效应可能是在技术、工艺、管理或其他方面的创新，它们可以被其他企业或行业使用，并导致产业的进步和创新。知识溢出的效应通常包括：提高新产品和服务的质量和效率、增加市场竞争的压力、加速技术和商业模式的革新、促进可持续发展和环境保护等。在某些情况下，知识溢出的效应也可能存在一些负面影响，如知识产权的侵权和技术安全的风险等。

通过共享审计，注册会计师不仅可以提供审计意见的依据和证据，还可以增强其专业能力。共享审计师利用知识溢出的优势在于可以通过共享审计师形成的执业网络，注册会计师可以从被联结公司获取宝贵的经验和信息，并将其运用于联结公司的审计工作中，从而促进审计师对业务的更好掌握和理解。此外，共享审计师还可以提高审计师事务所的协调性和沟通效率，有助于提高会计师事务所的整体水平和能力，为更多的客户提供更好的审计服务。这种知识溢出的优势对于提高审计质量和降低审计风险具有重要意义，也为审计师事务所发展壮大提供了有力的支撑。

3.2.2. 委托代理理论

委托代理理论是指在代理关系中，一方作为代理人代表另一方进行行为或决策，委托人将权力委托给代理人执行特定任务或决策。这种关系存在于各种组织以及社会情境中，例如公司、政治组织、法律制度等等。委托人需要向代理人表达清晰的期望和目标，然后代理人就可以利用自己的知识和技能来实现这些目标。在委托代理理论中，代理人的激励是至关重要的因素，因为他们的行为会影响委托人的目标实现以及代理人个人的利益。

代理人的激励通常包括两个方面：监管和奖励。监管是指委托人对代理人行为的监督，例如通过检查代理人完成的工作来确保其质量和准确性；而奖励是指将代理人的奖励与他的表现和结果相关联，以激励代理人为实现目标付出更多努力和时间。

但在实践中，他们的利益往往不一致，从而产生了代理冲突的问题。代理冲突是指代理人的个人利益与委托人的利益之间的矛盾，这种矛盾可能导致代理人不遵循委托人的期望和目标，进而影响整个代理过程的效果。通过第三方执行审计工作是解决这种冲突的主要方式。缓解委托代理冲突的有效方法之一是提高审计工作的质量。

3.2.3. 信息共享理论

信息共享理论是一种关于组织内部和跨组织间如何共享信息的理论。它强调了信息共享在组织中的重要性，能够有效地提高组织的效率和效益。其理论核心是信息共享的必要条件和实现机制。信息共享理论提出了一种有效地组织内部和跨组织间信息共享的方法，强调了信息共享在组织中的重要性和必要性，并提供了具体的实现机制和方法。它对于加强组织协作和提高效率和效益非常重要和有益。

在企业中根据信息共享的主体、方式和使用者的不同将其分为两类：非供应链上的信息共享和供应链上的信息共享。非供应链上的信息共享指企业与公司外部的其他组织或个人之间共享信息，而这些组织或个人并不直接涉及企业的供应链。这些企业可能包括竞争对手、客户、合作伙伴、政府机构、学术机构等。供应链上的信息共享是供应链上下游关系的企业之间共享信息以协作和优化供应链的做法。信息共享对整个供应链管理体系至关重要。它可以帮助提高所有关键业务指标，如企业运营效率、客户满意度等。此外，信息共享还可以减少各个环节之间的沟通错误和误解，提高企业内部和供应商之间的合作关系，增强供应链稳定性和韧性。信息共享理论在各行各业中得到了广泛的应用。

4. 研究设计

4.1. 研究假设

供应链共享审计是一种基于供应链的审计模式，在这种模式下，审计师可以通过对供应链不同环节进行审计活动，从而更全面地评估被审计公司的风险和财务状况，提高审计准确性和可信度。目前已有文献探讨供应链共享审计对审计质量的影响，但是结论并不一致。一些研究表明，供应链共享审计可能会影响审计师的独立性，或导致“审计意见购买”，进而对审计意见产生不利影响；而另一些研究则认为，供应链共享审计可以促进知识溢出和信息共享，从而提高审计质量。

据此推理，如果上游供应商与下游客户共享事务所审计师，那么共同审计师就能更好地了解信息，同时会交流审计意见，而这种信息优势就会增加公司错报的发现概率、促进审计质量的提高[6]。例如，同一事务所既负责上游供应商的审计，又负责下游客户的审计，即事务所是上游供应商和下游客户的共同审计。因此事务所能够同时了解上游供应商和下游客户的前沿信息和交易细节，这些信息有助于发现上游供应商的错报和舞弊行为，尤其是针对折让方式销售、买一赠一方式组合销售、分期收款方式销售、售后回购以旧换新等特殊销售方式形成收入的合理性和合规性[7]。因此，共同审计师可以减少事务所的单一视角和盲点，提高审计意见的可靠性和准确性，从而出具恰当的审计报告。此文提出如下假设：

H1：在供应链共享审计中，客户的审计意见为非标时，与公司同时出具非标的可能性正相关。

4.2. 样本选取和数据来源

本文选取 2010~2022 年间 A 股上市公司的供应链关系数据、审计意见数据以及其他相关数据为研究样本，按照如下标准筛选样本：剔除主要供应商或客户为个人或者非上市企业或者未找到匹配项的样本公司的相关数据；剔除一些主要数据缺失企业的数据，包括相关财务数据缺失企业、未披露主要供应商或客户的企业；因为银行及保险业的各家企业不存在明显供应链关系，共享审计数据以及审计收费数据相互对比度不高，本文剔除了这两类行业的数据；由于 ST、*ST 企业会计信息质量不可信程度较高，且退市风险较大，本文也剔除了该类企业数据。

最终得到共享供应链审计 7807 对样本，本文使用的数据指标均来自 CSMAR 数据库。为了消除极端值的影响，本文采用 Stata18 软件进行回归分析，并使用 Winsor 命令对数据进行 1% 的缩尾处理，以使实证结果更加稳健。

4.3. 模型构建与变量定义

为检验供应链上的公司与主要客户共享审计对审计质量是否会产生影响以及影响程度以及如何影响，本文构建如下 Logistic 模型：

模型(1)：

$$\begin{aligned} \text{Mao} = & \alpha_0 + \alpha_1 \text{Common} + \alpha_2 \text{Mao}_{\text{cus}} + \alpha_3 \text{Size} + \alpha_4 \text{Cfo} + \alpha_5 \text{Soe} + \alpha_6 \text{Big4} \\ & + \alpha_7 \text{Lib} + \alpha_8 \text{AC} + \alpha_9 \text{Loss} + \alpha_{10} \text{Age} + \alpha_{11} \text{Aoe} + \sum \text{Ind} + \sum \text{Year} + \varepsilon \end{aligned} \quad (1)$$

对模型(1)进一步分析，引出交乘项 $\text{Commao}_{\text{cus}}$ ，测试审计意见在供应链上下游审计师之间的信息沟通，据此，拓展模型(1)如下：

模型(2)：

$$\begin{aligned} \text{Mao} = & \alpha_0 + \alpha_1 \text{Common} + \alpha_2 \text{Mao}_{\text{cus}} + \alpha_3 \text{Commao}_{\text{cus}} + \alpha_4 \text{Size} + \alpha_5 \text{Cfo} + \alpha_6 \text{Soe} \\ & + \alpha_7 \text{Big4} + \alpha_8 \text{Lib} + \alpha_9 \text{AC} + \alpha_{10} \text{Loss} + \alpha_{11} \text{Age} + \alpha_{12} \text{Aoe} + \sum \text{Ind} + \sum \text{Year} + \varepsilon \end{aligned} \quad (2)$$

本文的被解释变量为公司的审计师的意见(Mao)，当审计意见为非标，则赋值为 1，否则为 0；以及财务处罚(Frauds)，若公司受到财务处罚，则赋值 1，否则为 0。解释变量为供应链共享审计师(Common)，若公司和客户为同一事务所审计，则赋值 1，否则为 0；以及客户的审计师的意见(Mao (Customer))，当审计意见为非标，则赋值为 1，否则为 0。其中， $Comm_{cus}$ 为 Common 和 Mao_{cus} 的交乘项，表示共享审计和客户的非标审计意见对公司的非标审计意见的共同作用。

鉴于已有的相关实证研究，从公司财务特征、内部治理水平、事务所层面三个角度选取了一系列控制变量。公司财务特征包括公司规模(Size)、经营性现金流量(Cfo)、资产负债率(Lib)、应收占比(Ac)、存货占比(Inv)、流动比率(Ca)、是否亏损(Loss)、总资产收益率(Roa)。内部治理水平包括产权性质(Soe)、上市年限(Age) [9]。事务所层面是否包括“四大”会计师事务所。此外 Ind 和 Year 为行业和年度固定效应。具体变量的定义详见表 1。

Table 1. Variable definition and explanation
表 1. 变量定义与说明

变量名称	变量符号	变量解释与计算
公司的审计师的意见	Mao	当审计意见为非标，则赋值 1，否则为 0
客户的审计师的意见	Mao (Customer)	当审计意见为非标，则赋值 1，否则为 0
财务处罚	Frauds	若公司受到财务处罚，则赋值 1，否则为 0
供应链共享审计	Common	若公司和客户为同一事务所审计，则赋值 1，否则为 0
公司规模	Size	取公司年末资产总额的自然对数
经营性现金流量	Cfo	净经营活动现金流/总资产
产权性质	Soe	若为国有控股企业，则赋值为 1，否则为 0
四大会计师事务所	Big4	若公司聘请的事务所为国际“四大”，则赋值为 1，否则为 0
资产负债率	Lib	总负债/总资产
应收占比	Ac	应收账款/总资产
存货占比	Inv	存货/总资产
流动比率	Ca	流动资产/流动负债
是否亏损	Loss	如果公司当年发生亏损，则赋值为 1，否则为 0
上市年限	Age	取公司上市年龄的自然对数
总资产收益率	Roa	净利润/总资产
行业	Ind	行业虚拟变量
年度	Year	年度虚拟变量

5. 实证结果与分析

5.1. 描述性分析

各变量的描述性统计结果如表 2 所示。由表 2 可以看出，初始样本公司的统计数据中 Common 均值为 0.0776，这说明大多数公司没有与其主要客户共享审计师，说明共享审计模式还未得到广泛运用，存在很大的可发展空间[10]。Mao、Mao (Customer)和 Frauds 的均值分别为 0.0297、0.0232 和 0.105，说明大多数公司财务报表质量良好。

Table 2. Descriptive statistics of major variables**表 2.** 主要变量的描述性统计

变量名称	均值	方差	最小	中位数	最大	公司 - 客户 - 年 - (对)
Mao	0.0297	0.170	0	0	1	7807
Mao (Customer)	0.0232	0.150	0	0	1	7807
Frauds	0.105	0.306	0	0	1	7807
Common	0.0776	0.268	0	0	1	7807
Size	22.55	1.944	19.39	22.11	28.50	7807
Cfo	0.0396	0.0683	-0.174	0.0403	0.212	7807
Soe	0.507	0.500	0	1	1	7807
Big4	0.125	0.330	0	0	1	7807
Lib	0.493	0.224	0.0502	0.509	0.939	7807
Ac	0.158	0.115	0.00183	0.136	0.505	7807
Inv	0.135	0.109	0	0.113	0.584	7807
Ca	0.552	0.221	0.100	0.567	0.963	7807
Loss	0.0980	0.297	0	0	1	7807
Age	2.045	0.906	0	2.303	3.178	7807
Roa	0.0416	0.0556	-0.161	0.0388	0.222	7807

5.2. 回归性分析

为了检验以上两个假设，我们分别对模型(1)~(2)进行了 Logistic 回归，回归结果如表 3 所示。

Table 3. Regression test results for model (1) and model (2)**表 3.** 模型(1)和模型(2)回归检验结果

因变量	(1)	(2)
	Mao	Mao
Common	-0.481 (0.178)	-0.818** (0.032)
Mao (Customer)	0.794* (0.070)	0.272 (0.526)
Common*MAO (Customer)		3.210*** (0.000)
Size	-0.717*** (0.000)	-0.727*** (0.000)
Cfo	-2.535 (1)	-2.623 (2)
因变量	Mao (0.116)	Mao (0.101)
Soe	-0.036 (0.887)	-0.047 (0.852)
	(0.714)	(0.748)

续表

Lib	3.335*** (0.000)	3.332*** (0.000)
Ac	-2.307 (0.150)	-2.347 (0.139)
Inv	-1.813 (0.269)	-1.800 (0.271)
Ca	0.047 (0.959)	0.057 (0.951)
Loss	0.798** (0.044)	0.805** (0.040)
Age	0.564** (0.013)	0.562** (0.012)
Roe	-7.822** (0.017)	-7.918** (0.017)
Constant	9.921*** (0.000)	10.151*** (0.000)
样本量	7,807	7,807
拟合优度	0.341	0.346

注：***、*和*分别表示在 1%、5% 和 10% 的水平上显著。

表 3 表明了回归检验结果的结果。如表 3 第(1)列所示，客户的审计意见(Mao (Customer))与公司的审计意见(Mao)的回归系数为 0.794，且在 10% 的水平上显著。在进一步研究中，如表 3 第(2)列所示。客户的审计意见(Mao (Customer))和自变量的交乘项(Common*MAO (Customer))与公司的审计意见(Mao)的系数在 1% 水平上显著正相关，这代表当公司与客户由同一个事务所审计时，客户的审计报告为非标意见时，公司的审计意见越可能是非标[11]，说明当客户的审计意见为非标时，公司的审计意见同样为非标的可能性更高，假设 1 得到验证。

5.3. 进一步检验

5.3.1. 对审计意见信息含量的检验

共享审计师效益产生的主要原因分为两种情况，一是共享审计师独立性下降，使得供应链上下游同时出具非标准审计意见[12]；二是共享审计师专业能力上升，准确地识别出供应链上下游出现的舞弊现象，以此为依据出具非标准审计意见[13]。审计意见是审计师所提供的重要信息之一。为了验证共享审计师提供的审计意见质量是否真实可靠，以及意见中的信息是否充足，审计意见信息含量的检验成为了必要的步骤。

审计意见的信息含量越高，越能够更好地反映企业的财务状况和风险情况。审计意见提供的准确信息可以表明企业是否存在舞弊或者欺诈行为[14]。因此，审计意见信息含量越高，对于预测上游供应商的舞弊行为越准确。据此，本文建立以下模型：

模型(3)：

$$\begin{aligned} \text{Fraudrs} = & \alpha_0 + \alpha_1 \text{Common} + \alpha_2 \text{Mao}_{\text{cus}} + \alpha_3 \text{Comm} \alpha_0_{\text{cus}} + \alpha_4 \text{Size} + \alpha_5 \text{Cfo} \\ & + \alpha_6 \text{Soe} + \alpha_7 \text{Bign} + \alpha_8 \text{Lib} + \alpha_9 \text{AC} + \alpha_{10} \text{Loss} + \alpha_{11} \text{Age} + \alpha_{12} \text{Aoe} + \varepsilon \end{aligned} \quad (3)$$

其中，Comm α_0_{cus} 为 Common 和 Mao α_0_{cus} 的交乘项，表示共享审计和客户的非标审计意见对公司的非标审

计意见的共同作用。模型(3)的回归检验结果如表 4 所示。

Table 4. Regression test results of model (3)

表 4. 模型(3)回归检验结果

因变量	(1)
	Frauds
Common	-0.044 (0.785)
MAO (Customer)	-0.188 (0.626)
Common*MAO (Customer)	1.526** (0.042)
MAO	0.886*** (0.001)
Size	-0.056 (0.366)
Cfo	-2.468*** (0.007)
Soe	-0.075 (0.632)
Big4	-1.276*** (0.003)
Lib	1.561*** (0.000)
Ac	-0.499 (0.521)
Inv	-1.250* (0.079)
Ca	-0.008 (0.987)
Loss	-0.334 (0.167)
Age	0.131 (0.162)
Roe	-0.517 (0.709)
Constant	-1.821 (0.254)
样本量	7,807
拟合优度	0.0669

注：***、*和*分别表示在 1%、5%和 10%的水平上显著。

表 4 第(1)列为模型 3 的回归结果。从表 4 中第(1)列的结果可以看出, 交乘项(Common*MAO (Customer)) 的系数为 1.526, 在 5%的水平上显著, 表示在供应链共享审计中, 审计意见信息含量显著提高, 共同审计师针对下游的审计意见能够更好预测上游供应商的舞弊行为。

Table 5. Cross section inspection results
表 5. 横截面检验结果

因变量	(1)	(2)
	Same industry	Different industry
Common	-0.247 (0.639)	-1.384** (0.020)
MAO (Customer)	0.488 (0.428)	0.144 (0.818)
Common* MAO (Customer)	2.220* (0.090)	4.325*** (0.000)
Size	-0.824*** (0.000)	-0.669*** (0.000)
Cfo	-1.909 (0.379)	-2.796 (0.163)
Soe	-0.009 (0.981)	0.020 (0.948)
Big4	-0.622 (0.658)	-0.246 (0.718)
Lib	3.697*** (0.001)	3.004*** (0.003)
Ac	-4.010 (0.139)	-1.875 (0.318)
Inv	-1.362 (0.595)	-1.974 (0.315)
Ca	0.134 (0.928)	0.142 (0.904)
Loss	0.396 (0.479)	1.031** (0.028)
Age	0.572	0.565**
Roe	-9.952** (0.034)	-7.271* (0.051)
Constant	3.408 (0.413)	8.720*** (0.002)
样本量	3,191	4,435
拟合优度	0.366	0.354

注: **、*和*分别表示在 1%、5%和 10%的水平上显著。

5.3.2. 横截面分析

作为一个重要的中介机构,会计师事务所执行年报审计这项特殊任务时可以掌握公司许多的财务和非财务信息,甚至是一些其他公开渠道难以获得的“私密信息”[16]。当公司及其客户处于不同行业时,由于行业之间的差异性,双方的信息不对称程度更加严重,行业因素会对供应链共享审计的信息中介功能产生显著影响,因此信息的流通会更加显著。本文进一步探讨了行业因素对于供应链共享审计的信息中介功能的影响,通过将样本分为同一行业 and 不同行业来回归分析。横截面检验结果如表所示。

从表5中第(1)列的结果可以看出,分为同一行业 and 不同行业时,不同行业的交乘项(Common*MAO (Customer))的系数为 4.325,在 1%的水平上显著,说明在不同行业中,客户的审计意见为非标时,共享审计的公司同时出具非标的可能性正相关关系更加显著,审计团队之间的信息共享效应更明显。

6. 结论与建议

本文以 2010~2022 年间 A 股上市公司的供应链关系为研究对象,研究供应链上下游企业之间的审计意见是否有关联效应,并进一步探讨供应链共同审计师能否提高审计质量。研究结果表明:(1) 在供应链共享审计中,客户的审计意见为非标时,与公司同时出具非标的可能性正相关,并且在不同行业时,这种正向影响更加显著,审计团队之间的信息共享效应更明显[17]。(2) 在供应链共享审计中,审计意见信息含量显著提高,共同审计师针对下游的审计意见能够更好预测上游供应商的舞弊行为。

根据上述研究设计及其结论,本文提出如下建议:

鼓励供应链上下游公司进行共享审计具有多重益处。首先,共享审计能够通过信息传递避免审计信息的重复、冗余和不一致,提高审计师职业判断的决策效率和准确性,从而降低审计风险,增加审计结果的可靠性和有效性。其次,建立共享审计师制度可以弥补公司多种外部监督机制之间的缺陷,这是一项新的完善公司治理的举措,可以减少公司面临财务处罚的风险[18]。

政府监管机构应该同步关注到共享审计的风险和机遇。在实际操作中,注册会计师的职业准则和道德要求其确保审计信息的真实准确性,提高职业判断的精确度。在进行共享审计时,他们应该保护审计客户的隐私,并确保共享数据不会被泄露给不必要的人。

参考文献

- [1] 李青原,周汝卓.“四大”审计师与审计质量的再审视[J]. 东南大学学报(哲学社会科学版), 2016, 18(1): 41-51+143.
- [2] Chen, J., Dong, W., Han, H. and Zhou, N. (2020) Does Audit Partner Workload Compression Affect Audit Quality? *European Accounting Review*, 29, 1021-1053. <https://doi.org/10.1080/09638180.2020.1726196>
- [3] 杨英. 审计投入的产出效应分析[J]. 中国注册会计师, 2020(2): 42-47+3.
- [4] 乔引花, 马瑞, 袁莹. 会计师事务所特征与内部控制审计质量[J]. 会计之友, 2021(4): 128-134.
- [5] Bridgette, M.D. and Tariro, G.M. (2021) Impact of Audit Rotation on Audit Quality: A Case of Masvingo. *International Journal of Marketing and Technology*, 11, 29-37.
- [6] 孙龙渊, 李晓慧, 李莹. 投资持股关系中的“共享审计师”效应研究[J]. 审计与经济研究, 2019, 34(1): 44-54.
- [7] 武恒光, 张龙平. 审计师自恋影响上市公司审计质量吗?——来自签字注册会计师签字的经验证据[J]. 东岳论丛, 2022, 43(6): 113-137.
- [8] 叶丰滢, 龚曼宁. 审计收费价格管制与审计质量——基于双重差分模型的检验[J]. 会计研究, 2020(12): 171-179.
- [9] 施佳丽. 异常审计收费对审计质量的影响[J]. 中国市场, 2021(18): 165-168.
- [10] 孙龙渊, 李晓慧, 王彩, 敖小波. 共享审计师与“执业网络”的“传染效应”: 基于关键审计事项的证据[J]. 会计研究, 2021(5): 162-174.
- [11] 邢秋航, 韩晓梅, 吴联生. 审计委员会-会计师事务所连锁关系与审计调整[J]. 会计研究, 2020(2): 179-190.
- [12] Johnstone, K.M., Li, C. and Luo, S. (2014) Client-Auditor Supply Chain Relationships, Audit Quality, and Audit Pricing.

Auditing: A Journal of Practice & Theory, **33**, 119-166. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50783>

- [13] 杨清香, 姚静怡, 张晋. 与客户共享审计师能降低公司的财务重述吗?——来自中国上市公司的经验证据[J]. 会计研究, 2015(6): 72-79.
- [14] Zhang, L.C. (2021) Literature Review on the Relationship between Supply Chain Sharing Audit and Audit Quality and Audit Cost. *Frontiers in Economics and Management*, **2**, 12.
- [15] DeAngelo, L.E. (1981) Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics*, **3**, 183-199. [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(81\)90002-1](https://doi.org/10.1016/0165-4101(81)90002-1)
- [16] 曹雨琪, 陶萍, 陶心鹭. 供应链共享审计与分析师盈余准确性之间的关系研究[J]. 中国科技论文在线精品论文, 2022, 15(4): 466-479.
- [17] 周月, 管萍. 共享审计对审计质量的影响——基于 Probit 模型[J]. 生产力研究, 2022(11): 156-160.
- [18] 李雪琴, 胡永仕. 供应链风险识别、评估与缓解研究综述[J]. 物流技术, 2023, 42(2): 122-126, 141.