

审计服务商品化视角下审计失败案例研究

审计服务商品化的同时，财务舞弊和审计失败事件频发。审计失败对相关会计师事务所的影响是多方面的，不仅导致直接经济损失，还会导致客户流失和声誉受损。本文关注审计服务商品化对客户关系、审计资源分配以及事务所内部治理产生的影响，结合苏亚金城审计宏图高科失败案例，分析审计服务商品化导致的客户俘获、资源分配不当和监督激励机制扭曲等问题，讨论治理改进的方向。

一、审计服务商品化及表现

审计服务的商品化趋势指审计服务向更加市场化、商业化方向的转变，越来越多地将自身视为生意而非职业。这一转变主要受市场竞争和客户需求的影响，为了在激烈的竞争中获得优势，会计师事务所倾向于从高度专业化的服务转变为标准化的服务，更加关注客户满意度和市场份额。

审计服务商品化表现在愈发标准化的流程上，标准化提升了效率，但过度依赖标准化流程易导致忽视客户的特定需求，影响审计质量。同时，在激烈的竞争环境下事务所压缩审计工作时间和投入，工作压力、薪酬差距以及其他行业的虹吸效应，迫使从业者离开审计行业。成熟的、有经验的人才流失，审计工作面临更大的风险。此外，审计服务商品化使审计师与客户关系的重要性显现，导致独立性易受到威胁。最后，事务所的主要资源是品牌和人力资本，有限责任合伙制的组织形式可以降低个人风险，同时有助于会计师事务所吸引和保留人才。然而，随着审计服务商品化，有限责任也削弱了合伙人之间的沟通和相互监督。

本文基于苏亚金城审计宏图高科失败案例，展开分析审计服务商品化造成的客户俘获、资源紧张以及事务所内部治理方面的不合理问题，探讨应对措施。

二、苏亚金城审计宏图高科失败案例介绍

宏图高科技股份有限公司是江苏首家上市的电子信息产业公司，于1998年上市，2023年退市，苏亚金城会计师事务所承担其2006—2022年的年报审计工作。2024年9月，因宏图高科2017—2021年报信息披露存在虚假记载和重大遗漏，而苏亚金城均出具无保留意见，证监会对苏亚金城会计师事务所作出没收业务收入，处以业务收入五倍罚款并暂停从事证

券业务6个月的处罚。

证监会处罚决定中详细指出苏亚金城审计程序的重大缺陷，包括：未充分执行风险评估程序。苏亚金城未发现根据经营数据估算出的经营业绩与财务数据存在的巨大差异，未能识别宏图高科销售收入是否存在由于舞弊导致的重大错报风险；苏亚金城未保持应有的职业谨慎，未充分关注应收账款、其他应收款等科目会计核算异常、销售客户同时是供应商等异常情况；函证程序实施过程存在重大缺陷，存在未核对被询证者地址、未审慎查验函证收件人身份等回函异常但未被发现的情况。此外，审计人员在发现异常情况时未进一步查明原因，对大量异常的账务处理未保持应有的关注，未获取充分、适当的审计证据。

对于会计师事务所，审计失败导致的后果不仅是直接经济损失，由于被暂停从事证券业务6个月，苏亚金城流失了康欣新材、昆山农商银行等重要客户。作为江苏省规模和影响力较大的会计师事务所，苏亚金城在长久的发展中积累的声誉和口碑也遭受了重大打击。该案例反映了会计师事务所治理的复杂性，在审计服务商品化的背景下，客户俘获、审计资源压缩、事务所激励和监督机制缺陷成为不得不关注的问题。

三、审计服务商品化视角下审计失败原因分析

(一) 客户俘获问题

审计师与客户之间是一种基于专业服务和双方信任建立的特殊关系，客户依赖审计师的专业判断，为财务信息准确、公正地反映企业的财务状况和经营成果提供合理保证。审计师需要客户提供真实有效的信息，以了解客户的业务、财务状况和运营环境，获得充分、有效的审计证据。因此，审计师需要客户配合，实现双方有效沟通。同时，审计师必须保持独立性，以客观、公正的态度执行审计任务。

审计师客户俘获是指审计师在长期为同一客户提供审计服务的过程中，因经济利益、长期合作而产生依赖性，甚至与被审计单位形成某种默契或利益共同体。截至2017年，苏亚金城已经连续12年为宏图高科提供审计服务。在财务造假期间的签字会计师林雷、李来民、沈建华均在2006—2016年间多次负责宏图高科的年审项目，在长期的合约关系中逐渐形成较强的信任感和客户依赖性，合伙人和审计师存在保持客户满意和续约压力。此外，随着审计服务流程越发标准化，审计师对客户业务、财务相关的细节性、复杂性问题的关注度在下降，审计服务商品化使审计师与客户之间强势与弱势的关系更加明显，而存在财务舞弊的企业，更有动机在提供资料和沟通的过程中对审计师施加压力。

(二) 审计资源压缩

审计服务商品化的另一个重要影响是审计资源被压缩。一方面，会计师事务所为维持市场地位，往往通过合并、增设分支机构等方式快速扩大规模，争夺市场份额。这种扩张以业务量为基础，迫使事务所主动降低审计费用以承接更多客户，其中可能包括高风险客户。另一方面，上市公司将审计服务视为“合规成本”，倾向于选择低价事务所，导致审计服务的价格竞争越发激烈。为了留住客户，事务所被迫压缩收费，或通过非审计业务实现变相降价。

审计收费是审计资源投入的直接约束。当收费低于合理水平时，事务所为维持利润，只能通过减少人员、时间、技术投入削减成本。项目组需要在短时间内完成高强度工作，为了按时交付很有可能减少必要的测试步骤，甚至依赖管理层提供的未经核实的证据，这很有可能导致关键风险点被忽略，或无法获取充分适当的审计证据。

宏图高科作为一家营收超百亿元的上市公司，审计项目的复杂程度高，然而其2009—2022年的审计费用维持在65万元，显著低于行业同类型企业平均水平。审计费用限制了事务所能够投入的人力、物力和时间资源，这也能够解释在存在能够证明宏图高科财务舞弊证据以及合理的审计程序能够获取这些证据的情况下，审计项目组依然没有获取充分证据的原因。一方面，标准化流

程提高了效率，但也可能跳过了针对高风险领域的专项程序，容易导致审计项目团队无法识别风险点。另一方面，审计资源被压缩造成工作强度和工作压力上升，项目组在短时间内进行高强度的连续工作，通过简化审计程序、减少必要的测试步骤完成审计任务，例如函证程序存在的多种问题。

(三) 监督与激励扭曲

在客户俘获、审计资源分配不当的具体表现下隐藏着治理失效的深层次原因——事务所内部监督的削弱。在公司治理中，有限责任是在两权分离下对股东无法参与公司管理决策的一种保护，将责任限制于公司资产。传统的合伙制没有所有权和控制权的分离，一旦出现审计失败，合伙人要共同承担责任，因此合伙人之间相互监督的责任意识更强。有限责任合伙制对内部监督的影响在于合伙人对其个人执业行为承担无限责任，但对其他合伙人的执业行为仅承担有限责任，一定程度上降低了合伙人的个人风险，但同时也削弱了合伙人之间的相互监督，不利于事务所整体风险管理。事务所整体对个体合伙人的监督较为松散，导致治理系统无法对抗客户的不合理压力。

另一方面，事务所的内部激励机制的客户满意导向正在弱化事务所治理。事务所审计收入过分依赖重要客户对审计质量产生不利影响已是较为一致的结论，而在合伙人个人层面，由于重要客户对其薪酬、晋升的重大影响，他们往往更加敏感。在审计服务商品化的趋势下，合伙人留住客户与声誉的关系不大，更重要的是客户满意。特定审计团队中的个人必须满足某个或某些客户的要求才能留住客户，而审计师在事务所内的价值取决于能否留住客户。宏图高科作为苏亚金城会计师事务所的一个规模较大且关系较为稳定的客户，对于审计报告签字合伙人来说同样重要，合伙人有维持与客户的良好关系的动机。

四、审计服务商品化视角下防范审计失败的对策

针对审计服务商品化导致的客户俘获、审计资源分配不合理以及事务所内部监督与激励机制扭曲的问题，首先，在外部监督方面，需要提高证监会、中注协、交易所等外部监督的力度，增加独立性评估环节。监管机构应加快对审计失

败案例的调查进程，缩短执法间隔，并加大对违规事务所和注册会计师的处罚力度，形成更强的威慑作用。

其次，从事务所内部治理的角度来看，分别从风险防控、激励绩效、资源优化的角度提出以下建议：

第一，建立独立的风险控制部门，完善事务所内部监督。强制轮换一定程度上减少了客户俘获的风险，但仅有强制轮换不足以彻底解决问题，更为根本的解决方案在于建立成熟的内部监督和风险控制。通过建立独立的风控部门，明确审计责任和权限，提高内部检查频率。建立客户风险评级体系，定期复核客户风险等级，评估客户依赖风险。尤其是对大客户的连续多年审计项目，加强独立性复核，减少审计合伙人的单方面决策权，防止单一审计团队的权力过于集中。

第二，调整绩效与激励制度。首先，将“客户满意度”从审计团队的考核指标中削弱，将与审计质量相关的因素与绩效挂钩，例如底稿完整率。其次，将质量文化纳入合伙人晋升标准，明确要求晋升合伙人需具备质量管控经验，且主导项目无重大质量缺陷，倒逼管理层重视质量而非规模。严格规范非审计服务的比例，尤其是对于长期提供服务的大客户，避免因非审计业务强化事务所与客户的经济依附关系。

第三，制定合理的审计资源配置方式。一方面，审计项目的人力、财力投入和时间分配应匹配客户的资产规模和业务水平，不应通过削减必要成本来获取竞争优势。事务所应公正评估项目的业务和资产规模，根据审计复杂程度制定合理的审计服务收费标准。另一方面，事务所应着手建立高效的团队协作机制，通过建立并完善信息系统加强团队成员之间的沟通和信息共享，提高审计工作的协同性。

苏亚金城审计失败不仅反映了审计服务商品化对审计质量的负面影响，也警示了会计师事务所治理和行业监管的深层次问题。这不仅是会计师事务所治理的挑战，也是整个审计行业面对审计商品化趋势的重要警示。未来需要重申改善治理机制的重要性，通过优化内部治理，强化监管力度并引入新兴的技术工具，以期保证审计师独立性，保障审计质量。

(作者：王紫涵 单位：南京审计大学)