

私立大專院校會計師選任，審計品質與會計師事務所 產業專精之研究

黃劭彥¹ 林琦珍^{2*} 洪嘉聲³ 紀坤山⁴

¹ 國立中正大學會計與資訊科技學系 副教授

² 銘傳大學會計學系 助理教授

³ 南華大學會計資訊學系 副教授

⁴ 逢甲大學會計所 碩士

摘要

自 93 學年度起，私立大專院校可在教育部核可的會計師事務所名單中，自行遴選會計師事務所查核簽證財務報表並負擔審計公費。本研究以 93 至 96 學年私立大專院校為樣本，將會計師事務所規模及產業精專會計師事務所為因變數分析影響會計師選任的因素。採 Logistic 迴歸分析審計品質的實證顯示：學校規模、前一年度查核意見、業務複雜程度、學校類型及學校成立年度均會影響學校選任會計師。在產業專精會計師事務所以多元線性迴歸分析，實證發現：學校規模、前一年度查核意見、資本支出比率、業務複雜程度及學校成立年度等因素會影響學校選任產業專精會計師事務所。本研究結果可作為教育部在制定私立大專院校或其他政府機關在制定非營利事業組織選任會計師政策時的參考。

關鍵詞：審計品質；產業專精；私立大專院

*聯絡地址：臺北市中山北路五段 250 號 銘傳大學會計系，聯絡電話：02-28824564-2315，電子郵件：
c97ve47@yahoo.com.tw

壹、緒論

二十一世紀是一個知識經濟的年代，而高等教育是培養知識經濟及強化競爭力的關鍵。由於高等教育可以提昇人力素質，強化企業競爭力及優化國家在世界上的競爭力，具有正面的效益。為期縮小公私立大專院校在資源方面的差異，政府每年編列一定的教育預算經費，獎勵辦學優良的私立大專院校；同時利用租稅減免，獎勵私人興辦私立大專院校，提高私立大專院校在辦學的自主性及特色。

教育部於民國 83 年修訂管理大專院校最主要法律「大學法」，賦予大專院校適度的自主空間，象徵政府對大專院校之管制邁向新的里程碑。根據教育部統計資料，大專院校的數量由民國 87 學年度的 137 所增加至民國 97 學年度的 162 所（擴增 24 所，約百分之 18），由數據上可知大專校院擴充之迅速，尤其以私立大專院校擴增更為快速，私立大專院校為了吸引更多的學生就讀，除應發展學校的特色外，更重要健全的財務狀況；因為健全的財務，是學校維繫正常營運與穩定教學品質的基礎，更是面對未來可能招生人數不足危機時的依靠。

台灣的非營利事業組織，不論是社團法人或是財團法人，在近年均有大幅成長趨勢，然而其過程中卻是各種弊端不斷，因受限於法令的不周全，或政府單位監督不力，如企業透過成立基金會方式來逃漏租稅及私立學校弊案等，引發社會大眾的關注。

因民國 77 年花蓮大漢工商專校及民國 79 年高雄國際商專財務危機後，教育部為加強監督私立大專院校財務狀況，於民國 80 年 9 月訂定「私立學校建立會計制度實施辦法」，明訂私立大專院校從民國 80 學年度起於教育部核可之聯合會計師事務所名單中，遴選會計師事務所查核簽證其財務報表。教育部藉由外部審計委由會計師事務所查核簽證方式，加強監督私立大專院校的財務狀況。

民國 89 年間，國內又陸續爆發景文技術學院、親民工商專校等弊案，再度引起社會大眾的關心，教育部除了訂定「健全私校運作」方案外，為加強對私立大專院校的財務報之審核，責令 90 學年度起私立大專院校財務報表之查核簽證會計師由教育部指派，期能藉由收回稽核權的方式，落實財務報表之查核，提早發現及防範有財務問題的學校。

張文瀾與周玲臺(2002)指出：“審計提昇學校營運效率之作用有三：首先，會計師的查核簽證可改善受查學校的內部控制制度；再者，受查者知道將面臨會計師的查核，會更戒慎恐懼編製資訊，減少資產被偷盜或浪費之可能性；最後，透過會計師的查核程序，可更正內部報告之錯誤及發現舞弊情事”。因此，外部審計不僅可以增強私立大專院校



的內部控制制度，同時也能增加財務報導可靠性，更可防範詐欺與舞弊情事發生。

由於私立大專院財務弊案叢生，教育部爲了更加嚴格監督查核各私立大專院校財務運作方式，期利用更換不同的會計師事務所查核私立大專院校，發現更多財務缺失，提高財務報表的審計品質；自民國 90 學年度起，教育部爲避免由學校自行尋找較不具獨立性會計師事務所配合查核簽證，改由教育部編列會計師查核簽證公費預算經費，依政府採購法以最低標的方式，指定會計師事務所針對私立大專院校財務報表進行查核簽證，此時各校已無法自願性選擇審計品質；之後，在 92 學年度起教育部爲避免會計師事務所低價搶標情事發生，由原本最低標方式，改爲限制性招標方式辦理，期能引入更多大型會計師進入查核私立學校財務報表的領域。

教育部自 93 學年度起，爲尊重大學自治將會計師的遴選權利，回歸由私立大專院校；私立大專院校可於教育部核可聯合會計師事務所名單中遴選會計師，委託查核簽證財務報表，所需審計公費由受查學校自行負擔；整理上述私立大專院校財務報表查核簽證方式沿革過程可整理爲下表：

表 1 私立大專院校會計師查核會計師遴選方式表

學年度	會計師遴選方式	審計公費擔
90學年度前	學校自行遴選	教育部及學校各負擔50%
90至91學年度	教育部委託會計師事務所並指定查核(採最低標方式)	教育部負擔
92學年度	教育部委託會計師事務所並指定查核(採限制性招標方式)	教育部負擔
93學年度迄今	學校自行遴選	學校自行負擔

Titman 與 Trueman (1986)認爲審計品質較高之會計師事務所較能傳遞正確資訊給予報表使用者，故推論擁有較有利訊息的學校，會傾向選擇高審計品質的會計師事務所，達到釋放有利訊號的目的。因此，倘若私立大專院校自行遴選高審計品質會計師事務所，正好符合教育主管機關期能透過外部高審計品質，監督私立大專院校財務狀況之目的；反之，私立大專院校意圖進行盈餘操縱或其他不法行爲，選擇委任審計品質較低之會計師事務所。

我國自 93 至 96 學年度間，大部分會計師事務所查核私立學校的數量皆低於 5 所，而單一查核超過 11 所以上的有勤業眾信、致遠、資誠及中國財稅會計師事務所，數量



最多者為中國財稅。如此的情況，顯示私立學校的查核亦有產業專精的情況，透過選擇產業專精的事務所，是否可以提升學校財報的審計品質，並透過此選擇傳達較好的訊息給外界，以降代理問題？亦或學校營運狀況不佳、想購買審計意見、有舞弊的情況產生時，是否會避開具產業專精之事務所，避免收到無保留意見以外的報告而遭到教育部扣減補助款？因此，產業專精亦可能成為影響會計師選任之因素。

依陳耀宗、劉若蘭及林坤霖(2003)指出產業專精會計師事務所之審計品質與客戶滿意度明顯高於非產業專精會計師事務所，顯示產業專精會計師事務所可用品質或滿意度達到審計市場區隔效果。楊清溪、廖益興及廖秀梅(2003)私立大專院校自願性選擇會計師研究、陳雪如等人(2007)會計師選任模式探討及張雅芬等人(2007)會計師選任決定因素，皆以審計品質為出發點探討影響私立大院的會計師選任時的因素；本研究以私立大專院校得自主遴選會計師時，即民國 93 學年度 96 學年的私立大專院校為樣本，除探討自願性審計品質外，並分析產業專精會計師事務所是否為影響選任的因素。

本研究試著了解 93 學年度起至 96 學年度止，連續 4 個學年度私立大專院校選任會計師的分析；因為 92 學年度為教育部指派會計師學校本身並無選擇權；張雅芬(2007)僅以民國 93 學年度私立大專院校為樣本，探討自行遴選會計事務所並負擔全部審計公費會受學校規模等因素的影響；本研究試著從 93 至 96 年連續性的期間探討相關因素的影響效力，同時更進一步探討私立大專院校選擇會計師事務所時，產業專精會計師事務所是否會影響選任因素，因為過往的探討產業專精的研究皆以營利事業為研究對象，本研究試著探討非營利事業組織－私立大專院校在產業專精會計師選擇性，期能了解會計師產業專精程度是否可以提高私立大專院校的財務報表資訊的可信度。

貳、文獻探討

一、非營利組織

台灣的非營利組織種類、型態繁多，大多數均以公益、慈善為目的。陳嬋娟(2003)發現由企業贊助成立的基金會，大多由贊助者掌控董事會，董事會功能無法自由發揮；而且基金會的組織行政與人事重疊，無法區分決策部門與執行部門的權責。李德川(2001)指出有不肖之徒假藉非營利組織之名，行經濟犯罪等非法行為，嚴重破壞非營利組織奠定之信任基礎。更有組織犯罪介入非營利組織中，控制董、監事會把持組織之財務。因此，非營利組織的財務資訊揭露也成為一重要議題。



我國目前私立大專院校，係為財團法人中的特殊法人，以「財產捐助」與「公益為目的」為前提而成立的。目前私立大專院校依私立學校法第 13 條規定，應向學校所在地的該管法院辦理財團法人登記。而財團法人而需有一定財產捐助，按照捐助章程之規定，就董事會依特定目的管理等之財產。故財團法人應以不特定多數人之利為宗旨，且不得分配所獲取之利益給捐助人（劉承愚、賴文智及陳仲嶙，2001），所以私立大專院為具有公益性之財團法人。

綜上可知，隨著時代的變遷現今的社會對非營利組織的需求日益增加，但各種非營利組織之間相互競爭資源的情況更為激烈；因此，非營利組織可能基於釋放績效良好訊息或從事非法行為，而進行盈餘操縱，以從中謀取利益及獲得更多的社會資源。

二、審計品質

審計需求可能來自於公司內部的要求或外在環境的趨勢，而 Wallace（1980）認為對審計產生需求假說理論：代理理論（agency theory）、資訊假說（information hypothesis）、保險假說（insurance hypothesis）以及管制假說（regulatory hypothesis）。黃珮娟（2003）指出審計簽證服務正如同服務業之產品，其品質存有差異；Simunic and Stein（1987）提出審計服務異質論的說法，歸納出三項審計服務之屬性：控制、公信力及多元服務。每一家會計師事務所提供之審計或非審計服務均不同，客戶可以根據自身之需求，選擇能滿足其需求之會計師事務所。故對客戶而言，會計師事務所之審計服務是異質性的，且審計品質有高低之分。

審計查核報告的使用者因為無法直接觀察、接觸查核過程，很難直接獲得會計師可能隱匿財務報表缺失的相關資訊，使得會計師事務所的審計品質評估極為不易。在資訊不對稱的情形下，報表使用者往往會依據易於觀察的變數來評估審計品質，亦即以代理變數間接觀察審計品質。學者們所提出的審計品質代理變數非常多，如會計師事務所規模大小、會計師事務所產業專精等...。將這些審計品質代理變數整理分類，進一步加以說明：

（一）事務所規模

股東、投資者及債權人均需要與公司績效有關的資訊，以瞭解公司是否達成預定目標及公司規模成長與否，以作為其心中的領先指標，同理可運用至會計師事務所規模大小。DeAngelo（1981a）指出，審計品質決定於會計師發現財務報表錯誤或舞弊的能力以及會計師具有抵抗客戶之壓力，而能真實報導所發現錯誤或舞弊的能力。其獨立性



就越高, 審計品質也較佳。DeAngelo (1981b) 提出準租 (quasi-rents) 的觀念, 認為會計師事務所為避免失去某特定準租, 而在客戶壓力下降低其審計品質且損及獨立性時, 將可能導致會計師事務所喪失其他潛在與原有之客戶。若會計師事務所規模愈大, 其公費收入愈不會集中在某特定客戶, 所以擁有較高能力抵抗來自於客戶的壓力, 而審計品質也愈高。Knapp (1991) 發現審計委員會成員在選任會計師時, 對於審計品質之評估會受到事務所規模, 以及會計師任職時間長短之影響。

(二)會計師事務所產業專精

審計品質為多面向, 除以會計師事務所規模、聲譽作為代理變數; 另外, 會計師之產業專精對其公信力有正面影響 (Craswell et al., 1995; Beasley and Petroni, 2001); 由於不同的產業環境、會計處理差異及其財務報表數字操弄的方法具有異質性, 當會計師具產業專精時, 較能察覺受查客戶財務報表的錯誤, 故會計師對於其查核產業精程度會影響審計品質。換言之, 除了事務所規模、聲譽等影響因素外, 會計師的產業專精對審計品質存在正面相關性。

Bonner 與 Lewis (1990) 研究專業知識愈充裕的會計師, 審計品質表現較專業知識缺乏的會計師佳; Bedard 與 Biggs (1991) 研究產業專精的知識愈充份, 就能夠發現該產業內客戶資料的瑕疵。Johnson et al. (1991) 研究產業專精與會計師偵錯能力的關係, 證實產業專精能提升會計師的偵錯能力; 因此, 會計師的產業專精對於會計師執行審計業, 確實存在一定程的影響。

陳耀宗等人 (2003) 研究會計師事務所之產業專精、客戶滿意度與審計公費間的關聯性, 以市場佔有率高於 15% 作為產業專精會計師事務所衡量變數, 發現產業專精之會計師事務所有四項審計品質指標與客戶滿意指標顯著高於非產業專精會計師事務所; 陳政芳與李啓華 (2005) 試著探討會計事務所內部組別產業知識與客戶盈餘品質之關連, 當查核組別的產業專精程度愈豐富, 則受查公司的之裁量性應計數之絕對值會愈低, 故查核組別產業專精程度愈高, 則受查客戶的盈餘品質愈高。

綜合上述國內外文獻所述, 當會計師事務所或會計師本身具有產業專精時, 得以降低受查客戶盈餘管理能力, 其審計品質愈佳。除會計師事務所的規模大小是影響審計品質的重要因素外, 會計師產業專精程度也為影響審計品質的重要因素之一; 自 93 學年度起, 教育部對會計師遴選方式進行修改, 規定私立大專院校得按教育部核可之聯合會計師事務所名單中, 逕行遴選會計師事務所委託辦理查核簽證財務報表, 使得私立大專院校選擇會計師事務所的因素成為社會大眾所關心的議題; 本研究除以會計師事務所規



模大小探討審計品質外，更將產業專精會計師事務所納入作為探討因素。

三、私立大專院校會計師選任方式

行政院公平交易委員會在民國 87 年 5 月認為會計師公會所發佈的酬金標準違反公平交易法，為符合時代潮流及促進市場競爭，函請財政部責成會計師公會取消酬金標準。

會計師以低價競爭方式爭取委任契約的消息時有所聞，使得其在執行審計工作時未能有適當報酬，將可能以降低查核成本的方式，設定較不嚴謹之查核程序，反而降低審計品質，甚至損傷會計師之獨立性(蘇裕惠，2001)；所以當審計簽證服務相互低價競爭的同時，會計師所提供的服務能否維持一定的品質水準，這是政府主管機關、委任客戶及社會大眾所關切。吳惠美(2005)在私立專院校審計公開招標研究中發現，公開招標制度實行年度新任會計師事務所有顯著的減價行為爭取私立大專院校委任的現象發生，意即發生對會計師審計公費產生負面低價競爭行為。

楊清溪等人(2003)研究民國 89 學年度為私立大專院校樣本，探討私立大專院校審計品質之決策，發現當私立大專校規模愈大、獲得教育部補助及收入愈多時，會委任審計品質較高的會計師事務所，而當資本門經費愈高時，較不願意委審計品質高的會計師事務所。陳雪如等人(2007)利用 Jones Model (Jones,1991)衡量私立大專院校盈餘管理程度，發現學費收入較少之學校存在盈餘管理的現象； Jones Model 衡量折舊性資產作為折舊的代理變數，學校固定資產佔總資產比率過高，須採報廢法方式提列折舊，私立大專院校雖可透過報廢認列折舊，但是何時報廢？報廢多少是否可裁決？卻是難以衡量(張雅芬等人，2007)，與一般營利事業所採行的方式不盡相同。學雜費收入性質類似企業的銷貨收入，而每年學生人數為教育部所核准，而學生報到率並非學校所能裁決，故採 Jones Model 衡量私立大專院校盈餘管理是否適宜，尚有討論空間。

張雅芬等人(2007)試著以 93 學年度自行遴選並負擔公費的私立大專院校，以會計師事務所規模作為審計品質替代變數，分析私立大專院校在會計師的選任時會受到學校規模、業務複雜程度與學校型態等因素的影響。並以 DeAngelo Model (DeAngelo,1986)衡量私立大專院校盈餘管理程度，因其受到獎酬機制及教育部各項行政規範等各種契約的限制，使得學校操縱盈餘管理程度動機相對不高而其程度相對降低。

綜上可得知，私立大專院校在傳遞良好資訊予外界的情況下，較可能選擇高審計品質之會計師事務所，自行遴選會計師事務所似乎較官派較為更符合大學自治的精神；但私立大專院校若欲進行盈餘操縱，藉以選擇獨立性不強且較易妥協之會計師，故自行遴



選會計師的方式可能會成爲一種舞弊的方式。

參、研究方法

一、研究假說

依前述文獻可得知私立大專院校爲非營利目的財團法人，同時會計師事務所規模的大小及產業專精皆是影響審計品質的重要因素；本研究探討教育部自 93 學年度起，由受查私立大專院校自行遴選會計師事務所並委任查核簽證財務報表時，其選任會計師事務所規模大小及產業專精會計師事務所將受哪些因素影響。

(一) 受查者的查核報告與審計品質

查核報告是會計師針對一系列查核程序後，對受查客戶所作之聲明，藉由查核報告向投資大眾表達其查核意見並作爲投資大眾投資決策的參考；審計準則公報第 33 號說明會計師查核意見有下列五種：無保留意見查核報告、修正式無保留意見查核報告、保留意見查核報告、無法表示意見查核報告及否定意見查核報告；。

教育部所訂定「會計師查核簽證專科以上私立學校財務報表應行注意事項」中規定，說明查核報告的意見段需依私立學校法、私立學校會計制度實施辦法、私立學校會計制度之一致規定、一般公認會計原則爲查核依據。

當受查私立大專院校前一年度會計師簽證查核報告爲無保留及修正式無保留意見以外意見時，其可能會被扣減補助款或使社會大眾對其繼續經營產生疑慮，將影響次年度是否再委任同一會計師事務所查核簽證的意願；私立大專院校爲避免本年度會計師仍簽發相同意見時，其會傾向選擇獨立性不強且較易妥協非大型、非產業專精會計師事務所。

假說 1-1 當其他條件不變之下，私立大專院校前一年度查核報告爲無保留及修正式無保留意見以外的意見時，會傾向選擇產非大型會計師事務所。

假說 1-2 當其他條件不變之下，私立大專院校前一年度查核報告爲無保留及修正式無保留意見以外的意見時，會傾向選擇非產業專精會計師事務所。

(二) 資本支出比率

政府機關爲促始非營利事業組織可以積極有效利用其各項資源，投入其創設目的，避免將相關收入或餘數留存於非營利事業組織內，規定私立大專院校當年度用於與其創



設目的有關的活動支出不得低於基金之每年孳息及其他各項收入 70%，即【(私立學校之支出+附屬機關之虧損)÷(私立學校之收入+附屬機構之所得)】*100%需大於 70%；如果支出比率未符合本項規定，私立大專院校即不符免稅規定，需依法令規定繳納所得稅。

私立大專院校的支出可區分為經常支出與資本支出二類，經常支出包括人事費、業務費、維護費等例行性支出；資本支出包括土地、建築物、機器設備圖書及其他設備等支出；因為經常性支出為每年例行性支出，其變化幅度不大；大額的資本支出為主要係土地價購、建物興建及設備採購，資本支出更是私立大專院校的主要弊端來源之一（監察院，民國 92 年）。因此預期受查學校的資本支出愈大時，其發生非常規交易的可能性將增加，舞弊可能性提高，預期受查學校的資本支出愈大時，較不願意委任大型會計師事務所（楊清溪等人，2003）。

資本支出經費的多寡將會受到學校規模的大小、學生人數及學雜費收入多寡等因素的影響；為避免諸多因素影響，故本研究試著從私立大專院校每年度資本支出佔全年度總支出的比率來衡量，倘資本支出比率愈高時，發生非常規交易比率相對增加，私立大專院校為避免教育部、社會大眾發現不法情事等，傾向選擇非大型、非產業專精的會計師事務所。

假說 2-1：當其他條件不變之下，當私立大專院校的資本支出比率愈大時，會傾向選擇非大型會計師事務所。

假說 2-2：當其他條件不變之下，當私立大專院校的資本支出比率愈大時，會傾向選擇非產業專精會計師事務所。

二、樣本選取及資料來源

教育部 93 學年度起，由各私立大專院校由教育部核可名單內自行遴選聯合會計事務所，委託辦理查核簽證財務報事宜；故本研究期間為 93 學年度起至 96 學年度止。資料來源由教育部，私立大專院校會計師查核報告與各私立大專院校的網頁。

93 至 96 學年度私立大專院校自行遴選會計事務所共計 430 個研究樣本，扣除資料不全 21 個研究樣本後，共計 409 個研究樣本，整理後資料列於表 2。



表 2 樣本數分析表

	93 學年度	94 學年度	95 學年度	96 學年度	合計
樣本數	105	108	108	109	430
減：資料不全數	2	6	6	6	21
小計	102	102	102	103	409

三、研究模型

(一) 應變數的衡量與定義

審計為一異質化產品 (product differentiation)，而致使審計產品具有差異的因素很多，其中一項原因在於審計品質和聲譽 (DeAngelo, 1981b)，因此規模較大的會計師事務所的審計品質優於規模小的會計師事務所，故隱含著會計師事務所規模大，審計品質愈佳、審計獨立性越高 (楊清溪等人, 2003)；因審計品質衡量不易，故許多文獻皆採事務所規模作為代理變數。

本研究為了檢定私立大專院校審計品質受到哪些因素的影響，分別採 Logistic 迴歸方式分析應變數為私立大專院校是否委任大型會計師事務所，及多元線性迴歸方式研究私立大專院校是否委任產業專精會計師事務所；自變數分別為學校規模、前一年會計師事務所查核意見、資本支出比率、業務複雜程度、補助及捐贈收入、學校型態及學校成立時間長短等作為衡量因素。

1. 審計品質『AQ』

若私立大專院校查核簽證會計師事務為安侯建業、勤業眾信、資誠及安永等為上述四家之一，則 AQ=1；若否，AQ=0。

2. 產業專精會計師事務所『SP』

本研究衡量產業專精會計師事務所模式，採 Shockly 與 Holt (1983) 模式以在該特定產業市場佔有率愈高時為產業專精會計師事務所；即採取單一會計師事務所查核簽證樣本數量加總除以全年度學校的樣本數 (產業專精比率 = 會計師事務所當年度查核學校家數 ÷ 當年度全體樣本數)，即為該會計師事務所當年度所查核比率；如比率愈高時，即為產業專精會計師事務所。

(二) 自變數的衡量與定義

主要研究變數



1. 查核意見『AP』

以私立大專院校前一年度財務報表查核意見，以虛擬變數方式區分為：前一年度查核意見為無保留及修正式無保留時意見為 1，若為無保留及修正式無保留意見以外查核意見時則為 0。

2. 資本支出比率『EXP』

私立大專院校當年度資本支出佔總支出的比率來衡量。探討當學校資本支出比率的高低，倘資本支出比率愈高時，非常規交易比率相對增加，為避免不法情事被發現，是否會影響私立大專院校的會計師選任。

控制變數

1. 學校規模『SIZE』

學校規模大小以當年度學雜費收入取自然對數衡量。

2. 私立大專院校業務複雜度『COMPLEX』

本研究私立大專院校業務複雜度衡量方式，採張雅芬等人（2007）以非學雜費收入占總收入比例【(總收入－學雜費收入)÷總收入】衡量。

3. 補助及捐贈收入『DR』

本研究以私立大專院校當年度所獲得補助及捐贈收入並取自然對數衡量之。

4. 私立大專院校的型態『TYPE』

本研究以私立大專院校的型態為虛擬變數，區分為當該校為私立普通大學時其記錄為 1，反之私立普通大學以外學校則為 0。

5. 成立時間的長短『YEAR』

利用學校成立的年度為衡量私立大專院校的經營風險。

(三)實證模型

1. 審計品質迴歸模型

本研究依上述變數建立之 Logistic 迴歸方程式，模型設定如下：

$$AQ_{it} = \beta_0 + \beta_1 SIZE_{it} + \beta_2 AP_{it} + \beta_3 EXP_{it} + \beta_4 COMPLEX_{it} + \beta_5 DR_{it} + \beta_6 TYPE_{it} + \beta_7 YEAR_{it} + \varepsilon_{it} \\ - (1)$$



2. 產業專精會計師事務所迴歸模型

本研究依上述變數建立多元線性迴歸方程式，模型設定如下：

$$SP AF_{it} = \beta_0 + \beta_1 SIZE_{it} + \beta_2 AP_{it} + \beta_3 EXP_{it} + \beta_4 COMPLEX_{it} + \beta_5 DR_{it} + \beta_6 TYPE_{it} + \beta_7 YEAR_{it} + \varepsilon_{it} \quad (2)$$

表3 實證變數說明表

變數名稱	衡量方式	預期方向	
應變數	審計品質 AQ	虛擬變數，若該校當年度由大型會計師事務所查核時為 1，反之為 0	
	產業專精 SP	會計師事務所當年度查核學校家數加總除以當年度樣本數所得之比率	
自變數	學校規模 SIZE	當年度的學雜費收入取自然對數	+
	查核意見 AP	採虛擬變數，區分無保留及修正式無保留為 1、保留及無法表示及否定意見為 0	-
	資本支出比率 EXP	私立大專院校當年度資本支出佔總支出的比率來衡量	-
	業務複雜程度 COMPLEX	(總收入-學雜費收入)/總收入	+
	補助及捐助收入 DR	當年度的補助及協助收入取自然對數	+
	學校型態 TYPE	虛擬變數，私立普通大學設為 1，技職體系設為 0。	+
	成立時間(民國)YEAR	私立大專院校成立於民國幾年	-

肆、實證結果與分析

一、敘述統計

首先，將 93 至 96 學年度私立大專院校樣本共 409 家樣，區分為委任大型會計師事務所和非大型會計師事務所，委任大型會計師事務所查核財務報表樣本為 113 家（占全體樣本 28%），另外委託非大型會計師事務所查核 296 所（佔全體樣本 78%）；從資料中可得知，大型會計師事務所查核私立大專院校家數由 93 學年度的 36 所，到 96 學年度下降為 21 所，委任大型會計查核比率有逐年下降趨勢，與上市櫃公司大多委由四大會



計師事務所查核簽證情形不盡相同(表 4)。

本研究更進一步將學校類型區分為私立普通大學、私立科技大學、私立技術學院及專科等三種分析；不論是私立普通大學、私立科技大學、私立技術學院及專科委託大型會計師事務所比率皆為下降，此研究結果與楊清溪等人（2003）分析 85 至 89 學年私立大專院委託大型會計師事務所查核比率皆有提高比率，且無論是大學體系或技職體系委託大型會計師事務所查核比率皆為提高的情形不同；推論可能原因：雖然現今教育市場競爭激烈需要高審計品質查核的財務報表，但是教育部從 93 學年度起不補助私立大專院校會計師事務所查核簽證公費，故審計公費需由各校自行負擔情況下，且大型會計師事務所審計公費較高，各校考量審計公費及效益後，致使委託大型會計師事務所查核簽證比率逐漸下降；而會計師事務所為爭取私立大專院校委任查核財務報表，有降低審計公費爭取私立大專院校委任的情形（吳惠美，2005），因受限無法取得各校審計公費資料，無法進一步分析。

表 4 私立大專院校 93 至 96 學年委任會計師事務所統計資料表

		93 學年	94 學年	95 學年	96 學年	合計
全部樣本數	四大查核	36(35%)	34 (33%)	22 (22%)	21 (20%)	113 (28%)
	非四大	66(65%)	68 (67%)	80 (78%)	82 (80%)	296 (72%)
	全部個數	102	102	102	103	409
私立普通大學	四大查核	18 (53%)	18 (55%)	13 (41%)	15 (44%)	64 (48%)
	非四大	16 (47%)	15 (45%)	19 (59%)	19 (56%)	69 (52%)
	全本個數	34	33	32	34	133
私立科技大學	四大查核	4 (31%)	5 (26%)	3 (13%)	4 (15%)	16 (20%)
	非四大	9 (69%)	14 (74%)	20 (87%)	22 (85%)	65 (80%)
	全部個數	13	19	23	26	81
私立技術學院及專科	四大查核	14 (25%)	11 (22%)	6 (13%)	2 (5%)	33 (17%)
	非四大	41 (75%)	39 (78%)	41 (87%)	41 (95%)	162 (83%)
	全部個數	55	50	47	43	195

註：括號內為會計師事務所家數比率

表 5 將樣本敘述統計量顯示，私立大專院校不論在學校規模的平均數 20.153，最小值為 16.956、最大值為 21.650，或是私立大專院校業務複雜程度的平均數 0.31，最小值為 0.102、最大值為 0.952 均顯示私立大專院校的無論是在規模或業務複雜程度方面差距懸殊，致私立大專院校對審計的需求有所不同。



表 5 私立大專院校樣本敘述性統計表

	SIZE	EXP	COMPLEX	DR	YEAR
樣本個數	409	409	409	409	409
平均數	20.153	0.231	0.310	18.959	41.844
中位數	20.261	0.200	0.246	18.668	36
最小值	16.956	0.026	0.102	16.385	9
最大值	21.650	0.822	0.952	21.947	93
標準差	0.761	0.135	0.178	1.124	13.323

註：各變數定義如下：SIZE=私立大專院校規模；EXP=資本支出比率；COMPLEX=業務複雜程度；DR=補助及捐助收入；YEAR=成立年度。

表 6 是各項自變數之相關係數，主要爲了避免各自變數間具有高度的相關性而產生共線性問題，進而影響迴歸模型之結果，根據表 6 結果可以發現各自變數相關係數介於 2.1%到 40.6%之間，相關係數小於 0.5 表示相關程度不嚴重在可容忍範圍內。

表 6 私立大專院校會計師選任各自變數 Pearson 相關係數表

	SIZE	AP	EXP	COMPLEX	DR	TYPE	YEAR
SIZE	1						
AP	-0.021	1					
EXP	-0.099	-0.051	1				
COMPLEX	-0.275***	0.085*	0.226***	1			
DR	0.394***	0.124*	-0.049	0.393***	1		
TYPE	0.265***	0.029	0.089*	0.406***	0.345***	1	
YEAR	-0.279***	0.014	0.142**	0.209***	-0.065	0.167***	1

註 1：括號中爲雙尾之機率值 (P-value)；

註 2：各變數定義如下：SIZE=私立大專院校規模；AP=查核意見；EXP=資本支出比率；COMPLEX=業務複雜程度；DR=補助及捐助收入；TYPE=大學型態；YEAR=成立年度。

二、單變量與迴歸分析

(一) 審計品質單變量分析

審計品質與私立大專院校規模：由表 7 可觀察，委任四大會計師事務所查核的私立大專院校，其學校規模平均數及中位數均大於非四大查核的學校，並達 1%顯著水準；不論本研究以 93 至 96 年爲樣本，或楊清溪等人 (2003)、張雅芬等人 (2007)，均證實規模愈大的私立大專院校傾向委任大型會計師事務所。

審計品質與私立大專院校資本支出比率：委任四大會計師事務所查核的私立大專院校，其學校資本支出比率平均數大於非四大查核的學校，在中位數的結果則相反，且未



具顯著水準，因此未證實本研究假說，資本支出比率大的私立大專院校傾向委任非大型會計師事務所。

審計品質與私立大專院校業務複雜程度：表 7 可得知，委任四大會計師事務所查核的私立大專院校，其學校業務複雜程度平均數與中位數皆大於非四大查核的學校，並達 1% 顯著水準；不論是本研究以 93 至 96 年為樣本為例，張雅芬等人（2007）以 93 年為私立大專院校為樣本，均可發現業務複雜程度愈高的私立大專院校傾向委任大型會計師事務所。

審計品質與私立大專院校補助及捐贈收入：由表 7 可發現委任四大會計師事務所查核的私立大專院校，其學校補助及捐助收入平均數與中位數皆大於非四大查核的學校，並達 1% 顯著水準；不論是本研究以 93 至 96 年為樣本或楊清溪等人（2003），實證結果均證實私立大專院校補助及捐助收入愈高時傾向委任大型會計師事務所。

審計品質與私立大專院校成立時間：由表 7 可發現委任四大會計師事務所查核的私立大專院校，其學校成立時間之平均數與中位數皆小於非四大查核的學校，顯示較早成立的老學校較多委任四大查核，並達 10% 顯著水準。

表 7 審計品質自變數單變量分析表

	AQ	個數	平均數	中位數	標準差	T 值
SIZE	四大	113	20.381	20.414	0.724	3.810***
	非四大	296	20.066	20.223	0.757	(0.000)
EXP	四大	113	1.459	1.040	2.139	-1.177
	非四大	296	1.404	1.057	1.924	(0.240)
COMPLEX	四大	113	0.395	0.349	0.208	5.463***
	非四大	296	0.277	0.230	0.154	(0.000)
DR	四大	113	19.274	19.09	1.126	3.547***
	非四大	296	18.839	18.445	1.102	(0.000)
YEAR	四大	113	59.885	54	15.362	-1.676*
	非四大	296	62.591	57	12.404	(0.096)

註：各變數定義如下：SIZE=私立大專院校規模；EXP=資本支出比率；COMPLEX=業務複雜程度；DR=補助及捐助收入；YEAR=成立年度(民國)

(二)迴歸分析

1. 審計品質迴歸分析

本研究分析私立大專院校自 93 至 96 學年度會計師選任因素進行實證分析，依 Becker et al. (1998) 將審計品質以虛擬變數區分為高審計品質（四大會計師事務所查核）



及低審計品質（非四大會計師事務所查核）兩類，採 Logistic 迴歸模型分析，實證結果如表 8。

本研究迴歸模型的 Hosmer 和 Lemeshow 檢定 P 值為 5.775 未達顯著水準，而 X² 之 P 值達到 1% 顯著水準，故模型解釋力屬理想狀況。

根據實證結果分析，當私立大專院校的規模（SIZE）愈大時，則傾向委任大型會計師事務所，且呈現 1% 的顯著水準；與楊清溪等人（2003）、張雅芬等人（2007）實證結果符合；即私立大專院校學雜費收入愈多時，可自行運用的資金相對增加，其為了取得社會大眾、學生和家長的對於學校財務收入和支出的信任，減少外界對學校的質疑，故學校規模愈大時，傾向委任大型會計師事務所查核其財務報表。

在查核意見（AP）具有 1% 顯著水準且為負相關，支持假說 1-1；即當前一年度查核報告書為無保留及修正式無保留意見以外的意見時，受查私立大專院校為避免次年度發生相同情形，致使遭扣減補助款或使社會大眾、師生對學校繼續經營產生疑慮，其在本年度委任時會傾委任較不具獨立性的非大型會計師事務所。

當私立大專院校資本支出比率（EXP）愈大時，發生非常規交易及舞弊情事可能增加，其傾向委任審計品質較不具獨立性的非大型會計師事務所；實證結果與預期方向相同，卻未達統計顯著水準不具有解釋能力，不支持假說 2-1，無法證實當私立大專院校資本支出比率愈高時，傾向委任非大型會計師事務所。

當私立大專院校業務複雜程度（COMPLEX）愈高時，則傾向委任大型會計師事務所其實證結果 1% 的顯著水準且預期方向相同，與張雅芬等人（2007），實證結果均為當學校業務複雜程度愈高時，愈傾向委任大型會計師事務所。

綜觀表 8 可以發現私立大專院校補助及捐助收入（DR）與預期方向相反為負相關且達 5% 顯著水準，這和過往楊清溪等人（2003）研究結果不同，推論可能因 93 學年度開始，需由當私立大專院校自行負擔審計公費後且研究樣本期間不同所造成的差異性。

在私立大專院校大學型態（TYPE）方面，在表 8 實證結果達顯著水準，證實私立普通大學會傾向選擇大型會計師事務所；在表 4 可發現私立技術學院和專科委任大型會計師事務所查核的家數由 93 學年度的 13 所，到 96 學年度時僅剩 2 所，可能委任大型會計師事務所減少的原因，教育部不補助審計公費後，學校在考量審計公費的成本效益後，傾向選擇審計公費較低的非大型會計師事務所。



在私立大專院校成立年度 (YEAR) 方面, 表 8 實證結果為 10% 顯著水準且為負相關, 此與楊清溪等人 (2003) 研究結果相同, 顯示越晚成立的私立大專院校, 其越不傾向找大型會計師事務所查核, 此結果與單變量結果相同。

表 8 私立大專院校會計師事務所選任因素迴歸分析表

$$AQ_{it} = \beta_0 + \beta_1 SIZE_{it} + \beta_2 AP_{it} + \beta_3 EXP_{it} + \beta_4 COMPLEX_{it} + \beta_5 DR_{it} + \beta_6 TYPE_{it} + \beta_7 YEAR_{it} + \varepsilon_{it} \quad (1)$$

自變數	預期符號	係數	P-value
Intercept		-16.036	0.002
SIZE	+	1.119	0.000***
AP	-	-1.312	0.00***
EXP	-	-0.152	0.880
COMPLEX	+	5.913	0.000***
DR	+	-0.385	0.017**
TYPE	+	0.725	0.018**
YEAR	-	-0.020	0.052*
Hosmer 和 Lemeshow 檢定		5.755	0.675ns
-2 對數概似		387.122	
Cox & Snell R 平方		0.207	
Nagelkerke R 平方		0.299	
卡方值		95.015	0.000***

註 1: *** 為 $P < 0.01$, ** 為 $0.01 < P < 0.05$, * 為 $0.05 < P < 0.1$

註 2: 各變數定義如下: SIZE=私立大專院規模; AP=查核意見; EXP=資本支出比率; COMPLEX=業務複雜程度; DR=補助及捐助收入; TYPE=大學型態; YEAR=成立年度。

2. 會計師事務所產業專精之迴歸分析

本研究就私立大專院校自 93 至 96 學年度止, 產業專精會計師事務所進行實證分析, 衡量產業專精會計師事務所依 Shockly and Holt (1983) 模式, 以在該特定產業市場佔有率愈高時為產業專精會計師事務所, 採多元線性迴歸模型分析, 其實證結果如表 9, 可以發現補助及捐助收入 (DR)、大學型態 (TYPE) 與預期方向相反, 但是皆未具統計上的解釋能力。

根據表 9 實證結果當學校規模愈大時, 則傾向委任產業專精會計師事務所, 與預期



方向相同且達 1% 的顯著水準；和表 8 審計品質的實證結果相同，故學校規模愈大時，傾向委任產業專精會計師事務所查核財務報表。

在表 9 結果中查核意見 (AP) 達到 1% 顯著水準且為負相關，支持本研究假說 1-2，當受查私立大專院校前一年度查核報告出現無保留及修正式保留意見以外的意見時，為避免次年度發生相同情形，而遭受到教育部扣減補助款等情事，故私立大專院校會傾向委任非產業專精會計師事務所。

表 9 實證結果在私立大專院校資本支出比率 (EXP) 與預期方向相同且達 10% 的顯著水準，具有解釋能力，支持假說 2-2；因資本支出是私立大專院校的主要弊端來源之一，當資本支出佔全年度總支出愈大時，發生非常規交易及舞弊可能性提高，故不傾向委任產業專精會計師事務所查核，避免其偵錯能力發現不法手段，私立大專院企圖利用選任會計師事務所來掩飾不法行為。

在私立專院校業務複雜程度 (COMPLEX) 方面，其實證結果 1% 的顯著水準且方向相同，與審計品質的實證結果符合；故證實私立大專院校業務複雜程度愈高時，愈傾向委任具有產業專精會計師事務所。

在私立大專院校成立年度 (YEAR) 方面，表 9 實證結果為 10% 顯著水準，故證實新成立的私立大專院校較不傾向尋找產業專精會計師事務所來傳達有利資訊。

表 9 私立大專院校選任產業專精會計師事務所迴歸分析表

$$SP_{it} = \beta_0 + \beta_1 SIZE_{it} + \beta_2 AP_{it} + \beta_3 EXP_{it} + \beta_4 COMPLEX_{it} + \beta_5 DR_{it} + \beta_6 TYPE_{it} + \beta_7 YEAR_{it} + \varepsilon_{it} - (2)$$

自變數	預期符號	標準化 β 係數	T 值	P-value
Intercept			-1.485	0.138
SIZE	+	0.187	2.750	0.006***
AP	-	-0.130	-2.672	0.008***
EXP	-	-0.094	-1.858	0.064*
COMPLEX	+	0.208	2.961	0.003***
DR	+	-0.030	-0.456	0.649
TYPE	+	-0.063	-1.056	0.292
YEAR	-	-0.095	-1.485	0.069*
R ²			0.070	
Adjust R ²			0.054	
F			4.312***	

註 1：*** 為 P<0.01，** 為 0.01<P<0.05，* 為 0.05<P<0.1

註 2：VIF 介於 1.052 至 3.850 間



註 3：各變數定義如下：SP=會計師事務所比率；SIZE=學校規模；AP=查核意見；EXP=資本支出比率；COMPLEX=業務複雜程度；DR=補助及捐助收入；TYPE=大學型態；YEAR=成立年度。

三、敏感性分析

(一)產業專精會計師事務所

1. 會計師事務所查核家數分析

本研究將 93 至 96 學年度所有查核會計師事務所，依所查核私立大專院校數量作為分類的標準，發現大部份會計師事務所查核私立大專院校數量都介於 1 至 5 所，而單一會計師事務所查核數量超過的 11 所以上，分別是勤業眾信、致遠、資誠及中國財稅會計師事務所；自 93 至 96 學年度的研究期間，中國財稅會計師事務所每年都是查核私立大專院校數量最多的一家會計師事務所，其在私立大專院校財務報表查核簽證市場佔有率為最高，可推論中國財稅會計師事務所在私立大專院校查核應具有產業專精，故學校願意委任其查核簽證財務報表。

進一步分析，中國財稅會計師事務所在 93 學年度查核 13 所學校 (12.6%)、94 學年度查核 15 所學校 (14.7%)、95 學年度查核 14 所學校 (14.4%)、96 學年度查核 16 所學校 (15.5%)，4 個學年度合計查核 58 所學校 (14.1%)。更深入分析樣本：發現其所查核的 58 所學校中，私立普通大學為 6 所 (10.4%)、私立科技大學 11 所 (19%)，私立技術學院和專科為 41 所 (70.6%)，可發現中國財稅會計師事務所的受查客戶主要集中在私立技術學院和專科；私立大專院校在選擇委任中國財稅會計師事務所時，考量的是其產業專精具有可以提升受查者的審計品質，傳遞有利受查客戶的有利資訊？或需要其偵錯能力可降低財務報表錯誤？或發現受查客戶內部控制制度的缺失現象？或僅考量審計公費的因素；因為教育部從 93 學年度起不補助私立大專院校審計公費，私立大專院校選任會計師事務所時不僅考量審計品質，更需考量其成本效益，因為中國財稅會計師事務所在私立大專院校審計市場具有產業專精的會計師事務所；倘其審計公費較四大會計師事務所為低時，私立大專院校可以用較低的審計公費取得較高的審計品質，同時傳達有利資訊給教育部、社會大眾。

2. 產業專精、大型及其他會計師事務所變異數分析

本研究為分析不同樣本間自變數的差異，將私立大專院校查核會計師事務所區分為產業專精且非大型會計師事務所 (SP)、大型會計師事務所 (BIG) 及其他會計師事務所 (Other，非產業專精及非大型) 等三類；在產業專精會計師事務所方面，本研究以 93 至 96 學年度查核家數最多的中國財稅會計師事務所為產業專精會計師事務所；因區



分為三個獨立樣本觀察值，本研究採單因子變異數分析法 (ANOVA)，如果單因子變異數分析後 F 值具顯著時，表示樣本組別間至少有一對平均數具有顯著差異；本研究採 Post Hoc 多重事後比較法，了解哪兩組間的差異，因多重事後比較是在變異數分析的整體 F 值具顯著水準後，才決定要進行所有成對平均數之間的差異比較，且因區分群組後的樣本數不一致關係，以 Scheffe 檢定法進行檢定。

實證結果顯示(未列表)變異數為私立大專院校規模 (SIZE) 其 F 值為 9.248 達到 1 %顯著水準，表示私立大專院校在選任會計師事務所時，會將學校規模納入為考量因素；大型的會計師事務所查核學校的平均數和中位數均遠大於產業專精的學校、其他會計師事務所的學校，可推論學校規模愈大時，在三種類型中會選任大型會計師事務所；在事後檢定 Scheffe 法進一步觀察，選任大型會計師事務所的學校規模大於選任其他會計師事務所的學校，在統計上達顯著水準，故證實學校規模愈大時，傾向選任大型會計師事務所。

在私立大專院校資本支出比率 (EXP) 方面，選任大型會計師事務所的學校資本支出比率的中位數及平均數均遠大於選任其他會計師事務所的學校及選任產業專精會計師事務所的學校，分析學校資本支出比率愈大時以選任大型會計師事務所為優先考量。

在私立大專院校業務複雜程度 (COMPLEX) 方面，私立大專院校選任會計師事務所時，將業務複雜程度納入考量因素；在事後檢定 Scheffe 法進一步觀察，選任大型會計師事務所私立大專院校的業務複雜程度均大於選任產業專精會計師事務所的學校和選任其他會計師事務所的學校，並皆達統計上的顯著水準，故證實學校業務愈複雜時以選任大型會計師事務所為優先考量。

在私立大專院所獲補助及捐贈收入 (DR) 方面，選任大型會計師事務所私立大專院校所獲取補助及捐贈收入均大於選任產業專精會計師事務所的學校和選任其他會計師事務所的學校，並皆達統計上的顯著水準，故證實學校補助及捐贈收入愈多時，以選任大型會計師事務所為優先考量，藉以傳達高審計品質有利資訊給報表使用者。

在私立大專院校成立年度 (YEAR) 方面，選任其他會計師事務所的學校私立大專院校成立年度大於產業專精會計師事務所的學校皆達統計上的顯著水準，故私立大專院校以成立年度為考量時，則以選任其他會計師事務所為優先考量。

(二) 產業專精會計師事務查核比率

洪勁宇 (2006) 從查核客戶觀點探討產業專精事務所及產業專精會計師探討裁量性



應計項目，表示產業專精會計師在盈餘管理方較產業精專的會計師事務所更為有效。

本研究除分析試私立大專院校自 93 至 96 學年度止，以產業專精會計師事務所進行實證分析外，為分析產業專精會計師是否會影響私立大專院校會計選任，將應變數查核產業專精會計師事務所比率替換為查核產業專精會計師比率，進行會計師產業專精分析，採多元線性迴歸方式分析，模型設定如下：

$$SP A_{it} = \beta_0 + \beta_1 SIZE_{it} + \beta_2 AP_{it} + \beta_3 EXP_{it} + \beta_4 COMPLEX_{it} + \beta_5 DR_{it} + \beta_6 TYPE_{it} + \beta_7 YEAR_{it} + \varepsilon_{it} \quad (3)$$

其中，SP A_{it} 為產業專精會計師比率，即單一會計師當年度所查核簽證樣本數量的加總除以全年度查核會計師的樣本數；SIZE_{it} 為私立大專院校規模；AP_{it} 分別表示查核意見的無保留、修正式無保留、保留及無法表示意見；EXP_{it} 資本支出比率；COMPLEX_{it} 業務複雜程度；DR_{it} 私立大專院校的當年度補助及捐助收入；TYPE_{it} 表示學校類型為私立普通大學及技職體系；YEAR_{it} 私立大專院校成立年度。

實證結果可以發現(表 10)，學校類型 (TYPE) 與預期方向相同；私立大專院校規模 (SIZE)、查核意見 (AP)、資本支出比率 (EXP)、業務複雜程度 (COMPLEX) 與預期方向相反，皆不具統計的顯著水準未具有解釋能力。

根據表 10 實證結果私立大專院校補助及捐助收入 (DR) 達 1% 顯著水且與預期方向相同，證實私立大專院校為使補助機關及捐贈人相信其支出皆為合理性，促使選擇委任產業專精會計師；不論是會計師事務所規模的 Logistic 迴歸式 (1) 的實證結果表 8 中，大型會計師事務所在補助及捐助收入為負相關且達顯著水準；或產業專精會計師事務所的多元線性迴歸式 (2) 中表 9 結果，產業專精會計師事務所在補助及捐助收入的實證結果與預期方向相反，惟未達顯著水準不具有解釋能力；故推論可能原因，學校在考量會計師產業專精時，應以為會計師事務所的審計公費高低為主因，非以查核會計師是否具有產業專精為考量因素，所以表 10 在補助及捐助收入方面在統計上雖達顯著水準且與預期方向相同的正相關，是否具有解釋力仍有待後續研究。

在私立大專院校成立年度 (YEAR) 方面，表 10 實證結果為 5% 顯著水準；故可證實新成立的學校較不傾向委任產業專精會計師。



表 10 私立大專院校會計師選任產業專精會計師迴歸分析表

$$SP A_{it} = \beta_0 + \beta_1 SIZE_{it} + \beta_2 AP_{it} + \beta_3 EXP_{it} + \beta_4 COMPLEX_{it} + \beta_5 DR_{it} + \beta_6 TYPE_{it} + \beta_7 YEAR_{it} + \varepsilon_{it} - (3)$$

自變數	預期符號	標準化 β 係數	T 值	P-value
Intercept			0.734	0.463
SIZE	+	-0.114	-1.644	0.101
AP	+	-0.053	-1.079	0.281
EXP	-	0.046	0.897	0.371
COMPLEX	+	-0.033	-0.465	0.642
DR	+	0.187	2.840	0.005***
TYPE	+	-0.079	-1.295	0.196
YEAR	-	-0.116	-2.184	0.030**
R ²			0.042	
Adjust R ²			0.025	
F			2.523**	

註 1：***為 $P < 0.01$ ，**為 $0.01 < P < 0.05$ ，*為 $0.05 < P < 0.1$ 。

註 2：VIF 介於 1.022 至 3.318 間。

註 3：各變數定義如下：SP A = 產業專精會計師；SIZE = 私立大專院校規模；AP = 查核意見；EXP = 資本支出比率；COMPLEX = 業務複雜程度；DR = 補助及捐助收入；TYPE = 大學型態；YEAR = 成立年度。

伍、結論及建議

教育部為私立大專院校的最高主管機關，在歷經多起私立大專院校弊案進而發生財務危機及接管等事件後，因部分學校內部稽核制度不彰及資訊不對稱下，造成社會大眾對私立大專院校財務報表可信度產生質疑，惟有依賴外部審計提供合理保證。教育部對私立大專院校財務報表查核非常重視，除針對會計師選任方式及審計公費補助與否，在不同時期有不同的考量及作法；歷經多次變革後，現今私立大專院校在教育部核可的會計師名單中，自行遴選會計師事務所查核簽證財務報表並負擔審計公費；審計品質則成爲一個重要衡量指標，因審計品質可以改善學校內部控制制度、減少資產被偷盜或浪費，對財務報表偵錯及發現舞弊；因此，審計品質選擇性會使財務報表資訊解讀更顯重要性，並成爲主管機關、師生及社會大眾所關注的焦點，故私立大專院校在會計師事務所規模及產業專精的選擇變成一個重要的課題。

在探討審計品質方面，利用會計師事務所規模大小作爲審計品質的替代變數，採 Logistic 迴歸分析，實證結果發現：除過往研究已探討的私立大專院校規模、業務複雜程度、資本支出、所獲取補助及捐贈收入都會影響會計師選任外；本研究更將會計師前



一年度查核報告意見、及私立大專院校當年度資本支出比率納入變數考量，期能建構更完整影響私立大專院校選任會計師因素模型，使整個模型能更完善衡量私立大專院校在選任會計師的因素；因為過往的研究均只探討某一個特定的學年度，而本研究樣本期間為四個學年度，以一個長時間的模型探討相關因素對會計師選任因素的影響，實證結果分析：學校規模愈大、業務複雜程度愈高時、學校類型為私立普通大學時，傾向委任大型會計師事務所；當會計師前一年度簽發無保留及修正式無保留意見以外意見的查核報告書時、私立大專院校成立年度愈長時，均傾向委任大型會計師事務所來進行查核簽證，上述因素皆是影響私立大專院校對於會計師的選任的重要因素。

需值得注意當會計師前一年度簽發無保留及修正式無保留意見以外意見的查核報告書時，私立大專院校當年度傾向委任非大型會計師事務所；私立大專院校是否有藉由自願性審計品質的關係，傾向不委任高審計品質的大型會計師事務所查核，避免其偵錯能力發現財務報表錯誤，企圖利用會計師事務所的選任即自願性審計品質來掩飾不法行為；此時主管機關應該更主動了解，私立大專校是否利用選任會計師事務所，來規避高審計品質會計師事務所的監督情事。

為了衡量非營利事業－私立大專院校在產業專精會計師事務所查核部分衡量原因，本研究以產業專精會計師事務所採多元線性迴歸分析時，實證結果分析：學校規模愈大時、業務複雜程度愈高時，傾向會委任產業專精會計師事務所；另會計師前一年度簽發無保留及修正式無保留意見以外意見的查核報告時、資本支出比率愈高時、學校成立年度會影響私立大專院校在委任非產業專的會計師事務所的因素。

在會計師前一年度簽發無保留及修正式無保留意見以外意見的查核報告書、資本支出比率愈大時，不願意委任產業專精會計師事務所是否有利用自願性選任產業專精會計師，藉以規避主管機關的監督，教育部應可主動深入了解。

本研究將產業專精會計師事務所更換成為產業專精會計師時，期能了解產業專精會計師在非營利事業組織－私立大專院校中是否較產業專精會計師事務所，是否具有差異性；實證結果分析：補助及捐贈收入愈多時，愈傾向委任產業專會計師；學校規模、會計師前一年度簽發查核意見時、資本支出比率高及業務複雜程度、學校類型等因素則不影響是否委任產業專精會計師；可能原因是學校選任會計師事務所以審計公費高低為主要考量因素，在選定後由會計師事務所指派會計師，並非由學校直接選任會計師；而是會計師事務所是否指派具有產業專會計師，因受限資料取得無法進一步分析。

教育部為尊重大學自治，開放由學校自行遴選會計師事務所，私立大專院校的委任



有逐漸傾向以非大型會計師事務所，可能主要原因私立大專院校自行負擔審計公費，故其委任時會計師事務所會將審計公費的高低列入考量因素之一；為避免再度發生私立大專院校掏空學校財務等不法情事，教育部可以建立全面預警機制，針對有財務危機、或其不法情事的私立大專院校，強制要求其委任大型、產業專精會計師事務所查核其財務報表；更可考量建立分級查核機制，依學校規模、支出程度、業務複雜程度、資本支出等因素作為一個衡量評分機制，作為學校選任會計事務所分類選擇標準，除可尊重大學自治精神，更可維護師生權益。

私立大專院校是培養國家人材的基石，以非營利為目的的事業組織，期能達到健全私立大專院校財務、運作制度化，進而提升教學品質且穩定並永續發展，為國家培養更多高等教育人材。

本研究在會計師查核意見上，以會計師事務所前一年度出具無保留或修正式無保留查核意見以外報告書時，是否會影響次一年度會計師事務所的選任作為自變數，後續研究建議應可從查核報告書中將查核意見及附註揭露更加細分納入研究考量因素中；本研究僅從財務面分析私立大專院校會計師選任的因素，並未將非財務面因素：如董事會成員結構等因素，後續研究可將非財務面因素納入衡量，期能更加完善衡量影響會計師選任因素。

在會計師產業專精方面，本研究僅以會計師本人簽證查核當年度查核家數加總比率，衡量會計師是否具有產業專精的因素；但是，我國出具財務簽證是以會計師為主，非以會計師事務所；且會計師出具查核報告書時，以雙簽制度為主，即有主查會計師與副查會計師，本研究無法就個別會計師再加以衡量；未來研究可將個別會計師審計差異及會計師審計組別加入為探討因素。此外，本研究僅以事務所規模的虛擬變數衡量審計品質，未來研究可以考量其他的衡量方式。

本研究因受限無法取得各校審計公費資料，無法就會計師選任、審計公費與審計品質之間的關聯再加以探討。



參考文獻

- 吳惠美 (2005)。公開招標制度對審計公費影響之研究-以私立大專院校財團法人審計市為例，私立靜宜大學會計研究所碩士班論文。
- 李德川 (2001)。利用非營利組織從事非法行為之研究，私立南華大學非營利事業管理研究所碩士班論文。
- 洪勁宇 (2006)。會計師事務所及會計師個人之產業專精對盈餘管理之影響，國立中學大學會計研究所碩士班論文。
- 張文瀾與周玲臺 (2002)。會計師簽證私立大學校院財務報表效益之研究，第十一屆會計理論與實務研討會。
- 張雅芬、邱炳雲與曾乾豪 (2007)。私立大專會計師選任之決定性因素，會計與公司治理，4(2)，23-42。
- 陳政芳與李啓華 (2005)。產業知識與盈餘品質-以五大會計師事務所內部組別為觀察標的，討論稿，國立東華大學。
- 陳雪如、黃劭彥、廖振宇與張益誠 (2007)。私立大專院校會計選任與審計質量之探討，現代會計與審計，22，1-13。
- 陳嬋娟 (2003)。企業成立文教基金會及美術館之組織管理研究，私立南華大學美學與藝術研究所碩士班論文。
- 陳耀宗、劉若蘭與林坤霖 (2003)。產業專家、客戶滿意度與審計公費關連性之研究，會計評論，37，31-52。
- 黃珮娟 (2003)。會計師事務所與審計品質關聯性之研究，私立東吳大學會計研究所碩士班論文。
- 楊清溪、廖益興與廖秀梅 (2003)。私立大專院校自願性選擇審計品質之研究，東吳經濟商學學報，42，1-28。
- 劉承愚、賴文智與陳仲麟 (2001)。財團法人監督法制之研究，台北益思科法律研究所，5-6。
- Beasley, M. S., J. V. Carcello, D. R. Hermanson, and P. D. Lapedes. 2000. Fraudulent financial reporting: consideration of industry traits and corporate governance mechanisms. *Accounting Horizons*, 14 (4), 441-454.
- Becker, C. L., M. L. DeFond, J. Jiambalvo, and K. R. Subramanyam. 1998. The effect of audit quality on earnings management. *Contemporary Accounting Research*, 15(Spring), 1-24.
- Bedard, J. C., S. F. Biggs, and D. M. Frederick. 1991. The effect of domain-specific



- experience on evaluation of management representation in analytical procedures. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 10, 77-95.
- Bonner, S. E., B. L. Lewis, and G. Marchant. 1990. Determinants of auditor expertise. *Journal of Accounting Research*, 28 (3), 1-28.
- Carcello, J. V., and A. L. Nagy. 2002. Auditor industry specialization and fraudulent financial reporting. *Managerial Auditing Journal*, 19 (5), 651-668.
- Craswell, A. T., J. R. Francis, and S. L. Taylor. 1995. Auditor brand name reputations and industry specializations. *Journal of Accounting and Economics*, 20(3), 297-322.
- DeAngelo, L. E. 1981a. Auditor independence, low balling, and disclosure regulation. *Journal of Accounting and Economics*, 3 (August), 113-127.
- DeAngelo, L. E. 1981b. Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3 (December), 183-199.
- DeAngelo, L. E. 1986. Accounting numbers as market valuation substitutes: A study of management buyouts of public stockholders. *The Accounting Review*, 61 (July), 400-420.
- Hogan, C. E., and D. C. Jeter, 1999. Industry specialization by auditors. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 18 (1), 1-17.
- Johnson, P. E., K. Jamal, and R. G. Berryman. 1991. Effects of framing on auditor decisions, *Organization Behavior and Human Decision Processes*, 50 (1), 75-105.
- Jones, J. 1991. Earnings management during import relief investigation. *Journal of Accounting Research*, 29 (Autumn), 193-228.
- Knapp, M. 1991. Factor That Audit Committee Members Use as Surrogates for Audit Quality. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 10(2), 35-52.
- Palmrose, Z. 1986. Audit fees and auditor size: Further evidence. *Journal of Accounting Research*, 24(1), 97-110.
- Shockley, R. and R. Holt, 1983. A behavioral investigation of supplier differentiation in the market for audit services, " *Journal of Accounting Review*, 71 (2) , 289-315.
- Simunic, D. A. and M. T. Stein. 1987. Product differentiation in auditing: Auditor choice in the market for unseasoned new issues. The Canadian certified general accountants' research foundation.
- Solomon, I., M. D. Shields, and O. R. Whittington. 1999. What do industry-specialist auditors know? *Journal of Accounting Research*, 37 (1), 191-208.



Titmat,S.and B.Trueman, 1986. Information Quality and the Valuation of New Issues. *Journal of Accounting and Economics*, 8 (2), 72-159.

Wallace, W. A. 1980. *The Economic Role of the Audit in Free and Regulated Markets*. New York: Touch Ross.



A Study about Auditor Selection, Audit Quality and CPA Firm Industrial Specialization of Private Colleges and Universities in Taiwan

Shaio-Yan Huang

Associate Professor, Department of Accounting and Information Technology, National Chung Cheng University
actsyh@yahoo.com.tw

Chi-Chen Lin

Assistant Professor, Department of Accounting, Ming Chuan University
c97ve47@yahoo.com.tw

Chia-Sheng Hung

Associate Professor, Department of Accounting & Information Sciences, Nanhua University
eco0303@gmail.com

Kun-Shan Chi

Master, Department of Accounting, Feng Chia University

Abstract

Private colleges and universities have been allowed to choose their auditors from a list of accounting firms approved by the Ministry of Education to audit financial reports ever since 2004 academic year; they are also allowed to pay their auditor fees. The present study takes the private colleges and universities of 2004 through 2007 academic year as samples and uses the size and industry specialization of the accounting firms as dependent variables to analyze the factors that affect auditor selection. Empirical results from the analysis of auditing quality by using Logistic Regression show that size of private colleges and universities, audit opinions a year earlier, business complexity, school type and length of years since school establishment are all the factors that affect the auditor selection by private colleges and universities. The results shown in the paper can be used as reference for the Ministry of Education while making policies regarding private colleges and universities or for other public sector agencies while making policies on the auditor selection by non-profit organizations.

Key words: Audit Quality; Private Colleges and Universities; Industrial Specialization

