

# 逢甲大學學生報告 ePaper

非審計服務、會計師任期和審計品質之關聯

Nonaudit Service, Audit Tenure and Audit Quality

作者：李沛軒、李佑哲

系級：會計系四年級

學號：D0375038、D0375011

開課老師：施念恕

課程名稱：研究方法

開課系所：會研所一年級

開課學年：106 學年度 第一學期

## 中文摘要

本研究探討非審計服務、會計師任期是否影響審計品質，並以裁決性應計數作為審計品質之衡量變數。實證結果發現，非審計服務與裁決性應計數的絕對值呈顯著正相關，顯示出會計師提供重大非審計服務給客戶可能會影響會計師獨立性，導致審計品質降低。此外，隨著會計師任期的增加，裁決性應計數的絕對值會顯著減少。因此，可以看出會計師任期愈長愈能抑制管理當局操縱盈餘的幅度，並不會降低審計品質。



**關鍵字：**非審計服務、會計師任期、審計品質

## Abstract

This study examines whether nonaudit service and auditor tenure affect audit quality and uses discretionary accruals as the proxy for audit quality. We find that nonaudit service has a significantly positive association with the absolute-value discretionary accruals. And it reveals that if the accountant provide nonaudit service to their costumers. It will have a great effects on audit quality and impair auditor independence. Besides, we find that the absolute-value discretionary accruals significantly decrease as audit tenure extends. Therefore, the results suggest that longer auditor tenure can constrains the earnings management through discretionary accruals. It will not lower the quality of audit quality.



**Keyword** : nonaudit service, auditor tenure, audit quality

## 目 次

壹、緒論	4
貳、文獻回顧	5 ~ 7
參、研究設計	
一、研究模型與變數衡量	7 ~ 9
二、樣本選取與資料來源	9 ~ 10
肆、實證結果與分析	10 ~ 15
伍、結論	15 ~ 16
參考文獻	17 ~ 18



## 壹、緒論

財務報表是投資人、債權人及其他使用者從事投資或其他決策時的重要參考依據之一，每位投資大眾都希望能夠使用一份擁有高品質的財務報表，因此審計品質便成為最重要的指標。但是最近幾年國內發生了許多財務報表表達不實的弊案，例如：太電、博達、訊碟、皇統、勁永、力霸多起舞弊案件，讓投資大眾對於會計事務所提供的審計品質不再如以往這麼信任，因此會計師提供非審計服務給客戶和會計師任期的長短對審計品質以及獨立性的影響，再次變成會計領域研究的熱門議題。本篇研究目的是探討在台灣的經濟環境之下，會計師提供非審計服務給客戶和會計師任期的長短是否會對審計品質產生影響。

由於美國的安隆風暴讓會計師獨立性備受各界關注與討論，受到安隆案影響，美國國會於 2002 年通過沙賓法案，禁止的內容包含查核人員提供客戶特定種類的非審計服務，第 201 條明確定義損及會計獨立性之非審計服務範圍，以及第 203 條規定上市公司的簽證會計師事務所每次任期滿五年必須輪調，藉此維持會計師出具財務報表報告的獨立性和公正性。在台灣方面，證期局為了避免安隆案在台灣發生，2002 年十月的時候修訂「證券發行人財務報告編製準則」(2007 年一月起，會計師關於審計公費資訊，改由「公開發行公司年報應行記載事項準則」規範)規定證券發行人符合一定條件時，應揭露會計師公費資訊於財務報表中。無論是美國沙氏法案對非審計服務管制上的禁止措施，或是台灣證期局對會計師審計公費資訊揭露的法規修訂，都是希望能降低非審計服務對審計品質的影響。但就過去學者的文獻，會計師提供非審計服務給客戶是否會對審計品質產生影響，存有分歧意見。

至於會計師輪調方面，台灣證交所在 2003 年規定上市公司連續五年由同一會計師查核簽證，將列為實質審閱範圍。2008 年 12 月會計研究發展基金會為了與國際接軌，參考了國際品質管制準則第 1 號 (ISQC1) 及 IFAC 職業道德規範 (Ethics Code) 制定了審計準則第 46 號「會計師事務所之品質管制」，將會計師任期及輪調納入規範，此公報第 20 條明訂：「對上市 (櫃) 公司財務報表之查核案件，如主辦會計師承辦期間已達會計師職業道德規範或法令所規定之期限，應予輪調。」；第 68 條：「熟悉度之影響與上市 (櫃) 公司財務報表之查核案件尤其相關。對此類查核案件，主辦會計師應於一定期間 (通常不超過七年) 後輪調，且至少須間隔一定期間 (通常不短於二年) 方得回任。」然而，直接立法強制會計師輪調，是否能提升會計師的獨立性或審計品質，亦是一個爭論性的議題，各界看法不一，支持與反對論述皆有。

## 貳、文獻回顧

### (一)非審計服務與審計品質

DeAngelo (1981)對審計品質的定義是「受查者之財務報表存有重大錯誤或不實表達可以被會計師發現」與「客戶施予查核會計師壓力而使會計師能夠真實的報導」之聯合機率。Watts and Zimmerman (1986)對於審計品質的解釋是「會計師本來就應具備能夠辨認出企業財務報表有誤述的專業能力；面對客戶施予的壓力，需要更真實的將報導財務報表中發現的誤述報導出來，才能維持會計師的獨立性」。我們從過去的學者研究發現，會計師提供非審計服務給客戶對於審計品質產生的影響，有正反兩面的結果。覺得提供非審計服務給客戶對審計品質有正面影響的學者認為會計師提供非審計服務給客戶，可以更熟悉客戶的經營方式和以後的發展趨勢，加強會計師對客戶的瞭解 (Antle, Griffen, Teece, and Williamson, 1997 ; Kinney et al. 2004) 。 Simunic (1984) ; Goldman and Barlev (1974) ; Wallman (1996) ; Arruñada (1999)也指出對受查客戶透過提供審計服務與非審計服務給客戶產生互相的知識交流，可以讓查核人員產生知識外溢效果進而提升查核效率與審計判斷，提高審計品質。

另一方面，研究結果為提供非審計服務給客戶可能會降低審計品質的學者，看法則是提供非審計服務給客戶所收取的非審計公費可能會讓會計師和審計客戶產生財務方面關係，因此越不容易維持獨立性 (Simunic and Antle, 1984 ; Beck, Frecka, and Soloman , 1988) 。 Magee and Tseng (1990) 研究結果發現事務所甚至以更低的價格與同業競爭，藉此獲得更多利潤的機會，假如會計師不能迎合客戶的報導需求，客戶很有可能會拒絕給付應付報酬，此種風險可能會影響會計師的獨立且降低審計品質。另外也有研究結果顯示非四大事務所提供重大非審計服務給客戶，相對於四大事務所不易保持獨立公正(官月緞與郭子建，2011)。還有我們發現其他文獻，如李建然、許書偉與陳政芳 (2003)、楊炎杰與官月緞 (2006) 採用裁決性應計數字(DA)衡量，鄭桂蕙 (2005) 有別於其他學者，使用會計師是否受懲處當作審計品質的衡量方式，結果都顯示出提供非審計服務給客戶有可能會使會計師的獨立性受到影響，且降低審計品質。因此我們根據上述文獻來設立此假說如下：

**H1:**會計師提供重大非審計服務給客戶，對審計品質有影響。

## (二)會計師任期與審計品質

贊成輪調的學者觀點是會計師會為了想要和客戶能夠長久合作，再加上長時間下來所產生的情感因素或客戶已熟知查核的程序，有可能會使審計品質變差 (Farmer et al. 1987; Brody and Moscovice 1998; Davis et al. 2002)。Chi and Huang (2005)也指出企業的財務報表如果一直長期由同一位會計師簽證，可能會造成會計師和客戶來往過於緊密，不能以客觀公正的態度去辨認客戶的會計問題，導致會計師獨立性下降，影響審計品質。相反的，反對輪調的學者指出會計師以低廉價格爭取到客戶後，強制輪調會使會計師急於收取準租(quasi-rent)，在剛開始委任時更容易受到影響，所以配合法令規定定期輪調利小於弊(Simon and Francis 1988)；而且隨著任期越來越長，查核人員越可以對客戶的產業狀況更加瞭解，剛好有助於查核人員設計符合企業狀況的最適查核程序，抑制企業管理階層對盈餘管理的幅度(St. Pierre and Anderson 1984 ; Carey and Simnett 2006)。

Myers et al. (2003)把重點放在會計師任期與受查客戶盈餘品質之關係。利用分類把樣本篩選成企業連續五年以上(含五年)由同一會計師簽證，探討會計師任期與盈餘品質之間的影响。另一項比較是把樣本區分成「企業與同一會計師簽證不滿五年」和「企業與同一會計師簽證維持五年以上」兩組子樣本。研究結果顯示，裁量性應計項目取絕對值 ( $|DA|$ ) 與會計師的任期呈現反向關係，另外，企業與同一會計師簽證不滿五年之裁量性應計項目絕對值 ( $|DA|$ ) 顯著高於企業與同一會計師簽證五年以上的樣本。表示會計師任期如果愈長就能有效抑制客戶進行盈餘管理的幅度，有助於提升盈餘的品質。

李建然與林秀鳳(2004)也是利用裁量性應計項目(DA)去探討對會計師任期的影響，研究結果可以看到如果在自願性的輪調政策下，沒有發現長任期的會計師獨立性有顯著被影響，而且隨著任期越來越長，審計品質也無顯著變差。顯示出會計師任期越長能夠限制客戶進行盈餘管理的幅度，且不管客戶操弄盈餘上升或下降，會計師任期之延長，皆能提高其審計品質，與國外學者研究結果一致。

國內外許多研究結果也都未顯示會計師任期對審計品質有負面影響，而且皆發現會計師任期與審計品質呈現正向關係。Johnson, Khurana and Reynolds (2002)、Myers and Omer (2003)、Okolie(2014)、戚務君(2004)、謝永明(2004)、姜家訓與楊雅雯(2005)、蘇裕惠(2005)、廖秀梅及洪曉雯(2010)之研究結果均顯示裁量性應計數與會計師任期呈顯著的負向關係或無顯著關係。因此，這些研究認為會計師並不會因為與客戶維持長久之關係而允許客戶從事較多的盈餘管理行為，相反地，甚至指出會計師任期愈長愈可能抑制管理當局的盈餘管理程度。

總結以上之論述，贊成會計師輪調政策的學者是由會計師獨立性維持的觀點

切入，他們覺得任期太長越不易維持其獨立性反而還會造成審計品質降低；反對會計師輪調政策的學者是由會計師具備的專業能力觀點切入，他們覺得長任期能夠加深查核人員對於客戶產業的瞭解，而且可以有效抑制客戶進行盈餘管理，提高審計品質。也就是說，會計師任期越長雖然可能會影響會計師維持其獨立性但是卻能提升會計師的專業能力，因此會計師任期對審計品質的影響還是有許多人秉持著不同看法。我們根據上述文獻來設立此假說如下：

**H2**：會計師的任期，會影響管理當局盈餘管理的幅度。

## 參、研究設計

### 一、研究模型與變數衡量

研究模型：

$$|DA_t| = \alpha_0 + \alpha_1 NAS_t + \alpha_2 TENU_t + \alpha_3 SIZE_t + \alpha_4 BIG4_t + \alpha_5 CFO_t + \alpha_6 LEV_t + \alpha_7 LOSS_t + \alpha_8 LDA_t + \varepsilon_t$$

其中， $DA_t$ ：績效調整後的裁決性應計數；

$NAS_t$ ：虛擬變數，若公司符合非審計公費揭露條件者（非審計公費占審計公費之比例達四分之一以上）設為 1，否則為 0；

$TENU_t$ ：會計師任期，以年數計；

$SIZE_t$ ：公司規模，期初總資產之帳面價值取 log；

$BIG4_t$ ：虛擬變數，若公司是由國內四大事務所查核設為 1，否則為 0；

$CFO_t$ ：營業活動現金流量除以總資產；

$LEV_t$ ：負債比率，長期負債除以總資產；

$LOSS_t$ ：虛擬變數，若公司營業淨利報導為負者則為 1，否則為 0；

$LDA_t$ ：第 t-1 期之績效調整後的裁決性應計數；

$\varepsilon_t$ ：誤差項。



### (一) 應變數

本研究之應變數主要是採用裁決性應計數(DA)作為衡量審計品質之替代變數，根據過去有些研究結果顯示，財務報表的審計品質越高，越可以有效抑制管理當局進行盈餘管理 (Warfield, Wild, and Wild, 1995; Becker, Defond, Jiambalvo, and Subramanyam, 1998; Francis, Maydew, and Sparks, 1999)。而本研究衡量裁決性應計項目的方法為 Kothari, Leone, and Wasley (2005)所提出的 Performance-matched Jones Model，認為績效與裁決性應計項目具相關性，故在 Modified Jones Model 中加入常數項及績效變數(ROA) 之方式來估計裁決性應計項目。

因此，本研究以迴歸式(2)中的誤差項 ( $\varepsilon_t$ ) 作為為績效調整裁決性應計數 ( $DA_t$ )。

(1)

$$TA_t = \Delta CA_t - \Delta CL_t - \Delta Cash_t + \Delta STD_t - DEP_t$$

其中， $\Delta CA_t$ ：第 t 年流動資產之變動額；

$\Delta CL_t$ ：第 t 年流動負債之變動額；

$\Delta Cash_t$ ：第 t 年現金及約當現金之變動額；

$\Delta STD_t$ ：第 t 年負債(涵蓋流動負債)之變動額；

$DEP_t$ ：第 t 年之折舊及攤銷費用。

(2)

$$\frac{TA_t}{A_{t-1}} = \beta_0 + \beta_1 \left( \frac{1}{A_{t-1}} \right) + \beta_2 \left( \frac{\Delta REV_t - \Delta AR_t}{A_{t-1}} \right) + \beta_3 \left( \frac{PPE_t}{A_{t-1}} \right) + \beta_4 (ROA_t) + \varepsilon_t$$

其中， $TA_t$ ：第 t 年之總應計項目；

$\Delta REV_t$ ：第 t 年之銷貨收入變動額；

$\Delta AR_t$ ：第 t 年之應收帳款淨變動額；

$PPE_t$ ：第 t 年之折舊性固定資產總額；

$ROA_t$ ：第 t 年之資產報酬率；

$A_{t-1}$ ：第 t-1 年之總資產；

$\varepsilon_t$ ：誤差項。

### (二) 自變數

1.  $NAS_t$ ：虛擬變數，若公司符合非審計公費揭露條件者（非審計公費占審計公費之比例達四分之一以上）設為 1，否則為 0。

2007 年 1 月起，會計師審計公費資訊，改由「公開發行公司年報應行記載事項準則」規範，並更新會計師審計公費之揭露條件。其中，當發行人給付簽證

會計師、簽證會計師所屬事務所及其關係企業之非審計公費佔審計公費之比例達四分之一以上，應揭露審計與非審計公費金額及非審計服務內容。

因此，本研究以公司是否符合揭露會計師公費條件（非審計公費占審計公費之比例達四分之一以上者）之虛擬變數，探討公司向會計師購買重大非審計服務是否會影響審計品質。

2.  $TENU_t$ ：會計師任期，以年數計。

## 二、樣本選取與資料來源

台灣於 2009 年 7 月實施了中華民國會計研究發展基金會所發布的審計準則公報四十六號「會計師事務所之品質管制」，其第 68 條規定：「熟悉度之影響與上市（櫃）公司財務報表之查核案件尤其相關。對此類查核案件，主辦會計師應於一定期間（通常不超過七年）後輪調，且至少須間隔一定期間（通常不短於二年）方得回任。」由於審計公報四十六號已實施，故台灣證券交易所取消了上市公司連續五年由同一會計師查核簽證，將列為實質審閱範圍的規定。

因此，本研究所選取之樣本係 2009 年至 2016 年在台灣證券交易所之上市公司，樣本公司之資料皆取自「台灣經濟新報資料庫」(Taiwan Economic Journal, TEJ)。其中樣本未包含金融保險業，因其相關政策及會計制度須遵照相關法規辦理，與其他產業有所不同；而管理類股票，其公司財務狀況多不健全，為避免影響分析，亦不包含於樣本中。除此之外，亦刪除其他產業、綜合業及非曆年制公司，最後刪除資料不全之觀察值。

根據我們篩選條件，本研究共產生 5,771 個觀察值。表一為樣本觀察值於 2009 年至 2016 年的分配情形，而各年度樣本數差異不大，且呈現略增的情形。樣本觀察值之產業分布則如表二所示，由表二可發現，本研究樣本多集中於電子業(半導體業、電腦及週邊設備業、光電業、通訊網路業、電子零組件、電子通路業、資訊服務業、其他電子業)，共有 2,897 筆觀察值，比率達 50.2%，其次則分別為化學生技、建材營造業、紡織工業與電機機械，比重分別為 6.9%、6.4%、6.2% 與 6.1%。有揭露非審計服務公費者計有 1,079 筆觀察值，占全部樣本 18.7%，顯示樣本公司中向同一會計師事務所同時購買審計與非審計服務且符合揭露標準的比例並不高，且分布多集中於電子業，計有 572 筆，可能是台灣產業結構過於集中於電子工業所致。

表一 樣本於各年度分配情形

年度	家數	百分比
2009	688	11.9%
2010	695	12.0%
2011	706	12.2%
2012	718	12.4%
2013	730	12.6%
2014	736	12.8%
2015	746	12.9%
2016	752	13.0%
合計	5,771	100.0%

## 肆、實證結果與分析

在表三-1中 Panel A 為全部樣本的敘述統計，而 Panel B 與 Panel C 分別依是否揭露非審服務作為區分之敘述統計；表三-2中 Panel A 為全部樣本的敘述統計，而 Panel B 與 Panel C 則是區分是否由長任期（會計師任期超過3年）會計師查核之敘述統計。在全部樣本中，非審計服務（NAS）的平均數分別為0.187，由此可知，全部樣本中會計師向客戶提供重大非審計服務的比重18.7%，比例並不高。會計師任期（TENU）的平均數為2.981，中位數為3年。四大會計師事務所（BIG4）之平均數為0.867，表示有86.7%的樣本公司為四大會計師事務所查。

表四運用 Pearson、Spearman 檢定各變數之間的相關係數，從表四可以發現，裁決性應計數（DA）與非審計服務（NAS）在 Pearson檢定與 Spearman檢定皆呈顯著正相關，而與會計師任期（TENU）在 Pearson 呈現負相關，且具顯著性，在 Spearman 呈負相關但不顯著。另外從表四中可發現各解釋變數之間的相關係數皆小於 0.39，為低度相關，顯示變數之間的共線性程度並不嚴重。

本研究另外將樣本分為是否揭露非審計服務及是否由長任期會計師查核，主要目的是要比較兩組樣本間的平均數（T 檢定）和中位數（Mann-Whitney U 檢定）是否存在顯著差異。表五之 Panel A 是把樣本分為有揭露和沒有揭露非審計服務兩個子樣本。從 Panel A 可以看出，有揭露非審計服務之企業裁決性應計數絕對值（ $|DA|$ ）高於沒有揭露非審計服務企業，且具顯著性。有揭露非審計服務企業的會計師任期平均數低於沒有揭露非審計服務的企業，但不具顯著性。其他變數方面，公司規模（SIZE）、四大會計師事務所（BIG4）、營業現金流量（CFO）、負債比率（LEV）及營業淨損（LOSS）皆具顯著性。結果顯示可以看出有揭露非審計服務的公司規模（SIZE）較大、由四大會計師事務所（BIG4）查核的比例較高，營業現金流量（CFO）較大、負債比率（LEV）比較高、發生營

業淨損 (*LOSS*) 的比率較低。表五之 Panel B 用全部樣本會計師任期的中位數三年做為分界,把樣本區分為是否為長任期(會計師任期大於三年)兩個子樣本,結果可以看出企業由長任期會計師查核,裁決性應計數絕對值 (*/DA/*) 的平均數顯著低於企業由短任期會計師查核。長任期會計師與短任期會計師是否揭露非審計服務的比例並無顯著差異。其他變數方面,公司規模 (*SIZE*) 的平均數達顯著差異。由長任期會計師查核的公司規模 (*SIZE*) 較大。

表二 樣本產業分配表

產業名稱	揭露NAS	未揭露NAS	合計	占比(%)
水泥工業	9	47	56	1.0
食品工業	40	133	173	3.0
塑膠工業	18	147	165	2.9
紡織工業	40	320	360	6.2
電機機械	57	295	352	6.1
電器電纜	19	76	95	1.6
玻璃陶瓷	9	30	39	0.7
造紙工業	3	53	56	1.0
鋼鐵工業	25	207	232	4.0
橡膠工業	17	64	81	1.4
汽車工業	13	27	40	0.7
建材營造	70	300	370	6.4
航運	44	116	160	2.8
觀光	20	91	111	1.9
貿易百貨	32	91	123	2.1
化學工業	41	177	218	3.8
生技醫療	42	137	179	3.1
油電燃氣	8	56	64	1.1
半導體業	101	386	487	8.4
電腦及週邊設備業	94	332	426	7.4
光電業	98	376	474	8.2
通訊網路業	47	232	279	4.8
電子零組件	148	556	704	12.2
電子通路業	29	131	160	2.8
資訊服務業	14	82	96	1.7
其他電子業	41	230	271	4.7
總計	1,079	4,692	5,771	100.0

表三-1 敘述統計量

	平均數	Q1	中位數	Q3	最小值	最大值	標準差
Panel A：全部樣本 (N = 5,771)							
<i>DA</i>	0.006	-0.070	-0.010	0.058	-0.862	2.488	0.159
<i>NAS</i>	0.187	0.000	0.000	0.000	0.000	1.000	0.390
<i>TENU</i>	2.981	1.000	3.000	4.000	1.000	7.000	1.759
<i>SIZE</i>	6.924	6.488	6.839	7.238	4.806	9.391	0.610
<i>BIG4</i>	0.867	1.000	1.000	1.000	0.000	1.000	0.339
<i>CFO</i>	0.066	0.016	0.067	0.120	-0.968	0.692	0.096
<i>LEV</i>	0.080	0.000	0.035	0.129	0.000	0.919	0.107
<i>LOSS</i>	0.215	0.000	0.000	0.000	0.000	1.000	0.411
<i>LDA</i>	0.000	-0.080	-0.015	0.056	-0.862	2.488	0.172
Panel B：有揭露非審計服務之樣本 (N = 1,079)							
<i>DA</i>	0.003	-0.076	-0.010	0.062	-0.599	1.322	0.160
<i>TENU</i>	2.977	2.000	3.000	4.000	1.000	7.000	1.690
<i>SIZE</i>	7.030	6.531	6.937	7.468	5.265	9.363	0.663
<i>BIG4</i>	0.944	1.000	1.000	1.000	0.000	1.000	0.229
<i>CFO</i>	0.073	0.021	0.073	0.127	-0.436	0.604	0.098
<i>LEV</i>	0.088	0.000	0.047	0.140	0.000	0.889	0.111
<i>LOSS</i>	0.180	0.000	0.000	0.000	0.000	1.000	0.384
<i>LDA</i>	0.001	-0.090	-0.014	0.062	-0.862	2.488	0.201
Panel C：無揭露非審計服務之樣本 (N = 4,692)							
<i>DA</i>	0.007	-0.068	-0.010	0.057	-0.862	2.488	0.159
<i>TENU</i>	2.983	1.000	3.000	4.000	1.000	7.000	1.774
<i>SIZE</i>	6.899	6.475	6.824	7.193	4.806	9.391	0.594
<i>BIG4</i>	0.850	1.000	1.000	1.000	0.000	1.000	0.357
<i>CFO</i>	0.065	0.015	0.066	0.118	-0.968	0.692	0.096
<i>LEV</i>	0.078	0.000	0.032	0.125	0.000	0.919	0.107
<i>LOSS</i>	0.223	0.000	0.000	0.000	0.000	1.000	0.416
<i>LDA</i>	0.000	-0.078	-0.016	0.054	-0.718	2.487	0.165

表三-2 敘述統計量

	平均數	Q1	中位數	Q3	最小值	最大值	標準差
Panel A：全部樣本 (N = 5,771)							
<i>DA</i>	0.006	-0.070	-0.010	0.058	-0.862	2.488	0.159
<i>NAS</i>	0.187	0.000	0.000	0.000	0.000	1.000	0.390
<i>TENU</i>	2.981	1.000	3.000	4.000	1.000	7.000	1.759
<i>SIZE</i>	6.924	6.488	6.839	7.238	4.806	9.391	0.610
<i>BIG4</i>	0.867	1.000	1.000	1.000	0.000	1.000	0.339
<i>CFO</i>	0.066	0.016	0.067	0.120	-0.968	0.692	0.096
<i>LEV</i>	0.080	0.000	0.035	0.129	0.000	0.919	0.107
<i>LOSS</i>	0.215	0.000	0.000	0.000	0.000	1.000	0.411
<i>LDA</i>	0.000	-0.080	-0.015	0.056	-0.862	2.488	0.172
Panel B：由長任期會計師查核之樣本 (N = 2,012)							
<i>DA</i>	0.007	-0.070	-0.011	0.059	-0.862	2.488	0.163
<i>NAS</i>	0.187	0.000	0.000	0.000	0.000	1.000	0.390
<i>SIZE</i>	6.913	6.485	6.843	7.219	4.806	9.391	0.605
<i>BIG4</i>	0.865	1.000	1.000	1.000	0.000	1.000	0.342
<i>CFO</i>	0.067	0.017	0.068	0.123	-0.968	0.692	0.100
<i>LEV</i>	0.080	0.000	0.035	0.130	0.000	0.902	0.104
<i>LOSS</i>	0.215	0.000	0.000	0.000	0.000	1.000	0.411
<i>LDA</i>	-0.002	-0.083	-0.018	0.055	-0.862	2.315	0.168
Panel C：由短任期會計師查核之樣本 (N = 3,759)							
<i>DA</i>	0.004	-0.069	-0.008	0.055	-0.588	2.487	0.152
<i>NAS</i>	0.187	0.000	0.000	0.000	0.000	1.000	0.390
<i>SIZE</i>	6.943	6.493	6.831	7.276	5.429	9.311	0.618
<i>BIG4</i>	0.872	1.000	1.000	1.000	0.000	1.000	0.334
<i>CFO</i>	0.065	0.015	0.064	0.115	-0.423	0.547	0.088
<i>LEV</i>	0.080	0.000	0.034	0.125	0.000	0.919	0.113
<i>LOSS</i>	0.214	0.000	0.000	0.000	0.000	1.000	0.410
<i>LDA</i>	0.005	-0.073	-0.011	0.056	-0.588	2.488	0.181

表四 各變數相關係數分析表

	<i>/DA/</i>	<i>NAS</i>	<i>TENU</i>	<i>SIZE</i>	<i>BIG4</i>	<i>CFO</i>	<i>LEV</i>	<i>LOSS</i>	<i>LDA</i>
<i>/DA/</i>		0.031**	-0.021	-0.064***	-0.005	0.006	0.072***	0.043***	0.030**
<i>NAS</i>	0.022*		0.006	0.075***	0.109***	0.030**	0.045***	-0.041***	-0.005
<i>TENU</i>	-0.025*	-0.001		0.018	0.021	-0.010	-0.006	-0.009	0.029**
<i>SIZE</i>	-0.106***	0.084***	0.028**		0.086***	0.049***	0.350***	-0.121***	0.048***
<i>BIG4</i>	-0.022*	0.109***	0.021	0.110***		0.107***	0.008	-0.060***	-0.025*
<i>CFO</i>	-0.180***	0.032**	-0.004	0.090***	0.100***		-0.095***	-0.374***	-0.164***
<i>LEV</i>	0.055***	0.035***	0.003	0.300***	-0.008***	-0.088***		0.066***	0.072***
<i>LOSS</i>	0.028**	-0.041***	-0.008	-0.116***	-0.060***	-0.332***	0.086***		-0.020
<i>LDA</i>	0.097***	0.003	0.020	0.017	-0.023*	-0.108***	0.072***	-0.026**	

a. 表中的\*、\*\*及\*\*\*分別代表 10%、5% 及 1% 的顯著水準。

b. 本表左下方為 Pearson 相關係數，右上方為 Spearman 相關係數。

表五 兩樣本平均數及中位數之差異性檢定

Panel A：是否揭露非審計服務之差異性檢定						
變數	有 (N=1,079)		無 (N=4,692)		兩樣本之差異檢定	
	平均數	中位數	平均數	中位數	T 檢定	M-W 檢定
<i>/DA/</i>	0.103	0.068	0.096	0.064	0.007**	0.004**
<i>TENU</i>	2.977	3.000	2.983	3.000	-0.006	0.000
<i>SIZE</i>	7.030	6.937	6.899	6.824	0.131***	0.113***
<i>BIG4</i>	0.944	1.000	0.850	1.000	0.094***	0.000***
<i>CFO</i>	0.073	0.073	0.065	0.066	0.008**	0.007**
<i>LEV</i>	0.088	0.047	0.078	0.032	0.010***	0.015***
<i>LOSS</i>	0.180	0.000	0.223	0.000	-0.043***	0.000***
<i>LDA</i>	0.001	-0.014	0.000	-0.016	0.001	0.002

  

Panel B：是否由長任期會計師查核之差異性檢定						
變數	長任期 (N=2,012)		短任期 (N=3,759)		兩樣本之差異檢定	
	平均數	中位數	平均數	中位數	T 檢定	M-W 檢定
<i>/DA/</i>	0.093	0.063	0.100	0.066	-0.007**	-0.003
<i>NAS</i>	0.187	0.000	0.187	0.000	0.000	0.000
<i>SIZE</i>	6.943	6.831	6.913	6.843	0.030*	-0.012
<i>BIG4</i>	0.872	1.000	0.865	1.000	0.007	0.000
<i>CFO</i>	0.065	0.064	0.067	0.068	-0.002	-0.004
<i>LEV</i>	0.080	0.034	0.080	0.035	0.000	-0.001
<i>LOSS</i>	0.214	0.000	0.215	0.000	-0.001	0.000
<i>LDA</i>	0.005	-0.011	-0.002	-0.018	0.007	0.007**

表中的\*、\*\*及\*\*\*分別代表 10%、5% 及 1% 的顯著水準。

表六 非審計服務、會計師任期對裁決性應計數絕對值之影響

$$|DA_t| = \alpha_0 + \alpha_1 NAS_t + \alpha_2 TENU_t + \alpha_3 SIZE_t + \alpha_4 BIG4_t + \alpha_5 CFO_t + \alpha_6 LEV_t + \alpha_7 LOSS_t + \alpha_8 LDA_t + \varepsilon_t$$

變數	係數	T 值	VIF
常數	0.284	14.606***	
NAS	0.010	2.484**	1.018
TENU	-0.002	-1.894*	1.001
SIZE	-0.025	-8.890***	1.148
BIG4	0.002	0.357	1.032
CFO	-0.224	-12.417***	1.158
LEV	0.087	5.477***	1.131
LOSS	-0.014	-3.378***	1.149
LDA	0.054	5.763***	1.021
Adjusted R <sup>2</sup>			0.054
F-statistic			41.892***

表中的\*\*\*、\*\*、\*分別表示 1%、5% 及 10% 顯著水準。

由表六可得知，非審計服務（NAS）的係數為0.010（T值=2.484，顯著為正）表示會計師提供重大非審計服務給客戶時，可能較會允許管理當局盈餘操縱的幅度，對審計品質有負面的影響，符合本研究的假說一：「會計師提供重大非審計服務給客戶，對審計品質有影響。」會計師任期（TENU）的係數為-0.002（T值=-1.894，顯著為負），表示會計師任期愈長，愈能抑制管理當局操縱盈餘的幅度，對審計品質有正面的影響，符合本研究的假說二：「會計師的任期，會影響管理當局盈餘管理的幅度。」，另以VIF值作為判斷變數間是否存在共線性。分析結果發現，自變數的VIF值皆介於1至2。故整體而言，自變數間共線性重合問題不太嚴重。

## 伍、結論

最近幾年國內外都發生了許多的弊案，帶來最嚴重影響的就是安隆案，事件發生後台灣的主管機關開始制定相關法令規範，防止安隆案在台上演。財務報表使用者及學者也非常關注非審計服務的提供及會計師任期是否影響到審計品質，但是各方意見未有統一結論。故本研究探討非審計服務與會計師任期對審計品質之影響。

根據實證結果發現，非審計服務（NAS）與裁決性應計數的絕對值（/DA/）



呈顯著正相關，且在非審計服務有揭露情況下，裁決性應計數的絕對值 ( $/DA/$ ) 平均數顯著高於無揭露的樣本，顯示出會計師提供重大非審計服務給客戶可能會影響會計師獨立性與審計品質。此外，隨著會計師任期 ( $TENU$ ) 的增加，裁決性應計數的絕對值 ( $/DA/$ ) 會顯著減少。而且，會計師長任期的裁決性應計數的絕對值 ( $/DA/$ ) 低於短任期，這兩者皆顯示會計師任期愈長愈能抑制管理當局盈餘操縱幅度，並不會降低審計品質。

然而本研究還是有些許缺陷。第一項是本研究之非審計服務僅在符合特定條件下(非審計公費占審計公費之比例達四分之一以上或非審計公費達50萬元以上者)才會揭露，所以若公司購買之非審計公費金額較低或占審計公費比重較低者，雖然為同時購買非審計服務與審計服務，卻無法包含在非審計服務的樣本下，因此，本研究無法評估這類樣本對審計品質的影響。第二項是本研究探討審計品質時，所採用的衡量方式只有採用考慮績效後之裁決性應計數，未採用其他衡量方式，考慮的面向可能不足夠，有待未來的研究再進一步探討。



## 參考文獻

- 官月緞與郭子建，2011，客戶重要性、非審計服務與會計師任期對審計品質之影響，當代會計，第12卷第1期：1-30。
- 廖秀梅與洪筱雯，2010，非審計服務、會計師任期與審計品質，當代會計，第11卷第2期：151-178。
- 李建然、許書偉與陳政芳，2003，非審計服務與異常應計數之關聯性研究，會計評論，第37期：1-30。
- 李建然與林秀鳳，2005，會計師任期與異常應計數之關聯性研究，管理評論，第24卷第4期：103-126。
- 官月緞、簡松源與徐永檳，2008，會計弊案與財務報表保守性—安隆/博達觀察，當代會計，第9卷第1期：69-104。
- 姜家訓與楊雅雯，2005，會計師事務所之產業專精及查核年資與盈餘品質之關係，當代會計，第6卷第1期：23-60。
- 楊炎杰與官月緞，2006，客戶重要性與非審計服務是否影響審計品質？Enron後的觀察，會計評論，第43期：27-61。
- 鄭桂蕙，2005，會計師懲處、審計客戶依存度與盈餘品質，文大商管學報，第10卷第2期：1-23。
- 戚務君，2004，“An Exploratory Study on the Comparison among the Effect of Various Definitions for Audit-Client Relationship and Client Importance Traced at an Audit-Partner Level on Discretionary Accruals”，2004年會計理論與實務研討會。
- 謝永明，2004，「會計師保守對審計任期與公司異常應計數關係之影響」，2004年會計理論與實務研討會。
- 蘇裕惠，2005，會計師任期與審計品質，當代會計，第6卷第2期：63-96
- Arruñada, B. 1999. The provision of non-audit services by auditor let the market evolve and decide. *International Review of Law and Economics* 19 (4): 513-531.
- Beck, P. J., T. J. Frecka, and I. Solomon. 1988. A model of the market for MAS and audit services: Knowledge spillovers and auditor-auditee bonding. *Journal of Accounting Literature* 7: 50-64.
- Carey, P., and S. Simnett. 2006. Audit partner tenure and fraudulent financial reporting. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 23 (2): 55-69.
- DeAngelo, L. E. 1981. Auditor size and auditor quality. *Journal of Accounting and Economics* 3 (3): 183-199.
- Johnson, V. E., I. K. Khurana, and J. K. Reynolds. 2002. Audit-firm tenure and the quality of financial reports. *Contemporary Accounting Research* 19 (4): 637-660.
- Antle, R., P. A. Griffen, D. J. Teece, and O. E. Williamson. 1997. An economic

- analysis of auditor independence from a multi-client, multi-service public accounting firm. Report prepared for the AICPA by The Law & Economics Consulting Group, Inc.
- Antle, R. 1984. Auditor independence. *Journal of Accounting Research* 22 (1): 1-20.
- Magee, R. P., and M. C. Tseng. 1990. Audit pricing and independence. *The Accounting Review* 65 (2): 315-336.
- Myers, J. N., L. A. Myers, and T. C. Omer. 2003. Exploring the term of the auditor-client relationship and quality of earnings: A case for mandatory auditor rotation? *The Accounting Review* 78 (3): 779-799.
- Simunic, D. A. 1984. Auditing, consulting, and auditor independence. *Journal of Accounting Research* 22 (2): 679-702.
- Chi, W., and Huang, H. 2005. Discretionary accruals, auditor-firm tenure and auditor tenure-empirical evidence from Taiwan. *Journal of Contemporary Accounting and Economics*, 1(1), 65-92.
- Davis, L. R., Soo, B., and Trompeter, G., 2002, "Auditor Tenure, Auditor Independence and Earnings Management." Working paper, Boston College.
- Farmer, T., L. Rittenberg, and G. Trompeter. 1987. An investigation of the impact of economic and organization factors in auditor independence. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 7 (1): 1-14.
- Brody, R. G., and S. A. Moscovice. 1998. Mandatory auditor rotation. *National Public Accountant* 43 (May): 32-35.
- St. Pierre, K., and J. A. Anderson. 1984. An analysis of factors associated with lawsuits against public accountants. *The Accounting Review* 59 (2): 125-152.
- Simon, D. T., and J. R. Francis. 1988. The effects of auditor change on audit fees: Tests of price cutting and price recovery. *The Accounting Review* 63 (2): 255-269.
- Okolie, A. O. 2014. Auditor tenure, auditor independence and accrual-based earnings management of quoted companies in Nigeria. *European Journal of Accounting Auditing and Finance Research*, 2(2), 63-90.
- Rick Antle, Paul A. Griffin, David Teece, and Oliver E. Williamson. 1997. An Economic Analysis of Auditor Independence for a Multi-Client, Multi-Service Public Accounting Firm.
- William R. Kinney JR, 2004. Auditor Independence, Non-Audit Services, and Restatements: Was the U.S. Government Right?