

新任會計師簽證與審計品質：以會計師生涯簽證初期角度分析

■ 蔡宜呈/東海大學會計學系助理教授

完整全文收錄於證券市場發展季刊第 138 期(2023 年 6 月出版)

經理人接班與傳承規劃是企業永續經營的重要課題，過去研究僅探討一般企業與家族企業經理人接班，忽略會計師事務所合夥人接班議題。資誠聯合會計師事務所周建宏所長指出：「如果不給年輕人舞台，覺得一定是老人才行，就會傳承不下去」(註1)，此番言論點出會計師事務所接班傳承的重要性。會計師出具的審計報告攸關於資本市場投資人對於財務報表的信任，會計師簽證在資本市場扮演重要的角色，良好審計品質的管理是會計師事務所永續經營的關鍵因素。因此，本研究探討新任會計師接班是否其審計品質與非新任會計師有差異，此外，本文亦分析與新任會計師搭配之共同查核會計師在審計品質上的維持扮演什麼樣的角色。

新任會計師生涯首次簽證上市櫃企業前，事務所應有什麼樣的接班計劃，事務所在培養新任會計師接班時將所面臨幾個問題。例如，新任會計師簽證審計品質是否較低？新任會計師是否應搭配具有特定產業查核經驗之共同查核會計師？新任會計師是否適合簽證高財務風險之審計客戶？是否應讓會計師先簽證未上市櫃企業藉此累計經驗？新任會計師擔任主簽或是副簽何者較為適當？事務所讓無簽證未上市櫃企業經驗之會計師首次簽證，或讓新任會計師直接擔任主簽

註 1：參盧沛樺，50 歲老事務所的決心？資誠所長周建宏：新合夥人一半要 40 歲以下，2020.08.11，<https://www.pwc.tw/zh/news/media/media-20200811.html>。

會計師是考量什麼樣的審計客戶特性或是事務所特性。本研究將針對這些議題逐一回答。

審計品質為會計師發現審計客戶會計系統錯誤並勇於報導該錯誤之聯合機率，前者代表會計師之專業性，後者為會計師之獨立性(DeAngelo 1981)。會計師事務所分紅制度以會計師個人與事務所整體績效做為利潤分享之基礎，合夥人若是不具有開發客戶之能力，也只能領取固定支薪(賴春田 2000)。因此，以績效為基礎的利潤分享機制提高會計師在審計獨立性讓步的誘因(Lennox and Wu 2018)。新任會計師承接既有會計師的審計客戶業務，新任會計師比較沒有在審計獨立性讓步之誘因。相反地，新任會計師在生涯簽證初期可能因為簽證經驗與查核能力的不足影響專業判斷，審計品質相較於非新任會計師低。

我國財務報表簽證是採取雙簽制度，兩位會計師在查核報告書簽名，共同承擔法律責任。新任會計師生涯首次簽證時，共同查核會計師扮演著經驗傳承的角色，在執行查核工作時，共同查核會計師發揮特定產業查核經驗，協助新任會計師審計程序的規劃與執行，提升發現財務報表誤述之偵測能力，進而提高新任會計師簽證的審計品質。因此，若新任會計師搭配特定產業查核經驗越高的共同查核會計師，新任會計師簽證與審計品質之負向關聯性將減弱。此外，本研究進一步探討新任會計師面對高財務風險審計客戶時，審計品質是否更低，且具特定產業查核經驗之共同查核會計師是否能減緩此現象。

本研究定義新任會計師簽證為主簽或副簽會計師生涯第一年與第二年簽證上市櫃企業，且會計師過去沒有簽證未上市櫃企業的經驗，當主簽(副簽)為新任會計師，副簽(主簽)即為共同查核會計

師。會計師特定產業查核經驗之衡量方式為會計師目前查核客戶之產業，過去有查核相同產業之累計年數（廖秀梅與戚務君 2014）。本研究參考過去文獻以異常應計數絕對值與財務報表重編作為審計品質之代理變數（Myers, Myers, and Omer 2003; Chi, Huang, Liao, and Xie 2009; 李建然、陳信吉與黃曉瑩 2019）。研究樣本期間為 1990 年至 2019 年，研究對象為臺灣上市（櫃）企業。本文發現新任會計師的審計品質相較於非新任會計師低，但若新任會計師搭配有特定產業查核經驗之會計師共同查核，其審計品質將會提升。此外，本文發現若新任會計師簽證財務風險較高的審計客戶，其審計品質較低的情況更為明顯，但新任會計師若與較高特定產業查核經驗之會計師共同簽證，新任會計師簽證的審計品質將提升更多。此結果顯示新任會計師接班其審計品質較低，特定產業查核經驗的共同查核會計師具有經驗傳承效果。

本研究額外分析指出有簽證未上市櫃企業經驗之新任會計師與非新任會計師之審計品質無差異，且有簽證未上市櫃企業經驗之新任會計師的審計品質比無簽證經驗之新任會計師的審計品質高，此結果意味著新任會計師首次簽證上市櫃企業前，應先簽證未上市櫃企業以累積查核經驗。最後，本研究發現公司規模較小、非大型會計師事務所、審計客戶重要性較低、審計客戶連續簽證期間較長與當年度有強制輪調會計師之事務所，由無簽證未上市櫃企業經驗之會計師擔任新任會計師的比率較高。本文同時發現大型會計師事務所、審計客戶重要性較低、審計客戶連續簽證期間較長與當年度有強制輪調會計師之會計師事務所，新任會計師擔任主簽的比率較高。

本研究結論提供會計師事務所規劃會計師接班與經驗傳承時之參考依據，具體建議事務所如下。第一，新任會計師簽證應搭配具備

特定產業查核經驗之共同查核會計師。第二，基於審計品質考量，新任會計師不適合簽證財務風險較高之企業，但若指派新任會計師簽證高財務風險之企業，應該搭配具備特定產業查核經驗之會計師共同查核。第三，新任副簽會計師的審計品質較低，建議事務所可委派新任會計師擔任主簽，本文發現大型會計師事務所普遍有此現象。第四，新任會計師首次簽證上市櫃企業之前，應該具有簽證未上市櫃企業之經驗，累積查核年數，為將來簽證上市櫃企業做準備。

本研究發現對會計師雙簽制度之存廢提出不同觀點之辨證。本研究結果指出新任會計師擔任主簽，具特定產業查核經驗之副簽會計師能提升新任會計師之審計品質，突顯副簽會計師在審計程序中複查的重要性，本研究提供主關機關未來修訂會計師雙簽制度時之參考依據。

參考文獻

李建然、陳信吉、黃礫瑩 (2019), 「集團間責任分擔式查核報告與財務報表重編之關聯性」, 《證券市場發展季刊》, 第31卷第3期, 125-158。

廖秀梅、戚務君 (2014), 「強制合夥會計師輪調當年度的審計品質分析」, 《臺大管理論叢》, 第25卷第1期, 233-258。

賴春田 (2000), 「會計師的業務、責任及會計師事務所組織之演變」, 未出版碩士論文, 國立臺灣大學會計研究所。

Chi, W., H. Huang, Y. Liao, and H. Xie (2009), "Mandatory Audit Partner Rotation, Audit Quality, and Market Perception: Evidence from Taiwan," *Contemporary Accounting Research*, Vol. 26, No.2, 359-391.

DeAngelo, L. E. (1981), "Audit Size and Audit Quality," *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 3, No.3, 183-199.

Lennox, C. S., and X. Wu (2018), "A Review of the Archival Literature on Audit Partners," *Accounting Horizons*, Vol. 32, No.2, 1-35.

Myers, J. N., L. A. Myers, and T. C. Omer (2003), "Exploring the Term of the Auditor-Client Relationship and the Quality of Earnings: A Case for Mandatory Auditor Rotation?" *The Accounting Review*, Vol. 78, No.3, 779-799.