

失去客戶的威脅、客戶重要性與會計師事務所規模 對審計人員獨立性之影響

王翰屏* 簡俱揚**

摘要：本研究以實驗研究方式，探討審計人員是否會受到客戶壓力的影響，而傾向同意客戶的積極式報告，以及審計人員是否會利用國際財務報導準則的模糊性為其報告決策辯護，問卷內容是關於除役負債準備之個案，參與者是 200 位會計師事務所的審計人員。研究結果發現當客戶更換會計師風險高時，四大事務所的審計人員傾向同意積極式報告；但不論客戶更換會計師風險是高或低，非四大事務所的審計人員都傾向同意積極式報告；客戶重要性的影響則不顯著。其次，審計人員會利用準則的模糊性為其報告決策辯護。

關鍵詞：失去客戶之威脅、客戶重要性、會計師事務所規模、審計人員獨立性

* 雲林科技大學會計系助理教授

** 雲林科技大學會計系副教授

作者非常感謝兩位匿名評審委員的寶貴意見與建議。

105 年 03 月收稿

106 年 02 月接受

四審接受

DOI: 10.6675/JCA.18.1.02

The Influence of the Threat of Losing Clients, Client Importance, and Accounting Firm Size on Auditor Independence

Hann-Pyng Wang* Chu-Yang Chien**

Abstract: The study investigates whether auditors are inclined to allow the client to adopt aggressive reporting when at high risk of losing the client. The study was based on a case concerning the recognition of provisions. Two hundred practicing auditors in our experiment determined the amount of decommissioning obligation of the client's power plant. The results indicate that auditors in the Big Four CPA firms are inclined to accept lower decommissioning obligations when the risk of losing the client is high, whereas auditors in non-Big Four accounting firms are inclined to accept lower decommissioning obligations regardless of the risk of losing the client. Nonetheless, the client importance (the revenue contribution of the client to the audit firm) does not influence auditors' decision. Our results also show that auditors will tend to justify their decisions by citing the vagueness inherent in IFRS (i.e. whether a reliable estimate of amount of obligation can be made).

Keywords: threat of losing clients, client importance, accounting firm size, auditor independence

* Assistant Professor, Department of Accounting, National Yunlin University of Science and Technology

** Associate Professor, Department of Accounting, National Yunlin University of Science and Technology
We appreciate the valuable comments and suggestions from two anonymous reviewers.

壹、緒論

我國上市櫃公司自 2013 年起開始適用國際財務報導準則(International Financial Reporting Standards, 以下簡稱 IFRS), IFRS 是原則基礎的準則 (principle-based standards), 著重交易的經濟實質, 因此對於某些交易的會計處理, 企業可以有不同的選擇。例如投資性不動產 (Investment Property) 的續後評價, 企業可選擇公允價值模式 (fair value model) 或成本模式 (cost model)。如果選擇公允價值模式, 投資性不動產的帳面金額於原始衡量後按公允價值衡量, 公允價值的變動列為損益。如果選擇成本模式, 投資性不動產的帳面金額於原始衡量後應以折舊後成本 (減除任何累計減損損失) 衡量。當不動產的市價隨著時間發生波動 (通常是上漲), 兩種模式下的損益與淨值也會出現重大差異。

IFRS 強調的經濟實質, 讓企業在應用時需要運用更多的專業判斷。租賃的分類就是一例, 相較於我國財務會計準則公報第 2 號「租賃會計處理準則」, 國際會計準則 (International Accounting Standards) 第 17 號 (以下簡稱 IAS No. 17)「租賃」並不設定「剩餘耐用年限四分之三」或「公平市價 90%」等界線明確的門檻。租賃資產是否應分類為融資租賃, IAS No. 17 考慮的重點在於租賃資產所有權之風險與報酬歸屬於出租人或承租人之程度, 如果該租賃合約移轉租賃資產所有權之幾乎所有風險與報酬, 則應分類為融資租賃。但 IAS No. 17 沒有建立具體門檻, 完全由企業自行主觀判斷, 因此分類的結果很可能因人而異。

財務報表是股東、債權人等外部利害關係人的重要資訊來源, 由於有些交易的會計處理有很大的空間或彈性, 企業為影響股價或滿足某些契約規範, 很可能產生管理盈餘、美化報表之動機, 過去許多國外文獻都發現公司的管理當局都有盈餘管理之行為 (Healy, 1996; Healy and Wahlen, 1999; Dechow and Skinner, 2000; Kothari, 2000)。國內也有研究探討 IFRS 對我國財報品質之可能影響, 例如, 顏信輝與王炫斌 (2014) 以及顏信輝、張瑀珊與鄭力尹 (2016) 透過前後期比較 (包括台灣對 IFRS 逐步趨同前和逐步趨同後、台灣直接採用 IFRS 前和採用 IFRS 後), 發現台灣上市櫃公司的經理人員在 IFRS 期間, 對於財務報表表達之裁量權更大, 盈餘管理行為比適用 IFRS 前更甚。但盈餘管理與 IFRS 追求經濟實質或公允表達的目的並不一致, 企業有誘因以最有利本身的方式使用會計準則, 審計人員的功能是讓企業的財務報表符合攸關性和忠實表述等基本品質特性, 確保企業不會故意干涉外部財務報導過程, 避免會計資訊遭到扭曲。

有些檔案研究發現, 在規則基礎 (rule-based) 的環境下, 審計委員會對財務報導過程有影響力 (Klein, 2002; Bedard, Chtourou, and Courteau, 2004)。然而, Ng and Tan (2003) 的實驗研究卻發現, 在弱勢審計委員會面前, 當交易沒有指引或明確規則時, 審計人員比較可能允許積極式收入認列 (aggressive revenue recognition); 反之, 當交易有明確指示適當會計處理的權威性指引時, 審計人員比較不可能允許積極式收入認列。

審計人員要發揮功能，前提是他們能保持超然獨立性。但審計人員的獨立性常受到其他因素影響，例如 Farmer, Rittenberg, and Trompeter (1987)的研究發現，對於沒有明確前例的會計方法，失去客戶的威脅會使審計人員傾向提供積極式報告 (aggressive report)。然而，IFRS 的內容充斥著許多模糊的規範，當審計人員為配合客戶要求而提供積極式報告，準則的模糊性 (vagueness) 正好可以為審計人員的判斷辯護。因此，本研究想探討審計人員是否會因為客戶壓力而提供積極式報告，以及審計人員是否會利用準則的模糊性為其報告辯護，此為本研究的目的。當審計人員不願配合客戶的要求，儘管失去該客戶的風險會增加，但如果事務所的客戶眾多，或失去該客戶對事務所的收入影響很小，審計人員也許會傾向抗拒積極式報告。反之，如果該客戶是事務所重要的收入來源，失去該客戶對事務所的收入會有大幅影響，審計人員也許會傾向接受積極式報告。因此，本研究將客戶的重要性列為研究變數。另外，會計師事務所規模是實證研究 (例如盈餘管理之研究) 中的重要變數，四大事務所的審計品質比較高，也許比較能抗拒客戶壓力，過去實驗研究卻從未將此一變數納入考量，因此本研究也將事務所規模列為分析變數之一。

本研究屬於行為面研究，以問卷研究方式分析影響審計人員決策的因素。本研究參考 IAS No. 37「負債準備、或有負債及或有資產」的個案釋例來設計問卷，並以 200 位審計人員作為參與者，問卷內容是有關除役負債準備的個案，透過客戶認列的負債金額 (除役負債準備的金額)，來探討失去客戶的威脅、客戶的重要性 (該客戶公費佔事務所總收入之比例)、與會計師事務所規模等變數，是否影響審計人員的報告決策，研究結果發現失去客戶的威脅對於四大事務所審計人員決策確實有影響。本研究的主要貢獻是證實審計人員的報告決策容易受到客戶壓力的影響，以及準則的模糊揭露標準確實會被審計人員用來辯護其報告決策。

貳、文獻探討與研究假說

在行為面的研究中，有關審計人員獨立性的文獻不多，以下分為四個部分說明。但有關會計師事務所的規模 (四大事務所和非四大事務所) 對審計人員的判斷或決策，很少被列為行為面研究的研究變數，因此，本研究引用實證研究的研究結果予以補充。

一、失去客戶之風險、訴訟風險與審計人員的報告決策

Farmer et al. (1987)的研究發現，對於沒有明確前例的會計方法，不論經驗職位為何 (從初級查帳員到合夥人)，失去客戶的威脅會鼓勵審計人員提供積極式報告，訴訟的威脅則不鼓勵審計人員提供積極式報告，這些變數的影響都達到顯著水準，客戶成長率則沒有顯著影響。但在 Farmer et al. (1987)的研究中，實驗的參與者只有 75 位 (45 位查帳員、19 位經理及 11 位合夥人)，而且失去客戶的威脅、訴訟的威脅、客戶成長率等變數都是受試者內設計 (within subject design)。

Lord (1992)的研究提出類似的結果，研究的參與者是 30 位事務所經理，參與者的工作是評估是否允許客戶使用一個未特別規定的報告方法，雖然準則沒有禁止使用該方法，但該方法與交易的實質並不一致。Lord (1992)操弄的變數有五項：客戶的財務狀況、爭取該客戶的競爭程度、非簽證服務的提供、該客戶的重要性（以客戶的公費收入佔事務所的總收入比例衡量）、以及他們的決策是否會被上司評鑑，前四項變數是受試者內設計，最後一項變數是受試者間設計（between subject design）。所有的變數都有顯著影響或有顯著的交互作用，競爭程度和客戶重要性鼓勵積極式的報告，惡化的財務狀況和可能被上司評鑑則不鼓勵積極式的報告。

Roberts and Cargile (1994)的研究則是分析審計人員評估允許客戶資本化一項未特別規定的支出之程度，研究的參與者幾乎都是來自小型事務所。研究變數有四項，其中，客戶經營績效的強弱、失去客戶的風險、以及積極式報告被第三者發覺的可能性等三項變數，是受試者內設計。情境（稅務個案或審計個案）則是受試者間設計，研究結果與 Lord (1992)的發現一致。

Trompeter (1994)的研究探討合夥人的酬勞制度、一般公認會計原則（以下簡稱 GAAP）、和風險意識對合夥人判斷之影響，參與者是六家大型事務所的合夥人，共 54 人。參與者的工作是閱讀三份個案，針對每一份個案，指出他們允許客戶處理方式的可能性，以 7 點量表作答（1 表示非常可能，7 表示非常不可能）。例如，在第二份個案中，客戶去年放寬了授信政策，卻仍然堅持用舊公式估計呆帳金額，但負責查帳的審計人員認為呆帳金額應該要增加 33%，沖銷的應收帳款應該要比去年更多，參與者的工作是回答：要求客戶認列額外 165,000 美元呆帳費用之可能性。除了三份個案外，參與者填寫風險意識問卷，包括訴訟風險以及失去客戶之風險，以 7 點量表作答（1 表示強烈同意，7 表示強烈不同意）。Trompeter (1994)的研究結果為，訴訟風險對參與者的判斷有顯著影響，但失去客戶之風險卻沒有顯著影響，後者與 Farmer et al. (1987)的研究結果不一致。

Hackenbrack and Nelson (1996)採用或有損失的會計處理（美國財務準則公報第 5 號，以下簡寫為 SFAS No. 5）、附追索權的應收帳款移轉之會計處理（美國財務準則公報第 77 號，以下簡寫為 SFAS No. 77）兩個準則來設計實驗個案，參與者的工作是決定是否要求客戶提列呆帳損失，以及是否要求客戶將應收帳款融資合約當作負債（或出售）處理。研究變數有二項：委任風險與會計準則。參與者被分為兩組，兩組的個案內容不同，其中一個個案適用的準則是 SFAS No. 5（或有損失的會計處理），另一個個案適用的準則是 SFAS No. 77（附追索權的應收帳款移轉之會計處理）。

如果參與者接受的會計處理可以美化報表（包括不認列呆帳損失或同意應收款項除列），則參與者的報告被視為積極式報告；反之，則被視為保守的報告。在 SFAS No. 5 的個案中，如果參與者認為：潛在的無法回收帳款是可以合理估計的，則需要認列呆帳（保守的報告）。如果參與者認為：潛在的無法回收帳款是無法合理估計的，則需要附註揭露（積極的報告）。SFAS No. 77 的個案中，如果參與者認為：潛在的

無法回收帳款是可以合理估計的，則應收帳款的移轉應記錄為出售（積極的報告）。如果參與者認為：潛在的無法回收帳款是無法合理估計的，則應收帳款的移轉應記錄為借款（保守的報告）。實驗的參與者包括 90 位審計人員，研究結果顯示，不論是那一種準則，委任風險的影響都顯著，亦即審計人員會配合客戶要求，採用積極式報告。

雖然過去研究的結果支持審計人員會採用積極式報告，但研究方法似乎不夠周延，例如，參與者人數太少，Farmer et al. (1987)的參與者只有 75 人、Cuccia, Hackenbrack, and Nelson (1995)只有 34 人，Lord (1992)只有 30 人，Trompeter (1994)只有 54 人，研究樣本太少，研究效度受限。Hackenbrack and Nelson (1996)的人數比較多（90 人），但平均審計經驗只有 3.28 年，而且都是來自同一事務所，樣本代表性不足。本研究的參與者有 200 人，來自 3 家四大事務所與 6 家中小型事務所，平均經驗為 5.16 年，研究樣本應更具代表性。

其次，在 Farmer et al. (1987)、Lord (1992)以及 Roberts and Cargile (1994)的研究中，實驗設計採受試者內設計，讓參與者容易察覺研究者的意圖，影響研究效度。Cuccia et al. (1995)的實驗雖然是受試者間設計，但 Cuccia et al. (1995)是以虛設的準則（reasonable likelihood）設計研究個案，參與者對於虛設的準則並不熟悉，也可能影響研究效度。本研究是以真實的準則（IAS No. 37）設計個案，所有變數都是受試者間設計，研究方法應該比過去更為嚴謹。

上述研究都是以 SFAS 設計研究個案，SFAS 是比較偏規則基礎的準則，IFRS 則相對寬鬆，再加上我國審計人員面對的訴訟風險比較低，因此，我國適用 IFRS 後，面對客戶的壓力，審計人員可能為了留住客戶，會更傾向配合客戶的要求。基於上述推論，本研究提出下列假說：

H1：失去客戶的威脅會影響審計人員的報告決策。

二、客戶重要性與審計人員的報告決策

過去研究的實驗設計從未考慮事務所規模，讓此一變數的影響被忽略。儘管失去客戶的威脅可能會影響審計人員的決策，但客戶的重要性也是審計人員的重要考量，當客戶的規模太小時，也許審計人員會比較不在意來自客戶的威脅。例如，在 Lord (1992)的研究中，當參與者被告知，某一客戶（SPC）的公費收入佔事務所總收入的比例是重大時（SPC 是事務所的前三大客戶之一），參與者願意出具無保留意見的可能性比較高（以 9 點量表作答，0 表示可能性最低，9 表示可能性最高）。然而，來自該客戶的公費收入佔事務所總收入的比例是普通時（事務所的半數客戶所支付的公費都超過 SPC），參與者願意出具無保留意見的可能性比較低，此一結果顯示客戶支付的公費大小是審計人員的重要考量因素。

Nelson, Elliott, and Tarpley (2002)以實地基礎問卷（field-based questionnaire）引出審計人員對於企業經理人試圖從事盈餘管理事件之回憶，參與者都是來自一家前

五大會計師事務所的合夥人和經理，共 253 人，平均年資為 14.1 年。回收的問卷資料經整理後，參與者一共回憶並描述 515 件明確的審計經驗，而且是他們相信客戶正試圖管理盈餘的審計經驗。根據分析的結果，盈餘管理類型包括準備 (reserves)、收入認列、企業合併、無形資產、固定資產、投資及租賃。當交易是結構化的 (structured)、相關的準則是明確的 (precise)，經理人比較可能試圖從事盈餘管理，但審計人員比較不可能要求調整經理人的意圖。另外，當小客戶試圖從事盈餘管理，審計人員比較可能要求調整經理人的意圖。例如，對於年營業淨額在 5 千萬美元以下的客戶，參與者要求調整的比例最高 (62%)，對於年營業淨額在十億美元以上的客戶，參與者要求調整的比例最低 (28%)。因此，客戶的規模會影響審計人員的報告決策。

然而，在實證研究中，Chung and Kallapur (2003) 探討客戶重要性、非審計服務與異常應計數 (以裁決性應計數衡量審計品質) 之間的關係，Chung and Kallapur (2003) 以客戶支付的公費 (包括審計及非審計公費) 佔事務所總收入的比率，作為客戶重要性之代理變數，分析審計客戶重要性與非審計服務對盈餘品質的影響。樣本是美國前五大事務所的客戶，共計 1,871 家，研究結果顯示異常應計數與客戶重要性並無顯著關聯。換言之，Chung and Kallapur (2003) 的實證研究結果與 Lord (1992) 的實驗研究結果及 Nelson et al. (2002) 的問卷調查結果並不一致。由於過去的研究結論不一致，本研究提出下列假說：

H2：審計人員的報告決策不受客戶重要性之影響。

三、會計師事務所的規模與審計人員的報告決策

在行為面研究中，研究者通常不考慮會計師事務所規模的影響，然而，在檔案研究裡，許多學者都發現事務所規模是審計品質或盈餘管理的重要影響因素。例如，DeAngelo (1981) 的研究指出，規模越大的事務所擁有的客戶越多，比較能抵抗客戶的壓力，其獨立性也比較不受影響。Palmrose (1986) 的研究發現事務所規模是影響審計公費之主要因素 (事務所規模分別是以絕對規模與市場佔有率來衡量)。Farber (2005) 的研究發現，由大型事務所查核的企業，發生舞弊的情形比較少。Francis and Wang (2008) 的研究指出，因為大型事務所能提供保險與資訊功能給投資人，所以大型事務所可維持較高審計品質。

國內學者也有類似的研究，例如，李建然與林秀鳳 (2013) 以會計師事務所抑制裁決性應計數的能力作為審計品質之衡量指標，探討安隆案爆發後，國內四大事務所的審計品質是否優於非四大事務所，他們的研究結果也證實四大事務所的審計品質明顯優於非四大事務所。既然事務所規模是重要影響因素，因此本研究也將事務所規模列入分析，在本研究中，一半的參與者是來自四大事務所，另一半則是來自非四大事務所。基於上述研究，本研究提出第三個假說：

H3：會計師事務所的規模越大，審計人員的報告決策越不受客戶壓力影響。

四、會計準則的模糊性與審計人員的報告決策

Cuccia et al. (1995)的研究設計一份稅務情境的問卷，請前六大事務所的稅務經理填寫（共 34 位）。問卷內容是一個有關誹謗和解金的收入，請參與者評估這筆收入是否需要列入課稅所得。個案內容先敘述客戶的背景資料，其次強調客戶希望這筆收入列為（或不要列為）課稅所得，然後敘述一條虛設的準則：當客戶得到收入的可能性達到“reasonable likelihood”的門檻時，則該收入需列為課稅所得。參與者的主要工作是：評估和解金收入是否需要列入課稅所得。

Cuccia et al. (1995)的研究結果為，當客戶希望這筆收入不要列為課稅所得，88.2%的參與者不建議列為課稅所得。反之，當客戶希望這筆收入列為課稅所得，只有 18.8%的參與者不建議列為課稅所得。換言之，稅務代理人會提供客戶偏好的報告決策，Cuccia et al. (1995)認為稅務代理人的角色是客戶的辯護人，所以他們的專業責任是不與客戶的期望發生衝突，準則條文（也就是“reasonable likelihood”）的模糊性提供他們為自己辯護的依據。但審計人員的角色則不同，審計人員是公正、獨立的第三者，而且需要顧慮像訴訟之類不利的後果，這樣的顧慮會產生相反的誘因，也許可抵銷因客戶想要積極式報告方法而產生之誘因。

另外，Hackenbrack and Nelson (1996)設計的第一個個案與 SFAS No. 5 有關，根據 SFAS No. 5，企業將或有負債認列入帳的條件之一是：「企業能合理估計損失金額（The company can reasonably estimate the amount of the loss）」。參與者的工作是分析潛在的無法回收之帳款是否可以合理估計，如果金額可以合理估計，則參與者應該要求客戶提列呆帳損失（積極的報告），但此要求會造成客戶違反負債契約。如果金額無法合理估計，客戶只要附註揭露即可（保守的報告）。Hackenbrack and Nelson (1996)設計的個案強調客戶提列呆帳會導致違反債務合約，而客戶也認為金額無法估計，不準備提列呆帳損失。

Hackenbrack and Nelson (1996)認為，「合理估計損失金額」是模糊的揭露標準（vague disclosure criteria）。因為揭露的標準是以文字形容，審計人員無法量化或具體衡量“損失金額可以被合理估計”之程度。既然揭露的標準是主觀的，審計人員在應用 SFAS No. 5 時，就會有很大的空間或彈性，來為其報告決策（要求客戶認列呆帳損失或附註揭露）辯護。Hackenbrack and Nelson (1996)的研究結果顯示，參與者如果要求客戶提列呆帳損失（要求附註揭露），他們認為損失金額可以合理估計的程度比較高（以 11 點量表衡量，-5 表示很明顯是無法估計的，+5 表示很明顯是可以估計的）。反之，參與者如果只要求附註揭露，他們認為損失金額可以合理估計的程度比較低，亦即參與者確實會利用準則的模糊揭露標準來為其報告決策辯護。

本研究設計的個案內容與除役負債準備有關，根據 IAS No. 37，企業認列負債準備的條件之一是「金額能可靠估計（the amount can be estimated reliably）」，IAS No.

37 對於認列負債準備的標準同樣也是以文字敘述，因此本研究合理推論，審計人員在應用 IAS No. 37 時，也會利用準則的模糊揭露標準來為其報告決策辯護。因此，本研究建立第四個假說：

H4：審計人員會利用會計準則的模糊揭露標準來為其報告決策辯護。

參、研究方法

本研究是透過設計問卷，並請事務所的審計人員回答問卷的問題，參與者的答案經過整理分析後進行假說檢定。以下分為三部分說明，第一節將說明問卷內容與參與者工作，第二節則說明研究程序與變數，最後將說明參與者資料。

一、問卷內容與參與者工作

本研究以除役負債準備的會計處理作為實驗工作，主要的理由是個案內容會比較簡短和簡單，閱讀簡短的個案不需要花費太多時間，比較能提高參與者的作答意願。而且，研究對象包括小型事務所，對於小事務所的審計人員，投資性不動產和租賃等準則（IAS No. 40及IAS No. 17）之規範比較複雜，他們可能不太熟悉，除役負債準備的會計處理比較簡單。為避免部分參與者不熟悉投資性不動產之公允價值模式和融資租賃的會計處理，而影響研究效度，因此本研究選擇以除役負債準備來設計實驗個案。

根據 IAS No. 37，企業開始使用某些營業用資產時，就必須認列相關的除役負債準備（同時將該金額資本化，作為營業用資產的成本，每年提列折舊），此一負債的估計過程需要考慮資產使用年限、未來資產報廢時的除役或復原支出、以及折現率，這些因素通常沒有相似的前例可供參考，有些估計值不一定可靠，甚至每個報導期間結束日還需要加以複核，並予以調整以反應目前最佳估計值，因此除役成本的衡量相當主觀。如果參與者對於這三項因素（使用年限、未來除役或復原支出、折現率）的判斷結果不同，則估出的金額就會有很大的差異，這也正是原則基礎準則的特性。因此，本研究選擇用除役負債準備的估計作為參與者的工作。

問卷內容係參考國際財務報導解釋（International Financial Reporting Interpretations Committee, IFRIC）第1號之個案釋例改編，問卷的封面是感謝詞，同時告知參與者，問卷裡的問題沒有標準答案，請參與者依照個人的專業判斷與看法作答即可，也不要與別人討論。接下來描述個案公司的背景資料，以及該公司過去與會計師事務所的合作關係，然後說明該公司的一個發電廠於今年底開始營運，但電廠的使用年限及除役成本都有很大的不確定性，使用年限可能是20年~40年，除役成本可能是10億元~15億元。

對於該電廠除役成本之處理方式，公司的會計經理希望將該筆除役成本以附註揭露表達，亦即不認列任何除役負債準備。問卷的第一個問題是，根據個案的敘述

與電廠的使用年限及除役成本，該公司應認列多少金額的除役負債準備。由於除役負債準備的計算需要折現，為減輕參與者計算上的負擔，問卷附上除役成本分析表，除役成本分析表的部分資料列於表1。舉例說明，如果參與者認為使用年限為20年，20年後的除役成本為10億元，按照有效利率5%（個案設定之折現率）來折現，此除役負債準備的折現值為3.77億元。根據估計使用年限和估計的除役成本，除役成本分析表有十六個金額供參與者勾選，金額最低為0元（下限），最高為5.65億元（上限）。

表 1 除役成本分析表（部分資料）

估計使用年限	20年		
估計除役成本	10億元	12億元	15億元
估計除役負債準備（現值）	3.77億元	4.52億元	5.65億元

1. 估計除役負債係按風險調整後利率 5% 計算之折現值。
2. 若估計使用年限為 20 年，除役成本 10 億元，估計除役負債準備為 3.77 億元。
3. 若估計使用年限為 20 年，除役成本 12 億元，估計除役負債準備為 4.52 億元。

當客戶不認列負債準備時，審計人員的報告決策只有兩類：「同意」和「不同意」，實際的決策報告是二分法的。然而，即使審計人員的意見都是「不同意」，有些人的態度是稍微不同意，有些人則是強烈不同意，二分法的答案讓研究者很難深入分析審計人員的態度，因此，實驗研究常以利式量表（Likert-type scale）衡量參與者的態度。實驗研究常為了深入分析某些變數的影響，而必須用與類似的方式，來衡量參與者的態度。不過，本研究認為，如果審計人員不同意客戶不認列除役負債準備，通常會與客戶進行協商，調整除役負債準備的金額，因此，請他們回答客戶「應」認列的金額，比用 10 點量表衡量他們不同意（客戶的會計處理）的程度，更為適合。例如，本研究個案內容如果改為：「會計經理希望只認列 0.1 億元的除役負債金額」，可能有些審計人員參考估計的除役成本、使用年限和折現率後，還是覺得金額太低而不同意。但客戶不希望審計人員出具保留意見，因此客戶會與審計人員協商討論，並修改會計處理方式或調整某些會計項目的金額。請審計人員回答客戶「應」認列的金額，這樣的答案可反映除役負債準備金額要在多少以上，審計人員才覺得適合。

問卷的第二個問題是，該項除役成本的金額可以被可靠估計的程度為何（以 -5~+5 的 11 點量表衡量，-5 表示完全無法可靠估計，+5 表示可以很可靠地估計）。問卷的第三個問題是，若參與者不同意該公司建議的方法（亦即不認列負債、僅附註揭露），則該公司會更換會計師的可能性有多大（以 1~7 的七點量表衡量，1 表示可能性非常小，7 表示可能性非常大）。

為了避免參與者遺忘準則規定，問卷最後一頁附上 IAS No. 37 的部分條文，特別是與除役負債準備有關的部分。在發出問卷之前，研究者先請一家事務所的合夥人與另一家事務所的經理協助修改，並根據其意見調整問卷內容，然後請 12 位會計

系碩士班研究生參加預試研究 (pilot study)，並根據這些研究生的意見來修改文字，使問卷的敘述更通順。在預試研究中，完成一份問卷約需 10 到 15 分鐘。

二、研究程序與變數

本研究參考 Hackenbrack and Nelson (1996) 的研究，採用受試者間設計，以避免參與者察覺變數的操弄。本研究主要操弄的變數有三個，第一個變數是失去客戶的威脅，本研究以更換會計師的風險衡量，該變數分為高、低兩類。在更換會計師風險高的情況，問卷的描述為：個案公司是事務所去年新承接的客戶，而且事務所去年與該公司間互動不佳，經常發生爭執。今年是該公司接受委任的第二年，而個案公司的管理階層有所異動，私下正與另一家會計師事務所接洽中。在更換會計師風險低的情況，問卷的描述則改為：事務所過去與個案公司間互動良好，很少發生爭執，今年該公司管理階層並無發生異動情事，截至目前，雙方委任關係已有十年。

第二個變數是公費收入比例，亦即個案公司所支付的公費佔事務所公費收入總額的比例，此變數分為公費收入比例高 (8%) 與公費收入比例低 (1%) 兩類，此變數的設計係參考事務所合夥人和經理所提供的建議。增加此變數的原因是，許多審計研究在研究問卷中都強調客戶的重要性，但對於重要性的描述卻很含糊，例如，只說明客戶支付的審計公費佔事務所執業收入比例重大 (material)。為了具體衡量客戶的重要性，本研究將公費收入比例明確列於問卷中。

第三個變數是會計師事務所規模，此變數分為四大及非四大事務所兩類。本研究的參與者一半 (100 人) 是來自資誠、勤業、安永等 3 家事務所的審計人員，另一半 (100 人) 是來自 6 家中小型事務所的審計人員。

整個研究為 2x2x2 之受試者間設計，故參與者被分為 8 組，每組人數都是 25 人，參與者的分組狀況列於表 2。舉例說明，在表 2 中，A 組和 a 組的問卷內容完全相同，這兩組的問卷都敘述客戶更換會計師的風險高、客戶支付的公費佔事務所收入總額的比例也高，但 A 組的參與者是四大事務所的審計人員，a 組的參與者則是非四大事務所的審計人員。

表 2 參與者之分組

四大會計師事務所				非四大會計師事務所					
公費 收入比例	更換會計師 風險		高	低	公費 收入比例	更換會計師 風險		高	低
	高	低				高	低		
高			A	B	高			a	b
低			C	D	低			c	d

三、參與者資料

本研究透過各事務所的合夥人或高階主管代為轉發和回收問卷，發出的問卷共計 222 份，回收的問卷共計 200 份（均為有效問卷）。除役負債準備金額之估計通常是由比較高階或資深的審計人員負責，因此研究者要求各事務所負責發放問卷的主管，安排組長或組長以上之主管，或具有三年以上工作經驗之審計人員來填寫。

參與者除了回答前述的主要問題外，也需回答年齡、在會計師事務所服務的年資（包括在目前事務所和以前事務所服務的年資）、目前在事務所的職位。為了提高參與者的作答意願，每份問卷都附上一張 100 元的 7-11 的禮券作為感謝。

肆、研究結果與分析

一、敘述性統計

表 3 為依變數、其他研究變數、以及參與者基本資料（年齡、年資、職位）之敘述統計量。依變數（*PROV*）是參與者填答「客戶應認列的除役負債準備金額」，平均數為 2.58（億元），比中位數 2.72（億元）稍低，顯示半數以上的參與者估計之負債高於平均值。本研究參與者的服務年資平均為 61.87 個月（或 5.16 年），遠高於 Hackenbrack and Nelson (1996) 的參與者（3.28 年），職位包括合夥人、協理、經理、副理、主任、領組、以及一般組員。其中，領組以上的主管佔全部樣本的 28%，領組與具有三年以上工作經驗的組員佔全部樣本的 48%，剩下 24% 的參與者為資淺的組員。本研究按照參與者的職位和事務所規模，將參與者的資料整理於表 4。在後面的變異數分析或迴歸分析中，不論將這些 24% 的樣本納入分析或排除，研究結果都完全不變，因此本研究將全部參與者的資料都納入分析。

二、初步分析與操弄檢定

本研究的第一個變數是失去客戶的威脅，以更換會計師的風險衡量，更換會計師的風險分為高、低兩類。為了瞭解研究操弄是否成功，本研究請參與者回答被更換的可能性有多大（亦即問卷的第三個問題）。參與者認為被更換的主觀機率是以七點量表衡量（1 表示可能性非常小，7 表示可能性非常大），當本研究操弄的更換會計師風險為高時，參與者認為被更換的主觀機率（平均值）為 5.55（參閱下表 5），當本研究操弄的更換會計師風險為低時，參與者認為被更換的主觀機率（平均值）為 3.25，兩者差異顯著（ $F=142.49$, $p<0.0001$ ）。也就是說，若更換會計師風險高（低），則參與者認為被更換的主觀機率也較高（低），故研究變數操弄成功。

另外，四大與非四大事務所的參與者認為自己被更換的主觀機率（平均值）分別為 4.25 與 4.55（如下表 6），非四大的參與者認為自己被更換的主觀機率較高，但兩者差異不顯著（ $F=2.42$, $p=0.1211$ ）。

表 3 各變數之敘述性統計分析 (N=200)

變數	平均數	標準差	Q1	中位數	Q3	最小值	最大值
PROV	2.58	1.62	1.42	2.72	3.60	0.00	5.65
REALIB	0.44	2.64	-2.00	1.00	2.00	-5.00	5.00
PROB	4.40	1.77	3.00	4.50	6.00	1.00	7.00
AGE	30.47	5.99	26.00	29.00	33.00	18.00	53.00
EXP	61.87	56.16	31.00	43.00	72.25	1.00	324.00
LEV	2.28	0.73	2.00	2.00	3.00	1.00	3.00
RISK	0.50	0.50	0.00	0.50	1.00	0.00	1.00
FEE	0.50	0.50	0.00	0.50	1.00	0.00	1.00
SIZE	0.50	0.50	0.00	0.50	1.00	0.00	1.00

變數定義：PROV：參與者回答「客戶應認列的除役負債準備金額」（單位為億元）（問卷之問題 1）；REALIB：除役負債可以被可靠估計的程度（-5 表示完全無法可靠估計，+5 表示可以很可靠地估計）（問卷之問題 2）；PROB：參與者認為會計師被更換的主觀機率（以 1~7 的七點量表衡量，1 表示可能性非常小，7 表示可能性非常大）（問卷之問題 3）；AGE：參與者的年齡（基本資料之問題 1）；EXP：參與者的年資（包括在目前事務所和以前事務所服務的年資，以月數表示）（基本資料之問題 2）；LEV：參與者的職位（分為三個層級，經理或經理以上之職位以 1 表示，副理和領組以 2 表示，組員以 3 表示）（基本資料之問題 3）；RISK：更換會計師風險（RISK=0 表示更換會計師的風險低，RISK=1 表示更換會計師的風險高）（研究之自變數 1）；FEE：客戶公費佔事務所總收入的比例（FEE=0 表示公費比例低，FEE=1 表示公費比例高）（研究之自變數 2）；SIZE：事務所規模（SIZE=0 表示參與者是非四大事務所的審計人員，SIZE=1 表示參與者是四大事務所的審計人員）（研究之自變數 3）。

表 4 參與者的職位及人數

級職	領組以上主管	領組（或組長）	三年（含）以上經驗之組員	三年以下經驗之組員	合計
非四大事務所	17	24	38	21	100
四大事務所	39	32	2	27	100
合計	56	56	40	48	

領組以上主管包括合夥人、總經理、協理、經理、副理、主任及襄理等。

表 5 參與者認為被更換的主觀機率—依更換會計師風險區分

更換會計師風險	認為被更換的主觀機率（平均值）
高	5.55
低	3.25
差異	2.30

(F=142.49, p<0.0001)

被更換的主觀機率以 1~7 的七點量表衡量，1 表示可能性非常小，7 表示可能性非常大。

表 6 參與者認為被更換的主觀機率—依事務所規模區分

事務所規模	認為被更換的主觀機率 (平均值)
非四大	4.55
四大	4.25
差異	0.30
(F=2.42, p=0.12)	

被更換的主觀機率以1~7的七點量表衡量，1表示可能性非常小，7表示可能性非常大。

三、假說 H1、H2、H3 的檢定

本研究的依變數是客戶應認列的除役負債準備金額，參與者的答案最低為 0 元，最高為 5.65 (億元)，平均值為 2.58 (億元)。本研究按照更換會計師風險與事務所規模等變數，將依變數整理於表 7。在更換會計師風險高的情況，參與者回答的金額 (客戶應認列的除役負債準備金額) 比較低 (2.27 億元)，在更換會計師風險低的情況，參與者回答的金額比較高 (2.90 億元)。其次，四大事務所的參與者回答的金額比較高 (2.75 億元)，非四大事務所的參與者回答的金額比較低 (2.42 億元)。最後，若公費比例高，參與者回答的金額比較低 (2.53 億元)，若公費比例低，參與者回答的金額比較高 (2.63 億元)。另外，本研究根據更換會計師風險與事務所規模等 2 項變數，將參與者分為四組：C1 組、C2 組、C3 組、C4 組。在 C1 組 (C2 組)，參與者是四大事務所的審計人員，問卷操弄的更換會計師風險為高 (低)。在 C3 組 (C4 組)，參與者是非四大事務所的審計人員，問卷操弄的更換會計師風險為高 (低)。

表 7 客戶應認列的除役負債準備金額 (平均值，單位：億元)

	更換會計師風險高	更換會計師風險低	平均	差異
四大	2.21 (C1組)	3.29 (C2組)	2.75	0.33
非四大	2.33 (C3組)	2.50 (C4組)	2.42	(F=2.18, p=0.14)
平均	2.27	2.90		
差異	0.63 (F=7.74, p<0.01)			

本研究以變異數分析進行假說檢定，檢定結果列於表 8，更換會計師風險 (*RISK*) 的影響顯著 (F=7.74, p=0.0060)，與假說 H1 的預期相符。公費比例 (*FEE*) 的影響不顯著 (F=0.20, p=0.6516)，與假說 H2 的預期也相符。

另外，但更換會計師風險與事務所規模之交互作用 (*RISK* × *SIZE*) 顯著 (F=4.03, p=0.0406)，表示更換會計師風險 (*RISK*) 的影響力會隨事務所規模而有差別。事務所規模 (*SIZE*) 與其他變數間的交互作用則不顯著 (p>0.10)。

如果改用參與者認為被更換的機率 (*PROB*) 來取代更換會計師風險 (*RISK*)，並用迴歸分析進行假說檢定，檢定結果列於表 9，變異膨脹因子 (*VIF*) 都接近 1，顯示沒有共線性的問題。被更換的機率 (*PROB*) 對依變數的影響顯著 ($t=-2.25$, $p=0.026$)，公費比例 (*FEE*) 及事務所規模 (*SIZE*) 的影響則不顯著 ($t=-0.40$, $p=0.691$; $t=1.27$, $p=0.205$)，亦即迴歸分析結果也支持假說 H1 及假說 H2。

表 8 變異數分析結果 (依變數：客戶應認列的除役負債準備金額)

變異來源	自由度	平方和	均方值	F值	p值
<i>RISK</i>	1	19.76	19.76	7.74	0.0060***
<i>FEE</i>	1	0.52	0.52	0.20	0.6516
<i>RISK</i> × <i>FEE</i>	1	0.66	0.66	0.26	0.6121
<i>SIZE</i>	1	5.58	5.58	2.18	0.1411
<i>RISK</i> × <i>SIZE</i>	1	10.30	10.30	4.03	0.0406***
<i>FEE</i> × <i>SIZE</i>	1	0.12	0.12	0.05	0.8313
<i>RISK</i> × <i>FEE</i> × <i>SIZE</i>	1	0.21	0.21	0.08	0.7660

整體模型的 p 值為 0.0478， R^2 為 0.0704。**表示 <0.05 ，***表示 <0.01 。變數定義：請詳表 3。

表 9 迴歸分析結果 1 (依變數：客戶應認列的除役負債準備金額)

變數	自由度	係數	t值	p值	VIF
常數	1	3.12	8.88***	0.000***	0.00
<i>PROB</i>	1	-0.14	-2.25**	0.026**	1.00
<i>FEE</i>	1	-0.09	-0.40	0.691	1.00
<i>SIZE</i>	1	0.29	1.27	0.205	1.01
Adj. R^2			2.2%		
F值			2.47*	(p值=0.063)	

表示 <0.05 ，*表示 <0.01 。變數定義：請詳表 3。

假說 H3 預期：事務所規模越大，審計人員的報告決策越不受客戶壓力影響。在表 8 中，更換會計師風險 (*RISK*) 與事務所規模 (*SIZE*) 之交互作用顯著，為了檢定假說 H3，在表 7 中，本研究以 C2 組為控制組，採用變異數分析中的 DUNNETT 雙尾檢定，比較 C2 組與其他組的差異，檢定結果列於表 10。

表 10 的數據顯示，C2 組與另外三組的差異均達到顯著水準 ($p<0.05$)。至於 C1、C3、C4 三組間彼此的差異，均未達顯著水準 ($p>0.10$)。然而，只有四大事務所的參與者才會受到更換會計師風險的影響，檢定結果與假說 H3 的預期剛好相反 (假說 H1 的預期四大事務所的審計人員比較不受客戶壓力影響)，亦即不支持假說 H3。儘管非四大事務所的參與者回答的金額不受更換會計師風險的影響，但不表示非四大參與者不在意客戶是否會流失，因為 C3 組和 C4 組的金額 (2.33 億元、2.50

億元) 都很低, 至少都顯著低於 C2 組 (3.29 億元), 換言之, 不論更換會計師的風險是高或低, 非四大參與者都比較願意提供積極式報告。

表 10 最小平方平均值多重比較調整: DUNNETT

組別	RISK	SIZE	Y	H0: LSMean=Control	
				LSMEAN	Pr > t
C1組	0	0	2.50		0.0390**
C2組	0	1	3.29		
C3組	1	0	2.33		0.0083***
C4組	1	1	2.21		0.0025***

C2 組為控制組 (Control)。Y 是指依變數 (PROV)。**表示 <0.05, ***表示 <0.01。變數定義: 請詳表 3。

四、假說 H4 的檢定

參與者是否會利用會計準則的模糊揭露標準來為其報告決策辯護, 本研究衡量的變數是客户應認列的除役負債準備金額 (PROV) 能被可靠估計的程度 (-5 表示完全無法可靠估計, +5 表示可以很可靠地估計)。此一變數的敘述性統計分析請參閱表 3, 另外, 參與者的答案小於 0 的比例為 34% (68 人/200 人), 答案為 0 的比例為 8% (16 人/200 人), 答案大於 0 的比例為 58% (116 人/200 人)。本研究預期: 如果參與者要求認為客戶應 (不應) 認列負債準備, 就會傾向回答該金額能 (不能) 被可靠估計。

若參與者認為客戶不應認列除役負債準備 (也就是客戶認列的金額為 0 元), 除役負債準備不能被可靠估計的程度平均為 -2.3。若參與者認為客戶應認列除役負債準備 (也就是客戶認列的金額為 0 元以上), 除役負債準備不能被可靠估計的程度平均為 0.91, 也就是說, 當客戶應 (不應) 認列除役負債準備時, 除役負債準備不能被可靠估計的程度比較高 (低)。

本研究將客戶應認列的除役負債準備金額分為兩類: 不認列 (即 0 元)、認列 (即 0 元以上), 作為新的自變數 (D), 進行迴歸分析, 結果列於表 11, 變異膨脹因子 (VIF) 都接近 1, 顯示沒有共線性的問題。自變數 D 的影響顯著 (t=6.58, p<0.0001), 而且係數為正數, 因此假說 H4 受到支持。更換會計師的風險高低 (RISK) 和公費比例高低 (FEE) 的影響不顯著 (p>0.10), 但事務所規模 (SIZE) 的影響達到邊際顯著 (t=1.73, p=0.085)。本研究也用變異數分析重新檢定, 結果與迴歸分析相同, 自變數 D 的影響顯著 (F=33.07, p<0.0001), 其餘變數的影響都不顯著 (p>0.10)。

另外, 本研究也以客戶應認列的除役負債準備金額 (PROV)、更換會計師的風險高低 (RISK)、公費比例高低 (FEE)、以及事務所規模 (SIZE) 作為自變數, 重新進行迴歸分析。結果列於表 12, 客戶應認列的除役負債準備金額 (PROV) 的影響顯著 (t=3.85, p<0.0001), 而且係數為正數, 此一結果顯示除役負債準備金額越

高（低），該負債能被可靠估計的程度就越高（低），其他自變數都無顯著影響（ $p>0.10$ ）。

表 11 迴歸分析結果 2（依變數：除役負債準備可以被可靠估計的程度）

自變數	自由度	係數	t值	p值	VIF
常數	1	-2.28	-4.21***	0.000	0.00
<i>D</i>	1	3.17	6.58***	0.000	1.01
<i>RISK</i>	1	-0.34	-1.00	0.320	1.01
<i>FEE</i>	1	-0.23	-0.68	0.499	1.00
<i>SIZE</i>	1	0.58	1.73	0.085	1.00
Adj. R ²			19.0%		
F值			12.67***	(p值<0.0001)	

D 是虛擬變數：客戶應或不應認列除役負債準備（*D*=0 表示不應認列，亦即認列金額為 0 元；*D*=1 表示應認列，亦即認列金額大於 0 元）。**表示<0.05，***表示<0.01。變數定義：請詳表 3。

表 12 迴歸分析結果 3（依變數：除役負債準備可以被可靠估計的程度）

自變數	自由度	係數	t值	p值	VIF
常數	1	-0.70	-1.47	0.142	0.00
<i>PROV</i>	1	0.44	3.85***	0.000	1.05
<i>RISK</i>	1	-0.29	-0.78	0.437	1.04
<i>FEE</i>	1	-0.22	-0.060	0.5499	1.00
<i>SIZE</i>	1	0.53	1.48	0.1411	1.01
Adj. R ²			8.0%		
F值			5.34***	(p值<0.0001)	

表示<0.05，*表示<0.01。變數定義：請詳表 3。

伍、結論與建議

本研究探討影響審計人員報告決策之因素，以及審計人員是否會利用會計準則的模糊性為報告決策辯護。研究方法是設計一份有關除役負債準備決策的問卷，請審計人員填答，再根據審計人員的答案來分析失去客戶的威脅、客戶的重要性、與事務所規模等變數，是否影響審計人員出具的決策報告，研究對象是四大及非四大會計師事務的審計人員，人數共計 200 位。

本研究的研究結果彙整如下：失去客戶的威脅對於四大事務所的審計人員有顯著影響，本研究以更換會計師的風險衡量失去客戶的威脅。當更換會計師風險高時，審計人員回答的金額（客戶應認列的除役負債準備金額）比較低，當更換會計師風險低時，審計人員回答的金額比較高。其次，失去客戶的威脅對於非四大事務所的

審計人員沒有顯著影響，但不論更換會計師風險是高或低，審計人員回答的金額都比較低。不顯著的可能原因在於台灣會計師遇到訴訟的風險比較小，另一可能的原因是，國內目前的經濟狀況仍然不佳，中小型事務所的競爭壓力比較大，因此審計人員比較不能抗拒客戶的壓力，此一結果與國內檔案研究一致（例如李建然與林秀鳳，2013）。

第三，單一客戶的公費佔事務所總收入的比例對於審計人員的報告決策沒有顯著影響。本研究的發現與 Lord (1992) 的實驗結果不一致，可能的原因在於，本研究是採受試者間設計，Lord (1992) 的研究是採受試者內設計。然而，本研究的發現與 Chung and Kallapur (2003) 的實證結果一致，他們也發現客戶的重要性對異常應計數並無顯著影響，客戶的重要性是以客戶支付的公費（包括審計和非審計公費）佔事務所總收入的比率作為代理變數。Chung and Kallapur (2003) 建議可採用個別客戶對會計師的相對重要性，作為審計客戶的相對重要性之替代變數，但會計師事務所並未提供類似資料，因此，此一建議很難適用在實證研究，但應該可適用在實驗研究上，有興趣的研究者未來可嘗試此一作法。最後，審計人員回答的金額（客戶應認列的除役負債準備金額）越高（低），除役負債準備金額能被可靠估計的程度就越高（低），換言之，審計人員會利用會計準則的模糊性來為報告決策辯護。

上述研究結果有兩項涵意：審計人員傾向接受客戶偏好的會計處理方法，審計人員很可能會因為擔心失去客戶，而提供積極式報告。此外，IFRS 著重經濟實質，但在本研究中，除役負債準備是否可以被可靠估計，此一判斷會隨客戶應認列的金額大小而改變。審計人員似乎不是根據會計準則來分析交易的經濟實質，而是根據其報告決策來解釋或運用準則，也就是說，會計準則只是用來辯護的工具。更重要的是，相較於台灣的財務會計準則公報，IFRS 有更多界線不明確、需要人為主觀判斷的準則規範，這些模糊的準則很難成為審計人員抗拒客戶要求的理由或依據。

儘管本研究只分析除役負債準備之認列，然而，其他準則同樣也需要審計人員的主觀判斷。IFRS 是原則基礎的準則，它允許企業採用不同的會計處理方法（例如投資性不動產可採用成本模式或公允價值模式）或評價方式（例如金融資產和負債的公允價值選項），目的是讓企業的財務資訊能符合忠實表述等基本品質特性，以避免某些生硬的規則限制（例如，剩餘耐用年限的四分之三或公平市價的 90%）。儘管 IFRS 的立意良善，如果審計人員能輕易利用準則為自己的報告決策辯護，則審計人員就更傾向配合企業提供積極式報告。

本研究亦存在許多限制，主要限制有兩項：第一，本研究設計的審計報告決策與審計實務並不完全相符。當客戶的財報採取認列負債準備或只附註揭露未來除役成本時，審計人員的工作是確認客戶的會計處理是否符合準則的規定，而非要求客戶應認列某一金額的負債準備。此外，即使審計人員同意客戶僅附註揭露，但本研究的個案並沒有說明附註揭露的內容為何（例如說明未來除役成本可能介於 1 億元至 3 億元），這與參與者的實際工作有些落差。第二，部分參與者（約 24%）是領

組以下、且服務年資未滿三年的審計人員。本研究將這些參與者排除後，重新進行變異數分析和迴歸分析，檢定結果完全不變。儘管如此，除役負債準備的估計是由比較高階或資深的審計人員負責，部分參與者沒有相關經驗，研究效度仍可能受到影響。

參考文獻

- 李建然與林秀鳳，2013，大型會計師事務所之審計品質真的比非大型會計師事務所好嗎？從抑制盈餘管理的角度探討—控制自我選擇偏誤的重要性，*中華會計學刊*，第9卷第1期：77-110。
- 顏信輝與王炫斌，2014，我國逐步趨同國際財務報導準則對財報品質之影響，*會計評論*，第58期：1-37。
- 顏信輝、張瑀珊與鄭力尹，2016，直接採用 IFRS 前後財務報表資訊內涵之比較，*會計評論*，第62期：33-74。
- Bedard, J., S. M. Chtourou, and L. Courteau. 2004. The effect of audit committee expertise, independence, and activity on aggressive earnings management. *Auditing : A Journal of Practice & Theory* 23 (2): 13-35.
- Chung, H., and S. Kallapur. 2003. Client importance, nonaudit services, and abnormal accruals. *The Accounting Review* 78 (4): 931-955.
- Cuccia, A. D., K. Hackenbrack, and M. W. Nelson. 1995. The ability of professional standards to mitigate aggressive reporting. *The Accounting Review* 70 (2): 227-248.
- DeAngelo, L. E. 1981. Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics* 3 (3): 183-199.
- Dechow, P. M., and D. J. Skinner. 2000. Earnings management: Reconciling the views of accounting academics, practitioners, and regulators. *Accounting Horizons* 14 (2): 235-250.
- Farber, D. B. 2005. Restoring trust after fraud: Does corporate governance matter. *The Accounting Review* 80 (2): 539-561.
- Farmer, T. A., L. E. Rittenberg, and G. M. Trompeter. 1987. An investigation of the impact of economic and organizational factors on auditor independence. *Auditing : A Journal of Practice & Theory* 7 (1): 1-14.
- Francis, J. R., and D. Wang. 2008. The joint effect of investor protection and Big 4 audits on earnings quality around the world. *Contemporary Accounting Research* 25 (1): 157-191.
- Hackenbrack, K., and M. W. Nelson. 1996. Auditors' incentives and their application of financial accounting standards. *The Accounting Review* 71 (1): 43-59.
- Healy, P. M. 1996. Discussion of earnings-based bonus plans and earnings management by business unit managers. *Journal of Accounting and Economics* 26 (1-3): 143-147.

- Healy, P. M., and J. M. Wahlen. 1999. A review of the earnings management literature and its implications for standard setting. *Accounting Horizons* 13 (4): 365-383.
- Klein, A. 2002. Audit committee, board of director characteristics, and earnings management. *Journal of Accounting and Economics* 33 (3): 375-400.
- Kothari, S. P. 2000. Discussion of “the relation between analysts’ forecasts of long-term, earnings growth and stock price performance following equity officering”. *Contemporary Accounting Research* 17 (1): 33-39.
- Lord, A. T. 1992. Pressure: A methodological consideration for behavioral research in auditing. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 11 (2): 89-108.
- Nelson, M. W., J. A. Elliott, and R. L. Tarpley. 2002. Evidence from auditors about managers’ and auditors’ earnings management decisions. *The Accounting Review* 77 (supplement): 175-202.
- Ng, T. B. and H. T. Tan. 2003. Effects of authoritative guidance availability and audit committee effectiveness on auditors’ judgments in an auditor-client negotiation context. *The Accounting Review* 78 (3): 801-818.
- Palmrose, Z. 1988. 1987 Competitive manuscript co-winner: An analysis of auditor litigation and audit service quality. *The Accounting Review* 63 (1): 55-73.
- Roberts, M. L., and B. R. Cargile. 1994. *Impartiality versus advocacy: CPA’s responses to conflict in auditing and tax situations*. Working paper, University of Alabama, Tuscaloosa, AL.
- Trompeter, G. 1994. The effect of partner compensation schemes and generally accepted accounting principles on audit partner judgment. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 13 (2): 56-68.

