

壹、前言

近年來，高等教育的重點之一，主要為如何降低台灣地區少子化對大專院校經營所造成的嚴重影響。公立學校至少還有政府預算給予部分支持，但對私立學校來說，學雜費則是重要的經費來源，只要學生人數不足，經營就會陷入困難。例如：2013年9月永達技術學院爆發積欠學校教職員薪資達七個月的爭議，而究其根本問題在於學生人數的銳減。以2013年來說，學校原預訂招收新生2,290人，但只收到近400人，造成整學年全校僅剩千名左右的學生。此外，還有另一件攸關學校經營的議題，那就是不時出現的財務弊端，例如：1988年花蓮大漢工商專校與1990年高雄國際商專發生財務危機、2000年景文技術學院與親民工商專校陸續爆發舞弊、2010年真理大學校長涉嫌掏空校產被檢方起訴。到了2013年，主管機關教育部著手研議「輔導私立大專校院改善及停辦實施原則」，初步依招生、辦學品質、財務及有無違法等四大面向，對需要改善的私校進行監督與輔導，如仍無法改善，就啟動退場機制。這其中第四點的違法，就是指掏空校產、財務舞弊及買賣董事席位等事實。可見，私立大專院校的財務健全與否，攸關其未來的經營與發展。

1991年9月頒定的《私立學校建立會計制度實施辦法》，明訂私立大專院校從1911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，希冀藉由會計師查核來協助健全私立學校財務運作機制。此後，這項由會計師協助政府監督認證私校財務狀況的制度，雖歷經調整與變動，但仍確立會計專業對健全私校財務的角色。會計師原本主要的功能，就在於資本市場做為防範企業財務弊案發生的一道關卡，所以，其專業能力十分重要。但近年來對會計師是否能善盡其職責，則聚焦於其執行審計認證服務的獨立性之上。且各國證券主管機關為加強會計師的獨立性，紛紛訂定了強制會計師輪調的制度，以減少會計師因任期過長而導致獨立性降低之情形。我國也有研究文獻針對上市櫃公司分析強制會計師輪調政策對審計品質之影響，以及探討實施強制會計師輪調後，會計師回任原本所查核公司之因素。林俐姣（2009）指出，在強制會計師輪調制度之下，如會計師和其審計簽證客戶維持長期委任關係，社會大眾便會質疑會計師與客戶間的獨立性，不但損害會計師本身之聲譽，也可能因而導致該會計師之其他審計委任客戶流失。

輪調就是希望透過定期更換會計師來提升獨立性，但輪調之後，應該間隔多少時間才同意原會計師回任，則更是一個值得關切的問題。根據《審計準則公報》第

46號之規定，我國目前查核上市櫃公司之會計師應在七年內輪調，並且至少要間隔兩年才得以回任輪調前所查核之審計簽證客戶。早在實施《審計準則公報》第46號之前，《台灣證券交易所股份有限公司審閱上市公司財務報告作業程序》及《財團法人中華民國證券櫃檯買賣中心審閱上櫃公司財務報告作業程序》即規定：我國之會計師若連續查核同一上市櫃公司五年以上，即被列為實質審閱的範圍，但並未規定回任輪調前客戶之間隔。但林煒娟與林孝倫（2007）的研究發現，上市櫃公司聘任之會計師在輪調後回任原客戶之比例高達55%。可知，若未規定強制輪調後會計師之回任間隔，國內會計師大部分會藉由不連續簽證之特性回任原客戶。同樣的情況對應到私立大專院校與會計師查核的關係之上，如沒有對會計師輪調後之回任間隔有所規範，將造成多數查核私立大專院校之簽證會計師在輪調後短期內回任原查核學校，恐不利原本輪調規範所希望提升查核獨立性之目標，對健全私校財務也恐有負面影響之虞。教育部自2004學年度將選任簽證會計師之權力歸還給各私立大專院校，此舉固然增加了學校自主權，但卻使會計師與學校間之獨立性可能因此降低。即使《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》於2004學年度開始規定，查核私立大專院校之簽證會計師不得連續三年查核同一所學校（台94會（二）字第0940036409號令），等於是對強制輪調進行規範，卻未限制會計師得以回任原查核學校所需的間隔年限。同時，會計師查核私立大專院校之查核風險較查核一般上市櫃公司的風險低，因此，會計師很有可能透過形式上「不連續簽證」的方式，以短間隔回任原查核之私立大專院校延續其委任關係，如此一來，查核的獨立性將受到影響。

目前雖有部分學者針對我國私立大專院校之會計制度及會計師選任因素進行探討（陳雪如、黃劭彥、廖振宇與張益誠，2007），但於強制會計師輪調及回任方面，則集中於我國上市櫃公司的研究。基於我國私立大專院校在《學校財團法人及所設私立學校建立會計制度實施辦法》下有類似強制會計師輪調制度之規範性會計師更換制度，卻尚未有針對私立大專院校之強制會計師輪調制度及回任情形進行研究，加以私立大專院校過去曾發生過一些財務弊案，而私立大專院校之利害關係人影響力較一般上市櫃公司之關係人為低，法律對私立大專院校會計制度之規範更顯重要，故本研究將針對私立大專院校會計師之回任情形及原因進行分析，探討實施強制更換制度是否有達到維持會計師和委任審計客戶獨立性之實質效果，以及提供教育主管機關做為是否要設立回任年限之參考。

本研究樣本與期間配合2004學年度的新規範，將針對2004至2011學年度全國之