

## НЕОЧАКВАНИЯТ ЕФЕКТ ОТ ЗАДЪЛЖИТЕЛНАТА РОТАЦИЯ НА ОДИТОРИТЕ ВЪРХУ КАЧЕСТВОТО НА ОДИТА

**Kendall O. Bowlin**

*University of Mississippi*

**Jessen L. Hobson**

*University of Illinois at Urbana-Champaign*

**M. David Piercey**

*University of Massachusetts – Amherst*

В момент, когато новите предписания във връзка с ротацията на одиторите стават обект на обсъждане и възприемане или отхвърляне в световен мащаб, ново научно изследване възприема различен подход спрямо оценяването на ефекта от тези изисквания върху качеството на одита.

Досега дебатът по повод задължителната ротация на одиторите протича в рамката, определена от две съпернически си твърдения. От една страна, поддръжниците на задължителната ротация изразяват опасения във връзка с рисковете, които дългогодишните взаимоотношения между одитор и клиент крият за начина на мислене и нагласата на одиторите. Ограничавайки това взаимоотношение, ротацията на пръв поглед ще повиши качеството на одита, като спомогне да се гарантира, че одиторите ще запазят професионален скептицизъм и няма да се доверяват в прекомерна степен на твърденията на своите клиенти. От друга страна, противниците на задължителната ротация твърдят, че придобитите от одитора познания относно конкретните особености на дадена компания, ще се губят при всяка ротация, което в крайна сметка ще навреди на качеството на одита.

Ново изследване, озаглавено "[Ефект от ротацията на одиторите, професионален скептицизъм и взаимодействие с членове на ръководството](#)", разглежда в по-големи подробности предполагаемите ползи от задължителната ротация и достига до заключение, че понякога тези ползи просто не съществуват. В действителност в някои случаи задължителната ротация може да влоши на практика проблема, който се предполага, че разрешава. В частност основната хипотеза е, че с течение на времето одиторите се доверяват в по-голяма степен на своите клиенти. Следователно се предполага, че те ще се доверяват в по-малка степен на клиентите си, в случай че трябва да бъдат обект на ротация.

Изследването поставя под съмнение тези предположения, доказвайки, че те са само частично верни. От една страна, ако одиторите се фокусират върху оценяване на вероятността твърденията на клиентите им да са верни, то тогава констатациите от изследването навеждат на мисълта, че при дългогодишни взаимоотношения одиторите започват да се доверяват в прекалено голяма степен на твърденията на клиентите си и ротацията спомага за ограничаване на тази тенденция. От друга страна, ако одиторите се фокусират върху оценяване на риска твърденията на клиентите им да са *неверни* (например оценка на риска от

измама), одиторите *печелят* от това, че са в дългогодишни взаимоотношения с клиентите си, а *одиторите, които са обект на ротация*, започват да се доверяват в прекомерно голяма степен в ущърб на качеството на одита.

Защо става така? В едно дългогодишно взаимоотношение одиторите добиват увереност в оценяването на истинността или недостоверността на твърденията на клиентите си. Така че, когато одиторите оценяват вероятността твърденията на клиентите им да се верни, те са в състояние да открият достатъчна психологическа подкрепа за тази вероятност. От друга страна, когато оценяват риска тези твърдения да са неверни, те *също* са в състояние да открият по-голяма психологическа подкрепа за тази вероятност. Ротацията подкопава тази увереност. Одиторите, обект на ротация, са в неизгодна позиция при откриването на психологическа подкрепа както за възможната истинност, така и за възможната недостоверност на твърденията на клиентите. В резултат на това изследването навежда на мисълта, че основната хипотеза, стояща в основата на дебата – предположението, че ротацията ще повиши усилията на одиторите да бъдат скептични – не е валидна. Изглежда, че скептицизмът печели от дългогодишните взаимоотношения одитор – клиент.

Това е фундаментален психологически ефект, който се проявява по принцип между хората. За да докаже тези констатации, изследването използва внимателно контролиран лабораторен експеримент. Участниците в експеримента взаимодействат един с друг в анонимни двойки посредством компютърна мрежа. Във всяка двойка единият участник възприема ролята на одитор, а другият – ролята на член на ръководството (мениджър). Те трябва да правят избори, аналогични на изборите, които клиентите и мениджърите редовно правят. Мениджърите трябва да избират между агресивно и консервативно финансово отчитане, като могат да излагат необвързващи твърдения пред одиторите. Одиторите могат да решат дали да вярват на тези твърдения, както и дали да се ангажират с по-скъп или по-евтин одит на това конкретно твърдение. Макар тези роли и избори да са описани с по-общии термини, за да не се позволи да участниците да се досетят за целта на изследването, експериментът улавя ключовата динамика на изборите, пред които са изправени одиторите и мениджърите. С оглед ефективността на одита най-добрият избор на одиторите е евтин одит, когато мениджърът използва консервативно отчитане. В противен случай евтиният одит е най-лошият избор за одиторите. За мениджърите агресивното отчитане е най-добрият избор, когато одиторът е избрал евтин одит. Агресивното отчитане обаче е най-лошият избор, в случай че одиторите се ангажират с по-скъп одит.

Каква е целта на използването на този експериментален подход за проучване на одиторите? Почти всички предходни изследвания за ефекта от ротацията използват архивни бази данни с историческа информация. Както посочват регулаторните органи, поради въпросната причина тези изследвания страдат от вътрешноприсъщи ограничения. В частност те основно изследват въпроса дали дългогодишните взаимоотношения одитор – клиент се намират в корелационна зависимост с по-високото или по-ниско качество на печалбата. Така например, ако дългогодишните взаимоотношения водят до по-добро качество на печалбата, предположението е, че познанието, което одиторите придобиват с течение на времето, взема връх над заплахите, които

дългогодишните отношения представляват за техния скептицизъм. Ако това е вярно, ротацията ще подкопае качеството на одита, което изглежда се повишава с течение на времето. Проблемът при тези изследвания на корелационните връзки обаче е, че корелационната зависимост може да възникне по напълно различни причини. Така например одиторите проявяват тенденция да се отказват от по-агресивните си клиенти с течение на времето (т.е. решения за обновяване на клиентелата), а компаниите, прилагащи по-агресивно финансово отчитане, проявяват тенденция да сменят различни одитори (т.е. „пазаруване на мнение”). И двата посочени ефекта ще доведат до положителна корелационна зависимост между по-дългогодишните взаимоотношения одитор – клиент и качеството на печалбата, но това не ни казва нищо за това дали качеството на самия одит се повишава с течение на времето.

Използвайки експерименталния подход, изследването контролира тези алтернативни обяснения по начин, по който това не може да бъде направено от корелационните данни. Така например в този експеримент лицата, прилагащи агресивно финансово отчитане, са подложени на случаен принцип на условия, включващи или изключващи ротация, така че само фактът, че лицето прилага агресивно финансово отчитане, да не може изкуствено да предопределя взаимовръзката между ротацията и качеството на одита. В допълнение, използвайки експеримента, изследването може да „види” „вътрешни” измерители на качеството на одита и качеството на печалбата, за които базите с архивни данни остават слепи. Така например проучването може точно да засече в колко от случаите мениджърите лъжат, в колко от случаите одиторите им вярват и в колко от случаите те избират евтини одити при агресивно отчитане от страна на мениджърите.

В статията се достига до заключение, че „смисълът на нашето изследване е, че фокусирането на одиторите върху обща рамка за оценяване на базата на скептицизма, вместо да се изисква задължителна ротация на одиторите, може да е по-евтин начин за ограничаване на одитите, съпътствани от недостатъчни усилия, и агресивното отчитане”. Изследването е публикувано в юлския брой на *The Accounting Review*, издавано от Американската счетоводна асоциация.