



ЗА И ПРОТИВ ЗАДЪЛЖИТЕЛНАТА РОТАЦИЯ В ОДИТА

гл. ас. д-р Али Вейсел

*Висше училище по застраховане и финанси – гр. София
Дипломиран експерт-счетоводител, Регистриран одитор*

Задължителната ротация представлява един от най-актуалните въпроси на съвременния одит. Дебати за това се водят от 30-те години на XX век. През 80-те години някои държави въвеждат ограничения за срока на одитните ангажименти. Въпреки това тази практика получава широко разпространение едва след 2002 г., когато се приема Законът на Sarbanes-Oxley в САЩ. Той изисква периодична смяна на ключовия одитор. По-късно много други държави, включително и България, приемат закони, които регулират мандатите. Но днес се смята, че направените промени не са достатъчни за осигуряването на независимост и подобряване качеството на одита. Поради тази причина Европейската комисия се стреми да наложи задължителната ротация на одиторските предприятия в Европейския съюз. Съветът за надзор над счетоводството на публичните дружества в САЩ (РСАОВ) също има такива предложения. Професионалните организации на одиторите обаче не са съгласни. Според Американския институт на дипломираните експерт-счетоводители (АICPA) ограничаването на мандатите на одиторските предприятия ще има негативен ефект върху качеството на одита. Подобно е и становището на Института на дипломираните експерт-счетоводители (ИДЕС) в България. Различията в тези мнения представляват изключителен интерес за одиторската професия.

Изследването на аргументите за и против задължителната ротация в одита е подходящо да се извърши чрез **проучване на историята**. Известно е, че този въпрос за първи път се повдига след счетоводния скандал с McKesson & Robbins през 1938 г.¹ Балансът на това предприятие включвал 9 млн. долара фиктивни вземания и 10 млн. долара несъществуващи материални запаси.² Вследствие от това през 1939 г. АICPA назначава постоянен съвет за одитни процедури, който издава първия одиторски стандарт Statements on Auditing Procedure No. 1 “Extensions of Auditing Procedure” (Разширение на одитните процедури).³ Той

¹ Barton, M. T. Analysis of the Mandatory Auditor Rotation Debate. 5-2002, p. 2, http://trace.tennessee.edu/utk_chanhonoproj.

² Chatfield, Michael. "McKesson & Robbins Case." In History of Accounting: An International Encyclopedia, edited by Michael Chatfield and Richard Vangermeersch. New York: Garland Publishing, 1996. p. 409–410

³ Clikeman, Paul M. The greatest fraud of the (Last) Century. University of Richmond, May 2003.

изисква присъствие на одитора при инвентаризациите и потвърждение на вземанията, но не налага задължителната смяна на одиторите.

Изискването за задължителна ротация се обсъжда активно и през 70-те години на миналия век.⁴ Основанията за това са преодоляването на проблемите с независимостта, които се пораждаат от дългите връзки между корпорациите и техните одитори и осигуряване на свеж поглед към финансовите отчети. Тогава АICPA обмисля възможностите за ограничаване на одиторските мандати. Окончателното решение обаче е, че това не е разходно оправдано. Подобно мнение имат и повечето от другите професионални организации. Затова в този период само някои държави въвеждат изискване за задължителна ротация на одиторите. Сред тях са Италия и Испания. Техните практики ще бъдат анализирани по-нататък в изложението.

Въпросът за ротацията на одиторите става особено актуален с приемането на Закона на Sarbanes-Oxley в САЩ през 2002 г., който е в отговор на корпоративни счетоводни скандали с Enron, WorldCom и други. Той разглежда две разновидности на ротацията:

- на ключовия одитор (този който е отговорен за одита); и
- на одиторското предприятие.

Законът на Sarbanes-Oxley предвижда **ротация на ключовия одитор** на 5 години.⁵ Такова изискване приема и Европейският съюз през 2006 г. с директива 2006/43/ЕС.⁶ Тя се изпълнява от България през 2010 г. с изменение на Закона за независимия финансов одит (ЗНФО).⁷

„Ключовият одитор на одиторско предприятие, както и одитор, който работи пряко чрез индивидуална практика, когато одитират предприятие, извършващо дейност от обществен интерес, трябва да се оттеглят, след като са извършвали одитни ангажименти в продължение на 5 поредни години от датата на назначаване в одитираното предприятие.”⁸

Посоченото изискване трябва да „се прилага за одитни ангажименти за годишни финансови отчети, съставени след 31 декември 2008 г.”⁹, т.е. първият ротационен период изтича с извършването на одитите за 2013 г. Съгласно ЗНФО

⁴ Roush, Pamela B., Bryan K. Church, J. Gregory Jenkins, Susan A. McCracken and Jonathan D. Stanley. Auditor rotation: The PCAOB Considers a New Direction. American Accounting Association, Volume 5, Issue 2 2011, p. C15 – C20, p. C16.

⁵ Sec. 203. Audit Partner Rotation. Sarbanes-Oxley Act of 2002.

⁶ Виж чл. 42, т. 1 на Директива 2006/43/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 17 май 2006 година: „Държавите-членки гарантират, че основния/те партньор/и по одита, който/които отговаря/т за извършването на задължителен одит изпълняват поред задължението за одитиране в максимален срок с продължителност от седем години от датата на назначаване и да му/им бъде разрешено да участва/т в одит на одитираното дружество след срок от най-малко две години.”, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:157:0087:01:bg:HTML>

⁷ Чл. 40н, ал. 2 от Закон за независимия финансов одит. В сила от 01.01.2002 г. Обн. ДВ. бр.101 от 23 Ноември 2001г., посл. изм. ДВ. бр.15 от 15 Февруари 2013г.

⁸ Пак там.

⁹ Пар. 27 от преходни разпоредби към Закона за изменение и допълнение на Закона за независимия финансов одит, Обн. ДВ. бр. 54 от 2010 г.

одиторът може отново да одитира същата организация, но след две години.¹⁰ Тук е необходимо да се отбележи, че в българската практика са известни и други случаи, при които се извършва ротация на одитори. Например това е характерно за одитите на Сметната палата.¹¹ Това обаче не е обект на настоящото изследване.

Задължителната смяна на ключовите одитори се одобрява от всички заинтересовани страни. Не е така обаче с **ротацията на одиторските предприятия**. Затова тя представлява по-голям интерес за изследването.

Важно е да се отбележи, че има две основни мнения за ротацията на одиторските предприятия. Съществува твърдението, че тя не е необходима, защото ограничаването на мандата на ключовите одитори постига много от ползите и то без допълнителни разходи.¹² Според други мнения обаче тя трябва да се спазва задължително, защото ключовите одитори следват същите процедури и политики и могат да бъдат под натиска на одиторското предприятие.¹³

Със Закона на Sarbanes-Oxley от 2002 г. Конгресът на САЩ възлага на Government Accountability Office (GAO, Сметната палата на САЩ – А.В.) да разгледа въпросите, които засягат задължителната ротация на одиторските предприятия.¹⁴ Окончателният доклад се издава през 2003 г.¹⁵ Той отхвърля законовата периодична смяна на одиторски предприятия, но отбелязва, че Securities and Exchange Commission (SEC, Комисия по ценните книжа и борсите, която следи за прилагане на федералните закони на пазара на ценните книжа в САЩ – А.В.) и PCAOB имат нужда от няколко години, за да оценят ефективността на предлаганите промени.

На 16 август 2011 г. PCAOB в свое изявление поддържа становището за задължителна ротация на одиторските предприятия.¹⁶ Преди това, през 2010 г., Европейската комисия обмисля същите промени за одиторските предприятия, които одитират фирми от обществен интерес. По конкретно предложението включва:¹⁷

¹⁰ Чл. 40н, ал. 2 от Закона за независимия финансов одит. В сила от 01.01.2002 г. Обн. ДВ. бр.101 от 23 Ноември 2001г., посл. изм. ДВ. бр.15 от 15 Февруари 2013г.

¹¹ Мишева, К. Сметната палата и антикорупцията в системата на образованието. Презентация във форум на тема „Образование и антикорупция”, Резиденция Бояна, 18.01.2005 г.

¹² Hatfield, R. C., S. B. Jackson, S. D. Vandervelde. The Effects of Auditor Rotation And Client Pressure on Proposed Audit Adjustments, October 2007, p. 18, aaahq.org/audit/midyear/.../35_Hatfield_EffectsAudtor_Rotation.pdf

¹³ Barton, M. T. Analysis of the Mandatory Auditor Rotation Debate. 5-2002, p. 16, http://trace.tennessee.edu/utk_chanhonoproj.

¹⁴ Sec. 207. Study of Mandatory Rotation of Registered Public Accounting Firms. Sarbanes-Oxley Act of 2002.

¹⁵ Roush, Pamela B., Bryan K. Church, J. Gregory Jenkins, Susan A. McCracken and Jonathan D. Stanley. Auditor rotation: The PCAOB Considers a New Direction. American Accounting Association, Volume 5, Issue 2 2011, p. C15 – C20, p. C16.

¹⁶ Concept Release on Auditors Independence and Audit Firm Rotation. PCAOB Release No. 2011-006 August, 2011, http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket037/Release_2011-006.pdf.

¹⁷ Костов Б. Развитие на обсъжданията относно промените в одиторското законодателство /Изменения и допълнения на директива 2006/43/ЕО и приемане на регламент за специфичните изисквания към законите одити на предприятията от публичен интерес/, студия. Годишник на ИДЕС, София, 2012, стр. 7 – 34., стр. 32.

- Първоначален ангажимент, не по-кратък от 2 години, с възможност за еднократно подновяване;
- Максимална продължителност на два последователни ангажимента, не по-дълга от 6 години;
- Период на пауза след изтичане на един шест годишен период най-малко 4 години;
- При съвместни одити на предприятия от обществен интерес от двама одитори максималната продължителност не може да бъде повече от 9 години.

Повечето професионални организации на одиторите са против тези промени. Поради това задължителната ротация на одиторските предприятия към момента се прилага от ограничен брой държави. Някои от тях са Бразилия, Индия, Италия, Сингапур, Южна Корея и Нигерия.¹⁸ Останалите страни все още обсъждат предимствата и недостатъците на тази практика. Това се отнася и за Европейския съюз, включително и за България. Затова представлява интерес изследването на аргументите за и против.

Както се посочи по-горе, за задължителната ротация на одиторските предприятия са PCAOB и Европейската комисия. Необходимо е да се изследват техните мотиви в това отношение.

Според председателя на PCAOB James R. Doty ротацията на одиторските фирми е необходима, за да се защитят интересите на инвеститорите и обществото чрез изготвяне на достоверни отчети и **независими** одиторски доклади.¹⁹ Той смята, че така ще се подобри **качеството** на одита и ще се намали **рискът** от одиторски грешки. С основание Doty твърди, че ако доверието на инвеститорите в одитираните финансови отчети се намали или се загуби, ползите от одита са под въпрос.²⁰ Затова Бордът обмисля смяна на одиторските фирми на всеки десет години.²¹ В подкрепа на това становище се отбелязва, че тези въпроси не се повдигат само в САЩ, но и от Европейската комисия. В тази връзка се посочва Зелената книга от 2010 г. В нея се приема, че ротацията е необходима за поддържането на **обективност** и **динамика** на пазара на одиторски услуги.²²

Интерес представлява изследването на начина, по който ротацията подобрява качеството и намалява одиторските грешки. В тази връзка се посочва, че при периодична смяна на одиторите се ограничава фамилиарността между

¹⁸ Daugherty, B., D. Dickins, J. Higgs, and K. Tatum. The Question of Mandatory Audit Firm Rotation. Would Investors Benefit? The CPA Journal. January 2013, p. 28 – 33, Onwuchekwa, J. C., D. O. Erah, F. Izedonmi. Mandatory Audit Rotation and Audit Quality: Survey of Southern Nigeria. Research Journal of Finance and Accounting, Vol 3, No 8, 2012, www.iiste.org.

¹⁹ Roush, Pamela B., Bryan K. Church, J. Gregory Jenkins, Susan A. McCracken and Jonathan D. Stanley. Auditor rotation: The PCAOB Considers a New Direction. American Accounting Association, Volume 5, Issue 2 2011, p. C15 – C20, C16.

²⁰ Concept Release on Auditors Independence and Audit Firm Rotation. PCAOB Release No. 2011-006 August, 2011, p. 13, http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket037/Release_2011-006.pdf.

²¹ Ibid.

²² Зелена книга. Одитна политика: поуки от кризата. Европейка комисия, Брюксел, 13.10.2010.

одиторската фирма и служителите на клиента.²³ Това е важно за осигуряването на по-голяма независимост, която е предпоставка за обективно мнение. Освен това по този начин се намалява натискът върху одиторите да приемат съмнителни счетоводни политики. Те знаят, че ще бъдат сменени и нямат интерес на всяка цена да поддържат добри взаимоотношения с клиентите.

Като предпоставка за подобряване на качеството се посочва и възможността за свеж поглед към финансовите отчети на клиента, както и факта, че одиторското предприятие е наясно, че следващият одитор ще бъде в състояние да открие неговите грешки.²⁴ Също така тези, които подкрепят задължителната ротация, допускат, че тя ще подобри качеството чрез увеличаване на конкуренцията.

Професионалните организации на одиторите са **против задължителната ротация на одиторските предприятия**. В случая е необходимо на първо място да се анализира становището на AICPA, който има най-голям принос за развитието на теорията и практиката на световния одит.

Основните **аргументи на AICPA против задължителната ротация на одиторските предприятия** се основават на твърденията, че тя:²⁵

- увеличава одиторските грешки;
- увеличава първоначалните разходи;
- създава трудности за своевременно докладване;
- води до загуба на знания;
- намалява стимулите за подобряване на ефективността и качеството.

Нарастването на одиторските грешки през първите години на одита се доказва с емпирични изследвания. Проучването на измамните финансови отчети показва, че 26% от фирмите, които правят измами, преди това сменят своите одитори.²⁶ Според изследването на GAO (Government Accountability Office) компаниите от Fortune 1000 също имат подобно мнение. Те смятат че промяната на одиторските фирми увеличава риска от грешки пред първите години на одита.²⁷ Почти всички от по-големите корпорации са съгласни със становището на AICPA, че ротацията ще води до загуби. Нещо повече, те предвиждат ръст на разходите от над 20%.²⁸ По отношение на трудностите за своевременно докладване е логично да се предположи, че новите одити изискват повече време за придобиване на разбиране за предприятието, което забавя одитните доклади. Също така това означава загуба на знания, които са натрупани от предишния одитор. Последният

²³ Raiborn, C., C. A. Schorg, and M. Massoud. Should Auditor Rotation Be Mandatory? Published online in Wiley InterScience, 2006, www.interscience.wiley.com, Barton, M. T. Analysis of the Mandatory Auditor Rotation Debate. 5-2002, p. 8, http://trace.tennessee.edu/utk_chanhonoproj, AICPA Letter to PCAOB Raises Concerns About Mandatory Audit Firm Rotation. Journal of Accountancy, December 14, 2011, <http://journalofaccountancy.com/web/20114896.htm>.

²⁴ Ibid.

²⁵ Briefing Paper on Audit Firm Rotation – AICPA Position, aicpa.org.

²⁶ Ibid.

²⁷ Concept Release on Auditors Independence and Audit Firm Rotation. PCAOB Release No. 2011-006 August, 2011, p. 14, http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket037/Release_2011-006.pdf.

²⁸ Ibid.

аргумент, посочен горе, се основава на практиката, че одиторите се стремят да подобрят ефективността и качеството, за да запазят клиента за по-продължително време. Задължителната ротация обаче намалява това желание.

Най-общо може да се каже, че според АICPA задължителната ротация **увеличава разходите и намалява качеството** на одита.²⁹ Освен това председателят на института Greg Anton и неговият президент и изпълнителен директор Barry Melanson твърдят, че тя може да попречи за избора и задържането на най-квалифицираните одиторски предприятия.³⁰

Интересно е, че много други заинтересовани страни в САЩ са също против задължителната ротация. До 22 април 2012 г. в PCAOB са получени 659 коментара на неговите предложения от одиторски фирми, счетоводни организации, академични общности, одитни комитети и други.³¹ Забележително е, че около 95% от мненията са срещу задължителната ротация на одиторските предприятия. Някои от аргументите, които са посочени в тях и не са представени горе, са следните:³²

- Смяната на одиторите води до увеличаването на конкуренцията и до намаляване на цените. По този начин се влошава качеството на одита.
- Когато се извършва ротация на одитори, които са специалисти в една индустрия, фирмите избират одитори неспециалисти. Това намалява ефикасността и ефективността на одита.
- Съществуващите регулации са достатъчни за осигуряването на необходимата независимост.

По отношение на конкуренцията заслужава внимание и твърдението, че задължителната ротация ще има значително негативно влияние върху малките одиторски фирми в САЩ, които имат 10 или по-малко клиенти.³³

Българските одитори също не одобряват задължителната ротация на одиторските предприятия. Според тях това „ще намали познанията за бизнеса, който се одитира, а за компаниите през първите 1-2 години одитите ще се оскъпят”.³⁴ Също така се отбелязва, че ще се „получи нежелана концентрация на пазара в посока на по-големите одиторски фирми.”³⁵

²⁹ AICPA Letter to PCAOB Raises Concerns About Mandatory Audit Firm Rotation. Journal of Accountancy, December 14, 2011.

³⁰ AICPA Opposes PCAOB's Mandatory Audit Firm Rotation Proposal, January 09, 2012, <http://www.aicpa.org/advocacy/cpaadvocate/2012>

³¹ Daugherty, B., D. Dickins, J. Higgs, and K. Tatum. The Question of Mandatory Audit Firm Rotation. Would Investors Benefit? The CPA Journal. January 2013, p. 28 – 33.

³² Ibid, p. 29

³³ Roush, Pamela B., Bryan K. Church, J. Gregory Jenkins, Susan A. McCracken and Jonathan D. Stanley. Auditor rotation: The PCAOB Considers a New Direction. American Accounting Association, Volume 5, Issue 2 2011, p. C15 – C20, C17.

³⁴ Брюксел предлага мерки на пожар за одиторите. Според Института на дипломираните експерт-счетоводители готвените промени в евродирективата за одита на публични компании ще доведат до свръх регулация и оскъпяване на услугите им. Статия на Биляна Вачева, 21 февруари 2012 г. <http://www.capital.bg>.

³⁵ Костов Б. Развитие на обсъжданията относно промените в одиторското законодателство /Изменения и допълнения на директива 2006/43/ЕО и приемане на регламент за специфичните изисквания към законите

Становището на ИДЕС е, че „съществуващите изисквания за ротация съгласно директива на 2006/43/ЕС на този етап са напълно достатъчни, за да осигурят ротация на одиторите в случаите, когато и там, където това е необходимо”.³⁶ Освен това се посочва, че „в първите периоди след смяната на одиторите опасностите за качеството на одитите значително нарастват и покриването на тези рискове отнема повече ресурси за предприятието и одитора.”³⁷

От представените аргументи на българските одитори става ясно, че те не се различават съществено от тези на американските.

Интерес представляват и други мнения, които допускат алтернатива на задължителната ротация:

„По отношение на задължителната ротация инвеститорите споделят различни гледни точки, като някои от тях не подкрепят задължителна ротация, но подкрепят задължителното провеждане на нова тръжна процедура след определен период от време.”³⁸

„Налице е сериозно отхвърляне на задължителната ротация от страна на професионалните организации, но подкрепя за редовно провеждане на тръжни процедури (например на всеки 3 или 5 години) или дори задължителни тръжни процедури. В тази връзка одитните комитети трябва да преразгледат политиката си за назначаване и да имат процедури за повторни тръжни процедури и ясни критерии за избор, както и по-голяма прозрачност при преназначаването на одиторите.”³⁹

„Липсата на редовни тръжни процедури за възлагане на одиторски услуги, както и на периодична ротация на одиторските дружества, е лишила одита от неговата характерна особеност — професионалния скептицизъм.”⁴⁰

От представените мнения се вижда, че търговете се предлагат като възможност за допълнително подобряване на одита. Интересно е, че тази мярка няма противници. Те обаче не са обект на разглеждане в статията.

Изследваните аргументи за и против задължителната ротация на одиторските предприятия са обобщени в следващата таблица:

одити на предприятията от публичен интерес/, студия. Годишник на ИДЕС, София, 2012, стр. 7 – 34., стр. 32 – 33.

³⁶ Становище на ИДЕС по въпросите, повдигнати в Зелената книга на ЕК, 06 Декември 2010, www.ides.bg.

³⁷ Пак там.

³⁸ Бюлетин № 03, 2011 год. Комисия за публичен надзор над регистрираните одитори, стр. 23.

³⁹ Пак там, стр. 25.

⁴⁰ Работен документ на службите на комисията. Обобщение на оценката на въздействието придружаващ Предложение за Директива на Европейския парламент и на Съвета за изменение на Директива 2006/43/ЕО относно задължителния одит на годишните счетоводни отчети и консолидираните счетоводни отчети и Предложение за Регламент на Европейския парламент и на Съвета относно специфични изисквания по отношение на задължителния одит на предприятия от обществен интерес. Брюксел, 30.11.2011, стр. 3.

Обобщение на аргументите за и против задължителната ротация на одиторски предприятия

Таблица № 1

Показатели	Аргументи за задължителна ротация на одиторските предприятия	Аргументи против задължителна ротация на одиторските предприятия
Принципи	Постига се по-голяма независимост и по-обективно мнение	Съществуващите регулации са достатъчни за осигуряването на независимост и обективност
Качество и одиторски грешки	Увеличава се качеството и се намаляват одиторските грешки	Намалява се качеството и се увеличават одиторските грешки
Разходи	-	Увеличават се първоначалните разходи

От представените в таблицата доводи се установява, че при смяна на одиторите се увеличават разходите. Това не се отрича от защитниците на задължителната ротация. Другите показатели обаче са спорни. Затова заслужават по-голямо внимание.

Според тези, които са против ротацията, независимостта се постига чрез изискванията за одитни комитети, публичен надзор, ротация на ключови одитори и ограничаването на неодитните услуги, които са въведени по-рано.⁴¹ Затова според тях не е необходимо да има и ротация на одиторски предприятия. Според други мнения обаче тя трябва да се спазва задължително, защото както вече беше посочено, ключовите одитори следват същите процедури и политики и могат да бъдат под натиска на одиторското предприятие.⁴²

От таблицата се вижда, че според защитаващите задължителната ротация на одиторските предприятия тя води до увеличаването на качеството и намаляването грешките. Основанията за това са свежия поглед към финансовите отчети и очакването следващият одитор да открие нередностите.⁴³ Други обаче мислят, че одиторите имат нужда от няколко години, за да опознаят добре фирмата. Затова е трудно да разкриват отклонения на предишния одитор, особено ако те са направени съзнателно и са прикрити.

Според АICPA изследванията показват, че повече одиторски грешки има през първите години на одитите.⁴⁴ Но против това се посочва, че тези проучвания

⁴¹ Daugherty, B., D. Dickins, J. Higgs, and K. Tatum. The Question of Mandatory Audit Firm Rotation. Would Investors Benefit? The CPA Journal. January 2013, p. 28 – 33.

⁴² Barton, M. T. Analysis of the Mandatory Auditor Rotation Debate. 5-2002, p. 16, http://trace.tennessee.edu/utk_chanhonoproj.

⁴³Ibid., p. 8.

⁴⁴ Briefing Paper on Audit Firm Rotation – AICPA Position, aicpa.org.

са направени за фирми, които доброволно си сменят одитора.⁴⁵ Те са предимно с финансови затруднения, избират по-малки одиторски фирми и е по-вероятно да имат измамна дейност. Затова високият риск не се дължи на новия ангажимент, а на фирмата.

Друг спорен момент по отношение на качеството представлява конкуренцията. Поддръжниците на ротацията приемат, че тя подобрява одитите. Според противниците увеличаването на конкуренцията не води до усъвършенстване, а до намаляване на одиторските възнаграждения, което е предпоставка за влошаване на качеството.⁴⁶ В близост до ротацията одиторските предприятия се фокусират върху маркетинга, а не върху предоставянето на одиторски услуги с високо качество.⁴⁷

Основателно е да се твърди, че представените аргументи за и против задължителната ротация не са еднозначни. Те могат да се тълкуват по различен начин. Затова е по-подходящо изследването да се основава на **практиката**, която съществува. Това е възможно, защото има фирми и държави, които вече са приели такива политики.

В литературата по одит ротацията се анализира чрез изследване на историята на **Дюпон**. Корпорацията прилага доброволна ротация на одиторските фирми в периода от 1910 г. до 1954 г.⁴⁸ От 1911 г. до 1928 г. само с едно изключение през 1919 г., когато има натрупана работа в счетоводството, тя сменя одитора всяка година.⁴⁹ Фирмата не оповестява причините за тази политика във финансовите си отчети. Тя обаче се разбира от вътрешната кореспонденция.⁵⁰ Ръководството вярвало, че по този начин ще се представят по-достоверни финансови отчети.

Контрольорът на фирмата обаче е бил против ротацията.⁵¹ Вероятно поради това през 1928 г. ръководството на Дюпон не вижда основание да не сключи договор с Price-Waterhouse & Company за 9 години. През 1939 г. одиторското предприятие се сменя, защото то е одитирало отчетите на скандалната фирма McKesson & Robbins.

Дюпон прилага ротацията до 1954 г., когато избира отново Price-Waterhouse & Company.⁵² След това одиторското предприятие става постоянен одитор на корпорацията. Причините са увеличаването на размера и сложността на компанията и нейните обширни задгранични операции. Price-Waterhouse & Company прави всичко възможно, за да са доволни от ръководството на Дюпон.

⁴⁵ Barton, M. T. Analysis of the Mandatory Auditor Rotation Debate. 5-2002, p. 15, http://trace.tennessee.edu/utk_chanhonoproj.

⁴⁶ Ibid., p. 10.

⁴⁷ Raiborn, C., C. A. Schorg, and M. Massoud. Should Auditor Rotation Be Mandatory? Published online in Wiley InterScience., 2006, www.interscience.wiley.com).

⁴⁸ Zeff, S. A. Du Pont's early policy on the rotation of audit firms, Rice University, Journal of Accounting and Public Policy 22 (2003), p. 1 – 18, p. 2.

⁴⁹ Ibid, p. 5.

⁵⁰ Ibid, p. 3.

⁵¹ Ibid, p. 6.

⁵² Ibid, p. 11.

Любопитно е, че одитните доклади за три десетилетия след 1954 г. съдържат само некавалифицирани мнения.⁵³

Практиката на Дюпон е показателна за доброволна ротация. Интерес обаче представлява и задължителната. През 1980 г. в **Италия** се въвежда ограничение на мандатите на одиторските фирми, които одитират листваните на борсата предприятия, застрахователните и инвестиционните дружества, издателите на вестници, държавните предприятия и тези, които ползват държавни помощи. Техните одитори се избират за три години за не повече от три мандата, т.е. общо за 9 години.⁵⁴

Изследванията показват, че в Италия ротацията не увеличава конкуренцията, защото клиентите предварително се договарят с одиторските предприятия, които ще се сменят. В началото на 2000 г. италианският орган по конкуренцията налага глоба на 5-те най-големи одиторски предприятия, след като установява, че са сключили картелно споразумение.⁵⁵ За извинение одиторите заявяват, че споразуменията са направени, за да се предпазят от прекомерно намаляване на възнагражденията, което води до влошаване на качеството.

Задължителната ротация се приема и в **Испания** през 1988 г.⁵⁶ Но се отменя през 1995 г. Затова някои автори твърдят, че практиката в тази държава говори за недостатъците на ротацията. Това обаче не е вярно, защото тя не е била прилагана никога.⁵⁷ Срокът на ротацията се определя на 9 години. За първи път се прилага за одитите от 1990 г. Това означава, че първият мандат приключва през 1999 г. Но законът се отменя през 1995 г. Затова не могат да се правят изводи за практиката на ротацията в тази страна. Въпреки това има проучване за отношението на испанските одитори към принципа за действащо предприятие през този период и извън него. Интересно е, че то не установява статистически значими различия в мненията.⁵⁸

Проучвания за задължителната ротация са направени и в **Нигерия** и **Южна Корея**, които въвеждат изискването през 2006 г. За Нигерия се установява, че има отрицателна връзка между ротацията на одитора и качеството на одита.⁵⁹ За Южна Корея изследванията показват, че часовете за одит се увеличават, одиторските

⁵³ Ibid.

⁵⁴ Barton, M. T. Analysis of the Mandatory Auditor Rotation Debate. 5-2002, p. 17, http://trace.tennessee.edu/utk_chanhonoproj.

⁵⁵ Ibid.

⁵⁶ Gomez-Aguilar, N., E. R. Barbadillo, N. Carrera, C. Humphrey. Mandatory Audit Firm Rotation in Spain: A Policy That Was Never Applied, 2006, http://latienda.ie.edu/working_papers_economia/WP06-21.pdf, p. 1.

⁵⁷ Ibid.

⁵⁸ Roush, Pamela B., Bryan K. Church, J. Gregory Jenkins, Susan A. McCracken and Jonathan D. Stanley. Auditor rotation: The PCAOB Considers a New Direction. American Accounting Association, Volume 5, Issue 2 2011, p. C15 – C20, p. 17.

⁵⁹ Onwuchekwa, J. C., D. O. Erah, F. Izedonmi. Mandatory Audit Rotation and Audit Quality: Survey of Southern Nigeria. Research Journal of Finance and Accounting, Vol 3, No 8, 2012, p. 74, www.iiste.org.

възнаграждения се намаляват, качеството се задържа или незначително се намалява.⁶⁰

Направеното изследване на аргументите за и против ротацията в одита позволява да се обобщи, че ограничаването на мандатите на одиторските предприятия не се одобрява предимно от одиторите. Също така проучването на практиката показва, че тази мярка не води до очакваните резултати. Вероятно причините за това са различни. Заслужава обаче да се посочи мнението, че „когато одиторите са против, винаги ще намерят начин да работят срещу системата”.⁶¹ Това не означава, че те искат да се отклоняват от добрите практики. Не е възможно всички одитори да се опитват да защитават само себе си.⁶² Освен това няма логика при вземане на важни решения в областта на одита, те да не се съгласуват с упражняващите тази дейност.

<p>Ключови думи: одит, ротация на ключовия одитор, ротация на одиторско предприятие, задължителна ротация</p>	<p>Key words: audit, key auditor rotation, audit firm rotation, mandatory rotation</p>
--	---

Библиография

1. Брюксел предлага мерки на пожар за одиторите. Според Института на дипломираните експерт-счетоводители готвените промени в евродирективата за одита на публични компании ще доведат до свръх регулация и оскъпяване на услугите им. Статия на Биляна Вачева, 21 февруари 2012 г. <http://www.capital.bg>.
2. Бюлетин № 03, 2011 год. Комисия за публичен надзор над регистрираните одитори.
3. Директива 2006/43/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 17 май 2006 година, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:157:0087>: 01:bg:HTML
4. Закон за независимия финансов одит. В сила от 01.01.2002 г. Обн. ДВ. бр.101 от 23 Ноември 2001г., посл. изм. ДВ. бр.15 от 15 Февруари 2013 г.
5. Зелена книга. Одитна политика: поуки от кризата. Европейка комисия, Брюксел, 13.10.2010.
6. Костов Б. Развитие на обсъжданията относно промените в одиторското законодателство /Изменения и допълнения на директива 2006/43/ЕО и

⁶⁰ Kwon, S. Y., Y. D. Lim, R. Simnett. Mandatory Audit Firm Rotation and Audit Quality: Evidence from the Korean Audit Market. November 2010, p. 34, www.asb.unsw.edu.au.

⁶¹ Barton, M. T. Analysis of the Mandatory Auditor Rotation Debate. 5-2002, p. 15, http://trace.tennessee.edu/utk_chanhonoproj.

⁶² Ibid.

- приемане на регламент за специфичните изисквания към законовите одити на предприятията от публичен интерес/, студия. Годишник на ИДЕС, София, 2012, стр. 7 – 34.
7. Мишева, К. Сметната палата и антикорупцията в системата на образованието. Презентация във форум на тема „Образование и антикорупция”, Резиденция Бояна, 18.01.2005 г.
 8. Работен документ на службите на комисията. Обобщение на оценката на въздействието придружаващ Предложение за Директива на Европейския парламент и на Съвета за изменение на Директива 2006/43/ЕО относно задължителния одит на годишните счетоводни отчети и консолидираните счетоводни отчети и Предложение за Регламент на Европейския парламент и на Съвета относно специфични изисквания по отношение на задължителния одит на предприятия от обществен интерес. Брюксел, 30.11.2011.
 9. Становище на ИДЕС по въпросите, повдигнати в Зелената книга на ЕК, 06 Декември 2010, www.ides.bg.
 10. AICPA Letter to PCAOB Raises Concerns About Mandatory Audit Firm Rotation. Journal of Accountancy, December 14, 2011.
 11. AICPA Opposes PCAOB's Mandatory Audit Firm Rotation Proposal, January 09, 2012, <http://www.aicpa.org/advocacy/cpaadvocate/2012>
 12. Barton, M. T. Analysis of the Mandatory Auditor Rotation Debate. 5-2002, http://trace.tennessee.edu/utk_chanhonoproj.
 13. Briefing Paper on Audit Firm Rotation – AICPA Position, aicpa.org.
 14. Chatfield, Michael. "McKesson & Robbins Case." In History of Accounting: An International Encyclopedia, edited by Michael Chatfield and Richard Vangermeersch. New York: Garland Publishing, 1996.
 15. Clikeman, Paul M. The greatest fraud of the (Last) Century. University of Richmond, May 2003.
 16. Concept Release on Auditors Independence and Audit Firm Rotation. PCAOB Release No. 2011-006 August, 2011, http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket037/Release_2011-006.pdf.
 17. Daugherty, B., D. Dickins, J. Higgs, and K. Tatum. The Question of Mandatory Audit Firm Rotation. Would Investors Benefit? The CPA Journal. January 2013, p. 28 – 33.
 18. Gomez-Aguilar, N., E. R. Barbadillo, N. Carrera, C. Humphrey. Mandatory Audit Firm Rotation in Spain: A Policy That Was Never Applied, 2006, http://latienda.ie.edu/working_papers_economia/WP06-21.pdf
 19. Hatfield, R. C., S. B. Jackson, S. D. Vandervelde. The Effects of Auditor Rotation And Client Pressure on Proposed Audit Adjustments, October 2007, aaahq.org/audit/midyear/.../35_Hatfield_EffectsAudtorRotation.pdf

20. Kwon, S. Y., Y. D. Lim, R. Simnett. Mandatory Audit Firm Rotation and Audit Quality: Evidence from the Korean Audit Market. November 2010, www.asb.unsw.edu.au.
21. Onwuchekwa, J. C., D. O. Erah, F. Izedonmi. Mandatory Audit Rotation and Audit Quality: Survey of Southern Nigeria. *Research Journal of Finance and Accounting*, Vol 3, No 8, 2012, www.iiste.org.
22. Raiborn, C., C. A. Schorg, and M. Massoud. Should Auditor Rotation Be Mandatory? Published online in Wiley InterScience,, 2006, www.interscience.wiley.com).
23. Sarbanes-Oxley Act of 2002.
24. Zeff, S. A. Du Pont`s early policy on the rotation of audit firms, *Rice University, Journal of Accounting and Public Policy* 22 (2003), p. 1 – 18.

PROS AND CONS OF MANDATORY ROTATION IN THE AUDIT

Chief Ass. Prof. Ali Veisel, PhD

Certified Public Accountant, Registered Auditor

Summary

The article regards to arguments pros and cons of mandatory rotation in the audit. Their study are based on the historical development of the debate from 30 years of the twentieth century to the recent proposals made by the European Commission and Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). Special attention is paid to the rotation of the audit partner rotation and rotation of registered public accounting firms. Analyses are made about views of proponents and opponents of these proposals. Studied is the practice of voluntary and legal change of audit firms. Based on the study is made conclusion for the effectiveness of the audit rotation.