
Evoluția onorariilor de audit – perspectivă asupra riscurilor auditorilor

*Drd. Andreea Claudia CRUCEAN,
Universitatea de Vest din Timișoara,
e-mail: andreea.crucean94@e-uvt.ro*

*Prof. dr. habil. Camelia-Daniela HAȚEGAN,
Universitatea de Vest din Timișoara,
e-mail: camelia.hategan@e-uvt.ro*

Rezumat

Onorariile de audit sunt printre cele mai importante preocupări ale firmelor de audit, dar și ale autorităților de reglementare. Obiectivul lucrării este de a analiza evoluția onorariilor de audit încasate de către auditorii companiilor. Pe baza datelor incluse în baza de date Audit Analytics a fost selectat un eșantion de 1927 de companii distincte, pentru care s-a raportat un număr total de 24921 de observații, reprezentând onorarii de audit în perioada 2009-2020. Din cercetarea efectuată a rezultat că piața de audit a fost concentrată în jurul auditorilor de tip Big4, al căror număr a crescut direct proporțional cu numărul de rapoarte emise. Cele mai multe companii auditate au făcut parte din domeniul finanțelor, asigurări și imobiliare (28%), dar și din domeniul producției (32%), majoritatea având sediul declarat în Marea Britanie și Franța. Evoluția onorariilor de audit a fost fluctuantă în perioada analizată, dar tendința onorariului mediu a fost de scădere. Din totalul onorariilor, cele pentru efectuarea misiunii de audit au avut o pondere de 58,6%, și cele pentru servicii non audit de 40,4%. Evoluția onorariului mediu a fost invers proporțională cu valoarea veniturilor și activelor declarate și onorariile de audit încasate de către auditori. Prin urmare, nivelul onorariilor ar trebui corelat cu volumul de activitate al auditorilor, dar și cu complexitatea domeniului de activitate și performanța financiară a companiilor.

Cuvinte cheie: onorarii de audit; riscuri; active; venituri; calitate; transparență; Audit Analytics;

Clasificare JEL: M40, M41

Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Crucean, A.-C., Hațegan, C.-D. (2022), Evolution of Audit Fees - Perspective on Auditors' Risks, *Audit Financiar*, vol. XX, no. 3(167)/2022, pp. 484-498, DOI: 10.20869/AUDITF/2022/167/016

Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2022/167/016>
Data primirii articolului: 11.05.2022
Data revizuirii: 14.05.2022
Data acceptării: 29.06.2022

Introducere

Onorariile de audit sunt printre cele mai importante preocupări ale firmelor de audit, dar și ale autorităților de reglementare, deoarece onorariile de audit mai reduse pot avea ca rezultat un efort de audit redus, o calitate scăzută a auditului, dar și o raportare financiară scăzută.

Un indicator de măsurare a auditului, destul de controversat atât la nivel național, cât și internațional, este onorariul perceput de auditor pentru serviciile prestate. DeAngelo (1981) a specificat că efectele așteptate ale alocării activității de audit asupra calității auditului sunt ambigue. Pe o parte, o alocare echilibrată a muncii ar trebui să ducă la o mai mare independență a auditorilor, astfel ca fiecare dintre aceștia să dețină o pondere mai mică în onorariile de audit.

Trendul descrescător al onorariilor de audit percepute de către auditori (*Audit Analytics*, 2022) poate conduce și către o creștere a riscurilor audit, deoarece, nivelul onorariilor este de multe ori asociat cu credibilitatea și transparența procesului de audit, ceea ce poate avea ca efect o încredere mai redusă din partea utilizatorilor raportărilor financiare.

Obiectivul lucrării îl reprezintă analiza evoluției onorariilor de audit încasate de către auditorii companiilor, pe baza informațiilor existente în baza de date *Audit Analytics* în perioada 2009-2020. Eșantionul a cuprins un număr de 1927 de companii distincte, pentru care s-au raportat un număr total de 24921 de observații, reprezentând onorariile de audit. Analiza conține evoluția anuală a numărului de rapoarte emise de auditori, gruparea auditorilor după mărime, distribuția companiilor după domeniul de activitate și localizarea geografică. De asemenea evoluția onorariilor de audit va fi analizată pe cele două categorii, onorariile de audit și onorariile pentru non-audit. Pentru a corela mărimea onorariilor cu indicatorii financiari este prezentată evoluția veniturilor și a activelor companiilor.

Cercetarea oferă o analiză a datelor disponibile privind raportarea onorariilor de audit percepute de auditori pentru efectuarea misiunii de audit, dintr-o perspectivă orientată spre necesitatea declarării și evaluării riscurilor care decurg din aceste onorariile, și contribuie la dezvoltarea bibliografiei existente care tratează acest subiect.

Lucrarea este structurată astfel: o secțiune care prezintă o sinteză a literaturii relevante referitoare la importanța onorariilor de audit și influența lor asupra riscurilor de

audit și asupra calității auditului, urmată de a doua secțiune care descrie metodologia de cercetare. A treia secțiune prezintă rezultatele studiului, iar lucrarea este finalizată cu o parte rezervată concluziilor, limitelor studiului și direcțiilor viitoare de cercetare.

1. Literatura de specialitate

În literatura de specialitate întâlnim diferiți indicatori folosiți pentru măsurarea calității auditului, precum: onorariile de audit, durata mandatului auditorului sau mărimea auditorului.

Onorariile sunt importante în evaluarea calității auditului, în unele cazuri existența unor sume mai mari poate indica eforturi mai mari de îmbunătățire a calității sau o situație opusă, atunci când onorariile de audit ridicate indică o dependență față de anumiți clienți.

Evaluarea calității auditului este un proces dificil, deoarece nu există o măsurare directă a calității auditului. Astfel, utilizatorii auditului trebuie să utilizeze diverși indicatori, cum ar fi și onorariile de audit, pentru a evalua calitatea auditului și nivelul de încredere a rapoartelor financiare (Diem, 2016).

Teoria efortului de audit (*The theory of audit effort*) evidențiază că un nivel ridicat al onorariilor de audit este dat de efortul depus de auditor pentru a îmbunătăți calitatea serviciilor prestate (Xiao și colab., 2020). De asemenea, riscul de audit evaluat de către auditori poate conduce la o creștere a onorariilor de audit.

Crucean și Hațegan (2019) au efectuat un studiu calitativ referitor la factorii care influențează calitatea serviciilor de audit. Rezultatele studiului au arătat faptul că un audit de calitate este influențat de mai mulți factori, pornind de la pregătirea profesională a auditorului, de experiența și de abilitățile pe care acesta le deține, de alocarea sarcinilor în mod echitabil pentru întreaga echipă de audit, de timpul petrecut efectiv în cadrul angajamentului de audit (orele de audit), dar și de onorariile de audit percepute.

Eshleman și Guo (2013) au considerat că onorariile mari indică faptul că auditorul a depus eforturi mai mari, dar, totodată, îl putem considera un semnal asupra independenței. Autorii au studiat empiric cei doi indicatori, obținând o relație pozitivă între nivelul onorariilor și efortul depus de auditor pentru a oferi servicii de calitate.

Hackenbrack și colab. (2014) au sugerat că onorariile de audit negociate conțin informații semnificative pentru investitori și care, dacă sunt divulgate imediat după

semnarea scrisorii de angajament în anul următor, ar reduce asimetria informațională între manageri și investitori.

Cahyani și Zulvia (2019) au realizat o cercetare empirică pentru a analiza cât de mult influențează etica și onorariile de audit calitatea serviciilor de audit la un birou contabil public din orașul Padang (Indonezia). Rezultatele cercetării au relevat faptul că etica auditorilor și stabilirea onorariilor au o influență semnificativă asupra calității procesului de audit.

Garcia și colab. (2020) au analizat relația dintre responsabilitatea socială corporativă (RSC) și calitatea auditului, dar și a impactului asupra onorariilor de audit ale companiilor cotate în SUA din 2000 până în 2016. Rezultatele au relevat faptul că un scor mai mare al RSC este asociat cu onorarii de audit mai mari, iar firmele implicate în anumite inițiative de RSC plătesc onorarii de audit mai mari ca urmare a complexității crescute a auditului.

Miah și colab. (2020) au investigat asocierea dintre efortul aplicării IFRS datorită nivelurilor mai ridicate de ajustări materiale și onorariile de audit pe cazul companiilor din Australia. De asemenea, autorii au cercetat dacă aceste asocieri diferă între auditorii familiarizați cu domeniul de activitate al companiei și auditorii nefamiliarizați, pe baza diferențelor de solduri ale conturilor care sunt pregătite în conformitate cu IFRS, spre deosebire de standardele utilizate anterior de Consiliul pentru standarde de contabilitate australiene (AASB). Autorii consideră că ajustările semnificative necesită eforturi de audit mai ridicate. S-a constatat că onorariile de audit sunt mai mari atunci când standardele contabile sunt mai semnificative și mai complexe. În plus, rezultatele au arătat că asocierea pozitivă dintre efortul IFRS și onorariile de audit a fost mai pronunțată atunci când firmele erau auditate de auditori cu experiență, față de auditorii fără experiență în domeniul de activitate al companiei auditate.

Haak și colab. (2018) au specificat că o alocare mai echilibrată a activității de audit între membrii echipelor din firmele de audit reduce calitatea auditului și cresc onorariile de audit în comparație cu un nivel neechilibrat de alocare a muncii.

Barua și colab. (2019) au considerat că o scădere a onorariilor de audit în ultimul an al mandatului auditorului ar putea afecta calitatea auditului. În acest sens, autorii au efectuat un studiu de caz în care au urmărit dacă reducerea onorariilor de audit este asociată cu o calitate scăzută a auditului. Principala concluzie este că un

onorariu mai redus la începutul mandatului nu afectează calitatea auditului la fel de mult cum o face reducerea onorariilor în ultimul an de audit.

Griffin și Lont (2008) au analizat relația dintre onorariile de audit și demisiile auditorilor și au constatat că auditorii percep onorarii mai mari cel puțin cu un an înainte de schimbarea auditorului. În cazul demisiilor, onorariile mai ridicate sugerează niveluri mai ridicate de risc sau o răspundere mai mare a auditorului.

Geiger și Blay (2012) au examinat asocierea dintre onorariile pentru serviciile de audit și cele de non-audit, dar și decizia finală a auditorului cu privire la tipul de opinie pe care trebuie să o emită unui client aflat în dificultate financiară. Autorii au constatat o relație negativă între exprimarea incertitudinii privind continuitatea activității și onorariile primite de auditori. Totuși, autorii atrag atenția asupra faptului că nivelul onorariilor de audit ar putea afecta independența auditorului.

Krishnan și Zhang (2013) au examinat relația dintre reducerea onorariilor de audit și calitatea raportării financiare a băncilor. Rezultatele au relevat faptul că băncile auditate de auditorii Big4 au înregistrat venituri în creștere și o reducere a costurilor cu auditul, pe când băncile auditate de auditori non-Big4 beneficiază deja de o reducere pe peste 25% față de alte bănci auditate de către Big4.

Rusmin și colab. (2014) au investigat efectul calității auditului asupra creșterii veniturilor și surplusului de cash flow în cazul companiilor listate la bursele din Indonezia, Malaysia și Singapore, în perioada 2005-2010. Analizele statistice indică o relație negativă între calitatea auditului și creșterea sau gestionarea veniturilor, dar și asupra surplusului de cash flow.

Fan și colab. (2015) au studiat modul în care procesele legale împotriva auditorilor afectează onorariile de audit și strategiile de acceptare a clienților atât ale firmelor de audit responsabile pentru auditul eșuat, cât și ale altor firme de audit. Firmele de audit fără litigii își cresc onorariile de audit în urma depunerii unui proces referitor la eșecul de audit. Firmele de audit implicate în litigii sunt mai puțin susceptibile de a avea noi angajamente după începerea litigiului.

Bronson, Ghosh și Hogan (2017) au investigat dacă onorariile de audit mai ridicate cerute în SUA sunt relevante pentru efortul de audit depus de către auditor. Concluzia autorilor a fost că firmele străine plătesc onorarii mai mari decât firmele interne din SUA, iar efortul de audit este direct proporțional cu onorariile percepute.

Hay (2017) a cercetat calitativ articolele științifice publicate în perioada 2006-2016 referitoare la onorarii, nivelele acestora și dependența auditorilor de aceste onorarii, dar și la onorariile percepute pentru servicii non audit. Onorariile de audit pentru misiunile noi sunt mai mici și serviciile non-audit afectează independența auditorului, în timp ce serviciile non-audit furnizate de un auditor sunt asociate cu o pierdere a independenței și o calitate mai scăzută a auditului.

Otete (2018) a studiat piața de audit de pe bursele din Tanzania, Kenya și Uganda, folosind ca date principale onorariile de audit din perioada 2013-2017. Rezultatele au evidențiat faptul că firmele Big4 au avut o influență pozitivă asupra onorariilor de audit, iar onorariile de audit au crescut cu o rată anuală de 8%, în timp ce companiile non-Big4 rămân marginalizate și forțate să reducă onorariile pentru a păstra câțiva clienți.

Chen și Hasan (2018) au examinat modul în care auditorii privesc cultura corporativă a clienților lor și impactul acestora asupra onorariilor de audit. Firmele cu o cultură corporativă ridicată plătesc onorarii de audit mai mici. Aceste firme pun accentul pe comunicare și produc informații de înaltă calitate, care scad riscul auditorilor.

Krishnan și colab. (2019) au cercetat relația dintre reducerea onorariilor de audit și calitatea auditului. Se identifică o legătură pozitivă între calitatea auditului și dependența majoră a clienților. Ganesan și colab. (2019) au examinat influența onorariilor de audit, dar și a celor non-audit asupra calității auditului în cazul companiilor cotate la bursa din Malaysia. Onorariile non-audit și cele de audit au influență asupra calității auditului.

Qawqzeh și colab. (2021) au investigat efectul onorariilor de audit ca indicator de calitate al auditului și a raportării financiare, pe un eșantion de 180 de firme listate la Bursa de valori din Iordania, din 2009 până în 2017. Consiliul de administrație, dimensiunea, independența consiliului și remunerațiile administratorilor au un efect pozitiv și semnificativ asupra taxelor de audit ca indicator al calității auditului.

2. Metodologia de cercetare

Cercetarea efectuată este una calitativă, respectiv o sinteză și o analiză descriptivă a datelor declarate de către companiile cuprinse în eșantion. Datele au fost culese din baza de date *Audit Analytics* la data de 4 aprilie 2022, criteriul de selecție fiind căutarea după categoria din baza de date „Onorarii de audit”. Au fost selectate toate tipurile de auditori din toate țările, pentru perioada 2009-

2020. A rezultat un număr de 1927 companii distincte, pentru care s-a raportat un număr total de 24921 observații, reprezentând onorarii de audit.

Baza de date *Audit Analytics* oferă informații detaliate despre piața europeană de audit, conține companii publice listate la Bursele europene (SEE, Marea Britanie și Elveția) și include informații despre auditori, mandatul, onorariile de audit și KAM-urile dezvăluite de auditori în rapoartele lor.

Datele obținute au fost grupate pe cinci categorii distincte. Prima categorie este distribuția numărului rapoartelor pe perioada de analiză, a doua categorie sintetizează datele referitoare la domeniile de activitate ale companiilor auditate, urmată de a treia categorie, care cuprinde date referitoare la distribuția geografică a companiilor și a auditorilor. Ultimele două categorii grupează datele valorice referitoare la evoluția onorariilor de audit și a informațiilor financiare ale companiilor auditate.

3. Rezultate și discuții

3.1. Distribuția rapoartelor auditorilor pe perioada analizată

Pentru a reprezenta cât mai fidel datele existente în baza de date *Audit Analytics*, au fost alese raportările aferente fiecărui an pentru perioada 2009-2020. Rezultatele sunt detaliate în **Tabelul nr. 1**.

Tabelul nr. 1. Distribuția anuală a rapoartelor auditorilor

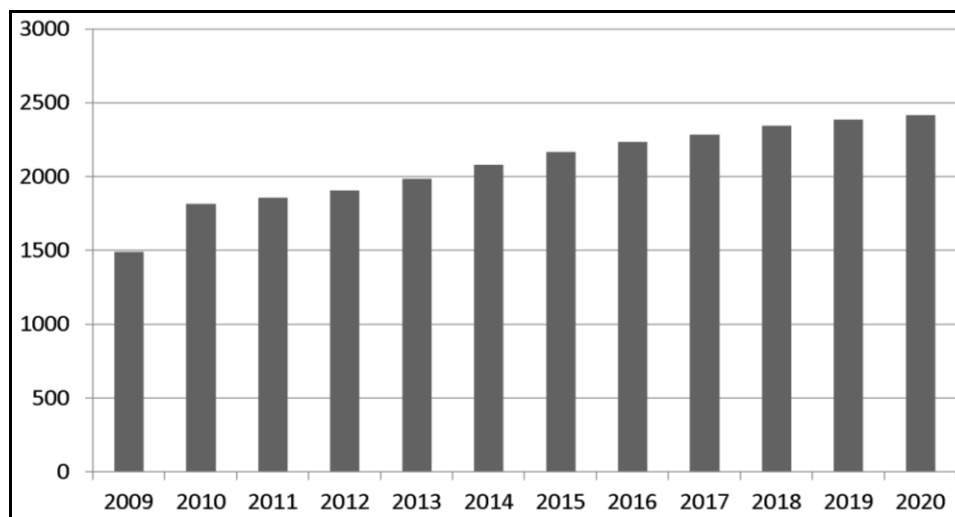
Anul	Număr de rapoarte	Evoluție față de anul precedent
2009	1487	1427
2010	1811	324
2011	1853	42
2012	1903	50
2013	1982	79
2014	2075	93
2015	2162	87
2016	2232	70
2017	2280	48
2018	2341	61
2019	2381	40
2020	2414	33
Total	24921	-

Sursă: Prelucrările autorilor, 2022

Din baza de date a rezultat că, în perioada analizată, cele mai multe rapoarte ale auditorilor au fost emise în anul 2020 (2414 de rapoarte), în

timp ce la polul opus regăsim anul 2009 cu cele mai puține rapoarte emise de către auditori (1487 de rapoarte).

Figura nr. 1. Evoluția numărului rapoartelor auditorilor



Sursă: Prelucrările autorilor, 2022

Din **Figura nr. 1** se observă că numărul rapoartelor emise de auditori a avut un trend ascendent pe toată perioada analizată. Creșterea a fost destul de lină, dar cumulată s-a înregistrat de o evoluție pozitivă de peste 50% la finalul perioadei față de începutul acesteia.

Un alt indicator urmărit a fost mărimea auditorilor

care au emis rapoartele, auditorii fiind clasificați în două categorii cunoscute în literatură (Crucean și Hațegan, 2021): Big 4 (PwC, EY, KPMG și Deloitte) și non-Big4 (auditorii care nu fac parte din cele patru companii de audit menționate în prima categorie). Rezultatele sunt prezentate în **Tabelul nr. 2**.

Tabelul nr. 2. Distribuția rapoartelor după mărimea auditorilor

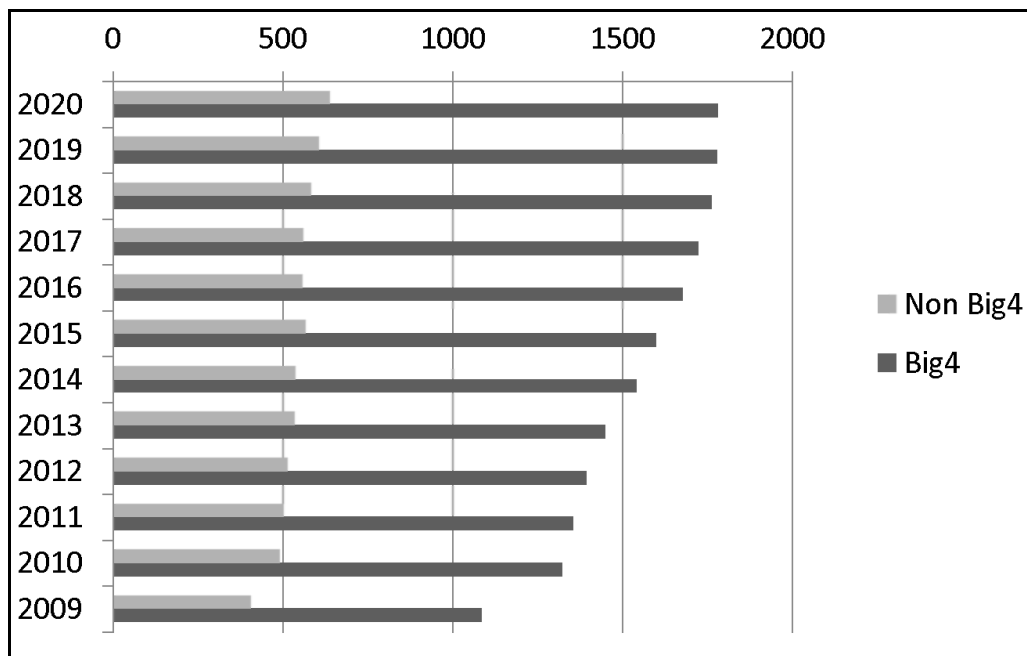
Anul	Nr. total auditori	Nr. auditori Big4	Evoluție Big4	Nr. auditori non-Big4	Evoluție non-Big4
2009	1487	1084	1042	403	385
2010	1811	1321	237	490	87
2011	1853	1353	32	500	10
2012	1903	1392	39	511	11
2013	1982	1448	56	534	23
2014	2075	1540	92	535	1
2015	2162	1598	58	564	29
2016	2232	1675	77	557	-7
2017	2280	1721	46	559	2
2018	2341	1760	39	581	22
2019	2381	1777	17	604	23
2020	2414	1778	1	636	32
Total	24921	18447	-	6474	-

Sursă: Prelucrările autorilor, 2022

În primul an de analiză s-au înregistrat mai puține rapoarte în baza de date, dar regăsim ulterior o evoluție crescătoare a numărului de auditori, atât din cadrul Big4, cât și din cadrul non-Big4. Cei mai mulți auditori au fost

identificați în anul 2020, iar cei mai puțini în anul 2009. Reprezentarea grafică a evoluției mărimii auditorilor pe cele două categorii este prezentată în **Figura nr. 2**.

Figura nr. 2. Evoluția numărului auditorilor după mărime



Sursă: Prelucrările autorilor, 2022

Numărul auditorilor de tip Big4 a crescut direct proporțional cu numărul de rapoarte emise, înregistrând o evoluție fluctuantă în perioada 2009-2020. Numărul auditorilor Big4 a crescut, înregistrând fluctuații mai reduse de la un an la celălalt, dar evoluția a fost pozitivă.

O situație aproape similară regăsim și în cazul auditorilor de tip non-Big4, numărul auditorilor a crescut semnificativ în al doilea an de analiză; ulterior, a înregistrat rezultate pozitive în perioada 2010-2015, un rezultat negativ de 7 auditori non-Big4 în anul 2016 (în comparație cu anul anterior). Evoluția a fost din nou pozitivă în perioada 2017-2020, iar trendul a fost finalizat cu o creștere a numărului de auditori în anul 2020.

Un rezultat apropiat regăsim și în studiul specialiștilor *Audit Analytics* (2020), care au

evidențiat că onorariile de audit sunt foarte concentrate în jurul auditorilor din grupul Big4, respectiv o proporție de 94% din onorariile de audit din Uniunea Europeană sunt încasate de către auditori Big4.

3.2. Domeniile de activitate ale companiilor

Domeniile de activitate au fost grupate după clasificarea SIC (*Standard Industrial Classification*). Codul SIC reprezintă un sistem uniform de clasificare industrială, destinat să reprezinte principalele industrii sau subclase.

Structura eșantionului pe domenii de activitate corelată cu numărul de rapoarte de audit emise este prezentată în **Tabelul nr. 3**.

Tabelul nr. 3. Domenii de activitate

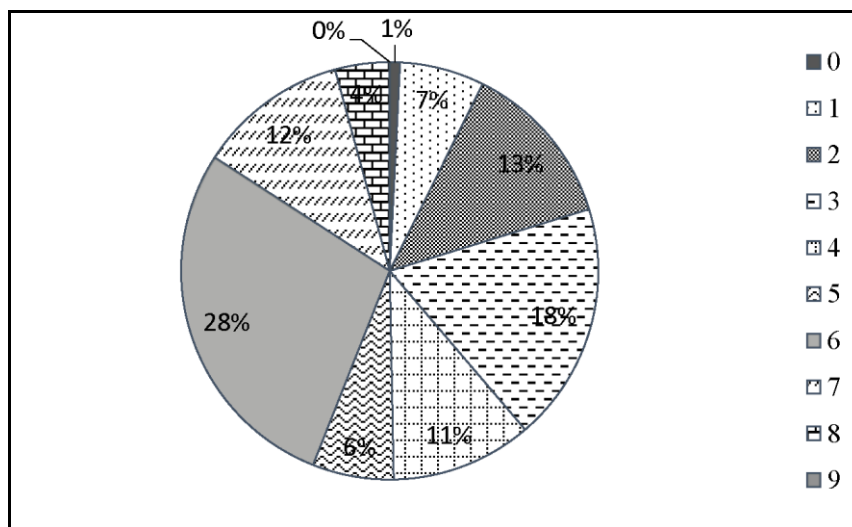
Codul SIC	Domeniul	Nr. total rapoarte de audit	Procent din SIC
0	Agricultură, Silvicultură, Pescuit	198	0,79
1	Exploatare minieră, construcții	1635	6,56
2	Producție - Grupele 20-29	3207	12,87
3	Producție - Grupele 30-39	4619	18,53
4	Servicii de transport, comunicații, electrice, gaze și sanitare	2726	10,94
5	Comerț cu ridicata și comerț cu amănuntul	1570	6,30
6	Finanțe, asigurări și imobiliare	7016	28,15
7	Servicii - Grupe 70-79	2897	11,62
8	Servicii - Grupe 80-89	1041	4,18
9	Administrație publică	12	0,05
	Total	24921	100%

Sursă: Prelucrările autorilor, 2022

În perioada analizată, cele mai multe rapoarte au fost emise de auditorii companiilor din domeniul Finanțe, asigurări și imobiliare (28%), dar și din domeniul Producție (32%). De asemenea, companiile din domeniul prestărilor de servicii au avut procente ridicate (servicii de transport, comunicații, electrice, gaze și sanitare – 11%, iar celelalte

tipuri de servicii – 16%). Comerțul cu ridicata și comerțul cu amănuntul, precum și domeniul Exploatare minieră, construcții au înregistrat procente de peste 6%, reprezentând peste 1000 de rapoarte de audit emise. Ponderea domeniilor de activitate este reprezentată în **Figura nr. 3**.

Figura nr. 3. Domenii de activitate



Sursă: Prelucrările autorilor, 2022

Cele mai puține rapoarte au fost emise de auditorii companiilor din domeniul Agricultură, silvicultură și pescuit, acesta înregistrând un procent de sub 1% din totalul rapoartelor de audit emise.

3.3. Distribuția geografică a companiilor

Un alt indicator important în analiza datelor a fost distribuția geografică a companiilor pe țările în care și-au declarat sediul, aceasta fiind detaliată în **Tabelul nr. 4**.

Tabelul nr. 4. Distribuția geografică a companiilor

Nr. crt.	Țara	Companii	Procent
1	Marea Britanie	6438	25,83
2	Franta	5888	23,63
3	Germania	1648	6,61
4	Spania	1390	5,58
5	Suedia	1182	4,74
6	Italia	921	3,70
7	Olanda	734	2,95
8	Elveția	724	2,91
9	Belgia	684	2,74
10	Austria	668	2,68
11	Polonia	640	2,57
12	Danemarca	354	1,42
13	Guernsey	351	1,41
14	Norvegia	335	1,34
15	Irlanda	301	1,21
16	Finlanda	291	1,17
17	Luxemburg	279	1,12
18	Cipru	262	1,05
19	Portugalia	159	0,64
20	Jersey	154	0,62
21	Grecia	146	0,59
22	Ungaria	138	0,55
23	Bulgaria	115	0,46
24	Cehia	102	0,41
25	Slovenia	104	0,42
26	Statele Unite	96	0,39
27	Islanda	91	0,37
28	România	98	0,39
29	Bermude	78	0,31
30	Croatia	70	0,28
31	Slovacia	59	0,24
32	Africa de Sud	36	0,14
33	Lituania	31	0,12
34	Maroc	32	0,13
35	Reunion	32	0,13
36	Estonia	29	0,12
37	Insula Man	30	0,12
38	Japonia	22	0,09
39	Israel	22	0,09
40	Mauritius	20	0,08
41	Singapore	18	0,07
42	Insulele Cayman	18	0,07
43	Rusia	18	0,07
44	Emiratele Arabe	14	0,06
45	Malta	12	0,05
46	Ucraina	12	0,05
47	Australia	12	0,05
48	Canada	12	0,05
49	Insulele Feroe	12	0,05
50	Gibraltar	12	0,05
51	Hong Kong	10	0,04
52	Brazilia	7	0,03
53	Letonia	7	0,03
54	China	3	0,01
	Total	24921	100

Sursă: Prelucrările autorilor, 2022

În eșantionul selectat companiile analizate au avut sedii declarate în 54 de țări. **Tabelul nr. 4** cuprinde distribuția pe țări în ordine descrescătoare, după ponderea companiilor auditate de către auditori. S-a constatat că în cazul a 18 țări entitățile analizate reprezintă mai mult de 1% din totalul companiilor incluse în eșantion. Cele mai multe companii aveau sediul în Marea Britanie (26%), fiind listate la Bursa de valori din Londra, și în Franța (24%). Pe următorul loc, cu un procent considerabil mai mic, se află companiile cu sedii în țări ca Germania (6,61%), Spania (5,58%) și Suedia (4,74%).

Cu un procent de peste 2% se regăsesc țările: Italia (3,70%), Olanda (2,95%), Elveția (2,91%), Belgia (2,74%), Austria (2,68%) și Polonia (2,57%). Un procent de peste 1% înregistrează țările: Norvegia (1,34%), Irlanda (1,21%), Finlanda (1,17%), Luxemburg (1,12%) și Cipru

(1,05%). Toate celelalte țări au avut un procent de sub 1%.

3.4. Evoluția onorariilor de audit

Evoluția onorariilor totale de audit este prezentată în **Tabelul nr. 5**; valorile sunt exprimate în euro și calculate pe baza cursului de schimb mediu din anul precedent, încheiat în anul fiscal al declarării onorariilor.

Suma totală a onorariilor declarate de către auditori a fost compusă din două categorii de onorarii, respectiv onorarii de audit și onorarii servicii non-audit. Onorariile pentru efectuarea auditului reprezintă onorariile percepute pentru efectuarea misiunii de audit. Onorarii pentru servicii non-audit reprezintă onorarii pentru alte misiuni de asigurare, onorarii fiscale și onorarii pentru alte servicii.

Tabelul nr. 5. Evoluția onorariilor totale (în milioane euro)

Anul	Onorarii totale	Evoluție	Nr. de companii	Onorariu mediu
2009	68478	1112	1487	46,05
2010	69321	843	1811	38,27
2011	69654	332	1853	37,58
2012	70916	1262	1903	37,26
2013	69984	-932	1982	35,30
2014	70235	251	2075	33,84
2015	70168	-67	2162	32,46
2016	71180	1012	2232	31,89
2017	71704	523	2280	31,45
2018	71801	97	2341	30,67
2019	72029	228	2381	30,25
2020	71920	-109	2414	29,79
Total	847393	-	24921	34,01

Sursă: Prelucrările autorilor, 2022

Evoluția onorariilor totale a însumat 847393 milioane de euro, pornind de la o evoluție favorabilă în perioada 2009-2012, o scădere de 932 milioane de euro în anul 2013, care a fost remediată ulterior printr-o creștere de 251 milioane de euro în anul 2014. Anul 2015 a înregistrat o altă valoare negativă, care a fost urmată de o perioadă

de patru ani în care evoluția onorariilor totale a fost pozitivă. Ultimul an de analiză a înregistrat un nou declin și o scădere a valorii totale a onorariilor.

Structura onorariilor totale este prezentată în **Tabelul nr. 6**.

Tabelul nr. 6. Onorariile de audit

Anul	Onorarii servicii de audit	Onorarii non - audit	Onorarii totale
2009	58,38%	41,62%	100%
2010	58,48%	41,52%	100%
2011	58,52%	41,48%	100%
2012	58,62%	41,38%	100%

Anul	Onorarii servicii de audit	Onorarii non - audit	Onorarii totale
2013	58,57%	41,43%	100%
2014	58,55%	41,45%	100%
2015	58,53%	41,47%	100%
2016	58,65%	41,35%	100%
2017	58,66%	41,34%	100%
2018	58,70%	41,30%	100%
2019	58,76%	41,24%	100%
2020	58,71%	41,29%	100%
TOTAL	58,60%	41,40%	100%

Sursă: Prelucrările autorilor, 2022

Este evident faptul că ponderea cea mai semnificativă în totalul onorariilor de audit a fost deținută de către onorariile percepute pentru serviciile de audit financiar (58,60%), urmate de onorarii pentru servicii non audit (41,40%).

Pentru analiza amănunțită a evoluției onorariilor de audit

din perioada analizată, vom prezenta situația pe fiecare categorie de onorarii.

Valorile obținute pentru onorariile percepute de către auditori doar pentru serviciile necesare efectuării procesului de audit sunt prezentate în **Tabelul nr. 7**.

Tabelul nr. 7. Evoluția onorariilor pentru efectuarea misiunii de audit (în milioane euro)				
Anul	Onorarii efectuare audit	Evoluție	Nr. de companii	Onorariu mediu
2009	50484	692	1487	33,95
2010	51158	673	1811	28,24
2011	51427	269	1853	27,75
2012	52416	989	1903	27,54
2013	51701	-715	1982	26,08
2014	51870	169	2075	24,99
2015	51812	-57	2162	23,96
2016	52627	814	2232	23,57
2017	53020	393	2280	23,25
2018	53114	93	2341	22,68
2019	53316	201	2381	22,39
2020	53213	-102	2414	22,04
Total	626164	-	24921	25,13

Sursă: Prelucrările autorilor, 2022

În perioada analizată auditorii au declarat un total de 626164 milioane de euro și se remarcă o evoluție fluctuantă a valorii onorariilor necesare pentru efectuarea auditurilor, aceasta înregistrând trei valori negative în anii: 2013, 2015 și 2020, chiar dacă numărul companiilor a crescut. În toți ceilalți ani s-a înregistrat o evoluție pozitivă a sumelor anuale. Se constată o scădere continuă a

onorariului mediu de la începutul intervalului până la finalul acestuia, scăderea fiind cu o treime. Prin urmare, se poate afirma că după criza economică din perioada 2008-2010 onorariile auditorilor au scăzut, situație care continuă de la un an la altul.

Structura onorariilor pentru serviciile non-audit este prezentată în **Tabelul nr. 8**.

Tabelul nr. 8. Structura onorariilor pentru servicii non-audit (în milioane euro)

Anul	Onorarii pentru alte misiuni de asigurare	Onorarii servicii fiscale	Onorarii alte servicii	Total onorarii non audit
2009	6775	3164	8053	17993
2010	6900	3188	8074	18163
2011	6936	3199	8091	18226
2012	7113	3239	8147	18500
2013	6990	3218	8073	18282
2014	7023	3225	8116	18364
2015	7016	3224	8114	18355
2016	7132	3243	8178	18553
2017	7188	3246	8248	18683
2018	7194	3245	8246	18686
2019	7208	3248	8255	18713
2020	7201	3249	8254	18706
TOTAL	84676	38688	97849	221224

Sursă: Prelucrările autorilor, 2022

Din **Tabelul nr. 8** rezultă că ponderea cea mai mare în onorariile non-audit au avut-o onorariile pentru alte servicii, respectiv 44,2%, urmate de onorariile pentru alte misiuni de

asigurare (38,3%) și onorariile pentru servicii fiscale (17,5%). Evoluția onorariilor pentru serviciile non-audit este prezentată în **Tabelul nr. 9**.

Tabelul nr. 9. Evoluția onorariilor pentru servicii non-audit (în milioane euro)

Anul	Onorarii non audit	Evoluție	Nr. de companii	Onorariu mediu
2009	17993	420	1487	12,10
2010	18163	169	1811	10,02
2011	18226	63	1853	9,83
2012	18500	273	1903	9,72
2013	18282	-217	1982	9,22
2014	18364	82	2075	8,85
2015	18355	-9	2162	8,48
2016	18553	197	2232	8,31
2017	18683	130	2280	8,19
2018	18686	31	2341	7,98
2019	18713	26	2381	7,86
2020	18706	-6	2414	7,75
Total	221224	-	24921	8,88

Sursă: Prelucrările autorilor, 2022

Auditorii au declarat un total de 221.224 milioane de euro pentru serviciile non-audit prestate. Suma totală a acestor onorarii a fost în creștere în primii ani de analiză, respectiv perioada 2009-2012, dar și în perioada 2016-2019. De asemenea, au fost înregistrate și trei perioade în care valoarea totală a onorariilor pentru serviciile non-audit a scăzut (anii 2013, 2015 și 2020), iar la finalul perioadei s-a înregistrat o scădere de 6 milioane de euro.

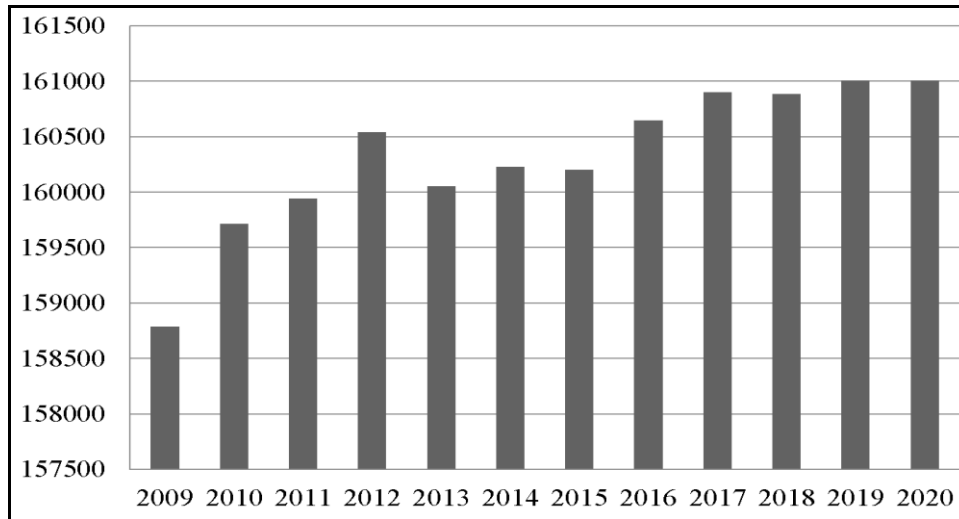
3.5. Indicatori financiari

Pentru a analiza situația financiară a companiilor au fost luate în considerare veniturile anuale și activele acestora. Valorile sunt exprimate în euro, calculat pe baza cursului de schimb mediu din anul precedent, încheiat în anul fiscal al declarării onorariilor. Sumele veniturilor anuale declarate și

numărul de companii care au raportat aceste sume sunt prezentate în **Figura nr. 4**. Companiile care

nu au raportat date referitoare la venituri au fost excluse din eșantion.

Figura nr. 4. Evoluția veniturilor în milioane euro



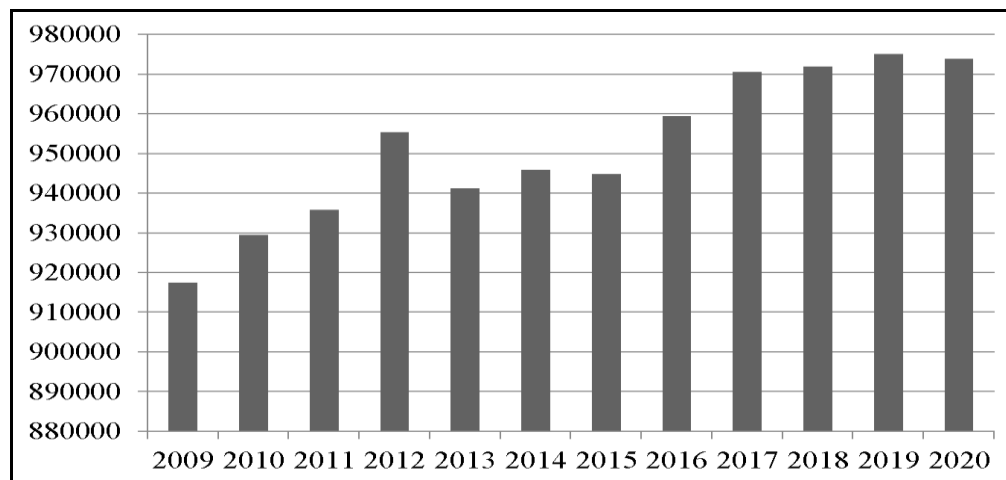
Sursă: Prelucrările autorilor, 2022

Companiile analizate au declarat venituri totale care au prezentat o evoluție favorabilă în prima perioadă de analiză (2009-2012), dar și în perioada 2016-2017 și în ultimul an de analiză. Perioadele de scădere au fost

înregistrate și în acest caz tot în anii: 2013, 2015, 2018 și 2020.

Valorile totale ale activelor deținute de către companii sunt prezentate în **Figura nr. 5**. Companiile care nu au declarat sume au fost excluse din eșantion.

Figura nr. 5. Evoluția activelor în milioane euro



Sursă: Prelucrările autorilor, 2022

Activele totale ale companiilor analizate au însumat un total de 11.419 milioane de euro, înregistrând în mare parte evoluții favorabile, cu doar trei excepții de scădere a valorii activelor totale în anii 2013, 2015 și 2020.

Rezultatele obținute pe eșantionul de companii din Europa nu confirmă rezultatele obținute de studiul efectuat de către *Audit Analytics* (2022), care a analizat evoluția onorariilor plătite auditorilor de companiile listate pe piața din Statele Unite ale Americii. Astfel, a fost evidențiat un trend descrescător al onorariilor de audit și al onorariilor pentru servicii de non-audit în anul 2020 și un trend ascendent până în anul 2019. Declinul s-a datorat concentrării globale pe restrângerea anumitor servicii de non-audit pentru a proteja independența auditorului. De asemenea, dintr-un alt studiu realizat de *Audit Analytics* (2019) a rezultat că firmele europene plătesc onorarii de audit considerabil mai reduse decât companiile americane.

În intervalul analizat se constată o creștere generală a veniturilor și activelor totale, chiar dacă evoluția onorariilor de audit a fost fluctuantă. De asemenea, se constată o scădere a onorariilor totale ca urmare a crizei economice și o creștere a acestora după perioada de criză, respectiv, atunci când companiile au raportat o performanță sporită, valoarea totală a onorariilor de audit a crescut. Pe baza acestui raționament putem concluziona faptul că trendul onorariilor de audit a fost invers proporțional cu activele sau veniturile totale.

4. Concluzii

În lucrarea de față au fost prezentate aspectele teoretice și practice referitoare la onorariile percepute de către auditori pentru serviciile prestate, dar și evoluția acestora și perspectiva asupra riscurilor auditorilor.

Onorariile de audit reprezintă în prezent o preocupare importantă a firmelor de audit și a organismelor de autoritate, deoarece o sumă mai mică a onorariilor de audit percepute de către auditori poate indica un efort de

audit mai redus, o calitate scăzută a auditului, dar și o raportare financiară scăzută, iar toate aceste aspecte pot influența deciziile investitorilor.

De asemenea, onorariile de audit reprezintă și un indicator de măsurare a auditului, deoarece printr-o alocare echilibrată a muncii de audit poate rezulta o independență de audit mai mare. Onorariile de audit sunt importante și în evaluarea calității auditului: în unele cazuri existența unor sume mai mari poate indica eforturi mai mari de îmbunătățire a calității sau o situație opusă, atunci când onorariile de audit ridicate indică o dependență față de anumiți clienți.

Din analiza efectuată a rezultat că piața de audit a fost concentrată în jurul auditorilor de tip Big4, al căror număr a crescut direct proporțional cu numărul de rapoarte emise. Cele mai multe companii auditate au făcut parte din domeniul finanțelor, asigurării și imobiliare (28%), dar și din producție (32%), majoritatea având sediul declarat în Marea Britanie și Franța.

Evoluția onorariilor de audit a fost fluctuantă în perioada analizată. Din totalul onorariilor de audit, onorariile percepute pentru misiunile de audit au avut o pondere de 58,6%, iar cele pentru servicii non-audit – o pondere de 40,4%. S-a constatat o evoluție invers proporțională între valoarea veniturilor și activelor declarate și onorariile de audit încasate de către auditori.

Lucrarea poate fi o sursă bibliografică pentru cercetători în domeniul auditului financiar și pentru reprezentanții firmelor de audit pentru a înțelege necesitatea și importanța raportărilor onorariilor de audit.

Limitele cercetării au constat în faptul că a fost utilizată o singură bază de date, datele au fost culese manual din informațiile publicate de companii, gradul de încredere al acestora fiind asigurat de rapoartele declarate de către auditorii financiari și de către managementul companiilor auditate.

Direcțiile viitoare de cercetare se pot concretiza în extinderea numărului de companii prin utilizarea mai multor baze de date, precum și în elaborarea unei analize cantitative bazată pe un model econometric.

BIBLIOGRAFIE

1. Audit Analytics (2022), Nineteen – year review of Audit & Non audit fee trends, disponibil la adresa: <https://blog.auditanalytics.com/nineteen-year-review-of-audit-non-audit-fee-trends-report/>, [accesat la data de 12.01.2022].
2. Audit Analytics (2020), Monitoring the Audit Market in Europe, disponibil la adresa: <https://blog.auditanalytics.com/monitoring-the-audit-market-in-europe/>, [accesat la data de 12.01.2022].
3. Audit Analytics (2019), Trends in the European Audit Market, disponibil la adresa: <https://www.auditanalytics.com/doc/Audit-Analytics-Trends-in-the-European-Audit-Market.pdf>, [accesat la data de 12.01.2022].
4. Barua, A., Lennox, C., Raghunandan, A., (2019), Are audit fees discounted in initial year audit engagements?, disponibil la adresa: *Journal of Accounting & Economics* (JAE), Forthcoming, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3490856, [accesat la data de 15.03.2022].

5. Bronson, S., Ghosh, A., Hogan, C., (2017), Audit Fee Differential, Audit Effort, and Litigation Risk: An Examination of ADR Firms, *Contemporary Accounting Research*, vol. 34, nr. 1, pp. 83–117.
6. Cahyani, G., Zulvia, D., (2019), Pengaruh etika audit dan fee audit terhadap kualitas audit di kantor akuntan publik (KAP) Kota Padang, *Jurnal Pundi*, vol. 03, nr. 01, pp. 41-54
7. Chen, H., Hasan, T., (2018), How Do Auditors View Corporate Culture? The Effect of Collaboration Culture on Audit Fees, disponibil la adresa: <https://www.semanticscholar.org/paper/How-Do-Auditors-View-Corporate-Culture-The-Effect-Hasan/f30fb5a6e9d9615bd492006b8584d22d16044ad4>, [accesat la data de 21.03.2022].
8. Crucean, A. C., Hațegan, C. D., (2019), The Determinants Factors on Audit Quality: A Theoretical Approach, *Ovidius University Annals Economic Sciences Series*, vol. XIX, nr. 2, pp. 702-710
9. DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality, *Journal of Accounting and Economics*, nr. 3, pp. 183–199.
10. Diem, T.L., (2016), The effect of auditors' workload pressure and compression on audit quality, disponibil la adresa: <http://jultika.oulu.fi/files/nbnfioulu-201605121710.pdf>, [accesat la data de 21.01.2022].
11. Eshleman, J., Gou, P., (2013), Abnormal Audit Fees and Audit Quality: The Importance of Considering Managerial Incentives in Tests of Earnings Management, disponibil la adresa: <https://www.semanticscholar.org/paper/Abnormal-Audit-Fees-and-Audit-Quality%3A-The-of-in-of-Eshleman-Guo/d3646522fa98a66114edc23aa5ba63e04bf5754a>, [accesat la data de 19.02.2022].
12. Garcia, J., De Villiers, C., Li, L., (2020), Is a client's Corporate Social Responsibility Performance a source of Audit Complexity?, *International Journal of Auditing*, disponibil la adresa: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/ijau.12207>, [accesat la data de 04.02.2022].
13. Ganesan, Y., Narayanan, R., Haron, H., Pitchay, A., (2019), Does Audit Fees and Non-Audit Fees Matters in Audit Quality?, *FGIC 2nd Conference on Governance and Integrity 2019, KnE Social Sciences*, pp. 1074–1083.
14. Geiger, M., Blay, A., (2012), Auditor Fees and Auditor Independence: Evidence from Going Concern Reporting Decisions, disponibil la adresa: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.1911-3846.2012.01166.x>, [accesat la data de 04.02.2022].
15. Griffin, P., Lont, D., (2008), Auditor Fees Around Dismissals and Resignations: Additional Evidence, disponibil la adresa: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S1815566911000142>, [accesat la data de 12.02.2022].
16. Haak, M., Muraz, M., Zieseni, R., (2018), Joint Audits: Does the Allocation of Audit Work Affect Audit Quality and Audit Fees?, *Accounting in Europe*, disponibil la adresa: <https://ideas.repec.org/a/taf/accour/v15y2018i1p55-80.html>, [accesat la data de 23.02.2022].
17. Hackenbrack, K., Jenkins, N., Pevzner, M., (2014), Relevant but Delayed Information in Negotiated Audit Fees, disponibil la adresa: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1668983, [accesat la data de 05.02.2022].
18. Hay, D. C., (2017), Audit Fee Research on Issues Related to Ethics, *American Accounting Association*, vol. 11, nr. 2, pp. A1-A22.
19. Jha, A., Kulchania, M., Smith, J., (2021), U.S. Political Corruption and Audit Fees, *The Accounting Review*, nr. 96(1), pp. 299–324.
20. Krishnan, G., Zhang, Y., (2013), Is there a relation between audit fee cuts during the global Financial crisis and banks' financial reporting quality?, *Journal of Accounting and Public Policy*, vol. 33, nr. 3, pp. 279-300.
21. Krishnan, G., Patatoukas, P., Yu Wang, A., (2019), Customer-Base Concentration: Implications for Audit Pricing and Quality, *Journal of Management Accounting Research*, nr.31(1), pp.129–152.
22. Miah, M.S., Jiang, H., Rahman, A., Stent, W., (2020), Audit Effort, Materiality and Audit Fees: Evidence from the Adoption of IFRS in Australia, *Accounting Research Journal*, vol. 33, nr. 1, pp. 186-216.
23. Otete, A.R., (2018), Audit market dynamics and auditors' remuneration of listed companies in East Africa, *European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research*, vol. 6, nr. 6, pp. 12-21.
24. Rusmin, R., Astami, E., Hartadi, B., (2014), The impact of surplus free cash flow and audit quality on earnings management, *Asian Review of Accounting*, vol. 22, nr. 3, pp. 217-232.
25. Qawqzeh, H. K., Endut, W. A., Rashid, N., (2021), Board Components and Quality of Financial Reporting: Mediating Effect of Audit Quality, *Journal of Contemporary Issues in Business and Government*, vol. 27, nr. 2, pp. 178-190.
26. Xiao, T., Geng, C., Yuan, C., (2020), How audit effort affects audit quality: an audit process and audit output perspective, *China Journal of Accounting Research*, vol. 13, nr. 1, pp. 109-127
27. *** <https://auditanalytics.com/>