
Calitatea auditului evaluată prin prisma indicatorilor de independență

*Asist. cercet. drd. Cristian LUNGU,
Facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor,
Universitatea de Vest din Timișoara,
e-mail: cristian.lungu00@e-uvt.ro*

*Prof. univ. dr. Ovidiu Constantin BUNGET,
Facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor,
Universitatea de Vest din Timișoara,
e-mail: ovidiu.bunget@e-uvt.ro*

Rezumat

Calitatea auditului reprezintă una dintre cele mai importante preocupări ale companiilor de audit, ale autorităților de reglementare a activității de audit statutar și ale mediului academic. Scopul acestui studiu constă în analiza și evaluarea influenței indicatorilor de independență a auditorului asupra calității serviciilor prestate. Pe baza informațiilor disponibile în baza de date Audit Analytics a fost selectat un eșantion de 31 de companii listate la Bursa de Valori din București, pentru care s-au raportat 124 de observații pe parcursul a patru ani consecutivi. Rezultatele analizei cantitative efectuate au demonstrat existența unei corelații semnificative și pozitive între variabilele care măsoară independența auditorului, cum ar fi furnizarea serviciilor non-audit, independența financiară, apartenența la Big 4 și cifra de afaceri și variabila dependentă - calitatea serviciilor de audit.

Cuvinte cheie: calitatea auditului; independența auditorului; audit statutar

Clasificarea JEL: M42

Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Lungu, C., Bunget, O.C. (2024), Audit Quality Assessed through Independence Indicators, *Audit Financiar*, vol. XXII, no. 2(174)/2024, pp. 369-378, DOI: 10.20869/AUDITF/2024/174/014

Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2024/174/014>
Data primirii articolului: 29.10.2023
Data revizuirii: 13.11.2023
Data acceptării: 10.04.2024

1. Introducere

Auditul statutar reprezintă o componentă esențială a sistemului de asigurare a calității informațiilor financiare și, implicit, a stabilității pieței financiare. Independența auditorilor constituie un pilon fundamental în cadrul acestui proces, garantând că evaluarea și raportarea informațiilor financiare sunt efectuate cu obiectivitate și imparțialitate. În lumina complexității piețelor financiare și a creșterii continue a dimensiunii și diversității entităților auditate, evaluarea calității auditului prin intermediul indicatorilor de independență devine o temă deosebit de actuală și relevantă.

În context, acest articol se concentrează asupra evaluării calității auditului prin intermediul unor indicatori specifici de independență. Acești indicatori, supuși unei analize amănunțite, includ: gradul de independență financiară a auditorului față de client, apartenența la marile firme de audit (Big Four), cifra de afaceri a auditorului și existența serviciilor conexe furnizate de către auditor. Fiecare dintre acești indicatori reprezintă factori cheie care pot influența independența auditorului în timpul procesului de audit și pot afecta în mod semnificativ integritatea și calitatea informațiilor financiare verificate.

În cadrul demersului nostru științific explorăm fiecare dintre acești indicatori de independență, evaluând impactul lor asupra unui audit de calitate. Astfel, prin utilizarea unor metode cantitative de cercetare a variabilelor incluse în studiul efectuat, ne propunem să contribuim la dezvoltarea unei înțelegeri mai profunde și la identificarea soluțiilor optime pentru menținerea unui audit de înaltă calitate în mediul economic actual.

Studiul propus a fost elaborat în cinci secțiuni: prima parte prezintă contextul cercetării, cea de-a doua secțiune este dedicată trecerii în revistă a literaturii de specialitate existente până la momentul actual, iar următoarele două secțiuni cuprind metodologia de cercetare, respectiv rezultatele obținute. Secțiunea finală, a cincea, evidențiază concluziile rezultate din efectuarea analizei econometrice.

2. Revizuirea literaturii de specialitate

Într-un mod concis și selectiv, stadiul actual al cunoașterii, în context național și internațional, va fi evidențiat în cele ce urmează.

În condițiile priorității furnizării unui audit de înaltă calitate, investigarea factorilor determinanți ai calității auditului a devenit subiect de interes semnificativ în mediul academic. Prin urmare, Djamil (2000) a constatat că există șase factori ce influențează calitatea auditului. Acești factori includ: extinderea mandatului de audit, diversitatea portofoliului de clienți, stabilitatea financiară a entității auditate, implicarea unei terțe părți în revizuirea raportului de audit, onorariul de audit și gradul de independență al auditorului.

Conform reglementărilor și principiilor codului etic al profesioniștilor contabili și standardelor de audit, este imperativ ca un auditor să manifeste independență în timpul îndeplinirii atribuțiilor sale și să adopte o poziție neutră, evitând orice formă de favoritism în fața oricărei părți implicate, în scopul prevenirii oricăror potențiale conflicte de interese (Arens *et al.*, 2012).

Independența auditorului se concentrează pe rezultatele unei misiuni de audit. Conform cercetărilor efectuate de Sari (2011), se poate observa că percepția asupra nivelului de independență în procesul de raționament al auditului tinde să crească. Un grad înalt de independență conferă individului o libertate de acțiune sporită, permițându-i să facă alegeri judicioase superioare față de cei care nu dispun de această independență.

În lucrarea lor, Rahmina & Agoes (2014) susțin că 21,4% din variația unui audit de calitate poate fi explicată prin gradul de independență al auditorului financiar. De asemenea, cercetătorii remarcă existența unei relații direct proporționale între variabila dependentă și variabila independentă. Cu alte cuvinte, o creștere a nivelului de independență poate influența pozitiv calitatea serviciilor furnizate de către un auditor.

Un alt studiu complex efectuat de Sarwoko & Agoes (2014) a evidențiat că specializarea auditorului în cadrul unei industrii particulare și gradul său de independență constituie factori semnificativi ai implementării procedurilor de audit pentru detectarea fraudei. Mai mult decât atât, s-a constatat că specializarea auditorului în domeniul specific, independența auditorului și aplicarea metodelor de audit pentru identificarea fraudelor au o influență semnificativă asupra calității procesului de audit. Aceste rezultate sugerează că îmbunătățirea calității procesului de audit poate fi realizată prin consolidarea competențelor specifice industriei în care activează auditorul, încurajarea unei atitudini independente și prin implementarea procedurilor de audit corespunzătoare pentru detectarea fraudelor

semnificative în cadrul procesului de audit al situațiilor financiare.

De asemenea, Oziegbe & Odien (2022) și Tepalagul & Lin (2015) au constatat în mod concludent că independența auditorului a exercitat un impact semnificativ și pozitiv asupra calității auditului. Cu cât nivelul de independență al auditorului este mai accentuat cu atât auditul rezultă se remarcă printr-o calitate superioară. Menținerea neutralității în exercitarea responsabilităților de audit indică faptul că auditorul se bucură de o independență totală față de orice influențe externe și respectă norme etice și principii corecte în relația sa cu creditorii, societatea și alte părți interesate care se bazează pe rezultatele auditului. Astfel, garantarea unei calități înalte în procesul de audit necesită o atitudine consecventă și fermă de independență din partea auditorului.

Alte studii, precum Enofe *et al.* (2013), Halim *et al.* (2014), Ezejiyor & Erhirhie (2018), Zayol *et al.* (2017) susțin constatările anterioare, confirmând existența unei corelații semnificative și pozitive între calitatea auditului și independența auditorului financiar.

Pe de altă parte, până în prezent, există cercetări care raportează o relație inversă între aceste două variabile. Gamal *et al.* (2020) au demonstrat o corelație negativă dintre variabilele independente exprimate prin indicatorii de independență și competența auditorului și variabila dependentă, calitatea auditului. În același context, Ilaboya & Ohiocha (2014) au evidențiat o influență negativă a variabilelor independența auditorului, dimensiunea firmei de audit și durata mandatului de audit asupra calității auditului. În plus, Kabiru & Abdullahi (2012) și Ramdin (2021) au identificat că independența auditorului nu a adus îmbunătățiri semnificative în ceea ce privește calitatea situațiilor financiare auditate.

3. Metodologia de cercetare

3.1. Structura eșantionului analizat

Pentru a desfășura analiza cantitativă, în cadrul acestei cercetări s-a procedat la o selecție riguroasă a întreprinderilor care au fost luate în considerare. Această selecție s-a concentrat asupra companiilor înscrise pe lista de tranzacționare a Bursei de Valori București, în categoriile "Standard" și "Premium". Dintr-un set inițial de 59 de întreprinderi s-a ales un eșantion de 31 de companii. Această selecție a implicat eliminarea firmelor pentru care nu au fost disponibile informațiile necesare, având ca scop examinarea relațiilor statistice și de

cauzalitate pe o perioadă de timp cât mai lungă, cuprinsă între anii 2018 și 2021.

Datele utilizate pentru indicatorii de interes în cadrul acestei cercetări au fost obținute din surse de încredere, în special din baza de date *Audit Analytics* și de pe website-ul oficial al Bursei de Valori din București. Aceste date au fost colectate cu mare atenție și au fost utilizate pentru a construi un set de 124 de observații, reprezentând elementele de bază pentru analiza efectuată în acest studiu.

3.2 Identificarea și cuantificarea variabilelor

3.2.1 Variabila dependentă

Calitatea serviciilor furnizate de către un auditor financiar este evaluată prin intermediul logaritmului natural al onorariilor de audit percepute de la entitatea auditată (Sultana *et al.*, 2019; și Bédard *et al.*, 2019). Potrivit lui Yuniarti (2011), valoarea onorariului de audit depinde de riscul atribuirii, de complexitatea serviciilor furnizate, de expertiză și de alte considerente profesionale. Acest autor sugerează că o remunerație mai mare pentru serviciile de audit poate contribui la furnizarea unui audit de calitate superioară.

Adițional, utilizarea onorariilor de audit ca variabilă care exprimă calitatea auditului în literatura de specialitate este susținută de o serie de argumente. Prin urmare, în cadrul acestei cercetări, pot fi considerate relevante următoarele constatări științifice anterioare:

- Onorariului de audit poate semnala diferențe între nivelurile de calitate ;
- Onorariile de audit mai mari contribuie la apariția unor resurse eficiente și calitative pentru furnizarea serviciilor de audit ;
- Companiile plătesc onorarii mai ridicate pentru audit pentru a recunoaște reputația auditorilor, specializarea acestora în industrie și calitatea generală a serviciilor oferite.

3.2.2 Variabile independente

În contextul acestei cercetări științifice, variabilele care cuantifică nivelul de independență al auditorilor financiari sunt reprezentate de indicatori precum: afilierea la cele patru mari firme de audit (Big 4), gradul de independență financiară al auditorului față de client, cifra de afaceri a entității

de audit și furnizarea de servicii non-audit. Selecția acestor variabile a fost justificată prin intermediul

unor considerente științifice, după cum urmează este prezentat în **Tabelul nr. 1**.

Tabelul nr. 1. Justificarea selecției variabilelor independente	
Variabile independente	Constatări
Big 4	Independența auditorului este corelată pozitiv cu mărimea entității de audit. Se constată că firmele de audit de talie mare, cum ar fi cele din categoria Big 4, dețin un grad mai ridicat de independență și competență (DeAngelo, 1981 și DeFond & Zhang, 2014).
Gradul de independență financiară al auditorului față de client	Se identifică o presiune crescută asupra auditorilor care se confruntă cu efectele dependenței de onorarii asupra exercitării raționamentului independent de audit (Craswell <i>et al.</i> 2002).
Cifra de afaceri a entității de audit	Variabilele care cuantifică dimensiunea unei firme prezintă o corelație pozitivă și semnificativă cu independența auditorului (Sanni <i>et al.</i> 2021).
Furnizarea serviciilor non-audit	<ul style="list-style-type: none"> • Studiul arată că există o relație pozitivă între taxele de audit și taxele non-audit, ceea ce nu sugerează pierderea independenței (Zhang <i>et al.</i> 2016); • Nu există nicio dovadă a unei relații între independența auditorului și serviciile non-audit (Ghosh <i>et al.</i> 2009) • Onorariile pentru serviciile non-audit pot fi considerate ca o amenințare la adresa independenței auditorului (Ahmed <i>et al.</i> 2022)

Sursă: Prelucrare proprie

În contextul unor opinii contradictorii, includerea variabilei privind furnizarea de servicii non-audit a constituit un demers esențial în explorarea independenței auditorului și a calității auditului, contribuind astfel la obținerea de concluzii mai consistente și la o înțelegere mai detaliată a acestui aspect în cadrul mediului de afaceri.

3.3 Instrumente de analiza cantitativă

3.3.1 Matricea de corelație

În prima etapă a acestui studiu, accentul a fost pus pe identificarea relațiilor liniare dintre indicatorii analizați. Pentru a evalua aceste relații în cadrul eșantionului nostru am ales să utilizăm o abordare statistică, cunoscută sub denumirea de Analiza de Corelație.

Analiza de Corelație reprezintă un instrument esențial în cercetarea științifică, fiind folosită pentru a evalua și cuantifica relațiile liniare presupuse dintre diverse variabile. Această metodă statistică furnizează cercetătorilor o modalitate riguroasă de a examina gradul de asociere dintre două sau mai multe variabile și de a măsura puterea acestei asocieri. Analiza de Corelație se concentrează pe identificarea și cuantificarea relațiilor de tip cauzalitate sau influență directă între variabile, permițând cercetătorilor să evalueze dacă modificările

într-o variabilă sunt corelate cu modificări corespunzătoare în alta. Prin intermediul coeficienților de corelație, precum coeficientul Pearson sau coeficientul Spearman, se poate determina gradul de corelație, cu valori variind între -1 și 1, unde -1 indică o corelație negativă perfectă, 1 indică o corelație pozitivă perfectă, iar 0 arată lipsa unei corelații (Colton, 1974).

3.3.2. Metoda celor mai mici pătrate

Metoda celor mai mici pătrate (Ordinary Least Square - OLS) este o tehnică statistică fundamentală, utilizată în cercetare și analiza datelor, care se concentrează pe identificarea și cuantificarea relațiilor dintre o variabilă dependentă și una sau mai multe variabile independente.

OLS furnizează coeficienți de regresie care indică cât de mult variază variabila dependentă în funcție de o unitate de schimbare a variabilei independente, precum și o valoare de interceptare, care reprezintă valoarea variabilei dependente când toate variabilele independente sunt zero.

Funcția econometrică a ipotezelor enunțate, utilizată în regresia econometrică, se prezintă în felul următor:

$$Y_t = \alpha + \beta * X_t + \epsilon_t,$$

unde:

Y_t – variabila dependentă: Onorariul de audit;

α – coeficientul termenului liber;

β – coeficientul variabilei independente;

X_t – variabilele independente: Cifra de afaceri a auditorului, Apartenența la Big 4, Independența financiară a auditorului față de client, Furnizarea serviciilor non-audit;

ϵ_t – eroarea reziduală;

t – perioada de timp (2018 - 2021).

Astfel, variabilele dependente și independente utilizate în cadrul modelului de regresie au fost reprezentate și cuantificate pe baza următorilor indicatori:

1. Calitatea auditului → Onorariu de audit perceput de auditorul financiar;
2. Cifra de afaceri a auditorului financiar → logaritmul natural al Cifrei de afaceri;
3. Apartenența la Big 4 → 1 reprezintă afilierea la una dintre cele patru mari companii de audit (Big 4), în timp ce 0 indică absența acestei afilieri;

4. Independența financiară a auditorului față de client → calculată ca:

$$1 - \frac{\text{Onorariul de audit perceput de la clientul } X_i}{\text{Cifra de afaceri a auditorului}}$$

5. Furnizarea serviciilor non-audit → 1 reprezintă existența unor servicii non-financiare furnizate, în timp ce 0 indică absența acestor servicii.

4. Rezultate și discuții

4.1. Corelația Pearson

Prin intermediul Matricei de Corelație (Tabelul nr. 2), ce expune corelațiile statistice între variabilele evaluate, se poate observa că variația calității auditului:

1. Este influențată semnificativ și în sens pozitiv în proporție de peste 75% de variația Cifrei de afaceri și Apartenența auditorului la grupul Big4;
2. Este corelată într-un mod moderat și pozitiv în proporție de 59% de variația serviciilor non – audit furnizate;
3. Există o corelație slabă între independența financiară a auditorului și calitatea serviciilor furnizate.

	Furnizarea serviciilor non-audit	Independența financiară a auditorului	Big 4	Log CA
Calitatea auditului ¹	0,598	0,197	0,767	0,786

¹ Pentru a interpreta coeficientul de corelație, ne-am bazat pe studiul realizat de Colton (1974). Autorul ne propune următoarele reguli de interpretare: 1. Un coeficient de corelație cuprins între -0,25 și 0,25 indică o corelație slabă sau nulă; 2. Un coeficient de corelație situat între 0,25 și 0,50 (sau între -0,25 și -0,50) sugerează un grad de asociere acceptabil; 3. Un coeficient de corelație în intervalul 0,5 până la 0,75 (sau -0,5 până la -0,75) indică o corelație moderată până la bună; 4. Un coeficient de corelație mai mare de 0,75 (sau mai mic de -0,75) semnalează o asociere sau corelație foarte puternică.

Sursă: prelucrare proprie, cu ajutorul SmartPLS

Prin urmare, se poate observa că variabila dependentă manifestă o variație similară cu

variabilele independente, conform prezentării din Tabelul nr. 3.

Variabile independente	Dinamica variabilelor independente	Efectul asupra calității auditului
Furnizarea serviciilor non-audit	↑	↑
	↓	↓
Independența financiară a auditorului	↑	↑
	↓	↓
Big 4	↑	↑
	↓	↓
Log CA	↑	↑
	↓	↓

Sursă: prelucrare proprie

4.2. Evaluarea impactului indicatorilor de independență a auditorului asupra calității auditului

Înainte de a proceda la realizarea unei regresii liniare, un pas esențial în construirea modelului a constat în evaluarea posibilității de existență a multicolinearității între variabilele independente. Această procedură se desfășoară prin intermediul unei analize de multicolinearitate, iar una dintre tehnicile adesea folosite în acest context constă în calcularea factorului de inflație a varianței (VIF).

Conform rezultatelor obținute, se poate deduce că un VIF cu o valoare mai mare de 1 și mai mică de 5, așa cum este prezentat în **Tabelul nr. 4**, indică faptul că variabila independentă respectivă nu prezintă o corelație semnificativă cu celelalte variabile independente din cadrul modelului. Cu alte cuvinte, absența unei probleme de multicolinearitate sugerează că stabilitatea modelului nu este afectată semnificativ de corelații puternice între variabile.

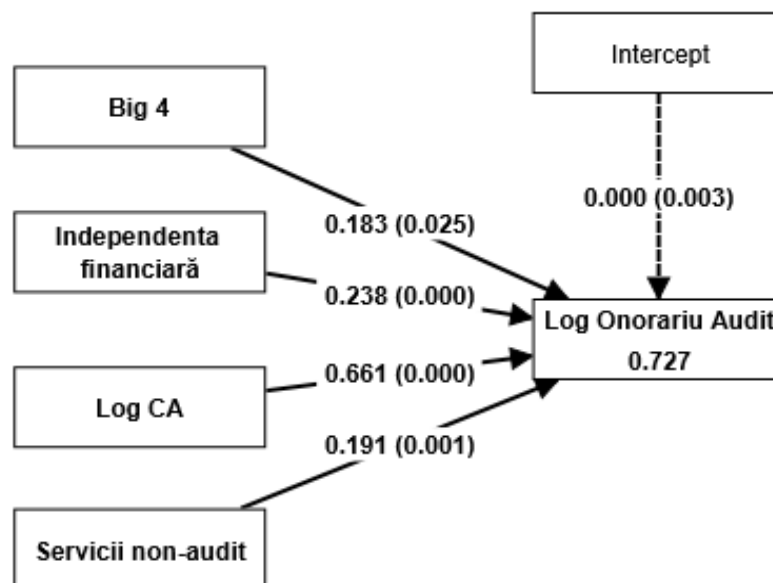
Tabelul nr. 4. Factorul de inflație a varianței

Variabile	VIF
Furnizarea serviciilor non-audit	1,487
Independența financiară a auditorului	1,539
Big 4	3,689
Log CA	4,518

Sursă: prelucrare proprie, cu ajutorul SmartPLS

Urmând crearea modelului econometric, am procedat la aplicarea regresiei cu metoda celor mai mici pătrate. Așa cum este ilustrat în **Figura nr. 1**, am obținut un coeficient de determinare (R-square) de 72,7%. Acest rezultat sugerează că 72,7% din variația calității auditului poate fi atribuită schimbărilor variabilelor: Big 4, Independența financiară a auditorului, Cifra de afaceri a auditorului și Furnizarea unor servicii non-audit. În același timp, restul de 27,3% din variația calității auditului au fost explicate de alți indicatori din afara acestui model de regresie.

Figura nr. 1. Coeficientul R-square a modelului de regresie



Sursă: prelucrare proprie, cu ajutorul SmartPLS

Ulterior, prin intermediul funcțiilor extinse ale soft-ului de specialitate SmartPLS, am obținut rezultatele

detaliate (**Tabelul nr. 5**) asociate modelului de regresie dezvoltat.

Tabelul nr. 5. Coeficienții regresiei

Variabile	Standardized coefficients	SE	T value	P value
Furnizarea serviciilor non-audit	0,191	0,097	3,264	0,001
Independența financiară a auditorului	0,238	0,473	4,001	0,000
Big 4	0,183	0,141	1,988	0,025
Log CA	0,661	0,072	6,495	0,000
Intercept	0,000	0,432	2,746	0,003

Sursă: prelucrare proprie, cu ajutorul SmartPLS

Prin examinarea coeficienților de regresie, se evidențiază aspectele sintetizate în Tabelul nr. 6.

Tabelul nr. 6. Interpretarea rezultatelor regresiei

Variabile independente	P value	Coeficient de regresie
Furnizarea serviciilor non-audit	Probabilitatea asociată testului este sub nivelul de semnificație de 5%, ceea ce indică faptul că indicatorul este semnificativ din punct de vedere statistic.	O majorare cu 1% a volumului serviciilor non-audit furnizate poate contribui la creșterea calității auditului cu 0,19%.
Independența financiară a auditorului	Probabilitatea asociată testului este sub nivelul de semnificație de 5%, ceea ce indică faptul că indicatorul este semnificativ din punct de vedere statistic.	O creștere de 1% a independenței financiare a auditorului față de client contribuie la o creștere de 0,23% a calității auditului.
Big 4	Probabilitatea asociată testului este sub nivelul de semnificație de 5%, ceea ce indică faptul că indicatorul este semnificativ din punct de vedere statistic.	O creștere cu 1% a numărului companiilor auditate de către companiile Big 4 determină creșterea calității serviciilor furnizate cu 0,18%.
Log CA	Probabilitatea asociată testului este sub nivelul de semnificație de 5%, ceea ce indică faptul că indicatorul este semnificativ din punct de vedere statistic.	O majorare a cifrei de afaceri a auditorului financiar cu 1% poate implica o creștere a calității serviciilor de audit cu 0,66%

Sursă: prelucrare proprie

Constatările rezultate din analiza cantitativă efectuată se aliniază cu cercetările științifice

precedente și pot fi raționalizate așa cum este prezentat în Tabelul nr. 7.

Tabelul nr. 7. Explicarea și corelarea rezultatelor cercetării cu demersurile științifice anterioare

Variabila independentă	Studii anterioare relevante	Explicație
Furnizarea serviciilor non-audit	Lim & Tan (2008); Friedrich, <i>et al.</i> (2022); Svanström, (2013)	Aceste servicii permit firmei de audit să își dezvolte o mai bună înțelegere a afacerii clienților lor, ceea ce facilitează identificarea riscurilor și a aspectelor cheie ale auditului. De asemenea, oferind consultanță în domenii conexe, precum managementul riscului sau implementarea unor sisteme de control intern mai eficiente, firmele de audit pot sprijini clienții în reducerea posibilelor erori sau fraude, ceea ce se traduce într-o auditare mai riguroasă și mai precisă. În plus, serviciile de non-audit pot contribui la dezvoltarea competențelor și cunoștințelor specialiștilor în audit, oferindu-le o perspectivă mai largă asupra afacerii și a mediului în care aceasta operează.

Variabila independentă	Studii anterioare relevante	Explicație
Independența financiară a auditorului	Craswell <i>et al.</i> (2002)	Diversificarea portofoliului de clienți al unui auditor poate constitui un element crucial în ceea ce privește diminuarea dependenței financiare a acestuia față de un anumit client. Acest lucru poate duce la reducerea presiunii exercitate de clienți asupra auditorului în contextul desfășurării unei misiuni de audit orientată către calitate.
Big 4	Jain & Agarwalla, (2022); Che & Hope, (2020)	Comaniile Big 4 se remarcă prin faptul că dispun de o independență semnificativă în ceea ce privește resursele disponibile, ceea ce le conferă capacitatea de a furniza servicii de audit de înaltă calitate, fără a fi influențate de părți terțe. Această independență este rezultatul resurselor financiare, tehnologice și umane considerabile pe care aceste companii le dețin.
Log CA	Sanni <i>et al.</i> (2021)	Indicatorii de dimensiune a firmelor de audit reprezintă un factor cheie în asigurarea furnizării unor servicii de audit de înaltă calitate, deoarece aceștia contribuie în mod esențial la menținerea independenței față de clientul auditat. Mărimea unei firme de audit se reflectă în resursele financiare, umane și tehnologice de care dispune, lucru ce influențează capacitatea acesteia de a furniza servicii de audit imparțiale și obiective.

Sursă: prelucrare proprie

5. Concluzii

Independența auditorului, subliniată ca element esențial în asigurarea furnizării unor servicii de audit de înaltă calitate, reprezintă un domeniu de cercetare și preocupare continuă în contextul activității de audit statutar. Rezultatele analizei cantitative efectuate au demonstrat existența unei corelații semnificative și pozitive între variabilele care măsoară independența auditorului, cum ar fi: furnizarea serviciilor non-audit, independența financiară, apartenența la Big 4 și cifra de afaceri, și variabila dependentă - calitatea serviciilor de audit. Această constatare nu face decât să sublinieze complexitatea interacțiunii dintre aceste variabile și relevanța lor în determinarea calității procesului de audit.

Înțelegerea și gestionarea adecvată a acestor variabile devin imperative pentru asigurarea unui proces de audit liber de influențe sau presiuni externe, contribuind astfel la garantarea credibilității și integrității datelor financiare analizate. Furnizarea de servicii non-audit și independența financiară a auditorilor pot influența modul în care aceștia își îndeplinesc responsabilitățile în cadrul procesului de audit, iar apartenența la Big 4 și cifra de afaceri pot fi

indicatori ai resurselor și expertizei disponibile pentru a realiza un audit de înaltă calitate.

Într-un mediu de afaceri caracterizat prin complexitate și schimbare continuă, menținerea independenței auditorului devine un pilon fundamental pentru asigurarea încrederii publicului și a investitorilor în rezultatele auditului. Prin extensie, aceasta contribuie la consolidarea încrederii în integritatea pieței financiare în ansamblu. Într-un peisaj economic în evoluție rapidă, unde informațiile financiare sunt moneda de schimb a deciziilor strategice, independența auditorului nu poate fi privită decât ca o condiție *sine qua non* pentru menținerea stabilității și transparenței în domeniul financiar. Astfel, cercetarea și aplicarea unor practici eficiente de gestionare a independenței auditorului rămân subiecte de interes major, cu impact direct asupra integrității informațiilor financiare.

Limitele cercetării au constat în lipsa informațiilor pentru testarea unui eșantion și interval temporar extins. Datele și indicatorii au fost extrase și calculate manual, fiind preluate din baza de date *Audit Analytics* și de pe website-ul Bursei de Valori din București.

Direcțiile viitoare de cercetare vizează analizarea altor factori atât cantitativi, cât și calitativi care pot influența valoarea calității serviciilor de audit.

REFERINȚE BIBLIOGRAFICE

1. Ahmed, A., Dhull, S., & Kent, R. (2022). Non-audit services and auditor independence in stable and unstable economic conditions. *Managerial Auditing Journal*, 37(8), 967-992.
2. Arens, A., Elder, R., & Beasley, M. (2012). *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach* (Vol. 14). New Jersey: Pearson Education.
3. Bédard, J., Nathalie, G., & Alain, S. (2019). Consequences of expanded audit reports: Evidence from the justifications of assessments in France. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 38, 23-45.
4. Che, L., & Hope, O. (2020). How Big-4 Firms Improve Audit Quality. *Management Science*, 66(10), 4552-4572.
5. Colton, T. (1974). *Statistics in Medicine*. Michigan: Little Brown.
6. Craswell, A., Stokes, D., & Laughton, J. (2002). Auditor independence and fee dependence. *Journal of Accounting and Economics*, 33(2), 253-275.
7. DeAngelo, L. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3, 183-199.
8. DeFond, M., & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58(2), 275-326.
9. Djamil, N. (2000). Factors affecting audit quality in the public sector and some characteristics to increase it. *Journal Of Economics and Accounting STIE*, 7(2), 35-58.
10. Drupadi, M., & Sudana, I. (2015). The influence of auditor expertise, compliance pressure, and independence on audit judgment. *Udayana University Accounting E-Journal*, 12(3), 623-655.
11. Enofe, A., Nbgame, O., & Ediae, O. (2013). Audit quality and auditors "independence in Nigeria: An Empirical Evaluation. *Research Journal of Finance and Accounting*, 4(11), 131-138.
12. Ezejiofor, R., & Erhirhie, F. (2018). Effect of audit quality on financial performance: evidence from deposit money banks in Nigeria. *International Journal of Trend in Scientific Research and Development*, 2(6), 45-56.
13. Ferguson, A., & Stokes, D. (2002). Brand name audit pricing, industry specialisation and leadership premiums post Big 8 and Big 6 mergers. *Contemporary Accounting Research*, 19, 77-100.
14. Friedrich, C., Quick, R., & Schmidt, F. (2022). Auditor-provided non-audit services and perceived audit quality: Evidence from the cost of equity and debt capital. *International Journal of Auditing*, 1-20.
15. Gamal, A., Effendi, S., Purwoko, B., & Jalil, M. (2020). Influence of auditor objectivity, independence, and competence on audit quality of Public Accounting Firm in Indonesia. *Journal of Emerging Technologies and Innovative Research*, 7(12), 1196-1204.
16. Ghosh, A., Kallapur, S., & Moon, D. (2009). Audit and non-audit fees and capital market perceptions of auditor independence. *Journal of Accounting and Public Policy*, 28(5), 369-385.
17. Halim, A., Sustrino, T., & Achsin, M. (2014). Effect of Competence and Auditor Independence on Audit Quality with Audit Time Budget and Professional Commitment as a Moderation Variable. *International Journal of Business and Management Invention*, 3(6), 64-74.
18. Ilaboya, O., & Ohiokha, F. (2014). Audit firm characteristics and audit quality in Nigeria. *International Journal of Business and Economics Research*, 3(5), 187-195.
19. Jain, S., & Agarwalla, S. (2022). Big-4 auditors and audit quality: a novel firm life-cycle approach. *Meditari Accountancy Research*, 31(5), 1436-1452.
20. Kabiru, I., & Abdullahi, S. (2012). An examination into the quality of audited financial statements of money deposit banks in Nigeria. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management*, 4(1), 145-156.
21. Lim, C., & Tan, H. (2008). Non-Audit Service Fees and Audit Quality: The Impact of Auditor Specialization. *Journal of Accounting Research*, 46(1), 199-246.
22. Oziegbe, D., & Odien, R. (2022). Auditors' Independence, Audit Tenureship, Firm Characteristics and Audit Quality: Evidence from Nigeria. *The Journal of Accounting and Management*, 12(2), 7-18.

23. Rahmina, L., & Agoes, S. (2014). Influence of auditor independence, audit tenure, and audit fee on audit quality of members of capital market accountant forum in Indonesia. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 164, 324-331.
24. Ramdin, V. (2021). Perceived Auditor Independence and Audit Quality: An Empirical Study between Characters of Auditor Independence and Audit Quality in Suriname. *International Journal of Accounting Research*, 9(11), 1-6.
25. Sanni, M., Abdulazeez, T., & Babatund, M. (2021). Audit Firm Attributes and Independence of Auditors: Evidence from Nigeria's Listed Manufacturing Companies. *Journal of Accounting and Management*, 11(2), 176-185.
26. Sari, M. (2011). Influence of Competence and Work Performed Internal Auditor on External Auditor Judgment in Audit Planning. *Journal of Economics and Business*, 9(3), 1-12.
27. Sarwoko, I., & Agoes, S. (2014). An empirical analysis of auditor's industry specialization, auditor's independence and audit procedures on audit quality: Evidence from Indonesia. *Procedia Social and Behavioral Sciences*, 164, 271-281.
28. Sultana, N., Harijinder, S., & Asheq, R. (2019). Experience of audit committee members and audit quality. *European Accounting Review*, 28, 947-975.
29. Svanström, T. (2013). Non-audit Services and Audit Quality: Evidence from Private Firms. *European Accounting Review*, 22(2), 337-366.
30. Tepalagul, N., & Lin, L. (2015). Auditor Independence and Audit Quality: A Literature Review. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 30(1), 101-121.
31. Wolinsky, A. (1983). Prices as signals of product quality. *Review of Economic Studies*, 50, 647-658.
32. Yuniarti, R. (2011). Audit Firm Size, Audit Fee and Audit Quality. *Journal of Global Management*, 2, 84-97.
33. Zayol, P., Kukeng, V., & Iortule, M. (2017). Effect of auditor independence on audit quality: a review of literature. *International Journal of Business and Management Invention*, 6(3), 51-59.
34. Zhang, Y., Hay, D., & Holm, C. (2016). Non-audit services and auditor independence: Norwegian evidence. *Cogent Business & Management*, 3(1), 34-56.