

UNIVERSITATEA DE VEST DIN TIMIȘOARA
ȘCOALA DOCTORALĂ DE ECONOMIE ȘI DE ADMINISTRARE A AFACERILOR
Domeniul Contabilitate

TEZĂ DE DOCTORAT

-REZUMAT-

Conducător științific de doctorat:

Prof. univ. dr. HAȚEGAN Camelia-Daniela

Doctorand:

CRUCEAN Andreea Claudia

TIMIȘOARA

2023

UNIVERSITATEA DE VEST DIN TIMIȘOARA
ȘCOALA DOCTORALĂ DE ECONOMIE ȘI DE ADMINISTRARE A AFACERILOR
Domeniul Contabilitate

RESPONSABILITĂȚILE
AUDITORULUI ȘI CALITATEA
SERVICIILOR DE AUDIT

-REZUMAT-

Conducător științific de doctorat:

Prof. univ. dr. HAȚEGAN Camelia-Daniela

Doctorand:

CRUCEAN Andreea Claudia

TIMIȘOARA

2023

Cuprinsul tezei de doctorat

LISTA TABELELOR	11
LISTA FIGURILOR	13
LISTA ANEXELOR	14
LISTA ABREVIERILOR	15
INTRODUCERE	17
Actualitatea și importanța tezei de doctorat	17
Motivația alegerii prezentei teme de cercetare	18
Obiective de cercetare	18
Metodologia de cercetare	19
Structura pe capitole a tezei de doctorat	20
CAPITOLUL 1. DELIMITĂRI CONCEPTUALE PRIVIND CALITATEA SERVICIILOR DE AUDIT ȘI A RESPONSABILITĂȚILOR AUDITORULUI	25
1.1. Delimitări conceptuale privind procesul de audit	25
1.2. Considerații teoretice referitoare la calitatea serviciilor de audit	26
1.3. Delimitări conceptuale referitoare la responsabilitățile auditorului și etica profesională	35
1.3.1. Responsabilitățile auditorului în cadrul procesului de audit financiar	35
1.3.2. Integrarea Codului etic emis de IFAC în legislația și practica românească	45
1.3.3. Rolul eticii profesionale asupra calității serviciilor de audit	48
1.3.4. Importanța independenței auditorului în misiunile de audit financiar	53
1.3.5. Abordarea independenței auditorului pentru serviciile non-audit.	60
1.4. Concluzii preliminare	65
CAPITOLUL 2. EVALUAREA CALITĂȚII MISIUNII DE AUDIT FINANCIAR DIN PERSPECTIVĂ INTERNĂ ȘI EXTERNĂ	67
2.1. Necesitatea evaluării calității auditului financiar	67
2.2. Procesul de evaluare a calității auditului financiar	71
2.3. Organisme abilitate de reglementare și evaluare a calității	79
2.4. Concluzii preliminare	86
CAPITOLUL 3. ABORDĂRI PRIVIND INDICATORII CHEIE UTILIZAȚI PENTRU MĂSURAREA CALITĂȚII AUDITULUI FINANCIAR	88
3.1. Teorii economice relevante pentru calitatea auditului financiar	89
3.2. Indicatori de măsurare a calității auditului financiar	91
3.2.1. Indicatori bazați pe caracteristicile clientului misiunii de audit	94
3.2.2. Indicatori bazati pe caracteristicile auditorilor	100
3.2.3. Indicatori de măsurare a calității auditului influențați de factori externi	123
3.3. Relația dintre calitatea auditului, raționamentul profesional al auditorului și calitatea raportărilor financiare	129
3.4. Analiza bibliometrică a cercetărilor referitoare la calitatea auditului	137
3.5. Impactul calității auditului financiar asupra deciziilor investitorilor	150
3.6. Concluzii preliminare	152

CAPITOLUL 4. STUDII CALITATIVE REFERITOARE LA INDICATORII DE CALITATE AI AUDITULUI FINANCIAR	154
4.1. Analiza calitativă a evoluției și structurii onorariilor de audit ca indicator de calitate a auditului financiar	154
4.2. Analiza descriptivă a impactului tehnologiei informației ca indicator de calitate a auditului financiar	169
4.3. Raportarea aspectelor cheie de audit ca indicator privind aprecierea calității de către investitori	179
CAPITOLUL 5. STUDII CANTITATIVE REFERITOARE LA INDICATORII DE CALITATE AI AUDITULUI FINANCIAR	193
5.1. Studiul factorilor de influență asupra opiniei auditorului și corelațiile dintre aceștia	193
5.1.1. Justificarea indicatorului ales	193
5.1.2. Introducere	193
5.1.3. Literatura de specialitate	195
5.1.4. Metodologia de cercetare	197
5.1.5. Rezultate și discuții	199
5.1.5.1. Analiza calitativă	199
5.1.5.2. Rezultatele regresiei logistice	204
5.1.6. Concluziile cercetării	206
5.2. Impactul pandemiei Covid-19 asupra responsabilității auditorului și calității auditului la companiile listate la bursele europene	208
5.2.1. Justificarea indicatorului ales	208
5.2.2. Introducere	208
5.2.3. Literatura de specialitate	209
5.2.4. Metodologia de cercetare	214
5.2.4.1. Eșantion	214
5.2.4.2. Specificațiile modelului econometric	215
5.2.5. Rezultate	217
5.2.5.1. Analiza calitativă	217
5.2.5.2. Analiza cantitativă	223
5.2.6. Concluziile cercetării	227
CONCLUZII, CONTRIBUȚII PERSONALE ȘI LIMITĂRILE CERCETĂRII	229
Sinteza concluziilor rezultate din teza de doctorat	229
Contribuții formulate în urma cercetării științifice	233
Limitări, implicații și direcții viitoare de cercetare	234
BIBLIOGRAFIE	235
ANEXE	275

Cuvinte cheie: audit financiar, auditor financiar, calitate, indicatori, responsabilități, riscuri, raționament profesional.

Introducere

Informațiile financiare reprezintă cheia de fundamentare a deciziilor economice-financiare, luate de diferite categorii de utilizatori, atât la nivel macroeconomic, cât și la nivel microeconomic. Pentru a putea avea o bază bine fundamentată în luarea deciziilor, informația trebuie să respecte cerințele de calitate, iar acest lucru este posibil doar dacă elementele patrimoniale, la care se referă această informație, sunt supuse unui proces de evaluare pertinentă.

Chiar dacă există reglementări care precizează clar modul în care trebuie să se desfășoare un proces de evaluare, respectiv un proces de audit adecvat, pentru un bun management al situațiilor și dificultăților întâlnite, evaluatorul, respectiv auditorul trebuie să exercite un raționament profesional adecvat.

Actualitatea și importanța tezei de doctorat

Rolul auditului într-un mediu economic complex și predispus la schimbări este unul în continuă expansiune. Unul dintre principalii factori în falimentul celor mai mari corporații, chiar și în cele mai dezvoltate țări din lume, a fost un audit neeficient. Conceptul de audit este o componentă foarte importantă în guvernanta corporativă, considerând-o ca o legătură foarte importantă în procesul de management. Este important să fie evaluați factorii care afectează procesul de audit precum conflictul de interese, independența auditului și principiile pe care ar trebui să le aplice.

Prin rezultatul final al activității auditorului, respectiv raportul auditorului independent, se furnizează o asigurare rezonabilă cu privire la informațiile furnizate de rapoartele financiare ale entității auditate pentru utilizatorii de situații financiare, putându-se astfel lua cele mai bune decizii în activitățile care au fost stabilite de către aceștia, pentru a fi utilizate în viitorul apropiat.

Îmbunătățirile în calitatea raportării servesc la asigurarea investitorilor că primesc informații mai exacte și astfel pot reduce asimetria informațiilor și pot crește eficiența în deciziile de investire.

Pentru a stabili dacă situațiile financiare sunt credibile, companiile solicită ajutorul unui auditor independent care verifică acuratețea raportărilor financiare. Totuși, efectul auditului asupra credibilității situațiilor financiare depinde de independența auditorului și de rigoarea cu care a fost efectuat auditul.

Consider că teza de doctorat cu titlul „Responsabilitățile auditorului și calitatea serviciilor de audit” este de actualitate prin importanța pe care o deține asupra domeniului studiat, respectiv prin efectul generat de un audit de calitate asupra finalității misiunii de audit (emiterea raportului auditorului), asupra raționamentului profesional exercitat și aplicat de către auditorii financiari, asupra calității raportărilor financiare ale clientului de audit, dar și asupra interesului public și deciziilor luate de investitori.

Motivația alegerii prezentei teme de cercetare

Motivația alegerii prezentei teme de cercetare rezidă din specificul studiilor efectuate, dar și din importanța pe care opinia unui auditor financiar care prestează un audit de calitate o deține asupra părților interesate.

Furnizând o opinie independentă cu privire la fiabilitatea situațiilor financiare, încrederea utilizatorilor crește. Fără opinia unui auditor, situațiile financiare ar reprezenta o simplă auto-prezentare a poziției financiare a companiei și a performanțelor sale.

Astfel, o raportare financiară de calitate poate crește accesul unei companii la servicii externe de finanțare și, în cele din urmă, conduc la creșteri ale investițiilor și eficienței investițiilor, dar și la o performanță mai ridicată a companiilor.

Am ales această temă de cercetare deoarece consider că în momentul de față auditul financiar deține un rol important în mediul economic și social, iar calitatea auditului financiar este intens dezbătută la nivel global. Din aceste considerente sunt de părere că tema aleasă este una actuală, important și cu un puternic impact asupra dezvoltării literaturii de specialitate, dar și a cercetărilor pe acest subiect.

Obiective de cercetare

Principalele obiective ale tezei de doctorat cu titlul „Responsabilitățile auditorului și calitatea serviciilor de audit” sunt reprezentate de:

- Cercetarea bazei teoretice și practice care reglementează auditul, calitatea în audit, responsabilitățile auditorilor, normele de etică impuse de către organizațiile competente, procesul de evaluare și măsurare a auditului financiar, indicatorii de măsurare a calității și impactul asupra calității raportărilor financiare și asupra deciziilor investitorilor.
- Cercetarea aspectelor legislative care reglementează subiectul dezbătut, a Standardelor Internaționale de Audit și a reglementărilor legale în vigoare.
- Cercetarea impactului pe care indicatorii de măsurare a calității îl au asupra părților interesate și asupra clientului misiunii de audit.
- Elaborarea a două modele econometrice care să reflecte importanța și relația dintre indicatorii de măsurare a calității auditului financiar.

Pentru realizarea obiectivelor de cercetare am pornit de la etapa de documentare, am studiat atent literatura de specialitate și legislația în vigoare pentru subiectul cercetat, datele obținute fiind analizate și trecute prin filtrul propriei analize, iar mai apoi sintetizate în cuprinsul tezei de doctorat.

Ulterior etapei de documentare, pe baza datelor obținute am efectuat cercetări empirice, respectiv analize statistice calitative și cantitative care au susținut și validat obiectivele de cercetare propuse.

Mi-am propus să găsesc răspunsuri la următoarele întrebări de cercetare:

Q1. Care sunt indicatorii de măsurare specifici identificați în literatura de specialitate care influențează calitatea auditului financiar?

Q2. În ce măsură este influențată calitatea auditului financiar de către indicatori identificați în literatura de specialitate?

Q3. Care sunt factorii externi care pot influența calitatea auditului financiar?

Metodologia de cercetare

Metodologia de cercetare științifică utilizată în cadrul tezei de doctorat cu titlul „Responsabilitățile auditorului și calitatea serviciilor de audit” este susținută de aplicarea unor metode de cercetare precum: cercetarea teoretică, cercetarea empirică, analiza bibliometrică, analiza calitativă și analiza cantitativă prin elaborarea a două modele econometrice.

Pentru realizarea cercetărilor am realizat o analiză a literaturii de specialitate și a legislației din domeniul de studiu, o evaluare și o sinteză a datelor obținute, dar și o analiză bibliometrică care a presupus o analiză a lucrărilor științifice publicate care au dezbătut acest subiect, urmată de o prelucrare și interpretare a datelor cu ajutorul software-ului VOSviewer. De asemenea, am efectuat analize statistice descriptive calitative cu ajutorul cărora am sintetizat un volum ridicat de date și am reușit să evidențiez importanța indicatorilor de măsurare a calității și efectul pe care aceștia îl au asupra calității auditului financiar.

Pentru elaborarea cercetării am utilizat cercetarea empirică, respectiv analiza statistică cantitativă bazată pe două modele econometrice de date panel folosind o regresie logistică și o regresie cu efecte aliatoare prin metoda verosimilității maxime (Maximum Likelihood – ML).

Structura pe capitole a tezei de doctorat

Teza de doctorat intitulată „Responsabilitățile auditorului și calitatea serviciilor de audit” este structurată astfel: introducere, primele două capitole teoretice care conține delimitări conceptuale privind responsabilitățile auditorului și organismele de evaluare a calității, al treilea capitol în care este revizuită și analizată bibliometric literatura care se referă la indicatorii de calitate ai auditului. Teza se continuă cu capitolul patru care conține analize statistice calitative, și capitolul cinci care cuprinde analize statistice cantitative. Teza se încheie cu partea finală care conține limitările cercetării, direcții viitoare de cercetare, referințele bibliografice și anexele.

Primul capitol intitulat „Delimitări conceptuale privind calitatea serviciilor de audit și a responsabilităților auditorului”, cuprinde noțiunile teoretice referitoare la audit, respectiv definirea auditului, noțiuni conceptuale referitoare la conceptul de calitate în audit, respectiv aspecte reglementate de către Standardele Internaționale de Audit și dezbătute în literatura de specialitate, care sunt responsabilitățile unui auditor în cadrul unei misiuni de audit financiar și cât de important este rolul său în detectarea fraudelor și erorilor contabile, dar și aspecte de etică profesională prevăzute în Codul Etic și în legislația românească, care sunt impuse profesiei de auditor. Capitolul cuprinde și aspecte referitoare la independența auditorului, respectiv un studiu de analiză a importanței independenței în cadrul misiunilor de audit și a serviciilor non-audit, precum și detalierea celor mai importante teorii din literatura de specialitate precum Teoria Agenției, Teoria Polițistului și Teoria Credibilității. Cercetarea efectuată în cadrul acestui capitol a presupus o analiză calitativă a factorilor care pot amenința independența unui

auditor atunci când prestează servicii de audit financiar și care sunt cele mai importante măsuri de siguranță care pot ajuta auditorii să își păstreze independența. Capitolul se încheie cu o parte rezervată pentru concluziile literaturii de specialitate și a studiilor de caz efectuate.

Al doilea capitol cu titlul „Evaluarea calității misiunii de audit din perspectivă internă și externă”, tratează noțiunile referitoare la conceptul de evaluare a calității auditului financiar, necesitatea unei evaluări a calității și importanța acestui proces pentru deciziile luate de către investitori, specificații referitoare la procesul de evaluare și factorii care pot influența acest proces (datele de intrare, procesele, interacțiunile între participanți și rezultatele obținute), dar și aspectele prevăzute de standardele de specialitate precum ISQC1, ISQM2 și ISA 220. Capitolul este continuat cu o descriere a organismelor abilitate de reglementare și evaluare a calității auditului financiar atât pe plan internațional cât și pe plan național. Cercetarea efectuată în cadrul acestui capitol a presupus o analiză calitativă a inspecțiilor de evaluare a calității misiunilor de audit efectuate de către ASPAAS, am analizat dacă auditorii au respectat și aplicat prevederile standardelor de audit și a legislației în vigoare, iar în cazul în care acestea nu au fost respectate, am analizat care au fost avertismentele și sancțiunile aplicate. Capitolul este finalizat cu principalele concluzii și opinii personale referitoare la considerațiile teoretice și studiul de caz efectuat.

Al treilea capitol denumit „Abordări privind indicatorii cheie utilizați pentru măsurarea calității auditului financiar”, dezbate cele mai importante teorii economice relevante pentru conceptul de calitate a auditului financiar (Teoria Agenției, Teoria legăturilor economice, Teoria efortului de audit), dar și noțiuni teoretice și studii referitoare la indicatorii folosiți pentru măsurarea calității auditului, precum și o clasificare a celor mai relevanți indicatori bazați pe clientul misiunii de audit (mecanismul de guvernare, calitatea și transparența informațiilor, indicatori de performanță, responsabilitatea socială corporativă, evenimentele ulterioare, retratări și ajustări), a indicatorilor bazați pe caracteristicile auditorilor (mandatul de audit, rotația auditorilor, experiența și cunoștințele auditorilor, indecența auditorilor, aspectele cheie de audit, opinia de audit, onorariile, capacitatea de a detecta fraude și erori, Comitetul de audit) și a indicatorilor influențați de factori externi (reglementările de audit, tehnologia informației, aspecte neprevăzute care pot conduce către incertitudini). Capitolul este continuat cu o analiză bibliometrică a studiilor științifice publicate pe acest subiect la categoria Web of Science, în perioada 2001-2020, folosind software-ul Vosviewer pentru a

analiza care au fost cele mai frecvente cuvinte cheie și cei mai frecvenți autori, care au fost cei mai citați autori, precum și țările de referință. Analiza bibliometrică a fost o cercetare foarte importantă deoarece a reprezentat un punct de pornire în alegerea celor mai bune variabile dependente și independente pentru elaborarea unui model econometric. De asemenea, capitolul conține și aspecte teoretice referitoare la relația dintre raționamentul profesional și calitatea auditului financiar, relația dintre calitatea auditului și calitatea raportărilor financiare, dar și impactul calității auditului financiar asupra deciziilor luate de investitori pe baza raportărilor financiare și a rapoartelor de audit.

Capitolul 4 a cuprins o serie de analize statistice calitative care evidențiază relația dintre indicatorii de măsurare a calității și calitatea auditului financiar. Prima cercetare calitativă a cuprins analiza descriptivă a relației dintre onorariile de audit și calitatea serviciilor de audit financiar pe baza datelor obținute din baza de date Audit Analytics, pentru perioada 2009-2020, obținând un număr total de 1927 de companii și 24921 de onorarii declarate, iar rezultatul analizei a evidențiat o relație pozitivă între onorarii și calitatea auditului financiar. Următoarea cercetare calitativă a cuprins un studiu descriptiv a aspectelor cheie referitoare la tehnologia informației, ținând cont și de opinia emisă de către auditorul, tipul auditorului, anul de audit, țara și domeniul de activitate al clientului. Datele au fost obținute din baza de date Audit Analytics pentru perioada 2013-2021, obținând un număr total de 174 de companii și 465 de KAM-uri detaliate în rapoartele de audit și un rezultat care a evidențiat o influență pozitivă asupra calității. În ultimul studiu calitativ am analizat efectele KAM-urilor menționate de către auditori asupra calității serviciilor de audit financiar furnizate pentru 1720 de companii listate în perioada 2016-2022. Datele au fost culese din baza de date Audit Analytics și au fost analizate calitativ în funcție de tipul auditorilor (Big4 sau non-Big4), opiniile de audit și domeniile de activitate ale companiilor auditate. Și în cazul acestei analize calitative a fost obținut un rezultat pozitiv asupra calității auditului financiar. Capitolul 3 este finalizat cu principalele concluzii ale literaturii de specialitate și ale analizelor calitative efectuate.

Al cincilea capitol intitulat „Studii cantitative referitoare la calitatea auditului financiar”, reprezintă cercetarea cantitativă a tezei de doctorat și conține două studii.

În primul studiu este analiză corelația între opinia de audit și o serie de factori care ar putea-o influența. Cercetare urmărește să identifice legătura între opinia de audit și o serie

de factori care o influențează, respectiv care factori pot conduce la schimbarea opiniei. Metodologia de cercetare este atât calitativă prin sistematizarea datelor obținute cu ajutorul bazelor de date Audit Analytics și EMIS cât și cantitativă, bazat pe un model econometric reprezentat de o regresie logistică. Variabila dependentă a fost opinia auditorului, iar variabilele independente au fost reprezentate de mărimea auditorului (Big4 sau non Big4), rotația auditorilor, numărul aspectelor cheie de audit incluse în raport și indicatorii financiari de rentabilitate. Eșantionul a fost format din 46 companii listate la Bursa de Valori București, pe perioada 2016-2021. Rezultatele obținute au arătat că probabilitatea de schimbare a opiniei auditorului este în corelație directă cu schimbarea acestuia, șansele de modificare crescând de patru ori. Celelalte variabile au fost într-o corelație inversă cu variabila dependentă. Prin urmare se confirmă faptul că rotația auditorilor este un indicator important de măsurare a calității auditului situațiilor financiare. Cercetarea contribuie la literatura de specialitate prin realizarea unei sinteze asupra companiilor listate la bursă din punct de vedere al activității auditorului ca suport pentru decizia investitorilor.

În cel de-al doilea studiu este analizată relația dintre aspectele cheie de audit raportate ca urmare a pandemiei de COVID-19 și calitatea auditului, dar și impactul pe care aceste aspecte cheie de audit relevante perioadei de pandemie l-au avut asupra responsabilităților auditorului. Metodele de cercetare alese pentru acest capitol au fost atât calitative cât și cantitative. Analiza calitativă a presupus un studiu descriptiv a datelor obținute din baza de date Audit Analytics. Am ales un eșantion format din 870 de companii listate la bursele europene și 1755 de aspecte cheie de audit pentru a evidenția impactul produs de pandemia COVID-19 asupra calității auditului financiar la nivel european în perioada 2019-2021. Am analizat datele referitoare la țările în care și-au declarat sediul companiile analizate, domeniile de activitate ale entităților, tipul auditorilor și opiniile de audit emise de către auditorii financiari, dar și care au fost cele mai frecvente aspecte cheie de audit menționate de către auditori, numărul de aspecte cheie menționate în rapoartele de audit și calculul numărului mediu de aspecte cheie de audit. Cercetarea cantitativă a presupus elaborarea unei regresii liniare multiple structurată pe baza datele din eșantion, variabila dependentă a cuprins aspectele cheie de audit (KAM-uri), iar variabilele independente au fost: tipul (dimensiunea) auditorului, frecvența evenimentelor, continuitatea activității, rotația auditorilor și raportul dintre onorariile de audit și venituri. Am optat si pentru industria

companiilor ca și variabilă de control. Pornind de la variabilele enunțate, am elaborat un model econometric de date panel folosind o regresie cu efecte aleatoare pentru a studia influența variabilelor independente asupra celei dependente. Rezultatele statisticii descriptive, matricea de corelații și rezultatele regresiei au fost elaborate cu ajutorul software-ului Stata. A fost identificată o corelație pozitivă între KAM-uri și dimensiunea auditorilor, frecvența evenimentelor și incertitudinea continuității activității, iar modelul econometric a fost validat. Ultima parte a acestui capitol a fost rezervată concluziilor cercetărilor efectuate și a opiniilor personale formulate în urma studiilor efectuate.

Lucrarea este finalizată cu sintetizarea concluziilor conținutului tezei de doctorat, dar și a implicațiilor și contribuțiilor personale aduse în elaborarea tezei, a limitărilor și a direcțiilor viitoare de cercetare.

Sinteza concluziilor rezultate din teza de doctorat

Studiile calitative și cantitative elaborate în cadrul tezei de doctorat m-au ajutat să găsesc răspunsuri la întrebările de cercetare propuse, respectiv:

Q1. Care sunt indicatorii de măsurare specifici identificați în literatura de specialitate care influențează calitatea auditului financiar? Indicatorii de măsurare care influențează calitatea auditului financiar au fost identificați cu ajutorul analizei bibliometrice efectuată în cadrul capitolului 3, pe baza căreia am ales variabilele independente și dependente utilizate în studiile calitative și cantitative.

Q2. În ce măsură este influențată calitatea auditului financiar de către indicatorii identificați în literatura de specialitate? Din studiile calitative prezentate în capitolul 4 a rezultat că onorariile de audit, procesele IT și aspectele cheie de audit au impact major asupra activității auditorului. Din rezultatele modelului econometric testat în capitolul 5, paragraful 5.1 a rezultat că opinia auditorului poate fi influențată de rotația acestuia și mărimea auditorului.

Q3. Care sunt factorii externi care pot influența calitatea auditului financiar? Printre factorii externi care pot influența calitatea auditului financiar, am identificat cu ajutorul analizelor cantitative efectuate în cadrul capitolului 5, evenimentele produse de către pandemia Covid-19, care au fost raportate de către auditori în cadrul rapoartelor de audit, printr-un KAM specific.

Contribuții formulate în urma cercetării științifice

Teza de doctorat cu titlul: „Responsabilitățile auditorului și calitatea serviciilor de audit” deține următoarele elemente de originalitate:

- *Culegerea, analiza și sinteza datelor obținute cu ajutorul bazelor de date folosite:* în elaborarea părții teoretice a tezei de doctorat am studiat, analizat și sintetizat un volum ridicat de date provenite din articole științifice publicate în baze de date internaționale, Standardele Internaționale de Audit, Codul Etic și legislația care reglementează domeniul auditului financiar, dar și opinii ale profesioniștilor din acest domeniu.
- *Analiza bibliometrică* cu ajutorul căreia am identificat legăturile existente între noțiunea de calitate și alte cuvinte care o folosite pentru descrierea acesteia în lucrările științifice. Legăturile puternice rezultate m-au îndrumat către identificarea celor mai relevanți indicatori utilizați pentru analizele calitative și pentru modelul econometric folosit în cercetarea efectuată.
- *Analizele statistice descriptive* cu ajutorul cărora am evidențiat importanța și legătura dintre subiectul de cercetare și diverși factori de influență precum: independența auditorului și amenințările la adresa independenței, inspecțiile efectuate de către organismele de reglementare, onorariile de audit, impactul tehnologiei informației și aspectele cheie de audit, dar și emiterea unor concluzii și direcții viitoare de cercetare care m-au ajutat în elaborarea cercetării cantitative.
- *Elaborarea unui model econometric* bazat pe indicatorii de calitate studiați ca și variabile independente și dependente cu ajutorul căruia am validat legătura și importanța dintre tema aleasă pentru cercetare și factorii de influență, iar rezultatele cercetării efectuate au demonstrat actualitatea și importanța subiectului cercetat.

Limite, implicații și direcții viitoare de cercetare

Consider că teza de doctorat are și *limitările* sale care conduc la perspective noi de cercetare. O primă limitare constă în faptul că a fost utilizată o singură bază de date, o parte din date 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. A doua limitare este reprezentată de numărul de rapoarte de audit incluse în eșantion, dar unele companii nu aveau date publicate. Următoarea limitare este metodologică,

deoarece datele au fost preluate din surse secundare. De asemenea, este posibil ca modelele propuse să nu ia în considerare toți factorii de influență posibili.

Cercetările viitoare ar putea contracara aceste limitări prin efectuarea unui studiu comparativ al companiilor din mai multe țări și includerea altor variabile și date noi în modele econometrice. De asemenea, considerăm necesară și utilă continuarea cercetării deoarece calitatea auditului financiar este un subiect vast și de actualitate, iar o cercetare mai detaliată ar putea oferi noi perspective și informații suplimentare.