
Percepția auditorilor și a entităților auditare cu privire la calitatea auditului intern

Kartika DJATI,
Facultatea de Economie și Afaceri
Universitatea Sebelas Maret, Surakarta, Indonezia,
E-mail: kartikadjati@gmail.com

RAHMAWATI,
Facultatea de Economie și Afaceri,
Universitatea Sebelas Maret, Surakarta, Indonezia,
E-mail: Rahmaw2005@yahoo.com

PAYAMTA,
Facultatea de Economie și Afaceri,
Universitatea Sebelas Maret, Surakarta, Indonezia,
E-mail: payamta@yahoo.com

Lia UZLIAWATI,
Facultatea de Economie și Afaceri
Universitatea Sultan Ageng Tirtayasa, Serang Banten,
Indonezia,
E-mail: uzliawati@yahoo.co.id

Rezumat

Scopul prezentului studiu îl constituie analiza influenței exercitate de elementele-cheie ale unei misiuni de audit (planificarea procesului de audit, munca de audit pe teren, raportarea de audit, acțiunile ulterioare rezultatelor misiunii de audit, competența echipei de audit și independența auditorilor) asupra calității auditului intern în cazul Inspectoratului general al Ministerului de Finanțe al Indoneziei.

Studiul utilizează ca instrument de cercetare un chestionar, care a fost supus atenției echipei de audit a Inspectorului general, precum și Biroului de conducere al Ministerului de Finanțe, în calitate de entitate auditată. În plus, au fost realizate interviuri cu auditori seniori din cadrul Inspectoratului general și cu alți oficiali reprezentând Ministerul de Finanțe în calitate de entitate auditată. Setul de date obținut a fost analizat pe baza tehnicilor de regresie multiplă.

Rezultatele relevă faptul că nivelul de calitate al procesului de audit intern, ca percepție a echipei de audit, este influențat de modul de planificare a misiunii de audit, de raportarea de audit și de nivelul de competență al echipei de auditori. În același timp, munca de audit pe teren, acțiunile ulterioare rezultatelor misiunii de audit și independența auditorilor nu afectează calitatea auditului intern. Din perspectiva entității auditate, nivelul calității auditului intern este afectat de către planificarea misiunii de audit și de munca de audit pe teren, precum și de competența echipei de auditori, în timp ce raportarea de audit, acțiunile ulterioare rezultatelor misiunii de audit și independența echipei de auditori nu sunt considerate a influența calitatea procesului de audit intern din cadrul Inspectoratului general al Ministerului de Finanțe al Indoneziei.

Cuvinte-cheie: calitatea auditului intern, percepția echipei de audit, percepția entității auditate, Inspectoratul general al Ministerului de Finanțe al Indoneziei.

Clasificare JEL: M42, M48.

Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Djati, K., Rahmawati, Payamta, and Uzliawati, L., (2016), Auditors' and auditees' perception on the internal audit quality, Audit Financiar, vol. XIV, no. 11(143)/2016, pp. 1246-1252, DOI: 10.20869/AUDITF/2016/143/1246

Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2016/143/1246>

Introducere

Prezentul studiu își propune să examineze influența exercitată de planificarea procesului de audit, munca de audit pe teren, raportarea de audit, acțiunile ulterioare rezultatelor misiunii de audit, competența echipei de audit și independența auditorilor asupra calității auditului intern în cazul Inspectoratului general al Ministerului de Finanțe al Indoneziei. Auditul intern trebuie să identifice obiectivele și scopurile entității auditate, să stabilească criteriile relevante pentru atingerea obiectivelor, apoi să analizeze și să măsoare respectivele criterii cu scopul de a determina modul în care acțiunile entității auditate au condus la atingerea scopurilor și obiectivelor propuse inițial (Dittenhofer, 2001).

Fenomenul de diminuare a calității procesului de audit conduce la o scădere a satisfacției părților implicate cu privire la eficiența acestuia, așa cum s-a întâmplat în cazul firmei de audit Arthur Andersen și al companiei auditate Enron în anul 2001, în Statele Unite. Firma Arthur Andersen a încălcat principiile de etică ale profesiei de audit, dând dovadă de lipsă de integritate și de comportament neprofesional. Ca urmare, firma de audit nu a mai putut să păstreze sau să crească încrederea generală a publicului, pierzând locul privilegiat din cadrul Big Five, deoarece nu a acționat în mod profesional și în concordanță cu cerințele auditării situațiilor financiare, fiind de acord cu ascunderea și prezentarea alterată a unor date contabile. În plus, s-a dovedit că Arthur Andersen a încălcat conduita profesională, atât din punct de vedere tehnic, cât și etic.

Apariția unor asemenea situații în cazul unor organizații de mari dimensiuni are un puternic impact negativ asupra practicii de audit în general, precum și a gradului de satisfacție al părților implicate, astfel încât se poate ajunge până la punerea sub semnul întrebării a însuși rolului auditorului intern (Rezaee, Olibe și dan Minmier, 2003). DeAngelo (1981) afirmă că nivelul calității procesului de audit este indicat de capacitatea auditorului de a identifica încălcarea cadrului normativ contabil de către sistemul contabil al clientului său și de a raporta această încălcare.

Inspectoratul general, având rol de auditor intern în cadrul Ministerului de Finanțe al Indoneziei, reprezintă organismul guvernamental responsabil cu supravegherea sistemului de control intern al finanțelor statului. Aria acestei supravegheri include procesele de bugetare, administrare și raportare financiară

guvernamentală. În plus, aria de control include atât elementele de natură financiară cuprinse în bugetul de stat (*Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara – APBN*), cât și elementele de natură financiară din afara bugetului de stat. Ca urmare, calitatea și nivelul de performanță ale auditului intern realizate de către Inspectoratul general au o importanță capitală pentru menținerea în bune condiții a activelor statului, precum și pentru dezvoltarea și supravegherea modului de funcționare a sistemului guvernamental de control intern.

Factorii care pot avea influență asupra calității procesului de audit, din multiplele sale perspective, sunt (Mock și Samet, 1982; Gibbins și Wolf, 1982; Chow, McNamee și Plumlee, 1987; Sutton și Lampe, 1990; Sutton, 1993): planificarea misiunii de audit, munca de audit pe teren și raportarea rezultatelor misiunii de audit. Sutton (1993) a examinat factorii care afectează calitatea procesului de audit în Statele Unite. Rezultatele analizei au relevat existența a 19 factori cu influență asupra calității procesului de audit, aceștia fiind clasificați în trei categorii principale: planificarea misiunii de audit, munca de audit de teren, administrarea misiunii și raportarea de audit.

Deși există un număr mare de studii care asociază calitatea procesului de audit intern cu nivelul de performanță al organizației, nu există încercări de a corela cele două elemente la nivelul sectorului public. Prezentul studiu își propune să extindă analizele precedente, încercând să stabilească măsura în care calitatea procesului de audit în ansamblul său este afectată de activitatea de planificare a misiunii, de munca de teren și de raportarea rezultatelor misiunii (Mock și Samet, 1982; Sutton și Lamp, 1990; Sutton, 1993).

1. Literatura de specialitate

Auditul intern reprezintă o activitate din domeniul afacerilor, fiind introdusă ca profesie distinctă din momentul înființării Institutului Auditorilor Interni (Institute of Internal Auditors – IIA) în anul 1940, în SUA. Conceptul de audit intern este utilizat, de asemenea, în domeniul public și guvernamental. Acest lucru se datorează, în principal, faptului că aparatul guvernamental gestionează resurse publice și este răspunzător pentru utilizarea eficientă și economică a acestor resurse în procesul de îndeplinire a obiectivelor propuse. Aparatul guvernamental este răspunzător

pentru aplicarea legilor și a cadrului normativ. În plus, aparatul guvernamental este răspunzător pentru implementarea și menținerea în stare de funcționare a unui sistem eficient de control care să asigure atingerea scopurilor propuse și a obiectivelor stabilite, protejarea resurselor existente, conformitatea cu legile și reglementările în vigoare, obținerea de date corecte și o divulgare fidelă a informației publice. Raportul de audit realizat de către guvern devine astfel cel mai important element de control public și de responsabilizare a celor care guvernează (Dittenhofer, 2001).

Auditul de calitate presupune conformitatea cu standardele profesionale, rezultatul său fiind reprezentat de un set de situații financiare care redau cu acuratețe situația reală, beneficiind de servicii de asigurare și permițând o gestiune eficientă a riscului la nivelul companiei. Pentru a putea beneficia de aceste calități, procesul de audit trebuie implementat în mod independent de entitatea auditată, astfel încât să permită auditorului atitudinea sceptică recomandată pe parcursul misiunii sale (Christensen ș.a., 2013). Knechel ș.a. (2013) se concentrează pe ceea ce ei consideră a fi cele patru dimensiuni ale calității procesului de audit: intrările procesului de audit (expertiza), procesul de audit propriu-zis (observațiile auditorului și practica de audit), rezultatele (raportarea) și contextul (perioada de desfășurare a misiunii auditorului). Francis ș.a. (2011) consideră că un cadru conceptual pentru asigurarea calității procesului de audit trebuie să includă intrările, procesul, firma de audit în sine (și experiența acumulată de către aceasta în afaceri), piața existentă în domeniul auditului (concurența de pe piață), consecințele economice ale rezultatelor auditului (publicarea opiniei auditorului).

Calitatea procesului de audit trebuie să poată fi urmărită și evaluată și de către entitatea auditată. Nivelul calitativ trebuie avut în vedere încă de la începutul implementării misiunii și până la formularea și publicarea recomandărilor finale. Ca urmare, indicatorii utilizați pentru măsurarea calității auditului se referă în principal la procesul propriu-zis: dacă munca de audit a fost realizată cu grijă, dacă au fost respectate procedurile, dacă s-a păstrat pe toată durata procesului atitudinea sceptică recomandată. Există un foarte mare feedback cu privire la calitatea unui proces de audit, care nu se referă strict la conformitatea cu standardele de audit, de exemplu cel cu privire la atributele personale ale auditorului, ca de exemplu abilitățile și experiența

acestuia, respectul pentru valorile de natură etică, precum și starea de spirit generală. Alte informații din aceeași zonă sunt cele cu privire la percepția auditorului și la abordarea generală a acestuia. Prestatorul serviciilor de audit trebuie să urmărească recrutarea unor profesioniști de înaltă calitate, cu abilități tehnice și de comunicare interpersonală dovedite, pentru a îmbunătăți sau a păstra la nivel înalt calitatea serviciilor de audit oferite (Duff, 2004).

Procesul de audit poate fi privit ca o activitate de colectare și evaluare a unor probe materiale care să confirme un set de informații sau un raport prezentat de către entitatea auditată, și să amplifice nivelul de asigurare al utilizatorilor aceluia raport cu privire la acuratețea acestuia și la posibilitatea de a fi utilizat ca bază pentru procesul decizional. În general, procesul de audit poate fi descompus în următoarele etape: planificarea misiunii, munca de audit de teren, raportarea de audit și acțiunile ulterioare auditului (Tim Penyusun Modul Program Pendidikan Non Audit Sektor Publik, 2007).

2. Metodologia de cercetare

După consultarea literaturii de specialitate, autorii au păstrat direcția generală de cercetare din acest domeniu, studiind posibilele corelații dintre calitatea misiunii de audit, așa cum este percepută de către auditor, și planificarea procesului de audit, munca de audit pe teren, raportarea de audit, acțiunile ulterioare rezultatelor misiunii de audit, competența echipei de audit și independența auditorilor. Totodată, autorii au intenționat testarea unor noi ipoteze, cum ar fi existența corelațiilor dintre factorii enumerați anterior și calitatea misiunii de audit, dar din perspectiva entității auditate.

Eșantionul analizat include 66 auditori seniori și conducători de echipe de audit din cadrul Inspectoratului general al Ministerului de Finanțe, precum și 208 de persoane auditate din cadrul Ministerului de Finanțe. După aplicarea formulei lui Slovin pentru determinarea mărimii eșantionului au fost păstrați în eșantion 151 de angajați ai Ministerului Finanțelor, cu rol de entitate auditată. În etapa de colectare a datelor s-a utilizat un chestionar cu răspuns închis, iar pentru prelucrarea și interpretarea datelor a fost utilizată aplicația SPSS (*Statistical Package for the Social Sciences*), versiunea 20.0.

Autorii intenționează testarea următoarelor ipoteze de cercetare:

- H1: *Planificarea misiunii de audit are o influență pozitivă asupra Calității auditului intern.*
- H2: *Munca de audit de teren are o influență pozitivă asupra Calității auditului intern.*
- H3: *Raportarea de audit are o influență pozitivă asupra Calității auditului intern.*
- H4: *Acțiunile ulterioare rezultatelor misiunii de audit au o influență pozitivă asupra Calității auditului intern.*
- H5: *Competența echipei auditorului are o influență pozitivă asupra Calității auditului intern.*
- H6: *Independența auditorului are o influență pozitivă asupra Calității auditului intern.*

3. Rezultatele cercetării

3.1. Analiza descriptivă a variabilelor analizate

O primă analiză relevă faptul că pentru eșantionul observat, gradul mediu de diseminare a informației cu privire la calitatea auditului intern, așa cum este percepută de către echipa de audit, înregistrează valori între 2,60 și 5,00, în proporție de 68,1% (Tabelul 1). Pe de altă parte, din perspectiva entității auditate, nivelul mediu de diseminare al informației privind calitatea auditului intern are valori între 2,40 și 5,00, în proporție de 77,7% (Tabelul 2).

Tabelul 1. Statistici descriptive privind percepția auditorului

Variabila	N	Minim	Maxim	Medie	Abatere standard
Planificarea misiunii de audit (PL)	66	2,56	5,00	3,9674	0,40859
Munca de audit de teren (CO)	66	3,48	5,00	4,1782	0,40222
Raportarea de audit (RE)	66	3,13	5,00	4,1608	0,46705
Activități ulterioare rezultatelor (FO)	66	3,00	5,00	4,0606	0,52268
Competența auditorului (COM)	66	3,25	5,00	4,0947	0,45312
Independența auditorului (IND)	66	3,00	5,00	3,9129	0,45887
Calitatea auditului intern (QU)	66	2,60	5,00	3,8924	0,43864

Sursa: Prelucrările autorilor, bazate pe rezultatele SPSS.

Tabelul 2. Statistici descriptive privind percepția entității auditate

Variabila	N	Minim	Maxim	Medie	Abatere standard
Planificarea misiunii de audit (PL)	107	1,33	5,00	3,6283	0,75273
Munca de audit de teren (CO)	107	2,57	5,00	4,1005	0,56350
Raportarea de audit (RE)	107	2,00	5,00	4,0153	0,71020
Activități ulterioare rezultatelor (FO)	107	2,50	5,00	4,3598	0,60965
Competența auditorului (COM)	107	2,00	5,00	3,9766	0,71501
Independența auditorului (IND)	107	2,33	5,00	4,1935	0,69623
Calitatea auditului intern (QU)	107	2,40	5,00	3,8374	0,62819

Sursa: Prelucrările autorilor, bazate pe rezultatele SPSS.

3.2. Testarea ipotezelor de cercetare

În vederea validării ipotezelor de cercetare, a fost realizată analiza prin regresie multiplă, aferentă percepției auditorului, prezentată în Tabelul 3.

Din perspectiva entităților auditate, validarea ipotezelor de cercetare a fost realizată prin intermediul analizei regresiei multiple, prezentată în Tabelul 4.

Tabelul 3. Regresia aferentă percepției auditorului

Ecuția		
$QU_t = b_0 + b_1PL_t + b_2CO_t + b_3RE_t + b_4FO_t + b_5COM_t + b_6IND_t + e$		
Variabilă	Coeficient	Semnificație
Planificarea misiunii de audit (PL)	0,310	0,003***
Munca de audit de teren (CO)	-0,069	0,629
Raportarea de audit (RE)	0,365	0,002***
Activități ulterioare rezultatelor (FO)	0,091	0,347
Competența auditorului (COM)	0,285	0,006***
Independența auditorului (IND)	0,074	0,458
F Test	24,171	0,0000***
R ² ajustat	0,681	

*** Semnificație pentru $\alpha = 1\%$.

Sursa: Prelucrările autorilor, bazate pe rezultatele SPSS.

Tabelul 4. Regresia aferentă percepției entității auditate

Ecuția		
$QU_e = b_{0e} + b_{1e}PL_e + b_{2e}CO_e + b_{3e}RE_e + b_{4e}FO_e + b_{5e}COM_e + b_{6e}IND_e + e$		
Variabilă	Coeficient	Semnificație
Planificarea misiunii de audit (PL)	0,113	0,070*
Munca de audit de teren (CO)	0,334	0,003***
Raportarea de audit (RE)	0,073	0,388
Activități ulterioare rezultatelor (FO)	0,016	0,825
Competența auditorului (COM)	0,457	0,000***
Independența auditorului (IND)	0,054	0,419
F Test	62,467	0,000***
R ² ajustat	0,777	

* Semnificație pentru $\alpha = 10\%$, *** Semnificație pentru $\alpha = 1\%$.

Sursa: Prelucrările autorilor, bazate pe rezultatele SPSS.

Rezultatele obținute relevă faptul că, din perspectiva auditorului, *Planificarea misiunii*, *Raportarea de audit* și *Competența auditorului* au o influență pozitivă semnificativă asupra *Calității auditului intern*. Planificarea misiunii are un rol deosebit de important

pentru succesul respectivului demers de audit. Varianta optimă de planificare a misiunii de audit presupune implicarea entității auditate și poate oferi valoare adăugată în concordanță cu necesitățile entității auditate de a-și crește și îmbunătăți performanța.

Raportarea de audit și Activitățile ulterioare rezultatelor reprezintă modalități de comunicare cu privire la acele aspecte care necesită îmbunătățire. Raportul final de audit trebuie să fie util din punct de vedere informațional și să reflecte fidel rezultatele obținute de către auditor în urma misiunii efectuate la entitatea auditată. Mai mult, competența auditorului reprezintă un factor important pentru obținerea avantajelor concurențiale (Carcello ș.a., 1992). Beattie și Fearnley (1995) consideră *Competența auditorului* ca pe un element cheie pentru realizarea unui audit intern de calitate.

Pe de altă parte, din perspectiva entității auditate, rezultatele arată că *Planificarea misiunii de audit, Munca de teren și Competența auditorului* au o influență pozitivă semnificativă asupra *Calității auditului intern*. Aceasta se datorează și faptului că planificarea misiunii de audit cu implicarea entității auditate îl poate ajuta pe auditor să își atingă mai bine obiectivele în momentul derulării misiunii, iar entitatea auditată va fi mai bine asistată în rezolvarea problemelor care au fost identificate. Mai mult, munca de teren pare să dețină un efect pozitiv semnificativ. Acest aspect se află în concordanță cu rezultatele unor studii anterioare, care au ajuns la concluzia că nivelul calității procedurilor de audit intern depinde inclusiv de abilitatea de a implementa misiunea de audit (Sprackman, 1997; Xiangdong, 1997; Fadzil ș.a., 2005).

Acest studiu demonstrează și faptul că nivelul de competență a auditorului are o influență pozitivă asupra calității auditului intern. După cum arată și rezultatele, nivelul de competență tehnică a auditorului reprezintă o caracteristică-cheie pentru calitatea procesului de audit. Ca variabilă de lucru, competența echipei de audit influențează pozitiv calitatea auditului intern, ceea ce

înseamnă că echipa de auditori a Inspectoratului general are suficientă experiență pentru a-și îndeplini misiunea.

Concluzii

Pornind de la o serie de rezultate anterioare menționate în literatura de specialitate, autorii au testat șase ipoteze de cercetare, fiecare presupunând existența unei corelații între un element-cheie al unei misiuni de audit (planificarea procesului de audit, munca de audit pe teren, raportarea de audit, acțiunile ulterioare rezultatelor misiunii de audit, competența echipei de audit și independența auditorilor) și calitatea auditului intern, așa cum este percepută de către auditor. Concomitent, corelația menționată mai sus a fost testată și din punct de vedere al percepției entității auditate.

Testele statistice au relevat faptul că, cu anumite restricții inerente distribuției normale a variabilei, pentru eșantionul analizat, ipotezele de cercetare sunt confirmate din perspectiva auditorului: există corelații pozitive semnificative între *Calitatea auditului intern*, pe de o parte, și *Planificarea misiunii, Raportarea de audit și Competența auditorului*, pe de altă parte. De asemenea, corelațiile pozitive semnificative au fost confirmate din perspectiva entității auditate: între *Calitatea auditului intern*, pe de o parte, și *Planificarea misiunii de audit, Munca de teren și Competența auditorului*, pe de altă parte.

Direcțiile de cercetare viitoare ar trebui să ia în considerare extinderea analizei la un eșantion de mari dimensiuni, precum și identificarea unor modele de regresie care să explice mai bine sau mai detaliat calitatea procesului de audit intern.

BIBLIOGRAFIE

1. Beattie, V. și Fearnley, S. (1995), The importance of audit firm characteristics and the drivers of auditor change in UK listed companies, *Accounting and Business Research*, vol. 25, nr. 100, pp. 227-239.
2. Carcello, J.V, Hermanson, R.H. și McGrath, N.T. (1992), Audit Quality Attributes: The Perceptions of Audit Partners, Preparers, and Financial Statements Users, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, vol. 11, nr. 1, pp. 1-15.
3. Chow, C.W., McNamee, A.H. și Plumlee, R.D. (1987), Practitioners' perceptions of audit step difficulty and criticalness: Implications for audit research, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, vol. 6, nr. 2, pp. 123-133.
4. Christensen, B.E., Glover, S.M., Omer, T.C. și Shelley, M.K. (2013), Field Evidence on Auditors' and Investors' Views on Audit Quality, *School of Accounting Seminar Series*, The University of New South Wales, [online] Disponibil la:

- <https://www.business.unsw.edu.au/About-Site/Schools-Site/Accounting-Site/Documents/B.%20Christensen%20-%20Field%20evidence%20on%20auditors%20and%20investors%20views%20on%20audit%20quality.pdf>, [Accesat pe 13 septembrie 2016].
5. DeAngelo, L.E. (1981), Auditor Size and Audit Quality, *Journal of Accounting and Economics*, vol. 3, nr. 3, pp. 183-199, DOI: 10.1016/0165-4101(81)90002-1.
 6. Dittenhofer, M. (2001), Internal Audit Effectiveness: An Expansion of Present Methods, *Managerial Auditing Journal*, vol. 16, nr. 8, pp. 443-450, DOI: 10.1108/EUM000000006064.
 7. Duff, A. (2004), *AUDITQUAL: Dimensions of Audit Quality*, Edinburgh: The Institute of Chartered Accountants of Scotland, [pdf] Disponibil la: https://www.icas.com/__data/assets/pdf_file/0015/7710/66-Auditqual-Dimensions-of-Audit-Quality-Duff-ICAS.pdf, [Accesat pe 13 septembrie 2016].
 8. Fadzil, F.H., Haron, H. și Jantan, M. (2005), Internal auditing practices and internal control system, *Managerial Auditing Journal*, vol. 20, nr.8, pp. 844-866, DOI: 10.1108/02686900510619683.
 9. Francis, J.R., Michas, P.N. și Seavey, S.E. (2011), Does Audit Market Concentration Harm the Quality of Audited Earnings? Evidence from Audit Markets in 42 Countries, *Contemporary Accounting Research*, vol. 30, nr. 1, pp. 325-355.
 10. Gibbins, M. și Wolf, F.M. (1982), Auditors' subjective decision environment-The case of a normal external audit, *The Accounting Review*, vol. 57, nr. 1, pp. 105-124, Stable URL: <http://www.jstor.org/stable/246742>.
 11. Knechel, W.R., Krishnan, G.V., Pevzner, M.B., Shefchik, L.B. și Velury, U.K. (2013), Audit Quality: Insights from the Academic Literature, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, vol. 32, nr. suppl. 1, pp. 385-421, DOI: 10.2308/ajpt-50350.
 12. Mock, T.J. și Samet, M. (1982), A multi attribute model for audit evaluation, *Proceedings of the VI University of Kansas Audit Symposium, May 20-21, University of Kansas, Kansas, KS*, [online] Disponibil la: <http://clio.lib.olemiss.edu/cdm/ref/collection/deloitte/id/24968>, [Accesat pe 13 septembrie 2016].
 13. Rezaee, Z., Olibe, K.O. și Minmier, G. (2003), Improving corporate governance: the role of audit committee disclosures, *Managerial Auditing Journal*, vol. 18, nr. 6/7, pp. 530-537, DOI: 10.1108/02686900310482669.
 14. Spraakman, G. (1997), Transaction cost economics: a theory of internal audit, *Managerial Auditing Journal*, vol. 17, nr. 7, pp. 323-330, DOI: 10.1108/02686909710180670.
 15. Sutton, S.G. (1993), Toward an understanding of the factors affecting the quality of the audit process, *Decision Science*, vol. 24, nr. 1, pp. 88-105, DOI: 10.1111/j.1540-5915.1993.tb00464.x.
 16. Sutton, S.G. și Lampe, J.G. (1990), Formulating a process measurement system for audit quality, *Proceedings of the 1990 University of Southern California Audit Judgement Symposium*, February 19-20. Newport Beach, CA.
 17. Xiangdong, W. (1997), Development trends and future prospects of internal auditing, *Managerial Auditing Journal*, vol. 12, nr. 4/5, pp. 200-204, DOI: 10.1108/02686909710173885.