



**Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών
Μάνατζμεντ Τουριστικών Επιχειρήσεων και Οργανισμών
Τμήμα Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων
Σχολή Επιστημών Διοίκησης Επιχειρήσεων
Πανεπιστήμιο Μακεδονίας**

Λογιστικός Εσωτερικός Έλεγχος σε Ξενοδοχειακές Τουριστικές Μονάδες

Ονοματεπώνυμο συγγραφέα: Γεώργιος Φυργαδάς

Επιβλέπων καθηγητής: Γεώργιος Δρογαλάς

Ευχαριστίες

Για τη συγγραφή της παρούσας εργασίας θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά τον επιβλέποντα καθηγητή μου κύριο Γεώργιο Δρογαλά, για την καθοδήγηση και την πολύτιμη βοήθεια που μου προσέφερε. Επιπλέον θα ήθελα να ευχαριστήσω την οικογένειά μου και ιδίως τους γονείς μου για την υπομονή, την κατανόηση και τη συμπαράστασή τους. Αφιερώνω τη διπλωματική μου εργασία στον αγαπημένο μου παππού, που από μικρό παιδί αποτελούσε για μένα πρότυπο και πηγή έμπνευσης.

Περίληψη

Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί ένα από τα πλέον κρίσιμα ζητήματα της σύγχρονης ελεγκτικής. Τα οφέλη του εσωτερικού ελέγχου είναι πολλαπλά και αντανακλώνονται στην κερδοφορία των επιχειρήσεων αλλά και στην ποιότητα των προσφερόμενων υπηρεσιών. Βασικός σκοπός της παρούσας εργασίας είναι αφενός η θεωρητική διερεύνηση των οφελών και της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις και αφετέρου η εμπειρική τεκμηρίωση εάν και κατά ποσό αυτός συμβάλλει θετικά στη λειτουργία τους. Η παρούσα Διπλωματική εργασία διερευνά τις αντιλήψεις 120 υπάλληλων που απασχολούνται σε ξενοδοχεία στην Ελλάδα. Η μεθοδολογία που εφαρμόστηκε είναι η ανάλυση πρωτογενών δεδομένων με τη χρήση μεθόδων περιγραφικής και επαγωγικής στατιστικής. Τα αποτελέσματα κατέδειξαν ότι τα ξενοδοχεία στην Ελλάδα έχουν αρχίσει να εφαρμόζουν διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου καθώς αναγνωρίζουν την αξία του στην λειτουργία ενός ξενοδοχείου. Ωστόσο, δεν υπάρχει ενιαία αντίληψη σχετικά με την λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου.

Λέξεις Κλειδιά: Εσωτερικός έλεγχος, Ελεγκτική, Εταιρική διακυβέρνηση, Διοίκηση ξενοδοχείων, Λογιστική.

Abstract

Internal control is one of the most critical issues of modern auditing. The benefits of internal control are multiplied and reflected in profitability indexes as well as in the quality of the services. The main aim of the present thesis is the theoretical investigation of the advantages of the internal control in the hotel business and the empirical documentation whether and to what extent internal control contributes positively to hotel management operation. The present thesis explores the perceptions of 120 hotel employees in Greece. The results showed that hotels in Greece have begun to apply internal control procedures as they recognize its value in hotel management. However, there is no single perception of the functioning of internal control.

Key words: Internal control, Audit, Survey, Hotel management, Accounting.

Περιεχόμενα

Ευχαριστίες	2
Περίληψη	3
Abstract.....	4
Λίστα Διαγραμμάτων	6
Λίστα Πινάκων.....	7
1 Κεφάλαιο 1. Εισαγωγή	8
1.1 Εισαγωγή & Σκοπός της Έρευνας	8
1.2 Σπουδαιότητα της έρευνας	10
1.3 Δομή της έρευνας.....	11
2 Κεφάλαιο 2. Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος	13
2.1 Εισαγωγή	13
2.2 Εσωτερικός Έλεγχος	14
2.3 Είδη και Βασικές Αρμοδιότητες Εσωτερικού Ελέγχου	18
2.4 Αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου	19
3 Κεφάλαιο 3. Εσωτερικός Έλεγχος στις Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις	23
3.1 Εισαγωγή	23
3.2 Ξενοδοχεία και Εσωτερικός Έλεγχος	24
3.3 Βιβλιογραφική Ανασκόπηση Εμπειρικών Μελετών	28
4 Κεφάλαιο 4. Μεθοδολογία Έρευνας	30
4.1 Ερευνητική Στρατηγική.....	30
4.2 Φιλοσοφία της Έρευνας	32
4.3 Ερευνητικοί στόχοι και ερωτήματα	34
4.4 Ερευνητική Προσέγγιση.....	34
4.5 Ερευνητική μέθοδος.....	35
4.5.1 Ποσοτική Μέθοδος	35
4.6 Διαμόρφωση Ερωτηματολογίου	37
4.6.1 Μέθοδος Ανάλυσης Δεδομένων	38
5 Κεφάλαιο 5. Αποτελέσματα Έρευνας	38
5.1 Αποτελέσματα Περιγραφικής Στατιστικής	38
5.2 Αποτελέσματα Επαγωγικής Στατιστικής	50
5.3 Σύνοψη Αποτελεσμάτων	57
6 Κεφάλαιο 6. Συμπεράσματα - Προτάσεις Βελτίωσης	60
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	62

Λίστα Διαγραμμάτων

Διάγραμμα 1. Φύλο	39
Διάγραμμα 2. Μορφωτικό επίπεδο	39
Διάγραμμα 3. Ηλικία	40
Διάγραμμα 4. Θέση στον οργανισμό.....	40
Διάγραμμα 5. Έτη λειτουργίας της επιχείρησης.....	41
Διάγραμμα 6. Ύπαρξη ανεξάρτητου εσωτερικού ελεγκτή.....	42
Διάγραμμα 7. Ύπαρξη πληροφοριακών συστημάτων	42
Διάγραμμα 8. Ύπαρξη επίσημης αναφοράς συστημάτων εσωτερικού ελέγχου	43
Διάγραμμα 9. Έγκριση εσωτερικού κανονισμού από το ΔΣ.....	43
Διάγραμμα 10. Ύπαρξη οργανωμένης υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου	44
Διάγραμμα 11. Σύνταξη ετήσιου πλάνου	44
Διάγραμμα 12. Ύπαρξη κανονισμού λειτουργίας.....	45
Διάγραμμα 13. Ύπαρξη εγχειρίδιου διαδικασιών για την εφαρμογή του ελέγχου.....	45
Διάγραμμα 14. Συμμόρφωση με τα διεθνή επαγγελματικά πρότυπα	46
Διάγραμμα 15. Σύνταξη εκθέσεων αναφοράς αποτελεσμάτων εσωτερικού ελέγχου	47

Λίστα Πινάκων

Πίνακας 1. Εσωτερικός Έλεγχος και Διοικητική Διαχείριση Οργανισμού.....	47
Πίνακας 2. Εσωτερικός Έλεγχος και Οικονομική Διαχείριση Οργανισμού	48
Πίνακας 3. Εσωτερικός έλεγχος και λογιστική	49
Πίνακας 4. Αξιολόγηση των διαδικασιών Εσωτερικού Ελέγχου	49
Πίνακας 5. Αντιλήψεις για τον ΕΕ και Φύλο	50
Πίνακας 6. Αντιλήψεις για τον ΕΕ και Μορφωτικό επίπεδο.....	51
Πίνακας 7. Αντιλήψεις για τον ΕΕ και ηλικία	54
Πίνακας 8. Αντιλήψεις για τον ΕΕ και θέση στην εταιρεία	55

1 Κεφάλαιο 1. Εισαγωγή

1.1 Εισαγωγή & Σκοπός της Έρευνας

Η διεύθυνση κάθε επιχείρησης, καλείται να αντιμετωπίσει αποτελεσματικά πληθώρα κινδύνων¹ με τους οποίους αντιμάχεται καθημερινά, καθώς αυτοί είναι σε θέση να επηρεάσουν τη στόχευση του οργανισμού και να τον αποτρέψουν από το να επιτύχει τους στρατηγικούς του στόχους. Αρωγός προς αυτήν την προσπάθεια θα αποτελέσει η ύπαρξη και εφαρμογή ελεγκτικών πρακτικών (Drogalas et al., 2006).

Είναι γεγονός ότι η Ελλάδα χαρακτηρίζεται από μία σειρά παθογενειών που δυσχεραίνουν τη λειτουργία των επιχειρήσεων, όπως αυξημένα κρούσματα απάτης και διαφθοράς, γραφειοκρατία, χαμηλή παραγωγικότητα, περιορισμένη αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα, έλλειψη σαφούς στοχοθεσίας κτλ. (Ελεγκτικό Συνέδριο, 2011; Μακρυδημήτρης *et al.*, 2001).

Αποτέλεσμα των ανωτέρω αποτελεί ο αρνητικός αντίκτυπος στην αναπτυξιακή προοπτική της Ελλάδος, καθιστώντας σαφή την αναγκαιότητα μεταρρυθμίσεων μέσα σε ένα πλαίσιο αναδιαμόρφωσης του κράτους. Ως εκ τούτου, η υφιστάμενη κατάσταση απαιτεί πλέον σύγχρονες μεθόδους διακυβέρνησης που μεταχειρίζονται τρία διακριτά επίπεδα ελέγχου, τα Συστήματα Εσωτερικού Ελέγχου – ΣΕΕ (System of Internal Control), τον Εσωτερικό Έλεγχο - ΕΕ (Internal Audit) και τον Εξωτερικό Έλεγχο (External Audit) (Λαμπριανού, 2015).

Βασικό στοιχείο μελέτης της παρούσης διπλωματικής θα αποτελέσουν τα δύο πρώτα επίπεδα ελέγχου, καθότι σύμφωνα με τη βιβλιογραφία (ενδεικτικά αναφέρονται οι Bou-Raad, 2000; Mihret & Yismaw, 2007; Nagy & Cenker, 2002) είναι σε θέση να συμβάλλουν:

- Στην εύρυθμη και αποδοτική λειτουργία της εκάστοτε επιχείρησης.
- Στην ορθότερη εφαρμογή, αξιολόγηση και συνεχή βελτίωση των πλέον κατάλληλων διαδικασιών, οι οποίες αποσκοπούν στην πρόληψη και τον εντοπισμό πιθανών λαθών.
- Στην αύξηση της αξίας και τη βελτίωση των λειτουργιών της εκάστοτε επιχείρησης.

¹ Στην καθημερινή ζωή ο όρος «κίνδυνος» χρησιμοποιείται ευρέως, αντιπροσωπεύοντας την απειλή ή βλάβη (Lurpton, 1999). Ως οικονομικός όρος, είναι άρρηκτα συνυφασμένος με την έννοια της «αβεβαιότητας», η οποία προκύπτει όταν οι πιθανότητες μίας οικονομικής πράξης χαρακτηρίζονται από μεταβλητότητα ή αστάθεια (Linsley & Shrivess, 2006).

Συγκεκριμένα, ο ΕΕ δεν αποτελεί ένα μονοδιάστατο εργαλείο ελέγχου της ορθότητας των καταστάσεων, αλλά και μία μέθοδο για τη διεύρυνση της προστιθέμενης αξίας στην επιχείρηση. Το γεγονός αυτό μπορεί να επιτευχθεί μέσω της παροχής συμβουλευτικής δράσης προς την κατεύθυνση επίτευξης των δεικτών αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας της επιχείρησης (Goodwin, 2004).

Ο ΕΕ αποτελεί ένα ευρέως αναγνωρισμένο και εδραιωμένο εργαλείο για την επίτευξη αποτελεσματικού ελέγχου στις επιχειρήσεις του Ιδιωτικού Τομέα. Για το λόγο αυτό, η προσπάθεια της συγκεκριμένης έρευνας θα εστιάσει στη λειτουργία του ΕΕ ως μέσο πρόληψης, εντοπισμού και αντιμετώπισης λαθών και παραλήψεων εστιάζοντας στις λειτουργικές διαδικασίες διαφόρων τουριστικών επιχειρήσεων.

Κύριο σκοπό μάλιστα, θα αποτελέσει η διερεύνηση του ρόλου και της σπουδαιότητας του ΕΕ στις τουριστικές επιχειρήσεις. Η διερεύνηση θα είναι σε θέση να εντοπίσει το εάν εφαρμόζονται διαδικασίες ΕΕ, καθώς επίσης και τα πιθανά οφέλη που δύναται να ανακύψουν από τη συστηματική εφαρμογή του. Για την επίτευξη του συγκεκριμένου σκοπού θα πραγματοποιηθεί επισταμένη θεωρητική και εμπειρική έρευνα, με τη βοήθεια δομημένων ερωτηματολογίων.

Τα επί μέρους ερευνητικά ερωτήματα που τίθεντο είναι τα ακόλουθα:

- Να διαλευκανθεί το εάν και κατά πόσον εφαρμόζονται διαδικασίες ΕΕ στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις.
- Να αναγνωριστούν και να αναλυθούν οι ανασταλτικοί παράγοντες που δύναται να αποτελούν τροχοπέδη στην εφαρμογή των εν λόγω διαδικασιών.
- Να μετρήσει και να αξιολογήσει τις θέσεις και τις αντιλήψεις των εργαζομένων σχετικά με τον ΕΕ.
- Παράλληλα, ιδιαίτερο ενδιαφέρον θα παρουσιάσει η καταγραφή και περαιτέρω εξέταση των πιθανών ωφελειών (στη βελτίωση ποιότητας των προσφερόμενων υπηρεσιών, την αύξηση της παραγωγικότητας και αποδοτικότητας της συγκεκριμένης περιφερικής υπηρεσίας) από τη συστηματική εφαρμογή των διαδικασιών ΕΕ.

Τέλος, η παρούσα διπλωματική εργασία έχει απώτερο σκοπό να υποκινήσει περαιτέρω εμπειρική έρευνα, η οποία δείχνει να είναι σε σχετικά «εμβρυϊκό» στάδιο.

1.2 Σπουδαιότητα της έρευνας

Ο ΕΕ αποτελεί έναν όρο που, τις τελευταίες δεκαετίες έχει απασχολήσει έντονα την ακαδημαϊκή κοινότητα λόγω της αναγκαιότητας που τον έχει φέρει στο προσκήνιο, με αφορμή πολλαπλά παγκόσμια σκάνδαλα και φαινόμενα διαφθοράς² και κακοδιαχείρισης, τα οποία συνέβαλαν στην απώλεια χιλιάδων θέσεων εργασίας, στον οικονομικό μαρασμό εταιριών και τη σταδιακή απώλεια εμπιστοσύνης των καταναλωτών απέναντι στις επιχειρήσεις, μέσα σε ένα περιβάλλον ασταθών οικονομικών συνθηκών.

Οι απαιτήσεις αναφορικά με τη διασφάλιση των αρχών της διαφάνειας και της ακεραιότητας και η διεθνής τάση για υιοθέτηση αρχών ΕΕ από τις επιχειρήσεις τουρισμού καταδεικνύουν τη σπουδαιότητα της παρούσας έρευνας. Διότι η εν λόγω εργασία θα συμβάλει περαιτέρω στη συζήτηση, σε θεωρητικό αλλά και εμπειρικό επίπεδο, γύρω από το ρόλο του ΕΕ σε ό,τι αφορά στη δημιουργία ενός ισχυρού περιβάλλοντος και στη βελτίωση της ποιότητας των παρεχόμενων τουριστικών υπηρεσιών (Chen, 2013).

Συγκεκριμένα, η ακόλουθη έρευνα θα αποτελέσει μια νέα εφαρμογή ήδη υπαρχουσών ερευνών στο εν λόγω ζήτημα, εξειδικεύοντας ωστόσο τα αποτελέσματά της κάποιες τουριστικές επιχειρήσεις. Με τον τρόπο αυτό είναι σε θέση να παράξει μοναδικά αποτελέσματα και να συμβάλλει με την πρόταση εξειδικευμένων μέτρων πολιτικής (Länsiluoto *et al.*, 2016).

Συνοψίζοντας, μπορούμε να αναφέρουμε ότι η σπουδαιότητα της παρούσας έρευνας επικεντρώνεται:

- Στη συμβολή, τόσο σε θεωρητικό όσο και εμπειρικό ερευνητικό επίπεδο (μέσω της αναδίφησης της διεθνούς αρθρογραφίας και βιβλιογραφίας), αποτυπώνοντας έννοιες γύρω από τον ΕΕ. Κατ' αυτόν τον τρόπο συνδράμει στη σφαιρική επίγνωση του θέματος και στην εξοικείωση του αναγνώστη με υπάρχουσες έννοιες και όρους.
- Στη συνεισφορά σε αρχικό -τουλάχιστον- στάδιο στο εν λόγω κενό που δείχνει να απαντάται γύρω από την εμπειρική έρευνα για την εφαρμογή και τις

² Χαρακτηριστικότερα παραδείγματα αυτών αποτέλεσαν οι περιπτώσεις κατάρρευσης των εταιριών Enron (2001), ArthurAndersen (2001), WorldCom (2002), Global Crossing (2002), Adelphia Communications (2002), AOL Time Warner και το Σκάνδαλο της φαρμακευτικής Bristol-Myers Squibb (2002) από τις ΗΠΑ καθώς και οι ComROAD AG (Γερμανία), το ιταλικό σκάνδαλο Parmalat (2004) και Royal Ahold στην Ολλανδία το 2003 (Καθημερινή, 2004; Ball, 2009; English, 2002; Ferrelletal., 2009; NBC NEWS, 2005; Weberet al., 2008; The Economist, 2002).

πιθανές ωφέλειες του ΕΕ τουριστικές επιχειρήσεις. Ως εκ τούτου, δύναται να αποτελέσει το εναρκτήριο λάκτισμα για περαιτέρω επιστημονική διερεύνηση στον συγκεκριμένο τομέα έρευνας.

1.3 Δομή της έρευνας

Η παρούσα εργασία αποτελείται από έξι κεφάλαια. Στο πρώτο κεφάλαιο, πραγματοποιείται η εισαγωγή και η παράθεση του σκοπού της παρούσης ερευνητικής προσπάθειας. Παρατίθεται εν συντομία η σπουδαιότητα ενασχόλησης με ζητήματα που άπτονται του ΕΕ και κατ' επέκταση η αναγκαιότητα και καινοτομία της επικείμενης έρευνας. Τέλος, ολοκληρώνεται με την παράθεση και ανάλυση της δομής της συγκεκριμένης έρευνας.

Στο δεύτερο κεφάλαιο πραγματοποιείται η επισκόπηση της διεθνούς επιστημονικής βιβλιογραφίας γύρω από την ανάλυση των βασικών εννοιών του Ελέγχου και δει του ΕΕ. Το εισαγωγικό κομμάτι θα ακολουθήσει μία σύντομη ιστορική αναδρομή και η εννοιολογική τοποθέτηση γύρω από το ζήτημα του ΕΕ. Έπεται ο προσδιορισμός της αναγκαιότητας και των ωφελειών απέναντι στα φαινόμενα διαφοράς και κακοδιοίκησης, τα διάφορα είδη των ΕΕ καθώς και η σημασία του, ενώ τέλος θα γίνει αναφορά στα μειονεκτήματα που προκύπτουν με την εφαρμογή του.

Στο τρίτο κεφάλαιο θα περιγράψουν οι διακρίσεις του Εσωτερικού Ελέγχου καθώς και η αναγκαιότητα του στις τουριστικές επιχειρήσεις. Το κεφάλαιο θα ολοκληρωθεί με τη βιβλιογραφική επισκόπηση σχετικά με άλλες μελέτες που έχουν γίνει.

Εν συνέχεια, στο τέταρτο κεφάλαιο θα γίνει μια συνοπτική παρουσίαση της μεθοδολογίας έρευνας ώστε να αναπτυχθεί το εμπειρικό σκέλος του υπό εξέταση θέματος. Η έρευνα είναι μια μελέτη περίπτωσης κάποιων ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που διεξάγεται με τη συλλογή πρωτογενών στοιχείων μέσα από δομημένα ερωτηματολόγια.

Ακολούθως στο πέμπτο κεφάλαιο θα προβούμε στη διενέργεια της έρευνας, περιγράφοντας αναλυτικά τόσο τα βήματα διεξαγωγής της όσο και τα αποτελέσματα των ερωτήσεων όπως αυτά ανέκυψαν από το σύνολο των ερωτηματολογίων. Έπειτα, θα ακολουθήσει η στατιστική συσχέτιση των αποτελεσμάτων, με τη χρήση του λογισμικού προγράμματος SPSS ώστε να πραγματοποιηθεί η ανάλυσή τους.

Εν κατακλείδι, στο έκτο κεφάλαιο θα ακολουθήσει η σύνοψη των κύριων συμπερασμάτων σχετικά με τα ερευνητικά ερωτήματα, οι όποιες επισημάνσεις καθώς και κάποιες ενδεικτικές προτάσεις για περαιτέρω μελλοντική έρευνα.

2 Κεφάλαιο 2. Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος

2.1 Εισαγωγή

Η Ελεγκτική αποτελεί έναν κλάδο της Λογιστικής, του οποίου η χρήση είναι εξαιρετικά διαδεδομένη εξαιτίας του μεγάλου όγκου των συναλλαγών στο σύγχρονο παγκοσμιοποιημένο οικονομικό περιβάλλον. Παράλληλα, η ελεγκτική συμβάλλει θετικά και στην καλύτερη οργάνωση των οργανισμών εξαιτίας της έλλειψης στοιχειώδους οργάνωσης και χρηστής διαχείρισης των πόρων που έχει στη διάθεση του τόσο ο ιδιωτικός όσο και ο δημόσιος τομέας.

Έτσι κάποιος θα μπορούσε να πει ότι η Ελεγκτική είναι ένας κλάδος της λογιστικής που διαχειρίζεται όλους τους κανόνες και τις προϋποθέσεις για τη διενέργεια ελέγχου σε κάθε επιχείρηση ή οικονομική μονάδα με σκοπό τη σωστή διαχείριση και ανάπτυξη της. Η ελεγκτική είναι ταυτόχρονα και επιστήμη και τεχνική. Επιστήμη γιατί μέσα από τη διερεύνηση παρέχει καινούρια γνώση και τεχνική γιατί σε συνδυασμό με την παραγόμενη γνώση ικανοποιεί τις ανάγκες του ελέγχου φέρνοντας εις πέρας την αποστολή της (Dascălu*et al.*, 2016; Nogueira and Jorge, 2017).

Βασικός σκοπός της Ελεγκτικής είναι η διαμόρφωση μιας συνολικής γνώμης σχετικά με την παρουσίαση της χρηματοοικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων χρήσης της επιχείρησης που ελέγχεται στις αντίστοιχες λογιστικές καταστάσεις, με βάση τις παραδεκτές λογιστικές αρχές. Ο έλεγχος διεξάγεται με βασικό στόχο να διαπιστωθεί αν τα αποτελέσματα χρήσης της ελεγχόμενης επιχείρησης είναι σωστά. Έτσι, η βασική λειτουργία του ελέγχου είναι η επαλήθευση του απολογισμού της επιχείρησης. Μέσω αυτής της διαδικασίας ελέγχεται το λογιστικό σύστημα και η οργάνωση της μονάδας, οι αρχές λειτουργίας της και η επάρκεια των συστημάτων.

Αξίζει να σημειωθεί ότι η ελεγκτική διακρίνεται σε τρεις κατηγορίες (Bodnar και Horwood, 2012). Η πρώτη κατηγορία είναι η Εσωτερική Ελεγκτική, η οποία διενεργείται από τους μέσα από τον ίδιο τον φορέα από ειδικά εκπαιδευμένα άτομα τους εσωτερικούς ελεγκτές, οι οποίοι επιλέγονται από την επιχείρηση. Η δεύτερη είναι η Εξωτερική Ελεγκτική, η οποία διενεργείται από τους ορκωτούς ελεγκτές (εξωτερικοί), δεν έχουν καμία σχέση εξαρτημένης εργασίας οι οποίοι καλούνται να ελέγξουν με εντολή από την επιχείρηση και τρίτη είναι η Κρατική Ελεγκτική η οποία διενεργείται κυρίως από τους φορολογικούς ελεγκτές.

2.2 Εσωτερικός Έλεγχος

Σύμφωνα με τους Chi Cheung & Qiang (1997) ο ΕΕ είναι ένα οργανωμένο και συνάμα ευέλικτο πλέγμα λειτουργιών, διαδικασιών και συστημάτων ελέγχων που καθιερώνεται με αποκλειστική ευθύνη της διοίκησης του εκάστοτε οργανισμού, προκειμένου να ελέγχει και να κάνει αποτελεσματικότερη τη λειτουργία του. Όπως χαρακτηριστικά αναφέρεται στους Cook & Wincle (1976) ο ΕΕ μπορεί να παρομοιαστεί με το νευρικό σύστημα του ανθρώπου, καθότι εξαπλώνεται σε κάθε οργανισμό, μεταφέροντας εντολές και αντιδράσεις από και προς τη διοίκησή του (Drogalas *et al.*, 2017).

Ουσιαστικά, αποτελεί απαύγασμα της αδυναμίας της διοίκησης να ασκήσει άμεση και αυτοπρόσωπη επίβλεψη στο σύνολο των λειτουργιών του οργανισμού, καθώς αυτός αναπτύσσεται και ο όγκος συναλλαγών του αυξάνεται (Chi Cheung & Qiang, 1997). Με την ανίχνευση των αδυναμιών στις λειτουργίες διαχείρισης ενός οργανισμού, ο ΕΕ παρέχει τη βάση για τη διόρθωση των ελλείψεων που έχουν διαφύγει από την πρώτη γραμμή άμυνας, προτού οι ελλείψεις αυτές καταστούν ανεξέλεγκτες (Cohen & Sayag, 2010).

Ήταν κατά το 1949, οπότε και παρουσιάστηκε για πρώτη φορά ένας επίσημος ορισμός του ΕΕ από το Αμερικανικό Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών (American Institute of Certificated Accountants - AICPA), σύμφωνα με τον οποίο αναγνωριζόταν *«ως σχέδιο οργάνωσης και άλλα συντονισμένα μέσα και μέθοδοι που εφαρμόζονται από την επιχείρηση προκειμένου να διαφυλάξει τα περιουσιακά της στοιχεία, να ελέγχει την ακρίβεια και την αξιοπιστία των δεδομένων της, να αυξάνει την αποτελεσματικότητά της και να διασφαλίζει τη σταθερή επιχειρηματική της πολιτική»* (Lakis & Giriunas, 2012; Spira & Page, 2003).

Ένας ευρύτερος ορισμός, ακολούθησε το 1992 στα πλαίσια μίας ιδιωτικής πρωτοβουλίας πέντε οργανισμών³ των ΗΠΑ, της επιτροπής COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), καινοτομώντας με την ενσωμάτωση της έννοιας της αποτελεσματικής και αποδοτικής λειτουργίας των επιχειρήσεων χάρη στην ενσωμάτωση της επίτευξης των στόχων και της διαχείρισης

³ Οι οργανισμοί ήταν οι Αμερικανική Ένωση Λογιστικής (American Accounting Association), Αμερικανικό Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών (American Institute of Certified Public Accountants), Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (Institute of Internal Auditors), Ινστιτούτο Διαχείρισης Λογιστών (Institute of Management Accountants) και Ινστιτούτο Οικονομικών Στελεχών (Financial Executives Institute).

σημαντικών επιχειρηματικών, λειτουργικών και οικονομικών κινδύνων της επιχείρησης και να συνδέεται η έννοια του με την προσπάθεια εξασφάλισης βελτιωμένης εταιρικής διακυβέρνησης (Spira & Page, 2003).

Τα τελευταία χρόνια, ο ρόλος του ΕΕ έχει αποκτήσει ιδιαίτερη σημασία καθότι έχει απομακρυνθεί από την παραδοσιακή του στόχευση που εστίαζαν στους ελέγχους (οικονομικούς και συμμόρφωσης) σε ένα ευρύτερο πλαίσιο προστιθέμενης αξίας, παρέχοντας συμβουλευτικό χαρακτήρα που περιλαμβάνει τις δραστηριότητες διαχείρισης κινδύνου, επιχειρησιακών ελέγχων και συμβουλευτικής και εστιάζει στη βελτίωση των επιδόσεων και της αποτελεσματικότητας, συμπεριλαμβάνοντας οργανισμούς στον ιδιωτικό και δημόσιο τομέα (Alzeban *et al.*, 2004). Σύμφωνα με τον αναθεωρημένο και πιο πρόσφατο ορισμό του ΕΕ που εκδόθηκε από το ΠΑ (Institute of Internal Auditors):

[...] Ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια ανεξάρτητη, αντικειμενική διασφάλιση και συμβουλευτική δραστηριότητα, σχεδιασμένη να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες ενός οργανισμού. τον οργανισμό να επιτύχει τους αντικειμενικούς σκοπούς του, υιοθετώντας μία συστηματική, επαγγελματική προσέγγιση στην αξιολόγηση και βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων, των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και εταιρικής διακυβέρνησης (ΠΑ, 2012).

Ακολουθώντας τον προαναφερθέν ορισμό και πραγματοποιώντας μια προσεκτική ανάλυση των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών αυτού, έχουμε τη δυνατότητα μίας σαφέστερης και καλύτερης κατανόησης και ερμηνείας της έννοιας του ΕΕ. Οι θεμελιώδεις έννοιες που αντικατοπτρίζονται μέσω αυτού, αναλύονται από τον Pickett, (2011) ακολούθως:

«**Εσωτερικός Έλεγχος**». Η υπηρεσία παρέχεται εντός του οργανισμού (από το ίδιο το προσωπικό), προκειμένου να διαφοροποιηθεί από τον εξωτερικό έλεγχο (που πραγματοποιείται από ορκωτούς λογιστές, φορολογικές/ρυθμιστικές ή/και άλλες αρχές) χωρίς ωστόσο να αποκλείεται η ανάθεσή του σε εξωτερικούς συνεργάτες, εφόσον κάτι τέτοιο προβλέπεται από το νομοθετικό πλαίσιο της χώρας στην οποία υλοποιείται.

«**Ανεξάρτητη**». Η ΠΑ (2012) υπογραμμίζει ιδιαίτερος τη σημασία της ανεξαρτησίας του ΕΕ (σε οργανωτικό και λειτουργικό πλαίσιο) (Turlea *et al.* 2011). Η έννοια της ανεξαρτησίας, υποδηλώνει ότι ο ΕΕ είναι απαλλαγμένος από οποιοσδήποτε παρεμβάσεις και περιορισμούς, γεγονός το οποίο είναι θεμελιώδους

σημασίας για την ίδια την ύπαρξή του. Η ανεξαρτησία αυτή επιτυγχάνεται με την ύπαρξη κατάλληλης οργανωτικής δομής η οποία λειτουργεί υπό τη διοίκηση της οικονομικής μονάδας, με τρόπο ώστε να μην επηρεάζεται από τα επιμέρους τμήματα ενός οργανισμού, ενώ αναφέρεται και λογοδοτεί απευθείας στην ανώτατη διοίκηση και μόνο σε αυτή.

«Διασφάλιση και διαβούλευση». Με τη συγκεκριμένη ορολογία αντικατοπτρίζεται η θεμελιώδη μετεξέλιξη του όρου, ο οποίος πλέον αναλαμβάνει τον ρόλο τόσο της διασφάλισης όσο και της παροχής συμβουλών, σε αντιδιαστολή με παρελθοντικές πρακτικές. Με τον τρόπο αυτό υποδηλώνεται ότι ο ΕΕ λειτουργεί πλέον προληπτικά, επικεντρώνεται στον πελάτη και ασχολείται με τα βασικά θέματα ελέγχου, διαχείρισης κινδύνου και διακυβέρνησης (Ramamoorti, 2003). Η έννοια της «διασφάλισης» (που εξετάζει τα δεδομένα και απαντά στο τι είναι καλό και τι όχι), περιλαμβάνει όλους τους παραδοσιακούς τομείς ελέγχου (π.χ. οικονομική αποτελεσματικότητα, επιχειρησιακή συμμόρφωση) καθώς και τις νεότερες μορφές διασφάλισης που αφορούν ζητήματα ελέγχου και διαχείρισης κινδύνου (Krogstad *etal.*, 1999). Εντούτοις η λειτουργία της «**συμβουλευτικής**» διαφέρει κάπως σε ό,τι αφορά στο γενικό στόχο και το πλαίσιο, καθώς με το να απαντάει σε ερωτήματα του τύπου «τι είναι εφικτό» και «τι απαιτείται» προσπαθεί -εν είδει συμβουλής- να κάνει άμεσες βελτιώσεις στις συνθήκες ενός οργανισμού.

«Δραστηριότητα». Το γεγονός ότι η λειτουργία του ΕΕ αναφέρεται σε δραστηριότητα είναι σημαντικό, διότι ξεκαθαρίζει ότι αποτελεί μια καθορισμένη υπηρεσία, αν και δεν βρίσκεται κατ' ανάγκη εντός της οργάνωσης (π.χ. μπορεί να ανατεθεί σε εξωτερικούς συνεργάτες).

«Σχεδιασμένο για να προσθέσει αξία». Ως υπηρεσία, ο έλεγχος πρέπει να κατανοεί τις ανάγκες του οργανισμού και να έχει ως βασικό του κίνητρο την παροχή καθορισμένου οφέλους (με την προσθήκη αξίας) για τον οργανισμό.

«Να βελτιωθεί η λειτουργία ενός οργανισμού». Αποδεικνύεται ότι αποτελεί μία δυναμική διαδικασία η οποία στοχεύει στη συνεχή βελτίωση του οργανισμού.

«Βοηθάει μια οργάνωση να επιτύχει τους στόχους της». Το καθήκον του ΕΕ καθορίζεται γύρω από τους εταιρικούς στόχους του οργανισμού, τόσο μακροπρόθεσμα αλλά και βραχυπρόθεσμα. Η διασφάλιση της επιτυχίας ενός

οργανισμού θα αποτελέσει το κίνητρο για την επιτυχημένη Εταιρική Διακυβέρνηση⁴ (ένας κακώς διοικούμενος οργανισμός άλλωστε δε θεωρείται επιτυχημένος), τη διαχείριση των κινδύνων (όπου οι κίνδυνοι για την επίτευξη των στόχων είναι ο κύριος στόχος) και τους εσωτερικούς ελέγχους (που επιδιώκουν την επίτευξη των στόχων).

«Συστηματική, πειθαρχημένη προσέγγιση». Ο ΕΕ έχει κατορθώσει από τα τέλη της δεκαετίας του 1970 να αποτελεί ένα «ολοκληρωμένο» επάγγελμα (Ramamoorti, 2003). Αυτό σημαίνει ότι διαθέτει ένα σαφές σύνολο επαγγελματικών προτύπων και είναι σε θέση να εργαστεί στις κατευθυντήριες γραμμές βέλτιστης πρακτικής για την παροχή ποιοτικής υπηρεσίας.

«Αξιολόγηση και βελτίωση». Αναφέρεται στη χρήση τεχνικών αξιολόγησης (που εφαρμόζονται με επαγγελματικό και αμερόληπτο τρόπο), ώστε να εξασφαλίζεται ο σωστός έλεγχος για την παροχή αξιόπιστων και εύρωστων αποτελεσμάτων.

«Αποτελεσματικότητα». Η έννοια της αποτελεσματικότητας βασίζεται στην ιδέα ότι ο οργανισμός είναι σε θέση να θέτει στόχους και να ελέγχει την επάρκεια των συστημάτων οργάνωσης και διοίκησης, ώστε να διασφαλίζεται ότι αυτοί οι στόχοι επιτυγχάνονται. Ο ΕΕ είναι αρμόδιος για την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας του οργανισμού και οφείλει να είναι σε θέση να κατανοήσει τις θεμελιώδεις ανάγκες του οργανισμού.

«Διαδικασίες διαχείρισης κινδύνου, ελέγχου και διακυβέρνησης». Αυτές οι τρεις σχετικές έννοιες ορίζουν τις παραμέτρους του ρόλου του ΕΕ. Οι οργανισμοί που δεν έχουν αναπτύξει ισχυρά συστήματα για αυτά τα θέματα θα αποτύχουν μακροπρόθεσμα και θα παραβιάζουν βραχυπρόθεσμα τις ρυθμιστικές αρχές.

Παράλληλα, ο ΕΕ είναι επιφορτισμένος με έναν κώδικα δεοντολογίας (code of ethics), που σύμφωνα με την ΠΑ (2009b), συνίσταται στις ακόλουθες βασικές αρχές: της Ακεραιότητας (λειτουργώντας με εντιμότητα, επιμέλεια, υπευθυνότητα και επαγγελματική δεοντολογία), της Αντικειμενικότητας (χωρίς να επηρεάζονται, χρηματίζονται κτλ), της Εμπιστευτικότητας (δεν κοινοποιούν πληροφορίες χωρίς κατάλληλη εξουσιοδότηση, σεβόμενοι την αξία και την κυριότητα της πληροφόρησης που λαμβάνουν) και της Επάρκειας (με την κατοχή των απαιτούμενων γνώσεων,

⁴ΗΠΑ ορίζει την «Εταιρική Διακυβέρνηση» (Corporate Governance) ως ένα πλαίσιο κανόνων, λειτουργιών και δομών που καθορίζονται από τη Διοίκηση του Οργανισμού, για την επίτευξη των σκοπών του Οργανισμού της διαφάνειας και του αποτελεσματικού τρόπου λειτουργίας του (Al-jabali *etal.*, 2011).

δεξιοτήτων και εμπειριών), που οι εσωτερικοί ελεγκτές αναμένεται να υποστηρίξουν, μαζί με κανόνες συμπεριφοράς που περιγράφουν τους αναμενόμενους κανόνες συμπεριφοράς από τους εσωτερικούς ελεγκτές (Stewart & Subramaniam, 2010).

Η αρχή που αφορά στην αντικειμενικότητα απαιτεί από τους εσωτερικούς ελεγκτές να επιδεικνύουν αντικειμενικότητα στη συλλογή, αξιολόγηση και επικοινωνία πληροφοριών σχετικά με τη δραστηριότητα ή διαδικασία που εξετάζεται. Επιπλέον, οι εσωτερικοί ελεγκτές αναμένεται να προβούν σε μία ισορροπημένη εκτίμηση όλων των σχετικών περιστάσεων και δεν πρέπει αδικαιολόγητα να επηρεάζονται από τα συμφέροντα των ίδιων ή των άλλων κατά τη διαμόρφωση κρίσεων (Stewart & Subramaniam, 2010).

2.3 Είδη και Βασικές Αρμοδιότητες Εσωτερικού Ελέγχου

Έχουν προταθεί διάφορα είδη κατηγοριοποίησης των ΕΕ από τους Καζατζή (2006), Παπαδάτο (2005), Παπαστάθη (2003) και Τσακλάγκανο (2005). Ο ΕΕ αποτελεί στην πράξη μία πολυδιάστατη λειτουργία, και η κατηγοριοποίησή της βασίζεται στη διάκριση των λειτουργιών της σε ευρύτερες κατηγορίες. Το αποτέλεσμα είναι η διάκριση πολλών ειδών ΕΕ ανάλογα με τις λειτουργίες ενός οργανισμού, όπως για παράδειγμα σε οικονομικούς, φυσικού περιβάλλοντος κτλ.

Ως εκ τούτου, έχουμε τους Λειτουργικούς/Διαχειριστικούς Ελέγχους (Operational Audits), που έχουν σαν αντικείμενο την προώθηση της αποτελεσματικής και εύρυθμης λειτουργίας του οργανισμού, τους Οικονομικούς/Λογιστικούς Ελέγχους (Financial Audits) που στοχεύουν στην αποδοτικότερη αξιοποίηση των οικονομικών πόρων και την αξιοπιστία των οικονομικών/λογιστικών καταστάσεων, τους Διοικητικούς Ελέγχους (Management Audits) που επιχειρούν να βοηθήσουν με αποτελεσματικό τρόπο στην επίτευξη των στόχων του οργανισμού και, τέλος τους Ελέγχους Παραγωγής (Production Audits) που επικεντρώνονται στην παραγωγική διαδικασία μίας οικονομικής μονάδας (Κάντζος 2006, Παπαστάθης 2003).

Αντίστοιχα, διάκριση των ΕΕ μπορεί να πραγματοποιηθεί με πολλά άλλα διαφορετικά κριτήρια, προτείνοντας διάφορες κατηγοριοποιήσεις όπως ανάλογα με την έκτασή τους (Γενικοί και Ειδικοί), ανάλογα με το σκοπό τους (Προληπτικοί και Κατασταλτικοί), τη διάρκειά τους (Μόνιμοι, Τακτικοί και Έκτακτοι), τη σχέση εργασίας του ελεγκτή με τον ελεγχόμενο οργανισμό κτλ. (Παπαστάθης 2003, Chi Cheung & Qiang, 1997).

2.4 Αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου

Η λέξη «αποτελεσματικότητα» έχει οριστεί από διάφορους ερευνητές, όπως για παράδειγμα οι Arena και Azzone (2009) ορίζουν την αποτελεσματικότητα «ως ικανότητα επίτευξης αποτελεσμάτων συμβατών με αντικειμενικούς σκοπούς», ενώ ο Dittenhofer (2001) την ικανότητα για την επίτευξη των στόχων. Στο ίδιο πλαίσιο, ένα πρόγραμμα μπορεί να θεωρηθεί αποτελεσματικό εάν η έκβασή του συμβαδίζει με τους στόχους του (Ahmad et al, 2009, Mihret et al, 2010). Σε αυτή την περίπτωση, η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου σημαίνει την ικανότητα του εσωτερικού ελεγκτή να επιτύχει τον καθιερωμένο στόχο εντός της τοπικής κυβέρνησης. Αυτό συμβαδίζει με το γεγονός ότι οι στόχοι του εσωτερικού ελέγχου για κάθε οργανισμό εξαρτώνται από τους στόχους που θέτει η διοίκηση του οργανισμού (Pungas, 2003).

Αυτό σημαίνει ότι η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου μπορεί επίσης να ποικίλει σε επιχειρησιακό επίπεδο. Σε σχέση με αυτό, ο εσωτερικός έλεγχος πρέπει να είναι σε θέση να επιτύχει τον καθορισμένο στόχο, προκειμένου να βελτιωθεί η απόδοση του οργανισμού. Συνεπώς, για να διαπιστωθεί εάν η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου λειτουργεί αποτελεσματικά ή όχι, πρέπει να εξεταστούν ορισμένα πράγματα που περιλαμβάνουν: προσδιορισμός του βασικού στόχου του εσωτερικού ελέγχου (Aguolu, 2009, Dittenhofer, 2001). Οι Cassandraet (2008) υποστήριξαν ότι για να επιτευχθεί ο στόχος του εσωτερικού ελέγχου, τρεις βασικοί στόχοι του εσωτερικού ελέγχου πρέπει να πληρούνται. Η ανεξαρτησία, η οργανωτική κατάσταση και η αντικειμενικότητα. Όπως υποστηρίζει ο Feizizadeh, 2012) για να επιτευχθεί υψηλό επίπεδο αποτελεσματικότητας στην λειτουργία του ΕΕ, αυτά τα τρία στοιχεία πρέπει να εξεταστούν. Έτσι, οι Beckmerhagen et al (2004) υποστήριξαν επίσης ότι η αποτελεσματικότητα του ελέγχου δεν θα πρέπει να μετράτε βάσει της επίτευξης των στόχων του ελέγχου ή του αριθμού των διαπιστώσεων του εσωτερικού ελεγκτή και μόνο, αλλά είναι επίσης σημαντικότερο να προσδιορίζεται η ποιότητα και η καταλληλότητα του σχέδιο ελέγχου, εκτέλεση και παρακολούθηση. Ομοίως, οι μέτοχοι θα πρέπει να έχουν την εξουσία να απομακρύνουν κάθε εσωτερικό ελεγκτή που είναι αναποτελεσματικός (Dhamankar & Khandewale, 2003). Αυτό θα πρέπει επίσης να είναι σύμφωνο με το τοπικό συμβούλιο, αφαιρώντας όλους τους

εσωτερικούς ελεγκτές που δεν είναι αποτελεσματικοί παρά την παροχή όλων των απαραίτητων που θα μπορούσαν να βελτιώσουν την αποτελεσματικότητά τους.

Γενικά, οι ερευνητές έχουν επίσης δείξει ορισμένους από τους λόγους που οδήγησαν στην αναποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου. (Ahmad et al, 2009, Dittenhofer 2001, Unegbu & Kida, 2011). Ορισμένοι από τους οργανισμούς α δεν είναι σε θέση να καθορίσουν τους στόχους τους ενώ διατρέχονται από ανεπαρκή υποστήριξη από την ανώτατη διοίκηση. Ως εκ τούτου, οι συνέπειες ενός αναποτελεσματικού εσωτερικού ελέγχου στη διαχείριση μιας επιχείρησης μπορούν να οδηγήσουν σε (Unegbu & Kida, 2011):

1. δυνατότητα εμφάνισης απάτης
2. χαμηλή ή μη συμμόρφωση με τις εσωτερικές πολιτικές και διαδικασίες
3. αναποτελεσματικές οικονομικές αποφάσεις

Ως εκ τούτου, οι αποτελεσματικοί εσωτερικοί έλεγχοι διεξάγουν ανεξάρτητη αξιολόγηση των οικονομικών και λειτουργικών πληροφοριών και συστημάτων και διαδικασιών με στόχο την παροχή καλών συστάσεων για βελτιώσεις (Mihret & Yismaw, 2007, Νέο Δελχί, 2006). Αυτός είναι ο λόγος για τον οποίο η σωστή εσωτερική οργάνωση είναι επίσης βασικός παράγοντας που οδηγεί στην επίτευξη αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου. Ομοίως, η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου μπορεί επίσης να ενισχυθεί με τη διασφάλιση της συνέπειας στην τεκμηρίωση του ελεγκτικού έργου, την ποιότητα υποβολής εκθέσεων και την ορθή εφαρμογή της σύστασής τους (Mihret & Yismaw, 2007). Ως εκ τούτου, ο αποτελεσματικός εσωτερικός έλεγχος στο πλαίσιο της οργάνωσης θα συμβάλει αυτόματα στην επίτευξη επιδόσεων και κερδοφορίας και θα αποτρέψει την απώλεια εσόδων ιδιαίτερα στους δημόσιους τομείς (Vijayakumar & Nagaraja, 2012), παρόλο που οι Pilcher Gilchrist και Singh (2011) υποστηρίζουν ότι ο έλεγχος σε ένα δημόσιο τομέα είναι πιο περίπλοκος στους ιδιωτικούς τομείς.

Έχουν διεξαχθεί αρκετές μελέτες για την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου In (Ahmad et al., 2009, Arena & Azzone 2009, Arena & Azzone 2010, Boța & Palfi 2009, Cohen & Sayag 2010, Dittenhofer 2001, Feizizadeh 2010, Mihret & Yismaw 2007, Mihret et al. 2010, Karagiorgos et al. 2011, · Ussahawanitchakit & Intakhan 2011). Για παράδειγμα, η μελέτη που διεξήχθη από τον Ahmad et al. (2009) σχετικά με την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου στον δημόσιο τομέα της Μαλαισίας, διαπίστωσε ότι η έλλειψη ελεγκτικού προσωπικού κατατάσσεται ως το κύριο πρόβλημα που αντιμετωπίζουν οι εσωτερικοί ελεγκτές εσωτερικός έλεγχος. Η

μελέτη κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι μελλοντικές μελέτες θα πρέπει να υιοθετήσουν και άλλες μεθόδους, όπως την επιτόπια έρευνα ευρύτερων ομάδων εσωτερικών ελεγκτών τόσο στον δημόσιο όσο και στον ιδιωτικό τομέα. Ομοίως, οι Karagiorgos *et al.*, (2011) εξετάζουν τη σχέση μεταξύ του στοιχείου του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου και το αποτέλεσμα της μελέτης αποκαλύπτει θετική σχέση μεταξύ των δύο σχέσεων. Παρά το γεγονός ότι οι μελέτες χρησιμοποίησαν μόνο 52 ελληνικά ξενοδοχεία ως δείγμα για τη συλλογή δεδομένων, τελικά πρότειναν ότι εάν οι μελλοντικές μελέτες διεξαγάγουν έρευνα για την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου με μεγάλο δείγμα, το αποτέλεσμα θα είναι καλύτερο από το δικό τους. Επίσης, η Feizizadeh (2012) διενήργησε μελέτη για την ενίσχυση της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου και διαπίστωσε ότι οι περισσότερες από τις εταιρείες μετρούν και ποσοτικοποιούν την απόδοση και την αποτελεσματικότητα των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων τους.

Ένα αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου: ο Glance (2006) προέβλεπε ότι το σύστημα εσωτερικού ελέγχου αναφέρεται στην "διαδικασία και διαδικασία της τοπικής κυβέρνησης που έχει δημιουργηθεί με στόχο την επίτευξη αντικειμενικών στόχων". Ομοίως, το σύστημα εσωτερικού ελέγχου χρησιμεύει επίσης ως διαδικασία που καθοδηγεί μια οργάνωση για την επίτευξη των καθορισμένων στόχων της (Karagiorgos *et al.*, 2017; Bodnar and Hopwood, 2012). Από τον παραπάνω ορισμό του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, μπορεί να κατανοήσει με σαφήνεια ότι όλα αφορούν τη διάταξη που θα βοηθήσει στην επίτευξη των στόχων. Ως εκ τούτου, για τους σκοπούς της παρούσας μελέτης αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου αναφέρεται στα αποτελεσματικά μέτρα ελέγχου που θεσπίστηκαν από μια οργάνωση με σκοπό τη διασφάλιση των περιουσιακών τους στοιχείων, την αξιοπιστία των αρχείων τόσο οικονομικών όσο και μη οικονομικών, καθώς και τη συμμόρφωση με τις σχετικές πολιτικές και τις διαδικασίες που θα εξασφαλίζουν την επίτευξη του οργανωτικού στόχου.

Σε αυτό το πλαίσιο, η διοίκηση θα πρέπει να διασφαλίσει ότι το σύστημα εσωτερικού ελέγχου είναι καλά εδραιωμένο ώστε να βοηθά τον εσωτερικό έλεγχο στην επίτευξη αντικειμενικής ολοκλήρωσης της οργάνωσης. Ομοίως, η ποιότητα ενός συστήματος οργάνωσης εσωτερικού ελέγχου έχει σημαντική επίδραση στην ακρίβεια της καθοδήγησης της διαχείρισης. Συχνά οι επιχειρήσεις που έχουν αναποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου έχουν μεγαλύτερη τάση που

αντιμετωπίζουν τα λάθη διαχείρισης στη λειτουργία τους από τις επιχειρήσεις που αναφέρουν αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου (Feng *et al.*, 2009). Ως εκ τούτου, είναι ευθύνη της διοίκησης ενός οργανισμού να εξασφαλίσει την εφαρμογή αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου που θα διασφαλίζει την επίτευξη οργανωτικών στόχων. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι η καθιέρωση και εποπτεία αποτελεσματικών συστημάτων εσωτερικού ελέγχου είναι ευθύνη της διοίκησης, όχι των ελεγκτών (Changchit *etal.*, 2001). Ταυτόχρονα, το αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικών ελέγχων αποτελεί θεμελιώδη παράγοντα για την ποιότητα των αποδοχών (Church & Schneider, 2008). Στο ίδιο πνεύμα, το αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου έχει να διαδραματίσει ουσιαστικό ρόλο στην επιτυχία μιας επιχείρησης (Jokipii, 2010). σύμφωνα με το ανωτέρω ζήτημα, το αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου θα μπορούσε επίσης να διαδραματίσει σημαντικό ρόλο στην αποτελεσματικότητα των εσωτερικών ελεγκτών.

Όλοι οι οργανισμοί θα πρέπει να βελτιώσουν την αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου και της δέσμευσης του οργανισμού επειδή βελτιώνουν τη χρηστή διακυβέρνηση (Eko & Hariyanto, 2011). Επιπλέον, ένα αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου μπορεί να παρέχει πληροφορίες στη διοίκηση σχετικά με την πρόοδο της ξενοδοχειακής μονάδας, ή την έλλειψη προόδου προς την επίτευξη των στόχων τους (Changchit *etal.* 2001, Jokipii 2010, Nilniyom & Chanthinok 2011, Vijayakumar & Nagaraja 2012, Verdina 2011). Η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις εξασφαλίζει την πλήρη προστασία των περιουσιακών στοιχείων, την ορθή χρήση των πόρων, την κατάλληλη κατάρτιση των εσόδων και των δαπανών, καθώς και την παρακολούθηση τους (Kwanbo, 2010). Λόγω της παγκόσμιας αναγνώρισης της σημασίας της δημιουργίας αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου, ορισμένες χώρες εξακολουθούν να έχουν αδύναμο σύστημα εσωτερικού ελέγχου σε τοπικό επίπεδο, για παράδειγμα. Οι Baltacı και Yılmaz (2006) ανακάλυψαν ορισμένες από τις χώρες του κόσμου που διαθέτουν αδύναμο σύστημα εσωτερικού ελέγχου στο επίπεδο της τοπικής κυβέρνησης το οποίο πρέπει να βελτιωθεί. Επίσης, οι επιχειρήσεις πρέπει να βελτιώσουν την αποτελεσματικότητα και αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου τους (Nilniyom & Chanthinok, 2011).

Οι Al-Twaijry *et al.* (2003) διαπίστωσαν ότι η αποτελεσματικότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου βοηθά τους εξωτερικούς ελεγκτές να βασίζονται

στο έργο των εσωτερικών ελεγκτών και έτσι να βελτιώνουν την αποτελεσματικότητά τους. Ως εκ τούτου, τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου αποτελούν αναπόσπαστο μέρος των διαδικασιών διαχείρισης ενός δημόσιου τομέα, τα οποία πρέπει να θεσπιστούν προκειμένου να παρασχεθεί εύλογη βεβαιότητα ότι οι ενέργειες διεξάγονται αποτελεσματικά και αποτελεσματικά. Τα αποτελεσματικά συστήματα εσωτερικού ελέγχου είναι απαραίτητα για την αποτελεσματικότητα της λειτουργίας των τοπικών κυβερνήσεων, διότι ασχολούνται με τις δραστηριότητες ή τις διαδικασίες που έχουν σχεδιαστεί για να παρέχουν εύλογη διαβεβαίωση ότι οι πράξεις εκτελούνται σύμφωνα με το σχέδιο και αυτές μπορούν επίσης να επηρεάσουν την αποτελεσματικότητα.

3 Κεφάλαιο 3. Εσωτερικός Έλεγχος στις Ξενοδοχειακές Επιχειρήσεις

3.1 Εισαγωγή

Η μεγάλη ανάπτυξη στον κλάδο του τουρισμού στον κόσμο οδήγησε σε πολλές αλλαγές στον τομέα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων. Αυτό σημαίνει ότι η επέκταση και η ανάπτυξη των ταξιδιών συνέβαλε σημαντικά στην ανάπτυξη της ξενοδοχειακής βιομηχανίας. Αντίθετα, οι επιχειρήσεις δεν μπόρεσαν να επιτύχουν τον στόχο τους, λόγω του ότι τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου τους είναι αδύναμα. Αυτό το πρόβλημα εσωτερικού ελέγχου είναι πιο προφανές σε συγκεκριμένους επιχειρηματικούς τομείς, όπως μια ξενοδοχειακή επιχείρηση της η οποία είναι ένας από τους πιο αναπτυσσόμενους τομείς παγκοσμίως.

Επιπλέον, η παγκοσμιοποίηση της οικονομίας, οι τεχνολογικές εξελίξεις, η πολυπλοκότητα των επιχειρήσεων, οι αποτυχίες των επιχειρήσεων και οι ισχυρισμοί περί δόλιας χρηματοοικονομικής πληροφόρησης έχουν πρόσφατα επιτείνει την ολοένα αυξανόμενη προσοχή στους εσωτερικούς ελέγχους.

Σύμφωνα με τους Edogbanya and Jaâ (2013) οι επιχειρήσεις χωρίς εσωτερικό έλεγχο δεν μπορούν εύκολα να ανιχνεύσουν παράνομες δραστηριότητες και έτσι συνδέονται και με χαμηλή κερδοφορία. Επιπλέον, η κακή απόδοση είναι τα αποτελέσματα χαμηλού επιπέδου ποιότητας υπηρεσιών, η απουσία συστημάτων

δημιουργεί μακροχρόνια σχέση με τον πελάτη, αύξηση της κατάχρησης εσόδων ή λάθη τη λειτουργία και την αύξηση των καταχρήσεων (Abdullah and Haan, 2012).

Τα παραπάνω ζητήματα συζητούνται συνοπτικά παρακάτω, ενώ γίνεται και μια συνοπτική βιβλιογραφική επισκόπηση, σχετικά με τους παράγοντες που επηρεάζουν τον εσωτερικό έλεγχο αναφορικά με την αποτελεσματικότητα του.

3.2 Ξενοδοχεία και Εσωτερικός Έλεγχος

Πολλές φορές τα αποτελέσματα των αδύναμων συστημάτων εσωτερικού ελέγχου της εταιρείας είναι καταστροφικά για τις επιχειρήσεις, όπως αναφέρεται στο Abdul & Mohd (2010). Ομοίως, οι Feng and McVay (2009) υποστηρίζουν ότι η εταιρεία αποκαλύπτει ότι το αναποτελεσματικό σύστημα εσωτερικών ελέγχων έχει μεγαλύτερη τάση να βιώνει τα σφάλματα διαχείρισης στη λειτουργία τους από ό,τι οι εταιρείες που αναφέρουν αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικών ελέγχων. Πράγματι, η εταιρεία εμφανίζει κακή απόδοση εσόδων όταν διαθέτει ελλιπή δεδομένα που οδηγούν σε λανθασμένες αναλύσεις απόδοσης, κακό εσωτερικό έλεγχο, κακή εσωτερική οργάνωση για τη δημιουργία εσόδων, ακατάλληλη διακίνηση μετρητών, κλοπή ή απάτη, έλλειψη κινήτρων, λάθη από αναποτελεσματικό και άπειρο προσωπικό, χαμηλή ποιότητα υπηρεσιών και λανθασμένη τιμολόγηση.

Τα έσοδα του ξενοδοχείου δεν προέρχονται μόνο από μία και μόνη πηγή, αλλά παράγουν έσοδα μέσω διαφόρων δραστηριοτήτων όπως: ενοικίαση δωματίου, φαγητό και ποτά, αίθουσες ψυχαγωγίας, εγκαταστάσεις σπα και γυμναστικής, γήπεδα γκολφ, καζίνο και εγκαταστάσεις τυχερών παιχνιδιών και άλλες πρόσθετες υπηρεσίες (Stanislav and Vladimir, 2012). Υπάρχει λοιπόν η ανάγκη διαχείρισης εργαλείων που μπορούν να ελέγχουν και να παρακολουθούν τα εισοδήματα τακτικά από κάθε πηγή εισοδήματος των ξενοδοχείων λόγω του γεγονότος ότι οι εσωτερικοί έλεγχοι επιτρέπουν στα ξενοδοχεία να διατηρήσουν την ποιότητα των υπηρεσιών, να κερδίσουν την εμπιστοσύνη των πελατών και να επιτρέψουν προκειμένου να συμμετάσχουν σε πιο επικερδείς δραστηριότητες που θα ήταν υπερβολικά επικίνδυνες για έναν ανταγωνιστή χωρίς τους εσωτερικούς ελέγχους να δημιουργήσουν περισσότερα έσοδα, όπως επιβεβαιώνεται από τον Chambers (2010).

Επιπλέον, οι αποτελεσματικοί εσωτερικοί έλεγχοι παρέχουν μια ανεξάρτητη εκτίμηση της ποιότητας των επιδόσεων των διευθυντικών στελεχών κατά την εκτέλεση καθορισμένων αρμοδιοτήτων για την καλύτερη παραγωγή εσόδων, τη

μείωση των πιθανών απωλειών εσόδων και συμβάλλουν επίσης στην επίτευξη του επιπέδου στόχων εισοδήματος (Fadzil *et al.*, 2005). Σε αυτά τα δυναμικά περιβάλλοντα ο κίνδυνος συχνά είναι ιδιαίτερα αυξημένος, οπότε είναι καλύτερα να διεξάγονται επαρκείς ελέγχου ώστε να περιοριστεί η πιθανότητα εμφάνισης τυχαίων γεγονότων και να περιορίσουμε τις ζημιές όταν εμφανιστούν Brewer & List (2004).

Ομοίως, για να ελαχιστοποιηθούν οι πιθανές απώλειες που ελαχιστοποιούν την ικανοποίηση των πελατών, οι επιχειρήσεις πρέπει να καθιερώσουν τους ελέγχους και τις ισορροπίες της οργανωτικής μορφής ως βάση για τις λειτουργίες της αρχής (Saren and De beelde, 2008). Αυτοί οι έλεγχοι και η ισορροπία, αποτελούν τον πιο αποτελεσματικό τρόπο εσωτερικού ελέγχου της οντότητας.

Δεδομένου ότι καμία εταιρεία δεν μπορεί να περιμένει να εξασφαλίσει τη συνέχειά της χωρίς επαρκείς επενδύσεις στους εσωτερικούς ελέγχους της, τα ξενοδοχεία αναμένεται να έχουν καλύτερο σύστημα εσωτερικού ελέγχου από ό, τι οι ανταγωνιστές τους και επίσης να ανταγωνιστούν για να δημιουργήσουν μεγαλύτερα έσοδα. Έτσι, η επιχείρηση πρέπει να εργάζεται διαρκώς για να βελτιώσει τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου, ώστε να αυξήσει την εισροή εσόδων, να επιβιώσει στο ραγδαία μεταβαλλόμενο οικονομικό και ανταγωνιστικό περιβάλλον και να προσαρμοστεί στις μεταβαλλόμενες απαιτήσεις και στις προτεραιότητες των απαιτητικών πελατών (Kantzos and Chondraki, 2006).

Αρκετές μελέτες που έχουν γίνει από διάφορους ερευνητές σε άλλους επιχειρηματικούς τομείς καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι οι αδύναμες διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου ενθαρρύνουν την απώλεια εσόδων, την υπεξαίρεση και την απάτη των εισπραττόμενων εσόδων. Τα παραπάνω, οδηγούν σε υψηλές οικονομικές απώλειες λόγω εσφαλμένης πληρωμής, απάτης, κακή προμήθεια εσόδων, ακατάλληλη διαχείριση των εσόδων που οδηγεί τελικά σε απώλειες (Elijah *et al.*, 2013).

Αντίθετα, οι Oladimeji & Monisola (2013) υποστηρίζουν ότι ένας ουσιαστικός και ισχυρός εσωτερικός έλεγχος παράγει ή αυξάνει μια ουσιαστική παραγωγή εσόδων. Ειδικά, οι Karagiorgos *et al.* (2011) αποκάλυψαν στις μελέτες τους ότι τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου επηρεάζουν τη διαδικασία δημιουργίας εσόδων ξενοδοχείων. Εντός αυτού του πλαισίου, παρέχονται οι βασικές αρχές που αντιπροσωπεύουν τις θεμελιώδεις έννοιες του αποτελεσματικού εσωτερικού ελέγχου σε πέντε συνιστώσες του πλαισίου.

Αρχικά είναι το περιβάλλον ελέγχου, το οποίο είναι η κύρια πτυχή της διαχείρισης μιας επιχείρησης, διότι αντικατοπτρίζει τη στάση και τις πολιτικές διαχείρισης σε σχέση με τη σημασία των εσωτερικών ελέγχων στην οικονομική μονάδα. Έχει επιρροή στην επίτευξη των στόχων των οργανώσεων (Aldridge and Colbert, 1994). Επίσης, οι ίδιοι ισχυρίζονται ότι το περιβάλλον ελέγχου είναι το θεμέλιο για τα άλλα συστατικά του εσωτερικού ελέγχου. Επίσης, το περιβάλλον ελέγχου έχει επιρροή τόσο στις δόλιες συμπεριφορές όσο και στις αντιπαραγωγικές συμπεριφορές στο χώρο εργασίας, οι οποίες ενδέχεται να οδηγήσουν σε απώλεια εσόδων και παρόμοια στην αποτυχία του στόχου της οργάνωσης. Επιπροσθέτως, οι Amudo & Inanga (2009) δήλωσαν ότι τα περιβάλλοντα ελέγχου επιτρέπουν τη μείωση των επιπέδων δόλιων δραστηριοτήτων στο πλαίσιο της οργανωτικής λειτουργίας. Επίσης, επιτρέπουν τη διδασκαλία και την εκπαίδευση των εργαζομένων σχετικά με τη φύση της απάτης και το σύστημα για την ουσιαστική ανταπόκριση όταν επισημαίνονται ελλείψεις ελέγχου και εγείρονται ισχυρισμοί περί απάτης Wood & Brathwaite (2013).

Το περιβάλλον ελέγχου περιλαμβάνει παράγοντες όπως: την ακεραιότητα και τις δεοντολογικές αξίες του προσωπικού που είναι επιφορτισμένο με τη δημιουργία, τη διαχείριση και την παρακολούθηση των ελέγχων, τη δέσμευση και την ικανότητα των ατόμων που εκτελούν καθήκοντα, τη φιλοσοφία διαχείρισης και το λειτουργικό στυλ, την οργανωτική διάρθρωση, τις γραπτές πολιτικές και διαδικασίες που διέπουν τις εισπράξεις / κώδικα ηθικής. Επιπλέον, το περιβάλλον ελέγχου αντικατοπτρίζει επίσης τη στάση και τις πολιτικές όσον αφορά τη σημασία των εσωτερικών ελέγχων στην παραγωγή εσόδων. Επομένως, υποστηρίζουμε ότι η δική τους σχέση είναι μεταξύ του περιβάλλοντος ελέγχου και των εσόδων.

Μια άλλη πλευρά είναι η αξιολόγηση κινδύνου. Η τελευταία αναφέρετε στον προσδιορισμό και την ανάλυση των σχετικών κινδύνων που συνδέονται με την επίτευξη των στόχων διαχείρισης. Πράγματι, οι Ojok and Basheka (2016) θεωρούν την αξιολόγηση του κινδύνου ως τη διαδικασία προσδιορισμού και ανάλυσης των σχετικών με τη διαχείριση κινδύνων για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, η οποία θα παρουσιάζεται με τρόπο δίκαιο σύμφωνα με τη γενικά αποδεκτή λογιστική αρχή. Επίσης, σύμφωνα με τον Petteri η εκτίμηση κινδύνου είναι πολύ σημαντική στα στοιχεία εσωτερικού ελέγχου που πρέπει να ληφθούν υπόψη στη διαδικασία παραγωγής εσόδων των ξενοδοχείων. Η εκτίμηση επικινδυνότητας αποτελείται από ταυτοποιήσιμα στοιχεία στα οποία μπορούν να χαθούν ή να κλαπούν

τα κεφάλαια και να προσδιοριστεί εάν οι υφιστάμενες διαδικασίες ελέγχου διαχειρίζονται αποτελεσματικά τον κίνδυνο σε αποδεκτό επίπεδο.

Ένας άλλος παράγοντας είναι η πληροφόρηση και η επικοινωνία. Πιο συγκεκριμένα, τα παραπάνω αναφέρονται στη διαδικασία εντοπισμού και κοινοποίησης των σχετικών πληροφοριών με τον κατάλληλο τρόπο και εντός χρονικού πλαισίου προκειμένου να επιτευχθούν οι στόχοι χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Ωστόσο, οι αποτελεσματικές επικοινωνίες πρέπει να εμφανίζονται με ευρύτερη έννοια με πληροφορίες στα διάφορα τμήματα του ξενοδοχείου. Το μεγαλύτερο μέρος της πρόσφατης βιβλιογραφίας σχετικά με τα πλαίσια του συστήματος εσωτερικού ελέγχου έδωσε έμφαση στην πληροφόρηση και την επικοινωνία ως μία από τις συνιστώσες του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, λόγω της σπουδαιότητάς τους να επηρεάζουν τη σχέση εργασίας εντός της οργάνωσης σε όλα τα επίπεδα. Τα αποτελεσματικά συστήματα πληροφόρησης και επικοινωνίας επιτρέπουν στον οργανισμό να συγκεντρώνει περισσότερα έσοδα.

Οι δραστηριότητες ελέγχου αφορούν όλες τις διαδικασίες και μηχανισμούς που διασφαλίζουν ότι οι οδηγίες της διοίκησης εκτελούνται σωστά (Aldridge and Colbert, 1994). Η κατάλληλη τεκμηρίωση των πολιτικών και των διαδικαστικών κατευθυντήριων γραμμών σε αυτές τις πτυχές συμβάλλει στον προσδιορισμό όχι μόνο του τρόπου εκτέλεσης των δραστηριοτήτων ελέγχου, αλλά και στην παροχή επαρκούς πληροφόρησης για την εξέταση από τους ελεγκτές της συνολικής επάρκειας του σχεδιασμού ελέγχου στις πρακτικές χρηματοοικονομικής διαχείρισης. Τα κίνητρα και οι ανταμοιβές μπορούν να χρησιμοποιηθούν μόνο ως έλεγχος ως απειλές και τιμωρίες. Επιπλέον, ο Manasseh (2015) σημειώνει ότι η αποτελεσματική δραστηριότητα ελέγχου μειώνει τον κίνδυνο απάτης και σφάλματος και χειραγώγησης στην επιχείρηση, αυξάνοντας έτσι την αποτελεσματικότητα στις επιδόσεις συλλογής εσόδων της εταιρείας και βελτιώνοντας τις επιδόσεις της. Συνεπώς, υποστηρίζουμε ότι η σχέση τους είναι μεταξύ της δραστηριότητας ελέγχου και των εσόδων.

Τέλος, η παρακολούθηση αποτελεί ακόμα έναν σημαντικό παράγοντα κατά τη διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου. Είναι αποδεκτό ότι τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου πρέπει να παρακολουθούνται επαρκώς προκειμένου να εκτιμηθεί η ποιότητα και η αποτελεσματικότητα των επιδόσεων του συστήματος με την πάροδο του χρόνου. Η παρακολούθηση παρέχει τη διαβεβαίωση ότι τα πορίσματα των ελέγχων και άλλων αξιολογήσεων προσδιορίζονται αμέσως (Karagiorgos *et al.*, 2011). Επίσης,

η παρακολούθηση των λειτουργιών διασφαλίζει την αποτελεσματική λειτουργία του συστήματος εσωτερικών ελέγχων (Karagiorgos *et al.*, 2011). Προφανώς, η συνεχής και αποτελεσματική παρακολούθηση στο πλαίσιο της αποστολής και του οράματος του οργανισμού προσδιορίζει τις βασικές ευκαιρίες για αύξηση των εσόδων και των κινδύνων των εσόδων από την εκτροπή καθώς και τον κίνδυνο που σχετίζεται με τον οργανισμό επομένως, υποστηρίζουμε ότι η σχέση τους είναι μεταξύ των δραστηριοτήτων παρακολούθησης και των εσόδων.

3.3 Βιβλιογραφική Ανασκόπηση Εμπειρικών Μελετών

Ο Ancikurt (2003) εξετάζει τις αντιλαμβανόμενες εκπαιδευτικές ανάγκες εσωτερικού ελέγχου των διοικητών των μικρών και μεσαίων ξενοδοχειακών μονάδων στο Bodrum, και τον αντίκτυπο τους. Τα ευρήματα δείχνουν ότι το επίπεδο κατάρτισης των SMHEs σε διευθυντικό επίπεδο δεν είναι ικανοποιητικό.

Μια άλλη έρευνα, της Burgess(2007) προσπάθησε να εντοπίσει αν υπάρχουν οφέλη κατά την εξωτερική ανάθεση μέρους ή ολόκληρης της λογιστικής λειτουργίας των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων. Προκύπτει από την έρευνα ότι ο εξωτερικός ελεγκτής αν δεν έχει την κατάλληλη κατάρτιση μπορεί να μην οδηγήσει στα αναμενόμενα αποτελέσματα εξαιτίας ζητημάτων ελέγχου διαχείρισης.

Η έρευνα των Paggios και Pavlatos (2008) είχε βασικό σκοπό τον εντοπισμό του επιπέδου υιοθεσίας και τα οφέλη που προκύπτουν από παραδοσιακές και σύγχρονες μεθόδους ΕΕ στην ελληνική βιομηχανία φιλοξενίας. Για αυτόν τον σκοπό, διεξήχθη μια έρευνα μέσω ερωτηματολογίων σε δείγμα 85 κορυφαίων ξενοδοχείων στην Ελλάδα. Τα αποτελέσματα κατέδειξαν ότι τα ποσοστά υιοθεσίας πρακτικών ΕΕ ήταν πολύ ικανοποιητικά. Συνολικά, διαπιστώθηκε ότι οι παραδοσιακές τεχνικές λογιστικής διαχείρισης υιοθετήθηκαν ευρύτερα από τα πρόσφατα αναπτυσσόμενα εργαλεία. Πολλά ξενοδοχεία θέλησαν να δώσουν μεγαλύτερη έμφαση στις πιο πρόσφατα αναπτυγμένες τεχνικές.

Ένα ακόμα ζήτημα αφορά στο μοντέλο που υποδηλώνει ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές θεωρούνται σύμβουλοι που συνεργάζονται με ανώτερα στελέχη για να προτείνουν βελτιώσεις στις επιχειρηματικές διαδικασίες. Για αυτόν τον σκοπό η μελέτη των Yee *et al.*(2007) εξετάζει μια ομάδα στελεχών της Σιγκαπούρης προκειμένου να αξιολογήσει τις αντιλήψεις τους τόσο για το ρόλο και την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου στα ξενοδοχεία της Σιγκαπούρης. Συνολικά, τα αποτελέσματά μας υποστηρίζουν ότι τα διευθυντικά στελέχη εκτιμούν ιδιαίτερα τον νέο ρόλο των

εσωτερικών ελεγκτών ως συμβούλους. Οι διευθυντές της Σιγκαπούρης φαίνεται να εκτιμούν την παρουσία ενός τμήματος εσωτερικού ελέγχου. Το άλλο σημαντικό εύρημα της έρευνας είναι ότι τα συμπεράσματα και οι συστάσεις στη διαδικασία ΕΑ δεν συζητούνται ούτε με τους διευθυντές μεσαίου επιπέδου ούτε με τα γενικά στελέχη.

Η επιτροπή ελέγχου εξετάζεται επίσης σε ορισμένες μελέτες ως μεταβλητή που συνδέεται με την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου. Ειδικότερα, οι Zhang *et al.* (2007) εξέτασαν τη σχέση μεταξύ της ποιότητας της επιτροπής ελέγχου, της ανεξαρτησίας του ελεγκτή και της γνωστοποίησης των θεμάτων εσωτερικού ελέγχου. Αναλύοντας 208 εταιρείες, τα αποτελέσματα έδειξαν ότι υπάρχει σημαντική σχέση μεταξύ της ποιότητας της εργασίας της επιτροπής ελέγχου, της ανεξαρτησίας του ελεγκτή και των αδυναμιών του εσωτερικού ελέγχου. Σύμφωνα με την παραπάνω μελέτη, οι Arena and Azzone (2009) εξέτασαν 364 ιταλικές εταιρείες. Επεσήμαναν ότι τα διαρθρωτικά χαρακτηριστικά του εσωτερικού ελέγχου ενδέχεται να επηρεάσουν την αποτελεσματικότητά του. Τα αποτελέσματα υποδηλώνουν επίσης ότι η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου αυξάνεται όταν η επιτροπή ελέγχου ασχολείται με τις δραστηριότητες του εσωτερικού ελεγκτή.

Οι Drogalas *et al.* (2015) εξέτασαν το θέμα του εσωτερικού ελέγχου και τη συμβολή του στην ακριβή διαχείριση των επιχειρηματικών οικονομικών πόρων. Η έρευνα εξέτασε την υπόθεση σχετικά με το ρόλο του εσωτερικού ελέγχου για την επιχειρηματική επιτυχία. Ο κύριος σκοπός της εργασίας ήταν η εξέταση της αλληλεπίδρασης μεταξύ των συνιστωσών του συστήματος εσωτερικού ελέγχου και την απόδοση του εσωτερικού ελέγχου στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις της Ελλάδας. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι τα στοιχεία του εσωτερικού ελέγχου είναι ζωτικής σημασίας για την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου και, συνεπώς, για την επιβίωση και την επιτυχία των ξενοδοχείων.

Οι Lämsiluoto *et al.* (2016), εξέτασαν την εφαρμογή ΕΕ σε 741 επιχειρήσεις και απεικόνισαν τα αποτελέσματα μέσα από τη χρήση κοινωνικών δικτύων, αποκαλύπτοντας τέσσερεις εναλλακτικούς τύπους αποτελεσματικότητας του ΕΕ.

Μια άλλη έρευνα ακόμα είναι αυτή των Phornlaphatrachakorn and Janjarasjit (2018). Σκοπός αυτής της μελέτης είναι να συζητηθούν οι παράγοντες που επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου στα ξενοδοχεία της Ταϊλάνδης. Ο ερευνητικός πληθυσμός ήταν διευθυντές εσωτερικού ελέγχου και

διαχειριστές ξενοδοχείων τριών έως πέντε αστέρων στην Ταϊλάνδη σε 1.477 ξενοδοχεία. Το ερευνητικό μέσο ήταν τα ερωτηματολόγια που ρωτάνε σχετικά με τους παράγοντες που επηρεάζουν την ικανότητα του εσωτερικού ελέγχου στην αριστεία των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων στην Ταϊλάνδη. Το δείγμα ήταν 290 ξενοδοχειακές επιχειρήσεις. Τα αποτελέσματα κατέδειξαν ότι υπήρξε σημαντική θετική επίδραση μεταξύ των παραγόντων του τμήματος εσωτερικού ελέγχου και της ικανότητας αριστείας εσωτερικού ελέγχου, όπως: ο εσωτερικός έλεγχος, ο καινοτόμος πολιτισμός, η συμπληρωματικότητα της τεχνολογίας και η ανταγωνιστική πολυπλοκότητα.

4 Κεφάλαιο 4. Μεθοδολογία Έρευνας

4.1 Ερευνητική Στρατηγική

Η έρευνα σύμφωνα με τον Brannen (2017) είναι η *«συστηματική εξερεύνηση απαντήσεων σε ένα πρόβλημα»*. Οι Scandura και Williams (2000) ορίζουν την έρευνα ως *«διαδικασία πνευματικής ανακάλυψης, η οποία έχει τη δυνατότητα να μετασχηματίσει τη γνώση και την κατανόηση του κόσμου γύρω μας»*. Με βάση τα παραπάνω, προκύπτει ότι τα σημαντικά ζητήματα περιλαμβάνουν την αντικειμενικότητα, την αλήθεια και τον τρόπο που αυτές προσεγγίζονται. Τα παραπάνω ζητήματα αντιπροσωπεύουν το σημείο εκκίνησης για τη φιλοσοφία της έρευνας. Επιπλέον, ο Sekaran (2003) όρισε την επιχειρηματική έρευνα ως: *«Μια οργανωμένη, συστηματική, βασισμένη σε δεδομένα, κριτική, αντικειμενική,*

επιστημονική διερεύνηση σχετικά με ένα συγκεκριμένο πρόβλημα που αναλαμβάνεται με σκοπό την εξεύρεση απαντήσεων ή λύσεων σε αυτό».

Οι παραπάνω ορισμοί συνδέονται μεταξύ τους με κοινές έννοιες όπως «μια συστηματική (διαδικασία)» και «εύρεση» ή «απάντηση» και η τελευταία είναι γνώση που μπορεί να αποτελέσει συνεισφορά και παραγωγή της έρευνας ταυτόχρονα. Βάση αυτών των συλλογισμών, οι Amaratunga *et al.* (2002) ανέφεραν ότι η έρευνα έχει ορισμένα χαρακτηριστικά: «*Τα πρώτα δεδομένα συλλέγονται συστηματικά. Τα δεύτερα δεδομένα ερμηνεύονται συστηματικά και τρίτον υπάρχει σαφής σκοπός να βρεθούν τα πράγματα*».

Τα βασικά συστατικά της κοινωνικής έρευνας είναι (Hammarberg, Kirkman and De Lacey, 2016):

1. Η κατασκευή της θεωρίας
2. Η διαδικασία συλλογής δεδομένων
3. Ο σχεδιασμός μεθόδων συλλογής δεδομένων.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι το πρωταρχικό στοιχείο για την εφαρμογή της κατάλληλης ερευνητικής στρατηγικής και ο εντοπισμός της διαθεσιμότητας. Ωστόσο, η στρατηγική της έρευνας μπορεί να είναι ένα γενικό σχέδιο για το πώς να απαντά κανείς στα ερευνητικά ερωτήματα. Αυτό θα πρέπει να περιλαμβάνει σαφείς στόχους που προκύπτουν από τα ερευνητικά ερωτήματα (Collis *et al.*, 2003). Οι συγγραφείς συζήτησαν ότι η δημιουργία και ο προσδιορισμός της ερευνητικής στρατηγικής που συνδέεται με την τακτική της έρευνας είναι η σημαντικότερη αρχική φάση του ερευνητικού έργου.

Συχνά στην έρευνα διακρίνονται έννοιες μεταξύ της στρατηγικής και της τακτικής. Η στρατηγική αναφέρεται στην υιοθέτηση μιας συνολικής προσέγγισης (μεθοδολογία), ενώ οι τακτικές αφορούν τις συγκεκριμένες λεπτομέρειες συλλογής και ανάλυσης δεδομένων (μέθοδος). Επομένως, η ύπαρξη μιας ερευνητικής στρατηγικής επιτρέπει στους ερευνητές να διασφαλίσουν ότι υπάρχει ένα εννοιολογικό πλαίσιο. Με άλλα λόγια, η διασύνδεση των διαφορετικών φιλοσοφικών ρευμάτων εντός ενός πλαισίου βοηθά τους ερευνητές να σκεφτούν μέσα από τις υποθέσεις που φέρνουν στη μελέτη, τη στρατηγική της έρευνας που σχετίζεται με αυτή την κοσμοθεωρία και τις συγκεκριμένες μεθόδους έρευνας ή διαδικασιών που μεταφράζουν την προσέγγιση στην πράξη.

4.2 Φιλοσοφία της Έρευνας

Οι στόχοι της έρευνας απορρέουν από τη μεθοδολογία που πρέπει να ακολουθηθεί. Ωστόσο, τα επιστημονικά ερευνητικά παραδείγματα είναι συνολικά εννοιολογικά πλαίσια εντός των οποίων εργάζονται οι ερευνητές. Δηλαδή, ένα πρότυπο είναι μια κοσμοθεωρία ή «μια δέσμη συνδεδεμένων υποθέσεων για τον κόσμο που μοιράζεται μια κοινότητα επιστημόνων που διερευνά τον κόσμο» (Deshpande, 1983). Επιπλέον, η χρήση του παραδείγματος στην έρευνα είναι η προσφορά ενός εναλλακτικού τρόπου κατηγοριοποίησης ενός συνόλου πολύπλοκων πεποιθήσεων και φιλοσοφικών θεωριών (Blaxter, Hughes and Tight, 2006). Τα επιστημονικά παραδείγματα έχουν κατηγοριοποιηθεί σε τέσσερις μεγάλες ομάδες που σχετίζονται και με συγκεκριμένα φιλοσοφικά ρεύματα (Guba and Lincoln, 1994): (1) Θετικισμός, (2) Κριτική θεωρία, (3) Κονστρουκτιβισμός και (4) Ρεαλισμός. Η καθεμία από τις παραπάνω κατηγορίες αποτελούνται από τρία στοιχεία: (1) Οντολογία, (2) Επιστημολογία και (3) Μεθοδολογία.

Με τον όρο Οντολογία θεωρείται ότι είναι η «πραγματικότητα» που οι ερευνητές ερευνούν. Η επιστημολογία είναι η σχέση μεταξύ αυτής της πραγματικότητας και του ερευνητή. Η μεθοδολογία είναι η τεχνική ή η συνολική προσέγγιση που χρησιμοποιεί ο ερευνητής για να διερευνήσει αυτή την πραγματικότητα (Healy and Perry, 2000).

Επιπλέον, αξίζει να αναφερθεί ότι ο θετικισμός χρησιμοποιεί συνήθως της μαθηματικές και στατιστικές μεθόδους προκειμένου να αναλύσει τα παρατηρούμενα φαινόμενα και να γενίκευση τη γνώση στο σύνολο του πληθυσμού στατιστική ανάλυση των παρατηρήσεων σχετικά με μια εύκολα προσιτή πραγματικότητα για τη γενίκευση της γνώσης σε έναν πληθυσμό (Sobh and Perry, 2006). Ο Ρεαλισμός αντιμετωπίζει τα ευρήματα μιας μελέτης επεκτείνοντας τα με αναλυτική γενίκευση. Με άλλα λόγια, ο στόχος του παραδείγματος ρεαλισμού είναι να γενικευτεί σε θεωρητικές προτάσεις και όχι σε πληθυσμούς. Στο άλλο παράδειγμα του κονστρουκτιβισμού [και της κριτικής θεωρίας], «η πραγματικότητα είναι αντίληψη» και έτσι δεν μπορεί να γίνει γενίκευση ενός ερευνητικού ευρήματος σχετικά με τις αντιλήψεις ενός ατόμου προς την «θεωρία» ενός άλλου ατόμου (Sobh and Perry, 2006).

Οι Collis et al., (2003) υποστηρίζουν ότι τα κυριότερα «ερευνητικά παραδείγματα ή φιλοσοφίες είναι ο Θετικισμός και η Φαινομενολογία, τα οποία είναι

κοινά στην έρευνα των επιχειρήσεων. Η Φαινομενολογία είναι η υπάρχουσα βιβλιογραφία. ο Θετικισμός και ο Ερμηνευτισμός φαίνεται να είναι τα ερευνητικά παραδείγματα που εφαρμόζονται για να διερευνήσουν την αλήθεια και το γεγονός του κόσμου τόσο από ακαδημαϊκούς όσο και από επαγγελματίες. Οι δύο θέσεις κυριαρχούν στην επιστημολογία (Zhu, 2006). Με τον ίδιο τρόπο, οι Easterby-Smithetal.,(2002, σ.3) υποστήριξαν ότι η απόφαση που έγινε για να μελετηθεί ένα θέμα με έναν συγκεκριμένο τρόπο απαιτεί κάποιο είδος φιλοσοφικής στάσης, δηλαδή «Επιλογή για το τι είναι σημαντικό». Ωστόσο, ορισμένοι κοινωνικοί επιστήμονες επισημαίνουν ότι οι φυσικές επιστήμες ασχολούνται με αντικείμενα που βρίσκονται εκτός μας, ενώ οι κοινωνικές επιστήμες ασχολούνται με τη δράση και τη συμπεριφορά που παράγονται μέσα από το ανθρώπινο μυαλό.

Τέλος, σύμφωνα με όλα τα παραπάνω, η έρευνα αυτή αποτελεί ένα παράδειγμα ρεαλισμού, επειδή ο ρεαλισμός αποτελεί κυρίαρχη παράδοση σε αυτό το θέμα. Ωστόσο, καθώς η έρευνα βασίζεται στην ατομική αντίληψη, υπάρχουν περιθώρια για τους ερωτώμενους να χρησιμοποιούν διαφορετικές προοπτικές. Αυτό επιτυγχάνεται με τη χρήση ποσοτικών και ποιοτικών μεθόδων. Σε αυτή τη μελέτη, γίνεται χρήση ποσοτικών μεθόδων κυρίως για την επίτευξη των ερευνητικών στόχων. Ωστόσο, τα κίνητρα για τη μελέτη αυτή αντικατοπτρίζουν την επιθυμία εμπλουτισμού και επέκτασης της κατανόησης της φύσης των προσδοκιών και των αντιλήψεων όσον αφορά τα χαρακτηριστικά του ΕΕ από την διοίκηση και τους υπαλλήλους του υπό εξέταση οργανισμού. Επιπλέον, για την επίτευξη των στόχων της έρευνας, η έρευνα στηρίζεται στην αναλυτική περιγραφική μεθοδολογία πρωτογενών δεδομένων.

Η συγκεκριμένη ερευνητική στρατηγική επιλέχθηκε αφενός γιατί αποτελεί μια ευρέως χρησιμοποιημένη μέθοδος στον τομέα των επιχειρήσεων και διοίκησης και αφετέρου διότι είναι σχετικά εύκολο να συλλεχθεί το δείγμα μέσω δομημένων ερωτηματολογίων. Συγκεκριμένα, η τεχνική των ερωτηματολογίων παρουσιάζει αρκετά πλεονεκτήματα καθώς:

- επιτρέπουν τη συμμετοχή μεγάλου αριθμού συμμετεχόντων
- είναι περισσότερο οικονομικά
- είναι προσωποποιημένα
- επιτρέπουν συγκρίσεις

4.3 Ερευνητικοί στόχοι και ερωτήματα

Η παρούσα διπλωματική έχει ως στόχο να απαντήσει σε ορισμένα ερευνητικά ερωτήματα. Βασικός στόχος είναι η εξέταση των αντιλήψεων των απασχολουμένων στις ξενοδοχειακές τουριστικές επιχειρήσεις σχετικά με τη φύση και την πρακτική του ΕΕ, καθώς και τον βαθμό εμπιστοσύνης στη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου. Προκειμένου να επιτευχθεί αυτός ο βασικός στόχος, καθορίστηκαν οι ακόλουθοι στόχοι για τη μελέτη:

1. Να συγκρίνει τις αντιλήψεις των ανώτατων διευθυντικών στελεχών και των υπάλληλων σε διάφορες ξενοδοχειακές επιχειρήσεις.
2. Να εντοπίσει τους παράγοντες που επηρεάζουν περισσότερο τη φύση και την πρακτική του εσωτερικού ελέγχου
3. Να προσδιοριστούν οι βελτιώσεις που θα μπορούσαν να εισαχθούν για τη βελτίωση της πρακτικής του ΕΕ στις ξενοδοχειακές τουριστικές μονάδες.
4. Να εντοπίσει το εάν εφαρμόζονται διαδικασίες ΕΕ, καθώς επίσης και τα πιθανά οφέλη που δύναται να ανακύψουν από τη συστηματική εφαρμογή του.

Τα επί μέρους ερευνητικά ερωτήματα που τίθεντο είναι τα ακόλουθα:

1. Να διαλευκανθεί το εάν και κατά πόσον εφαρμόζονται διαδικασίες ΕΕ στις ξενοδοχειακές τουριστικές μονάδες.
2. Να αναγνωριστούν και να αναλυθούν οι ανασταλτικοί παράγοντες που δύναται να αποτελούν τροχοπέδη στην εφαρμογή των εν λόγω διαδικασιών.
3. Να μετρήσει και να αξιολογήσει τις θέσεις και τις αντιλήψεις των εργαζομένων σχετικά με τον ΕΕ.

4.4 Ερευνητική Προσέγγιση

Όπως εξηγήθηκε προηγουμένως, οι κύριοι στόχοι της μελέτης είναι να εξετάσει τις αντιλήψεις των υπαλλήλων των τουριστικών επιχειρήσεων σχετικά με τη φύση και την πρακτική του ΕΕ. Ανάλογα με το αν η ανάλυση των δεδομένων επιβεβαιώνει τις διαφορετικές απόψεις ή όχι, θα είναι δυνατό να εκτιμηθεί εάν οι διαφορετικές ομάδες ερωτώμενων έχουν διαφορετικές αντιλήψεις για τους διάφορους παράγοντες, οι οποίοι μαζί αποτελούν τους βασικούς παράγοντες της αποδεκτής πρακτικής του ΕΕ.

4.5 Ερευνητική μέθοδος

Όπως αναφέρουν οι De Vaus και de Vaus (2013) οι τρεις μέθοδοι συλλογής πρωτογενών δεδομένων που χρησιμοποιούνται πιο συχνά στην έρευνα κοινωνικών επιστημών είναι η δημοσκόπηση, η παρατήρηση και ο πειραματισμός. Ο όρος μέθοδος "μπορεί να θεωρηθεί ότι σχετίζεται κυρίως με τα εργαλεία συλλογής ή ανάλυσης δεδομένων: τεχνικές όπως ερωτηματολόγια και συνεντεύξεις" (Blaxter *et al.*, 2006). Όπως σημειώνει ο Collis *etal.*,(2003), η επιλογή της μεθόδου θα βοηθήσει στον προσδιορισμό των εργαλείων που μπορούν να χρησιμοποιηθούν για τη συλλογή των δεδομένων της έρευνας. Για να αποφασιστεί αν θα χρησιμοποιηθεί ποσοτική ή ποιοτική προσέγγιση, είναι απαραίτητο να διερευνηθούν σε βάθος αυτές οι εναλλακτικές λύσεις. Η χρήση τόσο ποσοτικών όσο και ποιοτικών μεθόδων στην ίδια μελέτη είναι γνωστή ως τριγωνοποίηση, η οποία αναφέρεται στη χρήση διαφορετικών μεθόδων συλλογής δεδομένων σε μια μελέτη και εξασφαλίζει ότι τα δεδομένα από αυτές τις διαφορετικές μεθόδους συμφωνούν. Για παράδειγμα, οι ημι-δομημένες συνεντεύξεις μπορεί να είναι μια πολύτιμη μέθοδος τριγωνοποίησης των δεδομένων που συλλέγονται με άλλα μέσα, όπως ερωτηματολόγιο (Malhotra *et al.*, 2006). Επιπλέον, οι Hammarbergetal.,(2016) ορίζουν την τριγωνοποίηση ως "τον συνδυασμό μεθοδολογιών στη μελέτη του ίδιου φαινομένου". Ο Creswell *et al.* (2003) υποστηρίζει ότι ο ερευνητής βασίζει την έρευνα στην υπόθεση ότι η συλλογή διαφόρων τύπων δεδομένων παρέχει καλύτερα την κατανόηση ενός ερευνητικού προβλήματος. Στην παρούσα διπλωματική μελέτη ωστόσο, χρησιμοποιούνται μόνο ποσοτικά δεδομένα μέσα από τη συλλογή ερωτηματολογίου, καθώς ο χρόνος ήταν εξαιρετικά περιορισμένος.

4.5.1 Ποσοτική Μέθοδος

Η πιο σημαντική απαίτηση μιας ποσοτικής έρευνας είναι η επιλογή ενός δείγματος. Το δείγμα που επιλέχθηκε για τη μελέτη επιλέγεται έτσι ώστε να αντικατοπτρίζει τις ιδιότητες του πληθυσμού-στόχου και επίσης να είναι αντιπροσωπευτικό και αμερόληπτο. Με άλλα λόγια, το δείγμα χρησιμεύει ως πρότυπο για τον πληθυσμό. Από μια στατιστική ανάλυση των δειγματικών δεδομένων, είναι δυνατόν να γενικευθεί σε ολόκληρο τον πληθυσμό με συγκεκριμένο βαθμό εμπιστοσύνης (Remenyi *et al.*, 1998). Αυτό το χαρακτηριστικό των κοινωνικών επιστημών είναι γνωστό ως αντιπροσωπευτικότητα. Ένα από τα κύρια

πλεονεκτήματα της ποσοτικής συλλογής δεδομένων είναι η σχετική ευκολία και η ταχύτητα με την οποία μπορεί να διεξαχθεί έρευνα. Εντούτοις, η αναλυτική και προγνωστική γνώση, που μπορεί να αντληθεί από τη στατιστική ανάλυση όταν η έρευνα υιοθετεί μια ποσοτική προσέγγιση στη συλλογή δεδομένων, πρέπει να τεθεί έναντι των ζητημάτων αντιπροσωπευτικότητας του δείγματος (Collisetal., 2003). Εκτός από το ζήτημα της αντιπροσώπευσης, η χρήση τυποποιημένων μετρήσεων θεωρείται πλεονέκτημα σε ποσοτικές μεθόδους.

Σε αυτήν την έρευνα, για να δοκιμαστούν οι αντιλήψεις των συμμετεχόντων, θεωρήθηκε ως η καταλληλότερη μέθοδος ποσοτικής έρευνας, δηλ. μια έρευνα ερωτηματολογίου. Οι λόγοι που οδήγησαν στην απόφαση αυτή είναι οι εξής:

- Συγκριτικά χαμηλό κόστος: Δεδομένης της γεωγραφικής απόστασης μεταξύ της ερευνητικής βάσης και των οργανώσεων-στόχων έπρεπε να επιλέξουμε την πιο οικονομική μέθοδο.
- Οικονομική χρήση του χρόνου: Η χρήση της μεθόδου έρευνας επέτρεψε τη διαχείριση των δεδομένων σε 2 μήνες, η οποία είναι μια αποδεκτή χρονική περίοδος.
- Ευκολία στη διοίκηση: Δεδομένου ότι τα δεδομένα που συλλέγονται αφορούν τους τις στάσεις, τις απόψεις και τις συμπεριφορές, η χρήση μιας έρευνας θεωρήθηκε ότι προσφέρει ένα απλό μέσο για την απόκτηση τέτοιων πληροφοριών χωρίς οποιαδήποτε ομάδα πεδίου.
- Προβλήματα δεοντολογίας και συνεργασίας: Η μέθοδος της δημοσκόπησης επιτρέπει στους ερωτηθέντες να αποφασίσουν εάν θα αποκαλύψουν ή όχι πληροφορίες. Η μέθοδος παρατήρησης δεν παρέχει αυτήν την επιλογή και η μέθοδος πειραματισμού μπορεί να οδηγήσει τους ερωτηθέντες να μην είναι πρόθυμοι να συμμετάσχουν στο συγκεκριμένο περιβάλλον.
- Ευελιξία της συλλογής δεδομένων: Λόγω της γεωγραφικής απόστασης του ερευνητικού πλαισίου, η ευελιξία της συλλογής δεδομένων ήταν κρίσιμη.
- Διαφορετικότητα: Με βάση τη μέθοδο της έρευνας, θα μπορούσε να σχεδιαστεί μια ευρεία ποικιλία ερωτημάτων, προκειμένου να προκληθεί η ουσιαστική σκέψη των ερωτηθέντων. Αντίθετα, με τη χρήση της μεθόδου παρατήρησης, θέματα όπως τα υποκείμενα κίνητρα, οι πεποιθήσεις, οι νοοτροπίες και οι προθέσεις δεν μπορούσαν να γίνουν κατανοητές.

Για τον ερευνητικό της σκοπό, σε αυτό το είδος έρευνας, η εμπειρική εργασία θεωρείται σημαντική. Ως εκ τούτου, ο ερευνητής χρησιμοποίησε τη μέθοδο ερωτηματολογίου, καθώς θεωρήθηκε ως η πιο αποτελεσματική και οικονομική μέθοδος συλλογής δεδομένων. Οι Collis *et al.* (2003) θεωρούν τα ερωτηματολόγια ως γενικό όρο για να συμπεριλάβουν όλες τις τεχνικές των δεδομένων όταν οι ερωτηθέντες καλούνται να απαντήσουν στην ίδια σειρά ερωτήσεων με την ίδια σειρά.

Στο ίδιο πλαίσιο, ο Sekaran (2003, σελ. 236) ορίζει ένα ερωτηματολόγιο ως "αναδιατυπωμένο γραπτό σύνολο ερωτήσεων στις οποίες οι ερωτώμενοι καταγράφουν τις απαντήσεις τους, συνήθως μέσα σε μάλλον στενά καθορισμένες εναλλακτικές λύσεις". Ο Sekaran (2003) θεώρησε το εργαλείο ερωτηματολογίου ως το πιο αποτελεσματικό και σημαντικό για τη συλλογή δεδομένων, όταν ο ερευνητής γνωρίζει ακριβώς τι είδους πληροφορία χρειάζεται και πώς μετρά τις μεταβλητές της μελέτης. Η τελευταία άποψη είναι ζωτικής σημασίας για τους ερευνητές να τους βοηθήσουν να επιλέξουν τα μέσα συλλογής δεδομένων.

4.6 Διαμόρφωση Ερωτηματολογίου

Το ερωτηματολόγιο διακινήθηκε σε συνολικό πληθυσμό 600 ατόμων που είναι υπάλληλοι διαφόρων ξενοδοχείων. Η δειγματοληψία ήταν τυχαία, καθώς κάθε υπάλληλος είχε ίσες πιθανότητες να επιλεγεί και αυτό αποκλείει το φαινόμενο της μεροληψίας ενώ παράλληλα επιτρέπει την χρήση των νόμων των πιθανοτήτων για την επαγωγή από το δείγμα στον πληθυσμού. Το ερωτηματολόγιο διακινήθηκε ηλεκτρονικά σε συγκεκριμένη ιστοσελίδα στο διαδίκτυο. Τα συνολικά άτομα που απάντησαν στο ερωτηματολόγιο είναι 120. Το ερωτηματολόγιο αποτελείται από έξι ενότητες. Στο πρώτο μέρος παρέχονται πληροφορίες για το φύλο των εργαζομένων, το μορφωτικό τους επίπεδο, την ηλικία τους, το μορφωτικό τους επίπεδο, και τη θέση τους στον τουριστικό οργανισμό.

Στο δεύτερο μέρος υπάρχουν 5 ερωτήσεις διχοτομημένες και πολλαπλών επίλογων που αφορούν στην Διάρθρωση της Υπηρεσίας και του Εσωτερικού ελέγχου. Τα υπόλοιπα μέρη του ερωτηματολογίου αποτελούνται από διαφορές θέσεις προκειμένου να μετρηθούν οι αντιλήψεις των εργαζομένων μέσα από βαθμονομημένη Likert. Το είδος των ερωτήσεων που χρησιμοποιήθηκαν στην ενότητα αυτή είναι η πενταβάθμια κλίμακα ιεράρχησης Likert, αφενός επειδή θεωρείται ως ένα χρήσιμο, αποτελεσματικό, αξιόπιστο και έγκυρο μέτρο των

στάσεων (Maurer & Andrews, 2000) και αφετέρου, γιατί ενσωματώνει ένα βαθμό ευαισθησίας και διαφοροποίησης των απαντήσεων, σύμφωνα με τις προσωπικές πεποιθήσεις των ερωτώμενων, αποφέροντας ταυτόχρονα ποσοτικά δεδομένα. Η κλίμακα Likert χρησιμοποιήθηκε ακόμη, επειδή βοηθά τους συμμετέχοντες να συμπληρώσουν και να ολοκληρώσουν τα ερωτηματολόγια, εύκολα και γρήγορα.

4.6.1 Μέθοδος Ανάλυσης Δεδομένων

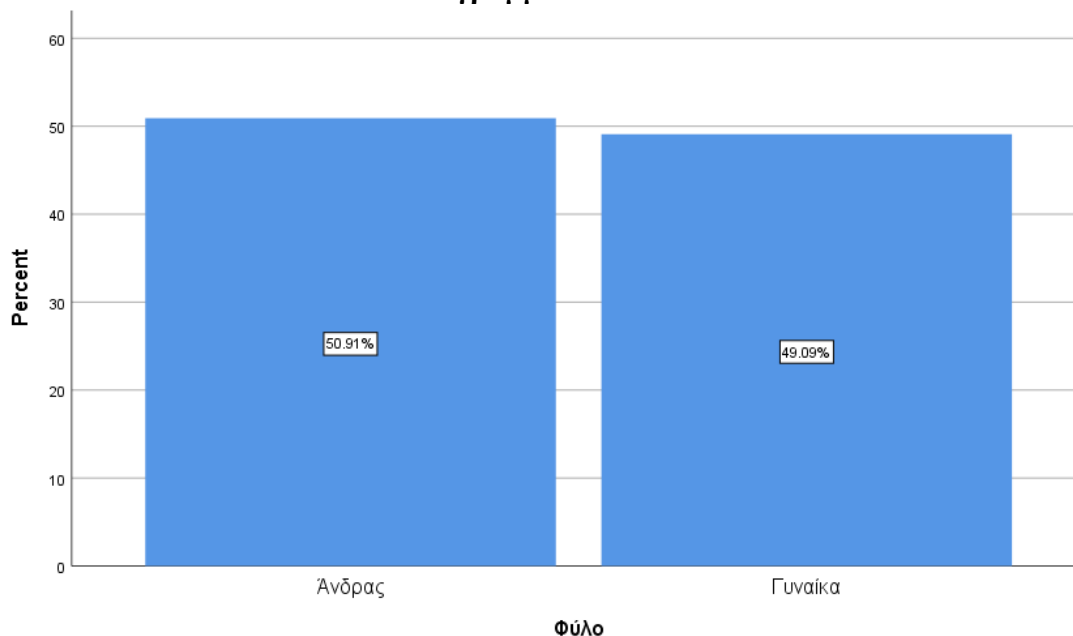
Η στατιστική επεξεργασία που ακολούθησε βασίζεται σε δυο ειδή αναλύσεων, την περιγραφική και την επαγωγική στατιστική ανάλυση. Στην περιγραφική στατιστική ανάλυση θα γίνει διαγραμματική απεικόνιση των ποσοστών όπως προκύπτουν από τους πίνακες σχετικής κατανομής συχνοτήτων, ενώ παράλληλα θα εφαρμοστούν και αριθμητικές μέθοδοι σύνοψης δεδομένων (μέτρα περιγραφικής στατιστικής), όπως ο αριθμητικός μέσος και η τυπική απόκλιση. Το λογισμικό το οποίο θα χρησιμοποιηθεί για την εξαγωγή των αποτελεσμάτων της έρευνας ήταν το στατιστικό πακέτο SPSS 25.

5 Κεφάλαιο 5. Αποτελέσματα Έρευνας

5.1 Αποτελέσματα Περιγραφικής Στατιστικής

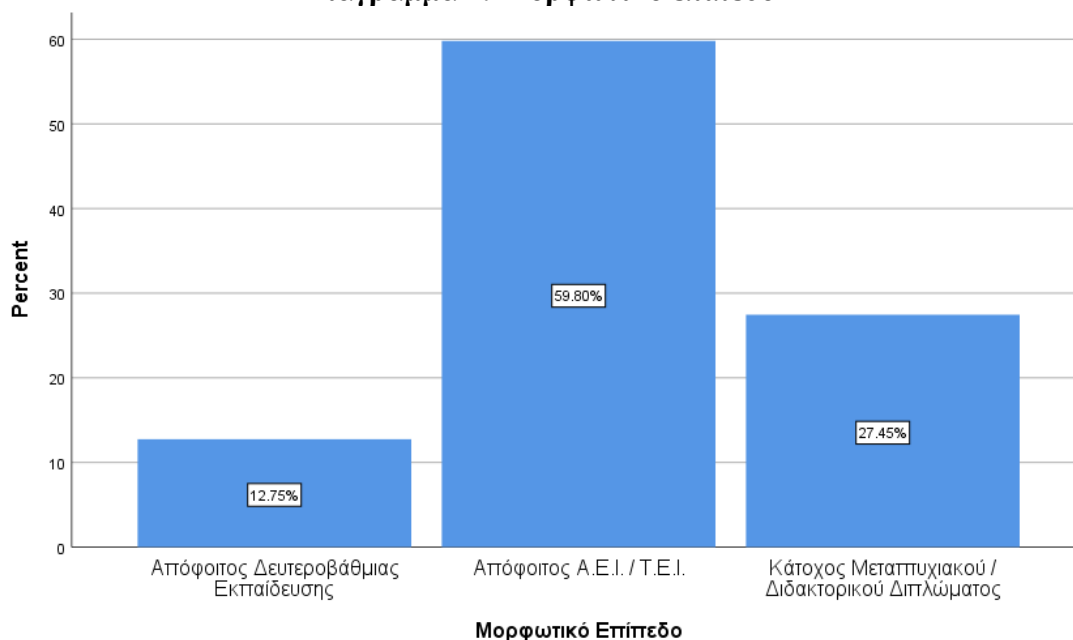
Το πρώτο μέρος του ερωτηματολογίου που αναλύεται είναι τα δημογραφικά στοιχεία του πληθυσμού. Έτσι, το 50,91% των ερωτηθέντων είναι άνδρες, ενώ το 49,09% είναι γυναίκες.

Διάγραμμα 1. Φύλο



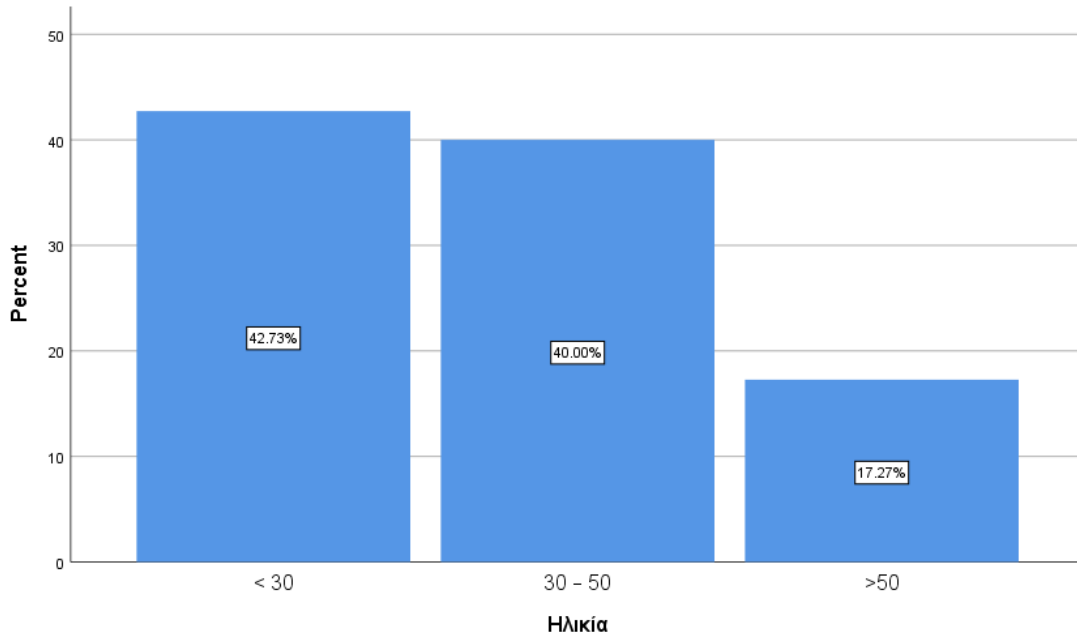
Στην επόμενη ερώτηση, το δείγμα απάντησε αναφορικά με το μορφωτικό του επίπεδο. Το 12,75% είναι απόφοιτοι δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης, ενώ το 27,45% είναι κάτοχοι μεταπτυχιακού/ διδακτορικού διπλώματος. Η πλειοψηφία του δείγματος, που αγγίζει το 59,80% είναι απόφοιτοι ΑΕΙ/ΤΕΙ.

Διάγραμμα 2. Μορφωτικό επίπεδο



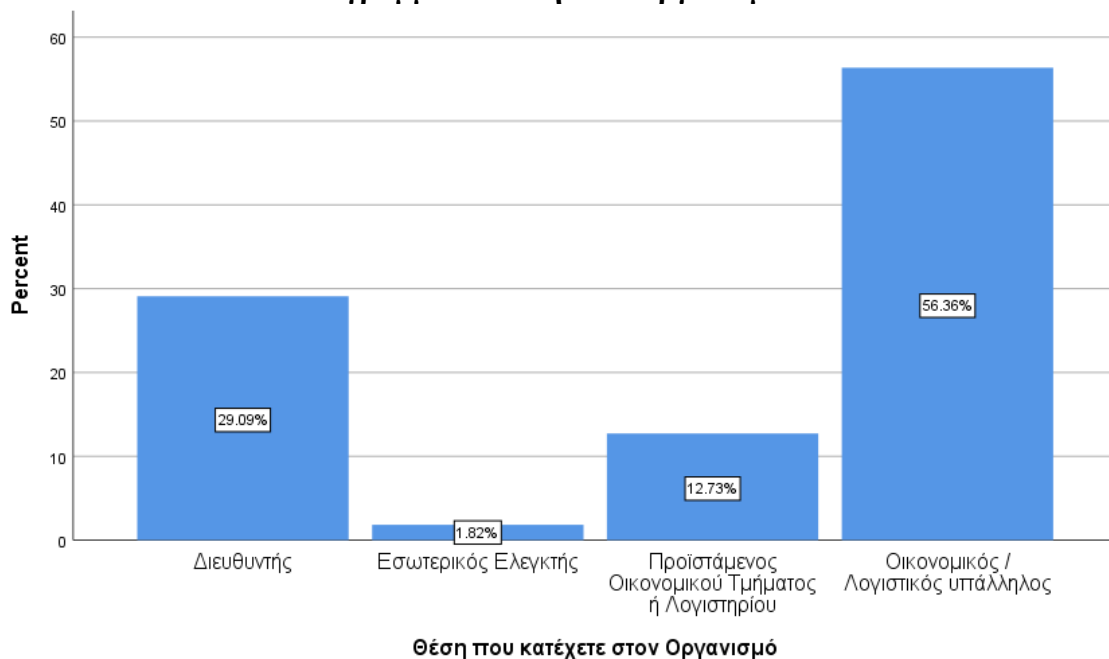
Το 42,73% των συμμετεχόντων είναι κάτω από 30 ετών, το 40% είναι μεταξύ 30-50 ετών, ενώ το 17,27% είναι πάνω από 50 ετών.

Διάγραμμα 3. Ηλικία



Η επόμενη ερώτηση αφορά στη θέση που κατέχει ο ερωτώμενος στην επιχείρηση. Το 29,09% είναι διευθυντές, το 56,36% που αποτελεί και την πλειοψηφία του δείγματος είναι υπάλληλος λογιστηρίου και το 12,73% είναι προϊστάμενος οικονομικού τμήματος ή λογιστηρίου. Τέλος, το 1,82% δήλωσε ότι είναι εσωτερικοί ελεγκτές.

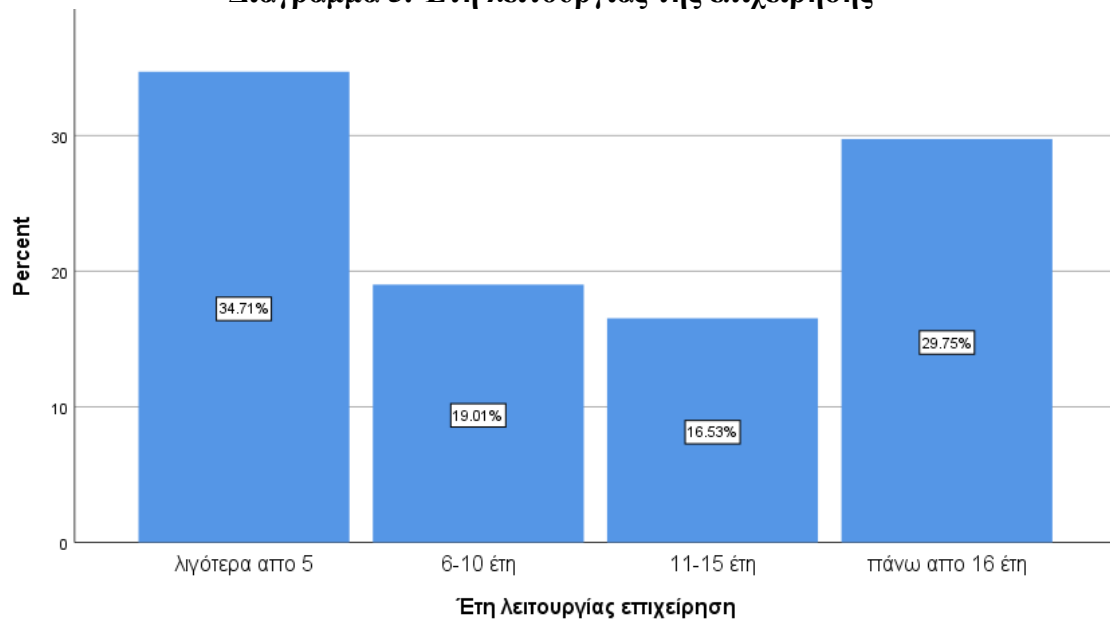
Διάγραμμα 4. Θέση στον οργανισμό



Στην επόμενη ενότητα περιγράφονται διαφορές συνθήκες αναφορικά με την λειτουργία της επιχείρησης και τον εσωτερικό έλεγχο. Έτσι στο Διάγραμμα 5

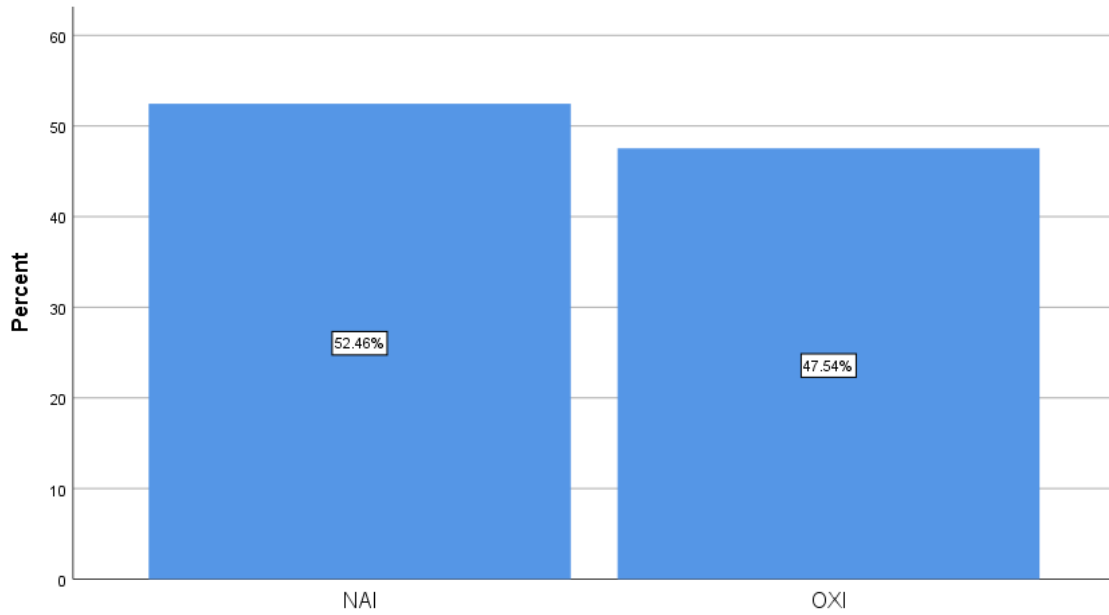
παρουσιάζονται τα έτη λειτουργίας της επιχείρησης. Το 34,71% λειτουργεί λιγότερο από 5 έτη, ενώ το 29,75% μετρά πάνω από 16 έτη λειτουργίας. Τέλος, το 19,01% λειτουργεί από 6-10 έτη ενώ το 16,53% από 11-15 έτη.

Διάγραμμα 5. Έτη λειτουργίας της επιχείρησης



Στο Διάγραμμα 6 απεικονίζονται οι απαντήσεις του δείγματος σχετικά με την ύπαρξη ανεξάρτητου εσωτερικού λογιστή στην επιχείρηση. Το 52,46% διαθέτουν εσωτερικούς ελεγκτές, ενώ το 47,54% απάντησε αρνητικά στην συγκεκριμένη ερώτηση.

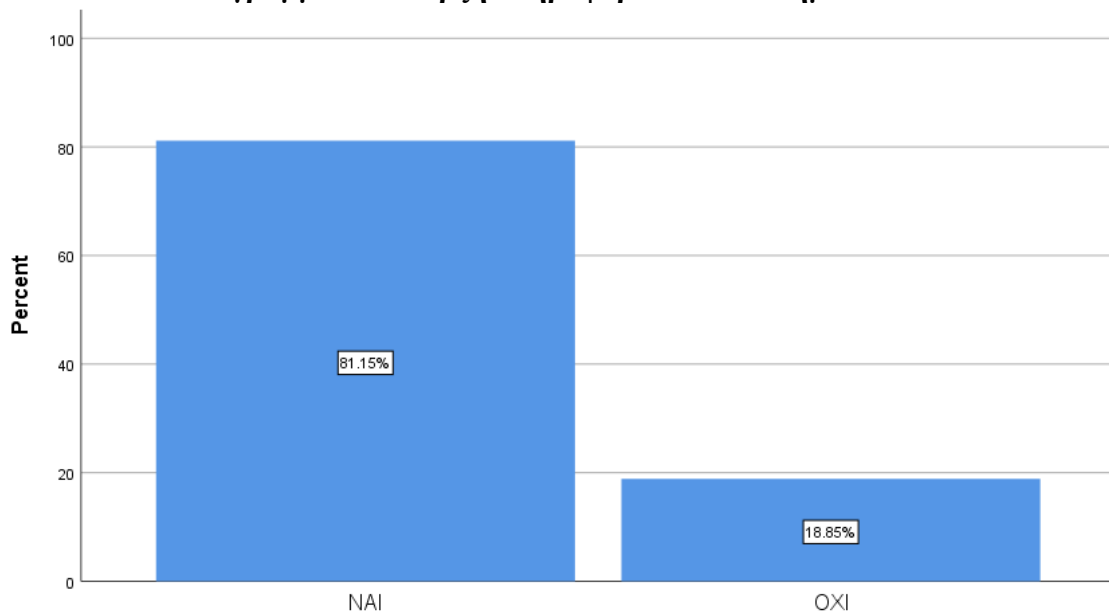
Διάγραμμα 6. Ύπαρξη ανεξάρτητου εσωτερικού ελεγκτή



Υπάρχει ανεξάρτητος εσωτερικός ελεγκτής στην επιχείρηση

Αναφορικά με την ύπαρξη πληροφοριακών συστημάτων για την υποστήριξη του εσωτερικού ελέγχου, το 81,15% δήλωσε ότι η επιχείρηση κατέχει τέτοιο σύστημα έναντι του 18,85% που απάντησε αρνητικά.

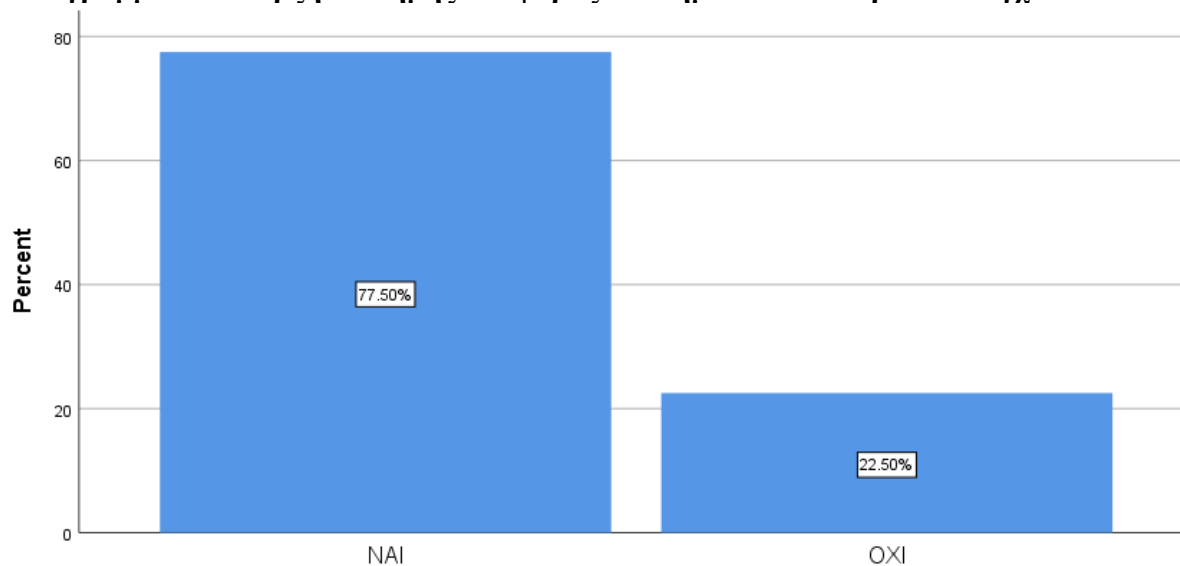
Διάγραμμα 7. Ύπαρξη πληροφοριακών συστημάτων



Υπάρχουν Πληροφοριακά Συστήματα για την υποστήριξη του εσωτερικού ελέγχου

Στο Διάγραμμα 8 απεικονίζονται τα αποτελέσματα της ερώτησης αν και κατά πόσο υφίσταται επίσημη αναφορά επάρκειας των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου βάσει του νόμου περί εταιρικής διακυβέρνησης. Το δείγμα δήλωσε καταφατικά σε ποσοστό 77,50%μ ενώ το υπόλοιπο 22,50% δήλωσε ότι δεν υπάρχει επίσημη αναφορά.

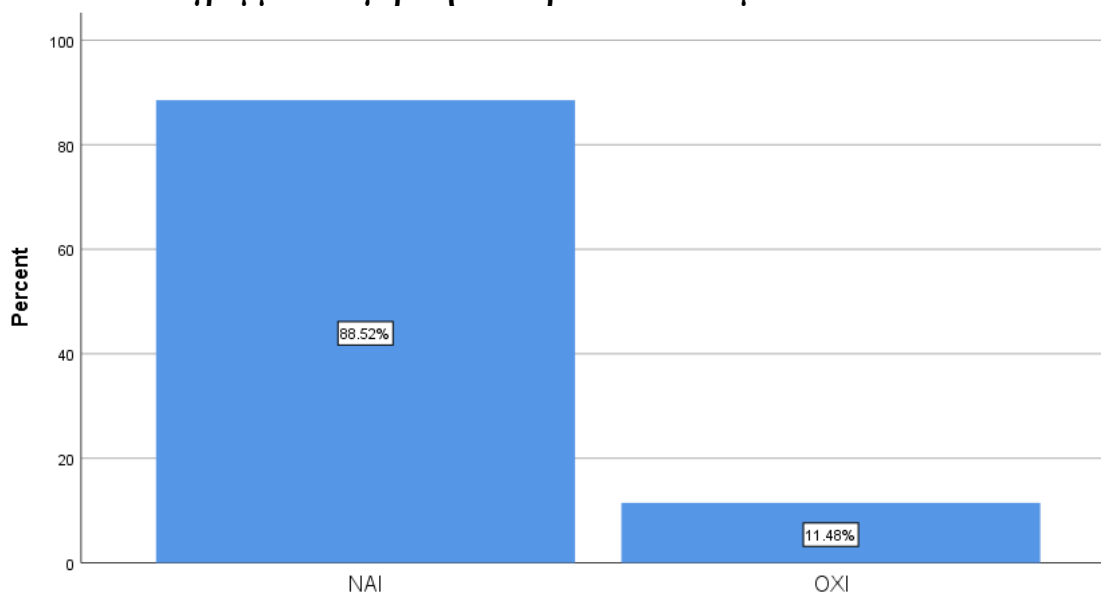
Διάγραμμα 8. Ύπαρξη επίσημης αναφοράς συστημάτων εσωτερικού ελέγχου



Υφίσταται επίσημη αναφορά επάρκειας των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου βάσει του νόμου περί εταιρικής διακυβέρνησης;

Το 77,52% δήλωσε ότι ο εσωτερικός κανονισμός του εσωτερικού ελέγχου εγκρίνεται από το Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρίας, ενώ το 22,48% δήλωσε ότι ο εσωτερικός κανονισμός του εσωτερικού ελέγχου δεν εγκρίνεται από το Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρίας

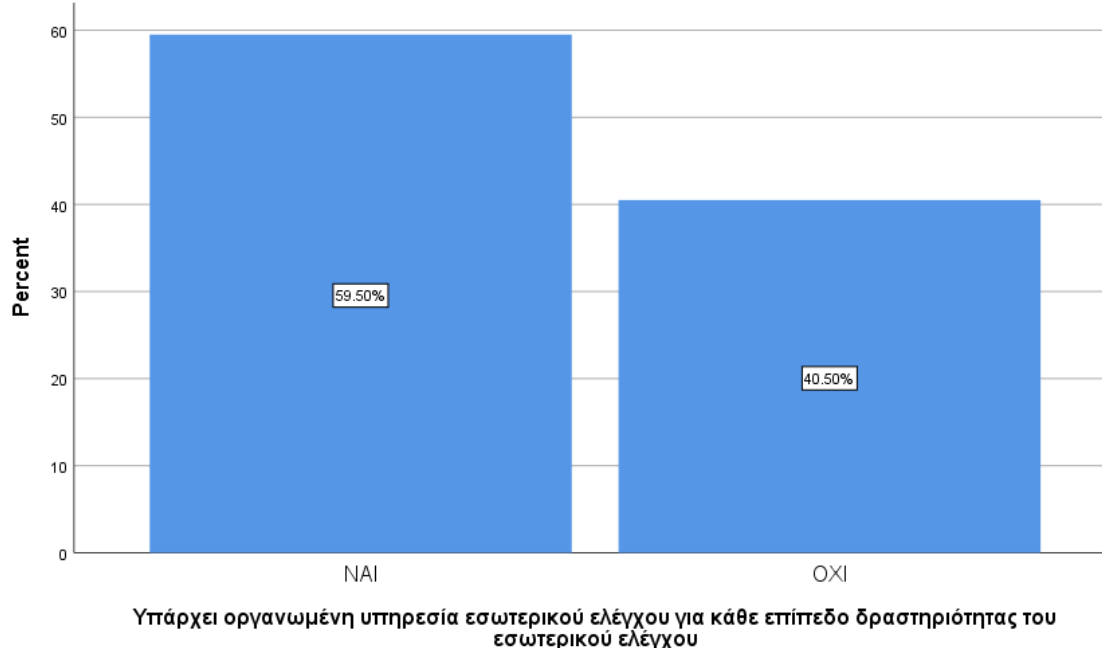
Διάγραμμα 9. Έγκριση εσωτερικού κανονισμού από το ΔΣ



Ο εσωτερικός κανονισμός του εσωτερικού ελέγχου εγκρίνεται από το Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρίας

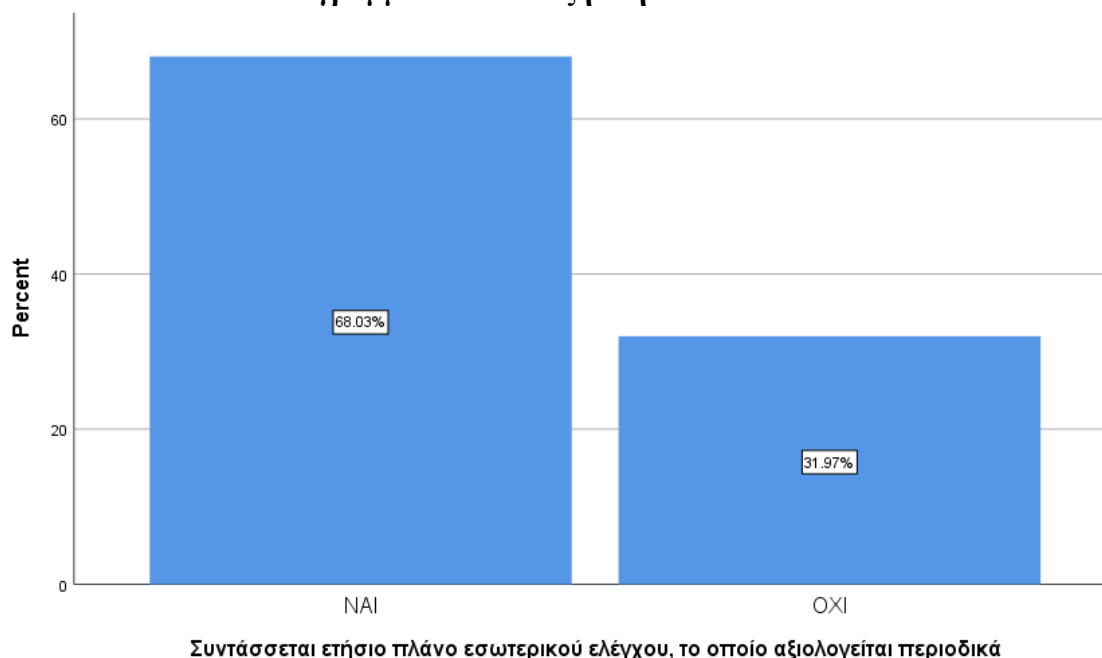
Το 88,52% δήλωσε ότι υπάρχει οργανωμένη υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου για κάθε επίπεδο δραστηριότητας του εσωτερικού ελέγχου, ενώ το 11,48% ότι δεν υπάρχει.

Διάγραμμα 10. Ύπαρξη οργανωμένης υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου



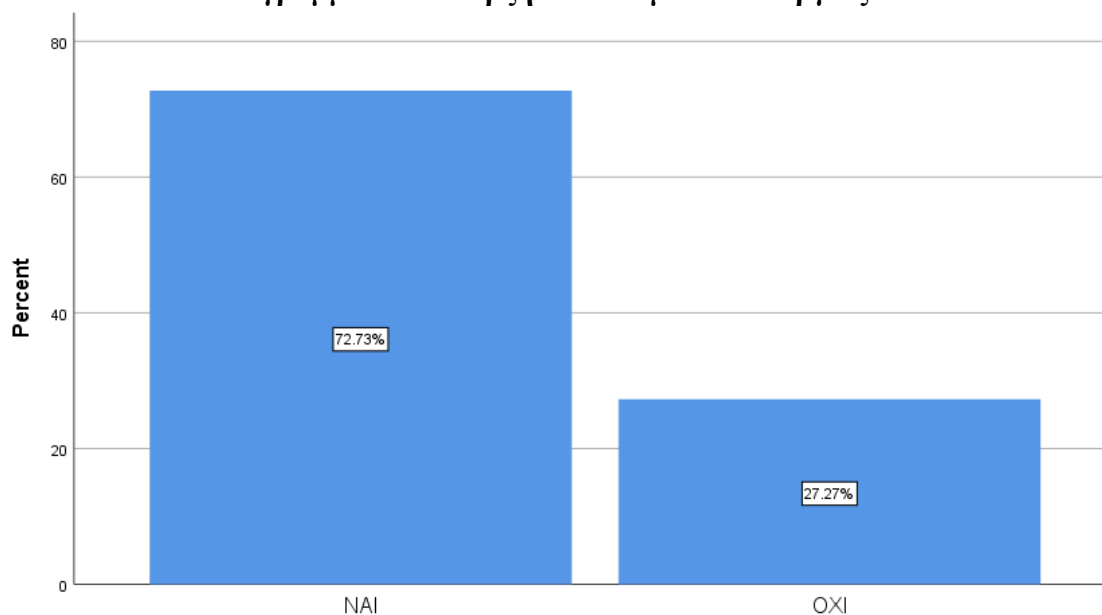
Το 68,03% του δείγματος δήλωσε ότι συντάσσεται ετήσιο πλάνο εσωτερικού ελέγχου, το οποίο αξιολογείται περιοδικά. Το 31,97% δήλωσε ότι δεν συμβαίνει κάτι τέτοιο στο ξενοδοχείο που απασχολούνται.

Διάγραμμα 11. Σύνταξη ετήσιου πλάνου



Η επόμενη ερώτηση αφορούσε στο αν και κατά ποσό υπάρχει επίσημος κανονισμός λειτουργίας της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου. Το 72,73% των ερωτηθέντων απάντησε ότι υπάρχει, σε αντίθεση με το 27,27% που απάντησε αρνητικά.

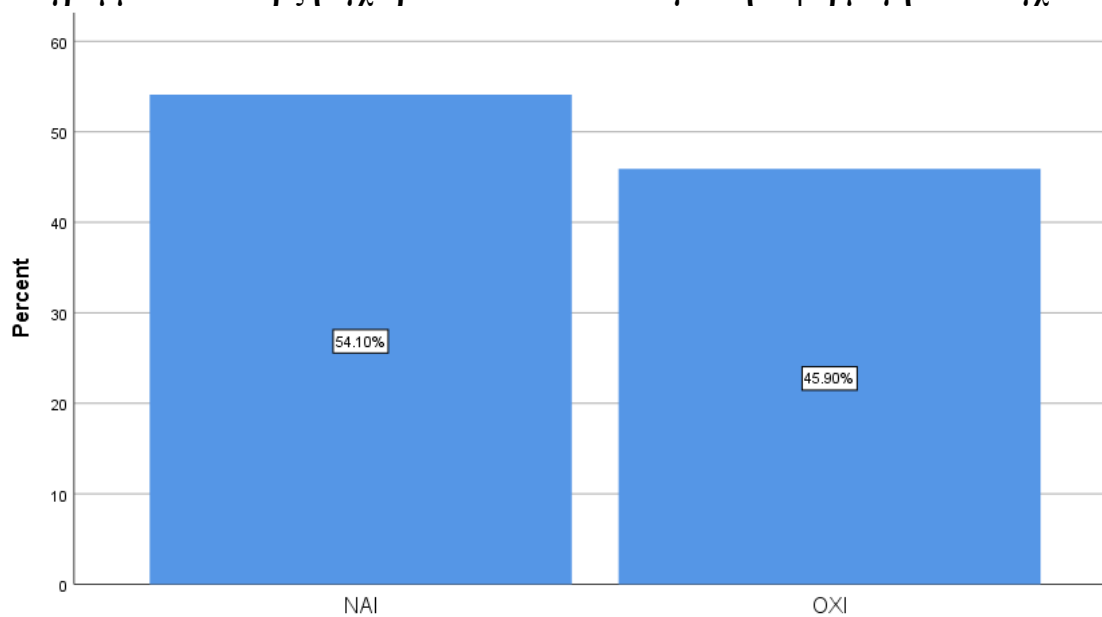
Διάγραμμα 12. Ύπαρξη κανονισμού λειτουργίας



Υπάρχει επίσημος κανονισμός λειτουργίας της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου;

Στην επόμενη ερώτηση του ερωτηματολογίου που αφορούσε στην ύπαρξη εγχειρίδιου αναλυτικών διαδικασιών για την εφαρμογή του ελέγχου, το 54,10% απάντησε καταφατικά, ενώ το 45,90% αρνητικά.

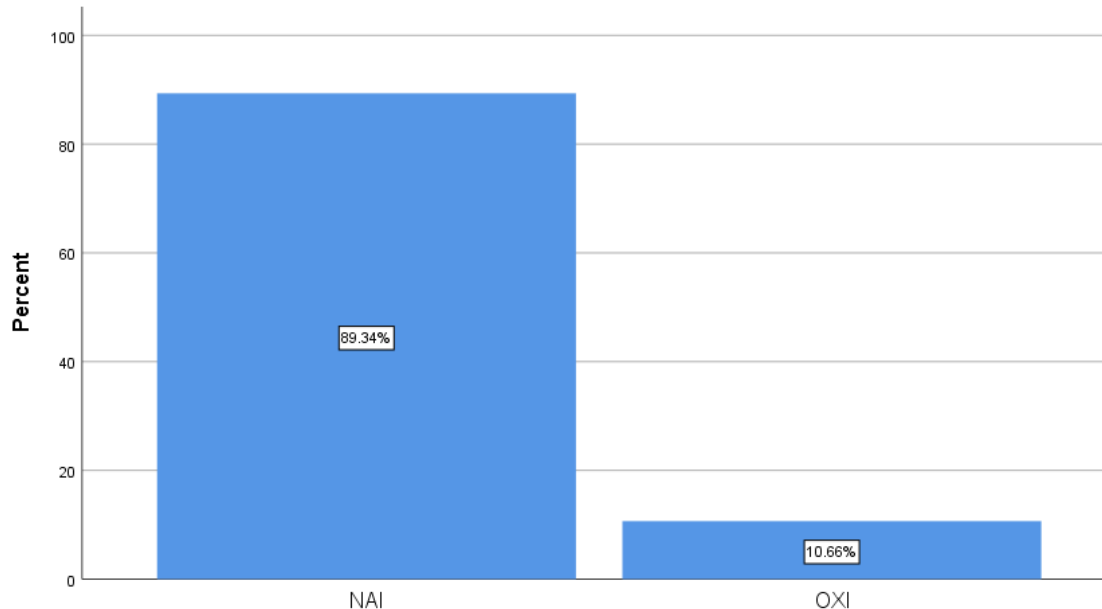
Διάγραμμα 13. Ύπαρξη εγχειρίδιου διαδικασιών για την εφαρμογή του ελέγχου



Υπάρχει εγχειρίδιο αναλυτικών διαδικασιών για την εφαρμογή του ελέγχου;

Το δείγμα δήλωσε ότι η επιχείρηση συμμορφώνεται με τα διεθνή επαγγελματικά πρότυπα εσωτερικού ελέγχου σε ποσοστό 89,34%. Το 10,66% απάντησε αρνητικά στη συγκεκριμένη πρόταση.

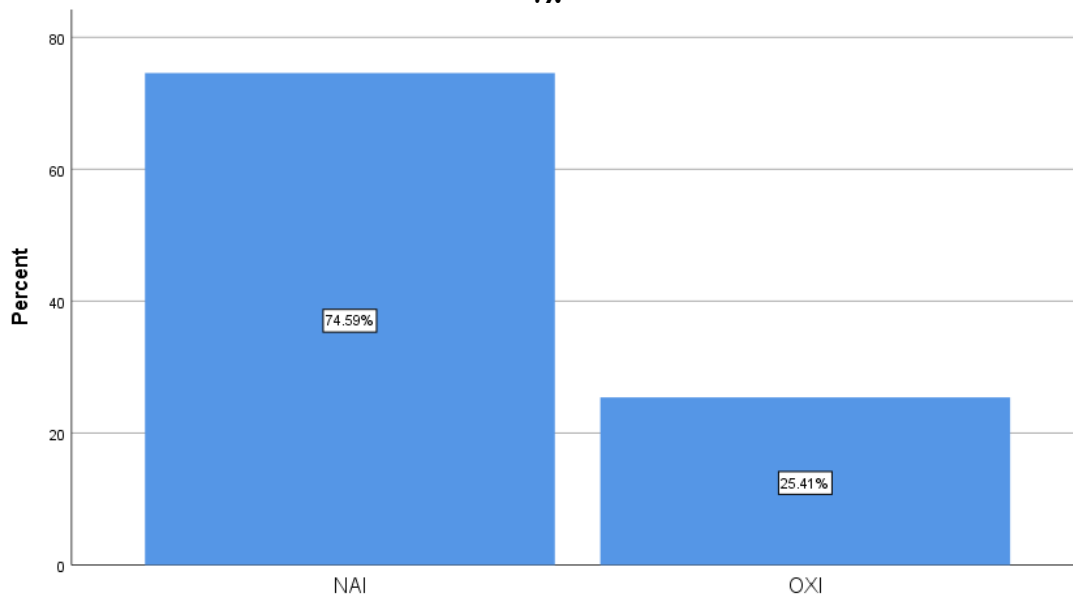
Διάγραμμα 14. Συμμόρφωση με τα διεθνή επαγγελματικά πρότυπα



Η επιχείρηση συμμορφώνεται με τα διεθνή επαγγελματικά πρότυπα εσωτερικού ελέγχου

Η τελευταία ερώτηση από αυτό το τμήμα του ερωτηματολογίου αφορούσε το αν και κατά πόσο συντάσσονται αναλυτικές εκθέσεις αναφοράς των αποτελεσμάτων του εσωτερικού ελέγχου. Η πλειοψηφία του δείγματος, η οποία αγγίζει το 74,59% δήλωσε ότι συντάσσονται αναλυτικές εκθέσεις αναφοράς των αποτελεσμάτων του εσωτερικού ελέγχου ενώ το 25,41% απάντησε ότι δεν συντάσσονται.

Διάγραμμα 15. Σύνταξη εκθέσεων αναφοράς αποτελεσμάτων εσωτερικού ελέγχου



Συντάσσονται αναλυτικές εκθέσεις αναφοράς των αποτελεσμάτων του εσωτερικού ελέγχου

Παρακάτω αναλύονται οι απαντήσεις που προήρθαν από το τρίτο μέρος του ερωτηματολογίου που αφορούσε τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου και τις αντιλήψεις των εργαζομένων.

Έτσι στον Πίνακα 1 παρουσιάζονται οι απαντήσεις που περιγράφουν τις αντιλήψεις αναφορικά με τον Εσωτερικό Έλεγχο και τη Διοικητική Διαχείριση Οργανισμού. Όπως φαίνεται το δείγμα αξιολόγησε όλες τις προτάσεις σχετικά με τη Διοικητική Διαχείριση Οργανισμού σε μέτριο προς υψηλό βαθμό. Ειδικότερα, ο εσωτερικός έλεγχος στην επιχείρηση γίνεται σε μέτριο προς υψηλόβαθμό για την ορθή τήρηση ατομικών φακέλων του προσωπικού, πρωτοκόλλου εισερχομένων και εξερχομένων εγγράφων, Βιβλίου Αδειών κτλ.

Πίνακας 1. Εσωτερικός Έλεγχος και Διοικητική Διαχείριση Οργανισμού

	N	MO	TA
Την τήρηση μητρώου και ατομικών φακέλων του προσωπικού με τις υπηρεσιακές μεταβολές αυτού.	112	3.527	1.039
Την ορθή τήρηση πρωτοκόλλου εισερχομένων και εξερχομένων εγγράφων.	112	3.884	1.121
Την ορθή τήρηση Βιβλίου Αδειών προσωπικού.	111	3.757	1.162
Τη σωστή τακτική των προσλήψεων τακτικού και εποχιακού προσωπικού.	112	3.857	1.098
Τη νομότυπη τήρηση των Πρακτικών των Συνεδριάσεων του Δ/κού Συμβουλίου.	111	3.775	1.134

Στον πίνακα 2 περιγράφονται τα αποτελέσματα σχετικά με την αντίληψη των εργαζομένων για τον εσωτερικό έλεγχο και τη διενέργεια της οικονομικής διαχείρισης από την επιχείρηση. Έτσι, σε υψηλό βαθμό οι εργαζόμενοι δήλωσαν ότι ο εσωτερικός έλεγχος διενεργείται για την ορθή τήρηση των λογιστικών Βιβλίων και στοιχείων, όπως αυτά προβλέπονται από τις διατάξεις της Νομοθεσίας (ΜΟ 4 και ΤΑ 0,890) για την κατά το Νόμο σύνταξη των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων του Προϋπολογισμού, του Ισολογισμού, των Α.Χ. και του Απολογισμού του Οργανισμού (ΜΟ 4 και ΤΑ 0,949). Σε όλες τις υπόλοιπες θέσεις το δείγμα συμφώνησε με μέτριο προς υψηλό βαθμό. Ωστόσο, αξίζει να σημειωθεί ότι το δείγμα συμφώνησε σε μέτριο βαθμό ότι ο εσωτερικός έλεγχος διεξάγεται για την ορθή παρακολούθηση της Αποθήκης και των αποθεμάτων με την τήρηση θεωρημένου Βιβλίου Αποθήκης και την έκδοση αρμοδίως υπογεγραμμένων και καταλλήλως αριθμημένων Δελτίων Εισαγωγής και Εξαγωγής υλικών καθώς και Πρωτοκόλλων παράδοσης – παραλαβής παγίων υλικών, σύμφωνα με τα οριζόμενα ή/και τις διατάξεις της εν γένει Νομοθεσίας

Πίνακας 2. Εσωτερικός Έλεγχος και Οικονομική Διαχείριση Οργανισμού

	N	ΜΟ	ΤΑ
Την ορθή τήρηση των λογιστικών Βιβλίων και στοιχείων, όπως αυτά προβλέπονται από τις διατάξεις της Νομοθεσίας.	112	4.000	0.890
Την κατά το Νόμο σύνταξη των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων του Προϋπολογισμού, του Ισολογισμού, των Α.Χ. και του Απολογισμού του Οργανισμού.	112	4.000	0.949
Την ορθή σύνταξη των μισθοδοτικών καταστάσεων του προσωπικού καθώς και την τήρηση των διατάξεων της Εργατικής και εν γένει νομοθεσίας, όσον αφορά τον καθορισμό των αποδοχών και τον υπολογισμό και την απόδοση των κρατήσεων υπέρ Ασφαλιστικών Οργανισμών και	112	3.705	1.285
Την ύπαρξη όλων των απαιτούμενων δικαιολογητικών ως και την πιστή τήρηση των διατάξεων του Κανονισμού Εσωτερικής Υπηρεσίας ή/και της σχετικής Νομοθεσίας, όσον αφορά την πραγματοποίηση των πάσης φύσεως δαπανών	107	3.879	1.016
Την παρακολούθηση των Χρεωστών και των πάσης φύσεως απαιτήσεων του Οργανισμού	107	3.729	1.033
Την είσπραξη των πάσης φύσεως εσόδων σύμφωνα με τις διατάξεις της Νομοθεσίας και του Κανονισμού Εσωτερικής Υπηρεσίας.	111	3.865	0.929
Την πραγματοποίηση των εισπράξεων και πληρωμών βάσει αρμοδίως θεωρημένων και υπογεγραμμένων Γραμματίων Εισπράξεων και Χρηματικών Ενταλμάτων.	111	3.874	1.054

Την ορθή παρακολούθηση της Αποθήκης και των μενόντων αποθεμάτων με την τήρηση θεωρημένου Βιβλίου Αποθήκης και την έκδοση αρμοδίως υπογεγραμμένων και καταλλήλως αριθμημένων Δελτίων Εισαγωγής και Εξαγωγής υλικών καθώς και Πρωτοκόλλων παράδοσης – παραλαβής παγίων υλικών, σύμφωνα με τα οριζόμενα. ή/και τις διατάξεις της εν γένει Νομοθεσίας	111	3.622	1.229
---	-----	-------	-------

Το δείγμα δήλωσε ότι ο εσωτερικός έλεγχος δίνει έγκαιρα πληροφορίες στην λογιστική για την ορθότερη απεικόνιση των αποτελεσμάτων της επιχείρησης (ΜΟ 3,946 ΤΑ 1,086). Αξίζει να σημειωθεί ότι συμφώνησε σε υψηλότερο βαθμό ότι ο εσωτερικός έλεγχος βελτιώνει την αποτελεσματικότητα της λογιστικής απεικόνισης των στοιχείων επιχείρησης και υποστηρίζει την επίτευξη των λογιστικών στόχων και σχεδίων

Πίνακας 3. Εσωτερικός έλεγχος και λογιστική

	N	ΜΟ	ΤΑ
Ο εσωτερικός έλεγχος δίνει έγκαιρα πληροφορίες στην λογιστική για την ορθότερη απεικόνιση των αποτελεσμάτων της επιχείρησης.	111	3.946	1.086
Ο εσωτερικός έλεγχος βελτιώνει την αποτελεσματικότητα της λογιστικής απεικόνισης των στοιχείων επιχείρησης	111	3.703	1.067
Θεωρείτε ότι ο εσωτερικός έλεγχος υποστηρίζει την επίτευξη των λογιστικών στόχων και σχεδίων	111	3.757	0.993

Πίνακας 4. Αξιολόγηση των διαδικασιών Εσωτερικού Ελέγχου

	N	ΜΟ	ΤΑ
Σε ποιο βαθμό πρέπει να υπάρχει συνεργασία μεταξύ των ασκούντων τον Εσωτερικό Έλεγχο και των αρμοδίων Εξωτερικών Ελεγκτών / Οικονομικών Επιθεωρητών που διενεργούν οικονομικοδιαχειριστικούς ελέγχους στον Οργανισμό σας.	109	3.890	0.820
Ο Εσωτερικός Ελεγκτής πρέπει να έχει επαρκείς γνώσεις λογιστικής.	109	4.165	0.958
Ο Εσωτερικός Έλεγχος πρέπει να αναφέρεται απ' ευθείας στο Δ/κό Συμβούλιο ή/και στη Γενική Συνέλευση.	112	3.920	1.006
Οι διατάξεις του Κανονισμού Εσωτερικής Υπηρεσίας και Νομοθεσίας είναι επαρκείς, όσον αφορά τις διαδικασίες και τους σκοπούς του Εσωτερικού Ελέγχου.	110	3.736	0.831
Η ύπαρξη εξειδικευμένου Τμήματος ή προσωπικού για την άσκηση Εσωτερικού Ελέγχου προσδίδει / θα προσέδιδε αξία και συμβάλει / θα συνέβαλε στη βελτίωση της διοικητικής και οικονομικής διαχείρισης του Οργανισμού σας, καθώς και της αποτελεσματικότητάς του.	111	4.009	0.803
Η ύπαρξη διαδικασιών Εσωτερικού Ελέγχου συμβάλει στην προληπτική αποφυγή φαινομένων απατών, ηθελημένων ή αθέλητων λαθών, καθώς και διαχειριστικών παρατυπιών ή/και ατασθαλιών	112	4.125	0.829

Η συγχώνευση / συνένωση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων σε λιγότερους και μεγαλύτερους, θα συνέβαλε, μέσω της αρτιότερης στελέχωσής τους, στη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των λειτουργιών Εσωτερικού Ελέγχου τους.	111	3.739	0.951
--	-----	-------	-------

5.2 Αποτελέσματα Επαγωγικής Στατιστικής

Στο επόμενο τμήμα της παρούσας ανάλυσης θα γίνουν κάποιοι βασικοί έλεγχοι υποθέσεων, που σχετίζονται με τον έλεγχο υποθέσεων. Θα γίνει παρουσίαση των στατιστικών ελέγχων προκειμένου να εντοπιστούν στατιστικά σημαντικές διαφορές μεταξύ των διαφορετικών δημογραφικών κατηγοριών και των αντιλήψεων που έχουν για τον ΕΕ. Αξίζει να σημειωθεί ότι για λόγους συντομίας και ευκολίας του αναγνώστη, παρουσιάζονται μόνο τα στατιστικά σημαντικά αποτελέσματα.

Ο Πίνακας 5 παρουσιάζει τις αντιλήψεις σχετικά με τον ΕΕ και το Φύλο. Προκύπτει ότι υπάρχουν στατιστικά σημαντικές διαφορές μεταξύ ανδρών και γυναικών αναφορικά με τον αν και κατά πόσο υφίσταται επίσημη αναφορά επάρκειας των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου βάσει του νόμου περί εταιρικής διακυβέρνησης, με τους άνδρες να υποστηρίζουν σε χαμηλόβαθμό ενώ τις γυναίκες σε πολύ χαμηλόβαθμό. Το ίδιο ισχύει και στην πρόταση ότι ο εσωτερικός κανονισμός του εσωτερικού ελέγχου εγκρίνεται από το Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρίας και με την σύνταξη ετήσιου πλάνου εσωτερικού ελέγχου.

Από την άλλη πλευρά, οι άνδρες συμφωνούν σε μέτριο βαθμό ότι ο ΕΕ συμβάλει τήρηση μητρώου και ατομικών φακέλων του προσωπικού με τις υπηρεσιακές μεταβολές αυτού ενώ οι γυναίκες το υποστηρίζουν σε μέτριο προς υψηλόβαθμό. Τέλος, οι γυναίκες υποστηρίζουν σε υψηλόβαθμό ότι ο εσωτερικός έλεγχος δίνει έγκαιρα πληροφορίες στην λογιστική για την ορθότερη απεικόνιση των αποτελεσμάτων της επιχείρησης και βελτιώνει την αποτελεσματικότητα της λογιστικής απεικόνισης των στοιχείων επιχείρησης, αντίθετα με τους άνδρες του δείγματος που υποστηρίζουν τα παραπάνω σε μέτριο βαθμό.

Πίνακας 5. Αντιλήψεις για τον ΕΕ και Φύλο

	Φύλο	N	MO	Sig.
Υφίσταται επίσημη αναφορά επάρκειας των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου βάσει του νόμου περί εταιρικής διακυβέρνησης;	Άνδρας	55	1.309	0,013
	Γυναίκα	53	1.113	
Ο εσωτερικός κανονισμός του εσωτερικού ελέγχου εγκρίνεται από το Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρίας	Άνδρας	56	1.196	0,03
	Γυναίκα	54	1.019	
Συντάσσεται ετήσιο πλάνο εσωτερικού ελέγχου, το οποίο αξιολογείται περιοδικά	Άνδρας	56	1.429	0,05
	Γυναίκα	54	1.185	
Την τήρηση μητρώου και ατομικών φακέλων του προσωπικού με τις υπηρεσιακές μεταβολές αυτού.	Άνδρας	56	3.321	0.035
	Γυναίκα	54	3.741	

Την ορθή σύνταξη των μισθοδοτικών καταστάσεων του προσωπικού καθώς και την τήρηση των διατάξεων της Εργατικής και εν γένει νομοθεσίας, όσον αφορά τον καθορισμό των αποδοχών και τον υπολογισμό και την απόδοση των κρατήσεων υπέρ Ασφαλιστικών Οργανισμών και	Άνδρας	56	3.429	0.025
	Γυναίκα	54	3.982	
Ο εσωτερικός έλεγχος δίνει έγκαιρα πληροφορίες στην λογιστική για την ορθότερη απεικόνιση των αποτελεσμάτων της επιχείρησης.	Άνδρας	55	3.655	0.005
	Γυναίκα	54	4.241	
Ο εσωτερικός έλεγχος βελτιώνει την αποτελεσματικότητα της λογιστικής απεικόνισης των στοιχείων επιχείρησης	Άνδρας	55	3.346	0.001
	Γυναίκα	54	4.056	

Στον Πίνακα 6 περιγράφονται οι αντιλήψεις των εργαζομένων στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις σχετικά με τον εσωτερικό έλεγχο και οι διαφορές που εντοπίζονται σε μορφωτικό επίπεδο. Οι απόφοιτοι δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης υποστηρίζουν σε υψηλόβαθμό(4.462) ότι ο εσωτερικός έλεγχος συμβάλλει στην ορθή τήρηση Βιβλίου Αδειών προσωπικού, ενώ οι απόφοιτοι Α.Ε.Ι. / Τ.Ε.Ι. και οι κάτοχοι Μεταπτυχιακού / Διδακτορικού Διπλώματος υποστηρίζουν τη συγκεκριμένη αντίληψη σε μέτριο βαθμό με μέση βαθμολογία 3.750 και 3.357 αντίστοιχα.

Από την άλλη πλευρά, αναφορικά με την ύπαρξη εξειδικευμένου Τμήματος ή προσωπικού για την άσκηση Εσωτερικού Ελέγχου προσδίδει / θα προσέδιδε αξία και συμβάλει / θα συνέβαλε στη βελτίωση της διοικητικής και οικονομικής διαχείρισης του Οργανισμού σας, καθώς και της αποτελεσματικότητάς του, όσον αφορά την επίτευξη του σκοπού του, οι απόφοιτοι δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης συμφωνούν σε μέτριο βαθμό (3.462) έναντι των αποφοίτων και των κατόχων Μεταπτυχιακού / Διδακτορικού Διπλώματος υποστηρίζουν την συγκεκριμένη αντίληψη σε υψηλόβαθμό με μέση βαθμολογία 4.117 και 4.071 αντίστοιχα.

Άλλη μια πρόταση που παρουσιάζει στατιστικά σημαντικές διαφορές και έχει ενδιαφέρον να σχολιαστεί σχετίζεται με τη συγχώνευση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων σε λιγότερες και μεγαλύτερες, θα συνέβαλε, μέσω της αρτιότερης στελέχωσής τους, στη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των λειτουργιών Εσωτερικού Ελέγχου τους. Οι απόφοιτοι δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης συμφωνούν σε χαμηλόβαθμό (2.846) οι κάτοχοι Μεταπτυχιακού / Διδακτορικού Διπλώματος σε μέτριο βαθμό (3.571) και οι Απόφοιτοι Α.Ε.Ι. / Τ.Ε.Ι. σε υψηλό (4.000).

Πίνακας 6. Αντιλήψεις για τον ΕΕ και Μορφωτικό επίπεδο

		N	MO	Sig.
Υπάρχουν Πληροφοριακά Συστήματα για την υποστήριξη του εσωτερικού ελέγχου	Απόφοιτος Δευτεροβάθμιας Εκπαίδευσης	13	1.462	0.05
	Απόφοιτος Α.Ε.Ι. / Τ.Ε.Ι.	61	1.164	

Υπάρχει οργανωμένη υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου για κάθε επίπεδο δραστηριότητας του εσωτερικού ελέγχου	Κάτοχος Μεταπτυχιακού / Διδακτορικού Διπλώματος	28	1.179	0.008
	Απόφοιτος Δευτεροβάθμιας Εκπαίδευσης	13	1.769	
	Απόφοιτος Α.Ε.Ι. / Τ.Ε.Ι.	60	1.317	
	Κάτοχος Μεταπτυχιακού / Διδακτορικού Διπλώματος	28	1.357	
Συντάσσεται ετήσιο πλάνο εσωτερικού ελέγχου, το οποίο αξιολογείται περιοδικά	Απόφοιτος Δευτεροβάθμιας Εκπαίδευσης	13	1.077	0.008
	Απόφοιτος Α.Ε.Ι. / Τ.Ε.Ι.	61	1.328	
	Κάτοχος Μεταπτυχιακού / Διδακτορικού Διπλώματος	28	1.429	
Την ορθή τήρηση Βιβλίου Αδειών προσωπικού.	Απόφοιτος Δευτεροβάθμιας Εκπαίδευσης	13	4.462	0.017
	Απόφοιτος Α.Ε.Ι. / Τ.Ε.Ι.	60	3.750	
	Κάτοχος Μεταπτυχιακού / Διδακτορικού Διπλώματος	28	3.357	
Σε ποιο βαθμό πρέπει να υπάρχει συνεργασία μεταξύ των ασκούντων τον Εσωτερικό Έλεγχο και των αρμοδίων Εξωτερικών Ελεγκτών / Οικονομικών Επιθεωρητών που διενεργούν οικονομικοδιαχειριστικούς ελέγχους στον Οργανισμό σας.	Απόφοιτος Δευτεροβάθμιας Εκπαίδευσης	13	4.077	0.025
	Απόφοιτος Α.Ε.Ι. / Τ.Ε.Ι.	58	4.103	
	Κάτοχος Μεταπτυχιακού / Διδακτορικού Διπλώματος	28	3.607	
Ο Εσωτερικός Έλεγχος πρέπει να αναφέρεται απ' ευθείας στο Δ/οκ Συμβούλιο ή/και στη Γενική Συνέλευση.	Απόφοιτος Δευτεροβάθμιας Εκπαίδευσης	13	3.154	0.010
	Απόφοιτος Α.Ε.Ι. / Τ.Ε.Ι.	61	4.230	
	Κάτοχος Μεταπτυχιακού / Διδακτορικού Διπλώματος	28	3.821	
Οι διατάξεις του Κανονισμού Εσωτερικής Υπηρεσίας είναι επαρκείς, όσον αφορά τις διαδικασίες και τους σκοπούς του Εσωτερικού Ελέγχου	Απόφοιτος Δευτεροβάθμιας Εκπαίδευσης	13	3.615	0.010
	Απόφοιτος Α.Ε.Ι. / Τ.Ε.Ι.	60	3.983	
	Κάτοχος Μεταπτυχιακού / Διδακτορικού Διπλώματος	27	3.296	
Η ύπαρξη εξειδικευμένου Τμήματος ή προσωπικού για την άσκηση Εσωτερικού Ελέγχου προσδίδει / θα προσέδιδε αξία και συμβάλει / θα συνέβαλε στη βελτίωση της διοικητικής και οικονομικής διαχείρισης του Οργανισμού σας, καθώς και της αποτελεσματικότητάς του, όσον αφορά την επίτευξη του σκοπού του	Απόφοιτος Δευτεροβάθμιας Εκπαίδευσης	13	3.462	0.033
	Απόφοιτος Α.Ε.Ι. / Τ.Ε.Ι.	60	4.117	
	Κάτοχος Μεταπτυχιακού / Διδακτορικού Διπλώματος	28	4.071	
Η συγχώνευση / συνένωση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων σε λιγότερες και μεγαλύτερες, θα συνέβαλε, μέσω της αρτιότερης στελέχωσής τους, στη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των λειτουργιών Εσωτερικού Ελέγχου τους	Απόφοιτος Δευτεροβάθμιας Εκπαίδευσης	13	2.846	0.000
	Απόφοιτος Α.Ε.Ι. / Τ.Ε.Ι.	60	4.000	
	Κάτοχος Μεταπτυχιακού / Διδακτορικού Διπλώματος	28	3.571	

Στον πίνακα 7 παρακάτω εντοπίζονται οι στατιστικά σημαντικές διαφορές μεταξύ των διαφορετικών ηλικιακών ομάδων του δείγματος. Τα άτομα ηλικίας έως 50ετών διαφωνούν ότι ο εσωτερικός κανονισμός του εσωτερικού ελέγχου εγκρίνεται από το Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρίας με μέση βαθμολογία 1.064 και 1.091. Ενώ τα άτομα άνω των 50 ετών συμφωνούν σε χαμηλό βαθμό ότι ο εσωτερικός κανονισμός του εσωτερικού ελέγχου εγκρίνεται από το Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρίας (1.263).

Αναφορικά με την ύπαρξη εγχειρίδιου αναλυτικών διαδικασιών για την εφαρμογή του ελέγχου τα άτομα ηλικίας κάτω των 30 ετών συμφωνούν σε χαμηλό βαθμό (1.596). Τα άτομα ηλικίας άνω των 30 ετών συμφωνούν σε πολύ χαμηλό

βαθμό με την συγκεκριμένη αντίληψη. Επίσης διαφορές εντοπίζονται σχετικά με την σύνταξη αναλυτικών εκθέσεων αναφοράς από τα άτομα κάτω των 30 ετών, τα οποία συμφωνούν σε χαμηλό βαθμό (1.426) ότι αυτό λαμβάνει χώρα στις επιχειρήσεις που απασχολούνται, έναντι των ατόμων 30-50 ετών που διαφωνούν με το παραπάνω (1.091).

Επιπλέον, τα άτομα κάτω των 30 ετών και άνω των 50 ετών συμφωνούν σε μέτριο βαθμό ότι ο ΕΕ συμβάλλει στην ορθή σύνταξη των μισθοδοτικών καταστάσεων του προσωπικού καθώς και την τήρηση των διατάξεων της Εργατικής και εν γένει νομοθεσίας, όσον αφορά τον καθορισμό των αποδοχών και τον υπολογισμό και την απόδοση των κρατήσεων υπέρ Ασφαλιστικών Οργανισμών και του Δημοσίου με μέση βαθμολογία 3.149 και 3.790 αντίστοιχα. Τα άτομα ηλικίας 30-50 ετών συμφωνούν με την παραπάνω πρόταση σε υψηλόβαθμο με μέση βαθμολογία (4.250). Λίγο διαφορετικά είναι τα αποτελέσματα σχετικά με την παρακολούθηση των Χρεωστών και των πάσης φύσεως απαιτήσεων του Οργανισμού και την συμβολή του εσωτερικού ελέγχου σε αυτό το σημείο. Ειδικότερα, τα άτομα ηλικίας κάτω των 30 ετών συμφωνούν με το παραπάνω σε μέτριο βαθμό (3.340) το ίδιο και τα άτομα ηλικίας 30 – 50 ετών (3.930). Αντίθετα, τα άτομα ηλικίας άνω των 50 ετών συμφωνούν σε υψηλόβαθμο με την παρακολούθηση των Χρεωστών και των πάσης φύσεως απαιτήσεων του Οργανισμού και την συμβολή του εσωτερικού ελέγχου.

Επιπροσθέτως αξίζει να σημειωθεί στις επιχειρήσεις που εργάζονται τα άτομα, ο εσωτερικός έλεγχος συμβάλλει στην ορθή τήρηση των λογιστικών Βιβλίων και στοιχείων, όπως αυτά προβλέπονται από τις διατάξεις της Νομοθεσίας, με τα άτομα ηλικίας κάτω των 30 να συμφωνούν σε μέτριο βαθμό (3.575), ενώ τα άτομα άνω των 30 να συμφωνούν σε υψηλό έως πολύ υψηλόβαθμο.

Τα άτομα ηλικίας έως 30 ετών υποστηρίζουν σε μέτριο βαθμό (3.575) ότι ο ΕΕ συμβάλλει στην κατά το Νόμο σύνταξη των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων του Προϋπολογισμού, του Ισολογισμού, των Α.Χ. και του Απολογισμού του Οργανισμού. Αντίθετα τα άτομα ηλικίας άνω των 30 συμφωνούν με το παραπάνω σε υψηλόβαθμο (30 – 50 ετών, μέση βαθμολογία 4.227 και >50 ετών μέση βαθμολογία 4.632).

Τα άτομα ηλικίας κάτω των 30 ετών υποστηρίζουν σε μέτριο βαθμό (3.723) ότι η ύπαρξη διαδικασιών Εσωτερικού Ελέγχου συμβάλει στην προληπτική αποφυγή φαινομένων απατών, ηθελημένων ή αθέλητων λαθών, καθώς και διαχειριστικών

παρατυπιών ή/και ατασθαλιών. Τα άτομα άνω των 30 ετών υποστηρίζουν την παραπάνω θέση σε υψηλό έως πολύ υψηλόβαθμό.

Τέλος, για τα άτομα άνω των 30 ετών η συγχώνευση / συνένωση των Οργανισμών Εγγείων Βελτιώσεων σε λιγότερους και μεγαλύτερους, θα συνέβαλε, μέσω της αρτιότερης στελέχωσής τους, στη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των λειτουργιών Εσωτερικού Ελέγχου τους σε υψηλό βαθμό.

Πίνακας 7. Αντιλήψεις για τον ΕΕ και ηλικία

		N	Mean	Sig.
Ο εσωτερικός κανονισμός του εσωτερικού ελέγχου εγκρίνεται από το Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρίας	< 30	47	1.064	0.056
	30 – 50	44	1.091	
	>50	19	1.263	
Υπάρχει εγχειρίδιο αναλυτικών διαδικασιών για την εφαρμογή του ελέγχου;	< 30	47	1.596	0.012
	30 – 50	44	1.341	
	>50	19	1.263	
Συντάσσονται αναλυτικές εκθέσεις αναφοράς των αποτελεσμάτων του εσωτερικού ελέγχου	< 30	47	1.426	0.001
	30 – 50	44	1.091	
	>50	19	1.263	
Την ορθή τήρηση Βιβλίου Αδειών προσωπικού.	< 30	47	3.404	0.024
	30 – 50	43	4.000	
	>50	19	4.053	
Την ορθή τήρηση των λογιστικών Βιβλίων και στοιχείων, όπως αυτά προβλέπονται από τις διατάξεις της	< 30	47	3.575	0.000
	30 – 50	44	4.159	
	>50	19	4.684	
Προϋπολογισμού, του Ισολογισμού, των Α.Χ. και του Απολογισμού του Οργανισμού.	< 30	47	3.575	0.000
	30 – 50	44	4.227	
	>50	19	4.632	
Την ορθή σύνταξη των μισθοδοτικών καταστάσεων του προσωπικού καθώς και την τήρηση των διατάξεων της Εργατικής και εν γένει νομοθεσίας, όσον αφορά τον καθορισμό των αποδοχών και τον υπολογισμό και την απόδοση των κρατήσεων υπέρ Ασφαλιστικών Οργανισμών και του Δημοσίου	< 30	47	3.149	0.001
	30 – 50	44	4.250	
	>50	19	3.790	
Την παρακολούθηση των Χρεωστών και των πάσης φύσεως απαιτήσεων του Οργανισμού	< 30	47	3.340	0.001
	30 – 50	43	3.930	
	>50	15	4.333	
Την είσπραξη των πάσης φύσεως εσόδων σύμφωνα με τις διατάξεις της Νομοθεσίας και του Κανονισμού Εσωτερικής Υπηρεσίας.	< 30	47	3.489	0.001
	30 – 50	43	4.047	
	>50	19	4.368	
Την πραγματοποίηση των εισπράξεων και πληρωμών βάσει αρμοδώς θεωρημένων και υπογεγραμμένων Γραμματίων Εισπράξεων και Χρηματικών Ενταλμάτων.	< 30	47	3.617	0.011
	30 – 50	43	3.907	
	>50	19	4.474	
Την ορθή παρακολούθηση της Αποθήκης και των μενόντων αποθεμάτων με την τήρηση θεωρημένου Βιβλίου Αποθήκης και την έκδοση αρμοδώς υπογεγραμμένων και καταλλήλως αριθμημένων Δελτίων Εισαγωγής και Εξαγωγής υλικών καθώς και Πρωτοκόλλων παράδοσης – παραλαβής π	< 30	46	3.152	0.002
	30 – 50	44	4.046	
	>50	19	3.737	

Σε ποιο βαθμό πρέπει να υπάρχει συνεργασία μεταξύ των ασκούντων τον Εσωτερικό Έλεγχο και των αρμοδίων Εξωτερικών Ελεγκτών / Οικονομικών Επιθεωρητών που διενεργούν οικονομικοδιαχειριστικούς ελέγχους στον Οργανισμό σας.	< 30	47	3.745	0.015
	30 – 50	42	3.833	
	>50	18	4.389	
Ο Εσωτερικός Ελεγκτής πρέπει να έχει επαρκείς γνώσεις λογιστικής.	< 30	47	3.596	0.000
	30 – 50	42	4.524	
	>50	18	4.889	
Ο Εσωτερικός Έλεγχος πρέπει να αναφέρεται απ' ευθείας στο Δ/οκ Συμβούλιο ή/και στη Γενική Συνέλευση.	< 30	47	3.596	0.010
	30 – 50	44	4.136	
	>50	19	4.263	
Η ύπαρξη διαδικασιών Εσωτερικού Ελέγχου συμβάλει στην προληπτική αποφυγή φαινομένων απατών, ηθελημένων ή αθέλητων λαθών, καθώς και διαχειριστικών παρατυπιών ή/και ατασθαλιών.	< 30	47	3.723	0.001
	30 – 50	44	4.296	
	>50	19	4.684	
Η συγχώνευση / συνένωση των Οργανισμών Εγγείων Βελτιώσεων σε λιγότερους και μεγαλύτερους, θα συνέβαλε, μέσω της αρτιότερης στελέχωσής τους, στη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των λειτουργιών Εσωτερικού Ελέγχου τους.	< 30	47	3.362	0.002
	30 – 50	43	4.0233	
	>50	19	4	

Το τελευταίο στοιχείο που ελέγχεται είναι η θέση του εργαζομένου στο ξενοδοχείο και οι αντιλήψεις τους. Έτσι, οι διευθυντές υποστηρίζουν σε μέτριο βαθμό ότι ο ΕΕ συμβάλλει στην ορθή τήρηση πρωτοκόλλου εισερχομένων και εξερχομένων εγγράφων με μέση βαθμολογία 3.719. Οι εσωτερικοί ελεγκτές υποστήριξαν την παραπάνω πρόταση σε χαμηλό βαθμό (2.500), οι προϊστάμενοι Οικονομικού Τμήματος ή Λογιστηρίου σε μέτριο βαθμό (3.429) συμφωνήσαν με τα παραπάνω, ενώ ο υπάλληλος στο οικονομικό τμήμα συμφωνεί σε υψηλό βαθμό (4.113).

Αναφορικά με την πραγματοποίηση των εισπράξεων και πληρωμών βάσει αρμοδίως θεωρημένων και υπογεγραμμένων Γραμματίων Εισπράξεων και Χρηματικών Ενταλμάτων, οι διευθυντές δήλωσαν ότι ο ΕΕ συμβάλλει θετικά με μέση βαθμολογία 4.188. Το ίδιο υποστήριξαν και οι εσωτερικοί ελεγκτές και οι προϊστάμενοι με μέση βαθμολογία 4.000 και 4.643 αντίστοιχα. Τέλος, οι υπάλληλοι του οικονομικού τμήματος συμφωνήσαν σε μέτριο βαθμό (3.532).

Σε πολύ υψηλό βαθμό συμφωνήσαν οι διευθυντές και οι εσωτερικοί ελεγκτές ότι η ύπαρξη διαδικασιών Εσωτερικού Ελέγχου συμβάλει στην προληπτική αποφυγή φαινομένων απατών, ηθελημένων ή αθέλητων λαθών, καθώς και διαχειριστικών παρατυπιών ή/και ατασθαλιών. Αντίθετα οι προϊστάμενοι και οι υπάλληλοι συμφωνήσαν σε μέτριο προς υψηλό βαθμό με την παραπάνω πρόταση.

Πίνακας 8. Αντιλήψεις για τον ΕΕ και θέση στην εταιρεία

	N	Mean	Sig.
Ο εσωτερικός κανονισμός του εσωτερικού ελέγχου εγκρίνεται από το Διευθυντής	32	1.219	0.021

Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρίας	Εσωτερικός Ελεγκτής	2	1.000	
	Προϊστάμενος Οικονομικού Τμήματος ή Λογιστηρίου	14	1.214	
	Οικονομικός / Λογιστικός υπάλληλος	62	1.032	
Η επιχείρηση συμμορφώνεται με τα διεθνή επαγγελματικά πρότυπα εσωτερικού ελέγχου	Διευθυντής	32	1.250	0.024
	Εσωτερικός Ελεγκτής	2	1.000	
	Προϊστάμενος Οικονομικού Τμήματος ή Λογιστηρίου	14	1.071	
	Οικονομικός / Λογιστικός υπάλληλος	62	1.048	
Την ορθή τήρηση πρωτοκόλλου εισερχομένων και εξερχομένων εγγράφων.	Διευθυντής	32	3.719	0.033
	Εσωτερικός Ελεγκτής	2	2.500	
	Προϊστάμενος Οικονομικού Τμήματος ή Λογιστηρίου	14	3.429	
	Οικονομικός / Λογιστικός υπάλληλος	62	4.113	
Την ορθή τήρηση των λογιστικών Βιβλίων και στοιχείων, όπως αυτά προβλέπονται από τις διατάξεις της Νομοθεσίας.	Διευθυντής	32	4.281	0.004
	Εσωτερικός Ελεγκτής	2	4.000	
	Προϊστάμενος Οικονομικού Τμήματος ή Λογιστηρίου	14	4.500	
	Οικονομικός / Λογιστικός υπάλληλος	62	3.742	
Την κατά το Νόμο σύνταξη των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων του Προϋπολογισμού, του Ισολογισμού, των Α.Χ. και του Απολογισμού του Οργανισμού	Διευθυντής	32	4.406	0.000
	Εσωτερικός Ελεγκτής	2	4.000	
	Προϊστάμενος Οικονομικού Τμήματος ή Λογιστηρίου	14	4.571	
	Οικονομικός / Λογιστικός υπάλληλος	62	3.677	
Την παρακολούθηση των Χρεωστών και των πάσης φύσεως απαιτήσεων του Οργανισμού	Διευθυντής	28	4.286	0.003
	Εσωτερικός Ελεγκτής	2	4.500	
	Προϊστάμενος Οικονομικού Τμήματος ή Λογιστηρίου	14	3.714	
	Οικονομικός / Λογιστικός υπάλληλος	62	3.452	
Την πραγματοποίηση των εισπράξεων και πληρωμών βάσει αρμοδίως θεωρημένων και υπογεγραμμένων Γραμματίων Εισπράξεων και Χρηματικών Ενταλμάτων.	Διευθυντής	32	4.188	0.021
	Εσωτερικός Ελεγκτής	2	4.000	
	Προϊστάμενος Οικονομικού Τμήματος ή Λογιστηρίου	14	4.643	
	Οικονομικός / Λογιστικός υπάλληλος	62	3.532	
Η ύπαρξη διαδικασιών Εσωτερικού Ελέγχου συμβάλει στην προληπτική αποφυγή φαινομένων απάτων, ηθελημένων ή αθέλητων λαθών, καθώς και διαχειριστικών παρατυπιών ή/και ατασθαλιών.	Διευθυντής	32	4.531	0.005
	Εσωτερικός Ελεγκτής	2	4.500	
	Προϊστάμενος οικονομικού Τμήματος ή Λογιστηρίου	14	3.786	
	Οικονομικός / Λογιστικός υπάλληλος	62	3.968	

5.3 Σύνοψη Αποτελεσμάτων

Στην παρούσα ανάλυση, ο βασικός σκοπός ήταν να εντοπιστούν και να μετρηθούν οι αντιλήψεις των υπάλληλων σε διάφορες ξενοδοχειακές μονάδες της Ελλάδας. Για αυτό το σκοπό διακινήθηκε ένα ερωτηματολόγιο κατά την περίοδο του Μάιου και Ιουνίου 2018. Το ερωτηματολόγιο το απάντησαν 120 διοικητικοί υπάλληλοι ξενοδοχείων.

Το προφίλ του δείγματος είναι άντρες και γυναίκες απόφοιτοι ΑΕΙ/ΤΕΙ και κάτοχοι μεταπτυχιακού/ διδακτορικού διπλώματος, ηλικίας από 25-50 ετών. Απασχολούνται στα ξενοδοχεία ως διευθυντές ή υπάλληλοι του οικονομικού τμήματος.

Αναφορικά με τα ξενοδοχεία, η πλειοψηφία τους λειτουργούν λιγότερο από 5 έτη ή πάνω από 16 και διαθέτουν εσωτερικούς ελεγκτές. Επίσης κατέχουν πληροφοριακά συστήματα για την υποστήριξη του εσωτερικού ελέγχου. Επιπλέον, τα ξενοδοχεία έχουν μηχανισμό κατάρτισης επίσημης αναφορά επάρκειας των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου βάσει του νόμου περί εταιρικής διακυβέρνησης, ενώ ο εσωτερικός έλεγχός τους εγκρίνεται από το Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρίας. Επίσης αυτές οι επιχειρήσεις έχουν οργανωμένη υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου για κάθε επίπεδο δραστηριότητας του εσωτερικού ελέγχου και συντάσσουν ετήσιο πλάνο εσωτερικού ελέγχου, το οποίο αξιολογείται περιοδικά. Αξίζει να σημειωθεί ότι στα ξενοδοχεία αυτά υπάρχει επίσημος κανονισμός λειτουργίας της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου και εγχειρίδιο αναλυτικών διαδικασιών για την εφαρμογή του ελέγχου.

Επιπροσθέτων, οι επιχειρήσεις συμμορφώνονται με τα διεθνή επαγγελματικά πρότυπα εσωτερικού ελέγχου και συντάσσουν αναλυτικές εκθέσεις αναφοράς των αποτελεσμάτων του εσωτερικού ελέγχου.

Σχετικά με την Διοικητική Διαχείριση του Οργανισμού οι μέσες βαθμολογίες έδειξαν ότι ο εσωτερικός έλεγχος συμβάλλει σε:

- Μέτριο βαθμό στην τήρηση μητρώου και ατομικών φακέλων του προσωπικού με τις υπηρεσιακές μεταβολές αυτού.
- Μέτριο βαθμό στην ορθή τήρηση πρωτοκόλλου εισερχομένων και εξερχομένων εγγράφων
- Μέτριο βαθμό στην ορθή τήρηση Βιβλίου Αδειών προσωπικού και Πρακτικών των Συνεδριάσεων του Δ/κλου Συμβουλίου.

- Μέτριο βαθμό στη σωστή τακτική των προσλήψεων τακτικού και εποχιακού προσωπικού.

Από την άλλη μεριά τα αποτελέσματα σχετικά με την αντίληψη των εργαζομένων για τον εσωτερικό έλεγχο και τη διενέργεια της οικονομικής διαχείρισης από την επιχείρηση καταδίνουν ότι ο εσωτερικός έλεγχος επηρεάζει σε:

- Υψηλόβαθμό στην ορθή τήρηση των λογιστικών Βιβλίων και στοιχείων, όπως αυτά προβλέπονται από τις διατάξεις της Νομοθεσίας.
- Υψηλόβαθμό στην κατά το Νόμο σύνταξη των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων του Προϋπολογισμού, του Ισολογισμού, των Α.Χ. και του Απολογισμού του Οργανισμού
- Μέτριο βαθμό στην ορθή σύνταξη των μισθοδοτικών καταστάσεων του προσωπικού καθώς και την τήρηση των διατάξεων της Εργατικής και εν γένει νομοθεσίας, όσον αφορά τον καθορισμό των αποδοχών και τον υπολογισμό και την απόδοση των κρατήσεων υπέρ Ασφαλιστικών Οργανισμών
- Μέτριο βαθμό στην ύπαρξη όλων των απαιτούμενων δικαιολογητικών ως και την πιστή τήρηση των διατάξεων του Κανονισμού Εσωτερικής Υπηρεσίας ή/και της σχετικής Νομοθεσίας, όσον αφορά την πραγματοποίηση των πάσης φύσεων δαπανών
- Μέτριο βαθμό στην παρακολούθηση των Χρεωστών και των πάσης φύσεως απαιτήσεων του Οργανισμού
- Μέτριο βαθμό στην είσπραξη των πάσης φύσεως εσόδων σύμφωνα με τις διατάξεις της Νομοθεσίας και του Κανονισμού Εσωτερικής Υπηρεσίας.
- Μέτριο βαθμό στην πραγματοποίηση των εισπράξεων και πληρωμών βάσει αρμοδώς θεωρημένων και υπογεγραμμένων Γραμματίων Εισπράξεων και Χρηματικών Ενταλμάτων.

Αναφορικά με την λογιστική προέκυψε ότι ο εσωτερικός έλεγχος δίνει έγκαιρα πληροφορίες στην λογιστική για την ορθότερη απεικόνιση των αποτελεσμάτων της επιχείρησης, βελτιώνει την αποτελεσματικότητα της λογιστικής απεικόνισης των στοιχείων επιχείρησης και υποστηρίζει την επίτευξη των λογιστικών στόχων και σχεδίων. Τα παραπάνω φαίνεται να είναι σε συμφωνία με τα αποτελέσματα της έρευνας των Drogalas *et al.* (2015).

Στο δεύτερο μέρος της ανάλυσης διεξάχθηκαν στατιστικοί έλεγχοι προκειμένου να εντοπιστούν πιθανές διαφορές στις αντιλήψεις ανάλογα με τις δημογραφικές ομάδες. Τα αποτελέσματα περιγράφονται ως εξής:

- Υπάρχουν στατιστικά σημαντικές διαφορές μεταξύ ανδρών και γυναικών αναφορικά με τον αν και κατά πόσο υφίσταται επίσημη αναφορά επάρκειας των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου βάσει του νόμου περί εταιρικής διακυβέρνησης.
- Οι γυναίκες υποστηρίζουν σε υψηλό βαθμό ότι ο εσωτερικός έλεγχος δίνει έγκαιρα πληροφορίες στην λογιστική για την ορθότερη απεικόνιση των αποτελεσμάτων της επιχείρησης και βελτιώνει την αποτελεσματικότητα της λογιστικής απεικόνισης των στοιχείων επιχείρησης, αντίθετα με τους άνδρες.
- Οι απόφοιτοι δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης υποστηρίζουν σε υψηλόβαθμό ότι ο εσωτερικός έλεγχος συμβάλλει στην ορθή τήρηση Βιβλίου Αδειών προσωπικού.
- Οι απόφοιτοι ΑΕΙ/ΤΕΙ και κάτοχοι Μεταπτυχιακού / Διδακτορικού Διπλώματος υποστηρίζουν σε υψηλό βαθμό ότι η ύπαρξη εξειδικευμένου Τμήματος ή προσωπικού για την άσκηση Εσωτερικού Ελέγχου προσδίδει / θα προσέδιδε αξία και συμβάλει / θα συνέβαλε στη βελτίωση της διοικητικής και οικονομικής διαχείρισης του Οργανισμού, καθώς και της αποτελεσματικότητάς του, όσον αφορά την επίτευξη του σκοπού του.
- Οι απόφοιτοι ΑΕΙ/ΤΕΙ και κάτοχοι Μεταπτυχιακού / Διδακτορικού Διπλώματος υποστηρίζουν σε υψηλό βαθμό ότι με τη συγχώνευση των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων σε λιγότερες και μεγαλύτερες, θα συνέβαλε, μέσω της αρτιότερης στελέχωσής τους, στη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των λειτουργιών Εσωτερικού Ελέγχου τους.

Συνολικά προκύπτει, ότι υπάρχουν στατιστικά σημαντικές διαφορές μεταξύ των διαφορετικών δημογραφικών ομάδων. Αυτό μπορεί να σχετίζεται με το γεγονός ότι δεν υπάρχει ενιαία αντίληψη για τον σκοπό του εσωτερικού ελέγχου και ότι η έννοια μπορεί να σήμαινε διαφορετικά πράγματα για τον κάθε υπάλληλο ή και τμήμα. Αν και οι περισσότεροι ερωτώμενοι φαίνεται να συμφωνούν στα πολλαπλά οφέλη που προσφέρει η διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου, φαίνεται ότι χρειάζεται ακόμη περισσότερη δουλειά σε αυτό το κομμάτι από μεριάς των διοικήσεων. Τα παραπάνω φαίνεται να έρχονται σε αντίθεση με τις μελέτες των *Zhangetal.* (2007) και των

Arena and Azzone (2009) που υποστηρίζουν ότι η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου αυξάνεται όταν η επιτροπή ελέγχου ασχολείται με τις δραστηριότητες του εσωτερικού ελεγκτή. Αυτό δίνει μια ακόμα περαιτέρω υποστήριξη στο γεγονός ότι η Ελλάδα θα πρέπει να προσαρμοστεί ακόμα πιο γρήγορα και εντατικά στο διεθνές περιβάλλον.

6 Κεφάλαιο 6. Συμπεράσματα - Προτάσεις Βελτίωσης

Βασικός σκοπός της παρούσας εργασία είναι μια προσπάθεια να διερευνηθεί αν και κατά ποσό εφαρμόζονται διαδικασίες ΕΕ στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις στην Ελλάδα. Η εργασία είχε δυο βασικούς επιμέρους στόχους: αρχικά να διερευνήσει θεωρητικά τα ζητήματα του ΕΕ μέσα από την επισκόπηση της διεθνούς βιβλιογραφίας και σε δεύτερο χρόνο να διερευνήσει μέσα από την εμπειρική τεκμηρίωση τις αντιλήψεις των εργαζομένων αναφορικά με τον ΕΕ καθώς και να ανιχνεύσει τους πιθανούς παράγοντες που τον επηρεάζουν. Για αυτόν τον σκοπό διενεργήθηκε έρευνα πεδίου σε 120 εργαζόμενους σε διάφορες ξενοδοχειακές επιχειρήσεις στην Ελληνική επικράτεια.

Τα αυξημένα κρούσματα διαφθοράς και κακοδιοίκησης, γραφειοκρατίας, χαμηλής παραγωγικότητας, περιορισμένης αποδοτικότητας και αποτελεσματικότητας, ελλιπούς στοχοθεσίας κτλ. δυσχεραίνουν τη λειτουργία της ΔΔ τόσο σε χώρες του εξωτερικού όσο και στην Ελλάδα και έχουν δημιουργήσει διεθνώς την απαίτηση για τη διασφάλιση των αρχών της διαφάνειας και της ακεραιότητας και τη συνακόλουθη τάση για υιοθέτηση προτύπων και αρχών ΕΕ (Ελεγκτικό Συνέδριο, 2011; Μακρυδημήτρης et al., 2001).

Παρόλα τα πλεονεκτήματα του ΕΕ, αποτελώντας ένα πολύπλευρα οργανωμένο και συνάμα ευέλικτο πλέγμα λειτουργιών, διαδικασιών, συστημάτων ελέγχων και συμβουλευτικής (Chi et al., 1997), καθώς και της ευρείας αναγνώρισής του στις επιχειρήσεις του Ιδιωτικού Τομέα, δεν δείχνει να ισχύει το ίδιο και για το σύνολο της ΔΔ (Back & Van Staden, 2014). Παράλληλα, παρά το γεγονός ότι τα παραπάνω αποτελούν βέλτιστες πρακτικές διεθνώς, δεν έχουν υιοθετηθεί από τη ΔΔ στην ελληνική επικράτεια, αποδεικνύοντας τη συμβολή και τη σπουδαιότητα της εν λόγω εργασίας.

Η παρούσα ερευνητική προσπάθεια δύναται να αποτελέσει μία προκαταρκτική έρευνα, για προτάσεις περαιτέρω έρευνας. Υπάρχουν ζητήματα που ανέκυψαν στη βάση της εμπειρικής έρευνας που πραγματοποιήθηκε και θα μπορούσαν να αποτελέσουν το έναυσμα για την εκπόνηση νέων μελλοντικών ερευνητικών προσπαθειών.

Συγκεκριμένα, το Ξενοδοχειακό Επιμελητήριο θα πρέπει να ενισχύσει τον ΕΕ στις επιχειρήσεις παρακολουθώντας στενά τις συστάσεις των Εσωτερικών Ελεγκτών του και παρέχοντας πραγματική ανεξαρτησία της Υπηρεσίας. Παράλληλα, απαιτείται επαρκής στελέχωση της αυτόνομης υπηρεσίας ΕΕ, από εξειδικευμένα και έμπειρα άτομα ώστε να ανταποκρίνονται και να καλύπτουν αποτελεσματικά τις ανάγκες των ξενοδοχείων

Συγχρόνως, είναι επιτακτική η ανάγκη και εκπαίδευση (α) του προσωπικού αλλά και (β) της ανώτερης διοίκησης σε θέματα διαδικασιών, ώστε να μην υπάρχουν εμπλοκές στη διαδικασία υιοθέτησης και εφαρμογής ελέγχων, με τη διαμόρφωση κατάλληλης ελεγκτικής κουλτούρας.

Συμπερασματικά, μέσα από την ερευνητική ανάλυση κατέστη εφικτή η μελέτη των αποτελεσμάτων του ΕΕ στα ξενοδοχεία. Η προσπάθεια αυτή εστίασε κυρίως στην ανάδειξη της αναγκαιότητας αλλά και της χρησιμότητας του ΕΕ στις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις. Τα αποτελέσματα της έρευνας κατέδειξαν ότι τα ξενοδοχεία στην Ελλάδα βρίσκονται ακόμα σε πολύ πρώιμα στάδια. Υπάρχουν σημαντικές αποκλίσεις από τις διεθνείς πρακτικές εσωτερικού ελέγχου κυρίως γιατί φαίνεται να μην έχει κατανοήσει επαρκώς τη σημασία και την προστιθέμενη αξία του ως συμβουλευτικό όργανο, πρωταρχικά για τη Διοίκηση και δευτερευόντως για την εύρυθμη λειτουργία των Οργανωτικών Μονάδων τους.

BIBΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Abdu and Mohd, (2012). Internal Success Factor of Hotel Occupancy Rate. International Journal of Business and Social Science.

Abdullah, A. A. and Haan, M. H. (2012) 'Internal success factor of hotel occupancy rate', *International Journal of Business and Social Science*. Centre for Promoting Ideas, USA, 3(22).

Al-Twajjry, A. A. M., Brierley, J. A. and Gwilliam, D. R. (2003) 'The development of internal audit in Saudi Arabia: an institutional theory perspective', *Critical Perspectives on Accounting*. Elsevier, 14(5), pp. 507–531.

Amaratunga, D., Baldry, D., Sarshar, M. and Newton, R. (2002) 'Quantitative and qualitative research in the built environment: application of "mixed" research approach', *Work study*. MCB UP Ltd, 51(1), pp. 17–31.

Arena, M. and Azzone, G. (2009) 'Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness', *International Journal of Auditing*. Wiley Online Library, 13(1), pp. 43–60.

Avcikurt, C. (2003) 'Auditing managerial training needs of Turkish small and medium-sized hotel enterprises', *Managerial Auditing Journal*. Emerald, 18(5), pp. 399–404.

Blaxter, L., Hughes, C. and Tight, M. (2006) 'How to research. Berkshire'. Open University Press.

Bodnar, G. H. and Hopwood, W. S. (2012) *Accounting information systems*. Pearson Upper Saddle River.

Brannen, J. (2017) *Mixing methods: Qualitative and quantitative research*. Routledge.

Burgess, C. (2007) 'Do hotel managers have sufficient financial skills to help them manage their areas?', *International Journal of Contemporary Hospitality Management*. Emerald Group Publishing Limited, 19(3), pp. 188–200.

Chen, W.-J. (2013) 'Factors influencing internal service quality at international tourist hotels', *International Journal of Hospitality Management*. Elsevier, 35, pp. 152–160.

Collis, J., Hussey, R., Crowther, D., Lancaster, G., Saunders, M., Lewis, P., Thornhill, A., Bryman, A., Bell, E. and Gill, J. (2003) 'Business research methods', *Chongqing, China: University Press*. Cosier, RA and Harvey, M.(1998), *The hidden strengths in family business: functional conflict*, *Family Business Review*, 11(1), pp. 75–79.

Creswell, J. W., Plano Clark, V. L., Gutmann, M. L. and Hanson, W. E. (2003) *Advanced mixed methods research designs. Handbook of mixed methods in social and behavioral research*. Edited by J. W. Creswell. London and New York: Sage Publications.

Dascălu, E. D., Marcu, N. and Hurjui, I. (2016) 'Performance Management and Monitoring of Internal Audit for the Public Sector in Romania', *Amfiteatru Economic*, 18(43), pp. 691–705. Available at: <http://laikipiacounty.go.ke/index.php/news-room/257-performance-management-and-monitoring-unit>.

Deshpande, R. (1983) "'Paradigms Lost": on theory and method in research in marketing', *The Journal of Marketing*. JSTOR, pp. 101–110.

Drogalas G. and Siopi, S. (2017) 'Risk Management and internal audit. Evidence from Greece', *Risk Governance and Control: Financial Markets &*

Institutions, 7 (3), pp. 104-110.

Drogalas, G., Karagiorgos, T. and Arampatzis, K. (2015) 'Factors associated with internal audit effectiveness: Evidence from Greece', *Journal of Accounting and Taxation. Academic Journals*, 7(7), pp. 113–122.

Edogbanya, A. and Jaâ, M. (2013) 'Revenue Generation: Itâ€™s Impact on Government Developmental Effort (A Study Of Selected Local Council In KOGI East Senatorial District)', *Global Journal of Management And Business Research*.

Guba, E. G. and Lincoln, Y. S. (1994) 'Competing paradigms in qualitative research', *Handbook of qualitative research*. Sage, Thousand Oaks, CA, 2(163–194), p. 105.

Hammarberg, K., Kirkman, M. and De Lacey, S. (2016) 'Qualitative research methods: when to use them and how to judge them', *Human Reproduction*. Oxford University Press, 31(3), pp. 498–501.

Healy, M. and Perry, C. (2000) 'Comprehensive criteria to judge validity and reliability of qualitative research within the realism paradigm', *Qualitative market research: An international journal*. MCB UP Ltd, 3(3), pp. 118–126.

Karagiorgos, T., Drogalas, G. & Giovanis, N. (2011). Evaluation of the effectiveness of internal audit in Greek Hotel Business. *International Journal of Economic Sciences and Applied Research* 4 (1): 19-3.

Lakis, V., & Giriunas, L. (2012). The concept of internal control system: Theoretical aspect. *Ekonomika*.

Länsiluoto, A., Jokipii, A. and Eklund, T. (2016) 'Internal control effectiveness—a clustering approach', *Managerial Auditing Journal*. Emerald Group Publishing Limited, 31(1), pp. 5–34.

Malhotra, N., Hall, J., Shaw, M. and Oppenheim, P. (2006) *Marketing research: An applied orientation*. Pearson Education Australia.

Nogueira, S. P. D. S. and Jorge, S. M. F. (2017) 'The perceived usefulness of financial information for decision-making in Portuguese municipalities: the importance of internal control', *Journal of Applied Accounting Research*, 18(1).

Paggios, I. and Pavlatos, O. (2008) 'Management accounting practices in the Greek hospitality industry', *Managerial Auditing Journal*. Emerald, 24(1), pp. 81–98. doi: 10.1108/02686900910919910.

Phornlaphatrachakorn, K. and Janjarasjit, S. (2018) 'Factors Affected the Internal Audit Excellence Capability: Empirical Evidence from Hotel Businesses in Thailand', *FEU academic review*, 12(1), p. 93.

Remenyi, D., Williams, B., Money, A. and Swartz, E. (1998) *Doing research in business and management: an introduction to process and method*. Sage.

Scandura, T. A. and Williams, E. A. (2000) 'Research methodology in management: Current practices, trends, and implications for future research', *Academy of Management journal*. Academy of Management, 43(6), pp. 1248–1264.

Sekaran, U. (2003) 'Towards a guide for novice research on research methodology: Review and proposed methods', *Journal of Cases of Information Technology*, 8(4), pp. 24–35.

Sobh, R. and Perry, C. (2006) 'Research design and data analysis in realism research', *European Journal of marketing*. Emerald Group Publishing Limited, 40(11/12), pp. 1194–1209.

De Vaus, D. and de Vaus, D. (2013) *Surveys in social research*. Routledge.

Yee, C. S. L., Sujana, A. and James, K. (2007) 'The perceptions of the Singaporean manager class regarding the role and effectiveness of internal audit in Singapore'.

Zhang, Y., Zhou, J. and N., Z. (2007) 'Zhang Y, Zhou J, Zhou N (2007). Audit committee quality, auditor independence and internal control weaknesses', *Accounting Public Policy*, 26(3), pp. 300–327.