



**Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών
στη Φορολογική και Χρηματοοικονομική Διοίκηση
Στρατηγικών Αποφάσεων**

Τμήμα Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων

Διπλωματική εργασία

**Ποιότητα εσωτερικού ελέγχου και παράγοντες που την
επηρεάζουν. Η περίπτωση των ελληνικών επιχειρήσεων.**

της

Αικατερίνη Τσουραλάκη του Αλεξάνδρου

Επιβλέπων Καθηγητής: Δρογαλάς Γεώργιος

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στη
Φορολογική και Χρηματοοικονομική Διοίκηση Στρατηγικών Αποφάσεων

Μάρτιος 2021

Ευχαριστίες - Αφιερώσεις

Αρχικά θα ήθελα να ευχαριστήσω τον επιβλέποντα καθηγητή κύριο Γεώργιο Δρογαλά, Επίκουρο Καθηγητή του Τμήματος Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων του Πανεπιστημίου Μακεδονίας, για τη σημαντική συμβολή, βοήθεια και κατανόηση που μου παρείχε κατά την εκπόνηση της εν λόγω διπλωματικής εργασίας.

Επίσης, θα ήθελα να εκφράσω τις θερμές μου ευχαριστίες σε όλο διδακτικό και διοικητικό προσωπικό του Προγράμματος Μεταπτυχιακών Σπουδών στη Φορολογική Λογιστική και Χρηματοοικονομική Διοίκηση Στρατηγικών Αποφάσεων.

Παράλληλα ένα μεγάλο ευχαριστώ στους συμμετέχοντες στην έρευνα, που συνέβαλλαν αποφασιστικά στην παρούσα μελέτη.

Τέλος, θα ήθελα να ευχαριστήσω την οικογένειά μου για την αμέριστη συμπαράσταση, υπομονή και υποστήριξη, που μου παρείχε καθ' όλη τη διάρκεια εκπόνησης της διπλωματικής εργασίας, αλλά και του μεταπτυχιακού προγράμματος συνολικά, και στην οποία αφιερώνεται η παρούσα διπλωματική εργασία.

Περίληψη

Ο εσωτερικός έλεγχος έχει γίνει μια από τις βασικές πρακτικές για τους οργανισμούς με σκοπό την τήρηση των τυποποιημένων τους διαδικασιών και κανονισμών. Τα οφέλη από τη διενέργεια εσωτερικών ελέγχων αναγνωρίζονται καλά στη βιβλιογραφία. Ωστόσο, είναι δύσκολο για τους οργανισμούς να εκτιμήσουν την αποτελεσματικότητα των εσωτερικών ελέγχων και να κατανοήσουν τους παράγοντες που επηρεάζουν την ποιότητά του.

Στο πλαίσιο αυτό, σκοπός της παρούσας διπλωματικής εργασίας είναι ο προσδιορισμός και η αξιολόγηση μεταβλητών που δύναται να επιδράσουν στην ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου στις ελληνικές επιχειρήσεις.

Σχετικά με το *σχεδιασμό, τη μεθοδολογία και τη προσέγγιση*, αρχικά πραγματοποιήθηκε συστηματική ανασκόπηση της βιβλιογραφίας για τον εντοπισμό σχετικών δημοσιεύσεων και τη συλλογή και σύνθεση στοιχείων σχετικά με την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου και των παραγόντων που ενδεχομένως επηρεάζουν την ποιότητά του. Εν συνεχεία ηλεκτρονικό ερωτηματολόγιο διανεμήθηκε σε εσωτερικούς και εξωτερικούς ελεγκτές, διευθυντές, managers και στελέχη επιχειρήσεων, προκειμένου να εξεταστούν οι ερευνητικές υποθέσεις με εμπειρικό τρόπο. Έτσι, ελήφθησαν 90 απαντήσεις, καθιστώντας το δείγμα ικανοποιητικό. Τέλος, πραγματοποιήθηκε περιγραφική στατιστική ανάλυση των απαντήσεων, αλλά και ανάλυση παλινδρόμησης.

Σύμφωνα με τα *αποτελέσματα* της έρευνας, η Εταιρική Διακυβέρνηση, οι Ικανότητες των εσωτερικών ελεγκτών, η Ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα των εσωτερικών ελεγκτών, και το Υποστηρικτικό περιβάλλον του εσωτερικού ελέγχου σχετίζονται θετικά και στατιστικά σημαντικά με την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου. Ενώ από την άλλη, η Διάρκεια των εσωτερικών ελεγκτών – Συνέπεια επιλογής των εσωτερικών ελεγκτών, το Μέγεθος του τμήματος εσωτερικού ελέγχου, και η Φήμη και ποιότητα των εσωτερικών ελεγκτών δεν επηρεάζουν την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου.

Η *συνεισφορά* αυτής της μελέτης έγκειται στην καλύτερη κατανόηση της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου, συμπεριλαμβανομένων των

παραγόντων που επηρεάζουν την ποιότητά του. Επίσης, τα αποτελέσματα της έρευνας καθίστανται ιδιαίτερα σημαντικά για κάθε διοίκηση που επιθυμεί να εφαρμόσει ή εφαρμόζει ήδη τον εσωτερικό έλεγχο.

Λέξεις κλειδιά: Εσωτερικός έλεγχος, Ποιότητα εσωτερικού ελέγχου, Παράγοντες, Ερωτηματολόγιο, Πολλαπλή παλινδρόμηση, Ελλάδα

Abstract

Internal audit has become one of the fundamental practices that organisations often use in order to ensure the successful execution of stipulatory processes, as well as the adherence to regulations. The benefits of carrying out internal audits are clearly visible in the bibliography of this thesis. However the task of assessing how successful internal audits really are and understanding the factors that influence its quality has proved to be a difficult task for the aforementioned organisations.

That being said, the *main goal* of this thesis is defining and evaluating the variables that could potentially affect the quality of internal audit in Greek businesses.

In regards to the *methodology* that was used, the *approach* that was taken and the *way* this thesis was planned out, a systematic review of the bibliography was done in order to find relevant publications, a multitude of data about the efficiency of internal audit and the factors that could possibly affect its quality. Subsequently a digital survey was sent to various internal and external auditors, directors, managers and executive members of corporations so as to examine the investigative hypotheses in an empirical manner. Through the aforesaid survey, 90 responses were received - an adequate result. Lastly, a descriptive statistical analysis of the responses was conducted, along with a retrogressive analysis.

According to the *results* of the survey, Corporate Governance, the Skills of internal auditors, the Independence and objectivity of internal auditors, and a Supportive environment for internal audits are considered as “*positive*” and “*statistically important*” when it comes to the quality of internal audit. On the other hand, the Duration of the Tenure of internal auditors as a consequence of their selection process, their Reputation and the quality of their work, as well as the Size of any internal audit department do not affect the quality of internal audit.

The *contribution* of this study lies in the provision of a better understanding regarding the efficacy of internal audit, in addition to the factors that influence its quality.

Furthermore the results of the survey prove to be quite important for any administration that wishes to enact or is already enacting internal audits.

Key Words: Internal audit, Internal Audit Quality, Factors, Survey, Multi-faceted Retrogression, Greece

Πίνακας περιεχομένων

Ευχαριστίες - Αφιερώσεις	ii
Περίληψη	iii
Abstract.....	v
Κατάλογος Πινάκων	ix
Κατάλογος Διαγραμμάτων	xi
Εισαγωγή – Αναγκαιότητα – Σκοπός -Διάρθρωση Διπλωματικής Εργασίας	xiii
Εισαγωγή.....	xiii
Αναγκαιότητα – Συνεισφορά Διπλωματικής Εργασίας	xiii
Σκοπός Διπλωματικής Εργασίας.....	xiv
Διάρθρωση Διπλωματικής Εργασίας	xiv
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ	1
1.1 Θεωρητικό πλαίσιο εσωτερικού ελέγχου	1
1.2 Σύστημα εσωτερικού ελέγχου	6
1.3 Εξωτερικός έλεγχος – Σύγκριση με εσωτερικό έλεγχο	8
1.4 Ποιότητα εσωτερικού ελέγχου	9
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ	11
2.1 Διάρκεια εσωτερικών ελεγκτών - Συνέπεια επιλογής εσωτερικών ελεγκτών ...	11
2.2 Εταιρική Διακυβέρνηση.....	13
2.3 Ικανότητες εσωτερικών ελεγκτών.....	14
2.4 Ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα εσωτερικών ελεγκτών	15
2.5 Μέγεθος τμήματος εσωτερικού ελέγχου	17
2.6 Φήμη και ποιότητα εσωτερικών ελεγκτών	18
2.7 Υποστηρικτικό περιβάλλον εσωτερικού ελέγχου	20
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΜΕΘΟΛΟΓΙΑ ΕΡΕΥΝΑΣ	22
3.1 Ερευνητικό Δείγμα	22
3.2 Ερωτηματολόγιο.....	22
3.3 Μεθοδολογία Στατιστικής Ανάλυσης	25
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΡΕΥΝΑΣ	26
4.1 Εισαγωγή.....	26
4.2 Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ανάλυσης	26
4.2.1 Μέρος Α: Χαρακτηριστικά ερωτηθέντων	26
4.2.2 Μέρος Β: Παράγοντες που επηρεάζουν την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου ...	31
4.2.3 Μέρος Γ: Ποιότητα εσωτερικού ελέγχου	56

4.3 Αποτελέσματα ανάλυσης παλινδρόμησης	61
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ, ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ, ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ	67
5.1 Εισαγωγή.....	67
5.2 Συμπεράσματα.....	67
5.3 Περιορισμοί, Προτάσεις για μελλοντική έρευνα	71
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	73
Ελληνική Βιβλιογραφία	73
Ξενόγλωσση Βιβλιογραφία.....	73
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ – ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ.....	83

Κατάλογος Πινάκων

Πίνακας 1: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 1	27
Πίνακας 2: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 2	28
Πίνακας 3: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 3	29
Πίνακας 4: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 4	30
Πίνακας 5: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 5	31
Πίνακας 6: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 6	32
Πίνακας 7: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 7	33
Πίνακας 8: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 8	34
Πίνακας 9: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 9	35
Πίνακας 10: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 10	36
Πίνακας 11: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 11	37
Πίνακας 12: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 12	38
Πίνακας 13: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 13	39
Πίνακας 14: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 14	40
Πίνακας 15: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 15	41
Πίνακας 16: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 16	42
Πίνακας 17: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 17	43
Πίνακας 18: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 18	44
Πίνακας 19: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 19	45
Πίνακας 20: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 20	46
Πίνακας 21: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 21	47
Πίνακας 22: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 22	48
Πίνακας 23: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 23	49
Πίνακας 24: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 24	50

Πίνακας 25: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 25	51
Πίνακας 26: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 26	52
Πίνακας 27: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 27	53
Πίνακας 28: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 28	54
Πίνακας 29: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 29	55
Πίνακας 30: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 30	56
Πίνακας 31: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 31	57
Πίνακας 32: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 32	58
Πίνακας 33: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 33	59
Πίνακας 34: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 34	60
Πίνακας 35: Μεταβλητότητα μοντέλου	62
Πίνακας 36: Πίνακας ANOVA.....	63
Πίνακας 37: Πίνακας Coefficients.....	63
Πίνακας 38: Ερευνητικές υποθέσεις.....	66

Κατάλογος Διαγραμμάτων

Διάγραμμα 1: Ραβδόγραμμα ερώτησης 1	27
Διάγραμμα 2: Ραβδόγραμμα ερώτησης 2	28
Διάγραμμα 3: Ραβδόγραμμα ερώτησης 3	29
Διάγραμμα 4: Ραβδόγραμμα ερώτησης 4	30
Διάγραμμα 5: Ραβδόγραμμα ερώτησης 5	31
Διάγραμμα 6: Ραβδόγραμμα ερώτησης 6	32
Διάγραμμα 7: Ραβδόγραμμα ερώτησης 7	33
Διάγραμμα 8: Ραβδόγραμμα ερώτησης 8	34
Διάγραμμα 9: Ραβδόγραμμα ερώτησης 9	35
Διάγραμμα 10: Ραβδόγραμμα ερώτησης 10	36
Διάγραμμα 11: Ραβδόγραμμα ερώτησης 11	37
Διάγραμμα 12: Ραβδόγραμμα ερώτησης 12	38
Διάγραμμα 13: Ραβδόγραμμα ερώτησης 13	39
Διάγραμμα 14: Ραβδόγραμμα ερώτησης 14	40
Διάγραμμα 15: Ραβδόγραμμα ερώτησης 15	41
Διάγραμμα 16: Ραβδόγραμμα ερώτησης 16	42
Διάγραμμα 17: Ραβδόγραμμα ερώτησης 17	43
Διάγραμμα 18: Ραβδόγραμμα ερώτησης 18	44
Διάγραμμα 19: Ραβδόγραμμα ερώτησης 19	45
Διάγραμμα 20: Ραβδόγραμμα ερώτησης 20	46
Διάγραμμα 21: Ραβδόγραμμα ερώτησης 21	47
Διάγραμμα 22: Ραβδόγραμμα ερώτησης 22	48
Διάγραμμα 23: Ραβδόγραμμα ερώτησης 23	49
Διάγραμμα 24: Ραβδόγραμμα ερώτησης 24	50

Διάγραμμα 25: Ραβδόγραμμα ερώτησης 25	51
Διάγραμμα 26: Ραβδόγραμμα ερώτησης 26	52
Διάγραμμα 27: Ραβδόγραμμα ερώτησης 27	53
Διάγραμμα 28: Ραβδόγραμμα ερώτησης 28	54
Διάγραμμα 29: Ραβδόγραμμα ερώτησης 29	55
Διάγραμμα 30: Ραβδόγραμμα ερώτησης 30	56
Διάγραμμα 31: Ραβδόγραμμα ερώτησης 31	57
Διάγραμμα 32: Ραβδόγραμμα ερώτησης 32	58
Διάγραμμα 33: Ραβδόγραμμα ερώτησης 33	59
Διάγραμμα 34: Ραβδόγραμμα ερώτησης 34	60

Εισαγωγή – Αναγκαιότητα – Σκοπός -Διάρθρωση Διπλωματικής Εργασίας

Εισαγωγή

Ο εσωτερικός έλεγχος, μια διαδικασία εταιρικού ελέγχου, προστατεύει τα περιουσιακά στοιχεία μιας εταιρείας ή ενός οργανισμού, βοηθά τη μονάδα να βελτιώσει την αποτελεσματικότητά της και δημιουργεί προστιθέμενη αξία που ενισχύει την εικόνα της (Leung et al., 2004; Gramling et al., 2004), (Drogalas et al., 2014).

Οι Prawitt, Smith και Wood (2009) υποστηρίζουν ότι λόγω της συνεχούς αύξησης των λογιστικών σκανδάλων τα τελευταία χρόνια, η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου έχει λάβει εντυπωσιακή προσοχή λόγω του σημαντικού της ρόλου στην εξασφάλιση αποτελεσματικής και αποδοτικής εταιρικής διακυβέρνησης και οικονομικής έκθεσης. Αυτό βασίζεται στο γεγονός ότι η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου υψηλής ποιότητας επικεντρώθηκε στη βελτίωση των χρηματοοικονομικών εκθέσεων μέσω της διασφάλισης συμμόρφωσης με τα πρότυπα (Raphael Adekola et al., 2018)

Η ακαδημαϊκή έρευνα εξέτασε διάφορες προσεγγίσεις για τη μέτρηση και τον ορισμό του όρου «Ποιότητα εσωτερικού ελέγχου». Σε αυτό το πλαίσιο, λαμβάνοντας υπόψη τον συμβουλευτικό ρόλο του εσωτερικού ελέγχου και τη συμβολή του στην εταιρική διακυβέρνηση, είναι σημαντικό να αναλυθούν διάφορες πτυχές της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου.

Αναγκαιότητα – Συνεισφορά Διπλωματικής Εργασίας

Το ερευνητικό ενδιαφέρον του εσωτερικού ελέγχου, της ποιότητάς του και των παραγόντων που την επηρεάζουν, ελκύει το ερευνητικό ενδιαφέρον μελετητών και ερευνητών παγκοσμίως. Στη χώρα μας, σχετικά πρόσφατα ο εσωτερικός έλεγχος άρχισε να προσελκύει την προσοχή των ελληνικών εταιρειών και ως εκ τούτου υπάρχουν ορισμένοι κρίσιμοι παράγοντες που πρέπει να εντοπιστούν και να αναθεωρηθούν.

Υπό αυτό το πρίσμα, προκύπτει ερευνητικό ενδιαφέρον για τη διεξαγωγή θεωρητικής, αλλά και εμπειρικής έρευνας σχετικά με τις μεταβλητές που δύναται να

διαδραματίσουν σημαντικό ρόλο στην ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου. Λαμβάνοντας υπόψη την περιορισμένη έρευνα αναφορικά με τον εσωτερικό έλεγχο στην Ελλάδα, η παρούσα μελέτη επιχειρεί να δώσει πληροφορίες για τους κρίσιμους παράγοντες που επηρεάζουν την ποιότητά του, καθώς δεν υπάρχει εκτεταμένη και εξειδικευμένη βιβλιογραφία. Τα αποτελέσματα της εν λόγω διπλωματικής εργασίας δύναται να χρησιμοποιηθούν τόσο από ερευνητές, όσο και από υπεύθυνους εταιρειών, ώστε να αποκαλυφθούν δυνάμεις και αδυναμίες των παραγόντων του εσωτερικού ελέγχου.

Σκοπός Διπλωματικής Εργασίας

Σκοπός της παρούσας έρευνας είναι η διερεύνηση και η αποτύπωση των μεταβλητών που επηρεάζουν την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου στο πλαίσιο των ελληνικών επιχειρήσεων, με παράθεση τόσο εννοιολογικών συσχετίσεων, όσο και εμπειρικών δεδομένων. Οι στόχοι της εργασίας περιλαμβάνουν τη συγκέντρωση και τον εντοπισμό των εν λόγω μεταβλητών της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου, αλλά και τη διερεύνηση του είδους της συσχέτισης των παραπάνω μεταβλητών με την ποιότητά του.

Διάρθρωση Διπλωματικής Εργασίας

Η εν λόγω διπλωματική εργασία αποτελείται από πέντε (5) κεφάλαια. Αρχικά παρατίθενται οι εισαγωγικές παρατηρήσεις, η αναγκαιότητα, η πρωτοτυπία, η συνεισφορά και η διάρθρωσή της.

Το πρώτο κεφάλαιο περιλαμβάνει τη θεωρητική προσέγγιση της διπλωματικής εργασίας. Ειδικότερα, στο ξεκίνημα του εν λόγω κεφαλαίου παρουσιάζεται το θεωρητικό πλαίσιο του εσωτερικού ελέγχου και του συστήματος του εσωτερικού ελέγχου, και πιο συγκεκριμένα διάφοροι ορισμοί, βασικά θέματα και σημεία. Η συνέχεια περιλαμβάνει μια αναφορά στον εξωτερικό έλεγχο, αλλά και μια σύγκρισή του με τον εσωτερικό έλεγχο. Τέλος, αναλύεται το εννοιολογικό πλαίσιο της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου.

Στο δεύτερο κεφάλαιο αναλύονται οι σημαντικότερες ερευνητικές προσεγγίσεις σχετικές με τις μεταβλητές που εξετάζονται στο πλαίσιο της παρούσας διπλωματικής εργασίας. Πιο αναλυτικά γίνεται μια επισκόπηση βιβλιογραφίας για επτά μεταβλητές, της Διάρκειας των εσωτερικών ελεγκτών – Συνέπεια επιλογής εσωτερικών ελεγκτών, της Εταιρικής Διακυβέρνησης, των Ικανοτήτων των εσωτερικών ελεγκτών, της Ανεξαρτησίας και αντικειμενικότητας των εσωτερικών ελεγκτών, του Μεγέθους του τμήματος εσωτερικού ελέγχου, της Φήμης και ποιότητας των εσωτερικών ελεγκτών, και του Υποστηρικτικού περιβάλλοντος του εσωτερικού ελέγχου. Παράλληλα, παρατίθενται οι ερευνητικές υποθέσεις της εμπειρικής έρευνας.

Στο τρίτο κεφάλαιο αναλύεται η μεθοδολογία της παρούσας έρευνας της εργασίας. Αναλυτικότερα αρχικά αναφέρονται το ερευνητικό δείγμα και η ανάλυση των τμημάτων του ερωτηματολογίου με τις αντίστοιχες ερωτήσεις για κάθε ανεξάρτητη μεταβλητή. Το κεφάλαιο ολοκληρώνεται με την παράθεση της μεθοδολογίας της στατιστικής ανάλυσης.

Στη συνέχεια στο τέταρτο κεφάλαιο παρουσιάζονται τα αποτελέσματα από την έρευνα. Ειδικότερα, αρχικά καταγράφονται τα αποτελέσματα της περιγραφικής στατιστικής, όπου σε κάθε ερώτηση αναλύονται τα ποσοστά των απαντήσεων, σε πίνακες αποτελεσμάτων και σε ραβδογράμματα. Στο τέλος αυτού του κεφαλαίου, αναλύονται τα αποτελέσματα της πολλαπλής παλινδρόμησης.

Τέλος, στο πέμπτο κεφάλαιο, με το οποίο ολοκληρώνεται η παρούσα διπλωματική εργασία, παρουσιάζονται τα ουσιαστικότερα συμπεράσματα της εμπειρικής έρευνας με βάση τα αποτελέσματα της ανάλυσης. Ολοκληρώνοντας, παρατίθενται περιορισμοί και διατυπώνονται προτάσεις για μελλοντικές έρευνες.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ

1.1 Θεωρητικό πλαίσιο εσωτερικού ελέγχου

Ο εσωτερικός έλεγχος θεωρείται σημαντικό εργαλείο για τον έλεγχο της διακυβέρνησης και της λειτουργίας ενός οργανισμού (ΙΑ, 2010), (Türetken et al., 2019). Ο Milichamp (1993) (αναφέρεται στο: Olaoye, Olaoye, Olaoye and Iwarere, 2010), (Raphael Adekola et al., 2018) έκρινε ότι ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια ανεξάρτητη λειτουργία αξιολόγησης που ιδρύθηκε από τη διεύθυνση ενός οργανισμού για την αναθεώρηση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου ως υπηρεσία προς αυτόν. Αναπτύχθηκε σταδιακά με βάση την κοινωνική και οικονομική ανάπτυξη και τις εγγενείς ανάγκες της διοίκησης των επιχειρήσεων (Wang, 1997), (Drogalas and Siopi, 2017).

Το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (Institute of Internal Auditor (ΙΑ), 2017) ανέπτυξε έναν ορισμό για τον εσωτερικό έλεγχο, ο οποίος είναι πλέον ευρέως αποδεκτός: Ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια ανεξάρτητη, αντικειμενική διασφάλιση και συμβουλευτική δραστηριότητα που έχει σχεδιαστεί για να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες ενός οργανισμού. Βοηθά έναν οργανισμό να επιτύχει τους στόχους του, μέσω μιας συστηματικής και πειθαρχημένης προσέγγισης, που αξιολογεί και βελτιώνει την αποτελεσματικότητα των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνου, των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και της εταιρικής διακυβέρνησης (Türetken et. al., 2019).

Παράλληλα, σύμφωνα με την COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 1994, σελ. 13), ο εσωτερικός έλεγχος ορίζεται ως *«μια διαδικασία που πραγματοποιείται από το διοικητικό συμβούλιο, τη διοίκηση και το λοιπό προσωπικό μιας οντότητας, με σκοπό να παρέχει εύλογη διασφάλιση σχετικά με την επίτευξη των στόχων στις εξής κατηγορίες: i) αποτελεσματικότητα και αποδοτικότητα των λειτουργιών, ii) αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών εκθέσεων και iii) συμμόρφωση με τους ισχύοντες νόμους και κανονισμούς»*. Κατά συνέπεια, δίνεται έμφαση στις θεμελιώδεις έννοιες του εσωτερικού ελέγχου, συμπεριλαμβανομένης μιας διαδικασίας που α) αποτελείται από συνεχή καθήκοντα και δραστηριότητες, β) πραγματοποιείται

από άτομα, γ) είναι σε θέση να παρέχει εύλογη, όχι απόλυτη, διαβεβαίωση προς την ανώτερη διοίκηση και το διοικητικό συμβούλιο μιας οντότητας, δ) προσανατολισμένη στην επίτευξη των στόχων και ε) προσαρμόσιμη στη δομή της οντότητας (Babkin, et al., 2017; COSO 2014), (Koutoupis and Pappa, 2018).

Από την άποψη της Θεωρίας Εσωτερικού Ελέγχου (Internal Audit Theory), οι Al-Twaijry et al. (2003, σελ. 507) υποστηρίζουν ότι υπάρχουν δύο βασικά οφέλη από την ύπαρξη τμήματος εσωτερικού ελέγχου. Το πρώτο προκύπτει από τον συμβατικό έλεγχο των χρηματοοικονομικών συστημάτων, το οποίο «εστιάζει πρωταρχικά στην πρόληψη και στον εντοπισμό παρατυπιών (είτε προκύπτουν από λάθη είτε από απάτη) και στην προστασία των περιουσιακών στοιχείων ενός οργανισμού» (Al-Twaijry et al., 2003, σελ. 507). Το δεύτερο είναι ο «επιχειρησιακός έλεγχος» ή «έλεγχος απόδοσης», «που αφορά την οικονομία, την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα διαφόρων πτυχών του οργανισμού, και κύριος σκοπός του είναι να ενισχύσει τη συνολική οικονομία, την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα του οργανισμού προσθέτοντας αξία στη λειτουργική του απόδοση» (Al-Twaijry et al., 2003, σελ. 507), (Yee et al., 2008).

Ο εσωτερικός έλεγχος είναι ένα ανεξάρτητο, συμβουλευτικό σύστημα που έχει σχεδιαστεί για να καθορίζει την αντικειμενική ασφάλεια και να βελτιώνει την ποιότητα των δραστηριοτήτων του οργανισμού, προκειμένου να προσθέτει αξία σε αυτόν. Η ευθύνη του εσωτερικού ελέγχου είναι να βοηθά τη διοίκηση στην ανίχνευση και αξιολόγηση του κινδύνου, με σκοπό τη βελτίωση του συστήματος ελέγχου στον οργανισμό (Rudhani et al., 2017).

Ο Οργανισμός Κεφαλαιαγοράς της Τεχεράνης (TSEO, 2013) επισημαίνει ότι ο στόχος του ελέγχου είναι να βοηθήσει τα διοικητικά συμβούλια των εταιρειών να εκπληρώσουν την εποπτική τους λειτουργία και να παράσχουν εύλογη διαβεβαίωση σχετικά με (Eshagniya and Salehi, 2017):

- την αποτελεσματικότητα των διαδικασιών εταιρικής διακυβέρνησης, της διαχείρισης κινδύνων και των εσωτερικών ελέγχων,
- την ποιότητα των χρηματοοικονομικών εκθέσεων,

- την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου,
- την ανεξαρτησία των εξωτερικών ελεγκτών, καθώς και την αποτελεσματικότητα του εξωτερικού ελέγχου, και
- τη συμμόρφωση με τους κανονισμούς και τις απαιτήσεις.

Ο βασικός λόγος ύπαρξης εσωτερικού ελέγχου σε οργανισμούς είναι για να αποφευχθεί η απώλεια πριν συμβεί, και όχι για να εντοπιστούν απώλειες που έχουν ήδη συμβεί. Αποτρέποντας τις απώλειες απάτης και κλοπής, ο εσωτερικός έλεγχος δίνει στη διοίκηση μια ματιά της πραγματικής απόδοσης της επιχείρησης όσον αφορά την κερδοφορία και το διοικητικό κόστος (Manne, 1987).

Οι Ashbaugh-Skaife et al., 2008; Gleason et al., 2017, δήλωσαν ότι ο εσωτερικός έλεγχος είναι ένας μηχανισμός παρακολούθησης που στοχεύει να διασφαλίσει ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδεις ανακρίβειες. Επίσης, διασφαλίζει την επίτευξη των εταιρικών στόχων, ότι οι οικονομικές καταστάσεις συμμορφώνονται με νόμους, κανονισμούς ή πολιτικές και προστατεύουν τα περιουσιακά στοιχεία της εταιρείας (Rubino and Vitolla, 2014; Rae et al., 2017), (Bimo et al., 2019).

Αρχικά, η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου επικεντρώθηκε στη διασφάλιση της συμμόρφωσης, στον οικονομικό έλεγχο και στην προστασία των περιουσιακών στοιχείων (Allegrini et al., 2006; Dellai et al., 2016). Το επίκεντρό του ήταν οι ρόλοι, οι ευθύνες, οι συνεισφορές σε εσωτερικά και εξωτερικά ενδιαφερόμενα μέρη και η αναγνώριση από τον οργανισμό, ενώ τώρα έχει μετατοπιστεί στον τρόπο με τον οποίο μπορεί να δημιουργήσει αξία στον οργανισμό (Allegrini et al., 2006; Erasmus and Coetzee, 2018), (Türetken et al., 2019).

Το γεγονός ότι ο εσωτερικός έλεγχος αλληλεπιδρά με τα άλλα όργανα του ελέγχου ενός οργανισμού ως διαδικασία παρακολούθησης, και ότι ο συμβουλευτικός του ρόλος προσθέτει αξία σε έναν οργανισμό, τον έχει καθιερώσει ως έναν από τους σημαντικότερους παράγοντες που καθορίζουν και βελτιώνουν τη δομή της εταιρικής

διακυβέρνησης . Έτσι, μπορεί να θεωρηθεί ως μια ανεξάρτητη διαδικασία για έναν οργανισμό, η αξία του οποίου μπορεί να μετρηθεί ως εκείνη ενός «άυλου περιουσιακού στοιχείου» (Regoliosi and d'Eri, 2012), (Drogalas et al., 2016).

Η εφαρμογή νέων κανόνων και κανονισμών σχετικά με τον εσωτερικό έλεγχο, την εξέλιξη των νέων τεχνολογιών, την οικονομική κρίση και την ανάγκη για πιο εντατικό και συνεχή έλεγχο από εταιρείες, έχει οδηγήσει σε πολλές αλλαγές, όχι μόνο στη διαδικασία του εσωτερικού ελέγχου, αλλά και στο γενικότερο πεδίο του και στον ρόλο των εσωτερικών ελεγκτών (Bekiaris, et al., 2013). Ο Bou-Raad (2000) ερμηνεύοντας το αναθεωρημένο πεδίο του εσωτερικού ελέγχου, δήλωσε ότι είναι η πιο σημαντική λειτουργία, η οποία παρέχει τις πληροφορίες που απαιτούνται σε έναν οργανισμό σχετικά με τα θέματα εταιρικής διακυβέρνησης. Το 2004, το ΠΑ εξέτασε τον ορισμό, την έννοια και τους στόχους του εσωτερικού ελέγχου. Στον αναθεωρημένο του ορισμό επισημαίνεται μια πιο ολιστική και διοικητική προσέγγιση, σε σχέση με την προηγούμενη ευρέως διαδεδομένη αντίληψη ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές περιορίζονται αυστηρά στις δραστηριότητες του οικονομικού ελέγχου. Σε αυτή τη νέα προσέγγιση, τονίζεται ο συμβουλευτικός ρόλος του εσωτερικού ελέγχου, καθώς και ότι πρέπει να προσθέτει αξία σε έναν οργανισμό και να συμβάλει στην επίτευξη των εταιρικών στόχων. Τέλος, το νέο διευρυμένο του πεδίο επικεντρώνεται στη συμβολή του σε θέματα διαχείρισης κινδύνων και εταιρικής διακυβέρνησης (Hass et al., 2006), (Drogalas et al., 2016).

Το ΠΑ, 2009, εξέτασε το ρόλο του εσωτερικού ελέγχου και αποκάλυψε ότι ένας από τους σημαντικότερους παράγοντες σχετικά με την προστιθέμενη αξία του εσωτερικού ελέγχου στον οργανισμό, είναι η παροχή αντικειμενικής διασφάλισης ότι το πλαίσιο του εσωτερικού ελέγχου λειτουργεί αποτελεσματικά (Drogalas and Siopi, 2017).

Παράλληλα, ο εσωτερικός έλεγχος παίζει σημαντικό ρόλο στην αύξηση της αξιοπιστίας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου, στη βελτίωση της διαδικασίας διαχείρισης κινδύνων και στην υπεράσπιση των αρχών της βέλτιστης εταιρικής διακυβέρνησης (Van Peursem, 2004; Sarens, et al., 2009), (Drogalas et al., 2018).

Ο εσωτερικός έλεγχος, τόσο στη διαβεβαίωση όσο και στους συμβουλευτικούς του ρόλους, συμβάλλει στη διαχείριση του κινδύνου με διάφορους τρόπους (Karagiorgos et al., 2010). Πιο συγκεκριμένα, ο βασικός του ρόλος είναι να παρέχει αντικειμενική διασφάλιση στο διοικητικό συμβούλιο σχετικά με την αποτελεσματικότητα της διαχείρισης κινδύνου (ΠΑ, 2009). Από τα παραπάνω, είναι προφανές ότι υπάρχει αυξημένη επίγνωση του εσωτερικού ελέγχου και του ρόλου προστιθέμενης αξίας που μπορεί να διαδραματίσει στους σύγχρονους οργανισμούς (Al-Twaijry et al., 2003), (Drogalas G., Siopi S., 2017).

Οι Turlea και Stefanescu (2009) έδειξαν ότι στη Ρουμανία οι οντότητες μπορούν να επιτύχουν τους στόχους τους και να βελτιώσουν την απόδοσή τους, μέσω της ενσωμάτωσης του εσωτερικού ελέγχου και της διαχείρισης κινδύνων. Οι Καραγιώργος, Δρογαλάς, Γκοτζαμάνης και Ταμπακούδης (2010) χρησιμοποιώντας εμπειρική ανασκόπηση, αποκάλυψαν ότι στην Ελλάδα ο εσωτερικός έλεγχος παίζει ζωτικό ρόλο στην αποτελεσματική εταιρική διακυβέρνηση (Raphael Adekola et al., 2018).

Σήμερα, στην Ελλάδα, ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου αυξάνεται σημαντικά ως απαραίτητος μηχανισμός ελέγχου τόσο σε δημόσιους όσο και σε ιδιωτικούς οργανισμούς (Παπαστάθης, 2014), (Drogalas et al., 2014).

Ακόμη, οι Badara και Saidin (2012) χρησιμοποίησαν απλά ποσοστά και έδειξαν ότι το σύστημα εσωτερικού ελέγχου είναι πολύ αδύναμο έναντι των οικονομικών και άλλων ελέγχων, καθώς επίσης και ότι υπάρχει μη συμμόρφωση από τους ελεγκτές με το γενικό ελεγκτικό πρότυπο. Οι Onoja, Ajanya και Audu (2013) με τη χρήση οριζόντιων πινάκων και chi-square (στατιστικός έλεγχος Χ στο τετράγωνο), αποκάλυψαν ότι ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να ελέγξει αποτελεσματικά τις απάτες και τις δόλιες δραστηριότητες στο δημόσιο τομέα. Οι Al-matari, Al-Swidi και Fadzil (2014) με τη χρήση της μεθόδου των ελαχίστων τετραγώνων, έδειξαν ότι στη Μαλαισία το μέγεθος του εσωτερικού ελέγχου βελτίωσε την απόδοση των εταιρειών (Raphael Adekola et al., 2018).

1.2 Σύστημα εσωτερικού ελέγχου

Η εφαρμογή κατάλληλου συστήματος εσωτερικού ελέγχου αποτελεί ανέκαθεν απαίτηση για έναν επιχειρηματικό οργανισμό με σκοπό να βελτιώσει τις οικονομικές του επιδόσεις (Mawanda, 2008), και να επιτύχει κάποιον επιχειρηματικό στόχο (IFAC, 2012). Τέτοια συστήματα δημιουργούνται από τη διοίκηση προκειμένου να συνεχιστεί η πορεία της επιχείρησης με αποτελεσματικό τρόπο (Mawanda, 2008; Abiola and Oyewole, 2013), αλλά και για να επιτευχθούν οι συνολικοί οργανωτικοί της στόχοι (Ayagre et al., 2014), (Shabri et al., 2016).

Ο Millichamp (2002) δήλωσε ότι το σύστημα εσωτερικού ελέγχου έχει σχεδιαστεί και δημιουργηθεί από τη διοίκηση άμεσα ή μέσω της συμμετοχής εξωτερικών συμβούλων, προκειμένου 1) να ασκείται η επιχειρηματική δραστηριότητα της επιχείρησης με τάξη και αποτελεσματικό τρόπο, 2) να διασφαλίζεται η τήρηση των πολιτικών της διοίκησης, 3) να προστατεύονται τα περιουσιακά στοιχεία και 4) να προφυλάσσεται, όσο το δυνατόν περισσότερο, η πληρότητα και η ακρίβεια των αρχείων – εγγραφών (Raphael Adekola et al., 2018).

Τα αποτελεσματικά συστήματα του εσωτερικού ελέγχου είναι ένα σημαντικό στοιχείο που πρέπει να αντιμετωπίσει ο οργανισμός για να διασφαλίσει τη διατήρηση της χρηστής διακυβέρνησης, η οποία έχει ως αποτέλεσμα τη δημιουργία υψηλότερου κέρδους και μπορεί να βοηθήσει στη σταθερότητα και την ανάπτυξη των επιχειρήσεων.

Μελέτη των Karagiorgos et al., 2011 διαπίστωσε ότι όλα τα συστατικά των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου παίζουν σημαντικό ρόλο για την επιτυχία και την επιβίωση των επιχειρήσεων. Οι κριτικές της βιβλιογραφίας έδειξαν ότι τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου έχουν θετική επίδραση στην απόδοση (Mawanda, 2008; John, 2011; Muraleetharan, 2011; Mary et al., 2014). Για παράδειγμα, οι Hanim et al. (2005) διαπίστωσαν ότι κάθε στοιχείο του συστήματος εσωτερικού ελέγχου επηρέασε θετικά την απόδοση της ελεγκτικής εργασίας και την έκθεση του εσωτερικού ελέγχου. Εκτός αυτού, οι Ayagre et al. (2014) κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι οι επιθετικοί μηχανισμοί τέτοιων συστημάτων πρέπει να υιοθετηθούν για την επίτευξη καλύτερης απόδοσης με την πάροδο του χρόνου (Shabri et al., 2016).

Τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου αποτελούνται από πέντε αλληλένδετα στοιχεία, το περιβάλλον ελέγχου, την αξιολόγηση κινδύνου, τις δραστηριότητες ελέγχου, πληροφορίες και επικοινωνία, και την παρακολούθηση (Wang, 2010; Takahiro and Jia, 2012; Wardiwiyono, 2012; Mary et al., 2014 ; Ayagre et al., 2014, (Shabri et al., 2016).

Πιο αναλυτικά (Koutourpis and Pappa, 2018):

- 1) *Περιβάλλον ελέγχου*: Σύμφωνα με το COSO (2013, σελ.31) «Είναι το σύνολο των προτύπων, διαδικασιών και δομών, που παρέχουν τη βάση για τη διενέργεια εσωτερικού ελέγχου σε έναν οργανισμό». «Επηρεάζει την ποιότητα ενός υγιούς συστήματος εσωτερικού ελέγχου διασφαλίζοντας ότι ο εσωτερικός έλεγχος ενσωματώνεται στη δομή και τη λογική της εταιρείας τόσο σε επίπεδο διοίκησης όσο και σε επίπεδο προσωπικού» (Herz, et al., 2017, σελ. 21). Είναι το θεμέλιο για όλα τα άλλα συστατικά του εσωτερικού ελέγχου, διότι παρέχει πειθαρχία, δομή, ακεραιότητα, ηθικές αξίες, ικανότητες υπαλλήλων, φιλοσοφία και στυλ λειτουργίας της διοίκησης, και την ηγεσία που παρέχεται από τα ανώτερα διευθυντικά στελέχη και το διοικητικό συμβούλιο. Εάν το περιβάλλον ελέγχου δεν είναι θετικό, το συνολικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου δεν θα είναι τόσο αποτελεσματικό όσο θα έπρεπε.
- 2) *Αξιολόγηση κινδύνου*: «Περιλαμβάνει μια δυναμική και επαναληπτική διαδικασία προσδιορισμού και ανάλυσης των κινδύνων για την επίτευξη των στόχων της οντότητας, δημιουργώντας μια βάση για τον προσδιορισμό του τρόπου διαχείρισης των κινδύνων» (COSO, 2013, σελ. 59). Είναι μια προσεκτική εξέταση των παραγόντων που επηρεάζουν τη δυνατότητα επίτευξης των οργανωτικών στόχων, εντοπίζοντας και αναλύοντας τους πιθανούς κινδύνους εσωτερικά και εξωτερικά.
- 3) *Δραστηριότητες ελέγχου*: «Είναι οι ενέργειες που καθορίζονται από τις πολιτικές και τις διαδικασίες, για να διασφαλιστεί ότι εκτελούνται οι οδηγίες της διοίκησης για τον περιορισμό των κινδύνων και την επίτευξη των στόχων. Περιλαμβάνουν δραστηριότητες όπως εγκρίσεις, εξουσιοδοτήσεις, επαληθεύσεις, συμφωνίες, αναθεωρήσεις της λειτουργικής απόδοσης, διαφύλαξη περιουσιακών στοιχείων και διαχωρισμό καθηκόντων» (COSO, 2013, σελ. 87).
- 4) *Πληροφορίες και επικοινωνία*: Οι πληροφορίες είναι απαραίτητες για την οντότητα για να εκτελεί τις αρμοδιότητες του εσωτερικού ελέγχου προς υποστήριξη της επίτευξης των στόχων της (INTOSAI, 2014). Από την άλλη, η

επικοινωνία ορίζεται ως «η συνεχής, επαναληπτική διαδικασία παροχής, κοινής χρήσης και λήψης των απαραίτητων πληροφοριών» (COSO, 2014, σελ. 105).

- 5) *Παρακολούθηση*: Είναι η διαδικασία που αξιολογεί την ποιότητα της απόδοσης του συστήματος εσωτερικού ελέγχου με την πάροδο του χρόνου (COSO, 1994), και το συστατικό που διασφαλίζει ότι όλα τα εξαρτήματα του συστήματος συνεχίζουν να λειτουργούν αποτελεσματικά (Ionescu, 2011; Ayagre et al., 2014). Μία από τις δραστηριότητες της είναι οι περιοδικές αξιολογήσεις της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών ελέγχων από τους διευθυντές, τους εσωτερικούς και τους εξωτερικούς ελεγκτές (Dickins et al., 2009). Τέλος, πρόκειται για έναν από τους δείκτες απόδοσης του εσωτερικού ελέγχου που σχετίζεται με τις δυνατότητες και την ικανότητα του εσωτερικού ελεγκτή, και μέσω αυτής παρακολουθούνται ή εφαρμόζονται οι συστάσεις του εξωτερικού ελέγχου.

1.3 Εξωτερικός έλεγχος – Σύγκριση με εσωτερικό έλεγχο

Ο ρόλος και η αποστολή του εξωτερικού ελέγχου είναι τα ανεξάρτητα, εξωτερικά πρόσωπα, να επανεξετάσουν τις οικονομικές καταστάσεις και να εκφράσουν γνώμη για την ποιότητά τους σχετικά με το κατά πόσον οι καταστάσεις είναι σωστά προετοιμασμένες από κάθε ουσιώδη άποψη, δηλαδή εάν είναι αληθινές και αντικειμενικές, με σκοπό να αυξηθεί η εμπιστοσύνη των πελατών. Ένας εξωτερικός ελεγκτής πρέπει να ασκεί έλεγχο σε τακτική βάση για να τσεκάρει το λογιστικό έργο, ελέγχοντας τη νομιμότητα και την ανακρίβεια, ώστε να εντοπιστούν σφάλματα ή απάτες (Martin, 1989).

Οι εξωτερικοί έλεγχοι πρέπει να λαμβάνουν υπόψη την ικανότητα των εσωτερικών ελεγκτών κατά τη διατύπωση της σύστασης ελέγχου, ενώ από την άλλη πλευρά, οι εσωτερικοί έλεγχοι πρέπει να εφαρμόζουν με ακρίβεια τις συστάσεις του ελέγχου πριν από τον έλεγχο του επόμενου έτους. Επίσης, ο Brody (2012) διαπίστωσε ότι οι εξωτερικοί έλεγχοι βασίζονταν περισσότερο στον εσωτερικό έλεγχο, ενώ τα υποκείμενα του ελέγχου αφιέρωναν πρόσθετες πηγές στον εσωτερικό έλεγχο.

Οι εργασίες του εσωτερικού ελέγχου είναι σημαντικά διαφορετικές από τη φύση τους

από τις εργασίες του εξωτερικού ελέγχου (Al-Twaijry et al., 2003, σελ.523). Γενικά, το πεδίο του εξωτερικού ελέγχου είναι πολύ πιο καθορισμένο και κλειστό, ενώ αυτό του εσωτερικού ελέγχου είναι ευρύτερο και πιο ανοιχτό. Αν και μπορεί κανείς να προσπαθήσει να αναπτύξει τις δεξιότητες για την εκτέλεση και των δύο τύπων ελέγχων, η ικανότητα σε έναν δεν συνεπάγεται πάντα ικανότητα και στον άλλον. Οι ανεπαρκείς δεξιότητες και η έλλειψη εσωτερικών ελεγκτών, παρά η έλλειψη ανεξαρτησίας, είναι οι πρωταρχικοί παράγοντες που αναγκάζουν τις εταιρείες εξωτερικού ελέγχου να ασκούν εσωτερικό έλεγχο κακής ποιότητας (Yee et al., 2008).

1.4 Ποιότητα εσωτερικού ελέγχου

Λόγω της άυλης φύσης της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου, είναι δύσκολο για έναν οργανισμό να αξιολογήσει την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου και να μετρήσει τη συμβολή της υπηρεσίας ελέγχου (Regoliosi and d'Eri, 2012), (Drogalas et al., 2016). Ωστόσο, λαμβάνοντας υπόψη τον συμβουλευτικό ρόλο του εσωτερικού ελέγχου και τη συμβολή του στην εταιρική διακυβέρνηση, είναι σημαντικό να αναλυθούν οι διάφορες πτυχές της ποιότητάς του.

Οι μελέτες στον τομέα της ποιότητας του ελέγχου ξεκίνησαν με την έρευνα της DeAngelo το 1981, σύμφωνα με την οποία η ποιότητα του ελέγχου ορίζεται ως η κοινή πιθανότητα ότι μια υπάρχουσα ουσιώδη ανακρίβεια ανιχνεύεται και αναφέρεται από έναν ελεγκτή, και θεωρείται ότι καθορίζεται από την ανεξαρτησία και την ικανότητά του (DeFond and Zhang, 2014), (Xiao et al., 2020).

Οι Khurana I. και Raman K. (2004) όρισαν την ποιότητα ελέγχου ως «τον εντοπισμό και τη διόρθωση / αποκάλυψη οποιασδήποτε ουσιώδους παράλειψης ή ανακρίβειας στις οικονομικές καταστάσεις από τον ελεγκτή». Η Palmrose (1988) ορίζει την ποιότητα του ελέγχου ως την πιθανότητα οι οικονομικές καταστάσεις να μην περιλαμβάνουν παρατυπίες μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου, ενώ μια μελέτη των Davidson RA, Neu D. (1993) προχώρησε περαιτέρω και έδειξε ότι ο ορισμός της ποιότητας του ελέγχου βασίζεται στην ικανότητα του ελεγκτή να εντοπίζει και να εξαλείφει ουσιώδεις ανακρίβειες και χειρισμούς στα δηλωμένα καθαρά έσοδα (Nawaiseh M., 2016).

Οι Libby και Fredrick (1990) διερεύνησαν την ποιότητα του ελέγχου από την οπτική των ελεγκτών και συμπέραναν ότι οι ικανότητες και τα οικονομικά τους κίνητρα θα επηρέαζαν την ποιότητα του ελέγχου. Ισχυρίστηκαν επίσης ότι οι επαγγελματίες και οι έμπειροι ελεγκτές θα είχαν καλύτερη κατανόηση των σφαλμάτων που έγιναν κατά την προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων, κάτι το οποίο μπορεί να βελτιώσει την ποιότητα των ελεγκτικών αποφάσεων (Salehi et al., 2017).

Από την άποψη του ελεγκτή, η ποιότητα του ελέγχου μπορεί να μετρηθεί ως προς τη συμμόρφωση με τα λογιστικά και ελεγκτικά πρότυπα ή μπορεί να αξιολογηθεί μετρώντας την ικανοποίηση των ελεγχόμενων (ενδιαφερόμενα μέρη και μέτοχοι) (Al-Ajmi, 2009), (Drogalas et al., 2016).

Σύμφωνα με τους Carolita (2012), Siagian (2017) η ποιότητα των αποτελεσμάτων του ελέγχου αναφέρεται στις αδυναμίες του εσωτερικού ελέγχου και τη συμμόρφωση με τους κανονισμούς, τις αντιδράσεις από υπεύθυνους - ανώτερους υπαλλήλους, την διανομή των εκθέσεων ελέγχου, την εμπιστευτικότητα των πληροφοριών και την παρακολούθηση των συστάσεων του ελεγκτή σύμφωνα με τους νόμιμους κανονισμούς ή βάσει των προτύπων. Σε μια μελέτη που διενήργησαν οι Erlina και Muda (2018) αναφέρεται ότι η χαμηλή ποιότητα του ελέγχου επηρεάζεται από την αυτο-αποτελεσματικότητα και την επαγγελματική ανάπτυξη.

Τέλος, θα μπορούσε να ειπωθεί ότι η ποιότητα του ελέγχου ορίζεται ως η διαφορά μεταξύ των ιδανικών συνθηκών βάσει του κανονισμού, και των πραγματικών συνθηκών στις οικονομικές εκθέσεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ

2.1 Διάρκεια εσωτερικών ελεγκτών - Συνέπεια επιλογής εσωτερικών ελεγκτών

Ένας από τους τομείς που συζητήθηκε τις τελευταίες δεκαετίες είναι η περίοδος του ελέγχου (Carcello και Nagy, 2004). Μελέτες δείχνουν ότι η επαγγελματική εμπειρία και ένας συγκεκριμένος πελάτης ελέγχου θα αυξήσει την ποιότητα του ελέγχου, καθώς και ότι είναι πιο πιθανό να αποκτηθούν καλύτερες πληροφορίες σχετικά με την ποιότητα της εργασίας και των επιχειρηματικών διαδικασιών του πελάτη (Carcello et al., 2002). Στο ίδιο πλαίσιο, οι Myers et al. (2003), όπως και οι Carcello and Nagy (2004) και Falatah (2006), δήλωσαν ότι ένας από τους ποσοτικούς δείκτες μέτρησης της ποιότητας του ελέγχου είναι η φροντίδα του ελεγκτή και η ικανότητά του παρακολούθησης, δηλαδή η θητεία του. Κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι όσο μεγαλύτερη είναι η θητεία του ελεγκτή, τόσες περισσότερες είναι οι γνώσεις του για τον πελάτη και η τεχνογνωσία του στον κλάδο, κάτι το οποίο οδηγεί στην αύξηση της ποιότητας του ελέγχου (Salehi et al., 2017).

Επομένως, η συνέπεια επιλογής του ίδιου ελεγκτή τον κάνει να αποκτά σταδιακά πιο ειδικές γνώσεις, γεγονός που ενισχύει την επαγγελματική του ικανότητα και την ποιότητα του ελέγχου. Έτσι, σύμφωνα με τις μελέτες που διεξήγαγαν οι Mashayekhi et al. (2013), Myers et al. (2003), Badavar Nahandi και Taghizadeh Khaneghah (2013) η θητεία των ελεγκτών σχετικά με την επίδρασή της στην ποιότητα του ελέγχου θα οδηγήσει σε καλύτερο έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων. Σε μια άλλη έρευνα, οι Blandon et al. (2013) λαμβάνοντας υπόψη τις απόψεις του ελεγκτή, σημείωσαν την επίδραση της θητείας του στα σχόλιά του στο ελεγκτικό έργο και συμπέραναν ότι αυτή θα ενίσχυε την ποιότητα του ελέγχου, αλλά παράλληλα θα υπονόμει την ανεξαρτησία του. Ακόμη, στη νέα τους έρευνα, οι Gonzalez et al. (2015) διερεύνησαν τη θητεία του ελεγκτή και την ποιότητα του ελέγχου και συμπέραναν ότι υπάρχει θετική και σημαντική σχέση μεταξύ τους (Salehi et al., 2017).

Ωστόσο, διαπιστώθηκε ότι η βελτίωση της ποιότητας του ελέγχου λόγω της θητείας του ελεγκτή δεν επηρεάζει την ποιότητα της αποκάλυψης πληροφοριών των οικονομικών καταστάσεων (Salehi et al., 2017). Ίσως αυτό οφείλεται στους παράγοντες που ανέφεραν οι Sajadi et al. (2012), οι οποίοι δηλώνουν ότι η συνέπεια

της επιλογής ελεγκτή καταστρέφει την ανεξαρτησία του. Ενώ λοιπόν, οι περισσότερες από τις έρευνες υπογραμμίζουν τη βελτίωση της ποιότητας του ελέγχου λόγω της αύξησης της θητείας του ελεγκτή, οι Sajadi et al. (2012) υποστηρίζουν ότι η συνέπεια επιλογής ελεγκτή θα μειώσει την ανεξαρτησία και την ποιότητα του ελέγχου για τους εξής λόγους:

- 1) η φύση του ελέγχου είναι τέτοια που δημιουργεί μια συνεχή σχέση μεταξύ του ελεγκτή και της διοίκησης της εξεταζόμενης οντότητας, η οποία μακροχρόνια σχέση ενδέχεται να οδηγήσει σε υπερβολική οικειότητα και πολύ στενή σχέση μεταξύ τους, που τελικά θα κάνει τον ελεγκτή να αγνοήσει τις ανιχνευθείσες ανακρίβειες κατά τη διάρκεια του ελέγχου,
- 2) θα κάνει τον έλεγχο μονότονο για τους ελεγκτές και αυτό θα μειώσει την επαγγελματική τους ικανότητα, και
- 3) η επιθυμία του να έχει μακροπρόθεσμο εισόδημα μπορεί να κάνει τον ελεγκτή να θεωρήσει την ικανοποίηση του πελάτη σημαντικό παράγοντα στις αποφάσεις του, προκειμένου να παραμείνει στη θέση του.

Στο ίδιο πλαίσιο, οι Cameran et al. (2015) μίλησαν για τις θετικές και τις αρνητικές επιπτώσεις της υποχρεωτικής εναλλαγής ελεγκτών στην ποιότητα του ελέγχου. Από τη μία πλευρά, ενισχύεται η ανεξαρτησία του ελεγκτή, μειώνεται η οικονομική εξάρτηση του ελεγκτικού γραφείου από τον πελάτη, ενισχύεται η ευαισθητοποίηση του ελεγκτικού γραφείου και αυξάνεται ο ανταγωνισμός στην αγορά ελέγχου. Από την άλλη, αυξάνονται τα κόστη εναλλαγής τόσο για την ελεγκτική εταιρεία όσο και για τον πελάτη, προκαλείται αβεβαιότητα στην αρχή της συνεργασίας έως ότου το νέο ελεγκτικό γραφείο εξοικειωθεί με τον πελάτη, και αυξάνεται το κόστος πληροφοριών για τους συμμετέχοντες στην αγορά (Polychronidou et al., 2020). Τα εμπειρικά στοιχεία δεν παρέχουν οριστικά αποτελέσματα για την υποχρεωτική εναλλαγή και την αποτελεσματικότητά της στην ποιότητα του ελέγχου, καθώς υπάρχουν επιχειρήματα και υπέρ (Ricken 2016; Kingstone et al. 2017;) και κατά της εναλλαγής (Kwon et al. 2014; Elder et al. 2015).

Στην Ελλάδα, το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ, 2010) εξέφρασε αρνητική γνώμη για την εναλλαγή των ελεγκτικών εταιρειών, με το σκεπτικό ότι μειώνει την αποτελεσματικότητα του ελέγχου, υπονομεύει την αξιοπιστία και την

εξουσία του ελεγκτή και αυξάνει το κόστος των πληροφοριών για τους ελεγκτές σχετικά με την ελεγχόμενη εταιρεία.

Σύμφωνα με τα παραπάνω προκύπτει η πρώτη ερευνητική υπόθεση της έρευνας:

H₁: Υπάρχει θετική συσχέτιση μεταξύ της διάρκειας των εσωτερικών ελεγκτών-συνέπειας επιλογής εσωτερικών ελεγκτών, και της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου.

2.2 Εταιρική Διακυβέρνηση

Ο εσωτερικός έλεγχος και η εταιρική διακυβέρνηση έχουν προσελκύσει μεγάλη προσοχή από τις αρχές και τους ερευνητές (Dewing and Russell, 2004). Η ισχυρή εσωτερική και εξωτερική εταιρική διακυβέρνηση εντός της δομής μιας εταιρείας μπορεί να βελτιώσει τους εσωτερικούς ελέγχους και να αυξήσει την ποιότητα της αποκάλυψης, όπως επίσης και να μειώσει την απόκρυψη γεγονότων (Salehi et al., 2017). Στην πλειονότητα των μελετών (Suyono and Hariyando, 2012; Sarens and Abdolmohammadi, 2011), αναφέρεται ότι υπάρχει θετική σχέση μεταξύ του εσωτερικού ελέγχου και της εταιρικής διακυβέρνησης, ενώ κάποιες άλλες εγείρουν αμφιβολίες για αυτήν τη σχέση (Regoliosi and d'Eri, 2012; Goodwin-Stewart and Kent, 2006).

Στη μελέτη των Cohen et al. (2002), οι ελεγκτές ως μέρος του συστήματος εσωτερικού ελέγχου μιας εταιρείας, θεωρούνται σημαντικοί παράγοντες στον τομέα της εταιρικής διακυβέρνησης. Η σχέση μεταξύ της διαδικασίας ελέγχου και της εταιρικής διακυβέρνησης ενισχύεται από το γεγονός ότι οι αδύναμες δομές εταιρικής διακυβέρνησης φαίνεται να προκαλούν μείωση της ποιότητας των χρηματοοικονομικών πληροφοριών που αναφέρονται, και ακόμη μπορεί να οδηγήσουν και σε οικονομική απάτη. Τα παραπάνω συνάδουν επίσης με τη μελέτη του Krishnan (2001) που διαπιστώνει ότι τα προβλήματα στις διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου σχετίζονται με αδύναμες δομές διακυβέρνησης (Drogalas et al., 2016).

Επιπλέον, στη μελέτη των Sarens και Abdolmohammadi (2011), φαίνεται ότι το μέγεθος των τμημάτων του εσωτερικού ελέγχου των εταιρειών και, συνεπώς, το σχέδιο

εσωτερικού ελέγχου, εξαρτάται από διάφορα στοιχεία της εταιρικής διακυβέρνησης, όπως η υποχρέωση της εταιρείας να έχει τμήμα εσωτερικού ελέγχου, το ποσοστό των εξωτερικών μελών του διοικητικού συμβουλίου ή το περιβάλλον του ελέγχου (Drogalas et al., 2016).

Όσον αφορά τον εσωτερικό έλεγχο στην Ελλάδα, οι Drogalas et al. (2011) επισημαίνουν την απουσία ερευνών που εξετάζουν τη σχέση μεταξύ εσωτερικού ελέγχου και εταιρικής διακυβέρνησης σε ελληνικές εταιρείες. Έτσι, οι ίδιοι εξετάζουν αυτή τη σχέση, παρουσιάζοντας τη σχετική βιβλιογραφία και επισημαίνοντας τους παράγοντες που την επηρεάζουν. Ένα από τα ευρήματά τους είναι ότι ο εσωτερικός έλεγχος έχει προσανατολιστεί περισσότερο στη διοίκηση από ό,τι τα προηγούμενα χρόνια, οπότε παρέχοντας διασφάλιση και συμβουλευτικές υπηρεσίες μπορεί να συμβάλει στην αποτελεσματική εταιρική διακυβέρνηση (Drogalas et al., 2016).

Σύμφωνα με τα παραπάνω, προκύπτει η δεύτερη ερευνητική υπόθεση της έρευνας:

H₂: Υπάρχει θετική συσχέτιση μεταξύ της εταιρικής διακυβέρνησης και της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου.

2.3 Ικανότητες εσωτερικών ελεγκτών

Ικανότητα είναι η συνολική γνώση, η δεξιότητα, η εργασιακή στάση, τα χαρακτηριστικά προσωπικότητας που κατέχει ένα άτομο, η τεχνογνωσία ενός ελεγκτή που αποκτάται από γνώσεις και εκπαίδευση (Kertarajasa et al., 2019). Με λίγα λόγια, αναφέρεται στην επάρκεια και την επαγγελματική φροντίδα του εσωτερικού ελεγκτή. Σύμφωνα με το ΠΑ, η επάρκεια δηλώνει ότι «οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να διαθέτουν γνώσεις, δεξιότητες και άλλες ικανότητες που απαιτούνται για την εκτέλεση των ατομικών τους καθηκόντων». Παρόμοια, η επαγγελματική φροντίδα δηλώνει ότι «οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να εφαρμόσουν τη φροντίδα και τις δεξιότητες που αναμένονται από έναν συνετό και ικανό εσωτερικό ελεγκτή» (ΠΑ, 2017), (Turetken et al., 2019). Για τη βελτίωση και την ανάπτυξη των δεξιοτήτων, οι εταιρείες πρέπει να παρέχουν μαθήματα για να βοηθήσουν να αναπτυχθούν ικανότητες, στο πλαίσιο της ανάπτυξης της ποιότητας των υπηρεσιών προς τους πελάτες και της αποτελεσματικότητας των σχέσεων μεταξύ πελατών και ελεγκτών (Alberston, 2002).

Η ικανότητα είναι ένας από τους πιο συχνούς παράγοντες για έρευνα στην υπάρχουσα βιβλιογραφία, καθώς εμφανίζεται σε 22 από 37 κύριες μελέτες (Turetken et al., 2019). Η ικανότητα των μελών του προσωπικού αποτελεί βασικό στοιχείο για την αποτελεσματική δραστηριότητα του εσωτερικού ελέγχου (ΠΑ, 2017). Επιπλέον, τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Πρακτική του Εσωτερικού Ελέγχου (International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (ISPPIA)) υπογραμμίζουν τη σημασία της ομάδας του εσωτερικού ελέγχου, η οποία πρέπει να διαθέτει γνώσεις, δεξιότητες και άλλες ικανότητες που απαιτούνται για την εκτέλεση των καθηκόντων τους (Dellai et al., 2016).

Ορισμένες μελέτες που έχουν διερευνηθεί (Dellai et al., 2016, Tackie et al., 2016) συσχετίζουν τις ικανότητες με την εμπειρία των μελών του προσωπικού, τα επαγγελματικά τους προσόντα, το ποσοστό του αναγνωρισμένου προσωπικού, τις ώρες και το επίπεδο εκπαίδευσης. Χρησιμοποίησαν ερωτηματολόγια για να εντοπίσουν τις ικανότητες του εσωτερικού ελεγκτή σε ότι αφορά, για παράδειγμα, τον αριθμό των ετών που εργάστηκαν τα μέλη του προσωπικού στον οργανισμό και τον αριθμό των πιστοποιήσεων και των εκπαιδεύσεων που έλαβαν τα τελευταία χρόνια (Nurdiono and Gamayuni, 2018).

Οι μη ικανοί ελεγκτές τείνουν να εξαρτώνται από τις απόψεις άλλων για την ολοκλήρωση των ελεγκτικών τους καθηκόντων, επειδή έχουν πολύ περιορισμένες γνώσεις και εμπειρία (Turetken et al., 2019). Όσο πιο ικανοί είναι οι ελεγκτές τόσο υψηλότερη είναι η ποιότητα των ελέγχων που παρέχουν. Αυτό ενισχύεται από τα αποτελέσματα των ερευνών που διεξήχθησαν από τους Halim et al. (2014), Pandoyo (2016), Wardayanti (2016), Zahmatkesh and Rezazadeh (2017), τα οποία δείχνουν μια θετική σχέση μεταξύ ικανότητας και ποιότητας του ελέγχου.

Έτσι, προκύπτει η εξής ερευνητική υπόθεση:

H₃: Υπάρχει θετική συσχέτιση μεταξύ της ικανότητας των εσωτερικών ελεγκτών και της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου.

2.4 Ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα εσωτερικών ελεγκτών

Η ανεξαρτησία θεωρείται βασικός παράγοντας για την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου και η έλλειψή της αποτελεί εμπόδιο στην ικανοποιητική απόδοση του εσωτερικού ελέγχου (Alzeban and Gwilliam, 2014). Ορίζεται ως «η ελευθερία από συνθήκες που απειλούν την ικανότητα της δραστηριότητας του εσωτερικού ελέγχου να εκτελεί τα καθήκοντά της με αμερόληπτο τρόπο» (Dejnaronk et al., 2016), (Turetken et al., 2019).

Ο Izedonmi (2000) δηλώνει ότι η ανεξαρτησία του ελεγκτή σημαίνει την ικανότητά του να διενεργεί ελέγχους σύμφωνα με την εκτίμησή του χωρίς επιρροές. Είναι βασική αρχή της ορθής πρακτικής που καθιστά τις οικονομικές καταστάσεις πιο αξιόπιστες (Eilifsen et al., 2013), και ένας από τους καθοριστικούς παράγοντες για τη διενέργεια ποιοτικού ελέγχου, διότι εάν ο ελεγκτής είναι πραγματικά ανεξάρτητος δεν θα επηρεαστεί από τον πελάτη του και θα εκτελεί ελεύθερα τα ελεγκτικά του καθήκοντα. Ακόμη, είναι η κύρια βάση της εμπιστοσύνης του κοινού στο επάγγελμα των εξωτερικών ελεγκτών (Mulyadi, 2014), καθώς εάν ο ελεγκτής δεν είναι ανεξάρτητος, η έκθεση ελέγχου δεν δείχνει την οικονομική πραγματικότητα, οπότε δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί και ως βάση για τη λήψη αποφάσεων (Kertarajasa et al., 2019).

Επιπλέον, είναι το πιο σημαντικό χαρακτηριστικό για έναν ελεγκτή, το οποίο χαρακτηρίζεται από ακεραιότητα και αντικειμενικότητα, μιας και εάν ο ελεγκτής δεν είναι ανεξάρτητος, δεν μπορεί να παράσχει αντικειμενική γνώμη. Όσο πιο ανεξάρτητος είναι ένας ελεγκτής, τόσο καλύτερη ποιότητα θα έχουν τα αποτελέσματα του ελέγχου (Kertarajasa et al., 2019). Αυτό ενισχύεται και από τα αποτελέσματα των ερευνών που διεξήχθησαν από τους Halim et.al (2014), Brown et al. (2016), Pandoyo (2016), Wardayanti (2017), τα οποία δείχνουν ότι η ανεξαρτησία επηρεάζει την ποιότητα του ελέγχου.

Μελέτη των Al-Twaijry et al. (2003) αποκαλύπτει ότι το σχετικό έγγραφο που περιέχει το ρόλο του τμήματος του εσωτερικού ελέγχου στον οργανισμό, τα δικαιώματά του για πρόσβαση σε άτομα, αρχεία και περιουσιακά στοιχεία, καθώς και το έγγραφο που

καθορίζει το πεδίο εφαρμογής του, είναι ωφέλιμα για να διασφαλιστεί η ανεξαρτησία του (Turetken et al., 2019).

Παράλληλα με την ανεξαρτησία, η αντικειμενικότητα θεωρείται ως ένας από τους βασικούς παράγοντες της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου (Al Matarneh, 2011; Alzeban and Gwilliam, 2014) και απαιτεί από τους εσωτερικούς ελεγκτές να κρίνουν με βάση τα αποδεικτικά στοιχεία που αποκτήθηκαν κατά τις ελεγκτικές δραστηριότητες (Dejnaronk et al., 2016). Ορίζεται ως «μια αμερόληπτη νοητική στάση που επιτρέπει στους εσωτερικούς ελεγκτές να εκτελούν δεσμεύσεις με τέτοιο τρόπο, ώστε να πιστεύουν στο προϊόν της εργασίας τους και να μη γίνονται συμβιβασμοί στην ποιότητα» (Dejnaronk et al., 2016), (Turetken et al., 2019).

Σύμφωνα με τη μελέτη των Erasmus and Coetzee (2018), παρά τις επικρίσεις για το υψηλό επίπεδο υποκειμενικότητας που περιλαμβάνεται στη μέτρηση αυτού του παράγοντα, η βιβλιογραφία χρησιμοποιεί συχνά ερωτηματολόγια με κλίμακες Likert για να αποσπάσει το επίπεδο αντικειμενικότητας του εσωτερικού ελέγχου (Dellai et al., 2016), (Turetken et al., 2019).

Κατά αυτόν τον τρόπο προκύπτει η τέταρτη ερευνητική υπόθεση:

H4: Υπάρχει θετική συσχέτιση μεταξύ της ανεξαρτησίας και της αντικειμενικότητας των εσωτερικών ελεγκτών με την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου.

2.5 Μέγεθος τμήματος εσωτερικού ελέγχου

Οι Arena και Azzone (2009) υποστηρίζουν ότι τα μεγαλύτερα τμήματα εσωτερικού ελέγχου θα επιτρέψουν στους εσωτερικούς ελεγκτές να εναλλάσσονται, οδηγώντας σε έναν πιο αντικειμενικό εσωτερικό έλεγχο. Το μέγεθος σχετίζεται επίσης στενά με τους πόρους που διατίθενται και τις επενδύσεις που πραγματοποιούνται για τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου (Alhajri, 2017). Ο Bednarek (2018) υποστηρίζει ότι μία από τις υποχρεωτικές προϋποθέσεις που πρέπει να πληρείται για τη διεξαγωγή αποτελεσματικών εσωτερικών ελέγχων από έναν εσωτερικό ελεγκτή είναι η διαθεσιμότητα επαρκούς αριθμού αναγνωρισμένων ειδικών. Ως εκ τούτου, το μέγεθος του τμήματος εσωτερικού ελέγχου θεωρείται ως ένας σημαντικός παράγοντας που

ενδέχεται να επηρεάσει την αποτελεσματικότητά του (Chang et al., 2019), (Turetken et al., 2019).

Ορισμένες μελέτες (π.χ. Arena and Azzone (2009), Bednarek (2018)) αναφέρουν ότι αυτός ο παράγοντας χρησιμοποιείται από τους εξωτερικούς ελεγκτές για την αξιολόγηση της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου. Οι Halimah et al. (2012) δείχνουν ότι η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου ενδέχεται να είναι υψηλότερη, όταν υπάρχει επαρκής αριθμός μελών προσωπικού στο τμήμα του ελέγχου (Turetken et al., 2019).

Επιπρόσθετα, για τη μέτρηση αυτού του δείκτη, η μελέτη των Arena and Azzone (2009) χρησιμοποιεί τον αριθμό των απασχολούμενων μελών του τμήματος, ενώ η Bednarek (2018) τον αριθμό των εσωτερικών ελεγκτών πλήρους απασχόλησης. Ωστόσο, όπως αναφέρεται στην έρευνα των Arena and Azzone (2009), η αναλογία μεταξύ του αριθμού των εσωτερικών ελεγκτών και του αριθμού των συνολικών υπαλλήλων στον οργανισμό μπορεί να είναι πιο χρήσιμη, καθώς δίνει μια ομαλοποιημένη τιμή για λόγους σύγκρισης (Turetken et al., 2019).

Σύμφωνα με τα παραπάνω προκύπτει η πέμπτη ερευνητική υπόθεση:

H₅: Υπάρχει θετική συσχέτιση μεταξύ του μεγέθους του τμήματος εσωτερικού ελέγχου και της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου.

2.6 Φήμη και ποιότητα εσωτερικών ελεγκτών

Η φήμη των ελεγκτικών εταιρειών σχετίζεται με την εταιρική εικόνα που εμφανίζεται με την πάροδο του χρόνου και μπορεί να είναι συνέπεια της σειράς ελεγκτών, της επωνυμίας, της αντιληπτής ποιότητας ελέγχου και των ελεγκτικών εξόδων (Aronmwan et al., 2013), (Pham et al., 2017).

Οι μεγάλες ελεγκτικές εταιρείες έχουν μεγάλη φήμη και συνήθως ξοδεύουν περισσότερα χρήματα για να εκπαιδεύσουν τους ελεγκτές τους και να έχουν ισχυρότερο έλεγχο. Οι Dopuch and Simunic (1980) πιστεύουν ότι οι μεγάλες ελεγκτικές εταιρείες επενδύουν πολλά για να αυξήσουν την ποιότητα του ελέγχου τους.

Οι Craswel et al. (2002) συμπέραναν ότι οι διάσημες ελεγκτικές εταιρείες έχουν υψηλότερα έξοδα και ενδιαφέρονται περισσότερο για τη φήμη τους, και ότι ο φημισμένος τους έλεγχος θα επηρεάσει την ποιότητα του ελέγχου και θα αυξήσει την αξιοπιστία τους (Salehi et al., 2017).

Οι Choi et al. (2010) δηλώνουν ότι ένα μεγάλο ελεγκτικό γραφείο παράγει καλύτερη ποιότητα ελέγχου από ένα μικρότερο, και τείνει να είναι ανεξάρτητο στην αποκάλυψη και στην αναφορά της απάτης που διαπράττεται από πελάτες (Hapsoro and Santoso, 2018). Το Auditing Standard Board (2011) δηλώνει ότι όσο πιο διάσημος και καταρτισμένος είναι ο ελεγκτής, τόσο υψηλότερη ποιότητα θα έχει ο διενεργημένος έλεγχος, και πως η υψηλή ποιότητα πρέπει να επιβεβαιώνεται και από άλλους επαγγελματίες (δηλαδή οι άλλοι ελεγκτές θα πρέπει επίσης να αποδεχθούν τον ελεγκτή ως διάσημο και εξειδικευμένο) (Salehi et al., 2017).

Οι Fargher et al. (2012) στην έρευνά τους σχετικά με τη φήμη και την ποιότητα του ελεγκτή, και τη ζήτηση για ελεγκτική υπηρεσία, αντιμετώπισαν τη φήμη και την ποιότητα του ελεγκτή ως έναν από τους παράγοντες που επηρεάζουν την ποιότητα του ελέγχου και δήλωσαν ότι όσο πιο κατάλληλος είναι ο ελεγκτής, οι απαιτήσεις για τον έλεγχό του και γενικά για τις ελεγκτικές υπηρεσίες θα αυξηθούν. Οι Pittman and Fortin (2004) διερεύνησαν την επίδραση της φήμης και της ποιότητας του ελεγκτή στο κόστος χρέους των αμερικανικών εταιρειών και βρήκαν μια θετική σχέση μεταξύ των δύο μεταβλητών, επειδή η έρευνά τους βασίστηκε στην έρευνα που διεξήγαγε η DeAngelo (1981), η οποία αναφέρει ότι οι πιστωτές είναι ευαίσθητοι στη φήμη του ελεγκτή ως μέτρο της ποιότητας του ελέγχου (Salehi et al., 2017).

Γενικά, οι ελεγκτικές εταιρείες γενικά μπορούν να ταξινομηθούν σε δύο ομάδες: Big 4 και μη Big 4 (DeAngelo, 1981; Boulila Taktak and Mbarki, 2014). Οι Big 4 ελεγκτές υποστηρίζουν ότι παρέχουν ελέγχους καλύτερης ποιότητας από τους μη Big 4 (Klein and Leffler, 1981; Boulila Taktak and Mbarki, 2014), καθώς θέλουν να διατηρήσουν τη φήμη τους και φοβούνται να χάσουν αυτό που έχουν χτίσει, εάν παρέχουν υπηρεσίες χαμηλής ποιότητας (Klein and Leffler, 1981; Bigus, 2015). Με υψηλότερους χρηματοοικονομικούς πόρους, έχουν υψηλότερο κίνητρο να δαπανήσουν πόρους για

την εκπαίδευση και την πρόσληψη ικανών ελεγκτών (Rezaei και Shabani, 2014), και να παρέχουν καλύτερες υπηρεσίες διασφάλισης, για να διατηρήσουν τη φήμη τους, η οποία οδηγεί σε υψηλότερες αμοιβές από τους πελάτες τους (Choi et al., 2010; Desai et al., 2016), (Aronmwan et al., 2013), (Pham et al., 2017).

Σύμφωνα λοιπόν με τα παραπάνω, προκύπτει η έκτη ερευνητική υπόθεση:

H₆: Υπάρχει θετική συσχέτιση μεταξύ της φήμης-ποιότητας των εσωτερικών ελεγκτών και της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου.

2.7 Υποστηρικτικό περιβάλλον εσωτερικού ελέγχου

Όπως αναφέρθηκε στο Κεφάλαιο 1, το περιβάλλον του ελέγχου αναφέρεται στο σύνολο των προτύπων, των διαδικασιών και των δομών, που παρέχουν τη βάση για τη διενέργεια εσωτερικού ελέγχου σε ολόκληρο τον οργανισμό (COSO, 2013). Αφορά την ακεραιότητα και τις ηθικές αξίες του οργανισμού, τη δομή και τις αρμοδιότητες της διακυβέρνησης, τη διαδικασία προσέλκυσης, ανάπτυξης και διατήρησης ικανών ατόμων, και την αυστηρότητα γύρω από τα μέτρα απόδοσης, τα κίνητρα και τις ανταμοιβές, για την προώθηση της ανάληψης ευθυνών με σκοπό την απόδοση. Το περιβάλλον στο οποίο η διοίκηση αναγνωρίζει τη σημασία των ελέγχων και των δομών που ελέγχουν την αποτελεσματικότητά τους, μπορεί να διευκολύνει την επικοινωνία με άλλους υπαλλήλους οι οποίοι συχνά αντιλαμβάνονται έναν εσωτερικό έλεγχο ως «εταιρική αστυνομία», καθώς επίσης και να διευκολύνει την καλύτερη κατανόηση του ρόλου του εσωτερικού ελέγχου από τη διοίκηση (Barisic και Tusek, 2016), (Turetken et al., 2019).

Μελέτη των Karagiorgos et al. (2011) αναφέρει μια σημαντική σχέση μεταξύ της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου και του περιβάλλοντος ελέγχου, το οποίο είναι συστατικό του συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Ομοίως, οι Barisic and Tusek (2016) υποστηρίζουν τη θετική επίδραση του υποστηρικτικού περιβάλλοντος ελέγχου στην αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου (Turetken et al., 2019).

Οι παράγοντες που περιγράφουν το υποστηρικτικό ελεγκτικό περιβάλλον, συχνά

λειτουργούν χρησιμοποιώντας δηλώσεις που προέρχονται από το πλαίσιο του COSO (COSO, 2013) και αντιπροσωπεύουν ορισμένες πτυχές του περιβάλλοντος ελέγχου, όπως η ηθική ευαισθητοποίηση και το στυλ διοίκησης, το επίπεδο συνειδητοποίησης της σημασίας του ελέγχου και η ύπαρξη διαχείρισης του επιχειρηματικού κινδύνου και των συναφών δραστηριοτήτων παρακολούθησης (Turetken et al., 2019).

Σύμφωνα με τα παραπάνω προκύπτει η έβδομη ερευνητική υπόθεση της έρευνας:

H₇: Υπάρχει θετική συσχέτιση μεταξύ του υποστηρικτικού περιβάλλοντος εσωτερικού ελέγχου και της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΕΡΕΥΝΑΣ

3.1 Ερευνητικό Δείγμα

Για τη δημιουργία του ερωτηματολογίου χρησιμοποιήθηκαν οι Φόρμες της Google. Το ερωτηματολόγιο απεστάλη σε εσωτερικούς ελεγκτές, εξωτερικούς ελεγκτές, διευθυντές/managers και άλλα στελέχη ελληνικών επιχειρήσεων και οργανισμών που διαθέτουν τμήμα εσωτερικού ελέγχου, ώστε να συλλεχθούν δεδομένα για τα χαρακτηριστικά της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου, της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου και συγκεκριμένα χαρακτηριστικά του εσωτερικού ελέγχου που εφαρμόζονται από τους υπεύθυνους για αυτόν. Το ποσοστό συμμετοχής και ανταπόκρισης ανήλθε στο 47% καθώς απεστάλη σε 190 ηλεκτρονικές διευθύνσεις επαγγελματιών στην ελεγκτική και επέστρεψαν τα 90 εξ αυτών, ποσοστό το οποίο θεωρείται λογικό και αρκετά ικανοποιητικό.

3.2 Ερωτηματολόγιο

Η ανάλυση της βιβλιογραφίας οδήγησε στη δημιουργία ενός δομημένου ερωτηματολογίου με 4 γενικές ερωτήσεις πολλαπλής επιλογής και 30 ερωτήσεις κλειστού τύπου βαθμολογικής κλίμακας Likert (πενταβάθμια κλίμακα), σύμφωνα με την οποία ο ερωτώμενος καλείται να απαντήσει σχετικά με το βαθμό συμφωνίας/εφαρμογής (καθόλου – πάρα πολύ) της κάθε ερώτησης. Το ερωτηματολόγιο αποτελείται από τρία μέρη, τα οποία όπως αναφέρθηκε προέκυψαν έπειτα από ανάλυση της διεθνούς βιβλιογραφίας. Το κάθε μέρος αποτελείται από διαφορετικές ερωτήσεις, νοηματικά συνδεδεμένες μεταξύ τους, με αποτέλεσμα κάθε ομάδα ερωτήσεων να δημιουργεί έναν προς εξέταση παράγοντα.

Συγκεκριμένα, στο Μέρος Α «Χαρακτηριστικά ερωτηθέντων» εξετάζονται ορισμένα γενικά χαρακτηριστικά των συμμετεχόντων στην έρευνα τα οποία αναλύθηκαν στο ερευνητικό δείγμα. Οι ερωτήσεις αυτής της ενότητας είναι τέσσερις και αφορούν την εκπαίδευση (επίπεδο μόρφωσης) των συμμετεχόντων, τη θέση ευθύνης που κατέχουν, τον αριθμό σεμιναρίων επιμόρφωσης εσωτερικού ελέγχου που έχουν παρακολουθήσει και τον αριθμό των ετών της εργασιακής τους εμπειρίας.

Το Μέρος Β «Παράγοντες που επηρεάζουν την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου» αποτελείται από 25 ερωτήματα τα οποία αφορούν επτά χαρακτηριστικά του εσωτερικού ελέγχου. Το πρώτο είναι η *διάρκεια εσωτερικών ελεγκτών – συνέπεια επιλογής εσωτερικών ελεγκτών* και βασίστηκε κυρίως στις έρευνες των Sajadi et al. (2012), Gonzalez et al. (2015). Εξετάζεται μέσω τεσσάρων ερωτημάτων, τα οποία ερευνούν αν οι ερωτώμενοι πιστεύουν ότι 1. οι εσωτερικοί ελεγκτές αφιερώνουν χρόνο για να γνωρίσουν τις λογιστικές διαδικασίες που εφαρμόζει ο νέος πελάτης ελέγχου, 2. οι εσωτερικοί ελεγκτές αφιερώνουν χρόνο για να εξοικειωθούν με το σύστημα του εσωτερικού ελέγχου που εφαρμόζει ο νέος πελάτης ελέγχου, 3. υπάρχει μακροπρόθεσμη σχέση εσωτερικών ελεγκτών-πελατών, και 4. υπάρχει συνέπεια στην επιλογή των εσωτερικών ελεγκτών.

Ο επόμενος παράγοντας που εξετάζεται είναι η *εταιρική διακυβέρνηση*, απαρτίζεται από τέσσερα ερωτήματα και βασίστηκε κατά κύριο λόγο στις έρευνες των Drogalas et al., 2016, και Drogalas et al., 2018. Τα δύο πρώτα εξετάζουν το βαθμό στον οποίο το διοικητικό συμβούλιο απαρτίζεται από έμπειρα και ικανά μέλη, και το βαθμό στον οποίο η διοίκηση της εταιρείας προάγει τη συμμόρφωση με τις νομικές απαιτήσεις και κανόνες. Στα επόμενα δύο διερωτάται ο βαθμός στον οποίο η ανώτατη διοίκηση έχει καθορίσει και κοινοποιήσει σαφώς την αποστολή, τη στρατηγική και τους επιχειρηματικούς στόχους της εταιρείας, και ο βαθμός στον οποίο οι εργαζόμενοι γνωρίζουν τα οφέλη της καλής εταιρικής διακυβέρνησης για την εταιρεία.

Στη συνέχεια εξετάζονται οι *ικανότητες εσωτερικών ελεγκτών* με τέσσερα ερωτήματα. Ο συγκεκριμένος παράγοντας βασίστηκε κυρίως στις έρευνες και τα ερωτηματολόγια των Drogalas et al., 2016, και Drogalas and Siori, 2017, και ερευνά το βαθμό στον οποίο οι εσωτερικοί ελεγκτές παρακολουθούν εκπαιδευτικά σεμινάρια, κατά πόσον είναι επαρκώς μορφωμένοι, το βαθμό στον οποίο λαμβάνουν πιστοποιήσεις, και το βαθμό στον οποίο έχουν επαρκή ελεγκτική εμπειρία.

Ο επόμενος παράγοντας εξέτασης είναι η *ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα εσωτερικών ελεγκτών* η οποία εξετάζεται επίσης μέσα από τέσσερα ερωτήματα. Τα δύο πρώτα εξετάζουν κατά πόσον είναι σαφώς καθορισμένο το πεδίο εφαρμογής των

εσωτερικών ελεγκτών, και κατά πόσον οι εσωτερικοί ελεγκτές ενεργούν με υψηλό βαθμό ανεξαρτησίας. Τα επόμενα δύο διερευνούν το βαθμό στον οποίο οι εσωτερικοί ελεγκτές έχουν πρόσβαση σε όλα τα αρχεία και τις πληροφορίες, και το βαθμό στον οποίο οι εσωτερικοί ελεγκτές λειτουργούν με αντικειμενικά κριτήρια (Al-Twaijry et al., 2003; Dellai et al., 2016; (Turetken et al., 2019).

Το επόμενο χαρακτηριστικό αφορά το *μέγεθος τμήματος εσωτερικού ελέγχου*, εξετάζεται μέσα από τρεις ερωτήσεις και αντλήθηκαν δεδομένα από τις έρευνες των Halimah et al. (2012), Alhajri (2017) και Bednarek (2018). Στην πρώτη ερώτηση εξετάζεται ο βαθμός στον οποίο υπάρχει επαρκής αριθμός εργαζομένων στο τμήμα του εσωτερικού ελέγχου, στη δεύτερη κατά πόσον διατίθενται πόροι και πραγματοποιούνται επενδύσεις για τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου, και στην τρίτη ο βαθμός διαθεσιμότητας επαρκούς αριθμού εσωτερικών ελεγκτών.

Ο έκτος παράγοντας εξέτασης είναι η *φήμη και ποιότητα εσωτερικών ελεγκτών* η οποία διερευνάται μέσω δύο ερωτήσεων, δηλαδή τον βαθμό ύπαρξης ζήτησης για ελεγκτικές υπηρεσίες (Fargher et al., 2012) και το βαθμό στον οποίο οι πιστωτές της εταιρείας είναι ευαίσθητοι στη φήμη των εσωτερικών ελεγκτών ως μέτρο της ποιότητας του ελέγχου (DeAngelo, 1981).

Τέλος, εξετάζεται το *υποστηρικτικό περιβάλλον εσωτερικού ελέγχου* μέσα από τέσσερις ερωτήσεις βασιζόμενες στις έρευνες των Drogalas and Siori, 2017, και Koutourpis and Pappa, 2018. Αφορούν το βαθμό στον οποίο η εταιρεία αναπτύσσει δραστηριότητες εσωτερικού ελέγχου που συμβάλλουν στον μετριασμό των κινδύνων για την επίτευξη των στόχων, το βαθμό προσδιορισμού των στόχων του εσωτερικού ελέγχου, το κατά πόσον έχει γίνει περιγραφή θέσεων εργασίας σε όλα τα επίπεδα, και το βαθμό στον οποίο είναι σαφής ο διαχωρισμός των καθηκόντων και των ευθυνών των εργαζομένων.

Το Μέρος Γ «Ποιότητα Εσωτερικού Ελέγχου» απαρτίζεται από πέντε ερωτήματα και βασίζεται στις έρευνες που διεξήγαγαν οι AlAjmi, 2009, Drogalas et al., 2016, Drogalas et al., 2018. Η πρώτη ερώτηση σχετίζεται με το κατά πόσον η λειτουργία και οι ενέργειες του εσωτερικού ελέγχου συμμορφώνονται με τα πρότυπα επαγγελματικής

εφαρμογής εσωτερικού ελέγχου. Στη συνέχεια, εξετάζονται ο βαθμός στον οποίο ο εσωτερικός έλεγχος συμμορφώνεται με τον Κώδικα Δεοντολογίας των εσωτερικών ελεγκτών, και ο βαθμός στον οποίο ο εσωτερικός έλεγχος παρέχει συστάσεις για βελτιώσεις στο σύστημα εσωτερικού ελέγχου. Έπειτα, διερωτάται ο βαθμός στον οποίο η ομάδα εσωτερικού ελέγχου είναι σε θέση να αξιολογήσει και να βελτιώσει το σύστημα εσωτερικού ελέγχου της εταιρείας. Η τελευταία ερώτηση του ερωτηματολογίου διερευνά το κατά πόσον οι ερωτώμενοι θεωρούν ότι ο εσωτερικός έλεγχος εκτελείται ποιοτικά στην εταιρεία τους.

3.3 Μεθοδολογία Στατιστικής Ανάλυσης

Προκειμένου να επιτευχθεί ολοκληρωμένη ανάλυση των δεδομένων που προέκυψαν από την έρευνα επιλέχθηκε τόσο η περιγραφική στατιστική ανάλυση των δεδομένων, όσο και η ανάλυση παλινδρόμησης μιας και εξετάζονται αρκετές ανεξάρτητες μεταβλητές και αναμένεται να βρεθεί ο βαθμός επίδρασής τους στην εξαρτημένη.

Για την περιγραφική στατιστική ανάλυση των δεδομένων χρησιμοποιήθηκε το πρόγραμμα Excel του πακέτου εργαλείων Microsoft Office. Μέσω αυτού δημιουργήθηκαν πίνακες με τις συχνότητες και τα ποσοστά απαντήσεων για κάθε ερώτηση, καθώς και τα αντίστοιχα διαγράμματα. Στη συνέχεια, για την ανάλυση παλινδρόμησης χρησιμοποιήθηκε το στατιστικό πακέτο SPSS οπότε και πραγματοποιήθηκε ανάλυση των δεδομένων και εξαγωγή αποτελεσμάτων, σχετικά με τους ελέγχους υποθέσεων και τις συσχετίσεις των ανεξάρτητων μεταβλητών και των μεταβλητών ελέγχου με την εξαρτημένη μεταβλητή.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΡΕΥΝΑΣ

4.1 Εισαγωγή

Στο Κεφάλαιο που ακολουθεί παρουσιάζονται και αναλύονται αρχικά τα αποτελέσματα της περιγραφικής στατιστικής ανάλυσης για κάθε ερώτηση που συμπεριλήφθηκε στο ερωτηματολόγιο. Στη συνέχεια εκτελείται πολλαπλή παλινδρόμηση προκειμένου να εξαχθούν χρήσιμα συμπεράσματα και να εξεταστεί η επιβεβαίωση ή η απόρριψη των υποθέσεων της παρούσας έρευνας.

4.2 Αποτελέσματα περιγραφικής στατιστικής ανάλυσης

Σε αυτή την ενότητα παρουσιάζονται τα αποτελέσματα της περιγραφικής στατιστικής των ερωτήσεων της έρευνας. Για κάθε ερώτηση έχει δημιουργηθεί ένας πίνακας που περιλαμβάνει τη συχνότητα, το ποσοστό, το έγκυρο ποσοστό και το αθροιστικό ποσοστό, καθώς και το αντίστοιχο ραβδόγραμμα βάσει των συχνοτήτων των απαντήσεων.

Για την δημιουργία των πινάκων και των ραβδογραμμάτων χρησιμοποιήθηκε το εργαλείο Excel του πακέτου εργαλείων Microsoft Office. Προκειμένου να επιτευχθεί καλύτερη και περισσότερο οργανωμένη παρουσίαση των αποτελεσμάτων, η ενότητα χωρίζεται σε μικρότερες υποενότητες σύμφωνα με τα τμήματα του ερωτηματολογίου.

4.2.1 Μέρος Α: Χαρακτηριστικά ερωτηθέντων

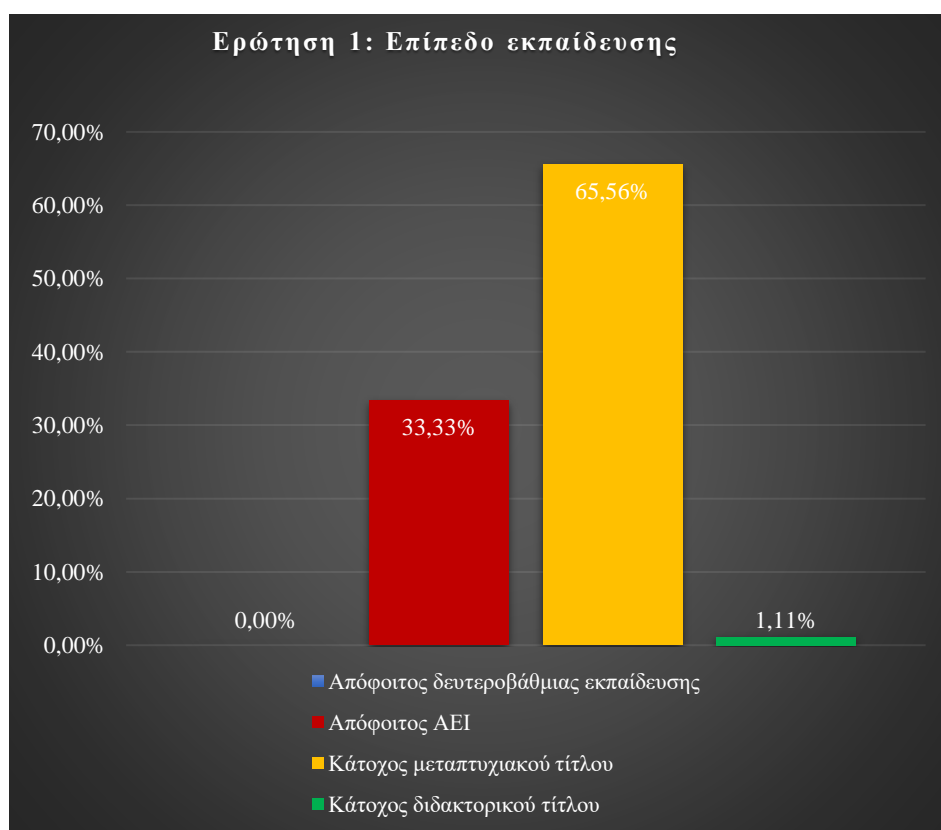
Το Μέρος Α του ερωτηματολογίου αποτελείται από τέσσερις ερωτήσεις και δίνει πληροφορίες για το ερευνητικό δείγμα, αφού σχετίζονται με τον ερωτώμενο και την επιχείρηση στην οποία εργάζεται, εφόσον είναι εσωτερικός ελεγκτής, διευθυντής/manager ή άλλο στέλεχος, και με την επιχείρηση την οποία ελέγχει, εφόσον είναι εξωτερικός ελεγκτής.

Πιο συγκεκριμένα, η πρώτη ερώτηση εξετάζει το μορφωτικό επίπεδο των συμμετεχόντων στην έρευνα. Τα αποτελέσματα απεικονίζονται στον πίνακα που ακολουθεί.

Πίνακας 1: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 1

Ερώτηση 1. Επίπεδο εκπαίδευσης				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
Απόφοιτος δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης	0	0,00%	0,00%	0,00%
Απόφοιτος ΑΕΙ	30	33,33%	33,33%	33,33%
Κάτοχος μεταπτυχιακού τίτλου	59	65,56%	65,56%	98,89%
Κάτοχος διδακτορικού τίτλου	1	1,11%	1,11%	100,00%
Σύνολο	90	100,00%	100,00%	

Όπως φαίνεται από τον παραπάνω πίνακα, το 65,56% είναι κάτοχοι μεταπτυχιακού τίτλου σπουδών, ακολουθούν 33,33% οι απόφοιτοι ΑΕΙ, ενώ κανείς από τους ερωτώμενους δεν αντιπροσωπεύει απόφοιτο δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης, και ένα άτομο από το δείγμα είναι κάτοχος διδακτορικού τίτλου σπουδών. Με άλλα λόγια περίπου το 99% του δείγματος είναι απόφοιτοι τριτοβάθμιας εκπαίδευσης. Τα αποτελέσματα παρουσιάζονται και διαγραμματικά.



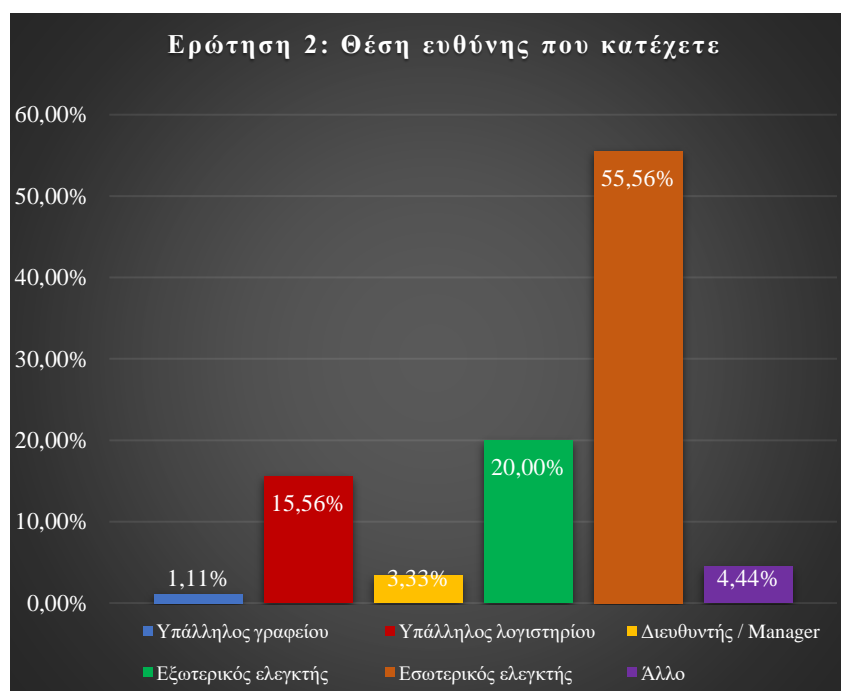
Διάγραμμα 1: Ραβδόγραμμα ερώτησης 1

Το επόμενο ερώτημα του τμήματος αφορά την θέση ευθύνης την οποία κατέχει ο ερωτώμενος. Τα αποτελέσματα της ερώτησης φαίνονται στον πίνακα που ακολουθεί.

Πίνακας 2: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 2

Ερώτηση 2. Θέση ευθύνης που κατέχετε				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
Υπάλληλος γραφείου	1	1,11%	1,11%	1,11%
Υπάλληλος λογιστηρίου	14	15,56%	15,56%	16,67%
Διευθυντής / Manager	3	3,33%	3,33%	20,00%
Εξωτερικός ελεγκτής	18	20,00%	20,00%	40,00%
Εσωτερικός ελεγκτής	50	55,56%	55,56%	95,56%
Άλλο	4	4,44%	4,44%	100,00%
Σύνολο	90	100,00%	100,00%	

Όπως παρατηρείται από τον παραπάνω πίνακα, το 55,56% του δείγματος αποτελείται από εσωτερικούς ελεγκτές ελληνικών επιχειρήσεων και οργανισμών. Το 20% των ερωτηθέντων αποτελούν εξωτερικούς ελεγκτές, ενώ ποσοστό της τάξης του 15,56% κατέχουν οι υπάλληλοι λογιστηρίου. Ακόμη, οι διευθυντές ή managers και άλλα στελέχη των επιχειρήσεων αποτελούν περίπου το 7-8% του δείγματος και ένα άτομο είναι υπάλληλος γραφείου. Τα αποτελέσματα αυτά παρουσιάζονται και στο παρακάτω ραβδόγραμμα.



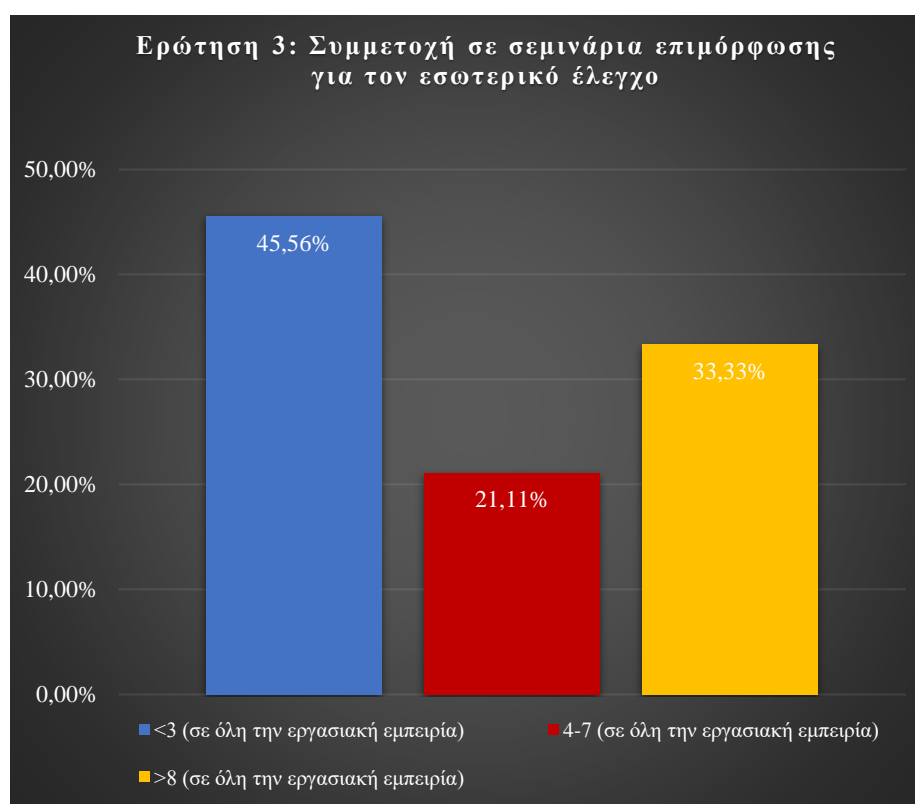
Διάγραμμα 2: Ραβδόγραμμα ερώτησης 2

Η τρίτη ερώτηση αφορά τον αριθμό σεμιναρίων που έχουν παρακολουθήσει οι συμμετέχοντες με στόχο την επιμόρφωση πάνω στον εσωτερικό έλεγχο.

Πίνακας 3: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 3

3. Συμμετοχή σε σεμινάρια επιμόρφωσης για τον εσωτερικό έλεγχο				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
<3 (σε όλη την εργασιακή εμπειρία)	41	45,56%	45,56%	45,56%
4-7 (σε όλη την εργασιακή εμπειρία)	19	21,11%	21,11%	66,67%
>8 (σε όλη την εργασιακή εμπειρία)	30	33,33%	33,33%	100,00%
Σύνολο	90	100,00%	100,00%	

Προκύπτει ότι το 45,56 % των συμμετεχόντων έχει παρακολουθήσει λιγότερα από τρία σεμινάρια, το 33,33% περισσότερα από 8, ενώ το 21,11% έχει παρακολουθήσει 4-7 σεμινάρια. Τα αποτελέσματα απεικονίζονται και διαγραμματικά παρακάτω.



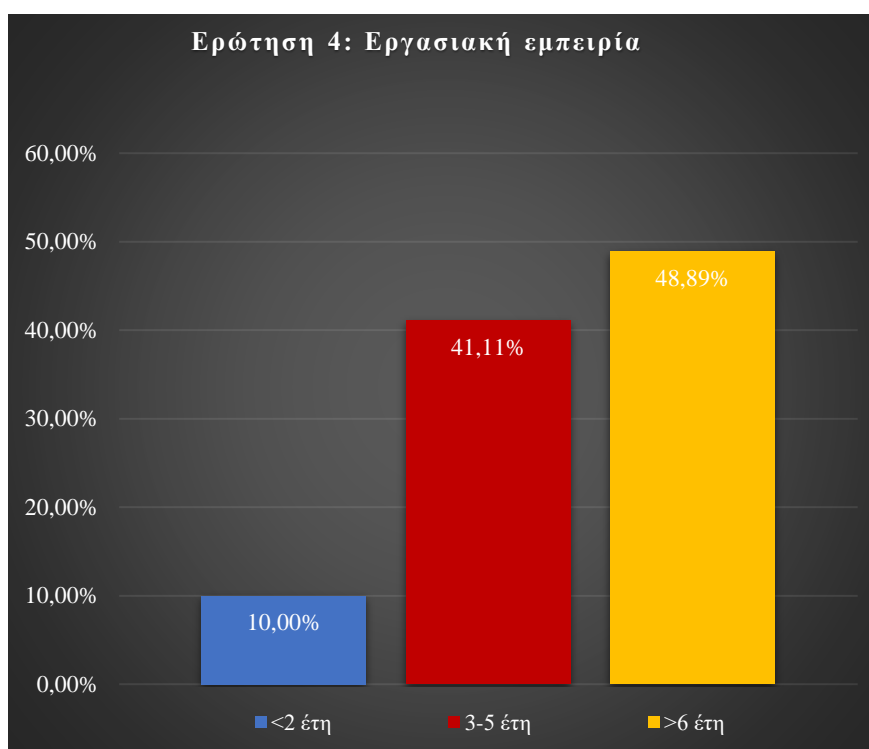
Διάγραμμα 3: Ραβδόγραμμα ερώτησης 3

Η τέταρτη ερώτηση, η οποία αποτελεί και την τελευταία του πρώτου μέρους, αφορά την εργασιακή εμπειρία των συμμετεχόντων στην έρευνα. Στον πίνακα που ακολουθεί περιγράφονται οι απαντήσεις της τέταρτης ερώτησης.

Πίνακας 4: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 4

4. Εργασιακή εμπειρία				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
<2 έτη	9	10,00%	10,00%	10,00%
3-5 έτη	37	41,11%	41,11%	51,11%
>6 έτη	44	48,89%	48,89%	100,00%
Σύνολο	90	100,00%	100,00%	

Από τον παραπάνω πίνακα αντιλαμβανόμαστε ότι το 48,89% έχει πάνω από έξι έτη εργασιακή εμπειρία, και σε παρόμοιο ποσοστό της τάξης του 41,11% 3-5 έτη. Επίσης, με λιγότερα από δύο έτη εμπειρίας εμφανίζεται το 10% των συμμετεχόντων. Διαγραμματικά τα αποτελέσματα παρουσιάζονται ως εξής.



Διάγραμμα 4: Ραβδόγραμμα ερώτησης 4

4.2.2 Μέρος Β: Παράγοντες που επηρεάζουν την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου

Το Μέρος Β αφορά τους παράγοντες που επηρεάζουν την ποιότητα του ελέγχου οι οποίοι για τους σκοπούς της έρευνας είναι επτά και απαρτίζονται στο σύνολό τους από 25 ερωτήματα.

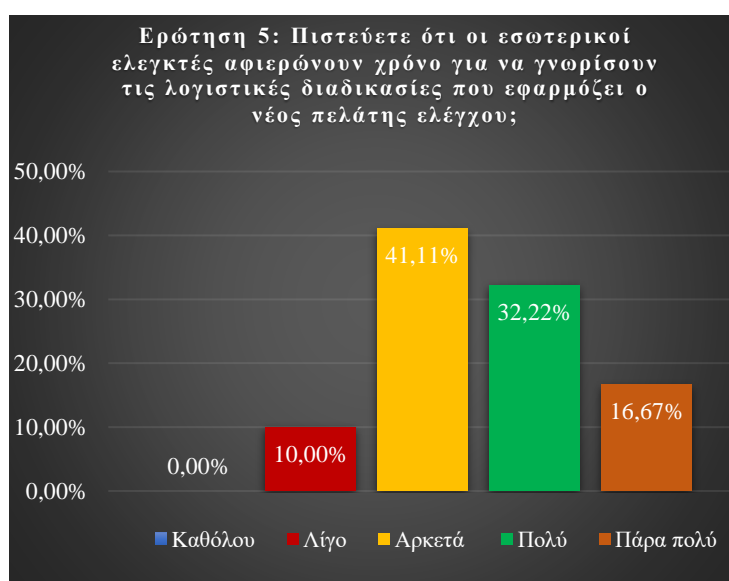
- ✓ Αρχικά εξετάζονται τέσσερα ερωτήματα που αφορούν το χαρακτηριστικό της «Διάρκειας εσωτερικών ελεγκτών – Συνέπειας επιλογής εσωτερικών ελεγκτών».

Έτσι, η ερώτηση 5 σχετίζεται με τον χρόνο που αφιερώνουν οι εσωτερικοί ελεγκτές για να γνωρίσουν τις λογιστικές διαδικασίες που εφαρμόζει ο νέος πελάτης ελέγχου. Ο πίνακας που ακολουθεί παρουσιάζει τις απαντήσεις στην ερώτηση αυτή.

Πίνακας 5: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 5

5. Πιστεύετε ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές αφιερώνουν χρόνο για να γνωρίσουν τις λογιστικές διαδικασίες που εφαρμόζει ο νέος πελάτης ελέγχου;				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
Καθόλου	0	0,00%	0,00%	0,00%
Λίγο	9	10,00%	10,00%	10,00%
Αρκετά	37	41,11%	41,11%	51,11%
Πολύ	29	32,22%	32,22%	83,33%
Πάρα πολύ	15	16,67%	16,67%	100,00%
Σύνολο	90	100,00%	100,00%	

Τα αποτελέσματα αναδεικνύουν ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές αφιερώνουν αρκετό χρόνο για να γνωρίσουν τις λογιστικές διαδικασίες που εφαρμόζει ο νέος πελάτης ελέγχου. Οι 37 από τους 90 ερωτώμενους απάντησαν «Αρκετά», ενώ 29 άτομα απάντησαν «Πολύ», δημιουργώντας ένα συνολικό ποσοστό άνω του 73% που αποδεικνύει την σημασία του χρόνου που οι εσωτερικοί ελεγκτές αφιερώνουν για να γνωρίσουν τις λογιστικές διαδικασίες του νέου πελάτη. Το 16,67% των ερωτηθέντων απάντησε «Πάρα πολύ» και μόλις το 10% «Λίγο», ενώ δεν υπήρξε καμία απάντηση για την επιλογή «Καθόλου». Τα παραπάνω αποτελέσματα παρουσιάζονται και διαγραμματικά.



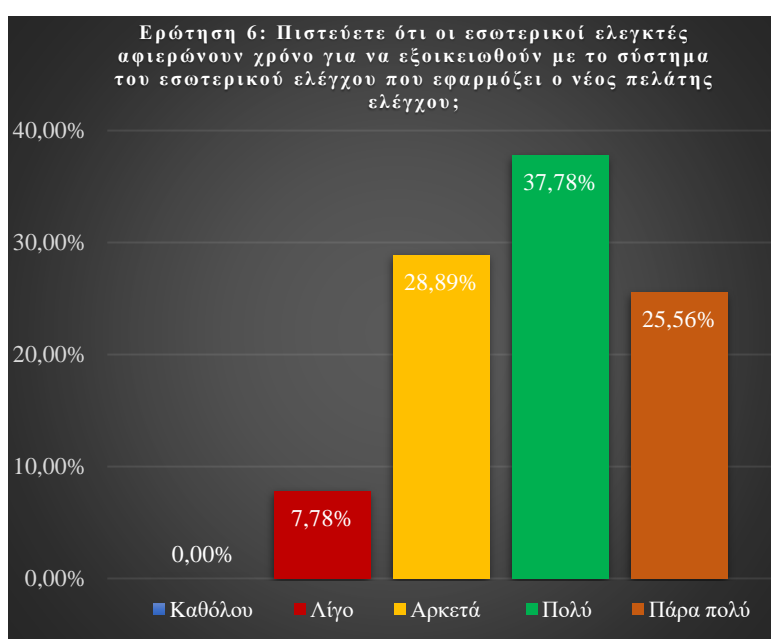
Διάγραμμα 5: Ραβδόγραμμα ερώτησης 5

Η επόμενη ερώτηση διερευνά τον χρόνο που αφιερώνουν οι εσωτερικοί ελεγκτές για να εξοικειωθούν με το σύστημα του εσωτερικού ελέγχου που εφαρμόζει ο νέος πελάτης ελέγχου, και τα αποτελέσματα αυτής παρουσιάζονται στον πίνακα που ακολουθεί.

Πίνακας 6: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 6

6. Πιστεύετε ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές αφιερώνουν χρόνο για να εξοικειωθούν με το σύστημα του εσωτερικού ελέγχου που εφαρμόζει ο νέος πελάτης ελέγχου;				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
Καθόλου	0	0,00%	0,00%	0,00%
Λίγο	7	7,78%	7,78%	7,78%
Αρκετά	26	28,89%	28,89%	36,67%
Πολύ	34	37,78%	37,78%	74,44%
Πάρα πολύ	23	25,56%	25,56%	100,00%
Σύνολο	90	100,00%	100,00%	

Εξετάζοντας τις απαντήσεις παρατηρείται ότι το μεγαλύτερο ποσοστό των εσωτερικών ελεγκτών αφιερώνουν χρόνο για να εξοικειωθούν με το σύστημα του εσωτερικού ελέγχου που εφαρμόζει ο νέος πελάτης ελέγχου, με το 28,89% να απαντάει «Αρκετά», το 37,78% να δηλώνει «Πολύ» και το 25,56% να δηλώνει «Πάρα πολύ». Μόνο επτά ερωτώμενοι δήλωσαν ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές αφιερώνουν λίγο χρόνο για να εξοικειωθούν με το σύστημα του εσωτερικού ελέγχου που εφαρμόζει ο νέος πελάτης ελέγχου, ενώ κανένας δεν απάντησε «Καθόλου». Τα αποτελέσματα παρουσιάζονται και διαγραμματικά.



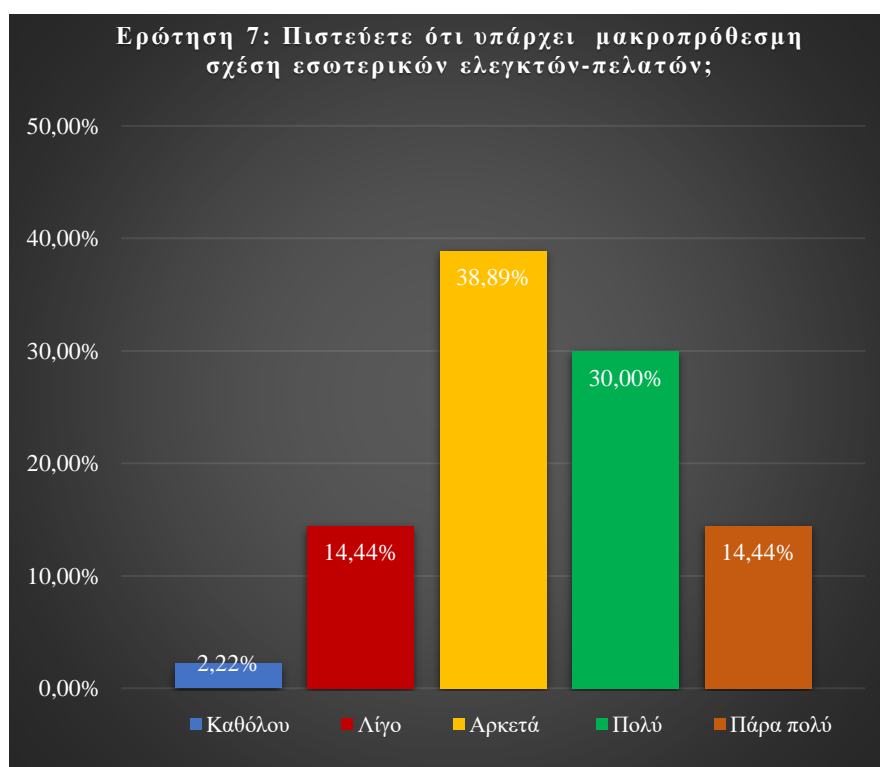
Διάγραμμα 6: Ραβδόγραμμα ερώτησης 6

Η ερώτηση 7 εξετάζει κατά πόσο υπάρχει μακροπρόθεσμη σχέση εσωτερικών ελεγκτών-πελατών. Ο πίνακας που ακολουθεί περιλαμβάνει τις απαντήσεις.

Πίνακας 7: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 7

7. Πιστεύετε ότι υπάρχει μακροπρόθεσμη σχέση εσωτερικών ελεγκτών-πελατών;				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
Καθόλου	2	2,22%	2,22%	2,22%
Λίγο	13	14,44%	14,44%	16,67%
Αρκετά	35	38,89%	38,89%	55,56%
Πολύ	27	30,00%	30,00%	85,56%
Πάρα πολύ	13	14,44%	14,44%	100,00%
Σύνολο	90	100,00%	100,00%	

Τα αποτελέσματα δείχνουν ότι για αρκετούς ερωτηθέντες υπάρχει μακροπρόθεσμη σχέση εσωτερικών ελεγκτών-πελατών. Σύμφωνα με τον πίνακα, το 38,89% δηλώνει ότι υπάρχει «Αρκετά» αυτή η μακροπρόθεσμη σχέση, το 30% πιστεύει «Πολύ» ότι υπάρχει αυτή η σχέση και το 14,44% «Πάρα πολύ». Συνολικό ποσοστό μικρότερο του 20% απάντησε ότι η μακροπρόθεσμη σχέση εσωτερικών ελεγκτών-πελατών δεν είναι τόσο σημαντική, με το 14,44% να απαντάει «Λίγο» και 2,22% να επιλέγει «Καθόλου». Το διάγραμμα που ακολουθεί παρουσιάζει τα αποτελέσματα και σε ράβδους.



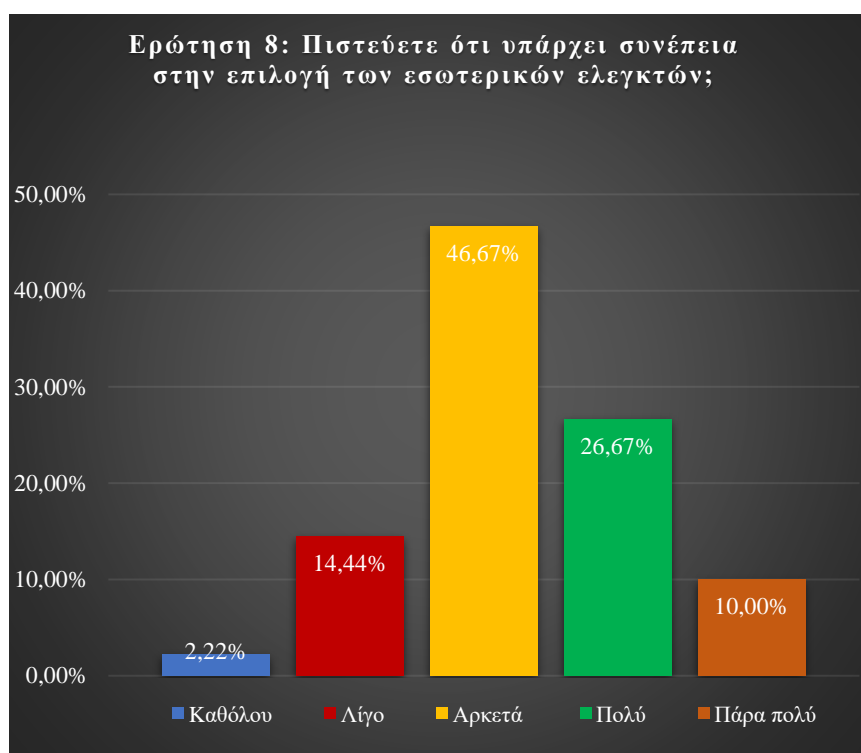
Διάγραμμα 7: Ραβδόγραμμα ερώτησης 7

Η τελευταία ερώτηση του παράγονται που εξετάζουμε διευρευνά αν οι ερωτώμενοι πιστεύουν ότι υπάρχει συνέπεια στην επιλογή των εσωτερικών ελεγκτών. Οι απαντήσεις στην ερώτηση ακολουθούν στον παρακάτω πίνακα.

Πίνακας 8: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 8

8. Πιστεύετε ότι υπάρχει συνέπεια στην επιλογή των εσωτερικών ελεγκτών;				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
Καθόλου	2	2,22%	2,22%	2,22%
Λίγο	13	14,44%	14,44%	16,67%
Αρκετά	42	46,67%	46,67%	63,33%
Πολύ	24	26,67%	26,67%	90,00%
Πάρα πολύ	9	10,00%	10,00%	100,00%
Σύνολο	90	100,00%	100,00%	

Οι απαντήσεις της ερώτησης δηλώνουν ότι περίπου το 83% των ερωτηθέντων πιστεύουν ότι υπάρχει μεγάλη συνέπεια στην επιλογή των εσωτερικών ελεγκτών, καθώς έδωσαν ως απάντηση τις επιλογές «Αρκετά», «Πολύ», «Πάρα πολύ». Από την άλλη πλευρά, 13 από τους 90 απάντησαν «Λίγο», ενώ 2 δήλωσαν ότι δεν υπάρχει «Καθόλου» συνέπεια στην επιλογή των εσωτερικών ελεγκτών. Οι απαντήσεις παρουσιάζονται και στο ραβδόγραμμα που ακολουθεί.



Διάγραμμα 8: Ραβδόγραμμα ερώτησης 8

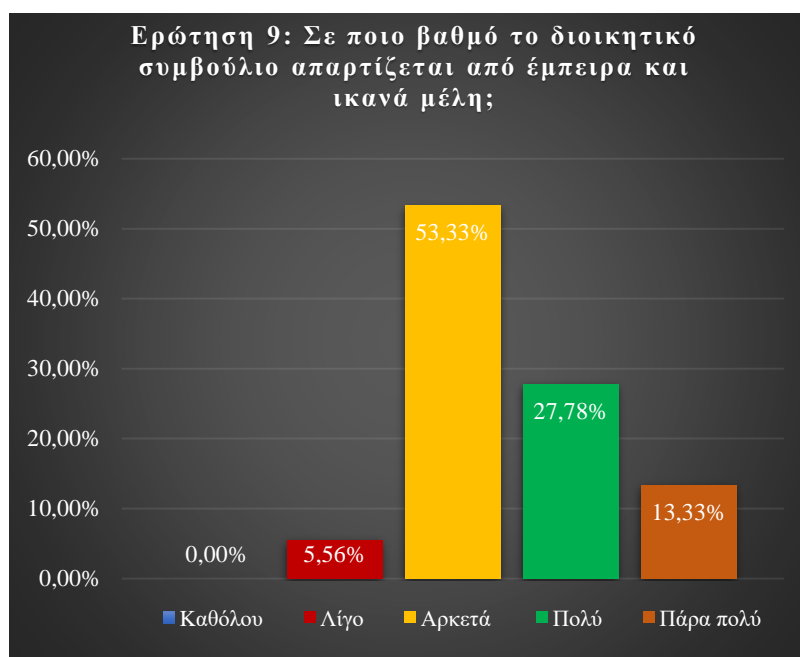
- ✓ Ο επόμενος παράγοντας που εξετάζεται είναι αυτός της «Εταιρικής Διακυβέρνησης» και απαρτίζεται από τέσσερις ερωτήσεις.

Η πρώτη ερώτηση του συγκεκριμένου παράγοντα εξετάζει το βαθμό στον οποίο το διοικητικό συμβούλιο απαρτίζεται από έμπειρα και ικανά μέλη, και οι απαντήσεις σε αυτήν εμπεριέχονται στον παρακάτω πίνακα.

Πίνακας 9: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 9

9. Σε ποιο βαθμό το διοικητικό συμβούλιο απαρτίζεται από έμπειρα και ικανά μέλη;				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
Καθόλου	0	0,00%	0,00%	0,00%
Λίγο	5	5,56%	5,56%	5,56%
Αρκετά	48	53,33%	53,33%	58,89%
Πολύ	25	27,78%	27,78%	86,67%
Πάρα πολύ	12	13,33%	13,33%	100,00%
Σύνολο	90	100,00%	100,00%	

Σύμφωνα με τον πίνακα, οι τρεις επικρατέστερες απαντήσεις, συγκεντρώνοντας αθροιστικά 94,44% είναι το «Αρκετά», το «Πολύ» και το «Πάρα πολύ», δείχνοντας ότι στην πλειοψηφία τα μέλη των διοικητικών συμβουλίων είναι έμπειρα και ικανά. Από την άλλη μεριά 5 ερωτώμενοι έδωσαν ως απάντηση την επιλογή «Λίγο», ποσοστό που αντιστοιχεί σε 5,56%, δηλώνοντας ότι το διοικητικό συμβούλιο απαρτίζεται από μέλη που δεν έχουν μεγάλη εμπειρία ή τις κατάλληλες γνώσεις. Τα αποτελέσματα παρουσιάζονται και διαγραμματικά.



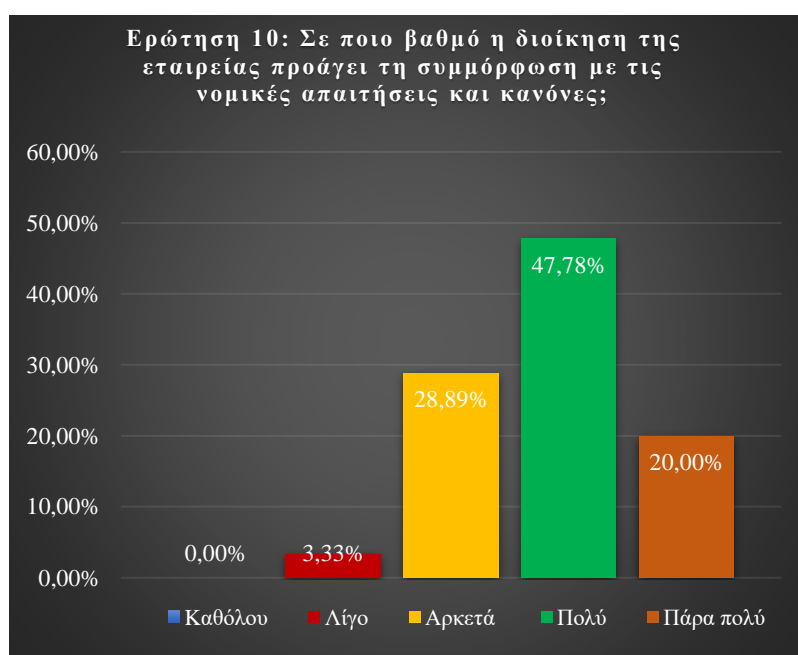
Διάγραμμα 9: Ραβδόγραμμα ερώτησης 9

Η ερώτηση 10 αφορά το βαθμό στον οποίο η διοίκηση της εταιρείας προάγει τη συμμόρφωση με τις νομικές απαιτήσεις και κανόνες. Ο πίνακας που ακολουθεί περιγράφει τις απαντήσεις στην ερώτηση 10.

Πίνακας 10: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 10

10. Σε ποιο βαθμό η διοίκηση της εταιρείας προάγει τη συμμόρφωση με τις νομικές απαιτήσεις και κανόνες;				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
Καθόλου	0	0,00%	0,00%	0,00%
Λίγο	3	3,33%	3,33%	3,33%
Αρκετά	26	28,89%	28,89%	32,22%
Πολύ	43	47,78%	47,78%	80,00%
Πάρα πολύ	18	20,00%	20,00%	100,00%
Σύνολο	90	100,00%	100,00%	

Τα αποτελέσματα δείχνουν ότι ο βαθμός στον οποίο η διοίκηση της εταιρείας προάγει τη συμμόρφωση με τις νομικές απαιτήσεις και κανόνες είναι πολύ σημαντικός, αφού σχεδόν το 97% των ερωτηθέντων δήλωσαν βαθμό από «Αρκετά» και πάνω. Πιο αναλυτικά, στο 47,78% των περιπτώσεων η διοίκηση της εταιρείας προάγει τη συμμόρφωση με τις νομικές απαιτήσεις και κανόνες «Πολύ», ενώ με 28,89% ακολουθεί η επιλογή «Αρκετά» και με 20% η επιλογή «Πάρα πολύ». Τέλος, «Λίγο» απάντησαν 3 από τους 90 ερωτηθέντες, ενώ κανένας δεν δήλωσε «Καθόλου». Η παραπάνω ανάλυση παρουσιάζεται και στο ραβδόγραμμα που ακολουθεί.



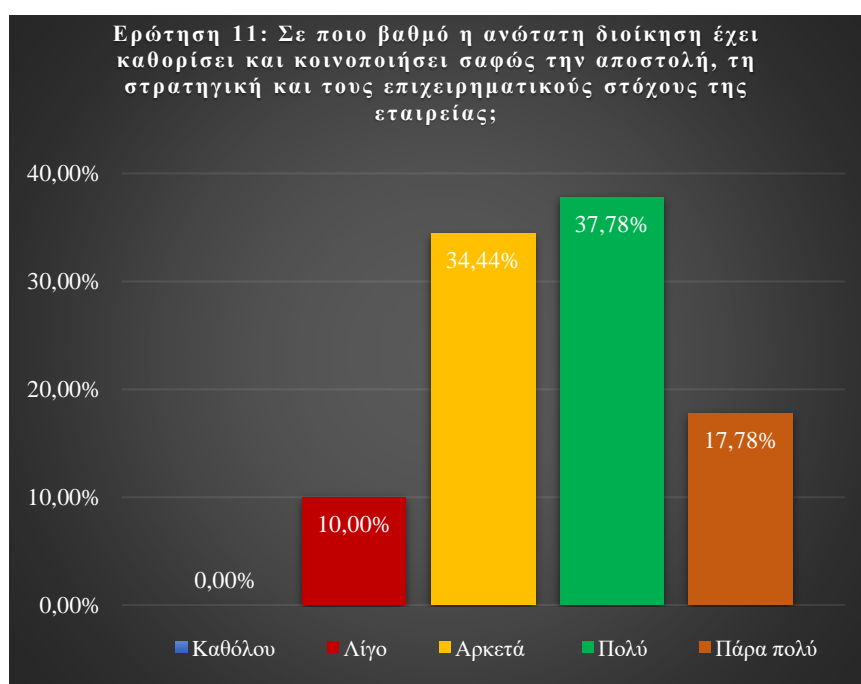
Διάγραμμα 10: Ραβδόγραμμα ερώτησης 10

Η ερώτηση 11 εξετάζει το βαθμό στον οποίο η ανώτατη διοίκηση έχει καθορίσει και κοινοποιήσει σαφώς την αποστολή, τη στρατηγική και τους επιχειρηματικούς στόχους της εταιρείας. Τα αποτελέσματα παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα.

Πίνακας 11: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 11

11. Σε ποιο βαθμό η ανώτατη διοίκηση έχει καθορίσει και κοινοποιήσει σαφώς την αποστολή, τη στρατηγική και τους επιχειρηματικούς στόχους της εταιρείας;				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
Καθόλου	0	0,00%	0,00%	0,00%
Λίγο	9	10,00%	10,00%	10,00%
Αρκετά	31	34,44%	34,44%	44,44%
Πολύ	34	37,78%	37,78%	82,22%
Πάρα πολύ	16	17,78%	17,78%	100,00%
Σύνολο	90	100,00%	100,00%	

Λαμβάνοντας υπόψη τον παραπάνω πίνακα, παρατηρείται ότι και ο σαφής καθορισμός και κοινοποίηση της αποστολής, της στρατηγικής και των επιχειρηματικών στόχων της εταιρείας από την ανώτατη διοίκηση είναι εξίσου σημαντικός. Αυτό εξηγείται από το γεγονός ότι το 37,78% των ερωτηθέντων έχει απαντήσει «Πολύ», το 34,44% «Αρκετά» και το 17,78% «Πάρα πολύ». Παρόλα αυτά, από τους 90 ερωτώμενους, οι 9 δήλωσαν «Λίγο», ενώ 0 άτομα απάντησαν «Καθόλου». Οι απαντήσεις παρουσιάζονται και διαγραμματικά.



Διάγραμμα 11: Ραβδόγραμμα ερώτησης 11

Η ερώτηση 12 που αποτελεί και την τελευταία του συγκεκριμένου παράγοντα, εξετάζει το βαθμό στον οποίο οι εργαζόμενοι γνωρίζουν τα οφέλη της καλής εταιρικής διακυβέρνησης για την εταιρεία. Τα αποτελέσματα παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα.

Πίνακας 12: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 12

12. Σε ποιο βαθμό οι εργαζόμενοι γνωρίζουν τα οφέλη της καλής εταιρικής διακυβέρνησης για την εταιρεία;				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
Καθόλου	3	3,33%	3,33%	3,33%
Λίγο	32	35,56%	35,56%	38,89%
Αρκετά	39	43,33%	43,33%	82,22%
Πολύ	14	15,56%	15,56%	97,78%
Πάρα πολύ	2	2,22%	2,22%	100,00%
Σύνολο	90	100,00%	100,00%	

Από τον πίνακα παραπάνω αντιλαμβανόμαστε ότι για ένα ικανοποιητικό ποσοστό της τάξης του 43,33% οι εργαζόμενοι γνωρίζουν «Αρκετά» τα οφέλη της καλής εταιρικής διακυβέρνησης για την εταιρεία. Από την άλλη πλευρά όμως, η αμέσως επόμενη επικρατέστερη απάντηση είναι «Λίγο» με ένα αρκετά σημαντικό ποσοστό 35,56%, μετριάζοντας την προηγούμενη θετική επιλογή. Ακολουθεί η επιλογή που την επέλεξαν 14 από τους 90 ερωτώμενους, δηλώνοντας ότι οι εργαζόμενοι γνωρίζουν «Πολύ» καλά τα οφέλη της καλής εταιρικής διακυβέρνησης για την εταιρεία, έπειτα 3 απάντησαν «Καθόλου», ενώ 2 «Πάρα πολύ». Τα αποτελέσματα φαίνονται και διαγραμματικά.



Διάγραμμα 12: Ραβδόγραμμα ερώτησης 12

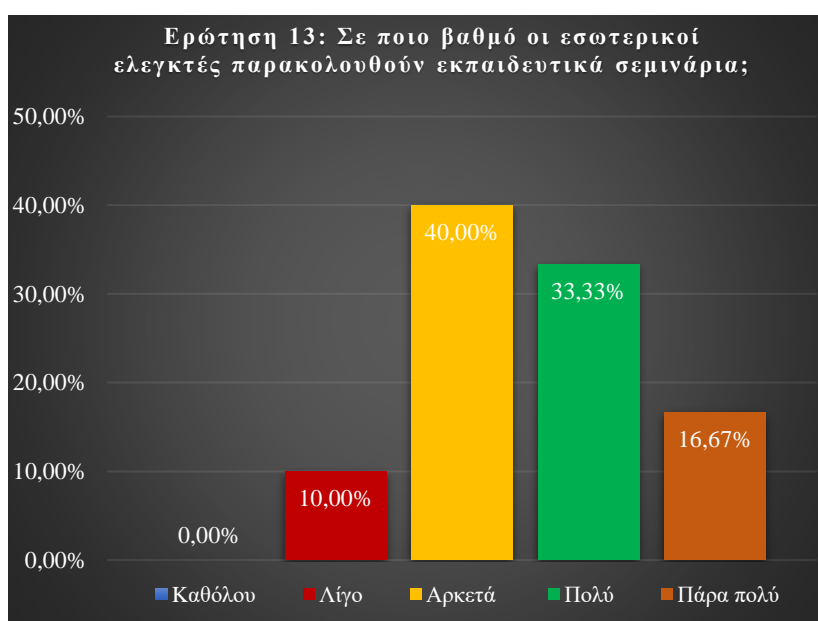
- ✓ Ο τρίτος παράγοντας αποτελείται από τέσσερις ερωτήσεις (13 έως 16), οι οποίες σχετίζονται με τις «*Ικανότητες των εσωτερικών ελεγκτών*».

Η ερώτηση 13 εξετάζει το βαθμό στον οποίο οι εσωτερικοί ελεγκτές παρακολουθούν εκπαιδευτικά σεμινάρια. Οι απαντήσεις στην ερώτηση παρουσιάζονται στον πίνακα που ακολουθεί.

Πίνακας 13: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 13

13. Σε ποιο βαθμό οι εσωτερικοί ελεγκτές παρακολουθούν εκπαιδευτικά σεμινάρια;				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
Καθόλου	0	0,00%	0,00%	0,00%
Λίγο	9	10,00%	10,00%	10,00%
Αρκετά	36	40,00%	40,00%	50,00%
Πολύ	30	33,33%	33,33%	83,33%
Πάρα πολύ	15	16,67%	16,67%	100,00%
Σύνολο	90	100,00%	100,00%	

Σύμφωνα με τον πίνακα, το μεγαλύτερο ποσοστό (40%) των ερωτώμενων απάντησε ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές παρακολουθούν εκπαιδευτικά σεμινάρια «Αρκετά», ενώ ακολουθούν οι επιλογές «Πολύ» και «Πάρα πολύ» με 33,33% και 16,67% αντίστοιχα, αναδεικνύοντας ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές συνηθίζουν να παρακολουθούν εκπαιδευτικά σεμινάρια αρκετά συχνά. Παρόλα αυτά, 9 στους 90 ερωτώμενους έδωσαν ως απάντηση την επιλογή «Λίγο», ενώ κανένας ερωτώμενος δεν απάντησε «Καθόλου». Τα αποτελέσματα παρουσιάζονται και διαγραμματικά.



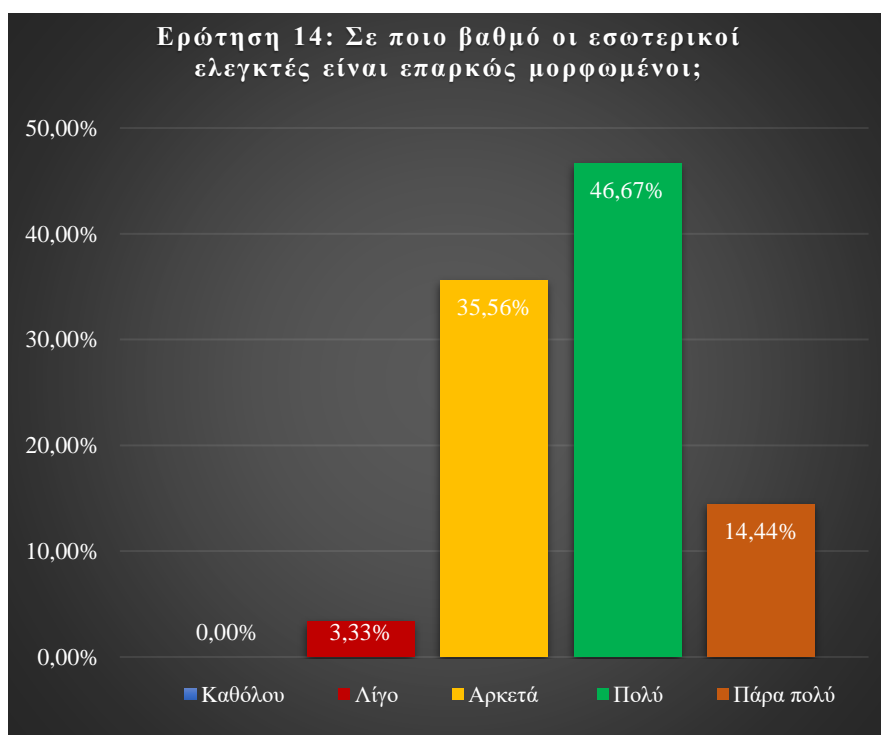
Διάγραμμα 13: Ραβδόγραμμα ερώτησης 13

Η δεύτερη ερώτηση του τρίτου παράγοντα αφορά το βαθμό στον οποίο οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι επαρκώς μορφωμένοι. Οι απαντήσεις της ερώτησης 14 εμπεριέχονται στον παρακάτω πίνακα.

Πίνακας 14: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 14

14. Σε ποιο βαθμό οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι επαρκώς μορφωμένοι;				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
Καθόλου	0	0,00%	0,00%	0,00%
Λίγο	3	3,33%	3,33%	3,33%
Αρκετά	32	35,56%	35,56%	38,89%
Πολύ	42	46,67%	46,67%	85,56%
Πάρα πολύ	13	14,44%	14,44%	100,00%
Σύνολο	90	100,00%	100,00%	

Η επικρατέστερη απάντηση σε αυτή την ερώτηση είναι η επιλογή «Πολύ», συγκεντρώνοντας 46,67%, με δεύτερη την επιλογή «Αρκετά» με 35,56% και τρίτη την επιλογή «Πάρα πολύ» με 14,44%, επισημαίνοντας τη σημασία που έχει για τους εσωτερικούς ελεγκτές να είναι επαρκώς καταρτισμένοι σε επίπεδο μόρφωσης. Από την άλλη, το 3,33% των ερωτώμενων δήλωσε ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές διαθέτουν «Λίγες» γνώσεις, ενώ από κανέναν ερωτώμενο δεν επιλέχθηκε η απάντηση «Καθόλου». Τα αποτελέσματα της ερώτησης παρουσιάζονται και στο ραβδόγραμμα που ακολουθεί.



Διάγραμμα 14: Ραβδόγραμμα ερώτησης 14

Η ερώτηση 15 σχετίζεται με το βαθμό στον οποίο οι εσωτερικοί ελεγκτές λαμβάνουν πιστοποιήσεις και οι απαντήσεις της παρουσιάζονται στον εξής πίνακα.

Πίνακας 15: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 15

15. Σε ποιο βαθμό οι εσωτερικοί ελεγκτές λαμβάνουν πιστοποιήσεις;				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
Καθόλου	0	0,00%	0,00%	0,00%
Λίγο	5	5,56%	5,56%	5,56%
Αρκετά	31	34,44%	34,44%	40,00%
Πολύ	41	45,56%	45,56%	85,56%
Πάρα πολύ	13	14,44%	14,44%	100,00%
Σύνολο	90	100,00%	100,00%	

Σύμφωνα με τον πίνακα, στο 45,56% των περιπτώσεων οι εσωτερικοί ελεγκτές διαθέτουν και αποκτούν πιστοποιήσεις σχετικές με τον εσωτερικό έλεγχο σε «Πολύ» μεγάλο βαθμό, ενώ 31 και 13 από τους 90 ερωτώμενους επέλεξαν τις απαντήσεις «Αρκετά» και «Πάρα πολύ» αντίστοιχα, δείχνοντας ότι η πλειοψηφία των εσωτερικών ελεγκτών αποκτά και διαθέτει σε σημαντικό βαθμό πιστοποιήσεις. Από την άλλη μεριά, 5,56% του δείγματος συγκέντρωσε η επιλογή «Λίγο», ενώ η επιλογή «Καθόλου» δεν δηλώθηκε από κανέναν υποψήφιο, γεγονός αρκετά ενθαρρυντικό αναφορικά με τη λήψη πιστοποιήσεων από τους εσωτερικούς ελεγκτές. Τα αποτελέσματα παρουσιάζονται και διαγραμματικά.



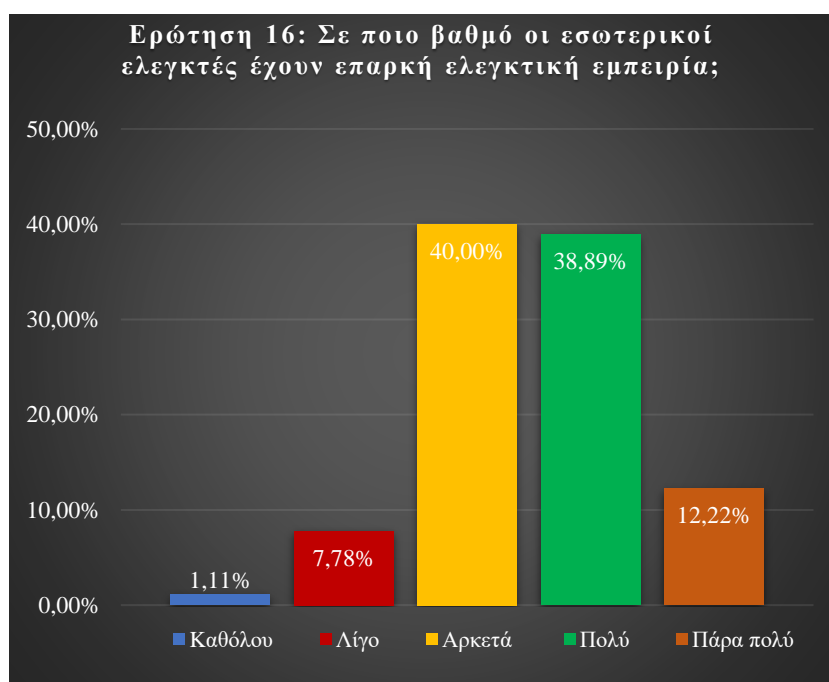
Διάγραμμα 15: Ραβδόγραμμα ερώτησης 15

Η τέταρτη ερώτηση που ολοκληρώνει τον τρίτο παράγοντα του ερωτηματολογίου αναφέρεται στο βαθμό στον οποίο οι εσωτερικοί ελεγκτές έχουν επαρκή ελεγκτική εμπειρία. Τα αποτελέσματα της ερώτησης 16 παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα.

Πίνακας 16: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 16

16. Σε ποιο βαθμό οι εσωτερικοί ελεγκτές έχουν επαρκή ελεγκτική εμπειρία;				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
Καθόλου	1	1,11%	1,11%	1,11%
Λίγο	7	7,78%	7,78%	8,89%
Αρκετά	36	40,00%	40,00%	48,89%
Πολύ	35	38,89%	38,89%	87,78%
Πάρα πολύ	11	12,22%	12,22%	100,00%
Σύνολο	90	100,00%	100,00%	

Η ελεγκτική εμπειρία των εσωτερικών ελεγκτών φαίνεται να είναι αρκετά σημαντική. Οι 36 από τους 90 ερωτώμενους απάντησαν ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι «Αρκετά» έμπειροι, ενώ 35 και 11 ερωτώμενοι απάντησαν ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι «Πολύ» και «Πάρα πολύ» έμπειροι αντίστοιχα. Παρόλα αυτά, υπήρχαν 7 ερωτώμενοι που απάντησαν ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι «Λίγο» έμπειροι, ενώ η επιλογή «Καθόλου» επιλέχθηκε από 1 ερωτώμενο. Τα παραπάνω αποτελέσματα παρουσιάζονται και γραφικά.



Διάγραμμα 16: Ραβδόγραμμα ερώτησης 16

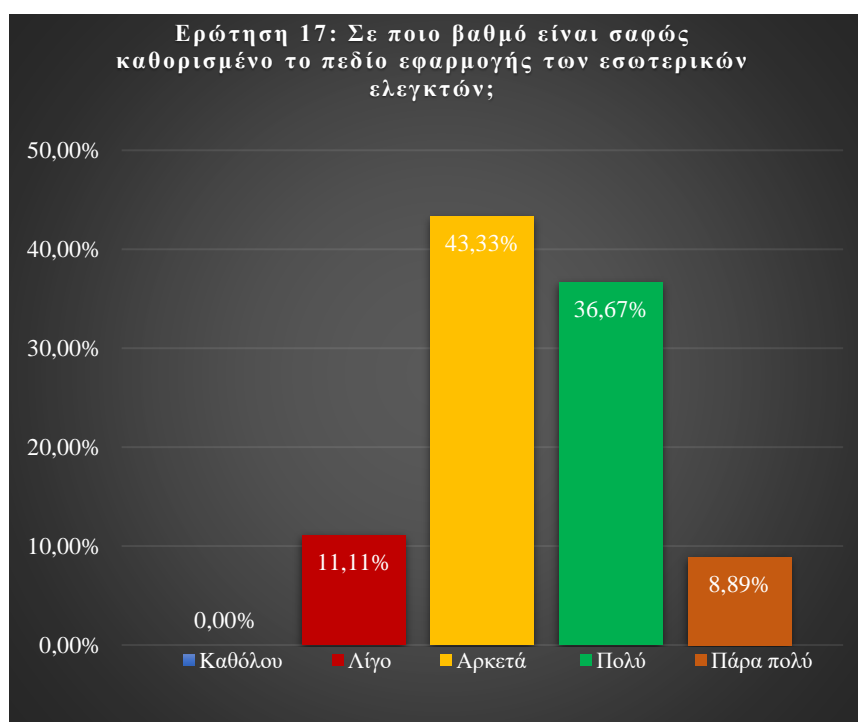
- ✓ Οι επόμενες τέσσερις ερωτήσεις (17 έως 20) αναφέρονται στην «Ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα των εσωτερικών ελεγκτών» και αποτελούν τον τέταρτο παράγοντα του ερωτηματολογίου.

Η πρώτη ερώτηση του τέταρτου παράγοντα εξετάζει το βαθμό στον οποίο είναι σαφώς καθορισμένο το πεδίο εφαρμογής των εσωτερικών ελεγκτών. Τα αποτελέσματα της ερώτησης παρουσιάζονται στον πίνακα που ακολουθεί.

Πίνακας 17: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 17

17. Σε ποιο βαθμό είναι σαφώς καθορισμένο το πεδίο εφαρμογής των εσωτερικών ελεγκτών;				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
Καθόλου	0	0,00%	0,00%	0,00%
Λίγο	10	11,11%	11,11%	11,11%
Αρκετά	39	43,33%	43,33%	54,44%
Πολύ	33	36,67%	36,67%	91,11%
Πάρα πολύ	8	8,89%	8,89%	100,00%
Σύνολο	90	100,00%	100,00%	

Η ανάλυση των αποτελεσμάτων δείχνει πως το 43,33% δήλωσε ότι το πεδίο εφαρμογής των εσωτερικών ελεγκτών είναι «Αρκετά» καθορισμένο, και το 36,67% «Πολύ» καθορισμένο, γεγονός αρκετά ενθαρρυντικό για την ομαλότερη διεκπεραίωση της εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών. Η τρίτη επικρατέστερη απάντηση είναι «Λίγο» (ποσοστό 11,11%) και η τέταρτη «Πάρα πολύ» καθορισμένο (ποσοστό 8,89%), αναδεικνύοντας μια ομολογουμένως ιδιαίτερη αντίθεση στις δηλώσεις των συμμετεχόντων. Τέλος η επιλογή «Καθόλου» δεν επιλέχθηκε από κανέναν ερωτώμενο στην έρευνα. Η παραπάνω ανάλυση παρουσιάζεται και στο ραβδόγραμμα ως εξής.



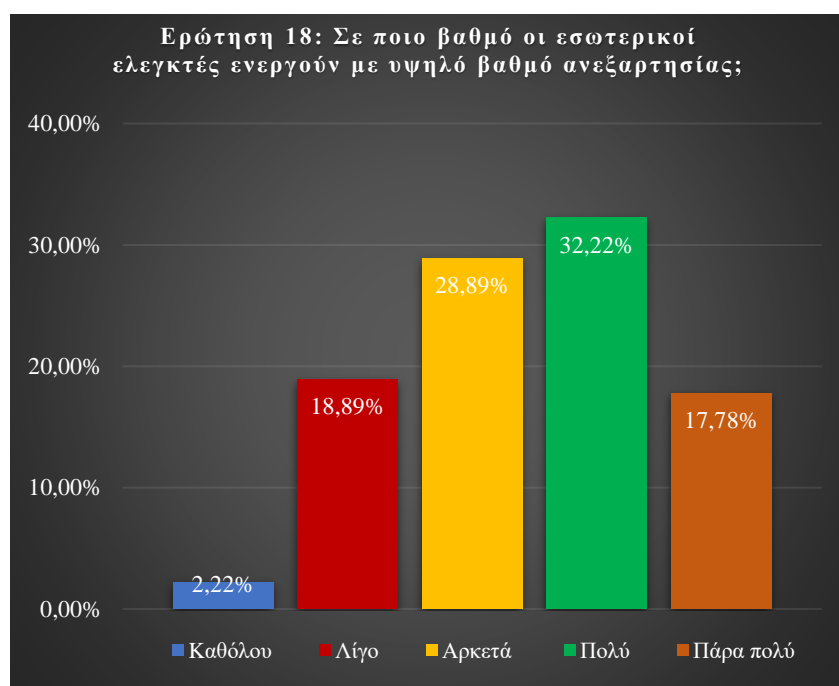
Διάγραμμα 17: Ραβδόγραμμα ερώτησης 17

Η επόμενη ερώτηση εξετάζει το βαθμό στον οποίο οι εσωτερικοί ελεγκτές ενεργούν με υψηλό βαθμό ανεξαρτησίας, και οι απαντήσεις της εμπεριέχονται στον εξής πίνακα.

Πίνακας 18: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 18

18. Σε ποιο βαθμό οι εσωτερικοί ελεγκτές ενεργούν με υψηλό βαθμό ανεξαρτησίας;				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
Καθόλου	2	2,22%	2,22%	2,22%
Λίγο	17	18,89%	18,89%	21,11%
Αρκετά	26	28,89%	28,89%	50,00%
Πολύ	29	32,22%	32,22%	82,22%
Πάρα πολύ	16	17,78%	17,78%	100,00%
Σύνολο	90	100,00%	100,00%	

Σύμφωνα με τον πίνακα, σχεδόν το 61% των ερωτώμενων θεωρούν ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές ενεργούν με «Αρκετά» ή «Πολύ» υψηλό βαθμό ανεξαρτησίας, δείχνοντας το πόσο σημαντικό είναι να ασκούν τα καθήκοντά τους ανεξάρτητοι. Το 18,89% του δείγματος, δηλαδή 17 από τους 90 ερωτώμενους, δήλωσαν ως απάντηση την επιλογή «Λίγο», αμβλύνοντας τα αμέσως προηγούμενα αναφερόμενα αποτελέσματα. Όμως, στον αντίποδα, σχεδόν ίδιο ποσοστό συμμετεχόντων της τάξης του 17,78% (16 άτομα), επέλεξαν «Πάρα πολύ», υποδηλώνοντας ότι ο βαθμός ανεξαρτησίας των εσωτερικών ελεγκτών είναι πολύ υψηλός. Αξίζει να σημειωθεί ότι 2 άτομα απάντησαν «Καθόλου», γεγονός όχι ιδιαίτερα ενθαρρυντικό. Τα αποτελέσματα της ερώτησης 18 παρουσιάζονται και διαγραμματικά.



Διάγραμμα 18: Ραβδόγραμμα ερώτησης 18

Η τρίτη ερώτηση του τέταρτου παράγοντα διερευνά το κατά πόσο οι εσωτερικοί ελεγκτές έχουν πρόσβαση σε όλα τα αρχεία και τις πληροφορίες, και τα αποτελέσματα αυτής εμπεριέχονται στον πίνακα που ακολουθεί.

Πίνακας 19: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 19

19. Σε ποιο βαθμό οι εσωτερικοί ελεγκτές έχουν πρόσβαση σε όλα τα αρχεία και τις πληροφορίες;				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
Καθόλου	0	0,00%	0,00%	0,00%
Λίγο	5	5,56%	5,56%	5,56%
Αρκετά	28	31,11%	31,11%	36,67%
Πολύ	33	36,67%	36,67%	73,33%
Πάρα πολύ	24	26,67%	26,67%	100,00%
Σύνολο	90	100,00%	100,00%	

Τα αποτελέσματα της ερώτησης 19 δείχνουν ότι ποσοστά 36,67% και 31,11% λαμβάνουν οι απαντήσεις «Πολύ» και «Αρκετά» αντίστοιχα αναφορικά με το βαθμό στον οποίο οι εσωτερικοί ελεγκτές έχουν πρόσβαση σε όλα τα αρχεία και τις πληροφορίες, υπογραμμίζοντας τον ενεργό τους ρόλο στις ελληνικές επιχειρήσεις. Στο ίδιο συμπέρασμα καταλήγουμε παρατηρώντας και το ποσοστό που έχει λάβει η επιλογή «Πάρα πολύ», το οποίο ανέρχεται σε 26,67%. Από την άλλη πλευρά, το 5,56% του δείγματος θεωρεί ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές έχουν «Λίγη» πρόσβαση σε όλα τα αρχεία και τις πληροφορίες, ενώ δεν σημειώθηκε από κάποιον ερωτώμενο η επιλογή «Καθόλου». Στο διάγραμμα που ακολουθεί παρουσιάζονται και γραφικά τα αποτελέσματα της ερώτησης.



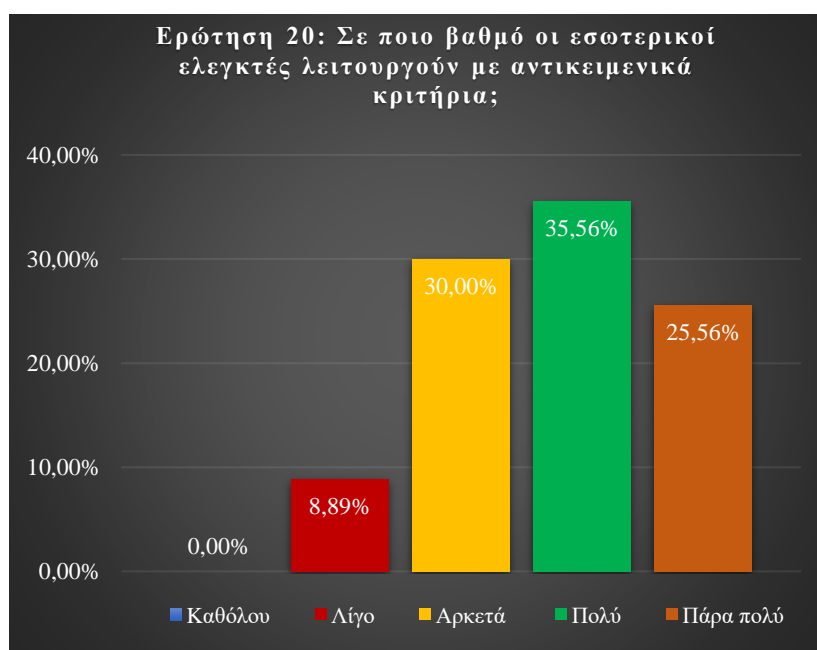
Διάγραμμα 19: Ραβδόγραμμα ερώτησης 19

Η τελευταία ερώτηση αυτού του παράγοντα εξετάζει το βαθμό στον οποίο οι εσωτερικοί ελεγκτές λειτουργούν με αντικειμενικά κριτήρια. Οι απαντήσεις της ερώτησης 20 παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα.

Πίνακας 20: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 20

20. Σε ποιο βαθμό οι εσωτερικοί ελεγκτές λειτουργούν με αντικειμενικά κριτήρια;				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
Καθόλου	0	0,00%	0,00%	0,00%
Λίγο	8	8,89%	8,89%	8,89%
Αρκετά	27	30,00%	30,00%	38,89%
Πολύ	32	35,56%	35,56%	74,44%
Πάρα πολύ	23	25,56%	25,56%	100,00%
Σύνολο	90	100,00%	100,00%	

Αναφορικά με την ερώτηση 20 το 35,56% απάντησε ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές λειτουργούν με αντικειμενικά κριτήρια σε έναν «Πολύ» ικανοποιητικό βαθμό. Ακολουθούν οι επιλογές «Αρκετά» και «Πάρα πολύ», οι οποίες λαμβάνουν ποσοστά 30% και 25,56% αντίστοιχα, δείχνοντας ότι στο 91,12% των περιπτώσεων οι εσωτερικοί ελεγκτές σε έναν αρκετά ικανοποιητικό βαθμό λειτουργούν αντικειμενικά. Παρόλα αυτά, 8 από τους 90 ερωτώμενους χαρακτηρίζουν «Λίγο» το βαθμό αντικειμενικότητας των εσωτερικών ελεγκτών, ενώ η επιλογή «Καθόλου» δεν λαμβάνει καμία απάντηση. Οι παραπάνω απαντήσεις παρουσιάζονται και διαγραμματικά.



Διάγραμμα 20: Ραβδόγραμμα ερώτησης 20

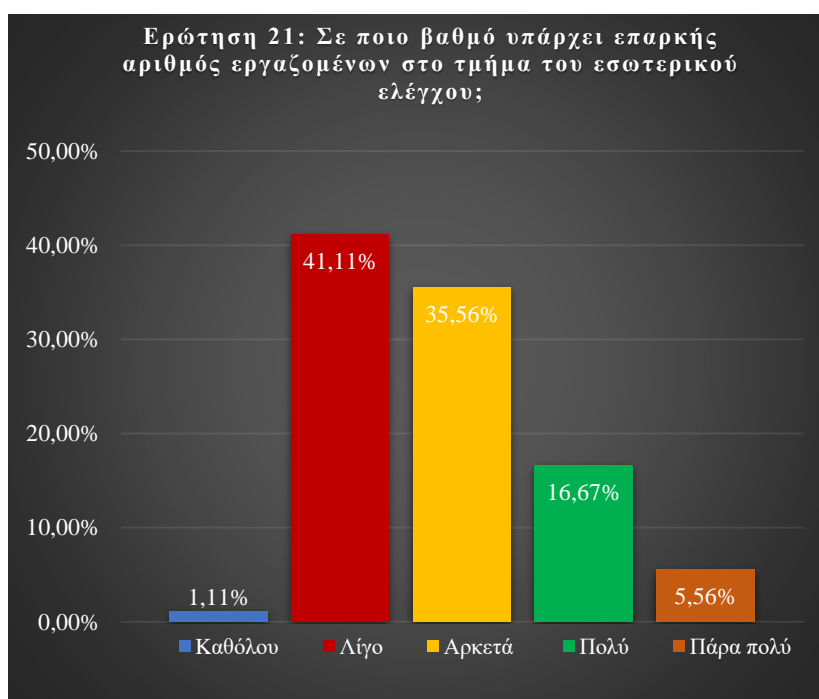
- ✓ Ο πέμπτος παράγοντας του ερωτηματολογίου σχετίζεται με το «Μέγεθος του τμήματος εσωτερικού ελέγχου» και αποτελείται από τρεις ερωτήσεις (21 έως 23).

Στην πρώτη ερώτηση του πέμπτου παράγοντα εξετάζεται ο βαθμός στον οποίο υπάρχει επαρκής αριθμός εργαζομένων στο τμήμα του εσωτερικού ελέγχου. Οι απαντήσεις της ερώτησης 21 περιγράφονται στον παρακάτω πίνακα.

Πίνακας 21: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 21

21. Σε ποιο βαθμό υπάρχει επαρκής αριθμός εργαζομένων στο τμήμα του εσωτερικού ελέγχου;				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
Καθόλου	1	1,11%	1,11%	1,11%
Λίγο	37	41,11%	41,11%	42,22%
Αρκετά	32	35,56%	35,56%	77,78%
Πολύ	15	16,67%	16,67%	94,44%
Πάρα πολύ	5	5,56%	5,56%	100,00%
Σύνολο	90	100,00%	100,00%	

Σύμφωνα με τον πίνακα, το μεγαλύτερο ποσοστό ύψους 41,11% εντοπίζεται στην απάντηση «Λίγο», γεγονός που δηλώνει ότι το τμήμα του εσωτερικού ελέγχου δεν απαρτίζεται από επαρκή αριθμό εργαζομένων. Από την άλλη, ένα αθροιστικό ποσοστό της τάξης του 57,79% αποτελούν οι επιλογές «Αρκετά», «Πολύ» και «Πάρα πολύ», αποτελώντας μια ενθαρρυντική ένδειξη αναφορικά με τον αριθμό των εργαζομένων στο εν λόγω τμήμα. Σημαντικό βέβαια, αποτελεί το γεγονός ότι η απάντηση «Καθόλου» επιλέχθηκε από 1 μόνο ερωτώμενο. Τα αποτελέσματα παρουσιάζονται και διαγραμματικά.



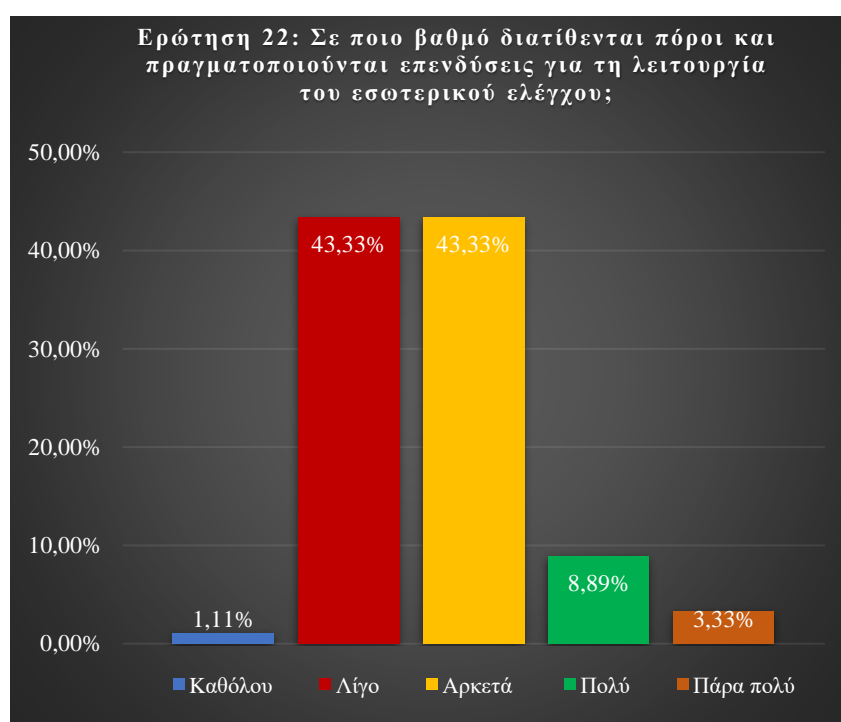
Διάγραμμα 21: Ραβδόγραμμα ερώτησης 21

Η επόμενη ερώτηση του συγκεκριμένου παράγοντα διερευνά το βαθμό στον οποίο διατίθενται πόροι και πραγματοποιούνται επενδύσεις για τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου. Τα αποτελέσματα αυτής της ερώτησης παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα.

Πίνακας 22: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 22

22. Σε ποιο βαθμό διατίθενται πόροι και πραγματοποιούνται επενδύσεις για τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου;				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
Καθόλου	1	1,11%	1,11%	1,11%
Λίγο	39	43,33%	43,33%	44,44%
Αρκετά	39	43,33%	43,33%	87,78%
Πολύ	8	8,89%	8,89%	96,67%
Πάρα πολύ	3	3,33%	3,33%	100,00%
Σύνολο	90	100,00%	100,00%	

Τα αποτελέσματα δείχνουν ότι οι πόροι που διατίθενται και οι επενδύσεις που πραγματοποιούνται για τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου δεν είναι ιδιαίτερα υψηλοί. Πιο συγκεκριμένα ποσοστό της τάξης του 43,33% των ερωτώμενων επέλεξαν τις απαντήσεις «Λίγο» και «Αρκετά», επιβεβαιώνοντας την μέτρια σε βαθμό πραγματοποίηση επενδύσεων και διάθεση πόρων με σκοπό την ανάπτυξη της εν λόγω λειτουργίας. Οι επιλογές «Πολύ» και «Πάρα πολύ» είναι οι επόμενες στην σειρά κατάταξης με ποσοστά 8,89% και 3,33%, τα οποία είναι αρκετά μικρότερα σε σχέση με τις δύο προηγούμενες απαντήσεις που αναφέρθηκαν. Τέλος, η επιλογή «Καθόλου» επιλέχθηκε από 1 μόνο συμμετέχοντα στην έρευνα. Τα παραπάνω αποτελέσματα παρουσιάζονται και διαγραμματικά.



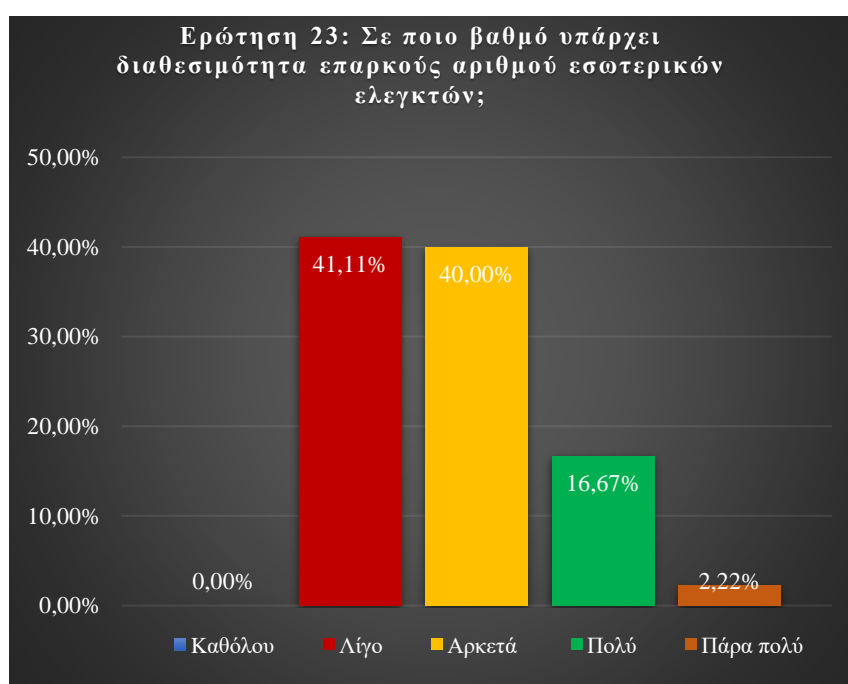
Διάγραμμα 22: Ραβδόγραμμα ερώτησης 22

Η τελευταία ερώτηση του πέμπτου παράγοντα εξετάζει το βαθμό στον οποίο υπάρχει διαθεσιμότητα επαρκούς αριθμού εσωτερικών ελεγκτών. Οι απαντήσεις της ερώτησης 23 παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα.

Πίνακας 23: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 23

23. Σε ποιο βαθμό υπάρχει διαθεσιμότητα επαρκούς αριθμού εσωτερικών ελεγκτών;				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
Καθόλου	0	0,00%	0,00%	0,00%
Λίγο	37	41,11%	41,11%	41,11%
Αρκετά	36	40,00%	40,00%	81,11%
Πολύ	15	16,67%	16,67%	97,78%
Πάρα πολύ	2	2,22%	2,22%	100,00%
Σύνολο	90	100,00%	100,00%	

Οι 37 από τους 90 ερωτώμενους απάντησαν ότι υπάρχει «Λίγη» διαθεσιμότητα στον αριθμό των εσωτερικών ελεγκτών, ενώ 36 απάντησαν ότι υπάρχει «Αρκετός» αριθμός, γεγονός που αναδειχνει την μέτρια σε αριθμό διαθεσιμότητά τους. Στον αντίποδα, 17 συνολικά συμμετέχοντες επέλεξαν τις απαντήσεις «Πολύ» και «Πάρα πολύ», καταδεικνύοντας μια αντίθετη εικόνα από την αρχικά αναφερθείσα, ενώ κανένας ερωτώμενος δεν επέλεξε την επιλογή «Καθόλου». Η συνολική εικόνα που δημιουργείται από τις απαντήσεις των ερωτώμενων είναι μια μέτρια διαθεσιμότητα στον αριθμό των εσωτερικών ελεγκτών. Τα παραπάνω αποτελέσματα παρουσιάζονται και στο διάγραμμα που ακολουθεί.



Διάγραμμα 23: Ραβδόγραμμα ερώτησης 23

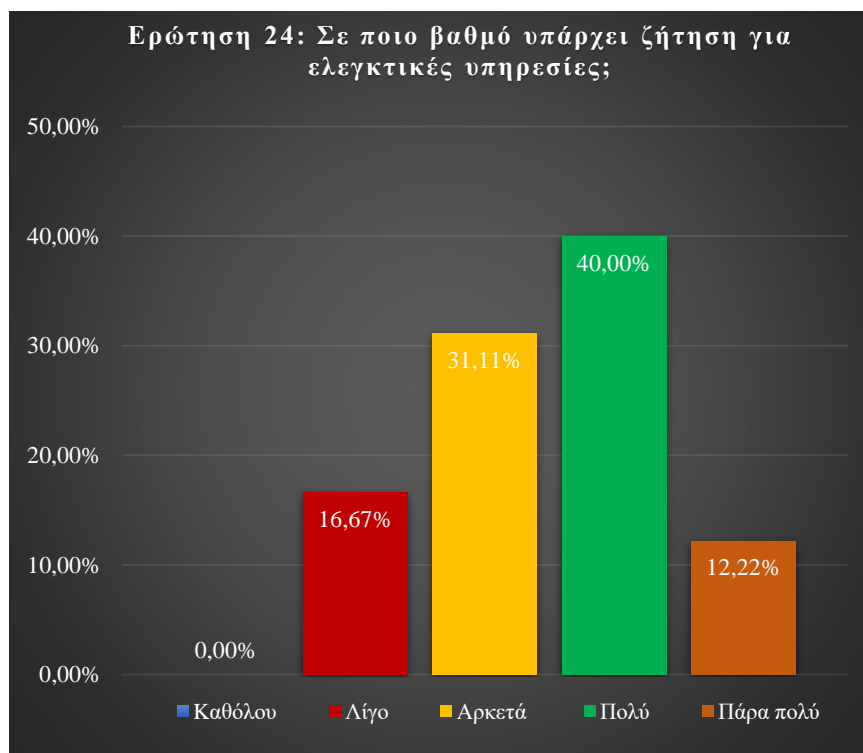
- ✓ Ο επόμενος παράγοντας του ερωτηματολογίου σχετίζεται με την «Φήμη και ποιότητα των εσωτερικών ελεγκτών» και αποτελείται από δύο ερωτήσεις (24 και 25).

Στην πρώτη ερώτηση εξετάζεται ο βαθμός στον οποίο υπάρχει ζήτηση για ελεγκτικές υπηρεσίες. Τα αποτελέσματα περιγράφονται στον πίνακα που ακολουθεί.

Πίνακας 24: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 24

24. Σε ποιο βαθμό υπάρχει ζήτηση για ελεγκτικές υπηρεσίες;				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
Καθόλου	0	0,00%	0,00%	0,00%
Λίγο	15	16,67%	16,67%	16,67%
Αρκετά	28	31,11%	31,11%	47,78%
Πολύ	36	40,00%	40,00%	87,78%
Πάρα πολύ	11	12,22%	12,22%	100,00%
Σύνολο	90	100,00%	100,00%	

Οι απαντήσεις της ερώτησης 24 έδειξαν ότι στο 83,33% των περιπτώσεων η ζήτηση για ελεγκτικές υπηρεσίες πραγματοποιείται σε ικανοποιητικό βαθμό. Πιο συγκεκριμένα το 40% έδωσε ως απάντηση την επιλογή «Πολύ», 31,11% επέλεξε «Αρκετά» και 12,22% «Πάρα πολύ», δημιουργώντας μία θετική εικόνα. Παρόλα αυτά, σημαντικό αποτελεί το ποσοστό 16,67% που λαμβάνει η επιλογή «Λίγο» μιας και επιλέχθηκε από 15 από τους 90 ερωτώμενους, ενώ η επιλογή «Καθόλου» δεν δόθηκε από κανέναν συμμετέχοντα στην έρευνα. Τα αποτελέσματα παρουσιάζονται και στο ακόλουθο διάγραμμα.



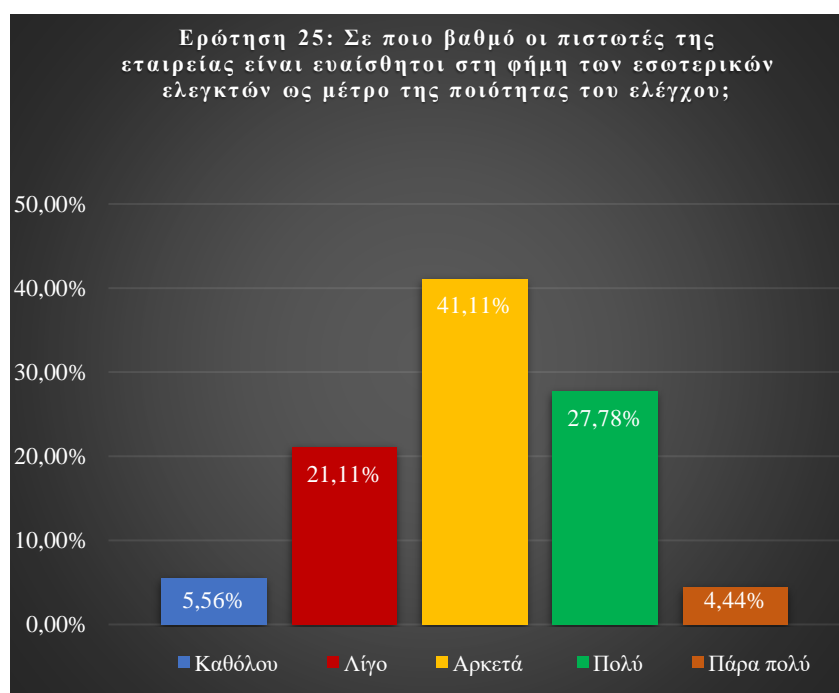
Διάγραμμα 24: Ραβδόγραμμα ερώτησης 24

Η δεύτερη και τελευταία ερώτηση του έκτου παράγοντα εξετάζει το βαθμό στον οποίο οι πιστωτές της εταιρείας είναι ευαίσθητοι στη φήμη των εσωτερικών ελεγκτών ως μέτρο της ποιότητας του ελέγχου. Οι απαντήσεις της ερώτησης 25 παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα.

Πίνακας 25: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 25

25. Σε ποιο βαθμό οι πιστωτές της εταιρείας είναι ευαίσθητοι στη φήμη των εσωτερικών ελεγκτών ως μέτρο της ποιότητας του ελέγχου;				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
Καθόλου	5	5,56%	5,56%	5,56%
Λίγο	19	21,11%	21,11%	26,67%
Αρκετά	37	41,11%	41,11%	67,78%
Πολύ	25	27,78%	27,78%	95,56%
Πάρα πολύ	4	4,44%	4,44%	100,00%
Σύνολο	90	100,00%	100,00%	

Λαμβάνοντας υπόψη τον παραπάνω πίνακα, παρατηρείται ότι η φήμη των εσωτερικών ελεγκτών ως μέτρο της ποιότητας του ελέγχου είναι σημαντική για τους πιστωτές των εταιρειών. Το 41,11% των ερωτώμενων δήλωσε ότι οι πιστωτές της εταιρείας είναι «αρκετά» ευαίσθητοι στη φήμη τους, ενώ το 27,78% απάντησε ότι οι πιστωτές είναι «Πολύ» ευαίσθητοι, και 4 επέλεξαν «Πάρα πολύ». Παρόλα αυτά, από τους 90 ερωτώμενους, οι 19 δήλωσαν ότι η φήμη των εσωτερικών ελεγκτών ως μέτρο της ποιότητας του ελέγχου είναι «Λίγο» σημαντική για τους πιστωτές της εταιρείας, ενώ 5 απάντησαν «Καθόλου», δείχνοντας ότι σύμφωνα με ένα σημαντικό αριθμό ερωτώμενων η φήμη των εσωτερικών ελεγκτών δεν επηρεάζει τους πιστωτές της εταιρείας. Οι απαντήσεις παρουσιάζονται και διαγραμματικά.



Διάγραμμα 25: Ραβδόγραμμα ερώτησης 25

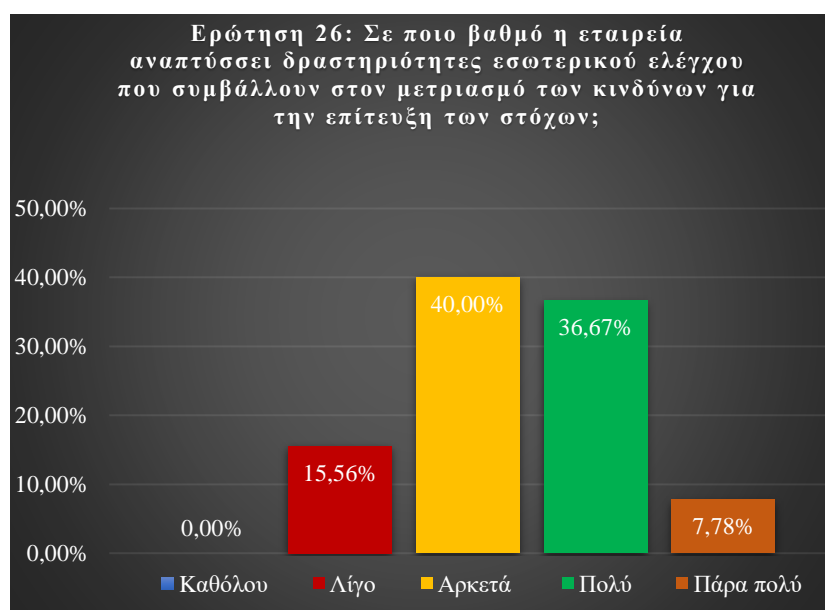
- ✓ Ο έβδομος και τελευταίος παράγοντας του ερωτηματολογίου αποτελείται από τέσσερις ερωτήσεις (26 έως 29) και σχετίζεται με το «Υποστηρικτικό περιβάλλον του εσωτερικού ελέγχου».

Η πρώτη ερώτηση του συγκεκριμένου παράγοντα διερευνά το βαθμό στον οποίο η εταιρεία αναπτύσσει δραστηριότητες εσωτερικού ελέγχου που συμβάλλουν στον μετριασμό των κινδύνων για την επίτευξη των στόχων. Τα αποτελέσματα της ερώτησης 26 παρουσιάζονται στον πίνακα που ακολουθεί.

Πίνακας 26: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 26

26. Σε ποιο βαθμό η εταιρεία αναπτύσσει δραστηριότητες εσωτερικού ελέγχου που συμβάλλουν στον μετριασμό των κινδύνων για την επίτευξη των στόχων;				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
Καθόλου	0	0,00%	0,00%	0,00%
Λίγο	14	15,56%	15,56%	15,56%
Αρκετά	36	40,00%	40,00%	55,56%
Πολύ	33	36,67%	36,67%	92,22%
Πάρα πολύ	7	7,78%	7,78%	100,00%
Σύνολο	90	100,00%	100,00%	

Οι 36 από τους 90 ερωτώμενους απάντησαν ότι αναπτύσσονται «Αρκετές» δραστηριότητες εσωτερικού ελέγχου που συμβάλλουν στον μετριασμό των κινδύνων για την επίτευξη των στόχων, ενώ το 44,45% απάντησε ότι υπάρχουν σε «Πολύ» ή «Πάρα πολύ» μεγάλο βαθμό τέτοιου είδους δραστηριότητες. Στον αντίποδα ένα αρκετά σημαντικό ποσοστό της τάξης του 15,56% (δηλαδή 14 ερωτώμενοι) δήλωσαν ως απάντηση την επιλογή «Λίγο» μετριάζοντας τα προηγούμενα θετικά αποτελέσματα, ενώ κανένας ερωτώμενος δεν απάντησε «Καθόλου». Ωστόσο, η συνολική εικόνα που δημιουργείται δείχνει ότι στην πλειοψηφία των περιπτώσεων υπάρχουν σε σημαντικό βαθμό τέτοιου είδους δραστηριότητες εσωτερικού ελέγχου. Τα παραπάνω αποτελέσματα παρουσιάζονται και στο διάγραμμα που ακολουθεί.



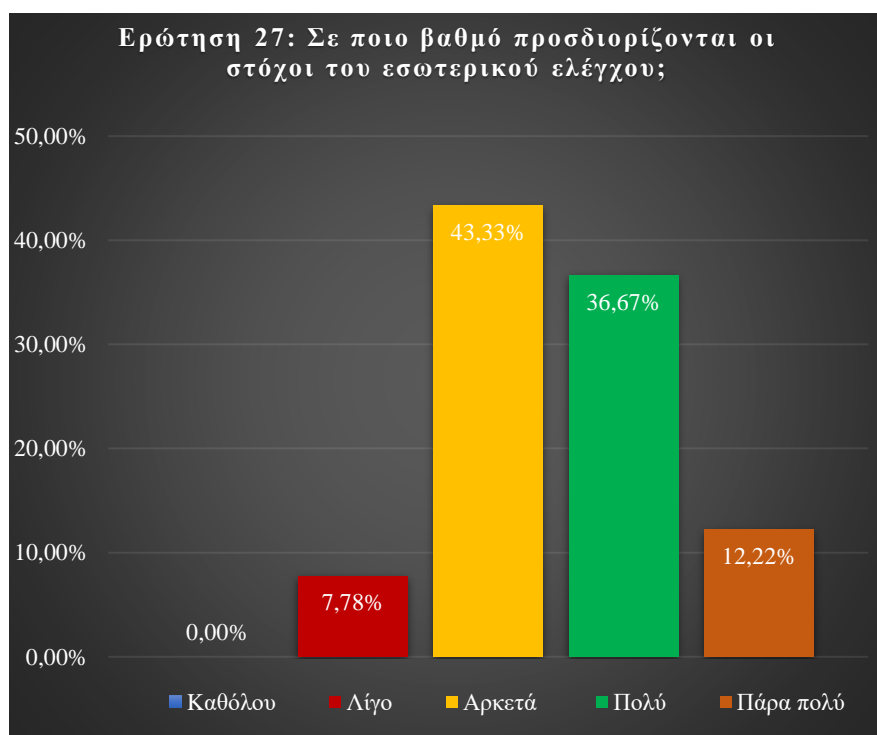
Διάγραμμα 26: Ραβδόγραμμα ερώτησης 26

Η ερώτηση 27 διερευνά το κατά πόσο προσδιορίζονται οι στόχοι του εσωτερικού ελέγχου και τα αποτελέσματα της ερώτησης αυτής παρουσιάζονται στον πίνακα που ακολουθεί.

Πίνακας 27: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 27

27. Σε ποιο βαθμό προσδιορίζονται οι στόχοι του εσωτερικού ελέγχου;				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
Καθόλου	0	0,00%	0,00%	0,00%
Λίγο	7	7,78%	7,78%	7,78%
Αρκετά	39	43,33%	43,33%	51,11%
Πολύ	33	36,67%	36,67%	87,78%
Πάρα πολύ	11	12,22%	12,22%	100,00%
Σύνολο	90	100,00%	100,00%	

Τα αποτελέσματα της ερώτησης 27 αναδεικνύουν τη σημαντικότητα του προσδιορισμού των στόχων του εσωτερικού ελέγχου για τις ελληνικές επιχειρήσεις και οργανισμούς. Οι 39 από τους 90 ερωτώμενους απάντησαν «Αρκετά» σχετικά με τον βαθμό που προσδιορίζονται οι στόχοι του εσωτερικού ελέγχου, ενώ 33 άτομα απάντησαν «Πολύ» και 11 «Πάρα πολύ», δημιουργώντας ένα συνολικό ποσοστό άνω του 90% που αποδεικνύει την σημασία προσδιορισμού των εν λόγω στόχων. Το 7,78% των ερωτηθέντων απάντησε «Λίγο», ενώ δεν υπήρξε καμία απάντηση για την επιλογή «Καθόλου». Τα παραπάνω αποτελέσματα παρουσιάζονται και διαγραμματικά.



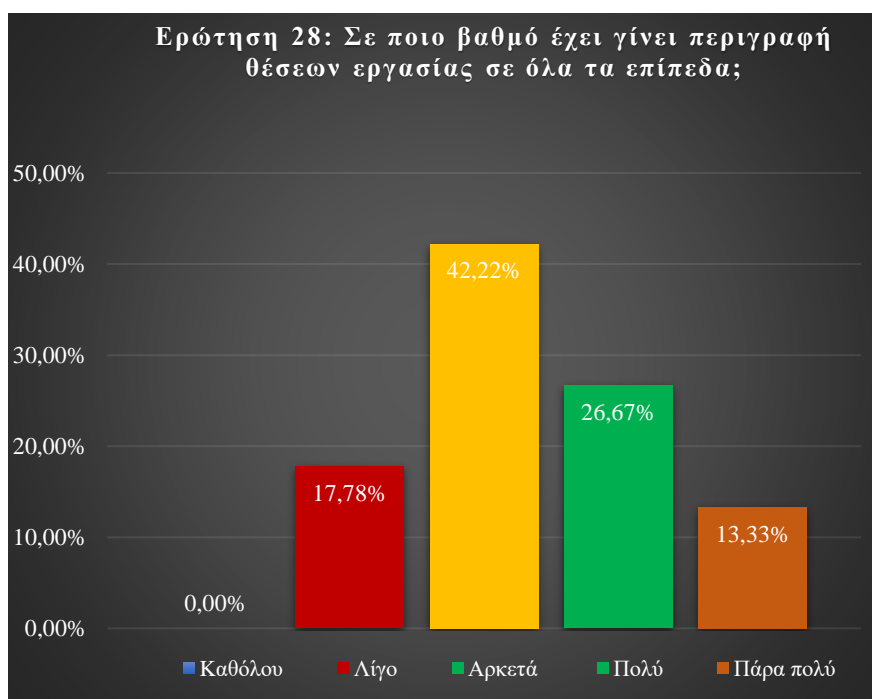
Διάγραμμα 27: Ραβδόγραμμα ερώτησης 27

Η επόμενη ερώτηση σχετίζεται με το βαθμό στον οποίο έχει γίνει περιγραφή θέσεων εργασίας σε όλα τα επίπεδα. Οι απαντήσεις της ερώτησης 28 παρουσιάζονται στον πίνακα που ακολουθεί.

Πίνακας 28: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 28

28. Σε ποιο βαθμό έχει γίνει περιγραφή θέσεων εργασίας σε όλα τα επίπεδα;				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
Καθόλου	0	0,00%	0,00%	0,00%
Λίγο	16	17,78%	17,78%	17,78%
Αρκετά	38	42,22%	42,22%	60,00%
Πολύ	24	26,67%	26,67%	86,67%
Πάρα πολύ	12	13,33%	13,33%	100,00%
Σύνολο	90	100,00%	100,00%	

Αναφορικά με την περιγραφή των θέσεων εργασίας σε όλα τα επίπεδα, τα δεδομένα δείχνουν θετικά, καθώς περισσότερο από το 80% των ερωτηθέντων θεωρεί ότι η περιγραφή των θέσεων εργασίας σε όλα τα επίπεδα είναι από «Αρκετά» έως «Πάρα πολύ», με το μεγαλύτερο ποσοστό (42,22%) να αντιστοιχεί στην επιλογή «Αρκετά». Ωστόσο, για ένα σημαντικό αριθμό ερωτώμενων που αντιστοιχεί στο 17,78% του δείγματος, οι θέσεις εργασίας έχουν περιγραφεί «Λίγο», ποσοστό που επιδέχεται κάποιον προβληματισμό, ενώ σε καμία περίπτωση δεν σημειώθηκε η επιλογή «Καθόλου». Τα αποτελέσματα παρουσιάζονται και διαγραμματικά.



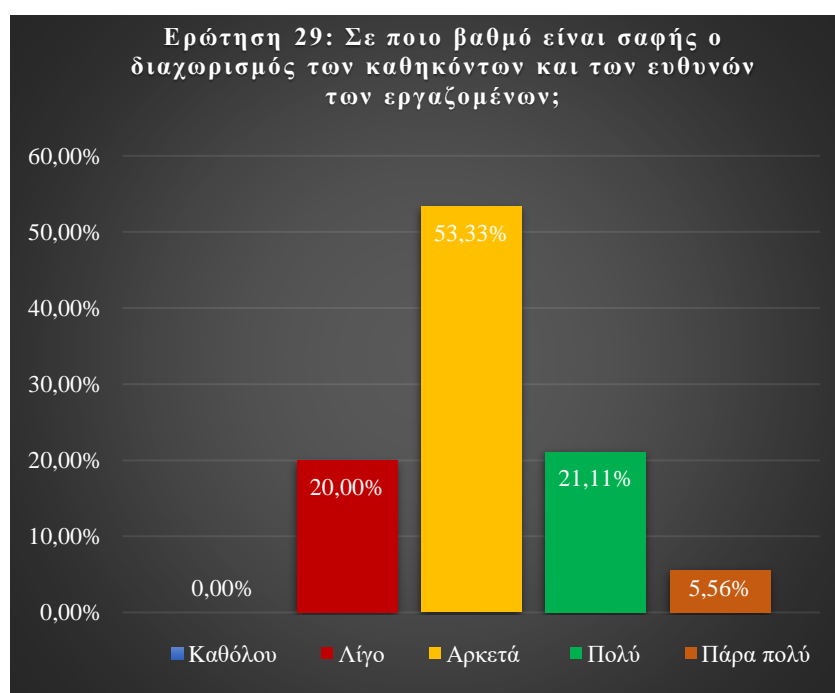
Διάγραμμα 28: Ραβδόγραμμα ερώτησης 28

Η τελευταία ερώτηση του έβδομου παράγοντα εξετάζει το βαθμό στον οποίο είναι σαφής ο διαχωρισμός των καθηκόντων και των ευθυνών των εργαζομένων και τα αποτελέσματά της παρουσιάζονται παρακάτω.

Πίνακας 29: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 29

29. Σε ποιο βαθμό είναι σαφής ο διαχωρισμός των καθηκόντων και των ευθυνών των εργαζομένων;				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
Καθόλου	0	0,00%	0,00%	0,00%
Λίγο	18	20,00%	20,00%	20,00%
Αρκετά	48	53,33%	53,33%	73,33%
Πολύ	19	21,11%	21,11%	94,44%
Πάρα πολύ	5	5,56%	5,56%	100,00%
Σύνολο	90	100,00%	100,00%	

Οι απαντήσεις στην ερώτηση 29 δείχνουν ότι στο 53,33% του δείγματος εφαρμόζεται σε «Αρκετό» βαθμό ο σαφής διαχωρισμός των καθηκόντων και των ευθυνών των εργαζομένων, γεγονός ικανοποιητικό για τις ελληνικές επιχειρήσεις. Περίπου ίσο ποσοστό (20-21%) λαμβάνουν οι επιλογές «Πολύ» και «Λίγο», οδηγώντας σε αντικρουόμενα αποτελέσματα μιας και υπάρχει διχογνωμία απόψεων. Τέλος, οι επιλογές «Πάρα πολύ» και «Καθόλου» λαμβάνουν ποσοστό 5,56% και 0% αντιστοίχως. Τα παραπάνω αποτελέσματα παρουσιάζονται και στο ραβδόγραμμα που ακολουθεί.



Διάγραμμα 29: Ραβδόγραμμα ερώτησης 29

4.2.3 Μέρος Γ: Ποιότητα εσωτερικού ελέγχου

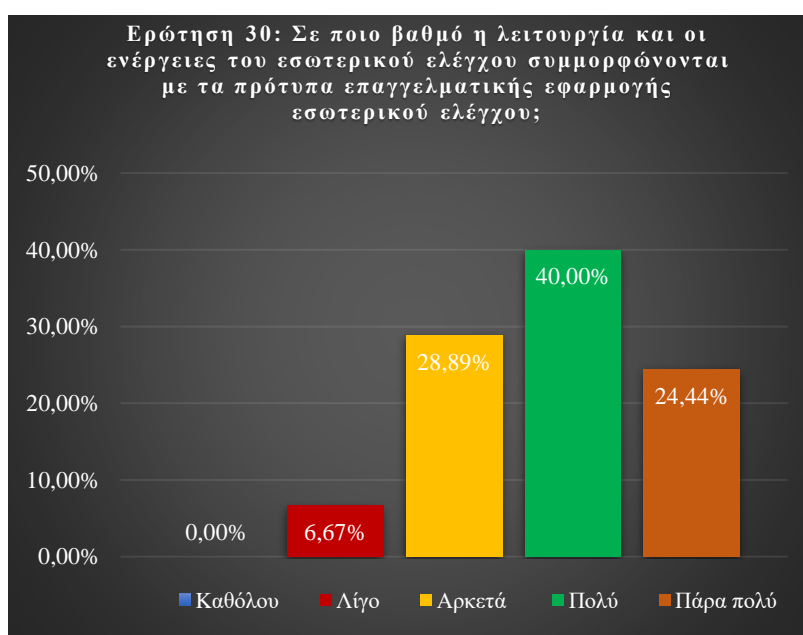
Το Μέρος Γ, που αποτελεί και το τελευταίο τμήμα του ερωτηματολογίου, αποτελείται από πέντε ερωτήσεις (30 έως 34) και αφορά την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου.

Αρχικά, η πρώτη ερώτηση του τρίτου μέρους διερευνά το βαθμό στον οποίο η λειτουργία και οι ενέργειες του εσωτερικού ελέγχου συμμορφώνονται με τα πρότυπα επαγγελματικής εφαρμογής εσωτερικού ελέγχου. Τα αποτελέσματα του ερωτήματος 30 παρουσιάζονται στον πίνακα που ακολουθεί.

Πίνακας 30: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 30

30. Σε ποιο βαθμό η λειτουργία και οι ενέργειες του εσωτερικού ελέγχου συμμορφώνονται με τα πρότυπα επαγγελματικής εφαρμογής εσωτερικού ελέγχου;				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
Καθόλου	0	0,00%	0,00%	0,00%
Λίγο	6	6,67%	6,67%	6,67%
Αρκετά	26	28,89%	28,89%	35,56%
Πολύ	36	40,00%	40,00%	75,56%
Πάρα πολύ	22	24,44%	24,44%	100,00%
Σύνολο	90	100,00%	100,00%	

Σύμφωνα με τις απαντήσεις της ερώτησης, στο 40% των επιχειρήσεων η λειτουργία και οι ενέργειες του εσωτερικού ελέγχου συμμορφώνονται με τα πρότυπα επαγγελματικής εφαρμογής εσωτερικού ελέγχου σε «Πολύ» μεγάλο βαθμό, ενώ από 28,89% και 24,44% λαμβάνουν οι επιλογές «Αρκετά» και «Πάρα πολύ» αντίστοιχα, δείχνοντας ότι στην πλειοψηφία των ελληνικών επιχειρήσεων που διαθέτουν τμήμα εσωτερικού ελέγχου η λειτουργία και οι ενέργειές του συμμορφώνονται με τα πρότυπα επαγγελματικής εφαρμογής του. Παρόλα αυτά, το 6,67% του δείγματος δηλώνει ότι η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου συμμορφώνεται «Λίγο» με τα εν λόγω πρότυπα, ενώ 0 άτομα επέλεξαν «Καθόλου». Τα αποτελέσματα της ερώτησης 30 παρουσιάζονται και παρακάτω.



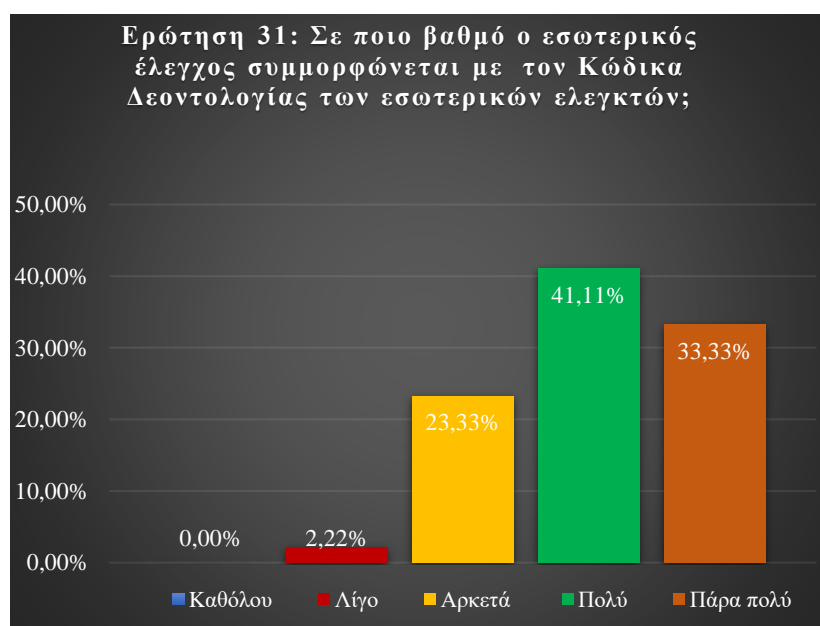
Διάγραμμα 30: Ραβδόγραμμα ερώτησης 30

Η ερώτηση 31 διερευνά το κατά πόσο ο εσωτερικός έλεγχος συμμορφώνεται με τον Κώδικα Δεοντολογίας των εσωτερικών ελεγκτών και τα αποτελέσματα της παρουσιάζονται στον πίνακα που ακολουθεί.

Πίνακας 31: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 31

31. Σε ποιο βαθμό ο εσωτερικός έλεγχος συμμορφώνεται με τον Κώδικα Δεοντολογίας των εσωτερικών ελεγκτών;				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
Καθόλου	0	0,00%	0,00%	0,00%
Λίγο	2	2,22%	2,22%	2,22%
Αρκετά	21	23,33%	23,33%	25,56%
Πολύ	37	41,11%	41,11%	66,67%
Πάρα πολύ	30	33,33%	33,33%	100,00%
Σύνολο	90	100,00%	100,00%	

Τα αποτελέσματα της ερώτησης 31 δείχνουν ότι σε περισσότερες από το 70% των περιπτώσεων ο εσωτερικός έλεγχος συμμορφώνεται «Πολύ» ή «Πάρα πολύ» με τον Κώδικα Δεοντολογίας των εσωτερικών ελεγκτών. Ακόμη, στο 23,33% των επιχειρήσεων ο εσωτερικός έλεγχος συμμορφώνεται με τον Κώδικα «Αρκετά», ενώ μόλις στο 2,22% ο εσωτερικός έλεγχος συμμορφώνεται «Λίγο» με τον Κώδικα. Πρέπει να σημειωθεί επίσης, ότι κανένας ερωτώμενος δεν απάντησε «Καθόλου», ενισχύοντας το θετικό κλίμα που δημιουργήθηκε και από τις ανωτέρω απαντήσεις. Το ραβδόγραμμα που ακολουθεί παρουσιάζει τα αποτελέσματα της ερώτησης 31 και γραφικά.



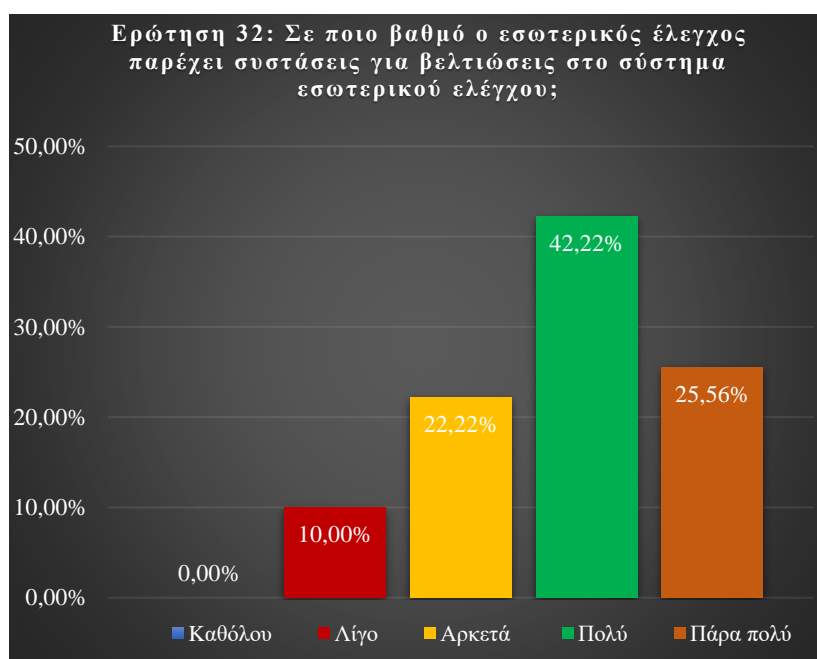
Διάγραμμα 31: Ραβδόγραμμα ερώτησης 31

Η επόμενη ερώτηση εξετάζει το βαθμό στον οποίο ο εσωτερικός έλεγχος παρέχει συστάσεις για βελτιώσεις στο σύστημα εσωτερικού ελέγχου. Τα αποτελέσματα του ερωτήματος 32 παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα.

Πίνακας 32: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 32

32. Σε ποιο βαθμό ο εσωτερικός έλεγχος παρέχει συστάσεις για βελτιώσεις στο σύστημα εσωτερικού ελέγχου;				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
Καθόλου	0	0,00%	0,00%	0,00%
Λίγο	9	10,00%	10,00%	10,00%
Αρκετά	20	22,22%	22,22%	32,22%
Πολύ	38	42,22%	42,22%	74,44%
Πάρα πολύ	23	25,56%	25,56%	100,00%
Σύνολο	90	100,00%	100,00%	

Οι απαντήσεις στην ερώτηση 32 δημιουργούν μια θετική εικόνα, αφού δείχνουν ότι στο 42,22% του δείγματος ο εσωτερικός έλεγχος παρέχει σε «Πολύ» μεγάλο βαθμό συστάσεις για βελτιώσεις στο σύστημα εσωτερικού ελέγχου, ενώ περίπου ίσο ποσοστό (22-25%) λαμβάνουν οι επιλογές «Αρκετά» και «Πάρα πολύ», οδηγώντας σε σχετικά θετικά αποτελέσματα και σε αυτή την ερώτηση. Παρόλα αυτά, η επιλογή «Λίγο» λαμβάνει ποσοστό 10%, αποτέλεσμα το οποίο μετριάξει τις προηγούμενες θετικές δηλώσεις, ενώ η επιλογή «Καθόλου» δεν επιλέχθηκε από κανέναν συμμετέχοντα στην έρευνα. Τα παραπάνω αποτελέσματα παρουσιάζονται και στο ακόλουθο διάγραμμα.



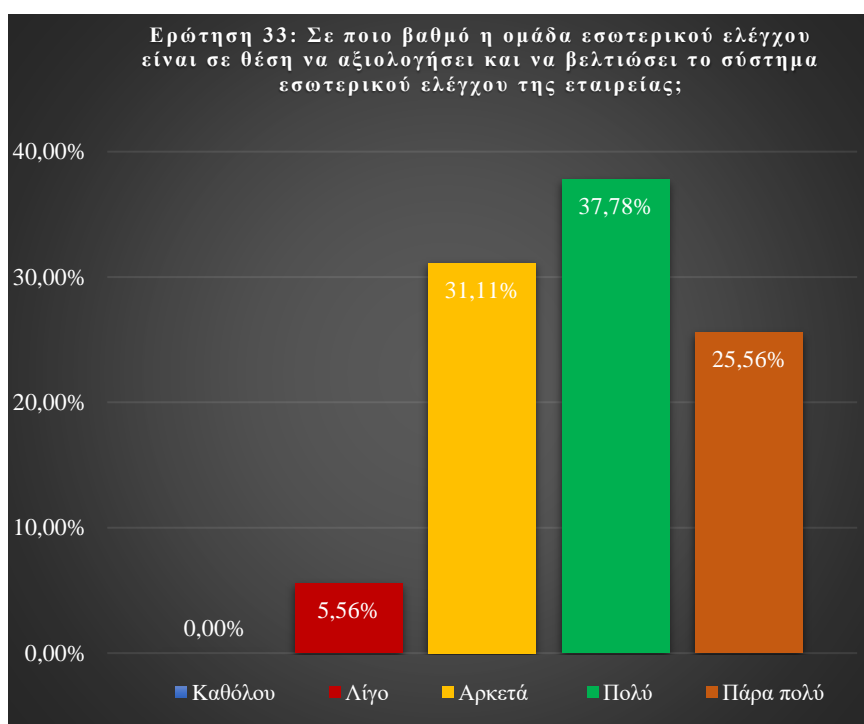
Διάγραμμα 32: Ραβδόγραμμα ερώτησης 32

Η ερώτηση 33 διερευνά το βαθμό στον οποίο η ομάδα του εσωτερικού ελέγχου είναι σε θέση να αξιολογήσει και να βελτιώσει το σύστημα εσωτερικού ελέγχου της εταιρείας. Οι απαντήσεις στην ερώτηση παρουσιάζονται στον πίνακα που ακολουθεί.

Πίνακας 33: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 33

33. Σε ποιο βαθμό η ομάδα εσωτερικού ελέγχου είναι σε θέση να αξιολογήσει και να βελτιώσει το σύστημα εσωτερικού ελέγχου της εταιρείας;				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
Καθόλου	0	0,00%	0,00%	0,00%
Λίγο	5	5,56%	5,56%	5,56%
Αρκετά	28	31,11%	31,11%	36,67%
Πολύ	34	37,78%	37,78%	74,44%
Πάρα πολύ	23	25,56%	25,56%	100,00%
Σύνολο	90	100,00%	100,00%	

Σχετικά με την αξιολόγηση και τη βελτίωση στο σύστημα του εσωτερικού ελέγχου της εταιρείας από την ομάδα εσωτερικού ελέγχου, η επιλογή «Πολύ» συγκεντρώνει το μεγαλύτερο ποσοστό (37,78%). Ακολουθούν οι επιλογές «Αρκετά» και «Πάρα πολύ» με 31,11% και 25,56% αντίστοιχα, υπογραμμίζοντας ότι στην πλειοψηφία των περιπτώσεων η ομάδα του εσωτερικού ελέγχου είναι σε θέση να αξιολογήσει και να βελτιώσει το σύστημα εσωτερικού ελέγχου της εταιρείας. Παρόλα αυτά, 5 από τους 90 ερωτώμενους δήλωσαν ότι η αξιολόγηση και η βελτίωση του συστήματος γίνεται σε «Λίγο» βαθμό, ενώ η επιλογή καθόλου δεν απαντήθηκε από κανέναν συμμετέχοντα στην έρευνα. Η παραπάνω ανάλυση παρουσιάζεται και γραφικά στο διάγραμμα που ακολουθεί.



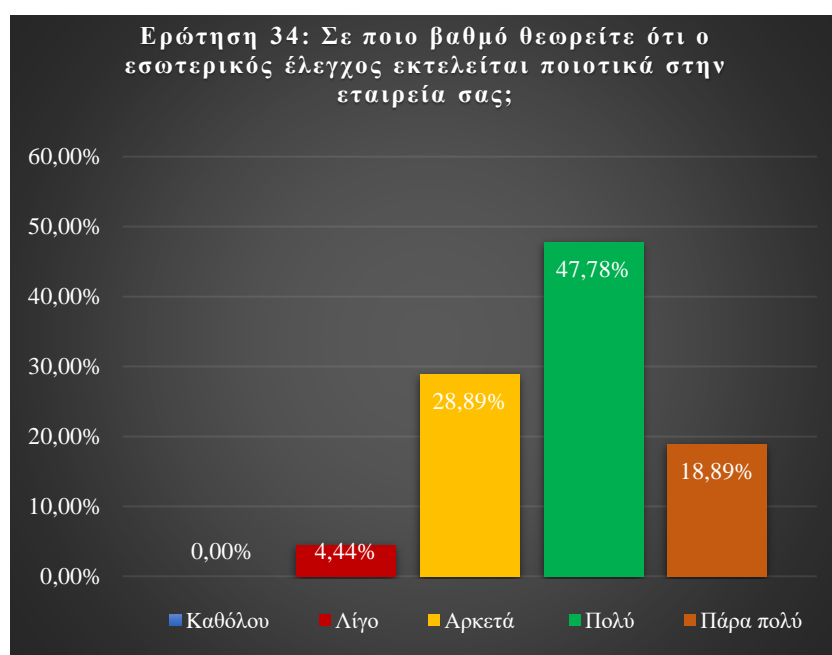
Διάγραμμα 33: Ραβδόγραμμα ερώτησης 33

Η τελευταία ερώτηση του μέρους Γ αλλά και του ερωτηματολογίου ερευνά το κατά πόσο οι ερωτώμενοι θεωρούν ότι ο εσωτερικός έλεγχος εκτελείται στην εταιρεία τους ποιοτικά. Τα αποτελέσματα της ερώτησης περιγράφονται στον παρακάτω πίνακα.

Πίνακας 34: Περιγραφικά στατιστικά ερώτησης 34

34. Σε ποιο βαθμό θεωρείτε ότι ο εσωτερικός έλεγχος εκτελείται ποιοτικά στην εταιρεία σας;				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό Ποσοστό
Καθόλου	0	0,00%	0,00%	0,00%
Λίγο	4	4,44%	4,44%	4,44%
Αρκετά	26	28,89%	28,89%	33,33%
Πολύ	43	47,78%	47,78%	81,11%
Πάρα πολύ	17	18,89%	18,89%	100,00%
Σύνολο	90	100,00%	100,00%	

Η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου στις εταιρείες των ερωτώμενων αναδεικνύεται επίσης ιδιαίτερα σημαντική, αφού ποσοστό μεγαλύτερο του 90% του δείγματος (και συγκεκριμένα 95,56%) αξιολόγησε ότι ο εσωτερικός έλεγχος εκτελείται στην εταιρεία τους τουλάχιστον με «Αρκετά» ποιοτικό τρόπο. Μόλις το 4,44% του δείγματος θεωρεί ότι ο εσωτερικός έλεγχος εκτελείται λιγότερο ποιοτικά, για αυτό και επέλεξε ως απάντηση την επιλογή «Λίγο», ενώ η επιλογή «Καθόλου» δεν σημειώθηκε από κανέναν συμμετέχοντα. Τα παραπάνω αποτελέσματα παρουσιάζονται και στο ραβδόγραμμα που ακολουθεί.



Διάγραμμα 34: Ραβδόγραμμα ερώτησης 34

4.3 Αποτελέσματα ανάλυσης παλινδρόμησης

Έχοντας ως δεδομένο ότι οι μεταβλητές της έρευνας είναι συνεχείς, πραγματοποιήθηκε πολλαπλή γραμμική παλινδρόμηση, και για την εκτέλεση της μεθόδου χρησιμοποιήθηκε το στατιστικό πρόγραμμα SPSS Statistics.

Πιο συγκεκριμένα, το μοντέλο που εξετάζεται αποτελείται από μία εξαρτημένη και επτά ανεξάρτητες μεταβλητές. Η εξαρτημένη μεταβλητή του υποδείγματος είναι η *ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου (VAR8)* (Ερωτήματα 30-34 από το Μέρος Γ) και οι ανεξάρτητες μεταβλητές οι επτά παράγοντες που επηρεάζουν την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου (Ερωτήματα 5-29 από το Μέρος Β). Έτσι, οι παράγοντες του εσωτερικού ελέγχου που εξετάστηκαν ως ανεξάρτητες μεταβλητές του υποδείγματος είναι η *Διάρκεια εσωτερικών ελεγκτών – Συνέπεια επιλογής εσωτερικών ελεγκτών (VAR1)*, η *Εταιρική Διακυβέρνηση (VAR2)*, οι *Ικανότητες εσωτερικών ελεγκτών (VAR3)*, η *Ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα εσωτερικών ελεγκτών (VAR4)*, το *Μέγεθος τμήματος εσωτερικού ελέγχου (VAR5)*, η *Φήμη και ποιότητα εσωτερικών ελεγκτών (VAR6)*, και το *Υποστηρικτικό περιβάλλον εσωτερικού ελέγχου (VAR7)*.

Για να αναλύσουμε περισσότερο τα δεδομένα του ερωτηματολογίου μας και να διαπιστώσουμε αν υπάρχει κάποια σχέση μεταξύ των μεταβλητών μας, είναι σκόπιμο να διατυπώσουμε εκ νέου τις ερευνητικές υποθέσεις τις οποίες με την βοήθεια στατιστικής μεθόδου θα τις απορρίψουμε ή θα τις δεχτούμε. Οι επτά ερευνητικές υποθέσεις που προέκυψαν έπειτα από ανάλυση της βιβλιογραφίας, όπως αναφέρθηκαν και στο κεφάλαιο 2, είναι οι εξής:

- ❖ *H₁: Υπάρχει θετική συσχέτιση μεταξύ της διάρκειας των εσωτερικών ελεγκτών-συνέπειας επιλογής εσωτερικών ελεγκτών, και της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου.*
- ❖ *H₂: Υπάρχει θετική συσχέτιση μεταξύ της εταιρικής διακυβέρνησης και της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου.*
- ❖ *H₃: Υπάρχει θετική συσχέτιση μεταξύ της ικανότητας των εσωτερικών ελεγκτών και της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου.*

- ❖ H_4 : Υπάρχει θετική συσχέτιση μεταξύ της ανεξαρτησίας και της αντικειμενικότητας των εσωτερικών ελεγκτών με την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου.
- ❖ H_5 : Υπάρχει θετική συσχέτιση μεταξύ του μεγέθους του τμήματος εσωτερικού ελέγχου και της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου.
- ❖ H_6 : Υπάρχει θετική συσχέτιση μεταξύ της φήμης-ποιότητας των εσωτερικών ελεγκτών και της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου.
- ❖ H_7 : Υπάρχει θετική συσχέτιση μεταξύ του υποστηρικτικού περιβάλλοντος εσωτερικού ελέγχου και της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου.

Τα αποτελέσματα της παλινδρόμησης έδειξαν ότι το μοντέλο έχει ερμηνευτική ικανότητα $R^2 = 44,6\%$, όπως φαίνεται και στον παρακάτω πίνακα. Ως R^2 ορίζεται ο συντελεστής προσδιορισμού, ο οποίος δείχνει το ποσοστό της μεταβλητότητας που εξηγείται στην εξαρτημένη μεταβλητή από τις ανεξάρτητες μεταβλητές. Στο μοντέλο μας προκύπτει ότι το 44,6% της μεταβλητότητας των τιμών της εξαρτημένης μεταβλητής (δηλαδή της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου) μπορεί να ερμηνευτεί μέσω του συγκεκριμένου μοντέλου, δηλαδή βάσει των τιμών των ανεξάρτητων μεταβλητών (Κατσής et al., 2010).

Πίνακας 35: Μεταβλητότητα μοντέλου

Model Summary				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,668(a)	,446	,423	,648
a. Predictors: (Constant), VAR7, VAR1, VAR6, VAR2, VAR3, VAR4, VAR5				

Στη συνέχεια, ακολουθεί ο πίνακας ANOVA, ο οποίος ελέγχει αν το μοντέλο πολλαπλής παλινδρόμησης είναι στατιστικά σημαντικό. Το πηλίκο των τιμών της στήλης Mean Square αποτελεί την τιμή της F. Η τιμή Significance στην τελευταία στήλη του πίνακα είναι πάρα πολύ σημαντική γιατί είναι η τιμή στη οποία θα στηριχθούμε για να αποδεχθούμε ή να απορρίψουμε τις ερευνητικές υποθέσεις.

An significance > 0,05 απορρίπτουμε την $H_{(1,2,3,4,5,6,7)}$

An significance < 0,05 δεχόμαστε την $H_{(1,2,3,4,5,6,7)}$

Τα αποτελέσματα φαίνονται στον παρακάτω πίνακα (ANOVA):

Πίνακας 36: Πίνακας ANOVA

ANOVA (b)						
Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	58,106	7	8,301	19,769	,000(a)
	Residual	72,222	172	,420		
	Total	130,328	179			
a. Predictors: (Constant), VAR7, VAR1, VAR6, VAR2, VAR3, VAR4, VAR5						
b. Dependent Variable: VAR8						

Σύμφωνα με τον πίνακα Ανάλυσης Παλινδρόμησης (ANOVA) η τιμή significance είναι $0,000 < 0,05$ επομένως δεχόμαστε την $H_{(1,2,3,4,5,6,7)}$, και συμπεραίνουμε ότι το μοντέλο παλινδρόμησης είναι στατιστικά σημαντικό. Αυτό σημαίνει ότι η εξαρτημένη μεταβλητή παρουσιάζει γραμμική σχέση με τουλάχιστον μία από τις ανεξάρτητες μεταβλητές, κι ότι οι ανεξάρτητες μεταβλητές του μοντέλου παλινδρόμησης συμβάλλουν σημαντικά στην ερμηνεία της μεταβλητότητας της εξαρτημένης μεταβλητής που είναι η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου.

Στη συνέχεια παρατίθεται ο πίνακας Coefficients.

Πίνακας 37: Πίνακας Coefficients

Coefficients(a)						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	,424	,330		1,287	,200
	VAR1	,077	,058	,082	1,319	,189
	VAR2	,185	,067	,174	2,736	,007
	VAR3	,285	,071	,275	4,010	,000
	VAR4	,171	,063	,189	2,715	,007
	VAR5	-,006	,071	-,006	-,079	,937
	VAR6	,039	,056	,043	,693	,489
	VAR7	,236	,074	,229	3,175	,002
a. Dependent Variable: VAR8						

Από τον πίνακα Coefficients μας ενδιαφέρει κυρίως η τιμή B της δεύτερης στήλης η

οποία αφορά το συντελεστή παλινδρόμησης για κάθε ανεξάρτητη μεταβλητή, και η οποία δείχνει τη μεταβολή της μέσης τιμής της εξαρτημένης μεταβλητής όταν αυξάνεται κατά μία μονάδα καθεμία από τις ανεξάρτητες μεταβλητές, δεδομένου ότι όλες οι άλλες παράμετροι παραμένουν ως έχουν, δηλαδή σταθερές.

Επιπλέον, από την τιμή B παίρνουμε την εξίσωση παλινδρόμησης που είναι της μορφής: $y = b_0 + b_1x_1 + b_2x_2 + b_3x_3 + b_4x_4 + b_5x_5 + b_6x_6 + b_7x_7$. Σύμφωνα με τα στοιχεία του πίνακα, η εξίσωση παλινδρόμησης του μοντέλου μας διαμορφώνεται ως εξής:

$$\text{VAR8} = 0,424 + 0,077*\text{VAR1} + 0,185*\text{VAR2} + 0,285*\text{VAR3} + 0,171*\text{VAR4} - 0,006*\text{VAR5} + 0,039*\text{VAR6} + 0,236*\text{VAR7}.$$

Ή αλλιώς:

Ποιότητα εσωτερικού ελέγχου = $0,424 + (0,077*\text{Διάρκεια εσωτερικών ελεγκτών} - \text{Συνέπεια επιλογής εσωτερικών ελεγκτών}) + (0,185*\text{Εταιρική Διακυβέρνηση}) + (0,285*\text{Ικανότητες εσωτερικών ελεγκτών}) + (0,171*\text{Ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα εσωτερικών ελεγκτών}) - (0,006*\text{Μέγεθος τμήματος εσωτερικού ελέγχου}) + (0,039*\text{Φήμη και ποιότητα εσωτερικών ελεγκτών}) + (0,236*\text{Υποστηρικτικό περιβάλλον εσωτερικού ελέγχου})$.

Από τον παραπάνω πίνακα επίσης εκείνο που μας ενδιαφέρει είναι η στήλη Beta. Beta είναι ο συντελεστής της ανεξάρτητης μεταβλητής, αν στο μοντέλο μας δε χρησιμοποιούμε τις αυθεντικές τιμές αλλά τις τυποποιημένες (standardized). Τις τιμές Beta τις ελέγχουμε σε μοντέλα με πολλές ανεξάρτητες μεταβλητές και δείχνουν την ερμηνευτική ικανότητα της κάθε ανεξάρτητης μεταβλητής στο μοντέλο.

Πρώτη σε ερμηνευτική ικανότητα είναι η μεταβλητή VAR3 που είναι η σχέση ποιότητας εσωτερικού ελέγχου και ικανοτήτων εσωτερικών ελεγκτών (Beta = 0,275), δεύτερη είναι η VAR7 που είναι η σχέση ποιότητας εσωτερικού ελέγχου και υποστηρικτικού περιβάλλοντος εσωτερικού ελέγχου (Beta = 0,229), τρίτη είναι η μεταβλητή VAR4 που είναι η σχέση ποιότητας εσωτερικού ελέγχου και ανεξαρτησίας και αντικειμενικότητας εσωτερικών ελεγκτών (Beta = 0,189). Στη συνέχεια, τέταρτη είναι η μεταβλητή VAR2 που είναι η σχέση ποιότητας εσωτερικού ελέγχου και

εταιρικής διακυβέρνησης ($Beta = 0,174$), πέμπτη είναι η μεταβλητή VAR1 που είναι η σχέση ποιότητας εσωτερικού ελέγχου και διάρκειας εσωτερικών ελεγκτών – συνέπειας επιλογής εσωτερικών ελεγκτών ($Beta = 0,082$), έκτη η μεταβλητή VAR6 που είναι η σχέση ποιότητας εσωτερικού ελέγχου και φήμης και ποιότητας εσωτερικών ελεγκτών ($Beta = 0,043$), και έβδομη η μεταβλητή VAR5 που είναι η σχέση ποιότητας εσωτερικού ελέγχου και μεγέθους τμήματος εσωτερικού ελέγχου ($Beta = -0,006$).

Έπειτα, οι έλεγχοι υποθέσεων που αναφέρθηκαν στις σελίδες 61-62, θα εξεταστούν από τις τιμές p που δίνονται από τη στήλη sig του Πίνακα Coefficients (Κατσής et al., 2010). Επομένως, από τις τιμές των t και Sig, θα ελεγχθεί η στατιστική σημαντικότητα των ανεξάρτητων μεταβλητών, και θα γίνει και η αποδοχή ή η απόρριψη των ερευνητικών υποθέσεων. Έτσι, από τον Πίνακα 37 προκύπτει ότι:

- Για την πρώτη ανεξάρτητη μεταβλητή «Διάρκεια εσωτερικών ελεγκτών – Συνέπεια επιλογής εσωτερικών ελεγκτών» προκύπτει $t_1=1,319$ και $sig_1=p$ -τιμή $_1=0,189 > 0,05$, άρα ο συντελεστής της VAR1 είναι μη στατιστικά σημαντικός. Επομένως, η υπόθεση H_1 δεν γίνεται αποδεκτή και η μεταβλητή «Διάρκεια εσωτερικών ελεγκτών – Συνέπεια επιλογής εσωτερικών ελεγκτών» δεν επηρεάζει την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου.
- Για την δεύτερη ανεξάρτητη μεταβλητή «Εταιρική Διακυβέρνηση» προκύπτει $t_2=2,736$ και $sig_2=p$ -τιμή $_2=0,007 < 0,05$, άρα ο συντελεστής της VAR2 είναι στατιστικά σημαντικός. Επομένως, η υπόθεση H_2 γίνεται αποδεκτή και η μεταβλητή «Εταιρική Διακυβέρνηση» επηρεάζει την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου.
- Για την τρίτη ανεξάρτητη μεταβλητή «Ικανότητες εσωτερικών ελεγκτών» προκύπτει $t_3=4,010$ και $sig_3=p$ -τιμή $_3=0,000 < 0,05$, άρα ο συντελεστής της VAR3 είναι στατιστικά σημαντικός. Επομένως, η υπόθεση H_3 γίνεται αποδεκτή και η μεταβλητή «Ικανότητες εσωτερικών ελεγκτών» επηρεάζει την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου.
- Για την τέταρτη ανεξάρτητη μεταβλητή «Ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα εσωτερικών ελεγκτών» προκύπτει $t_4=2,715$ και $sig_4=p$ -τιμή $_4=0,007 < 0,05$, άρα ο συντελεστής της VAR4 είναι στατιστικά σημαντικός. Επομένως, η υπόθεση H_4 γίνεται αποδεκτή και η μεταβλητή «Ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα εσωτερικών ελεγκτών» επηρεάζει την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου.

- Για την πέμπτη ανεξάρτητη μεταβλητή «Μέγεθος τμήματος εσωτερικού ελέγχου» προκύπτει $t_5 = -0,079$ και $sig_5 = p\text{-τιμή}_5 = 0,937 > 0,05$, άρα ο συντελεστής της VAR5 είναι μη στατιστικά σημαντικός. Επομένως, η υπόθεση H_5 δεν γίνεται αποδεκτή και η μεταβλητή «Μέγεθος τμήματος εσωτερικού ελέγχου» δεν επηρεάζει την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου.
- Για την έκτη ανεξάρτητη μεταβλητή «Φήμη και ποιότητα εσωτερικών ελεγκτών» προκύπτει $t_6 = 0,693$ και $sig_6 = p\text{-τιμή}_6 = 0,489 > 0,05$, άρα ο συντελεστής της VAR6 είναι μη στατιστικά σημαντικός. Επομένως, η υπόθεση H_6 δεν γίνεται αποδεκτή και η μεταβλητή «Φήμη και ποιότητα εσωτερικών ελεγκτών» δεν επηρεάζει την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου.
- Για την έβδομη ανεξάρτητη μεταβλητή «Υποστηρικτικό περιβάλλον εσωτερικού ελέγχου» προκύπτει $t_7 = 3,175$ και $sig_7 = p\text{-τιμή}_7 = 0,002 < 0,05$, άρα ο συντελεστής της VAR7 είναι στατιστικά σημαντικός. Επομένως, η υπόθεση H_7 γίνεται αποδεκτή και η μεταβλητή «Υποστηρικτικό περιβάλλον εσωτερικού ελέγχου» επηρεάζει την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου.

Συμπερασματικά, τα αποτελέσματα για όλες τις ερευνητικές μας υποθέσεις παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα:

Πίνακας 38: Ερευνητικές υποθέσεις

Ερευνητικές υποθέσεις	Συμπεράσματα
<i>H₁: Υπάρχει θετική συσχέτιση μεταξύ της διάρκειας των εσωτερικών ελεγκτών-συνέπειας επιλογής εσωτερικών ελεγκτών, και της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου</i>	Δεν γίνεται αποδεκτή
<i>H₂: Υπάρχει θετική συσχέτιση μεταξύ της εταιρικής διακυβέρνησης και της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου</i>	Γίνεται αποδεκτή
<i>H₃: Υπάρχει θετική συσχέτιση μεταξύ της ικανότητας των εσωτερικών ελεγκτών και της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου.</i>	Γίνεται αποδεκτή
<i>H₄: Υπάρχει θετική συσχέτιση μεταξύ της ανεξαρτησίας και της αντικειμενικότητας των εσωτερικών ελεγκτών με την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου.</i>	Γίνεται αποδεκτή
<i>H₅: Υπάρχει θετική συσχέτιση μεταξύ του μεγέθους του τμήματος εσωτερικού ελέγχου και της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου.</i>	Δεν γίνεται αποδεκτή
<i>H₆: Υπάρχει θετική συσχέτιση μεταξύ της φήμης-ποιότητας των εσωτερικών ελεγκτών και της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου.</i>	Δεν γίνεται αποδεκτή
<i>H₇: Υπάρχει θετική συσχέτιση μεταξύ του υποστηρικτικού περιβάλλοντος εσωτερικού ελέγχου και της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου.</i>	Γίνεται αποδεκτή

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ, ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ, ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

5.1 Εισαγωγή

Στο κεφάλαιο αυτό προκύπτουν κάποια συμπεράσματα από την παρούσα διπλωματική εργασία, με βάση την ανασκόπηση της βιβλιογραφίας, τους παράγοντες του εσωτερικού ελέγχου που κρίθηκε ότι ενδέχεται να επηρεάζουν την ποιότητά του και την εμπειρική προσέγγιση που ακολουθήθηκε. Εν συνεχεία, το κεφάλαιο ολοκληρώνεται με την παράθεση των περιορισμών που προέκυψαν, αλλά και των προτάσεων για μελλοντική έρευνα.

5.2 Συμπεράσματα

Όπως έχει ήδη αναφερθεί, ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια από τις σημαντικότερες λειτουργίες ενός οργανισμού, επειδή θεωρείται πολύτιμο εργαλείο για την αύξηση της ποιότητας των χρηματοοικονομικών πληροφοριών και για τη διασφάλιση της εγκυρότητας των χρηματοοικονομικών εκθέσεων. Παράλληλα, συμβάλλει στην αποτελεσματικότητα των διαδικασιών εταιρικής διακυβέρνησης και στη βελτίωση της διαδικασίας διαχείρισης κινδύνων (TSEO, 2013). Σε αυτή την κατεύθυνση, μελετώντας τη διεθνή βιβλιογραφία αναδείχθηκαν διάφοροι παράγοντες που φαίνεται να επηρεάζουν την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου, όπως έχει προκύψει από διάφορους ερευνητές και σύγχρονες έρευνές τους.

Η παρούσα διπλωματική εργασία εκπονήθηκε, ώστε να διερευνήσει κάποιος από τους παράγοντες που φαίνεται να επιδρούν στην ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου, στην περίπτωση των ελληνικών επιχειρήσεων. Συγκεκριμένα, εξετάστηκαν οι εξής επτά παράγοντες, οι οποίοι εντοπίστηκαν από διάφορες έρευνες:

1. Η Διάρκεια εσωτερικών ελεγκτών – Συνέπεια επιλογής εσωτερικών ελεγκτών
2. Η Εταιρική Διακυβέρνηση
3. Οι Ικανότητες εσωτερικών ελεγκτών
4. Η Ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα εσωτερικών ελεγκτών
5. Το Μέγεθος τμήματος εσωτερικού ελέγχου
6. Η Φήμη και ποιότητα εσωτερικών ελεγκτών

7. Το Υποστηρικτικό περιβάλλον εσωτερικού ελέγχου

Στη συνέχεια ακολούθησε εμπειρική έρευνα στα πλαίσια της οποίας δημιουργήθηκε και διανεμήθηκε ηλεκτρονικό ερωτηματολόγιο σε εσωτερικούς και εξωτερικούς ελεγκτές, διευθυντές/managers και στελέχη ελληνικών επιχειρήσεων και οργανισμών. Μετά την επεξεργασία των απαντήσεων των ερωτηθέντων ακολούθησε η στατιστική ανάλυση των αποτελεσμάτων μέσω του στατιστικού λογισμικού πακέτου SPSS, ώστε να διερευνηθούν οι σχέσεις και οι συσχετίσεις μεταξύ της εξαρτημένης μεταβλητής και των ανεξάρτητων μεταβλητών που αναφέρθηκαν στην προηγούμενη παράγραφο.

Τα αποτελέσματα της περιγραφικής στατιστικής ανάλυσης για τη *Διάρκεια εσωτερικών ελεγκτών – Συνέπεια επιλογής εσωτερικών ελεγκτών* έδειξαν ότι το μεγαλύτερο ποσοστό των εσωτερικών ελεγκτών αφιερώνουν αρκετό χρόνο για να γνωρίσουν τις λογιστικές διαδικασίες και να εξοικειωθούν με το σύστημα του εσωτερικού ελέγχου που εφαρμόζει ο νέος πελάτης ελέγχου. Επίσης, αρκετοί ερωτηθέντες αποκρίθηκαν ότι υπάρχει μακροπρόθεσμη σχέση εσωτερικών ελεγκτών-πελατών, ενώ ένα μεγάλο ποσοστό απαντήσεων δηλώνει την ύπαρξη μεγάλης συνέπειας στην επιλογή των εσωτερικών ελεγκτών.

Όσον αφορά την *Εταιρική Διακυβέρνηση*, προέκυψε ότι παρόλο που για την πλειοψηφία, η ανώτατη διοίκηση των εταιρειών προάγει τη συμμόρφωση με τις νομικές απαιτήσεις και κανόνες, και καθορίζει και κοινοποιεί σαφώς την αποστολή, τη στρατηγική και τους επιχειρηματικούς στόχους της εταιρείας, για ένα αρκετά ικανοποιητικό ποσοστό αποκρίσεων, οι εργαζόμενοι γνωρίζουν σε λίγο βαθμό τα οφέλη της καλής εταιρικής διακυβέρνησης για την εταιρεία, μετριάζοντας ως έναν βαθμό τα προηγούμενα θετικά αποτελέσματα.

Αναφορικά με τις *Ικανότητες των εσωτερικών ελεγκτών*, τα αποτελέσματα δείχνουν πως οι εσωτερικοί ελεγκτές συνηθίζουν να παρακολουθούν εκπαιδευτικά σεμινάρια αρκετά συχνά, καθώς και ότι η πλειοψηφία τους αποκτά και διαθέτει σε σημαντικό βαθμό πιστοποιήσεις. Ακόμη, επισημαίνεται η σημασία που έχει για τους ίδιους η

επαρκής κατάρτισή τους σε επίπεδο μόρφωσης, και ότι η ελεγκτική τους εμπειρία φαίνεται να είναι αρκετά σημαντική.

Συνεχίζοντας στην *Ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα των εσωτερικών ελεγκτών*, το μεγαλύτερο ποσοστό των ερωτώμενων, δήλωσε ότι το πεδίο εφαρμογής των εσωτερικών ελεγκτών είναι αρκετά καθορισμένο, και ότι οι ίδιοι έχουν ενεργό ρόλο στις ελληνικές επιχειρήσεις εξαιτίας της πρόσβασης τους σε όλα τα αρχεία και τις πληροφορίες. Επίσης, δηλώθηκε ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές ενεργούν με αρκετά μεγάλο βαθμό ανεξαρτησίας, καθώς και ότι στην πλειοψηφία τους λειτουργούν με αντικειμενικά κριτήρια.

Τα αποτελέσματα για το *Μέγεθος του τμήματος εσωτερικού ελέγχου* υποδηλώνουν ότι το τμήμα του εσωτερικού ελέγχου δεν απαρτίζεται από επαρκή αριθμό εργαζομένων, ενώ υπάρχει και μέτρια διαθεσιμότητα στον αριθμό των εσωτερικών ελεγκτών. Επιπλέον, η πραγματοποίηση επενδύσεων και η διάθεση πόρων με σκοπό την ανάπτυξη της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου πραγματοποιείται σε μέτριο βαθμό.

Ο παράγοντας *Φήμη και ποιότητα εσωτερικών ελεγκτών*, έδειξε ότι η ζήτηση για ελεγκτικές υπηρεσίες πραγματοποιείται σε ικανοποιητικό βαθμό, ενώ οι πιστωτές των εταιρειών είναι σε μέτριο βαθμό ευαίσθητοι για τη φήμη των εσωτερικών ελεγκτών ως μέτρο της ποιότητας του ελέγχου.

Τέλος, σχετικά με το *Υποστηρικτικό περιβάλλον του εσωτερικού ελέγχου*, η συνολική εικόνα που δημιουργείται δείχνει ότι στην πλειοψηφία των περιπτώσεων υπάρχουν σε σημαντικό βαθμό δραστηριότητες εσωτερικού ελέγχου που συμβάλλουν στον μετριασμό των κινδύνων για την επίτευξη των στόχων, καθώς και ότι οι θέσεις εργασίας έχουν περιγραφεί σε όλα τα επίπεδα σε αρκετά σημαντικό βαθμό. Επιπλέον, αναδεικνύεται η σημαντικότητα του προσδιορισμού των στόχων του εσωτερικού ελέγχου και ο σαφής διαχωρισμός των καθηκόντων και των ευθυνών των εργαζομένων για τις ελληνικές επιχειρήσεις και οργανισμούς.

Από τα αποτελέσματα της ανάλυσης παλινδρόμησης που πραγματοποιήθηκε,

προέκυψε ότι τέσσερις από τις επτά ανεξάρτητες μεταβλητές του μοντέλου είναι στατιστικά σημαντικές. Πιο συγκεκριμένα, θετική συσχέτιση με την εξαρτημένη μεταβλητή, δηλαδή την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου, παρουσιάζουν οι ανεξάρτητες μεταβλητές της *Εταιρικής Διακυβέρνησης*, των *Ικανοτήτων των εσωτερικών ελεγκτών*, της *Ανεξαρτησίας και αντικειμενικότητας των εσωτερικών ελεγκτών* και του *Υποστηρικτικού περιβάλλοντος του εσωτερικού ελέγχου*, γεγονός που σημαίνει ότι αυτές οι τέσσερις ανεξάρτητες μεταβλητές επιδρούν στην ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου. Τα παραπάνω ευρήματα σχετικά με την Εταιρική Διακυβέρνηση, ταυτίζονται με τις έρευνες των Sarens και Abdolmohammadi (2011), Drogalas et al. (2011) και των Suyono and Hariyando (2012), στις οποίες επισημαίνεται η συνεισφορά της εταιρικής διακυβέρνησης στη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου. Έπειτα, αναφορικά με τις ικανότητες των εσωτερικών ελεγκτών, τα αποτελέσματα της παρούσας έρευνας έρχονται να συμφωνήσουν με τις έρευνες που διεξήγαγαν οι Dellai et al. (2016), Zahmatkesh and Rezazadeh (2017), Nurdiono και Gamayuni (2018), οι οποίες συμπέραναν ότι όσο πιο ικανοί είναι οι ελεγκτές τόσο υψηλότερη είναι η ποιότητα των εσωτερικών ελέγχων που παρέχουν. Αναφορικά με την ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα των εσωτερικών ελεγκτών, τα ανωτέρα ευρήματα συμφωνούν με τις έρευνες των Alzeban and Gwilliam (2014), Brown et al. (2016), Pandoyo (2016), οι οποίες δείχνουν ότι η ανεξαρτησία και η αντικειμενικότητα επηρεάζουν την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου. Σχετικά με το υποστηρικτικό περιβάλλον του εσωτερικού ελέγχου, τα αποτελέσματα της παρούσας έρευνας συμφωνούν με αυτά των ερευνών που πραγματοποίησαν οι Karagiorgos et al. (2011) και οι Barisic and Tusek (2016), οι οποίοι υποστήριξαν τη θετική επίδραση του υποστηρικτικού περιβάλλοντος εσωτερικού ελέγχου στην ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου.

Από την άλλη μεριά, οι υπόλοιπες τρεις ανεξάρτητες μεταβλητές είναι στατιστικά μη σημαντικές. Πιο συγκεκριμένα, οι ανεξάρτητες μεταβλητές της *Διάρκειας των εσωτερικών ελεγκτών – Συνέπειας επιλογής εσωτερικών ελεγκτών*, του *Μεγέθους του τμήματος εσωτερικού ελέγχου* και της *Φήμης και ποιότητας των εσωτερικών ελεγκτών* δεν επιδρούν στην ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου. Τα παραπάνω ευρήματα για τη διάρκεια των εσωτερικών ελεγκτών – συνέπεια επιλογής εσωτερικών ελεγκτών δεν επιβεβαιώνουν τα αποτελέσματα των Carcello et al. (2002), Gonzalez et al. (2015), οι οποίοι διερεύνησαν τη θητεία των εσωτερικών ελεγκτών και την ποιότητα του

εσωτερικού ελέγχου και συμπέραναν ότι υπάρχει θετική και σημαντική σχέση μεταξύ τους. Αντίθετα, ευθυγραμμίζονται με τα αποτελέσματα των Sajadi et al. (2012), οι οποίοι υποστηρίζουν ότι η συνέπεια επιλογής ελεγκτή θα μειώσει την ανεξαρτησία και την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου. Όσον αφορά το μέγεθος του τμήματος εσωτερικού ελέγχου, τα αποτελέσματα της παρούσας έρευνας δεν συνάδουν με εκείνα των Arena and Azzone (2009), Halimah et al. (2012) και Chang et al. (2019), τα οποία δηλώνουν ότι το μέγεθος του τμήματος εσωτερικού ελέγχου θεωρείται ως ένας σημαντικός παράγοντας που ενδέχεται να επηρεάσει την ποιότητά του. Τέλος, σχετικά με τη φήμη και ποιότητα των εσωτερικών ελεγκτών, τα ανωτέρα ευρήματα δεν συμφωνούν με τις έρευνες των DeAngelo (1981), Craswel et al. (2002) και Pittman and Fortin (2004), οι οποίοι βρήκαν μια θετική συσχέτιση μεταξύ των δύο μεταβλητών και κατέληξαν πως ο φημισμένος έλεγχος θα επηρεάσει την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου.

5.3 Περιορισμοί, Προτάσεις για μελλοντική έρευνα

Η παρούσα έρευνα υπόκειται ωστόσο και σε ορισμένους περιορισμούς. Αρχικά, το δείγμα της έρευνας ήταν περιορισμένο εξαιτίας του περιορισμένου αριθμού των εσωτερικών ελεγκτών στους οποίους βασίστηκε, κυρίως, η έρευνα, όπως επίσης ήταν περιορισμένο και το χρονικό διάστημα στο οποίο αυτή πραγματοποιήθηκε. Επιπλέον, προκύπτουν και κάποιοι περιορισμοί λόγω της χρήσης της κλίμακας Likert, καθώς σε αρκετές ερωτήσεις οι ερωτηθέντες έδωσαν ως απάντηση τη μεσαία απάντηση («Αρκετά»), πράγμα που αποδεικνύει ουδετερότητα και ενδεχόμενη αποφυγή μιας ειλικρινούς απάντησης που θα μπορούσε να επηρεάσει διαφορετικά τα αποτελέσματα της έρευνας. Τέλος, ένας ακόμη περιορισμός προκύπτει από το γεγονός ότι δεν μπορούμε να γνωρίζουμε το βαθμό αντικειμενικότητας και αμεροληψίας των απαντήσεων που έδωσαν οι ερωτηθέντες, καθώς οι απαντήσεις είναι προσωπικές και σε μεγάλο βαθμό υποκειμενικές.

Υπό το πρίσμα των περιορισμών που παρατέθηκαν παραπάνω, θα ήταν ωφέλιμο να διεξαχθεί μια μελλοντική έρευνα, η οποία θα διαρκέσει μεγαλύτερο χρονικό διάστημα και το δείγμα της θα είναι περισσότερο αντιπροσωπευτικό για την εξαγωγή περισσότερο εξειδικευμένων αποτελεσμάτων. Θα μπορούσε δηλαδή, να

χρησιμοποιηθεί το παρόν ερωτηματολόγιο σε εισηγμένες εταιρίες σε μεγαλύτερο δείγμα, ώστε να αυξηθεί η αξιοπιστία των παρόντων ευρημάτων και να επιβεβαιωθούν και τα αποτελέσματα της παρούσας σε μεγαλύτερο δείγμα. Τέλος, η τιμή του R^2 σε αυτή τη μελέτη είναι χαμηλή, μιας και ισούται με 44,6%, και υποδηλώνει ότι οι μεταβλητές που χρησιμοποιούνται στη παρούσα μελέτη είναι σε θέση να εξηγήσουν τους παράγοντες που επηρεάζουν την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου κατά 44,6%, ενώ το υπόλοιπο 55,4% εξηγείται από άλλες μεταβλητές εκτός εκείνων που χρησιμοποιήθηκαν σε αυτή την έρευνα. Επομένως, για τον επόμενο ερευνητή προτείνεται να αντικατασταθεί ή να προστεθεί μια άλλη ανεξάρτητη μεταβλητή για να ληφθεί υψηλότερη τιμή από το R^2 .

Συνοψίζοντας, αποτελεί αδιαμφισβήτητο γεγονός ότι ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί πλέον, χρήσιμο εργαλείο για τη λειτουργία των εταιρειών, μιας και οι διαδικασίες του προστατεύουν πραγματικά τις δραστηριότητες ενός οργανισμού, διασφαλίζουν τα περιουσιακά του στοιχεία, αποτρέπουν την απάτη, εντοπίζουν σφάλματα και διασφαλίζουν την ακρίβεια των οικονομικών καταστάσεων. Στο πλαίσιο αυτό, η γνώση των μεταβλητών που επηρεάζουν την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου κρίνεται αναγκαία για την επιβίωση και ανάπτυξη της λειτουργίας μια επιχείρησης – οργανισμού.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ελληνική Βιβλιογραφία

- 1) Παπαστάθης, Π. (2014) *Ο ΣΥΓΧΡΟΝΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΣΕ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ - ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΥΣ ΚΑΙ Η ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ*, Αθήνα
- 2) Κατσής, Α., Σιδερίδης, Γ., και Εμβαλωτής, Α. (2010) *Στατιστικές μέθοδοι στις κοινωνικές επιστήμες*, Αθήνα: Εκδόσεις Τόπος

Ξενόγλωσση Βιβλιογραφία

- 1) Abiola, I. and Oyewole, A.T. (2013) “Internal control system on fraud detection: Nigeria experience”, *Journal of Accounting and Finance*, 13(5), p.p. 137-149
- 2) Al-Ajmi J. (2009) “Audit firm, corporate governance, and audit quality: Evidence from Bahrain”. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*. 25(1), p.p. 64-74
- 3) Al-Matari, E.M., Al-Swidi, A.K. and Fadzil, F.H.B. (2014) “The Effect of the Internal Audit and Firm Performance: A Proposed Research Framework”, *International Review of Management and Marketing*, 4(1), p.p. 34-41
- 4) Al-Matarneh, G.F. (2011) “Factors determining the internal audit quality in banks: empirical evidence from Jordan”, *International Research Journal of Finance and Economics*, 73, p.p. 110
- 5) Al-Twajiry, 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*, 14(5), p.p. 507-531
- 6) Alberton, L. (2002) “Μια συμβολή στην εκπαίδευση ανεξάρτητων λογιστικών ελεγκτών από μια συμπεριφορική προοπτική.” Διατριβή (Διδακτορικό) - Ομοσπονδιακό Πανεπιστήμιο Santa Catarina (UFSC), Τεχνολογικό Κέντρο, Florianópolis
- 7) Alhajri, M.O. (2017) “Factors associated with the size of internal audit functions: evidence from Kuwait”, *Managerial Auditing Journal*, 32(1), p.p. 75-89
- 8) Allegrini, M., D’Onza, G., Paape, L., Melville, R. and Sarens, G. (2006) “The European literature review on internal auditing”, *Managerial Auditing Journal*, 21(8), p.p. 845-853
- 9) Alzeban, A. and Gwilliam, D. (2014) “Factors affecting the internal audit effectiveness: a survey of the Saudi public sector”, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 23(2), p.p. 74-86
- 10) Arena, M. and Azzone, G. (2009) “Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness”, *International Journal of Auditing*, 13(1), p.p. 43-60
- 11) Aronmwan, E. J., Ashafoke, T. O., and Mgbame, C. O. (2013) “Audit firm reputation and audit quality”, *European Journal of Business and Management*, 5(7), p.p. 66-75.

- 12) Ashbaugh-Skaife, H., Collins, D.W., Kinney, W.R. Jr and LaFond, R. (2008) “The effect of SOX internal control deficiencies and their remediation on accrual quality”, *The Accounting Review*, 83(1), p.p. 217-250
- 13) Ayagre, P., Appiah-Gyamerah, I. and Nartey, J. (2014) “The effectiveness of internal control systems of banks: The case of Ghanaian banks”, *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 4(2), p.p. 377-389
- 14) Babkin, E., Malyzhenkov, P. and Rossi F. (2017). The perspectives of DEMO Application to COSO Internal Audit Framework. *Advances in Enterprise Engineering XI: 7th Enterprise Engineering Working Conference, EEWC 2017, Antwerp, Belgium, May 8-12, 2017, Proceedings Vol. 284*
- 15) Badara, M. S & Saidin, S. Z. (2013) “The relationship between audit experience and internal audit effectiveness in the public sector organizations”, *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 3(3), p.p. 329–339
- 16) Badavar Nahandi, Y. and Taghizadeh Kaneghah, V. (2013) “The Relationship between Auditing and Investment Efficiency”, *Journal of Accounting and Auditing Review*, 20 (72), p.p. 25-39. (in Persian)
- 17) Barisic, I. and Tusek, B. (2016) “The importance of the supportive control environment for internal audit effectiveness – the case of Croatian companies”, *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, 29(1), p.p. 1021-1037
- 18) Bednarek, P. (2018) “Factors affecting the internal audit effectiveness: a survey of the polish private and public sectors”, *Efficiency in Business and Economics, Springer*, p.p. 1-16
- 19) Bekiaris M., Efthymiou T. and Koutoupis A.G. (2013) “Economic crisis impact on corporate governance and internal audit: the case of Greece”, *Corporate Ownership and Control*, 11(1), p.p. 55-64
- 20) Bigus, J. (2015) “Auditor reputation under different negligence regimes”, *Abacus*, 51(3), p.p. 356-378
- 21) Bimo, I., Prasetyo, C. and Susilandari, C. (2019) “The effect of internal control on tax avoidance: the case of Indonesia”, *Journal of Economics and Development*, (21)2, p.p. 131-143
- 22) Blandon, J. G. and Bosch, J. M. A. (2013) “Audit firm tenure and qualified opinions: New evidence from Spain”, *Revista de Contabilidad*, 16(2), p.p. 118-125
- 23) Bou-Raad G. (2000) “Internal auditors and a value-added approach: The new business regime”, *Managerial Auditing Journal*, 15(4), p.p. 182–187
- 24) Boulila Taktak, N. and Mbarki, I. (2014) “Board characteristics, external auditing quality and earnings management: Evidence from the tunisian banks”, *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 4(1), p.p. 79-96
- 25) Brody, R. G. (2012) “External auditors’ willingness to rely on the work of internal auditors: the influence of work style and barriers to cooperation”, *Advance in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting*, 28, p.p. 11-21
- 26) Brown, V. L., Gissel, J. L. and Gordon Neely, D. (2016) “Audit quality indicators: perceptions of junior-level auditors”, *Managerial Auditing Journal*, 31(8/9), p.p. 949–980

- 27) Cameran, M., G. Negri, and Pettinicchio, A. (2015) “The Audit Mandatory Rotation Rule: The State of the Art”, *Journal of Financial Perspectives*, 3(2), p.p. 1–29
- 28) Carcello, J. V., Hermanson, D. R., Neal, T. L., Riley and Jr. R. A. (2002) “Board characteristics and audit fees”, *Contemporary Accounting Research*, 19(3), p.p. 365-384
- 29) Carcello, J. V. and Nagy, A. L. (2004) “Client size, auditor specialization and fraudulent financial reporting”, *Managerial Auditing Journal*, 19(5), p.p. 651-668
- 30) Carolita, Metha Kartika. 2012. "The Effect of Work Experience, Independence, Objectivity, Integrity, and Organizational Commitment on the Quality of Audit Results." Scientific journals
- 31) Chang, Y.T., Chen, H., Cheng, R.K. and Chi, W. (2019) “The impact of internal audit attributes on the effectiveness of internal control over operations and compliance”, *Journal of Contemporary Accounting and Economics*, 15(1), p.p. 1-19
- 32) Choi, J., Kim, F., Kim, J. and Zang, Y. (2010) “Audit office size, audit quality and audit pricing”, *Research Collection School of Accountancy*, 29(1), p.p. 1-40
- 33) Cohen J., Krishnamoorthy G. and Wright A.M. (2002) “Corporate Governance and the Audit Process”, *Contemporary Accounting Research*, 19(4), p.p. 573-594
- 34) Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) (1994), *Internal Control – Integrated Framework*, Jersey City: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
- 35) Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) (2013) *Internal Control – Integrated Framework, Executive Summary, Framework and Appendices, Illustrative Tools for Assessing Effectiveness of a System of Internal Control*, Jersey City: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
- 36) Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) (2014), *Improving Organizational Performance and Governance: How the COSO Frameworks Can Help*, Jersey City: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
- 37) Craswell, A. T., Stokes, D. J. and Laughton, J. (2002) “Auditor independence and fee dependence”, *Journal of Accounting and Economics*, 33(2), p.p. 253-275
- 38) Davidson RA and Neu D. (1993) “A note on association between audit firm size and audit quality”, *Contemporary Accounting Research*, 9(2), p.p. 479–488
- 39) DeAngelo, L.E (1981) “Auditor size and audit quality”, *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), p.p. 183-19
- 40) DeFond, M.L. and Zhang J. (2014) “A review of archival audit research”, *Journal of Accounting and Economics*, 58(2–3), p.p. 275-326
- 41) Dejnaronk, J., Little, H.T., Mujtaba, B.G. and McClelland, R. (2016) “Factors influencing the effectiveness of the internal audit function in Thailand”, *Journal of Business and Policy Research*, 11(2), p.p. 80-93
- 42) Dellai, H., Ali, M. and Omri, B. (2016) “Factors affecting the internal audit effectiveness in Tunisian organizations”, *Research Journal of Finance and Accounting*, 7(16), p.p. 2222-2847

- 43) Desai, V., Xu, B., Zeng, t. and Sarens, G. (2016) “Local accounting firms' pricing responses to entry of the big four accounting firms into china”, *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 6(1)
- 44) Dewing I.P. and Russell P.O. (2004) “Accounting, Auditing and Corporate Governance of European Listed Countries: EU Policy Developments Before and After Enron”, *JCMS: Journal of Common Market Studies*, 42(2) p.p. 289-319
- 45) Dickins, D., Hara, M.O. and Reisch, J. (2009) “Frameworks for establishing and evaluating internal controls: Aprimer and case study”, *Journal of Case Research in Business and Economics*, 3, p.p. 1-16
- 46) Dopuch, N. and Simunic, D. (1980). The nature of competition in the auditing profession: A descriptive and normative view. In: Buckley, J., Belmont, F. (eds.) *Regulation and the Accounting Profession*. Belmont, CA: Lifetime Learning Publication. p.p. 77-94
- 47) Drogalas, G., Alampourtsidis, S. and Koutoupis, A. (2014) “VALUE-ADDED APPROACH OF INTERNAL AUDIT IN THE HELLENIC POLICE”, *Corporate Ownership & Control*, 11(4), p.p. 692-698
- 48) Drogalas, G., Anagnostopoulou, E., Koutoupis, A. and Pazarskis, M. (2018) “RELATIONSHIP BETWEEN INTERNAL AUDIT FACTORS AND CORPORATE GOVERNANCE”, *Journal of Governance and Regulation*, 7(3), p.p. 13-17
- 49) Drogalas, G., Arampatzis, K. and Anagnostopoulou, E. (2016) “THE RELATIONSHIP BETWEEN CORPORATE GOVERNANCE, INTERNAL AUDIT AND AUDIT COMMITTEE: EMPIRICAL EVIDENCE FROM GREECE”, *Corporate Ownership & Control*, 14(1), p.p. 569-577
- 50) Drogalas G., Pantelidis P., Vouroutzidou R. and Kesisi E. (2011) “Assessment of corporate governance via internal audit”, *New Horizons in Industry, Business and Education (NHIBE2011)*, Chios, Greece, Conference Proceedings, pp. 333- 337
- 51) Drogalas, G. and Siopi, S. (2018) “RISK MANAGEMENT AND INTERNAL AUDIT: EVIDENCE FROM GREECE”, *Risk Governance and Control: Financial Markets and Institutions*, 7(3), p.p. 104-110
- 52) Eilifsen, A, W F Messier, S M Glover, and D F Prawitt. (2013) *Auditing and Assurance Services*, 3rd ed., New York: Mc Graw-Hill
- 53) Elder, R., S. Lowensohn, and J. Reck. (2015) “Audit Firm Rotation, Auditor Specialization and Audit Quality in the Municipal Audit Context”, *Journal of Governmental and Nonprofit Accounting*, 4, p.p. 73–100
- 54) Erasmus, L.J. and Coetzee, P. (2018) “Drivers of stakeholders’ view of internal audit effectiveness: management versus audit committee”, *Managerial Auditing Journal*, 33(1)
- 55) Erlina, and Iskandar Muda (2018) “The Effect of Self Efficacy and Professional Development on the Work Quality of Internal Auditors.”, *International Journal of Civil Engineering and Technology*, 9 (5), p.p. 1292-1304

- 56) Eshagniya, A. and Salehi, M. (2017) “The impact of financial restatement on auditor changes: Iranian evidence”, *Asia Pacific Journal of Innovation and Entrepreneurship*, 11(3), p.p. 366-390
- 57) Fallatah, Y. (2006) *The Role of Asset Reliability and Auditor Quality in Equity Valuation: A dissertation of the requirements for the degree of Doctor of Philosophy*, Working Paper, Florida: Atlantic University
- 58) Fargher, N., Taylor, M. H. and Simon, D. T. (2012) “The demand for auditor reputation across international markets for audit services”, *The International Journal of Accounting*, 36(4), p.p. 407-421
- 59) Gleason, C.A., Pincus, M. and Rego, S.O. (2017) “Material weaknesses in tax-related internal controls and last chance earnings management”, *The Journal of the American Taxation Association*, 39(1), p.p. 25-44
- 60) González-Díaz, B., García-Fernández, R. and López-Díaz, A. (2015) “Auditor tenure and audit quality in Spanish state-owned foundations”, *Revista de Contabilidad*, 18(2), p.p. 115-126
- 61) Goodwin-Stewart J. and Kent P. (2006) “The use of internal audit by Australian companies”, *Managerial Auditing Journal*, 21(1), p.p. 81–101
- 62) Gramling, A.A., Maletta, M.J., Schneider, A. and Church, B.K. (2004) “The role of the internal audit function in corporate governance: a synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research”, *Journal of Accounting Literature*, 23, p.p. 194-244
- 63) Halim, A., Sutrisno, T., and Achsin, M. (2014) “Effect of Competence and Auditor Independence on Audit Quality with Audit Time Budget and Professional Commitment as a Moderation Variable”, *International Journal of Business and Management Invention*, 3(6), p.p. 64–74
- 64) Halimah, N.A., Othman, R., Othman, R. and Jusoff, K. (2012) “The effectiveness of internal audit in Malaysian public sector”, *Journal of Modern Accounting and Auditing*, Vol. 5
- 65) Hanim, F.F., Hasnah, H. and Muhamad, J. (2005) “Internal auditing practices and internal control system”, *Managerial Auditing Journal*, 20(8), p.p. 844-856
- 66) Hapsoro, D. and Santoso, T. (2018) “Does Audit Quality Mediate the Effect of Auditor Tenure, Abnormal Audit Fee and Auditor's Reputation on Giving Going Concern Opinion?”, *International Journal of Economics and Financial Issues*, 8(1), p.p. 143-152
- 67) Hass S., Abdolmohammadi J.M. and Burnaby P. (2006) “The Americas literature review on internal auditing”, *Managerial Auditing Journal*, 21(8), p.p. 835-844
- 68) Herz, R., Monterio, J. B. and Thomson, C. J., (2017). Leveraging the COSO Internal Control—Integrated Framework to Improve Confidence in Sustainability Performance Data, <https://doi.org/10.1108/19348831211268634>
- 69) IFAC. (2012), Professional Accountants in Business Committee International Good Practice Guidance: Evaluating and Improving Internal Control in Evaluating and Improving Internal Control in Organizations

- 70) IIA (2009), The role of internal auditing in enterprise-wide risk management, *IIA Position Paper, Institute of Internal Auditors*, 1-8
- 71) IIA (2010), “Measuring internal audit effectiveness and efficiency”, *IPPF Practical Guide, Institute of Internal Auditors (IIA) Report*
- 72) IIA (2017), “International standards for the professional practice of internal auditing”, *Institute of Internal Auditors (IIA) Report*
- 73) INTOSAI, (2014) Internal Control System (IDI)
- 74) Ionescu, L. (2011) “Monitoring as a component of internal control systems”, *Economics, Management, and Financial Markets*, 6(2), p.p. 800-804
- 75) Izedonmi, F O I. (2000) *Introduction to Auditing*, Nigeria: Ambik Press Johnsen V. E.
- 76) John, O. (2011), Internal Controls and Organizational Performance: A Case of Medipoint, Industries Limited
- 77) Karagiorgos, T., Drogalas, G. and Dimou, A. (2011) “Effectiveness of internal control system in the Greek bank sector”, *The Southeuropean Review of Business Finance and Accounting*, 6(2), p.p. 1-11
- 78) Karagiorgos, T., Drogalas, G., Eleftheriadis, I., and Christodoulou, P. (2010) “Internal audit contribution to efficient risk management”, *Journal of Business Management*, 2(1), International Science Press, p.p. 1-14
- 79) Karagiorgos, T., Drogalas, G. and Giovanis, N. (2011) “Evaluation of the effectiveness of internal audit in Greek hotel business”, *International Journal of Economic Sciences and Applied Research*, 4(1), p.p. 19-34
- 80) Karagiorgos, T., Drogalas, G., Gotzamanis, E. and Tampakoudis, I. (2010) “The Contribution of Internal Auditing to Management”, *International Journal of Management Research and Technology*, 3(2), Serials Publications, p.p. 417-427
- 81) Kertarajasa, A., Marwa, T. and Wahyudi, T. (2019) “The Effect of Competence, Experience, Independence, Due Professional Care, And Auditor Integrity On Audit Quality With Auditor Ethics As Moderating Variable”, *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 5(1), p.p. 80-99
- 82) Khurana I and Raman K. (2004) “Litigation risk and the financial reporting credibility of Big 4 versus non-Big 4 audits: Evidence from Anglo- American countries”, *Accounting Review*, p.p. 473-495
- 83) Kingstone, G., W. Gerald, C. Dzidzai, S. Elizaberth, and K. Nyasha. (2017) “Mandatory Audit Firm Rotation and Audit Quality in Zimbabwe”, *Research Journal of Finance and Accounting*, 8(6), p.p. 34-41
- 84) Klein, B. and Leffler, K. B. (1981) “The role of market forces in assuring contractual performance”, *The Journal of Political Economy*, 89(4), p.p. 615-641
- 85) Koutoupis, A. and Pappa, E. (2018) “CORPORATE GOVERNANCE AND INTERNAL CONTROLS: A CASE STUDY FROM GREECE”, *Journal of Governance and Regulation*, 7(2), p.p. 91-99

- 86) Krishnan J. (2001) “Corporate governance and internal control: An empirical analysis”, American Accounting Association (AAA) Annual Meeting. Atlanta, 2006
- 87) Kwon, S., Y. Lim, and R. Simnett. (2014) “The Effect of Mandatory Audit Firm Rotation on Audit Quality and Audit Fees: Empirical Evidence from the Korean Audit Market”, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 33(4), p.p. 167–196
- 88) Leung, P., Cooper, B.J. and Robertson, P. (2004) *The Role of Internal Audit in Corporate Governance and Management*, RMIT Publishing, Melbourne
- 89) Libby, R. and Fredrick, D. M. (1990) “Experience and Ability to explain Audit Finding”, *Journal of Accounting Research*, 28(2), p.p. 348-367
- 90) Manne, A. S. (1987) “A note on the Modigliani-Hohn production smoothing model”, *Management Science*, 3(4), p.p. 371-379
- 91) Martin, J. R. (1989) “Capital budgeting analysis and cost and revenue functions”, *Journal of Accounting and Computers*, V, p.p. 118-129
- 92) Mary, M., Albert, O. and Byaruhanga, J. (2014) “Effects of internal control systems on financial performance of sugarcane out grower companies in Kenya”, *IOSR Journal of Business and Management*, 16(12), p.p. 2319-7668
- 93) Mashayekhi, B., Madahi, A., Mehrani, K. and Rahmani, A. (2013). Compilation of Audit Quality Model. *Stock Exchange Quarterly*. 6(23). (in Persian)
- 94) Mawanda, S.P. (2008) “Effects of Internal Control Systems on Financial Performance in an Institution of Higher Learning in Uganda: A Case of Uganda”, *Kuala Lumpur, Malaysia: Marytrs University*
- 95) Millichamp, A.H. (2002) *Auditing*, The Bath Press, Bath Eight edition. 80-150 and 349-355
- 96) Mulyadi (2014) *Auditing*, In 1 (6th ed.), Jakarta: Empat, Salemba
- 97) Muraleetharan, P. (2011), Internal Control and Impact of Financial Performance of the Organizations (Special Reference Public and Private Organizations in Jaffna District), p.p. 1-14, Available from: <http://www.repository.kln.ac.lk/25>
- 98) Myers, J. N., Myers, L. A. and Omer, T. C. (2003) “Exploring the Term of the Auditor–client Relationship and the Quality of Earnings: A Case for Mandatory Auditor Rotation?”, *Accounting Review*, 78(3), p.p. 779–800
- 99) Nawaiseh, M. (2016) “Impact of External Audit Quality on Earnings Management by Banking Firms: Evidence from Jordan”, *British Journal of Applied Science & Technology*, 12(2), p.p. 1-14
- 100) Nurdiono Gamayuni, R.R. (2018) “The effect of internal auditor competency on internal audit quality and its implication on the accountability of local government”, *European Research Studies Journal*, 21(4), p.p. 426-434
- 101) Onoja E. E., Ajanya, M.A. and Audu, F. (2013) “An Assessment of Internal Control Audit on the Efficiency of public Sector in Kogi State Nigeria”, *Mediterranean Journal of Social Sciences MCSER Publishing*, Rome-Italy, 4(11)

- 102) Palm Rose ZV. (1988) “An analysis of auditor litigation and audit service quality”, *The Accounting Review*, 64(1), p.p. 55–73
- 103) Pandoyo. (2016) “The Effect Of Auditor Competence, Independence, Audit Experience, Organizational Culture And Leadership Against Auditor Professionalism And Its Implication On Audit Quality”, *International Journal of Advanced Research*, 4(5), p.p. 1632– 1646
- 104) Pham, N., Duong, H., Pham, T. and Ho, N. (2017) “Audit Firm Size, Audit Fee, Audit Reputation and Audit Quality: The Case of Listed Companies in Vietnam”, *Asian Journal of Business and Accounting*, 9(1), p.p. 429-447
- 105) Pittman, J.A and Fortin, S. (2004) “Auditor Choice and the Cost of Debt Capital for Newly Public Firms”, *Journal of Accounting and Economics*, 37(1), p.p. 113-136
- 106) Polychronidou, P., Drogalas, G. and Tampakoudis, I. (2020) “Mandatory rotation of audit firms and auditors in Greece”, *International Journal of Disclosure and Governance*, 17(2-3), p.p. 141-154
- 107) Prawitt, D., Smith, J., Wood, D. (2009) “Internal Audit Quality and Earnings Management”, *The Accounting Review*, 84, p.p. 1255-1280
- 108) Rae, K., Sands, J. and Subramaniam, N. (2017) “Associations among the five components within COSO internal control-integrated framework as the underpinning of quality corporate governance”, *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 11(1), p.p. 28-54
- 109) Raphael Adekola, D., Feyisayo Kemisola, A., Isaac Adesodun, A. and Ayobolawole Adewale, O. (2018) “IMPACT OF INTERNAL AUDIT FUNCTION AND EFFICIENCY ON ORGNISATIONAL PERFORMANCE”, *International Journal of Accounting Research (IJAR)*, 3(6), p.p. 15-19
- 110) Regoliosi C. and d’Eri A. (2012) ““Good” corporate governance and the quality of internal auditing departments in Italian listed firms. An exploratory investigation in Italian listed firms”. *Journal of Management & Governance*. [Online] Available from: <http://link.springer.com/article/10.1007/s10997-012-9254-1/fulltext.html#Sec1>
- 111) Rezaei, F. and Shabani, S. (2014) “The effect of audit firm size and age on the quality of audit work”, *European Online Journal of Natural and Social Sciences*, 3(1), p.p. 56-64
- 112) Ricken, S. (2016) *Mandatory Audit Firm Rotation in a Big 4 Audit Firm*. Nijmegen: Radboud University
- 113) Rubino, M. and Vitolla, F. (2014) “Internal control over financial reporting: opportunities using the COBIT framework”, *Managerial Auditing Journal*, 29(8), p.p. 736-771
- 114) Rudhani, L., Berisha Vokshi, N. and Hashani, S. (2017) “Factors Contributing to the Effectiveness of Internal Audit: Case Study of Internal Audit in the Public Sector in Kosovo”, *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 3(4), p.p. 91-108
- 115) Sajadi, S. H., Farzamand, H. and Ghorbani, S. (2012) “The Effect of Auditor Selection Continuity on Audit Quality”, *Journal of Audit Progress*, 4(1), p.p. 81-108, (in Persian)
- 116) Salehi, M., Moradi, M. and Paiydarmanesh N. (2017) “The effect of corporate governance and audit quality on disclosure quality: Evidence from Tehran stock exchange”, *Periodica Polytechnica Social and Management Sciences*, 25(1), p.p. 32-48

- 117) Sarens G. and Abdolmohammadi J.M. (2011) “Monitoring Effects of the Internal Audit Function: Agency Theory versus other Explanatory Variables”, *International Journal of Auditing*, 15(1), p.p. 1-20
- 118) Sarens, G., De Beelde, I., and Everaert, P. (2009) “Internal audit: A comfort provider to the audit committee”, *The British Accounting Review*, 41(2), p.p. 90-106
- 119) Shabri, S., Saad, J. and Bakar, A. (2016) “The Effects of Internal Control Systems on Cooperative’s Profitability: A Case of Koperasi ABC Berhad”, *International Review of Management and Marketing*, 6(S8), p.p. 240-245
- 120) Siagian, Sondang (2000), *Human Resource Management*, Jakarta: Earth Literacy
- 121) SOEL (2010) Answers of the SOEL to the questions raised in the European Commission’s green paper on audit policy, [https://circabc.europa.eu/d/d/workspace/SpacesStore/d5644fb3-8fe3-4257-ab3a-3128874f9e2f/Institute%20of%20Certified%20Public%20Accountants%20of%20Greece%20\(SOEL\)%20el.pdf](https://circabc.europa.eu/d/d/workspace/SpacesStore/d5644fb3-8fe3-4257-ab3a-3128874f9e2f/Institute%20of%20Certified%20Public%20Accountants%20of%20Greece%20(SOEL)%20el.pdf), accessed 5 January 2018 (in Greek).
- 122) Suyono E. and Hariyanto E. (2012) “Relationship Between Internal Control, Internal Audit, and Organization Commitment With Good Governance: Indonesian Case”, *China-USA Business Review*, 11(9), p.p. 1237-1245
- 123) Tackie, G., Marfo-Yiadom, E. and Oduro Achina, S. (2016) “Determinants of internal audit effectiveness in decentralized local government administrative systems”, *International Journal of Business and Management*, 11(11)
- 124) Takahiro, S. and Jia, P. (2012) “Comparison of internal control systems in Japan and China”, *International Journal of Business Administration*, 3(1), p.p. 66-75
- 125) Tehran Securities and Exchange Organization (TSEO) (2013), “*Guidelines on Internal Controls*”, available at: <http://en.seo.ir/>
- 126) Türetken, O., Jethefer, S. and Ozkan, B. (2020) “Internal audit effectiveness: operationalization and influencing factors”, *Managerial Auditing Journal*, 35(2), p.p. 238-271
- 127) Țurlea, E. & Ștefănescu, A. (2009) “Internal Audit and Risk Management in Public Sector Entities, between tradition and actuality”, *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 11(1)
- 128) Van Peurseem, K. A. (2004) “Internal auditors’ role and authority: New Zealand evidence”, *Managerial Auditing Journal*, 19(3), p.p. 378-393
- 129) Wang, W. (2010) “The establishment of the internal control frame system of colleges”, *International Journal of Business and Management*, 5(5), p.p. 119-124
- 130) Wang, X., (1997) “Development trends and future prospects of internal audit”, *Managerial Auditing Journal*, ISSN 0268-6902, 12(4/5), p.p. 200-204
- 131) Wardayati, S. M. (2016) “The effects of accountability, objectivity, integrity, working experience, competence, independence and motivation of the examiner toward the quality of inspection results at the inspectorate of Lumajang regency”, *Pertanika Journal of Social Sciences and Humanities*, 24(May), p.p. 165–174.

- 132) Wardiwiyono, S. (2012) "Internal control system for Islamic micro financing: An exploratory study of Baitul Maal wat Tamwil in the city of Yogyakarta Indonesia", *International Journal of Islamic and Middle Eastern Finance and Management*, 5(4), p.p. 340-352
- 133) Xiao, T., Geng, C. and Yuan C. (2020) "How audit effort affects audit quality: An audit process and audit output perspective", *China Journal of Accounting Research*, 13(1), p.p. 109-127
- 134) Yee, C., Sujan, A., James, K. and Leung, J. (2008) "Perceptions of Singaporean Internal Audit Customers Regarding the Role and Effectiveness of Internal Audit", *Asian Journal of Business and Accounting*, 1(2), p.p. 147-174
- 135) Zahmatkesh, S. and Rezazadeh, J. (2017) "The effect of auditor features on audit quality", *Tékhné*, 15(2)

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ – ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ

Ερωτηματολόγιο

Ποιότητα εσωτερικού ελέγχου και παράγοντες που την επηρεάζουν. Η περίπτωση των ελληνικών επιχειρήσεων.

Το παρόν ερωτηματολόγιο διανέμεται για τους σκοπούς εκπόνησης της διπλωματικής μου εργασίας στο πλαίσιο του Π.Μ.Σ. στην «Φορολογική και Χρηματοοικονομική Διοίκηση Στρατηγικών αποφάσεων».

ΟΔΗΓΙΕΣ ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗΣ

- Πριν απαντήσετε στο ερωτηματολόγιο διαβάστε προσεκτικά τις ερωτήσεις.
- Σε κάθε ερώτηση δίνετε μόνο μια απάντηση.
- Οι απαντήσεις είναι απόρρητες, ανώνυμες και προσωπικές, όπως τις βιώνει ο καθένας και ως εκ τούτου δεν υπάρχουν λάθος ή σωστές απαντήσεις.
- Παρακαλώ να απαντήσετε σε όλες τις ερωτήσεις.

Μέρος Α: Χαρακτηριστικά ερωτηθέντων

1. Επίπεδο εκπαίδευσης:

- Απόφοιτος δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης
- Απόφοιτος ΑΕΙ
- Κάτοχος μεταπτυχιακού τίτλου
- Κάτοχος διδακτορικού τίτλου

2. Θέση ευθύνης που κατέχετε:

- Υπάλληλος γραφείου
- Υπάλληλος λογιστηρίου
- Διευθυντής / Manager
- Εξωτερικός Ελεγκτής

- Εσωτερικός Ελεγκτής
- Άλλο

3. Συμμετοχή σε σεμινάρια επιμόρφωσης για τον εσωτερικό έλεγχο:

- <3 (σε όλη την εργασιακή εμπειρία)
- 4-7 (σε όλη την εργασιακή εμπειρία)
- >8 (σε όλη την εργασιακή εμπειρία)

4. Εργασιακή εμπειρία

- <2 έτη
- 3-5 έτη
- >6 έτη

Μέρος Β: Παράγοντες που επηρεάζουν την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου

Διάρκεια εσωτερικών ελεγκτών – Συνέπεια επιλογής εσωτερικών ελεγκτών

	Καθόλου	Λίγο	Αρκετά	Πολύ	Πάρα πολύ
5. Πιστεύετε ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές αφιερώνουν χρόνο για να γνωρίσουν τις λογιστικές διαδικασίες που εφαρμόζει ο νέος πελάτης ελέγχου;					
6. Πιστεύετε ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές αφιερώνουν χρόνο για να εξοικειωθούν με το σύστημα του εσωτερικού ελέγχου που εφαρμόζει ο νέος πελάτης ελέγχου;					
7. Πιστεύετε ότι υπάρχει μακροπρόθεσμη σχέση εσωτερικών ελεγκτών-πελατών;					
8. Πιστεύετε ότι υπάρχει συνέπεια στην επιλογή των εσωτερικών ελεγκτών;					

Εταιρική Διακυβέρνηση

	Καθόλου	Λίγο	Αρκετά	Πολύ	Πάρα πολύ
9. Σε ποιο βαθμό το διοικητικό συμβούλιο απαρτίζεται από έμπειρα και ικανά μέλη;					
10. Σε ποιο βαθμό η διοίκηση της εταιρείας προάγει τη συμμόρφωση με τις νομικές απαιτήσεις και κανόνες;					
11. Σε ποιο βαθμό η ανώτατη διοίκηση έχει καθορίσει και κοινοποιήσει σαφώς την αποστολή, τη στρατηγική και τους επιχειρηματικούς στόχους της εταιρείας;					
12. Σε ποιο βαθμό οι εργαζόμενοι γνωρίζουν τα οφέλη της καλής εταιρικής διακυβέρνησης για την εταιρεία;					

Ικανότητες εσωτερικών ελεγκτών

	Καθόλου	Λίγο	Αρκετά	Πολύ	Πάρα πολύ
13. Σε ποιο βαθμό οι εσωτερικοί ελεγκτές παρακολουθούν εκπαιδευτικά σεμινάρια;					
14. Σε ποιο βαθμό οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι επαρκώς μορφωμένοι;					
15. Σε ποιο βαθμό οι εσωτερικοί ελεγκτές λαμβάνουν πιστοποιήσεις;					
16. Σε ποιο βαθμό οι εσωτερικοί ελεγκτές έχουν επαρκή ελεγκτική εμπειρία;					

Ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα εσωτερικών ελεγκτών

	Καθόλου	Λίγο	Αρκετά	Πολύ	Πάρα πολύ
17. Σε ποιο βαθμό είναι σαφώς καθορισμένο το πεδίο εφαρμογής των εσωτερικών ελεγκτών;					
18. Σε ποιο βαθμό οι εσωτερικοί ελεγκτές ενεργούν με υψηλό βαθμό ανεξαρτησίας;					
19. Σε ποιο βαθμό οι εσωτερικοί ελεγκτές έχουν πρόσβαση σε όλα τα αρχεία και τις πληροφορίες;					
20. Σε ποιο βαθμό οι εσωτερικοί ελεγκτές λειτουργούν με αντικειμενικά κριτήρια;					

Μέγεθος τμήματος εσωτερικού ελέγχου

	Καθόλου	Λίγο	Αρκετά	Πολύ	Πάρα πολύ
21. Σε ποιο βαθμό υπάρχει επαρκής αριθμός εργαζομένων στο τμήμα του εσωτερικού ελέγχου;					
22. Σε ποιο βαθμό διατίθενται πόροι και πραγματοποιούνται επενδύσεις για τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου;					
23. Σε ποιο βαθμό υπάρχει διαθεσιμότητα επαρκούς αριθμού εσωτερικών ελεγκτών;					

Φήμη και ποιότητα εσωτερικών ελεγκτών

	Καθόλου	Λίγο	Αρκετά	Πολύ	Πάρα πολύ

24. Σε ποιο βαθμό υπάρχει ζήτηση για ελεγκτικές υπηρεσίες;					
25. Σε ποιο βαθμό οι πιστωτές της εταιρείας είναι ευαίσθητοι στη φήμη των εσωτερικών ελεγκτών ως μέτρο της ποιότητας του ελέγχου;					

Υποστηρικτικό περιβάλλον εσωτερικού ελέγχου

	Καθόλου	Λίγο	Αρκετά	Πολύ	Πάρα πολύ
26. Σε ποιο βαθμό η εταιρεία αναπτύσσει δραστηριότητες εσωτερικού ελέγχου που συμβάλλουν στον μετριασμό των κινδύνων για την επίτευξη των στόχων;					
27. Σε ποιο βαθμό προσδιορίζονται οι στόχοι του εσωτερικού ελέγχου;					
28. Σε ποιο βαθμό έχει γίνει περιγραφή θέσεων εργασίας σε όλα τα επίπεδα;					
29. Σε ποιο βαθμό είναι σαφής ο διαχωρισμός των καθηκόντων και των ευθυνών των εργαζομένων;					

Μέρος Γ: Ποιότητα εσωτερικού ελέγχου

	Καθόλου	Λίγο	Αρκετά	Πολύ	Πάρα πολύ
30. Σε ποιο βαθμό η λειτουργία και οι ενέργειες του εσωτερικού ελέγχου συμμορφώνονται με τα πρότυπα επαγγελματικής εφαρμογής εσωτερικού ελέγχου;					

31. Σε ποιο βαθμό ο εσωτερικός έλεγχος συμμορφώνεται με τον Κώδικα Δεοντολογίας των εσωτερικών ελεγκτών;					
32. Σε ποιο βαθμό ο εσωτερικός έλεγχος παρέχει συστάσεις για βελτιώσεις στο σύστημα εσωτερικού ελέγχου;					
33. Σε ποιο βαθμό η ομάδα εσωτερικού ελέγχου είναι σε θέση να αξιολογήσει και να βελτιώσει το σύστημα εσωτερικού ελέγχου της εταιρείας;					
34. Σε ποιο βαθμό θεωρείτε ότι ο εσωτερικός έλεγχος εκτελείται ποιοτικά στην εταιρεία σας;					