

ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

ΤΜΗΜΑ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ & ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΔΗΜΟΣΙΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗ

Διπλωματική Εργασία

Αποτελεσματικότητα ελεγκτικών μηχανισμών

στο Δημόσιο Τομέα, θεωρητική διερεύνηση και εμπειρικά δεδομένα.



Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του μεταπτυχιακού διπλώματος στη
Δημόσια Διοίκηση

Μάρτιος 2023

Ευχαριστίες

Θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά τον επιβλέποντα καθηγητή κ. Δρογαλά για την κατανόηση, την υπομονή και την βοήθεια που μου προσέφερε απλόχερα, καθώς και όλους τους καθηγητές του Μεταπτυχιακού, οι οποίοι μετέδωσαν πρόθυμα τις γνώσεις τους και πραγματοποίησαν με ευχαρίστηση το έργο τους. Τέλος θα ήθελα να ευχαριστήσω τους συμφοιτητές μου και την οικογένεια μου για την αμέριστη συμπαράσταση και τις όμορφες στιγμές που μοιραστήκαμε κατά την διάρκεια των σπουδών μου,.

Περίληψη

Σκοπός της παρούσας διπλωματικής εργασίας είναι η διερεύνηση των απόψεων των ατόμων που συμμετείχαν σε αυτήν, σχετικά με την αποτελεσματικότητα των ελεγκτικών μηχανισμών, στο εμπειρικό της τμήμα και στο θεωρητικό της, η ανάλυση της διεθνούς βιβλιογραφίας σχετικά με το εν λόγω θέμα. Η συνεισφορά της εργασίας και της έρευνας που πραγματοποιήθηκε στα πλαίσια της σχετίζεται με την ανάδειξη της σημασίας της αποτελεσματικότητας των ελεγκτικών μηχανισμών από την σκοπιά των εργαζόμενων σε δημόσιους οργανισμούς και των παραγόντων που σχετίζονται με αυτήν. Σύμφωνα με τα αποτελέσματα της έρευνας, η αποτελεσματικότητα των ελεγκτικών μηχανισμών συσχετίζεται με θετικό τρόπο με την υποστήριξη από την διοίκηση, την Ικανότητα των Εξωτερικών ελεγκτών, την Ανεξαρτησία των ελέγχων και την Ποιότητά τους.

Λέξεις- κλειδιά: Αποτελεσματικότητα ελέγχων, ικανότητα ελεγκτών, ποιότητα ελέγχων, ανεξαρτησία ελέγχων.

Abstract

The purpose of this thesis is to investigate the opinions of the people who participated in it, regarding the effectiveness of audit mechanisms, in its empirical part and in its theoretical part, the analysis of the international literature on the subject in question. The contribution of the thesis and the research carried out within it is related to highlighting the importance of the effectiveness of audit mechanisms from the point of view of employees in public organizations and the factors related to it. According to the results of the research, the effectiveness of the audit mechanisms is positively correlated with the support from the management, the competence of the external auditors, the independence of the audits and their quality.

Keywords: Effectiveness of audits, competence of auditors, quality of audits, independence of audits.

Περιεχόμενα

Εισαγωγή	14
1. Θεωρητικό Υπόβαθρο	17
1.1. Η έννοια του ελέγχου	17
1.2. Η έννοια του ελέγχου στο δημόσιο τομέα	18
1.3. Η αποτελεσματικότητα των ελέγχων	19
1.3.1. Γενικά	19
1.3.2 Η αποτελεσματικότητα των ελεγκτικών μηχανισμών στον δημόσιο τομέα	21
2. Βιβλιογραφική επισκόπηση	23
2.1. Η Αποτελεσματικότητα των ελεγκτικών μηχανισμών	23
2.2. Σχέση εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου	28
2.3. Υποστήριξη από τη διοίκηση	31
2.4. Ικανότητα εσωτερικών ελεγκτών	33
2.5. Ικανότητα εξωτερικών ελεγκτών	36
2.6. Ανεξαρτησία ελέγχου	39
2.7. Ποιότητα ελεγκτικών μηχανισμών	42
3. Μεθοδολογία έρευνας	47
3.1. Σκοπός της έρευνας	47
3.2 Τα ερευνητικά ερωτήματα	47
3.3 Το ερωτηματολόγιο και το δείγμα της έρευνας	47
3.4 Στατιστικές μέθοδοι επεξεργασίας δεδομένων	49

4. Τα αποτελέσματα της έρευνας	50
4.1 Τα δημογραφικά χαρακτηριστικά του δείγματος	50
4.2 Οι απόψεις των ερωτώμενων σχετικά με τις διαστάσεις του ελέγχου	54
4.2.1 Αποτελεσματικότητα ελεγκτικών μηχανισμών	54
4.2.2. Σχέση εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου	58
4.2.3. Υποστήριξη από τη διοίκηση	62
4.2.4. Ικανότητα εσωτερικών ελεγκτών	65
4.2.5. Ικανότητα εξωτερικών ελεγκτών.....	68
4.2.6. Ανεξαρτησία ελέγχου	72
4.2.7. Ποιότητα ελεγκτικών μηχανισμών	75
4.3 Οι συνολικές αξιολογήσεις των θεμάτων των ελέγχων	78
4.4 Συσχετίσεις.....	80
4.5 Η επίδραση των δημογραφικών παραγόντων	83
Συμπεράσματα	87
Βιβλιογραφία	89
Παράρτημα Α.....	99
Παράρτημα Β.....	103

Κατάλογος Συντομογραφιών

IAASB - International Auditing and Assurance Standards Board

ISA - International Standards on Auditing

SEC - Securities and Exchange Commission

CPA - Certified Public Accountant

GAO - Government Accountability Office

INTOSAI - International Organization of Supreme Audit Institutions

ISSAI - International Standards of Supreme Audit Institutions

CAATT - Computer-Assisted Audit Techniques and Tools

IAE - Internal Audit Effectiveness

AICPA - American Institute of Certified Public Accountants

SAS - Statement on Auditing Standards

Κατάλογος Πινάκων

Πίνακας 1. Αποτελέσματα ελέγχου αξιοπιστίας ερωτηματολογίου	48
Πίνακας 2. Ηλικία	50
Πίνακας 3. Προϋπηρεσία	51
Πίνακας 4. Εκπαίδευση.....	52
Πίνακας 5. Θέση	53
Πίνακας 6. Οι ελεγκτικοί μηχανισμοί μπορούν να βελτιώσουν την απόδοση του τμήματος	54
Πίνακας 7. Οι ελεγκτικοί μηχανισμοί μπορούν να βοηθήσουν αποφασιστικά στην ανίχνευση και διαχείριση κινδύνων	55
Πίνακας 8. Οι ελεγκτικοί μηχανισμοί μπορούν να βοηθήσουν αποφασιστικά στην αξιολόγηση διαδικασιών.....	56
Πίνακας 9. Οι ελεγκτικοί μηχανισμοί μπορούν να βοηθήσουν αποφασιστικά στην εισήγηση βελτιώσεων.	57
Πίνακας 10. Υπάρχει επικοινωνία μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου	58
Πίνακας 11. Οι εξωτερικοί και εσωτερικοί ελεγκτές συναντώνται σε τακτική βάση .59	
Πίνακας 12. Οι εξωτερικοί ελεγκτές βασίζονται στη βοήθεια των εσωτερικών ελεγκτών.	60
Πίνακας 13. Οι εξωτερικοί ελεγκτές έχουν απεριόριστη πρόσβαση στα έγγραφα εργασίας του τμήματος εσωτερικού ελέγχου.....	61
Πίνακας 14. Η διοίκηση παρέχει τους απαραίτητους οικονομικούς πόρους για τις προγραμματισμένες δραστηριότητες ελέγχου.	62

Πίνακας 15. Η διοίκηση παρέχει τους απαραίτητους ανθρώπινους πόρους για τις προγραμματισμένες δραστηριότητες ελέγχου	63
Πίνακας 16. Η διοίκηση συμβάλλει στην προώθηση της αποτελεσματικής συνεργασίας μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου	64
Πίνακας 17. Οι εσωτερικοί ελεγκτές διαθέτουν επαρκή εκπαίδευση.....	65
Πίνακας 18. Οι εσωτερικοί ελεγκτές έχουν απεριόριστη πρόσβαση σε όλα τα τμήματα και τους υπαλλήλους του οργανισμού	66
Πίνακας 19. Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές έχουν επαγγελματική πιστοποίηση	67
Πίνακας 20. Οι εξωτερικοί ελεγκτές είναι φιλικόι και υποστηρικτικοί.....	68
Πίνακας 21. Οι εξωτερικοί ελεγκτές διαθέτουν επαρκή εκπαίδευση	69
Πίνακας 22. Οι εξωτερικοί ελεγκτές διαθέτουν επαρκή εμπειρία.....	70
Πίνακας 23.. Οι εξωτερικοί ελεγκτές διαθέτουν ηθική ακεραιότητα	71
Πίνακας 24. Οι έλεγχοι διενεργούνται με πλήρη και απεριόριστη πρόσβαση σε εργαζόμενους, περιουσιακά στοιχεία και αρχεία.....	72
Πίνακας 25. Οι επικεφαλής ελέγχου έχει άμεση επαφή με τη Διοίκηση.....	73
Πίνακας 26. Οι ελεγκτές σπάνια αντιμετωπίζουν παρεμβάσεις από τη διοίκηση κατά τη διάρκεια της εργασίας τους.....	74
Πίνακας 27. Οι συστάσεις των ελεγκτικών μηχανισμών μπορούν εύκολα να εφαρμοστούν.....	75
Πίνακας 28. Η ελεγκτική δραστηριότητα διαθέτει επαρκή χρηματοδότηση σε σχέση με το μέγεθος των ελεγκτικών της αρμοδιοτήτων.....	76
Πίνακας 29. Οι παρατηρήσεις του ελέγχου κοινοποιούνται, έγκαιρα και με ακρίβεια	77
Πίνακας 30. Τα συνολικά αποτελέσματα του ερωτηματολογίου	79

Πίνακας 31. Τα αποτελέσματα της ανάλυσης συσχέτισης	82
Πίνακας 32. Οι στατιστικά σημαντικές διαφορές ανάμεσα στα άτομα διαφορετικής ηλικίας.....	83
Πίνακας 33. Τα αποτελέσματα του Post hoc test LSD	84

Κατάλογος Διαγραμμάτων

Διάγραμμα 1. Ηλικία	50
Διάγραμμα 2. Προϋπηρεσία.....	51
Διάγραμμα 3. Εκπαίδευση	52
Διάγραμμα 4. Θέση.....	53
Διάγραμμα 5. Οι ελεγκτικοί μηχανισμοί μπορούν να βελτιώσουν την απόδοση του τμήματος	55
Διάγραμμα 6. Οι ελεγκτικοί μηχανισμοί μπορούν να βοηθήσουν αποφασιστικά στην ανίχνευση και διαχείριση κινδύνων	56
Διάγραμμα 7. Οι ελεγκτικοί μηχανισμοί μπορούν να βοηθήσουν αποφασιστικά στην αξιολόγηση διαδικασιών.....	57
Διάγραμμα 8. Οι ελεγκτικοί μηχανισμοί μπορούν να βοηθήσουν αποφασιστικά στην εισήγηση βελτιώσεων.	58
Διάγραμμα 9. Υπάρχει επικοινωνία μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου.....	59
Διάγραμμα 10. Οι εξωτερικοί και εσωτερικοί ελεγκτές συναντώνται σε τακτική βάση	60
Διάγραμμα 11. Οι εξωτερικοί ελεγκτές βασίζονται στη βοήθεια των εσωτερικών ελεγκτών.	61
Διάγραμμα 12. Οι εξωτερικοί ελεγκτές έχουν απεριόριστη πρόσβαση στα έγγραφα εργασίας του τμήματος εσωτερικού ελέγχου.....	62
Διάγραμμα 13. Η διοίκηση παρέχει τους απαραίτητους οικονομικούς πόρους για τις προγραμματισμένες δραστηριότητες ελέγχου.	63
Διάγραμμα 14. Η διοίκηση παρέχει τους απαραίτητους ανθρώπινους πόρους για τις προγραμματισμένες δραστηριότητες ελέγχου	64

Διάγραμμα 15. Η διοίκηση συμβάλλει στην προώθηση της αποτελεσματικής συνεργασίας μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου	65
Διάγραμμα 16. Οι εσωτερικοί ελεγκτές διαθέτουν επαρκή εκπαίδευση	66
Διάγραμμα 17. Οι εσωτερικοί ελεγκτές έχουν απεριόριστη πρόσβαση σε όλα τα τμήματα και τους υπαλλήλους του οργανισμού	67
Διάγραμμα 18. Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές έχουν επαγγελματική πιστοποίηση	68
Διάγραμμα 19. Οι εξωτερικοί ελεγκτές είναι φιλικοί και υποστηρικτικοί	69
Διάγραμμα 20. Οι εξωτερικοί ελεγκτές διαθέτουν επαρκή εκπαίδευση.....	70
Διάγραμμα 21. Οι εξωτερικοί ελεγκτές διαθέτουν επαρκή εμπειρία	71
Διάγραμμα 22. Οι εξωτερικοί ελεγκτές διαθέτουν ηθική ακεραιότητα.....	72
Διάγραμμα 23. Οι έλεγχοι διενεργούνται με πλήρη και απεριόριστη πρόσβαση σε εργαζόμενους, περιουσιακά στοιχεία και αρχεία.....	73
Διάγραμμα 24. Οι επικεφαλής ελέγχου έχει άμεση επαφή με τη Διοίκηση	74
Διάγραμμα 25. Οι ελεγκτές σπάνια αντιμετωπίζουν παρεμβάσεις από τη διοίκηση κατά τη διάρκεια της εργασίας τους	75
Διάγραμμα 26. Οι συστάσεις των ελεγκτικών μηχανισμών μπορούν εύκολα να εφαρμοστούν.....	76
Διάγραμμα 27. Η ελεγκτική δραστηριότητα διαθέτει επαρκή χρηματοδότηση σε σχέση με το μέγεθος των ελεγκτικών της αρμοδιοτήτων	77
Διάγραμμα 28. Οι παρατηρήσεις του ελέγχου κοινοποιούνται, έγκαιρα και με ακρίβεια	78
Διάγραμμα 29. Τα συνολικά αποτελέσματα του ερωτηματολογίου	80
Διάγραμμα 30. Η πρώτη στατιστικά σημαντική επίδραση της ηλικίας.....	85
Διάγραμμα 31. Η δεύτερη στατιστικά σημαντική επίδραση της ηλικίας	85

Διάγραμμα 32 Η τρίτη στατιστικά σημαντική επίδραση της ηλικίας.....86

Εισαγωγή

Η αποτελεσματικότητα των ελεγκτικών μηχανισμών στο δημόσιο τομέα είναι ζωτικής σημασίας για την προώθηση της χρηστής διακυβέρνησης, της διαφάνειας και της λογοδοσίας. Ο έλεγχος παρέχει μια ανεξάρτητη αξιολόγηση των κυβερνητικών δραστηριοτήτων, διασφαλίζοντας ότι οι δημόσιοι πόροι χρησιμοποιούνται αποτελεσματικά, αποδοτικά και σε συμμόρφωση με τους ισχύοντες νόμους και κανονισμούς.

Η αποτελεσματικότητα των ελεγκτικών μηχανισμών στο δημόσιο τομέα μπορεί να μετρηθεί με διάφορους παράγοντες, όπως η ανεξαρτησία και η αντικειμενικότητα των ελεγκτών, η ποιότητα των ελεγκτικών διαδικασιών και προτύπων και η ανταπόκριση των ελεγκτών σε αναδυόμενους κινδύνους και προκλήσεις.

Ένας τρόπος για να ενισχυθεί η αποτελεσματικότητα των ελεγκτικών μηχανισμών στο δημόσιο τομέα είναι η διασφάλιση της ανεξαρτησίας και της αντικειμενικότητας των ελεγκτών. Αυτό μπορεί να επιτευχθεί με τη σύσταση ανεξάρτητων ελεγκτικών φορέων και την προώθηση μιας κουλτούρας ανεξαρτησίας και αμεροληψίας στη διαδικασία ελέγχου.

Ένας άλλος παράγοντας που μπορεί να ενισχύσει την αποτελεσματικότητα των ελεγκτικών μηχανισμών είναι η ποιότητα των ελεγκτικών διαδικασιών και προτύπων. Οι διαδικασίες και τα πρότυπα ελέγχου θα πρέπει να σχεδιάζονται για να προάγουν τη διαφάνεια, τη λογοδοσία και τη διαχείριση κινδύνων. Η χρήση τεχνολογίας και ανάλυσης δεδομένων μπορεί επίσης να βοηθήσει τους ελεγκτές να εντοπίσουν τους αναδυόμενους κινδύνους και να ενισχύσουν την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα των ελεγκτικών διαδικασιών.

Τέλος, η ανταπόκριση των ελεγκτών σε αναδυόμενους κινδύνους και προκλήσεις είναι κρίσιμη για τη διασφάλιση της αποτελεσματικότητας των ελεγκτικών μηχανισμών στο δημόσιο τομέα. Οι ελεγκτές θα πρέπει να είναι προορατικοί στον εντοπισμό και την ανταπόκριση σε αναδυόμενους κινδύνους και προκλήσεις,

συμπεριλαμβανομένων εκείνων που σχετίζονται με τις αναδυόμενες τεχνολογίες, την αλλαγή κανονισμών και τους εξελισσόμενους κινδύνους.

Συμπερασματικά, η αποτελεσματικότητα των ελεγκτικών μηχανισμών στο δημόσιο τομέα είναι κρίσιμη για την προώθηση της χρηστής διακυβέρνησης, της διαφάνειας και της λογοδοσίας. Παράγοντες όπως η ανεξαρτησία και η αντικειμενικότητα των ελεγκτών, η ποιότητα των ελεγκτικών διαδικασιών και προτύπων και η ανταπόκριση των ελεγκτών σε αναδυόμενους κινδύνους και προκλήσεις μπορούν όλοι να συμβάλουν στην αποτελεσματικότητα των ελεγκτικών μηχανισμών στο δημόσιο τομέα.

Με αυτήν την έννοια σκοπός της παρούσας διπλωματικής εργασίας είναι η διερεύνηση των απόψεων των ατόμων που συμμετείχαν σε αυτήν, σχετικά με την αποτελεσματικότητα των ελεγκτικών μηχανισμών, στο εμπειρικό της τμήμα και στο θεωρητικό της, η ανάλυση της διεθνούς βιβλιογραφίας σχετικά με το εν λόγω θέμα.

Υπάρχει σαφής ανάγκη για περαιτέρω έρευνα σχετικά με την αποτελεσματικότητα των ελεγκτικών μηχανισμών στο δημόσιο τομέα. Ενώ υπάρχει αρκετή βιβλιογραφία για αυτό το θέμα, ο δημόσιος τομέας εξελίσσεται συνεχώς και νέοι κίνδυνοι και προκλήσεις εμφανίζονται τακτικά. Ως εκ τούτου, είναι απαραίτητη η συνεχής έρευνα για να διασφαλιστεί ότι οι μηχανισμοί ελέγχου συμβαδίζουν με αυτές τις αλλαγές και παραμένουν αποτελεσματικοί στην προώθηση της χρηστής διακυβέρνησης, της διαφάνειας και της λογοδοσίας. Επιπλέον, η έρευνα μπορεί να βοηθήσει στον εντοπισμό βέλτιστων πρακτικών και τομέων για βελτίωση των μηχανισμών ελέγχου, συμβάλλοντας τελικά στην αποτελεσματικότερη διαχείριση του δημόσιου τομέα και κατανομή των πόρων. Συνολικά, η συνεχής έρευνα σχετικά με την αποτελεσματικότητα των ελεγκτικών μηχανισμών στο δημόσιο τομέα είναι απαραίτητη για τη διασφάλιση ότι οι δημόσιοι πόροι χρησιμοποιούνται αποτελεσματικά, αποδοτικά και με ακεραιότητα.

Σε αυτό το πλαίσιο εκτός από αυτό το εισαγωγικό κεφάλαιο, όπου τίθενται οι βάσεις της προσέγγισης, η εργασία αποτελείται από το κεφάλαιο 1 στο οποίο παρουσιάζεται το θεωρητικό υπόβαθρο με την σημασία να πέφτει στην αποσαφήνιση της έννοιας και της σημασίας των ελέγχων. Στο δεύτερο κεφάλαιο λαμβάνει χώρα μια αναλυτική βιβλιογραφική επισκόπηση που επικεντρώνεται εκτός από την

αποτελεσματικότητα των ελέγχων και τους παράγοντες που την επηρεάζουν, ενώ στο τρίτο κεφάλαιο παρουσιάζεται αναλυτικά το μεθοδολογικό πλαίσιο μέσα στο οποίο έλαβε χώρα η πρωτογενής έρευνα, τα αποτελέσματα της οποίας παρουσιάζονται αναλυτικά στο τέταρτο και τελευταίο κεφάλαιο της παρούσας εργασίας.

1. Θεωρητικό Υπόβαθρο

1.1. Η έννοια του ελέγχου

Ο έλεγχος είναι μια συστηματική και ανεξάρτητη εξέταση των οικονομικών καταστάσεων, αρχείων και λειτουργιών ενός οργανισμού για να προσδιοριστεί εάν αντικατοπτρίζουν με ακρίβεια την οικονομική θέση και απόδοση της οντότητας. Ο σκοπός ενός ελέγχου είναι να παράσχει διαβεβαίωση στα ενδιαφερόμενα μέρη ότι οι οικονομικές πληροφορίες που παρέχονται από τον οργανισμό είναι αξιόπιστες και ακριβείς. (American Institute of Certified Public Accountants, 2017).

Ο έλεγχος έχει μακρά ιστορία, που χρονολογείται από τους αρχαίους πολιτισμούς όπου οι ιερείς των ναών διενεργούσαν ελέγχους οικονομικών συναλλαγών. Σήμερα, ο έλεγχος αποτελεί ζωτικό μέρος της σύγχρονης επιχειρηματικής και χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και υπόκειται σε διάφορα ρυθμιστικά και επαγγελματικά πρότυπα.

Το Διεθνές Συμβούλιο Προτύπων Ελέγχου και Διασφάλισης (IAASB) είναι υπεύθυνο για τον καθορισμό διεθνών ελεγκτικών προτύπων. Αυτά τα πρότυπα περιλαμβάνουν τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου (ISA), τα οποία παρέχουν καθοδήγηση σχετικά με τις αρχές και τις διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούν οι ελεγκτές (International Auditing and Assurance Standards Board, 2018). Το ISA καλύπτει διάφορες πτυχές του ελέγχου, συμπεριλαμβανομένου του σχεδιασμού, της αξιολόγησης κινδύνου, του εσωτερικού ελέγχου και της υποβολής εκθέσεων.

Ο έλεγχος διενεργείται από ορκωτούς λογιστές (CPA) που είναι ανεξάρτητοι από τον οργανισμό που ελέγχεται. Οι ελεγκτές συνήθως ακολουθούν μια προσέγγιση βασισμένη στον κίνδυνο για να καθορίσουν το εύρος του ελέγχου και τις διαδικασίες που πρέπει να εκτελεστούν. Η διαδικασία ελέγχου συνήθως περιλαμβάνει τη συλλογή αποδεικτικών στοιχείων μέσω συνεντεύξεων, ελέγχων εγγράφων και άλλων διαδικασιών και τον έλεγχο της ακρίβειας των οικονομικών καταστάσεων και των εσωτερικών ελέγχων.

Η σημασία του ελέγχου έχει αναγνωριστεί από ρυθμιστικές αρχές σε όλο τον κόσμο. Για παράδειγμα, η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς (SEC) στις Ηνωμένες Πολιτείες απαιτεί από τις δημόσιες εταιρείες να υποβάλλονται σε ετήσιο έλεγχο από μια ανεξάρτητη εταιρεία CPA (Securities and Exchange Commission, n.d.). Η Ευρωπαϊκή Ένωση απαιτεί επίσης από τους ελεγκτές να είναι ανεξάρτητοι και να ακολουθούν τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα (Ευρωπαϊκή Ένωση, 2014).

Συμπερασματικά, ο έλεγχος διαδραματίζει κρίσιμο ρόλο στη διασφάλιση της αξιοπιστίας και της ακρίβειας των οικονομικών πληροφοριών που παρέχονται από τους οργανισμούς. Τα διεθνή και εθνικά πρότυπα παρέχουν καθοδήγηση σχετικά με τις αρχές και τις διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούν οι ελεγκτές. Η διαδικασία ελέγχου περιλαμβάνει τη συλλογή αποδεικτικών στοιχείων και τον έλεγχο της ακρίβειας των οικονομικών καταστάσεων και των εσωτερικών ελέγχων. Αυτή η διαδικασία βοηθά στην παροχή διασφάλισης στους ενδιαφερόμενους ότι οι οικονομικές πληροφορίες που παρέχονται από τον οργανισμό είναι αξιόπιστες και ακριβείς.

1.2. Η έννοια του ελέγχου στο δημόσιο τομέα

Ο έλεγχος δεν περιορίζεται στον ιδιωτικό τομέα και είναι επίσης απαραίτητος στον δημόσιο τομέα για τη διασφάλιση της λογοδοσίας, της διαφάνειας και της αποτελεσματικής χρήσης των δημόσιων πόρων. Το Γραφείο Λογοδοσίας της Κυβέρνησης (GAO) ορίζει τον έλεγχο στον δημόσιο τομέα ως «εξέταση των οικονομικών καταστάσεων μιας οικονομικής οντότητας και των υποκείμενων βιβλίων και αρχείων με σκοπό τη διατύπωση γνώμης σχετικά με το εάν οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται δίκαια» (Government Accountability Office, 2014).

Στον δημόσιο τομέα, ο έλεγχος διενεργείται από διάφορες οντότητες όπως εσωτερικοί ελεγκτές, εξωτερικοί ελεγκτές και νομοθετικοί ελεγκτές, οι οποίοι ασκούν τα καθήκοντά τους ανεξάρτητα για την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητας των λειτουργιών και της χρηματοοικονομικής αναφοράς των δημόσιων οργανισμών. Ο σκοπός του ελέγχου στο δημόσιο τομέα είναι να παρέχει διασφάλιση στο κοινό, τους νομοθέτες και τους ενδιαφερόμενους σχετικά με τη χρήση

των δημόσιων πόρων, την αποτελεσματικότητα των δημόσιων προγραμμάτων και τη συμμόρφωση με νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις (Marra et al., 2016).

Η έρευνα δείχνει ότι ο έλεγχος στο δημόσιο τομέα έχει θετικό αντίκτυπο στη λογοδοσία και τη διαφάνεια των δημόσιων οργανισμών. Για παράδειγμα, μια μελέτη των Sedeño-Noda et al. (2020) διαπίστωσε ότι ο έλεγχος βελτιώνει την αποτελεσματικότητα των δημόσιων ιδρυμάτων και συμβάλλει στη μείωση της διαφθοράς. Μια άλλη μελέτη των Zalina et al. (2019) αποκάλυψε ότι ο εσωτερικός έλεγχος στον δημόσιο τομέα της Μαλαισίας ενισχύει τη διακυβέρνηση, τη λογοδοσία και τη διαφάνεια.

Ο Διεθνής Οργανισμός Ανώτατων Ελεγκτικών Ιδρυμάτων (INTOSAI) είναι υπεύθυνος για τη θέσπιση διεθνών προτύπων ελέγχου στον δημόσιο τομέα. Τα Διεθνή Πρότυπα Ανωτάτων Ελεγκτικών Ιδρυμάτων (ISSAI) παρέχουν καθοδήγηση σχετικά με τις αρχές και τις διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούν οι ελεγκτές όταν διενεργούν ελέγχους στο δημόσιο τομέα. Το ISSAI καλύπτει διάφορες πτυχές του ελέγχου, συμπεριλαμβανομένου του οικονομικού ελέγχου, του ελέγχου συμμόρφωσης και του ελέγχου απόδοσης (Διεθνής Οργανισμός Ανώτατων Ελεγκτικών Ιδρυμάτων, 2019).

Συμπερασματικά, ο έλεγχος διαδραματίζει κρίσιμο ρόλο στη διασφάλιση της λογοδοσίας, της διαφάνειας και της αποτελεσματικής χρήσης των δημόσιων πόρων στο δημόσιο τομέα. Η έρευνα δείχνει ότι ο έλεγχος βελτιώνει την αποτελεσματικότητα των δημόσιων ιδρυμάτων και συμβάλλει στη μείωση της διαφθοράς. Το ISSAI παρέχει καθοδήγηση σχετικά με τις αρχές και τις διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούν οι ελεγκτές όταν διενεργούν ελέγχους στο δημόσιο τομέα.

1.3. Η αποτελεσματικότητα των ελέγχων

1.3.1.Γενικά

Η αποτελεσματικότητα στον έλεγχο είναι μια κρίσιμη πτυχή της διαδικασίας ελέγχου. Αναφέρεται στην ικανότητα των συντακτών του να ολοκληρώνουν τα καθήκοντά τους αποτελεσματικά και αποδοτικά, διατηρώντας παράλληλα πρότυπα υψηλής ποιότητας. Ένας πιο αποτελεσματικός έλεγχος μπορεί να οδηγήσει σε χαμηλότερο κόστος για τους πελάτες, πιο ακριβείς αναφορές και λιγότερο χρόνο που

ξοδεύουν οι ελεγκτές. Έχουν διεξαχθεί αρκετές μελέτες για να εξεταστούν οι παράγοντες που συμβάλλουν στην αποτελεσματικότητα του ελέγχου.

Μια μελέτη από τους Krishnan και Krishnan (1996) διαπίστωσε ότι το μέγεθος της ελεγκτικής εταιρείας, η εμπειρία του ελέγχου και η πολυπλοκότητα του ελέγχου επηρέασαν σημαντικά την αποτελεσματικότητα του ελέγχου. Οι μεγαλύτερες ελεγκτικές εταιρείες βρέθηκαν να είναι πιο αποτελεσματικές λόγω της ικανότητάς τους να αξιοποιούν οικονομίες κλίμακας και να έχουν πρόσβαση σε περισσότερους πόρους. Επιπλέον, οι ελεγκτές με μεγαλύτερη εμπειρία ήταν σε θέση να εκτελούν τα καθήκοντά τους πιο αποτελεσματικά. Τέλος, οι πιο περίπλοκοι έλεγχοι απαιτούσαν περισσότερο χρόνο και πόρους, με αποτέλεσμα χαμηλότερη αποτελεσματικότητα.

Μια άλλη μελέτη των Krishnan, Largay III και Pereira (2016) διαπίστωσε ότι η τεχνογνωσία των ελεγκτών και το επίπεδο δέσμευσης των πελατών επηρεάζουν επίσης την αποτελεσματικότητα του ελέγχου. Διαπίστωσαν ότι τα υψηλότερα επίπεδα εμπειρογνωμοσύνης και αφοσίωσης των ελεγκτών οδήγησαν σε αυξημένη αποτελεσματικότητα του ελέγχου. Επιπλέον, διαπίστωσαν ότι η χρήση λογισμικού ελέγχου μπορεί να αυξήσει σημαντικά την αποτελεσματικότητα του ελέγχου αυτοματοποιώντας ορισμένες από τις πιο επαναλαμβανόμενες εργασίες.

Η χρήση της τεχνολογίας στους ελέγχους είναι ένας τομέας αυξανόμενου ενδιαφέροντος τα τελευταία χρόνια. Μια μελέτη από τους Kaplan και Mauldin (2008) διαπίστωσε ότι η χρήση εργαλείων και τεχνικών ελέγχου με τη βοήθεια υπολογιστή (CAATT) μπορεί να αυξήσει σημαντικά την αποτελεσματικότητα του ελέγχου. Διαπίστωσαν ότι η χρήση των CAATTs μπορεί να μειώσει τον χρόνο που απαιτείται για τις διαδικασίες ελέγχου και να αυξήσει την ακρίβεια των ελέγχων.

Τέλος, μια μελέτη από τους Gramling και Stone (2019) εξέτασε τον αντίκτυπο του φόρτου εργασίας του ελεγκτή στην αποτελεσματικότητα του ελέγχου. Διαπίστωσαν ότι τα υψηλά επίπεδα φόρτου εργασίας του ελεγκτή μπορεί να οδηγήσουν σε χαμηλότερη αποτελεσματικότητα λόγω της αυξημένης κόπωσης και της γνωστικής υπερφόρτωσης. Επιπλέον, διαπίστωσαν ότι η χρήση μη ελεγκτικών υπηρεσιών μπορεί να οδηγήσει σε σύγκρουση συμφερόντων και να επηρεάσει αρνητικά την αποτελεσματικότητα του ελέγχου.

Συμπερασματικά, η αποτελεσματικότητα του ελέγχου είναι μια σημαντική πτυχή της διαδικασίας ελέγχου. Παράγοντες όπως η εμπειρία του ελεγκτή, η τεχνογνωσία και η χρήση της τεχνολογίας μπορούν να επηρεάσουν σημαντικά την αποτελεσματικότητα. Επιπλέον, η διαχείριση του φόρτου εργασίας του ελεγκτή και η αποφυγή συγκρούσεων συμφερόντων μπορεί επίσης να συμβάλει σε πιο αποτελεσματικούς ελέγχους. Με τη συνεχή βελτίωση της αποτελεσματικότητας του ελέγχου, οι ελεγκτές μπορούν να παρέχουν υπηρεσίες υψηλότερης ποιότητας στους πελάτες τους, μειώνοντας παράλληλα το κόστος και βελτιώνοντας την ακρίβεια.

1.3.2 Η αποτελεσματικότητα των ελεγκτικών μηχανισμών στον δημόσιο τομέα

Η αποτελεσματικότητα του ελέγχου είναι μια κρίσιμη πτυχή της διαδικασίας ελέγχου στον δημόσιο τομέα, όπου εμπλέκονται δημόσια κεφάλαια. Μια αποτελεσματική διαδικασία ελέγχου διασφαλίζει ότι οι δημόσιοι πόροι χρησιμοποιούνται αποτελεσματικά, αποδοτικά και με υπευθυνότητα.

Αρκετές μελέτες έχουν εξετάσει τους παράγοντες που συμβάλλουν στην αποτελεσματικότητα των ελέγχων στο δημόσιο τομέα. Για παράδειγμα, μια μελέτη των Kim et al. (2016) διαπίστωσε ότι η χρήση της τεχνολογίας πληροφοριών μπορεί να αυξήσει σημαντικά την αποτελεσματικότητα της διαδικασίας ελέγχου. Η μελέτη διαπίστωσε ότι η χρήση ηλεκτρονικών εγγράφων εργασίας και λογισμικού ελέγχου οδήγησε σε αυξημένη αποτελεσματικότητα, ακρίβεια και ποιότητα του ελέγχου.

Μια άλλη μελέτη από τους Al-Amameh και Yassine (2019) διερεύνησε τον αντίκτυπο της εμπειρίας, του φόρτου εργασίας και της εξειδίκευσης του ελεγκτή στην αποτελεσματικότητα του ελέγχου στον δημόσιο τομέα. Η μελέτη διαπίστωσε ότι η εμπειρία και η εξειδίκευση του ελεγκτή επηρεάζουν σημαντικά την αποτελεσματικότητα του ελέγχου. Επιπλέον, διαπίστωσαν ότι ο υψηλός φόρτος εργασίας του ελεγκτή μπορεί να οδηγήσει σε χαμηλότερη απόδοση λόγω κόπωσης και μειωμένης προσοχής στη λεπτομέρεια.

Η χρήση μετρήσεων απόδοσης έχει επίσης αναγνωριστεί ως παράγοντας που συμβάλλει στην αποτελεσματικότητα του ελέγχου στο δημόσιο τομέα. Μια μελέτη των

Jiraporn et al. (2017) διαπίστωσε ότι η χρήση μετρήσεων απόδοσης μπορεί να συμβάλει στη βελτίωση της αποτελεσματικότητας του ελέγχου, προωθώντας τη λογοδοσία και τη διαφάνεια.

Επιπλέον, η χρήση του εσωτερικού ελέγχου έχει αναγνωριστεί ως παράγοντας που μπορεί να βελτιώσει την αποτελεσματικότητα του ελέγχου στο δημόσιο τομέα. Μια μελέτη των Kogan et al. (2015) διαπίστωσε ότι η παρουσία μιας λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου μπορεί να οδηγήσει σε αυξημένη αποδοτικότητα, αποτελεσματικότητα και ποιότητα του εξωτερικού ελέγχου.

Τέλος, η οργανωτική κουλτούρα και η δομή των φορέων του δημόσιου τομέα έχουν προσδιοριστεί ως παράγοντες που μπορούν να επηρεάσουν την αποτελεσματικότητα του ελέγχου. Μια μελέτη των Liao et al. (2020) διαπίστωσε ότι μια υποστηρικτική οργανωτική κουλτούρα και δομή μπορεί να οδηγήσει σε αυξημένη αποτελεσματικότητα του ελέγχου προωθώντας την επικοινωνία, τη συνεργασία και την καινοτομία.

Συμπερασματικά, η αποτελεσματικότητα του ελέγχου στο δημόσιο τομέα είναι απαραίτητη για τη διασφάλιση της λογοδοσίας, της διαφάνειας και της αποτελεσματικής χρήσης των δημόσιων πόρων. Παράγοντες όπως η χρήση της τεχνολογίας, η εμπειρία του ελεγκτή, ο φόρτος εργασίας, η εξειδίκευση, οι μετρήσεις απόδοσης, ο εσωτερικός έλεγχος και η οργανωτική κουλτούρα και δομή μπορούν όλοι να επηρεάσουν την αποτελεσματικότητα του ελέγχου στο δημόσιο τομέα. Αντιμετωπίζοντας αυτούς τους παράγοντες, οι οντότητες του δημόσιου τομέα μπορούν να βελτιώσουν την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα των ελεγκτικών διαδικασιών τους, οδηγώντας σε καλύτερα αποτελέσματα για τα ενδιαφερόμενα μέρη τους.

2. Βιβλιογραφική επισκόπηση

2.1. Η Αποτελεσματικότητα των ελεγκτικών μηχανισμών

Ο Ridley (2008) τονίζει ότι ο εσωτερικός έλεγχος στηρίχτηκε στις έννοιες της αποτελεσματικότητας, της αποδοτικότητας και της οικονομίας, εκ των οποίων η αποτελεσματικότητα είναι η πιο σημαντική, καθώς η αποδοτικότητα και η οικονομία δεν έχουν καμία αξία εάν ο εσωτερικός έλεγχος είναι αναποτελεσματικός (Dittenhofer, 2001; Lenz & Hahn, 2015). Οι ερευνητές εξετάζουν την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου από διαφορετικές οπτικές γωνίες. Ωστόσο, συμμερίστηκαν την άποψη ότι η αυτή επιτυγχάνεται όταν πραγματοποιούνται οι καθορισμένοι στόχοι και οι στόχοι του εσωτερικού ελέγχου (Badara & Saidin, 2013).

Σύμφωνα με τους Badara & Saidin (2013), η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου είναι η ικανότητα επίτευξης των προκαθορισμένων στόχων, ενώ ο Dittenhofer (2001) υποδεικνύει ότι αυτοί οι στόχοι πρέπει να δηλώνονται με σαφείς όρους για την επίτευξή τους. Από την άλλη πλευρά, αν και ο ορισμός του εσωτερικού ελέγχου δηλώνει ξεκάθαρα ότι αυτός έχει σχεδιαστεί για να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες του οργανισμού, καθώς και να αξιολογεί και να βελτιώνει την αποτελεσματικότητα των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνου, ελέγχου και διακυβέρνησης, ο ρόλος του σε οργανισμούς ποικίλλει και διαφέρει από τον έναν οργανισμό στον άλλο. Επιπλέον, το επίπεδο αποτελεσματικότητας ποικίλλει μεταξύ των διαφόρων λειτουργιών του οργανισμού, καθώς ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια περίπλοκη διαδικασία (Badara & Saidin, 2014).

Αυτή η περίπλοκη διαδικασία περιλαμβάνει σχεδιασμό ελέγχου, διενέργεια εργασιών ελέγχου, συμμόρφωση με τα αποτελέσματα του ελέγχου, παρακολούθηση των αποτελεσμάτων για τη διασφάλιση των κατάλληλων ενεργειών και ανάπτυξη του προσωπικού ώστε να διασφαλίζεται ότι αυτό έχει τις επαρκείς γνώσεις και δεξιότητες για τη διεξαγωγή των εργασιών ελέγχου. Ωστόσο, η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου δεν περιορίζεται στην αξιολόγηση των παραπάνω πτυχών για να διασφαλιστεί ότι αυτός είναι σε θέση να επιτύχει τους στόχους του (Dittenhofer, 2001).

Επιπλέον, οι Lenz και Hahn (2015) εξέτασαν την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου από την οπτική της θεσμικής θεωρίας και έδειξαν ότι υπάρχουν διαφορετικοί μακροοικονομικοί και μικροπαράγοντες που την επηρεάζουν. Οι μακρο-παράγοντες αντιπροσωπεύονται από καταναγκαστικές, κανονιστικές και μιμητικές δυνάμεις. Οι δυνάμεις καταναγκασμού εξηγούνται από τη συμμόρφωση με τους κανονισμούς που επηρεάζουν το ρόλο του εσωτερικού ελέγχου στον οργανισμό, όταν οι κανονιστικές δυνάμεις εξηγούνται από το βαθμό συμμόρφωσης με τα πρότυπα εσωτερικού ελέγχου και οι μιμητικές δυνάμεις εξηγούνται από τη συγκριτική αξιολόγηση έναντι του επιτυχημένου εσωτερικού ελέγχου σε οργανισμούς. Αντίθετα, οι μικρο-παράγοντες εξηγούνται από παράγοντες που σχετίζονται με την οργάνωση και παράγοντες που σχετίζονται με εσωτερικούς πόρους, διαδικασίες και σχέσεις.

Από μια άλλη οπτική γωνία, οι Azzali και Mazza (2018) εξετάζουν την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου από μια οπτική της θεωρίας της αντιπροσωπείας. Υποστηρίζουν ότι ο εσωτερικός έλεγχος είναι αντιπρόσωπος του διοικητικού συμβουλίου και της διοίκησης και θα είναι αποτελεσματικός όταν εκτελεί το ρόλο του προς όφελός τους. Αυτή η άποψη ευθυγραμμίζεται με τον ορισμό του εσωτερικού ελέγχου, ο οποίος εστιάζει στο να βοηθήσει τον οργανισμό να επιτύχει τους στόχους του.

Από την άλλη πλευρά, ορισμένοι ερευνητές αναφέρουν ότι η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου επιτυγχάνεται με βάση πολλούς παράγοντες. Για παράδειγμα, ενσωμάτωση της υποστήριξης της διαχείρισης για τον εσωτερικό έλεγχο με την εργασία και τις αρμοδιότητες των εσωτερικών ελεγκτών, συμμόρφωση με τα πρότυπα εσωτερικού ελέγχου και ποιότητα των διαδικασιών του εσωτερικού ελέγχου (Dittenhofer, 2001). Επιπλέον, ο εσωτερικός έλεγχος παρέχει συστάσεις για τη βελτίωση των λειτουργιών του οργανισμού και σε αυτό το πλαίσιο, ορισμένοι ερευνητές εξετάζουν αυτές τις συστάσεις σε σχέση με το ποσοστό υλοποίησής τους (πχ. Soh & Martinov-Bennie, 2011).

Επιπλέον, ορισμένες μελέτες εξετάζουν την άποψη της ζήτησης και της προσφοράς για την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου, όπου η άποψη της ζήτησης βασίζεται στην ικανοποίηση της διοίκησης του οργανισμού και του ελεγχόμενου, ενώ η άποψη της προσφοράς βασίζεται στην άποψη των ελεγκτών για την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου (πχ. Cohen & Sayag 2010).

Οι Alzeban και Gwilliam (2014) βλέπουν την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου από τις απόψεις των εσωτερικών ελεγκτών και των ελεγχόμενων και μελετούν την αποτελεσματικότητα με βάση την ικανότητα του εσωτερικού ελέγχου να σχεδιάζει τη βελτίωση της παραγωγικότητας του οργανισμού, να αξιολογεί και βελτιώνει τη διαχείριση κινδύνου και την εφαρμογή των συστάσεων. Η άποψη της ζήτησης για την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου βοηθά στην κατανόηση του τρόπου με τον οποίο γίνεται αντιληπτή η εργασία ελέγχου. Ωστόσο, η άποψη της προσφοράς βοηθά στην κατανόηση των παραγόντων που επηρεάζουν αυτήν την αποτελεσματικότητα (Lenz & Hahn, 2015).

Επιπλέον, καθώς το πεδίο εφαρμογής του εσωτερικού ελέγχου είναι ευρύ και περιλαμβάνει διαφορετικές πτυχές του οργανισμού, πραγματοποιεί ένα μεγάλο φάσμα ανεξάρτητων αξιολογήσεων. Για να επιτευχθεί αποτελεσματικότητα, ο εσωτερικός έλεγχος πρέπει να εκτελεί διάφορα πράγματα, ωστόσο οι ερευνητές έχουν διαφορετικές απόψεις για το τι πρέπει να κάνει ένας αποτελεσματικός εσωτερικός έλεγχος.

Για παράδειγμα, αυτός θα πρέπει να βοηθά τον οργανισμό να επιτύχει τους στόχους του και να προστατεύει τα περιουσιακά του στοιχεία, να αξιολογεί το σύστημα εσωτερικού ελέγχου του οργανισμού και να βελτιώνει την αποτελεσματικότητά του (Lenz και Hahn 2015), να αξιολογεί τη συμμόρφωση ενός οργανισμού με τους νόμους και τους κανονισμούς, να βοηθά την διοίκηση για την πρόληψη της απάτης και να στοχεύει στη βελτίωση των λειτουργιών του οργανισμού (Ahmad et al. 2009). Επιπλέον, ο Onay (2021) δήλωσε ότι «η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου είναι ένα από τα πιο σημαντικά ζητήματα που πρέπει να λάβουν υπόψη οι εσωτερικοί ελεγκτές προκειμένου να καθιερώσουν χρηστή διακυβέρνηση τόσο ως προς τις λειτουργίες όσο και ως προς τον οργανισμό» (σελ. 1).

Η αποτελεσματικότητα της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου είναι σημαντική για τη βελτίωση των επιδόσεων ειδικά στον δημόσιο τομέα. Η μελέτη των Philna & Lourens (2017) παρέχει πληροφορίες σχετικά με τους καθοριστικούς παράγοντες και τα μέτρα της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου. Οι επικεφαλής της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου, τα ανώτερα στελέχη των δημόσιων οργανισμών και οι πρόεδροι της επιτροπής ελέγχου, στο πλαίσιο του δημόσιου τομέα της Νότιας Αφρικής, απάντησαν σε έρευνα που βασίζεται σε εκτενή επισκόπηση της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου.

Εφαρμόστηκε διερευνητική παραγοντική ανάλυση για να διευκολυνθεί η αναγωγή 92 στοιχείων σε έναν σημαντικό αριθμό ανεξάρτητων (παραγόντων) και εξαρτημένων (μέτρων) μεταβλητών. Όπως συζητήθηκε στην έρευνα αυτή, προηγούμενη έρευνα κατέληξε στο συμπέρασμα ότι δεν υπάρχουν σημαντικές διαφορές μεταξύ της αποτελεσματικότητας εσωτερικού ελέγχου του ιδιωτικού και του δημόσιου τομέα. Για τους προσδιοριστικούς παράγοντες καθορίστηκαν οι ακόλουθες μεταβλητές, σύμφωνα με τη βιβλιογραφία: το προφίλ του Διευθυντή Ελέγχου, που αναφέρεται στην ηγεσία του εσωτερικού ελέγχου, είχε ως αποτέλεσμα δύο μεταβλητές, δηλαδή την ικανότητα του Διευθυντή Ελέγχου και τη διοικητική γραμμή υποστήριξης. Η ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου είχε ως αποτέλεσμα πέντε μεταβλητές (λειτουργική αναφορά, πρόσβαση σε πληροφορίες, χωρίς περιορισμό πεδίου εφαρμογής, πρόσβαση στην επιτροπή ελέγχου, υποστηριζόμενη από τη δομή της επιτροπής ελέγχου).

Η εργασία του Yeboah (2020) επιχειρεί να αναθεωρήσει κριτικά τη βιβλιογραφία σχετικά με την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου. Για τη μελέτη επιλέχθηκαν ορισμένα εμπειρικά ευρήματα. Αποκαλύφθηκε ότι οι μελέτες επικεντρώθηκαν σε οργανισμούς του δημόσιου τομέα. Επίσης, τα χαρακτηριστικά των εσωτερικών ελεγκτών προσδιορίστηκαν ως το κλειδί για τη μέτρηση της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου και ότι η σχέση των εσωτερικών ελεγκτών και των εξωτερικών ελεγκτών, των ανώτατων στελεχών ελέγχου και των ανώτατων στελεχών διαδραματίζουν καθοριστικό ρόλο στην αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου. Επιπλέον, η σχέση των εσωτερικών ελεγκτών με άλλους, συμπεριλαμβανομένων των εξωτερικών ελεγκτών, των ανώτατων στελεχών ελέγχου και των ανώτατων στελεχών είναι αναδυόμενοι τομείς έρευνας για την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου.

Η μελέτη των Alzebana & Gwilliam (2014) αξιολογεί παράγοντες που επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου στη Σαουδική Αραβία. Τα δεδομένα ελήφθησαν από 203 διευθυντές και 239 εσωτερικούς ελεγκτές από 79 οργανισμούς του δημόσιου τομέα της Σαουδικής Αραβίας. Η ανάλυση πολλαπλής παλινδρόμησης εξετάζει τη συσχέτιση μεταξύ εσωτερικού ελέγχου και πέντε βασικών παραγόντων. Τα αποτελέσματα υποδεικνύουν ότι η υποστήριξη της διοίκησης για τον εσωτερικό έλεγχο είναι καθοριστικός παράγοντας για την αντιληπτή

αποτελεσματικότητα της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου τόσο από την πλευρά της διοίκησης όσο και από την οπτική γωνία των εσωτερικών ελεγκτών.

Η υποστήριξη της διοίκησης συνδέεται με την πρόσληψη εκπαιδευμένου και έμπειρου προσωπικού, την παροχή επαρκών πόρων, την ενίσχυση της σχέσης με τους εξωτερικούς ελεγκτές και την ύπαρξη ανεξάρτητου τμήματος εσωτερικού ελέγχου. Η Σαουδική Αραβία αντιπροσωπεύει πολλά ανεπτυγμένα και αναπτυσσόμενα κράτη και η πρόσφατη εξέλιξή της σε θέματα που σχετίζονται με τη διακυβέρνηση και τον έλεγχο συναντώνται σε χώρες σε όλο τον κόσμο. Επιπλέον, οι συγκεκριμένες πολιτιστικές παραδόσεις που αφορούν φυλετικές και θρησκευτικές, χαρακτηρίζουν τις χώρες του Αραβικού Κόσμου γενικά, και μάλιστα, πολλές άλλες αναπτυσσόμενες χώρες, ανεξαρτήτως πλούτου. Έτσι, οι δεσμοί μεταξύ της υποστήριξης της διοίκησης και της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου είναι πιθανό να γενικευτούν πέρα από το πλαίσιο του δημόσιου τομέα της Σαουδικής Αραβίας.

Επιπλέον, η μελέτη των Drogalas, Karagiorgos & Arampatzis (2015) διερευνά τους παράγοντες που σχετίζονται με την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου στο ελληνικό επιχειρηματικό περιβάλλον. Τα εμπειρικά στοιχεία συλλέχθηκαν μέσω ταχυδρομικής έρευνας. Η παραγοντική ανάλυση και η ανάλυση παλινδρόμησης χρησιμοποιήθηκαν για την απεικόνιση των πληροφοριών που συγκεντρώθηκαν. Τα ευρήματα δείχνουν ότι οι κύριοι παράγοντες που επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου είναι: (1) η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου, (2) η ικανότητα της ομάδας εσωτερικού ελέγχου, (3) η ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου και (4) η υποστήριξη της διοίκησης. Τα αποτελέσματα αποκαλύπτουν επίσης ότι η ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου είναι το θεμέλιο της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου, καθώς είναι ο πιο κρίσιμος παράγοντας στο μοντέλο μας. Τέλος, η εργασία καταλήγει στο συμπέρασμα ότι ο εσωτερικός έλεγχος είναι μείζονος σημασίας για τις ελληνικές επιχειρήσεις.

Τέλος, ειδικά για τον δημόσιο τομέα η έρευνα των MacRae & van Gils (2015) καταλήγει ότι τα ακόλουθα εννέα στοιχεία ως απαραίτητα για μια αποτελεσματική δραστηριότητα ελέγχου: 1) οργανωτική ανεξαρτησία, 2) επίσημη εντολή, 3) απεριόριστη πρόσβαση, 4) επαρκής χρηματοδότηση, 5) ικανή ηγεσία, 6) αντικειμενικό προσωπικό, 7) ικανό προσωπικό, 8) υποστήριξη των ενδιαφερομένων και 9) επαγγελματικά πρότυπα ελέγχου.

2.2. Σχέση εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου

Ο εσωτερικός έλεγχος και ο εξωτερικός έλεγχος αλληλοσυμπληρώνονται. Σε μια εταιρεία, ο εσωτερικός έλεγχος είναι υπεύθυνος για την εκτέλεση, ενώ ο εξωτερικός έλεγχος μπορεί να δώσει αληθείς, ακριβείς και αμερόληπτες απόψεις σχετικά με τις παρεχόμενες οικονομικές εκθέσεις. Επιπλέον, επειδή οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν να επωφεληθούν από τις δραστηριότητες εξωτερικού ελέγχου, είναι ευκολότερο για αυτούς να εκφράσουν τις απόψεις και τις προτάσεις τους (Atanasiu & Florin, 2008).

Οι σημαντικότερες διαφορές εξάλλου, μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου είναι οι εξής (Atanasiu & Florin, 2008):

- Ο εσωτερικός έλεγχος, ο οποίος καταγράφει και διαχειρίζεται τα εσωτερικά οικονομικά, καθορίζεται από την εσωτερική διοίκηση του οργανισμού. Ο στόχος του διαφέρει από εκείνους ενός ανεξάρτητου εξωτερικού ελέγχου. Οι στόχοι της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου ποικίλλουν ανάλογα με τις απαιτήσεις της διοίκησης. Αντίθετα, ο εξωτερικός έλεγχος επικεντρώνεται κυρίως στο εάν υπάρχει ουσιώδης ανακρίβεια στις οικονομικές καταστάσεις.
- Ο εξωτερικός ελεγκτής θα πρέπει να έχει πλήρη κατανόηση των δραστηριοτήτων που εμπλέκονται στον εσωτερικό έλεγχο του οργανισμού και να εντοπίζει και να αξιολογεί τον κίνδυνο ουσιωδών ανακρίβειων στις οικονομικές καταστάσεις για να λάβει τη σωστή απόφαση.
- Ο έλεγχος αφορά την εκτίμηση κινδύνου του εξωτερικού ελεγκτή, ο οποίος θα πρέπει να αξιολογεί τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου κατά τη διενέργεια εσωτερικού ελέγχου.

Η σχέση μεταξύ των εσωτερικών και εξωτερικών ελέγχων επηρεάζει πολύ την ικανοποίηση των μετόχων. Αυτή η σχέση δείχνει μια θετική συσχέτιση μεταξύ της αποτελεσματικότητας και της ποιότητας του ελέγχου, της φήμης των ελεγκτών, των χρεώσεων για τον έλεγχο, του μεγέθους της εταιρείας που διενεργεί τον έλεγχο και της

επάρκειας του ελεγκτή. Για την ενίσχυση της διαφάνειας, ο Κώδικας Εταιρικής Διακυβέρνησης υποχρεώνει τις εισηγμένες εταιρείες στο Χρηματιστήριο να δημιουργήσουν μια επιτροπή ελέγχου. Η επιτροπή ελέγχου έχει πολλές αρμοδιότητες όπως η υποστήριξη της εποπτείας και της λογοδοσίας στη χρηματοδότηση, η διασφάλιση της συμμόρφωσης της διοίκησης με τις πολιτικές εσωτερικού ελέγχου και της λογιστικής και ο έλεγχος των συμπερασμάτων του τμήματος εσωτερικού ελέγχου προκειμένου να διασφαλιστεί ότι όλοι οι εμπλεκόμενοι συμμορφώνονται με τις συστάσεις της επιτροπής, η οποία εντέλει πρέπει να προτείνει έναν εξωτερικό ελεγκτή για διορισμό.

Συνεχίζοντας, οι εσωτερικοί ελεγκτές φαίνεται να έχουν μεγάλο έλεγχο των εσωτερικών λογιστικών και οικονομικών θεμάτων της εταιρείας. Το καθήκον της πρότασης εξωτερικού ελεγκτή θα μπορούσε να βοηθήσει στη διατήρηση των κατάλληλων αναφορών, εάν ο προτεινόμενος εξωτερικός ελεγκτής είναι αρκετά ικανός και κατανοεί τις λειτουργίες της εταιρείας. Η θέσπιση ενός σαφούς πλαισίου για τη σχέση μεταξύ εξωτερικού και εσωτερικού ελέγχου βρίσκεται στο επίκεντρο του Διεθνούς Προτύπου Ελέγχου (ISA) 610. Ο στόχος είναι να επιτευχθεί μεγαλύτερη διαφάνεια στην εξέταση και τον έλεγχο των οικονομικών εκθέσεων των εταιρειών. Ενισχύει επίσης την ελκυστικότητα του επιχειρηματικού περιβάλλοντος οποιουδήποτε πλαισίου για επενδύσεις. Το ISA 610 όρισε τις πτυχές της συνεργασίας μεταξύ εξωτερικού και εσωτερικού ελέγχου. Αυτή η συνεργασία πιθανότατα δίνει τη δυνατότητα στους εξωτερικούς ελεγκτές να εξαρτώνται περισσότερο από το έργο του εσωτερικού ελέγχου μιας εταιρείας, το οποίο με τη σειρά του διευκολύνει τη διαδικασία ελέγχου (Azzama et al., 2020).

Προηγούμενες μελέτες όπως αυτή του Mautz (1984) αποκαλύπτουν ότι η σχέση μεταξύ εσωτερικών και εξωτερικών ελεγκτών είναι θετική και μια τέτοια σχέση αναμένεται να αποφέρει οφέλη στις επιχειρήσεις. Οι Maletta et al. (1993) βρίσκουν ότι οι εξωτερικοί ελεγκτές χρησιμοποιούν το έργο των εσωτερικών ελεγκτών ως βοήθεια, ειδικά όταν η αντικειμενικότητα του εσωτερικού ελέγχου είναι πολύ υψηλή.

Οι Al-Twajjry et al. (2004) δείχνουν ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές πιστεύουν ότι η συνεργασία με εξωτερικούς ελεγκτές είναι πολύ περιορισμένη, ενώ οι εξωτερικοί ελεγκτές τη θεωρούν ως ένα καλό εργαλείο για τη βελτίωση της ποιότητας του ελέγχου. Στο ίδιο πνεύμα, οι Haron et al. (2004) διαπιστώνουν ότι το εύρος λειτουργίας και η

ικανότητα του έργου του εσωτερικού ελέγχου είναι οι ζωτικοί παράγοντες στους οποίους βασίζονται οι εξωτερικοί ελεγκτές για να μειώσουν το κόστος ελέγχου καθώς και να παράγουν έλεγχο υψηλής ποιότητας.

Οι Gras-Gil et al. (2012) βρίσκουν ότι η πιθανότητα υψηλής ποιότητας χρηματοοικονομικής πληροφόρησης είναι πιο έντονη σε εταιρείες όπου η συνεργασία μεταξύ εξωτερικών και εσωτερικών ελεγκτών είναι πολύ υψηλή. Οι Davidson et al. (2013) αποκαλύπτουν ότι οι εξωτερικοί ελεγκτές εστιάζουν περισσότερο στον εσωτερικό έλεγχο μόνο όταν χρησιμοποιείται περιοδικός έλεγχος. Πιο πρόσφατα, οι Quick et al. (2018) διαπιστώνουν ότι η προηγούμενη εμπειρία ενός εξωτερικού ελεγκτή με την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου μιας εταιρείας παίζει καθοριστικό ρόλο στην ενίσχυση και στην επιτάχυνση της διαδικασίας ελέγχου.

Χρησιμοποιώντας 5.055 άτομα διαφορετικών εταιριών στην Κορέα μεταξύ 2009 και 2013, η έρευνα των Lee & Park (2016) εξετάζει τη συσχέτιση μεταξύ των χαρακτηριστικών του εσωτερικού ελέγχου και του αριθμού των ωρών εξωτερικού ελέγχου ως δείκτη για την αποτελεσματικότητα του ελέγχου. Η μελέτη των Lee & Park (2016) στηρίζεται στο Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου Αρ. 610. Αυτό το πρότυπο ελέγχου καθοδηγεί τους εξωτερικούς ελεγκτές στη χρήση του έργου των εσωτερικών ελεγκτών για τη συγκέντρωση ελεγκτικών τεκμηρίων και τη συμβουλή των εσωτερικών ελεγκτών για άμεση βοήθεια, όπως σημειώθηκε και νωρίτερα. Οι συγγραφείς αναμένουν ότι η αποτελεσματικότητα του εξωτερικού ελέγχου θα αυξηθεί όταν χρησιμοποιείται το έργο ικανών εσωτερικών ελεγκτών.

Οι συγγραφείς διαπιστώνουν ότι ο αριθμός των εσωτερικών ελεγκτών σε σχέση με τον αριθμό των εργαζομένων σχετίζεται με τον αριθμό των ωρών εξωτερικού ελέγχου. Αυτό το αποτέλεσμα υποδηλώνει ότι όσο μεγαλύτερη είναι η διαθεσιμότητα των εσωτερικών ελεγκτών, τόσο μεγαλύτερη θα είναι η συμβολή τους στον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων και τόσο πιο αποτελεσματικός θα είναι ο έλεγχος αυτός. Οι συγγραφείς βρίσκουν στοιχεία ότι οι εξωτερικοί ελεγκτές χρησιμοποιούν το έργο εσωτερικών ελεγκτών με λογιστική και νομική εξειδίκευση για τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας του ελέγχου. Βρίσκουν επίσης ορισμένα στοιχεία ότι η εργασία των εσωτερικών ελεγκτών με μεγαλύτερη διαθεσιμότητα είναι πιο αποτελεσματική κατά τη διάρκεια των αρχικών εργασιών εξωτερικού ελέγχου.

2.3. Υποστήριξη από τη διοίκηση

Η ικανότητα του εσωτερικού ελέγχου να λειτουργεί αποτελεσματικά εξαρτάται από τη συνεργασία των ανώτερων στελεχών. Η υποστήριξη της ανώτερης διοίκησης είναι κρίσιμη και ζωτικής σημασίας για την ενεργοποίηση του εσωτερικού ελέγχου και για την εκπλήρωση των καθηκόντων των εσωτερικών ελεγκτών (Alzeban & Gwilliam, 2014). Για να έχει μια επιτυχή έκβαση, ο υπεύθυνος του εσωτερικού ελέγχου πρέπει να έχει υποστήριξη από τα ανώτερα διοικητικά στελέχη για να είναι σε θέση να προσλάβει και να εκπαιδεύσει καταρτισμένους και έμπειρους υπαλλήλους, καθώς και να δημιουργήσει μια σύνδεση με εξωτερικούς ελεγκτές (Alzeban & Gwilliam, 2014).

Σύμφωνα με τους Cohen & Sayag (2010), η υποστήριξη της ανώτερης διοίκησης είναι ο πιο σημαντικός παράγοντας για την επιτυχία του εσωτερικού ελέγχου, καθώς η διοικητική υποστήριξη συνδέθηκε σημαντικά με τις τρεις διαστάσεις της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου (ποιότητα ελέγχου, αξιολογήσεις ρυθμιστικών αρχών και συμβολή στην προστιθέμενη αξία). Σύμφωνα με τους Soh & Martinov-Bennie (2011), η σχέση του εσωτερικού ελέγχου με τα ανώτερα στελέχη όσον αφορά τη χρηματοδότηση και τις γραμμές αναφοράς είναι κρίσιμη για την αποτελεσματικότητά του.

Ομοίως, οι Endaya & Hanefah (2016) λένε ότι η υποστήριξη των ανώτερων διοικητικών στελεχών είναι κρίσιμη για την αποτελεσματικότητα των εσωτερικών ελέγχων και έχει επιδραστικό αντίκτυπο στην άμεση συσχέτιση μεταξύ της ικανότητας του εσωτερικού ελεγκτή και της αποτελεσματικότητας του. Επιπλέον, οι Ahmad et al. (2009) ανακάλυψαν ότι η κατάλληλη διοικητική υποστήριξη, συμπεριλαμβανομένων αρκετών πόρων από άποψη προσωπικού και χρηματοδότησης, επηρέασε σημαντικά την εφαρμογή των συστάσεων εσωτερικού ελέγχου.

Όταν υπάρχει μικρή διοικητική υποστήριξη, ο έλεγχος θεωρείται ως μια ασήμαντη πτυχή της ατζέντας των ανώτερων στελεχών, και αυτό δημιουργεί μια αρνητική στάση μεταξύ των μερών που ελέγχονται (Mihret & Yismaw, 2007). Επιπλέον, η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου μπορεί να παρεμποδιστεί

από την έλλειψη διοικητικής βοήθειας και τους ανεπαρκείς πόρους για το τμήμα εσωτερικού ελέγχου (Ahmad et al., 2009). Επιπλέον, ο εσωτερικός έλεγχος χάνει την αμεροληψία και την ανεξαρτησία του εάν η διοίκηση δεν την υποστηρίξει. Χωρίς τη βοήθεια της διοίκησης, είναι αδύνατη η πρόσληψη ειδικευμένου προσωπικού και η προώθηση της σταδιοδρομίας των εσωτερικών ελεγκτών.

Εξάλλου, ο ρόλος του Διευθυντή Ελέγχου είναι κρίσιμος για την προσέλκυση και την εκπαίδευση ταλέντων, τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου και την παροχή αξίας στον οργανισμό. Ένα ζωτικό χαρακτηριστικό του Διευθυντή Ελέγχου είναι το στυλ ηγεσίας. Για τον ορισμό του στυλ ενός ηγέτη, όροι όπως «μετασχηματιστικός» και «συναλλακτικός» χρησιμοποιούνται ευρέως (Bass, 1999). Η επιβράβευση των υπαλλήλων για την επίτευξη των προσδοκιών είναι μια κοινή τακτική που χρησιμοποιείται από τους συναλλακτικούς ηγέτες, ενώ η έμπνευση και η πνευματική παρότρυνση των υπαλλήλων να ενεργούν για το ευρύτερο καλό χρησιμοποιείται από τους μετασχηματιστικούς ηγέτες (Bass, 1999).

Η αφοσίωση των εργαζομένων και η εξαιρετική οργανωτική, ομαδική και ατομική απόδοση είναι σημαντικοί παράγοντες πρόβλεψης των αποτελεσμάτων της μετασχηματιστικής ηγεσίας. Επιπλέον, ο Διευθυντής Ελέγχου πρέπει να είναι επικεφαλής των συναλλαγών, να δημιουργεί σαφείς στόχους και να περιγράφει τις χρηματικές και μη χρηματικές ανταμοιβές για την επίτευξή τους (Hargis et al., 2011).

Τα ευρήματα μιας εμπειρικής μελέτης που διεξήχθη από τους Dal Mas & Barac (2018) επιβεβαιώνουν ότι το στυλ ηγεσίας του Διευθυντή Ελέγχου έχει σημαντική επίδραση στην αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου. Σύμφωνα με τον Lenz (2013), η ποιότητα της ηγεσίας που δείχνει ο επικεφαλής ελεγκτής έχει ουσιαστική επίδραση στην αποτελεσματικότητα των διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου. Επιπλέον, οι Erasmus & Coetzee (2018) ισχυρίζονται ότι η χαρισματική ηγεσία προκαλεί συναισθηματικές αντιδράσεις, εμπνέει όραμα και δεσμεύει τους εργαζόμενους προκειμένου να επιτύχουν κοινούς στόχους μέσω της συλλογικής δράσης.

Ο Campbell (2013) δήλωσε ότι η αποτελεσματικότητα της διαχείρισης κινδύνων καθοδηγείται σε μεγάλο βαθμό από δύο παράγοντες: την καλή ηγεσία και τη διακυβέρνηση. Η σχέση μεταξύ των δύο μεταβλητών έχει αποδειχθεί από πολλές μελέτες, μία από τις οποίες είναι η έρευνα που διεξήχθη από τους Inayah και Balqiah

(2017) η οποία δηλώνει ότι θα χρειαστεί ισχυρή ηγεσία για την επιτυχία στη διαχείριση κινδύνου. Αυτό σημαίνει ότι ο ηγέτης πρέπει να συμμετέχει σε διάφορες δραστηριότητες, όπως ο εντοπισμός, η αξιολόγηση και η ενεργή απόκριση σε κινδύνους, καθώς και η παρακολούθηση των στοιχείων εποπτείας και κουλτούρας που θα υποστηρίξουν τις δραστηριότητες διαχείρισης κινδύνου.

Αυτή η δήλωση υποστηρίζεται επίσης από την έρευνα που διεξήχθη από τον Syahwani (2019), όπου τα αποτελέσματα της μελέτης δείχνουν ότι η αντιμετώπιση ενός εξωτερικού περιβάλλοντος που μπορεί να αυξήσει τον κίνδυνο της εταιρείας απαιτεί ηγέτες που παρέχουν κατεύθυνση και κίνητρα στους εργαζόμενους. Το ίδιο βρέθηκε και στην έρευνα που διεξήχθη από τους Debele και Birbirs (2019) που δείχνουν ότι ένα στυλ ηγεσίας επηρεάζει σημαντικά τη διαχείριση κινδύνου της εταιρείας.

Με βάση τους καθοριστικούς παράγοντες της αξιοπιστίας του ελέγχου που αναπτύχθηκαν από τους Funnell et al. (2016), η έρευνα των de Widt et al. (2020) εξετάζει τον τρόπο με τον οποίο οι φορείς της τοπικής αρχής στο μετασχηματισμένο τοπίο του τοπικού δημόσιου ελέγχου στην Αγγλία αντιλαμβάνονται την αξιοπιστία του ελέγχου, συμπεριλαμβανομένου του ρόλου του PSAΑ και άλλων ελεγκτικών φορέων.

Τα ευρήματα δείχνουν ότι ο αντίκτυπος των τρεχουσών ρυθμίσεων γίνεται θετικά αντιληπτός από τα ενδιαφερόμενα μέρη σε σχέση με την τεχνική επάρκεια και την ανεξαρτησία των ελεγκτών, τουλάχιστον βραχυπρόθεσμα, ωστόσο διαπιστώνεται σημαντική ανησυχία μεταξύ των ενδιαφερομένων σχετικά με τη χρησιμότητα των τοπικών δημόσιων ελέγχων. Σε σύγκριση με τους Funnell et al. (2016), οι ερευνητές αποδίδουν αυτές τις διαφορές στο διαφορετικό πλαίσιο ελέγχου στην αγγλική τοπική αυτοδιοίκηση και προτείνουν ότι η σχετική στάθμιση των καθοριστικών παραγόντων της αξιοπιστίας του ελέγχου είναι ικανοποιητική.

2.4. Ικανότητα εσωτερικών ελεγκτών

Ο ορισμός της ικανότητας εσωτερικού ελεγκτή σύμφωνα με τον Sawyers (2012) είναι μια σχέση των τρόπων με τους οποίους κάθε ελεγκτής χρησιμοποιεί τις

γνώσεις, την τεχνογνωσία και τη συμπεριφορά του στην εργασία του. Οι εσωτερικοί ελεγκτές των οργανισμών εφαρμόζουν τις γνώσεις και τις δεξιότητες, καθώς και την πείρα που διαθέτουν στην εφαρμογή των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου. Το πρότυπο ικανότητας σύμφωνα με το Οικονομικό και Αναπτυξιακό Συμβούλιο Εποπτείας είναι το ελάχιστο μέτρο που πρέπει να διαθέτει ο ελεγκτής, το οποίο περιλαμβάνει πτυχές γνώσεων, δεξιοτήτων και στάσεων για να μπορεί να έχει καλή απόδοση. Σε αυτή την περίπτωση, τα πρότυπα ικανότητας εσωτερικού ελεγκτή περιλαμβάνουν γενικές ικανότητες και τεχνικές ικανότητες (Sumito & Setiyawati, 2019).

Σύμφωνα με τους Kabuye et al. (2017), η «ικανότητα» αναφέρεται στην ύπαρξη της νοημοσύνης, της εκπαίδευσης και της κατάρτισης ώστε να είναι σε θέση να προσθέσει αξία σε έναν οργανισμό μέσω της απόδοσης. Τα χαρακτηριστικά που πρέπει να αναζητούν οι οργανισμοί κατά την πρόσληψη εσωτερικών ελεγκτών περιλαμβάνουν εκπαίδευση, εμπειρία και επαγγελματική πιστοποίηση, πέρα από τις δεξιότητες υπολογιστών και επικοινωνίας. Οι δεξιότητες που πρέπει να έχουν οι εσωτερικοί ελεγκτές περιλαμβάνουν, επομένως, τεχνικές, αναλυτικές, εκτιμητικές, διαπροσωπικές και οργανωτικές δεξιότητες, καθώς και την ενημέρωση σχετικά με τις αλλαγές του κλάδου και των κανονιστικών ρυθμίσεων και τις εξελίξεις στα επαγγελματικά πρότυπα. Οι εσωτερικοί ελεγκτές, έτσι, καταδεικνύουν την ποιότητα των ελέγχων τους (Sambo, 2017).

Όπως έχει σημειωθεί και νωρίτερα, ο εσωτερικός έλεγχος ορίζεται ως μια ανεξάρτητη, αντικειμενική λειτουργία διασφάλισης και παροχής συμβουλών που προσθέτει αξία και βελτιώνει τις λειτουργίες του οργανισμού βοηθώντας τον να επιτύχει τους στόχους του, εφαρμόζοντας μια συστηματική, πειθαρχημένη προσέγγιση για την αξιολόγηση και τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνου, καθώς και τον έλεγχο και τη διακυβέρνηση (Sarens & De Beelde, 2006). Δύο δραστηριότητες που εμπλέκονται στον εσωτερικό έλεγχο ομαδοποιούνται ευρέως, οι οποίες περιλαμβάνουν δραστηριότητες διασφάλισης και συμβουλευτικές δραστηριότητες.

Οι δραστηριότητες διασφάλισης ορίζονται ως εκείνες που περιλαμβάνουν αντικειμενική αξιολόγηση των αποδεικτικών στοιχείων από έναν εσωτερικό ελεγκτή. Η αξιολόγηση γίνεται προκειμένου να δοθεί μια ανεξάρτητη γνώμη ή συμπέρασμα σχετικά με τη συμμόρφωση με διαδικασίες ή συστήματα. Ο εσωτερικός ελεγκτής θα

πρέπει να καθορίσει τη φύση και το εύρος των δεσμεύσεων διασφάλισης (Sarens & De Beelde, 2006). Οι συμβουλευτικές δραστηριότητες έχουν γνωμοδοτικό χαρακτήρα και εκτελούνται κατόπιν αιτήματος για την αναζήτηση των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου, οι οποίες είναι κυρίως διοικητικές (Sarens & De Beelde, 2006).

Εξάλλου, το πρόγραμμα ελέγχου στοχεύει στην αξιολόγηση της αξιοπιστίας της έκθεσης λογοδοσίας της διοίκησης σχετικά με τις οργανωτικές αρμοδιότητες. Οι ελεγκτές πρέπει να είναι αντικειμενικοί και επιλεκτικοί στη διεξαγωγή των αξιολογήσεων και πρέπει να είναι ικανοί και σοβαροί στην εκτέλεση των καθηκόντων τους. Για να διασφαλιστεί η αντικειμενικότητα της αξιολόγησης, ο ελεγκτής πρέπει να είναι ανεξάρτητος από τον ελεγχόμενο (το μέρος που ελέγχεται), τόσο προσωπικά όσο και οργανωτικά, και για να διασφαλιστεί η ικανότητά του, ο ελεγκτής πρέπει να έχει ευρεία και ολοκληρωμένη γνώση στον έλεγχο, καθώς και επαρκή κατανόηση της περιοχής που ελέγχεται. Με την υποστήριξη του καλού σχεδιασμού, των τυποποιημένων σταδίων ελέγχου και της ενεργητικής εποπτείας, μπορεί να δείξει την ακρίβεια της εκτέλεσης των εργασιών.

Η έρευνα των Rahmanda και Yunaiti (2019) σχετικά με την επιρροή της ικανότητας και της ανεξαρτησίας των ελεγκτών της Γενικής Επιθεώρησης του Υπουργείου Θρησκευμάτων για τον εντοπισμό απάτης έχει διεξαχθεί χρησιμοποιώντας μια ποσοτική προσέγγιση και την επεξηγηματική μέθοδο, όπου η τεχνική της τυχαίας δειγματοληψίας επιλέχθηκε για το αντικείμενο της έρευνας, δηλαδή ολόκληρου του πληθυσμού ελεγκτών στην Περιφερειακή Επιθεώρηση II Γενική Επιθεώρηση του Υπουργείου Θρησκευμάτων. Επιπλέον, αναλύεται χρησιμοποιώντας διάφορες μεθόδους, όπως η πολλαπλή γραμμική παλινδρόμηση, ο συντελεστής προσδιορισμού (R²), το F Test και το t-test. Συμπερασματικά από την έρευνα προκύπτει ότι α) η ανεξαρτησία και η ικανότητα επηρεάζουν την ανίχνευση απάτης, β) οι ελεγκτές δεν έχουν την ελευθερία να αναπτύσσουν προγράμματα ελέγχου και γ) υπάρχει περιορισμένη αρμοδιότητα των ελεγκτών στον τομέα της έρευνας και της δημόσιας λογιστικής.

Για να συζητήσει περαιτέρω το μοντέλο ικανοτήτων των ελεγκτών, ο Manopo (2011) εξήγησε τα ακόλουθα σημεία: α) Η ικανότητα είναι κάτι που είναι δύσκολο να αλλάξει, αλλά η συμπεριφορά και οι σκέψεις μπορούν να τροποποιηθούν ανάλογα με τις ανάγκες της εργασίας. Με άλλα λόγια, για κάποιον που του λείπει το

χαρακτηριστικό της ενσυναίσθησης, όπως το να ακούει τις απαιτήσεις των πελατών ή να δίνει προσοχή στις ανάγκες τους, μπορεί να κατακτηθεί αυτό μέσω προγραμμάτων εκπαίδευσης και ανάπτυξης. β) Η ικανότητα δεν είναι στάση. Αυτό συμβαίνει επειδή οι στάσεις δεν έχουν σημαντική επίδραση στην απόδοση. Ένα παράδειγμα στάσης είναι η ακεραιότητα, όπου η ακεραιότητα είναι μία από τις προϋποθέσεις για έναν υποψήφιο για αξίωμα. και γ) Ουσιαστικά, η ικανότητα σχετίζεται άμεσα με την απόδοση ενός ατόμου.

Ωστόσο, η ικανότητα δεν σημαίνει ότι αποτελεί εγγύηση ότι ένας εργαζόμενος θα επιδείξει υψηλή απόδοση που είναι σύμφωνη με τις προσδοκίες. Από την παραπάνω περιγραφή, μπορεί να δηλωθεί ότι η ικανότητα του ελεγκτή προσδιορίζεται στο να ασκεί ελεγκτικά καθήκοντα σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, τους κανονισμούς και τον κώδικα δεοντολογίας. Αυτές οι ικανότητες επηρεάζονται από: α) κίνητρα/στόχους, β) φύση/προσωπικότητα, γ) γνώσεις και δ) δεξιότητες.

2.5. Ικανότητα εξωτερικών ελεγκτών

Πολύ λίγες μελέτες έχουν επιδιώξει να τονίσουν τη σχέση μεταξύ της ποιότητας του ελέγχου και της δημιουργίας αξίας. Αφού η απόδοση είναι στόχος για να επιτευχθεί, οι Charreaux και Philippe (1997) πιστεύουν ότι οι μηχανισμοί ελέγχου όπως η διακυβέρνηση ή ο έλεγχος έχουν αναπόφευκτη επίδραση στην ικανότητα της εταιρείας να δημιουργεί αξία. Ο Alvarez (1997), στην εργασία του για τη σχέση μεταξύ ελέγχου και απόδοσης στη Νότια Αμερική, καταλήγει στο συμπέρασμα ότι ο έλεγχος είναι μια λύση που μπορεί να βοηθήσει στη μείωση των μειονεκτημάτων της διευθυντικής συμπεριφοράς. Ωστόσο, επιμένει ότι θα είναι αποτελεσματικός μόνο εάν είναι υψηλής ποιότητας.

Η Hartarska (2005), από την άλλη πλευρά, στην εργασία της για τον αντίκτυπο του εξωτερικού ελέγχου στις μικροχρηματοδοτήσεις, δείχνει ότι στην Κεντρική και Ανατολική Ευρώπη, ο έλεγχος δεν έχει σημαντική επιρροή στις χρηματοοικονομικές και κοινωνικές επιδόσεις και επομένως δεν φαίνεται να είναι ένας αποτελεσματικός μηχανισμός ελέγχου. Αυτό το αποτέλεσμα επιβεβαιώθηκε με τους Djoutsa and Tagne

(2013), οι οποίοι έλεγξαν τη σχέση μεταξύ ελέγχου και απόδοσης στις μικροχρηματοδοτήσεις και κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι δεν υπάρχει σύνδεση μεταξύ των δυο αυτών μεγεθών.

Ο Flint (1988) πιστεύει ότι ο ελεγκτής πρέπει να έχει επαρκείς γνώσεις, εκπαίδευση, προσόντα και εμπειρία για να εκτελέσει την εργασία. Οι Moore και Ronen (1990) προσθέτουν ότι ένας επενδυτής μπορεί να διακρίνει μεταξύ μιας καλής και μιας κακής επένδυσης μόνο εάν την πιστοποιήσει ένας ικανός ελεγκτής. Ο Krishnan (2002), υπογραμμίζοντας τη σχέση μεταξύ της μελλοντικής κερδοφορίας της επιχείρησης και της ποιότητας του ελέγχου, πιστεύει ότι η συμμετοχή του ελεγκτή σε μια μεγάλη εταιρεία προάγει και αυξάνει τη μελλοντική κερδοφορία. Ο De Angelo (1981) πιστεύει ότι μια ελεγκτική εταιρεία με καταρτισμένους υπαλλήλους έχει περισσότερες πιθανότητες να πραγματοποιήσει έλεγχο ποιότητας και, ως εκ τούτου, να προωθήσει την απόδοση των πελατών της.

Σκοπός της μελέτης των Kassem & Higson (2016) είναι να εξετάσει την ευθύνη των εξωτερικών ελεγκτών σε σχέση με την εταιρική διαφθορά και να επισημάνει τις επιπτώσεις αυτής για τις ρυθμιστικές αρχές εξωτερικού ελέγχου. Η μελέτη των Kassem & Higson (2016) βασίζεται σε μια κριτική ανασκόπηση της προηγούμενης ακαδημαϊκής βιβλιογραφίας καθώς και σε μια ενδελεχή εξέταση τόσο των Διεθνών όσο και των Αμερικανικών Προτύπων Ελέγχου σχετικά με την απάτη και τις παράνομες πράξεις. Οι εξωτερικοί ελεγκτές έχουν ευθύνη για την αξιολόγηση των κινδύνων διαφθοράς, αλλά ο ρόλος τους δεν είχε καθοριστεί με σαφήνεια από τις ρυθμιστικές αρχές εξωτερικού ελέγχου. Η μελέτη των Kassem & Higson (2016) ήταν η πρώτη που διευκρίνισε την ευθύνη των εξωτερικών ελεγκτών σε σχέση με την εταιρική διαφθορά και έριξε φως στους τρέχοντες περιορισμούς στα πρότυπα ελέγχου που σχετίζονται με αυτόν τον τομέα.

Η μελέτη του Mahdi (2010) τονίζει ότι είναι ενδιαφέρον να μελετηθεί η γνώμη του ελεγκτή ως ενδιάμεση πληροφορία μεταξύ της εταιρείας και των εξωτερικών χρηστών σε όλη την έκθεση ελέγχου. Σε όλο το ερωτηματολόγιο συλλέχθηκαν δεδομένα από διαφορετικούς συμμετέχοντες. Τα αποτελέσματα αυτής της μελέτης δείχνουν ότι η έκθεση ελέγχου είναι εύκολα κατανοητή από διάφορους ενδιαφερόμενους φορείς στο Ιράν και αποτελεί ακρογωνιαίο λίθο στη λήψη αποφάσεων για επενδύσεις.

Τέλος, θα πρέπει να σημειωθεί ότι η έννοια της «εμπιστοσύνης στην ικανότητα» ορίζεται ως η εμπιστοσύνη στις τεχνικές ικανότητες και δεξιότητες των παραγόντων που εξουσιοδοτούν τους φορείς να εκπληρώσουν τις υποχρεώσεις τους. Αυτή η εμπιστοσύνη συνδέεται με την τεχνική επάρκεια, την προβλεψιμότητα, την αξιοπιστία και τη δικαιοσύνη. Σύμφωνα με τους Das και Teng (2002), η εμπιστοσύνη στην ικανότητα είναι μια κρίσιμη πηγή παραγωγικών αλληλεπιδράσεων. Η εμπιστοσύνη στις ικανότητες των άλλων διευκολύνει τη συλλογική εργασία και συμβάλλει στην πεποίθηση ότι η κοινή γνώση θα εφαρμοστεί αποτελεσματικά. Επιπλέον, η εμπιστοσύνη στην ικανότητα αυξάνει το επίπεδο εμπιστοσύνης των αποφάσεων που λαμβάνουν οι φορείς και οδηγεί σε μεγαλύτερη δέσμευση από τους φορείς. Το επίπεδο εμπιστοσύνης στις ικανότητες μεταξύ των παραγόντων συσχετίζεται θετικά με την αποτελεσματικότητα της ομάδας (Mohammed & Kamalanabhan, 2020).

Ο σεβασμός και η εμπιστοσύνη από τους ελεγκτές αποτελούν ισχυρά κίνητρα για αυτούς να μοιραστούν τις διαφορετικές τους σκέψεις. Αν και οι ελεγκτές που επιδεικνύουν διαφορετικές απόψεις μπορεί να αισθάνονται διστακτικοί για το πώς θα κριθούν αυτές οι απόψεις, η εμπιστοσύνη στην ικανότητα βοηθά να ξεπεραστεί αυτός ο δισταγμός. Επιπλέον, οι Lewicki et al. (1998) δηλώνουν ότι οι ομάδες με χαμηλότερα επίπεδα εμπιστοσύνης στην ικανότητα έχουν γενικά, λιγότερη εμπιστοσύνη στα μέλη τους. Ως αποτέλεσμα, τείνουν να επικοινωνούν με «επαγγελματική τυπικότητα», ενώ ελαχιστοποιούν τις προκλήσεις για τους άλλους (συμπεριλαμβανομένων των εποικοδομητικών διαφωνιών) όταν λαμβάνουν αποφάσεις. Επιπλέον, οι φορείς με χαμηλή εμπιστοσύνη ικανότητας μπορεί να αποφύγουν να εκφράσουν διαφορετικές απόψεις λόγω της μικρής διαφώτισης που αναμένεται από τους άλλους παράγοντες.

Οι συνεχείς αλληλεπιδράσεις μεταξύ των παραγόντων δημιουργούν εμπιστοσύνη, η οποία θα έχει θετικές συνέπειες στην ποιότητα των αποφάσεων. Ο ελεγκτής είναι πιο πρόθυμος να αλληλεπιδράσει με την επιτροπή ελέγχου εάν αυτός αναπτύξει μια ισχυρή σχέση με αυτήν. Θα μπορούσε να αναπτυχθεί μια ισχυρή σχέση στο στάδιο πριν από την ανάθεση, ενισχύοντας ουσιαστικά την ποιότητα των αλληλεπιδράσεών τους κατά το στάδιο εκτέλεσης του ελέγχου αργότερα. Αυτό είναι συνεπές με την ιδέα της συν-εξέλιξης των σχέσεων που προτείνεται από τον Merry (1999), ο οποίος δηλώνει ότι η αλληλεξάρτηση μεταξύ των οργανισμών ενθαρρύνει

τους φορείς να προσαρμοστούν και να ταιριάζουν ο ένας στις συμπεριφορές του άλλου. Προηγούμενες μελέτες αντικατοπτρίζουν επίσης σταθερή άποψη ότι η υψηλότερη ποιότητα των αλληλεπιδράσεων στο αρχικό στάδιο συμβάλλει σε ποιοτικές αλληλεπιδράσεις στο μεταγενέστερο στάδιο μιας σχέσης (Oortmerssen et al., 2014).

Κατά το στάδιο της έρευνας πριν από την ανάθεση ενός εξωτερικού ελέγχου, ο ελεγκτής έχει αλληλεπιδράσεις με την επιτροπή ελέγχου για να καθορίσει τη συμπεριφορά της διοίκησης, τις διαδικασίες ποιοτικού ελέγχου και τους πόρους που αναμένεται να χρησιμοποιηθούν. Εάν δημιουργηθεί εμπιστοσύνη σε αυτό το στάδιο, αυτές οι λεπτομέρειες θα μπορούσαν να συζητηθούν αποτελεσματικά με υψηλή ποιότητα αλληλεπιδράσεων. Είναι λογικό να αναμένεται ότι τέτοιες αλληλεπιδράσεις θα συνεχίσουν να διαρκούν κατά το στάδιο της απόδοσης του ελέγχου.

2.6. Ανεξαρτησία ελέγχου

Η ανεξαρτησία επηρεάζει την ποιότητα των ελέγχων. Ανεξαρτησία είναι η προθυμία και η ικανότητα των ελεγκτών να διατηρήσουν μια ελεύθερη ή αδέσμευτη στάση από οποιαδήποτε συμφέροντα και πιέσεις από οποιονδήποτε, συμπεριλαμβανομένων των συμφερόντων τους, στον καθορισμό των σωστών αποφάσεων στα στάδια σχεδιασμού, υλοποίησης και αναφοράς των αποτελεσμάτων του ελέγχου. Για τους ελεγκτές που διατηρούν μια στάση ανεξαρτησίας, η ποιότητα των ελέγχων που παράγονται θα είναι καλύτερη. Τα αποτελέσματα της έρευνας των Halim et al., (2014) απέδειξαν ότι η ανεξαρτησία επηρέασε θετικά την ποιότητα του ελέγχου. Αυτό είναι διαφορετικό από το συμπέρασμα της έρευνας που διεξήχθη από τους Karnisa & Charigi, (2015) όπου η ανεξαρτησία δεν έχει θετική επίδραση στην ποιότητα των ελέγχων.

Η ανεξαρτησία των ελεγκτών είναι ένας παράγοντας που διασφαλίζει ότι συγκεκριμένοι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων και η κοινωνία στο σύνολό της αποκτούν εμπιστοσύνη στον αντικειμενικό χαρακτήρα της έκθεσης του ελεγκτή. Είναι σημαντικό να τονιστεί ότι η ανεξαρτησία λαμβάνει αξία ως ξεχωριστή ιδιότητα του ελέγχου, διότι «δεν είναι άμεσα πολύτιμη από μόνη της, παρά μόνο αν νοείται ως μέσο

για την εξασφάλιση της αντικειμενικότητας, της εξουσίας και της αξιοπιστίας». Η τήρηση της ανεξαρτησίας είναι ένα προβληματικό ζήτημα τόσο για τους εξωτερικούς όσο και για τους εσωτερικούς ελεγκτές, αλλά αυτό γίνεται όλο και πιο σχετικό στο πλαίσιο του εσωτερικού ελέγχου.

Σύμφωνα με την Kamenska (2010) η απόλυτη ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου είναι δύσκολο να επιτευχθεί, καθώς οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι υπάλληλοι της εταιρείας και η επαγγελματική σταδιοδρομία τους εξαρτάται από τη διοίκηση της εταιρείας και όταν μιλάει κανείς για ανεξαρτησία, εννοεί τη δημιουργία μιας κατάστασης στην οποία η διοίκηση της εταιρείας δεν θα ασκήσει άμεση πίεση στους εσωτερικούς ελεγκτές. Στο πλαίσιο αυτό, αξίζει να σημειωθεί ότι στην βιβλιογραφία εξετάζεται διεξοδικά η ανεξαρτησία των εσωτερικών ελεγκτών και η επιρροή τους, ειδικά στις αναπτυσσόμενες χώρες (Perez-Lopez, 2013).

Σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα για την Επαγγελματική Πρακτική του Εσωτερικού Ελέγχου, η ανεξαρτησία είναι η ελευθερία από συνθήκες που απειλούν την ικανότητα της δραστηριότητας εσωτερικού ελέγχου να εκτελεί τις ευθύνες εσωτερικού ελέγχου με αμερόληπτο τρόπο. Ο Κώδικας Δεοντολογίας για τους Επαγγελματίες Λογιστές προσδιορίζει δύο πτυχές της ανεξαρτησίας που μπορούν λογικά να χρησιμοποιηθούν για τον εσωτερικό έλεγχο, και συγκεκριμένα (Kuzmenko, 2022):

- ανεξαρτησία σκέψης, κατεύθυνση σκέψης, που επιτρέπει να εκφραστεί ένα συμπέρασμα χωρίς καμία επιρροή που μπορεί να απειλήσει την επαγγελματική κρίση και να ενεργήσει με ειλικρίνεια, αντικειμενικά και με επαγγελματικό σκεπτικισμό.
- ανεξαρτησία συμπεριφοράς ως αποφυγή γεγονότων και περιστάσεων τόσο σημαντικών που ένα συνετό και ενημερωμένο τρίτο μέρος είναι πιθανό να καταλήξει στο συμπέρασμα ότι διακυβεύεται η ακεραιότητα ή η αντικειμενικότητα ή ο επαγγελματικός σκεπτικισμός της εταιρείας ή της ομάδας ελέγχου ή η διαβεβαίωση τους.

Προκειμένου να επιτευχθεί το οργανωτικό επίπεδο ανεξαρτησίας που είναι απαραίτητο για την αποτελεσματική εκτέλεση των αρμοδιοτήτων της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου, ο επικεφαλής της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει (Kuzmenko, 2022):

- 1) να έχει μια άμεση ευκαιρία να προσφύγει στο ανώτατο στέλεχος και στο διοικητικό συμβούλιο, η οποία μπορεί να επιτευχθεί μέσω της διπλής λογοδοσίας·
- 2) να υπάρχει αναφορά σε ένα επίπεδο διοίκησης του οργανισμού που επιτρέπει στη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου να εκτελεί τα καθήκοντά της.
- 3) τουλάχιστον ετησίως να παρέχει το διοικητικό συμβούλιο επιβεβαίωση της οργανωτικής ανεξαρτησίας της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου.

Εκτός από την επιρροή των ικανοτήτων και των δεξιοτήτων των ελεγκτών στην ποιότητα του ελέγχου, η ανεξαρτησία επηρεάζει επίσης τους ελεγκτές να παρέχουν ποιοτικό έλεγχο. Ανεξαρτησία σημαίνει μια νοητική στάση που είναι απαλλαγμένη από επιρροές, δεν ελέγχεται από άλλα μέρη και ο ελεγκτής δεν εξαρτάται από άλλους. Η ανεξαρτησία του ελεγκτή είναι η κύρια βάση της εμπιστοσύνης του κοινού στο επάγγελμα των ελεγκτών και είναι ένας από τους πιο σημαντικούς παράγοντες για την αξιολόγηση της ποιότητας των ελεγκτικών υπηρεσιών (Mulyadi, 2014).

Γι' αυτό είναι λογικό ότι για την παραγωγή ποιοτικού ελέγχου να απαιτείται μια ανεξάρτητη στάση από τον ελεγκτή. Διότι εάν ο ελεγκτής δεν είναι ανεξάρτητος, η έκθεση ελέγχου δεν δείχνει την πραγματικότητα, ώστε να μην μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως βάση για τη λήψη αποφάσεων. Ένας άλλος παράγοντας που μπορεί να βελτιώσει την ποιότητα του ελέγχου είναι η δέουσα επαγγελματική φροντίδα.

Η ανεξαρτησία είναι καθοριστικός παράγοντας της ποιότητας του ελέγχου, διότι εάν ο ελεγκτής είναι πραγματικά ανεξάρτητος δεν θα επηρεαστεί από τον πελάτη του. Ο ελεγκτής θα ασκεί ελεύθερα τα ελεγκτικά του καθήκοντα. Ωστόσο, εάν οι ελεγκτές δεν έχουν ανεξαρτησία, ειδικά εάν δέχονται πίεση από τον πελάτη, η ποιότητα του ελέγχου που παράγεται επίσης δεν είναι βέλτιστη. Ο ελεγκτής δεν μπορεί να παράσχει αντικειμενική γνώμη εάν δεν είναι ανεξάρτητος (Mulyadi, 2014).

Η έρευνα των Ardhani et al. (2019) διεξήχθη με βάση ζητήματα που σχετίζονται με την πτώση της εμπιστοσύνης του κοινού στην ικανότητα των ελεγκτών να παράγουν ποιοτικούς ελέγχους. Η μελέτη των Ardhani et al. (2019) στοχεύει να παράσχει εμπειρικά στοιχεία σχετικά με την ποιότητα του ελέγχου που επηρεάζεται από την εναλλαγή των ελεγκτών. Είναι μια επεξηγηματική μελέτη που χρησιμοποιεί ως δείγμα 90 ελεγκτές στην Ινδονησία.

Το δείγμα λαμβάνεται με τυχαία δειγματοληψία και τα δεδομένα συλλέγονται με τη χρήση ερωτηματολογίου και συνέντευξης. Τα αποτελέσματα της έρευνας δείχνουν ότι η εναλλαγή των ελεγκτών δεν βρέθηκε να έχει άμεση επίδραση στην ποιότητα του ελέγχου. Η έρευνα επίσης αποτυγχάνει να παράσχει εμπειρικά στοιχεία για το ρόλο της ανεξαρτησίας του ελεγκτή ως παρεμβατικής μεταβλητής. Ωστόσο, η έρευνα αποδεικνύει ότι η ανεξαρτησία του ελεγκτή έχει θετική επίδραση στην ποιότητα του ελέγχου.

2.7. Ποιότητα ελεγκτικών μηχανισμών

Το 2014, η AICPA εξέδωσε το SAS No. 128 (AICPA, 2014). Το SAS No. 128 βοηθά τον εξωτερικό ελεγκτή να αξιολογήσει και να αξιολογήσει την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου. Το SAS No. 128 αντικαθιστά το SAS No. 1975 (Schneider, 2010). Η AICPA υιοθέτησε το SAS No. 128 για την ανάπτυξη του ρόλου του εσωτερικού ελέγχου. Στόχος τους ήταν επίσης να παρέχουν πιο συγκεκριμένα κριτήρια για την αξιολόγηση της ικανότητας και της αντικειμενικότητας του εσωτερικού ελέγχου (Al Fayi, 2022).

Το πεδίο εφαρμογής του SAS No. 128 αφορά τις ευθύνες του εξωτερικού ελεγκτή εάν χρησιμοποιεί το έργο του εσωτερικού ελέγχου για τη λήψη ελεγκτικών τεκμηρίων και την παροχή άμεσης βοήθειας. Ωστόσο, αυτή η ενότητα δεν εφαρμόζεται όταν οι δραστηριότητες του εσωτερικού ελέγχου δεν σχετίζονται με τον έλεγχο ή εάν δεν πληρούν τις απαιτήσεις για την αξιολόγηση της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου. Ως εκ τούτου, οι εξωτερικοί ελεγκτές θα πρέπει να αξιολογούν το επίπεδο ικανότητας και αντικειμενικότητας του εσωτερικού ελέγχου (AICPA, 2020).

Η ικανότητα του εσωτερικού ελέγχου αναφέρεται στην «απόκτηση και διατήρηση γνώσεων και δεξιοτήτων της λειτουργίας στο σύνολό της» (AICPA, 2020, σελ. 755). Η αντικειμενικότητα αναφέρεται στην «ικανότητα εκτέλεσης εργασιών χωρίς να επιτρέπεται η μεροληψία, η σύγκρουση συμφερόντων ή η αθέμιτη επιρροή άλλων να παρακάμπτουν τις επαγγελματικές κρίσεις» (AICPA, 2020, σ. 754). Η ικανότητα και η αντικειμενικότητα μπορεί να θεωρηθούν ως μια συνέχεια, αλλά ένα

υψηλό επίπεδο ικανότητας δεν μπορεί να αντισταθμίσει την έλλειψη αντικειμενικότητας και ισχύει το αντίθετο (Rodgers & Al Fayi, 2019).

Δεν υπάρχει καθολικά αποδεκτός ορισμός της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου. Ο πιο ευρέως χρησιμοποιούμενος και πλησιέστερος ορισμός είναι αυτός του De Angelo (1981). Σύμφωνα με τον De Angelo (1981), η ποιότητα εσωτερικού ελέγχου ορίζεται ως η αξιολόγηση της πιθανότητας ότι ένας ελεγκτής θα ανακαλύψει ταυτόχρονα μια ουσιώδη ανακρίβεια ή παρατυπία στο λογιστικό σύστημα της εταιρείας-πελάτη και θα αναφέρει και θα αποκαλύψει αυτή την ανακρίβεια ή την παρατυπία.

Επίσης, οι Okaro et al. (2015) υποστηρίζουν ότι η ποιότητα εσωτερικού ελέγχου είναι η πιθανότητα, όπως εκτιμάται από την αγορά, ότι ένας δεδομένος ελεγκτής θα ανακαλύψει ταυτόχρονα μια ανεπάρκεια στο λογιστικό σύστημα του πελάτη και θα αναφέρει αυτή την ανεπάρκεια, που σημαίνει ότι ο ελεγκτής έχει τόσο την τεχνική αρμοδιότητα να ανιχνεύει ουσιώδη σφάλματα κατά τη διαδικασία ελέγχου όσο και την ανεξαρτησία να διασφαλίζει ότι τα σημαντικά λάθη και παραλείψεις διορθώνονται ή γνωστοποιούνται στην έκθεση του ελεγκτή. Ωστόσο, φαίνεται ότι η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου βελτιώνεται όταν οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι ικανοί και ανεξάρτητοι. Είναι επίσης σημαντική η ικανότητα μιας λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου να παρέχει χρήσιμα ευρήματα και συστάσεις που θα βοηθούσαν στην αύξηση της αλληλεπίδρασης των ανώτερων στελεχών με αυτές τις συστάσεις (Ed-Douadi & Bakour, 2020).

Λόγω της ασάφειάς της, η ποιότητα του ελέγχου δεν έχει επίσημο ορισμό στη βιβλιογραφία. Σύμφωνα με τους Van Raak και Thürheimer (2016), παρά τη σημασία της ποιότητας του ελέγχου και τη διαθεσιμότητα των διαδικασιών που αναπτύχθηκαν για τη μέτρησή του, δεν υπάρχει προδιαγραφή για την ποιότητα του ελέγχου και υπάρχει σπανιότητα έρευνας για το τι μπορεί να τον επηρεάσει. Ωστόσο, διάφοροι συγγραφείς έχουν δώσει σημαντικούς ορισμούς για αυτό. Η ποιότητα εσωτερικού ελέγχου ορίζεται από τους Nurdiono και Gamayuni (2018) ως η ικανότητα συμμόρφωσης με τα πρότυπα εσωτερικού ελέγχου, σχεδιασμού ελέγχων, υλοποίησης αποτελεσμάτων ελέγχου και διάδοσης εκθέσεων ελέγχου.

Οι Chen et al. (2008) συμφώνησαν με τον προηγούμενο ισχυρισμό σχετικά με την ποιότητα του ελέγχου, δηλώνοντας ότι ο αριθμός των ευρημάτων του ελέγχου καταδεικνύει την ποιότητα του ελέγχου. Σύμφωνα με προηγούμενες μελέτες, η ποιότητα του ελέγχου συνδέεται με συγκεκριμένα χαρακτηριστικά των επαγγελματιών του ελέγχου (Alsughayer, 2021). Έτσι, η ακεραιότητα, η ηθική και η διαφάνεια των ελεγκτών είναι σημαντικοί παράγοντες που επηρεάζουν την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου (Hardiningsih et al., 2019).

Ως εκ τούτου, οι εσωτερικοί ελεγκτές με τεχνογνωσία, ικανότητες και εμπειρίες μπορούν να διεξάγουν έλεγχο υψηλής ποιότητας, τηρώντας παράλληλα την επαγγελματική συμπεριφορά, τους κανόνες και τα πρωτόκολλα ελέγχου. Ως εκ τούτου, οι εσωτερικοί ελεγκτές θα πρέπει να διεξάγουν την εργασία τους για να ανιχνεύσουν ελαττώματα που θα μπορούσαν να θέσουν σε κίνδυνο την ποιότητα του ελέγχου.

Υπάρχουν πολλές μελέτες που έχουν συνδέσει τον εσωτερικό έλεγχο και την αποτελεσματικότητα. Μεταξύ αυτών των μελετών, οι Cho et al. (2015) εξετάζουν τον αντίκτυπο των χαρακτηριστικών των νόμιμων εσωτερικών ελεγκτών στη λειτουργική αποτελεσματικότητα, καθώς η μελέτη ασχολήθηκε με δείγμα εταιρειών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο της Κορέας για την περίοδο 2009-2010.

Οι ερευνητές χρησιμοποίησαν ανάλυση φακέλου δεδομένων για τη μέτρηση της λειτουργικής αποτελεσματικότητας και η μελέτη καταλήγει στο συμπέρασμα ότι δεν υπάρχει στατιστικά σημαντική σχέση μεταξύ της μεταβλητής της αποτελεσματικότητας των νόμιμων εσωτερικών ελεγκτών και της λειτουργικής αποτελεσματικότητας. Επιπλέον, υπάρχει θετική και στατιστικά σημαντική συσχέτιση μεταξύ της συμμετοχής στις συνεδριάσεις του Διοικητικού Συμβουλίου των νόμιμων εσωτερικών ελεγκτών και της λειτουργικής αποτελεσματικότητας.

Όσον αφορά την έρευνα των Cheng et al. (2018), αυτή στοχεύει να ανακαλύψει εάν ο εσωτερικός έλεγχος επί της χρηματοοικονομικής αναφοράς επηρεάζει τη λειτουργική αποτελεσματικότητα της εταιρείας μέσω της χρήσης ενός δείγματος 4.300 εταιρειών για την περίοδο 2004-2013. Χρησιμοποιούν το μοντέλο παλινδρόμησης Tobit για να ελέγξουν τη σχέση μεταξύ της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου και της λειτουργικής αποτελεσματικότητας των εταιρειών. Εκτός από την ανάλυση του φακέλου δεδομένων για τη μέτρηση της λειτουργικής

αποτελεσματικότητας των εταιρειών, η μελέτη διαπιστώνει ότι η λειτουργική αποτελεσματικότητα είναι σημαντικά χαμηλότερη μεταξύ των εταιρειών που υποφέρουν από αδυναμίες στον εσωτερικό έλεγχο σε σύγκριση με εταιρείες που δεν έχουν αδυναμίες στον τομέα αυτό.

Οι Chen et al. (2020) εξετάζουν τις επιπτώσεις της ποιότητας της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου στη λειτουργική αποτελεσματικότητα των κινεζικών εταιρειών. Ένα δείγμα 2526 κινεζικών εταιρειών εισηγμένων στο χρηματιστήριο για την περίοδο 2011-2013 λαμβάνεται και η ποιότητα της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου μετράται ως ανεξάρτητη μεταβλητή μέσω της αποτελεσματικότητας και της ανεξαρτησίας, ενώ η εξαρτημένη μεταβλητή της λειτουργικής αποτελεσματικότητας μετράται με τη χρήση ανάλυσης φακέλου δεδομένων.

Η μελέτη καταλήγει στο συμπέρασμα ότι η ποιότητα της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου σχετίζεται θετικά με τη λειτουργική αποτελεσματικότητα της εταιρείας. Επιπλέον, η μελέτη διαπίστωσε ότι η ποιότητα της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου μπορεί να βελτιώσει σημαντικά τη λειτουργική αποτελεσματικότητα της εταιρείας με την παρουσία αποτελεσματικής εταιρικής διακυβέρνησης σε εταιρικό επίπεδο και ισχυρών θεσμών στην Κίνα. Η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου μπορεί επίσης να βελτιώσει τη λειτουργική αποτελεσματικότητα της εταιρείας βελτιώνοντας την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου της εταιρείας.

Οι Shin & Park (2020) εξετάζουν τη σχέση μεταξύ των χαρακτηριστικών του διευθυντή εσωτερικού ελέγχου και της λειτουργικής αποτελεσματικότητας των εταιρειών. Η μελέτη ασχολείται με ένα δείγμα εταιρειών που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο της Κορέας κατά τη διάρκεια της περιόδου 2011-2015 και η λειτουργική αποτελεσματικότητα μετράται χρησιμοποιώντας ανάλυση φακέλου δεδομένων. Η μελέτη χρησιμοποιεί μοντέλα παλινδρόμησης για να εξετάσει πώς η γνώση και η ιδιοκτησία σχετίζονται με τους διαχειριστές εσωτερικού ελέγχου με λειτουργική αποτελεσματικότητα.

Η μελέτη καταλήγει στο συμπέρασμα ότι η λειτουργική αποτελεσματικότητα αυξάνεται με την αύξηση της γνώσης που σχετίζεται με τις λειτουργίες των διευθυντών εσωτερικού ελέγχου και την ποικιλομορφία των εταιρειών και ότι οι διαχειριστές

εσωτερικού ελέγχου που κατέχουν μετοχές στις εταιρείες προκαλούν μείωση της λειτουργικής αποτελεσματικότητας.

3. Μεθοδολογία έρευνας

3.1. Σκοπός της έρευνας

Σκοπός της έρευνας που πραγματοποιήθηκε στα πλαίσια εκπόνησης της παρούσας διπλωματικής εργασίας είναι η διερεύνηση των απόψεων των ατόμων που συμμετείχαν σε αυτήν, σχετικά με την αποτελεσματικότητα των ελεγκτικών μηχανισμών. Για την ικανοποίηση του σκοπού αυτού, διατυπώθηκαν τα παρακάτω ερευνητικά ερωτήματα.

3.2 Τα ερευνητικά ερωτήματα

Τα ερευνητικά ερωτήματα διατυπώνονται ως εξής.

- ✓ Ποιες είναι οι απόψεις των ερωτώμενων σχετικά με την αποτελεσματικότητα των ελεγκτικών μηχανισμών και των υπόλοιπων διαστάσεων των ελέγχων;
- ✓ Υπάρχει συσχέτιση της αποτελεσματικότητας των ελεγκτικών μηχανισμών και των υπόλοιπων διαστάσεων των ελέγχων;
- ✓ Επηρεάζονται και με ποιον τρόπο οι απόψεις των ερωτώμενων από τα ειδικά δημογραφικά χαρακτηριστικά τους;

3.3 Το ερωτηματολόγιο και το δείγμα της έρευνας

Το ερωτηματολόγιο της έρευνας αποτελείται από συνολικά 28 ερωτήσεις που είναι χωρισμένες σε οχτώ τμήματα. Το πρώτο τμήμα του ερωτηματολογίου αποτελούνταν από 4 ερωτήσεις που αναφέρονταν σε πληροφορίες σχετικά με τα δημογραφικά χαρακτηριστικά του δείγματος.

Τα επόμενα επτά τμήματα προέρχονται από το ερευνητικό εργαλείο των Mahyoro & Kasoga (2021). Αναλυτικότερα, τα τμήματα τα οποία περιλαμβάνουν 3 ή 4 ερωτήσεις προτάσεις που απαντώνται με την χρήση της κλίμακας Likert «Διαφωνώ έντονα, Διαφωνώ , ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ , Συμφωνώ, Συμφωνώ απολύτως» είναι τα εξής

- ✓ Αποτελεσματικότητα ελεγκτικών μηχανισμών (4 ερωτήσεις)

- ✓ Σχέση εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου (4 ερωτήσεις)
- ✓ Υποστήριξη από τη διοίκηση (3 ερωτήσεις)
- ✓ ικανότητα εσωτερικών ελεγκτών (3 ερωτήσεις)
- ✓ Ικανότητα εξωτερικών ελεγκτών (4 ερωτήσεις)
- ✓ Ανεξαρτησία ελέγχου (3 ερωτήσεις)
- ✓ Ποιότητα ελεγκτικών μηχανισμών (3 ερωτήσεις)

Στον πίνακα που ακολουθεί τέλος, παρουσιάζονται τα αποτελέσματα του ελέγχου αξιοπιστίας α του Cronbach για τα επιμέρους τμήματα αλλά και το σύνολο του ερωτηματολογίου. Ωστόσο, σημειώνεται ότι στον έλεγχο αυτό συμμετείχαν μόνο οι ερωτήσεις που απαντήθηκαν με την κλίμακα Likert και όχι αυτές που είχαν ποιοτικά χαρακτηριστικά. Με δεδομένο ότι ο δείκτης αυτός λαμβάνει τιμές από το 0 μέχρι το 1 γίνεται εμφανές ότι η αξιοπιστία του ερωτηματολογίου είναι ικανοποιητική καθώς σε πολλές περιπτώσεις προσεγγίζει την μονάδα.

Πίνακας 1. Αποτελέσματα ελέγχου αξιοπιστίας ερωτηματολογίου

Τμήμα ερωτηματολογίου	Αριθμός επιμέρους ερωτήσεων	Τιμή Cronbach's α
Τμήματα από Β μέχρι και Η	24	0,929
Τμήμα Β	4	0,860
Τμήμα Γ	4	0,734
Τμήμα Δ	3	0,904
Τμήμα Ε	3	0,802
Τμήμα ΣΤ	4	0,887
Τμήμα Ζ	3	0,650
Τμήμα Η	3	0,700

Το ερωτηματολόγιο, τέλος, σχεδιάστηκε και διαμοιράστηκε ηλεκτρονικά μέσω της εφαρμογής google drive σε 120 περίπου άτομα. Τα ερωτηματολόγια συμπληρώθηκαν την περίοδο από τον Ιανουάριο του 2023 μέχρι και τον Μάρτιο του 2023. Από αυτά, επιστράφηκαν συμπληρωμένα τα 95, διαμορφώνοντας τον βαθμό ανταποκρισιμότητας στο 79,2%.

3.4 Στατιστικές μέθοδοι επεξεργασίας δεδομένων

Τα ερωτηματολόγια στην συνέχεια μεταφέρθηκαν από το excel στο spss ώστε να είναι δυνατή η επεξεργασία τους. Σε σχέση με τα στατιστικά εργαλεία, τα μέτρα θέσης και διασποράς που χρησιμοποιήθηκαν ήταν οι απόλυτες και οι σχετικές συχνότητες, οι μέσες τιμές και οι τυπικές αποκλίσεις. Εξάλλου, έγινε χρήση της μονοπαραγοντικής ανάλυσης διακύμανσης στις περιπτώσεις που η ανεξάρτητη μεταβλητή είχε πέραν των δυο παραγόντων, αντίστοιχα, ενώ για τις στατιστικά σημαντικές διαφορές, η ανάλυση συνεχίστηκε με την διενέργεια του post hoc ελέγχου LSD. Επιπλέον, έλαβε χώρα και η ανάλυση συσχέτισης με την χρήση του συντελεστή Pearson. Το διάστημα εμπιστοσύνης τοποθετήθηκε στο 95% όπως συνηθίζεται στις αντίστοιχες κοινωνικές έρευνες.

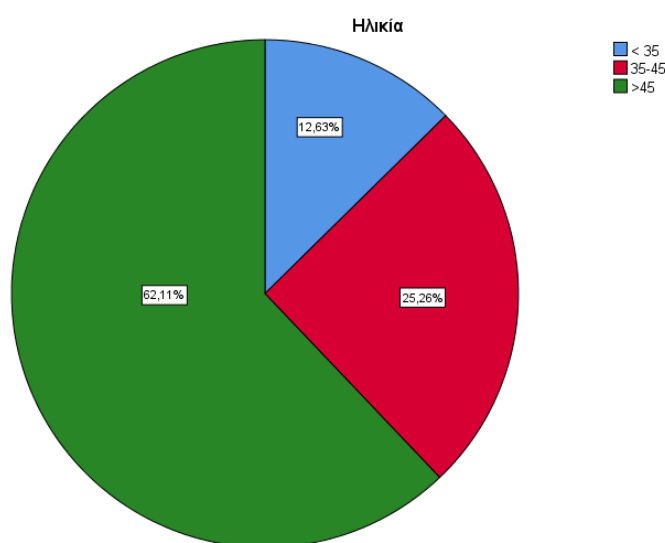
4. Τα αποτελέσματα της έρευνας

4.1 Τα δημογραφικά χαρακτηριστικά του δείγματος

Το πρώτο τμήμα του ερωτηματολογίου διερευνούσε τα δημογραφικά χαρακτηριστικά του δείγματος και αποτελούνταν από τέσσερις ερωτήσεις. Η πρώτη από αυτές διερευνούσε την ηλικία των συμμετεχόντων στην έρευνα. Μετά την ανάλυση των απαντήσεων προέκυψε συμμετοχή ατόμων μέχρι 35 ετών στο δείγμα της τάξης του 12,6%, συμμετοχή ατόμων ηλικίας 35-45 ετών στο δείγμα της τάξης του 25,3%, και συμμετοχή ατόμων ηλικίας μεγαλύτερης των 45 ετών της τάξης του 62,1% όπως παρουσιάζεται στον πίνακα και το κυκλικό διάγραμμα που ακολουθούν.

Πίνακας 2. Ηλικία

Ερώτηση A1	Απόλυτες Συχνότητες	Σχετικές Συχνότητες
< 35	12	12,6
35-45	24	25,3
>45	59	62,1
Σύνολο	95	100,0

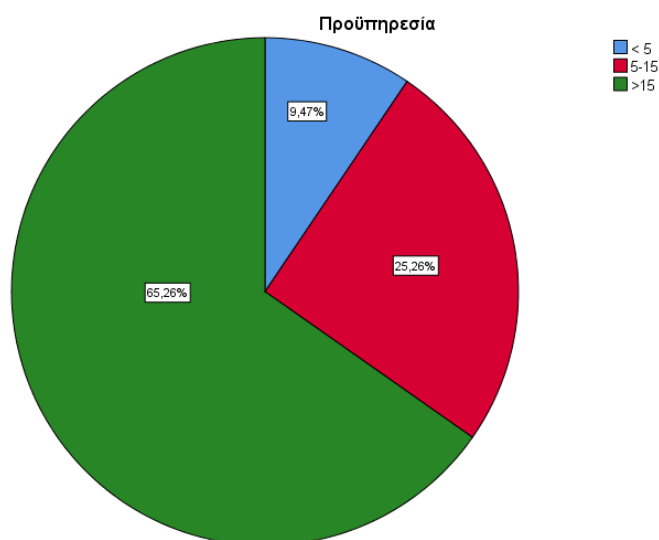


Διάγραμμα 1. Ηλικία

Η δεύτερη από αυτές διερευνούσε τα χρόνια προϋπηρεσίας των συμμετεχόντων στην έρευνα. Μετά την ανάλυση των απαντήσεων προέκυψε συμμετοχή ατόμων στο δείγμα με προϋπηρεσία μικρότερη των 5 ετών, της τάξης του 9,5%, συμμετοχή ατόμων στο δείγμα με προϋπηρεσία μεταξύ των 5 και των 15 ετών της τάξης του 25,3% και συμμετοχή ατόμων με προϋπηρεσία μεγαλύτερη των 15 ετών της τάξης του 65,3% όπως παρουσιάζεται στον πίνακα και το κυκλικό διάγραμμα που ακολουθούν.

Πίνακας 3. Προϋπηρεσία

Ερώτηση Α2	Απόλυτες Συχνότητες	Σχετικές Συχνότητες
< 5	9	9,5
5-15	24	25,3
>15	62	65,3
Σύνολο	95	100,0

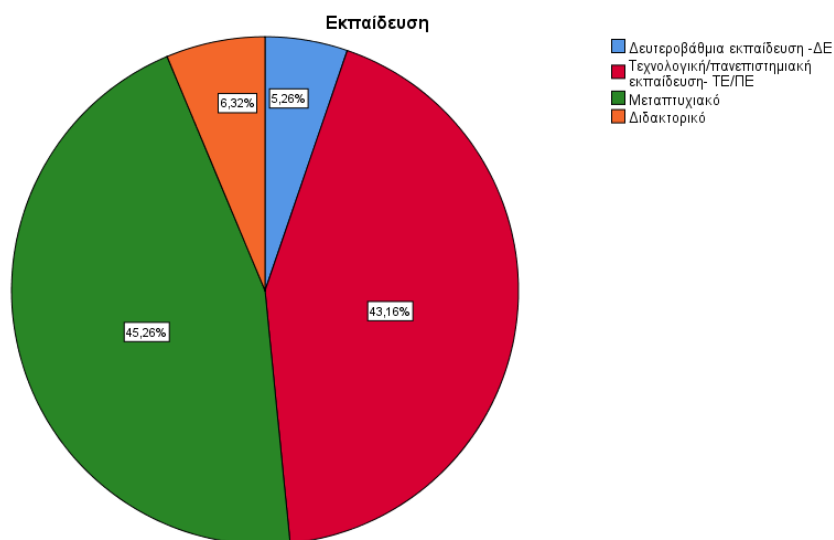


Διάγραμμα 2. Προϋπηρεσία

Η τρίτη από αυτές διερευνούσε το μορφωτικό επίπεδο των συμμετεχόντων στην έρευνα. Μετά την ανάλυση των απαντήσεων προέκυψε συμμετοχή αποφοίτων λυκείου στο δείγμα της τάξης του 5,3%, συμμετοχή πτυχιούχων στο δείγμα της τάξης του 43,2%, συμμετοχή ατόμων με μεταπτυχιακές σπουδές της τάξης του 45,3% και συμμετοχή ατόμων με διδακτορικό της τάξης του 6,3% όπως παρουσιάζεται στον πίνακα και το κυκλικό διάγραμμα που ακολουθούν.

Πίνακας 4. Εκπαίδευση

Ερώτηση Α3	Απόλυτες Συχνότητες	Σχετικές Συχνότητες
Δευτεροβάθμια εκπαίδευση -ΔΕ	5	5,3
Τεχνολογική/πανεπιστημιακή εκπαίδευση- ΤΕ/ΠΕ	41	43,2
Μεταπτυχιακό	43	45,3
Διδακτορικό	6	6,3
Σύνολο	95	100,0

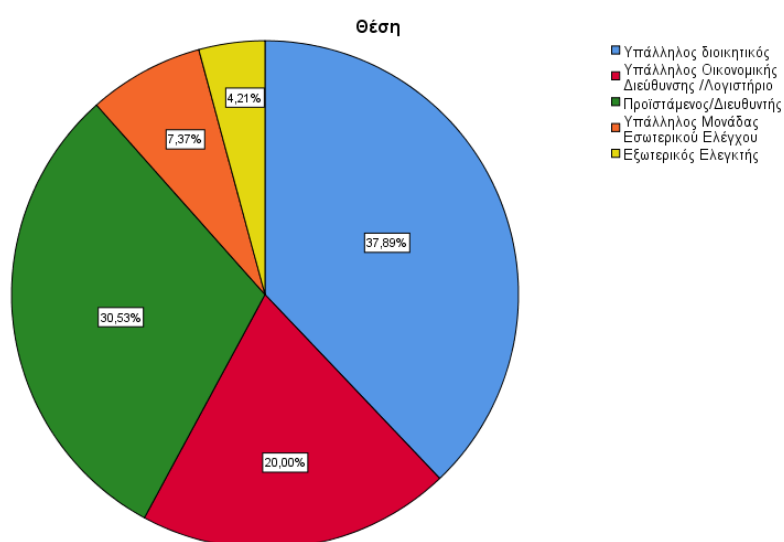


Διάγραμμα 3. Εκπαίδευση

Η τέταρτη και τελευταία από αυτές διερευνούσε τη θέση των συμμετεχόντων στην έρευνα. Μετά την ανάλυση των απαντήσεων προέκυψε συμμετοχή διοικητικών υπαλλήλων της τάξης του 37,9%, συμμετοχή υπαλλήλων οικονομικής διεύθυνσης και λογιστηρίου της τάξης του 20%, συμμετοχή προϊσταμένων και διευθυντών της τάξης του 30,5%, συμμετοχή υπαλλήλων Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου της τάξης του 7,4% και συμμετοχή εξωτερικών ελεγκτών της τάξης του 4,2%, όπως παρουσιάζεται στον πίνακα και το κυκλικό διάγραμμα που ακολουθούν.

Πίνακας 5. Θέση

Ερώτηση Α4	Απόλυτες Συχνότητες	Σχετικές Συχνότητες
Υπάλληλος διοικητικός	36	37,9
Υπάλληλος Οικονομικής Διεύθυνσης /Λογιστήριο	19	20,0
Προϊστάμενος/Διευθυντής	29	30,5
Υπάλληλος Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου	7	7,4
Εξωτερικός Ελεγκτής	4	4,2
Σύνολο	95	100,0



Διάγραμμα 4. Θέση

4.2 Οι απόψεις των ερωτώμενων σχετικά με τις διαστάσεις του ελέγχου

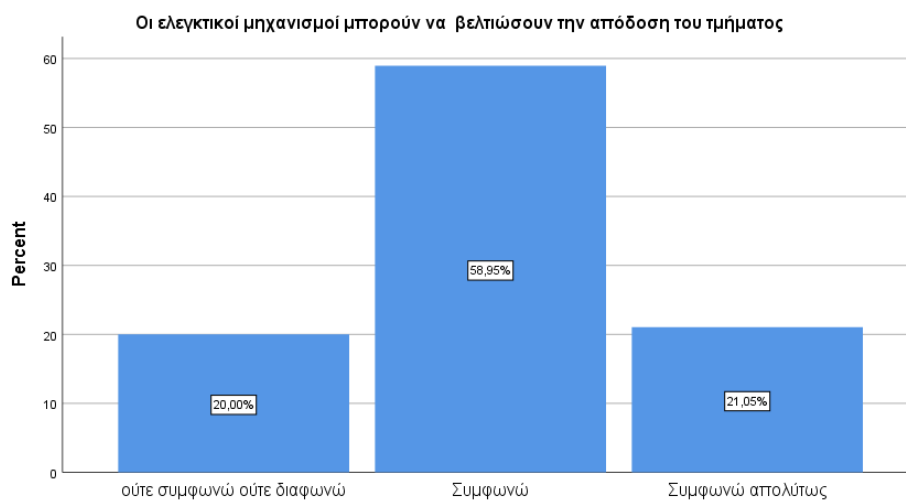
Στην ενότητα αυτή παρουσιάζονται οι απόψεις των ερωτώμενων σχετικά με μια σειρά από θέματα που σχετίζονται με τους ελέγχους. Η κλίμακα που χρησιμοποιήθηκε είναι η κλίμακα Likert 1-Διαφωνώ έντονα, 5- Συμφωνώ απόλυτα και τα αναλυτικά αποτελέσματα παρουσιάζονται ανά ενότητα στην συνέχεια.

4.2.1 Αποτελεσματικότητα ελεγκτικών μηχανισμών

Το πρώτο θέμα ήταν η αποτελεσματικότητα των ελεγκτικών μηχανισμών και αποτελούνταν από τέσσερις ερωτήσεις- προτάσεις. Η πρώτη από αυτές αναφέρονταν στο ότι οι ελεγκτικοί μηχανισμοί μπορούν να βελτιώσουν την απόδοση του τμήματος. Μετά την ανάλυση των απαντήσεων προέκυψε ότι κανένα άτομο από το δείγμα δεν διαφωνεί έντονα ή διαφωνεί με την πρόταση αυτή, όταν συμφωνεί ή συμφωνεί απόλυτα το 80% του δείγματος, όπως παρουσιάζεται στην συνέχεια στον πίνακα και το αντίστοιχο διάγραμμα.

Πίνακας 6. Οι ελεγκτικοί μηχανισμοί μπορούν να βελτιώσουν την απόδοση του τμήματος

Ερώτηση Β1	Απόλυτες Συχνότητες	Σχετικές Συχνότητες
Διαφωνώ έντονα	0	0
Διαφωνώ	0	0
ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	19	20,0
Συμφωνώ	56	58,9
Συμφωνώ απολύτως	20	21,1
Σύνολο	95	100,0

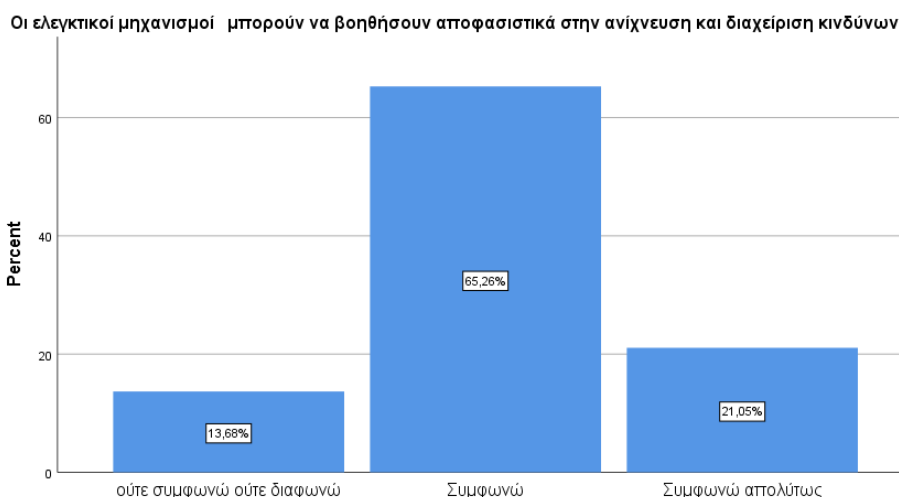


Διάγραμμα 5. Οι ελεγκτικοί μηχανισμοί μπορούν να βελτιώσουν την απόδοση του τμήματος

Η δεύτερη από αυτές αναφέρονταν στο ότι οι ελεγκτικοί μηχανισμοί μπορούν να βοηθήσουν αποφασιστικά στην ανίχνευση και διαχείριση κινδύνων. Μετά την ανάλυση των απαντήσεων προέκυψε ότι κανένα άτομο από το δείγμα δεν διαφωνεί έντονα ή διαφωνεί με την πρόταση αυτή, όταν συμφωνεί ή συμφωνεί απόλυτα το 86,3% του δείγματος, όπως παρουσιάζεται στην συνέχεια στον πίνακα και το αντίστοιχο διάγραμμα.

Πίνακας 7. Οι ελεγκτικοί μηχανισμοί μπορούν να βοηθήσουν αποφασιστικά στην ανίχνευση και διαχείριση κινδύνων

Ερώτηση B2	Απόλυτες Συχνότητες	Σχετικές Συχνότητες
Διαφωνώ έντονα	0	0
Διαφωνώ	0	0
ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	13	13,7
Συμφωνώ	62	65,3
Συμφωνώ απολύτως	20	21,1
Σύνολο	95	100,0

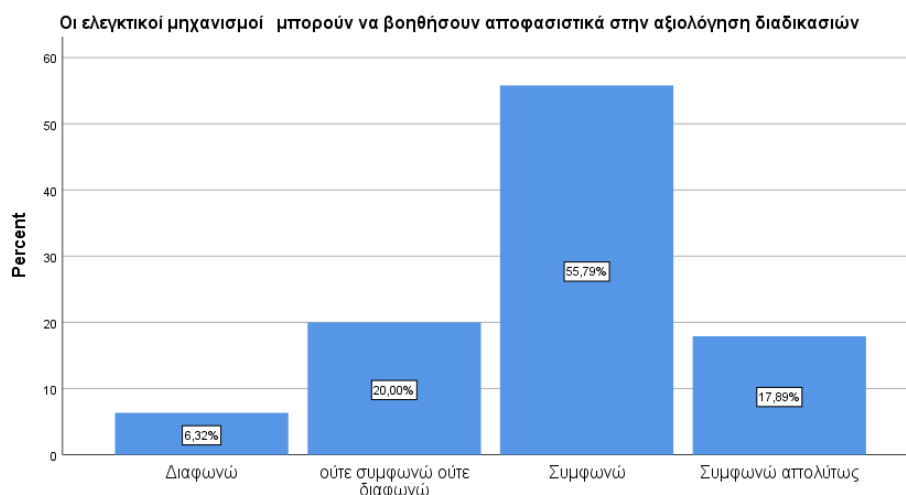


Διάγραμμα 6. Οι ελεγκτικοί μηχανισμοί μπορούν να βοηθήσουν αποφασιστικά στην ανίχνευση και διαχείριση κινδύνων

Η τρίτη από αυτές αναφέρονταν στο ότι οι ελεγκτικοί μηχανισμοί μπορούν να βοηθήσουν αποφασιστικά στην αξιολόγηση διαδικασιών. Μετά την ανάλυση των απαντήσεων προέκυψε ότι το 6,3% του δείγματος διαφωνεί με την πρόταση αυτή, όταν συμφωνεί ή συμφωνεί απόλυτα το 86,3% του δείγματος, όπως παρουσιάζεται στην συνέχεια στον πίνακα και το αντίστοιχο διάγραμμα.

Πίνακας 8. Οι ελεγκτικοί μηχανισμοί μπορούν να βοηθήσουν αποφασιστικά στην αξιολόγηση διαδικασιών

Ερώτηση Β3	Απόλυτες Συχνότητες	Σχετικές Συχνότητες
Διαφωνώ έντονα	0	0
Διαφωνώ	6	6,3
ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	19	20,0
Συμφωνώ	53	55,8
Συμφωνώ απόλυτως	17	17,9
Σύνολο	95	100,0

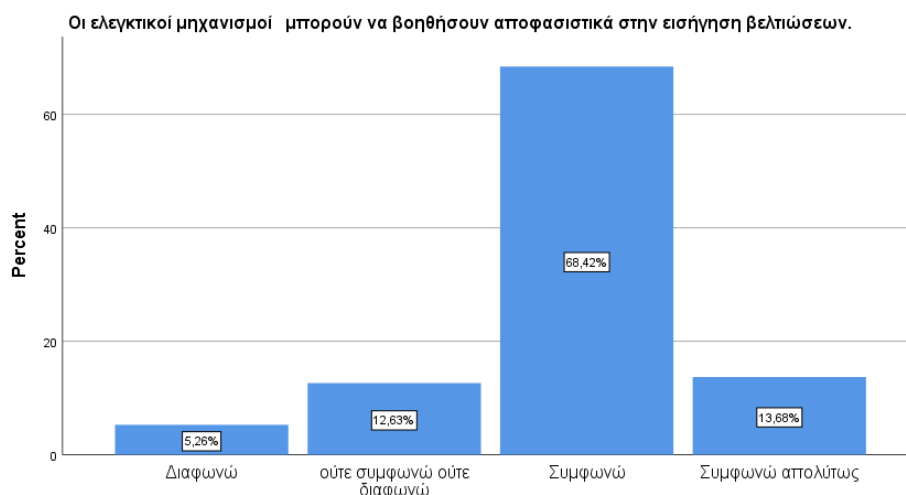


Διάγραμμα 7. Οι ελεγκτικοί μηχανισμοί μπορούν να βοηθήσουν αποφασιστικά στην αξιολόγηση διαδικασιών

Η τέταρτη και τελευταία από αυτές αναφέρονταν στο ότι οι ελεγκτικοί μηχανισμοί μπορούν να βοηθήσουν αποφασιστικά στην εισήγηση βελτιώσεων. Μετά την ανάλυση των απαντήσεων προέκυψε ότι το 5,3% του δείγματος διαφωνεί με την πρόταση αυτή, όταν συμφωνεί ή συμφωνεί απόλυτα το 82,1% του δείγματος, όπως παρουσιάζεται στην συνέχεια στον πίνακα και το αντίστοιχο διάγραμμα.

Πίνακας 9. Οι ελεγκτικοί μηχανισμοί μπορούν να βοηθήσουν αποφασιστικά στην εισήγηση βελτιώσεων.

Ερώτηση B4	Απόλυτες Συχνότητες	Σχετικές Συχνότητες
Διαφωνώ έντονα	0	0
Διαφωνώ	5	5,3
ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	12	12,6
Συμφωνώ	65	68,4
Συμφωνώ απολύτως	13	13,7
Σύνολο	95	100,0



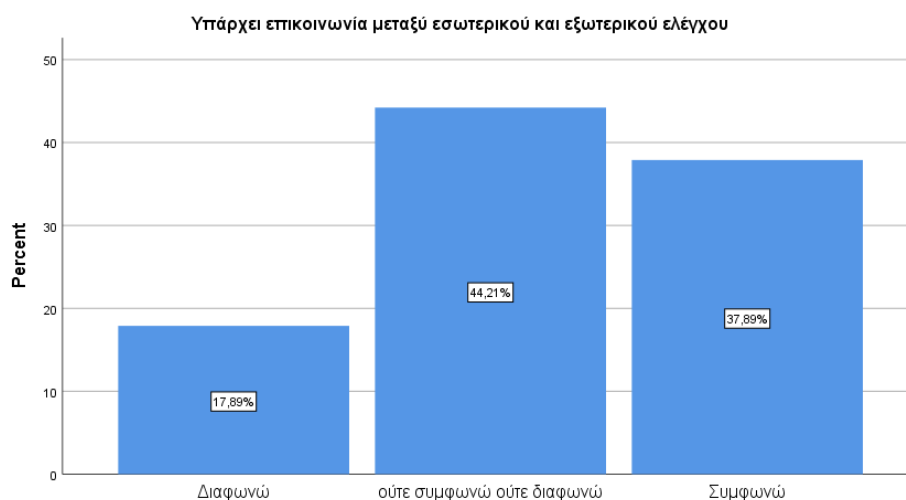
Διάγραμμα 8. Οι ελεγκτικοί μηχανισμοί μπορούν να βοηθήσουν αποφασιστικά στην εισήγηση βελτιώσεων.

4.2.2. Σχέση εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου

Το δεύτερο θέμα ήταν η σχέση εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου και αποτελούνταν από τέσσερις ερωτήσεις- προτάσεις. Η πρώτη από αυτές αναφέρονταν στο ότι υπάρχει επικοινωνία μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου. Μετά την ανάλυση των απαντήσεων προέκυψε ότι το 17,9% του δείγματος διαφωνεί με την πρόταση αυτή, όταν συμφωνεί το 37,9% του δείγματος, όπως παρουσιάζεται στην συνέχεια στον πίνακα και το αντίστοιχο διάγραμμα.

Πίνακας 10. Υπάρχει επικοινωνία μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου

Ερώτηση Γ1	Απόλυτες Συχνότητες	Σχετικές Συχνότητες
Διαφωνώ έντονα	0	0
Διαφωνώ	17	17,9
ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	42	44,2
Συμφωνώ	36	37,9
Συμφωνώ απολύτως	0	0
Σύνολο	95	100,0

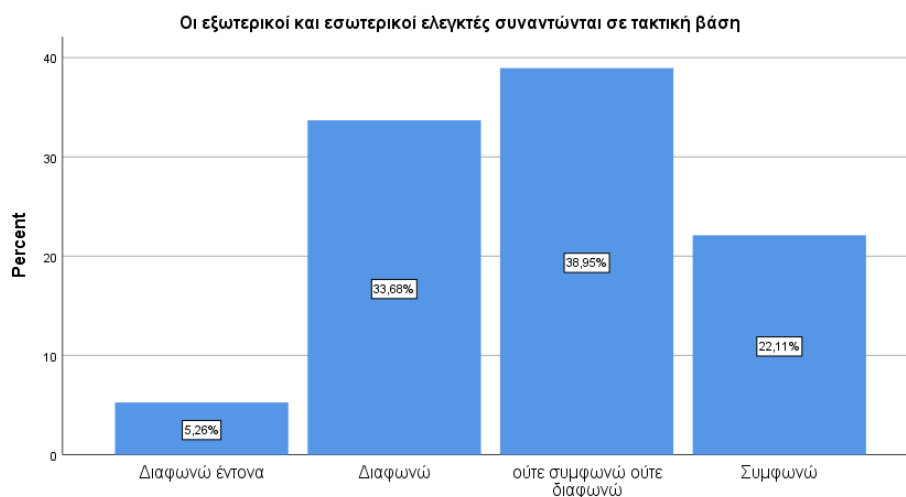


Διάγραμμα 9. Υπάρχει επικοινωνία μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου

Η δεύτερη από αυτές αναφέρονταν στο ότι οι εξωτερικοί και εσωτερικοί ελεγκτές συναντώνται σε τακτική βάση. Μετά την ανάλυση των απαντήσεων προέκυψε ότι το 17,9% του δείγματος διαφωνεί με την πρόταση αυτή, όταν συμφωνεί το 22,1% του δείγματος, όπως παρουσιάζεται στην συνέχεια στον πίνακα και το αντίστοιχο διάγραμμα.

Πίνακας 11. Οι εξωτερικοί και εσωτερικοί ελεγκτές συναντώνται σε τακτική βάση

Ερώτηση Γ2	Απόλυτες Συχνότητες	Σχετικές Συχνότητες
Διαφωνώ έντονα	5	5,3
Διαφωνώ	32	33,7
ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	37	38,9
Συμφωνώ	21	22,1
Συμφωνώ απολύτως	0	0
Σύνολο	95	100,0

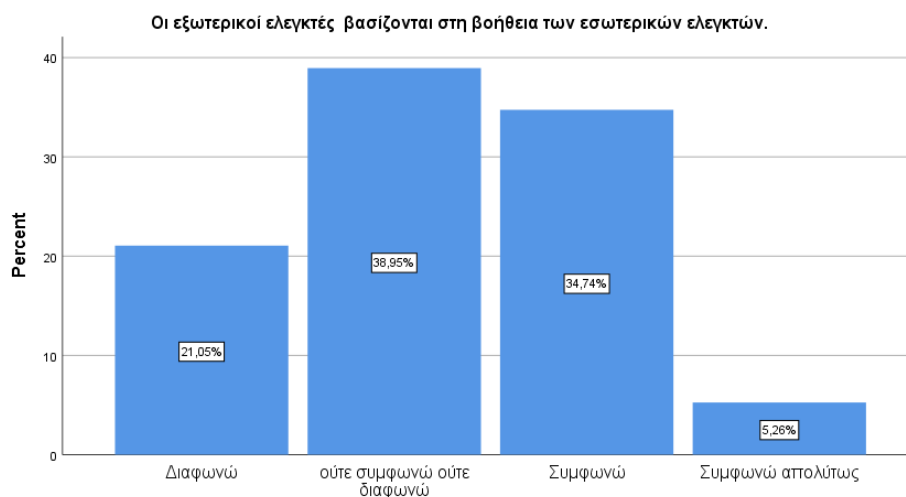


Διάγραμμα 10. Οι εξωτερικοί και εσωτερικοί ελεγκτές συναντώνται σε τακτική βάση

Η τρίτη από αυτές αναφέρονταν στο ότι οι εξωτερικοί ελεγκτές βασίζονται στη βοήθεια των εσωτερικών ελεγκτών. Μετά την ανάλυση των απαντήσεων προέκυψε ότι το 21,1% του δείγματος διαφωνεί με την πρόταση αυτή, όταν συμφωνεί ή συμφωνεί απόλυτα το 40% του δείγματος, όπως παρουσιάζεται στην συνέχεια στον πίνακα και το αντίστοιχο διάγραμμα.

Πίνακας 12. Οι εξωτερικοί ελεγκτές βασίζονται στη βοήθεια των εσωτερικών ελεγκτών.

Ερώτηση Γ3	Απόλυτες Συχνότητες	Σχετικές Συχνότητες
Διαφωνώ έντονα	0	0
Διαφωνώ	20	21,1
ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	37	38,9
Συμφωνώ	33	34,7
Συμφωνώ απόλυτως	5	5,3
Σύνολο	95	100,0



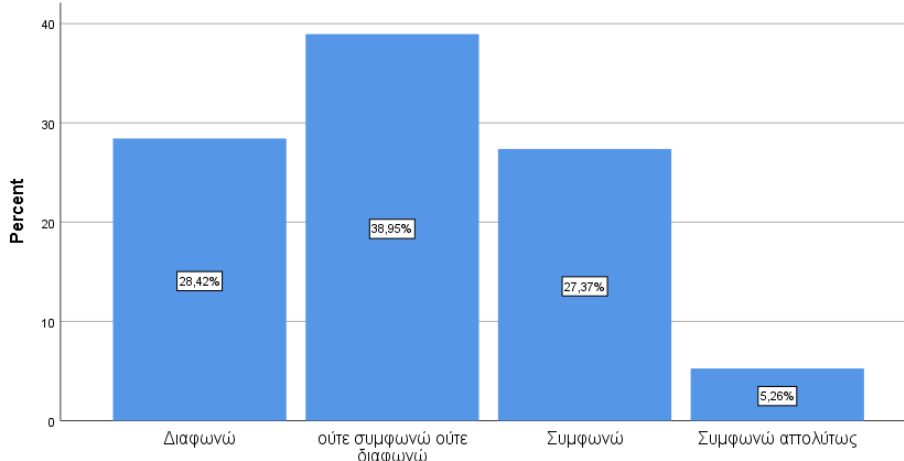
Διάγραμμα 11. Οι εξωτερικοί ελεγκτές βασίζονται στη βοήθεια των εσωτερικών ελεγκτών.

Η τέταρτη και τελευταία από αυτές αναφέρονταν στο ότι οι εξωτερικοί ελεγκτές έχουν απεριόριστη πρόσβαση στα έγγραφα εργασίας του τμήματος εσωτερικού ελέγχου. Μετά την ανάλυση των απαντήσεων προέκυψε ότι το 28,4% του δείγματος διαφωνεί με την πρόταση αυτή, όταν συμφωνεί ή συμφωνεί απόλυτα το 32,7% του δείγματος, όπως παρουσιάζεται στην συνέχεια στον πίνακα και το αντίστοιχο διάγραμμα.

Πίνακας 13. Οι εξωτερικοί ελεγκτές έχουν απεριόριστη πρόσβαση στα έγγραφα εργασίας του τμήματος εσωτερικού ελέγχου.

Ερώτηση Γ4	Απόλυτες Συχνότητες	Σχετικές Συχνότητες
Διαφωνώ έντονα	0	0
Διαφωνώ	27	28,4
ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	37	38,9
Συμφωνώ	26	27,4
Συμφωνώ απολύτως	5	5,3
Σύνολο	95	100,0

Οι εξωτερικοί ελεγκτές έχουν απεριόριστη πρόσβαση στα έγγραφα εργασίας του τμήματος εσωτερικού ελέγχου.



Διάγραμμα 12. Οι εξωτερικοί ελεγκτές έχουν απεριόριστη πρόσβαση στα έγγραφα εργασίας του τμήματος εσωτερικού ελέγχου.

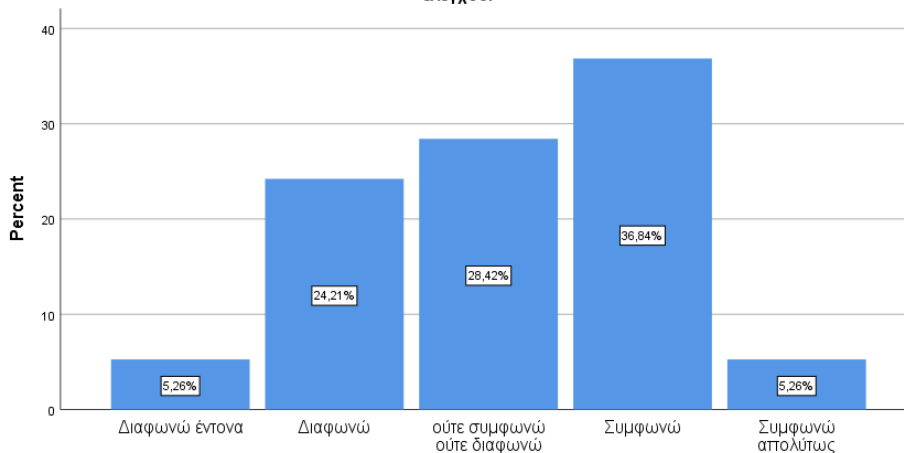
4.2.3. Υποστήριξη από τη διοίκηση

Το τρίτο θέμα ήταν η υποστήριξη από τη διοίκηση και αποτελούνταν από τρεις ερωτήσεις- προτάσεις. Η πρώτη από αυτές αναφέρονταν στο ότι η διοίκηση παρέχει τους απαραίτητους οικονομικούς πόρους για τις προγραμματισμένες δραστηριότητες ελέγχου. Μετά την ανάλυση των απαντήσεων προέκυψε ότι το 29,5% του δείγματος διαφωνεί έντονα ή διαφωνεί με την πρόταση αυτή, όταν συμφωνεί ή συμφωνεί απόλυτα το 44,1% του δείγματος, όπως παρουσιάζεται στην συνέχεια στον πίνακα και το αντίστοιχο διάγραμμα.

Πίνακας 14. Η διοίκηση παρέχει τους απαραίτητους οικονομικούς πόρους για τις προγραμματισμένες δραστηριότητες ελέγχου.

Ερώτηση Δ1	Απόλυτες Συχνότητες	Σχετικές Συχνότητες
Διαφωνώ έντονα	5	5,3
Διαφωνώ	23	24,2
ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	27	28,4
Συμφωνώ	35	36,8
Συμφωνώ απολύτως	5	5,3
Σύνολο	95	100,0

Η διοίκηση παρέχει τους απαραίτητους οικονομικούς πόρους για τις προγραμματισμένες δραστηριότητες ελέγχου.



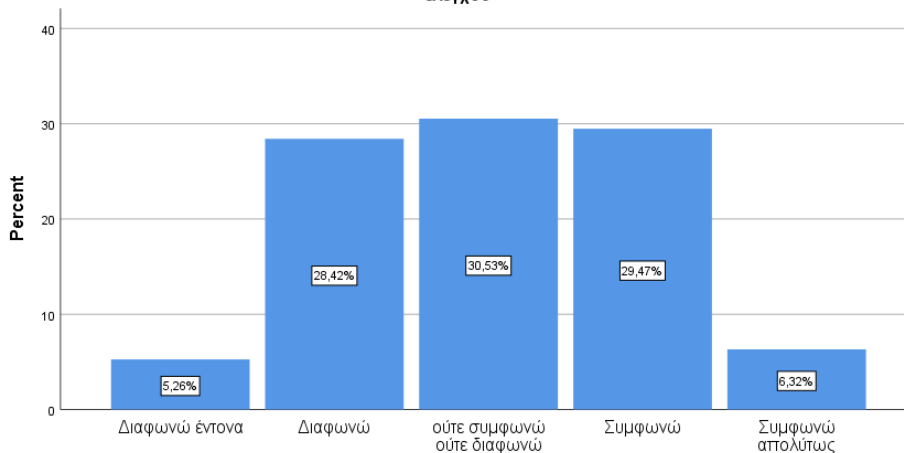
Διάγραμμα 13. Η διοίκηση παρέχει τους απαραίτητους οικονομικούς πόρους για τις προγραμματισμένες δραστηριότητες ελέγχου.

Η δεύτερη από αυτές αναφέρονταν στο ότι η διοίκηση παρέχει τους απαραίτητους ανθρώπινους πόρους για τις προγραμματισμένες δραστηριότητες ελέγχου. Μετά την ανάλυση των απαντήσεων προέκυψε ότι το 33,7% του δείγματος διαφωνεί έντονα ή διαφωνεί με την πρόταση αυτή, όταν συμφωνεί ή συμφωνεί απόλυτα το 35,8% του δείγματος, όπως παρουσιάζεται στην συνέχεια στον πίνακα και το αντίστοιχο διάγραμμα.

Πίνακας 15. Η διοίκηση παρέχει τους απαραίτητους ανθρώπινους πόρους για τις προγραμματισμένες δραστηριότητες ελέγχου

Ερώτηση Δ2	Απόλυτες Συχνότητες	Σχετικές Συχνότητες
Διαφωνώ έντονα	5	5,3
Διαφωνώ	27	28,4
ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	29	30,5
Συμφωνώ	28	29,5
Συμφωνώ απολύτως	6	6,3
Σύνολο	95	100,0

Η διοίκηση παρέχει τους απαραίτητους ανθρώπινους πόρους για τις προγραμματισμένες δραστηριότητες ελέγχου



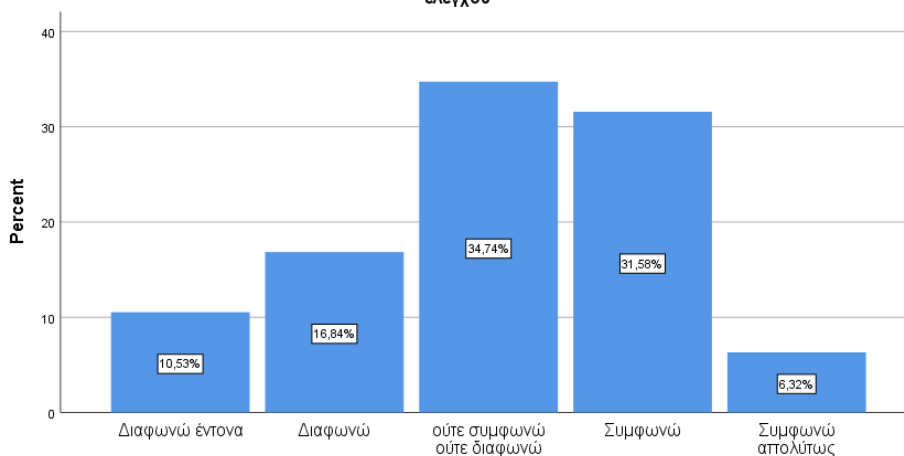
Διάγραμμα 14. Η διοίκηση παρέχει τους απαραίτητους ανθρώπινους πόρους για τις προγραμματισμένες δραστηριότητες ελέγχου

Η τρίτη και τελευταία από αυτές αναφέρονταν στο ότι η διοίκηση συμβάλλει στην προώθηση της αποτελεσματικής συνεργασίας μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου. Μετά την ανάλυση των απαντήσεων προέκυψε ότι το 27,3% του δείγματος διαφωνεί έντονα ή διαφωνεί με την πρόταση αυτή, όταν συμφωνεί ή συμφωνεί απόλυτα το 37,9% του δείγματος, όπως παρουσιάζεται στην συνέχεια στον πίνακα και το αντίστοιχο διάγραμμα.

Πίνακας 16. Η διοίκηση συμβάλλει στην προώθηση της αποτελεσματικής συνεργασίας μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου

Ερώτηση Δ3	Απόλυτες Συχνότητες	Σχετικές Συχνότητες
Διαφωνώ έντονα	10	10,5
Διαφωνώ	16	16,8
ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	33	34,7
Συμφωνώ	30	31,6
Συμφωνώ απολύτως	6	6,3
Σύνολο	95	100,0

Η διοίκηση συμβάλλει στην προώθηση της αποτελεσματικής συνεργασίας μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου



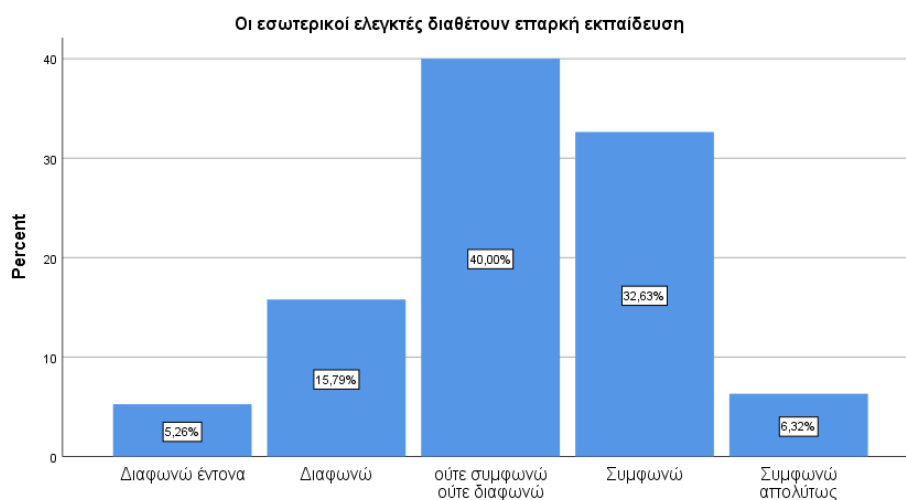
Διάγραμμα 15. Η διοίκηση συμβάλλει στην προώθηση της αποτελεσματικής συνεργασίας μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου

4.2.4. Ικανότητα εσωτερικών ελεγκτών

Το τέταρτο θέμα ήταν η ικανότητα των εσωτερικών ελεγκτών και αποτελούνταν από τρεις ερωτήσεις- προτάσεις. Η πρώτη από αυτές αναφέρονταν στο ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές διαθέτουν επαρκή εκπαίδευση. Μετά την ανάλυση των απαντήσεων προέκυψε ότι το 21,1% του δείγματος διαφωνεί έντονα ή διαφωνεί με την πρόταση αυτή, όταν συμφωνεί ή συμφωνεί απόλυτα το 38,9% του δείγματος, όπως παρουσιάζεται στην συνέχεια στον πίνακα και το αντίστοιχο διάγραμμα.

Πίνακας 17. Οι εσωτερικοί ελεγκτές διαθέτουν επαρκή εκπαίδευση

Ερώτηση Ε1	Απόλυτες Συχνότητες	Σχετικές Συχνότητες
Διαφωνώ έντονα	5	5,3
Διαφωνώ	15	15,8
ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	38	40,0
Συμφωνώ	31	32,6
Συμφωνώ απολύτως	6	6,3
Σύνολο	95	100,0



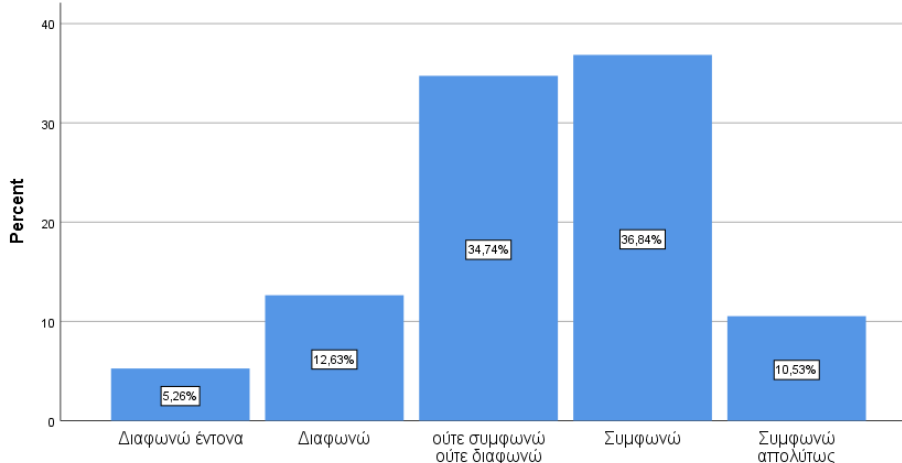
Διάγραμμα 16. Οι εσωτερικοί ελεγκτές διαθέτουν επαρκή εκπαίδευση

Η δεύτερη από αυτές αναφέρονταν στο ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές έχουν απεριόριστη πρόσβαση σε όλα τα τμήματα και τους υπαλλήλους του οργανισμού. Μετά την ανάλυση των απαντήσεων προέκυψε ότι το 17,9% του δείγματος διαφωνεί έντονα ή διαφωνεί με την πρόταση αυτή, όταν συμφωνεί ή συμφωνεί απόλυτα το 47,3% του δείγματος, όπως παρουσιάζεται στην συνέχεια στον πίνακα και το αντίστοιχο διάγραμμα.

Πίνακας 18. Οι εσωτερικοί ελεγκτές έχουν απεριόριστη πρόσβαση σε όλα τα τμήματα και τους υπαλλήλους του οργανισμού

Ερώτηση E2	Απόλυτες Συχνότητες	Σχετικές Συχνότητες
Διαφωνώ έντονα	5	5,3
Διαφωνώ	12	12,6
ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	33	34,7
Συμφωνώ	35	36,8
Συμφωνώ απολύτως	10	10,5
Σύνολο	95	100,0

Οι εσωτερικοί ελεγκτές έχουν απεριόριστη πρόσβαση σε όλα τα τμήματα και τους υπαλλήλους του οργανισμού

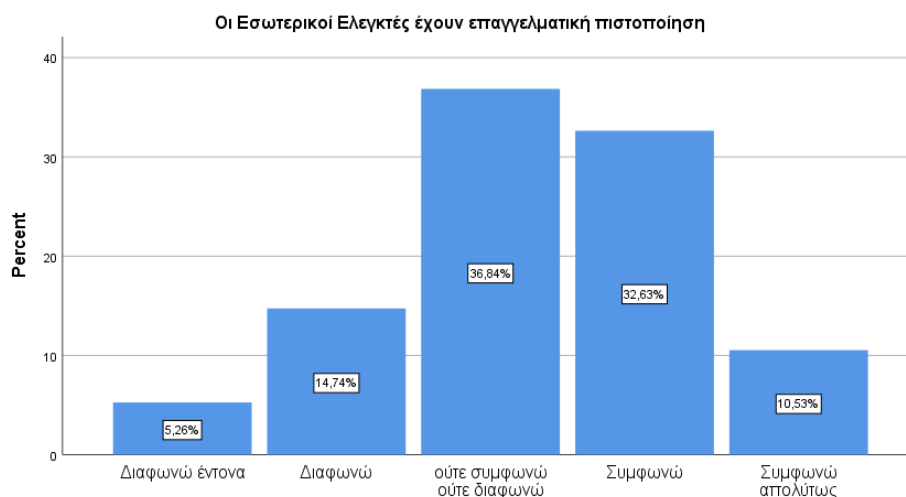


Διάγραμμα 17. Οι εσωτερικοί ελεγκτές έχουν απεριόριστη πρόσβαση σε όλα τα τμήματα και τους υπαλλήλους του οργανισμού

Η τρίτη και τελευταία από αυτές αναφέρονταν στο ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές έχουν απεριόριστη πρόσβαση σε όλα τα τμήματα και τους υπαλλήλους του οργανισμού. Μετά την ανάλυση των απαντήσεων προέκυψε ότι το 20% του δείγματος διαφωνεί έντονα ή διαφωνεί με την πρόταση αυτή, όταν συμφωνεί ή συμφωνεί απόλυτα το 43.1% του δείγματος, όπως παρουσιάζεται στην συνέχεια στον πίνακα και το αντίστοιχο διάγραμμα.

Πίνακας 19. Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές έχουν επαγγελματική πιστοποίηση

Ερώτηση Ε3	Απόλυτες Συχνότητες	Σχετικές Συχνότητες
Διαφωνώ έντονα	5	5,3
Διαφωνώ	14	14,7
ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	35	36,8
Συμφωνώ	31	32,6
Συμφωνώ απολύτως	10	10,5
Σύνολο	95	100,0



Διάγραμμα 18. Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές έχουν επαγγελματική πιστοποίηση

4.2.5. Ικανότητα εξωτερικών ελεγκτών

Το πέμπτο θέμα ήταν η ικανότητα των εξωτερικών ελεγκτών και αποτελούνταν από τέσσερις ερωτήσεις- προτάσεις. Η πρώτη από αυτές αναφέρονταν στο ότι οι εξωτερικοί ελεγκτές είναι φιλικό και υποστηρικτικό. Μετά την ανάλυση των απαντήσεων προέκυψε ότι το 5,3% του δείγματος διαφωνεί με την πρόταση αυτή, όταν συμφωνεί το 35,8% του δείγματος, όπως παρουσιάζεται στην συνέχεια στον πίνακα και το αντίστοιχο διάγραμμα.

Πίνακας 20. Οι εξωτερικοί ελεγκτές είναι φιλικό και υποστηρικτικό

Ερώτηση ΣΤ1	Απόλυτες Συχνότητες	Σχετικές Συχνότητες
Διαφωνώ έντονα	0	0
Διαφωνώ	5	5,3
ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	56	58,9
Συμφωνώ	34	35,8
Συμφωνώ απολύτως	0	0
Σύνολο	95	100,0

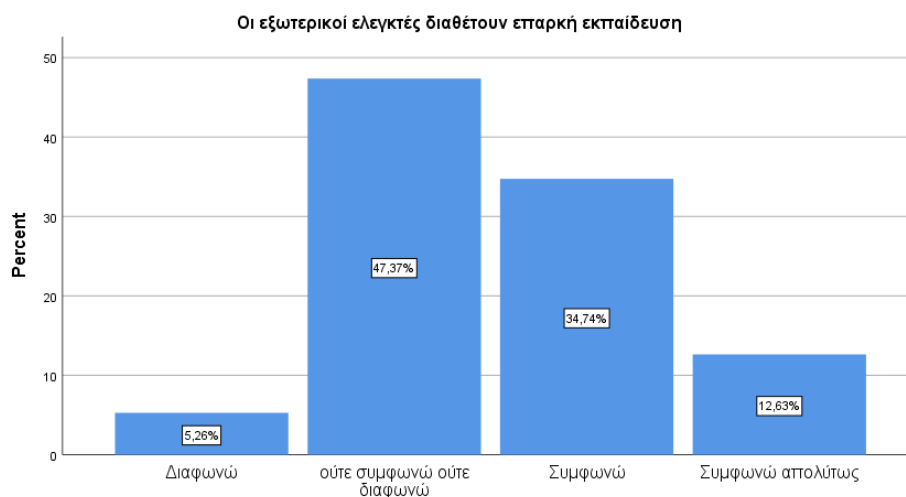


Διάγραμμα 19. Οι εξωτερικοί ελεγκτές είναι φιλικό και υποστηρικτικοί

Η δεύτερη από αυτές αναφέρονταν στο ότι οι εξωτερικοί ελεγκτές διαθέτουν επαρκή εκπαίδευση. Μετά την ανάλυση των απαντήσεων προέκυψε ότι το 5,3% του δείγματος διαφωνεί με την πρόταση αυτή, όταν συμφωνεί ή συμφωνεί απόλυτα το 47,3% του δείγματος, όπως παρουσιάζεται στην συνέχεια στον πίνακα και το αντίστοιχο διάγραμμα.

Πίνακας 21. Οι εξωτερικοί ελεγκτές διαθέτουν επαρκή εκπαίδευση

Ερώτηση ΣΤ2	Απόλυτες Συχνότητες	Σχετικές Συχνότητες
Διαφωνώ έντονα	0	0
Διαφωνώ	5	5,3
ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	45	47,4
Συμφωνώ	33	34,7
Συμφωνώ απολύτως	12	12,6
Σύνολο	95	100,0

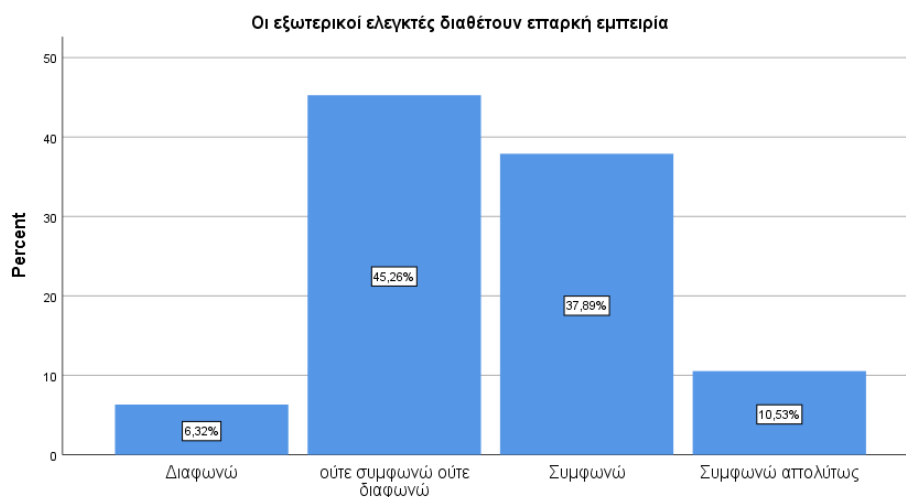


Διάγραμμα 20. Οι εξωτερικοί ελεγκτές διαθέτουν επαρκή εκπαίδευση

Η τρίτη από αυτές αναφέρονταν στο ότι οι εξωτερικοί ελεγκτές διαθέτουν επαρκή εμπειρία. Μετά την ανάλυση των απαντήσεων προέκυψε ότι το 6,3% του δείγματος διαφωνεί με την πρόταση αυτή, όταν συμφωνεί ή συμφωνεί απόλυτα το 48,4% του δείγματος, όπως παρουσιάζεται στην συνέχεια στον πίνακα και το αντίστοιχο διάγραμμα.

Πίνακας 22. Οι εξωτερικοί ελεγκτές διαθέτουν επαρκή εμπειρία

Ερώτηση ΣΤ3	Απόλυτες Συχνότητες	Σχετικές Συχνότητες
Διαφωνώ έντονα	0	0
Διαφωνώ	6	6,3
ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	43	45,3
Συμφωνώ	36	37,9
Συμφωνώ απολύτως	10	10,5
Σύνολο	95	100,0

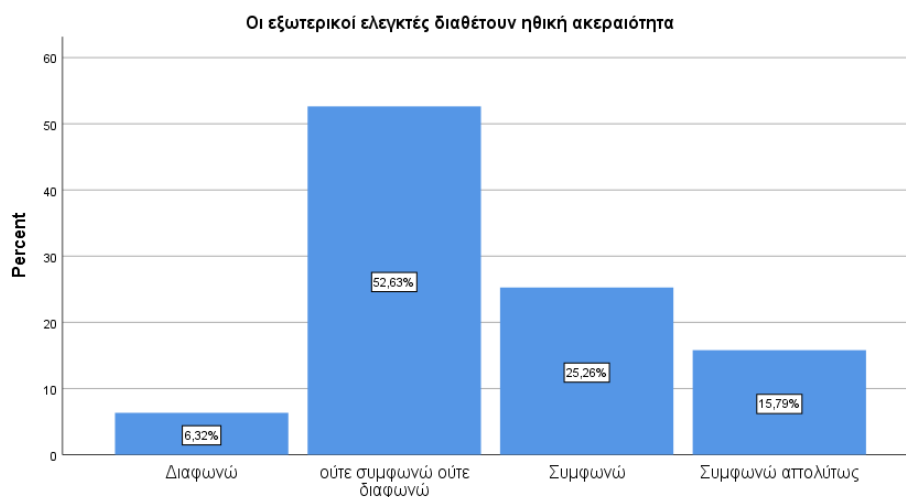


Διάγραμμα 21. Οι εξωτερικοί ελεγκτές διαθέτουν επαρκή εμπειρία

Η τέταρτη και τελευταία από αυτές αναφέρονταν στο ότι οι εξωτερικοί ελεγκτές διαθέτουν ηθική ακεραιότητα. Μετά την ανάλυση των απαντήσεων προέκυψε ότι το 6,3% του δείγματος διαφωνεί με την πρόταση αυτή, όταν συμφωνεί ή συμφωνεί απόλυτα το 41,1% του δείγματος, όπως παρουσιάζεται στην συνέχεια στον πίνακα και το αντίστοιχο διάγραμμα.

Πίνακας 23.. Οι εξωτερικοί ελεγκτές διαθέτουν ηθική ακεραιότητα

Ερώτηση ΣΤ4	Απόλυτες Συχνότητες	Σχετικές Συχνότητες
Διαφωνώ έντονα	0	0
Διαφωνώ	6	6,3
ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	50	52,6
Συμφωνώ	24	25,3
Συμφωνώ απολύτως	15	15,8
Σύνολο	95	100,0



Διάγραμμα 22. Οι εξωτερικοί ελεγκτές διαθέτουν ηθική ακεραιότητα

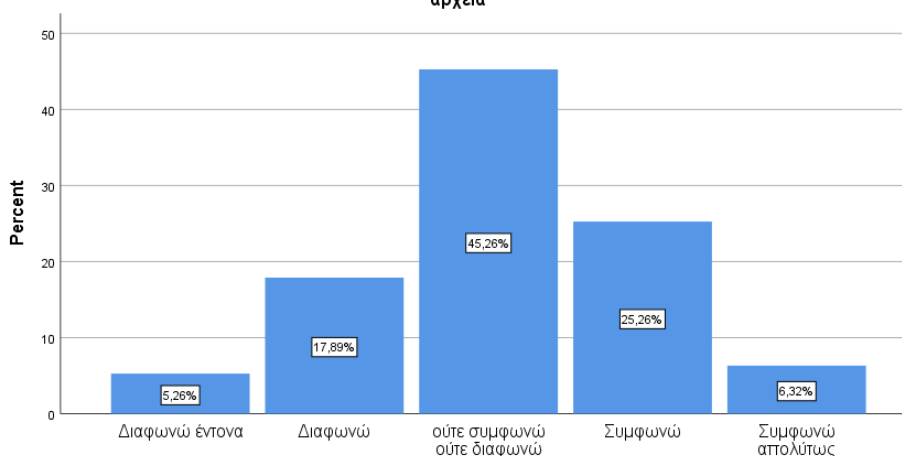
4.2.6. Ανεξαρτησία ελέγχου

Το έκτο θέμα ήταν η Ανεξαρτησία των ελέγχων και αποτελούνταν από τρεις ερωτήσεις- προτάσεις. Η πρώτη από αυτές αναφέρονταν στο ότι οι έλεγχοι διενεργούνται με πλήρη και απεριόριστη πρόσβαση σε εργαζόμενους, περιουσιακά στοιχεία και αρχεία. Μετά την ανάλυση των απαντήσεων προέκυψε ότι το 23,2% του δείγματος διαφωνεί ή διαφωνεί απόλυτα με την πρόταση αυτή, όταν συμφωνεί ή συμφωνεί απόλυτα το 31,6% του δείγματος, όπως παρουσιάζεται στην συνέχεια στον πίνακα και το αντίστοιχο διάγραμμα.

Πίνακας 24. Οι έλεγχοι διενεργούνται με πλήρη και απεριόριστη πρόσβαση σε εργαζόμενους, περιουσιακά στοιχεία και αρχεία

Ερώτηση Ζ1	Απόλυτες Συχνότητες	Σχετικές Συχνότητες
Διαφωνώ έντονα	5	5,3
Διαφωνώ	17	17,9
ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	43	45,3
Συμφωνώ	24	25,3
Συμφωνώ απολύτως	6	6,3
Σύνολο	95	100,0

Οι έλεγχοι διενεργούνται με πλήρη και απεριόριστη πρόσβαση σε εργαζόμενους, περιουσιακά στοιχεία και αρχεία



Διάγραμμα 23. Οι έλεγχοι διενεργούνται με πλήρη και απεριόριστη πρόσβαση σε εργαζόμενους, περιουσιακά στοιχεία και αρχεία

Η δεύτερη από αυτές αναφέρονταν στο ότι οι επικεφαλής ελέγχου έχει άμεση επαφή με τη Διοίκηση. Μετά την ανάλυση των απαντήσεων προέκυψε ότι το 8,4% του δείγματος διαφωνεί με την πρόταση αυτή, όταν συμφωνεί ή συμφωνεί απόλυτα το 55,8% του δείγματος, όπως παρουσιάζεται στην συνέχεια στον πίνακα και το αντίστοιχο διάγραμμα.

Πίνακας 25. Οι επικεφαλής ελέγχου έχει άμεση επαφή με τη Διοίκηση

Ερώτηση Z2	Απόλυτες Συχνότητες	Σχετικές Συχνότητες
Διαφωνώ έντονα	0	0
Διαφωνώ	8	8,4
ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	34	35,8
Συμφωνώ	48	50,5
Συμφωνώ απολύτως	5	5,3
Σύνολο	95	100,0

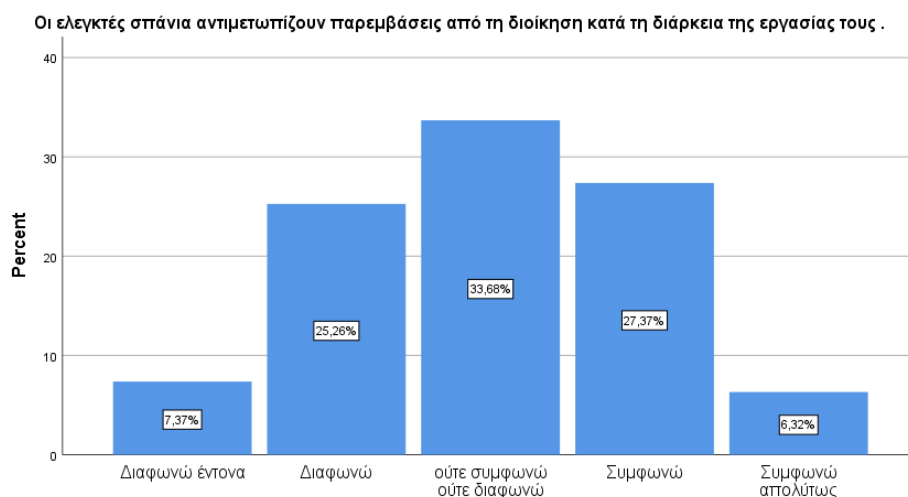


Διάγραμμα 24. Οι επικεφαλής ελέγχου έχει άμεση επαφή με τη Διοίκηση

Η τρίτη και τελευταία από αυτές αναφέρονταν στο ότι οι ελεγκτές σπάνια αντιμετωπίζουν παρεμβάσεις από τη διοίκηση κατά τη διάρκεια της εργασίας τους. Μετά την ανάλυση των απαντήσεων προέκυψε ότι το 32,7% του δείγματος διαφωνεί ή διαφωνεί απόλυτα με την πρόταση αυτή, όταν συμφωνεί ή συμφωνεί απόλυτα το 33,7% του δείγματος, όπως παρουσιάζεται στην συνέχεια στον πίνακα και το αντίστοιχο διάγραμμα.

Πίνακας 26. Οι ελεγκτές σπάνια αντιμετωπίζουν παρεμβάσεις από τη διοίκηση κατά τη διάρκεια της εργασίας τους.

Ερώτηση Ζ3	Απόλυτες Συχνότητες	Σχετικές Συχνότητες
Διαφωνώ έντονα	7	7,4
Διαφωνώ	24	25,3
ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	32	33,7
Συμφωνώ	26	27,4
Συμφωνώ απολύτως	6	6,3
Σύνολο	95	100,0



Διάγραμμα 25. Οι ελεγκτές σπάνια αντιμετωπίζουν παρεμβάσεις από τη διοίκηση κατά τη διάρκεια της εργασίας τους .

4.2.7. Ποιότητα ελεγκτικών μηχανισμών

Το έβδομο θέμα ήταν η Ποιότητα των ελεγκτικών μηχανισμών και αποτελούνταν από τρεις ερωτήσεις- προτάσεις. Η πρώτη από αυτές αναφέρονταν στο ότι οι συστάσεις των ελεγκτικών μηχανισμών μπορούν εύκολα να εφαρμοστούν. Μετά την ανάλυση των απαντήσεων προέκυψε ότι το 18,9% του δείγματος διαφωνεί με την πρόταση αυτή, όταν συμφωνεί το 31,6% του δείγματος, όπως παρουσιάζεται στην συνέχεια στον πίνακα και το αντίστοιχο διάγραμμα.

Πίνακας 27. Οι συστάσεις των ελεγκτικών μηχανισμών μπορούν εύκολα να εφαρμοστούν

Ερώτηση Η1	Απόλυτες Συχνότητες	Σχετικές Συχνότητες
Διαφωνώ έντονα	0	0
Διαφωνώ	18	18,9
ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	47	49,5
Συμφωνώ	30	31,6
Συμφωνώ απολύτως	0	0
Σύνολο	95	100,0

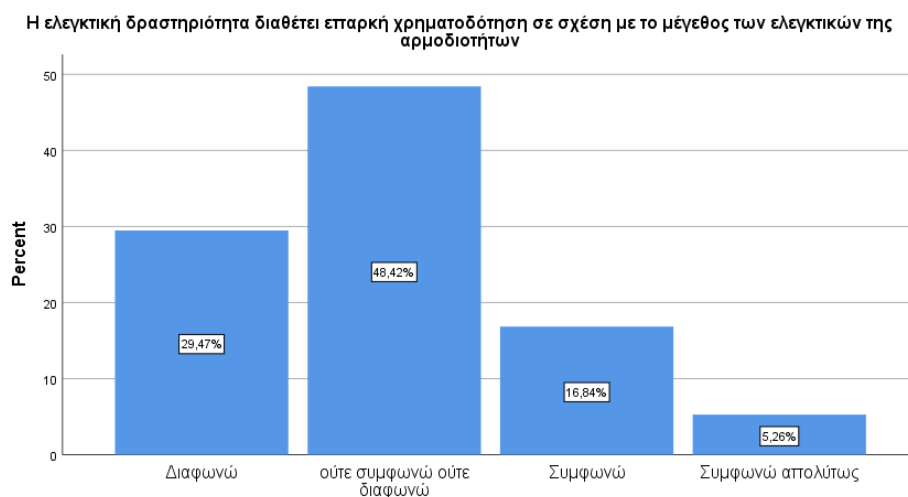


Διάγραμμα 26. Οι συστάσεις των ελεγκτικών μηχανισμών μπορούν εύκολα να εφαρμοστούν

Η δεύτερη από αυτές αναφέρονταν στο ότι η ελεγκτική δραστηριότητα διαθέτει επαρκή χρηματοδότηση σε σχέση με το μέγεθος των ελεγκτικών της αρμοδιοτήτων. Μετά την ανάλυση των απαντήσεων προέκυψε ότι το 29,5% του δείγματος διαφωνεί με την πρόταση αυτή, όταν συμφωνεί ή συμφωνεί απόλυτα το 22,1% του δείγματος, όπως παρουσιάζεται στην συνέχεια στον πίνακα και το αντίστοιχο διάγραμμα.

Πίνακας 28. Η ελεγκτική δραστηριότητα διαθέτει επαρκή χρηματοδότηση σε σχέση με το μέγεθος των ελεγκτικών της αρμοδιοτήτων

Ερώτηση Η2	Απόλυτες Συχνότητες	Σχετικές Συχνότητες
Διαφωνώ έντονα	0	0
Διαφωνώ	28	29,5
ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	46	48,4
Συμφωνώ	16	16,8
Συμφωνώ απολύτως	5	5,3
Σύνολο	95	100,0

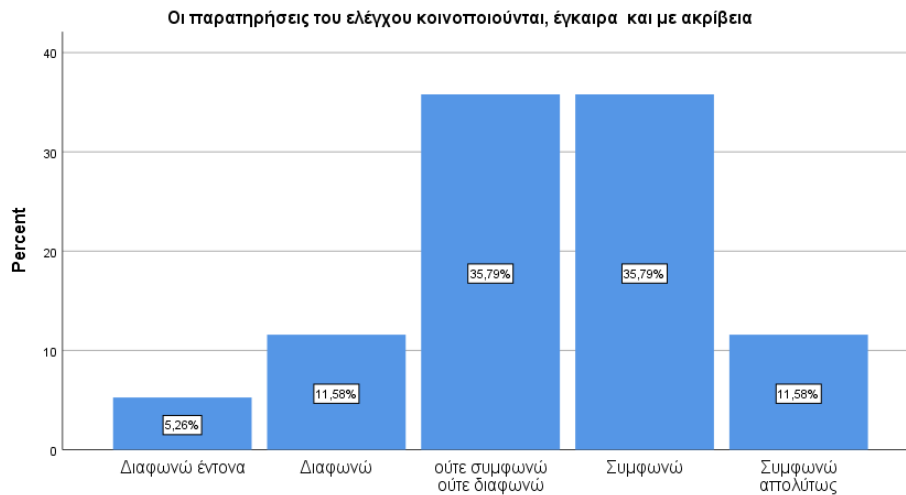


Διάγραμμα 27. Η ελεγκτική δραστηριότητα διαθέτει επαρκή χρηματοδότηση σε σχέση με το μέγεθος των ελεγκτικών της αρμοδιοτήτων

Η τρίτη και τελευταία από αυτές αναφέρονταν στο ότι οι παρατηρήσεις του ελέγχου κοινοποιούνται, έγκαιρα και με ακρίβεια. Μετά την ανάλυση των απαντήσεων προέκυψε ότι το 16,9% του δείγματος διαφωνεί ή διαφωνεί απόλυτα με την πρόταση αυτή, όταν συμφωνεί ή συμφωνεί απόλυτα το 47,4% του δείγματος, όπως παρουσιάζεται στην συνέχεια στον πίνακα και το αντίστοιχο διάγραμμα.

Πίνακας 29. Οι παρατηρήσεις του ελέγχου κοινοποιούνται, έγκαιρα και με ακρίβεια

Ερώτηση Η3	Απόλυτες Συχνότητες	Σχετικές Συχνότητες
Διαφωνώ έντονα	5	5,3
Διαφωνώ	11	11,6
ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ	34	35,8
Συμφωνώ	34	35,8
Συμφωνώ απολύτως	11	11,6
Σύνολο	95	100,0



Διάγραμμα 28. Οι παρατηρήσεις του ελέγχου κοινοποιούνται, έγκαιρα και με ακρίβεια

4.3 Οι συνολικές αξιολογήσεις των θεμάτων των ελέγχων

Πριν την παρουσίαση των αποτελεσμάτων των στατιστικών τεστ κρίνεται απαραίτητο να παρουσιαστούν οι διαστάσεις των θεμάτων που θίχτηκαν προηγουμένως, στην συνολική τους μορφή. Σημειώνεται ότι αυτό έλαβε χώρα με τον υπολογισμό της μέσης τιμής των απαντήσεων που αποτελούσαν ένα από τα επτά θέματα με την βοήθεια του SPSS. Από την μελέτη των στοιχείων του πίνακα προκύπτουν τα παρακάτω.

Ο πίνακας δείχνει τα περιγραφικά στατιστικά στοιχεία έξι μεταβλητών που σχετίζονται με την ποιότητα του ελέγχου και μιας μεταβλητής που σχετίζεται με τη σχέση εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου.

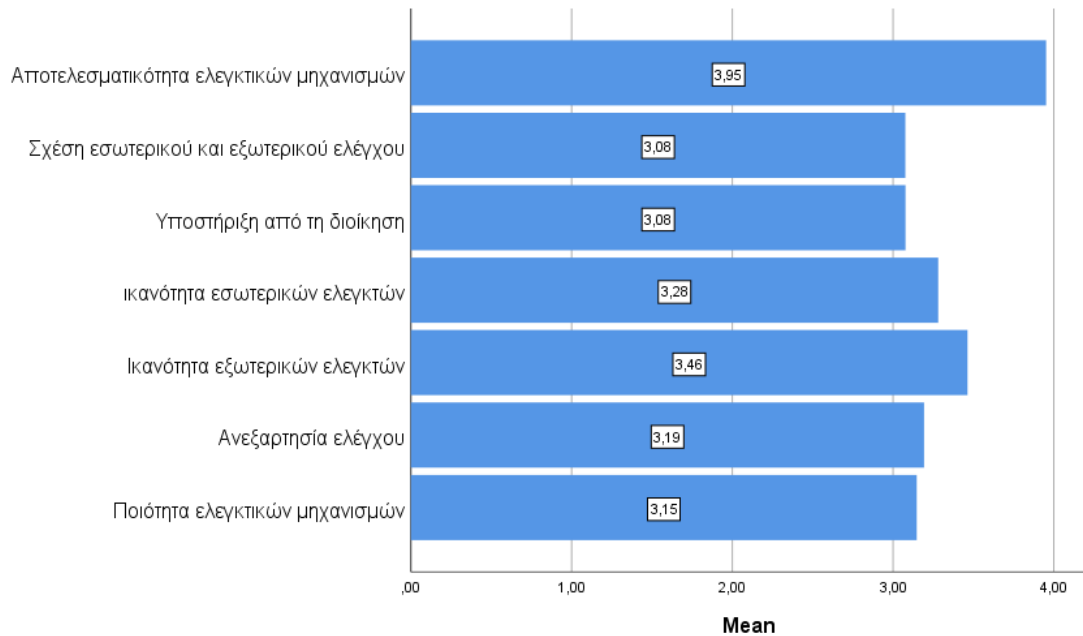
- ✓ Η μεταβλητή "Αποτελεσματικότητα των ελεγκτικών μηχανισμών" έχει μέσο όρο 3,9526 και τυπική απόκλιση 0,58493, υποδεικνύοντας ότι κατά μέσο όρο, οι ερωτηθέντες αντιλαμβάνονται τους μηχανισμούς ελέγχου ως αποτελεσματικούς, με σχετικά χαμηλή διακύμανση στις απαντήσεις.
- ✓ Η μεταβλητή "Σχέση εσωτερικού-εξωτερικού ελέγχου" έχει χαμηλότερο μέσο όρο 3,0763 και υψηλότερη τυπική απόκλιση 0,65748, υποδηλώνοντας ότι οι ερωτηθέντες έχουν μικτές αντιλήψεις σχετικά με τη σχέση μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου.

- ✓ Η μεταβλητή "Υποστήριξη από τη διοίκηση" έχει παρόμοιο μέσο όρο 3,0772 αλλά υψηλότερη τυπική απόκλιση 0,94713, υποδεικνύοντας ότι οι ερωτηθέντες έχουν ευρύτερο εύρος απόψεων σχετικά με το επίπεδο υποστήριξης που παρέχεται από τη διοίκηση.
- ✓ Η μεταβλητή "Ικανότητα εσωτερικού ελεγκτή" έχει μέσο όρο 3,2807 και τυπική απόκλιση 0,8313, υποδεικνύοντας ότι οι ερωτηθέντες γενικά αντιλαμβάνονται τους εσωτερικούς ελεγκτές ως ικανούς, αλλά με υψηλότερο επίπεδο διακύμανσης στις απαντήσεις.
- ✓ Η μεταβλητή "Επάρκεια εξωτερικού ελεγκτή" έχει μέσο όρο 3,4632 και χαμηλότερη τυπική απόκλιση 0,69283, υποδηλώνοντας ότι οι ερωτηθέντες αντιλαμβάνονται ότι οι εξωτερικοί ελεγκτές είναι πιο ικανοί από τους εσωτερικούς ελεγκτές, με μικρότερη απόκλιση στις απαντήσεις.
- ✓ Η μεταβλητή "Ανεξαρτησία του ελέγχου" έχει μέσο όρο 3,193 και τυπική απόκλιση 0,69714, υποδεικνύοντας ότι οι ερωτηθέντες αντιλαμβάνονται ένα μέτριο επίπεδο ανεξαρτησίας στις δραστηριότητες ελέγχου.
- ✓ Τέλος, η μεταβλητή "Ποιότητα ελέγχου" έχει μέσο όρο 3,1474 και τυπική απόκλιση 0,68021, υποδηλώνοντας ότι οι ερωτηθέντες αντιλαμβάνονται την ποιότητα του ελέγχου ως μέτρια, με σχετικά χαμηλή διακύμανση στις απαντήσεις.

Πίνακας 30. Τα συνολικά αποτελέσματα του ερωτηματολογίου

	Mean	Median	Std. Deviation	Minimum	Maximum
Αποτελεσματικότητα ελεγκτικών μηχανισμών	3,9526	4	0,58493	2,25	5
Σχέση εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου	3,0763	3	0,65748	1,25	4,75
Υποστήριξη από τη διοίκηση	3,0772	3	0,94713	1	5
ικανότητα εσωτερικών ελεγκτών	3,2807	3,3333	0,8313	1	5
Ικανότητα εξωτερικών ελεγκτών	3,4632	3,25	0,69283	1,25	5

Ανεξαρτησία ελέγχου	3,193	3	0,69714	1	5
Ποιότητα ελεγκτικών μηχανισμών	3,1474	3	0,68021	1	4,67



Διάγραμμα 29. Τα συνολικά αποτελέσματα του ερωτηματολογίου

4.4 Συσχετίσεις

Στην συνέχεια, παρατίθενται τα αποτελέσματα της ανάλυσης συσχέτισης ανάμεσα στα υπό εξέταση θέματα. Με βάση τα αποτελέσματα αυτά είναι δυνατόν να εξαχθούν τα παρακάτω συμπεράσματα.

- ✓ Η Αποτελεσματικότητα των ελεγκτικών μηχανισμών έχει θετικές συσχετίσεις με πολλές άλλες μεταβλητές, όπως η Διοίκηση (Διοίκηση; $r = .355$), η Ικανότητα Εξωτερικών ελεγκτών (Ικανότητα Εξωτερικών ελεγκτών $r = 0.323$), η Ανεξαρτησία (Ανεξαρτησία; $r = .348$) και η Ποιότητα (Ποιότητα; $r = .334$). Αυτές οι συσχετίσεις δείχνουν ότι τα υψηλότερα επίπεδα αποτελεσματικότητας τείνουν να συνδέονται με υψηλότερα επίπεδα αυτών των άλλων μεταβλητών.
- ✓ Η σχέση εξωτερικού και εσωτερικού ελέγχου έχει μια ιδιαίτερα ισχυρή θετική συσχέτιση με την ικανότητα Εσωτερικών ελεγκτών (ικανότητα Εσωτερικών

ελεγκτών; $r = 0,603$), υποδεικνύοντας ότι τα υψηλότερα επίπεδα του ενός τείνουν να συνδέονται με υψηλότερα επίπεδα του άλλου. Η μεταβλητή αυτή έχει επίσης μέτριες θετικές συσχετίσεις με τη Διοίκηση ($r = .447$) και την ικανότητα Εξωτερικών ελεγκτών ($r = .552$).

- ✓ Η Υποστήριξη της Διοίκησης έχει θετικές συσχετίσεις με όλες τις άλλες μεταβλητές του πίνακα, υποδεικνύοντας ότι σχετίζεται με ένα ευρύ φάσμα οργανωτικών παραγόντων. Αυτές οι συσχετίσεις κυμαίνονται από μέτριες ($r = 0,472$ με ικανότητα Εσωτερικών ελεγκτών) έως αδύναμες ($r = 0,274$ με Αποδοτικότητα), με την ισχυρότερη συσχέτιση με τη Σχέση εξωτερικού και εσωτερικού ελέγχου ($r = 0,603$).
- ✓ Η Ικανότητα Εσωτερικών ελεγκτών έχει ισχυρή θετική συσχέτιση με την Ικανότητα Εξωτερικών ελεγκτών ($r = 0,671$), υποδεικνύοντας ότι τα υψηλότερα επίπεδα του ενός τείνουν να συνδέονται με υψηλότερα επίπεδα του άλλου. Η Ικανότητα Εσωτερικών ελεγκτών έχει επίσης μέτριες θετικές συσχετίσεις με τη Σχέση εξωτερικού και εσωτερικού ελέγχου ($r = 0,447$) και την Ποιότητα ($r = ,668$).
- ✓ Η Ικανότητα Εξωτερικών ελεγκτών έχει μια ιδιαίτερα ισχυρή θετική συσχέτιση με την Ποιότητα ($r = 0,779$), γεγονός που δείχνει ότι υψηλότερα επίπεδα Ικανότητας Εξωτερικών ελεγκτών τείνουν να συνδέονται με υψηλότερα επίπεδα ποιότητας. Η Ικανότητα Εξωτερικών ελεγκτών έχει επίσης μέτριες θετικές συσχετίσεις με τη Σχέση εξωτερικού και εσωτερικού ελέγχου ($r = .552$) και την Ικανότητα Εσωτερικών ελεγκτών ($r = .671$).
- ✓ Η Ανεξαρτησία έχει μέτριες θετικές συσχετίσεις με την Αποδοτικότητα ($r = 0,348$) και την Ποιότητα ($r = ,550$), υποδεικνύοντας ότι υψηλότερα επίπεδα ανεξαρτησίας τείνουν να συνδέονται με υψηλότερα επίπεδα αυτών των μεταβλητών.

Συνολικά, οι συσχετίσεις στον πίνακα υποδηλώνουν ότι υπάρχουν πολύπλοκες σχέσεις μεταξύ αυτών των οργανωτικών παραγόντων. Για παράδειγμα, τα υψηλά επίπεδα αποτελεσματικότητας τείνουν να συνδέονται με υψηλά επίπεδα βοήθειας από την διοίκηση, ικανότητας εξωτερικών ελεγκτών, ανεξαρτησίας και ποιότητας, ενώ τα υψηλά επίπεδα σχέσης εξωτερικού και εσωτερικού ελέγχου τείνουν να συνδέονται με υψηλά επίπεδα ικανότητας εσωτερικών ελεγκτών, υποστήριξης από την διοίκηση και

ικανότητας εξωτερικών ελεγκτών. Αυτοί οι συσχετισμοί μπορεί να είναι χρήσιμοι για τον εντοπισμό τομέων οργανωτικής ισχύος και πιθανών περιοχών για βελτίωση.

Πίνακας 31. Τα αποτελέσματα της ανάλυσης συσχέτισης

Correlations								
		Αποτελ εσματικ ότητα	Σχέση	διοίκησ η	ικανότητα εσωτερικό ν	Ικανότητα εξωτερικών	Ανεξαρτ ησία	Ποιότη τα
Αποτελεσμα τικότητα	Pearson Correlation	1	,355**	,274**	,323**	,348**	,444**	,334**
	Sig. (2-tailed)		,000	,007	,001	,001	,000	,001
	N	95	95	95	95	95	95	95
Σχέση	Pearson Correlation	,355**	1	,603**	,447**	,552**	,399**	,585**
	Sig. (2-tailed)	,000		,000	,000	,000	,000	,000
	N	95	95	95	95	95	95	95
διοίκηση	Pearson Correlation	,274**	,603**	1	,472**	,545**	,525**	,571**
	Sig. (2-tailed)	,007	,000		,000	,000	,000	,000
	N	95	95	95	95	95	95	95
ικανότητα εσωτερικών	Pearson Correlation	,323**	,447**	,472**	1	,671**	,462**	,668**
	Sig. (2-tailed)	,001	,000	,000		,000	,000	,000
	N	95	95	95	95	95	95	95
Ικανότητα εξωτερικών	Pearson Correlation	,348**	,552**	,545**	,671**	1	,466**	,779**
	Sig. (2-tailed)	,001	,000	,000	,000		,000	,000
	N	95	95	95	95	95	95	95
Ανεξαρτησί α	Pearson Correlation	,444**	,399**	,525**	,462**	,466**	1	,550**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000		,000
	N	95	95	95	95	95	95	95
Ποιότητα	Pearson Correlation	,334**	,585**	,571**	,668**	,779**	,550**	1
	Sig. (2-tailed)	,001	,000	,000	,000	,000	,000	
	N	95	95	95	95	95	95	95

4.5 Η επίδραση των δημογραφικών παραγόντων

Τέλος στην παράγραφο αυτή παρουσιάζονται οι στατιστικά σημαντικές διαφορές στις απόψεις των ατόμων που οφείλονται σε διαφορετικά δημογραφικά χαρακτηριστικά τους. Αναλυτικότερα, στο παράρτημα της εργασίας παρατίθενται αναλυτικά όλες οι διαφορές, ενώ στην ενότητα αυτή παρουσιάζονται μόνο οι στατιστικά σημαντικές διαφορές. Τέτοιες βρέθηκαν μόνο ανάμεσα στα άτομα διαφορετικής ηλικίας, όπως φαίνεται στον πίνακα που ακολουθεί. Αξίζει να σημειωθεί ότι το στατιστικό τεστ που χρησιμοποιήθηκε ήταν η ανάλυση διακύμανσης (ANOVA), καθώς η ανεξάρτητη μεταβλητή είχε πάνω από δυο επιλογές. Τέλος, θα πρέπει να σημειωθεί ότι στις περιπτώσεις της ANOVA, έλαβε χώρα ο post hoc έλεγχος LSD ώστε να προκύψουν οι ανά δυο στατιστικά σημαντικές διαφορές.

Πίνακας 32. Οι στατιστικά σημαντικές διαφορές ανάμεσα στα άτομα διαφορετικής ηλικίας

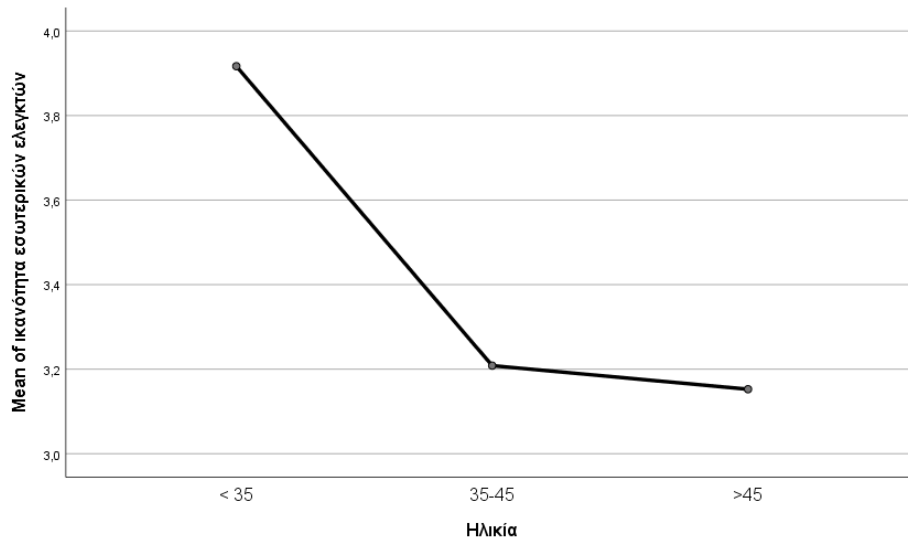
		N	Mean	Std. Deviation	F	p-value
ικανότητα εσωτερικών ελεγκτών	< 35	12	3,92	,515		
	35-45	24	3,21	1,103		
	>45	59	3,15	,867		
	Total	95	3,26	,925	3,655	,030
Ικανότητα εξωτερικών ελεγκτών	< 35	12	4,08	,996		
	35-45	24	3,54	,833		
	>45	59	3,42	,675		
	Total	95	3,54	,783	3,746	,027
Ποιότητα ελεγκτικών μηχανισμών	< 35	12	3,58	,669		
	35-45	24	3,08	,654		
	>45	59	3,05	,600		
	Total	95	3,13	,640	3,730	,028

Εξάλλου, με βάση τα αποτελέσματα του Post hoc test LSD και όπως φαίνεται και διαγραμματικά στην συνέχεια, τα άτομα με ηλικία μικρότερη των 35 ετών

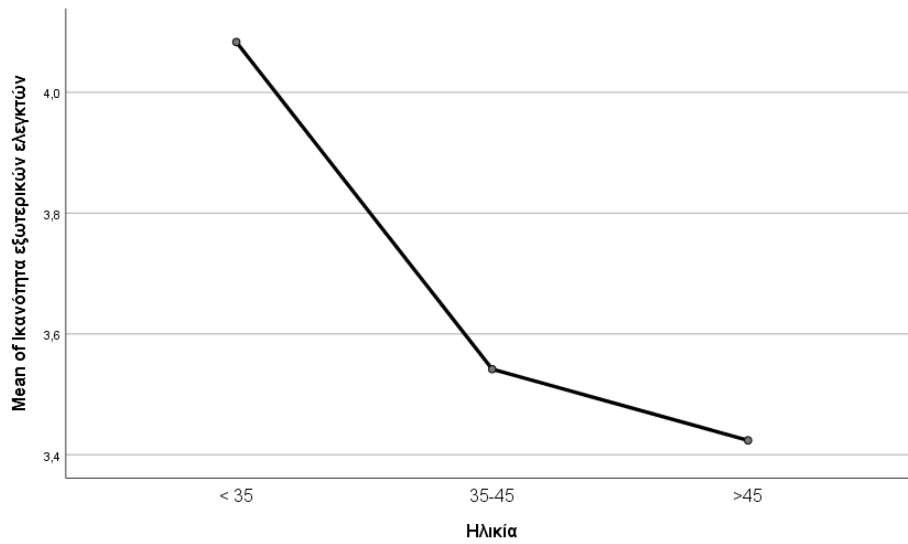
αξιολογούν με μικρότερο βαθμό την ικανότητα των εσωτερικών ελεγκτών, την ικανότητα των εξωτερικών ελεγκτών και την ποιότητα των ελεγκτικών μηχανισμών, τόσο σε σχέση με τα άτομα με ηλικία μεταξύ των 35 και των 45 ετών ($p=0.028$, $p=0.047$ και $p=0.025$ αντίστοιχα), όσο και σε σχέση με τα άτομα με ηλικία μεγαλύτερη των 45 ετών ($p=0.009$, $p=0.007$ και $p=0.008$ αντίστοιχα).

Πίνακας 33. Τα αποτελέσματα του Post hoc test LSD

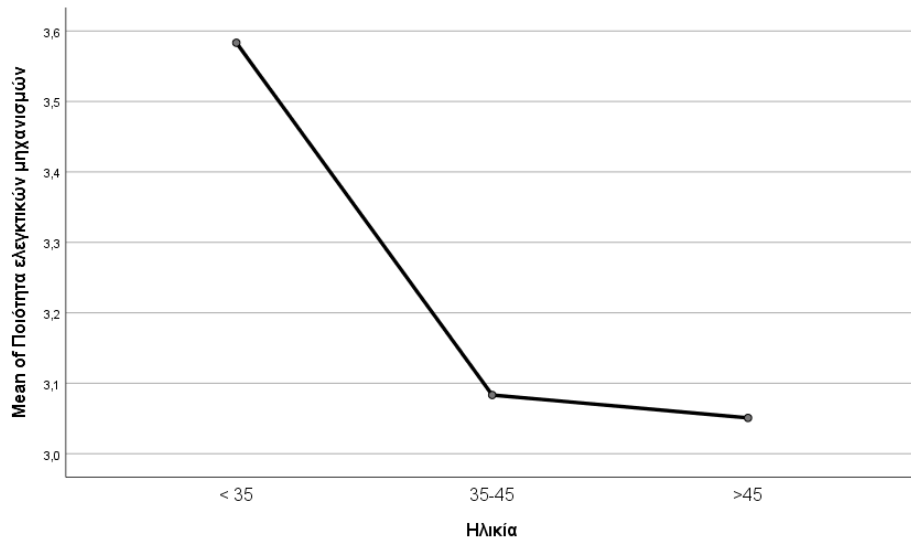
Multiple Comparisons					
LSD					
Dependent Variable	(I) Ηλικία	(J) Ηλικία	Mean Difference (I- J)	Std. Error	Sig.
ικανότητα εσωτερικών ελεγκτών	< 35	35-45	,708*	,318	,028
		>45	,764*	,285	,009
	35-45	< 35	-,708*	,318	,028
		>45	,056	,218	,798
	>45	< 35	-,764*	,285	,009
		35-45	-,056	,218	,798
Ικανότητα εξωτερικών ελεγκτών	< 35	35-45	,542*	,269	,047
		>45	,660*	,241	,007
	35-45	< 35	-,542*	,269	,047
		>45	,118	,184	,524
	>45	< 35	-,660*	,241	,007
		35-45	-,118	,184	,524
Ποιότητα ελεγκτικών μηχανισμών	< 35	35-45	,500*	,220	,025
		>45	,532*	,197	,008
	35-45	< 35	-,500*	,220	,025
		>45	,032	,151	,830
	>45	< 35	-,532*	,197	,008
		35-45	-,032	,151	,830



Διάγραμμα 30. Η πρώτη στατιστικά σημαντική επίδραση της ηλικίας



Διάγραμμα 31. Η δεύτερη στατιστικά σημαντική επίδραση της ηλικίας



Διάγραμμα 32 Η τρίτη στατιστικά σημαντική επίδραση της ηλικίας

Συμπεράσματα

Η αποτελεσματικότητα των ελεγκτικών μηχανισμών είναι καθοριστική για την εύρυθμη λειτουργία των οργανισμών και ειδικά των οργανισμών του δημοσίου τομέα και με αυτήν την έννοια, η παρούσα εργασία ήταν προσανατολισμένη στην αναζήτηση εκείνων των παραγόντων που συμβάλλουν προς αυτήν την κατεύθυνση. Έτσι, η εργασία η οποία αποτελούνταν από το θεωρητικό και το πρακτικό μέρος, προσπάθησε να δώσει απαντήσεις σε σχέση με αυτό το ερώτημα, οι οποίες συνοψίζονται στην συνέχεια.

Σε σχέση με το πρώτο ερευνητικό ερώτημα το οποίο διερευνούσε την σημασία που δίνουν οι ερωτώμενοι στις πτυχές των ελέγχων που τέθηκαν προς αξιολόγησή τους θα πρέπει να σημειωθεί ότι η Αποτελεσματικότητα των ελεγκτικών μηχανισμών έχει μέσο όρο 3,9526 και τυπική απόκλιση 0,58493, υποδεικνύοντας ότι κατά μέσο όρο, οι ερωτηθέντες αντιλαμβάνονται τους μηχανισμούς ελέγχου ως αποτελεσματικούς, με σχετικά χαμηλή διακύμανση στις απαντήσεις. Επιπλέον, οι ερωτηθέντες έχουν μικτές αντιλήψεις σχετικά με τη σχέση μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου και ευρύτερο εύρος απόψεων σχετικά με το επίπεδο υποστήριξης που παρέχεται από τη διοίκηση. Επιπλέον, οι ερωτηθέντες γενικά αντιλαμβάνονται τους εσωτερικούς ελεγκτές ως ικανούς, αλλά με υψηλότερο επίπεδο διακύμανσης στις απαντήσεις, ενώ αντιλαμβάνονται ότι οι εξωτερικοί ελεγκτές είναι πιο ικανοί από τους εσωτερικούς ελεγκτές, με μικρότερη απόκλιση στις απαντήσεις. Επιπλέον, οι ερωτηθέντες αντιλαμβάνονται ένα μέτριο επίπεδο ανεξαρτησίας στις δραστηριότητες ελέγχου, ενώ αντιλαμβάνονται την ποιότητα του ελέγχου ως μέτρια, με σχετικά χαμηλή διακύμανση στις απαντήσεις. Ωστόσο, όλα τα παραπάνω θέματα συζητούνται εκτενώς και στην σχετική βιβλιογραφία με την αναφορά να γίνεται ειδικά σε αυτήν που αναφέρεται στην ελληνική πραγματικότητα και ειδικότερα στην έρευνα των των Drogalas, Karagiorgos & Arampatzis (2015).

Σε σχέση με το δεύτερο ερευνητικό ερώτημα το οποίο διερευνούσε τις σχέσεις ανάμεσα στην αποτελεσματικότητα των ελέγχων και τις υπόλοιπες διαστάσεις θα πρέπει να σημειωθεί ότι η ανάλυση συσχέτισης έδωσε ότι η αποτελεσματικότητα των ελεγκτικών μηχανισμών έχει θετικές συσχετίσεις με πολλές άλλες μεταβλητές, όπως η Διοίκηση (Διοίκηση; $r = .355$), η Ικανότητα Εξωτερικών ελεγκτών (Ικανότητα

Εξωτερικών ελεγκτών $r = 0.323$), η Ανεξαρτησία (Ανεξαρτησία; $r = .348$) και η Ποιότητα (Ποιότητα; $r = .334$). Αυτές οι συσχετίσεις δείχνουν ότι τα υψηλότερα επίπεδα αποτελεσματικότητας τείνουν να συνδέονται με υψηλότερα επίπεδα αυτών των άλλων μεταβλητών. Σε παρόμοια συμπεράσματα εξάλλου έχουν καταλήξει και άλλες έρευνες στις οποίες έγινε αναφορά στο θεωρητικό μέρος της εργασίας, όπως είναι για παράδειγμα αυτή των Alzebana & Gwilliam (2014) και αυτή του του Yeboah (2020).

Τέλος, σε σχέση με το τρίτο ερευνητικό ερώτημα της επίδρασης των δημογραφικών παραγόντων στις αντιλήψεις των ερωτώμενων θα πρέπει να σημειωθεί ότι μόνο η ηλικία έδωσε στατιστικά σημαντικές διαφορές, με τα νεαρότερα άτομα να αξιολογούν αισθητά χαμηλότερα σε σχέση με τα άτομα μεγαλύτερης ηλικίας τις ικανότητες των ελεγκτών (εξωτερικών και εσωτερικών) και την ποιότητα των ελέγχων. Το θέμα αυτό χρίζει περαιτέρω ανάλυσης ώστε να προσδιοριστούν εις βάθος οι αιτίες που οδηγούν αυτά τα άτομα σε αυτές τις απόψεις.

Σε σχέση με τους περιορισμούς της έρευνας θα πρέπει να γίνει αναφορά στο μικρό δείγμα το οποίο εξαιτίας της πίεσης του χρόνου υλοποίησης της εργασίας, δεν κατέστη εφικτό να είναι τόσο μεγάλο ώστε να υλοποιηθούν περαιτέρω στατιστικά τεστ όπως για παράδειγμα μια ανάλυση παλινδρόμησης που θα οδηγούσε σε αναζήτηση προβλεπτικών παραγόντων της αποτελεσματικότητας των ελεγκτικών μηχανισμών. Ωστόσο, αυτό μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο μελλοντικής έρευνας.

Εν κατακλείδι, η αποτελεσματικότητα των ελεγκτικών μηχανισμών φάνηκε να είναι σημαντικός παράγοντας για τα άτομα που συμμετείχαν στην έρευνα. Παράλληλα φάνηκε να συνδέεται με πολλές πτυχές των χαρακτηριστικών των ελέγχων και ως εκ τούτου, η τελική πρόταση της εργασίας συνδέει την αποτελεσματικότητα των μηχανισμών αυτών με την παρουσία συνθηκών που εξασφαλίζουν την διενέργεια ποιοτικών ελέγχων από κατάλληλα καταρτισμένα άτομα.

Βιβλιογραφία

Ahmad, N., Othman, R. & Kamaruzaman, J. (2009). The effectiveness of internal audit in Malaysian public sector. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 5, 53–62.

AL Fayi, S. (2022). Internal audit quality and resistance to pressure. *Journal of Money and Business*, 2(1), 57-69.

Al-Amarneh, A., & Yassine, K. (2019). The impact of auditor experience, workload, and specialization on audit efficiency: Evidence from the public sector. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 9(2), 157-175.

Alsughayer, A. (2021). Impact of auditor competence, integrity, and ethics on audit quality in Saudi Arabia. *Open Journal of Accounting*, 10(4), 125-140.

Al-Twajjry, A., Brierley, J. & Gwilliam, R. (2004). An examination of the relationship between internal and external audit in the Saudi Arabian corporate sector. *Managerial Auditing Journal*, 19(7), 929-944.

Alvarez, F. (1997). Audit and Firm Performance in South America. *Journal of Economic and Finance*, 18, 57-124.

Alzeban, A. & 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), 74–86.

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) (2020). Using the Work of Internal Auditors, AICPA, available at: <https://www.aicpa.org/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/au-c-00610.pdf>. [1/12/2022].

American Institute of Certified Public Accountants. (2017). Generally Accepted Auditing Standards. Retrieved from <https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/2017-06-01-aicpa-clarified-attest-standards.pdf>

- Ardhani, B., Subroto, B. & Hariadi, F. (2019). Does Auditor Independence Mediate the Relationship Between Auditor Rotation and Audit Quality? *Journal of Accounting and Business Education*, 4 (1), 1-10.
- Atanasiu, C. & Florin, g. (2008). The relationship between internal and external audit. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 10(1), 18
- Azzali, S. & Mazza, T. (2018). The Internal Audit Effectiveness Evaluated with an Organizational, Process and Relationship Perspective. *International Journal of Business and Management*, 13, 238–254.
- Azzama, M., Alrabbaa, A. & Mansurb, A. (2020). A study on the relationship between internal and external audits on financial reporting quality. *Management Science Letters*, 10 (15), 937–942.
- Badara, M. & Siti, Z. (2013). The journey so far on internal audit effectiveness: A calling for expansion. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 3, 340–351.
- Bass, M. (1999). Two decades of research and development in transformational leadership. *European Journal of Work and Organizational Psychology*, 8(1), 9–32.
- Campbell, A. (2013). Does National Risk Management Signal Virtue-Based Leadership? Working Paper.
- Charreaux, G. & Philippe, D. (1997). Point sur le gouvernement des entreprises. *Revue Banque & Marchés*, 29, 28-34.
- Chen, J., Cumming, D., Hou, W. & Lee, E. (2013). Executive integrity, audit opinion, and fraud in Chinese listed firms. *Emerging Markets Review*, 15, 72-91.
- Chen, Y., Lin, B., Lu, L. & Zhou, G. (2020). Can internal audit functions improve firm operational efficiency? Evidence from China, *Managerial Auditing Journal*, 18, 265-274.
- Cheng, Q., Goh, B. & Kim, J. (2018). Internal control and operational efficiency, *Contemporary Accounting Research*, 35(2), 1102-1139.

- Cho, M., Lee, H. & Park, H. (2015). Characteristics of statutory internal auditors and operating efficiency, *Managerial Auditing Journal*, 30(4/5), 456-481.
- Cohen, A. & Sayag, G. (2010). The effectiveness of internal auditing: An empirical examination of its determinants in Israeli organisations. *Australian Accounting Review*, 20, 296–307.
- Dal Mas, L. & Barac, K. (2018). The influence of the chief audit executive’s leadership style on factors related to internal audit effectiveness. *Managerial Auditing Journal*, 33(8/9), 29.
- Das, T. & Teng, S. (2002). Alliance constellations: A social exchange perspective. *Academy of Management Review*, 27(3), 445–456.
- Davidson, I., Desai, N. & Gerard, J. (2013). The effect of continuous auditing on the relationship between internal audit sourcing and the external auditor's reliance on the internal audit function. *Journal of Information Systems*, 27(1), 41-59.
- De Angelo, L. (1981). Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3, 183-199.
- de Widt, L. & Thorogood, D. (2020). Stakeholder attitudes towards audit credibility in English local government: A post-Audit Commission analysis. *Financial Accountability & Management*, 38,29–55.
- Debele, E. & Birbirsa, A. (2019). Does leadership affect enterprise risk management? The case of tomato production value chains in Ethiopia. *International Journal of Commerce and Finance*, 5(1), 13-24.
- Dittenhofer, M. (2001). Internal auditing effectiveness: An expansion of present methods. *Managerial Auditing Journal*, 16, 443–450.
- Djoutsa, W. & Tagne, F. A. (2013). Le comportement des audités que l'effet sur la qualité des Services rendue par les Cabinets d’Audit au Cameroun? *Gestion et Organisation*, 6, 93-103.

Drogalas, G., Karagiorgos, T. & Arampatzis, K. (2015). Factors associated with Internal Audit Effectiveness: Evidence from Greece. *Journal of Accounting and Taxation*, 7(7), 113-122.

El-Douadi, S. & Bakour, C. (2020). Facteurs affectant l'efficacité d'audit interne dans le secteur public : cas du secteur public Marocain. *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit*, 4(2), 475-485.

Endaya, K. & Hanefah, M. (2016). Internal auditor characteristics, internal audit effectiveness, and moderating effect of senior management. *Journal of Economic and Administrative Sciences*, 32(2), 160–176.

Erasmus, L. & Coetzee, P. (2018). Drivers of stakeholders' view of internal audit effectiveness: Management versus audit committee. *Managerial Auditing Journal*, 33(1), 90–114.

European Union. (2014). Directive 2014/56/EU of the European Parliament and of the Council of 16 April 2014 amending Directive 2006/43/EC on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts. Retrieved from <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0056&from=EN>

Flint, D. (1988). *Philosophy and Principles of Auditing*. London, Macmillan.

Funnell, W., Wade, M. & Jupe, R. (2016). Stakeholder perceptions of performance audit credibility. *Accounting and Business Research*, 46(6), 601–619.

Government Accountability Office. (2014). Government Auditing Standards. Retrieved from <https://www.gao.gov/yellowbook/overview>

Gramling, A. A., & Stone, D. N. (2019). An examination of the impact of workload compression on audit efficiency and effectiveness. *Journal of Accounting Literature*, 42, 115-127.

Gras-Gil, E., Marin-Hernandez, S. & Garcia-Perez de Lema, D. (2012). Internal audit and financial reporting in the Spanish banking industry. *Managerial Auditing Journal*, 27(8), 728-753.

Halim, A., Sutrisno, T. & Achsin, M. (2014). Effect of Competence and Auditor Independence on Audit Quality with Audit Time Budget and Professional Commitment as a Moderation Variable. *International Journal of Business and Management Invention*, 3(6), 64–74.

Hardiningsih, P., Januarti, I., Oktaviani, M., Srimindarti, C. & Udin, U. (2019). Determinants of Audit Quality: An Empirical Insight from Indonesia. *International Journal of Scientific and Technology Research*, 8, 570-578.

Hargis, B., Watt, J. & Piotrowski, C. (2011). Developing leaders: Examining the role of transactional and transformational leadership across business contexts. *Organization Development Journal*, 29(3), 51.

Haron, H., Chambers, A., Ramsi, R. & Ismail, I. (2004). The reliance of external auditors on internal auditors. *Managerial Auditing Journal*, 19(9), 1148-1159.

Hartarska, V. (2005). Governance and Performance of Microfinance Organizations in Central and Eastern Europe and the Newly Independent States. *World Development*, 33, 1627-1643.

Inayah, A. & Balqiah, E. (2017). The Influence of Leadership Style and Organizational Culture in The Implementation of Risk Management. Parahyangan International 3rd Accounting & Business Conference 2017: 405-421.

International Auditing and Assurance Standards Board. (2018). International Standards on Auditing. Retrieved from <https://www.iaasb.org/standards-guidance/isa>

International Organization of Supreme Audit Institutions. (2019). International Standards of Supreme Audit Institutions. Retrieved from <https://www.issai.org/>

Jiraporn, P., Leelalai, V., Singh, S., & Lee, S. H. (2017). Performance metrics, audit efficiency, and the quality of government auditing: Evidence from Thailand. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 28, 9-21.

Kabuye, F., Nkundabanyanga, K., Opiso, J. & Nakabuye, Z. (2017). Internal audit organisational status, competencies, activities and fraud management in the financial services sector. *Managerial Auditing Journal*, 32(9), 924-944.

Kamenskaya O. (2010). Independence of internal audit. *Accounting and finance of agro-industrial complex*, 4, 48–50.

Kaplan, S. E., & Mauldin, E. G. (2008). Audit efficiency: An investigation of the role of computer-assisted audit tools and techniques. *International Journal of Auditing*, 12(1), 43-60.

Karnisa, D. & Chariri, A. (2015). The Influence of Competence and Independence on Audit Quality with Auditor Motivation and Ethics as Moderating Variables (Empirical Study at a Public Accounting Firm in Jakarta). *International Journal of Business and Management Invention*, 4(2), 55–63.

Kassem, R. & Higson, A. (2016). External Auditors and Corporate Corruption: Implications for External Audit Regulators. *Current Issues in Auditing*, 10 (1), 1-10.

Kim, S., Lee, S. Y., & Lee, Y. (2016). Audit efficiency of electronic working papers and audit software in the public sector. *Government Information Quarterly*, 33(2), 340-348.

Kogan, A., Mishra, S., & Tchernis, R. (2015). Internal audit and the quality of financial reporting: Evidence from the public sector. *Journal of Accounting and Economics*, 60(1), 166-183.

Krishnan, G. V., Largay III, J. A., & Pereira, R. (2016). Auditor expertise and audit efficiency. *The Accounting Review*, 91(4), 1047-1064.

Krishnan, J., & Krishnan, J. (1996). The role of economic incentives in the design of auditing standards: An analysis of audit efficiency. *Journal of Accounting Research*, 34(2), 353-373.

Krishnan, V. (2002). Audit Quality and the Pricing of Discretionary Accruals. Documents de travail. SSRN.

Kuzmenko, N. (2022). Independence As A Mandatory Principle Of Internal Auditors. *Innovative Economics and Management*, 9 (1), 48-56.

- Lee, H. & Park, H. (2016). Characteristics of the internal audit and external audit hours: evidence from S. Korea. *Managerial Auditing Journal*, 31(7), 147-156.
- Lenz, R. & Ulrich, H. (2015). A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities. *Managerial Auditing Journal*, 30, 5–33.
- Lenz, R. (2013). Insights into the effectiveness of internal audit: a multi- method and multi-perspective study. SSRN 2541580.
- Lewicki, R., McAllister, D. & Bies, R. (1998). Trust and distrust: new relationships and realities. *Academy of Management Review*, 23(3), 438–458.
- MacRae, E. & van Gils, D. (2015). *Nine Elements Required for Internal Audit Effectiveness in the Public Sector. A Global Assessment Based on The IIA's 2010 Global Internal Audit Survey*. Florida: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- Mahdi, F. (2010). Evaluating effectiveness of external auditors' report: Empirical evidence from Iran, Pakistan. *Journal of Commerce and Social Sciences*, 4(1), 69-83.
- Maletta, M. & Kida, T. (1993). The effect of risk factors on auditors' configural information processing. *Accounting Review*, 14, 681-691.
- Manopo, C. (2011). *Competency Based Talent and Performance Management System*. Jakarta: Salemba Empat.
- Marra, A., Mazzola, P., & Russo, A. (2016). Public Sector Auditing: Literature Review on Auditing Governance. *Journal of Public Administration and Governance*, 6(1), 33-49.
- Mautz, R. (1984). Internal and external auditors: how do they relate. *Corporate Accounting*, 3(4), 56-58.
- Merry, U. (1999). Organizational strategy on different landscapes: A new science approach. *Systemic Practice and Action Research*, 12(3), 257–278.

- Mihret, D. & Yismaw, W. (2007). Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study. *Managerial Auditing Journal*, 14(4), 258-261.
- Mohammed, N. & Kamalanabhan, J. (2020). Interpersonal trust and employee knowledge sharing behavior: Creative performance as the outcome. *VINE Journal of Information and Knowledge Management Systems*, 50(1), 94–116.
- Moore, G. & Ronen, J. (1990). External Audit and Asymmetric Information. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 9, 234-242.
- Mulyadi, F. (2014). *Auditing*. Jakarta: Empat, Salemba.
- Nurdiono, N. & Gamayuni, 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), 426-434.
- Okaro, S. & Okafor, O. (2015), Cultural factors and audit quality – evidence from Nigeria. *International journal of academic research in accounting, finance and management sciences*, 5(2), 247-258.
- Onay, A. (2021). Factors affecting the internal audit effectiveness: A research of the Turkish private sector organizations. *Ege Academic Review*, 21, 1–15.
- Oortmerssen, A., Woerkum, C. & Aarts, N. (2014). The visibility of trust: Exploring the connection between trust and interaction in a Dutch collaborative governance boardroom. *Public Management Review*, 16(5), 666–685.
- Perez-Lopez, A. (2013). The Independence of the Internal Audit and its Possible Safeguards: an Empirical Study using Delphi Method. *European Journal of Business and Social Sciences*, 1, 11, 75-91.
- Philna, F. & Lourens, D (2017). What drives and measures public sector internal audit effectiveness? Dependent and independent variables. *International Journal of Auditing*, 21, 237–248.
- Quick, R. & Henrizi, P. (2018). Experimental evidence on external auditor reliance on the internal audit. *Review of Managerial Science*, 147, 1- 34.

Rahmanda, R. & Yunaiti, R. (2019). Fraud Detection Affected by the Independence and Competence of Internal Auditors (Case Study at the Inspectorate Region II of the Ministry of Religion of the Republic of Indonesia, *Journal of Accounting Research*, 17(2), 22–37.

Ridley, J. (2008). *Cutting Edge Internal Auditing*. West Sussex: John Wiley and Sons.

Rodgers, W. & Al Fayi, S. (2019). Ethical pathways of internal audit reporting lines, *Accounting Forum*, 43(2), 220-245,

Sambo, T. & Webb, W. (2017). Internal audit and ethics: The case of the South African Social Security Agency. *Administratio Publica*, 25(4), 146-171.

Sarens, G. & Abdolmohammadi, M. (2011). Monitoring effects of the internal audit function: Agency theory versus other explanatory variables. *International Journal of Auditing*, 15, 1-20.

Sawyers, L. (2012). *Sawyer's Internal Auditing Internal Auditing Book*. Jakarta: Salemba Empat

Securities and Exchange Commission. (n.d.). Financial Reporting and Audit. Retrieved from <https://www.sec.gov/spotlight/ifrsroadmap.shtml>

Sedeño-Noda, A., Suárez-Cabrera, M., González-Rodríguez, M., & Medina-Ramírez, J. (2020). Does auditing enhance public institutions' efficiency? Evidence from Spanish local governments. *Journal of Cleaner Production*, 261, 121144.

Shin, H. & Park, S. (2020). The internal control manager and operational efficiency: evidence from Korea, *Managerial Auditing Journal*, 18, 265-274.

Soh, D. & Martinov, B. (2011). The internal audit function: Perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation. *Managerial Auditing Journal*, 26, 605–622.

Sumito, M. & Setiyawati, H. (2019). The Influence of Competence, Independence, Professionalism of Internal Auditors and Time Budget Pressure on Audit Quality (Case Study at Inspectorate General of the Ministry of Marine Affairs and Fisheries). *Scholars Bulletin*, 5(9), 496-503.

Syahwani, I. (2019). The effect of entrepreneurial leadership, organizational culture and information system on the implementation of risk management. *INOVASI*, 15(2), 232-248.

Van Raak, J. & Thurheimer, U. (2016). Opportunities to Improve the Measurement of Audit Quality: A Call for Collaboration between the Profession and Academics.

Yeboah, E. (2020). Critical Literature Review on Internal Audit Effectiveness. *Open Journal of Business and Management*, 8, 1977-1987.

Zalina, Z., Azizan, N. A., & Abdul, W. N. (2019). The Impact of Internal Auditing on Governance, Accountability and Transparency in the Malaysian Public Sector. *Asian Journal of Accounting Perspectives*, 12(1), 89-103. doi:10.1108/ajap-07-2019-0015

Παράρτημα Α

Το παρόν ερωτηματολόγιο διενεργείται στο πλαίσιο εκπόνησης της Διπλωματικής Εργασίας στο ΠΜΣ στη Δημόσια Διοίκηση του Πανεπιστημίου Μακεδονίας.

Οι απαντήσεις θα είναι ανώνυμες .

Η διάρκεια συμπλήρωσής του είναι 3 λεπτά.

ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ-QUESTIONNAIRE

Ηλικία

< 35

35-45

>45

Προϋπηρεσία

<5

5-15

>15

Εκπαίδευση

Δευτεροβάθμια εκπαίδευση -ΔΕ

Τεχνολογική/πανεπιστημιακή εκπαίδευση- ΤΕ/ΠΕ

Μεταπτυχιακό

Διδακτορικό

Θέση

Υπάλληλος διοικητικός

Υπάλληλος Οικονομικής Διεύθυνσης /Λογιστήριο

Προϊστάμενος/Διευθυντής

Υπάλληλος Μονάδας Εσωτερικού Ελέγχου

Εξωτερικός Ελεγκτής

Αποτελεσματικότητα ελεγκτικών μηχανισμών

1. Οι ελεγκτικοί μηχανισμοί μπορούν να βελτιώσουν την απόδοση του τμήματος
2. Οι ελεγκτικοί μηχανισμοί μπορούν να βοηθήσουν αποφασιστικά στην ανίχνευση και διαχείριση κινδύνων
3. Οι ελεγκτικοί μηχανισμοί μπορούν να βοηθήσουν αποφασιστικά στην αξιολόγηση διαδικασιών
4. Οι ελεγκτικοί μηχανισμοί μπορούν να βοηθήσουν αποφασιστικά στην εισήγηση βελτιώσεων.

Σχέση εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου

1. Υπάρχει επικοινωνία μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου
2. Οι εξωτερικοί και εσωτερικοί ελεγκτές συναντώνται σε τακτική βάση
3. Οι εξωτερικοί ελεγκτές βασίζονται στη βοήθεια των εσωτερικών ελεγκτών.
4. Οι εξωτερικοί ελεγκτές έχουν απεριόριστη πρόσβαση στα έγγραφα εργασίας του τμήματος εσωτερικού ελέγχου.

Υποστήριξη από τη διοίκηση

1. Η διοίκηση παρέχει τους απαραίτητους οικονομικούς πόρους για τις προγραμματισμένες δραστηριότητες ελέγχου.
2. Η διοίκηση παρέχει τους απαραίτητους ανθρώπινους πόρους για τις προγραμματισμένες δραστηριότητες ελέγχου
3. Η διοίκηση συμβάλλει στην προώθηση της αποτελεσματικής συνεργασίας μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου

Ικανότητα εσωτερικών ελεγκτών

1. Οι εσωτερικοί ελεγκτές διαθέτουν επαρκή εκπαίδευση
2. Οι εσωτερικοί ελεγκτές έχουν απεριόριστη πρόσβαση σε όλα τα τμήματα και τους υπαλλήλους του οργανισμού
3. Οι Εσωτερικοί Ελεγκτές έχουν επαγγελματική πιστοποίηση

Ικανότητα εξωτερικών ελεγκτών

1. Οι εξωτερικοί ελεγκτές είναι φιλικοί και υποστηρικτικοί
2. Οι εξωτερικοί ελεγκτές διαθέτουν επαρκή εκπαίδευση
3. Οι εξωτερικοί ελεγκτές διαθέτουν επαρκή εμπειρία
4. Οι εξωτερικοί ελεγκτές διαθέτουν ηθική ακεραιότητα

Ανεξαρτησία ελέγχου

1. Οι έλεγχοι διενεργούνται με πλήρη και απεριόριστη πρόσβαση σε εργαζόμενους, περιουσιακά στοιχεία και αρχεία
2. Οι επικεφαλής ελέγχου έχει άμεση επαφή με το Διοίκηση
3. Οι ελεγκτές σπάνια αντιμετωπίζουν παρεμβάσεις από τη διοίκηση κατά τη διάρκεια της εργασίας τους .

Ποιότητα ελεγκτικών μηχανισμών

1. Οι συστάσεις των ελεγκτικών μηχανισμών μπορούν εύκολα να εφαρμοστούν
2. Η ελεγκτική δραστηριότητα διαθέτει επαρκή χρηματοδότηση σε σχέση με το μέγεθος των ελεγκτικών της αρμοδιοτήτων
3. Οι παρατηρήσεις του ελέγχου κοινοποιούνται, έγκαιρα και με ακρίβεια

κλίμακα Likert

Διαφωνώ έντονα

Διαφωνώ

ούτε συμφωνώ ούτε διαφωνώ

Συμφωνώ

Συμφωνώ απολύτως

Παράρτημα Β

		ANOVA				
		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Αποτελεσματικότητα ελεγκτικών μηχανισμών	Between Groups	,691	2	,346	1,264	,287
	Within Groups	25,141	92	,273		
	Total	25,832	94			
Σχέση εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου	Between Groups	,622	2	,311	,660	,519
	Within Groups	43,336	92	,471		
	Total	43,958	94			
Υποστήριξη από τη διοίκηση	Between Groups	5,041	2	2,521	2,554	,083
	Within Groups	90,790	92	,987		
	Total	95,832	94			
Ικανότητα εσωτερικών ελεγκτών	Between Groups	5,919	2	2,959	3,655	,030
	Within Groups	74,502	92	,810		
	Total	80,421	94			
Ικανότητα εξωτερικών ελεγκτών	Between Groups	4,339	2	2,170	3,746	,027
	Within Groups	53,282	92	,579		
	Total	57,621	94			
Ανεξαρτησία ελέγχου	Between Groups	1,882	2	,941	2,540	,084
	Within Groups	34,076	92	,370		
	Total	35,958	94			
Ποιότητα ελεγκτικών μηχανισμών	Between Groups	2,887	2	1,443	3,730	,028
	Within Groups	35,597	92	,387		
	Total	38,484	94			

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Αποτελεσματικότητα ελεγκτικών μηχανισμών	Between Groups	,318	2	,159	,573	,566
	Within Groups	25,514	92	,277		
	Total	25,832	94			
Σχέση εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου	Between Groups	,859	2	,430	,917	,403
	Within Groups	43,099	92	,468		
	Total	43,958	94			
Υποστήριξη από τη διοίκηση	Between Groups	2,131	2	1,066	1,046	,355
	Within Groups	93,700	92	1,018		
	Total	95,832	94			
ικανότητα εσωτερικών ελεγκτών	Between Groups	4,064	2	2,032	2,449	,092
	Within Groups	76,357	92	,830		
	Total	80,421	94			
Ικανότητα εξωτερικών ελεγκτών	Between Groups	3,188	2	1,594	2,694	,073
	Within Groups	54,433	92	,592		
	Total	57,621	94			
Ανεξαρτησία ελέγχου	Between Groups	1,358	2	,679	1,805	,170
	Within Groups	34,600	92	,376		
	Total	35,958	94			
Ποιότητα ελεγκτικών μηχανισμών	Between Groups	2,035	2	1,017	2,568	,082
	Within Groups	36,449	92	,396		
	Total	38,484	94			

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Αποτελεσματικότητα ελεγκτικών μηχανισμών	Between Groups	1,112	3	,371	1,364	,259
	Within Groups	24,720	91	,272		
	Total	25,832	94			
Σχέση εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου	Between Groups	,736	3	,245	,516	,672
	Within Groups	43,222	91	,475		
	Total	43,958	94			
Υποστήριξη από τη διοίκηση	Between Groups	1,859	3	,620	,600	,617
	Within Groups	93,973	91	1,033		
	Total	95,832	94			
ικανότητα εσωτερικών ελεγκτών	Between Groups	2,304	3	,768	,895	,447
	Within Groups	78,117	91	,858		
	Total	80,421	94			
Ικανότητα εξωτερικών ελεγκτών	Between Groups	1,851	3	,617	1,007	,394
	Within Groups	55,770	91	,613		
	Total	57,621	94			
Ανεξαρτησία ελέγχου	Between Groups	,273	3	,091	,232	,874
	Within Groups	35,685	91	,392		
	Total	35,958	94			
Ποιότητα ελεγκτικών μηχανισμών	Between Groups	2,614	3	,871	2,211	,092
	Within Groups	35,870	91	,394		
	Total	38,484	94			