



ΔΙΑΤΜΗΜΑΤΙΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΣΤΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Master in Business Administration – MBA

Διπλωματική Εργασία

Θέμα: Αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου και οργανωσιακή κουλτούρα: Θεωρητική και εμπειρική διερεύνηση σε ελληνικές επιχειρήσεις (Effectiveness of internal audit and organizational culture: Theoretical and empirical investigation in Greek companies)

Φοιτήτρια:

Ελένη – Δέσποινα Χ. Κούρτη (Α.Μ.: 23033)

E-mail: mba23033@uom.edu.gr

Επιβλέπων Καθηγητής:

Δρ. Γεώργιος Δρογαλάς

Αναπληρωτής Καθηγητής

Τμήμα Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων

Πανεπιστήμιο Μακεδονίας

E-mail: drogalas@uom.edu.gr

Θεσσαλονίκη, Σεπτέμβριος 2023 – Ιανουάριος 2024

Εισαγωγικές Σημειώσεις

Αναγκαιότητα μελέτης: Απαραίτητη κρίνεται η συμπερίληψη της πρακτικής του εσωτερικού ελέγχου στα πλαίσια της διοικητικής ελεγκτικής πρακτικής στη σύγχρονη εποχή της καλπάζουσας επιχειρησιακής ανάπτυξης, αφού οι επιχειρήσεις καλούνται να αξιοποιήσουν με το βέλτιστο παραγωγικά τρόπο το πολυπληθές και ποικίλων χαρακτηριστικών ανθρώπινο δυναμικό εντός οργανωσιακών πλαισίων με διαφορετική κουλτούρα.

Πεδία ενδιαφέροντος: Αποδοτικότητα του οργανισμού, ολική επάρκεια και αποτελεσματικότητα των οργανωσιακών συστημάτων εσωτερικού λογιστικού και λειτουργικού ελέγχου, συμμόρφωση με νόμους, διαδικασίες, πολιτικές, σχέδια και κανονισμούς, αποτύπωση της διοικητικής διάστασης του εσωτερικού ελέγχου με τη διενέργεια αποτελεσματικών οικονομικών ελέγχων που αποσκοπούν στην αξιολόγηση της αξιοπιστίας των αναφορών και των αποτελεσμάτων, ακριβής και έγκυρη αναπαράσταση των οικονομικών δεδομένων, διασφάλιση ορθολογικής, επικερδούς χρήσης των πόρων, συνέπεια των δράσεων με καθορισμένους στόχους. Σφαιρική αξιολόγηση πορισμάτων, έγκαιρη πρόταση μέτρων προς εφαρμογή των εποικοδομητικών συστάσεων των εκθέσεων, επαρκής παρακολούθηση, διασφάλιση της υλοποίησης κατάλληλων διορθωτικών ενεργειών και της αποτελεσματικότητας αυτών. Διαφύλαξη της οικονομικής ευημερίας της επιχείρησης και προστασία των περιουσιακών στοιχείων του οργανισμού, προσθήκη αξίας στην άσκηση λειτουργικών σκοπών της εταιρείας.

Θεωρητικό πλαίσιο

Οργανωσιακή Κουλτούρα: Μορφή έκφρασης και ενστερνισμού κοινών αξιών, «πιστεύω», βασικών παραδοχών, σημασιών, άτυπων κανόνων και ιδεολογικής προσέγγισης, συμπεριληπτικό εν γένει πλαίσιο αναφοράς, ενδεικτικό συλλογικού νοητικού προγραμματισμού, απεικόνιση μοτίβων σκέψεων, συμπεριφοράς και σχέσεων αιτίου - αιτιατού. Καίρια συμβολή στη λειτουργικότητα, στην απόδοση και στην ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών, κράμα ορθού τρόπου αντίληψης, σκέψης και αίσθησης μεταξύ των μελών του οργανισμού, νοηματοδότηση των ενεργειών και της εμπειρίας.

Αποτελεσματικότητα εσωτερικού ελέγχου: Παράγοντες που ασκούν επιρροή όπως η υποστήριξη από την ανώτατη διοίκηση, η εταιρική διακυβέρνηση, η συμμετοχή στις αποφάσεις, η αποδοτικότητα των υπαλλήλων, αλλά και συνιστώσες όπως η ανεξαρτησία και η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου εξαρτώνται και από τα χαρακτηριστικά της επικρατούσας οργανωσιακής κουλτούρας. Ταυτότητα των οργανισμών και ενσωμάτωση χρήσιμων πληροφοριών, επιτυχημένη ηγεσία, στρατηγικός σχεδιασμός, ενδυνάμωση του ανθρωπίνου δυναμικού και βελτιστοποίηση των διεργασιών μέσω της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου (μέτρηση, ανάλυση), άμεση σχέση της οργανωσιακής φιλοσοφίας με την εφαρμογή επιχειρησιακών στρατηγικών πολλαπλών επιπέδων βελτίωση της συνολικής επίδοσης του οργανισμού.

Ερευνητικός Σχεδιασμός και Μεθοδολογία

Σκοπός: Διερεύνηση της σχέσης ανάμεσα στην οργανωσιακή κουλτούρα (ανεξάρτητη μεταβλητή) και την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου (εξαρτημένη μεταβλητή), στη βάση τεσσάρων τύπων οργανωσιακής δομής που διέπουν τη σύνθεση κυρίαρχων αξιών (υπό το πρίσμα Competing Values Framework – CVF των Cameron & Quinn, 1999).

Ειδικότερα: Οι τέσσερις εκδοχές οργανωσιακής κουλτούρας αποδίδουν έμφαση στη σημασία της Ομάδας (Group), της Ιεραρχίας (Hierarchical), της Ανάπτυξης (Developmental) και της Λελογισμένης / Εξορθολογισμένης δράσης (Rational). Σύμφωνα με την ομαδοποίηση τεσσάρων επιπέδων της ανεξάρτητης μεταβλητής (τέσσερις τυπολογίες) αξιολογείται ποσοτικά η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου.

Ερευνητικά Ερωτήματα:

- 1) Ποια είναι η σχέση ανάμεσα στην οργανωσιακή κουλτούρα και την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου;
- 2) Σχετίζεται κάποιος τύπος οργανωσιακής κουλτούρας με υψηλότερα επίπεδα αποτελεσματικότητας εσωτερικού ελέγχου;

Επισκόπηση μελετών – Ερευνητικό υπόβαθρο – Εργαλεία μέτρησης

Κοινές έννοιες: Επίδραση της οργανωσιακής κουλτούρας στην άσκηση και επιτυχή έκβαση της ελεγκτικής διαδικασίας, ενεργητική συμμετοχή και πρόληψη κινδύνων, ανάληψη πρωτοβουλιών, στοχοθεσία, ενσωμάτωση στο εσωτερικό, ρόλος της διοίκησης, πρότυπα επικοινωνίας μεταξύ των μελών, διαμόρφωση επιχειρησιακής κουλτούρας, «ισχυρές» κουλτούρες και συντονισμός, σημασία προσαρμογής της εταιρικής κουλτούρας και εναρμόνιση αυτής με τη λειτουργία και το σκοπό του εσωτερικού ελέγχου.

Δομικά στοιχεία: Διαχείριση ρίσκου, ηθική διάσταση και αξίες (tone at the top), υποστήριξη, καλλιέργεια θετικών σχέσεων μεταξύ των ενδιαφερόμενων μερών, αποτελεσματική εταιρική διακυβέρνηση, ρόλοι, ευθύνες, ιεραρχικές σχέσεις, σαφής δήλωση πολιτικών και ακολουθούμενων διαδικασιών, καθολική αποδοχή, συμπερίληψη του στρατηγικού σχεδιασμού στη διοικητική πρακτική, επιτεύξιμη και ρεαλιστική στόχευση με βάση τους διαθέσιμους πόρους, δημιουργική ανθρώπινη αλληλεπίδραση εντός του οργανισμού, παροχή κινήτρων στους εργαζομένους, καταπολέμηση διαφθοράς και προσανατολισμός στην επίτευξη του αποτελέσματος.

Κομβικές διαστάσεις: Διορθωτικός έλεγχος και διαχείριση του κινδύνου, δυναμική σύνδεση μεταξύ της οργανωσιακής στρατηγικής, επιχειρησιακής κουλτούρας, συμπεριφορικών πρακτικών των εργαζομένων και κινήτρων για προσωπική ανάπτυξη, επιτυχημένη καριέρα, σταθερότητα, ασφάλεια εργασίας, παρακολούθηση του εσωτερικού ελεγκτικού οργανωσιακού περιβάλλοντος, αναγνώριση και γνωστοποίηση πιθανών σφαλμάτων και ενδείξεων απάτης.

Επισκόπηση μελετών – Ερευνητικό υπόβαθρο – Εργαλεία μέτρησης

Χαρακτηριστικά σημεία: Ευελιξία, ακρίβεια και ικανότητα προσαρμογής στα δεδομένα της νέας εποχής, πολλαπλό και πολυεπίπεδο φάσμα δραστηριοτήτων, δυναμική αξιολόγηση, καθορισμός τρόπου δράσης, νομοθετικά πλαίσια και επιχειρησιακές προτεραιότητες, κανόνες και συντονισμός τμημάτων, ελεγκτικές πρακτικές και οργάνωση των επιχειρησιακών δομών, αίσθηση κοινωνικής συνοχής ως παράγοντας – κλειδί κατά τη διαδικασία λήψης αποφάσεων, κυριαρχία στην αγορά, αποδοχή εσωτερικού ελέγχου και συμμετοχικές κουλτούρες, σχεδιασμός μεθόδων, συμπερίληψη των αποτελεσμάτων στις αποφάσεις, δημιουργία συστημάτων περιορισμού των κινδύνων και άμβλυνσης των ζημιογόνων παραμέτρων.

Εργαλεία μέτρησης: Επιρροές από OCAI (Cameron & Quinn, 2006), OCP (O'Reilly et al., 1991) στα πλαίσια κατηγοριοποίησης CVF και από άρθρα διεθνούς βιβλιογραφίας – κατασκευή κλίμακας μέτρησης της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου (πηγές επιμέρους ερωτήσεων). Συνδυασμός χρήσης δημογραφικών στοιχείων (4 items), σύντομης έκδοσης OCP (26 items) και κλίμακας μέτρησης αποτελεσματικότητας εσωτερικού ελέγχου (12 items). Συνολική έκταση: 42 ερωτήσεις.

Περιγραφή Εργαλείων Μέτρησης - Οργανωσιακή Κουλτούρα

Τύπος Οργανωσιακής Δομής - Έμφαση στην Ομάδα: Συνοχή, επικράτηση δικαιοσύνης στον εργασιακό χώρο, ηθική, σεβασμός ατομικών δικαιωμάτων, ανάπτυξη ανθρωπίνου δυναμικού, ανεκτικότητα στη διαφορετικότητα εντός των εργασιακών πλαισίων (φύλο, ιδεολογία, εθνικότητα κλπ), ανοιχτή επικοινωνία, κοινωνική υπευθυνότητα, συνεργασία, ανθρωποκεντρικός προσανατολισμός, εμπιστοσύνη, συνεργασία.

Τύπος Οργανωσιακής Δομής - Έμφαση στην Ιεραρχία: Κανόνας σταθερότητας, επίδειξη προσοχής στην άσκηση εργασίας, ορθολογισμός, επικέντρωση στη λεπτομέρεια, ακρίβεια και αποτελεσματικότητα, ασφάλεια, προσανατολισμός στη σύννομη δράση, συνέργεια / συντονισμός δραστηριοτήτων, τήρηση διαδικασιών, εξορθολογισμένες λειτουργίες, προβλεψιμότητα έργων και απαιτήσεων.

Τύπος Οργανωσιακής Δομής - Έμφαση στην Ανάπτυξη: Ευελιξία, πειραματισμός, δημιουργικότητα, απουσία περιορισμού από πλήθος κανόνων, άμεση αξιοποίηση ευκαιριών, αυτονομία, καινοτομία, προσαρμογή, ανάληψη ρίσκου.

Τύπος Οργανωσιακής Δομής - Έμφαση στη Λελογισμένη / Εξορθολογισμένη Δράση: Παραγωγικότητα, ανταγωνιστικότητα, αποτελεσματικότητα, επίτευξη στόχου, υψηλές προσδοκίες επίδοσης, επιθετικότητα, προσανατολισμός στο αποτέλεσμα, αναλυτικός χαρακτήρας ενεργειών και δράσεων, σχεδιασμός και θέση στόχων, πολιτικές και πρακτικές επιθετικής δράσης.

Περιγραφή Εργαλείων Μέτρησης – Αποτελεσματικότητα Εσωτερικού Ελέγχου

- Αύξηση απόδοσης και παραγωγικότητας του οργανισμού.
- Καθορισμός επάρκειας και αποτελεσματικότητας οργανωσιακών συστημάτων εσωτερικού λογιστικού και λειτουργικού ελέγχου, έλεγχος ακρίβειας και αξιοπιστίας οικονομικών αναφορών.
- Αξιολόγηση και βελτίωση αποτελεσματικότητας πρακτικών διαχείρισης κινδύνου.
- Διασφάλιση συμμόρφωσης με νόμους, διαδικασίες, πολιτικές, σχέδια και κανονισμούς.
- Οικονομική, αποτελεσματική και αποδοτική χρήση των πόρων.
- Εξέταση των οργανωσιακών προγραμμάτων προς εξακρίβωση συνέπειας των αποτελεσμάτων σε σχέση με τους καθορισμένους στόχους.
- Παροχή επαρκούς παρακολούθησης (follow - up).
- Λήψη κατάλληλων αποτελεσματικών διορθωτικών μέτρων.
- Εφαρμογή των εποικοδομητικών και εφαρμόσιμων συστάσεων της έκθεσης εσωτερικού ελέγχου.
- Συμπερίληψη και συμβολή των πορισμάτων του εσωτερικού ελέγχου στη λήψη διοικητικών αποφάσεων.

Χορήγηση Ερωτηματολογίων

Μέθοδος συλλογής απαντήσεων: Χορήγηση ερωτηματολογίων μέσω της πλατφόρμας Google Forms.

Πληθυσμός και Δείγμα: Εργαζόμενοι του ιδιωτικού τομέα, προερχόμενοι από πλήθος επιχειρήσεων. Επίτευξη ποικιλομορφίας ως προς τα χαρακτηριστικά του δείγματος (φύλο, εκπαιδευτικό υπόβαθρο, μορφή και σχέση εργασίας, έτη συνολικής απασχόλησης).

Τεχνική δειγματοληψίας: Αξιοποίηση διαφόρων τεχνικών δειγματοληψίας, συνδυασμός μεθόδου χιονοστιβάδας (διαμοιρασμός ερωτηματολογίων σε γνωστά πρόσωπα, συνεργάτες, λοιπό επαγγελματικό και οικογενειακό κύκλο κλπ) και ευκαιριακής δειγματοληψίας για λόγους ευκολίας συλλογής αποτελεσμάτων (χορήγηση σε συναδέλφους). Διασφάλιση ύπαρξης επιθυμητών χαρακτηριστικών στο δείγμα, υπό συνθήκη απουσίας πιθανοτήτων μεροληπτικής επιλογής. Ικανοποιητικό μέγεθος δείγματος ($n = 124$) σε αναλογία στατιστικά αποδεκτή προς το πλήθος των προτάσεων (items) των κλιμάκων μέτρησης, μείωση περιθωρίου λάθους στη γενίκευση των αποτελεσμάτων.

Μέθοδος ανάλυσης αποτελεσμάτων: Χρήση SPSS και SmartPLS – περιγραφικά στατιστικά στοιχεία, συσχετίσεις μεταξύ των μεταβλητών, έλεγχος αξιοπιστίας και εγκυρότητας ερωτηματολογίου, έλεγχος κανονικότητας κατανομής και πολυσυγγραμμικότητας, κατασκευή μοντέλου δομικών εξισώσεων (SEM), διενέργεια πολλαπλής παλινδρόμησης.

Αποτελέσματα – Έλεγχος Ερευνητικών Υποθέσεων

- Υψηλή αξιοπιστία γενικής κλίμακας και υποκλιμάκων μέτρησης (Cronbach's Alpha > 0.88).
- Ικανοποιητική συγκλίνουσα και διακριτική εγκυρότητα (Convergent & Discriminant Validity) της εννοιολογικής κατασκευής (Construct Validity).
- Χρήση μη παραμετρικών μεθόδων προς έλεγχο στατιστικής σημαντικότητας (p – values / Sig.) λόγω μη κανονικότητας κατανομής για επίπεδο σημαντικότητας $\alpha = .05$ – Κεντρικό Οριακό Θεώρημα για $n > 30$ και εξέταση κύρτωσης και λοξότητας.
- Οι συσχετίσεις μεταξύ των μεταβλητών αποδείχτηκαν στατιστικώς σημαντικές ($\alpha = .01$) => απόρριψη H_0 και αποδοχή H_1 , με τις Κουλτούρες που αποδίδουν έμφαση στην Ιεραρχία και στη Λελογισμένη / Εξορθολογισμένη δράση (Hierarchical & Rational) να σχετίζονται θετικά (μετρίως) ισχυρά με υψηλά επίπεδα αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου, ενώ όσες προσανατολίζονται στην Ομάδα και στην Ανάπτυξη (Group & Developmental) σχετίζονται μετρίως θετικά (αν και σχετικά ασθενώς) με την αυξημένη αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου.
- **Πορίσματα SEM και Γραμμικής Παλινδρόμησης:** Κουλτούρες που αποδίδουν έμφαση στην **Ιεραρχία** και τη **Λελογισμένη / Εξορθολογισμένη δράση** σχετίζονται θετικά με υψηλά επίπεδα αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου, συμπεριλαμβάνοντας (αν και σε ίσως μικρότερο βαθμό) και την **Ομαδική Κουλτούρα**, **αποκλείοντας ωστόσο την Αναπτυξιακή από την εξίσωση.**

Συζήτηση – Ανακεφαλαίωση

Συγκριτική Αξιολόγηση: Έκδηλη η προσφορά της εσωτερικής ελεγκτικής λειτουργίας στις επιχειρήσεις. Αναπόδραστη συνθήκη για την επιτυχή άσκηση του εσωτερικού ελέγχου η ύπαρξη Οργανωσιακής Κουλτούρας η οποία ευνοεί τη διενέργειά του και σχετίζεται με υψηλότερα επίπεδα αποτελεσματικότητας αυτού. Οι πιο «ισχυρές» κουλτούρες οι οποίες βασίζονται στην ακριβή στοχοθεσία και στην οργάνωση σχετίζονται με υψηλότερα επίπεδα αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου, ενώ οι περισσότερο αναπτυξιακές φαίνεται να αμβλύνουν την αποτελεσματικότητά του.

Τα επιμέρους στοιχεία τα οποία χαρακτηρίζουν τις εκάστοτε μορφές Οργανωσιακής Κουλτούρας είναι τυπικά συμπεριφορών και πρακτικών οι οποίες εκ των πραγμάτων σχετίζονται με μία τάση οργάνωσης και με μία ροπή προς τη μεθοδευμένη δράση. Επιχειρησιακά στοιχεία που συμβαδίζουν με τη φιλοσοφία της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου όπως η σταθερότητα, η προβλεψιμότητα, η αναλυτική και ενεργός δράση, η επικέντρωση στη λεπτομέρεια, η ευκρινής στοχοθεσία, καθώς και η προσπάθεια για υψηλή επίδοση, ομαδοποιούνται σε σύνολα υπό τη θεωρία των Ανταγωνιστικών Αξιών (CVF) και συνδέονται θετικά με την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου, εμπερικλείοντας και την προεξάρχουσα συνιστώσα της συνεργασίας στη συμβολή της Ομαδικής Κουλτούρας (Group).

Περιορισμοί - Προτάσεις για μελλοντική έρευνα

- Σχετική έλλειψη χρόνου συλλογής και επεξεργασίας των αποτελεσμάτων, αριθμός των συμμετεχόντων, αν και ικανοποιητικός για τους σκοπούς της έρευνας, δεν επιτρέπει με μεγάλη αξιοπιστία τη γενίκευση των αποτελεσμάτων στο γενικό πληθυσμό σε ευρεία κλίμακα.
- Μη κανονική κατανομή των δεδομένων (ποσοτική ομαλοποίηση), ωστόσο ποιοτική συμφωνία υπέρ συγκεκριμένων κατηγοριών απαντήσεων (μεροληψία). Πιθανή εξήγηση: Διεξαγωγή έρευνας εντός οργανωμένων εργασιακών πλαισίων (επιχειρήσεις) οι οποίες λειτουργούν τηρώντας όλες τις συνιστώσες και τις προϋποθέσεις που φαίνεται να αυξάνουν την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου σύμφωνα με τις τρεις τυπολογίες (Hierarchical, Rational, Group).
- Τήρηση διαδικασιών, σαφώς προσδιορισμένη στοχοθεσία, τα άτομα τα οποία εργάζονται εντός αυτών των πλαισίων υιοθετούν την ίδια λογική δράσης η οποία αυξάνει την αποτελεσματικότητα όχι μόνο του εσωτερικού ελέγχου, αλλά και της επιχείρησης στο σύνολό της, αντιμετωπίζοντας την ελεγκτική διαδικασία ως αναπόσπαστο κομμάτι των ορθών εταιρικών πρακτικών.
- Οι περισσότερες επιχειρήσεις στον ελληνικό χώρο κινούνται με γνώμονα τη μεγιστοποίηση του κέρδους, αποφεύγοντας την ανάληψη ρίσκων (και σε μεγάλο βαθμό προώθησης καινοτομιών), δίχως να χαρακτηρίζονται από διάθεση πειραματισμού (Developmental), αλλά τηρώντας μια πιο συντηρητική προσέγγιση, ίσως λόγω κοινωνικών, πολιτικών, οικονομικών αιτιών ή και γενικότερης εθνικής κουλτούρας.
- Σκόπιμη και η διενέργεια Necessary Component Analysis (NCA) συμπληρωματικά προκειμένου να διαπιστωθεί αν κάποια ανεξάρτητη μεταβλητή θεωρείται αναγκαία (αλλά όχι επαρκής) συνθήκη για την τελική μορφή της εξίσωσης. Πραγματοποίηση NCA Permutation με χρήση Latent Variable Scores (LV Scores) μέσω του προγράμματος SmartPLS προς επαλήθευση των αποτελεσμάτων. Εξέταση πιθανών σχέσεων διαμεσολάβησης ή ρύθμισης (mediators / moderators) μεταξύ των μεταβλητών (ανεξάρτητων και εξαρτημένης).