



Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών στη
Φορολογική & Χρηματοοικονομική Διοίκηση
Στρατηγικών Αποφάσεων



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

Τμήμα Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων

Διπλωματική Εργασία

**Η Επιρροή των Χαρακτηριστικών του Εσωτερικού Ελέγχου στην
Ποιότητα Εσωτερικού Ελέγχου**

της

Πασχαλίνας Ζουμπατιάνου Του Δημητρίου

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

Φεβρουάριος 2019

Ευχαριστίες – Αφιερώσεις

Με την παρούσα διπλωματική εργασία ολοκληρώνονται οι σπουδές μου πάνω στο αντικείμενο που επιθυμούσα. Θα ήθελα να ευχαριστήσω όλους όσους συνέβαλαν σε αυτή την προσπάθεια και την εμπειρία μου που μου έμαθε τόσα πολλά. Ιδιαίτερα, θα ήθελα να ευχαριστήσω τον επιβλέποντα καθηγητή μου κ. Γεώργιο Δρογαλά για τη βοήθεια και κατανόηση που μου παρείχε κατά την εκπόνηση της διπλωματικής εργασίας. Η αρωγή του ήταν πολύτιμη και χωρίς το ενδιαφέρον και τις γνώσεις του δε θα ήταν δυνατή η ολοκλήρωση της εργασίας.

Ακόμη, θα ήθελα να ευχαριστήσω την οικογένειά μου για τη συμπαράσταση και την υπομονή τους καθ' όλη τη διάρκεια της εκπόνησης της διπλωματικής εργασίας αλλά και του μεταπτυχιακού προγράμματος συνολικά.

Περίληψη

Σκοπός

Στόχος της εργασίας είναι η εξέταση της σχέσης μεταξύ των χαρακτηριστικών του εσωτερικού ελέγχου και της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου. Προκειμένου να επιτευχθεί ο σκοπός αυτός εξετάζονται έξι διαφορετικά χαρακτηριστικά του εσωτερικού ελέγχου.

Συμβολή της έρευνας

Η παρούσα έρευνα συμβάλλει σημαντικά στην επέκταση της έρευνας πάνω στο επιλεγμένο θέμα καθώς δεν υπάρχει εκτεταμένη και εξειδικευμένη βιβλιογραφία. Η θεωρητική προσέγγιση της σχέσης μεταξύ των χαρακτηριστικών και της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου συνοδεύεται και από εμπειρική έρευνα με ικανοποιητικό δείγμα. Μέσω των αποτελεσμάτων προκύπτει μια νέα προσέγγιση του θέματος και αποκαλύπτονται οι δυνάμεις και οι αδυναμίες των χαρακτηριστικών του εσωτερικού ελέγχου στις οποίες πρέπει οι ιθύνοντες κάθε εταιρίας (διοίκηση και ελεγκτές), αλλά και το ίδιο το κράτος να λάβουν σοβαρά υπόψη τους.

Μεθοδολογία

Εκτός από τη χρήση δευτερευουσών πηγών (κυρίως ξένη βιβλιογραφία) για τον προσδιορισμό των εξεταζόμενων χαρακτηριστικών του εσωτερικού ελέγχου, επιλέχθηκε το εργαλείο του ερωτηματολογίου μέσω της μεθόδου της δημοσκόπησης προκειμένου να εξεταστούν οι ερευνητικές υποθέσεις με εμπειρικό τρόπο. Στην έρευνα συμμετείχαν 80 άτομα καθιστώντας το δείγμα ικανοποιητικό. Η στατιστική ανάλυση ολοκληρώθηκε με τη χρήση του προγράμματος Microsoft Excel για το περιγραφικό μέρος της και με τη χρήση του στατιστικού προγράμματος SPSS για το επαγωγικό μέρος.

Αποτελέσματα

Στην έρευνα εξετάστηκαν έξι χαρακτηριστικά του εσωτερικού ελέγχου και αν επηρεάζουν την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου. Τα αποτελέσματα της πολλαπλής παλινδρόμησης υποδηλώνουν ότι μόνο η αξιοποίηση των αποτελεσμάτων του εσωτερικού ελέγχου και τα χαρακτηριστικά του διευθύνοντος συμβούλου παρουσιάζουν θετική συσχέτιση με την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου. Όλα τα υπόλοιπα χαρακτηριστικά δηλαδή η οργανωσιακή δομή της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου, ο βαθμός εμπλοκής της Ελεγκτικής Επιτροπής, οι ικανότητες στη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου και η επένδυση της εταιρίας στη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου δεν παρουσιάζουν στατιστικά σημαντική σχέση με την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου.

Abstract

Purpose

The purpose of the thesis is to examine the relationship between the characteristics of internal control and the quality of internal control. In order to achieve this, six different characteristics of the internal control are examined.

Research Contribution

The present research contributes significantly to the expansion of research on the chosen topic as there is no extensive literature. The theoretical approach to the relationship between the internal control's characteristics and the quality of the internal control is also accompanied by empirical research with a satisfactory sample. The results reveal a new approach to the issue as well as the strengths and weaknesses of the internal control features that the decision – makers of each company (administrators and auditors) as well as the state itself have to take seriously.

Methodology

Beside the use of secondary sources (mainly from foreign journals) in order to determine the internal control features examined, the questionnaire was chosen as a tool with the poll method in order to examine the case studies in an empirical way. The survey sample was 80 people and it is considered satisfactory. Statistical analysis was completed with the use of Microsoft Excel for the descriptive part and the SPSS statistical program for the regression analysis.

Results

The survey examined six features of internal control and their relationship with the quality of internal control. The results of multiple regression suggest that only the use of the results of the internal audit and the characteristics of the CEO has positive correlation with the quality of internal control. All the other characteristics, i.e. the organizational structure of the internal audit function, the degree of involvement of the Audit Committee, the internal control capabilities, the company's investment in the internal control function, are not statistically significant connected with the quality of the internal control.

Περιεχόμενα

Κεφάλαιο 1 Εννοιολογικό Πλαίσιο	1
1.1. Θεωρητικό πλαίσιο εσωτερικού ελέγχου	1
1.2. Λειτουργία εσωτερικού ελέγχου	4
1.3. Ποιότητα και αποτελεσματικότητα εσωτερικού ελέγχου	8
Κεφάλαιο 2 Επισκόπηση Ερευνών.....	13
2.1. Οργανωσιακή δομή λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου	13
2.2. Βαθμός εμπλοκής Ελεγκτικής Επιτροπής.....	14
2.3. Ικανότητες στη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου	17
2.4. Επένδυση στη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου	18
2.5. Αξιοποίηση αποτελεσμάτων εσωτερικού ελέγχου	19
2.6. Χαρακτηριστικά Διευθύνοντος Συμβούλου.....	20
Κεφάλαιο 3 Μεθοδολογία Έρευνας.....	21
3.1. Ερευνητικό Δείγμα	21
3.2. Ερωτηματολόγιο Έρευνας.....	25
3.3. Μεθοδολογία στατιστικής ανάλυσης	28
Κεφάλαιο 4 Αποτελέσματα Έρευνας	29
4.1. Εισαγωγή.....	30
4.2. Αποτελέσματα Περιγραφικής Ανάλυσης.....	29
4.3. Αποτελέσματα Πολλαπλής Παλινδρόμησης.....	53
Κεφάλαιο 5 Συμπεράσματα – Περιορισμοί – Προτάσεις για Μελλοντικές Έρευνες	55
Βιβλιογραφία	59
Παράρτημα Α – Ερωτηματολόγιο	66

Κατάλογος Πινάκων

Πίνακας 3 1 Φύλο (Ερώτηση A1)	22
Πίνακας 3 2 Μορφωτικό Επίπεδο (Ερώτηση A2).....	23
Πίνακας 3 3 Συμμετοχή σε σεμινάρια επιμόρφωσης για τον εσωτερικό έλεγχο (Ερώτηση A3) 24	
Πίνακας 3 4 Θέση ευθύνης συμμετεχόντων (Ερώτηση A4).....	25
Πίνακας 4 1 Ερώτημα B1.....	31
Πίνακας 4 2 Ερώτημα B2.....	32
Πίνακας 4 3 Ερώτημα B3.....	33
Πίνακας 4 4 Ερώτημα B4.....	34
Πίνακας 4 5 Ερώτημα B5.....	35
Πίνακας 4 6 Ερώτημα B6.....	36
Πίνακας 4 7 Ερώτημα B7.....	37
Πίνακας 4 8 Ερώτημα B8.....	38
Πίνακας 4 9 Ερώτημα B9.....	39
Πίνακας 4 10 Ερώτημα B10.....	40
Πίνακας 4 11 Ερώτημα B11.....	41
Πίνακας 4 12 Ερώτημα B12.....	42
Πίνακας 4 13 Ερώτημα B13.....	43
Πίνακας 4 14 Ερώτημα B14.....	44
Πίνακας 4 15 Ερώτημα B15.....	45
Πίνακας 4 16 Ερώτημα B16.....	46
Πίνακας 4 17 Ερώτημα B17.....	47
Πίνακας 4 18 Ερώτημα B18.....	48
Πίνακας 4 19 Ερώτημα B10.....	49
Πίνακας 4 20 Ερώτημα Γ1	50
Πίνακας 4 21 Ερώτημα Γ2	51
Πίνακας 4 22 Μεταβλητότητα Μοντέλου.....	52
Πίνακας 4 23 ANOVA test	53
Πίνακας 4 24 Ανάλυση παλινδρόμησης	53

Κατάλογος Διαγραμμάτων

Διάγραμμα 3 1 Φύλο (Ερώτηση A1)	22
Διάγραμμα 3 2 Μορφωτικό Επίπεδο (Ερώτηση A2).....	23
Διάγραμμα 3 3 Συμμετοχή σε σεμινάρια επιμόρφωσης για τον εσωτερικό έλεγχο (Ερώτηση A3)	24
Διάγραμμα 3 4 Θέση ευθύνης συμμετεχόντων (Ερώτηση A4).....	25
Διάγραμμα 4 1 Ερώτημα B1.....	31
Διάγραμμα 4 2 Ερώτημα B2.....	32
Διάγραμμα 4 3 Ερώτημα B3.....	33
Διάγραμμα 4 4 Ερώτημα B4.....	34
Διάγραμμα 4 5 Ερώτημα B5.....	35
Διάγραμμα 4 6 Ερώτημα B6.....	36
Διάγραμμα 4 7 Ερώτημα B7.....	37
Διάγραμμα 4 8 Ερώτημα B8.....	38
Διάγραμμα 4 9 Ερώτημα B9.....	39
Διάγραμμα 4 10 Ερώτημα B10.....	40
Διάγραμμα 4 11 Ερώτημα B11.....	41
Διάγραμμα 4 12 Ερώτημα B12.....	42
Διάγραμμα 4 13 Ερώτημα B13.....	43
Διάγραμμα 4 14 Ερώτημα B14.....	44
Διάγραμμα 4 15 Ερώτημα B15.....	45
Διάγραμμα 4 16 Ερώτημα B16.....	46
Διάγραμμα 4 17 Ερώτημα B17.....	47
Διάγραμμα 4 18 Ερώτημα B18.....	48
Διάγραμμα 4 19 Ερώτημα B19.....	49
Διάγραμμα 4 20 Ερώτημα Γ1	50
Διάγραμμα 4 21 Ερώτημα Γ21	51

Κεφάλαιο 1 Εννοιολογικό Πλαίσιο

1.1. Θεωρητικό πλαίσιο εσωτερικού ελέγχου

Ο εσωτερικός έλεγχος έχει αποκτήσει σημαίνουσα αξία τα τελευταία χρόνια τόσο εξαιτίας παλιότερων οικονομικών σκανδάλων που ξέσπασαν διεθνώς, όπως το σκάνδαλο της Enron (Sultana et al., 2015), όσο και εξαιτίας της πρόσφατης χρηματοοικονομικής κρίσης που όταν εκδηλώθηκε αποκάλυψε τις ελλείψεις των ελεγκτικών διαδικασιών και προτύπων με αποτέλεσμα να υπάρξουν αντίστοιχες βελτιώσεις και αλλαγές. Υπεύθυνη για την ορθή λειτουργία του συστήματος εσωτερικού ελέγχου είναι η διοίκηση της κάθε εταιρίας. Αποτελεί ωστόσο και σοβαρή ευθύνη του εσωτερικού ελεγκτή να διεκπεραιώνει με αξιοπιστία και ακρίβεια την εργασία του (Oussii & Taktak, 2018). Για αυτό και τα τελευταία χρόνια έχει αυξηθεί και το ερευνητικό ενδιαφέρον πάνω στο συγκεκριμένο θέμα.

Το επίπεδο ποιότητας της λογιστικής πληροφόρησης προκύπτει από τις πρακτικές εταιρικής διακυβέρνησης της επιχείρησης (Ogundana et al., 2017). Μετά το ξέσπασμα της χρηματοοικονομικής κρίσης η προσοχή στράφηκε στη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου καθώς θεωρείται από τους πιο σημαντικούς παράγοντες στη δομή της εταιρικής διακυβέρνησης (Coram et al., 2008). Στη διεθνή αρθρογραφία έχει κεντρίσει το ενδιαφέρον το ζήτημα της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, αλλά και του εσωτερικού ελέγχου που χρησιμοποιείται για την αποφυγή δυσάρεστων καταστάσεων, όπως τα σκάνδαλα που ήδη αναφέρθηκαν (Ogundana et al., 2017).

Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί στις μέρες μας βασική λειτουργία μιας σύγχρονης επιχείρησης. Πιο συγκεκριμένα, αποτελεί βασικό συστατικό της διαχείρισης κινδύνου και της δομής ελέγχου ενός οργανισμού (Anderson et al., 2012). Κύριος στόχος του εσωτερικού ελέγχου είναι η προστασία των δικαιωμάτων και των συμφερόντων των μετόχων (Ali & Handayani, 2018). Μέσω της αξιολόγησης της εταιρικής διακυβέρνησης, του ελέγχου και της διαχείρισης κινδύνου, ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να συνδράμει στην εκπλήρωση των στόχων ενός οργανισμού ή στη βελτίωση της επίδοσής του (Carcello et al., 2005). Η λογιστική πληροφόρηση αντανακλά τη δομή της εταιρικής διακυβέρνησης, τις επιδράσεις και το μηχανισμό λειτουργίας της (Ogundana et al., 2017) και έχει ως βασικό της στόχο την παροχή ποιοτικών λογιστικών πληροφοριών που θα βοηθούσαν τους χρήστες τους να λάβουν αποτελεσματικές αποφάσεις.

Οι επενδυτές πρέπει να επανακτήσουν την εμπιστοσύνη τους στο τραπεζικό και χρηματοπιστωτικό σύστημα και αυτό μπορεί να συμβεί μέσω της βελτίωσης της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Για να γίνει αυτό απαιτείται αρχικά να τεθεί ένα συντονισμένο και αποτελεσματικό πλαίσιο εταιρικής διακυβέρνησης.

Επιπλέον, απαιτείται ποιοτική λογιστική πληροφόρηση η οποία σύμφωνα με τον IASB (2010) έχει ως κύριο στόχο την παροχή πληροφοριών που χρειάζονται οι επενδυτές, πιστωτές και λοιποί ενδιαφερόμενοι ώστε να λάβουν τις κατάλληλες επενδυτικές αποφάσεις. Υπάρχουν δύο κύρια ποιοτικά χαρακτηριστικά της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης: η σχετικότητα και η πιστή αναπαράσταση. Η πληροφόρηση είναι σχετική όταν μια αλλαγή στην κατάσταση (άρα και στις πληροφορίες) μπορεί να επηρεάσει τις αποφάσεις των πιθανών ενδιαφερομένων. Η πιστή αναπαράσταση συνεπάγεται ότι η πληροφόρηση αντικατοπτρίζει την πραγματικότητα. Για να είναι υψηλής ποιότητας η χρηματοοικονομική πληροφόρηση χρειάζεται να είναι σχετική, αξιόπιστη, έγκαιρη, κατανοητή, ακριβής και συγκρίσιμη (Ogundana et al., 2017).

Η καλή εταιρική διακυβέρνηση περιλαμβάνει την κατάλληλη και αποτελεσματική αξιοποίηση των πόρων και απαιτεί μια υπεύθυνη ηγεσία, ενώ παράλληλα χρειάζεται έγκαιρη και αξιόπιστη πληροφόρηση με την υιοθέτηση κώδικα δεοντολογίας και ηθικής (Ogbeche & Kouforoulos, 2007). Ακόμη, με την έννοια της εταιρικής διακυβέρνησης νοούνται οι σχέσεις μεταξύ της διοίκησης, του διοικητικού συμβουλίου, των μετόχων και των πιθανών ενδιαφερομένων μερών μιας εταιρίας (Ogundana et al., 2017).

Ο εσωτερικός έλεγχος λειτουργεί καταλυτικά στη βελτίωση της εταιρικής διακυβέρνησης, της διαχείρισης του κινδύνου και της εποπτείας της διοίκησης μέσω της παροχής χρήσιμων συμβουλών και συστάσεων με βάση την ανάλυση και αξιολόγηση δεδομένων και διαδικασιών. Σύμφωνα με τον ορισμό του ΠΑ (2008) στόχος του εσωτερικού ελέγχου είναι η ανεξάρτητη και αντικειμενική διαβεβαίωση και συμβουλευτική προκειμένου να προστεθεί αξία και να βελτιωθεί η λειτουργία ενός οργανισμού. Σύμφωνα με τους Unegbu & Obi (2007) ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί τμήμα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου που λειτουργεί προς όφελος της διασφάλισης της ορθής διεκπεραίωσης των διαδικασιών και της παροχής βοήθειας προς τη διοίκηση. Πρόκειται για μια ανεξάρτητη διαδικασία και συμβουλευτική η οποία εφαρμόζεται συστηματικά και εξυπηρετεί στην αύξηση της αποτελεσματικότητας.

Η διαδικασία εσωτερικού ελέγχου έχει άμεση σχέση με την εταιρική διακυβέρνηση καθώς εξυπηρετεί την Ελεγκτική Επιτροπή να ανταποκρίνεται στα καθήκοντά της αποτελεσματικά. Η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου είναι πολύ σημαντική μέσα σε

έναν οργανισμό καθώς μπορεί να προσθέσει αξία (Carcello et al., 2005) και να μειώσει πιθανά λάθη που έχουν παραλειφθεί από τους εξωτερικούς ελεγκτές (Wallace & Kreutzfeldt, 1991). Για αυτό θεωρείται και σημαντικό εργαλείο για την προστασία από εγκληματικές συμπεριφορές (Nestor, 2004). Με αυτόν τον τρόπο βελτιώνεται η χρηματοοικονομική πληροφόρηση που καταλήγει στα χέρια των επενδυτών.

Οι επενδυτές μετά την οικονομική κρίση έχουν γίνει πιο προσεκτικοί και επιφυλακτικοί με τη διαχείριση κερδών και έχουν αυξήσει τις απαιτήσεις τους για ποιότητα πληροφοριών και κερδών (Bedard & Johnstone, 2004). Η διοίκηση ασχολείται με τη διαχείριση κερδών για διάφορους λόγους, όπως τη μείωση του πολιτικού κόστους (Warfeild et al., 1995), την αποφυγή αθέτησης υποχρεώσεων (Davidson et al., 2005), την αύξηση της περιουσίας του διαχειριστή (Radzi et al., 2011). Η διαχείριση κερδών μπορεί να αντικατοπτριστεί στην ποιότητά τους με αποτέλεσμα η μεγαλύτερη διαχείριση κερδών να έχει ως αποτέλεσμα χαμηλότερη ποιότητα κερδών και το αντίστροφο.

Στη συνέχεια, θα αναλυθεί ο τρόπος λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου στο πλαίσιο μιας εταιρίας προκειμένου να γίνει κατανοητή η σύνδεση των συστατικών του στοιχείων με την ποιότητα της πληροφόρησης και κατ' επέκταση την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου.

1.2. Λειτουργία εσωτερικού ελέγχου

Η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου και συγκεκριμένα οι ρόλοι της είναι η εποπτεία, η αξιολόγηση και η ανάλυση του κινδύνου και των επιμέρους ελέγχων, η αξιολόγηση και η επαλήθευση των πληροφοριών και η συμμόρφωση με τις εκάστοτε πολιτικές και διαδικασίες (Ogundana et al., 2017). Υπό αυτό το πρίσμα η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου θεωρείται ελεγκτικός μηχανισμός στο πλαίσιο της εταιρικής διακυβέρνησης που στοχεύει στη μείωση των προβλημάτων αντιπροσώπευσης μεταξύ των διοικήσεων και των υπαλλήλων (Fadzil et al., 2005). Η αποτελεσματική λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου αποτελεί συστατικό στοιχείο του μηχανισμού εταιρικής διακυβέρνησης σε συνδυασμό με τις λειτουργίες του Δ.Σ. και της Ελεγκτικής Επιτροπής, καθώς μέσω της εποπτείας επιτυγχάνεται η ποιότητα (Prawitt et al., 2009; Soh & Martinov – Bennie, 2011).

Η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου αποτελεί χρήσιμο μηχανισμό εσωτερικού ελέγχου για την εταιρική διακυβέρνηση (Al – Shetwi et al., 2011). Σύμφωνα με τους Prawitt et al. (2009) η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου που χρηματοδοτείται σχετικά καλά έχει περισσότερες πιθανότητες ανίχνευσης και αποτροπής ατασθαλιών κατά τη διαδικασία του ελέγχου. Οι αυξημένοι πόροι δίνουν τη δυνατότητα στο τμήμα εσωτερικού ελέγχου να προσλάβει και να εκπαιδεύσει πιο ικανό προσωπικό. Το επίπεδο ποιότητας της λογιστικής πληροφόρησης καθορίζεται από τις πρακτικές διακυβέρνησης της εταιρίας και ως εκ τούτου ο ρόλος της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου ως μηχανισμός εταιρικής διακυβέρνησης έχει καταστεί πολύ σημαντικός (Ogundana et al., 2017).

Οι υπέρμαχοι της θεωρίας αντιπροσώπευσης θεωρούν ότι τα ανώτερα διοικητικά στελέχη επενδύουν στη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου ώστε να πείσουν το διοικητικό συμβούλιο της επιχείρησης ότι το σύστημα εσωτερικού ελέγχου λειτουργεί επαρκώς (Oussii & Taktak, 2018). Για την ακρίβεια σύμφωνα με αυτή την άποψη τα χαρακτηριστικά των εσωτερικών ελεγκτών μπορεί να αυξήσουν την ικανότητα και την επάρκεια του συνολικού εσωτερικού ελέγχου ώστε το σύστημα εσωτερικού ελέγχου να είναι αποτελεσματικό και επαρκές. Ως εκ τούτου περιμένει κανείς να εντοπίσει μια θετική σχέση μεταξύ των χαρακτηριστικών εσωτερικού ελέγχου και της ποιότητάς του.

Η συγκέντρωση της ιδιοκτησίας θεωρείται πηγή του προβλήματος αντιπροσώπευσης καθώς η μεγαλύτερη συγκέντρωση ιδιοκτησίας παρέχει μεγαλύτερη εξουσία σε συγκεκριμένο αριθμό μετόχων οι οποίοι μπορεί στη συνέχεια να εκμεταλλευτούν τα συμφέροντα των μικροεπενδυτών (Porta et al., 1999). Σύμφωνα με τους Yunos et al.

(2010) η συγκέντρωση της ιδιοκτησίας σχετίζεται με τη μείωση της χρήσης συντηρητικής λογιστικής.

Η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου μπορεί να αποτελεί αρμοδιότητα ενός ξεχωριστού τμήματος μέσα στην επιχείρηση, δηλαδή του τμήματος εσωτερικού ελέγχου. Όμως υπάρχει η δυνατότητα να χρησιμοποιηθεί για τον εσωτερικό έλεγχο μια ελεγκτική εταιρία ως προμηθευτής (AI – Rassas & Kamardin, 2015). Τα πλεονεκτήματα της πρώτης περίπτωσης είναι η σε βάθος γνώση των θεμάτων της εταιρίας, η αφοσίωση και ο ρόλος που μπορεί να αναλάβει το τμήμα σε περίπτωση κρίσης όπως για παράδειγμα σε περίπτωση εξαπάτησης (Spekle et al., 2007).

Από την άλλη όμως, η χρήση ελεγκτικών εταιριών για την διεξαγωγή του εσωτερικού ελέγχου μπορεί να χαρακτηρίζεται από μεγαλύτερη ανεξαρτησία, καθώς οι ελεγκτές δεν είναι υπάλληλοι της εταιρίας (Gramling & Hermanson, 2006). Οι τέσσερις μεγάλες ελεγκτικές εταιρίες μπορούν επίσης να χρησιμοποιηθούν ως δείκτης μέτρησης της ποιότητας ελέγχου. Σύμφωνα με τους Davidson et al. (2005) οι μεγάλες ελεγκτικές εταιρίες επηρεάζουν θετικά τα κέρδη, γιατί θεωρείται ότι έχουν μεγαλύτερη εξειδίκευση και πόρους σε σχέση με μικρότερες ελεγκτικές εταιρίες.

Οι Eulerich & Ratzinger – Sakel (2017) χρησιμοποίησαν τα εξής χαρακτηριστικά – παραδοχές που αφορούν τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου (ΛΕΕ) ως εξαρτημένες μεταβλητές στην έρευνά τους:

- Η ΛΕΕ έχει πολλά αρχεία που επιβεβαιώνουν τον όγκο της εργασίας του εσωτερικού ελέγχου και αυξάνουν την ακεραιότητά του.
- Η ΛΕΕ αναγνωρίζεται ως ικανή και επαγγελματική.
- Η ΛΕΕ συμβαδίζει με τα πρότυπα του ΠΑ όσον αφορά την αντικειμενικότητα και ανεξαρτησία.
- Η ΛΕΕ συμβαδίζει με τη στρατηγική του οργανισμού.
- Η ΛΕΕ έχει επαρκείς πηγές.
- Η ΛΕΕ εφαρμόζεται με γνώμονα τη συνεχή βελτίωση της ποιότητας.
- Η ΛΕΕ προσφέρει αποτελεσματική επικοινωνία και συμβουλεύει τη διοίκηση.
- Η ΛΕΕ αναγνωρίζει τους κινδύνους για το μέλλον.
- Η ΛΕΕ βελτιώνει το σύνολο του οργανισμού.

Σύμφωνα με τους Coram et al. (2008) η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου έχει ένα σημαντικό αντίκτυπο στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης στο πλαίσιο αποφυγής και εντοπισμού πιθανής εξαπάτησης. Ακόμη, οι επενδυτές που έχουν πρόσβαση στη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου και ενημερώνονται μέσω αυτής χαρακτηρίζονται από μεγαλύτερη αυτοπεποίθηση σε σχέση με όσους δεν έχουν πρόσβαση (Archambeault et al., 2008) και έτσι εκδηλώνουν μεγαλύτερο επενδυτικό ενδιαφέρον για αυτές τις εταιρίες.

Από την άλλη, σύμφωνα με τους Al – Shetwi et al. (2011) δεν υπάρχει σημαντική συνεισφορά της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου στην ποιότητα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Σύμφωνα με τους ίδιους το αντίκτυπο της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου στην ποιότητα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης εξαρτάται από την ικανότητα των εσωτερικών ελεγκτών, την ανεξαρτησία τους και την εργασιακή τους επίδοση. Και οι Ebrahim et al. (2014) εξέτασαν τα προσόντα των εσωτερικών ελεγκτών, αλλά και το μέγεθος του τμήματος εσωτερικού ελέγχου, τα προσόντα του επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου και την εμπειρία όλου του προσωπικού του τμήματος εσωτερικού ελέγχου.

Οι Oussii & Taktak (2018) βάσισαν την έρευνά τους στη θεωρία αντιπροσώπευσης η οποία εξυπηρετεί στην επεξήγηση της συνεισφοράς των χαρακτηριστικών του εσωτερικού ελέγχου (δηλαδή της επάρκειας, του μεγέθους, του οργανωσιακού στάτους και του πεδίου δραστηριοτήτων) στην ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου. Σύμφωνα με τα αποτελέσματα της έρευνάς τους, τα χαρακτηριστικά της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου σχετίζονται στατιστικά σημαντικά και θετικά με την ποιότητα εσωτερικού ελέγχου.

Οι O Gundana et al. (2017) εξέτασαν τη σχέση μεταξύ της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου και της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Βρήκαν ότι υπάρχει στατιστικά σημαντική σχέση μεταξύ των χαρακτηριστικών του εσωτερικού ελέγχου και της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.

Οι Eulerich & Ratzinger – Sakel (2017) μελέτησαν αν η εθνική κουλτούρα επηρεάζει τα χαρακτηριστικά της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου. Χρησιμοποίησαν ένα δείγμα εταιριών από διαφορετικούς κλάδους και έλεγξαν πέντε διαστάσεις της κουλτούρας. Τα αποτελέσματά τους δείχνουν μια θετική σχέση μεταξύ δύο πολιτιστικών διαστάσεων (του μακροχρόνιου προσανατολισμού και της αποφυγής της αβεβαιότητας) και μιας αντικειμενικής και ανεξάρτητης λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου.

Τα χαρακτηριστικά της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου σύμφωνα με αυτούς αποτελούνται από τους θεμελιώδεις παράγοντες και τους παράγοντες κουλτούρας (Eulerich & Ratzinger – Sakel, 2017). Οι πρώτοι αφορούν το μέγεθος, την υποχρεωτική ανάγκη εφαρμογής της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου, την ύπαρξη μιας Ελεγκτικής Επιτροπής, τις διεθνείς επιχειρηματικές δραστηριότητες του οργανισμού, την ύπαρξη και δομή της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου (Lenz et al., 2014).

1.3. Ποιότητα και αποτελεσματικότητα εσωτερικού ελέγχου

Όπως αναφέρθηκε, η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου εξετάζεται τα τελευταία χρόνια από σύγχρονους ερευνητές. Ωστόσο, υπάρχουν λίγες έρευνες πάνω στην εξέταση της επιρροής των χαρακτηριστικών εσωτερικού ελέγχου στην ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου. Κατά την αναζήτηση πηγών για την εκπόνηση της παρούσας εργασίας προέκυψε ότι οι Fadzil et al. (2005) και οι Lin et al. (2011) ασχολήθηκαν σε μεγάλο βάθος με το συγκεκριμένο θέμα και αποκάλυψαν μέσα από τις έρευνές τους ότι η εύρεση των αδυναμιών του εσωτερικού ελέγχου σχετίζεται αρνητικά με τις δραστηριότητες και πρακτικές της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου.

Ωστόσο, οι συγκεκριμένες έρευνες υπόκεινται σε ορισμένους περιορισμούς. Αρχικά, η έρευνα των Lin et al. (2011) κατά τη μέτρηση των χαρακτηριστικών του εσωτερικού ελέγχου δεν έλαβε υπόψη της συγκεκριμένες πτυχές του ελέγχου που σχετίζονται με τη σχέση μεταξύ του εσωτερικού ελέγχου και της Ελεγκτικής Επιτροπής. Ακόμη, η γεωγραφική περιοχή διενέργειας της έρευνας ήταν οι Η.Π.Α.. Σε άλλες χώρες όμως (π.χ. αναπτυσσόμενες) ενδέχεται το κράτος να παρουσιάζει πολλές αδυναμίες στην άσκηση ελέγχου και αυτός ο εξωγενής παράγοντας να επηρεάζει την αποτελεσματικότητα και την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου. Αλλά και στην περίπτωση των αναπτυγμένων χωρών οι Η.Π.Α μπορεί να παρουσιάζουν διαφορετικά αποτελέσματα σε σχέση με ευρωπαϊκές χώρες όπως η Γαλλία ή η Ελλάδα (Oussii & Taktak, 2018).

Σε σχετική αναζήτηση στη μηχανή αναζήτησης *scholar.google.com* για αρθρογραφία από το 2010 μέχρι σήμερα σχετικά με το ζήτημα της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου (*internal audit effectiveness*), επιστρέφονται 160.000 αποτελέσματα, ενώ για την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου (*internal audit quality*) επιστρέφονται 273.000 αποτελέσματα. Προκύπτει πως και τα δύο αυτά θέματα είναι ιδιαίτερα δημοφιλή στους σύγχρονους ερευνητές ελεγκτικής. Μάλιστα, ο συνδυασμός των δύο συγκεντρώνει περίπου 50.000 αποτελέσματα (46.600) καθιστώντας κατανοητό ότι αυτές οι δύο έννοιες – μεταβλητές σχετίζονται. Για αυτό κρίθηκε σκόπιμο να γίνει αναφορά στο πλαίσιο της παρούσας εργασίας και στην αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου.

Υπάρχουν δύο σκοπιές αντιμετώπισης του θέματος της αποτελεσματικότητας, η σκοπιά της ζήτησης (Roussy & Brivot, 2016) και η σκοπιά της προσφοράς (Mihret & Yismaw, 2007). Η πρώτη κατηγορία αντιμετωπίζει τον τρόπο με τον οποίο οι άμεσα ενδιαφερόμενοι μιας εταιρίας αξιολογούν την αποτελεσματικότητα της λειτουργίας του

εσωτερικού ελέγχου (Zain et al., 2015). Η άλλη κατηγορία ερευνών αντιμετωπίζει το θέμα εξετάζοντας τον τρόπο με τον οποίο οι εσωτερικοί ελεγκτές αξιολογούν το ρόλο τους, τις ικανότητές τους και τη θέση τους μέσα στην επιχείρηση ή οργανισμό (Mihret & Yismaw, 2007).

Στις έρευνες αυτές προτείνονται διάφοροι τρόποι μέτρησης της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου. Για παράδειγμα, οι Alzeban & Sawan (2015) χρησιμοποίησαν για τη μέτρηση της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου το βαθμό εφαρμογής των συστάσεών του. Οι Soh & Martinov – Bennie (2011) εντόπισαν ως παράγοντα μέτρησης της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου την ποσότητα αναφορών της λειτουργίας του. Ο Alhajeri (2017) τη μέτρησε με την επένδυση που έλαβε χώρα για τις δραστηριότητες του εσωτερικού ελέγχου. Οι Mat Zain et al. (2006) χρησιμοποίησαν το μέγεθος της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου και το ποσοστό επαγγελματιών με ελεγκτική εμπειρία μέσα στις επιχειρήσεις που εξέτασαν. Σε μια άλλη έρευνα οι Lenz & Hahn (2015) δημιούργησαν ένα μοντέλο που εξετάζει μακρο-οικονομικούς και μικρο-οικονομικούς παράγοντες επιρροής της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου. Σύμφωνα με τους Eulerich & Ratzinger – Sakel (2017) υπάρχουν κάποιοι βασικοί κανόνες που καθορίζουν την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου. Αυτοί είναι:

- Η αποδεδειγμένη ακεραιότητα
- Η επίδειξη της ικανότητας και της απαιτούμενης επαγγελματικής φροντίδας
- Η ύπαρξη στόχου και η αδικαιολόγητη επιρροή
- Η ευθυγράμμιση με τις στρατηγικές, τους στόχους και τους κινδύνους της επιχείρησης
- Η κατάλληλη τοποθέτηση και η επάρκεια διαθεσιμότητας
- Η επίδειξη ποιότητας και η συνεχής βελτίωση
- Η αποτελεσματική επικοινωνία
- Η παροχή αξιοπιστίας αναλόγως τον κίνδυνο
- Η διορατικότητα και η επικέντρωση στο μέλλον
- Η προώθηση της οργανωτικής βελτίωσης.

Από την άλλη, και για τη μέτρηση της ποιότητας έχουν χρησιμοποιηθεί διάφορα μεγέθη και μετρικές. Για παράδειγμα, οι Prawitt et al. (2009) μέτρησαν την εμπειρία των εσωτερικών ελεγκτών, το ποσοστό εσωτερικών ελεγκτών που έχουν σχετική επαγγελματική πιστοποίηση, το χρόνο εκπαίδευσης μέσα στη διάρκεια ενός έτους, το

μέγεθος της χρηματοοικονομικής εργασίας που διεκπεραιώνεται από τον εσωτερικό έλεγχο, τη σχέση αναφοράς του επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου και του μεγέθους της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου.

Οι Lin et al. (2011) χρησιμοποίησαν πιο σύνθετα μέτρα της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου δημιουργώντας δείκτες της ανταγωνιστικότητας εσωτερικού ελέγχου, του επιχειρησιακού του στάτους, του μεγέθους του, της χρήσης συγκεκριμένων τεχνικών διασφάλισης της ποιότητας, με την χρήση βαθμολογίας στις αναφορές εσωτερικού ελέγχου και με εστίαση σε δράσεις με χρηματοοικονομική σκοπιά.

Οι Lin et al. (2014) και οι Barua et al. (2010) χρησιμοποίησαν πληροφορίες από ετήσιες χρηματοοικονομικές αναφορές σύμφωνα με το πλαίσιο του Νόμου Sarbanes – Oxley. Οι Hu et al. (2017) βασίστηκαν στις πληροφορίες από τις αναφορές των ελεγκτών για την ποιότητα εσωτερικού ελέγχου. Οι Oussii & Taktak (2018) χρησιμοποίησαν έναν αριθμό σοβαρών αδυναμιών που εντοπίστηκαν από εσωτερικούς ελεγκτές ως δείκτη μέτρησης της ποιότητας εσωτερικού ελέγχου.

Με βάση προηγούμενες έρευνες (Khelif & Samaha, 2016; Lin et al., 2011) κατά τη μελέτη της μεταβλητής της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου πρέπει να εξετάζονται ορισμένα χαρακτηριστικά εταιρικής διακυβέρνησης ως μεταβλητές ελέγχου, καθώς έχει αποδειχθεί ότι σχετίζονται με τον εσωτερικό έλεγχο. Αυτές οι μεταβλητές είναι η χρηματοοικονομική εμπειρογνωμοσύνη της επιτροπής ελέγχου, ο φυσικός λογάριθμος των πωλήσεων της εταιρίας για το μέγεθός της, ο δείκτης απόδοσης περιουσιακών στοιχείων που ελέγχει την ισχύ της επιχείρησης όσον αφορά την κερδοφορία και ο κλάδος της επιχείρησης στον χρηματοοικονομικό τομέα.

Με βάση τους παραπάνω τρόπους μέτρησης της μεταβλητής της ποιότητας προκύπτουν διαφορετικά αποτελέσματα στις εξεταζόμενες έρευνες. Οι Prawitt et al. (2009) εξέτασαν τη σχέση μεταξύ της ποιότητας εσωτερικού ελέγχου και της διαχείρισης κερδών και βρήκαν ότι το προσωπικό με τις περισσότερες ικανότητες είναι σε θέση να αναγνωρίσει εύκολα τις αδυναμίες του εσωτερικού ελέγχου και αν έχει αρκετά χρόνια εργασιακής εμπειρίας στο συγκεκριμένο οργανισμό – εταιρία είναι σε θέση να γνωρίζει πολλά για τη δομή και το σύστημα. Ο Novyarni (2014) εξέτασε την επιρροή των ικανοτήτων των εσωτερικών ελεγκτών και της ανεξαρτησίας στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Υποστήριξε ότι οι ικανότητες του ελεγκτή επηρεάζουν την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.

Όταν οι Ogundana et al. (2017) εξέτασαν ξεχωριστά την ικανότητα των ελεγκτών και την ανεξαρτησία τους βρήκαν ότι δεν υπάρχει μεγάλη συνεισφορά στην ποιότητα της

λογιστικής πληροφόρησης. Όταν όμως εξετάστηκαν συνδυαστικά βρέθηκε ότι υπάρχει σχέση μεταξύ των χαρακτηριστικών του εσωτερικού ελέγχου και της ποιότητας των λογιστικών πληροφοριών. Αυτό σημαίνει ότι πιθανώς υπάρχουν και άλλα χαρακτηριστικά εσωτερικού ελέγχου που επηρεάζουν την ποιότητα των λογιστικών πληροφοριών τα οποία δεν εξετάστηκαν από τους Ogundana et al. (2017). Υποστηρίζουν ακόμη ότι το τμήμα εσωτερικού ελέγχου πρέπει να λειτουργεί ανεξάρτητα από τη διοίκηση και τον διευθύνοντα σύμβουλο, ενώ προτείνουν να προστεθεί πεδίο στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις όπου ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου θα καταγράφει την αναφορά του για την αξιολόγηση του οργανισμού.

Οι Oussii & Taktak (2018) συγκέντρωσαν 59 στελέχη της ελεγκτικής από εισηγμένες εταιρίες στην Τυνησία και χρησιμοποίησαν ένα μοντέλο παλινδρόμησης ώστε να εξετάσουν τη σχέση των χαρακτηριστικών εσωτερικού ελέγχου και της ποιότητας αυτού. Εντόπισαν ότι η ποιότητα εσωτερικού ελέγχου σχετίζεται θετικά και στατιστικά σημαντικά με τα χαρακτηριστικά του, με το επίπεδο ελέγχου της ποιότητας που εφαρμόζεται, με τη διαδικασία που ακολουθείται μετά τον εσωτερικό έλεγχο και με την ανάμειξη της Ελεγκτικής Επιτροπής κατά την εφαρμογή του ελεγκτικού προγράμματος και έκδοσης των αποτελεσμάτων.

Στόχος των Al – Rassas & Kamardin (2015) ήταν να εξετάσουν τη σχέση μεταξύ των χαρακτηριστικών εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου, των χαρακτηριστικών της Επιτροπής Ελέγχου, της συγκέντρωσης της ιδιοκτησίας και της διακριτικής ευχέρειας με βάση τη θεωρία αντιπροσώπευσης και τη θεωρία εξάρτησης πόρων. Συγκέντρωσαν ένα δείγμα 508 εταιριών στη Μαλαισία από το 2009 έως το 2012. Υποστηρίζουν ότι η εξωτερική ανάθεση καθηκόντων εσωτερικού ελέγχου, οι μεγαλύτερες επενδύσεις στη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου και τα κόστη εξωτερικού ελέγχου σχετίζονται με την υψηλότερη ποιότητα των αποδοχών. Ωστόσο, το μέγεθος των μεγάλων ελεγκτικών επιτροπών, οι συχνότερες συνεδριάσεις των επιτροπών ελέγχου, η παρουσία πρώην εταίρου ή ανώτερου στελέχους στην προεδρία της επιτροπής ελέγχου και η συγκέντρωση της ιδιοκτησίας συνδέονται με χαμηλότερη ποιότητα των αποδοχών. Ακόμη, βρίσκουν ότι η συγκέντρωση ιδιοκτησίας οδηγεί σε χαμηλή ποιότητα των κερδών. Από την άλλη, ο εξωτερικός έλεγχος από τις τέσσερις μεγάλες ελεγκτικές εταιρίες και τα κόστη των μη ελεγκτικών υπηρεσιών δεν σχετίζονται με την ποιότητα των κερδών. Ωστόσο περιόρισαν το πεδίο μελέτης τους στην αγορά της Μαλαισίας για την περίοδο 2009-2012.

Στόχος των Endaya & Hanefah (2016) ήταν η μελέτη της άμεσης σχέσης μεταξύ των χαρακτηριστικών των εσωτερικών ελεγκτών και της αποτελεσματικότητας εσωτερικού

ελέγχου όπως επίσης και της ελεγχόμενης επίδρασης της διοικητικής υποστήριξης. Βρήκαν ότι τα χαρακτηριστικά των εσωτερικών ελεγκτών έχουν σημαντικό αντίκτυπο στην αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου και ότι η διοικητική υποστήριξη έχει σημαντική επίδραση. Τα χαρακτηριστικά των εσωτερικών ελεγκτών τα άντλησαν από διάφορες έρευνες και αφορούσαν την αντικειμενικότητα, τη σχέση μεταξύ των εσωτερικών ελεγκτών και της Ελεγκτικής Επιτροπής και την αποτελεσματική επικοινωνία (Mutchler, 2003; Smith, 2005), τη μέτρηση της επάρκειας και της απαιτούμενης επαγγελματικής φροντίδας (Schneider, 2008), την εκπαίδευση και εξέλιξη (Haron et al., 2004).

Το ενδιαφέρον της παρούσας έρευνας επικεντρώνεται σε έρευνες που εξετάζουν τη σχέση των χαρακτηριστικών του εσωτερικού ελέγχου με την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (Oussii & Taktak, 2018). Για παράδειγμα, οι Prawitt et al. (2009) εξέτασαν την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου από δείκτες που αφορούν την ικανότητα λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου, την αναφορά του επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου και την ποσότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και βρήκαν θετική σχέση του με ένα χαμηλότερο επίπεδο διαχείρισης κερδών. Οι Lin et al. (2011) βρήκαν ότι οι σημαντικές αδυναμίες που εντοπίζονται από τον έλεγχο σχετίζονται αρνητικά με την επάρκειά του, την χρήση τεχνικών διασφάλισης της ποιότητας και το μέγεθος των εργασιών χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που εκτελεί ο εσωτερικός ελεγκτής.

Κεφάλαιο 2 Επισκόπηση Ερευνών

2.1. Οργανωσιακή δομή λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου

Σύμφωνα με το Πρότυπο 1100 η δραστηριότητα του εσωτερικού ελέγχου πρέπει να είναι ανεξάρτητη και οι εσωτερικοί ελεγκτές οφείλουν να είναι αντικειμενικοί στην εκτέλεση του έργου τους (ΠΑ, 2017). Η αντικειμενικότητα αυτή συνεπάγεται ότι πρέπει να επιδεικνύουν αμεροληψία και να αποφεύγουν τη σύγκρουση συμφερόντων (ΠΑ, 2017). Ο παράγοντας αυτός είναι πολύ σημαντικός, καθώς επηρεάζει τις αποφάσεις εμπιστοσύνης που λαμβάνουν οι εξωτερικοί ελεγκτές όσον αφορά τον εσωτερικό έλεγχο. Σύμφωνα με τους Goodwin & Yeo (2001) η ανάμειξη της ελεγκτικής επιτροπής στο διορισμό ή την απομάκρυνση του επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να ενθαρρύνει τους εσωτερικούς ελεγκτές να ασκήσουν αντικειμενικά την εργασία τους οδηγώντας με αυτό τον τρόπο σε μεγαλύτερη αύξηση ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου. Οι Fadzil et al. (2005) ερευνούν τη σχέση μεταξύ της συμμόρφωσης της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου με τα πρότυπα και την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου. Σε αυτή την περίπτωση η αντικειμενικότητα των εσωτερικών ελεγκτών επηρεάζει την ποιότητα του συστήματος εσωτερικού ελέγχου .

Σύμφωνα με τους Lin et al. (2011) μια αντικειμενική λειτουργία εσωτερικού ελέγχου είναι λιγότερο πιθανό να επηρεαστεί από τη διοίκηση κατά την αξιολόγηση των ελέγχων και την αναφορά των προβλημάτων εσωτερικού ελέγχου στην επιτροπή ελέγχου. Σύμφωνα με τους Bedard & Graham (2011) ο ελεγκτής μπορεί να αποδώσει καλύτερα και να βρίσκει πιο αποτελεσματικά τις αδυναμίες του εσωτερικού ελέγχου όταν αναφέρεται απευθείας στην Επιτροπή ελέγχου και όχι στα ανώτατα διοικητικά στελέχη. Σύμφωνα με τους Oussii & Taktak (2018) και με βάση τα παραπάνω προκύπτει η υπόθεση ότι:

H1: Υπάρχει θετική σχέση μεταξύ της κατάστασης της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου και της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου.

2.2. Βαθμός εμπλοκής Ελεγκτικής Επιτροπής

Κύριος στόχος της Ελεγκτικής Επιτροπής είναι να επιβλέπει το πρόγραμμα εσωτερικού ελέγχου και των διαδικασιών του. Η Ελεγκτική Επιτροπή θεωρείται πυλώνας υπευθυνότητας, καθώς υποστηρίζει το συμβούλιο στον εποπτικό του ρόλο, ενώ ο εσωτερικός και εξωτερικός έλεγχος υποστηρίζει το έργο της Ελεγκτικής Επιτροπής (Al – Rassas & Kamardin, 2015).

Η Ελεγκτική Επιτροπή είναι μέρος του Συμβουλίου που επιβλέπει τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου. Η Ελεγκτική Επιτροπή σε συνδυασμό με τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο σε έναν οργανισμό για τη διασφάλιση της αξιοπιστίας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (Ali & Handayani, 2018). Η Ελεγκτική Επιτροπή είναι αρμόδια να επιβλέπει το σχεδιασμό εσωτερικού ελέγχου και την ορθή εφαρμογή του (Zain et al., 2006). Μια αποτελεσματική λειτουργία εσωτερικού ελέγχου μπορεί να βοηθήσει την Ελεγκτική Επιτροπή με τον έλεγχο, την ανεξάρτητη αξιολόγηση των λογιστικών διαδικασιών και πρακτικών και τη σχέση μεταξύ κινδύνου και πιθανότητας εξαπάτησης (Hermanson & Rittenberg, 2003).

Τα κύρια χαρακτηριστικά της Ελεγκτικής Επιτροπής είναι η ανεξαρτησία της, ο χρόνος παραμονής σε αυτή για τα μέλη της, το μέγεθός της. Όσον αφορά στην ανεξαρτησία της Ελεγκτικής Επιτροπής με βάση τη θεωρία αντιπροσώπευσης, η αποτελεσματικότητά της βασίζεται στα χαρακτηριστικά της (Garcia et al., 2012). Για να επιτύχει η Ελεγκτική Επιτροπή τους στόχους της τα μέλη πρέπει να είναι ανεξάρτητα από τη διοίκηση (Ismail et al., 2009). Σύμφωνα με τους Mustafa & Yusof (2010), η ανεξαρτησία των διευθυντών οδηγεί σε μεγαλύτερη ποιότητα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Οι Yang & Krishnan και Ynos (2011) βρίσκουν στην έρευνά τους ότι η ανεξαρτησία της Ελεγκτικής Επιτροπής σχετίζεται με μικρότερη διακριτική ευχέρεια, ενώ οι Garcia et al. (2012) βρήκαν ότι σχετίζεται με μεγαλύτερη ποιότητα των κερδών και οι Siagian & Tresnaningshi (2011) ότι σχετίζεται με μεγαλύτερη ποιότητα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.

Σύμφωνα με τους Salleh & Haat (2014) η ανεξαρτησία της Ελεγκτικής Επιτροπής έχει σημαντικό αντίκτυπο στη διαχείριση των κερδών. Ακόμη, σύμφωνα με τους Bradbury et al. (2006) η μεγαλύτερη ανεξαρτησία της Επιτροπής σχετίζεται με τη μεγαλύτερη ποιότητα κερδών. Όσον αφορά τον χρόνο παραμονής των μελών σε αυτήν οι Boone et al. (2008) ισχυρίζονται ότι μια μακροχρόνια σχέση με μια εταιρία είναι σημαντική για την Ελεγκτική Επιτροπή ώστε να αποκτήσει εξειδικευμένη γνώση για το λογιστικό

σύστημα του πελάτη, τον εσωτερικό έλεγχο και τη λειτουργία του. Σύμφωνα με τους Shafie et al. (2009) η χρονική παραμονή των μελών στην Ελεγκτική Επιτροπή σχετίζεται θετικά με την ποιότητα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Όσον αφορά το μέγεθος της Ελεγκτικής Επιτροπής οι Yasin & Nelson(2013) ισχυρίζονται ότι όταν είναι μεγάλο τα μέλη μπορούν να συνεισφέρουν με περισσότερες γνώσεις και εμπειρία που συνδράμουν στην αποτελεσματικότητα της Επιτροπής. Σύμφωνα με τη θεωρία εξάρτησης των πόρων μια μεγαλύτερη Ελεγκτική Επιτροπή σημαίνει ότι τα μέλη μπορούν να προσφέρουν περισσότερους πόρους στην επιχείρηση όπως εμπειρία και γνώσεις που συνεισφέρουν στην αποτελεσματικότητα της Ελεγκτικής Επιτροπής για τη διαχείριση του ελέγχου και έτσι μπορεί η επιχείρηση να οδηγηθεί σε καλύτερες επιδόσεις και κέρδη (Al – Rassas & Kamardin, 2015).

Σύμφωνα με τους Buchalter & Yokomoto (2003) οι επιτροπές θα πρέπει να απαρτίζονται από 3 έως 5 μέλη παρά το γεγονός ότι ο αριθμός των μελών βασίζεται συνήθως στο μέγεθος της εταιρίας. Οι Ismail et al. (2009) βρίσκουν ότι υπάρχει θετική και στατιστικά σημαντική σχέση μεταξύ του μεγέθους της Ελεγκτικής Επιτροπής και της ποιότητας των κερδών. Ωστόσο, ο Adiguzel (2013) δεν βρίσκει αντίστοιχα στατιστικά σημαντική σχέση.

Ένας άλλος παράγοντας σημαντικός για τη λειτουργία της Ελεγκτικής Επιτροπής είναι ο αριθμός των συναντήσεων. Η συχνότητα των συναντήσεων αντικατοπτρίζει την αποτελεσματικότητά της Ελεγκτικής Επιτροπής, ενώ η εμπειρία και η εξειδίκευση των διευθυντών μπορούν να βελτιώσουν τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου (Zaman et al., 2011). Η εξειδίκευση στα χρηματοοικονομικά είναι απαραίτητη για την αποτελεσματικότητα της Ελεγκτικής Επιτροπής ώστε να προωθείται η ακεραιότητα και η ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Οι Baxter & Cotter (2009) υποστηρίζουν ότι οι χρηματοοικονομικές γνώσεις των μελών της Ελεγκτικής Επιτροπής μειώνουν τη διακριτική ευχέρεια.

Στην περίπτωση που ο πρόεδρος της Ελεγκτικής Επιτροπής είναι πρώην ελεγκτής εταίρος μπορεί να παράσχει σημαντική βοήθεια για την αύξηση της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου από την Ελεγκτική Επιτροπή, καθώς διαθέτει εμπειρία στην ελεγκτική, τον εσωτερικό έλεγχο και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις (Naiker & Sharma, 2009). Από την άλλη, υπάρχουν έρευνες όπως αυτή των Menon & Williams (2004), σύμφωνα με τις οποίες οι εταιρίες που έχουν στην επιτροπή έναν πρώην ελεγκτή τους είτε σαν διευθυντή είτε σαν μέλη προκαλούν μεγαλύτερα δεδουλευμένα δηλαδή απειλώντας την ανεξαρτησία του ελέγχου.

Μια αποτελεσματική σχέση μεταξύ της Ελεγκτικής Επιτροπής και της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου μπορεί να βελτιώσει την αντικειμενικότητα των ελεγκτών και τις επιπλοκές στην εφαρμογή βελτιώσεων του ελέγχου (Turley & Zaman, 2004). Οι Abbott et al. (2010) μελέτησαν διάφορες εταιρίες και εντόπισαν ότι το ποσοστό του προϋπολογισμού της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου που αφορά δραστηριότητές του σχετίζεται θετικά με την επιθεώρηση της επιτροπής ελέγχου. Οι Lin et al. (2011) ισχυρίζονται ότι ο βαθμός αξιολόγησης της επιτροπής ελέγχου σχετικά με το πρόγραμμα ελέγχου και τις διαδικασίες σχετίζεται θετικά με την εύρεση των αδυναμιών του εσωτερικού ελέγχου. Αναμένει λοιπόν κανείς η ανάμειξη της Ελεγκτικής Επιτροπής στην αξιολόγηση του προγράμματος εσωτερικού ελέγχου να επηρεάζει θετικά την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου. Έτσι προκύπτει η εξής υπόθεση:

H2: Υπάρχει θετική σχέση της ανάμειξης της ελεγκτικής επιτροπής στην αναθεώρηση του προγράμματος εσωτερικού ελέγχου και των διαδικασιών με την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου.

2.3. Ικανότητες στη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου

Σύμφωνα με το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (IIA, 2017) οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να κατέχουν γνώσεις, ικανότητες και ταλέντα απαραίτητα για τη διεκπεραίωση των εργασιών τους. Η δράση τους πρέπει επίσης να τους προσφέρει αντίστοιχα ικανότητες, γνώσεις και νέες δυνατότητες ώστε να ανταποκριθούν στις αυξανόμενες απαιτήσεις του επαγγέλματός τους. Σύμφωνα με το Πρότυπο 610 οι εξωτερικοί ελεγκτές πρέπει να λαμβάνουν υπόψη τους κατά βάση τις τεχνικές ικανότητες των εσωτερικών ελεγκτών για να καταλήξουν σε ένα ορθό συμπέρασμα σχετικά με την επάρκειά τους.

Οι Ogundana et al. (2017) χρησιμοποίησαν ως παράγοντες μέτρησης του εσωτερικού ελέγχου την ικανότητα και την ανεξαρτησία. Σύμφωνα με τους Arens et al. (2012) η ικανότητα αφορά τις γνώσεις και τις δεξιότητες που απαιτούνται για τη διεκπεραίωση των εργασιών και κυρίως την ικανότητα του ατόμου να φέρει εις πέρας τα καθήκοντα που του έχουν ανατεθεί.

Άλλες έρευνες (Mihret et al., 2010; Soh & Martinov- Bennie, 2011) μελέτησαν την ανάγκη εκπαίδευσης και επιμόρφωσης των εσωτερικών ελεγκτών προκειμένου να καταρτιστούν και να αποκτήσουν τις απαραίτητες δεξιότητες για την άσκηση του επαγγέλματός τους. Για παράδειγμα οι Fadzil et al. (2005) βρήκαν ότι η αριστεία των εσωτερικών ελεγκτών επηρεάζει στατιστικά σημαντικά την εποπτεία του συστήματος εσωτερικού ελέγχου.

Παρόμοια αποτελέσματα εντόπισαν και οι Suwaidan & Qasim (2010) οι οποίοι ανέφεραν ότι οι εξωτερικοί ελεγκτές στην Ιορδανία λαμβάνουν υπόψη τους την αντικειμενικότητα, την επάρκεια και την εργασιακή επίδοση των εσωτερικών ελεγκτών ως τους πιο σημαντικούς παράγοντες οι οποίοι επηρεάζουν τις αποφάσεις για την εργασία της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου. Ακόμη, σύμφωνα με τους Pizzini et al. (2015) υπάρχει αρνητική σχέση μεταξύ της ποιότητας εσωτερικού ελέγχου και της καθυστέρησης του ελέγχου η οποία προκύπτει από τις δεξιότητες του προσωπικού του εσωτερικού ελέγχου. Έτσι προκύπτει η τρίτη υπόθεση ως εξής (Oussii & Taktak, 2018):

H3: Υπάρχει θετική σχέση μεταξύ της επάρκειας ικανοτήτων της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου και της ποιότητας εσωτερικού ελέγχου.

2.4. Επένδυση στη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου

Η αποτελεσματικότητα της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου σχετίζεται θετικά με τις πόρους που διατίθενται για το ανθρώπινο δυναμικό του εσωτερικού ελέγχου σύμφωνα με τον Alhajeri (2017). Σύμφωνα με τους Gramling et al. (2013) η μεγαλύτερη επένδυση στον εσωτερικό έλεγχο θα μπορούσε να οδηγήσει στην πρόσληψη ή στην επιμόρφωση των εσωτερικών ελεγκτών ώστε να αποκτήσουν περισσότερες ή/και καλύτερες δεξιότητες και αυτό στη συνέχεια θα αποτυπωνόταν και στην επίδοση της επιχείρησης. Ενισχυτική αυτού του επιχειρήματος είναι και η άποψη των Ge & McVay (2005) οι οποίοι υποστήριξαν ότι οι ανεπαρκείς πόροι που διατίθενται για τη διεκπεραίωση του ελέγχου οδηγούν και σε χαμηλότερη ποιότητα εσωτερικού ελέγχου. Οι Lin et al. (2011) υποστήριξαν ότι οι επιχειρήσεις που επενδύουν στη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου εφαρμόζουν πιο έντονα τις διαδικασίες του τομέα 404 (Section 404) προς υποστήριξη της αξιολόγησης που κάνει η διοίκηση για τον εσωτερικό έλεγχο στην χρηματοοικονομική αναφορά που ετοιμάζεται. Οι Johl et al. (2013) βρήκαν ότι όταν η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου χρηματοδοτείται σε μεγάλο βαθμό δίνεται μεγαλύτερη δυνατότητα περιορισμού της εξαπάτησης και της οπορτουλιστικής συμπεριφοράς της διοίκησης. Σύμφωνα με αυτά προκύπτει η τέταρτη υπόθεση της έρευνας:

H4: Οι επιχειρήσεις που επενδύουν περισσότερο στη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου είναι λιγότερο πιθανό να αντιμετωπίσουν σημαντικές αδυναμίες στον εσωτερικό έλεγχο.

2.5. Αξιοποίηση αποτελεσμάτων εσωτερικού ελέγχου

Σύμφωνα με το Πρότυπο 2500 ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου συνίσταται να εφαρμόζει μια διαδικασία επανελέγχου των αδυναμιών που εντοπίστηκαν σε προηγούμενους εσωτερικούς ελέγχους και να διασφαλίζει ότι οι ενέργειες της διοίκησης έχουν εφαρμοστεί ορθά ή ότι η ανώτατη διοίκηση έχει αποδεχτεί τον κίνδυνο απραξίας (ΠΑ, 2017).

Η καταγραφή των εποπτικών διαδικασιών αποτελούν σημαντικό στοιχείο για την ποιότητα του ελέγχου. Η διαδικασία προετοιμασίας και επαναξιολόγησης της καταγραφής των εποπτικών διαδικασιών συνεισφέρει στην αύξηση της ποιότητας του ελέγχου, καθώς παρέχει υποστήριξη στην έκθεση των ελεγκτών και επιτρέπει την αξιολόγηση της ποιότητας του ελέγχου (Endaya & Hanefah, 2016).

Σύμφωνα με τους Mihret & Yismaw (2007) η ύπαρξη μιας τέτοιας διαδικασίας οδηγεί στην βελτίωση της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου και της αποδοτικότητάς του. Οι Lin et al. (2011) χρησιμοποίησαν στοιχεία από 214 αμερικανικές εταιρίες και βρήκαν ότι οι εταιρίες με λειτουργία εσωτερικού ελέγχου που ακολουθούν διαδικασίες σε προβλήματα που αναγνωρίστηκαν στο παρελθόν έχουν μειωμένες πιθανότητες για σημαντικές αδυναμίες στο τέλος του έτους. Σύμφωνα με αυτό το αποτέλεσμα η παρακολούθηση της αποκατάστασης εντοπισμένων προβλημάτων ελέγχου απαιτεί να διορθώνονται άμεσα από τη διοίκηση. Ως εκ τούτου οι διαδικασίες παρακολούθησης της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου μπορούν να παρακινήσουν τη διοίκηση να αποκαταστήσει εγκαίρως τις εντοπιζόμενες αδυναμίες. Σύμφωνα με τα παραπάνω η ύπαρξη διαδικασιών παρακολούθησης συνδέεται θετικά με την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου και έτσι προκύπτει η τελευταία υπόθεση:

H5: Υπάρχει θετική συσχέτιση μεταξύ της αξιοποίησης των αποτελεσμάτων του εσωτερικού ελέγχου και της ποιότητας εσωτερικού ελέγχου.

2.6. Χαρακτηριστικά Διευθύνοντος Συμβούλου

Οι Lin et al. (2014) μελέτησαν την επίδραση των χαρακτηριστικών του Διευθύνοντος Συμβούλου στην ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου σε δείγμα που συνέλεξαν στις Η.Π.Α. (N=4.374) από μη χρηματοοικονομικές εταιρίες. Διαπίστωσαν ότι η ηλικία του Διευθύνοντος Συμβούλου σχετίζεται στατιστικά σημαντικά με την αποκάλυψη αδυναμιών του εσωτερικού ελέγχου. Από αυτό το εύρημα συμπεράναν ότι οι επιπτώσεις των μηχανισμών εσωτερικού ελέγχου είναι πιθανό να μειωθούν σε επιχειρήσεις με εδραιωμένους και μικρότερους ηλικιακά διευθύνοντες συμβούλους.

Ακόμη, οι Baatwah et al. (2015) σε παρόμοια έρευνα εντόπισαν ότι η θητεία και οι χρηματοοικονομικές γνώσεις και εμπειρίες του Διευθύνοντος Συμβούλου συνδέονται με την επικαιρότητα των εκθέσεων ελέγχου στατιστικά σημαντικά. Σε έρευνά τους οι Habib & Hossain (2013) εξέτασαν τη σχέση συγκεκριμένων χαρακτηριστικών των διευθυνόντων συμβούλων με τα χαρακτηριστικά της λογιστικής πληροφόρησης επικεντρώνοντας το ενδιαφέρον τους στη σχέση με την ποιότητα των χρηματοοικονομικών εκθέσεων. Εξέτασαν τον κύκλο εργασιών των διευθυνόντων συμβούλων, την επίδραση της υπευθυνότητάς τους και του φύλου τους. Κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι τα χαρακτηριστικά ενός διευθύνοντος συμβούλου μπορούν να καθορίσουν την ποιότητα των αποτελεσμάτων της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Η εταιρική διακυβέρνηση πρέπει να λαμβάνει υπόψη της τα χαρακτηριστικά τους προκειμένου να έχει τα επιθυμητά οφέλη.

Από τα παραπάνω προκύπτει η παρακάτω υπόθεση:

H6: Υπάρχει θετική συσχέτιση μεταξύ των χαρακτηριστικών του Διευθύνοντος Συμβούλου και της ποιότητας εσωτερικού ελέγχου.

Κεφάλαιο 3 Μεθοδολογία Έρευνας

3.1. Ερευνητικό Δείγμα

Για τη συλλογή δεδομένων έγινε επικοινωνία με εταιρίες προκειμένου να συλλεχθούν δεδομένα για τα χαρακτηριστικά της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου, της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου και συγκεκριμένα χαρακτηριστικά του εσωτερικού ελέγχου που εφαρμόζονται από τους υπεύθυνους για αυτόν. Το ερωτηματολόγιο απεστάλη στους επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου διαφόρων εταιριών όπως συνέβη και σε άλλες έρευνες (Oussii & Boulila Taktak, 2015; Pizzini et al., 2015; Abbott et al., 2010).

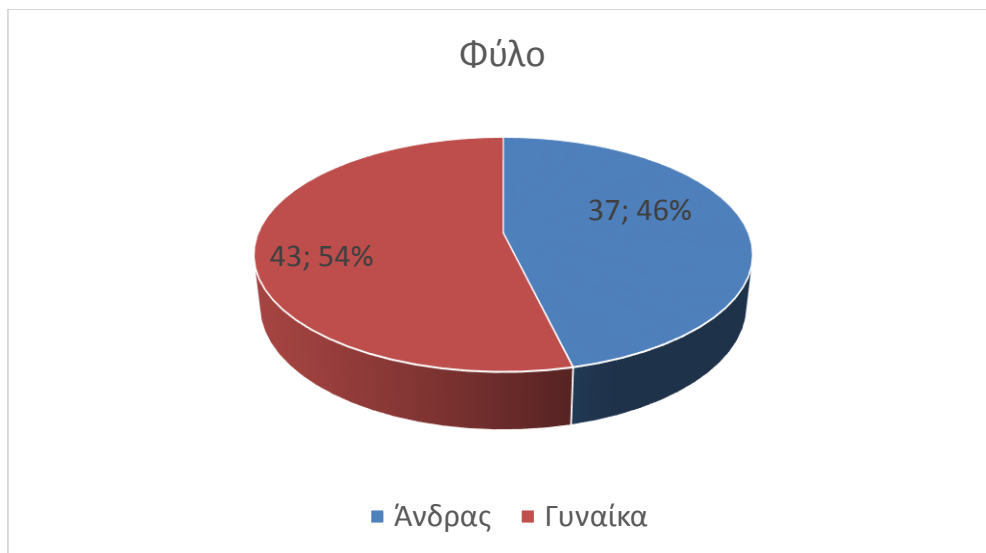
Ο αρχικός στόχος της παρούσας έρευνας ήταν τα 100 άτομα με βάση τον αριθμό των ηλεκτρονικών διευθύνσεων που ήταν διαθέσιμες. Το ποσοστό συμμετοχής τελικά ανήλθε στο 80% καθώς απεστάλη σε 100 ηλεκτρονικές διευθύνσεις επαγγελματιών στην ελεγκτική στην περιοχή της Θεσσαλονίκης και επέστρεψαν τα 80 εξ αυτών. Το ποσοστό συμμετοχής και ανταπόκρισης είναι λογικό και θεωρείται αρκετά ικανοποιητικό σε σχέση με αντίστοιχα ποσοστά συμμετοχής προηγούμενων ερευνών (Alhajeri, 2017; Alzeban & Sawan, 2015).

Η Ενότητα Α του ερωτηματολογίου που αφορά τα δημογραφικά χαρακτηριστικά των συμμετεχόντων δίνει πληροφορίες για το ερευνητικό δείγμα. Πιο συγκεκριμένα, η πρώτη ερώτηση Α1 εξετάζει το φύλο των συμμετεχόντων στην έρευνα. Τα αποτελέσματα απεικονίζονται στον Πίνακα και το Διάγραμμα 3.1.

Πίνακας 3 1 Φύλο (Ερώτηση Α1)

Φύλο	
Άνδρας	37
Γυναίκα	43
Σύνολο	80

Όπως φαίνεται το μεγαλύτερο ποσοστό το κατέχουν οι γυναίκες (54%) και ακολουθούν οι άντρες (46%).

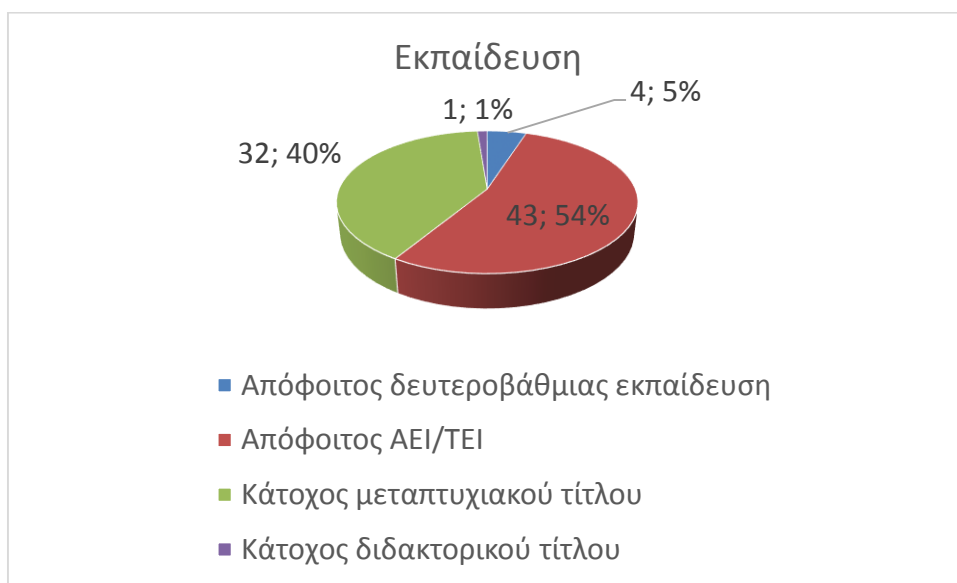


Διάγραμμα 3 1 Φύλο (Ερώτηση Α1)

Συνεχίζοντας στην επόμενη ερώτηση (Πίνακας και Διάγραμμα 3.2) προκύπτει το μορφωτικό επίπεδο των συμμετεχόντων στην έρευνα. Όπως φαίνεται, το 54% είναι απόφοιτοι ΑΕΙ/ΤΕΙ, ακολουθούν 40% οι κάτοχοι μεταπτυχιακού τίτλου σπουδών, ενώ οι απόφοιτοι δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης αντιπροσωπεύουν το 5% του δείγματος και ένα άτομο από το δείγμα είναι κάτοχος διδακτορικού τίτλου σπουδών. Με άλλα λόγια το 95% του δείγματος είναι απόφοιτοι τριτοβάθμιας εκπαίδευσης.

Πίνακας 3 2 Μορφωτικό Επίπεδο (Ερώτηση Α2)

Εκπαίδευση	
Απόφοιτος δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης	4
Απόφοιτος ΑΕΙ/ΤΕΙ	43
Κάτοχος μεταπτυχιακού τίτλου	32
Κάτοχος διδακτορικού τίτλου	1
Σύνολο	80

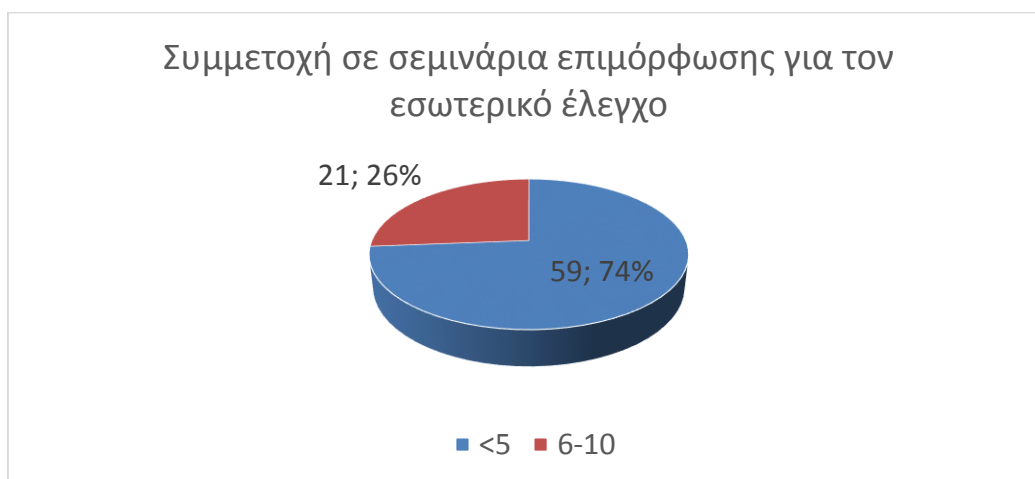


Διάγραμμα 3 2 Μορφωτικό Επίπεδο (Ερώτηση Α2)

Το επόμενο ερώτημα αφορά τον αριθμό σεμιναρίων που έχουν παρακολουθήσει οι συμμετέχοντες με στόχο την επιμόρφωση πάνω στον εσωτερικό έλεγχο (Πίνακας και Διάγραμμα 3.3). Προκύπτει ότι η πλειοψηφία (74%) έχει παρακολουθήσει λιγότερα από πέντε σεμινάρια ενώ μόλις το 26% έχει παρακολουθήσει 6-10. Αξίζει να σημειωθεί ότι 12 από τα 80 άτομα όπως θα φανεί και παρακάτω κατέχουν τη θέση του εσωτερικού ελεγκτή.

Πίνακας 3 3 Συμμετοχή σε σεμινάρια επιμόρφωσης για τον εσωτερικό έλεγχο (Ερώτηση Α3)

Συμμετοχή σε σεμινάρια επιμόρφωσης για τον εσωτερικό έλεγχο	
<5	59
6-10	21
Σύνολο	80

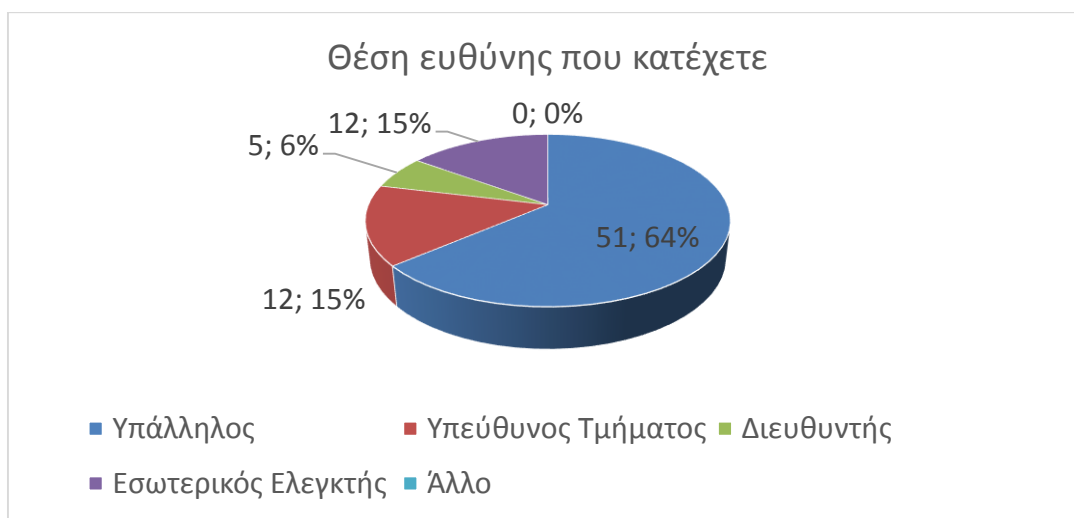


Διάγραμμα 3 3 Συμμετοχή σε σεμινάρια επιμόρφωσης για τον εσωτερικό έλεγχο (Ερώτηση Α3)

Το επόμενο ερώτημα αφορά τη θέση ευθύνης των συμμετεχόντων στις εταιρίες όπου εργάζονται (Πίνακας και Διάγραμμα 3.4). Προκύπτει ότι η πλειοψηφία των συμμετεχόντων (64%) είναι υπάλληλοι, το 15% υπεύθυνοι τμήματος, άλλο ένα 15% εσωτερικοί ελεγκτές ενώ μόλις το 6% κατέχουν διευθυντικές θέσεις.

Πίνακας 3 4 Θέση ευθύνης συμμετεχόντων (Ερώτηση Α4)

Θέση ευθύνης που κατέχετε	
Υπάλληλος	51
Υπεύθυνος Τμήματος	12
Διευθυντής	5
Εσωτερικός Ελεγκτής	12
Άλλο	0
Σύνολο	80



Διάγραμμα 3 4 Θέση ευθύνης συμμετεχόντων (Ερώτηση Α4)

3.2. Ερωτηματολόγιο Έρευνας

Η παρούσα εργασία εξετάζει τη σχέση μεταξύ της ποιότητας εσωτερικού ελέγχου και των χαρακτηριστικών του που σε προηγούμενες έρευνες έχει βρεθεί ότι επηρεάζουν σημαντικά την ποιότητα εσωτερικού ελέγχου. Μέσα από την εξέταση της διεθνούς βιβλιογραφίας δημιουργήθηκε το ερωτηματολόγιο το οποίο διανεμήθηκε με ηλεκτρονικό τρόπο σε στελέχη ιδιωτικών εταιριών στην περιοχή της Θεσσαλονίκης. Τα χαρακτηριστικά του εσωτερικού ελέγχου που επιλέχθηκαν λειτουργούν ως ανεξάρτητες μεταβλητές για τη μέτρηση της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου και αντλήθηκαν κυρίως από την έρευνα των Oussii & Taktak (2018). Πιο συγκεκριμένα, πρόκειται για τα εξής:

1. Η οργανωσιακή κατάσταση της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου: Εφόσον η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου διεκπεραιώνεται σωστά και εξυπηρετεί την επιτροπή ελέγχου αναμένεται να σχετίζεται θετικά με την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου.
2. Η σχέση μεταξύ του εσωτερικού ελεγκτή και της Ελεγκτικής Επιτροπής: Και αυτή η μεταβλητή μετριέται με τη βοήθεια της πενταβάθμιας κλίμακας Likert και αναμένεται να επηρεάζει την ποιότητα εσωτερικού ελέγχου.
3. Η επάρκεια ικανοτήτων του ανθρώπινου δυναμικού του εσωτερικού ελέγχου: Η επάρκεια μετριέται μέσω της εμπειρίας, της εκπαίδευσης, της πιστοποίησης και της επιμόρφωσης. Η εμπειρία αφορά τα έτη εργασιακής εμπειρίας, ενώ η εκπαίδευση τα έτη σπουδών.
4. Η επένδυση στη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου: Οι Mat Zain et al. (2006) τη μέτρησαν με το λογάριθμο του συνολικού αριθμού ατόμων που εργάζονται στη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου διαιρούμενου με το λογάριθμο του συνολικού ενεργητικού. Στην προκειμένη περίπτωση θα χρησιμοποιηθούν τρία ποιοτικά ερωτήματα προς τους συμμετέχοντες για την άποψή τους σχετικά με τη συγκεκριμένη μεταβλητή με βάση τις γνώσεις που οι ίδιοι διαθέτουν.
5. Τα χαρακτηριστικά του Διευθύνοντος Συμβούλου : Η συγκεκριμένη μεταβλητή έχει εξεταστεί από τους Lin et al. (2014) και Baatwah et al. (2015). Τα χαρακτηριστικά αυτά μπορεί να αφορούν το φύλο ή την ηλικία του Διευθύνοντος Συμβούλου ή και πιο εξειδικευμένα χαρακτηριστικά όπως για παράδειγμα τις ικανότητες και τα χαρίσματά του.

6. Η παρακολούθηση των ελλείψεων του εσωτερικού ελέγχου: Εφόσον η λειτουργία εσωτερικού ελέγχου διαπιστώνει την επίλυση παλιότερων ελλείψεων εσωτερικού ελέγχου, αναμένεται αυξημένη ποιότητα εσωτερικού ελέγχου.

Με βάση τα παραπάνω, προκύπτουν δύο βασικές Ενότητες με τα αντίστοιχα ερωτήματα του ερωτηματολογίου που αφορούν τα παραπάνω χαρακτηριστικά – μεταβλητές και την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου. Συγκεκριμένα, στην Ενότητα Α «Γενικές Ερωτήσεις» εξετάζονται ορισμένα γενικά χαρακτηριστικά των συμμετεχόντων στην έρευνα τα οποία αναλύθηκαν στο ερευνητικό δείγμα. Οι ερωτήσεις αυτής της ενότητας είναι τέσσερις και αφορούν το φύλο, την εκπαίδευση (επίπεδο μόρφωσης) των συμμετεχόντων, τον αριθμό σεμιναρίων εσωτερικού ελέγχου που έχουν παρακολουθήσει και τη θέση ευθύνης που κατέχουν.

Η Ενότητα Β «Χαρακτηριστικά Εσωτερικού Ελέγχου» από 19 ερωτήματα τα οποία αφορούν έξι χαρακτηριστικά του εσωτερικού ελέγχου. Αρχικά, εξετάζεται η οργανωσιακή δομή της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου με τρία ερωτήματα τα οποία εξετάζουν το βαθμό ενθάρρυνση της αντικειμενικότητας του εσωτερικού ελέγχου μέσω της ανάμειξης της Ελεγκτικής Επιτροπής στην ανάθεση ή απομάκρυνση του επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου, το βαθμό ύπαρξης αντικειμενικότητας στον εσωτερικό έλεγχο και το βαθμό παράδοσης αναφορών από τον επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου στην Ελεγκτική Επιτροπή.

Το επόμενο χαρακτηριστικό που εξετάζεται είναι ο βαθμός εμπλοκής της Ελεγκτικής Επιτροπής και απαρτίζεται από τέσσερα ερωτήματα τα οποία εξετάζουν το βαθμό στον οποίο η Ελεγκτική Επιτροπή επιβλέπει τις διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου, το βαθμό συνεργασίας της με τον επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου, το βαθμό εντοπισμού σφαλμάτων κατά τον εσωτερικό έλεγχο και το βαθμό επίλυσης προβλημάτων που έχουν αναγνωριστεί και εντοπιστεί από τον εσωτερικό έλεγχο ως αποτέλεσμα απόφασης της Ελεγκτικής Επιτροπής.

Στη συνέχεια εξετάζεται η ικανότητα λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου με τέσσερα ερωτήματα τα οποία εξετάζουν το βαθμό κατάρτισης των εσωτερικών ελεγκτών όσον αφορά το μορφωτικό τους επίπεδο, το βαθμό κατάρτισής τους όσον αφορά το επίπεδο επιμόρφωσής τους, το βαθμό κατάρτισής τους όσον αφορά τις πιστοποιήσεις που κατέχουν στο αντικείμενό τους και το βαθμό κατάρτισής τους όσον αφορά την ποικιλία εμπειριών που διαθέτουν.

Το επόμενο χαρακτηριστικό του εσωτερικού ελέγχου που εξετάζεται είναι η επένδυση στη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου η οποία εξετάζεται μέσα από τρία ερωτήματα. Αυτά εξετάζουν το βαθμό επένδυσης ποσών της εταιρίας για τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου, το βαθμό απόκτησης ανθρώπινου δυναμικού για το τμήμα εσωτερικού ελέγχου και το βαθμό επένδυσης της εταιρίας σε ποσά για την εκπαίδευση του προσωπικού της.

Το επόμενο χαρακτηριστικό αφορά την αξιοποίηση των αποτελεσμάτων του εσωτερικού ελέγχου το οποίο εξετάζεται μέσα από δύο ερωτήσεις που αφορούν το βαθμό στον οποίο γίνονται αξιολογήσεις του εσωτερικού ελέγχου και το βαθμό επίλυσης προβλημάτων που εντοπίστηκαν από τον εσωτερικό έλεγχο.

Τέλος, εξετάζονται τα χαρακτηριστικά του Διευθύνοντος Συμβούλου μέσα από τρεις ερωτήσεις οι οποίες αφορούν το βαθμό στον οποίο ο Διευθύνων Σύμβουλος εφαρμόζει επικοινωνιακές ικανότητες, εκτελεστικές ικανότητες και το βαθμό στον οποίο είναι επιρρεπής στον κίνδυνο.

Η Ενότητα Γ «Ποιότητα Εσωτερικού Ελέγχου» απαρτίζεται από δύο ερωτήματα τα οποία εξετάζουν το βαθμό στον οποίο οι συμμετέχοντες πιστεύουν ότι ο εσωτερικός έλεγχος εκτελείται ποιοτικά στην εταιρία όπου εργάζονται και το βαθμό στον οποίο πιστεύουν ότι η ποιότητα διαδραματίζει πρωταρχικό ρόλο στη διεξαγωγή του εσωτερικού ελέγχου.

3.3. Μεθοδολογία στατιστικής ανάλυσης

Για την ανάλυση των αποτελεσμάτων της έρευνας θεωρήθηκε σκόπιμο να εφαρμοστεί τόσο περιγραφική στατιστική όσο και πολλαπλή παλινδρόμηση μιας και εξετάζονται αρκετές ανεξάρτητες μεταβλητές και αναμένεται να βρεθεί ο βαθμός επίδρασής τους στην εξαρτημένη. Για την περιγραφική στατιστική ανάλυση χρησιμοποιήθηκε για κάθε ερώτηση ο μέσος όρος, η συχνότητα και τα αντίστοιχα ποσοστά. Τα στοιχεία περιγραφικής στατιστικής παρουσιάζονται με τη μορφή πινάκων και διαγραμμάτων. Για την ανάλυση παλινδρόμησης έγινε μετατροπή όλων των χρησιμοποιούμενων μεταβλητών σε συνεχείς με τη χρήση της μέσης τιμής από κάθε υποενότητα ή Ενότητα του ερωτηματολογίου.

Για την περιγραφική στατιστική ανάλυση των δημογραφικών χαρακτηριστικών χρησιμοποιήθηκε το εργαλείο Microsoft Excel ενώ για την περιγραφική στατιστική ανάλυση των υπόλοιπων Ενοτήτων (Β και Γ) και για την ανάλυση παλινδρόμησης χρησιμοποιήθηκε το στατιστικό πακέτο SPSS 20.0. Το Excel προσφέρει πληθώρα επιλογών απεικόνισης ποσοτικών δεδομένων ενώ το SPSS περιλαμβάνει πλήθος δυνατοτήτων απεικόνισης ποσοτικών και ποιοτικών μεταβλητών και θεωρείται από τα πιο κατάλληλα μέσα επεξεργασίας δεδομένων κοινωνικών και οικονομικών ερευνών.

Κεφάλαιο 4 Αποτελέσματα Έρευνας

4.1. Εισαγωγή

Στο Κεφάλαιο αυτό παρουσιάζονται τα αποτελέσματα της περιγραφικής ανάλυσης των ερωτημάτων της Β και Γ Ενότητας. Στη συνέχεια εκτελείται πολλαπλή παλινδρόμηση προκειμένου να εξαχθούν χρήσιμα συμπεράσματα και να εξεταστεί η επιβεβαίωση ή η απόρριψη των υποθέσεων της παρούσας έρευνας.

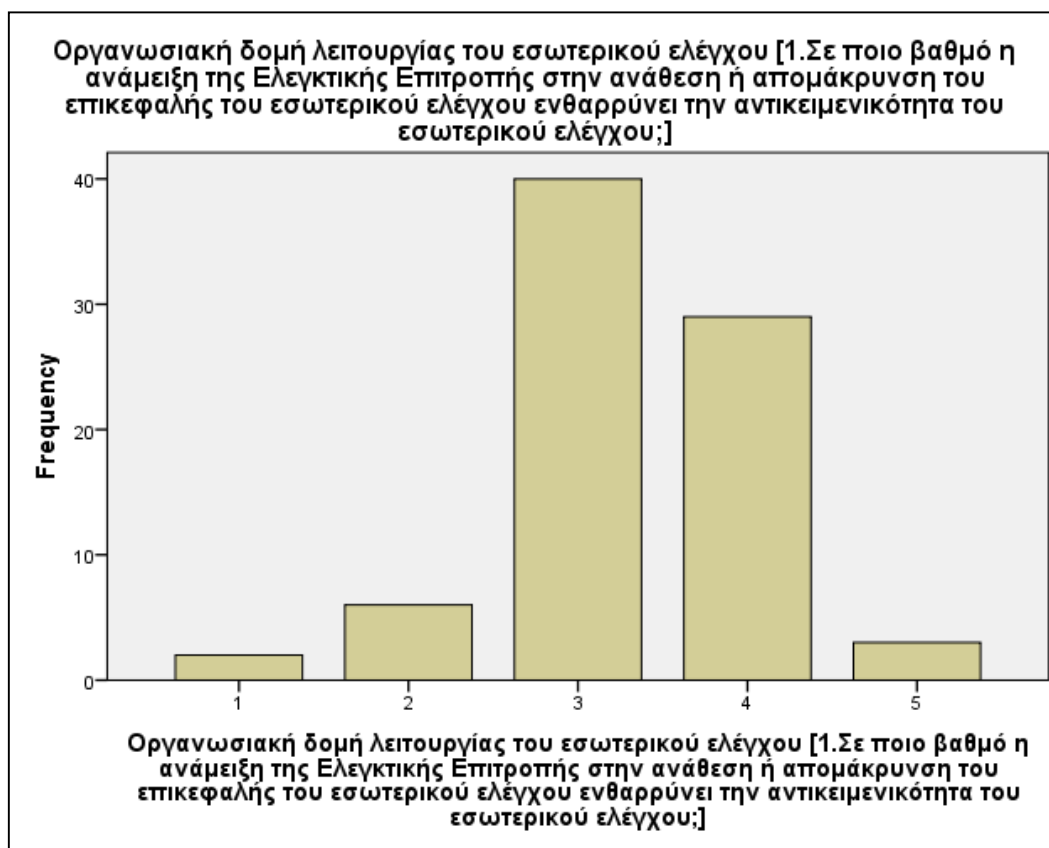
4.2. Αποτελέσματα Περιγραφικής Ανάλυσης

Η Ενότητα Β αφορά τα «Χαρακτηριστικά του Εσωτερικού Ελέγχου» τα οποία για τους σκοπούς της έρευνας είναι έξι και απαρτίζονται στο σύνολό τους από 19 ερωτήματα.

Αρχικά εξετάζονται τα ερωτήματα που αφορούν το χαρακτηριστικό της «Οργανωσιακής δομής λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου». Το ερώτημα Β1 εξετάζει σε ποιο βαθμό η ανάμειξη της Ελεγκτικής Επιτροπής στην ανάθεση ή απομάκρυνση του επικεφαλής του εσωτερικού ελέγχου ενθαρρύνει την αντικειμενικότητα του εσωτερικού ελέγχου (Πίνακας και Διάγραμμα 4.1). Το 2,5% των συμμετεχόντων δεν πιστεύει καθόλου ότι μια τέτοια ανάμειξη της Ελεγκτικής Επιτροπής ενθαρρύνει την αντικειμενικότητα του εσωτερικού ελέγχου, το 7,5% το πιστεύει σε μικρό βαθμό, το 50% δηλαδή η πλειοψηφία το πιστεύει σε μέτριο βαθμό, το 36,3% σε μεγάλο βαθμό και το 3,8% πάρα πολύ. Προκύπτει ότι η πλειοψηφία των συμμετεχόντων τηρεί ουδέτερη στάση αν και τείνει να πιστεύει ότι όντως όταν η Ελεγκτική Επιτροπή παίρνει θέση και αποφασίζει σχετικά με την ανάθεση ή την απομάκρυνση του ανθρώπου που είναι υπεύθυνος για τον εσωτερικό έλεγχο, τότε βελτιώνεται η αντικειμενικότητα του εσωτερικού ελέγχου.

Πίνακας 4 1 Ερώτημα Β1

1. Σε ποιο βαθμό η ανάμειξη της Ελεγκτικής Επιτροπής στην ανάθεση ή απομάκρυνση του επικεφαλής του εσωτερικού ελέγχου ενθαρρύνει την αντικειμενικότητα του εσωτερικού ελέγχου;				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Καθόλου	2	2,5	2,5	2,5
Σε μικρό βαθμό	6	7,5	7,5	10,0
Σε μέτριο βαθμό	40	50,0	50,0	60,0
Σε μεγάλο βαθμό	29	36,3	36,3	96,3
Πάρα πολύ	3	3,8	3,8	100,0
Total	80	100,0	100,0	

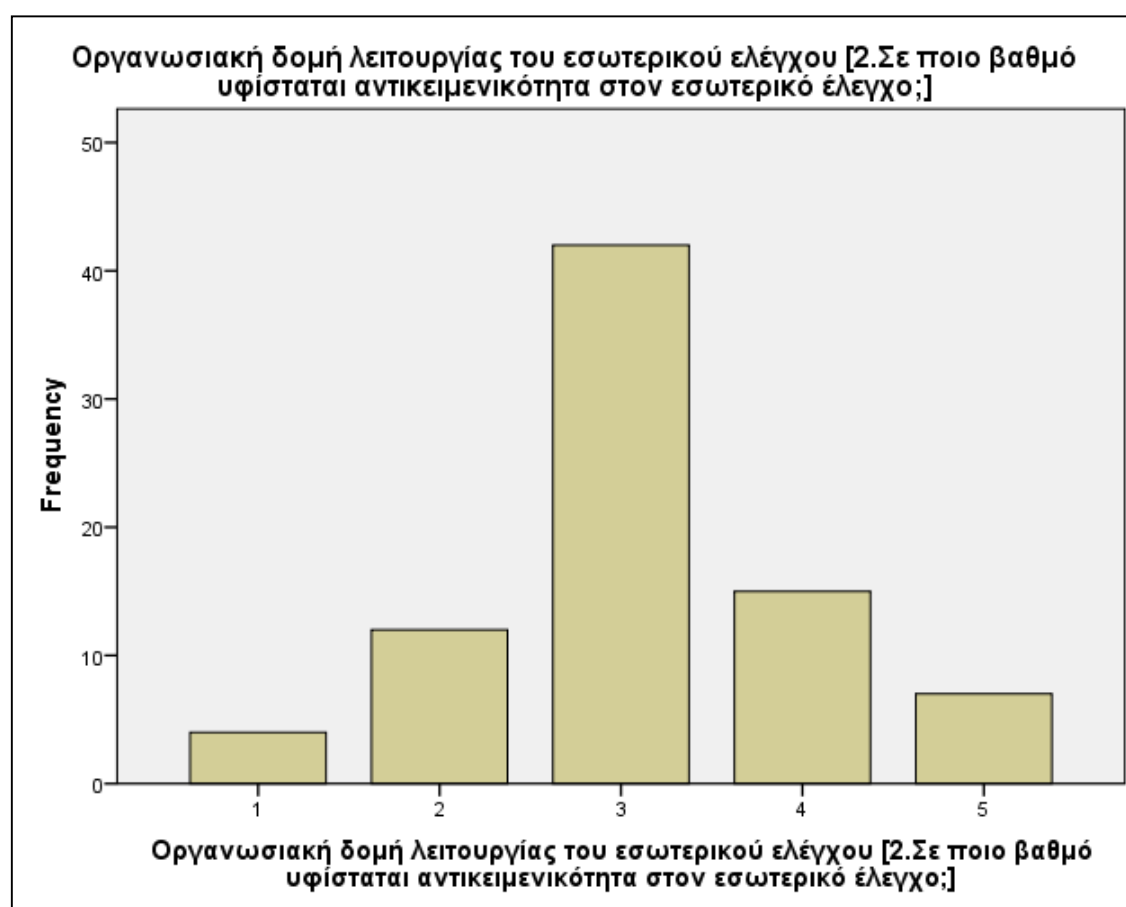


Διάγραμμα 4 1 Ερώτημα Β1

Το Ερώτημα Β2 εξετάζει σε ποιο βαθμό υπάρχει αντικειμενικότητα κατά τον εσωτερικό έλεγχο (Πίνακας και Διάγραμμα 4.2). Το 5% των συμμετεχόντων δεν πιστεύει ότι υπάρχει αντικειμενικότητα, το 15% πιστεύει ότι υπάρχει σε μικρό βαθμό, το 52,5% σε μέτριο βαθμό, το 18,8% σε μεγάλο βαθμό και το 8,8% πάρα πολύ. Και πάλι υπάρχει τάση διατήρησης ουδέτερης στάσης από την πλευρά των συμμετεχόντων οι οποίοι είτε δεν επιθυμούν να εκφράσουν την πραγματική τους άποψη είτε πράγματι δεν γνωρίζουν αν οι διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου μπορούν να χαρακτηριστούν με αντικειμενικότητα.

Πίνακας 4 2 Ερώτημα Β2

2. Σε ποιο βαθμό υφίσταται αντικειμενικότητα στον εσωτερικό έλεγχο;				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Καθόλου	4	5,0	5,0	5,0
Σε μικρό βαθμό	12	15,0	15,0	20,0
Σε μέτριο βαθμό	42	52,5	52,5	72,5
Σε μεγάλο βαθμό	15	18,8	18,8	91,3
Πάρα πολύ	7	8,8	8,8	100,0
Σύνολο	80	100,0	100,0	

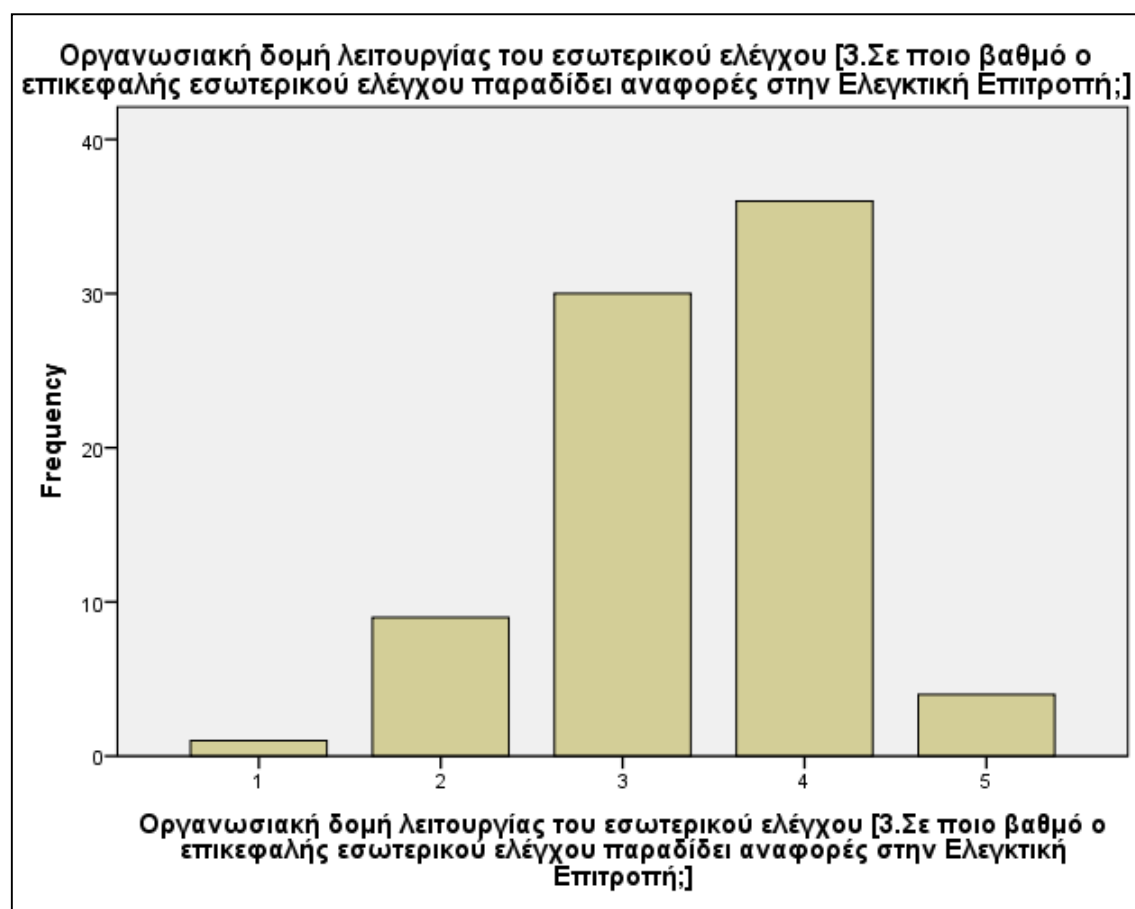


Διάγραμμα 4 2 Ερώτημα Β2

Το Ερώτημα Β3 αφορά το βαθμό στον οποίο ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου παραδίδει αναφορές στην Ελεγκτική Επιτροπή (Πίνακας και Διάγραμμα 4.3). Μόλις το 1,3% δεν το πιστεύει καθόλου, το 11,3% το πιστεύει σε μικρό βαθμό, το 37,5% σε μέτριο βαθμό, το 45% σε μεγάλο βαθμό και το 5% πάρα πολύ. Φαίνεται ότι οι μισοί συμμετέχοντες (50%) είναι βέβαιοι για την τήρηση της διαδικασίας αναφορών από τον επικεφαλής εσωτερικό ελεγκτή προς την Ελεγκτική Επιτροπή για την αξιολόγηση των αποτελεσμάτων της εργασίας του εσωτερικού ελέγχου.

Πίνακας 4 3 Ερώτημα Β3

3. Σε ποιο βαθμό ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου παραδίδει αναφορές στην Ελεγκτική Επιτροπή;				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Καθόλου	1	1,3	1,3	1,3
Σε μικρό βαθμό	9	11,3	11,3	12,5
Σε μέτριο βαθμό	30	37,5	37,5	50,0
Σε μεγάλο βαθμό	36	45,0	45,0	95,0
Πάρα πολύ	4	5,0	5,0	100,0
Σύνολο	80	100,0	100,0	

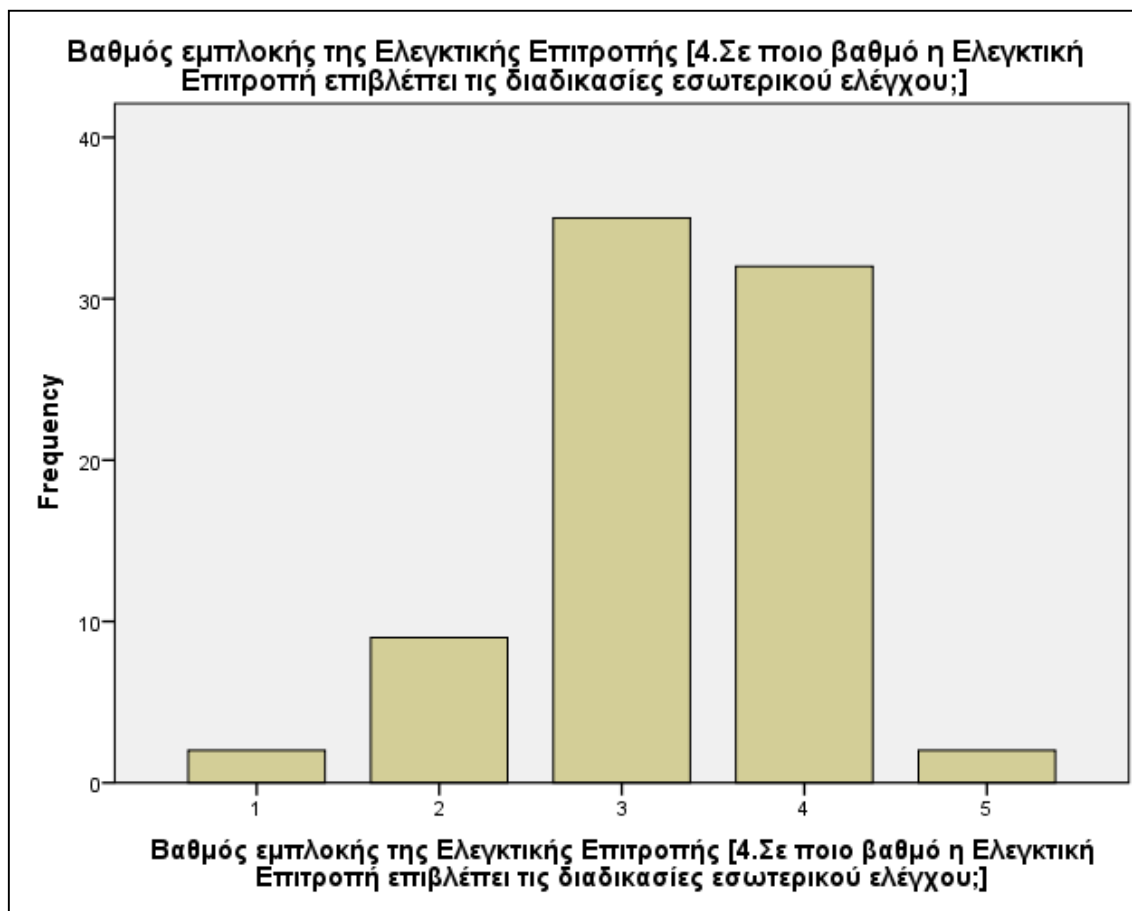


Διάγραμμα 4 3 Ερώτημα Β3

Στη συνέχεια εξετάζονται τα ερωτήματα που αφορούν το χαρακτηριστικό του «Βαθμού εμπλοκής της Ελεγκτικής Επιτροπής». Το Ερώτημα Β4 εξετάζει το βαθμό στον οποίο η Ελεγκτική Επιτροπή επιβλέπει τις διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου (Πίνακας και Διάγραμμα 4.4). Το 2,5% δεν πιστεύει ότι η Ελεγκτική Επιτροπή εκτελεί το έργο αυτό, το 11,3% το πιστεύει σε μικρό βαθμό, το 43,8% σε μέτριο βαθμό, το 40% σε μεγάλο βαθμό και το 2,5% πάρα πολύ. Η πλειοψηφία (42,5%) τείνει να πιστεύει σε μεγάλο βαθμό ή πάρα πολύ στην ορθή διεκπεραίωση των καθηκόντων της Ελεγκτικής Επιτροπής που είναι η εποπτεία των διαδικασιών του εσωτερικού ελέγχου.

Πίνακας 4 4 Ερώτημα Β4

4. Σε ποιο βαθμό η Ελεγκτική Επιτροπή επιβλέπει τις διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου;				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Καθόλου	2	2,5	2,5	2,5
Σε μικρό βαθμό	9	11,3	11,3	13,8
Σε μέτριο βαθμό	35	43,8	43,8	57,5
Σε μεγάλο βαθμό	32	40,0	40,0	97,5
Πάρα πολύ	2	2,5	2,5	100,0
Σύνολο	80	100,0	100,0	

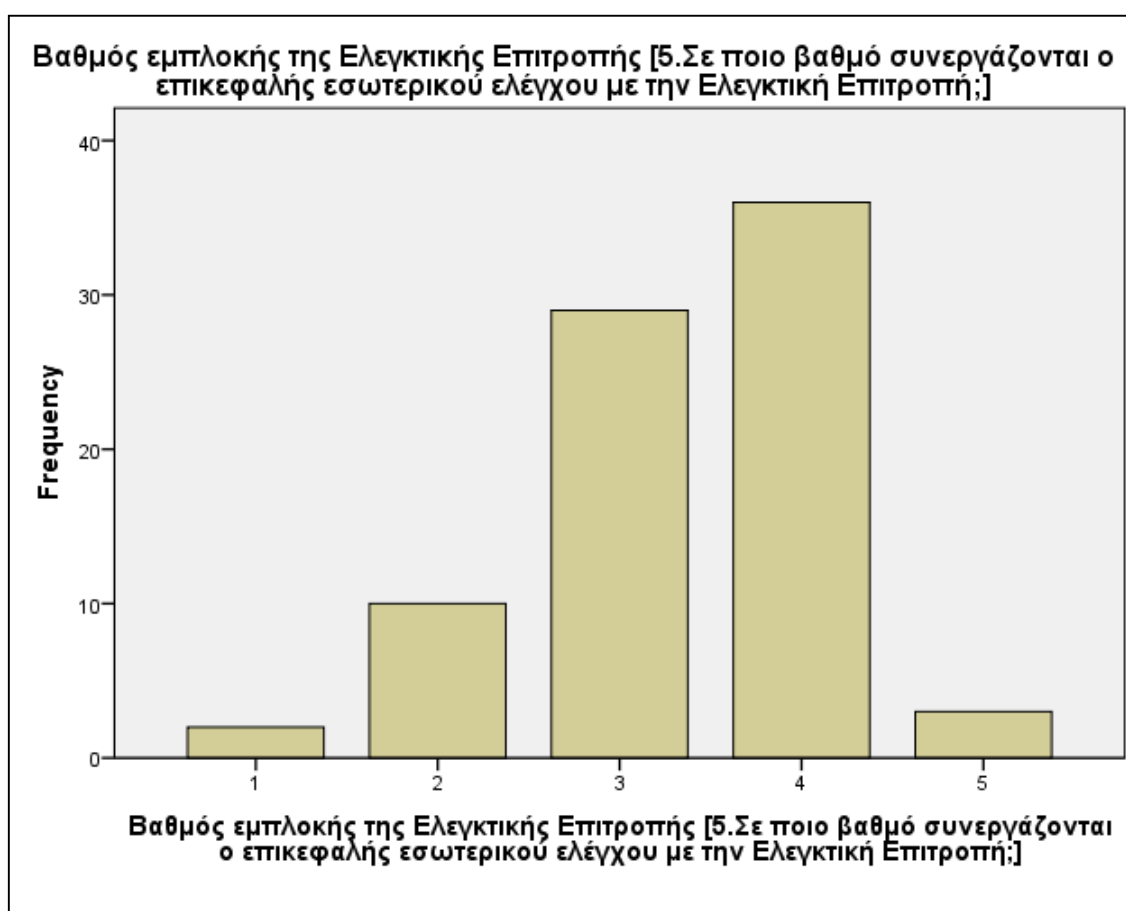


Διάγραμμα 4 4 Ερώτημα Β4

Το Ερώτημα Β5 εξετάζει το βαθμό στον οποίο ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου συνεργάζεται με την Ελεγκτική Επιτροπή (Πίνακας και Διάγραμμα 4.5) Το 2,5% δεν πιστεύει καθόλου ότι υπάρχει συνεργασία, το 12,5% το πιστεύει σε μικρό βαθμό, το 36,3% σε μέτριο βαθμό, το 45% σε μεγάλο βαθμό ενώ μόλις το 3,8% το πιστεύει πάρα πολύ. Προκύπτει ότι οι συμμετέχοντες στην έρευνα κατά πλειοψηφία (48,8%) αντιλαμβάνονται τη συνεργασία μεταξύ της Ελεγκτικής Επιτροπής και του επικεφαλής του εσωτερικού ελέγχου ώστε να πραγματοποιείται και ο σκοπός του εσωτερικού ελέγχου με τη μετάδοση πληροφοριών προς τα αρμόδια όργανα.

Πίνακας 4 5 Ερώτημα Β5

5. Σε ποιο βαθμό συνεργάζονται ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου με την Ελεγκτική Επιτροπή;				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Καθόλου	2	2,5	2,5	2,5
Σε μικρό βαθμό	10	12,5	12,5	15,0
Σε μέτριο βαθμό	29	36,3	36,3	51,2
Σε μεγάλο βαθμό	36	45,0	45,0	96,3
Πάρα πολύ	3	3,8	3,8	100,0
Σύνολο	80	100,0	100,0	

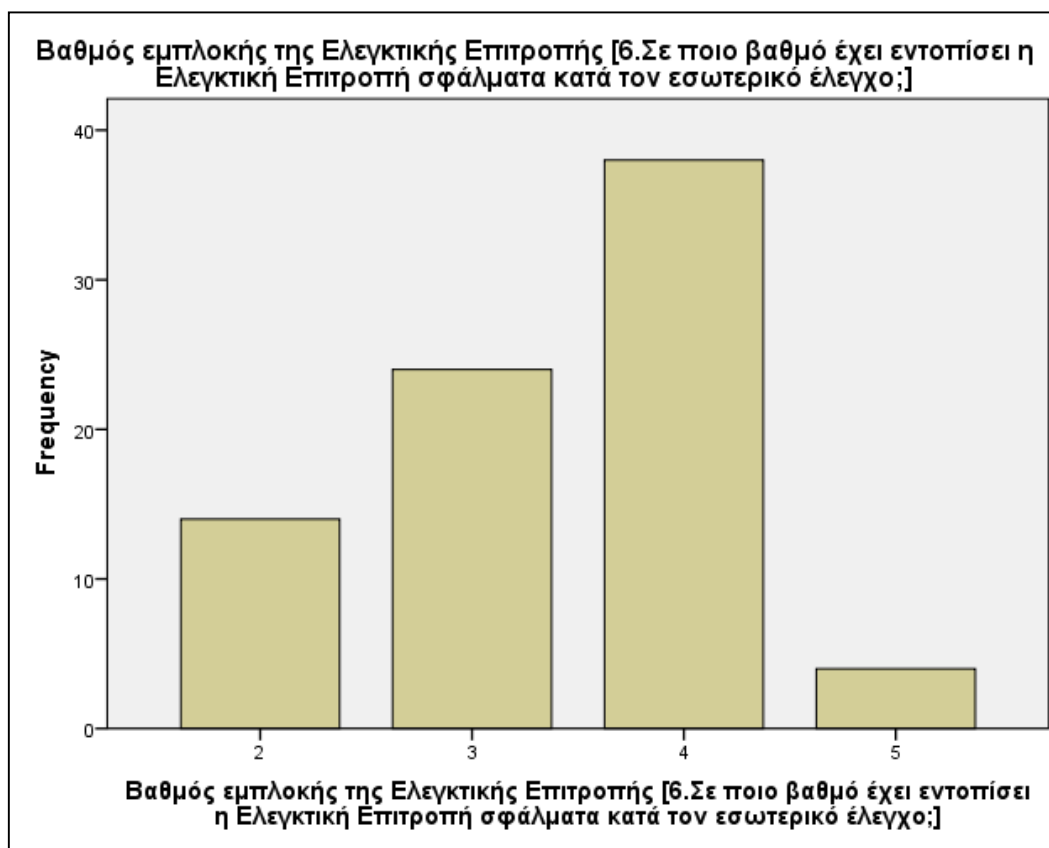


Διάγραμμα 4 5 Ερώτημα Β5

Το Ερώτημα Β6 εξετάζει το βαθμό στον οποίο η Ελεγκτική Επιτροπή έχει εντοπίσει σφάλματα κατά τον εσωτερικό έλεγχο (Πίνακας και Διάγραμμα 4.6). Το 17,5% πιστεύει σε μικρό βαθμό ότι η Ελεγκτική Επιτροπή εντόπισε σφάλμα κατά τον εσωτερικό έλεγχο, το 30% το πιστεύει σε μέτριο βαθμό, το 47,5% σε μεγάλο βαθμό, ενώ το 5% πάρα πολύ. Η πλειοψηφία των συμμετεχόντων τηρεί ουδέτερη ή ελαφρώς θετική στάση απέναντι στο ζήτημα. Για να εντοπιστούν σφάλματα πρέπει να υπάρχει (καλή) συνεργασία μεταξύ της Ελεγκτικής Επιτροπής και των υπευθύνων για τον εσωτερικό έλεγχο καθώς επίσης και επαρκής ανταλλαγή πληροφοριών.

Πίνακας 4 6 Ερώτημα Β6

6. Σε ποιο βαθμό έχει εντοπίσει η Ελεγκτική Επιτροπή σφάλματα κατά τον εσωτερικό έλεγχο;				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Σε μικρό βαθμό	14	17,5	17,5	17,5
Σε μέτριο βαθμό	24	30,0	30,0	47,5
Σε μεγάλο βαθμό	38	47,5	47,5	95,0
Πάρα πολύ	4	5,0	5,0	100,0
Σύνολο	80	100,0	100,0	

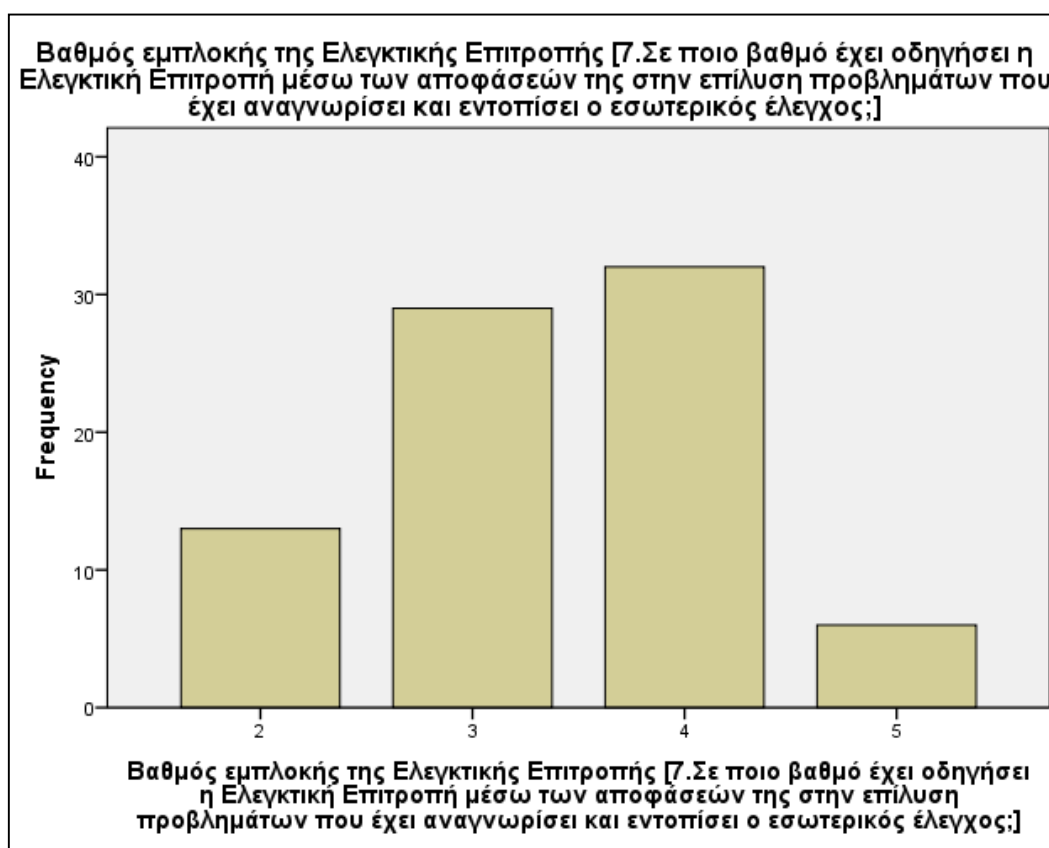


Διάγραμμα 4 6 Ερώτημα Β6

Το τελευταίο ερώτημα αυτού του χαρακτηριστικού εξετάζει το βαθμό στον οποίο η Ελεγκτική Επιτροπή έχει οδηγήσει μέσω των αποφάσεών της στην επίλυση προβλημάτων που έχει αναγνωρίσει και εντοπίσει ο εσωτερικός έλεγχος (Πίνακας και Διάγραμμα 4.7). Το 16,3% το πιστεύει σε μικρό βαθμό, το 36,3% σε μέτριο βαθμό, το 40% σε μεγάλο βαθμό και το υπόλοιπο 7,5% πάρα πολύ. Σε συνέχεια του προηγούμενου ερωτήματος, προκύπτει ότι οι συμμετέχοντες κατά πλειοψηφία πιστεύουν ότι επιλύονται προβλήματα που έχουν εντοπιστεί από τον εσωτερικό έλεγχο.

Πίνακας 4 7 Ερώτημα Β7

7. Σε ποιο βαθμό έχει οδηγήσει η Ελεγκτική Επιτροπή μέσω των αποφάσεών της στην επίλυση προβλημάτων που έχει αναγνωρίσει και εντοπίσει ο εσωτερικός έλεγχος;				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Σε μικρό βαθμό	13	16,3	16,3	16,3
Σε μέτριο βαθμό	29	36,3	36,3	52,5
Σε μεγάλο βαθμό	32	40,0	40,0	92,5
Πάρα πολύ	6	7,5	7,5	100,0
Σε μικρό βαθμό	80	100,0	100,0	

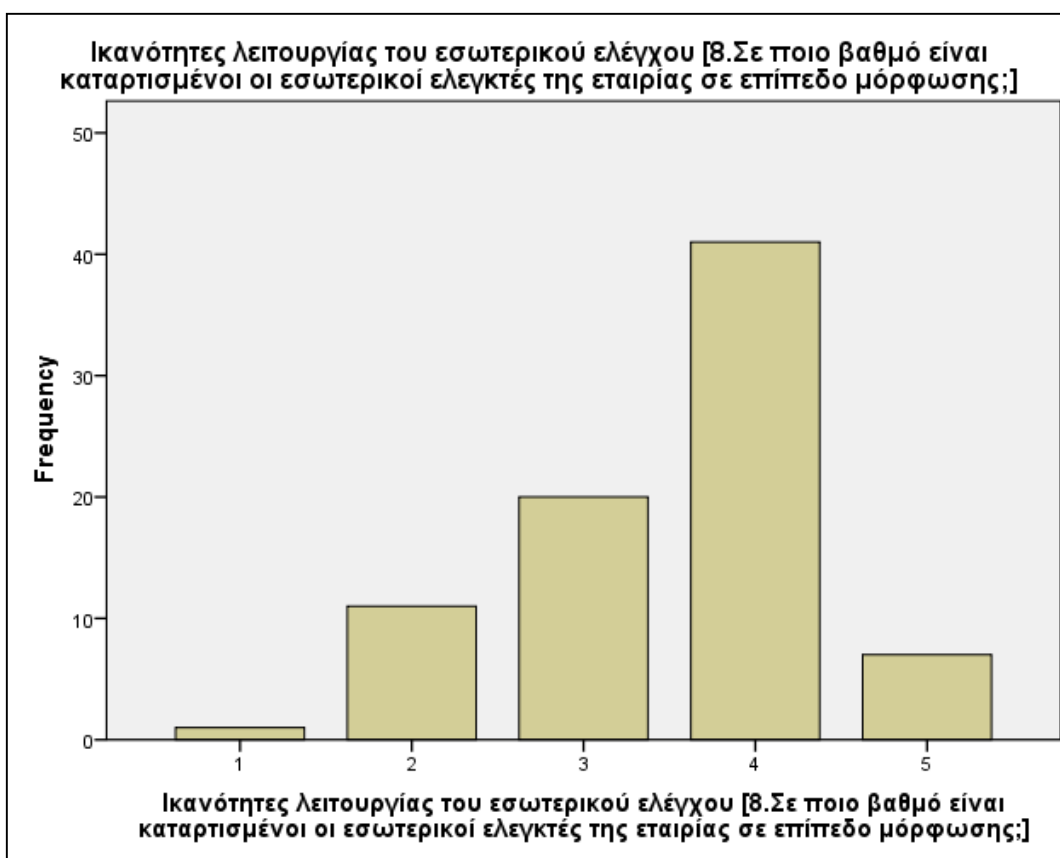


Διάγραμμα 4 7 Ερώτημα Β7

Το επόμενο χαρακτηριστικό που εξετάζεται είναι οι «Ικανότητες της λειτουργίας του Εσωτερικού Ελέγχου». Το Ερώτημα Β8 εξετάζει το βαθμό στον οποίο οι εσωτερικοί ελεγκτές της εταιρίας είναι καταρτισμένοι σε επίπεδο μόρφωσης. Το 1,3% δεν το πιστεύει καθόλου, το 13,8% το πιστεύει σε μικρό βαθμό, το 25% σε μέτριο βαθμό, το 51,2% σε μεγάλο βαθμό και το 8,8% πάρα πολύ. Προκύπτει ότι το 60% των συμμετεχόντων δεν αμφισβητεί καθόλου την κατάρτιση των εσωτερικών ελεγκτών της εταιρίας σε επίπεδο μόρφωσης.

Πίνακας 4 8 Ερώτημα Β8

8. Σε ποιο βαθμό είναι καταρτισμένοι οι εσωτερικοί ελεγκτές της εταιρίας σε επίπεδο μόρφωσης;				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Καθόλου	1	1,3	1,3	1,3
Σε μικρό βαθμό	11	13,8	13,8	15,0
Σε μέτριο βαθμό	20	25,0	25,0	40,0
Σε μεγάλο βαθμό	41	51,2	51,2	91,3
Πάρα πολύ	7	8,8	8,8	100,0
Σύνολο	80	100,0	100,0	



Διάγραμμα 4 8 Ερώτημα Β8

Το Ερώτημα Β9 εξετάζει το βαθμό κατάρτισης των εσωτερικών ελεγκτών όσον αφορά την επιμόρφωσή τους δηλαδή τα συμμετοχές τους σε σεμινάρια και εκπαιδεύσεις πάνω στο αντικείμενο της εργασίας τους (Πίνακας και Διάγραμμα 4.9). Το 1,3% δεν το πιστεύει καθόλου, το 17,5% σε μικρό βαθμό, το 45% σε μέτριο βαθμό, το 33,8% σε μεγάλο βαθμό και το 2,5% πάρα πολύ. Η επιμόρφωση αποτελεί σημαντικό παράγοντα αποτελεσματικότητας της εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών και για αυτό αποτελεί προϋπόθεση για την ορθή εκτέλεση του έργου τους. Προκύπτει ότι στο συγκεκριμένο ερευνητικό δείγμα πολύ μεγάλο ποσοστό (45%) δεν εκφράζει ούτε θετική ούτε αρνητική στάση για το ερώτημα και αυτό είτε δηλώνει άγνοια επί του θέματος είτε πεποίθηση ότι υπάρχει ακόμη μεγάλο περιθώριο επιμόρφωσης του σχετικού ανθρώπινου δυναμικού.

Πίνακας 4 9 Ερώτημα Β9

9. Σε ποιο βαθμό είναι καταρτισμένοι οι εσωτερικοί ελεγκτές της εταιρίας σε επίπεδο επιμόρφωσης (συμμετοχή σε σεμινάρια και εκπαιδεύσεις πάνω στο αντικείμενο);				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Καθόλου	1	1,3	1,3	1,3
Σε μικρό βαθμό	14	17,5	17,5	18,8
Σε μέτριο βαθμό	36	45,0	45,0	63,7
Σε μεγάλο βαθμό	27	33,8	33,8	97,5
Πάρα πολύ	2	2,5	2,5	100,0
Σύνολο	80	100,0	100,0	

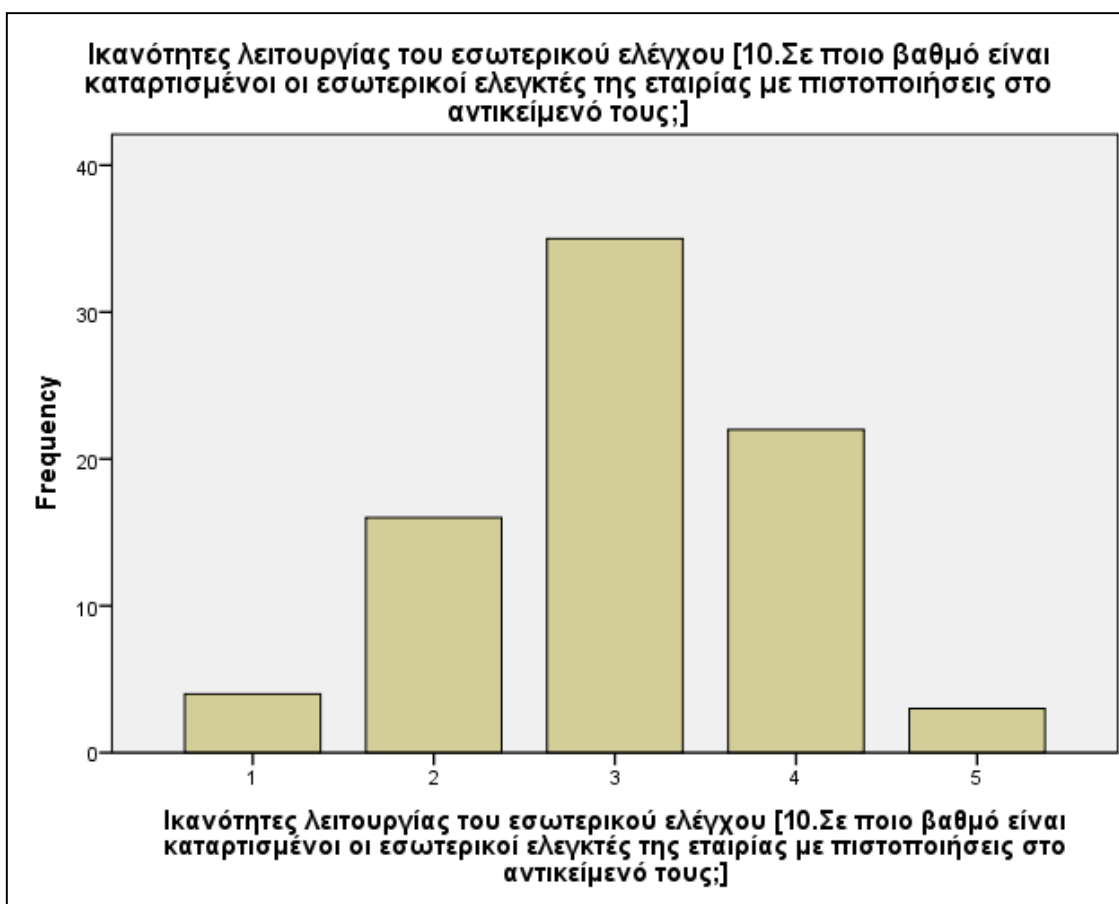


Διάγραμμα 4 9 Ερώτημα Β9

Το Ερώτημα Β10 εξετάζει το βαθμό κατάρτισης των εσωτερικών ελεγκτών με πιστοποιήσεις στο αντικείμενό τους (Πίνακας και Διάγραμμα 4.10). Το 5% δεν πιστεύει καθόλου ότι είναι καταρτισμένοι με πιστοποιήσεις, το 20% το πιστεύει σε μικρό βαθμό, το 43,8% σε μέτριο βαθμό, το 27,5% σε μεγάλο βαθμό και το 3,8% πάρα πολύ. Η στάση της πλειοψηφίας των συμμετεχόντων είναι ουδέτερη.

Πίνακας 4 10 Ερώτημα Β10

10. Σε ποιο βαθμό είναι καταρτισμένοι οι εσωτερικοί ελεγκτές της εταιρίας με πιστοποιήσεις στο αντικείμενό τους;				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Καθόλου	4	5,0	5,0	5,0
Σε μικρό βαθμό	16	20,0	20,0	25,0
Σε μέτριο βαθμό	35	43,8	43,8	68,8
Σε μεγάλο βαθμό	22	27,5	27,5	96,3
Πάρα πολύ	3	3,8	3,8	100,0
Σύνολο	80	100,0	100,0	

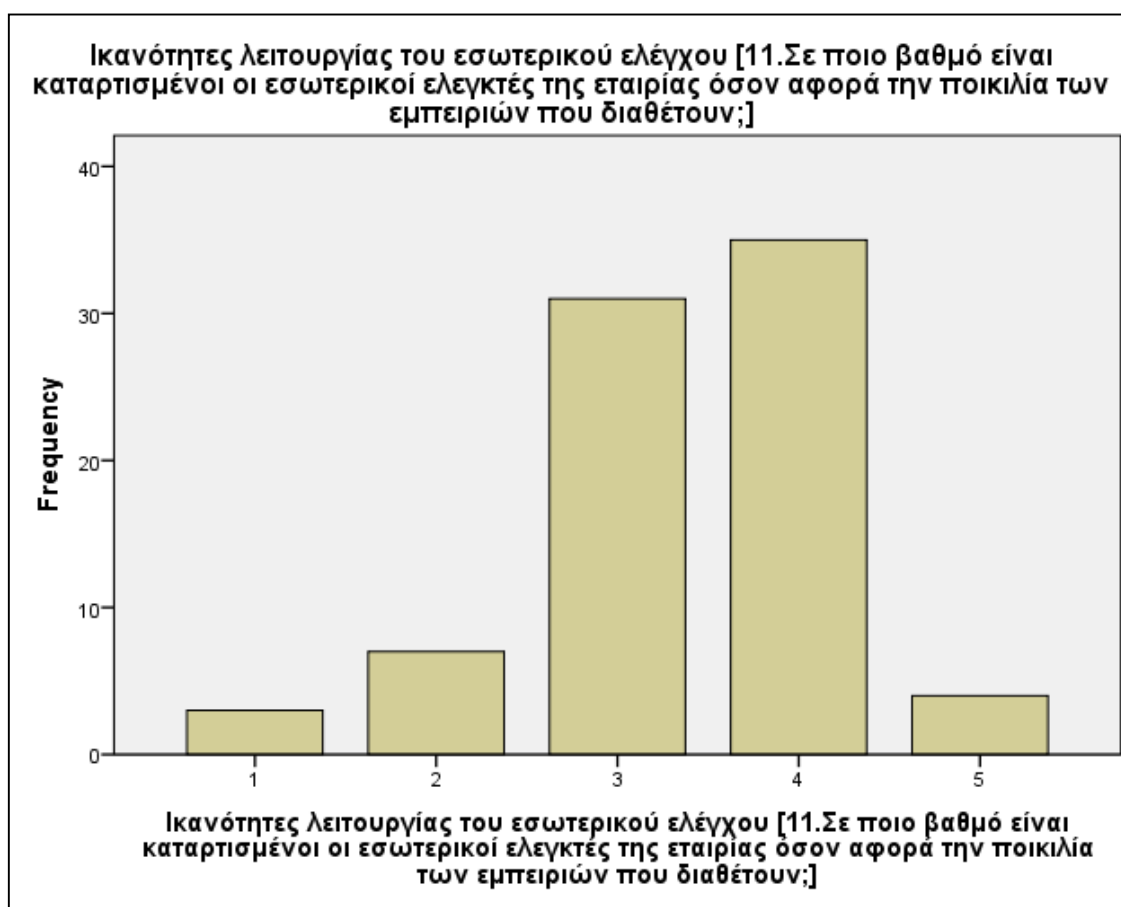


Διάγραμμα 4 10 Ερώτημα Β10

Το Ερώτημα Β11 εξετάζει το βαθμό κατάρτισης των εσωτερικών ελεγκτών όσον αφορά την ποικιλία των εμπειριών που διαθέτουν (Πίνακας και Διάγραμμα 4.11). Το 3,8% δεν πιστεύει ότι διαθέτουν ποικιλία εμπειριών, το 8,8% το πιστεύει σε μικρό βαθμό, το 38,8% σε μέτριο βαθμό, το 43,8% σε μεγάλο βαθμό και το 5% πάρα πολύ. Προκύπτει ότι η πλειοψηφία (48,8%) δεν αμφισβητεί την εμπειρία που διαθέτουν οι εσωτερικοί ελεγκτές της εταιρίας όπου εργάζονται.

Πίνακας 4 11 Ερώτημα Β11

11. Σε ποιο βαθμό είναι καταρτισμένοι οι εσωτερικοί ελεγκτές της εταιρίας όσον αφορά την ποικιλία των εμπειριών που διαθέτουν;				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Καθόλου	3	3,8	3,8	3,8
Σε μικρό βαθμό	7	8,8	8,8	12,5
Σε μέτριο βαθμό	31	38,8	38,8	51,2
Σε μεγάλο βαθμό	35	43,8	43,8	95,0
Πάρα πολύ	4	5,0	5,0	100,0
Σύνολο	80	100,0	100,0	

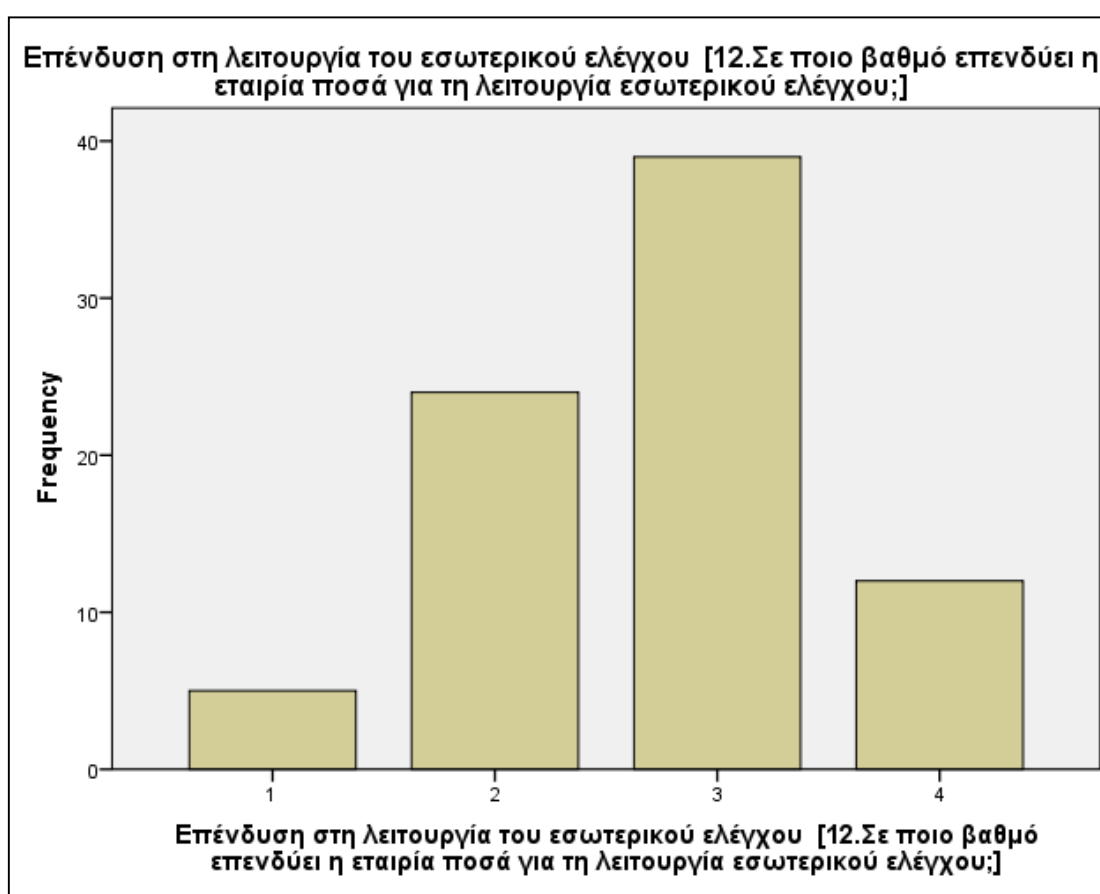


Διάγραμμα 4 11 Ερώτημα Β11

Στη συνέχεια εξετάζεται το χαρακτηριστικό «Επένδυση στη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου». Το Ερώτημα B12 εξετάζει το βαθμό στον οποίο η εταιρία επενδύει ποσά για τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου. Η επένδυση υποδηλώνει τη βαρύτητα και τη σημασία που προσδίδει η εταιρία στον εσωτερικό έλεγχο. Το 6,3% δεν πιστεύει ότι επενδύονται ποσά, το 30% το πιστεύει σε μικρό βαθμό, το 48,8% σε μέτριο βαθμό και το 15% σε μεγάλο βαθμό. Προκύπτει ότι κατά γενική ομολογία οι συμμετέχοντες αναγνωρίζουν ότι δε δίνεται βαρύτητα στο τμήμα εσωτερικού ελέγχου και αυτό αποδεικνύεται και μέσω των ποσών που επενδύονται σε αυτό.

Πίνακας 4 12 Ερώτημα B12

12. Σε ποιο βαθμό επενδύει η εταιρία ποσά για τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου;				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Καθόλου	5	6,3	6,3	6,3
Σε μικρό βαθμό	24	30,0	30,0	36,3
Σε μέτριο βαθμό	39	48,8	48,8	85,0
Σε μεγάλο βαθμό	12	15,0	15,0	100,0
Σύνολο	80	100,0	100,0	

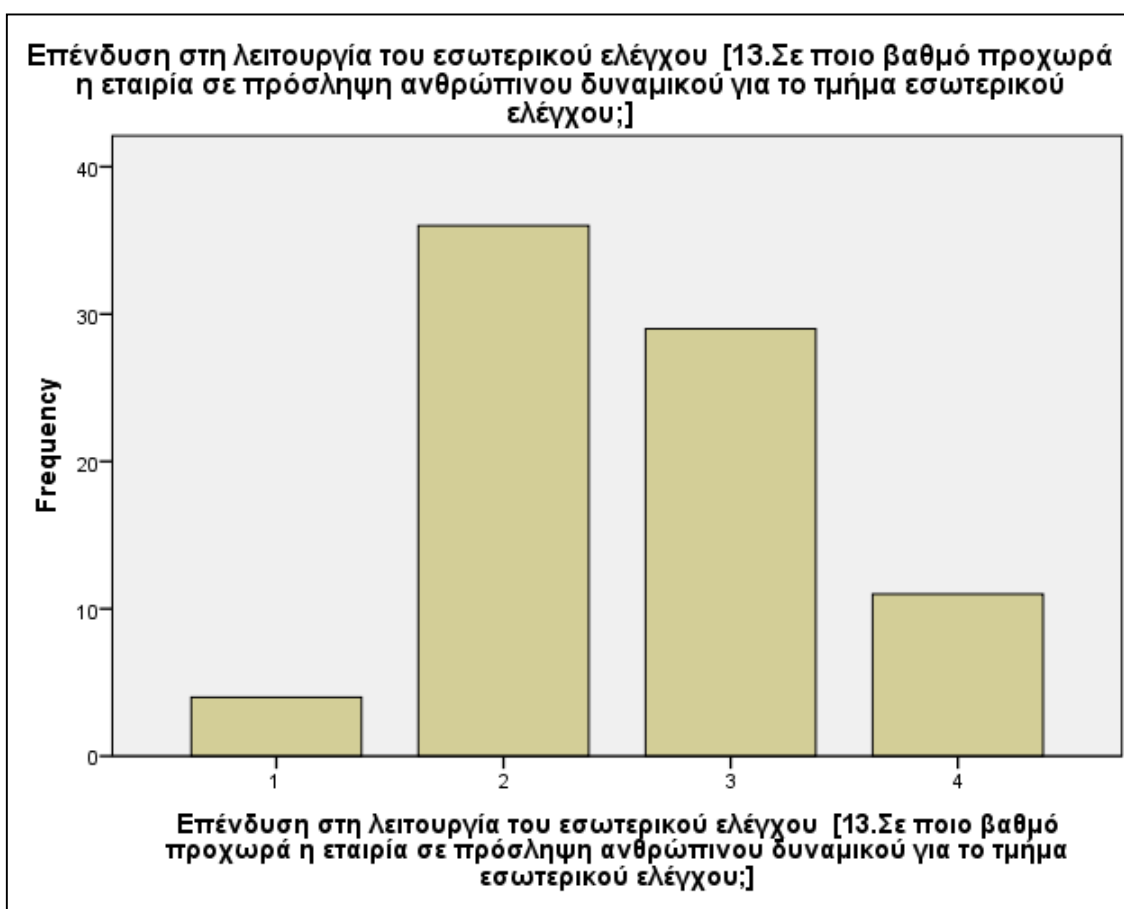


Διάγραμμα 4 12 Ερώτημα B12

Το Ερώτημα Β13 εξετάζει το βαθμό στον οποίο η εταιρία προχωρά σε πρόσληψη ανθρώπινου δυναμικό για το τμήμα εσωτερικού ελέγχου (Πίνακας και Διάγραμμα 4.13). Το 5% των συμμετεχόντων δεν πιστεύει καθόλου ότι η εταιρία επενδύει σε ανθρώπινο δυναμικό για το τμήμα εσωτερικού ελέγχου, το 45% το πιστεύει σε μικρό βαθμό, το 36,3% σε μέτριο βαθμό και το υπόλοιπο 11,8% σε μεγάλο βαθμό. Όπως και με τα προηγούμενα ερωτήματα αυτού του χαρακτηριστικού, υποδηλώνεται ότι οι εταιρίες των συμμετεχόντων δεν επενδύουν όσο θα έπρεπε στον εσωτερικό έλεγχο.

Πίνακας 4 13 Ερώτημα Β13

13. Σε ποιο βαθμό προχωρά η εταιρία σε πρόσληψη ανθρώπινου δυναμικού για το τμήμα εσωτερικού ελέγχου;				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Καθόλου	4	5,0	5,0	5,0
Σε μικρό βαθμό	36	45,0	45,0	50,0
Σε μέτριο βαθμό	29	36,3	36,3	86,3
Σε μεγάλο βαθμό	11	13,8	13,8	100,0
Σύνολο	80	100,0	100,0	



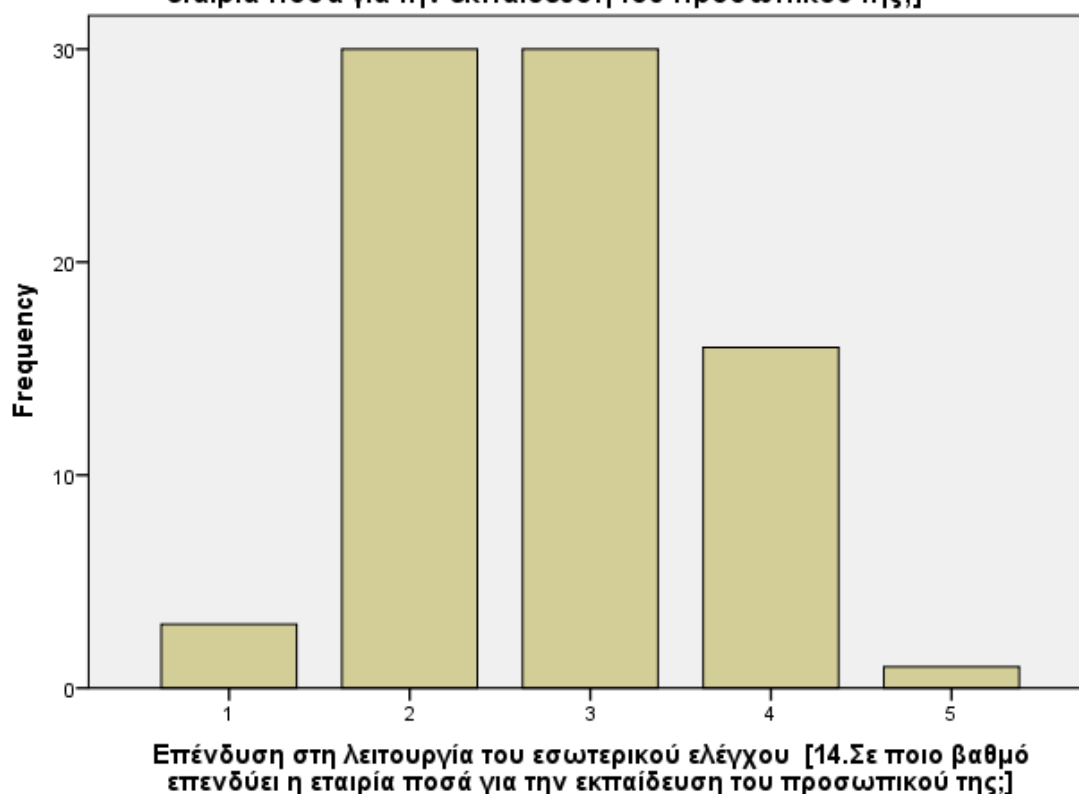
Διάγραμμα 4 13 Ερώτημα Β13

Το Ερώτημα B14 εξετάζει το βαθμό στον οποίο η εταιρία επενδύει ποσά για την εκπαίδευση του προσωπικού της (Πίνακας και Διάγραμμα 4.14). Το 3,8% πιστεύει ότι δεν επενδύει καθόλου, το 37,5% ότι επενδύει σε μικρό βαθμό, άλλο τόσο σε μέτριο βαθμό, το 20% σε μεγάλο βαθμό και μόλις το 1,3% πάρα πολύ. Η πλειοψηφία τείνει να μην πιστεύει ότι γίνονται οι κατάλληλες επενδύσεις ούτε για την εκπαίδευση του προσωπικού που απασχολείται στον εσωτερικό έλεγχο.

Πίνακας 4 14 Ερώτημα B14

14. Σε ποιο βαθμό επενδύει η εταιρία ποσά για την εκπαίδευση του προσωπικού της;				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Καθόλου	3	3,8	3,8	3,8
Σε μικρό βαθμό	30	37,5	37,5	41,3
Σε μέτριο βαθμό	30	37,5	37,5	78,8
Σε μεγάλο βαθμό	16	20,0	20,0	98,8
Πάρα πολύ	1	1,3	1,3	100,0
Σύνολο	80	100,0	100,0	

Επένδυση στη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου [14.Σε ποιο βαθμό επενδύει η εταιρία ποσά για την εκπαίδευση του προσωπικού της;]



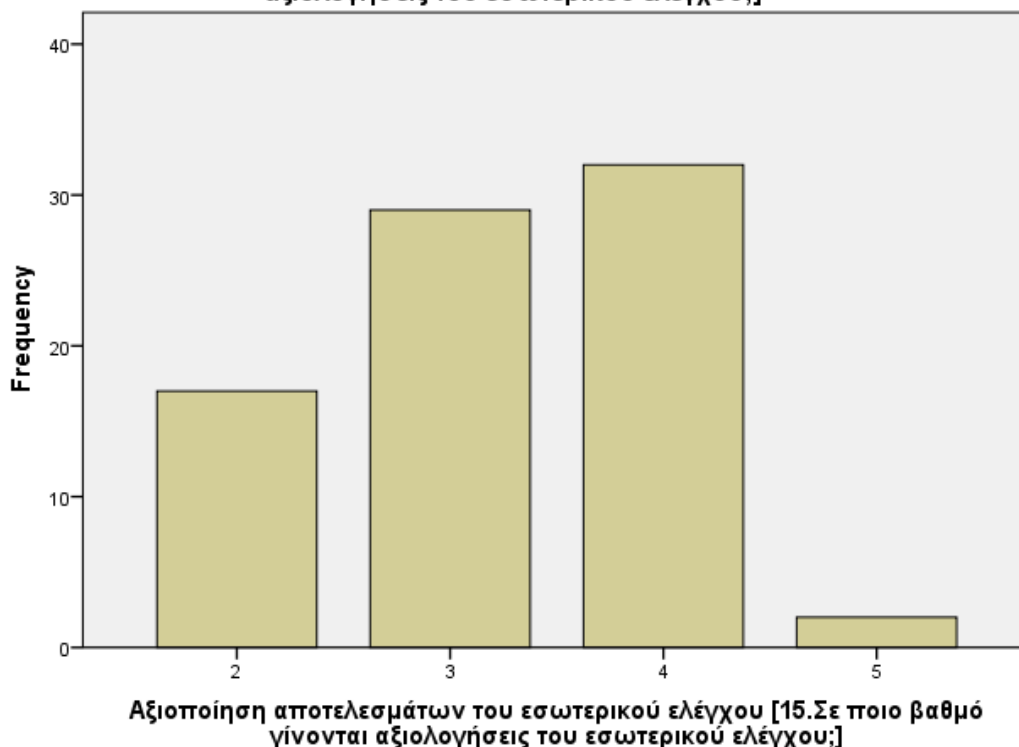
Διάγραμμα 4 14 Ερώτημα B14

Το επόμενο χαρακτηριστικό που εξετάζεται είναι η «Αξιοποίηση των αποτελεσμάτων του εσωτερικού ελέγχου». Το Ερώτημα B15 εξετάζει το βαθμό στον οποίο γίνονται αξιολογήσεις του εσωτερικού ελέγχου (Πίνακας και Διάγραμμα 4.15). Το 21,3% πιστεύει ότι γίνονται σε μικρό βαθμό, το 36,3% σε μέτριο βαθμό, το 40% σε μεγάλο βαθμό και το 2,5% πάρα πολύ. Στο συγκεκριμένο χαρακτηριστικό φαίνεται ότι οι συμμετέχοντες εκφέρουν θετική άποψη καθώς το 42,5% πιστεύει σε μεγάλο ή πάρα πολύ μεγάλο βαθμό ότι γίνεται αξιολόγηση του εσωτερικού ελέγχου.

Πίνακας 4 15 Ερώτημα B15

15. Σε ποιο βαθμό γίνονται αξιολογήσεις του εσωτερικού ελέγχου;				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Σε μικρό βαθμό	17	21,3	21,3	21,3
Σε μέτριο βαθμό	29	36,3	36,3	57,5
Σε μεγάλο βαθμό	32	40,0	40,0	97,5
Πάρα πολύ	2	2,5	2,5	100,0
Σύνολο	80	100,0	100,0	

Αξιοποίηση αποτελεσμάτων του εσωτερικού ελέγχου [15.Σε ποιο βαθμό γίνονται αξιολογήσεις του εσωτερικού ελέγχου;]



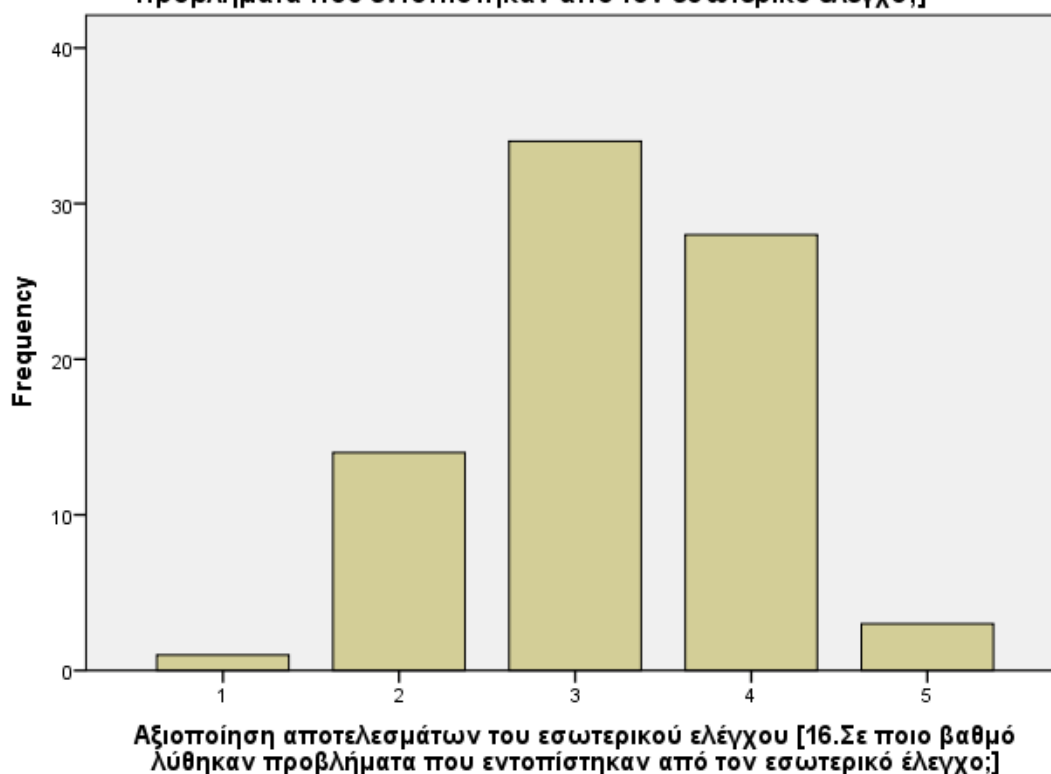
Διάγραμμα 4 15 Ερώτημα B15

Το Ερώτημα Β16 εξετάζει το βαθμό επίλυσης των προβλημάτων που εντοπίστηκαν από τον εσωτερικό έλεγχο (Πίνακας και Διάγραμμα 4.16). Το 1,3% δεν πιστεύει καθόλου ότι επιλύθηκαν εντοπισμένα προβλήματα, το 17,5% το πιστεύει σε μικρό βαθμό, το 42,5% σε μέτριο βαθμό, το 35% σε μεγάλο βαθμό και το 3,8% πάρα πολύ. Η στάση των συμμετεχόντων κρίνεται και πάλι σχετικά ουδέτερη αν και το 35% που δηλώνει ότι επιλύθηκαν προβλήματα που εντοπίστηκαν σε μεγάλο βαθμό, είναι ικανοποιητικό ποσοστό.

Πίνακας 4 16 Ερώτημα Β16

16. Σε ποιο βαθμό λύθηκαν προβλήματα που εντοπίστηκαν από τον εσωτερικό έλεγχο;				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Καθόλου	1	1,3	1,3	1,3
Σε μικρό βαθμό	14	17,5	17,5	18,8
Σε μέτριο βαθμό	34	42,5	42,5	61,3
Σε μεγάλο βαθμό	28	35,0	35,0	96,3
Πάρα πολύ	3	3,8	3,8	100,0
Σύνολο	80	100,0	100,0	

Αξιοποίηση αποτελεσμάτων του εσωτερικού ελέγχου [16. Σε ποιο βαθμό λύθηκαν προβλήματα που εντοπίστηκαν από τον εσωτερικό έλεγχο;]

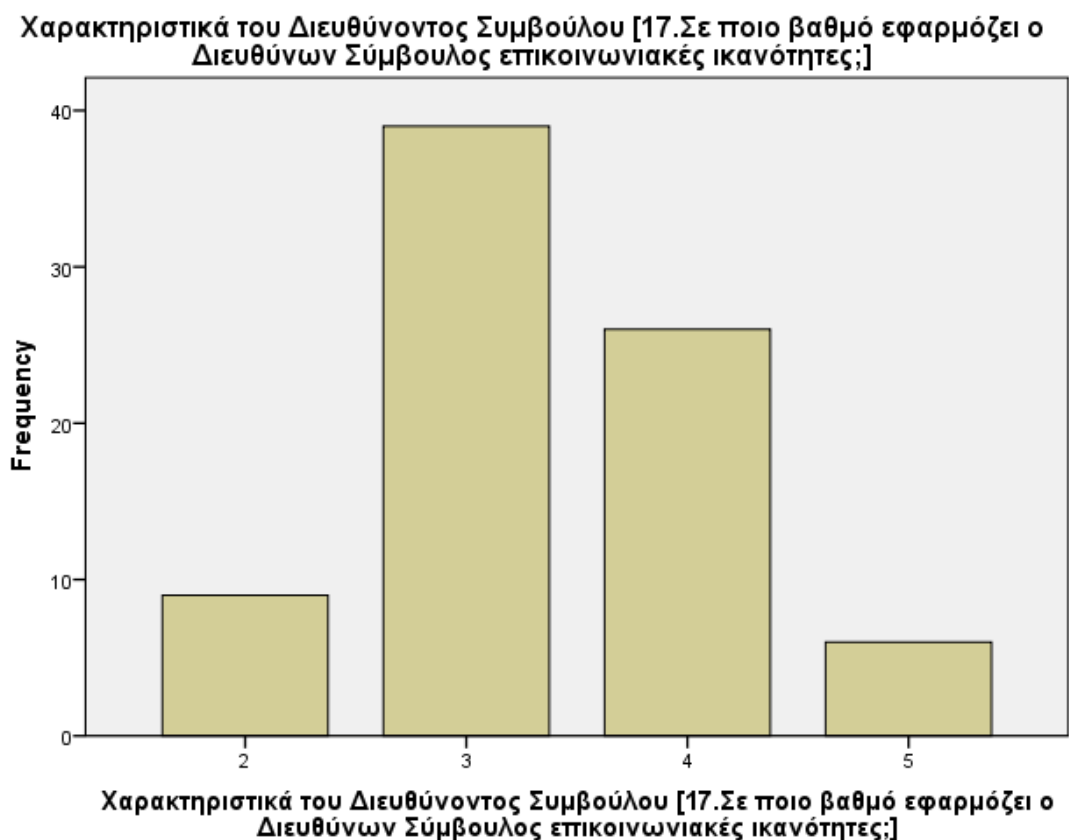


Διάγραμμα 4 16 Ερώτημα Β16

Το τελευταίο χαρακτηριστικό το οποίο εξετάζεται στη Β Ενότητα αφορά τα χαρακτηριστικά του Διευθύνοντος Συμβούλου. Το Ερώτημα Β17 εξετάζει το βαθμό στον οποίο ο Διευθύνων Σύμβουλος εφαρμόζει επικοινωνιακές ικανότητες (Πίνακας και Διάγραμμα 4.17). Το 11,3% δηλώνει ότι εφαρμόζει σε μικρό βαθμό, το 48,8% σε μέτριο βαθμό, το 32,5% σε μεγάλο βαθμό και το 7,5% πάρα πολύ. Οι μισοί σχεδόν πιστεύουν ότι ο Διευθύνων Σύμβουλος δεν εφαρμόζει και τόσες επικοινωνιακές ικανότητες όσες ίσως θα έπρεπε λόγω θέσης και αρμοδιοτήτων.

Πίνακας 4 17 Ερώτημα Β17

17. Σε ποιο βαθμό εφαρμόζει ο Διευθύνων Σύμβουλος επικοινωνιακές ικανότητες;				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Σε μικρό βαθμό	9	11,3	11,3	11,3
Σε μέτριο βαθμό	39	48,8	48,8	60,0
Σε μεγάλο βαθμό	26	32,5	32,5	92,5
Πάρα πολύ	6	7,5	7,5	100,0
Σύνολο	80	100,0	100,0	



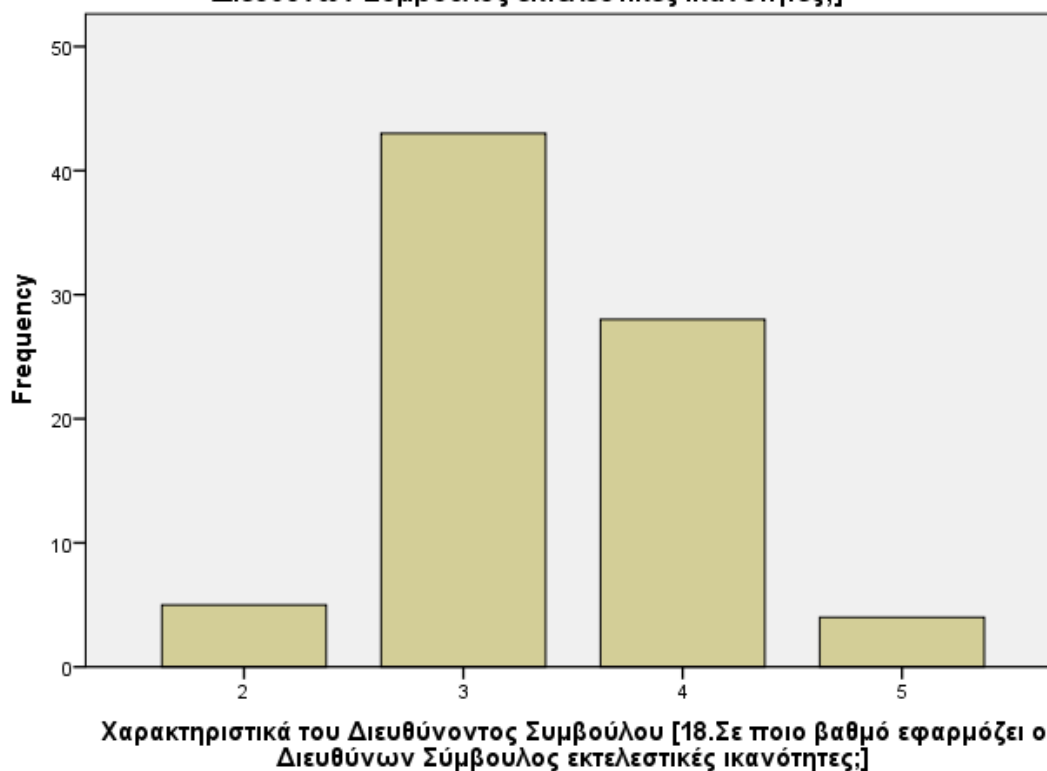
Διάγραμμα 4 17 Ερώτημα Β17

Το Ερώτημα B18 εξετάζει το βαθμό στον οποίο ο Διευθύνων Σύμβουλος εφαρμόζει εκτελεστικές ικανότητες (Πίνακας και Διάγραμμα 4.18). Το 6,3% πιστεύει ότι εφαρμόζει σε μικρό βαθμό, το 53,8% σε μέτριο βαθμό, το 35% σε μεγάλο βαθμό και το 5% πάρα πολύ. Τα αποτελέσματα είναι παρόμοια με αυτά του προηγούμενου ερωτήματος.

Πίνακας 4 18 Ερώτημα B18

18. Σε ποιο βαθμό εφαρμόζει ο Διευθύνων Σύμβουλος εκτελεστικές ικανότητες;				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Σε μικρό βαθμό	5	6,3	6,3	6,3
Σε μέτριο βαθμό	43	53,8	53,8	60,0
Σε μεγάλο βαθμό	28	35,0	35,0	95,0
Πάρα πολύ	4	5,0	5,0	100,0
Σύνολο	80	100,0	100,0	

Χαρακτηριστικά του Διευθύνοντος Συμβούλου [18.Σε ποιο βαθμό εφαρμόζει ο Διευθύνων Σύμβουλος εκτελεστικές ικανότητες;]

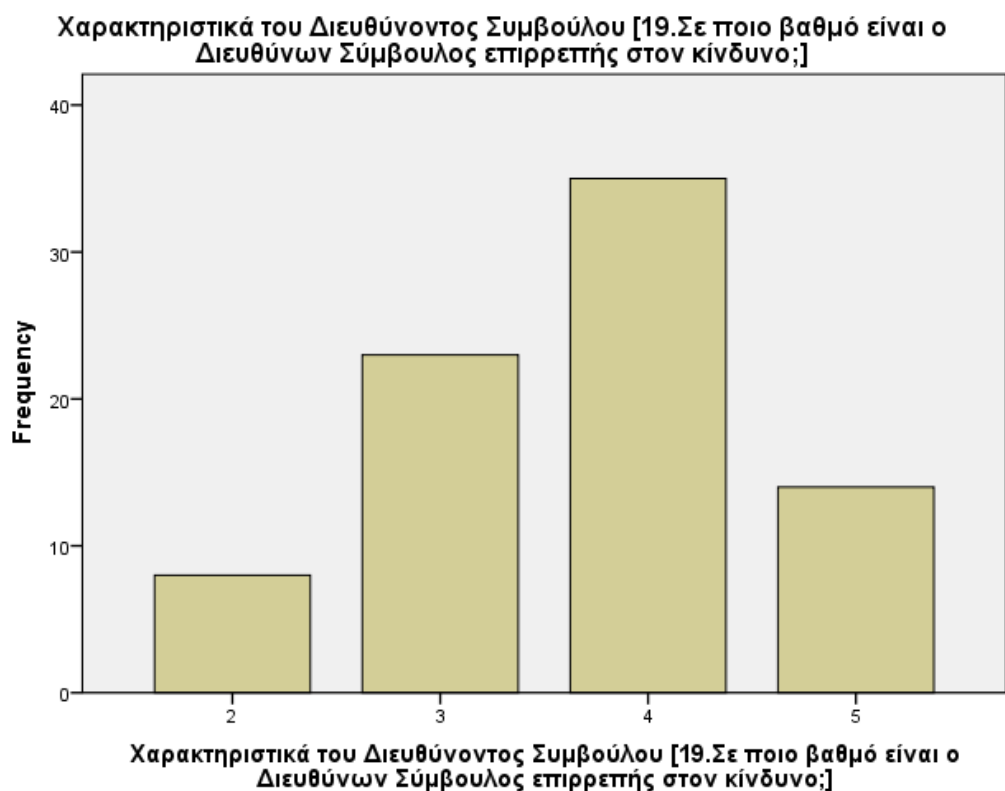


Διάγραμμα 4 18 Ερώτημα B18

Το Ερώτημα Β19 εξετάζει το βαθμό στον οποίο ο Διευθύνων Σύμβουλος είναι επιρρεπής στον κίνδυνο (Πίνακας και Διάγραμμα 4.19). Το 10% το πιστεύει σε μικρό βαθμό, το 28,7% σε μέτριο βαθμό, το 43,8% σε μεγάλο βαθμό και το 17,5% πάρα πολύ. Η εικόνα σε αυτό το ερώτημα είναι διαφοροποιημένη, καθώς η πλειοψηφία (61,3%) πιστεύει ότι ο Διευθύνων Σύμβουλος παρουσιάζει συμπεριφορά επιρρεπή στον κίνδυνο γεγονός που μπορεί να κρίνει τις επαγγελματικές του κινήσεις στην εταιρία ως επικίνδυνες για την ίδια.

Πίνακας 4 19 Ερώτημα Β10

19. Σε ποιο βαθμό είναι ο Διευθύνων Σύμβουλος επιρρεπής στον κίνδυνο;				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Σε μικρό βαθμό	8	10,0	10,0	10,0
Σε μέτριο βαθμό	23	28,7	28,7	38,8
Σε μεγάλο βαθμό	35	43,8	43,8	82,5
Πάρα πολύ	14	17,5	17,5	100,0
Σύνολο	80	100,0	100,0	

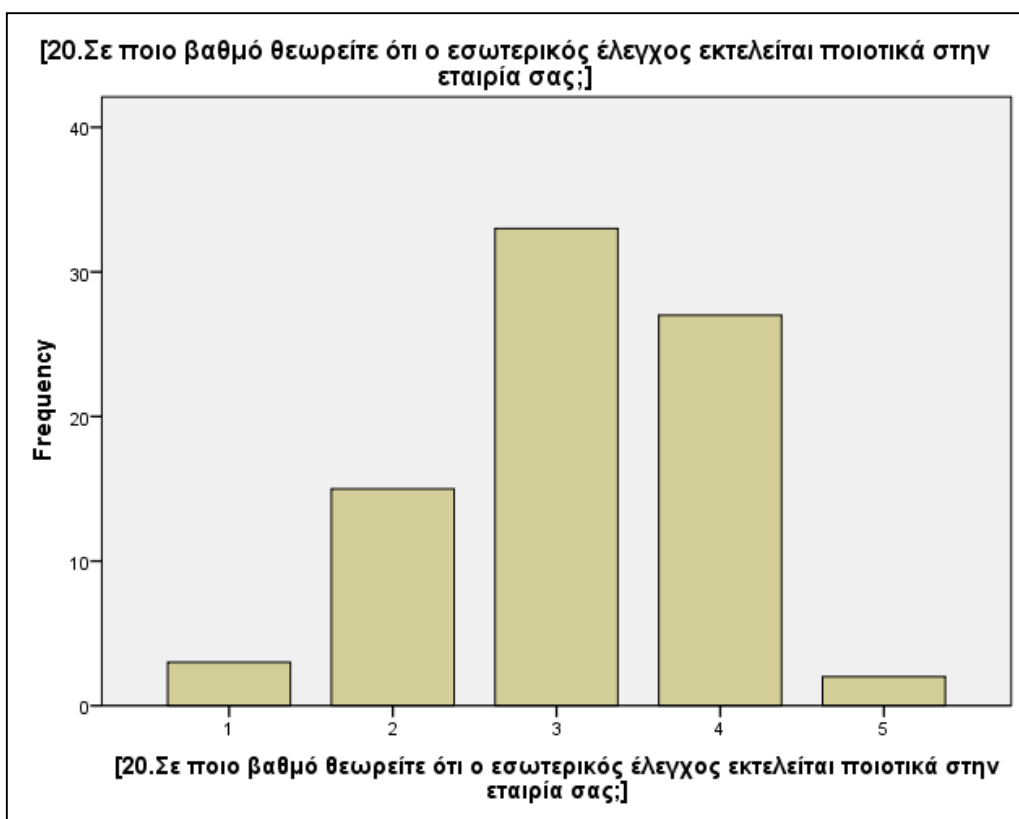


Διάγραμμα 4 19 Ερώτημα Β19

Η Ενότητα Γ απαρτίζεται από δύο ερωτήματα. Το Ερώτημα Γ1 αφορά το βαθμό στον οποίο οι συμμετέχοντες πιστεύουν ότι ο εσωτερικός έλεγχος εκτελείται στην εταιρία τους με ποιοτικό τρόπο (Πίνακας και Διάγραμμα 4.20). Το 3,8% δεν πιστεύει ότι ο εσωτερικός έλεγχος εκτελείται ποιοτικά στον χώρο εργασίας τους, το 18,8% το πιστεύει σε μικρό βαθμό, το 41,3% σε μέτριο βαθμό, το 33,8% σε μεγάλο βαθμό και το 2,5% πάρα πολύ. Και πάλι όπως στα περισσότερα ερωτήματα που εξετάστηκαν ως τώρα, η πλειοψηφία των συμμετεχόντων δεν κρίνει ούτε θετικά ούτε αρνητικά την ποιοτική εκτέλεση του εσωτερικού ελέγχου, δηλαδή εκφράζει ουδέτερη στάση.

Πίνακας 4 20 Ερώτημα Γ1

20. Σε ποιο βαθμό θεωρείτε ότι ο εσωτερικός έλεγχος εκτελείται ποιοτικά στην εταιρία σας;				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Καθόλου	3	3,8	3,8	3,8
Σε μικρό βαθμό	15	18,8	18,8	22,5
Σε μέτριο βαθμό	33	41,3	41,3	63,7
Σε μεγάλο βαθμό	27	33,8	33,8	97,5
Πάρα πολύ	2	2,5	2,5	100,0
Σύνολο	80	100,0	100,0	



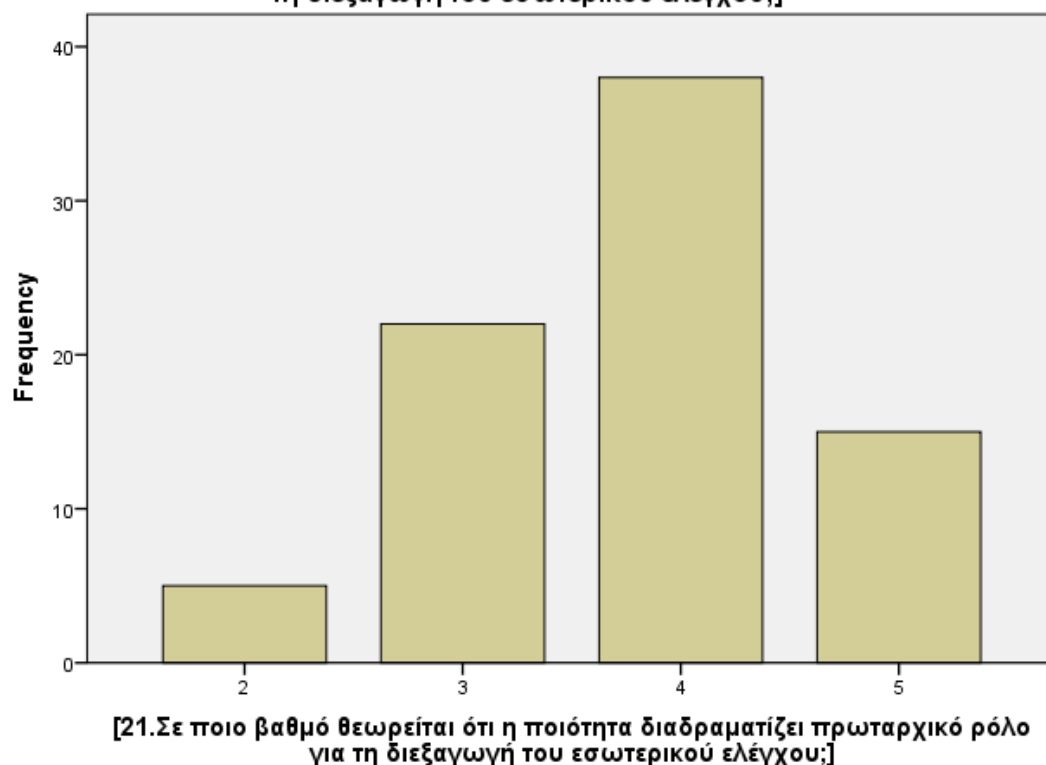
Διάγραμμα 4 20 Ερώτημα Γ1

Το Ερώτημα Γ2 αφορά το βαθμό στον οποίο πιστεύουν οι συμμετέχοντες ότι η ποιότητα διαδραματίζει πρωταρχικό ρόλο για τη διεξαγωγή του εσωτερικού ελέγχου (Πίνακας και Διάγραμμα 4.21). Το 6,3% πιστεύει σε μικρό βαθμό στη σημασία που διαδραματίζει η ποιότητα για τον εσωτερικό έλεγχο, το 27,5% σε μέτριο βαθμό, το 4,5% σε μεγάλο βαθμό και το 18,8% πάρα πολύ. Προκύπτει ξεκάθαρα ότι η πλειοψηφία (66,3%) κρίνει την ποιότητα πολύ σημαντικό συστατικό στοιχείο για την ορθή διεξαγωγή του εσωτερικού ελέγχου.

Πίνακας 4 21 Ερώτημα Γ2

21. Σε ποιο βαθμό θεωρείται ότι η ποιότητα διαδραματίζει πρωταρχικό ρόλο για τη διεξαγωγή του εσωτερικού ελέγχου;				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Σε μικρό βαθμό	5	6,3	6,3	6,3
Σε μέτριο βαθμό	22	27,5	27,5	33,8
Σε μεγάλο βαθμό	38	47,5	47,5	81,3
Πάρα πολύ	15	18,8	18,8	100,0
Σύνολο	80	100,0	100,0	

[21.Σε ποιο βαθμό θεωρείται ότι η ποιότητα διαδραματίζει πρωταρχικό ρόλο για τη διεξαγωγή του εσωτερικού ελέγχου;]



Διάγραμμα 4 21 Ερώτημα Γ21

4.3. Αποτελέσματα Πολλαπλής Παλινδρόμησης

Όλες οι μεταβλητές (εξαρτημένη και ανεξάρτητες) θεωρήθηκαν συνεχείς και έτσι πραγματοποιήθηκε στη συνέχεια πολλαπλή γραμμική παλινδρόμηση με εξαρτημένη μεταβλητή την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου (Ερωτήματα 20 και 21 από την Ενότητα Γ) και ανεξάρτητες μεταβλητές τις έξι εξεταζόμενες πτυχές ή αλλιώς χαρακτηριστικά του εσωτερικού ελέγχου (Ενότητα Β – Ερωτήματα Β1 – Β19). Συγκεκριμένα, τα χαρακτηριστικά του εσωτερικού ελέγχου που εξετάστηκαν ως ανεξάρτητες μεταβλητές ήταν η οργανωσιακή δομή της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου, ο βαθμός εμπλοκής της Ελεγκτικής Επιτροπής, οι ικανότητες λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου, η επένδυση στη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου η αξιοποίηση των αποτελεσμάτων του εσωτερικού ελέγχου και τα χαρακτηριστικά του Διευθύνοντος Συμβούλου.

Το ποσοστό μεταβλητότητας που ερμηνεύεται από το ακόλουθο μοντέλο είναι πολύ υψηλό (83,6%) όπως φαίνεται στον Πίνακα 4.22 υποδηλώνοντας ότι το 83,6% της συνολικής μεταβλητότητας της εξαρτημένης μεταβλητής (δηλαδή της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου) ερμηνεύεται μέσα από το συγκεκριμένο μοντέλο και καθιστά ιδιαίτερα αξιόπιστη την έρευνα.

Πίνακας 4 22 Μεταβλητότητα Μοντέλου

Model Summary									
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Change Statistics				
					R Square Change	F Change	df1	df2	Sig. F Change
1	,836 ^a	,698	,674	,4220	,698	28,164	6	73	,000

a. Predictors: (Constant), Ανεξάρτητη 6, Ανεξάρτητη 4, Ανεξάρτητη 5, Ανεξάρτητη 1, Ανεξάρτητη 2, Ανεξάρτητη 3

Στον Πίνακα 4.23 παρουσιάζονται τα αποτελέσματα του ελέγχου ANOVA από τα οποία προκύπτει ότι υπάρχει στατιστική σημαντικότητα στα αποτελέσματα και ως εκ τούτου είναι εφικτή η συνέχεια στην ανάλυση παλινδρόμησης.

Πίνακας 4 23 ANOVA test

ANOVA ^a						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	30,096	6	5,016	28,164	,000 ^b
	Residual	13,001	73	,178		
	Total	43,097	79			
a. Dependent Variable: Εξαρτημένη						
b. Predictors: (Constant), Ανεξάρτητη 6, Ανεξάρτητη 4, Ανεξάρτητη 5, Ανεξάρτητη 1, Ανεξάρτητη 2, Ανεξάρτητη 3						

Στον Πίνακα 4.24 παρουσιάζεται η ανάλυση παλινδρόμησης. Σε αυτόν εξετάζεται κυρίως η τιμή B της δεύτερης στήλης η οποία αφορά το συντελεστή παλινδρόμησης για κάθε ανεξάρτητη μεταβλητή. Ακόμη, δείχνει τη μεταβολή της μέσης τιμής της εξαρτημένης μεταβλητής όταν αυξάνεται κατά μία μονάδα καθεμία από τις ανεξάρτητες μεταβλητές, δεδομένου ότι όλες οι άλλες παράμετροι παραμένουν ως έχουν δηλαδή σταθερές.

Πίνακας 4 24 Ανάλυση παλινδρόμησης

Coefficients ^a						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	,475	,272		1,747	,085
	Ανεξάρτητη 1	-,035	,078	-,039	-,446	,657
	Ανεξάρτητη 2	,119	,092	,118	1,287	,202
	Ανεξάρτητη 3	,133	,091	,147	1,467	,147
	Ανεξάρτητη 4	,007	,082	,008	,087	,931
	Ανεξάρτητη 5	,497	,079	,564	6,303	,000
	Ανεξάρτητη 6	,176	,095	,160	1,850	,049
a. Dependent Variable: Εξαρτημένη						

Με βάση τον Πίνακα 4.24 προκύπτει ότι η παρακάτω εξίσωση παλινδρόμησης που είναι της μορφής:

$$y = b_0 + b_1x_1 + b_2x_2.$$

Διαμορφώνεται ως εξής:

$$y = 0,475 - 0,035 * V1 + 0,119 * V2 + 0,133 * V3 + 0,007 * V4 + 0,497 * V5 + 0,176 * V6$$

Όσον αφορά τις ερευνητικές υποθέσεις οι οποίες διατυπώθηκαν σε προηγούμενο κεφάλαιο φαίνεται ότι λόγω της τιμής sig ($p > 0.05$) γίνονται αποδεκτές οι μηδενικές υποθέσεις για όλες τις ανεξάρτητες μεταβλητές εκτός από την πέμπτη και την έκτη. Η πέμπτη αφορά την «Αξιοποίηση των αποτελεσμάτων του εσωτερικού ελέγχου» η οποία παρουσιάζει στατιστική σημαντικότητα σε σχέση με την ποιότητα του ελέγχου ($p < 0,05$) και ως εκ τούτου επιβεβαιώνεται η ερευνητική υπόθεση H5 η οποία ορίζει ότι υπάρχει θετική συσχέτιση μεταξύ της αξιοποίησης των αποτελεσμάτων του εσωτερικού ελέγχου και της ποιότητας εσωτερικού ελέγχου. Η έκτη αφορά τα «Χαρακτηριστικά του Διευθύνοντος Συμβούλου» η οποία παρουσιάζει στατιστική σημαντικότητα σε σχέση με την ποιότητα ελέγχου ($p < 0,05$) και ως εκ τούτου επιβεβαιώνεται και η ερευνητική υπόθεση H6 η οποία ορίζει ότι υπάρχει θετική συσχέτιση μεταξύ των χαρακτηριστικών του Διευθύνοντος Συμβούλου και της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου.

Προκύπτει επομένως ότι η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου δε σχετίζεται στατιστικά σημαντικά με τα εξής χαρακτηριστικά του εσωτερικού ελέγχου:

- την οργανωσιακή δομή της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου,
- το βαθμό εμπλοκής της Ελεγκτικής Επιτροπής,
- τις ικανότητες λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου,
- την επένδυση στη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου και

Από την άλλη, προκύπτει ότι υπάρχει θετική συσχέτιση της αξιοποίησης των αποτελεσμάτων του εσωτερικού ελέγχου και των χαρακτηριστικών του διευθύνοντος συμβούλου με την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου.

Κεφάλαιο 5 Συμπεράσματα – Περιορισμοί – Προτάσεις για Μελλοντικές Έρευνες

Με βάση τη βιβλιογραφική επισκόπηση, την επιλογή των χαρακτηριστικών του εσωτερικού ελέγχου που κρίθηκε ότι ενδέχεται να επηρεάζουν την ποιότητά του και την εμπειρική προσέγγιση που ακολουθήθηκε προκύπτουν χρήσιμα συμπεράσματα από την παρούσα διπλωματική εργασία.

Η μελέτη της βιβλιογραφίας ανέδειξε την ύπαρξη διαφόρων χαρακτηριστικών του εσωτερικού ελέγχου που φαίνεται να επηρεάζουν την ποιότητά του όπως έχει προκύψει από διάφορους ερευνητές και σύγχρονες έρευνές τους. Ο εσωτερικός έλεγχος πλέον αποτελεί σημαντικό μέρος της λειτουργίας μιας σύγχρονης επιχείρησης καθώς διευκολύνει τη διαχείριση κινδύνου, προνοεί για τις εποπτικές διαδικασίες που διέπουν έναν οργανισμό και προστατεύει τα συμφέροντα των μετόχων αλλά και των εργαζομένων σε αυτήν. Για να εκτελείται ορθά και αποτελεσματικά η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου απαιτείται η ύπαρξη ποιοτικής λογιστικής πληροφόρησης και ποιοτικής εκτέλεσης των διεργασιών του εσωτερικού ελέγχου.

Η παρούσα εργασία επικεντρώθηκε στα χαρακτηριστικά του εσωτερικού ελέγχου και στον τρόπο με τον οποίο επηρεάζουν την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου. Συγκεκριμένα, εξετάστηκαν έξι χαρακτηριστικά τα οποία εντοπίστηκε από διάφορες έρευνες ότι σχετίζονται με την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου. Αυτά τα χαρακτηριστικά ήταν τα εξής:

1. Η οργανωσιακή δομή της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου
2. Ο βαθμός εμπλοκής της Ελεγκτικής Επιτροπής
3. Οι ικανότητες στη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου
4. Η επένδυση της εταιρίας στη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου
5. Η αξιοποίηση των αποτελεσμάτων του εσωτερικού ελέγχου
6. Τα χαρακτηριστικά του Διευθύνοντος Συμβούλου

Για την εμπειρική διερεύνηση της σχέσης αυτών των χαρακτηριστικών με την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου επιλέχθηκε ως μεθοδολογία η δημοσκόπηση με τη χρήση ενός σύντομου και εύκολου στη συμπλήρωση ερωτηματολογίου. Το δείγμα της έρευνας αποτελούνταν από 80 εργαζόμενους σε εταιρίες στη Θεσσαλονίκη όπου εφαρμόζεται

εσωτερικός έλεγχος. Για τη στατιστική ανάλυση των στοιχείων χρησιμοποιήθηκε το Microsoft Excel και το SPSS.

Τα αποτελέσματα της περιγραφικής στατιστικής ανάλυσης για την οργανωσιακή δομή της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου δείχνουν ότι οι συμμετέχοντες τηρούν σχετικά ουδέτερη στάση σχετικά με την αντικειμενικότητα που προσδίδει στον εσωτερικό έλεγχο η ανάμειξη της Ελεγκτικής Επιτροπής στην ανάθεση ή απομάκρυνση του επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου, αλλά και γενικά στην παραδοχή ότι υπάρχει αντικειμενικότητα στις διαδικασίες του εσωτερικού ελέγχου. Παράλληλα, οι μισοί συμμετέχοντες είναι βέβαιοι για την τήρηση των διαδικασιών παράδοσης αναφορών από τους εσωτερικούς ελεγκτές προς την Ελεγκτική Επιτροπή δηλώνοντας ότι υπάρχει συνεργασία μεταξύ τους.

Όσον αφορά τα αποτελέσματα για το βαθμό εμπλοκής της Ελεγκτικής Επιτροπής η πλειοψηφία των συμμετεχόντων θεωρεί ότι η Ελεγκτική Επιτροπή εκτελεί ορθά τα καθήκοντά της, συνεργάζεται επαρκώς με τον επικεφαλής του εσωτερικού ελέγχου αλλά δεν επιβεβαιώνεται αν αυτή η συνεργασία είναι πράγματι καλή και αποτελεσματική καθώς οι συμμετέχοντες δε φαίνεται να πιστεύουν πως έχουν εντοπιστεί ικανοποιητικά σφάλματα κατά τον εσωτερικό έλεγχο. Από την άλλη βέβαια μπορεί να μην υπάρχουν τέτοια και να συμπεράνει κανείς ότι η Επιτροπή εκτελεί μεν καλά τα καθήκοντά της αλλά και οι εσωτερικοί ελεγκτές εκτελούν άμεμπτα την εργασία τους. Κάτι τέτοιο επιβεβαιώνει το τελευταίο ερώτημα που αφορά το συγκεκριμένο χαρακτηριστικό και τα αποτελέσματα του οποίου υποδηλώνουν ότι τα προβλήματα που εντοπίζονται από τον εσωτερικό έλεγχο φαίνεται ότι στην πλειοψηφία τους επιλύονται.

Όσον αφορά το χαρακτηριστικό των ικανοτήτων λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου προκύπτει ότι η πλειοψηφία των συμμετεχόντων θεωρεί ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι καταρτισμένοι σε επίπεδο μόρφωσης, ωστόσο απαιτείται περισσότερη επιμόρφωση και πιστοποιήσεις των εσωτερικών ελεγκτών για την ακόμη καλύτερη εκτέλεση του έργου τους. Σημαντικό είναι το γεγονός ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές διαθέτουν επαρκή και ικανοποιητική εμπειρία.

Όσον αφορά την επένδυση στη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου προκύπτει ότι δε δίνεται ιδιαίτερη βαρύτητα στο τμήμα εσωτερικού ελέγχου από τις εταιρίες όπου εργάζονται οι συμμετέχοντες. Απαιτούνται μεγαλύτερες επενδύσεις τόσο στην απόκτηση περισσότερου και καταρτισμένου ανθρώπινου δυναμικού όσο και στην εκπαίδευσή του.

Όσον αφορά την αξιοποίηση των αποτελεσμάτων του εσωτερικού ελέγχου η πλειοψηφία των συμμετεχόντων πιστεύει ότι γίνεται αξιολόγηση του εσωτερικού ελέγχου αλλά

αρκετά λιγότεροι πιστεύουν ότι τα προβλήματα που εντοπίστηκαν κατάφεραν να επιλυθούν ικανοποιητικά.

Τέλος, όσον αφορά τα χαρακτηριστικά του Διευθύνοντος Συμβούλου παρατηρείται ότι απαιτείται να επιστρατεύσουν περισσότερες επικοινωνιακές ικανότητες, ενώ καλύτερα αποτελέσματα παρουσιάζουν οι εκτελεστικές τους ικανότητες. Αξιοσημείωτο είναι ότι οι συμμετέχοντες πιστεύουν πως οι Διευθύνοντες Σύμβουλοι αναλαμβάνουν περισσότερους κινδύνους από ό,τι πρέπει και παρουσιάζουν επιρρέπεια σε αυτούς.

Η πολλαπλή ανάλυση παλινδρόμησης που πραγματοποιήθηκε αποκάλυψε πως μόνο η αξιοποίηση των αποτελεσμάτων του εσωτερικού ελέγχου και τα χαρακτηριστικά του διευθύνοντος συμβούλου παρουσιάζουν θετική συσχέτιση με την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου. Όλα τα υπόλοιπα χαρακτηριστικά δεν παρουσιάζουν στατιστικά σημαντικά αποτελέσματα. Πιο συγκεκριμένα, τα αποτελέσματα της παρούσας έρευνας δεν επιβεβαιώνουν τα ευρήματα των Lin et al. (2011) και Bedard & Graham (2011) για την οργανωσιακή δομή της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου, τα ευρήματα των Abbott et al. (2010) και Turley & Zaman (2004) για το βαθμό εμπλοκής της Ελεγκτικής Επιτροπής, των Fadzil et al. (2005) και Suwaidan & Qasin (2010) για τις ικανότητες κατά τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου και των John et al. (2013) και Gramling et al. (2013) για την επένδυση της εταιρίας στη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου. Ωστόσο, τα στατιστικά σημαντικά αποτελέσματα για την αξιοποίηση των αποτελεσμάτων του εσωτερικού ελέγχου έρχονται σε συμφωνία με τα αποτελέσματα των Mihret & Yismaw (2007) και Endaya & Hanefah (2016) ενώ τα στατιστικά σημαντικά αποτελέσματα για τα χαρακτηριστικά του Διευθύνοντος Συμβούλου επιβεβαιώνουν τα αποτελέσματα της έρευνας των Baatwah et al. (2015) και Habib & Hossain (2013).

Η παρούσα έρευνα χαρακτηρίζεται ωστόσο και από ορισμένους περιορισμούς. Αρχικά, το δείγμα της έρευνας ήταν περιορισμένο εξαιτίας του μικρού χρονικού διαστήματος διεκπεραίωσης του ερευνητικού μέρους της εργασίας και εξαιτίας του περιορισμένου βεληνεκούς του είδους των εταιριών στις οποίες υπάρχει τμήμα εσωτερικού ελέγχου και στις οποίες απευθύνθηκε η γράφουσα για τη διεξαγωγή της έρευνας. Ένας ακόμη περιορισμός της έρευνας αφορά τη χρήση των συγκεκριμένων χαρακτηριστικών του εσωτερικού ελέγχου έναντι κάποιων άλλων όπως επίσης και τη χρήση περιορισμένου αριθμού ερωτήσεων για τη μέτρηση των επιλεγμένων χαρακτηριστικών για λόγους εύκολης και γρήγορης συμπλήρωσης του ερωτηματολογίου από τους συμμετέχοντες.

Όσον αφορά προτάσεις για μελλοντική έρευνα αρχικά θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί το παρόν ερωτηματολόγιο σε εισηγμένες εταιρίες σε μεγαλύτερο δείγμα ώστε να αυξηθεί

η αξιοπιστία των παρόντων αποτελεσμάτων και να επιβεβαιωθούν και τα αποτελέσματα της παρούσας σε μεγαλύτερο δείγμα. Ακόμη, θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί μεγαλύτερος αριθμός ερωτημάτων για κάθε εξεταζόμενο χαρακτηριστικό εσωτερικού ελέγχου ή ακόμη να εξεταστούν και άλλα χαρακτηριστικά που εντοπίζονται στη σύγχρονη βιβλιογραφία προκειμένου να διευκρινιστούν με σαφήνεια και ακρίβεια οι παράγοντες που επηρεάζουν και καθορίζουν την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου.

Βιβλιογραφία

- Abbott, L.J., Parker, S., Peters, G.F. (2010) Serving two masters: the association between audit committee internal audit oversight and internal audit activities. *Accounting Horizons*, 24 (1), pp. 1-2.
- Adiguzel, H. (2013). Corporate Governance, Family Ownership and Earnings Management: Emerging Market Evidence. *Accounting and Finance Research*, 2 (4).
- Alhajeri, M.O. (2017) Factors associated with the size of internal audit functions: evidence from Kuwait. *Managerial Auditing Journal*, 32 (1), pp. 75-89.
- Al – Rassas, A.H., Kamardin, H. (2015). Internal and External Audit Attributes, Audit Committee Characteristics Ownership Concentration and Earnings Quality: Evidence from Malaysia. *Mediterranean Journal of Social Sciences*, 6 (3), 458-470.
- Al – Shetwi, M., Ramadili, S.M., Chowdury, T.H.S., Sori, Z.M. (2011). Impact of internal audit function (IAF) on financial reporting quality (FRQ): Evidence from Saudi Arabia. *African Journal of Business Management*, 5 (27), 11189-11198.
- Ali, M.O., Handayani, W. (2018). Audit committee characteristics and investment in internal audit function: Evidence from Malaysia listed companies. *International Journal of Social Science and Economic Research*, 3 (2), 618 – 629.
- Alzeban, A., Swan, N. (2015) The impact of audit committee characteristics on the implementation of internal audit recommendations. *Journal of International Accounting Auditing and Taxation*, 24 (5), pp. 61-71.
- Anderson, U.L., Christ, M.H., Johnstone, K.M., Rittenberg, L.E. (2012). A post – SOX examination of factors associated with the size of internal audit functions. *Accounting Horizons*, 26 (2), 167-191.
- Antle, R., Gordon, E., Narayanamoorthy, G., Zhou, L. (2006). The joint determination of audit fees, non-audit fees, and abnormal accruals. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 27 (3), 235-266.
- Archambeault, D.S., DeZoort, F.T., Holt, T.P. (2008). The need for an internal auditor report to external stakeholders to improve governance transparency. *Accounting Horizons*, 22 (4), 375-388.
- Arens, A.A., Elder, R.J., Beasley, M.S. (2010). *Auditing and assurance services: An integrated approach*. 13th Edition. New York: Pearson Prentice Hall.

Baatwah, S.R., Salleh, Z., Ahmad, N. (2015). CEO characteristics and audit report timeliness: do CEO tenure and financial expertise matter? *Managerial Auditing Journal*, 30 (8/9), 998 – 1022.

Barua, A., Rama, D., Sharma, V. (2010) Audit committee characteristics and investment in internal auditing. *Journal of Accounting and Public Policy*, 29 (5), pp.503-513.

Baxter, P., Cotter, J. (2009). Audit committees and earnings quality. *Accounting & Finance*, 49 (2), 267-290.

Bedard, J.C., Jonhstone, K.M. (2004). Earnings manipulation risk, corporate governance risk, and auditors' planning and pricing decisions. *The Accounting Review*, 79 (2), 277-304.

Bedard, J.R., Graham, L. (2011) Detection and severity classifications of Sarbanes – Oxley Section 404 internal control deficiencies. *International Journal of Auditing*, 86 (3), 825-855.

Bradbury, M., Mak, Y.T., Tan, S.M. (2006). Board characteristics, audit committee characteristics and abnormal accruals. *Pacific Accounting Review*, 18 (2), 47-68.

Buchalter, S.D., Yokomoto, K.L. (2003). Audit committee's responsibilities and liability. *CPA Journal*, 73 (3), 18-23.

Carcello, J.V., Hermanson, D.R., Raghunandan, K. (2005). Changes in internal auditing during the time of the major US accounting scandals. *International Journal of Auditing*, 9 (2), 117-127.

Coram, P., Ferguson, C., Moroney, R. (2008). Internal audit, alternative internal audit structures and the level of misappropriation of assets fraud. *Journal of Accounting and Finance*, 48 (4), 543-559.

Davidson, R., Goodwin – Stewart, J., Kent, P. (2005). Internal governance structures and earnings management. *Accounting & Finance*, 45 (2), 241-267.

Ebrahim, M., Abdullah, A., Faudziah, H. (2014). The effect of the internal audit and firm performance: A proposed research framework. *International Review of Management and Marketing*, 4 (1), 34-41.

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

Eulerich, M., Ratzinger – Sakel, N. (2017). The Effects of Cultural Dimension on the Internal Audit Function – A worldwide comparison of Internal Audit Characteristics. *SSRN*. Διαθέσιμο από: <https://ssrn.com/abstract=3053619>.

- Fadzil, F., Haron, H., Jantan, M. (2005) Internal auditing practices and internal control system. *Managerial Auditing Journal*, 20 (8), pp. 844-866.
- Frankel, R.M., Johnson, M.F., Nelson, K.K. (2002). The relation between auditors' fees for non audit services and earnings management. *The Accounting Review*, 77, 71-105.
- Garcia, L.S., Barbadillo, E.R., Perez, M.O. (2012). Audit committee and internal audit and the quality of earnings: empirical evidence from Spanish companies. *Journal of Management & Governance*, 16 (2), 305-331.
- Ge, W., McVay, S. (2005). The disclosure of material weaknesses in internal control after the Sarbanes – Oxely Act. *Accounting Horizons*, 19 (3), 137-158.
- Goodwin, J., Yeo, T.Y. (2001). Two factors affecting internal audit independence and objectivity: Evidence from Singapore. *International Journal of Auditing*, 5 (2), pp. 107-125.
- Gramling, A.A., Hermanson, D.R. (2006). What role is your internal audit function playing in corporate governance? *Internal Auditing – Boston – Warren Gorham and Lamont Incorporated*, 21 (6), 37.
- Gramling, A. A., Nuhoglu, I., Wood, D.A. (2013). A descriptive study of factors associated with the internal audit function having an impact: comparisons between organizations in a developed and an emerging economy. *Turkish Studies*, 14 (3), pp. 581-606.
- Haron, H., Chambers, A., Ramsi, R., Ismail, I. (2004). The reliance of external auditors on internal auditors. *Managerial Auditing Journal*, 19 (9), 1148-1159.
- Hasnan, S., Rahman, R.A., Mahenthiran, S. (2012). Management motive, weak governance, earnings management, and fraudulent financial reporting: Malaysian evidence. *Journal of International Accounting Research*, 12 (1), 1-27.
- Hermanson, D.R., Rittenberg, L.e. (2003). Internal audit and organizational governance. *Research Opportunities in Internal Auditing*, 1 , 25-71.
- Hu, G., Yuan, R., Xiao, J.Z. (2017). Can independent directors improve internal control quality in China?. *The European Journal of Finance*, Vol. 23, Nos 7/9, pp. 815-853.
- IASB (2010). Conceptual framework for financial reporting. Διαθέσιμο από: www.iasb.org.
- IIA (2008). International standards for the professional practice of internal auditing. The Institute of Internal Auditors.

- IIA (2017) Standards for the professional practice of internal auditing. The Institute of Internal Auditors Homepage, Institute of Internal Auditors. Διαθέσιμο από: www.theiia.org/guidance/standards-and-practices/professional-practices/
- Ismail, W., Adibah, W., Dunstan, K., Van Zijl, T. (2009). Earnings quality and corporate governance following the implementation of Malaysian code of corporate governance. *SSRN Electronic Journal*.
- Johl, S.K., Subramaniam, N., Cooper, B. (2013). Internal audit function, board quality and financial reporting quality: Evidence from Malaysia. *Managerial Auditing Journal*, 28 (9), 780-814.
- Khelif, H., Samaha, K. (2014). Internal control quality, Egyptian standards on auditing and external audit delays: Evidence from the Egyptian stock exchange. *International Journal of Auditing*, 18 (2), pp. 139-154.
- Larker, D.F., Richardson, S.A. (2004). Fees paid to audit firms, accrual choices and corporate governance. *Journal of Accounting Research*, 42 (3), 625-658.
- Lenz, R., Sarens, G., D'Silva, K.E. (2014). Probing the discriminatory power of characteristics of internal audit functions: Sorting the wheat from the chaff. *International Journal of Auditing*, 18, 126-138.
- Lenz, R., Hahn, U. (2015). A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities. *Managerial Auditing Journal*, 30 (1), pp. 5-33.
- Lin, S., Pizzini, M., Vargus, M., Bardhan, I.R. (2011). The role of the internal audit function in the disclosure of material weaknesses. *The Accounting Review*, 86 (1), pp. 287-323.
- Lin, Y.C., Wang, Y.C., Chiou, J.R., Huang, H.W. (2014) CEO characteristics and internal control quality. *Corporate Governance: An international Review*, 22 (1), pp. 24-42.
- Mat Zain, M., Subramaniam, N., Stewart, J. (2006). Internal auditors' assessment of their contribution to financial statement audits: the relation with audit committee and internal audit function characteristics. *International Journal of Auditing*, 10 (1), pp. 1-18.
- Mat Zain, M., Zaman, M., Mohamed, Z. (2015). The effect of internal audit function quality and internal audit contribution to external audit on audit fees. *International Journal of Auditing*, 19 (3), pp. 134-147.
- Menon, K., Williams, D. D. (2004). Former audit partners and abnormal accruals. *The Accounting Review*, 79 (4), 1095-1118.
- Mihret, D.G., Yismaw, A.W. (2007). Internal audit effectiveness: An Ethiopian public sector case study. *Managerial Auditing Journal*, 22 (5), pp. 470-484.

- Mihret, D.G., James, K., Mula, J.M. (2010). Antecedents and organizational performance implications of internal audit effectiveness. *Pacific Accounting Review*, 22 (3), pp. 224-252.
- Mutchler, J.F. (2003). *Chapter 7: Independence and objective: A framework for research opportunities in internal auditing*. The Institute of Internal Auditors Research Foundation, FL, 231-268.
- Mustafa, S.T., Youssef, N.B. (2010). Audit committee financial expertise and misappropriation of assets. *Managerial Auditing Journal*, 25 (3), 208-225.
- Naiker, V., Sharma, D.S. (2009). Former audit partners on the audit committee and internal control deficiencies. *The Accounting Review*, 84 (2), 559-587.
- Nestor, S. (2004). The impact of changing corporate governance norms on economic crime. *Journal of Financial Crime*, 11 (4), 347-352.
- Novyarni, N. (2014). Influence of internal auditor competence and independence on the quality of financial reporting by municipal/ provincial government. *International Journal of Economics, Commerce and Management*, 2 (10), 1-13.
- Ogbeche, C., Koufopoulos, D. (2007). Board effectiveness in the Nigerian Banking industry. Working Paper. Nigeria: Pan African University.
- Ogundana, O., Ojeka, S., Ojua, M., Nwaze, C. (2017) Quality of Accounting Information and Internal Audit Characteristics in Nigeria. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 13 (8), 333-344.
- Oussii, A.A., Boulila, Taktak, N. (2015) Internal audit function in Tunisian listed companies: an explanatory study. *Research Journal of Finance and Accounting*, 6 (19), pp. 92-103.
- Oussii, A.A., Taktak, N.B. (2018). The impact of internal audit function characteristics on internal control quality. *Managerial Auditing Journal*. Διαθέσιμο από: <https://doi.org/10.1108/MAJ-06-2017-1579>.
- Pizzini, M., Lin, S., Vargus, M., Ziegenfuss, D.E. (2015) The impact of internal audit function quality and contribution on audit delays. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34 (1), pp. 25-58.
- Pora, R., Lopez – De- Silanes, F., Shleifer, A. (1999). Corporate ownership around the world. *The Journal of Finance*, 54 (2), 471-517.
- Prawitt, D.F., Smith, J.L., Wood, D.A. (2009). Internal audit quality and earnings management. *The Accounting Review*, 84 (4), pp. 1255-1280.

- Radzi, S.N., Islam, M.A., Ibrahim, S. (2011). Earning Quality in Public Listed Companies: A Study on Malaysia Exchange for Securities Dealing and Automated Quotation. *International Journal of Economics and Finance*, 3 (2), 233-244.
- Roussy, M., Bivot, M. (2016). Internal audit quality: a polysemous notion?. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 202 (1), pp. 51-54.
- Salleh, N.M.Z.N., Haat, M.H. (2014). Audit Committee and Earnings Management: Pre and Post MCCG. *International Review of Management and Business Research*, 3 (1), 307-318.
- Sarens, G., Abdolmohammadi, M.J., Lenz, R. (2012). Factors associated with the internal audit function's role in corporate governance. *Journal of Applied Accounting Research*, 13 (2), pp. 191-204.
- Schneider, A. (2008). The relationship between internal audit and corporate management. *Internal Auditing*, 23 (5), 12-20.
- Shafie, R., Hussin, W.N.W., Yusof, M.A.M., Hussain, M.H.M. (2009). Audit firm tenure and auditor reporting quality: Evidence in Malaysia. *International Business Research*, 2 (2), 99.
- Siagian, F.T., Tresnaningsih, E. (2011). The impact of independent directors and independent audit committees on earnings quality reported by Indonesian firms. *Asian Review of Accounting*, 19 (3), 192-247.
- Smith, G. (2005). Communication skills are critical for internal auditors. *Managerial Auditing Journal*, 20 (5), 513-519.
- Soh, D.S., Martinov – Bennie, N. (2011). The internal audit function: Perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation. *Managerial Auditing Journal*, 26 (7), 605-622.
- Spekle, R.F., van Elten, H.J., Kruis, A. – M. (2007). Sourcing of internal auditing: An empirical study. *Management Accounting Research*, 18 (1), 102-124.
- Soh, D.S.B., Martinov- Bennie, N. (2011) The internal audit function, perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation. *Managerial Auditing Journal*, 26 (7), 605-622.
- Sultana, N., Singh, H., Van der Zahn, J.-L.W.M. (2015) Audit committee characteristics and audit report lag. *International Journal of Auditing*, 19 (2), 72-87.
- Suwaidan, M.S., Qasim, A. (2010). External auditors' reliance on internal auditors and its impact on audit fees: an empirical investigation. *Managerial Auditing Journal*, 25 (6), pp. 509-525.

- Turley, S., Zaman, M. (2004). Audit committee effectiveness: Informal processes and behavioural effects. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20 (5), pp. 765-788.
- Unegbu, A., Obi, B. (2007). *Auditing*. Enugu: Hipuks Additional Press.
- Wallace, W., Kreutzfeldt, R. (1991). Distinctive characteristics of entities with an internal audit department and the association of the quality of such departments with errors. *Contemporary Accounting Research*, 7 (2), 485-512.
- Warfield, T.D., Wild, J.J., Wild, K.L. (1995). Managerial ownership, accounting choices, and informativeness of earnings. *Journal of Accounting and Economics*, 20 (1), 61-91.
- Yang, J.S., Krishnan, J. (2005). Audit committees and quarterly earnings management. *International Journal of Auditing*, 9 (3), 201-219.
- Yasin, F.M., Nelson, S.P. (2013). Audit Committee and Internal Audit: Implications on Audit Quality. *International Journal of Economics, Management and Accounting*, 20 (122), 187-218.
- Yunos, R.M. (2011). The Effect of Ownership Concentration, Board of Directors, Audit Committee and Ethnicity on Conservative Accounting: Malaysian Evidence. Doctoral dissertation, Edith Cowan University.
- Yunos, R.M., Smith, M., Ismail, Z. (2010). Accounting conservatism and ownership concentration: Evidence from Malaysia. *Journal of Business and Policy Research*, 5 (2), 1-15.
- Zain, M.M., Subramaniam, N., Stewart, J. (2006). Internal auditors' assessment of their contribution to financial statement audits: The relation with audit committee and internal audit function characteristics. *International Journal of Auditing*, 10 (1), 1-18.
- Zaman, M., Hudaib, M., Haniffa, R. (2011). Corporate Governance Quality, Audit Fees and Non – Audit Services Fees. *Journal of Business Finance & Accounting*, 378 (1-2), 165-197.

Παράρτημα Α – Ερωτηματολόγιο

Ερωτηματολόγιο

Η επιρροή των χαρακτηριστικών του εσωτερικού ελέγχου στην ποιότητα εσωτερικού ελέγχου

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

ΟΔΗΓΙΕΣ ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗΣ

- Πριν απαντήσετε στο ερωτηματολόγιο διαβάστε προσεκτικά τις ερωτήσεις.
- Σε κάθε ερώτηση δίνετε μόνο μια απάντηση.
- Οι απαντήσεις είναι απόρρητες, ανώνυμες και προσωπικές, όπως τις βιώνει ο καθένας και ως εκ τούτου δεν υπάρχουν λάθος ή σωστές απαντήσεις.
- Παρακαλούμε να απαντήσετε σε όλες τις ερωτήσεις. Αν έχετε ερωτήσεις ή χρειάζεστε περαιτέρω διευκρινίσεις παρακαλούμε επικοινωνήστε με την υπεύθυνη για την έρευνα (Ζουμπατιάνου Πασχαλίνα - pasxalina94@gmail.com).

Ενότητα Α Γενικές Ερωτήσεις

1. Φύλο: Α Θ
2. Εκπαίδευση:
 - Απόφοιτος δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης
 - Απόφοιτος ΑΕΙ/ΤΕΙ
 - Κάτοχος μεταπτυχιακού τίτλου
 - Κάτοχος διδακτορικού τίτλου
3. Συμμετοχή σε σεμινάρια επιμόρφωσης για τον εσωτερικό έλεγχο:
 - <5
 - 6-10

4. Θέση ευθύνης που κατέχετε:

- Υπάλληλος
- Υπεύθυνος Τμήματος
- Διευθυντής
- Εσωτερικός Ελεγκτής
- Άλλο

Αξιολογήστε τις παρακάτω ερωτήσεις κυκλώνοντας την επιθυμητή απάντηση.

Ενότητα Β΄ Χαρακτηριστικά εσωτερικού ελέγχου

Οργανωσιακή δομή λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου

	Καθόλου	Σε μικρό βαθμό	Σε μέτριο βαθμό	Σε μεγάλο βαθμό	Πάρα πολύ
1. Σε ποιο βαθμό η ανάμειξη της Ελεγκτικής Επιτροπής στην ανάθεση ή απομάκρυνση του επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου ενθαρρύνει την αντικειμενικότητα του εσωτερικού ελέγχου;	1	2	3	4	5
2. Σε ποιο βαθμό υφίσταται αντικειμενικότητα στον εσωτερικό έλεγχο;	1	2	3	4	5
3. Σε ποιο βαθμό ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου παραδίδει αναφορές στην Ελεγκτική Επιτροπή;	1	2	3	4	5

Βαθμός εμπλοκής της Ελεγκτικής Επιτροπής

	Καθόλου	Σε μικρό βαθμό	Σε μέτριο βαθμό	Σε μεγάλο βαθμό	Πάρα πολύ
4. Σε ποιο βαθμό η Ελεγκτική Επιτροπή επιβλέπει τις διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου;	1	2	3	4	5
5. Σε ποιο βαθμό συνεργάζονται ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου με την Ελεγκτική Επιτροπή;	1	2	3	4	5
6. Σε ποιο βαθμό έχει εντοπίσει η Ελεγκτική Επιτροπή σφάλματα κατά τον εσωτερικό έλεγχο;	1	2	3	4	5
7. Σε ποιο βαθμό έχει οδηγήσει η Ελεγκτική Επιτροπή μέσω των αποφάσεών της στην επίλυση προβλημάτων που έχει αναγνωρίσει και εντοπίσει ο εσωτερικός έλεγχος;	1	2	3	4	5

Ικανότητες λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου

	Καθόλου	Σε μικρό βαθμό	Σε μέτριο βαθμό	Σε μεγάλο βαθμό	Πάρα πολύ
8. Σε ποιο βαθμό είναι καταρτισμένοι οι εσωτερικοί ελεγκτές της εταιρίας σε επίπεδο μόρφωσης;	1	2	3	4	5
9. Σε ποιο βαθμό είναι καταρτισμένοι οι εσωτερικοί ελεγκτές της εταιρίας σε επίπεδο επιμόρφωσης (συμμετοχή σε σεμινάρια και εκπαιδεύσεις πάνω στο αντικείμενο);	1	2	3	4	5
10. Σε ποιο βαθμό είναι καταρτισμένοι οι εσωτερικοί ελεγκτές της εταιρίας με πιστοποιήσεις στο αντικείμενό τους;	1	2	3	4	5
11. Σε ποιο βαθμό είναι καταρτισμένοι οι εσωτερικοί ελεγκτές της εταιρίας όσον αφορά την ποικιλία των εμπειριών που διαθέτουν;	1	2	3	4	5

Επένδυση στη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου

	Καθόλου	Σε μικρό βαθμό	Σε μέτριο βαθμό	Σε μεγάλο βαθμό	Πάρα πολύ
12. Σε ποιο βαθμό επενδύει η εταιρία ποσά για τη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου;	1	2	3	4	5
13. Σε ποιο βαθμό προχωρά η εταιρία σε πρόσληψη ανθρώπινου δυναμικού για το τμήμα εσωτερικού ελέγχου;	1	2	3	4	5
14. Σε ποιο βαθμό επενδύει η εταιρία ποσά για την εκπαίδευση του προσωπικού της;	1	2	3	4	5

Αξιοποίηση αποτελεσμάτων του εσωτερικού ελέγχου

	Καθόλου	Σε μικρό βαθμό	Σε μέτριο βαθμό	Σε μεγάλο βαθμό	Πάρα πολύ
15. Σε ποιο βαθμό γίνονται αξιολογήσεις του εσωτερικού ελέγχου;					
16. Σε ποιο βαθμό λύθηκαν προβλήματα που εντοπίστηκαν από τον εσωτερικό έλεγχο;	1	2	3	4	5

Χαρακτηριστικά του Διευθύνοντος Συμβούλου

	Καθόλου	Σε μικρό βαθμό	Σε μέτριο βαθμό	Σε μεγάλο βαθμό	Πάρα πολύ
17. Σε ποιο βαθμό εφαρμόζει ο Διευθύνων Σύμβουλος επικοινωνιακές ικανότητες;	1	2	3	4	5
18. Σε ποιο βαθμό εφαρμόζει ο Διευθύνων Σύμβουλος εκτελεστικές ικανότητες;	1	2	3	4	5
19. Σε ποιο βαθμό είναι ο Διευθύνων Σύμβουλος επιρρεπής στον κίνδυνο;	1	2	3	4	5

Ενότητα Γ΄ Ποιότητα εσωτερικού ελέγχου

	Καθόλου	Σε μικρό βαθμό	Σε μέτριο βαθμό	Σε μεγάλο βαθμό	Πάρα πολύ
20. Σε ποιο βαθμό θεωρείτε ότι ο εσωτερικός έλεγχος εκτελείται ποιοτικά στην εταιρία σας;	1	2	3	4	5
21. Σε ποιο βαθμό θεωρείται ότι η ποιότητα διαδραματίζει πρωταρχικό ρόλο για τη διεξαγωγή του εσωτερικού ελέγχου;					