



ΔΙΑΤΜΗΜΑΤΙΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΣΤΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Διπλωματική Εργασία

Η επίδραση της ανεξαρτησίας και της αντικειμενικότητας στην ποιότητα του εσωτερικού
ελέγχου. Απόψεις λογιστών και εσωτερικών ελεγκτών.

της

ΑΡΙΣΤΕΙΔΑΚΗΣ ΚΩΝΣΤΑΝΤΟΠΟΥΛΟΥ

ΑΡΕΤΗΣ

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του μεταπτυχιακού
διπλώματος ειδίκευσης στη Διοίκηση Επιχειρήσεων

ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ, 2021

Αφιερώσεις

Στους δυο γιούς μου και στον άντρα μου

Ευχαριστίες

Θα ήθελα να εκφράσω τις θερμές ευχαριστίες μου στον επιβλέποντα Καθηγητή, Δρογαλά Γεώργιο, Επίκουρο Καθηγητή του Τμήματος Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων του Πανεπιστημίου Μακεδονίας για την βοήθειά του σε όλη τη διάρκεια εκπόνησης της εν λόγω διπλωματικής εργασίας.

Ταυτόχρονα θα ήθελα να ευχαριστήσω τους δύο Εξεταστές κύριο Λαδά Ανέστη, Αναπληρωτή Καθηγητή του Τμήματος Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής του Πανεπιστημίου Μακεδονίας και την κυρία Κουρδούμπαλου Σταυρούλα, Λέκτορα του Τμήματος Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων του Πανεπιστημίου Μακεδονίας για την πολύτιμη βοήθειά τους.

Τέλος, θα ήθελα να ευχαριστήσω την οικογένειά μου για την τεράστια υπομονή και σημαντική ενθάρρυνσή τους, σε όλη την διάρκεια των μεταπτυχιακών σπουδών.

Περίληψη

Μέσα σε ένα εξαιρετικά ρευστό επιχειρηματικό περιβάλλον, η υψηλή ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου δύναται να αποτελέσει ανταγωνιστικό πλεονέκτημα για μια οικονομική οντότητα. Παράλληλα, η ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα του εσωτερικού ελέγχου αποτελούν από τα σημαντικότερα Διεθνή Πρότυπα Επαγγελματικής Εφαρμογής Εσωτερικού Ελέγχου. Υπό αυτό το πρίσμα σκοπός της παρούσας διπλωματικής εργασίας είναι η αποτύπωση της επίδρασης της ανεξαρτησίας και της αντικειμενικότητας στην ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου. Μέσα από την επισκόπηση της διεθνούς βιβλιογραφίας δημιουργήθηκε δομημένο ηλεκτρονικό ερωτηματολόγιο. Χρησιμοποιώντας περιγραφική στατιστική και μοντέλα δομικών εξισώσεων (sem) εξήχθη ως βασικό συμπέρασμα η θετική σε στατιστικά σημαντικό βαθμό συνεισφορά της διοίκησης (ως μεταβλητή της ανεξαρτησίας του εσωτερικού ελέγχου) στην ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου.

Λέξεις Κλειδιά: Ελεγκτική, Εσωτερικός έλεγχος, Ποιότητα εσωτερικού ελέγχου, Ανεξαρτησία, Αντικειμενικότητα.

Abstract

Within a highly fluid business environment, high quality internal audit could become a competitive advantage for an entity. At the same time, the independence and objectivity of internal audit are of utmost importance to International Standards for the Professional Practice of Internal Audit. In this regard, the purpose of this dissertation is to capture the impact of independence and objectivity on the quality of internal audit. A structured electronic questionnaire was created through the literature review. Using descriptive statistics and structured equation modeling (sem), the survey results point out that there is a positive significant association between management support (as factor of independence) and internal audit quality.

Keywords: Auditing, Internal audit, Quality of internal audit, Independence, Objectivity

Πίνακας Περιεχομένων

ΑΦΙΕΡΩΣΕΙΣ.....	1
ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ.....	2
ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	3
ABSTRACT.....	4
ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ.....	5
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ.....	8
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	9
1.1. ΑΝΑΓΚΑΙΟΤΗΤΑ ΚΑΙ ΣΚΟΠΟΣ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ.....	9
1.3. ΔΙΑΡΘΡΩΣΗ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ.....	10
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΘΕΩΡΗΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ.....	12
2.1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	12
2.2. ΘΕΩΡΗΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	12
2.3. ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟΤΗΤΑ ΚΑΙ ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	13
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΕΡΕΥΝΩΝ.....	16
3.1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	16
3.2. ΠΟΙΟΤΗΤΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	16
3.3. Η ΣΧΕΣΗ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΜΕ ΤΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΚΑΙ ΤΟ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ.....	20
3.4. ΟΡΓΑΝΩΣΙΑΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	23
3.5. ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟΤΗΤΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	28
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΈΡΕΥΝΑΣ.....	30
4.1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	30
4.2. ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ ΈΡΕΥΝΑΣ.....	30
4.3. ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΗΣ ΑΝΑΛΥΣΗΣ.....	32
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΈΡΕΥΝΑΣ.....	34
5.1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	34
5.2. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΕΡΙΓΡΑΦΙΚΗΣ ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΗΣ.....	34
5.3. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΑΡΑΓΟΝΤΙΚΗΣ ΑΝΑΛΥΣΗΣ.....	56
5.4. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΔΕΙΚΤΗ ΑΞΙΟΠΙΣΤΙΑΣ CRONBACH Α.....	58
5.5. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ SEM.....	59
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	62
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	64
ΕΛΛΗΝΙΚΗ.....	64
ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ.....	65
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ: ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ ΈΡΕΥΝΑΣ.....	70

Κατάλογος Πινάκων

Πίνακας 1: Συγκεντρωτικός πίνακας ερευνών για την «Ποιότητα Εσωτερικού Ελέγχου».....	19
Πίνακας 2: Συγκεντρωτικός πίνακας ερευνών για την «Σχέση Εσωτερικού Ελέγχου και διοίκησης»	22
Πίνακας 3: Συγκεντρωτικός πίνακας ερευνών για τα «Οργανωσιακά χαρακτηριστικά Εσωτερικού Ελέγχου»	27
Πίνακας 4: Συγκεντρωτικός πίνακας ερευνών για την «Αντικειμενικότητα του Εσωτερικού Ελέγχου»	29
Πίνακας 5: Κατηγορία δραστηριότητας.....	34
Πίνακας 6: Θέση	36
Πίνακας 7: Έτη Εμπειρίας.....	37
Πίνακας 8: Εκπαίδευση.....	38
Πίνακας 9: Περιγραφικά στατιστικά για την ερώτηση 5	39
Πίνακας 10: Περιγραφικά στατιστικά για την ερώτηση 6	40
Πίνακας 11: Περιγραφικά στατιστικά για την ερώτηση 7	41
Πίνακας 12: Περιγραφικά στατιστικά για την ερώτηση 8	42
Πίνακας 13: Περιγραφικά στατιστικά για ερωτήσεις 5-8 (μέρος Β)	43
Πίνακας 14: Περιγραφικά στατιστικά για την ερώτηση 9	44
Πίνακας 15: Περιγραφικά στατιστικά για την ερώτηση 10	45
Πίνακας 16: Περιγραφικά στατιστικά για την ερώτηση 11	46
Πίνακας 17: Περιγραφικά στατιστικά για την ερώτηση 12	47
Πίνακας 18: Περιγραφικά στατιστικά για ερωτήσεις 9-12 (μέρος Γ).....	48
Πίνακας 19: Περιγραφικά στατιστικά για την ερώτηση 13	49
Πίνακας 20: Περιγραφικά στατιστικά για την ερώτηση 14	50
Πίνακας 21: Περιγραφικά στατιστικά για την ερώτηση 15	51
Πίνακας 22: Περιγραφικά στατιστικά για ερωτήσεις 13-15 (μέρος Δ)	52
Πίνακας 23: Περιγραφικά στατιστικά για την ερώτηση 16	53

Πίνακας 24: Περιγραφικά στατιστικά για την ερώτηση 17	54
Πίνακας 25: Περιγραφικά στατιστικά για την ερώτηση 18	55
Πίνακας 26: Περιγραφικά στατιστικά για ερωτήσεις 16-18 (μέρος Ε).....	56
Πίνακας 27: KMO and Bartlett's Test	57
Πίνακας 28: Rotated Component Matrix a.....	58
Πίνακας 29: Cronbach Alpha.....	58
Πίνακας 30: Estimates - Regression Weights.....	61

Κατάλογος Διαγραμμάτων

Διάγραμμα 1: Κατηγορία δραστηριότητας	35
Διάγραμμα 2: Θέση	36
Διάγραμμα 3: Έτη Εμπειρίας	37
Διάγραμμα 4: Εκπαίδευση	38
Διάγραμμα 5: Διάγραμμα ράβδων για την ερώτηση 5.....	39
Διάγραμμα 6: Διάγραμμα ράβδων για την ερώτηση 6.....	40
Διάγραμμα 7: Διάγραμμα ράβδων για την ερώτηση 7.....	41
Διάγραμμα 8: Διάγραμμα ράβδων για την ερώτηση 8.....	42
Διάγραμμα 9: Διάγραμμα ράβδων για την ερώτηση 9.....	44
Διάγραμμα 10: Διάγραμμα ράβδων για την ερώτηση 10.....	45
Διάγραμμα 11: Διάγραμμα ράβδων για την ερώτηση 11.....	46
Διάγραμμα 12: Διάγραμμα ράβδων για την ερώτηση 12.....	47
Διάγραμμα 13: Διάγραμμα ράβδων για την ερώτηση 13.....	49
Διάγραμμα 14: Διάγραμμα ράβδων για την ερώτηση 14.....	50
Διάγραμμα 15: Διάγραμμα ράβδων για την ερώτηση 15.....	51
Διάγραμμα 16: Διάγραμμα ράβδων για την ερώτηση 16.....	53
Διάγραμμα 17: Διάγραμμα ράβδων για την ερώτηση 17.....	54
Διάγραμμα 18: Διάγραμμα ράβδων για την ερώτηση 18.....	55
Διάγραμμα 19: Προτεινόμενο Μοντέλο SEM	59

Κεφάλαιο 1: Εισαγωγή

1.1. Αναγκαιότητα και Σκοπός Διπλωματικής Εργασίας

Η μειωμένη δυνατότητα της διοίκησης των οργανισμών για άμεση επίβλεψη όλων των δραστηριοτήτων και η αυξανόμενη πολυπλοκότητα των λειτουργιών των επιχειρήσεων, τονίζουν την σημασία εύρεσης των κατάλληλων εσωτερικών μηχανισμών που θα βοηθήσουν καταλυτικά στην εύρυθμη και αποτελεσματική λειτουργία των οικονομικών οργανισμών (Καραμάνης, 2008; Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2017).

Σε αυτό το πλαίσιο, ο εσωτερικός έλεγχος ως ανεξάρτητη, αντικειμενική και διαβεβαιωτική δραστηριότητα που αξιολογεί την επάρκεια της λειτουργίας μιας επιχείρησης, προτείνει χρήσιμες βελτιώσεις προς τη διοίκησή της, αποτελώντας ένα σημαντικό μέρος της δομής εταιρικής διακυβέρνησης ενός οργανισμού (Petridis et al., 2021; Drogalas *et al.*, 2018).

Ταυτόχρονα αξίζει να σημειωθεί ότι, το μέγεθος των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου έχει αυξηθεί σημαντικά και ο ρόλος των εσωτερικών ελεγκτών έχει αλλάξει δραματικά τις τελευταίες δύο δεκαετίες (Savčuk, 2007; Mohamed et al., 2012). Σε αυτό το πλαίσιο, δύο από τις βασικές αιτίες για την αδυναμία κρίσης ή μη επιτυχή κρίση ενός εσωτερικού ελεγκτή αποτελούν η έλλειψη ανεξαρτησίας του εσωτερικού ελέγχου και η μη ύπαρξη αντικειμενικότητας των εσωτερικών ελεγκτών.

Σημαντικό μέρος ερευνητών έχει εξετάσει την ανεξαρτησία και την αντικειμενικότητα του ελεγκτή, αλλά αυτό ήταν κατά κύριο λόγο στο πλαίσιο του εξωτερικού ελέγχου (Stewart and Subramaniam, 2010). Εντούτοις μέχρι σήμερα περιορισμένος αριθμός ερευνητικών προσεγγίσεων έχει ασχοληθεί με την ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα από πλευράς του εσωτερικού ελέγχου. Ταυτόχρονα η ποιότητα εσωτερικού ελέγχου έχει έντονο ερευνητικό ενδιαφέρον τόσο και για τον εξωτερικό έλεγχο (Gramling and Vandervelde, 2006). Από όλα τα παραπάνω γίνεται σαφές, το έντονο ερευνητικό κενό σχετικά με την επίδραση της ανεξαρτησίας του εσωτερικού ελέγχου και της αντικειμενικότητας των εσωτερικών ελεγκτών στην ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου.

Σκοπός της εν λόγω διπλωματικής εργασίας είναι η αποτύπωση της συνεισφοράς μεταβλητών ανεξαρτησίας εσωτερικού ελέγχου και αντικειμενικότητας των εσωτερικών ελεγκτών στην ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου.

1.2. Διάρθρωση Διπλωματικής Εργασίας

Η διπλωματική εργασία απαρτίζεται από έξι (6) κεφάλαια. Αρχικά, στο πρώτο κεφάλαιο αναλύονται οι εισαγωγικές παρατηρήσεις. Στη συνέχεια εξετάζεται η ανάγκη και τα ερευνητικά κενά σχετικά με το θέμα της διπλωματικής εργασίας. Από τα εν λόγω κενά εξάγεται ο βασικός σκοπός της διπλωματικής εργασίας. Το πρώτο κεφάλαιο ολοκληρώνεται με την παράθεση της διάρθρωσης των κεφαλαίων της διπλωματικής εργασίας.

Το θεωρητικό πλαίσιο της διπλωματικής εργασίας εξετάζεται στο δεύτερο κεφάλαιο. Σε αυτό το πλαίσιο αναλύονται οι βασικές εννοιολογικές προσεγγίσεις σχετικά με την ελεγκτική τον εσωτερικό έλεγχο, την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου, την ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου και την αντικειμενικότητα των εσωτερικών ελεγκτών.

Σε συνέχεια το τρίτο κεφάλαιο αναφέρει τις βασικές έρευνες της βιβλιογραφίας σε διεθνές επίπεδο σχετικά με το θέμα της διπλωματικής εργασίας. Στην αρχή παρουσιάζεται η βιβλιογραφία σχετικά με την εξαρτημένη μεταβλητή «Ποιότητα εσωτερικού ελέγχου» και στη συνέχεια εξετάζονται οι έρευνες σχετικά με τις ανεξάρτητες μεταβλητές «Μάνατζμεντ», «Οργανωσιακά χαρακτηριστικά» και «Αντικειμενικότητα». Στο τέλος κάθε υποκεφαλαίου παρατίθεται η ερευνητική υπόθεση που θα εξεταστεί στο πλαίσιο της εμπειρικής έρευνας.

Μέσα από την ενδελεχή ανάλυση της βιβλιογραφίας δημιουργήθηκε ηλεκτρονικό δομημένο ερωτηματολόγιο. Η μεθοδολογία που ακολουθήθηκε σχετικά με την ανάλυση του συγκεκριμένου ερωτηματολογίου αποτυπώνεται στο κεφάλαιο τέσσερα. Πιο συγκεκριμένα στην αρχή του κεφαλαίου αναλύεται ο πληθυσμός και το δείγμα της εμπειρικής έρευνας. Στη συνέχεια οι μέθοδοι της περιγραφικής στατιστικής και της χρήσης των δομικών μοντέλων εξισώσεων (Structural Equations Models, SEM) αναλύονται. Το κεφάλαιο ολοκληρώνεται με την ανάλυση των τεσσάρων ενοτήτων του ερωτηματολογίου.

Στο πέμπτο κεφάλαιο παρουσιάζονται τα αποτελέσματα της εμπειρικής έρευνας. Κάθε ερώτηση αναλύεται τόσο με την μορφή πινάκων όσο και διαγραμμάτων. Μετά την παράθεση της περιγραφικής στατιστικής παρουσιάζεται η απόρριψη ή η αποδοχή των ερευνητικών υποθέσεων μέσω της structural equation modeling (SEM).

Στο τελευταίο κεφάλαιο της διπλωματικής εργασίας παρουσιάζονται συνοπτικά τα βασικά συμπεράσματα, αναφέρονται οι περιορισμοί και διατυπώνονται οι προτάσεις για μελλοντική έρευνα.

Κεφάλαιο 2: Θεωρητικό Πλαίσιο

2.1. Εισαγωγή

Το δεύτερο κεφάλαιο παρουσιάζεται το θεωρητικό πλαίσιο της διπλωματικής εργασίας. Πιο συγκεκριμένα στην αρχή του κεφαλαίου παρουσιάζεται το εννοιολογικό πλαίσιο σχετικά με τον εσωτερικό έλεγχο. Στη συνέχεια αναλύονται τα Διεθνή Πρότυπα Επαγγελματικής Εφαρμογής Εσωτερικού Ελέγχου που σχετίζονται με την ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου και την αντικειμενικότητα του εσωτερικού ελεγκτή.

2.2. Θεωρητικό Πλαίσιο Εσωτερικού Ελέγχου

Αρχικά ο εσωτερικός έλεγχος ασχολούνταν αποκλειστικά με την εύρεση των λογιστικών ατασθαλιών. Αντίθετα, σήμερα ο εσωτερικός έλεγχος αποτελώντας εσωτερικό τμήμα της διοικητικής ιεραρχίας μίας οικονομικής οντότητας, κινείται πέρα από λογιστικές και οικονομικές λειτουργίες και επεκτείνεται σε όλο το φάσμα των δραστηριοτήτων της οικονομικής οντότητας (Τσακλάγκανος και Σπαθής, 2015).

Με απλά λόγια, ο Εσωτερικός Έλεγχος είναι το σχέδιο οργάνωσης που υιοθετεί μια οικονομική οντότητα με γνώμονα την προστασία των περιουσιακών της στοιχείων, την κατοχύρωση της αξιοπιστίας των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων και την όσο το δυνατό μεγαλύτερη εξασφάλιση της αποτελεσματικής της λειτουργίας (Βασιλείου και συν., 2017). Ο ορισμός που θεωρείται πιο αντιπροσωπευτικός θέτει τον εσωτερικό έλεγχο ως μια ανεξάρτητη, αντικειμενική, ασφαλής και συμβουλευτική δραστηριότητα σχεδιασμένη να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες του εκάστοτε οργανισμού που εφαρμόζεται (Munro and Stewart, 2010).

Παρόμοια με τον εσωτερικό έλεγχο ορίζεται και το σύστημα εσωτερικού ελέγχου. Σύμφωνα με τον Παπαστάθη (2014), το σύστημα εσωτερικού ελέγχου αναφέρεται σε ένα πλήρες σύστημα ελέγχων (δικλίδων ασφαλείας) που καθορίζεται από τη διοίκηση και του οποίου σκοπός είναι η επιτυχής λειτουργία της επιχείρησης.

Τα τελευταία έτη, ο εσωτερικός έλεγχος έχει υποστεί σημαντικές αλλαγές που έχουν διευρύνει σημαντικά το πεδίο εφαρμογής του με τρόπο που του επιτρέπει να συνεισφέρει περισσότερο στην οικονομική οντότητα (Drogalas et al., 2020). Υπό αυτό το πρίσμα σήμερα ο εσωτερικός έλεγχος καθίσταται καθοριστικός στην

αποτελεσματική ελαχιστοποίηση των επιχειρησιακών κινδύνων, στην υιοθέτηση των αρχών της εταιρικής διακυβέρνησης και στη βελτίωση της στρατηγικής της σύγχρονης επιχείρησης. Από τους ανωτέρω ορισμούς καθίσταται σαφές ότι ο εσωτερικός έλεγχος δεν είναι ένα μονοδιάστατο εργαλείο ελέγχου της ορθότητας των καταστάσεων, αλλά αποτελεί προστιθέμενη αξία για την σύγχρονη οικονομική οντότητα (Lois et al., 2021).

2.3. Αντικειμενικότητα και Ανεξαρτησία Εσωτερικού Ελέγχου

Σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Επαγγελματικής Εφαρμογής Εσωτερικού Ελέγχου (Δικτυακός Τόπος Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας, 2021), η Ανεξαρτησία είναι «η απαλλαγή από συνθήκες που εμποδίζουν τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου να εκτελέσει καθήκοντα με αμερόληπτο τρόπο» και η αντικειμενικότητα είναι «η αμερόληπτη στάση και νοοτροπία, η οποία επιτρέπει στους εσωτερικούς ελεγκτές να εκτελούν το έργο τους όπως πιστεύουν οι ίδιοι και να μη δέχονται συμβιβασμούς ως προς την ποιότητά του».

Ως εκ τούτου, η διάκριση μεταξύ των δύο εννοιών φαίνεται να είναι ότι η «αντικειμενικότητα» είναι μια κατάσταση «πνεύματος» (παραπέμπει στην αμερόληπτη διανοητική συμπεριφορά των εσωτερικών ελεγκτών), ενώ η «ανεξαρτησία» είναι η κατάσταση των πραγμάτων που επιτρέπει σε έναν εσωτερικό ελεγκτή να λειτουργεί με μια αντικειμενική στάση (Bariff, 2003).

Ειδικότερα συγκεκριμένα Διεθνή Πρότυπα Επαγγελματικής Εφαρμογής Εσωτερικού Ελέγχου έχουν ασχοληθεί εκτενώς με την ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου και την αντικειμενικότητα του εσωτερικού ελεγκτή.

Σε αυτό το πλαίσιο το Διεθνές Πρότυπο Επαγγελματικής Εφαρμογής Εσωτερικού Ελέγχου 1110 αναφέρεται ως «Ανεξαρτησία εντός του Οργανισμού». Για να καλυφθούν οι απαιτήσεις του Προτύπου απαιτείται «Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να υποβάλλει αναφορές σε τέτοιο επίπεδο ιεραρχίας μέσα στον οργανισμό που να επιτρέπει στη λειτουργία εσωτερικού ελέγχου να ανταποκρίνεται στις ευθύνες της. Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να επιβεβαιώνει στο συμβούλιο, τουλάχιστον μία φορά ετησίως, την ανεξαρτησία της λειτουργίας εσωτερικού ελέγχου εντός του οργανισμού».

Ακόμη το Διεθνές Πρότυπο Επαγγελματικής Εφαρμογής Εσωτερικού Ελέγχου 1111 αναφέρεται ως «Σχέση με το Συμβούλιο». Για να καλυφθούν οι απαιτήσεις του Προτύπου απαιτείται «Ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου πρέπει να επικοινωνεί και να συνεργάζεται άμεσα με το συμβούλιο».

Παράλληλα, το Διεθνές Πρότυπο Επαγγελματικής Εφαρμογής Εσωτερικού Ελέγχου 1112 αναφέρεται ως «Οι ρόλοι του επικεφαλής εσωτερικού ελεγκτή πέρα από τον Εσωτερικό Έλεγχο». Για να καλύψει τις απαιτήσεις του Προτύπου απαιτείται «Σε περίπτωση που ο επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου έχει ή αναμένεται να αποκτήσει ρόλους και καθήκοντα πέραν του εσωτερικού ελέγχου, θα πρέπει να τεθούν τέτοιες δικλίδες ασφαλείας ώστε να περιορίζεται η παρεμπόδιση στην ανεξαρτησία και την αντικειμενικότητα».

Σχετικά με την Αντικειμενικότητα ασχολείται το Διεθνές Πρότυπο Επαγγελματικής Εφαρμογής Εσωτερικού Ελέγχου 1120 (Ατομική Αντικειμενικότητα). Για να καλυφθούν οι απαιτήσεις του Προτύπου απαιτείται «Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να τηρούν μια απροκατάληπτη, αμερόληπτη στάση και να αποφεύγουν συγκρούσεις συμφερόντων».

Τέλος, το Διεθνές Πρότυπο Επαγγελματικής Εφαρμογής Εσωτερικού Ελέγχου 1130 αναφέρεται στην «Παρεμπόδιση Ανεξαρτησίας ή Αντικειμενικότητας». Για να καλυφθούν οι απαιτήσεις του Προτύπου απαιτείται «Εφόσον η ανεξαρτησία ή η αντικειμενικότητα παρεμποδίζεται, πραγματικά ή φαινομενικά, οι λεπτομέρειες της παρεμπόδισης πρέπει να κοινοποιούνται στα αρμόδια όργανα. Η φύση της κοινοποίησης θα εξαρτάται από το είδος της παρεμπόδισης».

Εκτός από τα ανωτέρω, ερευνητές έχουν ασχοληθεί με την ανεξαρτησία και την αντικειμενικότητα του εσωτερικού ελέγχου. Αναλυτικά οι ερευνητικές προσπάθειες αναλύονται στο κεφάλαιο «Επισκόπηση ερευνών». Εντούτοις παρουσιάζονται και στην εισαγωγή κάποιες έρευνες σχετικά με την ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου και αντικειμενικότητα των εσωτερικών ελεγκτών.

Σε αυτό το πλαίσιο αρχικά, ο Charman (2001) υποστηρίζει ότι ο πρωταρχικός στόχος του εσωτερικού ελεγκτή είναι η αντικειμενικότητα, η οποία περιλαμβάνει μια αμερόληπτη στάση και την αποφυγή συγκρούσεων συμφερόντων.

Τρία έτη αργότερα, οι Ahlawat και Lowe (2004) εξέτασαν την αντικειμενικότητα των εσωτερικών ελεγκτών. Χρησιμοποιώντας δεδομένα από εξήντα έξι συμμετέχοντες, τα αποτελέσματα ανέδειξαν την μεγάλη σημασία της αντικειμενικότητας των εσωτερικών ελεγκτών.

Πιο πρόσφατα, ο Kimotho (2014) ερεύνησε τους παράγοντες που μπορούν να επηρεάσουν την ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου. Ο ερευνητής χρησιμοποιώντας εκτενώς την διεθνή βιβλιογραφία κατάρτισε δομημένο ερωτηματολόγιο. Τα αποτελέσματα έδειξαν την μεγάλη σημασία της ανεξαρτησίας του εσωτερικού ελέγχου για την επιτυχία του οργανισμού.

Την επίδραση της ανεξαρτησίας του εσωτερικού ελέγχου στην αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου ερεύνησαν και οι Nyaga et al. (2018). Τα δεδομένα συλλέχθηκαν από δομημένο ηλεκτρονικό ερωτηματολόγιο. Τα αποτελέσματα έδειξαν αφενός ότι ο εσωτερικός έλεγχος δεν είναι πολύ ανεξάρτητος, αφετέρου ότι η ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου είχε θετική και σημαντική επίδραση στην αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου.

Τέλος, την ίδια περίοδο ο Gamayuni (2018) εξέτασε την επίδραση των ικανοτήτων, της αντικειμενικότητας των εσωτερικών ελεγκτών και της υποστήριξης της διοίκησης στην ποιότητα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Τα αποτελέσματα της εμπειρικής έρευνας έδειξαν τη σημασία των τριών εννοιών στην αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου και στην ποιότητα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Κεφάλαιο 3: Επισκόπηση Ερευνών

3.1. Εισαγωγή

Στο εν λόγω κεφάλαιο εξετάζονται αναλυτικά έρευνες σε διεθνή περιοδικά σχετικά με το θέμα της διπλωματικής εργασίας. Αρχικά παρουσιάζονται έρευνες αναφορικά την «ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου». Στη συνέχεια εξετάζονται σημαντικές ερευνητικές προσπάθειες σχετικά με «τον εσωτερικό έλεγχο ως αρχικός τομέας εργασίας των μελλοντικών μάνατζερ», «τα οργανωσιακά χαρακτηριστικά εσωτερικού ελέγχου» και «την αντικειμενικότητα εσωτερικού ελέγχου».

3.2. Ποιότητα Εσωτερικού Ελέγχου

Η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου ερευνήθηκε από τους Gramling και Vandervelde (2006). Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου μπορεί να επηρεάσει την αξιολόγηση της διοίκησης και των εξωτερικών ελεγκτών σχετικά με την αποτελεσματικότητα των εσωτερικών μηχανισμών ελέγχου.

Τρία έτη αργότερα, οι Prawitt et al. (2009) εξέτασαν τη σχέση της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου και της διαχείρισης των κερδών. Ειδικότερα, οι ερευνητές για την μέτρηση της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου βασίστηκαν σε πρότυπα του εξωτερικού ελέγχου. Σε αυτό το πλαίσιο χρησιμοποιήθηκε ως μέτρο μέτρησης της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου, οι ικανότητες και η αντικειμενικότητα των εσωτερικών ελεγκτών σε συνδυασμό με τον βαθμό που η εργασία των εσωτερικών ελεγκτών σχετίζεται με τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Πιο πρόσφατα, οι Pizzini et al. (2015) εξέτασαν την επίδραση της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου στη μείωση της καθυστέρησης ολοκλήρωσης του εξωτερικού ελέγχου. Τα αποτελέσματα της εμπειρικής έρευνας έδειξαν ότι η καθυστέρηση του εξωτερικού ελέγχου μειώνεται όταν υπάρχει υψηλή ποιότητα εσωτερικού ελέγχου η οποία επιτυγχάνεται από τις ικανότητες του εσωτερικού ελέγχου και από την ποιότητα της ελεγκτικής διαδικασίας του εσωτερικού ελεγκτή.

Την ίδια περίοδο ο Alzeban (2015) εξέτασε την επίδραση της κουλτούρας στην ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου. Τα αποτελέσματα της εμπειρικής έρευνας έδειξαν

ότι τα προσωπικά ατομικά χαρακτηριστικά των εσωτερικών ελεγκτών μπορούν να επιδράσουν θετικά στην ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου.

Αντίθετα την επίδραση της ποιότητας εσωτερικού ελέγχου στα τέλη ελέγχου ερεύνησαν οι Mat Zain et al. (2015). Χρησιμοποιώντας για την μέτρηση της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου εννέα κριτήρια, οι ερευνητές έδειξαν την μεγάλη σημασία της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου στην μείωση των ελεγκτικών δαπανών.

Την ίδια περίοδο οι Mazza και Azzali (2015) ερεύνησαν την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου. Τα αποτελέσματα της ερευνάς τους έδειξαν ότι τόσο οι ικανότητες των ελεγκτών όσο και η ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου επηρεάζουν την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου.

Ένα χρόνο αργότερα, οι Roussy και Brivot (2016) ερεύνησαν την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου. Σε αυτό το πλαίσιο οι ερευνητές προσπάθησαν να κατανοήσουν πως αντιλαμβάνονται τον όρο «ποιότητα εσωτερικού ελέγχου» οι εσωτερικοί ελεγκτές, η επιτροπή ελέγχου, οι εξωτερικοί ελεγκτές και το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές θεωρούν ως «ποιότητα εσωτερικού ελέγχου» τη βοήθεια της έκθεσης εσωτερικού ελέγχου στην ανώτερη διοίκηση. Στη συνέχεια, τα μέλη της Επιτροπής ελέγχου θεωρούν ως «ποιότητα εσωτερικού ελέγχου» τις συμβουλές στη διοίκηση ώστε να πάρει σωστές αποφάσεις. Αντίθετα, το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών θεωρεί ως «ποιότητα εσωτερικού ελέγχου» όταν ακολουθούνται τα Πρότυπα για την Επαγγελματική εφαρμογή του εσωτερικού Ελέγχου και ο Κώδικας Ηθικής των εσωτερικών Ελεγκτών. Τέλος, οι εξωτερικοί ελεγκτές θεωρούν ως «ποιότητα εσωτερικού ελέγχου» την εύρεση από την πλευρά των εσωτερικών ελεγκτών σημαντικών αδυναμιών στις δικλείδες ασφαλείας του συστήματος εσωτερικού ελέγχου.

Χρησιμοποιώντας απόψεις από στελέχη της Επιτροπής ελέγχου, της Διοίκησης και εσωτερικούς ελεγκτές ερευνήθηκαν επίσης η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου από τους Trotman και Duncan (2018). Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι η ποιότητα δύναται να μετρηθεί χρησιμοποιώντας ένα μοντέλο πέντε διαστάσεων.

Πιο πρόσφατα οι Oussii και Taktak (2018) εξέτασαν την επίδραση των χαρακτηριστικών του εσωτερικού ελέγχου στην ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου.

Χρησιμοποιώντας δεδομένα από πενήντα-εννέα επικεφαλής εσωτερικούς ελεγκτές, τα αποτελέσματα της εν λόγω έρευνας έδειξαν ότι η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου σχετίζεται θετικά σε στατιστικά σημαντικό βαθμό με το επίπεδο διασφάλισης της ποιότητας εσωτερικού ελέγχου, τη διαδικασία επανελέγχου (follow-up) και τη συμμετοχή της επιτροπής ελέγχου στην αναθεώρηση του προγράμματος και των αποτελεσμάτων του εσωτερικού ελέγχου. Στο πλαίσιο της έρευνας, οι ερευνητές θεώρησαν ότι η υψηλή ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου θα μειώσει την ύπαρξη αδυναμιών στις εσωτερικές δικλίδες ασφαλείας της επιχείρησης (σύστημα εσωτερικού ελέγχου).

Ένα χρόνο αργότερα, οι Boskou et al. (2019) εξέτασαν την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου. Οι ερευνητές χρησιμοποίησαν τεχνικές textual ανάλυσης για να μπορέσουν να αποτυπώσουν την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου.

Τέλος, οι Krichene και Baklouti (2020) ερεύνησαν την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου. Χρησιμοποιώντας απαντήσεις από εκατόν τέσσερις εσωτερικούς ελεγκτές, τα αποτελέσματα έδειξαν ότι οι ικανότητες των εσωτερικών ελεγκτών, η ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου, η συμμόρφωση με Διεθνή Πρότυπα Επαγγελματικής Εφαρμογής του Εσωτερικού Ελέγχου, η σχέση με τον εξωτερικό έλεγχο, η σχέση με την Διοίκηση, η πρόσβαση σε δεδομένα της επιχείρησης και η παρεμβολή του εσωτερικού ελέγχου σε δραστηριότητες αποτελούν τα επτά κριτήρια για την μέτρηση της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου.

Στον ακόλουθο Πίνακα 1, συνοψίζονται όλες οι ανωτέρω αναφερόμενες έρευνες συνοπτικά.

Συγγραφείς	Ερευνητικό αντικείμενο	Βασικό ή επιμέρους συμπέρασμα
Gramling και Vandervelde (2006)	Ποιότητα εσωτερικού ελέγχου	Η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου μπορεί να επηρεάσει την αξιολόγηση της διοίκησης και των εξωτερικών ελεγκτών σχετικά με την αποτελεσματικότητα των εσωτερικών μηχανισμών ελέγχου
Prawitt et al. (2009)	Ποιότητα εσωτερικού ελέγχου	Η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου μετριέται με τις ικανότητες και την αντικειμενικότητα των εσωτερικών ελεγκτών
Pizzini et al. (2015)	Ποιότητα εσωτερικού ελέγχου	Η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου επιτυγχάνεται από τις ικανότητες του εσωτερικού ελέγχου και από την ποιότητα της ελεγκτικής διαδικασίας του εσωτερικού ελεγκτή.
Alzeban (2015)	Ποιότητα εσωτερικού ελέγχου	Η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου επηρεάζεται από προσωπικά χαρακτηριστικά του εσωτερικού ελεγκτή
Mat Zain et al. (2015)	Ποιότητα εσωτερικού ελέγχου	Η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου επηρεάζεται από τις ικανότητες των ελεγκτών και την ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου
Roussy και Brivot (2016)	Ποιότητα εσωτερικού ελέγχου	Η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου μετριέται από τη βοήθεια της έκθεσης εσωτερικού ελέγχου, αν ακολουθούνται τα Διεθνή Πρότυπα Επαγγελματικής Εφαρμογής Εσωτερικού Ελέγχου, την εύρεση αδυναμιών στις δικλείδες ασφαλείας
Trotman και Duncan (2018)	Ποιότητα εσωτερικού ελέγχου	Η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου δύναται να μετρηθεί με ένα μοντέλο πέντε διαστάσεων
Oussii και Taktak (2018)	Ποιότητα εσωτερικού ελέγχου	Η υψηλή ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου θα μειώσει την ύπαρξη αδυναμιών στις εσωτερικές δικλείδες ασφαλείας
Boskou et al. (2019)	Ποιότητα εσωτερικού ελέγχου	Η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου μπορεί να αποτυπωθεί με τεχνικές textual ανάλυσης
Krichene και Baklouti (2020)	Ποιότητα εσωτερικού ελέγχου	Η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου δύναται να μετρηθεί με επτά κριτήρια

Πίνακας 1: Συγκεντρωτικός πίνακας ερευνών για την «Ποιότητα Εσωτερικού Ελέγχου»

3.3. Η Σχέση του Εσωτερικού Ελέγχου με τη Διοίκηση και το Διοικητικό Συμβούλιο

Ο Al Matarneh (2011) εξέτασε μεταβλητές ανεξαρτησίας του εσωτερικού ελέγχου που δύναται να επηρεάσουν την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου. Σε αυτό το πλαίσιο μεταξύ άλλων η υποβολή αναφορών από την πλευρά του εσωτερικού ελέγχου στο υψηλότερο επίπεδο διοικητικής ιεραρχίας και η ελεύθερη πρόσβαση των εσωτερικών ελεγκτών σε στοιχεία ώστε να εφαρμόσουν τις ελεγκτικές διαδικασίες ήταν τα υψηλότερα χαρακτηριστικά της ανεξαρτησίας του εσωτερικού ελέγχου.

Πέντε έτη αργότερα, οι Endaya και Hanefah (2016) μελέτησαν τα χαρακτηριστικά των εσωτερικών ελεγκτών, την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου και την επίδραση της διοίκησης. Αναλύοντας εκατόν δεκατέσσερα δεδομένα και χρησιμοποιώντας των ανάλυση παλινδρόμηση τονίστηκε ότι η επίδραση της ανώτερης διοίκησης στον σκοπό του εσωτερικού ελέγχου επηρεάζει αρνητικά την ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου και κατά συνέπεια την αποτελεσματικότητά του.

Την ίδια περίοδο οι Roussy και Brivot (2016) ερεύνησαν την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου. Σε αυτό το πλαίσιο η ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου και οι ικανότητες των εσωτερικών ελεγκτών θεωρήθηκαν σημαντικές μεταβλητές για την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου. Πιο συγκεκριμένα αρχικά οι ερευνητές θεώρησαν ότι η έμφαση του εσωτερικού ελέγχου σε υπηρεσίες διασφάλισης, η μη συμμετοχή των εσωτερικών ελεγκτών σε λειτουργικές δραστηριότητες, η συνεργασία με την διοίκηση, η αποδοχή του προϋπολογισμού του εσωτερικού ελέγχου από την Επιτροπή Ελέγχου και η μη συμμετοχή των ανώτερων διοικητικών στελεχών στο πλάνο εσωτερικού ελέγχου αυξάνουν την ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου. Βέβαια αξίζει να σημειωθεί ότι κατά την διεξαγωγή της έρευνας, από τις συνεντεύξεις διαπιστώθηκε ότι η ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου δεν επηρεάζεται από τη σχέση του εσωτερικού ελέγχου με την διοίκηση.

Πιο πρόσφατα, οι Bello et al. (2018) θεώρησαν την ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου ως μία από τις βασικές διαστάσεις της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου. Τα αποτελέσματα της έρευνας έδειξαν ότι ο εσωτερικός έλεγχος πρέπει να είναι ανεξάρτητος όσον αφορά το προσωπικό και τις επιχειρησιακές δραστηριότητες ενός οργανισμού. Βέβαια αξίζει να σημειωθεί ότι η αρχική ανάλυση παλινδρόμησης έδειξε

πως η ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου δεν σχετίζεται σε στατιστικά σημαντικό βαθμό με την απόδοση του οργανισμού. Τελικά, όμως με την επίδραση και της διοίκησης τα αποτελέσματα έδειξαν ότι η υποστήριξη από τη διοίκηση και η ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου σχετίζονται θετικά και σε στατιστικά σημαντικό βαθμό με την οργανωσιακή απόδοση.

Όπως πρωτύτερα ελέχθη, οι Oussii και Taktak (2018) εξέτασαν την επίδραση των χαρακτηριστικών του εσωτερικού ελέγχου στην ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου. Στο πλαίσιο της έρευνας, η μεταβλητή «Οργανωσιακή κατάσταση εσωτερικού ελέγχου», η οποία μετρήθηκε με το επίπεδο ιεραρχίας που δίνει αναφορά ο εσωτερικός έλεγχος, αποδείχθηκε ότι δεν επηρεάζει σε στατιστικά σημαντικό βαθμό την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου.

Την επίδραση στην ποιότητα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της εμπλοκής ανώτερων στελεχών όπως ο εκτελεστικός διευθυντής ή ο οικονομικός διευθυντής στην επιλογή του επικεφαλής του εσωτερικού ελέγχου εξέτασε ο Alzeban (2018). Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι επηρεάζεται αρνητικά η ποιότητα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων όταν ανώτερα διοικητικά στελέχη εμπλέκονται στην επιλογή του επικεφαλής του εσωτερικού ελέγχου.

Ένα χρόνο αργότερα οι Farkas et al. (2019) ερεύνησαν τις κοινοποιήσεις των εσωτερικών ελεγκτών. Τα αποτελέσματα της έρευνας έδειξαν ότι η καλή συνεργασία και αποδοτική επικοινωνία μεταξύ διοίκησης και εσωτερικού ελέγχου είναι κομβικής σημασίας για την επιτυχία της οικονομικής οντότητας.

Την επίδραση της ανεξαρτησίας του εσωτερικού ελέγχου στην διαφάνεια δημοσίων οργανισμών ερεύνησαν οι Jachi και Yona (2019). Τα αποτελέσματα της εμπειρικής έρευνας έδειξαν ότι η ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου συνδράμει στη διαφάνεια και στην προάσπιση των αρχών της εταιρικής διακυβέρνησης των οικονομικών οντοτήτων δημοσίου τομέα. Οι ερευνητές επίσης συμπέραναν ότι η επιλογή του επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου από το κατάλληλο επίπεδο ιεραρχίας επηρεάζει θετικά την ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου.

Από τα ανωτέρω εξάγεται η κάτωθι ερευνητική υπόθεση:

Μηδενική υπόθεση H₁: Η σχέση του εσωτερικού ελέγχου με τη Διοίκηση ως μεταβλητή της ανεξαρτησίας του εσωτερικού ελέγχου δεν συσχετίζεται με την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου

Στον ακόλουθο Πίνακα 2, συνοψίζονται όλες οι ανωτέρω αναφερόμενες έρευνες συνοπτικά.

Συγγραφείς	Ερευνητικό αντικείμενο	Βασικό ή επιμέρους συμπέρασμα
Al Matarneh (2011)	Εσωτερικός έλεγχος και Διοίκηση	Η υποβολή αναφορών από την πλευρά του εσωτερικού ελέγχου στο υψηλότερο επίπεδο διοικητικής ιεραρχίας επηρεάζει θετικά την ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου
Endaya και Hanefah (2016)	Εσωτερικός έλεγχος και Διοίκηση	Η επίδραση της ανώτερης διοίκησης στον σκοπό του εσωτερικού ελέγχου επηρεάζει αρνητικά την ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου
Roussy και Brivot (2016)	Εσωτερικός έλεγχος και Διοίκηση	Η συνεργασία με την διοίκηση, η αποδοχή του προϋπολογισμού του εσωτερικού ελέγχου από την Επιτροπή Ελέγχου και η μη συμμετοχή των ανώτερων διοικητικών στελεχών στο πλάνο εσωτερικού ελέγχου αυξάνουν την ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου.
Bello et al. (2018)	Εσωτερικός έλεγχος και Διοίκηση	Η υποστήριξη από τη διοίκηση και η ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου σχετίζονται θετικά και σε στατιστικά σημαντικό βαθμό με την οργανωσιακή απόδοση.
Oussii και Taktak (2018)	Εσωτερικός έλεγχος και Διοίκηση	Το επίπεδο ιεραρχίας που δίνει αναφορά ο εσωτερικός έλεγχος αποδείχτηκε ότι δεν επηρεάζει σε στατιστικά σημαντικό βαθμό την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου.
Alzeban (2018)	Εσωτερικός έλεγχος και Διοίκηση	Η ποιότητα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (και κατά επέκταση του εσωτερικού ελέγχου) επηρεάζεται αρνητικά όταν ανώτερα διοικητικά στελέχη εμπλέκονται στην επιλογή του επικεφαλής του εσωτερικού ελέγχου.
Farkas et al. (2019)	Εσωτερικός έλεγχος και Διοίκηση	Η καλή συνεργασία και αποδοτική επικοινωνία μεταξύ διοίκησης και εσωτερικού ελέγχου είναι κομβικής σημασίας
Jachi και Yona (2019)	Εσωτερικός έλεγχος και Διοίκηση	Η επιλογή του επικεφαλής εσωτερικού ελέγχου από το κατάλληλο επίπεδο ιεραρχίας επηρεάζει θετικά την ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου.

Πίνακας 2: Συγκεντρωτικός πίνακας ερευνών για την «Σχέση Εσωτερικού Ελέγχου και διοίκησης»

3.4. Οργανωσιακά Χαρακτηριστικά Εσωτερικού ελέγχου

3.4.1 Γενικά

Τα οργανωσιακά χαρακτηριστικά του εσωτερικού ελέγχου θα αναλυθούν μέσα από την οργανωσιακή θέση του εσωτερικού ελέγχου, τη χρήση του εσωτερικού ελέγχου ως η αρχική θέση ευθύνης για τους μελλοντικούς διευθυντές, τη φύση των δραστηριοτήτων του εσωτερικού ελέγχου και την πιθανότητα ανάθεσης σε εξωτερικούς χρήστες των υπηρεσιών του εσωτερικού ελέγχου.

3.4.2 Οργανωσιακή Θέση

Πιο πρόσφατα, οι Christopher et al. (2009) ανέλυσαν την ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου και τη συσχέτισή της με την Διοίκηση και την Επιτροπή ελέγχου. Ο σκοπός της ερευνητικής τους εργασίας ήταν η παροχή μιας εκτενούς ανασκόπησης της πρόσφατης βιβλιογραφίας σχετικά με την ανεξαρτησία και την αντικειμενικότητα του εσωτερικού ελέγχου και η διατύπωση κενών σχετικά με μελλοντική έρευνα. Ειδικότερα, τα θέματα που εξέτασαν οι δύο ερευνητές ήταν η οργανωτική κατάσταση του εσωτερικού ελέγχου, ο διπλός ρόλος του εσωτερικού ελεγκτή ως ελεγκτής και ταυτόχρονα σύμβουλος της οντότητας, η συμμετοχή του εσωτερικού ελέγχου στη διαχείριση κινδύνων, η ανάθεση σε εξωτερικούς συνεργάτες των υπηρεσιών εσωτερικού ελέγχου και η χρήση του εσωτερικού ελέγχου ως αρχικός τομέας ευθύνης για τους μελλοντικούς διευθυντές. Τα αποτελέσματα βασίζονται σε μια ανάλυση των απαντήσεων από ηλεκτρονικά ερωτηματολόγια που συμπληρώθηκαν από διευθυντικά στελέχη ελέγχου στην Αυστραλία. Στο πλαίσιο της έρευνας χαρακτηριστικά της ανεξαρτησίας του εσωτερικού ελέγχου θεωρήθηκαν η θέση του εσωτερικού ελέγχου στον οργανισμό, η διοίκηση του τμήματος εσωτερικού ελέγχου (εναλλαγή ελεγκτών, έγκριση προϋπολογισμού εσωτερικού ελέγχου και επίδραση ανώτερων στελεχών στο πλάνο ελέγχου) και η αντίληψη των εργαζομένων για τον εσωτερικό έλεγχο.

Όπως ελέχθη, το 2010 οι Stewart και Subramaniam (2010) ερεύνησαν την ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα του εσωτερικού ελέγχου. Στο πλαίσιο της έρευνας μεταξύ άλλων, σχετικά με τον ρόλο του ελεγκτή ταυτόχρονα ως συμβούλου της οντότητας και ως ελεγκτή της, οι ερευνητές συμπέραναν ότι ο συμβουλευτικός ρόλος συνδράμει στη δημιουργία προστιθέμενης αξίας για την οντότητα, εντούτοις δύναται να δημιουργήσει προβλήματα αντικειμενικότητας. Παράλληλα οι ερευνητές τόνισαν ότι ο εσωτερικός έλεγχος πρέπει να έχει την κατάλληλη θέση στην διοικητική ιεραρχία ώστε να κατέχει οργανωσιακή ανεξαρτησία και να λειτουργεί αντικειμενικά.

3.4.3 Ο Εσωτερικός έλεγχος ως αρχικός τομέας ευθύνης

Οι Goodwin και Yeo (2001) ερευνήσαν δύο παράγοντες που επηρεάζουν την ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα του εσωτερικού ελέγχου. Σε αυτό το πλαίσιο ερευνήθηκε και η χρήση του εσωτερικού ελέγχου ως αρχική θέση εργασίας των μελλοντικών μανάτζερ και διευθυντών της εταιρείας. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι υπάρχει σχέση μεταξύ εσωτερικού ελέγχου και επιτροπής ελέγχου και ότι ο εσωτερικός έλεγχος θεωρείται ως αρχικός τομέας ευθύνης μελλοντικών διευθυντών της οντότητας.

Επίσης οι Christopher et al (2019) θεώρησαν ότι ενδεχόμενη απειλή για την ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου αποτελεί η αντιμετώπιση του εσωτερικού ελέγχου ως σκαλοπάτι για εξέλιξη σε ανώτερες θέσεις της διοικητικής ιεραρχίας σε άλλες θέσεις.

Ένα χρόνο αργότερα, οι Stewart και Subramaniam (2010) επίσης συμπέραναν ότι η απασχόληση μελλοντικών μανάτζερ στο τμήμα εσωτερικού ελέγχου μπορεί να επηρεάσει την ανεξαρτησία και αντικειμενικότητά τους.

Τέσσερα έτη αργότερα οι Rose et al. (2013) διερευνήσαν το βαθμό που επηρεάζει την ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα του εσωτερικού ελέγχου, η χρήση του εσωτερικού ελέγχου ως αρχικός τομέας εργασίας για τους μελλοντικούς μανάτζερ της εταιρείας. Τα αποτελέσματα της έρευνας (εξετάζοντας εβδομήντα τέσσερις εσωτερικούς ελεγκτές) έδειξαν ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές που επιθυμούν να ανελιχθούν στην διοικητική ιεραρχία της εταιρείας είναι περισσότερο πρόθυμοι να ακολουθούν τις εντολές της διοίκησης και συνεπώς επηρεάζεται αρνητικά η αντικειμενικότητα και η ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου.

Την ίδια περίοδο ο Ege (2015) εξέτασε την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου. Στην εν λόγω έρευνα, ο ερευνητής αναγνώρισε τη σημασία της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου. Στο πλαίσιο της έρευνας, η χρήση του εσωτερικού ελέγχου ως αρχικός τομέας εργασίας φάνηκε ότι επηρεάζει αρνητικά την ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου.

Ένα χρόνο αργότερα, οι Abbott et al. (2016) ερευνήσαν ένα μοντέλο ποιότητας εσωτερικού ελέγχου (αποτελούμενο από τις ικανότητες των ελεγκτών και την ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου) ως κριτήριο της αποτελεσματικότητας του

εσωτερικού ελέγχου. Στο πλαίσιο της εν λόγω έρευνας, οι ερευνητές θεώρησαν ότι η πιθανότητα ανέλιξης εσωτερικών ελεγκτών σε υψηλές θέσεις διοικητικής ιεραρχίας επηρεάζει την ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου.

3.4.4 Δραστηριότητες εσωτερικού ελέγχου

Οι Brody και Lowe (2000) ερεύνησαν τον διευρυμένο για εκείνη την εποχή ρόλο των εσωτερικών ελεγκτών. Σε αυτό το πλαίσιο οι ερευνητές τόνισαν ότι η έντονη εμπλοκή των εσωτερικών ελεγκτών σε συμβουλευτικό ρόλο μπορεί να επηρεάσει την ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου και την αντικειμενικότητα των εσωτερικών ελεγκτών.

Οι Kaplan and Schultz (2007) ερεύνησαν την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου. Οι ερευνητές θεώρησαν την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου ως μεταβλητή που δύναται να μετρηθεί από πολλές διαστάσεις, όπως σε ποιον αναφέρεται το τμήμα εσωτερικού ελέγχου, τον προσανατολισμό (συμβουλευτικό ή ελεγκτικό) του τμήματος εσωτερικού ελέγχου, τις ικανότητες των εσωτερικών ελεγκτών, την χρηματοδότηση και τις αμοιβές των εσωτερικών ελεγκτών.

Σε συνδυασμό με τα ανωτέρω, το Διεθνές Πρότυπο για την Επαγγελματική Εφαρμογή του Εσωτερικού Ελέγχου 1112, θεωρεί ότι «σε περίπτωση που ο επικεφαλής του τμήματος εσωτερικού ελέγχου αποκτήσει ρόλους εκτός από τα καθήκοντα του εσωτερικού ελέγχου, θα πρέπει να τεθούν σε εφαρμογή κατάλληλες δικλίδες ασφαλείας που να προασπίζουν την αντικειμενικότητα του εσωτερικού ελέγχου και την αντικειμενικότητα των εσωτερικών ελεγκτών».

3.4.5 Ανάθεση εσωτερικού ελέγχου σε εξωτερικούς χρήστες

Ο Mutchler (2003) εξέτασε την ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου και την αντικειμενικότητα των εσωτερικών ελεγκτών. Σε αυτό το πλαίσιο προτάθηκε πλαίσιο για την διαχείριση των απειλών της αντικειμενικότητας των εσωτερικών ελεγκτών. Υπό αυτό το πρίσμα στο επίπεδο της διοίκησης του τμήματος εσωτερικού ελέγχου προτάθηκαν ως μέτρα μείωσης των κινδύνων της αντικειμενικότητας : η εναλλαγή των ελεγκτών, η κοινοποίηση από τον επικεφαλής εσωτερικό ελεγκτή των κινδύνων αντικειμενικότητας σε υψηλό επίπεδο ιεραρχίας και η πιθανή χρήση εσωτερικών ελεγκτών έξω από την οντότητα, για την αύξηση της ανεξαρτησίας του εσωτερικού ελέγχου.

Την ίδια περίοδο, οι Van Staden και Steyn (2009) εξέτασαν το προφίλ του επικεφαλής του εσωτερικού ελέγχου ως μέτρο της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι συγκεκριμένα χαρακτηριστικά του επικεφαλής του εσωτερικού ελέγχου επηρεάζουν την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου.

Από όλα τα ανωτέρω (3.4.1-3.4.5) εξάγεται η κάτωθι ερευνητική υπόθεση:

Μηδενική υπόθεση H₂: *Οργανωσιακά χαρακτηριστικά του εσωτερικού ελέγχου ως μεταβλητή της ανεξαρτησίας του εσωτερικού ελέγχου δεν συσχετίζεται με την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου*

Στον ακόλουθο Πίνακα 3, συνοψίζονται όλες οι ανωτέρω αναφερόμενες έρευνες συνοπτικά.

Συγγραφείς	Ερευνητικό αντικείμενο	Βασικό ή επιμέρους συμπέρασμα
Christopher et al. (2009)	Οργανωσιακά Χαρακτηριστικά εσωτερικού ελέγχου	Η θέση του εσωτερικού ελέγχου στον οργανισμό επηρεάζει την ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου.
Stewart και Subramaniam (2010)	Οργανωσιακά Χαρακτηριστικά εσωτερικού ελέγχου	Ο εσωτερικός έλεγχος πρέπει να έχει την κατάλληλη θέση στην διοικητική ιεραρχία ώστε να κατέχει οργανωσιακή ανεξαρτησία και να λειτουργεί αντικειμενικά.
Goodwin και Yeo (2001)	Ο εσωτερικός έλεγχος ως αρχική θέση ευθύνης μελλοντικών μάνατζερ	Μεταξύ άλλων ερευνήθηκε και η χρήση του εσωτερικού ελέγχου ως η αρχική θέση εργασίας των μελλοντικών μάνατζερ και διευθυντών της εταιρείας.
Rose et al. (2013)	Ο εσωτερικός έλεγχος ως αρχική θέση ευθύνης μελλοντικών μάνατζερ	Οι εσωτερικοί ελεγκτές που επιθυμούν να ανελιχτούν στην διοικητική ιεραρχία είναι περισσότερο πρόθυμοι να ακολουθούν τις εντολές της διοίκησης και συνεπώς επηρεάζεται αρνητικά η αντικειμενικότητά τους.
Ege (2015)	Ο εσωτερικός έλεγχος ως αρχική θέση ευθύνης μελλοντικών μάνατζερ	Η χρήση του εσωτερικού ελέγχου ως αρχικός τομέας εργασίας φάνηκε ότι επηρεάζει αρνητικά την ανεξαρτησία των εσωτερικών ελεγκτών.
Abbott et al. (2016)	Ο εσωτερικός έλεγχος ως αρχική θέση ευθύνης μελλοντικών μάνατζερ	Η πιθανότητα ανέλιξης εσωτερικών ελεγκτών σε υψηλές θέσεις διοικητικής ιεραρχίας επηρεάζει την ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου.
Brody και Lowe (2000)	Δραστηριότητες εσωτερικού ελέγχου	Η έντονη εμπλοκή των εσωτερικών ελεγκτών σε συμβουλευτικό ρόλο μπορεί να επηρεάσει την ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου.
Kaplan and Schultz (2007)	Δραστηριότητες εσωτερικού ελέγχου	Ο προσανατολισμός (συμβουλευτικός ή ελεγκτικός) του τμήματος εσωτερικού ελέγχου δύναται να επηρεάσει την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου.
Mutchler (2003)	Ανάθεση εσωτερικού ελέγχου σε εξωτερικούς χρήστες	Η χρήση εσωτερικών ελεγκτών έξω από την οντότητα μπορεί να αυξήσει την ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου.
Van Staden και Steyn (2009)	Ανάθεση εσωτερικού ελέγχου σε εξωτερικούς χρήστες	Συγκεκριμένα χαρακτηριστικά του επικεφαλής του εσωτερικού ελέγχου επηρεάζουν την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου.

Πίνακας 3: Συγκεντρωτικός πίνακας ερευνών για τα «Οργανωσιακά χαρακτηριστικά Εσωτερικού Ελέγχου»

3.5. Αντικειμενικότητα Εσωτερικού Ελέγχου

Ο Plumlee (1985) ερεύνησε την αντικειμενικότητα των εσωτερικών ελεγκτών. Ειδικότερα ο ερευνητής τόνισε ότι κατά τη διάρκεια του εσωτερικού ελέγχου, οι εσωτερικοί ελεγκτές εκτελούν πολλές διαδικασίες σχετικές με τις δικλίδες ασφαλείας. Σε αυτό το πλαίσιο, ερευνήθηκε αν η εμπλοκή των εσωτερικών ελεγκτών με διάφορες εργασίες δύναται να επηρεάσει αρνητικά την αντικειμενικότητα των εσωτερικών ελεγκτών.

Με παρόμοιο αντικείμενο ασχολήθηκαν οι Church και Schneider (1992). Τα αποτελέσματα των ερευνητών έδειξαν ότι η εμπλοκή των εσωτερικών ελεγκτών στο σχεδιασμό των δικλίδων ασφαλείας (που στη συνέχεια θα ελέγξουν την αποτελεσματικότητά τους) δεν επηρεάζει την αντικειμενικότητα των εσωτερικών ελεγκτών.

Πιο πρόσφατα, οι Deribe και Regasa (2014) εξέτασαν τους παράγοντες που επηρεάζουν την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου. Χρησιμοποιώντας δεδομένα από εκατόν εξήντα εσωτερικούς ελεγκτές, από δεκαπέντε τράπεζες και αναλύοντας τα δεδομένα με την ανάλυση παλινδρόμησης, οι ερευνητές συμπέραναν ότι η αντικειμενικότητα δεν επηρεάζει σε στατιστικά σημαντικό βαθμό την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου.

Οι Hoos et al. (2018) εξέτασαν την επίδραση διάφορων παραγόντων στην αντικειμενικότητα των εσωτερικών ελεγκτών. Χρησιμοποιώντας δεδομένα από εβδομήντα εννέα (79) έμπειρους εσωτερικούς ελεγκτές διερεύνησαν σημαντικούς παράγοντες που δύναται να επηρεάσουν την αντικειμενικότητα του εσωτερικού ελέγχου.

Την ίδια περίοδο οι Obeid και Abdelnur (2018) αξιολόγησαν την αντικειμενικότητα και τις ικανότητες των εσωτερικών ελεγκτών. Χρησιμοποιώντας δεδομένα από εκατό-ένα ερωτηματολόγια και αναλύοντας έξι ερευνητικές υποθέσεις τα αποτελέσματα έδειξαν την μεγάλη σημασία της αντικειμενικότητας των εσωτερικών ελεγκτών.

Τέλος, οι Setyaningrum και Kuntadi (2019) ερεύνησαν την επίδραση της ανεξαρτησίας και αντικειμενικότητας του εσωτερικού ελέγχου στην αποτελεσματικότητά του. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι η ανεξαρτησία και αντικειμενικότητα δεν επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου. Παρόλα αυτά οι ελεγκτές πρέπει να

δίνουν μεγάλη σημασία σε παράγοντες, όπως οικογενειακές ή διαπροσωπικές σχέσεις, οι οποίοι μπορούν να επηρεάσουν αρνητικά την ανεξαρτησία και αντικειμενικότητά τους.

Σύμφωνα με το 1120 Διεθνές Πρότυπο για την Επαγγελματική εφαρμογή του εσωτερικού ελέγχου (Δικτυακός Τόπος Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδα, 2021), η σύγκρουση συμφερόντων πρέπει να αποφεύγεται, γιατί θα μπορούσε να επηρεάσει την ικανότητα του εσωτερικού ελεγκτή να εκτελέσει τα καθήκοντα και τις υποχρεώσεις του αντικειμενικά.

Από όλα τα ανωτέρω εξάγεται η κάτωθι ερευνητική υπόθεση:

Μηδενική υπόθεση H₃: *Η αντικειμενικότητα του εσωτερικού ελεγκτή δεν συσχετίζεται με την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου*

Στον ακόλουθο Πίνακα 4, συνοψίζονται όλες οι ανωτέρω αναφερόμενες έρευνες συνοπτικά.

Συγγραφείς	Ερευνητικό αντικείμενο	Βασικό ή επιμέρους συμπέρασμα
Plumlee (1985)	Αντικειμενικότητα Εσωτερικού ελέγχου	Η εμπλοκή των εσωτερικών ελεγκτών με διάφορες εργασίες δύναται να επηρεάσει αρνητικά την αντικειμενικότητα των εσωτερικών ελεγκτών.
Church και Schneider (1992)	Αντικειμενικότητα Εσωτερικού ελέγχου	Η εμπλοκή των εσωτερικών ελεγκτών στο σχεδιασμό των δικλίδων ασφαλείας δεν επηρεάζει την αντικειμενικότητα των εσωτερικών ελεγκτών.
Deribe και Regasa (2014)	Αντικειμενικότητα Εσωτερικού ελέγχου	Η αντικειμενικότητα δεν επηρεάζει σε στατιστικά σημαντικό βαθμό την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου.
Hoos et al. (2018)	Αντικειμενικότητα Εσωτερικού ελέγχου	Διερευνήθηκαν σημαντικοί παράγοντες που δύναται να επηρεάσουν την αντικειμενικότητα του εσωτερικού ελέγχου.
Obeid και Abdelnur (2018)	Αντικειμενικότητα Εσωτερικού ελέγχου	Αποδείχτηκε η μεγάλη σημασία της αντικειμενικότητας των εσωτερικών ελεγκτών.
Setyaningrum και Kuntadi (2019)	Αντικειμενικότητα Εσωτερικού ελέγχου	Οι ελεγκτές πρέπει να δίνουν μεγάλη σημασία σε παράγοντες, όπως οικογενειακές ή διαπροσωπικές σχέσεις, οι οποίοι μπορούν να επηρεάσουν αρνητικά την αντικειμενικότητά τους.

Πίνακας 4: Συγκεντρωτικός πίνακας ερευνών για την «Αντικειμενικότητα του Εσωτερικού Ελέγχου»

Κεφάλαιο 4: Μεθοδολογία Έρευνας

4.1. Εισαγωγή

Από το τέταρτο κεφάλαιο ξεκινάει το εμπειρικό μέρος της εργασίας. Πιο συγκεκριμένα αρχικά αναλύεται ο πληθυσμός και το δείγμα της εμπειρικής έρευνας. Στη συνέχεια του κεφαλαίου περιγράφεται εκτενώς το περιεχόμενο του ερωτηματολογίου της εμπειρικής έρευνας.

4.2. Ερωτηματολόγιο Έρευνας

Για τη διεξαγωγή της έρευνας δημιουργήθηκε ηλεκτρονικό δομημένο ερωτηματολόγιο, ως το κατάλληλο ερευνητικό εργαλείο για την επιτυχή συλλογή των δεδομένων της εμπειρικής έρευνας.

Οι ερωτήσεις του ερωτηματολογίου ήταν κλειστού τύπου, πολλαπλής επιλογής, χρησιμοποιώντας την πενταβάθμια βαθμολογική κλίμακα Likert., όπου ο ερωτώμενος καλείται να δηλώσει το βαθμό συμφωνίας ή διαφωνίας του με μια σειρά προτάσεων σχετικά με το αντικείμενο που πραγματεύεται η έρευνα. Οι ερωτήσεις πριν σταλούν ηλεκτρονικά δόθηκαν σε δύο ακαδημαϊκούς, δύο εσωτερικούς ελεγκτές και δύο εξωτερικούς ελεγκτές ώστε να εντοπισθούν πιθανές ατέλειες. Από την ανωτέρω διαδικασία, μία ερώτηση διαγράφηκε και δεν συμπεριλήφθηκε στο τελικό ερωτηματολόγιο (αφού το αντικείμενο της ταυτιζόταν με άλλη ερώτηση του ερωτηματολογίου) και δύο ερωτήσεις διαφοροποιήθηκαν.

Το ερωτηματολόγιο αυτής της έρευνας στάλθηκε μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (e-mail). Συνολικά εστάλησαν εκατόν ενενήντα πέντε (195) ερωτηματολόγια και επέστρεψαν εκατό τριάντα εννέα (139), εκ των οποίων δεκαοκτώ (18) αποκλείστηκαν εξαιτίας έλλειψης απαραίτητων δεδομένων. Ως αποτέλεσμα, χρησιμοποιήθηκαν στην ανάλυσή μας, εκατό είκοσι ένα (121) συμπληρωμένα ερωτηματολόγια, σχηματίζοντας ποσοστό απόκρισης 62%. Πραγματοποιήθηκαν δύο (2) αποστολές του ερωτηματολογίου με χρονική διαφορά τριών εβδομάδων. Το ερωτηματολόγιο μπορούσε να το απαντήσει ο ερωτώμενος το χρονικό διάστημα από τις 24 Μαΐου μέχρι τις 4 Ιουλίου 2021.

Αρχικά το μέρος Α, αφορά δημογραφικά στοιχεία των ατόμων που συμπλήρωσαν το ερωτηματολόγιο. Πιο συγκεκριμένα η ενότητα Α αποτελείται από τέσσερις ερωτήσεις. Ειδικότερα εξετάζεται η βασική δραστηριότητα της οντότητας, η θέση του ερωτώμενου στην οντότητα, τα έτη εμπειρίας του και το εκπαιδευτικό του υπόβαθρο.

Το Β μέρος αναφέρεται στη σχέση της Διοίκησης και του Διοικητικού Συμβουλίου με τον εσωτερικό έλεγχο. Ειδικότερα δημιουργήθηκαν τέσσερις (4) ερωτήσεις, οι οποίες προήλθαν από τις έρευνες Al Matarneh (2011), Endaya και Hanefah (2016), Roussy και Brivot (2016), Bello et al. (2018), Oussii και Taktak (2018), Alzeban (2018), Farkas et al. (2019) και Jachi και Yona (2019). Αρχικά (με την ερώτηση 5), διερευνάται ο βαθμός που ο εσωτερικός έλεγχος επικοινωνεί και συνεργάζεται άμεσα με το Διοικητικό Συμβούλιο. Στη συνέχεια (με την ερώτηση 6), εξετάζεται αν το Διοικητικό συμβούλιο επιβεβαιώνει τουλάχιστον μια φορά ετησίως την ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου. Επίσης, εξετάζεται αν το διοικητικό επίπεδο ιεραρχίας στο οποίο υποβάλλει αναφορές ο εσωτερικός έλεγχος είναι τέτοιο που να του επιτρέπει να ανταποκρίνεται στις ευθύνες του (ερώτηση 7). Το Β μέρος ολοκληρώνεται με την διερεύνηση του βαθμού εμπλοκής του διευθύνοντος συμβούλου ή του οικονομικού διευθυντή μεμονωμένα στον προϋπολογισμό του τμήματος εσωτερικού ελέγχου (ερώτηση 8).

Τα οργανωσιακά χαρακτηριστικά (organizational status) του εσωτερικού ελέγχου διερευνώνται με το Γ μέρος (ερωτήσεις 9-12). Για το εν λόγω μέρος δημιουργήθηκαν τέσσερις (4) ερωτήσεις, οι οποίες προήλθαν από τις έρευνες των Christopher et al. (2009), Stewart και Subramaniam (2010), Goodwin και Yeo (2001), Rose et al. (2013), Ege (2015), Abbott et al. (2016), Brody και Lowe (2000), Kaplan and Schultz (2007), Mutchler (2003) και Van Staden και Steyn (2009). Αρχικά διερευνάται ο βαθμός που ο εσωτερικός έλεγχος έχει υψηλή θέση στην διοικητική ιεραρχία (ερώτηση 9). Στη συνέχεια, με την ερώτηση 10 εξετάζεται ο βαθμός που ο εσωτερικός έλεγχος θεωρείται ως η αρχική θέση ευθύνης για τους μελλοντικούς διευθυντές. Το είδος των υπηρεσιών του εσωτερικού ελέγχου εξετάζεται με την ερώτηση 11, ήτοι με την εν λόγω ερώτηση διερευνάται αν ο εσωτερικός έλεγχος παρέχει υπηρεσίες τόσο διαβεβαίωσης, όσο και συμβουλευτικές, εφόσον δεν παρεμποδίζεται η αντικειμενικότητά του. Το μέρος Γ ολοκληρώνεται με την εξέταση της δυνατότητας του επικεφαλής εσωτερικού ελεγκτή να ζητήσει βοήθεια εκτός της οντότητας, με γνώμονα την προάσπιση της ανεξαρτησίας του εσωτερικού ελέγχου (ερώτηση 12).

Συνεχίζοντας την ανάλυση των ερωτήσεων του ερωτηματολογίου με το μέρος Δ, εξετάζεται η αντικειμενικότητα των εσωτερικών ελεγκτών (ερωτήσεις 13-15). Για το εν λόγω μέρος δημιουργήθηκαν τρεις (3) ερωτήσεις, οι οποίες προήλθαν από τις έρευνες των Plumlee (1985), Church και Schneider (1992), Deribe και Regasa (2014), Hoos et al. (2018), Obeid και Abdelnur (2018) και Setyaningrum και Kuntadi (2019). Αρχικά, διερευνάται ο βαθμός ύπαρξης στο έργο των εσωτερικών ελεγκτών της σύγκρουσης συμφερόντων (ερώτηση 13). Στη συνέχεια με την ερώτηση 14, εξετάζεται αν οι εσωτερικοί ελεγκτές αποφεύγουν αντικρουόμενα προσωπικά συμφέροντα. Το μέρος Δ ολοκληρώνεται με την εξέταση του βαθμού εκτέλεσης διαδικασιών από πλευράς των εσωτερικών ελεγκτών, που παρεμποδίζουν την αντικειμενικότητά τους (ερώτηση 15).

Τέλος, το μέρος Ε αναφέρεται στην ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου. Για το εν λόγω μέρος δημιουργήθηκαν τρεις (3) ερωτήσεις (ερωτήσεις 16 έως 18), οι οποίες προήλθαν από τις έρευνες των Gramling και Vandervelde (2006), Prawitt et al. (2009), Pizzini et al. (2015), Alzeban (2015), Mat Zain et al. (2015), Roussy και Brivot (2016), Trotman και Duncan (2018), Oussii και Taktak (2018), Boskou et al. (2019) και Krichene και Baklouti (2020). Αρχικά, με την ερώτηση 16 διερευνάται ο βαθμός που ο εσωτερικός έλεγχος μειώνει την ύπαρξη αδυναμιών στις εσωτερικές δικλείδες ασφαλείας της οντότητας. Στη συνέχεια, εξετάζεται ο βαθμός υιοθέτησης των Διεθνών Προτύπων Επαγγελματικής Εφαρμογής εσωτερικού Ελέγχου (ερώτηση 17). Το τελευταίο μέρος Ε του ερωτηματολογίου ολοκληρώνεται με την ερώτηση 18, όπου εξετάζεται ο βαθμός που ο εσωτερικός έλεγχος συμβουλεύει σχετικά με την αποτελεσματικότητα και επάρκεια του συστήματος εσωτερικού ελέγχου

4.3. Μεθοδολογία Στατιστικής Ανάλυσης

Αρχικά χρησιμοποιήθηκε η περιγραφική στατιστική. Πιο συγκεκριμένα αναφορικά με την περιγραφική στατιστική για την κάθε μία ερώτηση του ερωτηματολογίου εξήχθησαν ο μέσος όρος, η συχνότητα και τα αντίστοιχα ποσοστά. Τα δεδομένα της περιγραφικής στατιστικής για την κάθε μία ερώτηση παρουσιάστηκαν τόσο με τη μορφή πινάκων, όσο και με τη μορφή διαγραμμάτων.

Στη συνέχεια με τη βοήθεια από το στατιστικό Πρόγραμμα SPSS, πραγματοποιήθηκε η ανάλυση παραγόντων (διερευνητική παραγοντική ανάλυση). Από την παραγοντική ανάλυση εξήχθησαν οι τέσσερις βασικοί παράγοντες – μεταβλητές - μας. Ειδικότερα, οι παράγοντες που εξήχθησαν ήταν τα υφιστάμενα μέρη Β, Γ και Δ του

ερωτηματολογίου (ορίστηκαν ως οι τρεις -3- ανεξάρτητες μεταβλητές) και το μέρος Ε του ερωτηματολογίου (ορίστηκε ως η μία -1- εξαρτημένη μεταβλητή).

Στη συνέχεια, το κάθε μέρος του ερωτηματολογίου (νέες μεταβλητές ή παράγοντες) ελέγχθησαν μέσω του Cronbach alpha, για την εσωτερική αξιοπιστία της κλίμακας κάθε παράγοντα.

Στη συνέχεια, με τη βοήθεια από το σύστημα SPSS AMOS δημιουργήθηκε το μοντέλο δομικών εξισώσεων (Structural Equations Models, SEM) και πραγματοποιήθηκε η επιβεβαιωτική παραγοντική ανάλυση. Το προτεινόμενο μοντέλο δομικών εξισώσεων εξετάστηκε διεξοδικά για την καλή του προσαρμογή. Τέλος, εξετάστηκε η αποδοχή ή η απόρριψη των τριών ερευνητικών υποθέσεων.

Κεφάλαιο 5: Αποτελέσματα Έρευνας

5.1. Εισαγωγή

Μετά τη συλλογή των απαντημένων ερωτηματολογίων, σειρά έχει η επεξεργασία και η παρουσίαση των προκύψαντων αποτελεσμάτων. Στο παρόν κεφάλαιο, παρέχονται περιγραφικά στοιχεία και γραφήματα, όπως διαμορφώθηκαν μέσα από τη στατιστική ανάλυση που προσφέρει το λογισμικό πακέτο SPSS.

5.2. Αποτελέσματα Περιγραφικής Στατιστικής

Για τη διεξαγωγή της παρούσας έρευνας, απεστάλησαν 195 ερωτηματολόγια σε εισηγμένες επιχειρήσεις.

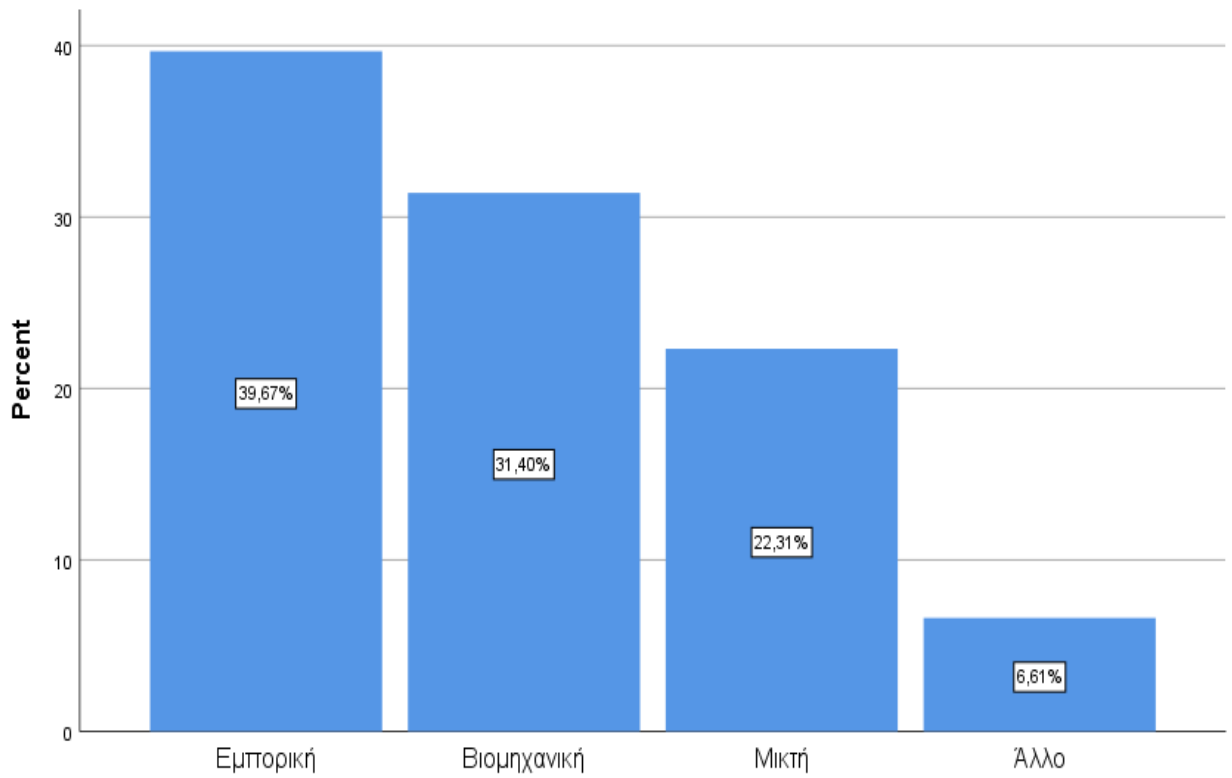
Όπως ελέχθη, οι πρώτες τέσσερις ερωτήσεις είναι ερωτήσεις, οι οποίες αναφέρονται σε γενικά στοιχεία αναφορικά με την επιχείρηση και τον ερωτώμενο. Πιο συγκεκριμένα με την ερώτηση 1 εξετάζεται η βασική δραστηριότητα του οργανισμού. Τα αποτελέσματα εμφανίζονται στο παρακάτω πίνακα.

1. Σε ποια κατηγορία ανήκει η βασική δραστηριότητα της οντότητας

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Εμπορική	48	39,7	39,7	39,7
	Βιομηχανική	38	31,4	31,4	71,1
	Μικτή	27	22,3	22,3	93,4
	Άλλο	8	6,6	6,6	100,0
	Total	121	100,0	100,0	

Πίνακας 5: Κατηγορία δραστηριότητας

Όπως διακρίνεται από τον Πίνακα, οι σαραντα-οκτώ (48) επιχειρήσεις, το μεγαλύτερο ποσοστό, ήτοι 40% είναι εμπορικές επιχειρήσεις. Επίσης, το 31% είναι βιομηχανικές επιχειρήσεις και 22% περίπου είναι οι μικτές. Τα παραπάνω αποτελέσματα παρουσιάζονται και διαγραμματικά.



1. Σε ποια κατηγορία ανήκει η βασική δραστηριότητα της οντότητας

Διάγραμμα 1: Κατηγορία δραστηριότητας

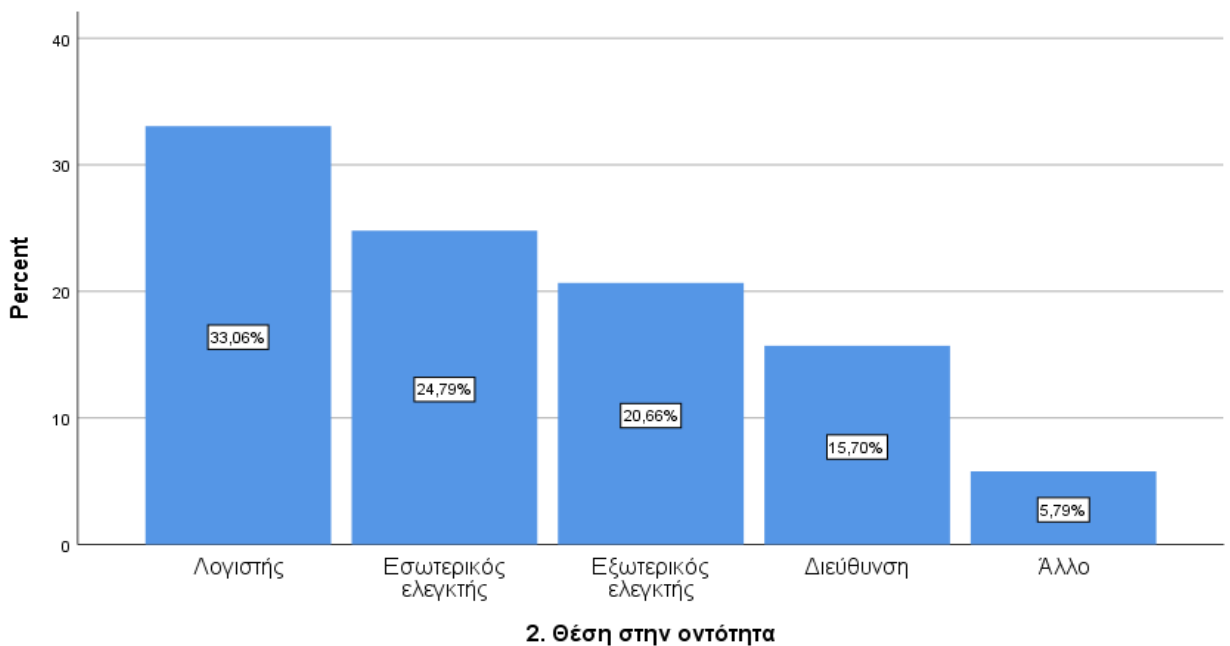
Συνεχίζοντας το μέρος Α, με την ερώτηση 2, διερευνάται η θέση του ερωτώμενου στην οντότητα. Τα αποτελέσματα εμφανίζονται στο παρακάτω πίνακα.

2. Θέση στην οντότητα

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Λογιστής	40	33,1	33,1	33,1
	Εσωτερικός ελεγκτής	30	24,8	24,8	57,9
	Εξωτερικός ελεγκτής	25	20,7	20,7	78,5
	Διεύθυνση	19	15,7	15,7	94,2
	Άλλο	7	5,8	5,8	100,0
	Total		121	100,0	100,0

Πίνακας 6: Θέση

Όπως διακρίνεται από τον Πίνακα, το μεγαλύτερο ποσοστό, ήτοι 33% είναι Λογιστές. Επίσης, σημαντικά ποσοστά 25% και 21% περίπου είναι οι Εσωτερικοί ελεγκτές και οι εξωτερικοί ελεγκτές αντίστοιχα. Τέλος, την επιλογή «Άλλο» που λογικά ήταν στελέχη χαμηλότερα στην διοικητική ιεραρχία επέλεξαν μόνο επτά ερωτώμενοι. Από τις απαντήσεις φαίνεται ότι το ερωτηματολόγιο απαντήθηκε από τα σωστά και κατάλληλα άτομα, αφού γνώσεις σχετικά με το αντικείμενο του ερωτηματολογίου κατέχουν κυρίως εσωτερικοί ελεγκτές, εξωτερικοί ελεγκτές και ανώτερα διοικητικά στελέχη. Τα παραπάνω αποτελέσματα παρουσιάζονται και διαγραμματικά.



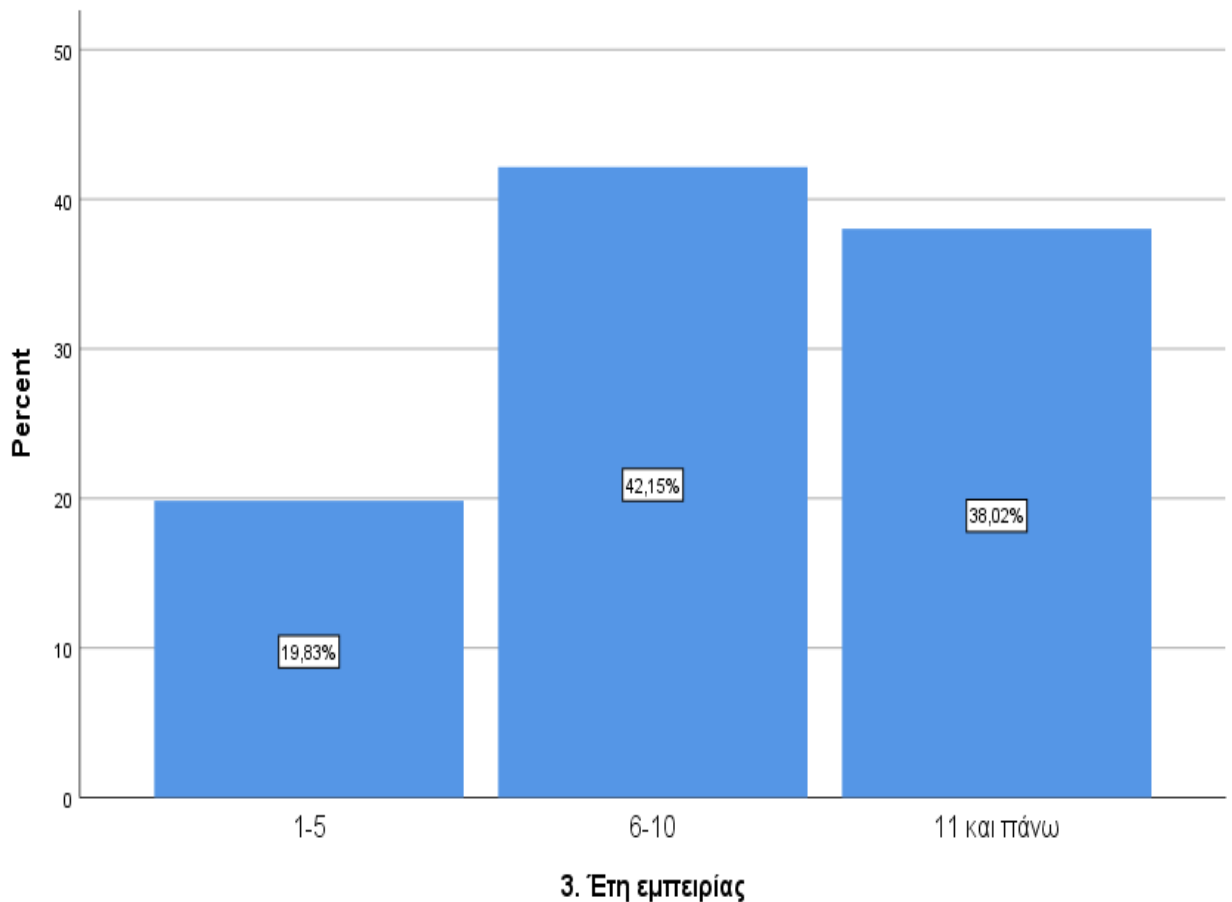
Διάγραμμα 2: Θέση

Στη συνέχεια, με την ερώτηση 3, διερευνώνται τα έτη της εργασιακής εμπειρίας του ερωτώμενου. Τα αποτελέσματα εμφανίζονται στο παρακάτω πίνακα.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1-5	24	19,8	19,8	19,8
	6-10	51	42,1	42,1	62,0
	11 και πάνω	46	38,0	38,0	100,0
	Total	121	100,0	100,0	

Πίνακας 7: Έτη Εμπειρίας

Όπως διακρίνεται από τον Πίνακα, το μεγαλύτερο ποσοστό, ήτοι 42% διαθέτει εμπειρία από έξι έως δέκα έτη. Επίσης, σημαντικό ποσοστό της τάξεως του 38% δήλωσαν εμπειρία άνω των έντεκα ετών. Τα παραπάνω αποτελέσματα παρουσιάζονται και διαγραμματικά.



Διάγραμμα 3: Έτη Εμπειρίας

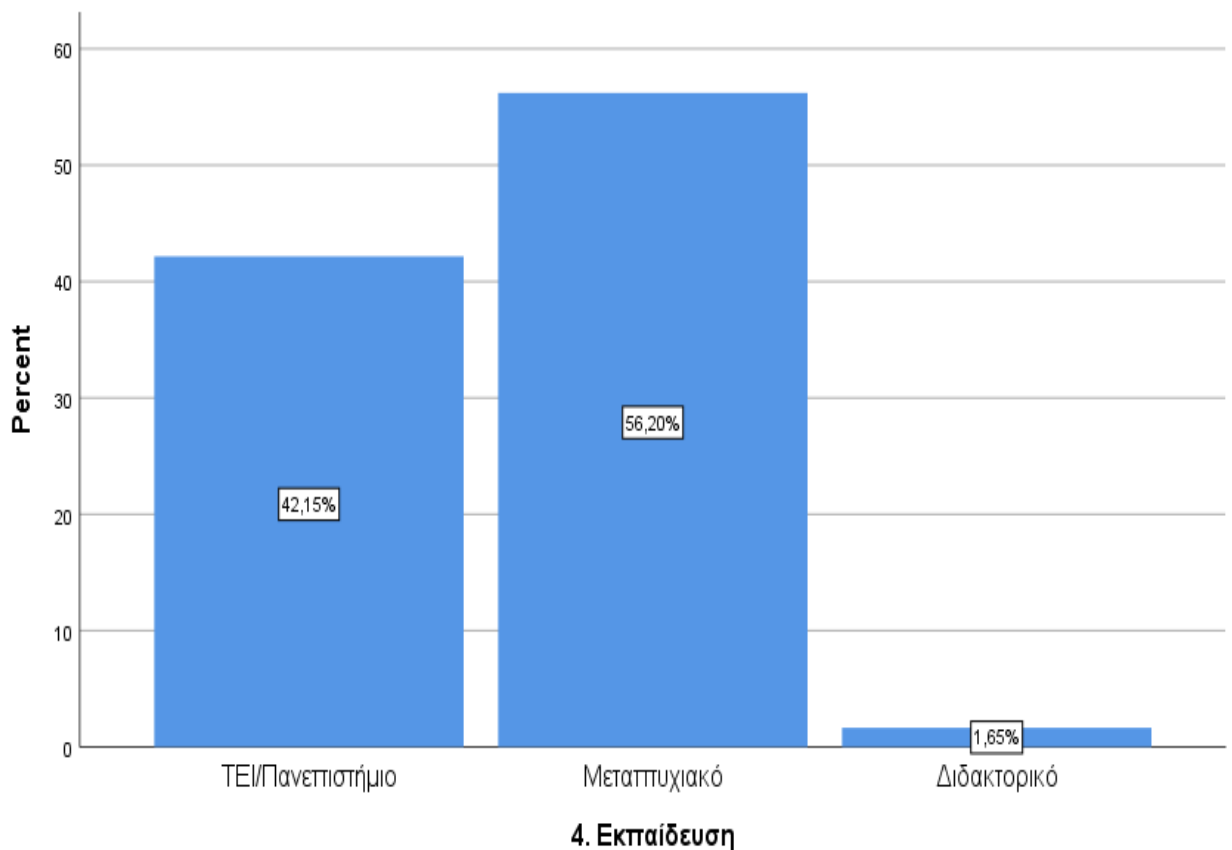
Τέλος, με την ερώτηση 4 εξετάζεται η εκπαίδευση του ερωτώμενου. Τα αποτελέσματα εμφανίζονται στο παρακάτω πίνακα.

4. Εκπαίδευση

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ΤΕΙ/Πανεπιστήμιο	51	42,1	42,1	42,1
	Μεταπτυχιακό	68	56,2	56,2	98,3
	Διδακτορικό	2	1,7	1,7	100,0
	Total	121	100,0	100,0	

Πίνακας 8: Εκπαίδευση

Από τον παραπάνω Πίνακα διακρίνεται ότι το μεγαλύτερο ποσοστό, ήτοι 56% έχει παρακολουθήσει ένα μεταπτυχιακό πρόγραμμα σπουδών. Το εν λόγω αποτέλεσμα κρίνεται ενθαρρυντικό, αφού δείχνει το υψηλό επίπεδο των ερωτώμενων. Τα παραπάνω αποτελέσματα παρουσιάζονται και διαγραμματικά.



Διάγραμμα 4: Εκπαίδευση

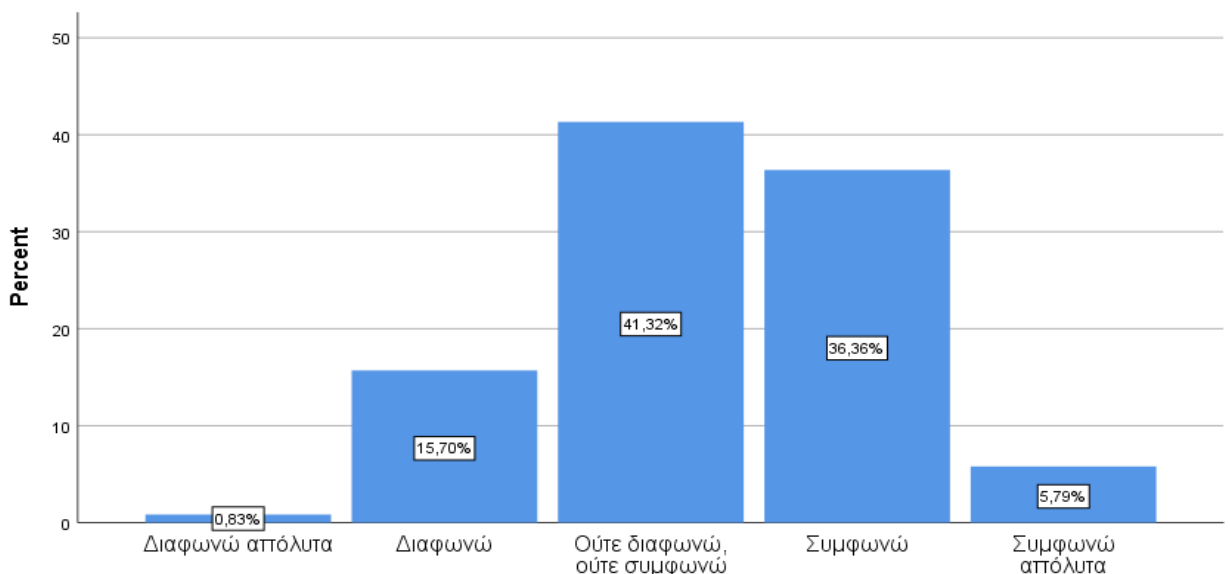
Στη συνέχεια, το μέρος Β αποτελείται από τέσσερις ερωτήσεις και μετράει τη σχέση της Διοίκησης και του Διοικητικού Συμβουλίου με τον εσωτερικό έλεγχο. Πιο συγκεκριμένα, με την ερώτηση 5 διερευνάται ο βαθμός που ο εσωτερικός έλεγχος επικοινωνεί και συνεργάζεται άμεσα με το Διοικητικό Συμβούλιο. Τα αποτελέσματα περιγράφονται στον παρακάτω Πίνακα.

5. Ο εσωτερικός έλεγχος επικοινωνεί και συνεργάζεται άμεσα με το Διοικητικό Συμβούλιο

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Διαφωνώ απόλυτα	1	,8	,8	,8
Διαφωνώ	19	15,7	15,7	16,5
Ούτε διαφωνώ, ούτε συμφωνώ	50	41,3	41,3	57,9
Συμφωνώ	44	36,4	36,4	94,2
Συμφωνώ απόλυτα	7	5,8	5,8	100,0
Total	121	100,0	100,0	

Πίνακας 9: Περιγραφικά στατιστικά για την ερώτηση 5

Από τον παραπάνω Πίνακα φαίνεται ότι κατά το 42% των ερωτώμενων «συμφωνεί» ή «συμφωνεί απόλυτα» ότι «Ο εσωτερικός έλεγχος επικοινωνεί και συνεργάζεται άμεσα με το Διοικητικό Συμβούλιο». Βέβαια σημαντικό επίσης ποσοστό (41%) «ούτε διαφωνεί, ούτε συμφωνεί» με την παραπάνω άποψη. Τα παραπάνω αποτελέσματα παρουσιάζονται και διαγραμματικά.



5. Ο εσωτερικός έλεγχος επικοινωνεί και συνεργάζεται άμεσα με το Διοικητικό Συμβούλιο

Διάγραμμα 5: Διάγραμμα ράβδων για την ερώτηση 5

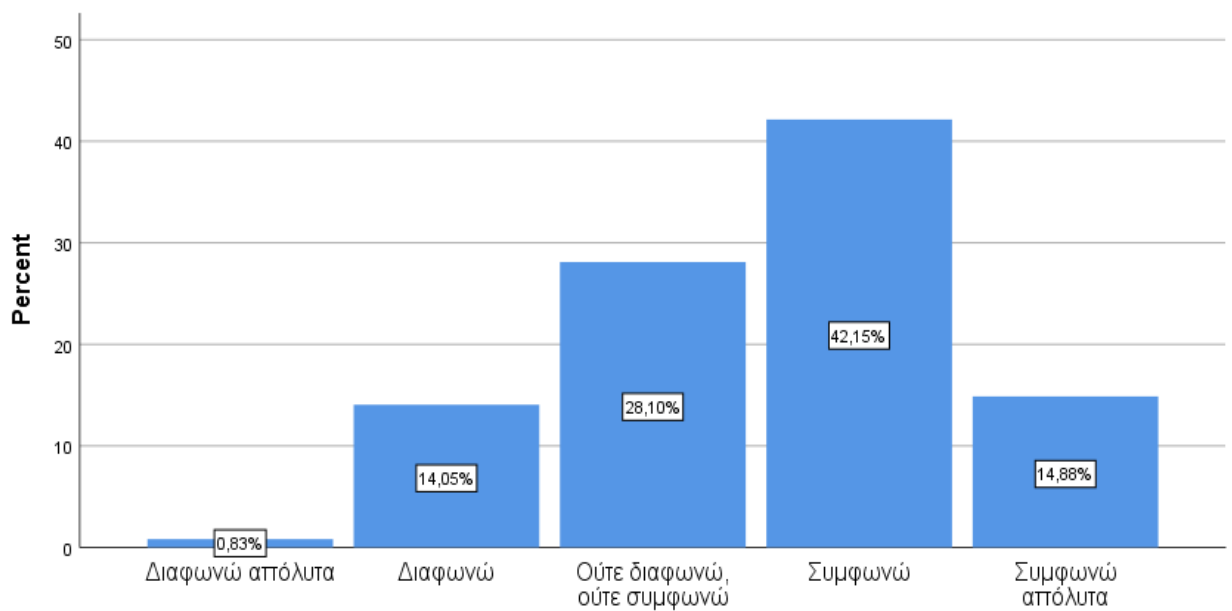
Στη συνέχεια με την έκτη ερώτηση εξετάζεται αν το Διοικητικό συμβούλιο επιβεβαιώνει τουλάχιστον μια φορά ετησίως την ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου. Τα αποτελέσματα περιγράφονται στον παρακάτω Πίνακα.

6. Το Διοικητικό συμβούλιο επιβεβαιώνει τουλάχιστον μια φορά ετησίως την ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Διαφωνώ απόλυτα	1	,8	,8	,8
	Διαφωνώ	17	14,0	14,0	14,9
	Ούτε διαφωνώ, ούτε συμφωνώ	34	28,1	28,1	43,0
	Συμφωνώ	51	42,1	42,1	85,1
	Συμφωνώ απόλυτα	18	14,9	14,9	100,0
	Total		121	100,0	100,0

Πίνακας 10: Περιγραφικά στατιστικά για την ερώτηση 6

Από τον παραπάνω Πίνακα φαίνεται ότι κατά το 57% των ερωτώμενων «συμφωνεί» ή «συμφωνεί απόλυτα» ότι «Το Διοικητικό συμβούλιο επιβεβαιώνει τουλάχιστον μια φορά ετησίως την ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου». Μάλιστα μόλις ένας ερωτώμενος «διαφωνεί απόλυτα» με την παραπάνω άποψη. Τα παραπάνω αποτελέσματα παρουσιάζονται και διαγραμματικά.



6. Το Διοικητικό συμβούλιο επιβεβαιώνει τουλάχιστον μια φορά ετησίως την ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου

Διάγραμμα 6: Διάγραμμα ράβδων για την ερώτηση 6

Συνεχίζοντας την ανάλυση του Β μέρους του ερωτηματολογίου με την ερώτηση 7 εξετάζεται αν το διοικητικό επίπεδο ιεραρχίας στο οποίο υποβάλλει αναφορές ο εσωτερικός έλεγχος είναι τέτοιο που να του επιτρέπει να ανταποκρίνεται στις ευθύνες του. Τα αποτελέσματα περιγράφονται στον παρακάτω Πίνακα.

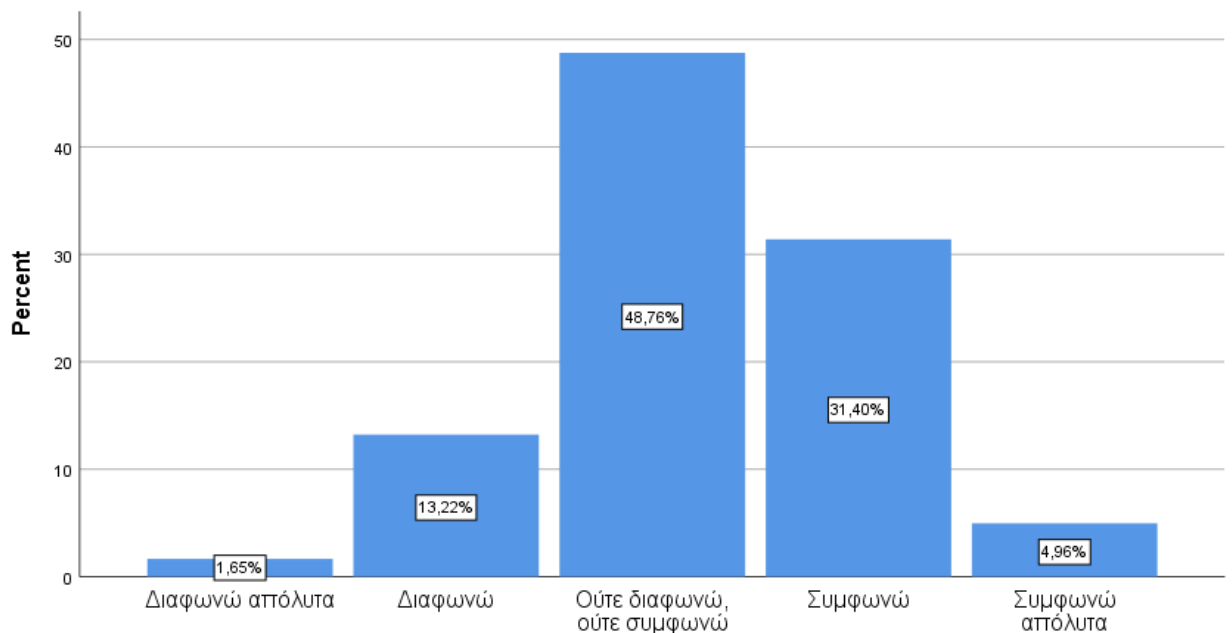
7. Ο εσωτερικός ελεγκτής υποβάλλει αναφορές σε τέτοιο επίπεδο ιεραρχίας μέσα στην οντότητα που να του επιτρέπει να ανταποκρίνεται στις ευθύνες

ΤΟΥ

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Διαφωνώ απόλυτα	2	1,7	1,7	1,7
	Διαφωνώ	16	13,2	13,2	14,9
	Ούτε διαφωνώ, ούτε συμφωνώ	59	48,8	48,8	63,6
	Συμφωνώ	38	31,4	31,4	95,0
	Συμφωνώ απόλυτα	6	5,0	5,0	100,0
	Total	121	100,0	100,0	

Πίνακας 11: Περιγραφικά στατιστικά για την ερώτηση 7

Στη συγκεκριμένη ερώτηση το 49% «ούτε συμφωνεί, ούτε διαφωνεί» με την άποψη ότι «ο εσωτερικός έλεγχος υποβάλλει αναφορές σε τέτοιο επίπεδο ιεραρχίας μέσα στην οντότητα που να του επιτρέπει να ανταποκρίνεται στις ευθύνες του». Βέβαια το 36% περίπου «συμφωνεί» ή «συμφωνεί απόλυτα» με την παραπάνω άποψη. Τα παραπάνω αποτελέσματα παρουσιάζονται και διαγραμματικά.



7. Ο εσωτ έλ υποβάλλει αναφορές σε τέτοιο επίπεδο ιεραρ μέσα στην οντότητα που να του επιτρέπει να ανταποκ στις ευθύνες του

Διάγραμμα 7: Διάγραμμα ράβδων για την ερώτηση 7

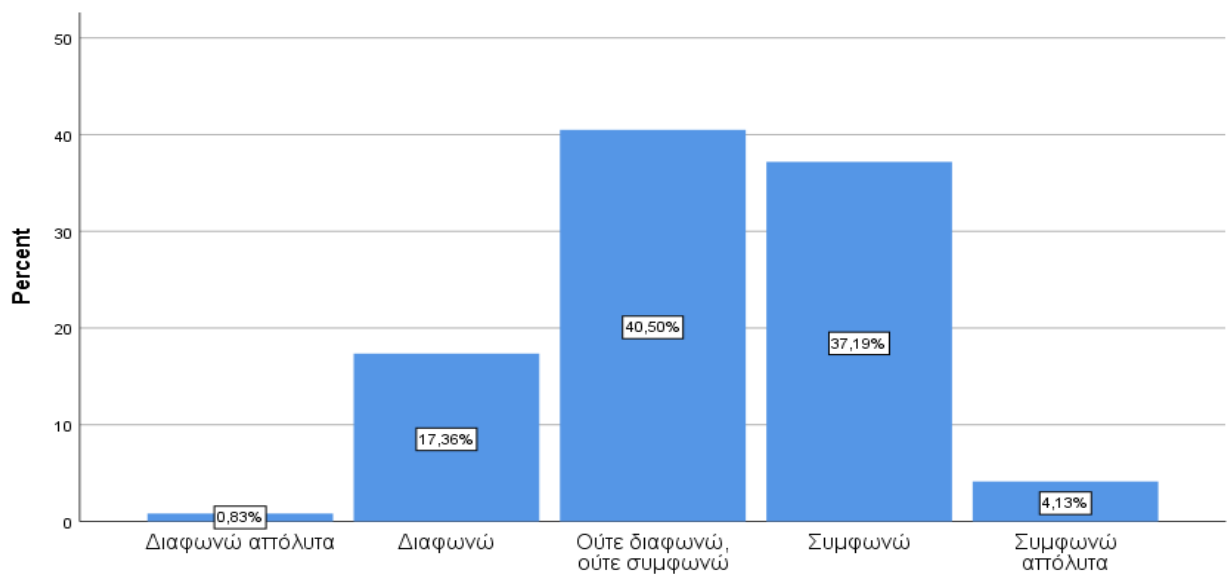
Η ανάλυση του μέρους Β ολοκληρώνεται με την ερώτηση 8 όπου διερευνάται ο βαθμός εμπλοκής του διευθύνοντος συμβούλου ή του οικονομικού διευθυντή μεμονωμένα στον προϋπολογισμό του τμήματος εσωτερικού ελέγχου. Τα αποτελέσματα περιγράφονται στον παρακάτω Πίνακα.

8. Ο διευθύνων σύμβουλος ή οικονομικός διευθυντής μεμονωμένα δεν εμπλέκονται στον προϋπολογισμό του τμήματος εσωτερικού ελέγχου

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Διαφωνώ απόλυτα	1	,8	,8	,8
Διαφωνώ	21	17,4	17,4	18,2
Ούτε διαφωνώ, ούτε συμφωνώ	49	40,5	40,5	58,7
Συμφωνώ	45	37,2	37,2	95,9
Συμφωνώ απόλυτα	5	4,1	4,1	100,0
Total	121	100,0	100,0	

Πίνακας 12: Περιγραφικά στατιστικά για την ερώτηση 8

Από τον παραπάνω Πίνακα φαίνεται ότι κατά το 41% των ερωτώμενων «συμφωνεί» ή «συμφωνεί απόλυτα» ότι «Ο διευθύνων σύμβουλος ή οικονομικός διευθυντής μεμονωμένα δεν εμπλέκονται στον προϋπολογισμό του τμήματος εσωτερικού ελέγχου». Βέβαια σημαντικό επίσης ποσοστό (40,5%) «ούτε διαφωνεί, ούτε συμφωνεί» με την παραπάνω άποψη. Τα παραπάνω αποτελέσματα παρουσιάζονται και διαγραμματικά.



8. Ο διευθύνων σύμβουλος ή οικ διευθυντής μεμονωμένα δεν εμπλέκονται στον προϋπολογισμό του τμήματος εσωτερικού ελέγχου

Διάγραμμα 8: Διάγραμμα ράβδων για την ερώτηση 8

Ολοκληρώνοντας την ανάλυση των ερωτήσεων του μέρους Β, στον παρακάτω Πίνακα σας παρατίθενται συγκεντρωτικά ο μέσος όρος για την κάθε ερώτηση του τμήματος Β του ερωτηματολογίου.

Ερωτήσεις	Μέσος όρος
5. Ο εσωτερικός έλεγχος επικοινωνεί και συνεργάζεται άμεσα με το Διοικητικό Συμβούλιο	3,30
6. Το Διοικητικό συμβούλιο επιβεβαιώνει τουλάχιστον μια φορά ετησίως την ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου	3,56
7. Ο εσωτερικός έλεγχος υποβάλλει αναφορές σε τέτοιο επίπεδο ιεραρχίας μέσα στην οντότητα που να του επιτρέπει να ανταποκρίνεται στις ευθύνες του	3,25
8. Ο διευθύνων σύμβουλος ή οικονομικός διευθυντής μεμονωμένα δεν εμπλέκονται στον προϋπολογισμό του τμήματος εσωτερικού ελέγχου	3,26

Πίνακας 13: Περιγραφικά στατιστικά για ερωτήσεις 5-8 (μέρος Β)

Από τον Πίνακα φαίνεται ότι το μεγαλύτερο μέσο όρο έχει η ερώτηση 6 «Το Διοικητικό συμβούλιο επιβεβαιώνει τουλάχιστον μια φορά ετησίως την ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου», ενώ το μικρότερο μέσο όρο έχει η ερώτηση 8 «Ο διευθύνων σύμβουλος ή οικονομικός διευθυντής μεμονωμένα δεν εμπλέκονται στον προϋπολογισμό του τμήματος εσωτερικού ελέγχου».

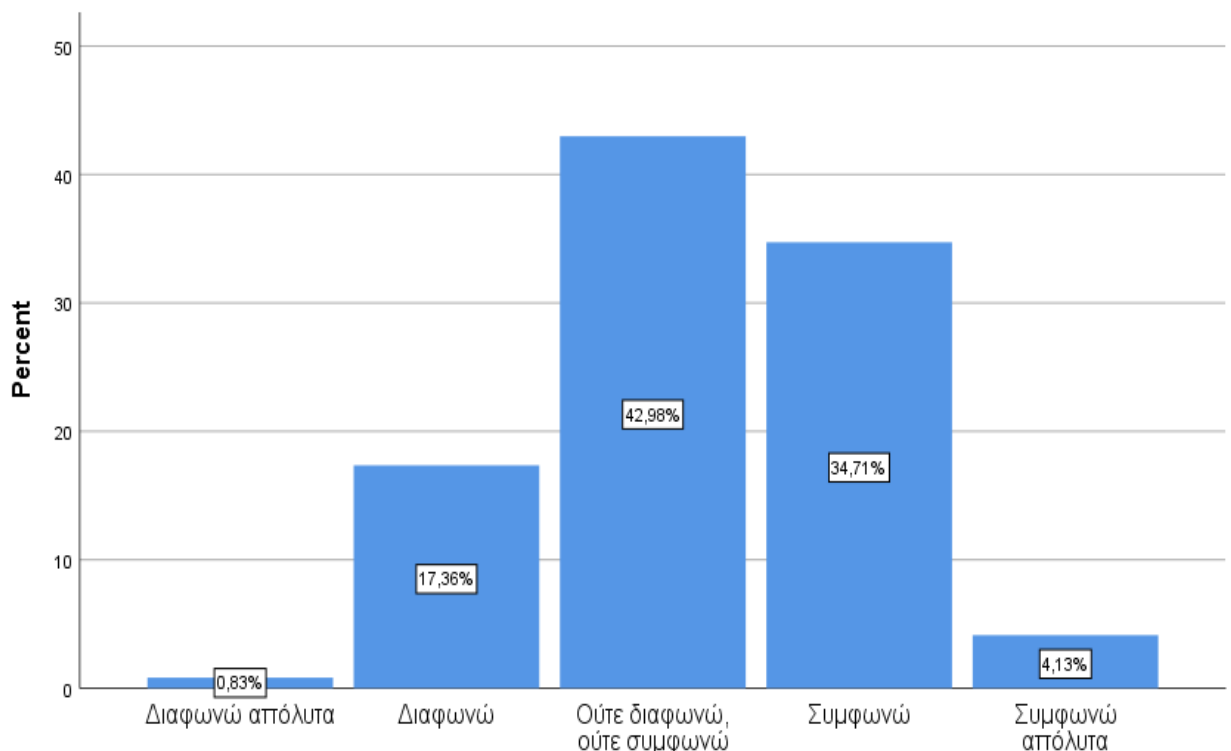
Στη συνέχεια με τις ερωτήσεις 9 – 12 αξιολογούνται τα οργανωσιακά χαρακτηριστικά (organizational status) του εσωτερικού ελέγχου. Συγκεκριμένα με την ερώτηση 9 διερευνάται ο βαθμός που ο εσωτερικός έλεγχος έχει υψηλή θέση στην διοικητική ιεραρχία. Τα αποτελέσματα περιγράφονται στον παρακάτω Πίνακα.

9. Ο εσωτερικός έλεγχος έχει υψηλή θέση στην διοικητική ιεραρχία

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Διαφωνώ απόλυτα	1	,8	,8	,8
	Διαφωνώ	21	17,4	17,4	18,2
	Ούτε διαφωνώ, ούτε συμφωνώ	52	43,0	43,0	61,2
	Συμφωνώ	42	34,7	34,7	95,9
	Συμφωνώ απόλυτα	5	4,1	4,1	100,0
	Total		121	100,0	100,0

Πίνακας 14: Περιγραφικά στατιστικά για την ερώτηση 9

Από τον παραπάνω Πίνακα φαίνεται ότι το 43% «ούτε συμφωνεί, ούτε διαφωνεί» με την άποψη ότι «ο εσωτερικός έλεγχος έχει υψηλή θέση στην διοικητική ιεραρχία». Βέβαια το 39% περίπου «συμφωνεί» ή «συμφωνεί απόλυτα» με την παραπάνω άποψη. Τα παραπάνω αποτελέσματα παρουσιάζονται και διαγραμματικά.



9. Ο εσωτερικός έλεγχος έχει υψηλή θέση στην διοικητική ιεραρχία

Διάγραμμα 9: Διάγραμμα ράβδων για την ερώτηση 9

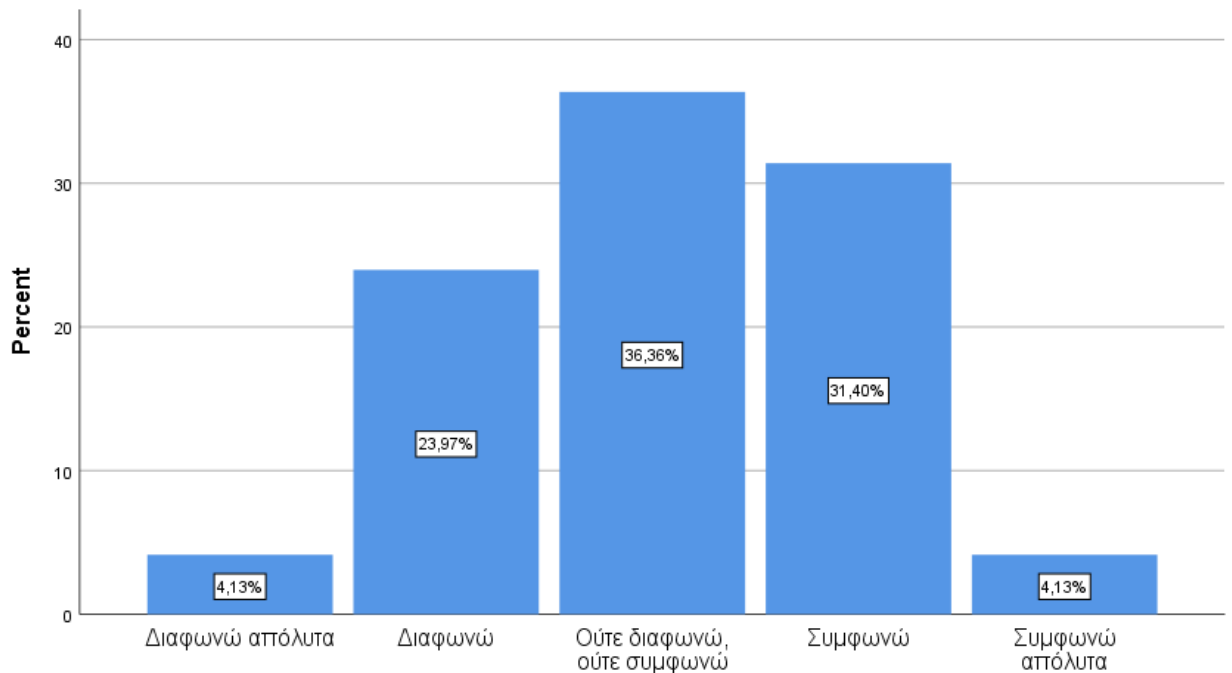
Στη συνέχεια με την ερώτηση 10, εξετάζεται ο βαθμός που ο εσωτερικός έλεγχος θεωρείται ως η αρχική θέση ευθύνης για τους μελλοντικούς διευθυντές. Τα αποτελέσματα περιγράφονται στον παρακάτω Πίνακα.

10. Ο εσωτερικός έλεγχος θεωρείται ως η αρχική θέση ευθύνης για τους μελλοντικούς διευθυντές

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Διαφωνώ απόλυτα	5	4,1	4,1	4,1
	Διαφωνώ	29	24,0	24,0	28,1
	Ούτε διαφωνώ, ούτε συμφωνώ	44	36,4	36,4	64,5
	Συμφωνώ	38	31,4	31,4	95,9
	Συμφωνώ απόλυτα	5	4,1	4,1	100,0
	Total		121	100,0	100,0

Πίνακας 15: Περιγραφικά στατιστικά για την ερώτηση 10

Από τον παραπάνω Πίνακα φαίνεται ότι το 37% «ούτε συμφωνεί, ούτε διαφωνεί» με την άποψη ότι «θεωρείται ως η αρχική θέση ευθύνης για τους μελλοντικούς διευθυντές». Επίσης, από την μία πλευρά το 31% περίπου των ερωτώμενων «συμφωνεί» με την παραπάνω άποψη, ενώ από την άλλη πλευρά το 24% «διαφωνεί». Τα παραπάνω αποτελέσματα παρουσιάζονται και διαγραμματικά.



10. Ο εσωτερικός έλεγχος θεωρείται ως η αρχική θέση ευθύνης για τους μελλοντικούς διευθυντές

Διάγραμμα 10: Διάγραμμα ράβδων για την ερώτηση 10

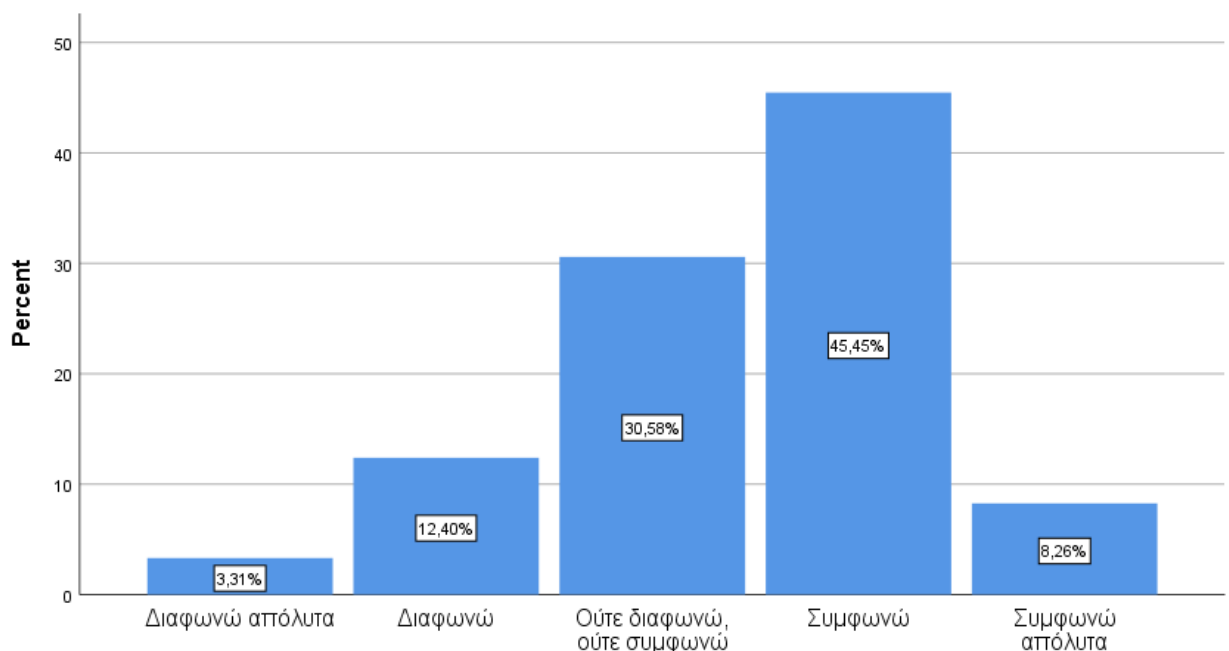
Το είδος των υπηρεσιών του εσωτερικού ελέγχου εξετάζεται με την ερώτηση 11, ήτοι με την εν λόγω ερώτηση διερευνάται αν ο εσωτερικός έλεγχος παρέχει υπηρεσίες τόσο διαβεβαίωσης όσο και συμβουλευτικές, εφόσον δεν παρεμποδίζεται η αντικειμενικότητά του. Τα αποτελέσματα περιγράφονται στον παρακάτω Πίνακα.

11. Ο εσωτερικός έλεγχος παρέχει υπηρεσίες τόσο διαβεβαίωσης όσο και συμβουλευτικές εφόσον δεν παρεμποδίζεται η αντικειμενικότητά του

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Διαφωνώ απόλυτα	4	3,3	3,3	3,3
Διαφωνώ	15	12,4	12,4	15,7
Ούτε διαφωνώ, ούτε συμφωνώ	37	30,6	30,6	46,3
Συμφωνώ	55	45,5	45,5	91,7
Συμφωνώ απόλυτα	10	8,3	8,3	100,0
Total	121	100,0	100,0	

Πίνακας 16: Περιγραφικά στατιστικά για την ερώτηση 11

Από τον παραπάνω Πίνακα φαίνεται ότι το μεγαλύτερο ποσοστό των ερωτώμενων, ήτοι το 46%, «συμφωνεί» ότι «Ο εσωτερικός έλεγχος παρέχει υπηρεσίες τόσο διαβεβαίωσης όσο και συμβουλευτικές εφόσον δεν παρεμποδίζεται η αντικειμενικότητά του». Επίσης, ποσοστό (8%) «συμφωνεί απόλυτα» με την παραπάνω άποψη. Τα παραπάνω αποτελέσματα παρουσιάζονται και διαγραμματικά.



11. Ο εσωτ έλεγχος παρέχει υπηρεσίες τόσο διαβεβαίωσης όσο και συμβουλ εφόσον δεν παρεμποδίζεται η αντικειμενικότητά του

Διάγραμμα 11: Διάγραμμα ράβδων για την ερώτηση 11

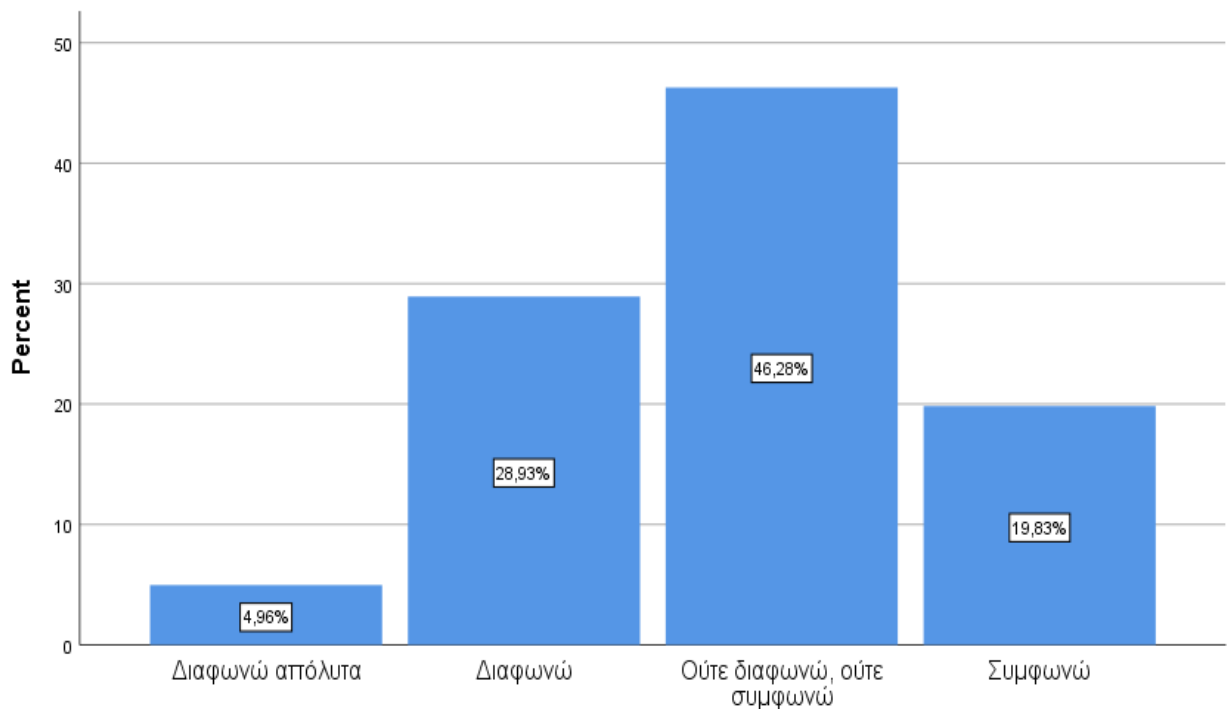
Η ανάλυση του Γ μέρους του ερωτηματολογίου ολοκληρώνεται (ερώτηση 12) με την εξέταση της δυνατότητας του επικεφαλής εσωτερικού ελεγκτή να ζητήσει βοήθεια εκτός της οντότητας με γνώμονα την προάσπιση της ανεξαρτησίας του εσωτερικού ελέγχου. Τα αποτελέσματα περιγράφονται στον παρακάτω Πίνακα.

12. Ο επικεφαλής εσωτερικός ελεγκτής μπορεί να ζητήσει βοήθεια εκτός της οντότητας με γνώμονα την προάσπιση της ανεξαρτησίας του εσωτερικού ελέγχου

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Διαφωνώ απόλυτα	6	5,0	5,0	5,0
Διαφωνώ	35	28,9	28,9	33,9
Ούτε διαφωνώ, ούτε συμφωνώ	56	46,3	46,3	80,2
Συμφωνώ	24	19,8	19,8	100,0
Total	121	100,0	100,0	

Πίνακας 17: Περιγραφικά στατιστικά για την ερώτηση 12

Στη συγκεκριμένη ερώτηση το 46% «ούτε συμφωνεί, ούτε διαφωνεί» με την άποψη ότι «Ο επικεφαλής εσωτερικός ελεγκτής μπορεί να ζητήσει βοήθεια εκτός της οντότητας με γνώμονα την προάσπιση της ανεξαρτησίας του εσωτερικού ελέγχου». Επίσης αξίζει να σημειωθεί ότι το 29% περίπου «διαφωνεί» με την παραπάνω άποψη. Τα παραπάνω αποτελέσματα παρουσιάζονται και διαγραμματικά.



12. Ο επικεφ εσωτ ελεγκτής μπορεί να ζητήσει βοήθεια εκτός της οντότητας με γνώμονα την προάσπιση της ανεξαρτησίας του εσωτ ελέγ

Διάγραμμα 12: Διάγραμμα ράβδων για την ερώτηση 12

Ολοκληρώνοντας την ανάλυση των ερωτήσεων του μέρους Γ, στον παρακάτω Πίνακα σας παρατίθενται συγκεντρωτικά ο μέσος όρος για την κάθε ερώτηση του τμήματος Γ του ερωτηματολογίου.

Ερωτήσεις	Μέσος όρος
9. Ο εσωτερικός έλεγχος έχει υψηλή θέση στην διοικητική ιεραρχία	3,24
10. Ο εσωτερικός έλεγχος θεωρείται ως η αρχική θέση ευθύνης για τους μελλοντικούς διευθυντές	3,07
11. Ο εσωτερικός έλεγχος παρέχει υπηρεσίες τόσο διαβεβαίωσης όσο και συμβουλευτικές εφόσον δεν παρεμποδίζεται η αντικειμενικότητά του	3,43
12. Ο επικεφαλής εσωτερικός ελεγκτής μπορεί να ζητήσει βοήθεια εκτός της οντότητας με γνώμονα την προάσπιση της ανεξαρτησίας του εσωτερικού ελέγχου	2,81

Πίνακας 18: Περιγραφικά στατιστικά για ερωτήσεις 9-12 (μέρος Γ)

Από τον Πίνακα φαίνεται ότι το μεγαλύτερο μέσο όρο έχει η ερώτηση 11 «Ο εσωτερικός έλεγχος παρέχει υπηρεσίες τόσο διαβεβαίωσης όσο και συμβουλευτικές εφόσον δεν παρεμποδίζεται η αντικειμενικότητά του», ενώ το μικρότερο μέσο όρο έχει η ερώτηση 12 «Ο επικεφαλής εσωτερικός ελεγκτής μπορεί να ζητήσει βοήθεια εκτός της οντότητας με γνώμονα την προάσπιση της ανεξαρτησίας του εσωτερικού ελέγχου».

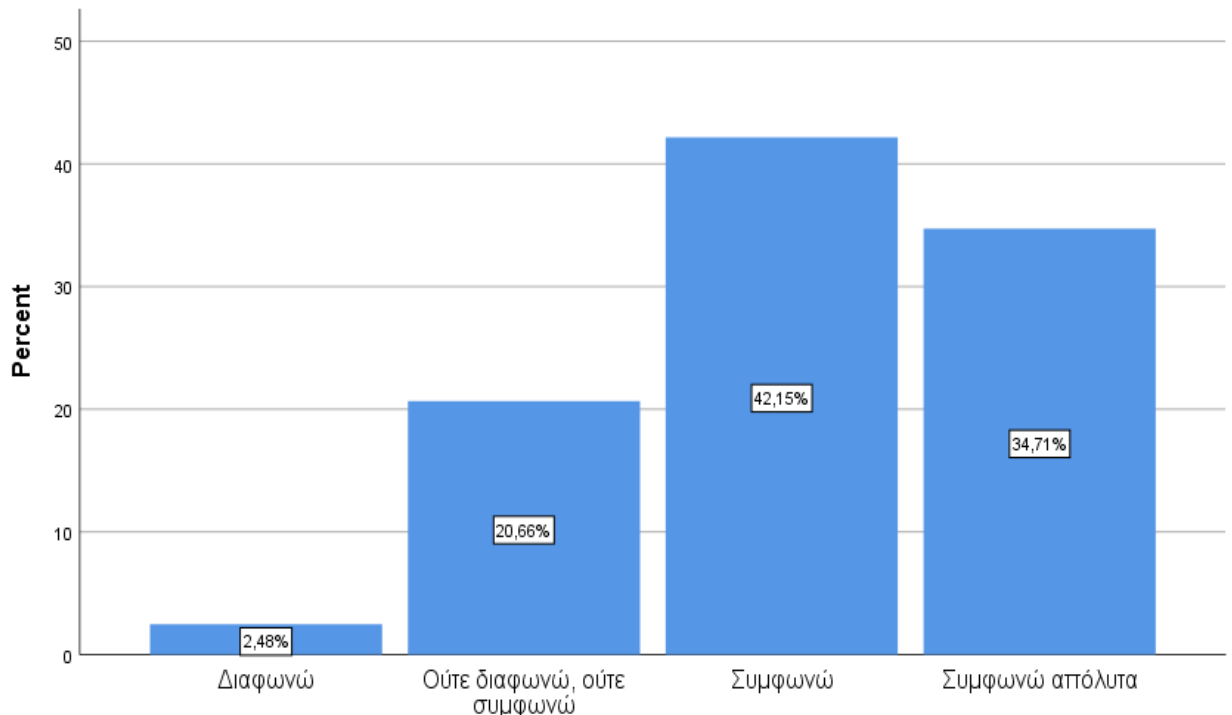
Στη συνέχεια με τις ερωτήσεις 13 – 15 αξιολογείται η αντικειμενικότητα του εσωτερικού ελεγκτή. Αρχικά με την ερώτηση 13 διερευνάται ο βαθμός ύπαρξης στο έργο των εσωτερικών ελεγκτών της σύγκρουσης συμφερόντων. Τα αποτελέσματα περιγράφονται στον παρακάτω Πίνακα.

13. Η σύγκρουση συμφερόντων δεν υπάρχει στο έργο των εσωτερικών ελεγκτών

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Διαφωνώ	3	2,5	2,5	2,5
Ούτε διαφωνώ, ούτε συμφωνώ	25	20,7	20,7	23,1
Συμφωνώ	51	42,1	42,1	65,3
Συμφωνώ απόλυτα	42	34,7	34,7	100,0
Total	121	100,0	100,0	

Πίνακας 19: Περιγραφικά στατιστικά για την ερώτηση 13

Από τον παραπάνω Πίνακα τα αποτελέσματα φαίνονται πολύ ενθαρρυντικά, αφού το 77% των ερωτώμενων «συμφωνεί» ή «συμφωνεί απόλυτα» ότι «Η σύγκρουση συμφερόντων δεν υπάρχει στο έργο των εσωτερικών ελεγκτών». Μάλιστα μόλις το 2,5% «διαφωνεί» και το 0% των ερωτώμενων «διαφωνεί απόλυτα» με την παραπάνω άποψη. Τα παραπάνω αποτελέσματα παρουσιάζονται και διαγραμματικά.



13. Η σύγκρουση συμφερόντων δεν υπάρχει στο έργο των εσωτερικών ελεγκτών

Διάγραμμα 13: Διάγραμμα ράβδων για την ερώτηση 13

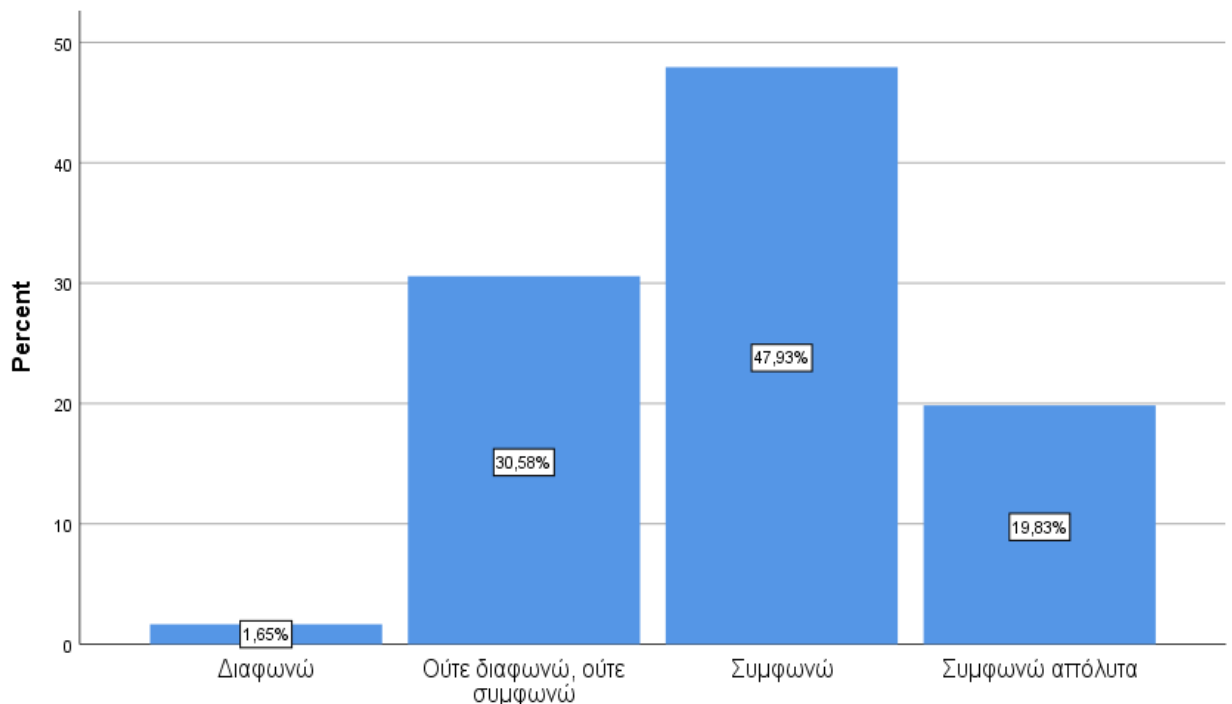
Στη συνέχεια με την ερώτηση 14 εξετάζεται αν οι εσωτερικοί ελεγκτές αποφεύγουν αντικρουόμενα προσωπικά συμφέροντα. Τα αποτελέσματα περιγράφονται στον παρακάτω Πίνακα.

14. Οι εσωτερικοί ελεγκτές αποφεύγουν αντικρουόμενα προσωπικά συμφέροντα

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Διαφωνώ	2	1,7	1,7	1,7
	Ούτε διαφωνώ, ούτε συμφωνώ	37	30,6	30,6	32,2
	Συμφωνώ	58	47,9	47,9	80,2
	Συμφωνώ απόλυτα	24	19,8	19,8	100,0
	Total	121	100,0	100,0	

Πίνακας 20: Περιγραφικά στατιστικά για την ερώτηση 14

Όμοια με την προηγούμενη ερώτηση τα αποτελέσματα κρίνονται ενθαρρυντικά. Ειδικότερα, από τον παραπάνω Πίνακα φαίνεται ότι το 70% των ερωτώμενων «συμφωνεί» ή «συμφωνεί απόλυτα» ότι «Οι εσωτερικοί ελεγκτές αποφεύγουν αντικρουόμενα προσωπικά συμφέροντα». Μάλιστα μόλις το 2% «διαφωνεί» και το 0% των ερωτώμενων «διαφωνεί απόλυτα» με την παραπάνω άποψη. Τα παραπάνω αποτελέσματα παρουσιάζονται και διαγραμματικά.



14. Οι εσωτερικοί ελεγκτές αποφεύγουν αντικρουόμενα προσωπικά συμφέροντα

Διάγραμμα 14: Διάγραμμα ράβδων για την ερώτηση 14

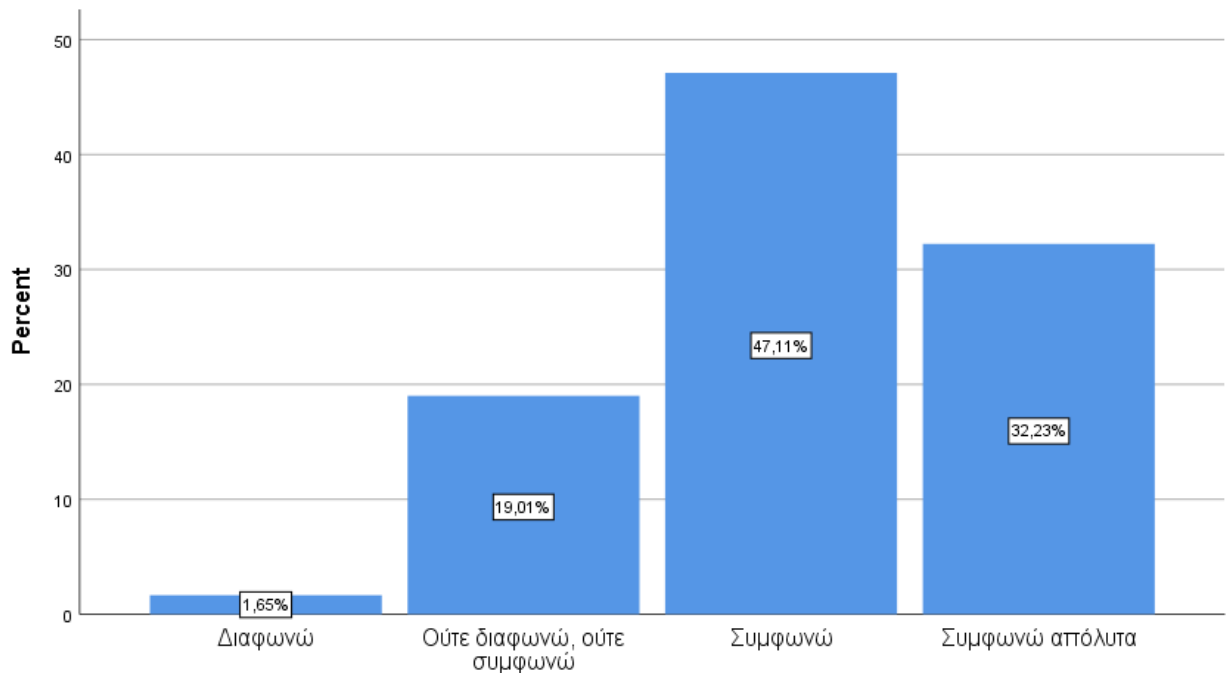
Το μέρος Δ ολοκληρώνεται με την εξέταση του βαθμού εκτέλεσης διαδικασιών από πλευράς των εσωτερικών ελεγκτών που παρεμποδίζουν την αντικειμενικότητά τους (ερώτηση 15). Τα αποτελέσματα περιγράφονται στον παρακάτω Πίνακα.

15. Οι εσωτερικοί ελεγκτές δεν εκτελούν διαδικασίες που παρεμποδίζουν την αντικειμενικότητά τους

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Διαφωνώ	2	1,7	1,7	1,7
Ούτε διαφωνώ, ούτε συμφωνώ	23	19,0	19,0	20,7
Συμφωνώ	57	47,1	47,1	67,8
Συμφωνώ απόλυτα	39	32,2	32,2	100,0
Total	121	100,0	100,0	

Πίνακας 21: Περιγραφικά στατιστικά για την ερώτηση 15

Όμοια με την προηγούμενη ερώτηση και σε πιο έντονο βαθμό, τα αποτελέσματα κρίνονται ενθαρρυντικά. Ειδικότερα, από τον παραπάνω Πίνακα φαίνεται ότι το μεγαλύτερο ποσοστό (80%) των ερωτώμενων «συμφωνεί» ή «συμφωνεί απόλυτα» ότι «Οι εσωτερικοί ελεγκτές δεν εκτελούν διαδικασίες που παρεμποδίζουν την αντικειμενικότητά τους». Μάλιστα μόλις το 2% «διαφωνεί» και το 0% των ερωτώμενων «διαφωνεί απόλυτα» με την παραπάνω άποψη. Τα παραπάνω αποτελέσματα παρουσιάζονται και διαγραμματικά.



15. Οι εσωτερικοί ελεγκτές δεν εκτελούν διαδικασίες που παρεμποδίζουν την αντικειμενικότητά τους

Διάγραμμα 15: Διάγραμμα ράβδων για την ερώτηση 15

Ολοκληρώνοντας την ανάλυση των ερωτήσεων του μέρους Δ, στον παρακάτω Πίνακα σας παρατίθενται συγκεντρωτικά ο μέσος όρος για την κάθε ερώτηση του τμήματος Δ του ερωτηματολογίου.

Ερωτήσεις	Μέσος όρος
13. Η σύγκρουση συμφερόντων δεν υπάρχει στο έργο των εσωτερικών ελεγκτών	4,09
14. Οι εσωτερικοί ελεγκτές αποφεύγουν αντικρουόμενα προσωπικά συμφέροντα	3,86
15. Οι εσωτερικοί ελεγκτές δεν εκτελούν διαδικασίες που παρεμποδίζουν την αντικειμενικότητά τους	4,10

Πίνακας 22: Περιγραφικά στατιστικά για ερωτήσεις 13-15 (μέρος Δ)

Από τον Πίνακα φαίνεται ότι το μεγαλύτερο μέσο όρο έχει η ερώτηση 15 «Οι εσωτερικοί ελεγκτές δεν εκτελούν διαδικασίες που παρεμποδίζουν την αντικειμενικότητά τους» (σχεδόν ίδια ποσοστά έχει και η ερώτηση 13), ενώ το μικρότερο μέσο όρο έχει η ερώτηση 14 «Οι εσωτερικοί ελεγκτές αποφεύγουν αντικρουόμενα προσωπικά συμφέροντα».

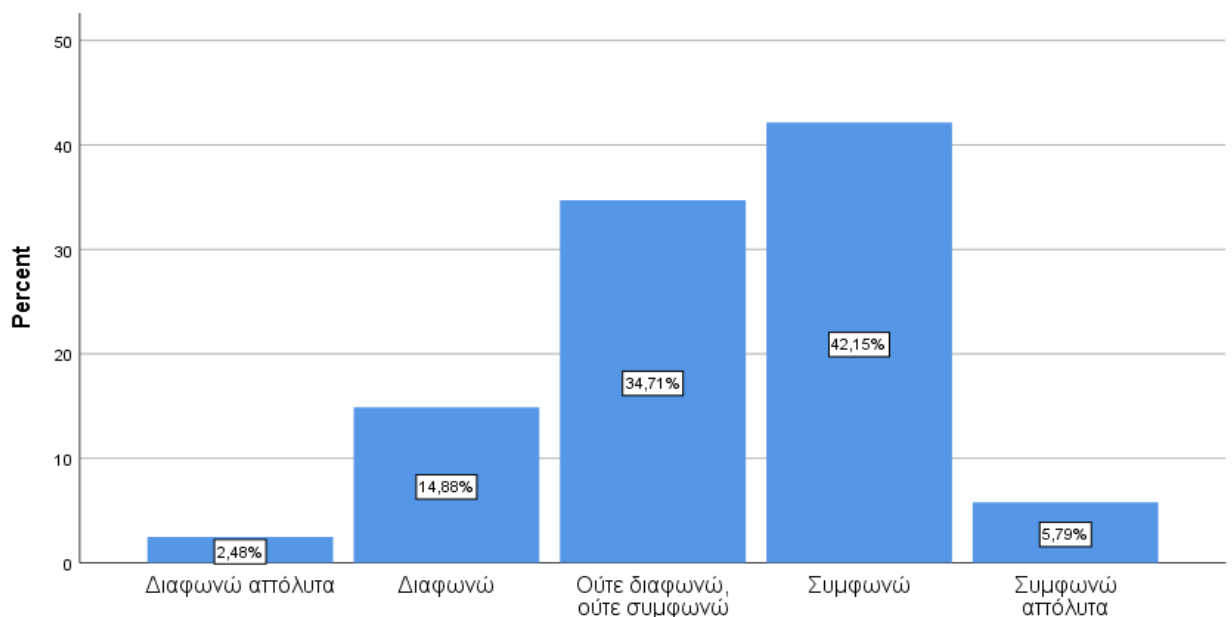
Το ερωτηματολόγιο ολοκληρώνεται με το μέρος Ε, όπου αξιολογείται η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου με τις ερωτήσεις 16 έως 18. Αρχικά, με την ερώτηση 16 διερευνάται ο βαθμός που ο εσωτερικός έλεγχος μειώνει την ύπαρξη αδυναμιών στις εσωτερικές δικλείδες ασφαλείας της οντότητας. Τα αποτελέσματα περιγράφονται στον παρακάτω Πίνακα.

16. Ο εσωτερικός έλεγχος μειώνει την ύπαρξη αδυναμιών στις εσωτερικές δικλείδες ασφαλείας της οντότητας

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Διαφωνώ απόλυτα	3	2,5	2,5	2,5
Διαφωνώ	18	14,9	14,9	17,4
Ούτε διαφωνώ, ούτε συμφωνώ	42	34,7	34,7	52,1
Συμφωνώ	51	42,1	42,1	94,2
Συμφωνώ απόλυτα	7	5,8	5,8	100,0
Total	121	100,0	100,0	

Πίνακας 23: Περιγραφικά στατιστικά για την ερώτηση 16

Από τον Πίνακα φαίνεται ότι το μεγαλύτερο ποσοστό, ήτοι 42% «συμφωνεί» ότι «Ο εσωτερικός έλεγχος μειώνει την ύπαρξη αδυναμιών στις εσωτερικές δικλείδες ασφαλείας της οντότητας». Εντούτοις σημαντικό ποσοστό 35% περίπου «ούτε διαφωνεί, ούτε συμφωνεί» με την παραπάνω άποψη. Τα παραπάνω αποτελέσματα παρουσιάζονται και διαγραμματικά.



16. Ο εσωτερικός έλεγχος μειώνει την ύπαρξη αδυναμιών στις εσωτερικές δικλείδες ασφαλείας της οντότητας

Διάγραμμα 16: Διάγραμμα ράβδων για την ερώτηση 16

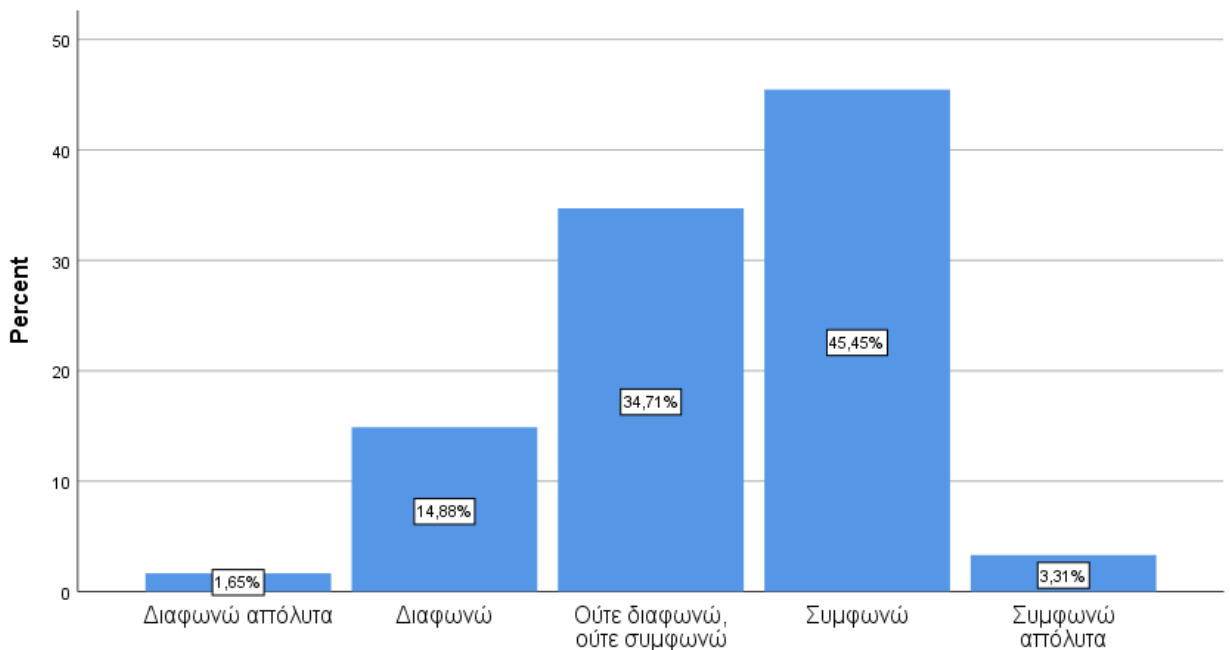
Στη συνέχεια εξετάζεται ο βαθμός υιοθέτησης των Διεθνών Προτύπων Επαγγελματικής Εφαρμογής εσωτερικού Ελέγχου (ερώτηση 17). Τα αποτελέσματα περιγράφονται στον παρακάτω Πίνακα.

17. Με γνώμονα την υψηλή ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου ακολουθούνται τα Διεθνή Πρότυπα Επαγγελματικής Εφαρμογής του Εσωτερικού Ελέγχου

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Διαφωνώ απόλυτα	2	1,7	1,7	1,7
Διαφωνώ	18	14,9	14,9	16,5
Ούτε διαφωνώ, ούτε συμφωνώ	42	34,7	34,7	51,2
Συμφωνώ	55	45,5	45,5	96,7
Συμφωνώ απόλυτα	4	3,3	3,3	100,0
Total	121	100,0	100,0	

Πίνακας 24: Περιγραφικά στατιστικά για την ερώτηση 17

Όμοια με την προηγούμενη ερώτηση, από τον Πίνακα φαίνεται ότι το μεγαλύτερο ποσοστό, ήτοι 45,5% «συμφωνεί» ότι «Με γνώμονα την υψηλή ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου ακολουθούνται τα Διεθνή Πρότυπα Επαγγελματικής Εφαρμογής του Εσωτερικού Ελέγχου». Εντούτοις σημαντικό ποσοστό 35% περίπου «ούτε διαφωνεί, ούτε συμφωνεί» με την παραπάνω άποψη. Τα παραπάνω αποτελέσματα παρουσιάζονται και διαγραμματικά.



17. Με γνώμονα την υψηλή ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου ακολουθούνται τα Διεθνή Πρότυπα Επαγγεμ Εφαρμ του Εσωτ Ελέγχου

Διάγραμμα 17: Διάγραμμα ράβδων για την ερώτηση 17

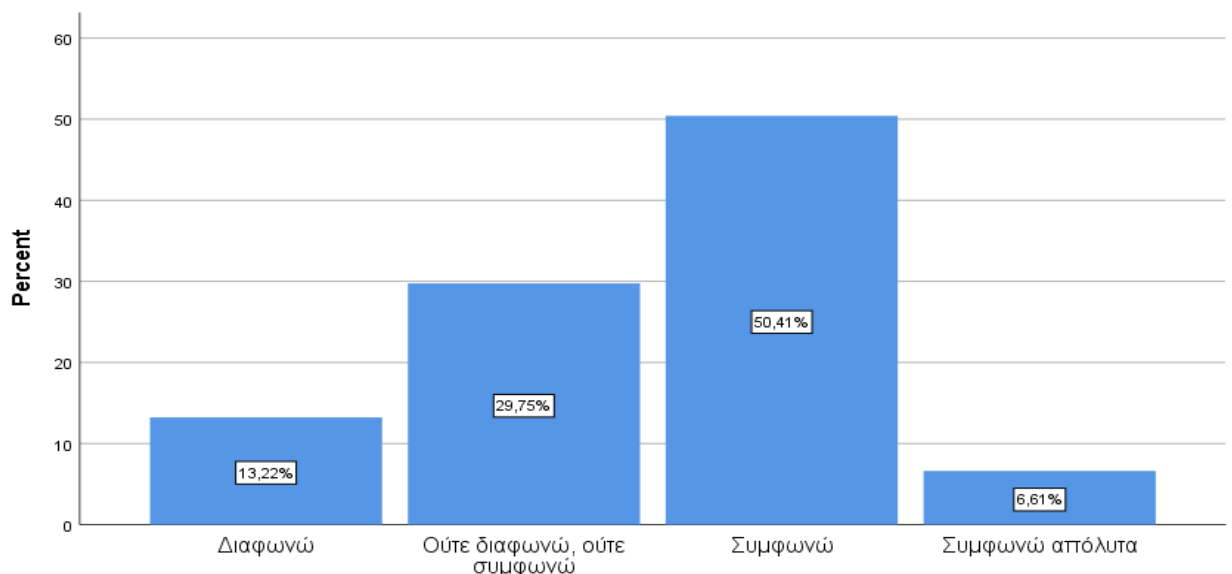
Το τελευταίο μέρος Ε του ερωτηματολογίου ολοκληρώνεται με την εξέταση του βαθμού που ο εσωτερικός έλεγχος συμβουλεύει σχετικά με την αποτελεσματικότητα και επάρκεια του συστήματος εσωτερικού ελέγχου (ερώτηση 18). Τα αποτελέσματα περιγράφονται στον παρακάτω Πίνακα.

18. Ο εσωτερικός έλεγχος συμβουλεύει σχετικά με την αποτελεσματικότητα και επάρκεια του συστήματος εσωτερικού ελέγχου

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid Διαφωνώ	16	13,2	13,2	13,2
Ούτε διαφωνώ, ούτε συμφωνώ	36	29,8	29,8	43,0
Συμφωνώ	61	50,4	50,4	93,4
Συμφωνώ απόλυτα	8	6,6	6,6	100,0
Total	121	100,0	100,0	

Πίνακας 25: Περιγραφικά στατιστικά για την ερώτηση 18

Από τον παραπάνω Πίνακα φαίνεται ότι τα αποτελέσματα είναι πιο θετικά σε σχέση με τις προηγούμενες δύο ερωτήσεις του τελευταίου μέρους του ερωτηματολογίου. Πιο συγκεκριμένα, στην εν λόγω ερώτηση, το μεγαλύτερο ποσοστό, ήτοι 50%, «συμφωνεί» ότι «Ο εσωτερικός έλεγχος συμβουλεύει σχετικά με την αποτελεσματικότητα και επάρκεια του συστήματος εσωτερικού ελέγχου». Βέβαια και σε αυτή την ερώτηση σημαντικό ποσοστό (30% περίπου) «ούτε διαφωνεί, ούτε συμφωνεί» με την παραπάνω άποψη. Τα παραπάνω αποτελέσματα παρουσιάζονται και διαγραμματικά.



18. Ο εσωτερικός έλεγχος συμβουλεύει σχετικά με την αποτελεσματικότητα και επάρκεια του συστήματος εσωτερικού ελέγχου

Διάγραμμα 18: Διάγραμμα ράβδων για την ερώτηση 18

Ολοκληρώνοντας την ανάλυση των ερωτήσεων του μέρους Ε, στον παρακάτω Πίνακα σας παρατίθενται συγκεντρωτικά ο μέσος όρος για την κάθε ερώτηση του τμήματος Ε του ερωτηματολογίου.

Ερωτήσεις	Μέσος όρος
16. Ο εσωτερικός έλεγχος μειώνει την ύπαρξη αδυναμιών στις εσωτερικές δικλείδες ασφαλείας της οντότητας	3,34
17. Με γνώμονα την υψηλή ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου ακολουθούνται τα Διεθνή Πρότυπα Επαγγελματικής Εφαρμογής του Εσωτερικού Ελέγχου	3,34
18. Ο εσωτερικός έλεγχος συμβουλεύει σχετικά με την αποτελεσματικότητα και επάρκεια του συστήματος εσωτερικού ελέγχου	3,50

Πίνακας 26: Περιγραφικά στατιστικά για ερωτήσεις 16-18 (μέρος Ε)

Από τον Πίνακα φαίνεται ότι το μεγαλύτερο μέσο όρο έχει η ερώτηση 18 «Ο εσωτερικός έλεγχος συμβουλεύει σχετικά με την αποτελεσματικότητα και επάρκεια του συστήματος εσωτερικού ελέγχου», ενώ τόσο η ερώτηση 16 «Ο εσωτερικός έλεγχος μειώνει την ύπαρξη αδυναμιών στις εσωτερικές δικλείδες ασφαλείας της οντότητας», όσο και η ερώτηση 17 «Με γνώμονα την υψηλή ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου ακολουθούνται τα Διεθνή Πρότυπα Επαγγελματικής Εφαρμογής του Εσωτερικού Ελέγχου» έχουν το μικρότερο μέσο όρο.

5.3. Αποτελέσματα Παραγοντικής Ανάλυσης

Η παραγοντική ανάλυση είναι μια στατιστική μέθοδος που έχει σκοπό την εύρεση κοινών παραγόντων ανάμεσα σε μια ομάδα μεταβλητών. Υπό αυτό το πρίσμα, πραγματοποιήθηκε παραγοντική ανάλυση, ώστε να εξαχθούν οι παράγοντες από όλες τις ερωτήσεις του ερωτηματολογίου (εκτός από τα δημογραφικά-μέρος Α).

Η καταλληλότητα των μεταβλητών - παραγόντων επαληθεύτηκε με μέτρηση της επάρκειας δειγματοληψίας Kaiser-Meyer-Olkin (Kaiser, 1970; Kaiser 1974), ακολουθώντας τον κανόνα ότι η τιμή για το ΚΜΟ πρέπει να είναι μεγαλύτερη ή το πολύ ίση από 0,5 για οποιαδήποτε ανάλυση παραγόντων για να αποδώσει ακριβή

Η επίδραση της ανεξαρτησίας και της αντικειμενικότητας στην ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου. Απόψεις λογιστών και εσωτερικών ελεγκτών. αποτελέσματα. Τα αποτελέσματα των παραπάνω αναλύσεων έδειξαν ότι ο παράγοντας ΚΜΟ ήταν 0,847 (> 0,5), η δοκιμή Bartlett είχε τιμή $p = 0,000 < 0,05$ (Πίνακας 27).

KMO and Bartlett's Test

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		,847
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	1115,738
	Df	91
	Sig.	,000

Πίνακας 27: KMO and Bartlett's Test

Οι τέσσερις παράγοντες που εξάγονται, εξηγούν το 77% της συνολικής διακύμανσης (ποσοστό πάνω από 50% θεωρείται ικανοποιητικό) και βρίσκονται σε συμφωνία με τα αρχικά μέρη του ερωτηματολογίου (εξάγονται από τον κάτωθι Πίνακα).

	Component			
	1	2	3	4
10. Ο εσωτερικός έλεγχος θεωρείται ως η αρχική θέση ευθύνης για τους μελλοντικούς διευθυντές	,865	,202	-,034	,237
12. Ο επικεφαλής εσωτερικός ελεγκτής μπορεί να ζητήσει βοήθεια εκτός της οντότητας με γνώμονα την προάσπιση της ανεξαρτησίας του εσωτερικού ελέγχου	,781	,278	,068	,190
9. Ο εσωτερικός έλεγχος έχει υψηλή θέση στην διοικητική ιεραρχία	,774	,198	,097	,314
11. Ο εσωτερικός έλεγχος παρέχει υπηρεσίες τόσο διαβεβαίωσης όσο και συμβουλευτικές εφόσον δεν παρεμποδίζεται η αντικειμενικότητά του	,760	,196	,128	,317
5. Ο εσωτερικός έλεγχος επικοινωνεί και συνεργάζεται άμεσα με το Διοικητικό Συμβούλιο	,183	,890	,072	,126
6. Το Διοικητικό συμβούλιο επιβεβαιώνει τουλάχιστον μια φορά ετησίως την ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου	,054	,851	,194	,156
8. Ο διευθύνων σύμβουλος ή οικονομικός διευθυντής μεμονωμένα δεν εμπλέκονται στον προϋπολογισμό του τμήματος εσωτερικού ελέγχου	,292	,750	,105	,094
7. Ο εσωτερικός έλεγχος υποβάλλει αναφορές σε τέτοιο επίπεδο ιεραρχίας μέσα στην οντότητα που να του επιτρέπει να ανταποκρίνεται στις ευθύνες του	,309	,718	,016	,076
14. Οι εσωτερικοί ελεγκτές αποφεύγουν αντικρουόμενα προσωπικά συμφέροντα	,046	,068	,916	,082
13. Η σύγκρουση συμφερόντων δεν υπάρχει στο έργο των εσωτερικών ελεγκτών	,025	,113	,882	-,002
15. Οι εσωτερικοί ελεγκτές δεν εκτελούν διαδικασίες που παρεμποδίζουν την αντικειμενικότητά τους	,095	,116	,866	,090
18. Ο εσωτερικός έλεγχος συμβουλεύει σχετικά με την αποτελεσματικότητα και επάρκεια του συστήματος εσωτερικού ελέγχου	,235	,076	,115	,851

17. Με γνώμονα την υψηλή ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου ακολουθούνται τα Διεθνή Πρότυπα Επαγγελματικής Εφαρμογής του Εσωτερικού Ελέγχου	,397	,159	,060	,812
16. Ο εσωτερικός έλεγχος μειώνει την ύπαρξη αδυναμιών στις εσωτερικές δικλίδες ασφαλείας της οντότητας	,496	,280	,005	,705

Πίνακας 28: Rotated Component Matrix a

Σύμφωνα λοιπόν με τον ανωτέρω Πίνακα, ο πρώτος παράγοντας δημιουργείται από τις ερωτήσεις 10, 12, 9 και 11, ήτοι το τμήμα Γ του ερωτηματολογίου, ο δεύτερος παράγοντας δημιουργείται από τις ερωτήσεις 5,6,8 και 7, ήτοι το τμήμα Β του ερωτηματολογίου, ο τρίτος παράγοντας δημιουργείται από τις ερωτήσεις 14,13 και 15, ήτοι το τμήμα Δ του ερωτηματολογίου και ο τέταρτος παράγοντας δημιουργείται από τις ερωτήσεις 18,17,16 ήτοι το τμήμα Ε του ερωτηματολογίου.

5.4. Αποτελέσματα Δείκτη Αξιοπιστίας Cronbach a

Η αξιοπιστία του ερωτηματολογίου ελέγχθηκε με το δείκτη Cronbach Alpha για κάθε παράγοντα ξεχωριστά. Ο συντελεστής αξιοπιστίας Cronbach Alpha μας πληροφορεί για την αξιοπιστία των κλιμάκων παραγόντων που δημιουργήθηκαν. Τα αποτελέσματα φαίνονται στον κάτωθι Πίνακα.

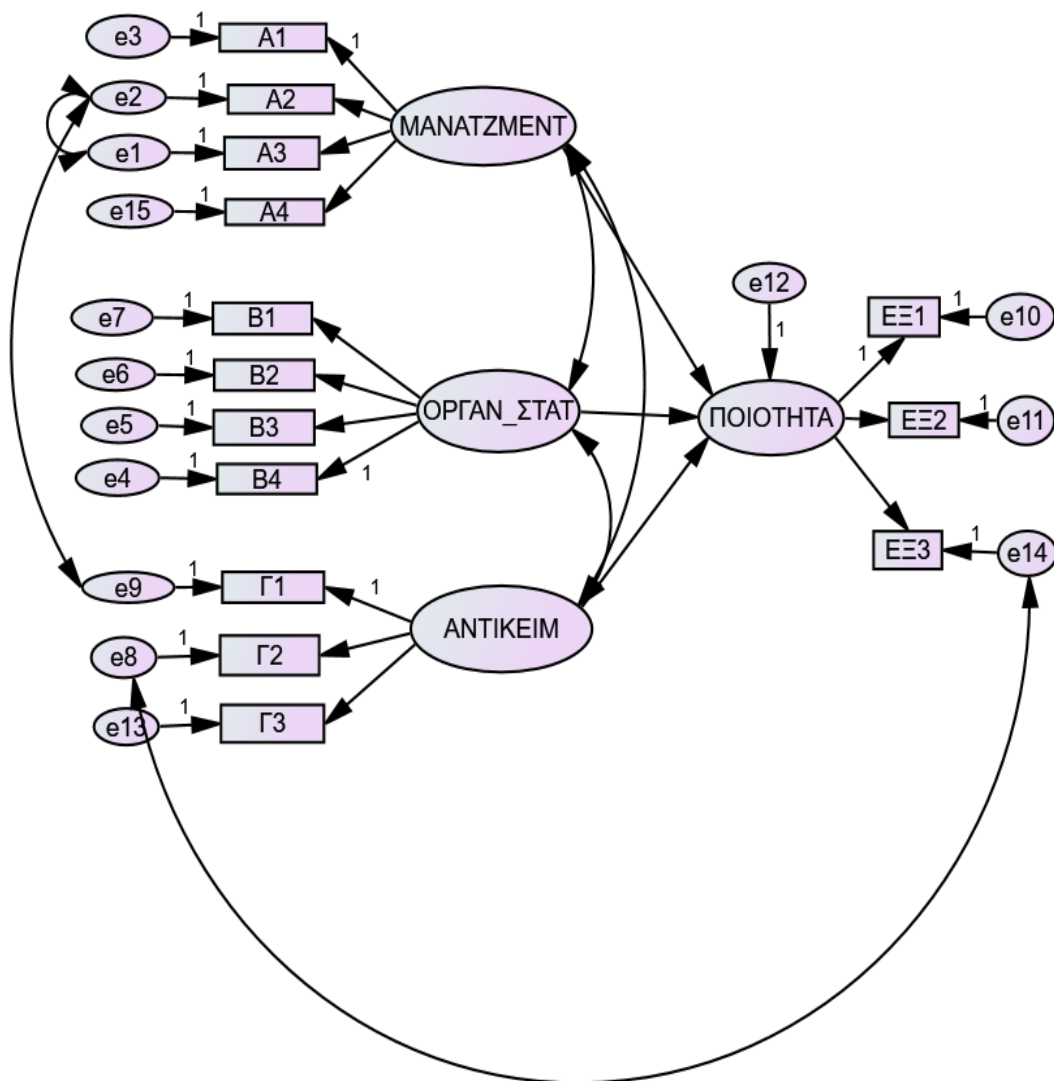
Ερωτήσεις	Ονομασία Μεταβλητής	Αριθμός μεταβλητών	Cronbach Alpha
5-8	MANATZMENT	4	0,865
9-12	ΟΡΓΑΝΩΣΙΑΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ	4	0,894
13-15	ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟΤΗΤΑ	3	0,879
16-18	ΠΟΙΟΤΗΤΑ	3	0,878

Πίνακας 29: Cronbach Alpha

Η τιμή του δείκτη Cronbach alpha για κάθε παράγοντα είναι πάνω από 0,7 συνεπώς είναι αρκετά ικανοποιητική (Hair et al., 2006).

5.5. Παρουσίαση Αποτελεσμάτων SEM

Στη συνέχεια παρουσιάζεται το Μοντέλο δομικών εξισώσεων.



Διάγραμμα 19: Προτεινόμενο Μοντέλο SEM

Για να είναι εφικτή η χρήση του παραπάνω αναφερόμενου μοντέλου, εκτενείς έλεγχοι σχετικά με την καλή προσαρμογή του έπρεπε να πραγματοποιηθούν (Hair et al., 2010).

Ειδικότερα, αρχικά ελέγχθηκε ο δείκτης προσαρμογής Chi-Square (έλεγχος X^2) ο οποίος δηλώνει το βαθμό ανεξαρτησίας μεταξύ θεωρητικών και εμπειρικών δεδομένων. Το Chi-square ήταν 87,532. Για την καλή προσαρμογή του μοντέλου το X^2 δεν θα πρέπει να είναι στατιστικά σημαντικό ($p=0.056 > 0.05$). Επειδή ο Chi-Square επηρεάζεται από το μέγεθος του δείγματος, για αυτό το λόγο χρησιμοποιείται και η προσαρμογή του εν λόγω δείκτη στους βαθμούς ελευθερίας (df), δηλαδή ο λόγος χ^2 / df (οι βαθμοί ελευθερίας είναι 68) ή CMIN / df είναι ένας ακόμη δείκτης και για το μοντέλο μας είναι 1.287, ο οποίος είναι μικρότερος από το 2 (Hai, & Tu, 2019; Lomax και Schumacker, 2004), αποτελώντας μια επιθυμητή τιμή.

Στη συνέχεια, ελέγχθηκε ο δείκτης καλής προσαρμογής GFI (Goodness-of-Fit Index). Ο εν λόγω δείκτης δείχνει το βαθμό προσαρμογής του μοντέλου μας σε σύγκριση με το να μην υπήρχε καθόλου το μοντέλο. Τιμές του δείκτη πάνω από 0,9 δηλώνουν ότι το μοντέλο μας είναι αποδεκτό. Στη δική μας περίπτωση ο εν λόγω δείκτης είναι 0,907 δείχνοντας την καλή προσαρμογή του μοντέλου.

Ένας ακόμα δείκτης καλής προσαρμογής του μοντέλου μέτρησης είναι ο δείκτης συγκριτικής προσαρμογής CFI (Comparative Fit Index). Η τιμή του δείκτη αυτού κυμαίνεται από 0 έως 1, με τιμές κοντά στο 0,90 ή μεγαλύτερες να αντιπροσωπεύουν μια αποδεκτή προσαρμογή στα δεδομένα (Bentler, 1992), ενώ η τιμή 1,0 δείχνει την τέλεια εφαρμογή. Στη περίπτωση μας ο δείκτης αυτός έχει τιμή 0,982 δείχνοντας την καλή προσαρμογή του μοντέλου.

Ένας ακόμα δείκτης καλής προσαρμογής του μοντέλου μέτρησης είναι ο Κανονικοποιημένος δείκτης προσαρμογής NFI (Normed Fit Index). Ο εν λόγω δείκτης συγκρίνει την τιμή χ^2 του υποθετικού και του μηδενικού μοντέλου. Η επιθυμητή τιμή αυτού του δείκτη, με τιμές κοντά στο 0,90 ή μεγαλύτερες να αντιπροσωπεύουν μια αποδεκτή προσαρμογή στα δεδομένα. Στη περίπτωση μας ο δείκτης αυτός έχει τιμή 0,925, δείχνοντας την καλή προσαρμογή του μοντέλου.

Ένας ακόμα δείκτης καλής προσαρμογής, σύμφωνα με τους Zu et al. (2010) και Kline (2015), είναι η τετραγωνική ρίζα του μέσου σφάλματος εκτίμησης RMSEA (Root Mean Square Error of Approximation). Ο εν λόγω δείκτης συγκρίνει το υποθετικό μοντέλο (δικό μας μοντέλο) με το ιδανικό μοντέλο. Η επιθυμητή τιμή αυτού του δείκτη, σύμφωνα με τους Hu και Bentler (1999), πρέπει να φέρει τιμές μικρότερες του 0,05

κάτι που δείχνει καλή προσαρμογή του μοντέλου ή τιμές κάτω από 0,10 που είναι αποδεικτές. Στη περίπτωση μας, ο δείκτης αυτός έχει τιμή 0,049 δείχνοντας την καλή προσαρμογή του μοντέλου.

Ένας ακόμα δείκτης καλής προσαρμογής είναι η Τετραγωνική ρίζα του μέσου των υπολοίπων RMR (Root Mean Square Residual). Η επιθυμητή τιμή αυτού του δείκτη, πρέπει να φέρει τιμές μικρότερες του 0,05 κάτι που δείχνει πολύ καλή προσαρμογή του μοντέλου. Στη περίπτωση μας ο δείκτης αυτός έχει τιμή 0,038 δείχνοντας την καλή προσαρμογή του μοντέλου.

Τέλος, από τον κάτωθι Πίνακα, φαίνονται και τα αποτελέσματα των ερευνητικών υποθέσεων:

Relationship			Estimate	C.R.	P	Label
ΜΑΝΑΤΖΜΕΝΤ	<--	ΠΟΙΟΤΗΤΑ	0,088	0,945	0,345	H1 Απορρίπτεται
ΟΡΓΑΝΩΣΙΑΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ	<--	ΠΟΙΟΤΗΤΑ	0,975	7,139	***	H2 Αποδεκτή
ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟΤΗΤΑ	<--	ΠΟΙΟΤΗΤΑ	0,010	0,107	0,945	H3 Απορρίπτεται

Πίνακας 30: Estimates - Regression Weights

Ο Πίνακας των δοκιμών των υποθέσεων δείχνει τη σημαντική θετική επίδραση της μεταβλητής «Οργανωσιακά Χαρακτηριστικά» στην εξαρτημένη μεταβλητή «Ποιότητα Εσωτερικού Ελέγχου». Η ανεξάρτητη αυτή μεταβλητή (Οργανωσιακά Χαρακτηριστικά) αντιπροσωπεύει την υπόθεση H₂ και δείχνει ότι η ανεξάρτητη μεταβλητή συσχετίζεται θετικά σε στατιστικά σημαντικό βαθμό σε επίπεδο $p < 0.001$ (two-tailed) με την εξαρτημένη μεταβλητή (Ποιότητα εσωτερικού ελέγχου). Αντίθετα, οι υπόλοιπες δύο υποθέσεις (H₁ και H₃) απορρίπτονται, διότι όπως φαίνεται δεν είναι στατιστικά σημαντικές με p αρκετά μεγαλύτερο του 0.001.

Κεφάλαιο 6: Συμπεράσματα

Στο σύγχρονο οικονομικό περιβάλλον, ο εσωτερικός έλεγχος έχει μεγάλη σημασία τους οικονομικούς οργανισμούς, καθώς συνεισφέρει καταλυτικά στη βελτίωση της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων ασφαλείας (σύστημα εσωτερικού ελέγχου), στην αποτελεσματική διαχείριση των επιχειρηματικών κινδύνων και στην προάσπιση των αρχών εταιρικής διακυβέρνησης (Lois et al., 2020). Παράλληλα, αξίζει να σημειωθεί ότι ο εσωτερικός έλεγχος είναι ένας εσωτερικός μηχανισμός ελέγχου της οικονομικής οντότητας. Υπό αυτό το πρίσμα, πολλοί ερευνητές τόνισαν τη μεγάλη σημασία της ανεξαρτησίας του εσωτερικού ελέγχου και της αντικειμενικότητας των εσωτερικών ελεγκτών για την βελτίωση της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου.

Με γνώμονα τα ανωτέρω πραγματοποιήθηκε εκτενής βιβλιογραφική επισκόπηση. Από την εν λόγω επισκόπηση οι μεταβλητές «Μάνατζμεντ», «Οργανωσιακά χαρακτηριστικά» και «Αντικειμενικότητα» θεωρήθηκαν ως οι ανεξάρτητες μεταβλητές που μπορούν να επηρεάσουν την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου.

Από την εμπειρική έρευνα εξήχθησαν σημαντικά συμπεράσματα. Αρχικά, οι συμμετέχοντες ήταν κυρίως εργαζόμενοι σε εμπορικές και βιομηχανικές επιχειρήσεις, και η θέση εργασίας τους ήταν κυρίως Λογιστές, εσωτερικοί και εξωτερικοί ελεγκτές. Ταυτόχρονα, οι ερωτώμενοι είχαν ως επί το πλείστον εργασιακή εμπειρία πάνω από 6 έτη και είχαν παρακολουθήσει κάποιο μεταπτυχιακό πρόγραμμα σπουδών.

Σχετικά με την μεταβλητή «Μάνατζμεντ», τα αποτελέσματα έδειξαν ότι «το Διοικητικό συμβούλιο επιβεβαιώνει τουλάχιστον μια φορά ετησίως την ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου». Βέβαια, αξίζει να σημειωθεί ότι γενικά οι απαντήσεις σχετικά με την εν λόγω μεταβλητή έχουν αρκετά περιθώρια βελτίωσης. Αναφορικά με την μεταβλητή «Οργανωσιακά χαρακτηριστικά», τα αποτελέσματα έδειξαν ότι «ο εσωτερικός έλεγχος παρέχει υπηρεσίες τόσο διαβεβαίωσης, όσο και συμβουλευτικές, εφόσον δεν παρεμποδίζεται η αντικειμενικότητά του». Επίσης, η δυνατότητα ο επικεφαλής εσωτερικός ελεγκτής να ζητήσει βοήθεια εκτός της οντότητας με γνώμονα την προάσπιση της ανεξαρτησίας του εσωτερικού ελέγχου δεν χρησιμοποιείται σε πολύ μεγάλο βαθμό. Συνεχίζοντας την ανάλυση των μεταβλητών, σχετικά με τη μεταβλητή «Αντικειμενικότητα» τα αποτελέσματα έδειξαν ότι αφενός «οι εσωτερικοί ελεγκτές δεν εκτελούν διαδικασίες που παρεμποδίζουν την αντικειμενικότητά τους», αφετέρου «η

σύγκρουση συμφερόντων δεν υπάρχει στο έργο των εσωτερικών ελεγκτών». Τέλος, αναφορικά με τη μεταβλητή «Ποιότητα εσωτερικού ελέγχου» τα αποτελέσματα έδειξαν ότι «ο εσωτερικός έλεγχος συμβουλεύει σχετικά με την αποτελεσματικότητα και επάρκεια του συστήματος εσωτερικού ελέγχου». Βέβαια, και σε αυτή την μεταβλητή αξίζει να σημειωθεί ότι γενικά οι απαντήσεις έχουν αρκετά περιθώρια βελτίωσης.

Από το μοντέλο των δομικών εξισώσεων και την αποδοχή ή απόρριψη των ερευνητικών υποθέσεων, φάνηκε ότι μόνο η ανεξάρτητη μεταβλητή «Οργανωσιακά χαρακτηριστικά» εξαρτάται σε στατιστικά σημαντικό βαθμό με την εξαρτημένη μεταβλητή «Ποιότητα εσωτερικού ελέγχου». Τα εν λόγω αποτελέσματα βρίσκονται σε συμφωνία με τις σημαντικές έρευνες, όπως των Christopher et al. (2009), Stewart και Subramaniam (2010), Goodwin και Yeo (2001), Ege (2015), Kaplan and Schultz (2007) και Mutchler (2003).

Αντίθετα, παραδόξως και σε αντίθεση με το μεγαλύτερο μέρος της βιβλιογραφίας, τόσο η ανεξάρτητη μεταβλητή «Μάνατζμεντ», όσο και η ανεξάρτητη μεταβλητή «Αντικειμενικότητα» δεν επηρεάζουν σε στατιστικά σημαντικό βαθμό την εξαρτημένη μεταβλητή «Ποιότητα εσωτερικού ελέγχου».

Σε αυτό το σημείο αξίζει να σημειωθεί ότι στην εξέταση όλων των ανωτέρω συμπερασμάτων της παρούσας διπλωματικής εργασίας πρέπει να ληφθούν σοβαρά υπόψη και οι περιορισμοί που υπήρχαν κατά την συγγραφή της παρούσας εργασίας. Ο ουσιαστικότερος περιορισμός έγκειται στην έλλειψη αντίστοιχων ποσοτικών εμπειρικών ερευνών για την ελληνική πραγματικότητα. Επίσης, η επιλογή της ερευνήτριας για απάντηση των ερωτηματολογίων από ερωτώμενους με υψηλή γνώση του αντικειμένου της εμπειρικής έρευνας, οδήγησε στην επιλογή μικρού δείγματος. Υπό το πρίσμα των ανωτέρω περιορισμών, ως μελλοντική έρευνα προτείνεται η διενέργεια εμπειρικής έρευνας σε μεγαλύτερο δείγμα ερωτώμενων. Επίσης, η χρήση και διαφορετικών μεθόδων έρευνας, όπως της μεθόδου των συνεντεύξεων, ίσως θα μπορούσε να βοηθήσει σε πληρέστερη κατανόηση και εμπλουτισμό των συμπερασμάτων. Εν κατακλείδι, η ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου και η αντικειμενικότητα των εσωτερικών ελεγκτών δύναται να συνδράμουν καταλυτικά στην επίτευξη υψηλής ποιότητας εσωτερικού ελέγχου και κατά συνέπεια στη δημιουργία προστιθέμενης αξίας για την οικονομική οντότητα.

Βιβλιογραφία

Ελληνική

1. Βασιλείου, Δ., Ηρειώτης, Ν., Μενεξιάδης, Μ. και Μπάλιος, Δ. (2017). *Εσωτερικός έλεγχος*, εκδόσεις Rosili, Αθήνα.
2. Καραμανής, Κ. (2008). *Σύγχρονη Ελεγκτική Θεωρία και Πρακτική σύμφωνα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα*, εκδόσεις Μέμφις ΑΕ, Αθήνα.
3. Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης, Π. (2017). *Ελεγκτική εσωτερικός έλεγχος Θεωρία και εφαρμογές*, εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική, Θεσσαλονίκη.
4. Παπαστάθης, Π. (2014). *Ο σύγχρονος εσωτερικός έλεγχος και η πρακτική εφαρμογή του*, εκδόσεις Unibooks ΙΚΕ.
5. Τσακλάγκανος, Α. και Σπαθής, Χ. (2015). *Ελεγκτική*, εκδόσεις ΑΦΟΙ Θ Κυριακίδη, Θεσσαλονίκη.
6. Δικτυακός Τόπος Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών Ελλάδας (2021) <https://www.hia.gr/>

Ξενόγλωσση

1. Abbott, L. J., Daugherty, B., Parker, S., & Peters, G. F. (2016). Internal audit quality and financial reporting quality: The joint importance of independence and competence. *Journal of Accounting Research*, 54(1), 3-40.
2. Ahlwat, S. S., & Lowe, D. J. (2004). An examination of internal auditor objectivity: in-house versus outsourcing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23(2), 147-158.
3. Al Matarneh, G. F. (2011). Factors determining the internal audit quality in banks: Empirical Evidence from Jordan. *International Research Journal of Finance and Economics*, 73(9), 99-108.
4. Alzeban, A. (2015). The impact of culture on the quality of internal audit: An empirical study. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 30(1), 57-77.
5. Alzeban, A. (2018). CEO involvement in selecting CAE, internal audit competency and independence, and financial reporting quality. *Journal of Business Economics and Management*, 19(3), 456-473.
6. Bariff, M. (2003). *Internal Audit Independence and Corporate Governance*. Institute of Internal Auditors.
7. Bello, S. M., Che Ahmad, A., & Mohamad Yusof, N. Z. (2018). Internal audit quality dimensions and organizational performance in Nigerian federal universities: the role of top management support. *Journal of Business & Retail Management Research*, 13(01), 156-170.
8. Bentler, P. M. (1992). On the fit of models to covariances and methodology to the Bulletin. *Psychological bulletin*, 112(3), 400.
9. Boskou, G., Kirkos, E., & Spathis, C. (2019). Classifying internal audit quality using textual analysis: the case of auditor selection. *Managerial Auditing Journal*, 34(8), 924-950.
10. Brody, R. G., & Lowe, D. J. (2000). The new role of the internal auditor: Implications for internal auditor objectivity. *International Journal of Auditing*, 4(2), 169-176.
11. Chapman, C. (2001). Raising the BAR- newly revised standards for the professional practice of internal auditing, *Internal Auditor*, 58(21), 55-61.
12. Christopher, J., Sarens, G., & Leung, P. (2009). A critical analysis of the independence of the internal audit function: evidence from Australia. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(2), 200-220.

13. Church, B. K., & Schneider, A. (1992). Internal Auditor Involvement In Internal Control System Design? Is Objectivity Impaired?. *Journal of Applied Business Research (JABR)*, 8(4), 15-24.
14. Deribe, W. J., & Regasa, D. G. (2014). Factors determining internal audit quality: Empirical evidence from Ethiopian commercial banks. *Research Journal of Finance and Accounting*, 5(23), 86-94.
15. Drogalas, G., Petridis, K., Petridis, N., & Zografidou, E. (2020). Valuation of the internal audit mechanisms in the Decision Support department of the Local Government Organizations using mathematical programming. *Annals of Operations Research*, 294, 267-280
16. Drogalas, G., Anagnostopoulou, E., Pazarskis, P., & Koutoupis, A. (2018). “Relationship between internal audit factors and corporate governance. *Journal of Governance and Regulation*, 7(3), 13-17.
17. Ege, M. S. (2015). Does internal audit function quality deter management misconduct?. *The Accounting Review*, 90(2), 495-527.
18. 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.
19. Farkas, M., Hirsch, R., & Kokina, J. (2019). Internal auditor communications: an experimental investigation of managerial perceptions. *Managerial Auditing Journal*. 34(4), 458-481.
20. Gamayuni, R. R. (2018). The effect of internal auditor competence and objectivity, and management support on effectiveness of internal audit function and financial reporting quality implications at local government. *International Journal of Economic Policy in Emerging Economies*, 11(3), 248-261.
21. Goodwin, J., & Yeo, T. Y. (2001). Two factors affecting internal audit independence and objectivity: Evidence from Singapore. *International Journal of auditing*, 5(2), 107-125.
22. Gramling, A. A., & Vandervelde, S. D. (2006). Assessing internal audit quality. *Internal Auditing*, 21(3), 26.
23. Hai, P. T., & Tu, C. A. (2019). Research on factors affecting organizational structure, operating mechanism and audit quality: An empirical study in Vietnam. *Journal of Business Economics and Management*, 20(3), 547-566.
24. Hair, J. F., Anderson, RE, Babin, B. J., & Black, W. C. (2010). *Multivariate Data Analysis*. New Jersey, Pearson Prentice Hall.

25. Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., Anderson, R. E., & Tatham, R. L. (2006). *Multivariate data analysis 6th Edition*, Pearson Prentice Hall. New Jersey.
26. Hoos, F., Messier Jr, W. F., Smith, J. L., & Tandy, P. R. (2018). An experimental investigation of the interaction effect of management training ground and reporting lines on internal auditors' objectivity. *International Journal of Auditing*, 22(2), 150-163.
27. Hu, L. T., & Bentler, P. M. (1999). Cut off criteria for fit indexes in covariance structure analysis: Conventional criteria versus new alternatives. *Structural equation modeling: a multidisciplinary journal*, 6(1), 1-55.
28. Jachi, M., & Yona, L. (2019). The impact of independence of internal audit function on transparency and accountability case of Zimbabwe local authorities. *Research Journal of Finance and Accounting*, 10(5), 64-77.
29. Kaiser, H. F. (1970). A second generation little jiffy. *Psychometrika*, 35(4), 401-415.
30. Kaiser, H. F. (1974). An index of factorial simplicity. *Psychometrika*, 39(1), 31-36.
31. Kaplan, S.E., & Schultz, J.J. (2007). Intentions to Report Questionable Acts: An Examination of the Influence of Anonymous Reporting Channel, Internal Audit Quality, and Setting. *Journal of Business Ethics*, 71, 109–124.
32. Kimotho, T. N. (2014). Factors affecting internal audit independence: A case study of Technical University of Mombasa. *European Journal of Business and Management*, 6(6), 145-154.
33. Kline, R. B. (2015). *Principles and practice of structural equation modeling*. Guilford publications. New York, NY.
34. Krichene, A., & Baklouti, E. (2020). Internal audit quality: perceptions of Tunisian internal auditors an explanatory research. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 19(1), 28-54.
35. Lois, P., Drogalas, G., Doulgeridis, K., & Petridis, K. (2020). Critical variables in the implementation of a risk-based internal audit: a theoretical and empirical investigation of Greek companies. *Journal of Operational Risk*, 15(4), 15-36.
36. Lois, P., Drogalas, G., Karagiorgos, A., Thrassou, A., & Vrontis, D. (2021). Internal auditing and cyber security: audit role and procedural contribution. *International Journal of Managerial and Financial Accounting*, 13(1), 25-47.
37. Lomax, R. G., & Schumacker, R. E. (2004). *A beginner's guide to structural equation modelling*. Psychology Press.

38. 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), 134-147.
39. Mazza, T., & Azzali, S. (2015). Effects of internal audit quality on the severity and persistence of controls deficiencies. *International Journal of Auditing*, 19(3), 148-165.
40. Mohamed, Z., Mat Zain, M., Subramaniam, N., & Wan Yusoff, W. F. (2012). Internal audit attributes and external audit's reliance on internal audit: Implications for audit fees. *International Journal of auditing*, 16(3), 268-285.
41. Munro, L., & Stewart, J. (2011). External auditors' reliance on internal auditing: further evidence. *Managerial Auditing Journal*, 26(6), 465.
42. Mutchler, J. F. (2003). Independence and objectivity: a framework for research opportunities in internal auditing. *Research Opportunities in Internal Auditing*, 231, 268.
43. Nyaga, K., Kiragu, D. N. U., & Riro, G. K. (2018). Influence of internal audit independence on internal audit effectiveness in the kirinyaga county government, Kenya.
44. Obeid, O. A., & Abdelnur, A. (2018). An Evaluation of Objectivity and Competence of Internal Audit Departments in Sudanese Government Units. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 8(3), 9.
45. Oussii, A. A., & Taktak, N. B. (2018). The impact of internal audit function characteristics on internal control quality. *Managerial Auditing Journal*. 33(5), 450-469.
46. Petridis, K., Drogalas, G., & Zografidou, E. (2021). Internal auditor selection using a TOPSIS/non-linear programming model. *Annals of Operations Research*, 1-27.
47. Pizzini, M., Lin, S., & Ziegenfuss, D. E. (2015). The impact of internal audit function quality and contribution on audit delay. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34(1), 25-58.
48. Plumlee, R. D. (1985). The standard of objectivity for internal auditors: Memory and bias effects. *Journal of Accounting Research*, 683-699.
49. Prawitt, D. F., Smith, J. L., & Wood, D. A. (2009). Internal audit quality and earnings management. *The accounting review*, 84(4), 1255-1280.

50. Rose, A. M., Rose, J. M., & Norman, C. S. (2013). Is the objectivity of internal audit compromised when the internal audit function is a management training ground?. *Accounting & Finance*, 53(4), 1001-1019.
51. Roussy, M., & Brivot, M. (2016). Internal audit quality: a polysemous notion?. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(5), 714-738.
52. Savčuk, O. (2007). Internal audit efficiency evaluation principles. *Journal of Business Economics and Management*, 8(4), pp. 275-276
53. Setyaningrum, D., & Kuntadi, C. (2019). The effects of competence, independence, audit work, and communication on the effectiveness of internal audit. *Journal of Economics, Business, & Accountancy Ventura*, 22(1), 39-47.
54. Stewart, J., & Subramaniam, N. (2010). Internal audit independence and objectivity: emerging research opportunities. *Managerial auditing journal*, 25(4), 328-360.
55. Trotman, A. J., & Duncan, K. R. (2018). Internal audit quality: Insights from audit committee members, senior management, and internal auditors. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 37(4), 235-259.
56. Van Staden, M., & Steyn, B. (2009). The profile of the chief audit executive as a driver of internal audit quality. *African Journal of Business Management*, 3(13), 918-925.
57. Zu, X., Robbins, T. L., & Fredendall, L. D. (2010). Mapping the critical links between organizational culture and TQM/Six Sigma practices, *International journal of production economics*, 123(1), 86-106.

Παράρτημα: Ερωτηματολόγιο Έρευνας

Τμήμα Α: Γενικές Ερωτήσεις

(Δηλώστε με ή υπογραμμίστε την απάντησή σας)

1. Σε ποια κατηγορία ανήκει η βασική δραστηριότητα της Επιχείρησης – Οργανισμού;

Εμπορική Βιομηχανική Μικτή Άλλο

2. Θέση στην οντότητα;

Λογιστής Εσωτερικός ελεγκτής Εξωτερικός ελεγκτής Διεύθυνση Άλλο

3. Πόσα έτη είναι η εμπειρία σας στον εσωτερικό έλεγχο

1-5 6-10 11 και πάνω

4. Εκπαίδευση

ΤΕΙ/Πανεπιστήμιο Μεταπτυχιακό Διδακτορικό Άλλο

Στη συνέχεια ακολουθείται η κάτωθι Κλίμακα:

Διαφωνώ απόλυτα	Διαφωνώ	Ούτε διαφωνώ, ούτε συμφωνώ	Συμφωνώ	Συμφωνώ απόλυτα
1	2	3	4	5

<u>Τμήμα Β: Μάνατζμεντ</u>	1	2	3	4	5
Σε ποιο βαθμό:					
5. Ο εσωτερικός έλεγχος επικοινωνεί και συνεργάζεται άμεσα με το Διοικητικό Συμβούλιο					
6. Το Διοικητικό συμβούλιο επιβεβαιώνει τουλάχιστον μια φορά ετησίως την ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου					
7. Ο εσωτερικός έλεγχος υποβάλλει αναφορές σε τέτοιο επίπεδο ιεραρχίας μέσα στην οντότητα που να του επιτρέπει να ανταποκρίνεται στις ευθύνες του					
8. Ο διευθύνων σύμβουλος ή οικονομικός διευθυντής μεμονωμένα δεν εμπλέκονται στον προϋπολογισμό του τμήματος εσωτερικού ελέγχου					
<u>Τμήμα Γ: Οργανωσιακά Χαρακτηριστικά</u>	1	2	3	4	5
9. Ο εσωτερικός έλεγχος έχει υψηλή θέση στην διοικητική ιεραρχία					

Η επίδραση της ανεξαρτησίας και της αντικειμενικότητας στην ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου. Απόψεις λογιστών και εσωτερικών ελεγκτών.

10. Ο εσωτερικός έλεγχος θεωρείται ως η αρχική θέση ευθύνης για τους μελλοντικούς διευθυντές					
11. Ο εσωτερικός έλεγχος παρέχει υπηρεσίες τόσο διαβεβαίωσης όσο και συμβουλευτικές εφόσον δεν παρεμποδίζεται η αντικειμενικότητά του					
12. Ο επικεφαλής εσωτερικός ελεγκτής μπορεί να ζητήσει βοήθεια εκτός της οντότητας με γνώμονα την προάσπιση της ανεξαρτησίας του εσωτερικού ελέγχου					
<u>Τμήμα Δ: Αντικειμενικότητα</u>	1	2	3	4	5
13. Η σύγκρουση συμφερόντων δεν υπάρχει στο έργο των εσωτερικών ελεγκτών					
14. Οι εσωτερικοί ελεγκτές αποφεύγουν αντικρουόμενα προσωπικά συμφέροντα					
15. Οι εσωτερικοί ελεγκτές δεν εκτελούν διαδικασίες που παρεμποδίζουν την αντικειμενικότητά τους					
<u>Τμήμα Ε: Ποιότητα Εσωτερικού Ελέγχου</u>	1	2	3	4	5
16. Ο εσωτερικός έλεγχος μειώνει την ύπαρξη αδυναμιών στις εσωτερικές δικλείδες ασφαλείας της οντότητας					
17. Με γνώμονα την υψηλή ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου ακολουθούνται τα Διεθνή Πρότυπα Επαγγελματικής Εφαρμογής του Εσωτερικού Ελέγχου					
18. Ο εσωτερικός έλεγχος συμβουλεύει σχετικά με την αποτελεσματικότητα και επάρκεια του συστήματος εσωτερικού ελέγχου					

Σας ευχαριστούμε πολύ για τη συμμετοχή σας στην έρευνα.