



ΔΙΑΤΜΗΜΑΤΙΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΣΤΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Διπλωματική Εργασία

**ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ: Ο
ΔΙΑΜΕΣΟΛΑΒΗΤΙΚΟΣ ΡΟΛΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ ΤΗΣ
ΑΝΩΤΑΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ**

του

ΓΕΩΡΓΙΟΥ ΜΠΟΥΝΤΑ

Αριθμός μητρώου: mba22036

ΕΠΙΒΛΕΠΟΝΤΑΣ: ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΔΡΟΓΑΛΑΣ

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

ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΣ 2023

Αφιερώνεται στους γονείς και την αδερφή μου,

Βασίλη, Σταυρούλα και Ευαγγελία.

Ευχαριστίες

Θα ήθελα να εκφράσω τις ευχαριστίες μου στον επιβλέποντα καθηγητή της παρούσας διπλωματικής εργασίας, κ. Γιώργο Δρογαλά, για τη στήριξη και τη καθοδήγηση που μου έδειξε καθ' όλη τη διάρκεια εκπόνησής της.

Επίσης, θα ήθελα να ευχαριστήσω όλους τους καθηγητές του προγράμματος για τη συνεργασία και τη γνώση που μου μετέδωσαν και τους συμφοιτητές μου, Γιώργο και Πέτρο, που μετέτρεψαν το συγκεκριμένο μεταπτυχιακό πρόγραμμα σε μια ευχάριστη εμπειρία.

Θα ήθελα να ευχαριστήσω τους γονείς μου τόσο για τη ψυχολογική όσο και για την οικονομική τους στήριξη κατά τη διάρκεια των σπουδών μου.

Τέλος, θα ήθελα να ευχαριστήσω πραγματικά και όσους συμμετείχανε στην εμπειρική έρευνα.

Περίληψη

Η οικονομική αβεβαιότητα και αστάθεια και φαινόμενα όπως η απάτη και η αδιαφάνεια καθιστούν την ελεγκτική υψίστης σημασίας για τις επιχειρήσεις, τόσο σε εθνικό όσο και σε παγκόσμιο επίπεδο. Ο εσωτερικός έλεγχος έχει μετατραπεί τα τελευταία χρόνια σε έναν προληπτικό και συμβουλευτικό μηχανισμό και στενό συνεργάτη της ανώτατης διοίκησης, συμβάλλει στην αντιμετώπιση των επιχειρηματικών κινδύνων και στην επίτευξη τόσο οργανωσιακών όσο και στρατηγικών στόχων και αποτελεί, αδιαμφισβήτητα, σημαντικό παράγοντα της εταιρικής διακυβέρνησης.

Η παρούσα διπλωματική εργασία πραγματεύεται τη σημασία του εσωτερικού ελέγχου, την αποτελεσματικότητά του και πως η ανεξαρτησία, οι ικανότητες, η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου και η υποστήριξη από την ανώτατη διοίκηση συμβάλλουν στην αποτελεσματικότητά του εσωτερικού ελέγχου. Η συλλογή πρωτογενών δεδομένων πραγματοποιήθηκε μέσω ηλεκτρονικού ερωτηματολογίου που διανεμήθηκε σε ένα τυχαίο δείγμα υπαλλήλων που στελεχώνουν εταιρείες με διαθέσιμο τμήμα εσωτερικού ελέγχου. Τα ευρήματα, που επεξεργάστηκαν και αναλύθηκαν μέσω του SPSS, δείχνουν πως οι ικανότητες και η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου επηρεάζουν θετικά και σημαντικά την αποτελεσματικότητά του εσωτερικού ελέγχου, με τις ικανότητες να αποτελούν τον πιο σημαντικό παράγοντά της, ενώ η ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου επηρεάζει θετικά, αλλά όχι στατιστικά σημαντικά, την αποτελεσματικότητά του εσωτερικού ελέγχου. Τέλος, ο διαμεσολαβητικός ρόλος της υποστήριξης της ανώτατης διοίκησης μεταξύ της ανεξαρτησίας, των ικανοτήτων και της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου και της αποτελεσματικότητάς του αποδείχθηκε στατιστικά μη σημαντικός.

Λέξεις-κλειδιά: Ελεγκτική, Εταιρική Διακυβέρνηση, Εσωτερικός Έλεγχος, Αποτελεσματικότητα, Ανεξαρτησία, Ικανότητες, Ποιότητα, Υποστήριξη Ανώτατης Διοίκησης, Διαμεσολαβητικός Ρόλος.

Abstract

Financial uncertainty and instability and phenomena such as fraud and opacity make audit of the utmost importance for businesses, both nationally and globally. Internal audit has been transformed in recent years into a preventive and advisory mechanism and a close associate of the top management, contributes to the confrontation of business risks and the achievement of both organisational and strategic goals and is, undoubtedly, an important factor of corporate governance.

This diploma thesis discusses the importance of Internal audit, its effectiveness and how independence, competence, quality of internal audit and support from senior management contribute to the effectiveness of internal audit. Primary data were collected through an online questionnaire distributed to a random sample of staff from companies with an available internal audit department. The findings, elaborated and analyzed through SPSS, show that the competence and quality of internal audit affect positively and significantly the effectiveness of internal audit, while the independence of internal audit affects positively, but not statistically significantly, the effectiveness of internal audit. Finally, the moderating role of top management support between the independence, competence and quality of internal audit and its effectiveness proved statistically insignificant.

Keywords: Audit, Corporate Governance, Internal Audit, Effectiveness, Independence, Competence, Quality, Top Management Support, Moderating Role.

Κατάλογος εικόνων

Εικόνα 1 Λειτουργικό Υπόδειγμα	21
Εικόνα 2 Ηλικία.....	23
Εικόνα 3 Επίπεδο εκπαίδευσης	23
Εικόνα 4 Θέση εργασίας	24
Εικόνα 5 Εργασιακή εμπειρία	25

Κατάλογος πινάκων

Πίνακας 1 Πηγές ερωτήσεων ερωτηματολογίου.....	27
Πίνακας 2 Αποτελεσματικότητα εσωτερικού ελέγχου: Ερώτηση 1	28
Πίνακας 3 Αποτελεσματικότητα εσωτερικού ελέγχου: Ερώτηση 2	29
Πίνακας 4 Αποτελεσματικότητα εσωτερικού ελέγχου: Ερώτηση 3	30
Πίνακας 5 Αποτελεσματικότητα εσωτερικού ελέγχου: Ερώτηση 4	31
Πίνακας 6 Ανεξαρτησία εσωτερικού ελέγχου: Ερώτηση 1.....	32
Πίνακας 7 Ανεξαρτησία εσωτερικού ελέγχου: Ερώτηση 2.....	33
Πίνακας 8 Ανεξαρτησία εσωτερικού ελέγχου: Ερώτηση 3.....	34
Πίνακας 9 Ανεξαρτησία εσωτερικού ελέγχου: Ερώτηση 4.....	35
Πίνακας 10 Ανεξαρτησία εσωτερικού ελέγχου: Ερώτηση 5.....	36
Πίνακας 11 Ικανότητες εσωτερικού ελέγχου: Ερώτηση 1	37
Πίνακας 12 Ικανότητες εσωτερικού ελέγχου: Ερώτηση 2	38
Πίνακας 13 Ικανότητες εσωτερικού ελέγχου: Ερώτηση 3	39
Πίνακας 14 Ικανότητες εσωτερικού ελέγχου: Ερώτηση 4	40
Πίνακας 15 Ικανότητες εσωτερικού ελέγχου: Ερώτηση 5	41
Πίνακας 16 Ποιότητα εσωτερικού ελέγχου: Ερώτηση 1	42
Πίνακας 17 Ποιότητα εσωτερικού ελέγχου: Ερώτηση 2	43
Πίνακας 18 Ποιότητα εσωτερικού ελέγχου: Ερώτηση 3	44
Πίνακας 19 Ποιότητα εσωτερικού ελέγχου: Ερώτηση 4	45
Πίνακας 20 Ποιότητα εσωτερικού ελέγχου: Ερώτηση 5	46
Πίνακας 21 Υποστήριξη της Ανώτατης Διοίκησης: Ερώτηση 1	47
Πίνακας 22 Υποστήριξη της Ανώτατης Διοίκησης: Ερώτηση 2	48
Πίνακας 23 Υποστήριξη της Ανώτατης Διοίκησης: Ερώτηση 3	49
Πίνακας 24 Υποστήριξη της Ανώτατης Διοίκησης: Ερώτηση 4	50
Πίνακας 25 Υποστήριξη της Ανώτατης Διοίκησης: Ερώτηση 5	51

Πίνακας 26 Έλεγχος Αξιοπιστίας-Cronbach's Alpha	52
Πίνακας 27 Σύνοψη Μοντέλου	53
Πίνακας 28 ANOVA	54
Πίνακας 29 Πίνακας Coefficients	55

Περιεχόμενα

Ευχαριστίες	iii
Περίληψη.....	iv
Abstract	v
Κατάλογος εικόνων.....	vi
Κατάλογος πινάκων.....	vi
Κεφάλαιο 1 ^ο : Εισαγωγή	1
1.1. Εισαγωγικές Παρατηρήσεις	1
1.2. Σκοπός Εργασίας και Ερευνητικά ερωτήματα	2
1.3. Διάρθρωση Διπλωματικής Εργασίας.....	2
Κεφάλαιο 2 ^ο : Θεωρητικό πλαίσιο	4
2.1. Εισαγωγή.....	4
2.2. Θεωρητικό Πλαίσιο του Εσωτερικού Ελέγχου.....	4
2.3. Θεωρητικό πλαίσιο Εταιρικής Διακυβέρνησης.....	5
2.4. Θεωρητικό πλαίσιο Ανώτατης Διοίκησης.....	6
Κεφάλαιο 3 ^ο : Βιβλιογραφική Ανασκόπηση.....	7
3.1. Εισαγωγή.....	7
3.2. Αποτελεσματικότητα Εσωτερικού Ελέγχου.....	7
3.3. Ανεξαρτησία Εσωτερικού Ελέγχου.....	11
3.4. Ικανότητες Εσωτερικού Ελέγχου	14
3.5. Ποιότητα Εσωτερικού Ελέγχου	16
3.6. Υποστήριξη της Ανώτατης Διοίκησης	18
Κεφάλαιο 4 ^ο : Μεθοδολογία Ερευνάς	22
4.1. Εισαγωγή.....	22
4.2. Ερευνητικό εργαλείο	22
4.3. Δείγμα	22
4.4. Στατιστική Ανάλυση	25
4.5. Μέτρηση μεταβλητών.....	25
Κεφάλαιο 5 ^ο : Αποτελέσματα Ερευνάς	28
5.1. Περιγραφική στατιστική	28
5.2. Αξιοπιστία	51
5.3. Ανάλυση Παλινδρόμησης.....	52
Κεφάλαιο 6 ^ο : Συμπεράσματα, Περιορισμοί και Προτάσεις για μελλοντική ερευνά	57

Βιβλιογραφία.....	60
Προσάρτημα.....	70

Κεφάλαιο 1^ο: Εισαγωγή

1.1. Εισαγωγικές Παρατηρήσεις

Οι εξελίξεις και τα σύνθετα πολιτικοοικονομικά ζητήματα της σύγχρονης εποχής έχουν οδηγήσει στη διαφοροποίηση του χαρακτήρα των επιχειρήσεων τόσο σε τοπικό όσο και σε παγκόσμιο επίπεδο. Η αύξηση των συγχωνεύσεων και των εξαγορών, η εξέλιξη της τεχνολογίας, η είσοδος της παγκόσμιας αγοράς στην εποχή των μέγα-δεδομένων (Big Data), οι ασταθείς πολιτικοοικονομικές συνθήκες και η άνοδος φαινομένων όπως η απάτη και η αδιαφάνεια στο επιχειρησιακό περιβάλλον σε συνδυασμό με τη μη κατάλληλη οργάνωση και προγραμματισμό των επιχειρήσεων, αποτελούν μια σειρά σύγχρονων ζητημάτων και αποτελούν τη μεγαλύτερη πρόκληση για τις επιχειρήσεις. Συνεπώς, η αντιμετώπιση των συγκεκριμένων ζητημάτων από την πλευρά της κάθε διοίκησης είναι απαραίτητη και οι επιχειρήσεις δύνανται να αναζητήσουν τις βέλτιστες λύσεις και πρακτικές, ώστε να καταφέρουν να επιβιώσουν στο πολύπλοκο και ταχέως εξελισσόμενο οικονομικό περιβάλλον.

Οι επιχειρήσεις για την πρόληψη, αλλά και για την αντιμετώπιση τόσο εσωτερικών όσο και εξωτερικών απειλών, εκτός της σωστής οργάνωσης οφείλουν να σχεδιάσουν και κατάλληλες διαδικασίες ελέγχου, ώστε να εξασφαλίζεται η αξιοπιστία και να εντοπίζονται φαινόμενα απάτης και αδιαφάνειας. Έλεγχος είναι το σύνολο κανόνων και πρακτικών που βοηθούν στην παρακολούθηση και την ομαλή διεξαγωγή των διαδικασιών μέσα σε μια επιχείρηση, εξασφαλίζοντας έτσι την επίτευξη των επιμέρους στόχων. Πιο συγκεκριμένα, το προηγούμενο αποτελεί έργο και καθήκον του τμήματος του εσωτερικού ελέγχου της εκάστοτε επιχείρησης. Σύμφωνα με τους Νεγκάκη και Ταχυνάκη (2017, σ. 105), ο εσωτερικός έλεγχος αποσκοπεί στην «παροχή εξειδικευμένων και επιστημονικά τεκμηριωμένων υπηρεσιών προς τη διοίκηση της επιχείρησης για την ορθή και αποτελεσματική εκπλήρωση των καθηκόντων της».

1.2. Σκοπός Εργασίας και Ερευνητικά ερωτήματα

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι η ανάλυση εννοιών όπως ο εσωτερικός έλεγχος, η ανώτατη διοίκηση, η ανεξαρτησία, οι ικανότητες και η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου και άλλες συναφείς έννοιες που σχετίζονται με το συγκεκριμένο θέμα. Πιο συγκεκριμένα θα παρουσιαστούν η ανεξαρτησία, οι ικανότητες-δεξιότητες του ελεγκτή και η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου ως παράγοντες που επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου και η υποστήριξη της ανώτατης διοίκησης ως διαμεσολαβητή μεταξύ της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου και των επιμέρους παραγόντων. Στόχος της συγκεκριμένης εκπόνησης είναι η ποσοτική εκτίμηση των τριών παραγόντων ως προς την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου και τέλος εάν η υποστήριξη της ανώτατης διοίκησης συμβάλει σε αποτελεσματικότερο εσωτερικό έλεγχο ή όχι.

Τα παραπάνω αφορούν το θεωρητικό μέρος της παρούσας διπλωματικής εργασίας, ενώ στη συνέχεια θα παρουσιαστεί το εμπειρικό της μέρος με τη πραγματοποίηση έρευνας μέσω ερωτηματολογίων.

Τα ερωτήματα που πρόκειται να απαντηθούν με το πέρας της παρούσας διπλωματικής εργασίας είναι τα εξής:

- 1) Επηρεάζει η ανεξαρτησία, οι ικανότητες ενός ελεγκτή και η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου;
- 2) Συμβάλλει η υποστήριξη της ανώτατης διοίκησης, ως διαμεσολαβητής, σε έναν πιο αποτελεσματικό εσωτερικό έλεγχο;

1.3. Διάρθρωση Διπλωματικής Εργασίας

Η παρούσα διπλωματική εργασία αποτελείται από έξι κεφάλαια. Στο πρώτο κεφάλαιο παραβάλλονται κάποιες εισαγωγικές παρατηρήσεις σχετικά με το θέμα το οποίο πραγματεύεται η εργασία, ο σκοπός της εργασίας και στο τέλος του κεφαλαίου αναλύεται η διάρθρωση της διπλωματικής εργασίας.

Στο δεύτερο κεφάλαιο γίνεται παρουσίαση του θεωρητικού πλαισίου. Αρχικά παρατίθεται το θεωρητικό πλαίσιο του εσωτερικού ελέγχου, ο σκοπός, ο στόχος και η αποτελεσματικότητά του, το θεωρητικό πλαίσιο της εταιρικής διακυβέρνησης και το θεωρητικό πλαίσιο της ανώτατης διοίκησης

Στο τρίτο κεφάλαιο παρουσιάζονται επιστημονικές έρευνες και άρθρα σε σχέση με τον εσωτερικό έλεγχο και την αποτελεσματικότητα του και στη συνέχεια γίνονται αναφορές σε έρευνες για το πόσο επηρεάζει η ανεξαρτησία, οι ικανότητες του ελεγκτή, η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου και η υποστήριξη της ανώτατης διοίκησης την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου.

Το τέταρτο πραγματεύεται το εμπειρικό μέρος της διπλωματικής εργασίας. Στο μέρος αυτό αναλύονται τα δημογραφικά αποτελέσματα της έρευνας και παράλληλα περιγράφονται τα δομικά στοιχεία του ερωτηματολογίου της έρευνας.

Στο πέμπτο κεφάλαιο παρατίθενται και αναλύονται τα αποτελέσματα της εμπειρικής έρευνας. Αρχικά με τη βοήθεια της περιγραφικής στατιστικής γίνεται η παρουσίαση των αποτελεσμάτων των ερωτηματολογίων και στη συνέχεια ακολουθούν τα αποτελέσματα της παλινδρόμησης.

Καταλήγοντας, στο έκτο και τελευταίο κεφάλαιο της παρούσας διπλωματικής εργασίας περιγράφονται τα συμπεράσματα και οι περιορισμοί της, τυχόν κενά στη βιβλιογραφία και προτάσεις για μελλοντικές έρευνες.

Κεφάλαιο 2^ο: Θεωρητικό πλαίσιο

2.1. Εισαγωγή

Σε αυτό το κεφάλαιο θα αναλυθεί η έννοια του εσωτερικού ελέγχου, ο σκοπός του και ο στόχος του. Εκτός αυτού, θα αναλυθούν και έννοιες όπως η ανώτατη διοίκηση, η εταιρική διακυβέρνηση και η σχέση αυτών με τον εσωτερικό έλεγχο.

2.2. Θεωρητικό Πλαίσιο του Εσωτερικού Ελέγχου

Ο ρόλος του εσωτερικού ελέγχου έχει αλλάξει δραματικά τα τελευταία χρόνια, καθώς από παρατηρητής της εταιρικής διοίκησης έχει μετατραπεί σε μια υπηρεσία υψηλής προστιθέμενης αξίας (Kotb et al., 2020). Πρακτικά, ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί μια επαγγελματική και ανεξάρτητη αξιολόγηση που ως στόχο έχει την παροχή πληροφόρησης για τις πρακτικές και τις δραστηριότητες της διοίκησης στο επίπεδο ενός οργανισμού (OECD, 2018). Σύμφωνα με το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (2022) εσωτερικός έλεγχος ορίζεται η «ανεξάρτητη και αντικειμενική διαβεβαιωτική και συμβουλευτική δραστηριότητα, σχεδιασμένη να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες ενός οργανισμού. Ο εσωτερικός έλεγχος βοηθάει τον οργανισμό να επιτύχει τους αντικειμενικούς του σκοπούς, υιοθετώντας μία συστηματική και επαγγελματική προσέγγιση στην αξιολόγηση και την βελτίωση της αποτελεσματικότητας της διαχείρισης κινδύνου, των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και της εταιρικής διακυβέρνησης» και αποστολή του αποτελεί η ενίσχυση της αξίας του οργανισμού μέσω της παροχής αντικειμενικής διαβεβαίωσης, συμβουλών και πληροφόρησης. Επομένως, ο σχεδιασμός του συστήματος των διαδικασιών της επιχείρησης, σύστημα το οποίο αποσκοπεί στην ορθή οργάνωση των οικονομικών και μη υπηρεσιών της επιχείρησης και στην αποτελεσματική λειτουργία της επιχείρησης, αποτελεί τον κύριο στόχο του εσωτερικού ελέγχου (Νεγκάκης και Ταχυνάκης, 2017).

Οι Lenz et al. (2018) επισημάνανε ότι ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να γίνει ο κεντρικός πυλώνας της εταιρικής διακυβέρνησης, καταπολεμώντας την κακή διοίκηση της επιχείρησης, τη μη απαραίτητη ανάληψη κινδύνων και την απάτη. Σύμφωνα με την απόφαση 5/204/14.11.2000 του διοικητικού συμβουλίου της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς

(2000) κάθε εταιρεία¹ οφείλει να σχηματίσει τμήμα εσωτερικού ελέγχου που θα ανταποκρίνεται στο μέγεθος, στο αντικείμενό της, στις αρχές σύγχρονης οργάνωσης, καθώς και στο οργανόγραμμά της εταιρίας. Για αυτόν το λόγο, ο εσωτερικός έλεγχος καθίσταται ζωτικής σημασίας μιας και βοηθάει τον οργανισμό, μέσω μιας πιο πειθαρχημένης προσέγγισης, να βελτιώσει την αποτελεσματικότητα διαχείρισης κινδύνου και τις διαδικασίες εταιρικής διακυβέρνησης (Drogalas et al., 2015; Lois et al., 2021). Τέλος, ο εσωτερικός έλεγχος αξιολογεί τη συμμόρφωση με τους οικονομικούς κανονισμούς (Mahyoro and Kasoga, 2021), την αποδοτικότητα των εσωτερικών μηχανισμών και εκτιμά την εξάρτηση και την αξιοπιστία των οικονομικών αναφορών και ο ίδιος αποτελεί λειτουργία που προσθέτει αξία στην επιχείρηση όταν επιτυγχάνει τους στόχους του, όπως για παράδειγμα η πραγματοποίηση του ελεγκτικού πλάνου και η υλοποίηση των ελεγκτικών συστάσεων (Botha and Wilkinson, 2020; Ziniyel et al., 2018).

2.3. Θεωρητικό πλαίσιο Εταιρικής Διακυβέρνησης

Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί ένα θεμελιώδες μέρος της εταιρικής διακυβέρνησης, καθώς είναι ο ένας από τους τέσσερις ρόλους-κλειδί μαζί με την επιτροπή ελέγχου, τον εξωτερικό έλεγχο και τη διοίκηση. Η σημαντικότητα του εσωτερικού ελέγχου στην εταιρική διακυβέρνηση βασίζεται στο ρόλο του ως ο μόνος εσωτερικός μηχανισμός παρακολούθησης που λειτουργεί σε καθημερινή βάση (Vadasi et al., 2019). Ως εταιρική διακυβέρνηση ορίζεται το σύστημα σχέσεων μεταξύ της ανώτατης διοίκησης της εταιρείας και κάθε άλλου ενδιαφερόμενου μέρους και αποσκοπεί στη δημιουργία και την ανάπτυξη ανταγωνιστικών επιχειρήσεων. Το ΕΣΕΔ² εκδίδει τον Ελληνικό κώδικα εταιρικής διακυβέρνησης. Ο συγκεκριμένος κώδικας συμπεριλαμβάνει ένα σύνολο αρχών αυτορρύθμισης και βάσει αυτών συγκροτείται η καλύτερη διοίκηση της εταιρείας, διευκολύνεται η επίτευξη των στόχων της και εντοπίζονται ή προλαμβάνονται τυχόν κίνδυνοι (HCGC, 2021). Η συμμόρφωση με τις αρχές του κώδικα αποτελεί έργο της ανώτατης διοίκησης, η οποία θα αναλυθεί στη συνέχεια.

¹ Άρθρο 1 Απόφαση 5/204/14.11.2000

² Ελληνικό Συμβούλιο Εταιρικής Διακυβέρνησης

2.4. Θεωρητικό πλαίσιο Ανώτατης Διοίκησης

Αν και οι εσωτερικοί ελεγκτές μπορούν να διασφαλίσουν ένα μεγάλο βαθμό ανεξαρτησίας και αυτονομίας, έχουν ακόμη περιορισμένη δυνατότητα να ασκήσουν τα καθήκοντα τους σε έναν οργανισμό. Κατά συνέπεια, ο ρόλος της ανώτατης διοίκησης καθίσταται καίριος για τη διευκόλυνση της λειτουργίας και την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου (Turetken et al., 2020). Η ανώτατη διοίκηση με την παροχή των κατάλληλων πόρων και πληροφοριών συμβάλλει στη διευκόλυνση και τη βελτίωση του ελεγκτικού έργου. Εκτός αυτού τα υψηλά ηθικά πρότυπα, ο ορισμός στρατηγικής και πολιτικής ρίσκου, η παρακολούθηση των εταιρικών διαδικασιών και τα κατάλληλα συστήματα εσωτερικού ελέγχου αποτελούν κάποιες από τις ευθύνες της ανώτατης διοίκησης, ώστε ο οργανισμός να χαρακτηρίζεται από αξιόπιστη και αποτελεσματική εταιρική διακυβέρνηση (Coetzee, 2016; Sarens and Beelde, 2006). Σύμφωνα με το Πρότυπο Ιδιοτήτων 1110 «Οργανωτική Ανεξαρτησία» (Attribute Standard 1110) των Διεθνών Προτύπων για την Επαγγελματική Πρακτική του Εσωτερικού Ελέγχου (ISPPIA) « ο διευθυντής ελέγχου πρέπει να αναφέρεται σε ένα επίπεδο εντός του οργανισμού που να επιτρέπει στη δραστηριότητα εσωτερικού ελέγχου να εκπληρώσει τις ευθύνες της» (Institute of Internal Auditors, 2022). Το προηγούμενο δείχνει ότι η επιτροπή ελέγχου πρέπει να έχει τέτοια θέση στο οργανισμό, ώστε να μην παρεμποδίζεται η σωστή λειτουργία τόσο της επιτροπής όσο και του εσωτερικού ελέγχου (Sarens and Beelde, 2006). Επιπρόσθετα, η απόδοση μιας εταιρείας είναι πιο πιθανό να αυξηθεί σε εταιρείες, όπου ο εσωτερικός έλεγχος δέχεται μεγαλύτερη υποστήριξη από την ανώτατη διοίκηση (Alzeban, 2021). Αυτό μπορεί να επιτευχθεί μόνο με τη κατάλληλη υποστήριξη από το μέρος της ανώτατης διοίκησης.

Κεφάλαιο 3^ο : Βιβλιογραφική Ανασκόπηση

3.1. Εισαγωγή

Στο παρόν κεφάλαιο παρουσιάζονται προγενέστερες έρευνες σε διεθνές επίπεδο που πραγματεύονται παρόμοιο θέμα με την παρούσα εργασία και αναπτύσσονται οι υποθέσεις που πρόκειται να ελεγχθούν σε επόμενο κεφάλαιο. Αρχικά, παρουσιάζονται έρευνες που σχετίζονται με την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου. Στη συνέχεια παρατίθενται εργασίες που ασχολούνται με τη σχέση της ανεξαρτησίας και της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου. Έπειτα, γίνεται αναφορά σε έρευνες που εξετάζουν τη σχέση των ικανοτήτων του εσωτερικού ελεγκτή και της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου. Ακολουθεί η ανάλυση της σχέσης της ποιότητας και της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου και το κεφάλαιο ολοκληρώνεται με την αναφορά ερευνών που παρουσιάζουν τη σχέση μεταξύ της υποστήριξης της ανώτατης διοίκησης και της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου.

3.2. Αποτελεσματικότητα Εσωτερικού Ελέγχου

Όπως είδαμε ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να λειτουργήσει ως σύμβουλος που προσθέτει αξία σε έναν οργανισμό και να βελτιώσει, με τη συνεργασία της ανώτατης διοίκησης, τις εσωτερικές δικλίδες ενός οργανισμού. Παρόλο που η έννοια της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου ερευνάται όλο και περισσότερο, αποτελεί ακόμα μια σχετικά ανεξερεύνητη περιοχή της ακαδημαϊκής έρευνας (Lenz et al., 2017). Σύμφωνα με τη βιβλιογραφία, ο εσωτερικός έλεγχος αξιολογεί τη συμμόρφωση με τους οικονομικούς κανονισμούς (Abdullah et al., 2020; Kontogeorgis and Filos, 2012; Mahyoro and Kasoga, 2021; Ziniyel et al., 2018), προστατεύει τα περιουσιακά στοιχεία του οργανισμού και συμβάλλει στην προτροπή και την ανίχνευση της απάτης (Alias et al., 2019; Hazaea et al., 2021), αξιολογεί τις διαδικασίες ελέγχου (Amoush, 2017; Dittenhofer, 2001), βελτιώνει τη φερεγγυότητα και την αξιοπιστία των ετήσιων χρηματοοικονομικών καταστάσεων (Kewo and Afiah, 2017; Madawaki et al., 2022; Menza et al., 2019; Mustapha and Dahiru, 2022), ενθαρρύνει την υλοποίηση της καλής εταιρικής διακυβέρνησης (Al Matarneh, 2011; Asaolu et al., 2016; Dellai and Omri, 2016; Mihret and Grant, 2017; Setyaningrum and Kuntadi, 2019), συμβάλλει σε πιο ποιοτική διαχείριση σε επίπεδο ενός οργανισμού (Baharud-din et al., 2014), μειώνει την

ασύμμετρη πληροφόρηση κατά τη διάρκεια λήψης αποφάσεων (Eulerich and Lohmann, 2022; Menza et al., 2019) και βοηθά την ανώτατη διοίκηση, παρέχοντας συστάσεις, ώστε να αυξηθεί η αποδοτικότητα και η αποτελεσματικότητα των λειτουργιών και να αναγνωριστεί η έκθεση σε κίνδυνο ενός οργανισμού (Abuazza et al., 2015; Alzeban, 2021; Roselyne and Wamitu, 2019; Steinbart et al., 2018).

Αποτελεσματικότητα είναι η επίτευξη στόχων χρησιμοποιώντας τα ανάλογα μέτρα παραγόντων. Ωστόσο, η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου μπορεί να πραγματοποιηθεί εξετάζοντας την ποιότητα των εσωτερικών διαδικασιών (Dittenhofer, 2001). Σύμφωνα με την βιβλιογραφία, ποικίλοι είναι οι παράγοντες που χρησιμοποιούνται κάθε φορά για την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου.

Σύμφωνα με τον Dittenhofer (2001) δεν είναι εύκολο να ελέγξουμε εάν οι στόχοι που καθορίζονται από την διοίκηση επιτυγχάνονται αποτελεσματικά και προτείνει μια μέθοδο αξιολόγησης που ονομάζεται “εξέταση αποτελεσμάτων”. Πιο συγκεκριμένα, τονίζει ότι δεν έχει καθοριστεί ακόμη εάν ο εσωτερικός έλεγχος λειτουργεί από μόνος του αποτελεσματικά. Συνεπώς, πρέπει να καθοριστούν οι επιμέρους στόχοι του εσωτερικού ελέγχου, να οριστεί ο απώτερος στόχος του, να αποφασιστούν τα μέτρα σχετικά με την επίτευξη των στόχων και τελικά να αξιολογηθεί η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου ως σύνολο. Με αυτόν τον τρόπο θα πρέπει να διαφοροποιηθούν τα μέτρα της απόδοσης από τα μέτρα του αποτελέσματος για να καθοριστεί η αποτελεσματικότητα του κόστους και της λειτουργικής βελτίωσης της διαδικασίας του εσωτερικού ελέγχου. Τέλος, σημειώνει ότι τα πρώτα μέτρα του εσωτερικού ελέγχου πρέπει να αντικατασταθούν από τα επιτεύγματα της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου.

Πέντε χρόνια αργότερα οι Sarens και De Beelde (2006) στην έρευνα τους, που βασίστηκε σε πέντε μελέτες περίπτωσης στο Βέλγιο, παρέχουν μια αξιολόγηση της σχέσης μεταξύ του εσωτερικού ελέγχου και της ανώτατης διοίκησης, αναλύοντας τις προσδοκίες και τις αντιλήψεις μεταξύ των δυο μερών. Οι προσδοκίες της ανώτατης διοίκησης έχουν μεγάλη επιρροή στον εσωτερικό έλεγχο και ο τελευταίος ικανοποιεί, γενικά, αυτές τις προσδοκίες. Επίσης, η ανώτατη διοίκηση θέλει ο εσωτερικός έλεγχος να επανορθώσει για την απώλεια ελέγχου εξαιτίας της αυξανόμενης επιχειρησιακής πολυπλοκότητας. Από την άλλη πλευρά, ο εσωτερικός έλεγχος αναμένει από την ανώτατη διοίκηση να κάνει τα πρώτα βήματα στην επισημοποίηση του συστήματος διαχείρισης κινδύνου.

Τέλος, ο εσωτερικός έλεγχος αναζητάει την υποστήριξη της ανώτατης διοίκησης, καθώς αυτή ωφελεί την αποδοχή του εσωτερικού ελέγχου.

Λίγο αργότερα, οι Mihret και Yismaw (2007) με την έρευνα τους είχαν ως σκοπό να αναγνωρίσουν τους παράγοντες που επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου. Στην έρευνα τους, που βασίζεται σε μια μελέτη περίπτωσης του ιδρύματος ανώτατης εκπαίδευσης στο δημόσιο τομέα της Αιθιοπίας, εξετάζουν πως η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου, η υποστήριξη της ανώτατης διοίκησης, ο οργανωτικός χαρακτήρας, τα χαρακτηριστικά του ελέγχου και η αλληλεπίδραση μεταξύ αυτών των παραγόντων επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου. Τα ευρήματα της έρευνας τονίζουν ότι η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου επηρεάζεται έντονα από την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου και την υποστήριξη από την ανώτατη διοίκηση, ενώ ο οργανωτικός χαρακτήρας και τα χαρακτηριστικά του ελέγχου δεν έχουν ισχυρή επιρροή στην αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου.

Οι Arena και Azzone (2009) στην έρευνα τους προσπαθούν να υποδείξουν τους οργανωσιακούς παράγοντες της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου μετά από τις πρόσφατες αλλαγές στην “αποστολή” του εσωτερικού ελέγχου και του κεντρικού του ρόλου στην εταιρική διακυβέρνηση. Σύμφωνα με τα αποτελέσματα της έρευνας που βασίστηκαν σε 153 εταιρείες στην Ιταλία, η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου μπορεί να βασιστεί 1) στα χαρακτηριστικά της ομάδας του εσωτερικού ελέγχου, 2) τις διαδικασίες και δραστηριότητες ελέγχου και 3) τις οργανωσιακές διασυνδέσεις. Η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου αυξάνεται, όταν η αναλογία μεταξύ του αριθμού των εσωτερικών ελεγκτών και των εργαζομένων μεγαλώνει, ο διευθυντής ελέγχου συνεργάζεται με το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, η εταιρεία αναπτύσσει τεχνικές αυτό-αξιολόγησης διαχείρισης ρίσκου και η επιτροπή ελέγχου συμμετέχει στις δραστηριότητες του εσωτερικού ελέγχου.

Οι Soh και Martinov-Bennie (2011) ασχολήθηκαν με τους σύγχρονους ρόλους και τα καθήκοντα της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου και τους παράγοντες που θεωρούνται απαραίτητοι για την εξασφάλισή του. Επίσης, εξετάζεται η αξιολόγηση της απόδοσης των πρακτικών του εσωτερικού ελέγχου. Με τις συνεντεύξεις που πραγματοποίησαν, προσπάθησαν να εκτιμήσουν την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου. Τα αποτελέσματα της έρευνας υποδεικνύουν σημαντική επέκταση και επαναπροσδιορισμό του ρόλου του εσωτερικού ελέγχου και της αντίληψης της αποτελεσματικότητάς του. Ωστόσο, τα ευρήματα της έρευνας δείχνουν ότι οι μηχανισμοί

εκτίμησης της απόδοσης του εσωτερικού ελέγχου δεν έχουν εξελιχθεί ταυτόχρονα. Ο μη συντονισμός μεταξύ του ρόλου και της αξιολόγησης έχει δυσκολέψει την εκτίμηση του βαθμού στον οποίο οι λειτουργίες του εσωτερικού ελέγχου ανταποκρίνονται στις προσδοκίες των ενδιαφερόμενων μερών.

Οι Lenz και Hahn (2015) μέσω μιας σύνοψης της ακαδημαϊκής βιβλιογραφίας σχετικά με την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου παρουσιάζουν ευκαιρίες έρευνας. Εμπειρικές έρευνες που βασίζονται στην αυτό-αξιολόγηση του εσωτερικού ελεγκτή (“inside-out”) και έρευνες που βασίζονται στις πτυχές των ενδιαφερόμενων μερών (“outside-out”) επανεξετάζονται μέσα από ένα “φακό αποτελεσματικότητας”. Τα ευρήματα στην εμπειρική βιβλιογραφία συγκλίνουν και, τέλος, σχηματίζεται ένα μοντέλο που αποτελείται από μικροοικονομικούς (πόροι εσωτερικού ελέγχου, διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου, σχέσεις εσωτερικού ελέγχου, οργανισμός) και μακροοικονομικούς (μιμητικές δυνάμεις, κανονιστικές και καταναγκαστικές δυνάμεις) παράγοντες, το οποίο επηρεάζει την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου.

Οι Dejnaronk et al. (2016) στην έρευνα τους σκοπεύουν να αναγνωρίσουν, να μετρήσουν και να εκτιμήσουν τους παράγοντες που επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου στην Ταϊλάνδη. Καταλαβαίνοντας τους παράγοντες που επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου, θα βοηθήσει τους εσωτερικούς ελεγκτές της Ταϊλάνδης να βελτιώσουν την αποδοτικότητα, την αποτελεσματικότητα και την αξία της λειτουργίας του οργανισμού. Μέσω των στατιστικών ελέγχων που πραγματοποιήθηκαν, βρέθηκε ότι η συμμόρφωση με τα πρότυπα του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών, η χρήση πλάνου ελέγχου που βασίζεται στον κίνδυνο και η παρουσία προγράμματος διασφάλισης ποιότητας και βελτίωσης αποτελούν παράγοντες που έχουν σημαντική επιρροή στην αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου στην Ταϊλάνδη.

Την ίδια χρονιά οι Dellai και Omri (2016) στην έρευνα τους εξετάζουν τους παράγοντες που επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου στην Τυνησία. Τα δεδομένα συλλέχθηκαν μέσω απαντήσεων σε ένα ερωτηματολόγιο που απευθυνόταν σε διευθυντές ελέγχου από 148 Τυνησιακούς οργανισμούς. Εξετάστηκαν 6 κύριοι παράγοντες και τα αποτελέσματα αποδεικνύουν ότι η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου επηρεάζεται από: 1) τις ικανότητες του τμήματος του εσωτερικού ελέγχου, 2) την ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου, 3) την αντικειμενικότητα των εσωτερικών ελεγκτών, 4) την εξωτερική ανάθεση του εσωτερικού ελέγχου, 5) την

υποστήριξη από την ανώτατη διοίκηση και β) τη χρήση της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου ως λειτουργία εκπαίδευσης ανώτατων στελεχών.

3.3. Ανεξαρτησία Εσωτερικού Ελέγχου

Σύμφωνα με το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (2022) και το Πρότυπο Ιδιοτήτων 1100 «Ανεξαρτησία και Αντικειμενικότητα», ως ανεξαρτησία ορίζεται “ η ελευθερία από συνθήκες που απειλούν την ικανότητα του εσωτερικού ελέγχου να εκτελεί τις ευθύνες του με αμερόληπτο τρόπο. Για να επιτευχθεί ο απαραίτητος βαθμός ανεξαρτησίας για την αποτελεσματική εκτέλεση των ευθυνών της δραστηριότητας του εσωτερικού ελέγχου, ο διευθυντής ελέγχου οφείλει να έχει άμεση και απεριόριστη πρόσβαση στα ανώτερα στελέχη και στο διοικητικό συμβούλιο. Αυτό μπορεί να επιτευχθεί μέσω μιας σχέσης διπλής αναφοράς. Οι απειλές για την ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου πρέπει να αντιμετωπίζονται σε μεμονωμένο, λειτουργικό και οργανωτικό επίπεδο”. Συμπερασματικά, η ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου αποτελεί ένα σημαντικό παράγοντα που επηρεάζει την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου (Arena and Sarens, 2015).

Οι Stewart και Subramaniam (2010) σε έρευνα τους παρέχουν μια ανάλυση της πρόσφατης βιβλιογραφίας σχετικά με την ανεξαρτησία και την αντικειμενικότητα του εσωτερικού ελέγχου και συζητούν ευκαιρίες για μελλοντική έρευνα. Τα θέματα που εξετάζονται είναι το στάτους του εσωτερικού ελέγχου σε έναν οργανισμό, ο διπλός ρόλος του εσωτερικού ελεγκτή ως αυτού που παρέχει διαβεβαιωτικές και συμβουλευτικές δραστηριότητες, η εξ’ ολοκλήρου ή η εν μέρει ανάθεση των δραστηριοτήτων του εσωτερικού ελέγχου και η χρήση της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου ως λειτουργία εκπαίδευσης ανώτατων στελεχών. Τα ευρήματα αποκαλύπτουν ότι μια πληθώρα από ατομικούς και οργανωσιακούς παράγοντες, ενδεχομένως, επηρεάζουν και επηρεάζονται από την ανεξαρτησία και την αντικειμενικότητα του εσωτερικού ελέγχου.

Στην έρευνα τους οι Ussahawanitchakit και Intakhan (2011) είχαν ως στόχο να εξετάσουν την επιρροή του επαγγελματισμού και της ανεξαρτησίας του ελέγχου στην αποτελεσματικότητα του ελέγχου στην Ταϊλάνδη, μέσω του διαμεσολαβητικού ρόλου της εμπειρίας και του προσανατολισμού του ελέγχου. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι ο επαγγελματισμός του ελέγχου έχει σημαντική και θετική επιρροή στην ανεξαρτησία του ελέγχου. Επίσης, τόσο ο επαγγελματισμός όσο και η ανεξαρτησία του ελέγχου έχουν σημαντική και θετική επιρροή στην αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου.

Τέλος, φαίνεται ότι η εμπειρία του ελέγχου και ο ηθικός προσανατολισμός δεν μετριάζουν τις σχέσεις μεταξύ του επαγγελματισμού και της ανεξαρτησίας ελέγχου με την αποτελεσματικότητα του ελέγχου.

Οι Drogalas et al. (2015) σε έρευνα τους αναζητούν συγκεκριμένους παράγοντες που συσχετίζονται με την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου στο Ελληνικό επιχειρησιακό περιβάλλον. Τα δεδομένα συλλέχθηκαν μέσω ταχυδρομικής έρευνας. Τα ευρήματα της έρευνας υποδεικνύουν ότι οι κύριοι παράγοντες που επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου είναι: 1) η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου, 2) οι ικανότητες της ομάδας του εσωτερικού ελέγχου, 3) η ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου και 4) η υποστήριξη από την ανώτατη διοίκηση, με την ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου να αποτελεί τον πιο σημαντικό παράγοντα που επηρεάζει την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου. Τέλος, η έρευνα καταλήγει ότι ο εσωτερικός έλεγχος είναι μεγάλης σημασίας για τις ελληνικές επιχειρήσεις.

Την ίδια χρονιά, η Mustika (2015) σε έρευνα της ελέγχει τους παράγοντες που επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου, συμπεριλαμβανομένου των ικανοτήτων του εσωτερικού ελεγκτή, της ανεξαρτησίας του εσωτερικού ελέγχου, της υποστήριξης του ελεγχόμενου στις διαδικασίες του εσωτερικού ελέγχου και της σχέσης μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού ελεγκτή. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι οι ικανότητες, η ανεξαρτησία των εσωτερικών ελεγκτών και η σχέση μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού ελεγκτή επηρεάζουν θετικά την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου, με την ανεξαρτησία να αποτελεί έναν από τους πιο σημαντικούς παράγοντες της έρευνας. Ωστόσο, συμπεραίνεται ότι η υποστήριξη των ελεγχόμενων στον εσωτερικό έλεγχο δεν επηρεάζει την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου.

Επίσης, η Ebissa (2015) είχε ως κύριο στόχο στην έρευνα της να εξετάσει τους παράγοντες που επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο τομέα της Αιθιοπίας. Οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να εργάζονται ανεξάρτητα και αντικειμενικά για να βελτιώσουν την ολική ποιότητα των υπηρεσιών των οργανισμών. Για να εξεταστούν οι παράγοντες συλλέχθηκαν πρωτογενή δεδομένα από διευθυντές και εσωτερικούς ελεγκτές του δημοσίου τομέα, μέσω ερωτηματολογίου που βασίζεται στην κλίμακα Likert. Τα ευρήματα υπέδειξαν ότι η ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου ήταν ο πιο καθοριστικός παράγοντας στην αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου με σημαντική και θετική επιρροή. Επιπλέον, η διοίκηση του δημοσίου τομέα θα πρέπει να εργαστεί εντατικά όσον αφορά τα μέσα που διασφαλίζουν

την οργανωσιακή ανεξαρτησία των εσωτερικών ελεγκτών και τα καταστατικά εσωτερικού ελέγχου σε κάθε κλάδο του δημοσίου τομέα.

Σύμφωνα με τους Chevers et al. (2016), οι τράπεζες στις αναπτυσσόμενες χώρες και ειδικότερα στην Τζαμάικα αντιμετωπίζουν δυσκολίες εξαιτίας των αυστηρών περιορισμών σε πόρους. Ως αποτέλεσμα, η έρευνα αυτή αναζητά να ερευνήσει τους παράγοντες που επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου στις εμπορικές τράπεζες της Τζαμάικα. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου, η οργανωσιακή ανεξαρτησία, οι ικανότητες των εσωτερικών ελεγκτών και η υποστήριξη από την ανώτατη διοίκηση επηρεάζουν σημαντικά την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου, με την ανεξαρτησία να αποτελεί έναν από τους πιο σημαντικούς παράγοντες στην συγκεκριμένη έρευνα. Τέλος, επιβάλλεται τα ενδιαφερόμενα μέρη και οι υπεύθυνοι της χάραξης πολιτικής να καταλάβουν το πόσο σημαντικός είναι ο εσωτερικός έλεγχος στην οικονομική βιωσιμότητα και υγεία των οργανισμών.

Οι Asiedu και Deffor (2017) με την έρευνα τους σε διευθυντές και ανώτατα στελέχη σε επιλεγμένους οργανισμούς του δημοσίου τομέα της Γκάνα αναλύουν τη σύνδεση μεταξύ της διαφθοράς και του αποτελεσματικού εσωτερικού ελέγχου. Οι παράγοντες που εκτιμήθηκαν αναφορικά με την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου είναι: 1) η εφαρμογή του νόμου 658 της υπηρεσίας του εσωτερικού ελέγχου της Γκάνα, 2) το μέγεθος του τμήματος του εσωτερικού ελέγχου και 3) η ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου, οι οποίοι φαίνεται, τελικά, να επηρεάζουν σημαντικά την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου και η οποία με τη σειρά της συσχετίζεται αρνητικά με τη διαφθορά. Τέλος, συμπεραίνεται ότι η υπακοή και η εφαρμογή κανονισμών και κανόνων, αλλά και η ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου θα βοηθήσει στη μείωση της διαφθορά σε διοικητικό επίπεδο.

Οι Temesgen και Estifanos (2018) με την έρευνα τους στοχεύουν στην αναγνώριση των κύριων παραγόντων της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου στην διοίκηση της Gurage ζώνης στην Αιθιοπία. Τα πρωτογενή δεδομένα συλλέχθηκαν μέσω διαμοιρασμού ερωτηματολογίου που βασίζεται στην πενταβάθμια κλίμακα Likert. Ένα σύνολο από πέντε επεξηγηματικές μεταβλητές συμπεριλήφθηκαν στο μοντέλο παλινδρόμησης της παρούσας έρευνας και τα αποτελέσματα έδειξαν ότι η ποιότητα, η ανεξαρτησία και οι ικανότητες του τμήματος του εσωτερικού ελέγχου επηρεάζουν θετικά την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου, με την ανεξαρτησία του εσωτερικού

ελέγχου να αποτελεί τον πιο σημαντικό παράγοντα που επηρεάζει την αποτελεσματικότητά του. Από τα παραπάνω καταλήγουμε στις εξής δυο υποθέσεις:

H₀: Η ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου δεν επηρεάζει θετικά και σημαντικά την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου.

H₁: Η ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου επηρεάζει θετικά και σημαντικά την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου.

3.4. Ικανότητες Εσωτερικού Ελέγχου

Σύμφωνα με το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών (2022) και το Πρότυπο Ιδιοτήτων 1210 «Ικανότητες» (ή Επάρκεια) “Η επάρκεια είναι ο συλλογικός όρος που αναφέρεται στις γνώσεις, τις δεξιότητες και τις ικανότητες που απαιτούνται από τους εσωτερικούς ελεγκτές για την αποτελεσματική εκτέλεση των επαγγελματικών τους υποχρεώσεων. Επιπλέον, περιλαμβάνει την εξέταση των τρεχουσών δραστηριοτήτων, των τάσεων και των αναδυόμενων ζητημάτων, ώστε να είναι δυνατή η παροχή σχετικών συμβουλών και συστάσεων. Οι εσωτερικοί ελεγκτές ενθαρρύνονται να αποδεικνύουν την επάρκειά τους, αποκτώντας κατάλληλες επαγγελματικές πιστοποιήσεις και προσόντα, όπως αυτή του ορκωτού εσωτερικού ελεγκτή και αυτές που προσφέρονται από το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών και άλλους κατάλληλους επαγγελματικούς οργανισμούς”.

Οι Baharuddin et al. (2014) στην έρευνα τους αναζητούν τους παράγοντες που συμβάλλουν στην αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο τομέα της Μαλαισίας. Επίσης, η έρευνα στοχεύει να καθορίσει τη σχέση μεταξύ των παραγόντων που συνεισφέρουν στην αποτελεσματικότητα των έργων του εσωτερικού ελέγχου, προωθώντας την καλύτερη διαφάνεια και την ακεραιότητα της δημόσιας διοίκησης. Η έκταση της παρούσας έρευνας βασίζεται στους εσωτερικούς ελεγκτές που εργάζονται στα υπουργεία της Πουτρατζάγια. Η έρευνα πραγματοποιεί διατομεακή ανάλυση για να αξιολογήσει την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου. Τα αποτελέσματα της έρευνας έδειξαν ότι υπάρχει σημαντική και θετική σχέση μεταξύ των ικανοτήτων, της ανεξαρτησίας, της αντικειμενικότητας του εσωτερικού ελέγχου, της υποστήριξης από την ανώτατη διοίκηση και της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου, με τις ικανότητες και την υποστήριξη από την ανώτατη διοίκηση να συνεισφέρουν σε μεγαλύτερο βαθμό στην αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου.

Οι Khalid et al. (2017) στην έρευνα τους είχαν ως σκοπό να εξετάσουν τα χαρακτηριστικά που επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου στα ισλαμικά χρηματοοικονομικά ιδρύματα στο Μπαχρέιν. Τα δεδομένα συλλέχθηκαν από 76 εσωτερικούς ελεγκτές, 23 προϊστάμενους και 16 μέλη της διακυβέρνησης και της ελεγκτικής επιτροπής από 52 χρηματοοικονομικά ιδρύματα. Βρέθηκε ότι οι ικανότητες και η απόδοση της εργασίας συσχετίζονται θετικά και σημαντικά με την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου. Τα ευρήματα υπέδειξαν, επιπλέον, ότι οι κύριες ικανότητες που επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου είναι το να κατέχει κάποιος επαγγελματική πιστοποίηση και δεξιότητες, ενώ η απόδοση εργασίας επηρεάζει την αποτελεσματικότητα μέσω του προγραμματισμού εργασιών, της πραγματοποίησης των εν λόγω εργασιών και της συζήτησης των αποτελεσμάτων των εργασιών με την ανώτατη διοίκηση.

Οι Shamsuddin et al. (2018) στην έρευνα τους προσπαθούν να εκτιμήσουν την αποτελεσματικότητα των τμημάτων εσωτερικού ελέγχου στα zakat ιδρύματα από την πλευρά των ελεγχόμενων με στόχο τη βελτίωση της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου. Η παρούσα έρευνα πραγματοποιήθηκε μέσω συνεντεύξεων σε 4 zakat ιδρύματα και το κάθε ένα από αυτά αντιπροσωπευόταν από δυο ελεγχόμενους από δυο διαφορετικά τμήματα. Δυο παράγοντες εξετάστηκαν: το οργανωσιακό στάτους και οι ικανότητες των τμημάτων του εσωτερικού ελέγχου. Τα ευρήματα δείχνουν ότι και οι δυο παράγοντες είναι σημαντικοί, ώστε να υπάρχει αποτελεσματικός εσωτερικός έλεγχος. Επιπροσθέτως, οι περισσότεροι συμφώνησαν ότι η υποστήριξη από την ανώτατη διοίκηση αποτελεί κύριο παράγοντα της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου, ενώ ένα ίδρυμα εξέφρασε ότι η εκπαίδευση αποτελεί παράγοντα παρόμοιας σημασίας με αυτόν της υποστήριξης από την ανώτατη διοίκηση.

Την ίδια χρονιά η Gamayuni (2018) στην έρευνα της στοχεύει στην εξέταση της επίδρασης των ικανοτήτων και της αντικειμενικότητας των εσωτερικών ελεγκτών και της υποστήριξης από την διοίκηση στην αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου και στην ποιότητα των χρηματοοικονομικών αναφορών. Η συγκεκριμένη έρευνα χρησιμοποιεί την προσέγγιση επαλήθευσης περιγραφής ως μέθοδο έρευνας. Τα αποτελέσματα της έρευνας έδειξαν ότι οι ικανότητες και η αντικειμενικότητα των εσωτερικών ελεγκτών και η υποστήριξη της διοίκησης έχουν σημαντική επίδραση τόσο στην αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου όσο και στην ποιότητα των χρηματοοικονομικών αναφορών.

Οι Zakaria et al. (2020) στην έρευνα τους εξετάζουν την επίδραση των ικανοτήτων των εσωτερικών ελεγκτών στην αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου στο δημόσιο τομέα. Σύμφωνα με τη Zakaria et al. (2020), οι προηγούμενες έρευνες αφορούσαν τον ιδιωτικό τομέα και η έρευνα στο δημόσιο τομέα είναι περιορισμένη και ιδιαίτερα στην ανώτατη εκπαίδευση της Ινδονησίας. Για την εν λόγω έρευνα διαμοιράστηκαν ερωτηματολόγια στις ανώτατες διοικήσεις και τους διευθυντές ελέγχου κάθε πανεπιστημίου. Τα αποτελέσματα της έρευνας δείχνουν ότι υπάρχει θετική επίδραση των ικανοτήτων των εσωτερικών ελεγκτών στην αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου. Επιπλέον, αποδείχτηκε ότι όπως στον ιδιωτικό τομέα έτσι και στο δημόσιο τομέα οι ικανότητες των ελεγκτών αποτελούν ένα παράγοντα της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου.

Οι Mustapha και Dahiru (2022) στην έρευνα τους εξετάζουν το ρόλο της αποπολιτικοποίησης ως διαμεσολαβητικό ρόλο μεταξύ των οργανωσιακών περιπτώσεων και της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου. Στην έρευνα συμμετείχαν 236 διευθυντές και εσωτερικοί ελεγκτές. Τα αποτελέσματα της έρευνας έδειξαν ότι υπάρχει σημαντική και θετική σχέση μεταξύ των οργανωσιακών περιπτώσεων και της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου, με τις ικανότητες του εσωτερικού ελέγχου, μεταξύ άλλων, να έχει σημαντική και θετική συσχέτιση με την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου. Παρεμπιπτόντως, η έρευνα αποκαλύπτει ότι η αποπολιτικοποίηση μετριάξει την παραπάνω σχέση. Τέλος, προτείνεται οι τοπικές κυβερνήσεις της Νιγηρίας να υποστηρίξουν την πολιτική παγίωσης της σημαντικότητας των ικανοτήτων και του επαγγελματισμού των εσωτερικών ελεγκτών για την εκπλήρωση των καθηκόντων του εσωτερικού ελέγχου. Από τα παραπάνω καταλήγουμε στις εξής δυο υποθέσεις:

H₀: Οι ικανότητες του εσωτερικού ελεγκτή δεν επηρεάζουν θετικά και σημαντικά την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου.

H₁: Οι ικανότητες του εσωτερικού ελέγχου επηρεάζουν θετικά και σημαντικά την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου.

3.5. Ποιότητα Εσωτερικού Ελέγχου

Οι Tackie et al. (2016) στην έρευνα τους εξετάζουν τους παράγοντες της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου στα αποκεντροποιημένα συστήματα τοπικής κυβέρνησης στη Γκάνα. Το κίνητρο για την συγκεκριμένη έρευνα προήλθε από

το αυξανόμενο ενδιαφέρον στον εσωτερικού έλεγχο των τοπικών μονάδων δημόσιας διοίκησης. Τα δεδομένα που συγκεντρώθηκαν με τη χρήση ερωτηματολογίων αποκαλύπτουν ότι η πλειοψηφία των εσωτερικών ελεγκτών στις τοπικές μονάδες διοίκησης κατέχουν τις απαραίτητες επαγγελματικές ικανότητες. Επίσης, συμπεραίνεται ότι η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου είναι υψηλή λόγω της συμμόρφωσης με τα διεθνή πρότυπα ελέγχου και με τις τοπικές νομοθεσίες ελέγχου. Οι ικανότητες, η οργανωσιακή ανεξαρτησία και η εξέλιξη καριέρας βρέθηκαν να έχουν σημαντική και θετική σχέση με την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου, ενώ η υποστήριξη της ανώτατης διοίκησης βρέθηκε να μην έχει επίδραση στην αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου.

Οι Rudhani et al. (2017) με την έρευνα τους εξετάζουν την σχέση μεταξύ της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου και των παραγόντων που συνεισφέρουν σε αυτήν. Τα δεδομένα συλλέχθηκαν μέσω ηλεκτρονικού ερωτηματολογίου και προσωπικών παραδόσεων. Τα αποτελέσματα της εμπειρικής έρευνας απέδειξαν ότι η αποτελεσματικότητα έχει θετική σχέση με την ποιότητα, τις ικανότητες, την ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου και με την υποστήριξη της ανώτατης διοίκησης. Επιπλέον, η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου αποτελεί το βασικότερο παράγοντα της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου στην συγκεκριμένη έρευνα.

Οι Setyaningrum και Kuntadi (2019) στην έρευνα τους είχαν ως σκοπό την εξέταση της επίδρασης των ικανοτήτων, της ανεξαρτησίας, της ποιότητας του έργου και της επικοινωνίας του εσωτερικού ελέγχου στην αποτελεσματικότητα αυτού. Στην έρευνα διαμοιράστηκαν ερωτηματολόγια που οι συμμετέχοντες σε αυτήν ήταν ελεγκτές του Υπουργείου Μεταφορών της Ινδονησίας. Σύμφωνα με τα αποτελέσματα που εξήχθησαν οι ικανότητες, η επικοινωνία και το έργο του εσωτερικού ελέγχου επηρεάζουν θετικά την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου, ενώ η ανεξαρτησία δεν έχει επίδραση σε αυτήν. Επιπλέον, συνεπάγεται ότι: πρώτον, οι ελεγκτές οφείλουν να κατέχουν τόσο τεχνικές όσο και μη τεχνικές ικανότητες όσον αφορά τον τομέα της Ελεγκτικής, δεύτερον, το έργο του ελέγχου πρέπει να συνάδει με τα πρότυπα ελέγχου και, τρίτον, η αποτελεσματική προφορική και γραπτή επικοινωνία μεταξύ ελεγκτή και ελεγχόμενου πρέπει να ενισχυθεί μέσω των αναφορών ελέγχου.

Εκτός από τις παραπάνω έρευνες, θετική και σημαντική σχέση μεταξύ της ποιότητας και της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου απέδειξαν οι Cohen και Sayag (2010) και οι Drogalas et al. (2015). Από τα παραπάνω καταλήγουμε στις εξής δυο υποθέσεις:

H₀: Η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου δεν επηρεάζει θετικά και σημαντικά την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου.

H₁: Η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου επηρεάζει θετικά και σημαντικά την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου.

3.6. Υποστήριξη της Ανώτατης Διοίκησης

Σύμφωνα με τους Cohen και Sayag (2010) ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί έναν αναγκαίο μηχανισμό ελέγχου τόσο στο δημόσιο όσο και στον ιδιωτικό τομέα. Στην έρευνα τους προσπαθούν να σχηματίσουν το εννοιολογικό πλαίσιο της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου στους οργανισμούς και αναπτύσσουν ένα μοντέλο παραγόντων που καθορίζει την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου. Εκατό οκτώ οργανισμοί του Ισραήλ που διαθέτουν τμήμα εσωτερικού ελέγχου συμμετείχαν στην έρευνα (37% ανταπόκριση). Δεδομένα για την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου συλλέχθηκαν από τους γενικούς διευθυντές των οργανισμών και δεδομένα για τους παράγοντες της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου από τους εσωτερικούς ελεγκτές των εν λόγω οργανισμών. Τα αποτελέσματα των αναλύσεων δείχνουν ότι η υποστήριξη από την ανώτατη διοίκηση αποτελεί τον κύριο παράγοντα της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου, με την ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου να αποτελεί εξίσου σημαντικό παράγοντα. Η επίδραση των παραγόντων παρουσιάζουν ομοιότητα μεταξύ του δημοσίου και του ιδιωτικού τομέα. Τέλος, τα ευρήματα συζητούνται με τέτοιο τρόπο ώστε να μπορούν να καθοδηγήσουν και να ενθαρρύνουν την περαιτέρω έρευνα στο παρόν θέμα.

Οι Alzeban και Gwilliam (2014) στην έρευνα τους εκτιμούν τους παράγοντες της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου στη Σαουδική Αραβία. Δεδομένα συλλέχθηκαν από 203 διευθυντές και 239 εσωτερικούς ελεγκτές από 79 δημόσιους οργανισμούς στη Σαουδική Αραβία. Μέσω της πολλαπλής παλινδρόμησης ελέγχεται η σχέση μεταξύ της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου και πέντε κύριων παραγόντων. Τα αποτελέσματα υποδεικνύουν ότι η υποστήριξη από την ανώτατη διοίκηση είναι ο κύριος παράγοντας τόσο από την οπτική της ανώτατης διοίκησης όσο και των εσωτερικών ελεγκτών. Η υποστήριξη της ανώτατης διοίκησης συνδέεται με την πρόσληψη έμπειρου προσωπικού, την παροχή επαρκών πόρων, την ενίσχυση της σχέσης με τους εξωτερικούς ελεγκτές και την ανεξαρτησία του τμήματος του εσωτερικού ελέγχου. Τέλος, η σχέση μεταξύ της υποστήριξης της ανώτατης διοίκησης και της

αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου ίσως μπορεί να γενικευτεί στο δημόσιο τομέα της Σαουδικής Αραβίας.

Οι Endaya και Hanefah (2016) με την έρευνα τους εξετάζουν την άμεση σχέση μεταξύ των χαρακτηριστικών του εσωτερικού ελέγχου (αντικειμενικότητα, αποτελεσματική επικοινωνία, ικανότητες, επαγγελματική μέριμνα, κατάρτιση και εξέλιξη) και την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου και το διαμεσολαβητικό ρόλο της υποστήριξης της ανώτατης διοίκησης. Τα δεδομένα συλλέχθηκαν από 114 μέλη της Ένωσης Λογιστών της Λιβύης μέσω ερωτηματολογίου και αναλύθηκαν με τη μέθοδο της πολλαπλής παλινδρόμησης. Τα αποτελέσματα της έρευνας αποκαλύπτουν ότι τα χαρακτηριστικά του εσωτερικού ελέγχου συνεισφέρουν σημαντικά στην αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου και η υποστήριξη της ανώτατης διοίκησης επιδρά ως διαμεσολαβητικός ρόλος. Τέλος, η έρευνα θα ενθαρρύνει τους οργανισμούς της Λιβύης να συγκεντρωθούν στην αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου και θα ενισχύσει το ρόλο του εσωτερικού ελέγχου στους δημόσιους οργανισμούς.

Οι Musah et al. (2018) στην έρευνα τους εξετάζουν τους παράγοντες που καθορίζουν την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου μεταξύ των δημόσιων επιχειρήσεων στη Γκάνα. Η έρευνα εξέτασε την οπτική των ερωτηθέντων σχετικά με την επίδραση παραγόντων όπως οι ικανότητες, το μέγεθος, η ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου, η σχέση μεταξύ εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου και η υποστήριξη της ανώτατης διοίκησης. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι η υποστήριξη της ανώτατης διοίκησης είναι ο πιο σημαντικός παράγοντας της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου. Επίσης, αποδεικνύεται ότι και οι υπόλοιποι τέσσερις παράγοντες που αναφέρθηκαν προηγουμένως αποτελούν εξίσου σημαντικούς παράγοντες της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου.

Οι Abdullah και Mustafa (2020) στην έρευνα τους αναζητούν τους παράγοντες που επιδρούν στην αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου στο Κουρδιστάν. Δεδομένα συλλέχθηκαν από 15 διευθυντές κολλεγίων και 15 διευθυντές εσωτερικού ελέγχου του πανεπιστημίου του Ντόχουκ. Η σχέση μεταξύ της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου και των τριών παραγόντων εκτιμάται μέσω πολλαπλής παλινδρόμησης. Τα αποτελέσματα δείχνουν ότι η υποστήριξη της ανώτατης διοίκησης αποτελεί τον πιο σημαντικό παράγοντα τόσο από την οπτική των διευθυντών όσο και των εσωτερικών ελεγκτών. Η υποστήριξη της ανώτατης διοίκησης αντανακλάται με τη στελέχωση έμπειρου και ικανού προσωπικού και την παροχή επαρκών πόρων. Ωστόσο, βρέθηκε ότι

η ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου δεν αποτελεί σημαντικό παράγοντα της αποτελεσματικότητάς του.

Ο Onay (2021) είχε ως στόχο στην έρευνα του να εξετάσει του παράγοντες της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου στην Τουρκία. Τα δεδομένα συλλέχθηκαν από 187 εσωτερικούς ελεγκτές, οι οποίοι είναι μέλη του Ινστιτούτου Εσωτερικού Ελέγχου στην Τουρκία και εργάζονται στον ιδιωτικό τομέα, μέσω ερωτηματολογίου. Μέσω της πολλαπλής παλινδρόμησης που πραγματοποιήθηκε, εξετάστηκε η σχέση μεταξύ της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου και έξι παραγόντων. Τα ευρήματα της έρευνας απέδειξαν ότι η υποστήριξη της ανώτατης διοίκησης, οι ικανότητες, η ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου, η συμμετοχή σε δραστηριότητες διαχείρισης ρίσκου και η συνεργασία με εξωτερικό ελεγκτή επιδρούν στην αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου. Τέλος, η έρευνα θα βοηθήσει τα ανώτατα στελέχη και τους ακαδημαϊκούς να εστιάσουν στην αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου στον ιδιωτικό τομέα της Τουρκίας.

Οι Singh et al. (2021) στην έρευνα τους αναζητούν τους παράγοντες που επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου. Επιπλέον, εξετάζεται η σχέση μεταξύ αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου και της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου. Ένα σύνολο από 102 ερωτηματολόγια απαντήθηκαν από εσωτερικούς ελεγκτές και διευθυντές ελέγχου από 12 πολυεθνικές εταιρείες στη Μαλαισία. Τα δεδομένα αναλύθηκαν στο πρόγραμμα SmartPLS 3.0. Τα αποτελέσματα της έρευνας αποκαλύπτουν ότι η υποστήριξη της διοίκησης, ο διατμηματικός συντονισμός και η αποδοχή των ελεγχόμενων οδηγούν σε πιο αποτελεσματικό εσωτερικό έλεγχο. Επίσης, τα αποτελέσματα έδειξαν ότι η ανεξαρτησία, η αντικειμενικότητα και ικανότητες του εσωτερικού ελέγχου σχετίζονται με την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου. Τέλος, η έρευνα επιβεβαιώνει τη σημαντικότητα του διατμηματικού συντονισμού και της αποδοχής των ελεγχόμενων για την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου, η εξερεύνηση της οποίας παραμένει περιορισμένη στην υπάρχουσα βιβλιογραφία.

Οι Τα και Doan (2022) στην πρόσφατη τους έρευνα εξετάζουν τέσσερις παράγοντες που επιδρούν στην αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου στο Βιετνάμ όπως η ανεξαρτησία, οι ικανότητες, η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου και η υποστήριξη της ανώτατης διοίκησης. Πραγματοποιήθηκαν ποσοτικές και ποιοτικές εκτιμήσεις, χρησιμοποιώντας το λογισμικό πρόγραμμα SPSS. Μέσω συνεντεύξεων και ηλεκτρονικής έρευνας συλλέχθηκαν 144 απαντήσεις από εσωτερικούς ελεγκτές που εργάζονται σε μη

χρηματοοικονομικές εταιρείες και υπάγονται στο χρηματιστήριο του Βιετνάμ για το έτος 2021. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι δυο παράγοντες (η ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου και η υποστήριξη της ανώτατης διοίκησης) συσχετίζονται θετικά με την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου, ενώ οι ικανότητες και η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου δεν επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου. Από τα παραπάνω καταλήγουμε στις εξής υποθέσεις:

H_{0a} : Η υποστήριξη της ανώτατης διοίκησης δεν μετριάξει τη σχέση μεταξύ της ανεξαρτησίας και της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου.

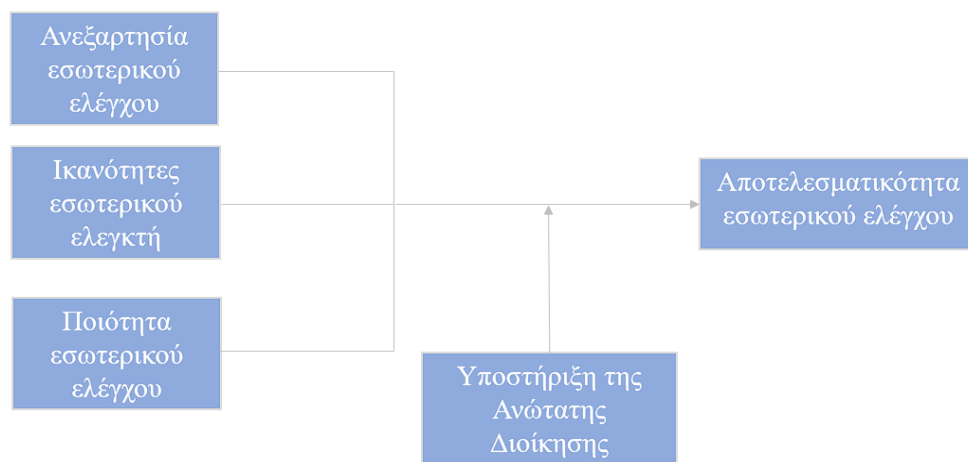
H_{1a} : Η υποστήριξη της ανώτατης διοίκησης μετριάξει τη σχέση μεταξύ της ανεξαρτησίας και της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου.

H_{0b} : Η υποστήριξη της ανώτατης διοίκησης δεν μετριάξει τη σχέση μεταξύ των ικανοτήτων του εσωτερικού ελεγκτή και της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου.

H_{1b} : Η υποστήριξη της ανώτατης διοίκησης μετριάξει τη σχέση μεταξύ των ικανοτήτων του εσωτερικού ελεγκτή και της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου.

H_{0c} : Η υποστήριξη της ανώτατης διοίκησης δεν μετριάξει τη σχέση μεταξύ της ποιότητας και της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου.

H_{1c} : Η υποστήριξη της ανώτατης διοίκησης μετριάξει τη σχέση μεταξύ της ποιότητας και της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου.



Εικόνα 1 Λειτουργικό Υπόδειγμα

Κεφάλαιο 4^ο: Μεθοδολογία Έρευνας

4.1. Εισαγωγή

Στο παρόν κεφάλαιο θα παρουσιαστεί το εμπειρικό κομμάτι της παρούσας διπλωματικής εργασίας. Πιο αναλυτικά, θα παρουσιαστούν το ερευνητικό εργαλείο, το δείγμα, οι μεταβλητές που θα αναλυθούν και τέλος η στατιστική ανάλυση και η παλινδρόμηση που αποτελούν και τον σκοπό της παρούσας εργασίας.

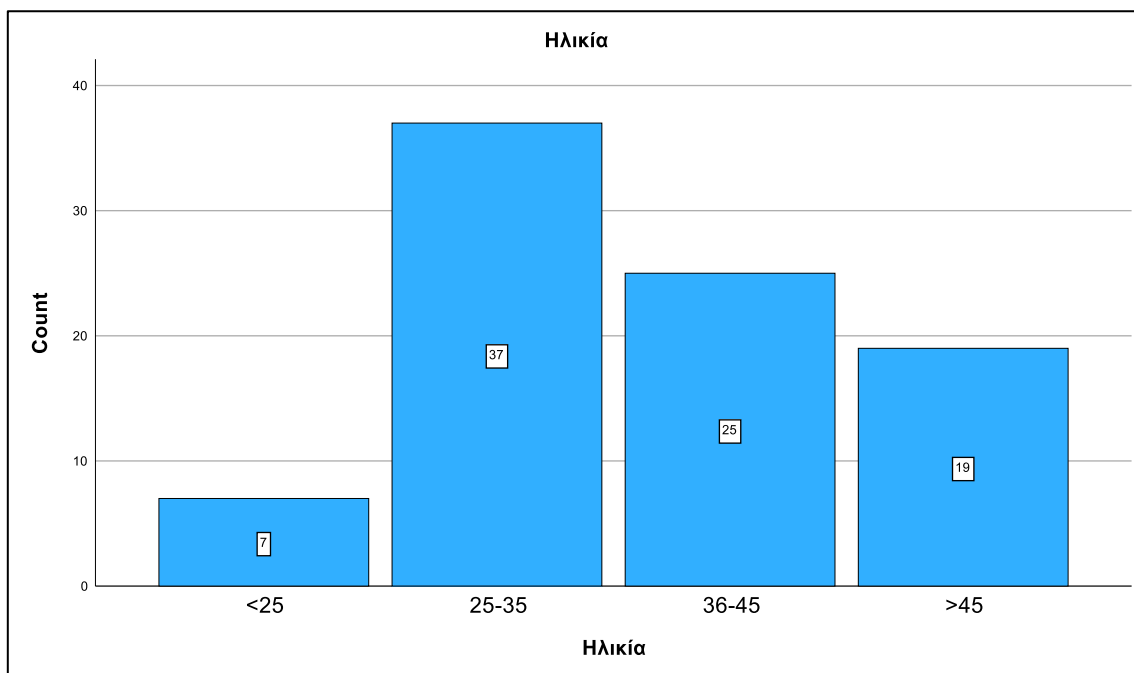
4.2. Ερευνητικό εργαλείο

Στην παρούσα διπλωματική εργασία ως ερευνητικό εργαλείο χρησιμοποιήθηκε το ηλεκτρονικό ερωτηματολόγιο. Το ερωτηματολόγιο χρησιμοποιείται συχνά σε οικονομικές και κοινωνικές ποσοτικές έρευνες και αποτελεί μια σειρά ερωτήσεων που απευθύνονται σε άτομα με σκοπό την απόκτηση στατιστικά χρήσιμων πληροφοριών σχετικά με ένα θέμα-αντικείμενο (Roopa and Rani, 2012). Η χρήση ερωτηματολογίου καθίσταται χρήσιμη και εύκολη μέθοδος στη συλλογή πρωτογενών δεδομένων, τα οποία αντικατοπτρίζουν τη γνώμη των ερωτηθέντων στην εκάστοτε έρευνα.

Το ερωτηματολόγιο, που συντάχθηκε μέσω των Google Forms, διανεμήθηκε ηλεκτρονικά το χρονικό διάστημα 29/11/2022-11/01/2023, αφού απεστάλη σε ηλεκτρονικές διευθύνσεις εσωτερικών και εξωτερικών ελεγκτών, επικεφαλής του τμήματος εσωτερικού ελέγχου, λογιστών και ατόμων με διαφορετική επαγγελματική ιδιότητα που στελεχώνουν ελληνικές επιχειρήσεις και διαθέτουν τμήμα εσωτερικού ελέγχου.

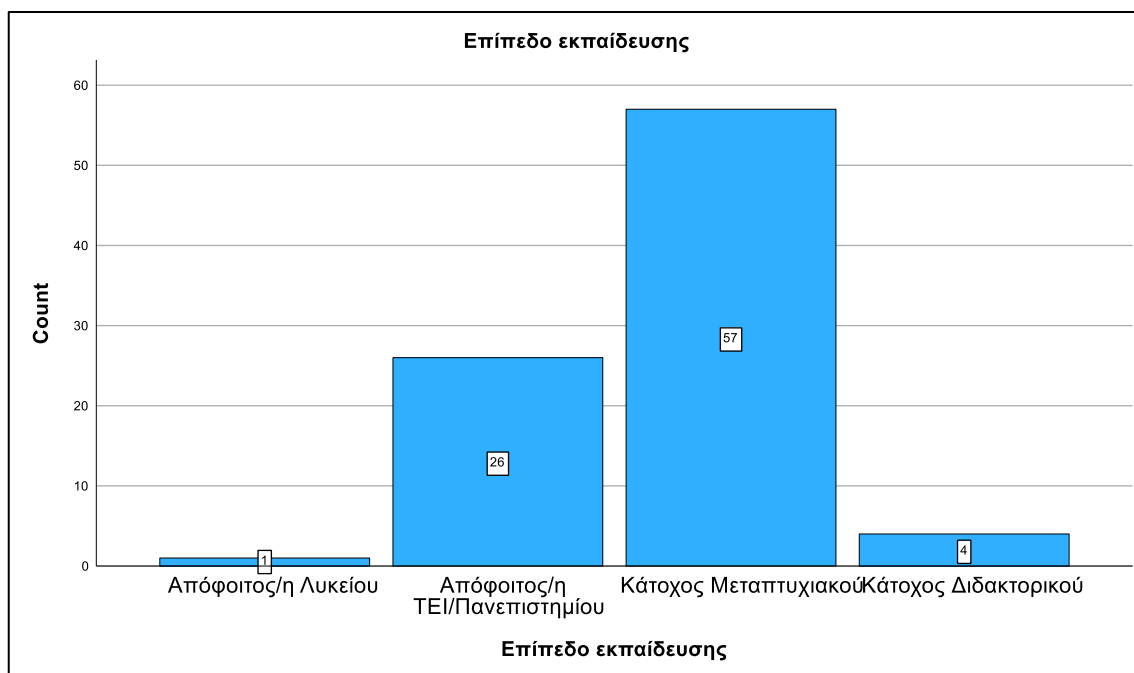
4.3. Δείγμα

Σε συνέχεια της εργασίας θα αναλυθούν τα δημογραφικά στοιχεία του δείγματος. Όσον αφορά την ηλικιακή ομάδα των συμμετεχόντων προκύπτει ότι 7 άτομα είναι ηλικίας κάτω των 25 ετών (8%), 37 άτομα είναι ηλικίας 25-35 ετών (42%), 25 άτομα είναι ηλικίας 36-45 ετών (28,4%) και 19 άτομα ηλικίας άνω των 45 ετών (21,6%) (Εικόνα 2).



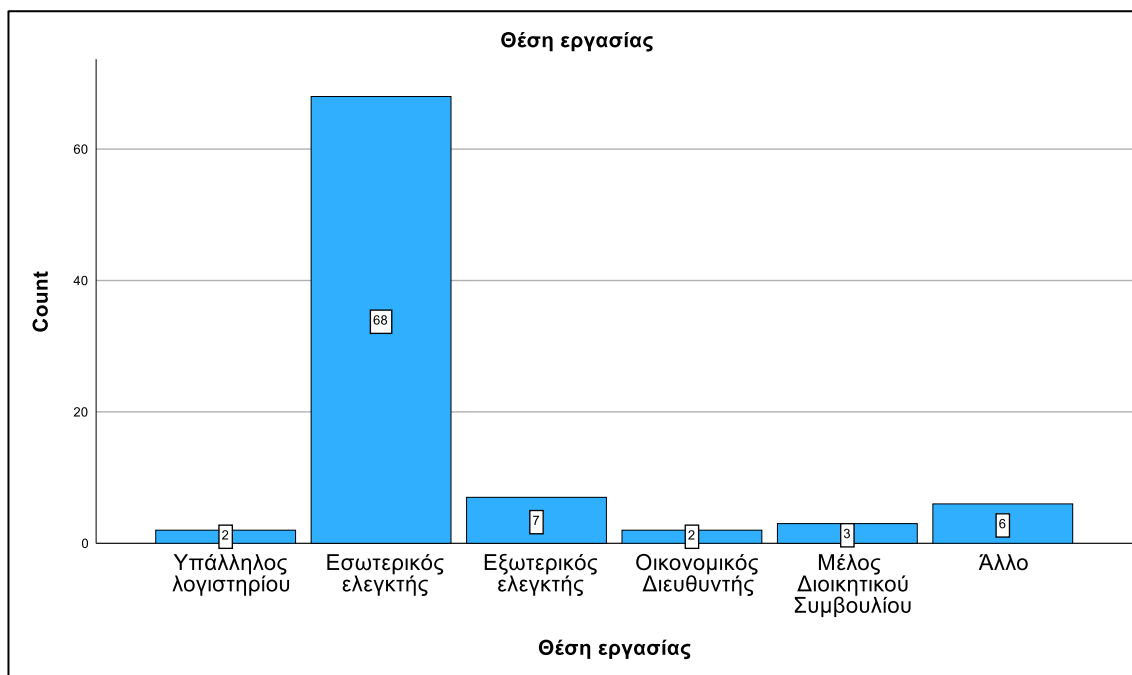
Εικόνα 2 Ηλικία

Αναφορικά με το επίπεδο εκπαίδευσης των ερωτηθέντων προκύπτει ότι 1 άτομο είναι απόφοιτος Λυκείου (1,1%), 26 άτομα είναι απόφοιτοι ΤΕΙ/Πανεπιστημίου (29,5%), 57 άτομα είναι κάτοχοι Μεταπτυχιακού τίτλου (64,8%) και 4 άτομα είναι κάτοχοι Διδακτορικού τίτλου (4,5%) (Εικόνα 3).



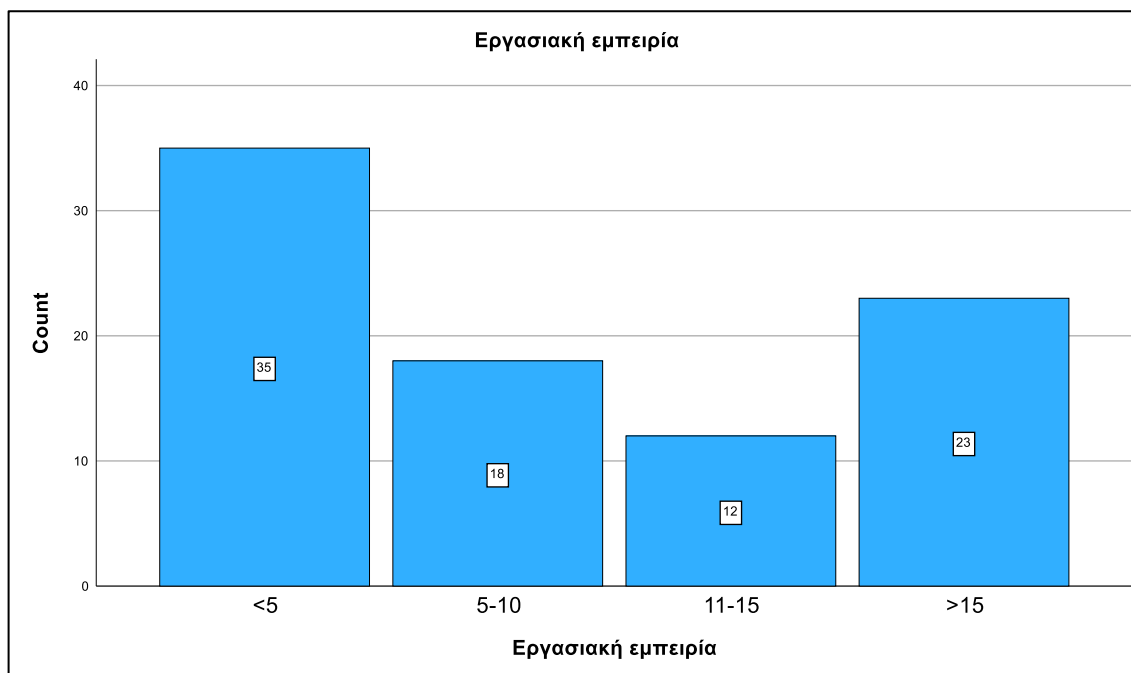
Εικόνα 3 Επίπεδο εκπαίδευσης

Όσον αφορά τη θέση εργασίας των συμμετεχόντων στην έρευνα προκύπτει ότι 2 άτομα είναι υπάλληλοι λογιστηρίου (2,3%), 68 άτομα είναι εσωτερικοί ελεγκτές (77,3%), 7 άτομα είναι εξωτερικοί ελεγκτές (8%), 2 άτομα είναι οικονομικοί διευθυντές (2,3%), 3 άτομα είναι μέλη διοικητικού συμβουλίου (3,4%) και τα υπόλοιπα 6 άτομα δήλωσαν διαφορετική θέση εργασίας (6,8%) (Εικόνα 4).



Εικόνα 4 Θέση εργασίας

Τέλος, αναφορικά με την εργασιακή εμπειρία των συμμετεχόντων στην έρευνα προκύπτει ότι 34 άτομα διαθέτουν εργασιακή εμπειρία μικρότερη από 5 έτη (39,1%), 18 άτομα διαθέτουν εργασιακή εμπειρία μεταξύ 5-10 ετών (20,7%), 12 άτομα διαθέτουν εργασιακή εμπειρία μεταξύ 11-15 ετών (13,8%) και 23 άτομα διαθέτουν εργασιακή εμπειρία μεγαλύτερη από 15 έτη (26,4%) (Εικόνα 5).



Εικόνα 5 Εργασιακή εμπειρία

4.4. Στατιστική Ανάλυση

Η ανάλυση των αποτελεσμάτων της παρούσας έρευνας πραγματοποιήθηκε με τη βοήθεια της περιγραφικής και της επαγωγικής στατιστικής ανάλυσης. Η περιγραφική στατιστική είναι η αριθμητική και η διαγραμματική τεχνική που χρησιμοποιείται για την οργάνωση, την παρουσίαση, την ανάλυση και τη σύγκριση των δεδομένων, επιτρέποντας το αποτέλεσμα της έρευνας να αποτελεί απόδειξη για μελλοντικές έρευνες (Fisher and Marshall, 2009; Marshall and Jonker, 2010). Στην συγκεκριμένη έρευνα τα μέτρα περιγραφικής στατιστικής που χρησιμοποιήθηκαν είναι ο μέσος όρος και η τυπική απόκλιση. Ο μέσος όρος αποτελεί το άθροισμα των παρατηρήσεων του δείγματος δια του πλήθους των παρατηρήσεων, ενώ τυπική απόκλιση είναι το μέτρο που αντανακλά την μέση απόσταση κάθε παρατήρησης από το μέσο όρο του δείγματος (Cooksey, 2020).

Η στατιστική ανάλυση της παρούσας έρευνας πραγματοποιήθηκε με τη χρήση του στατιστικού πακέτου SPSS 29.0, το οποίο παρέχει τη δυνατότητα απεικόνισης ποσοτικών δεδομένων με στατιστικούς πίνακες και τη δυνατότητα επεξεργασίας των εν λόγω δεδομένων.

4.5. Μέτρηση μεταβλητών

1. Εξαρτημένη μεταβλητή

Η εξαρτημένη μεταβλητή της παρούσας εργασίας είναι η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου. Όπως προαναφέρθηκε δεν υπάρχουν προκαθορισμένοι παράγοντες που να εκτιμούν την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου. Για τη μέτρηση της εξαρτημένης μεταβλητής χρησιμοποιήθηκαν τέσσερα στοιχεία: η βελτίωση των εσωτερικών λειτουργιών του οργανισμού, η βελτίωση της απόδοσης του οργανισμού, η βελτίωση της ποιότητας της εταιρικής διακυβέρνησης μέσω της καλύτερης διαχείρισης ρίσκου και η εκπλήρωση των προσδοκιών της ανώτατης διοίκησης. Τα συγκεκριμένα στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για τη μέτρηση της εξαρτημένης μεταβλητής προέρχονται από της έρευνες των Drogalas et al. (2015) και των Lenz και Hahn (2015).

2. Ανεξάρτητες μεταβλητές

Οι ανεξάρτητες μεταβλητές που θα εξεταστούν είναι η ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου, οι ικανότητες του εσωτερικού ελεγκτή και η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου. Αρχικά, η ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου εκτιμάται με τη βοήθεια πέντε στοιχείων. Τα στοιχεία αυτά προέρχονται από την έρευνα των Alzeban και Gwilliam (2014) και είναι τα εξής: η ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου ως προς την εκτέλεση των υποχρεώσεων και των καθηκόντων του, η αναφορά του επικεφαλής σε επίπεδο του οργανισμού που να εξυπηρετεί τα καθήκοντα του εσωτερικού ελέγχου, η άμεση επαφή του επικεφαλής του εσωτερικού ελέγχου με την ανώτατη διοίκηση, η παρέμβαση της ανώτατης διοίκησης στην εργασία του εσωτερικού ελέγχου και οι εργασίες του εσωτερικού ελέγχου να είναι μόνο ελεγκτικές.

Η δεύτερη ανεξάρτητη μεταβλητή είναι οι ικανότητες του εσωτερικού ελεγκτή και εκτιμάται με τη βοήθεια πέντε στοιχείων. Τα δυο από τα πέντε στοιχεία προέρχονται από την έρευνα των Cohen και Sayag (2010), ένα από την έρευνα των Drogalas et al. (2015) και τα υπόλοιπα δυο αποτελούν στοιχεία που συντάχθηκαν κατά τις ανάγκες της συγκεκριμένης έρευνας. Αναλυτικότερα, τα στοιχεία αυτά είναι τα εξής: η κατοχή κατάλληλης και σχετικής γνώσης της Ελεγκτικής από τους εσωτερικούς ελεγκτές, η συμμετοχή σε προγράμματα εκπαίδευσης και εξέλιξης, η κατοχή επαγγελματικών πιστοποιήσεων, η εργασιακή εμπειρία και η κατοχή κοινωνικών δεξιοτήτων πέρα των τεχνικών.

Τέλος, η τελευταία ανεξάρτητη μεταβλητή είναι η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου και εκτιμάται με τη βοήθεια πέντε στοιχείων. Τα στοιχεία αυτά προέρχονται από την έρευνα των Cohen και Sayag (2010) και είναι τα εξής: ο καθορισμός του ετήσιου προγράμματος

ελέγχου από τον εσωτερικό ελεγκτή, η σημαντικότητα των τμημάτων που ελέγχονται, η κάλυψη των τμημάτων και των ζητημάτων του οργανισμού από το προσωπικό του εσωτερικού ελέγχου, η απάντηση των υποκείμενων στον έλεγχο και ο επαναληπτικός έλεγχος για τις μετά τον έλεγχο δράσεις.

3. Μετριάζουσα ή Ενδιάμεση μεταβλητή

Μετριάζουσα ή ενδιάμεση μεταβλητή είναι μια ανεξάρτητη μεταβλητή που επηρεάζει τη δύναμη και/ή την κατεύθυνση της σχέσης μεταξύ μιας άλλης ανεξάρτητης μεταβλητής και της εξαρτημένης μεταβλητής (Farooq and Vij, 2017). Η ενδιάμεση μεταβλητή στην παρούσα έρευνα είναι η υποστήριξη από την ανώτατη διοίκηση και εκτιμάται με τη βοήθεια πέντε στοιχείων. Τα στοιχεία αυτά προέρχονται από την έρευνα των Alzeban και Gwilliam (2014) και είναι τα εξής: η υποστήριξη της ανώτατης διοίκησης αναφορικά με τα καθήκοντα και τις υποχρεώσεις του εσωτερικού ελέγχου, η συμμετοχή της ανώτατης διοίκησης στον προγραμματισμό του εσωτερικού ελέγχου, οι απαντήσεις της ανώτατης διοίκησης στις αναφορές του εσωτερικού ελέγχου, η χρηματοδότηση και, τέλος, η παροχή ικανοποιητικού αριθμού ελεγκτών στο τμήμα του εσωτερικού ελέγχου.

Οι έρευνες που χρησιμοποιήθηκαν για τη σύνταξη του ερωτηματολογίου εμφανίζονται συγκεντρωτικά στον Πίνακα 1.

Πίνακας 1 Πηγές ερωτήσεων ερωτηματολογίου

Μεταβλητές	Έρευνες
Αποτελεσματικότητα εσωτερικού ελέγχου	Lenz and Hahn (2015), Drogalas et al. (2015)
Ανεξαρτησία εσωτερικού ελέγχου	Alzeban and Gwilliam (2014)
Ικανότητες εσωτερικού ελέγχου	Cohen and Sayag (2010), Drogalas et al. (2015)
Ποιότητα εσωτερικού ελέγχου	Cohen and Sayag (2010)
Υποστήριξη της Ανώτατης Διοίκησης	Alzeban and Gwilliam (2014)

Κεφάλαιο 5^ο: Αποτελέσματα Έρευνας

5.1. Περιγραφική στατιστική

Η πρώτη μεταβλητή που θα εξεταστεί είναι η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου, η οποία αποτελείται από τέσσερα στοιχεία. Στον Πίνακα 2 παρουσιάζεται ο βαθμός στον οποίο οι ερωτηθέντες θεωρούν ότι ο εσωτερικός έλεγχος βελτιώνει τις εσωτερικές διαδικασίες του οργανισμού. Προκύπτει ότι 2 άτομα διαφωνούν απόλυτα (2,3%), 5 άτομα ούτε διαφωνούν ούτε συμφωνούν (5,7%), 29 άτομα συμφωνούν (33%) και 52 άτομα συμφωνούν απόλυτα (59%).

Οι συμμετέχοντες στην έρευνα θεωρούν πως ο εσωτερικός έλεγχος συμβάλλει στην βελτίωση των εσωτερικών διαδικασιών της οργανισμού (Μ.Ο. = 4,47, Τ.Α. = 0,802). Αυτό το αποτέλεσμα αποδεικνύει τη ζωτικότητα της ύπαρξης τμήματος εσωτερικού ελέγχου στις Ελληνικές επιχειρήσεις.

Πίνακας 2 Αποτελεσματικότητα εσωτερικού ελέγχου: Ερώτηση 1

ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ [Ο εσωτερικός έλεγχος βελτιώνει τις εσωτερικές διαδικασίες του οργανισμού]				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Διαφωνώ απόλυτα	2	2,3	2,3	2,3
Ούτε διαφωνώ ούτε συμφωνώ	5	5,7	5,7	8
Συμφωνώ	29	33	33	40,9
Συμφωνώ απόλυτα	52	59	59	100
Σύνολο	88	100	100	Μ.Ο.= 4,47 Τ.Α.= 0,802

Στον Πίνακα 3 παρουσιάζεται ο βαθμός στον οποίο το δείγμα θεωρεί ότι ο εσωτερικός έλεγχος βελτιώνει την απόδοση του οργανισμού. Προκύπτει ότι 2 άτομα διαφωνούν απόλυτα (2,3%), 1 άτομο διαφωνεί (1,1%), 7 άτομα ούτε διαφωνούν ούτε συμφωνούν (8%), 40 άτομα συμφωνούν (45,5%) και 38 άτομα συμφωνούν απόλυτα (43,1%).

Η πλειοψηφία του δείγματος πιστεύει ότι ο εσωτερικός έλεγχος βελτιώνει την απόδοση του οργανισμού (Μ.Ο.= 4,26, Τ.Α.= 0,837). Τα προηγούμενα αποτελέσματα υποδεικνύουν ότι η συνύπαρξη του τμήματος εσωτερικού ελέγχου με τα υπόλοιπα τμήματα της επιχείρησης βελτιώνουν τη συνολική απόδοση της επιχείρησης.

Πίνακας 3 Αποτελεσματικότητα εσωτερικού ελέγχου: Ερώτηση 2

ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ [Ο εσωτερικός έλεγχος βελτιώνει την απόδοση του οργανισμού]				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Διαφωνώ απόλυτα	2	2,3	2,3	2,3
Διαφωνώ	1	1,1	1,1	3,4
Ούτε διαφωνώ ούτε συμφωνώ	7	8	8	11,5
Συμφωνώ	40	45,5	45,5	56,8
Συμφωνώ απόλυτα	38	43,1	43,1	100
Σύνολο	88	100	100	Μ.Ο.= 4,26 Τ.Α.= 0,837

Στον Πίνακα 4 παρουσιάζεται ο βαθμός στον οποίο το δείγμα θεωρεί ότι ο εσωτερικός έλεγχος μέσω της καλύτερης διαχείρισης ρίσκου συμβάλλει σε πιο ποιοτική εταιρική διακυβέρνηση. Προκύπτει ότι 3 άτομα διαφωνούν απόλυτα (3,4%), 13 άτομα ούτε διαφωνούν ούτε συμφωνούν (14,8%), 28 άτομα συμφωνούν (31,8%) και 44 άτομα συμφωνούν απόλυτα (50%).

Σύμφωνα με τα παραπάνω αποτελέσματα, το δείγμα θεωρεί ότι ο εσωτερικός έλεγχος συμβάλλει σε πιο ποιοτική εταιρική διακυβέρνηση μέσω της καλύτερης διαχείρισης ρίσκου (Μ.Ο.= 4,25, Τ.Α.= 0,950). Ο εσωτερικός έλεγχος, παρέχοντας συμβουλευτικές

και διασφαλιστικές υπηρεσίες, συμβάλλει σε πιο αποτελεσματική εταιρική διακυβέρνηση, ώστε τελικά να οδηγήσει στη διοικητική αριστεία (Drogalas et al., 2016).

Πίνακας 4 Αποτελεσματικότητα εσωτερικού ελέγχου: Ερώτηση 3

ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ [Ο εσωτερικός έλεγχος μέσω της καλύτερης διαχείρισης ρίσκου συμβάλλει σε πιο ποιοτική εταιρική διακυβέρνηση]				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Διαφωνώ απόλυτα	3	3,4	3,4	3,4
Ούτε διαφωνώ ούτε συμφωνώ	13	14,8	14,8	18,2
Συμφωνώ	28	31,8	31,8	50
Συμφωνώ απόλυτα	44	50	50	100
Σύνολο	88	100	100	M.O.= 4,25 T.A.= 0,950

Στον Πίνακα 5 παρουσιάζεται ο βαθμός στον οποίο το δείγμα θεωρεί ότι ο εσωτερικός έλεγχος εκπληρώνει τις προσδοκίες της ανώτατης διοίκησης. Προκύπτει ότι 2 άτομα διαφωνούν απόλυτα (2,3%), 2 άτομα διαφωνούν (2,3%), 22 άτομα ούτε διαφωνούν ούτε συμφωνούν (25%), 40 άτομα συμφωνούν (45,4%), και 22 άτομα συμφωνούν απόλυτα (25%) .

Όπως φαίνεται, το δείγμα συγκλίνει στην άποψη ότι ο εσωτερικός έλεγχος είναι συνεπής στις χρονικές προθεσμίες και επιτυγχάνει τους στόχους που ορίζονται (M.O.= 3,89, T.A.= 0,890). Στις περισσότερες περιπτώσεις, ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να εκπληρώσει τις προσδοκίες της ανώτατης διοίκησης, όπως η παροχή ανεξάρτητης διασφάλισης της αποτελεσματικότητας και της αποδοτικότητας των διαδικασιών και των εσωτερικών δικλείδων, η βελτίωση των προηγούμενων διαδικασιών και δικλείδων και η παροχή βοήθειας ως προς την τυποποίηση του συστήματος διαχείρισης κινδύνου, παρέχοντας ταυτόχρονα επαρκείς συμβουλές (Sarens and Beelde, 2006).

Πίνακας 5 Αποτελεσματικότητα εσωτερικού ελέγχου: Ερώτηση 4

ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ [Ο εσωτερικός έλεγχος εκπληρώνει τις προσδοκίες της Ανώτερης Διοίκησης]				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Διαφωνώ απόλυτα	2	2,3	2,3	2,3
Διαφωνώ	2	2,3	2,3	4,6
Ούτε διαφωνώ ούτε συμφωνώ	22	25	25	29,5
Συμφωνώ	40	45,4	45,4	75
Συμφωνώ απόλυτα	22	25	25	100
Σύνολο	88	100	100	M.O.= 3,89 T.A.= 0,890

Στη συνέχεια παρουσιάζεται η μεταβλητή της ανεξαρτησίας του εσωτερικού ελέγχου, η οποία εξετάζεται με τη βοήθεια πέντε ερωτήσεων. Στον Πίνακα 6 παρουσιάζεται ο βαθμός στον οποίο το δείγμα θεωρεί ότι ο εσωτερικός έλεγχος είναι επαρκώς ανεξάρτητος να πραγματοποιήσει τις υποχρεώσεις και τα καθήκοντα του. Σύμφωνα με τα αποτελέσματα προκύπτει ότι 2 άτομα διαφωνούν (2,3%), 11 άτομα ούτε διαφωνούν ούτε συμφωνούν (12,5%), 38 άτομα συμφωνούν (43,2%) και 37 άτομα συμφωνούν απόλυτα (42%).

Λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω, εξάγεται το συμπέρασμα ότι το δείγμα θεωρεί ότι ο εσωτερικός έλεγχος πραγματοποιεί ανεξάρτητα τις υποχρεώσεις και τα καθήκοντα του (M.O.= 4,25, T.A.= 0,762). Η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου επηρεάζεται σε μεγάλο βαθμό από την ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου, καθώς σε αντίθετη περίπτωση οι αναφορές του εσωτερικού ελέγχου θα είναι μεροληπτικές και αυτό με τη σειρά του οδηγεί σε αναξιοπιστία και αδιαφάνεια (Shamsuddin et al., 2014).

Πίνακας 6 Ανεξαρτησία εσωτερικού ελέγχου: Ερώτηση 1

ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑ ΚΑΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ [Ο εσωτερικός έλεγχος είναι επαρκώς ανεξάρτητος να πραγματοποιήσει τις υποχρεώσεις και τα καθήκοντα του]				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Διαφωνώ απόλυτα	2	2,3	2,3	2,3
Ούτε διαφωνώ ούτε συμφωνώ	11	12,5	12,5	14,8
Συμφωνώ	38	43,2	43,2	58
Συμφωνώ απόλυτα	37	42	42	100
Σύνολο	88	100	100	M.O.= 4,25 T.A.= 0,762

Στον Πίνακα 7 παρουσιάζεται ο βαθμός στον οποίο το δείγμα θεωρεί ότι ο επικεφαλής του εσωτερικού ελέγχου πραγματοποιεί αναφορά σε τέτοιο επίπεδο στον οργανισμό που να επιτρέπει τον εσωτερικό έλεγχο να εκπληρώσει τα καθήκοντα του. Προκύπτει ότι 6 άτομα ούτε διαφωνούν ούτε συμφωνούν (6,8%), 30 άτομα συμφωνούν (34,1%) και 52 άτομα συμφωνούν απόλυτα (59,1%).

Λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω, εξάγεται το συμπέρασμα ότι ο επικεφαλής του τμήματος του εσωτερικού ελέγχου πραγματοποιεί αναφορά σε τέτοιο επίπεδο που πράγματι βοηθάει τον εσωτερικό έλεγχο να φέρει εις πέρας τα καθήκοντα του (M.O.= 4,52, T.A.= 0,625).

Πίνακας 7 Ανεξαρτησία εσωτερικού ελέγχου: Ερώτηση 2

ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑ ΚΑΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ [Ο επικεφαλής του εσωτερικού ελέγχου πραγματοποιεί αναφορά σε τέτοιο επίπεδο στον οργανισμό που να επιτρέπει τον εσωτερικό έλεγχο να εκπληρώσει τα καθήκοντα του]				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Ούτε διαφωνώ ούτε συμφωνώ	6	6,8	6,8	6,8
Συμφωνώ	30	34,1	34,1	40,9
Συμφωνώ απόλυτα	52	59,1	59,1	100
Σύνολο	88	100	100	M.O.= 4,52 T.A.= 0,625

Στον Πίνακα 8 παρουσιάζεται ο βαθμός στον οποίο το δείγμα θεωρεί ότι ο επικεφαλής του εσωτερικού ελέγχου έχει άμεση επαφή με την ανώτατη διοίκηση. Προκύπτει ότι 7 άτομα ούτε διαφωνούν ούτε συμφωνούν (8%), 21 άτομα συμφωνούν (23,9%) και 60 άτομα συμφωνούν απόλυτα (68,1%).

Λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω, εξάγεται το συμπέρασμα ότι ο επικεφαλής του εσωτερικού ελέγχου έχει, πράγματι, άμεση επαφή με την ανώτατη διοίκηση (M.O.= 4,60, T.A.= 0,635). Η επικοινωνία και η αλληλεπίδραση μεταξύ του επικεφαλής του εσωτερικού ελέγχου και της ανώτατης διοίκησης αποτελούν καθοριστικό παράγοντα της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου, ενώ όσο λιγότερη η επικοινωνία μεταξύ των δυο τόσο πιο διαφορετική η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου και συνεπώς της αποτελεσματικότητάς του (Lenz et al., 2017).

Πίνακας 8 Ανεξαρτησία εσωτερικού ελέγχου: Ερώτηση 3

ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑ ΚΑΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ [Ο επικεφαλής του εσωτερικού ελέγχου έχει άμεση επαφή με την Ανώτατη Διοίκηση]				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Ούτε διαφωνώ ούτε συμφωνώ	7	8	8	8
Συμφωνώ	21	23,9	23,9	31,8
Συμφωνώ απόλυτα	60	68,1	68,1	100
Σύνολο	88	100	100	M.O.= 4,60 T.A.= 0,635

Στον Πίνακα 9 παρουσιάζεται ο βαθμός στον οποίο το δείγμα θεωρεί ότι η ανώτατη διοίκηση σπάνια παρεμβαίνει στις εργασίες του εσωτερικού ελέγχου. Προκύπτει ότι 2 άτομα διαφωνούν απόλυτα (2,3%), 3 άτομα διαφωνούν (3,4%), 20 άτομα ούτε διαφωνούν ούτε συμφωνούν (22,7%), 34 άτομα συμφωνούν (38,6%) και 29 άτομα συμφωνούν απόλυτα (33%).

Λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω, εξάγεται το συμπέρασμα ότι η ανώτατη διοίκηση δεν επεμβαίνει, στην πλειοψηφία των περιπτώσεων, στις εργασίες του εσωτερικού ελέγχου (M.O.= 3,97, T.A.= 0,952). Η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου αποτυγχάνει να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις της εάν η ανεξαρτησία του απειλείται από παράγοντες όπως η σύγκρουση συμφερόντων. (Jachi and Yona, 2019).

Πίνακας 9 Ανεξαρτησία εσωτερικού ελέγχου: Ερώτηση 4

ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑ ΚΑΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ [Η Ανώτατη Διοίκηση σπάνια παρεμβαίνει στις εργασίες του εσωτερικού ελέγχου]				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Διαφωνώ απόλυτα	2	2,3	2,3	2,3
Διαφωνώ	3	3,4	3,4	5,7
Ούτε διαφωνώ ούτε συμφωνώ	20	22,7	22,7	28,4
Συμφωνώ	34	38,6	38,6	67
Συμφωνώ απόλυτα	29	33	33	100
Σύνολο	88	100	100	M.O.= 3,97 T.A.= 0,952

Στον Πίνακα 10 παρουσιάζεται ο βαθμός στον οποίο το δείγμα θεωρεί ότι ο εσωτερικός έλεγχος δεν πραγματοποιεί εργασίες πέρα από της ελεγκτικές. Προκύπτει ότι 6 άτομα διαφωνούν απόλυτα (6,8%), 10 άτομα διαφωνούν (11,3%), 22 άτομα ούτε διαφωνούν ούτε συμφωνούν (25%), 29 άτομα συμφωνούν (33%) και 21 άτομα συμφωνούν απόλυτα (23,9%).

Λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω, εξάγεται το συμπέρασμα ότι, στην πλειοψηφία των περιπτώσεων, ο εσωτερικός έλεγχος δεν πραγματοποιεί εργασίες πέρα από τις ελεγκτικές, ωστόσο σημαντικό αποτελεί το ποσοστό που δηλώνει ότι ο εσωτερικός έλεγχος πραγματοποιεί εργασίες μη ελεγκτικές (M.O.= 3,56, T.A.= 1,173).

Πίνακας 10 Ανεξαρτησία εσωτερικού ελέγχου: Ερώτηση 5

ΑΝΕΞΑΡΤΗΣΙΑ ΚΑΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ [Ο εσωτερικός έλεγχος δεν πραγματοποιεί εργασίες πέρα από τις ελεγκτικές]				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Διαφωνώ απόλυτα	6	6,8	6,8	6,8
Διαφωνώ	10	11,3	11,3	18,1
Ούτε διαφωνώ ούτε συμφωνώ	22	25	25	43,2
Συμφωνώ	29	33	33	76,1
Συμφωνώ απόλυτα	21	23,9	23,9	100
Σύνολο	88	100	100	M.O.= 3,56 T.A.= 1,173

Στη συνέχεια παρουσιάζεται η μεταβλητή των ικανοτήτων των εσωτερικών ελεγκτών, η οποία εξετάζεται με τη βοήθεια πέντε ερωτήσεων. Στον Πίνακα 11 παρουσιάζεται ο βαθμός στον οποίο το δείγμα θεωρεί ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές κατέχουν κατάλληλη και σχετική γνώση στην Ελεγκτική που τους επιτρέπει να ελέγχουν όλα τα συστήματα του οργανισμού. Προκύπτει ότι 2 άτομα διαφωνούν (2,3%), 14 άτομα ούτε διαφωνούν ούτε συμφωνούν (15,9%), 37 άτομα συμφωνούν (42%) και 35 άτομα συμφωνούν απόλυτα (39,8%).

Λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω, εξάγεται το συμπέρασμα ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές κατέχουν τις κατάλληλες γνώσεις που τους επιτρέπουν να πραγματοποιούν έλεγχο στα συστήματα του οργανισμού (M.O.= 4,19, T.A.= 0,786). Οι εσωτερικοί ελεγκτές οφείλουν να κατέχουν απαραίτητη εκπαίδευση, επαγγελματικές πιστοποιήσεις, εμπειρία και να συμμετέχουν σε προγράμματα εκπαίδευσης, ώστε να είναι ικανοί να προσθέσουν αξία και να βελτιώσουν τις διαδικασίες του οργανισμού (Dellai and Omri, 2016).

Πίνακας 11 Ικανότητες εσωτερικού ελέγχου: Ερώτηση 1

ΙΚΑΝΟΤΗΤΕΣ ΚΑΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ				
[Οι εσωτερικοί ελεγκτές κατέχουν κατάλληλη και σχετική γνώση στην				
Ελεγκτική που τους επιτρέπει να ελέγχουν όλα τα συστήματα του οργανισμού]				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Διαφωνώ	2	2,3	2,3	2,3
Ούτε διαφωνώ ούτε συμφωνώ	14	15,9	15,9	18,2
Συμφωνώ	37	42	42	60,2
Συμφωνώ απόλυτα	35	39,8	39,8	100
Σύνολο	88	100	100	M.O.= 4,19 T.A.= 0,786

Στον Πίνακα 12 παρουσιάζεται ο βαθμός στον οποίο το δείγμα θεωρεί ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές συμμετέχουν σε προγράμματα εκπαίδευσης και εξέλιξης. Προκύπτει ότι 2 άτομα διαφωνούν (2,3%), 7 άτομα ούτε διαφωνούν ούτε συμφωνούν (8%), 25 άτομα συμφωνούν (28,4%) και 54 άτομα συμφωνούν απόλυτα (61,3%).

Λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω, εξάγεται το συμπέρασμα ότι οι περισσότεροι εσωτερικοί ελεγκτές συμμετέχουν σε προγράμματα εκπαίδευσης και εξέλιξης (M.O.= 4,49, T.A.= 0,743). Τα προγράμματα εκπαίδευσης και εξέλιξης αποτελούν ένα χρήσιμο εργαλείο, ώστε οι εσωτερικοί ελεγκτές να ενημερώνονται για τις τελευταίες εξελίξεις και προοπτικές στο συγκεκριμένο επάγγελμα και να βρίσκονται σε θέση να αναλαμβάνουν μεγαλύτερες ευθύνες.

Πίνακας 12 Ικανότητες εσωτερικού ελέγχου: Ερώτηση 2

ΙΚΑΝΟΤΗΤΕΣ ΚΑΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ				
[Οι εσωτερικοί ελεγκτές συμμετέχουν σε προγράμματα εκπαίδευσης και εξέλιξης]				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Διαφωνώ	2	2,3	2,3	2,3
Ούτε διαφωνώ ούτε συμφωνώ	7	8	8	10,3
Συμφωνώ	25	28,4	28,4	38,7
Συμφωνώ απόλυτα	54	61,3	61,4	100
Σύνολο	88	100	100	M.O.= 4,49 T.A.= 0,743

Στον Πίνακα 13 παρουσιάζεται ο βαθμός στον οποίο το δείγμα θεωρεί ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές κατέχουν επαγγελματικές πιστοποιήσεις. Προκύπτει ότι 13 άτομα ούτε διαφωνούν ούτε συμφωνούν (14,8%), 33 άτομα συμφωνούν (37,5%) και 42 άτομα συμφωνούν απόλυτα (47,7%).

Λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω, εξάγεται το συμπέρασμα ότι το μεγαλύτερο ποσοστό των εσωτερικών ελεγκτών κατέχουν επαγγελματικές πιστοποιήσεις (M.O.= 4,33, T.A.= 0,723). Η κατοχή επαγγελματικής πιστοποίησης από τους εσωτερικούς ελεγκτές αποτελεί τη βάση για τη λήψη αποφάσεων σε συνθήκες ρίσκου και πίεσης και για την ομαλή διεξαγωγή των διαδικασιών του εσωτερικού ελέγχου.

Πίνακας 13 Ικανότητες εσωτερικού ελέγχου: Ερώτηση 3

ΙΚΑΝΟΤΗΤΕΣ ΚΑΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ				
[Οι εσωτερικοί ελεγκτές κατέχουν επαγγελματικές πιστοποιήσεις]				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Ούτε διαφωνώ ούτε συμφωνώ	13	14,8	14,8	14,8
Συμφωνώ	33	37,5	37,5	52,3
Συμφωνώ απόλυτα	42	47,7	47,7	100
Σύνολο	88	100	100	M.O.= 4,33 T.A.= 0,723

Στον Πίνακα 14 παρουσιάζεται ο βαθμός στον οποίο το δείγμα θεωρεί ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές διαθέτουν εργασιακή εμπειρία. Προκύπτει ότι 2 άτομα διαφωνούν (2,3%), 5 άτομα ούτε διαφωνούν ούτε συμφωνούν (5,7%), 43 άτομα συμφωνούν (48,9%) και 38 άτομα συμφωνούν απόλυτα (43,2%).

Λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω, εξάγεται το συμπέρασμα ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές διαθέτουν την απαραίτητη εργασιακή εμπειρία για να ασκήσουν σωστά τα επαγγελματικά τους καθήκοντα (M.O.= 4,33, T.A.= 0,690). Η κριτική που δίνεται από έμπειρους ελεγκτές μπορεί να χρησιμοποιηθεί και ως κριτήριο για άλλα μέτρα απόδοσης και ειδικότερα στον καθορισμό πολιτικών και προτύπων ελέγχου και αυτό, επειδή οι επιδράσεις της επαγγελματικής εμπειρίας συνεχίζουν να καθίστανται σημαντικές όσο η πολυπλοκότητα των αποφάσεων αυξάνεται (Badara and Saidin, 2013).

Πίνακας 14 Ικανότητες εσωτερικού ελέγχου: Ερώτηση 4

ΙΚΑΝΟΤΗΤΕΣ ΚΑΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ				
[Οι εσωτερικοί ελεγκτές διαθέτουν εργασιακή εμπειρία]				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Διαφωνώ	2	2,3	2,3	2,3
Ούτε διαφωνώ ούτε συμφωνώ	5	5,7	5,7	8
Συμφωνώ	43	48,9	48,9	56,8
Συμφωνώ απόλυτα	38	43,2	43,2	100
Σύνολο	88	100	100	M.O.= 4,33 T.A.= 0,690

Στον Πίνακα 15 παρουσιάζεται ο βαθμός στον οποίο το δείγμα θεωρεί ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές εκτός από τις τεχνικές δεξιότητες διαθέτουν και κοινωνικές δεξιότητες (ομαδικότητα, επικοινωνία, κριτική σκέψη κ.α.). Προκύπτει ότι 5 άτομα ούτε διαφωνούν ούτε συμφωνούν (5,7%), 32 άτομα συμφωνούν (36,3%) και 51 άτομα συμφωνούν απόλυτα (58%).

Λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω, εξάγεται το συμπέρασμα ότι, σχεδόν, ολόκληρο το δείγμα θεωρεί ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές εκτός από τις τεχνικές δεξιότητες διαθέτουν και κοινωνικές δεξιότητες (M.O.= 4,52, T.A.= 0,606). Επαγγελματίες του ελεγκτικού επαγγέλματος συμφωνούν ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές οφείλουν να κατέχουν εκτός από τις απαραίτητες τεχνικές δεξιότητες και κοινωνικές δεξιότητες, όπως η δημιουργία εταιρικών σχέσεων, η επικοινωνία, οι τεχνικές συνέντευξης, η διαπραγμάτευση και η ομαδικότητα, δεξιότητες που εκτός από τις σχέσεις μεταξύ εσωτερικών ελεγκτών βελτιώνουν και τις σχέσεις μεταξύ των εσωτερικών ελεγκτών και των μετόχων ή/και των λοιπων ενδιαφερόμενων μερών (Steyn, 2020).

Πίνακας 15 Ικανότητες εσωτερικού ελέγχου: Ερώτηση 5

ΙΚΑΝΟΤΗΤΕΣ ΚΑΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ				
[Οι εσωτερικοί ελεγκτές εκτός από τις τεχνικές δεξιότητες διαθέτουν και κοινωνικές δεξιότητες (ομαδικότητα, επικοινωνία, κριτική σκέψη κ.α.)]				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Ούτε διαφωνώ ούτε συμφωνώ	5	5,7	5,7	5,7
Συμφωνώ	32	36,3	36,3	42
Συμφωνώ απόλυτα	51	58	58	100
Σύνολο	88	100	100	M.O.= 4,52 T.A.= 0,606

Στη συνέχεια παρουσιάζεται η μεταβλητή της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου, η οποία εξετάζεται με τη βοήθεια πέντε ερωτήσεων. Στον Πίνακα 16 παρουσιάζεται ο βαθμός στον οποίο το δείγμα θεωρεί ότι το ετήσιο πρόγραμμα ελέγχου καθορίζεται αποκλειστικά από τον εσωτερικό ελεγκτή. Προκύπτει ότι 2 άτομα διαφωνούν απόλυτα (2,3%), 10 άτομα διαφωνούν (11,4%), 29 άτομα ούτε διαφωνούν ούτε συμφωνούν (33%), 28 άτομα συμφωνούν (31,8%), και 19 άτομα συμφωνούν απόλυτα (21,6%).

Το δείγμα τηρεί μετριοπαθή στάση σχετικά με το ετήσιο πρόγραμμα ελέγχου (M.O.= 3,59, T.A.= 1,024). Σύμφωνα με το Πρότυπο Απόδοσης 2010, ο επικεφαλής του εσωτερικού ελέγχου οφείλει να καθορίσει πλάνο βάσει κινδύνου για να προσδιορίσει τις προτεραιότητες του εσωτερικού ελέγχου, το οποίο να συνάδει με τους στόχους του οργανισμού (Institute of Internal Auditors, 2023)

Πίνακας 16 Ποιότητα εσωτερικού ελέγχου: Ερώτηση 1

ΠΟΙΟΤΗΤΑ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ [Το ετήσιο πρόγραμμα ελέγχου καθορίζεται αποκλειστικά από τον εσωτερικό ελεγκτή]				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Διαφωνώ απόλυτα	2	2,3	2,3	2,3
Διαφωνώ	10	11,3	11,3	13,6
Ούτε διαφωνώ ούτε συμφωνώ	29	33	33	46,6
Συμφωνώ	28	31,8	31,8	78,4
Συμφωνώ απόλυτα	19	21,6	21,6	100
Σύνολο	88	100	100	M.O.= 3,59 T.A.= 1,024

Στον Πίνακα 17 παρουσιάζεται ο βαθμός στον οποίο το δείγμα θεωρεί ότι οι περιοχές που ελέγχονται είναι σημαντικές για τον οργανισμό. Προκύπτει ότι 6 άτομα ούτε διαφωνούν ούτε συμφωνούν (6,8%), 35 άτομα συμφωνούν (39,8%) και 47 άτομα συμφωνούν απόλυτα (53,4%).

Σχεδόν ολόκληρο το δείγμα θεωρεί ότι οι περιοχές που ελέγχονται είναι σημαντικές για τη λειτουργία του οργανισμού (M.O.= 4,47, T.A.= 0,624). Στο ευμετάβλητο επιχειρηματικό περιβάλλον, ο εσωτερικός έλεγχος διαδραματίζει ένα σημαντικό ρόλο στην παρακολούθηση του εταιρικού ρίσκου και της αναγνώρισης περιοχών της εταιρείας, ώστε να βελτιώσει τις διαδικασίες διαχείρισης ρίσκου (Drogalas and Siopi, 2017).

Πίνακας 17 Ποιότητα εσωτερικού ελέγχου: Ερώτηση 2

ΠΟΙΟΤΗΤΑ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ [Οι περιοχές που ελέγχονται είναι σημαντικές για τον οργανισμό]				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Ούτε διαφωνώ ούτε συμφωνώ	6	6,8	6,8	6,8
Συμφωνώ	35	39,8	39,8	46,6
Συμφωνώ απόλυτα	47	53,4	53,4	100
Σύνολο	88	100	100	M.O.= 4,47 T.A.= 0,624

Στον Πίνακα 18 παρουσιάζεται ο βαθμός στον οποίο το δείγμα θεωρεί ότι ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να καλύψει τις οργανωσιακές μονάδες και όλα τα ζητήματα των μονάδων. Προκύπτει ότι 9 άτομα διαφωνούν (10,2%), 26 άτομα ούτε διαφωνούν ούτε συμφωνούν (29,5%), 32 άτομα συμφωνούν (36,4%) και 21 άτομα συμφωνούν απόλυτα (23,9%).

Η πλειοψηφία του δείγματος θεωρεί ότι ο εσωτερικός έλεγχος έχει τη δυνατότητα να καλύψει τόσο τις μονάδες όσο και τα ζητήματα των μονάδων σε έναν οργανισμό (M.O.= 3,74, T.A.= 0,941). Το συγκεκριμένο ζήτημα συνοψίζει ότι ο εσωτερικός έλεγχος πρέπει να απαρτίζεται τόσο από ικανοποιητικό αριθμό εσωτερικών ελεγκτών όσο και από ικανούς εσωτερικούς ελεγκτές.

Πίνακας 18 Ποιότητα εσωτερικού ελέγχου: Ερώτηση 3

ΠΟΙΟΤΗΤΑ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ [Ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να καλύψει τις οργανωσιακές μονάδες και όλα τα ζητήματα των μονάδων]				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Διαφωνώ	9	10,2	10,2	10,2
Ούτε διαφωνώ ούτε συμφωνώ	26	29,5	29,5	39,8
Συμφωνώ	32	36,4	36,4	76,1
Συμφωνώ απόλυτα	21	23,9	23,9	100
Σύνολο	88	100	100	M.O.= 3,74 T.A.= 0,941

Στον Πίνακα 19 παρουσιάζεται ο βαθμός στον οποίο το δείγμα θεωρεί ότι οι απαντήσεις των ελεγχόμενων υποβάλλονται γραπτώς και είναι σχετικές και περιεκτικές. Προκύπτει ότι 1 άτομο διαφωνεί απόλυτα (1,1%), 4 άτομα διαφωνούν (4,5%), 15 άτομα ούτε διαφωνούν ούτε συμφωνούν (17%), 47 άτομα συμφωνούν (53,4%) και 21 άτομα συμφωνούν απόλυτα (23,9).

Το τμήμα του εσωτερικού ελέγχου λαμβάνει σχετικές και περιεκτικές απαντήσεις από τους ελεγχόμενους, σύμφωνα με το δείγμα (M.O.= 3,94, T.A.= 0,835). Ο εσωτερικός έλεγχος καθορίζει την αξιοπιστία και την ακεραιότητα των χρηματοοικονομικών και οργανωσιακών πληροφοριών που προέρχονται από τις οργανωσιακές μονάδες, πάνω στις οποίες στηρίζονται οι επιχειρηματικές αποφάσεις (Ljubisavljević and Jovanović, 2011).

Πίνακας 19 Ποιότητα εσωτερικού ελέγχου: Ερώτηση 4

ΠΟΙΟΤΗΤΑ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ [Οι απαντήσεις των ελεγχόμενων υποβάλλονται γραπτώς και είναι σχετικές και περιεκτικές]				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Διαφωνώ απόλυτα	1	1,1	1,1	1,1
Διαφωνώ	4	4,5	4,5	5,7
Ούτε διαφωνώ ούτε συμφωνώ	15	17	17	22,7
Συμφωνώ	47	53,4	53,4	76,1
Συμφωνώ απόλυτα	21	23,9	23,9	100
Σύνολο	88	100	100	M.O.= 3,94 T.A.= 0,835

Στον Πίνακα 20 παρουσιάζεται ο βαθμός στον οποίο το δείγμα θεωρεί ότι ο εσωτερικός έλεγχος πραγματοποιεί επαναληπτικό έλεγχο αναφορικά με την επίλυση των προβλημάτων. Προκύπτει ότι 4 άτομα ούτε διαφωνούν ούτε συμφωνούν (4,5%), 35 άτομα συμφωνούν (39,8%) και 49 άτομα συμφωνούν απόλυτα (55,7%).

Σύμφωνα με το δείγμα, οι εσωτερικοί ελεγκτές πραγματοποιούν επαναληπτικούς ελέγχους, ώστε να επιβεβαιώσουν ότι οι διαδικασίες εκτυλίσσονται σύμφωνα με το προτεινόμενο πλάνο ελέγχου (M.O.= 4,51, T.A.= 0,587). Ο επανέλεγχος συμβάλλει στη διαβεβαίωση ότι η λειτουργία όλων των μονάδων του οργανισμού συμφωνεί με τους οργανωσιακούς και στρατηγικούς του στόχους.

Πίνακας 20 Ποιότητα εσωτερικού ελέγχου: Ερώτηση 5

ΠΟΙΟΤΗΤΑ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ [Ο εσωτερικός έλεγχος πραγματοποιεί επαναληπτικό έλεγχο αναφορικά με την επίλυση των προβλημάτων]				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Ούτε διαφωνώ ούτε συμφωνώ	4	4,5	4,5	4,5
Συμφωνώ	35	39,8	39,8	44,3
Συμφωνώ απόλυτα	49	55,7	55,7	100
Σύνολο	88	100	100	M.O.= 4,51 T.A.= 0,587

Τέλος, παρουσιάζεται η μεταβλητή της υποστήριξης της ανώτατης διοίκησης, η οποία εξετάζεται με τη βοήθεια πέντε ερωτήσεων. Στον Πίνακα 21 παρουσιάζεται ο βαθμός στον οποίο το δείγμα θεωρεί ότι η ανώτατη διοίκηση παρέχει υποστήριξη στην ομάδα του εσωτερικού ελέγχου για την εκτέλεση των καθηκόντων της. Προκύπτει ότι 2 άτομα διαφωνούν (2,3%), 6 άτομα ούτε διαφωνούν ούτε συμφωνούν (6,8%), 36 άτομα συμφωνούν (40,9%) και 44 άτομα συμφωνούν απόλυτα (50%).

Λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω, εξάγεται το συμπέρασμα ότι η ανώτατη διοίκηση παρέχει την απαραίτητη υποστήριξη στο τμήμα του εσωτερικού ελέγχου (M.O.= 4,39, T.A.= 0,718). Τα αποτελέσματα των αποφάσεων της ανώτατης διοίκησης, όπως η πρόσληψη ικανών εσωτερικών ελεγκτών, η ανάπτυξη κατάλληλης επαγγελματικής εξέλιξης για το προσωπικό του εσωτερικού ελέγχου και η παροχή ανεξαρτησίας στον εσωτερικό έλεγχο, συμβάλλουν θετικά στην αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου (Alzeban, 2021).

Πίνακας 21 Υποστήριξη της Ανώτατης Διοίκησης: Ερώτηση 1

ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗ ΤΗΣ ΑΝΩΤΑΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ [Η Ανώτατη Διοίκηση παρέχει υποστήριξη στην ομάδα του εσωτερικού ελέγχου για την εκτέλεση των καθηκόντων της]				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Διαφωνώ	2	2,3	2,3	2,3
Ούτε διαφωνώ ούτε συμφωνώ	6	6,8	6,8	9,1
Συμφωνώ	36	40,9	40,9	50
Συμφωνώ απόλυτα	44	50	50	100
Σύνολο	88	100	100	M.O.= 4,39 T.A.= 0,718

Στον Πίνακα 22 παρουσιάζεται ο βαθμός στον οποίο το δείγμα θεωρεί ότι η ανώτατη διοίκηση συμμετέχει στον προγραμματισμό του εσωτερικού ελέγχου. Προκύπτει ότι 4 άτομα διαφωνούν απόλυτα (4,5%), 7 άτομα διαφωνούν (8%), 32 άτομα ούτε διαφωνούν ούτε συμφωνούν (36,4%), 36 άτομα συμφωνούν (40,9%) και 9 άτομα συμφωνούν απόλυτα (9%).

Το δείγμα φέρει μια αρκετά μετριοπαθή στάση ως προς τη συμμετοχή της ανώτατης διοίκησης στον προγραμματισμό της διαδικασίας του εσωτερικού ελέγχου (M.O.= 3,44, T.A.= 0,945). Οι εταιρείες απασχολούνται με τον αποτελεσματικό και αποδοτικό σχεδιασμό του συστήματος εσωτερικών δικλίδων και της διαχείρισης ρίσκου, διαδικασίες που συνδέονται όλο και περισσότερο με το τμήμα του εσωτερικού ελέγχου, χάρη στο διασφαλιστικό του ρόλο (Eulerich and Eulerich, 2020).

Πίνακας 22 Υποστήριξη της Ανώτατης Διοίκησης: Ερώτηση 2

ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗ ΤΗΣ ΑΝΩΤΑΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ [Η Ανώτατη Διοίκηση συμμετέχει στον προγραμματισμό του εσωτερικού ελέγχου]				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Διαφωνώ απόλυτα	4	4,5	4,5	4,5
Διαφωνώ	7	8	8	12,5
Ούτε διαφωνώ ούτε συμφωνώ	32	36,4	36,4	48,9
Συμφωνώ	36	40,9	40,9	89,8
Συμφωνώ απόλυτα	9	10,2	10,2	100
Σύνολο	88	100	100	M.O.= 3,44 T.A.= 0,945

Στον Πίνακα 23 παρουσιάζεται ο βαθμός στον οποίο το δείγμα θεωρεί ότι οι απαντήσεις της ανώτατης διοίκησης στις αναφορές του εσωτερικού ελέγχου είναι ικανοποιητικές. Προκύπτει ότι 1 άτομο διαφωνεί απόλυτα (1,1%), 2 άτομα διαφωνούν (2,3%), 17 άτομα ούτε διαφωνούν ούτε συμφωνούν (19,3%), 46 άτομα συμφωνούν (52,3%) και 22 άτομα συμφωνούν απόλυτα (25%).

Η πλειοψηφία του δείγματος κρίνει ότι οι απαντήσεις της ανώτατης διοίκησης είναι πράγματι ικανοποιητικές στο τμήμα του εσωτερικού έλεγχου (M.O.= 3,98, T.A.= 0,802). Η παροχή σωστών πληροφοριών και απαντήσεων από την ανώτατη διοίκηση στο τμήμα του εσωτερικού ελέγχου, και αντίστροφα, εκτός από την ενίσχυση της μεταξύ τους σχέσης ελαχιστοποιεί και το φαινόμενο της ασύμμετρης πληροφόρησης (Rönkkö et al., 2018).

Πίνακας 23 Υποστήριξη της Ανώτατης Διοίκησης: Ερώτηση 3

ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗ ΤΗΣ ΑΝΩΤΑΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ [Οι απαντήσεις της Ανώτατης Διοίκησης στις αναφορές του εσωτερικού ελέγχου είναι ικανοποιητικές]				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Διαφωνώ απόλυτα	1	1,1	1,1	1,1
Διαφωνώ	2	2,3	2,3	3,4
Ούτε διαφωνώ ούτε συμφωνώ	17	19,3	19,3	22,7
Συμφωνώ	46	52,3	52,3	75
Συμφωνώ απόλυτα	22	25	25	100
Σύνολο	88	100	100	M.O.= 3,98 T.A.= 0,802

Στον Πίνακα 24 παρουσιάζεται ο βαθμός στον οποίο το δείγμα θεωρεί ότι το τμήμα του εσωτερικού ελέγχου χρηματοδοτείται επαρκώς για την επιτυχή διεξαγωγή των δραστηριοτήτων του. Προκύπτει ότι 3 άτομα διαφωνούν (3,4%), 20 άτομα ούτε διαφωνούν ούτε συμφωνούν (22,7%), 37 άτομα συμφωνούν (42%) και 28 άτομα συμφωνούν απόλυτα (31,8%).

Σύμφωνα με το δείγμα, η χρηματοδότηση του τμήματος του εσωτερικού ελέγχου είναι πράγματι επαρκής για την ομαλή λειτουργία του εν λόγω τμήματος (M.O.= 4,02, T.A.= 0,830). Το μέγεθος της χρηματοδότησης του εσωτερικού ελέγχου αποτελεί παράγοντα της υποστήριξης της ανώτατης διοίκησης, ο οποίος μπορεί να επηρεάσει την ποιότητα των ελέγχων αξιολόγησης και, όταν η χρηματοδότηση είναι ανεπαρκής, μπορεί να επηρεάσει τα έγγραφα ελέγχου και συνεπώς την αποτελεσματικότητά του (Aikins, 2013).

Πίνακας 24 Υποστήριξη της Ανώτατης Διοίκησης: Ερώτηση 4

ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗ ΤΗΣ ΑΝΩΤΑΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ [Το τμήμα του εσωτερικού ελέγχου χρηματοδοτείται επαρκώς για την επιτυχή διεξαγωγή των δραστηριοτήτων του]				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Διαφωνώ	3	3,4	3,4	3,4
Ούτε διαφωνώ ούτε συμφωνώ	20	22,7	22,7	26,1
Συμφωνώ	37	42	42	68,2
Συμφωνώ απόλυτα	28	31,8	31,8	100
Σύνολο	88	100	100	M.O.= 4,02 T.A.= 0,830

Στον Πίνακα 25 παρουσιάζεται ο βαθμός στον οποίο το δείγμα θεωρεί ότι η ανώτατη διοίκηση παρέχει ικανοποιητικό αριθμό ελεγκτών στο τμήμα του εσωτερικού ελέγχου. Προκύπτει ότι 1 άτομο διαφωνεί απόλυτα (1,1%), 4 άτομα διαφωνούν (4,5%), 22 άτομα ούτε διαφωνούν ούτε συμφωνούν (25%), 39 άτομα συμφωνούν (44,3%) και 22 άτομα συμφωνούν απόλυτα (25%).

Λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω, εξάγεται το συμπέρασμα ότι η στελέχωση του τμήματος του εσωτερικού ελέγχου καθίσταται, σύμφωνα με το δείγμα, επαρκής (M.O.= 3,88, T.A.= 0,882). Σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Επαγγελματικής Εφαρμογής Εσωτερικού Ελέγχου (ISPPIA) και πιο συγκεκριμένα τα Πρότυπα Απόδοσης 2030 και 2230, ο επικεφαλής του τμήματος εσωτερικού ελέγχου οφείλει να εξασφαλίσει ότι οι πόροι του εσωτερικού ελέγχου είναι κατάλληλοι, επαρκείς και αξιοποιούνται αποτελεσματικά για την επίτευξη του εγκεκριμένου πλάνου και οποιαδήποτε έλλειψη πόρων πρέπει να αναφερθεί στην ανώτατη διοίκηση (Institute of Internal Auditors, 2023).

Πίνακας 25 Υποστήριξη της Ανώτατης Διοίκησης: Ερώτηση 5

ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗ ΤΗΣ ΑΝΩΤΑΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ [Η Ανώτερη Διοίκηση παρέχει ικανοποιητικό αριθμό ελεγκτών στο τμήμα του εσωτερικού ελέγχου]				
	Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο ποσοστό	Αθροιστικό ποσοστό
Διαφωνώ απόλυτα	1	1,1	1,1	1,1
Διαφωνώ	4	4,5	4,5	5,7
Ούτε διαφωνώ ούτε συμφωνώ	22	25	25	30,7
Συμφωνώ	39	44,3	44,3	75
Συμφωνώ απόλυτα	22	25	25	100
Σύνολο	88	100	100	M.O.= 3,88 T.A.= 0,882

5.2. Αξιοπιστία

Η αξιοπιστία της συγκεκριμένης έρευνας και πιο συγκεκριμένα η αξιοπιστία του ερωτηματολογίου εξετάστηκε με τη βοήθεια του δείκτη Cronbach's Alpha ή Coefficient Alpha (α), οι τιμές του οποίου κυμαίνονται μεταξύ 0 και 1. Ο συγκεκριμένος δείκτης μετράει την εσωτερική συνοχή ή αξιοπιστία μεταξύ διαφορετικών στοιχείων/μετρήσεων και πιο συγκεκριμένα εκτιμάει την αξιοπιστία των απαντήσεων του ερωτηματολογίου (Bujang et al., 2018). Ένας αποδεκτός κανόνας είναι ο εξής: αν ο α κυμαίνεται μεταξύ 0.6-0.7 υποδεικνύει ένα αποδεκτό επίπεδο αξιοπιστίας και αν είναι 0.8 ή υψηλότερος υποδεικνύει ένα πολύ καλό επίπεδο αξιοπιστίας (Ursachi et al., 2015).

Στον Πίνακα 26 παρουσιάζεται τόσο η αξιοπιστία της κάθε μεταβλητής όσο και η αξιοπιστία του ερωτηματολογίου ως σύνολο, χρησιμοποιώντας το δείκτη Cronbach's Alpha. Προκύπτει ότι η κλίμακα της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου λαμβάνει τιμή 0,876, η κλίμακα της ανεξαρτησίας του εσωτερικού ελέγχου λαμβάνει

τιμή 0,718, η κλίμακα των ικανοτήτων του εσωτερικού ελέγχου λαμβάνει τιμή 0,724, η κλίμακα της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου λαμβάνει τιμή 0,678 και η κλίμακα της υποστήριξης της ανώτατης διοίκησης λαμβάνει τιμή 0,760. Κάθε κλίμακα ξεχωριστά λαμβάνει τιμή μεγαλύτερη του 0.6, επιβεβαιώνοντας τον παραπάνω κανόνα. Το ερωτηματολόγιο ως σύνολο λαμβάνει τιμή ίση με 0,894, επιβεβαιώνοντας τον κανόνα που προαναφέρθηκε παραπάνω.

Πίνακας 26 Έλεγχος Αξιοπιστίας-Cronbach's Alpha

Κλίμακα	Αριθμός στοιχείων	Cronbach's Alpha
Αποτελεσματικότητα Εσωτερικού Ελέγχου	4	0,876
Ανεξαρτησία Εσωτερικού Ελέγχου	5	0,718
Ικανότητες Εσωτερικού Ελέγχου	5	0,724
Ποιότητα Εσωτερικού Ελέγχου	5	0,678
Υποστήριξη της Ανώτατης Διοίκησης	5	0,760
Σύνολο ερωτηματολογίου	24	0,894

5.3. Ανάλυση Παλινδρόμησης

Η ανάλυση της περιγραφικής στατιστικής των ερωτήσεων του ερωτηματολογίου ακολουθείται από την ανάλυση παλινδρόμησης της παρούσας έρευνας και πιο συγκεκριμένα την πολλαπλή γραμμική παλινδρόμηση. Η ανάλυση πολλαπλής παλινδρόμησης είναι ένα σύστημα εξέτασης μεταξύ της σχέσης μιας συλλογής ανεξάρτητων μεταβλητών και μιας εξαρτημένης μεταβλητής (Aiken et al., 2003). Θεωρώντας ότι οι μεταβλητές είναι συνεχείς, οι μεταβλητές ορίζονται ως εξής: εξαρτημένη μεταβλητή η μεταβλητή «Αποτελεσματικότητα εσωτερικού ελέγχου» (Y: Ερωτήσεις 1-4) και ανεξάρτητες μεταβλητές η «Ανεξαρτησία εσωτερικού ελέγχου» (X₁= Ερωτήσεις 5-9), η «Ικανότητες εσωτερικού ελέγχου» (X₂= Ερωτήσεις 10-14), η «Ποιότητα εσωτερικού ελέγχου» (X₃= Ερωτήσεις 15-19) και η «Υποστήριξη της

Ανώτατης Διοίκησης» (X_4 = Ερωτήσεις 20-24), ως ανεξάρτητη και ως διαμεσολαβητική μεταβλητή, και τα 2 μοντέλα πολλαπλής παλινδρόμησης σχηματίζονται ως εξής:

$$1) Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + e_i$$

$$2) Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + \beta_5 (X_1 * X_4) + \beta_5 (X_2 * X_4) + \beta_6 (X_3 * X_4) + e_i$$

Οι συντελεστές $\beta_1, \beta_2, \beta_3, \beta_4$ είναι οι συντελεστές των ανεξάρτητων μεταβλητών στην εξίσωση της πολλαπλής παλινδρόμησης και εκφράζουν τη αναμενόμενη μεταβολή της εξαρτημένης μεταβλητής (Y) για κάθε 1 μονάδα μεταβολής της ανεξάρτητης μεταβλητής. β_0 είναι ο συντελεστής της εξαρτημένης μεταβλητής (Y) και εκφράζει την προβλεπόμενη τιμή της εξαρτημένης μεταβλητής, όταν οι ανεξάρτητες μεταβλητές ισούνται με μηδέν (Keith, 2019).

Στον Πίνακα 27 παρουσιάζεται η σύνοψη του 1^{ου} μοντέλου, όπου $R^2 = 0,489$ και $R_{adj}^2 = 0,471$. R^2 είναι ο συντελεστής προσδιορισμού και δηλώνει τη μεταβλητότητα της εξαρτημένης μεταβλητής που εξηγείται από τις ανεξάρτητες μεταβλητές. Με βάση τα παραπάνω, εξάγεται το συμπέρασμα ότι στο πρώτο μοντέλο το 47,1% της διακύμανσης της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου ερμηνεύεται από 3 ανεξάρτητες μεταβλητές (X_1, X_2, X_3), ενώ το υπόλοιπο 52,9% ερμηνεύεται από εξωγενείς παράγοντες. Αντίθετα, στο δεύτερο μοντέλο το 45,4% της διακύμανσης της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου ερμηνεύεται από 7 ανεξάρτητες μεταβλητές ($X_1, X_2, X_3, X_4, X_1 * X_4, X_2 * X_4, X_3 * X_4$), ενώ το υπόλοιπο 54,6% ερμηνεύεται από εξωγενείς παράγοντες (Keith, 2019).

Πίνακας 27 Σύνοψη Μοντέλου

Model Summary^c				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,700 ^a	,489	,471	,54094
2	,705 ^b	,498	,454	,54986
a. Predictors: (Constant), ΠΕΕ, ΙΚ, ΑΝΕΞ				
b. Predictors: (Constant), ΠΕΕ, ΙΚ, ΑΕΕ, ΠΕΕ*ΥΑΔ, ΙΚ*ΥΑΔ, ΥΑΔ, ΑΕΕ*ΥΑΔ				
c. Dependent Variable: Αποτελεσματικότητα εσωτερικού ελέγχου				

Στη συνέχεια παρατίθεται ο πίνακας ANOVA (Πίνακας 28) , με τον οποίο ελέγχεται εάν τα παραπάνω μοντέλα είναι στατιστικά σημαντικά. Οι υποθέσεις που ελέγχονται είναι οι εξής:

- 1) $H_0: \beta_1=0, \beta_2=0, \beta_3=0, H_1: \beta_1 \neq 0 \text{ ή } \beta_2 \neq 0 \text{ ή } \beta_3 \neq 0$
- 2) $H_0: \beta_1=0, \beta_2=0, \beta_3=0, \beta_4=0, \beta_5=0, \beta_6=0, \beta_7=0, H_1: \beta_1 \neq 0 \text{ ή } \beta_2 \neq 0 \text{ ή } \beta_3 \neq 0 \text{ ή } \beta_4 \neq 0 \text{ ή } \beta_5 \neq 0 \text{ ή } \beta_6 \neq 0 \text{ ή } \beta_7 \neq 0$

Για να δεχθούμε μια από τις δυο υποθέσεις αρκεί να ελέγξουμε την τιμή sig. Εάν $sig > 0,05$ αποδεχόμαστε την H_0 , ενώ εάν $sig < 0,05$ απορρίπτουμε τη μηδενική υπόθεση H_0 και αποδεχόμαστε την εναλλακτική υπόθεση H_1 . Στην προκειμένη περίπτωση αποδεχόμαστε την υπόθεση H_1 τόσο για το πρώτο μοντέλο όσο και για το δεύτερο, καθώς $sig < 0,001$.

Πίνακας 28 ANOVA

ANOVA^a						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	23,568	3	7,856	26,847	<,001 ^b
	Residual	24,580	84	,293		
	Total	48,148	87			
2	Regression	23,960	7	3,423	11,321	<,001 ^c
	Residual	24,188	80	,302		
	Total	48,148	87			
a. Dependent Variable: Αποτελεσματικότητα εσωτερικού ελέγχου						
b. Predictors: (Constant), ΠΕΕ, ΙΚ, ΑΝΕΞ						
c. Predictors: (Constant), ΠΕΕ, ΙΚ, ΑΝΕΞ, ΠΕΕ*ΥΑΔ, ΙΚ*ΥΑΔ, ΥΑΔ, ΑΝΕΞ*ΥΑΔ						

Στη συνέχεια παρουσιάζεται ο πίνακας των συντελεστών (Coefficients) με τον οποίο αναπτύσσεται η τελική μορφή της εξίσωσης της πολλαπλής παλινδρόμησης τόσο του πρώτου όσο και του δεύτερου μοντέλου (Πίνακας 29).

Πίνακας 29 Πίνακας Coefficients

Coefficients ^a								
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1	(Constant)	-,872	,575		-1,517	,133		
	ΑΝΕΞ	,096	,126	,076	,767	,446	,618	1,618
	ΙΚ	,789	,137	,521	5,739	<,001	,738	1,355
	ΠΕΕ	,305	,138	,222	2,216	,029	,603	1,658
2	(Constant)	-,747	,643		-1,163	,248		
	ΑΝΕΞ	,100	,136	,079	,734	,465	,547	1,827
	ΙΚ	,801	,143	,529	5,600	<,001	,705	1,419
	ΠΕΕ	,313	,141	,229	2,214	,030	,590	1,696
	ΥΑΔ	-,052	,121	-,042	-,428	,670	,665	1,504
	ΑΝΕΞ*ΥΑΔ	,036	,069	,055	,516	,607	,549	1,823
	ΙΚ*ΥΑΔ	-,058	,093	-,058	-,625	,533	,728	1,373
	ΠΕΕ*ΥΑΔ	-,035	,085	-,048	-,420	,676	,488	2,049

a. Dependent Variable: Αποτελεσματικότητα εσωτερικού ελέγχου

Ο δείκτης VIF (Variance Inflation Factors) αποτελεί ένα εργαλείο το οποίο μετράει και ποσοτικοποιεί το μέγεθος της διακύμανσης και δείχνει εάν οι ανεξάρτητες μεταβλητές συσχετίζονται μεταξύ τους. Εφόσον οι ανεξάρτητες μεταβλητές έχουν τιμή μικρότερη του 5, δεν υπάρχει ισχυρή συσχέτιση μεταξύ τους και επομένως δεν υπάρχει ζήτημα συγγραμικότητας (Daoud, 2017).

Η αποδοχή των υποθέσεων που σχηματίστηκαν στο τρίτο κεφάλαιο για κάθε μεταβλητή θα γίνει σύμφωνα με την τιμή sig (p-value). Σύμφωνα με τον Πίνακα 29 προκύπτει ότι:

- Η ανεξάρτητη μεταβλητή «Ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου» (ΑΝΕΞ) επηρεάζει θετικά την εξαρτημένη μεταβλητή ($\beta_1 = +0,076$), αλλά όχι στατιστικά σημαντικά, καθώς $p\text{-value} = 0,446 > 0,05$. Επομένως, αποδεχόμαστε τη μηδενική υπόθεση H_0 .
- Η ανεξάρτητη μεταβλητή «Ικανότητες εσωτερικού ελέγχου» (ΙΚ) επηρεάζει θετικά την εξαρτημένη μεταβλητή ($\beta_2 = +0,521$) και στατιστικά σημαντικά, καθώς $p\text{-value} < 0,05$. Επομένως, αποδεχόμαστε την εναλλακτική υπόθεση H_1 .
- Η ανεξάρτητη μεταβλητή «Ποιότητα εσωτερικού ελέγχου» (ΠΕΕ) επηρεάζει θετικά την εξαρτημένη μεταβλητή ($\beta_3 = +0,222$) και στατιστικά σημαντικά, καθώς $p\text{-value} = 0,029 < 0,05$. Επομένως, αποδεχόμαστε την εναλλακτική υπόθεση H_1 .

- Στη συνέχεια θα ελέγξουμε το διαμεσολαβητικό ρόλο της υποστήριξης της ανώτατης διοίκησης (ΥΑΔ) στις προηγούμενες τρεις ανεξάρτητες μεταβλητές. Όπως φαίνεται στον Πίνακα 29, η επίδραση της «Υποστήριξης της Ανώτατης Διοίκησης» (ΥΑΔ) μεταξύ της ανεξάρτητης μεταβλητής «Ανεξαρτησία του Εσωτερικού Ελέγχου» (ΑΝΕΞ) και της εξαρτημένης μεταβλητής είναι θετική ($\beta_5 = +0,055$), αλλά όχι στατιστικά σημαντική, καθώς $p\text{-value} = 0,607 > 0,05$. Επομένως, αποδεχόμαστε τη μηδενική υπόθεση H_0 και συμπεραίνουμε ότι η «Υποστήριξη της Ανώτατης Διοίκησης» δε μετριάξει την παραπάνω σχέση.
- Η επίδραση της «Υποστήριξης της ανώτατης διοίκησης» (ΥΑΔ) μεταξύ της ανεξάρτητης μεταβλητής «Ικανότητες του εσωτερικού ελέγχου» (ΙΚ) και της εξαρτημένης μεταβλητής είναι αρνητική ($\beta_6 = -0,058$), αλλά όχι στατιστικά σημαντική, καθώς $p\text{-value} = 0,533 > 0,05$. Επομένως, αποδεχόμαστε τη μηδενική υπόθεση H_0 και συμπεραίνουμε ότι η «Υποστήριξη της ανώτατης διοίκησης» δε μετριάξει την παραπάνω σχέση.
- Η επίδραση της «Υποστήριξης της ανώτατης διοίκησης» (ΥΑΔ) μεταξύ της ανεξάρτητης μεταβλητής «Ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου» (ΠΕΕ) και της εξαρτημένης μεταβλητής είναι αρνητική ($\beta_7 = -0,048$), αλλά όχι στατιστικά σημαντική, καθώς $p\text{-value} = 0,676 > 0,05$. Επομένως, αποδεχόμαστε τη μηδενική υπόθεση H_0 και συμπεραίνουμε ότι η «Υποστήριξη της ανώτατης διοίκησης» δε μετριάξει την παραπάνω σχέση.
- Λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω και εφόσον η «Υποστήριξη της Ανώτατης Διοίκησης» δεν λειτουργεί στο σύνολο της ως διαμεσολαβητική ή μετριάζουσα μεταβλητή, θα ελέγξουμε εάν λειτουργεί ως ανεξάρτητη μεταβλητή. Η «Υποστήριξη της Ανώτατης Διοίκησης» (ΥΑΔ) επηρεάζει αρνητικά την εξαρτημένη μεταβλητή ($\beta_4 = -0,042$), αλλά όχι στατιστικά σημαντικά, καθώς $p\text{-value} = 0,670 > 0,05$. Επομένως, αποδεχόμαστε τη μηδενική υπόθεση H_0 .
- Οι ανεξάρτητες μεταβλητές «Ικανότητες εσωτερικού ελέγχου» (ΙΚ) και «Ποιότητα εσωτερικού ελέγχου» επηρεάζουν θετικά και στατιστικά σημαντικά την εξαρτημένη μεταβλητή και στο δεύτερο μοντέλο, έχοντας $\beta_2 = 0,529$ με $p\text{-value} < 0,001$ και $\beta_3 = 0,229$ με $p\text{-value} = 0,030 < 0,05$.

Κεφάλαιο 6^ο: Συμπεράσματα, Περιορισμοί και Προτάσεις για μελλοντική έρευνά

Στο παρόν κεφάλαιο θα παρουσιαστούν τα συμπεράσματα που προέκυψαν από την παρούσα έρευνα και τη βιβλιογραφική ανασκόπηση. Στη συνέχεια θα γίνει αναφορά στους περιορισμούς που αφορούν την έρευνα και τέλος θα συσταθεί περαιτέρω έρευνα σχετικά με την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου και τις παραμέτρους με τις οποίες σχετίζεται άμεσα.

Ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί μια πολύπλοκη διαδικασία. Συνίσταται από πολλά στοιχεία, όπως ο μακροπρόθεσμος σχεδιασμός και η οργάνωση και διάφορες μορφές εργασιών όπως η παρατήρηση, η επιβεβαίωση, η ανάλυση και η αναφορά. Επίσης, ο εσωτερικός έλεγχος περιλαμβάνει διαπροσωπικές σχέσεις και συνεντεύξεις. Ωστόσο, η αξιολόγηση του εσωτερικού ελέγχου δεν είναι μόνο η αξιολόγηση της επίτευξης των στόχων του αν και κάθε ένα από τα στοιχεία του συμβάλλει σε αυτήν την επίτευξη (Dittenhofer, 2001).

Οι παράμετροι που χρησιμοποιούνται κάθε φορά για την εξέταση της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου ποικίλουν από έρευνα σε έρευνα. Στην παρούσα έρευνα, οι παράμετροι που αξιολογήθηκαν, με τη βοήθεια πρωτογενών δεδομένων, είναι η ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου, οι ικανότητες των εσωτερικών ελεγκτών, η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου και η υποστήριξη της ανώτατης διοίκησης. Οι τέσσερις αυτοί παράμετροι διαδραματίζουν καθοριστικό ρόλο, σύμφωνα με τη βιβλιογραφία που χρησιμοποιήθηκε, στην αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου.

Η ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου αποτελεί έναν από τους πιο αποφασιστικούς παράγοντες της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου, καθώς η παραβίαση της ανεξαρτησίας αλλοιώνει το έργο του εσωτερικού ελέγχου και συνεπώς και την αποτελεσματικότητά του. Σύμφωνα με τις 88 απαντήσεις του ερωτηματολογίου, αν και η ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου συσχετίζεται θετικά με την αποτελεσματικότητά του εσωτερικού ελέγχου, η σχέση μεταξύ των δυο αποδείχθηκε στατιστικά μη σημαντική. Το συγκεκριμένο αποτέλεσμα έρχεται σε αντίθεση με την έρευνα των Drogalas et al. (2015) οι οποίοι εξέτασαν την αποτελεσματικότητά του εσωτερικού ελέγχου με τη βοήθεια των παραμέτρων της ποιότητας, των ικανοτήτων, της ανεξαρτησίας του

εσωτερικού ελέγχου και της υποστήριξης από την ανώτατη διοίκηση, με την ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου να αποτελεί τον πιο σημαντικό παράγοντα. Επίσης, τα αποτελέσματα έρχονται και σε αντίθεση με την έρευνα των Temesgen και Estifanos (2018) οι οποίοι, μεταξύ των παραμέτρων που εξέτασαν, κατέληξαν ότι η ανεξαρτησία του εσωτερικού ελέγχου αποτελεί τον πιο καθοριστικό παράγοντα της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου.

Οι ικανότητες των εσωτερικών ελεγκτών αποτελούν έναν από τους πιο διαδεδομένους παράγοντες της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου στη σύγχρονη βιβλιογραφία μιας και το επάγγελμα του εσωτερικού ελεγκτή απαιτεί εξειδικευμένη γνώση και κρίση. Σύμφωνα με τα αποτελέσματα της έρευνας, οι ικανότητες συσχετίζονται θετικά και σημαντικά με την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου και παράλληλα αποτελούν τον πιο σημαντικό παράγοντα μεταξύ των υπολοίπων. Το συγκεκριμένο αποτέλεσμα συμφωνεί με τα ευρήματα της έρευνας των Baharuddin et al. (2014), οι οποίοι μεταξύ των παραμέτρων που εξέτασαν κατέληξαν ότι οι ικανότητες των εσωτερικών ελεγκτών και η υποστήριξη από την ανώτατη διοίκηση συμβάλλει σε πιο αποτελεσματικό εσωτερικό έλεγχο και σε καλύτερη διαφάνεια και ακεραιότητα της δημόσιας διοίκησης. Τα ευρήματα της παρούσας έρευνας συμφωνούν, επίσης, και με αυτά της έρευνας της Gamayuni (2018), η οποία κατέληξε ότι οι ικανότητες των εσωτερικών ελεγκτών επιδρούν σημαντικά τόσο στην αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου όσο και στην ποιότητα των χρηματοοικονομικών αναφορών.

Άλλη παράμετρος που χρησιμοποιείται στη βιβλιογραφία για την αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου είναι η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου. Σύμφωνα με τα αποτελέσματα της έρευνας, η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου συσχετίζεται θετικά και σημαντικά με την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου. Τα προηγούμενα αποτελέσματα συνάδουν με την έρευνα των Rudhani et al. (2017) που, μέσω της έρευνας τους, απέδειξαν ότι η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου έχει θετική και σημαντική σχέση με την ποιότητα και τις ικανότητες του εσωτερικού ελέγχου, με την πρώτη να παίζει τον πιο καθοριστικό ρόλο. Εκτός αυτού, οι Setyaningrum και Kuntadi (2019) έδειξαν μέσω της έρευνας τους ότι οι ικανότητες, η επικοινωνία και το έργο του εσωτερικού ελέγχου επηρεάζουν θετικά και σημαντικά την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου και ότι το έργο του ελέγχου πρέπει να συνάδει με τα πρότυπα ελέγχου.

Μια παράμετρος η οποία εξετάζεται όλο και περισσότερο στη σύγχρονη βιβλιογραφία είναι η υποστήριξη της ανώτατης διοίκησης στο τμήμα του εσωτερικού ελέγχου. Σύμφωνα με τα αποτελέσματα της παρούσας έρευνας, η υποστήριξη της ανώτατης διοίκησης και η αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου συσχετίζονται αρνητικά και μη σημαντικά. Τα εξής αποτελέσματα δεν συμφωνούν με αυτά των Cohen και Sayag (2010), καθώς η ανάλυση τους δείχνει ότι η υποστήριξη από την ανώτατη διοίκηση αποτελεί τον κύριο παράγοντα της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου και ότι άλλοι παράγοντες της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου οφείλονται στην υποστήριξη της ανώτατης διοίκησης όπως η πρόσληψη ικανών ελεγκτών, τα προγράμματα εξέλιξης για τους ελεγκτές και η παροχή οργανωσιακής ανεξαρτησίας για το ελεγκτικό τους έργο. Επίσης, τα αποτελέσματα δεν συμφωνούν με την έρευνα των Alzeban και Gwilliam (2014) που απέδειξαν ότι η υποστήριξη από την ανώτατη διοίκηση είναι ο κύριος παράγοντας τόσο από την οπτική της ανώτατης διοίκησης όσο και των εσωτερικών ελεγκτών. Τέλος, τα συμπεράσματα δεν συμφωνούν και με την έρευνα των Endaya και Hanefah (2016) που αποκαλύπτει ότι τα χαρακτηριστικά του εσωτερικού ελέγχου συνεισφέρουν σημαντικά στην αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου και η υποστήριξη της ανώτατης διοίκησης επιδρά ως διαμεσολαβητικός ρόλος.

Ωστόσο, είναι σημαντικό να αναφερθούν οι περιορισμοί που χαρακτηρίζουν την παρούσα έρευνα. Αρχικά, ο πρώτος περιορισμός αφορά το μέγεθος του δείγματος, το οποίο ίσως να μη θεωρείται επαρκές. Ο δεύτερος περιορισμός αφορά το χρόνο διεξαγωγής, ο οποίος ήταν περιορισμένος. Ο τρίτος περιορισμός αφορά την υποκειμενικότητα, η οποία ενδέχεται να χαρακτηρίζει τα αποτελέσματα της έρευνας, καθώς και ότι η παράμετρος της υποστήριξης της ανώτατης διοίκησης αξιολογήθηκε κατά βάση από εσωτερικούς ελεγκτές.

Βάσει των παραπάνω περιορισμών, η περαιτέρω έρευνα αναφορικά με την αποτελεσματικότητα του εσωτερικού ελέγχου καθίσταται αναγκαία. Μια πρόταση είναι η δημιουργία ερωτηματολογίων, στα οποία κάθε εξεταζόμενη μεταβλητή να ελέγχεται από, όσο το δυνατόν, περισσότερα στοιχεία. Παράλληλα, η διενέργεια συνεντεύξεων σε συνδυασμό με τα ερωτηματολόγια αποτελεί μια βέλτιστη επιλογή, καθώς εμβαθύνει την έρευνα. Τέλος, ενδείκνυται η εξέταση της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου σε βάθος χρόνου τόσο στον ιδιωτικό όσο και στο δημόσιο τομέα με συνδυασμό πρωτογενών και δευτερογενών δεδομένων, ώστε να διαπιστωθεί κάποια τάση όσον αφορά τους παράγοντες της.

Βιβλιογραφία

Ελληνική

Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης, Π. (2017), *Ελεγκτική-Εσωτερικός Έλεγχος: Θεωρία και Εφαρμογές*. Θεσσαλονίκη: Αειφόρος Λογιστική.

Ξενόγλωσση

Abdullah, A. Y. and Mustafa, A. S. (2020), "Factors Impact on Internal Audit Effectiveness: The Case of Duhok University in Kurdistan-Iraq", *International Business and Accounting Research Journal*, Vol.4 No.2, pp. 89-94.

Abuazza, W.O., Mihret, D.G., James, K. and Best, P. (2015), "The perceived scope of internal audit function in Libyan public enterprises", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 30 No. 6/7, pp. 560-581. Available at: <https://doi.org/10.1108/MAJ-10-2014-1109>

Aiken, L., West, S. and Pitts, S. (2003), "Multiple Linear Regression", *Handbook of psychology*, pp. 481-507. Available at: <https://doi.org/10.1002/0471264385.wei0219>

Aikins, S. K. (2013), "Government Internal Audits: The Determinants of Quality Supervisory Review of Audit Documentation", *International Journal of Public Administration*, Vol.36 No.10, pp. 673-685. Available at: <https://doi.org/10.1080/01900692.2013.791309>

Al Matarneh, G.F. (2011), "Factors determining the internal audit quality in banks: Empirical Evidence from Jordan", *International Research Journal of Finance and Economics*, No.73, pp.99-108.

Alias, N.F., Nawawi, A. and Salin, A.S.A.P. (2019), "Internal auditor's compliance to code of ethics: Empirical findings from Malaysian Government-linked companies", *Journal of Financial Crime*, Vol. 26 No. 1, pp. 179-194. Available at: <https://doi.org/10.1108/JFC-07-2017-0066>

Alzeban, A. (2021), "CEO characteristics, management support for internal audit and corporate performance: an analysis of listed Malaysian companies", *Managerial Auditing Journal*, Vol.37 No.1, pp. 102-128. Available at: <https://doi.org/10.1108/MAJ-02-2021-3012>

Alzeban, A. and Gwilliam, D. (2014), "Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector", *Journal of International Accounting, Auditing*

and Taxation, Vol.23 No.2, pp. 74-86. Available at:
<https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2014.06.001>

Amoush, A. H. (2017) “The Internal Auditing Procedures Effectiveness in the Jordanian Commercial Banks”, *International Business Research*, Vol.10 No.3, pp. 203-214. Available at: <https://doi.org/10.5539/ibr.v10n3p203>

Arena, M. and Azzone, G. (2009), “Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness”, *International Journal of Auditing*, Vol.13 No.1, pp. 43-60. Available at: <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2008.00392.x>

Arena, M. and Sarens, G. (2015), “Editorial: Internal Auditing: Creating Stepping Stones for the Future”, *International Journal of Auditing*, Vol.19, pp. 131-133. Available at: <https://doi.org/10.1111/ijau.12053>

Asaolu, T. O., Adedokun, S. A. and Monday, J. U. (2016), “Promoting Good Governance through Internal Audit Function (IAF): The Nigerian Experience”, *International Business Research*, 9(5), pp. 196-204. Available at: <http://dx.doi.org/10.5539/ibr.v9n5p196>

Asiedu, K. F. and Deffor, E. W. (2017), “Fighting Corruption by Means of Effective Internal Audit Function: Evidence from the Ghanaian Public Sector”, *International Journal of Auditing*, Vol.21 No.1, pp. 82-99. Available at: <https://doi.org/10.1111/ijau.12082>

Badara, M. S. and Saidin, S. Z. (2013), “The Relationship between Audit Experience and Internal Audit Effectiveness in the Public Sector Organizations”, *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, Vol.3 No.3, pp. 329-339. Available at: <http://dx.doi.org/10.6007/IJARAFMS/v3-i3/224>

Baharuddin, Z., Shokiyah, A. and Ibrahim, M. S. (2014), “Factors that Contribute to the Effectiveness of Internal Audit in Public Sector”, *International Proceedings of Economics Development and Research*, Vol.70 No.24, pp. 126-132.

Botha, L.M. and Wilkinson, N. (2020), “A framework for the evaluation of the perceived value added by internal auditing”, *Meditari Accountancy Research*, Vol. 28 No. 3, pp. 413-434. Available at: <https://doi.org/10.1108/MEDAR-02-2019-0448>

Bujang, M. A., Omar, E. D. and Baharum, N. A. (2018), “A Review on Sample Size Determination for Cronbach’s Alpha Test: A Simple Guide for Researchers”, *The Malaysian journal of medical sciences: MJMS*, Vol.25 No.6, pp. 85-99. Available at: <https://doi.org/10.21315/mjms2018.25.6.9>

- Chevers, D., Lawrence, D., Laidlaw, A. and Nicholson, D. (2016), "The effectiveness of internal audit in Jamaican commercial banks", *Accounting and Management Information Systems*, Vol.15 No.3, pp. 522-541.
- Coetzee, P. (2016), "Contribution of internal auditing to risk management: Perceptions of public sector senior management", *International Journal of Public Sector Management*, Vol. 29 No. 4, pp. 348-364. Available at: <https://doi.org/10.1108/IJPSM-12-2015-0215>
- Cohen, A. and Sayag, G. (2010), "The Effectiveness of Internal Auditing: An Empirical Examination of its Determinants in Israeli Organisations", *Australian Accounting Review*, Vol.20 No.3, pp. 296-307. Available at: <https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.2010.00092.x>
- Cooksey, R. W. (2020), "Descriptive Statistics for Summarising Data", in *Illustrating Statistical Procedures: Finding Meaning in Quantitative Data*. Singapore: Springer, pp. 61-139. Available at: https://doi.org/10.1007/978-981-15-2537-7_5
- Daoud, J. (2017), "Multicollinearity and Regression Analysis", *Journal of Physics: Conference Series*, Vol. 949, pp. 12009. Available at: <https://doi.org/10.1088/1742-6596/949/1/012009>
- Dejnaronk, J., Little, H.T., Mujtaba, B.G. and McClelland, R. (2016), "Factors influencing the effectiveness of the internal audit function in Thailand", *Journal of Business and Policy Research*, Vol.11 No.2, pp.80-93.
- Dellai, H. and Omri, M. A. B. (2016), "Factors Affecting the Internal Audit Effectiveness in Tunisian Organizations", *Research Journal of Finance and Accounting*, Vol.7 No.16, pp. 208-221.
- Dittenhofer, M. (2001), "Internal auditing effectiveness: an expansion of present methods", *Managerial Auditing Journal*, Vol.16 No.8, pp. 443-450. Available at: <https://doi.org/10.1108/EUM0000000006064>
- Drogalas, G., Arampatzis, K. and Anagnostopoulou, E. (2016), "The relationship between corporate governance, internal audit and audit committee: Empirical evidence from Greece", *Corporate Ownership and Control*, Vol.14 No.1, pp. 569-577.
- Drogalas, G., Karagiorgos, T. and Arampatzis, K. (2015), "Factors associated with Internal Audit Effectiveness", *Journal of Accounting and Taxation*, Vol.7 No.7, pp. 113-122. Available at: <https://doi.org/10.5897/JAT2015.0182>

- Drogalas, G. and Siopi, S. (2017), "Risk management and internal audit: Evidence from Greece", *Risk Governance and Control: Financial Markets & Institutions*, Vol.7 No.3, pp. 104-110. Available at: <https://doi.org/10.22495/rgcv7i3p10>
- Ebissa, T. (2015), "Determinants of Internal Auditors Effectiveness: Case of Ethiopian Public Sectors", *International Journal of Advances in Management and Economics*, pp. ISSN: 2278-3369. Available at: <https://ssrn.com/abstract=2759749>
- Endaya, K. A. and Hanefah, M. M. (2016), "Internal auditor characteristics, internal audit effectiveness, and moderating effect of senior management", *Journal of Economic and Administrative Sciences*, Vol.32 No.2, pp. 160-176. Available at: <https://doi.org/10.1108/JEAS-07-2015-0023>
- Eulerich, A. and Eulerich, M. (2020), "What Is the Value of Internal Auditing? – A Literature Review on Qualitative and Quantitative Perspectives", *Maandblad Voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, Vol. 94, pp. 83-92. Available at: <https://ssrn.com/abstract=3582579>
- Eulerich, M. and Lohmann, C. (2022), "Information Asymmetries and Intra-Company Monitoring: an Empirical Analysis of Nonlinear Relationships Between Company Characteristics and the Size of the Internal Audit Function", *Schmalenbach Journal of Business Research*, Vol. 74, pp. 103-127. Available at: <https://doi.org/10.1007/s41471-021-00128-2>
- Farooq, R. and Vij, S. (2017), "Moderating Variables in Business Research", *The IUP Journal of Business Strategy*, Vol.14 No.4, pp. 34-54. Available at: <https://ssrn.com/abstract=3219666>
- Fisher, M. and Marshall, A. (2009), "Understanding descriptive statistics", *Australian critical care*, Vol.22 No.2, pp. 93-97. Available at: <https://doi.org/10.1016/j.aucc.2008.11.003>
- 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*, Vol.11 No.3, pp. 248-261. Available at: <https://doi.org/10.1504/IJEPEE.2018.093951>
- HCGC (2021), "ΕΛΛΗΝΙΚΟΣ ΚΩΔΙΚΑΣ ΕΤΑΙΡΙΚΗΣ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ 2021". Available at: <https://www.esed.org.gr/documents/20121/62614/%CE%95%CE%A3%CE%95%CE%94+-+%CE%9A%CF%8E%CE%B4%CE%B9%CE%BA%CE%B1%CF%82+%CE%>

[95%CF%84%CE%B1%CE%B9%CF%81%CE%B9%CE%BA%CE%AE%CF%82+%CE%94%CE%B9%CE%B1%CE%BA%CF%85%CE%B2%CE%AD%CF%81%CE%BD%CE%B7%CF%83%CE%B7%CF%82+2021.pdf/4a421125-8632-3144-208a-c8dda84baa64?t=1624350074737](https://doi.org/10.21511/bbs.16(2).2021.13) (Πρόσβαση: 16 Νοεμβρίου 2022).

Hazaea, S.A., Tabash, M.I., Zhu, J., Khatib, S.F. and Farhan, N.H. (2021), “Internal audit and financial performance of Yemeni commercial banks: Empirical evidence”, *Banks and Bank Systems*, Vol.16 No.2, pp.137-147. Available at: [http://dx.doi.org/10.21511/bbs.16\(2\).2021.13](http://dx.doi.org/10.21511/bbs.16(2).2021.13)

Hellenic Capital Market Commission (2000), “*HCMC Decision 5-204-2000*”. Available at: [http://www.hcmc.gr/aweb/portalfiles/kodikopoihsh_nomothesias/kataxrisiagoras/HCMC%20Decision%205-204-2000%20\(codified\).pdf](http://www.hcmc.gr/aweb/portalfiles/kodikopoihsh_nomothesias/kataxrisiagoras/HCMC%20Decision%205-204-2000%20(codified).pdf) (Πρόσβαση: 16 Νοεμβρίου 2022).

Institute of Internal Auditors (2022), “*Attribute Standards*”. Available at: <https://www.theiia.org/en/standards/what-are-the-standards/mandatory-guidance/standards/attribute-standards/> (Πρόσβαση: 16 Νοεμβρίου 2022).

Institute of Internal Auditors (2022), “*The Definition of Internal Auditing*”. Available at: <https://www.theiia.org/en/standards/what-are-the-standards/definition-of-internal-audit/> (Πρόσβαση: 16 Νοεμβρίου 2022).

Institute of Internal Auditors (2023), “*Performance Standards*”. Available at: <https://www.theiia.org/en/standards/what-are-the-standards/mandatory-guidance/standards/performance-standards/> (Πρόσβαση: 13 Ιανουαρίου 2023).

Jachi, M. and 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*, Vol.10 No.5, pp. 64-77.

Keith, Z. T. (2019), *Multiple regression and beyond: An introduction to multiple regression and structural equation modeling*. 3rd edn. Routledge. Available at: <https://doi.org/10.4324/9781315162348>

Kewo, C. L. and Afiah, N. N. (2017), “Does Quality of Financial Statement Affected by Internal Control System and Internal Audit?”, *International Journal of Economics and Financial Issues*, Vol.7 No.2, pp. 568-573.

- Khalid, A. A., Haron, H. H. and Masron, T. A. (2017), "Relationship between internal Shariah audit characteristics and its effectiveness", *Humanomics*, Vol.33 No.2, pp. 221-238. Available at: <https://doi.org/10.1108/H-11-2016-0084>
- Kontogeorgis, G. and Filos, J. (2012), "The Implementation of Internal Auditing in Greece", *SSRN Electronic Journal* [Preprint]. Available at: <https://doi.org/10.2139/ssrn.2183615>
- Kotb, A., Elbardan, H. and Halabi, H. (2020), "Mapping of internal audit research: a post-Enron structured literature review", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 33 No. 8, pp. 1969-1996. Available at: <https://doi.org/10.1108/AAAJ-07-2018-3581>
- Lenz, R. and Hahn, U. (2015), "A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities", *Managerial Auditing Journal*, Vol.30 No.1, pp. 5-33. Available at: <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2014-1072>
- Lenz, R., Sarens, G. and Hoos, F. (2017), "Internal Audit Effectiveness: Multiple Case Study Research Involving Chief Audit Executives and Senior Management", *EDPACS*, Vol.55 No.1, pp. 1-17. Available at: <https://doi.org/10.1080/07366981.2017.1278980>
- Lenz, R., Sarens, G. and Jeppesen, K. K. (2018), "In Search of a Measure of Effectiveness for Internal Audit Functions: An Institutional Perspective", *EDPACS*, Vol.58 No.2, pp. 1-36. Available at: <https://doi.org/10.1080/07366981.2018.1511324>
- Ljubisavljević, S. and Jovanović, D. (2011), "Empirical research on the internal audit position of companies in Serbia", *Economic annals*, Vol.56 No.191, pp. 123-141. Available at: <https://doi.org/10.2298/eka1191123l>
- Lois, P., Drogalas, G., Nerantzidis, M., Georgiou, I. and Gkampeta, E. (2021), "Risk-based internal audit: factors related to its implementation", *Corporate Governance*, Vol. 21 No. 4, pp. 645-662. Available at: <https://doi.org/10.1108/CG-08-2020-0316>
- Madawaki, A., Ahmi, A. and Ahmad, H. N. (2022), "Internal audit functions, financial reporting quality and moderating effect of senior management support", *Meditari Accountancy Research*, Vol. 30 No. 2, pp. 342-372. Available at: <https://doi.org/10.1108/MEDAR-04-2020-0852>
- Mahyoro, A.K. and Kasoga, P.S. (2021), "Attributes of the internal audit function and effectiveness of internal audit services: evidence from local government authorities in Tanzania", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 36 No. 7, pp. 999-1023. Available at: <https://doi.org/10.1108/MAJ-12-2020-2929>

- Marshall, G. and Jonker, L. (2010), “An introduction to descriptive statistics: A review and practical guide”, *Radiography*, Vol.16 No.4, pp. e1-e7. Available at: <https://doi.org/10.1016/j.radi.2010.01.001>
- Mazhar, S. A., Anjum, R., Anwar, A. I. and Khan, A. A. (2021), “Methods of Data Collection: A Fundamental Tool of Research”, *Journal of Integrated Community Health*, Vol.10 No.1, pp. 6-10.
- Menza, S. K., Aga, A. and Jerene, W. (2019), “Determinants of Internal Audit Effectiveness (IAE) in the Ethiopian Public Enterprise, Case of Southern Region”, *Journal of Resources Development and Management*, Vol. 52. Available at: <https://doi.org/10.7176/jrdm/52-02>
- Mihret, D.G. and Grant, B. (2017), "The role of internal auditing in corporate governance: a Foucauldian analysis", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 30 No. 3, pp. 699-719. Available at: <https://doi.org/10.1108/AAAJ-10-2012-1134>
- Mihret, D. G. and Yismaw, A. W. (2007), “Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study”, *Managerial Auditing Journal*, Vol.22 No.5, pp. 470-484. Available at: <https://doi.org/10.1108/02686900710750757>
- Musah, A., Gapketor, E. D. and Anokye, F. K. (2018), “Determinants of Internal Audit Effectiveness in State-Owned Enterprises (SOEs) in Ghana”, *Journal of Accounting and Management*, Vol.8 No.1, pp. 52-68. Available at: <http://www.zbw.eu/econis-archiv/bitstream/11159/3068/1/1666237590.pdf>
- Mustapha, M. and Dahiru, U. (2022), “Depoliticization, Organizational Contingencies and Internal Audit Effectiveness: A case of Local Government Councils in Nigeria”, *International Journal of Intellectual Discourse*, Vol.5 No.1, pp. 341-367.
- Mustika, A. C. (2015), “Factors Affecting the Internal Audit Effectiveness”, *Jurnal Akuntansi Dan Auditing*, Vol.12 No.2, pp. 89-109.
- OECD (2018), *Εγχειρίδιο Εσωτερικού Ελέγχου για την Ελληνική Δημόσια Διοίκηση*. Paris: OECD Publishing. Available at: <https://doi.org/10.1787/9789264309715-el>
- Onay, A. (2021), “Factors Affecting the Internal Audit Effectiveness: A Research of the Turkish Private Sector Organizations”, *Ege Akademik Bakis (Ege Academic Review)*, Vol.21 No.1, pp. 1-15. Available at: <https://doi.org/10.21121/eab.873867>
- Rönkkö, J., Paananen, M. and Vakkuri, J. (2018), “Exploring the determinants of internal audit: Evidence from ownership structure”, *International Journal of Auditing*, Vol.22 No.1, pp. 25-39. Available at: <https://doi.org/10.1111/ijau.12102>

- Roopa, S. and Rani, M. (2012), "Questionnaire designing for a survey", *The Journal of Indian Orthodontic Society*, Vol.46 No.4, pp. 273-277. Available at: <https://doi.org/10.1177/0974909820120509s>
- Roselyne, M. N. and Wamitu, S. N. (2019), "The influence of management support on internal audit effectiveness in semi-autonomous government agencies in the ministry of environment and forestry in Kenya", *European Journal of Business and Strategic Management*, Vol.4 No.4, pp. 1-13.
- Rudhani, L. H., Vokshi, N. B. and Hashani, S. (2017), "Factors Contributing to the Effectiveness of Internal Audit: Case Study of Internal Audit in the Public Sector in Kosovo", *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, Vol.3 No.4, pp. 91-108.
- Sarens, G. and Beelde, I. D. (2006), "The Relationship between Internal Audit and Senior Management: A Qualitative Analysis of Expectations and Perceptions", *International Journal of Auditing*, Vol.10 No.3, pp. 219-241. Available at: <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2006.00351.x>
- Setyaningrum, D. and Kuntadi, C. (2019), "The effects of competence, independence, audit work, and communication on the effectiveness of internal audit", *Journal of Economics, Business, and Accountancy Ventura*, Vol.22 No.1, pp. 39-47.
- Shamsuddin, A., Manijegar, D. B., Kirupanangtan, K., Rahman, S. and Selvanathan, S. (2014), "Factors that determine the effectiveness of internal audit functions in the Malaysian public sectors", *International Journal of Business, Economics and Law*, Vol.5 No.1, pp. 9-17.
- Shamsuddin, N., Zaini, J. A., Mustaffha, N. and Joharia, N. (2018), "Internal Audit Effectiveness in Zakat Institutions from the Perspective of the Auditee", *Management and Accounting Review*, Vol.17 No.3, pp. 17-36.
- Singh, K. S. D., Ravindran, S., Ganesan, Y., Abbasi, G. A. and Haron, H. (2021), "Antecedents and Internal Audit Quality Implications of Internal Audit Effectiveness", *International Journal of Business Science and Applied Management*, Vol.16 No.2.
- Soh, D.S.B. and Martinov-Bennie, N. (2011), "The Internal Audit Function: Perceptions of Internal Audit Roles, Effectiveness, and Evaluation", *Managerial Auditing Journal*, Vol.26 No.7, pp. 605-622. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1860568>
- Steinbart, P. J., Raschke, R. L., Gal, G. and Dilla, W. N. (2018), "The influence of a good relationship between the internal audit and information security functions on

- information security outcomes”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.71, pp.15–29. Available at: <https://doi.org/10.1016/j.aos.2018.04.005>
- Stewart, J. and Subramaniam, N. (2010), “Internal audit independence and objectivity: emerging research opportunities”, *Managerial Auditing Journal*, Vol.25 No.4, pp. 328-360. Available at: <https://doi.org/10.1108/02686901011034162>
- Steyn, J.C. (2020), “Soft skills development in entry-level internal auditors: perspectives from practising internal auditors, students and facilitators in South Africa”, *Higher Education, Skills and Work-Based Learning*, Vol.11 No.2, pp. 528-544. Available at: <https://doi.org/10.1108/heswbl-06-2020-0129>
- Tackie, G., Marfo-Yiadom, E. and Achina, S. O. (2016), “Determinants of Internal Audit Effectiveness in Decentralized Local Government Administrative Systems”, *International Journal of Business and Management*, Vol.11 No.11, pp. 184-195. Available at: <https://doi.org/10.5539/ijbm.v11n11p184>
- Ta, T. T. and Doan, T. N. (2022), “Factors Affecting Internal Audit Effectiveness: Empirical Evidence from Vietnam”, *International Journal of Financial Studies*, Vol.10 No.2, p. 37. Available at: <https://doi.org/10.3390/ijfs10020037>
- Temesgen, A. and Estifanos, L. (2018), “Determinants of Internal Audit Effectiveness: Evidence from Gurage Zone”, *Research Journal of Finance and Accounting*, Vol.9 No.19, pp. 15-25.
- Turetken, O., Jethefer, S. and Ozkan, B. (2020), "Internal audit effectiveness: operationalization and influencing factors", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 35 No. 2, pp. 238-271. Available at: <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2018-1980>
- Ursachi, G., Horodnic, I. A. and Zait, A. (2015), “How Reliable are Measurement Scales? External Factors with Indirect Influence on Reliability Estimators”, *Procedia Economics and Finance*, Vol. 20, pp. 679-686. Available at: [https://doi.org/10.1016/s2212-5671\(15\)00123-9](https://doi.org/10.1016/s2212-5671(15)00123-9)
- Ussahawanitchakit, P. and Intakhan, P. (2011), “Audit professionalism, audit independence and audit effectiveness of CPAs in Thailand”, *International Journal of Business Research*, Vol.11 No.2.
- Vadasi, C., Bekiaris, M. and Andrikopoulos, A. (2019), "Corporate governance and internal audit: an institutional theory perspective", *Corporate Governance*, Vol. 20 No. 1, pp. 175-190. Available at: <https://doi.org/10.1108/CG-07-2019-0215>
- Zakaria, A., Purwohedi, U. and Memon, M. (2020), “Internal Audit Competence and Effectiveness: Lesson from Indonesia”, *PalArch's Journal of Archaeology of Egypt/Egyptology*, Vol.17 No.4, pp. 192-200.

Ziniyel, D., Otoo, I. C. and Andzie, T. A. (2018), “Effect of Internal Audit Practices on Financial Management”, *European Journal of Business, Economics and Accountancy*, Vol.6 No.3, pp. 39-48.

Προσάρτημα

ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ

ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ: Ο ΔΙΑΜΕΣΟΛΑΒΗΤΙΚΟΣ ΡΟΛΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ ΤΗΣ ΑΝΩΤΑΤΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

Ηλικία

- <25
- 25-35
- 36-45
- >45

Επίπεδο εκπαίδευσης

- Απόφοιτος/η Λυκείου
- Απόφοιτος/η ΙΕΚ
- Απόφοιτος/η ΤΕΙ/Πανεπιστημίου
- Κάτοχος Μεταπτυχιακού τίτλου
- Κάτοχος Διδακτορικού τίτλου

Θέση εργασίας

- Υπάλληλος λογιστηρίου
- Εσωτερικός ελεγκτής
- Εξωτερικός ελεγκτής
- Οικονομικός Διευθυντής
- Μέλος Διοικητικού Συμβουλίου
- Άλλο:

Εργασιακή εμπειρία

- <5 χρόνια
- 5-10 χρόνια
- 11-15 χρόνια
- >15 χρόνια

Αποτελεσματικότητα Εσωτερικού Ελέγχου

Επιλέξτε από 1 (Διαφωνώ απόλυτα) έως 5 (Συμφωνώ απόλυτα) στις παρακάτω δηλώσεις

1. Ο εσωτερικός έλεγχος βελτιώνει τις εσωτερικές διαδικασίες του οργανισμού
2. Ο εσωτερικός έλεγχος βελτιώνει την απόδοση του οργανισμού
3. Ο εσωτερικός έλεγχος μέσω της καλύτερης διαχείρισης ρίσκου συμβάλλει σε πιο ποιοτική εταιρική διακυβέρνηση
4. Ο εσωτερικός έλεγχος εκπληρώνει τις προσδοκίες της Ανώτερης Διοίκησης

Ανεξαρτησία και Αποτελεσματικότητα Εσωτερικού Ελέγχου

Επιλέξατε από 1 (Διαφωνώ απόλυτα) έως 5 (Συμφωνώ απόλυτα) στις παρακάτω δηλώσεις

1. Ο Εσωτερικός Έλεγχος είναι επαρκώς ανεξάρτητος να πραγματοποιήσει τις υποχρεώσεις και τα καθήκοντα του
2. Ο επικεφαλής του Εσωτερικού Ελέγχου πραγματοποιεί αναφορά σε τέτοιο επίπεδο στον οργανισμό που να επιτρέπει τον εσωτερικό έλεγχο να εκπληρώσει τα καθήκοντα του
3. Ο επικεφαλής του Εσωτερικού Ελέγχου έχει άμεση επαφή με την Ανώτατη Διοίκηση
4. Η Ανώτατη Διοίκηση σπάνια παρεμβαίνει στις εργασίες του εσωτερικού ελέγχου
5. Ο Εσωτερικός Έλεγχος δεν πραγματοποιεί εργασίες πέρα από τις ελεγκτικές

Ικανότητες και Αποτελεσματικότητα Εσωτερικού Ελέγχου

Επιλέξατε από 1 (Διαφωνώ απόλυτα) έως 5 (Συμφωνώ απόλυτα) στις παρακάτω δηλώσεις

1. Οι εσωτερικοί ελεγκτές κατέχουν κατάλληλη και σχετική γνώση στην Ελεγκτική που τους επιτρέπει να ελέγχουν όλα τα συστήματα του οργανισμού
2. Οι εσωτερικοί ελεγκτές συμμετέχουν σε προγράμματα εκπαίδευσης και εξέλιξης
3. Οι εσωτερικοί ελεγκτές κατέχουν επαγγελματικές πιστοποιήσεις
4. Οι εσωτερικοί ελεγκτές διαθέτουν εργασιακή εμπειρία
5. Οι εσωτερικοί ελεγκτές εκτός από τις τεχνικές δεξιότητες διαθέτουν και κοινωνικές δεξιότητες (ομαδικότητα, επικοινωνία, κριτική σκέψη κ.α.)

Ποιότητα και Αποτελεσματικότητα Εσωτερικού Ελέγχου

Επιλέξατε από 1 (Διαφωνώ απόλυτα) έως 5 (Συμφωνώ απόλυτα) στις παρακάτω δηλώσεις

1. Το ετήσιο πρόγραμμα ελέγχου καθορίζεται αποκλειστικά από τον εσωτερικό ελεγκτή
2. Οι περιοχές που ελέγχονται είναι σημαντικές για τον οργανισμό
3. Ο εσωτερικός έλεγχος μπορεί να καλύψει όλες τις οργανωσιακές μονάδες και όλα τα ζητήματα των μονάδων
4. Οι απαντήσεις των ελεγχόμενων υποβάλλονται γραπτώς και είναι σχετικές και περιεκτικές
5. Ο εσωτερικός έλεγχος πραγματοποιεί επαναληπτικό έλεγχο αναφορικά με την επίλυση των προβλημάτων

Υποστήριξη της Ανώτατης Διοίκησης και Αποτελεσματικότητα Εσωτερικού Ελέγχου

Επιλέξατε από 1 (Διαφωνώ απόλυτα) έως 5 (Συμφωνώ απόλυτα) στις παρακάτω δηλώσεις

1. Η Ανώτατη Διοίκηση παρέχει υποστήριξη στην ομάδα του εσωτερικού ελέγχου για την εκτέλεση των καθηκόντων της
2. Η Ανώτατη Διοίκηση συμμετέχει στον προγραμματισμό του εσωτερικού ελέγχου
3. Οι απαντήσεις της Ανώτατης Διοίκησης στις αναφορές του εσωτερικού ελέγχου είναι ικανοποιητικές
4. Το τμήμα του εσωτερικού ελέγχου χρηματοδοτείται επαρκώς για την επιτυχή διεξαγωγή των δραστηριοτήτων του
5. Η Ανώτερη Διοίκηση παρέχει ικανοποιητικό αριθμό ελεγκτών στο τμήμα του εσωτερικού ελέγχου