



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

Τμήμα Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων

Διπλωματική Εργασία

**Φορολογία, Λογιστική και Διαφάνεια:
Η απουσία της τριλογίας στην επιχειρηματική ζωή**

του

Νικόλαου Λεοντιάδη του Ιωάννη

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

Μάρτιος 2019

Ευχαριστίες

Με την παρούσα διπλωματική εργασία ολοκληρώνονται οι σπουδές μου πάνω στο μεταπτυχιακό που επιθυμούσα να κάνω. Θα ήθελα να ευχαριστήσω όλους όσους συνέβαλαν σε αυτή την εμπειρία μου που μου έμαθε τόσα πολλά. Θα ήθελα να ευχαριστήσω ιδιαίτερος τον επιβλέποντα καθηγητή μου κ. Θεοφάνη Καραγιώργο για τη βοήθεια και κατανόηση που μου παρείχε κατά την εκπόνηση της διπλωματικής εργασίας. Η αρωγή του ήταν πολύτιμη και χωρίς το ενδιαφέρον και τις γνώσεις του θα ήταν αδύνατη η ολοκλήρωση της εργασίας.

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

Περίληψη

Σκοπός της παρούσας διπλωματικής εργασίας είναι η εύρεση της σύνδεσης και της σχέσης μεταξύ της φορολογίας, της λογιστικής και της διαφάνειας οι οποίες συνθέτουν το τρίπτυχο της επιχειρηματικής ζωής καθώς επίσης να καταδειχθεί η αναγκαιότητα αλληλεπίδρασής τους σε θεωρητικό και εμπειρικό επίπεδο. Για το σκοπό αυτό πραγματοποιήθηκε βιβλιογραφική επισκόπηση για κάθε ένα ξεχωριστά αλλά και για τη μεταξύ τους σχέση στην παλιότερη και κυρίως σύγχρονη βιβλιογραφία.

Από τη βιβλιογραφική επισκόπηση προέκυψαν ορισμένα ερευνητικά ερωτήματα που επικεντρώθηκαν σε τέσσερις παράγοντες: την αποτελεσματικότητα των φορολογικών αρχών, την αξιοπιστία του δημοσιονομικού πλαισίου, τη λογιστικά υποβοηθούμενη διαφάνεια και τα σύγχρονα ελεγκτικά συστήματα. Η μελέτη αυτών των παραγόντων κρίθηκε ότι θα συμβάλει στην εύρεση σχέσεων και συσχετίσεων που θα οδηγήσουν σε προτάσεις βελτίωσης του ελεγκτικού μηχανισμού και του φορολογικού συστήματος της χώρας.

Για την εκπόνηση της έρευνας ακολουθήθηκε η μικτή ερευνητική προσέγγιση με τη χρήση ποιοτικών και ποσοτικών μεθόδων. Τα δεδομένα που συγκεντρώθηκαν αναλύθηκαν με περιγραφική στατιστική ανάλυση, με τη χρήση στατιστικών μεγεθών όπως ο μέσος όρος και η τυπική απόκλιση, ενώ στη συνέχεια πραγματοποιήθηκε διερευνητική παραγοντική ανάλυση και έλεγχος αξιοπιστίας (Cronbach's alpha) προκειμένου να βεβαιωθεί η δομική εγκυρότητα του μοντέλου μέτρησης. Από την ανάλυση των παραγόντων προέκυψαν ορισμένες υποθέσεις σχετικά με τις μεταβλητές που ερευνήθηκαν και σε θεωρητικό επίπεδο στη βιβλιογραφική επισκόπηση και πραγματοποιήθηκαν έλεγχοι συσχέτισης μεταξύ των παραγόντων για να βρεθούν οι σχέσεις που τους συνδέουν.

Από την ανάλυση των αποτελεσμάτων προκύπτει ότι υπάρχει σχέση μεταξύ της αποτελεσματικότητας των φορολογικών αρχών και της αξιοπιστίας του δημοσιονομικού πλαισίου όπως επίσης και μεταξύ της λογιστικά υποβοηθούμενης διαφάνειας και των σύγχρονων ελεγκτικών συστημάτων. Συμπερασματικά, προκύπτει ότι υπάρχει σύνδεση μεταξύ της φορολογίας, της λογιστικής και της διαφάνειας η οποία επιβεβαιώνεται από τη σύνδεση και αλληλεξάρτηση που προκύπτει μεταξύ της αποτελεσματικότητας του φορολογικού μηχανισμού και του δημοσιονομικού πλαισίου, ενώ ταυτόχρονα η διαφάνεια υποστηρίζεται από τα σύγχρονα ελεγκτικά συστήματα.

Abstract

The purpose of this thesis is to find the relationship between taxation, accounting and transparency that make up the triptych of business life as well as to demonstrate the necessity of their interaction at a theoretical and empirical level. For this purpose, a literature review was carried out for each variable separately, but also for the relationship among them both in previous and current literature.

The literature review has resulted in a number of research questions centered on four factors: tax authorities' efficiency, fiscal framework reliability, accounting assisted transparency and modern control systems. The study of these factors was thought to help finding relations and correlations that would lead to proposals for improving the country's control mechanism and tax system.

The research was followed by a mixed research approach using qualitative and quantitative methods. The data collected were analyzed by descriptive statistical analysis, using statistical data such as the mean and standard deviation, followed by exploratory factor analysis and reliability testing (Cronbach's alpha) to verify the structural validity of the measurement model. The analysis of the factors has led to some assumptions about the variables that were examined and theoretical in the literature review and correlation tests were made among the factors in order to find the relationships that link them.

The analysis of the results shows that there is a link between the efficiency of the tax authorities and the reliability of the financial framework as well as between accountability-assisted accounting and modern control systems. In conclusion, there is a link between taxation, accounting and transparency, which is confirmed by the connection and interdependence that arises between the effectiveness of the tax mechanism and the financial framework, while transparency is supported by modern control systems.

Περιεχόμενα

Εισαγωγή.....	1
Κεφάλαιο 1 Φορολογία, Λογιστική και Διαφάνεια	4
1.1.Φορολογία.....	4
1.2. Λογιστική.....	9
1.3. Διαφάνεια.....	11
Κεφάλαιο 2 Βιβλιογραφική Επισκόπηση.....	19
2.1. Λογιστική και φορολογία.....	19
2.2. Λογιστική και Διαφάνεια	28
Κεφάλαιο 3 Η επιχειρηματική χρησιμότητα του τρίπτυχου Λογιστική, Φορολογία και Διαφάνεια.....	31
3.1. Αποτελεσματικότητα Φορολογικών Αρχών	31
3.2. Αξιοπιστία Δημοσιονομικού Πλαισίου.....	32
3.3. Λογιστικά Υποβοηθούμενη Διαφάνεια.....	34
3.4. Σύγχρονα Ελεγκτικά Συστήματα	35
3.5. Ερευνητικό πλαίσιο.....	36
Κεφάλαιο 4 Ερευνητική Προσέγγιση και Διαδικασία	38
4.1 Εισαγωγή.....	38
4.2 Ερευνητικά παραδείγματα.....	38
4.3 Δημιουργία και ανάπτυξη των στοιχείων του ερωτηματολογίου.....	41
4.3.1 Πλαίσιο και καθορισμός των θεωρητικών πεδίων – διαστάσεων.....	41
4.3.2 Εξαγωγή στοιχείων του ερωτηματολογίου	41
4.3.3 Συνεπαγωγική παραγωγή στοιχείων ερωτηματολογίου (Deductive Item Generation)	42
4.3.4 Ανασκόπηση της δεξαμενής στοιχείων του ερωτηματολογίου.....	43
4.3.5 Σύνθεση Ερωτηματολογίου.....	44
4.4. Συλλογή Δεδομένων (Data collection).....	45
4.5. Καθορισμός Κλίμακας	45
4.6. Αξιολόγηση αξιοπιστίας και εγκυρότητας (Reliability and Validity Assessment).....	46
Κεφάλαιο 5 Ερευνητικά Αποτελέσματα	49
5.1. Εισαγωγή.....	49
5.2 Περιγραφική Στατιστική Ανάλυση	49
5.2 Διερευνητική Παραγοντική Ανάλυση (ΔΠΑ).....	55
Κεφάλαιο 6 Συμπεράσματα, προτάσεις για το μέλλον, δυσκολίες.....	61

6.1 Ανάλυση Αποτελεσμάτων (Discussion).....	61
6.2 Συμπεράσματα και Εφαρμογές Έρευνας	64
6.3 Επιπλοκές Έρευνας.....	65
6.4 Προτάσεις Μελλοντικής Έρευνας.....	65
Βιβλιογραφία.....	67
Παράρτημα Α – Ερωτηματολόγιο.....	76

Λίστα Πινάκων

Πίνακας 5.1 Φύλο	49
Πίνακας 5.2 Εργασιακή Κατάσταση.....	50
Πίνακας 5.3 Μορφωτικό Επίπεδο.....	51
Πίνακας 5.4 Μέσοι όροι και τυπική απόκλιση των τριών ομάδων.....	53
Πίνακας 5.5 Αποτελέσματα Διερευνητικής Παραγοντικής Ανάλυσης.....	55
Πίνακας 5.6 Έλεγχος αξιοπιστίας.....	58
Πίνακας 5.7 Συσχετίσεις Kendall's tau_b και Spearman's rho για τους τέσσερις παράγοντες..	60

Λίστα Διαγραμμάτων

Διάγραμμα 5.1 Φύλο.....	50
Διάγραμμα 5.2 Εργασιακή Κατάσταση	51
Διάγραμμα 5.3 Μορφωτικό Επίπεδο.....	52

Λίστα Γραφημάτων

Γράφημα 5.1 Το διάγραμμα παρυφής (scree plot).....	57
Γράφημα 5.2 Οι υποτιθέμενες αιτιοκρατικές σχέσεις μεταξύ των αφανών μεταβλητών.	59

Εισαγωγή

Τα τελευταία χρόνια ο κλάδος της Λογιστικής έχει γνωρίσει μεγάλες αλλαγές στο πλαίσιο της παγκοσμιοποίησης, της καθολικής εφαρμογής των λογιστικών προτύπων και εξαιτίας των αυξανόμενων απαιτήσεων των χρηστών των λογιστικών καταστάσεων και της αντίστοιχης επιβεβλημένης αυστηρότητας που επήλθε. Η σύνδεση της φορολογίας και της λογιστικής δεν αποτελεί νέο θέμα. Αντιθέτως έχει απασχολήσει εδώ και αρκετά χρόνια τη βιβλιογραφία. Το ίδιο και η σύνδεση της λογιστικής με τη διαφάνεια.

Το επιλεγμένο θέμα αναμένεται να χρησιμεύσει στην αντιμετώπιση των τριών εννοιών με έναν πιο ενιαίο τρόπο ως μια οντότητα και όχι ως ξεχωριστές μεταβλητές. Οι επιχειρήσεις που αντιμετωπίζουν τα λογιστικά και φορολογικά ζητήματα και τη διασφάλιση της διαφάνειας κατά την επεξεργασία αυτών είναι αυτές οι οποίες θα δείξουν το δρόμο προς τη σύγχρονη εποχή και θα καταφέρουν να ευδοκιμήσουν. Επιπλέον, οι έννοιες αυτές δεν εξειδικεύονται σε επίπεδο κλάδου ή χώρας εφαρμογής τους. Αντιθέτως, η ενιαία αντιμετώπισή τους μπορεί να γίνει τόσο σε επίπεδο χρήση των ΔΠΧΑ όσο και σε επίπεδο χρήσης εθνικών προτύπων όπως τα ΕΛΠ.

Οι νόμοι που αφορούν τη φορολογία καθορίζουν τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των μερών σύμφωνα με το νόμο σχετικά με τη διαχείριση των φόρων. Η φορολογική νομοθεσία καθορίζει τους υποχρεωτικούς φόρους και τα διάφορα τέλη, τις μεθόδους υπολογισμού τους σε κάθε περίπτωση και τις συνέπειες της παράβασης του νόμου.

Οι στόχοι της φορολογίας εκτός από τον κύριο δηλαδή την είσπραξη των ποσών που οφείλουν οι φορολογούμενοι στο κράτος είναι (Bacanu, 2016):

- Να καθορίσει και να θέσει τον τρόπο εφαρμογής της φορολογίας και πληρωμής των τελών.
- Να καθορίσει ποιοι φορολογούμενοι οφείλουν να πληρώσουν αυτά τα χρέη.
- Να καθορίσει τους τρόπους πληρωμής αυτών των χρεών.
- Να γίνει καταχώρηση της φορολογικής τους θέσης.
- Να καθορίσει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των φορολογούμενων.
- Να καθορίσει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του κράτους.

Οι φορολογούμενοι είναι είτε φυσικά πρόσωπα είτε οντότητες που οφείλουν φόρους, τέλη, εισφορές και άλλα ποσά σύμφωνα με το νόμο. Οι πολίτες και οι οντότητες έχουν ορισμένες υποχρεώσεις έναντι του κράτους (Bacanu, 2016):

- Να δηλώσουν τα φορολογητέα αγαθά και εισοδήματα για να υπολογιστούν οι φόροι τους.
- Να υπολογίσουν και να καταγράψουν τους φόρους, τα τέλη και τις εισφορές ή άλλα ποσά.
- Να πληρώνουν σε προκαθορισμένες νομικές προθεσμίες όλους τους φόρους, τα τέλη, τις εισφορές ή άλλα ποσά.
- Να πληρώνουν ποινές που σχετίζονται με αναβαλλόμενες πληρωμές των φόρων, τελών και εισφορών ή άλλων ποσών.
- Να υπολογίσουν, να διατηρούν και να καταγράφουν στα λογιστικά βιβλία και τις καταστάσεις πληρωμών κατά τις νόμιμες προθεσμίες τους φόρους και τις εισφορές που καταβάλλονται με την παρακράτησή τους στην πηγή.
- Να εκπληρώσουν οποιοσδήποτε υποχρεώσεις έχουν μετά την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας.

Ο Καούνης (2003) υποστηρίζει ότι μέσω των φόρων μεταβιβάζονται πόροι από τους πολίτες και τις επιχειρήσεις προς το κράτος. Ακόμη, οι φόροι είναι υποχρεωτικοί για τους πολίτες και τις επιχειρήσεις και όχι εθελοντικοί και δεν υφίσταται άμεση αντιπαροχή. Το βέβαιο σε όλες τις περιπτώσεις είναι ότι μειώνουν το διαθέσιμο εισόδημα των φορολογουμένων.

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ανέλαβε πρωτοβουλία συμβουλής των χωρών – μελών για το θέμα της φορολογίας εταιριών. Λόγω ανεξαρτησίας της φορολογικής πολιτικής, ο φορολογικός συντελεστής των εταιριών παραμένει απόφαση των κρατών – μελών. Η Επιτροπή ανέλαβε να δημιουργήσει μια μοναδική μεθοδολογία για τον καθορισμό της φορολογικής βάσης και την κατανομή μεταξύ των χωρών όπου λειτουργούν οι επιχειρήσεις. Ως αποτέλεσμα, προτάθηκαν οι εξής εναλλακτικές λύσεις (Strapuc & Cazacu, 2016):

- Αρχή της αμοιβαίας αναγνώρισης
- Κοινή φορολογική βάση
- Καθιέρωση ενός ευρωπαϊκού ομοσπονδιακού ευρωπαϊκού φόρου

- Δημιουργία ενιαίου και υποχρεωτικού συστήματος καθορισμού φορολογικής βάσης για τις επιχειρήσεις το οποίο να αντικαθιστά τα υφιστάμενα εθνικά φορολογικά συστήματα.

Στη βιβλιογραφία υπάρχουν διάφορες έρευνες οι οποίες εξετάζουν μεμονωμένα τη φορολογία, τη λογιστική και τη διαφάνεια. Ακόμη, πολλοί ερευνητές εξετάζουν ανά δύο τις συγκεκριμένες μεταβλητές. Ωστόσο, δεν υπάρχουν εκτεταμένης εμβέλειας και αποδοχής (citations) έρευνες οι οποίες να εξετάζουν ταυτόχρονα και τις τρεις.

Η παρούσα εργασία πραγματεύεται τη σχέση, σύνδεση και αλληλεξάρτηση μεταξύ των τριών εξεταζόμενων εννοιών, δηλαδή της φορολογίας, της λογιστικής και της διαφάνειας. Σκοπός είναι να καταδειχθεί η σύνδεση και η μεταξύ τους σχέση και κυρίως η αναγκαιότητα αλληλεπίδρασής τους τόσο μέσω θεωρητικής επισκόπησης όσο και εμπειρικής έρευνας.

Κεφάλαιο 1 Φορολογία, Λογιστική και Διαφάνεια

1.1.Φορολογία

Η σύγχρονη χρηματοοικονομική πληροφόρηση αναπτύσσεται όλο και περισσότερο ώστε να ανταποκρίνεται στις αναμενόμενες ανάγκες των μετόχων που διαπραγματεύονται στις κεφαλαιαγορές. Αντίθετα, οι φορολογικές πρακτικές είναι πάντα ζήτημα νόμου και καταρτίζονται από το κράτος για να γίνεται διαχείριση των στόχων κοινωνικής πολιτικής. Τα κράτη μπορεί να χάνουν εισόδημα ως αποτέλεσμα φορολογικών ατασθαλιών, εσφαλμένης τιμολόγησης μεταβίβασης, αντιστάθμισης κινδύνου, κατάχρησης φορολογικών κινήτρων και άλλων συστημάτων φορολογικού σχεδιασμού (Sikka, 2017). Είναι επομένως κρίσιμης σημασία ο σωστός σχεδιασμός της φορολογίας σε ένα κράτος.

Η φορολογία των επιχειρήσεων αποτελεί σημαντικό οικονομικό ζήτημα όλων των κρατών. Αυτό συμβαίνει γιατί αυξάνει τα έσοδα του κράτους τα οποία προέρχονται από το φόρο εισοδήματος των εταιριών. Οι χώρες με χαμηλό εισόδημα εξαρτώνται σε μεγάλο βαθμό από αυτόν τον φόρο που αντιπροσωπεύει περίπου το 16% των συνολικών εσόδων τους σε σχέση με τις χώρες με υψηλό εισόδημα στις οποίες αντιπροσωπεύουν το 8% (Crivelli et al., 2015). Σε πολλές αναπτυσσόμενες χώρες υπάρχουν και ξένες επιχειρήσεις, ενώ υπάρχουν ταυτόχρονα και δραστηριότητες οι οποίες δε δηλώνονται, δηλαδή υπάρχουν επιχειρήσεις οι οποίες φοροδιαφεύγουν.

Η φοροδιαφυγή αποτελεί παγκόσμιο πρόβλημα ειδικά σε αναπτυσσόμενες χώρες εξαιτίας του αυξανόμενου εισοδήματος (Brock, 2011) και αποτελεί φαινόμενο το οποίο υπονομεύει την εμπιστοσύνη του κοινού στη νομιμότητα της φορολογίας συνολικά. Υπάρχουν αναφορές ότι στις Η.Π.Α. οι απώλειες είναι τεράστιες εξαιτίας της φοροδιαφυγής οι οποίες κυμαίνονταν μεταξύ 77-111 δις δολαρίων κατά μέσο όρο σε μετρήσεις έως το 2012 (Clausing, 2015). Σύμφωνα με εκτιμήσεις του ΔΝΤ οι μακροπρόθεσμες απώλειες για τις προηγμένες οικονομίες είναι της τάξης του 0,6% του ΑΕΠ τους, αλλά αναλογικά είναι τρεις φορές υψηλότερες για τις αναπτυσσόμενες χώρες (Crivelli et al., 2015).

Οι αναπτυσσόμενες χώρες θα έπρεπε να έχουν φορολογικούς κανόνες οι οποίοι είναι εύκολα διαχειρίσιμοι και δεν απαιτούν πολύ μεγάλη εξειδίκευση προσωπικού ώστε να αποφεύγεται η μεροληψία και η υποκειμενικότητα. Είναι επίσης σημαντικό να

αναλογιστεί κανείς ότι πολλές από τις τεχνικές της διεθνούς φοροδιαφυγής συνεπάγονται την χρήση κάποιου φορολογικού καταφυγίου και του συστήματος απορρήτου υπεράκτιων περιοχών (off-shore). Αυτές οι δραστηριότητες συνήθως σχετίζονται και με απόκρυψη προϊόντων διαφθοράς και εγκλήματος που είναι ιδιαίτερα επιζήμια για τις αναπτυσσόμενες χώρες (High Level Panel, 2015). Σύμφωνα με τον Christian – Aid (2009) οι επιχειρήσεις αξιοποιούν τους λογιστικούς κανόνες για να μεταφέρουν χρήματα και να μειώσουν ή να αποφύγουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις. Τα έσοδα από τη φορολογία αποτελούν τη βάση κάθε σύγχρονου κράτους.

Τη δεκαετία του '60 πολλές επιχειρήσεις άρχισαν να επωφελούνται από την αρχή της ανεξάρτητης οντότητας για τις επιχειρήσεις (θυγατρικές και άλλες μορφές) που διατηρούσαν στο εξωτερικό ώστε να μειώσουν τις συνολικές φορολογικές τους υποχρεώσεις με τη δημιουργία μεσαζόντων φορέων. Οι ενδιάμεσοι αυτοί φορείς θα μπορούσαν να κατέχουν περιουσιακά στοιχεία ή να εκτελούν λειτουργίες για τις οποίες οι θυγατρικές έπρεπε να πληρώσουν δικαιώματα ή τόκους τα οποία εκπίπτουν από τα κέρδη και έτσι μειώνουν τη φορολογία των επιχειρήσεων στην πηγή. Τέτοιου είδους τεχνικές επέτρεψαν την αναβολή της φορολόγησης των κερδών εις νέον γεγονός που τους έδινε τη δυνατότητα επέκτασης με τη χρηματοδότηση αυτή που εξασφάλιζαν (Murphy & Sikka, 2017).

Το σύστημα φορολόγησης των επιχειρήσεων βρίσκεται σε κρίση καθώς οι επιχειρήσεις αξιοποιούν τη δυνατότητα που έχουν να μεταφέρουν τα κέρδη τους σε κράτη με χαμηλούς φορολογικούς συντελεστές με αποτέλεσμα να μη φορολογούνται στην χώρα όπου βρίσκεται η κύρια οικονομική τους δραστηριότητα (US Senate Permanent Subcommittee on Investigations, 2013; UK House of Commons Public Accounts Committee, 2013a). Η εκτίμηση των εσόδων που χάνονται δεν είναι εύκολο να εκτιμηθούν ωστόσο σύμφωνα με εκτιμήσεις της Ε.Ε. υπολογίζονται στο 1 τρις ευρώ (European Commission, 2012) που αντιστοιχεί σε μεγάλο ποσοστό του ΑΕΠ των κρατών μελών της Ε.Ε.. Υπάρχουν αρκετές εταιρίες οι οποίες πληρώνουν λιγότερους ή και καθόλου φόρους αξιοποιώντας σύνθετες οργανωτικές δομές και λογιστικές τεχνικές (UK House of Commons Public Accounts Committee, 2013a).

Πολλά κράτη σε αυτό το πλαίσιο μείωσαν τους φορολογικούς συντελεστές για τις επιχειρήσεις (KPMG, 2013) χωρίς ωστόσο αυτό να έχει εξαλείψει την φοροδιαφυγή ή να έχει οδηγήσει στην κατασκευή καινοτόμων συστημάτων εύρεσής της (Mitchell & Sikka, 2011). Καθώς οι εταιρικοί φόροι επιβάλλονται στα κέρδη, οποιαδήποτε

προσπάθεια μεταφοράς του κέρδους βασίζεται στις λογιστικές πρακτικές καθορισμού των φορολογητέων κερδών. Ιστορικά, τα κέρδη ή οι ζημιές που προκύπτουν από τις ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις αποτελούν το σημείο εκκίνησης των φορολογητέων κερδών αλλά νωρίτερα υπήρχαν πολλές και διαφορετικές λογιστικές και φορολογικές πρακτικές στα κράτη. Αυτό οδηγούσε σε αβεβαιότητα, αδυναμία σύγκρισης και διαρροή φορολογικών εσόδων (Sikka & Willmott, 2010). Η λειτουργία των off-shore δεν αποτελεί αντικείμενο μελέτης της παρούσας εργασίας και δεν θα γίνει περαιτέρω ανάλυση.

Για να γίνει αντιληπτή η λειτουργία της φορολογίας είναι χρήσιμο να δει κανείς τον τρόπο και τη διαδικασία της φορολόγησης. Σημείο εκκίνησης για την οικονομική κατάσταση και θέση μιας επιχείρησης αποτελούν τα λογιστικά της βιβλία. Ο υπολογισμός του φόρου αρχίζει συνήθως από τις οικονομικές καταστάσεις που βασίζονται σε αυτά. Η σύγχρονη χρηματοοικονομική πληροφόρηση αποσκοπεί κυρίως στην αντιμετώπιση των αναμενόμενων αναγκών των μετόχων και των πιθανών ενδιαφερομένων. Για αυτό σύμφωνα με το FASB (2010), η χρηματοοικονομική πληροφόρηση έχει στόχο την παροχή χρηματοοικονομικών πληροφοριών που αφορούν μια επιχείρηση και οι οποίες είναι χρήσιμες σε υπάρχοντες και δυνητικούς επενδυτές κατά τη λήψη αποφάσεων για την παροχή χρηματοδότησης στην επιχείρηση αυτή.

Προς το παρόν τα λογιστικά στοιχεία που χρησιμοποιούνται από τις διεθνείς λογιστικές αρχές δεν εξειδικεύονται ώστε να βοηθούν στην εκτίμηση των φορολογικών υποχρεώσεων των επιχειρήσεων. Είναι επομένως σχεδόν αναπόφευκτο τα λογιστικά στοιχεία που παράγουν οι επιχειρήσεις για χρήση από τους χρηματοδότες τους να πρέπει να επαναδιατυπώνονται ακόμη και σε μικρό βαθμό για την χρήση αυτών των δεδομένων για φορολογικούς σκοπούς (Murphy & Sikka, 2017).

Σύμφωνα με τους Lepadatu et al. (2014) υπάρχουν κάποιοι κανόνες φορολογίας:

1. Ξεχωριστό κόστος φόρου ταξινόμησης για κάθε είδος φορολογίας και τέλος: ακόμη και αν η επιχείρηση καταβάλλει περισσότερο από ένα είδος φόρων στην ίδια δημόσια αρχή απαιτείται ξεχωριστή καταγραφή άρα και υποχρέωση.
2. Υποχρέωση διαχείρισης φορολογίας για κάθε οικονομική περίοδο πληρωμής των φορολογικών υποχρεώσεων: Οι προθεσμίες πληρωμής είναι συνήθως διαφορετικές για κάθε είδος φόρου. Υπάρχουν συστήματα διαχείρισης τα οποία συγκεντρώνουν όλους τους φόρους σε ένα συγκεκριμένο χρονικό διάστημα αλλά με την επισήμανση κάθε φόρου ξεχωριστά. Ο συνυπολογισμός των προθεσμιών πληρωμής είναι πολύ χρήσιμος. Οι προθεσμίες πληρωμής που

αφορούν επιπρόσθετους φόρους δεν έχουν σχέση με τους φορολογικούς σκοπούς.

3. Στην περίπτωση των φόρων και εισφορών με παρακράτηση να διαχειρίζονται χωριστά οι εισφορές για κάθε φορολογικό ζήτημα
4. Να προσδιορίζονται εύκολα τα στοιχεία που χρειάζονται για τον υπολογισμό των φόρων και εισφορών.
5. Χωριστή διαχείριση των στοιχείων που πρέπει να ληφθούν υπόψη για τον υπολογισμό εκπτώσεων από φόρους
6. Υποχρέωση διαχείρισης ειδικών περιπτώσεων εξαιρέσης των γενικών κανόνων.

Τα ΔΠΧΑ δεν αποσκοπούν στην παροχή στοιχείων που υποδεικνύουν το κέρδος ή τη ζημία όπως γίνεται αντιληπτή στο πλαίσιο της οικονομικής περιόδου. Αυτός είναι ο κύριος λόγος για τον οποίο ο «λογαριασμός αποτελεσμάτων» αντικαταστάθηκε από τον όρο «Κατάσταση αποτελεσμάτων». Τα στοιχεία στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης αναμειγνύουν το πραγματοποιηθέν κέρδος με τα μη πραγματοποιηθέντα κέρδη τα οποία είναι απλώς μεταβολές στην αξία των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που περιλαμβάνονται στον ισολογισμό της επιχείρησης (Murphy & Sikka, 2017).

Ακόμη, η Λογιστική απαιτεί την τήρηση της έννοιας της διατήρησης του κεφαλαίου σύμφωνα με την οποία για παράδειγμα απαιτείται αποτίμηση παγίου με βάση μια προσέγγιση κόστους αντικατάστασης. Εναλλακτικά όμως δίνεται η δυνατότητα στην επιχείρηση να αποτιμήσει το πάγιο ως έχει. Δεν υπάρχει επομένως απόλυτη συνέπεια αλλά αντίθετα διακριτική ευχέρεια των επιχειρήσεων.

Όμως οποιαδήποτε φορολογική βάση πρέπει να διασφαλίζει ότι χρησιμοποιείται μια συνεπής και συγκρίσιμη έννοια διατήρησης των κεφαλαίων για να είναι δίκαιη. Η χρηματοοικονομική λογιστική δεν το καθιστά αυτό εφικτό (Murphy & Sikka, 2017). Ακόμη, υπάρχει το ζήτημα ότι ορισμένα κεφαλαιακά κέρδη δεν φορολογούνται σε κάποιες χώρες. Επίσης, οι αποσβέσεις θεωρούνται λογιστικό μέγεθος το οποίο με την πάροδο του χρόνου χρησιμοποιείται πολύ υποκειμενικά για να αποτελέσουν έξοδο για φορολογικούς σκοπούς (Murphy & Sikka, 2017).

Ο ΟΟΣΑ έχει αποτελέσει κόμβο στην κατασκευή ενός διεθνούς συστήματος φορολόγησης. Ανέπτυξε κανόνες για τις τιμές μεταβίβασης για ζητήματα σχετικά με την ενδοκοινοτική μεταφορά αγαθών και υπηρεσιών (OECD, 2009). Οι κανόνες αυτοί αποτελούν μέρος πολλών συμφωνιών και βάση για την κατανομή των εταιρικών

κερδών των χωρών. Ακόμη, απαιτούν από τις χώρες να χρησιμοποιούν τιμές πλήρους ανταγωνισμού για τον υπολογισμό του κόστους και των κερδών.

Τα προβλήματα της προσέγγισης του ΟΟΣΑ έρχεται να καλύψει η Ενιαία Φορολογία η οποία προσφέρει εναλλακτικό τρόπο υπολογισμού των φορολογητέων κερδών, των φορολογικών υποχρεώσεων και της μετακίνησης κερδών. Οι απόψεις όμως για ένα τέτοιο σύστημα δίστανται. Σύμφωνα με αυτή την προσέγγιση η επιχείρηση στο σύνολό της αντιμετωπίζεται ως ενιαία οντότητα απαιτώντας της να υποβάλει ενιαία όλους τους λογαριασμούς σε όποια χώρα έχει δραστηριότητα ή επιχειρηματική παρουσία και το κέρδος να κατανέμεται στις χώρες με βάση μια σταθμισμένη φόρμουλα που αντανακλά την πραγματική οικονομική παρουσία της επιχείρησης σε κάθε χώρα (Sikka, 2017).

Με βάση το πλαίσιο του ΟΟΣΑ κάθε θυγατρική διεθνούς εταιρίας αντιμετωπίζεται ως ανεξάρτητη φορολογητέα οντότητα και αυτό επιτρέπει στις διεθνείς εταιρίες να εκμεταλλεύονται τα διαφορετικά φορολογικά συστήματα των κρατών. Από την άλλη, το Ενιαίο Σύστημα Φορολόγησης έχει τη δυνατότητα να ελέγξει τη μετατόπιση κερδών (European Commission, 2015a). Η ιδέα είναι ότι μια ομάδα εταιριών υπό κοινό έλεγχο, ιδιοκτησία και στρατηγικές δεν είναι μια συλλογή διαφορετικών οντοτήτων αλλά μια ενιαία ολοκληρωμένη οικονομική οντότητα. Υπό αυτό το πλαίσιο όλα τα περιουσιακά στοιχεία και οι λογαριασμοί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων παρουσιάζονται ενιαία ως σύνολο μιας μόνο οντότητας (Sikka, 2017).

Μέχρι πρόσφατα η τιμολόγηση μεταφοράς αποτέλεσε τη βάση του συστήματος φορολογίας των εταιριών με βάση την οποία κάθε κράτος επέβαλε φόρους στα εταιρικά κέρδη που πραγματοποιούνται στον πλαίσιο της καθορισμένης γεωγραφικής του δικαιοδοσίας. Το σύστημα αυτό προωθήθηκε και από τον ΟΟΣΑ αλλά εξαιτίας της παγκοσμιοποίησης αναθεωρείται σήμερα η επιτυχία του. Οι εταιρίες πλέον είναι σε θέση να δημιουργήσουν όσες θυγατρικές θέλουν και μάλιστα σε κράτη με ελάχιστη ή και μηδενική φορολογία (Sikka, 2017).

Σύμφωνα με την αρχή του ανταγωνισμού οι συναλλαγές πρέπει να αποτιμώνται σαν να είχαν πραγματοποιηθεί μεταξύ μη συνδεδεμένων μερών καθένας από τους οποίους θα ενεργούσε με βάση το δικό του συμφέρον (OECD, 2006). Σύμφωνα με το πλαίσιο του ΟΟΣΑ τα μέλη ενός ομίλου εταιριών αντιμετωπίζονται ως ξεχωριστές οντότητες και όχι ως τμήματα μιας ενιαίας επιχείρησης. Ο κανόνας της ξεχωριστής αντιμετώπισης των οντοτήτων παραγκωνίζει τις οικονομίες κλίμακας.

Οι ηγέτες G-8 στη Σύνοδο Κορυφής το 2013 συμφώνησαν να καθιερώσουν ένα νέο παγκόσμιο πρότυπο πολυμερούς και αυτόματης ανταλλαγής φορολογικών

πληροφοριών καθώς και να προωθήσουν τη διαφάνεια της πραγματικής ιδιοκτησίας (Murphy & Sikka, 2017). Νωρίτερα η ομάδα G20 είχε ζητήσει να μεταρρυθμιστούν οι διεθνείς φορολογικοί κανόνες προκειμένου να διασφαλιστεί ότι τα κέρδη των πολυεθνικών επιχειρήσεων (MNE) θα φορολογούνται όπου συμβαίνουν οι οικονομικές δραστηριότητες και δημιουργείται αξία (G20, 2013).

1.2. Λογιστική

Η λογιστική είναι η δραστηριότητα που ειδικεύεται στη μέτρηση, την αξιολόγηση, τη γνώση τη διαχείριση και τον έλεγχο των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των μετοχών, καθώς και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας των οικονομικών οντοτήτων. Η λογιστική παρέχει μια συστηματική καταγραφή σε προκαθορισμένα χρονικά σημεία και παρουσιάζει την οικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική απόδοση και όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για τους υπάρχοντες και τους πιθανούς ενδιαφερόμενους (Bacanu, 2016).

Από οργανωτικής άποψης η λογιστική θεωρείται στοιχείο δημοσιονομικής διαχείρισης και παρέχει πληροφορίες που διασφαλίζουν την αποτελεσματική, ασφαλή και σωστή φορολογία. Από μικροοικονομικής άποψης, η επίδραση της φορολογίας στη λογιστική απεικονίζεται μέσω των αποσβέσεων, των προβλέψεων, της απόλειας αξίας, της αναπροσαρμογής παγίων, της αποτίμησης αποθεμάτων, της επεξεργασίας εξόδων, των πολιτικών αλλαγών και της διόρθωσης των λογιστικών σφαλμάτων (Strapuc & Cazacu, 2016). Η κρίση σχετικά με τα λογιστικά σφάλματα που επιτρέπουν τη χρήση της λογιστικής ως βάση για τον υπολογισμό της φορολογίας καθορίζεται συχνά και από δικαστικές διαφορές (Martins & Sa, 2015).

Η λογιστική εξυπηρετεί πολλούς σκοπούς στο πλαίσιο οικονομικών συστημάτων με διαφορετικά και πολλές φορές αντιφατικά συμφέροντα. Οι λογιστικοί στόχοι μπορούν να προσδιοριστούν ως εξής (Bacanu, 2016):

- Η χρονολογική και συστηματική καταγραφή όλων των οικονομικών εγγράφων.
- Η επεξεργασία και διατήρηση των πληροφοριών που αφορούν την οικονομική κατάσταση, την χρηματοοικονομική απόδοση και όλες τις απαραίτητες πληροφορίες σχετικά με τη δραστηριότητα της οντότητας.
- Η παρουσίαση της χρηματοοικονομικής θέσης και των επιδόσεων τόσο εσωτερικά όσο και εξωτερικά.

Επομένως, οι λογιστικές εφαρμογές έχουν σκοπό την προετοιμασία των εγγράφων δηλαδή των χρηματοοικονομικών καταστάσεων που συνοψίζουν όλες τις οικονομικές συναλλαγές που έχει πραγματοποιήσει η οικονομική οντότητα, οργανωμένες με χρονολογική και συστηματική τάξη. Σκοπός τους είναι επίσης η επεξεργασία των διαθέσιμων πληροφοριών και η συνολική εικόνα της πραγματικής οικονομικής κατάστασης και προοπτικής της οικονομικής οντότητας.

Οι οικονομικές καταστάσεις αποτελούν το κύριο εργαλείο για να εκφράζεται η λογιστική κατά τρόπο κατανοητό και με βάση τη νομοθεσία. Οι ετήσιες και τριμηνιαίες οικονομικές καταστάσεις στοχεύουν στην ενημέρωση σχετικά με την οικονομική απόδοση, τη θέση και τις ταμειακές ροές της οικονομικής οντότητας. Αυτά τα χαρακτηριστικά είναι πολύ χρήσιμα για τους πιθανούς επενδυτές και τους μετόχους, καθώς μέσω των οικονομικών καταστάσεων, οι ενδιαφερόμενοι φορείς είναι σε θέση να λάβουν αποφάσεις και τα αντίστοιχα μέτρα (Bacanu, 2016).

Πριν την εφαρμογή της λογιστικής σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ η λογιστική επηρεαζόταν κυρίως από τη φορολογική νομοθεσία και καθοριζόταν από αυτή. Κύριος στόχος ήταν να επιτευχθεί όσο το δυνατό μεγαλύτερο φορολογητέο εισόδημα προς όφελος του κράτους και αυτό ήταν η κινητήρια δύναμη της λογιστικής και του νομοθέτη. Ως εκ τούτου, ήταν εφικτή η μεγιστοποίηση του δημοσίου εισοδήματος και δεν είχε σχέση με τις λογιστικές αρχές ή με όσα σήμερα γνωρίζουμε ότι ορίζουν την χρηματοοικονομική πληροφόρηση (Canibano & Ucieda, 2006).

Προκύπτει ότι υπάρχει ανάγκη διατήρησης μιας ίσης απόστασης στις διαστάσεις του κέρδους στην περίπτωση εφαρμογής ή μη λογιστικών συστημάτων όπως τα ΔΠΧΑ. Στην περίπτωση που τα λογιστικά συστήματα συνδέονται με τη φορολογία, ο κίνδυνος που αφορά τη λογιστική σχετίζεται με την αρχή των φορολογικών κανονισμών (υπεύθυνοι άσκησης εποπτείας). Στη περίπτωση που τα λογιστικά συστήματα δε συνδέονται με τη φορολογία, ο κίνδυνος στρέβλωσης των αποτελεσμάτων σχετίζεται με τη δημιουργική λογιστική (Grocanu et al., 2012).

Σύμφωνα με τις Ευρωπαϊκές Οδηγίες οι λογιστικοί κανόνες θα έπρεπε να χαρακτηρίζονται από κατανοητό χαρακτήρα, συνάφεια, αξιοπιστία και συγκρισιμότητα. Τα θεμελιώδη ποιοτικά χαρακτηριστικά της λογιστικής είναι η συνάφεια και η ακριβής αναπαράσταση ενώ τα δευτερεύοντα ποιοτικά χαρακτηριστικά αφορούν το γεγονός ότι τα στοιχεία είναι συγκρίσιμα, επαληθεύσιμα, έγκαιρα και κατανοητά. Με αυτά τα χαρακτηριστικά οι χρήστες είναι σε καλύτερη θέση να κατανοήσουν τις διαφορές

μεταξύ διαφορετικών οντοτήτων σε μια δεδομένη χρονική περίοδο. Πρέπει επίσης να αντικατοπτρίζουν τις ακριβείς οικονομικές λειτουργίες και να βοηθούν τους ενδιαφερόμενους να λάβουν τις κατάλληλες αποφάσεις (Bacanu, 2016).

Τα πρότυπα ΔΛΠ ή ΔΠΧΑ για τις επιχειρήσεις της ΕΕ ήταν ένα απαραίτητο βήμα για την ενοποίηση των χρηματοπιστωτικών αγορών σε διεθνές επίπεδο (Hlaciuc et al., 2010). Οι Ευρωπαϊκές Οδηγίες 4 και 7 συνέβαλαν στην εναρμόνιση της λογιστικής πληροφόρησης για εταιρίες ΑΕ δημιουργώντας έτσι μια βελτίωση της ποιότητας των ευρωπαϊκών κανόνων λογιστικής και βοηθώντας τη δραστηριότητα των διεθνών επιχειρήσεων.

Έχει γίνει πια κατανοητή και σε ευρωπαϊκό επίπεδο η ανάγκη να βρεθούν λύσεις που επιτρέπουν την προσέγγιση των επενδυτών με παράλληλη φορολογική τους συμμόρφωση, την προσέγγιση της πραγματικής αξίας και τη δημιουργία μιας εφαρμόσιμης αρχής μέσω της οποίας οι συναλλαγές να αντιμετωπίζονται από οικονομικής και νομικής άποψης (Strapuc & Cazacu, 2016).

Στην Ευρώπη η λογιστική νομοθεσία των μελών της Ε.Ε. έχει ευθυγραμμιστεί ώστε να συμμορφώνεται με την 4^η, 7^η και 8^η Οδηγία που αφορούν τις ατομικές και ενοποιημένες καταστάσεις και την αντίστοιχη εποπτική διαδικασία. Όλες οι χώρες έπρεπε να προσαρμοστούν σε αυτές τις Οδηγίες αλλάζοντας τους εθνικούς τους κανόνες ώστε να συμβαδίζουν με τις ευρωπαϊκές συνθήκες. Οι λογιστικές πληροφορίες έπρεπε να είναι ενωμένες, αξιόπιστες και περιεκτικές (Cubillo, 1990). Η σύγκλιση μεταξύ των διαφόρων λογιστικών συστημάτων των μελών της Ε.Ε. αποτελούσε και αποτελεί προϋπόθεση για την επιτυχία της παγκοσμιοποιημένης οικονομίας, την επίτευξη της διαφάνειας, τη μείωση των ενδεχόμενων δόλιων πράξεων και τον ανταγωνισμό στις διεθνείς αγορές. Επιπλέον, τα εθνικά λογιστικά πρότυπα μιας χώρας έπρεπε να προσαρμοστούν και να συγκλίνουν με τα ΔΠΧΑ. Η Ε.Ε. εξέδωσε την Οδηγία 2003/51/EC προκειμένου να συμβαδίζει με τις λογιστικές οδηγίες (4^η και 7^η) στο πλαίσιο του μοντέλου του Συμβουλίου IASB (Canibano & Ucieda, 2006).

1.3. Διαφάνεια

Η εταιρική διαφάνεια ορίζεται ως η διαθεσιμότητα συγκεκριμένων πληροφοριών που αφορούν την επιχείρηση και διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στην αποτελεσματική κατανομή των πόρων (Wang, 2010). Σήμερα υπάρχει αυξανόμενη ανάγκη για διαφάνεια ειδικά μέσα στο παγκοσμιοποιημένο πλαίσιο λειτουργίας των επιχειρήσεων.

Η αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων διαδραματίζει σημαντικό ρόλο σε αυτή την προσπάθεια μέσα από ποιοτικά χαρακτηριστικά και ο έλεγχος καθίσταται όλο και πιο επιτακτική ανάγκη. Στο παρελθόν διάφορα σκάνδαλα (π.χ. Enron) οδήγησαν στην αύξηση της εποπτείας και του ελέγχου για επίτευξη μεγαλύτερης διαφάνειας.

Παράγοντες που επηρεάζουν την διαφάνεια ή αλλιώς οδηγούν στη φορολογική συμμόρφωση (Καζαντζής, 2006):

- Η πιθανότητα εντοπισμού από τις φορολογικές αρχές: Οι επιχειρήσεις δεν θα επιλέξουν να φοροδιαφύγουν εφόσον γνωρίζουν ότι θα ανακαλυφθούν και θα τους επιβληθούν πρόστιμα. Αυτό σχετίζεται με την πιθανότητα που έχουν οι επιχειρήσεις να υποστούν κάποιον έλεγχο (άρα εξαρτάται από το προσωπικό που διατίθεται για αυτή τη διαδικασία) και από την πιθανότητα να ανακαλυφθούν από φορολογικές παραβάσεις. Σαφώς παίζει ρόλο και ο τρόπος με τον οποίο διενεργούνται οι έλεγχοι και η οργάνωσή τους. Όσο πιο πολλές οι πιθανότητες εντοπισμού τις οποίες ασφαλώς πρέπει να γνωρίζουν οι φορολογούμενοι, τόσο μεγαλύτερη είναι και η διαφάνεια που τηρούν.
- Φορολογική δικαιοσύνη: Με βάση την αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης όλοι οι πολίτες πρέπει να συμμετέχουν στη φορολόγηση εκτός και αν ανήκουν σε κάποια ειδική ομάδα προνομιακής μεταχείρισης. Είναι υποχρέωση του κράτους να αντιμετωπίζει ίσα σε φορολογικούς όρους τους πολίτες.
- Το επίπεδο φορολογικής συνείδησης των φορολογουμένων: Η κουλτούρα των πολιτών όσον αφορά τη φορολογική συνείδηση και συμμόρφωση επηρεάζεται από το κοινωνικό τους περιβάλλον και τις συνθήκες διαβίωσής τους. Αν η φοροδιαφυγή είναι κανόνας τότε δεν είναι εύκολη η τήρηση της διαφάνειας.
- Η κωδικοποίηση της φορολογικής νομοθεσίας: Η πληθώρα νόμων, διατάξεων και εγκυκλίων δυσχεραίνει την παρακολούθηση της φορολογικής νομοθεσίας. Η κωδικοποίηση του φορολογικού συστήματος θα διευκόλυνε την αποκάλυψη παραβάσεων και τη λειτουργία του.
- Το κόστος διαχείρισης: Αν το κόστος διαχείρισης για τη διασφάλιση της διαφάνειας από την πλευρά του κράτους είναι μεγάλο και καλύπτει μεγάλο μέρος των φορολογικών εσόδων οι φορολογούμενοι θα αντιδράσουν αρνητικά.
- Το κόστος συμμόρφωσης: Η πλειοψηφία των επιχειρήσεων χρησιμοποιεί επαγγελματίες για τις φορολογικές του υποχρεώσεις (λογιστές, φοροτεχνικοί

κλπ). Ωστόσο, απαιτείται σε μεγάλο βαθμό το φορολογικό σύστημα να είναι κατανοητό και όχι δυσνόητο και πολύπλοκο (Τσάτσος, 2012).

Όταν οι επιχειρήσεις επιλέγουν τη διαφάνεια αναγκάζονται να αποχωριστούν ορισμένα οφέλη από την πρόσβαση σε περισσότερο και πιο φθηνό κεφάλαιο έναντι του κόστους μιας μεγαλύτερης φορολογικής επιβάρυνσης (Ellul et al., 2011). Για τις περισσότερες επιχειρήσεις η διαφάνεια είναι θέμα επιλογής (Leuz & Wysocki, 2008).

Ο νόμος θέτει τα ελάχιστα κριτήρια και τις απαιτήσεις δημοσιοποίησης αλλά αφήνει ένα περιθώριο στις επιχειρήσεις σχετικά με τις αποκαλύψεις που κάνουν. Παράγοντας που επηρεάζει αυτή την επιλογή είναι ο βαθμός στον οποίο επιθυμούν οι επιχειρήσεις να έχουν πρόσβαση στις δημόσιες κεφαλαιαγορές (Ellul et al., 2011). Η έκδοση τίτλων στο χρηματιστήριο απαιτεί πιστοποίηση των λογαριασμών από ανεξάρτητους ελεγκτές, τη θέσπιση αυστηρών λογιστικών κανόνων, τη συχνή δημοσιοποίηση λογαριασμών κλπ.

Από την άλλη, οι εισηγμένες επιχειρήσεις τείνουν να είναι πιο διαφανείς, γιατί δεν χρειάζεται να ικανοποιήσουν τις απαιτήσεις αποκάλυψης που σχετίζονται με την πρόσβαση στην χρηματιστηριακή αγορά. Ακόμη και ανεξάρτητα από την επιλογή μεταξύ διαφορετικών προτύπων, διαθέτουν διακριτική ευχέρεια όσον αφορά τη διαφάνειά τους. Για παράδειγμα οι εισηγμένες μπορούν να αυξήσουν την ποιότητα και την ποσότητα των πληροφοριών που αναγγέλλουν στο κοινό δίνοντάς του περισσότερες εκθέσεις και αναφορές (Ellul et al., 2011).

Ένας δεύτερος λόγος που οι επιχειρήσεις επιλέγουν μεγαλύτερη διαφάνεια είναι η προσέλκυση περισσότερης χρηματοδότησης από τους επενδυτές και επίτευξης χαμηλότερου κόστους κεφαλαίου σύμφωνα με έρευνες (Khurana et al., 2005). Αυτό δεν ισχύει μόνο για τις εισηγμένες, αλλά και τις μη εισηγμένες επιχειρήσεις. Όσοι αναζητούν δάνεια πρέπει να αποκαλύπτουν αξιόπιστες λογιστικές πληροφορίες στις τράπεζες όπου ζητούν πίστωση. Όσοι από την άλλη δραστηριοποιούνται υπογείως και επιλέγουν την απόκρυψη πληροφοριών, δυσκολεύονται να βρουν δανεισμό από τράπεζες και επίσημους χρηματοδοτικούς φορείς (Garmaise et al., 2010).

Αυτό υποδηλώνει ότι η διαφάνεια, η πρόσβαση στις κεφαλαιαγορές και οι εταιρικές επενδύσεις πρέπει να σχετίζονται θετικά μεταξύ τους ειδικά για τις επιχειρήσεις που εξαρτώνται άμεσα από την οικονομία και είναι πιο πιθανό να έχουν περιορισμένη χρηματοδότηση λόγω υψηλών κεφαλαιακών απαιτήσεων. Αυτό βέβαια μπορεί να ισχύσει μόνο σε χώρες όπου οι κεφαλαιαγορές είναι αναπτυγμένες τόσο ώστε να

επιβραβεύεται η λογιστική διαφάνεια των εταιριών με άφθονη και φθηνή εξωτερική χρηματοδότηση (Ellul et al., 2011).

Η διαφάνεια και η φορολογία αποτελούν δύο έννοιες οι οποίες συνδέονται. Η διαφάνεια σχετίζεται σε μεγάλο βαθμό με την ηθική με τέτοιο τρόπο ώστε να μην παραβαίνουν οι επιχειρήσεις το νόμο. Αυτή η οπτική επηρεάζει τελικά θετικά τη φορολογία εφόσον αποθαρρύνει την παραοικονομία (το μαύρο χρήμα δηλαδή) (Canibano & Ucieda, 2006). Η αποκάλυψη πληροφοριών από την πλευρά των επιχειρήσεων δεν έχει οφέλη μόνο όσον αφορά τη μεγαλύτερη χρηματοδοτική ικανότητα, αλλά έχει και κόστος λόγω της μεγαλύτερης έκθεσης που επωμίζονται οι επιχειρήσεις στις φορολογικές αρχές. Ως εκ τούτου δεν προκύπτει δυνατότητα αποφυγής της φορολογίας. Μια επιχείρηση που αντιμετωπίζει υψηλή φορολογική πίεση έχει μεγαλύτερη ώθηση να επιλέξει χαμηλή λογιστική διαφάνεια. Για παράδειγμα, μια επιχείρηση μπορεί να διαθέτει δύο ομάδες λογαριασμών. Από τη μια, μια επίσημη που υποτιμά τα κέρδη για φορολογικούς σκοπούς και από την άλλη, μια αληθινή για εσωτερική τήρηση των βιβλίων. Ωστόσο, μια επιχείρηση η οποία υποτιμά τα αληθινά της κέρδη δεν μπορεί να αναμένει να αντλήσει μεγάλη χρηματοδότηση από εξωτερικούς επενδυτές (Ellul et al., 2011).

Συνεπώς, όσες επιχειρήσεις χρειάζονται πίστωση πρέπει να αγνοήσουν τα οφέλη από την πρόσβαση σε περισσότερο και πιο φθηνό κεφάλαιο έναντι του κόστους μεγαλύτερης φορολογικής επιβάρυνσης. Κάθε επιχείρηση επιλέγει με βάση τους δικούς της στόχους και τα χαρακτηριστικά της χώρας τους. Αν βρίσκονται σε χώρα με πιο αναπτυγμένες χρηματοπιστωτικές αγορές θα επιλέξουν μεγαλύτερη διαφάνεια και μπορεί να είναι ακόμη πιο διατεθειμένες να κάνουν αυτή την επιλογή αν τους ασκείται μεγαλύτερη φορολογική πίεση (Ellul et al., 2011).

Αυτή η επιλογή έχει αντίκτυπο στην επένδυση και την ανάπτυξη τους. Οι επιχειρήσεις οι οποίες καταλήγουν να επιλέγουν χαμηλότερη λογιστική διαφάνεια θα έχουν λιγότερες πιθανότητες χρηματοδότησης στις κεφαλαιαγορές και θα μπορούν να αναλάβουν λιγότερες επενδύσεις και έτσι θα παραμείνουν μικρότερες. Έτσι, η φορολογία μπορεί να περιορίσει τις σταθερές επενδύσεις και την ανάπτυξη όχι μόνο μέσω του άμεσου αντικινήτρου αλλά και αποθαρρύνοντας τις επιχειρήσεις να είναι διαφανείς περιορίζοντάς τους έτσι την πρόσβαση στην κεφαλαιαγορά (Ellul et al., 2011).

Άλλες έρευνες δείχνουν ότι οι επιχειρήσεις με υψηλότερη χρηματοοικονομική ποιότητα αποκλίνουν λιγότερο από τα αναμενόμενα επίπεδα επενδύσεων και παρουσιάζουν λιγότερη ευαισθησία στις επενδυτικές ροές (Biddle et al., 2009). Οι Bens & Mohanan

(2004) βρίσκουν θετική σχέση μεταξύ της υπέρμετρης αξίας της διαφοροποίησης και της ποιότητας εθελοντικής γνωστοποίησης (με βάση τη βαθμολογία που έδωσαν αναλυτές των εθελοντικών γνωστοποιήσεων).

Όλες αυτές οι έρευνες δείχνουν ότι η διαφάνεια μειώνει την ασύμμετρη πληροφόρηση μεταξύ διοίκησης και εξωτερικών επενδυτών και περιορίζει την ομορτοπιστική συμπεριφορά των διευθυνόντων συμβούλων διευκολύνοντας τον έλεγχο. Μια μη διαφανής αναφορά όχι μόνο επιδεινώνει προβλήματα ηθικού κινδύνου αλλά και στρεβλώνει πληροφορίες που χρησιμοποιούνται από εσωτερικούς φορείς λήψης αποφάσεων και οδηγεί σε βέλτιστες ενέργειες (Wang, 2010).

Όσον αφορά τη συνιστώσα της διάδοσης πληροφοριών η βιβλιογραφία ασχολείται με την κάλυψη των μέσων ενημέρωσης και το γεγονός ότι ο Τύπος μπορεί να διαδραματίσει σημαντικό ρόλο στην εταιρική διακυβέρνηση. Ο Miller (2006) διερευνά το ρόλο του Τύπου ως ενδιάμεσου πληροφοριακού στοιχείου στο πλαίσιο της λογιστικής απάτης. Διαπιστώνει ότι ο Τύπος παίζει τόσο το ρόλο της αναμετάδοσης όσο και τον αρχικό ερευνητικό ρόλο στην κάλυψη λογιστικών απατών. Ακόμη, είναι πιο πιθανό να παράσχει αυξημένες πληροφορίες στις χρηματοπιστωτικές αγορές.

Οι Core et al. (2008) εξετάζουν τον τρόπο με τον οποίο ο Τύπος παρακολουθεί και επηρεάζει τις πολιτικές αποζημίωσης εκτελεστικών στελεχών και διαπιστώνουν ότι η αρνητική κάλυψη από τον Τύπο για την αποζημίωση του Διευθύνοντος Συμβούλου συνδέεται με την υπερβολική ετήσια αμοιβή. Αυτό σημαίνει ότι ο Τύπος ερμηνεύει την αποζημίωση του Διευθύνοντος Συμβούλου με εκλεπτυσμένο τρόπο (Wang, 2010).

Καθίσταται κατανοητό ότι η πρόσβαση στις πληροφορίες είναι απαραίτητη συνιστώσα της διαφάνειας. Η διαφάνεια έχει ιδιαίτερο ρόλο στις βιομηχανίες, καθώς υποστηρίζει την παρακολούθηση από τα διοικητικά συμβούλια, τους εξωτερικούς επενδυτές και τις ρυθμιστικές αρχές (Bushman, 2016).

Οι Bushman et al. (2004) ανέπτυξαν ένα πλαίσιο, το πλαίσιο BPS για το σχεδιασμό και τη μέτρηση της εταιρικής διαφάνειας σε επίπεδο χώρας. Στο πλαίσιο του BPS οι μηχανισμοί πληροφόρησης για την ενίσχυση της εταιρικής διαφάνειας ταξινομούνται σε τρεις κατηγορίες: α) εταιρικές αναφορές, β) απόκτηση εμπιστευτικών πληροφοριών και γ) διάδοση πληροφοριών (Wang, 2010).

Οι εταιρικές αναφορές περιλαμβάνουν την περιοδική γνωστοποίηση συγκεκριμένων πληροφοριών της επιχείρησης σε εθελοντική ή υποχρεωτική βάση. Οι εκτεταμένες και υψηλής ποιότητας γνωστοποιήσεις παρέχουν χρήσιμες και έγκαιρες πληροφορίες σε εξωτερικούς επενδυτές και ενισχύουν την εταιρική διαφάνεια. Οι μεσάζοντες

πληροφόρησης (π.χ. ελεγκτές και ρυθμιστικές αρχές) μπορούν επίσης να προωθήσουν τη διαφάνεια σχετικά με την υποβολή εκθέσεων καθορίζοντας υψηλού επιπέδου λογιστικά πρότυπα και προσθέτοντας αξιοπιστία στις γνωστοποιήσεις που καταρτίζει η επιχείρηση (Wang, 2010).

Η αναφορά διαφάνειας μετριέται με βάση την ένταση και επικαιρότητα των υποχρεωτικών γνωστοποιήσεων (π.χ. αριθμός στοιχείων που παρουσιάζονται στις ετήσιες εκθέσεις και η συχνότητα των ενδιάμεσων εκθέσεων), με βάση την ποιότητα των λογιστικών αρχών και χρήση ελεγκτών υψηλής ποιότητας (Wang, 2010).

Το συστατικό των απόρρητων πληροφοριών αναφέρεται σε πληροφορίες που λαμβάνουν οι χρηματοοικονομικοί αναλυτές κατά τη διάρκεια συλλογής πληροφοριών και ανάλυσης διαδικασιών (Wang, 2010). Χρηματοοικονομικοί αναλυτές και ενημερωμένοι επενδυτές έχουν τις γνώσεις και τους πόρους να ερμηνεύσουν καλύτερα τις δημοσίως διαθέσιμες πληροφορίες και να αποκτήσουν και άλλες μέσω άλλων πηγών. Οι Bushman et al. (2004) χρησιμοποίησαν τρία μέτρα απόκτησης εμπιστευτικών πληροφοριών: α) τον αριθμό των αναλυτών που ακολουθούν την εταιρία, β) τη μέση αναλογία της αξίας των συγκεντρωτικών θεσμικών επενδύσεων στο ΑΕΠ και γ) την ύπαρξη νόμων για εμπορία εμπιστευτικών πληροφοριών.

Η διάδοση πληροφοριών μετριέται ως η μέση κατάταξη των χωρών με βάση τον κατά κεφαλή αριθμό εφημερίδων και καναλιών. Μια καλά αναπτυγμένη δομή επικοινωνίας διευκολύνει τη ροή πληροφοριών μεταξύ οικονομικών παραγόντων. Πρόσφατες έρευνες δείχνουν ότι εκτός από το ρόλο αναμετάδοσης τα ΜΜΕ αναλύουν και αξιολογούν πληροφορίες που έχουν αποκτηθεί από διάφορες πηγές (Wang, 2010).

Η ποιότητα της χρηματοοικονομικής αναφοράς αποτελεί καθοριστικό παράγοντα για το κόστος των ιδίων κεφαλαίων και το κόστος του χρέους σύμφωνα με έρευνες. Για παράδειγμα, οι Francis et al. (2004) διαπιστώνουν ότι τα χαρακτηριστικά των κερδών (δηλαδή η ποιότητα απόκτησης, η διατήρηση κερδών, η ομαλότητα, η σχέση αξίας και επικαιρότητας) συνδέονται με το κόστος των ιδίων κεφαλαίων και η ποιότητα των δεδουλευμένων εσόδων έχει το μεγαλύτερο κόστος της επίδρασης των ιδίων κεφαλαίων. Οι Francis et al. (2004) διαπιστώνουν ακόμη ότι οι επιχειρήσεις με χαμηλότερη ποιότητα δεδουλευμένων έχουν υψηλότερο κόστος χρέους.

Η διαφάνεια μετριέται με την ποιότητα των κερδών, την αναλυτική παρακολούθηση, την κάλυψη του Τύπου και τον όγκο των συναλλαγών. Οι χαμηλότερες τιμές δηλώνουν πιο διαφανείς επιχειρήσεις ενώ οι υψηλότερες πιο αδιαφανείς (Wang, 2010). Οι Lang et al. (2009) χρησιμοποίησαν ένα ολοκληρωμένο σύνολο μέτρων για την εταιρική

διαφάνεια (π.χ. διαχείριση κερδών, λογιστικά πρότυπα, ποιότητα ελεγκτή, αναλυτές και ακρίβεια προβλέψεων αναλυτών). Βρήκαν ότι οι επιχειρήσεις με μεγαλύτερη διαφάνεια έχουν χαμηλότερο κόστος συναλλαγών, μεγαλύτερη ρευστότητα, χαμηλότερο τεκμαρτό κόστος κεφαλαίου και μεγαλύτερη αποτίμηση. Αυτές οι επιδράσεις είναι ακόμη πιο έντονες σε αδύναμα περιβάλλοντα προστασίας των επενδυτών (Wang, 2010).

Για τη μέτρηση της διαφάνειας έχουν χρησιμοποιηθεί διάφορες μεταβλητές σε προηγούμενες έρευνες συμπεριλαμβανομένης της διαχείρισης κερδών (Fan & Wong, 2002), της ποιότητας των ελεγκτών (Fan & Wong, 2005) και υιοθέτησης διεθνών λογιστικών προτύπων (Daske et al., 2008). Οι Lang et al. (2012) χρησιμοποίησαν δύο ακόμη μεταβλητές στην έρευνά τους οι οποίες σχετίζονται με την συλλογή εξωτερικών πληροφοριών: α) τον αριθμό των αναλυτών που καλύπτουν μια επιχείρηση και β) την ακρίβεια των προβλέψεων του αναλυτή.

Ασφαλώς η επίδραση της διαφάνειας δεν περιορίζεται μόνο στα παραπάνω αποτελέσματα. Μπορεί να συνεισφέρει και στην οικονομική επίδοση της επιχείρησης με την πειθαρχία των εμπλεκόμενων εταιριών στην καλύτερη επιλογή επενδύσεων, την αποτελεσματικότερη διαχείριση των περιουσιακών στοιχείων και τη μειωμένη αλλοτρίωση του πλούτου των μειοψηφούντων μετόχων (Bushman & Smith, 2001). Σύμφωνα με αυτή την άποψη συνάγεται ότι η εταιρική διαφάνεια μπορεί να επηρεάσει τις επιχειρηματικές δραστηριότητες. Το αντίκτυπο της διαφάνειας σε συγκεκριμένες επιχειρησιακές πολιτικές δεν είναι όμως εύκολο να γίνει κατανοητό όσον αφορά το ρόλο της στις κεφαλαιακές αγορές (Wang, 2010).

Σύμφωνα με την Wang (2010) η εταιρική διαφάνεια διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στην κατανόηση των καθοριστικών παραγόντων και των οικονομικών συνεπειών της φοροδιαφυγής. Στην έρευνά της βρίσκει ότι οι διαφανείς επιχειρήσεις αποφεύγουν περισσότερους φόρους από τις αδιαφανείς. Αυτό επιβεβαιώνει την άποψη ότι σε ένα μεγάλο τμήμα της οικονομίας υπερισχύουν οι επιπτώσεις της φοροδιαφυγής που ενισχύουν την αξία. Ακόμη, συμπεραίνει ότι οι επιχειρήσεις που δε διαθέτουν έλεγχο στην αγορά απολαμβάνουν χαμηλότερης αξίας ασφάλιστρα για τις δραστηριότητες φοροδιαφυγής σε σχέση με εκείνες που ακολουθούν οι οικονομικοί αναλυτές και άλλοι συμμετέχοντες στην αγορά. Το γενικό συμπέρασμα είναι ότι η φοροαποφυγή ενισχύει την σταθερή αξία ειδικά για τις πιο διαφανείς επιχειρήσεις.

Οι Lang et al. (2012) διαπίστωσαν στην έρευνά τους ότι η μεγαλύτερη διαφάνεια συνδέεται σημαντικά με το χαμηλότερο κόστος συναλλαγών και την υψηλότερη ρευστότητα. Συγκεκριμένα, η ρευστότητα είναι υψηλότερη και το κόστος συναλλαγής

χαμηλότερο για επιχειρήσεις με λιγότερα στοιχεία που τις συνδέουν με διαχείριση κερδών (Daske et al., 2009). Οι Lang et al. (2012) βρήκαν ότι η αυξημένη διαφάνεια όπως αυτή αντικατοπτρίζεται στη μείωση της διαχείρισης των κερδών, στον έλεγχο του υψηλότερου επιπέδου ποιότητας, στη σοβαρή δέσμευση έναντι των διεθνών λογιστικών προτύπων, στον αυξημένο έλεγχο των αναλυτών και στα μικρότερα σφάλματα πρόβλεψης των αναλυτών σχετίζεται με τα χαμηλότερα περιθώρια προσφοράς και ζήτησης και με τη μεγαλύτερη ρευστότητα. Η σχέση αυτή γίνεται ακόμη πιο έντονη σε περιβάλλοντα όπου υπάρχει πιθανότητα μεγαλύτερης αβεβαιότητας (αδύναμοι θεσμοί σε εθνικό επίπεδο, χρονικές περίοδοι αυξημένης μεταβλητότητας στην χώρα και συγκέντρωση ιδιοκτησίας), γεγονός που υποδηλώνει ότι η διαφάνεια σε επίπεδο επιχείρησης είναι το πιο σημαντικό όταν τίθενται ζητήματα πληροφόρησης.

Ακόμη, η ρευστότητα φαίνεται ότι αντιπροσωπεύει ένα σημαντικό στοιχείο μέσω του οποίου η διαφάνεια σχετίζεται με το χαμηλότερο κόστος κεφαλαίου και την υψηλότερη αποτίμηση. Συνολικά τα αποτελέσματα της έρευνας υποδεικνύουν ότι η εστίαση στη διαφάνεια που παρέχεται σε όσους επενδύουν σε μια επιχείρηση, θα μπορούσε να αποτελέσει χρήσιμη συνιστώσα μιας προσπάθειας πληρέστερης κατανόησης της αύξησης της έλλειψης ρευστότητας και μείωσης της αποτίμησης περιουσιακών στοιχείων σε παγκόσμιο επίπεδο εξαιτίας της οικονομικής κρίσης (Lang et al., 2012).

Κεφάλαιο 2 Βιβλιογραφική Επισκόπηση

2.1. Λογιστική και φορολογία

Υπάρχει ισχυρή σχέση μεταξύ της λογιστικής και της φορολογίας. Το ενδιαφέρον των ερευνητών παραμένει ακόμη μεγάλο μέχρι σήμερα έπειτα από τόσους κανονισμούς που έχουν εκδοθεί και εφαρμοστεί σε ευρωπαϊκό και παγκόσμιο επίπεδο. Το κύριο χαρακτηριστικό που συνδέει τις δύο έννοιες είναι η φορολόγηση του κέρδους ως άμεσο ή έμμεσο αποτέλεσμα της εκτίμησης της αναγνώρισης και της απόσβεσης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

Από την άλλη, αυτή η σχέση μπορεί να θεωρηθεί σχέση σύγκρουσης μεταξύ των δύο εννοιών υπό την έννοια ότι οι αρχές, οι κανόνες και οι ρυθμίσεις τους έχουν διαφορετικούς σκοπούς και η σύγκλιση μπορεί να είναι δύσκολη (Grocanu et al., 2012). Η λογιστική έχει ως κύριο στόχο την παροχή πληροφόρησης των χρηστών, των μετόχων και των επενδυτών για την οικονομική κατάσταση της επιχείρησης με βάση τις απαιτήσεις και τις προϋποθέσεις του νόμου. Ταυτόχρονα, η φορολογία ως υποχρέωση προς το κράτος ενδιαφέρεται για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και τις πληροφορίες που αυτές παρέχουν αλλά με μια τελείως διαφορετική οπτική. Επομένως, σύμφωνα με τους Grocanu et al. (2012) η φορολογία και η λογιστική είναι ανεξάρτητες η μια από την άλλη.

Η προϋπόθεση για την αξιολόγηση της αλληλεπίδρασης μεταξύ της λογιστικής και της φορολογίας είναι να κατανοηθούν οι πτυχές όλων των τομέων αλλά και η συμπεριφορά των φορέων λογιστικής και φορολογίας, καθώς και οι εθνικές ιδιαιτερότητες των κρατών (Strapuc & Cazacu, 2016). Η βιβλιογραφία που αφορά τη σχέση της λογιστικής και της φορολογίας και οι απόψεις ειδικών οδήγησαν τους Strapuc & Cazacu (2016) στο διαχωρισμό της έρευνάς τους πάνω στο θέμα σε δύο κατευθύνσεις:

- Τη χρονική, για να αντικατοπτρίζει την κατεύθυνση και ένταση της διακύμανσης των αλληλεπιδράσεων μεταξύ φορολογίας και λογιστικής και αναγνωρίζοντας τρεις τύπους σχέσεων (Marchese, 2009) α) την ανεξαρτησία ή τη μικρή εξάρτηση, β) την εξάρτηση της φορολογίας από τη λογιστική και γ) την εξάρτηση της λογιστικής από τη φορολογία.

- Τη χωρική, ώστε να αντικατοπτρίζει τη σχέση μεταξύ λογιστικής και φορολογίας σε διαφορετικές χώρες της Ε.Ε., οι οποίες χρησιμοποιούν διαφορετικά πρότυπα λογιστικής.

Τόσο η λογιστική όσο και η φορολογία αφορούν τα κέρδη και ως εκ τούτου συνδέονται. Οι υπολογισμοί των εταιρικών φόρων γίνονται με βάση τα λογιστικά κέρδη τα οποία ασφαλώς προσαρμόζονται με βάση παράγοντες όπως κεφαλαιακά δικαιώματα, αποσβέσεις, δωρεές, επιχορηγήσεις, πιστώσεις, κεφαλαιακά κέρδη κλπ. (Sikka, 2017). Ανάλογα την χώρα μπορεί να υπάρξει υψηλή, μερική ή χαμηλή εξάρτηση των πρακτικών λογιστικής και φορολογίας. Για παράδειγμα, χώρες όπως η Γαλλία θεωρείται ότι έχουν στενή σχέση μεταξύ φορολογίας και λογιστικής, ενώ χώρες όπως η Δανία έχουν απόκλιση (Richard, 2012). Η απόκλιση μεταξύ φορολογίας και λογιστικής προκύπτει από τις ανταγωνιστικές, πολιτικές, εμπορικές και οικονομικές πιέσεις που δέχεται κάθε κράτος.

Η σχέση μεταξύ της λογιστικής και της φορολογίας μπορεί να επηρεάσει την απόφαση των ενδιαφερόμενων. Φυσικά ο στόχος του κράτους είναι η είσπραξη των φόρων που καταβάλλουν οι φορολογούμενοι. Οι οικονομικές οντότητες θέλουν να αποκτήσουν υψηλά κέρδη, αλλά να πληρώνουν χαμηλούς φόρους. Η λογιστική είναι το σημείο εκκίνησης για τη φορολόγηση των επιχειρήσεων (Nornberg, 2007). Τόσο η λογιστική όσο και η φορολογία στοχεύουν στην εύρεση του οικονομικού αποτελέσματος που έχει επιτευχθεί από μια οικονομική οντότητα.

Θεωρώντας ως βάση το λογιστικό αποτέλεσμα για τον προσδιορισμό του φόρου πρέπει να αναγνωριστούν κάποιοι παράγοντες που επηρεάζουν άμεσα το λογιστικό αποτέλεσμα και έμμεσα το αποτέλεσμα του φόρου. Αυτοί είναι είτε υποκειμενικοί παράγοντες, όπως η φύση του οικονομικού συστήματος ή ο τρόπος διακυβέρνησης μιας επιχείρησης και αντικειμενικοί, όπως η κατανόηση του προσδιορισμού του λογιστικού αποτελέσματος ή οι λογιστικές πολιτικές που υιοθετούνται (Grocana et al., 2012).

Σύμφωνα με τους Grocana et al. (2012), τα στοιχεία τα οποία επηρεάζουν άμεσα τη διάσταση του λογιστικού αποτελέσματος και έμμεσα το φορολογικό αποτέλεσμα είναι τα εξής:

- Η δημιουργική λογιστική
- Η φορολογία
- Το πληθωριστικό φαινόμενο.

Οι αρχές της χρηματοοικονομικής λογιστικής και οι φορολογικές αρχές παρουσιάζουν αρκετές ομοιότητες, αλλά αποσκοπούν σε διαφορετικά πράγματα. Σκοπός της λογιστικής είναι να παρουσιάσει μια αξιόπιστη, αντικειμενική και αληθή εικόνα της οικονομικής απόδοσης και της θέσης της οικονομικής οντότητας, προκειμένου να ενημερώσει όλους τους πιθανούς ενδιαφερόμενους, όπως επενδυτές (υπάρχοντες και δυνητικούς), εργαζόμενους, προμηθευτές, καταναλωτές, το κράτος κλπ. Από την άλλη πλευρά, στόχος της φορολογίας είναι ο υπολογισμός των φόρων που αντιστοιχούν στην οικονομική επιτυχία της οικονομικής οντότητας και η είσπραξή τους (Bacanu, 2015). Αυτοί οι φόροι διανέμονται στη συνέχεια από το κράτος για κοινωνικούς σκοπούς και με βάση την εκάστοτε πολιτική που ακολουθείται.

Ένα από τα καθήκοντα της λογιστικής είναι η παροχή έπειτα από κατάλληλη επεξεργασία μιας σειράς πληροφοριών σύμφωνα με τις ανάγκες των χρηστών. Οι φορολογικές αρχές είναι στην προνομιά θέση να χρησιμοποιούν αυτές τις οικονομικές καταστάσεις μέσω κανονιστικών πράξεων. Ωστόσο, δεν έχουν την ποιότητα του κύριου χρήστη της λογιστικής πληροφορίας. Ουσιαστικά ο τρόπος συλλογής πληροφοριών και η παροχή τους είναι ο κύκλος της λογιστικής δηλαδή όλα τα διαδοχικά στάδια επεξεργασίας των λογιστικών πληροφοριών (Lepadatu et al., 2014).

Οι δύο έννοιες εκτός από το ότι συνδέονται μεταξύ τους διαφέρουν κιόλας. Η πιο μεγάλη διαφορά της λογιστικής και της φορολογίας αφορά το γεγονός ότι η λογιστική πλαισιώνεται από Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και έχει έναν ενιαίο χαρακτήρα για το σύνολο ομάδων χωρών (π.χ. κράτη – μέλη της ευρωζώνης), ενώ η φορολογία περιορίζεται στο εθνικό πλαίσιο κάθε χώρας και δεν έχει ενιαίο χαρακτήρα και εφαρμογή (Lepadatu et al., 2014). Ακόμη, οι λογιστικές επιδόσεις και η εξέταση των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης συνδέονται με τις φορολογικά ζητήματα έπειτα από μια συγχώνευση ή εξαγορά, ενώ η φορολογία είναι παράγοντας που επηρεάζει την επιλογή της εταιρικής μορφής και διάρθρωσης (Belz et al., 2013).

Χαρακτηριστικό παράδειγμα διαφοράς μεταξύ των αρχών λογιστικής και φορολογίας αποτελούν οι αποσβέσεις. Οι διαφορές μεταξύ φορολογικών και λογιστικών κανόνων που αφορούν τον προσδιορισμό των αποσβέσεων είναι σημαντικές και δεν υπάρχει μια μοναδική προσέγγιση στο ζήτημα. Επιπλέον, τα αρμόδια όργανα συνήθως δείχνουν απροθυμία να συνδυάσουν αρμονικά τα συμφέροντα της κοινωνίας και οικονομικών παραγόντων (Cojocari & Cojocari, 2014). Στην πράξη ανάλογα με τις εκάστοτε

συνθήκες που ισχύουν σε μια επιχείρηση, η πραγματική περίοδος ανάκτησης αξίας των παγίων για φορολογικούς σκοπούς μπορεί να παραταθεί πολλαπλάσιες φορές, αυξάνοντας έτσι τα εργατικά έξοδα των λογιστών και υποτιμώντας το θεμελιώδη κανόνα της πολιτικής απόσβεσης που προωθεί το κράτος σε σύγκριση με την πραγματική διάρκεια της περιόδου λειτουργίας των παγίων. Ακόμη, η υπολογιζόμενη περίοδος απόσβεσης παγίων για φορολογικούς λόγους αυξάνεται καθώς αυξάνεται το κόστος εισροών των στοιχείων που περιλαμβάνονται σε μια κατηγορία ακινήτου (Cojocari & Cojocari, 2014).

Οι χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχουν μέσα στις αρμοδιότητές τους την κατοχή ξεχωριστού φορολογικού συστήματος λαμβανομένης ωστόσο υπόψη της κοινοτικής νομοθεσίας σχετικά με τους έμμεσους φόρους. Για τη λογιστική διαμορφώνεται όλο και πληρέστερα ένας ρόλος λήψης αποφάσεων από επαγγελματικούς φορείς στην κατάρτιση των κανόνων που την πλαισιώνουν. Η φορολογία όμως καθορίζεται από τις αρχές δημόσιας εξουσίας κάθε κράτους. Οι πολίτες σε αυτή την κατάσταση έχουν μόνο το ρόλο του παρατηρητή στην εφαρμογή των δημοσιονομικών κανόνων. Μια σημαντική διαφοροποίηση επομένως μεταξύ λογιστικής και φορολογίας αφορά το υπόβαθρο και δεν φαίνεται η παγκοσμιοποίηση να αλλάζει αυτή την κατάσταση στο άμεσο μέλλον. Η λογιστική αποτελεί μέρος ενός ρυθμιστικού πλαισίου, ενώ η φορολογία αποτελεί μέρος του κανονιστικού δημόσιου συστήματος και εφαρμόζεται με βάση εθνικούς κανόνες (Lepadatu et al., 2014).

Η σχέση της λογιστικής και της φορολογίας έχει συζητηθεί πολύ στη βιβλιογραφία και ειδικά στην Ευρώπη. Ο Hoogendoorn (1996) ανέλυσε αυτή τη σχέση για 13 ευρωπαϊκές χώρες αναγνωρίζοντας 12 παράγοντες επηρεασμού. Η ταξινόμηση που χρησιμοποίησε ήταν η εξής (Cuzdriorean et al., 2012):

- Η λογιστική και η φορολογία χαρακτηρίζονται ως εξαρτώμενες και η σχέση αυτή δεν αναμένεται να αλλάξει. Σε αυτές τις περιπτώσεις δεν υπάρχουν αναβαλλόμενοι φορολογικοί κανονισμοί και έτσι επιτρέπονται εναλλακτικές λύσεις. Τόσο οι ατομικοί όσο και οι ενοποιημένοι λογαριασμοί επηρεάζονται από τους φορολογικούς κανονισμούς και εδώ υπάγονται χώρες όπως το Βέλγιο και η Ιταλία.
- Η λογιστική και η φορολογία εξαρτώνται και η σχέση αυτή δεν αναμένεται να αλλάξει. Αυτή τη φορά υπάρχουν λίγες αναβαλλόμενες φορολογικές ρυθμίσεις και φορολογικές επιρροές. Η Γαλλία και η Γερμανία περιλαμβάνονται σε αυτή την κατηγορία.

- Η λογιστική και η φορολογία εξαρτώνται αλλά είναι επιθυμητός ο στόχος της διάλυσης της σχέσης τους. Δεν υπάρχουν αυστηροί κανονισμοί σχετικά με την αναβαλλόμενη φορολογία και εδώ υπάγονται χώρες όπως η Σουηδία και η Φινλανδία.
- Η λογιστική και η φορολογία είναι τυπικά ανεξάρτητες στην πράξη όμως έχουν ισχυρή σχέση. Υπάρχουν λίγοι αυστηροί κανονισμοί που αφορούν την αναβαλλόμενη φορολογία και υπάγονται σε αυτή την κατηγορία χώρες όπως η Πολωνία και η Τσεχία.
- Η λογιστική και η φορολογία είναι ανεξάρτητες. Η εναλλακτική ρύθμιση επιτρέπει την αναβαλλόμενη φορολογία και αντιπροσωπευτική χώρα είναι η Δανία.
- Η λογιστική και η φορολογία είναι ανεξάρτητες και υπάρχουν ειδικοί κανονισμοί σχετικά με την αναβαλλόμενη φορολογία οι οποίοι αντιπροσωπεύουν χώρες όπως η Ιρλανδία, το Ηνωμένο Βασίλειο, οι Κάτω Χώρες και η Νορβηγία.

Οι Lamb et al. (1998) εξέτασαν την ίδια σχέση για τέσσερις χώρες (Γερμανία, Γαλλία, Αγγλία και Η.Π.Α.) αναγνωρίζοντας πέντε παράγοντες της σχέσης (αποσύνδεση, ταυτότητα, καθοδήγηση λογιστική, καθοδήγηση φορολογική και επικρατούσα φορολογία).

Ο Gallegro (2004) εξέτασε τη σχέση λογιστικής και φορολογίας σε εισηγμένες ισπανικές επιχειρήσεις και αναγνώρισε το φόρο εισοδήματος, τα συστήματα κοινωνικής πρόνοιας, την πρόβλεψη για συντάξεις, τη νομισματική διόρθωση, την επιταχυνόμενη απόσβεση ή απαλλαγή για επανεπένδυση ως σημείο διαφοράς μεταξύ λογιστικού και φορολογικού κέρδους.

Σε μελέτη τους οι Strapuc & Cazacu (2016) βρίσκουν ότι στη Δανία και την Ολλανδία οι δύο έννοιες είναι ανεξάρτητες καθώς η λογιστική διαχωρίζεται από τη φορολογία. Για την ακρίβεια η φορολογική βάση διαμορφώνεται με βάση τα αποτελέσματα. Από την άλλη, η Αυστρία, το Βέλγιο, η Γαλλία, η Γερμανία, η Ιταλία, η Ισπανία και το Ηνωμένο Βασίλειο ανήκουν στην κατηγορία χωρών όπου η φορολογία εξαρτάται από τη λογιστική, γιατί το φορολογικό σύστημα διαμορφώνεται με βάση τα χρηματοοικονομικά αποτελέσματα και τις καταστάσεις. Η Ελλάδα αποτελεί

παράδειγμα χώρας όπου η λογιστική εξαρτάται από τη φορολογία. Υπάρχει επομένως μια «ποικιλομορφία στην ενότητα» (Strapuc & Cazacu, 2016).

Σύμφωνα με τους Lamb et al. (1998) υπάρχουν πέντε πλευρές στη σχέση μεταξύ της λογιστικής και της φορολογίας:

1. Αποσύνδεση: Διαφορετικοί φορολογικοί και λογιστικοί κανόνες για διαφορετικούς σκοπούς.
2. Ταυτότητα: Υπάρχει ταυτότητα μεταξύ των κανόνων φορολογίας και αυτών της λογιστικής.
3. Λογιστική καθοδήγηση: Ένας κανόνας λογιστικής ακολουθείται για χρηματοοικονομικούς σκοπούς αλλά και φορολογικούς.
4. Φορολογική καθοδήγηση: Ένας κανόνας φορολογίας ακολουθείται για φορολογικούς αλλά και λογιστικούς σκοπούς.
5. Κυριαρχούσα φορολογία: Ένας φορολογικός κανόνας ακολουθείται και στις δύο περιπτώσεις αντί να υπάρχει σύγκρουση μεταξύ φορολογίας και λογιστικής.

Από οργανωτικής άποψης η λογιστική θεωρείται μια συνιστώσα της δημοσιονομικής διαχείρισης που προσφέρει πληροφορίες για αποτελεσματική, σωστή και ασφαλή φορολογική λειτουργία. Λόγω των διαφορών μεταξύ λογιστικών και φορολογικών αρχών υπάρχει μια αποσύνδεση μεταξύ της χρηματοοικονομικής και δημοσιονομικής λογιστικής (Strapuc & Cazacu, 2016).

Ο συγχρονισμός λογιστικής και φορολογίας με βάση την ανάπτυξη των οικονομικών εκθέσεων και την αύξηση του εμπορικού ισοζυγίου απαιτεί μια τυποποιημένη μεθοδολογία η οποία να εξαλείφει τα σφάλματα λογιστικής παρουσίασης στα οποία πρέπει να επικρατήσει ισορροπία μεταξύ οικονομικών και λογιστικών σχέσεων. Αυτό πρέπει να αποτελέσει επιθυμία του συνόλου καθώς όλοι επιθυμούν να αυξήσουν την απορρόφηση των κονδυλίων της Ε.Ε. και αυτό θέτει ζήτημα υποχρεωτικής τήρησης των κανόνων της Συνθήκης για τη δημοσιονομική διακυβέρνηση που εγκρίθηκε στην Ε.Ε. (Strapuc & Cazacu, 2016).

Σύμφωνα με τους Strapuc & Cazacu (2016) οι πιο συναφείς προσεγγίσεις για τη σχέση φορολογίας και λογιστικής είναι η κανονιστική (μόνο υπό συνθήκες κατάλληλης ρύθμισης η λογιστική και η φορολογία συγκλίνουν) και η πρακτική προσέγγιση (η λογιστική και η φορολογία συγκρούονται και η μία προσπαθεί να επικρατήσει της άλλης). Η λογιστική πρέπει να τελείται με βάση τις δικές της αρχές χωρίς να επηρεάζεται από προσαρμογές λόγω φορολογίας. Για να γίνει αυτό πρέπει η λογιστική

να αποσυνδεθεί από τη φορολογία με την έννοια ότι η δημοσιονομική αναγνώριση του μεγέθους ορισμένων δαπανών δεν πρέπει να εξαρτάται από τη λογιστική τους αποτύπωση.

Σύμφωνα με τους Blake et al. (1997) μια δεσμευτική σχέση μεταξύ λογιστικής και φορολογίας αποτελεί εμπόδιο στην ισορροπία της λογιστικής. Οι Blake et al. (1993) διεξήγαγαν μια συγκριτική ανάλυση μεταξύ των οικονομικών και φορολογικών κανονισμών στην Γερμανία, την Ισπανία και το Ηνωμένο Βασίλειο, δηλαδή σε χώρες με διαφορετική προσέγγιση όσον αφορά τη σχέση της λογιστικής και της φορολογίας. Η Γερμανία φαίνεται να έχει δεσμευτική σχέση μεταξύ λογιστικής και φορολόγησης και αυτό οφείλεται στο μεγάλο εύρος των αναγκών των χρηστών στο οποίο ταιριάζει καλύτερα η συντηρητική προσέγγιση της λογιστικής. Στο Ηνωμένο Βασίλειο η σχέση μεταξύ λογιστικής και φορολογίας είναι τόσο θεωρητικά όσο και πρακτικά ισχυρή αν και δεν υπάρχει επίσημη σχέση μεταξύ τους και οι φορολογικοί παράγοντες έχουν πληθώρα επιδράσεων στους λογιστικούς κανονισμούς. Στην Ισπανία η σχέση μεταξύ λογιστικής και φορολογίας είναι ισχυρή αλλά υπάρχει αλλαγή εξαιτίας της εφαρμογής της τέταρτης Οδηγίας της ΕΚ (Cuzdriorean & Matis, 2012).

Σε άλλη μελέτη, ο Gogol (2016) μελέτησε την ανάπτυξη της λογιστικής και της φορολογίας σε αναπτυσσόμενες χώρες, τα συστήματα που τις συνδέουν και το αντίκτυπό τους σε μικρές επιχειρήσεις και στις οικονομίες των κρατών. Ο καταλληλότερος μηχανισμός για τον προσδιορισμό της φορολογικής βάσης και της εύρεσης των ποσών των φόρων θεωρείται η προσαρμογή των λογιστικών στοιχείων σύμφωνα με τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας ενώ τα αντίστοιχα πρωτογενή έγγραφα αποτελούν τη βάση για φορολογική ή λογιστική χρήση. Σε κάποιες χώρες βρέθηκαν διαφορές μεταξύ του φορολογητέου και του λογιστικού εισοδήματος που αναγνωρίζονται από τα εθνικά λογιστικά πρότυπα και συστήματα δεδομένου ότι οι φορολογικοί κανόνες αντικατοπτρίζουν τις προτεραιότητες της κρατικής φορολογικής πολιτικής ενώ η τήρηση λογιστικών βιβλίων πραγματοποιείται για τον προσδιορισμό της οικονομικής κατάστασης των επιχειρήσεων (Gogol, 2016).

Σύμφωνα με τον Gogol (2016), αν αναλύσει κανείς την εξέλιξη της λογιστικής θα διαπιστώσει ότι δεν συνδέεται με τη φορολογική εξέλιξη παρά το γεγονός ότι υπάρχει στενή σύνδεση μεταξύ τους. Η συγκριτική ανάλυση λογιστικών μεθόδων και συστημάτων σε διάφορες χώρες μπορεί να συμβάλλει στον προσδιορισμό τυπικών μοντέλων ανάπτυξης που επηρεάζουν σημαντικά την πρόβλεψη και πρόνοια για τυχόν προβλήματα που μπορεί να αντιμετωπίσει η χώρα επιλέγοντας μια λύση βασισμένη

στην εμπειρία των χωρών με παρόμοια μοντέλα λογιστικής και φορολογία. Ο Gogor (2016) στη μελέτη του διακρίνει δύο μοντέλα συνύπαρξης των λογιστικών και φορολογικών συστημάτων:

1. Το ευρωπαϊκό μοντέλο
2. Το αγγλο-αμερικάνικο μοντέλο

Όσον αφορά τις χώρες που ακολουθούν το ευρωπαϊκό μοντέλο όπως η Ιταλία, η Ελβετία και η Γερμανία, θεωρούν ότι το ποσό των λογιστικών εσόδων πρέπει να αντιστοιχεί στο εισόδημα που αφορά τους φόρους. Για αυτό η λογιστική και φορολογική λογιστική πρέπει να συμπίπτουν και το λογιστικό σύστημα να επικεντρώνεται στην κάλυψη των δημοσιονομικών αναγκών του κράτους, ενώ η ρύθμιση των λογιστικών μεθόδων πρέπει να εφαρμόζεται σε εθνικό επίπεδο (Gogor, 2016).

Η μεγαλύτερη επίδραση της φορολογίας στη λογιστική διαπιστώνεται σε αυτή τη μελέτη ότι υπάρχει στη Γερμανία. Ο γερμανικός φορολογικός κώδικας έχει θεσπίσει κανόνες και πρότυπα λογιστικής που αφορούν τις απαιτήσεις, τις εισροές και εκροές αποθεμάτων, τις διαδικασίες αποθήκευσης εγγράφων και άλλα. Υπάρχουν επίσης πρότυπα που καθορίζουν λογιστικές αρχές, τη συμμόρφωση στο λογιστικό αποτέλεσμα της περιόδου αναφοράς, την αναγνώριση και μέτρηση των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της επιχείρησης, τη διάρθρωση υπολοίπου και άλλα (Gogor, 2016).

Η πλειοψηφία των επιχειρήσεων συστήνουν ένα γενικό υπόλοιπο για τη φορολογική υποβολή χωρίς διορθωτικές ενέργειες αν και στην πράξη υπάρχουν δύο λογαριασμοί – εμπορικοί και φορολογικοί- και έτσι οι επιχειρήσεις έχουν την επιλογή μεταξύ των δύο. Αυτό επηρεάζει τη διαφορά μεταξύ εμπορικού και φορολογικού ισοζυγίου και αποτρέπει την πλήρη ταύτισή τους. Στη Γερμανία υπάρχει μια αρχή υποχρέωσης στο λογιστικό σύστημα σύμφωνα με την οποία οι ίδιοι οι λογαριασμοί αποτελούν το σύνολο των φορολογικών χρεώσεων. Καθώς οι φορολογικοί κανόνες επηρεάζουν τη λογιστική, υπάρχει κάποια δυσπιστία για την χρηματοοικονομική παρουσίαση εταιριών (Gogor, 2016).

Από την άλλη, χώρες που χρησιμοποιούν το αγγλο-αμερικάνικο μοντέλο όπως οι Η.Π.Α. και το Ηνωμένο Βασίλειο πιστεύουν ότι το ποσό των λογιστικών εισοδημάτων διαφέρει από το εισόδημα για φορολογικούς σκοπούς. Στις χώρες αυτές διεξάγεται ταυτόχρονη οικονομική και φορολογική λογιστική και η χρηματοοικονομική πληροφόρηση επικεντρώνεται σε ένα ευρύ φάσμα χρηστών, ενώ οι λογιστικές αρχές, οι

κανονισμοί και τα πρότυπα αναπτύσσονται από επαγγελματίες λογιστικούς φορείς. Οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες απευθύνονται κυρίως στις ενημερωτικές ανάγκες των επενδυτών, των πιστωτών και των μετόχων, οπότε τα κριτήρια υψηλής προτεραιότητας για την ποιότητα πληροφόρησης είναι η χρησιμότητά της στη λήψη αποφάσεων καθώς η ακρίβεια και η αμεροληψία.

Με βάση τα αμερικάνικα πρότυπα η χρηματοοικονομική λογιστική είναι μια διαδικασία που τελειώνει με μια γραπτή οικονομική αναφορά της επιχείρησης για το σύνολό της η οποία στην συνέχεια χρησιμοποιείται από εξωτερικούς και εσωτερικούς χρήστες. Με την αναφορά εξασφαλίζεται συνεκτικό και συνεχές ιστορικό οικονομικών πόρων και υποχρεώσεων της επιχείρησης (Gogol, 2016). Με βάση αυτό το μοντέλο οι κανόνες φορολογίας και λογιστικής θεσπίζονται από διαφορετικά όργανα. Η αναφορά για τη φορολογία θεωρείται ανεξάρτητη και ξεχωριστή πηγή πληροφόρησης και δεν εξαρτάται από την χρηματοοικονομική πληροφόρηση.

Επομένως, στις χώρες που χρησιμοποιούν το ευρωπαϊκό μοντέλο, ο αντίκτυπος της φορολογίας στη λογιστική είναι ευρύς και εκδηλώνεται με την ολοκλήρωση των λογιστικών βιβλίων και την χρηματοοικονομική πληροφόρηση για τη φορολογική βάση. Ο πρωταρχικός σκοπός της λογιστικής είναι να αντικατοπτρίζει τα συμφέροντα του κράτους και να παρέχει τα έσοδα του προϋπολογισμού της χώρας μέσω της καταβολής φόρων. Σε αυτές τις χώρες υπάρχει κάποια σχετική κανονιστική πράξη ή κώδικας για την εφαρμογή των αρχών (Gogol, 2016).

Τα λογιστικά πρότυπα στις ΗΠΑ υποστηρίζουν τη διατήρηση των χρηματικών κεφαλαίων ενώ το IASB αφήνει τις επιχειρήσεις να επιλέξουν τη διατήρηση του οικονομικού ή φυσικού κεφαλαίου. Είναι δύσκολο να διακρίνει κάποιος σαφή τρόπο διατήρησης του κεφαλαίου στις τρέχουσες λογιστικές πρακτικές γιατί οι οικονομικές καταστάσεις αποτελούν ένα συνονθύλευμα από ιστορικά έξοδα, εύλογες αξίες, καθαρά ρευστοποιήσιμα στοιχεία και αντικειμενικές αξίες. Από την άλλη, οι φορολογικές πρακτικές είναι πιο κοντά στην αρχή διατήρησης του οικονομικού κεφαλαίου (Sikka, 2017). Οι οικονομικές οντότητες οδηγούνται στην παρουσίαση μιας διαστρεβλωμένης εικόνας του εαυτού τους για να επιτύχουν την ελάχιστη φορολόγηση των κερδών τους. Αυτό παραβιάζει τις λογιστικές αρχές και τα πρότυπα και σε αρκετές περιπτώσεις μπορεί να παραβιάζει ακόμη και το νόμο (Bacanu, 2016).

2.2. Λογιστική και Διαφάνεια

Από την ανάλυση των δύο εννοιών, της λογιστικής και της διαφάνειας, προκύπτει ότι υπάρχει κάποια σχέση που τις συνδέει. Στη βιβλιογραφία υπάρχουν έρευνες οι οποίες κυρίως έχουν εξετάσει την επίδραση της εφαρμογής των ΔΠΧΑ στην αποκαλούμενη επίτευξη της διαφάνειας, της επίδρασης των συχνών αλλαγών στους κανονισμούς και τους κανόνες που διέπουν τα πρότυπα και στην εφαρμογή λογιστικών πληροφοριακών συστημάτων.

Μερικές έρευνες ασχολούνται με τον τρόπο με τον οποίο η διαφάνεια βελτιώνει την επίδοση της επιχείρησης μέσω της εποπτείας και της πειθαρχίας που επιτάσσει. Οι Francis & Martin (2010) εξετάζουν τον εποπτικό ρόλο που διαδραματίζουν τα συντηρητικά λογιστικά κέρδη σε περίπτωση μιας εξαγοράς. Διαπιστώνουν ότι οι επιχειρήσεις που εκτελούν πιο έγκαιρη αναγνώριση ζημιών κάνουν πιο επικερδείς εξαγορές και είναι λιγότερο πιθανό να συμμετέχουν σε εκχωρήσεις μετά την εξαγορά.

Οι Barth et al. (2013) μελέτησαν τις επιδράσεις της κεφαλαιαγοράς στη βελτίωση της διαφάνειας των κερδών μέσα από τις οικονομικές καταστάσεις των εισηγμένων επιχειρήσεων. Οι Ye et al. (2018) εξέτασαν την επίδραση της διαφάνειας των κερδών στην ελεγκτική αγορά μελετώντας τον αντίκτυπο που έχει σε συνθήκες ισορροπίας των ελεγκτικών μηχανισμών και διαδικασιών. Με βάση τα αποτελέσματα της έρευνάς τους η υιοθέτηση νέων λογιστικών προτύπων μειώνει την αρνητική σχέση μεταξύ της διαφάνειας των αποδοχών και των εξόδων του ελέγχου, γεγονός που υποδηλώνει ότι η αύξηση της πολυπλοκότητας του ελέγχου που προκύπτει από την υιοθέτηση νέων προτύπων οδηγεί στην αύξηση της διαφάνειας των αποδοχών ενώ παράλληλα αυξάνει την ισορροπία των εξόδων ελέγχου.

Αρκετές έρευνες βασίστηκαν σε υποθέσεις και μοντέλα όπως αυτό των Duffie & Lando (2001) υποθέτοντας ότι η διαφάνεια αυξήθηκε εξαιτίας της εφαρμογής καθολικών λογιστικών προτύπων όπως είναι τα διεθνή. Οι Bhat et al. (2016) εξέτασαν αν η υιοθέτηση των ΔΠΧΑ αύξησε τη διαφάνεια. Στην έρευνά τους βρήκαν ότι τα περιθώρια των χρηματοοικονομικών παραγώγων (CDS) είναι χαμηλότερα μεταξύ των προθεσμιών λήξης μετά την υιοθέτηση των ΔΠΧΑ και η κλίση δηλαδή η σχέση μεταξύ του spread και της διάρκειάς του είναι μεγαλύτερη. Ως εκ τούτου κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι η υιοθέτηση των ΔΠΧΑ αύξησε τη διαφάνεια των επιχειρήσεων.

Οι ίδιοι μάλιστα αιτιολογούν την αύξηση της διαφάνειας ως απόρροια τριών παραγόντων. Αρχικά, οι απαιτήσεις των ΔΠΧΑ είναι πιο περιεκτικές και κατανοητές,

δηλαδή διακρίνονται από σαφήνεια και μάλιστα για πολύ εξειδικευμένους λογαριασμούς του λογιστικού σχεδίου και των διαφόρων λογαριασμών των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων. Έπειτα δίνεται ιδιαίτερη έμφαση στην εύλογη αξία και όχι στην ιστορική όπως ισχύει συνήθως με τα εθνικά πρότυπα. Σύμφωνα με τον Vyas (2011) η αποτίμηση με βάση την εύλογη αξία προσφέρει περισσότερες πληροφορίες και σημάδια που προειδοποιούν για τυχόν αλλαγές στις τρέχουσες προσδοκίες της αγοράς και έχουν να κάνουν με τον πιστωτικό κίνδυνο. Τέλος, τα ΔΠΧΑ βασίζονται περισσότερο σε γενικούς κανόνες και όχι οδηγίες αφήνοντας μεγάλο βαθμό ελευθερίας και ανεξαρτησίας στις επιχειρήσεις χωρίς όμως να θίγουν τα συμφέροντα των επενδυτών γιατί δεν αφήνουν περιθώρια εκμετάλλευσης. Από την άλλη, υπάρχουν έρευνες οι οποίες καταλήγουν στην ύπαρξη μιας αρνητικής σχέσης μεταξύ της λογιστικής και της διαφάνειας. Οι Anderson & Anderson (2018) εξέτασαν την επίδραση της υποχρεωτικής υιοθέτησης των ΔΠΧΑ στη διαφάνεια για τους επενδυτές μετρώντας την αύξηση στη διαχείριση κερδών κατά τη χρονική περίοδο μετά την υιοθέτηση των ΔΠΧΑ. Συγκρίνοντας τις επιχειρήσεις που υιοθέτησαν υποχρεωτικά τα ΔΠΧΑ με διάφορες άλλες επιχειρήσεις κρίνοντας την ισχύ της νομικής επιβολής, τους δείκτες λογιστικής και αγοραίας αξίας, τις αγοραίες αξίες και τα καθαρά εισοδήματα, κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι τα ΔΠΧΑ μειώνουν την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και τη διαφάνεια για το επενδυτικό κοινό και με αυτό τον τρόπο δεν εξυπηρετούν το σκοπό τους δηλαδή την αποτελεσματικότητα στις διεθνείς αγορές.

Εκτός από τη σχέση των ΔΠΧΑ και της διαφάνειας στη βιβλιογραφία εξετάζεται και η σχέση της διαφάνειας με τη λειτουργία των λογιστικών πληροφοριακών συστημάτων. Για παράδειγμα, οι Nias Ahmad et al. (2016) μελέτησαν πώς η διαφάνεια, το όραμα της διοίκησης και η τεχνολογία της πληροφορίας επηρεάζουν τις επιδόσεις της επιχείρησης. Με βάση τα αποτελέσματα της έρευνάς τους προκύπτει ότι η επίδραση των λογιστικών πληροφοριακών συστημάτων στην απόδοση της επιχείρησης μετριάστηκαν μερικώς από τη διαφάνεια των πληροφοριών και έτσι αναδεικνύεται ο σημαντικός ρόλος της διαφάνειας και των συστημάτων αυτών για την επιχείρηση.

Η παρουσίαση μιας ορθής εικόνας της οικονομικής οντότητας περικλείει την εφαρμογή των λογιστικών αρχών και κανόνων. Η διαφάνεια είναι επίσης απαραίτητη για να προκύψει ένα τέτοιο αποτέλεσμα (Bacanu, 2016). Με βάση αυτή την κατηγοριοποίηση των παραγόντων που επηρεάζουν άμεσα το λογιστικό αποτέλεσμα δημιουργείται ένα σύνολο μοντέλων προσδιορισμού των λογιστικών κερδών και της φορολογίας. Στο

πλαίσιο αυτό, ορισμένοι παράγοντες είναι προσαρμοσμένοι στον πληθωρισμό (αγοραστική δύναμη, τρέχον κόστος σε πραγματικές τιμές), ενώ άλλοι προσαρμόζονται ανάλογα με την περίπτωση (συμπερίληψη προσωρινών διαφορών) (Grocianu et al., 2012).

Τόσο ο εσωτερικός όσο και ο εξωτερικός έλεγχος συνδράμουν στη συμμόρφωση των επιχειρήσεων με το νόμο και την αύξηση της διαφάνειας μέσω διαδικασιών διαχείρισης και ελέγχου. Σύμφωνα με τον Καζαντζή (2006) ο εσωτερικός έλεγχος συμβάλλει άμεσα και καθοριστικά στη διασφάλιση της διαφάνειας των δραστηριοτήτων και ενεργειών γιατί λειτουργεί αποθαρρυντικά για τυχόν παραβατικές συμπεριφορές.

Κεφάλαιο 3 Η επιχειρηματική χρησιμότητα του τρίπτυχου Λογιστική, Φορολογία και Διαφάνεια

Με βάση τη βιβλιογραφία που αναλύθηκε προέκυψαν κάποια ερευνητικά ερωτήματα που βασίζονται στην ανάλυση κάποιων παραγόντων που προέκυψαν προς μελέτη για το εμπειρικό κομμάτι της έρευνας. Οι παράγοντες αυτοί οδηγούν στη συνέχεια στη δημιουργία των υποθέσεων της έρευνας.

3.1. Αποτελεσματικότητα Φορολογικών Αρχών

Στην ανάλυση της φορολογίας που προηγήθηκε εξετάστηκαν διαφορετικές πτυχές του θέματος καθώς καλύπτει διάφορες εκφάνσεις της οικονομικής ζωής των επιχειρήσεων. Αρχικά, προκειμένου ένα φορολογικό σύστημα να είναι επιτυχημένο θα πρέπει να υπάρχει εμπιστοσύνη στις φορολογικές αρχές καθώς διαφορετικά ανθεί η διαφθορά και η παραοικονομία. Όπως αναφέρθηκε από τον Brock (2011), η φοροδιαφυγή υπονομεύει την εμπιστοσύνη του κοινού στη νομιμότητα της φορολογίας συνολικά και προκειμένου να λειτουργεί ορθά το φορολογικό σύστημα πρέπει να καλλιεργείται εμπιστοσύνη προς τις φορολογικές αρχές και τον τρόπο που εκτελούν το έργο τους. Ειδικά στην Ελλάδα θεωρείται κλωνισμένη η εμπιστοσύνη προς το φορολογικό σύστημα και έτσι κρίθηκε σκόπιμο να εξεταστεί στο πλαίσιο της μεταβλητής «φορολογία». Σύμφωνα με τους Muehlbacher & Kirchler (2010) εφόσον οι πολίτες τρέφουν εμπιστοσύνη προς τις φορολογικές αρχές αυξάνεται και το επίπεδο συμμόρφωσής τους με τους νόμους. Και άλλες έρευνες έχουν δείξει ότι η εμπιστοσύνη προς τις φορολογικές αρχές αυξάνει τη φορολογική συμμόρφωση (Torgler & Schneider, 2005).

Στο ίδιο πλαίσιο αποφασίστηκε να εξεταστεί και ο τρόπος με τον οποίο εξυπηρετείται το κοινό από τις φορολογικές αρχές καθώς ένα σύγχρονο οικονομικό κράτος οφείλει να παρέχει υψηλής ποιότητας εξυπηρέτηση κοινού και ειδικά σε ζητήματα οικονομικού ενδιαφέροντος για τα οποία οι πολίτες και οι επιχειρήσεις ανησυχούν, αγωνιούν και πολλές φορές γίνονται πιο συναισθηματικοί. Όπως υποστηρίζει ο Kirchler (2008) οι φορολογικές αρχές απαιτείται να λαμβάνουν μέτρα ώστε να βελτιώνουν τη σχέση τους με τους πολίτες ώστε να αυξηθεί η αξιοπιστία και η αποτελεσματικότητά τους. Έτσι

ένα ακόμη ερώτημα που εξετάζει τη μεταβλητή της φορολογίας αφορά το επίπεδο εξυπηρέτησης και ένα άλλο την ποιότητα εργασίας των φορολογικών αρχών.

Ακόμη, σημαντικός παράγοντας της εξυπηρέτησης είναι και η ταχύτητα απόκρισης και ανταπόκρισης στα αιτήματα που φτάνουν είτε διά ζώσης είτε ηλεκτρονικά στις φορολογικές αρχές. Μέσα στην εθνική στρατηγική για τη Διοικητική Μεταρρύθμιση 2017-2019 του κράτους εντάσσεται ως στόχος η αύξηση της ταχύτητας αλλά και της ποιότητας εξυπηρέτησης των πολιτών και των επιχειρήσεων η οποία σε μεγάλο βαθμό μπορεί να επιτευχθεί με την αύξηση της χρήσης των ηλεκτρονικών υπηρεσιών (ΥΠΕ ΟΚ 2019). Ακόμη, σύμφωνα με τους Feld & Frey (2007) είναι σημαντικό οι πολίτες να νιώθουν ότι οι φορολογικές αρχές τους εξυπηρετούν ορθά και αποτελεσματικά καθώς ανταποκρίνονται αμοιβαία στο σεβασμό που τους δείχνουν με αυτό το επίπεδο εξυπηρέτησης.

Οι εργαζόμενοι στον ελεγκτικό μηχανισμό οφείλουν να αντιμετωπίζουν τους πολίτες και τις επιχειρήσεις που προσέρχονται σε αυτούς με σεβασμό, αντικειμενικότητα και αμεροληψία. Έτσι, θεωρήθηκε σωστό να συμπεριληφθεί στο ερωτηματολόγιο σχετικό ερώτημα με το επίπεδο αμεροληψίας και αντικειμενικότητας των φορολογικών αρχών.

Εκτός από τον τρόπο δράσης των φορολογικών αρχών όπως αυτός εκδηλώνεται από την εμπιστοσύνη που τρέφει προς αυτές το κοινό, το επίπεδο εξυπηρέτησης και ποιότητας της ίδιας της εργασίας των φορολογικών αρχών, την ταχύτητα και την αμεροληψία που πρέπει να διακρίνει τους εργαζόμενους στο φορολογικό σύστημα της χώρας, πρέπει να εξεταστεί και ο ελεγκτικός μηχανισμός των ελεγκτικών αρχών. Αυτό το ρόλο στην Ελλάδα έλαβε πολύ πρόσφατο η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ). Σύμφωνα με την ιστοσελίδα της η ΑΑΔΕ (2019) είναι υπεύθυνη για την εποπτεία φορέων που λειτουργούν στην Αρχή και τη διαχείριση, παρακολούθηση και αξιοποίηση των ειδικών λογαριασμών που αφορούν την ίδια ή λειτουργίες της. Όπως υποδηλώνει και το όνομα, στόχος της είναι να λειτουργεί ανεξάρτητα για αυτό και είναι σημαντικό να βρεθεί αν και οι ερωτηθέντες έχουν την ίδια άποψη σχετικά με την ανεξαρτησία του συγκεκριμένου φορέα.

3.2. Αξιοπιστία Δημοσιονομικού Πλαισίου

Στο πλαίσιο της μεταβλητής της φορολογίας προέκυψε η ανάγκη μελέτης ενός ακόμη παράγοντα εκτός από την αποτελεσματικότητα των φορολογικών αρχών. Το φορολογικό σύστημα της Ελλάδας συνδέεται άμεσα με τη λογιστική αποτύπωση των

οικονομικών αποτελεσμάτων των επιχειρήσεων και του εισοδήματος των πολιτών. Επιπλέον, το φορολογικό σύστημα όλα αυτά τα χρόνια της κρίσης εξυπηρετούσε την κάλυψη των δημοσιονομικών κενών του κράτους και προσπαθούσε κατά βάση να λύσει μεγάλο κομμάτι των δημοσιονομικών προβλημάτων της χώρας. Έτσι, προκύπτει η ανάγκη να μελετηθεί η αξιοπιστία που έχει αποκτήσει το δημοσιονομικό σύστημα της χώρας μέσα σε αυτά τα χρόνια. Άλλωστε, ευθύνη των ελεγκτών είναι να προστατεύουν και να διατηρούν το κύρος, την αξιοπιστία, τον επαγγελματισμό και την ακεραιότητα του επαγγέλματος (Makkawi & Schick, 2003).

Για να γίνει αυτό πρέπει αρχικά να εξεταστεί η επάρκεια των ικανοτήτων των ελεγκτικών αρχών. Η επάρκεια έγκειται στην εκπαιδευτική κατάρτιση των υπαλλήλων του φορολογικού συστήματος της χώρας, στην διάκρισή τους για αρχές και αξίες που σχετίζονται με τη διαφάνεια και στην επίδειξη ικανοτήτων που απαιτούνται για την άσκηση των επαγγελματικών τους καθηκόντων. Σύμφωνα με τον Eilifsen (1998) αποτελεί ευθύνη του ελεγκτή να είναι καταρτισμένος και προικισμένος με τις απαραίτητες ικανότητες ώστε να εκτελεί ορθά και αποτελεσματικά το έργο του.

Το δημοσιονομικό πλαίσιο κρίνεται όμως και από αυτό που ονομάζουμε κοινωνική δικαιοσύνη του φορολογικού συστήματος. Το φορολογικό σύστημα οφείλει να εξυπηρετεί την κοινωνία γιατί αυτός είναι και ο σκοπός του. Οι πολίτες πρέπει να δίνουν φόρους οι οποίοι αξιοποιούνται με τέτοιο τρόπο ώστε όλοι να τους λαμβάνουν πίσω μέσω των κοινωνικών υπηρεσιών που παράσχει το κράτος. Σύμφωνα με έρευνες (Pitters et al., 2007) η εμπιστοσύνη προς το κράτος και τους ελεγκτικούς μηχανισμούς έχει θετικό αντίκτυπο στην κοινωνική αναπαράσταση και αντιστοιχία των φόρων.

Εκτός από την απόδοση κοινωνικής δικαιοσύνης που σχετίζεται με το φορολογικό σύστημα σημαντικό για την αξιοπιστία του δημοσιονομικού πλαισίου είναι επίσης και η ύπαρξη σαφήνειας στην νομολογία και νομοθεσία που αφορά την επιβολή των φόρων. Εφόσον οι νόμοι είναι σαφείς δεν υπάρχουν «παραθυράκια» εκμετάλλευσης από επιτήδειους ούτε και κίνητρο για φοροδιαφυγή. Το κράτος χάνει έσοδα εξαιτίας φορολογικών ατασθαλιών, εσφαλμένης τιμολόγησης μεταβίβασης, αντιστάθμισης κινδύνου, κατάχρησης φορολογικών κινήτρων και άλλων συστημάτων φορολογικού σχεδιασμού (Sikka, 2017). Απαιτείται οι νόμοι που διέπουν το φορολογικό σύστημα της χώρας να είναι ξεκάθαροι και να προνοούν για φαινόμενα διαφθοράς και φοροδιαφυγής.

Σε αυτό ασφαλώς σημαντικό ρόλο διαδραματίζει και η προσωπική ηθική του καθενός της οποίας μέρος πρέπει να είναι η φορολογική ηθική με την έννοια της απόδοσης όσων

πρέπει χωρίς το φόβο εξαναγκασμού ή τιμωρίας που συνήθως υφίσταται. Σύμφωνα με τον Miller (1999) η μείωση της ηθικής των φορολογικών αρχών (και κατ' επέκταση των ανθρώπων που τις απαρτίζουν) προκύπτει από την ασυμμετρία συμφερόντων μεταξύ του δημόσιου και του ιδιωτικού συμφέροντος.

Τέλος, το κράτος οφείλει να υποστηρίζει τις φορολογικές αρχές έμπρακτα και να παρέχει ασφάλεια στους πολίτες. Η ικανότητα του κράτους να επιβάλει αποτελεσματικά την είσπραξη των φόρων αποτελεί ένα από τα θεμελιώδη στοιχεία της κυβερνητικής ικανότητας και αποτελεί και κινητήρια δύναμη οικονομικής ανάπτυξης. Η φοροδιαφυγή και η φοροαποφυγή δημιουργεί στρεβλώσεις και απώλειες στα δημόσια έσοδα (Slemrod, 2007).

3.3. Λογιστικά Υποβοηθούμενη Διαφάνεια

Εκτός από τη φορολογία η παρούσα εργασία εξετάζει τη διαφάνεια και τη λογιστική οι οποίες όπως περιγράφηκε και σε προηγούμενο κεφάλαιο σχετίζονται μεταξύ τους σε μεγάλο βαθμό. Βασικό ερώτημα που προκύπτει από τη μεταξύ τους σχέση είναι ο τρόπος με τον οποίο τα λογιστικά πρότυπα και οι διάφοροι κανονισμοί που καθορίζουν τον τρόπο εφαρμογής της λογιστικής εξυπηρετούν τη διασφάλιση της διαφάνειας. Σύμφωνα με τους Hlaciuc et al. (2010), τα πρότυπα ΔΛΠ ή ΔΠΧΑ για τις επιχειρήσεις της ΕΕ ήταν ένα απαραίτητο βήμα για την ενοποίηση των χρηματοπιστωτικών αγορών σε διεθνές επίπεδο και τη διασφάλιση της διαφάνειας. Τα πρότυπα και οι κανονισμοί συνεχώς βελτιώνονται προκειμένου να αυξηθεί περαιτέρω ο βαθμός διαφάνειας. Ως εκ τούτου είναι σημαντικό να βρεθεί από την έρευνα ο βαθμός στον οποίο οι αλλαγές στα λογιστικά πρότυπα εξυπηρετούν τη διαφάνεια.

Πιο συγκεκριμένα, εφόσον η πλειοψηφία των επιχειρήσεων στην Ευρώπη εφαρμόζει διεθνή λογιστικά πρότυπα πρέπει να ερευνηθεί ο βαθμός στον οποίο η εφαρμογή αυτών των προτύπων συμβάλει στην αύξηση της διαφάνειας. Σύμφωνα με τους Canibano & Uceda (2006) με τα διεθνή πρότυπα οι πληροφορίες είναι πιο ενοποιημένες, αξιόπιστες και περιεκτικές. Αναμένει κανείς ότι όσο τα πρότυπα αυτά εφαρμόζονται, τόσο γίνονται οι απαραίτητες διορθώσεις και προσθήκες με γνώμονα την αύξηση της διαφάνειας. Επιπλέον, τα τελευταία χρόνια η τεχνολογία έχει συμβάλει στη γρήγορη και εύκολη εφαρμογή των εκάστοτε προτύπων μέσω μηχανογραφημένων και άλλων συστημάτων για τη διευκόλυνση τόσο της λογιστικής όσο και της ελεγκτικής διαδικασίας. Ως εκ τούτου είναι σημαντικό να βρεθεί σε ποιο βαθμό πράγματι η τεχνολογία έχει συμβάλει

στην αύξηση της διαφάνειας μέσω της διάδοσης χρήσης λογιστικών πληροφοριακών συστημάτων.

Τέλος, από τα πιο συνήθη επιχειρήματα στη βιβλιογραφία σχετικά με τη σύνδεση της λογιστικής με τη διαφάνεια αφορά την τακτική δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων με την αιτιολογία ότι αυτή εξυπηρετεί τους σκοπούς διαφάνειας και έγκαιρου εντοπισμού σφαλμάτων ή παραλείψεων. Σύμφωνα με τον Bacanu (2016) οι πιθανοί επενδυτές και γενικά όλοι οι ενδιαφερόμενοι ενημερώνονται για όλα τα χαρακτηριστικά της οικονομικής οντότητας με βάση τη γνώση των οποίων μπορούν να οδηγηθούν σε επενδυτικές και άλλες αποφάσεις. Η δράση αυτή των τακτικών δημοσιεύσεων οικονομικών αποτελεσμάτων ωφελεί τη διαφάνεια. Μένει να φανεί και εμπειρικά μέσα από την παρούσα έρευνα αν αυτές οι υποθέσεις επιβεβαιώνονται ή απορρίπτονται.

3.4. Σύγχρονα Ελεγκτικά Συστήματα

Ο τελευταίος παράγοντας ο οποίος πρέπει να ελεγχθεί στο πλαίσιο της παρούσας εργασίας αφορά το ρόλο των ελεγκτικών μηχανισμών σε σχέση με την δυναμικότητα, την διεθνοποίηση και την θέση της επιτυχούσας διαφάνειας στο γενικό εμπορικό σύστημα κομμάτι του οποίου είναι και ο έλεγχος. Πιο συγκεκριμένα, πολλές επιχειρήσεις στην Ελλάδα φαίνεται ότι επιλέγουν το δρόμο της φοροδιαφυγής ή της δήλωσης εσφαλμένου (συνήθως μικρότερου) φορολογητέου εισοδήματος. Χρειάζεται να ελεγχθεί σε ποιο βαθμό η απόκρυψη αυτών των στοιχείων βλάπτει τελικά αντί να ωφελεί αυτές τις επιχειρήσεις.

Τα σύγχρονα ελεγκτικά συστήματα σε μεγάλο βαθμό εξαρτώνται από την προσωπικότητα, το χαρακτήρα και τον επαγγελματισμό που διακρίνει τον ελεγκτή. Σύμφωνα με τους Bushman et al. (2004) οι ελεγκτές μπορούν να προωθήσουν τη διαφάνεια μέσω της υποβολής των οικονομικών εκθέσεων καθορίζοντας υψηλού επιπέδου αξίες και πρότυπα και προσδίδοντας αξιοπιστία στις γνωστοποιήσεις που καταρτίζουν οι ίδιοι προς της διοίκηση. Προκύπτει ότι η προσωπικότητα του ελεγκτή επηρεάζει τη διαφάνεια όπως επίσης το ίδιο ισχύει και με το ζήλο που επιδεικνύει και το κίνητρο που έχει να τηρείται η ορθή διαδικασία. Το ίδιο πρέπει να ισχύει και σε επίπεδο ελεγκτικού φορέα. Με άλλα λόγια, ο ζήλος που επιδεικνύει ο ελεγκτικός μηχανισμός είτε αυτός πραγματώνονται σε ένα φυσικό πρόσωπο ή σε έναν φορέα είναι λογικό να επηρεάζει τη διαφάνεια.

Η διαδικασία εισαγωγής των διεθνών λογιστικών και ελεγκτικών προτύπων, η διεθνοποίηση των επιχειρήσεων και η παγκοσμιοποίηση έχουν συμβάλει σε θεωρητικό επίπεδο στην εξάπλωση της διαφάνειας. Χρειάζεται να διερευνηθεί ο βαθμός στον οποίο η διεθνοποίηση των συναλλαγών αποτρέπει τη διαφθορά καθώς όπως είναι λογικό οι διεθνείς συναλλαγές περνούν από περισσότερους ελέγχους και είναι πιο πιθανό να βρεθούν παραλείψεις ή λάθη. Σύμφωνα με τον Brock (2011) η διεθνοποίηση των επιχειρήσεων και η επακόλουθη διεθνοποίηση των συναλλαγών μπορούν να αποτρέψουν ή να ελαττώσουν τα φαινόμενα διαφθοράς καθώς εξυπηρετούν στην εναρμόνιση των φορολογικών συστημάτων των χωρών των συναλλασσόμενων επιχειρήσεων.

Τέλος, σημαντικό είναι να εξεταστεί και ο ρόλος του τραπεζικού συστήματος της χώρας στη διατήρηση και εξάπλωση της διαφάνειας. Σύμφωνα με τον Bushman (2016) η διαφάνεια μπορεί αν προάγει τη σταθερότητα των τραπεζών ενισχύοντας την πειθαρχία της αγοράς όσον αφορά στην ανάληψη κινδύνων από τις ίδιες τις τράπεζες. Η έλλειψη διαφάνειας μπορεί να αυξήσει την ανησυχία των επενδυτών για την αξία των τραπεζικών μετοχών και την πορεία τους και έτσι να οδηγήσει τις τράπεζες σε απόκρυψη πληροφοριών και περαιτέρω ενέργειες αδιαφάνειας (Bushman, 2016). Χρειάζεται επομένως να ελεγχθεί σε ποιο βαθμό το τραπεζικό σύστημα προάγει και ευνοεί τη διαφάνεια ώστε να παρακινεί τις επιχειρήσεις που ολοκληρώνουν τις συναλλαγές τους μέσω αυτού ώστε να την εφαρμόζουν.

3.5. Ερευνητικό πλαίσιο

Η μελέτη των τεσσάρων αυτών παραγόντων όπως αναγνωρίστηκαν από τον γράφοντα κατά τη μελέτη της βιβλιογραφίας είναι ιδιαίτερα σημαντική στην αντιμετώπισή τους ως ενιαίο σύνολο που συνδέεται ταυτόχρονα με την φορολογία, τη λογιστική και τη διαφάνεια και επιτρέπει την εφαρμογή ενός νέου τρόπου αντιμετώπισης των εννοιών αυτών από τους πολίτες, τις επιχειρήσεις, τον εκάστοτε ελεγκτικό μηχανισμό και το κράτος. Είναι εξαιρετικής σημασίας να βρεθούν πιθανές σχέσεις και συσχετίσεις μεταξύ των τεσσάρων αυτών παραγόντων καθώς έτσι θα μπορούσαν να προκύψουν προτάσεις βελτίωσης του ελεγκτικού μηχανισμού και του φορολογικού συστήματος της χώρας.

Η παρούσα έρευνα προσδοκά να βρεθούν ορισμένες σχέσεις μεταξύ των αναφερόμενων παραγόντων εξαιτίας του ότι η φορολογία, η λογιστική και η διαφάνεια αντιμετωπίζονται με ενιαίο τρόπο στο πλαίσιο της παρούσας εργασίας και ως εκ τούτου συνδέονται και επιδρούν αλληλένδετα η μια έννοια με την άλλη.

Κεφάλαιο 4 Ερευνητική Προσέγγιση και Διαδικασία

4.1 Εισαγωγή

Κατά την διάρκεια της μελέτης αυτής υιοθετήσαμε την μικτή ερευνητική προσέγγιση (mixed method approach), η οποία περιλαμβάνει ποιοτικές και ποσοτικές μεθόδους. Βασικός στόχος της έρευνας είναι η δημιουργία ενός ερευνητικού εργαλείου το οποίο θα ταυτοποιήσει αιτιοκρατικές σχέσεις ενός θεωρητικού μοντέλου, στο οποίο αποτυπώνονται οι παράγοντες που επηρεάζουν τη λογιστική, τη φορολογία και τη διαφάνεια και πιο συγκεκριμένα τους επιμέρους παράγοντες αυτών που αναγνωρίστηκαν στο προηγούμενο κεφάλαιο δηλαδή την αποτελεσματικότητα των φορολογικών αρχών, την αξιοπιστία του δημοσιονομικού πλαισίου, τη λογιστικά υποβοηθούμενη διαφάνεια και τα σύγχρονα ελεγκτικά συστήματα στις μεταξύ τους σχέσεις. Το θεωρητικό μοντέλο πλαισιώνει παράγοντες που δημιουργήθηκαν με βάση τις πληροφορίες από την σχετική βιβλιογραφία και από συνεντεύξεις που έγιναν σε ειδήμονες του λογιστικού κλάδου.

Το ερευνητικό μοντέλο που προτείνεται συντίθεται από ένα ερωτηματολόγιο το οποίο προκύπτει από το συνδυασμό της διεθνούς βιβλιογραφικής επισκόπησης και των συνεντεύξεων και αντιστακλά το στόχο της διερεύνησης των αλληλεπιδράσεων των παραγόντων που σχετίζονται με τη μεταβλητή της λογιστικής, της διαφάνειας και της φορολογίας που μπορεί να επηρεάζουν η μία την άλλη. Το ερωτηματολόγιο χρησιμοποιείται για την ταυτοποίηση μεταβλητών που επηρεάζουν τους παράγοντες που σχετίζονται με την αποτελεσματικότητα των φορολογικών αρχών, την αξιοπιστία του δημοσιονομικού πλαισίου, τη λογιστικά υποβοηθούμενη διαφάνεια και τα σύγχρονα ελεγκτικά συστήματα.

4.2 Ερευνητικά παραδείγματα

Η παραγωγή γνώσης μέσω έρευνας απαιτεί την κατανόηση και επιλογή της κατάλληλης μεθοδολογικής προσέγγισης για την διατύπωση των ερευνητικών ερωτημάτων.

Στο πεδίο των κοινωνικών επιστημών η μεθοδολογία εμπίπτει σε δυο κατηγορίες σχολών σκέψεων, το θετικισμό (positivism) και τον ερμηνευτικισμό (interpretivism)

(Bryman & Bell, 2011) ή στον θετικισμό και στον μη-θετικισμό (Brand, 2009). Ο θετικισμός πρεσβεύει την πραγματικότητα αναφορικά με κοινωνικά φαινόμενα μέσα από αντικειμενική έρευνα (Bryman & Bell, 2011). Τα προβλήματα που ερευνώνται με τη θετικιστική προσέγγιση εντοπίζουν τις αιτίες που επηρεάζουν συγκεκριμένα αποτελέσματα (Creswell, 2003). Αντανακλά μια φιλοσοφία, στην οποία στόχος είναι να διατυπωθούν ερευνητικές υποθέσεις, οι οποίες θα ελεγχθούν εμπειρικά (Guba & Lincoln, 1994, Creswell, 2003).

Ο ερευνητής μελετά το αντικείμενο χωρίς να το επηρεάζει ή να επηρεάζεται από αυτό (Guba & Lincoln, 1994) και προσπαθούν να παραμείνουν αντικειμενικοί (Creswell, 1994). Η διαδικασία της ανάπτυξης της γνώσης εντός του θετικιστικού πλαισίου πραγματοποιείται μέσα από το υποθετικό μοντέλο (hypothetico-deductive model) (Creswell, 1994, Bryman, 2001). Σύμφωνα με το μοντέλο αυτό οι μεταβλητές και οι υποθέσεις καθορίζονται πριν από την έναρξη της έρευνας και παραμένουν σταθερές καθ' όλη τη διάρκειά της. Ο σκοπός της μελέτης είναι να «αναπτύξει γενικεύσεις που συνεισφέρουν στην θεωρία και να καταστήσει δυνατή την καλύτερη πρόβλεψη, επεξήγηση και κατανόηση φαινομένων» (Creswell, 1994). Δεδομένου ότι ο θετικισμός επικεντρώνεται κατά κύριο λόγο στην καθιέρωση ενός αιτιοκρατικού πλαισίου, η ποσοτική μέθοδος θεωρείται ως η καταλληλότερη μέθοδος.

Η θετικιστική έρευνα βασίζεται σε ποσοτικά δεδομένα και προσπαθεί να εξηγήσει περιστατικά μέσω του εντοπισμού σχέσεων αιτιότητας (Neuman, 2003). Η ποσοτική έρευνα διευκολύνει την ανάπτυξη στατιστικών σχέσεων μεταξύ εξαρτημένων και ανεξάρτητων μεταβλητών. Οι ερευνητές ανέπτυξαν την «συνεπαγωγική λογική για την ανακάλυψη και την επιβεβαίωση ενός συνόλου πιθανολογικών αιτιοκρατικών νόμων, για την πρόβλεψη γενικών προτύπων της ανθρώπινης δραστηριότητας» (Neuman 2003, σελ 71).

Η προσέγγιση, η οποία υιοθετεί μια θετικιστική αντίληψη της έρευνας, στηρίζεται στην υπάρχουσα βιβλιογραφία και σε εμπειρικά δεδομένα, και στον ερευνητή. Βασικός στόχος της βιβλιογραφίας είναι να παρέχει στοιχεία που αποδεικνύουν ότι ο ερευνητής έχει επίπεδο γνώσεων σχετικά με την έρευνα. Συνήθως η θετικιστική άποψη βασίζεται σε προϋπάρχουσα βιβλιογραφία και εμπειρικά δεδομένα και στην προσωπική διορατικότητα.

Ο θετικισμός περιλαμβάνει προσεγγίσεις συμπεριλαμβανομένου του μετα-θετικισμού (post-positivism) (Neuman, 2003) ο οποίος υιοθετεί την φιλοσοφία αιτίας-αποτελέσματος. Οι μεταθετικιστές είναι περιοριστικοί καθώς η μείωση ιδεών σε μικρά,

διακριτά σύνολα για έρευνα, όπως οι μεταβλητές, περιλαμβάνουν υποθέσεις και ερευνητικά ερωτήματα. Η αποδεκτή προσέγγιση των μετα-θετικιστών ερευνητών αρχίζει με μια θεωρία, συνεχίζει με τη συλλογή δεδομένων υποστηρικτικά ή αντικρουόμενων της θεωρίας, με συνέχεια των αναγκαίων αναθεωρήσεων και τη διεξαγωγή πρόσθετων ερευνών (Creswell, 2014).

Ωστόσο, η υιοθέτηση ποιοτικών μεθόδων εμφανίστηκε σε νέες σχολές σκέψης, όπως η ερμηνευτική θεωρία (interpretivism) και η κριτική θεωρία/μεταμοντερνισμός (critical theory/ postmodernism). Η ερμηνευτική θεωρία συνδέεται συνήθως με την ποιοτική προσέγγιση (Brand, 2009) και επιτρέπει την αλληλεπίδραση μεταξύ ερευνητή και του υποκειμένου (Bryman & Bell, 2011).

Η ποσοτική έρευνα επικεντρώνεται στο σύνολο των απόψεων των ερωτηθέντων για να ερμηνεύσει τα αποτελέσματα και έτσι μειώνει τις απόψεις των μεμονωμένων ατόμων. Η ποιοτική έρευνα δίνει έμφαση στις αντιλήψεις μικρού αριθμού συμμετεχόντων και ως εκ τούτου δεν έχει την ικανότητα γενίκευσης (Creswell & Plano Clark, 2011). Επίσης, μια ποσοτική έρευνα ασχολείται περισσότερο με τον προσδιορισμό των σχέσεων μεταξύ των μεταβλητών, ενώ η ποιοτική έρευνα εστιάζει στην κατανόηση της υποκειμενικής έννοιας των κοινωνικών φαινομένων (Harrison, 2013).

Ο πραγματισμός ως μέση λύση, ο οποίος παρέχει εναλλακτική θεωρητική πρόταση για την κατανόηση των κοινωνικών φαινομένων, χρησιμοποιείται πιο συχνά και προτιμάται στις ερευνητικές εργασίες, καθώς χρησιμοποιεί μικτή μέθοδο προσέγγισης (Johnson & Onwuegbuzie, 2004; Johnson et al., 2007; Creswell, 2009; Feilzer, 2010; Creswell & Plano Clark, 2011). Ως ερευνητικό πρότυπο, ασχολείται με τον προσδιορισμό της κατάλληλης προσέγγισης για την επίλυση ερευνητικών προβλημάτων. Εξερευνά τις κατάλληλες μεθόδους βάσει του τι αναζητεί ο ερευνητής (Feilzer, 2010) και χρησιμοποιεί ποσοτικές και ποιοτικές προσεγγίσεις (Creswell, 2009).

Οι ερευνητικές μέθοδοι που επιλέγονται «θα πρέπει να παρέχουν τις καλύτερες ευκαιρίες για την απάντηση ερευνητικών ερωτημάτων» (Malina et al., 2011, σελ. 68), γεγονός το οποίο μπορεί να οδηγήσει σε εύρεση μη αναμενόμενων δεδομένων (Feilzer, 2010). Σε μια έρευνα μικτής μεθόδου, συνδυάζονται διαφορετικοί τύποι δεδομένων, διαφορετικών μεθόδων συλλογής, διαφορετικά είδη αναλύσεων και εκθέσεων. Δεδομένης αυτής της ευελιξίας, οι ερευνητές μπορούν να εφαρμόσουν τη μικτή μέθοδο προσέγγισης, στην ανάπτυξη ερευνητικών υποθέσεων, στην δειγματοληψία, στη συλλογή δεδομένων, στις αναλύσεις και στην παρουσίαση των ευρημάτων (Creswell,

2009, Creswell & Plano Clark, 2011) που εφαρμόζονται σε μία μόνο μελέτη (Grafton & Lillis, 2011, Harrison, 2013).

Η μικτή ερευνητική συνδυάζοντας ποσοτικές και ποιοτικές προσεγγίσεις σε μια έρευνα προσφέρει μια πιο ολοκληρωμένη κατανόηση της έρευνας (Creswell, 2009). Η κεντρική ιδέα της διεξαγωγής μιας έρευνας μικτής μεθόδου είναι να αυξήσει την αξιοπιστία και την εγκυρότητα των ευρημάτων μέσω διαφόρων εργαλείων (Wheeldon, 2010), δεδομένου ότι σε μικτές μεθόδους έρευνας οι αδυναμίες της μιας υπερκαλύπτονται (McKerchar, 2010, Creswell & Plano Clark, 2011). Επίσης, οι μικτές μέθοδοι προσέγγισης μειώνουν την πιθανότητα τα ερευνητικά ευρήματα να είναι αποτέλεσμα των μοναδικών χαρακτηριστικών της μεθόδου που χρησιμοποιείται (Grafton & Lillis, 2011).

4.3 Δημιουργία και ανάπτυξη των στοιχείων του ερωτηματολογίου

Η βιβλιογραφία προτείνει ένα είδος δομής για τη διαδικασία ανάπτυξης ενός ερωτηματολογίου, η οποία αντανάκλα μια σειρά σταδίων, χωρίς να έχει καταλήξει σε ομοφωνία για τον αριθμό των προτεινόμενων σταδίων (Churchill, 1979, DeVellis, 2003, Hinkin, 1995, Hinkinet al, 1997, Llusar and Zornoza, 2002).

4.3.1 Πλαίσιο και καθορισμός των θεωρητικών πεδίων – διαστάσεων

Για να επιτευχθεί το κατάλληλο επίπεδο εξειδίκευσης και ακρίβειας κατά τη δημιουργία των στοιχείων του ερωτηματολογίου, απαιτείται σαφής προσδιορισμός των πτυχών και των παραμέτρων των θεωρητικών πεδίων που αντανάκλονται στα εν λόγω στοιχεία (Churchill, 1979, DeVellis, 2003). Στην παρούσα έρευνα το δομικό πλαίσιο των θεωρητικών πεδίων και ο ορισμός του προέρχονται από τη βιβλιογραφική ανασκόπηση του κεφαλαίου 2 και το ερευνητικό μοντέλο που προκύπτει στο κεφάλαιο 3 από όπου προκύπτουν και τα ερευνητικά ερωτήματα.

4.3.2 Εξαγωγή στοιχείων του ερωτηματολογίου

Στόχος του σταδίου αυτού είναι να δημιουργήσει μια δεξαμενή στοιχείων τα οποία προορίζονται για το συγκεκριμένο θεωρητικό πλαίσιο (Churchill, 1979, Hinkin, 1995).

Η δεξαμενή στοιχείων θα πρέπει να αποτελεί ένα τυχαίο υποσύνολο του θεωρητικού πλαισίου (DeVellis, 2003). Η δεξαμενή στοιχείων μπορεί να δημιουργηθεί είτε επαγωγικά (inductively), λόγω έλλειψης διαθέσιμων θεωριών, (π.χ. συνεντεύξεις, ομάδες εστίασης), ή συνεπαγωγικά (deductively) από προηγούμενες έρευνες (Hinkin, 1995; Hinkin et al. 1997).

Η κάθε ερώτηση - στοιχείο θα πρέπει να αφορά και να μετρά ένα και μοναδικό αντικείμενο (DeVellis, 2003, Hinkin et al., 1997). Πολλαπλοί χαρακτηρισμοί του υπό εξέταση αντικειμένου μπορούν να προκαλέσουν σύγχυση και να αλλοιώσουν την ουσία της απάντησής του. Οι ερωτήσεις πρέπει να είναι περιεκτικές, με απλή διατύπωση, κατανοητή (DeVellis, 2003, Hinkin et al, 1997) και η χρήση αρνητικών χαρακτηρισμών πρέπει να αποφεύγεται ή τουλάχιστον να ασκείται με προσοχή (DeVellis, 200, Hinkin et al, 1997).

Οι ερωτήσεις θα πρέπει να καλύπτουν το σύνολο του θεωρητικού πεδίου που ερευνάται χωρίς επικέντρωση σε μεμονωμένα στοιχεία. Το βασικό ζητούμενο για τη δημιουργία ενός αξιόπιστου ερωτηματολογίου είναι να ερμηνεύεται σωστά από τους ερωτώμενους σε σχέση με το τι σκοπεύει να μετρήσει ο ερευνητής. Τα ερευνητικά αντικείμενα μπορούν να προκύψουν από την συνεπαγωγική (deductive) ή επαγωγική (inductive) προσέγγιση. Στην παρούσα έρευνα χρησιμοποιήθηκε ένας συνδυασμός των δύο αυτών προσεγγίσεων.

4.3.3 Συνεπαγωγική παραγωγή στοιχείων ερωτηματολογίου (Deductive Item Generation)

Η συνεπαγωγική προσέγγιση χρησιμοποιεί την υπάρχουσα θεωρία για την παραγωγή των στοιχείων του ερωτηματολογίου. Πραγματοποιείται ενδεδειγμένη μελέτη στα υπό μέτρηση θεωρητικά πλαίσια. Η χρήση της βιβλιογραφίας χρησιμοποιήθηκε ως δεξαμενή εξαγωγής των στοιχείων του ερωτηματολογίου, όσο και ως πηγή πληροφοριών αξιολόγησης. Η εντύπωση στην υπάρχουσα βιβλιογραφία είχε ως στόχο την κατανόηση του εννοιολογικού πλαισίου των θεωρητικών πλαισίων και τις αλληλεξαρτήσεις τους.

Για την κωδικοποίηση των πληροφοριών που εξήχθη από την διεθνή βιβλιογραφία υιοθετήθηκε η συνεπαγωγική συλλογιστική (deductive reasoning). Κωδικοποίηση νοείται ως ο εντοπισμός ενός χαρακτηριστικού των δεδομένων το οποίο εμφανίζεται ενδιαφέρον για τον αναλυτή. Η συνεπαγωγική κωδικοποίηση λειτουργεί σε αντίθεση

κατεύθυνση από την επαγωγική (inductive). Ξεκινάει με βάση συγκεκριμένα αντικείμενα ή θεωρητικές ιδέες και αναζητά υποστήριξη στην υπάρχουσα βιβλιογραφία. Αντίθετα, ο επαγωγικός τρόπος κωδικοποίησης των πληροφοριών της βιβλιογραφίας δεν προϋποθέτει την ύπαρξη συγκεκριμένων θεωρητικών ζητημάτων προς εξερεύνηση. Τα ζητήματα αυτά προκύπτουν μέσα από την διερεύνηση της βιβλιογραφίας.

Τα θεωρητικά ζητήματα που διερευνήθηκαν αφορούσαν το τρίπτυχο που εξετάζεται στο πλαίσιο της παρούσας εργασίας. Συγκεκριμένα, τα θεωρητικά πεδία που προέκυψαν από την βιβλιογραφία αφορούν :

- 1) Τη Διαφάνεια
- 2) Τη Φορολογία
- 3) Τη Λογιστική

Τα παραπάνω θεωρητικά πεδία σε συνδυασμό με τις συνεντεύξεις και την επισκόπηση της βιβλιογραφίας ανέδειξαν τα βασικά στοιχεία του ερωτηματολογίου.

4.3.4 Ανασκόπηση της δεξαμενής στοιχείων του ερωτηματολογίου

Ακολουθώντας την διαδικασία δημιουργίας του ερωτηματολογίου πραγματοποιήθηκε ανασκόπηση της αρχικής δεξαμενής δεδομένων από τον ερευνητή και από 5 ακαδημαϊκούς. Ο στόχος αυτής της διαδικασίας ήταν να επιβεβαιωθεί η εγκυρότητα περιεχομένου (content validity), δηλαδή η ικανότητα των στοιχείων του ερωτηματολογίου να αντανakλούν τα αντίστοιχα θεωρητικά τους πεδία (Bollen, 1989; Waltz et al., 2005). Η σπουδαιότητα της διαδικασίας για την επιβεβαίωση της εγκυρότητας του περιεχομένου είναι ουσιαστικής σημασίας για την επάρκεια και την αντιπροσωπευτικότητα των στοιχείων ενός ερωτηματολογίου (Lynn 1986; Bollen, 1989; Haynes et al., 1995).

Στην διεθνή βιβλιογραφία υπάρχουν αρκετές προσεγγίσεις για τη μέτρηση της εγκυρότητας περιεχομένου, οι οποίες χρησιμοποιούνται ευρέως στα επιστημονικά πεδία των κοινωνικών σπουδών (Polit & Beck, 2006). Μια προσέγγιση που χρησιμοποιείται ευρέως και έχει τις ρίζες της στην εκπαίδευση (Martuza, 1977 αναφ. στους Polit & Beck, 2006) είναι ο δείκτης εγκυρότητας περιεχομένου (content validity index-CVI). Ο δείκτης ζητά από τους ειδικούς να αναφέρουν σε τετραβάθμια κλίμακα κατά πόσο το στοιχείο είναι σχετικό με το θεωρητικό πεδίο στο οποίο υποτίθεται ότι ανήκει (1=

καθόλου σχετικό, 2 =λίγο σχετικό, 3=αρκετά σχετικό, 4 =πολύ σχετικό). Σύμφωνα με πολλούς ερευνητές (βλ. Polit & Beck, 2006), για να είναι έγκυρο θα πρέπει ο δείκτης να λαμβάνει τιμή 0,80 ή υψηλότερη.

Το ερωτηματολόγιο που συντάχθηκε προς τους ειδικούς πέραν των στοιχείων και των αντίστοιχων θεωρητικών τους πεδίων περιείχε και μια σύντομη ερμηνεία των θεωρητικών πεδίων καθώς και το σκοπό που είχε το συγκεκριμένο ερωτηματολόγιο. Επίσης, συμπεριλαμβανόταν και μια ανοικτή ερώτηση για παρατηρήσεις και περαιτέρω προσθήκες στοιχείων που θα μπορούσαν να χαρακτηριστούν απαραίτητες. Η διανομή του και η συλλογή του έγινε κατόπιν συνεννόησης με τους ειδικούς.

Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι 7 ερωτήσεις από τις 36 δεν ικανοποιούν την εγκυρότητα περιεχομένου και δεν συμπεριλήφθηκαν στο τελικό ερωτηματολόγιο και στην έρευνα. Οι συστάσεις της ομάδας εμπειρογνομόνων οδήγησαν σε κάποιες μικρές αλλαγές στη σύνταξη των ερωτημάτων και σε μικρές λεκτικές αλλαγές, ενώ προστέθηκαν 3 ερωτήσεις.

4.3.5 Σύνθεση Ερωτηματολογίου

Το ερωτηματολόγιο της έρευνας μπορεί να χωριστεί σε 4 τμήματα και το συνθέτουν συνολικά 36 ερωτήσεις που προέκυψαν από την βιβλιογραφική επισκόπηση, από την ανάλυση των συνεντεύξεων και από την αξιολόγηση της ομάδας των εμπειρογνομόνων, η οποία συνέβαλε στη δημιουργία μέρος του ερωτηματολογίου.

Οι ερωτήσεις διατυπώθηκαν σε πενταβάθμια κλίμακα τύπου Likert που κυμαίνεται από 1 (καθόλου) έως 5 (πάρα πολύ) έχοντας στο μέσο την επιλογή 3 (σε μέτριο βαθμό). Οι πρώτες τρεις Ενότητες του ερωτηματολογίου αφορούν τη μελέτη των τριών μεταβλητών και των τεσσάρων παραγόντων που αναγνωρίστηκαν στο κεφάλαιο 3 της παρούσας εργασίας.

Το τελευταίο τμήμα της έρευνας αποτελείται από 4 ερωτήσεις πολλαπλών απαντήσεων οι οποίες εκφράζουν τα δημογραφικά χαρακτηριστικά των συμμετεχόντων στην έρευνα και συγκεκριμένα αφορούν το φύλο, την ηλικία, το επίπεδο μόρφωσης και την εργασιακή κατάσταση του αποκρινόμενου.

4.4. Συλλογή Δεδομένων (Data collection)

Η πληθυσμιακή ομάδα αποτελείται από 364 άτομα οι οποίοι απαρτίζονται κυρίως από σπουδαστές και αποφοίτους οικονομικών σχολών και σχολών διοίκησης επιχειρήσεων και λογιστικής, όπως και άτομα που απασχολούνται στον δημόσιο και ιδιωτικό τομέα. Για τους σκοπούς της έρευνας επιλέχτηκε η τυχαία δειγματοληψία ως η καταλληλότερη μέθοδος καθώς στόχος την έρευνας ήταν η διύλιση πληροφοριών με στόχο την κατανόηση των παραγόντων που επηρεάζουν τον τρόπο συμπεριφοράς των πολιτών απέναντι στη φορολογία και τη διαφάνεια, όπως και οι τάσεις που δημιουργούνται στην παρούσα φάση δημιουργίας του νέου λογιστικού και πολιτειακού δείγματος.

4.5. Καθορισμός Κλίμακας

Η διαδικασία ελέγχου των δεδομένων περιλαμβάνει τη μεταχείριση των ελλιπών δεδομένων στο ερωτηματολόγιο, τον προσδιορισμό των ακραίων τιμών (outliers), τη διερεύνηση της κατανομής των δεδομένων (κανονικότητα), ώστε να διασφαλιστούν οι στατιστικές υποθέσεις που αφορούν τα δεδομένα και να θεωρηθούν κατάλληλα για τους επερχόμενους στατιστικούς ελέγχους (Sekaran and Bougie, 2010). Τα ελλιπή δεδομένα θεωρούνται πολύ συχνό πρόβλημα των ερευνών (Newman 2009, Sekaran and Bougie, 2010).

Η κανονικότητα της κατανομής των δεδομένων ελέγχθηκε με τους ελέγχους της ασυμμετρίας (skewness) και της κύρτωσης (kurtosis) στο πρόγραμμα SPSS. Ωστόσο, θα πρέπει να αναφερθεί ότι σύμφωνα με τους Hair και συν. (2010) για μέγεθος δείγματος 200 και άνω σημαντικές μεταβολές από την κανονικότητα μπορεί να μην έχουν σημαντικό αντίκτυπο στα αποτελέσματα (Tabachnick and Fidell, 2007, Hair et al. (2010).

Η επιθεώρηση του ιστογράμματος βασίστηκε στο τεστ Kolmogorow-Smirnov, το οποίο αξιολογεί την κανονικότητα της κατανομής των δεδομένων. Ένα στατιστικώς μη σημαντικό αποτέλεσμα, δηλαδή, μία τιμή μεγαλύτερη από 0,05, δείχνει ομαλότητα. Ωστόσο, μια στατιστικώς σημαντική τιμή της τάξης του 0.000 υποδηλώνει παραβίαση της υπόθεσης της κανονικότητας.

4.6. Αξιολόγηση αξιοπιστίας και εγκυρότητας (Reliability and Validity Assessment)

Ως εγκυρότητα (validity) θεωρείται, όταν τα δεδομένα που έχουν συλλεχθεί αντικατοπτρίζουν το υπό εξέταση ζήτημα. Συνήθως, οι μελέτες αντιμετωπίζουν δυσκολίες αναφορικά με την εγκυρότητα και ιδιαίτερα κατά τη μέτρηση στάσεων και συμπεριφορών, καθώς υπάρχουν αμφιβολίες σχετικά με το πραγματικό νόημα των απαντήσεων που δίνονται στα ερωτηματολόγια και στις συνεντεύξεις ή και στην παρατήρηση της συμπεριφοράς των ατόμων (Ticehurst & Veal 2000).

Η δομική εγκυρότητα (construct validity) που χρησιμοποιήθηκε σε αυτήν την έρευνα πιστοποίησε το πόσο καλά τα αποτελέσματα που προέκυψαν από τη χρήση του ερωτηματολογίου ταιριάζουν στις θεωρίες γύρω από τις οποίες σχεδιάστηκε η έρευνα. Με άλλα λόγια, η δομική εγκυρότητα επικύρωσε ότι το εργαλείο της έρευνας που έχει αξιοποιήσει την θεωρία. Η δομική (construct) εγκυρότητα των μεταβλητών που εξετάζονται διαπιστώθηκε με τη διεξαγωγή της διερευνητικής παραγοντικής ανάλυσης. Η διερευνητική παραγοντική ανάλυση χρησιμοποιείται για να βρει τη δομή των παραγόντων που μπορεί να διαμορφώνουν οι μεταβλητές. Η τεχνική βασίζεται στις συσχετίσεις που έχουν οι μεταβλητές μεταξύ τους και μπορεί να δημιουργήσει παράγοντες που ενσωματώνουν μεταβλητές με κοινή πληροφόρηση (Hair et al., 1998, Tabachnick and Fidell, 2001.)

Πριν από την διεξαγωγή της παραγοντικής ανάλυσης χρειάζεται να ληφθούν τέσσερις αποφάσεις σχετικές με:

- 1) Το μοντέλο που θα χρησιμοποιηθεί για την εξαγωγή των παραγόντων που εκπροσωπούν τα δεδομένα,
- 2) τη μέθοδο περιστροφής που θα χρησιμοποιηθεί,
- 3) τα όρια αποκοπής των μεταβλητών από τους παράγοντες με βάση τα παραγοντικά τους φορτία και
- 4) τα κριτήρια για τον αριθμό των παραγόντων που θα εξαχθούν.

Αναφορικά με την πρώτη απόφαση ο ερευνητής μπορεί να επιλέξει μεταξύ δύο βασικών μοντέλων για την εξαγωγή παραγόντων που εκπροσωπούν τα δεδομένα:

- 1) την κοινή παραγοντική ανάλυση (principal axis factoring) και
- 2) τη μέθοδο ανάλυσης των συνιστωσών (principal component analysis) (Hair et al., 1998).

Η κοινή παραγοντική ανάλυση βασίζεται στον πίνακα συσχετίσεων και στα ποσοστά της διακύμανσης που μια μεταβλητή μοιράζεται με τον παράγοντα. Ο στόχος της κοινής παραγοντικής ανάλυσης είναι να εξαγάγει όσο το δυνατό περισσότερους παράγοντες απαραίτητους, για να ερμηνεύσουν τις συσχετίσεις μεταξύ των μεταβλητών. Στην παραγοντική ανάλυση οι παράγοντες που δημιουργούνται θεωρείται ότι ευθύνονται για τις συσχετίσεις μεταξύ των στοιχείων (μεταβλητών). Από την άλλη, η μέθοδος της ανάλυσης των συνιστωσών εκθέτει συνοπτικά τις μεταβλητές και επομένως θεωρείται ότι «συλλαμβάνει» τις επιδράσεις και όχι τις αιτιατές σχέσεις των συσχετίσεων των μεταβλητών (Reise et al., 2000).

Στην παρούσα έρευνα ο στόχος δεν είναι η μείωση των παρατηρήσεων στον ελάχιστο αριθμό σύνθετων μεταβλητών (παραγόντων) που να ερμηνεύουν κατά το μέγιστο την διακύμανση των αρχικών μεταβλητών. Η συγκεκριμένη μείωση δε στοχεύει στην δόμηση των αρχικών μεταβλητών σε παράγοντες. Ο στόχος της έρευνας είναι να δημιουργήσει μια συνοπτική εκπροσώπηση των συσχετίσεων μεταξύ των αρχικών μεταβλητών και επομένως, η κοινή παραγοντική ανάλυση θεωρείται καταλληλότερη ως μέθοδος (Fabrigar ,et al. 1999).

Η δεύτερη απόφαση αναφέρεται στην τεχνική περιστροφής που θα χρησιμοποιηθεί. Η τεχνική της περιστροφής είναι μια διαδικασία που βελτιώνει τα παραγοντικά φορτία μεταξύ παραγόντων και μεταβλητών. Κατά αυτόν τον τρόπο διαμορφώνονται παράγοντες με αυξημένη ερμηνευτικότητα, ενώ ταυτόχρονα δεν έχουν απολέσει τα θεμελιώδη ποιοτικά στοιχεία (π.χ. πληροφορίες) που ενέχουν.

Υπάρχουν στην διάθεση του ερευνητή διαφορετικές τεχνικές περιστροφής. Οι τεχνικές Varimax και Oblimin rotation αντιστοιχούν σε αυτές τις κατηγορίες τεχνικών και χρησιμοποιούνται ευρέως από τους ερευνητές. Στην παρούσα έρευνα υιοθετήθηκε η τεχνική Varimax rotation η οποία δημιουργεί όσο το δυνατό ανεξάρτητους παράγοντες μεταξύ τους, ώστε να χρησιμοποιηθούν σε περαιτέρω ανάλυση (ιεραρχική παλινδρόμηση) ελαχιστοποιώντας την πιθανότητα παρουσίας συγγραμικότητας μεταξύ των μεταβλητών.

Επιπλέον, ο ερευνητής πρέπει να θέσει ένα όριο απόρριψης για τα παραγοντικά φορτία. Οι συσχετίσεις μεταξύ ενός παράγοντα και των μεταβλητών του αποκαλούνται παραγοντικά φορτία (factor loadings). Οι μεταβλητές που έχουν μεγάλες τιμές παραγοντικών φορτίων σε ένα μόνο παράγοντα διατηρούνται μέσα σε αυτόν. Οι μεγάλες τιμές υποδεικνύουν και μεγάλο βαθμό αξιοπιστίας για την ύπαρξη του

παράγοντα. Από αυτή την άποψη οι Hair και συν. (1998) προτείνουν ότι "παραγοντικά φορτία (factor loadings) μεγαλύτερα από ± 0.30 θεωρούνται ότι πληρούν το ελάχιστο επίπεδο, φορτία μεγαλύτερα από ± 0.40 θεωρούνται πιο σημαντικά και φορτία ± 0.50 ή μεγαλύτερα θεωρούνται πρακτικά σημαντικά» (σελ.111). Με βάση τα παραπάνω αποφασίστηκε να τεθεί ως σημείο απόρριψης της μεταβλητής το ± 0.40 .

Τέλος, εφαρμόστηκε ο κανόνας Kaiser για να αποφασιστεί ο αριθμός των παραγόντων που πρέπει να εξαχθεί. Σύμφωνα με το κριτήριο αυτό, οι παράγοντες που έχουν ιδιοτιμές μεγαλύτερες από τη μονάδα κρίνονται ως σημαντικές, ενώ όλοι οι παράγοντες με ιδιοτιμές μικρότερες της μονάδας θεωρούνται ασήμαντες και ως εκ τούτου, δεν λαμβάνονται υπόψη (Hair et al., 1998). Η ιδιοτιμή είναι μια μαθηματική έκφραση η οποία συνδέεται με κάθε ξεχωριστό παράγοντα και δείχνει το βαθμό ερμηνείας της συνολικής διακύμανσης δεδομένων από το συγκεκριμένο παράγοντα (Tabachnick and Fidell 2001).

Ένας ακόμη έλεγχος που χρησιμοποιείται συχνά για την πιστοποίηση του αριθμού των παραγόντων που εξάγει η παραγοντική ανάλυση είναι ο έλεγχος ολίσθησης (scree test). Ο εν λόγω έλεγχος αξιολογεί με ένα διάγραμμα τις ιδιοτιμές (eigen values) που παράγει η παραγοντική ανάλυση με σκοπό να αναδειχθεί το σημείο της καμπύλης των ιδιοτιμών στο οποίο αρχίζει και μειώνεται η κλίση.

Για τον έλεγχο της αξιοπιστίας, της αποκαλούμενης εσωτερικής συνέπειας, (internal consistency reliability) των μεταβλητών υιοθετήθηκε ο συντελεστής Cronbach alpha. Τιμές του συντελεστή ίσες ή μεγαλύτερες του 0,70 θεωρούνται αποδεκτές και δείχνουν υψηλό βαθμό ομοιογένειας των μεταβλητών μέσα σε ένα παράγοντα (διάσταση), καθώς και ότι οι μεταβλητές αντανακλούν το συγκεκριμένο παράγοντα (Churchill, 1979, DeVellis, 2003, Hair et al., 1998, Tabachnick and Fidell, 2001).

Κεφάλαιο 5 Ερευνητικά Αποτελέσματα

5.1. Εισαγωγή

Το παρακάτω κεφάλαιο παρουσιάζει την στατιστική ανάλυση του δείγματος και των δημογραφικών στοιχείων. Αποτυπώνεται η διερεύνηση και ταυτοποίηση των διαστάσεων που μπορεί να διαμορφώνουν τα στοιχεία του ερωτηματολογίου μέσω της διερευνητικής παραγοντικής ανάλυσης. Παρουσιάζονται οι παράγοντες που βρέθηκαν να επηρεάζουν το τρίπτυχο της επιχειρηματικής χρησιμότητας. Το κεφάλαιο συνεχίζει με την ιεραρχική ανάλυση ώστε να ταυτοποιηθούν οι δυνάμεις και οι αδυναμίες που επιδρούν οι παράγοντες όπως διαμορφώθηκαν και η επίδρασή τους στη λογιστική, τη φορολογία και τη διαφάνεια.

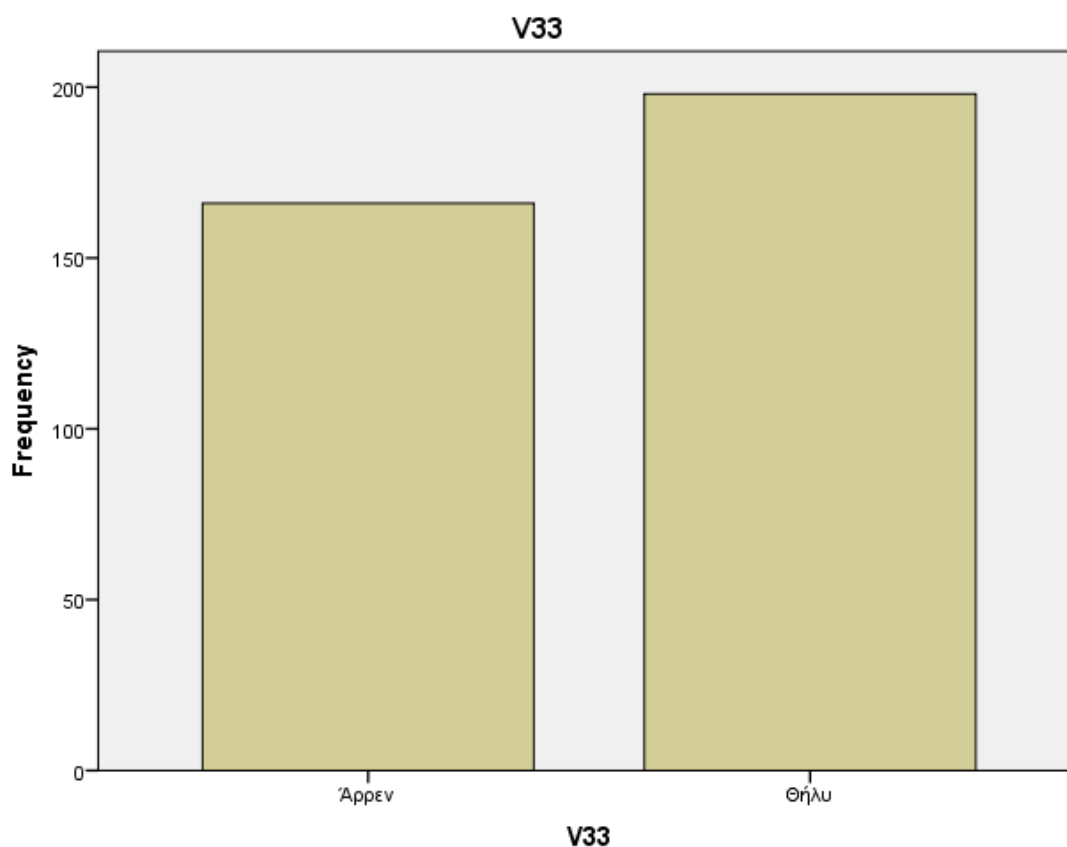
5.2 Περιγραφική Στατιστική Ανάλυση

Η παρακάτω ενότητα παρουσιάζει συχνότητες και ποσοστά για τα προσωπικά και δημογραφικά των αποκρινόμενων. Παρατηρούμε ότι το δείγμα είναι σχεδόν μοιρασμένο στα δύο φύλα με τις γυναίκες να είναι λίγο περισσότερες (Πίνακας 5.1.)

Πίνακας 5 1 Φύλο

		Φύλο			
		Συχνότητα	Ποσοστό	Έγκυρο Ποσοστό	Αθροιστική Συχνότητα (%)
Έγκυρα	Άρρεν	166	45,6	45,6	45,6
	Θήλυ	198	54,4	54,4	100,0
	Σύνολο	364	100,0	100,0	

Διάγραμμα 5.1 Φύλο



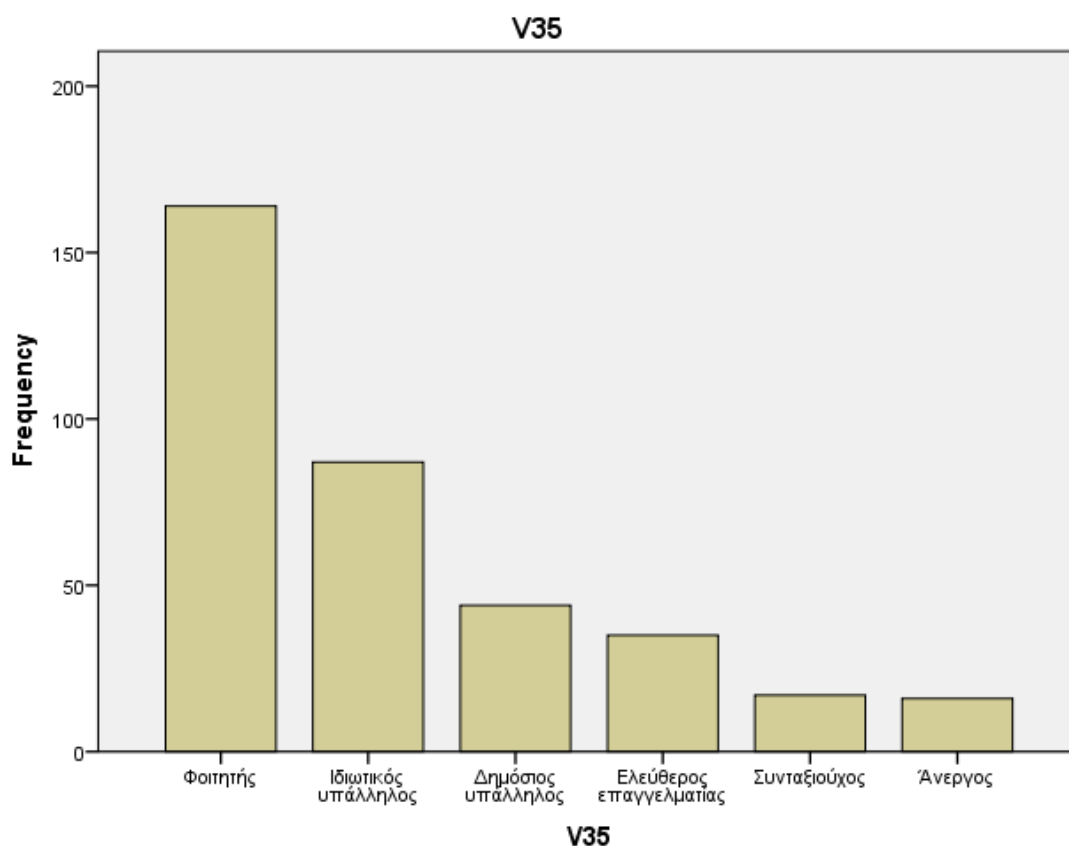
Στον Πίνακα 5.2. που ακολουθεί απεικονίζεται η εργασιακή κατάσταση των ερωτηθέντων. Σχεδόν οι μισοί είναι φοιτητές (45,1%), το 23,9% είναι ιδιωτικοί υπάλληλοι, το 12,1% είναι δημόσιοι υπάλληλοι, το 9,6% είναι ελεύθεροι επαγγελματίες, ενώ το 4,7% είναι συνταξιούχοι. Το μικρότερο ποσοστό συγκεντρώνουν οι άνεργοι οι οποίοι ήταν σε απόλυτο μέγεθος 16 άτομα που αντιστοιχεί σε ποσοστό 4,4%.

Πίνακας 5.2 Εργασιακή Κατάσταση

Εργασιακή Κατάσταση					
		Συχνότητα	%	Έγκυρο %	Αθροιστικό %
Έγκυρα	Φοιτητής	164	45,1	45,2	45,2
	Ιδιωτικός υπάλληλος	87	23,9	24,0	69,1
	Δημόσιος υπάλληλος	44	12,1	12,1	81,3
	Ελεύθερος επαγγελματίας	35	9,6	9,6	90,9
	Συνταξιούχος	17	4,7	4,7	95,6
	Άνεργος	16	4,4	4,4	100,0
	Σύνολο	363	99,7	100,0	
Απουσιάζουν		1	,3		

Σύνολο	364	100,0		
--------	-----	-------	--	--

Διάγραμμα 5.2 Εργασιακή Κατάσταση



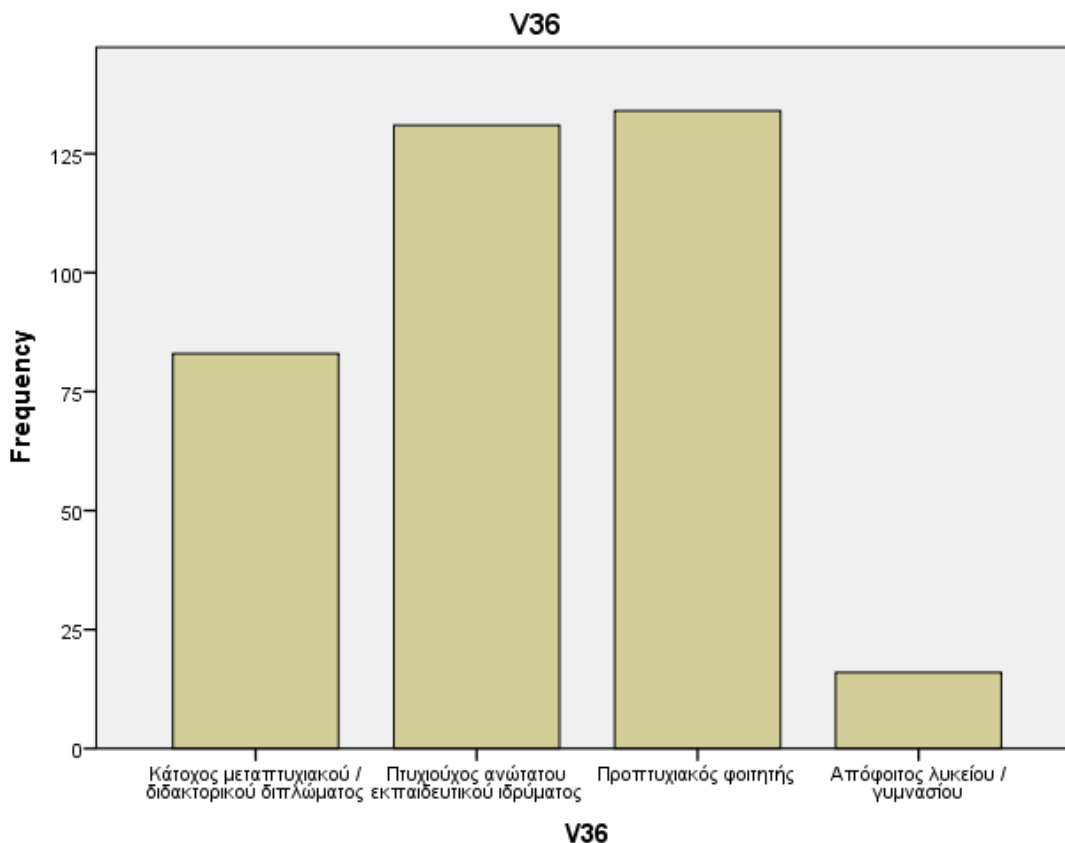
Στον Πίνακα 5.3. παρατίθενται τα ποσοστά για το μορφωτικό επίπεδο των ερωτηθέντων. Πάνω από το ένα τρίτο (36,8%) είναι προπτυχιακοί φοιτητές, ενώ σχεδόν άλλοι τόσοι (36%) είναι πτυχιούχοι ανώτατου εκπαιδευτικού ιδρύματος (Α.Ε.Ι.). Το 22,8% είναι κάτοχοι είτε μεταπτυχιακού τίτλου σπουδών είτε διδακτορικού διπλώματος, ενώ μόλις το 4,4% είναι απόφοιτοι λυκείου.

Πίνακας 5.3 Μορφωτικό Επίπεδο

		Μορφωτικό Επίπεδο			
		Συχνότητα	%	Έγκυρο %	Αθροιστικό %
Έγκυρα	Κάτοχος μεταπτυχιακού / διδακτορικού διπλώματος	83	22,8	22,8	22,8
	Πτυχιούχος ανώτατου εκπαιδευτικού ιδρύματος	131	36,0	36,0	58,8
	Προπτυχιακός φοιτητής	134	36,8	36,8	95,6

Απόφοιτος λυκείου / γυμνασίου	16	4,4	4,4	100,0
Σύνολο	364	100,0	100,0	

Διάγραμμα 5.3 Μορφωτικό Επίπεδο



Τα ποσοστά και οι συχνότητες των απαντήσεων που αφορούν τις ερωτήσεις του ερωτηματολογίου εμφανίζονται στα Διαγράμματα 5.1 – 5.3.

Στην πρώτη ομάδα ερωτήσεων, η οποία αφορά τη μεταβλητή της λογιστικής, η πλειοψηφία των συμμετεχόντων συμφωνεί ότι η ανάπτυξη της τεχνολογίας δηλαδή τα λογιστικά πληροφοριακά συστήματα έχουν βελτιώσει τη διαφάνεια των συναλλαγών ενώ συνολικά ο μέσος όρος των απαντήσεων κυμαίνονται στην απάντηση «Σε μέτριο βαθμό» στην πλειοψηφία των ερωτήσεων αυτής της ομάδας (3,05 -3,99).

Στη δεύτερη ομάδα ερωτήσεων, η οποία αφορά τη μεταβλητή της διαφάνειας τα μεγαλύτερα ποσοστά συγκέντρωσε και πάλι η απάντηση «Σε μέτριο βαθμό» αν και σε αυτή την ομάδα το εύρος των απαντήσεων ήταν μεγαλύτερη (2,37-3,77). Τη μεγαλύτερη βαθμολογία συγκέντρωσε η ερώτηση που αφορά το βαθμό στον οποίο η δυναμικότητα ενός φορέα όπως για παράδειγμα η εφορία επηρεάζει τη διαφάνεια.

Φαίνεται πως η πλειοψηφία των συμμετεχόντων θεωρεί πως το επαρκές ανθρώπινο δυναμικό λειτουργεί θετικά στη βελτίωση της ύπαρξης διαφάνειας.

Όσον αφορά την τελευταία ομάδα ερωτήσεων που αφορά τη φορολογία, τα μεγαλύτερα ποσοστά συγκέντρωσε η απάντηση «Σε μικρό βαθμό» ενώ το εύρος των απαντήσεων κυμαίνονταν μεταξύ 2,29 και 3,58. Τη χαμηλότερη βαθμολογία συγκέντρωσε το ερώτημα που αφορά την εμπιστοσύνη προς τις ελληνικές ελεγκτικές και φορολογικές αρχές ενώ τη μεγαλύτερη συγκέντρωσε η επικινδυνότητα (ρίσκο) της φοροδιαφυγής.

Σε γενικές γραμμές τα αποτελέσματα δεν μπορούν να χαρακτηριστούν αρνητικά. Αυτό διαφαίνεται και από το Πίνακα 5.4 όπου παρουσιάζονται οι μέσοι όροι και οι τυπικές αποκλίσεις των 32 ερωτήσεων που συνθέτουν τα τρία θεωρητικά πεδία.

Πίνακας 5.4 Μέσοι όροι και τυπική απόκλιση των τριών ομάδων

	M.O.	Τυπική απόκλιση
1. Σε τι βαθμό η ανανέωση των λογιστικών προτύπων και κανονισμών συνδράμει στην διαφάνεια;	3,56044	0,798880639
2. Σε τι βαθμό η εισαγωγή ξένων (Διεθνών) λογιστικών προτύπων και κανονισμών συνδράμει στην διαφάνεια;	3,563187	0,835748626
3. Σε τι βαθμό πιστεύετε ότι πρέπει να υπάρξει ενιαίο φορολογικό σύστημα στην Ευρωπαϊκή Ένωση;	3,637363	1,169082742
4. Σε τι βαθμό πιστεύετε ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις (π.χ. Ισολογισμός) αποτυπώνουν επαρκώς την πραγματική κατάσταση των επιχειρήσεων;	3,054945	0,882803415
5. Σε τι βαθμό πιστεύετε ότι ο λογιστής μπορεί να αναδείξει μία επιχείρηση;	3,725275	0,803791759
6. Ποιος ο βαθμός επίδρασης της διαφθοράς στην διαφάνεια των λογιστικών υπηρεσιών;	3,785714	0,858093399
7. Σε τι βαθμό η ανάπτυξη της τεχνολογίας (λογιστικά πληροφοριακά συστήματα) βελτίωσε την διαφάνεια των συναλλαγών;	3,994505	0,813097013
8. Σε τι βαθμό η απόκρυψη στοιχείων βλάπτει οικονομικά τις επιχειρήσεις;	3,464286	1,071205539
9. Σε τι βαθμό πιστεύετε ότι δεν μπορείτε να φοροδιαφύγετε χωρίς να γίνει αντιληπτό από τις φορολογικές αρχές;	3,010989	0,918070866
10. Σε τι βαθμό πιστεύετε ότι η τακτική δημοσιοποίηση οικονομικών στοιχείων / καταστάσεων συμβάλλει στην διαφάνεια;	3,519231	0,85096831
11. Σε τι βαθμό πιστεύετε ότι σχετίζεται η διαφάνεια με την προσωπικότητα του ελεγκτή;	3,626374	0,958055327
12. Σε τι βαθμό το τραπεζικό σύστημα ευνοεί την διαφάνεια;	3,217033	0,926878103
13. Σε τι βαθμό ο τραπεζικός έλεγχος δυσχεραίνει την παραποίηση οικονομικών στοιχείων;	3,373626	0,848246958
14. Σε τι βαθμό πιστεύετε ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις (π.χ. Ισολογισμός) δεν μπορούν να αλλοιωθούν εύκολα;	2,601648	0,791203378

15. Σε τι βαθμό η δυναμικότητα ενός ελεγκτικού φορέα (π.χ. εφορία) επηρεάζει την διαφάνεια;	3,774725	0,812314777
16. Σε τι βαθμό η γραφειοκρατία αποτρέπει την διαφθορά;	2,368132	1,150721812
17. Σε τι βαθμό η διεθνοποίηση των συναλλαγών αποτρέπει την διαφθορά;	3,222527	0,892230428
18. Επικινδυνότητα (ρίσκο) της φοροδιαφυγής	3,587912	0,796318688
19. Επαρκής ικανότητα των ελεγκτικών αρχών	2,777473	0,870349151
20. Κοινωνική Δικαιοσύνη της φορολογίας	2,431319	0,978111644
21. Κοινωνική κατακραυγή της φοροδιαφυγής	2,895604	1,033905867
22. Κατανοητή φορολογική νομοθεσία	2,607143	1,029618438
23. Κρατική ασφάλεια και υποστήριξη των ελεγκτικών αρχών από το κράτος	2,739011	0,884837138
24. Σύμπνοια φορολογικής και προσωπικής ηθικής	2,686813	1,026235335
25. Αυξημένη φορολογία ως λύση για την πάταξη της φοροδιαφυγής	2,299451	1,300942538
26. Πιθανότητα πάταξης της φοροδιαφυγής μέσα σε περίοδο οικονομική κρίσης	2,549451	1,065499392
27. Εμπιστοσύνη στις ελληνικές ελεγκτικές / φορολογικές αρχές	2,293956	1,019839969
28. Εξυπηρέτηση κοινού από φορολογικές αρχές	2,535714	0,921933102
29. Ποιότητα εργασίας των φορολογικών αρχών	2,618132	0,874997567
30. Ταχύτητα εργασίας των φορολογικών αρχών	2,442308	0,956042782
31. Αμεροληψία των φορολογικών αρχών	2,692308	1,030577229
32. Ανεξαρτησία της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)	2,928571	0,88473877

Η γενική τάση των μέσων όρων είναι η συγκέντρωση στη θετική πλευρά της κλίμακας με τιμές άνω του 3 («Σε μέτριο βαθμό») αλλά και κάτω του 4 («Σε μεγάλο βαθμό»). Στις έξι περιπτώσεις που υπάρχει κατά μέσο όρο διαφωνία είναι σχετικά με τη φορολογία και συγκεκριμένα σε θεματικές ενότητες που αφορούν:

- Την Γραφειοκρατία των φορολογικών αρχών.
- Κοινωνική Δικαιοσύνη Φορολογίας.
- Την αύξηση της φορολογίας ως μέσο πάταξης της φοροδιαφυγής.
- Την πιθανότητα πάταξης της φοροδιαφυγής εν περίοδο οικονομικής κρίσης.
- Την εμπιστοσύνη των πολιτών στις φορολογικές αρχές.
- Την ταχύτητα διεκπεραίωσης των εργασιών από την φορολογική αρχή.

Οι αποκλίσεις από τον μέσο όρο δεν μπορούν να θεωρηθούν σημαντικές για τα δεδομένα της κλίμακας Likert και συνεπώς δεν υπάρχει μεγάλη διάσταση απόψεων ή ταύτισή τους. Οι αποκλίσεις που φαίνεται να υπερβαίνουν το μέσο μπορεί να οφείλονται στο γεγονός ότι η ίδια η αξιολόγηση ως έννοια περιέχει σε μεγαλύτερο βαθμό το υποκειμενικό στοιχείο.

5.2 Διερευνητική Παραγοντική Ανάλυση (ΔΠΑ)

Για την διερεύνηση και ταυτοποίηση των (ομάδων) που μπορεί να διαμορφώνουν οι τρεις εξεταζόμενες μεταβλητές του ερωτηματολογίου υιοθετήθηκε η διερευνητική παραγοντική ανάλυση. Πρωτίστως ελέγχθηκαν οι μεταβλητές για την παρουσία συσχετίσεων τους με τον συντελεστή Pearson. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι υπάρχει μεγάλος αριθμός στατιστικά σημαντικών συσχετίσεων και ότι είναι πιθανή η ομαδοποίηση των μεταβλητών με κοινή συνδιακύμανση σε παράγοντες.

Αρχικά, ο δείκτης K-M-O λαμβάνει τιμή μεγαλύτερη του 0,7 (Hair et al, 1998) και ο έλεγχος Bartlett είναι στατιστικά σημαντικός, γεγονός που υποδεικνύει ότι η παραγοντική ανάλυση μπορεί να εφαρμοστεί στο δείγμα των παρατηρήσεων.

Ο πίνακας 5.5 παρουσιάζει τα αποτελέσματα της παραγοντικής ανάλυσης με τη μέθοδο της Principal Component Analysis. Η τεχνική περιστροφής varimax εντόπισε 4 ομαδοποιημένους παράγοντες, οι οποίοι λαμβάνουν ιδιοτιμές μεγαλύτερες της μονάδας (eigen values>1). Οι τέσσερις αυτοί παράγοντες ερμηνεύουν το 57,63% της συνολικής διακύμανσης των δεδομένων.

Πίνακας 5.5 Αποτελέσματα Διερευνητικής Παραγοντικής Ανάλυσης

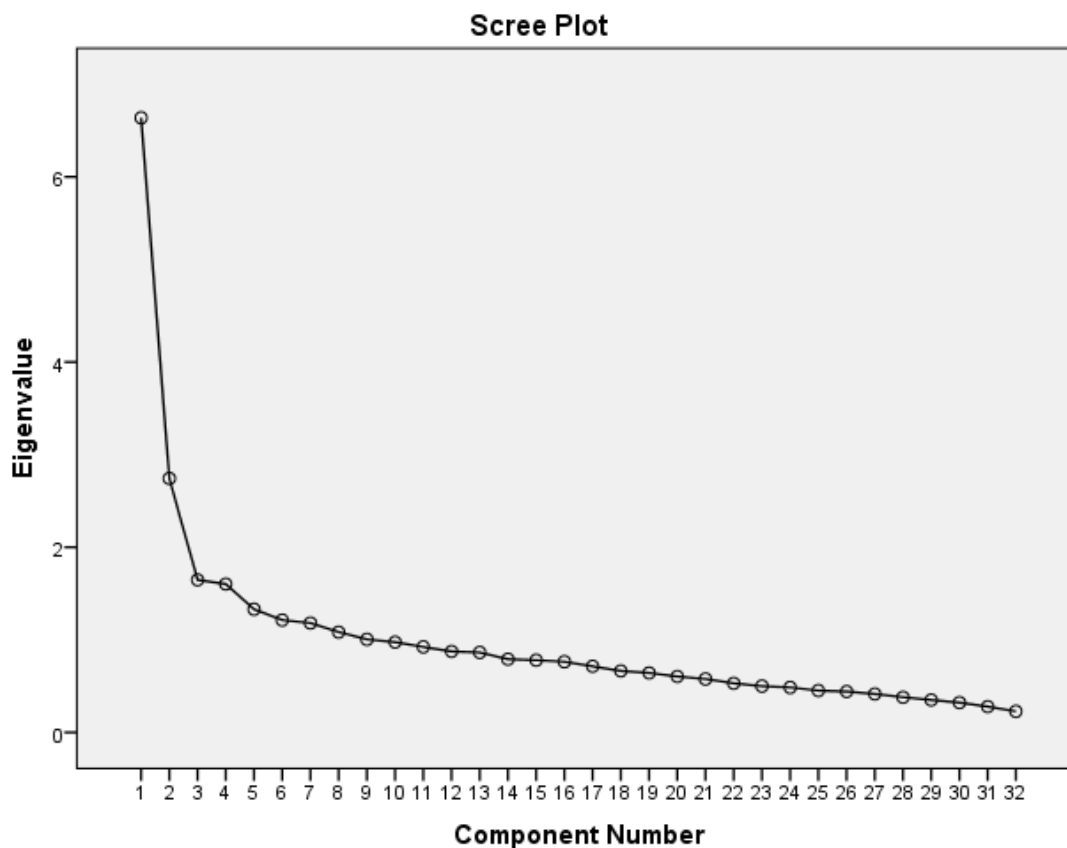
Στοιχεία Ερωτηματολογίου (μεταβλητές)	1	2	3	4
Ποιότητα εργασίας των φορολογικών αρχών (TAE).	0,820			
Ταχύτητα εργασίας των φορολογικών αρχών (TAE).	0,806			
Εξυπηρέτηση κοινού από φορολογικές αρχές (TAE).	0,776			
Εμπιστοσύνη στις ελληνικές ελεγκτικές / φορολογικές αρχές (TAE).	0,696			
Ανεξαρτησία της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)(TAE).	0,683			
Αμεροληψία των φορολογικών αρχών (TAE).	0,661			
Κατανοητή φορολογική νομοθεσία (FFR).		0,726		
Σύμπνοια φορολογικής και προσωπικής ηθικής (FFR).		0,699		
Κρατική ασφάλεια και υποστήριξη των ελεγκτικών αρχών από το κράτος (FFR).		0,653		
Κοινωνική Δικαιοσύνη της φορολογίας (FFR).		0,653		
Επαρκής ικανότητα των ελεγκτικών αρχών (FFR).		0,501		
Ο βαθμός στον οποίο η εισαγωγή ξένων (Διεθνών) λογιστικών προτύπων και κανονισμών συνδράμει στην διαφάνεια (AAT).			0,773	
Ο βαθμός στον οποίο η ανανέωση των λογιστικών προτύπων και κανονισμών συνδράμει στην διαφάνεια (AAT).			0,759	
Ο βαθμός στον οποίο η ανάπτυξη της τεχνολογίας (λογιστικά πληροφοριακά συστήματα) βελτίωσε την διαφάνεια των συναλλαγών (AAT).			0,453	

Ο βαθμός στον οποίο η τακτική δημοσιοποίηση οικονομικών στοιχείων / καταστάσεων συμβάλλει στην διαφάνεια (AAT).			0,437		
Ο βαθμός στον οποίο η δυναμικότητα ενός ελεγκτικού φορέα (π.χ. εφορία) επηρεάζει την διαφάνεια (MCS).				0,714	
Ο βαθμός στον οποίο η διεθνοποίηση των συναλλαγών αποτρέπει την διαφθορά (MCS).				0,648	
Ο βαθμός στον οποίο σχετίζεται η διαφάνεια με την προσωπικότητα του ελεγκτή (MCS).				0,509	
Ο βαθμός στον οποίο το τραπεζικό σύστημα ευνοεί την διαφάνεια (MCS).				0,472	
Ο βαθμός στον οποίο η απόκρυψη στοιχείων βλάπτει οικονομικά τις επιχειρήσεις (MCS).				0,396	
% of Variance explained:					57,63%

Τα υπόλοιπα στοιχεία του ερωτηματολογίου εξαιρέθηκαν από τους παράγοντες, καθότι δεν παρουσίασαν παραγοντικά φορτία με τιμές $>0,4$. Επιπλέον οι στατιστικές (communalities) που προσδιορίζουν το μέγεθος της διακύμανσης των μεταβλητών που ερμηνεύονται από κάθε στοιχείο του ερωτηματολογίου είναι μεγάλες ($\geq 0,50$) (Hair et al 1998). Το διάγραμμα παρυφής (scree plot) επιβεβαιώνει με σαφήνεια την ύπαρξη τεσσάρων παραγόντων. Η κλίση του αλλάζει μετά τον τέταρτο παράγοντα (Γράφημα 5.1)

Ένα αντικείμενο το οποίο διατηρήθηκε στον τέταρτο παράγοντα αφορούσε την ερώτηση σχετικά με τον βαθμό που η απόκρυψη στοιχείων βλάπτει οικονομικά τις επιχειρήσεις αν και η τιμή του ήταν ελαφρώς κάτω του 0.4 (0,396). Η διατήρηση του αντικειμένου εξηγείται καθώς αρχικά επεξηγεί καλύτερα το δείγμα ενώ ταυτόχρονα επιβεβαιώνεται μέσα από την βιβλιογραφική έρευνα.

Γράφημα 5.1 Το διάγραμμα παρυφής (scree plot)



Με βάση το εννοιολογικό πλαίσιο που προσδίδουν οι μεταβλητές σε κάθε παράγοντα ακολούθησε η ονομασία των παραγόντων. Τα έξι πρώτα στοιχεία τα οποία συνδέονται με τον πρώτο παράγοντα φαίνεται να συσχετίζονται με τα χαρακτηριστικά των ελληνικών φορολογικών και ελεγκτικών αρχών. Με άλλα λόγια, αφορά τον τρόπο με τον οποίο αντιλαμβάνονται οι συμμετέχοντες τον τρόπο λειτουργίας των φορολογικών αρχών και επομένως ονομάστηκε «Αποτελεσματικότητα των Φορολογικών Αρχών – Tax Authority Efficiency (TAE). Στο δεύτερο παράγοντα δόθηκε ο τίτλος «Αξιοπιστία Δημοσιονομικού Πλαισίου – Fiscal Framework Reliability (FFR)». Ο παράγοντας αυτός αποτελείται από πέντε στοιχεία (ερωτήσεις) και δείχνει τη σύνδεση της ηθικής και της δικαιοσύνης του δημοσιονομικού πλαισίου παροχής φορολογικών υπηρεσιών. Ο τρίτος παράγοντας περιλαμβάνει τέσσερα στοιχεία του ερωτηματολογίου, τα οποία φαίνεται να δείχνουν τη δυνατότητα των διεθνών λογιστικών προτύπων, της τεχνολογίας και της συχνότητας δημοσιοποίησης των οικονομικών στοιχείων να συνδράμουν στη βελτίωση της διαφάνειας. Ως εκ τούτου ο τρίτος παράγοντας

ονομάστηκε «Λογιστικά Υποβοηθούμενη Διαφάνεια – Accounting Assisted Transparency (AAT)». Τέλος, ο τέταρτος παράγοντας απαρτίζεται από πέντε στοιχεία (ερωτήσεις) του ερωτηματολογίου και αφορά στοιχεία τόσο του ελεγκτή αλλά και της ίδιας της ελεγκτικής υπηρεσίας όσον αφορά την υποκειμενικότητα άσκησης των καθηκόντων μέσα στο σύγχρονο και δυναμικό ελεγκτικό μηχανισμό. Έτσι, ονομάστηκε «Σύγχρονα Ελεγκτικά Συστήματα – Modern Control Systems (MCS)».

Σε γενικές γραμμές η παραγοντική ανάλυση παρουσίασε ισχυρούς παράγοντες με υψηλά φορτία και με αρκετά συγκροτημένη πληροφόρηση. Τα 20 ομαδοποιημένα στοιχεία στα τέσσερα θεωρητικά πεδία που δημιουργήθηκαν μέσα από την βιβλιογραφική επισκόπηση και την έρευνα διατηρήθηκαν σε σημαντικό βαθμό μαζί στις ομάδες που προέκυψαν από την παραγοντική ανάλυση.

Καθώς έχει επιβεβαιωθεί η δομική εγκυρότητα (construct validity) του μοντέλου μέτρησης (measurement model) και η αξιόπιστη σύνθεση των παραγόντων, μπορούμε να αναπτύξουμε το μοντέλο των δομικών εξισώσεων.

Πίνακας 5.6 Έλεγχος αξιοπιστίας

Παράγοντες	Αρ. μεταβλητών	Cronbach's alpha
TAE	6	0.875
FFR	5	0,814
AAT	4	0,635
MCS	5	0.557
Όλες οι μεταβλητές	20	0.73

Από την ανάλυση των παραπάνω παραγόντων οδηγούμαστε σε ορισμένες υποθέσεις σχετικά με τις σχέσεις που συνδέουν τους υπό μελέτη παράγοντες της εργασίας. Οι έξι υποθέσεις που απορρέουν από το εννοιολογικό μοντέλο παρατίθενται σημειογραφικά παρακάτω:

1. Τα σύγχρονα ελεγκτικά συστήματα επηρεάζουν την αξιοπιστία του δημοσιονομικού πλαισίου.
2. Τα σύγχρονα ελεγκτικά συστήματα επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα των φορολογικών αρχών.
3. Η αποτελεσματικότητα των φορολογικών αρχών επηρεάζει την αξιοπιστία του δημοσιονομικού πλαισίου.

4. Η λογιστικά υποβοηθούμενη διαφάνεια επηρεάζει την αποτελεσματικότητα των φορολογικών αρχών.
5. Η λογιστικά υποβοηθούμενη διαφάνεια επηρεάζει την αξιοπιστία του δημοσιονομικού πλαισίου.
6. Η λογιστικά υποβοηθούμενη διαφάνεια επηρεάζει τα σύγχρονα ελεγκτικά συστήματα.

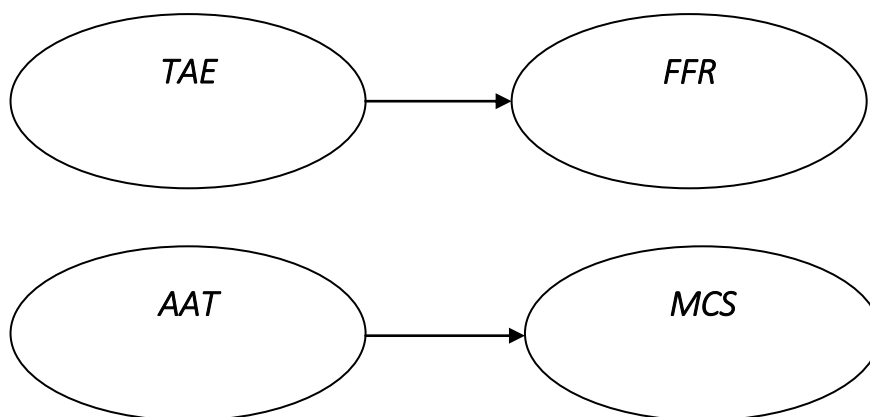
Οι υποθέσεις αυτές θα σχολιαστούν περαιτέρω στο τελευταίο κεφάλαιο στην ενότητα της Ερευνητικής Επισκόπησης (Discussion).

Στο σημείο αυτό κρίθηκε σκόπιμο να παρατεθούν και τα αποτελέσματα των ελέγχων συσχέτισης μεταξύ των τεσσάρων που πραγματοποιήθηκαν για τους σκοπούς της ανάλυσης. Από την παράθεση των αποτελεσμάτων τόσο με την χρήση του συντελεστή συσχέτισης Kendall's tau_b όσο και με την χρήση του συντελεστή Spearman's rho διαπιστώνεται ότι υφίσταται μία ασθενής θετική σχέση (0,3 έως 0,7) σε επίπεδο στατιστικής σημαντικότητας $\alpha=0,01$ μεταξύ των εξής παραγόντων (Πίνακας 5.7):

- **TAE και FFR** (τιμή 0,460 Kendall's tau_b, τιμή 0,587 Spearman's rho), και
- **AAT και MCS** (τιμή 0,309 Kendall's tau_b τιμή 0,397 Spearman's rho)

Με βάση τα αποτελέσματα των παραγοντικών αναλύσεων και της βιβλιογραφικής επισκόπησης του τρίτου κεφαλαίου δημιουργήθηκε το εννοιολογικό μοντέλο, το οποίο προτείνει τις αιτιοκρατικές σχέσεις μεταξύ των αφανών μεταβλητών. Οι σχέσεις που τελικά αποδεικνύονται, αποτυπώνονται σε μορφή υποθέσεων και απεικονίζονται στο παρακάτω σχήμα.

Γράφημα 5 2 Οι υποτιθέμενες αιτιοκρατικές σχέσεις μεταξύ των αφανών μεταβλητών.



Πίνακας 5 7 Συσχετίσεις Kendall's tau_b και Spearman's rho για τους τέσσερις παράγοντες

Συσχετίσεις						
			TAE	FFR	AAT	MCS
Kendall's tau_b	TAE	Correlation Coefficient	1,000	,460**	,126**	,155**
		Sig. (2-tailed)	.	,000	,001	,000
		N	364	364	364	364
	FFR	Correlation Coefficient	,460**	1,000	,128**	,210**
		Sig. (2-tailed)	,000	.	,001	,000
		N	364	364	364	364
	AAT	Correlation Coefficient	,126**	,128**	1,000	,309**
		Sig. (2-tailed)	,001	,001	.	,000
		N	364	364	364	364
	MCS	Correlation Coefficient	,155**	,210**	,309**	1,000
		Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	.
		N	364	364	364	364
Spearman's rho	TAE	Correlation Coefficient	1,000	,587**	,168**	,211**
		Sig. (2-tailed)	.	,000	,001	,000
		N	364	364	364	364
	FFR	Correlation Coefficient	,587**	1,000	,169**	,276**
		Sig. (2-tailed)	,000	.	,001	,000
		N	364	364	364	364
	AAT	Correlation Coefficient	,168**	,169**	1,000	,397**
		Sig. (2-tailed)	,001	,001	.	,000
		N	364	364	364	364
	MCS	Correlation Coefficient	,211**	,276**	,397**	1,000
		Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	.
		N	364	364	364	364

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Κεφάλαιο 6 Συμπεράσματα, προτάσεις για το μέλλον, δυσκολίες

6.1 Ανάλυση Αποτελεσμάτων (Discussion)

Σκοπός της παρούσας εργασίας ήταν να εξεταστεί η σύνδεση και η σχέση μεταξύ των εννοιών της φορολογίας, της λογιστικής και της διαφάνειας και κυρίως η αναγκαιότητα αλληλεπίδρασής τους τόσο μέσω θεωρητικής επισκόπησης όσο και εμπειρικής έρευνας. Αρχικά εξετάστηκε η καθεμία ξεχωριστά και στη συνέχεια η σχέση μεταξύ της λογιστικής με τη φορολογία και η σχέση της λογιστικής με τη διαφάνεια μέσα από την επισκόπηση σύγχρονων και παλαιότερων άρθρων κυρίως ξένων ερευνητών.

Στη συνέχεια, εξετάστηκε η επιχειρηματική χρησιμότητα του τρίπτυχου Λογιστική, Φορολογία και Διαφάνεια και συγκεκριμένα ελέγχθηκαν τέσσερις πτυχές – παράγοντες οι οποίοι έπειτα εξετάστηκαν και σε εμπειρικό επίπεδο μέσω της διανομής ενός ερωτηματολογίου. Οι παράγοντες που εξετάστηκαν ήταν η αποτελεσματικότητα των φορολογικών αρχών, η αξιοπιστία του δημοσιονομικού πλαισίου, η λογιστικά υποβοηθούμενη διαφάνεια και τα σύγχρονα ελεγκτικά συστήματα.

Η μελέτη των τεσσάρων αυτών παραγόντων κρίνεται σημαντική προκειμένου να αντιμετωπιστούν ως ενιαίο σύνολο το οποίο συνδέεται ταυτόχρονα με την φορολογία, τη λογιστική και τη διαφάνεια και επιτρέπει την εφαρμογή ενός νέου τρόπου αντιμετώπισης των εννοιών αυτών από τους πολίτες, τις επιχειρήσεις, τον εκάστοτε ελεγκτικό μηχανισμό και το κράτος. Για αυτό κυρίως το λόγο κρίθηκε σκόπιμο να εξεταστούν και να βρεθούν πιθανές σχέσεις και συσχετίσεις μεταξύ των τεσσάρων αυτών παραγόντων καθώς έτσι θα μπορέσουν να προκύψουν προτάσεις βελτίωσης του ελεγκτικού μηχανισμού και του φορολογικού συστήματος της χώρας.

Οι υποθέσεις που προέκυψαν με βάση αυτούς τους τέσσερις παράγοντες ήταν οι εξής:

1. Τα σύγχρονα ελεγκτικά συστήματα επηρεάζουν την αξιοπιστία του δημοσιονομικού πλαισίου.
2. Τα σύγχρονα ελεγκτικά συστήματα επηρεάζουν την αποτελεσματικότητα των φορολογικών αρχών.
3. Η αποτελεσματικότητα των φορολογικών αρχών επηρεάζει την αξιοπιστία του δημοσιονομικού πλαισίου.

4. Η λογιστικά υποβοηθούμενη διαφάνεια επηρεάζει την αποτελεσματικότητα των φορολογικών αρχών.
5. Η λογιστικά υποβοηθούμενη διαφάνεια επηρεάζει την αξιοπιστία του δημοσιονομικού πλαισίου.
6. Η λογιστικά υποβοηθούμενη διαφάνεια επηρεάζει τα σύγχρονα ελεγκτικά συστήματα.

Από την ανάλυση των αποτελεσμάτων της εμπειρικής έρευνας προκύπτει ότι τα έξι πρώτα στοιχεία τα οποία συνδέονται με τον πρώτο παράγοντα φαίνεται να συσχετίζονται με τα χαρακτηριστικά των ελληνικών φορολογικών και ελεγκτικών αρχών συνθέτοντας τον παράγοντα με την ονομασία «Αποτελεσματικότητα των Φορολογικών Αρχών – Tax Authority Efficiency (TAE) όπως παρουσιάστηκε και στο τρίτο κεφάλαιο σε θεωρητικό επίπεδο. Ο δεύτερος παράγοντας με τίτλο «Αξιοπιστία Δημοσιονομικού Πλαισίου – Fiscal Framework Reliability (FFR)» απαρτίζεται από πέντε στοιχεία (ερωτήσεις) που υποδηλώνουν τη σύνδεση της ηθικής και της δικαιοσύνης του δημοσιονομικού πλαισίου παροχής φορολογικών υπηρεσιών. Ο τρίτος παράγοντας περιλαμβάνει τέσσερα στοιχεία του ερωτηματολογίου, τα οποία φαίνεται να δείχνουν τη δυνατότητα των διεθνών λογιστικών προτύπων, της τεχνολογίας και της συχνότητας δημοσιοποίησης των οικονομικών στοιχείων να συνδράμουν στη βελτίωση της διαφάνειας και φέρει την «Λογιστικά Υποβοηθούμενη Διαφάνεια – Accounting Assisted Transparency (AAT)». Τέλος, ο τέταρτος παράγοντας απαρτίζεται από πέντε στοιχεία (ερωτήσεις) του ερωτηματολογίου και αφορά στοιχεία τόσο του ελεγκτή αλλά και της ίδιας της ελεγκτικής υπηρεσίας όσον αφορά την υποκειμενικότητα άσκησης των καθηκόντων μέσα στο σύγχρονο και δυναμικό ελεγκτικό μηχανισμό και φέρει την ονομασία «Σύγχρονα Ελεγκτικά Συστήματα – Modern Control Systems (MCS)».

Τα 20 ομαδοποιημένα στοιχεία στους τέσσερις παράγοντες που δημιουργήθηκαν μέσα από την βιβλιογραφική επισκόπηση και την έρευνα διατηρήθηκαν σε σημαντικό βαθμό μαζί στις ομάδες που προέκυψαν από την παραγοντική ανάλυση.

Εξετάζοντας τις ερευνητικές υποθέσεις πραγματοποιήθηκαν συσχετίσεις για να επιβεβαιωθεί ή απορριφθεί η αληθοφάνειά τους. Προκύπτει ότι η πρώτη, η δεύτερη, η τέταρτη και η πέμπτη ερευνητική υπόθεση δεν επιβεβαιώνονται. Μια πιθανή αιτία για αυτό το αποτέλεσμα είναι αφενός ότι ένας ή περισσότεροι παράγοντες ενδέχεται να λειτουργούν διαμεσολαβητικά ή ρυθμιστικά για τις σχέσεις που τελικά επιβεβαιώθηκαν και αναλύονται παρακάτω και δεν αποτελούν ζεύγος αλληλεξάρτησης και

αλληλεπίδρασης. Μια άλλη πιθανή αιτία μπορεί να είναι το γεγονός ότι τα σύγχρονα ελεγκτικά συστήματα (MCS) δεν επηρεάζονται είτε από την αποτελεσματικότητα των φορολογικών αρχών (TAE) είτε από την αξιοπιστία του δημοσιονομικού πλαισίου (FFR) αλλά επειδή οι ερωτώμενοι τις αντιμετωπίζουν ως ταυτόσημες έννοιες έδωσαν παρόμοιες απαντήσεις στις ερωτήσεις που αντιστοιχούσαν σε αυτές τις μεταβλητές.

Από τα αποτελέσματα όμως προκύπτει ότι επιβεβαιώνονται δύο εκ των υποθέσεων που τέθηκαν στην αρχή. Πιο συγκεκριμένα, προκύπτει ότι υπάρχει σχέση μεταξύ της αποτελεσματικότητας των φορολογικών αρχών (TAE) και της αξιοπιστίας του δημοσιονομικού πλαισίου (FFR) με αποτέλεσμα η τρίτη ερευνητική υπόθεση να επιβεβαιώνεται. Μια πιθανή εξήγηση για αυτό το αποτέλεσμα είναι ότι δεν υπάρχει διαχωρισμός στο μυαλό των ερωτώμενων μεταξύ της φορολογικής αρχής και του δημοσιονομικού πλαισίου. Αντίθετα, υπονοείται εμπιστοσύνη στο δημοσιονομικό πλαίσιο ως ομάδα κανόνων αλλά όχι στην δυναμικότητα του. Θα λέγαμε ότι η αξιοπιστία του δημοσιονομικού πλαισίου (FFR) συμβολίζει κάτι στατικό το οποίο επηρεάζεται από την αποτελεσματικότητα των φορολογικών αρχών (TAE) τόσο λόγω του ανθρωποκεντρικού χαρακτήρα του παράγοντα αυτού όσο και ότι υποστηρίζεται από τα ίδια χαρακτηριστικά άτομα.

Οι ερωτώμενοι θεωρούν ότι οι κανόνες που υπάρχουν είναι σωστοί αλλά δεν επαρκούν καθώς η εφαρμογή και η βελτίωση λειτουργιών τόσο του δημοσιονομικού πλαισίου όσο και των φορολογικών ελέγχων εμπίπτουν στην αποτελεσματικότητα των φορολογικών αρχών και στην ποιότητα της εργασίας τους. Επομένως, οι πολίτες θεωρούν ότι η ικανότητα των φορολογικών αρχών έγκειται στην αξιόπιστη ερμηνεία των νόμων και όχι το αντίθετο, δηλαδή ο νόμος να επιβάλλει την αποτελεσματικότητα των φορολογικών αρχών.

Ακόμη, βρέθηκε σχέση μεταξύ της λογιστικά υποβοηθούμενης διαφάνειας (AAT) και των σύγχρονων ελεγκτικών συστημάτων (MCS) επιβεβαιώνοντας την έκτη υπόθεση. Το λογιστικό σύστημα διαφυλάσσει μέσα από την καλύτερη καταγραφή συναλλαγών καλύτερα ελεγκτικά αποτελέσματα καθώς τα αξιόπιστα λογιστικά αρχεία συσχετίζονται με τα αντίστοιχα αρχεία τραπεζών. Χρησιμοποιούνται πιο εύκολα από ελεγκτικούς φορείς, ενώ παράλληλα εξασφαλίζεται η ομαλή επιχειρηματική λειτουργία και εναρμονίζεται η λογιστική αποτύπωση των διαδικασιών της επιχείρησης - οργανισμού με τα διεθνή πρότυπα ελέγχου και τη διεθνή επιχειρηματική δραστηριότητα. Αυτό διότι αναμένεται από μία επιχείρηση να συμβαδίζει με τις διεθνείς και εγχώριες πρακτικές. Ακόμη, βλέπουμε ότι το σύγχρονο επιχειρηματικό και ελεγκτικό περιβάλλον παραμένει

ένα σταθερό σκεπτικό και αντί αυτού να επηρεάζει την λογιστική διαφάνεια διαφαίνεται μια αντίθετη ροπή δηλαδή η εφαρμογή της λογιστικά υποβοηθούμενης διαφάνειας πιέζει τις αρχές και τις επιχειρήσεις να φτάσουν στο επίπεδο στο οποίο θεωρητικά βρίσκεται ήδη η διεθνής δυναμικότητα των ελεγκτικών μηχανισμών.

6.2 Συμπεράσματα και Εφαρμογές Έρευνας

Με βάση τα αποτελέσματα που παρουσιάστηκαν και τις σχέσεις που προέκυψαν μεταξύ των εξεταζόμενων παραγόντων καταλήγει κανείς στο συμπέρασμα ότι η τριλογία της επιχειρηματικής ζωής χρήζει διαφορετικής αντιμετώπισης σε κεντρικό και ίσως και ευρωπαϊκό επίπεδο ώστε να αντιμετωπίζονται ως μια έννοια με τρεις διαστάσεις. Συγκεκριμένα, βρέθηκε σχέση μεταξύ της αποτελεσματικότητας των φορολογικών αρχών και της αξιοπιστίας του δημοσιονομικού πλαισίου. Αυτό σημαίνει ότι όσο μεγαλύτερη η σαφήνεια και η ακρίβεια του δημοσιονομικού πλαισίου τόσο περισσότερο διευκολύνεται η εργασία των ελεγκτικών αρχών και ευνοείται η αποτελεσματικότητά τους. Ταυτόχρονα, τα σύγχρονα ελεγκτικά συστήματα που χρησιμοποιούν οι φορολογικές και ελεγκτικές αρχές σχετίζονται με τη λογιστικά υποβοηθούμενη διαφάνεια γεγονός που συνεπάγεται ότι όσο πιο ακριβή είναι τα συστήματα αυτά και όσο πιο πολύ εξυπηρετούν τη συντομία εκτέλεσης των ελεγκτικών εργασιών τόσο περισσότερο ευνοείται η διαφάνεια.

Τα συμπεράσματα αυτά οδηγούν σε μια διαφορετική αντιμετώπιση των εννοιών της φορολογίας, της λογιστικής και της διαφάνειας. Οι ερευνητές μελλοντικών ερευνών μπορούν να χρησιμοποιήσουν τα αποτελέσματα της παρούσας έρευνας και να αξιοποιήσουν τα συμπεράσματά της ώστε να βρουν ακόμη περισσότερες σχέσεις που να συνδέουν μέσω διαφορετικών παραγόντων τις δύο έννοιες ώστε σταδιακά να δημιουργηθεί ένα νέο πλαίσιο αντιμετώπισής τους με ενιαίο τρόπο. Τα λογιστικά και φορολογικά συστήματα επιβεβαιώνεται από την παρούσα έρευνα ότι μπορούν να αντιμετωπιστούν με ενιαίο τρόπο και μάλιστα αυτό θα ήταν χρήσιμο να γίνει σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης δημιουργώντας ένα είδος οικονομίας κλίμακας για τις επιχειρήσεις αλλά και για τους πολίτες ωθώντας τους να λειτουργήσουν με όμοιο τρόπο σε οποιαδήποτε χώρα – μέλος, ευνοώντας τη συγκρισιμότητα και προάγοντας ταυτόχρονα τη διαφάνεια.

6.3 Επιπλοκές Έρευνας

Κατά την εκπόνηση της διπλωματικής εργασίας παρουσιάστηκαν ορισμένες δυσκολίες κυρίως στο εμπειρικό μέρος της. Αρχικά, κρίθηκε εξαιρετικά δύσκολη η αποτύπωση της αντικειμενικής άποψης των συμμετεχόντων στην έρευνα καθώς οι ερωτήσεις ενός ερωτηματολογίου συμπληρώνονται με βάση την υποκειμενική άποψη του εκάστοτε ατόμου η οποία μπορεί να αιτιολογείται με υποκειμενικά και όχι μόνο με αντικειμενικά κριτήρια. Επιπλέον, ο χρόνος που διαθέτει κανείς όπως και η διάθεση για τη συμπλήρωση ενός τέτοιου ερωτηματολογίου διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο στην αποτύπωση αντικειμενικών απόψεων.

Μια άλλη επιπλοκή κατά τη διεξαγωγή της έρευνας ήταν η δυσκολία εφαρμογής κάποιου άλλου τρόπου εκπόνησης του εμπειρικού μέρους της εργασίας κυρίως λόγω πεισμένου χρόνου του γράφοντα αλλά και ανάγκης για περισσότερη μελέτη και εντρυφήση σε άλλες μεθόδους διεξαγωγής ερευνών η οποία απαιτούσε σημαντικό χρόνο μη διαθέσιμο μέσα στο πλαίσιο μια εργασίας μεταπτυχιακού επιπέδου.

6.4 Προτάσεις Μελλοντικής Έρευνας

Η παρούσα εργασία συμβάλλει θετικά στη μελέτη των τριών εξεταζόμενων μεταβλητών – διαφάνεια, λογιστική, φορολογία – ως μια ενιαία έννοια και μεταβλητή στην Ελλάδα αλλά και την Ευρωπαϊκή Ένωση και ανοίγει το δρόμο για την αντιμετώπισή τους από τα ευρωπαϊκά κράτη με έναν εντελώς διαφορετικό τρόπο σε σχέση με αυτόν που εφαρμόζεται τώρα. Προσδιορίστηκαν δύο σχέσεις μεταξύ παραγόντων που απαρτίζουν τις τρεις κύριες μεταβλητές και οι σχέσεις αυτές μπορούν να οδηγήσουν στην επίτευξη καλύτερων αποτελεσμάτων για τα κράτη με μια πιο ευρεία εφαρμογή της νομολογίας, της ορθής και αποδοτικής φορολόγησης, της επίτευξης της αναγκαίας διαφάνειας και της επίρρωσης του σκοπού της λογιστικής που είναι η υποστήριξη των επιχειρήσεων οργανισμών και η εφαρμογή του κράτους δικαίου σε οικονομικούς όρους. Η παρούσα εργασία έθεσε τα θεμέλια για μελλοντικές έρευνες οι οποίες μπορούν να εξετάσουν τις τρεις αυτές μεταβλητές και σε άλλα ευρωπαϊκά (ή μη) κράτη ώστε να προκύψουν συγκρίσιμα αποτελέσματα με την παρούσα εργασία.

Μια πρόταση για μελλοντική έρευνα στο συγκεκριμένο πεδίο είναι η εφαρμογή του ίδιου ερωτηματολογίου σε ακαδημαϊκούς της λογιστικής, της φορολογίας και της ελεγκτικής σε ελληνικά ΑΕΙ και ΤΕΙ της Ελλάδας και η σύγκριση με τα αποτελέσματα

της εργασίας. Θα έχει ιδιαίτερο ενδιαφέρον να αναγνωριστούν τυχόν ομοιότητες ή και διαφορές σε αυτά. Κάτι τέτοιο θα οδηγούσε στην αναθεώρηση ερωτημάτων του ερωτηματολογίου και στην υπερπήδηση των εμποδίων που αναφέρθηκαν νωρίτερα ώστε να γίνει η κατά το δυνατόν αντικειμενικότερη καταγραφή των απόψεων των ερωτηθέντων.

Βιβλιογραφία

- Abdallah, W.M., (2004). *Critical Concerns in Transfer Pricing and Practice*. London: Praeger Publishers.
- Abreu, R., David, F., Segura, L. (2014). The Management of Accounting and Taxation Knowledge in Portugal. *ECKM – Proceedings of the 15th European Conference on Knowledge Management*, 4-5/9/2014, Vol. 1, UK.
- Anderson, C., Anderson, C. (2018). The Effect of Mandatory Adoption of IFRS on Transparency for Investors. *CMC Senior Theses*, 1946.
- Bacanu, M.-N. (2015). Romania from Connection to Disconnection between Taxation and Accounting – a Comparative Analysis of the Two Areas. *Analele Universitatii Ovidius, Constanta*.
- Bacanu, M.-N. (2016). Comparative study regarding the taxation objectives and the accounting objectives – domains of influence in the economic circuit. *Theoretical and Applied Economics*. Special Issue, 23, 43-52.
- Barth, M.E., Konchitchki, Y., Landsman, W.R. (2013). Cost of Capital and Earnings Transparency. *Journal of Accounting and Economics*, 55 (2-3), 206-224.
- Bens, D.A., Monahan, S.J. (2004). Disclosure quality and the excess value of diversification. *Journal of Accounting Research*, 42, 691-730.
- Bhat, G., Callen, J.L., Segal, D. (2016). Testing the Transparency Implications of Mandatory IFRS Adoption: The Spread/ Maturity Relation of Credit Default Swaps. *Management Science*, 62 (12), 3472-3493.
- Biddle, G., Hilary, G., Verdi, R. (2009). How does financial reporting quality relate to investment efficiency?. *Journal of Accounting and Economics*, 48, 112-131.
- Bollen, K. A. (1989). A new incremental fit index for general structural equation models. *Sociological Methods & Research*, 17(3), 303-316.
- Borkowski, S.C.(1997). The Transfer Pricing Concerns of and Developing Countries. *The International Journal of Accounting*, 32 (3), 321-336.
- Brand, R. (2009). Written and unwritten building conventions in a contested city: The case of Belfast. *Urban Studies*, 46(12), 2669-2689.
- Brock, G. (2011). Reforms to global taxation and accounting arrangements as a means of pursuing global justice. *Global Social Policy*, 11 (1), 5-21.

- Bryman, A., & Bell, E. (2011). Ethics in business research. *Business Research Methods*, 7(5), 23-56.
- Bryman, A. (2012). *Social Research Methods*. Oxford: Oxford University Press.
- Bushman, R.M., Smith, A.J. (2001). Financial accounting information and corporate governance. *Journal of Accounting and Economics*, 32, 237-333.
- Bushman, R.M., Piotroski, J.D., Smith, A.J. (2004). What determines corporate transparency?. *Journal of Accounting Research*, 42, 207-252.
- Bushman, R.M. (2016). Transparency, Accounting Discretion, and Bank Stability. *FRBNY Economic Policy Review*, 22 (1), 129-149.
- Canibano, L., Uceda, J.L. (2006). Accounting and Financial Reporting in Spain. In McLeay, S. (Ed.). *European Accounting Regulation*, London, MacMillan.
- Christian – Aid (2009). False Profits: Robbing the poor to keep the rich tax-free. London: Christian – Aid. Διαθέσιμο από: <http://www.christianaid.org/uk/images/false-profits.pdf>.
- Christensen, J. (2010). Accounting Errors and Errors of Accounting. *The Accounting Review*, 85 (6), 1827-1838.
- Churchill, G.A. (1979). A paradigm for developing better measures of marketing constructs. *Journal of Marketing Research*, 16, 64-73.
- Clausing, K. (2015). The Effect of Profit Shifting on the Corporate Tax Base in the United States and Beyond. Διαθέσιμο από SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2685442>.
- Crivelli, E., De Mooij, R., Keen, M. (2015). Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries. IMF Working Paper WP/15/118, International Monetary Fund, OUCBT Working Paper 15-09. Oxford: Oxford University Centre for Business Taxation.
- Cojocari, V., Cojocari, T. (2014). Accounting and taxation aspects regarding the depreciation of fixed assets in the agri-food enterprises of the Republic of Moldova. *Scientific Papers Series Management, Economic Engineering in Agriculture and Rural Development*, 14 (2), 77-80.
- Core, J.E., Guay, W., Larcker, D.F. (2008). The power of the pen and executive compensation. *Journal of Financial Economics*, 88, 1-25.
- Creswell, J. W. (2009) *Research design: Qualitative, Quantitative, and Mixed methods Approaches* (Vol. 3rd. Edition). SAGE Publications, Incorporated.
- Cubillo, C. (1990). La reforma contable en Espana. *Revista Espanola de Financiacion y Contabilidad*, 19 (63), 301-315.

- Cuzdriorean, D.D.(2010). The relationship between accounting and taxation: A brief international literature review. *Annals of Faculty of Economics, University of Oradea, Faculty of Economics*, 1 (1), 496-502.
- Cuzdriorean, D.D., Albu, C.N., Albu, N. (2012). The relationship between accounting and taxation – The Romanian accounting environment. *The Annals of the University of Oradea*, 1 , 894- 900.
- Cuzdriorean, D.D., Matis, D. (2012). The relationship between accounting and taxation insight the European Union: The influence of the international accounting regulation. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 14 (1), 28-43.
- Daske, H., Hail, L., Leuz, C., Verdi, R. (2008). Mandatory IFRS Reporting Around the World: Early Evidence on the Economic Consequences. *Journal of Accounting Research*, 46, 1085-1142.
- Daske, H., Hail, L., Leuz, C., Verdi, R. (2009). Adopting a Label: Heterogeneity in the Economic Consequences of IFRS Adoption. Working Paper, University of Chicago Booth School of Business.
- Dauchy, E.P. (2013). The Efficiency cost of asset taxation in the U.S. after accounting for intangible assets. SSRN. Διαθέσιμο από: <https://ssrn.com/abstract=2351379> (25 Σεπτεμβρίου 2018)
- DeVellis, R. F. (2012). *Scale Development Theory and Applications*. 3rd ed. Thousand Oaks, CA: Sage.
- Duffie, D., Lando, D. (2001), Term structures of credit spreads with incomplete accounting information. *Econometrica*, 69 (3), 633-644.
- Eilifsen, A. (1998). Auditing Regulation and the Statutory Auditor’s Responsibilities in Norway. *The European Accounting Review*, 4, 709-722.
- Ellis-Newman, J., Robinson, P. (1998). The cost of library services: Activity Based Costing in an Australian academic library. *Library Trends*, 51/1, 333-348.
- Ellul, A., Jappelli, T., Pagano, M., Panunzi, F. (2011). Transparency, Tax Pressure and Access to Finance. *Review of Finance*, 20 (1), 37-76.
- European Commission (2012). Tackling tax fraud and evasion in the EU – frequently asked questions. Brussels: European Commission (διαθέσιμο από: <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=MEMO/12/492&format=HTML&aged=0&language=EN&guiLanguage=en>).
- European Commission (2015). A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action. Brussels: European Commission. Διαθέσιμο

από:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/fairer_corporate_taxation/com_2015_302_en.pdf.

Fabrigar, L.R., Wegener, D.T., MacCallum, R.C., Strahan, E.J. (1999). Evaluating the Use of Exploratory Factor Analysis in Psychological Research. *Psychological Methods*, 4 (3), 272-299.

Fan, J., Wong, T. (2002). Corporate Ownership Structure and the Informativeness of Accounting Earnings in East Asia. *Journal of Accounting and Economics*, 33, 401-425.

Fan, J., Wong, T. (2005). Do External Auditors Perform a Corporate Governance Role in Emerging Markets?. *Journal of Accounting Research*, 43, 35-72.

FASB (2010). Conceptual Framework for Financial Reporting. Statement of Financial Accounting Concepts No. 8: a replacement of FASB Concepts Statements No. 1 and No. 2. Norwalk: Financial Accounting Standards Board.

Feilzer, M. Y. (2010). Doing mixed methods research pragmatically: Implications for the rediscovery of pragmatism as a research paradigm. *Journal of mixed methods research*, 4(1), 6-16.

Fekete, S., Cuzriorean - Vladu, D., Albu, C. N., Albu, N. (2012). Is SMEs accounting influenced by taxation? Some empirical evidence from Romania. *African Journal of Business Management*, 6 (6), 2318-2331.

Feld, L.P., Frey, S.F. (2007). Tax Compliance as the Result of a Psychological Tax Contract: The Role of Incentives and Responsive Regulation. *Law & Policy*, 29 (1), 102-120.

Francis, J.R., Lafond, R., Olsson, P., Schipper, K. (2004). Costs of equity and earnings attributes. *The Accounting Review*, 79, 967-1010.

Francis, J.R., Martin, X. (2010). Acquisition profitability and timely loss recognition. *Journal of Accounting and Economics*, 49, 161-178.

G20 (2013). St. Petersburg Declaration, Tax Annex. Διαθέσιμο από: www.oecd.org/g20/summits/saint-petersburg/Tax-Annex-St-Petersburg-G20-Leaders-Declaration.pdf

Gallegro, I. (2004). The accounting and taxation relationship in Spanish listed firms. *Managerial Auditing Journal*, 19 (6), 796-819.

Gogol, T.A. (2016). Accounting and Taxation, and their Impact on the Development of Small Business in Developed Countries. *Scientific bulletin of Pilissia*, 4 (8), 257-261.

- Grafton, J., Lillis, A. M., Mahama, H. (2011). Mixed methods research in accounting. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 8(1), 5-21.
- Grosanu, A., Rachisan, P.R., Berinde, S. R. (2012). Creative Accounting, an expression of the disconnection between accounting and taxation. *Annales Universitatis Series Oeconomica*, 14 (1), 66-72.
- Guba, E. G., & Lincoln, Y. S. (1994). Competing paradigms in qualitative research. *Handbook of qualitative research*, 2(163-194), 105.
- Hair, J.F., Anderson, R. E., Tatham, R.L., Black, W. C. (1998). *Multivariate Data Analysis*. Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice Hall.
- Harrison, R. (2013). Crowdfunding and the revitalisation of the early stage risk capital market: catalyst or chimera?. *Venture Capital: An International Journal of Entrepreneurial Finance*, 15 (4), 283-287.
- Haynes, T., Sen, S., Schoenefeld, D., Wainwright, R. (1995, November). Evolving a team. In *Working notes for the AAAI symposium on genetic programming*, 23-30.
- High Level Panel (2015). Ilicit Financial Flows. AU/ECA Ministers of Finance, Planning and Economic Development.
- Hinkin, T. R., Tracey, J. B., Enz A. C. (1997). Scale Construction: Developing Reliable and Valid Measurement Instruments. *Journal of Hospitality and Tourism Research*, Volume 21 (1), 100-120.
- Hlaciuc, E., Socoliuc, M., Mates, D. (2010). The IAS/IFRS standards system between harmonization and deformity. *Oradea University Annals, Economical Science series*, Tom XIX, Nr. 2, 868-874.
- Hoogendoorn, M. (1996). Accounting and Taxation in Europe – a comparative overview. *European Accounting Review*, 5, 783-794.
- James, S. (2016). Accounting and Taxation: UK. In Grandinetti. M. (ed.). *Corporate Tax Base in the Light of the IAS/IFRS and EU Directive 2015/35: A comparative approach*, Wolters Kluwer, 2016, pp. 203-213.
- Johnson, H.T., (1992). “It’s time to stop overselling activity-based concepts”, *Management Accounting (US)*. September, 26-35.
- Johnson, R. B., & Onwuegbuzie, A. J. (2004). Mixed methods research: A research paradigm whose time has come. *Educational researcher*, 33(7), 14-26.
- Johnson, R. B., Onwuegbuzie, A. J., Turner, L. A. (2007). Toward a definition of mixed methods research. *Journal of mixed methods research*, 1(2), 112-133.

- Kirchler, E., Hoelzl, E., Wahl, I. (2008). Enforced versus voluntary tax compliance: the “slippery slope” framework. *Journal of Economic Psychology*, 29 (2), 210-225.
- Lamb, M., Nobes, C., Roberts, A. (1998). International Variations in the Connections Between Tax and Financial Reporting. *Accounting and Business Research*, 28 (3), 173-188.
- Lang, M., Lins, K.V., Maffett, M. (2012). Transparency, Liquidity, and Valuation: International Evidence on When Transparency Matters Most. *Journal of Accounting Research*, 50 (3), 729-774.
- Langmore, J. (2011). A currency transaction tax. 13-15.
- Lennox, C., Lisowsky, P., Pittman, J. (2012). Tax Aggressiveness and Accounting Fraud. *Journal of Accounting Research*, 51 (4), 739-778.
- Lepadatu, G., Ioanscu, V., Mersoiu, I., Barladeanu, D. (2014). The future of the correlation between taxation and accounting in the era of globalization. *Knowledge Horizons – Economics*, 6 (3), 27-30.
- Llusar, J. C. B., Zornoza, C. C. (2002). Development and validation of a perceived business quality measurement instrument. *The Quality Management Journal*, 9(4), 23-38.
- Lynn, M. R. (1986). Determination and quantification of content validity. *Nursing research*, 35 (6), 382-386.
- Makkawi, B., Schick, A. (2003). Are auditors sensitive enough to fraud?. *Managerial Auditing Journal*, 18 (6/7), 591-598.
- Malina, M. A., Nørreklit, H. S., Selto, F. H. (2011). Lessons learned: advantages and disadvantages of mixed method research. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 8(1), 59-71.
- Marchese, S., (2009). General purpose of Financial Statements and Fiscal Reporting. Advanced Program in Accounting and Audit Reglementation. European Expert Accounting Federation.
- Martins, A., Sa, c. (2015). Accounting errors, financial information and presumption based taxation: The Portuguese case. Working papers No 34. Διαθέσιμο από: <https://www.gestaodefraude.eu/wordpress/wp-content/uploads/201502/wp034.pdf> (25 Σεπτεμβρίου 2018).
- Mates, D., Adriana, P., Ursachi, A., Ajtay, E. (2016). The influence of accounting system regarding accounting and taxation of entities. *Journal of Legal Studies*, 17 (1), 58-63.

- Miller, M.C. (1999). Auditor Liability and the Development of a Strategic Evaluation of Going Concern. *Critical Perspectives on Accounting*, 10, 355-375.
- Miller, G.S. (2006). The press as a watchdog for accounting fraud. *Journal of Accounting Research*, 44, 1001-1033.
- Mitchell, A., Sikka, P. (2011). *The Pin-Stripe Mafia: How Accountancy Firms Destroy Societies*. Basildon: Association for Accountancy and Business Affairs.
- Muehlbacher, S., Kirchler, E. (2010). Tax Compliance by Trust and Power of Authorities. *International Economic Journal*, 24 (4), 607-610.
- Murphy, R., Sikka, P. (2017). Unitary Taxation: the Tax Base and the Role of Accounting. In: Picciotto (Ed.), *Taxing Multinational Enterprises as Unitary Firms*. (pp. 75-88). Brighton, UK.
- Newman, M. E. (2009). The first-mover advantage in scientific publication. *EPL (Europhysics Letters)*, 86(6), 68001.
- Nias Ahmad, M.A., Smith, M., Ismail, Z., Djajadikerta, H., Roni, M.S.M.M. (2016). Computerised Accounting Information Systems and Firm Performance: The Mediating Role of Transparency. In Abdullah M., Yahya W., Ramli N., Mohamed S., Ahmad B. (eds) *Regional Conference on Science, Technology and Social Sciences (RCSTSS 2014)*. Singapore: Springer.
- Nornberg, C. (2007). Accounting and Taxation. Kari Tikka memorial lecture. EATPL.
- Olsen, L.T. (2016). A New Accounting and Taxation Paradigm. *Journal of Futures Studies*, 20 (3), 133-142.
- OECD (2006). *Annual Report on the OECD Guidelines for Multinational Enterprises*. Paris: OECD.
- OECD (2009). *Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*. Geneva: OECD.
- Plano, C. V. L., Creswell, J. W. (2011). *Designing and conducting mixed methods research*. Los Angeles: Sage Publisher.
- Polit, D. F., Beck, C. T. (2006). The content validity index: are you sure you know what's being reported? Critique and recommendations. *Research in nursing & health*, 29(5), 489-497.
- Reise P.S., Waller, N.G., Comrey A.L. (2000), *Psychological Assessment*, 12(3), 287-297.
- Richard, J. (2012). The Victory of the Prussian Railway “Dynamic” Accounting Over The Public Finance And Patrimonial Accounting Models (1838-1884): An Early

Illustration Of The Appearance Of the Second Stage Of Capitalist Financial Accounting And A Testimony Against The Agency And the Market For Excuses Theories. *Accounting Historian Journal*, 39 (1), 91-126.

Sekaran, U., Bougie, R. (2010). *Research Methods for Business: A Skill Building Approach*. West Sussex: John Wiley and Sons Ltd.

Sikka, P., Willmott, H. (2010). The Dark Side of The Transfer Pricing: Its Role in Tax Avoidance and Wealth Retentiveness. *Critical Perspectives on Accounting*, 21 (4), 342-356.

Sikka, P. (2017). Accounting and Taxation: Conjoined twins or separate siblings?. *Accounting Forum*, 41 (4), 390-405.

Slemrod, J. (2007). Cheating ourselves: the economics of tax evasion. *Journal of Economic Perspectives*, 21 (1), 25-48.

Smart, G. M., McKerchar, A.I. (2010). More flood disasters in New Zealand. *Journal of Hydrology (NZ)*, 49 (2), 69-78.

Sriwidharmanely, S., Usman, D., Sulastri, E. (2018). The effect of understanding of tax accounting, service quality of tax officers, awareness of taxpayers and transparency in taxation toward obedience of corporate taxpayers in Bengkulu City. 14th MIICEMA Conference, ASEAN Economic Community 2015: Issues and Challenges, Bogor, Indonesia, 9-10/10/2013.

Strapuc, C., Cazacu, N. (2016). Interaction between accounting and taxation- Temporal and spatial milestones. *The USV annals of Economics and Public Administration*, 16 (1), 199-205.

Tabachnick, B.G., Fidell, L.S. (1996). *Using multivariate statistics* (3rd ed.). New York: HarperCollins.

Ticehurst, G. W., Veal, A. J. (2000). *Business research methods: A managerial approach*. Addison Wesley Longman.

Tippett, M., Wright, B. (2006). The Teaching of Transfer Pricing: Theory and Examples. *Journal of Accounting Education*, 24, 173-196.

Torgler, B., Schneider, F., (2005). Attitudes Towards Paying Taxes in Austria: An Empirical Analysis. *Empirica*, 32, 231-250.

UK House of Commons Public Accounts Committee (2013). Tax Avoidance – Google. London: House of Commons. Διαθέσιμο από: <http://www.publications.parliament.uk/pa/cm201314/cmselect/cmpublicacc/112/112.pdf>

- US Senate Permanent Subcommittee on Investigations (2013). Offshore Profit Shifting and the U.S. Tax Code – Part 2 (Apple Inc.). Washington: US Senate.
- Pazarskis, M., Drogalas, G., Koutoupis, A. (2017). Mergers, taxation and accounting performance: Some evidence from Greece. *Journal of Accounting and Taxation*, 9 (9), 119-130.
- Uyar, M. (2014). A study on accounting of transfer pricing and its effect on taxation. *Accounting and Finance Research*, 3 (1), 79-84.
- Vyas, D. (2011). The timeliness of accounting write – downs by U.S. financial institutions during the financial crisis of 2007-2008. *Journal of Accounting Research*, 49 (3), 823-860.
- Waltz, R. E., Candy, J., Hinton, F. L., Estrada-Mila, C., Kinsey, J. E. (2005). Advances in comprehensive gyrokinetic simulations of transport in tokamaks. *Nuclear fusion*, 45(7), 741.
- Wang, X. (2010). Tax Avoidance, Corporate Transparency, and Firm Value. Dissertation. The University of Texas.
- Wong, H., Nassiripour, S., Mir, R., Healy, W. (2011). Transfer Price Setting in Multinational Corporations. *International Journal of Business and Social Science*, 2 (9), 10-14.
- Wheeldon, J. (2010). Learning from Latvia: Adoption, Adaptation, and Evidence-Based Justice Reform. *Journal of Baltic Studies*, 41(4), 507-530.
- Ye, Q., Gao, J., Zheng, W. (2018). Accounting Standards, Earnings Transparency and Audit Fees: Convergence with IFRS in China. *Australian Accounting Review No. 87*, 28 (4), 525-537.

ΑΑΔΕ (2019). Διαθέσιμες πληροφορίες από:

<https://www.aade.gr/menoy/aade/apostole-armodiotetes>.

Καζαντζής, Χ. (2006). Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος. Μια συστηματική προσέγγιση εννοιών, αρχών και προτύπων. Πειραιάς: Εκδόσεις Business Plus.

Υ. Δ. Μ. (2019). Διοικητική Μεταρρύθμιση του κράτους 2017-2019 Διαθέσιμο από: <http://www.minadmin.gov.gr/>.

Παράρτημα Α – Ερωτηματολόγιο



Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών στη
Φορολογική & Χρηματοοικονομική Διοίκηση
Στρατηγικών Αποφάσεων



Ερωτηματολόγιο

Το παρόν ερωτηματολόγιο διανέμεται για τους σκοπούς εκπόνησης της διπλωματικής εργασίας στο πλαίσιο του Μεταπτυχιακού «Φορολογική και Χρηματοοικονομική Διοίκηση Στρατηγικών Αποφάσεων». Οι απαντήσεις είναι απόρρητες, ανώνυμες και προσωπικές, όπως τις βιώνει ο καθένας και ως εκ τούτου δεν υπάρχουν λάθος ή σωστές απαντήσεις. Η βοήθειά σας είναι πολύτιμη.

Σας ευχαριστώ εκ των προτέρων για τη συμμετοχή σας

Ενότητα Α – Λογιστική

Απαντήστε στις παρακάτω ερωτήσεις σκεπτόμενοι το βαθμό στον οποίο συμφωνείτε ή διαφωνείτε:

	Καθόλου	Σε μικρό βαθμό	Σε μέτριο βαθμό	Σε μεγάλο βαθμό	Πάρα πολύ
1. Σε τι βαθμό η ανανέωση των λογιστικών προτύπων και κανονισμών συνδράμει στη διαφάνεια;	1	2	3	4	5
2. Σε τι βαθμό η εισαγωγή ξένων (διεθνών) λογιστικών προτύπων και κανονισμών συνδράμει στη διαφάνεια;	1	2	3	4	5
3. Σε τι βαθμό πιστεύετε ότι πρέπει να υπάρξει ενιαίο φορολογικό σύστημα στην Ευρωπαϊκή Ένωση;	1	2	3	4	5
4. Σε τι βαθμό πιστεύετε ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις (π.χ. Ισολογισμός) αποτυπώνουν επαρκώς την πραγματική κατάσταση των επιχειρήσεων;	1	2	3	4	5
5. Σε τι βαθμό πιστεύετε ότι ο λογιστής μπορεί να αναδείξει μία επιχείρηση;	1	2	3	4	5

6. Ποιος ο βαθμός επίδρασης της διαφθοράς στην αδιαφάνεια των λογιστικών υπηρεσιών;	1	2	3	4	5
7. Σε τι βαθμό η ανάπτυξη της τεχνολογίας (λογιστικά πληροφοριακά συστήματα) βελτίωσε τη διαφάνεια των συναλλαγών;	1	2	3	4	5

Ενότητα Β– Διαφάνεια

Απαντήστε στις παρακάτω ερωτήσεις σκεπτόμενοι το βαθμό στον οποίο συμφωνείτε ή διαφωνείτε:

	Καθόλου	Σε μικρό βαθμό	Σε μέτριο βαθμό	Σε μεγάλο βαθμό	Πάρα πολύ
8. Σε τι βαθμό η απόκρυψη στοιχείων βλάπτει οικονομικά τις επιχειρήσεις;	1	2	3	4	5
9. Σε τι βαθμό πιστεύετε ότι δεν μπορείτε να φοροδιαφύγετε χωρίς να γίνει αντιληπτό από τις φορολογικές αρχές;	1	2	3	4	5
10. Σε τι βαθμό πιστεύετε ότι η τακτική δημοσιοποίηση οικονομικών στοιχείων/καταστάσεων συμβάλλει στη διαφάνεια;	1	2	3	4	5
11. Σε τι βαθμό πιστεύετε ότι σχετίζεται η διαφάνεια με την προσωπικότητα του ελεγκτή;	1	2	3	4	5
12. Σε τι βαθμό το τραπεζικό σύστημα εννοεί τη διαφάνεια;	1	2	3	4	5
13. Σε τι βαθμό ο τραπεζικός έλεγχος δυσχεραίνει την παραποίηση οικονομικών στοιχείων;					
14. Σε τι βαθμό πιστεύετε ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις (π.χ. Ισολογισμός) δεν μπορούν να αλλοιωθούν εύκολα;	1	2	3	4	5

15. Σε τι βαθμό η δυναμικότητα ενός ελεγκτικού φορέα (π.χ. της εφορίας) επηρεάζει τη διαφάνεια;	1	2	3	4	5
16. Σε τι βαθμό η γραφειοκρατία αποτρέπει τη διαφθορά;	1	2	3	4	5
17. Σε τι βαθμό η διεθνοποίηση των συναλλαγών αποτρέπει τη διαφθορά;	1	2	3	4	5

Ενότητα Γ– Φορολογία

Βαθμολογήστε με 1 (καθόλου) έως 5 (πάρα πολύ) το βαθμό στον οποίο οι παρακάτω έννοιες ή συνθήκες επικρατούν κατά τη γνώμη σας στη φορολογική διαδικασία.

	Καθόλου	Σε μικρό βαθμό	Σε μέτριο βαθμό	Σε μεγάλο βαθμό	Πάρα πολύ
18. Επικινδυνότητα (ρίσκο) της φοροδιαφυγής	1	2	3	4	5
19. Επαρκής ικανότητα των ελεγκτικών αρχών	1	2	3	4	5
20. Κοινωνική Δικαιοσύνη της φορολογίας	1	2	3	4	5
21. Κοινωνική κατακραυγή της φοροδιαφυγής	1	2	3	4	5
22. Κατανοητή φορολογική νομοθεσία	1	2	3	4	5
23. Κρατική ασφάλεια και υποστήριξη των ελεγκτικών αρχών από το κράτος	1	2	3	4	5
24. Σύμπνοια φορολογικής και προσωπικής ηθικής	1	2	3	4	5
25. Αυξημένη φορολογία ως λύση για την πάταξη της φοροδιαφυγής	1	2	3	4	5
26. Πιθανότητα πάταξης της φοροδιαφυγής μέσα σε περίοδο οικονομικής κρίσης	1	2	3	4	5

27. Εμπιστοσύνη στις ελληνικές ελεγκτικές / φορολογικές αρχές	1	2	3	4	5
28. Εξυπηρέτηση κοινού από φορολογικές αρχές	1	2	3	4	5
29. Ποιότητα εργασίας των φορολογικών αρχών	1	2	3	4	5
30. Ταχύτητα εργασίας των φορολογικών αρχών	1	2	3	4	5
31. Αμεροληψία των φορολογικών αρχών	1	2	3	4	5
32. Ανεξαρτησία της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)	1	2	3	4	5

Ενότητα Δ – Δημογραφικά Στοιχεία

33. Φύλο Άρρεν Θήλυ

34. Ηλικία

18-24

25-30

31-40

41-65

66+

35. Εργασιακή Κατάσταση

Φοιτητής

Ιδ. Υπάλληλος

Δημ. Υπάλληλος

Ελ. Επαγγελματίας

Συνταξιούχος

Άνεργος

Άλλο

36. Μορφωτικό Επίπεδο

Προπτυχιακός φοιτητής

Πτυχιούχος ανώτατου εκπαιδευτικού ιδρύματος

Κάτοχος μεταπτυχιακό/διδακτορικού διπλώματος

Απόφοιτος λυκείου/γυμνασίου